أثر فاعلية خصائص لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية المنشورة

د. محي الدين محمد إبراهيم عثمان النعيم [1]، د. إبراهيم يعقوب اسماعيل عثمان[2]
د. سفيان أبو البشر ادم سعد [3]

[1] الأستاذ المساعد بقسم إدارة الإعمال -جامعة الجوف -السعودية-الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة-جامعة نيالا -السودان Tel mohyee20@gmail.com. : 00966552964403 ، [2] الأستاذ المساعد بقسم إدارة الإعمال -جامعة الجوف -السعودية-الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة-جامعة نيالا -السودان 00966548726257- Tel wadyagoub29un@gmail.com

[3] الأستاذ المساعد بقسم الأساليب الكمية -جامعة القصيم -السعودية-الأستاذ المساعد بقسم الاقتصاد -جامعة نيالا – السودان ت:00966530776342 بريد الكتروني: sofianabuelbacher@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 2020/1/4 تاريخ القبول: 2020/1/23 تاريخ النشر: 2020/7/1

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين فاعلية خصائص لجان المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال توزيع استمارة استبانة على عينة الدراسة، توصلت الدراسة إلى أن وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (*0.05*) بين خصائص فعالية لجان المراجعة وملائمة المعلومات المحاسبية، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (*0.05*) بين خصائص فعالية لجان المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية، أوصت الدراسة بأن على المصارف السودانية العمل على منح لجان المراجعة مزيد من الاستقلالية حتى تقوم بوظائفها بصورة تحسن جودة التقارير المالية، وزيادة تأهيل أعضاء لجان المراجعة من الناحيتين العلمية والعملية حتى يتمكنوا من أداء عملهم بصورة مثلى، وزيادة عدد أعضاء لجان المراجعة بالمصارف السودانية ليكون الحد الأدنى من ثلاثة إلى خمسة أعضاء.

الكلمات المفتاحية: لجان المراجعة، التقارير المالية المنشورة، الملائمة، الموثوقية

Abstract:

The study aimed to analyze the relationship between the effectiveness of audit committees and improving the quality of financial reports. The study concluded that; there is a positive relationship between effectiveness of the audit committees and the appropriateness of accounting information, and also there is a positive relationship between effectiveness of the audit committees and the reliability of accounting information, both at significance level (0.05)

430 مرسل المقال د. محى الدين محمد إبراهيم عثمان النعيم mohyee20@gamail.com

The main recommendations of the study; Sudanese banks should give the audit committees an opportunity to perform their functions, enhance their qualifications and increases the committees' members size to be between three to five embers

1. مقدمة

تمهيد:

ظهرت لجان المراجعة على نطاق واسع في عدد من الدول نتيجة للتوصيات المعدة من المنظمات المهنية بضرورة تكوين لجان للمراجعة في شركات المساهمة، وأن وجود لجان المراجعة يؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية التي تقدم الي الجهات المختلفة والطوائف المتعددة التي تستخدم هذه التقارير في اتخاذ قراراتها الاقتصادية.

يسعى الباحثين من خلال هذا البحث إلى التعرف على أثر فاعلية خصائص لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية المنشورة، بغرض المساهمة في إلقاء الضوء على حقائق جديدة وبالتالي اقتراح التوصيات المناسبة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في تدني جودة التقارير المالية المنشورة من قبل شركات المساهمة العامة والتي قد تؤدي الى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة والتي قد تقود بدورها الى استغلال غير أمثل للموارد المتاحة، مما يتطلب وجود جهات شبه مستقلة تسعى لزيادة الثقة في التقارير المالية المنشورة، حيث ظهرت لجان المراجعة كآلية تساعد في تحسين جودة التقارير المالية المنشورة من خلال توفر معلومات محاسبية تتوفر فيها الملائمة والموثوقية، ويمكن حصر عناصر مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

1. هل تؤثر فعالية خصائص لجان المراجعة في ملائمة التقارير المالية المنشورة؟
2. هل تؤثر فعالية خصائص لجان المراجعة في موثوقية التقارير المالية المنشورة؟

أهمية الدراسة:

تمثلت أهمية الدراسة في الآتي:

أولاً: الأهمية العلمية: تمثلت أهمية الدراسة العلمية في الآتي:

1. المساهمة في إبراز أهمية دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت من خلال تحديد أبعاد هذا الدور بالأنشطة والمهام التي تمارسها اللجنة.
2. المساهمة في إبراز فاعلية دور لجنة المراجعة كوسيلة لتحسين جودة التقارير المالية وتدعيم موضوعية ومصداقية تلك التقارير.

3. لفت انتباه الأكاديميين ومراكز الابحاث لدور لجنة المراجعة وعناصرها وخصائصها ومدى ترابطها مع بعضها بعضاً بإجراء المزيد من الدراسات في هذا المجال.

4. الكشف عن المشكلات والمعوقات التي تواجه البنوك السودانية في تحسين جودة التقارير المالية.

ثانياً: الأهمية العملية: تمثلت أهمية الدراسة العملية في الآتي:

1. تحقيق عوائد كبيرة تساهم في تنمية المصارف في شتى المجالات.

2. الكشف عن دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، والذي سيؤدي بدوره إلى تطوير المهام والأنشطة التي تنفذها المصارف.

3. معرفة مدى ملائمة بيئة الاعمال بالبنوك السودانية على استخدام دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية.

أهداف الدراسة:

هدفت الدارسة إلى تحقيق الآتي:

1. دراسة العلاقة بين فعالية خصائص لجان المراجعة وملائمة التقارير المالية المنشورة.

2. تحليل العلاقة بين فعالية خصائص لجان المراجعة وموثوقية التقارير المالية المنشورة.

فرضيات الدراسة:

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين فعالية خصائص لجان المراجعة وملائمة التقارير المالية المنشورة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين فعالية خصائص لجان المراجعة وموثوقية التقارير المالية المنشورة.

متغيرات الدراسة:

المتغيرات المستقلة: خاصية استقلال لجنة المراجعة، خاصية التأهيل العلمي والعملي لأعضاء لجنة المراجعة، خاصية الشرعية على أعضاء لجنة المراجعة، خاصية قدرة الحصول على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب، خاصية توافر مقومات القيادة والتقدير السليم لأعضاء لجنة المراجعة.

المتغيرات التابعة: الملائمة، الموثوقية.

منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي لوصف الظاهرة موضع الظاهرة وجمع البيانات من مصادرها المختلفة وتحليلها بغرض الوصول إلى نتائج تحقق أهداف الدراسة.

مصادر الدراسة:

تتمثل مصادر الدراسة في الآتي:

المصادر الأولية: وتشتمل على الاستبانة

المصادر الثانوية: وتتمثل في الكتب والمراجع والمجلات العلمية والرسائل الجامعية والمؤتمرات والانترنت.

هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من مقدمة تشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة وثلاثة محاور تتمثل في الآتي:

المحور الأول: الإطار النظري لخصائص لجان المراجعة.

المحور الثاني: الإطار النظري لتحسين جودة التقارير المالية المنشورة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

الدراسات السابقة:

يتناول الباحثين بعض الدراسات ذات الصلة بمتغيرات الدراسة من حيث الاهداف وبعض النتائج، وتقويم الباحثين لنتائج كل منها.

