

دور حوكمة مهنة المراجعة في فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية دراسة ميدانية

ياسر عبدالله بن لسود

صالح حامد محمد علي

جامعة النيلين

مجلة كلية الدراسات العليا

الرقم الدولي الموحد: 1858-6228

المجلد: 15 ، 2020م

العدد: 10



كلية الدراسات العليا
جامعة النيلين

دور حوكمة مهنة المراجعة في فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية دراسة ميدانية

ياسر عبدالله بن لسود، صالح حامد محمد علي
قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان

المستخلص

هدفت الدراسة الى اختبار أثر ابعاد حوكمة مهنة المراجعة على فاعلية اداء مكاتب المراجعة لخدمات التوكيدات المهنية، تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية في مكاتب المراجعة السودانية نتيجة تطبيق واعتماد حوكمة مهنة المراجعة في الواقع العملي لبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالسودان. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت قائمة الاستقصاء لجمع البيانات الميدانية من المراجعين الخارجيين من مدراء مكاتب المراجعة، ورؤساء فريق المراجعة، ومساعدى مراجعين وآخرين لهم علاقة بالمراجعة الخارجية. توصلت الدراسة الى وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لإبعاد حوكمة مهنة المراجعة في فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية في مكاتب المراجعة السودانية. اوصت الدراسة بتفعيل الدور الحوكمي لمهنة المراجعة لضمان وفاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية في مكاتب المراجعة السودانية. الكلمات المفتاحية: حوكمة مهنة المراجعة، خدمات التوكيدات المهنية.

المحور الاول: الاطار المنهجي للدراسة

مشكلة الدراسة

تمثلت مشكلة هذه الدراسة من وجهة نظر الباحثان في معرفة مدى فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية في مكاتب المراجعة السودانية نتيجة تطبيق واعتماد حوكمة مهنة المراجعة في الواقع العملي لبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالسودان، ويتم ذلك من خلال الاجابة على التساؤلات التالية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الاخلاقي و اداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية.
2. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الاخلاقي و اداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية.
3. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الرقابي و اداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية.
4. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الرقابي و اداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية.

اهمية الدراسة

تتمثل الاهمية العلمية للدراسة في الاتي:

1. تأصيل الاطار الفكري لحوكمة مهنة المراجعة و خدمات التوكيدات المهنية.

2. ندرة الدراسات العلمية في البيئة السودانية التي تناولت العلاقة

بين حوكمة مهنة المراجعة و خدمات التوكيدات المهنية.

3. فتح افاق جديدة للاكاديميين والمهتمين بالبحث العلمي لإجراء بحوث في مجال حوكمة مهنة المراجعة وخدمات التوكيدات المهنية.

اما الاهمية العملية للدراسة تتمثل فيما يلي:

1. التأكيد على اهمية التوسع في تطبيق حوكمة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال السودانية والاستفادة منها في تطوير ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة.
2. بيان اهمية التطبيق السليم لأبعاد حوكمة مهنة المراجعة ودورها في ترقية اداء المراجعين الخارجيين وزيادة مستواهم المعرفي والمهني.

اهداف الدراسة

تتمثل اهداف الدراسة في الاتي:

1. التعرف على حوكمة مهنة المراجعة، والدور الذي تلعبه في ضمان فاعلية اداء مكاتب المراجعة السودانية لخدمات التوكيدات المهنية.
2. قياس أثر ابعاد حوكمة مهنة المراجعة على فاعلية اداء التوكيدات المهنية.

دراسة: **العربيد وآخرون.** (2014) "هدفت الدراسة الى معرفة الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية. توصلت الدراسة الى وجود اثر ايجابي لحوكمة الشركات بشكل عام واثار مختلفة لكل قاعدة من قواعد الحوكمة بشكل مستقل".

دراسة: **ترك، (2014)** "هدفت الدراسة الى دراسة امكانية تطبيق آليات حوكمة منشآت المراجعة على منشآت المراجعة في مصر، توصلت الدراسة انه يمكن تطبيق جميع آليات حوكمة منشآت المراجعة على منشآت المراجعة التي تعمل في البيئة المصرية".

دراسة: **صالح، (2016)** "هدفت الدراسة الى التعرف على مستوى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق ابعاد حوكمة المراجعة في واقع الممارسة المهنية ببيئة الاعمال السودانية. توصلت الدراسة الى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان على التزامهم بالبعد الاخلاقي والبعد الرقابي، بينما توجد اختلافات حول مستويات الالتزام بكل من بعد الافصاح والاتصال والبعد الاستراتيجي".

دراسة: **Martínez- Ferrero & García- Sánchez, (2017)** "هدفت هذه الدراسة الى فحص قيمة المصادقية لتوكيد الاستدامة ونوع مقدم التوكيد على تكلفة رأس المال. توصلت الدراسة وجود انخفاضاً كبيراً في تكلفة رأس المال للوحدات الاقتصادية التي تنشر وتضمن تقاريرها الاجتماعية والبيئية".

