

عنوان البحث

أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي
(دراسة ميدانية- ديوان المراجعة القومي)

د. إشراقه مهدي محمد عدلان¹ أ. بسمات علي حسن حمد²

¹ أستاذ المحاسبة المساعد- جامعة شندي - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، السودان

بريد الكتروني: eshragamahdi77@yahoo.com

² أستاذ المحاسبة المحاضر - جامعة مروى التكنولوجية - كلية العلوم الاجتماعية، السودان

بريد الكتروني: basmatali94@gmail.com

HNSJ, 2022, 3(2); <https://doi.org/10.53796/hnsj3223>

تاريخ القبول: 2022/01/25م

تاريخ النشر: 2022/02/01م

المستخلص

تناولت الدراسة أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي ، تتجسد مشكلة الدراسة في أن بالرغم من وجود عدد من الضوابط والأسس والمبادئ والمقومات التي يرتكز عليها استقلال وحياد مراجع الحسابات إلا أنها لا تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المراجع والتي بدونها تتأثر درجة استقلاليته أو ربما أفقده الاستقلالية نفسها ، لذلك نرى أن الحاجة ماسة لدراسة هذا الموضوع من جوانبه المختلفة لضمان أكثر ثقة في تقرير المراجع وأكثر استقرار للنشاط الاقتصادي والأداء المالي بصفة عامة ويمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي: .

ما مدي مساهمة استقلالية مراجع الحسابات في جودة الأداء المالي ؟

وهدفت الدراسة إلى إبراز الجوانب التي يمكن من خلالها التعرف على مفهوم المراجعة ومعايير الاستقلال، التعرف على مفهوم وأهمية الأداء المالي، عكس مدي استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي في ديوان المراجعة القومي ، التوصل إلى نتائج مدعمة إحصائياً عن موضوع الدراسة.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: إن وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلاليته وبالتالي على جودة الأداء، تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.

وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها ضرورة استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في أعمال المراجعة من شأنه أن يرفع من كفاءة الأداء ، يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات التي تصدرها الجهة المختصة لأنها تعتبر أحد مقاييس تقويم الأداء .

RESEARCH TITLE**THE IMPACT OF THE INDEPENDENCE OF THE AUDITOR ON THE FINANCIAL PERFORMANCE****Case study: the National Audit Bureau****Dr. Ishraqa Mahdi Mohammed Adlan¹ Basmat Ali Hassan Hamad²**

¹ Assistant Professor of Accounting - Shendi University - Faculty of Economics and Administrative Sciences, Sudan

Email: eshragamahdi77@yahoo.com

² Lecturer of Accounting - Meroe University of Technology - College of Social Sciences, Sudan

Email: basmataali94@gmail.com

HNSJ, 2022, 3(2); <https://doi.org/10.53796/hnsj3223>

Published at 01/02/2022

Accepted at 25/01/2021

Abstract

The study dealt with the impact of the independence of the auditor on the financial performance. The problem of the study is that:

Although there are a number of controls, foundations, principles and ingredients on which the independence and impartiality of the auditor is based, they are not taken into consideration by the auditor, without which the degree of his independence would be affected or he might lose his independence itself. In the auditor's report, more stable economic activity and financial performance in general, and it can be formulated in the following main question:

What is the contribution of the independence of the auditor to the quality of financial performance?

The study aimed to highlight the aspects through which it is possible to identify the concept of auditing and independence criteria, to identify the concept and importance of financial performance, to reflect the extent of independence of the auditor on financial performance in the National Audit Bureau, to reach statistically supported results on the subject of studying.

The study reached a number of results, the most important of which are: The existence of a personal relationship between the auditor and the management of the facility negatively affects his independence and thus the quality of performance. The appointment of the auditor by the relevant authority (the general assembly, for example) gives a high degree of credibility and acceptance.

The study came out with a number of recommendations, the most important of which is the need to use technical means and modern methods in the audit work that would raise the efficiency of performance. The laws and instructions issued by the competent authority must be adhered to because it is considered one of the performance evaluation measures.

المقدمة

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة:

تمهيد:

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

وقد ازدادت الأهمية للمراجعة واتخاذ القرارات الرشيدة مما أدي بالتالي إلى أهمية استقلال وحياد المراجع الذي يعد حجر الزاوية لنجاح عمله، ومنه المراجعة بشكل عام وبذلك أصبحت هناك حاجة ماسة لتدعيم وضمان حماية هذا الحياد، والذي بدونه تفقد مهنة المراجعة مضمونها وأهميتها.

ولهذا حظيت باهتمام التشريعات القانونية والمنظمات المهنية والمراجعين، وذلك بناء على معيار الاستقلال والحياد في المهنة وإذا تعرض استقلال وحياد المراجع للشك سوف ينعكس سلباً على انعدام الثقة في القوائم المالية والأداء المالي بصفة عامة.

ونستعرض في هذه الدراسة مدي مساهمة استقلالية مراجع الحسابات في جودة الأداء المالي.

مشكلة الدراسة:

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

ما مدي مساهمة استقلالية مراجع الحسابات في جودة الأداء المالي ؟

أهمية الدراسة:

تكسب الدراسة أهميتها من خلال واقع الحياد واستقلال المراجع بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والتقارير التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المالية والاستثمارية المختلفة نسبة لإفرازات قيام الشركات المتعددة الجنسيات والعولمة ووسائل الاتصالات المتطورة ، الأمر الذي يزيد من حاجة مستخدمي القوائم المالية التي تتم مراجعتها بواسطة المراجع الخارجي وتوجيههم إلى تقريره وإذا ما اخذ مثل هذا في حياد واستقلال مراجع الحسابات يؤدي هذا بالتالي إلى انهيار حسابات الشركات وضعف وانهيار الأداء المالي والاقتصاد العالمي ككل. تمثل الدراسة امتداد للدراسات والبحوث التي دارت حول أهمية دراسة استقلالية مراجع الحسابات ومعرفة مدى تأثير استقلاليته على الأداء المالي.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. التعرف على مفهوم المراجعة ومعايير الاستقلال.
 2. التعرف على مفهوم وأهمية الأداء المالي
 3. عكس مدي استقلالية مراجع الحسابات على جودة الأداء المالي.
 4. التوصل إلى نتائج مدعمة إحصائياً عن موضوع الدراسة.
- فرضية الدراسة:**
- تقوم الدراسة على اختبار الفرضية الآتية:
1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: ديوان المراجعة القومي.

الحدود الزمانية: 2021م

الحدود الموضوعية: استقلالية مراجع الحسابات والأداء المالي.

الحدود البشرية: الموظفين بالأقسام المختلفة بديوان المراجعة القومي.

مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الباحثان على جمع البيانات من المصادر التالية:

مصادر أولية: الاستبانة

مصادر ثانوية: تتمثل في الكتب والدوريات والمجلات العلمية والرسائل العلمية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المناهج التالية: المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة والكتب والمراجع، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي لاستخدام الطرق الإحصائية مثل الجداول والتكرارات والنسب المئوية، واختبار مربع كاي لتحديد اثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وكذلك استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

(1) دراسة محمد: (٢٠١٠م):¹

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي: هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، وتنظيم مكتبة، وسمعته وعلاقاته على جودة أداء عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية ؟ هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية ، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة ومهنية فاعلة على مراجعة الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : وجود تأثيراً إيجابياً كبيراً على جودة مراجعة الحسابات وبين كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية والمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتأنه وسلامة

نظام الرقابة الداخلية للتعامل . وأوصت الدراسة بالاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها والتخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة ، كما يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعباب مراجعي الحسابات مع فرض نظاماً مناسباً وعملياً في تحديد تلك الأتعباب . تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها ركزت على العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات وتركز الدراسة الحالية على أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي.

(2) دراسة فهيم: (٢٠١٢م):²

يمكن صياغة مشكلة الدراسة خلال طرح السؤال الآتي : ما هي إمكانيات تفعيل آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الشركات العامة السودانية . وهدفت الدراسة إلى دراسة تحليل مفهوم حوكمة الشركات ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق تلك الفجوة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وكذلك التأهيل والتدريب المستمر لمراقب الحسابات والعاملين في الرقابة الداخلية يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. وأوصت الدراسة بنشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين ، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة والاستقلال التام في جميع الشركات المساهمة . تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على آليات حوكمة و دورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وتركز الدراسة الحالية على أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي.

(3) دراسة مفيدة (2015م):³

تمثلت مشكلة الدراسة في الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية . وهدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك والتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها في إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر ايجابي على عملية المراجعة وأن التخطيط لعملية المراجعة يساعد على الاستعمال الكفء للمساعدين وأن حياد واستقلال وموضوعية مراقب الحسابات يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية. وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بزيادة وتنمية الكفاءة المالية والعلمية لأعضاء مكاتبها من خلال التدريب المستمر وضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط والتنفيذ لمهنة المراجعة .

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية بينما ركزت دراسة الباحثة الحالية على أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي .

المبحث الأول

مفهوم وأنواع استقلالية مراجع الحسابات

إن عملية المراجعة أمر لازم للإنسان عبر تطور حياته، ولاشك أنه نظر ملياً وخطط وحدد حتى مراحل حياته الأولى خطوات معينة للوصول إلى هدف أو أهداف معينة وتطلب الأمر الاخفاق في الوصول إلى الهدف أن يراجع الخطة التي رسمها ويراجع مدي قيامه بالخطوة التي رسمها ويراجع مدي قيامه بالخطة المرسومة التي تمثل دوراً معيناً يجب أن يؤدي بصورة معينة، وينقل لنا التاريخ المرصود لعلم مراجعة الحسابات أن عملية المراجعة كانت تسمى جلسة "استماع" حيث كانت الحسابات تتلي بصوت مرتفع على مراجع الحسابات وكلمة "Audit" هي أصلاً مشتقة من الأصل اللاتيني "Audire" ومعناها يسمع.⁴

أولاً: مفهوم المراجعة:

المراجعة بمدلولها اللفظي يقصد بها فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها، غير أن المراجعة معني مهنياً أصطلاح عليه الكتاب المحاسبون، فيقصد بها ((الفحص الانتقادي المنظم على لأنظمة المراجعة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدي صحة ودقة البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدي دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي ، وذلك بناءً على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقاً لما جاء بالدفاتر والسجلات.⁵

عرفت المراجعة أيضاً هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدي اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساسي الميزانية وجدول حساب النتائج.⁶

ويمكن تعريف المراجعة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رايه الفني المحايد عن مدي تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشئون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.⁷

ثانياً: أهداف المراجعة:

قديمًا كان ينظر إلى مراجعة الحسابات على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجودة بالدفاتر والسجلات ، وأن مهمة المراقب قاصرة على تعقب تلك الأخطاء ولكن سرعان ما تغيرت النظرة إلى المراجعة وأهدافها والي مهنة المراجعة والدور الذي تقوم به. وأنه ليس مفروضاً على المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليسياً أو أن يقوم بعملة ويشك في كل ما يقدم إليه ومن يعاونوه أو يقدمون له البيانات التي يطلبها، ويمكن تشبيه المراجع في أداء مهمته بالحارس، ومن جهة أخرى فقد كانت النظرة التقليدية إلى أهداف المراجعة مقصورة على التحقق فقط من الدقة الحسابية وما تحويه من بيانات، وبعبارة أخرى فقد كان ينحصر دور المراجع في المراجعة الحسابية الروتينية ومطابقة الميزانية والحسابات الختامية مع الحسابات والدفاتر التي تمسكها المنشأة.⁸

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة ومتطورة

أ/الأهداف التقليدية وتتنوع بدورها إلى :

أهداف رئيسية : التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها، إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي⁹ .
أهداف فرعية: اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من خطأ أو غش. تقليص فرصة ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.¹⁰

ب/ الأهداف المتطورة : وتشمل في: مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.¹¹

وينبغي أن تتطابق أهداف المراجعة مع أهداف الشركة وأغراضها وبالتالي فإن أهداف وظيفة المراجعة قد تتضمن السعي نحو الضمان أو التأكد مما يلي أو كلها:¹²

دقة السجلات، منع الضياع وتقليل ارتكاب الأخطاء والمخالفات، الالتزام بالإجراءات الرقابية، الالتزام بسياسة المنشأة وأهدافها، صعوبة إعداد التقارير للإدارة وسلامة نظم الرقابة وفعاليتها. وبشكل عام أصبحت أهداف المراجعة في إطارها المعاصر تتركز على هدفين رئيسيين هما : مراجعة القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع للتمكن من إبداء رأي فني محايد عن صحتها وتعبيرها عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة ومركزة المالي في نهاية تلك الفترة ومعاونة الهيئة الإدارية للمشروع في سبيل تحقيق أقصى إنتاجية ممكنة.

ثالثاً: أهمية المراجعة:

اتساع حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعقدتها جعل من العسير على القائمين بإدارة المشروع مباشرة مهامهم عن الاتصال المباشر، ف لجئوا إلى البيانات المحاسبية ليسترشدوا بها قبل اتخاذ القرار أو رسم أي خطة مستقبلية وحتى تكون قراراتهم سديدة وخططهم محددة وحكيمة يجب أن نضمن لهم صحة ودقة البيانات بواسطة هيئة فنية محددة . وهناك طائفة المستثمرين التي تلجأ إلى القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي تعدها المشروعات المختلفة ، وتعتمد على ما بها من بيانات قبل اتخاذ أي قرار في توجيه مدخراتهم أوجه الاستثمار التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن .¹³

وإذ ما عجز هؤلاء عن فهم مدلول تلك القوائم واستخلاص النتائج المرجوة منها فإنهم يلجئون إلى المحليين الماليين أو بيوت الاستثمار أو بيوت الاستثمار لتوجيه مالي كيفية استثمار مدخراتهم ، وهؤلاء المحللون يعتمدون اعتماد كبيراً على ما تحويه القوائم المالية من بيانات ومعلومات ، يشترط أن تكون على درجة عالية من الدقة والصحة ولا يتحقق ذلك إلا من خلال عمل المراجعة وأن أهمية تدقيق الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل كإدارة المشروع والبنوك والجهات الحكومية¹⁴

