



جمهورية السودان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي

دراسة ميدانية (ديوان المراجعة القومي)

إعداد الطالبة:

بسمات علي حسن حمد

إشراف :

دكتور/محمد أحمد عبد الله مختار

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية الاقتصاد . جامعة شندي

2017م - 1438هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا
يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُزُوا فَانْشُزُوا يَرَفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ
وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ (11)

صدق الله العظيم

سورة المجادلة الآية: (11)

الإهداء

إلى التي غرست في قلبي الصبر والعطاء ومن تحت قدميها جنات الخلد والرحمة فهذه
أمنيته مصحوبة بصفاء دعواتك أترجمها لك لعلها تنال رضاك

أمي الحبيبة

في فمي نغماً أردده مدى الدهر وفي روحي مناجاة ورمزاً للوفاء الأبدي إلى ذلك النيل
الذي اجتاح كل السدود لكي يصب بداخلي إلى رمز الفداء والتضحية الذي علمني معنى
الثبات في أصعب المواقف ومعنى الصبر على الشدائد .

والدي العزيز

الذين أناروا لي طريق حياتي وكانوا شموعاً تحترق من أجلي

أخواني وأختي وأهلي وعشيرتي

بقايا مداد هي قليل من غزارة علمكم وجزالة فقهكم وغرة جهدكم .

زملائي وزميلاتي

وإلي كل من علمني حرفاً تنحني قامتي أمامكم إجلالاً وتقديراً إليكم جميعاً أهدي بحشي عليه
يكون نقطه في محيط العلم الشاسع .

أساتذتي الأجلاء

الباحثة

الشكر والتقدير

الشكر أجزله لله فاطر السماوات والأرض ممهد لي الطريق ومسهل لي ما أصبو إليه

القائل في كتابه العزيز (ولئن شكرتم لأزيدنكم)

تقدم الباحثة بالشكر من بعد الله سبحانه وتعالى

لجامعة شندي متمثلة في كلية الدراسات العليا التي أتاحت لي الفرصة لنيل
الدرجة العلمية والشكر للدكتور : **محمد أحمد عبد الله** الذي رعى البحث منذ
أن كان فكرة إلي أن صار واقعا ملموساً ولم يبخل بفكره وجهده ووقته فكان خير
معين والشكر أيضاً موصول إلي الأستاذة إشراقه مهدي محمد والأستاذة ولاء أحمد
المصطفي والأستاذ محمد عبد الوهاب والشكر موصول لأسرة كلية التربية
وأسرة كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال خاصة . . . خالص الشكر لأسرة
ديوان المراجعة القومي لما وجدته منهم من تعاون وإي كل من تعاون معي وأسهم في
تسهيل مهمتي وساعدني في إخراج وطباعة هذا البحث ولم يسع المجال لذكرهم
والحمد والشكر لله من قبل ومن بعد وآخر دعوانا إن الحمد لله رب العالمين.

الباحثة

المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة بالرغم من وجود عدد من الضوابط والأسس والمبادئ والمقومات التي يركز عليها استقلال وحياد مراجع الحسابات إلا أنها لا تؤخذ بعين الاعتبار من قبل الجهات المختصة والتي بدونها تتأثر درجة استقلالية.

هدفت الدراسة على مناقشة معيار استقلال وموضوعية وحياد المراجع ومحاولة وضع إطار ومضمون لحياد المراجع الخارجي، وقامت هذه الدراسة على اختبار عدد من الفروض ومنها أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي ، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعيين وتحديد أتعاب المراجع واستقلالية حياد مراجع الحسابات.

واعتمدت الدراسة على عدد من المناهج منها الاستنباطي والاستقرائي والوصفي والتاريخي، وتوصلت الدراسة إلي عدد من النتائج منها تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصدقية والقبول، وعدم التزام إدارة المنشأة بتحديد الأتعاب الكافية للمراجع مقدماً يؤثر سلباً على أداءه المستقبلي، بالإمكان رفع دعوي مسئولية مدنية نتيجة إهمال أو تقصير في أداء المراجع لواجباته بالصورة المهنية المعتادة .

كما توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها ضرورة استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في أعمال المراجعة وضرورة تأهيل المراجع تأهيلاً عملياً كافياً.

Abstract

The problem of the study was that despite the existence of a number of controls, principles, and foundations on which the independence and impartiality of the auditor are based, they are not taken into consideration by the competent authorities without which the degree of independence is affected.

The study aimed to discuss the criterion of independence, objectivity and impartiality of the references and try to establish a framework and content for the impartiality of the external auditor. The study examined a number of hypotheses, including that there is a statistically significant relationship between the auditor's independence and the quality of the financial performance. There is a statistically significant relationship between the appointment and determination of auditor's fees and the independence of auditor neutrality.

The work relied on a number of approaches, including the deductive, inductive, descriptive and the historical approach. The study came out with a number of results, including the appointment of the auditor by the relevant authority (e.g the general assembly), which gives a high degree of credibility and acceptance, and the failure of the management of the establishment to determine the fees sufficient for the auditor in advance adversely affect his future performance. Perform the auditor's duties in the usual professional form.

The study also suggested a number of recommendations, including the need to use modern technical methods and methods in the work of the review and the need to qualify references for sufficient practical qualification.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	قائمة الموضوعات
ح	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ل	قائمة الملاحق
المقدمة	
2	أولاً : الإطار المنهجي للدراسة
5	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة	
12	المبحث الأول : نشأة وتطور المراجعة
23	المبحث الثاني : مفهوم استقلال وحياد مراجع الحسابات
32	المبحث الثالث : صفات ومقومات استقلال مراجع الحسابات
الفصل الثاني : المظاهر الموضوعية في الحياد ومسئولية مراجع الحسابات	
39	المبحث الأول : تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات
49	المبحث الثاني: تغيير وعزل مراجع الحسابات
57	المبحث الثالث :مسئولية مراجع الحسابات

الفصل الثالث : الأداء المالي	
69	المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف الأداء المالي
75	المبحث الثاني: مقومات تقويم الأداء
85	المبحث الثالث : معايير ومؤشرات تقييم الأداء
الفصل الرابع : الدراسة الميدانية	
94	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي
103	المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة
132	المبحث الثالث : اختبار الفرضيات
الخاتمة	
151	النتائج
152	التوصيات
153	المراجع والمصادر
160	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
106	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/1)
107	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل التعليمي	(2/2/2)
108	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/1)
109	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(1/2/4)
110	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(2/2/4)
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(3/2/4)
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(4/2/4)
113	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(5/2/4)
114	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(6/2/4)
115	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(7/2/4)
116	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	(8/2/4)
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	(9/2/4)
118	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة	(10/2/4)
119	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة	(11/2/4)
120	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة	(12/2/4)
121	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر	(13/2/4)
122	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر	(14/2/4)
123	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر	(15/2/4)
124	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر	(16/2/4)
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر	(17/2/4)
126	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر	(18/2/4)
127	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر	(19/2/4)
128	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر	(20/2/4)
129	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر	(21/2/4)
130	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العشرون	(22/2/4)
131	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية والعشرون	(22/2/4)

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
132	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى	(1/3/4)
134	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(2/3/4)
136	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(3/3/4)
138	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية	(4/3/4)
140	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(5/3/4)
142	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(6/3/4)
144	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة	(7/3/4)
146	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(8/3/4)
148	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(9/3/4)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
106	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/4)
107	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/4)
108	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/4)
109	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(4/2/4)
110	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(5/2/4)
111	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(6/2/4)
112	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(7/2/4)
113	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(8/2/4)
114	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(9/2/4)
115	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(10/2/4)
116	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	(11/2/4)
117	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	(12/2/4)
118	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة	(13/2/4)
119	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة	(14/2/4)
120	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة	(15/2/4)
121	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر	(16/2/4)
122	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر	(17/2/4)
123	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر	(18/2/4)
124	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر	(19/2/4)
125	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر	(20/2/4)
126	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر	(21/2/4)
127	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر	(22/2/4)
128	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر	(23/2/4)
129	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر	(24/2/4)
130	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العشرون	(25/2/4)
131	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية والعشرون	(26/2/4)

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
106	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(1/3/4)
107	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(2/3/4)
108	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(3/3/4)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
160	محكمو الإستبانة	1
161	الإستبانة	2

المقدمة وتشتمل علي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي :

تمهيد:

انعكس التطور في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة علي أداء المراجع تحتاج معظم الأطراف المتعاملة مع الوحدات الاقتصادية المختلفة إلى رأي فني محايد عن مدي كفاءة إدارة هذه الوحدة في استخدام مواردها الاقتصادية ، وهذا الرأي الفني المحايد هو كل ما تحتاجه كافة الأطراف المتعاملة معها في اتخاذ قراراتها الاستثمارية وغيرها .

وقد ازدادت الأهمية للمراجعة واتخاذ القرارات الرشيدة مما أدى بالتالي إلي أهمية استقلال وحياد المراجع الذي يعد حجر الزاوية لنجاح عمله ، و منه المراجعة بشكل عام وبذلك أصبحت هنالك حاجة ماسة لتدعيم وضمان حماية هذا الحياد، والذي بدونه تفقد مهنة المراجعة مضمونها وأهميتها ولهذا حظيت باهتمام التشريعات القانونية والمنظمات المهنية و المراجعين ، وذلك بناء علي معيار الاستقلال والحياد في المهنة وإذا تعرض استقلال وحياد المراجع للشك سوف ينعكس سلباً علي انعدام الثقة في القوائم المالية والأداء المالي بصفة عامة .

مشكلة البحث :

تتمثل بالرغم من وجود عدد من الضوابط والأسس والمبادئ والمقومات التي يركز عليها استقلال وحياد مراجع الحسابات إلا أنها لا تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المراجع والتي بدونها تتأثر درجة استقلاليته أو ربما أفقدته الاستقلالية نفسها ، لذلك نري أن الحاجة ماسه لدراسة هذا الموضوع من جوانبه المختلفة لضمان أكثر ثقة في تقرير المراجع وأكثر استقرار للنشاط الاقتصادي والأداء المالي بصفة عامة .

أهداف البحث :

1. تحديد معالم موضوعية الاستقلال وحياد المراجع والتي تعتبر الهدف الرئيسي الذي يسعى معيار الاستقلال إلى تحقيقه .
2. محاولة وضع إطار ومضمون لحياد المراجع الخارجي .
3. دراسة أثر مظاهر الحياد والاستقلال للمراجع في السودان .

4. دراسة مسئولية مراجع الحسابات سواء كانت مدنية أو جنائية أو تأديبية ومدى علاقة هذه المسئولية بتدعيم استقلال المراجع .

أهمية البحث :-

تتبع أهمية البحث من واقع الحياد واستقلال المراجع بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والتقارير التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المالية والاستثمارية المختلفة نسبة لإفرازات قيام الشركات المتعددة الجنسيات والعولمة ووسائل الاتصالات المتطورة ، الأمر الذي يزيد من حاجة مستخدمي القوائم المالية التي تتم مراجعتها بواسطة المراجع الخارجي وتوجيههم إلى تقريره وإذا ما اخذ مثل هذا في حياد واستقلال مراجع الحسابات يؤدي هذا بالتالي إلى انهيار حسابات الشركات وضعف وانهيار الأداء المالي والاقتصاد العالمي ككل .

فروض البحث :-

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي.
2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعيين وتحديد أتعاب المراجع واستقلالية حياد مراجع الحسابات.
3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسئولية المراجع وأدائه في عمل المراجعة .

منهج البحث :-

1. المنهج الاستنباطي : لصياغة فروض الدراسة .
2. المنهج الوصفي التحليلي : يستخدم في الجانب النظري لوصف الظواهر والأحداث موضع البحث .
3. المنهج الاستقرائي : لاختبار صحة الفرضيات .
4. المنهج التاريخي : للدراسات السابقة .

أدوات البحث :-

- المصادر الأولية : يتم جمعها من خلال الاستبانة والتقارير التي تصدرها الجهات المختصة والمستندات الرئيسية لأول مره.
- المصادر الثانوية : الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية والانترنت .

حدود البحث :-

- الحدود المكانية : ولاية الخرطوم (ديوان المراجعة القومي) .
- الحدود الزمانية : 2016 – 2017م.

هيكل البحث :-

يتكون البحث من مقدمه وأربعة فصول وخاتمه ، حيث تشمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، وقسمت الفصول إلى مباحث حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة ويحتوي على ثلاث مباحث ، تناول المبحث الأول نشأة وتطور المراجعة،والمبحث الثاني مفهوم استقلال وحياد مراجع الحسابات ، والمبحث الثالث صفات ومقومات استقلال مراجع الحسابات .

وتناول الفصل الثاني المظاهر الموضوعية في الحياد ومسئولية مراجع الحسابات ويحتوي على ثلاثة مباحث ، تناول المبحث الأول تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات، والمبحث الثاني تغيير وعزل مراجع الحسابات، والمبحث الثالث مسؤولية مراجع الحسابات .

وتناول الفصل الثالث الأداء المالي ويحتوي أيضا على ثلاثة مباحث ، تناول المبحث الأول مفهوم وأهمية وأهداف الأداء المالي، والمبحث الثاني مقومات تقييم الأداء، والمبحث الثالث معايير ومؤشرات تقييم الأداء .

أما الفصل الرابع فهو الدراسة الميدانية ويحتوي أيضاً على ثلاث مباحث ، تناول المبحث الأول نبذه تعريفية عن ديوان المراجعة القومي ، والمبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة ، والمبحث الثالث اختبار الفرضيات .

وأخيراً الخاتمة وتشمل النتائج والتوصيات وقائمة المراجع والملاحق .

ثانيا: الدراسات السابقة :-

1/ دراسة مرتضي (2006م) :-¹

تناولت الدراسة أثر نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية علي مهنة المراجعة الخارجية . وهدفت هذه الدراسة إلي تطوير أساليب المراجعة باستخدام الحاسب وإمكانية مواجهة الغش والتلاعب في الأنظمة المحاسبية اليومية واستعراض إجراءات المراجعة في ظل النظم الإلكترونية. وقد بنيت الدراسة علي عدد من الفرضيات أهمها أدي استخدام نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في عملية المراجعة إلي رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية .وخلصت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن هناك إجماع بين المراجعين علي أن المراجعة باستخدام الحاسوب تعمل علي تحقيق الدقة والسرعة في خطوات المراجعة وأن استخدام نظم التشغيل الإلكتروني ساهم في تطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءته مما أدي إلي تقليل الاختبارات . تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها ركزت علي أثر نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية علي مهنة المراجعة الخارجية أما الدراسة الحالية تناولت أثر استقلالية مراجع الحسابات علي الأداء المالي .

2/ دراسة أرزاق (2008م) :-²

تناولت الدراسة مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجعة الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي: ما مدي مساهمة المراجع الخارجي لدي أداء واجباته المهنية في التحقيق من تأثير مخاطر المراجعة علي القوائم المالية؟ واستكشاف ماهية المخاطر الموجودة في البيئة الفلسطينية؟ ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية: ما مدي استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة من قبل المراجع الخارجي بطرقها الصحيحة؟ ما مدي قيام المراجع الخارجي بالتأكد من

¹ مرتضي القسم عوض الكريم ، أثر نظم التشغيل الإلكتروني علي المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية (الخرطوم رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة أم درمان الإسلامية ،كلية الدراسات العليا ،2006م) .

² أرزاق أيوب محمد كرسوع ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة ،دراسة تحليله لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة (فلسطين : الجامعة الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2008م) .

صحة ودقة التقديرات المحاسبية بدرجة تؤدي إلى تخفيض تأثير مخاطر المراجعة علي القوائم المالية ؟ . وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها في القوائم المالية في عملية المراجعة . تأتي أهمية الدراسة من تحديد مدي مساهمتها في التحقيق من المخاطر التي تواجه المراجع أثناء عملية المراجعة لكي تساعد المراجع في عدم الوقوع في مثل هذه المخاطر ومن ثم إبداء رأي عادل وسليم علي صحة القوائم المالية التي تم مراجعتها وهذا يؤدي الي الثقة في الرأي الذي يبديه المراجع الخارجي وزيادة ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة والمراجعة . وبنيت الدراسة علي عدد من الفرضيات أهمها لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية بطريقة صحيحة وبين تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها علي القوائم المالية . وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها : إن استخدام العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة وتأثيرها علي القوائم المالية . كما توصلت الدراسة الي مجموعة من التوصيات أهمها : يجب علي المراجع استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية بشكل صحيح وأن يكون علي دراية كاملة بالمصطلحات الإحصائية من أجل تخفيض مخاطر المراجعة . وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية بأنها تناولت مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة وتركز دراسة الباحثة الحالية علي أثر استقلالية مراجع الحسابات علي الأداء المالي .

3/ دراسة محمد (2010م) :-³

تناولت هذه الدراسة العوامل المؤثرة علي جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن . وتمثلت مشكلة الدراسة في : هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات ، وتنظيم مكتبة ، وسمعته وعلاقاته علي جودة أداء عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية ؟ تهدف هذه الدراسة إلي معرفة العوامل

³ محمد علي جبران ، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن ،رسالة دكتوراه غير منشورة (صنعاء : جامعة صنعاء ، كلية الدراسات العليا ، 2010م) .

المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن ، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية ، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد علي إيجاد رقابة ومهنية فاعلة علي مراجعة الحسابات ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة بعض الفرضيات وأهمها لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات وتحديد أتعابه وبين جودة أدائه في عملية المراجعة . وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : وجود تأثيراً إيجابياً كبيراً على جودة مراجعة الحسابات وبين كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته واستقلال المراجع وتقدير أتعابه ، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومثانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل . وأوصت الدراسة بالاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز علي مواكبة التطورات الحديثة للمهنة والمحافظة علي استقلالية مراجع الحسابات ودعمها والتخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة ، كما يجب علي المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدني لأتعاب مراجعي الحسابات مع فرض نظاماً مناسباً وعملياً في تحديد تلك الأتعاب . تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها ركزت علي العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات وتركز دراسة الباحثة الحالية علي أثر استقلالية مراجع الحسابات علي الأداء المالي .

4/ دراسة شيرين (2012م) :-⁴

تناولت هذه الدراسة مدي التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بالمسؤولية المهنية لاكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية . وتمثلت مشكله الدراسة في مجموعة من التساؤلات منها ما مدي التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية لاكتشاف الغش والخطأ ؟. وهدفت هذه الدراسة إلي الوقوف علي جوانب المسؤولية

2 شيرين مصطفى الحلو ، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة (غزة : الجامعة الإسلامية ،كلية الدراسات العليا ،2012م).

المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وقد نبعت أهمية الدراسة من خلال تعزيز ثقافة التدقيق وإبراز جوانب المسؤولية المهنية الملقاة علي عاتق مدقق الحسابات . وقد بنيت الدراسة علي عدد من الفرضيات أهمها : يتوفر لدي مدققو الحسابات الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم علي اكتشاف الغش والخطأ . وقد توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها يلتزم مدققو الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة بالتخطيط السابق لعملية التدقيق . وأوصت الدراسة بأن ينبغي علي المنظمات المهنية القيام بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية ، وذلك حتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية أن يتقوا بأرائهم وبعدالة هذه التقارير في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للمنشآت . وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية بينما تركز الدراسة الحالية للباحثة علي أثر استقلالية مراجع الحسابات علي الأداء المالي .

5/ دراسة فهميم (2012م) :-⁵

تناولت هذه الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات الخارجين ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة السودانية . ويمكن صياغة مشكلة الدراسة خلال طرح السؤال الآتي : ما هي إمكانيات تفعيل آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الشركات العامة السودانية . وهدفت الدراسة إلي دراسة تحليل مفهوم حوكمة الشركات ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق تلك الفجوة . وتتبع أهمية الدراسة كمحاولة لإظهار وإبراز المشكلة وطرح الحلول لها حفاظاً علي أموال المساهمين وتطبيقاً لمبادئ حوكمة الشركات . وبنيت الدراسة علي عدد من الفرضيات من أهمها

⁵ فهميم سلطان محمد الحاج ، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،2012م).

أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة استقلال مراقب الحسابات وبين تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وكذلك التأهيل والتدريب المستمر لمراقب الحسابات والعاملين في الرقابة الداخلية يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. وأوصت الدراسة بنشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة والاستقلال التام في جميع الشركات المساهمة . تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت علي آليات حوكمة ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وتركز دراسة الباحثة علي أثر استقلالية مراجع الحسابات علي الأداء المالي .

6/ دراسة مفيدة (2015م):-⁶

تناولت هذه الدراسة دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية . وتمثلت مشكلة الدراسة في الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية . وهدفت الدراسة إلي توضيح كيفية تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك والتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها في إبداء رأي فني محايد يستند إلي أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي . وقد بنيت الدراسة علي عدد من الفرضيات أهمها أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط لعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية . وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر ايجابي علي عملية المراجعة وأن التخطيط لعملية المراجعة يساعد علي الاستعمال الكفاء للمساعدين وأن حياد واستقلال وموضوعية مراقب الحسابات يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية كما أوصت الباحثة بمجموعه من التوصيات أهمها ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بزيادة وتنمية الكفاءة المالية والعلمية لأعضاء مكاتبها من خلال التدريب

⁶ مفيدة حسن عبيد محمد ، دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية ،رسالة ماجستير غير منشورة (السودان : جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا ، 2015م).

المستمر وضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط والتنفيذ لمهنة المراجعة . اختلفت هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية بينما ركزت دراسة الباحثة الحالية علي أثر استقلالية مراجع الحسابات علي الأداء المالي.

المبحث الأول

نشأة وتطور المراجعة

أولاً : التطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات :-

إن عملية المراجعة أمر لازم للإنسان عبر تطور حياته ، ولاشك أنه نظر ملياً وخطط وحدد حتى مراحل حياته الأولى خطوات معينة للوصول إلي هدف أو أهداف معينة وتطلب الأمر لاختلاف في الوصول إلي الهدف أن يراجع الخطة التي رسمها ويراجع مدي قيامه بالخطوة التي رسمها ويراجع مدي قيامه بالخطة المرسومة التي تمثل دوراً معيناً يجب أن يؤدي بصورة معينة ، وينقل لنا التاريخ المرصود لعلم مراجعة الحسابات أن عملية المراجعة كانت تسمى جلسة " استماع " حيث كانت الحسابات تتلي بصوت مرتفع علي مراجع الحسابات وكلمة "Audit" هي أصلاً مشتقة من الأصل اللاتيني "Audire" ومعناها يسمع .⁷

ولقد اهتمت الدول المختلفة بمهنة المراجعة والمراجعين ، وأنشأت سجلات لقيد المحاسبين وكان لانجلترا قصب السبق في هذا المجال حيث تدل الوثائق التاريخية علي أن ستة من المحاسبين قد سجلوا أسماءهم في سجل مدينة أدنبرة ، ويسجل تاريخ المراجعة أن المراجعين كانوا يقدمون تقاريرهم منذ أيام الحضارتين المصرية واليونانية حيث كانت الحسابات تراجع بصورة دقيقة وإذا ما تبين أن هنالك قيوداً محاسبية غير عادية ، وكان هنالك عقاب صارم هو الجلد أو إذا كان الخطأ جسيماً يرقى إلي مرتبة الغش والتزوير وربما يصل الجزاء إلي حكم الإعدام .⁸ ولعل عملية الاستماع إلي الحسابات خلال فترة الإمبراطورية الرومانية التي كانت تهدف أساساً إلي منع الاختلاس من قبل القائمين علي الأنشطة وقت ذاك .

ثانياً : نشأة الجمعيات المهنية :-

كما أشرنا أن إنجلترا لها قصب السبق في تشكيل أهداف المراجعة وأساليبها الفنية خلال النصف الثاني من القرن التاسع عشر ، والتي تعد بحق أساساً لتطور

⁷ عبد الماجد عبد الله حسن ، مبادئ المراجعة (أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية للنشر ، 2002م) ص 3.

⁸ عبد المنعم محمود ، المراجعة أصولها العلمية والعملية (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1982م) ص 9 .

مهنة المراجعة في الكثير من دول العالم حيث بدأت تظهر المنظمات المهنية التي تعمل علي تطوير مهنة المراجعة ، حيث تركز أول جمعية مهنية وهي جمعية المحاسبين بأدنبرة في عام 1854م ثم لحقت بها كندا سنة 1880م ، حيث تأسست بها أول منظمة مهنية للمراجعة ، ثم فرنسا سنة 1881م ، والولايات المتحدة سنة 1882م وألمانيا سنة 1896 واستراليا 1904م وفنلندا سنة 1911م ، ولقد أرسيت هذه الجمعيات أصول علم المراجعة .

مع بدايات القرن العشرين حدثت تطورات كان أهمها اهتمام الدول بمهنة المراجعة فقد أسست المنظمات المهنية والقوانين المنظمة لها، والتي أدخلت العديد من المتغيرات في أهداف المراجعة من اهتمام باكتشاف الأخطاء والغش والتزوير إلي التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، وبرز الاهتمام الكبير بنظم الرقابة الداخلية بكثرة العمليات وتتبعها ، وباعتبارها عنصراً هاماً يساعد المراجع علي وضع برنامج للمراجعة الاختباريه، وكان من أسباب تطور المراجعة النهضة التجارية التي شملت أوروبا ومن ثم العالم وتجمع رؤوس الأموال وقيام الصناعات وانفصال الملكية عن الإدارة بظهور شركات المساهمة الكبرى .⁹

لهذه الأسباب احتلت مهنة المراجعة مكاناً مرموقاً بين العلوم وله أصولة وقواعد تدرس في الجامعات وترعاه الجمعيات العلمية المنضوية تحت لواء اتحاد المحاسبين الدولي الذي تأسس في 7 أكتوبر 1977م بموجب اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة .¹⁰

ثالثاً : لجنة الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات :-

قام مجلس المحاسبين بتكوين لجنة دائمة هي لجنة الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات، وأعطيت اللجنة صلاحيات ومسئولية محددة هي إصدار مسودات الأدلة الدولية للمراجعة الحسابات بالنيابة عن مجلس الاتحاد، وقد ضمت اللجنة الأولي في عضويتها ممثلين من استراليا وكندا وفرنسا وجمهورية ألمانيا الاتحادية والهند واليابان

⁹ رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق (القاهرة : الفاروق الحديثة للطباعة والنشر ، 1987م) ص 10 .

¹⁰ متولي الجمل وعبد المنعم محمود ، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1980م) ص 11 .

والمكسيك وهولندا والفلبين والمملكة المتحدة ، وتستمر العضوية لخمس سنوات ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين من الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول علي أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة .¹¹

رابعاً : تعريف المراجعة :-

المراجعة بمدلولها اللفظي يقصد بها فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها ، غير أن المراجعة معني مهنياً أصطلاح عليه الكتاب المحاسبون ، فيقصد بها ((الفحص الانتقادي المنظم علي لأنظمة المراجعة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدي صحة ودقة البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدي دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي، وذلك بناءً علي المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقاً لما جاء بالدفاتر والسجلات.¹²

وتعددت تعاريف المراجعة في المؤلفات العربية والأجنبية التي تناولت هذا الموضوع منها : المراجعة بمعناها الحرفي يقصد بها فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها .

وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية بشكل موضوعي لتحديد مدي التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة .

هذا التعريف جاء عاماً كما أن هذا التعريف وصف المراجعة بأنها عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المنتابعة والمخططة جيداً يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها ، أما عبارة

1 عبد الماجد عبد الله ، مرجع سابق ، ص 6.

¹² وليم توماس وأمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1989م) ص 26.

(جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي) فإنها تبين طبيعة أو جوهر عملية المراجعة الأساسي ، فعملية جمع الأدلة والقرائن بصفة خاصة يجب أن تتم بشكل موضوعي بمعنى أنها لا تتأثر أو تخضع لأهواء جامعيتها أو تكون عرضة لتحيزهم، فعلي الرغم من أدلة الإثبات ربما تختلف درجة موضوعيتها ، إلا أن المراجع يجب أن يكون ذا اتجاه عقلي موضوعي عند جمع وتقييم أدلة الإثبات .

عرفت المراجعة أيضا "هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدي اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساسي الميزانية وجدول حساب النتائج " .¹³ ويمكن تعريف المراجعة بأنها " عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء راية الفني المحايد عن مدي تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشئون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات " .¹⁴

كما عرفت بأنها الاختبار المحايد للقوائم المالية لأي منشأة بغرض إبداء رأي عليها سواء كانت تلك المنشأة تهدف لتحقيق الربح أم لا بغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني .¹⁵

كما عرفت أيضاً "هي عملية منظمة ، تعتمد علي الموضوعية ، في تجميع وتقييم أدلة الإثبات تتعلق بتأكيدات عن تصرفات أو أحداث اقتصادية للتحقق من

¹³ زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق (عمان : دار اليازة للنشر ، 2009م) ص 17.

¹⁴ منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2002-2003م) ص 13.

¹⁵ محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية (الإسكندرية : منشأة المعارف للنشر ، 2003م) ص 163.

درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير محددة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين " .¹⁶

وقد عرفت أيضاً بأنها فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مستقل عن هذه المعلومات ومستخدميها بقصد جمع وتقييم القراءات التي تتخذ علي أساس هذه المعلومات ويتم ذلك وفقاً لمعايير محدده من مستخدمي معلومات المراجعة .

خامساً : أهداف المراجعة :-

قديمًا كان ينظر إلي مراجعة الحسابات علي أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجودة بالدفاتر والسجلات ، وأن مهمة المراقب قاصرة علي تعقب تلك الأخطاء ولكن سرعان ما تغيرت النظرة إلي المراجعة وأهدافها والي مهنة المراجعة والدور الذي تقوم به .

وأنة ليس مفروضاً علي المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليسياً أو أن يقوم بعملة ويشك في كل ما يقدم إليه ومن يعاونوه أو يقدمون له البيانات التي يطلبها ، ويمكن تشبيه المراجع في أداء مهمته بالحارس ، ومن جهة أخرى فقد كانت النظرة التقليدية إلي أهداف المراجعة مقصورة علي التحقق فقط من الدقة الحسابية وما تحويه من بيانات، وبعبارة أخرى فقد كان ينحصر دور المراجع في المراجعة الحسابية الروتينية ومطابقة الميزانية والحسابات الختامية مع الحسابات والدفاتر التي تمسكها المنشأة .¹⁷

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلي أهداف تقليدية وأخرى حديثة ومتطورة

أ/ الأهداف التقليدية وتتنوع بدورها إلي :

أهداف رئيسية :-¹⁸

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها

¹⁶ عوض لبيب فتح الله وشحاتة السيد شحاتة ، أصول المراجعة الخارجية (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للنشر ، 2009م) ص 19 .

¹⁷ عبد المنعم محمود ، مرجع سابق ، ص 30 .

¹⁸ محمد أمين مازون ، التدقيق من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر (الجزائر : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2001م) ص 28 .

- إبداء رأي فني محايد يستند علي أدلة قوية عن مدي مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

أهداف فرعية : - 19

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من خطأ أو غش .
- تقليل فرصة ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم

- معاونة دائرة الضرائب علي في تحديد مبلغ الضريبة .

- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق

ب/ الأهداف المتطورة : وتشمل في :-²⁰

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف علي ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلي الهدف المرسوم .
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفاً منها .
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع .

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين وبنبغي أن تتطابق مع أهداف المراجعة مع أهداف الشركة و أغراضها وبالتالي فإن أهداف وظيفة المراجعة قد تتضمن السعي نحو الضمان أو التأكد مما يلي أو كلها :²¹

- دقة السجلات
- منع الضياع وتقليل ارتكاب الأخطاء والمخالفات .
- الالتزام بالإجراءات الرقابية .
- الالتزام بسياسة المنشأة وأهدافها .

¹⁹ زاهرة توفيق سواد ، مرجع سابق ، ص ص 19-20.

²⁰ محمد عاصم نوارا ، دراسات معنية في المحاسبة والمراجعة (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر ، 1990م) ص 147.

²¹ رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية (عمان: دار الجنادرية للنشر ، 2009م) ص 58.

- صعوبة إعداد التقارير للإدارة .
 - سلامة نظم الرقابة وفعاليتها .
- وبشكل عام أصبحت أهداف المراجعة في إطارها المعاصر تتركز علي هد فين رئيسيين هما :-
- مراجعة القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع للتمكن من إبداء رأي فني محايد عن صحتها وتعبيرها عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة ومركزة المالي في نهاية تلك الفترة .
 - معاونة الهيئة الإدارية للمشروع في سبيل تحقيق أقصى إنتاجية ممكنة .
- سادساً : أهمية المراجعة:-**

يتبين لنا من دراستنا للتطور التاريخي لمهنة المراجعة كيف تطورت وصارت مهنة ذات كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي والمالي ، وكيف صار المحاسبون والمراجعون من الركائز الأساسية في البلاد ، ويرجع السبب في هذا أن المحاسبة ليست غاية هدفها خدمة الطوائف العديدة التي تستخدم البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها.

ونذكر من هذه الطوائف طائفة المديرين التي تعتمد اعتماداً كلياً علي البيانات المحاسبية في وضع الخطط وفي مراقبة تنفيذها ، فاتساع حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعقدها جعل من العسير علي القائمين بإدارة المشروع مباشرة مهامهم عن الاتصال المباشر ، فلجئوا إلي البيانات المحاسبية ليسترشدوا بها قبل اتخاذ القرار أو رسم أي خطة مستقبلية وحتى تكون قراراتهم سديدة وخطتهم محددة وحكيمة يجب أن نضمن لهم صحة ودقة البيانات بواسطة هيئة فنية محددة .

وهناك طائفة المستثمرين التي تلجأ إلي القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي تعدها المشروعات المختلفة ، وتعتمد علي ما بها من بيانات قبل اتخاذ أي قرار في توجيه مدخراتهم أوجه الاستثمار التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن .²²

²² شريف السكري ومحمود أبو العلا ، إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1992م) ص62.

وإذا ما عجز هؤلاء عن فهم مدلول تلك القوائم واستخلاص النتائج المرجوة منها فإنهم يلجئون إلي المحليين الماليين أو بيوت الاستثمار أو بيوت الاستثمار لتوجيه مالي كيفية استثمار مدخراتهم ، وهؤلاء المحللون يعتمدون اعتماداً كبيراً علي ما تحويه القوائم المالية من بيانات ومعلومات ، يشترط أن تكون علي درجة عالية من الدقة والصحة ولا يتحقق ذلك إلا من خلال عمل المراجعة وأن أهمية تدقيق الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات تعتمد اعتماداً كبيراً علي البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل كإدارة المشروع والبنوك والجهات الحكومية .²³

وخلاصة القول فإن المراجعة ترجع إلي كونها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المختلفة ، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المشروع وأوجه نشاطه ويحظي القول بأن أهمية المراجعة ترجع إلي الهدف الأساسي منها هو الكشف عن الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير واختلاس أموال المشروع أو التلاعب بنتائج نشاطه أو مركزة المالي ، ولعل ما يؤيد ذلك ما جاء في نشرة مجمع المحاسبين والمراجعين بانجلترا وويلز في نشرته الصادرة في أبريل 1980م بخصوص اكتشاف الأخطاء والغش أن مسؤولية منع الغش أو التلاعب والاختلاس تقع علي عاتق الإدارة التي عليها توفير ضمان مقبول بأن هذه المسؤولية سيتم تنفيذها عن طريق توفير نظام رقابة داخلية سليم وأن واجبات المراجع لا تتطلب من القيام ببحث تفصيلي عن الغش ما لم يكن هذا مطلوباً منه وفقاً للقانون النظامي أو وفقاً للشروط الخاصة في الاتفاق مع المؤسسة محل المراجعة .

سابعاً : معايير المراجعة :-

عرف البعض المعايير بأنها المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوءها أن تقييم العمل الذي يقوم به وأن يتعرف علي ما ذا كان قد قام بالوحدات التي التزم بها

²³ يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2002م)

كعضو ينتسب إلي مهنة المحاسبة والمراجعة وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة كله .

وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه المعايير إلي ثلاث أقسام

هي :-

❖ المعايير العامة (الشخصية) :-

تتعلق هذه المعايير بالتكوين العلمي والعملي للشخص المسند إليه مهمة القيام بعملية المراجعة بحيث يجب أن تكون مهني ملم بإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية .

وتتكون من ثلاث من عناصر هي :-

- علي القائمين بعملية المراجعة أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمراجع وتتبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف عديدة تعتمد علي رأي المراجع عن مختلف القوائم المالية ويجب توفر الثقة لهؤلاء الأطراف .
- يجب توفر عنصر الاستقلالية أو الحياد في كل عمل يوكل للمراجع ، بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع وعدم وجود أي ضغوط أو تدخل من جانب السلطات العليا في الدور الذي يقوم به المراجع .
- يجب علي المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي .

❖ معايير الأداء المهني :-

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتتمثل في :

- أن يقوم المراجع بتخطيط مسبق ودقيق لعملة وأن يشرف علي المساعدين إشرافاً مناسباً .
- لا بد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للوصول إلي نتائج يمكن الاعتماد عليها .
- الحصول علي قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساساً ملائماً لإعداد التقرير . حول القوائم المالية

يعتبر التخطيط لمهمة المراجعة أو تخطيط برنامج المراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة ، حيث يساعد التخطيط السليم علي التأكد من أن الإجراءات أو الاختبارات الهامة قد نالت العناية المناسبة ، وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها ، وأن تنفيذ الإجراءات يتم في الوقت المناسب ، كما يساعد التخطيط علي الاستعمال الكف للمساعدين والتنسيق مع الأعمال المنفذة بواسطة مراجعين آخرين ، ونظرا لأهمية هذا المعيار، فقد خص الإتحاد الدولي للمحاسبين موضوع التخطيط لمهمة المراجعة بمعيار خاص ويمكن عرض مكونات هذا المعيار كما يلي :²⁴

- يجب أن يخطط المراجع عملة بطريقة تسمح له بالقيام بمراجعة فعالة .

- يعتبر التخطيط لمهمة المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤولية المهنية للمراجع

- يجب أن تتضمن عملية التخطيط المراحل التالية :
 - دراسة النظام المحاسبي والإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية .
 - تقييم مدي الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية .
 - تحديد طبيعة وتوقيت نظام إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها .
 - تنسيق جميع الأعمال التي سيتم تنفيذها .
 - يجب أن تراجع الخطط وتعديل حسب الضرورة التي تقضيها عملية المراجعة .
 - يجب علي المراجع إعداد برنامج مراجعة يحدد فيه طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات المراجعة ، وأن يراع هذا البرنامج حسب تقدم المهمة وخلال عملية المراجعة .
- معايير التقرير :-**

يعد تقرير المراجع المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة ، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المراجع بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيها إلي جميع المستفيدين ، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المراجع بتنفيذ واجباته .²⁵

وتتمثل معايير التقرير في أربعة معايير هي :-

²⁴ عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد ، المراجعة علماً وعملاً (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ،

1991م) ص76.

²⁵ سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة (عمان : دار الراجحة للنشر والتوزيع ، ب ت) ص270.

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- أن يوضح التقرير مدى إتباع المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت القواعد المطبقة لتلك التي كانت مستخدمة مسبقاً .
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يضمن التقرير الإيضاحات اللازمة .

ثامناً :- أنواع المراجعة :-

- توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إليها من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلي ما يلي :-
- من حيث مجال المراجعة :**
- المراجعة الكاملة :-**

في هذه المراجعة ، الإطار الذي يعمل فيه المراجع غير محددة وبدون قيود أو مجال عمل ولكن يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، ويتعين علي المراجع إبداء الرأي الفني المحايد عن مدي دلالة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته بصفة تقع كليتها تحت مسؤوليته .

المراجعة الجزئية :-

ويقصد بها تلك التي يقوم بها المراجع وتكون محددة الهدف أو موجهة إلي غرض معين كان يعهد إلي المراجع فحص العمليات النظرية من المقبوضات أو المدفوعات التي أجزتها المنشأة خلال فترة معينة ، هنا يتحدد نطاق المراجعة في جزء معين من النشاط وتكون حرية المراجع مقيدة بنطاق المهنة المكلف بها .

من حيث الجهة التي يعهد إليها عملية المراجعة :-

المراجعة الداخلية :-

هي الفحص المنظم لعمليات المشروع ودفائره وسجلاته ومستنداته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين ، ويقوم الموظف بعملية الفحص ويرفع تقارير للإدارة ، والهدف منها الاطمئنان أول بأول من جانب إدارة المنشأة علي حسب سير العمل .

المراجعة الخارجية :

هي التي تقوم بها منشأة من خارج المشروع بواسطة شخص من خارج المنشأة ، والهدف منها إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيقه وبيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمشروع أو تقويم كفاءة الأداء .

المبحث الثاني

مفهوم استقلال وحياد مراقب الحسابات

أولاً : مفهوم الاستقلال :-

الاستقلالية هي إمكانية قيام المراجع بعملة بأمانة وموضوعية ، ويجب أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع ، كما أنه لا ينفذ وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه إليه بل يجب أن يكون مستقلاً عن الإدارة ومحايلاً في أحكامه .

الاستقلالية تعتبر الحجز الأساسي لبناء شخصية المراجع حيث أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تؤكد أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بعملية المراجعة .²⁶

ومن المتفق عليه أن مراجع الحسابات منوط به إصدار حكم مهني علي القوائم المالية وإيضاحاته المتممة لها من حيث تعبيرها بصدق وعدل عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وتدفقاته النقدية والتغير في حقوق ملاكته .

وهناك بعض الممارسات التي أشارت إليها قوانين شرف المهنة والتي من شأنها أن تعمل علي فقد أو إنقاص لاستقلالية المراجع علي سبيل المثال ما يلي :-²⁷

- الحصول أو الوعد بالحصول علي منفعة أو مصلحة مالية من قبل شركة سواء بطريق مباشر أو غير مباشر .
- كون المراجع شريكاً في عمل استثماري مع الشركة أو أحد كبار مديريها أو عضو في مجلس إدارتها.
- كون المراجع وصياً أو منفذ الوصية خاصة بممتلكات الشركة .
- إذا حصل المراجع علي قرض مالي من الشركة أو أحد كبار مساهميها .
- إذا كانت له علاقة وثيقة بالشركة أو كانت له علاقة له أي علاقة أخرى تجعله يتصرف كأنه موظف بالشركة .
- إذا كان له صلة قرابة قوية بأحد مؤسسي الشركة أو أحد كبار مساهميها

²⁶ زاهرة توفيق سواد ، مرجع سابق ، ص ص 162-163.

²⁷ عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2009م) ص 75.

ففي الحالات السابقة ذكرها لا يحق للمراجع إبداء رأيه عن القوائم المالية الخاصة بالشركة أي أن لا تكون هذه العلاقات قائمة وإذا اكتشف المراجع وجود أي من العلاقات أو الممارسات السابق ذكرها بعد بداية عملة فعلية التخلص منها أو الانسحاب من عملية المراجعة .

يعني الاستقلال في المراجعة وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة تقييم النتائج ، وإصدار تقرير المراجعة ، فإذا كان المراجع مدافعاً عن العميل ، فلن يكن محايداً في نظر رجال البنوك أو أي فرد آخر ، ويجب أن ينظر إلي الحياد علي أنه من أهم الخصائص التي يجب أن تتوافر في المراجع علي الإطلاق ويرجع السبب في رغبة عملاء متنوعين في الاعتماد علي تقارير المراجعين الخاصة بعدالة القوائم المالية إلي توقعاتها بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة .²⁸

ومن ثم ليس من المستغرب أن يتم التأكد علي الاستقلال في كل من معايير المراجعة المتعارف عليها ومبادئ المحاسبة وقاعدة السلوك ، ويجب أن يتوافر الاستقلال في منشآت المحاسبة عند أداء خدمات معينة ولكن لا يعد ذلك مطلباً عند القيام بأداء خدمات أخرى .

وتعرف الاستقلالية هي قدرة المراجع علي التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقريراً عادلاً عن البيانات المالية لعميلة .²⁹

وأيضاً تعريفها بأنها قدرة المراجع علي أن يكون متحرراً من أي مؤثرات قد تحرف مساره عند إبداء راية أو عند إعداده لتقريره

ثانياً: أهمية استقلال مراقب الحسابات :-

يحتل الاستقلال أهمية خاصة لدي مراقب الحسابات ، بحيث يتفوق علي أي استقلال مفترض من أي مهنة أخرى ، وعلي الرغم من الحالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فإن عبء الاستقلال بالنسبة له أسهل من المراجع ، إذا أن القاضي يبقي موظفاً لا تربطه بطرفي النزاع رابطة اقتصادية أو اجتماعية .

²⁸ إلفين ارينز ، المراجعة مدخل متكامل (الرياض : دار المريخ ، 2009م) ص 117.

²⁹ عبد الماجد عبد الله ، مرجع سابق ، ص 51.

وهو بذلك يشبه المفتش الحكومي الذي يعمل في احدي الأجهزة الرقابية التابعة للدولة إلا أنه يختلف عن المراجع المهني الذي يعتمد اعتماداً كلياً علي ما يحصله عملائه مقابل أتعابه ، وهو يضطر لإقامة علاقة ثقة مع إدارة المشروع بكل مستوياتها من أجل أن يتمكن من القيام بعمله بنجاح .

ويقتضي تمتع المراجع بحالة عقلية من الاستقلال التام أثناء مراحل عمله ، لكنها غير أن التسليم بوجود هذه الحالة المفترضة لدي المراجع غير كافية لطمأنة الأطراف الأخرى علي توفر الاستقلال، ولا تمكن المهنة من الصمود أمام المهن الأخرى التي أخذت تنافسها في العقود الأخيرة كمهنة المحاسبين الماليين أي أن ظهور المراجع بمظهر مستقل يعزز من ثقة الجمهور بخدماته ، ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام ، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور .

وتعتقد أن النظرة السلوكية إلي عمل مراجع الحسابات تمكنا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط علي استقلاله وتخرجه عن الاستقلال التام وبالتالي يمكن بناءً علي هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع .³⁰

ثالثاً : العناصر المكونة لاستقلال مراقب الحسابات :-

تم تقسيم العناصر المكونة لاستقلال مراقب الحسابات إلي ثلاثة أقسام هي :-

- استقلالية التخطيط :-

وتعني شعور المدقق بالاستقلالية كاملة لدي قيامة بالتخطيط لأعمال التدقيق التي ينوي إليها تنفيذها بغية الوصول إلي رأي محايد في القوائم المالية للمنشأة.

- استقلالية الأداء :-

وهي تحرر المدقق من كافة المؤثرات التي قد تحيده عن مسار عملة التدقيقي وفق الخطة التي رسمها لذلك المسار ، والتي من شأنها إن نفذت بصورة مستقلة أن تضمن إبداء رأي مستقل ومحايد .

- استقلالية إعداد التقرير :-

³⁰ أمين السيد أحمد لطفي ، معايير وأخلاقيات المحاسبين المهنيين (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2008م) ص 22.

هو الجزء الأهم من استقلالية المدقق ، ويقصد بها أن يكون رأي المدقق الذي يصدره هو نتاج أعمال التدقيق التي يؤديها بشكل مستقل وفق الخطة التي أعدت مسبقاً دون أن يتعرض ذلك المدقق لضغوط أو مؤثرات قد تحرفه عن النتيجة المنطقية للأعمال التدقيق التي قام بها .

وبناءً عليه فإن ذلك يتطلب من المراجع التحرر من المؤثرات لكي يتمكن من تخطيط عملة ، وأن يختار الآليات المناسبة للتدقيق وأن تتوفر له الحرية الكاملة لمباشرة عملة ، والوصول لأي موضع مسموح له بالمنشأة سواء في النشاط أو المستندات أو السجلات سواء كان في الشركة نفسها أو أن يمتلك الحرية الكاملة ليعبر عن راية بالشكل الذي يراه مناسباً وعادلاً دون أي مؤثرات.

رابعاً: أنواع استقلال مراقب الحسابات :-

في حقيقة الأمر أن يوجد نوعان من استقلال مراقب الحسابات لكل منه مفهومة ، ويكونان معاً المفهوم العام للاستقلال وحياد مراقب الحسابات وهما: ³¹

الاستقلال في الظاهر :-

يعني الاستقلال في الظاهر ألا يكون لمراقب الحسابات أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميلة .

ومعني ذلك يجب ألا يكون مراجع الحسابات مساهماً في الشركة التي يراجع فيها حساباتها ، أو أن يكون أحد مورديها أو أحد عملائها ، كما يجب ألا يكون أقاربه خاصة أخوته وفروعه من العاملين بالشركة، أي لا يكون له أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميلة .

الاستقلال في الواقع :-

وهو الاستقلال الذهني، ويعني أن يكون مراجع الحسابات نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر ، كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير.

³¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة ، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المصرية والدولية، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للنشر ، 2014م) ص ص 48-49.

والقاعدة أن الاستقلال الذهني هو الاستقلال الحقيقي وهو الأهم وأنة أمر تحكمه قيم مراقب الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية ولذلك فعادة ما يصعب قياسه، وان استقلال وحياد مراجع الحسابات هو محصلة الاستقلال الذهني والاستقلال في الظاهر ، ومعني ذلك لكي يكون مراجع الحسابات مستقلاً ومحايداً يجب أن يكون موضوعياً وأميناً ، وليس له أية مصالح مادية مع عميلة ، ويترتب علي ذلك أن مراجع الحسابات المستقل المحايد سوف يمارس عملة بموضوعية وحياد في كافة مراحل المراجعة، بدءاً من قبول التكليف، ومروراً بتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وانتهاء بإعداد وعرض تقريره عن مراجعة الحسابات .

خامساً : متطلبات التزام مراجع الحسابات بمعيار الاستقلال والحياد :

حتى يلتزم مراجع الحسابات بمعيار الاستقلال والحياد فإنه يلزم أن يبحث عن الحلول الممكنة للتغلب علي المشاكل أو العوامل التي تؤثر سلباً علي استقلاله وحياده ويلزمه في سبيل المثال ما يلي :-³²

تعظيم وازع الضمير : -

لان الاستقلال في الظاهر يمكن مراقبته وقياسه ، ومن ثم الضغط علي مراجع الحسابات للحفاظ عليه ، فإن المشكلة ستظل قائمة فيما يتعلق بالاستقلال الذهني ، لان مسألة ضمير وقيم ذاتية ، فيجب علي مراجع الحسابات أن يدرك أن نزاهته في عملة وأعمال قيمه مثل العدل والموضوعية والاحترام من أجل أن يجعله محافظاً باستمرار علي إستقلالية وجدارته لمهنة ذات دور هادف في المجتمع .

تدنيه الآثار السلبية للخدمات الاستشارية علي الاستقلال والحياد :-

سواء كان مراجع الحسابات سيؤدي خدمة إدارية أو استشارة إدارية ففي الحالتين سوف يكون عرضة للانتقاد إذ كيف يؤدي هذه الخدمة العميل الذي يراجع حساباته في نفس الوقت ، وفي حقيقة الأمر لا يوجد دليل ملموس وقوي علي أن سيفقد بالضرورة استقلاله ، بل أن بعض مستخدمي القوائم المالية يرون أن مدي التأثير السلبي علي الاستقلال وان وجد يتوقف علي عدة عوامل منها حجم المكتب ،

³² عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة ، مرجع سابق ، ص 50.

الحالة المالية للعميل ، مدي وجود لجان مراجعة لدي العميل ومجال ونوع الخدمة أو الاستشارة الإدارية .

دعم إدراك الطرف الثالث :-

بعد أن بدأت المنظمات المهنية في بعض الدول تأخذ بمفهوم الإدراك فقد أستنفذ الوضع علي أن الطرف الثالث في المراجعة لا يضره أن يؤدي مراجع الحسابات خدمات واستشارة إدارية

سادساً : الاستقلال والنزاهة والموضوعية:-

إن معايير المراجعة المهنية تتطلب من مراقب الحسابات الحفاظ علي الاستقلال ، ذلك لأنه من الضرورة القصوى أن تحتفظ المهنة باستقلالها حتى تستمر ثقة العامة في استقلال مراقب الحسابات ويمكن لهذه الثقة أن تهدد عن وجود أدلة افتقاد الاستقلال ، وحتى يتحقق ذلك الاستقلال لابد أن كل من مراقب الحسابات والفاحص القانوني مستقلاً من الناحية الذهنية والظاهرية ، وقد أوضحت لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية أن عدم الالتزام بهذه المبادئ ومخالفاتها ، ويمكن أن يهدد استقلال مراقب الحسابات وهي :³³

- عدم السماح لمراقب الحسابات باتخاذ دور الإدارة .
 - عدم السماح لمراقب الحسابات بمراجعة ما قاموا به من أعمال .
 - عدم السماح لمراقبي الحسابات باتخاذ دور دفاعي عن عملائهم .
- وهناك بعض المواقف التي يري فيها مراقب الحسابات أنه من الملائم استشارة فاحصين قانونيين من منشأة المراجعة الخاصة به فيما يتعلق بالنطاق والطرق المقترحة للفحص والتحري وذلك لمساعدته في الآتي :
- الحصول علي تقارير مفصلة عن الحقائق التي توصل إليها المستشار القانوني .
 - فحص المزيد من الوثائق ، مثل فحص رسائل البريد الإلكتروني أو التوسع في اختبارات المراجعة لبعض الحسابات .

³³ شحاتة السيد شحاتة ، المراجعة المتكاملة (الإسكندرية : دار التعليم العربي ، 2014م) ص 122.

وإذا كان الفاحص القانوني مكلفاً بالتحقيق بواسطة منشأة المراجعة فمن المتوقع أن تشترك المنشأة في الإجراءات والتحقيقات الخاصة بكل مرحلة وقد يري المستشار أو مجلس الإدارة أن ذلك يعتبر عائق علي سبيل التحقيقات .

سابعاً : العوامل المؤثر علي مدي علي درجة التعاون بين مراقب الحسابات والفاحص القانوني :-

هنالك العديد من العوامل التي تؤثر علي مدي التفاعل بين كلا من المراجع الخارجي والفاحص القانوني منها :-

- تاريخ العميل :

عادة ما يقع الفاحص القانوني بين المراجع الخارجي والشركة أثناء الفحص لذلك فإن تفهم طبيعة العلاقة بينهم المراجع الخارجي والعميل يعتبر أمراً ضرورياً لإنجاح وزيادة فعالية الاتصال أثناء إجراء الفحوصات والتحديات ولأن المراجع الخارجي عادة ما يكون علي قدر أكبر من المعرفة بأمر الشركة بالمقارنة مع فريق الفاحصين القانونيين والمحاسبين الذين تم تكليفهم مؤخراً للتحقيق في أمر معين .
قد يستطيع الفاحص القانوني الإطلاع علي أوراق العمل الخاصة بالمراجع الخارجي وفريق المراجعة للمساعدة في تفهم النظم ، ولكن يحتاج الوصول إلي أوراق العمل الخاصة بالمراجع الخارجي ، قيام الفاحص بتقديم خطاب رسمي لمنشأة المراجعة يطالب فيه بالإطلاع علي هذه الأوراق علي أن يتم مراجعة شروط هذا خطاب بواسطة المستشار القانوني للشركة .

وهنالك بعض المواقف التي يسمح بها القانون والمعايير المهنية تستطيع من خلالها لجنة المراجعة استبعاد فريق الفحص الخاص بمنشأة المراجعة ومن الأمور التي لأبد أن تأخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ مثل هذا القرار عامل الوقت بالإضافة إلي الإدعاءات أو الأحداث الخارجية مثل بداية قضية معينة أو وجود بعض الفحوصات والتحقيقات القانونية التي قد تضطر بلجنة المراجعة إلي المطالبة بدرجة معينة من الفصل بين المراجع الخارجي والفاحص القانوني خاصة إذا كان هنالك تساؤل من قبل دور المراجعين في ظل وجود بعض أعمال التلاعب .

- البيئة التنظيمية المحيطة بالمراجع الخارجي :-

تقضي المتطلبات التنظيمية الجديدة الخاصة بقانون سارينز اوكسلي الصادر عن عام 2002م والذي يهدف إلي تحقيق توقعات أسواق رأس المال بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ ، إلي قيام المراجع الخارجي بالاشتراك في معظم التحقيقات والتحديات إلي حد ما ، خاصة في تلك المواقف التي تتضمن أن إدعاءات القوائم المالية محرفة نتيجة لاحتوائها علي تصرفات غير قانونية .

أن تفهم مسئولية مراقب الحسابات وفريق الفحص (بما يضمنه ذلك من المستشار القانوني والفاحص القانوني) قد تحتاج إلي طلب بعض المدخلات من المراجع الخارجي عند بداية التحري ، أما فيما يتعلق بنتائج المستشار القانوني يمكن أن تكون بعيدة عن أعين المراجع الخارجي .

سابعاً : آثار معيار استقلال وحياد المراجع :-³⁴

الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهمة بالمراجعة ، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بحالة الذهنية للمراجع .

أن العلاقات التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلي ما يطلع إليه من أمور تتصف بالسرية قد تثير شكوكاً لدي الجهات المختلفة والتي لا تدرك أهمية حيادية تلك المعلومات والضوابط الموضوعية علي استخدامها .

لذلك يجب أن يتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال النقاط التالية :-

- يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع أطرافه والفئات المختلفة ، فتميز المراجع بالأمانة المهنية ويجعل الإدارة غير متحيزة لأي جهة ، ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد علي هذا الإقناع .

³⁴ إبراهيم عثمان شاهين ، مظاهر الحياد للمراجع الخارجي ، دراسة دولية (ب م : مجلة دراسات الخليج والجزيرة ، 1986، ص 8655.

- أن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ، ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام .
- تمثل إدارة المنشأة أو مجلس الإدارة الشركة مصدر الضغط الأكبر علي مراجع الحسابات كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدراً لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية.

المبحث الثالث

صفات ومقومات مراجع الحسابات

لقد بذلت الهيئات المهنية والمنظمات المسئولة عن مهنة المراجعة جهودات ومحاولات لوضع دليل يحكم سلوكيات وتصرفات أعضاء المهنة ، قد تم التركيز في جميع أقسام الدليل علي المبادئ والقواعد الأخلاقية وقواعد الأداء المهني مثل الأداء النزاهة والاستقلالية والموضوعية والعناية المهنية والكفاءة المهنية والمحافظة علي سرية المعلومات والمسئوليات والتعدي علي حقوق الغير والأعمال المخلة والعمولات للحصول علي العملاء وعروض التوظيف لدي زملاء آخرين والدعاية والإعلان والوظائف المتعارضة .

أولاً : مؤهلات المراجع الخارجي :-³⁵

- يجب أن يكون له شهادة البكالوريوس علي الأقل في الاقتصاد وفضلاً عن ذلك خبرة قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة .
- يجب أن اسمه مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاثة جداول وهي جدول المحاسبين ومحافظي الحسابات ومساعد المحاسبين .

ثانياً : صفات المراجع الخارجي :-³⁶

- أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين أو بوزارة الاقتصاد .
- أن يكون المراجع علي معرفة واسعة إدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها علمياً ، وأن يكون قادراً علي فهم تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة .
- يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن للإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية .
- أن يكون دقيقاً غير متهاون للمشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة .

³⁵ عبد الفتاح الصحن وأحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، 2007م)

ص ص 207-208.

³⁶ عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات (صنعاء : الأمين للنشر والتوزيع ، 2011م) ص ص

76-79.

- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم لبقاً في إلقاء الأسئلة وملماً بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته للغير .

- أن يكون حليماً ودبلوماسياً في معاملته مع موظفي المؤسسة وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي علي عملة بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة .

- أن يكون قوي الشخصية أميناً إلي أقصى الحدود فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون علي رائه الفني السليم ، كما يجب عليه أن يحافظ علي أسرار عملائه .
- أن يكون ذا جد ومثابرة علي العمل شجاعاً يقول الحق في تقريره دون محاباة .
- يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعياً له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين .

- أن يكون علي علم تام بأصول المراجعة وان يكون ذا خبرة في هذا المجال نتيجة لتميزه وخبرته العملية التي أكتسبها أثناء مراجعته ، وبجانب أصول المراجعة يجب أن يكون علي علم بحسابات التكاليف ومبادئ إدارة الأعمال والاقتصاد وأن يكون ذا ثقافة عامة وواسعة .

- أن يكون ملماً بالقوانين عمه وخصوصاً قانون التجارة وقانون الضرائب وقوانين عند العمل والتأمين ومتبعاً التشريعات الجديدة .

- أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع في مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيد هذه الصفة .

ثالثاً : التأهيل العلمي والعمل للمراجع الحسابات :-³⁷

مراجع الحسابات ولما لمهنته من خطورة وأهميه النشاط الاقتصادي علي وجه العموم ، ولكونه الجهة التي تنتظر حكمة علي نتائج الأنشطة المختلفة ، وطوائف عديدة لتستند عليه في اتخاذ قراراتها ومواقفها وإعادة خطتها .

فقد ورد في الفقرة (8) من الدليل رقم (3) من أدلة المراجعة الدولية ما يلي :-
يجب أن يتوافر لدي المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم العام والمعرفة الفنية التي يكتسبها خلال الدورات الرسمية ، تتعقد بموجب

³⁷ عبد الماجد عبد الله ، مرجع سابق ، ص22.

اختبار تأهيلي ومن خلال الخبرة العملية التي يكتسبها تحت إشراف سليم فإنه يقتضي علي المراجع أن يكون علي إطلاع مستمر بالتطورات وبما في ذلك من القرارات الدولية والوطنية المتعلقة بالمحاسبة وبأمور المراجعة وكذلك الأنظمة والمتطلبات القانونية ذات العلاقة .

رابعاً : واجبات مراجع الحسابات :-

يجب علي مراجع الحسابات في جميع الحالات خصوصاً في حالة مراجعة الحسابات لشركة مساهمة أن يقوم بتنفيذ الواجبات الأساسية التالية :-

1. أول وأهم واجب علي هو أن يبذل العناية المهنية والمهارة والخبرة المعقولة اللازمة في فحص الدفاتر والمستندات المكلف بمراجعتها وفحصها .

2. يجب علي مراجع الحسابات أن لا يقبل أي تقييد أو تحديد لمهنته في المراجعة في شركات المساهمة ، أما إذا كان هنالك اتفاق في حالة المنشأة غير شركات المساهمة وكان كل هذا الاتفاق يعد من حديثة أو يوضع عملة بشكل محدد فيجب علي أن يذكر في تقريره لكي يخلي نفسه من المسؤولية مستقبلاً .

3. يجب علي مراقب الحسابات أن يقدم تقريره إلي أصحاب رأس المال أو من قام بتعيينه ويذكر علي الأخص أن حسابات الأرباح والخسائر يبين النتيجة الفعلية للأعمال المنشأة عن الفترة تحت المراجعة .

4. يجب علي مراجع الحسابات أن يكشف العمليات التي تقوم بها الشركة التي تراجع حساباتها والتي تخرج عن أغراض كما هي موضحة في العقد الابتدائي للشركة .

5. يجب علي مراجع الحسابات أن يكشف الأخطاء وعدم إثبات الالتزامات بشرط أن يكون ذلك في حدود العناية والمهارة المعقولة .

6. يجب أن يقوم بتحقيق مفردات الأصول ووجودها وملكيته للمنشأة بصفة مستمرة.

خامساً : حقوق مراجع الحسابات :-³⁸

³⁸ محمد السويط ، تطور نموذج التدقيق في الشركات المساهمة الأردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية التدقيق الخارجي ، أطروحة دكتوراه (الأردن : جامعة عمان العربية للدراسات ، 2006م) ص 27.

تختلف حقوق مراجع الحسابات باختلاف الشكل القانوني للمشروع الذي يراجع حساباته وتتخلص في الفروق التالية :-

أ/ في المنشأة غير شركات المساهمة :-

ففي حالات المشروع الفردية وشركات الأشخاص ، ليس هناك إلزام قانوني علي تعيين مراجع الحسابات ففي هذه الحالة ليس لمراجع الحسابات حقوق معلومة عدا ما يمنحها إياه أصحاب المنشأة صراحة .

ولذلك فإنه من المفضل أن يكون اتفاق أو عقد التعيين مكتوباً ويتضمن التعليمات المهمة التي كلف بها ، وإذا كان هنالك تحديد لحقوقه وواجباته يجب ذكرها وجه الدقة حيث أن ذلك يؤثر علي تحديد مسؤوليته مستقبلاً .

ب/ في شركات المساهمة :-

تنص أحكام المادة (12) علي ضرورة تعيين مراجع الحسابات للشركة ومن أهم حقوق مراجع الحسابات في شركات المساهمة ما يلي :-

1. لمراقب الحسابات مطلق الحرية في جميع الأوقات للإطلاع علي جميع سجلات ودفاتر المستندات وأوراق الشركة.

2. وله الحق أيضاً في طلب جميع البيانات والاستفسارات والإيضاحات التي يراها لازمة لأغراض تنفيذ عملية المراجعة.

3. لا يمكن لأي شركة أن تحد من حقوق وواجبات مراجع الحسابات ولو كان ذلك باتفاق مكتوب، بل أن له الحقوق التي نص عليها القانون.

4. من حق مراجع الحسابات أن يقوم بتحقيق وتقييم الأصول والخصوم.

5. لمراجع الحسابات حق علي مجلس إدارة الشركة في أن يمكنه من تنفيذ مهمته بمنحه كافة التسهيلات، وإذا لم يتمكن من ذلك فله حق تقديم تقرير مكتوب إلي المجلس، فإذا لم يتخذ المجلس أي إجراء لذلك وجب علي مراجع الحسابات أن يقدم تقريره مكتوباً للجمعية العمومية بالإضافة إلي ذلك نص المشرع علي ما يلي: "مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القوانين الأخرى، يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنية ولا تتجاوز خمسمائة جنية كل من أحجم عمداً علي عدم تمكين

المراجعين من الإطلاع علي الدفاتر والأوراق التي يكون لها حق الإطلاع عليها وفقاً للأحكام القانون " .

وأيضاً نص المشرع علي زيادة الضمان والأهمية كما يلي :- " في حالة الأحكام عن إزالة المخالفة تضاعف الغرامات المنصوص عليها " .

هنالك حقوق وواجبات يجب علي مراجع الحسابات القيام بها حيث يتحمل مسؤوليته بقدر ما نص عليه نظام المهنة حيث أثار بأن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية مثل :-³⁹

1. حق الإطلاع : الإطلاع علي قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة والحصول علي المعلومات والتحقق منها .

2. حق البيانات والإيضاحات : يحق للمدقق طلب المعلومات التي يحتاجها في عملة مع إدارة الشركة وذلك لان المراجع يذكر في تقريره مدي تمكنه من الحصول علي المعلومات .

3. حق دعوة الجمعية العمومية : في حالة وجود بعض التجاوزات أو حالة طارئة تهدد المركز المالي .

4. حق مناقشة اقتراح عزلة أمام الجمعية العمومية وذلك بإرسال إشعار للشركة .

5. حق احتجاز أي مستندات أو سجلات .

سادساً : مقومات استقلال مراجع الحسابات :-

من المعروف أن تقرير المراجع وثيقة توضيح مدي أو درجة الصدق الواقعي والمحاسبي في التعبير عن الأحداث خلال فترة ماضية ، وأن من الضروري أن يتوافر في الشخص الذي يتولي عملية التقرير بعد الفحص في هذه الأحداث بعنصر الاستقلال عن التنظيم حتى يستطيع أن يقوم بواجبة علي الوجه الأكمل ، وأن يبدي رأيه بنفس مطمئنة وبضمير خالص دون خوف من ضرر يتعرض له أو جزاء يقع عليه .

ويعتمد حياذ واستقلال مراجع الحسابات علي نوعين أساسيين من المقومات :-

³⁹ أمين السيد أحمد لطفي ، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م) ص 44.

- مقومات ذاتية :- وهي التي تتعلق بشخص المراقب وتكوينه العملي والخلقي وخبراته العملية .
 - مقومات موضوعية : تتمثل في ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات، وقد أخذ المشرع المصري والانجليزي بالمقومات الموضوعية ولضمان حياد المراقب .
- أما عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد ظل متمسكاً بالأخذ بالمقومات الذاتية لاستقلال المراقب ثم تخلي اعتباراً من أول يناير 1964م عن موقفه هذا ، وأخذ به المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لأنه في حقيقة الأمر لا بد من توافر المقومات الذاتية والموضوعية معاً حتى يتحقق حياد المراجع علي الوجه الأكمل .

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

المبحث الأول : نشأة وتطور المراجعة

المبحث الثاني : مفهوم استقلال وحياد مراجع الحسابات

المبحث الثالث : صفات ومقومات استقلالية مراجع الحسابات

المبحث الأول

تعيين وتحديد أتعاب مراقب الحسابات

تختلف الأحكام المتصلة بتعيين مراجع الحسابات باختلاف الكيان القانوني للمنشأة التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها ، ويكون تعيين المراجع عادة بمعرفة صاحب المنشأة في المنشأة الفردية أو الشركاء في شركات الأشخاص ولم يتدخل القانون بشكل عام في مسألة تحديد من له سلطة تعيين المراجع حيث أن التعيين من سلطة أصحاب المشروع ومن ثم فإن اختيار مراجع معين متروك لرغبة أصحاب المشروع بشكل كامل، وليست هنالك أي ضمانات لعدم استقلال أصحاب المشروع في التأثير على استقلال وحياد المراجع.⁴⁰

وإن تعامل الأطراف الخارجية مع المشروع تعتمد في الغالب على مدى ثقتهم في أصحاب المشروعات مما يجعل ضمانات استقلال المراجع أقل في أهميتها عن الأهمية المعطاة لشركات الأموال وبالتالي فإنه لا يخشى من خضوع المراجع لأصحاب المشروع فيما يتعلق بالتعيين طالما أحتفظ المراجع بالاستقلال الذهني المفترض توافره بالنسبة لكافة المراجعين.⁴¹

ولقد أولى المشرع الأردني موضوع تعيين مراجع الحسابات عناية خاصة وذلك لضمان مبدأ الحياد والاستقلال في عمل المدقق فهناك ثلاث طرق لتعيين المدقق كما جاء في قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997م وهي:-⁴²

- التعيين من قبل الهيئة التأسيسية وذلك في بداية عمر المشروع .
- التعيين من قبل الهيئة العامة وذلك خلال حياة المشروع الطبيعية وتنص المادة (192) فقرة (أ) على ما يلي: "تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة العامة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقدر بدل أتعابهم أو تفويض مجلس الإدارة لتحديد الأتعاب .

⁴⁰ عبد المنعم محمود ، المراجعة أصولها العلمية والعملية ، مرجع سابق، ص108.

⁴¹ عبيد سعد شريم ولطفي محمود بركات ، مرجع سابق ، ص76.

⁴² خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (عمان: دار وائل، 2004م) ص157-158.

التعيين من قبل مراقب الشركات بوزارة الصناعة والتجارة وذلك بناء على تتسيب ثلاثة أسماء من قبل مجلس الإدارة تقم لمراقب الشركات حيث يختار من بينها مدققاً أو أكثر ، ويحدث هذا عندما تعمل الهيئة العامة للمساهمين انتخاب المدقق أو يمتنع عن العمل وتنص المادة(192) فقرة (ب) على ما يلي : " إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذر المدقق الذي أُنتخب من أجل هذا العمل أو أمتنع عن القيام به لأي سبب أو توفى فعلى مجلس الإدارة أن ينسب للمراقب ثلاثة من مدققي الحسابات على الأقل وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شعور المركز ليختار أحدهم " .

