# العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين جودة التقارير المالية: (دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الخارجيين بالسودان)

د. الشامي عبد الهادي أدم عبد الهادي
أستاذ مساعد- جامعة بحري- كلية العلوم الإدارية- قسم المحاسبة والتمويل- جمهورية السودان.

د. محمد احمد سعيد البشير
أستاذ مساعد- جامعة بحري- كلية العلوم الإدارية
قسم إدارة الأعمال - جمهورية السودان.

**الملخص:**

هدفت الدراسة إلى التعرف علي العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين جودة التقارير المالية إستخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لوصف وإستقراء طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ، وللحصول علي البيانات الأولية للدراسة إستخدم الباحثان الإستبانة لجمع البيانات لعينة من المراجعيين الخارجيين بمكاتب المراجعة الخارجية العاملة بالسودان ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المعنية يزيد من جودة المراجعة الخارجية والتي بدورها تنتج تقارير مالية ذات جودة تتصف بالملاءمة والمصداقية كما أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يزيد من جودة أعماله وبالتالي يؤدي إلى تقديم تقارير مالية ذات جودة وتتصف بالملائمة والموثوقية بالإضافة إلى أن التخطيط الجيد لتنفيذ عملية المراجعة يحسن من جودة التقارير المالية التي تقدمها الشركة لأصحاب المصلحة . أوصت الدراسة أن يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المعنية، و أن يتم التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي، و لابد من التخطيط الجيد لتنفيذ عملية المراجعة الخارجية لأن ذلك يزيد من جودة المراجعة الخارجية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الخارجية، جودة المراجعة الخارجية، التقارير المالية، جودة التقارير المالية.

**Abstract:**

The study aimed to identify the relationship between the quality of external auditing on improving the quality of financial reports. The researcher used the descriptive analytical approach to describe and extrapolate the nature of the relationship between the independent variable and the dependent variable. To obtain the preliminary data for the study, the researcher used the questionnaire to collect data for a sample of external auditors in the external audit offices operating in Sudan. Among the most important results. The study concluded that the external auditor's commitment to the accounting and auditing standards issued by the concerned professional organizations increases the quality of the external audit, which in turn produces quality financial reports that are appropriate and credible. The scientific and practical qualification of the external auditor increases the quality of his work and thus leads to the provision of quality financial reports that are appropriate and reliable. In addition, good planning for the implementation of the audit process improves the quality of the financial reports provided by the company to the stakeholders. The study also recommended that the external auditor adhere to accounting standards. And the audit issued by the concerned professional organizations, that the scientific and practical qualification of the external auditor be completed, and good planning for the implementation of the external audit process because this increases the quality of the external audit .

**Key words:**

External audit, quality of the External audit, financial reports, quality of the financial reports.

## 1 الإطار المنهجي:

### 1.1 المقدمة:

في ظل التقلبات المالية الحادة وتزايد الطلب علي المعلومات المحاسبية الموثوقة والملائمة بما يواكب التطورات الإقتصادية المتلاحقة بالبيئة المحيطة بالإضافة إلى توسع الفجوة بين مايتوقعه مستخدمي التقارير المالية من عملية المراجعة الخارجية ومايؤدي فعلاً من خلال هذه العملية, لجأت الجمعيات المهنية إلى وضع المعايير الخاصة بالرقابة وضوابط جودة المراجعة الخارجية تلك المعايير التي تؤكد علي بذل العناية المهنية اللازمة والدربة والتاهيل العلمي والعملي بالإضافة إلى الإلتزام بالمعايير والتخطيط الجيد للعملية المراجعة بما يؤدي إلى ملائمة وموثوقية التقارير الدورية التي تقدمها المنشات للإدارة والفئات المختلفة التي تسخدم هذه التقارير .

جودة المراجعة الخارجية تعتبر ذات أهمية بالنسبة لجميع مستخدمي التقارير المالية وذلك لعلاقتها بتعزيز موثوقية وملائمة التقارير المالية وتأكيد منفعتها في إتخاذ القرارات المختلفة. كما تعتبر جودة التقارير المالية ذات أهمية بالنسبة لجميع مستخدمي التقارير المالية لإتخاذ القرارات المختلفة إلا أنه من مشكلاتها زيادة حجم وتعقد الإفصاحات فى التقارير السنوية، نتيجة لتعقد العلاقات المالية للشركات، أو لتضارب أهداف أصحاب المصالح المختلفين إوعدم الرغبة، أو القدرة، فى إستبعاد معلومات على الرغم من عدم أهميتها، ولكن توافر الخصائص النوعية لجودة المراجعة الخارجية قد يسهم في تلافي هذا المعوقات ويؤدي إلى تقديم تقارير مالية ذات ملائمة وموثوقية وذات نفع في عملية إتخاذ القرار.

مماسبق يري الباحثان أن من أهم مبرارات تناولهما لهذ الموضوع يكمن في بيان العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية وذلك من خلال قياسهما لجودة التقارير المالية معتمدين في ذلك على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي توفر خاصية الجودة دون الإعتماد على المقياس التقليدية الأخري للجودة كمقايس جودة الأرباح وإدارتها.

### 1.2 أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الجانب العلمي والعملي ويمكن تناولهما على النحو التالي:

1.2.1 **الأهمية العلمية:** تتمثل في تناول علاقة جودة المراجعة الخارجية بتحسين المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية بإعتبارها من الموضوعات المهمة ومحل إهتمام من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة بالمحتوي المعلوماتي للتقارير المالية وكذلك تمثل محاولة من الباحثان لتقديم مادة علمية كإضافة لجهود الباحثين الذين تناولوا هذا الموضوع.

