



جامعة النيلين
كلية الدراسات العليا

دور مراجعة النظر في جودة التقارير المالية

The Role Of Peer Review In The Quality Of Financial Reports

" دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية "

بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب:
محمد الامين مكي

إشراف الدكتور:
الزين عبد الله باكر
استاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة جامعة النيلين

1441هـ - 2019م

المستخلص

تتمثلت مشكلة الدراسة الرئيسية في معرفة ماهية دور مراجعة النظرير في جودة التقارير المالية، وهدف الدراسة إلى: التعرف على أثر لمراجعة النظرير لملائمة معلومات التقارير المالية، وبيان دور مراجعة النظرير في قابلية الفهم للتقارير المالية من قبل المستخدمين، و تحديد العلاقة بين مراجعة النظرير وموثوقية التقارير المالية، اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لصياغة مشكلة وفروض الدراسة. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، والمنهج الوصفي للإطار النظري للبحث، والمنهج التحليلي الاحصائي لتحليل بيانات الدراسة.

وتوصل الدراسة إلى عدة نتائج اهمها: تحسنت جودة الممارسة لمراجعة النظرير وموافقة لمعايير الرقابة على جودة أداء عم ليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. ساهمت مراجعة النظرير في التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلف الشريك المشرف على عملية المراجعة. توفرت المعلومات على نتائج القرارات الماضية للمساعدة في تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة في إتخاذ القرارات المستقبلية. وأوصى الباحث بـ : ان يتوفر لمراجع النظرير القدرة على إبداء الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية. ان تستعين مكاتب المراجعة بمراجعة النظرير في تقويم مدى التزامها بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا لاضفاء المصادقية عليها. الاهتمام بتوافر المعلومات بالوقت المناسب عند الحاجة اليها وطلبها من قبل المستخدمين

Abstract

The main research problem is the following question: What is the role of peer review in the quality of financial reports? Is there a peer review effect for the appropriateness of financial reporting information? What is the role of peer review in the understanding of financial reporting by users? Is there a relationship between peer review and the reliability of financial reporting? The research aims to: Identify the impact of peer review on the appropriateness of financial reporting information. Demonstrate the role of peer review in the understanding of financial reporting by users. Identify the relationship between peer review and the reliability of financial reporting.

Follow the research: deductive approach to formulate the problem and hypotheses of the research. Historical methodology to track previous studies related to the subject of research. Descriptive approach to the theoretical framework of research. Statistical analytical method for analyzing research data. The research concluded several results, the most important of which is the improvement of the quality of practice by audit offices in accordance with the standards of quality control on the performance of audits issued by the American Institute of Certified Public Accountants. Contributes to ensuring that the audit report is approved by a second partner behind the audit partner. Information on the results of past decisions is available to help confirm or correct past expectations in future decisions. The research concluded several recommendations, the most important of which are: The peer reviewer has the ability to express an opinion on whether the quality control system assures the audit facility to reasonably adhere to professional standards. Audit offices should use peer review to assess their compliance with international standards for SAIs to be credible. Attention to the availability of information in a timely manner when needed and requested by users

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	فهرس الموضوعات
هـ	فهرس الجداول
و	فهرس الأشكال
ز	فهرس الملاحق
ح	المستخلص
ط	Abstract
	المقدمة
2	أولاً: الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
	الفصل الأول : الإطار النظري لمراجعة النظر
18	المبحث الأول: مفهوم وأهداف وأهمية مراجعة النظر
30	المبحث الثاني : أنواع ومتطلبات ومزايا وعيوب مراجعة النظر
	الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة التقارير المالية
43	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية
64	المبحث الثاني: خصائص ومقاييس جودة التقارير المالية
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
73	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
75	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة
91	النتائج
92	التوصيات
93	قائمة المصادر والمراجع
103	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
74	رأي المبحوثين حول الإجابة المناسبة	(1/2/3)
75	المؤهل الاكاديمي لأفراد عينة الدراسة	(2/2/3)
76	التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة	(3/2/3)
77	المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة	(4/2/3)
78	المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة	(5/2/3)
79	الخبرة العلمية لأفراد عينة الدراسة	(6/2/3)
80	التكرارات والنسب لعبارات المحور الأول	(7/2/3)
81	التكرارات والنسب لعبارات البعد الأول	(8/2/3)
82	التكرارات والنسب لعبارات البعد الثاني	(9/2/3)
85	التكرارات والنسب لعبارات البعد الثالث	(10/2/3)
86	يوضح نتيجة اختبار المصادقية لمحاور الدراسة	(11/2/3)
87	الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات المحور الاول	(12/2/3)
88	الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد الأول	(13/2/3)
89	الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد الثاني	(14/2/3)
89	الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد الثالث	(15/2/3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
74	المؤهل الاكاديمي لأفراد عينة الدراسة	(1/2/3)
75	التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة	(2/2/3)
76	المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة	(3/2/3)
77	المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة	(4/2/3)
78	الخبرة العلمية لأفراد عينة الدراسة	(5/2/3)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
107	الاستمارة	1
108	قائمة محكمو الاستمارة	2

المقدمة

وتشتمل على:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

تعتبر مراجعة النظر مهمة في المراجعة والفحص لسياسات وإجراءات رقابة جودة التقارير المالية وتحديد التحريفات المصوبة وغير المصوبة وحسمها، وكذلك فحص عينة من مهام المراجعة الذي يقوم به مكتب المراجعة ، وان اسلوب مراجعة النظر يمثل عنصراً هاماً من عناصر التنظيم الذاتي الذي يتم من داخل المهنة، حيث تتم مراجعة النظر من قبل جهة مستقلة وهو ما يمكن ان يضمن مدى ملائمة التقارير المالية حسب المعايير المحاسبية الموضوعة، والتحقق من ممارسات المراجعة بأنها تتطابق مع افضل الممارسات الدولية.

تعتبر التقارير المالية المصدر الرئيسي في الحصول على المعلومات للأطراف المتعدد ومثل المستثمرين الحاليين ومؤسسات الإقراض والهيئات الحكومية أو الضريبية (أصحاب المصالح) كما أنها تعتبر محوراً هاماً من محاور النشاط وفعالية أسواق الأوراق المالية ومن خلالها يمكن الاتصال بين الإدارة وكافة الأطراف الأخرى المهتمة بالشركة أو ذلك خلال ما توفره من معلومات للتعرف على المركز المالي للشركة، كما عرفت بأنها هي الوسيلة الطبيعية للاتصال ونقل البيانات المتعلقة بأوجه النشاط بصفة دورية والمستويات الإدارية المختلفة حتي تستطيع أن تتخذ القرارات اللازمة وفرض رقابة على العمليات والموجودات كما يمكننا من ترك الأخطاء التي تحددت في الوقت المناسب وبدراسة هذه التقارير يمكن للإدارة متابعة العمليات ومراجعة كفاءتها وتحسينها. مما سبق سنتناول في هذا الدراسة دور مراجعة النظر في جودة التقارير المالية.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة الرئيسية في التساؤل الآتي " ماهو دور مراجعة النظرير في جودة التقارير المالية؟ وتتفرع منه عدة تساؤلات كالاتي:

1. هل هناك أثر لمراجعة النظرير لملائمة معلومات التقارير المالية؟
2. ما هو دور مراجعة النظرير في قابلية المقارنة للتقارير المالية من قبل المستخدمين؟
3. هل هناك علاقة بين مراجعة النظرير وموثوقية التقارير المالية؟

أهداف الدراسة:

يهدف الدراسة إلى:

1. التعرف على أثر لمراجعة النظرير لملائمة معلومات التقارير المالية.
2. بيان دور مراجعة النظرير في قابلية المقارنة للتقارير المالية من قبل المستخدمين.
3. تحديد العلاقة بين مراجعة النظرير وموثوقية التقارير المالية.

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: تكمن أهمية الدراسة العلمية إلى حداثة الموضوع في بيئة الأعمال السودانية، ومن ثم توجيه الباحثين لاستخدام مراجعة النظرير لتحقيق جودة التقارير المالية.

الأهمية العملية: تكمن أهمية الدراسة العملية في أن الشركات السودانية تستطيع توظيف مراجعة النظرير للتحقق من جودة تقاريرها المالية.

فروض الدراسة:

1. توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير وملائمة معلومات التقارير المالية.
2. توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير و قابلية المقارنة للتقارير المالية من قبل المستخدمين.

3. توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين مراجعة النظير وموثوقية التقارير المالية.

منهجية الدراسة:

1. المنهج الاستنباطي لصياغة مشكلة الدراسة.
2. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
3. المنهج الوصفي للإطار النظري للبحث.
4. المنهج التحليلي لتحليل بيانات الدراسة.

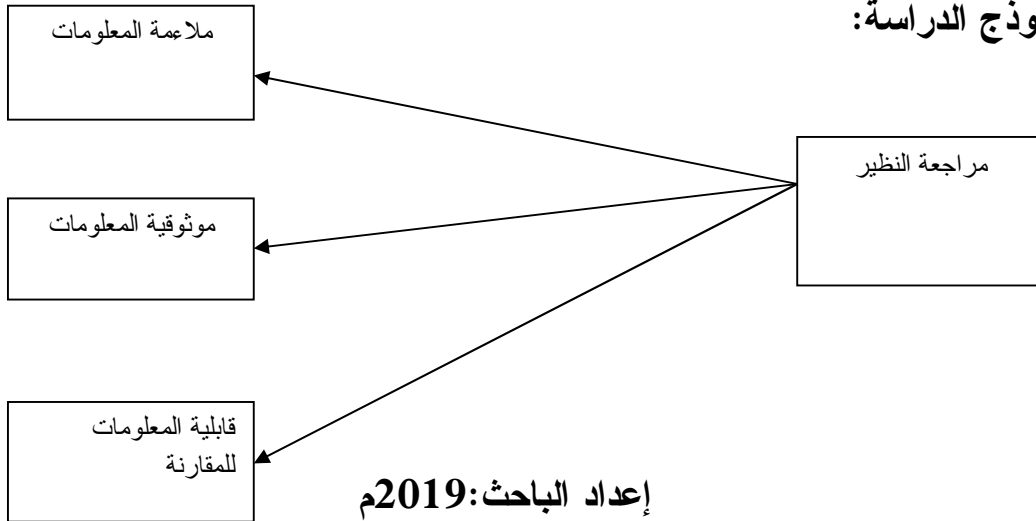
مصادر البيانات:

المصادر الأولية: الإستبانة.
المصادر الثانوية: الكتب، الرسائل الجامعية، المجلات والدوريات العلمية، الإنترنت.

حدود الدراسة:

- الحدود الزمانية: 2019م.
الحدود المكانية: مكاتب المراجعة الخارجية .
الحدود البشرية: عينة من العاملين لدى مكاتب المراجعة الخارجية .

نموذج الدراسة:



هيكل الدراسة:

يتكون الدراسة من مقدمة وثلاثة فصول الفصل الأول بعنوان الإطار النظري لمراجعة النظر وينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول مفهوم وأهداف وأهمية مراجعة النظر والمبحث الثاني يتناول أنواع ومتطلبات ومزايا وعيوب مراجعة النظر ، الفصل الثاني بعنوان الإطار النظري لجودة التقارير المالية: وينقسم إلى مبحثين المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص التقارير المالية، المبحث الثاني : مفهوم ، و خصائص، و مقاييس جودة التقارير المالية، الفصل الثالث بعنوان الدراسة الميدانية وينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي ، والمبحث الثاني يتناول إجراءات الدراسة الميدانية وأخيراً الخاتمة التي تشمل النتائج والتوصيات، كما توجد قائمة للمصادر والمراجع.

ثانياً: الدراسات السابقة:

سيتناول الباحث عدد من الدراسات المتعلقة بمتغيرات الدراسة لما لها من أهمية في كتابة الدراسة من حيث المنهجية المتبعة والأطر النظرية التي يمكن الاستعانة بها.

دراسة Casterella and Others (2009)⁽¹⁾:

تلخصت مشكلة هذه الدراسة في فحص العلاقة بين تقرير مراجعة النظير الصادر وفقاً لمعايير ومتطلبات الإرشاد الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وبين جودة المراجعة من حيث إمكانية استخدام تلك المعلومات في التنبؤ بفشل المراجعة وذلك في ظل برنامج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة النظير والتي تعكس جودة مكتب المراجعة وتحديد نقاط القوة والضعف في أداء المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي، واستخدمت الدراسة أداة الاستبانة لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظير تفيد في الحد من فشل المراجعة وتخفيض القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة حيث تعاني مكاتب المراجعة التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها. مما سبق يري الباحث أن الدراسة الحالية تميزت عن الدراسة السابقة بأنها تناولت مراجعة النظير وأثرها في جودة السابقة، بينما اقتصرت الدراسة السابقة علي العلاقة بين تقرير مراجعة النظير الصادر وفقاً لمعايير ومتطلبات الإرشاد الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وبين جودة المراجعة من حيث إمكانية استخدام تلك المعلومات في التنبؤ بفشل المراجعة وذلك في ظل برنامج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكما تعد الدراسة الحالية أعمق بحثاً وتركيزاً من الدراسة السابقة، وأحدث من حيث الفترة الزمانية.

¹ casterella. Jeffery R. and Others “ Is self Regulated peer Review Effectivs at Signing Aydfit Quality” the Accounting Review . Vol. 84- No. 3- 2009

دراسة: محمود، (2014م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات لا تأخذ بغالبية القوائم المالية من قبل المكلفين وذلك بسبب انعدام الثقة وعدم وجود شفافية ووضوح وعدم توفر موضوعية في المعلومات الواردة في هذه القوائم وعدم توفر قناعة كبيرة لدائرة الضرائب بأهمية وجود ربح محاسبي لغرض إجراء عملية التحاسب الضريبي مما أدى إلى زيادة الفجوة بين الضرائب والمكلفين بدفع الضريبة. هدف هذا الدراسة إلى الاستفادة من تطبيق قواعد حوكمة الشركات من خلال بعض آلياتها لتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية، ومعرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وذلك لتعزيز الثقة في التقارير المالية المقدمة لدائرة الضرائب لتحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل، واستخدام الدراسة أداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها، واتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وخلص الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن تطبيق حوكمة الشركات من قبل البنوك التجارية الأردنية يساهم بشكل كبير في تحديد دقيق للوعاء الضريبي من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، أن تطبيق حوكمة الشركات في المصارف التجارية يعمل على إلزام البنوك التجارية بالإفصاح عن بياناتها المالية، أوصى الدراسة بضرورة تعزيز تطبيق حوكمة الشركات في القطاع المصرفي بشكل يحافظ على قدرة البنوك على الاستمرارية في تقديم خدماتها للمواطنين، تشجيع البنوك على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي تساهم في عملية الإفصاح.

يرى الباحث ان الدراسة السابقة هدفت إلى الاستفادة من تطبيق قواعد حوكمة الشركات من خلال بعض آلياتها لتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية، ومعرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وذلك لتعزيز الثقة في التقارير المالية المقدمة لدائرة الضرائب لتحديد الوعاء الضريبي

¹محمود حسن الحاج محمود عكة ، "مدى تأثير الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على مصداقية التقارير المالية في تحديد وعاء ضريبة الدخل"، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، 2014م).

بشكل عادل هدف إلى التعرف إلى العلاقة بين (ملائمة، قابلية المقارنة، موثوقية التقارير المالية).

دراسة حسن شلقامي (2014م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في العوامل التي تؤثر علي تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة عملية المراجعة، والجهة التي تقوم إعداد وتنفيذ مراجعة النظر، كما هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، ويتم تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة في حالة توافر مقومات معينة، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الدراسة اداة الاستبانة لجمع البيانات وتوصلت إلى عدة نتائج اهمها : تتوافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة مثل تحديد كل من شروط ومقومات فريق مراجعة النظر وواجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص وواجبات فريق العمل ووثائق ومستندات المراجعة، وأوصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بتوفير مقومات تفعيل مراجعة النظر مرتبة حسب أهميتها النسبية، وتحديد محتويات برنامج مراجعة النظر، وتحديد واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، بينما تناول الباحث في هذه الدراسة مراجعة النظر وأثرها علي جودة التقارير المالية.

¹حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الأول، المجلد2، 2014 م)، ص ص 103-127.

دراسة: عمر (2015م):⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في دور المراجعة الداخلية و الخارجية و لجان المراجعة كآليات محاسبية لحوكمة الشركات و مدى دورها في زيادة جودة التقارير المالية ، هدفت الدراسة لتعريف دور آليات حوكمة الشركات و دورها في زيادة جودة التقارير المالية و ذلك من خلال معرفة دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وعلاقتها بجودة التقارير المالية. وتكمن أهمية الدراسة في حداثة موضوع حوكمة الشركات ، حيث أنه من الموضوعات المثارة على المستوى المحلي و الدولي و تتلقى إهتمام الباحثين و الأكاديميين و المنظمات العلمية كما أن الأهمية العملية تكمن في بيان أهمية الآليات المحاسبية و حوكمة الشركات و بيان أثارها الإيجابية في زيادة جودة التقارير المالية. و استخدم الدراسة اداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها، و اتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، و توصل الدراسة إلى النتائج التالية: الإلتزام لتطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من جودة التقارير المالية و التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية يعمل على زيادة جودة التقارير المالية. أوصت الدراسة إلى تفعيل جودة المراجعة الداخلية و دورها المهم في زيادة جودة التقارير المالية و التزام المراجع بآداب السلوك المهني

يرى الباحث ان الدراسة السابقة تكمن اهميتها في حداثة موضوع حوكمة الشركات ، حيث أنه من الموضوعات المثارة على المستوى المحلي و الدولي و تتلقى إهتمام الباحثين و الأكاديميين و المنظمات العلمية بينما الدراسة الحالية اهميتها العلمية تكمن في حداثة الموضوع في بيئة الأعمال السودانية، و من ثم توجيه الباحثين لاستخدام مراجعة النظر لتحقيق جودة التقارير المالية.

¹ عمر مصطفى الامين ، البات حوكمة الشركات و دورها في زيادة جودة التقارير المالية ،(الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).

دراسة: سهام 2015م⁽¹⁾ :

تمثلت مشكلة الدراسة على طريقة محاسبية معينة لمعالجة نفقات عمليات الاستكشاف تتمثل في معرفة مدى تأثير استخدام طريقة المجهودات الناجحة لمعالجة تكاليف الدراسة والاستكشاف وطريقة التكلفة الكلية ومستوى الإفصاح عن المركز المالي للشركات التي لم تتجح لاستكشاف موارد بترولية . هدفت الدراسة إلى دراسة طبيعة صناعية استخراج البترول والتعرف على أهميه للاقتصاد القومي والعالمى ودراسة ابرز المشكلات المحاسبية في معالجة تكاليف ومصروفات مرحلة التحري والاستكشاف في شركات البترول بيان أثر اختبار طريقة لتحميل مصاريف الدراسة والاستكشاف دون الطرق الأخرى على مركز التكلفة والإيرادات في البيانات المالية للشركات البترولية . واستخدم الدراسة اداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها، اعتمد الدراسة على المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، المنهج الاستقرائي لصياغة الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل بيانات الدراسة الطبيعية . توصلت الدراسة إلى ان تعتبر نتيجة طريقة الكلية والجهود الناجحة الإطار العام الذي يحكم على المحاسبة في مجال صناعة واستكشاف وإنتاج البترول منذ تاريخ بدءها والى الحاضر تميل معظم شركات البترول إلى قبول طريقة الجهود الناجحة بشكل اكبر نسبياً" .اوصت الدراسة بان على الشركات العاملة في مجال الدراسة والاستكشاف أنها تقيد بقدر الإمكان قدرتها على العمل في المناطق والتي تكون فيها نسبة المخاطرة عالية،على الشركات العاملة في مجال الدراسة والاستكشاف على البترول ان تختار سياسة المحاسبية التي تتوافق مع طبيعة نشاطات بدقة متناهية وان تلجأ إلى عامل الخبرة المحاسبية في ذلك.

يرى الباحث ان الدراسة السابقة اتخذت شركات البترول دراسة ميدانية بينما دراستي تناولتها في مكاتب المراجعة الخارجية .

¹ سهام الزبير فتح الرحمن صالح ، الطرق المحاسبية عن عمليات الاستكشاف و اثرها على بيانات التقارير المالية في شركات البترول ،(الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية التجارة 2015م).

دراسة: إبراهيم، (2015م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى تأثير استقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية، كيفية تأثير استقلالية المراجع في رأي وممارسات المراجع وتقريره النهائي. لتحديد وبيان أثر عنصر استقلال المراجع في مصداقية التقارير المالية، بيان توصيف مفهوم استقلال مراجع الحسابات والعناصر المؤثرة فيه. تمثلت أهمية الدراسة في أهمية استقلال مراجع الحسابات والذي يشكل محوراً مهماً، بهدف الكشف عن نواحي ومظاهر هذه الخصائص وبما يمكن من العمل على تعزيز هذه الاستقلالية وتعزيز الخصائص النوعية للتقارير المالية الخاضعة لعملية المراجعة. واستخدم الدراسة أداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها، واتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها، تتصف المعلومات الواردة في التقارير المالية المقدمة بدرجة عالية من المصداقية، يؤثر استقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية حيث أن العلاقة بينهما هي علاقة طردية، فزيادة استقلال الحسابات تؤدي حكماً إلى زيادة في مصداقية التقارير المالية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، أن يحرص مراجعو الحسابات على استقلاليتهم أثناء تأديتهم ممارسات المراجعة وذلك حتى يحافظوا على ثقة المستخدمين للتقارير المالية، إجراء دورات تدريبية وتأهيلية لمراجعي الحسابات بشكل مستمر والتأكد على معايير المهنية والاستقلالية والحياد.

يرى الباحث ان هذه الدراسة تتناول "أثر استقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية بينما دراستي تناولت دور مراجعة النظر في جودة التقارير المالية.

¹ إبراهيم العدي، وأحمد يونس رمضان، "أثر استقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية- دراسة لآراء عينة من مراجعي الحسابات والمحاسبين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة في سورية"، (سورية: مجلة جامعة البعث، المجلد (37)، العدد الخامس، 2015م)، ص، ص187-215.