المحور الثاني: الاطار النظري للدراسة

اولا : مفهوم حوكمة مهنة المراجعة

يشير مفهوم حوكمة مهنة المراجعة الى تنظيم ورقابة اداء مكاتب المراجعة والشفافية والافصاح عن الاداء ومؤثراته من اجل تحسين الجودة وتلبية اهتمامات المستخدمين وحماية المصلحة العامة والمحافظة على حقوق اصحاب مكاتب المراجعة وسمعة المهنة (عشماوي، 2015 ، ص6). كما عرفت حوكمة مهنة المراجعة بانها عبارة عن مجموعة من الآليات، والأدوات، والمبادئ، والاساليب التي تساعد المعنيين بالمهنة على مراقبة ادائها لدورها ووفائها لمسئولياتها بجودة ملائمة بما يساهم ايجابا في تحقيق المهنة لأهدافها وهذا بدوره يساعد على تحقيق رفاهية المجتمع (نصر على، 2009، ص35).

ثانيا : اهداف حوكمة مهنة المراجعة

تمثلت اهداف حوكمة مهنة المراجعة كما ذكرها مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز في تأكيد

3. تقديم التوصيات اللازمة بشأن تحقيق فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية وتحديد دور المراجعين في هذا الشأن.

فرضيات الدراسة

لتحقيق اهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الاخلاقي واداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الاخلاقي واداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الرقابي واداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الرقابي واداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية.

منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة الحالية في الآتي :

1. الحدود المكانية : مكاتب المراجعة بالخرطوم .
2. الحدود الزمنية : 2020 م .
3. الحدود البشرية : المراجعين الخارجيين .
4. الحدود الموضوعية : حوكمة مهنة المراجعة ممثلة في (البعد الاخلاقي، و البعد الرقابي) وخدمات التوكيدات المهنية ممثل في (خدمات التوكيدات المهنية التصديقية، وخدمات التوكيدات المهنية غير التصديقية).

ثانيا : الدراسات السابقة

في هذا الجانب من البحث سوف يعرض الباحثان الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وذلك كما يلي:

دراسة: **Hodge et al, (2009)** "هدفت الدراسة الى تحديد ما اذا كان التأكيد على تقارير الاستدامة له تأثير كبير على ثقة مستخدمي التقرير في تقارير الاستدامة. توصلت الدراسة الى أن تصورات مصداقية تقارير الاستدامة يتم تعزيزها عندما تكون هذه التقارير مصحوبة بتوكيد، ان هذه التصورات بشأن مصداقية تقرير الاستدامة تكون أعلى عندما يتم توفير بيان التأكيد المصاحب لهذا التقرير من قبل مكتب المراجعة".

خدماتها ومواكبة التغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة (حسين، 2013، ص 349).

سادسا: العلاقة بين حوكمة مهنة المراجعة و أداء خدمات التوكيدات المهنية

لدى مكاتب مراجعة الحسابات والمراجعين التزامات تتعلق بالمصلحة العامة فيما يتعلق بإجراء عمليات مراجعة إلزامية ولكنها أيضاً مكاتب خاصة ذات أهداف تجارية، مما يغذي التضارب المحتمل بين الالتزامات المهنية والتجارية. يمثل هذا التوازن الدقيق بين التجارية والكفاءة المهنية تحديات كبيرة لمكاتب المراجعة (Johansen & Christoffersen, 2017, P 24). وهنا تشير إحدى الدراسات من أن الانهيارات المالية التي شهدتها الولايات المتحدة وغيرها، لم تكن وليدة المصادفة، بل سبقها بفترة طويلة العديد من حالات الانهيار الأخلاقي، لدى بعض المراجعين الخارجيين، ورجال الأعمال والإدارة، وأن النجاح المهني لا يمكن أن يتحقق بمعزل عن الالتزام الأخلاقي القويم والحقيقي (ليب، 2004، ص 79). وفي نفس السياق تشير إحدى الدراسات أن ابتكار أساليب خداعية لم يكن من صنع Enron أو World com دون تواطؤ من المراجع (أبو الخير، 2006، ص 93)، أضف إلى ذلك تشير إحدى الدراسات إلى أهمية تدعيم الجانب الأخلاقي للمراجع الخارجي، ليكون بمثابة درع واقية للحفاظ على استقلاله وموضوعيته (Hussey & Lan, 2001, P169).

وفي اتجاه آخر تشير إحدى الدراسات إلى أن مكتب المحاسبة العام (GAO) Government Accountability Office وفي إطار جهوده لدعم استقلال مراجع الحسابات وحماية المستثمرين ضد حالات فشل الوحدات الاقتصادية، اقترح تقوية آليات المراقبة عن طريق هيئة الأوراق المالية (SEC) Securities and Exchange Commission، ومجلس مراقبة الشركات العامة (PCAOB) Public Company Accounting Oversight Board، ولجان المراجعة لتكون هذه الآليات الحل الأفضل لدعم استقلال المراجع وبالتالي جودة المراجعة (أبو الخير، 2006، ص 78). وتشير دراسة أخرى إلى أن تقارير الشفافية المهنية تزود العملاء والمستثمرين المحتملين بمعلومات قابلة للمقارنة عن جميع مكاتب المراجعة، وهذا من شأنه انعاش المنافسة في سوق المراجعة وبالتالي المساهمة في الحد من السلوك الانتهازي للمراجعين (Pott et al, 2008, P 114). أظف إلى ذلك ما أشارت إليه إحدى الدراسات إلى أن شفافية مكاتب المراجعة ستجعل من السهل تحديد المشاكل المحتملة واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت

الالتزام الأخلاقي للمراجع الخارجي، توفير مرجعية رسمية للحكم على أداء مكاتب المراجعة، تفعيل الاشراف والرقابة على مكاتب المراجعة، تأكيد الالتزام بالمعايير والقوانين والإرشادات التي تنظم المهنة، زيادة مستوى الإفصاح والشفافية، فتح باب الحوار الموثوق به بين مكاتب المراجعة وبين المساهمين، تحسين جودة عملية المراجعة، دعم مصداقية تقرير المراجعة، تحسين سمعة مكاتب المراجعة، رفع مستوى الثقة في مهنة المراجعة، و زيادة مستوى الطمأنينة ودعم اتخاذ القرار لدى المستثمرين (ترك، 2014، ص 39 - 45).

