



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

## العدد التاسع/ الجزء الثالث تشرين الأول 2021

حوكمة المراجعة ودورها في تخفيض فجوة التوقعات لزيادة جودة المراجعة  
دراسة ميدانية : على عينة من مكاتب المراجعة بالسودان.

The role of audit governance in reducing the gap of expectations to  
increase audit quality

A field study: a sample of audit offices in Sudan.

د. محمد اسحق عبد الرحمن عيسى\*

د. عبد الواحد محمود حسن محمد\*\*

أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد\*\*\*

الملخص.

هدفت الدراسة الي التعرف على المفاهيم الاساسية لحوكمة المراجعة ودورها في الحد من فجوة التوقعات لتحقيق جودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بالسودن، توصلت الدراسة الي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات وجودة المراجعة ، أوصت الدراسة على ضرورة مكاتب المراجعة مراعاة مصالح جميع الاطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، تقليل الفجوة بين الاطراف ذات العلاقة بنتائج المراجعة بالاضافة الي المساهمة في تحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق، ابراز مخرجات المراجعة بشكل موضوعي.

مشكلة الدراسة:

يلاحظ الباحثون ان طبيعة العلاقة بين حوكمة المراجعة وتخفيض فجوة التوقعات وجودة المراجعة بين المراجعين ومستخدمين التقارير المالية ان مشكلة الدراسة تكمن من خلال محاولة الاجابة علي التساؤلات الآتية:

\* أستاذ المحاسبة، كلية التجارة جامعة النيلين وجامعة الطائف، المملكة العربية السعودية.

\*\* أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية

\*\*\* باحث دكتوراه في المحاسبة



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

1- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات وجودة المراجعة؟

2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات؟

3- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وجودة المراجعة؟

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة في الآتي:

1- تعد دراسة حوكمة المراجعة ودورها في تخفيض فجوة التوقعات و جودة المراجعة من الموضوعات التي لم تعطى باهتمام كبير من قبل الباحثين والكتاب السودانيين بصورة مطلوبة

2- إثراء المكتبة السودانية بهذه البحوث التي تؤدي إلى ربط الجانب الأكاديمي بالجانب العملي.

### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحقيق ما يلي :

1- التعرف على المفاهيم الأساسية لحوكمة المراجعة ودورها في الحد من فجوة التوقعات لتحقيق جودة المراجعة.

2- عكس اثر لجنة الرقابة على اداء مكاتب المراجعة والحد من مخاطر المراجعة وفجوة التوقعات.

3- توضيح اهمية الالتزام بمعايير المراجعة للحد من فجوة التوقعات ومخاطر المراجعة.

### فرضيات الدراسة :

تسعي هذه الدراسة وبشكل اساسي الي استطلاع وجهات نظر العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان بقصد التعرف على آرائهم حول دور حوكمة المراجعة في تخفيض فجوة التوقعات وجودة المراجعة من خلال اختبار الفرضيات التالية:



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

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات وجودة المراجعة.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات .

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وجودة المراجعة.

### مناهج الدراسة :

يعتمد الباحثون على المناهج التالية: المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي.

**حدود الدراسة:** تتمثل حدود الدراسة الحالية في الآتي:

- الحدود المكانية : عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان.
- الحدود الزمانية: تغطي الدراسة الحالية الفترة من 2017 - 2021م.
- الحدود البشرية: العاملون بمكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان.
- الحدود الموضوعية: تتمثل في دراسة حوكمة المراجعة ودورها في تخفيض فجوة التوقعات و جودة المراجعة.

**ثانيا: الدراسات السابقة:** من خلال قيام الباحثون بمراجعة ادبيات الموضوع وجدت دراسات عديدة تناولت بعض متغيرات هذه الدراسة لذلك يحاول الباحثون توظيف ماجاء في تلك الدراسات لتحقيق اهداف الدراسة الحالية.

**هدفت دراسة ( سامي , عثمان 2011م) إلى قياس أثر مخاطر الأعمال على جودة عملية المراجعة، والتعرف على التطابق بين واقع مخاطر الأعمال مع الإطار النظري في مجال المراجعة.** توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: وجود أثر للمخاطر التنظيمية على جودة عملية المراجعة. وجود أثر للمخاطر البيئية على جودة عملية المراجعة.