اولاً: الدراسات العربية

(1) دراسة عبداللاوي وضيف الله (2019م) هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، حيث تم إعداد استبانة مكونة من محورين يضم كل محور افرداً مكونة من أساتذة جامعيين ومحافظي الحسابات و65مجموعة من العبارات التي تخدم الدراسة، حيث كانت عينة الدراسة مديرين ماليين، كما خلصت الدراسة إلى أهمية تكوين هذه اللجان لما لها من دور فعال في الحد من الفساد المالي والإداري.

(2) **دراسة وائل (2015م)** هدفت الدراسة الى التعرف على فاعلية دور **لجان** المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال في المصارف العاملة في فلسطين، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن **لجان** المراجعة تلتزم بتطبيق المهام والمسؤوليات المحددة لها وتتمتع بالصلاحيات اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في مكافحة عمليات غسل الأموال، كما أن دور **لجان** المراجعة يسهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ودعم وظيفة التدقيق الداخلي ودعم التدقيق الخارجي في مكافحة عمليات غسل الأموال. أوصت الدراسة بأن يكون هنالك ميثاق للجنة المراجعة يتضمن بصورة واضحة وملزمة المهام والمسؤوليات والصلاحيات، بحيث يكون مصدر قوة وسلطة لأعضاء اللجنة لممارسة دورها بفاعلية في المؤسسات، وأن يتضمن التقرير النهائي للبيانات المالية المنشورة من قبل المصارف تقريرا عن المهام التي أنجزتها لجنة المراجعة خلال العام لزيادة فاعلية دور **لجان** المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية.

(3)**دراسة رياض (2011م)** هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور **لجان** المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية في جمهورية مصر العربية، ولتحقيق هذا الهدف تم استقراء الدراسات المختلفة المرتبطة بكل من الحوكمة ولجان المراجعة والتقارير المالية،وتحليل العلاقة بين خصائص **لجان** المراجعة في شركا ت الأدوية المساهمة والمدرجة بالبورصة المصرية وإمكانية حصول

الشركة على تقارير نظيفة كمقياس لجودة تقاريرها العمالية، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكل من استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وحجمها والخبرة العمالية لأعضائها في تقرير المراجعة الخارجية ، وأنه لا يوجد أي تأثير لعدد مرا ت اجتماع اللجنة في جودة التقارير العمالية، كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالخصائص التي يجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة والمحافظة على استقلاليتهم، و ضرورة توافر الخبرة العمالية والمحاسبية في معظم أعضاء لجنة المراجعة .

ثانياً: الدراسات الأجنبية

(4) دراسة Christensen, Brant et al (2019م) هدفت الدراسة إلى دراسة التفاعلات بين لجان المراجعة والمراجعين بشكل أفضل وكيفية تأثير هذه التفاعلات على عمليات المراجعة، توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها شريك تابع في لجنة المراجعة الخاصة بها أقل عرضة لإقالة الشركة العضو السابق من الشركات التي لا تتمتع بالانتماء، تحسين جودة المراجعة وزيادة فعالية جهود المراجع عندما يعمل الشركاء التابعون في لجنة المراجعة، يحدث هذا التحسن في الجودة بالتزامن مع تخفيض رسوم المراجعة والوقت الذي تقضيه في العمل الميداني، مما يشير إلى زيادة الكفاءة، وفرت أدلة على أن الشركاء السابقين المنتسبين في لجان المراجعة يمددون فترة علاقة المراجع بالعملاء مع تحسين عمليات المراجعة ونتائجها.

(5) دراسة Aziatul and Nur(2019م) تناولت الدراسة العلاقة بين لجنة المراجعة والتأثير السياسي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة الماليزية. تتكون هذه الدراسة من بيانات مجمعة من 3215 ملاحظة لمدة عام مدرجة في المجلس الرئيسي لبورصة ماليزيا من عام 2010 إلى 2014. استخدمت الدراسة الانحدار اللوجستي لاختبار العلاقة بين لجنة المراجعة والتأثير السياسي وجودة التقارير المالية. أظهرت الدراسة نتائج قوية مع إدراج تحليل لوغ فيرث. تشير نتائج الدراسة إلى أن استقلالية لجنة المراجعة تؤثر بصورة فعالة في السيطرة على كل من إدارة الأرباح الحقيقية والأخطاء المحاسبية، وان تأثير حجم لجنة المراجعة وخبرة الأعضاء في اللجنة التدقيق لا تزال ضئيلة، ومن المهم ملاحظة أن هناك بعض التحسن بعد إصلاحات حوكمة الشركات في عام 2010، وأن متغيرات لجنة المراجعة غير فعالة نحو رفع جودة التقارير المالية، وفي الوقت نفسه لا يزال التأثير السياسي ذا صلة في بيئة الأعمال الماليزية فيما يتعلق بجودة التقارير المالية، ومع ذلك فقد يكون تأثير النفوذ قد خفف من خلال تحسين إصلاح حوكمة الشركات مؤخرًا.

(6) دراسة **Jonas** (2003م) هدفت هذه الدراسة إلى اختبار جودة التقارير المالية من خلال اقتراح مجموعة من الأسئلة حول مدى توافر الخصائص النوعية لجودة المعلومات بالتقارير المالية، حيث أشارت هذه الدراسة إلى أنه لا توجد أفضل من القائمة رقم (2) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** والتي عنوانها خواص مميزة للمعلومات المحاسبية، لاختبار جودة التقارير المالية، كما

اقترحت هذه الدراسة عناصر إضافية إلى إطار الـ **FASB** للخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وذلك لتوفير رؤية جديدة لجودة التقارير المالية، كما تشير الدراسة إلى أن اختبار جودة التقارير المالية يتم طبقاً لاتجاهين أولهما احتياجات مستخدم التقارير المالية وهى الوجهة التي تهتم في المقام الأول بإيجاد معلومات مالية ملائمة لإرشاد المستخدمين في تخصيص رأس المال، أما الاتجاه الثاني يكون طبقاً لحماية المستثمرين (حاملي الأسهم) وهى الجهة التي تهتم بالتأكد من أن مستخدميها تم إمدادهم بالمعلومات الكافية والواضحة والحديثة، كما أشارت هذه الدراسة إلى محاولات المراجعين ولجان المراجعة طبقاً لتوصيات اللجان والهيئات لتعريف جودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة بضرورة تحسين ورفع كفاءة لجان المراجعة والاهتمام بجودة المبادئ المحاسبية للشركات لتحسين جودة التقارير المالية.

التعليق على الدراسات السابقة:

بناء على نتائج الدراسات السابقة يخلص الباحثين الى ما يلي:

1. اتفقت كثير من الدراسات على أهمية دور **لجان** المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، وذلك لما لها من أهمية في توفير المعلومات المناسبة للأطراف المستفيدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة وفي الوقت المناسب.
2. اتفقت العديد من الدراسات على أهمية الشفافية والتطور في الافصاح بهدف جودة التقارير المالية من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشقيها الأساسية والداعمة.
3. اتفقت العديد من الدراسات على أن تكوين لجان المراجعة يزيد من استقلال المراجع الخارجي، وتعمل لجان المراجعة على الحد من خلافات الإدارة والمراجع الخارجي.
4. يعد البحث الحالي امتداد للدراسات السابقة حيث يساهم في التعرف على أثر فاعلية خصائص لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية المنشورة، بغرض المساهمة في إلقاء الضوء على حقائق جديدة وبالتالي اقتراح التوصيات المناسبة.

2. الإطار النظري لخصائص لجان المراجعة.

