

حوكمة مهنة المراجعة ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

"دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم"

The Governance of Audit Profession and its Role In Improving the Quality of Accounting Information

A Field Study on A Sample of External Audit Offices in Khartoum State

د: ياسر تاج السر محمد سند¹

أستاذ المحاسبة المشارك

أميمة عوض عبدالله عثمان²

¹ جامعة النيلين – السودان - yasirsanad@gmail.com

² باحث-جامعة النيلين- السودان

تاريخ النشر: 31 / 12 / 2021

تاريخ القبول: 21 / 12 / 2021

تاريخ الاستلام: 06 / 10 / 2021

ملخص: تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، هدفت الدراسة إلى التعريف بحوكمة مهنة المراجعة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالإضافة إلى معرفة العلاقة بين حوكمة مهنة المراجعة وتلك الخصائص النوعية، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، تم اختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وملاءمة المعلومات المحاسبية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة والخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى نتائج أثبتت صحة الفرضيات منها: أن تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يفيد في توفير المعلومات المحاسبية ذات الخصائص النوعية الجيدة كما أوصت الدراسة بأهمية تطبيق حوكمة مهنة المراجعة لضمان جودة المعلومات المحاسبية. الكلمات المفتاحية: حوكمة المراجعة، جودة المعلومات المحاسبية، الملاءمة، الموثوقية.

تصنيفات JEL : (M0; M4)

Abstract: The problem of the study was to know the role of the auditing profession's governance in achieving the quality of accounting information. The study aimed to introduce the auditing governance and the qualitative characteristics of accounting information in addition to know the relationship between the auditing profession's governance and those qualitative characteristics. The study relied on descriptive analytical approach. The following hypotheses: There is a statistically significant relationship between the governance of the auditing profession and the appropriateness of accounting information, there is a statistically significant relationship between the auditing profession governance and the reliability of accounting information, there is a statistically significant relationship between the auditing profession governance and the secondary characteristics of accounting information quality, the study found results proved validity of hypotheses, including: that the applying of the corporate governance of audit profession is useful in providing good quality of accounting information, as recommended by the study of the importance of corporate governance audit profession to ensure the quality of accounting information Key words: Governance of Audit Profession, Accounting Information Quality.

JEL Classification Codes: M0; M4

1. مقدمة:

تمهيد: تمثل المعلومات المحاسبية حجر الزاوية لاتخاذ القرارات المالية وغير المالية لمختلف المستخدمين كما تلعب جودة تلك المعلومات العامل الحاسم في فائدتها لهؤلاء المستخدمين، وتسعى هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق تلك الجودة للمعلومات المحاسبية من خلال معرفة دور حوكمة مهنة المراجعة على الخصائص الأولية (الملاءمة والموثوقية) بالإضافة إلى الخصائص الثانوية.

مشكلة الدراسة: تتمثل في معرفة دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ويمكن صيغة المشكلة في السؤال الرئيسي التالي، ما هو دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق ملاءمة المعلومات المحاسبية ؟
- ما هو دور حوكمة مهنة المراجعة في موثوقية المعلومات المحاسبية؟
- ما هو دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية؟

أهمية الدراسة: تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في تغطيتها جزءاً مهماً في مجال جودة المراجعة حيث أنه بالرغم من تزايد اهتمام الأبحاث الحديثة للمراجعة بموضوع الرقابة على المراجعين الخارجيين إلا أن هذه الدراسات لم تقدم دراسة مقترحة لتفعيل آليات الرقابة الخاصة بحوكمة المراجعة وتطبيقها على منشآت المراجعة في السودان، وبالتالي تعتبر هذه الدراسة امتداد للدراسات السابقة في تطوير الجانب النظري لعلم المراجعة؛ أما الأهمية العملية فتتمثل في محاولة وضع إطار لتفعيل عناصر وآليات الحوكمة في الاتجاه الذي يعمل على ضمان التزام مكاتب المراجعة بالمعايير بشكل أفضل مما عليه الآن، وبما يوفر تقارير مراجعة سليمة تغرس الثقة في المهنة، وذلك من خلال تحسين جودة مراجعة الحسابات.

أهداف الدراسة: الهدف الرئيس يتمثل في دراسة دور حوكمة مهنة المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بالآتي:

- تفعيل عملية الرقابة على المراجعة في السودان في محاولة لتحسين مستوى أداء المهنة وتعزيز الثقة فيها .
 - بيان الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية.
 - دراسة وتحليل أثر تطبيق حوكمة مهنة المراجعة على مكاتب المراجعة السودانية .
- فرضيات الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وملاءمة المعلومات المحاسبية .
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة والخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية .

مناهج الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

حدود الدراسة: الحدود المكانية: عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، أما الحدود الزمانية فهي العام 2020م.

الدراسات السابقة: فيما يلي بعض الدراسات السابقة التي تمكن الباحثان من الحصول عليها والتي تناولت بعض جوانب متغيرات الدراسة وهي كما يلي:

- دراسة (أبوحمام، 2009): تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى تأثير تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، هدفت الدراسة إلى التعرف على

حوكمة الشركات والوقوف على جوانبها الفكرية وأبعادها التنظيمية؛ والوقوف على دور الإفصاح والشفافية وتأثيرها بقواعد حوكمة الشركات . توصلت الدراسة إلى أن تطبيق قواعد الحوكمة ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، أوصت الدراسة بضرورة تعميق المفاهيم والالتزام بالقواعد التي قضت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لقواعد الحوكمة.

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة ركزت على حوكمة وقواعدها بينما تركز هذه الدراسة على حوكمة مهنة المراجعة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

- دراسة (سعيد، 2013م): هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على الآثار المحتملة لحوكمة الشركات باعتبارها نظاماً جديداً لإدارة المؤسسات الاقتصادية والتعرف على الجوانب الأخرى غير الظاهرة المرتبطة بحوكمة الشركات ومنها القواعد والقوانين التشريعية لبيئة المراجعة في سوريا، تكمن أهمية الدراسة في طرحها إشكالية تطوير العلاقة بين الشركة من جهة والعديد من المهتمين بأمورها ومن ضمنهم مراجع الحسابات من جهة أخرى، وآثارها المتوقعة عليهم في سوريا، وكذلك أهمية استطلاع الدور الذي يمكن أن تلعبه الحوكمة في تطوير مهنة المراجعة بسوريا، توصلت الدراسة إلى أن المراجع السوري يأخذ بعين الاعتبار طبيعة الهيكل الإداري القائم في الشركة عند قيامه بقبول تقديم خدمة المراجعة . إن مراجعة هذه القوائم المعدة من قبل الإدارة بهدف إضفاء الثقة عليها يطرح عملية المراجعة كأهم آلية من آليات الحوكمة الجيدة . أوصت الدراسة بضرورة العمل على تطوير مهنة المراجعة في سوريا آخذين بعين الاعتبار متطلبات حوكمة الشركات أولاً وتأثيراتها ثانياً .

بناءً على ذلك يتبين للباحثين أن هذه الدراسة ركزت على حوكمة الشركات ومبادئها الرئيسية وأثرها على مهنة المراجعة في سوريا، يختلف عنها هذا البحث بتناوله دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

- دراسة (بوخالفة، 2013م): هدفت الدراسة إلى الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها؛ تكمن أهمية الدراسة في توضيح أثر تقرير المراجع الخارجي على الشركة وضرورة تبين أهميته باعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح للبقاء، اعتمدت الدراسة على قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والثاني يقوم على منهج دراسة الحالة باستخدام أداتين هما الوثائق والمقابلة. توصلت الدراسة إلى أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء إن لم نقل حذفها نهائياً، كما أن من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي ضعف اهتمام الإدارة بتقرير المراجع وما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي. أوصت الدراسة بضرورة بناء وتشغيل هيكل ملائم للرقابة الداخلية؛ ومتابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي.