ثالثا: ابعاد حوكمة مهنة المراجعة

يرتكز التطبيق السليم لحوكمة مهنة المراجعة على توافر البعد الاستراتيجي، والبعد الأخلاقي، والبعد الرقابي، وبعد الاتصال والشفافية (صالح، 2016، ص 17 - 18).

رابعا: مفهوم خدمات التوكيدات المهنية

عرفت خدمات التأكيد على أنها "الخدمات التي يقوم فيها مراجع الحسابات بإصدار استنتاج بغرض تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين، بخلاف الطرف المسئول عن نتائج التقييم أو القياس لمجال التكاليف وفقا لمعايير قياس معينة" (عبد اللطيف، 2008، ص 382). كما عرفت خدمات التأكيد بأنها "خدمات مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، وتحسين مصداقية وملاءمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ القرارات، وهي خدمات تقدم من طرف مستقل يتصف بالحياد" (الجعفر اوي، 2016، ص 30).

خامسا: أهمية خدمات التوكيدات المهنية

تنبع أهمية خدمات التوكيدات المهنية من أنها تمكن المهنة من اكتسابها لثقة عملائها الحاليين والاحتفاظ بحصتها السوقية في سوق المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار من خلال تقديم التأكيدات المهنية اللازمة عن جودة ومحتوى مختلف أنواع المعلومات المتعلقة بسائر جوانب الأداء المالي والتشغيلي وللإلكتروني للوحدات الاقتصادية المختلفة، مساعدة المهنة على التغلب على المشاكل والمخاطر التي واجهتها خدمات المراجعة التقليدية، مساعدة متخذي القرارات في اتخاذ القرارات وخاصة في ظل تعقد عملية اتخاذ القرارات نتيجة للتطورات المستمرة التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة، تزويد متخذي القرارات بمعلومات متعددة ذات طبيعة مالية وغير مالية وتاريخية ومستقبلية وتقليدية والإلكترونية وأن يتم فحص وتقييم تلك المعلومات من قبل طرف ثالث مستقل، و مساعدة المهنة على تطوير

القصدية، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (135) استبانة لمجتمع الدراسة وتم استرجاع عدد (115) استمارة منها (107) صالحة للتحليل بنسبة (93%).

ثانيا: خصائص عينة الدراسة:

للخروج بنتائج دقيقة وموثوقة قام الباحثون بتنويع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

المحدد وبالتالي تحسين جودة المراجعة وضمان استمرارية تقديم خدمات المراجعة (Čular, 2014, P 694).

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من المراجعين الخارجيين من مدراء مكاتب المراجعة و رؤساء فرق المراجعة مساعدي مراجعين واخرين لهم علاقة بالمراجعة الخارجية، اما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة العينة جدول رقم (1): التوزيع التكراري لخصائص عينة الدراسة

البيان	الفئات	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	71	66.4%
	دبلوم عالي	4	3.7%
	ماجستير	17	15.9%
	دكتوراه	7	6.5%
	اخرى	8	7.5%
	المجموع	107	100.0%
التخصص العلمي	محاسبة	87	81.3%
	نظم معلومات محاسبية	1	0.9%
	ادارة اعمال	8	7.5%
	دراسات مصرفية	4	3.7%
	اقتصاد	3	2.8%
	اخرى	4	3.7%
	المجموع	107	100.0%
المؤهل المهني	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	12	11.2%
	زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية	4	3.7%
	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	4	3.7%
	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	22	20.6%
	اخرى	4	3.7%
	لا توجد زمالة	61	57.0%
	المجموع	107	100.0%
المسمى الوظيفي	مدير مكتب المراجعة	19	17.8%
	رئيس فريق مراجعة	20	18.7%

مراجع رئيس	16	15.0%
مساعد مراجع	36	33.6%
مراجع تحت التدريب	8	7.5%
اخرى	8	7.5%
المجموع	107	100.0%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	29.9%
	5 وأقل من 10 سنوات	24.3%
	10 وأقل من 15 سنة	18.7%
	15 سنة فأكثر	27.1%
	المجموع	107

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2020م

ثالثاً: الثبات والصدق الاحصائي لأداة الدراسة

لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستمارة الاستبانة تم اخذ عينة استطلاعية وتم حساب ثبات وصدق الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب معادلة كرنباخ الفا كما في الجدول رقم(2):
جدول رقم (2) : الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

الفرضيات	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
المحور الاول	16	0.905	0.951
المحور الثاني	26	0.929	0.964
الاستبانة كاملة	42	0.948	0.97

