

أثر أتعاب المراجعة في فاعلية تقارير المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية

خالد يوسف إبراهيم صالح¹
عبد الناصر محمد نور أحمد²

المخلص: هدفت الدراسة الى تحديد العوامل والمتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة الخارجية ببيئة الأعمال السودانية ومدى تأثير ذلك على فاعلية تقارير المراجعة الخارجية. تم إتباع المنهج الوصفي وتم جمع البيانات الأولية عن طريق الاستبانة على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم. توصلت الدراسة إلى وجود تأثيرات جوهرية للعوامل الخاصة بمكاتب المراجعة وشركات عملاء المراجعة في إطار تحديد أتعاب المراجعة الخارجية في فاعلية تقارير المراجعة. وبناء على النتائج توصى الدراسة بتفعيل دور الآليات الرقابية لشركات عملاء المراجعة في متابعة عمليات تحديد أتعاب المراجعة الخارجية، واهتمام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بتنظيم ومراقبة عملية أتعاب المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: أتعاب المراجعة، تقارير المراجعة الخارجية.

The impact of audit Fees in the effectiveness of external audit reports: A field study

Khalid Yousif Ibrahim Salih
Abdelnasir Moh.nour Ahmed

Abstract: This study aims to identifies the factors and variables that affect the determination of external auditing fees in the Sudanese business environment. In addition to their impact on the effectiveness of external audit reports. The descriptive approach was followed and preliminary data was collected by means of the questionnaire at the external audit offices in Khartoum district. The findings of this study revealed that there are significant effects of the factors of audit offices and audit client companies in determining external audit fees in the effectiveness of audit reports. Based on the results, the study recommends activating the role of supervisory mechanisms for audit client companies in following up the process of determining external audit fees. Finally, it draws the attention of the Accounting and Auditing Organization Board in Sudan to regulate and control the process of external audit fees.

Key words: Audit Fees, External audit reports.

¹ أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل - السعودية، Kysalih@iau.edu.sa
² أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - جامعة نجران - السعودية، dr.nasir1515@gmail.com

أولاً: المقدمة:

أن تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلونه من جهد وما يتكبّدون من تكلفة وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه الأتعاب، وقد زاد الاهتمام بموضوع أتعاب المراجعة من حيث ضرورة بحث أسس تحديد الأتعاب ومدى تأثيرها على كل من سلوك واستقلال وكفاءة المراجع. وتعتبر عملية تحديد الأتعاب من أعقد العمليات التي تواجه المراجع والعميل على حد سواء نظراً لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة. ويقصد بالمراجعة على وجه التحديد تلك الإجراءات النظامية لفحص القوائم المالية، ومراجعة الدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في كيفية تقييم فاعلية تقارير المراجعة الخارجية من خلال الوقوف على العوامل الخاصة بتحديد أتعاب المراجعة الخارجية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة التالية:
 أ/ هل يوجد أثر للعوامل الخاصة بمكاتب المراجعة كإحدى أبعاد تحديد أتعاب المراجعة الخارجية وفاعلية تقارير المراجعة الخارجية؟
 ب/ هل يوجد للعوامل الخاصة بشركات عملاء المراجعة، أثر في تحديد أتعاب المراجعة الخارجية وفاعلية تقارير المراجعة الخارجية؟

فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة الى اختبار صحة الفرضيات الآتية:
 أ/ يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة بمكاتب المراجعة كإحدى أبعاد تحديد أتعاب المراجعة الخارجية وفاعلية تقارير المراجعة الخارجية.
 ب/ يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة بشركات عملاء المراجعة كإحدى أبعاد تحديد أتعاب المراجعة الخارجية وفاعلية تقارير المراجعة الخارجية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحديد العوامل والمتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة الخارجية ببيئة الأعمال السودانية ومدى تأثير ذلك على فاعلية تقارير المراجعة الخارجية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:
 أ/ اختبار أثر العوامل الخاصة بمكاتب المراجعة كإحدى عوامل تحديد أتعاب المراجعة الخارجية وفاعلية تقارير المراجعة الخارجية.
 ب/ اختبار أثر العوامل الخاصة بشركات عملاء المراجعة كإحدى عوامل تحديد أتعاب المراجعة الخارجية وفاعلية تقارير المراجعة الخارجية.

أهمية الدراسة:

أ/ الأهمية العلمية: تتمثل أهمية الدراسة في أن أتعاب المراجعة الخارجية وتأثيرها على تقارير المراجعة من الموضوعات التي لم تحظى باهتمام كبير من الباحثين في بيئة الأعمال السودانية، وأهمية أتعاب المراجعة الخارجية في مجال العمل المراجعي وما تؤديه من دور فعال في الحكم على فاعلية الأداء المهني.