رابعاً: مفهوم الاستقلال:

الاستقلالية هي إمكانية قيام المراجع بعملة بأمانه وموضوعية ، ويجب أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع ، كما أنه لا ينقاد وراء أهواء إدارة الشركة و عمل ما تمليه إليه بل يجب أن يكون مستقلاً عن الإدارة ومحايداً في أحكامه.الاستقلالية تعتبر الحجز الأساسي لبناء شخصية المراجع حيث أن

معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تؤكد أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بعملية المراجعة.¹⁵

يعني الاستقلال في المراجعة وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة تقييم النتائج ، وإصدار تقرير المراجعة ، فإذا كان المراجع مدافعاً عن العميل ، فلن يكن محايداً في نظر رجال البنوك أو أي فرد آخر، و يجب أن ينظر إلى الحياد على أنه من أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع على الإطلاق ويرجع السبب في رغبة عملاء متنوعين في الاعتماد على تقارير المراجعين الخاصة بعدالة القوائم المالية إلى توقعاتها بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة.¹⁶ وتعرف الاستقلالية هي قدرة المراجع على التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقريراً عادلاً عن البيانات المالية لعميلة.¹⁷

خامساً: أهمية استقلال مراقب الحسابات:

يحتل الاستقلال أهمية خاصة لدي مراقب الحسابات، بحيث يتفوق على أي استقلال مفترض من أي مهنة أخرى، وعلي الرغم من الحالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فإن عبء الاستقلال بالنسبة له أسهل من المراجع ، إذا أن القاضي يبقي موظفاً لا تربطه بطرفي النزاع رابطة اقتصادية أو اجتماعية . وهو بذلك يشبه المفتش الحكومي الذي يعمل في احدي الأجهزة الرقابية التابعة للدولة إلا أنه يختلف عن المراجع المهني الذي يعتمد اعتماداً كلياً على ما يحصله عملائه مقابل أتعابه، وهو يضطر لإقامة علاقة ثقة مع إدارة المشروع بكل مستوياتها من أجل أن يتمكن من القيام بعملية بنجاح . ويقتضي تمتع المراجع بحالة عقلية من الاستقلال التام أثناء مراحل عمله، لكنها غير أن التسليم بوجود هذه الحالة المفترضة لدي المراجع غير كافية لضمانه الأطراف الأخرى على توفر الاستقلال، ولا تمكن المهنة من الصمود أمام المهن الأخرى التي أخذت تنافسها في العقود الأخيرة كمهنة المحللين الماليين أي أن ظهور المراجع بمظهر مستقل يعزز من ثقة الجمهور بخدماته، ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام ، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور . وتعتقد أن النظرة السلوكية إلى عمل مراجع الحسابات تمكننا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط على استقلاله وتخرجه عن الاستقلال التام وبالتالي يمكن بناءً على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.¹⁸

سادساً: أنواع استقلال مراقب الحسابات :

في حقيقة الأمر أن يوجد نوعان من استقلال مراقب الحسابات لكل منه مفهومة ، ويكونان معاً المفهوم العام للاستقلال وحياد مراقب الحسابات وهما:¹⁹

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

الاستقلال في الواقع : وهو الاستقلال الذهني، ويعني أن يكون مراجع الحسابات نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر، كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير. والقاعدة أن الاستقلال الذهني هو الاستقلال الحقيقي وهو الأهم وأنه أمر تحكمه قيم مراقب الحسابات وضميره و معاييره الذاتية

ولذلك فعادة ما يصعب قياسه ، وان استقلال وحياد مراجع الحسابات هو محصلة الاستقلال الذهني والاستقلال في الظاهر، ومعني ذلك لكي يكون مراجع الحسابات مستقلاً ومحايذاً يجب أن يكون موضوعياً وأميناً ، وليس له أية مصالح مادية مع عميلة، ويترتب على ذلك أن مراجع الحسابات المستقل المحايذ سوف يمارس عملة بموضوعية وحياد في كافة مراحل المراجعة ، بدءاً من قبول التكليف، ومروراً بتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وانتهاء بإعداد وعرض تقريره عن مراجعة الحسابات.

سابعاً: صفات المراجع الخارجي:²⁰

1. أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين أو بوزارة الاقتصاد.
2. أن يكون المراجع على معرفة واسعة إدراكاً لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها علمياً.
3. أن يكون قادراً على فهم تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة.
4. يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن للإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية.
5. أن يكون دقيقاً غير متهاون للمشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.
6. أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم لبقاً في إلقاء الأسئلة ولمماً بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته للغير.
7. أن يكون حليماً ودبلوماسياً في معاملته مع موظفي المؤسسة وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.
8. أن يكون قوي الشخصية أميناً إلى أقصى الحدود فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رائه الفني السليم ، كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.
9. أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعاً يقول الحق في تقريره دون محاباة، يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعياً له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.
10. أن يكون على علم تام بأصول المراجعة وان يكون ذا خبرة في هذا المجال نتيجة لتمييزه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته ، وبجانب أصول المراجعة يجب أن يكون على علم بحسابات التكاليف ومبادئ إدارة الأعمال والاقتصاد وأن يكون ذا ثقافة عامة وواسعة.
11. أن يكون ملماً بالقوانين عممة وخصوصاً قانون التجارة وقانون الضرائب وقوانين عند العمل والتأمين ومتبعاً التشريعات الجديدة.
12. أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع في مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيد هذه الصفة.

ثامناً: التأهيل العلمي والعملية للمراجع الحسابات:²¹

مراجع الحسابات ولما لمهنته من خطورة وأهمية النشاط الاقتصادي على وجه العموم، ولكونه الجهة التي تنتظر حكمة على نتائج الأنشطة المختلفة، وطوائف عديدة لتستند عليه في اتخاذ قراراتها ومواقفها وإعادة خطتها. فقد ورد في الفقرة (٨) من الدليل رقم (٣) من أدلة المراجعة الدولية ما يلي: يجب أن يتوافر لدى المراجع مهارات

متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم العام والمعرفة الفنية التي يكتسبها خلال الدورات الرسمية، تتعدّد بموجب اختبار تأهيلي ومن خلال الخبرة العملية التي يكتسبها تحت إشراف سليم فإنه يقتضي على المراجع أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات وبما في ذلك من القرارات الدولية والوطنية المتعلقة بالمحاسبة وبأمور المراجعة وكذلك الأنظمة والمتطلبات القانونية ذات العلاقة .

تاسعاً: واجبات مراجع الحسابات:

- هنالك حقوق وواجبات يجب على مراجع الحسابات القيام بها حيث يتحمل مسؤوليته بقدر ما نص عليه نظام المهنة حيث أثار بأن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية مثل: ²²
١. حق الإطلاع: الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة والحصول على المعلومات والتحقق منها.
 ٢. حق البيانات والإيضاحات: يحق للمدقق طلب المعلومات التي يحتاجها في عملة مع إدارة الشركة وذلك لان المراجع يذكر في تقريره مدي تمكنه من الحصول على المعلومات.
 ٣. حق دعوة الجمعية العمومية : في حالة وجود بعض التجاوزات أو حالة طارئة تهدد المركز المالي.
 ٤. حق مناقشة اقتراح عزلة أمام الجمعية العمومية وذلك بإرسال إشعار للشركة.
 ٥. حق احتجاز أي مستندات أو سجلات.