دراسة: مختار، (2016م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم دقة وصحة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير المحاسبية التقليدية، ولا تعكس معايير المحاسبة الدولية التقليدية جودة المعلومات المحاسبية بصورة كاملة. تمثلت أهمية الدراسة في تصحيح الممارسات العملية لإعداد التقارير المالية وجعلها منطقية لتفسير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بيان السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد التقارير المالية بهدف الحد من التلاعب في إدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية في إنتاج معلومات ذات كفاءة عالية. واستخدمت الدراسة أداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها، واتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها، تهتم الإدارة بالتقارير المالية عن ارقام الربح المحاسبي أكثر من اهتمامها بتقديم معلومات عادلة عن المنشأة، تستخدم الإدارة اساليب إدارة الأرباح للتأثير على الأرقام المحاسبية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، تقييم الممارسات الانتهازية للمنشأة واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدها، ضرورة إعادة النظر في معايير المحاسبية السودانية لجعلها أكثر قدرة على مواجهة ظاهرة إدارة الأرباح.

يرى الباحث ان الدراسة السابقة تمثلت مشكلتها في عدم دقة وصحة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير المحاسبية التقليدية، دراستي تمثلت مشكلتها في البحث عن دور مراجعة النظر في جودة التقارير المالية.

دراسة خطاب "2016":⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد دور مراجعة النظر في الحد من هذه الفجوة وذلك من خلال التساؤلات التالية: هل تؤدي مراجعة النظر إلى تضييف فجوة الأداء؟ هل

¹ مختار إدريس أبوبكر آدم، "معايير إعداد التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من المصارف التجارية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية"، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2016م).

² خطاب بابكر محمد البلة، دور مراجعة النظر في تضييف فجوة التوقعات (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2016م).

تساعد مراجعة النظر على تضييف فجوة الالتزام؟ هل تساعد مراجعة النظر على تضييف فجوة التقرير؟ وتكمن أهمية الدراسة في بيان دور مراجعة النظر في تضييق فجوة التوقعات بين مراجع الحسابات ومستخدمي التقارير المالية وفي أنها تقدم إطار نظري لمزيد من الدراسات حول مراجعة النظر، وهدف الدراسة إلى التعرف مفهوم وأهمية مراجعة النظر ودورها في تضييق تضييق فجوة الأداء، وفجوة الالتزام وفجوة التقرير. واستخدم الدراسة اداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها، واتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصل الدراسة إلى أن هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، وأوصى الدراسة ضرورة الاهتمام بتطبيق أسلوب مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية لأنه هذا الأسلوب يؤدي إلى زيادة جودة أداء عملية المراجعة وضرورة نشر الوعي والبرامج التثقيفية من قبل القائمين على أمر المهنة في السودان حول واجبات ومسئوليات المراجع تجاه مستخدمي التقارير المالية كما وصى بدراسة توقعات المجتمع والعمل على تلبية احتياجاتهم من خلال تحديد من هم المستفيدين في التقارير المالية للمراجعة

يرى الباحث ان هذه الدراسة تتناول دور مراجعة النظر في تضييق فجوة التوقعات بينما دراستي تناولت دور مراجعة النظر في جودة التقارير المالية
دراسة محمد، "2016م": (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل توجد علاقة بين مراجعة النظر وتحسين تقرير المراجعة؟ وهل توجد علاقة مراجعة بين مراجعة النظر وتطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة؟ وهل توجد علاقة بين مراجعة النظر وتنظيم العمل بمكاتب المراجعة؟ هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق مراجعة النظر على تقارير المراجعة الخارجية، ومعرفة دور مراجعة النظر في تحسين تطبيق معايير الرقابة

¹ محمد أزهرى محمد عبد الله، دور مراجعة النظر في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2016م).

على الجودة ، وكذلك معرفة أثر تطبيق مراجعة النظير على تنظيم الأداء بمكاتب المراجعة . تكمن أهمية الدراسة في الوقوف على الاهتمام بأسلوب مراجعة النظير يسهم كثيراً في توفير بيئة عملية لمكاتب المراجعة ويضمن تقديم خدمة المراجعة وفقاً للمتطلبات المهنية وبمستوى عالي من الجودة . إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لدراسة وتوضيح دور مراجعة النظير في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة ، واستخدمت الدراسة استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها يؤدي استخدام أسلوب مراجعة النظير إلى تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة ، تراعي مكاتب المراجعة توصيل السياسات والإجراءات العامة للرقابة على الجودة إلى جميع العاملين بالمكتب. بناءً على نتائج الدراسة قدم الباحث عدة توصيات منها تنظيم قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، استمرار مكاتب مراجعة النظير برقابة الجودة بهدف تحسين جودة أدائها المهني.

يرى الباحث ان الدراسة السابقة توصلت إلى نتيجة ان استخدام أسلوب مراجعة النظير إلى تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة، بينما دراستي الحالية اهم نتيجة لها ان المعلومات المالية المراجعة من خلال مراجعة النظير، لها القدرة على التوقعات والتنبؤات المستقبلية.

دراسة: خالدة، "2017م"⁽¹⁾:

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم التزام العديد من مكاتب المراجعة والمنشآت ذات الصلة بمراجعة النظير هدف الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف مراجعة النظير، الوقوف على مفهوم أهمية وعناصر فجوة التوقعات وبيان دور مراجعة النظير في تضيق فجوة التوقعات ودراسة دور مراجعة النظير في الحد من فجوة اداء مكاتب المراجعة. واستخدم الدراسة اداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها،

¹خالدة محمد عبدالله محمود، مراجعة النظير ودورها في تضيق فجوة التوقعات،(الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2017م).

اتبع الدراسة المنهج الإستنباطي، والمنهج الإستقرائي، والمنهج التاريخي، والمنهج الوصفي التحليلي. توصل الدراسة إلى عدة نتائج منها: يؤدي استخدام أسلوب مراجعة النظر إلى تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة، وجود المؤهلات والكفاءة المهنية الكافية لدي مكاتب المراجعة والمأمهم بواجباتهم ومسئولياتهم يقلل من فجوة الأداء. أوصى الدراسة بتحديد نقاط الضعف الساسية لاداء مكاتب المراجعة الخاضعة للتقييم والعمل على معالجتها، والعمل على الاهتمام بوجود المعاهد العلمية المتخصصة في مجال مراجعة النظر، وإجراء مزيد من البحوث في هذا المجال . يرى الباحث ان الدراسة السابقة تهدف إلى الوقوف على مفهوم أهمية وعناصر فجوة التوقعات وبيان دور مراجعة النظر في تضييق فجوة التوقعات بينما دراستي تهدف إلى معرفة دور مراجعة النظر في (ملائمة، قابلية المقارنة وموثوقية التقارير المالية) دراسة: حسن، "2017م": (1)

تمثلت مشكلة الدراسة أن هناك تبايناً بين مستخدمي تقارير المراجعة الخارجية والبيانات الواردة في تقرير المراجع الخارجي مما ينتج عنه تحفظ مجلس الإدارة في تقارير المراجعة، وهدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف مراجعة النظر، تحديد عناصر جودة المراجعة الخارجية، بيان العلاقة بين مراجعة النظر وجودة المراجعة الخارجية، واستخدام الدراسة أداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وذلك لتحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال دراسة الحالة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها مراجعة النظر لها دور كبير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة، عند إجراء مراجعة النظر يقلل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة. وأوصت الدراسة يجب إعطاء موضوع جودة المراجعة أكبر قدر من الاهتمام من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية في السودان لما له أهمية وأثر على مهنة المراجعة.

¹حسن النور حسن بشير، مراجعة النظر وأثرها علي جودة المراجعة الخارجية (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2017م).

يرى الباحث ان هذه الدراسة تتناول مراجعة النظرير وأثرها على جودة المراجعة الخارجية بينما دراستي تناولت دور مراجعة النظرير في جودة التقارير المالية دراسة سعود، "2019"⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في ظل التساؤلات الآتية: هل يوجد دليل مراجعة محلي معنى بمراجعة النظرير ورقابة الجودة المراجعة؟ هل تتفق قوانين وأنظمة مهنة المراجعة المحلية مع معايير مراجعة النظرير ورقابة جودة المراجعة؟

ويهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على مداخل مراجعة النظرير ورقابة جودة المراجعة فضلاً عن معرفة المعايير الداعمة لذلك، استعراض قوانين وأنظمة المهنة المحلية ذات العلاقة بمراجعة النظرير ورقابة جودة المراجعة ومعرفة مدى توافقهم.

ويستمد الدراسة أهميته من أهمية استخدام مراجعة النظرير في التأكد من مدى توافر رقابة جودة المراجعة في مكاتب المراجعة فضلاً عن معرفة مدى توافق قوانين وأنظمة المهنة المحلية في دعم رقابة جودة المراجعة. واستخدم الدراسة اداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها، واتبع الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، وخلصت الدراسة لعدة نتائج منها: لا يوجد دليل مراجعة محلي يحمل في طياته مراجعة النظرير وتحقيق رقابة الجودة، وركزت كل من معايير المراجعة الدولية والقوانين والانظمة المهنة المحلية على استقلالية مراقب الحسابات عن الجهة الخاضعة للتدقيق، وخلصت الدراسة لعدة توصيات منها: ضرورة تبني دليل مراجعة محلي يحمل في طياته مراجعة النظرير ورقابة الجودة، ينبغي ان يتحلى كل من شريك عملية المراجعة والمراجع والنظرير باستقلالية.

يرى الباحث ان هذه الدراسة خلصت إلى انه لا يوجد دليل مراجعة محلي يحمل في طياته مراجعة النظرير وتحقيق رقابة الجودة، بينما دراستي خلصت ان مكاتب المراجعة تلتزم بالمعايير المتوافق عليها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

¹ سعود جايد مشكور، أثر مراجعة النظرير على رقابة جودة التدقيق في ظل أنظمة وقوانين المهنة المحلية،(السماء: جامعة المثني ، بحث تطبيقي غير منشور ، ابريل 2019م).

الفصل الأول

الاطار النظري لمراجعة النظير

يتناول الباحث في هذا الفصل يتناول الاطار النظري لمراجعة النظير التي نشأت نتيجة لانتشار الدعاوي المدنية والجنائية المرفوعة من العديد من الشركات الأمريكية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة ومقاضاة تلك المكاتب بسبب الإضرار التي لحقت بهذه الشركات وكثرة حالات الإفلاس، قامت الهيئات والمنظمات المهنية بوضع قواعد وضوابط لأمر المهنة وذلك من خلال المبحثين:

المبحث الأول: مفهوم وأهداف وأهمية مراجعة النظير

المبحث الثاني : أنواع ومتطلبات ومزايا وعيوب مراجعة النظير

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية مراجعة النظر

أولاً: مفهوم مراجعة النظر:

تعد مراجعة النظر واحدة من الاساليب الحديثة في مهنة المراجعة ونشأته كأداة لقياس مدى جودة التقارير المالية وعرفت عدة تعريفات منها:

"تقييم أداء مكتب المراجعة بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب المراجعة الأخرى"⁽¹⁾ كما عُرِفت على أنها : "قيام مكتب خارجي للمراجعة تابع لهيئة معينة بمراجعة عمل مكتب خارجي آخر للمراجعة تابع لنفس الهيئة."⁽²⁾

وكذلك عُرِفت على أنها: نظام يتم بمقتضاه استخدام خبرات الممتهين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل ممتهين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر⁽³⁾.

ويعرف احد الباحثين مراجعة النظر على أنها: قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر لمكاتب المراجعة الخارجية، وتقييم أداء مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير البرنامج ومعايير رقابة الجودة مع توفير مزايا معينة للحاصلين من مكاتب المراجعة على شهادة اجتياز برنامج مراجعة النظر وتقرير مراجعة نظير نظيف، وإعداد تقرير مراجعة النظر وتوجيهه إلى جهة أو جهات معينة من خلال وسائل نشر متخصصة.⁽⁴⁾

ويشير عدد من الباحثين إلى أن تعريف مراجعة النظر يجب أن يتضمن ما يلي:

1. الجهة التي تتولى القيام بتقييم أداء مكاتب المراجعة من خلال مراجعة النظر.

¹ حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، (الفاخرة:جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد1، ، 2014)، ص107.

² casterella. Jeffery R. and Others) Is self Regulated peer Review Effectivs at Signing Aydfit Quality(the Accounting Review . Vol. 84- No. 3- 2009

³ حسن شلقامي محمود، مرجع سابق، ص107 .

⁴ أحمد علي محمد الهمالي، المرجع السابق، ص 17 .

2. معايير تقييم أداء مكتب المراجعة.

3. كيفية أداء مراجعة النظرير.

4. إبراز عنصر الخبرة والإستقلال والإلزام لدى الجهة القائمة بالتقييم.

5. الإثابة والعقاب بالنسبة لمكتب المراجعة الخاضع للتقييم.

6. الجهة أو الجهات التي يوجه إليها تقرير مراجعة النظرير.⁽¹⁾

مما سبق من تعاريف يتضح للباحث ما يلي:

1. يتم القيام بمراجعة النظرير بواسطة هيئة عامة يتم إنشاؤها بقانون ومتخصصة في مجال المراجعة.

2. هذه الهيئة تضم فريق عمل بمؤهلات ومقومات معينة، ويتكون هذا الفريق من أعضاء من لجان المراجعة وأكاديميين متخصصين في مجال المراجعة.

3. يتم تقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي وفقاً لبرنامج مراجعة النظرير بواسطة فريق عمل تابع للهيئة العامة المتخصصة في مجال المراجعة، كما تقوم الهيئة بتنفيذ برنامج مراجعة النظرير واستخراج شهادات اجتياز لمكاتب المراجعة التي اجتازت برنامج مراجعة النظرير.

4. يجب أن يتمتع مكتب المراجعة الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظرير بمزايا محددة ومقننة مقارنة بمكاتب المراجعة غير الحاصلة على هذه الشهادة.

5. يتم توجيه تقرير مراجعة النظرير إلى الجهات التالية:

أ. الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بفحص أوراق عمل مكتب المراجعة.

ب. مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم من خلال مراجعة النظرير وذلك للفت نظره إلى نقاط القوة في أدائه لتدعيمها، ونقاط الضعف لتقويمها.

¹ أحمد علي محمد الهماي، تقييم مدى فعالية استخدام اسلوب النظرير لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2015 م)، ص14.

ج- لجان المراجعة وذلك للاستفادة من هذا التقرير في اتخاذ قرارات معينة مثل القرارات التي تتعلق باختيار المراجع الخارجي، والقرارات التي تتعلق باستمرار التعامل مع المراجع الخارجي أو تغييره.

د- مراجعة النظر تتم من قبل جهة مستقلة، قد تكون من داخل أو خارج الجهاز لتقييم ما إذا كان نظام رقابة الجودة الداخلية للجهة مصمم بصورة مناسبة ويعمل بكفاءة بحيث يزود الجهة بضمان مناسب حول مدى إتباع الجهة للسياسات والإجراءات والمعايير المطبقة من ناحية معايير التطبيق الحكومي، تتضمن مراجعة النظر فحص نظام رقابة الجودة ككل وليس العمل الذي يتم تأديته في الوقت الحالي، وذلك لأنه يجب على هؤلاء المراجعين إتاحة الفرصة أمام النظام ككل بالعمل قبل التوصل إلى قرار أو حكم نهائي.

إن قيام مكتب مراجعة بفحص أعمال مكتب مراجعة آخر قد يؤدي إلى غياب الحياد والموضوعية والمصدقية نتيجة لحدوث نوع من المجاملات أو التواطؤ بين المكاتب. و إن اختيار مكتب المراجعة الخاضع للفحص للمكتب الذي يقوم بمراجعة نظير له يؤدي إلى إمكانية حدوث تأثير من جانبه على تقرير الفحص، مما يترتب عليه عدم إظهار نتائج هامة وجوهرية وبعض أوجه القصور⁽¹⁾.

ثانياً: أهداف مراجعة النظر:

تتمثل أهداف مراجعة النظر والتي تسعى إلى تحقيقها في الآتي:⁽²⁾

1. إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المحاسبة والمراجعة يوفر له ضماناً معقولاً عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية.
2. تقويم مدى ملائمة سياسة مكتب المحاسبة والمراجعة والإجراءات المتعلقة بكل
3. عنصر من عناصر رقابة الجودة.

¹ صالح حامد محمد علي، وحسن الطيب عبد الله خالد، مراجعة النظر ودورها في تطوير الممارسة المهنية الخارجية بالسودان، (الخرطوم: كلية الإمارات للعلوم والتكنولوجيا، مجلة طحنون للدراسات والبحوث، العدد 1، 2016)، ص52.

² أحمد يوسف حماد عبد الله، مرجع سابق، ص13.

4. تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة للمكتب محل الفحص مناسب وشامل وملائم في تصميمه للمكتب.
5. تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه السياسات والإجراءات بغية التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.
6. تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة توافراً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
7. التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلاف الشريك المشرف على عملية المراجعة.
8. التأكد من معايير المراجع الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية لكل شركة مساهمة.
9. يتم مراجعتها وتقديم وصف دقيق لأي مهمة في النظام.
10. التأكد من تبني مكاتب المحاسبة والمراجعة المسجلة لدى الهيئة لمعايير رقابة الجودة.
11. إيداء الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية⁽¹⁾.
12. التحقق من مدى ملائمة سياسات وإجراءات المنشأة بالنسبة لكل عنصر من عناصر الرقابة على الجودة.
13. تحسين أدوات الرقابة على الجودة وتدعيم الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها⁽²⁾.
14. المحافظة على مركز المهنة فيما يتعلق بجودة الأداء وفعالية عملية المراجعة

(¹) صالح حامد محمد علي، و حسن الطيب عبد الله خالد، مرجع سابق، ص 54 .

(²) احمد يوسف حماد عبد الله، نور رقابة الجودة على المراجعة الخارجية في تحسين جودة الداء المهني للمراجعين الخارجيين، الخرطوم: جامعة النيلين، الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2015 م، ص 11.

15. تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.
16. الحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أدائه وذلك في إطار التنظيم الذاتي.

17. تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه الإجراءات والتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.⁽¹⁾
يرى الباحث ان اهم اهداف مراجعة النظير:

1. تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة.
2. المحافظة على مركز المهنة فيما يتعلق بجودة الاداء و تحسين أدوات الرقابة على الجودة.
3. تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.
4. تنمية وتطوير تطبيق نظام الرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة.

ثالثاً: أهمية مراجعة النظير:

1. تمثل مراجعة النظير أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها إبتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة، وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مراجعة النظير وجودة المراجعة حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هناك إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج مراجعة النظير، ويضيف البعض أنه يمكن استخدام مراجعة النظير في التنبؤ بفشل مكتب المراجعة حيث تعاني مكاتب المراجعة التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها كما أن برنامج مراجعة النظير يفيد المتدربين في التعرف على الفرص المتاحة لمزاولة المهنة بمستوى مرتفع من الجودة.

(¹) محمد أزهرى محمد عبد الله، مراجعة النظير ودورها في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016 م) ص 21 .

2. تنفيذ مراجعة النظر في التحقق من قيام مكتب المراجعة بمراحل عملية المراجعة وفقاً لمعايير الأداء المهني حيث تجيب عن التساؤل الذي يتعلق بمن يراجع عمل المراجع.
3. تساعد مراجعة النظر الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.
4. تساعد عملية ممارسة مراجعة النظر على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.
5. تقدم مراجعة النظر الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين مهنة المراجعة وتحسين جودتها.
6. تنفيذ مراجعة النظر في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظر لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج.
7. تنفيذ مراجعة النظر في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم⁽¹⁾.
8. توصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظر بالاطلاع على تقرير مراجعة النظر السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المراجعة بتنفيذها.
9. أن القيام بمراجعة النظر وفقاً لمعايير معينة موثقة في برنامج مراجعة النظر، الذي يتم إعداده بواسطة الأكاديميين والمهنيين المتخصصين يساعد في التوثيق المستندي لعملية المراجعة من حيث ما يلي:
 - أ- الخطوات المنهجية لتخطيط المراجعة.
 - ب- كيفية توزيع العمل على المساعدين.
 - ج- الإجراءات المنهجية للتفاوض والتعاقد مع العميل وإصدار خطاب القبول.

(1) خالدة محمد عبد الله محمود، معج سبق ذكره، ص 16 .

- د- الإجراءات المنهجية لتجميع أدلة الإثبات.
- هـ- الإجراءات المنهجية لإعداد تقرير المراجعة.
- و- الإجراءات المنهجية لتقييم أعمال المساعدين بالمكتب.
- ز- الإجراءات المنهجية للاستعانة بعمل مراجع آخر.
- ح- الحالات التي يرفض فيها المراجع الخارجي قبول أمر التكاليف.
- ط- أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع الخارجي.
- ي- برامج التدريب اللازمة لحصول المراجع الخارجي على رخصة مراجعة النظير ومحتويات كل برنامج.
- ك- برنامج تدريبي متخصص في صناعة معينة.
- ل- إلزام لجان المراجعة باختيار المراجع الحاصل على برنامج متخصص في مراجعة النظير لمراجعة حسابات المنظمة.⁽¹⁾
10. تفيد برنامج مراجعة النظير مكتب المراجعة الحاصل عليه في زيادة المعرفة لديه بمعايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ثم زيادة الرغبة لدى هذا المكتب في تنفيذ تلك المعايير والقواعد أثناء أداء عملية المراجعة.
11. إن وجود مزايا تميز مكتب المراجعة الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير مقارنة بغيره من مكاتب المراجعة غير الحاصلة على تلك الشهادة تجعل تلك المكاتب حريصة على الاشتراك في برنامج مراجعة النظير، وتنفيذ متطلباته أثناء القيام بعملية المراجعة.⁽²⁾
12. تفيد المعلومات الواردة في تقرير مراجعة النظير في التنبؤ بفشل المراجعة.
13. تعتبر مراجعة النظير أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث تساعد في تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني، ومن الضروري اشتراك مكتب المراجعة في برنامج مراجعة النظير كمتدرب، وقد أصدر

(1) محمد أزهرى محمد عبد الله، مرجع سابق، ص 19.

(2) خالدة محمد عبد الله محمود، مرجع سبق ذكره، ص 22.

مكتب الفحص العام الأمريكي تقريراً أوضح فيه أن الهدف من مراجعة النظير هو تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة يتم تطبيقه ويتفق بكفاءة مع معايير الأداء المهني لتأكيد الجودة ويمكن استخدام تقرير مراجعة النظير بواسطة كل مما يلي:

أ- الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بالفحص وذلك لاستخدام ذلك التقرير في إثابة أو لفت نظر مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظير.⁽¹⁾

ب- لجان المراجعة وذلك فيما يتعلق بالقرارات الخاصة بالتعاقد مع مراجع خارجي.
ج- مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم من خلال مراجعة النظير وذلك للوقوف على نقاط القوة في الأداء لتدعيمها ونقاط الضعف لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما تفيد مراجعة النظير في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة نتيجة لتحسين جودة الأداء.

