# دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية
# دراسة ميدانية على المصارف بولاية الجزيرة

مها سليمان نصر فرح و محمد فرح عبدالحليم

جامعة النيلين

مجلة كلية الدراسات العليا

الرقم الدولي الموحد: 1858-6228

المجلد: 16 ، 2021م
العدد: 04

كلية الدراسات العليا
جامعة النيلين

Graduate College Journal – NU
Vol.16 -2021, No. (4)
ISSN: 1858-6228, http://www.neelain .edu.sd

مجلة الدراسات العليا - جامعة النيلين
المجلد (16) –2021، العدد (4)
الرقم الدولي الموحد للدوريات: 1858-6228

# دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

## دراسة ميدانية على المصارف بولاية الجزيرة

مها سليمان نصر فرح و محمد فرح عبدالحليم
كلية التجارة - جامعة النيلين

**المستخلص**

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر جودة المراجعة الخارجية(قياساً بالعوامل المؤثرة على سمعة مكتب المراجعة) على تحسين نظام الرقابة الداخلية. تمثلت مشكلة الدراسة في اختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية (قياساً بالعوامل المؤثرة على سمعة مكتب المراجعة) وتحسين نظام الرقابة الداخلية. وقد صيغت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل هنالك علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين نظام الرقابة الداخلية؟. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والاستقرائي والاستنباطي والوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تحسين نظام الرقابة الداخلية يقلل من اختبارات المراجعة. اوصت الدراسة بانه على مكاتب المراجعة الخارجية تقديم خدمة المراجعة الخارجية بجودة عالية لما لها من أثر فعال في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

**الكلمات المفتاحية :** جودة المراجعة الخارجية، نظام الرقابة الداخلية.

### المحور الأول : المقدمة

### أولاً: الإطار المنهجي:

مفهوم جودة المراجعة الخارجية من المفاهيم التي حظيت باهتمام الباحثين، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة تعد السند الأساسي لثقة رجال الأعمال وأصحاب المصالح الأخرى في المعلومات الواردة بالتقارير المالية، وقد ارتبط مفهوم جودة المراجعة الخارجية بجودة الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة.

نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والطرق والوسائل الوقائية التي تتبعها إدارة المنشأة بالجودة المطلوبة وحسن سير العمليات داخل المنشأة.

**مشكلة الدراسة:**

تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة واختبار الدور الذي يمكن أن تؤديه جودة المراجعة الخارجية(قياساً على العوامل المؤثرة على سمعة مكتب المراجعة) في تحسين نظام الرقابة الداخلية. يمكن عرض مشكلة الدراسة من خلال التساؤل التالي :

هل هنالك علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين نظام الرقابة الداخلية؟

**أهداف الدراسة:**

يتمثل هدف الدراسة في معرفة اثر جودة المراجعة الخارجية في تحسين مدخلات ومخرجات نظام الرقابة الداخلية. كما هدفت الدراسة إلي توضيح دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، واكتشاف مواطن الخلل الموجودة بنظام الرقابة الداخلية والتبليغ عنها، والمساعدة في علاجها.

**فرضيات الدراسة:**

تختبر الدراسة الفرضية التالية :

توجد علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

**مناهج الدراسة:**

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي، المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي.

**حدود الدراسة:**

تمثلت حدود الدراس بالآتي:

1. **الحدود الموضوعية:** تحديد المفاهيم المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية، ودور جودة المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية.
2. **الحدود المكانية:** تمثلها عينة من المصارف بولاية الجزيرة.
3. الحدود الزمانية: عام 2021م.

**مصادر جمع البيانات:**

تتمثل مصادر البيانات بالآتي :

1. **مصادر البيانات الأولية:** استخدام الاستبانة بالمصارف بولاية الجزيرة في عام 2020م .
2. **مصادر البيانات الثانوية تم** الاطلاع على الكتب والمراجع والرسائل الجامعية والمجلات والمواقع الالكترونية.

**ثانياً: الدراسات السابقة:**

لم تقف الباحثة على أي دراسات أو أبحاث تناولت موضوع دور جودة المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية بشكل مباشر وبصورة كافية، لكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة، والتي يتم توضيحها فيما يلي:

**عبد القوي، (2015م):**

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يعتمد المراجع الخارجي على عدة وسائل لتقييم نظام الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة برفع كفاءة المراجع الخارجي عن طريق التدريب واستخدام آليات كفيلة لرفع مستوى عمل المراجع الخارجي.

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في أهمية تقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية، وتختلف معها في تأثير جودة المراجعة الخارجية على عملية تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

**Fossung, Saurelle ، (2019م):**

هدفت الدراسة إلى تحديد مساهمة المراجع الخارجي في جودة المعلومات المالية والمحاسبية للشركات الكاميرونية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تخصص وسمعة المراجع الخارجي يؤثران على جودة المعلومات المالية والمحاسبية. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات بتعيين مراجع خارجي يمتاز بالسمعة ولدية دراية بصنعة العميل.

تختلف هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في أنها تحدثت عن مساهمة المراجع الخارجي في جودة المعلومات من خلال التخصص والسمعة فقط، بينما تناولت الدراسة الحالية جميع العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ودور جودة المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة.

**د. موسى، حمد، (2020م):**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهداف والمكونات الرئيسية لجودة المراجعة الخارجية، دراسة أثر التأهيل العملي والعلمي للمراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية، دراسة أثر التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية على نظام الرقابة الداخلية. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها، عمل التأهيل العلمي والعملي على تمتع المراجع الخارجي بالكفاءة والتأهيل لأداء عملية المراجعة لتحقيق جودة نظام الرقابة الداخلية، إن التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية أدى إلى الاهتمام بمستوى أداء المراجعين والمساعدين، وتطوير أداء جميع العاملين وتقليل التلاعب. اوصت الدراسة بتدريب العاملين والمحاسبين بصورة مستمرة لمواكبة التطورات الجديدة بخصوص جودة المراجعة الخارجية.

تختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسة في دور جودة المراجعة الخارجية وتحسين نظام الرقابة في إعداد تقارير مالية تتميز معلوماتها بالموثوقية والملاءمة والقابلية للمقارنة.

**المحور الثاني : الإطار النظري للدراسة**

**جودة المراجعة الخارجية:**

تعتبر الجودة المطلب الأساسي للقيام بجميع الأعمال، وخاصة الأعمال المتعلقة بالمراجعة الخارجية(طايل، 2013، ص10). لما لها من مقدرة على تخفيض خطر الإكتشاف إلى الحد أو المستوى الذي يصبح عندها خطر المراجعة منخفض جداً. وذلك من خلال قيام المراجع بأداء عمله متبعاً الإجراءات والأساليب السلمية التي تمكنه من إكتشاف أي خلل في النظام المحاسبي أثناء عملية المراجعة(عبد المنعم، 2004م، ص81) ، والتقرير عنه، بهدف تصحيح الخلل ومعالجته (يونس، عيسى، 2016م، ص 367).

جودة المراجعة الخارجية تعني تقديم الجهة المعنية بالمراجعة لخدماتها بكفاءة عالية، وذلك من خلال امتلاكها لكوادر مؤهلة علمياً وعملياً، والإمكانيات المادية، مما يمكنها من تقييم نظام الرقابة الداخلة الموجود بالمنشأة محل المراجعة واكتشاف مواطن القوة والاستفادة منها ومواطن الضعف والابلاغ عنها والعمل على تصحيحها.

**أهداف جودة المراجعة:**

تعتبر جودة المراجعة هدفاً في حد ذاتها، ويتحقق هذا الهدف بتحديد المراجع الخارجي ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة يعمل بكفاءة عالية، بحيث أن القوائم المالية تعبر بصدق، في كل الأمور الجوهرية عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية (بطحة، 2019م، ص 22-23).

يمكن تحديد أهداف جودة المراجعة الخارجية التي تتعلق بالأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة على النحو التالي:

**المراجعون:** تحقق جودة المراجعة مزايا تنافسية لمكاتب المراجعة، مثل إكتساب سمعة حسنة وتحقيق حصة سوقية أكبر، وتجنبهم العقوبات المهنية (التميمي، 2018م، ص56).

**أصحاب المنشآت:** تحقق لهم جودة المراجعة عدة أهداف مثل تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية، إضفاء الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية (المطارنة، 2006م، ص19).

**الأطراف المستفيدة من القوائم المالية:** توفر للأطراف المتعاملة مع القوائم المالية معلومات ملاءمة وموثوقية تساعدهم على اتخاذ القرارات السليمة وفي الوقت المناسب.

**المنظمات المهنية:** هدف المنظمات المهنية من جودة المراجعة هو التأكد من أن المعايير والإرشادات التي تم وضعها لمساعدة المراجع الخارجي على أداء عمله على الوجه الأكمل وبكفاءة عالية قد تم تطبيقها.

ترى الباحثة أن لكل طرف من الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بمنشأة المراجعة أهداف تسعى إلى تحقيقها من خلال جودة المراجعة وتصب جميعها في مصلحة تحقيق أهداف المنشأة، والأطراف ذات العلاقة.

**أهمية جودة المراجعة:**

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة (عبد الستار، 2018م، ص 309). حيث تجنب مكاتب المراجعة العقوبات المهنية، كما تساهم توجيه الاستثمار للمنشأة (الشرع، 2017م، ص 173)، ويعتمد عليها دائني المنشأة في التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة وتحديد

الفائدة (ربيع، 2012م، ص 83). بالإضافة إلي أن جودة المراجعة تساعد المساهمون على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب (عبد الرحمن، 2012م، ص 150).

ترى الباحثة أن جودة خدمة المراجعة مهمة لكل الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة إذ أنها تعطي تأكيد لكل طرف بإمكانية تحقيق أهدافه.

**العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:**

نجد أن هنالك عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية ويمكن النظر إليها على أنها مؤشر لجودة المراجعة الخارجية(حسن، أبو حسين، 2018م، ص 75). ويمكن تصنيف العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة بالشكل التالي (مزهر، 2018م، ص 523):

**اولاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المرتبطة بالمراجعة:** اهتمت الدراسات السابقة بهذه العوامل المؤثرة في الجودة، باعتبار أن هذه العوامل يمكن النظر إليها كمؤشر لقياس جودة خدمات المراجعة(شحاته، 2014م، ص75).

i.العوامل التنظيمية.

ii.العوامل السلوكية (عبد الله، 1998م، ص289).

iii.العوامل الشخصية.

iv.مجموعة من الأساسيات العلمية لمهنة المراجعة.

ترى الباحثة أن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمراجعة، مرتبطة بمفهومين هما:

i. مفهوم جودة عملية المراجعة: يتعلق هذا المفهوم بالتخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها.

ii. مفهوم جودة أداء المراجع: يتعلق هذا المفهوم بالتأهيل العلمي والمهني للمراجع، والصفات الواجب توافرها فيه.

**ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة:** تقسم العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة ومرتبطة بفريق المراجعة إلى:

i. **سمعة مكتب المراجعة:** حيث يكتسب مكتب المراجعة سمعة جيدة من خلال الآتي(Reilly, Reich, 2002, P.43-44):

-تخصص مكتب المراجعة.

-التخطيط والتنفيذ الجيد لأعمال المراجعة.

-استخدام التكنولوجيا الحديثة.

-الالتزام بمعايير المراجعة.

-الكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة (الدبة، غانم، 2017م، ص114).

-الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.

ii. **حجم مكتب المراجعة:** يري البعض أن كبر حجم مكتب المراجعة له تأثير إيجابي على جودة المراجعة، بينما يري الأخرون أن المكاتب الصغيرة يمكنها ايضاً اداء خدماتها بجودة عالية (عبدربه، 2018م، ص 5).

iii. **طول مدة الارتباط بين مكاتب المراجعة والمنشأة:** يري البعض أن طول مدة الارتباط تأثر ايجاباً على جودة المراجعة حيث يصبح المراجع اكثر خبرة، بينما يري اخرون أن طول مدة الارتباط قد يكون لها تأثير سلبي حيث تؤثر على استقلالية المراجع.

iv. **أتعاب عملية المراجعة:** اتعاب المراجعة قد يكون لها تأثير على جودة المراجعة.

v. **الالتزام بمعايير الرقابة على الجودة:** الالتزام بمعايير الرقابة يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة.

تستنتج الباحثة أن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والخاصة بفريق المراجعة يمكن تقسيمها إلى قسمين:

i. عوامل مباشرة: هي سمعة مكتب المراجعة المرتبطة بتخصص مكتب المراجعة، التخطيط والتنفيذ الجيد للمراجعة، الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني، استخدام التكنولوجيا الحديثة، الدعاوي القضائية المرفوعة.

ii. عوامل غير مباشرة: هي حجم مكتب المراجعة وأتعاب المراجعة، وطول فترة المراجعة.

**ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة:** تتمثل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة فيما يلي:

i.**حجم المنشأة ومركزها المالي:** حجم المنشاة ومركزها المالي يساهم ايجابياً في جودة المراجعة(عوادي، 2016م، ص 62).

ii.**تغيير المراجع الخارجي:** تغيير المراجع الخارجي تأثير ايجابي وفي بعض الاحيان قد يكون التأثير سلبي.

iii.**هيكل الرقابة الداخلية:** هيكل الرقابة القوي يؤثر ايجابياً على جودة المراجعة (الإهدل، 2008م، ص 36).

ترى الباحثة تغير المراجع سلاح ذو حدين، فوجود المراجع لفترة طويلة وارتباطه بالعميل قد يؤثر سلباً على قراراته، ومن جانب آخر كلما طالت فترة بقاء المراجع كلما زادت خبرته وجودة أدائه.

كما أن هيكل الرقابة الفعال يؤثر على ملاءمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية لاتخاذ القرار في الوقت المناسب.

**رابعاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالالتزام بمعايير المراجعة:** التزام منشأة المراجعة بالمعايير يؤدي إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً ويتمتعون بالاستقلال (نور، 1997م،

ص 7). بحيث يصلوا إلى أداء جيد يرضي طموحات مستخدمي القوائم المالية(خالد، 2011م، ص 99).

وهنالك ثلاثة أقسام أساسية من المعايير هي:

i. المعايير الشخصية (حماد، 2007م، ص 258).

ii. معايير العمل الميداني.

iii. قواعد وضع التقرير (التميمي، 2004م، ص 39).

تستنتج الباحثة أن تطبيق المراجع للمعايير والإرشادات التي تتعلق بمسئوليته عند مراجعته للبيانات المالية توفر له قياس معقول لأبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية محل الفحص.

**خامساً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالالتزام بمبادئ المراجعة:** يمكن تقسيم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمبادئ العلمية للمراجعة إلى مجموعتين هما (جمعة، 2009م، ص 52-53):

i. ركن التحقق (الفحص).

ii. ركن التقارير.

**نظام الرقابة الداخلية:**

النظام عبارة عن مجموعة مكونات مترابطة بطريقة منظمة، ويمتاز النظام بخاصيتي التنبؤ والمراقبة (الآنوارنج، 2016م، ص102).

مفهوم نظام الرقابة الداخلية يتعلق بمجموعة الإجراءات والطرق والوسائل الوقائية التي تتبعها إدارة المنشأة لتحقيق أهدافها بالجودة المطلوبة(سليمان، أحمد، 2019م، ص30). حيث يقع على عاتق الإدارة مسؤولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية والإشراف عليه (نظمي، العذب، 2012م، ص143). وعلى المراجع الداخلي الحكم على مدى متانتها(الواردات، 2014م، ص 381) ، أما مسؤولية المراجع الخارجي هي اكتشاف نقاط الضعف والقوه في النظام(اسكيلر، ديفس، 2016م ص92) ، والتبليغ عن نقاط الضعف لمعالجتها(علي، 2010م، ص50).

تشمل أهداف نظام الرقابة الداخلية الأهداف المحاسبية، والأهداف الاقتصادية والأهداف الإدارية (أحمد، 2017م، ص152):

إن عملية تحقيق الأهداف تحكمها بعض المحددات، مثل تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية من أجل تحقيق مكاسب شخصية (حمزة، 2017م، ص 134).

يعد نظام الرقابة الداخلية من الأنظمة الأساسية المهمة في أي منشأة سواء عامة أو خاصة للأسباب الآتية:

أ. استمرارية المنشأة(Hermanson, et.al., 2012,P.31).

ب. المساعدة في عملية المراجعة (المبارك، 2015م، ص 237).

ج. حماية الأطراف الداخلية والخارجية(نصر ، شحاتة، 2014م، ص11).

د. إدارة المخاطر.

هـ. نقطة البداية للمراجع الخارجي (محجوب، 2020م، ص26).

تستنتج الباحثة أهمية الرقابة الداخلية للمنشأة حيث يعمل على استمراريتها عن طريقة حمايتها من المخاطر، كما يضع على أساسها المراجع الخارجي برنامج المراجعة والاختبارات وحجم العينات مما يوفر للمراجع الخارجي الوقت والجهد.