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثين من نتائج الجدول رقم(2) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي باستخدام معادلة كرنباخ الفا للعبارات لكامل استمارة الاستبانة جميعها عالية جداً مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

رابعاً: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

1. تحليل ومناقشة عبارات المحور الاول: قياس مستوى تطبيق

حوكمة مهنة المراجعة بمكاتب المراجعة السودانية

أ- البعد الاول: البعد الاخلاقي: يهدف هذا البعد الى

معرفة مدى تطبيق البعد الاخلاقي لحوكمة مهنة

المراجعة في مكاتب المراجعة السودانية، واختبار هذا

البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة

لكل عبارة من عباراته. يتبين للباحثين من جدول

رقم(3) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات افراد

عينة الدراسة للبعد الاول من المتغير المستقل (البعد

الاخلاقي) بلغت (4.30) قريبه جدا من الوزن (5)

الذي يعني (اوافق بشدة). وهذا يدل على ان غالبية

المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة ملتزمون

بالبعد الاخلاقي لحوكمة مهنة المراجعة اثناء اداء

خدماتهم المهنية. كما ان قيمة الانحراف المعياري

بلغت(0.564) وتشير هذه القيمة الى التجانس الكبير

في اجابات المراجعين الخارجيين السودانيين على

عبارات البعد الاول من المحور الاول.

جدول رقم (3): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الأول من المحور الأول

العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
نعمل على ترسيخ القيم الأخلاقية للعاملين بمكتبنا.	1	0.9%	1	0.9%	0	0.0%	4.59	644.0
	1	0.9%	2	0.9%	37	34.6%		
ننشر القيم الأخلاقية لدى عملاء المراجعة.	1	0.9%	2	1.9%	18	16.8%	4.16	806.0
	1	0.9%	2	1.9%	46	43.0%		
نعقد دورات أخلاقية للعاملين بمكتبنا.	2	1.9%	2	1.9%	20	18.7%	4.09	896.0
	2	1.9%	2	1.9%	43	40.2%		
نطور وسائل تشجيعية تساهم في جعل العاملين بمكتبنا يلتزمون بأخلاقيات مهنة المراجعة.	1	0.9%	2	1.9%	20	18.7%	4.20	874.0
	1	0.9%	2	1.9%	36	33.6%		
نعتمد على مبادئ حوكمة مهنة المراجعة كأساس في تقديم خدماتنا المهنية.	0	0.0%	2	1.9%	7	6.5%	4.46	704.0
	0	0.0%	2	1.9%	38	35.5%		
البعد الأخلاقي	5	9.9%	8	1.5%	65	12.2%	4.30	564.0
	5	9.9%	8	1.5%	200	37.5%		

المصدر: أعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2020م

البعد لايد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

ب- البعد الثاني: البعد الرقابي: يهدف هذا البعد إلى

معرفة مدى تطبيق البعد الرقابي لحوكمة مهنة

المراجعة في مكاتب المراجعة السودانية، واختبار هذا

جدول رقم (4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني من المحور الأول

العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
نصمم آليات لمراقبة خدماتنا المهنية.	0	0.0%	1	0.9%	17	15.9%	4.17	720.0
	0	0.0%	1	0.9%	52	48.6%		
الالتزام بالمتطلبات القانونية الخاصة بمزاولة مهنة المراجعة.	0	0.0%	3	2.8%	4	3.7%	4.40	699.0
	0	0.0%	3	2.8%	47	43.9%		
اتاحة الفرصة للأطراف ذات المصلحة في تقييم مستوى جودة خدماتنا المهنية.	2	1.9%	3	2.8%	17	15.9%	4.09	896.0
	2	1.9%	3	2.8%	46	43.0%		
نسعى لتحسين مستوى عاملينا بشكل مستمر.	1	0.9%	4	3.7%	8	7.5%	4.33	844.0
	1	0.9%	4	3.7%	40	37.4%		
نسعى إلى توفير بيئة مناسبة لضمان فاعلية أداء خدماتنا المهنية.	0	0.0%	1	0.9%	4	3.7%	4.46	619.0
	0	0.0%	1	0.9%	47	43.9%		

			51.4%	43.9%	3.7%	0.9%	0.0%	
0	3	13	31	60	4.38	809	اوافق بشدة	نقبل عمليات المراجعة التي يكون مكتبنا قادر على تنفيذها بمستوى عال من الجودة.
0	1	9	48	49	4.36	676	اوافق بشدة	يتم حل المشكلات التي تواجه عاملينا اثناء تأدية الخدمات المهنية.
3	16	72	311	347	4.31	551	اوافق بشدة	البعد الرقابي

المصدر: أعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2020م

2. تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني : قياس مستوى تطبيق

خدمات التوكيدات المهنية بمكاتب المراجعة السودانية

أ- البعد الاول: خدمات التوكيدات المهنية التصديقية:

يهدف هذا المحور الى معرفة مستوى تطبيق خدمات التوكيدات المهنية التصديقية بمكاتب المراجعة السودانية. ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

يتبين للباحثين من جدول رقم(4) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات افراد عينة الدراسة للبعد الثاني من المتغير المستقل (البعد الرقابي) بلغت (4.31) قريبه جدا من الوزن (5) الذي يعني (اوافق بشدة). وهذا يدل على ان غالبية المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة ملتزمون بالبعد الرقابي لحوكمة مهنة المراجعة اثناء اداء خدماتهم المهنية. كما ان قيمة الانحراف المعياري بلغت(0.551) وتشير هذه القيمة الى التجانس الكبير في اجابات المراجعين الخارجيين السودانيين على عبارات البعد الثاني من المحور الاول.

