

قواعد السلوك المهني وعلاقتها بتطوير الممارسة المهنية للمراجع
دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة العاملة بولاية
جنوب دارفور- نيالا - السودان

إعداد الباحثون

د. عائشة موسى محمد يوسف د. آدم عبد الله الدوم

أستاذ المحاسبة المساعد أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة نيالا - جامعة نيالا -

د. علي أبكر الخليل الكيس

أستاذ المحاسبة المساعد

جامعة نيالا -

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة الى بيان علاقة تطبيق قواعد السلوك المهني بتطوير الممارسة المهنية للمراجع، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واختبار الارتباط واختبرت فرضياتها وتوصلت لعدد من النتائج منها وجود ارتباط معنوي لتطبيق قواعد السلوك المهني بتطوير الممارسة المهنية، واوصت الدراسة بضرورة التزام ومتابعة مكاتب المراجعة بتطبيق معايير وقواعد السلوك المهني للمراجعة مع وضع قانون رادع لمن لا يلتزم بذلك.

الكلمات المفتاحية: قواعد السلوك المهني، الممارسة المهنية.

Abstract

This study aims to demonstrate the relationship of applying the rules of professional conduct to developing the professional practice of auditors. The study used the descriptive analytical method and the correlation test, tested its hypotheses, and reached a number of results, including the existence of a significant correlation to the application of the rules of professional conduct in developing professional practice. The study recommended the necessity of commitment and follow-up by audit offices in applying standards and rules of professional conduct. Professional review and establishing a deterrent law for those who do not comply with this.

Keywords : professional leadership rules, professional practice

التمهيد:

تطورت مهنة مراجعة الحسابات تطوراً ملحوظاً في الوقت الحاضر بسبب التطور الكبير في مجال الأعمال التجارية وإنتشار الشركات المساهمة وما نتج عنها من انفصال الملكية عن إدارة تلك الشركات، الأمر الذي تطلب وجود شخص يتمتع بالإستقلال والحياد لمراقبة أعمال الحسابات والأموال بغرض طمأنة أصحاب الأموال المستثمرة.

يعتبر تقرير المراجع من أهم الوسائل الهادفة إلى نهضة البلاد إقتصادياً ومالياً وبذلك حاول المشرع في معظم أنحاء العالم وكذلك المنظمات المهنية نفسها وضع دستور سلوكي يحكم تصرف المراجعين ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها ومعايير يسترشدون بها عند أداء مهامهم تسمى بقواعد السلوك المهني أو مبادئ آداب المهنة والتي تؤثر على ممارسة أعمالهم وجودة تقاريرهم، ولاهمية الامر قام الباحثون باجراء هذه الدراسة.

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف إهتمام بعض إدارات ومكاتب المراجعة بتطبيق قواعد السلوك المهني للمراجعة والإستفادة منها في تطوير الممارسة المهنية، وعليه يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في سؤال رئيس هو هل توجد علاقة احصائية بين تطبيق قواعد السلوك المهني وتطوير الممارسة المهنية للمراجع؟ وتم تفريع ذلك السؤال في التساؤلات الآتية:

١. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال المراجع وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة؟.
٢. هل توجد علاقة ذات دلالة بين النزاهة وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة؟.
٣. هل توجد علاقة ذات دلالة بين الموضوعية وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة؟.
٤. هل توجد علاقة ذات دلالة بين الأمانة وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة؟.
٥. هل توجد علاقة ذات دلالة بين السرية وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة؟.
٦. هل توجد علاقة ذات دلالة بين الكفاءة المهنية للمراجع وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة؟.

أهمية الدراسة:

تمثلت أهمية الدراسة العلمية والعملية في توفير الإطار المرجعي العلمي للباحثين والكتاب لتزويدهم بالمعرفة، وإثراء الجانب العلمي بما يعزز من جودة التطبيق العملي للمهنيين في مجال المراجعة والذي يؤدي بدوره إلى المحافظة على ممتلكات الأفراد.

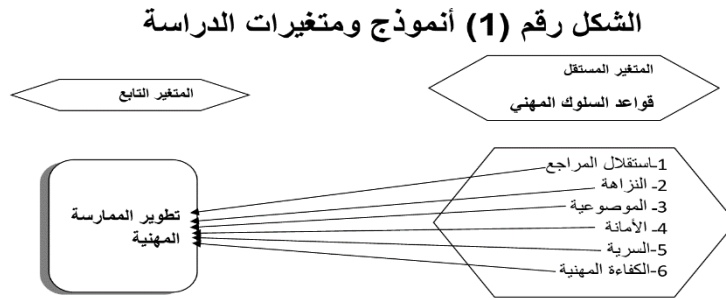
أهداف الدراسة:

لحل مشكلة الدراسة تم وضع هدف رئيس تمثل في بيان علاقة تطبيق قواعد السلوك المهني بتطوير الممارسة المهنية للمراجع، وتم تفريعه الى الأهداف الآتية:

١. بيان العلاقة بين إستقلال المراجع وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٢. بيان العلاقة بين النزاهة وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٣. بيان العلاقة بين الموضوعية وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٤. بيان العلاقة بين الأمانة وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٥. بيان العلاقة بين السرية وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٦. بيان العلاقة بين الكفاءة المهنية للمراجع وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.

أنموذج ومتغيرات الدراسة:

بناءً على مشكلة وأهداف الدراسة تم وضع أمودج للدراسة والذي اشتمل على المتغير المستقل ويتمثل في قواعد السلوك المهني، والمتغير التابع ويتمثل في تطوير الممارسة المهنية، وذلك حسبما هو موضح في الشكل رقم ١ الموضح أدناه:



المصدر: اعداد الباحثون من واقع متغيرات الدراسة، ٢٠٢٣م

فرضيات الدراسة:

تحقيقاً لأهداف ومشكلة الدراسة تم وضع فرضية رئيسة تمثلت في «وجود علاقة إحصائية بين تطبيق قواعد السلوك المهني وتطوير الممارسة المهنية للمراجع، وتم اختبارها عبر الفرضيات الآتية:

١. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال المراجع وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٢. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النزاهة وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٣. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموضوعية وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٤. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأمانة وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٥. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين السرية وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.
٦. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة.

منهجية الدراسة:

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد مشكلة الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الحدود الزمانية ٢٠٢٣م، الحدود المكانية مكاتب المراجعة العاملة في ولاية جنوب دارفور، أما الحدود البشرية فتمثلت في بعض المراجعين العاملين بولاية جنوب دار فور- مدينة نيالا.

ادوات ومصادر جمع بيانات الدراسة:

تم جمع البيانات من خلال المصادر الأولية المتمثلة في الإستبانة، والمصادر الثانوية التي تمثلت في الكتب والمراجع، الرسائل الجامعية، المجلات، المواقع الالكترونية، ومصادر اخرى.

هيكل الدراسة:

اشتملت الدراسة على ثلاثة محاور، المحور الأول يتكون من المقدمة والدراسات السابقة، المحور الثاني ويشمل الاطار النظري للدراسة، والمحور الثالث تمثل في الدراسة الميدانية، والخاتمة «النتائج والتوصيات».

ثانياً: الدراسات السابقة.

دراسة: (حفيصة، ٢٠١٥م)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على فاعلية وأداء وظيفة المراجعة في إدارة المخاطر بالمؤسسة الإقتصادية، ولتحقيق أهداف الدراسة ثم إختبار عدة فرضيات منها توجد علاقة إرتباطية بين المساهمة في وظيفة المراجعة بشكل فعال وبين إدارة وتطوير الممارسات المهنية بالمؤسسة الإقتصادية، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إرتباطية بين مساهمة المراجعة في تطوير الممارسات المهنية.