وتنقسم نظم الرقابة الداخلية إلى الأنواع التالية (مجيد، 2019م، ص111):

أ. نظام الرقابة الداخلية الإدارية.

ب. نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.

ج. نظام الضبط الداخلي.

ترى الباحثة مما سبق تعدد أنواع أنظمة الرقابة الداخلية إلا أن نظام الضبط الداخلي يجمع بين أهداف نظام الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية.

**علاقة تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية:**

يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً مسئولية كاملة عن فحص وتقويم نظام الرقابة المحاسبية ونظام الضبط الداخلي (إبراهيم وآخرون، 2015م، ص248).

ويشمل الإطار العام لتقويم نظام الرقابة الداخلية عدة مراحل تتعلق بالتخطيط وجمع المعلومات، والتقييم وكتابة تقرير المراجعة (الكفراوي، 2010م، ص 67).

وتساعد عملية تقييم الرقابة الداخلية المراجع الخارجي على تحقيق الأهداف التالية:

i. إتخاذ قرار بشأن قبول أو رفض عملية المراجعة (أبو هيبة، 2011م، ص37).

ii. تصميم برنامج المراجعة.

iii. إعداد التقرير (صالح، 2009م، ص 26).

كما أن تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يمنع حدوث أخطاء جوهرية، أو إكتشافها في الوقت المناسب (دحو، 2018م، ص 66). حيث أن التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المنشأة تفيد المراجع الخارجي في حالة السماح له من جانب الإدارة بالإطلاع عليها في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظم الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها (بن عمارة، 2013م، ص 206). ونظراً للأهمية الكبيرة لنظام الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي، فإنه يقوم باختبارات لكفاءة النظام كنقطة بداية للمراجعة.

وينبغي أن يكون لدى المراجع الخارجي فهم جيد للمنشأة وبيئتها. وقد اشار المعيار رقم (78) الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين إلى أنه يجب على المراجع الالتزام بالفقرة الثانية من معايير العمل الميداني والتي تتضمن ثلاث مراحل(المجبري، 2017م، ص 5).

**المرحل الأولى: فهم مكونات الرقابة الداخلية:**

حددت لجنة حماية المنظمات (COSO) خمس مكونات أو مقومات رئيسية لتشكيل إطار متكامل للرقابة الداخلية تتمثل هذه العناصر بالآتي (السامراني، 2016م، ص27):

i.بيئة الرقابة.

ii.تقدير المخاطر.

iii.الأنشطة الرقابية.

iv.المعلومات والاتصالات.

v.المراقبة والضبط.

**المرحلة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة:**

تقسم مخاطر المراجعة إلى:

i.المخاطر اللازمة.

ii.مخاطر المراجعة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلي(صالح، 2016م، ص5).

iii.مخاطر الإكتشاف.

**المرحلة الثالثة: تنفيذ الاختبارات الجوهرية:**

يتم إجراء اختبارات الرقابة لمعرفة مدى فاعلية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية وقدرة النظام على إكتشاف أو منع الأخطاء الجوهرية والغش والتحريف وسوء العرض في القوائم المالية.

ترى الباحثة أن المراحل التي تمر بها عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، هي مراحل ضرورية تمكن المراجع من معرفة البيئة التي يعمل بها والمخاطر التي يمكن أن تحيط به وكيفية اكتشافها وتجنبها، لذا لابد للمراجع من فهمها وتتبع خطواتها.

**المحور الثالث : الدراسة الميدانية**

**أولاً: الإجراءات المنهجية للدراسة**

يتناول المبحث إجراءات الدراسة الميدانية التي اشتملت على التخطيط للدراسة موضحاً الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية وواصفاً لمجتمع وعينة الدارسة والأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل الدراسة وتقييم أدوات القياس وذلك على النحو التالي:

**1. منهج الدراسة:**

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتلاءم مع طبيعة المشكلة موضوع الدراسة.

**2. مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من العاملين بالمصارف بولاية الجزيرة. أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة.

**3. أداة الدراسة:**

تم تصميم الاستبانة لدراسة (دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية).

**أ.تصميم الاستبانة:**

تم تصميم الإستبيان على شكل محاور.

**ب.البيانات الشخصية:**

تشمل البيانات الشخصية الآتي: (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

**ج. محاور الإستبيان:**

قسمت الباحثة الإستبيان إلى محورين، كل محور يحتوي على خمسة عبارات.

**د. مقياس الدراسة:**

تم قياس درجة الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي، والذي يتراوح من لا أوافق بشدة إلى أوافق بشدة، حيث تم اعطاء الإجابة خمسة خيارات كمقياس رقمي من (1-5).

**5. ثبات وصدق أداة الدراسة:**

**أ. الثبات والصدق الظاهري:**

تم عرض الإستبانة على عدد من المحكمين من الأكاديميين المختصين في موضوع الدراسة، وقد تم الأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي اقترحت عليه، وبالتالي أصبحت الإستبانة تتمتع بالصدق الظاهري وبذلك تم تصميم الإستبانة في صورها النهائية.

**ب. الثبات والصدق الاحصائي:**

لثبات وصدق أسئلة الإستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ.

**6. الثبات والصدق الإحصائي لأسئلة محاور الدراسة:**

**أ. الثبات والصدق الإحصائي لأسئلة المحور الأول:**

**جدول (1) معامل ألفا كرونباخ لعبارات المحور الأول**

| الرقم | العبارات | الثبات |
|---|---|---|
| 1 | يستخدم وسائل تقنية وأساليب حديثة في اعمال المراجعة. | 084 |
| 2 | يساهم في توجيه الموظفين للوصول إلي مستوي الاداء المثالي للأعمال بما يتفق مع المعايير | .826 |
| 3 | يمارس التقدير المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني خلال المراجعة. | .817 |
| 4 | يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة بالأنشطة التجارية داخل المصرف. | .819 |
| 5 | يصدر توجيهات بهدف تصويب الأخطاء والانحرافات منعاً لتكرارها. | .808 |

| | | |
|---|---|---|
| | **إجمالي العبارات** | **.842** |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

من خلال الجدول (1) يتضح أن معامل ألفا كرونباخ لكل عبارات المحور الأول (.842)، وهو مرتفع وموجب الإشارة لعبارات المحور، مما يعني زيادة مصداقية وثبات البيانات.

