دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في التنبؤ باستمرارية المنشأة
(دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)

The Role of Accounting Corporate Governance Mechanisms in Predicting Going Concern of an Enterprise

(A Field Study on a Sample of Sudanese Banks)

إعداد:

- د. ياسر تاج السر محمد سند-أستاذ المحاسبة المشارك- جامعة النيلين
- أ. نصره الصادق هارون

المستخلص:

تناولت الدراسة دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في التنبؤ باستمرارية المنشأة، تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد حالات فشل العديد من المنشآت الاقتصادية بعد فترة قصيرة من تقرير المراجع الخارجي مما أدى إلى اتهام العديد من الجهات للمراجعين بالتقصير في تحذير مستخدمي القوائم والتقارير المالية من احتمال عدم استمرارية هذه المنشآت، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في التنبؤ باستمرارية المنشأة، تكمن أهمية الدراسة من أهمية دور آليات حوكمة الشركات عموماً والآليات المحاسبية على وجه الخصوص في التنبؤ باستمرارية المنشأة، افترضت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات (المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة) والتنبؤ باستمرارية المنشأة، اعتمد الباحثان على المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات ساهمت في التنبؤ باستمرارية المنشأة، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات لتوفير معلومات تمكن من مساءلة الإدارة والتنبؤ باستمرارية المنشأة. الكلمات المفتاحية: الحوكمة، آليات الحوكمة، الاستمرارية.

Abstract

The study examined the role of accounting mechanisms for corporate governance in predicting the continuity of the establishment. The problem of the study was the increasing instances of failure in many of economic establishments after a short period of the external auditor's report, which led to accusations of many auditors of default in warning users of the financial statements and reports of the possibility of non-continuity of these establishments, the study aimed to shed light on the role of accounting mechanisms for corporate governance in predicting the continuity of the enterprise, the importance of the study lies in the importance of the role of corporate governance mechanisms in general and accounting mechanisms in particular in predicting the continuity of enterprise, the study assumed that there was a statistically significant relationship between the accounting mechanisms of corporate governance (Internal Audit, External Audit, Audit Committees) and predicting the continuity of the enterprise, the researchers relied on the historical approach, deductive approach and inductive approach in addition to the descriptive analytical approach, the study reached several results, including: The accounting mechanisms for corporate governance contributed to

predicting the continuity of the enterprise, and the study recommended the necessity of activating the accounting mechanisms for corporate governance to provide information that enables the accountability of management and forecasting the continuity of the enterprise.

Key words: Governance, Governance Mechanisms, Going Concern

أولاً: الإطار المنهجي:

مقدمة: يعتبر فرض استمرارية المنشأة المصدر الرئيسي للعديد من القواعد والسياسات المحاسبية مثل سياسة الحيطة والحذر واستهلاك الأصول الثابتة، ويشير هذا الفرض إلى أن حياة المنشأة مستمرة إلى ما لا نهاية ما لم توجد دلائل تشير إلى عكس ذلك، ومن بين تلك المسؤوليات مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك بالزام مراجعي الحسابات بشركات المساهمة بتطبيق معايير المراجعة الدولية، وبالتالي فإن المراجع في حاجة إلى أساليب ووسائل وآليات جديدة لاكتشاف ما إذا كانت المنشأة محل المراجعة تعاني من مشكلات وصعوبات في المستقبل القريب، لذا تأتي أهمية هذه الدراسة لتوضيح مدى مساهمة دور الآليات المحاسبية **لحوكمة** الشركات في التنبؤ باستمرارية المنشأة وتقديم بعض النتائج التي تفيد في تعزيز ثقة المستخدمين للتقارير المالية وتقييم مستقبل المنشأة واتخاذ القرارات الرشيدة.

مشكلة الدراسة: تزايدت حالات فشل العديد من المنشآت الاقتصادية بعد فترة قصيرة من تقرير المراجع الخارجي مما أدى إلى اتهام العديد من الجهات للمراجعين بالفشل في تحذير مستخدمي القوائم والتقارير المالية من احتمال عدم استمرارية هذه المنشآت، تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه الآليات الداخلية لحوكمة الشركات-بما فيها المراجع الخارجي-في التنبؤ باستمرارية المنشأة، ويمكن صياغة هذه المشكلة من خلال التساؤلات التالية:

- هل تساهم المراجعة الداخلية في التنبؤ باستمرارية المنشأة؟
- ما هو دور المراجعة الخارجية في التنبؤ باستمرارية المنشأة؟
- هل تساعد لجان المراجعة على التنبؤ باستمرارية المنشأة؟

أهمية الدراسة: تتمثل الأهمية العلمية لهذه الدراسة في أنها ترفد المكتبة المحاسبية بعلاقات جديدة بين المتغيرات المحاسبية وتساهم في تعريف الأكاديميين والباحثين بالجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة؛ أما الأهمية العملية فتتمثل في إمداد مجتمع الدراسة والمجتمعات المشابهة له بنتائج تحليل العلاقة بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات واستمرارية المنشأة بما يفيد في الاهتمام بهذه الآليات ومنحها أولوية المتابعة والتقييم.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة بصورة أساسية إلى معرفة ودراسة دور الآليات المحاسبية لحوكمة في التنبؤ باستمرارية المنشآت.

