مجلة دراسات إنسانية واجتماعية / جامعة وهران02/ المجلد 14 ع 01.
ISNN : 2253-0592 EISSN : 2588-199X / Prefix: 10.46315

دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات (دراسة تطبيقية على بنك الخرطوم)

The role of contemporary trends of external audit in enhancing the application of corporate governance

جامعة كرري / السودان	محاسبة	د. رحاب قريب الله الإمام فضل الله* Rehab Greballh rehabgreb@gmail.com

DOI : DOI : 10.46315/1714-014-001-026

الإرسال: 2024/10/19 **القبول**: 2024/11/26 **النشر**: 2025/01/16

**

Abstract :

The study dealt with the role of contemporary trends of external audit in enhancing the application of corporate governance. The study problem addressed a number of questions, the most important of which are: Is there a statistically significant relationship between continuous, joint and peer review and corporate governance? The importance of the study stemmed from the contribution of external audit in confirming the confidence and credibility of business results for users of financial reports in decision-making and the contribution of external audit in applying corporate governance mechanisms and its impact on the success of corporate management.

The study followed the descriptive, inductive and analytical method, and the primary data were collected using a questionnaire designed for this purpose. The study found a number of results, the most important of which are: There is a positive relationship between the dimensions of contemporary trends of external auditing in enhancing the application of corporate governance. It also reached a number of recommendations, the most important of which are: the necessity of activating all governance mechanisms to ensure the transparency of audit work .

Keywords : Contemporary trends ; External audit; corporate governance ; Khartoum Bank.

ملخص:

تناولت الدراسة دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات وهدفت الى تبيان وتوضيح العلاقة التي تربط بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات. وتناولت مشكلة الدراسة عدد من التساؤلات أهمها: هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة والمشتركة والنظير وحوكمة الشركات؟. ونبعت أهمية الدراسة في مساهمة المراجعة الخارجية في تأكيد ثقة ومصداقية نتائج الأعمال لمستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات ومساهمة المراجعة الخارجية في تطبيق آليات حوكمة الشركات و أثر ذلك على نجاح إدارة الشركات. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والاستقرائي والتحليلي وتم جمع البيانات الأولية باستخدام استبانة صممت لهذه الغرض. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: وجود علاقة إيجابية بين أبعاد الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات. كما توصلت إلى عدد من التوصيات أهمها: ضرورة تفعيل كل اليات الحوكمة لضمان شفافية عمل المراجعة.

كلمات مفتاحية: الاتجاهات المعاصرة؛ المراجعة الداخلية؛ حوكمة الشركات؛ بنك الخرطوم.

* ايميل الباحث المُرسل: rehabgreb@gmail.com

1- مقدمة

تعد حوكمة الشركات وسيلة فعالة في ضبط وتحسين أداء الشركات من خلال تحقيق مبادئ الحوكمة وقد أكدت الحوكمة على مبادئ وآليات وقواعد تعزز من الإفصاح والشفافية في بيانات ومعلومات التقارير المالية بمختلف العمليات المحاسبية، وأكدت على ترسيخ نظام يمثل أداة حماية لحقوق المساهمين وجميع الأطراف الأخرى ذات المصالح. وفي ظل المتغيرات العالمية والاقتصادية التي ظهرت في الآونة الأخيرة فقد ظهرت الاتجاهات المعاصرة في المراجعة الخارجية لتلعب دورا كبيرا في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية وانعكاس أثر ذلك على حوكمة الشركات.

1-1 مشكلة الدراسة

تعد عدم ثقة الملاك والمستثمرين وأصحاب المصالح بأداء إدارة الشركات من مقبل أعضاء مجلس الإدارة ومدراء الشركات مشكلة كبيرة في بيئة الأعمال التجارية والمؤسسات المالية، ونتيجة ظهور أحداث اقتصادية و متغيرات وظروف بيئية مستجدة أدت إلى التأثير على مهنة المراجعة الخارجية وانعكاس أثر ذلك على حوكمة الشركات، فكان لابد من اتخاذ إجراءات احترازية متقدمة تهدف للحفاظ على حقوق الملكية وأصحاب المصالح. ومن خلال ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة جول التساؤل الرئيس الأتي: ما دور الاتجاهات المعاصر للمراجعة الخارجية في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات؟ ومنه تتفرع عدة تساؤلات:

-هل المراجعة المشتركة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات ؟.

-هل المراجعة المستمرة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات ؟.

-هل مراجعة النظير لها أثر في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات؟.

2-1 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى الآتي:

-بيان العلاقة التي تربط بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات.

-بيان دور المراجعة المشتركة وأثرها على حوكمة الشركات.

-توضيح دور المراجعة المستمرة وأثرها على حوكمة الشركات.

-بيان دور مراجعة النظير وأثرها على حوكمة الشركات.

3-1 فرضيات الدراسة

-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات.

-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات.

-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظير وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات.

4 -1 أهمية الدراسة

مساهمة المراجعة الخارجية في تأكيد ثقة و مصداقية نتائج الأعمال لمستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات .مساهمة المراجعة الخارجية في تطبيق آليات حوكمة الشركات و أثر ذلك على نجاح إدارة الشركات من الناحية العلمية التعرف على أهم الأحداث والتطورات البيئية التي أثر على مهنة المراجعة الخارجية وأثرها على حوكمة الشركات.

1-5 منهجية الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة، والمنهج الاستقرائي في اختبار صحة الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية، تم جمع البيانات الأولية باستخدام استبانة صممت لهذه الغرض.