أولاً: تعيين مراجع الحسابات في القطاع العام⁴³ :-

إن أحكام تعيين مراجع الحسابات تختلف من حيث الشخص أو الهيئة صاحب الحق في التعيين ، ثم شروط تعيين المراجع حسب الكيان القانوني للمنشأة ويرجع ذلك تدخل المشروع في تنظيم الرقابة المحاسبية في بعض الشركات حيث تكون المراجعة إلزامية وعدم تدخله في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية أو فيما تكون المراجعة اختيارية ، فما هي الأحكام الخاصة بتعيين المراجع ؟

شركات المساهمة الخاصة:-

الهيئة التي تمتلك تعيين المراجع :

لما كانت المراجعة على الشركة حق المساهمين أصحاب الأموال أصلاً ولكن قامت صعوبات عملية واعتبارات فنية تحول بينهم وبين مباشرة هذا الحق فإنهم يوكلون مهمة المراجعة على حسابات الشركة والإشراف على وكلائهم في الإدارة وهم أعضاء مجلس الإدارة إلى شخص فني محايد ومستقل هو مراجع الحسابات .

لهذا فإن طبائع الأشياء تقتضي أن يكون بأن يعين المساهمين المراجع لأنه في مركز الوكيل عنهم والمحافظ على حقوقهم والحارس على أموالهم ، ويثور التساؤل فيها إذا كان يحق للجمعية العمومية للمساهمين أن تفوض مجلس بإختيار مراجع

⁴³ إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة والمعايير وأساسيات النظرية (المنصورة: دار الجلاء الجديدة ،1998م

الحسابات وتعيينه ونحن نعتقد أن الإجابة على هذا التساؤل يجب أن يكون نفيًا ونستد في ذلك على الآتي :-

- يمكن للجمعية العمومية للمساهمين أن تفوض مجلس الإدارة في تحديد أتعاب المراجع في حدود أقصى .
- إن الغرض من تعيين المراجع أن يكون مراجعاً للحسابات التي تخص المنشأة .
- إن الجمعية العمومية للمساهمين هي صاحبة السيادة القانونية على الشركة وهي المفوضة عن مجموعة المساهمين في مباشرتها فلا يصح في اعتقادنا تفويض السلطة المتوطدة لهم إلا في حدود اختصاصهم .

ثانياً: - تعيين المراجع الأول للشركة :-⁴⁴

بعد أن بينا أن الأصل هو أن يتم تعيين مراجع الحسابات في الشركات المساهمة الخاصة بواسطة الجمعية العمومية للمساهمين هناك استثناء على هذا الأصل وهو من الممكن لمؤسسي الشركة تعيين مراجع الحسابات الأول أو المراجعين الأوائل للشركة ، وفي اعتقادنا أن هذا الاستثناء له ما يبرره ، لأنه فضلاً عن تعذر دعوة جمعية عمومية عند مولد الشركة وفي الفترة الأولى لنشأتها ، فإن فترة التأسيس تحتاج لمراجعة جديدة للمحافظة على حقوق أموال المكتتبين .

بالنسبة لشركات القطاع العام والمختلط فإن الأمور المتعلقة بكيفية مراجعة حساباتها قد حددها القانون رقم (39) لسنة 1992م المنظم للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حيث تنص المادة (11) على الآتي:-⁴⁵

" يتولى الجهاز فحص ومراجعة حسابات وحدات القطاع العام والمختلط التي تزيد مساهمة الدولة عن 50% من رأس مالها ، ويجوز له الاستعانة بمن يراه مراقبي الحسابات الخارجيين المصرح لهم بمزاولة المهنة في الجمهورية اليمنية ، ويتولى الجهاز دون غيره تعيين مراقبي الحسابات الخارجيين وتحدد أتعابهم عندما يرى الاستعانة بهم في كل وحدة من وحدات القطاع العام ووحدات القطاع المختلط التي

⁴⁴ عبد الفتاح محمد الصحن ، أصول المراجعة الخارجية (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة ، 1980م) ص30.

⁴⁵ محمود شوقي عطا الله ، مبادئ المراجعة (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1987م) ص87.

تقل مساهمة الدولة فيها عن 50% من رأس مالها ، ويخضع تحديد أتعابهم وتنفيذ برنامج المراجعة المقدمة منهم لموافقة الجهاز ."

ثالثاً:- الشروط الواجب توافرها في مراجع حسابات الشركة المساهمة :-

لقد نصت المادة (174) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997م على ما يلي:⁴⁶

" يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات واحد أو أكثر بشرط ألا يزيد عددهم عن ثلاثة ، يعين مراقب الحسابات لمدة سنة إلى ثلاث سنوات قابلة للتجديد من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارات ويكون تعيين مراقب الحسابات وتجديد تعيينه وتقدير مكافأته بقرار من الجمعية العامة ، وإذا شغل مركز أحد مراقبي الحسابات وجب على رئيس مجلس الإدارة أن يخطر الجمعية العامة فوراً لتعيين من يحل محله ."

وهناك بعض الشروط الواجب توافرها في مراجع حسابات الشركة المساهمة منها:⁴⁷

- أن يكون مستوفياً للشروط التي يجب أن تكون ملازمة أو ثابتة في مراجع الحسابات بما فيها الكفاية من التأهيل العلمي والعملية .
- أن يكون شخصاً طبيعياً ، ويجب أن يكون للشركة المساهمة مراجع حسابات أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين وعلى ضوء ذلك لا يجوز أن يعين مراجعاً لحسابات شركة المساهمة الشخص المعنوي أو مكتب أو مؤسسة أو المراجعة
- عدم الجواز بين الجمع بين المراجعة على حسابات الشركة أو الاشتغال فيها بصفة دائمة ، وينبغي أن يكون مراجع الحسابات متفرغاً لعمله وأن يكون بعيداً عن مظنة الميل والشك لأعضاء مجلس الإدارة أو مديري الشركة وألا تكون له مصلحة شخصية تنال من حياديته واستقلالته .

رابعاً : خلو مكان المراجع :-

يخلو مكان المدقق لعدة أسباب كالاستقالة أو الوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية ، مما يستدعي قيام مجلس الإدارة بدعوة الهيئة العامة للانعقاد وانتخاب بديل فوراً ،

⁴⁶ محمود السيد الناغي ، المراجعة في إطار النظرية والممارسة (المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة ، 1992م)ص59.

⁴⁷ محمد سمير وعبد الوهاب نصر على ، المراجعة الخارجية (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ، 1997م)ص122.

أما في حالة تعدد المدققين فمن المفروض أن يستمر الآخرون ببقية العمل على أن قانون الشركات الأردني رقم (22) لم ينص عليه صراحةً ، وإذا حدث ولم يتوفر لدى الشركة في أي وقت من الأوقات ولأي سبب من أسباب مراجع الحسابات كان يعترض المراجع عمله أو يتتحي عن مباشرة مهمته أو تلحقه المنية أثناء المدة الحالية للشركة أو تسقط عنه أهليته أو يتخلف شرط أو أكثر من شروط تعيينه التي سيأتي ذكرها ، أو إذا لم تعين الجمعية العمومية مراجعاً جديداً للحسابات أو لم تعتمد تعيين المراجع القديم ، فيجب على مجلس الإدارة في مثل هذه الحالات وأمثالها إتخاذ تعيين المراجع فوراً.⁴⁸

خامساً: - العوامل المدعمة لمعرفة المراجع :-

هنالك بعض العوامل التي تدعم عامل المعرفة لدى المراجع ، والتي تنعكس على ترشيد أحكام وقرارات المراجعين ومن ثم زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة أهمها:⁴⁹

- رفع جودة المعرفة المكتسبة من التعليم الجامعي ، بالنظر إلى المقررات الدراسية في مرحلة التعليم الجامعي باعتبارها مصدراً من مصادر المعرفة فإنه يمكن عمل مدعمات لهذا المصدر من خلال الآتي :-
- ربط المقررات الدراسية في كليات التجارة بالاتجاهات الحديثة في المحاسبة والمراجعة وذلك حتى تتماشى هذه المقررات مع التطور العلمي والمهني والمستجدات في علوم المحاسبة والمراجعة .
- توفير القدر الكافي من التدريب العملي للطلاب في مرحلة التعليم الجامعي وذلك بالتنسيق مع مكاتب المراجعة من أجل تحقيق الترابط بين الدراسة النظرية والواقع العملي .
- تحديث المعرفة المهنية من خلال التدريب والتعليم المهني المستمر :

⁴⁸ محمد حامي راضي ، موسوعة المراجعة المتقدمة ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2011م) ص227-228.

⁴⁹ محمد سمير وعبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 1997م) ، ص195.

فتحديث المعرفة يؤدي إلى زيادة قدرة منشأة المراجعة على التعامل مع بيانات المراجعة المستحدثة والتي تتطور بصورة مستمرة .

- تحقيق رقابة الجودة على مكاتب المراجعة: إن الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة تعني تأكيد الحصول على أفضل أداء للخدمة وترتبط جودة الأداء المهني للمراجعة بوجود نظام للرقابة على الأداء يؤكد كفاية وفعالية السياسات التي يقرها المكتب للرقابة على الأداء .

- استخدام المساندة القرارية: تعتبر المساندة القرارية أحد مصادر الحصول على الفروض عند أداء المراجع لمهمة الفحص التحليلي ، حيث يمكن أن يمد المراجع بالفروض التشخيصية التي تفسر بمعقولية أسباب التقلبات غير العادية في قيم بنود القوائم الحالية ومن ثم التغلب على الصعوبات التي قد تواجه المراجعين عند استدعاء هذه الفروض من الذاكرة طويلة الأجل ، وبالنسبة للمراجعين قليلي الخبرة الذين يواجهون صعوبة كبيرة في مرحلة وضع الفروض .

- الاستشارة والاستعانة بأهل الخبرة :-⁵⁰

يواجه المراجع خلال ممارسته لعملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع أفراد آخرين ذوي معرفة وخبرة وان المراجعين الخبراء يمتلكون من المعرفة والخبرة ما يؤهلهم لتقديم المشورة والمساعدة للمراجعين الأقل خبرة وذلك أن المراجعين الخبراء يتمتعون بهياكل معرفية متكاملة ومنظمة تمثل مزيجاً من الخبرات المهنية.

سادساً:- تحديد أتعاب مراقب الحسابات:-⁵¹

يمكن اعتبار أمر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع إذا ما استخدم ملاح المساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاله ، وقد جرت العادة أن تتفق المنشأة مقدماً مع المراجع على قيمة الأتعاب في يد الجمعية العامة ، وبالنسبة لشركات القطاع العام والمختلط فإن تحديد أتعاب

⁵⁰ عبيد سعد شريم ولطفي حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص78.

⁵¹ عبد الماجد عبد الله ، مبادئ المراجعة ، مرجع سابق ، ص45.

المراجعين الخارجيين الذين يستعان بهم من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والهدف من ذلك هو تعزيز استقلال المراجع .

ونص البند (1) من المادة (37) من قانون الشركات أن تحدد الشركة في الاجتماع العام أتعاب المراجعين ، وأيضاً هنالك رأي يقول بأن الذي يقوم بتحديد أتعاب مراقب الحسابات هي الجهة التي قامت بتعيين على أنه في الشركات المساهمة يكون منوطاً بالهيئة العامة للمساهمين أن تحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة قبل صدور قرارها بتعيين المراجع أما إذا لم يتسن للهيئة العامة القيام بذلك فهي تفوض مجلس الإدارة ولكنها تضع له حداً أقصى لا يتجاوزه.⁵²

سابعاً: - طرق تحديد أتعاب المراجعة :-

هنالك ثلاثة طرق لتحديد أتعاب المراجعة :-

(1) الأتعاب الثابتة :-

وفقاً لهذه الطريقة يحدد المراجع مبلغاً ثابتاً غير قابل للزيادة كأتعاب عملية المراجعة التي يكلف بها ، وتلقى هذه الطريقة قبولاً عاماً لدى العملاء ويعاب على هذه الطريقة مايلي:-⁵³

- قد يتضح أن الأتعاب غير مجزية ولا تتناسب مع العمل الذي يجب أن يؤدي وقد يضطر المراجع إلى خفض حجم العمل الذي يقوم به لتقليل خسارته .
- يصبح من الصعب إقناع العميل بزيادة الأتعاب في العمليات التالية .
- قد ينشأ سوء تفاهم حول نطاق الخدمات التي تغطيها الأتعاب المحددة إجمالاً
- يستخدم بعض العملاء طريقة تحديد الأتعاب إجمالاً للحصول على أقل عطاء من مراجعين آخرين .

(2) الأتعاب المتغيرة :-

في هذه الطريقة يحدد المراجع الأتعاب على أساس حصر عدد ساعات العمل التي يقوم بها المساعدون والمشرفون على العملية والمراجع نفسه ، وتضرب هذه

⁵² محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد ، المراجعة بين التنظير والتطبيق (بيروت: الدار الجامعية للنشر ، 1991م) ، ص13.

⁵³ عبيد سعد شريم ولطفي حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص78.

الساعات في معدل أجر الساعة لكل فئة ويضاف إلى ذلك نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة للمكتب ، وتعتبر أكثر طريقة عادلة في تحديد الأتعاب . ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تأخذ في الحسبان طبيعة العملية ومستواها الفني وأهميتها من حيث الأرقام الخاصة بها ، كما يتعذر على العميل معرفة قيمة الأتعاب التي سيتحملها مستقبلاً .

(3) الأتعاب المشروطة :-

وفقاً لهذه الطريقة تتوقف الأتعاب التي يطلبها المراجع على مدى المنفعة المالية التي ستعود على العميل من تقرير المراجع عن المهمة التي يكلف بها والتي تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة النفع المادي الذي سيعود على العميل ، وتتعارض هذه الطريقة مع مبدأ الحياد والاستقلال في المراجع ويعتبر ذلك مخالفاً بآداب وسلوك المهنة

ثامناً:- تحديد أتعاب المراجع:-

(1) المنشأة الفردية وشركات الأشخاص :-

تحدد الأتعاب مقدماً بنص خاص في العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المنشأة وليس هنالك حالات أو ظروف خاصة للمنشأة تستدعي من المراجع بذل وقت أو مجهود يتعدى حدود الأعمال التقليدية ، أما إذا توقع المراجع بعد فحصه تنظيم المنشأة ولسياساتها المحاسبية أنه قد يضطر إلى التوسع في تلك الأعمال نظراً لعدم دقة المراجعة الداخلية .

وإذا حدث نزاع بأن الأتعاب لم يكن متفق عليها مقدماً بين صاحب المنشأة والمراجع فإن هناك حل لا يخرج عن أحد فرضين:-⁵⁴

أ. أما أن يتفق العميل مع مراجع الحسابات ودياً وتراضياً أي بالتراضي على تحديد أتعابه ويدفعها فوراً بعد تنفيذ مهمته أي بعد إنجاز عملية المراجعة كاملة وتقديم تقرير عن نتائجها .

⁵⁴ متولي الجمل وعبد المنعم محمود ، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي ، مرجع سابق، ص131.

ب. وإما أن يثور خلاف بين العميل ومراجع الحسابات حول تحديد الأتعاب وفي هذه الحالة فإن للمراجع الحق في الالتجاء للقضاء للمطالبة بأتعابه التي يراها مناسبة لما بذله من جهد تجاه مراجعته للحسابات .

(2) في حالة شركات المساهمة :-

في هذه الحالة نجد أن الجمعية العمومية هي التي تحدد الأتعاب للمراجع ولا يجوز لها تفويض مجلس الإدارة في تحديد الأتعاب ، باستثناء مؤسسي الشركة حق مراجع الحسابات الأول تحديد أتعابه إلى حين انعقاد أول جمعيه عمومية ، والقصد من هذا حماية استقلال المراجع وحياديته ولهذه المسألة أهمية تتصل بمبدأ حيادية المراجع واستقلاليته من ناحيتين :-⁵⁵

أ. يجب ألا يترك لهيئة أو لشخص يكون موضع رقابة مراجع الحسابات أو تحديد أتعابه ومساومته .

ب. ينبغي أن تكون هذه الأتعاب مجزیه وقياسية لما يبذله المراجع من جهد لمراجعته وألا تكون مرتبطة بالنتائج التي يصل إليها أو زهيدة بحيث تدفعه إلى السطحية في مراجعته والتعاون فيها .

وحتى لا يكون تحديد أتعاب المراجع تحت سلطة الإدارة ثم وضعها في يد الجمعية العمومية وحتى لا يكون للمجلس نفوذ على المراجع من هذه الناحية هو ان تقرر الجمعية العمومية حداً أقصى لتلك الأتعاب ولكن يجب أن تضع في الاعتبار أن مراجع الحسابات لن يرضى أساساً بالحد الأقصى الذي تحدده الجمعية العمومية إلا إذا كان المبلغ في نظره مجزياً بالنسبة لعملية المراجعة .

ج. في حالة البنك المركزي:-⁵⁶

في هذه الحالة تحدد الأتعاب بمعرفة وزير الإقتصاد وكما في الشركات المساهمة الأخرى نلاحظ أن الأتعاب تحدد مقدماً عن السنة المالية التالية للبيئة التي يتم فحص حساباتها وهذا ما ينطبق في حالة البنك المركزي .

⁵⁵ عيسى محمد أبو طبل ، المحاسبة والمراجعة (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1985م) ص ص 37-375.

⁵⁶ عبد المنعم محمود ، مرجع سابق ، ص 373.

ومع ذلك فقد جرى العرف أن لا يدفع للمراجع أي جزء من هذه الأتعاب التي تحدد في أول السنة المالية إلا بعد انتهائه من مراجعة حساباتها وتقديم التقدير النهائي عنها في الجمعية العمومية ، وذلك لأن المراجع لا يعد مستحقاً لأتعابه أو لأي جزء منها إلا إذا ما أتم عملية المراجعة التي ينظر إليها كوحدة واحدة ولا يمكن تشتيتها بأعمال المقاولين التي يمكن تجزئتها إلى مراحل شبه منفصلة كلما أتم المقاول مرحلة منها .

هنالك اعتبارات يجب أخذها في الحسبان عند تحديد الأتعاب:-⁵⁷

- الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق .
- عدد الموظفين اللازم إشغالهم للقيام بعملية التدقيق والمستوى المهني لكل منهم .
- نوع عملية التدقيق المطلوبة ومدى مسؤولية المدقق تجاهها .
- نصيب العملية من التكاليف الثابتة كالإيجار والقرساطية .
- قدرة العميل على الدفع وأهمية التقرير للعميل .
- التاريخ الذي يقدم فيه العميل للمدقق لإنجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المدقق .

⁵⁷ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، مرجع سابق ، ص 160 .

المبحث الثاني

تغيير وعزل مراقب الحسابات

لقد زاد الإهتمام بهذا الموضوع من قبل الباحثين والأطراف الأخرى المهمة بمهنة المراجعة لمالها من تأثير على استقلال المراجع وعلى إختيار السياسات المحاسبية ولا يمكن أن يؤدي مراجع الحسابات عمله على وجه الاستقلال إذا كانت السلطة التي تخضع أعمالها للمراجعة والفحص نفسها السلطة التي تنهي عمله وبالتالي نجده يحاول استرضائها حتى لا يفقد عمله والمبدأ العام الذي يحكم إنهاء عمل المراجع أن من له سلطة عزل المراجع هو موكله ، حيث أن من حق الموكل أن ينهي خدمات موكله في أي وقت يشاء.

وبالتالي فإن سلطة عزل المراجع في شركات الأشخاص في يد الشركاء المساهمين وفي الشركات المساهمة في يد الجمعية العامة للمساهمين أما في شركات الأفراد فتكون في يد صاحب المشروع .⁵⁸

نص التشريع المصري في المادة (51) من القانون رقم (26) لسنة 1954م أن يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين تعينه الجمعية العمومية ، ونص أيضاً في أمر عزل المراجع على مايلي:-⁵⁹

" يجوز للجمعية العمومية في جميع الأحوال تغيير مراجع الحسابات وفي هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل وعلى الشركة إخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح وأسبابه ."

إن المراجع عندما يعين بواسطة الجمعية العمومية يجد السند القوي في عمله لجهة محايدة مستقلة وعند لجوء نفس هذه الجهة إلى عزله فنرى أمر العزل ليس بالأمر السهل ، فقد يتصدر أمر العزل أشخاص داخل الجمعية العمومية يرغبون في إبعاده لراحة في أنفسهم ولربما أن وجوده وحياده واستقلاله يؤديان إلى ضرر بهم كأشخاص لذا يحاولون إقناع بقية الأعضاء فإن على المراجع أن يناقش أمام

⁵⁸ زهير إبراهيم الحديري ، علم تدقيق الحسابات (عمان: دار البداية للنشر ، 2010م) ، ص103.

⁵⁹ عبد الماجد عبد الله ، مرجع سابق ، ص53.

الجمعية العمومية اقتراح عزله وله أيضاً اللجوء إلى القضاء فهناك متسع للفصل بعدالة .

أولاً: الاستغناء عن خدمات المراجع :-

لا يمكن أن نتصور أن المراجع يمكن أن يؤدي عمله على وجه الاستقلال الكامل إذا كانت السلطة التي تخضع أعمالها للمراجعة والفحص هي نفسها السلطة التي في يدها إنهاء خدمات المراجع ، فنجد أن هناك احتمال كبير أن يحاول استرضاء هذه السلطة حتى لا يفقد عمله وبالتالي يفقد الدخل الناتج عن هذا العمل خصوصاً إذا كان هذا الناتج يمثل جزءاً هاماً نسبياً من الدخل الكلي للمراجع من عملياته المختلفة .

وإن من يملك سلطة التعيين يملك سلطة إنهاء خدمات المراجع ، ففي الشركات المساهمة يكون من حق الموكل أن ينهي خدمات موكله في أي وقت يشاء وبالتالي تكون سلطة تغيير المراجع في يد الجمعية العامة ، وفي المنشآت الفردية نجد أن صاحب المنشأة أو أصحاب الشركات الذين عينوا المراجع هم الذين يستطيعون إنهاء خدماته.⁶⁰

ثانياً: الانتهاء غير العادي لمدة خدمة المراقب :-

يعين المراجع مراجعاً لحسابات الشركة لمدة سنة وبانتهاء هذه المدة يعتبر عمله العادي ، ولكن نجد في بعض الأحيان انتهاء مدة عمل المراقب قبل الموعد المحدد لها ، وقد وضع المشرع ضمانات تكفل للمراقب معرفة انتهاء عمله قبل مدته كما تكفل الفرصة للمراقب الدفاع عن نفسه وبأداء وجهة نظره تحديداً كان أم شفهيّاً في الوقت نفسه وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم حالات الانتهاء غير العادي لمدة عمل المراجع إلى مجموعتين:-

- 1) حالات انتهاء مدته قبل موعدها المحدد مثل الوفاة أو المرض.
- 2) حالات انتهاء المدة قبل موعدها المحدد مع احتمال وجود مخالفات تسبب هذا الانتهاء.

⁶⁰ عبید سعد شريم ولطف حمود بركات ، مرجع سابق ، ص80.

ثالثاً : إجراءات عزل وتغيير المراقب:-⁶¹

- يتعين على صاحب الاقتراح بعزل أو تغيير مراقب الحسابات أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام علي الأقل .
 - يتعين علي الشركة إخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح وأسبابه.
 - للمراقب الحق في مناقشه اقتراح عزلة أو تغييره في مذكرة كتابية تصل إلي الشركة قبل انعقاد الجمعية بثلاث أيام علي الأقل .
 - يتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب أمام الجمعية العامة .
 - للمراقب الحق في جميع الحالات أن يقوم بالرد علي الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل إتخاذ قرارها.
- رابعاً: سلطه عزل المراقب في السودان :-

يعزل المراقب بقرار يصدره من أعضاء الشركة في اجتماع عام وفي هذه الحالة يجوز لهؤلاء الأعضاء أن يعينوا مراجعين في هذا الاجتماع وفق الأسس الآتية:-

- لا يجوز أن يعين في الاجتماع السنوي شخص المراجع الذي تقاعد إلا إذا قام أحد الأعضاء بالشركة بإخطار الشركة قبل انعقاد الاجتماع السنوي بأربعة عشر يوماً علي الأقل برغبته في ترشيح ذلك الشخص لوظيفة المراجع ويجب علي الشركة أن ترسل صورة من هذا الإخطار إلي المراجع الذي تعاقد وأن تخطر أعضائها بذلك قبل انعقاد الاجتماع العام السنوي بسبعة أيام علي الأقل ، أم إذا حدث بعد إخطار الشركة برغبة العضو في ترشيح مراجع أن دعي الاجتماع العام السنوي لانعقاد بعد تاريخ الإخطار بأربعة عشر يوماً أو أقل فإن أحكام هذه المادة تعتبر مستوفاة بالنسبة إلي مدة الإعلان ، ويجوز للشركة بدلاً من إرسال أو إصدار الإعلان أو تصدره في ذات الوقت الذي تعلن فيه انعقاد الاجتماع العام السنوي.

⁶¹ عبد الله وخالد أمين ، تدقيق الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية (عمان : دار وائل للنشر ، 2001م) ص30.

- يجوز لمجلس الإدارة ملء أي وظيفة من وظائف المراجعين التي تخلو عرضاً ولكن يجوز أثناء خلو الوظيفة أن يقوم بالعمل المراجعون الباقون أو القائمون بالعمل أو المراجع الباقي أو القائم بالعمل.
- يشترط في من يعين في وظيفة المراجع ان يكون سوداني كامل الأهلية ويكون محمود السيرة وحسن السمعة.
- لا يكون قد صدر ضده من محكمة مختصة أو مجلس محاسبة في أي فعل مخل بالشرف والأمانة .
- تتم إحالة المراجع إلى التقاعد بالمعاش لأسباب صحية إذا تبين بعد عرضه على القمسيون الطبي القومي أنه لا يستطيع القيام بوظيفته على الوجه الأكمل.

خامساً: العوامل المؤثرة في تغير المراجع :-

إن عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي المستقل تتمثل في فحص الجوانب المالية وإبداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي في نهاية الفترة المحاسبية وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، إضافة لإلى ذلك تزويد إدارة الوحدة الإقتصادية بالمعلومات الضرورية عن نظام الرقابة الداخلية ، وتزويد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين والبنوك والدوائر الحكومية والعملاء المعنيين بالبيانات المالية.

تم تقسيم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع إلى عدة عوامل وتقسّم إلى أربعة مجموعات رئيسية هي:-⁶²

- 1) عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة ، وتتمثل في تغيير الإدارة العليا ورغبة الإدارة الجديدة في قطع الصلة بين المراجع والإدارة القديمة وسياسة التغيير المنتظم للمراجعين الخارجيين ونمو حجم الشركة محل المراجعة وحاجة الشركة

⁶² علقم محمد ، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة (عمان: الجامعة الأردنية للنشر ، 1995م) ص28.

إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مراجع واحد وحاجة إدارة الشركة إلى كسب ثقة الممولين الجدد والتعثر المالي للشركة محل المراجعة وحاجة الإدارة للتعاقد مع مراجع آخر يمثل لرغباتها .

(2) عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة ، بإصدار المراجع تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي والخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وتشدد المراجع في تفسير وتطبيق المبادئ الحسابية والخلاف حول الدخل الخاضع للضريبة والخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة .

(3) عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة ، مثل أتعاب عملية المراجعة وتخصص المراجع في صناعة ومستوى جودة عملية المراجعة ومدى حجم مكتب المراجعة وشهرة مكتب المراجعة .

(4) عوامل مرتبطة بتطوير بيئة المراجعة ، ويكون ذلك في شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة والانضمام إلى اتفاقية التجارة العالمية (GATT) والتي تسمح لمكاتب المراجعة الدولية بالدخول إلى السوق المحلية .

تكاليف تغير المراجع الخارجي :-

إن إتخاذ قرار المدقق الخارجي في الشركات المساهمة في الواقع العملي ليس بالأمر السهل حيث يتوجب على إدارة الشركة أن تقارن بين المنافع التي ستجنيها من وراء تغير المدقق ، وبين التكاليف التي ستتكبدها نتيجة لهذا التغير فالتكاليف المرتبطة بقرار التغيير ليست بقليلة في معظم الحالات وقد عرّف دي أنجلو في عام 1989م التكاليف المرتبطة بتغيير المدقق الخارجي بأنها التكاليف المرتبطة بالجوانب التالية :-

(1) الفائدة الإقتصادية :

هي الفائدة التي تحققها الشركة وتوفرها من خلال استمرار المدقق الخارجي في عمله وتتمثل بالتكاليف الابتدائية اللازمة للبدء في عملية التدقيق الجيد من قبل الجديد .

(2) تكاليف الإجراءات : تشمل التكاليف المرتبطة بالبحث عن المدقق الجديد وتكاليف الإفصاح عن العوامل والملايسات المحيطة بتغيير المدقق الخارجي فإذا ما قامت

الإدارة بتغيير المدقق بعد استلامها لتقرير متحفظ أو بعض خلافاتها معه على أحد المبادئ المحاسبية العامة .

(3) تكاليف الإفصاح عن التغيير :

ترتبط هذه التكاليف بالمتطلبات الثانوية للأنظمة والتعليمات التي تتطلب الإفصاح عن عوامل وأسباب تغيير المدقق ، والقانون الإنجليزي على سبيل المثال ألزم الشركات بتقديم مذكرة لمراقب الشركات باقتراح التغيير والأسباب الداعية له والذي بدوره سيفوض تكاليف إدارية إضافية على الشركات التي لا تقتنع بأسباب تغيير المدقق .

بالإضافة إلى التكاليف الإضافية التي ستكبدها الشركة توفيرها إذا ما أبتقت على التعامل مع نفس المدقق.

سادساً: إجراءات المراجع الرئيسي :-

المقصود من المراجع الرئيسي هو المراجع المسئول عن تقديم تقرير على القوائم المالية لمنشأة في حالة مراجعة تابع أو أكثر من توابع الشركة بمعرفة مراجع آخر ، ويقصد بتوابع الشركة القسم أو الفرع أو الشركة التابعة أو الشركة الشقيقة أو المشتركة التي تُدرج نتائج أعمالها بالقوائم المالية التي يراجعها المراجع الأصلي .
ومن هذه الإجراءات ما يلي:-⁶³

- على المراجع أن يقدر ما إذا كانت مشاركته تكفي لقبوله كمراجع رئيسي للمنشأة وحتى يكون تقديره سليماً فإن عليه دراسة :-
- الأهمية النسبية للجزء من القوائم المالية الذي يراجعها المراجع الرئيسي .
- درجة معرفة المراجع الرئيسي بنشاط توابع الشركة .
- مخاطر وجود أخطاء هامة بالقوائم المالية لتوابع الشركة التي يسند مراجعتها لمراجع آخر .

⁶³ وجدي حامد حجازي ، المعايير الدولية للمراجعة (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للنشر ، 2010م) ص ص94-95.

- إن تنفيذ الإجراءات الإضافية التي يتطلبها المعيار الدولي فيما يختص بتوابع المنشأة التي تتم مراجعتها بمعرفة مراجع آخر سيؤدي إلى قيام المراجع الرئيسي بمشاركة هامة في عملية المراجعة .

الإجراءات التي يتعين على المراجع الرئيسي معرفتها :-

لدى التخطيط للاستفادة من عمل مراجع آخر فإن على المراجع الرئيسي تقدير الكفاية المهنية للمراجع الآخر ومدى قدرته على أداء ما يوكل إليه تنفيذه ومن مصادر الحصول على المعلومات في هذا الشأن عضوية التنظيمات المهنية أو العضوية العادية أو التبعية لهيئة محاسبية أو الرجوع للمنظمة المحاسبية التي يتبعها المراجع الآخر ، ويمكن استكمال المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر السابقة بالاستفادة من المراجعين الآخرين والعاملين بالبنوك وبمناقشة نفس المراجع الآخر .

يجب على المراجع الرئيسي أن يقوم بتنفيذ إجراءات تكفل حصوله على أدلة مراجعة كافية ومناسبة تؤكد أن العمل الذي قام به المراجع الآخر كافٍ بالنسبة لمتطلبات المراجع الرئيسي بخصوص العملية المحالة .

وعلى المراجع الرئيسي أن يوضح للمراجع الآخر ما يلي:-⁶⁴

- متطلبات الاستقلال المهني للمراجع الآخر بالنسبة لكل من المنشأة والوحدات التابعة لها والحصول على تأكيد كتابي منه يفيد التزامه بها .

- الاستخدام المنتظر من قبل عمل المراجع الآخر والتقرير الذي سيعدّه واتخاذ الإجراءات اللازمة لتنسيق مجهوداتها من بداية التخطيط لعملية المراجعة ، كما يجب على المراجع الرئيسي إخطار المراجع الآخر بالعمليات التي تحتاج إلى عناية خاصة بالإجراءات الواجب تنفيذها لتحديد المعاملات بين فروع المنشأة التي قد يتطلب الأمر الإفصاح عنها .

- قد يلجأ المراجع الرئيسي كمثل إلى مناقشة المراجع الآخر في إجراءات المراجعة المطبقة وفحص الملاحظات المكتوبة لإجراءات المراجعة الأخرى

⁶⁴ إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية (المنصورة : جامعة المنصورة ، ب ت)

أو التي تكون في شكل قائمة استقصاء أو استبيان أو قد يرغب المراجع الرئيسي في أداء هذه الإجراءات بمعرفته لدى زيارته للمراجع الآخر ، وتتوقف طبيعة ومدى إجراءات المراجعة على ظروف العملية ومدى معرفة المراجع الرئيسي للكفاءة المهنية للمراجع الآخر وقد تكون هذه المعرفة قد عززت من فحص أعمال المراجعة السابقة للمراجع الآخر .

- قد يقرر المراجع الأساسي أنه لن يحتاج إلى الإجراءات المذكورة في البند السابق استناداً أن لديه أدلة مراجعة سبق الحصول عليها تتضمن تطبيق المراجع الآخر إجراءات مناسبة للرقابة على جودة تنفيذ عمليات المراجعة مع التزامه بتنفيذ إجراءات المراجعة التي يطلب منها إجرائها لدى قيامه بمراجعة منشآت أخرى وفي حالة ما إذا كان المراجع الرئيسي والمراجع الآخر من تنظيم محاسبي مشترك فإنهما يكونان بذلك على علاقة مستمرة تولد الثقة بينهما كما تخضع الإجراءات التي تدون للحصول على أدلة لمراجعة دورية بمراجعين داخل منشأتي المحاسبة ، بالإضافة إلى فحص البيانات التي يتم بها العمل وإجراءاتها مع مراجعة لأوراق العمل لبعض عمليات المراجعة .

التعاون بين المراجعين :-

نظراً لأن المراجع الآخر يعلم الطريقة التي سيستكمل بها المراجع الرئيسي أعماله، فإنه يجب عليه أن يتعاون مع المراجع الرئيسي وكمثال أن يقوم بإبلاغ المراجع الرئيسي بأي موضوع لن يتمكن من تنفيذه بالطريقة التي طلب إليها تطبيقها . كما يجب على المراجع الرئيسي مراعاة التطبيقات القانونية والمهنية بأن يخطر المراجع الآخر بأي موضوعات توصل إليها والتي قد يكون لها تأثير هام على أعمال المراجع الآخر .

المبحث الثالث

مسئولية مراقب الحسابات

مراقب الحسابات مسئول عن القيام بالإجراءات التي تمكنه من الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من أي تحريفات جوهرية ، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ ونتيجة للقيود الملازمة لعملية المراجعة هنالك خطر لا مفر منه من عدم اكتشاف بعض التحريفات الجوهرية على الرغم من تخطيط وأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية .

ولذلك فإن خطر عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ ، وذلك لأن الغش قد يشمل خطط متطورة ومصممة بعناية لإخفاء القيام به مثل التزوير والفسل المتعمد عند تسجيل المعاملات ، أو التحريفات المتعمدة المقدمة لمراقب الحسابات ومثل هذه المحاولات في إخفاء الغش تكون أكثر صعوبة في الاكتشاف عندما تكون مصحوبة بالتواطؤ والذي قد يؤدي بدوره إلى إقناع مراقب الحسابات أن أدلة الإثبات مقنعة بالرغم من أنها زائفة .