عاشراً: تحديد أتعاب مراقب الحسابات:

يمكن اعتبار أمر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع إذا ما استخدم ملاح المساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاله ، وقد جرت العادة أن تتفق المنشأة مقدماً مع المراجع على قيمة الأتعاب في يد الجمعية العامة ، وبالنسبة لشركات القطاع العام والمختلط فإن تحديد أتعاب المراجعين الخارجين الذين يبتعان بهم من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والهدف من ذلك هو تعزيز استقلال المراجع.²³

هنالك ثلاثة طرق لتحديد أتعاب المراجعة:²⁴

- (١) الأتعاب الثابتة: وفقاً لهذه الطريقة يحدد المراجع مبلغاً ثابتاً غير قابل للزيادة كأتعاب عملية المراجعة التي يكلف بها، وتلقى هذه الطريقة قبولاً عاماً لدى العملاء.
- (٢) الأتعاب المتغيرة : في هذه الطريقة يحدد المراجع الأتعاب على أساس حصر عدد ساعات العمل التي يقوم بها المساعدون والمشرفون على العملية والمراجع نفسه، وتضرب هذه الساعات في معدل أجر الساعة لكل فئة ويضاف إلى ذلك نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة للمكتب، وتعتبر أكثر طريقة عادلة في تحديد الأتعاب.
- (٣) الأتعاب المشروطة: وفقاً لهذه الطريقة تتوقف الأتعاب التي يطلبها المراجع على مدى المنفعة المالية التي ستعود على العميل من تقرير المراجع عن المهمة التي يكلف بها والتي تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة النفع المادي الذي سيعود على العميل، وتتعارض هذه الطريقة مع مبدأ الحياد والاستقلال في المراجع ويعتبر ذلك مخالفاً بأداب وسلوك المهنة

هنالك اعتبارات يجب أخذها في الحسبان عند تحديد الأتعاب: ²⁵

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

إجراءات عزل وتغيير المراقب: ²⁶

يتعين على صاحب الاقتراح بعزل أو تغيير مراقب الحسابات أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل.

يتعين على الشركة إخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح وأسبابه.

للمراقب الحق في مناقشه اقتراح عزلة أو تغييره في مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية بثلاث أيام على الأقل.

يتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب أمام الجمعية العامة.

للمراقب الحق في جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل إتخاذ قرارها.

العوامل المؤثرة في تغيير المراجع:

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

تم تقسيم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع إلى أربعة مجموعات رئيسية هي: ²⁷

عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة، وتتمثل في تغيير الإدارة العليا ورغبة الإدارة الجديدة في قطع الصلة بين المراجع والإدارة القديمة وسياسة التغيير المنتظم للمراجعين الخارجيين ونمو حجم الشركة محل المراجعة وحاجة الشركة إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مراجع واحد وحاجة إدارة الشركة إلى كسب ثقة الممولين الجدد والتعثر المالي للشركة محل المراجعة وحاجة الإدارة للتعاقد مع مراجع آخر يمثل لرغباتها . (٢) عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة، فإصدار المراجع تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي والخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وتشدد المراجع في تفسير وتطبيق المبادئ الحسابية والخلاف حول الدخل الخاضع للضريبة والخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة.

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

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

المبحث الثاني

مفهوم وأهداف الأداء المالي

يعد مفهوم الأداء عموماً والأداء المالي خصوصاً من أكثر المفاهيم الإدارية ، إذا ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي شركة لذا فإن الأداء ليس بمفهوم جديد على ساحة الأدبيات الإدارية والدراسات المحاسبية، ولقد وسعت الشركات حديثاً وقديماً إلى تحقيق أهدافها المتمثلة بالكفاءة والفعالية التي تمت صياغتها، ويحض الأداء المالي في الشركات والمؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والمستثمرين لان الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرارية ، ويعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسية للشركات، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة ، وتقييم الأداء عملية شاملة تخص كل الأفراد العاملين في المؤسسة مهما كان موقعهم في الهيكل التنظيمي وهذا يشعر الجميع بالعدالة.²⁸

أولاً: مفهوم الأداء :

الأداء في اللغة هو " الفعل والعمل ، ويقال أدي العمل إذ قضاة وعملة ."²⁹

وهو " الفعل والعمل ويقال أدي العمل :قضاة وأنجزه ،وأدي الشئ : قام به ، وأدي الدين : قضاة ،وأدي الصلاة : قام بها لوقتها ، وأدي الشهادة أدلي بها ، وأدي إلية الشئ أوصلة إلية".³⁰ "

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء ويرجع هذا الاختلاف إلى تباين وجهات نظر المفكرين والكتاب في هذا المجال وعرف بأنه "المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها، ويعرف أيضاً بأنه "قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضي المساهمين والعمال".³¹

ثانياً: أهداف الأداء المالي:

هنالك عدد من الأهداف منها:³²

1. متابعة تنفيذ أهداف الشركة المحددة الأمر الذي يتطلب متابعة تنفيذ الأهداف المحددة ضمن الخطة المرسومة والمحدد لها ، ويتم ذلك بالاستناد إلى البيانات والمعلومات المتوافرة عن سير الأداء .
2. قياس مدي نجاح الشركة من خلال سعيه لمواصلة نشاطه بغية تحقيق أهداف وتوفر المعلومات لمختلف المستويات والجهات خارج الشركة.
3. الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط المصرف وإجراء تحليل شامل لها مع بيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة، وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها والعمل على تلافيها مستقبلاً.
4. توفير البيانات والمعلومات الإحصائية عن نتائج تقييم الأداء في الشركات إلى الأجهزة الرقابية، مما يسهل عملها ويمكنها من إجراء المتابعة الشاملة المستمرة لنشاط المصرف لضمان تحقيق الأداء الأفضل والمنتسق.
5. تقديم قاعدة بيانات ومعلومات عن أداء الشركة ، تسهم في وضع السياسات والدراسات والبحوث المستقبلية التي تعمل على تحسين أنماط الأداء ورفع كفاءته.