1.2.2 **الأهمية العملية:** تتمثل في دراسة متغيرات الدراسة لتوضيح العلاقة بين جودة المراجعة

الخارجية وجودة المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية ومن ثم الوصول إلى إستنتاجات علمية تسهم في إتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالمراجعة الخارجية وعلاقتها بتحسين جودة التقارير المالية التي تقدمها المنشأت بصورة دورية.

**1.3 أهداف الدراسة:**

الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يتمثل في بيان علاقة جودة المراجعة الخارجية بتحسين جودة التقارير المالية ويمكن تحقيقه من خلال الأهداف الفرعية التالية.

1.3.1 التعرف على علاقة الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من قبل المنظمات المهنيّة المعنيّة بالمهنة بتحسين جودة التقارير المالية؟

1.3.2 إبراز علاقة التأهيل العملي والعلمي للمراجع بتحسين جودة التقارير المالية؟

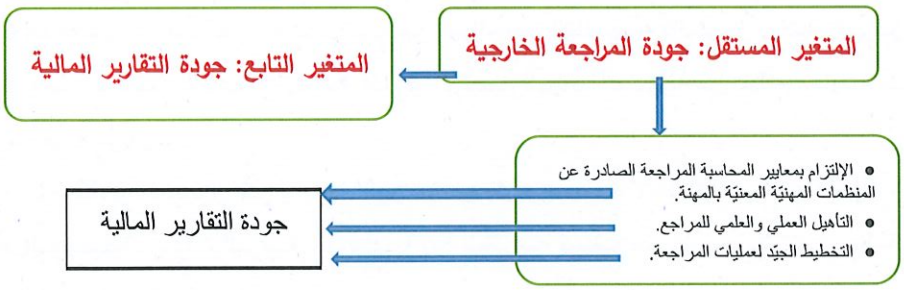
1.3.3 بيان علاقة التخطيط الجيّد لعمليات المراجعة بتحسين جودة التقارير المالية؟

1.3.4 معرفة علاقة جودة التنفيذ في العمل الميداني للمراجعة بتحسين جودة التقارير المالية؟

**1.4 متغيرات الدراسة:**

المتغير المستقل هو جودة المراجعة الخارجية حيث يشمل ثلاثة أبعاد وهي (الإلتزام بمعايير المحاسبة المراجعة الصادرةعن المنظمات المهنيّة المعنيّة بالمهنة، التأهيل العملي والعلمي للمراجع، التخطيط الجيّد لعمليات المراجعة) أما المتغير التابع وهو جودة التقارير المالية المتمثلة في ملائمتها ومصداقيتها ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

**شكل رقم (1) يوضح متغيرات الدراسة**




المصدر إعداد الباحثان بالإستناد علي دراستي (بدوي، 2017)، (العركي، 2021).

**فرضيات الدراسة:**

لتحقيق أهداف الدراسة وحل مشكلتها وفقاً لنموذج الدراسة تسعي الدراسة إلى إختبار صحة **الفرضيات التالية:**

**الفرضية الرئسية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين جودة

التقارير المالية لتتفرع منها الفرضيات التالية:

**الفرضية الفرعية الأولي:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنيّة المعنيّة بالمهنة وتحسين جودة التقارير المالية؟

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العملي والعلمي للمراجع وتحسين جودة التقارير المالية؟

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط الجيّد لعمليات المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية؟

### 1.5 منهجية الدراسة:

لإستعراض الجانب النظري وكذلك التحليلي من الدراسة إعتمد الباحثان علي المنهج الوصفي التحليلي لأهميته في تفسير مشكلة الدراسة بصورة تفصيلية ، حيث أنه لا يتكتفي بوصف الظاهرة بل يحلل واقعها ويفسر نتائجها من خلال معالجة البيانات المتعلقة بها وصولاً إلى تفسيرات يمكن تعميمها لتحسين رصيد المعرفة ، من خلال هذا المنهج يسعي الباحثان إلى دراسة وتحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة (جودة المراجعة الخارجية كمتغير مستقل و جودة التقارير المالية متغير تابع) وجمع البيانات المتعلقة بهما وتحليلها وصولاً إلى النتائج والتوصيات اللازمة .

### 1.6 حدود الدراسة:

الحدود المكانية: إشتملت الدراسة على عينة من المراجعين الخارجيين بالسودان (ولاية الخرطوم) والتي تم إختيارها مكاناً للدراسة لأنها تمثل المركز الرئيسي للهيئات المسؤولة عن تنظيم ممارسة مهنة المراجعة في السودان.

الحدود الزمانية: تم الحصول على بيانات الدراسة عن طريق إستمارة الإستبانة في العام 2022م.

الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة جودة المراجعة الخارجية كمتغير مستقل وجودة التقارير المالية كمتغير تابع.

### 2 الدراسات السابقة:

في إطار بيان علاقة جودة المراجعة الخارجية بتحسين جودة التقارير المالية يتناول الباحثان عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بهذا الموضوع وهي كما يلي.

**- دراسة: (عدلان، 2009)**

هدفت الدراسة إلى التعرف علي دور المراجعة الإلكترونية في جودة التقارير المالية في ظل تطور نظم

المعلومات المحاسبية والإستفادة من السرعة والدقة في تنفيذ عمليات المراجعة ومن نتائج الدراسة أن المراجعة الإلكترونية تزيد من قدرة المراجع في توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الوراد في التقارير المالية ، المعلومات المحاسيبة في ظل المراجعة الإلكترونية تكون عالية الدقة ، كما توفر المراجعة الإلكترونية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية في الوقت المناسب ،كما أن التطبيق العلمي لأنظمة المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى التحقق من جودة التقارير المالية.

