

العنوان:	تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	علي، صالح حامد محمد
المجلد/العدد:	مج20, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أبريل
الصفحات:	1 - 40
رقم MD:	753831
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المراجعة الخارجية ، مهنة المراجعة ، الحوكمة ، بيئة الأعمال ، السودان
رابط:	<a href="https://search.mandumah.com/Record/753831">https://search.mandumah.com/Record/753831</a>

**تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان**

**بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة**

**دراسة ميدانية**

الدكتور

صالح حامد محمد علي

أستاذ المحاسبة المشارك - كلية التجارة جامعة النيلين

## تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان

### بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة- دراسة ميدانية<sup>(\*)</sup>

#### المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق أبعاد حوكمة مهنة المراجعة في الواقع العملي لبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالسودان، توصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان على التزامهم بالبعد الأخلاقي والبعد الرقابي، بينما يوجد اختلافات حول مستويات الالتزام بكل من بعد الإفصاح والاتصال والبعد الاستراتيجي. أوصت الدراسة بزيادة اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية ببيئة الأعمال السودانية بتوفير المتطلبات البيئية اللازمة لتطبيق حوكمة المراجعة لتحقيق أهداف المراجعة.

#### المبحث الأول

##### الإطار المنهجي للدراسة

##### مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة هذه الدراسة من وجهة نظر الباحث في تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق واعتماد أبعاد حوكمة مهنة المراجعة في الواقع العملي لبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالسودان، ويتم ذلك من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

هل توجد اختلافات جوهرية في مستوى الالتزام بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة بين المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية والمراجعين بديوان المراجعة القومي بالسودان؟

##### أهداف الدراسة:

(\*) د. صالح حامد محمد علي، أستاذ المحاسبة المشارك، كلية التجارة، جامعة النيلين.

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في التعرف على مستوى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق أبعاد حوكمة المراجعة في واقع الممارسة المهنية بيئة الأعمال السودانية ويتحقق ذلك الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- مراجعة الجوانب الفكرية في الأدب المحاسبي فيما يختص بالإطار المفاهيمي لحوكمة مهنة المراجعة.
- الوقوف على المحددات والدوافع الأساسية وراء الاهتمام المتزايد بحوكمة مؤسسات المراجعة الخارجية
- القيام بإجراء دراسة ميدانية لقياس وتحديد مستوى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بتطبيق ابعاد حوكمة مهنة المراجعة.

#### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال الآتي:

- الندرة في البحوث والدراسات العلمية التي تناولت موضوع حوكمة مهنة المراجعة بصفة عامة وحوكمة مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بشكل أكثر خصوصية مما يجعل موضوع هذه الدراسة مجالاً نادراً وحديثاً وخصباً لإجراء المزيد من البحوث والدراسات في هذا الاتجاه.
- اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بتطبيق أبعاد حوكمة مهنة المراجعة يمثل ذات أهمية بالغة في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة الخارجية وتحسين جودة ونوعية القرارات الإدارية التي يتم اتخاذها استناداً على تقاريرها.
- إسهام الدراسة الحالية في توفير دليل عملي عن مدى اهتمام بيئة الممارسة المهنية الحالية بمؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة.

## فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

### الفرضية الأولى:

H0: (لا توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الأخلاقي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

H1: (توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الأخلاقي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

### الفرضية الثانية:

H0: (لا توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الرقابي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

H1: (توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الرقابي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

### الفرضية الثالثة:

H0: (لا توجد اختلافات جوهرية للالتزام ببعد الإفصاح والاتصال بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

H1: (توجد اختلافات جوهرية للالتزام ببعد الإفصاح والاتصال بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

### الفرضية الرابعة:

H0: (لا توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الاستراتيجي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة

والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

H1: (توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الاستراتيجي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة

والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

### منهجية البحث:

لإنجاز هذه الدراسة فقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي من خلال القيام بوصف وتقييم

مستوى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة.

### مصادر جمع البيانات:

تمثلت مصادر جمع البيانات فيما يلي:

المصادر الثانوية: تضمنت الكتب، الدوريات، الرسائل الجامعية، والإنترنت.

المصادر الأولية: تضمنت بيانات استمارة الاستبانة التي جمعت من أفراد عينة الدراسة.

### حدود الدراسة:

تركز هذه الدراسة بصفة أساسية على دراسة واختبار مستوى اهتمام مؤسسات المراجعة

الخارجية بالسودان والمتمثلة في مكاتب المراجعة الخارجية، ديوان المراجعة القومي، تطبيق أبعاد حوكمة

مهنة المراجعة دون التطرق إلى تأثير وانعكاسات هذه الأبعاد على جودة المراجعة الخارجية.

## تنظيم الدراسة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم تضمينها المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الثالث: الإطار النظري للدراسة.

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية.

## المبحث الثاني

### الدراسات السابقة

#### دراسة (Cohen And Hanno (٢٠٠٠)

سعت هذه الدراسة إلى قياس مستوى تأثير أنشطة حوكمة الشركات ورقابة الإدارة على أحكام المراجعين الخارجيين، وأوضحت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين قوة أنشطة الحوكمة ورقابة الإدارة وبين مستوى فاعلية أحكام المراجعين<sup>(١)</sup>.

#### دراسة: (Imhoff and euqgene (٢٠٠٢)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان طبيعة العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة وحوكمة الشركات، وأوضحت الدراسة عدة نتائج منها وجود علاقة بين إرشادات وقواعد الحوكمة وبين تحسين مستوى جودة المراجعة الخارجية<sup>(٢)</sup>.

(<sup>1</sup>)Cohen, J. R and Han No, D.M. "Auditors Consideration Of Corporate Governance, and Management Control Philosophy In Preplaning and planning Judgments "Auditing: AJournal Of Practice And Theory, 2000 Vol 200, PP, 133- 143.

(<sup>2</sup>) jimhoff, J.R and Enqgene, A ccounting quality- Auditing and Corporate Governance: Aduditing AJournal of practice and Theory, January, 2003/ pp 1-26- vol 200

### دراسة: Schilder, A (٢٠٠٢)

اهتمت هذه الدراسة بتقديم مجموعة من المقترحات والحلول بهدف المساهمة في إصلاح مهنة المراجعة الخارجية جراء تلك الانتقادات التي وجهت إليها بسبب مساهمتها في الاختيارات المالية التي واجهت بعض الشركات، وخلصت الدراسة إلى ضرورة اهتمام مهنة المراجعة الخارجية بالمتطلبات المهنية للمراجعة والشفافية والمصدقية والتنظيم والإشراف الذاتي للمهنة في أداء عملية المراجعة<sup>(١)</sup>.

