

المقدمة

وتشتمل على الآتي

أولاً: الإطار المنهجي
ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تواجه مهنة المراجعة ومراجعي الحسابات في شتى أنحاء العالم من تزايد الانتقادات واللوم الموجه إليهم ، من خلال الدعاوي القضائية المرفوعة ضدهم والتي تطالبهم بالتعويضات المالية مما انعكس سلباً على درجة الثقة بهذه المهنة والعاملين عليها، وأيضاً على مصداقية التقارير والآراء الفنية المحايدة الصادرة عن مراجعي الحسابات . حيث تعبر تلك الانتقادات عن التباين الموجود بين إدراكات جمهور مهنة المراجعة لواجبات ، ومسئوليات المراجع ، وبين إدراك المراجع نفسه لتلك المسئوليات ، وهو ما أدى إلى ظهور فجوة التوقعات ، فارتفعت الأصوات المنادية بتدخل السلطات الحكومية في شئون مهنة المراجعة وإعادة تنظيمها بهدف حماية مصالح الجمهور وحماية الاقتصاد القومي.

وكنتيحة حتمية للانهيارات المالية التي حدثت بكبرى الشركات في العالم كشركة ENRON وشركة World Com وأسواق جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية ، والتحول إلى نظام السوق المفتوح، وانتهاج سياسة الخصخصة فقد اهتمت مجموعة من التكتلات كصندوق النقد الدولي ، والبنك الدولي ، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، والمنظمات المهنية والرسمية بدراسة مفهوم الحوكمة ومدى فعاليتها في زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية ، وتنشيط الاستثمار الوطني ، وجذب الاستثمارات الأجنبية والعربية ، وتدعيم الجهاز المصرفي وقدراته وتفعيل سوق الأوراق المالية ، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية بقوة ، وتحقيق المنفعة لكافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

ومما سبق يمكن التوصل الى أن آليات حوكمة الشركات تعمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة ومراقب الحسابات .

مشكلة البحث

تتخصر مشكلة البحث في الآتي :

1. عدم الاستفادة من حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات .
2. ضعف إدراك إدارات الشركات ومراجعي الحسابات لمفهوم حوكمة الشركات .
3. وجود تعارض وإختلاف في الأهداف والمصالح بين معدي التقارير والقوائم المالية المنشورة ومستخدميها .
4. زيادة فجوة التوقعات في المراجعة تقلل من فرص الإستثمار في الشركات .

أهمية البحث

تتجسد أهمية البحث فيما يلي:

1. تطبيق الحوكمة يحدد مصير الشركات ومصير الاقتصاديات كلها في عصر العولمة.
2. حوكمة الشركات تقلل المخاطر وتحفز الأداء.
3. حوكمة الشركات تبين الشفافية والقابلية للمحاسبة الاجتماعية.
4. سعى البحث في الحصول على دليل ميداني في بيئة الممارسة المهنية في السودان بشأن مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :

1. دراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة .

2. توضيح ماهية وأهمية حوكمة الشركات .
3. بيان كفاءة إستخدام حوكمة الشركات فى تضييق فجوة التوقعات .
4. الإستفادة من حوكمة الشركات فى زيادة الثقة لمستخدمي القوائم المالية .

فرضيات البحث

يسعى البحث إلى اختبار الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى:

تؤثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة

الفرضية الثانية :

تطبيق حوكمة الشركات يحقق قدر من الطمأنينة والثقة للمستثمرين .

الفرضية الثالثة :

تساعد حوكمة الشركات فى تقويم كفاءة أداء الشركات.

منهجية البحث

يستخدم البحث الأسلوب التاريخي لتتبع الدراسات السابقة في هذا المجال ، والأسلوب الاستنباطي والاستقرائي، والتحليل الوصفي واستخدام استمارة الاستبيان وتحليلها بواسطة الطرق الإحصائية ، بالإضافة إلى المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة المباشرة بالدراسة.

حدود البحث

تنحصر حدود البحث في مهنة المراجعة بالسودان.

هيكل البحث

يتضمن البحث مقدمة وثلاث فصول وخاتمة ، تضمن الفصل الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات، وأحتوى المبحث الأول على نشأة ومفاهيم حوكمة الشركات ، والمبحث الثاني على المبادئ والخصائص والركائز الأساسية لحوكمة الشركات وتجارب بعض الدول. أما الفصل الثاني تناول الإطار النظري لفجوة التوقعات في المراجعة، وتضمن المبحث الأول على مفهوم وسمات وأسباب ومستويات فجوة التوقعات في المراجعة، والمبحث الثاني على إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة. وخصص الفصل الثالث للدراسة الميدانية، والخاتمة التى إحتوت على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