ب/ الأهمية العملية: تتمثل في حاجة البيئة السودانية الى تطوير مستوى الممارسة المهنية ووضع أسس لتحديد أتعاب المراجعة الخارجية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المناهج التالية:
 المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.
 المنهج الاستنباطي: لتحديد وصياغة مشكلة وفرضيات البحث.
 ج. المنهج الاستقرائي: لاختبار مدى صحة الفرضيات.
 د. المنهج الاحصائي الوصفي: وذلك باستخدام الاساليب الاحصائية الملاءمة في معالجة بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية.

مصادر جمع البيانات:

أ/ المصادر الأولية: تمثلت في أداة الاستبانة، والتي استهدفت مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم.
 ب/ المصادر الثانوية: وتمثلت في الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل الجامعية المتعلقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى المعلومات المتاحة بشبكة الأنترنت.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم

- الحدود الزمانية: 2018م

ثانيا: الدراسات السابقة:

حظي موضوع أتعاب المراجعة باهتمام الباحثين واختلفت جوانب الاهتمام لدى كل منهم بحيث كان هناك تباين في الجوانب التي أبرزها كل منهم حسب منظوره منها:

- دراسة سالم عبدالله حلس(2003)⁽¹⁾: في دراسته عن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة بفلسطين، وهدفت الى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب. وتوصلت الدراسة الى تحديد خمسة عشر متغير في تحديد أتعاب المراجعة بفلسطين ومن أهمها حجم الشركة الخاضعة للمراجعة والوقت الذي يستلزمه المراجع في تنفيذ عملية المراجعة.

- دراسة: أحمد سباعي قطب(2004 م)⁽²⁾ في دراسته عن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة بدولة قطر، وهدفت للتوصل الى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات الخارجية وذلك بتحديد العوامل المرتبطة بالعميل وبمكتب المراجعة والتي تؤثر على أتعاب المراجعة. ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة الى إن أكثر العوامل تأثيراً من وجهة نظر المراجعين هي قيمة إيرادات العميل، وتعدد فروع الشركة، وطبيعة الصناعة، وتبعية وسمعة مكتب المراجعة.

- **دراسة: إيمان حسين الشاطري وحسام عبدالمحسن العنقري (2006 م)** (3) في دراستهما عن أثر أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، وهدفت للتعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة الى تأثيره على جودة الأداء المهني وعلى استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة. وتوصلت الدراسة الى عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، وإن الانخفاض يؤدي الى عزوف المهنيين عن المهنة، وارتفاع تأثير الانخفاض بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب متوسطة وكبيرة الحجم.
- **دراسة: فتحي ونيس على أبو ستالة (2006 م)** (4) في دراسته عن أتعاب المراجعة بدولة ليبيا، وهدفت الى تحديد العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة بليبيا، وتوصلت الدراسة الى وجود بعض المشاكل التي تؤثر على عملية تحديد الأتعاب وطريقة ونوع عقود خدمات المراجعة، وأن هناك عوامل ومحددات تؤثر على أتعاب المراجعة تتعلق بالعميل موضوع المراجعة مثل حجم العميل، وأن هناك عوامل تتوقف على مكتب المراجعة، وأن الإفصاح عن أتعاب المراجعة في القوائم المالية يحقق آثار تنافسية سلبية على المراجعين الممارسين للمهنة.
- **دراسة: محمد محمد عبدالقادر الديسطي (2008 م)** (5) في دراسته عن العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة، وهدفت للتعرف على وتحليل العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة مما يؤدي إلى تحديد مدى تميز خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة، ومدى إدراك الشركات المصرية للمستويات المختلفة من جودة المراجعة. وأظهرت نتائج الدراسة وجود اختلاف بين إدراك الشركات لدرجة تميز مكاتب المراجعة، ووجود تأثير لمدى الارتباط بمكاتب المراجعة العالمية مما يساهم في تمتع المكتب بعلاوة الأتعاب، ويؤدي فك الارتباط بمكتب المراجعة العالمي إلى عدم تمييز مكتب المراجعة المصري عن بقية المكاتب الصغرى.
- **دراسة: على محسن محمد وجمال محمد سرور (2008 م)** (6) في دراستهما عن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة باليمن، وهدفت الى بيان ودراسة العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية، وقياس وتحليل درجة كل عامل من وجهة نظر المنشآت والمراجعين. وتوصلت الدراسة الى أن أكثر العوامل تأثيراً في الشركة هي حجم المنشأة وكفاءة وفاعلية النظام المحاسبي، أما بالنسبة مكتب المراجعة هي سمعة المكتب ومستوى الأتعاب السائدة في السوق.
- **دراسة: عبدالرحمن بن علي محمد التويجري (2009 م)** (7) في دراسته عن أتعاب المراجعة بالمملكة المتحدة، وهدفت الى مقارنة الأتعاب التي تدفع للمراجع مقابل خدمات المراجعة والتي تدفع له مقابل خدمات أخرى بخلاف المراجعة يقدمها لعميله بالمملكة المتحدة. وتوصلت الدراسة الى زيادة أتعاب الخدمات الأخرى تزيد عن أتعاب المراجعة، وأن أتعاب المراجعة أكثر تأثراً بحجم المكتب وشهرته، وكذلك أرباح السنة الحالية.
- **دراسة: ميشيل سعيد سويدان (2010 م)** (8) في دراسته عن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة بالأردن هدفت الدراسة الى معرفة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي اليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعاب التدقيق للشركات الأردنية، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة موضع المراجعة وتعدد فروعها وحجم مكتب المراجعة وأتعاب المراجعة، وأن أتعاب المراجعة

في قطاع البنوك أعلى من باقي القطاعات الأخرى، وأن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر من أهم العوامل المحددة لآتعاب التدقيق.