دراسة: د. آمال محمد محمد عوض ٢٠٠٣م.

قامت الباحثة بهذه الدراسة بغرض قياس مستوى تأثير الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على ممارسة أنشطة إدارة الأرباح بالشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصري، أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن حوكمة وظيفة المراجعة الخارجية تسهم في ضمان نزاهة واستقلالية وموضوعية مراجعي الحسابات من خلال الدور الإشرافي الخارجي الذي يقومون به مما يعزز ذلك من دورهم في تقليل أنشطة إدارة الأرباح<sup>(٢)</sup>.

### دراسة: د. أمين السيد أحمد لطفي (٢٠٠٤م)

اهتمت هذه الدراسة بدراسة أثر قانون Sarbanes- Oxley على تطوير عمليات المراجعة ومهنة المحاسبة العامة، وخلصت الدراسة إلى أن المتطلبات الجديدة في ذلك القانون قد أحدثت آثار هامة على مهنة المحاسبة والمراجعة ويتطلب ذلك ضرورة ربط ذلك بالتغيرات التي أحاطت بمهنة المحاسبة والمراجعة<sup>(٣)</sup>.

(١) schilder, A. Corporate Governance, Accounting an Auditing- Enron Issues" Bussness Review 2002, No 29, pp 2-17.

(٢) د. آمال محمد محمد عوض، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصري، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الثالث، ٢٠٠٣م.

(٣) د. أمين السيد أحمد لطفي، حوكمة مهنة ومنشآت المحاسبة والمراجعة في ضوء متطلبات قانون Sarbanes- Oxley مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الأول ٢٠٠٤م.



### دراسة: د. عبد الفتاح أحمد علي (٢٠٠٤م)

سعت هذه الدراسة إلى قياس وتحديد أثر البعد الحوكمي للمراجعة على جودة اختيار مراجعي للحسابات من قبل الشركات المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية، أوضحت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة إيجابية بين طلب الدور الحوكمي للمراجعة واختيار أحد المراجعين الرئيسيين، وبين وجود أفراد من خارج الإدارة العليا.<sup>(١)</sup>

### دراسة: د. عبد الوهاب نصر علي (٢٠٠٥م)

اهتمت هذه الدراسة ببلورة واقتراح أهم الآليات الممكنة والعملية لتفعيل الدور الحوكمي الإيجابي للتقرير الجديد لمراقبي الحسابات وذلك من منظور أكاديمي ومهني وفي إطار الحوكمة، خلصت الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات منها أن التقرير الجديد لمراقبي الحسابات في إطار حوكمة مهنة المراجعة ستكون له مساهمات إيجابية في تفعيل ورقاية أصحاب المصلحة تجاه الوحدة الاقتصادية ومجالس إدارتها.<sup>(٢)</sup>

### دراسة د. سالم بن عبد الله العتيبي، د. سلطان عائض البقمي ٢٠٠٩م

كان الهدف من هذه الدراسة بيان طبيعة العلاقة بين وجود أطر حوكمة جيدة لمهنة المراجعة وجودة عملية المراجعة وذلك من خلال استعراض الأدبيات المحاسبية والتشريعات التي قامت بها المنظمات المهنية في هذا الخصوص. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين جودة عملية المراجعة ووجود أطر جيدة وفعالة للحوكمة.<sup>(٣)</sup>

(١) عبد الفتاح أحمد علي خليل، قياس البعد الاختياري للدور الحوكمي للمراجعة في الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع ٢٠٠٤م.

(٢) د. عبد الوهاب نصر علي، آليات تفعيل الدور الحوكمي الإيجابي للتقرير الجديد لمراقبي الحسابات، ورقة علمية مقدمة لمؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٨-١٠ سبتمبر ٢٠٠٥م.

(٣) د. سالم بن عبد الله العتيبي، د. سلطان عائض، جودة المراجعة كأحد آليات الحوكمة، ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي السنوي، الريادة في مجتمع المعرفة، عمان، جامعة الزيتونة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، أبريل ٢٠٠٩م.

دراسة: د. أشرف محمد إبراهيم ٢٠١١م:

اهتمت هذه الدراسة بتوضيح مستوى مساهمة آليات مهنة المراجعة في الحد من حدوث الأزمات المالية من خلال استقراء نظري لواقع نتائج الدراسات السابقة، خلصت الدراسة إلى أن تفعيل أنظمة الحوكمة في مجال المراجعة يساعد في تقليل احتمالات التلاعب والتواطؤ من قبل المراجعين الخارجين لمصلحة أعضاء مجالس الإدارة، ويتيح المزيد من التدخل والإشراف من جانب المساهمين للحد من الفساد المالي والانحراف الإداري وتقليل فرص حدوث الأزمات المالية<sup>(١)</sup>.

دراسة: سامح أحمد عبد الرحيم ٢٠١٤:

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تقييم إمكانية تطبيق آليات حوكمة المراجعة على منشآت المراجعة المصرية خلصت الدراسة الى توافر كافة المقدمات المتطلبات اللازمة لامكانية تطبيق آليات حوكمة منشآت المراجعة في منشآت المراجعة المصرية<sup>(٢)</sup>.

دراسة: ياسر عبد الله أحمد ٢٠١٥م

استهدفت هذه الدراسة اختبار طبيعة العلاقة بين حوكمة مهنة المراجعة ومدى قدرة آلياتها في الحد من ممارسات المصارف السودانية لعمليات إدارة الأرباح في تقاريرها المالية، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة مهنة المراجعة في اكتشاف ممارسات المصارف السودانية لظاهرة إدارة الأرباح<sup>(٣)</sup>.

(١) د. أشرف محمد إبراهيم، آليات مساهمة مهنة المراجعة في الحد من حدوث الأزمات المالية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد ٥٥، السنة السابعة عشر، ١٤٣٤هـ، ٢٠١٢م، ص ١٧.

(٢) سامح أحمد عبد الرحيم، دراسة إمكانية تطبيق آليات حوكمة منشآت المراجعة في البيئة المصرية وانعكاساتها على قرارات المستثمرين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ماجستير المحاسبة، ٢٠١٤م.