**هدفت دراسة ( سليم ، 2012م) للقيام بدراسة تحليلية لتفسير طبيعة العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وبين إستقلال مراقب الحسابات.** القيام بدراسة مدى تأثير غموض مضمون متطلبات المعايير ولإصدارات المهنية بالخدمات بخلاف المراجعة على إستقلال مراقب الحسابات



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

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يعد إستقلال مراقب الحسابات من أهم عناصر جودة مراجعة القوائم المالية. تعتبر الخدمات بخلاف المراجعة من أهم النتائج التطور المهني لمهنة المراجعة وأحتدام سوق المنافسة في سوق الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة على مستوى العالم. التي يشهدها ممارسي المهنة.

هدفت دراسة (محمد احمد، 2017) الي دراسة العلاقة بين حوكمة مهنة المراجعة وفجوة الاداء والمسؤولية والتقرير، توصلت الي ان تطبيق مبادئ حوكمة مهنة المراجعة تؤثر في تضيق فجوة التوقعات بين مدقي الحسابات والمجتمع المالي، كما ان وجود اطار سليم لحوكمة المراجعة يساهم في تقليص فجوة التوقعات، وان تطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي الي تضيق فجوة التوقعات.

**ثالثاً: الاطار النظري للدراسة:**

**1- مفهوم حوكمة المراجعة:**

عرفت بأنها حالة وعملية واتجاه كما إنها نظام مناعة وحماية يحكم الحركة وضبط الاتجاه ويحمى كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة، (ميخائيل، 2005م، ص 82) كما عرفت حوكمة المراجعة بأنها مجموعة من الآليات والادوات والمبادئ والاساليب التي تساعد المعنيين بالمهنة على مراقبة اداؤها للقيام بدورها ووفائها بمسؤولياتها بجودة ملائمة بما يساهم في تحقيق رفاهية المجتمع، (محمد علي، 2016م، ص 12)، كما عرفت بانها مجموعة من المبادئ والقواعد شبة الرسمية التي تستهدف رقابة وضبط الاداء المهني للمحاسبين في احكام الرقابة على الاداء المالي وغير المالي لعملاء مراقبي الحسابات. (نصر، 2009م، ص 35).

**4- فجوة التوقعات في المراجعة:**

عرفت بأنها: التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم. (غالي، 2001، ص 7) تم تعريفها بأنها: اختلاف فهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وإدارة المنشأة والمساهمين والدوائر الحكومية والقضاء لمسؤوليات المراجع





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

الخارجي المستقل، وقدنظر لها. (جربوع، 2002م، ص17) كما تم تعريفها بأنها تشير إلى الاختلاف بين ما يعتقد مستخدمو القوائم المالية والجمهور عامة ، وبين المراجعين بشأن مسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة. (فودة، 2002م، ص30)

### 6- مخاطر المراجعة

يقصد بمخاطر المراجعة ان يصدر المراجع رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها، كان يعطي رأي غير متحفظ عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً، لفشله لاكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة في القوائم المالية، أو يعطي رأي متحفظ عن القوائم المالية غير محرفة تحريفاً جوهرياً. ( البدوي ، شحاته، 2003م، 94) عرف معهد المحاسبين القانونيين الامريكى مخاطر المراجعة في بيان المعيار (47) بانها: (المخاطر الناجمة عن فشل المراجع دون ان يدري في ابداء رأيه بشكل مناسب، والمتعلق بالقوائم المالية التي تحتوي على اخطاء جوهرية) عرفتها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ( IAPC ) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي رقم (400) بانها: (المخاطر التي تؤدي الى قيام المدقق بابداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري).

### 7- جودة المراجعة:

أ. مفهوم جودة المراجعة :عرفت جودة المراجعة بأنها: مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في المراجعة، والتي تلبي حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع. كما تم تعريفها بأنها: الاحتمالية التي سيكشف بها مراجع الحسابات نقاط الضعف أو التغيرات في النظام المحاسبي للعميل والإعلام بها. ( عبد الوهاب ، 2002م، ص44)، كما عرفت من قبل أحد الكتاب جودة



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

المراجعة بأنها: مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب

أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

**رابعاً: الدراسة الميدانية**

**إجراءات الدراسة الميدانية:**

يتناول الباحثون في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعاها في تنفيذ الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينة الدراسة وطريقة إعداد أدواتها وبيان الأساليب والمعالجات الإحصائية المستخدمة لاختبار فرضيات الدراسة وصولاً إلى تحليل البيانات والتحقق من فرضيات الدراسة. ويقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثون إلى تعميم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة من جميع المهتمين بالنظام المحاسبي.