ولذا فإن قدرة مراقب الحسابات على كشف الغش تعتمد على عوامل مختلفة مثل مهارة مرتكب الغش وتكرار مدى التلاعب والحجم النسبي للمبالغ المتلاعب بها وفي حين قد يكون مراقب الحسابات قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش ، إلا أن قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت التحريفات خاصة بمجالات الحكم الشخصي مثل التقديرات المحاسبية وأنها بسبب الغش أو الخطأ.⁶⁵

تتخصص مسؤوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية لمعايير المراجعة لها وقد ثبت مراجعتنا ووفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية تتطلب هذه المعايير الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية وأن نخطط ونؤدي أعمال المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.⁶⁶

⁶⁵ عبد الوهاب نصر على وشحاتة السيد شحاتة ، مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات الإستثمار والتمويل العقاري وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الأمريكية والعربية (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2015م) ص51.
⁶⁶ طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2002م) ص895.

ينبغي على مراجع الحسابات أن يقيم ما إذا كان هنالك شك جوهري بخصوص قدر الكيان على الإستمرار كمشروع لفترة معقولة من الوقت لا تتجاوز عاماً واحداً من تاريخ مراجعة القوائم المالية .

أولاً : البيئة القانونية للمراجع :-

لقد صاحب تطور وظيفة إيداء الرأي للمراجع ومسؤوليته نحو الطرف الثالث (كمستخدمي القوائم المالية) ارتفاع في عدد الدعاوي القضائية الموجهه ضد عدد كبير من مكاتب المراجعة سواء كانت في صورة دعاوي مدنية أو جنائية أو إنذارات قضائية .

وترجع تلك الزيادات في الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجع بقدر كبير إلى الارتفاع المتزايد لحالات إفلاس الشركات ، حيث يلجأ الطرف الثالث إلى القضاة لمقاضاة المراجع الذي أبدى رأيه عن القوائم المالية للشركة المفلسة مطالباً بتعويض بدعوى أن هنالك أضرار قد لحقت به ، وقد كشفت معظم التحقيقات التي تمت في ذلك عن أسباب إفلاس مثل هذه الشركات وذلك بسبب سوء إدارة أو غش أو تلاعب مدير من قبل أعضاء الإدارة في تلك الشركات وأن المراجع لم يراعي الموضوعية اللازمة في أداء مهمته أو الشك في عمليات العميل خلال فحصه للقوائم المالية ، حيث كان المراجع في أغلب الحالات متماشياً مع رغبات الإدارة بشأن طرق عرض القوائم المالية .

ويعتقد كثير من المهنيين سواء من المحاسبين أو رجال القضاء أن أغلب القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة هي نتيجة الخلط في الفهم الذي يقع فيه مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالتمييز بين فشل أعمال الشركة Business Failure وفشل مهمة المراجعة Audit Failure وخطر المراجعة Audit Risk ويحدث فشل الشركة عندما تصبح غير قادرة على الوفاء بسداد قروض معينة أو الوفاء بتوقعاتها تجاه المستثمرين.⁶⁷

⁶⁷ عبد الفتاح محمد وحسن أحمد عبيد وشريفه على حسن ، أسس المراجعة الخارجية (الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2007م) ص ص59-60.

ثانياً: العناية والمسؤولية المهنية :-

تتعلق هذه القاعدة من قواعد تدقيق الحسابات والتدقيق العامة بالمستوى والجهد الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات ومؤسسة تدقيق الحسابات والتدقيق الموضوع وما يترتب على ذلك مسؤولية مهنية على إختلاف أنواعها وتتضمن هذه القاعدة كأحد المعايير العامة تدقيق حسابات العناصر الرئيسية التالية:-⁶⁸

1. بذل العناية المهنية اللازمة :-

يتناول هذا العنصر مستوى الأداء المهني والذي يدور حول مقدار الجهد الذي يبذل من قبل مدقق الحسابات أو مؤسسة تدقيق الحسابات في سبيل أداء وتنفيذ كافة أنشطة تدقيق الحسابات ، والتدقيق بهدف حماية مصالح القائم بتدقيق الحسابات ويتطلب هذا العنصر حتى يتحقق بالمستوى الملائم مراعاة ما يلي:-

- على مدقق الحسابات أو مؤسسة أو مكتب تدقيق حسابات باعتبار أي منهما كيان مهني معترف به مراعاة أداء خدمات تدقيق حسابات بحرص وعناية مهنية .

- على مدقق الحسابات أن يلعب دوراً اجتماعياً هاماً بما يتمتع به من فطنة وحكمة تقدير شخص في مجال تحديد طبيعته ومدى توقيت إجراءات التدقيق اللازمة .

2. المسؤولية المهنية :-

إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه ، وهذا المستوى يدخل نطاق ما يعد في المسؤولية المهنية وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها مدقق الحسابات والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبديه من أداء وما يعده من تقارير .

وتتركز مسؤولية مدقق الحسابات ومؤسسة تدقيق الحسابات المهنية في النواحي التالية :

⁶⁸ رأفت سلامة وأحمد يوسف وعمر محمد ، علم تدقيق الحسابات العملي (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2011م) ص185.

المسئولية المهنية في اكتشاف الأخطاء ، فمن الأخطاء الواجب على مدقق الحسابات اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي :-

- أخطاء دفترية أو حسابية وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العملية أو في التوجيه المحاسبي لها .

- أخطاء فنية وهي التي تتعلق بعدم الإلتزام بتطبيق القواعد المحاسبية أو المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم تفهم بعض العمليات عند تسجيلها دفترياً أو الجهل بهذه القواعد .

- أخطاء إجرائية وهي التي تتعلق بعدم الإلتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستندية لبعض هذه العمليات أو ارتكاب بعض المخالفات المالية عن طريق عدم الإلتزام بالإجراءات الخاصة ببعض عمليات الصرف .

- طبيعة الأخطاء وأهميتها وهي لا تتوقف مسؤولية مدقق الحسابات علي كشف الأخطاء فقط بل ينبغي عليه تحديد ما يلي :

- طبيعة الأخطاء والدوافع لها ، حيث تنقسم الأخطاء في هذا المجال إلى نوعين:⁶⁹

- أخطاء متعمدة : وهي الأخطاء التي يتم ارتكابها عن عمد وتكون مقصودة بهدف تغطية تصرفات معينة غير مشروعة كالاختلاس أو الإسراف في الأصول المتداولة بهدف الوصول إلى نتيجة معينة أو إخفاء حقيقة أو إبرازها بصورة غير صحيحة .

- أخطاء غير متعمدة : وهي الأخطاء التي ترتكب عن غير قصد نتيجة للسهو أو النسيان أو عدم الانتباه أو الجهل بتفسير أو تطبيق بعض القواعد المحاسبية .

⁶⁹ رأفت سلامة وأحمد يوسف وعمده حمد ، مرجع سابق ، ص191.

الأهمية النسبية لهذه الأخطاء :-

▪ أخطاء أو مخالفات أهميتها وقيمتها النسبية عالية .

▪ أخطاء أو مخالفات أهميتها النسبية بسيطة .

المسؤولية المهنية في اكتشاف المخالفات النظامية :-

تتمثل هذه المسؤولية في نوعين من المخالفات :-

- المخالفات المالية والمحاسبية : هي المخالفات ذات الطبيعة المالية أو الحسابية ومن أمثلتها مخالفة إجراءات صرف بعض المبالغ أو النفقات وعدم الإلتزام بها وتجاوز مبالغ معينة عن الحد المسموح به للصرف في مجال ما.
- المخالفات القانونية للنظام العام للدولة : وهي المخالفات التي تتعلق بمختلف القوانين التي تحكم طبيعة العمل في الشركات أو المؤسسات موضوع تدقيق الحسابات ومنها مخالفة القانون للنظام الداخلي في الشركة ومخالفة اللوائح المنظمة للعمل داخل الشركة ومخالفة بنود عقد تكوين الشركة في بعض النواحي.

ثالثاً: مصادر مسؤولية المراجع :-

هنالك مصدرين لمسؤولية المراجع هما القانون العام والتشريعات القائمة في الدولة .

• مسؤولية المراجع طبقاً للقانون العام:⁷⁰

يعتمد القانون العام على مجموعة من الأحكام القضائية التي أصدرتها المحاكم في قضايا سابقة قد ترجع أحياناً إلى عقود مضت ، والقانون العام لا يتطلب من المراجع أن يؤكد إذ رأى المراجع معصوم من الخطأ ولكنه يتطلب أن تتم عملية المراجعة بالعناية الواجبة أي نفس درجة المهارة والحكم المهني والمعرفة التي تتوفر لدى المراجعين الآخرين .

يحاول المدعي باستخدام القانون العام إثبات أن المراجع لم يمارس العناية الواجبة بسبب مخالفته لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقاً للقانون العام يكون المراجع مسئولاً تجاه عملية عن مخالفة العقد المبرم بينهما ، كما أنه قد يكون مسئول أيضاً تجاه طرف ثالث .

⁷⁰ عوض لبيب فتح الله وشحاتة السيد شحاتة ، أصول المراجعة الخارجية ، مرجع سابق ، ص115.

• مسؤولية المراجع وفقاً للتشريعات القائمة :-

هذه المسؤولية لا تتفق مع الأحكام السابقة للمحاكم ولكن من القوانين المعمول بها في الدولة والصادرة عن الجهات التشريعية ويمكن للإدعاء استخدام التشريعات القائمة بدلاً من إضافة إلى القانون العام في الحالات التي يمكن فيها تطبيق هذه التشريعات ، ففي الولايات المتحدة الأمريكية فإنه طبقاً لقانون الأوراق المالية الصادرة سنة 1933م يمكن للإدعاء مقاضاة المراجع بنجاح عن الإهمال العادي إذا كانت القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية ولا يقع على عاتق الإدعاء إثبات الإهمال من جانب المراجع بل يجب على المراجع إثبات أنه لم يكن مهملًا أو إثبات وجود علاقة تعاقدية بين الإدعاء والمراجع ويتضح مما سبق أن الإدعاء يستخدم التشريعات القائمة لمقاضاة المراجع إذا كانت ظروف القضية تسمح بذلك⁷¹.

رابعاً: أنواع المسؤولية :-

• مسؤولية المراجع القانونية :-

بالرغم من تعيينه بمعرفة العميل لمراجعة سجلاته يظل مسؤولاً أمام مجموعة أخرى من مستخدمي التقارير يطلق عليها الطرف الثالث ، ومع تطور وظيفة إبداء المرجع لرأيه خلال العقود الأخيرة (الستينات) ونتيجة لتوطيد مسؤوليات نحو الطرف الثالث أرتفع عدد الدعاوي القضائية الموجهه ضد عدد كبير من مكاتب المحاسبة القانونية .

تنقسم المسؤولية القانونية الناتجة عن مخالفة القوانين الموضوعة لحماية جمهور المستثمرين إلى مسئولية مدنية ومسئولية جنائية وتنتج عن مسئولية المراجع القانونية من عدم أداء المراجع مهمة المراجعة كما ينبغي إذ أنه لم يلتزم بمعيار بذل العناية المهنية الواجبة في أداء مهمته أي الإهمال في بعض جوانب أداء مهمة المراجعة .

ينقسم مصطلح الإهمال إلى نوعين :-

- الإهمال العادي : وهو عدم بذل درجة من العناية المعقولة في أداء المهام المهنية لوظيفة المراجعة .

(71) عوض لبيب فتح الله وشحاتة السيد شحاتة ، مرجع سابق ، ص117.

- الإهمال الفادح : وهو عدم بذل الحد الأدنى لدرجة العناية المعقولة مما يدل على عدم المبالاة والإهمال نحو المسؤولية ، وقد يؤدي هذا الإهمال إلى اتهام المراجع بالغش والتلاعب الضمني .

• مصادر المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات :-

1. المسؤولية نحو العميل ، عادة يواجه مراقب الحسابات الكثير من الدعاوي القضائية ولكن معظمها يدفعها العميل عليه وذلك لأسباب كثيرة منها شك مراقب الحسابات في إنجاز تكليف العميل له بأداء خدمة من خلال مراجع الحسابات ومراقب الحسابات غير المبرر من استكمال أصول المشروع وفقدان مراقب الحسابات لاعتبارات الثقة المهنية فيه.⁷²

2. المسؤولية نحو الطرف الثالث :

يكون مراقب الحسابات مسئولاً قانونياً أمام الطرف الثالث المعلوم فإذا كان هذا الطرف غير معلوم فلا يُسأل مراقب الحسابات قانونياً أمامه .

ولا يمكن القول بأن الطرف الثالث المعلوم يقتصر على المساهمين والدائنين مثلاً فقط ويمكن أن يتحول الطرف الثالث من طرف معلوم إلى طرف غير معلوم كما هو الحال بالنسبة للبنك الذي أقرض العميل وما يزال القرض غير مسدد وفي هذه الحالة يكون مراقب الحسابات في وضع لا يسمح له بالتيقن من أن البنك طرف ثالث ومستخدم مباشر للقوائم المالية.⁷³

3. المسؤولية نحو سوق الأوراق المالية:

من المفترض أن يترتب على وجود سوق واسعة ونشطة للأوراق المالية ومواجهة مراقب الحسابات للكثير من الدعاوي القضائية مطالبة إياه بتعويضات مقابل إخلال بمسؤولية مدنية .

وتقتضي تعليمات سوق الأموال العالمية بأن عبء إثبات عدم وقوع الضروريات إلى عدم الإهمال المهني من عدمه يقع على مراقب الحسابات أن

⁷² عوض لبيب وشحاتة السيد شحاتة ، أصول المراجعة الخارجية (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013م)

ص116.

⁷³ عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سابق ، ص 64.

الطرف الثالث هنا بائع أو مشتري الورقة المالية كمتخذ قرار سوق يسأل فقط عن إقامة دليل لإثبات أن القوائم المالية التي راجعها مراقب الحسابات قد احتوت على تحريف وسوء عرض جوهري كما هو معمول به في بعض الدول الأجنبية مثل الولايات المتحدة أن يكون لمجلس الإدارة هيئة سوق المال الحق فيما يلي في حالة ثبوت إهمال مراقب الحسابات مهنيًا: -74

- فرض عقوبة مبدئية مادية لحين الفصل في الدعوة القضائية .
- تعليق حق مراقب الحسابات في مراجعة حسابات الشركات المقيدة في البورصة لفترة زمنية معينة .
- مخاطبة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لتشكيل فريق مهني ذو خبرة مستمرة يُلزم مراقب الحسابات باجتيازه وتحقق إشرافها .
- نشر العقوبات التي وقعت على مراقب الحسابات في سجل خاص .

خامساً: موقف المراجع من المسؤولية القانونية :-

- إن المراجع يحاول منع إتخاذ إجراءات قضائية ضده أو الدفاع عن نفسه في حالة حدوث ذلك وأفضل طريقة لمنع إتخاذ إجراءات قضائية ضد المراجع هي القضاء على الأسس التي تُبنى عليها هذه الإجراءات منها :-
- تخفيض قدر كبير من مجهود المراجعة للمجالات ذات المخاطر العالية حتى يمكن كشف الأخطاء وحالات الغش الهامة .
 - التحقق من أن العميل قام بتصحيح الأخطاء الهامة التي تم اكتشافها حتى لا يلحق ضرر بالطرف الثالث نتيجة اعتماده على قوائم مالية بها تحريفات جوهرية .
 - الاستعانة بلجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة كلما أمكن فهذه اللجنة تتكون من أعضاء من غير مجلس الإدارة وتكون مسؤولة عن الإشراف على كثير من الأمور من بينها نظام الرقابة الداخلية والحكم في المشاكل التي تظهر بين المراجع والإدارة .
 - الإشراف بعناية على المساعدين والفحص المتعمق لأعمالهم .

⁷⁴ عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص58.

- عدم الإذعان لضغوط الوقت أثناء المراجعة .
- بالنسبة لعمليات المراجعة الجديدة يجب الإتصال بالمراجع السابق وتوخي الحذر قبل القبول لمهمة مراجعة جديدة حتى لا يتم الارتباط بمراجعة القوائم المالية لشركات تنقص إدارتها الأمانة ، لأن مثل هذا الارتباط يخالف قواعد السلوك المهني ويزيد من احتمال وجود أخطاء وحالات غش هامة لا يتم كشفها في القوائم المالية .

- مراعاة نص وروح القواعد السلوك المهني وبذل جهود فعالة لخدمة مصلحة الطرف الثالث والحفاظ على الموضوعية والتمسك بالأمانة والتحذير من تعارض المصالح وعدم التحريف المتعمد للحقائق وعدم إخضاع أحكام المراجعة للآخرين.

خامساً : المسؤولية المدنية :-

تنشأ هذه المسؤولية نتيجة لعلاقة تعاقدية بين مراقب الحسابات والعميل والمسؤولية المدنية هي الأضرار التي لحقت أما بالعميل أو الطرف الثالث وهي تشمل الإخلال بشروط العقد الظاهرية التي تنص في العقد أو الضمنية بين المراجع وعملائه والتي تمثل المصدر الرئيسي لمسئوليات المراجع القانونية عن الإهمال فيلتزم المراجع بمسئوليته التعاقدية والضمنية في أداءه لمهمته على نحو لا يعتريه الغش أو الإهمال ويكون طرفاً مستفيداً نص عليه عقد الاتفاق مع العميل وعدل القانون ليشمل هؤلاء الذين يتوقع استخدامهم للقوائم المالية التي قام بفحصها .⁷⁵
في حالة الغش فالمراجع مسئولاً أمام الطرف الثالث مثل:-⁷⁶

- 1.تحديد وتغيير الحقائق الهامة .
- 2.المعرفة بتزوير الحقائق (الخداع والاحتيال).
- 3.حث المستخدمين على الإعتماد على المعلومات المزورة .
- 4.إمكانية تبرير اعتماد المدعي على المعلومات المزورة .

مسئوليات المراجع المدنية في ظل القوانين التي تنظم :-

⁷⁵ حامد طلبه محمد أبو هيبه ، أصول المراجعة (عمان : زمزم للنشر ، 2011م) ، ص202.

⁷⁶ محمد سامي راضي ، موسوعة المراجعة المتقدمة ، مرجع سابق ، ص62.

تداول الإدارة المالية :-

تحقق قوانين الهيئة وتقسيم جودة الأوراق المالية التي تصدرها الشركات لتزويد جمهور المستثمرين بالمعلومات الملائمة عنها ويتم تسجيل الأوراق لدى الهيئة ، ويحتوي ملف التسجيل على كافة المعلومات والحقائق عن الأوراق المالية بالإضافة إلى إرفاق القوائم المالية المعتمدة بواسطة المراجع وبهذا يكون المراجع مسؤولاً عن أي تحديد أو تزوير في محتويات ملف التسجيل .

ولا يكون المراجع مسؤولاً فيما يختص بتقارير المعلومات الإضافية غير المراجعة التي تعكس أثر تقلبات الأسعار وأن تتضمن تقارير قيمة احتياطي البترول والخام والغاز التي يجب الإفصاح عنها بمقتضى نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية وهذا فيما يخص قانون 1963م.

أما قانون 1934م ينص على أن تقدم الشركات التي تداول الأوراق المالية تقريراً خاصاً يتضمن القوائم المالية المراجعة التي تمثل المصدر الرئيسي لمسئولية المراجع في ظل هذا القانون .

سادساً : المسئولية الجنائية :-

هي المسئولية التي يتحملها مراقب الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي عمله بالجريمة وقصد المشاركة فيها كأن يتعمد مثلاً بإعداد تقرير كاذباً نتيجة المراجعة أو يتعمد بإغفال وقائع في تقريره للجمعية العمومية بهدف الأضرار بمصالح المساهمين هي تحدث عندما يكون الفعل موجه ضد المجتمع مثل المخالفات لقانون الضرائب.⁷⁷

المخالفات المتعمدة والغش :-

هنا تتطوي الجريمة على كل من الفعل والنية الإجرامية ويعتبر التعمد العنصر الرئيسي لإثبات المخالفة كما يلزم القانون المراجع بالإفصاح إذا توفرت له الأدلة الكافية عن استخدام موارد الشركة كوسيلة لتحقيق مطامعهم الخاصة على حساب حملة الأسهم ، وليس فقط التزامهم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

استجابة المهنة لتزايد المسائلة القانونية :-

⁷⁷ حازم هاشم الألوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق (ليبيا : ب ت ، 2006م) ، ص23.

- رعت العقوبات القضائية المفروضة على المحاسبين والمراجعين الرعاية التي أحاطت بها أي إعادة فحص وتطويرها معاييرها الفنية وتأكيد الإلتزام بها مثل :-
- تم تعديل معايير آداب وسلوك المهنة وتشديد الإلتزام بها وتشديد إيرادات الرقابة على جودة المراجع .
 - يجب على المراجع الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتفسيرها .
 - يجب على المراجع مراعاة العناية المهنية الواجبة في أداء وظيفته .
 - تقسيم عملائه الماليين والمرتقيين بعناية قبل إتخاذ قرار الإستمرار
 - تحديد نطاق مسؤولياته بوضوح في خطاب التعاقد .
- سابعاً : المسؤولية التأديبية :-**

تقتصر خلال المراجع بواجباته اتجاه مهنة المراجعة مما يؤدي إلى إحالته للجنة التابعة لديوان المراجع العام أو جمعية المحاسبين القانونيين ومخالفة هذه القواعد يوقع المهني في المسألة التأديبية التي تتم أمام التنظيمات النقابية التي ينتمي لها ، وللدلالة على مثل هذه الأخطاء المهنية في مجال آداب وسلوك المهنة التي توقع المراجع في المسؤولية التأديبية نجد أن المادة (718) من دستور المهنة في مصر نص على الآتي :-

- إذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور .
- إذا حاول الحصول على عملة من أعمال مهنته بطريقة تنتافي مع كرامته كالإعلان و إرسال المنشورات .
- إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له على مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة .
- إذا أفشى الأسرار والمعلومات التي أطلع عليها في حسابات العملاء عن طريق أداء عمله ومن العقوبات التي يُعاقب عليها المراجع تأديبياً أو أدبياً الإنذار والتنبيه والوقوف من العمل لمدة زمنية محددة أو الفصل نهائياً من جدول المحاسبين القانونيين .

الفصل الثالث

الأداء المالي

المبحث الأول : مفهوم وأهمية الأداء المالي

المبحث الثاني : مقومات تقويم الأداء

المبحث الثالث : معايير ومؤشرات تقييم الأداء

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف الأداء المالي

يعد مفهوم الأداء عموماً والأداء المالي خصوصاً من أكثر المفاهيم الإدارية ، إذا ينطوي علي العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي شركة لذا فإن الأداء ليس بمفهوم جديد علي ساحة الأدبيات الإدارية والدراسات المحاسبية ، ولقد وسعت الشركات حديثاً وقديماً إلي تحقيق أهدافها المتمثلة بالكفاءة والفعالية التي تمت صياغتها ، ويحض الأداء المالي في الشركات والمؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والمستثمرين لان الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ علي البقاء والاستمرارية ، ويعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسية للشركات ، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة ، وتقييم الأداء عملية شاملة تخص كل الأفراد العاملين في المؤسسة مهما كان موقفهم في الهيكل التنظيمي وهذا يشعر الجميع بالعدالة .⁷⁸

أولاً : مفهوم الأداء :-

الأداء في اللغة هو " الفعل والعمل ، ويقال أدي العمل إذ قضاة وعملة " .⁷⁹
وهو " الفعل والعمل ويقال أدي العمل :قضاة وأنجزه ،وأدي الشئ : قام به ، وأدي الدين : قضاة ،وأدي الصلاة :قام بها لوقتها ، وأدي الشهادة أدلي بها ، وأدي إلية الشئ أوصلة إلية " .⁸⁰

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء ويرجع هذا الاختلاف إلي تباين وجهات نظر المفكرين والكتاب في هذا المجال وعرف بأنة "المخرجات أو الأهداف التي يسعي النظام إلي تحقيقها ، ويعرف أيضاً بأنة "قدرة المؤسسة علي الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضي المساهمين والعمال "⁸¹

78 - صلاح الدين السيسي ، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية (لبنان : دار الوسام للطبع والنشر ، 1998م) ص 65 .

79 - لويس معلوف اليسوعي ، المنجد في اللغة والإعلام (بيروت : دار المشرق ، 1986م) ص 363 .

80 - إبراهيم مصطفى وآخرون ، المعجم الوسيط (القاهرة : مطبعة مصر ، ب ت) ص 10 .

81 - توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء (بيروت : دار النهضة العربية ، 1997م) ص 3 .

ويعتقد البعض أن الخلاف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها الباحثون مع القول أن هذا الاختلاف إنما يعود لتنوع أهدافه واتجاهات الباحثين في دراساتهم ، كما يعرف الأداء أيضاً "بأنه مركز ذو مسئولية مما يعني الفعالية والإنتاجية التي تبلغ بهما هذا المركز لأهدافه والفعالية تحدد أي مستوى تتحقق فيه الأهداف والإنتاجية وتُقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك " ، ويعرف أيضاً "بأنه عمل الأشياء الصحيحة بطريقة صحيحة ، ويعبر عن إمكانية المنظمة في تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعيدة الأمد باستخدام مجموعة من المؤشرات بهدف تحديد مدي كفاءة النشاط عن فترة زمنية محددة " .

وأيضاً يعرف بأنه "نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلي تحقيقها " .
ثانياً : أهمية الأداء المالي :-

يركز الأداء المالي علي استخدام نسب بسيطة بالاستناد إلي مؤشرات مالية يفترض بأنها تعكس إنجاز الأهداف الاقتصادية للمنشأة ، ويعد الأداء المالي بأنه وصف وضع المنشأة الآن ، وتحديد الاتجاهات التي استخدمتها للوصول إلي أليه من خلال دراسة المبيعات ، الإيرادات ، الموجودات ، المطلوبات ، وصافي الثروة ويعكس كفاءة السياسة المالية للمنشأة.

حيث تتبع أهمية دراسة الأداء المالي من خلال الآتي :-

- متابعة ومعرفة بنشاط المنشأة وطبيعته .
- متابعة ومعرفة بالظروف المالية والاقتصادية المحيطة .
- المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية .
- المساعدة في فهم التفاعل بين البيانات المالية .

وقد أجمع الباحثين علي أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم علي عملية التحليل المالي التي تعرف بأنها سلسلة من الأساليب المالية التي يمكن استخدامها لتحديد قوة المنشأة وضعفها ، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع ومعرفة نواحي الاختلاف

،ويؤدي التحليل المالي إلي تعظيم قيمة المنشأة ،وأيضاً التحليل المالي ضروري للتعرف علي المركز المالي الحالي ، والتحليل المالي يعد أداة للكشف عن مواطن القوة والضعف في المركز المالي وفي السياسات المالية التي تؤثر علي الربحية والكشف عن مواطن القوة يتيح للإدارة فرصة استغلالها ،ويري البعض أنه دراسة الأداء الماضي للمنشأة وتقييم ظروفها الحاضرة ،ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل ،ويعد ذو أهمية قصوى لعملية التخطيط المالي للمنشأة .

ثالثاً : تقييم الأداء في المنشأة :-⁸²

تكمن أهمية تقييم الأداء في المنشأة فيما يلي :-

- تساعد علي توجيه الإدارة العليا إلي المراكز المسؤولة والتي تكون أكثر حاجة إلي الإشراف .
- يقوم علي ترشيد الطاقة البشرية في المنشأة حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتمييزها ،وكذلك إبراز العناصر الغير منتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها .
- مساعدة المسؤولين علي اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم .

رابعاً : أهداف الأداء المالي :-

إن التطرق بالدراسة لأهداف المنشأة في عملية تقييم أدائها أمر ضروري لا يمكن الاستغناء عنه ،إذا نجد أن معظم طرق تحديد مؤشرات ومعايير التقييم تتطلب تحديد الأهداف ، وبصفة عامة يمكن حصر الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها في الأهداف التالية :-

- السيولة، واليسر المالي ، والمردودية ،إنشاء القيمة وهذا يعتبر هدفاً جديد فرضته الوضعية الراهنة للمحيط الخارجي للمنشأة ثم التوازن المالي وتقيس السيولة بالنسبة للمنشأة في قدرتها علي مواجهة التزاماتها القصيرة أو تعني قدرتها علي التمويل بسرعة الأصول المتداولة .

- التوازن المالي : يعتبر التوازن المالي هدفاً مالياً تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المنشأة المالية ، ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة

⁸² - عبد المحسن توفيق ، تقييم الأداء (القاهرة : مطبعة الأخوة الأشقاء للطباعة ، 1998م) ص 3.

التوازن بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها .

ومما سبق يظهر التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمنشأة وتكمن أهميته في :-⁸³

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة .
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي .
- الاستقلال المالي للمنشأة اتجاه الغير .
- تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المنشأة .
- المردودية : كمفهوم عام نزل علي قدرة الوسائل علي تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعمل تتمثل في الرأس المالي الاقتصادي .
- إنشاء القيمة : إنشاء القيمة للمساهمين، تعني القدرة علي تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حالياً ، والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخري ذات مستوي خطر مماثل ، وإنشاء القيمة يعتبر معياراً حديثاً علي عكس المردودية التي تعتبر معياراً تقليدياً يكشف عن قدرة المنشأة علي إثراء أصحاب المنشأة .

وهناك أيضاً عدد من الأهداف منها :-⁸⁴

- متابعة تنفيذ أهداف الشركة المحددة الأمر الذي يتطلب متابعة تنفيذ الأهداف المحددة ضمن الخطة المرسومة والمحدد لها ، ويتم ذلك بالاستناد إلي البيانات والمعلومات المتوافرة عن سير الأداء .
- قياس مدي نجاح الشركة من خلال سعيه لمواصلة نشاطه بغية تحقيق أهداف وتوفير المعلومات لمختلف المستويات والجهات خارج الشركة .

⁸³ عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (الجزائر : رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الحقوق العلوم الاقتصادية ، 2000م) ص 47.

⁸⁴ أبو الفتوح علي فضالة ، التحليل المالي وإدارة الأموال (عمان : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1996م) ص 23.

- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط المصرف وإجراء تحليل شامل لها مع بيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة ، وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها والعمل علي تلافيتها مستقبلاً .
- توفير البيانات والمعلومات الإحصائية عن نتائج تقييم الأداء في الشركات إلي الأجهزة الرقابية ، مما يسهل عملها ويمكنها من إجراء المتابعة الشاملة المستمرة لنشاط المصرف لضمان تحقيق الأداء الأفضل والمتناسق .
- تقديم قاعدة بيانات ومعلومات عن أداء الشركة ، تسهم في وضع السياسات والدراسات والبحوث المستقبلية التي تعمل علي تحسين أنماط الأداء ورفع كفاءته .

خامساً : مراحل تقييم الأداء المالي :-

إن عملية تقييم الأداء المالي عملية معقدة تتدخل فيها عوامل عديدة وتتوخي من ورائها تحقيق أهداف عديدة علي درجة كبيرة من الأهمية ، الأمر الذي يتطلب من القائمين عليها تخطيطاً جيداً ، وإتباع خطوات منطقيه متسلسلة لكي تحقق الأهداف المنشودة ويمكن استعراض خطوات تقييم الأداء في التالي :-

1) مرحلة التخطيط والإعداد والتحضير :-⁸⁵

يجب التحضير المسبق لعملية تقييم الأداء من حيث التعرف علي طبيعة العمل المراد تقييمه، والتعرف علي الهيكل التنظيمي للوحدة لمعرفة خطوط الاتصال وبالتالي متابعة المسؤوليات وإعداد أدوات التقييم وتحديد المراكز المسؤولة عن عملية التقييم .

2) عملية تحديد الأهداف :-

يعرف المعيار بأنة الهدف الذي سيتم مقارنته بالإجراءات والنتائج اللاحقة فمن خلال المعايير يمكن مراقبة أداء الوحدة بطريقة كفؤ وتساعد في التعرف علي الأداء الفعلي للوحدة ، ويجب إعداد المعايير التي تمثل الأداء المرغوب أو المستهدف الذي تسعى في الوصول إليه .

⁸⁵ - خالد عبد الرحيم مطر ، إدارة الموارد البشرية (عمان : دار الحامد ، 1999م) ص 112.

3) مرحلة قياس الأداء الفعلي :-⁸⁶

تستوجب عملية تقويم الأداء إجراء المسح الميداني الشامل للوحدة بغرض التعرف علي سائر العمليات والمراحل التي تقوم بها الوحدة بهدف التوصل إلي خصائص النشاط الذي تمارسه الوحدة ، وعادة ما يتم قياس الأداء الفعلي من خلال استخدام النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية للحصول علي البيانات والمعلومات ، ويجب توافر أفراد مدربين للقيام بهذه الأعمال مع ضرورة استخدام الأساليب الحديثة وسرعة عرض نتائج قياس الأداء علي المختصين ، إذ أن لعامل السرعة أثره في فاعلية النظام الرقابي .

4) مرحلة تحليل البيانات وتصحيح الانحرافات :-

إن اتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف علي البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقاً ، وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط ، فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان علي تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب ومحدداً بوضوح نوع التصحيح المطلوب ، أخذاً في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار .

5) مرحلة تقارير الأداء :-

بعد الانتهاء من عملية تقويم الأداء فإن الأمر يتطلب إعداد تقرير شامل يتضمن النتائج التي تم الوصول إليها ، مع بيان الانحرافات في الأداء وموقعها والمسئول عنها، وما هي طريقة معالجتها .

⁸⁶ عرفة متولي ، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية (القاهرة : دار أبو المجد للطباعة ، 1989م) ص 387 .

المبحث الثاني

مقومات تقويم الأداء

يعرف تقويم الأداء بأنه "عملية تهدف للحصول علي حقيقة شئ ما ، فهي عملية منظمة تهدف إلي مدي قياس كفاءة وفعالية الأفراد في العمل ، من أجل مساعدة الإدارة علي اتخاذ القرارات المختلفة التي تساعد الإدارة علي تقويم الأداء " ، كما يري البعض بأنه "عبارة عن عملية ودراسة متعمقة ، الهدف منها مساعدة متخذ القرار لتحديد الاختيار أو البديل الأفضل والمناسب بين البدائل المتاحة " .⁸⁷

وأيضاً يعرف بأنه "فحص تحليلي شامل لطرق التشغيل المختلفة مع استخدام الموارد البشرية والمادية أحسن استخدام بأقله تكلفة وأكبر عائد مما يؤدي إلي تحقيق الأهداف المرسومة " ، وأيضاً يعرف بأنه "أداة تستخدم للتعرف علي نشاط المشروع مستهدفاً قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المخططة مسبقاً ، وأن عملية تقويم الأداء تتعلق بتقييم الأهداف المحددة ، ومدي كفاءة المشروع في استخدام موارده المتاحة استخدام أمثل ، وحتى يتم تقويم الأداء بصورة صحيحة لابد أن يتم توفير البيانات والمعلومات الكافية والدقيقة الكافية والدقيقة لكافة الأنشطة والجوانب المختلفة للمشروع التي يراد قياس أداءها ، ولابد أن تكون عملية تقويم الأداء واضحة ومبسطة وشاملة لكل نشاطات المشروع " .⁸⁸

أولاً : أهمية تقويم الأداء :-

لقد حظي تقويم الأداء أهمية كبيرة في الدول المتقدمة ، لما يليه من دور في الاستخدام الأمثل للموارد والتوزيع الأمثل لهذه الموارد المتاحة ، وتظهر أهمية تقويم أداء المشروعات في المفاضلة بين عدة مشروعات مقترحة ووصولاً إلي اختيار البديل أو المشروع الأمثل والذي يتضمن تحقيق الأهداف المحددة وهذا التقويم يتطلب أموالاً ضخماً ، ومما يحتاج إلي تكلفة مالية ضخمة وعالية لذلك عندما يتخذ قراراً معيناً لابد أن يراعي عملية التكلفة ، لذلك لابد أن يستند القرار علي دراسة

⁸⁷ عبد العزيز مصطفى عبد الكريم ، دراسة الجدوى وتقويم المشروعات (الموصل : الحامد للنشر والتوزيع ، 2002م)

ص 16 .

⁸⁸ - حمزة محمد الزبيدي ، التحليل المالي وتقويم الأداء والتنبؤ بالفشل (عمان : مؤسسة الوراق ، 200م) ص 69 .