1.2مفهوم لجان المراجعة: عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين عام 1992م لجان المراجعة على أنها "لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسئولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك تقيم نظام الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر ، وعرفت بأنها "إحدى لجان مجلس الإدارة التي تتولى القيام ببعض مسؤوليات المجلس، ومهمة اللجنة هي مساعدة مجلس الإدارة في أداء

مهامه الرقابية التي هي جزء أساسي في العملية الإدارية، وليست فقط لخدمة المساهمين وإنما لخدمة الشركة المساهمة ككل والتي ينعكس أداؤها على جميع الأطراف المهنية".(حمادة، 2010،101)

يمكن للباحثين تعريف لجان المراجعة بأنها" فريق عمل متخصص متساوي الأعضاء يمتلك أعضائه كفاءة مالية ومحاسبية، يتم تعينه انتقائيا من طرف مجلس إدارة الشركة، بهدف مساعدته في عملية اتخاذ القرارات، والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية وكذلك تقييم نظم الرقابة الداخلية وتفعيل عمليتي المراجعة الخارجية والداخلية، مع اشتراط ألا يضم أعضاء تنفيذيين في الشركة".

2.2 خصائص لجان المراجعة:تتمثل خصائص لجان المراجعة في الآتي:

الاستقلالية: يعتبر معيار الاستقلال عن الإدارة من أهم المعايير التي ترتكز عليها أغلب اللوائح المنظمة لعمل لجنة المراجعة، ويمثل هذا المعيار أحد أهم شروط اختيار أعضاء لجنة المراجعة حيث أنه من الضروري أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين ظاهريا وحقيقياً عن إدارة الشركة بحيث لا يظهر لمجلس إدارة الشركة وجود علاقة مباشرة او غير مباشرة بين أعضاء اللجنة ومدراء الشركة التنفيذيين.

الكفاءة المالية والمحاسبية: أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بالخبرة والمعرفة والمهارة بالقدر الذي يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية، والتدقيق والإدارة المالية، وأن يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة.

عدد أعضاء لجنة المراجعة: يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى وذلك وفقا لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها، ولهذا الشأن اهتمت العديد من الهيئات والمؤتمرات العلمية والدراسات بتحديد الحجم الأمثل لعدد أعضاء اللجنة والذي يتراوح بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد يمتد ليشمل سبعة أعضاء كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا واستراليا ومصر والسعودية (دحدوح، 2008،261)

دورية اجتماعات لجنة المراجعة: عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام تعتبر مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة في الوفاء بمسئولياتها وعدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يتوقف على حجم مسئولياتها وطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة، وبالنسبة لتحديد العدد المناسب للمرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام أو على أساس ربع سنوي كما أوصت لجنة **Treadway Commission (عبدالله، 2016،36)**

3. الإطار النظري لتحسين جودة التقارير المالية المنشورة.

إن الهدف الرئيسي من اعداد التقارير المالية هو توفير معلومات مالية وغير مالية ذات جودة عن المنشاة المعدة عنها التقارير من أجل توضيح القيمة لأصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم، على ان تقدم

تلك المعلومات لأصحاب المصالح بطريقة قابلة للفهم ومفيدة لهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الخاصة بهم.

1.3 خصائص ومعايير جودة المعلومات:

يعد مفهوم الجودة سمة هامة من سمات المعلومات المحاسبية، وتقاس جودة التقارير المالية عن طريق جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تلك التقارير والتي يتم الإفصاح عنها بحيث تكون مفيدة لمستخدميها، وتتمثل خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الآتي:

اولاً: الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية :

1. **الملائمة:** تعني أن المعلومات تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات وتؤثر على جميع القرارات الاقتصادية للمستخدمين وذلك بمساعدتهم على تقويم الأحداث الماضية والحاضرة (الصبان، **2003**، **7636**).

ولتحقيق صفة الملائمة لابد من توفر الصفات النوعية الفرعية التالية:

أ. القدرة التنبؤية: هي ان تساعد المعلومات المحاسبية مستخدميها في عمل توقعات مستقبلية للموضوع محل اتخاذ القرار، أو تساعد في تأييد أو تصحيح توقعاتهم (حنان، **2003**، **185**)

ب.إمكانية التحقق من صحة التوقعات: إن المعلومات المحاسبية تستطيع أن تعطي مؤشر من الفترات الماضية للمتوقع حدوثه مستقبلا وتكون ذات دافع قوي في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمستثمر (مطر، **2016**، **20**)

ج. التوقيت المناسب: وصول المعلومات المحاسبية للمستخدم في وقت الحاجة إليها. أي في الوقت المناسب لاتخاذ القرار مما يساعد على ترشيد وتقويم اتخاذ القرارات (سلطان، **2018**، **41**).

يتضح للباحثين بأن المعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تساعد المستخدم على اتخاذ القرار مع وضوح الرؤية المستقبلية وأن تتوافر في المعلومة الملائمة الوقت المناسب لأن ذلك يرفع من قيمة المعلومة ويساعد في معالجة الخلل وأوجه القصور في الوقت المناسب بأقل جهد وأدنى تكاليف وخسائر، وتتميز بالقدرة على التنبوء لأن المعلومة التي لا تفسر المستقبل غير مفيدة في مجال اتخاذ القرارات، وتكون ذات مصداقية .

2. **الحياد:** أن تتوافر في المعلومات المحاسبية خاصية الحياد وعدم التحيز حيال المصالح المتعارضة لمستخدمي تلك المعلومات ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختبار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الهدف لتحقيق نتيجة محددة مسبقاً (جربوع، **2001**، **73**)، وعرف ايضا بانه أعداد المعلومات المحاسبية بشكل محايد وملائم مع جميع الاطراف المستخدمة للمعلومات (الرجبي، **2007**، **9**)

يرى الباحثين أن المعلومات المحاسبية يتم عرضها بطريقة محايدة وملائمة لأن الالتزام بالحياد وعدم التحيز في إعداد المعلومات المحاسبية يزيد من ثقة المستخدمين.

3. القابلية للفهم: تعتمد قابلية المعلومات للفهم على درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض المعلومات، ومستوى الوعي والإدراك والفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات (لطفي، **2007**، **16**)

يتضح للباحثين أن لدى المستخدمين معرفة معقولة في النشاطات المالية والاقتصادية وألا تتضمن أي اصطلاحات أو رموز مبهمة وأن تعرض بشكل مقبول للمستخدمين.

4. الموثوقيه: عرفت في الفكر المحاسبي حسب مجلس معايير المحاسبة الأمريكي **FASB** في البيان رقم (2) بأنها خاصية نوعية من المعلومات المحاسبية تحقق بموجبها خلو المعلومة من الخطأ والتحيز ، وتعتبر المعلومة مهمة ومفيدة إذا أمكن الاعتماد عليها كمقياس للظروف والأحداث التي تعكسها، خاصة إذا ما توفرت فيها قدر من الموضوعية، وعدم التحيز، والخلو من الأخطاء والأمانة في عرضها (متولي، **2005**، **13**)

يستنتج الباحثين أن المعلومات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها إذا توفر فيها قدر من الثقة.

ثانياً: الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية:

1. الاكتمال: أي حذف في المعلومات المحاسبية يجعلها غير هامة أو مضللة وتصبح غير مكتملة، أي أن تكون المعلومات المقدمة شاملة تفي كافة جوانب المستخدمين حتى لا يضطروا إلى إجراء عمليات تشغيل إضافية، وأن المعلومات المحاسبية غير الفاعلة من المضمون أو التشغيل تؤثر سلباً على متخذ القرار.