ثالثاً: مفهوم تقييم الأداء:

يعرف تقييم الأداء بأنه "عملية تهدف للحصول على حقيقة شئ ما ، فهي عملية منظمة تهدف إلى مدي قياس كفاءة وفعالية الأفراد في العمل ، من أجل مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المختلفة التي تساعد الإدارة على تقييم الأداء " ، كما يري البعض بأنه "عبارة عن عملية ودراسة متعمقة ، الهدف منها مساعدة متخذ القرار لتحديد الاختيار أو البديل الأفضل والمناسب بين البدائل المتاحة " .³³

وأيضاً يعرف بأنه "فحص تحليلي شامل لطرق التشغيل المختلفة مع استخدام الموارد البشرية والمادية أحسن استخدام بأقله تكلفة وأكبر عائد مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرسومة " ، وأيضاً يعرف بأنه "أداة تستخدم للتعرف على نشاط المشروع مستهدفاً قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المخططة مسبقاً ، وأن عملية تقييم الأداء تتعلق بتقييم الأهداف المحددة ، ومدي كفاءة المشروع في استخدام موارده المتاحة استخدام أمثل ، وحتى يتم تقييم الأداء بصورة صحيحة لابد أن يتم توفير البيانات والمعلومات الكافية والدقيقة الكافية والدقيقة لكافة الأنشطة والجوانب المختلفة للمشروع التي يراد قياس أداءها ، ولابد أن تكون عملية تقييم الأداء واضحة ومبسطة وشاملة لكل نشاطات المشروع."³⁴

رابعاً: أهداف عملية تقييم الأداء:

إن الهدف الرئيسي من عملية تقييم الأداء هو تحسين الأداء وتطويره ، ويمكن أن التحقق من عملية التقييم هدفها الرئيسي من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:³⁵

- ١ . التزويد بالمعلومات .
- ٢ . ترشيد عملية التخطيط .
- ٣ . ترشيد القرارات الإدارية .
- ٤ . تشجيع تقييم الأداء الداخلي .
- ٥ . بيان الأهمية الاقتصادية .
- ٦ . إرساء مبدأ المساءلة .

خامساً: خصائص عملية تقييم الأداء :

تختلف عملية تقييم الأداء من مؤسسة لأخرى، ومن قسم لآخر ويرتبط تقييم الأداء بالمؤسسات المتنوعة بوحداتها وأقسامها، وبالأفراد الذي يعملون فيها إن عملية تقييم الأداء تتصف بالخصائص والسمات الآتية:³⁶

1. إن عملية تقييم الأداء وظيفة من وظائف الإدارة وليست وظيفة بذاتها ، مما يعني أنها عملية لا يمكن مباشرتها بصفة متفردة بذاتها ويترتب على وكونها وظيفة أنها ليست سلطة قائمة بذاتها بمعنى أنها لا تمتلك التنفيذ، وإنما تستهدف الوقوف على ما يجري في المجال الإداري بقصد التأكد من أنه يسير وفقاً لمرسوم.
2. تتعلق عملية تقييم الأداء بالمستقبل فوجودها لاحق للنشاط ذاته ، فهي لا توجد إلا حينما يوجد نشاط تراقبه، وعلية فنشاط النشاط تسبق بالضرورة بدء عملية تقييم الأداء .
3. إن عملية تقييم الأداء عملية دائمة ومستمرة، بل هي عملية مستمرة ومتحركة يقصد بها الوقوف على مدي ارتقاء أداء الوحدة الاقتصادية مدار الفترات الزمنية المختلفة.

4. إن عملية تقييم الأداء تعبر عن فكرة نسبية أو مقارنة وتعني نسبة عملية التقييم أنها لا تخرج عن كونها أسلوباً لتقدير موقف يتم دراسته بهدف معين ، فتقويم أي نشاط يسعى إلى التعرف على مدى تحقيق هذا النشاط للهدف أو الأهداف التي نشأ من أجلها.

سادساً: عناصر تقويم الأداء :

تأتي أهمية التقييم من الحكم على مدى كفاءة الأداء في المنشأة ، ومدى قدرة الإدارة بمختلف مستوياتها في استخدام الموارد المتاحة للاستخدام الأمثل للموارد، وذلك باكتشاف أي انحرافات أو فروق بين ما هو مخطط مسبقاً وما هو منفذ فعلاً، سواء كانت انحرافات موجبة أو سالبة أي التعرف على مناطق القوة والضعف، والعمل على معالجتها أو تقليلها بقدر المستطاع مما يحقق تقليل التكاليف ورفع الكفاءة مما يؤدي إلى تحقيق الأرباح وهو أحد أهداف المنشأة وتتمثل عناصر تقويم الأداء في ثلاثة عناصر هي:³⁷

1. الفعالية: يقصد بها فحص مدى تحقيق النتائج أو الأهداف المرجوة ، ويتم ذلك بمراقبة تقويم الأداء والاستخدام الأمثل وتحقيق الأهداف.

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

3. الاقتصاد: يقصد به استخدام الموارد بأقل تكلفة ممكنة مع الأخذ في الاعتبار الجودة المناسبة أي بمعنى لا تكون تقلل التكلفة على حساب الجودة.

سابعاً: موقف المراجع الإداري من تقويم الأداء :

تعددت الآراء بخصوص قيام المراجع الإداري بتقويم الأداء ، ولكن ينحصر دور في التأكد من أن نظم الرقابة قد بلغت الأقسام والإدارات ، وأن الإدارات تعمل طبقاً للمعايير المتفق عليها ، ويرى البعض القيام بهذه العملية وذلك الأسباب التالية:³⁸

1. يعتبر المراجع الإداري أقدر الأطراف على اكتشاف أوجه القصور والضعف في عمل الإدارة ، لأنه يعرف أبعادها ويجد في نفسه القدرة على إيجاد الحل السليم.

2. تعتمد المراجعة الإدارية بصورة كبيرة على التحليل المالي للمنشأة ومقارنة النتائج التي تم تحقيقها مع معايير الأداء المناسب لها.

3. يعتبر تقويم الأداء مسئولية إدارية في المقام الأول ويقع داخل نظامها استخراج النسب المالية ، ووضع معايير الأداء الخاصة بتحقيق الكفاءة الاقتصادية وفعالية أداء الأنشطة داخل المنشأة.

ثامناً: مفهوم معايير تقويم الأداء :

عرفت معايير تقويم الأداء بأنها "أدوات قياس ذات مواصفات محددة ، تنطوي على التنفيذ وتتعلق بالمستقبل ولا تخرج عن كونها مؤشرات للحكم على كفاية نتائج التنفيذ لأوجه النشاط بالوحدة الاقتصادية لأنها أساس مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط ".³⁹

وكذلك عرفت بأنها "أدوات كمية هي التي توفر مؤشر أداء المنشأة بناءً على العمليات المحددة والنشاط والمهام حسب المخرجات المتوقعة منها".⁴⁰

تاسعاً: مواصفات معايير الأداء:

لا بد أن تتصف معايير الأداء بعدة مواصفات تتمثل في الآتي: ⁴¹

١. أن تتبع المعايير من فهم عميق للمشكلات محل الدراسة وأن تكون بسيطة قدر المستطاع وواضحة وقابلة للقياس .
٢. أن تكون المعايير عملية قابلة للتطبيق من حيث توفير جمع البيانات ، وأن تجمع بين الكفاءة والفعالية وكفاءة استخدام الموارد و إنجاز النتائج المرغوبة.
٣. أن تكون على درجة من عالية من قياس المستويات المتعددة ، وتكون متسلسلة وقليلة العدد حتى يتمكن متخذ القرار من متابعتها باستمرار .
٤. أن يتم مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد المعايير والمؤشرات حتى يتم تسهيل وتقبل وتفهيم الجميع ، ويستطيعوا تنفيذه بسهولة ، ولا بد من الاعتماد على ذوي الخبرة والكفاءة من هذه المعايير .
٥. الاعتماد على البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة في التوصل إلى معايير الأداء التي تعكس رسالة ورؤية المنشأة والأهداف العامة التي تسعى لتحقيقها بمعنى أن لا تعتمد على المعايير الجاهزة ، بل يجب أن تخرج المعايير من داخل المنشأة لتعكس الواقع والظروف والملابسات الخاصة بها .
٦. أن يكون المعيار مقياساً صادقاً لمدي فعالية استخدام موارد الوحدة الاقتصادية.
٧. أن يكون المعيار حساساً للتغير في الأداء بحيث يعكس مدي قوة واتجاه هذا التغير ، ويجب أن تتوافر فيه خاصية التحفيز إلى تغير مستوي الأداء .
٨. أن يسمح للمعيار بمقارنة أداء الوحدة الاقتصادية حالياً بأدائها في فترات سابقة وكذلك مقارنة الأداء بأداء وحدات أخرى.
٩. عند وضع معايير الأداء لا بد من فحص وتحليل البيانات المحاسبية لاستبعاد وتأثير العوامل التي تخرج عن نطاق سير الوحدات الاقتصادية.