ويشير أحد الكتاب إلى أنه كلما انخفض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة دل ذلك على تحسين جودة المكتب.
كما أن إلزام مكتب المراجعة بالرد على ملاحظات النظراء يعد أداة فعالة للارتقاء بالمستوى المهني.

يرى الباحث مما سبق ان اهمية مراجعة النظير تكمن في تفيد المعلومات الواردة في تقرير مراجعة النظير في التنبؤ بفشل المراجعة وانها أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث تساعد في تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة.

¹ Casterella , Jeffery R. and Others , “ Is Self Regulated peer Review Effective ar Signing Audit quality “ the Accounting Review , Vol. 47 , No. 4 , 2013.

رابعاً: واجبات مكتب المراجعة:

تتمثل واجبات مكتب المراجعة الذي يتم تقييم أدائه من خلال مراجعة النظير فيما يلي:⁽¹⁾

1. تهيئة موقع العمل لفريق العمل القائم بالفحص والتابع للهيئة العامة المستقلة التي تتولى عملية تقييم أداء مكتب المراجعة، ويتم تهيئة موقع العمل من خلال تجهيز متطلبات فريق العمل، وتجهيز أوراق ومستندات العمل التي يتطلبها فريق مراجعة النظير.

2. مناقشة فريق العمل والرد على كل الأسئلة التي يتم توجيهها للمكتب، وتوضيح الغموض واللبس لدى فريق العمل.

3. توضيح تقرير المراجعة الصادر منه، والأسس التي بنى عليه المكتب رأيه في التقرير.

4. الاحتفاظ بورقة عمل موثقة توضح إجراءات مراجعة النظير، والمراحل التي مرت بها، وتقرير مراجعة النظير، ويجب أن يوثق مكتب المراجعة الذي يخضع لبرنامج مراجعة النظير مدى التوافق مع إجراءات وسياسات رقابة الجودة، وأن يحتفظ بمثل هذا التوثيق لفترة كافية لتمكين القائمين على مراجعة النظراء من تقييم مدى تطبيق المكتب لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة

5. جعل تقرير مراجعة النظير متاح على الانترنت، ويختلف الباحث مع هذا الرأي حيث أن تقرير مراجعة النظير يجب أن يقتصر على جهات معينة وهي الهيئة العامة التي تتولى عملية التقييم، ولجان المراجعة، ومكتب المراجعة الخاضع للفحص على أن يتم نشره في جريدة متخصصة.

¹ حسن شلقامي محمد، مرجع سابق، ص 96 .

يشير عدد من الباحثين إلى أنه في حالة وجود مراجع شريك فإنه يجب على المراجع الأساسي أو المراجع لمسئول عن إصدار تقرير المراجعة أن يوفر لفريق العمل تصديق الشريك الثاني على إصدار تقرير المراجعة⁽¹⁾.

6. التعاون مع فريق العمل القائم بالتقييم، وتوفير البيانات والمستندات التي يحتاجها في التقييم، وتمثل أسباب إلغاء فريق العمل لمستندات مكتب المراجعة أو إصدار تقرير متحفظ في فشل مكتب المراجعة محل التقييم في إبلاغ فريق العمل بوسائل الاتصال المناسبة للحصول على أدلة الإثبات التي يرى فريق العمل أنها ضرورية، أو تقديمه بيانات خاطئة لفريق العمل⁽²⁾.

خامساً: واجبات فريق العمل

تتمثل واجبات فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة من خلال مراجعة النظير فيما يلي:⁽³⁾

1. استكمال قائمة الاستقلال والمقومات الصادرة عن المجمع الحكومي المحلي للمراجعين ، وتوضح تلك القائمة المقومات التي يجب توافرها في كل عضو، وسنوات الخبرة لكل عضو من أعضاء فريق العمل، ودرجة الاستقلالية التي يجب توافرها لكل عضو، ويشير الباحث إلى أن هذه القائمة يجب أن تكون متوافرة لدى الهيئة العامة المستقلة القائمة على إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير، كما أنه يجب أن تكون مستوفاة لكل عضو حيث تعتبر شرطاً أساسياً لانضمام العضو لتلك الهيئة.

2. تخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة النظير وفحص أوراق العمل لدى مكتب المراجعة الخاضع للفحص.

¹ عبد السلام قاسم الاهدال، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، (القاهرة: جامعة اسيوط، كلية التجارة، 2008م)، ص34.

² حسن شلقامي محمد، مرجع سابق، ص 97 .

³ Raroer , John , **Audit committee policy statement on systems of Quality Coutroland the External peer Review** (in: the Inspetotr General ,) Guide for Cinduting External peer Reviews of the Organizations of theFederal Offices of InspectorGeneral March 2009), p55. .

3. تحديد درجة توافق أداء مكتب المراجعة مع معايير رقابة الجودة.
 4. إعداد تقرير مراجعة النظر.
 5. الاستقلال التام عن المكتب الخاضع للفحص وتقييم الأداء، والإلمام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
 6. الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كان أداء مكتب المراجعة محل الفحص يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها ومتطلبات مراجعة النظر.
 7. الإطلاع على تقرير مراجعة النظر في المرة السابقة وذلك للوقوف على مدى قيام مكتب المراجعة محل الفحص بتنفيذ ما جاء في تقرير مراجعة النظر السابق من توصيات، ويجب أن يحدد كل عضو من أعضاء فريق مراجعة النظر سجلات مكتب المراجعة الخاضع للفحص التي تم فحصها وأن يوقع العضو على السجل الذي تم فحصه.
 8. يجب أن يبدي فريق مراجعة النظر ملاحظاته حول النقاط التالية:⁽¹⁾
 - أ- إدارة المساعدين في مكتب المراجعة محل الفحص من خلال تدريبهم وتوجيههم نحو إتباع السلوك المهني السليم
 - ب- إدارة مراحل المراجعة داخل مكتب المراجعة محل الفحص من تخطيط المراجعة، وفحص المستندات وأوراق العمل، وإعداد تقرير مراجعة النظر.
 - ج- مدى متابعة مكتب المراجعة محل الفحص لتنفيذ توصيات تقرير مراجعة النظر السابق.
 9. من الضروري أن يحتفظ فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة من خلال مراجعة النظر بالمستندات المستخدمة في التقييم.
- يشير أحد الباحثين إلى أن متطلبات فريق مراجعة النظر تتمثل فيما يلي:

¹ عبد السلام قاسم الاهدال، مرجع سابق، ص 41.

1. معرفة معايير المراجعة المرتبطة بالعمل الذي تتم مراجعته، وأساليب وتقنيات القيام بمراجعة النظر.

2. الاستقلال عن مكتب المراجعة الخاضع للفحص وعن العاملين بالمكتب.

3. وضع الاختصاصات المطلوبة لكل مجال من الأعمال التي سيتم مراجعتها. يقوم فريق مراجعة النظر بمراجعة ما يلي:

أ- نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة محل الفحص للتحقق من مدى مطابقته مع معايير الأداء المهني، وفي نفس السياق من الضروري التحقق من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة قد تم تصميمه طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة قد تم تطبيقها كما هو مخطط لها.

ب- الوقوف على تنفيذ التوصيات التي تتعلق بمراجعة النظر في المرة السابقة بمعنى متابعة تنفيذ ما جاء بتقرير مراجعة النظر.

ج- وتتمثل أوجه القصور في فريق مراجعة النظر في أن هذا الفريق قد يكون غير مؤهل للقيام بمراجعة النظر وإصدار التقرير، أو فشله في الإبلاغ عن القيود أو الحدود التي واجهها أثناء قيامه بإجراءات مراجعة النظر ويمكن تلافي ذلك بوجود معايير معينة لاختيار فريق العمل، وتحديد العقوبات في حالة مخالفة عضو فريق العمل لمعايير الأداء.⁽¹⁾

مما سبق يرى الباحث ان هناك واجبات لمكتب المراجعة تجاه مراجع النظر وواجبات لفريق مراجعة النظر تتمثل:

1. المراجعة للمعايير المتبعة وتقييم اداءها.

2. كشف اوجه القصور وتنفيذ التوصيات التي اصدرها.

¹ حسام السعيد الوكيل، تقييم أساليب الرقابة علي جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية، (حلوان: رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2004 م)، ص 42.

المبحث الثاني

أنواع ومتطلبات ومزايا وعيوب مراجعة النظير

أولاً: أنواع تقارير مراجعة النظير:

يجب على فريق مراجعة النظير إصدار تقرير عن مكتب المرجعة الخاضع للفحص من قبلهم، وهذا التقرير يأخذ أحد الأنواع التالية: (1)

أ. تقرير غير مقيد نظيف: والذي يعطي تأكيد معقول بان مكتب المراجعة ملتزم بتطبيق معايير الرقابة على الجودة المتعلقة بالمكتب.

ب. تقرير مقيد متحفظ: ويتم صدور هذا التقرير في حالة احتياج نظام رقابة الجودة داخل المكتب إلى تحسين أو تطوير وبمعنى آخر هذا التقرير في حالة عدم كافية أو ملائمة نظام الرقابة على الجودة.

ج. تقرير عكسي: ويصدر هذا التقرير في حالة تأكد فريق مراجعة النظراء من عدم التزام المكتب بمعايير المراجعة ومعايير رقابة الجودة. (2)

ثانياً: الاعتبارات الواجب تطبيقها عند استخدام مراجعة النظير:

هنالك بعض الاعتبارات التي لا بد من مراعاتها عند تطبيق مراجعة النظير، حيث ارتبط ذلك بضرورة تطبيق معايير برامج مراقبة الجودة، مع التأكيد على مبدأ الاستقلالية لتحقيق مفهوم الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، من خلال تحقيق عدة متطلبات أهمها: (3)

1. عدم السماح بالمراجعات التبادلية ويعني ذلك عدم قيام مكتب أو مراجع بفحص أعمال مكتب مراجعة آخر قيام بدور الفاحص للمكتب الأول.

¹ حازم محمد طه وآخرون، أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق، (عمان: الجامعة الأردنية، عمادة البحث والعمل، المجلة الأردنية في إدارة . العمال، المجلد الثامن، العدد الرابع، 2012 م)، ص780.

² حازم محمد طه وآخرون، المرجع السابق، ص782.

³ فهد أبو العز، مفهوم جودة المراجعة، (الرياض: مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة العدد: الخامس، أبريل، 2000م، ص27. .

2. التأكد من عدم امتلاك رئيس وأعضاء فريق المراجعة ودائع أو أسهم في المنشأة محل الفحص، وكذلك عدم وجود علاقات أسرية قد تؤثر على مظهر الاستقلالية عند التكليف بمهام المراجعة

3. عدم صرف مكافآت المراجعة لفريق المراجعة في ترتيبات لدي المنشأة محل الفحص، مثل: برامج التدريب المهني والاستشارات وتقارير المراجعة الأولية للبيانات حيث يتعارض ذلك مع أنظمة مراقبة الجودة يرى الباحث ان تطبيق هذه الاعتبارات عند مراجعة النظير توفر الجودة لتقرير المراجعة.

ثالثاً:متطلبات تطبيق مراجعة النظير:

تستلزم مراجعة النظير توافر مجموعة من المتطلبات التي تعتبر أساس النجاح لبرامجه ودونها يصبح الأمر كلاماً نظرياً لا يمكن وضعه مكان التطبيق، ومن هذه المتطلبات:

1. وضع معايير على أعلى مستوى ممكن والخاصة بمنح الشهادات والتراخيص بمزاولة المهنة للمحاسبين و المراجعين.
 2. تحديد المتطلبات اللازمة لتحسين الكفاءة المهنية للأعضاء .
 3. مساعدة الأعضاء في مجال التطوير المستمر لخبراتهم المهنية .
 4. توفير المعايير اللازمة لاستمرار تحسين جودة الأداء والسلوك المهني.
 5. إصدار المعايير في مجالات المراجعة، الفحص، السلوك المهني، ورقابة الجودة.
 6. تعزيز ثقة الجمهور في نزاهة وموضوعية وجودة خدمات المراجعة.
 7. مساعدة الأعضاء على الفهم والتكيف مع التغيرات في البيئة السياسية والاقتصادية العالمية، بالإضافة إلى التغييرات البيئية التكنولوجية.
- وهناك متطلبات اخرى لتتم مراجعة النظير هي:⁽¹⁾

¹ فهم أبو العز، المرجع السابق، ص28.

1. على كل عضو في فريق المراجعة أن يكون لديه المعرفة بمعايير المراجعة والبيئة الحكومية المرتبطة بالعمل الذي يتم مراجعته وأساليب وتقنيات القيام بمراجعة النظر.

2. يجب أن يكون فريق المراجعة مستقل عن الجهة التي يقوم بمراجعتها وعن العاملين فيها

3. وأيضاً عن التدقيقات المختارة للمراجعة يجب وضع الاختصاصات المطلوبة لكل مجال من الأعمال التي سيتم مراجعتها مع تحديد مجال المراجعة بوضوح.

4. ويتم تعيين مراجعي النظر و"تحديد جدارتهم من خلال: المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء هذا الدور، ويشمل ذلك الخبرة والصلاحية الأزمنة. مدى إمكانية استشارة فاحص ما قبل الإصدار بشأن المهمة دون التأثير على موضوعيته. (1)

مما سبق يرى الباحث أن التأهيل العلمي والعملية للمراجعين والالتزام بمعايير الرقابة على الجودة والالتزام بأداب وسلوك المهنة يحقق الترابط والتعاون في الجهود المبذولة من قبل الأعضاء من أجل توفير خدمة أفضل.

وأن إستقلالية مراجع النظر وتوفير المعايير وقدرة المراجع على التطوير المستمر ومواكبة آخر التطورات يساهم في جودة الأداء في مكاتب المراجعة وتوفير الثقة الكافية في المعلومات المالية التي يراجعها.

رابعاً: الإنتقادات الموجهة لمراجعة النظر:

تتمثل الانتقادات لمراجعة النظر في الآتي:

1. يتم أداء مراجعة النظر بشكل روتيني ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون، ويشير عدد من الكتاب إلى أنه يمكن تلافي ذلك الانتقاد من خلال تقنين مراجعة النظر من حيث تحديد شروط الاشتراك في برنامج مراجعة النظر كمتدرب، وطول

¹ فهم أبو العز، المرجع السابق، ص28.

الفترة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها، وواجبات كل من فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة باستخدام مراجعة النظر، ومكتب المراجعة الخاضع للتقييم.

2. يحمل هذا الأسلوب شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، فقد سمح قسم مراجعة النظر التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمكتب المراجعة أن يختار المكتب الذي يقوم بمراجعة أوراق العمل وتقييم أدائه مما يؤثر على استقلالية وحيادية المراجع القائم بالفحص بالتالي التأثير على موضوعية تقرير الفحص، ويشير أحد الكتاب إلى أن المجاملة في حالة مراجعة النظر ترجع إلى غياب المعايير التي تحكم تلك العملية يمكن تلافي ذلك الانتقاد من خلال تكليف الهيئة القانونية المتخصصة بتكليف أشخاص تختارهم من فريق العمل وتحدد لهم مواعيد الزيارات لمكتب المراجعة دون علم مسبق لمكتب المراجعة بتلك المواعيد، كما تقوم تلك الهيئة بترتيبات السفر والإقامة لفريق العمل والرجوع بها على مكتب المراجعة الخاضع للتقييم.⁽¹⁾

3. يتم إجراء مراجعة النظر بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد لآخر، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يتم إجراء مراجعة النظر مرة على الأقل كل ثلاث سنوات، أما في بريطانيا فيتم خضوع مكاتب المراجعة الخاصة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية لمراجعة النظراء مرة كل خمس سنوات.

4. اعداد الهيئة القانونية المتخصصة القائمة على مراجعة النظر بالتنسيق مع كل من الأكاديميين المتخصصين والمهنيين في مجال المراجعة برنامج مراجعة النظر.

5. تعاقب تلك الهيئة مع الأكاديميين والمدرّبين لعمل دورات تدريبية للمدرّبين من مكاتب المراجعة.

¹ أمانى حسن كامل، مراجعة النظر كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة، (القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد التاسع، 2001 م)، ص 24.

6. تحديد واختيار مكاتب المراجعة لتدريبهم على برنامج مراجعة النظر، وتنفيذ برنامج مراجعة النظر.
 7. عقد الاختبارات لمكاتب المراجعة المتدربة، وإصدار الهيئة القانونية المتخصصة القائمة على مراجعة النظر شهادات باجتياز برنامج مراجعة النظر.
 8. تحديد مكاتب المراجعة التي يتم تقييم أدائها وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر.
 9. تحديد فريق العمل الذي يقوم بتقييم أداء مكتب المراجعة.
 10. تحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتياز برنامج مراجعة النظر، والعقوبات التي تقع عليه حالة عدم وصول أدائه لمستوى معين.
 11. إجراء ترتيبات الانتقال والإقامة لفريق العمل القائم بالفحص، والرجوع على مكتب المراجعة بتكاليف تلك الترتيبات.
 12. تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر.
 13. إصدار تقرير مراجعة النظر، ومتابعة تنفيذ مكتب المراجعة للتوصيات الواردة في هذا التقرير في المرة التالية للفحص.
 14. يتم في كندا إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر من خلال إجراء العديد من المقابلات مع مكاتب المراجعة الخارجية، والأكاديميين، والأطراف التي تستخدم تقرير المراجعة، وإعداد محتويات برنامج مراجعة النظر، وتحديد المراجعين الخارجيين القائمين بالتقييم، وتحديد مكاتب المراجعة التي يتم تقييم أدائها من خلال مراجعة النظر، وتنفيذ مراجعة النظر وكتابة التقرير.⁽¹⁾
- من خلال الانتقادات السابقة يرى الباحث انه يمكن تفادي هذه المشاكل في تقارير مراجعة النظر، لضمان جودة أعلى في التقارير المالية.

¹ أمانى حسن كامل، المرجع السابق، ص25.

خامساً: تقارير مراجعة النظير:

قامت لجنة متابعة النظير التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع معايير للتقرير عن الفحص الذي يقوم به النظراء، ويتكون هذا التقرير من ثلاث فقرات رئيسية كالآتي: (1)

الفقرة الأولى: ويقدم فيها مراجع النظير المعلومات العامة عن مكتب المراجعة محل الفحص والفترة الزمنية التي قطاها الفحص.

الفقرة الثانية: وتشير إلى الخصائص العامة، وكذلك الملاحظات التي تم التوصل إليها بالنسبة لنظام رقابة الجودة الموجودة.

الفقرة الثالثة: وتشير إلى رأي مراجع النظير في نظام رقابة الجودة المطبق بالمكتب، وما إذا كان يعطي تأكيداً معقولاً عن قدرة المكتب على تحقيق الحد الأدنى المرغوب من جودة الأداء والذي يقابل العناية المهنية الكافية المطلوبة.

ويعد المراجعون النظراء تقريراً عن كل مكتب مراجعة يتم فحصه موضحين النقاط التي اكتشفها المراجعون النظراء أثناء الفحص، والتي تتطلب اتخاذ إجراء تصحيحي من جانب المسؤولين بمكتب المراجعة محل الفحص، أو تلك العناصر التي تتطلب تطويراً جوهرياً في نظام رقابة الجودة، أو تطوير مدى الالتزام به وفقاً لمتطلبات قسم المنشآت، ويطلب من مكتب المراجعة أن يجيب كتابة على كافة ملاحظات وتعليقات النظراء، وعلى أن تعلن التقارير والإجابات للجمهور، وهذا يعني أن تطبيق أسلوب مراجعة النظير يؤدي إلى توفير الشفافية الكافية للجمهور.

ويجب على فريق مراجعة النظير إصدار تقرير عن مكتب المراجعة الخاضع للفحص من قبلهم، وهذا التقرير يأخذ أحد الأنواع التالية: (2)

¹ جبران محمد علي، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، (الرياض: بحث مقدم إلى الندوة الثانية عاشره لسبل تطوير المحاسبة في المملكة مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون قسم المحاسبة -كلية إدارة الأعمال -جامعة الملك سعود - الرياض 2010)، ص85.

² جبران محمد علي، المرجع السابق، ص86 .

1. تقرير مقيد وهو التقرير الذي يعبر عن أن هناك نقائص في تصميم برامج الجودة وعدم إتباع سياسات وإجراءات مراقبة الجودة.
 2. تقرير غير مقيد وهو التقرير الذي يعبر بأن الاختبارات التي تمت مطابقة ومناسبة مع نظام مراقبة الجودة لممارسات المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي، وأن سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لدى المكتب شاملة ومصممة بشكل مناسب مع حجم المكتب وهيكله التنظيمي وسياسات التشغيل وطبيعة أعماله.
 3. تقرير عكسي وهو التقرير الذي يكشف عن عدة مواضع للفشل في إتباع المعايير المهنية وعدم الإبلاغ عن الانحرافات المادية عن القواعد المحاسبية المقبولة العامة، وعدم تطبيق مبادئ المراجعة وإتباع معايير المحاسبة والمراجعة، كما أن سياسات إجراءات مراقبة الجودة لم تصمم بشكل ملائم ولم يكن هناك خطة مراجعة موثقة، والفشل في كتابة تقارير البيانات المالية الإفصاح عن قوائم المراجعة، وكذلك مراجعة أوراق عمل المهام بالطريقة التي تحددها سياسة المكتب.
- يرى الباحث مما سبق ان هناك تقريراً عن كل مكتب مراجعة يتم فحصه موضحين النقاط التي اكتشفها المراجعون النظراء أثناء الفحص، وان تطبيق أسلوب مراجعة النظرير يؤدي إلى توفير الشفافية الكافية للجمهور.