1. دراسة سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة ، 2002م (نظرية السببية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة)⁽¹⁾

تجسدت مشكلة الدراسة في فقدان الثقة في التقارير المالية بسبب كثرة الدعاوي المرفوعة ضد المراجعين ، الأمر الذي أدى إلى ظهور فجوة التوقعات في المراجعة ، وعدم المقدرة على التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، وعدم المقدرة على مواجهة تحديات عصر العولمة لاستغلال الموارد بالصورة الأمثل والمحافظة على تنميتها . إهتمت الدراسة بالتعرف على الأسباب التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات ، ولفت أنظار الجهات المنظمة للمهنة للعمل على تضييقها ، وزيادة الثقة في خدمات المراجعة لدى الرأي العام والمستفيدين لضمان

⁽¹⁾ سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة، نظرية السببية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2002م).

إستمرارية المهنة . هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها ومستوياتها ومكوناتها ، ودور المنظمات المهنية ومراجعي الحسابات فى الحد منها مع التركيز على نظرية السببية ودورها فى التنبؤ بدرجة الفجوة . إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى حقيقة وجود فجوة التوقعات، وتعدد أسبابها ومكوناتها ومستوياتها ، وتأثيرها على مهنة المراجعة ، وأنها تتسم بالمرونة وتختلف من بلد لآخر ، وأن كثير من الدول إعترفت بها وكونت لجان لدراستها ومحاولة تضيقها . أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية والعلمية بنشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين جمهور مستخدمي التقارير المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة وتحديد دور المراجع وواجباته ومسئولياته ، ومعالجة الأسباب العامة للفجوة والعمل على تضيقها ، والتركيز على التدريب والتعليم المستمر لمراجعي الحسابات، ودراسة احتياجات مستخدمي التقارير ومحاولة الاستجابة للتوقعات المعقولة وتصحيح التوقعات غير المعقولة.

تناولت هذه الدراسة الأسباب المؤدية إلى فجوة التوقعات فى المراجعة وكيفية استخدام نظرية السببية فى التنبؤ بدرجة الفجوة، بينما تناولت دراستي بالوصف والتحليل قياس الأثر المترتب من تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات فى المراجعة.

2. دراسة أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب، 2005م (دور الإفصاح المحاسبي فى تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى كيفية تحديد دور الإفصاح فى الحد من فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، وتحديد الأسباب العامة لفجوة التوقعات بالإضافة إلى تحديد الأسباب الجوهرية لحالات فشل المراجعين . ظهرت أهمية الدراسة من وصف وتحليل موضوع الفجوة ومعرفة أسبابها وإمكانية الحد منها ، وإظهار حدود مسئولية الإدارة ومراقبي الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية ، ودراسة متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المحاسبية ، والتعرف على دور مهنة المراجعة فى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وزيادة ثقتهم فى تقارير المراجعة . هدفت الدراسة إلى معرفة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التى يمكن أن تقدمها القوائم المالية المنشورة لمستخدميها ، ومعرفة دور الإفصاح المحاسبي فى تضيق فجوة التوقعات . استخدمت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات تنشأ عندما يفشل المراجعين فى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، ويوجد تقصير من جانب مراجعي الحسابات بشأن الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بوجود غش أو تحريف جوهري ، وأن عدم وجود جهات رقابية تنظم المهنة أدى الى عدم تطبيق المعايير مما أثر سلباً على الأداء فزادت فجوة التوقعات . أوصت الدراسة بضرورة دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية ومحاولة تليتها ، والعمل على دعم إستقلال مراجع الحسابات ، وإنشاء مجالس لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة للعمل على تأهيلهم ، ورفع مستوى جودة المراجعة من خلال الرقابة المستمرة من الجهات المنظمة للمهنة على مكاتب المراجعة ومراجعي الحسابات .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي فى تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة، بينما هدفت دراستي إلى معرفة دور حوكمة الشركات فى تضيق تلك الفجوة.

¹ (1) أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب، دور الإفصاح المحاسبي فى تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).