**جمع البيانات :**

تم توزيع عدد (140) استمارة على العينة المحددة مسبقاً والمستهدفة للتحقق من فرضيات الدراسة وتم جمع عدد (113) استمارة لتحليلها، أي بنسبة (81%).

**أداة الدراسة:**

أداة الدراسة هي الوسيلة التي يستخدمها الباحثون لجمع البيانات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة، واعتمد الباحثون على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة.



## الثبات وصدق أداة الدراسة:

### الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري الاستبانة وصلاحية أسئلة الاستبانة من حيث الصياغة والوضوح، قام الباحثون بعرض الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين في مجال الدراسة، وبعد استعادة الاستبانة من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

### الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار ان يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات انه أيضا إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها، يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف أيضا بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار.

من أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

#### 1. طريقة ألفا - كرونباخ .

الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجات الصدق لدى المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين.

### تطبيق الاستبان على عينة استطلاعية :

تم توزيع الاستبان على عينة مكونة من (30) أفراد من مجتمع البحث ومن خارج عينة البحث متفقة في خواصها مع عينة الدراسة وذلك لحساب معامل الثبات، ولتحديد درجة استجابة المبحوثين للاستبان والتعرف على الأسئلة الغامضة وإتاحة الاختبار المبدئي للفرضيات، وإيضاح بعض مشاكل التصميم والمنهجية.

أجري اختبار الثبات لأسئلة الاستبان باستخدام معامل ألفا كرونباخ وكانت النتيجة أن ثبات في هنالك البيانات كما مبين في الجدول (1/2/3) أدناه :



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

جدول (1/2/3)

معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان.

الرقم	المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
1.	المحور الأولي	14	.890	0.943
2.	المحور الثاني	24	.915	0.956
3.	المحور الثالث	16	.918	0.958
	إجمالي العبارات	54	.955	0.977

المصدر: إعداد الباحثين، 2019م.

يوضح الجدول السابق أن معامل كرونباخ لكل عبارات الاستبيان = 0.977 وهو مرتفع وموجب الإشارة لعبارات الاستبيان، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات وهذا يعني أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

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

- الأشكال البيانية.
- التوزيع التكراري للإجابات.
- النسب المئوية.
- طريقة ألفا - كرونباخ لحساب معامل الثبات.
- الوسط الحسابي والانحراف.
- اختبار (t) للثبات صحة الفرضيات.
- الانحدار الخطي البسيط.
- معامل الارتباط.
- اختبار f.

تحليل البيانات:

بعد جمع الاستمارات من المبحوثين تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS وهو اختصار للعبارة Statistic Package for Social Sciences وتعني الحزمة الإحصائية للعلوم





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

الاجتماعية ويسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات وتحليله الإحصائي السريع للنتائج.

البرنامج الإحصائي SPSS من أكثر البرامج الإحصائية استخداماً لإجراء التحليلات الإحصائية من قبل الطلاب والباحثين في مختلف المجالات التربوية والاجتماعية والفنية والهندسية والزراعية والطبية والمحاسبية في إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لتوصيف البيانات وتحليلها وإعداد التقديرات والتنبؤات المستقبلية.

لدراسة هذا البحث والذي يسعى للوقوف على دور حوكمة المراجعة في فجوة التوقعات لتحقيق جودة المراجعة، المكون من:

**القسم الأول:** البيانات الأساسية أو العوامل الديموغرافية مثل (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

**القسم الثاني:** فرضيات الدراسة بعباراتها والمصممة من خمس أوزان هي: أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة.

**ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات**

**1. تحليل ومناقشة المحور الأول: حوكمة المراجعة:**

يهدف هذا المحور لمعرفة حوكمة المراجعة. واختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.