- **دراسة: عادة شحادة أبو هديب (2017م)** (9) في دراستها عن العوامل المحددة لآتعاب التدقيق الداخلي في الأردن وهدفت الدراسة إلى البحث في العوامل المؤثرة على تحديد آتعاب التدقيق الخارجي من خلال تحديد العلاقة بين الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق (حجم الشركة، ربحية الشركة، درجة التعقيد في الشركة مع آتعاب التدقيق)، وتحديد العلاقة بين الخصائص ذات الصلة بمكتب التدقيق (حجم مكتب التدقيق، وسمعة مكتب التدقيق، وطول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق)، وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية للخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق (حجم الشركة، ربحية الشركة، درجة التعقيد) وآتعاب التدقيق، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب التدقيق على آتعاب التدقيق وعدم وجود أثر لكل من طول فترة استمرارية علاقة مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق وسمعة مكتب التدقيق على آتعاب التدقيق في الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، كما أظهرت أن الخصائص ذات الصلة بالشركة محل التدقيق هي الأكثر تأثيراً.

ثالثاً: الإطار النظري للدراسة

1- آتعاب المراجعة:

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية، كما تمثل آتعاب المراجعة مصدر الإيراد الرئيسي لمكاتب المراجعة وبالتالي بات تعظيم آتعاب المراجعة الهدف الذي يسعى إلى تحقيقه بغية الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسته للمهنة، ومن الناحية الأخرى تمثل آتعاب المراجعة عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة تتوقع أن تحصل مقابلها على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد. ومن هنا أضحت عملية تحديد آتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلون من جهد وتكلفة وما يتحملون من مسؤوليات من جراء قيامهم بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل هذه الآتعاب. (10)

تتمثل آتعاب المراجعة في المبلغ الذي يحصل عليه المراجع الخارجي من منشأة العميل محل المراجعة مقابل ما يقدمه من خدمات، وتعرف آتعاب المراجعة بأنها "تمثل تكلفة الجهد المبذول محسوباً على أساس معياري الساعة، ومضافاً إليه أي نفقات معنية أخرى". وتتم مرحلة تحديد الآتعاب بأربعة مراحل رئيسية وهي مرحلة تحديد المراجع للآتعاب، ومرحلة الاتفاق مع العميل ومرحلة تقديم الفواتير للعميل، ومرحلة تحصيل الآتعاب. (11)

عرفت آتعاب المراجعة بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد حجم الآتعاب بموجب عقد الاتفاق الذي يتم بين المنشأة محل الفحص والمدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات، ومن أهم أشكال الآتعاب ما يلي: (12)

1. الآتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابت غير قابل للزيادة في المستقبل، ويجب أن يكون متناسب مع المهمة المطلوبة من المراجع.
2. الآتعاب المتغيرة: وهذه الآتعاب تحدد وفقاً للوقت الذي تستغرقه عملية المراجعة والجهد المبذول، ويمكن أن يحدد الأجر بناءً على ساعات العمل.

3. الأتعاب الشرطية: وهي الأتعاب التي يتوقف الحصول عليها أو تحديد مقدارها بناء على تحقق أمر مستقبلي معين، ومن الممكن أن تكون نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل، ويعتبر هذا النوع من الأتعاب مخالف لقواعد وآداب سلوكيات المهنة.

محددات أتعاب المراجعة:

أن من حق المراجع الذي يقوم بتقديم خدمات مهنية لعملائه بأمانة وموضوعية وفقاً للمعايير الفنية المناسبة، الحصول على أتعاب مقابل تلك الخدمات التي يؤديها، ولكن هذه الأتعاب تتأثر بعدة أمور ترفعها أو تخفضها منها خطر المقاضاة وتحمله للمسؤولية، وازدياد تعقيدات عقد المراجعة، ومقدار الطلب والفرص المتاحة على المراجعة الخارجية. ويجب أن تكون الأتعاب انعكاساً عادلاً لقيمة العمل الذي تم لحساب العميل. (13)

يربط البعض بين مقدار الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة مقابل ما يؤديه من خدمات وبين دقة وجودة المراجعة، ويرون أن مكاتب المراجعة التي تطلب أتعاب أكبر إنما يكون مقابل تقديمها لخدمات مراجعة ذات جودة عالية، من ناحية أخرى يرون أن الأتعاب المنخفضة تدفع بالمكتب إلى تقليل الجهد المبذول في عملية المراجعة مما يؤدي إلى انخفاض جودتها. (14)