جدول رقم(6): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الاول من المحور الثاني

العبارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
نتحقق من وجود لوائح توضح اهداف الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية.	0	1	3	34	69	4.60	.597	اوافق بشدة
	0.0%	0.9%	2.8%	31.8%	64.5%			
نتحقق من وجود لوائح توضح مكونات الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية.	0	1	14	46	46	4.28	.724	اوافق بشدة
	0.0%	0.9%	13.1%	43.0%	43.0%			
نتأكد من المعايير المستخدمة من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية في اعداد هيكـل الرقابة الداخلية.	0	3	9	43	52	4.35	.754	اوافق بشدة
	0.0%	2.8%	8.4%	40.2%	48.6%			
نتأكد من وجود تقرير عن هيكـل الرقابة الداخلية معتمد ومنشور.	0	2	17	40	48	4.25	.790	اوافق بشدة
	0.0%	1.9%	15.9%	37.4%	44.9%			
نتحقق من ردود الجهات ذات العلاقة على التقرير المنشور عن الرقابة الداخلية.	1	2	15	41	48	4.24	.834	اوافق بشدة
	0.9%	1.9%	14.0%	38.3%	44.9%			
نتأكد من ان تقرير الادارة عن هيكـل الرقابة الداخلية خاص بالسنة محل التوكيد.	0	3	18	40	46	4.21	.821	اوافق بشدة
	0.0%	2.8%	16.8%	37.4%	43.0%			
	0	2	14	49	42	4.22	.744	اوافق بشدة

			39.3 %	45.8 %	13.1 %	1.9%	0.0%	نتحقق من عدم تعرض الوحدة الاقتصادية للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة.
اوافق	.872	4.07	36 %	48 %	19 %	2 %	2 %	نتأكد من قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع ارباح مستحقة خلال عدة فترات مالية متلاحقة.
اوافق	.892	4.19	46 %	41 %	16 %	2 %	2 %	نتحقق من قدرة الوحدة الاقتصادية على حل المشاكل الطارئة.
اوافق	.902	4.16	43 %	45 %	15 %	1 %	3 %	نتحقق من عدم وجود اجراءات قانونية تتعلق بالوحدة الاقتصادية.
اوافق	.933	4.16	45 %	42 %	15 %	2 %	3 %	نتحقق من عدم وجود دعاوى مقامة ضد الوحدة الاقتصادية
اوافق	.762	4.18	40 %	48 %	17 %	2 %	0 %	نتأكد من عدم فقدان الوحدة الاقتصادية لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها .
اوافق بشدة	.479	4.24	561 %	517 %	172 %	23 %	11 %	خدمات التوكيدات المهنية التصديقية

المصدر: أعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2020م

المعياري بلغت(0.479) وتشير هذه القيمة الى التجانس الكبير في اجابات المراجعين الخارجيين السودانيين على عبارات البعد الاول من المحور الثاني. ب- البعد الثاني: خدمات التوكيدات المهنية غير التصديقية: يهدف هذا البعد لمعرفة مدى تطبيق خدمات التوكيدات المهنية غير التصديقية في مكاتب المراجعة السودانية، ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

يتبين للباحثين من جدول رقم(6) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات افراد عينة الدراسة للبعد الاول من المتغير التابع (خدمات التوكيدات المهنية التصديقية) بلغت (4.24) قريبه جدا من الوزن (5) الذي يعني (اوافق بشدة). وهذا يدل على ان غالبية المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة يقدموا خدمات التوكيدات المهنية التصديقية. كما ان قيمة الانحراف

جدول رقم (7): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني من المحور الثاني

العبارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
نتأكد من كفاءة البرامج الاجتماعية.	2	1.9%	3	2.8%	16	15.0%	39	36.4%
					47	43.9%		
نتأكد من فعالية البرامج الاجتماعية.	2	1.9%	3	2.8%	28	26.2%	47	43.9%
					27	25.2%		
نتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ البرامج الاجتماعية.	2	1.9%	2	1.9%	21	19.6%	37	34.6%
					45	42.1%		
نتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ البرامج الاجتماعية.	3	2.8%	2	1.9%	23	21.5%	39	36.4%
					40	37.4%		
نتأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق كافة القوانين الاجتماعية.	1	0.9%	3	2.8%	21	19.6%	49	45.8%
					33	30.8%		
فحص النظام المحاسبي الاجتماعي للوحدة الاقتصادية.	1	0.9%	2	1.9%	19	17.8%	49	45.8%
					36	33.6%		