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين فاعلية مهنة المراجعة وإدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية بينما تناولت دراسة الباحثون العلاقة بين تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة وتطوير الممارسة المهنية للمراجع الخارجي السوداني، حيث يظهر الإختلاف في بعض المتغيرات، الفرضيات، النتائج، والتوصيات.

دراسة: (محمود، ٢٠١٥م)، هدفت الدراسة إلى بيان مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة والسلوك المهني، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي واختبرت فرضياتها، توصلت الدراسة أن الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة يعتبر أساس لمزاولة وتعزيز الثقة والقوة في المهنة، وأوصت بضرورة بذل المؤسسات المهنية والمنظمات المشرفة على المهنة المزيد من الجهود وإصدار مدونة للسلوك الاخلاقي، وتنظيم ورش عمل متخصصة بأخلاقيات المهنة والعمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة السلوك الأخلاقي للمهنة .

تناولت هذه الدراسة تأثير التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على تعزيز الثقة في المهنة بينما تناولت دراسة الباحثون تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بتطوير الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، حيث يظهر الإختلاف في بعض المتغيرات، المنهج المستخدم في اختبار الفرضيات، النتائج، والتوصيات.

دراسة: (خالد، ٢٠١٦م)هدفت الدراسة إلى تحليل الاسباب والدوافع التي تؤدي إلى ممارسة والتلاعب بالسياسات المحاسبية بالقوائم المالية وبيان أثر إلتزام المراجع بالموضوعية والإستقلال والنزاهة في الكشف عن الممارسات المحاسبية وإدارة الأرباح، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، وتوصلت إلى وجود علاقة بين إلتزام المراجعين بالموضوعية والإستقلالية والكفاءة المهنية والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة السودانية، وأوصت الدراسة

بزيادة التركيز على أخلاقيات مهنة المحاسبة العامة السودانية.

تناولت هذه الدراسة تأثير التزام المراجع الخارجي ببعض قواعد السلوك المهني في كشف الممارسات المحاسبية وإدارة الأرباح، بينما تناولت دراسة الباحثون تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بتطوير الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، حيث يظهر الاختلاف في بعض المتغيرات، المنهج المستخدم في اختبار الفرضيات، النتائج، والتوصيات.

دراسة: (كمال وآخرون، ٢٠١٦م)، هدفت الدراسة إلى بيان أثر إلتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك وآداب السلوك المهني في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وبالتالي جودة عملية المراجعة، استخدمت ادراسة المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت إلى أن عدم إلتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة يؤثر في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

تناولت هذه الدراسة تأثير التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، بينما تناولت دراسة الباحثون تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بتطوير الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، حيث يظهر الاختلاف في بعض المتغيرات، المنهج المستخدم في إختبار الفرضيات، مجتمع الدراسة، النتائج، والتوصيات.

دراسة: (المهدي وعلي، ٢٠٢٠م)، هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام المراجع الخارجي بلبياا بقواعد السلوك المهني وتأثير ذلك على جودة المراجعة، اختبرت الدراسة فرضياتها وتوصلت لعدة نتائج منها وجود أثر إيجابي للالتزام بقواعد السلوك المهني على جودة المراجعة.

تناولت هذه الدراسة تأثير الإلتزام بقواعد السلوك المهني على جودة المراجعة بلبياا، بينما تناولت دراسة الباحثون تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بتطوير الممارسة المهنية للمراجع الخارجي السوداني، حيث يظهر الاختلاف في بعض المتغيرات، المنهج المستخدم في إختبار الفرضيات، مجتمع الدراسة، النتائج، والتوصيات.

دراسة: (هشام، ٢٠٢٣م)، هدفت الدراسة إلى بيان تأثير قواعد السلوك المهني على جودة الرقابة، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وإختبرت فرضياتها وتوصلت الى وجود تأثير لتطبيق قواعد السلوك المهني على جودة العمل الرقابي

تناولت هذه الدراسة تأثير قواعد السلوك المهني على جودة المراجعة، بينما تناولت دراسة الباحثون تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بتطوير الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، حيث يظهر الاختلاف في بعض المتغيرات، المنهج المستخدم في إختبار الفرضيات، مجتمع الدراسة، النتائج، والتوصيات.

دراسة: (احمد، ٢٠٢٣م)، هدفت الدراسة الى بيان فاعلية أخلاقيات المدقق الخارجي في جودة التقارير، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وإختبرت الدراسة فرضياتها وتوصلت الى وجود أثر لفاعلية أخلاقيات المراجع على جودة التقارير لشركة المعادن الصناعية.

تناولت هذه الدراسة تأثير أخلاقيات المدقق الخارجي في جودة التقارير للشركات الصناعية الكويتية بينما تناولت

دراسة الباحثون تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بتطوير الممارسة المهنية للمراجع الخارجي السوداني، حيث يظهر الإختلاف في المتغير التابع، المنهج المستخدم في اختبار الفرضيات، مجتمع الدراسة، النتائج، والتوصيات.

المحور الثاني: الإطار النظري للدراسة.

يتكون من قواعد السلوك المهني، والممارسة المهنية.

أولاً: قواعد السلوك المهني.

١. مفهوم قواعد السلوك المهني:

هي عبارة عن مبادئ ومُثل عامة للسلوك المثالي تشجع على الوصول إلى مستوى عالٍ من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الإيجابي (حسن عوض، ٢٠٢١م، ص ٥٩)، أي أنها إرشادات تفصيلية يجب على المراجع إتباعها عند تنفيذ عمله لتجعله ملتزماً بمعايير المراجعة بصورة عامة (مرشد سامي، ٢٠١٦م، ص ٩٩).

٢. أهداف قواعد السلوك المهني:

تسعى قواعد السلوك المهني إلى تحقيق الأهداف التالية (حمدي ومحمود، ٢٠١٥م، ص ٨):

- أ. توطيد العلاقة بين المراجعين والمحاسبين وتنمية روح التعاون بينهم ورعاية مصالحهم .
- ب. المساهمة في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، وكذلك المحافظة على كرامتها ودفعها إلى التقدم أكثر.
- ت. بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبة والمراجعة، وكذلك الطوائف المستفيدة من هذه الخدمات.
- ث. تكملة النصوص القانونية والأحكام لتوفير الكفاية المهنية والعلمية لمراجع الحسابات.
- ج. السعي إلى تحقيق مستويات أداء مرتفعة لمراجعي الحسابات.
- ح. رفع مستوى مهنة المراجعة وذلك بإظهار حرص العاملين بهذه المهنة على المصلحة العامة.

٣. أنواع قواعد السلوك المهني.