فرضيات الدراسة: لتحقيق أهداف البحث يتم اختبار الفرضيات التالية:

- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.
- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية كأحد آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.
- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.

منهجية الدراسة: اعتمد الباحثان على المنهج التاريخي، والاستنباطي، والاستقرائي والمنهج التحليلي الوصفي.

حدود البحث: الحدود المكانية: تمثلت في عينة من المصارف السودانية العاملة بولاية الخرطوم.

الحدود الزمانية: في العام 2019م

الحدود الموضوعية: تمثلت في الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وهي (المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة)، بالإضافة إلى استمرارية المنشأة.

ثانياً: الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة أو أحد متغيراته، سوف يقوم الباحثان باستعراض ما تمكنا من الحصول عليه منها وذلك كما يلي:

- (غسان، 2001م): تمثلت مشكلة الدراسة في مدى مسئولية المراجع الخارجي في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وتأثير واجبات المدقق الأخرى في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وآثار تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار على تقرير المدقق؛ تمثلت أهمية الدراسة في أهمية فرض الاستمرارية ومدى تأثيره على الفكر المحاسبي وعلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. هدفت الدراسة إلى توعية المجتمع المالي وإثارة اهتمام الجمعيات المهنية المختصة بمسئوليات وواجبات المدقق الخارجي في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إن المدقق مسئول عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار باعتباره هذا من صلب عمله.

- (Sweeney and Vallario, 2002): تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل عن مدى تأثير لجان المراجعة على حوكمة إدارة الشركات والمراجعة الداخلية والخارجية؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير لجان المراجعة التي تمثل إحدى الوسائل الهامة في نطاق عمليات الرقابة والمساءلة وحكومة إدارة الشركات؛ أوصت الدراسة بالتزام بورصة نيويورك للأوراق المالية الشركات المسجلة بها ضرورة تكوين لجان المراجعة كشرط أساسي لقيدهم الشركة وتداولها من خلالها.

- (Bian Xian, 2002): تناولت الدراسة العلاقة بين حوكمة الشركات ولجنة المراجعة وإدارة الأرباح، حيث هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل دور مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة التنفيذية للشركة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن هنالك علاقة بين تفعيل أنشطة لجان المراجعة والتقليل من إدارة الأرباح؛ كما أن تطور دور مجلس الإدارة ومراجعة الحسابات ونشاط اللجنة المالية وأعضائها، قد يكون من العوامل المهمة التي تحد من تحصيل المديرين على المشاركة في إدارة الأرباح، كذلك فإن الإدارة تلعب دوراً هاماً في الحد من إدارة الأرباح.

- (شيخ الدين، 2014م): تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية مساهمة آليات حوكمة الشركات المتمثلة في كل من المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، ولجان المراجعة، ومجلس الإدارة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية بالمصارف السودانية، هدفت الدراسة إلى اختبار آليات الحوكمة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية بالمصارف السودانية توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، وجود مراجعة داخلية فعالة يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية بالمصارف السودانية، وجود مراجعة خارجية فعالة يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية بالمصارف السودانية، وجود لجان مراجعة فعالة يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

- (عبد الرحمن، محمد، 2016م): تمثلت مشكلة الدراسة في طرح السؤال التالي: ما هو الدور الحوكمي للمراجع الخارجي الذي يمكن من خلاله ضمان استمرارية المنشأة؟ تكمن أهمية الدراسة في إلقاء الضوء على الدور الحوكمي الذي يلعبه المراجع الخارجي للحد من التلاعب في التقارير المالية ولزيادة مصداقية التقارير المالية لضمان استمرارية المنشأة. هدفت الدراسة إلى توضيح دور التزام المراجع الخارجي بالآليات المهنية التنظيمية للمراجعة على استمرارية المشروع وبيان أثر التزام المراجع الخارجي بالآليات المهنية العملية للمراجعة على استمرارية المشروع. توصلت الدراسة لعدة نتائج منها التزام المراجع الخارجي بالآليات المهنية التنظيمية والعملية يضمن استمرارية المنشأة،

- (عبد الواحد، 2016م): تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الرئيسية التالية: هل تؤثر الآليات المحاسبية للحوكمة في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية للمصارف السودانية؟، هل تؤثر الآليات المحاسبية للحوكمة في تحسين مستوى جودة الأرباح بالتقارير المالية للمصارف السودانية؟ هدفت الدراسة إلى بحث وتحليل دور العلاقة بين الآليات المحاسبية للحوكمة وتحسين مستوى التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح المحاسبية بالتقارير المالية للمصارف السودانية. توصلت

الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود تأثيرات جوهرية لكل الآليات المحاسبية للحوكمة في تحسين جودة الأرباح المحاسبية.