2. القابلية للمقارنة: قدرة المعلومات المحاسبية على مقارنة نتائج الوحدة الاقتصادية لفترات سابقة أو مقارنة نتائج الوحدة الاقتصادية بنتائج وحدات اقتصادية مماثلة أخرى لنفس الفترة (العربيد، **2001**، **40**)

لأغراض تقييم الأداء تنشأ الحاجة لإجراء مقارنات على القوائم المالية لعدد من السنوات الحالية والسابقة وذلك لعكس مؤشرات الأداء والتمكن من إجراء مقارنات مع المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس المجال.(**Richard** 2001، 19)

3. الثبات: إن القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول على المعلومات المحاسبية في المنشأة ثابتة مع إمكانية التغير الضروري إذا كانت هناك ضرورة مقنعة، وأن يتم الإفصاح التام عن آثار ذلك التغيير في القوائم المالية، مع الالتزام بتطبيق الطرق الجديدة في السنوات القادمة (محمد، **2004**، **67**).

يلاحظ الباحثين من خلال العرض لخصائص المعلومات المحاسبية أهمية توافر تلك الخصائص في المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة في تقويم الأداء واتخاذ القرارات، كما تلاحظ المشاكل والمحددات التالية: (**Robert** 1993، 21)

1. احتمال حدوث تعارض بين هذه الخصائص كخاصية الملائمة والموثوقية حيث تتميز المعلومات التاريخية بدرجة عالية من الثقة إلا أنها لا تتلاءم مع عوامل تقلبات الأسعار (التضخم) .
2. احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية وكذلك فإن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد.
3. ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر.
4. كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها.
5. قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أنه تواجه مستخدمها صعوبة فهمها وتحليلها واستخدامها في نموذج اتخاذ القرار.

يتضح للباحثين على ضوء ما سبق عرضه أن الوصول إلى تقارير مالية جيدة يتم من خلال استراتيجيات وإجراءات وآليات تسهم في الاهتمام بعملية إعداد التقارير المالية من حيث العرض والمضمون لتلك التقارير، بحيث لا تفتقر إلى الوضوح والبساطة بما يتناسب مع احتياجات كافة المستخدمين لها سواء المتخصصين أو غير المتخصصين بما يمكنهم من بناء قرارات مناسبة ورشيدة.

2.3 دور أنشطة لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية

نتيجة لتراجع الثقة في التقارير المالية ظهرت الحاجة لأنشطة جديدة تزيد من فعالية الرقابة علي عملية التقرير المالي، فالعالم اليوم يواجه خطر فجوة الرقابة والتي يمكن أن تهدد ثقة المستثمر في المعلومات الواردة بالتقارير المالية وبالتالي يتأثر سوق رأس المال حيث أن هناك علاقة مباشرة بين مخاطر الإدارة (حدوث تلاعبات من الإدارة في التقارير المالية) وفقد الثقة في التقارير المالية، وبدون فعالية هذه الرقابة فلا توجد مصداقية في المعلومات المالية، ولزيادة فعالية الرقابة علي عملية التقرير المالي يجب العمل علي تحسين فعالية لجان المراجعة وذلك عن طريق تحسين خصائص هذه اللجان والأنشطة التي تقوم بها (الكايد، **2013**، **21**)

لقد تعددت الدراسات التي توضح أهمية وصف وتحديد أنشطة لجان المراجعة وستقوم باستعراض جزءً من هذه الدراسات على النحو التالي:

1. **دراسة خليفة (1999م)** يرى ضرورة تحديد المهام الرئيسية للجنة المراجعة والتي تتمثل في:

أ. تحسين جودة أداء الوظائف المحاسبية وإعداد التقارير المالية بالشركة والتأكد من كفاءة الإفصاح وعدالة العرض في القوائم المالية.

ب. زيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية بما تتضمنه من رقابة مالية ورقابة إدارية ومراجعة داخلية وتدعيم استقلال المراجعين الداخليين.

ج. تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بالشركة وبين المراجعين الخارجيين وزيادة فعالية المراجعة الخارجية، وتدعيم استقلال المراجعين الخارجيين.

د. التأكد من التزام الشركة بالممارسات القانونية السليمة للأعمال ومسايرة جميع معاملاتها لأخلاقيات مزاولة الأعمال، وتقصي الحقائق عن أي مخالفات قانونية أو أخلاقية.

2. كما تعددت التوصيات الصادرة من المنظمات المهنية والهيئات المعنية فيما يختص بأنشطة ووظائف لجان المراجعة والتي يتعين لها القيام بها من أجل تحقيق الهدف من تكونها، وتتعدد هذه الوظائف وتتنوع وفقاً لاحتياجات وظروف كل منشأة، حيث أقر تقرير التوصيات الصادرة من لجنة (**Tread Way**) بالآتي: (**Soliman** 2004، 70) .

أ. يجب على الشركات أن تطور الميثاق الذي يحدد واجبات لجنة المراجعة ومسئولياتها وتعديل الميثاق دورياً يعد أمر ضروري.

ب. يجب على اللجنة أن تشرف على وظيفة المراجعة الداخلية والتأكد من استقلال المراجع الخارجي.

ج. يجب أن تطلب هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (**SEC**) من الشركات تقرير سنوي يحتوي علي خطاب موجه للمساهمين موقع من رئيس لجنة المراجعة بخصوص مسئوليات وأنشطة اللجنة خلال السنة.

د. يجب أن تشرف لجنة المراجعة على عملية التقرير المالي بصورة تفصيلية.

يعتقد الباحثين أن هذه التوصيات صدرت بقصد زيادة الثقة والمصداقية في التقارير المالية ولكي تقلل من تلاعب الإدارة في التقارير المالية، وأن هذه التوصيات تعتبر جزءً من مجهودات بورصة نيويورك وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والجمعيات المهنية الدولية التي تعمل لحماية المتعاملين وتحسين التقارير المالية للشركات.

3. نتيجة لاستمرار انعدام الثقة في التقارير المالية زادت بورصة نيويورك (**NYSE**) من مجهوداتها لتحسين أداء لجان المراجعة، حيث تقدمت في أغسطس (2002م) ببعض المقترحات لتعديل قائمة المعايير الخاصة بلجان المراجعة وفقاً للتوصيات المقترحة من هيئة تداول الأوراق الأمريكية **SEC** حيث طالبت بالآتي: (**NYSE** 2002، ص 10)

أ. زيادة سلطة لجنة المراجعة في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية مثل تحديد أتعاب المراجعة والإشراف على مدة المراجعة ومراقبة أداء المراجع الخارجي للخدمات بخلاف المراجعة.

ب. استقلال المديرين التنفيذيين عن لجان المراجعة، وتحديد الحد الأدنى لأعضاء اللجنة بثلاثة أفراد.

ج. التأكيد على ضرورة أن يكون أعضاء اللجنة ذو مؤهلات وخبرة مالية وخبرة فى المجالات الأخرى.

د. ضرورة عقد جلسات منفصلة بين أعضاء اللجنة والإدارة والمراجع الخارجي ومسئول المراجعة الداخلية.

هـ. ضرورة وجود تقرير للجنة المراجعة يوضح سلامة القوائم المالية ومدي التزام الشركة بالقوانين واللوائح.

و. ضرورة مناقشة لجنة المراجعة سنوياً للقوائم المالية.