- **دراسة:** (Hussainey، 2009)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر جودة المراجعة على القدرة التنبؤية للمستثمر بالأرباح وذلك بقياس أثر جودة المراجعة المقدمة من قبل شركات المراجعة الاربعة الكبري على قدرة المستثمر على التنبؤ بالمكاسب المستقبلية. أهم نتائج هذه الدراسة، إن البيانات المالية تكشف للمستثمر معلومات ذات قيمة تساهم في توقع الأرباح المستقبلية كما أن توقعات المستثمرين صائبة ومتزايدة عندما تكون البيانات المالية مدققة من قبل إحدى الشركات الأربعة الكبار. إن المراجعة التي تتم من قبل شركات المراجعة الأربعة لكبرى تؤدي إلى جودة مراجعة فعلية ومحسوسة، ومن توصيات الدراسة أنه على الشركات أن تنتبه إلى الذي يراجع حساباتها لأن نتائج المراجعة تهم أصحاب الحصص الفعليين وهم المستثمرين والمحللين الماليين وتساعدهم على إتخاذ قرارات الإستثمار.

- **دراسة:** (سيما، 2013)

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر عدم تماثل المعلومات علي مصداقية التقارير المالية ،ومن نتائج الدارسة أن هناك علاقة إيجابية بين عدم تماثل المعلومات وبين الإفصاح الملائم، تحسين الإفصاح الملائم يؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات، كما أن عدم تماثل المعلومات يؤثر في التعبير الصادق عن الوقائع والأحداث الإقتصادية خاصة فيما يتعلق بمصداقية التقارير المالية، كما أن تحسين عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى تخفيض ثقة المستخدمين لهذه التقارير وبالتالي قلة منفعة المعلومات، كما أن عدم تماثل المعلومات يؤثر في حيادية التقارير المالية.

- **دراسة (يوسف و محمد، 2015) .**

هدفت هذا الدراسة إلى بيان دور الإفصاح القطاعي في تعزيز ملاءمة التقارير المالية، وذلك من خلال توضيح دور المعلومات القطاعية في تعزيز القدرة على التنبؤ بالسعر السوقي للسهم وبحصة السهم من التدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية، ومن نتائج الدراسة أن الإفصاح عن نتائج أعمال القطاعات التشغيلية يساعد في التنبؤ بالسعر السوقي للسهم، كما يساعد في التنبؤ بحصة السهم من التدفقات

النقدية التشغيلية المستقبلية، وكذلك تعزيز ملاءمة التقارير المالية.

- دراسة (Milici، Kellon، Mercer، و Yohn، 2016).

يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في فهم أبعاد الجودة لكل التقارير المالية المراجعة، وقد حدد الباحثون في هذا الإطار مجموعة واسعة من المتغيرات التي تعزز مفهوم الجودة أو تضعفها. في هذه الدراسة، تم التعرف علي جودة التقارير المالية وجودة المراجعة بإستخدام إطار عملي يشمل (الأشخاص / المهام / البيئة) وذلك لتوضيح النتائج السابقة حول هذه الأبعاد وإستخدام هذا الإطار لمناقشة العلاقة بين التقارير المالية والأدبيات الأكاديمية للمراجعة وذلك لإبراز العلاقة بين جودة التقارير المالية وجودة المراجعة. من هذه المناقشات توفرت رؤى واقتراحات حول كيفية تعلم الباحثون في التقارير المالية والمراجعة من بعضهم البعض لتحسين الفهم الجماعي للتقارير المالية وجودة المراجعة من خلال إستخدام هذا الإطار، كذلك أيضًا تحديد فرص البحث في المستقبل.

- دراسة : (السامراي، 2016).

هدفت الدراسة إلى بيان أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية في شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية ومن أبرز نتائج الدراسة وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبيئة الرقابة والمعلومات والإتصالات علي جودة التقارير المالية في شركات صناعة الأدوية المدرجة ببورصة عمان من حيث الملائمة والتمثيل الصادق.

- دراسة: (الحياري، 2017).

هدفت هذا الدراسة إلى تحديد وتقييم أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان ،ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن آليات الحوكمة الأربعة (مجلس الإدارة، إدارة المخاطر، التدقيق الداخلي، الإفصاح والشفافية) كل آلية منها لها أثر ذو دلالة معنوية علي تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي ولكن يتفاوت مدى الأثر من آلية لأخري حيث جاءت الآلية الرابعة وهي الإفصاح والشفافية في المركز الأول في حين جاءت الآلية الثانية هي إدارة المخاطر في المركز الرابع.

- دراسة: (زيدن، 2017)

هدفت الدراسة إلى بيان دور الحكومة الإلكترونية في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية ومعرفة العلاقة بين تطبيق الحكومة الإلكترونية والتحديات التي تواجه النظام المحاسبي ومعرفة العلاقة بين

تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية وجودة التقارير المالية ومن نتائج الدراسة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية وأن الحكومة الإلكترونية تقوم بإستخدام تكنولوجيا المعلومات والإتصالات لتطوير وتدبير الشئون العامة كما يجب إعادة تنظيم التقارير المالية الحكومية بمايتوافق مع تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وجودة التقارير المالية ووحداتها علي أساس التعامل مع الحكومة الإلكترونية كواقع فعلي.