سادساً: نطاق عمل مراجعة النظرير:

- نطاق عمل مراجعة النظرير يجب أن يغطي الأتي:
1. هل خدمات المراجعة التي تقدم في المنشأة تلائم ما وضعته المنشأة من معايير مراجعة وكتيبات التشغيل للإدارت.
 2. هل المعايير والكتيبات والتعليمات والنظم تمكن المنشأة من أداء متطلبات وواجبات المراجعة.
 3. هل أساليب وممارسات المراجعة تتطابق مع أفضل الممارسات الدولية.⁽¹⁾

¹ حمدي محمود إبراهيم عطا الله، دراسات تحليلية لتحديد مدى العالقة بين حجم وجودة أداء مكتب المراجعة في ظل التقييم الذاتي لمراجعة النظراء،(القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، مجلة المال التجارة، العدد . م 2009)، 484،

ويقوم فريق مراجعة النظرير بوضع خطة وبرنامج للقيام بالعمل من خلال نطاق عمله، ، وتقوم المنشأة بتزويد فريق المراجعة بكل الوثائق الضرورية والكتيبات وتعليمات السياسة والأدلة، وغيره، ويجب أن تعتمد مراجعة النظرير على وثائق المراجعة الخاصة بالجهاز، والمقابلات الشخصية مع العاملين بالجهاز، وبدون مقابلة للعاملين بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، أو مستخدمي التقرير، ويقدم قائد فريق مراجعة النظرير ملخص للإدارة العليا بالجهاز قبل إصداره للتقرير، يناقش الاقتراحات بغرض تطوير إجراءات ونظم رقابة الجودة بالجهاز.(1)

مما سبق يرى الباحث ان اهم نطاقات فريق عمل المراجعة معرفة ومتابعة مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير الدولية المعروفة.

سابعاً:تقرير بنتائج مراجعة النظرير:

تنقل نتائج مراجعة النظرير بشكل كتابي، على أن توضح نطاق المراجعة، والقيود المتعلقة بها، مع ذكر الرأي حول نظام الجهة الخاص برقابة الجودة الداخلية. وعندما يكون هناك آراء حول عدم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية ، يعد فريق المراجعة تقرير بالوصف التفصيلي للمخرجات والتوصيات والاقتراحات لتطوير نظم رقابة الجودة بالجهاز ويكون ذلك في تقرير مراجعة النظرير أو في كتاب منفصل للتعليق أو كتاب للإدارة ، ويهدف ذلك إلى تمكين الجهة التي خضعت للمراجعة من اتخاذ الإجراءات الإصلاحية المناسبة ويجب أن تحدد مراجعة النظرير المناطق المطلوب تطويرها في جودة المراجعة، بما في ذلك التخطيط عداد وتجميع الأدلة والوثائق والتقارير، إلى جانب الأداء الكلي للمنشأة.

يقدم المراجعين النظراء تقريرهم للإدارة العليا بالمنشأة ، ويجب تحديد أحد كبار موظفي الجهاز ليكون نقطة التواصل مع مراجعي النظرير، ويعتبر مسئولاً عن نشر مخرجات مراجعة النظرير في المنشأة، بغرض اتخاذ الإجراءات المناسبة من قبل

¹ فائزة محمود حلمي يونس ،مراجعة النظرير لمكاتب المحاسبة المراقبة في مصر كأداة لتحسين جودة الأداء المهني(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،العدد الثالث، 1997 م)،ص31.

المجموعات المعنية، وأن شرف على تقييم تطبيق توصيات المراجعة. كما يجب عليه إعداد تقرير دوري وتقديمه للإدارة العليا للمنشأة⁽¹⁾.

ثامناً: أمثلة لملاحظات قد يكتشفها مراجع النظر

أوضحت دراسة بالمملكة العربية السعودية عن وجود أحدى عشر ملاحظة تكررت بشكل كبير في مكاتب المحاسبة وهي:

1. أوراق العمل غير وافية وغير تفصيلية بدرجة كافية تسمح لمراجع ممارس لا تكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التي تمت من الوصول لنتائج معقولة عن الالتزام بالمعايير المهنية.

2. أوراق العمل لا تظهر الأساليب والاعتبارات ذات العلاقة باختيار العينات والتي يجب أخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج عينات المراجعة.

3. أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المراجع لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

4. أوراق العمل لا تحتوي على ملخص بالنقاط المهمة التي تؤثر على القوائم المالية وتقرير المراجع، وكيفية معالجتها

5. أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المراجع لدراسة الأحداث اللاحقة.

6. أوراق العمل لا تحتوي على ما يثبت مراجعة العمل الذي قام به فريق المراجعة بواسطة المراجع المسئول.

7. أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المراجع لدراسة وفهم خصائص بيئة معالجة البيانات الالكترونية بما في ذلك دراسة وفهم الأنشطة والمعالجة المحاسبية واختبارات الرقابة.

¹ محمد صالح هاشم، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية (،القااهرة: مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الثاني، 2011م،) ص35.

8. أوراق العمل لا تظهر إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل عملية المراجعة والاستثناءات غير العادية التي أظهرتها الاختبارات التحليلية ومدى الاقتناع بالتفسيرات والإيضاحات لأي استثناءات .

9. أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المراجع لتخطيط عملية المراجعة.

10. أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي قام بها المراجع لدراسة مخاطر المراجعة وتحديد مستوي الأهمية النسبية.

11. أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المراجع للحصول على أدلة مراجعة.⁽¹⁾

مما سبق يرى الباحث ان الملاحظات السابقة التي تظهر في تقرير مراجع النظر يمكن ان تكون مرشداً لتجويد أداء مكاتب المراجعة.

تاسعاً:العوامل التي تؤثر في تفعيل مراجعة النظر

اهم العوامل التي تؤثر في تفعيل من مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة عملية المراجعة يتأثر بالعوامل التالية:⁽²⁾

1. وجود المعاهد العلمية والمهنية المتخصصة في مجال المراجعة: يعتبر وجود تلك المعاهد أحد العوامل الرئيسية لوجود مراجعة النظر حيث تقوم تلك المعاهد بوضع برنامج مراجعة النظر .

2. تحديد محتوياته، واختيار كل من المدربين ومكاتب المراجعة المشتركة كمتدربين، وتقييم أداء مكاتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر .

¹ Couple , Tom , Peer Review Versus Citations: An analysis of Best Paper Prizes, , Research Policy , No. 32 , 2013. .

² ايهاب عبده بفاذي، مراجعة النظر كأحد أسس الرقابة على جودة التدقيق بديوان . المحاسب لدولة الكويت، (الكويت: دار النبراس للنشر والتوزيع، 2009 م)، ص 84.

3. وجود قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة: تعتبر تلك القوانين الأساس في وجود مراجعة النظر، وتفعيل تنفيذ برنامج مراجعة النظر، وتقييم أداء مكاتب المراجعة وفقاً لأسس محددة حيث أنه كلما كانت خطوات وشروط ومتطلبات مراجعة النظر مقننة كلما كانت أكثر إلزاماً.

4. ثقافة المجتمع:

تعتبر ثقافة المجتمع من العوامل التي تؤثر على وجود وتفعيل مراجعة النظر وذلك لأنه كلما كان أفراد المجتمع تميل ثقافتهم إلى أهمية تقييم الأداء وفقاً لمعايير محددة، وكلما كان أفراد المجتمع من المحاسبين والمراجعين أكثر إماماً بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، ومتطلبات مراجعة النظر كلما كانوا أكثر حرصاً على الاشتراك في برنامج مراجعة النظر كمتدربين، والسعي نحو تقييم أدائهم من خلال مراجعة النظر وذلك لتحقيق منافع ذاتية وكسب رضا أفراد المجتمع.

5. الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب المراجعة:

تلعب الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب المراجعة دوراً رئيسياً في تفعيل مراجعة النظر، حيث أنه كلما كان كل عضو من أعضاء مكتب المراجعة لديه رقابة ذاتية في تقييم أعماله استناداً إلى قواعد العرف المهني كلما كان حريصاً على أداء المهام المكلف بها في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ثم زيادة احتمال حصول مكتب المراجعة عند تقييم أدائه على تقرير مراجعة نظير نظيف.⁽¹⁾

6. التقدم التكنولوجي وتكنولوجيا المعلومات:

يمثل التقدم التكنولوجي في مجال الحاسب والمعلومات ركيزة أساسية في نجاح برنامج مراجعة النظر من حيث توثيق محتويات البرنامج، وتوثيق شهادات اجتياز هذا البرنامج، واختيار عينة من مكاتب المراجعة لتخضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.⁽²⁾

¹ ايهاب عبده بقادي، المرجع السابق، ص84.

² ممدوح أبو السعود، نموذج تقرير مراجعة النظر، (القاهرة: مجلة المحاسب، العدد الثاني، 2012 م)، ص28.

يرى الباحث ان هذه العوامل يمكن استصحابها عند اصدار تقرير من مراجعة
النظير لأنها:

1. تؤدي بفعالية لإنجاح التقرير .
2. تجويد أداء مكتب المراجعة عند مراقبته التقارير المالية بالمؤسسات.
3. التطور لمواكبة مهنة المراجعة من خلال التطور التكنولوجي.
4. تحقق منافع ذاتية للمجتمع عند استعادة الثقة في مكاتب المراجعة.

الفصل الثاني

الإطار النظري لجودة التقارير المالية

يتناول الباحث في هذا الفصل الإطار النظري لجودة التقارير المالية التي تقوم بإظهار المعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل المنشأة وتعتبر من أهم المخرجات لأي نظام محاسبي وذلك من خلال المبحثين:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية

المبحث الثاني: خصائص و مقاييس جودة التقارير المالية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية

أولاً: مفهوم التقارير المالية:

يقوم التقرير المالي بإظهار جميع المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات حول القوائم المالية ويتضمن هذا التقرير تعبيراً مكتوباً وواضحاً عن رأي المراجع حول صدق وعدالة القوائم المالية.

تعتبر التقارير المالية المخرجات الرئيسية لأي نظام محاسبي، فهي تلخص الأحداث والعمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة بالأرقام يكون بهدف اتخاذ القرار، وهذه التقارير تكون على شكل بيانات محاسبية.

فالمعلومات المحاسبية هي عبارة عن أداة اتصال ما بين معديها ومستعملها، وبالتالي فهي المادة الأساسية التي يتم تحليلها وشرحها وتفسيرها وإخراجها في شكل معطيات مفيدة لعملية اتخاذ القرارات.⁽¹⁾

يسعى مستخدمو المعلومات المالية إلى تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة من أجل اتخاذهم لقراراتهم المناسبة، فالوسيلة المستخدمة لتوصل هذه المعلومات هي التقارير المالية والتي تكون ممثلة في القوائم المالية والتي يجب أن تتميز بالشفافية والملائمة والموثوقية.⁽²⁾

فالتقارير المالية هي أداة تستعملها الإدارة لإظهار المركز المالي الذي تتمتع به لمختلف مستخدمي هذه التقارير.

حيث تعرف التقارير المالية على أنها مجموعة من البيانات المالية التي تحتوي على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار من طرف مستخدميها.⁽³⁾

¹ فتحي زرق السوافيري، محمد سمير كامل، مصطفى محمود مراد، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، (القاهرة: دار الجامعة الجديدة ، 2002)، ص32

² محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية والتمويل، (القاهرة: دار الجامعة، 1998م)، ص63

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، المحاسبة والمراجعة، (القاهرة: دار الجامعة ، 2006م)، ص18

فالتقارير المالية هي مجموعة من المعلومات المالية التي تقدم إلى مختلف الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة لغرض اتخاذهم القرارات المناسبة، وعليه تهدف التقارير إلى:

- توفير المعلومات المفيدة في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرقبين.

- توفير معلومات حول موارد والتزامات المؤسسة والتغيرات التي تطرأ عليها.

- توفير المعلومات المناسبة حول أداء المؤسسة ودرجة سيولتها.⁽¹⁾

والشكل التالي يوضح تقسيمات التقارير المالية:

شكل رقم (1): التقارير المالية:



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2006م، ص18

من خلال هذا الشكل يتضح أن تقرير المراجعة هو جزء من التقارير المالية التي يتم إعدادها في المؤسسة والتي تحتوي على مجموعة من المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية حول نشاط المؤسسة المترجم بالأرقام.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، المرجع السابق، ص18.

يعتبر تقرير المراجع هو الوسيلة التي تعبر عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، ويوجه لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات الحالية أو المستقبلية.

1. مفهوم التقرير المالي للمراجع:

يعرف تقرير المراجعة على أنه وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات عملية وعلمية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي مهني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ورأيه في انتظا الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي للمؤسسة.⁽¹⁾

وبناء على التعريف السابق يرى الباحث انه يمكن أن يعرف تقرير المراجع على أنه المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يقوم على إبداء المراجع لرأي محايد على مدى صدق وعدالة القوائم المالية، ويكون موجهاً لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة من (مساهمين ومستثمرين وملاك ... إلخ) وكذا إلى المسيرين داخل المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات المناسبة.

وعليه فتقرير المراجعة عبارة عن بلورة لنتائج الفحص والتحقق يقدم لأصحاب المصلحة في المؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين كالمستثمرين والمساهمين وهو المرحلة النهائية في عملية المراجعة.

وبصفة عامة فإن التقرير المالي للمراجع يضيف الثقة على القوائم المالية المعدة من طرف المحاسبين داخل المؤسسة، ويكون صادراً من طرف شخص ثالث مستقل تماماً عن المؤسسة ألا وهو المراجع، حيث لا تجعه أية مصلحة مع مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، ويشترط فيه التأهيل العلمي والعملية وكذا ممارسة العناية المهنية

¹ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، (عمان: دار الولاية للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 41.

اللازمة لأداء عمله، فتقرير المراجعة هو وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمى هذا التقرير.

2. عناصر التقرير:

يتضمن تقرير المراجع حول القوائم المالية العناصر التالية:
اسم التقرير: لابد أن يحتوي تقرير المراجع على عنوان واضح يميزه عن باقي التقارير الأخرى الصادرة من مدراء المؤسسات أو المراجعين الداخليين.
تاريخ التقرير: يجب على المراجع أن يؤرخ بتاريخ اكتمال عملية المراجعة، بعد هذا التاريخ لا يكون مسؤولاً عن القوائم المالية التي تصدر بعد هذا التقرير، فهو بذلك يظهر بأن هذا التقرير يغطي فترة محددة ومعروفة.⁽¹⁾

توجيه التقرير (الجهة الموجه إليها التقرير): هنا يقوم المراجع بتوجيه التقرير إلى مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة من مساهمين أو مدراء أو أعضاء مجلس الإدارة (الملاك) أو مستثمرين إلخ.

اسم المؤسسة المراجعة القوائم المالية: يجب عليه تحديد اسم المؤسسة بوضوح.
اسم المراجع: يذكر المراجع اسمه في التقرير النهائي للعمل الذي يقوم به لكي يتحمل كامل مسؤولياته القانونية والمهنية للتحقق من اتقان عملية المراجعة.

فقرات المراجعة: يقسمها المراجع إلى ثلاث فئات، ففي المقدمة يحدد القوائم المالية التي قام بمراجعتها، والسنة التي قام فيها بعملية المراجعة وإيداء مسؤولياته في مراجعة هذه القوائم المالية، أما في المحتوى يذكر اتباعه لمعايير المراجعة المتعارف عليها وجمع الأدلة والأسلوب المستعمل خاصة إذا اعتمد على أسلوب العينات، وفي فقرة إيداء الرأي يظهر رأيه النهائي من عملية المراجعة التي قام بها.

توقيع المراجع: فإعداد تقرير المراجعة دون التوقيع عليه يكون ليس أي معنى، فلذا يجب أن يشمل التقرير على توقيع الشخص الذي قام بمراجعة القوائم المالية.

¹ سيد عطا الله السيد، المرجع السابق، ص 41.

3. خصائص تقرير المراجعة:

- من الخصائص التي يمتاز بها تقرير المراجع يمكن ذكر الآتي:⁽¹⁾
- تقرير المراجعة هو وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- ضرورة إعداد تقرير المراجعة في وقت مبكر بد اقبال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً.
- الإيجاز: يجب أن يكون التقرير مختصراً.
- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك غموض في محتويات التقرير.
- الترابط: استعمال جمل مترابطة.
- الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المراجع متحيزاً لأي طرف من الأطراف المستخدمة للتقرير ونتائج تقريره أن تكون صادقة ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها.

ثانياً: أهداف التقارير المالية

- إن الهدف العام للمحاسبة هو تقديم معلومات للمستخدمين، من خلال التساؤلات التالية:
- من هم مستخدمي القوائم المالية؟
- ما هي احتياجاتهم من هذه القوائم؟
- كيف يمكن تلبية هذه الاحتياجات لكل طائفة من الطوائف ذات المصلحة؟
- وهل يمكن أن يوجد حد أدنى من المعلومات والتي يمكن تضمينها للقوائم المالية لتلبية الاحتياجات المشتركة في القوائم المالية ذات الغرض العام؟
- ما هي أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك مستخدمي القوائم المالية؟
- وهل نتبع البديل المحاسبي الذي يُرضي المقرض، أم الإدارة، أم المساهمين؟
- ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة للقوائم المالية؟

¹ علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الجامعة الأردنية، (عمان: دار البيزوري للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة)، 2012م، ص29.

- ما هي النماذج القرارية التي يستخدمها هذه الطوائف؟

لقد حدّد بيان fasb عام 1972 الأهداف التي يجب أن تُحدّد في التقارير المالية:⁽¹⁾

هدف عام:

تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمستقبليين (المحتملين) والدائنين ومستخدمين آخرين لاتخاذ قرارات الاستثمار، وهو ما يمثل الجانب النفعي للمعلومات، أي أنه يجب أن تتم عملية صياغة النظرية بحيث تُدرج فيها منافع لجميع المهتمين.

أهداف إجرائية:

وهي أهداف مشتقة من الهدف العام، وهي:

1- ينبغي أن تساعد التقارير المالية في تقدير (التنبؤ) بالتدفقات النقدية المستقبلية وخاصةً بالنسبة للدائنين والمودعين، وذلك من حيث حجمها وتوقيتها ودرجة عدم التأكد المصاحبة لها، فطائفة الدائنين مثلاً لا يهتما قائمة المركز المالي، وإنما ما يهتما هو قدرة المنشأة على توريد الإيرادات النقدية لها.

2- التركيز على التدفقات وليس على الأرصدة، فأنا لا يهمني النقدية في 12/31 كرصيد، فهي لا تعني شيئاً بحد ذاته، إنما فقط للتعبير عن حالة النقدية في لحظة معينة، مما يشجع الاهتمام بقائمة الدخل، وليس قائمة المركز المالي (الميزانية).

3- ينبغي أن تكون التقارير المالية مفيدة لمستخدمي قرارات الاستثمار، وإن هذه التقارير تُعدّ لمن لديه حد أدنى من المعرفة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية.⁽²⁾

وذكر آخرون أن أهداف التقارير المالية تتمثل في الآتي:

¹ محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمتعارف عليها والمعايير الدولية، (القاهرة: الدار الجامعية، 2002)، ص37.

² محمد سمير الصبان، المرجع السابق، ص37

توجد العديد من الآراء فيما يتعلق بالهدف من إعداد التقارير المالية أن الغرض الأساسي من التقارير المالية إهداء المستثمر سواء كان قطاع عام أو قطاع خاص نتائج شبه نمطية عن الشركة التي له فيها مصلحة اقتصادية .

لنشر هذه التقارير على الجمهور فقد كان الغرض الأساسي من التقارير هو إمداد الملاك بمعلومات عن شركتهم ولكن الذي يحدث عملاً الآن أن هذه التقارير يتم استخدامها حالياً وبنفس الأهمية بواسطة المحللين الماليين، إن هذه التقارير يتم استخدامها حالياً وبنفس الأهمية بواسطة المحللين الماليين ورجال الأعمال والبنوك والموظفين والصحافة والموردين والعملاء والباحث.(1)

ففي الولايات المتحدة الأمريكية قدمت مجموعة عمل للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لأول مرة عام 1973م تقرير حول أهداف القوائم المالية، ولقد عرف ذلك التقرير باسم (تقرير تليود) والذي يعد من أهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد أهداف القوائم المالية، وقد جاء تقرير اللجنة شاملاً الإثني عشر هدفاً تكون في مجموعها هيكلًا منسقاً له عدة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات.(2).

يرى الباحث مما سبق ان اهم اهداف التقارير المالية هو توفير الثقة الكافية للمستخدمين.

ثالثاً: أهمية التقارير المالية:(3):

تتمثل اهمية التقارير المالية في الآتي:

1- تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين التي تساعدهم على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية التي تساعد على التنبؤ باستمرارها وتحقيقها لنتائج إيجابية.

¹ د. يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع 2001م)، ص47

² د. يوسف محمود جربوع، المرجع السابق، ص48

³ مؤيد الفضل، الأساليب الكمية والنوعية في دعم قرارات المنظمة، (عمان: مؤسسة الوراق)، 2008م، ص64

2- القياس الدوري لدخل المنشأة .

3- تقديم معلومات تساعد على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي حيث أن المنشأة مستمرة في نشاطها وتقسّم حياتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية مستخدمتمص في ذلك أساس الاستحقاق.

4- تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام هذه الأموال.

5- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية (كالقروض من وإلى المنشأة، استثمارات المالك، التوزيعات).

وتعتبر التقارير المالية المنتج النهائي للمحاسبة و تنقسم التقارير إلى قسمين:

- تقارير خاصة: تعد استجابة لطلب معين (عن المخزون، حصر الأصول الثابتة).
 - تقارير عامة: تعد وفق معايير المحاسبة المتعارف عليها ليطلع عليها كل ذي علاقة بالمنشأة أو كل مهتم بأمرها (حـ / المتاجرة، حـ/أ.خ ، قائمة المركز المالي).
- وهذه التقارير قد تكفي المطلع عليها أو تجيب على تساؤلاته حول المنشأة و قد يحتاج إلى المزيد من التحليل و المقارنة للتعرف على واقع المنشأة بشكل أدق و يتم ذلك من خلال تحليل القوائم.

يرى الباحث ان اهمية التقارير المالية تكمن في الاجابة على التساؤلات التي تُثار حول المنشأة والتعرف على واقعها المالي.