(٣) ياسر عبد الله أحمد، دور آليات حوكمة مهنة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين ٢٠٠٥م.

## المبحث الثالث

### الإطار النظري للدراسة

#### مفهوم حوكمة المراجعة:

عرفت حوكمة المراجعة بأنها مجموعة من الآليات والأدوات والمبادئ والأساليب التي تساعد المعنيين بالمهنة على مراقبة أداءها 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<sup>(١)</sup>.

#### الحاجة إلى حوكمة المراجعة

تعود الحاجة إلى حوكمة مهنة المراجعة إلى أن هناك العديد من الممارسات المتعددة التي قامت بها بعض مكاتب المراجعة والتي دعت إلى ضرورة الحاجة إلى حوكمة مهنة المراجعة لعل أهمها الممارسات التالية:<sup>(٢)</sup>

- ثبات مشاركة بعض مكاتب المراجعة في التخلص من جميع أوراق المراجعة بهدف إخفاء بعض الحقائق الجوهرية عن العدالة.
- قيام بعض مكاتب المراجعة بإصدار تقارير مراجعة نظيفة في حين أن التقارير المالية تحتوي على تحريفات جوهرية.
- أداء بعض مكاتب المراجعة لأعمال غير أخلاقية وغير ملائمة مهنيًا.

(١) د. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، ج ٤ الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٩م، ص ٣٥.

(٢) د. عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك (القاهرة، دار النشر للجامعات، ٢٠١٤م)، ص ١١١-

- طول العلاقة التعاقدية لمكاتب المراجعة مع الشركاء عملاء المراجعة وبالتالي ارتباط العلاقات الاقتصادية والاجتماعية بين الطرفين.
- عدم اهتمام مكاتب المراجعة بالإفصاح عن المخالفات الجوهرية في تقريره.
- قيام مكاتب المراجعة بأبعاد بعض موظفيها بسبب اعتراضهم على معالجة بعض العمليات المالية والمحاسبية خارج الميزانية. كما خلص كاتب آخر إلى أن المشاكل والاتجاهات التي ألفت بظلالها على مهنة المراجعة والتي ظهرت وراؤها المطالبة بحوكمة المهنة تعود إلى الآتي:<sup>(١)</sup>
  - زيادة اعتماد المراجعين على الشكل دون الجوهر عند اتخاذ الأحكام المحاسبية.
  - إقرار المراجعين بأن الإدارة هي العميل وليست حملة الأسهم بمعنى أن الإدارة لديها السلطة على تعيين وعزل المراجع بالمنشأة.
  - تزايد اهتمام مكاتب المراجعة بتقدير الاستشارات الإدارية بسبب زيادة عوائدها عن أتعاب المراجعة التقليدية.
  - انخفاض مستوى حياد واستقلالية أعضاء مجالس الإدارة وضعف أدائهم.
  - تخصيص مكافآت لمكاتب المراجعة في ضوء النمو والربحية في الشركات، بسبب العلاقات المترابطة بين الإدارة ومكاتب المراجعة... وفي نفس الاتجاه فقد أشارت نتائج إحدى الدراسات إلى أنه من الضروري أن تقوم المنظمات المهنية المتواجدة في الدول العربية بتقوية وتدعم سلطاتها في توجيه وقيادة المهنة وتحديد دور ومسئولية المراجع في فشل عملية المراجعة والتي منها<sup>(٢)</sup>:

(١) د. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات (الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠١٠م) ص ٣٠٩ - ٣١٠.

(٢) د. يوسف محمود جريوع، د، على عبد الله شاهين، العوامل المؤثرة في فشل عملية المراجعة، وسبل علاقة هذا الفشل/ (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين/ كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثامن والثلاثين، ٢٠١١م، ص ٥٧٦.

- نقص الكفاءة المهنية عند المراجع الخارجي.
- الشك في حياد واستقلالية المراجع الخارجي.
- عدم اكتشافه الغش والأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية قيد المراجعة.
- طول فترة عمل المراجع بالشركة.
- عدم اكتشافه عقود وارتباطات غير قانونية.
- انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.
- عدم التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة.
- عدم التحفظ بشأن فرض الاستمرارية في الأعمال عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل الذي يراجع حساباته.

### أهداف حوكمة المراجعة:

- أن حوكمة مؤسسات المراجعة الخارجية يسهم في تحقيق الأهداف الآتية:<sup>(١)</sup>
  - زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية.
  - خدمة المجتمع انطلاقاً من حاجة المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية إلى معرفة مدى التزامها بالقوانين واللوائح ذات الصلة.
  - يدعم نظام الحوكمة من خلال اهتمام المهنة بمراعاة مصالح المساهمين والأطراف ذات العلاقة الأخرى.
  - ضمان تحقيق الجودة في أداء المراجعة وضرورة الرقابة على جودة عملية المراجعة.

(١) محمد أحمد علي، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٢٠١٣م، ص ٢١٣.

- المساهمة في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين الملاك والإدارة من خلال إبداء الرأي المهني المحايد في القوائم المالية. كما أوضحت نتائج دراسة أخرى أن الطلب المتزايد على حوكمة وظيفة المراجعة ومراقبة جودة أداؤها في كافة مراحل عملية المراجعة فضلاً عن وضع معايير لها يعود للمسببات والتعارض الفعلي أو المحتمل في المصالح بين الإدارة بصفقتها مسئولة عن إعداد التقارير المالية وبين مستخدمي هذه التقارير وكذلك الرغبة في زيادة الثقة في صحة نتائج القرارات التي تعتمد على المعلومات المدرجة بالقوائم المالية بالإضافة إلى تعقد موضوعات المعلومات الاقتصادية التي تنطوي عليها القوائم المالية مما يصعب من الحكم على جودتها<sup>(١)</sup>.

### أهمية حوكمة المراجعة

- الاهتمام المتزايد بتطبيق مفاهيم ومتطلبات الحوكمة بمؤسسات المراجعة الخارجية يضمن لها تحقيق الفوائد والمنافع الآتية:<sup>(٢)</sup>
  - تجنب سوء استخدام الإدارة لسلطاتها في تحقيق منافع ذاتية أو شخصية على حساب المصلحة العامة. أي قطع الطريق أمام ممارسات الفساد المالي والإداري.
  - تعضيد مبدأ الاستقلال والنزاهة والموضوعية لمراجع الحسابات مما ينعكس بصورة مباشرة على أدائه التقريبي.
  - المساعدة في الفحص السليم لآليات الرقابة الداخلية وتقييم جودتها.