3. دراسة الطيب إبراهيم عبد الله الحاج ، 2005م (أثر توفير معلومات

للمراجع الخارجي عن توقعات المستخدمين الخارجيين)⁽¹⁾

إنحصرت المشكلة في وجود فجوة فعلية بين ما يتوقعه الجمهور وما يتوقعه المراجع الخارجي في حدود ما يستطيع القيام به بدرجة معقولة ، وأن جزءاً كبيراً من توقعات المستخدمين معقولة ويمكن الوفاء بها بواسطة المراجع الخارجي إذا علم المراجع بتلك التوقعات ، وأن عدم توفير معلومات للمراجع الخارجي عن توقعات المستخدمين يؤدي الى عدم قيامه بواجباته الأساسية . ظهرت أهمية الدراسة من أن تحسين الاتصال بين المراجع والمستخدمين يساعد على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، و يعمل على زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال محاولة دراسة توقعات المستخدمين ، وتطوير دور المراجع لمقابلة هذه التوقعات . هدفت الدراسة إلى وصف وتحليل فجوة التوقعات في المراجعة ، ودراسة الأثر المترتب على توفير معلومات للمراجع الخارجي عن توقعات المستخدمين على إدراكه لواجبه . إغتمت الدراسة على المنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى أن فجوة توقعات في المراجعة ظهرت بسبب ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ، وانخفاض جودة الأداء المهني ، وعدم معرفة مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجعين ، والشك في حيادهم وإستقلالهم . أوصت الدراسة بضرورة تطوير مهنة المراجعة لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية ، وتشكيل لجان لفحص القوائم المالية وتقارير المراجعين بهدف التأكد من الإلتزام بالمعايير ، وعلى المنظمات المهنية تدعيم إستقلال المراجع وتوسيع حدود مسؤولياته . اهتمت هذه الدراسة بقياس الأثر المترتب من تحسين الاتصال بين المراجع الخارجي والمستخدمين ومعرفة توقعاتهم على تضيق فجوة توقعات المراجعة ، بينما اهتمت دراستي بقياس الأثر المترتب من كفاءة وفعالية تطبيق حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات .

4. دراسة ياسر صلاح دفع الله ، 2005م (دور المراجع الخارجي في تضيق

فجوة التوقعات في المراجعة)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود تعارض واختلاف في الأهداف والمصالح بين معدي القوائم المالية والتقارير المنشورة ومستخدميها ، وفقدان الثقة في التقارير المعدة بواسطة إدارة المنشأة . ظهرت أهمية الدراسة من أن القوائم المالية والتقارير التي تمتاز بالثقة تعتبر حافزاً للمستخدمين الحاليين والمرتقبين من أجل المزيد من التعامل مع المنشأة في كافة مجالات أعمالها . هدفت الدراسة إلى توضيح مهام وواجبات المراجع الخارجي في حفظ حقوق الملكية ، وإعانة مستخدمي القوائم المالية والتقارير المنشورة بتقديم رأي مهني محايد يؤكد أو ينفي صحة هذه التقارير . استخدمت الدراسة منهجي الاستنباط والاستقراء ، والوصف التحليلي . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، أن استمرار المراجع في مراجعة المنشأة لأكثر من فترة يعرضه للخضوع لإدارة المنشأة ، وأن وعي وإدراك إدارات المنشآت بأن القوائم المالية ستتم مراجعتها من شأنه التأثير عليهم وجعلهم يتخذون سلوكاً أكثر قبولاً والتزاماً ، وأن إدارات المنشآت في السودان لا تعمل بالتوصيات والانتقادات التي يقدمها المراجع الخارجي لتصحيح مسار العمل مستقبلاً . أوصت الدراسة بأن يسعى المراجع الخارجي لتوسيع دائرة تقرير المراجعة لضمان المزيد من الإفصاح ، وتوضيح التفاصيل المهمة لدى مستخدمي القوائم المالية والتقارير المنشورة ، وأن تكون عملية المراجعة مجزئة حتى يتمكن المراجع من إتباع الأساليب الحديثة في

¹ الطيب إبراهيم عبد الله الحاج ، أثر توفير معلومات للمراجع الخارجي عن توقعات المستخدمين الخارجيين (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ماجستير غير منشور ، 2005م).

² ياسر صلاح دفع الله ، دور المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ماجستير غير منشور ، 2005م).

المراجعة ، وأن تتبنى الدولة مشروع تعديل القوانين لتشمل توضيح مسؤوليات وواجبات المراجع تجاه الأطراف المختلفة. هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الجهود التي يقوم بها المراجع الخارجي من أجل تضيق شقة الخلاف بين معدي القوائم المالية (الإدارة) ومستخدميها وذلك لإعادة الثقة في القوائم المالية بصفة خاصة ومهنة المراجعة بصفة عامة، بينما هدفت دراستي إلى الاستفادة من حوكمة الشركات في زيادة الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

5. دراسة محمود صالح حبيب فضل ، 2006م (العوامل المؤثرة على فجوة توقعات المراجعة في السودان)⁽¹⁾