يرى آخر أن قبول المراجع لأتعاب منخفضة يعد سبباً رئيسياً في ممارسات المراجعة غير المنظمة مثل تخفيض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية وإجراءات المراجعة اللازمة، خاصة مع ضعف الإشراف ونظام الرقابة النوعية وقصور تفعيل رقابة الجودة في منشآت المراجعة. وتعكس ممارسات المراجعة غير المنظمة قبول المراجعة لخطر عال بما لا يسمح بتقديم تأكيد معقول بشأن صدق وعدالة القوائم المالية ويزيد من احتمال فشل المراجعة. وتعد كفاية أتعاب تكلفة مؤشراً لجودة، حيث تعكس أتعاب المراجعة تكلفة عملية المراجعة وما يتمتع به المراجع من خبرة وسمعة وما يملكه من موارد وحوافز. (15)

عندما يمثل إجمالي أتعاب عميل المراجعة جزء كبير من إجمالي أتعاب مكتب المراجعة يمكن أن يؤدي الاعتقاد على أن هذا العميل والاهتمام بإمكانية خسارة العميل إلى خلق تهديد ناتج المصلحة الشخصية. (16)

أن الضغوط التهديدية بتخفيض الأتعاب أحد أبرز العوامل الاقتصادية السالبة لاستقلالية المراجع الخارجي، ويعزى ذلك إلى زيادة المنافسة في سوق المراجعة، وإلى محاولات العملاء تخفيض التكاليف عموماً بما في ذلك أتعاب المراجعة، ومن تأثيرات ضغوط تخفيض الأتعاب تزيد من احتمالات قبول المراجع للمعالجة المحاسبية المفضلة للعميل. (17)

2- تقرير المراجعة:

تقرير المراجع الخارجي هو خلاصة ما توصل إليه المراجع من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الوحدة الاقتصادية وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع. (18)

هنالك العديد من الخصائص الرئيسية التي يجب على المراجع مراعاتها عند إعداد التقرير حتى يحقق الهدف المنشود، وتتمثل هذه الخصائص في الآتي: (19)

- الصدق والأمانة وعدم التحيز
- الصراحة والوضوح وذلك بتجنب المصطلحات الغامضة
- تناسب مستوى التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه

- توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية الجوهرية -- النتائج التي توصل إليها، مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول الى الرأي حتى يمكن الغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم
-الوقت المناسب بعدم تأخير نتائج التقرير.

رابعاً: الدراسة الميدانية

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم.
خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (1): خصائص عينة الدراسة

البيان	الفئات	العدد	النسبة
المؤهل العلمي	دكتوراه	4	11.4
	ماجستير	8	22.9
	بكالوريوس	23	65.7
	المجموع	35	100.0
التخصص العلمي	محاسبة	20	57.1
	ادارة اعمال	3	8.6
	اقتصاد	7	20.0
	نظم معلومات محاسبية	4	11.4
	اخرى	1	2.9
	المجموع	35	100.0
المؤهل المهني	زمالة أمريكية	1	2.9
	زمالة سودانية	3	8.6
	اخرى	11	31.4
	لا توجد	20	57.1
	المجموع	35	100.0
سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	15	42.9
	6 – 10	15	42.9
	11- 15	3	8.6
	16 – 20	1	2.9
	25 – 25	1	2.9
	المجموع	35	100.0

- يتبين من الجدول رقم (1) أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المؤهل العلمي الجامعي (بكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (23) فرداً وبنسبة (65.7%)، ثم يليهم الأفراد من ذوي المؤهل فوق الجامعي (ماجستير)، حيث بلغ عددهم (8) افراد، وبنسبة (22.9%)، ثم يليهم الأفراد الذين يحملون (دكتوراه)، حيث بلغ عددهم (4) افراد وبنسبة (11.4%)، ويمكن القول بأن عينة الدراسة من العينات المؤهلة جامعياً وفوق الجامعي.

- يتبين من الجدول أعلاه أن الغالبية من ليس لديهم مؤهل مهني حيث بلغ عددهم (20) فرداً وبنسبة (57.1%) أما الذين يحملون زمالة اخرى (11) بنسبة (31.11) % اما الذين يحملون زمالة المحاسبين القانونيين السودانية بلغ عددهم (3) افراد وبنسبة (8.6%)، كما هناك فرد واحد فقط له زمالة امريكية بنسبة (2.9%).

-يتبين من الجدول أعلاه، أن هناك (15) فرد وبنسبة (42.9%) لديهم الخبرة 5 سنوات فأقل وبنفس القدر الذين لديهم خبرة (6-10) سنوات، وهناك (3) افراد وبنسبة (8.6%) الذين لديهم خبرة (11-15) سنوات، وهناك (1) من أفراد عينة الدراسة وبنسبة (2.9%) لديه خبرة بين (16-20) سنوات وبنفس القدرة ذوي الخبرة (21-25) سنة. ويلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة خبرتهم عالية وهذا يعنى أن آرائهم ستكون سليمة لأغراض البحث.