تنقسم قواعد السلوك المهني إلى عدة أنواع حسب الزاوية التي ينظر إليها من حيث منشئها، الإلزامية، جهة الإصدار، وشكلها (المهدي وعلي، ٢٠٢٠م، ص ١٥٤)، فمن حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها تتكون من القواعد القانونية والتنظيمية، فالقواعد القانونية يقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع ونصت عليها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركة، والقواعد التنظيمية يقصد بها المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات وجمعيات ومعاهد لحث أعضائها على التمسك بأداب وقواعد السلوك المهني، ومن حيث جهة إصدارها تنقسم إلى القواعد القطرية والدولية، فالقواعد القطرية هي التي تصدر على مستوى قطر محدد عن طريق التشريع أو المعاهد أو المنظمات، حيث تعمل بعض الأقطار على تشكيل مجالس متخصصة لوضع هذه القواعد، القواعد الإقليمية وهي قواعد خاصة بإقليم معين إلا أن الجهود المبذولة لإصدار مثل هذه القواعد

محدودة بسبب إختلاف التقاليد والأعراف المهنية الخاصة بكل قطر، والقواعد الدولية التي تتمثل في قواعد السلوك المهني التي يعتمد عليها المحاسبون والمدققون الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، ومن حيث إلزاميتها تنقسم إلى القواعد الملزمة والاسترشادية والاختيارية، فالقواعد الملزمة هي التي تُفرض على المحاسبين والمدققين بصفة إلزامية وتصدر عن طريق المنظمات والجمعيات المهنية في شكل تعليمات، القواعد الإسترشادية هي قواعد غير إلزامية تصدرها المنظمات والجمعيات المهنية، والمجالس المختصة، وتتضمن إرشادات متعلقة بتحديد تصرفات المراجعين تجاه العملاء والمجتمع ككل، والقواعد الإختيارية هي تصدر لتنظيم وتطوير العمل المهني، كما أنها غير إلزامية مثل طرق احتساب الاهلاك، من حيث شكل صدورها تنقسم إلى القواعد المكتوبة وغير المكتوبة، فالمكتوبة هي عبارة عن وثائق محددة صادرة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، أو كتعليمات ونشرات تصدرها منظمة مهنية مختصة، والقواعد غير المكتوبة هي مبادئ متعارف عليها بين المهنيين وتعتبر لهم دستور أخلاقيات للمهنة يجب الإلتزام به (بثينة، ٢٠٢٠م، ص ١٤).

٤. مبادئ السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية.

صدرت العديد من مدونات السلوك المهني والأخلاقي عن عدة هيئات محلية وإقليمية ودولية، ومعظم هذه المدونات تتضمن كل من المبادئ الأساسية الأخلاقية وقواعد السلوك المهني وتتشابه عدد من هذه المدونات مع بعضها البعض لأن معظمها يتوافق مع مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، وأهم المبادئ الأخلاقية الأساسية التي يجب أن يتقيد بها المهنيون في مجال المحاسبة والمراجعة هي (حسن عوض، ٢٠٢١م، ص ٦٠):

أ. النزاهة :

تُعد النزاهة شرط أساسي للعمل في مجالي المحاسبة والمراجعة، وتفرض على العامل بأن يكون على قدر من الأستقامة والأمانة في علاقاته المهنية وعلاقات الأعمال، وأن يتحلى بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامه، كما أنها لا تتطلب فقط الأمانة لكنها تتعدى ذلك لتشمل مجموعة من الصفات ذات العلاقة وهي الشجاعة، الإنصاف، والأمانة الفكرية، كما أنها تتطلب بأن لا يتأثر مراجع الحسابات بتضارب المصالح التي تنشأ إما من دوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية أو علاقات أخرى قد يقوم بها فريق المراجعة المتعاقد أو شركة المراجعة أو فريق عمل الشركة التي تمت مراجعة حساباتها أو أي طرف له علاقة مباشرة بها.

ب. الموضوعية :

تعني عدم التحيز أثناء تأدية المهام، كذلك عدم التأثر بالآخرين حتى لا يتأثر الحكم المهني الخاص بالمنشأة محل المراجعة.

ج. الكفاءة والعناية المهنية :

ينبغي على المراجع والمحاسب أن يؤدي مهامه بكل إجتهد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية وتتضمن المحافظة على المهارات والمعرفة الفنية بالمستوى المطلوب وتأدية المهام بكل إجتهد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

د. الأمانة والاستقامة :

يتطلب هذا المبدأ أن يكون الفرد صادقاً وصریحاً ومباشراً ولا يسرق ولا يغش لأن أهم أخلاق المسلم هي أمانته يجب على الفرد أن يكون صاحب مبدأ أمين مرفوع الرأس شجاعاً يعمل بما يقتنع به.

هـ. الإستقلالية :

يجب على المدقق أن يكون مستقلاً فعلاً وظاهرياً لأن تحيز المراجع المهني بسبب تضارب المصالح لحالات يضعف موضوعيته، لذلك يجب على المراجع أن يتجنب أي موقف أو علاقة مع العميل قد تسبب أي إحساس من جانب مستخدمى البيانات بفقدان المراجع إستقلاليته.

و. الصالح العام :

يجب على المراجع الإلتزام بما يتفق مع الصالح العام وشرف الخدمة العامة وأن يثبت ولاءه المهني.

هـ. العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي مهنياً :

تتمثل العوامل المؤثرة في تشكيل السلوك الأخلاقي مهنياً في ثلاثة عوامل رئيسة هي (ظاهر، ٢٠٠٩م، ص ٣٣):

- أ. الفرد: الاخلاق هي جوهر العامل بشكل عام ، فقد أشارت دراسات إلى إن ٥٦% من العاملين في الولايات المتحدة الامريكية يشعرون بضغوط قوية لممارسة سلوكيات غير أخلاقية، و أن ٤٤% منهم قد ارتكب فعلاً ممارسات تضمن مساءلات قانونية وتصرفات غير أخلاقية.
- ب. المنظمة: تؤثر سياسات توزيع الأدوار والصلاحيات في الهيكل التنظيمي، وقواعد العمل ونظام المكافآت في تشكيل أخلاقيات العمل المهني.
- ت. البيئة التجارية: تؤثر بيئة التنافس على السلوك الأخلاقي حسبما يصدر من تعليمات وقوانين من قبل الحكومة.

٦. ركائز السلوك الأخلاقي لدى المؤسسات :

تتم عملية تعزيز السلوك والممارسات في منظمات الأعمال عبر الاستناد إلى ركائز السلوك الأخلاقي المتمثلة الآتي (عبد العالي، ٢٠١٧م، ص ٧٢):

- أ. القيادة الأخلاقية باستخدام القادة وموقعهم في تجسيد البعد الاخلاقي ضمن القيم التي يرتكزون عليها ويتحلون بها.
- ب. تشكيل المناخ الأخلاقي عبر تمثيل القيم الاخلاقية في رسالة المؤسسة.
- ت. تفعيل القيم الأخلاقية بصورة علمية على مستوى الافراد العاملين في المؤسسة .

٧. مهددات قواعد السلوك المهني :

تبرز بعض المهددات التي تواجه المراجع حيال إلتزامه بتطبيق مبادئ السلوك المهني منها ما يلي (عمر، ٢٠١٥م، ص ١٦٩):

أ. تهديدات المصلحة الشخصية :

تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمراجع، أو وجود أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين للمراجع في ادارة الشركة محل المراجعة.

ب. تهديدات المراجعة الذاتية :

تحدث عندما يكون هنالك حكماً سابقاً بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المراجع المهني المسؤول عن ذلك الحكم.

ج. تهديدات التأييد :

تحدث عند ما يقوم المراجع المهني بالترويج لموقف أو رأي مما يؤثر على الموضوعية .

د. تهديدات التآلف :

تحدث عندما يصبح المراجع أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب وجود علاقة وثيقة.

هـ. تهديدات المضايقة :

تحدث عندما يمنع المراجع من العمل بموضوعية بسبب تهديدات مقبلة أو متوقعة.

ثانياً: الممارسة المهنية للمراجعة وتتكون من تخطيط وفحص عملية المراجعة، تنفيذ المراجعة، وكتابة التقرير .

١. تخطيط وتنفيذ المراجعة.