عملية تشمل كافة المشروعات المقترحة ، ومن كافة الزوايا سواء كانت مالية أو اقتصادية أو فنية ، حتى يمكن الوصول إلي قرار سليم سواء استثماري أو خلافة .
وتعتبر عملية تقويم أداء المنشآت ذات أهمية بالغة للعديد من الأطراف التي تتأثر بهذا الأداء سواء كانت أطرافاً خارج المنشأة أو داخل المنشأة ، وتكون عملية تقويم الأداء ذات أبعاد مختلفة بعضها مالي والآخر غير مالي ، وبعضها يرتبط بالأجل القصير وبعضها يرتبط بالأجل الطويل ، وتتباين هذه الأبعاد ذات الأبعاد وتتباين أهمية تقويم أداء المنشأة بالنسبة لكل طرف من الأطراف التي تتأثر بهذا الأداء علي النحو التالي :-⁸⁹

1. بالنسبة لإدارة المنشأة : يوضح تقويم الأداء مدي سير المنشأة في الاتجاه الصحيح نحو النمو والتطور ، كما أن مقاييس الأداء تقيد الإدارة في رقابة وإعادة توجيه الأقسام والإدارات خاصة في الأجل القصير ، كما أن تقويم الأداء يساعد مديري الأقسام علي اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التي ستخضع للقياس والحكم .
2. بالنسبة للعاملين في المستويات الإدارية المختلفة: تعتبر نتائج تقويم الأداء علي أساس يتحدد الحافز سواء كان إيجابياً أو سلبياً ، وعلي أساس هذه النتائج يتعرف كل مسئول علي أدائه ومدي تطابقه مع الخطط والبرامج مما يحفز علي تنمية الرقابة الذاتية لديه .
3. بالنسبة للأطراف الخارجية من مستثمرين وعملاء وأجهزة حكومية : تتمثل عملية تقويم أداء المنشأة مطلباً هاماً لأنها توضح لهم مدي مناسبة العائد المحقق ، وترشدهم في مجال قياس قيمة المنشأة ومدي تقدمها بما يرشد قراراتهم في التعامل معها ، ويعطي صورة عن مدي كفاءتها وفعاليتها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تدخل في نطاق مسئوليتها ، ويعتمد تقويم الأداء علي مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بعضها البعض ، ويتم هذا النوع من التقويم علي أساس المقارنة الزمنية أو المكانية بهدف اكتشاف الانحرافات وتحليلها .

89 - خالد عبد المنعم زكي وسمية أمين علي ، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء (القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 2014م) ص96.

- تقسم عملية تقييم الأداء إلى الآتي :-
- الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية .
- يوضح العلاقة المتبادلة بين المشروعات والالتزام بها ، ويساعد تقييم الأداء في التحقق من أن المنشأة قامت بوظائفها علي أفضل وجه وأفضل كفاءة ممكنة.
- ترتبط عملية تقييم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط علي كافة المستويات سواءً كانت علي المستوي القومي أو مستوي المنشأة .
- يساعد تقييم الأداء علي الآتي :-
- توجيه العاملين في أدائهم لأعمالهم .
- توجيه إشراف الإدارة العليا .
- توضيح سير العمليات الإنتاجية للمنشأة وتذليل الصعوبات التي تعترضها
- تحقيق التنسيق بين كافة أوجه نشاطات المنشأة وكافة الإدارات والمستويات .

ثانياً : أهداف عملية تقييم الأداء :-⁹⁰

- إن الهدف الرئيسي من عملية تقييم الأداء هو تحسين الأداء وتطويره ، ويمكن أن التحقق من عملية التقييم هدفها الرئيسي من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية التالية :-
- 1. التزويد بالمعلومات : إن عملية التقييم تزود الإدارة بالمعلومات الموضوعية عن النتائج التي تحققتها الإدارة التنفيذية ، وتزويدها بالمعلومات الضرورية لوضع السياسات المستقبلية المتعلقة بالتدريب والترقية وغيرها .
- 2. ترشيد عملية التخطيط : ويتم ذلك من خلال تزويد عملية التخطيط والجهات القائمة عليها بالبيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ ومستوي كفاءة التنفيذ ، ومعوقات عملية التنفيذ وسبل علاجها علي نحو يضمن تطوير وتحسين مستوي أداء الوظيفة التخطيطية نفسها .
- 3. ترشيد القرارات الإدارية : ويتم ذلك من خلال الآتي :-
- إن عملية التقييم توفر للإدارة البيانات اللازمة ، التي تمكنها من تنفيذ النشاط خطوة بخطوة ، علي نحو يكفل تصحيح مسار النشاط في الوقت مناسب .

⁹⁰ خالد عبد المنعم وسميه أمين علي ، مرجع سابق ، ص ص 97-98.

- ضمان حسن استخدام وإدارة الموارد البشرية والمادية وبحث الأسباب التي أدت إلي مظاهر الهدر والإسراف في الموارد.
- إلغاء التحيز والمحسوبيات عند اتخاذ القرارات الإدارية ، وتجنب التأثير السلبي الناتج عن ذلك ، والذي يخلق نوعاً من علاقات التوتر بين الرؤساء والمرؤوسين ، ويتم تحقيق ذلك من خلال الاعتماد علي معايير تقييم موضوعية .
- 4. تشجيع تقويم الأداء الداخلي: إن عملية التقويم التي تقوم بها هيئات الرقابة الخارجية لها دوراً كبيراً في تشجيع إدارة المنشآت علي ممارسة تقويم الأداء الذاتي أو الداخلي وتساعد الموظفين في إدراك نقاط القوة والضعف لديهم وكيفية تحسين مستوى الأداء العام للمنشأة التي يعملون فيها .
- 5. بيان الأهمية الاقتصادية : إن عملية التقويم تساعد في معرفة أهمية النشاط أو القطاع موضوع التقييم ، وتبين مدى مساهمة هذا القطاع في تحقيق أهداف التنمية علي الصعيد الوطني .
- 6. إرساء مبدأ المساءلة : إن عملية تقويم الأداء المالي والإداري تعد الأساس الذي يبني علي مبدأ المساءلة ، واعتبار أن هناك علاقة قوية بين المساءلة والفساد الإداري ، ففي الحالات التي يغيب فيها نظام المساءلة ، أو يكون غير فعال وإن غياب المساءلة يشجع علي حدوث الفساد الإداري .

ثالثاً: مقومات الأداء الجيد :-

- يقصد بمقومات الأداء الجيد مجموعة من الخصائص والمتطلبات التي يلزم توفرها للحكم علي مدي جودة وكفاءة أداء المنظمة ، وهذه المقومات هي :-
1. الإدارة الإستراتيجية : هي ذلك الأسلوب الذي من خلاله تقوم الإدارة العليا ببناء استراتيجيات المنظمة لتحديد التوجيهات الطويلة الأجل ، وتحقيق الأداء من خلال التصميم الجيد لكيفية التنفيذ المناسب ، والتقييم المستمر للإستراتيجيات الموضوعية .
 2. الشفافية : هي الحق في الوصول للمعلومات، ومعرفة آليات اتخاذ القرار المؤسسي وحق الشفافية مطلب ضروري لوضع معايير أخلاقية ، وميثاق عمل مؤسسي لما تودي إليه من الثقة ، والمساعدة في اكتشاف الأخطاء .

3. إقرار مبدأ المساءلة الفعالة : وممارسته فعلياً من الإدارات كمبدأ مكمل لتقييم الأداء، فالموظف الذي يعطي مسئوليات وصلاحيات أداء وظيفة محددة يكون مسؤولاً عن أداء المهام ، فعند استخدام المساءلة كآلية لتقييم الأداء يكون التركيز علي كل من مستوي الأداء الذي تحققه ومدى فعالية نظام المساءلة الذي تم إتباعه في ظل توفر عناصر تطبيق المساءلة الفعالة .

4. تطوير النظم المحاسبية : إذا أن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يمكن من الحصول علي البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعتبر إحدى مرتكزات رقابة الأداء ، كما أنه يساهم في بيان مدى التقيد بالقواعد المطبقة ويسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها .

رابعاً : خصائص عملية تقييم الأداء :-⁹¹

تختلف عملية تقييم الأداء من مؤسسة لأخرى ، ومن قسم لأخر ويرتبط بتقييم الأداء بالمؤسسات المتنوعة بوحدها وأقسامها ، وبالأفراد الذي يعملون فيها ن إن عملية تقييم الأداء تتصف بالخصائص والسمات الآتية :-

- إن عملية تقييم الأداء وظيفة من وظائف الإدارة وليست وظيفة بذاتها ، مما يعني أنها عملية لا يمكن مباشرتها بصفة متفردة بذاتها ويترتب علي وكونها وظيفة أنها ليست سلطة قائمة بذاتها بمعنى أنها لا تمتلك التنفيذ ، وإنما تستهدف الوقوف علي ما يجري في المجال الإداري بقصد التأكد من أنه يسير وفقاً لمرسوم .

- تتعلق عملية تقييم الأداء بالمستقبل فوجودها لاحق النشاط ذاته ، فهي لا توجد إلا حيثما يوجد نشاط تراقبه ، وعليه فنشاط النشاط تسبق بالضرورة بدء عملية تقييم الأداء .

- إن عملية تقييم الأداء عملية دائمة ومستمرة ، بل هي عملية مستمرة ومتحركة يقصد بها الوقوف علي مدى ارتفاع أداء الوحدة الاقتصادية مدار الفترات الزمنية المختلفة .

- إن عملية تقييم الأداء عملية شاملة ويعني الشمول عرض اقتصادها علي نشاط دون آخر و اقتصادها علي مرحلة دون أخرى .

⁹¹- أحمد محمد موسى ، مؤشرات تقييم الأداء في قطاع الأعمال (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1972م) ص 39.

- إن عملية تقويم الأداء تعبر عن فكرة نسبية أو مقارنة وتعني نسبة عملية التقويم أنها لا تخرج عن كونها أسلوب لتقدير موقف يتم دراسته بهدف معين ، فتقويم أي نشاط يسعي إلي التعرف علي مدي تحقيق هذا النشاط للهدف أو الأهداف التي نشأ من أجلها .

ومن الضروري توفير شروط معينه علي عملية تقويم الأداء وأهما:-

- أن تكون عملية التقويم موضع اهتمام الإدارة العليا بالمنظمة وأن تكون ممتتعة بفائدتها .

- أن توضع تعليمات واضحة ومفصلة وتوزع علي العاملين بالمنشأة .

- أن تكون عملية التقويم مفهومة للعاملين علي مختلف مستوياتهم .

- أن تكون هنالك معايير ثابتة علي كيفية القيام بعملية التقويم .

- أن يدرّب المشرفين علي كيفية القيام بعملية التقويم.

- تستخدم قوائم خاصة كتقويم كفاءة الأفراد بحيث يراعي في تصميمها وإعدادها

الدقة والتنسيق واحتوائها علي معلومات كافية لتقدير كفاءة الفرد .

- المعرفة التامة بمتطلبات المنشأة من تنفيذ وتشغيل .

- تحديد العمليات التي سوف تقوم بها المنشأة والطاقة الإنتاجية لها .

- قابلية قياس تكاليف المنشأة لأنها أساس التقييم .

- قياس مخرجات المنشأة من السلع والخدمات التي يقدمها بوحدة نقدية .

خامسا : أسس وعناصر تقويم الأداء :-

من أهم الأسس التي يعتمد عليها في تقويم أداء المشروعات هي :-

- لا بد أن تقوم عملية تقويم الأداء علي إيجاد نوع من التوافق بين المعايير التي تتضمنها تلك العملية وبين أهداف المشروعات المقترحة .

- لا بد أن تتضمن عملية تقويم الأداء تحقيق مستوي معين من التوافق بين هدف المشروع وخطة التنمية القومية حتى لا يتم التعارض بينها .

- حتى يتم نجاح عملية تقويم الأداء لا بد من توافر المعلومات والبيانات الدقيقة التي تساعد في تحقيق الأهداف .

عناصر تقويم الأداء :-

تأتي أهمية التقويم من الحكم علي مدي كفاءة الأداء في المنشأة ، ومدي قدرة الإدارة بمختلف مستوياتها في استخدام الموارد المتاحة للاستخدام الأمثل للموارد ، وذلك باكتشاف أي انحرافات أو فروق بين ما هو مخطط مسبقاً وما هو منفذ فعلاً ، سواء كانت انحرافات موجبة أو سالبة أي التعرف علي مناطق القوة والضعف ، والعمل علي معالجتها أو تقليلها بقدر المستطاع مما يحقق تقليل التكاليف ورفع الكفاءة مما يؤدي إلي تحقيق الأرباح وهو أحد أهداف المنشأة ..
وتتمثل عناصر تقويم الأداء في ثلاثة عناصر أساسية هي :-⁹²

1. الفعالية : Efficiency

يقصد بها فحص مدي تحقيق النتائج أو الأهداف المرجوة ، ويتم ذلك بمراقبة تقويم الأداء والاستخدام الأمثل وتحقيق الأهداف .

2. الكفاءة (Efficiency) : يقصد بها فحص العلاقات بين المخرجات من السلع والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها ، وتحديد مدي الانتفاع من الموارد المستخدمة سواء كانت بشرية أو مادية .

3. الاقتصاد (Economic) : يقصد به استخدام الموارد بأقل تكلفة ممكنة مع الأخذ في الاعتبار الجودة المناسبة أي بمعنى لا تكون تقلل التكلفة علي حساب الجودة
المبادئ العلمية لتقويم الأداء :

هنالك مجموعة من المبادئ لتقويم الأداء يجب مراعاتها عند التقويم سواء كان علي المستوي المنشأة أو الوحدة أو القطاع القومي بغض النظر عن نوع النشاط ، وتتمثل هذه المبادئ في الآتي :-

1. الشمول : يجب أن تكون عملية تقويم الأداء شاملة لكافة أنشطة المنشأة وكافة مستويات النشاطات ، ويجب أن لا تنحصر في نشاط معين ، وتشمل جميع جوانب الأداء المختلفة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو إدارية أو فنية .

⁹² تاج الدين محمد فيروز ، تقويم الأداء في القطاع الاقتصادي (الخرطوم : جي تاون ، 2001) ص ص 29 - 30.

2. المرنة والوضوح : يجب أن تكون عملية تقييم الأداء مستقرة لفترات طويلة حتى يتم تقييم الأداء ، ويجب أن تكون واضحة ومرنة مع كافة ظروف وحالات المنشأة ، ومواكبة مع كافة التطورات العلمية والاكتشافات الحديثة .
 3. الدورية : يجب أن تتسم عملية تقييم الأداء بصورة دورية ومنتظمة وقصيرة ، حتى يتم معالجة الانحرافات في وقت مبكر حتى لا تحدث خسائر كبيرة للمنشأة
 4. أن تؤدي عملية تقييم المراجعة الأداء إلي تحقيق أهداف المنشأة بأقل تكلفة وأكبر عائد ممكن .
 5. أن يتم مقارنة العائد بالتكلفة مع أن يكون العائد من تقييم الأداء أكبر من تكلفته مع مراعاة التكلفة والنفع .
 6. أن تتبنى عملية تقييم الأداء علي أسس موضوعية في كافة المقاييس والمفاهيم .
- سادساً: اتجاهات تقييم الأداء :-

وهناك اتجاهان لتقييم أداء المنظمات :-

الاتجاه التقليدي (المحاسبي) لتقييم الأداء :-

يري "Sinkwy" إلي أن النموذج المحاسبي يتمتع بمزايا عديدة منها أن يتوافق مع المبادئ المحاسبية وسهولة الاستخدام ، وهذا النوع من التحليل يستخدم في القوائم المالية التي يتم إعدادها علي مدار الزمن أو مقارنتها مع منافسيها، وأنه من الصعب الاعتماد علي هذا النموذج في حالة تقييم أداء المنظمة من وجهة نظر هدف تعظيم ثروة الملاك ، فمقاييس الأداء المحاسبية لا تعني وجود قيمه للمالكين ، وذلك بعدم وجود علاقة مؤكدة بين هذه المقاييس وبين تقييم الأداء في السوق المالية .⁹³

الاتجاه الحديث لتقييم الاقتصادي :-⁹⁴

ظهرت الحاجة إلي استخدام مقاييس الأداء جديدة لتقدم معلومات مباشرة حول كيفية قيام المنظمة بالمساهمة في تعظيم الثروة للمالكين ، وخلق القيمة لهم ، حيث يبني المدخل الاقتصادي علي فرضية أساسية للنظرية المالية ، مفادها أن المستثمر الرشيد يقوم بتقييم سهم الشركة التي يريد الاستثمار فيها بناء علي قيمة التدفقات

⁹³ - علاء فرحان طالب ، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي (عمان : دار صفاء ، 2011م) ص69.

⁹⁴ محمد حكمت ، الإدارة المالية الحديثة والمتقدمة (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2015م) ص50.

النقدية المستقبلية التي يمكن أن يحصل عليها من هذا السهم ، الأمر الذي أدى إلي الاهتمام بالقيمة الاقتصادية المضافة .

مراحل قياس أداء المؤسسات غير الهادفة إلي الربح فهي تعتمد علي مدخلين هما:-
المدخل التنظيمي : ينصب الاهتمام هنا علي الوحدات التنظيمية والإدارية ، كما تم تحديدها في البناء التنظيمي ، وطبقا لكيفية أدائها لنشاطها ، وأسلوب إعداد تقاريرها وإظهار نتائج نشاطها وينظر إلي التنظيم علي أنه مجموعة من الأقسام والدوائر التي يتم فحصها وقياس أدائها يعني تقييمها لأداء التنظيم ككل .

المدخل الوظيفي : يهتم بدراسة وفحص الأنشطة الرئيسية في المؤسسة ووظائفها وتتبع هذه الوظيفة ، وكيفية أدائها هو الأساس في تقييم كفاءة كل مؤسسة ويعتبر التأكد من فعالية الأداء يعني تقييما لأداء المنشأة ككل .

سابعاً : المشكلات التي تواجه عملية تقويم الأداء :-

عند القيام بعملية تقويم الأداء يقابل القائم بالعملية عدة مشكلات وصعوبات نتيجة نقص بعض البيانات والمعلومات اللازمة للإجراء عملية التقويم ، وتتمثل أهم هذه المشكلات فيما يلي :-

- قصور نظم المعلومات في بعض المنشآت:-

يعتبر وجود نظام متكامل للمعلومات الفنية والاقتصادية والمالية والإدارية إحدى الركائز التي تقوم عليها عملية تقويم الأداء، ففي بعض المنشآت لا يوجد لديها نظام للمعلومات ، وترجع مشكلة قصور نظم المعلومات في بعض المنشآت إلي ما يلي :-

1. ضعف الرقابة الداخلية ، وخصوصاً ما يتعلق بعمليات الشراء والتخزين والإنتاج والتحصيل ومراقبة العاملين .

2. قصور نظم التكاليف المطبقة وعدم تكاملها ، بالإضافة إلي عدم تطبيق نظرية القياس الحدي للتكاليف الفعلية .

3. عدم وجود نظام للمحاسبة الإدارية في معظم المنشآت ، إما بسبب حداتها أو لعدم الإيمان بجداوها .

4. صعوبة قياس وتحديد بعض معايير الأداء في بعض الأنشطة الاقتصادية.

ثامناً : موقف المراجع الإداري من تقييم الأداء :⁹⁵

- تعددت الآراء بخصوص قيام المراجع الإداري بتقييم الأداء ، ولكن ينحصر دورها في التأكد من أن نظم الرقابة قد بلغت الأقسام والإدارات ، وأن الإدارات تعمل طبقاً للمعايير المتفق عليها ، ويرى البعض القيام بهذه العملية وذلك الأسباب التالية :
1. يعتبر المراجع الإداري أقدر الأطراف علي اكتشاف أوجه القصور والضعف في عمل الإدارة ، لأنه يعرف أبعادها ويجد في نفسه القدرة علي إيجاد الحل السليم .
 2. تعتمد المراجعة الإدارية بصورة كبيرة علي التحليل المالي للمنشأة ومقارنة النتائج التي تم تحقيقها مع معايير الأداء المناسب لها .
 3. يعتبر تقييم الأداء مسئولية إدارية في المقام الأول ويقع داخل نظامها استخراج النسب المالية ، ووضع معايير الأداء الخاصة بتحقيق الكفاءة الاقتصادية وفعالية أداء الأنشطة داخل المنشأة .

⁹⁵ بسيوني محمد البرادعي ، تنمية مهارات المديرين في تقييم أداء العاملين (القاهرة : ايتراك للنشر والتوزيع ، 2008م

المبحث الثالث

معايير ومؤشرات تقييم الأداء

المعايير والمؤشرات من أهم أدوات تقويم الأداء وهناك عدد من المؤشرات والمعايير التي تم وضعها من قبل كثير من الباحثين والمحليين الماليين ، يمكن استخدامها في تقويم الأداء تمثل النسب المالية ، ونسب النشاط ، ونسب السيولة ، ولهذه المؤشرات والمعايير شروطها التي يجب موافقتها لطبيعة عمل المنشأة وملائمتها للأداء المراد قياسه.

أولاً : مفهوم معايير تقويم الأداء :-

عرفت معايير تقويم الأداء بأنها "أدوات قياس ذات مواصفات محددة ، تنطوي علي التنفيذ وتتعلق بالمستقبل ولا تخرج عن كونها مؤشرات للحكم علي كفاية نتائج التنفيذ لأوجه النشاط بالوحدة الاقتصادية لأنها أساس مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط " ⁹⁶ وكذلك عرفت بأنها "أدوات كمية هي التي توفر مؤشر أداء المنشأة بناءً علي العمليات المحددة والنشاط والمهام حسب المخرجات المتوقعة منها " ⁹⁷ .
وأيضاً عرف المعيار بأنه " عبارة عن قيمة أو صفة مميزة تستخدم لقياس المنهج أو الخاصية من حيث الكم والكيف والنوع والتكلفة لتنفيذ الأهداف والبرامج المنشودة خلال فترة زمنية " .

ثانياً :أنواع المعايير :-

هنالك عدة معايير أساسية لقياس وتقويم الأداء تتمثل فيما يلي :-
المعايير الاجتماعية : حيث أن كل نشاط أو وظيفة لابد من أن يكون لها أثر واضح علي المجتمع الذي يؤدي فيه هذه الوظيفة أو النشاط ومن أهم المعايير الاجتماعية ما يلي :-

- ما إذا كانت التقارير المالية يتم التقرير عنها وفقاً لسياسة الإفصاح .
- ما إذا كان يتوافر في التجهيزات المتعلقة بالإنتاج درجة أمان مناسبة من المخاطر.

⁹⁶ - أسامة الحارس ، المحاسبة الإدارية (عمان : دار الحامد للنشر ، 2004م) ص428.

⁹⁷ - شريف مازون ، مؤشرات الأداء الأساسية (القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، 2005م) ص 85.

- ما إذا كانت سياسات الأجور بالشركة تتسم بالاعتدال .
- ما إذا كانت سياسات التوظيف التي تتبناها الإدارة تتسم بالعدالة .
- المعايير الاقتصادية :** ومن أمثلة المعايير الاقتصادية ما يلي :-⁹⁸
- ما إذا كانت عوامل النشاط تستخدم استخداماً اقتصادياً ولا يوجد بها إسراف أو مبالغة.
- ما إذا كانت الأنظمة الموضوعة تتسم بالمرونة أم أنها ليست مرنة مما يؤدي إلي تعقيد من العمل .
- ما إذا كانت الشركة قادرة علي مواجهة شدة المنافسة ولديها القدرة علي البقاء في دنيا الأعمال .
- المعايير القانونية :** تمثل القوانين والتعليمات التي تصدرها الهيئة والمنظمات الحكومية والإطار الذي يجب أن تعمل في حدوده جميع الوحدات الاقتصادية ، مما يعني أنه يجب أن تتمشي سياسات وخطط الشركات مع تلك القوانين من أمثلة المعايير القانونية ما يلي :-
- قوانين العمل والعاملين .
- توزيعات الأرباح في الشركات المختلفة .
- الالتزام بسياسات التسعير .
- الالتزام بالإجراءات واللوائح الداخلية للشركة وغيرها .
- معايير تتعلق بالمهارة الإدارية :-** هي المعايير التي تستخدم للتأكد من مدي التوافق السياسات والإجراءات المنفذة مع التخطيط المستهدف مثل ما يأتي :-
- ما إذا كان الإنتاج الفعلي يتطابق مع خطط الإنتاج المحددة مقدماً من حيث الجودة والكمية والتكاليف .
- ما إذا كانت سياسات الشراء والتخزين التي تتبعها الإدارة وتتسم بالكفاءة والفعالية .
- وأيضاً يمكن التمييز بين نوعين من المعايير هما :-⁹⁹

⁹⁸ - خالد عبد المنعم زكي ، مرجع سابق ، ص 102.

- المعايير المثالية : هي المعايير التي تفترض الظروف المثالية للإنتاج عند أقصى كفاءة للتشغيل بدون أعطال، أو توقف للألات، أو أخطاء من العاملين كما تستدعي جهداً مميّزاً من العمال الذي يمكن التوصل إليه باستخدام العمال المهرة ذو الكفاءة العالية والعاملين بجهدهم المميز طيلة الوقت ، ولاشك أن هذه الافتراضات مثالية نظرية غير قابلة للتحقيق في معظم الأحيان ،ومن هنا فإن المعايير المثالية قد تؤدي إلي مشاكل سلوكية لدي العاملين وتولد شعوراً بالإحباط لعدم التمكن من الوصول إليها في معظم الأحيان وتجاهلها وتطبيقها من قبل العاملين .

- المعايير العادية الطبيعية : هي معايير ممكنة ،وقابلة للتحقيق ، تأخذ الظروف المتوقعة للتشغيل ،وتسمح بالضياع الطبيعي ، وتتخذ هذه المعايير عادة كأساس للحوافز التشجيعية والمكافآت للعاملين بعد استشاراتهم بوضعها

ثالثاً: مواصفات معايير الأداء :-¹⁰⁰

- لا بد أن تتصف معايير الأداء بعدة مواصفات تتمثل في الآتي :-
1. أن تتبع المعايير من فهم عميق للمشكلات محل الدراسة وأن تكون بسيطة قدر المستطاع وواضحة وقابلة للقياس .
 2. أن تكون المعايير عملية قابلة للتطبيق من حيث توفير جمع البيانات ، وأن تجمع بين الكفاءة والفعالية وكفاءة استخدام الموارد وإنجاز النتائج المرغوبة .
 3. أن تكون علي درجة من عالية من قياس المستويات المتعددة ، وتكون متسلسلة وقليلة العدد حتى يتمكن متخذ القرار من متابعتها باستمرار .
 4. أن يتم مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد المعايير والمؤشرات حتى يتم تسهيل وتقبل وتفهم الجميع ، ويستطيعوا تنفيذه بسهولة ، ولا بد من الاعتماد علي ذوي الخبرة والكفاءة من هذه المعايير .
 5. الاعتماد علي البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة في التوصل إلي معايير الأداء التي تعكس رسالة ورؤية المنشأة والأهداف العامة التي تسعى

⁹⁹ - أبو بكر عثمان محمد عثمان ، اثر فاعلية الرقابة المالية علي تقويم الأداء المالي للبنوك التجارية السودانية ،أطروحة دكتوراه (شندي : جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ،2016م) ص 121.

¹⁰⁰ - محمد صالح الحناوي ونهال فريد مصطفى ، الإدارة المالية والتحليل المالي للمشروعات الأعمال (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ،2008م) ص 58 .

- لتحقيقها بمعنى أن لا تعتمد علي المعايير الجاهزة ، بل يجب أن تخرج المعايير من داخل المنشأة لتعكس الواقع والظروف والملابسات الخاصة بها .
6. أن يكون المعيار مقياساً صادقاً لمدي فعالية استخدام موارد الوحدة الاقتصادية.
7. أن يكون المعيار حساساً للتغير في الأداء بحيث يعكس مدي قوة واتجاه هذا التغير ، ويجب أن تتوافر فيه خاصية التحفيز إلي تغير مستوي الأداء .
8. أن يسمح للمعيار بمقارنة أداء الوحدة الاقتصادية حالياً بأدائها في فترات سابقة وكذلك مقارنة الأداء بأداء وحدات أخرى .
9. عند وضع معايير الأداء لابد من فحص وتحليل البيانات المحاسبية لاستبعاد وتأثير العوامل التي تخرج عن نطاق سير الوحدات الاقتصادية .

رابعاً : مؤشرات تقييم الأداء :-

يعتبر قياس الأداء في المنشآت الحديثة جزءاً لا يتجزأ من النجاح الإداري والتقني خلال قياس مؤشرات الأداء والتعرف علي مدي نجاح تحقيق الأهداف . ويعتبر مؤشر تقييم الأداء عاملاً مساعداً في مقدار التقدم المتحقق نحو تحقيق أهداف المنشأة، وهي مقاييس مالية تستخدم للمساعدة في التأكد من أن المنشأة نجحت في تحقيق أهدافها ، وتعتبر مؤشرات الأداء هي إحدى تقنيات قياس نجاح أداء المنظمات المستخدمة مع برامج الجودة وتطوير المنشأة ، ويتم تحديد مؤشرات الأداء بناءً علي معايير تحددها طبيعة مهام ونشاطات المنشأة سواء كانت خدمية أو زراعية .

خامساً: أنواع مؤشرات تقييم الأداء :-

1. المؤشرات الشخصية والموضوعية : هي المؤشرات التي ترتبط أو ترجع إلي تصورات وتقييمات الأفراد الذين هم في علاقة مع المنشأة ، أما المؤشرات الموضوعية هي التي يمكن أن تولد تناقض لدي الأطراف المعنية ، أي أنها تؤدي إلي نفس النتيجة مهما كان المقيم ومثال ذلك مؤشرات الإنتاجية ، وعدد حوادث العمل داخل المنشأة.¹⁰¹

¹⁰¹ - محمد فرح عبد الحليم ، التمويل والإدارة المالية (ب م : ب ن ، 2003م) ص 36.

2. المؤشرات النوعية : وهي المؤشرات التي يصعب قياسها في أغلب الحالات ومن أمثلتها رضا العاملين عن ظروف العمل ، القدرة علي الاتصال ، ورضا العملاء عن خدمات المنشأة ، أما المؤشرات الكمية هي تسهل حسابها وهي تكون علي نوعين : المؤشرات المالية (النقدية) والمؤشرات غير النقدية (العينية)، والمؤشرات المالية هي يعبر عنها في شكل تكاليف وموازنة أما المؤشرات غير المالية هي التي يتم الحصول عليها بسرعة ، تتلاءم مع المستوي التشغيلي الذي يبحث عنه والتأقلم بسرعة ويمكن تقسيم المؤشرات غير المالية (العينية) إلي مجموعة أخري منها ما يلي :-

- مؤشرات أداء اليد العاملة المباشرة .
- مؤشرات الأمن : عدد حوادث العمل، العدد المتوسط لأيام التوقف بسبب الحوادث .
- مؤشرات أداء الآلات : عدد القطع المصنوعة يومياً ، عدد القطع المصنوعة في الوقت المحدد ، عدد الأعطال .
- المؤشرات الشاملة أو الجزئية هي مؤشرات شاملة وحسابها يقدم نظرة كلية عن أداء المنشأة .

3. مؤشرات الأداء المالي المبنية علي الربح المحاسبي : تعد مؤشرات الربحية من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المحللون الماليون ومستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء المنشأة ، وتسعي الوحدات الاقتصادية في ضوء تحقيق أعلي معدل ممكن لهذه المؤشرات في ضوء تحقيق الأهداف الأخرى مثل السيولة وغيرها .¹⁰²

4. إلا أن الاعتماد علي هذه المؤشرات علي الأرباح المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق فقط ، يجعل النظام المحاسبي وما يقدمه من معلومات للمستخدمين ويشوبه القصور خاصة ، وأن هنالك العديد من الانتقادات و أوجه القصور يتم توجيهها إلي الأرباح المعدة وفقاً للأساس الاستحقاق المحاسبي .

¹⁰² - عبد العزيز عبد الرحيم علي سليمان ، التمويل والإدارة المالية في منشآت الأعمال (ب م : ب ن ، 2004 م)

ونتيجة لزيادة اهتمام إدارة الشركة بتقييم الأداء فقد شاع استخدام مقاييس الأداء المبنية علي الربح المحاسبي .

ونتيجة لزيادة اهتمام إدارة المنشأة بتقييم الأداء فقد شاع استخدام مقاييس الأداء المبنية علي الربح المحاسبي ، وتشمل المقاييس التالية:¹⁰³

أ- هامش مجمل الربح : Gross Profit Margin

هو نسبة مجمل الربح إلي صافي المبيعات ، وكلما زادت هذه النسبة مقارنة بالمنافسين ، فان ذلك يعني كفاءة عمليات التشغيل وذلك لأن نسبة تكلفة المبيعات إلي صافي المبيعات أقل من المنافسين.

هامش مجمل الربح = $\frac{\text{مجمّل الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$

صافي المبيعات

ب- هامش صافي الدخل : Net Profit Margin

هو نسبة صافي الدخل إلي المبيعات ، وتبين هذه نسبة قدرة الشركة علي تحقيق ربح نتيجة للمبيعات وأن هامش مجمل الدخل قد يكون مرتفعاً ، بينما هامش صافي الدخل منخفضاً ، وذلك لان المبيعات لا تشمل التكاليف الإضافية من تكلفة التسويق والمصاريف الإدارية وفوائد القروض ، وفي هذه الحالة يكون مؤشرا علي نجاح المنشأة في الأنشطة الأساسية ، بينما فشل المنشأة في النواحي الأخرى بمعني وجود تكلفة إضافية محملة علي مصاريف المنشأة ولا علاقة له بتكلفة المنتج الأساسية ، ويتم حساب هامش صافي الدخل كما يلي :-

هامش صافي الدخل = $\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{صافي المبيعات}}$

صافي المبيعات

ج- معدل العائد علي الأصول : Return On Assets

¹⁰³ - محمد الفيومي محمد وآخرون ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2004م)

هو نسبة صافي الدخل إلي إجمالي الأصول (أي مجموع الأصول المتداولة الثابتة) يمكن استخدام إجمالي الأصول أو متوسط إجمالي الأصول .

معدل إجمالي الأصول = $\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{متوسط إجمالي الأصول}}$

متوسط إجمالي الأصول

وهذا المعدل يقيس قدرة المنشأة علي استثمار الأصول التي يمتلكها من معدات ومباني وأراضي ومخزون ، فإن مقارنة هذه النسبة بين شركتين يعملان في مجالين مختلفين لا يعطينا مؤشر عن فشل أو نجاح الشركة ، ولكن يمكننا من مقارنة قيمة هذا المؤشر لنفس الشركة عاماً بعد عام أو تقارن بالشركات المماثلة من حيث طبيعة النشاط لنفس العام .

5. مؤشرات الأداء المالي المبنية علي التدفق النقدي :-

نتيجة للقصور في القوائم المالية التقليدية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل) نشأت الحاجة إلي سد القصور في هذه القوائم ، ولتحقيق أهداف المحاسبة المالية التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، كما أن إتباع الأساس النقدي يؤدي إلي تجنب المشاكل المحاسبية الناتجة عن تطبيق قواعد الاستحقاق . وتعد معلومات التدفقات النقدية الخاصة بالشركة مؤشراً جيداً وملائماً بمفردها أو مصاحبة لغيرها من المعلومات المالية الأخرى ، وتساعد الدائنين والمستثمرين علي تقييم تلك المنشأة وتحليل درجة الخطر الخاصة بها، وذلك بجانب تمكنهم من التنبؤ بالمدفوعات المتوقع سدادها .

عند تحديد المؤشرات المناسبة للحكم علي الأداء ، ويفضل أن تكون قليلة

العدد ولكن ذات دلالة أهمية أن تتوفر فيها شروط منها ما يلي :-¹⁰⁴

- أن تتوفر للمقياس القدرة علي وصف العوامل المتشابكة التي تتداخل معاً لتشكيل المقياس النهائي .

- أن يتم اختيار مؤشرات الأداء علي أساس التفهم السليم والتحديد الواضح لأهداف ووظائف الوحدة الاقتصادية .