بناء على ما تقدم يستنتج الباحثين أنه عند النظر في أهداف تكوين لجان المراجعة يمكن تحديد المسئوليات والأنشطة التي يمكن أن تقوم بها لجنة المراجعة لتحقيق هذه الأهداف مع مراعاة إمكانية زيادة أو نقص هذه الأنشطة وفقاً لظروف كل منشأة والمشاكل التي يمكن أن تواجهها، حيث يجب عند تحديد الأنشطة التي يمكن أن تقوم بها لجان المراجعة أن تأخذ في الاعتبار ظروف المنشأة وطبيعة عملها، كما يؤكد الباحثين على ضرورة تعريف أعضاء لجان المراجعة بحقوقهم ووظائفهم ويعتقد أن الاستفادة من لجان المراجعة في تحسين عملية التقرير المالي في الشركات وزيادة الفعالية لهذه اللجان يكون عن طريق الاهتمام بالمطالب الحالية للمستفيدين من المعلومات في التقارير المالية، والمطلوب من لجان المراجعة الإفصاح عن تفاصيلها أو ذكر أسباب عدم الإفصاح عنها.

4. الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

1.4مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء لجان المراجعة للمصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية خلال العام المالي **2018** والبالغ عددها (**25**) مصرف بعدد (**90**) عضو لجنة مراجعة تقريباً.

2.4عينة الدراسة

تم تحديد عينة الدراسة بعدد (60) مفردة من أعضاء لجان المراجعة بنسبة (67%) من أعضاء هذه اللجان عن طريق العينة القصدية لعدد (14) مصرف من المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، والجدول التالي يوضح عدد العينة في كل مصرف.

جدول رقم(1): عينة الدراسة

م	اسم البنك	عدد العينة
1.	بنك الساحل والصحراء	2
2.	بنك الخرطوم	5
3.	بنك النيلين للتنمية الصناعية	4
4.	بنك التضامن الإسلامي	2
5.	البنك السوداني الفرنسي	4
6.	بنك الإدخار والتنمية الصناعية	3
7.	بنك أدرمان الوطني	8
8.	بنك البركة	6
9.	مصرف المزارع التجاري	5
10.	البنك الإسلامي السوداني	1
11.	مصرف السلام	4
12.	البنك العقاري السوداني	4
13.	بنك العمال	3
14.	بنك تنمية الصادرات	3
15	بنك التنمية الصناعية	3
	المجموع	57

تم توزيع عدد (60) استبانة وتمكن الباحثون من استلام ردود المبحوثين في فترة معقولة، الجدول أعلاه رقم (1) يوضح معدل الاستجابة للمبحوثين، يلاحظ من الجدول أن عدد الاستبانات المستردة بلغت (57) استبانة بنسبة استجابة بلغت (95%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، وكانت كلها صالحة للتحليل، وتعتبر هذه النسبة كبيرة في البحوث التي تعتمد على قوائم الاستقصاء أو الاستبانات وتعكس مدى استجابة المبحوثين ومدى وضوح عبارات الاستبانة المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية.

3.4 الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

يوضح توزيع مفردات العينة حسب البيانات الشخصية للمستجيبين حيث كان العدد الكلى (57)

مفردة، وتوزيع مفردات العينة حسب العمر كانت أعلى نسبة (**54.4**%) من العينة بعدد (**31**) فرد أعمارهم **50** سنة فأكثر،يليه نسبة (**19.3%**) من العينة بعدد (**11**) فرد أعمارهم **30** واقل من**40** سنة، بينما نسبة (**15.8%**) من العينة بعدد (**9**) أفراد اعمارهم ما بين **40** واقل من**50** سنة، وأخيراً نسبة (**10.5%**) من العينة بعدد (**6**) أفراد اعمارهم أقل من **30** سنة، ومن الملاحظ أن غالبية عناصر عينة الدراسة أعمارهم **50** سنة فاكثر مما قد يكون لديهم خبرات مناسبة.

وحسب متغير المؤهل العلمي فإن نسبة (**56.1**%) من العينة بعدد (**32**) فرد مؤهلهم العلمي بكالريوس، يليه نسبة (**28.1**%) من العينة بعدد (**16**) فرد مؤهلهم العلمي ماجستير، ونسبة (**8.8**%) من العينة بعدد (**5**) فرد مؤهلهم دبلوم عالٍ، وأخيراً نسبة (**3.5**%) من العينة بعدد (**2**) فرد لكل من حملة الدكتوراه والمؤهلات الاخرى، يتضح أن غالبية عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالريوس.

أما حسب متغير المؤهل المهني فإن نسبة (**89.5%**) من العينة بعدد (**51**) فرد من لا يحملون مؤهل مهني،ونسبة (**7%**)من العينة بعدد (**4**) فرد يحملون مؤهلات مهنية أخرى، بينما نسبة (**1.8%**) من العينة بعدد (**1**) فرد لكل من حملة زمالة المحاسبين الأمريكية و زمالة المحاسبين الإسلامية، ويتضح أن غالبية أفراد العينة لا يحملون مؤهلات مهنية.

أما حسب متغير التخصص العلمي فإن نسبة (**31.6%**) من العينة بعدد (**18**) فرد تخصصهم المحاسبة، يليه نسبة (**24.6%**)من العينة بعدد (**14**) فرد تخصصهم اقتصاد، بينما نسبة (**14.0%**) من العينة بعدد (**8**) فرد تخصصهم دراسات مصرفية، ونسبة (**10.5%**) من العينة بعدد (**6**) فرد لكل من تخصص إدارة الأعمال وذوي التخصصات الأخرى، وأخيراً نسبة (**8.8%**) من العينة بعدد (**5**) فرد تخصصهم نظم معلومات، ويتضح أن غالبية أفراد العينة تخصصاتهم محاسبة واقتصاد.

وحسب متغير سنوات الخبرة العملية فإن نسبة (**54.4**%) من مفردات العينة بعدد (**31**) فرد خبرتهم **20** سنة فأكثر، ونسبة (**14**%) من العينةبعدد (**8**) فردسنوات خبرتهم **5** وأقل من **10** سنوات، ونسبة (**12.3**%) منالعينةبعدد (**7**) فردسنوات خبرتهم **15** وأقل من **20** سنة، ونسبة (**10.5**%) من العينةبعدد (**6**) فردسنوات خبرتهم **10** وأقل من **15** سنة، ونسبة (**8.8**%) من العينةبعدد (**5**) فردسنوات خبرتهم أقل من **5** سنوا، ويلاحظ أن غالبية أفراد العينة خبراتهم العملية **20** سنة فأكثر وبالتالي يتمتعون بخبرات طويلة.

أما حسب متغير المسمى الوظيفي فإن نسبة (**42.1%**) من العينة بعدد (**24**) فرد وظيفتهم مراجع داخلي، يليه نسبة (**19.3%**)من العينة بعدد (**11**) فرد موظفين، بينما نسبة (**14.0%**) من العينة بعدد (**8**) فرد مسماهم الوظيفي رئيس قسم، ونسبة (**12.3%**) من العينة بعدد (**7**) فرد مدراء إدارات، ونسبة (**7.0%**) من العينة بعدد (**4**) فرد شاغلي وظيفة إدارة عليا،وأخيراً نسبة (**5.3%**) من العينة بعدد (**3**) فرد من ذوي المسميات الوظيفية الأخرى، ويتضح أن غالبية أفراد العينة مراجعين داخليين.