(١) د. محمد سمير بلال، دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، ورقة علمية للمؤتمر العلمي الخامس حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الإسكندرية ٨-١٠ سبتمبر- ٢٠٠٥م ص ٥٥.

(٢) عاصم محمد الفضل، دور المراجعة في التحقق من تطبيق حوكمة الشركات بالقطاع المصرفي السوداني، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٢٠١٢م/ ص ١١٠.

- إتاحة المعلومات الموثوقة للجهات ذات العلاقة في صورة تغذية راجعة للاستفادة منها في تقييم قواعد الحوكمة ومتطلبات التقارير المالية.
  - إضفاء درجة كبيرة من الثقة من قبل الأطراف ذات المصلحة بما يضمن لهم حرص الإدارة على مصالحهم.
  - ضمان مستوى التأكيد على جودة التقارير المالية.
  - المساهمة في تضيق الفجوة بين المنهجية المعرفية للحوكمة والتطبيق والممارسات السليمة لها بدرجة كبيرة ومرضية
- كما خلصت دراسة أخرى إلى أن هنالك تأكيد على الدور الذي يمكن أن تؤديه حوكمة المهنة كالتأكيد على أهمية الرقابة الداخلية وإعداد التقارير وفعاليتها للأطراف الخارجية ودورها الحوكمي في الحد من التلاعب التي تقوم به إدارات المؤسسات في الأمور ذات الصلة بعملية إعداد التقرير المالي.<sup>(١)</sup>

(١) د. محمد عبد المنعم، دور آليات حوكمة الشركات في دعم واستقلال مراجع الحسابات الخارجية/ مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الأول ٢٠١٣ م ص ٢٣.

## مبادئ حوكمة المراجعة:

يرتكز التطبيق السليم لحوكمة مؤسسات المراجعة الخارجية على المبادئ الآتية:<sup>(١)</sup>

- وجود تشريعات مهنية معاصرة وملائمة للمهنة.
- وجود نظام متطور وفعال للتعليم المحاسبي بصفة خاصة والتجاري بصفة عامة.
- وجود نظام تدريبي كفاء ومرن ولا مركزي.
- تنمية الوعي لدى أصحاب المصالح في الشركات والمجتمع بشأن دور مهنة المراجعة في رفاهية المجتمع.
- وجود دليل متطور وملزم بقواعد آداب وسلوكيات المهنة.
- تفعيل آلية بحثية مهنية وأكاديمية مستمرة لمشاكل الممارسة المهنية وسبل مواجهة التحديات المهنية عملياً.

## أبعاد حوكمة المراجعة

تتمثل الأبعاد الأساسية لحوكمة مهنة المراجعة في الآتي:

### بعد الإفصاح والاتصال:

يعد بعد الإفصاح والاتصال أحد الأبعاد الأساسية لحوكمة مهنة المراجعة، ويتحقق هذا البعد من خلال قيام مؤسسات المراجعة الخارجية بالإفصاح الصحيح والسليم عن كافة الموضوعات المتعلقة بنتائج عملية الفحص والمراجعة في تقارير المراجعة ولكافة الأطراف ذات العلاقة أو المصلحة خلال

(١) ياسر عبد الله أحمد، مرجع سابق، ص ٤٢.



التوقيت المناسب بما يتضمن ذلك معلومات عن المركز المالي، حقوق الملكية وسياسات الحوكمة وتقارير التدقيق ومقاييس الأداء والإنجاز والتوجيهات والخطط المستقبلية للوحدات الاقتصادية قيد المراجعة<sup>(١)</sup>.

### البعد الأخلاقي:

تقوم فلسفة البعد الأخلاقي في إطار حوكمة مهنة المراجعة من خلال تدعيم السلوك المسؤول وبناء بيئة مناسبة تمكن المراجعين من الإبلاغ عن التصرفات الخاطئة بدلاً من السكوت عنها أو الإبلاغ عنها بعد فوات الأوان، ويتحقق ذلك من خلال قيام مؤسسات المراجعة الخارجية بمناقشة المواضيع الأخلاقية والعمل على تطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة أخلاقية وتطبيقها بمستوى عالٍ من السلوك المثالي والابتعاد عن الأمور التي يمكن أن تثير النقاش حول مستوى جودة أداء المراجعين<sup>(٢)</sup>.

### البعد الرقابي:

يمثل البعد الرقابي ذات أهمية كبيرة في مجال حوكمة مهنة المراجعة، ويشير ذلك إلى ضرورة توافر نظم للرقابة والمساءلة على أداء مؤسسات المراجعة الخارجية وتصرفاتها الإدارية لضمان الحد من عدم تماثل المعلومات وتقليل الفجوة بين أصحاب المصالح والمساهمين من جهة وبين إدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى<sup>(٣)</sup>، بالإضافة إلى توفير الاستقلالية التامة لهذه المكاتب عن الإدارة، والعمل على إضفاء المزيد من الثقة والمصدقية في التقارير المالية من خلال الرأي الفني المحايد<sup>(٤)</sup>.

(١) د. وائل حسين محمد، دور المراجعة في الأزمة المالية العالمية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠١٤م، ص ١٥٢.

(٢) د. ظاهر القشي، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع، ورقة علمية مقدمة للمؤتمر العربي الأول، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية ٢٠٠٥م، ص ١٤٨.

(٣) الصادق محمد سالم الطيب، حوكمة الشركات، ودورها في ترشيد الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٢م، ص ٦٠.

(٤) د. سماسم كامل موسى، دور أبعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠١١م، ص ٤٥٢-٤٥٣.

## البعد الاستراتيجي:

يتعلق هذا البعد بتركيز مستوى اهتمامات مؤسسات المراجعة الخارجية بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي لدى المراجعين في عمليات المراجعة المختلفة<sup>(١)</sup>. مما تقدم يتلاحظ للباحث أن الاهتمام المتزايد لمؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة المراجعة في واقع الممارسة العملية بسوق خدمات المراجعة سيسهم في تحسين مستوى مهنة المراجعة.

## المبحث الرابع

### الدراسة الميدانية

#### مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الخارجية والمراجعين بديوان المراجعة القومي. أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية طبقية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (١٩) استمارة استبيان على المراجعين بديوان المراجعة القومي ويشكل ذلك ما نسبته (١٩ / ٥٠ = ٣٨%) من مجتمع الدراسة، بينما تم توزيع عدد (٣١) استمارة استبيان على المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية ويمثل ذلك ما نسبته (٣١ / ٥٠ = ٦٢%) من مجتمع الدراسة، حيث تم إعادة استبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

(١) سامح أحمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص ٥٩.

## خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (١) يوضح خصائص عينة الدراسة

النسبة	العدد	الفئات	البيان
٥٠,٠٠	٢٥	بكالوريوس	المؤهل العلمي
١٢,٠	٦	دبلوم عالي	
١٦,٠	٨	ماجستير	
٢٠,٠	١٠	دكتوراه	
٢,٠	١	أخرى	
١٠٠,٠	٥٠	المجموع	
٤,٠	٢	زمالة بريطانية	المؤهل المهني
٢,٠	١	زمالة أمريكية	
١٢,٠	٦	زمالة عربية	
٣٤,٠	١٧	زمالة سودانية	
٢,٠	١	أخرى	
٤٦,٠	٢٣	لا توجد زمالة	
١٠٠,٠	٥٠	مجموع	
٦٢,٠	٣١	مراجع بمكتب	مكان العمل
		مراجعة خارجي	
٣٨,٠	١٩	مراجع بديوان	

		المراجع القومي	
١٠٠,٠	٥٠	مجموع	
١٦,٠	٨	أقل من ٥ سنوات	سنوات الخبرة
٢٤,٠	١٢	من ٥ وأقل من ١٠ سنوات	
٢٠,٠	١٠	١١ - ١٥ سنة	
١٤,٠	٧	١٦ - ٢٠ سنة	
٢٦,٠	١٣	أكثر من ٢٠ سنة	
١٠٠,٠	٥٠	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م.

- يتبين للباحث من الجدول أعلاه ما يلي:
- غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المؤهل العلمي الجامعي (بكالوريوس) حيث بلغ عددهم (٢٥) فرداً ونسبة (٥٠%) من عينة الدراسة، ثم يليهم الأفراد من ذوي المؤهل فوق الجامعي (دكتوراه) حيث بلغ عددهم (١٠) أفراد ونسبة (٢٠,٠%)، ثم يليهم الأفراد من ذوي المؤهل فوق الجامعي (ماجستير)، والذي يبلغ عددهم (٨) أفراد ونسبة (١٦%)، ثم يليهم الأفراد من ذوي المؤهل فوق الجامعي (دبلوم عالي)، حيث كان عددهم (٦) أفراد ونسبة (١٢%)، وأن المؤهلات الأخرى تشكل ما نسبته (٢%) من أفراد عينة الدراسة.
- كما يتبين من الجدول أعلاه أن المبحوثين وبحسب المؤهل المهني أن أغلبهم يحملون مؤهلات مهنية حيث نجد أن عدد (١٧) فرداً ونسبة (٣٤%) يحملون (الزمالة السودانية)، ثم يليهم الذين يحملون (الزمالة العربية) وعددهم (٦) بنسبة (١٢%)، واثان فقط يحملون (الزمالة البريطانية)

بنسبة (٤%) وواحد فقط يحمل (الزمالة الأمريكية) بنسبة (٢%) كما أن هنالك (٢٣) فرداً وبنسبة (٤٦%) ليس لديهم (مؤهل مهني).

- ويتبين أيضاً من الجدول أعلاه أن هنالك (٣١) فرداً وبنسبة (٦٢%) يعملون (بمكتب مراجعة خارجي)، بينما ١٩ فرداً وبنسبة (٣٨%) يعملون (بديوان المراجعة القومي).
- كما يتبين من الجدول أعلاه، أن هنالك (١٣) فرداً وبنسبة (٢٦%) لديهم خبرة (أكثر من ٢٠ سنة)، كما أن هنالك (٨) فرد وبنسبة (١٦%) لديهم خبرة (٥ سنوات) بينما الذين لديهم خبرة (من ٦ - ١٠ سنوات) يبلغ عددهم (١٢) بنسبة (٢٤%)، في حين أن هنالك (١٠) أفراد وبنسبة (٢٠%) لديهم خبرة (من ١١ - ١٥ سنة) كما نجد أن ما تتراوح خبرتهم من ١٦ - ٢٠ سنة) كان عددهم (٧) ونسبتهم (١٤%).

### ٣: أداة الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث استمارة الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة.

### ٢/ الثبات والصدق الظاهري لأداة الدراسة:

من أجل تحسين صدق الأداة (استمارة الاستبانة) وثباتها فقد تم إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض الأكاديميين من الجامعات الأخرى بغرض التحقق من صلاحيتها وسلامة ووضوح عباراتها. حيث تم تحديثها بملاحظاتهم قبل توزيعها على المبحوثين.

### ٣/ الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة:

لحساب الصدق والثبات الإحصائي لأداة الدراسة تم أخذ عينة استطلاعية وبمجم (٣٠) فرداً وتم حساب ثبات وصدق الاستبانة من هذه العينة بموجب معادلة التجزئة النصفية ويوضح الجدول رقم (٢) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية.

## جدول رقم (٢)

المقياس	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
معامل كرنباخ ألفا	٨٨%	٩٤%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م.

يتضح للباحث من الجدول أعلاه أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي وفقاً لمعادلة كرنباخ ألفا العبارات ولكامل استمارة الاستبانة عالية جداً وتقارب (١٠٠%) مما يعطي مؤشر جيد لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

## ٣/ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وذلك بمعاونة الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على عبارات محاور الدراسة.
- كرنباخ ألفا لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
- الوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري (Std. Deviation) لإجابات أفراد العينة على عبارات محاور الدراسة.
- اختبار مربع كاي لأبعاد الدراسة لاستقلالية الظواهر.

## أولاً: تحليل ومناقشة عبارات محاور الدراسة:

- تحليل ومناقشة عبارات المحور الأول (البعد الأخلاقي):

يهدف تحليل هذا المحور لمعرفة اتجاه اراء المبحوثين حول عبارات البعد الأخلاقي كأحد الأبعاد الأساسية

لحوكمة مهنة المراجعة.