رابعاً: أنواع التقارير المالية:

1. قائمة الدخل

أ. مفهوم قائمة الدخل :

للدخل عدة مفاهيم من حيث عناصره ومن حيث أساليب قياسه ، فمن الناحية الاقتصادية يعني صافي التدفق الداخل للمنشأة، أو هو أقصى ما يكون أن يستهلكه فرد أو منشأة في فترة زمنية دون التأكد من ثرواته ، وكذلك يمكن الحد الأقصى للقيمة التي تستطيع المنشأة أن تعتبرها أرباح تضاف إلى راس المال في نهاية فترة زمنية معينة، وتوزيعها

،أما من الناحية المحاسبية ،فإن الدخل يعني الفرق بين الإيرادات الناتجة من العمليات المالية خلال فترة زمنية معينة ويجب ان يتحقق في الدخل المحاسبي ما يلي (1):

- الدورية .
- التكلفة التاريخية .
- مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

ومن ناحية أخرى ،فإن قائمة الدخل هي الحسابات الختامية ،حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ،عبارة عن كشف إيرادات والمصروفات والمنشأة التي انفقت على سبيل الحصول على هذه الإيرادات خلال فترة زمنية معينة وفقا لمبادئ محاسبة متفق عليها ،وفي هذه القائمة يتم إعدادها وفق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ويتم ذلك على مرحلتين هما :

المرحلة الاولى: تتضمن تحديد الإيرادات الواجب إدراجها في القائمة .
المرحلة الثانية: تحديد المصاريف أو النفقات التي يتم انفاقها في سبيل الحصول على الإيرادات(2)

عرفت قائمة الدخل بأنها تبين نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة ،وذلك من خلال المقابلة بين الإيرادات التي تحققت والمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات نجد أن قائمة الدخل في شركة المساهمة يجب أن توضح الآتي (3):

- المبيعات أو الإيرادات .
- الإهلاك.
- الفوائد الدائنة .
- إيرادات الاستثمارات .

¹ عبدالستار الكسبي ، المرجع السابق ، ص 423 .

² حسن حياتي وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ،(عمان: مؤسسة الأء للطباعة والنشر ،1998م) ، ص 11.

³ محمد سمير الصبان ود. عبدالعظيم هلال ،المحاسبة المالية في شركات الأموال ،(الاسكندرية: دار الجامعة للنشر ،2000م) ، ص

- الفوائد المدينة .
- ضريبة الدخل .
- الاعباء غير العادية .
- الإيرادات والمكاسب غير العادية .

ايضا عرفت قائمة الدخل هي أحد القوائم المالية الإلزامية المطلوبة من كل مشروع إعدادها كي تطلع عليها الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية الواردة فيها ،من أجل تسهيل مهمة اتخاذ القرارات المناسبة ،ويمكن أن تعد قائمة ذات خطوات متعددة أو ذات خطوات واحدة (1) .

ايضا عرفت قائمة الدخل هي عبارة عن قائمة مالية تظهر نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة في فترة زمنية محددة ،وذلك عن طريق مقابلة الإيرادات والمصروفات الخاصة بتلك الفترة (2) .

ايضاً عرفت قائمة الدخل بأنها قائمة تظهر لنا مدى إمكانية الإيرادات المختصة في العمليات التشغيلية أن تغطي النفقات الضرورية لتوليد هذه الإيرادات لتحقيق صافي الدخل، والذي يمثل الهدف الاساسي للمنشأة وكذلك تسمى أحيانا حساب الأرباح والخسائر لكون الغرض في إعداد الكشف هو التوصيل لصافي الربح أو صافي الخسارة(3) .

من خلال التعاريف السابقة يستطيع الباحث تعريف قائمة الدخل هي قائمة توضح صافي الربح أو صافي الخسارة المتحقق خلال الفترة المعينة والوصول إلى تحديد صافي الربح أو الخسارة عن طريق جملة الإيرادات التي تحققت في تلك الفترة مطروح منها جملة المصروفات في تلك الفترة .أهمية قائمة الدخل

¹ أحمد محمد نور ، مبادئ المحاسبة المالية ،(القاهرة: دن، 2008) ،ص 581 .

² رضوان حنوه حنان ود .نزار فيليج البلداوي ، مبادئ المحاسبة المالية ،(عمان: سراء للنشر والتوزيع ،2009م) ، ص 363 .

³ أحمد هاشم أحمد يوسف ود. موسى فضل الله علي ،تحليل البيانات المالية ،(الخرطوم: دار جامعة السودان المفتوحة للطباعة والنشر ، 2007م) ، ص 45 .

تتميز قائمة الدخل بالاتي (1) :

- القدرة على بيان أو أظهار المقدرة الكلية للمنشأة .
- القدرة على بيان مقدرة ومدى استمرار المنشأة في تحقيق الارباح .
- مقدرة المستثمرين والدائنين لتحديد العائد وراء استثماراتهم .
- ايضا من أهمية قائمة الدخل تتميز قائمة الدخل بالاتي (2) :
- القدرة على بيان أو اظهار المقدرة الكلية للمنشأة .
- القدرة على بيان مقدرة ومدى استمرار المنشأة في تحقيق الارباح .
- مقدرة المستثمرين والدائنين لتحديد العائد وراء استثماراتهم .
- مقدرة البنوك لتحديد مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها القصيرة والطويلة الاجل . (3) :
- توفير معلومات ملائمة عن التحصيلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة محددة .
- الأحتواء على معلومات تمكن المستثمرين الحاليين والمتوقعين في تقييم حجم وتوقيت وظروف عدم التأكد المتعلقة بالمتحصلات النقدية في تحصيل الفائدة ، والتوزيعات ، وبيع الاوراق المالية ، والاستهلاك في القروض .
- إمكانية التأثير على سيولة المنشأة ويسر المالية .
- أيضا من أهداف قائمة الدخل أن الهدف الأساسي في قائمة الدخل مالية أخرى هو تزويد مستخدميها بمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات مالية وإدارية وبشدة ومن أهداف قائمة الدخل (4) :

- تقييم جدوى المنشأة وعوائدها .
- تقييم كفاءة إدارة المنشأة وفعاليتها .
- تقييم مدى جدارة المنشأة بالاقتراض من المصاريف وجمهور المستثمرين .

¹ نجيم دهمش ، مبادئ المحاسبة ، (عمان: معهد الدراسات المصرية ، 1999م) ، ص 35 .

² أحمد هاشم أحمد يوسف فضل الله علي ، المرجع السابق ، ص 53 .

³ ريتشارد شيرويد ، مرجع سبق ذكره ، ص 142 .

⁴ المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم 7 والساري والمفعول في كانون الأول (يناير 1994م) ، ص 36 .

ب- أهداف قائمة الدخل :

تسعى قائمة الدخل إلى تحقيق الآتي (1) :

- مقابلة إيرادات المنشأة بالمصروفات والأعباء التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات .
- تحديد نتيجة ما تحققة المنشأة من ربح أو خسارة .
- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها .
- تقييم كفاءة إدارة المنشآت وفعاليتها .
- تقييم مدى قدرة المنشأة على الاقتراض من المصروفات والمستثمرين (2) .
- مساعدة معدي القوائم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية .
- مساعدة المجلس في تطوير معايير المحاسبة .
- الدعوة لتوفيق بين معايير المحاسبة .
- مساعدة واضعي المعايير القومية .
- مساعدة المراجعين والمدققين في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تتماشى مع المعايير المحاسبية .

ج- عناصر قائمة الدخل :

تشير قائمة الدخل مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية ، إلى أن الغرض الأساسي لعملية التقرير المالي هو توفير معلومات عن أداء الشركة بواسطة مقاييس الأرباح ، وتعتبر قائمة الدخل ذات أهمية بالغة في هذا المجال ، نظراً لقيمتها التنبؤية التي تمثل سمة نوعية تم تعريفها في قائمة المفاهيم رقم (2) ، وتعتبر كذلك عملية التقارير المالية مهمة أيضاً كمقياس للتدفقات النقدية المستقبلية ومقياس لكفاءة الإدارة ومرشداً لإنجاز الأهداف الإدارية ، وقد تم تعريف عناصر القوائم المالية في قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) كما يلي (3):

¹ أحمد محمد نور ، المرجع السابق ، ص 49 .

² ريتشارد شيرويد ، مرجع سبق ذكره ، ص 136 .

³ المرجع السابق ص ص 210 ، 211 .

- الإيرادات: هي التدفق الداخلى فى الأصول ،والتحسين فى أصول الوحدة أو تسوية التزاماتها .
- المكاسب: هي الزيادة فى صافى الأصول من العمليات العرضية أو الصورية للوحدة ومن جميع العمليات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على الوحدة خلال الفترة ، باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو الاستثمارات من الملاك .
- المصروفات: هي التدفق الخارج من الأصول أو الاستهلاك أو تحمل للالتزامات خلال الفترة ، نتيجة تسليم أو إنتاج السلع أو تقديم الخدمات العرضية أو الصورية للوحدة ، وجميع العمليات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التى تؤثر عليها خلال الفترة ، باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات أو التوزيعات على الملاك .

2- قائمة المركز المالى

أ- مفهوم قائمة المركز المالى :

عرفت قائمة المركز المالى هي كشف بموجودات المنشأة والتزاماتها ، وهي ليست حساباً كما يجب أن يتساوى طرفا الميزانية الدائن والمدين ، وهي عبارة عن حسابات اسمية وحقيقية تبقى مفتوحة فى دفاتر المنشأة فى نهاية السنة ، على لابد من إجراء قيد إقفال لهذه الحسابات بعد الانتهاء من إعداد الميزانية فى بعضها البعض فى اليوم الاخير من السنة المالية بهدف إقفال دفاتر تلك السنة ، وقد يتم إعداد الميزانية فى نهاية السنة المالية حسب سهولة تحويل الأصول والخصوم النقدية ، وهذا يكون نادراً فى المنشآت التجارية ، ولكنة يستخدم فى المؤسسات المالية المصرفية الأخرى ، ويتم إعداد قائمة المركز المالى فى المنشآت نهاية السنة المالية قد تكون فى 3/6 أو 12/31⁽¹⁾.

كما عرفت قائمة المركز المالى بأنها بيان مالى منظم ومستخدم فى الدفاتر فى تاريخ معين بأرصدة الحسابات التى لم تقفل بترحيلها إلى قائمة الدخل ، كذلك رصيد قائمة

¹ عليان الشريف وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 237 .

الدخل ، بحيث يعطي صورة أمانة وصادقة عن المركز المالي للمشروع في ذلك التاريخ⁽¹⁾ .

كما يمكن تعريف قائمة المركز المالي بأنها تقرير بممتلكات المشروع والتزاماته في لحظة معينة ، وتشتمل على معلومات الاصول المتداولة والاصول الثابتة وغيرها من الأصول ، بالإضافة إلى معلومات عن الخصوم القصيرة وطويلة الأجل وحقوق الملاك (المساهمة)⁽²⁾ .

يستطيع الباحث من خلال التعاريف السابقة تعريف قائمة المركز المالي هي عبارة عن كشف بموجودات المنشأة والتزاماتها ، كما يجب أن تتساوى طرفي الميزانية العمومية الطرف الدائنة والطرف المدين .

ب- أهمية قائمة المركز المالي

تتميز أهمية قائمة المركز المالي بالاتي⁽³⁾ :

- تقدير يتكون من جزئين الجزء الاول مثل مصادر التمويل ، والجزء الثاني يمثل الاستخدامات .

- تساوي طرفي قائمة المركز المالي والميزانية في القيمة .

- يعبر عنها في صورة تقديرية في تاريخ معين .

- تتبؤ حسب طبيعة عمل المنشأة .

ج-أهداف قائمة المركز المالي .

تعتبر قائمة المركز المالي ان أهم القوائم التي تقوم المنشأة بإعدادها ، حيث ، تحقق الأهداف التالية :

¹ يوحنا آل أم وصالح الرزق ، المحاسبة المالية مفهوم القوائم المالية ، (عمان: دار المحامد للطباعة والنشر ، 2000م) ، ص 244 .

² أحمد هاشم أحمد يوسف ود. موسى فضل الله علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 .

³ محمد سعيد عبد الهادي ، الإدارة المالية ، (عمان: دار المحامد للنشر والتوزيع ، 1992م) ، ص 85 .

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية ، حيث تتضمن المنشأة من حقوق وما عليها من التزامات .
- تقييم القدرة الانتمائية للمنشأة من خلال مقارنة الالتزامات بحقوق ملكيتها وفقاً لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدة تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها .
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع ، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة .
- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم اجتيازها أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية .
- القيام بعمليات التحليل المالي قبل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها ،
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية
- معرفة سياسات الشركة تجاه الاستثمارات المالية . (1)
- عناصر قائمة المركز المالي :
- عرفت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) ، الصادر عن المعايير المحاسبية المالية عناصر المركز المالي بأنها :
- الأصول : هي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلاً حصلت عليها الوحدة الاقتصادية أو تخضع نتيجة للعمليات أو الاحداث الماضية ، وهناك ثلاث سمات اساسية للأصول هي:
 - تجسيد منافع مستقبلية محتملة ، سواء كان منفرد أم بالاشتراك مع الاصول الأخرى ،
 - على المساهمة بصورة مباشرة أو غيرها في صافي التوقعات النقدية الداخلية مستقبلاً .
 - الحدث أو العملية التي أعطتة للمشروع الحق أو الرقابة على هذه المنافع قد نمت بالفعل.
 - يمكن لمشروع معين الحصول على منافعها والتحكم في إمكانية حصول الغير عليها.

¹ وليد ناجي الجبالي ، نظرية المحاسبة ، (كزبنهاجن: الأكاديمية العربية المفتوحة ، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة ، 2008م) ، ص 339 .

- الالتزامات : هي تضحيات متوقعة في المستقبل بمنافع بتحويل أو بنقل أصول أو بتقديم خدمات وحدات أخرى نتيجة لعمليات أو أحداث تمت أو وقعت في الماضي .
هنالك ثلاث خصائص أساسية للالتزامات هي (1) :

- يجسد واجبات أو مسؤولية مالية تجاه وحدة أو أكثر ، و يتطلب التسوية بالنقل أو التحويل المستقبلي للأصول واستخدامها عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد .
- أن هذا الواجب أو المسؤولية يلزم المشروع المعني ، ولا يترك له الخيار ويتركه خيار محدود في تجنب التضحية المستقبلية .
- أن العملية أو الحدث الذي يلزم المشروع المعني ، أو ترك له الخيار ويتركه خيار محدود في تجنب التضحية المستقبلية .

- رأس المال : يقصد برأس المال ، صافي رأس المال أو إجمالي رأس المال الصافي ، بمجموعة استثمارات الموجودات المتداولة مطروحاً منها المطلوبات المتداولة ، أما رأس المال الإجمالي ، فيعرف بمجموع استثمارات المنشأة في الأصول المتداولة ، وتشمل النقد والحسابات المدينة ، والأوراق المالية والبضاعة . والهدف من إدارة رأس المال العامل هو خلق دورة تشغيلية تحقق هدف السيولة والربحية .

يرى الباحث قائمة المركز المالي بأنها القائمة المالية التي تعكس صورة حقيقية لمركز المنشأة المالي في فترة معينة .

3- قائمة التدفقات النقدية :

أ- مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

عرفت قائمة التدفقات النقدية بأنها قائمة مهمة لإلغاء الضوء على الأنشطة التي تنتج النقدية أو التي تستخدم النقدية خلال الفترة ، والتي تبين أثار كل ذلك مع الرصيد الكلي للنقدية (2) .

¹ ريتشارد شيرويد ، المرجع السابق ، ص ص 210 ، 211 .

² عمر محمد ابراهيم ادم ، دور الإفصاح المحاسبي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م) ، ص 38 .

عرفت أيضا بأنها بيان التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات النقدية) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات النقدية) من كل أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل ، وتوضح الأسباب التي أدت إلى التغيير في رصيد التغذية الظاهر في الميزانية فيما بين نهاية الفترة السابقة والفترة الحالية (1) .

ايضاً عرفت حسب المعيار الامريكي (95) SFAC بأنها التدفقات النقدية الاستثمارية على أنها تلك التي تنتج عن الاتي (2) .

- امتلاك أو بيع الممتلكات وأصول المصنع .
- امتلاك أو بيع منشأة تابعة أو قطاع معين في المنشأة .
- شراء أو بيع استثمارات في منشأة أخرى ، وبالمثل حددت التدفقات النقدية التحويلية بتلك الناتجة عن الآتي :

- إصدار تسديد ديون أو قروض سندات .
- إصدار اسهم .
- توزيع حصص أرباح أسهم .

هنالك تعريف آخر لقائمة التدفقات النقدية التغيير في النقدية ما بين أول المدة وآخر المدة ، أي بمعنى آخر لماذا ازدادت أو نقصت النقدية خلال الفترة المالية ، ونقصد بالنقدية هنا النقدية وما حكمها ، حيث تشمل البنود التي تعامل مثل النقدية كل الاستثمارات قصيرة الاجل وعالية السيولة التي يمكن تحويلها لمبلغ نقدي ، قريبة من تاريخ استحقاقها مع مخاطبة التغيير فيها (3) .

¹ سامح محمد رضا رياض أحمد ، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية ،(الرياض: مركز البحوث والطبع والنشر الإدارة العامة ، 2010م) ، ص 76 .

² نعيم دهمش ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 .

³ طارق عبد العال ، مرجع سبق ذكره ، ص 457 .

من خلال التعاريف السابقة يستطيع الباحث تعريف قائمة التدفقات النقدية بأنها من القوائم المهمة ، والغرض من أعداد قائمة التدفقات النقدية في الحصول على المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة و الخرجة خلال فترة زمنية محددة.

يتم تصنيف عناصر قائمة التدفقات النقدية بالاتي (1):

- التدفقات النقدية في أنشطة التشغيل :هي التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة المتعلقة مباشرة بالايرادات و المصروفات الواردة في قائمه الدخل، و كذلك المرتبطة براس المال العامل ، اي الاصول المتداولة والخصوم المتداولة ، حيث تؤدي أنشطة التشغيل إلى ايجاد المصروفات و الإيرادات المتعلقة بالنشاط ، بينما قائمة التدفقات تفصح عن تأثيرها على النقدية ، التدفقات الداخلة من أنشطة التشغيل ، فإنها تتضمن المصطلحات النقدية من العملاء ، بينما التدفقات النقدية الداخلة الاقل و تأتي من المتحصلات المالية من الفوائد و التوزيعات نتيجة الاستثمارات الخارجة من أنشطة التشغيل و المدفوعات النقدية و العمالة و مدفوعات الفوائد و الضرائب ، يعتبر التدفق الموجب بمبلغ كبير، الناتج من التشغيل علامة جيدة

- التدفقات النقدية في أنشطة الاستثمار

تعبر عن الزيادة أو النقصان في الاصول طويلة الاجل المتاحة للمنشأة، أن شراء أو بيع اصول المصنع مثل الاراضي و المباني و المعدات هو نشاط استثماري ، مثل شراء أو بيع الاستثمارات المالية في اسهم و سندات.

- التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التمويل

تحصيل المنشأة على النقدية التي تحتاجها من المستثمرين و اصدار الاسهم و الحصول على القروض ومن خلال اصدارات السندات أو اوراق الدفع غير التجارية، أو شراء بيع اسهم الخزانة و سداد توزيعات المساهمين، بالنسبة للمدفوعات إلى المقترضين ، فإنها تشمل اصل الدين فقط ، اما فوائد القروض فإنها تدخل ضمن انشطه التشغيل ، و

¹ حسن حياتي ، المرجع السابق ، ص 458 .

يوضح التمويل اذا كانت المنشأة تعترض بكثرة و هو يعد من اسباب فشل العديد من الشركات.

ب- أهداف قائمة التدفقات النقدية :

تتمثل أهداف قائمة التدفقات النقدية في الاتي (1) :

- يعتبر الهدف الأساسي من هذه القائمة تقديم المعلومات المهمة في النقدية المحصلة والمنصرف خلال فترة مالية محددة .
- تمثل المعلومات الواردة بها أداء مفيدة تساعد المستثمرين والمقرضين وغيرهم في :
 - تقييم مقدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية .
 - تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع أرباحها وتوفير احتياجاتها النقدية من التمويل الخارجي ، تفسير الفروق بين صافي الدخل والنقدية المحصلة والمنصرف المتعلقة به .
 - تقييم آثار التدفقات النقدية على المركز المالي للمنشأة ، وخاصة عمليات التمويل والاستثمار
- تصنيف مصادر واستخدامات الأموال إلى ثلاثة أنواع هي :
 - الأنشطة التشغيلية .
 - الأنشطة الاستثمارية .
 - الأنشطة التمويلية .
- الإفصاح عن العمليات التمويلية والاستثمارية التي لا تؤثر بشكل على التدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية .
- استخدام الشكل الأساسي لقائمة التدفقات النقدية وكذلك المصطلحات الواضحة التي تحمل اللبس أو التأويل لتسهيل مهمة مستخدمي تلك القائمة في اتخاذ القرارات المرتبطة بالتدفقات النقدية للمنشأة .

¹ فهمي مصطفى الشيخ ، التحليل المالي ، (غزة ، د. ن ، 2008م) ، ص 15 .

- تقييم أداء المنشأة فيما يتعلق بإدارة الأموال المتاحة من حيث العجز أو الزيادة الناتجة عن الفجوات الزمنية بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وفقاً لمعايير التمويل والاستثمار الرشيدة. أيضاً من أهداف قائمة التدفقات النقدية : تسعى قائمة التدفقات النقدية لتحقيق الآتي (1) :

• توفير معلومات تمكن القارئ من تقييم التغيرات التي تحدث في صافي أصول المنشأة وهيكلها المالي.

• تبين مقدرة المنشأة في التأثير على توقيت التدفقات النقدية .

• يمكن المستثمرين من عمل نماذج بعض تقييم القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية .

• تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية .

أيضاً من أهداف قائمة التدفقات النقدية : إن الهدف الأساسي في قائمة التدفقات النقدية ، كما ورد في الأدبيات والتقارير ، هو مساعدة المستثمرين ، والدائنين ، وغيرهم في تحليل البيانات الواردة حول التدفقات النقدية ، وذلك عن طريق توفير المعلومات الملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية ، فقائمة التدفقات النقدية توفر لهؤلاء جميعاً تقديرات عن الآثار النقدية لكل من (2):

- عمليات التشغيل الجارية خلال الفترة المالية .

- العمليات الراسمالية والاستثمارية .

- صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة المالية .

ج-أهمية قائمة التدفقات النقدية

تتمثل أهمية قائمة التدفقات النقدية في الآتي (3):

- توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات للمنشأة خلال فترة .

(1) أحمد محمد نور وأخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 51 .

(2) محمد الامين تاج الأصفياء ، نظرية المحاسبة في الأطراف التقليدية الغربية ، (ود مدني: دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر ، 2011م) ، ص 158 .