**ب. الثبات والصدق الاحصائي لأسئلة المحور الثاني**

**جدول (2) معامل ألفا كرونباخ لعبارات المحور الثاني**

| الرقم | العبارات | الثبات |
|---|---|---|
| 1 | مصمم بشكل يناسب حجم عمليات المصرف. | .863 |
| 2 | يمتاز بالبساطة وسهولة الفهم والاستيعاب من قبل المنفذين. | .861 |
| 3 | يعمل عليه كوادر بشرية تمتلك الخبرة والكفاءة. | .858 |
| 4 | يوجد وصف ممحور لجميع الوظائف. | .862 |
| 5 | يتم تقسيم العمل بين الموظفين. | .857 |
| | **إجمالي العبارات** | **.874** |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

من خلال الجدول (2) يتضح أن معامل ألفا كرونباخ لكل عبارات المحور الثاني (.874)، وهو مرتفع وموجب الإشارة لعبارات المحور، مما يعني زيادة مصداقية وثبات البيانات.

**7. تطبيق الإستبيان:**

تم تطبيق الإستبيان على عينة مكونة من (4) أفراد من مجتمع البحث ومن خارج عينة البحث متفقة في خواصها مع عينة الدراسة، وذلك لحساب معامل الثبات، ولتحديد درجة استجابة أفراد العينة للإستبيان والتعرف على الأسئلة الغامضة، إتاحة الاختبار المبدئي للفرضيات وإيضاح بعض مشاكل التصميم المنهجية.

**8. الأساليب الإحصائية المستخدمة:**

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أ. معامل ألفا كرونباخ لثبات الاستبيان.

ب. التوزيع التكراري والنسب المئوية لتحليل البيانات الشخصية وعبارات محاور الإستبيان.

ج. مربع كاي لاختبار الفرضيات.

**ثانياً: تحليل البيانات الشخصية**

**1. المؤهل العلمي:**

**جدول (3)**

**التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسب المئوية |
|---|---|---|
| ثانوي | 5 | 3.3 |
| بكالوريوس | 85 | 56.7 |
| دبلوم عالي | 18 | 12.0 |
| ماجستير | 36 | 24.0 |
| دكتوراة | 6 | 4.0 |
| المجموع | 150 | 100.0 |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

من الجدول (3) يتضح أن غالبية أفراد العينة يحملون درجة علمية. مما يعني صحة البيانات.

**2. التخصص العلمي**

**جدول (4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي**

| التخصص العلمي | التكرار | النسب المئوية |
|---|---|---|
| محاسبة | 65 | 43.3 |
| إدارة اعمال | 20 | 13.3 |
| دراسات مصرفية | 17 | 11.3 |
| اقتصاد | 24 | 16.0 |
| اخرى | 24 | 16.0 |
| المجموع | 150 | 100.0 |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من خلال الجدول (4) أن غالبية الإجابات كانت من حاملي تخصصات لها علاقة بعبارات الاستبانة. مما يعني صحة البيانات وموثوقيتها.

**3. المؤهل المهني**

**الجدول (5)**

**التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني**

| المؤهل المهني | العدد | النسب المئوية |
|---|---|---|
| زمالة المحاسبين القانونيين السودانية | 19 | %12.7 |
| زمالة المحاسبين القانونيين العربية | 1 | %.7 |
| زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية | 1 | %.7 |
| لا يوجد | 129 | %86.0 |
| المجموع | 150 | %100.0 |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

**3. المسمى الوظيفي**

يتضح من خلال الجدول (5) أن هنالك عدد من أفراد العينة بنسبة يحملون زمالة المحاسبين. مما يعني أن هنالك اجابات ذات موثوقية عالية لان افرادها مؤهلين علمياً.

**جدول (6)**

**التكرار والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي**

| المسمى الوظيفي | العدد | النسب المئوية |
|---|---|---|
| محاسب | 64 | %42.7 |
| مدير مالي | 7 | %4.7 |
| محلل مالي | 6 | %4.0 |
| أخرى | 73 | %48.7 |
| المجموع | 150 | %100.0 |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من خلال الجدول (6) أن أفراد العينة يشغلون وظائف لها علاقة بعبارات الاستبانة. مما يعني صحة البيانات.

**5.سنوات الخبرة**

**جدول (7)**

**التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة**

| إجابات المبحوثين | التكرارات | النسب المئوية |
|---|---|---|
| اقل من 5 سنوات | 40 | 26.7 |
| 5سنوات واقل من 10 سنوات | 39 | 26.0 |
| 10سنوات واقل من 15 سنة | 31 | 20.7 |
| 15سنة فأكثر | 40 | 26.7 |
| المجموع | 150 | 100.0 |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من خلال الجدول (7) أن أفراد العينة لديهم خبرة كبيرة في مجال العمل. مما يعني صحة البيانات.