### جدول رقم (٣)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الأخلاقي

العبارة	لا أوافق بشدة		محايد		موافق		أوافق بشدة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الدرجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الدرجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
تسعى إلى توفير المطالبات البيئية اللازمة لمزاولة خدمات المراجعة	٠	٠	٢	١٣	٣٥	٠	٠	٠
	٠	٠	٤,٠	٢٦,٠	٧٠,٠	٠,٠	٠,٠	٠,٠
تقدم خدماتنا المهنية في إطار المتطلبات السلوكية للمراجعة	٠	٠	٢	٢٠	٢٦	٠	٠	٠
	٠	٠	٤,٠	٤٠,٠	٥٢,٠	٠,٠	٠,٠	٠,٠
نعمل على نشر الثقافة الأخلاقية للحوكمة لدى العاملين بمؤسسة المراجعة	٠	٠	٧	٢١	٢٢	٠	٠	٠
	٠,٠	٠,٠	١٤,٠	٤٢,٠	-٠,٤٤	٠,٠	٠,٠	٠,٠

أوافق بشدة	.٧٨٢	٤,٢٠	٢٠	٢١	٨	١	٠	تساهم مؤسستنا في نشر
			٤٠,٠	٤٢,٠	١٦,٠	٢,٠	٠,٠	الثقافة الأخلاقية للحكومة لدى عملاء المراجعة
أوافق	١,٠٣٨	٤,٠٦	٢٢	١٤	١٠	٣	١	نعتمد على مبادئ حوكمة
			٤٤,٠	٢٨,٠	٢٠,٠	٦,٠	٢,٠	المراجعة كأساس في تقديم خدماتنا المهنية
أوافق بشدة	.٧٦٨	٤,٣٢	١٢٥	٨٩	٢٩	٦	١	البعد الأخلاقي
			٥٠,٠	٣٥,٦	١١,٠	٢,٤	٠,٤	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م.

من خلال دراسة الجدول أعلاه والخاص بنتائج المحور الأول (البعد الأخلاقي) يتضح للباحث

أنه قد حصل على وسط حسابي (٤٣٢) أي أوافق بشدة بحسب مقياس ليكرت الخماسي. ويشير ذلك

إلى أن غالبية الباحثين يوافقون بشدة على ما جاء بجميع عبارات البعد الأخلاقي.



## ٢/ تحليل ومناقشة عبارات البعد الثاني (البعد الرقابي):

يهدف هذا المحور لمعرفة اتجاه آراء المبحوثين حول البعد الرقابي كأحد أبعاد حوكمة مهنة

المراجعة.

### جدول رقم (٤)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الرقابي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبرة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
أوافق	.٩٧٦	٤,١٦	٢٣	١٧	٥	٥	٠	لدينا نظم مصممة لمراقبة
			٤٦,٠	٣٤,٠	١٠,٠	١٠,٠	٠	خدماتنا المهنية
أوافق بشدة	.٦٧٥	٤,٤٤	٢٦	٢١	٢	١	٠	نلتزم بالمتطلبات القانونية
			٥٢,٠	٤٢,٠	٤,٠	٢,٠	٠	الخاصة بمزاولة مهنة المراجعة
أوافق بشدة	.٩٢٣	٤,٣٨	٣٠	١٢	٦	١	١	نعمل على إتاحة الفرصة
			-٠.٤٤	٤٢,٠	١٤,٠	٠,٠	٠,٠	للأطراف ذات المصلحة في تقييم مستوى جودة خدماتنا المهنية

أوافق بشدة	.٨٣٣	٤,٤٠	٢٧	١٩	٢	١	١	دائما ما نسعى إلى تفعيل
			٥٤,٠	٣٨,٠	٤,٠	٢,٠	٢,٠	الدور الإشرافي لضمان كفاءة العاملين بمؤسستنا
أوافق بشدة	.٦١١	٤,٥٦	٣١	١٦	٣	٠	٠	نحتم بتطبيق نظم المساءلة
			٦٢,٠	٣٢,٠	٦,٠	٠,٠	٠,٠	الإدارية تجاه العاملين بمؤسستنا
أوافق بشدة	.٨٠٤	٤,٣٩	١٣٧	٨٥	١٨	٨	٢	البعد الرقابي
			٥٤,٨	٣٤,٠	٧,٢٠	٣,٢	٠,٨	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م.

من خلال دراسة الجدول أعلاه والخاص بنتائج المحور الثاني (البعد الرقابي) يتضح للباحث أنه قد حصل على وسط حسابي (٤,٣٩) وبحسب مقياس ليكارت الخماسي يشير ذلك إلى أن غالبية المبحوثين يوافقون بشدة على ما جاء بجميع عبارات البعد الرقابي.

### ٣/ تحليل ومناقشة عبارات البعد الثالث (بعد الإفصاح والاتصال):

يهدف هذا المحور لمعرفة آراء المبحوثين حول العبارات الواردة ببعده الإفصاح والاتصال كأحد

أبعاد حوكمة مهنة المراجعة.

## جدول رقم (٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات بعد الإفصاح والاتصال

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبارات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
أوافق بشدة	.٧٣٤	٤,٤٦	٢٩	١٦	٤	١	٠	نراعي مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة
			٥٨,٠	٣٢,٠	٨,٠	٢,٠	٠	
أوافق بشدة	.٦٧٣	٤,٤٢	٢٥	٢٢	٢	١	٠	نسعى إلى تحسين نوعية المعلومات المقدمة في تقارير المراجعة
			٥٠,٠	٤٤,٠	٤,٠	٢,٠	٠	
أوافق بشدة	.٦٧٧	٤,٤٨	٢٨	١٩	٢	١	٠	نعمل على توسيع نطاق المعلومات المفيدة للأطراف ذات العلاقة بتقارير المراجعة
			٥٦,٠	٣٨,٠	٤,٠	٢,٠	٠,٠	
أوافق بشدة	.٦٦٧	٤,٦٢	٣٥	١٢	٢	١	٠	نعتمد على مبادئ الشفافية في تنفيذ عمليات المراجعة
			٧٠,٠	٢٤,٠	٤,٠	٢,٠	٠,٠	

أوافق بشدة	٠,٦٨٨	٤,٥٠	١١٧	٦٩	١٠	٤	٠	بعد الإفصاح والاتصال
			٥٨,٥	٣٤,٥	٥,٠٠	٢,٠	٠,٠	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م.

من خلال دراسة الجدول أعلاه والخاص بنتائج المحور الثالث (بعد الإفصاح والاتصال) يتضح

للباحث أنه قد حصل على وسط حسابي (٤,٥٠) أي أوافق بشدة بحسب مقياس ليكارت الخماسي.

بمعنى أن غالبية المبحوثين يوافقون بشدة على ما ورد في جميع عبارات بعد الإفصاح والاتصال.