1-6 الدراسات السابقة

إيمان عبد الفتاح حسن (2019م) :

تمثلت مشكلة الدراسة من خلال شقيها النظري والعملي إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية والتي تؤثر على تدعيم جودة حوكمة الشركات، ومن خلال الدراسة النظرية التي تستعرض مجموعة من الدراسات السابقة في ذلك الصدد، والدراسة الميدانية التي تهدف إلى اختبار تأثير تلك العوامل على جودة المراجعة الخارجية وبالتالي تأثيرها على دعم جودة حوكمة الشركات المصرية، وقد اعتمدت الباحثة على قائمة استقصاء لتحليل آراء كل من الأكاديميين بكليات التجارة، المراجعين الخارجيين، المراجعين الداخليين، لجان المراجعة،

دراسة: صافيناز، (2021م):

تمثلت مشكلة الدراسة في إطار التوجه الحالي نحو التحول إلى العمل الإلكتروني والذي أتاح معه تقديم مهنة المراجعة في رؤية جديدة باستخدام التكنولوجيا المتطورة،. هدفت الدراسة إلى بيان دور برامج العصف الذهني الإلكتروني لهيكل فريق المراجعة في تحسين جودة المراجعة المشتركة، بيان الصعوبات التي تواجه أداء المراجعة المشتركة، بيان المقصود ببرامج العصف الذهني الإلكتروني،. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يعد مشاركة فريق المراجعة بأكمله في برامج العصف الذهني الإلكتروني نقطة انطلاق فعالة تزيد من وعي المراجعين المشاركين وتوجيههم نحو الجوانب المعرضة للخطر في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، مساهمة برامج العصف الذهني في القضاء على مشكلة الاتكال المجاني لطرفي المراجعة المشتركة من خلال تغطية آلية تسجيل الأعمال وتوثيقها الكترونياً لكل الفريقين في وقت واحد مما يوفر حافزاً قوياً للمراجعين لبذل العناية المهنية الواجبة خلال عملية

المراجعة. أوصت الدراسة باقتراح اهتمام مكاتب المراجعة ببرامج التدريب المهني لغرس وتعزيز ممارسة الشك المهني للمراجعين لتحسين فاعلية عملية المراجعة، اقتراح تدريس مدخل المراجعة المشتركة في كليات التجارة ضمن مناهج المراجعة ليتضمن الإطار المفاهيمي وأهدافها والصعوبات التي تواجه ممارستها.

2- الإطار النظري

2-1 الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية

1-2-1 المراجعة المشتركة:

تعرف المراجعة المشتركة بأنها "قيام مراجعين اثنين (أي مكتبي مراجعة) بمراجعة حسابات ذات المنشأة حيث يصدران تقرير مراجعة مشترك يوقعان عليه معاً ويتحملان بموجبه المسئولية بشكل مشترك وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع المهام"(الجبر،2014،ص14)، أي أنها مراجعة القوائم المالية بواسطة منشأتين مراجعة منفصلتين ومستقلتين، حيث تشترك المنشأتين في الجهد المبذول، وتوقعان سوياً على تقرير مراجعة واحد معاً، تتحملا معاً المسئولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدم في ذلك التقرير، أيضاً تم تعريف المراجعة المشتركة(العاصي، 2016،ص33).

ويعرف كذلك بإنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف المعنية، على أن تتم هذه العملية بواسطة اثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات بحيث يتم الاتفاق فيما بينهما على تخصيص مهام عملية المراجعة، وتوزيعها، ويحق لكل مراقب الاطلاع على أعمال المراقب الآخر واستنتاجاته، وأخيراً يقدم جميع مراقبي الحسابات تقريراً موحداً، وفي حالة وجود اختلاف فيما بينهما، يجب أن يوضح التقرير أوجه الخلاف ووجهة نظر كل منهما وبمجرد إصدار ذلك التقرير يصبح جميع مراقبي الحسابات مسئولين بالتضامن عن مدى دقة هذا التقرير. المراجعة الخارجية من أهم العمليات المساهمة في تعزيز ثقة القوائم المالية، لأنها تساهم في إنتاج معلومات تتميز بالمصداقية والثقة باعتبارها أداة فعالة تسعى إلى تحسين أداء المؤسسة في ظل ظروف اقتصاد السوق(نسرين2016،ص23) ، أي أن الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية هو إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تعدها الإدارة، إلا أن الأزمة المالية الأخيرة وما تبعها من اتهامات لمهنة المحاسبة والمراجعة بأنها أحد الأسباب الرئيسية لحدوث الأزمة لما تضمنته القوائم المالية مت تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش وإبداء مراجع الحسابات رأي نظيف عن هذه القوائم(حنان 2015،ص12) ، وقد أثارت آلية

المراجعة المشتركة الكثير من الجدل سواء على المستوي الأكاديمي أو المهني ما بين مؤيد ومعارض لذلك المدخل من مراحل المراجعة الخارجية(محمد ،2014،ص99).

أهمية المراجعة المشتركة:

إن أهمية مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يتمثل فيما تتمتع به من مزايا وإيجابيات تكمن في التكامل بين خبرات اثنين من المراجعين أو أكثر، وتعزيز الحوار بينهم مما يؤدي إلى حلول أفضل للمشكلات التي يتطلب التقرير عنها(Mazars,2010،43)حيث أن معظم دول العالم تواجه بالعديد من الأزمات المالية، والتي قد تتفاقم وتستمر فترة طويلة دون حلول جوهرية إلى أن تتحول إلى مشكلات اقتصادية ويصبح إيجاد حلول مناسبة لهذه الأزمات أهدافاً رئيسية للسياسيات الاقتصادية ويصبح إيجاد حلول مناسبة لهذه الأزمات أهدافاً رئيسية للسياسات الاقتصادية وبالتالي نجد أن المراجعة المشتركة تعتبر أحد الأدوات الهامة لدعم استقلالية المراجع الخارجي وجودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على دقة تقرير المراجع الخارجي. وعليه تري الباحثة أن أهمية المراجعة المشتركة يمكن تلخيصها في أنها تعمل على زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة في الكشف عن الأخطاء والغش والتلاعب في القوائم المالية، وبالتالي تحسين عملية المراجعة من خلال زيادة القدرة على الحد من مخاطر المراجعة التي تنتج من تطبيق المراجعة الفردية.