تعتبر مراجعة البيانات المالية عملية تأكيد يقوم بها المراجع للتأكد من تماشي تلك البيانات مع المعايير المعمول بها (مداني، ٢٠١٣م، ص ٢٢٢- ٢٢٤)، أي هي مجموعة عمليات متتابعة بطريقة منهجية ومخطط لها للحكم على مدى التوافق بين ما هو مسجل بالدفاتر المحاسبية والمعايير المعمول بها، (وليم وامر شوف، ١٩٩٧م، ص٢٦).

لذلك يجب على المراجع أن يخطط تخطيطاً سليماً قبل البدء في تنفيذ المراجعة، وأن يأخذ في الإعتبار طبيعة وحجم أعمال المنشأة التي سيقوم بمراجعتها، نطاق وأهداف المراجعة، الحذر المهني، الحالات غير العادية، مخاطر المراجعة، وجميع الظروف التي تعينه في إكمال أعماله بمهنية عالية وخاصة الإمتثال للمعايير والسلوك الأخلاقي للمهنة.

٢. تقرير المراجعة :

تقرير المراجع هو عبارة عن وثيقة مكتوبة يصدرها شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأيه الفني المحايد الذي يعتمد عليه المستخدمين لذلك التقرير الذي يتضمن بإيجازه إجمال ما قام به من عمل ورأيه عن انتظام الدفاتر ومدى دقة السجلات وما تحتويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي (محمد فضل، ٢٠٠٩م، ٢٥٣).

أ. أنواع تقارير المراجعة الخارجية :

عندما يكمل المراجع عمله يقوم بكتابة تقريره الذي يقدمه بنتيجة أعماله والذي يكون واحد من هذه الأنواع الأربعة، فالأول هو التقرير النظيف الذي يصدره عندما تتصف القوائم المالية بالعدالة وتنسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والنوع الثاني هو التقرير المتحفظ ويتم إصداره عندما تكون هنالك إعراضات على بعض الممارسات أو تقييد في عملية المراجعة من طرف إدارة المنشأة محل المراجعة، أما النوع الثالث هو التقرير العكسي الذي يتم إصداره عندما لا تتصف القوائم المالية بالعدالة ولم يتم عرضها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والنوع الرابع هو تقرير عدم إبداء الرأي ويصدره المراجع عندما لا يتمكن من تطبيق إجراءات المراجعة التي يحتاجها للقيام بعملية المراجعة (جمال و الفقعاق، ٢٠١٥م، ص ٣٣).

ب / معايير إعداد تقارير المراجعة الخارجية .

أصدرت معايير المراجعة الدولية عدة معايير تساعد المراجع على إعداد تقريره بشكل متميز، فالمعيار الدولي رقم (٧٠٠) وفر الإرشادات حول شكل ومضمون التقرير الذي يصدره المراجع وأوجب عليه مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة لإبداء الرأي حول البيانات المالية مدعومة بأدلة الإثبات، وأن يحتوي تقريره على رأي مكتوب وواضح حول البيانات المالية ككل، وقد تضمن المعيار العناصر الأساسية في تقرير المراجع والتقارير المعدلة، والظروف التي تؤدي إلى إصدار رأي آخر عند الرأي المتحفظ، والمعيار الدولي للمراجعة رقم (٨٠٠) وضع معايير لتوفير إرشادات تتعلق بالمراجعة لأغراض خاصة، وشمل إعتبرات عامة وتقارير حول البيانات المالية المعدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة بدلاً من المعايير الدولية المحاسبية أو المعايير الوطنية وكذلك تقارير حول أحد أجزاء البيانات المالية، وتقارير حول الإلتزام بالاتفاقيات التعاقدية وتقارير حول ملخص البيانات المالية، أما معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠، فالهدف منه تطبيق إجراءات رقابة الجودة بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولي المتعارف عليها، والتي تتم من خلال إلتزام المراجع بمبادئ وقواعد السلوك المهني للمراجعة، وبالتالي فإن جودة تقرير المراجع الخارجي تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي (غسان فلاح، ٢٠٠٩م، ص ١٩٦، ١٩٥)، فلوصول إلى تقرير مراجعة ذو جودة عالية يتطلب منه الإلتزام بالاستقلالية والحياد أثناء تأديته لمهمته، الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وكذلك معايير التدقيق الدولية، فكلما تميز تقرير المراجع الخارجي بالجودة سهل على مستخدميه عملية صنع إتخاذ قرارات أدق وأكفاً عما إذا كان ذلك التقرير لا يتسم بالجودة (علاء محمد، ٢٠١٣م، ٥٦٠)، وخلاصة الأمر يجب أن يوضح التقرير مدى إلتزام المنشأة بمبادئ المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، الثبات في تطبيق هذه المبادئ، الإفصاح الكافي عن المعلومات، وإبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة (وليم وأمر شوف، مرجع سابق، ص ٦١).

ج. عناصر تقرير المراجع الخارجي .

تم تطوير معيار المراجعة الدولي ٧٠٠ من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي ليتضمن عناصر تقرير المراجعة التي تشمل العنوان، المرسل إليه، الفقرة الإفتتاحية أو التمهيدية التي تتضمن إعداد البيانات المالية من مسئولية الإدارة والتصريح بأن مسئولية المراجع هي إبداء الرأي عن البيانات المالية استناداً إلى عملية المراجعة، وفقرة تأريخ التقرير التي تتوافق مع تاريخ إكتمال المراجعة، وفقرة عنوان المراجع كاملاً (محمد حلمي، ٢٠٠٩م، ص ٤٥٨-٤٦٥).

المحور الثالث: الدراسة الميدانية.

تم توزيع عدد (٩٠) إستبانة على مكاتب المراجعة العاملة بولاية جنوب دارفور تمكن الباحثون من الحصول (٨٧) إستبانة بنسبة (97%) ولم تسترد (٣) إستبانة بنسبة (٣%) كما في الجدول رقم(١) التالي:

الجدول رقم (١) معدل استجابة المبحوثين (حجم العينة = ٨١)

النسبة المئوية	العدد	البيانات
100%	٩٠	الاستبانات الموزعة
97%	٨٧	الاستبانات المستردة
3%	٣	الاستبانات التي لم تسترد
7%	٦	الاستبانات غير صالحة للتحليل
93%	٨١	الاستبانات الصالحة للتحليل

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ م.

أولاً: أساليب الإحصاء الوصفي:

وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشتمل على التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات (المؤهل العملي، التخصص الاكاديمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، المؤهل المهني، الدورات التدريبية) للتعرف على الإتجاه العام لمفردات العينة لكل متغير بمفرده كما يلي:

الجدول رقم (٢): توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية .

النسبة المئوية	التكرارات	المسمى الوظيفي	النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
26%	٢١	مراجع خارجي	7%	٦	قبل الجامعي
52%	٤٢	مراجع داخلي	63%	٥١	جامعي
22%	١٨	اخرى	30%	٢٤	فوق الجامعي
100%	٨١	المجموع	100%	٨١	المجموع
النسبة المئوية	التكرار	المؤهل المهني	النسبة المئوية	التكرار	التخصص الاكاديمي
4%	٣	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	89%	٧٢	محاسبة
19%	١٥	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	11%	٩	ادارة اعمال
77%	٦٣	لا احمل زمالة	100%	٨١	المجموع
100%	٨١	المجموع	النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
4%	٣	الدورات التدريبية	4%	٣	اقل من ٥ سنوات
4%	٣	دورة واحدة	12%	١٠	من ٥ و اقل من 10 سنوات

من 10 و اقل من 15 سنة	٩	١١%	دورتان	١٨	٢٢%
١٥ سنة فأكثر	٥٩	٧٣%	ثلاثة دورات فأكثر	٦٠	٧٤%
المجموع	٨١	١٠٠%	المجموع	٨١	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م

يُلاحظ من خلال الجدول رقم (٢) أعلاه أن الاستبانة وزعت على أفراد ذوي علاقة بموضوع الدراسة مما يساعد في الإدلاء بإجابات تزيد من قوة الدراسة والتوصل الى النتائج المرجوة.