سادساً : دور النسب المالية في الكشف عن الأداء المالي :-¹⁰⁵

¹⁰⁴ - محمد صالح الحناوي ، مرجع سابق ، ص ص 58 - 59 .

يعتبر التحليل المالي عملية هادفة ، لذا فإن اختيار نوع التحليل المالي يعتمد علي الهدف المراد تحقيقه ، وتتمثل هذه النسب المالية في الآتي :-

أ- نسب النشاط أو إدارة الموجودات :- هي التي تشير إلي مدي كفاءة الإدارة في استخدام موجداتها لتوليد العوائد بواسطة مقارنة المبيعات المتحققة لأنواع مختلفة من الموجودات ، للوصول إلي مدي سرعة بيع المنشأة لموجداتها ، ومن مؤشرات قياس النشاط دوران المخزون ، مدة البيع ، مدة التحصيل .

ب- نسبة الرافعة أو المديونية : وهي تشير إلى درجة تمويل المنشأة من خلال المديونية ، ونجاح إدارة المنشأة في استخدام التمويل بدلاً من التمويل الممتلك ، ويعني قدرة الإدارة علي زيادة العائد لحملة الأسهم ومن المؤشرات المستخدمة مجموع المديونية إلي مجموع الموجودات ، ونسبة المديونية إلي رأس المال الكلي .

ج- نسب التقويم : هي النسب التي ترفع القيمة السوقية لأسهم المنشأة وتربط أسعار أسهم المنشأة بإيراداتها وبالقيمة الدفترية للسهم الواحد ، القيمة السوقية للسهم للقيمة الدفترية .

د- نسب النمو: وتقيس مدي نمو المنشأة في إطار نمو الاقتصاد الوطني متمثلاً في نمو الدخل القومي أو الناتج القومي الإجمالي ، ومن مؤشرات نمو المبيعات الصافية ، ونمو الدخل الصافي ، ونمو الأرباح للسهم العادي الواحد .

105 - ميادة أحمد عبد القيوم مزمل ، نظم المعلومات المحاسبية وأثرها علي الرقابة وتقويم الأداء المالي في البنوك الإسلامية (شندي : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة شندي ، 2016م) ص 90.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي

المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة

المبحث الثالث : اختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي

النشأة والتطوير :

في العام 1920م نشأت مصلحة المراجعة كمكتب تابع للسكرتير الإداري لمجلس الحاكم العام أبان حقبة الاستعمار الانجليزي للسودان عقب الحرب العالمية الأولى ، دخل السودان عدة مشروعات اقتصادية كبرى تكاد تكون طفرة إنمائية في العالمين الأفريقي والعربي، حيث أسست إدارة مشروع الجزيرة والتي كانت تسمى في ذلك الحين بالشركة السودانية الزراعية بالإضافة إلى إصدار قانون الشركات لسنة 1925م مما استوجب معه وجود مراجعة خارجية لتقوم بالرقابة على المسار المالي والحسابي لتلك المؤسسات الكبرى وباقي الوحدات والمراكز ، وفي العام 1933م صدر أول قانون للمراجعة تم بموجبه إنشاء مصلحة للمراجعة يرأسها المراجع العام 1970م صدر قانون ديوان المراجع العام متضمناً إلغاء قانون المراجعة الصادر في العام 1933م ،وحدد القانون الجديد واجبات وسلطات واختصاصات الديوان من الناحية القانونية والمهنية مواكبة للتطور الإداري والاقتصادي للدولة ، وفي العام 1986م صدر قانون جديد للديوان ألغي بموجبه قانون عام 1970م ومن أهم سماته أصبحت الشهادة الجامعية مدخلاً للخدمة ثم تعديل بعد أحكام القانون في العام 1990م .

يضع ديوان المراجعة القومي معايير للمراجعة في كل السودان ، ويتولى الرقابة علي الأداء المالي للحكومة القومية ، بما في ذلك تحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات وفقاً للموازنات المعتمدة من الهيئة التشريعية القومية والهيئات التشريعية الولائية ، ويعين رئيس الجمهورية بموافقة أغلبية الثلثين في المجلس الوطني المراجع العام من المؤهلين مهنيا ليرأس الديوان القومي للمراجعة ، ويؤدي القسم أمام رئيس الجمهورية ويعزل المراجع العام بذات الإجراءات التي عين بها .

يقوم ديوان المراجعة القومي بمراجعة حسابات الأجهزة التنفيذية القومية والهيئة التشريعية القومية والسلطة القضائية القومية إلي جانب حساب الولايات والمؤسسات

والهيئات والشركات العامة وأي مؤسسة أخرى يحددها القانون ، ويقدم المراجع العام تقريراً سنوياً لرئيس الجمهورية والمجلس الوطني .

الأجهزة الخاضعة للمراجعة :-

يقصد بها أي مرفق تابع للحكومة القومية ، ويشمل ذلك رئاسة الجمهورية، المجلس الوطني ومجلس الولايات والمحكمة الدستورية والسلطة القضائية القومية وديوان المراجعة القومي ومجلس الوزراء والوزارات والوحدات والأجهزة التابعة لها ، والقوات المسلحة والشرطة والأمن القومي والهيئات والشركات التي تملكها الدولة أو تسهم في رأس مالها بأي نسبة وصناديق المنشأة بموجب قوانين ومشروعات المنشأة بموجب اتفاقيات دولية والقطاع التعاوني والهيئات الشعبية والجمعيات التي يحددها المراجع العام وحكومات الولايات ومجالسها التشريعية وسلطاتها المحلية وتلك المرافق التابعة لتلك الحكومات ، وأي جهة أخرى خاصة أو عامة يكلف رئيس الجمهورية ديوان المراجعة القومي بمراجعة حساباتها ، وتشمل الأجهزة الخاضعة للمراجعة على الآتي :-

1. أجهزة اتحادية تتمثل في :-

- ❖ الأجهزة الدستورية والسياسية .
- ❖ الوزارات والمصالح .
- ❖ الهيئات والشركات الحكومية المملوكة للدولة والتي تساهم الدولة فيها بنسبة لا تقل عن 20% .
- ❖ بنك السودان المركزي والبنوك التجارية والمتخصصة والتي تساهم فيها الدولة بنسبة لا تقل عن 20% .
- ❖ الزكاة والصناديق .
- ❖ المشروعات .

2. أجهزة ولائية :-

- ❖ أجهزة سيادية .
- ❖ وزارات ولائية .
- ❖ المحليات .

❖ هيئات وشركات وصناديق ولائية .

❖ وحدات اتحادية .

اختصاصات الديوان :-

يتولى الديوان وضع معايير المراجعة في السودان والرقابة علي الأداء المالي للحكومة القومية وحكومات الولايات بما في ذلك الرقابة علي تحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات وفقاً للموازنات المعتمدة من المجلس الوطني والمجالس التشريعية الولائية مع عدم الإخلال بأحكام البند(1) ، يختص الديوان بالآتي :-

- مراجعة القوائم المالية للأجهزة الخاضعة للمراجعة .
- التأكد من وجود نظم رقابة داخلية ومدى تطبيقها وتقييم فعاليتها واتساقها وتحديد نقاط ضعفها وإصدار توصيات بشأنها .
- مراجعة أي حساب أو عمل يعهد بمراجعته إليه رئيس الجمهورية أو المجلس الوطني أو المجلس التشريعي الولائي .
- القيام بمراجعته الأداء وفحص النظم بغرض توفير التقييم الموضوعي البناء للتأكد من أن الموارد تدار باقتصاد وكفاءة وفعالية لتحقيق الأهداف .
- تقييم الأداء المالي الكلي للأجهزة الخاضعة للمراجعة .
- إعداد تقرير تفصيلي بعد كل مراجعة يتضمن نتائج المراجعة وإرساله للجهة التي تمت مراجعتها وفقاً للأسس والمعايير المهنية المتعارف عليها .
- إعداد تقرير سنوي بنتائج مراجعة الأجهزة ورفع له لرئيس الجمهورية والمجلس الوطني والمجالس التشريعية الولائية حسب الحال خلال مدة لا تتجاوز تسعة أشهر من نهاية السنة المالية .
- متابعة تقديم حسابات الأجهزة الخاضعة للمراجعة أو تلك التي يكلف بمراجعتها في الموعد المحدد قانوناً وإخطار رئيس الجمهورية بأي تأخير في تقديم تلك الحسابات .
- إجراء أي مراجعة مسبقة أو مستمرة أو لاحقة أو مراجعة أداء شاملة أو المراجعة البيئية أو الرقابة على نظم المعلومات .

- فحص العقود واتفاقيات القروض والمنح بغرض التأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح ومتابعة التنفيذ .
- الاشتراك والتنسيق مع الجهات المختصة في تطوير مهنة المراجعة .
- تمثيل السودان في هيئات ومنظمات الرقابة المالية والمحاسبة الدولية والإقليمية .
- تمثيل السودان في أي هيئة أو لجنة للرقابة المالية تنشأ بموجب أي اتفاقية متعلقة بأي مشروع للاستثمار المشترك .

خطة عمل الديوان :-

تتمثل في النقاط التالية :-

- ❖ قرار السيد المراجع العام بشأن الخطة .
- ❖ المدى الزمني لإنقاذ خطة كل إدارة .
- ❖ بيان بالأجهزة التي ستخضع للمراجعة من قبل كل إدارة .
- ❖ قائمة توزيع القوي العاملة على الإدارات .
- ❖ برامج التدريب .
- ❖ القرارات والمنشورات والموجهات الفنية والإدارية اللازمة .

سلطات الديوان :-

- يكون للديوان في سبيل مباشرة اختصاصاته المنصوص عليها في المادة (7) الحق في ممارسة جميع السلطات التي تمكنه من المراجعة والتحقق من تنفيذ القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية والمحاسبية بما يحقق الأهداف الموضوعية باقتصاد وكفاءة وفعالية، ويكون للديوان السلطات الآتية :-
- طلب أي مستند أو دفتر أو سجل أو عقد أو دراسات أو خطط أو مكاتبة ذات طابع عادي أو سري يري أنها لازمة لأغراض المراجعة .
 - الدخول في أي وقت ، بإخطار مسبق أو بدون إخطار أو مكان أو مكتب يتبع لأي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة .
 - فحص أي من القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية ونظم المعلومات والسياسات والإجراءات الخاصة بالأجهزة الخاضعة للمراجعة .

- استدعاء أو الاتصال مباشرة بأي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة وأي من العاملين فيها لأغراض المراجعة .
- معاينة وفحص أي أصول أو أعمال أو أي مستندات أو دفاتر مالية أو سجلات أو إجراء أي اختبارات فعلية أو تقصى أو استخلاص نتائج أو إجراء يكون ضرورياً لاستكمال المراجعة .
- الحصول من أي شخص أو جهة تتعامل مع الأجهزة الخاضعة للمراجعة علي الصرف علي أي بند أو جزء من أي بند من مصروفات أو حسابات ، ويأمر بإيقاف ذلك الصرف متى ما رأي إسرافاً في الصرف أو تجاوزاً للإعتمادات المصدقة في الموازنة أو أنه غير مطابق للقوانين واللوائح والنظم المالية ، وفي حالة عدم التقيد بذلك يتم رفع الأمر للجهة المختصة لتقديم الشخص المسئول للمساءلة القانونية .
- يطلب من الرئيس الأعلى أو رئيس الجهاز الخاضع للمراجعة استرداد أي مبالغ من أي شخص مسئول أو مؤتمن علي أموال أي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة أن يرد شخصياً أي مبالغ يكون صرفها عمداً أو خطأ أو إهمالاً بسبب المبالغة أو الإسراف أو تجاوز الاعتمادات المصدقة أو لأي سبب آخر وفي حالة عدم رد تلك المبالغ وبالرغم من ردها يقدم الديوان تقريراً إلى رئيس الجهاز المعني لاتخاذ الإجراءات القانونية في مواجهة ذلك الشخص وإخطار وكيل النيابة المختص بذلك .
- إصدار أمر لرئيس الجهاز الخاضع للمراجعة الذي يعمل فيه الشخص المنسوب إليه أي مخالفة مالية أو إدارية أو فنية إيقاف ذلك الشخص عن العمل إذا كان وجوده يسبب ضرراً أو يوتر على أعمال المراجعة .
- تكوين اللجان الفنية اللازمة بغرض إجراء التقييم والتقصي وإعداد الدراسات اللازمة لأغراض المراجعة لأي حالة تستوجب ذلك بالأجهزة الخاضعة للمراجعة ويجب عليها تحمل التكلفة .
- يقوم الديوان في أي وقت بإخطار أي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة بصورة للوزير المختص أو السلطة المختصة بحسب الحال عن أي تصرف أو إجراء

مالي أو إداري مخالف للنظم واللوائح المالية لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة ، فإذا لم يتم ذلك خلال شهر من ذلك الإخطار تقوم النيابة بناءً علي الصورة المرسله لها باتخاذ الإجراءات القانونية ضد المتهمين ورئيس الوحدة المعنون له التقرير وفقاً لأحكام القانون .

واجبات الأجهزة الخاضعة للمراجعة تجاه الديوان :-

قفل الحسابات :

- يجب علي الأجهزة الخاضعة للمراجعة قفل حساباتها وتقديم القوائم المالية للديوان في مدة لا تتجاوز ستة أشهر من نهاية كل سنة مالية .
- يجب علي الأجهزة المذكورة في البند (1) تأمين كل ما يؤدي إلي إنجاز المراجعة بكفاءة ويسر دون اعتراض أو تعويق إجراءات المراجعة بإخطار أو بدون أخطار مسبق من الديوان .

التعيين والعزل :-

- ❖ يشترط من يتولي منصب المراجع العام الحصول علي عضوية جمعية معترف بها دولياً .
 - ❖ يعين رئيس الجمهورية المراجع العام بموافقة ثلثي أعضاء المجلس الوطني لمدة لا تزيد عن خمس سنوات تجدد لخمس سنوات أخرى .
 - ❖ يعين رئيس الجمهورية نواب المراجع العام بناء علي توصية المراجع العام وتوصية أعضاء المجلس الوطني ولا يتم عزلهم إلا بقرار من رئيس الجمهورية وموافقة المجلس الوطني وتوصية مسببة من المراجع العام .
 - ❖ يكون أحد النواب علي الأقل من بين المراجعين في الديوان وعلي أن يكون أحدهم أيضاً حاصلاً علي عضوية جمعية محاسبة معترف بها
 - ❖ يعين المراجع العام سائر المراجعين بعد توصية لجنة الاختيار علي أن المراجع حاملاً علي درجة البكالوريوس .
 - ❖ يجوز للمراجع العام تعيين مراجعين من خارج الديوان علي أن لا تقل خبراتهم عن خمس سنوات .
- حظر مزاوله الأعمال :-**

- ❖ لا يجوز للمراجع العام وأي من نوابه مزاولة أي مهنة خاصة .
- ❖ لا يجوز للمراجعين مزاولة أي مهنة ذات صلة إلا بإذن من المراجع العام .

إرسال قرارات التعيين :-

يجب علي الأجهزة الخاضعة أن ترسل للديوان صورة من كل القرارات التي تتعلق بالتعيين والتعاقد الشخصي والترقي والعلاوات والمخصصات الأخرى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها ، وذلك بغرض فحصها والتأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لذلك وتنفيذ أي توصيات يصدرها الديوان في ذلك .

إرسال نسخ من العقود واتفاقيات القروض :-

- يجب علي الأجهزة الخاضعة للمراجعة أن ترسل نسخاً من العقود بما في ذلك عقود تأسيس الشركات التي تملكها أو التي تساهم فيها اتفاقيات القروض المحلية والأجنبية التي تحصل عليها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقيع عليها وذلك بغرض فحصها والتأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح ومتابعة التنفيذ وإبداء الملاحظات في هذا الشأن لاتخاذ اللازم وفق ذلك .

التبليغ عن جرائم المال العام وضياعه :-

- يجب على الأجهزة الخاضعة للمراجعة أن تبلغ الديوان عن أي مخالفة مالية أو تزوير في الحسابات أو المستندات أو البيانات أو أي تصرف يترتب عليه ضرر مالي أو اقتصادي فور اكتشافها .

- يجب علي الرئيس الأعلى أو رئيس الوحدة المعنية اتخاذ الإجراءات القانونية فوراً في حالة إخطار الوحدة المعنية بما يتبين من نتيجة المراجعة عن جرائم المال العام أو أي مخالفة مالية أو تزوير في الحسابات أو المستندات والبيانات أو أي تصرف يترتب عليه ضرر مالي أو اقتصادي .

الرد علي تقارير ومكاتبات الديوان :-

- يجب علي الأجهزة الخاضعة للمراجعة الرد علي كافة التقارير والملاحظات والمكاتبات وتنفيذ التوجيهات اللازمة التي يصدرها الديوان وفور انتهاء المراجعة واستلام التقرير .

المخالفات :-

دون المساس بأي إجراءات مدنية أو جنائية في أي قانون آخر يكون رئيس الجهاز الخاضع للمراجعة أو أي عامل به عرضة للمساءلة القانونية في حالة المخالفات الآتية :-

- عدم الرد على التقارير أو الملاحظات أو المكاتبات التي يصدرها الديوان أو جهاز المراجعة بالولائة بصفة عامة أو التأخير في الرد عليها دون عذر مقبول ويعتبر في حكم عدم الرد والإجابة التي يكون الغرض منها المماطلة.
- عدم قفل الحسابات التي تخضع للمراجعة بموجب أحكام هذا القانون أو عدم تقديمها في المدة المحددة .
- عدم إرسال القرارات التي تتعلق بالتعيين والتعاقد الشخصي والترقي والعلاوات والمخصصات .
- عدم إرسال صورته من العقود واتفاقيات القروض وعقود تأسيس الشركات التي تساهم فيها الدولة وفق أحكام هذا القانون خلال ثلاثين يوماً من توقيعها أو خلال المدة التي يحددها المراجع العام .
- عدم موافاة الديوان بالحسابات والمستندات والوثائق التي تطلبها للفحص أو المراجعة وفقاً لأحكام هذا القانون .
- عدم إخطار الديوان أو أجهزة المراجعة بالولايات بحسب الحال في حالة وضع نظم مالية جديدة أو تعديل أو إلغاء النظم واللوائح المالية القائمة .
- تكليف مراجع من خارج الديوان دون إذن مكتوب من المراجع العام .

الجرائم والعقوبات :-

- يعتبر مرتكباً جريمة كل شخص يخالف أحكام المادة (44) من هذا قانون المراجعة القومي 2007م ويعاقب بالسجن لمدة لا تتجاوز ستة أشهر أو الغرامة أو العقوبتين معاً .
- مع عدم الإخلال بأحكام البند (1) أعلاه يعتبر مرتكباً جريمة كل شخص يخالف أحكام المادة (16) من القانون ويعاقب بالسجن لمدة لا تتجاوز ستة أشهر أو بالغرامة أو بالعقوبتين معاً .

الحصانات :-

فيما عدا حالات التلبس لا يجوز:

- ❖ القبض على المراجع العام أو نوابه أو اتخاذ أي إجراءات تحقيق أو رفع أي دعوي جنائية ضده بسبب فعل يتعلق بأداء مهامه إلا بإذن من رئيس الجمهورية بعد التشاور مع وزير العدل .
- ❖ القبض على المراجعين أو اتخاذ أي إجراءات تحقيق أو رفع دعوة جنائية ضد أي منهم بسبب فعل يتعلق بأداء مهامه إلا بإذن من المراجع العام بعد التشاور مع وزير العدل .
- ❖ يجوز للمراجع العام إصدار بطاقة تمنح المراجع الحق في الدخول لأي مرفق حكومي .

المبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة

أداة الدراسة :

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة وأراء عدد من أعضاء هيئة التدريس ذوى الخبرة في هذا المجال، وكذلك بعض المحاسبين والمراجعين وأصحاب الخبرة في مجال المحاسبة، وذلك لتحديد فقرات الاستبانة ، وقد تم تحكيم الاستبانة من قبل ذوى الخبرة.

تم توجيه الاستبانة إلى عينة تتكون من 50 فرد من الموظفين بديوان المراجعة القومي وتتكون الاستبانة من جزأين :

الجزء الأول : يتضمن المعلومات الشخصية المبحوثين (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة) وذلك للوقوف على وأعمار ومؤهلات وتخصصات وخبرات ومسميات المبحوثين.

الجزء الثاني: يتضمن أسئلة الفرضيات كلا علي حدا.

عبارات الاستبانة :

تم توجيه عبارات الاستبانة على الموظفين بديوان المراجعة القومي (عينة الدراسة) وقد احتوت الاستبانة على (21) سؤال و على كل فرد من عينة الدراسة تحديد إجابة واحدة في كل سؤال وفق مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة).

وقد تم توزيع عبارات الاستبانة على فرضيات الدراسة الثلاث ، وقد اشتملت كل فرضية على عدة عبارات.

صدق وثبات الاستبانة :

ثبات أداة الدراسة يعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها علي الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة.¹⁰⁶

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة وقد تبين أن معامل الثبات مرتفعة مما يطمئن علي استخدام الاستبانة .

وتم اختبار ثبات عبارات الاستبانة عن طريق معامل ألفا كرونباخ الاحصائي وقد كانت النتيجة 0.75 من 1 وهذا يدل على ثبات عبارات الاستبانة.

صدق الاستبانة

يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه ، كما يقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية ، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها .¹⁰⁷

تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقة الصدق الظاهري للأداة (صدق الاستبانة) .

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها ، تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:

— العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات.

— النسب المئوية.

— الوسط الحسابي.

— الانحراف المعياري

— اختبار مربع كاي لاختبار فرضيات الدراسة.

¹⁰⁶ حمد العساف ، المدخل إلي البحث في العلوم السلوكية ، (الرياض : كتيبة الكعبان ، 1995) ، ص 450 .

¹⁰⁷ ذوقان العبيدات وآخرون ، البحث العملي - مفهومة وأدواته وأساليبه ، (عمان : دار الفكر ، 2002م) ، 179 .

ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه علي البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (Spss) Statistical Package for social science والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج كما تم استخدام برنامج Microsoft Office Excel 2007 في عمليات الرسم البياني

تطبيق أداة الدراسة :

وزعت الاستبانة على عينة الدراسة وتم تفرغ البيانات في جداول أعدتها الباحثة لهذا الغرض ، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (1 2 3 4 5) على الترتيب . واعدت الباحثة الجداول والأشكال البيانية اللازمة لكل سؤال في الاستبانة كما يلي:

أولاً : تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة :

1/ العمر :

جدول رقم (1/2/4)

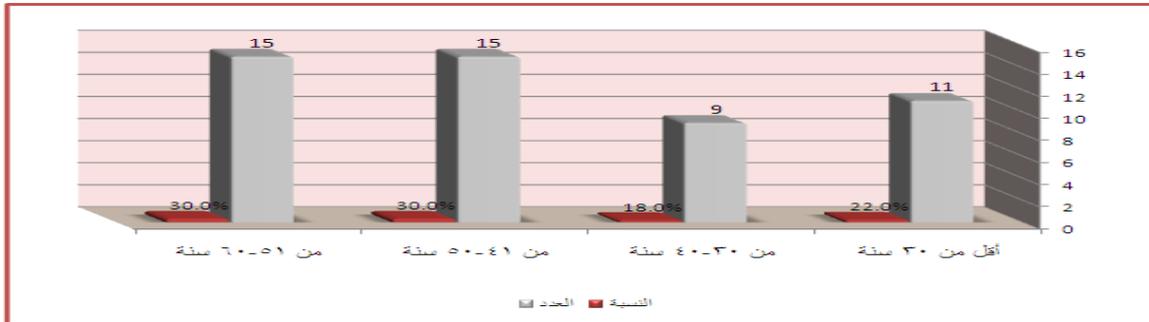
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

الرقم	العمر	التكرار	النسبة
1.	أقل من 30 سنة	11	22%
2.	من 30-40 سنة	9	18%
3.	من 41-50 سنة	15	30%
4.	من 51-60 سنة	15	30%
5.	أكثر من 60 سنة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (1/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (1/2/4) أن هنالك (15) فرداً وبنسبة (30%) أعمارهم من 50-41 سنة ، وأن هنالك أيضاً (15) فرداً وبنسبة (15%) أعمارهم من 60-51 سنة، وأن هنالك (11) فرداً وبنسبة (22%) أعمارهم أقل من 30 سنة، وأن هنالك (9) أفراد وبنسبة (18%) أعمارهم من 30-40 سنة. نلاحظ أن (70%) أشخاص نشطين تتراوح أعمارهم ما بين 30-50، وأما الفئات التي تمثل (30%) فهي كوادرات ذات خبرة يمكن أن تشرف على الفئات النشطة بصورة جيدة.

2/ المؤهل العلمي:

جدول رقم (2/2/4)

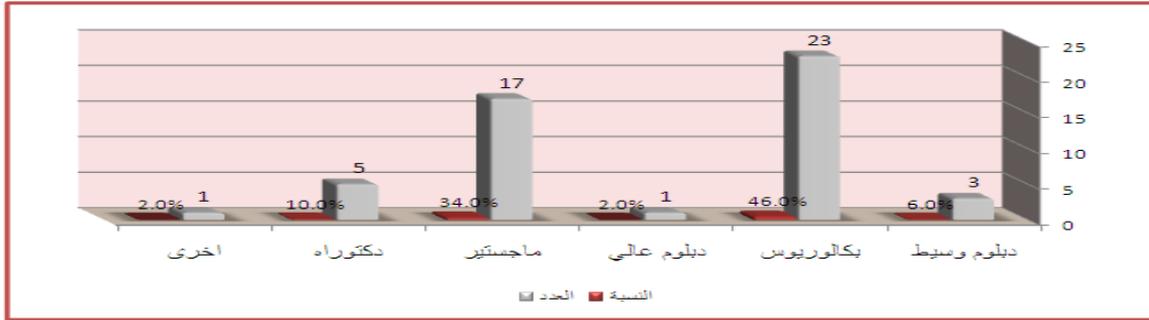
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

الرقم	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
1	دبلوم وسيط	3	6%
2	بكالوريوس	23	46%
3	دبلوم عالي	1	2%
4	ماجستير	17	34%
5	دكتوراه	5	10%
6	أخرى	1	2%
	المجموع	50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (2/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (2/2/4) أن هنالك (23) فرداً وبنسبة (46%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وأن هنالك (17) أفراد وبنسبة (34%) مؤهلهم العلمي ماجستير، وأن هنالك (5) أفراد وبنسبة (10%) مؤهلهم العلمي دكتوراه، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) مؤهلهم العلمي دبلوم وسيط، وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (2%) مؤهلهم العلمي دبلوم عالي، وأن هنالك أيضاً (1) فرد وبنسبة (2%) مؤهلهم العلمي آخر.

نلاحظ أن 98% تتراوح مؤهلاتهم ما بين الدبلوم الوسيط والدكتوراه مما يدل على فهمهم لموضوعات الاستبانة المعروضة وتفهمهم للأسئلة والإجابة بصورة مثالية.

3/ التخصص العلمي :

جدول رقم (3/2/4)

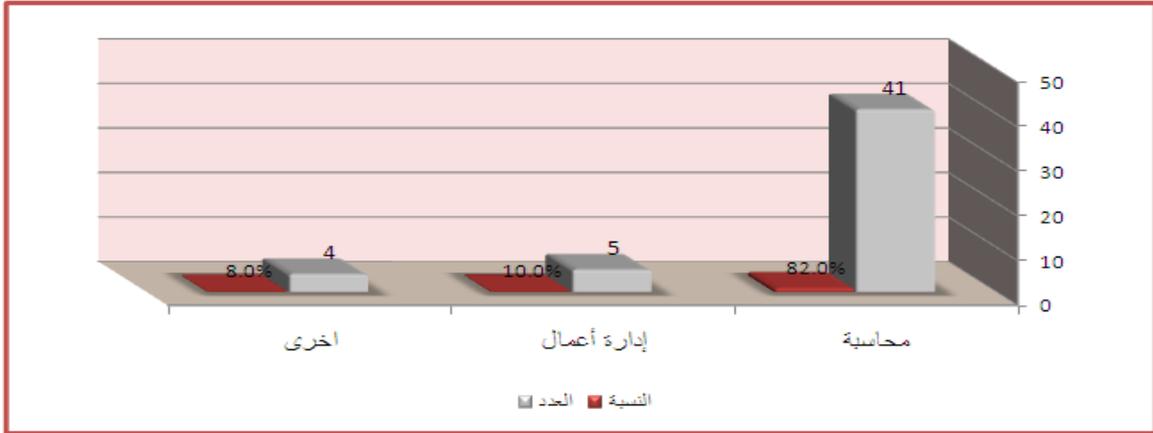
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

الرقم	التخصص العلمي	التكرار	النسبة
1.	محاسبة	41	82%
2.	إدارة أعمال	5	10%
3.	اقتصاد	-	-
4.	دراسات مصرفية	-	-
5.	أخرى	4	8%
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (3/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (3/2/4) أن هنالك (41) فرداً وبنسبة (82%) تخصصهم العلمي محاسبة، أن هنالك (5) أفراد وبنسبة (10%) تخصصهم العلمي إدارة أعمال، أن هنالك (4) أفراد وبنسبة (8%) لديهم تخصصات علمية أخرى.

نلاحظ أن 92% من المبحوثين تخصصهم العلمي علوم إدارية (محاسبة وإدارة أعمال) مما يؤكد استيعابهم لإجاباتهم عن الموضوع المدروس بصورة جيدة.

4/ المسمى الوظيفي:

جدول رقم (4/2/4)

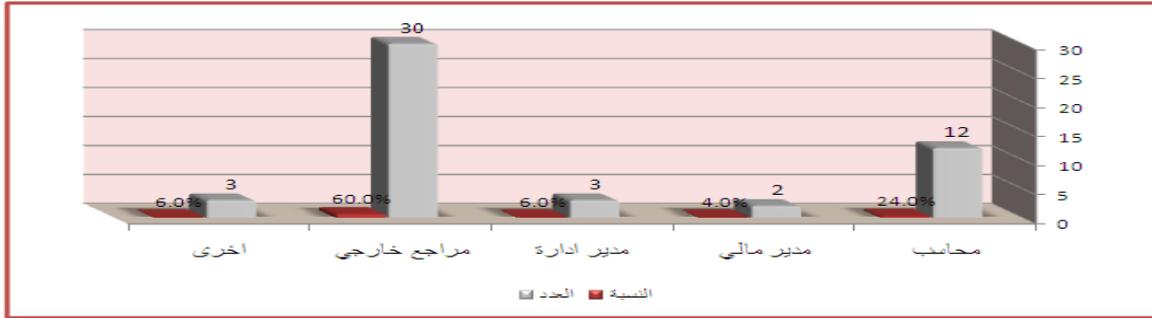
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي

الرقم	المسمي الوظيفي	التكرار	النسبة
1.	محاسب	12	24%
2.	مدير مالي	2	4%
3.	مدير إدارة	3	6%
4.	مراجع خارجي	30	60%
5.	أخرى (أذكرها)	3	6%
	المجموع	50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (4/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (4/2/4) أن هنالك (30) فرداً وبنسبة (60%) مساهم الوظيفي مراجع خارجي، وأن هنالك (12) فرداً وبنسبة (24%) مساهم الوظيفي محاسب، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) مساهم الوظيفي مدير إدارة، وأن هنالك أيضاً (3) أفراد وبنسبة (6%) لديهم مسميات وظيفية أخرى، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) مساهم الوظيفي مدير مالي.

نلاحظ أن 94% من المبحوثين يعملون في المجال المالي سواء أن كانوا محاسبين أو إداريين أو مراجعين وهي الفئة المراد بحثها.

5/ سنوات الخبرة:

جدول رقم (5/2/4)

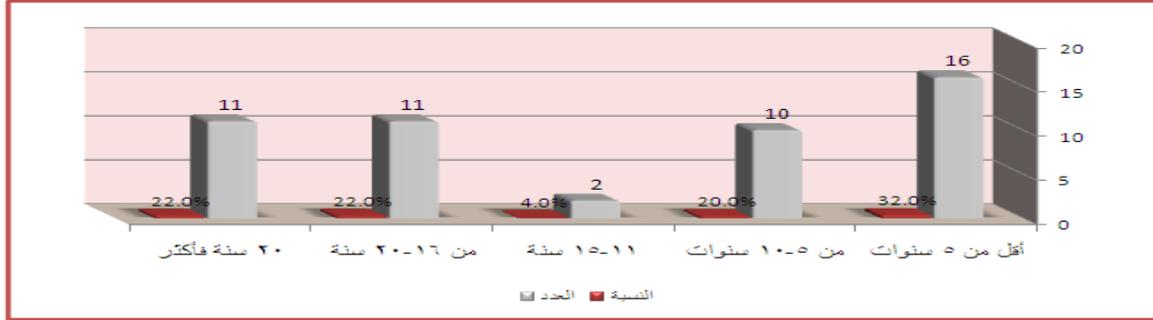
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

الرقم	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
.1	أقل من 5 سنوات	16	32%
.2	من 5 - 10 سنة	10	20%
.3	11 - 15 سنة	2	4%
.4	من 16 - 20 سنة	11	22%
.5	20 سنة فأكثر	11	22%
	المجموع	50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (5/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (5/2/4) أن هنالك (16) فرداً وبنسبة (32%) سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، وأن هنالك (11) فرداً وبنسبة (22%) سنوات خبراتهم من 5-10 سنة، وأن هنالك أيضاً (11) فرداً وبنسبة (22%) سنوات خبرتهم أكثر من 20 سنة، وأن هنالك (10) أفراد وبنسبة (20%) سنوات خبرتهم من 10-5 سنوات، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) سنوات خبرتهم من 11-15 سنة. نلاحظ أن 68% من الخبرات أي تتراوح خدمتهم من 5 سنوات وأكثر من 20 سنة مما يدل على أنهم ذوي خبرة في المجال المهني.

ثانياً : تحليل عبارات الاستبيان :

العبرة الأولى : الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في استقلاله

جدول رقم (6/2/4)

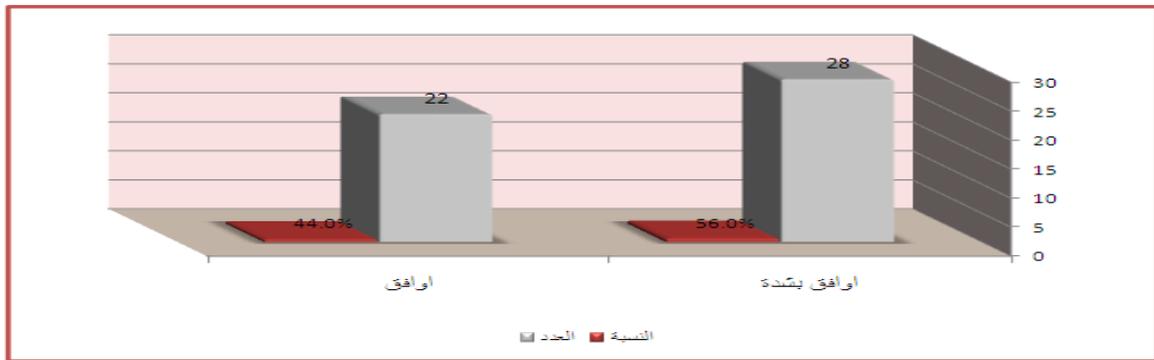
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الأولى

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	28	%56
2.	أوافق	22	%44
3.	محايد	-	-
4.	لا أوافق	-	-
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (6/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (6/2/4) أن هنالك (28) فرداً وبنسبة (56%) وافقوا بشدة على العبرة، وأن هنالك (22) فرداً وبنسبة (44%) وافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في استقلاله.