اوافق	.927	4.01	38	39	24	5	1	نتحقق من توافر الاطر والمناهج المستخدمة في المراجعات الاجتماعية.
			35.5%	36.4%	22.4%	4.7%	0.9%	
اوافق	.960	3.94	34	43	22	6	2	نتأكد من كفاءة البرامج البيئية.
			31.8%	40.2%	20.6%	5.6%	1.9%	
اوافق	1.012	3.93	35	43	19	7	3	نتأكد من فعالية البرامج البيئية.
			32.7%	40.2%	17.8%	6.5%	2.8%	
اوافق	.982	3.92	33	44	20	8	2	نتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ البرامج البيئية.
			30.8%	41.1%	18.7%	7.5%	1.9%	
اوافق	1.027	3.90	35	39	23	7	3	نتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ البرامج البيئية.
			32.7%	36.4%	21.5%	6.5%	2.8%	
اوافق	1.046	3.98	40	40	14	11	2	نتحقق من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين المحددة للأداء البيئي.
			37.4%	37.4%	13.1%	10.3%	1.9%	
اوافق	.949	3.93	31	48	19	7	2	نتأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالسياسات المحددة للأداء البيئي.
			29.0%	44.9%	17.8%	6.5%	1.9%	
اوافق	.883	4.11	38	51	12	4	2	فحص النظام المحاسبي البيئي للوحدة الاقتصادية
			35.5%	47.7%	11.2%	3.7%	1.9%	
اوافق	.719	4.01	512	607	281	70	28	خدمات التوكيدات المهنية غير التصديقية
			34.2%	40.5%	18.8%	4.7%	1.9%	

المصدر: أعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2020م

خامسا: تحليل ومناقشة نتائج المحاور:

1. تحليل ومناقشة نتائج المحور الاول: حوكمة مهنة المراجعة بمكاتب

المراجعة بيئة الاعمال السودانية

أ- البعد الاول: البعد الاخلاقي

يتبين للباحثين من جدول رقم(7) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات افراد عينة الدراسة للبعد الثاني من المتغير التابع (خدمات التوكيدات المهنية غير التصديقية) بلغت (4.01) قريبه جدا من الوزن (4) الذي يعني (اوافق). وهذا يدل على ان غالبية المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة يقدموا خدمات توكيدات مهنيه غير تصديقية. كما ان قيمة الانحراف المعياري بلغت(0.719) وتشير هذه القيمة الى التجانس الكبير في اجابات المراجعين الخارجيين السودانيين على عبارات البعد الثاني من المحور الثاني.

جدول رقم (8)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الاخلاقي

م	العبارة	ت المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	نعمل على ترسيخ القيم الاخلاقية للعاملين بمكتبنا.	25.536	106	.000	%91.8	دالة احصائياً
2	ننشر القيم الاخلاقية لدى عملاء المراجعة.	14.816	105	.000	%83.2	دالة احصائياً
3	نعقد دورات اخلاقية للعاملين بمكتبنا.	12.626	106	.000	%81.9	دالة احصائياً
4	نطور وسائل تشجيعية تساهم في جعل العاملين بمكتبنا يلتزمون بأخلاقيات مهنة المراجعة.	14.166	106	.000	%83.9	دالة احصائياً
5	نعتمد على مبادئ حوكمة مهنة المراجعة كأساس في تقديم خدماتنا المهنية.	21.417	106	.000	%89.2	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثين من الجدول (8) أن القيم الاحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين على عبارات البعد الاخلاقي.

جدول رقم (9)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الرقابي

م	العبرة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	نصمم آليات لمراقبة خدماتنا المهنية.	16.780	106	.000	83.4%	دالة احصائياً
2	الالتزام بالمتطلبات القانونية الخاصة بمزاولة مهنة المراجعة.	20.760	106	.000	88.0%	دالة احصائياً
3	اتاحة الفرصة للأطراف ذات المصلحة في تقييم مستوى جودة خدماتنا المهنية.	12.626	106	.000	81.9%	دالة احصائياً
4	نسعى لتحسين مستوى عاملينا بشكل مستمر.	16.260	106	.000	86.5%	دالة احصائياً
5	نسعى الى توفير بيئة مناسبة لضمان فاعلية اداء خدماتنا المهنية.	24.380	106	.000	89.2%	دالة احصائياً
6	نقبل عمليات المراجعة التي يكون مكتبنا قادر على تنفيذها بمستوى عال من الجودة.	17.697	106	.000	87.7%	دالة احصائياً
7	يتم حل المشكلات التي تواجه عاملينا اثناء تأدية الخدمات المهنية.	20.722	106	.000	87.1%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2020م

يتضح للباحثين من الجدول (9) أن القيم الاحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين على عبارات البعد الرقابي.

جدول رقم (11)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحور خدمات التوكيدات المهنية التصديقية

م	العبرة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	نتحقق من وجود لوائح توضح اهداف الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية.	27.712	106	.000	92.0%	دالة احصائياً
2	نتحقق من وجود لوائح توضح مكونات الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية.	18.289	106	.000	85.6%	دالة احصائياً
3	نتأكد من المعايير المستخدمة من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية في اعداد هيكل الرقابة الداخلية.	18.472	106	.000	86.9%	دالة احصائياً
4	نتأكد من وجود تقرير عن هيكل الرقابة الداخلية معتمد ومنشور.	16.394	106	.000	85.0%	دالة احصائياً
5	نتحقق من ردود الجهات ذات العلاقة على التقرير المنشور عن الرقابة الداخلية.	15.422	106	.000	84.9%	دالة احصائياً