مما سبق من الدراسات يتبين للباحثين أنها تناولت علاقات بين متغيرات يكون أحد متغيرات دراستنا طرفاً في المشكلة البحثية ولكن لم يحدث الجمع بين المتغيرين اللذين تم تناولها في هذه الدراسة؛ ومن ثم جاءت دراستنا لسد الفجوة البحثية والمتمثلة في إيجاد العلاقة بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والتنبؤ باستمرارية المنشآت.

ثالثاً: الإطار النظري لآليات حوكمة الشركات:

1- **مفهوم حوكمة الشركات:** عرفت حوكمة الشركات بأنها تطوير بيئة قانونية، واقتصادية، ومؤسسية تساعد الشركة علي لنمو والتطور وتحقيق الأهداف طويلة الأجل كتعظيم قيمة الشركة، وتعزيز أرباحها مع التزامها بتحقيق مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة (أمين السيد احمد لظفي، 2004م، 694) ، وعرفت حوكمة الشركات بأنها "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تمدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم من ناحية أخرى وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة مثل حملة السندات، والعمال، والدائنين، والمواطنين من ناحية أخرى" (مجدي مصطفى سليمان، 2008م، 15)، كما تم تعريف حوكمة الشركات بأنها "حالة، وعملية، واتجاه، وتيار كما أنها في نفس الوقت مزيج من هذا وذاك، وهي عامل صحة وحيوية كما إنها نظام مناعة، وحماية، وتفعيل، ونظام يحكم الحركة، ويضبط الاتجاه، ويحمي ويؤمن سلامة كافة التصرفات، ونزاهة السلوكيات داخل الشركات ويضع من اجلها سياج أمان، وحاجز حماية فعال" (مجدي محمد سالم، 2009م، 2، 15)، وعرفت حوكمة الشركات بأنها عملية متعددة المراحل تتخذ من الأخلاق والوعي أدواتها ومحورها، وهي عنصر لازم في كافة الأعمال والممارسات من أجل توفيق عناصر السلامة، وتزداد أهميتها في إدارة الشركات من أجل تحقيق عامل الثقة في البيانات والمعلومات المالية التي يتم نشرها لضمان حقوق المساهمين فيها (حسن الطيب عبدالله، 2010م، 133).

2- أهمية حوكمة الشركات:

حظي مفهوم حوكمة الشركات بقدر من الاهتمام، فيما يلي اهم العوامل التي أدت إلى أهمية الحوكمة الشركات تتمثل بالآتي: (أمين السيد احمد لظفي: ص ص 716-718)

أ- تحقيق ضمان النزاهة، والحياد، والاستقلال لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها، تفادي وجود أي أخطاء متعمدة أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره. (الصادق محمد سالم، 2021، ص، 51)

ب- تحقيق فعالية المحاسبة والمراجعة الداخلية والخارجية.

ج- التأكيد من مثالية مراجعي الحسابات الخارجيين خاصة وأنهم على درجة عالية من الحياد والاستقلال وضمن عدم تأثرهم بأي ضغوط من جانب مجلس إدارة الشركة أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين بها. (مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 18).

3- مفهوم آليات حوكمة الشركات:

يشير مفهوم آليات حوكمة الشركات إلى تلك الوسائل التي يتم من خلالها ضبط أفعال الإدارة، وزيادة مقدراتها في حماية مصلحة الأطراف ذات المصلحة في الوحدة الاقتصادية، وهي تنقسم بصورة عامة الآتي: (عمر السر الحسن محمد، 2004، ص 41).

أ- **الآليات الداخلية:** هي مجموعة من القواعد والأساليب التي تتم داخل المنشأة للرقابة والإشراف على أداء الإدارة التنفيذية للوحدة الاقتصادية، وينعكس ذلك على مصداقية القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، وتتمثل هذه الآليات الداخلية في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية.