ثانياً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة.

تستخدم لمعرفة اتجاهات العينة عن عبارات محاور الدراسة لذلك قام الباحثون بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة إتجاه إجابات المبحوثين عنها كالآتي:

1. إتجاهات أفراد العينة لمتغير قواعد السلوك المهني.

في هذا الجزء يتم تقديم تفسيرات لإجابات أفراد العينة لأبعاد متغير قواعد السلوك المهني متمثلة في التوزيع النسبي للعبارات بالإضافة الى الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الإختلاف لكل عبارة حيث تساعد هذه المؤشرات في فهم أكبر لتوجهات المبحوثين العامة وأيضا درجات التشتمت في الحكم على مدى أهمية كل عبارة بالنسبة إليهم.

أ. إتجاهات أفراد العينة لبعد الاستقلال

الجدول رقم (٣) يوضح التوزيع النسبي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد الاستقلال

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف
١	لاتوجد مصالح شخصية للمراجع داخل المؤسسة التي يقوم بمراجعتها.	٣,٠٢	٠,٧٢	٤٤,٢
٢	يتجنب المراجع مراجعة المؤسسات التي يعمل فيها احد اقربائه.	٢,٦٢	٠,٦٣	٤١
٣	لا يقوم المراجع باداء مهام الاستشارات في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها	٣,٠٧	٠,٦٥	٤٠,٣
٤	يقوم المراجع بالعمل كمحاسب ومراجع لمؤسسة واحدة .	٢,٨٣	٠,٥٣	٤٠

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من خلال النتائج بالجدول رقم(٣) أعلاه أن هناك موافقة على كل الفقرات الممثلة لهذا البعد، وأيضاً متوسط العبارات قريب وأكبر من الوسط الحسابي الفرضي(٣)، مما يدل على أن الاستقلال في مكاتب المراجعة محل الدراسة مقبول حيث أن أعلى متوسط حسابي يتعلق بالعبارة الثالثة بمتوسط حسابي ٣,٠٧ ومعامل إختلاف ٤٠,٣ وإنحراف معياري ٠,٦٥ وهي قيمة تدل على قلة التشتمت في الإجابة على العبارة، تلتها العبارة الأولى، فالرابعة، ثم الثانية.

ب. إتجاهات أفراد العينة لبعء النزاهة:

الجدول رقم (٤) يوضح التوزيع النسبي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعء النزاهة

م	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف
١	يقدم المراجع خدمات مراجعة غير متحيزة لاي جهة.	٣,٣٣	٠,٧١	٤٢,٦
٢	يقوم المراجع بتخطيط عمل المراجعة بحيث يشمل كل أنشطة الشركة	٣,١٠	٠,٦٨	٤٣,٣
٣	يقوم المراجع بكتابة تقرير يحمل نتائج المراجعة دون تحيز.	٣,٨٧	٠,٧٧	٤٤,١

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من خلال النتائج بالجدول رقم(٤) أعلاه أن هناك موافقة على كل الفقرات الممثلة لهذا البعد، حيث أن متوسط العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي(٣)، مما يدل على أن النزاهة في مكاتب المراجعة محل الدراسة مقبولة، حيث أن أعلى متوسط حسابي يتعلق بالعبرة الثالثة بمتوسط حسابي ٣,٨٧ ومعامل إختلاف ٤٤,١% وإنحراف معياري ٠,٧٧% وهي قيمة تدل على قلة التشتت في الإجابة على العبرة، تليها العبرة الأولى، أما العبرة التي جاءت في الترتيب الأخير هي العبرة الثانية بمتوسط حسابي ٣,١٠ ومعامل إختلاف ٤٣,٣% وإنحراف معياري ٠,٦٨% وتدل قيمة معامل الإختلاف على درجة التجانس في الإجابات حول هذه العبرة.

ج. إتجاهات أفراد العينة لبعء الموضوعية.

الجدول رقم (٥) التوزيع النسبي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعء الموضوعية

م	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف
١	لا يتأثر المراجع بأي عمل اثناء اداء مهامه .	٢,٩٤	٠,٧١	٤١,٩
٢	يفصح المراجع عن جميع الامور التي عثر عليها اثناء المراجعة	٣,٢٣	٠,٨٨	٤٧,٤
٣	لا يكتب المراجع المعلومات في تقريره الا بعد التأكد من المصدر.	٣,١٧	٠,٧٥	٤٣,١

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من خلال النتائج بالجدول رقم(٥) أعلاه أن هناك موافقة على كل الفقرات الممثلة لهذا البعد، حيث كان متوسط العبارات قريب وأكبر من الوسط الحسابي الفرضي(٣)، مما يدل على أن الموضوعية في مكاتب المراجعة محل الدراسة مقبولة، حيث أن أعلى متوسط حسابي يتعلق بالعبرة الثانية بمتوسط حسابي ٣,٢٣ ومعامل إختلاف ٤٧,٤% وإنحراف معياري ٠,٨٨% وهي قيمة تدل على قلة التشتت في الإجابة على العبرة، تلتها العبرة بمتوسط حسابي ٣,١٧ ومعامل إختلاف ٤٣,١% وإنحراف معياري ٠,٧٥%، أما العبرة التي جاءت في الترتيب الأخير هي العبرة الأولى بمتوسط حسابي ٢,٩٤ ومعامل إختلاف ٤١,٩% وإنحراف معياري ٠,٧١% وتدل قيمة معامل الإختلاف على درجة التجانس في الإجابات حول هذه العبرة.

د. إتجاهات أفراد العينة لبعد الامانة:

الجدول رقم (٦) التوزيع النسبي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد الامانة

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف
١	يقوم المراجع بالالتزام بقوانين مهنته.	٣,١٩	٠,٦٨	٤٥,٠
٢	يقوم المراجع بتجنب الانشطة والتصرفات التي تسيئ الى سمعة المهنة.	٣,٠٣	٠,٦٦	٤٣,٣
٣	لا يقوم المراجع بالترويج عن نفسه بغرض الحصول على عمل جديد.	٣,٠٠	٠,٦٤	٤٤,١

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من خلال النتائج بالجدول رقم(٦) أعلاه أن هناك موافقة على كل الفقرات الممثلة لهذا البعد، حيث كان متوسط العبارات أكبر من الوسط الحسابي(٣)، مما يدل على أن الامانة في مكاتب المراجعة محل الدراسة مقبولة، حيث أن أعلى متوسط حسابي يتعلق بالعبارة الاولى بمتوسط حسابي ٣,١٩ ومعامل إختلاف ٤٥,٠% وإنحراف معياري ٠,٦٨% وهي قيمة تدل على قلة التشتت في الإجابة على العبارة، تلتها العبارة الثانية، أما العبارة التي جاءت في الترتيب الأخير هي العبارة الثالثة بمتوسط حسابي ٣,٠٠ ومعامل إختلاف ٤٤,١% وانحراف معياري ٠,٦٤% وتدلل قيمة معامل الإختلاف على درجة التجانس في الإجابات حول هذه العبارة.