6	تتأكد من ان تقرير الادارة عن هيكل الرقابة الداخلية خاص بالسنة محل التوكيد.	15.187	106	.000	84.1%	دالة احصائياً
7	نتحقق من عدم تعرض الوحدة الاقتصادية للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة.	17.030	106	.000	84.5%	دالة احصائياً
8	تتأكد من قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع ارباح مستحقة خلال عدة فترات مالية متلاحقة.	12.643	106	.000	81.3%	دالة احصائياً
9	نتحقق من قدرة الوحدة الاقتصادية على حل المشاكل الطارئة.	13.770	106	.000	83.7%	دالة احصائياً
10	نتحقق من عدم وجود اجراءات قانونية تتعلق بالوحدة الاقتصادية.	13.286	106	.000	83.2%	دالة احصائياً
11	نتحقق من عدم وجود دعاوى مقامة ضد الوحدة الاقتصادية	12.846	106	.000	83.2%	دالة احصائياً
12	تتأكد من عدم فقدان الوحدة الاقتصادية لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها .	15.975	106	.000	83.6%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2020م

يتضح للباحثين من الجدول (11) أن القيم الاحتمالية (الدالة الإحصائية) والمقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) المهنية التصديقية.

ب- البعد الثاني: خدمات التوكيدات المهنية غير التصديقية

جدول رقم (12)

اختبار العينة الواحدة (One-Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحور خدمات التوكيدات المهنية غير التصديقية

م	العبرة	ت المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	تتأكد من كفاءة البرامج الاجتماعية.	13.247	106	.000	83.6%	دالة احصائياً
2	تتأكد من فعالية البرامج الاجتماعية.	10.244	106	.000	77.6%	دالة احصائياً
3	تتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ البرامج الاجتماعية.	12.683	106	.000	82.6%	دالة احصائياً
4	تتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ البرامج الاجتماعية.	11.169	106	.000	80.7%	دالة احصائياً
5	تتأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق كافة القوانين الاجتماعية.	12.649	106	.000	80.6%	دالة احصائياً
6	فحص النظام المحاسبي الاجتماعي للوحدة الاقتصادية.	13.814	106	.000	81.9%	دالة احصائياً
7	نتحقق من توافر الاطر والمناهج المستخدمة في المراجعات الاجتماعية.	11.269	106	.000	80.2%	دالة احصائياً
8	تتأكد من كفاءة البرامج البيئية.	10.172	106	.000	78.9%	دالة احصائياً
9	تتأكد من فعالية البرامج البيئية.	9.553	106	.000	78.7%	دالة احصائياً
10	تتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ البرامج البيئية.	9.647	106	.000	78.3%	دالة احصائياً
11	تتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ البرامج البيئية.	9.034	106	.000	77.9%	دالة احصائياً
12	نتحقق من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين المحددة للأداء البيئي.	9.705	106	.000	79.6%	دالة احصائياً
13	تتأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالسياسات المحددة للأداء البيئي.	10.088	106	.000	78.5%	دالة احصائياً

14	فحص النظام المحاسبي البيئي للوحدة الاقتصادية	13.028	106	.000	82.2%	دالة احصائياً
----	--	--------	-----	------	-------	---------------

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2020م

يتضح للباحثين من الجدول (12) أن القيم الاحتمالية (الدالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين على عبارات بعد خدمات التوكيدات المهنية غير التصديقية.

سادساً: اختبار الفرضيات:

بعد القيام بمناقشة النتائج الوصفية لأراء المراجعين فيما يتعلق بدور

حوكمة مهنة المراجعة في فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية يركز هذا

الجزء من الدراسة على اختبار فرضيات الدراسة، وذلك كما يلي:

يوضح جدول رقم (13) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس

العلاقة بين (متغير حوكمة مهنة المراجعة) و(فاعلية اداء خدمات

التوكيدات المهنية

).

جدول رقم (13)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين (متغير حوكمة مهنة المراجعة) و(فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية)

1/ البعد الاخلاقي كبعد من ابعاد حوكمة مهنة المراجعة واداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية				
معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير	
$\hat{B}_0$	2.748	8.386	.000	معنوية
$\hat{B}_1$	.347	4.598	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.409a			
معامل التحديد (R^2)	.168			
اختبار (F)	21.145			النموذج معنوي
$\hat{y} = (2.748) + .347X_1$				
2/ البعد الاخلاقي كبعد من ابعاد حوكمة مهنة المراجعة واداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية				
معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير	
$\hat{B}_0$	.819	1.867	.065	غير معنوية
$\hat{B}_1$	.741	7.325	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.582a			
معامل التحديد (R^2)	.338			
اختبار (F)	53.650			النموذج معنوي
$\hat{y} = (.819) + 0.741X$				
3/ البعد الرقابي كبعد من ابعاد حوكمة مهنة المراجعة واداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية				
معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير	
$\hat{B}_0$	2.075	6.891	.000	معنوية

$\hat{B}_1$	.502	7.256	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.578a			
معامل التحديد (R^2)	.334			
اختبار (F)	52.645	النموذج معنوي		
$\hat{y} = (2.075) + 0.502X$				
4/ البعد الرقابي كبعد من ابعاد حوكمة مهنة المراجعة واداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية				
	معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.206	2.509	.014	معنوية
$\hat{B}_1$	.649	5.871	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.497a			
معامل التحديد (R^2)	.247			
اختبار (F)	34.468	النموذج معنوي		
$\hat{y} = (1.206) + 0.649X$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (13)

3. نجد قيمة معلمة البعد الرقابي تساوي (0.502) وقيمتها

المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين البعد الرقابي واداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الرقابي و اداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية تحققت.