أهداف المراجعة المشتركة:

تتلخص أهداف المراجعة المشتركة في ما يلي(موسي، 2018،ص35):

1. زيادة فاعلية عملية الحصول على التأكيدات المعقولة حول ما إذا كانت القوائم المالية كلها خالية من التحريف المادي سواء بالتضليل أو الخطأ.
2. زيادة فعالية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال مكاتب المراجعة على أن يكون إحداهما من مكاتب الأربعة الكبار مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوي.
3. استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق (خبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة) من الإدارات المختلفة لزيادة فاعلية المراجعة المشتركة.
4. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة أداء عملية المراجعة عن طرق تحسين الخدمات المقدمة للشركة محل المراجعة.
5. تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسئولية مشترك.
6. تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

2-2-1 المراجعة المستمرة

المراجعة المستمرة فهي التي تتم فيها عملية الفحص أثناء السنة وذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية. وتتميز المراجعة المستمرة عند مقارنتها بالمراجعة النهائية بأنها تساعد على زيادة نطاق الفحص وتفصيلاتها. وتعمل المراجعة المستمرة على اكتشاف الأخطاء أو التلاعب بطريقة سريعة. مما يترتب عليه انخفاض احتمالات وجودها. وتساعد المراجعة المستمرة على الانتهاء من عملية الفحص بعد انتهاء السنة المالية بفترة وجيزة مما يساعد على العرض المبكر للحسابات الختامية والميزانية العمومية (لطفي، 2015،ص146).

وتستمد المراجعة المستمرة الطلب عليها، كخدمة مهنية تصديقيه، من الطلب على المراجعة الخارجية التقليدية بصفة أساسية، والذي يرجع إلى حاجة مستخدمي القوائم المالية لتخفيض خطر المعلومات عند اختيارها للقرارات، وذلك من خلال الاعتماد على معلومات موثوق فيها وقابلة للاعتماد عليها نتيجة مراجعتها. وتحتاج بدورها إلى ما يؤكد على صدقها، ومن ثم تخفيض خطر معلومات متخذ القرار المعتمد عليها(عبد الوهاب، 2009،ص102). ومن هذه المعلومات يمكننا بلورت أهمية أسباب الطلب على المراجعة المستمرة من خلال:

- أهميتها لمتخذي القرار في تخفيض خطر المعلومات وذلك في ظل الإفصاح الفوري عن المعلومات المالية، من المفترض إن تستوفي هذه خاصية الوقتية ويجب إن تكون هذه المعلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الفورية أو المتسرعة ،ولكي تكون هذه المعلومات موثوق فيها يجب إن تكون قد تمت مراجعتها مراجعة مستمرة حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات بالاختيار من بين البدائل المتاحة والممكنة وبما يعظم صافي منفعة متخذ القرار(سمير، 2014،ص55).
- أهميتها بالنسبة للملاك علي الإدارة، إذا كانت رقابة المساهمين علي مجالس إدارات الشركات المساهمة حق أصيل لهم باعتبارهم الملاك ،فإن هذا الحق لن يختلف في ظل المراجعة المستمرة، بل العكس فإن المراجعة المستمرة ستكون أداة للرقابة الخارجية المستمرة من جانب الملاك علي مجالس إدارات الشركات(عباس،2010،ص16) أهميتها في الاستجابة للآثار المهنية الجوهرية لتكنولوجيا المعلومات: تتميز المراجعة المستمرة بأنها جاءت كاستجابة مهنية للآثار الحتمية لتكنولوجيا المعلومات علي المحاسبة والمراجعة فقد كان هنالك طلب علي هذه الخدمة المهنية.

3-2-1 مراجعة النظير

تعرف بأنها تقويم مكتب المراجعة بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب المراجعة المختلفة (حسام السعيد،2004،ص89). كما عرفت ايضا مراجعة النظير علي أنها قيام مكتب مراجعة بفحص سياسات واجراءات رقابة الجودة لمكتب مراجعة اخر، وكذلك فحص عينة من مهام المراجعة التي قيام به مكتب المراجعة تحت المراجعة الفحص(محمد صالح،2013،ص14).

أهمية مراجعة النظير:

- تمثل مراجعة النظير أداة للتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، مرحلة التنفيذ، تنفيذ اجراءات المراجعة وتجميع أدلة الاثبات، واخيرا مرحلة تقرير المراجعة (Marton,2010,No7).
- تفيد مراجعة النظير في التحقق من قيام مكاتب المراجعة بمراحل عملية المراجعة وفقًا لمعايير الأداء المهني حيث تجيب علي التساؤل الذي يتعلق لمن يراجع عمل المراجع (Nelson,2009,No5).
- تفيد مراجعة النظير في تحديد نقاط الضعف الاساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع لتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

أهداف مراجعة النظير:

تتمثل أهداف مراجعة النظير التي تسعى إلى تحقيقها في الأتي (محمد سامي،2012،ص42):

- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المحاسبة والمراجعة يوفر له ضماناً معقولاً عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية.
- تقويم مدى ملائمة سياسة مكتب المحاسبة والمراجعة والاجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة.

2-2 حوكمة الشركات

2-2-1 مفهوم حوكمة الشركات

مصطلح الحوكمة هو مصطلح فرض نفسه وأوجد ذاته قسرا وطواعية، حيث اعتبره البعض هو امتداد للفظي العولمة والخصخصة اللذين دار حولهما جدل كبير في بداية ظهورهما. إلا أن الأكثر شيوعا وتداولا من قبل الكتاب والباحثين هو مصطلح حوكمة الشركات(علاء،2011،ص23). وكذلك هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي تؤدي إلى تنظيم الممارسات السليمة للرقابة والتوجيه وتحسين أداء الشركة لتعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لإرضاء المساهمين وحماية مصالحهم(عبد الصبور،2012،ص21).

2-2-2 خصائص حوكمة الشركات

تتصف حوكمة الشركات بمجموعة من الخصائص التي تعد الركائز الأساسية، وإذا غاب أحدها فقد المفهوم معناه، والمتمثلة في ما يلي(طارق عبد العال، 2007 ،ص3):

1. الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح في أداء كل عمل من كل فرد مرتبط بأعمال الشركة، وكذلك انضباط الإدارة بكونها وسيط نزيه يحقق مصالح الأطراف المختلفة.
2. الشفافية: أي الإفصاح عن الأهداف المالية ونسب العائد على حقوق الملكية، ونشر التقارير المالية في موعدها بدون أي تسريب قبل الإعلان، ووفق مبادئ المحاسبة المقبولة، أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة.