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

جدول (7/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الأول

م	العبارة	لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		اوافق		الانحراف المعياري	درجة الموافقة
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
1.	هدفنا مراعاة مصالح جميع الاطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة .	1	0.9%	3	2.7%	7	6.2%	44	38.9%	.793	اوافق بشدة
		58	51.3%	44	38.9%	7	6.2%	44	38.9%		
2.	لدينا مساهمات ايجابية اتجاه حالات عدم التماثل في معلومات التقارير المالية .	0	0.0%	7	6.2%	7	6.2%	34	30.1%	.860	اوافق بشدة
		65	57.5%	34	30.1%	7	6.2%	34	30.1%		
3	تتضمن تقاريرنا المزيد من الأفضاحات عن نتائج المراجعة .	3	2.7%	5	4.4%	4	3.5%	34	30.1%	.949	اوافق بشدة
		67	59.3%	5	4.4%	4	3.5%	34	30.1%		
4.	هدفنا دعم السلوك المسئول تجاه الابلاغ عن التصرفات غير القانونية .	3	2.7%	4	3.5%	5	4.4%	26	23.0%	.910	اوافق بشدة
		75	66.4%	4	3.5%	5	4.4%	26	23.0%		
5.	نساهم في تقليل الفجوة بين الاطراف ذات العلاقة بنتائج المراجعة .	1	0.9%	4	3.5%	7	6.2%	31	27.4%	.835	اوافق بشدة
		70	61.9%	4	3.5%	7	6.2%	31	27.4%		
7.	لدينا اهتمامات خاصة باستراتيجيات اعمالنا المهنية.	1	0.9%	2	1.8%	7	6.2%	24	21.2%	.765	اوافق بشدة
		79	69.9%	2	1.8%	7	6.2%	24	21.2%		
	<b>حوكمة المراجعة</b>	8	1.2%	25	3.7%	37	5.5%	193	28.5%	.541	<b>اوافق بشدة</b>
						414	61.1%	193	28.5%		

المصدر: أعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

- يتبين من الجدول (7/2/3) نتائج المحور الاول (حوكمة المراجعة) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.43) أي اوافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي. اي ان غالبية المبحوثين يوافقون بشدة على ما جاء بعبارات البعد الاول من المتغير الاول حوكمة المراجعة.

## 2. تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني: فجوة التوقعات

يهدف هذا المحور معرفة فجوة التوقعات. ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا البعد



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

جدول (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الثاني

م	العبارة	لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		وافق		الانحراف المعياري	درجة الموافقة
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
1.	زيادة مستوى المصادقية لدى المراجعين.	0	0.0%	1	0.9%	7	6.2%	35	31.0%	4.54	اوافق بشدة
2.	دعم حيادية المراجعين.	1	0.9%	2	1.8%	5	4.4%	42	37.2%	4.45	اوافق بشدة
3.	تحديد مسئوليات المراجعين بشكل دقيق	3	2.7%	1	0.9%	4	3.5%	35	31.0%	4.49	اوافق بشدة
4.	إهتمام المراجعين في ابراز مخرجات المراجعة بشكل موضوعي .	0	0.0%	5	4.4%	7	6.2%	35	31.0%	4.43	اوافق بشدة
5.	وجود معايير محددة لتحديد مسئوليات المراجعين .	0	0.0%	6	5.3%	6	5.3%	26	23.0%	4.50	اوافق بشدة
6.	ضبط نمو المصطلحات الخاصة بتطوير مسئوليات المراجعين .	1	0.9%	4	3.5%	5	4.4%	26	23.0%	4.54	اوافق بشدة
	<b>فجوة التوقعات</b>	5	0.7%	19	2.8%	34	5.0%	199	29.4%	4.50	اوافق بشدة

المصدر: أعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

- يتبين من الجدول رقم (8/2/3) الخاص بنتائج المحور الثاني (فجوة التوقعات) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.52) أي اوافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي. اي ان غالبية المبحوثين يوافقون بشدة ما جاء بعبارات المحور الثاني فجوة التوقعات .

3. تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور الثالث: جودة المراجعة

يهدف هذا المحور لمعرفة جودة المراجعة ، ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.



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

جدول (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الثالث

م	العبارة	لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		اوافق		الانحراف المعياري	الدرجة الموافقة
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
		اوافق بشدة	اوافق	اوافق بشدة	اوافق						
1.	التقويم الصحيح للرقابة الداخلية من قبل المراجع وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها.	1	0.9%	0	0.0%	1	0.9%	11	9.7%	4.85	.504
		88.5%	88.5%	88.5%	88.5%						
2.	الاستعانة بكادر تدقيقي كفوء ومؤهل علمياً وعملياً.	0	0.0%	2	1.8%	1	0.9%	65	57.5%	4.35	.596
		39.8%	39.8%	39.8%	39.8%						
3.	التخطيط المناسب لعملية التدقيق والإشراف على التنفيذ	1	0.9%	2	1.8%	8	7.1%	24	21.2%	4.56	.778
		69.0%	69.0%	69.0%	69.0%						
4.	مراجعة نتائج المراجعة بعناية من قبل أشخاص غير مرتبطين بذلك البرنامج للمراجعة..	2	1.8%	5	4.4%	3	2.7%	37	32.7%	4.42	.884
		58.4%	58.4%	58.4%	58.4%						
5.	لا يتم قبول أنشطة مراجعة لا يستطيع المراجعون إنجازها بمستوى عالي من الجودة.	4	3.5%	2	1.8%	4	3.5%	31	27.4%	4.46	.926
		63.7%	63.7%	63.7%	63.7%						
6.	مراجعة نتائج المراجعة بعناية من قبل لجنة الإشراف.	0	0.0%	1	0.9%	6	5.3%	27	23.9%	4.63	.884
		69.9%	69.9%	69.9%	69.9%						
	جودة المراجعة	8	1.2%	12	1.8%	23	3.5%	186	27.1%	4.55	.493
		66.4%	66.4%	66.4%	66.4%						