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة توضح أثر المراجعة الخارجية على الشركة ومدى أهميتها لجودة التقارير المالية، ومن ثم تختلف دراستنا عنها بتناولها حوكمة مهنة المراجعة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

- دراسة (أبو حجر، 2014م): تطرقت الدراسة إلى دور مراقب الحسابات في الحد من الآثار السلبية لظاهرة إدارة الربحية على جودة القوائم المالية، الهدف الرئيسي للدراسة هو تفعيل دور المراجع الخارجي في وضع ضوابط تحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح في القوائم المالية، توصلت الدراسة إلى أن دوافع وأساليب إدارة الأرباح تختلف باختلاف الهدف منها وجود علاقة عكسية بين خصائص المراجع وسلوك إدارة الأرباح .

يستخلص الباحثان أن هذه الدراسة سعت للتعرف على دور مراجع الحسابات في الحد من الآثار السلبية لظاهرة إدارة الربحية على جودة القوائم المالية، بينما سعت الدراسة الحالية لمعرفة دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

• دراسة (بوعزة، 2014م): تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات بمسئولياتهم لاكتشاف الغش في القوائم المالية، كما هدفت الدراسة إلى بيان مسئوليات المراجع الخارجي حول التصرفات غير القانونية في القوائم المالية. تكمن أهمية الدراسة بسبب الطلب المتزايد على مهنة المراجعة من أجل الحصول على معلومات وقوائم مالية موثوقة تعبر بعدالة عن الموقف المالي للمؤسسة.. توصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي غير مسئول قانونياً عن اكتشاف الغش إلا أن عليه أن يبذل العناية المهنية ويمارس الشك المهني عند مراجعة القوائم المالية لاكتشاف التلاعب باعتبار أن المجتمع المالي ينتظر منه إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية بأكثر شفافية ومصداقية. أوصت الدراسة بضرورة تدعيم الاستقلال المهني لمراجع الحسابات لتعزيز الثقة في القوائم المالية، وضرورة تطوير وتحديث معايير المراجعة والقواعد المهنية بما يتفق مع متطلبات المراجعة الحديثة .

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة ركزت على مسئولية المراجع الخارجي عن كشف الغش في القوائم المالية فحسب، وتختلف دراستنا عنها بتناولها حوكمة مهنة المراجعة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

• دراسة (علي، 2016م): تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق واعتماد المراجعة الخارجية بالسودان، هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق أبعاد حوكمة المراجعة في واقع الممارسة المهنية ببيئة الأعمال السودانية، توصلت الدراسة إلى أن حوكمة مهنة المراجعة تعني تفعيل مبادئ ومفاهيم الحوكمة لدى ممارسات المراجعة بهدف تطوير الممارسة المهنية وتحقيق دوافع الأطراف ذات المصلحة بنتائج عملية المراجعة، أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الهيئات الرقابية والإشرافية ومجالس لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان.

تختلف تلك الدراسة عن دراسة الباحثين في أنها هدفت إلى تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة بينما تناولت هذه الدراسة دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

• دراسة (أحمد، 2018م): تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور الإفصاح عن المشتقات المالية في تحقيق جودة التقارير المالية، أوضحت الدراسة أن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وخلوها من التحريفات، وأن تعدد في ضوء مجموعة من المعايير الفنية والقانونية والرقابية والمهنية ، مما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

من هنا يتضح أن الاختلاف يتمثل في أن الإفصاح عن المشتقات المالية هو المتغير المستقل في تلك الدراسة، بينما في دراستنا تمثل حوكمة مهنة المراجعة العامل المؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المفصّل عنها في التقارير المالية.

2. الإطار النظري لحوكمة مهنة المراجعة:

2.1. مفهوم حوكمة مهنة المراجعة: عرفت حوكمة مهنة المراجعة بأنها مجموعة من الآليات والأدوات والمبادئ والأساليب التي تساعد المعنيين بالمهنة على مراقبة أداؤها للقيام بدورها ووفائها بمسئولياتها بجودة ملائمة بما يسهم إيجاباً في تحقيق رفاهية المجتمع ، كما عرفت أيضاً بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد شبه الرسمية التي تستهدف رقابة وضبط الأداء المهني للمحاسبين في أحكام الرقابة على الأداء المالي وغير المالي لعملاء مراقبي الحسابات (علي، 2016م، صفحة 12)، كما عرفها آخر على أنها تلك الأساليب والأدوات والمبادئ والأساليب التي

- تساعد المعنيين بالمهنة على مراقبة أدائها لدورها ووفائها لمسئولياتها بجودة ملائمة ، بما يساهم إيجاباً في تحقيق رفاهية المجتمع (ترك، 2014م، صفحة 34)
- 2.2. أهمية حوكمة مهنة المراجعة: يرجع الاهتمام المتزايد بتطبيق ومتطلبات حوكمة مهنة المراجعة ليضمن تحقيق عدة فوائد ومنافع لمكاتب المراجعة الخارجية وهي (علي، 2016م، صفحة 47):
- 2.2.1. تجنب سوء استخدام الإدارة لسلطاتها في تحقيق منافع ذاتية أو شخصية على حساب المصلحة العامة، أي قطع الطريق أمام ممارسات الفساد المالي والإداري.
- 2.2.2. تعزيز مبدأ الاستقلال والنزاهة والموضوعية لمراجع الحسابات مما ينعكس بصورة مباشرة على أدائه التقريري .
- 2.2.3. المساعدة في الفحص السليم لآليات الرقابة الداخلية وتقييم جودتها .
- 2.2.4. إتاحة المعلومات الموثوقة للجهات ذات العلاقة في صورة تغذية راجعة للاستفادة منها في تقييم قواعد الحكمة ومتطلبات التقارير المالية .
- 2.2.5. إضفاء درجة كبره من الثقة من قبل الأطراف ذات المصلحة بما يضمن لهم حرص الإدارة علي مصالحهم .
- 2.2.6. ضمان مستوى التأكيد على جودة التقارير المالية.
- 2.2.7. المساهمة في تضيق الفجوة بين المنهجية المعرفية للحوكمة والتطبيق والممارسات السليمة لها بدرجة كبيرة مرضية .
- كما تنبع أهمية حوكمة مهنة المراجعة من خلال دورها البارز في تحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية، ودورها في تفعيل الرقابة وتحسين مستوى الإفصاح والشفافية وتحسين جودة المعلومات، وتوافرها بوضوح وسهولة ويسر ومصدقية، مما يعمل على رفع مستوى الطمأنينة لدى متخذي القرارات . ويمكن النظر إلى أهمية حوكمة مهنة المراجعة من زوايا أخرى على النحو التالي:
- 2.2.8. أهمية اقتصادية: تتمثل الأهمية الاقتصادية لحوكمة مهنة المراجعة فيما يلي: إن تنمية الاقتصاد القومي يقوم على مزيد من برامج الاستثمار، وقدر أكبر من الشفافية اللازمة لكسب ثقة العملاء بشكل عام وهذا ما توفره آليات حوكمة منشآت مهنة المراجعة، التي تعمل على توفير مزيداً من الشفافية التي تعمل على جلب الاستثمارات المحلية والأجنبية لتحقيق معدلات النمو اللازمة، وهو ما يؤثر إيجاباً على المستوى القومي من الناحية الاقتصادية، كما أن تفعيل آليات حوكمة مهنة المراجعة تعد محاولة لتجنب وقوع الشركات في الأزمات المالية أو على الأقل يقف مع المستثمرين جنباً" إلى جنب عند اتخاذ قراراً " بالاستثمار في سوق الأوراق المالية، وذلك من خلال اعتمادهم على تقرير المراجعة، الذي يعتبر بمثابة المرشد الأمين لاتخاذ القرارات .
- 2.2.9. أهمية قانونية: تتمثل الأهمية القانونية لحوكمة منشآت المراجعة في دورها في تحقيق الإفصاح المناسب والكافي للمستثمرين متخذي القرارات، مما يؤدي إلى تحديد حقوقهم واجباتهم، كما أن النظم الجيدة للحوكمة تتضمن بالضرورة للقوانين واللوائح والقرارات، بشكل يحدد العلاقة بين الأطراف المعنية كوحدة واحدة، حيث تتداخل قواعد الحوكمة مع العديد من القوانين واللوائح والقرارات المنظمة لإطار العمل والعلاقات بين الأفراد.
- 2.2.10. أهمية اجتماعية: تنبع الأهمية الاجتماعية لحوكمة منشآت المراجعة من دورها الهام في تحديد واجبات ومسئوليات منشآت المراجعة تجاه المجتمع، وخاصة متخذي القرارات الاستثمارية، الأمر الذي يعمل على تنشيط وتطوير المجتمعات وزيادة الاستثمارات، وبالتالي تقليل الفقر من خلال العمل والجهد المنظم، لتحقيق النمو والرفاهية للمجتمعات . كما أن آليات الحوكمة بما أنها تعمل على زيادة معدلات الاستثمار

وجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، فإن ذلك يعني رفع مستوى المعيشة للفرد، وغيرها من الأمور المرتبطة بحياة الأفراد والشركات والاستثمارات، والتي تعمل جميعها في إطار أشمل يحقق الرفاهية للمجتمع ككل. وطبقاً للمفهوم الأشمل للحوكمة فإن الحوكمة لا تضم فقط الشركات الاقتصادية، ولكن تمتد لتشمل كل المؤسسات العاملة بالمجتمع سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو الخاص، والتي يرتبط نشاطها أما بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، لذا فإن الإطار الأشمل للحوكمة يكون مرتبطاً "بالنواحي الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، غيرها من النواحي الأخرى. ويرى الباحث أن صلاح أو فساد منشآت المراجعة ترتب عليه كثير من التأثيرات سواءً ايجابية أو سلبية كثير من فئات المجتمع (علي، 2016م، الصفحات 49-50).

2.2.11. أهمية أخلاقية: تعتبر حالات فشل المراجعة المتكررة هي الأساس الذي من أجله كانت هناك ضرورة لتوافر آليات لحوكمة مهنة المراجعة. ويعد من أهم أسباب حالات فشل المراجعة هو عدم الالتزام بالسلوك الأخلاقي. ومن هنا تظهر الأهمية الأخلاقية لحوكمة مهنة المراجعة، حيث تقوم هذه الآليات وتعمل على دعم الجانب الأخلاقي والسلوكي للمراجعين داخل منشآت المراجعة. فقد لعب دور حوكمة مهنة المراجعة دوراً هاماً "في التركيز على الجانب الأخلاقي داخل منشآت المراجعة، حيث نادي بضرورة الامتثال لدليل أخلاقيات المهنة، والالتزام بالعمل بهذه الأخلاقيات داخل منشآت المراجعة.

2.2.12. أهمية مهنية: من المسلم به أن آليات حوكمة مهنة المراجعة سوف تؤدي إلى تنظيم وتحسين العمل في منشآت المراجعة، وبالتالي تحسين مستوى الأداء المهني خلال عملية المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، وهو ينعكس بدوره على زيادة مصداقية تقارير المراجعة لدى المستخدمين، وخاصة المستثمرين في سوق الأوراق المالية الذين يعتمدون إلى حد كبير على نتائج تقرير المراجعة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وبالتالي زيادة أهمية مهنة المراجعة، لما لها من دور هام في خدمة الاقتصاد القومي والمجتمع ككل. كما أن هذه الآليات ستعمل على محاربة الفساد أثناء عملية المراجعة، وبالتالي التقليل بقدر المستطاع من حالات فشل المراجعة المتكررة، مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المجتمع مرة أخرى في مهنة المراجعة. الشكل الآتي يوضح أهمية حوكمة مهنة المراجعة.

ومما سبق يرى الباحث أن أهمية حوكمة مهنة المراجعة تتلخص في الآتي:

- تحقق أعلى قدر من الفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجيين وتجعلهم على درجة عالية من الاستقلالية والحياد وعدم الخضوع لأي ضغوط خارجية.
- محاربة الفساد وتحقيق النزاهة والاستقامة للمعنيين بالمهنة وتفعيل النظم المحاسبية.
- تحقيق الاستفادة القصوى في نظم المراجعة والرقابة وبالتالي القضاء على الفشل المتكرر لعمليات المراجعة الذي يؤدي الانهيارات المالية للمؤسسات، كما أن أهمية حوكمة مهنة المراجعة تظهر من خلال دورها البارز في تحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية وكذلك في تفعيل الرقابة وتحسين جودة المعلومات والإفصاح والشفافية مما يعمل على توافر الثقة والطمأنينة لدى متخذي القرارات.

2.3. الأسباب والدوافع التي أدت إلى ظهور الحوكمة : هنالك العديد من الأسباب والممارسات السالبة المتعددة التي قامت بها بعض مكاتب المراجعة والتي أدت إلى ظهور حوكمة مهنة المراجعة منها: (صباح، 2014م، الصفحات 111-112)

2.3.1. ثبات مشاركة بعض مكاتب المراجعة في التخلص من جميع أوراق المراجعة بهدف إخفاء بعض الحقائق الجوهرية عن لعدالة.

2.3.2. قيام بعض مكاتب المراجعة بإصدار تقارير مراجعة نظيفة في حين أن التقارير المالية تحتوي على تحريفات جوهرية.

2.3.3. أداء بعض مكاتب المراجعة لأعمال غير أخلاقية وغير ملائمة مهنيًا.

2.3.4. طول العلاقة التعاقدية لمكاتب المراجعة مع الشركات عملاء عملا مكاتب المراجعة وبالتالي ارتباط العلاقات الاقتصادية والاجتماعية بين الطرفين .

2.3.5. عدم اهتمام مكاتب المراجعة بالإفصاح عن المخالفات الجوهرية في التقارير .

2.3.6. قيام مكاتب المراجعة بإبعاد بعض موظفيها بسبب اعتراضهم على معالجة بعض العمليات المالية والمحاسبية خارج الميزانية. كما يضاف إلى ما سبق (علي، 2016م، الصفحات 12-14) :

2.3.7. زيادة اعتماد المراجعين على الشكل دون الجوهر عند اتخاذ الأحكام المحاسبية.

2.3.8. إقرار المراجعين بأن الإدارة هي العميل وليست حملة الأسهم بمعنى أن الإدارة لديها السلطة على تعيين وعزل المراجع بالمنشأة .

2.3.9. تزايد اهتمام مكاتب المراجعة بتقديم الاستشارات الإدارية بسبب زيادة عوائدها عن أتعاب المراجعة التقليدية .

2.3.10. انخفاض مستوى حياد واستقلالية أعضاء مجالس الإدارة وضعف أدائهم .

ونتيجة لذلك فقدت الثقة في الأنظمة الإدارية والرقابية والمحاسبية مما أثر على قرارات الاستثمار، ولقد كانت الدعوة العالمية لتطبيق مبادئ التحكم المؤسسي في المنظمات سواء الهادفة أو غير الهادفة للربح حفاظًا على استمراريته وتشجيع الاستثمار وتحسين الدور الذي يضطلع به كل من مجلس الإدارة العليا واللجان المختلفة والمراجعين الداخليين والخارجيين وزيادة الاستقلال لكل طرف من الأطراف لتحقيق الرقابة الذاتية أو التحكم المؤسسي أو ما يسمى بمصطلح الحوكمة .