ب- **الآليات الخارجية:** عبارة عن حزمة من القواعد والإجراءات والعناصر التي تنتمي إلى مجالات أخرى مختلفة، وتعمل معاً بصدق لضبط ومتابعة أداء المنشأة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، والتقرير المالي والإفصاح للأطراف الخارجية ذات العلاقة مع الوحدة الاقتصادية، وتتمثل هذه

الآليات في المراجعة الخارجية بما يقوم به المراجع الخارجي من دور في التقرير عن الوضع المالي وسلامة الإجراءات المالية والمحاسبية التي تم إتباعها في المنشأة. هذا ويرى الباحثان أنه يمكن تقسيم هذه الآليات الأربعة إلى آليات محاسبية وآليات غير محاسبية؛ فالآليات المحاسبية ترتبط بالعمل المالي والمحاسبي وتمثلها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجان المراجعة على اعتبار أنها أكثر ارتباطاً بأداء الإدارة المالية والإجراءات المحاسبية المتبعة في المنشأة، أما الآليات غير المحاسبية فتمثلها مجلس الإدارة على اعتبار أنه المسئول عن كافة الأنشطة الإدارية بالمنشأة، وعلى هذا التقسيم سيبنى العمل في هذه الدراسة وهو معرفة دور هذه الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في التنبؤ باستمرارية المنشأة.

وفيما يلي يستعرض الباحثان هذه الآليات على النحو الآتي:

أ- **آلية المراجعة الداخلية:** تعتبر المراجعة الداخلية نشاط تقييمي متصل تقوم به الإدارة أو قسم داخل المنشأة مهمته فصل الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المنشأة، أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية المنشودة، ويمثل دور المراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات فيما يلي: (نور الدين علي الفكي الشيخ، 2012م، ص 97)

- حماية الأصول والأموال العامة وضمان سلامة استخدامها.
- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقييم الأداء تحقيقاً لأهدافها بأقصى كفاية وفعالية.
- ضمان الأمان لنجاح المشروعات وإزالة المخاطر.
- ضبط الأعمال داخل المنشأة والتأكد من أن المبالغ التي تم صرفها تذهب في الأوجه التي خصصت لها وفقاً للقانون.

ب- **آلية المراجعة الخارجية:** تعتبر المراجعة الخارجية عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع، حيث تهدف إلى تحقيق الآتي: (عبد الوهاب نصر علي، 2009م، ص 41).

- الحصول على المعلومات التي تمكن من مراجعة الاداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية.
- الحصول على معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمسؤولياتها (عبد السلام عبد الله سعيد، 2009م، ص 56).
- الحصول على معلومات تساعد في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة وذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه (يوسف محمود جربوع، 2008م، ص 8).
- توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة.
- تحديد السعر المناسب للاستثمار والذي يحقق أكبر عائد ممكن.
- إبداء الرأي الفني المحايد عن تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ج- **آلية لجان المراجعة:** تعتبر لجان المراجعة أحد اللجان الرئيسية المنبثقة عن مجلس الإدارة، وتتمثل المهمة الأساسية للجان المراجعة في التحقيق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعلية تنفيذه، ثم تقديم التوصيات التي من شأنها تفعيل النظام وتطويره إلى مجلس الإدارة بما يحقق أهداف الشركة، وحماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بكفاءة عالية، واللجان الرئيسية لمجلس الإدارة ويمكن

- النظر إلى تكوينها على أنها ويتمثل دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات بالآتي: (السيد احمد السقا، 1995م، 15)
- زيادة الثقة في التقارير المالية، وذلك من خلال ما يمكن ان تقدمه من تدعيم موضوعية ومصداقية تلك التقارير.
 - مساعدة المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم.
 - دعم استقلالية اعمال المراجعة.
 - دعم مصداقية القوائم المالية السنوية (محمد الرملي محمد، مرجع سابق، ص 9).
 - توفير قناة اتصال بين لجان المراجعة وبين المراجعين الداخليين والخارجيين.
 - ساعد على الاستمرارية في الاعتماد على القوائم المالية للشركة.

رابعاً: الإطار النظري للاستمرارية:

- 1- مفهوم الاستمرارية:** يشير مصطلح استمرارية المنشأة (Going Concern) إلى أحد الفروض المحاسبية المهمة التي يركز عليها المحاسبون عند إعداد القوائم المالية وتطبيق الإجراءات المحاسبية، ويعنى هذا أن المنشأة وجدت لتستمر ويتم تقييم معظم الأصول طبقاً لهذا المفهوم (فؤاد محمد الليثي، 2002م، 114)، كما أن الاستمرارية هي أحد الفروض التي تعد على أساسها القوائم المالية ما لم توجد معلومات تشير إلى غير ذلك، وبالتالي تسجل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق قيم أصولها و سداد التزاماته (عباس مهدي الشيرازي، 1990م، ص 225).
- وقد بينت إحدى الدراسات أن الاستمرارية في المحاسبة تعنى أن المنشأة سوف تستمر في عملياتها، ولن تخرج من الصناعة أو يتم تصفيته، وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كافي ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر (احمد العمري، 2001م، 14)، كما اعتبرت إحدى الدراسات أن المقصود من الاستمرارية هو أن المشروع باق ومستمر لفترة زمنية معقولة كافية لاستخدام موارده الاقتصادية طبقاً لما هو مخطط ومتوقع بدون خسائر جسيمة لرأس المال المستثمر (محمد امين قايد، 1985م، 121).
- كما أكد أحد الباحثين أن الاستمرارية تعنى أن عمر المنشأة مستقل عن عمر ملاكها، وأنها مستمرة في حياتها إلى مالا نهاية ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك (محمد عطية مطر، 1995م، 39) وتمثل الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة بأمر المنشأة باعتبار احتمال التصفية والتوقف عن النشاط حاله استثنائية، ومن ناحية أخرى فإن فرض الاستمرارية يتفق مع المعايير القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة (رضوان حلوه، 2003م، ص 345).

2- أهمية التقرير عن استمرارية المنشأة:

- هنالك عدم اتفاق على المنفعة المتوقعة للتقرير عن استمرارية المنشأة فقد تم التوصل إلى أن التقرير عن الاستمرارية كان مربكاً ومشوشاً للمستخدمين وغالباً ما خلق توقعات غير حقيقية ما بين المستخدمين ذاتهم، وهناك العديد من المراجعين ومستخدمين القوائم المالية قدموا دليل نادر يشير إلى أن التقرير عن استمرارية يعتبر أمراً هاماً لسببين هما: (امين السيد احمد لطفى، 1998م، 127):
- أن رأى المراجعين يتيح لهم طرق إفصاحات قد لا تكون في متناول اليد.
 - انه قد يتيح للمراجعين الاقتراب من المعلومات التي قد لا تكون متاحة بوجه عام لمستخدمي القوائم المالية.

3- العلاقة بين آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة

- أ- آلية لجنة المراجعة وأثرها على استمرارية المنشأة:

عرفت لجنة المراجعة على أنها: (إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ويتحدد دورها كأحد آليات حوكمة الشركات في ضوء الصلاحيات الممنوحة لها، والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، وتتوقف فعالية هذه الآلية على تركيبة اللجنة واستقلاليتها ودورها في اقتراح تعيين ومسألة المراجعة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية (أسامة بن فهد الجيزان: 2008م ، 296) عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) (The Canadian Institute of Accountant Chartered) لجنة المراجعة بأنها (لجنة مكونة من مدراء الشركة تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسلمها إلى مجلس الإدارة ، وتعد لجنة المراجعة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية) (عوض سلامة الرحيلي ، مرجع سابق ، 12)، كما ورد في تقرير (Smith Report) بأن لجنة المراجعة عادة تتكون من (3-5) أعضاء من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتعمل على تنسيق الممارسات المحاسبية بين المراجعين الداخليين والإدارة المراجعين الخارجيين (Smith Report, 2003, Available at :http://www.Frc – org . uk. 47- 84). وعرفت بأنها (لجنة يتم تعيين من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، وتعد قناة اتصال بين المجلس الإدارة والمراجع الخارجي للشركة ولها دور رقابي على جميع عمليات الشركة- لياسر السيد مساب، 2012م، 4).

إن قيام لجنة المراجعة بتنفيذ مهامها ومسؤولياتها سوف يؤدي إلى تخفيض حالات التلاعب والغش المالي والإداري والتصرفات غير القانونية وحالات الأخطاء والمخالفات مما يساعد على مواجهة الفساد المال والإداري وبالتالي ضمان على الاستمرارية للمنشأة. (محمود رجب سيد غانم، 2014م، ص 67).

ب- دور آلية المراجعة الداخلية وأثرها على الاستمرارية:

إن اهتمام المراجعة الداخلية بمراجعة وتقييم العمليات المالية والمحاسبية للوحدة الاقتصادية، بالإضافة إلى قيامها بتقييم مدي كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية، وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير المالية ورفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة مباشرة وليس الإدارة، يمكن أن يسهم ذلك بشكل كبير في تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار وذلك من خلال قيامها بالآتي:

- تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن ذلك.
- مسؤوليتها عن مصداقية التقارير المالية من خلال التأكد من كفاءة النظام الرقابي الخاص بالأنظمة المحاسبية.
- إضافة قيمة للمنشأة عن طريق تحسين الأداء التشغيلي والعمل، وتحسين مركزها التنافسي بين الشركات المماثلة.
- التحقق من مدي الالتزام بالقوانين داخل الشركة.
- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من خلال إصدارها لتقارير تتسم بالدقة والحيادية والموضوعية.