العبرة الثانية : إن التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله

جدول رقم (7/2/4)

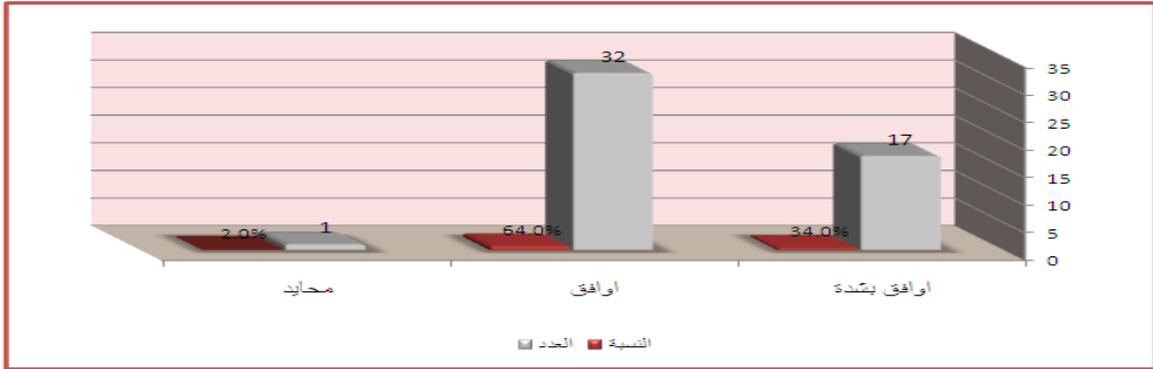
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	17	34%
2.	أوافق	32	64%
3.	محايد	1	2%
4.	لا أوافق	-	-
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (7/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (7/2/4) أن هنالك (32) فرداً وبنسبة (64%) وافقوا على العبرة، وأن هنالك (17) فرداً وبنسبة (34%) وافقوا بشدة، وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (2%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله.

العبرة الثالثة: يساهم الأداء المالي في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة

جدول رقم (8/2/4)

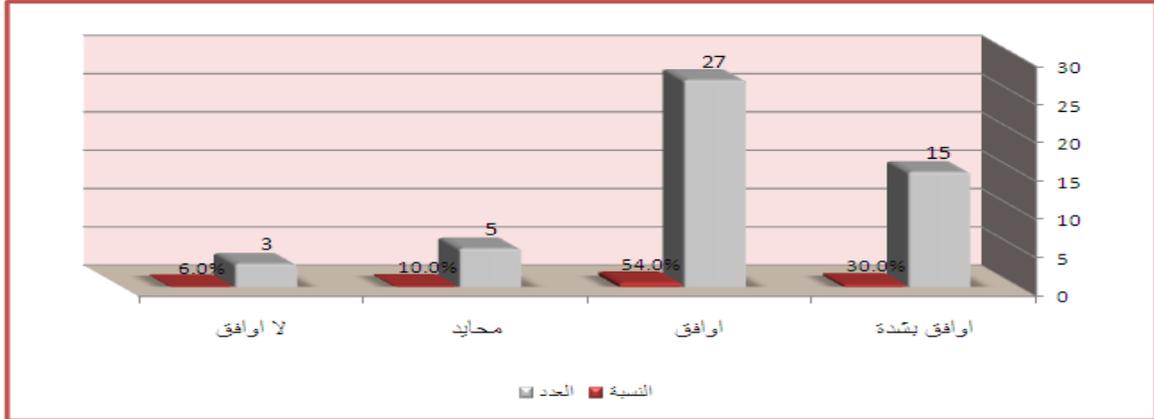
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	15	%30
.2	أوافق	27	%54
.3	محايد	5	%10
.4	لا أوافق	3	%6
.5	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (8/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (8/2/4) أن هنالك (27) فرداً وبنسبة (54%) وافقوا على العبارة أعلاه، وأن هنالك (15) فرداً وبنسبة (30%) وافقوا بشدة، وأن هنالك (5) أفراد وبنسبة (10%) محايدين، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن يساهم الأداء المالي في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة.

العبارة الرابعة: يسهم الأداء المالي الممتاز في زيادة أرباح المنشأة وتحسين
أوضاع العاملين فيها

جدول رقم (9/2/4)

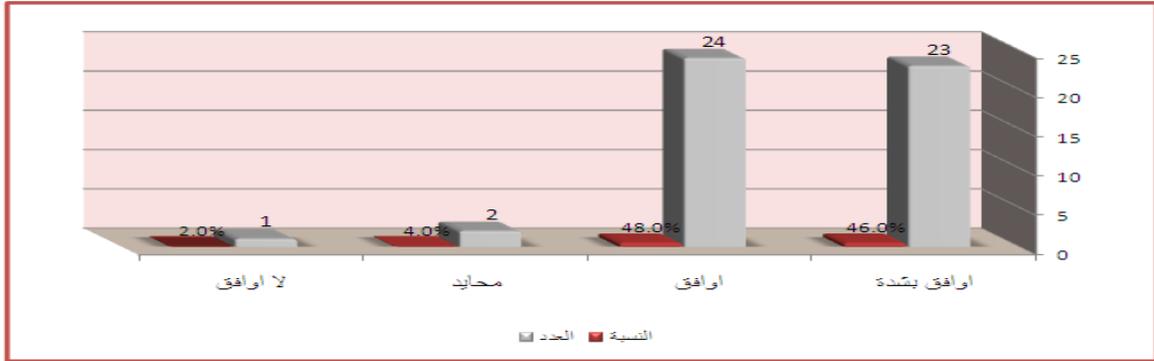
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	23	%46
.2	أوافق	24	%48
.3	محايد	2	%4
.4	لا أوافق	1	%2
.5	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (9/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (9/2/4) أن هنالك (24) فرداً وبنسبة (48%) وافقوا على العبارة أعلاه، وأن هنالك (23) فرداً وبنسبة (46%) وافقوا بشدة، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) محايدين، وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (2%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن يسهم الأداء المالي الممتاز في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها.

العبرة الخامسة: تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة

جدول رقم (10/2/4)

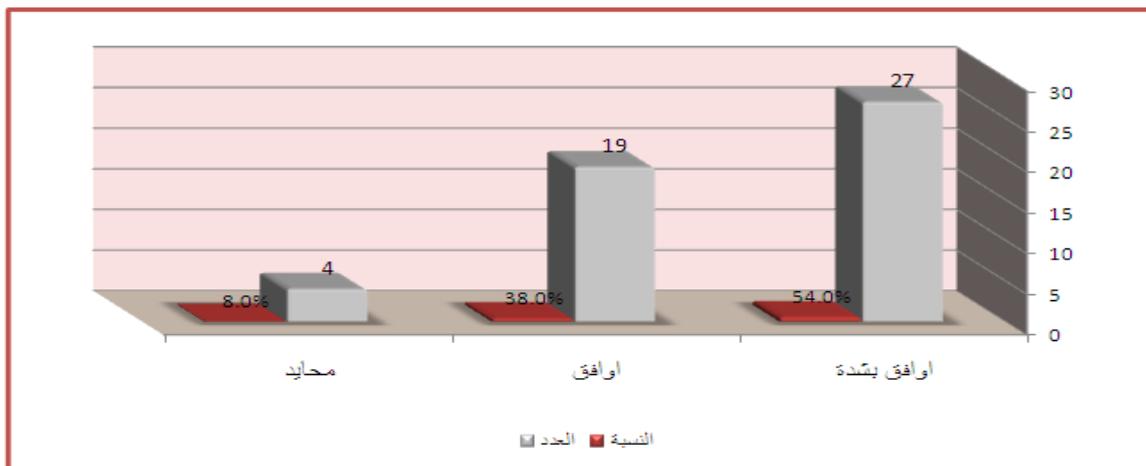
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	27	%54
2.	أوافق	19	%38
3.	محايد	4	%8
4.	لا أوافق	-	-
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (10/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (10/2/4) أن هنالك (27) فرداً وبنسبة (54%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك (19) فرداً وبنسبة (38%) وافقوا، وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (8%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة.

العبارة السادسة : وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً علي استقلاليتة وبالتالي علي جودة الأداء

جدول رقم (11/2/4)

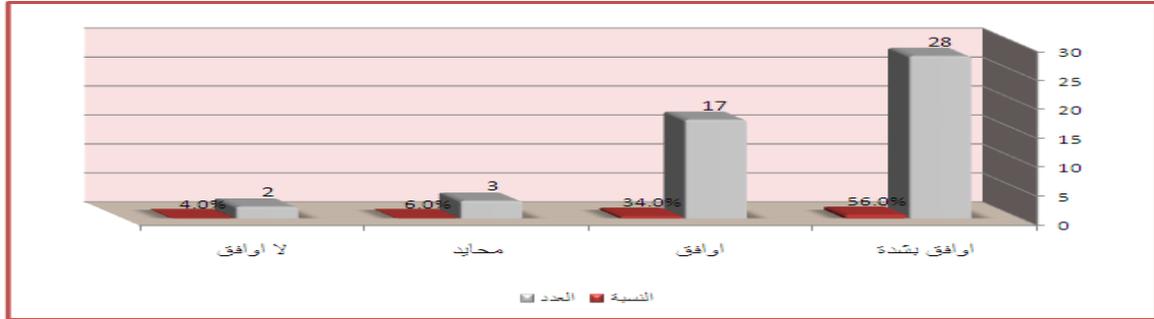
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	28	56%
2.	أوافق	17	34%
3.	محايد	3	6%
4.	لا أوافق	2	4%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (11/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (11/2/4) أن هنالك (28) فرداً وبنسبة (56%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك (17) فرداً وبنسبة (34%) وافقوا، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) محايدين، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً علي استقلاليتة وبالتالي علي جودة الأداء.

العبرة السابعة : وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات

جدول رقم (12/2/4)

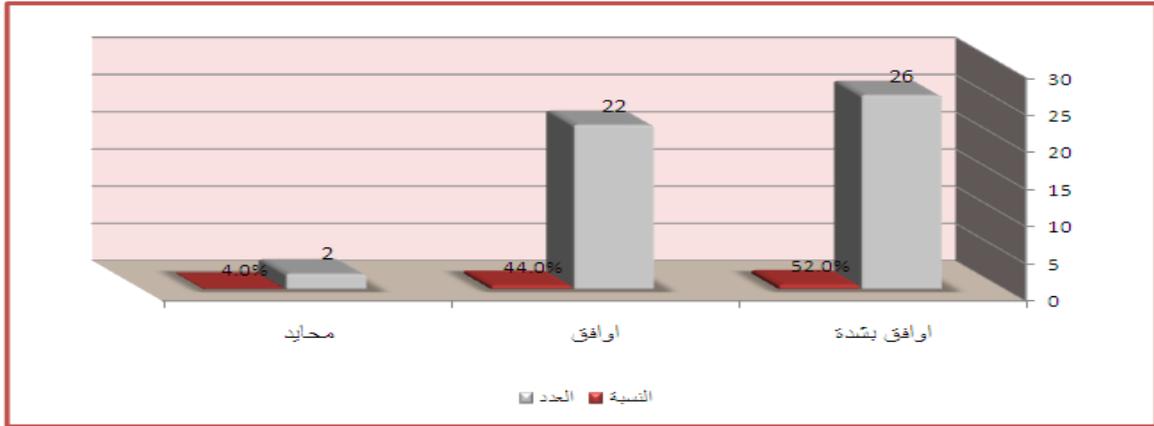
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة السابعة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	26	52%
2.	أوافق	22	44%
3.	محايد	2	4%
4.	لا أوافق	-	-
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (12/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة السابعة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (12/2/4) أن هنالك (26) فرداً وبنسبة (52%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك (22) فرداً وبنسبة (44%) وافقوا، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات.

العبرة الثامنة : يتم تعيين مراجع الحسابات وفق التشريعات القانونية وقواعد السلوك المهني

جدول رقم (13/2/4)

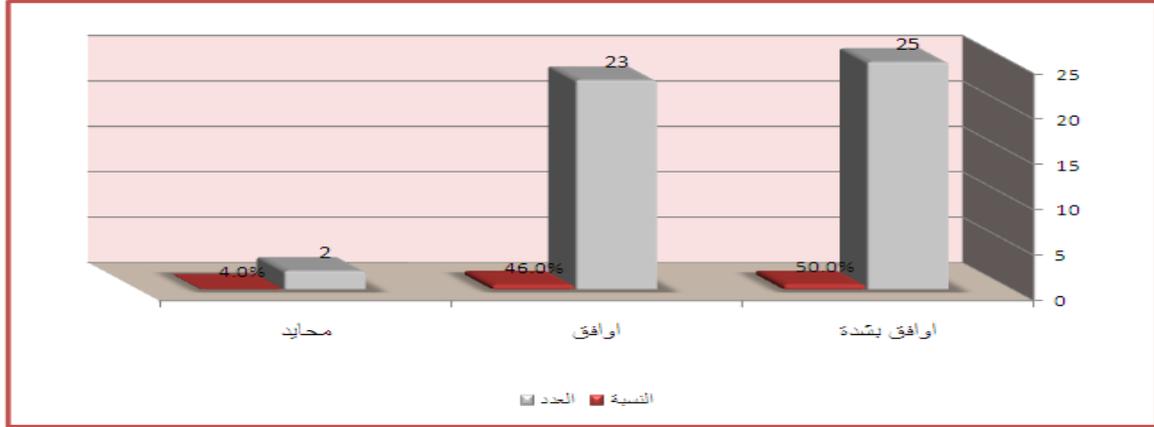
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	25	50%
2.	أوافق	23	46%
3.	محايد	2	4%
4.	لا أوافق	-	-
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (13/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (13/2/4) أن هنالك (25) فرداً وبنسبة (50%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك (23) فرداً وبنسبة (46%) وافقوا، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%)، ويتضح من خلال ذلك أن يتم تعيين مراجع الحسابات وفق التشريعات القانونية وقواعد السلوك المهني.

العبرة التاسعة : عدم التزام إدارة المنشأة بتحديد الأتعاب الكافية للمراجع مقدماً
يوثر سلباً على أدائه المستقبلي

جدول رقم (14/2/4)

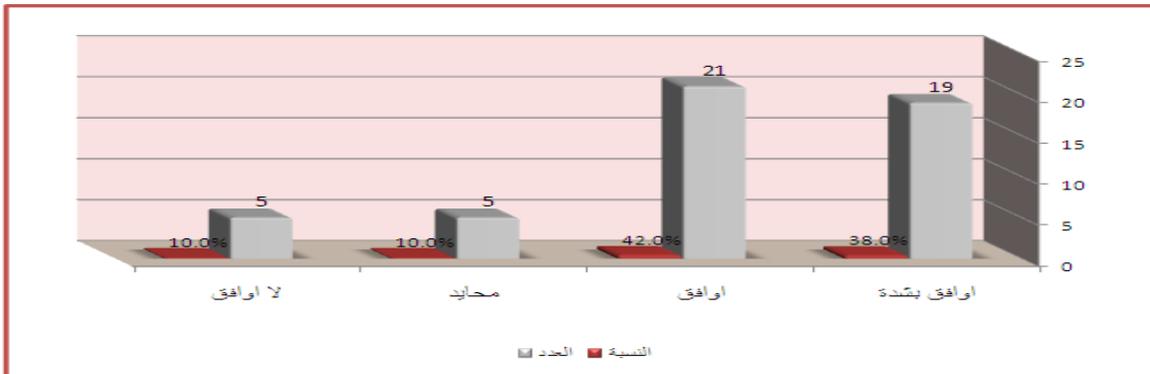
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة التاسعة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	19	38%
2.	أوافق	21	42%
3.	محايد	5	10%
4.	لا أوافق	5	10%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (14/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة التاسعة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (14/2/4) أن هنالك (21) فرداً وبنسبة (42%) وافقوا على العبرة أعلاه، وأن هنالك (19) فرداً وبنسبة (38%) وافقوا بشدة، وأن هنالك (5) أفراد وبنسبة (10%) محايدين، وأن هنالك أيضاً (5) أفراد وبنسبة (10%) محايدين ويتضح من خلال ذلك أن عدم التزام إدارة المنشأة بتحديد الأتعاب الكافية للمراجع مقدماً يوثر سلباً على أدائه المستقبلي.

العبرة العاشرة : إن زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلباً علي استقلاليته

جدول رقم (15/2/4)

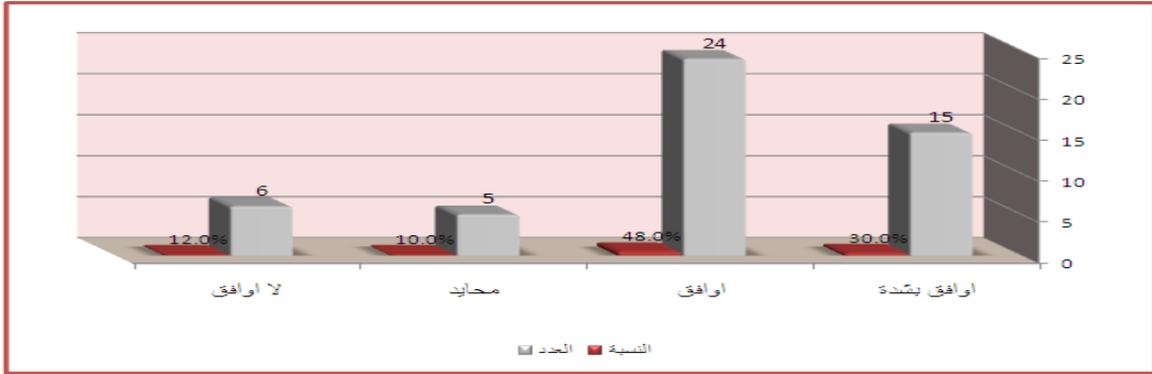
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة العاشرة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	15	30%
2.	أوافق	24	48%
3.	محايد	5	10%
4.	لا أوافق	6	12%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (15/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة العاشرة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (15/2/4) أن هنالك (24) فرداً وبنسبة (48%) وافقوا على العبرة أعلاه، وأن هنالك (15) فرداً وبنسبة (30%) وافقوا بشدة، وأن هنالك (6) أفراد وبنسبة (12%) لم يوافقوا، وأن هنالك (5) أفراد وبنسبة (10%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلباً علي استقلاليته.

العبارة الحادية عشر : يتعين علي المراجع أن يعمل كمراجع مهني متخصص فقط

جدول رقم (16/2/4)

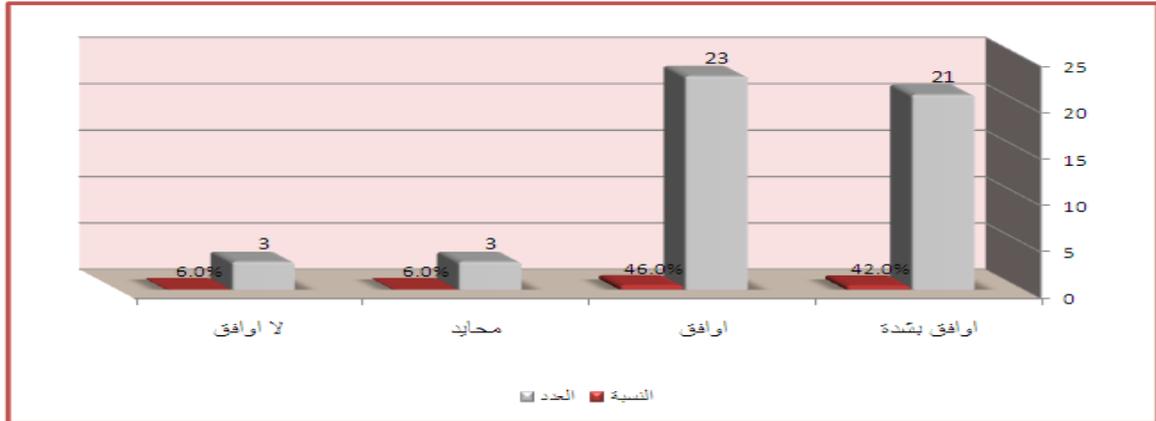
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	21	42%
2.	أوافق	23	46%
3.	محايد	3	6%
4.	لا أوافق	3	6%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (16/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (16/2/4) أن هنالك (23) فرداً وبنسبة (46%) وافقوا على العبارة أعلاه، وأن هنالك (21) فرداً وبنسبة (42%) وافقوا بشدة، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) محايدين وأن هنالك أيضاً (3) أفراد وبنسبة (6%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أنه يتعين علي المراجع أن يعمل كمراجع مهني متخصص فقط.

العبرة الثانية عشر: يجب علي المراجع الإطلاع علي نطاق المراجعة والتكليف ومن ثم الاتفاق علي الأتعاب أولاً

جدول رقم (17/2/4)

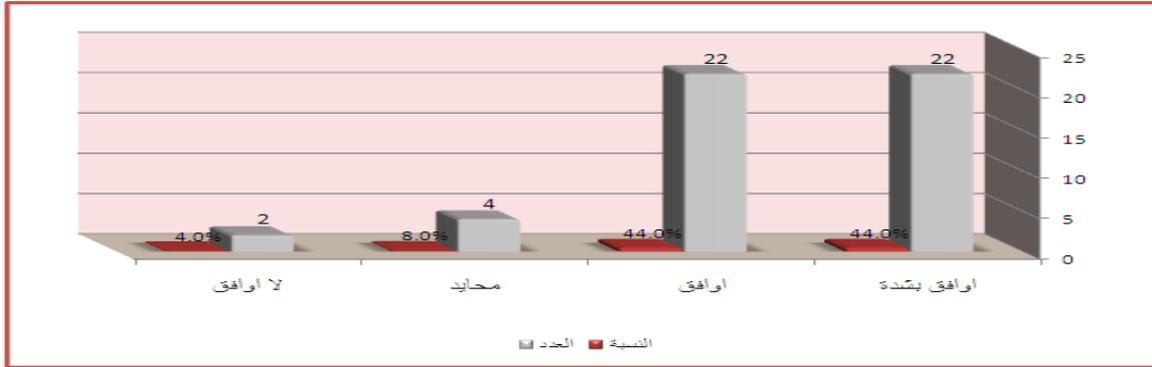
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	22	44%
2.	أوافق	22	44%
3.	محايد	4	8%
4.	لا أوافق	2	4%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (17/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (17/2/4) أن هنالك (22) فرداً وبنسبة (44%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك أيضاً (22) فرداً وبنسبة (44%) وافقوا، وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (8%) محايدين، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أنه يجب علي المراجع الإطلاع علي نطاق المراجعة والتكليف ومن ثم الاتفاق علي الأتعاب أولاً.

العبرة الثالثة عشر: تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول

جدول رقم (18/2/4)

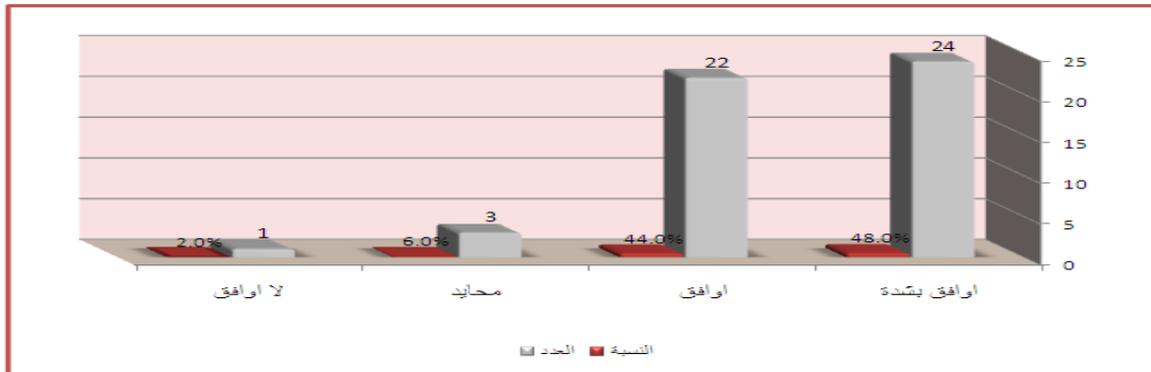
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	24	48%
2.	أوافق	22	44%
3.	محايد	3	6%
4.	لا أوافق	1	2%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (18/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (18/2/4) أن هنالك (24) فرداً وبنسبة (48%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك (22) فرداً وبنسبة (44%) وافقوا، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) محايدين، وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (2%) لم يوافق، ويتضح من خلال ذلك أن تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.

العبارة الرابعة عشر: يواجه المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة .

جدول رقم (19/2/4)

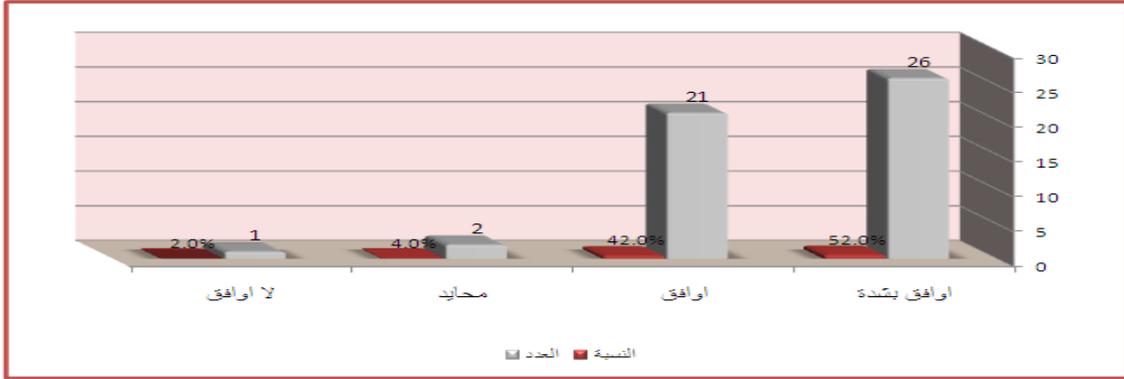
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	26	52%
2.	أوافق	21	42%
3.	محايد	2	4%
4.	لا أوافق	1	2%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (19/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (19/2/4) أن هنالك (26) فرداً وبنسبة (52%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك (21) فرداً وبنسبة (42%) وافقوا، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) محايدين، وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (2%) لم يوافق، ويتضح من خلال ذلك أن المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة يواجه العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة.

العبرة الخامسة عشر: يتأثر أداء المراجع بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة

جدول رقم (20/2/4)

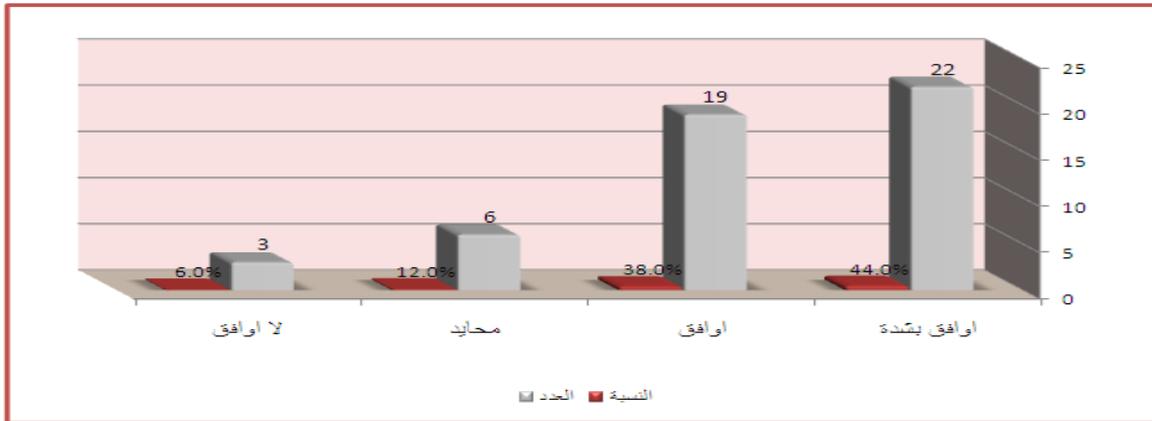
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.6	أوافق بشدة	22	%44
.7	أوافق	19	%38
.8	محايد	6	%12
.9	لا أوافق	3	%6
.10	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (20/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (20/2/4) أن هنالك (22) فرداً وبنسبة (44%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك (19) فرداً وبنسبة (38%) وافقوا، وأن هنالك (6) أفراد وبنسبة (12%) محايدين، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) لم يوافقوا ويتضح من خلال ذلك أن أداء المراجع يتأثر بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة.

العبارة السادسة عشر: بالإمكان رفع دعوي مسؤولية مدنية نتيجة إهمال أو تقصير في أداء المراجع لواجباته

جدول رقم (21/2/4)

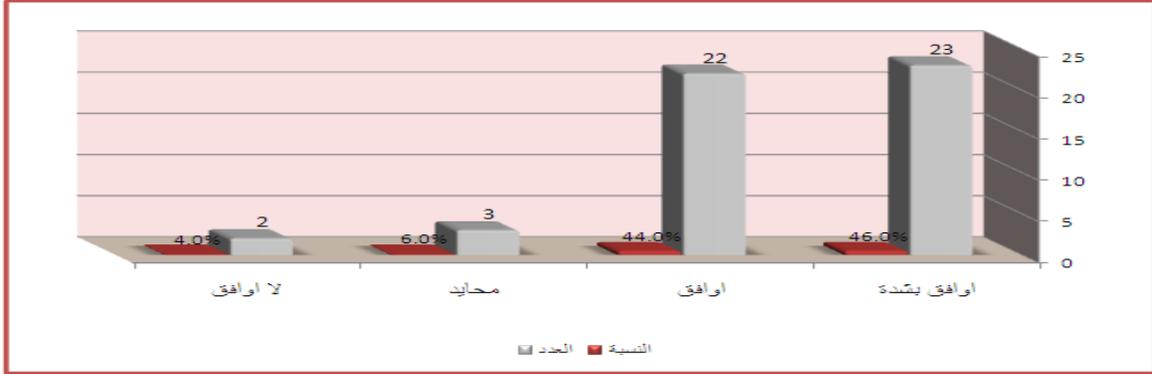
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	23	46%
2.	أوافق	22	44%
3.	محايد	3	6%
4.	لا أوافق	2	4%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (21/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (21/2/4) أن هنالك (23) فرداً وبنسبة (46%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك (22) فرداً وبنسبة (44%) وافقوا، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) محايدين، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أنه بالإمكان رفع دعوي مسؤولية مدنية نتيجة إهمال أو تقصير في أداء المراجع لواجباته.

العبرة السابعة عشر: يعتبر المراجع مسئولاً عن اكتشاف الغش والتلاعب في نطاق ما قام به من مراجعة

جدول رقم (22/2/4)

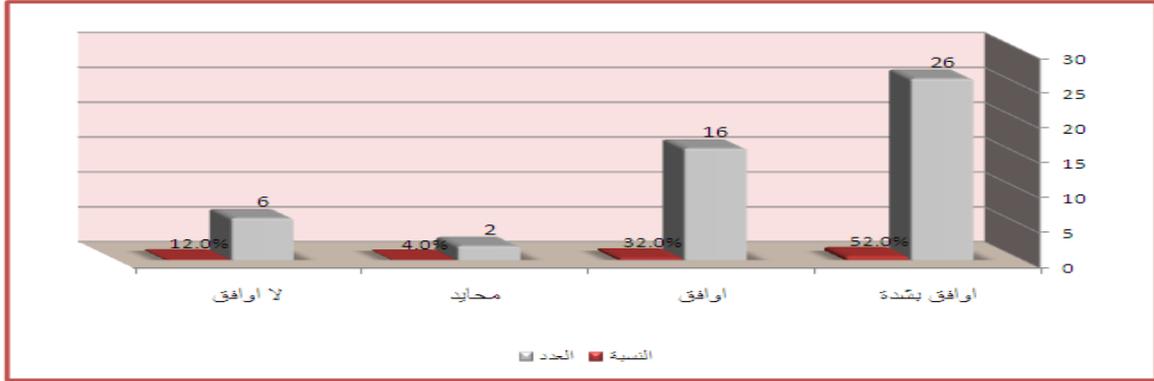
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة السابعة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	26	52%
2.	أوافق	16	32%
3.	محايد	2	4%
4.	لا أوافق	6	12%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (27/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة السابعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (27/2/4) أن هنالك (26) فرداً وبنسبة (52%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك (16) فرداً وبنسبة (32%) وافقوا، وأن هنالك (6) أفراد وبنسبة (12%) لم يوافقوا، وأن هنالك (2) من الأفراد وبنسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن المراجع يعتبر مسئولاً عن اكتشاف الغش والتلاعب في نطاق ما قام به من مراجعة.

العبارة الثامنة عشر: استخدام وسائل تقنيه وأساليب حديثة في أعمال المراجعة
يؤثر ايجابياً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

جدول رقم (23/2/4)

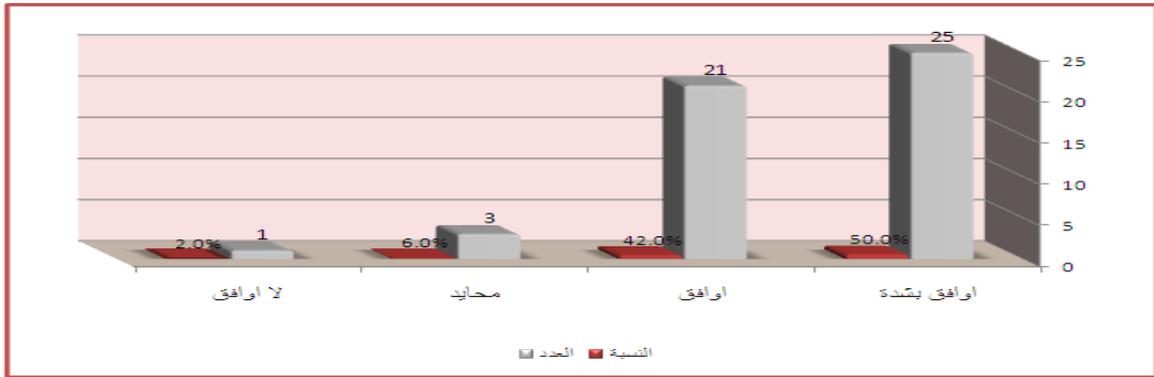
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	25	50%
2.	أوافق	21	42%
3.	محايد	3	6%
4.	لا أوافق	1	2%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (23/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (23/2/4) أن هنالك (25) فرداً
وبنسبة (25%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك (21) فرداً وبنسبة
(42%) وافقوا، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) محايدين، وأن هنالك (1) فرد
وبنسبة (2%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن استخدام وسائل تقنيه وأساليب
حديثة في أعمال المراجعة يؤثر ايجابياً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

العبارة التاسعة عشر: إن مسئولية المراجع مصدرها القانون الخاص والعام إذا لم
يقم بالعناية الواجبة

جدول رقم (24/2/4)

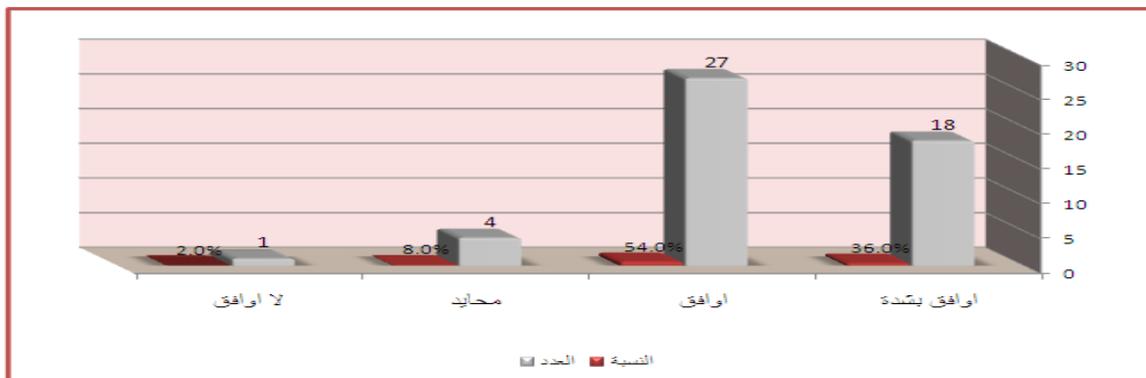
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	18	36%
2.	أوافق	27	54%
3.	محايد	4	8%
4.	لا أوافق	1	2%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (24/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (24/2/4) أن هنالك (27) فرداً
وبنسبة (54%) وافقوا، على العبارة أعلاه، وأن هنالك (18) فرداً وبنسبة (36%)
وافقوا بشدة، وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (8%) محايدين، وأن هنالك (1) فرد
وبنسبة (2%) لم يوافق، ويتضح من خلال ذلك أن مسئولية المراجع مصدرها
القانون الخاص والعام إذا لم يتم بالعناية الواجبة.