جدول رقم (2): البيانات الشخصية لعينة الدراسة:

البيان	التصنيف	العدد	النسبة%
العمر	اقل من 30 سنة	6	10.5
	30 واقل من40 سنة	11	19.3
	40 واقل من 50 سنة	9	15.8
	50سنة فأكثر	31	54.4
	المجموع	57	100
المؤهل العلمي	بكالريوس	32	56.1
	دبلوم فوق الجامعي	5	8.8
	ماجستير	16	28.1
	دكتوراه	2	3.5
	أخرى	2	3.5
	المجموع	57	100
المؤهل المهني	زمالة المحاسبين الأمريكية	1	1.8
	زمالة المحاسبين الإسلامية	1	1.8
	أخرى	4	7.0
	لا احمل زمالة مهنية	51	89.5
	المجموع	57	100.0
التخصص العلمي	محاسبة	18	31.6
	إدارة أعمال	6	10.5
	اقتصاد	14	24.6
	دراسات مصرفية	8	14.0
	نظم معلومات	5	8.8
	أخرى	6	10.5
	المجموع	57	100.0
	أقل من 5 سنوات	5	8.8
	5 وأقل من10 سنوات	8	14.0
	10 وأقل من 15 سنة	6	10.5

سنوات الخبرة	15 وأقل من 20 سنة	7	12.3
	20 سنة فأكثر	31	54.4
	المجموع	57	100.0
المسمى الوظيفي	إدارة عليا	4	7.0
	مدير إدارة	7	12.3
	رئيس قسم	8	14.0
	موظف	11	19.3
	مراجع داخلي	24	42.1
	أخرى	3	5.3
	المجموع	57	100.0

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

4.4 الاعتمادية:

للتأكد من درجة الاعتمادية تم اختبار أسئلة الاستبانة بالاعتماد على مقياس الاعتمادية (كرونباخ ألفا) حيث يوضح الجدول ادناه ان معامل الاعتمادية (كرونباخ ألفا) كان بدرجة مقبولة من الاعتمادية حيث بلغ معامل الاعتمادية بالنسبة للعبارات المكونة لأبعاد المتغير المستقل (خصائص لجان المراجعة) الذي يضم بعد استقلال لجنة المراجعة (0.902)،بعد تأهيل أعضاء لجنة المراجعة (868.)، بعد شرعية لجنة المراجعة (868.)، بعد قدرة الحصول على المعلومات الملائمة (868.)، وبعد توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة (853.)، وبلغ معامل الاعتمادية بالنسبة للعبارات المكونة لأبعاد المتغير التابع (جودة التقارير المالية) التي تضم بعد الملائمة (0.892) وبعد الموثوقية (0.875)، وأن الحد الأدنى لقيمة معامل ألفا يجب ان يكون 0.60 فأكثر، عليه فأن جميع القيم تعتبر لديها اعتمادية حسب ما جاء به (Boling, 2005) والجدول رقم (3) أدناه يوضح قيم كرنباخ ألفا.

جدول رقم (3): الاعتمادية

	المتغيرات	عدد العبارات	Alpha
المتغيرات المستقلة (خصائص لجان المراجعة)	استقلال لجنة المراجعة	5	.902
	تأهيل أعضاء لجنة المراجعة	6	.868
	شرعية لجنة المراجعة	4	.868
	قدرة الحصول على المعلومات الملائمة	7	.868
	توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة	5	.853

	المراجعة		
المتغيرات التابعة (جودة التقارير المالية)	الملائمة	4	.892
	الموثوقية	5	.875

المصدر:إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية **2019**م.

5.4الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

الجدول أدناه يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، بالنسبة لأبعاد المتغير المستقل خصائص لجان المراجعة يلاحظ أن الوسط الحسابي لبعد قدرة الحصول على المعلومات الملائمة (وسط حسابي = **4.2130**، انحراف معياري= **65025.**) ويمثل اكبر متوسط، يليه الوسط الحسابي لبعد شرعية لجنة المراجعة (وسط حسابي = **4.1842**، انحراف معياري= **75523.**)، ثم بعد توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة (وسط حسابي = **4.0667**، انحراف معياري= **71047.**)، ثم بعد تأهيل أعضاء لجنة المراجعة (وسط حسابي = **3.9561**، انحراف معياري= **71584.**)، وأخيراً بعد استقلال لجنة المراجعة (وسط حسابي = **3.4842**، انحراف معياري= **96950.**)، ويلاحظ أن جميع هذه الأوساط الحسابية تزيد عن الوسط الفرضي المستخدم في برنامج التحليل الإحصائي (**3**) مما يشير إلي قوة متغير خصائص لجان المراجعة الذي تحت الدراسة و أن المؤسسات قيد الدراسة تعطي إهتمام أكثر من المعتاد أو المتعارف عليه لتوافر خصائص لجان المراجعة، كما يستنتج من ذاك أن المؤسسات تحت الدراسة تركز بشكل أكبر على قدرة حصول لجنة المراجعة على المعلومات في الوقت المناسب ومن ثم شرعية لجنة المراجعة ومن ثم باقي الأبعاد من حيث الاوساط الحسابية.

وأن الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأبعاد المتغير التابع (جودة التقارير المالية) هي الموثوقية (الوسط الحسابى =**4.3228**، الانحراف المعيارى=**58402.**)، يليه الدور الملائمة (الوسط الحسابى =**4.3158**، الانحراف المعيارى= **46896.**)، والجدير بالذكر أن جميع الأوساط الحسابية اكبر من الوسط الفرضي المستخدم في برنامج التحليل الإحصائي مما يشير إلى قوة متغير جودة التقارير المالية، كما يستنتج أن المؤسسات قيد الدراسة تعطي إهتمام أكبر لموثوقية التقارير المالية ثم ملائمتها، والجدول رقم (**4**) ادناه يوضح الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لأبعاد متغيرات الدراسة.

جدول رقم(**4**): الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

اسم المتغير	نوع المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
استقلال لجنة المراجعة	مستقل	**3.4842**	**.96950**
تأهيل أعضاء لجنة المراجعة	مستقل	**3.9561**	**.71584**

شرعية لجنة المراجعة	مستقل	4.1842	.75523
قدرة الحصول على المعلومات الملائمة	مستقل	4.2130	.65025
توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة	مستقل	4.0667	.71047
الملائمة	تابع	4.3158	.46896
الموثوقية	تابع	4.3228	.58402

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

6.4تحليل الارتباط لمتغيرات الدراسة:

أجري تحليل الارتباط على بيانات الدراسة الميدانية للوقوف على الصورة المبدئية للإرتباطات بين متغيرات الدراسة، الجدول أدناه يوضح الإرتباطات بين متغيرات الدراسة، ويلاحظ أن بعد استقلال لجنة المراجعة (المستقل1) يرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد تأهيل أعضاء لجنة المراجعة (المستقل2)حيث كانت قيمة (الانحدار = **.485**) ويرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد شرعية لجنة المراجعة (المستقل3) حيث كانت قيمة (الانحدار =**.588**)، ويرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد قدرة الحصول على المعلومات الملائمة (المستقل4) حيث كانت قيمة (الانحدار =**.412**)، يرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة (المستقل5)حيث كانت قيمة (الانحدار = **.600**)، بينما يرتبط بشكل ايجابي غير معنوي مع كل من الملائمة (التابع1) حيث كانت قيمة (الانحدار = **0.182**)، والموثوقية (التابع2) حيث كانت قيمة (الانحدار**0.463**)، وأن بعد تأهيل أعضاء لجنة المراجعة (المستقل2) يرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد شرعية لجنة المراجعة (المستقل3) حيث كانت قيمة (الانحدار = **.629**)، ويرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد قدرة الحصول على المعلومات الملائمة (المستقل4) حيث كانت قيمة (الانحدار =**.711**)، يرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة (المستقل5) حيث كانت قيمة (الانحدار =**.742**)، بينما يرتبط بشكل ايجابي ومعنوي مع كل من الملائمة (التابع1) حيث كانت قيمة (الانحدار = **0.494**)، والموثوقية (التابع2) حيث كانت قيمة (الانحدار = **0.524**)، وأن بعد شرعية لجنة المراجعة (المستقل3) يرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد قدرة الحصول على المعلومات الملائمة(المستقل4) حيث كانت قيمة (الانحدار =**.586**)، ويرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة (المستقل5) حيث كانت قيمة (الانحدار = **.744**)، بينما يرتبط بشكل ايجابي ومعنوي مع كل من الملائمة (التابع1) حيث كانت قيمة (الانحدار = **0.406**)، والموثوقية (التابع2) حيث كانت قيمة (الانحدار = **0.533**)، وأن بعد قدرة الحصول على المعلومات الملائمة (المستقل4) يرتبط ايجابياً ومعنوياً مع بعد توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة (المستقل5) حيث كانت قيمة

(الانحدار = **.716)، بينما يرتبط بشكل ايجابي ومعنوي مع كل من الملائمة (التابع1) حيث كانت قيمة (الانحدار = 0.633)، والموثوقية (التابع2) حيث كانت قيمة (الانحدار = **0.645)، وأن بعد توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة (المستقل5) يرتبط بشكل ايجابي ومعنوي مع كل من الملائمة(التابع1) حيث كانت قيمة (الانحدار = 0.509)، والموثوقية (التابع2) حيث كانت قيمة (الانحدار = **0.712)، وأخيراً يلاحظ أن بعد الملائمة (التابع1) يرتبط بشكل إيجابي ومعنوي مع بعد الملائمة (التابع2) حيث قيمة (الإنحدار = **.609).

بناءً على ما تقدم فإن هذه الارتباطات تعطي تنبوءات أولية بوجود علاقة بين بعض المتغيرات المستقل والمتغيرات التابعة، وسوف تتضح ذلك في تحليل الانحدار لاختبار الفرضيات.

جدول رقم (5): الارتباطات بين متغيرات الدراسة : **Person's Correlation Coefficient for All Variable**

	المتغيرات	1	2	3	4	5	6	7
1	استقلال لجنة المراجعة	1						
2	تأهيل أعضاء لجنة المراجعة	.485**	1					
3	شرعية لجنة المراجعة	.588**	.629**	1				
4	قدرة الحصول على المعلومات الملائمة	.412**	.711**	.586**	1			
5	توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة	.600**	.742**	.744**	.716**	1		
6	الملائمة	.182	.494**	.406**	.633**	.509**	1	.
7	الموثوقية	.463**	.524**	.533**	.645**	.712**	.609**	1

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م. **Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed)**

7.4تحليل الانحدار لاختبار الفرضيات:

تناقش هذه الجزئية العلاقة بين متغيرات الدراسة وقد بلغ عدد الفرضيات المتعلقة بالعلاقة بين التغيير التنظيمي والاداءالوظيفي (10) فرضيات، وكما هو موضح في جزئية الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة فانه سيستخدم الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة بين المتغير المستقل (خصائص لجان المراجعة) والمتغير التابع (جودة التقارير المالية). لقد تم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد والذي يهدف الى التعرف على تأثير أبعاد خصائص لجان المراجعة على جودة التقارير المالية ممثلة في بعد (الملائمة)، تم الاعتماد على معامل (Beta) لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير

الحاصل في وحدة واحدة من المتغير المستقل، كما تم الاعتماد على(R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، بالاضافة إلى استخدام اختبار **F** للتعرف على معنوية نموذج الانحدار، وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (**0.05**) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من او يساوي مستوى الدلالة المعتمد (**0.05**) والعكس صحيح.

العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وجودة التقارير المالية:

هدفت هذه الجزئية الى اختبار العلاقة بين ابعاد المتغير المستقل خصائص لجان المراجعة وأبعاد المتغير التابع جودة التقارير المالية، وقد تم إجراء تحليل الإنحدار المتعدد لأبعاد خصائص لجان المراجعة مع كل من الملائمة والموثوقية كأبعاد لجودة التقارير المالية وسنتطرق إلى نتائج الاختبار كل على حدا في العناوين التالية:

العلاقة بين خصائص لجان المراجعة والملائمة (Beta coefficient)

خلال تحليل الإنحدار تم التوصل إلى أن هنالك علاقة سلبية غير معنوية بين استقلال لجنة المراجعة والملائمة وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.194-**) ومستوى الدلالة (**0.165**), توجد علاقة غير معنوية بين تأهيل أعضاء لجنة المراجعة والملائمة وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.061**) ومستوى الدلالة (**0.724**), توجد علاقة غير معنوية بين شرعية لجنة المراجعة والملائمة وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.051**) ومستوى الدلالة (**0.760**), توجد علاقة معنوية بين قدرة الحصول على المعلومات الملائمة والملائمة وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.516**) ومستوى الدلالة (**0.003**), وتوجد علاقة غير معنوية بين توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة والملائمة وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.173**) ومستوى الدلالة (**0.400**), كما موضح في الجدول أدناه.

جدول رقم (**6**): العلاقة بين خصائص لجان المراجعة والملائمة

المتغير المستقل	قيمة (بيتا)	Sig
استقلال لجنة المراجعة	**-.194**	**.165**
تأهيل أعضاء لجنة المراجعة	**.061**	**.724**
شرعية لجنة المراجعة	**.051**	**.760**
قدرة الحصول على المعلومات الملائمة	**.516**	**.003**
توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة	**.173**	**.400**

R^2	.430	
Adjusted R^2	.374	
ΔR^2	.430	
F change	7.696	

Note: Level of significant: *p<0.10, **p<0.05*p<0.01**

المصدر:إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية **2019**م.

العلاقة بين خصائص لجان المراجعة والموثوقية (Beta coefficient)

من خلال تحليل الإنحدار تم التوصل إلى أن هنالك علاقة غير معنوية بين استقلال لجنة المراجعة والموثوقية وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.082**) ومستوى الدلالة (**0.502**), توجد علاقة سلبية غير معنوية بين تأهيل أعضاء لجنة المراجعة والموثوقية وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.144-**) ومستوى الدلالة (**0.349**), توجد علاقة سلبية غير معنوية بين شرعية لجنة المراجعة والموثوقية وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.033-**) ومستوى الدلالة (**0.821**), توجد علاقة معنوية بين قدرة الحصول على المعلومات الملائمة والموثوقية وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.337**) ومستوى الدلالة (**0.025**), وتوجد علاقة معنوية بين توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة والموثوقية وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (**0.553**) ومستوى الدلالة (**0.003**), كما موضح في الجدول أدناه.