3. الاستقلالية: أي وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة، ومراجعين خارجيين مستقلين عن الشركة، ووضع موقع على شبكة الإنترنت يتم تحديثه بسرعة، ولا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل(محمد جميل، 2007،ص54).
4. المساءلة: أي قيام مجلس الإدارة بدور إشرافي أكثر من قيامه بدور تنفيذي، وكذلك وجود لجنة مراجعة تشرف على المراجعة الداخلية والإجراءات المحاسبية، وقدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال.
5. المسؤولية: أي وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة، والتصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم، ووجود مسؤولية أمام الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.
6. العدالة: أي حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى اجتماعات عامة وسهولة طرق الإدلاء بالأصوات، والعدالة في نوعية المعلومات التي يتم تقديمها.
7. المسؤولية الاجتماعية: أي وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة وتؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي، والمحافظة على البيئة، والامتناع من التعامل مع الدول التي يفتقد قادتها الشرعية، والنظر إلى الشركة كمواطن جيد.

3-2-2 أهدف حوكمة الشركات

تساهم حوكمة الشركات في تحقيق مجموعة من الأهداف التي أشار إليها عدد من الباحثين ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
- إيجاد الهيكل التنظيمي الملائم لتحقيق أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف.
- عدم الخلط بين مسئوليات المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.
- المراجعة وتعديل القوانين الحاكمة في الشركة لكي تتحول مسئولية الرقابة إلى كلا الطرفين مجلس الإدارة والمساهمين(عدنان، 2007،ص32) .
- حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستراتيجية الاستثمارية السليمة.
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
- تقييم أداء الإدارة وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة(رزار،2007،ص16).
- تحسين قدرة الشركات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عنها.
- تحسين خاصية مصداقية المعلومات وسهولة فهمها.

ISNN : 2253-0592 EISSN : 2588-199X / Prefix: 10.46315

3- إجراءات الدراسة الميدانية

3-1 مجتمع الدراسة وعينته

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من العاملين ببنك الخرطوم، واستخدمت الباحثة الاستبانة لمجتمع الدراسة ومن خلالها تمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (العشوائية) وهي إحدى العينات الاحتمالية التي يختارها الباحث للحصول على آراء أو معلومات محددة من أفرد مجتمع الدراسة، وتم توزيع عدد (40) استبانة لعينة الدراسة وهي تعتبر نسبة جيدة لتعميم نتائج الدراسة. تحقيقاً لهذا الهدف تم تصميم استمارة تهدف إلى معرفة رأى أفراد العينة حول موضوع البحث، وتتكون الاستمارة من قسمين:

القسم الأول: ويشتمل على البيانات الخاصة بأفراد عينة البحث: وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة البحث وهي: النوع، العمر، المؤهل العلمي، الدرجة الوظيفة، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: ويشمل عبارات البحث الأساسية: وهي الابعاد التي من خلالها يتم التعرف على فروض البحث، ويشتمل هذا القسم على عدد (24) عبارة تمثل محاور الدراسة وفقاً لما يلي:

- البعد الاول: المراجعة المستمرة. - البعد الثاني: المراجعة المشتركة.
- البعد الثالث: مراجعة النظير. - البعد الرابع: حوكمة الشركات.

3-2 مقياس الدراسة

تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)، في توزيع اوزان اجابات أفراد العينة والذي يتوزع من أعلى وزن له وقد اعطيت له (5) درجات ممثلة في حقل الاجابة (أوافق بشدة) إلى أدنى وزن له والذي اعطى له (1) درجة واحدة وتمثل في حقل الاجابة (لا أوافق بشدة) وبينهما ثلاثة اوزان. كما هو موضح في جدول رقم (1).

الجدول رقم (1): مقياس درجة الاستجابة

درجة المو افقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أو افق بشدة	5	أكبر من80%	موافقة عالية جداً
أو افق	4	%80-70	درجة موافقة عالية
محايد	3	%69-50	موافقة متوسطة
لا أو افق	2	%49-20	موافقة منخفضة
لا أو افق بشدة	1	أقل من 20%	موافقة منخفضة جداً

المصدر: إعداد الباحثة، 2023م

وعليه فإن الوسط الفرضي للدراسة يصبح على النحو التالي: الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات (5+4+3+2+1)/ 5.=(5/15) =3) وهو يمثل الوسط الفرضي.

3-3 معدل الاستجابة

الجدول رقم(2) يوضح معدل الاستجابة للمبحوثين، كما تم توزيع عدد (40) استبانة عن طريق العينة القصدية للعاملين ببنك الخرطوم، بعد تعبئتها مباشرة، أي بنسبة(100%) وهي نسبة جيدة في البحوث الوصفية التي تعتمد علي قوائم الأسئلة أو الاستبيانات التي تعكس مدى استجابة المبحوثين ومدى وضوح عبارات الاستبيان المستخدم في جميع بيانات الدراسة الميدانية.

الجدول رقم (2): معدل استجابة المبحوثين(حجم العينة =40)

البيان	العدد	النسبة%
الاستبانة الموزعة	40	%100
الاستبانات المستردة	40	%100
الاستبانات الصالحة للتحليل	40	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م.

3.4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

الجدول رقم(3) يوضح توزيع مفردات العينة حسب الخصائص الديمغرافية حيث بلغت نسبة الاناث (22%) من حجم العينة والتى تعكس نسبة ارتفاع الاناث الى نسبة الذكور، بينما بلغت نسبة الذكور (18%) من حجم العينة. وبلغت مفردات العينة حسب الفئة العمرية أقل من30 سنة (25%)، بينما بلغت الفئة العمرية 30 وأقل من 40 حوالي (30%) وهي تمثل أعلى فئة بين الفئات المبحوثة للعمر، بينما شكلت الفئة العمرية 40 وأقل من 50سنة (27.5%)، بينما بلغت الفئة العمرية 50 سنة فأكثر(17.5%)، وهي تمثل أقل فئة بين الفئات المبحوثة كما تشير نتائج التحليل أن المؤهل العلمي التي تشمل درجة البكاليوس بلغت (20%) من المبحوثين، ودرجة الدبلوم العالي بلغت (15%) وهى أقل نسبة بين المبحوثين، ودرجة الماجستير (27.5%)، ودرجة الدكتوراة بلغت (37.5%) من المبحوثين وهي أكبر نسبة مما يعكس أهمية موضوع الدراسة، وتشير نتائج التحليل للمسمى الوظيفي أن تكرار مدير مالي قسم بلغت (10%) من المبحوثين وهي أقل نسبة بين المبحوثين، وتكرار موظف بلغت (62.5%)، وهي أعلى نسبة بين المبحوثين، بينما درجة تكرار المراجع الداخلي بلغت (27.5%). وأوضحت نتائج التحليل أن سنوات الخبرة العملية أقل من 5 سنوات بلغت(27.5%)، بينما شكلت الفئة العمرية من 5 واقل من 10 سنة (20%)، والفئة العمرية من 10 سنة واقل من 15 سنة (17.5%) أقل نسبة بين المبحوثين، بينما بلغت الفئة العمرية 15 سنة فأكثر (35%) وهي أعلى نسبة بين المبحوثين. والجدول التالي يوضح التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