**ثالثاً: تحليل البيانات الأساسية**

**1.المحور الاول: جودة المراجعة الداخلية:**

**أ. التكرارات والنسب المئوية:**

**جدول (8)**

**التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الاول**

| ت | العبارات | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **يقوم مكتب المراجعة الخارجية لديكم بالاتي:** | | | | | |
| 1 | يستخدم وسائل تقنية وأساليب حديثة في اعمال المراجعة | 53<br>%.35 | 74<br>%49.3 | 12<br>%8.0 | 9<br>%6.0 | 2<br>%1.3 |
| 2 | يساهم في توجيه الموظفين للوصول إلى مستوى الاداء المثالي للأعمال بما يتفق مع المعايير | 61<br>%40.7 | 74<br>%49.3 | 11<br>%7.3 | 3<br>%2.0 | 1<br>%.7 |
| 3 | يمارس التقدير المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني خلال المراجعة. | 59<br>%39.3 | 65<br>%43.3 | 24<br>%10.0 | 2<br>%1.3 | 0<br>0 |
| 4 | يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة بالأنشطة التجارية داخل المصرف. | 72<br>%48.0 | 68<br>%43.3 | 7<br>%4.7 | 3<br>%2.0 | 0<br>0 |
| 5 | يصدر توجيهات بهدف تصويب الأخطاء والانحرافات منعاً لتكرارها. | 58<br>%38.7 | 77<br>%51.3 | 10<br>%6.7 | 5<br>%3.3 | 0<br>0 |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (8) الآتي:

- **العبارة الأولى**: 84.7% يوافقون مما يعني أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى.

- **العبارة الثانية:** 90% يوافقون مما يعني أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية.
- **العبارة الثالثة:** 82.% يوافقون، مما يعني أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة.
- **العبارة الرابعة:** 82.%، يوافقون مما يعني أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة.
- **العبارة الخامسة:** 82.7% يوافقون، مما يعني أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة.

**ب. الاحصاءات الوصفية**

**جدول (9)**

**الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول**

| ت | العبارات | الانحراف المعياري | المنوال |
|---|---|---|---|
| | **يقوم مكتب المراجعة لديكم بالاتي:** | | |
| 1 | يستخدم وسائل تقنية واساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة | .98 | أوافق |
| 2 | يساهم في توجيه وارشاد الموظفين للوصول إلى مستوى الاداء المثالي للأعمال بما يتفق والمعايير | .74 | أوافق |
| 3 | يمارس التقدير المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني خلال المراجعة. | .75 | أوافق |
| 4 | يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة بالأنشطة التجارية داخل المصرف. | .68 | أوافق بشدة |
| 5 | يصدر توجيهات بهدف تصويب الاخطاء والانحرافات منعا لتكراره | .73 | أوافق |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من خلال الجدول (9) الآتي:

- أن الفئة الاكثر تكراراً (المنوال) لغالبية أفراد العينة هي أوافق، وهذا يعني غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أن مكتب المراجعة يقدم خدمات بجودة عالية.
- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري بين (67. -98.) وهذه القيم تشير إلي وجود تجانس كبير في إجابات العينة على هذه العبارات، أي أنهم متفقون عليها.

**2.المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية**

**أ. التكرارات والنسب المئوية:**

**جدول (10)**

**التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثاني**

| ت | العبارات | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **يتصف نظام الرقابة الداخلية لديكم بالاتي:** | | | | | |
| 1 | مصمم بشكل يناسب حجم عمليات البنك. | 52<br>%34.7 | 77<br>%51.3 | 15<br>%10.0 | 4<br>%2.7 | 2<br>%1.3 |
| 2 | يمتاز بالبساطة وسهولة الفهم والاستيعاب من قبل المنفذين. | 51<br>%34.0 | 77<br>%51.3 | 17<br>%11.3 | 5<br>%3.3 | 0<br>0 |
| 3 | يعمل علية كوادر بشرية تمتلك الخبرة والكفاءة. | 67<br>%44.7 | 64<br>%42.7 | 16<br>%10.7 | 1<br>%.7 | 2<br>%1.3 |
| 4 | يوجد وصف ممحور لجميع الوظائف. | 50 | 75 | 21 | 4 | 0 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | %33.3 | %50.0 | %14.0 | %2.7 | 0 |
| 5 | يتم تقسيم العمل بين الموظفين. | 56<br>%37.3 | 85<br>%56.7 | 6<br>%4.0 | 2<br>%1.3 | 1<br>%.7 |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول اعلاه (10) الآتي:

- **العبارة الأولى**: 86.0% يوافقون، مما يعني أن اغلبية أفراد العينة يوافقون على أن العبارة الأولي.
- **العبارة الثانية**:85.3% يوافقون، مما يعني أن اغلبية أفراد العين يوافقون على العبارة الثانية.
- **العبارة الثالثة**: 87.3% يوافقون، مما يعني أن اغلبية أفراد العينة يوافقون العبارة الثالثة.
- **العبارة الرابعة:** 83.3% يوافقون، مما يعني أن اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة.
- **العبارة الخامسة:** 94.0% يوافقون، مما يعني أن اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة.

**ب. الإحصاءات الوصفية**

**جدول (11)**

**الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني**

| ت | العبارات | الانحراف المعياري | المنوال |
|---|---|---|---|
| | **يتصف نظام الرقابة الداخلية لديكم بالاتي** | | |
| 1 | مصمم بشكل يناسب حجم عمليات الشركة | .81 | وافق |
| 2 | يمتاز بالبساطة وسهولة الفهم والاستيعاب من قبل المنفذين | .75 | وافق |
| 3 | يعمل عليه كوادر بشرية تمتلك الخبرة والكفاءة | .79 | أوافق بشدة |
| 4 | يوجد وصف ممحور لجميع الوظائف | .75 | وافق |
| 5 | يتم تقسيم العمل بين الموظفين | .67 | وافق |

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

من الجدول (11) يتضح الآتي:

- أن الفئة الاكثر تكراراً (المنوال) لغالبية أفراد العينة هي أوافق، وهذا يعني غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على المواصفات الحسنة لنظام الرقابة الداخلية.
- تراوحت قيم الانحراف المعياري بين (.67 - 84.0) مما يشير إلى تجانس الإجابات، أي أن أفراد العينة متفقون عليها.