ه. إتجاهات أفراد العينة لبعد السرية

الجدول رقم (٧) التوزيع النسبي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد السرية

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف
١	يحتفظ المراجع بسرية معلومات المؤسسات التي يراجعها .	٣,١٣	٠,٨٨	٤٧,٧
٢	يقدم المراجع معلومات المؤسسات التي يراجعها للجهات المخول لهم فقط.	٣,١٩	٠,٧١	٤٦,١
٣	يفصح المراجع عن معلومات المؤسسات التي يراجعها بعد اذن العميل.	٣,١٦	٠,٧٤	٤٦,٣

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من خلال النتائج بالجدول رقم(٧) أعلاه أن هناك موافقة على كل الفقرات الممثلة لهذا البعد، حيث كان متوسط العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي(٣)، مما يدل على أن السرية في مكاتب المراجعة محل الدراسة مقبولة، حيث أن أعلى متوسط حسابي يتعلق بالعبارة الثانية بمتوسط حسابي ٣,١٩ ومعامل إختلاف ٤٦,١% وإنحراف معياري ٠,٧١% وهي قيمة تدل على قلة التشتت في الإجابة على العبارة، تلتها العبارة الثالثة، أما العبارة التي جاءت في الترتيب الأخير هي العبارة الأولى بمتوسط حسابي ٣,١٣ ومعامل إختلاف ٤٧,٧% وإنحراف معياري ٠,٧٤% وتدلل قيمة معامل الإختلاف على درجة التجانس في الإجابات حول هذه العبارة.

و. إتجاهات أفراد العينة لبعء الكفاءة والعناية المهنية

الجدول رقم (٨) التوزيع النسبي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعء الكفاءة والعناية المهنية

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف
١	يقوم المراجع بتطوير كفاءته ومهارته بشكل مستمر .	٢,٥٤	٠,٥٧	٤٠,٨
٢	يقوم المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة عند اداء مهامه..	٣,٢٢	٠,٧١	٤٢,١
٣	يجتهد المراجع في اداء عمله من خلال التخطيط ، التنفيذ، وكتابة التقرير.	٣,٠٢	٠,٦٤	٤٢,٦

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من خلال النتائج بالجدول رقم(٨) أعلاه أن هناك موافقة على كل الفقرات الممثلة لهذا البعد، حيث كان متوسط العبارات قريب وأكبر من الوسط الحسابي الفرضي(٣)، مما يدل على أن الكفاءة والعناية المهنية في مكاتب المراجعة محل الدراسة مقبولة، حيث أن أعلى متوسط حسابي يتعلق بالعبارة الثانية بمتوسط حسابي ٣,٢٢ ومعامل إختلاف ٤٢,١ وانحراف معياري ٠,٧١ وهي قيمة تدل على قلة التشتت في الإجابة على العبارة، تليها العبارة الثالثة، أما العبارة التي جاءت في الترتيب الأخير هي العبارة الأولى بمتوسط حسابي ٢,٥٤ ومعامل إختلاف ٤٠,٨ وإنحراف معياري ٠,٥٧ وتدلل قيمة معامل الإختلاف على درجة التجانس في الإجابات حول هذه العبارة.

٢. إتجاهات أفراد العينة لتغير الممارسة المهنية للمراجعة

الجدول رقم (٩) التوزيع النسبي والوسط الحسابي والانحراف المعياري للممارسة المهنية

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف
١	يقوم المراجع باختيار فريق عمل ذو كفاءة مهنية عالية.	٣,٠٣	٠,٦٠	٤٠,٩
٢	يقوم المراجع بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهامه.	٣,١٤	٠,٦٣	٤٣,٦
٣	يقوم المراجع بتقييم المعلومات المالية لاضفاء الثقة عليها.	٤,١٧	٠,٦٨	٤٧,٣
٤	يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل التخطيط للمراجعة.	٤,٢٤	٠,٧٨	٤٧,٤
٥	يقدم المراجع تقرير شامل عن كل الانشطة.	٣,٥٥	٠,٧٩	٤٨,٤
٦	يقدم المراجع تقرير محايد عما قام بمراجعته.	٣,٠٤	٠,٦٩	٤٢,٨

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من خلال النتائج بالجدول رقم(٩) أعلاه أن هناك موافقة على كل الفقرات الممثلة لهذا البعد، حيث كان متوسط العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي(٣)، مما يدل على أن جودة الممارسة المهنية في مكاتب المراجعة محل الدراسة مقبولة، حيث أن أعلى متوسط حسابي يتعلق بالعبارة الرابعة بمتوسط حسابي ٤,٢٤ ومعامل إختلاف ٤٧,٤

وانحراف معياري ٠,٧٨ وهي قيمة تدل على قلة التشتت في الإجابة على العبارة، تليها العبارة الثالثة، فالرابعة، ثم الثانية، فالسادسة، أما العبارة التي جاءت في الترتيب الأخير هي العبارة الأولى بمتوسط جسابي ٣,٠٣ ومعامل إختلاف ٤٠,٩ وانحراف معياري ٠,٦٠ وتدل قيمة معامل الإختلاف على درجة التجانس في الإجابات حول هذه العبارة.

ثالثاً: التحليل العاملي الاستكشافي.

تأتي أهمية هذا الإجراء لاستبانة الدراسة لقياس الإختلافات بين العبارات التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة حيث يتم توزيع عبارات الاستبانة على متغيرات معيارية يتم فرضها وتوزع عليها العبارات التي تقيس كل متغير على حسب إنحرافه عن الوسط الحسابي، وتكون العلاقة بين المتغيرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع المتغيرات في العوامل الأخرى، أي أن التحليل العاملي الإستكشافي للمكونات الأساسية يهدف الى التحويل الرياضي لعدد كبير من المتغيرات وعدد قليل من المكونات (العوامل) المستقلة المتعامدة على مصفوفة الإرتباطات بين المتغيرات، وكل مكون أو عمود يتكون من متغيرات شديدة الترابط مع مكوناتها الاساسي، قليلة الترابط مع المكونات الأخرى.

تحقق طريقة التباين الأقصى Varimax لتدوير المحاور عمودياً ذلك الهدف على نحو كبير ويمكن الحكم على أن متغير ما ينتمي الى مكون معين من خلال تحميله loading على ذلك العامل، وكلما زادت القيمة المطلقة للتحميل زادت المعنوية الإحصائية، و بمراعاة الشروط التي حددها (Churchill,1979) و(Hair et al,1998) التي تتمثل في النقاط التالية:

- أن يكون معامل الثبات Alpha لكل عبارة أو متغير ٠,٦٠ أو أكثر.
- أن يكون معامل إرتباط كل عبارة أو متغير بالعامل أكبر من ٠,٢.
- ان يكون معامل تحميل العبارة أو المتغير على العامل الواحد ٠,٥ او اكثر.
- أن لا تكون العبارة قد تم تحميلها على أكثر من عامل واحد في نفس الوقت.
- أن لا تقل قيمة Eigen Value لكل عامل عن واحد صحيح .

١. التحليل العاملي الإستكشافي لمتغير قواعد السلوك المهني:

تم تكوين مصفوفة الإرتباط بين المتغيرات الاصلية في الدراسة للمتغير المستقل والمكون من ستة أبعاد وعدد عباراتها (١٩) عبارته وتم استخدام نقطة حذف بمقدار (٠,٥٠) أي بمراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن قيمة (٠,٥٠) وحيث أن قيم الإشتراكات الاولية لا تقل عن (٠,٥٠) والتشعبات لا تقل عن (٠,٥٠) وقيمة KMO لا تقل عن (٠,٦٠) للمتغيرات وقيمة الجذر الكامنة لا تقل عن الواحد الصحيح كما موضح في الجدول رقم ١٠ ادناه:

الجدول رقم (١٠) التحليل العملي للمتغير المستقل قواعد السلوك المهني.