الجدول رقم(3): التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

النوع	البيان	العدد	النسبة
النوع	ذكر	18	%45
	أنثى	22	%55
	المجموع	**40**	**%100**
	أقل من 30 سنة	10	%25

ISNN : 2253-0592 EISSN : 2588-199X / Prefix: 10.46315

الفئة العمرية	30 وأقل من 40	12	%30
	40 وأقل من 50	11	%27.5
	50 فأكثر	07	%17.5
	المجموع	**40**	**%100**
المؤهل العلمي	بكارليوس	08	%20
	دبلوم عالي	06	%15
	ماجستير	11	%27.5
	دكتوراه	15	%37.5
	المجموع	**40**	**%100**
المسمى الوظيفي	مدير مالي	04	%10
	موظف	25	%62.5
	مراجع داخلي	11	%27.5
	أخرى	-	%0
	المجموع	**40**	**%100**
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	11	%27.5
	5 وأقل من 10 سنة	08	%20
	10 واقل من 15 سنة	07	%17.5
	15سنة فأكثر	14	%35
	المجموع	**40**	**%100**

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

3-4 تحليل الاعتمادية: Reliability

يستخدم تحليل الاعتمادية للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات وهي تقع بين (الصفر والواحد الصحيح) ثم احتساب قيمة (الفا كرو نباخ). إذا كانت قيمة معامل الفا كرو نباخ أقرب الى الواحد يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير وهذا يعني أنه عند ارتفاع معامل الثبات تقل وتنخفض احتمالية الاخطاء، وهناك علاقة عكسية بين مستوى معامل الثبات والاخطاء المحتملة للأداة. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4): اختبار الاعتمادية Alpha Cronbach's

البعد	عدد العبارات	الاعتمادية (الفا كرنباخ)
المراجعة المستمرة	6	0.94
المراجعة المشتركة	6	0.82
مراجعة النظير	6	0.77
حوكمة الشركة	6	0.96

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

من الجدول (4) يتضح أن قيم كرنباخ أكبر من (70%) وتعنى هذه توافر درجة عالية " من درجة الثبات الداخلي لجميع محاور الاستبانة وهو ثبات مرتفع.

3-5 مناقشة أبعاد الدراسة الأساسية وتشخيصها عن طريق المتوسطات

سيتم فيما يلي تناول كل بُعد من أبعاد الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر المبحوثين فيها، بمزيد من التفصيل للتعرف على ما ورد في الفقرات التي تخص كل بُعد:

البُعد الأول: المراجعة المستمرة

قيس هذا البُعد من خلال (6) فقرات يبينها الجدول رقم (7) الذي يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتلك الفقرات.

الجدول رقم (5): المتوسطات الحسابية والانحر افات المعيارية لبُعد المراجعة المستمرة

رقم الفقرة	ترتيب الفقرة تنازليا حسب المتوسطات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة التقدير
1	يطبق البنك نظام المراجعة المستمرة بنظام الكتروني.	4.10	0.84	2	مرتفع
2	تستخدم البنك المراجعة المستمرة لتقديم معلومات دقيقة.	4.25	1.07	1	مرتفع
3	يفصح البنك عن التقارير المالية بعد المراجعة باستمرار.	2.73	0.95	6	متوسط
4	يلتزم البنك بالمراجعة المستمرة مع إبداء رأي محايد.	3.98	1.12	3	مرتفع
5	يتم القياس عن كل المعلومات بعد المراجعة المستمرة.	2.80	0.98	5	متوسط
6	تخفض المراجعة المستمرة خطر المعلومات في ظل الإفصاح الفوري عن المعلومات المالية.	3.25	0.58	4	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يتضح من الجدول رقم (5) أن متوسطات عبارات بُعد المراجعة المستمرة السائدة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات لدى بنك الخرطوم من وجهة نظر المبحوثين تراوحت بين (4.25) الى (2.73) وفق مقياس التدرج الخماسي. وعند النظر في الفقرات نجد أن أكثر فقرة يطبق مضمونها حسب آراء أفراد عينة الدراسة كانت تلك المتعلقة بـ " تستخدم البنك المراجعة المستمرة لتقديم معلومات دقيقة "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.25) أي بدرجة مرتفعة، بانحراف معياري(1.07). في المقابل كانت أقل فقرة مطبقة للمضمون تلك المتعلقة بـ " يفصح البنك عن التقارير المالية بعد المراجعة باستمرار "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (2.73) بانحراف معياري (0.95). ظهر من

النتائج أن متوسطات عبارات بُعد المراجعة المستمرة تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة، ربما يعود السبب في ذلك إلى رغبة المبحوثين على المساعدة في تحقيق رؤية الإدارة ورسالتها نحو تعزيز تطبيق حوكمة الشركات.

البُعد الثاني: المراجعة المشتركة

قيس هذا البُعد من خلال (6) فقرات يبينها الجدول رقم (7) الذي يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتلك الفقرات.