عاشراً: أنواع مؤشرات تقييم الأداء:

١. المؤشرات الشخصية والموضوعية : هي المؤشرات التي ترتبط أو ترجع إلى تصورات وتقييمات الأفراد الذين هم في علاقة مع المنشأة ، أما المؤشرات الموضوعية هي التي يمكن أن تولد تناقض لدي الأطراف المعنية ، أي أنها تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم ومثال ذلك مؤشرات الإنتاجية ، وعدد حوادث العمل داخل المنشأة. ⁴²
٢. المؤشرات النوعية: وهي المؤشرات التي يصعب قياسها في أغلب الحالات ومن أمثلتها رضا العاملين عن ظروف العمل ، القدرة على الاتصال ، ورضا العملاء عن خدمات المنشأة ، أما المؤشرات الكمية هي تسهل حسابها وهي تكون على نوعين : المؤشرات المالية (النقدية) والمؤشرات غير النقدية (العينية). ٣. مؤشرات الأداء المالي المبنية على الربح المحاسبي : تعد مؤشرات الربحية من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المحللون الماليون ومستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء المنشأة ، وتسعي الوحدات الاقتصادية في ضوء تحقيق أعلى معدل ممكن لهذه المؤشرات في ضوء تحقيق الأهداف الأخرى مثل السيولة وغيرها. ⁴³ ٤. إلا أن الاعتماد على هذه المؤشرات على الأرباح المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق فقط ، يجعل

النظام المحاسبي وما يقدمه من معلومات للمستخدمين ويشوبه القصور خاصة ، وأن هنالك العديد من الانتقادات و أوجه القصور يتم توجيهها إلى الأرباح المعدة وفقاً للأساس الاستحقاق المحاسبي. ونتيجة لزيادة اهتمام إدارة المنشأة بتقييم الأداء فقد شاع استخدام مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي ، وتشمل المقاييس التالية :⁴⁴

أ- هامش مجمل الربح : هو نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات. هامش مجمل الربح = مجمل الربح على صافي المبيعات

ب- هامش صافي الدخل : هو نسبة صافي الدخل إلى المبيعات ويتم حساب هامش صافي الدخل كما يلي : هامش صافي الدخل = صافي الدخل على صافي المبيعات.

ت- معدل العائد على الأصول : هو نسبة صافي الدخل إلى إجمالي الأصول (أي مجموع الأصول المتداولة الثابتة) يمكن استخدام إجمالي الأصول أو متوسط إجمالي الأصول.

5. مؤشرات الأداء المالي المبنية على التدفق النقدي: نتيجة للقصور في القوائم المالية التقليدية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل) نشأت الحاجة إلى سد القصور في هذه القوائم ، ولتحقيق أهداف المحاسبة المالية التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، وتعد معلومات التدفقات النقدية الخاصة بالشركة مؤشراً جيداً وملائماً بمفردها أو مصاحبة لغيرها من المعلومات المالية الأخرى ، وتساعد الدائنين والمستثمرين على تقييم تلك المنشأة وتحليل درجة الخطر الخاصة بها، وذلك بجانب تمكنهم من التنبؤ بالمدفوعات المتوقعة سدادها . عند تحديد المؤشرات المناسبة للحكم على الأداء ، ويفضل أن تكون قليلة العدد ولكن ذات دلالة أهمية أن تتوفر فيها شروط منها ما يلي:⁴⁵

أ- أن تتوفر للمقياس القدرة على وصف العوامل المتشابهة التي تتداخل معاً لتشكيل المقياس النهائي .

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

دور النسب المالية في الكشف عن الأداء المالي :يعتبر التحليل المالي عملية هادفة ، لذا فإن اختيار نوع التحليل المالي يعتمد على الهدف المراد تحقيقه، وتتمثل هذه النسب المالية في الأتي:⁴⁶

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

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

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

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

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

أولاً: أداة البحث:

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع البحث وأراء عدد من المحكمين وذلك لتحديد عبارات الاستبانة، تم توجيهها إلى عينة تتكون من (50) فرد من الموظفين ببنك فيصل الإسلامي السوداني.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث وللتحقق من فرضيته تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:

— العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات.

— النسب المئوية.

— الوسط الحسابي.

— الانحراف المعياري.

— مربع كاي لاختبار فرضية البحث.

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

ثالثاً: تحليل البيانات

1. تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة:

جدول رقم (1)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

الفئة (سنة)	أقل من 30	30- 40	41- 50	51- 60	أكثر من 60	المجموع
التكرار	11	9	15	15	0	50
النسبة %	22.0%	18.0%	30.0%	30.0%	0%	100%

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (1) أن عينة الدراسة قد تراوحت أعمارهم من 41-50 سنة ومن 51-60 بنسبة (30.0%) ، ونسبة (22.0%) أعمارهم أقل من 30 سنة، ونسبة (18.0%) أعمارهم 30-40 سنة، ، ونسبة (0%) أعمارهم أكثر من 60 سنة.

نلاحظ أن (٧٠%) أشخاص نشطين تتراوح أعمارهم ما بين ٣٠-٥٠، وأما الفئات التي تمثل (٣٠%) فهي كوادرات ذات خبرة يمكن أن تشرف على الفئات النشطة بصورة جيدة.

جدول رقم (2)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص	محاسبة	إدارة أعمال	اقتصاد	دراسات مصرفية	أخرى	المجموع
التكرار	41	5	0	0	4	50
النسبة %	82.0%	10.0%	0%	0%	8.0%	100%

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (2) أن نسبة (82.0%) تخصصهم العلمي محاسبة، ونسبة (10.0%) تخصصهم العلمي إدارة أعمال، ونسبة (4.0%) لديهم تخصص علمي آخر. وهذا يؤشر إلى تخصص العاملين بالبنك في المجال المحاسبي ويدل على دراية بموضوع البحث. نلاحظ أن ٩٢% من المبحوثين تخصصهم العلمي علوم إدارية (محاسبة وإدارة أعمال) مما يؤكد استيعابهم لإجاباتهم عن الموضوع المدروس بصورة جيدة.