أداة الدراسة الميدانية:

استخدم الباحثان استمارة الاستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة. تكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين: القسم الأول: تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تمثلت في المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، وغيرها. القسم الثاني: احتوى هذا القسم على عدد (34) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عما تصفه كل عبارة وفق لقياس " ليكرت" الثلاثي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (يؤثر، محايد، لا يؤثر). وقد تم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة كما يلي: المحور الأول تتضمن (13) عبارته، المحور الثاني تتضمن (11) عبارته، المحور الثالث تتضمن (10) عبارة.

البيانات الإحصائية لأداة الدراسة:

من أجل تحسين صدق الأداة (استمارة الاستبانة) وثباتها فقد تم إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض الأكاديميين من الجامعات الأخرى بغرض التحقق من صلاحيتها وسلامة ووضوح عباراتها. حيث تم تحديثها بتعديلاتهم قبل توزيعها على المبحوثين لحساب الثبات الإحصائي لاستمارة الاستبانة تم اخذ كل عينة الدراسة بحجم (30) فرداً وتم حساب ثبات الاستبانة من هذه العينة بموجب معادلة التجزئة النصفية يوضح الجدول رقم (2) نتائج الثبات الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية:

جدول رقم (2): الثبات الإحصائي

المقياس	معامل الثبات
معامل كرونباخ الفا	93%

يتضح للباحثين من الجدول رقم (2) أن نسبة معامل الثبات وفقاً لمعادلة كرونباخ الفا للعبارات لكامل استمارة الاستبانة جميعها عالية جداً وتقارب (100%) مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة. ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وذلك لاستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية:

1. كرونباخ الفا لحساب معامل الثبات.
2. الوسط الحسابي (Mean) لإجابات أفراد العينة على العبارات.
3. معامل الارتباط لبيرسون لكل فقرة.
4. الانحدار الخطي المتعدد.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1- تحليل ومناقشة عبارات المحور الأول:
يهدف هذا المحور لمعرفة ما إذا كانت العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة. تؤثر على جودة تقارير المراجعة الخارجية.

جدول رقم (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول

درجة الأهمية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عبارات المحور الأول
يؤثر	.778	2.57	اداء المكتب لخدمات استشارية بجانب خدمة المراجعة التقليدية
يؤثر	.404	2.89	امتلاك مكتب المراجعة لخبرات مهنية عالية من المراجعين
يؤثر	.725	2.66	شهرة مكتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة
يؤثر	.736	2.60	طول العلاقة التعاقدية شركة عملاء المراجعة
يؤثر	.657	2.74	ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب المراجعة العالمية
يؤثر	.667	2.71	حجم فريق المراجعة المطلوب لتنفيذ عملية المراجعة
يؤثر	.611	2.74	الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة
يؤثر	.775	2.60	حجم مكتب المراجعة
يؤثر	.676	2.69	التزام مكتب المراجعة لمعايير الرقابة النوعية
يؤثر	.817	2.46	استخدام مكتب المراجعة لوسائل تقنية حديثة في تنفيذ اعمال المراجعة
يؤثر	.847	2.40	وجود تنظيم لعملية تحديد اتعاب المراجعة من قبل مجالس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة
يؤثر	.853	2.49	المنافسة السائدة بسوق خدمات المراجعة
يؤثر	0.410	2.65	العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

من الجدول السابق لنتائج المحور الاول (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة) نجد أنه حصل على وسط حسابي (2.65) أي وافق حسب مقياس ليكرت. اي ان غالبية المبحوثين يرون ان **العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة** تؤثر في جودة تقارير المراجعة الخارجية.

2- تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني:

يهدف هذا المحور لمعرفة آراء أفراد عينة الدراسة حول العوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة. ولمعرفة ذلك لابد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذه المحور، واستخدم الوسط الحسابي لمعرفة نتيجة كل عبارة من عبارات هذه المحور

جدول رقم (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني

درجة الأهمية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عبارات المحور الثاني
يؤثر	.568	2.83	متانة نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية قيد المراجعة
يؤثر	.676	2.69	اعتماد الوحدة الاقتصادية على تكنولوجيا معلومات متطورة في أداء النظام المحاسبي
يؤثر	.765	2.66	كبر حجم العمليات المالية المراد مراجعتها في الوحدة قيد المراجعة
يؤثر	.853	2.51	الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية المراد مراجعتها
محايد	.932	2.31	نوعية القطاع التي تنتمي اليه الشركة محل المراجعة
محايد	.950	2.26	مقدار الأرباح المحققة خلال السن للوحدة الاقتصادية محل المراجعة
يؤثر	.781	2.51	عدد الوحدات التابعة للشركة قيد المراجعة
يؤثر	.667	2.71	وجود لجان مراجعة فعالة بالوحدة الاقتصادية
يؤثر	.531	2.80	فعالية المراجعة الداخلية بالوحدة الاقتصادية
يؤثر	.739	2.57	وجود الزام بالإفصاح عن مقدار اتعاب المراجعة الخارجية
يؤثر	.731	2.63	التزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات
يؤثر	.438	2.59	العوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة

بعد دراسة الجدول السابق لنتائج المحور الثاني نجد أنه حصل على وسط حسابي (2.59) أي حسب مقياس ليكرت. أي ان غالبية الباحثين يرون ان العوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة (تؤثر في جودة تقارير المراجعة الخارجية).