مما سبق يرى الباحث أن هنالك العديد من الأسباب التي دعت إلى وجود الحوكمة أهمها حدوث الانهيارات والأزمات التي تعرضت لها بعض المؤسسات في بيئة الأعمال المعاصرة، وتسجيل بعض المنشآت لخسائر كبيرة خلال السنوات الأخيرة لذا ومن الضرورة تطوير المعالجات والمفاهيم المحاسبية من خلال الممارسات المحاسبية كاستجابة للمتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال واحتياجات مستخدمي القوائم المالية ومع توالي الانهيارات والأزمات المالية محليا وإقليميا وعالميا، وذلك بسبب فشل نظم الإشراف والرقابة والمتابعة، وبسبب الغش والتلاعب لإخفاء المعلومات المحاسبية بغرض التضليل، ويرجع ذلك لتدني أخلاق بعض الإدارات ومكاتب المراجعة الخارجية. سلطة الإدارة في تعيين وعزل المراجعين وعدم اهتمام مكاتب المراجعة بالإفصاح عن المخالفات الجوهرية وممارسة أعمال مخالفة للمهنة، مما أدى إلى حدوث فجوة ثقة بالمعلومات المحاسبية ومصادقيتها في معظم أسواق المال العالمية؛ لذا سارعت المنظمات الدولية المتخصصة في البحث عن آليات لمعالجة هذه الاختلالات ومن ثم حماية حقوق جميع الأطراف والمصالح دون استثناء.

2.4. مقومات حوكمة مهنة المراجعة : لتدعيم وتعزيز نظام حوكمة مهنة المراجعة لابد أن تتوفر مجموعة من المقومات من أهمها (عبدالله، 2011م، الصفحات 164-165):

2.4.1. وجود نظام فعال يتسم بالشفافية وسلامة التقارير ويوفر المعلومات المناسبة عن الأداء لجميع الأطراف الأخرى ذات العلاقة ممن يستخدمون البيانات المالية المنشورة.

2.4.2. وجود رؤية واضحة تحدد معالم إستراتيجية مكاتب المراجعة مع توضيح الأدوات التي تكفل تحقيق هذه الرؤية، وذلك من خلال ترجمتها إلى خطط وأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

2.4.3. وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسئوليات.

مما سبق يرى الباحثان أن من أهم مقومات الحوكمة يجب أن يكون هناك نظام فعال يتسم بالشفافية وسلامة التقارير وتحدد استراتيجيات واضحة للمدى القريب والبعيد لمكاتب المراجعة وهيكل تنظيمي واضح يحدد المسؤوليات، أما إذا تطرقنا إلى خصائص حوكمة مهنة المراجعة على وجه الخصوص فإنها تتلخص في الآتي:

- الانضباط والالتزام: يعد لانضباط صمام الأمان الرئيسي الضامن للحوكمة وذلك باتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، وتبني القوانين والتشريعات والتعليمات التي توضح الحقوق وتحدد الواجبات.
- الإفصاح والشفافية: الإفصاح هو إعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث، بحيث تظهر حقيقة الأوضاع في المنشأة، مما يجعل كافة الأطراف على دراية كاملة بحقيقة ما يتم وقد تعددت المفاهيم التي تناولت الإفصاح، حيث أشارت الدراسات إلى أن الإفصاح هو توضيح وعرض المعلومات بطريقة صادقة وعادلة.
- الاستقلالية والحياد: يقصد بحياد المراجع أن يكون أميناً نزيهاً يلتزم الصدق في شهادته، ويكشف عن الحقيقة في تقريره لا يجامل ولا يدارى ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو محبة أو نفوذ أو عداوة، ولا يبدي رأيه الفني إلا بعد اقتناع ويقين (محمد، 2012م، الصفحات 18-19).
- المساءلة والمسئولية: المسألة هي إمكانية تقييم وتقدير الأعمال والمهام، وعدم التفريط والتهاون مع أي عملية خداع أو تزيف أو فساد وتلاعب أو احتيال أو نصب أو إلحاق الضرر حاضراً ومستقبلاً، وتعرف المساءلة بأنها المطالبة بتبرير أحكام وقرارات لمراجعين الآخرين، لتشجيع المراجعين على بذل مجهود إضافي، وتعتبر المسئولية والمسألة وجهان لعملة واحدة، فليست هنالك مسألة دون أن يكون واضحاً من هو المسئول، وبناءً عليه فإن من المفاهيم الأساسية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالحوكمة هي المسئولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة، وفق الصلاحيات المناطة والواجبات المحددة (ترك، 2014م، صفحة 65).

ويرى الباحثان أن من أهم خصائص حوكمة مهنة المراجع صفات ومهارات وكفاءة القائمين علي مهنة المراجعة، وهذه ترتبط بالمبادئ والإحكام التي تتعلق بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية وإتباع السلوك الأخلاقي في كل العمليات والأنشطة والمصادقية والوضوح والإفصاح والمشاركة والعدالة الشاملة وإن تأسيس مكاتب المراجعة بعاملين يتسمون بالمهارات العالية والإلمام بكل قوانين وقواعد المهنة وتوافر قدر كافٍ من الشفافية والالتزام بها ليتمكنوا من القيام بمسئولياتهم على الوجه الأكمل.

2.5. مبادئ حوكمة مهنة المراجعة: يركز التطبيق السليم لحوكمة مهنة المراجعة على المبادئ الآتية: (عوض، 2003م، صفحة 77)

- 2.5.1. وجود تشريعات مهنية معاصرة وملائمة للمهنة
- 2.5.2. وجود نظام متطور وفعال للتعليم التجاري بصفة خاصة والمحاسبي بصفة عامة.
- 2.5.3. وجود نظام تدريب كفاء ومرن ولا مركزية
- 2.5.4. تنمية الوعي لدى أصحاب المصالح في الشركات وكذلك عامة المجتمع بشأن دور مهنة المراجعة في رفاهية المجتمع
- 2.5.5. وجود دليل متطور وملزم بقواعد آداب وسلوكيات المهنة.
- 2.5.6. تفعيل آليات بحثية مهنية وأكاديمية مستمرة للمشاكل المهنية وسبل مواجهة التحديات المهنية عملياً.
- 2.5.7. وجود دليل متطور يشمل آليات الحوكمة .
- 2.5.8. تشجيع اتخاذ القرارات الأخلاقية والمسئولة .
- 2.5.9. النزاهة المأمونة في التقرير المالي، من خلال وجود هيكل متنوع وآمن لنزاهة التقرير المالي.
- 2.5.10. وجود إفصاح متوازن وف ي توقيت ملائم عن جميع القضايا التي تتعلق بالمنشأة.
- 2.5.11. إضافة قيمة إلى القوائم المالية من خلال تحسين موثوقيتها .

2.5.12. إضافة قيمة إلى سوق المال من خلال تعزيز مصداقية القوائم المالية. وتعزيز فعالية أسواق المال في تخصيص الموارد، من خلال تحسين قرارات مستخدمي معلومات القوائم المالية.

2.5.13. تخفيض مخاطر المعلومات وبالتالي المساعدة في تقليل تكاليف رأس المال باستخدام معلومات القوائم المالية التي خضعت لأعمال المراجعة.

مما سبق يرى الباحثان أن من أهم المبادئ التي تقوم عليها حوكمة مهنة المراجعة الالتزام بالقوانين والتشريعات والالتزام بكل ما جاءت به المعايير التي تخص مهنة المراجعة، استقلالية وحياد المراجعين، التهيئة السليمة لمن يجوز له العمل كمراجع حسابات وذلك من خلال توفير قدر كاف من التأهيل العلمي والخبرة المهنية وقبل ذلك من الناحية الأخلاقية والسلوكية.

2.6. خصائص حوكمة مهنة المراجعة: يرى احد الباحثين أن هنالك ستة خصائص لمهنة المراجعة بصفة عامة تتلخص في الآتي: (برعي، 2001م، الصفحات 36-37)

2.6.1. هيكل من المعرفة المتخصصة والتعليم الرسمي والالتزامات الاجتماعية للأعضاء.