جدول رقم (7): العلاقة بين خصائص لجان المراجعة والموثوقية

المتغير المستقل	قيمة (بيتا)	Sig
استقلال لجنة المراجعة	.082	.502
تأهيل أعضاء لجنة المراجعة	-.144	.349
شرعية لجنة المراجعة	-.033	.821
قدرة الحصول على المعلومات الملائمة	.337	.025
توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة	.553	.003
R^2	.555	
Adjusted R^2	.512	
ΔR^2	.555	
F change	12.728	

Note: Level of significant: *p<0.10, **p<0.05*p<0.01**

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية **2019**م.

جدول رقم(**8**): ملخص نتائج إختبارالفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية:

م	الفرضيات	حالة الاثبات
1	الفرضية الرئيسة الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص لجان المراجعة والملائمة.	دعمت جزئياً
	1.1 توجد علاقة بين استقلال لجنة المراجعة والملائمة	لم تدعم
	2.1 توجد علاقة بين تأهيل أعضاء لجنة المراجعة والملائمة	لم تدعم
	3.1 توجد علاقة بين شرعية لجنة المراجعة والملائمة	لم تدعم
	4.1 توجد علاقة بين قدرة الحصول على المعلومات الملائمة والملائمة	دعمت
	5.1توجد علاقة بين توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة والموثوقية	لم تدعم
2	الفرضية الرئيسة الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص لجان المراجعة والملائمة.	دعمت جزئياً
	1.1 توجد علاقة بين استقلال لجنة المراجعة والموثوقية	لم تدعم
	2.1 توجد علاقة بين تأهيل أعضاء لجنة المراجعة والموثوقية	لم تدعم
	3.1 توجد علاقة بين شرعية لجنة المراجعة والموثوقية	لم تدعم
	4.1 توجد علاقة بين قدرة الحصول على المعلومات الملائمة والموثوقية	دعمت
	5.1 توجد علاقة بين توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة والموثوقية	دعمت

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية **2019**م.

الخاتمة: وتشتمل على الآتي:

أولاً: النتائج:

من خلال تحليل بيانات الدراسة تم التوصل إلى الآتي:

1- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خصائص خصائص فعالية لجان المراجعة وملائمة المعلومات المحاسبية، وتتفرع منه النتائج الفرعية التالية:

- توجد علاقة سلبية غير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية

استقلال لجنة المراجعة وملائمة المعلومات المحاسبية.

- توجد علاقة إيجابية غير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية تأهيل أعضاء لجنة المراجعة وملائمة المعلومات المحاسبية.
- توجد علاقة إيجابية غير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية شرعية لجنة المراجعة وملائمة المعلومات المحاسبية.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية قدرة حصول لجنة المراجعة على المعلومات الملائمة وملائمة المعلومات المحاسبية.
- توجد علاقة إيجابية غير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة وملائمة المعلومات المحاسبية.

2- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خصائص فعالية لجان المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية، وتتفرع منه النتائج الفرعية التالية:

- وجد علاقة إيجابية غير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية استقلال لجنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
- توجد علاقة سلبية غير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية تأهيل أعضاء لجنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
- توجد علاقة سلبية غير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية شرعية لجنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية قدرة حصول لجنة المراجعة على المعلومات الملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (**0.05**) بين خاصية توافر مقومات القيادة لدى أعضاء لجنة المراجعة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

ثانياً: التوصيات:

- بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة توصي الدراسة بالآتي:
- **1**- على المصارف السودانية العمل على منح لجان المراجعة مزيد من الاستقلالية حتى تقوم بوظائفها بصورة تحسن من جودة التقارير المالية.
- **2**- زيادة تأهيل أعضاء لجان المراجعة من الناحيتين العلمية والعملية حتى يتمكنوا من أداء

عملهم بصورة مثلى.

- **3**- تمكين لجان المراجعة من الحصول على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب ليساهم في موثوقية المعلومات المحاسبية.
- **4**- تدريب لجان المراجعة حتى تتوافر لهم مقومات القيادة التي تساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- **5**- زيادة عدد أعضاء لجان المراجعة بالمصارف السودانية ليكون الحد الأدنى من ثلاثة إلى خمسة أعضاء.

المراجع والمصادر

اولاً: المصادر العربية

1. سلطان، إبراهيم. (**2018**)، نظم المعلومات الإدارية مدخل إداري، الإسكندرية: الدار الجامعية.

3. لطفي، حسين السيد أحمد. (**2007**)، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، الإسكندرية: الدار الجامعية.

4. دحدوح، حسين أحمد. ((**2008**، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 العدد الأول.

6. خليفة، ذكاء محمد محمد. (**1999**)، وجود أو عدم وجود لجنة للمراجعة بالشركة وأثر ذلك على إستقلال المراجع، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 20.

7. حمادة، رشا. ((**2010**، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق: العدد الثاني26.

8. حنان، رضوان حلوة. ((**2003**، النموذج المحاسبي المعاصر ، عمان: دار وائل للنشر.

9. الكايد، زهير عبد الكريم. ((**2013**، الحكمانية - قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدرية .

10. رياض، سامح محمد رضا. ((**2011**، دور لجا ن المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات ١الأدوية المصرية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، عمان: المجلد7 ، العدد 1.

12. الصبان، سمير وآخرون. (**2003**)، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري والعلمي لنظام المعلوات، الإسكندرية: الدار الجامعية.

13. عبد الله، انتصار حسين علي. ((**2016**، لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الرباط الوطني، السودان.

14. متولي، عصام الدين محمد. ((**2005**، دور المعلومات المحاسبية في الوفاء باحتياجات سوق المال في مصر والسودان، دار مطابع العملة السودانية، الخرطوم.

15. العربيد، عصام فهد. ((**2001**، دراسات معاصرة في محاسبة البنوك التجارية، دمشق: دار الرضا للنشر.

16.وائل، مجدي. ((**2015**، فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال-دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في فلسطين، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، عمان: المجلد**11**، العدد**1**.

17. الرجبي، محمد تيسير. ((2007، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر عمان) ..

18. مطر، محمد عطية وآخرون. ((2016، النظرية المحاسبية واقتصاد المعلومات، عمان: دار حنين للنشر والتوزيع.

19. محمد، الهادي آدم. ((2004، نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، الخرطوم: مطبعة جي تاون.

20. عبداللاوي، يحي وضيف الله، محمد الهادي. ((2019، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية كمدخل للحد من الفساد المالي والإداري، مجلة البشائر الاقتصادية، الجزائر: المجلد5، العدد. 2

21. جربوع، يوسف محمود. ((2001، نظرية المحاسبة، عمان: مؤسسة الوراق للنشر.

ثانيا: المصادر الأجنبية

1. Christensen, Brant et al, Affiliated Former Partners on the Audit Committee: Influence on the Auditor-Client Relationship and Audit Quality, Auditing: A Journal of Practice & Theory. Aug2019, Vol. 38 Issue 3, p95-119. 25p. 9 Charts

2. Cassell,. et al, The Monitoring Effectiveness of Co□opted Audit Committees , Contemporary Accounting Research. Dec2018, Vol. 35 Issue 4,

3. Jonas, G., "Assessing Quality Of Financial Reporting Accounting Horizons, September 2003.

5. Richard G. Schroeder ,et al Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc. 2001.

.P.19. 6.Robert . Beyer, Accounting for Planning and Control, (New York: The Ronald Press Company,

7. Soliman, M, 2004, An investigation of Oversight Responsibilities of Audit Committees, PHD, Thesis Durham University,

8. New York Stock Exchange, Statement of the New York Stock Exchange on Audit Committee Policy, January 2002,