٦	5	4	3	2	1	العبارات	المتغيرات
					846.	لا توجد مصالح شخصية للمراجع	الاستقلالية
					797.	يتجنب المراجع مراجعة المؤسسات التي يعمل فيها أحد أقربائه.	
					790.	لا يقوم المراجع الداخلي بإداء مهام الاستشارات في المؤسسات التي يقوم بمراجعتها.	
					623.	يقوم المراجع بالعمل كمحاسب ومراجع لمؤسسة واحدة	
				849.		يقدم المراجع خدمات مراجعة غير متحيذة لأي جهة	النزاهة
				723.		يقوم المراجع بتخطيط عمل المراجعة بحيث يشمل كل أنشطة الشركة.	
				720.		يقوم المراجع بكتابة تقرير يحمل نتائج المراجعة دون تحيز.	
			849.		767.	لا يتأثر المراجع بأي عمل أثناء اداء مهامه.	الموضوعية
					747.	يفصح المراجع عن جميع الامور التي عثر عليها أثناء المراجعة. لا يكتب المراجع المعلومات في تقريره الا بعد التأكد من المصدر.	
		781.			773.	يقوم المراجع بالالتزام بقوانين مهنته.	الامانة
					675.	يقوم المراجع بتجنب الانشطة والتصرفات التي تسيء سمعة المهنة. لا يقوم المراجع بالترويج عن نفسه بغرض الحصول على عمل جديد.	
	906.				736.	يحتفظ المراجع بسرية معلومات المؤسسات التي يراجعها. يقدم المراجع معلومات المؤسسات التي يراجعها للجهات المخولة لهم فقط.	السرية

٦٣١.	630.	يقوم المراجع بتطوير كفاءته ومهارته بشكل مستمر.	الكفاءة والعناية
	533.	يقوم المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامه.	
		يجتهد المراجع في أداء عمله من خلال التخطيط والتنفيذ وكتابة التقرير.	
		٦٧,٨٣٤	KMO
		١٤١٦,٧٩٥	الجزر الكامن
		٧٢,٢١٥	نسبة التباين

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م

من الجدول رقم (١٠) أعلاه تم تدوير العوامل بأحد طرق التدوير المتعامد وهي varimax لتحميل المتغيرات على العوامل الأكثر ارتباطاً بها بحيث تكون العوامل مستقلة عن بعضها تماماً، ولقد أظهر التحليل مصفوفة العوامل المدارة rotated Component matrix كما تم حذف العبارات التي يوجد بها تقاطعات في بعد السرية وهي (السرية ١) لانها لم تستوفي الشروط الاحصائية حيث أن قيم الإشتراكات الأولية تقل عن (٠,٥٠) والتشبعات تقل عن (٠,٥٠) ، وفيما يتعلق بباقي الأبعاد فانها بقيت كما هي حيث تم التوصل الى ستة مكونات أساسية (عوامل) من جميع العبارات في مقياس تكامل قواعد السلوك المهني وتفسر تلك المكونات مجتمعة (٦٧,٨٣٤%) من التباين لكل العبارات وهي نسبة تزيد عن (٠,٦٠%) و التي تعتبر جيدة في البحوث الاجتماعية وفقا (Hair,J.F, at all ,١٩٩٨) .

٢. التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير التابع، الممارسة المهنية للمراجعة :

تم تكوين مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الاصلية في الدراسة للمتغير التابع والمكون من بُعد واحد وعدد عباراته (٦) عبارة وتم استخدام نقطة حذف بمقدار (٠,٥٠) أي بمراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن قيمة (٠,٥٠) وحيث أن قيم الإشتراكات الأولية لا تقل عن (٠,٥٠) والتشبعات لا تقل عن (٠,٥٠) وقيمة KMO لا تقل عن (٠,٦٠) للمتغيرات وقيمة الجذر الكامنة لا تقل عن الواحد الصحيح، والجدول رقم ١١ يوضح ذلك.

الجدول رقم (١١) التحليل العاملي للمتغير التابع الممارسة المهنية للمراجعة

اسم المتغير	عبارات المتغير	١
الممارسة المهنية للمراجعة	يقوم المراجع باختيار فريق عمل ذوي كفاءة مهنية عالية .	٥١٠.
	يقوم المراجع بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهامه	٥٤٨.
	يقوم المراجع بتقييم المعلومات المالية لاصغاء الثقة عليها .	٥٣١.
	يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل تخطيط المراجعة.	٦٤٣.
	يقدم المراجع تقرير شامل لكل الانشطة .	٥١٣.
KMO and Bartlett's Test		
	.Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy	٦48.
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	٧٤٢.٨١١
	Df	٥٦
	.Sig	00١.

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من الجدول رقم (١١) أعلاه تم تدوير العوامل بأحد طرق التدوير المتعامد وهى varimax لتحميل المتغيرات على العوامل الأكثر ارتباطاً بها وبحيث تكون العوامل مستقلة عن بعضها تماماً ولقد أظهر التحليل مصفوفة العوامل المدارة rotated Component matrix، كما لم تم حذف عبارة واحدة لأنها لا يوجد بها تقاطعات و أصبحت لا تستوفي الشروط الاحصائية حيث أن قيم الإشتراكات الأولية تقل عن (٠,٥٠) والتشعبات تقل عن (٠,٥٠)، حيث تم التوصل الى (٥) عبارات في مقياس الممارسة المهنية للمراجعة وتفسر تلك المكونات مجتمعة (٦٤,٨١١%) من التباين لكل للعبارات، وهى نسبة تزيد عن (٠,٦٠%) و التي تعتبر جيدة في البحوث الاجتماعية وفقاً (Hair,J.F, at all, 1998) .

٣. الاعتمادية والكفاءة العملية لمقاييس الدراسة :

يستخدم هذا التحليل للعثور على الإتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (٠ إلى ١)، تم احتساب قيمة (ألفا كرونباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي، إذا كانت قيم معامل ألفا كرونباخ أقرب إلى ١ يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير، وإلتخاذ قرار بشأن قيمة ألفا كرونباخ المطلوبة، ويتوقف ذلك على الغرض من البحث، ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية تشير (Nunnally)، (١٩٦٧) إلى ان المصدافية من ٠,٥٠ - ٠,٦٠ تكفي وأن زيادة المصدافية لأكثر من ٠,٨٠ وربما تكون إسراف، اما (Hair et al, ١٩٩٨) اقترح أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من ٠,٧٠، والجدول رقم ١٢ يوضح ذلك.

الجدول رقم (١٢) الاعتمادية (Cronbach's alpha)

Cronbach's alpha	عدد العبارات	المتغيرات	
0.741	4	الإستقلالية	المتغير المستقل
0.816	3	النزاهة	
0.811	3	الموضوعية	
0.674	3	الامانة	
0.772	2	السرية	
0.696	٣	الكفاءة والعناية المهنية	
0.722	6	الممارسة المهنية	المتغير التابع

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م.

يتضح من الجدول رقم(١٢) أعلاه أن قيمة ألفا كرونباخ لكل المتغيرات زادت عن ٠,٦٠، ويعني ذلك أن العبارات واضحة للمبحوثين.

٤. إختبار فرضيات الدراسة من خلال تحليل الإرتباط (person correlation):

أجري تحليل الارتباطات على بيانات الدراسة الميدانية للوقوف على الصورة المبدئية للارتباطات البينية بين متغيرات الدراسة، فكلما كانت درجة الارتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعنى أن الإرتباط قوياً بين المتغيرين وكلما قلت درجة الإرتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين، وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، وبشكل عام تعتبر العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة معامل الارتباط أقل من (٠,٣٠)، ويمكن إعتبارها متوسطة إذا تراوحت قيمة معامل الإرتباط بين (٠,٣٠) الى (٠,٧٠) و تعتبر العلاقة قوية إذا كان معامل الإرتباط أكثر من (٠,٧٠)، والجدول أدناه رقم (١٣) يوضح تحليل الارتباطات بين متغيرات الدراسة لتحديد نوع العلاقة بينهما.