- **دراسة : (العيسي، 2018)**

هدفت الدراسة إلى قياس مستوي الإفصاح الإختياري للشركات المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ومن ثم دراسة أثر الإفصاح الإختياري علي جودة التقارير المالية ومن نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية موجبة بين الإفصاح الإختياري وجودة التقارير المالية.

- **دراسة: (شققة، 2020)**

هدفت الدراسة إلى قياس دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات الحكومية الفلسطينية، ومن اهم نتائج الدراسة تقارير القوائم المالية الصادرة عن أنظمة المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المؤسسات الحكومية الفلسطينية محايدة وممثلة للوقائع والأحداث وأعدت وفق ضوابط قانونية ومعايير مهنية وتمكن من إتخاذ القرار كما تدعم إتخاذ القرار المناسب.

- **دراسة : (ابو لبن، 2020)**

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات الحكومية بقطاع غزة ومعرفة تأثيره علي جودة التقارير المالية بالإضافة إلى معرفة معوقات تطوره ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تدريب العاملين بقسم التدقيق والرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية بقطاع غزة يتم بصورة دورية ويتم إشراك العاملين بالتدقيق الداخلي في الخطط الإستراتيجية للمؤسسة من قبل الإدارة العليا، كما توجد قوانيين وتشريعات تنظم عمل التدقيق الداخلي بالمؤسسة

- **دراسة: (حسونة، 2020)**

هدفت الدراسة إلى قياس أثر القياس المحاسبي لعمليات التوريق العادلة علي جودة التقارير المالية ومن نتائج الدراسة أن القيمة العادلة هي المقياس الأفضل لتحديد قيمة الأصول المالية الجديدة المحولة وتعتبر طريقة القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة المتولدة عن تلك الأصول المالية المحولة هي أنسب وسيلة لتقدير القيمة العادلة كما أوضحت نتائج الدراسة أن مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن عمليات التوريق تؤثر جوهرياً وبشكل سلبي علي جودة التقارير المالية كما أن طرق إستخدام القيمة

العادلة في قياس عمليات التوريق تؤثر جوهرياً وبشكل إيجابي علي جودة التقارير المالية.

**- دراسة: (صالح و ابراهيم، 2021)**

هدفت الدراسة إلى إختبار أثر الإفصاح عن المياة علي جودة كل من التقارير المالية والأداء المالي للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية ومن النتائج التي تم التوصل إليها وجود تأثير معنوي موجب للإفصاح عن المياة علي جودة التقارير المالية مما يعني أن الشركة إجتماعياً لا تسعي إلى التلاعب في التقارير المالية وكذلك وجود تأثير معنوي موجب على الأداء المالي للشركة يتسق مع الإفتراض القائل ان الإفصاح عن المياة يسهم في تدعيم سمعة الشركة لدي أصحاب المصلحة ومن ثم تحسين الإيرادات وتخفيض التكاليف.

**- دراسة:** (Mesbah، 2022).

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة أثر جودة المراجعة علي جودة التقارير المالية. وترجع أهميتها إلى إستخدامها عدة مؤشرات لقياس جودة المراجعة وهي أتعاب مكتب المراجعة، عدد السنوات التي أقضاها مكتب المراجعة مع العميل، وحجم مكتب المراجعة على الجانب آلأخر، وإستخدمت الدراسة إدارة الأرباح والتحفظ المحاسبي لقياس جودة التقاير المالية، وقد تم الحصول على البيانات من خلال القوائم المالية الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، قدمت الد ارسة أدلة تجريبية علي وجود علاقة إيجابية بين كل من حجم مكتب المراجعة وأتعاب مكتب المراجعة من جهة وجودة التقارير المالية من جهة أخرى. كما توفر هذه الدراسة أدلة تجريبية لمستخدمي القوائم المالية على إمكانية الإعتماد على التقارير المالية التي تم مراجعتها من خلال مكاتب المراجعة الكبيرة (Big4) أكثر من تلك التى تم مراجعتتها من قبل مكاتب المراجعةالأخري. بالإضافة إلى ذلك توصي الدراسة الأ يزيد عدد السنوات التي يمضيها المراجع مع العميل عن ثلاثة سنوات وذلك للحفاظ علي جودة التقارير المالية.

**- مناقشة الدراسات السابقة:**

علي الرغم من تشابه الدراسة الحالية مع هذه الدراسات السابقة من حيث الهدف وكذلك المتغير التابع (جودة التقارير المالية) كقاسم مشترك بينهما ،إلا أنَّ هناك إختلافات بينهما تتمثل في إختلاف البيئة التي تمت فيها الدراسة، وكذلك المتغير المستقل حيث تناولت هذه الدراسة الحالية أثر جودة المراجعة الخارجية كمتغير مستقل علي تحسين جودة التقارير المالية بينما كان المتغير المستقل للدراسات السابقة منصب حول دراسة القياس ، الإفصاح المحاسبي الإختياري ،التدقيق

الداخلي ،الرقابة الداخلية ،الحكومة الإلكترونية ،النظم المحاسبية الإلكترونية أو عدم تماثل المعلومات المحاسبية والذي تم بيان أثره علي المتغير التابع (جودة التقارير المالية ).