تمثلت المشكلة في أن التقارير التي يرفعها المراجع للجهات المستفيدة من خدماته بالرغم من أهميتها إلا أنها لا تلبي رغبات المستخدمين لأنها لا تعكس واقع الحال مما يبني عليها قرارات خاطئة ، وأن ضعف الكفاءة المهنية لدي المراجعين ، والقصور في فهم واجبات ومسؤوليات المراجع ، والتشريعات والأعراف السائدة لها أثر في زيادة فجوة التوقعات في المراجعة بالسودان . نبعت أهمية الدراسة من أن فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت مشكلة تواجه مستخدمي تقرير المراجعة بعد أن عجز تقرير المراجعة عن تلبية توقعاتهم وتزويدهم بالمعلومات الضرورية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، وأن مكاتب المراجعة في السودان أصبحت تعاني من ضعف الإقبال من قبل المتلقي لخدماتهم. هدفت الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة في فجوة توقعات المراجعة ، ومعرفة مدي إمكانية تطوير تقارير المراجعة لتلبية رغبات فئات المستخدمين، ودراسة الجهود التي بذلت في الحد من فجوة التوقعات في السودان. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي، والاستقرائي، والوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، أن التشريعات والأعراف تقيد أداء المراجع وتجعله يعمل في إطار محدد ، وهنالك قصور من قبل المنظمات المهنية في القيام بالتوعية اللازمة لمستخدمي تقرير المراجعة ، وأن هناك حوجة لمعايير مراجعة تواكب التطور الاقتصادي ومتطلبات العولمة . أوصت الدراسة بإعادة النظر في صيغة تقرير المراجعة وأن يحذف منه العبارات التي تحمل أكثر من مدلول، وأن تسعى الجهات ذات الاختصاص على توحيد مفهوم فجوة التوقعات ليسهل التعامل معها ، وقيام المنظمات المهنية بدورها في تدريب وتأهيل المراجعين ، وعقد المحاضرات لمستخدمي تقرير المراجعة.

تناولت هذه الدراسة العوامل التي زادت فجوة التوقعات في المراجعة في السودان والجهود التي بذلت للحد من تلك الفجوة، بينما تناولت دراستي توضيح دور بعض الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات التي تساهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بالسودان.

6. دراسة ياسر عبد النبي عبد الله ، 2006م (دور المنظمات المهنية في الحد من فجوة توقعات المراجعة في السودان)⁽²⁾

تكمن مشكلة الدراسة في زيادة الإنتقادات الموجهة للمراجعين بسبب قصور المهنة في تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية ، وكيفية تحديد دور المنظمات المهنية في الحد من فجوة التوقعات والآثار المترتبة من هذه الفجوة على أداء المراجعين في ظل زيادة الانتقادات الموجهة لهم . تمثلت أهمية الدراسة في ضرورة معرفة التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية والمراجعين ، وأهمية دور المعلومات في اتخاذ القرارات الرشيدة ، وزيادة حاجة المساهمين والمستثمرين إلى المعلومات الصحيحة التي يمكن الإعتماد عليها . هدفت الدراسة إلى وصف وتحليل فجوة التوقعات في

¹ محمود صالح حبيب فضل، **العوامل المؤثرة على فجوة توقعات المراجعة في السودان** (الخرطوم: جامعة النيلين ، بحث تكميلي ماجستير غير منشور، 2006م).

² ياسر عبد النبي عبد الله ، **دور المنظمات المهنية في الحد من فجوة توقعات المراجعة في السودان** (الخرطوم: جامعة النيلين ، بحث تكميلي ماجستير غير منشور، 2006م)

المراجعة ، وإظهار حدود مسؤولية المنظمات المهنية في الحد من فجوة التوقعات. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن المراجع الخارجي مسئول عن الأخطاء التي تكتشف بعد اكتمال عملية المراجعة ، وأن المنظمات المهنية لم تحدد واجبات ومسئوليات المراجع تحديد دقيق، وأن فجوة التوقعات ترجع إلى قصور وعدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات المستخدمين . أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور المنظمات المهنية للحد من فجوة التوقعات ، وتوفير الشفافية والوضوح في تقارير المراجعة فيما يتعلق بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية ، وتنوير مستخدمي القوائم المالية بدور المراجع وحدود مسؤولياته. وضحت هذه الدراسة الآثار المترتبة من فجوة التوقعات على أداء المراجعين ودور المنظمات المهنية في الحد منها، بينما هدفت دراستي إلى توضيح دور حوكمة الشركات في الحد من تلك الفجوة.