الجدول رقم (١٣) علاقات الإرتباط بين مكونات قواعد السلوك المهني ودورها في الممارسة المهنية للمراجعة

قواعد السلوك المهني						المتغير المستقل
الكفاءة والعناية المهنية	السرية	الامانة	الموضوعية	النزاهة	الإستقلالية	
						المتغير التابع
-٦٤%	-٢٢٩%	**٩٩%	**٨٨%	**٧٨%	**٦٣%	الممارسة المهنية للمراجعة
٠,٠٧٢	٠,١٢١	٠,٠٠١	٠,٠٠٢	٠,٠٠١	٠,٠٠٠	(Sig. (2-tailed

المصدر إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣م

** تعني ان علاقة الارتباط تحت مستوى معنوية (١%)

النتائج:

نستنتج من الجدول رقم (١٣) أعلاه النقاط التالية:-

- ١- وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية موجبة متوسطة بين الإستقلالية و الممارسة المهنية، وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠٠٠) وهي دالة إحصائيًا.
- ٢- وجود علاقة إرتباط ذات دلالة احصائية موجبة قوية بين النزاهة و الممارسة المهنية، وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) وهي دالة إحصائيًا.
- ٣- وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية موجبة قوية بين الموضوعية و الممارسة المهنية، وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠٠٢) وهي دالة إحصائيًا.
- ٤- وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية موجبة قوية بين الامانة و الممارسة المهنية، وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) وهي دالة إحصائيًا.
- ٥- وجود علاقة ارتباط غير احصائية سالبة ضعيفة بين السرية و الممارسة المهنية، وذلك عند مستوى معنوية (٠,١٢١) وهي غير إحصائيًا.
- ٦- وجود علاقة ارتباط غير إحصائية سالبة متوسطة بين الكفاءة و العناية المهنية و الممارسة المهنية، وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠٧٢) وهي غير إحصائيًا.

ثانياً: التوصيات.

بناءً على النتائج السابقة أوصت الدراسة بالآتي:

- ١- ضرورة إلتزام مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بولاية جنوب دارفور بالاستقلال لأنه الركيزة الأساسية في عمل المراجعة.
- ٢- على المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة الاهتمام أكثر بقاعدتي النزاهة و الموضوعية لإعداد تقرير يخدم جميع المستخدمين ذوي العلاقة بالمنشأة محل المراجعة.
- ٣- على مكاتب المراجعة الخارجية متابعة تطبيق قاعدة سرية معلومات العملاء لما لها من أهمية على حماية مصالحهم.
- ٤- على مكاتب المراجعة الخارجية الاهتمام بأعضائها و تطوير مهاراتهم لرفع الكفاءة العلمية و العملية و مواكبة التطور في مجال المراجعة.
- ٥- ضرورة الاهتمام و الربط بين المجال النظري و التطبيقي في مجالي المحاسبة و المراجعة مع ضرورة تحديث المعايير بصورة دورية.
- ٦- ضرورة إلتزام و متابعة مكاتب المراجعة بتطبيق معايير و قواعد السلوك المهني للمراجعة مع وضع قانون رادع لمن لا يلتزم بذلك.

قائمة المصادر والمراجع:

١. وليم توماس وامر شوف هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق(السعودية: دار المريخ للنشر، ١٩٩٧م).
٢. محمد فضل سعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات(عمان: دار كنوز المعرفة للنشر، ٢٠٠٩م).
٣. غسان فلاح المطاونة، تدقيق الحسابات « الناحية النظرية»، الطبعة الثانية (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩ م).
٤. ظاهر محسن منصور الخالي ، ادارة استراتيجية في منظمات الاعمال (الاردن ، عمان دار وائل للنشر ، ٢٠٠٩م).
٥. علاء محمد ملو العين، قياس مستوى شفافية الافصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد ٢، المجلد ٥٣، ٢٠١٣م).
٦. حمدي شحدة زغرب، محمود بكر خليل عبد العال ، مدى إلتزام المراجعي الحسابات بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني (غزة : كلية الدراسات الإقتصادية والإدارية ،مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية ، المجلد الرابع عشرون ،العدد الثاني، ٢٠١٥م).
٧. جمال عادل الشرايري و القعقاع خلف الزعبي، العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الاردني، (القاهرة :جامعة الدول العربية ، المجلة العربية للإدارة ، العدد ١، المجلد ٣٥، ٢٠١٥ م).
٨. عمر السر الحسن محمد ، إلتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني و أثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (كسلا : كلية الإقتصاد العلوم الإدارية ، مجلة جامعة كسلا ، المجلد السادس ، العدد السابع ، ٢٠١٥م).
٩. حفيصة ، فعالية وأداء وظيفة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة (الجزائر : جامعة حمدي الخضر بالوادي ، كلية العلوم الإقتصاد والتجارة وعلو التسير ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، ٢٠١٥م).
١٠. محمود بكر عبد العال ، مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة والسلوك المهني (فلسطين : قطاع غزة ، الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ،رسالة ماجستير ، غير منشورة في المحاسبة ٢٠١٥م) .
١١. خالد عثمان، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسة إدارة الأرباح ،في الشركات المساهمة العامة السودانية (الخرطوم :جامعة النيلين ، كلية التجارة ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة، ٢٠١٦م) .
١٢. كمال أحمد يوسف وآخرون، أثر المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة (الخرطوم : جامعة الإمام المهدي، المجلة العلمية ، العدد الثامن، ٢٠١٦م)
١٣. مرشد سامي محمد، تأثير مؤهلات المدقق الخارجي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (العراق : كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد ١٢، العدد ٣٦، ٢٠١٦م) .

١٤. عبد العال محمد سيد رفاعي، الادارة الاستراتيجية، (الجزء الاول ، دار المريخ للنشر، ٢٠١٧م).
١٥. المهدي عبد العظيم المهدي حمودة ، علي محمد علي العماري، مدى إتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثرها على جودة خدمات المراجعة (طرابلس : كلية الإقتصاد والتجارة، المجلة العلمية ، المجلد الأول ، العدد الأول ، ٢٠٢٠م).
١٦. بثينة تمرابط، مدى إتزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية (أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي (كلية العلوم الأقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، ٢٠٢٠م).
١٧. المهدي عبد العظيم المهدي حمودة، علي محمد علي العماري، مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثرها على جودة المراجعة، ليبيا، المجلة العلمية، المجلد الأول، العدد الأول، ٢٠٢٠م
١٨. حسن عوض حسن خالد، قواعد السلوك المهني للمراجعة ودورها في تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (الخرطوم : كلية الإقتصاد ، مجلة جامعة أم درمان الإسلامية، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ٢٠٢١م).
١٩. احمد، اخلاقيات المدقق الخارجي وفعاليتها في جودة تقارير شركة المعادن الصناعية في الكويت (-inter; al-qanatir national journal of islamicstudies, vol ٢٩, no ١, ٢٠٢٣).
٢٠. هشام زغلول ابراهيم، تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام للمعيار الإنتوناسي رقم ١٣٠ - قواعد السلوك المهني- على جودة العمل الرقابي (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد ٣٧، العدد الاول ٢٠٢٣م).