## 3 مشكلة الدراسة

تمثل جودة التقارير المالية محور إهتمام الشركات والباحثين والجهات المهنية المتهمة بوضع المعايير التي تعزز من موثوقية وملائمة المحتوي المعلوماتي للتقارير بما يؤدي إلى إتخاذ قرارات رشيدة. فالعلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين جودة التقارير المالية تتمثل في أن جودة المراجعة الخارجية تعتبر من الأدات المهمة التي تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية وذلك من خلال تقديم معلومات ملائمة لإتخاذ قرارات رشيدة بطريقة تساعد على تحقيق أهداف هذه التقارير. في ظل غياب جودة مخرجات المراجعة الخارجية وعدم الإهتمام بالأبعاد الاساسية للجودة من قبل القائمين بأمر المراجعة لايمكن الحصول على تقارير مالية ذات جودة عالية. عليه فأن مشكلة الدراسة تتمثل فى دراسة وتحليل العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين جودة التقارير المالية وسؤالها الرئيسي هو (ماهي علاقة جودة المراجعة الخارجية بتحسين جودة التقارير المالية) لتكون الإجابة عليه من خلال الاسئلة الفرعية التالية؟

3.6.1 ما هي علاقة الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من قبل المنظمات المهنيّة

3.6.2 المعنيّة بالمهنة بتحسين جودة التقارير المالية؟

3.6.3 ما هي علاقة التأهيل العملي والعلمي للمراجع بتحسين جودة التقارير المالية؟

3.6.4 ما هي علاقة التخطيط الجيّد لعمليات المراجعة بتحسين جودة التقارير المالية؟

3.6.5 ما هي علاقة جودة التنفيذ في العمل الميداني بتحسين جودة التقارير المالية؟

## 4 الإطار النظري

### 4.1 جودة المراجعة الخارجية

#### 4.1.1 مفهوم المراجعة الخارجية

تعددت تعريفات المراجعة الخارجية ولكنها جميعاً تتفق في الأهداف التي تسعي عملية المراجعة إلى تحقيقها لذلك من بين هذه التعريفات نذكر الآتي: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة "بأنها عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات و الأحداث الإقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة و كذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية" (محمود، 1998) ،كما أن تدقيق الحسابات وهوعملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة بشأن مزاعم الإدارة حول نتائج الأحداث

والتصرفات الإقتصادية للمؤسسة وهذا لتحديد مدى مطابقةهذه النتائج والمعاييرالقائمة وتوصيلها إلى الأطراف المعنية (لطفي، 2005) ، كما عرفت المراجعة الخارجية علي أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحص إنتقادي منظم بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدي دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة معينة ومدي تصويرها لنتائج أعمالها" (عبدالله، 2012)،كما عرفت المراجعة الخارجية بأنها "الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد و يتقاضى أتعاباً وفقاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة". (جمعة، 2005).

بالنظر للتعاريف السابقة يمكن القول بان عملية المراجعة الخارجية هي عبارة عن إجراءات تتم بصورة حيادية ممنهجة وصولاً إلى رأي فني يوضح مدي إتساق نتائج التصرفات والأحداث الإقتصادية مع المعايير الموضوعة وكذلك عدالة التقارير المالية للمنشاة وتمثيلها الصادق للواقع.

### 4.2 أهداف المراجعة الخارجية

تسعى المراجعة إلى تحقيق عدة أهداف يمكن تفصيلها كما يلي: (بوعروج، 2016)

#### 4.2.1 أهداف رئيسية

وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، فإن أهداف المراجعة هي:

- إن الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية المعدة في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها هو تمكين المراجع من إبداء رأيه في البيانات المحاسبية.
- يساعد رأي المراجع الخارجي في تحديد مصداقية البيانات المحاسبية، وعلى مستخدم هذه البيانات (على أي الأحوال) ألا يفترض أن رأي المراجع هو تأكيد لما ستكون عليه المنشأة في المستقبل، أو أنه بموجبه تعمل الإدارة على إدارة شئون المنشأة بفعالية وكفاءة.

#### 4.2.2 أهداف خاصة

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولا أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير

المراجعة وإجراءتها، وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي:

4.2.2.1 **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الإلتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.

4.2.2.2 **التحقق من الإكتمال:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

4.2.2.3 **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الإلتزامات تمثل إلتزاما حقيقيًا على المؤسسة في تاريخ معين.

4.2.2.4 **التحقق من التقييم:** أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

4.2.2.5 **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها

وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

4.2.2.6 **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم إحتساب قيمتها بدقة، وتم إعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

### 4.3 مفهوم جودة المراجعة الخارجية

تعددت التعريفات التي تستخدم لوصف مفهوم جودة المراجعة لذلك عرفت بأنها" " تقدير السوق لإحتمال أن المراجع سوف يكتشف الإنحراف في النظام المحاسبي للعميل محل المراجعة وأنه سوف يقوم بالتقرير عن ذلك الإنحراف" (De Angelo, 1981) ،كما عرفت بأنها قدرة المراجع علي تدعيم مصداقية القوائم المالية والتقرير عن الممارسات غير السليمة (صالح، 2015) ،كما عرفت بأنها مدى قدرة المراجع على إكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة (Knapp, C & Michael, , 1991)،ايضاً عرفت بانها "قدرة مراقب الحسا بات علي إكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم في ظل إنفصال الملكية عن الإدارة من ثم حماية مصالح المساهمين. (سعودي، 2016) ، كما عرفت جودة المراجعة بأنها مدي إلتزام المراجع بالمعايير المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير (Copley, Paul A. و Doucet, mary S.، 1993) ،وعرفت بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل علي تلبية رغبات وإحتياجات مستخدمي القوائم المالية (الأمدل، 2008) كما عرفت بأنها هي ماتتصف به المعلومات المحاسبية

التي تتضمنها التقارير المالية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد علي ضوء المعايير القانونية (علي، 2013).