7. دراسة علاء عبدالوهاب ، 2006م (التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية) (1)

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم وتحديد عملية التحكم المؤسسي من منظور محاسبي ، والتعرف على الإجراءات التي تقوم بها الهيئة العامة لسوق المال فيما يخص قيام الشركات المساهمة العمانية بتطبيق قواعد التحكم المؤسسي من أجل استمراريتها في النشاط الاقتصادي من جهة ، وضمان مصالح الأطراف التي تتعامل معها من جهة أخرى ، وتحليل دور التحكم المؤسسي وتقييمه في هيئة سوق المال والدوائر التابعة لها. تمثلت المشكلة في عدم معرفة المستثمرين الحاليين والمرتبين بعملية الإبلاغ المالي عن الالتزامات التي تواجه الشركات ، خصوصاً الشركات التي تمر بظروف ومشاكل متعددة ، وقيام مجالس الإدارات بممارسة الضغوط على مدققي الحسابات بغرض بيان عدالة الميزانية العمومية والحسابات الختامية . تمثلت أهمية الدراسة في مناقشتها للدور المؤسسي الذي تقوم به هيئة سوق المال خاصة بعد إنهار السوق في تسعينات القرن الماضي وخسارة عدد كبير من المساهمين لإستثماراتهم . إستخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي ، والمنهج التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم وجود تناسق في مفهوم التحكم المؤسسي دولياً لاختلاف الموروث الثقافي واللغة، وأن ضعف عملية التحكم المؤسسي من العوامل التي تؤدي إلى إنهار الشركات ، وأن إزدياد ظاهرة التلاعب في الكشوفات المالية للشركات بسبب إساءة التصرف في التحكم المؤسسي . أوصت الدراسة بضرورة منح عملية التحكم المؤسسي الاهتمام الأكبر للمحافظة على النشاط الاقتصادي للشركات ، والعمل على ترسيخ هذا المفهوم لدى الشركات العامة ضماناً لمصلحتها ومصلحة المتعاملين معها ، وأن تكون معايير السلوك المهني ضامنة لاستقلالية المراجعين الخارجيين.

تناولت هذه الدراسة الآليات المحاسبية للتحكم المؤسسي التي تتبعها المؤسسات المساهمة في سوق المال للمحافظة على النشاط الاقتصادي ولمراعاة مصالح الأطراف المختلفة، بينما تناولت دراستي الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات التي يجب أن تتبعها كافة المؤسسات بغرض الحد من فجوة التوقعات لتحقيق مصالح كافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

8. دراسة فاروق جمعة عبد العال، 2006م (دور آليات وأساليب المراجعة في معالجة فجوة التوقع في حوكمة الشركات في البيئة المصرية) (2)

1 (1) علاء عبد الوهاب ، التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية (مسقط: مطبعة كلية الزهراء للبنات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22 ، العدد الأول ، 2006م)

تمثلت المشكلة في حجم فجوة التوقع بين ما يجب أن يتحقق من خلال التطبيق السليم والملائم لمبادئ حوكمة الشركات وبين ما يحدث فعلاً من عدم تطبيق هذه المبادئ، والأثر المترتب على ذلك من فقدان ثقة المستثمرين المحليين والأجانب في اقتصاد الدولة، وانخفاض القوة الشرائية للعملة الوطنية. سعت الدراسة إلى إظهار مشكلة عدم انتشار ثقافة الحوكمة، وقياس مدى تطبيق أساليب المراجعة في معالجة فجوة التوقع في حوكمة الشركات. استمدت الدراسة أهميتها من أن كفاءة وفعالية حوكمة الشركات تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم كفاية وملاءمة التشريعات الموجودة في مجال حوكمة الشركات، وأن غياب التطبيق السليم لقواعد ومعايير حوكمة الشركات يؤدي إلى اتساع فجوة التوقع. أوصت الدراسة بإصدار تشريع ملائم لحوكمة الشركات وإلزام كافة الوحدات به عند قيدها بالبورصة، وأن يشمل دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات معيار مخصص لمواجهة البطالة، وأن يشترط في منح القروض إتباع مبادئ الحوكمة الجيدة. تناولت هذه الدراسة مشكلة فجوة التوقع في مجال حوكمة الشركات ومدى تطبيق أساليب المراجعة لتضييق تلك الفجوة، بينما تناولت دراستي مشكلة فجوة التوقع في المراجعة وأثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على تلك الفجوة.

9. دراسة مواهب محجوب التوم ، 2007م (معايير المراجعة الدولية وأثرها في حوكمة الشركات)⁽¹⁾