**رابعاً: اختبار الفرضية**

تم اختبار الفرضية باستخدام مربع كاى تربيع وتنص هذه الفرضية على الآتي: **"وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين نظام الرقابة الداخلية".**

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اختبار كاي تربيع لاختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية ومستوى المعنوية بين المتغيرين.

**1. توضيح العلاقة بين المتغيرين:**

**جدول (12)**

**اختبار مربع كاى تربيع لقياس العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية**

| Crosstab | نظام الرقابة الداخلية | | |
|---|---|---|---|
| | Total | منخفضة | عالية |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| جودة المراجعة الخارجية | عالية | 131 | 7 | 138 |
| | منخفضة | 5 | 7 | 12 |
| | Total | 136 | 14 | 150 |

المصدر: إعداد الباحثة بناءً على مخرجات برنامج (SPSS)، 2021م.

من خلال الجدول (12) تستخرج الباحثة العلاقات التالية:

- أفراد العينة الذين كانت جودة المراجعة الخارجية لهم عالية وفي نفس الوقت نظام الرقابة الداخلية عالي كان عددهم 131 بنسبة 87.3%.
- أفراد العينة الذين كانت جودة المراجعة الخارجية لهم عالية ولكن نظام الرقابة الداخلية لهم منخفض عددهم 7 4.7%

مما يعني أن هنالك علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

**2. قياس مستوى المعنوية**

**جدول (13)**

**قياس مستوى المعنوية للفرضية**

| Significant | P-value | |
|---|---|---|
| **معنوية** | **.000** | **Pearson Chi-Square** |

المصدر: إعداد الباحثة بناءً على مخرجات برنامج (SPSS)، 2021م.

من الجدول (13) يلاحظ أن قيمة .sig (مستوى المعنوية) أقل من 0.05 مما يعني أن هنالك علاقة معنوية بين المتغيرين.

مما تقدم تستنتج الباحثة الآتي:

- نسبة العلاقة بين المتغيرين مرتفعة.
- مستوى المعنوية أقل من 0.05.

مما يعني أن فرضية الدراسة والتي نصت على أن "**جودة المراجعة الخارجية لها دور في تحسين نظام الرقابة الداخلية**" قد تحققت.

**المحور الرابع: الخاتمة**

**أولاً: النتائج**

من خلال الدراسة النظرية الدراسة الميدانية توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

1. جودة المراجعة الخارجية لها دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة.
2. تحسين نظام الرقابة الداخلية يقلل من اختبارات المراجعة.
3. المراجعة الخارجية خدمة لا يمكن قياسها الا بعد تقديمها.
4. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية والمرتبطة بسمعة مكتب المراجعة الخارجية تعتبر مؤشر على جودة المراجعة الخارجية
5. **ثانياً: التوصيات**

بناءً على نتائج الدراسة توصي الباحثة بالآتي:

1. على مكاتب المراجعة الخارجية تقديم خدمة المراجعة الخارجية بجودة عالية لما لها من أثر فعال في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
2. على مكاتب المراجعة الخارجية امتلاك مراجعين متخصصين في صناعة عميل
المراجعة.
3. على مكاتب المراجعة استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في عملية المراجعة.
4. اهتمام مكاتب المراجعة بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة وتنفيذها لتأكد من جودة المراجعة

.

**قائمة المصادر والمراجع**

**أولاً: المراجع باللغة العربية**


- إبراهيم، محمود عبد الفتاح وآخرون، **أثر هيكل المراجعة على تقييم الرقابة الداخلية في ضوء تطبيق معيار قياس القيمة العادلة**، (القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 39، العدد 3، 2015م).
- أبو هيبة، حامد طلبة محمد، **أصول المراجعة**، (عمان: زمزم ناشرون وموزعون، 2011م).

- أحمد، معاذ الطيب، **دور الرقابة الداخلية في تقويم الأداء في المصارف التجارية بالتطبيق على المصارف التجارية السودانية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا، المجلد 12، العدد 48-1، 2018م).
- آلانوارنج، إيان جليندون، **إدارة المخاطر الامور الحرجة للنجاح والبقاء على قيد الحياة في القرن الحادي والعشرين**، تعريب د. م. سرور على إبراهيم سرور، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2016م).
- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية – دراسة نظرية ميدانية**، (اليمن، جامعة الحديدة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
- بطحة، محمد آدم حامد، **دور جودة المراجعة الخارجية في تخفيض مشكلات التوريق – دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين**، (الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا، المج14، العدد1-56، 2019م).
- بن عمارة، نوال صالح، **المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2013م).
- التميمي، هادي، **مدخل إلى التدقيق– من الناحية النظرية والعلمية**، ط2، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م).
- التميمي، هاشم حسن، **أثر عدم تبني الدوران الالزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء – دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية**، (الموصل: جامعة الموصل ، مجلة الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، 2018م).
- جمعة، أحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث - الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق**، (عمان: دار الصفا للنشر والتوزيع، 2009م).
- حسن، عبد الماجد عبد الله، وأبو الحسن، حافظ هارون ، **دور جودة المراجعة في تقليل مخاطر الإئتمان المصرفي – دراسة ميدانية على المصارف السودانية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا، المجلد 10، العدد 3-39، 2018م).
- حماد، طارق عبد العال، **موسوعة معايير المرجعة– شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية - الجزء الاول: مسؤوليات وأخلاقيات المراجع**، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007م).
- حمزة، محي الدين عبد الرازق، **أصول مراجعة الحسابات (1)**، (عمان: الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2017م).
- خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 1998م).
- خالد، حسن الطيب عبد الله، **دور معايير جودة المراجعة في تعزيز ثقة تقرير المراجع الخارجي لأغراض الإئتمان المصرفي- دراسة تطبيقية على البنوك السودانية**، (الخرطوم: جامعة افريقيا العالمية، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية العلمية، العدد الاول، 2011م).
- الدبة، خالد على، وغانم، ناصر بشير، **تأثير العوامل المرتبطة بفريق المراجعة على جودة المراجعة – دراسة ميدانية**، (جامعة الزيتونة: كلية العلوم الادارية والمالية، بحث منشور بمجلة أنوار المعرفة، العدد 6، 2017م).
- دحو، عامر حاج، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسن أداء المؤسسة الاقتصادية – دراسة عينة**، (الجزائر: جامعة احمد دراية، كلية العلوم الادارية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة في علوم التسيير، 2018م).
- ربيع، عاصم محمد الفضل، **دور المراجعة في التحقق من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في المصارف – دراسة ميدانية على القطاع المصرفي في السودان**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة، 2012م).
- السامراني، محمد حامد مجيد، **أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**، (عمان: جامعة الشرق الاوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2016م).
- سكيلر، مايك، وديفس، كريس، **المراجعة المالية في ظل انظمة تكنولوجيا المعلومات**، ترجمة أ. د. هشام حسن عواد المليجي، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2016م).
- سليمان، محمد عبد الرؤوف، وأحمد، إبراهيم جابر السيد ، **المعايير الدولية لأصول المحاسبة** (القاهرة: دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019م).
- شحاتة، شحاتة السيد، **المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرون**، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2014م).
- الشرع، علاء حسن كريم، **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العراقية – دراسة تطبيقية**، (بغداد: جامعة المثني، مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 7، 2017م).