(3) ريتشارد شيرويد ، مرجع سبق ذكره ، ص 147

الاحتواء على تمكن المستثمرين الحاليين والمتوقعين من تقييم حجم ، وتوقيت ،
ظروف وعدم التأكد المتعلقة بالمتحصلات النقدية.
مما سبق من تناول انواع التقارير يرى الباحث ان اهميتها تكمن في تقييم مقدرة
المنشأة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية ، و بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ
إعداد الميزانية ، حيث تتضمن المنشأة من حقوق وما عليها من التزامات، تقييم مدى
جدارة المنشأة بالاقتراض من المصاريف وجمهور المستثمرين .

المبحث الثاني

مفهوم وانواع و خصائص و مقاييس جودة التقارير المالية

أولاً: مفهوم جودة التقارير المالية :

لقد قام العديد من الباحثين والمنظمات والهيئات العلمية و المهنية على مستوى العالم بإجراء العديد من الدراسات والأبحاث التي تتناول ما هي جودة التقارير المالية و يمكن تناول هذه المفاهيم والتعريفات على النحو التالي:

عرفت جودة التقارير المالية لأنها نقطة توصيل ونقل التقارير المالية للمعلومات عن عمليات المنظمة بشكل عام والتدفقات النقدية المتوقعة بصفه خاصة في المستثمرين.(1)

عرفت ايضا" بأنها توفير معلومات حقيقية وعادلة عن الاداء التشغيلي و المركز المالي ويعكس هذا التعريف اهداف التقارير المالية المحددة في منظمات وهيئات وضع معايير المحاسبة مجلس معايير المحاسبة الدولية .(2)

عرفت ايضا بانها دقة تعبير الأرقام المحاسبية و بصفه خاصة الدخل عن الجوهر الإقتصادي للمنظمة و يمكن تبرير المكان الخاصة للمعلومات عن الدخل و مكوناته أنها عادة توفر مقياسا" أفضل لأداء الشركة مقارنة بالمعلومات عن التدفقات النقدية فيظل محاسبة الاستحقاق و أيضا" تساعد المستثمرين و الدائنين على تصدير كميات و توقيت و عدم تأكد التدفقات النقدية المحتملة للمشروع.(3)

(1) اسلام شعبان رزق ، قياس اثر التحفظ على جودة المحنوى الاعلامي للتقدير المالي في سوق الخرطوم لاوراق المالية ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة قناة السويس كلية التجارة ، 2008م) ص72 .

(2) الهام محمد احمد علي سحلول ، تقييم تاثير الاختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة ام درمان الاسلامية 2011م) . ص86

(3) هبة عبدالعاطي محمد رزق ، اثر الافصاح عن المعلومات القطاعية على جودة التقارير المالية ، (رسالة ماجستير غير منشورة كلية الدراسات العليا ، جامعة الخرطوم 2011م) ص88 .

ايضا" عرفت بأنها توفر الخصائص الاساسية للمعلومات التي تكفل تحقيق التقارير المالية واهدافها الأساسية و التي تتمثل في الوفاء بحاجة مستخدمي التقارير المالية و حماية المستثمرين.(1)

يرى الباحث ان جودة التقارير المالية تعني توفير المعلومات الحقيقية والصادقة عن الاداء التشغيلي والمالي للمؤسسة.

ثالثاً: خصائص جودة التقارير المالية :

يعد مفهوم الدولة سمه هامة سمات المعلومات المحاسبية ، حيث يرى البعض أن جودة التقارير المالية جوهرًا" له مظهر يقاس به الا و هو جودة المعلومات الناتجة عن تلك التقارير التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية بحيث تكون مفيدة لمستخدميها.(2)

حيث يعتبر مفهوم الجودة في المعلومات المحاسبية ما تتمتع به المعلومات من مصداقية و تحققه من منعة المستخدمين وخلوها من التحريف وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير الفنية و الرقابية و المهنية بما يساعد في تحقيق الهدف من استخدامها.(3)

و ينطوي مفهوم جودة التقارير المالية عن خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير بداية فإنه يجب التسليم بأنه لا يوجد إتفاق بين الهيئة و الباحثين على مجموعة من الخصائص على أن هناك اتفاق على بعض الخصائص الأساسية هذه الخصائص تنبثق من موقع معلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات و التي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات من ناحية و على ملائمة تلك المعلومات من ناحية

(1) صلاح حسن على سلامة ، مؤشر مقترح و تقييم مستوى جودة التقارير المالية ، (مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، الجزء الثاني ، ديسمبر 2011م) ص275.

(2) هشام فاروق الابياري ، نحو اطار مقترح للشفافية في القوائم المالية ، (طنطا:المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلة الاولى ، العدد الثاني ، 2009) ص331 332 .

(3) دعاء عبدالوهاب عبدالله ، اطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقا للمتطلبات الحديثة ، (عين شمس:مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث) ص 385 .

ثانية و على قابلية تلك المعلومات للمقارنة من ناحيه ثالثة في العوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات و التي سوف نتعرض لها بشيء من التفصيل كما يلي: (1)

1_ الملائمة:

تعد الملاحظه من اهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات الإستثمارية و الإدارية على المستوى الداخلي و الخارجي .(2) فقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الملائمة بأنها (المعلومات التي يجب ان تكون ملائمة لحاجات صناع القرار). بينما عرف آخر الملائمة بأنها(مقدرة المعلومات على تغيير قرار مستخدم المعلومات و التأثير عليه أي قدرة المعلومات لإيجاد فرق في إتخاذ القرار) .(3)

حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ينبغي ان تكون مؤثرة على القرار بعبارة أخرى يلزم لها أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية كما يجب توفيرها في الوقت الملائم حيث تساعد المعلومات الملائمة المستخدمين لها في عمل تنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة و الحالية و المستقبلية و القيمة التنبؤية للمعلومات وعلى تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة (القيمة الإسترجاعية للمعلومات) .(4)

بينما يرى البعض أن الملائمة يقصد بها ضرورة أن تكون المعلومات قادرة على التأثير على قرارات المستخدمين حتى ولو لم ينتفع المستخدمين منها ولم يترتب عليها تغيير فعلي في الماضي ولو لم يترتب عليها تغيير في المستقبل ، وتحقق في الملائمة

(1) مدثر طه ابو الخير ، أثر معايير المحاسبة الدولية و العوامل النظامية على جودة التقارير المالية ، (طنطا:المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، 2007) ، ص17

(2) علي مانع المطيري ، دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك المالية ، (عمان: رسالة ماجستير ، منشورة في المحاسبة ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، 2010) ، ص24.

(3) نواف حمدان ، دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الاصول الثابتة في ضوء المعايير المالية ، (القاهرة: رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة ، كلية العلوم المالية و المصرفية ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، 2006م) ص19 .

(4) امين احمد السيد لطفي ، نظرية المحاسبة متطور التوافق الدولي ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ص15

خلال توافر القدرة التنبؤية والقدرة التأكيدية أو كلاهما ويقصد بالأولى و قدرة المعلومات على ان تكون ضمن مدخلات عملية التنبؤ المستخدمة بواسطه أصحاب رؤوس الأموال لتشكيل توقعاتهم على المستقبل أما الثانية فتشير إلى قدرة المعلومة على التأكيد أو تصحيح التقييمات السابقة. (1)

و يرتبط مفهوم الملائمة بمادية المعلومة اي تلك المعلومات التي إذا حذفت أثرت على القرارات الإقتصادية التي قد يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالية. (2) و لأجل تحقيق صفة الملائمة في المعلومات المحاسبية يجب أن تتوفر الصفات الفرعية التالية :

أ- التوقيت المناسب

تعد هذه الخاصية من الخصائص الهامة للحكم على جودة المعلومات بحيث تصل نفس المعلومات إلى جميع متخذي القرارات في الوقت المناسب و في الوقت ذاته حتى لا تفقد قيمته.

وقد أكد الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه حدث تأخير غير ضروري في تقديم القوائم المالية فإن المعلومات قد تفقد ملائمتها لذا فإن الإدارة بحاجة إلى الحصول على بيانات الوقت المناسب و توفير المعلومات الموثوق بها .

إذ أن المعلومات التي يكون توقيتها مناسباً تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومات الملائمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات الموجهة إليه أيضا لذا فإن تقديم المعلومات و التقارير المالية و المحاسبية في الوقت المناسب لمتخذي القرار يعد دليلاً واضحة على كفاءة المحاسب و النظام المحاسبي.

ب- التغذية العكسية :

(1) الهام محمد احمد علي ، مرجع سابق ذكره ص 92.

(2) علي عبدالله الزغبي ، حسن محمود السنطاوي ، تأثير معايير اعداد التقارير المالية الدواية على جودة المعلومات المالية (القصيم:مجلة العلوم الادارية ، كلية الاقتصاد القصيم ، المجلد الخامس ، العدد الثاني ، 2012م) ص 234 .

تعني التغذية العكسية توافر المعلومات على نتائج القرارات الماضية للمساعدة في تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة في إتخاذ القرارات المستقبلية. (1)

ج- القيمة التنبؤية :

التنبؤ بالمعلومات يعني اعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة من الواقع فإنها تكون أكثر ملائمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء للمنشأة ومعرفة الانحرافات ومواجهتها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها .

أن قدرة المعلومات المحاسبية خاصة المعلومات التي تجسدها الأرباح على التنبؤ من بالأرباح المستقبلية والتدفقات النقدية المستقبلية تعكس إحدى خصائص جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية يلبي أحد أهم أهداف التقارير المالية و التي صدرت عن الجهات المعنية المنظمة لإصدار المعايير المحاسبية الدولية و المحلية و يستند قياس خاصية القيمة التنبؤية على إختيار قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية أو التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية أو كليهما معا" باعتبار هذه القدرة محدد رئيسي لجودة التقارير المالية. (2)

د - إمكانية الإعتماد على المعلومات الماليه (الموثوقية) :عرفت لجنة المعايير المحاسبية إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية بأنها :القدرة على إعتماد المعلومات المحاسبية و المالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف و يتحقق ذلك (صدق التمثيل ، وقابلية التحقق ، وقابليته و الحياد) ، و ترى لجنة المعايير المحاسبية عن

(1) شريف البارودي ، دور الإفصاح المحاسبي في قرار تدوير محفظة الاوراق المالية للشركات القابضة في ضوء سياسة توسيع قاعدة الملكية ،(القاهرة : المعهد المصري للمحاسبين و المراجعين ، مؤتمر دور المراجعة و المحاسبة في مرحلة الخصخصة ، 1996م) ص158 .

(2) صلاح حسن علي ، مؤشر مقترح لقياس و تقييم مستوى جودة التقارير المالية ، (عين شمس:مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس العدد الثاني ، 2011م)ص280م .

خاصية الوثوق بالمعلومة المكتملة لخاصية الملائمة و لتكون المعلومات مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة و يعتمد عليها .(1)

و لأجل تحقيق صفة الإعتماد و الموثوقية في المعلومات المحاسبية يجب أن تتوفر الصفات الفرعية التالية :

-القابلية للتحقق : تعني هذه الخاصية ضرورة أن تتصف المعلومات بموضوعية بحيث يمكن التحقق منها و ان تكون غير متحيزة ، تعبر بصدق و أمانة على الأحداث الإقتصادية للوحدة وبالتالي الوصول لنفس النتائج و المقاييس بإستخدام أكثر من طريقة لحسابها بإستخدام أكثر من شخص .(2)

- الموضوعية : بمعنى عدم التحيز إعداد ، المعلومات بشكل محايد و ليس بغرض إظهار يتلاءم مع ما ترغب به أحد الأطراف المستخدمة للمعلومات .(3)

- صدق العرض :

حيث أن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهميه الذي يتعلق بمسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف و الحدث أو الشيء الإقتصادي الذي يرعى القياس أو الوصف على أنه يمثله ، وأن التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات و الظواهر المراد التقرير عنها .(4)

- القابلية للمقارنة :

(1) سعد حسانين ، المحتوى الاعلامي للمعلومات المحاسبية رؤية مقترحة لدعم مقدرتها التفسيرية في سوق الاوراق المالية ، (المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، 2003م) ص 72 .

(2) محمد حلو داود ، اهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، (البصرة:رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة ، كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة البصرة ، 2002م) ص 82 .

(3) حسباني عبدالحميد ، اهمية الانتقال للمعايير الدولية المحاسبية و المعلومات كإطار لتفعيل حركات الشركات ، (الجزائر:رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية التجارة جامعة الجزائر ، 2010م) ص 120 .

(4) الهام محمد احمد ، مرجع سابق ذكره ص92.

تمثل القابلية للموارد الخصائص المحسنة للمعلومات على أساس ان فائدة المعلومات المتشابهة عن نفس الكيان على مدار الزمن لأنها تمكن المستخدمين من تحديد التماثل و الإختلاف بين مجموعتين من الأحداث الاقتصادية.

هـ - الأهمية النسبية :

لقد عرفت الأهمية النسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة الماليه على انها مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبة في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن ان يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال و التحريف.(1)

يرى الباحث من خلال خصائص التقارير المالية انها توافرها في التقرير المالي يؤدي إلى مصداقية وموثوقيتها ومطابقة المعلومات المالية مع الظواهر للمستخدمين .

رابعاً: مقاييس جودة التقارير المالية :

على الرغم من تركيز بعض الهيئات والمنظمات على أهمية التقارير المالية عالية الجودة إلى ان إحدى المشاكل الأساسية التي توجد في الأدب المحاسبي تتمثل فيه كيفية قياس الجودة للحكم على مدى تحققها ، لأن التقييم العملي للجودة يتضمن قطعاً عن مدى وفاء المعلومات المحاسبية لأهداف عدد كبير من المستخدمين ذوي الإحتياجات المتعددة و المتباينه و تكمن صعوبة التقييم في أن إدراك و تحقق الجودة لا يتباين فحسب بين مجموعات المستخدمين ذوي التفصيلات المختلفة بل و أيضاً بين المستخدمين داخل المجموعة.(2)

(1) عماد محمد علي ابو عجيبة ، علام حمدان ، أثر الحوكمة المؤسسة على ادارة الارباح ، (الجزائر :مؤتمر الأزمات المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، اكتوبر 2009 م) ص7.

(2) اشرف احمد محمد غالي ، قياس أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الاعلامي للتقارير المالية (القاهرة:رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 2007م)ص138.

كمان التوافق على مؤشر لقياس وتقييم مستوى جودة التقارير المالية سوف يساعد الجهات المسؤولة على وضع المعايير المحاسبية على الإتجاه نحو المعالجة والطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية.(1)

يرى الباحث انه توجد العديد من النماذج المقترحة لقياس جودة التقارير المالية منها قياس جوده التقارير الماليه من خلال جودة الربح المحاسبي كمؤشر على جودة التقارير المالية.وان هذه المقاييس تساعد في التأكد من جودة التقارير المالية ومدى مطابقة المعلومات المالية للظواهر الدالة عليها.

(1) صلاح حسن علي سلامة ، مؤشر لقياس و تقييم مستوى جودة التقارير المالية ، (عين شمس:مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 2008م) ص248

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانية وذلك من خلال المبحثين:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

إجراءات الدراسة الميدانية

مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في الفئات التي لها صلة بديوان المراجع العام

2/ عينة الدراسة:

العينة هي جزء من المجتمع لمجموع وحدات إحصائية يجرى اختيارها من المجتمع الإحصائي وفق قواعد خاصة لكي تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً⁽¹⁾. حيث تم اختيار 70 فرد بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ليمثلوا العينة حيث تم توزيع استمارات الاستبانة عليهم.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (70) استمارة استبيان على المستهدفين واستجاب عدد (70) فرداً أي بنسبة (100%)، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

3/ أداة جمع البيانات: اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أرفق الباحث مع الاستبانة خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبانة، واحتوت الاستبانة على قسمين رئيسيين: القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات (العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على أربعة محاور كل محور يحتوي على (5) عبارات، طُلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات كالآتي:

¹ الكبيسي، د. حامد جهاد، مناهج البحث العلمي في العلوم الإدارية، (عمان: دار غيداء للنشر والتوزيع، 2014م)، ص 99.

جدول رقم يوضح (1/2/3)
رأي المبحوثين حول الإجابة المناسبة

1 نقطة	2 نقطة	3 نقاط	4 نقاط	5 نقاط
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة

المصدر: د. نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، (غزة: الجامعة الإسلامية، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، 2007م)، ص 15.

ويطلب من المبحوثين عند تقييمهم كل عنصر أن يختار الدرجة المناسبة من المقياس حسب ما يراه مناسباً (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق ولا أوافق بشدة).

4/ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية عن طريق برنامج SPSS و الذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences:

- أ- التوزيع التكراري للإجابات. ب- النسب المئوية.
- ب- الانحراف المعياري.
- ج- المتوسط الحسابي.
- د- اختبار مربع كاي.

المبحث الثاني

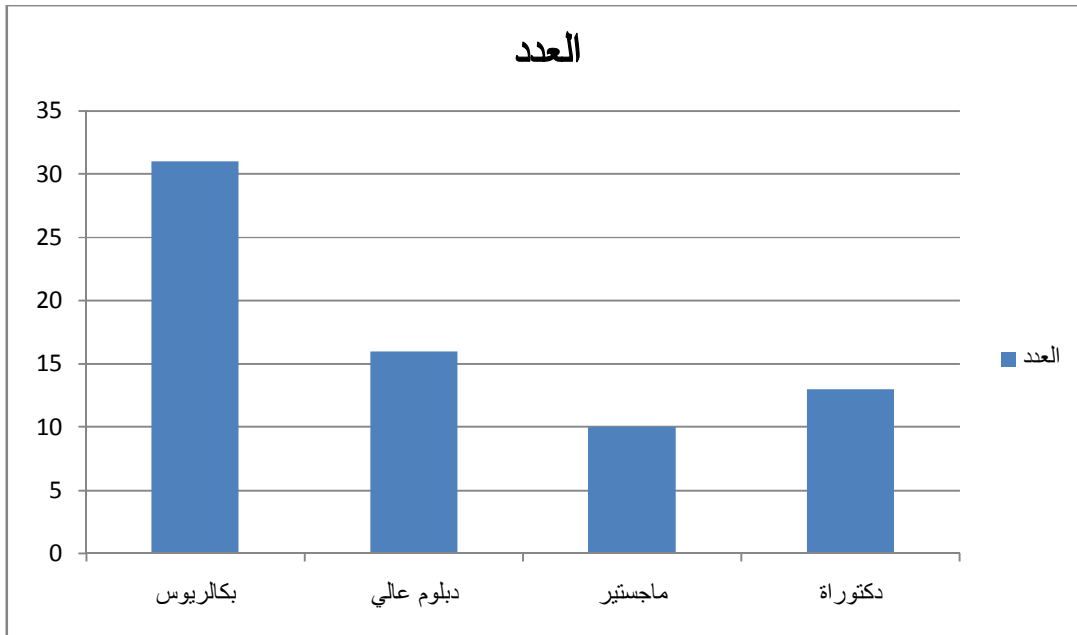
تحليل البيانات واختبار الفرضيات

جدول رقم (2/2/3) يوضح المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة:

النسبة المئوية [%]	العدد	المؤهل الأكاديمي
44.3	31	بكالوريوس
22.9	16	دبلوم عالي
14.3	10	ماجستير
18.6	13	دكتورة
100.0	70	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (1/2/3) يوضح المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة:



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

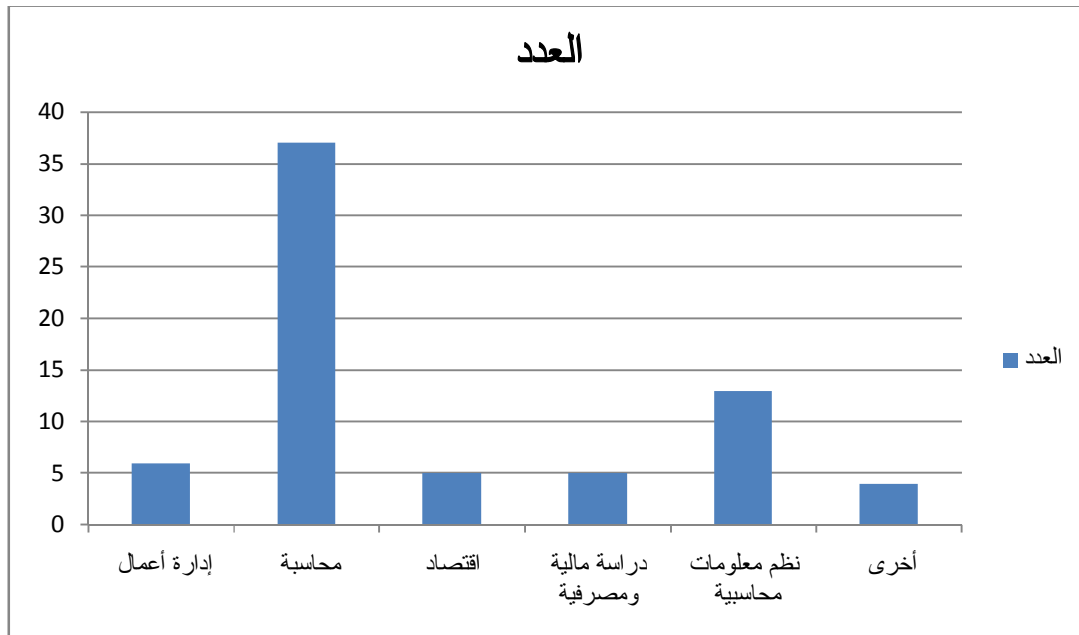
من الجدول والشكل اعلاه يجد الباحث ان توزيع افراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي بكالوريوس بنسبة 44.3%، اما حملة الدبلوم العالي نسبتهم 22.9%، اما حملة الماجستير نسبتهم 14.3%، اما حملة الدكتوراه نسبتهم 18.6%، ونلاحظ ان حملة البكالوريوس هم الغالبية، وهذا يدل على ان افراد العينة لهم المؤهل الأكاديمي الذي يجعلهم يجيبون عبارات الاستبيان بموضوعية.