تلخصت مشكلة الدراسة في إنبهار بعض الشركات في كبري الدول نيحة التواطؤ بين بعض مراجعي الحسابات والأدارة ، وأن كثير من الدول مازالت تطبق الطرق التقليدية في مسك الحسابات ومراجعتها ، وعدم استخدام المعايير الدولية أدى إلى توافر معلومات محاسبية لا يتوفر فيها الإفصاح والشفافية ولا تفي بأغراض المجتمع المالي . ظهرت أهمية الدراسة من الفوائد التي تعود على المساهمين والموظفين والإدارة وأصحاب المصالح الأخرى نتيجة تطبيق معايير المراجعة والمحاسبة الدولية في إعداد ونشر القوائم المالية والتي معها يسهل تطبيق نظام حوكمة الشركات . هدفت الدراسة إلى تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، وتطبيق معايير حوكمة الشركات وذلك لحفظ حقوق الأقلية من المساهمين المتعاملين مع القوائم المالية ، والإستفادة من مزايا أساليب المراجعة الحديثة والمعايير الدولية ونظام الحوكمة في الإرتقاء بالعمل المحاسبي لتحقيق التنمية الإقتصادية و الإجتماعية في السودان . توصلت الدراسة إلى أن الحوكمة الرشيدة للشركات تنشأ عندما تلتقي مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة المؤسسة ، وأن قانون الشركات وقانون سوق الأوراق المالية هما الأداة التنفيذية الأساسية للمساهمة في تطبيق الحوكمة ، وأن مراجعي الحسابات يلعبون دوراً أساسياً في اكتشاف أي انحراف مالي أو إداري عند تطبيقهم قواعد المحاسبة الدولية بتجرد وموضوعية . أوصت الدراسة بأن تقوم الشركات بإتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة الشركات ويتم الإفصاح والإعلان عنها ، وأن تنص تلك السياسة على إنشاء مجلس إداري استشاري للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات ، وأن يتضمن تقرير الإدارة السنوي للمساهمين دور الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية ورأيها في ذلك والإفصاح عن نقاط الضعف ومدى التزامها بأفضل الممارسات لحوكمة الشركات . اهتمت هذه الدراسة بإظهار الفوائد التي تعود على المساهمين والإدارة نتيجة تطبيق معايير المراجعة الدولية التي يسهل معها تطبيق نظام حوكمة الشركات، بينما اهتمت

² (1) فاروق جمعة عبد العال، دور آليات وأساليب المراجعة في معالجة فجوة التوقع في حوكمة الشركات في البيئة المصرية (بناها: مطبعة كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 2006م).

¹ (1) مواهب محجوب التوم، معايير المراجعة الدولية وأثرها في حوكمة الشركات (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي ماجستير غير منشور، 2007م).

دراستي بإظهار الفوائد التي تعود على المجتمع ككل نتيجة لتضييق فجوة التوقعات عن طريق إتباع نظام حوكمة الشركات.

10. دراسة عبد المطلب أبو زيد علي ، 2007م (دور المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص (السودانية)⁽¹⁾

انحصرت مشكلة الدراسة في كيفية تحديد دور المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام والقطاع الخاص السودانية ، وعدم معرفة الأسباب التي تؤدي إلى الأزمات المالية والفساد وانهيار الشركات ، ودراسة تأثير كفاءة واستقلالية موظفي المراجعة الداخلية في إرساء دعائم الحوكمة . هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين وتطوير الأداء الرقابي في القطاعين العام والخاص من خلال الفحص والتقييم والتأكد من مدى الالتزام بالنظم والسياسات والإجراءات والتشريعات والقوانين ، والتأكد من شفافية ونزاهة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ، ومدى فعالية نظام إدارة المخاطر. انحصرت أهمية الدراسة في توضيح دور المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام والخاص في السودان ، وتحديد نقاط القوة والضعف في نشاط المراجعة الداخلية ، والكشف عن مدى التطبيق الدولي لمبادئ الحوكمة في الشركات السودانية . إتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى عدم وجود إلمام بالمبادئ الدولية لحوكمة الشركات على مستوى القطاع العام والخاص في السودان ، وأن المراجعة الداخلية تؤثر على ضوابط وإجراءات حوكمة الشركات ، وأن الاهتمام بتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات يساعد على توفير الشفافية والإفصاح في القوائم المالية مما يساعد على جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية . أوصت الدراسة بضرورة توفير التأهيل العلمي والعملية لمزاولة مهنة المراجعة والمحاسبة في السودان ، والاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وإدخالها ضمن أنظمة الرقابة الداخلية ، والمبادرة بإعداد دليل عربي توضيحي يعرض بعض الممارسات الإدارية والمحاسبية لشركات عربية ترفض مساعي تعزيز مبادئ حوكمة الشركات التي انتهت إليها المؤسسات والهيئات الدولية. اهتمت الدراسة السابقة بتوضيح الدور الذي تلعبه كفاءة المراجعة الداخلية في إرساء دعائم الحوكمة، بينما اهتمت دراستي بتوضيح كفاءة الحوكمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