المصدر: أعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

-يتبين من الجدول (9/2/3) الخاص بنتائج المحور الثالث (جودة المراجعة) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.57) أي اوافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي . اي ان غالبية المبحوثين يوافقون بشدة على ماجاء بعبارات المحور الثالث جودة المراجعة.

ثانيا تحليل ومناقشة نتائج الفرضيات

1/1/2 تحليل ومناقشة نتائج المحور الاول :حوكمة المراجعة

يهدف هذا البعد لمعرفة حوكمة المراجعة ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة ، واستخدم اختبار العينة الواحدة ( One- Sample Test ) لاجابات أفراد عينة الدراسة لمحور حوكمة المراجعة.





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

جدول (10/2/3)

اختبار العينة الواحدة (One – Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة حوكمة المراجعة

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1.	هدفنا مراعاة مصالح جميع الاطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة	18.393	112	.000	87.4%	دالة احصائياً
2.	لدينا مساهمات ايجابية اتجاه حالات عدم التماثل في معلومات التقارير المالية	17.170	112	.000	87.8%	دالة احصائياً
3.	تتضمن تقاريرنا المزيد من الأفضاحات عن نتائج المراجعة .	15.563	112	.000	87.8%	دالة احصائياً
4.	هدفنا دعم السلوك المسئول تجاه الإبلاغ عن التصرفات غير القانونية	17.334	111	.000	89.8%	دالة احصائياً
5.	نساهم في تقليل الفجوة بين الاطراف ذات العلاقة بنتائج المراجعة .	18.591	112	.000	89.2%	دالة احصائياً
6.	لدينا اهتمامات خاصة بإستراتيجيات اعمالنا المهنية.	21.878	112	.000	91.5%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

يتضح للباحثين من الجدول (10/2/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثامنة (18.39) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على هدفنا مراعاة مصالح جميع الاطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة.
2. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة التاسعة (17.17) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على لدينا مساهمات ايجابية اتجاه حالات عدم التماثل في معلومات التقارير المالية.
3. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة العاشرة (15.56) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على



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

وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على تتضمن تقاريرنا المزيد من الأفصاحات عن نتائج المراجعة .

4. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الحادية عشر(17.33) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) هي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على هدفنا دعم السلوك المسئول تجاه الابلاغ عن التصرفات غير القانونية .

5. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية عشر(18.59) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان نساهم في تقليل الفجوة بين الاطراف ذات العلاقة بنتائج المراجعة.

6. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة عشر(21.88) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان لدينا اهتمامات خاصة بإستراتيجيات اعمالنا المهنية.

يتضح للباحثين من الجدول (10/2/3) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بلغت (28.06) بمستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثين أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) فانه يشير إلى: وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبحوثين حوكمة المراجعة.



## 2/تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني : فجوة التوقعات

يهدف هذا البعد لمعرفة فجوة التوقعات واختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة فجوة التوقعات.

### جدول (11/2/3)

#### اختبار العينة الواحدة ( One- Sample Test ) لاجابات أفراد عينة الدراسة فجوة التوقعات

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1.	زيادة مستوى المصادقية لدى المراجعين.	24.985	112	.000	90.8%	دالة احصائياً
2.	دعم حيادية المراجعين.	20.739	112	.000	89.0%	دالة احصائياً
3.	تحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق .	18.910	112	.000	89.7%	دالة احصائياً
4.	إهتمام المراجعين فى ابراز مخرجات المراجعة بشكل موضوعى	19.040	112	.000	88.7%	دالة احصائياً
5.	وجود معايير محددة لتحديد مسؤوليات المراجعين .	19.382	112	.000	90.1%	دالة احصائياً
6.	ضبط نمو المصطلحات الخاصة بتطوير مسؤوليات المراجعين .	20.128	112	.000	90.8%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

يتضح للباحثين من الجدول (11/2/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة التاسعة عشر (24.98) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان زيادة مستوى المصادقية لدى المراجعين.

2. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة العشرون (20.74) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) ممايدل على





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

وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان دعم حيادية المراجعين.

3. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الحادية والعشرين (18.91) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان الإشراف تحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق .

4. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية والعشرين (19.04) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان إهتمام المراجعين في ابراز مخرجات المراجعة بشكل موضوعي .

5. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة والعشرين (19.38) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان وجود معايير محددة لتحديد مسؤوليات المراجعين .

6. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الرابعة والعشرين (20.13) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان ضبط نمو المصطلحات الخاصة بتطوير مسؤوليات المراجعين .





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

يتضح للباحثين من الجدول (11/2/3) أن جميع القيم الإحصائية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بلغت (36.90) بمستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثين أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات المحور الثاني .

فان ذلك يشير إلى : وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبحوثين حول فجوة التوقعات.

### 3/تحليل ومناقشة عبارات المحور الثالث : جودة المراجعة:

يهدف هذا البعد لمعرفة جودة المراجعة ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة ، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة جودة المراجعة.

### جدول (12/2/3)

### اختبار العينة الواحدة ( One- Sample Test ) لاجابات أفراد عينة الدراسة جودة المراجعة

م	العبارة	ت. المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	التقويم الصحيح للرقابة الداخلية من قبل المراجع وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها	39.015	112	.000	97.0%	دالة احصائياً
2	الاستعانة بكادر تدقيقي كفوء ومؤهل علمياً وعملياً	24.132	112	.000	87.1%	دالة احصائياً
3	التخطيط المناسب لعملية التدقيق والإشراف على التنفيذ.	21.268	112	.000	91.2%	دالة احصائياً
4	مراجعة نتائج المراجعة من قبل أشخاص غير مرتبطين بذلك البرنامج للمراجعة..	17.034	112	.000	88.3%	دالة احصائياً
5	لايتم قبول أنشطة مراجعة لا يستطيع المراجعون انجازها بمستوى عالي من الجودة.	16.759	112	.000	89.2%	دالة احصائياً
6	مراجعة نتائج المراجعة بعناية من قبل لجنة الإشراف.	20.630	112	.000	88.8%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

يتضح للباحثين من الجدول (12/2/3) ما يلي:



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

1. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الاولى (39.02) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على التقويم الصحيح للرقابة الداخلية من قبل المراجع وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها.
2. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (24.13) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على الاستعانة بكادر تدقيقي كفوء ومؤهل علمياً وعملياً.
3. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (21.27) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على التخطيط المناسب لعملية المراجعة والإشراف على التنفيذ.
4. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الرابعة (17.03) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على مراجعة نتائج المراجعة بعناية من قبل أشخاص غير مرتبطين بذلك البرنامج للمراجعة.
5. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الخامسة (16.76) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.027) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على



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

وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على لا يتم قبول أنشطة مراجعة لا يستطيع المراجعون انجازها بمستوى عالي من الجودة.

6. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السادسة (20.63) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (112) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على مراجعة نتائج المراجعة بعناية من قبل لجنة الإشراف..

يتضح للباحث من الجدول (12/2/3) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بلغت (33.83) بمستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثين أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات المحور الثالث .

فان ذلك يشير إلى : وجود فروق دالة احصائية في اجابات المبحوثين حول جودة المراجعة.

## 2/2 تحليل الانحدار الخطي:

يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين أو أكثر من متغيرين هي علاقة اعتماد (انحدار) ويعتبر الانحدار الخطي البسيط من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات والآخر متغير (dependent Variable) (متغير تابع وهو المتسبب في (Independent Variable) مستقل تغير المتغير التابع. وتمثل هذه العلاقة بمعادلة الخط المستقيم .

الفرضية الاولى: تحليل الانحدار بين المتغيرين (حوكمة المراجعة، فجوة التوقعات لتحقيق جودة المراجعة):



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

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ماذا كان علاقات العملاء و فجوة التوقعات لها تأثير علي خفض مخاطر المراجعة لتحقيق جودة المراجعة ويتم ذلك باجراء انحدار بسيط بين المتغيرين اعلاه.