جدول رقم (3/2/3) يوضح التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة:

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية [%]
إدارة أعمال	6	8.6
محاسبة	37	52.9
اقتصاد	5	7.1
دراسة مالية ومصرفية	5	7.1
نظم معلومات محاسبية	13	18.6
أخرى	4	5.7
الإجمالي	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (2/2/3) يوضح التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة:



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

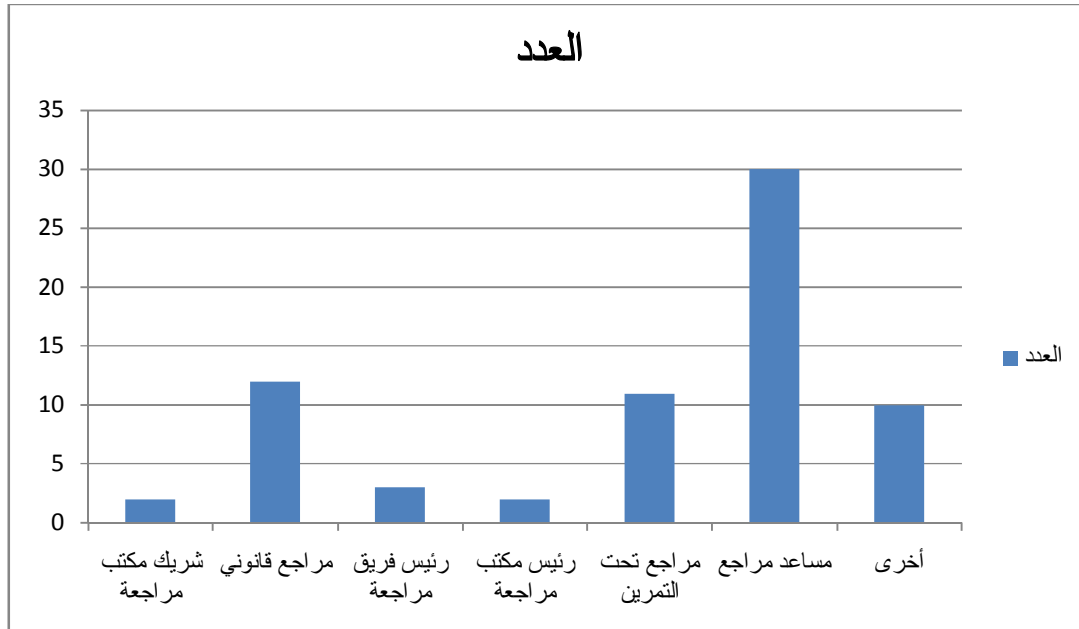
من الجدول والشكل اعلاه يلاحظ الباحث ان توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي إدارة أعمال بنسبة 8.6%، محاسبة بنسبة 52.9%، اقتصاد بنسبة 7.1%، دراسة مالية ومصرفية بنسبة 7.1%، نظم معلومات محاسبية بنسبة 18.6% وتخصصات اخرى بنسبة 5.7%، ويلاحظ ان تخصص المحاسبة هم الاغلبية وهذا يدل على انهم لهم تخصصية أكثر بموضوعات الاستبان مما يجعلها أكثر صدقاً.

جدول رقم (4/2/3) يوضح المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة:

النسبة المئوية [%]	العدد	المسمى الوظيفي
2.9	2	شريك مكتب مراجعة
17.1	12	مراجع قانوني
4.3	3	رئيس فريق مراجعة
2.9	2	رئيس مكتب مراجعة
15.7	11	مراجع تحت التمرين
42.9	30	مساعد مراجع
14.3	10	أخرى
100.0	70	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (3/2/3) يوضح المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة:



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

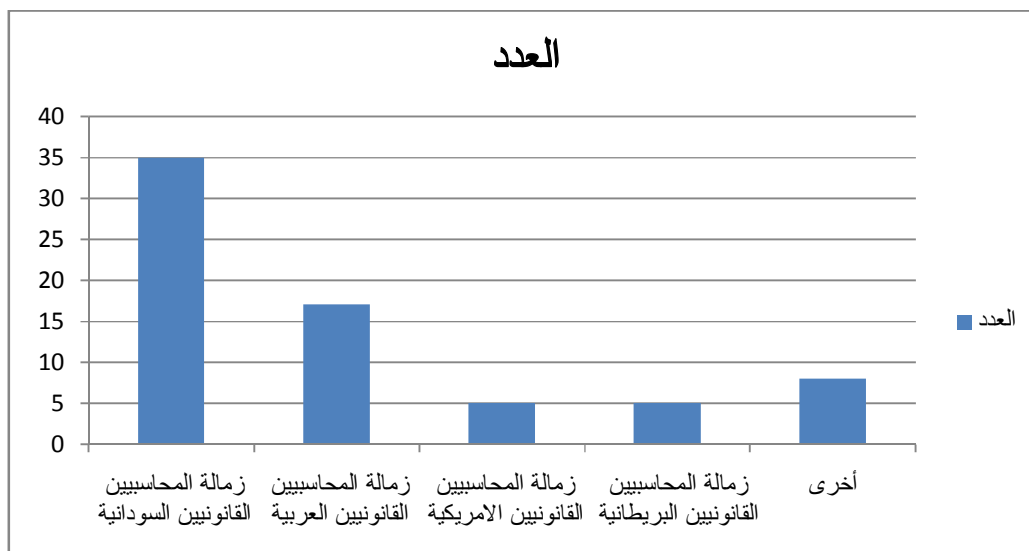
من الجدول والشكل اعلاه يجد الباحث ان توزيع افراد العينة حسب المسمى الوظيفي شريك مكتب مراجعة بنسبة 2.9%، ومراجع قانوني بنسبة 17.1%، ورئيس فريق مراجعة بنسبة 4.3%، ورئيس مكتب مراجعة بنسبة 2.9%، ومراجع تحت التمرين بنسبة 15.7%، ومساعد مراجع بنسبة 42.9%، ومسميات وظيفية أخرى بنسبة 14.3%.

جدول رقم(5/2/3) يوضح المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة:

النسبة المئوية [%]	العدد	
50.0	35	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
24.3	17	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
7.1	5	زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية
7.1	5	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
11.4	8	أخرى
100.0	70	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم(4/2/3) يوضح المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة:



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول والشكل اعلاه يجد الباحث ان توزيع افراد العينة حسب المؤهل المهني بأن حملة زمالة المحاسبين القانونيين السودانية بنسبة 50%، وحملة زمالة المحاسبين القانونيين العربية بنسبة 24.3%،

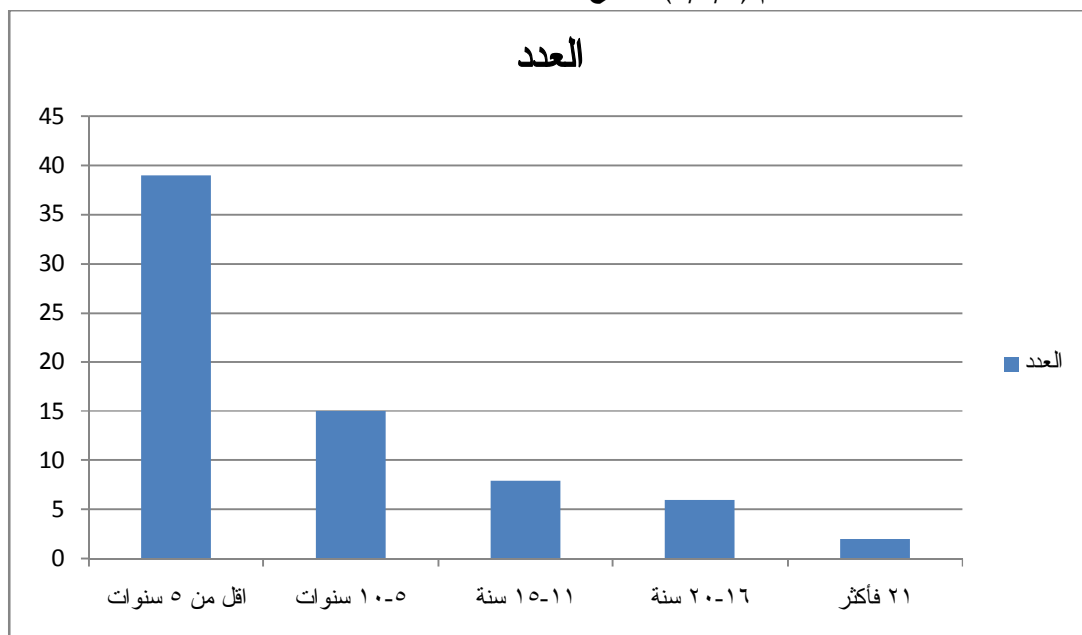
وحملة زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية بنسبة 7.1%، وحملة زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية بنسبة 7.1%، وحملة الزمالات الاخرى بنسبة 11.4%، ويلاحظ ان زمالة المحاسبين القانونيين السودانية هم الاغلبية بنسبة 50%، ويدل المؤهل المهني على قدرة افراد العينة على الاجابة على اسئلة الاستبيان من خبرتهم المعرفية التي نالوها مما يجعل إجاباتهم صادقة وموضوعية.

جدول رقم (6/2/3) يوضح الخبرة العلمية لأفراد عينة الدراسة:

النسبة المئوية [%]	العدد	
55.7	39	أقل من 5 سنوات
21.4	15	5-10 سنوات
11.4	8	11-15 سنة
8.6	6	16-20 سنة
2.9	2	21 فأكثر
100.0	70	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (5/2/3) يوضح الخبرة العلمية لأفراد عينة الدراسة:



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول والشكل اعلاه يلاحظ الباحث ان توزيع افراد العينة حسب الخبرة العلمية بأن من هم اقل من 5 سنوات بنسبة 55.7%، ومن خبرتهم 5-10 سنوات بنسبة 21.4%، ومن خبرتهم 11-15 سنة بنسبة 11.4%، ومن خبرتهم 16-20 سنة بنسبة 8.6%، ومن خبرتهم 21 سنة فأكثر بنسبة 2.9%، ويلاحظ

ان من خبرتهم اقل من 5 سنوات هم الاغلبية، وهذا يدل على وجود خبرة تراكمية علمية اكتسبت من خلال الإحتكاك بمجال العمل تساعد في الإجابة على اسئلة الاستبيان بصدق وموضوعية وحيادية.

ثانياً: تحليل بيانات الدراسة:

المحور الأول: مراجعة النظر

جدول رقم (7/2/3): التكرارات والنسب لعبارات المحور الأول

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
2.9	2	4.3	3	21.4	15	41.4	29	30.0	21	تحسن جودة الممارسة من قبل مكاتب المراجعة توافقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
40.0	28	7.1	5	8.6	6	7.1	5	37.1	26	تساهم في التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلف الشريك المشرف على عملية المراجعة.
40.0	28	25.7	18	12.9	9	21.4	15	0	0	تبدي الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية
0	0	0	0	2.9	2	50.0	35	47.1	33	تساعد في تقويم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا
2.9	2	1.4	1	7.1	5	54.3	38	34.3	24	تساعد على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

كما ورد في الجدول (7/2/3)

نلاحظ في العبارة الأولى الذين أجابوا بأوافق بشدة كانوا بنسبة 30.0 %، والذين اجابوا أوافق بنسبة

41.4% وهم الأغلبية ، والذين أجابوا بمحايد كانوا بنسبة 21.4% ، والذين اجابوا بلا اوافق بنسبة

4.3%، والذين اجابوا لا اوافق بشدة بنسبة 2.9%

نلاحظ في العبارة الثانية ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 37.1% ، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 7.1%، والذين اجابوا بمحايد كانوا بنسبة 8.6% والذين اجابوا ب لا اوافق بنسبة 7.1% والذين اجابوا ب لا اوافق بشدة بنسبة 40%

نلاحظ في العبارة الثالثة الذين اجابوا بأوافق بنسبة 21.4% والذين اجابوا بمحايد بنسبة 12.9% والذين اجابوا بلا اوافق بشدة بنسبة 25.7% والذين اجابوا بلا اوافق بشدة بنسبة 40%

نلاحظ في العبارة الرابعة ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 47.1% ، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 50% وهم الأغلبية والذين اجابوا بمحايد بنسبة 2.9%

نلاحظ في العبارة الخامسة ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 34.3% ، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 54.3% وهم الأغلبية والذين اجابوا بمحايد بنسبة 7.1% والذين اجابوا باوافق بنسبة 1.4% والذين اجابوا بلا اوافق بشدة بنسبة 2.9%

البعد الأول: ملاءمة معلومات التقارير المالية.

جدول رقم (8/2/3): التكرارات والنسب لعبارات البعد الاول

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
1.4	1	0	0	12.9	9	51.4	36	34.3	24	تتوفر المعلومات على نتائج القرارات الماضية للمساعدة في تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة في إتخاذ القرارات المستقبلية
1.4	1	4.3	3	5.7	4	48.6	34	40.0	28	تساهم المعلومات المالية ببناء التوقعات ولتنبؤات المستقبلية
2.9	2	1.4	1	15.7	11	44.3	31	35.7	25	تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية بصدق عن الاحداث الخاصة بالشركة محل المراجعة
1.4	1	4.3	3	5.7	4	44.3	31	44.3	31	تتوافر المعلومات بالوقت المناسب عند الحاجة اليها وطلبها من قبل المستخدمين
0	0	0	0	5.7	4	52.9	37	41.4	29	يوجد نظام محاسبي سليم وإجراءات رقابية سليمة تساهم في حل المشكلات التي تواجه العمل

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

كما في الجدول رقم (8/2/3)

نلاحظ في العبارة الأولى الذين أجابوا بأوافق بشدة كانوا بنسبة 34.3 %، والذين اجابوا أوافق بنسبة 51.4 %، والذين أجابوا بمحايد كانوا بنسبة 21.9 %، والذين اجابوا لا اوافق بشدة بنسبة 1.4 %

نلاحظ في العبارة الثانية ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 40 %، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 48.6 %، والذين اجابوا بمحايد كانوا بنسبة 5.7 % والذين اجابوا ب لا اوافق بنسبة 4.3 % والذين اجابوا ب لا اوافق بشدة بنسبة 1.4 %

نلاحظ في العبارة الثالثة الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 35.7 % والذين اجابوا بأوافق بنسبة 44.3 % والذين اجابوا بمحايد بنسبة 5.7 % والذين اجابوا بلا اوافق بنسبة 4.3 %، والذين اجابوا بلا أوافق بشدة بنسبة 1.4 %

نلاحظ في العبارة الرابعة ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 44.3 %، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 44.3 % والذين اجابوا بمحايد بنسبة 5.7 %، والذين اجابوا بلا اوافق بنسبة 4.3 %، والذين اجابوا بلا اوفق بشدة بنسبة 1.4 %

نلاحظ في العبارة الخامسة ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 41.4 %، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 52.9 % والذين اجابوا بمحايد بنسبة 5.7 %

البعد الثاني: موثوقية التقارير المالية.

جدول رقم (9/2/3): التكرارات والنسب لعبارات البعد الثاني

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0	0	1.4	1	5.7	4	58.6	41	34.3	24	توجد المرونة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية بالشركة محل المراجعة.
1.4	1	4.3	3	15.7	11	42.9	30	35.7	25	تتوافر الدقة والشمولية في معلومات التقارير المالية
2.9	2	1.4	1	7.1	5	55.7	39	32.9	23	هناك تقويم للمخاطر الناتجة عن سوء استغلال الأصول المملوكة للشركة محل المراجعة
1.4	1	2.9	2	8.6	6	48.6	34	38.6	27	يتوفر صدق تمثيل المعلومات المالية للظواهر الصادرة عنها
1.4	1	0	0	7.1	5	52.9	37	38.6	27	المعلومات المالية بالشركة محل المراجعة خالية من التحيز

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

كما في الجدول رقم (9/2/3)

نلاحظ في العبارة الأولى الذين أجابوا بأوافق بشدة كانوا بنسبة 34.3 %، والذين اجابوا أوافق بنسبة 58.6%، والذين أجابوا بمحايد كانوا بنسبة 5.7%، والذين اجابوا لا اوافق بنسبة 1.4%
نلاحظ في العبارة الثانية ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 35.7%، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 42.9%، والذين اجابوا بمحايد كانوا بنسبة 15.7% والذين اجابوا ب لا اوافق بنسبة 4.3% والذين اجابوا ب لا اوافق بشدة بنسبة 1.4%
نلاحظ في العبارة الثالثة الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 32.9% والذين اجابوا بأوافق بنسبة 55.7% والذين اجابوا بمحايد بنسبة 7.1% والذين اجابوا بلا اوافق بنسبة 1.4%، والذين اجابوا بلا أوافق بشدة بنسبة 2.9%
نلاحظ في العبارة الرابعة ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 38.6%، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 48.6% والذين اجابوا بمحايد بنسبة 8.6%، والذين اجابوا بلا اوافق بنسبة 2.9%، والذين اجابوا بلا اوافق بشدة بنسبة 1.4%
نلاحظ في العبارة الخامسة ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 38.6%، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 52.9% والذين اجابوا بمحايد بنسبة 1.7%، والذين اجابوا بلا اوافق بشدة بنسبة 1.4%.

البعد الثالث: القابلية للمقارنة

جدول رقم (10/2/3): التكرارات والنسب لعبارات البعد الثالث

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0	0	0	0	11.4	8	50.0	35	38.6	27	ثبات في الطرق والاساليب المحاسبية المستخدمة
0	0	1.4	1	12.9	9	50.0	35	35.7	25	يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية مع اداء مؤسسات اخرى تعمل في نفس القطاع
0	0	2.9	2	11.4	8	57.1	40	28.6	20	تتوفر تقارير تساعد الشركة محل المراجعة في تقويم الاداء الحالي وإجراء المقارنات مع الشركات الأخرى لسنوات سابقة
0	0	0	0	5.7	4	58.6	41	31.4	22	تساهم المعلومات المالية من تقييم صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة
0	0	0	0	17.1	12	47.1	33	34.3	24	توجد صعوبة في الحصول على معلومات مالية للشركات اخرى لنفس القطاع لعمل المقارنات

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

كما في الجدول رقم (10/2/3)

نلاحظ في العبارة الأولى الذين أجابوا بأوافق بشدة كانوا بنسبة 38.6%، والذين اجابوا أوافق بنسبة 50 %، والذين أجابوا بمحايد كانوا بنسبة 11.4% .

نلاحظ في العبارة الثانية ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 35.7% ، والذين اجابوا باوافق بنسبة 50%، والذين اجابوا بمحايد كانوا بنسبة 12.9% والذين اجابوا ب لا اوافق بنسبة 1.4%

نلاحظ في العبارة الثالثة الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 28.6% والذين اجابوا بأوافق بنسبة 57.1% والذين اجابوا بمحايد بنسبة 11.4% والذين اجابوا بلا اوافق بنسبة 2.4% ، والذين اجابوا بلا أوافق بشدة بنسبة 2.9%

نلاحظ في العبارة الرابعة ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 31.4% ، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 58.6% والذين اجابوا بمحايد بنسبة 5.7% .

نلاحظ في العبارة الخامسة ان الذين اجابوا بأوافق بشدة بنسبة 34.3% ، والذين اجابوا بأوافق بنسبة 47.1% والذين اجابوا بمحايد بنسبة 17.1%

اثبات الفرضيات

يقصد بصدق الأداة أن تقيس وسائل جمع المعلومات الجوانب التي وضعت لقياسها ، لذا تم إجراء إختبار للإستبانة قبل صياغته النهائية للتأكد من ملاءمته لقياس أهداف الدراسة ، والتأكد من صياغة الفقرات الواردة فيه ومدى وضوحه بالنسبة للمبحوثين ، وذلك عن طريق تحكيمها من قبل أساتذة مختصين حيث أبدوا ملاحظاتهم على فقرات الإستبانة وتمت دراسة هذه الملاحظات واخذت بعين الإعتبار لإخراج الإستبانة بصورتها النهائية ، ومن أجل إختبار ثبات الأداة المستخدمة (الإستبانة) نحو إعطاء نفس النتائج أو نتائج قريبة منها فيما لو كررت عملية القياس في ظروف مشابهه على نفس العينة أو على عينة مماثلة فقد تم إستخدام معامل ألفا من أجل إختبار ثبات الإجابات على فقرات الإستبانة حيث يقيس هذا المعامل مدى الثبات الداخلي لفقرات الإستبانة ومقدرته على إعطاء نتائج متوافقة لردود المبحوثين تجاه فقرات الإستبانة ، وتتراوح قيمة معامل ألفا بين (0 - 100) ، وتكون مقبولة إحصائياً إذا زادت عن (60%) ، فعندها يكون ثبات الأداة جيداً ويمكننا تعميم النتائج .

جدول رقم (11/2/3) يوضح نتيجة اختبار المصدقية لمحاور الدراسة .

م	الفرضيات	العبارات	قيمة ألفا
1	المحور الأول:مراجعة النظرير	5	.77
2	جودة التقارير المالية: البعد الأول: ملاءمة التقارير المالية	5	.834
3	البعد الثاني: موثوقية التقارير المالية.	5	.702
4	البعد الثالث:القابلية للمقارنة	5	.709
	مجموع فقرات الإستبانة	20	.806

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ،2019م.

يبين الجدول رقم (11/2/3) نتائج إختبار ألفا لفقرات فرضيات الدراسة كل على حدة ولجميع الفقرات معاً حيث بلغت قيمة ألفا لجميع الفقرات (80.6%) وتعتبر هذه النسبة مقبولة جداً وبالتالي يمكن الإعتماد على مصداقية أداة القياس وتعميم نتائج الدراسة ، وأن قيمة معامل ألفا للإجابات على فقرات الإستبانة لكل جزء على حدة والخاص بكل محور من محاور الدراسة كانت أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل الثبات (60%) . ويعني هذا توفر درجة كبيرة من المصدقية في الاجابات ، وبالتالي تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

ثالثاً : اختبار المحاور

الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات مراجعة النظر

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات وترتيبها وفقاً لإجابات المبحوثين منهم وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) (الوزن النسبي اكبر من 60%). وفي المقابل تكون الفقرة سلبية بمعنى أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كان الوسط الحسابي للفقرة اقل من الوسط الفرضي للدراسة (3) (الوزن النسبي أقل من 60%). ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات مراجعة النظر :

جدول رقم (12/2/3): الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات مراجعة النظر

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الدلالة
1	تحسن جودة الممارسة من قبل مكاتب المراجعة توافقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.	3.9143	.97420	38.571	4	.000	وجود فروق
2	تساهم في التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلف الشريك المشرف على عملية المراجعة.	2.9429	1.80888	40.429	4	.000	وجود فروق
3	تبدي الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية	2.1571	1.17505	10.800	3	.013	وجود فروق
4	تساعد في تقويم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا	4.4429	.55523	29.343	2	.000	وجود فروق
5	تساعد على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.	4.1571	.84503	76.429	4	.000	وجود فروق

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2019م.