3- تحليل ومناقشة عبارات المحور الثالث:

يهدف هذا المحور لمعرفة الآراء حول جودة تقارير المراجعة الخارجية. ولمعرفة ذلك لابد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذه المحور، حيث تم استخدام الوسط الحسابي لمعرفة نتيجة كل عبارة من عبارات هذه المحور الثالث

جدول رقم (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث

درجة الأهمية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عبارات المحور الثالث
يؤثر	.561	2.74	يتم اصدار تقارير المراجعة الخارجية بدرجة مخاطرة اقل
يؤثر	.736	2.60	يتم تقييم ملائمة معلومات التقارير المالية للأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية
يؤثر	.684	2.66	يتم تقييم كفاية الأدلة المتاحة لضمان استمرارية الوحدة الاقتصادية
يؤثر	.598	2.77	يتم التعبير عن حقيقة الأوضاع المالية بالوحدة الاقتصادية
يؤثر	.572	2.71	يتم اعداد تقرير المراجعة في اطار مستوى الشك المهني
يؤثر	.736	2.60	تعزيز مصداقية المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية
يؤثر	.731	2.63	يتم توضيح فاعلية جودة الاختيار الاداري للسياسات المحاسبية بالوحدة الاقتصادية
يؤثر	.611	2.74	يتم اعداد تقارير المراجعة بدرجة عالية من الاستقلالية
يؤثر	.611	2.74	يتم اعداد تقارير المراجعة الخارجية وفقاً للمتطلبات المهنية
يؤثر	.531	2.80	يتم الافصاح عن مخاطر المعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية
يؤثر	.424	2.700	جودة تقارير المراجعة الخارجية

بعد دراسة الجدول السابق لنتائج المحور الثالث (جودة تقارير المراجعة الخارجية) نجد أنه حصل على وسط حسابي (2.70) أي وافق حسب مقياس ليكرت الثلاثي. اي ان غالبية المبحوثين يوافقون على ان جودة تقارير المراجعة الخارجية تتأثر بالعوامل اعلاه.

4- معامل الارتباط لبيرسون:

ان الهدف من حساب معامل الارتباط بين العبارات في كل محور مع اجمالي المحور (الاتساق الداخلي) ومعرفة معنوية ذلك الارتباط.

جدول رقم (6): الارتباط بين عبارات المحور الاول واجمالي المحور

العبارة	معامل الارتباط	معنوية الارتباط
تخصص مكتب المراجعة في مجال نشاط الوحدة الاقتصادية	.221	غير معنوي
اداء المكتب لخدمات استشارية بجانب خدمة المراجعة التقليدية	.467**	معنوي
امتلاك مكتب المراجعة لخبرات مهنية عالية من المراجعين	.558**	معنوي
شهرة مكتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة	.712**	معنوي
طول العلاقة التعاقدية شركة عملاء العملاء	.536**	معنوي
ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب المراجعة العالمية	.740**	معنوي
حجم فريق المراجعة المطلوب لتنفيذ عملية المراجعة	.509**	معنوي

الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة	.607**	معنوي
حجم مكتب المراجعة	.388*	معنوي
التزام مكتب المراجعة لمعايير الرقابة النوعية	.547**	معنوي
استخدام مكتب المراجعة لوسائل تقنية حديثة في تنفيذ أعمال المراجعة	.735**	معنوي
وجود تنظيم لعملية تحديد اتعاب المراجعة من قبل مجالس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة	.708**	معنوي
المنافسة السائدة بسوق خدمات المراجعة	.817**	معنوي

بعد دراسة وحساب معاملات الارتباط في الجدول السابق نلاحظ أن العلاقة بين المحورين طردية وذات دلالة إحصائية عالية) ويلاحظ أن هناك ارتباط طردي بين عبارات المحور الأول ومتوسط إجمالي المحور وذلك من خلال قيمة مستوى المعنوية التي معظمها اقل من القيمة العرفية (0.05).