جدول رقم (3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل	دبلوم وسيت	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	أخرى	المجموع
التكرار	3	٢٣	١	١٧	٥	١	
النسبة %	6.0%	46.0%	2.0%	34.0%	10.0%	2.0%	100%

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (3) أن هنالك نسبة (46.0%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة (34.0%) مؤهلهم العلمي ماجستير، وأن نسبة (10.0%) مؤهلهم العلمي دكتوراه، ونسبة (6.0%) مؤهلهم العلمي دبلوم وسيت ونسبة (2.0%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم عالي وكذلك نسبة (2.0%) مؤهلهم العلمي أخرى، وهذا يؤشر إلى أن أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية تساعد في هذه الدراسة.

نلاحظ أن ٩٨% تتراوح مؤهلاتهم ما بين الدبلوم الوسيط والدكتوراه مما يدل على فهمهم لموضوعات الاستبانة المعروضة وتفهمهم للأسئلة والإجابة بصورة مثالية.

جدول رقم (4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

الوظيفة	محاسب	مدير مالي	مدير إدارة	مراجع خارجي	أخرى	المجموع
التكرار	12	2	3	30	3	50
النسبة %	24.0%	4.0%	6.0%	60.0%	6.0%	100%

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (4) أن نسبة (60.0%) مساهم الوظيفي مراجع خارجي ، ونسبة (24.0%) مساهم الوظيفي محاسب، ونسبة (6.0%) مساهم الوظيفي مدير إدارة ، وأيضاً أن نسبة (6.0%) لديهم مسميات وظيفية أخرى ، ونسبة (4.0%) مساهم الوظيفي مدير مالي. نلاحظ أن ٩٤% من المبحوثين يعملون في المجال المالي سواء أن كانوا محاسبين أو إداريين أو مراجعين وهي الفئة المراد دراستها.

فرضية البحث: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات والأداء المالي.

جدول رقم (5)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية

العبرة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		أوافق		لا أوافق بشدة	
	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار
الأولي	46	23	48	24	2	4	1	2	-	-
الثانية	34	17	64	32	1	2	-	-	-	-
الثالثة	30	15	54	27	5	10	3	6	-	-
الرابعة	44	22	38	19	6	12	3	6	-	-
الخامسة	54	27	38	19	4	8	-	-	-	-
السادسة	56	28	34	17	3	6	2	4	-	-
السابعة	52	26	44	22	2	4	-	-	-	-
الثامنة	48	24	44	22	3	6	1	2	-	-
المجموع	378	189	368	184	20	40	7	14	-	-

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2021م

يلاحظ من الجدول رقم (5) الآتي:

العبرة الأولى: أن نسبة (48.0%) موافقين على أن يساهم الأداء المالي الممتاز في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها، ونسبة (46.0%) موافقين بشدة، والمحايدون يمثلون نسبة (4.0%) ونسبة (2.0%) غير موافقين.

العبرة الثانية: أن نسبة (64.0%) موافقين على أن التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله ، وأن نسبة (34.0%) موافقين بشدة والمحايدون يمثلون (2.0%).

العبرة الثالثة: أن نسبة (54.0%) موافقين على أن يساهم الأداء المالي في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة، وأن نسبة (30.0%) موافقين بشدة، والمحايدون يمثلون نسبة (10.0%)، ونسبة (6.0%) غير موافقين.

العبرة الرابعة: أن نسبة (44.0%) موافقين على أن يتأثر أداء المراجع بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة، ونسبة (38.0%) موافقين بشدة، والمحايدون يمثلون نسبة (12.0%) ونسبة (6.0%) غير موافقين.

العبارة الخامسة: أن نسبة (54.0%) موافقين بشدة على أن تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة ، وأن نسبة (38.0%) موافقين والمحايدون يمثلون (8.0%).

العبارة السادسة: أن نسبة (56.0%) موافقين بشدة على أن وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وادارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلاليته وبالتالي على جودة الأداء ، وأن نسبة (34.0%) موافقين ، والمحايدون يمثلون (6.0%) ، ونسبة (4.0%) غير موافقين.

العبارة السابعة: أن نسبة (52.0%) موافقين بشدة على أن وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات ، وأن نسبة (44.0%) موافقين ، والمحايدون يمثلون (4.0%).

العبارة الثامنة: أن نسبة (48.0%) موافقين بشدة على أن تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول، وأن نسبة (44.0%) موافقين، والمحايدون يمثلون (6.0%) ، ونسبة (4.0%) غير موافقين.

مما تقدم من عبارات الفرضية يتضح للباحثان أن معظم المبعوثين يوافقون على عبارات الفرضية بتكرار (373) أي بنسبة (93.25%) مقارنة بغير الموافقين الذين بلغت تكراراتهم (7) أي بنسبة (1.75%) بينما كانت تكرارات المحايدون (20) بنسبة (5.00%).

وبما أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة يدل ذلك على إثبات صحة الفرضية

جدول رقم (6) نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التفسير
1	يسهم الأداء المالي الممتاز في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها.	1.62	0.667	اجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة على العبارة
2	التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله	1.68	0.513	اجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة على العبارة
3	يساهم الأداء المالي في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة.	1.92	0.804	اجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة على العبارة
	يتأثر أداء المراجع بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة.	1.80	0.188	اجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة على العبارة
5	تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة.	1.54	0.646	اجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة على العبارة
	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وادارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلاليته وبالتالي على جودة الأداء.	1.58	0.785	اجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة على العبارة
	وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات.	1.52	0.580	اجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة على العبارة
8	تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.	1.62	0.697	اجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة على العبارة

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج البرنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (6) أن

1/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي ٦٢,١ و الانحراف المعياري لها يساوي ٦٦٧,٠ وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الأداء المالي الممتاز يساهم في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها.

٢/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي ٦٨,١ و الانحراف المعياري لها يساوي ٥١٣,٠ وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله.

٣/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 1.92 و الانحراف المعياري لها يساوي ٨٠٤,٠ وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الأداء المالي يساهم في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة.

٤/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي ٨٠,١ و الانحراف المعياري لها يساوي ٨٨١,٠ وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن أداء المراجع يتأثر بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة.

٥/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي ٥٤,١ و الانحراف المعياري لها يساوي ٦٤٦,٠ وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة.

٦/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي ٥٨,١ و الانحراف المعياري لها يساوي ٧٨٥,٠ وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات و إدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلاليته وبالتالي على جودة الأداء.

٧/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي ٥٢,١ و الانحراف المعياري لها يساوي ٥٨٠,٠ وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات.

8/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي ٦٢,١ و الانحراف المعياري لها يساوي ٦٩٧,٠ وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.