2.6.2. معايير للمؤهلات المهنية تحكم دخول الأفراد للمهنة

2.6.3. معايير للسلوك تحكم علاقات ممارسة المهنة

2.6.4. قبول المهنة وأعضائها للمسئولية الاجتماعية في الاهتمام بمصالح الجماهير

2.6.5. تنظيم مهني للواء بالمسئوليات والالتزامات الاجتماعية للأعضاء

2.6.6. اعتراف المجتمع بالمكان المهنية

تشكل الحوكمة الرشيدة الآلية الرئيسية للتمويل السياسي والاقتصادي وتحقيق معايير الاعتمادية والثبات لإدارة شئون الدولة.

3. جودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بجودة المعلومات ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وتعد طبقاً لمجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، مما يسهل من تحقيق الهدف من استخدامها، كما أنها تعد من عناصر الإنتاج حيث أنها تقوم بتحديد فعالية وكفاءة

المؤسسة (هلال و عمران، 2016م، صفحة 11)، ويمكن تقسيم خصائص جودة المعلومات المحاسبية إلى مستويين هما:

3.1. الخصائص الأساسية: وتشمل هذه الخصائص كل من خاصيتي ملاءمة المعلومات، وإمكانية الاعتماد عليها، والتي يمكن التعرض لهما على النحو التالي:

2- الملاءمة: تتوقف ملاءمة المعلومات المحاسبية على قدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات، بمعنى أنه لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون قادرة على صياغة أحد القرارات، وبالتالي المعلومات التي لا تؤخذ في الحسبان نظراً لعدم تأثيرها في القرار فإنها تعتبر معلومات غير ملائمة للقرار (راضي، 2004م، الصفحات 32-34)

3.1.1.

3.1.2. إمكانية الاعتماد عليها: تعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة ونافعة للمدى الذي يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها، مقياساً للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها، وحتى تتميز المعلومات المحاسبية بإمكانية الاعتماد عليها، يجب أن تتوفر فيها ثلاث خصائص فرعية هي:

- القابلية للتحقق: وتعني القابلية للتحقق وجود درجة عالية من الاتفاق والإجماع بين عدد من الآراء المستقلة من المحاسبين على نتائج قياس الأحداث الاقتصادية، أو الكيفية التي يتم بها الإفصاح عن تلك الأحداث في القوائم المالية، وذلك باستخدام طرق قياس مماثلة.

- عدم التحيز: يعني عدم التحيز انه عند تطبيق المعايير المحاسبية يجب تركيز الاهتمام على موضوعية المعلومات المحاسبية لكي تخدم جميع الفئات المستفيدة منها.
 - الأمانة في العرض والتمثيل العادل: تعني أنها يجب أن تعكس بصدق طبيعة الأحداث والعمليات المالية التي من المفروض أن تمثلها.
- 3.2. الخصائص الثانوية: وتنقسم إلى:
- 3.2.1. القابلة للمقارنة: تلك الخاصية التي تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في التعرف على أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بين مجموعتين أو أكثر من الظواهر الاقتصادية المحيطة بهم.
- 3.2.2. الثبات أو التجانس: ويعني الثبات قيام المنشأة بتطبيق نفس السياسات والقواعد المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى.
- مما سبق يرى الباحثان أن المعلومات المحاسبية من يجب أن تتسم بالعديد من الخصائص التي تعتبر بمثابة المعيار الذي يتم من خلاله الحكم على جودتها، فتكون المعلومات ملائمة عندما تتوفر فيها القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية وأن تكون يمكن الاعتماد عليها والثقة بها لتفيد المستخدمين الداخليين والخارجيين في اتخاذ قراراتهم.
- 3.3. معايير قياس جودة المعلومات: حاول الباحثون استخدام معايير (الدقة، والمنفعة، والفاعلية، والتنبؤ، والكفاءة) لقياس جودة المعلومات الإدارية بوصفها معايير جرى تحديدها بناء على ما توصل إليه الكتاب والباحثون، وسيجري في هذا الصدد عرض ذلك على وفق الفقرات الآتية: (الساعدي و زبار، 2019م)
- 3.3.1. الدقة: يجري قياس المعلومات بدرجة دقة هذه المعلومات أي درجة تمثيل المعلومات للبيانات والأحداث المتعلقة بكل من الماضي والحاضر والمستقبل، وأنه كلما زادت دقة المعلومات كلما زادت جودة المعلومات، كلما زادت قيمة المعلومات في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.
- 3.3.2. المنفعة: تتحدد جودة المعلومات من زاوية المنفعة المستمدة منها، وتتمثل هذه المنفعة من عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة الاستخدام ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:
- المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومستوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية .
 - المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما توفرت لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليها فيه.
 - المنفعة التقييمية والمنفعة التصحيحية: تعني قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج وإن ضعف جودة المعلومات يقود إلى تحديد أهداف غير واقعية كذلك يقود إلى عدم التحديد الدقيق لموارد المنظمة وعدم التوازن بين الأهداف والمعايير من جهة والموارد من جهة أخرى والذي يقود إلى إخفاقات داخلية وخارجية.
- 3.3.3. الفاعلية: تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة محدودة وعلى ذاك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة ومتخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات، أي أننا يمكن القول أن الكم الهائل من البيانات والمعلومات يربك متخذ القرار ولكن عندما تكون المعلومات محددة الأهداف وذات طبيعة تنسجم مع ما أريد لها هي التي تقود إلى قرار صحيح .

3.3.4. التنبؤ: يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وتتميز المعلومات بقدرتها على توفير أساس يستند إليه للتنبؤ بالأحداث المستقبلية لمتخذ القرار.

3.3.5. الكفاءة: يقصد بالكفاءة (تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد) كما يرى ضرورة تطبيق اقتصاديات المعلومات على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف والتي يجب إلا تزيد عن قيمة المعلومات، أي أن التكرار والازدواجية في إعداد البيانات والمعلومات سواء كانت متغيرة أو ثابتة وإعدادها من أكثر من مصدر قد يكلف المنشأة مبالغ أكثر مما يراد من تلك المعلومات مما يستوجب أن تكون تلك التقارير والكشوفات والأشكال ملخصة إلى أقصى حد ممكن.

يرى الباحثان أن جودة المعلومات تتمثل في مقدرتها بالتنبؤ وتخفيض عدم التأكد وذلك عند استخدامها بوصفها مدخلات لنماذج التنبؤ لمتخذ القرار.

3.4. العوامل المؤثرة على إنتاج المعلومات المحاسبية: تعتبر المعلومات المحاسبية الهدف الرئيسي الذي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقه غير أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وسواء كانت هذه العوامل داخل النظام المحاسبي أو من خارجه فإنه يمكن بيانها فيما يلي: (رمضان، 2010م، صفحة 58)

3.4.1. مقومات النظام المحاسبي: يستند النظام المحاسبي في أداء وظائفه ومهامه على العناصر والمقومات والتي تتمثل في مجموعة الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام لتحقيق أهدافه وتتضمن:

- المقومات المادية: وتتضمن كافة الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها لإنتاج المعلومات المحاسبية وتشكل المكونات المادية للنظام.
- المقومات البشرية: وتتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.
- قاعدة البيانات : وتحتوي على مجموعة الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه .

3.4.2. بيئة النظام المحاسبي وحدوده: يقصد بها جميع العوامل والمغيرات الداخلية والخارجية التي تؤثر على النظام وتمثل المجال والمجتمع الذي يعمل فيه وتشتمل على النظم الجزئية للنظام المحاسبي والأنظمة الفرعية الأخرى في المنشأة . وتؤثر هذه العوامل وبأشكال مختلفة ومتعددة على طبيعة المعلومات المحاسبية وجودتها ومدى تحقيقها للمتطلبات الأساسية وذلك بسبب تنوع وتباين هذه الظروف والتي تشكل قيودا على النظام .