4. نجد قيمة معلمة البعد الرقابي تساوي (0.649) وقيمتها

المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين البعد الرقابي واداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الرقابي و اداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية تحققت.

1. نجد قيمة معلمة البعد الاخلاقي تساوي (0.347) وقيمتها

المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين البعد الاخلاقي واداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية.

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الاخلاقي و اداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية. قد تحققت.

2. نجد قيمة معلمة البعد الاخلاقي تساوي (0.741) وقيمتها

المصاحبة تساوي (0.00) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين البعد الاخلاقي واداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين البعد الاخلاقي و اداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية قد تحققت.

نتائج وتوصيات الدراسة:

أولاً: نتائج الدراسة:

- ان البعد الاخلاقي لحوكمة مهنة المراجعة ساهم في فاعلية اداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية.
- ان البعد الاخلاقي لحوكمة مهنة المراجعة ساهم في فاعلية اداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية.
- ان البعد الرقابي لحوكمة مهنة المراجعة ساهم في فاعلية اداء مكاتب المراجعة للخدمات التصديقية المهنية.
- ان البعد الرقابي لحوكمة مهنة المراجعة ساهم في فاعلية اداء مكاتب المراجعة للخدمات غير التصديقية المهنية.
- أظهرت نتائج البحث وجود تباين في مستويات اثر ابعاد حوكمة مهنة المراجعة في فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية حيث كان للبعد الرقابي اكبر الاثر فيما تلاه البعد الاخلاقي.

ثانياً: توصيات الدراسة:

بناءً على نتائج الدراسة يقدم الباحثان التوصيات التالية:

- تصميم و تطوير نظم الرقابة الداخلية ضماناً لفاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية.
- ترسيخ القيم الاخلاقية من قبل مكاتب المراجعة ضماناً لفاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية.
- توعية المراجعين بأهمية الالتزام بمتطلبات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية عند اداء خدمات التوكيدات المهنية للوحدات الاقتصادية.
- التزام وتقيد مكاتب المراجعة بتنفيذ متطلبات حوكمة مهنة المراجعة لضمان فاعلية اداء خدمات التوكيدات المهنية.

فهرس المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ابو الخير، مدثر طه ، التغيير الاجباري للمراجعين واثرة على تكاليف وجودة عملية المراجعة دراسة ميدانية في البيئة السعودية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد 30 ، العدد 2 ، 2006 م.
- ترك، سامح احمد عبد الرحيم محمد ، "دراسة امكانية تطبيق آليات حوكمة منشآت المراجعة في البيئة المصرية وانعكاسها على قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية"، كلية الدراسات

العليا ، جامعة القاهرة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2014 م.

- الجعفر اوي، عدنان هاني عدنان ، مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الاطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الاخرى وفقاً لقاعدة الاخلاق الدولية 291 : دراسة ميدانية، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية (غزة) ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2016 م.
- حسين، علي كاظم، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، المجلد 8 ، العدد 23 ، 2013 م.
- عبد اللطيف، ناصر نور الدين، اطار مقترح لخدمة التأكيد على الثقة في النظم الالكترونية: دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد 2 ، 2008 م.
- العرييد، عصام فهد، و العثمان، محمد نادر، وعاصي، احمد عيسى، دور قواعد الحوكمة في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في هيئة الاوراق المالية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين ، مجلد 36 ، العدد 5، 2014 م.
- عشاوي، كامل السيد احمد . حوكمة مؤسسات المراجعة وعلاقتها برقابة الجودة وفجوة التوقعات، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة ، عدد 10، 2015 م.
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم ، الخدمات بخلاف مهام المراجعة ، وحجم شركة المراجعة ، واستقلال المراجع الخارجي، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، مجلد 28 ، العدد 2، 2004 م.
- محمد على، صالح حامد ، تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد 20 ، العدد 1 ، 2016 م.

- FinanceDirectors, Journal of Business Ethics, vol. 32, No 2.
- Johansen, T. R., & Christoffersen, J.(2017), **Performance Evaluations in Audit Firms: Evaluation Foci and Dysfunctional Behaviour** , International Journal of Auditing , vol 21, No 1.
 - Martínez- Ferrero, J., & García- Sánchez, I. M.,(2017), **Sustainability assurance and cost of capital: Does assurance impact on credibility of corporate social responsibility information?**, Business Ethics: A European Review, Vol. 26 . No 3.
 - Pott, C., Mock, T. J., & Watrin, C.(2008), **The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners' self-assessment** , Croatian Operational Research Review, , vol 2, No 2.
 - نصرعلى، عبدالوهاب ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية. الجزء الخامس، (الاسكندرية : الدار الجامعية . 2009 م).
 - نصرعلى، عبدالوهاب ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية. الجزء الرابع، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2009 م).
- ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية:**
- Čular, M.(2014), **Transparency of Audit Firms in Croati** , International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering , vol 8, No 3.
 - Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J.(2009), **Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility**, Australian Accounting Review, Vol. 19 . No 3.
 - Hussey, R., & Lan, G.(2001), **An Examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of U.K.**