مما سبق يخلص الباحثة إلى أن المراجعة الداخلية من خلال موقعها داخل الهيكل التنظيمي، ومن منطلق مسؤوليتها في مراجعة وتدقيق العمليات داخل المنشأة، يمكن أن تعمل على تأكيد مصداقية تقارير المراجعة الخارجية ومقدرة المنشأة على الاستمرارية.

ج- دور آلية المراجعة الخارجية في استمرارية المنشأة:

إن وجود المراجع الخارجي يعتبر عاملاً هاماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والمقدرة على اكتشاف الغش والتلاعب في التقارير المالية والتقييم على مقدرة المنشأة على الاستمرارية، وضرورة توافر الخبرة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من القيام بدوره هناك بعض المحددات التي يتوقف عليها القيام بوظيفة المراجعة كآلية إشرافية تتمتع بالموضوعية والنزاهة والحياد (عبد الرحمن بن محمد الزين - د اشرف محمد ابراهيم، 2014، 698)

يستخلص الباحثان مما سبق أن تمسك المراجع الخارجي بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لها دور فاعل في الحيلولة دون قيام الإدارة في ممارسة الأساليب الإبداعية في العمل المالي والمحاسبي بما يسهم في تمكين المراجع الخارجي من تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية.

خامساً: الدراسة الميدانية:

- 1- مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في المجال المالي والمحاسبي بالمصارف السودانية، أخذت عينة الدراسة من المديرين والمحاسبين والمراجعين الداخليين ومديري الإدارات ورؤساء الأقسام لبعض فروع هذه المصارف.
- 2- أداة الدراسة الميدانية: تم استخدام الاستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة. الثبات والصدق الإحصائي: لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستبانة تم اخذ استطلاعية وتم حساب ثبات وصدق الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب معادلة ألفا كرنباخ يوضح الجدول رقم (1) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية:

جدول (1)

معامل ألفا كرنباخ لعبارات الاستبانة

الرقم	المحور	عدد العبارات	الثبات
1.	الفرضية الأولى	10	0.876
2.	الفرضية الثانية	10	0.854
3.	الفرضية الثالثة	10	0.958
	إجمالي العبارات	30	0.977

المصدر: إعداد الباحثين، 2019م.

يوضح الجدول رقم (1) أن معامل ألفا كرنباخ لكل عبارات الاستبانة = 0.977 وهو مرتفع وموجب الإشارة لعبارات الاستبانة، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرو نباخ تعني زيادة مصداقية البيانات وهذا يعني أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه.

الجدول (2)

اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

م	العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	العمل على ضمان نجاح المنشأة وإزالة الخطر يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	116.13	1	0.00
2	العمل على زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية بالمنشأة يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	132.12	2	0.00
3	العمل على اكتشاف الغش في القوائم المالية يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	210.00	1	0.00
4	الاهتمام بحماية أصول المنشأة من التلاعب المعتمد يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	274.35	2	0.00
5	القيام بتنظيم أعمال المنشأة من خلال تحديد المسؤوليات بين الموظفين يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	189.78	1	0.00
6	تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	121.76	2	0.00
7	العمل على تقييم مدي نجاح الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها المحددة لها	176.82	2	0.00
8	التحقق من مدي توافق السياسات المحاسبية الموضوعية يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	167.10	2	0.00
9	تقييم مدي كفاءة الإدارة بإتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	171.93	1	0.00
10	تقديم المشورة لإدارة المنشأة بتطبيق قواعد الحوكمة يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	166.32	2	0.00

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

لاختبار صحة الفرضية التي تنص على: " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة " تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات المحور وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (116.13 – 132.12 – 210.00 – 274.35 – 189.78 – 121.76 – 176.82 – 167.10 – 171.93 – 166.32) وبدرجات حرية (1-2) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية. الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية كأحد آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.