- صالح، خالد عبد العزيز حافظ، **مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة– دراسة ميدانية**، (الخرطوم: جامعة النيلين مجلة الدراسات العليا، المجلد 4، العدد 15، 2016م).
- صالح، نجوى حميدة، **دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية الليبية – دراسة تطبيقية**، (طرابلس: جامعة قاريونس، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).
- طايل، مصطفي كمال السيد، **معايير الجودة الشاملة (الإدارة ،الإحصاء، الاقتصاد)**، (عمان: دار اسامة للنشر والتوزيع، 2013م).
- عبد الرحمن، عبد الرحمن عبد الله، **التغيير الإداري للسياسات المحاسبية – الآثار والدافع والمعالجة – دراسة ميدانية للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م).
- عبد الستار، رجاء رشيد، **تحليل علاقة جودة التدقيق بحاكمية المؤسسات التعليمية – دراسة تطبيقية**، (بغداد: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد55، 2018م).
- عبد القوي، مريم، **المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية**، (الجزائر: جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).
- عبد المنعم، هيثم احمد حسين، **اتجاهات تطور معايير الرقابة على جودة المراجعة**، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 22، 2004م).
- عبد ربه، هدير عاطف السيد، **أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين مستويات جودة عملية المراجعة – دراسة ميدانية**، (القاهرة: جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير، 2018م).
- علي عبد القادر مجيد، **دور مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) في تعزيز جودة الخدمات المصرفية – دراسة استطلاعية**، (تكريت: جامعة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد، ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 45، 2019م).
- علي، عبد المطلب أبو زيد عثمان ، **دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2010م).
- عوادي، نور الهدي، **العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي– دراسة عينة**، (الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2016م).
- الكفراوى، عوف محمود، **تطور الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي**، (الإسكندرية: مؤسسة الثقافة الجامعية، 2010م).
- المبارك، آدم البشير ، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الإداري والمالي في مؤسسات التعليم العالي - دراسة حالة بعض الجامعات السودانية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية التجارة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، 2015م).
- المجبري، صالح، **الرقابة والمراجعة**، (سبها: جامعة سبها، مركز التدريب والتطوير، 2017م).
- محجوب، مصطفي محمد أحمد، **الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة الأداء المالي وترشيد قرارات الاستثمار – دراسة حالة**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2020م).
- مزهر، سهام جبار، **العلاقة بين جودة التدقيق والابلاغ المالي – دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق**، (بغداد: جامعة بابل، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10، 2018م).
- المطارنة، غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006م).
- موسي، أسعد مبارك حسين، وحمد، محمد آدم بليلة، **أثر جودة المراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية**، (دراسة منشورة بالمجلة الاكاديمية للبحوث والدراسات، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، العدد 2، 2020م).
- نصر، عبد الوهاب، وشحاتة، شحاتة السيد، **دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية – مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات**، (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2014م).
- نظمي، إيهاب، والعزب، هاني ، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، (عمان: دار وائل للنشر، 2012م).
- نور، أحمد محمد، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1997م).

- الواردات، خلف عبد الله، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، (عمان: الوراق للنشر والتوزيع، 2014م).
- يونس، زين، وعيسى، زين ، **أثر مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة**، (الجزائر: جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والادارية وعلوم التسيير، مجلة رؤي اقتصادية، العدد 11، 2016م).

**ثانياً: المراجع الأجنبية:**

- Fossung, Michael Forzeh & Saurelle, Magang Wapi, **External Audit and Quality of Accounting and Financial Information in Cameroonian Companies**, European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, Vol. 7, No. 3, April 2019.
- Hermanson, Dana R., et.al., **"How Effective are Organizations' Internal Control? Insights into Specific Internal Control Elements**; Current Issues in Auditing, Vol. 6. 2012.
- Reilly, Dennis M O' & Reich, John T., **Industry Specialization by Audit Firms – What does Academic Research Tell Us?,** Ohio CPA Journal, Columbus, Vol. 16, Iss. 3, Jul-Sep. 2002
- .