مما سبق يري الباحثان الأتي:

- تعدد تعريفات جودة المراجعة يعود إلى أن كل باحث ينظر لمفهوم جودة المراجعة الخارجية من زاوية معينة.
- تتفق هذه التعريفات في ان جودة المراجعة الخارجية تتطلب من المراجع القيام بإكتشاف الإنحرافات والأخطاء الجوهرية والممارسات غير السليمة وتخفيض عدم تماثل المعلومات لدعم مصداقية التقارير المالية.
- جودة المراجعة تتمثل في ارتفاع مستوي التأكيد في إحتمال عدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية والإلتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني للوفاء بإحتياجات أصحاب المصلحة بشأن تاكيد مصداقة القوائم المالية.

### 4.4 أهمية جودة المراجعة الخارجية

تهتم جميع الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة الخارجية بأن تكون مخرجاتها ذات جودة عالية، فأهمية جودة المراجعة تكمن في أهمية تقرير المراجع الخارجي كمنتج نهائي لعملية المراجعة الخارجية والذي تعتمد عليه هذه الأطراف كمستخدمين خارجيين في إتخاذ قرارتهم المختلفة، بالرجوع إلى أدبيات المحاسبة والمراجعة يمكن توضيح أهمية جودة المراجعة بالنسبة للأطراف المختلفة كما يلي (دوارة، 2014).

**4.4.1 إدارة المنشأة:** تعد إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وبالتالي فهي حريصة على أن تكون هذه القوائم ذات ثقة ومصداقية وذلك لتتمكن من معرفة وضعها المالي الحقيقي وتحسين التعويضات وإستمراريتها في إدارة المنشأة كما أن سمعة الإدارة ومصداقيتها تنعكس على حصصها السوقية والتنافسية وتحسين أسعار أسهمها، لذلك كان لابد على الإدارة أن تتم عملية المراجعة الخارجية بأقصى درجات الجودة وخاصة على المدى البعيد نظراً لأنها تمثل الوكيل الذي تم توكليه من قبل المساهمين والمستثمرين.

**4.4.2 مكتب المراجعة:** إن قيام المراجع بعملية المراجعة بكفاءة وجودة وفعالية تنعكس عليه بالعديد من النتائج الإيجابية لعل من أهمها إخلاء المسؤولية تجاه الأطراف بأن ما قام به موافق للمعايير وقواعد وآداب سلوك المهنة وتحسين سمعته الحسنة بما ينعكس على أجوره بشكل عام وتحسين القدرة

التنافسية لمكتب المراجعة فضلاً عن تحسين التصنيف العلمي والعملي والإحتكام إليه في قضايا كبرى على مستوى الدولة.

4.4.3 **البنوك والدائنون والمقرضون الآخرون:** يهتمون بشكل كبير في أن تتمتع عملية مراجعة القوائم المالية بجودة عالية حيث يقومون على أساسها ببناء قرارات إرتباطهم بالمنشأة وهل سيستمرون في منح المزيد من القروض أو إعادة جدولتها، كما تفيد الجودة العالية في المراجعة في التنبؤ بعمليات الفشل المالي أو تعثرها في السداد.

4.4.4 **الجهات الحكومية والمنظمات المهنية :** إن للجهات الحكومية مصلحة كبيرة في أن تتم عملية المراجعة بجودة وفعالية كبيرتان ذلك بما ينعكس على تحسين إيرادات الخزينة الحكومية أو المساعدة في منح التعويضات للمنشأة لإستمراريتها ، كما تخدم الإقتصاد ككل وخاصة إذا كانت هذه المنشأة تقوم بمجال حيوي كقطاع الكهرباء أو المياة ، كما أن المنظمات المهنية تهتم كثيراً بإجراء عملية المراجعة بجودة لأن ذلك يعني بالنسبة إليها تطبيق المعايير والقواعد التي أصدرتها تطبيقاً فعلياً على أرض الواقع بما يحقق الهدف من وجود هذه المنظمات .

4.4.5 **المستثمرين (الحاليين والمستقبليين) :** إ ن الأسواق المالية وخاصة الكفوءة منها تنطلق من فكرة أن الأسهم تستجيب بسرعة لكل معلومة جديدة تكون من شأنها تغيير نظرة المستثمرين ، ولعل مصدر المعلومات الأساسي لكل مستثمر هو القوائم المالية ، لكن المستثمر العادي غير قادر على إكتشاف التلاعب والأخطاء الموجودة في القوائم المالية لذلك يعتمد بشكل كبير على تقرير المراجع في مواجهة ذلك النقص ، وبالتالي ستكون عملية المراجعة عنصر أساسي من العناصر التي تساهم في تغيير مسار قراره الإستثماري وان يتوقع من المراجع أن يقوم بعملية المراجعة بأقصى درجات الجودة والمصداقية ،حيث يمثل طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين أهم طرف من أطراف استمرارية المنشأة وأن إرضائهم من أهم الأمور التي يجب أن يقوم المراجع بها وذلك للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه .

يرى الباحثان أن جودة المراجعة الخارجية تمثل أهمية قصوي لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة مثل (إدارة المنشأة، مكاتب المراجعة، البنوك، الدائنون، المقرضون، الحكومة، المستثمرون) والتي يهمها أن تكون مخرجات المراجعة الخارجية ذات مستوي عالي من الجودة والمصداقية حتي تكون القرارات التي يتخذونها علي أساسها رشيدة.