3.4.3. احتياجات المستفيدين من المعلومات المحاسبية: تتباين احتياجات المستفيدين للمعلومات المحاسبية وذلك تبعاً لعوامل متعددة أهمها طبيعة المستخدم، تنوع المعلومات المحاسبية المطلوبة ومستوى جودتها وكميتها . تؤثر هذه العوامل بشكل مباشر على النظام المحاسبي ليقوم بإنتاج المعلومات الملائمة والتي تفي بمتطلبات واحتياجات المستفيدين منها رغم تباينها وتنوعها .

3.4.4. دور النظام المحاسبي: يتم إنتاج المعلومات داخل المحاسبي ضمن دورة متعددة المراحل وهي تحتوي على مجموعة من المبادئ والإجراءات الخاصة بإدارة العمليات والتي تتحكم في حجم التأثير الناتج على المتغيرات المحيطة بالنظام كما تساهم في تحسين مستوى جودة المخرجات النهائية (رمضان، 2010م، الصفحات 58-59)

مما سبق يرى الباحثان أن أهم العوامل المؤثرة على إنتاج المعلومات المحاسبية، المقومات المادية، والمقومات البشرية، وقاعدة البيانات، وبيئة النظام المحاسبي وحدوده، واحتياجات المستفيدين لتلك المعلومات، كما يرى الباحثان أنه من خلال حوكمة مهنة المراجعة يمكن تجويد عملية المراجعة في جميع مراحلها وخطواتها وإجراءاتها؛ إذ من خلال الالتزام بقواعد ومعايير المهنة يتمكن المراجعون من القيام بالمهام الموكلة إليهم على الوجه المطلوب وبما

يؤدي إلى مراجعة القوائم والتقارير المالية وإبداء الرأي حولها بكفاءة ومهنية، وهذا يساهم في تحسين إنتاج تلك التقارير وتحقيق جودة معلوماتها.

4. الدراسة الميدانية:

4.1. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من المراجعين الخارجيين بولاية الخرطوم، وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية بسيطة للحصول على بيانات الدراسة، وتم توزيع عدد (80) استبانة على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (80) استبانة سليمة تم استخدامها في التحليل.

4.2. تصميم أداة الدراسة: من أجل الحصول على البيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة وتم تحليلها والوصول إلى النتائج.

4.3. أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة: تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences" ومن ثم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة.

4.4. تقييم أداة الدراسة: ويتم تقييم واختبار ثبات وصدق الأداة (الاستبانة): باستخدام "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)، كما في الجدول التالي:

جدول (1) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

الفرضية	معامل الثبات	معامل الصدق	عدد العبارات
1	0.81	0.90	8
2	0.84	0.92	9
3	0.82	0.91	10
الصدق والثبات الكلي	0.92	0.96	27

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع قيم الثبات لفرضيات الدراسة تراوحت بين (84%-81%) وقيم الصدق تراوحت

بين (92%-90%) عليه فإن فرضيات الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات .

أما الثبات الكلي للاستبانة بلغت قيمته 92% والصدق الكلي 96% عليه يتمتع الاستبانة بدرجة عالية من الصدق والثبات.

4.5. البيانات الشخصية:

جدول (2): البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

النسبة	العدد	العبرة
التخصص العلمي		
75.0	60	محاسبة
2.5	2	نظم معلومات
6.3	5	إدارة أعمال
10.0	8	اقتصاد
2.5	2	دراسات مالية ومصرفية
3.8	3	أخرى
100.0	80	المجموع

المؤهل العلمي		
52.5	42	بكالوريوس
5.0	4	دبلوم عالي
25.0	20	ماجستير
10.0	8	دكتوراه
7.5	6	أخرى
100.0	80	المجموع
المسمى الوظيفي		
18.8	15	رئيس مكتب مراجعة
22.5	18	مراجع أول
17.5	14	مساعد مراجع
12.5	10	مراجع تحت التدريب
28.8	23	أخرى
100.0	80	المجموع
سنوات الخبرة		
30.0	24	أقل من 5 سنوات
15.0	12	5 وأقل من 10
18.8	15	10 وأقل من 15
6.3	5	15 وأقل من 20 سنة
30.0	24	20 سنة فأكثر
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

يتضح من الجدول رقم (2) والذي يوضح البيانات والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث: (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة)، أن لمعظم أفراد العينة الصفات الشخصية المرتبطة بالعناصر المذكورة سابقاً والتي تمكنهم من فهم كافة عبارات الاستبانة والإجابة عنها.

4.6. تحليل عبارات الفرضيات:

4.6.1. تحليل عبارات الفرضية الأولى (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وملاءمة المعلومات المحاسبية).

جدول (3) تحليل عبارات الفرضية الأولى

م	العبرة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		المجموع	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
1	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يجعل المعلومات المحاسبية ذات قيمة تنبؤية.	35	43.8	36	45	7	8.8	2	2.5	0	0	80	100
2	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يتطلب وجود نظام تدريب كفاء ومرن ولا مركزية مما تحقق الملائمة.	22	27.5	48	60	10	12.5	0	0	0	0	80	100
3	لتطبيق حوكمة مهنة المراجعة لابد من تنمية الوعي لدى أصحاب المصالح في الشركات وكذلك كافة المجتمع .	28	35	41	51.3	10	12.5	1	1.3	0	0	80	100
4	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يتطلب وجود دليل متطور وملزم بقواعد وأداب وسلوكيات مهنة المراجعة.	24	30	47	58.8	8	10	1	1.3	0	0	80	100
5	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يتطلب وجود دليل متطور ومتلائم مع آليات الحوكمة وبالتالي تحقيق التغذية العكسية	13	16.3	47	58.8	15	18.8	5	6.3	0	0	80	100
6	لتطبيق حوكمة مهنة المراجعة لابد من إفصاح متوازن وتوقيت ملائم.	20	25	46	57.5	13	16.3	1	1.3	0	0	80	100
7	الالتزام بتطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى إضافة قيمة إلى سوق المال من خلال تعزيز مصداقية القوائم المالية وتعزيز فعالية أسواق المال في تخصيص الموارد من خلال تحسين قرار المستخدمين	29	36.3	38	47.5	13	16.3	0	0	0	0	80	100
8	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد في تخفيض مخاطر المعلومات ويزيد من الملاءمة للمعلومات المحاسبية.	31	38.8	40	50	8	10	1	1.3	0	0	80	100
9	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة تؤدي إلى سياسة أكثر كفاءة عن طريق خلق عملية تغذية عكسية.	24	30	44	55	10	12.5	2	2.5	0	0	80	100
المجموع		226	31	387	54	94	13	13	2	0	0	720	100

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

يتضح من الجدول رقم (3) أن نسبة الموافقين على عبارات الفرضية الأولى حوالي 85% من جملة آراء المبحوثين حول هذه العبارات ما بين موافقين بشدة وشكلت 31% وموافقين فقط بنسبة 54% بموافقة إجمالية 85% مما يدل على صحة العبارات الواردة لإثبات صحة الفرضية الأولى

4.6.2. تحليل عبارات الفرضية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية).