الجدول (2)

اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	العمل على توفير معلومات تمكن من مساءلة الإدارة بالمنشأة يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	106.93	1	0.00
2	توفير معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطر بالمنشأة يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	106.15	2	0.00
3	توفير معلومات تساعد في تقييم مدي قدرة المنشأة في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	121.52	1	0.00
4	توفير معلومات تمكن من تقدير الربحية في المستقبل القريب يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	189.24	3	0.00
5	التحقق من كفاءة إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	118.60	1	0.00
6	القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بالمنشأة قيد المراجعة فحصاً انتقادياً يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية المنشأة.	76.44	1	0.00
7	التأكد من صحة العمليات المالية للمنشأة من خلال فحص المستندات المؤيدة لها يؤدي الي التنبؤ باستمرارية المنشأة.	160.34	2	0.00
8	ابداء الرأي الفني المحايد عن اعداد القوائم المالية وفقاً للمباني المحاسبية يؤدي الي التنبؤ باستمرارية المنشأة.	109.68	1	0.00
9	امداد الإدارة بمعلومات عن اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية يؤدي الي التنبؤ باستمرارية المنشأة.	80.39	1	0.00
10	الدراية التامة بطبيعة نشاط المنشأة قيد المراجعة يؤدي الي التنبؤ باستمرارية المنشأة.	159.34	2	0.00

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

لاختبار صحة الفرضية التي تنص على: " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية كأحد آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة. " تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات المحور وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (106.93 – 106.15 – 121.52 – 189.24 – 118.60 – 76.44 – 160.34 – 109.68 – 80.39 – 159.34) وبدرجات حرية (1 – 2 – 3) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.000) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية. الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.

الجدول (3)

اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة:

م	العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	العمل علي زيادة الثقة في التقارير المالية يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	208.14	1	0.00
2	مساعدة المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسئولياتهم المحددة لهم يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	127.52	1	0.00
3	دعم استقلالية المراجع الخارجي يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	118.48	2	0.00
4	المراقبة المستمرة لأداء المنشأة يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	113.42	1	0.00
5	العمل على توفير قناة اتصال بينها وبين المراجعين الداخليين والخارجية يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	130.72	1	0.00
6	تنسيق العمل بين المراجعة الداخلية والخارجية يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	128.43	2	0.00
7	مساعدة المدراء على اداء وظائفهم بشكل فعال يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	116.59	1	0.00
8	التحقق من مدي ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	126.72	1	0.00
9	التحقق من مدي التزام المراجع بالمعايير المهنية يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	128.34	2	0.00
10	التأكد من جودة اداء المراجع الخارجي بالمنشأة يساهم في التنبؤ باستمرارية المنشأة.	121.23	1	0.00

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

لاختبار صحة الفرضية التي نصت على أن: " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة والتنبؤ باستمرارية المنشأة"; تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالآتي (208.14 – 127.52 – 118.48 – 113.42 – 130.72 – 128.43 – 116.59 – 126.72 – 128.34 – 121.23) وبدرجات حرية (1-2) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية.

سادساً: الخاتمة: واشتملت على النتائج والتوصيات:

- 1- النتائج: من خلال الدراسة النظرية وتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:
 - أ- ساهمت الآليات المحاسبية للحوكمة في ضمان نجاح المنشأة وإزالة الخطر والتنبؤ باستمرارية المنشأة.
 - ب- زادت الآليات المحاسبية للحوكمة الثقة في المعلـمـر المحاسبية للأطراف الخارجية والتنبؤ باستمرارية المنشأة.
 - ج- ساهمت الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الاهتمام بحماية أصول المنشأة من التلاعب المتعمد بما يؤدي إلى جودة التنبؤ باستمرارية المنشأة.
 - د- عملت الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على توفير معلومات تمكن من مساءلة الإدارة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.
 - هـ- ساعدت الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في فحص أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة والتأكد من فعاليتها بما يساعد على التنبؤ باستمرارية المنشأة.
- 2- التوصيات: من خلال النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي:
 - أ- أهمية تبني نظام قوي للمراجعة الداخلية كأحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات للمساعدة في ضبط العمل المالي والمحاسبي داخل المنشآت.

- ب- ضرورة تفعيل الكامل لاستقلالية المراجعة الداخلية لضمان المحافظة على أصول المنشأة بما يضمن جودة التنبؤ باستمرارية المنشآت.
- ج- العمل على تفعيل دور المراجعة الخارجية والتنبؤ بهذا الدور لضمان صدق التقارير المالية التي يمكن استخدامها في التنبؤ باستمرارية المنشآت.
- د- ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة كأحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات ورفدها بالخبرات المالية والمحاسبية.