يتضح من الجدول اعلاه ما يلي:

ان المتوسط الحسابي هو 3.52286 وهذا يدل على اجابات افراد العينة تميل إلى درجة الموافقة. اما الانحراف المعياري لاجابات افراد العينة فاقل من واحد وهذا يدل على تجانس العبارات. اما

مستوى المعنوية فهو اقل من 0.005 وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وأثر معنوي لصالح درجة الموافقة.

الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد الأول: ملاءمة معلومات التقارير المالية.

وفيما يلي جدول يوضح نتائج الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات البعد الأول: ملاءمة معلومات التقارير المالية.

جدول رقم (13/2/3): الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد الأول: ملاءمة معلومات التقارير المالية.

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الدلالة
1	تتوفر المعلومات على نتائج القرارات الماضية للمساعدة في تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة في إتخاذ القرارات المستقبلية	4.1714	.76084	41.657	3	0.000	وجود فروق
2	تساهم المعلومات المالية ببناء التوقعات ولتنبؤات المستقبلية	4.2143	.84943	70.429	4	.000	وجود فروق
3	تعبر المعلومات الواردة في القوائم المالية بصدق عن الاحداث الخاصة بالشركة محل المراجعة	4.0857	.91276	52.286	4	0.000	وجود فروق
4	تتوافر المعلومات بالوقت المناسب عند الحاجة اليها وطلبها من قبل المستخدمين	4.2571	.86285	69.143	4	0.000	وجود فروق
5	يوجد نظام محاسبي سليم وإجراءات رقابية سليمة تساهم في حل المشكلات التي تواجه العمل	4.3571	.59064	25.400	2	0.000	وجود فروق

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م.

يتضح من الجدول اعلاه ما يلي:

ان المتوسط الحسابي هو 4.21712 وهذا يدل على اجابات افراد العينة تميل إلى درجة الموافقة بشدة. اما الانحراف المعياري لاجابات افراد العينة فاقل من واحد وهذا يدل على تجانس العبارات. اما مستوى المعنوية فهو اقل من 0.005 وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وأثر معنوي لصالح درجة الموافقة بشدة .

الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد الثاني: موثوقية التقارير المالية.

وفيما يلي جدول يوضح نتائج الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات البعد الثاني: موثوقية التقارير المالية.

جدول رقم (14/2/3): الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد

الثاني: موثوقية التقارير المالية.

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الدلالة
1	توجد المرونة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية بالشركة محل المراجعة.	4.2571	.62983	59.943	3	0.000	وجود فروق
2	تتوافر الدقة والشمولية في معلومات التقارير المالية	4.0714	.90604	48.286	4	0.000	وجود فروق
3	هناك تقويم للمخاطر الناتجة عن سوء استغلال الأصول المملوكة للشركة محل المراجعة	4.1429	.83901	78.571	4	0.000	وجود فروق
4	يتوفر صدق تمثيل المعلومات المالية للظواهر الصادرة عنها	4.2000	.82708	67.571	4	0.000	وجود فروق
5	المعلومات المالية بالشركة محل المراجعة خالية من التحيز والاختفاء	4.2714	.72074	51.371	3	0.000	وجود فروق

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2019م.

يتضح من الجدول اعلاه ما يلي:

ان المتوسط الحسابي هو 4.18856 وهذا يدل على اجابات افراد العينة تميل إلى درجة الموافقة بشدة .اما الانحراف المعياري لاجابات افراد العينة فاقل من واحد وهذا يدل على تجانس العبارات. اما مستوى المعنوية فهو اقل من 0.005 وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وأثر معنوي لصالح درجة الموافقة بشدة.

الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد الثالث: القابلية للمقارنة
 وفيما يلي جدول يوضح نتائج الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق للعبارات
 التي تقيس عبارات البعد الثالث: القابلية للمقارنة :
**جدول رقم (15/2/3): الإحصاء الوصفي و اختبار (كاي تربيع) لعبارات البعد
 الثالث: القابلية للمقارنة**

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الدلالة
1	ثبات في الطرق والاساليب المحاسبية المستخدمة	4.2714	.65765	16.486	2	0.000	وجود فروق
2	يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية مع اداء مؤسسات اخرى تعمل في نفس القطاع	4.2000	.71424	40.400	3	0.000	وجود فروق
3	تتوفر تقارير تساعد الشركة محل المراجعة في تقويم الاداء الحالي وإجراء المقارنات مع الشركات الاخرى لسنوات سابقة	4.1143	.71308	48.171	3	0.000	وجود فروق
4	تساهم المعلومات المالية من تقييم صحة القرارات السابقة وتقييم الاحداث السابقة	4.1286	.86680	55.143	3	0.000	وجود فروق
5	توجد صعوبة في الحصول على معلومات مالية للشركات اخرى لنفس القطاع لعمل المقارنات	4.1429	.74767	33.429	3	0.000	وجود فروق

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2019م.

يتضح من الجدول اعلاه ما يلي:

ان المتوسط الحسابي هو 4.17144 وهذا يدل على اجابات افراد العينة تميل إلى درجة الموافقة بشدة .اما الانحراف المعياري لاجابات افراد العينة فاقل من واحد وهذا يدل على تجانس العبارات . اما مستوى المعنوية فهو اقل من 0.005 وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وأثر معنوي لصالح درجة الموافقة بشدة .

الخاتمة

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

- من خلال تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصل الباحث إلى النتائج التالية:
1. تحسن جودة الممارسة من قبل مكاتب المراجعة توافقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
 2. تساهم في التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلف الشريك المشرف على عملية المراجعة.
 3. تتوفر المعلومات على نتائج القرارات الماضية للمساعدة في تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة في إتخاذ القرارات المستقبلية
 4. تساهم المعلومات المالية ببناء التوقعات ولتنبؤات المستقبلية
 5. توجد المرونة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية بالشركة محل المراجعة.
 6. تتوافر الدقة والشمولية في معلومات التقارير المالية
 7. ثبات في الطرق والاساليب المحاسبية المستخدمة
 8. يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية مع اداء مؤسسات اخرى تعمل في نفس القطاع

ثانياً: التوصيات:

من خلال النتائج السابقة توصل الباحث إلى التوصيات التالية:

1. توفر مراجعة النظير القدرة على إبداء الرأي حول جودة نظام الرقابة للمنشأة محل المراجعة.
2. تساهم مراجعة النظير في تقويم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا لاضفاء المصدقية عليها.
3. الاهتمام بتوافر المعلومات بالوقت المناسب عند الحاجة اليها وطلبها من قبل المستخدمين.
4. الحرص على توفير نظام محاسبي سليم وإجراءات رقابية سليمة يساهم في حل المشكلات التي تواجه العمل.
5. العمل على ان يتوفر صدق تمثيل المعلومات المالية للظواهر الصادرة عنها.
6. الاستعانة بمراجعة النظير في تقويم للمخاطر الناتجة عن سوء استغلال الأصول المملوكة للشركة محل المراجعة.
7. لابد من توافر تقارير تساعد الشركة محل المراجعة في تقويم الاداء الحالي وإجراء المقارنات مع الشركات الاخرى لسنوات سابقة.
8. العمل للحصول على معلومات مالية للشركات اخرى لنفس القطاع لعمل المقارنات.

مقترح دراسات مستقبلية:

1. دور مراجعة النظير في جودة المعلومات المحاسبية في ظل التشغيل الالكتروني للمراجعة.
2. دور مراجعة النظير في جودة التقارير المالية في ظل نظم تخطيط موارد المؤسسة.
3. دور المراجعة الإستراتيجية في جودة التقارير المالية في ظل استقلالية المراجع.

قائمة المراجع والمصادر

المراجع والمصادر:

القرآن الكريم

أولاً: الكتب باللغة العربية:

- أحمد محمد نور ، مبادئ المحاسبة المالية ،(القاهرة: دن ،2008)
- أحمد هاشم أحمد يوسف ود. موسى فضل الله على ،تحليل البيانات المالية ،(الخرطوم: دار جامعة السودان المفتوحة للطباعة والنشر ، 2007م)
- امين احمد السيد لطفي ، نظرية المحاسبة متطور التوافق الدولي ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)
- ايهاب عبده بقادي، مراجعة النظرير كأحد أسس الرقابة على جودة المراجعة بديوان . المحاسب لدولة الكويت، (الكويت: دار النبراس للنشر والتوزيع، 2009 م)
- حسن حياتي وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ،(عمان: مؤسسة الأء للطباعة والنشر ،1998م)
- يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع 2001م)
- ديوان المراجعة القومي ،نبذة تعريفية عن نشأة وتطور ديوان المراجعة القومي، (الخرطوم: ديوان المراجعة القومي، 2007م)،
- رضوان حنوه حنان ود .نزار فيلج البلداوي ، مبادئ المحاسبة المالية ،(عمان: سراء للنشر والتوزيع ،2009م)
- سامح محمد رضا رياض أحمد ، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية ،(الرياض: مركز البحوث الطبع والنشر الإدارة العامة ، 2010م)
- سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، (عمان:دار الراية للنشر والتوزيع، 2008م)

- على عبد القادر الذنبيات، مراجعة الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الجامعة الأردنية، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2012م)
- عليان الشريف وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع ، 2000 م)
- فتحي زرق السوافيري، محمد سمير كامل، مصطفى محمود مراد، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية،(القاهرة: دار الجامعة الجديدة ، 2002)
- فهمي مصطفى الشيخ ، التحليل المالي ،(غزة ، د. ن ، 2008 م)
- الكبيسي ،د. حامد جهاد ، مناهج الدراسة العلمي في العلوم الإدارية، (عمان: دار غيداء للنشر والتوزيع، 2014م)
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، المحاسبة والمراجعة،(القاهرة: الدار الجامعية ، 2006م)
- محمد الامين تاج الأصفياء ، نظرية المحاسبة في الأطراف التقليدية الغربية ،(ود مدني: دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر ، 2011م)
- محمد سعيد عبد الهادي ، الإدارة المالية ، (عمان: دار المحامد للنشر والتوزيع ، 1992م)
- محمد سمير الصبان و عبدالعظيم هلال ، المحاسبة المالية في شركات الأموال ،(الاسكندرية: دار الجامعة للنشر ، 2000م)
- محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً المتعارف عليها والمعايير الدولية،(القاهرة: الدار الجامعية، 2002)
- محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية والتمويل،(القاهرة: الدار الجامعية، 1998م)

- مؤيد الفضل، الأساليب الكمية والنوعية في دعم قرارات المنظمة، (عمان:مؤسسة الوراق، 2008م)
 - نعيم دهمش، مبادئ المحاسبة، (عمان: معهد الدراسات المصرية ، 1999م)
 - يوحنا آل آدم وصالح الرزق ، المحاسبة المالية مفهوم القوائم المالية ، (عمان: دار المحامد للطباعة والنشر ، 2000 م)
- ثانياً: الرسائل الجامعية:**
- أحمد على محمد الهمالي، تقييم مدى فعالية استخدام اسلوب النظير لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2015 م)،
 - احمد يوسف حماد عبد الله، دور رقابة الجودة على المراجعة الخارجية في تحسين جودة الداء المهني للمراجعين الخارجيين، (الخرطوم: جامعة النيلين، الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2015 م)،
 - اسلام شعبان رزق ، قياس اثر التحفظ على جودة المحنوى الاعلامي للتقدير المالي في سوق الخرطوم للاوراق المالية ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة قناة السويس كلية التجارة ، 2008 م)
 - اشرف احمد محمد غالي ، قياس أثر الأليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الاعلامي للتقارير المالية (القاهرة:رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 2007 م)
 - حسام السعيد الوكيل، تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية، (حلوان:
 - حسباني عبدالحميد ، اهمية الانتقال للمعايير الدولية المحاسبية و المعلومات كاتار لتفعيل حركات الشركات ، (الجزائر:رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية التجارة جامعة الجزائر ، 2010 م)

- حسن النور حسن بشير، مراجعة النظير وأثرها على جودة المراجعة الخارجية (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2017م).
- خالدة محمد عبدالله محمود، مراجعة النظير ودورها في تضيق فجوة التوقعات، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2017م).
- خطاب بابكر محمد البلة، دور مراجعة النظير في تضيق فجوة التوقعات (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2016م).
- سعود جايد مشكور، أثر مراجعة النظير على رقابة جودة المراجعة في ظل أنظمة وقوانين المهنة المحلية،(السماعة: جامعة المثني ، بحث تطبيقي غير منشور ، ابريل 2019م).
- سهام الزبير فتح الرحمن صالح ، الطرق المحاسبية عن عمليات الاستكشاف و اثرها على بيانات التقارير المالية في شركات البترول ،(الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية التجارة 2015م).
- على مانع المطيري ، دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك المالية ، (عمان: رسالة ماجستير ، منشورة في المحاسبة ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، 2010)
- عمر محمد ابراهيم ادم ، دور الافصاح المحاسبي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ،(الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م)
- عمر مصطفى الامين ، اليات حوكمة الشركات و دورها في زيادة جودة التقارير المالية ،(الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).

- محمد أزهرى محمد عبد الله، مراجعة النظير ودورها في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016 م)،
- محمد حلو داؤد ، اهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، (البصرة:رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة ، كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة البصرة ، 2002م)
- محمود حسن الحاج محمود عكة ، "مدى تأثير الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على مصداقية التقارير المالية في تحديد وعاء ضريبة الدخل"، (الخرطوم: جامعة أم درمان الاسلامية ، كلية الدراسات العليا ، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، 2014م).
- مختار إدريس أبوبكر آدم، "معايير إعداد التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من المصارف التجارية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية"، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2016م)
- نواف حمدان ، دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الافصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الاصول الثابتة في ضوء المعايير المالية ، (القاهرة: رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة ، كلية العلوم المالية و المصرفية ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، 2006م)
- الهام محمد احمد على سطلول ، تقييم تاثير الاختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة ام درمان الاسلامية 2011م)

- هبة عبدالعاطي محمد رزق ، اثر الافصاح عن المعلومات القطاعية على جودة التقارير المالية ، (رسالة ماجستير غير منشورة كلية الدراسات العليا ، جامعة الخرطوم 2011م)

- وليد ناجي الجبالي ، نظرية المحاسبة ،(كزبنهاجن: الأكاديمية العربية المفتوحة ، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة ، 2008م)

ثالثاً: المجلات العلمية والاوراق العلمية:

- أماني حسن كامل، مراجعة النظر كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة، (القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد التاسع، 2001 م)

- جبران محمد على، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، (الرياض:بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون قسم المحاسبة -كلية إدارة الأعمال -جامعة الملك سعود - الرياض 2010).

- حازم محمد طه وآخرون، أثر معايير مراجعة مكاتب المراجعة الزميلة على جودة مكاتب المراجعة،(عمان :الجامعة الأردنية، عمادة الدراسة العمل، المجلة الأردنية في إدارة . العمال_، المجلد الثامن،العدد الرابع، 2012 م)

- حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة،(القاهرة:جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الأول، المجلد 2، العدد1، المجلد2، 2014)

- حمدي محمود إبراهيم عطا الله، دراسات تحليلية لتحديد مدى العالقة بين حجم وجودة أداء مكتب المراجعة في ظل التقييم الذاتي لمراجعة النظراء،(القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، مجلة المال التجارة، العدد . م2009)،

- دعاء عبدالوهاب عبدالله ، اطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقا للمتطلبات الحديثة ، (عين شمس:مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث)
- سعد حسنين ، المحتوى الاعلامي للمعلومات المحاسبية رؤية مقترحة لدعم مقدراتها التفسيرية في سوق الاوراق المالية ، (المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية لتجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، 2003م)
- شريف البارودي ، دور الافصاح المحاسبي في قرار تدوير محفظة الاوراق المالية للشركات القابضة في ضوء سياسة توسيع قاعدة الملكية ، (القاهرة : المعهد المصري للمحاسبين و المراجعين ، مؤتمر دور المراجعة و المحاسبة في مرحلة الخصخصة ، 1996م)
- صالح حامد محمد على، وحسن الطيب عبد الله خالد، مراجعة النظر ودورها في تطوير الممارسة المهنية الخارجية بالسودان،(الخرطوم: كلية الامارات للعلوم والتكنولوجيا، مجلة طحنون للدراسات والبحوث، 71 - العدد الأول، 2016)،
- صلاح حسن على ، مؤشر مقترح لقياس و تقييم مستوى جودة التقارير المالية ، (عين شمس:مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس العدد الثاني ، 2011م)
- على عبدالله الزغبى ، حسن محمود السنطاوي ، تأثير معايير اعداد التقارير المالية الدواية على جودة المعلومات المالية (القصيم:مجلة العلوم الادارية ، كلية الاقتصاد القصيم ، المجلد الخامس ، العدد الثاني ، 2012م)
- عماد محمد على ابو عجيبة ، علام حمدان ، أثر الحوكمة المؤسسة على ادارة الارباح ، (الجزائر :مؤتمر الأزمات المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، اكتوبر 2009 م)

- فايزة محمود حلمي يونس ،مراجعة النظير لمكاتب المحاسبة المراقبة في مصر كأداة لتحسين جودة الأداء المهني(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،العدد الثالث، 1997 م).

- فهيم أبو العز، مفهوم جودة المراجعة،(الرياض: مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة العدد: الخامس، أبريل، 2000م)

- محمد صالح هاشم، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية (،القاهرة: مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف،. كلية التجارة، العدد الثاني ،2011م،)

- مدثر طه ابو الخير ، أثر معايير المحاسبة الدولية و العوامل النظامية على جودة التقارير المالية ، (طنطا:المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، 2007)

- ممدوح أبو السعود، نموذج تقرير مراجعة النظير، (القاهرة: مجلة المحاسب، العدد الثاني،. 2012 م)،

- هشام فاروق الابياري ، نحو اطار مقترح للشفافية في القوائم المالية ،(طنطا:المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلة الاولى ، العدد الثاني ، 2009)

رابعاً: المراجع باللغة الانجليزية

- casterella. Jeffery R. and Others) Is self Regulated peer Review Effectivs at Signing Aydfit Quality(the Accounting Review . Vol. 84- No. 3- 2009
- Casterella , Jeffery R. and Others , “ Is Self Regulated peer Review Effective ar Signing Audit quality “ the Accounting Review , Vol. 47 , No. 4 , 2013.

- Couple , Tom , Peer Review Versus Citations: An analysis of Best PaperPrizes, , Research Policy , No. 32 , 2013 ..
- Raroer , John , Audit committee policy statement on systems of Quality Coutroland the External peer Review (in: the Inspetosr General,) Guide for CindutingExternal peer Reviews of the Organizations of theFederal Offices of InspectorGeneral March 2009)

الملاحق

ملحق رقم {1}

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النيلين

كلية الدراسات العليا

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

السيد / المحترم

الموضوع: استمارة استبانة

يقوم الباحث بإعداد بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان: دور
مراجعة النظير في جودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب
المراجعة ويتطلب الأمر إعداد هذه الاستبانة بغرض الحصول على آرائكم المفيدة
بحكم خبرتكم في هذا المجال، ونشكر حسن تعاونكم في الإجابة بكل شفافية ووضوح،
ونؤكد لكم أن التعامل مع هذه البيانات سيكون بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض
الدراسة العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر والتقدير

محمد الامين مكي

القسم الأول: البيانات الشخصية:

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة:

1. المؤهل العلمي:

بكالوريوس () دبلوم عالي () ماجستير () دكتوراة () أخرى ()

2. التخصص العلمي: ()

إدارة أعمال () محاسبة () اقتصاد ()

دراسة مالية ومصرفية () نظم معلومات محاسبية () أخرى ()

3. المسمى الوظيفي:

شريك مكتب مراجعة () مراجع قانوني () رئيس فريق مراجعة ()

رئيس مكتب مراجعة () مراجع تحت التمرين () مساعد مراجع () أخرى ()

4. المؤهل المهني:

زمالة المحاسبين القانونيين السودانية () زمالة المحاسبين القانونيين العربية ()

زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية () زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية () أخرى ()

5. الخبرة العملية:

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

16-20 سنة () 21 فأكثر ()

القسم الثاني: البيانات الأساسية

الرجاء وضع علامة (✓) تحت مستوى الموافقة الذي يناسبك

المحور الأول: مراجعة النظير

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					تحسن جودة الممارسة من قبل مكاتب المراجعة توافقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
					تساهم في التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلف الشريك المشرف على عملية المراجعة.
					تبدي الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية
					تساعد في تقويم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا
					تساعد على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.

جودة التقارير المالية

البعد الأول: ملاءمة معلومات التقارير المالية.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					تتوفر المعلومات على نتائج القرارات الماضية للمساعدة في تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة في إتخاذ القرارات المستقبلية
					تساهم المعلومات المالية ببناء التوقعات ولتنبؤات المستقبلية
					تعبر المعلومات الواردة في القوائم المالية بصدق عن الاحداث الخاصة بالشركة محل المراجعة
					تتوافر المعلومات بالوقت المناسب عند الحاجة اليها وطلبها من قبل المستخدمين
					يوجد نظام محاسبي سليم وإجراءات رقابية سليمة تساهم في حل المشكلات التي تواجه العمل

البعد الثاني: موثوقية التقارير المالية.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					توجد المرونة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية بالشركة محل المراجعة.
					تتوافر الدقة والشمولية في معلومات التقارير المالية
					هناك تقويم للمخاطر الناتجة عن سوء استغلال الأصول المملوكة للشركة محل المراجعة
					يتوفر صدق تمثيل المعلومات المالية للظواهر الصادرة عنها
					المعلومات المالية بالشركة محل المراجعة خالية من التحيز والاختفاء

البعد الثالث: القابلية للمقارنة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					ثبات في الطرق والاساليب المحاسبية المستخدمة
					يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية مع اداء مؤسسات اخرى تعمل في نفس القطاع
					تتوفر تقارير تساعد الشركة محل المراجعة في تقويم الاداء الحالي وإجراء المقارنات مع الشركات الاخرى لسنوات سابقة
					تساهم المعلومات المالية من تقييم صحة القرارات السابقة وتقييم الاحداث السابقة
					توجد صعوبة في الحصول على معلومات مالية للشركات اخرى لنفس القطاع لعمل المقارنات

ملحق رقم {2}
محكمو الاستبانة

العنوان	الدرجة العلمية	الاسم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أستاذ مشارك	د. بابكر ابراهيم الصديق
جامعة النيلين	أستاذ مشارك	د. عبد الرحمن عادل
جامعة النيلين	أستاذ مساعد	د. حمدان ابراهيم ضو البيت