جدول (13/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير حوكمة المراجعة، فجوة التوقعات لتحقيق

جودة المراجعة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.009	2.651	.947	$\hat{B}_0$
معنوية	.004	2.929	.234	$\hat{B}_1$
معنوية	.000	5.779	.572	$B_2$
			.698a	معامل الارتباط (R)
			.487	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			52.277	أختبار (F)
$\hat{y} = (0.947) + 0.234X_1 + 0.487X_2$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من الجدول (13/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي جداً بين حوكمة المراجعة كمتغير مستقل و ، فجوة التوقعات لتحقيق جودة المراجعة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.698).
2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.487)، هذه القيمة تدل على ان حوكمة المراجعة كمتغير مستقل يساهم بـ (49%) و فجوة التوقعات لتخفيض مخاطر المراجعة (المتغير التابع).
3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط غير معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (52.277) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).





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

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.947) وهي قيمة جودة المراجعة عندما تكون حوكمة المراجعة و فجوة التوقعات مساوية للصفر (انعدام حوكمة المراجعة و فجوة التوقعات).

- في حين نجد قيمة معلمة حوكمة المراجعة تساوي (0.234) وهي مقدار الزيادة في جودة المراجعة عندما تحدث زيادة بمقدار وحدة واحدة في حوكمة المراجعة ونجد ان قيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين حوكمة المراجعة وجودة المراجعة.

- في حين نجد قيمة معلمة فجوة التوقعات تساوي (0.572) وهي مقدار الزيادة في جودة المراجعة عندما تحدث زيادة بمقدار وحدة واحدة في فجوة التوقعات ونجد ان قيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين فجوة التوقعات وجودة المراجعة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات لتحقيق جودة المراجعة قد تحققت .

الفرضية الثانية: تحليل الانحدار بين المتغيرين (حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات):

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ماذا كان حوكمة المراجعة لها تأثير فجوة التوقعات ويتم ذلك باجراء انحدار بسيط بين المتغيرين اعلاه.



جدول (14/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.000	8.519	2.269	$\hat{B}_0$
معنوية	.000	8.512	.508	$\hat{B}_1$
			.628a	معامل الارتباط (R)
			.395	معامل التحديد ( $R^2$ )
			72.449	أختبار (F)
				النموذج معنوي
$\hat{y} = (2.269) + 0.508X$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019

يتضح من الجدول رقم (14/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين حوكمة المراجعة كمتغير مستقل و فجوة التوقعات كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.628).
2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.395)، هذه القيمة تدل على ان حوكمة المراجعة كمتغير مستقل يساهم ب (40%) في فجوة التوقعات (المتغير التابع).
3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (72.449) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (2.269) وهي قيمة فجوة التوقعات عندما تكون حوكمة المراجعة مساوية للصفر في حين نجد قيمة معلمة حوكمة المراجعة تساوي (0.508) وهي مقدار الزيادة في فجوة التوقعات عندما تحدث زيادة بمقدار وحدة واحدة في حوكمة المراجعة وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين حوكمة المراجعة و فجوة التوقعات.



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

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات قد تحققت .

الفرضية الثالثة: تحليل الانحدار بين المتغيرين (حوكمة المراجعة وجودة المراجعة): تهدف هذه العلاقة لمعرفة ماذا كان حوكمة المراجعة لها تأثير على جودة المراجعة ويتم ذلك بإجراء انحدار بسيط بين المتغيرين اعلاه.

جدول رقم (15/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير حوكمة المراجعة وجودة المراجعة

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	2.245	7.112	معنوية
$\hat{B}_1$	.525	7.421	معنوية
معامل الارتباط (R)	.576a		
معامل التحديد ( $R^2$ )	.332		
أختبار (F)	55.075		النموذج معنوي

$\hat{y} = (2.245) + .525X$

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من الجدول (15/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين حوكمة المراجعة وكمتغير مستقل جودة المراجعة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.576).

2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.332)، هذه القيمة تدل على ان حوكمة المراجعة كمتغير مستقل يساهم ب (33%) في جودة المراجعة (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (55.075) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).



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

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (2.245) وهي قيمة جودة المراجعة عندما تكون حوكمة المراجعة مساوية للصفر في حين نجد قيمة معلمة حوكمة المراجعة تساوي (0.525) وهي مقدار الزيادة في جودة المراجعة عندما تحدث زيادة بمقدار وحدة واحدة في فجوة التوقعات وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين حوكمة المراجعة وجودة المراجعة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وجودة المراجعة قد تحققت.