جدول (4) تحليل عبارات الفرضية الثانية

م	العبرة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		المجموع	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
1	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى إضافة قيمة إلى القوائم المالية من خلال تحسين موثوقيتها.	26.3	21	61.3	49	10	8	2.5	2	0	0	100	80
2	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة تؤدي إلى تقديم خدمات للمجتمع من خلال موثوقية المعلومات المحاسبية.	27.5	22	58.8	47	12.5	10	1.3	1	0	0	100	80
3	حوكمة مهنة المراجعة تحكمها مبادئ أخلاقية وذلك لمنع الغش والتزوير مما يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية.	45	36	45	36	10	8	0	0	0	0	100	80
4	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد على إنتاج معلومات كاملة.	31.3	25	51.3	41	15	12	2.5	2	0	0	100	80
5	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى شفافية والمساءلة عند إعداد المعلومات المحاسبية.	21.3	17	61.3	49	17.5	14	0	0	0	0	100	80
6	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى الانضباط والالتزام ودرجة عالية من الموثوقية في المعلومات المحاسبية.	43.8	35	41.3	33	12.5	10	2.5	2	0	0	100	80
7	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مما يزيد من موثوقيتها.	30	24	57.5	46	12.5	10	0	0	0	0	100	80
8	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد على الاستقلالية والحياد مما يسهم في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية.	40	32	42.5	34	17.5	14	0	0	0	0	100	80
المجموع		33.1	212	52.4	335	13.4	86	1.1	7	0	0	100	640

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

يتضح من الجدول رقم (4) أن نسبة الموافقة على عبارات الفرضية الثانية من المبحوثين ما بين موافقين بشدة وشكلت 33.1% وموافقين فقط بنسبة 52.4% بموافقة إجمالية 85.5% مما يدل على صحة العبارات الواردة لإثبات صحة الفرضية الثانية.

4.6.3. تحليل عبارات الفرضية الثالثة: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة والخصائص الثانوية في جودة المعلومات المحاسبية).

جدول (5) تحليل عبارات الفرضية الثالثة

م	العبرة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		المجموع	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
1	الالتزام بتطبيق حوكمة مهنة المراجعة تجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة	14	17.5	51	63.8	13	16.3	2	2.5	0	0	80	100
2	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي الى ثبات أساليب القياس المستخدمة في إنتاج المعلومات المحاسبية	12	15	49	61.3	16	20	3	3.8	0	0	80	100
3	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي الى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية	26	32.5	45	56.3	8	10	1	1.3	0	0	80	100
4	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يعمل على نشر المعلومات المحاسبية ذات الأهمية النسبية. المعلومات المحاسبية.	17	21.3	43	53.7	15	18.7	5	6.3	0	0	80	100
5	حوكمة مهنة المراجعة تعتبر أداة لمراقبة ومتابعة إدارة الشركة لأصحاب المصالح والمساهمين والمقرضين .	24	30	41	51.3	12	15	3	3.8	0	0	80	100
6	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى زيادة الأداء الاقتصادي عن طريق تعزيز جودة عملية اتحاد القرار وإدارة المخاطر	23	28.8	42	53.7	11	13.7	3	3.8	0	0	80	100
7	حوكمة مهنة المراجعة تساعد في توفير المعلومات المحاسبية.	20	25	44	55	15	18.7	1	1.3	0	0	80	100
8	حوكمة مهنة المراجعة تعمل على سهولة فهم المعلومات المحاسبية.	17	21.3	52	65	10	12.5	1	1.3	0	0	80	100
9	حوكمة مهنة المراجعة تزيد من وضوح المعلومات المحاسبية.	22	27.5	39	48.7	14	17.5	5	6.3	0	0	80	100
10	حوكمة مهنة المراجعة تعمل على مراعاة مستويات الفهم لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية.	19	23.7	47	58.7	11	13.8	1	1.3	2	2.5	80	100
المجموع		194	24.6	453	56.6	125	15.6	25	3	2	0.2	800	100

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من الجدول رقم (5) يتضح أن إجمالي نسبة موافقة الباحثين على عبارات الفرضية الثالثة 81.2% ؛ ما بين موافقين بشدة بنسبة 24.6% وموافقين فقط بنسبة 56.6%، مما يدل على شبه إجماع الباحثين على صحة العبارات الواردة لإثبات صحة الفرضية الثالثة.

4.7. اختبار الفرضيات:

جدول رقم (6): اختبار الفرضية الأولى (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وملاءمة المعلومات المحاسبية).

رقم	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يجعل المعلومات المحاسبية ذات قيمة تنبؤية.	48.7	3	0.00	4.30	.736	4.00	دالة
2	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يتطلب وجود نظام تدريب كفاء ومرن ولا مركزية مما تحقق الملائمة.	28.3	2	0.00	4.15	.618	4.00	دالة
3	لتطبيق حوكمة مهنة المراجعة لابد من تنمية الوعي لدى أصحاب المصالح في الشركات وكذلك كافة المجتمع.	48.3	3	0.00	4.20	.701	4.00	دالة
4	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يتطلب وجود دليل متطور وملزم بقواعد وآداب وسلوكيات مهنة المراجعة.	62.5	3	0.00	4.17	.652	4.00	دالة
5	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يتطلب وجود دليل متطور ومتلائم مع آليات الحوكمة وبالتالي تحقيق التغذية العكسية	51.4	3	0.00	3.85	.765	4.00	
6	لتطبيق حوكمة مهنة المراجعة لابد من إفصاح متوازن وتوقيت ملائم.	54.3	3	0.00	4.06	.681	4.00	
7	الالتزام بتطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى إضافة قيمة إلى سوق المال من خلال تعزيز مصداقية القوائم المالية وتعزيز فعالية أسواق المال في تخصيص الموارد من خلال تحسين قرار المستخدمين	12.025	2	0.00	4.20	.701	4.00	
8	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد في تخفيض مخاطر المعلومات ويزيد من الملاءمة للمعلومات المحاسبية.	51.3	3	0.00	4.26	.689	4.00	
9	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة تؤدي إلى سياسة أكثر كفاءة عن طريق خلق عملية تغذية عكسية.	50.8	3	0.00	4.13	.718	4.00	

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من الجدول رقم (6) نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية هي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الباحثين، وبالنظر لقيمة الأوساط الحسابية نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء الباحثين الموافقة على عبارات الفرضية الأولى " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وملاءمة المعلومات المحاسبية ".

جدول (7): اختبار الفرضية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية).

رقم	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى إضافة قيمة إلى القوائم المالية من خلال تحسين موثوقيتها.	65.5	3	0.00	4.11	.675	4.00	دالة
2	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة تؤدي إلى تقديم خدمات للمجتمع من خلال موثوقية المعلومات المحاسبية.	59.7	3	0.00	4.13	.663	4.00	دالة
3	حوكمة مهنة المراجعة تحكمها مبادئ أخلاقية وذلك لمنع الغش والزيور مما يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية.	19.6	2	0.00	4.35	.658	4.00	دالة
4	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد على إنتاج معلومات كاملة.	42.7	3	0.00	4.11	.746	4.00	دالة
5	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى شفافية والمساءلة عند إعداد المعلومات المحاسبية.	28.225	2	0.00	4.04	.625	4.00	
6	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى الانضباط والالتزام ودرجة عالية من الموثوقية في المعلومات المحاسبية.	40.9	3	0.00	4.26	.775	4.00	
7	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مما يزيد من موثوقيتها.	24.7	2	0.00	4.17	.632	4.00	
8	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد على الاستقلالية والحياد مما يسهم في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية	9.1	2	0.01	4.23	.729	4.00	

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من الجدول رقم (7) نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية هي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الباحثين، وبالنظر لقيمة الأوساط الحسابية نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء الباحثين الموافقة على عبارات الفرضية الثانية " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية".

جدول (8): اختبار الفرضية الثالثة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة والخصائص الثانوية في جودة المعلومات المحاسبية) .