### 4.5 خصائص جودة المراجعة الخارجية

لقد حددت إرشادات جودة المراجعة الصادرة من الإتحاد الاروبي بأن الجودة هي الدرجة التي تحدد الخصائص اللازمة لتحقيق متطلبات المراجعة وتتضمن هذه الخصائص مايلي (قندور و مراد، 2018)

4.5.1 **الأهمية:** أي مدي أهمية القضية التي تخضع للإختبار في المراجعة وبالتالي يمكن تقييمها بأبعاد متعددة مثل الحجم المالي للعميل وتأثير أداء العميل علي المجتمع او القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية؟

4.5.2 **الموثوقية او إمكانية الإعتماد:** المقصود بها هل تعكس نتائج عملية المراجعة والإستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يخص القضية الرئيسية التي تم إختبارها؟

4.5.3 **الموضوعية:** ويقصد بها هل تم إنجاز عملية المراجعة بطريقة نزيهة وعادلة بدون ضرر أو محاباة؟

4.5.4 **المجال:** هل تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة؟

4.5.5 **التوقيت الملائم:** يقصد به هل يتم تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم؟ وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لإتخاذ القرار أو عندما تكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة؟

4.5.6 **الوضوح:** بمعني هل كان تقرير المراجع واضحاً وموجزاً في تقديم نتائج المراجعة؟ وهذا قد يتضمن بشكل نموزجي الموثوقية والمجال والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فوراً من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونو خبراء في القضايا التي حددت ولكن قد يحتاجون للعمل وفقاً للتقرير؟

4.5.7 **الكفاءة:** بمعني هل خصصت الموارد على عملية المراجعة بشكل معقول في ضوء مدي أهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة؟

4.5.8 **الفاعلية:** بمعني هل لقيت نتائج وتوصيات وإستنتاجات المراجعة الرد والإستجابة الملائمة من قبل الشركة محل المراجعة والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

### 4.6 جودة التقارير المالية

#### 4.6.1 مفهوم جودة التقارير المالية.

إن التقاريرالمالية كوسيلة لتوصيل المعلومات المالية وغير المالية للاطراف المستفيدة منها في إتخاذ القرارات المتخلفة لابد ان تتصف بالملائمة والمصداقية التي تضفي عليها الجودة المطلوب توفرها

في هذه التقارير. وان مفهوم جودة التقارير المالية حظي بالإهتمام من قبل العديد من الباحثين والمنظمات المهنية ولكن على الرغم من أهميته لكافة الأطراف المستفيدة مثل، الإدارة، المستثمرين ، الهيئات الرقابية وغيرها ، إلا أن الفكر المحاسبي لم يتوصل لمفهوم محدد وشامل لذلك تعددت العريفات حول هذا المفهوم حيث عرفت جودة التقارير المالية بأنها التقارير المالية الصادرة من الشركات المساهمة والتي تعبر عن صدق المعلومات الخاصة بكافة الأنشطة التي تقوم بها الشركات والمتمثلة في البنود المعروضة في تلك التقارير وبعدها عن التحيز وغير المضللة لتكون أكثر فائدة لمتخذي القرارات الإستثمارية ومقياساً لطبيعة العمل المنظم الذي تقوم به المنشأة وكفاءة ومهنية القائمين بإعداد تلك التقارير (الشنطاوي، 2018).كما تعني جودة التقارير المالية أن يتم إعداد تلك التقارير وفق إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتوصيل محتوى تلك التقارير لمستخدميها فى التوقيت المناسب وبمستوى تجميع ملائم، مع تجنب وجود تحريفات جوهرية فى هذا المحتوى حتى تعبر التقارير المالية بصدق عن الوضع الإقتصادى للشركة خلال فترة زمنية معينة (الصيرفي، 2015)، وعرفت جودة التقارير المالية علي أنها توفير معلومات أكثر عن خصائص الأداء المالي للشركةو التي تعتبر ملائمة لإتخاذ قرارات معينة من خلال متخذ قرار معين (Habib & H, 2015). ، كما عرفت جودة التقارير المالية بأنها الخصائص الأساسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات الواردة في التقارير المالية، وأن الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو إستخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير المالية (دهمان، 2012)، كما عرفت جودة المعلومات المحاسبية بأنها تعني مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يحقق الهدف من إستخدامها (خليل، 2005).

يري الباحثان ان تعدد مقاييس جودة التقارير المالية أدي إلى إختلاف أوجه النظر حول مفهوم جودة التقارير المالية التي تحتوي على المعلومات المالية وغير المالية عكس القوائم المالية المكملة لها والتي تحتوي على المعلومات المالية فقط. فعلي الرغم من التعدد في تعريفات جودة التقارير المالية المالية الا أن هذه التعريفات تتفق في الهدف من جودة التقارير المالية وهو أن تكون معلومات هذا التقارير المالية ذات خصائص نوعية وذات جودة عالية وأن تعد هذه التقارير وفقاً للمعايير الموضوعة وأن تكون خالية من الحياد والتحريف والتضليل حتى تتصف بالملائمة المصداقية.

### 4.6.2 خصائص جودة التقارير المالية.

تتمثل الخصائص الرئيسية لجودة التقارير المالية في الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية التي تحويها هذه التقارير وهي الخصائص التي تساعد المعلومات المحاسبية في تحقيق الفائدة المطلوبة منها، لذلك يجب أن تتميز بمجموعة من الصفات التي تمنحها المعايير النوعية، يمكن من خلالها اعتماد هذه المعلومات كوسائل، وأدوات لإتخاذ القرارات المختلفة، وتنقسم هذه المعلومات إلى القسمين الرئيسين التاليين (خضر، 2016).