سادساً: المصادر والمراجع

1- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- _____، (2004م)، المراجعة الدوييه وعولمة اسواق راس المال، (القاهرة: حمد سلامة وشركاه).
- جربوع يوسف محمود. (2008م)، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. (عمان: مؤسسة الوراق).
- جمعة احمد حلمي. (2010م)، دور أساليب تنقيب البيانات في تطوير تقييم المدقق لتقرير الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية، (القاهرة: كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين).
- الجيزان أسامة بن فهد. (2008م) تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة " دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ن كلية التجارة، جامعة القاهرة).
- حسن عبد الواحد محمود. (2016م)، الآليات المحاسبية للحوكمة ودورها في تحسين مستوي التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح المحاسبية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، دراسة ماجستير في المحاسبة، غير منشور).
- الحسن محمد عمر السر. (2004م)، أثر تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي، "دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
- حنان رضوان حلوه. (2003م)، النموذج المحاسبية المعاصر من المبادئ إلى المعايير، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع).
- خليل عبد الرحمن عادل، احمد محمد بدر. (2016م)، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروعات، دراسة ميدانية، (الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة كلية الدراسات العليا، المجلد 7، الجزء 25).

ب- الدوريات والمجلات:

- راضي محمد سامي. (2011م)، موسوعة المراجعة المتقدمة (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي).
- ج- الرسائل الجامعية:
- الزين عبد الرحمن بن محمد –أشرف محمد إبراهيم. (2014م) دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الإدارة العامة).
- سالم الصادق محمد. (2012م)، حوكمة الشركات ودورها في ترشيد الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة. دراسة تطبيقية علي سوق الخرطوم للأوراق المالية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة).
- سالم مجدي محمد. (2009م)، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية. دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية. (القاهرة: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية).

- سعيد عبد السلام عبد الله. (2009م)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. دراسة تطبيقية على بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، (الجزائر 3)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة).
- السقا السيد احمد. (1995)، إطار نظري مقترح وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل).
- سليمان مجدي مصطفى. (2008م)، حوكمة الشركات، (الاسكندرية: الدار الجامعية)
- سيد غنيم محمود رجب، (2014م)، دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي. المجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا).
- شحاتة السيد شحاتة. (2014)، المراجعة المتكاملة: كمدخل للمراجع العربي للقرن الحادي والعشرون، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي).
- شغلوب محمد عمر-سيف عبيد الشبيل. (2014م)، مدى مساهمة الحاكمية المؤسسية في الحد من الأزمة المالية، المحور المحاسبي المؤتمر الثاني).
- شلقامي حسن. (2013م)، دراسة تحليلية لأدوات دعم كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن تقييم استمرارية المنشأة، (القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مجلة البحوث الإدارية).
- الشيرازي عباس مهدي. (1990م)، نظرية المحاسبة (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر).
- عبد الله حسن الطيب. (2010م)، فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية المنشورة. دراسة تطبيقية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة).
- علي عبد الوهاب نصر، وشحاتة السيد شحاتة. (2007م)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة (القاهرة: الدار الجامعية)
- على عبد الوهاب نصر. (2009م)، المراجعة الخارجية الحديثة، (الاسكندرية: الدار الجامعية).
- العمري أحمد. (2001م). دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة اليمنية، (الأردن: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة).
- فضل التوم خالد هاشم. (2010م). نموذج محاسبي مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية. دراسة تطبيقية على سوق الخرطوم للأوراق المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة).
- الفكي الشيخ نورالدين على. (2012م)، أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الرقابة الداخلية في شركات المقاولات. دراسة تطبيقية على شركات المقاولات، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة).
- كساب ياسر السيد. (2012م)، مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحددات فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية " دراسة ميدانية " المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا).
- لطفي أمين السيد أحمد. (2010م) المراجعة وحوكمة الشركات، الإسكندرية: الدار الجامعية
- الليثي فؤاد محمد (2002م)، مدخل معاصر (القاهرة: دار النهضة العربية).
- محمد أمين قايد، (1985م)، نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، (القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 32)،
- المطارنة غسان فلاح. (2001م)، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، دراسة ميدانية (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، مجلة الدراسات المالية والتجارية).
- مطر محمد عطية، (1995م)، المحاسبة المالية سلسلة كتب المحاسبة رقم (1)، (عمان: دار حنين).
- معروف، هادي مسعود، (2011م)، دور آليات الحوكمة في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، المجلة للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان).

د- المؤتمرات:

- نصر الدين شيخ الدين. (2014م). دور اليات الحوكمة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، دراسة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة).

2- المراجع الأجنبية:

- Bain Xian, Wallace David Son Pedal, (2003), Journal of Corroborate Finance, Earnings Management and corporate Governance the Pole of the Board and the Audit Committee , No. 9).
- Internal Standard on Auditing. ISA. No 570, (Going Concern).
- Smith Report, (2003), Guide once on Audit committee s London, Financial Reporting Council, January 2003, Available at: [http://www.Frc – org. UK](http://www.Frc-org.UK).
- Sweeney .P.and Villain, (2008), **Audit Committee on new road**, (New York: Journal of Accounting Theory, Vol. 13, No. 2).