#### ٤/ تحليل ومناقشة عبارات البعد الرابع (البعد الاستراتيجي):

يهدف تحليل ومناقشة هذا المحور لمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين حول عبارات البعد الاستراتيجي كأحد

أبعاد حوكمة مهنة المراجعة.

#### جدول رقم (٦)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الاستراتيجي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
أوافق بشدة	.٥٣٦	٤,٧٢	٣٨	١٠	٢	٠	٠	نهتم بتطوير الهيكل التنظيمي لمؤسسة المراجعة
			٧٦,٠	٢٠,٠	٤,٠	٠,٠	٠	
أوافق	.٥٤٢	٤,٤٦	٢٤	٢٥	١	٠	٠	نهتم بتوفير المواد اللازمة

بشدة			٤٨,٠	٥٠,٠	٢,٠	٠,٠	٠	لتحقيق الأهداف المستقبلية
أوافق	.٧٣٣	٤,٤٤	٢٨	١٧	٤	١	٠	نعمل على تحسين أوضاع العاملين بمؤسسة المراجعة
بشدة			٥٦,٠	٣٤,٠	٨,٠	٢,٠	٠,٠	
أوافق	.٧٦٢	٤,٤٦	٣٠	١٤	٥	١	٠	نسعى الى التقليل من المخاطر التي تواجه استمراريتنا في تحقيق النتائج المستهدفة
بشدة			٦٠,٠	٢٨,٠	١٠,٠	٢,٠	٠,٠	
أوافق	.٧٠٥	٤,٤٤	٢٧	١٩	٣	١	٠	نهتم بتطوير أنظمة العمل الخاصة بتقديم الخدمة
بشدة			٥٤,٠	٣٨,٠	٦,٠	٢,٠	٠,٠٠	
أوافق	.٠,٦٦	٤,٥٠	١٤٧	٨٥	١٥	٣	٠	البعد الاستراتيجي
بشدة			٥٢,٥	٣٢,٥	١٠,٠	٤,٤	٠,٦٣	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م.

يتضح للباحث من الجدول أعلاه والخاص بنتائج البعد الرابع (البعد الاستراتيجي) أنه قد حصل

على وسط حسابي (٤,٥٠) أي أوافق بشدة بحسب مقياس ليكارت الخماسي. بمعنى أن غالبية

المبحوثين يوافقون بشدة على ما ورد بعبارات البعد الاستراتيجي.

## ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة:

### اختبار الفرضية الأولى

تنص هذه الفرضية على ما يلي:

H0: (لا توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الاخلاقي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

H1: (توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الأخلاقي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

يوضح الجدول رقم (٧) اختبار مربع كاي للعلاقة بين البعد الأخلاقي ومكان العمل:

### جدول رقم (٧)

#### اختبار مربع كاي للعلاقة بين البعد الأخلاقي ومكان العمل

المجموع	مكان العمل		درجة الموافق	البعد
	مراجع بديوان المراجعة القومي	مراجع بمكتب مراجعة خارجي		
١	٠	١	محايد	البعد الأخلاقي
١٦	٩	٧	أوافق	
٣٣	١٠	٢٣	أوافق بشدة	
٥٠	١٩	٣١	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

اختبار كاي تربيع			
المعنوية	درجة الحرية	القيمة كاي تربيع	الاختبار
.١٥٧	٢	٣,٧٠٨ <sup>a</sup>	Pearson Chi- Square

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

بلغت قيمة (كاي تربيع) للفرضية الأولى (٣,٧٠٥) بمستوى معنوية (٠,١٥٧) وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية (٥,٠%) وعليه فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الأخلاقي ويعزى لاختلاف مكان العمل وبالتالي يتم قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل.

### اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على:

H0: (لا توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الرقابي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

H1: (توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الرقابي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

## جدول رقم (٨)

اختبار مربع كاي للعلاقة بين البعد الرقابي ومكان العمل

المجموع	مكان العمل		درجة الموافقة	البعد
	مراجع بديوان المراجعة القومي	مراجع بمكتب مراجعة خارجي		
١	٠	١	لا أوافق	البعد الرقابي
١	٠	١	محايد	
١١	٧	٤	أوافق	
٣٧	١٢	٢٥	أوافق بشدة	
٥٠	١٩	٣١	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م

اختبار كاي تربيع			
المعنوية	درجة الحرية	القيمة كاي تربيع	الاختبار
٠,١٨٩	٣	٤,٧٨١ <sup>a</sup>	Pearson Chi- Square

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م

بلغت قيمة (كاي تربيع) للبعد الثاني (٤,٧٨١) بمستوى معنوية (٠,١٨٩) وهذه القيمة أكبر

من مستوى المعنوية (٥,٠%) وعليه فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين



إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الرقابي ويعزى ذلك لاختلاف مكان العمل وبالتالي يتم قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل.

### اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على:

H0: (لا توجد اختلافات جوهرية للالتزام ببعد الإفصاح والاتصال بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

H1: (توجد اختلافات جوهرية للالتزام ببعد الإفصاح والاتصال بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

### جدول رقم (٩)

اختبار مربع كاي للعلاقة بين بعد الإفصاح والاتصال ومكان العمل

المجموع	مكان العمل		درجة الموافق	البعد
	مراجع بديوان المراجعة القومي	مراجع بمكتب مراجعة خارجي		
١	٠	١	لا أوافق	بعد الإفصاح والاتصال
١٢	١٠	٢	أوافق	
٣٧	٩	٢٨	أوافق بشدة	
٥٠	١٩	٣١	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

اختبار كاي تربيع			
الاختبار	القيمة كاي تربيع	درجة الحرية	المعنوية
Pearson Chi- Square	١٤,٠١٧ <sup>a</sup>	٢	٠,٠٠١

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

بلغت قيمة (كاي تربيع) للبعد الثالث (٤,٧٨١) بمستوى معنوية (٠,٠٠١) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (٥,٠%) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة على عبارات بعد الإفصاح والاتصال ويعزى ذلك لاختلاف مكان العمل وبالتالي يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل.

### اختبار الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة على:

H0: (لا توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الاستراتيجي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

H1: (توجد اختلافات جوهرية للالتزام بالبعد الاستراتيجي بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي بالسودان).