جدول رقم (7): الارتباط بين عبارات المحور الثاني وإجمالي المحور

معنوية الارتباط	معامل الارتباط	العبارة
معنوي	.526**	متانة نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية قيد المراجعة
معنوي	.355*	اعتماد الوحدة الاقتصادية على تكنولوجيا معلومات متطورة في اداء النظام المحاسبي
معنوي	.414*	كبر حجم العمليات المالية المراد مراجعتها في الوحدة قيد المراجعة
معنوي	.668**	الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية المراد مراجعتها
معنوي	.797**	نوعية القطاع التي تنتمي اليه الشركة محل المراجعة
معنوي	.576**	مقدار الارباح المحققة خلال السن للوحدة الاقتصادية محل المراجعة
معنوي	.643**	عدد الوحدات التابعة للشركة قيد المراجعة
معنوي	.630**	وجود لجان مراجعة فعالة بالوحدة الاقتصادية
معنوي	.464**	فعالية المراجعة الداخلية بالوحدة الاقتصادية
معنوي	.655**	وجود الزام بالإفصاح عن مقدار اتعاب المراجعة الخارجية
معنوي	.612**	التزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات

بعد دراسة وحساب معاملات الارتباط في الجدول السابق نلاحظ أن العلاقة بين المحورين طردية وذات دلالة إحصائية عالية) ويلاحظ أن هناك ارتباط طردي بين عبارات المحور الأول ومتوسط إجمالي المحور وذلك من خلال قيمة مستوى المعنوية التي معظمها اقل من القيمة العرفية (0.05)

جدول رقم (8): الارتباط بين عبارات المحور الثالث وإجمالي المحور

معنوية الارتباط	معامل الارتباط	العبارة
معنوي	.415*	يتم اصدار تقارير المراجعة الخارجية بدرجة مخاطرة اقل
معنوي	.391*	يتم تقييم ملائمة معلومات التقارير المالية للأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية
معنوي	.292	يتم تقييم كفاية الأدلة المتاحة لضمان استمرارية الوحدة الاقتصادية
معنوي	.222	يتم التعبير عن حقيقة الاوضاع المالية بالوحدة الاقتصادية
معنوي	.483**	يتم اعداد تقرير المراجعة في اطار مستوى الشك المهني
معنوي	.391*	تعزيز مصداقية المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية
معنوي	.257	يتم توضيح فاعلية جودة الاختيار الاداري للسياسات المحاسبية بالوحدة الاقتصادية
معنوي	.562**	يتم اعداد تقارير المراجعة بدرجة عالية من الاستقلالية
معنوي	.924**	يتم اعداد تقارير المراجعة الخارجية وفقاً للمتطلبات المهنية

بعد دراسة وحساب معاملات الارتباط في الجدول السابق نلاحظ أن العلاقة بين المحورين طردية وذات دلالة إحصائية عالية) ويلاحظ أن هناك ارتباط طردي عبارات المحور الأول ومتوسط اجمالي المحور وذلك من خلال قيمة مستوى المعنوية التي معظمها اقل من القيمة العرفية (0.05)
5- تحليل الانحدار بين المتغيرات المستقلة (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والعوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة وجودة تقارير المراجعة الخارجية):
 تهدف هذه العلاقة لمعرفة ماذا كان (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والعوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجع) تؤثر على جودة تقارير المراجعة الخارجية ويتم ذلك بإجراء انحدار متعدد بين المتغيرات اعلاه.

جدول (9): يوضح مختصر نموذج الانحدار

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.789a	.622	.599

الجدول رقم (9) وهو عبارة عن مختصر نموذج الانحدار وفيه نجد أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.789 وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (جودة تقارير المراجعة الخارجية) والمتغيرات المستقلة (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة و العوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة) كما نجد أن قيمة معامل التحديد R^2 تساوي 0.622 وهذا يعني أن 62 % من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (جودة تقارير المراجعة الخارجية) يكون من تأثير المتغيرات المستقلة (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة و العوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة) بينما 38 % يعود إلى العوامل الأخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول (10): يوضح تحليل التباين

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	Sig.
الانحدار	3.796	2	1.898	26.360	.000a
الاحطاء	2.304	32	.072		
المجموع	6.100	34			

الجدول رقم (10) اعلاه وهو عبارة عن جدول تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق إحصائية (ف المحسوبة) حيث نجد أن قيمة مستوي المعنوية المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية 0.05 وهذا يقودنا إلى رفض فرض العدم عند مستوى دلالة (5%) والإقرار بالمعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والعوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة وجودة تقارير المراجعة الخارجية.

جدول (11): يوضح معاملات الانحدار

المعاملات	قيمة معاملات الانحدار	قيمة إحصائية الاختبار (ت)	P. Value
B0	.467	1.503	.143
B1	.597	3.581	.001
B2	.252	1.614	.116

الجدول رقم (11) وهو عبارة عن جدول المعاملات وفيه نجد قيم معاملات الانحدار المقدره واختبارات المعنوية المصاحبة لها ، حيث نجد أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (0.467) وهي قيمة المتغير التابع المقدر عندما تكون قيم المتغيرات المستقلة مساوية للصفر ، كما نجد معلمة ميل العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة تساوي 0.597 وهذا يعني أن زيادة (العوامل المرتبطة بمكتب

المراجعة) تؤدي إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الخارجية بمعدل 0.136 ونلاحظ أن القيمة الاحتمالية المصاحبة لها تساوي 0.001 وهي أقل من القيمة العرفية 0.05 وعليه نقبل فرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي (ان العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة لها تأثير على جودة تقارير المراجعة الخارجية) ، وأيضاً نجد معلمة ميل العوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة تساوي 0.252 وهذا يعني أن زيادة الجودة في العوامل المرتبطة بشركات عملاء المراجعة بوحدة واحدة تؤدي إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الخارجية بمعدل 0.252 ونلاحظ أن القيمة المصاحبة لها تساوي 0.116 وهي أكبر من القيمة العرفية 0.05 وعليه نرفض فرض العدم أي أن هذه الزيادة ليس لها تأثير معنوي في جودة تقارير المراجعة الخارجية .