11. دراسة أشرف أحمد محمد غالي ، 2007م (قياس أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور مشاكل الوكالة الناتجة عن التعارض بين الإدارة والملاك ، حيث تسعى الإدارة إلى تقديم معلومات للمساهمين تظهر الحالة المالية للشركة في صورة ناجحة وذلك للمحافظة على مصالحها الخاصة بالشركة ، ويحدث هذا بالإتفاق بين الإدارة وبعض شركات المحاسبة والمراجعة التي تصدق على بيانات مضللة لا تعكس حقيقة المراكز المالية لتلك الشركات مما يؤدي إلى الانهيارات المالية وانخفاض ثقة الجمهور في التقارير والقوائم المالية وعملية المراجعة بصفة عامة . هدفت الدراسة إلى صياغة مفهوم واضح ومحدد لحوكمة الشركات ووضع محل التطبيق في بيئة الأعمال ، وتحديد علاقة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات

¹ عبد المطلب أبو زيد علي، دور المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص السودانية (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

² أشرف أحمد محمد غالي، قياس أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية (القاهرة: مطبعة كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 68 ، 2007م).

بجودة التقارير المالية ، ووضع إطار متكامل للآليات المحاسبية للحوكمة بما يتلاءم مع بيئة الأعمال . نبعت أهمية الدراسة من ظهور موضوع الحوكمة على الأحداث في السنوات الأخيرة، والإتجاه المتزايد لدي المنشآت على المستويين المحلي والدولي من الأخذ بمبادي وقواعد حوكمة الشركات من أجل زيادة جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية . إعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي، والمنهج التحليلي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، وجود ارتباط وثيق بين تطبيق حوكمة الشركات وبين جودة التقارير المالية نظراً لما توفره الحوكمة من معلومات تساعد في زيادة الشفافية والإفصاح، وأن لجان المراجعة كأحد الآليات المحاسبية للحوكمة تؤدي دوراً هاماً في إعداد وعرض وتحسين جودة التقارير المالية ، والمساعدة في إستقلال المراجع الخارجي وحل النزاعات بين الإدارة والمراجع الخارجي . أوصت الدراسة بضرورة تطوير المناهج العلمية بالجامعات لإمداد سوق العمل بخريجين مؤهلين ، وتطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بما يتناسب مع متطلبات العولمة والتجارة الإلكترونية وذلك لتفعيل حوكمة الشركات ، وقيام المنظمات المهنية بوضع برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على كيفية تطبيق حوكمة الشركات .

استفادت دراستي من هذه الدراسة في تحديد علاقة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بجودة التقارير المالية، وزادت عليها بيان أثر ذلك على فجوة التوقعات.

12. دراسة أحمد رجب عبد الملك ، 2008م (دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم كفاءة سوق المال المصري نتيجة للمتغيرات العشوائية الداخلة في تسعير الأسهم والتي لا تستند إلى أي مسببات موضوعية ولا إلى أي معلومات سواء كانت محاسبية أو غير محاسبية، وعدم تحديد منهج ملائم يوضح العلاقة بين حوكمة الشركات وكفاءة سوق المال ، وعدم تحديد آليات للوصول الى سعر السهم بسوق الأوراق المالية . هدفت الدراسة إلى توضيح علاقة حوكمة الشركات بكفاءة سوق المال، والتعرف على قواعد ومبادئ حوكمة الشركات التي تؤثر على قدرة السوق في تحديد السعر العادل للسهم . ترجع أهمية الدراسة إلى الدور الذي تلعبه الحوكمة في تحقيق الكفاءة في سوق الأوراق المالية ، وتحقيق العدالة في الوصول لسعر السهم ، وإتاحة المعلومات الملائمة للمستثمرين في التوقيت الملائم . انتهجت الدراسة المنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، أن المنهج الذي يصف العلاقة بين الحوكمة وأسعار الأسهم هو منهج دراسة السوق ، وأن مبدأ الإفصاح والشفافية الخاص بحوكمة الشركات يؤثر على قدرة السوق في الوصول للسعر العادل للسهم ، وأن الوصول الى الشفافية في المعلومات يتطلب التوسع في المعلومات المالية والاهتمام بالمعلومات غير المالية. أوصت الدراسة بعدة وصايا منها ، تفعيل القرارات الصادرة عن هيئة سوق المال والتي تخص التلاعب بالمعلومات الداخلية، والبعد عن الإفصاح الاختياري وتحويله إلى إفصاح إلزامي لتحقيق الشفافية والعدالة . هدفت الدراسة السابقة إلى توضيح علاقة حوكمة الشركات بكفاءة سوق المال، بينما هدفت دراستي إلى توضيح علاقة حوكمة الشركات بفجوة التوقعات.

13. دراسة سمير كامل محمد عيسى ، 2008م (العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات)⁽²⁾

¹ أحمد رجب عبد الملك، دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية (الإسكندرية: مطبعة كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية ، المجلد 45 ، العدد الأول ، 2008م).

² سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات (الإسكندرية: مطبعة كلية التجارة، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، المجلد 45 ، العدد الأول ، 2008م).