جدول رقم (7) نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية

الرقم	العبارة	قيمة كاي	مربع القيمة الاحتمالية
	يسهم الأداء المالي الممتاز في زيادة أرباح المنشأة وتحسين أوضاع العاملين فيها	٣٨ .٨٠٠	000.٠
	التزام المراجع بما تصدره السلطات التشريعية والمنظمات والهيئات المهنية من قوانين وتوجيهات الهدف منها تطوير عمله	٨٤٠,٢٨	000.٠

000.0	040,29	يساهم الأداء المالي في تنمية أفكار العاملين بالمنشأة
000.0	200,21	أداء المراجع يتأثر بما يرتكبه من أخطاء تجاه مهنة المراجعة
000.0	360,16	تخطيط الأهداف ضمن الزمن المحدد يرفع كفاءة الأداء في المنشأة
000.0	36.880	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وادارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلاليته وبالتالي على جودة الأداء
000.0	840,19	وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات
000.0	35,600	تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدرعالم من المصادقية والقبول

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج البرنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (7) أن

- 1/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 0.800.38 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 000.0 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة
- 2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 0.28.840 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 000.0 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة
- 3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 0.29.040 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 000.0 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.
- 4/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 0.21.200 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.
- 5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 0.16.360 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 000.0 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.
- 6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 36.880 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 000.0 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.
- 7/ قيمة مربع كاي للعبارة السابعة تساوي 0.19.840 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 000.0 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.
- 8/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 0.35.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

الخاتمة

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلت الباحثتان للنتائج التالية:

1. تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلاً) يعطي قدر عال من المصداقية والقبول.
2. إن وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات.
3. إن الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في استقلاله .
4. إن وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلاليته وبالتالي على جودة الأداء .
5. يواجه المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة.

ثانياً: التوصيات:

من خلال النتائج السابقة توصي الباحثتان بالآتي:

1. من الضرورة أن يتم تأهيل المراجع تأهيلاً عملياً كافياً.
2. يجب على المراجع أن يتصف بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه وأن تتميز أعماله بالعدالة.
3. ضرورة استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في أعمال المراجعة من شأنه أن يرفع من كفاءة الأداء .
4. توفر البيانات والمعلومات اللازمة يمكن من عملية تقييم الأداء بصورة سليمة.
5. يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات التي تصدرها الجهة المختصة لأنها تعتبر أحد مقاييس تقييم الأداء .

ثالثاً: المراجع والمصادر:

1. محمد على جبران ، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، رسالة دكتوراه غير منشورة، (صنعاء: جامعة صنعاء ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠١٠م).
2. فهم سلطان محمد الحاج ، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، ٢٠١٢م).
3. مفيدة حسن عبيد محمد، دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، (السودان :جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا، ٢٠١٥م).
4. عبد الماجد عبدالله حسن، مبادئ المراجعة،(أم درمان: جامعة أم درمان الإسلامية للنشر، ٢٠٠٢م)، ص٣.
5. وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض: دارالمريخ للنشر، ١٩٨٩م)، ص ٢٦.
6. زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق، (عمان : دار الراجحة للنشر، ٢٠٠٩م)، ص ١٧.
7. منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ، ٢٠٠٢ - ٢٠٠٣م)، ص ١٣.
8. عبد المنعم محمود، المراجعة أصولها العلمية والعملية، (القاهرة: دارالنهضة العربية، ١٩٨٢م)، ص30.

9. محمد أمين مازون، التدقيق من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، (الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001م)، ص 28.
10. زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص ص 19-20.
11. محمد عاصم نوارا، دراسات معنية في المحاسبة والمراجعة، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 1990م)، ص 147.
12. رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، (عمان: دار الجنادرية للنشر، 2009م)، ص 58.
13. شريف السكري ومحمود أبو العلا، إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1992م)، ص 62.
14. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 8.
15. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2009م)، ص 75.
16. إلفين ارينز، المراجعة مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ، 2009م)، ص 117.
17. عبد الماجد عبد الله، مرجع سابق، ص 51.
18. أمين السيد أحمد لطفي، معايير وأخلاقيات المحاسبين المهنيين، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2008م)، ص 22.
19. عبد الوهاب نصر على وشحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المصرية والدولية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر، 2014م)، ص ص 48-49.
20. عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، (صنعاء: الأمين للنشر والتوزيع، 2011م)، ص ص 76-79.
21. عبد الماجد عبد الله، مرجع سابق، ص 22.
22. أمين السيد أحمد لطفي، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص 44.
23. عبد الماجد عبد الله، مرجع سابق، ص 45.
24. عبيد سعد شريم ولطفي حمود بركات، مرجع سابق، ص 78.
25. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (عمان: دار وائل، 2004م)، ص 160.
26. عبد الله وخالد أمين، تدقيق الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، (عمان: دار وائل للنشر، 2001م)، ص 30.
27. علقم محمد، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، (عمان: الجامعة الأردنية للنشر، 1995م)، ص 28.
28. صلاح الدين السيبي، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية (لبنان: دار الوسام للطبع والنشر، 1998م)، ص 65.
29. لويس معلوف اليسوعي، المنجد في اللغة والإعلام، (بيروت: دار المشرق، 1986م)، ص 363.
30. إبراهيم مصطفى وآخرون، المعجم الوسيط، (القاهرة: مطبعة مصر، ب ت)، ص 10.

31. توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء ، (بيروت: دار النهضة العربية ، ١٩٩٧م)، ص ٣.
32. أبو الفتوح علي فضالة، التحليل المالي وإدارة الأموال، (عمان: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، ١٩٩٦م) ص ٢٣.
33. عبد العزيز مصطفى عبد الكريم، دراسة الجدوى وتقويم المشروعات، (الموصل: الحامد للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٢م)، ص ١٦.
34. حمزة محمد الزبيدي ، التحليل المالي وتقويم الأداء والتنبؤ بالفشل، (عمان: مؤسسة الوراق ، ٢٠٠٠م)، ص ٦٩.
35. خالد عبد المنعم زكي وسمية أمين علي ، المراجعة الإدارية وتقويم الأداء، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، ٢٠١٤م)، ص ص ٩٧-٩٨.
36. أحمد محمد موسي ، مؤشرات تقويم الأداء في قطاع الأعمال، (القاهرة: دارالنهضة العربية ، ١٩٧٢م) ، ص ٣٩.
37. تاج الدين محمد فيروز، تقويم الأداء في القطاع الاقتصادي، (الخرطوم: جي تاون ، ٢٠٠١م)، ص ص ٢٩ - ٣٠.
38. بسيوني محمد البرادعي، تنمية مهارات المديرين في تقييم أداء العاملين، (القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨م)، ص ٤٠.
39. أسامة الحارس ، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار الحامد للنشر ، ٢٠٠٤م)، ص ٤٢٨.
- شريف مازون، مؤشرات الأداء الأساسية، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٢٠٠٥م)، ص ٨٥.
40. محمد صالح الحناوي ونهال فريد مصطفى ، الإدارة المالية والتحليل المالي للمشروعات الأعمال، (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٨م)، ص ٥٨.
41. محمد فرح عبد الحليم ، التمويل والإدارة المالية، (ب م : ب ن ، ٢٠٠٣م)، ص ٣٦.
42. عبد العزيز عبد الرحيم علي سليمان ، التمويل والإدارة المالية في منشآت الأعمال، (ب م : ب ن ، ٢٠٠٤م) ، ص ٧١.
43. محمد الفيومي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٤م)، ص ٧١ .
44. محمد صالح الحناوي ، مرجع سابق ، ص ص ٥٨ - ٥٩.
- ميادة أحمد عبد القيوم مزمل، نظم المعلومات المحاسبية وأثرها على الرقابة وتقويم الأداء المالي في البنوك الإسلامية، (شندي: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة شندي ، ٢٠١٦م) ص ٩٠.