رقم	العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	الالتزام بتطبيق حوكمة مهنة المراجعة تجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة	68.5	3	0.00	3.96	.665	4.00	دالة
2	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى ثبات أساليب القياس المستخدمة في إنتاج المعلومات المحاسبية	60.5	3	0.00	3.88	.700	4.00	دالة
3	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية	58.3	3	0.00	4.20	.664	4.00	دالة
4	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يعمل على نشر المعلومات المحاسبية ذات الأهمية النسبية. المعلومات المحاسبية.	39.4	3	0.00	3.90	.805	4.00	دالة
5	حوكمة مهنة المراجعة تعتبر أداة لمراقبة ومتابعة إدارة الشركة لأصحاب المصالح والمساهمين والمقرضين.	40.5	3	0.00	4.07	.776	4.00	
6	تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى زيادة الأداء الاقتصادي عن طريق تعزيز جودة عملية اتخاذ القرار وإدارة المخاطر	45.4	3	0.00	4.07	.759	4.00	
7	حوكمة مهنة المراجعة تساعد في توفير المعلومات المحاسبية.	48.1	3	0.00	4.04	.702	4.00	
8	حوكمة مهنة المراجعة تعمل على سهولة فهم المعلومات المحاسبية.	74.7	3	0.00	4.06	.623	4.00	
9	حوكمة مهنة المراجعة يزيد من وضوح المعلومات المحاسبية.	31.3	3	0.00	3.98	.842	4.00	
10	حوكمة مهنة المراجعة تعمل على مراعاة مستويات الفهم لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية.	88.5	4	0.00	4.00	.811	4.00	

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من الجدول رقم (8) نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية هي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين، وبالنظر لقيمة الأوساط الحسابية نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات الفرضية الثالثة " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة والخصائص الثانوية في جودة المعلومات المحاسبية".

جدول (9): اختبار فرضيات الدراسة ككل.

رقم	الفرضية	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط	الاستنتاج
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وملاءمة المعلومات المحاسبية	445.833	3	0.00	4.15	.704	4.00	دالة
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية	388.838	3	0.00	4.17	.692	4.00	دالة
3	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة والخصائص الثانوية في جودة المعلومات المحاسبية	825.038	4	0.00	4.02	.739	4.00	دالة

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من الجدول رقم (9):

- نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الأولى أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الأول، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الأولى أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وملاءمة المعلومات المحاسبية، عليه تم التحقق من الفرضية الأولى؛ بمعنى آخر تم قبول الفرضية.
- نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الثانية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الأول، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الثانية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية، عليه تم التحقق من الفرضية الثانية؛ بمعنى آخر تم قبول الفرضية.
- نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الثالثة أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الأول، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الثالثة أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة والخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية، عليه تم التحقق من الفرضية الثالثة؛ بمعنى آخر تم قبول الفرضية.

5. الخاتمة:

5.1. النتائج: من خلال الإطار النظري وتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 5.1.1. تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يجعل المعلومات المحاسبية ذات قيمة تنبؤية.
- 5.1.2. الالتزام بتطبيق حوكمة مهنة المراجعة يؤدي إلى إضافة قيمة إلى سوق المال من خلال تعزيز مصداقية القوائم المالية وتعزيز فعالية أسواق المال في تخصيص الموارد وتحسين قرارات المستخدمين.
- 5.1.3. تطبيق حوكمة مهنة المراجعة يساعد في تخفيض مخاطر المعلومات ويزيد من ملائمة المعلومات المحاسبية.
- 5.1.4. يؤدي تطبيق حوكمة مهنة المراجعة إلى إضافة قيمة إلى القوائم المالية من خلال تحسين موثوقيتها.
- 5.1.5. يساعد تطبيق حوكمة مهنة المراجعة على إنتاج معلومات كاملة.
- 5.1.6. الالتزام بتطبيق حوكمة مهنة المراجعة تجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة.

5.2. التوصيات: على ضوء النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي:

- 5.2.1. ضرورة تطوير مهنة المراجعة من خلال تطبيق قواعد حوكمة مهنة المراجعة لضمان نظام مراجعة سليم وشفاف.
- 5.2.2. أهمية إطلاع القائمين على أنظمة المراجعة على مفاهيم حوكمة مهنة المراجعة للغرض من تنمية قدراتهم المهنية.
- 5.2.3. ضرورة عقد دورات تدريبية وإقامة ندوات حول حوكمة مهنة المراجعة للقائمين على نظام المحاسبة والمراجعة لإطلاع على المستجدات التي تطرأ على مهنة المراجعة.
- 5.2.4. العمل على إصدار معايير مهنية خاصة بالمراجعة وحوكمة مهنة المراجعة من قبل الهيئات والجهات المختصة وهذا لضمان تقديم أكبر قدر ممكن من المعلومات الملائمة والمفيدة التي تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات.
- 5.2.5. أهمية دعم استقلالية المراجع الخارجي وصقل خبراته بالتقنيات الحديثة في بيئة آليات حوكمة مهنة المراجعة ودراستها وتحليلها لتمكين من تحقيق تماثل المعلومات.
- 5.2.6. ضرورة قيام الجهات المسؤولة عن مكاتب المراجعة في السودان بالتنظيم المستمر لعمل مكاتب المراجعة الخارجية من خلال وضع ضوابط وإرشادات تساهم في تطوير مهنة المراجعة.

6. قائمة المراجع:

- أبوحمام، ماجد إسماعيل، (2009م)، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، الجامعة الإسلامية ، دراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة. (أبوحمام، 2009)
- سعيد، عهد علي ، (2013م)، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا ، دراسة ميدانية لمكاتب المراجعة في سوريا ، جامعة تشرين، دراسة ماجستير في المحاسبة، سوريا.
- بوخالفه، وسيلة، (2013م)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة ، جامعة قاصدي مرباح ، دراسة ماجستير في المحاسبة، الجزائر.
- أبو حجر ، سميح رفعت ، (2014م)، دور مراقب الحسابات في الحد من الآثار السلبية لظاهرة إدارة الربحية على جودة القوائم المالية للشركات المصرية، جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، الجزء (2) ، القاهرة.
- بوعزة، مروة، (2014م)، مسئوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية ، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة، جامعة قاصدي مرباح ، دراسة ماجستير في المحاسبة، الجزائر.

- عوض، أمال محمد محمد، (2003م)، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح لشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، القاهرة.
- برعي، أحمد فوزي احمد، (2001م)، دراسة الأثر الميثاق العام لمهنة المحاسبة على تحقيق اهداف المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة المنصورة، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، المنصورة.
- محمد، صلاح علي احمد، (2012م) ، ميثاق السلوك الأخلاقي والمهني في المراجعة ومسؤولية وحياد مراقب الحسابات، جامعة أم درمان الإسلامية، مجلة كلية العلوم والإدارية، العدد الأول، الخرطوم.
- راضي، محمد سامي، (2004م)، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية
- الساعدي، مؤيد ، وزبار ، سلمان عبود، (2013م) ، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية "دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية، المجلد 15 ، العدد 3 ، متاح على الموقع : www.iasj.net-10/12/2019-10:50am، العراق.
- عبد الرحيم، سامح أحمد، وترك، محمد (2014م)، إمكانية تطبيق آليات حوكمة منشآت المراجعة في البيئة المصرية وانعكاسها على قرارات المستثمرين، رسالة ماجستير في المحاسبة، منشورة، جامعة، كلية التجارة، القاهرة
- علي، صالح حامد محمد، (2016م)، تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول ، القاهرة.
- محمد أحمد، مروة أحمد محمد، (2018م)، الإفصاح عن المشتقات المالية وأثرها على جودة التقارير المالية ، جامعة النيلين : رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، الخرطوم.
- عبد الله، عائدة عثمان، (2011م)، دور جودة المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحوكمة من منظور لجان المراجعة دراسة ميدانية على مؤسسات التعليم العالي الحكومية بالسودان ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم.
- رمضان، عبد الله إبراهيم حسن، (2010م)، دور لجان المراجعة في زيادة جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الخرطوم، كلية الدراسات العليا، الخرطوم.
- هلاي، فوزية، و عمران، خديجة (2016م)، جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المالي SCF، رسالة ماجستير في المحاسبة، منشورة، جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، متاحة على الرابط: <https://www.pmb.univ-said.dz>, 30/11//2019-10:30 AM
- صحاح عصمت، (2014م)، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، (دار النشر للجامعات، القاهرة).