خامساً: النتائج والتوصيات

1- النتائج:

- من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحثان الى النتائج الآتية:
- أتعاب المراجعة الخارجية تمثل المقابل النقدي الذي تحصل عليه مكاتب المراجعة الخارجية نظير قيامها بفحص ومراجعة التقارير المالية لشركات عملاء المراجعة.
 - تقرير المراجع الخارجي هو خلاصة ما توصل اليه المراجع من خلال عملية المراجعة والفحص لدفاتر وسجلات الشركة ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة لتحديد مسؤولية المراجع الخارجي.
 - أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود تأثيرات جوهرية للعوامل الخاصة بمكاتب المراجعة في إطار تحديد أتعاب المراجعة الخارجية في فاعلية تقارير المراجعة.
 - أن العوامل الخاصة بشركات عملاء المراجعة في إطار تحديد أتعاب المراجعة الخارجية تعد ذات تأثيرات ملحوظة على فاعلية تقارير المراجعة الخارجية.

2- التوصيات:

- بناء على النتائج السابقة للدراسة يوصي الباحثان بالآتي:
- تفعيل دور الأليات الرقابية لشركات عملاء المراجعة في متابعة عمليات تحديد أتعاب المراجعة الخارجية ضماناً لجودة تقارير المراجعة الخارجية.
 - ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة الخارجية بتحديد أتعاب المراجعة ضماناً لملائمة الأتعاب مع الجهد المبذول في عملية الفحص والمراجعة.
 - اهتمام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بتنظيم ومراقبة عملية أتعاب المراجعة الخارجية.

قائمة المراجع:

- 1- سالم عبد الله حلس، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 11، العدد الأول، 2003م، ص ص 248-275
- 2- أحمد سباعي قطب، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة دراسة ميدانية على دولة قطر، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 18، العدد الثاني، 2004م، ص ص 153-

- 3- إيمان حسين الشاطري وحسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة واثاره على جودة الأداء المهني، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد الأول، 2006م. ص ص 163-97
- 4- فتحي ونيس على أبو ستالة، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في الجماهيرية العظمى، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2006م.
- 5- محمد محمد عبد القادر الديسطي، العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة -دراسة تطبيقية من واقع شركات المساهمة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الأول، يناير 2008م
- 6- علي محسن محمد وجمال محمد سرور، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 22، العدد الأول، يونيو 2008م، ص ص 159-133
- 7- عبد الرحمن بن علي محمد التويجري، دراسة مقارنة لأتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع لعميل المراجعة وللعوامل المؤثرة فيهما تطبيق على المملكة المتحدة، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2009م، ص ص 30-9
- 8- ميشيل سعيد سويدان، بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق -دراسة ميدانية على الشركات المدرجة على بورصة عمان، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 24، العدد الأول، 2010م، ص ص 86-40
- 9- غادة شحادة أبو هديب، العوامل المحددة لأتعاب التدقيق الداخلي في الأردن: دراسة تطبيقية على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط (عمان)، 2017م، ص ص 1-116
- 10- محمد سامي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، نوفمبر 1998م، ص 34
- 11- حسن عبد الحميد العطار، دراسة اختبارية لمحددات أتعاب المراجعة في ظل التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال المصرية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 25، العدد الأول، 2003م، ص 178
- 12- حازم فؤاد عليان، أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة، د.ت، ص 63
- 13- محمود عبد الفتاح محمود، جودة المراجعة الخارجية وأثرها في تحديد أتعاب المراجعة الخارجية دراسة ميدانية بمصر، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، المجلد الثاني، العدد الأول، 2011م، ص 435
- 14- محمد السيد محمد الصغير، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية للعميل على جودة المراجعة الخارجية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، السنة 16، أكتوبر 2012م، ص 31
- 15- هشام فاروق الأبياري، أثر أتعاب المراجعة الخارجية على جودة أرباح منشآت الأعمال، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، 2011م، ص ص 98-96
- 16- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2009م، ص 256

- 17- أحمد محمد صلاح عطية، تأثير العوامل السالبة والمدعمة للاستقلالية على أحكام المراجع، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة السابعة، العدد الثاني، 2003، ص 228
- 18- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008، ص 57
- 19- نادر محمد أحمد، دور معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2013، ص 54