**النتائج:** من خلال الاطار النظري وتحليل الجانب الميداني للدراسة توصل الباحثين إلى النتائج التالية:

1. حوكمة المراجعة بأنها مجموعة من الاليات والادوات والمبادئ والاساليب التي تساعد المعنيين بالمهنة على مراقبة ادائها للقيام بدورها ووفائها بمسؤولياتها بجودة ملائمة بما يسهم في تحقيق رفاهية المجتمع.

2. فجوة التوقعات تُشير الي التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم.

3. جودة المراجعة تعني: مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في المراجعة، والتي تلبي حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع.

4. اظهرت نتائج الدراسة الميدانية مايلي:

أ. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات وجودة المراجعة.





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

ب. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وفجوة التوقعات.

ت. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة المراجعة وجودة المراجعة

**التوصيات:** بناءً على نتائج الدراسة يقدم الباحثون التوصيات التالية:

- 1- على مكاتب المراجعة مراعاة مصالح جميع الاطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة.
- 2- إن تساهم المراجعة في تقليل الفجوة بين الاطراف ذات العلاقة بنتائج المراجعة .
- 3- على مكاتب المراجعة المساهمة في تحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق.
- 4- على مكاتب المراجعة الإهتمام في ابراز مخرجات المراجعة بشكل موضوعي.
- 5- على مكاتب المراجعة مراجعة نتائج المراجعة من قبل أشخاص غير مرتبطين ببرنامج المراجعة..
- 6- إن لا يتم قبول أنشطة مراجعة لا يستطيع المراجعون انجازها بمستوى عالي من الجودة.

**قائمة المراجع**

ازلاً: القرآن الكريم:

ثانياً: مراجع باللغة العربية:

الكتب:

- د. أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع 2002 م)
- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م)
- عبد الوهاب نصر، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2009م)



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

- د. علي نصر عبد الوهاب، حركات مراقبة الحسابات لسوق المال، (القاهرة: الدار الجامعية للكتب، 2002م)، ص 44
- د. منصور أحمد البدوي، ود. شحاتة السيد شحاتة، الإتجاهات الحديثة في المراجعة، مع التطبيق على معايير المراجعة المصرية، (الإسكندرية، د ن، 2003م)
- الدوريات:**
- د. أحمد سليم محمد سليم، العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وإستقلال المراقب الحسابات كأحد عناصر تحقيق جودة مراجعة القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2012م
- شوقي السيد فوده، حدود مسئولية المراجع الخارجي في مصداقية نشر القوائم المالية على شبكة الانترنت وأثر ذلك على سلوك أسعار الأوراق المالية، دراسة نظرية وتطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2002م
- صالح حامد محمد علي، تقييم مدي اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس القاهرة ، العدد الأول، 2016م
- عصام الدين محمد متولي، دراسة تحليلية لمستويات فجوة التوقعات في المراجعة واسبابها ودور منظمات المهنية ومراقبي الحسابات، الخرطوم، مجلة جامعة امدرمان الإسلامية، كلية التجارة، جامعة امدرمان الإسلامية، العدد الرابع، ابريل، 2001م
- د. محمد حسني صبيحي، فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وأساليب تضيقها، المجلة العلمية للبحوث العلمية والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثالث والرابع، 1998م
- د. محمد سامي راضي، فجوة التوقعات في المراجعة - التخفيض والحد منها، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، مارس 1999م



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

- أ. د. يسري أمين سامي، و د. عثمان حسين عثمان، قياس أثر مخاطر الأعمال على جودة عملية التدقيق، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني - 1، 2011م

- يوسف محمود جربوع، الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند مراجع الحسابات الخارجي المستقل رأياً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور تقريره، الجزء الأول من نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، كانون الأول، 2002م  
الرسائل الجامعية:

- محمد فرح يس محمد احمد، دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2017م  
المؤتمرات:

- د. اشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحث مقدم للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 26.24 سبتمبر 2005م

أخرى:

- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية- دليل التدقيق رقم (4)، 2000م

ثالثاً: مراجع باللغة الإنجليزية:

American institute of chartered public accountants ( AICPA ) " audit and -accounting guide :

audit sampling " , AICPA, New York, 1989.

International Federation of Accountants ( IFAC ), " Hand Book :

-Technical pronouncements

IFAC, New York, 1999