انحصرت مشكلة الدراسة في زيادة حالات إفلاس الشركات دون وجود مؤشرات أولية لإفلاس تلك الشركات، وأن عدم دقة التقارير المالية أدى إلى انعدام الثقة في المؤسسات والتشريعات . هدفت الدراسة إلى التعرف على ما اقترحه المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية بشأن العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية ، واختبار مدى تأثيرها على جودة حوكمة الشركات . اهتمت الدراسة بتحديد الدور الذي تلعبه معايير وتشريعات حوكمة الشركات في تحقيق الضبط المالي والاقتصادي بالشركات ، وبالتالي تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وجودة حوكمة الشركات . توصلت الدراسة إلى أن زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي ، والخبرة المهنية ، ومستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية وبالتالي إحكام الرقابة على المنشأة ، وتقليل المخاطر التي تتعرض لها مما ينعكس بصورة إيجابية على جودة حوكمة الشركات . أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تأكيد هيئة سوق المال على وجود قسم للمراجعة الداخلية بالشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية ، وفحص جودة المراجعة الداخلية بواسطة مراجعين خارجيين مستقلين، وإصدار معايير للمراجعة الداخلية تلائم بيئة التطبيق العملي وتحقق التفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية وبقية أطراف حوكمة الشركات .

تناولت الدراسة السابقة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وجودة حوكمة الشركات، بينما تناولت دراستي العلاقة بين حوكمة الشركات وفجوة التوقعات.

14. دراسة محمد أحمد إبراهيم خليل (دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في انهيار كثير من الوحدات الاقتصادية نتيجة لعدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار المعلومات الحقيقية ، مما أدى إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح وفقد ثقة المستثمرين المرتقبين في المعلومات المحاسبية . هدفت الدراسة إلى التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بغرض إعادة الثقة فيها ، ومحاولة وضع مجموعة من المعايير لتحقيق هذه الجودة ، والتعرف على انعكاساتها على سوق الأوراق المالية. اهتمت الدراسة بضرورة التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير الممارسات على قرارات المستثمرين وحركة سوق الأوراق المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والتحليل الوصفي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، أن تطبيق حوكمة الشركات على مستوى الدول النامية والمتقدمة يحد من المشاكل وخاصة المالية منها ، ويعيد الثقة في المعلومات المحاسبية، ويحقق المساءلة والرقابة المحاسبية، ويحد من الآثار السلبية لعملية إدارة الأرباح . أوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من المزايا المتعددة التي تحققها حوكمة الشركات ، والتوسع في تطبيقها في الوحدات الاقتصادية المختلفة ، وصياغة إطار علمي متكامل لحوكمة الشركات يتم الاسترشاد به في التطبيق العملي.

اتفقت دراستي مع هذه الدراسة في ضرورة الاستفادة من مزايا وإيجابيات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وزادت عليها دراسة انعكاس ذلك على فجوة التوقعات.

15. دراسة أسامة محمد صالح، 2008م (أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في قطاع المصارف السودانية)⁽²⁾

⁽¹⁾ www. K k u. Edu. sa/con ferences / SSE FP / Presentation

⁽²⁾ أسامة محمد صالح، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في قطاع المصارف السودانية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008).

تمثلت المشكلة في أن عدم التفعيل والالتزام بالسياسات السليمة، وضعف نظام الرقابة الداخلية، وانعدام الثقة في مخرجات النظام المحاسبي، أدى إلى تدهور الشركات وإفلاسها وفقدان الثقة من قبل المستخدمين المختلفين. هدفت الدراسة إلى توضيح أثر الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ومعرفة كيفية تطبيقها في قطاع المصارف السودانية. اهتمت الدراسة بتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الملائمة للمساعدة في اتخاذ القرارات، وزيادة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المهمة. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، الاستقرائي، والتحليل الوصفي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن تطبيق الحوكمة بالمصارف يزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن درجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة، وأن المصارف السودانية لم تطبق الحوكمة بصورة صحيحة حتى الآن، ولم تهتم بزيادة درجة وعي مستخدمي المعلومات المحاسبية بمفهوم الحوكمة. أوصت الدراسة بضرورة تدريب جميع الموظفين بالمصارف السودانية تحت إشراف بنك السودان للتأكد من تطبيق الحوكمة وقواعدها، وإلزام المصارف بتعيين الخبراء المصرفيين لحماية حقوق الأقلية، وتنوير جميع الموظفين بالبنوك بقواعد الضبط المؤسسي.

أوضحت هذه الدراسة الأثر المترتب من تطبيق قواعد حوكمة الشركات على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المصارف السودانية، بينما أوضحت دراستي الأثر المترتب من تطبيق حوكمة الشركات على فجوة توقعات المراجعة بالسودان.