العبارة العشرون: تقتصر المسؤولية التأديبية بإخلاق المراجع بواجباته تجاه مهنة المراجعة بإحاطته للجهة المختصة.

جدول رقم (25/2/4)

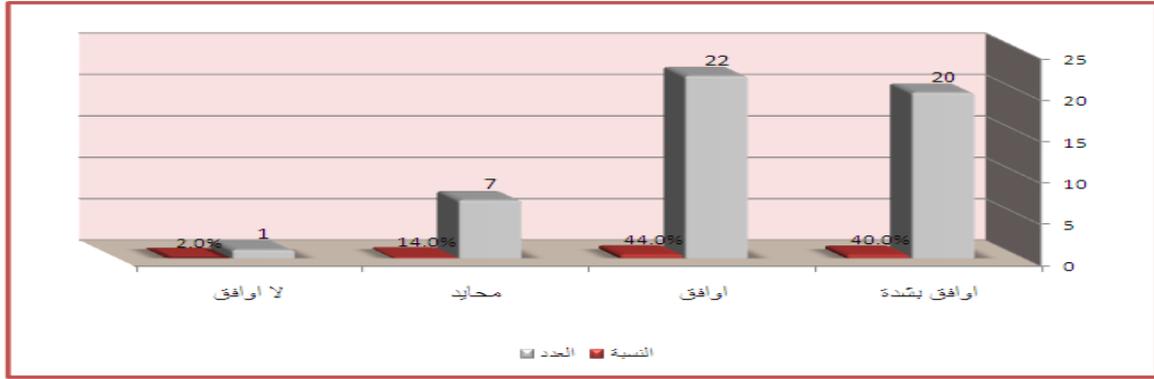
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العشرون

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	20	40%
2.	أوافق	22	44%
3.	محايد	7	14%
4.	لا أوافق	1	2%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (25/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العشرون



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (25/2/4) أن هنالك (22) فرداً وبنسبة (44%) وافقوا على العبارة أعلاه، وأن هنالك (20) فرداً وبنسبة (40%) وافقوا بشدة، وأن هنالك (7) أفراد وبنسبة (14%) محايدين، وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (2%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن تقتصر المسؤولية التأديبية بإخلاق المراجع بواجباته تجاه مهنة المراجعة بإحاطته للجهة المختصة.

العبارة الحادية والعشرون: تخصيص قدر كبير من مجهود المراجعة للمجالات ذات المخاطر العالية يمكن من اكتشاف الأخطاء وحالات الغش.

جدول رقم (26/2/4)

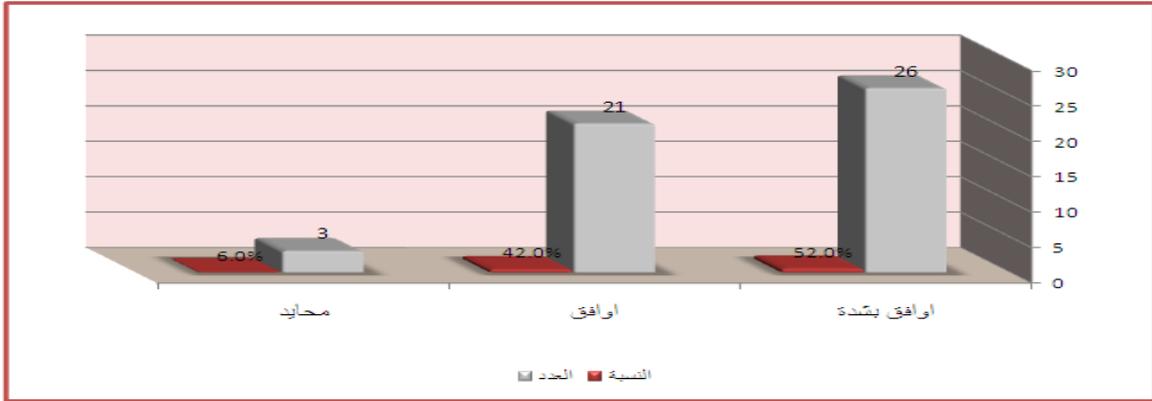
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية والعشرون

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	26	52%
2.	أوافق	21	42%
3.	محايد	3	6%
4.	لا أوافق	-	-
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (26/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (26/2/4) أن هنالك (26) فرداً وبنسبة (52%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك (21) فرداً وبنسبة (42%) وافقوا، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (6%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن تخصيص قدر كبير من مجهود المراجعة للمجالات ذات المخاطر العالية يمكن من اكتشاف الأخطاء وحالات الغش.

المبحث الثالث

عرض ومناقشة نتائج الفرضيات

وفى الجزء التالي تقوم الباحثة باستعراض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة كل على حدها

أولاً : عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي .:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي في المنشأة

جدول رقم (1/3/4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية

الأولى

الرقم	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في استقلاله	1.44	0.501	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
2	إن التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله	1.68	0.513	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
3	يساهم الأداء المالي في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة	1.92	0.804	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
4	يسهم الأداء المالي الممتاز في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها	1.62	0.667	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
5	تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة	1.54	0.646	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
6	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً علي استقلاليتهم وبالتالي علي جودة الأداء	1.58	0.785	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
7	وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات	1.52	0.580	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتبين من الجدول رقم (1/3/4) أعلاه ما يلي :

1/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي 1.44 والانحراف المعياري لها يساوي 0.501 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في استقلاله.

2/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي 1.68 والانحراف المعياري لها يساوي 0.513 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله.

3/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 1.92 والانحراف المعياري لها يساوي 0.804 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الأداء المالي يساهم في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة.

4/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي 1.62 والانحراف المعياري لها يساوي 0.667 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الأداء المالي الممتاز يساهم في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها.

5/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.54 والانحراف المعياري لها يساوي 0.646 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة.

6/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي 1.58 والانحراف المعياري لها يساوي 0.785 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً علي استقلاليتها وبالتالي علي جودة الأداء.

7/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي 1.52 والانحراف المعياري لها يساوي 0.580 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات.

جدول رقم (2/3/4)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الأولى

الرقم	العبرة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية
1	الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في استقلاله	0.720	0.396
2	إن التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله	28.480	0.000
3	يساهم الأداء المالي في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة	29.040	0.000
4	يسهم الأداء المالي الممتاز في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها	38.800	0.000
5	تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة	16.360	0.000
6	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً علي استقلالته وبالتالي علي جودة الأداء	36.880	0.000
7	وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات	19.840	0.000

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (2/3/4) كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 0.720 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.396 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 لذلك لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 28.840 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 29.040 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 38.800 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 38.800 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 16.360 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

7/ قيمة مربع كاي للعبارة السابعة تساوي 19.840 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

جدول رقم (3/3/4)

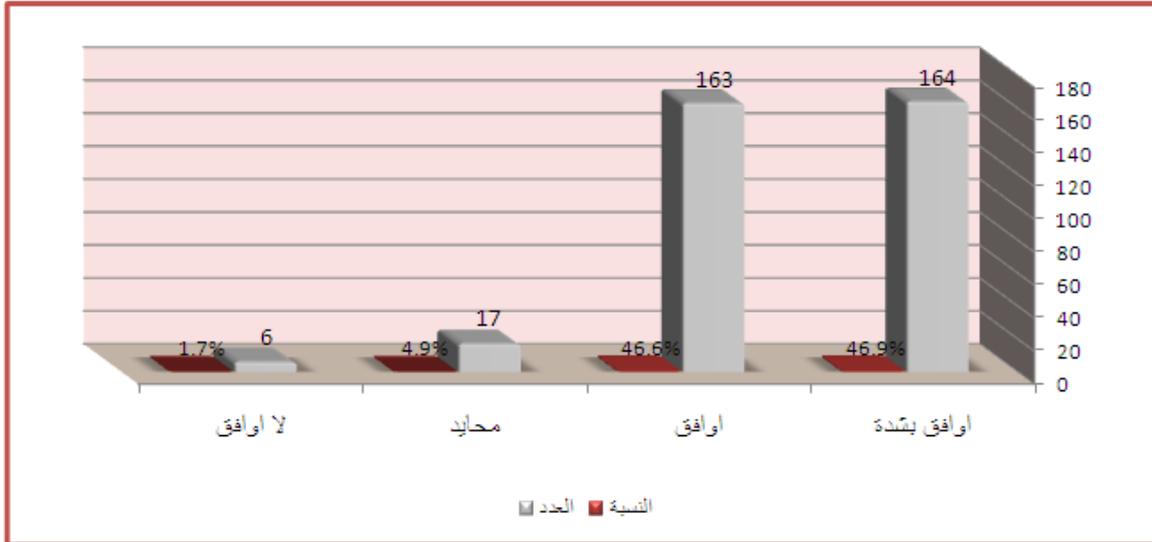
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	164	46.9%
2.	أوافق	163	46.6%
3.	محايد	17	4.9%
4.	لا أوافق	6	1.7%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		350	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (1/3/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة التطبيقية : برنامج اكسل 2007

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (1/3/4) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الأولى بلغ (164) فرداً وبنسبة (46.9%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ (163) فرداً وبنسبة (46.6%)، والمحايدين (17) فرداً وبنسبة (4.9%) وعدد غير الموافقين بدون تشدد (6) أفراد وبنسبة (1.7%).

يتضح من الجدول رقم (2/3/4) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي² لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن غالبية عبارات الفرضية الأولى أصغر من

مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعنى أن الفروق بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحثة بأن الفرضية الأولى والتي نصت على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي في المنشأة) قد تحققت.

نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي .:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعيين وتحديد أتعاب المراجع واستقلالية

وحيادية مراجع الحسابات

جدول رقم (4/3/4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يتم تعيين مراجع الحسابات وفق التشريعات القانونية وقواعد السلوك المهني .	1.58	0.702	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
2	عدم التزام إدارة المنشأة بتحديد الأتعاب الكافية للمراجع مقدماً يؤثر سلباً علي أدائه المستقبلي .	1.92	0.944	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
3	إن زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلباً علي استقلاليته .	2.04	0.947	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
4	يتعين علي المراجع أن يعمل كمراجع مهني متخصص فقط	1.76	0.822	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
5	يجب علي المراجع الإطلاع علي نطاق المراجعة والتكليف ومن ثم الاتفاق علي الأتعاب أولاً .	1.72	0.784	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
6	تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.	1.62	0.697	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
7	يواجه المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة .	1.56	0.675	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتبين من الجدول رقم (4/3/4) أعلاه ما يلي :

1/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي 1.58 والانحراف المعياري لها يساوي 0.702 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يتم تعيين مراجع الحسابات وفق التشريعات القانونية وقواعد السلوك المهني.

2/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي 1.92 والانحراف المعياري لها 0.944 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن عدم التزام إدارة المنشأة بتحديد الأتعاب الكافية للمراجع مقدماً يؤثر سلباً علي أدائه المستقبلي.

3/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 2.04 والانحراف المعياري لها يساوي 0.947 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلباً علي استقلاليتها.

4/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي 1.76 والانحراف المعياري لها يساوي 0.822 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يتعين علي المراجع أن يعمل كمراجع مهني متخصص فقط.

5/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.72 والانحراف المعياري لها يساوي 0.784 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن يجب علي المراجع الإطلاع علي نطاق المراجعة والتكليف ومن ثم الاتفاق علي الأتعاب أولاً.

6/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي 1.62 والانحراف المعياري لها يساوي 0.697 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.

7/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي 1.56 والانحراف المعياري لها يساوي 0.675 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة

على أن المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة يواجه العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة.

جدول رقم (5/3/4)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبرة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية
1	يتم تعيين مراجع الحسابات وفق التشريعات القانونية وقواعد السلوك المهني.	19.480	0.000
2	عدم التزام إدارة المنشأة بتحديد الأتعاب الكافية للمراجع مقدماً يؤثر سلباً علي أدائه المستقبلي.	18.160	0.000
3	إن زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلباً علي استقلاليته.	18.960	0.000
4	يتعين علي المراجع أن يعمل كمراجع مهني متخصص فقط.	29.040	0.000
5	يجب علي المراجع الإطلاع علي نطاق المراجعة والتكليف ومن ثم الاتفاق علي الأتعاب أولاً.	29.040	0.000
6	تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.	35.600	0.000
7	يواجه المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة.	39.760	0.000

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (5/3/4) كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 19.480 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 18.160 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 18.960 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 29.040 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 29.040 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 35.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

7/ قيمة مربع كاي للعبارة السابعة تساوي 39.760 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

جدول رقم (6/3/4)

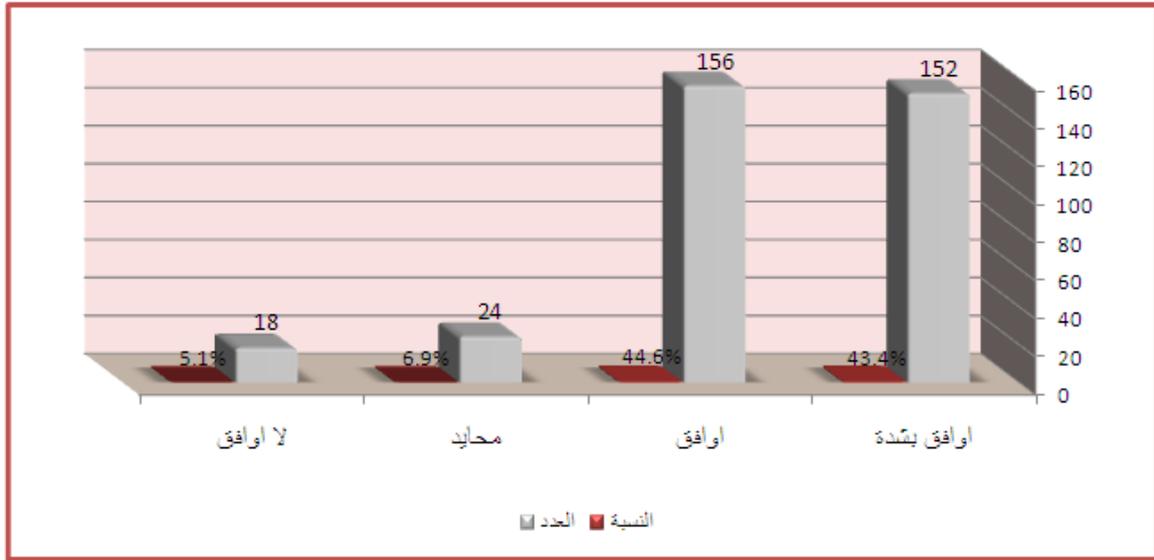
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	152	43.4%
2.	أوافق	156	44.6%
3.	محايد	24	6.9%
4.	لا أوافق	18	5.1%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		350	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (2/3/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (2/3/4) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الثانية بلغ (152) فرداً وبنسبة (43.4%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ (156) فرداً وبنسبة (44.6%)، والمحايدين (24) فرداً وبنسبة (6.9%)، وعدد غير الموافقين (18) فرداً وبنسبة (5.1%).

يتضح من الجدول رقم (5/3/4) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي² لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية أصغر من

مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعنى أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل يستنتج الباحثة بأن الفرضية الثانية والتي نصت على أن (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعيين وتحديد أتعاب المراجع واستقلالية وحيادية مراجع الحسابات) قد تحققت.

ثالثاً : عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي ::

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع وأدائه في عمل المراجعة جدول

رقم (7/3/4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يتأثر أداء المراجع بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة.	1.80	0.881	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
2	بالإمكان رفع دعوي مسؤولية مدنية نتيجة إهمال أو تقصير في أداء المراجع لواجباته.	1.68	0.768	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
3	يعتبر المراجع مسئولاً عن اكتشاف الغش والتلاعب في نطاق ما قام به من مراجعة.	1.76	1.001	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
4	استخدام وسائل تقنيه وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر ايجابياً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.	1.60	7.000	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
5	إن مسؤولية المراجع مصدرها القانون الخاص والعام إذا لم يتم بالعناية الواجبة .	1.76	0.687	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
6	تقتصر المسؤولية التأديبية بإخلال المراجع بواجباته تجاه مهنة المراجعة بإحالته للجهة المختصة	1.78	0.764	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
7	تخصيص قدر كبير من مجهود المراجعة للمجالات ذات المخاطر العالية يمكن من اكتشاف الأخطاء وحالات الغش.	1.54	0.613	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتبين من الجدول رقم (7/3/4) ما يلي :

1/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي 1.80 والانحراف المعياري لها يساوي 0.881 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن أداء المراجع يتأثر بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة.

2/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة الدراسة عن العبارة الثانية هي 1.68 والانحراف المعياري لها يساوي 0.768 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن بالإمكان رفع دعوي مسئولية مدنية نتيجة إهمال أو تقصير في أداء المراجع لواجباته.

3/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 1.76 والانحراف المعياري لها يساوي 1.001 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجع يعتبر مسئولاً عن اكتشاف الغش والتلاعب في نطاق ما قام به من مراجعة.

4/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي 1.60 والانحراف المعياري لها يساوي 7.000 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن استخدام وسائل تقنيه وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر ايجابياً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

5/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.76 والانحراف المعياري لها يساوي 0.687 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن مسئولية المراجع مصدرها القانون الخاص والعام إذا لم يتم بالعناية الواجبة.

6/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي 1.78 والانحراف المعياري لها يساوي 0.764 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تقتصر المسئولية التأديبية بإخلال المراجع بواجباته تجاه مهنة المراجعة بإحالتة للجهة المختصة.

7/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي 1.54 والانحراف المعياري لها يساوي 0.613 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تخصيص قدر كبير من مجهود المراجعة للمجالات ذات المخاطر العالية يمكن من اكتشاف الأخطاء وحالات الغش.

جدول رقم (8/3/4)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبرة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية
1	يتأثر أداء المراجع بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة.	21.200	0.000
2	بالإمكان رفع دعوي مسئولية مدنية نتيجة إهمال أو تقصير في أداء المراجع لواجباته.	32.080	0.000
3	يعتبر المراجع مسئولاً عن اكتشاف الغش والتلاعب في نطاق ما قام به من مراجعة.	27.760	0.000
4	استخدام وسائل تقنيه وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر ايجابياً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.	36.080	0.000
5	إن مسئولية المراجع مصدرها القانون الخاص والعام إذا لم يقم بالعناية الواجبة .	35.600	0.000
6	تقتصر المسئولية التأديبية بإخلال المراجع بواجباته تجاه مهنة المراجعة بإحالاته للجهة المختصة.	24.720	0.000
7	تخصيص قدر كبير من مجهود المراجعة للمجالات ذات المخاطر العالية يمكن من اكتشاف الأخطاء وحالات الغش.	17.560	0.000

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (8/3/4) كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 21.200 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 32.080 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 27.760 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 36.080 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 35.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 24.720 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

7/ قيمة مربع كاي للعبارة السابعة تساوي 17.560 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

جدول رقم (9/3/4)

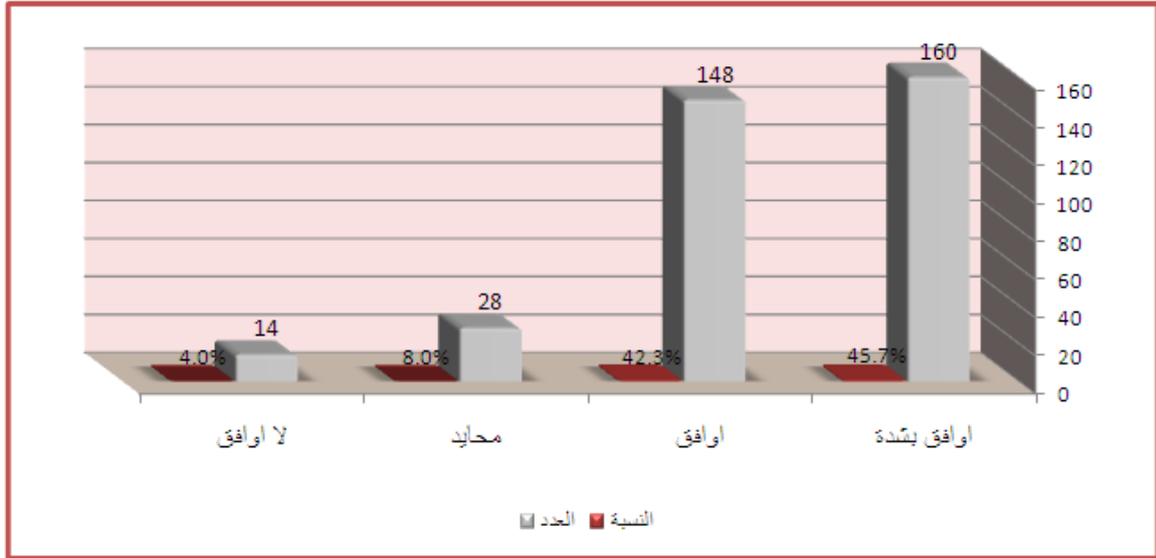
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1.	أوافق بشدة	160	45.7%
2.	أوافق	148	42.3%
3.	محايد	28	8%
4.	لا أوافق	14	4%
5.	لا أوافق بشدة	-	-
المجموع		350	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (3/3/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (3/3/4) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة بلغ (160) فرداً وبنسبة (45.7%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ (148) فرداً وبنسبة (42.3%)، والمحايدين (28) فرداً وبنسبة (8%) وعدد غير الموافقين بشدة (14) فرداً وبنسبة (4%).

يتضح من الجدول رقم (8/3/4) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي² لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة أصغر من

مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعنى أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحثة بأن الفرضية الثالثة والتي نصت على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع وأدائه في عمل المراجعة) قد تحققت.

الخاتمة

النتائج

التوصيات

المصادر والمراجع

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج :

1. إن الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في استقلاله.
2. إن الالتزام بالقوانين والتعليمات التي تصدرها الجهة المختصة تعتبر أحد مقاييس تقويم الأداء .
3. إن وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً علي استقلاليته وبالتالي علي جودة الأداء.
4. إن وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات.
5. إن عدم التزام إدارة المنشأة بتحديد الأتعاب الكافية للمراجع مقدماً يؤثر سلباً علي أدائه المستقبلي .
6. إن زيادة أتعاب المراجع الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلباً علي استقلاليته.
7. تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.
8. يواجه المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة.
9. بالإمكان رفع دعوي مسئولية مدنية نتيجة إهمال أو تقصير في أداء المراجع لواجباته بالصورة المهنية المعتادة .
10. يعتبر المراجع مسئولاً عن اكتشاف الغش والتلاعب في نطاق ما قام به من مراجعة.
11. استخدام وسائل تقنيه وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر ايجابياً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.
12. تقتصر المسئولية التأديبية بإخلال المراجع بواجباته تجاه مهنة المراجعة بإحالاته للجهة المنظمة للمهنة .

ثانياً: التوصيات:

1. من الضرورة أن يتم تأهيل المراجع تأهيلاً عملياً كافياً .
2. يجب على المراجع أن يتصف بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه وأن تتميز أعماله بالعدالة.
3. ضرورة استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في أعمال المراجعة من شأنه أن يرفع من كفاءة الأداء .
4. وجود نظام متكامل للمعلومات الفنية والاقتصادية والإدارية يعتبر أحد الركائز التي تقوم عليها عملية تقويم الأداء .
5. توفر البيانات والمعلومات اللازمة يمكن من عملية تقويم الأداء بصورة سليمة.
6. الالتزام بالقوانين والتعليمات التي تصدرها الجهة المختصة تعتبر أحد مقاييس تقويم الأداء .

قائمة المراجع والمصادر

القران الكريم

أولاً : المراجع العربية

- 1/ إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة والمعايير وأساسيات النظرية (المنصورة: دار الجلاء الجديدة، 1998م).
- 2/ أبو الفتوح علي فضالة ، التحليل المالي وإدارة الأموال (عمان :دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ،1996م).
- 3/ أحمد محمد موسي ، مؤشرات تقويم الأداء في قطاع الأعمال (القاهرة : دار النهضة العربية ،1972م).
- 4/ أسامة الحارس ، المحاسبة الإدارية (عمان : دار الحامد للنشر ،2004م) .
- 5/ أمين السيد أحمد لطفي ، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م).
- 6/ أمين السيد أحمد لطفي ، معايير وأخلاقيات المحاسبين المهنيين (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ،2008م) .
- 7/ بسيوني محمد البراد عي ، تنمية مهارات المديرين في تقييم أداء العاملين (القاهرة : ايتراك للنشر والتوزيع ، 2008م) .
- 8/ توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء (بيروت : دار النهضة العربية ،1997م).
- 9/ حامد طلبه محمد أبو هيبية ، أصول المراجعة (عمان : زمزم للنشر ، 2011م)
- 10/ حمزة محمد الزبيدي ، التحليل المالي وتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل (عمان : مؤسسة الوراق ،200م) .
- 11/ خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات (عمان: دار وائل 2004م) .
- 12/ خالد عبد الرحيم مطر ، إدارة الموارد البشرية (عمان : دار الحامد ،1999م) .
- 13/ خالد عبد المنعم زكي وسمية أمين علي ، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء (القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ،2014م).
- 14/ رافت سلامة وأحمد يوسف وعمر محمد ، علم تدقيق الحسابات العملي (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2011م) .

- 15/ رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية (عمان: دار الجنادرية للنشر، 2009م).
- 16/ رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق (القاهرة : الفاروق الحديثة للطباعة والنشر ، 1987م).
- 17/ زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق (عمان : دار الياية للنشر ، 2009م).
- 18/ زهير إبراهيم الحديري ، علم تدقيق الحسابات (عمان: دار البداية للنشر ، 2010م).
- 19/ شحاتة السيد شحاتة ، المراجعة المتكاملة (الإسكندرية : دار التعليم العربي ، 2014م).
- 20/ شريف السكري ومحمود أبو العلا ، إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1992م).
- 21/ شريف مازون ، مؤشرات الأداء الأساسية (القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005م) ص 85.
- 22/ صلاح الدين السيبي ، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية (لبنان :دار الوسام للطبع والنشر ، 1998م).
- 23/ طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2002م).
- 24/ عبد العزيز مصطفى عبد الكريم ، دراسة الجدوى وتقويم المشروعات (الموصل : الحامد للنشر والتوزيع ، 2002م).
- 25/ عبد الفتاح ، أصول المراجعة الخارجية (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة ، 1980م) ص 30.
- 26/ عبد الفتاح الصحن وأحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، 2007م).
- 27/ عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبوزيد ، المراجعة علماً وعملاً (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1991م)

- 28/ عبد الفتاح محمد وحسن أحمد عبيد وشريفه على حسن ، أسس المراجعة الخارجية (الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2007م) .
- 29/ عبد الله وخالد أمين ، تدقيق الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية (عمان : دار وائل للنشر ، 2001م).
- 30/ عبد الماجد عبد الله حسن ، مبادئ المراجعة (أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية للنشر ، 2002م) .
- 31/ عبد المحسن توفيق ، تقييم الأداء (القاهرة : مطبعة الأخوة الأشقاء للطباعة ، 1998م) ص 3.
- 32/ عبد المنعم محمود ، المراجعة أصولها العلمية والعملية (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1982م).
- 33/ عبد الوهاب نصر على وشحاتة السيد شحاتة ، مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات الإستثمار والتمويل العقاري وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الأمريكية والعربية (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2015م) .
- 34/ عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2009م) .
- 35/ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة ، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المصرية والدولية (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للنشر ، 2014م) .
- 36/ عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات (صنعاء : الأمين للنشر والتوزيع ، 2011م) .
- 37/ عرفة متولي ، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية (القاهرة : دار أبو المجد للطباعة ، 1989م)
- 38/ علاء فرحان طالب ، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي (عمان : دار صفاء ، 2011م) .
- 39/ عوض لبيب فتح الله وشحاتة السيد شحاتة ، أصول المراجعة الخارجية (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للنشر ، 2009م) .

- 40/ عوض لبيب وشحاتة السيد شحاتة ، أصول المراجعة الخارجية (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013م).
- 41/ عيسى محمد أبو طبل ، المحاسبة والمراجعة (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1985م) .
- 42/ الفين ارينز ، المراجعة مدخل متكامل (الرياض : دار المريخ ، 2009م) .
- 43/ لويس معلوف اليسوعي ، المنجد في اللغة والإعلام (بيروت : دار المشرق ، 1986م) .
- 44/ متولي الجمل وعبد المنعم محمود ، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1980م) .
- 45/ محمد الفيومي محمد وآخرون ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2004م) .
- 46/ محمد أمين مازون ، التدقيق من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر (الجزائر : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2001م)
- 47/ محمد حامي راضي ، موسوعة المراجعة المتقدمة (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2011م) .
- 48/ محمد حكمت ، الإدارة المالية الحديثة والمتقدمة (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2015م) .
- 49/ محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد ، المراجعة بين التنظير والتطبيق (بيروت: الدار الجامعية للنشر ، 1991م) .
- 50/ محمد سمير وعبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 1997م) .
- 51/ محمد سمير وعبد الوهاب نصر على ، المراجعة الخارجية (الإسكندرية: ، الدار الجامعية للنشر ، 1997م) .
- 52/ محمد صالح الحناوي ونهال فريد مصطفى ، الإدارة المالية والتحليل المالي للمشروعات الأعمال (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2008م) .

- 53/ محمد عاصم نوارا ، دراسات معنية في المحاسبة والمراجعة (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر ،1990م).
- 54/ محمد عبيدات ، إستراتيجية التسويق ،مدخل سلوكي (عمان : دار وائل ، 2009م).
- 55/ محمد فرح عبد الحليم ، التمويل والإدارة المالية (ب م : ب ن ،2003م).
- 56/ محمود السيد الناغي ، المراجعة في إطار النظرية والممارسة (المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة،1992م).
- 57/ محمود شوقي عطا الله ،مبادئ المراجعة (القاهرة ، دار النهضة العربية ،1987م).
- 58/ محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية (الإسكندرية : منشأة المعارف للنشر ،2003م) .
- 59/ منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2002-2003م) .
- 60/ وجدي حامد حجازي ، المعايير الدولية للمراجعة (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للنشر ، 2010م) .
- 61/ وليم توماس وأمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1989م).
- 62/ يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2002م).

ثانياً : الرسائل الجامعية

1. ابراهيم طه وعبد الرازق حامد ، نموذج إحصائي مقترح لقياس أثر الخبرة علي أداء أعمال المراجعة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، (المنصورة : كلية التجارة ، المجلد 15/ العدد 14) .
2. أبوبكر عثمان محمد عثمان ، أثر فاعلية الرقابة المالية على تقويم الأداء المالي للبنوك السودانية ، أطروحة دكتوراه ،(شندي : جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ، 2016م).

3. أرزاق أيوب محمد كرسوع ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة ،دراسة تحليله لأراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة (فلسطين : الجامعة الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ،2008م) .
4. شيرين مصطفى الحلو ، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة (غزه : الجامعة الإسلامية ،كلية الدراسات العليا ،2012م) .
5. علقم محمد ، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة (عمان : الجامعة الأردنية للنشر ، 1995م) .
6. فهيم سلطان محمد الحاج ، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،2012م) .
7. محمد السويط، تطور نموذج التدقيق في شركات المساهمة الأردنية وتأثيرها في فعالية استقلالية التدقيق الخارجي ، أطروحة دكتوراه (الأردن : جامعة عمان العربية للدراسات ، 2016م) .
8. محمد أمين مازون ، التدقيق من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر (الجزائر : رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2011م) .
9. محمد علي جبران ، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن ،رسالة دكتوراه غير منشورة (صنعاء : جامعة صنعاء ، كلية الدراسات العليا ،2010م) .
10. مرتضي القسم عوض الكريم ، أثر نظم التشغيل الإلكتروني علي المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية (الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة أم درمان الإسلامية ،كلية الدراسات العليا ،2006م) .
11. مشعل جعفر المطيري ، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية (الكويت : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، 2010م) .

12. مفيدة حسن عبيد محمد ، دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية ،رسالة ماجستير غير منشورة (السودان : جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا ،2015م).
13. موسي فضل المولي مالك ، دور التحليل المالي في تقويم إدارة المنشآت (الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ،2007م).
14. ميادة أحمد عبد القيوم ، نظم المعلومات المحاسبية وأثرها علي الرقابة وتقويم الأداء المالي في البنوك السودانية (شندي : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة شندي ، 2016م).

ملحق رقم (1)
محكمو الاستبانة

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	التخصص
.1	أبوبكر محمد عثمان	استاذ مساعد	المحاسبة
.2	مهند جعفر حسن حبيب	استاذ مساعد	المحاسبة
.3	زهراء تاج الدين عبد القادر	استاذ مساعد	المحاسبة
.4	إشراقه مهدي محمد عدلان	محاضر	المحاسبة

ملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

أخي الكريم /أختي الكريمةالمحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع : استبياناه

أرجو التكرم بالإجابة علي أسئلة هذا الاستبيان الذي يمثل جزء مكمل لرسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان : أثر استقلالية مراجع الحسابات علي الأداء المالي.

دراسة حالة : ديوان المراجعة القومي

علماً بأن البيانات التي سيتم الإدلاء بها سوف تحاط بالسرية التامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

ولكم الشكر والتقدير

الباحثة / بسمات علي حسن حمد

أولاً : البيانات الشخصية :-

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب :-

1/ العمر :

() أقل من 30 سنة () من 30 - 40 سنة

() من 41 - 50 سنة () من 51 - 60 سنة

() أكثر من 60 سنة

2/ المؤهل العلمي :-

() دبلوم وسيت () بكالوريوس () دبلوم عالي

() ماجستير () دكتوراه () أخرى أذكرها

3/ التخصص العلمي :-

() محاسبة () إدارة أعمال () اقتصاد () دراسات مصرفية

() أخرى أذكرها

4/ المسمي الوظيفي :-

() محاسب () مدير مالي () مدير إدارة

() مراجع خارجي () أخرى أذكرها

5/ سنوات الخبرة :-

() أقل من 5 سنوات () من 5 - 10 سنوات () 11 - 15 سنة

() من 16 - 20 سنة () 20 سنة فأكثر

ثانياً :- أسئلة الإستبانة

الفرضية الأولى :-

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي في المنشأة .

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في استقلاله .					
2.	إن التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله .					
3.	يساهم الأداء المالي في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة .					
4.	يسهم الأداء المالي الممتاز في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها .					
5.	تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة .					
6.	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً علي استقلاليته وبالتالي علي جودة الأداء .					
7.	وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات .					

الفرضية الثانية :-

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعيين وتحديد أتعاب المراجع واستقلالية وحيادية مراجع الحسابات .

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يتم تعيين مراجع الحسابات وفق التشريعات القانونية وقواعد السلوك المهني .					
2.	عدم التزام إدارة المنشأة بتحديد الأتعاب الكافية للمراجع مقدماً يؤثر سلباً علي أدائه المستقبلي .					
3.	إن زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلباً علي استقلاليته .					
4.	يتعين علي المراجع أن يعمل كمراجع مهني متخصص فقط					
5.	يجب علي المراجع الإطلاع علي نطاق المراجعة والتكليف ومن ثم الاتفاق علي الأتعاب أولاً .					
6.	تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.					
7.	يواجه المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة .					

الفرضية الثالثة:-

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع وأدائه في عمل المراجعة .

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يتأثر أداء المراجع بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة .					
2.	بالإمكان رفع دعوي مسؤولية مدنية نتيجة إهمال أو تقصير في أداء المراجع لواجباته .					
3.	يعتبر المراجع مسئولاً عن اكتشاف الغش والتلاعب في نطاق ما قام به من مراجعة.					
4.	استخدام وسائل تقنيه وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر ايجابياً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					
5.	إن مسؤولية المراجع مصدرها القانون العام إذا لم يحمى بالعناية الواجبة.					
6.	تقتصر المسؤولية التأديبية بإخلال المراجع بواجباته تجاه مهنة المراجعة مما يؤدي إلي إحالته للجهة المختصة.					
7.	تخصيص قدر كبير من مجهود المراجعة للمجالات ذات المخاطر العالية يمكن من اكتشاف الأخطاء وحالات الغش.					