الجدول رقم (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبُعد المراجعة المشتركة

رقم الفقرة	ترتيب الفقرة تنازليا حسب المتوسطات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة التقدير
1	يعتمد نظام البنك على المراجعة المشتركة.	4.03	0.48	3	مرتفع
2	يصدر البنك القرار بعد المراجعة من عدة أطراف.	4.30	0.69	1	مرتفع
3	يتحمل قسم المراجعة المسؤولية بشكل مشترك.	4.14	1.10	2	مرتفع
4	تزيد المسؤولية القانونية بإتباع نظام المراجعة المشتركة.	3.88	1.03	4	مرتفع
5	تكتسب المراجعة المشتركة شهرة كبيرة في سوق المراجعة.	3.69	0.99	5	مرتفع
6	تنقل المراجعة المشتركة الخبرات بين مكاتب المراجعة.	3.63	0.84	6	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يتضح من الجدول رقم (6) أن متوسطات عبارات بُعد المراجعة المشتركة السائدة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات لدى بنك الخرطوم من وجهة نظر المبحوثين تراوحت بين (4.30) الى (3.57) وفق مقياس التدرج الخماسي. وعند النظر في الفقرات نجد أن أكثر فقرة يطبق مضمونها حسب آراء أفراد عينة الدراسة كانت تلك المتعلقة بـ " يصدر البنك القرار بعد المراجعة من عدة أطراف "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.30) أي بدرجة مرتفعة، بانحراف معياري(0.69). في المقابل كانت أقل فقرة مطبقة للمضمون تلك المتعلقة بـ " تنقل المراجعة المشتركة الخبرات بين مكاتب المراجعة "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.57) بانحراف معياري (1.23). ظهر من النتائج أن متوسطات عبارات بُعد المراجعة المشتركة كلها مرتفعة، ربما يعود السبب في ذلك إلى رغبة المبحوثين في تحمل المسؤولية بشكل مشترك.

البُعد الثالث: مراجعة النظير

قيس هذا البُعد من خلال (6) فقرات يبينها الجدول رقم (7) الذي يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتلك الفقرات.

الجدول رقم (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبُعد مراجعة النظير

رقم الفقرة	ترتيب الفقرة تنازليا حسب المتوسطات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة التقدير
1	تطبيق مراجعة النظير يؤدي إلى تقليل المخاطر.	2.58	0.55	6	متوسط
2	تقوم مراجعة النظير بزيادة الثقة بالتقارير المالية.	4.08	0.99	2	مرتفع
3	يلتزم البنك بالمعايير المهنية لتطبيق مراجعة النظير.	3.96	0.95	4	مرتفع
4	يتم الإفصاح عن القوائم المالية بعد مراجعة النظير.	4.00	0.53	3	مرتفع
5	يتم القياس عن المعايير المهنية التي تتماشي مع مراجعة النظير.	3.88	0.90	5	مرتفع
6	يهتم البنك بالمراجعة الدورية بما فيها مراجعة النظير.	4.11	0.88	1	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يتضح من الجدول رقم (7) أن متوسطات عبارات بُعد مراجعة النظير السائدة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات لدى بنك الخرطوم من وجهة نظر المبحوثين تراوحت بين (4.11) الى (2.58) وفق مقياس التدرج الخماسي. وعند النظر في الفقرات نجد أن أكثر فقرة يطبق مضمونها حسب آراء أفراد عينة الدراسة كانت تلك المتعلقة بـ" يهتم البنك بالمراجعة الدورية بما فيها مراجعة النظير "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.11) أي بدرجة مرتفعة، بانحراف معياري(0.88). في المقابل كانت أقل فقرة مطبقة للمضمون تلك المتعلقة بـ" تطبيق مراجعة النظير سيؤدي إلى تقليل المخاطر "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (2.58) بانحراف معياري (0.55). ظهر من النتائج أن متوسطات عبارات بُعد مراجعة النظير تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة، ربما يعود السبب في ذلك إلى رغبة المبحوثين على العمل نحو استمرارية عملية تطوير نظام المراجعة بالبنك.

البُعد الرابع: حوكمة الشركات

قيس هذا البُعد من خلال (6) فقرات يبينها الجدول رقم (7) الذي يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتلك الفقرات.

ISNN : 2253-0592 EISSN : 2588-199X / Prefix: 10.46315

الجدول رقم (8): المتوسطات الحسابية والانحر افات المعيارية لبُعد حوكمة الشركات

رقم الفقرة	ترتيب الفقرة تنازليا حسب المتوسطات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة التقدير
1	يفعل البنك مبادي الحوكمة للحصول على فوائد هائلة.	3.75	0.55	4	مرتفع
2	توصل الحوكمة إلى مستوي الحوكمة القيادة التي بدورها تعمل على تحفيز الأداء.	3.60	0.52	6	مرتفع
3	تعمل الحوكمة علي تحسين الحكم الجيد على المؤسسات.	3.64	1.02	5	مرتفع
4	تعتبر الحوكمة عنصر من عناصر تعزيز الاستثمار في البنوك.	3.87	0.33	2	مرتفع
5	تقوم الحوكمة بنظام إشرافي رقابي يشمل عدد من القواعد.	3.80	0.76	3	متوسط
6	الأسس والقواعد التي تنظم العلاقات بين البنك والشركات من الحوكمة.	4.19	0.95	1	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يتضح من الجدول رقم (8) أن متوسطات عبارات بُعد حوكمة الشركات السائدة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات لدى بنك الخرطوم من وجهة نظر المبحوثين تراوحت بين (4.19) الى (3.60) وفق مقياس التدرج الخماسي. وعند النظر في الفقرات نجد أن أكثر فقرة يطبق مضمونها حسب آراء أفراد عينة الدراسة كانت تلك المتعلقة بـ " الأسس والقواعد التي تنظم العلاقات بين البنك والشركات من الحوكمة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.25) أي بدرجة مرتفعة، بانحراف معياري(0.96). في المقابل كانت أقل فقرة مطبقة للمضمون تلك المتعلقة بـ " توصل الحوكمة إلى مستوي الحوكمة القيادة التي بدورها تعمل على تحفيز الأداء "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.60) بانحراف معياري (0.52). ظهر من النتائج أن متوسطات عبارات بُعد حوكمة الشركات كلها مرتفعة، ربما يعود السبب في ذلك إلى رغبة المبحوثين على ضرورة الاهتمام بالحوكمة وتفعيلها.