## جدول رقم (١٠)

اختبار مربع كاي للعلاقة بين البعد الاستراتيجي ومكان العمل

المجموع	مكان العمل		درجة الموافق	البعد
	مراجع بديوان المراجعة القومي	مراجع بمكتب مراجعة خارجي		
١	٠	١	لا أوافق	البعد الاستراتيجي
١٠	٨	٢	أوافق	
٣٩	١١	٢٨	أوافق بشدة	
٥٠	١٩	٣١	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

اختبار كاي تربيع			
المعنوية	درجة الحرية	القيمة كاي تربيع	الاختبار
٠,٠٠٨	٢	٩,٦٨٨ <sup>a</sup>	Pearson Chi- Square

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

بلغت قيمة (كاي تربيع) للبعد الرابع (٩,٦٨٨) بمستوى معنوية (٠,٠٠١) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (٥,٠%) وعليه فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الاستراتيجي ويعزى ذلك لاختلاف مكان العمل وبالتالي يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل.

**النتائج:**

- حوكمة مهنة المراجعة تعني تفعيل مبادئ ومفاهيم وآليات الحوكمة لدى مؤسسات المراجعة بهدف تطوير الممارسة المهنية بها، وتحقيق دوافع الأطراف ذات المصلحة بنتائج عملية المراجعة.
- عدم وجود اختلافات جوهرية بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين بديوان المراجع القومي بالسودان على التزامهم بالبعد الأخلاقي.
- عدم وجود اختلافات جوهرية بين المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين بديوان المراجع القومي بالسودان على التزامهم بالبعد الرقابي.
- يختلف المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين بديوان المراجع القومي بالسودان جوهرياً على التزامهم ببعد الإفصاح والاتصال.
- يختلف المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة والمراجعين بديوان المراجع القومي بالسودان جوهرياً على التزامهم بالبعد الاستراتيجي.

**التوصيات:**

- ضرورة اهتمام الهيئات الرقابية والإشرافية ومجالس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بإلزام مؤسسات المراجعة الخارجية بتطبيق مبادئ وأبعاد حوكمة مهنة المراجعة في واقع الممارسة المهنية للمراجعة.
- سعى مؤسسات المراجعة الخارجية ببيئة الأعمال السودانية بتوفير المتطلبات البيئية اللازمة لتطبيق حوكمة مهنة المراجعة لضمان تحقيق التوازن في مصالح الأطراف ذات العلاقة لدى عملاء المراجعة.

- العمل على إعادة هندسة مقررات ومناهج المحاسبة والمراجعة بالجامعات السودانية من خلال تضمينه للمفاهيم الحديثة والمستجدة في مجال المحاسبة والمراجعة.
- توجيه البحوث والدراسات العلمية نحو حوكمة مهنة المراجعة ومدى تأثيرها على جودة الممارسة المهنية بيئة الأعمال السودانية.

### قائمة المصادر والمراجع:

- Cohen, J. R and Han No, D.M. "Auditors Consideration Of Corporate Governance, and Management Control Philosophy In Preplaning and planning Judgments "Auditing: A Journal Of Practice And Theory, 2000 Vol 200, PP, 133- 143.
- imhoff, J.R and Enqgene, A ccounting quality- Auditing and Corporate Governance: Journal of practice and Theory, January, 2002/ pp 1- 26- vol 200
- schilder, A. Corporate Governance, A coounting an Auditing- Enron Issues" Bussness Review 2002, No 29, pp 2-17.
- د. أمال محمد محمد عوض، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصري، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الثالث، ٢٠٠٣م.
- د. أمين السيد أحمد لطفي، حوكمة مهنة ومنشآت المحاسبة والمراجعة في ضوء متطلبات قانون Sarbanes- Oxley مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الأول ٢٠٠٤م.

- عبد الفتاح أحمد علي خليل، قياس البعد الاختياري للدور الحوكمي للمراجعة في الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع ٢٠٠٤م.
- د. عبد الوهاب نصر علي، آليات تفعيل الدور الحوكمي الإيجابي للتقرير الجديد لمراقبي الحسابات، ورقة علمية مقدمة لمؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٨- ١٠ سبتمبر ٢٠٠٥م.
- د. سالم بن عبد الله العتيبي، د. سلطان عائض، جودة المراجعة كأحد آليات الحوكمة، ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي السنوي، الريادة في مجتمع المعرفة، عمان، جامعة الزيتونة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، أبريل ٢٠٠٩م.
- د. أشرف محمد إبراهيم، آليات مساهمة مهنة المراجعة في الحد من حدوث الأزمات المالية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد ٥٥، السنة السابعة عشر، ١٤٣٤هـ، ٢٠١٢م، ص ١٧.
- سامح أحمد عبد الرحيم، دراسة إمكانية تطبيق آليات حوكمة منشآت المراجعة في البيئة المصرية وانعكاساتها على قرارات المستثمرين-، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ماجستير المحاسبة، ٢٠١٤م.
- ياسر عبد الله أحمد، در آليات حوكمة مهنة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين ٢٠٠٥م.
- د. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، ج ٤ الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٩م، ص ٣٥.

- د. عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك (القاهرة: دار النشر للجامعات، ٢٠١٤م)، ص ١١١-١١٢.
- د. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠١٠م) ص ٣٠٩-٣١٠.
- د. يوسف محمود جربوع، د، علي عبد الله شاهين، العوامل المؤثرة في فشل عملية المراجعة، وسبل علاقة هذا الفشل/ (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثامن والثلاثين، ٢٠١١م، ص ٥٧٦.
- محمد أحمد علي، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٢٠١٣م، ص ٢١٣.
- د. محمد سمير بلال، دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، ورقة علمية للمؤتمر العلمي الخامس حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، (الإسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ٨-١٠ سبتمبر- ٢٠٠٥م ص ٥٥.
- عاصم محمد الفضل، دور المراجعة في التحقق من تطبيق حوكمة الشركات بالقطاع المصرفي السوداني، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٢٠١٢م، ص ١١٠.
- د. محمد عبد المنعم، دور آليات حوكمة الشركات في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجية، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الأول ٢٠١٣م ص ٢٣.
- د. وائل حسين محمد، دور المراجعة في الأزمة المالية العالمية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠١٤م، ص ١٥٢.

- د. ظاهر القشي، الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع، ورقة علمية مقدمة للمؤتمر العربي الأول، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية ٢٠٠٥م، ص ١٤٨.
- د. سماسم كامل موسى، دور أبعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠١١م، ص ٤٥٢-٤٥٣.
- الصادق محمد سالم الطيب، حوكمة الشركات ودورها في ترشيد الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٢م، ص ٦٠.