3-6 اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

يتناول هذا الجزء اختبار الفرضيات التي قامت علها الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى نتائج وتوصيات تعكس أهمية هذه الدراسة. وتم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد الذي يهدف الى التعرف على تأثير أبعاد المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وفيما يلي اختبار الفرضية الرئيسية مع فرضياتها الفرعية:

اختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات:

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعددة للتعرف على إثر بُعد المراجعة المستمرة السائدة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات. ومن خلال تحليل الانحدار تم التواصل الى وجود علاقة إيجابية بين بُعد المراجعة المستمرة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات، حيث كانت قيمةF=52.437، (عند مستوى دلالة معنوية 0.00)، لذلك فإننا نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين بُعد المراجعة المستمرة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات. أما القابلية التفسيرية للنموذج والمتمثلة في معامل التحديد R^2 بلغت (0.85) مما يشير الى أن 85% من التغيرات في المتغير التابع (تعزيز تطبيق حوكمة الشركات) تفسرها المتغير المستقل (بُعد المراجعة المستمرة)، أي كلما زادت بُعد المراجعة المستمرة زادت درجة تعزيز تطبيق حوكمة الشركات. والباقي حوالي 15% تفسرها العوامل الأخرى خارج موضوع الدراسة، بالإضافة الى الاخطاء العشوائية الناجمة عن دقة اختيار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها. ومن خلال تحليل الانحدار تم التواصل الى وجود علاقة إيجابية بين بُعد المراجعة المستمرة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات، فقد جاءت نتيجة التحليل لقيمة (T) موجبة (7.241) وهذه النتيجة تعكس أهمية درجة بُعد المراجعة المستمرة في خلق اتجاهات إيجابية لتعزيز تطبيق حوكمة الشركات. أما على مستوى العلاقة التفصيلية بين بُعد المراجعة المستمرة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات فقد اشارت نتائج الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين بُعد المراجعة المستمرة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات، حيث بلغت قيمة بيتا(Beta) للمتغير المستقل بُعد المراجعة المستمرة (0.594) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية مما يعني وجود أثر ذو دلالة احصائية بين بُعد المراجعة المستمرة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات. والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (7): تحليل العلاقة بين بُعد المراجعة المستمرة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات

المتغير المستقل	قيمة (الثابت)	قيمة (Beta)	قيمة(T)	مستوى الدلالة
بُعد المراجعة المستمرة	2.320	0.594	7.241	0.00
قيمة R^2	0.85			
قيمة F	52.437			
مستوى الدلالة	* 0.00			

* sig < 0.05

اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات:

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعددة للتعرف على إثر بُعد المراجعة المشتركة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات، ومن خلال تحليل الانحدار تم التواصل الى وجود

علاقة إيجابية بين بُعد المراجعة المشتركة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات ، حيث كانت قيمة1337.3 =F، (عند مستوى دلالة معنوية 0.00)، لذلك فإننا نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين بُعد المراجعة المشتركة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات. أما القابلية التفسيرية للنموذج والمتمثلة في معامل التحديد R^2 بلغت (0.93) مما يشير الى أن 93% من التغيرات في المتغير التابع (تعزيز تطبيق حوكمة الشركات) تفسرها المتغير المستقل بُعد المراجعة المشتركة أي كلما زادت بُعد المراجعة المشتركة زادت ايضاً درجة تحقيق تعزيز تطبيق حوكمة الشركات. والباقي حوالي 7% تفسرها العوامل الأخرى خارج موضوع الدراسة، بالإضافة الى الاخطاء العشوائية الناجمة عن دقة اختيار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها. ومن خلال تحليل الانحدار تم التواصل الى وجود علاقة إيجابية بين بُعد المراجعة المشتركة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات، فقد جاءت نتيجة التحليل لقيمة (T) موجبة (36.57) وهذه النتيجة تعكس أهمية درجة بُعد المراجعة المشتركة في خلق اتجاهات إيجابية لتعزيز تطبيق حوكمة الشركات. أما على مستوى العلاقة التفصيلية بين بُعد المراجعة المشتركة في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات، فقد اشارت نتائج الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين المراجعة المشتركة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات، حيث بلغت قيمة بيتا(Beta) للمتغير المستقل بُعد المراجعة المشتركة (0.966) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية مما يعني وجود أثر ذو دلالة احصائية بين بُعد المراجعة المشتركة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات. والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (8): تحليل العلاقة بين بُعد المراجعة المشتركة وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات

المتغير المستقل	قيمة (الثابت)	قيمة (Beta)	قيمة(T)	مستوى الدلالة
بُعد المراجعة المشتركة	0.433	0.966	36.570	0.00
قيمة R^2	0.93			
قيمة F	1337.3			
مستوى الدلالة	* 0.00			

* sig < 0.05

اختبار الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظير وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات:

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعددة للتعرف على إثر بُعد مراجعة النظير في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات، ومن خلال تحليل الانحدار تم التواصل الى وجود علاقة إيجابية بين بُعد مراجعة النظير وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات، حيث كانت قيمة3310.0=F، (عند مستوى دلالة معنوية 0.00)، لذلك فإننا نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين بُعد مراجعة النظير في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات. أما القابلية التفسيرية للنموذج والمتمثلة في معامل التحديد R^2 بلغت (0.97) مما يشير الى أن 85% من

التغيرات في المتغير التابع (تعزيز تطبيق حوكمة الشركات) تفسرها المتغير المستقل بُعد مراجعة النظير، أي كلما زادت بُعد مراجعة النظير زادت درجة تحقيق تعزيز تطبيق حوكمة الشركات. والباقي حوالي 3% تفسرها العوامل الأخرى خارج موضوع الدراسة، بالإضافة الى الاخطاء العشوائية الناجمة عن دقة اختيار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها. ومن خلال تحليل الانحدار تم التواصل الى وجود علاقة إيجابية بين بُعد مراجعة النظير في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات، فقد جاءت نتيجة التحليل لقيمة (T) موجبة (57.45) وهذه النتيجة تعكس أهمية درجة بُعد مراجعة النظير في خلق اتجاهات إيجابية في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات. أما على مستوى العلاقة التفصيلية بين بُعد مراجعة النظير وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات، فقد اشارت نتائج الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين بُعد مراجعة النظير وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات، حيث بلغت قيمة بيتا(Beta) للمتغير المستقل بُعد مراجعة النظير (0.986) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية مما يعني وجود أثر ذو دلالة احصائية بين بُعد مراجعة النظير في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات. والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (9): تحليل العلاقة بين بُعد مراجعة النظير وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات

المتغير المستقل	قيمة (الثابت)	قيمة (Beta)	قيمة(T)	مستوى الدلالة
بُعد مراجعة النظير	0.257	0.986	-57.456	0.00
قيمة R^2	0.97			
قيمة F	3301.0			
مستوى الدلالة	* 0.00			

* sig < 0.05

4 - النتائج

1. وجود علاقة إيجابية بين أبعاد الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات.
2. موافقة أفراد الدراسة بدرجة مرتفعة على درجة تطبيق بُعد المراجعة المستمرة (تستخدم البنك المراجعة المستمرة لتقديم معلومات دقيقة).
3. موافقة أفراد الدراسة بدرجة مرتفعة على درجة تطبيق بُعد المراجعة المشتركة (يصدر البنك القرار بعد المراجعة من عدة أطراف).
4. موافقة أفراد الدراسة بدرجة مرتفعة على درجة تطبيق بُعد مراجعة النظير (يهتم البنك بالمراجعة الدورية بما فيها مراجعة النظير).

5- التوصيات

1. التدريب المستمر للمراجعين على الأنظمة المحاسبية الجديدة.
2. ضرورة الاهتمام بمراجعة النظير عن طريق عقد الدورات التدريبية والورش للمراجعين.
3. ضرورة تفادي العلاقات الشخصية مع مكاتب المراجعة لضمان حيادية ونزاهة المراجعة.

4. ضرورة تفعيل كل اليات الحوكمة لضمان شفافية عمل المراجعة.

**

6 - المراجع

المراجع العربية

-أحمد، م. ن.، &عبيد، ح. أ .(2010). *دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات* .الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.

-لطفي، أ. س. أ .(2005). *المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال* .الإسكندرية: الدار الجامعية.

-توفيق، م. أ. و.، &المصري، ع. إ .(1997). *تدقيق ومراجعة الحسابات* .عمان: الكندي للنشر والتوزيع.

-جميل، ح. ا.، &عقل، ع. خ. (2016). قياس أثر الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين .*مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث*، .(4)

-حازم، هـ. ا .(2006). *الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق* .بنغازي: دار الكتب الوطنية.

-الوكيل، ح. س. (2004). تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة في جمهورية مصر العربية (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.

-خالد، ا. ع. ا .(1999). *علم التدقيق الحسابات* (الطبعة الأولى). عمان: دار وائل للنشر.

-زرزار، ا.، &شرقرق، س. (2007). الحوكمة: المفهوم، الخصائص، الركائز، والأهمية الاقتصادية .*الملتقى الوطني الثالث حول سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية* .سكيكدة: جامعة 20 أوت.

-سعيد، ن. ا .(2005). *أصول المراجعة* .صنعاء: مكتب الأمين للتصوير والنشر.

-سمير، ك.، &شحاتة، س. ش .(2014). *الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبية الآلية* .الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.

- سيد، ع. ا .(2009). *النظريات المحاسبية* .عمان: دار الراية للنشر والتوزيع.

-حماد، ط. ع .(2006). *موسوعة معايير المراجعة* .الإسكندرية: الدار الجامعية.

-الرشيد، ط. ع. ي. (2004). تطوير أنظمة المراجعة المباشرة المستمرة لدعم قرارات المراجعين في ضوء متطلبات البيئة الإلكترونية المعاصرة .*المجلة المصرية للدراسات التجارية، 28*.(3)

-عارف، ع. ع. (2002). إجراءات مراجعة المبيعات في شركات التجارة الإلكترونية .*قسم التجارة الإلكترونية، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني*.

-باس، أ. ر.، &آخرون. (2010). منهجية تطبيق المراجعة المستمرة في ظل أنظمة المعالجة الفورية للبيانات المحاسبية . *جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد 34، الطبعة الثانية*.

- عبد الصبور، ع. ا. م .(2012). *التنظيم القانوني للحوكمة* .دمشق: دار وائل للنشر.

-عبد الفتاح، ا.، &آخرون .(2006). *المراجعة: الأسس العلمية والعملية* .الإسكندرية: الدار الجامعية.

- عبد الكريم، ع. ا .(1997). *الأصول العلمية لتدقيق الحسابات* .عمان: المسرة للنشر والتوزيع.

- عبد الوهاب، ن.، &شحاتة، س. ش .(2007). *مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية* .الإسكندرية: الدار الجامعية.

- عبد الوهاب، ن .(2009). *مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية وانهيار أسواق المال* .الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، موسوعة المراجعة الخارجية.

- عدنان، ب. ح. ب. د .(2007). *الحوكمة ودور مجلس الإدارة* .الرياض: اتحاد المصارف العربية.

- غادة، أ. ن. (2013). تحسين فعالية المراجعة المستمرة باستخدام خدمات الثقة .*المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث، الجزء الثاني*.

-كمال، خ. أ. ز.، &آخرون .(2006) .*نظرية المراجعة وتطبيقاتها العلمية في ضوء المعايير الدولية والمصرية* . الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.

- محمد، ت. م.، &طلبة، ع. إ .(2000) .*دراسات في المراجعة والرقابة المالية* .القاهرة: مطابع الدار الهندسية.

-محمد، س. ا.، &نصر، ع. و .(2002) .*المراجعة الخارجية* .الإسكندرية: الدار الجامعية.

- محمد، ص. هـ. (2011). إطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية .*مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 58*.

-محمد، ص. هـ. (2013). تقييم مدى أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الداخلية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية.

-هادي، ا .(2004) .*مدخل إلى التدقيق* (الطبعة الثانية). عمان: دار وائل للنشر.

المراجع الاجنبية

- Morton D, Sellers RS, Barale-Thomas E, Bolon B, George C, Hardisty JF, Irizarry A, McKay JS, Odin M, Teranishi M.(2010) Recommendations for pathology peer review. Toxicol Pathol.;38(7):pp. 1118-1127. Doi: 10.1177/0192623310383991. Epub 2010 Oct 5. PMID: 20924082.

-Nelson. (2009). Approaching authentic peer review. The English Journal, 96(5), Vol. 98, No. pp. 81-87