#### 4.6.2.1 الخصائص الأولية: (Primary characteristics).

وهي مجموعة الخصائص التي تفرق بين المعلومات المفيدة، والمعلومات غير المفيدة، أو قليلة النفع والتي لا تخدم عمل الإدارة في صنع القرار، وتتميز الخصائص الأولية بالمميزات التالية:

4.6.2.1.1 **المُلاءَمة:** هي تطابق المعلومات المحاسبية مع الوظائف المطلوبة منها، وهكذا تكون قادرةً على التأثير في النتائج النهائية للأعمال الإدارية، وأيضاً تساهم في مساعدة مستخدمي النُظم المُحاسبية في القيام بالعمليات المحاسبية بطريقة دقيقة، وتعتمد على مجموعة من المعلومات الموثقة توثيقاً دقيقاً، وغير قابل للشك من قبل مدققي الحسابات.

4.6.2.1.2 **إمكانية الإعتماد عليها:** هي توفر الدقة، والمصداقية في المعلومات المحاسبية حتى يصير من المناسب الإعتماد عليها، كوسيلةٍ لقياس الأحداث، والنشاطات الإقتصادية، والمالية المرتبطة بها، أي أن تتوفر فيها كافة المعلومات الصادقة حتى تحقق التكامل بين النشاطات المحاسبية المسجلة ورقياً، والتي حدثت في الواقع.

#### 4.6.2.2 الخصائص الثانوية: (Secondary characteristics).

وهي من الخصائص التي تعتبر إضافية على الخصائص الأولية، وذات دور مهم في تحديد نوعية المعلومات المحاسبية، ووظيفتها تعتمد على توفير الدعم للمعلومات الأولية من أجل المساعدة في صياغة القرار بطريقة صحيحة، وتتميز الخصائص الثانوية بالمميزات التالية:

4.6.2.2.1 **القابلية للمقارنة:** هي القدرة على تحديد التوافق، والإختلافات بين المعلومات المحاسبية، وخصوصاً عند إستخدام أكثر من إستراتيجية محاسبية في تقييم دور المعلومات، وأحياناً قد يؤدي هذا الشيء إلى حدوث صعوبة في المقارنة بين النتائج المالية، لذلك من الواجب على المحاسب، أو الشخص الذي يقوم بتحليل النُظم المُحاسبية، أن يقوم بإعداد مقارنة بين المعلومات السابقة، والحالية وهكذا يتمكن من إبداء رأيه في تحديد أفضل إستراتيجية تقدم معلومات محاسبية ذات نوعية دقيقة،

ومناسبة لتقييم عمل المنشأة.

4.6.2.2.2 **الثبات والإتساق:** هو المبدأ الذي يعتمد إعتماداً مباشراً على القابلية للمقارنة، كوسيلةٍ من الوسائل المستخدمة في تطبيق الإستراتيجيات المحاسبية، فعندما تحافظ المنشأة على إستراتيجية ثابتة، ومتناسقة في كافة معاملاتها خلال السنة المالية، أو المدة المحاسبية المحددة، عندها تتمكن من تحديد نسب الأرباح، والخسائر الخاصة بها، والإختيار بين الإستمرار في الإستراتيجية الحالية، أو الانتقال إلى إستراتيجية محاسبية جديدة

4.6.3 **أهداف التقارير المالية.**

تسعى التقارير المالية إلى تحقيق الأهداف التالية (Dyckman, 1998):

4.6.3.1 توفير المعلومات المفيدة المختلفة والمتنوعة التي تساعد في عملية إتخاذ القرار وقد بيّن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في إصداره رقم (1) والخاص بأهداف التقارير المالية ان التقارير المالية تهدف بشكل عام إلى توفير معلومات مفيدة لإتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالإستثمار والإئتمان وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

4.6.3.2 نشر المعلومات المتعلقة بموارد الشركة وإلتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليها.

4.6.3.3 توصيل المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين التي تعينهم في صنع قرارات الإستثمار والإئتمان والقرارات الأخرى ذات الصلة.

4.6.3.4 توضيح المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبَين والمساهمين لتقييم وتوقيت وتحديد حالة عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بتوزيعات الأرباح أو الفوائد على المدفوعات (*Kutum*, 2010)

4.6.3.5 الإبلاغ عن موارد الشركة الإقتصادية والأحداث والظروف التي تؤثر على هذه الموارد والمطالبات عليها (النور، 2017).

4.6.3.6 إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الإسترشاد بها عند إعداد القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالمياً.

4.6.3.7 توفير الشفافية والقابلية للمقارنة للمستخدمين عن كل الفترات المعروضة.

إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية

عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية.

4.6.3.8 توفير نقطة بداية مناسبة للمحاسبة في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

4.6.3.9 يمكن تحقيق ذلك بتكلفة لا تتجاوز المنافع التي تعود على المستخدمين.

يري الباحثان ان أهداف التقارير تتمثل في الإفصاح والشفافية عن المعلومات المحاسبية الملائمة لمتستخدميها وتعبر عن مدي إلتزام المنشأة بإتباع هذه المعايير بالإضافة إلى التحقق من ذلك من قبل المراجعين الخارجين لتعزيز جودة هذه التقارير من خلال التأكد من أن القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير تعبر عن الوضع المالي الحقيقي وتمكن من إتخاذ القرارات بصورة عادلة.

### 4.6.4 معايير المراجعة الخارية

عرفت معايير المراجعة بأنها المناهج المتبعة لممارسة مهنة المراجعة الخارجية، والتي يمكن من خلالها الحكم على مدى كفاءة العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي وتحدد مسئوليته في ضوء مهام المراجعة التي يكلف بها (عطا، 2007)، كماعرفت بأنها نماذج أو أمثلة توضح القواعد العامة لأداء عملية المراجعة الخارجية بواسطة المنظمات المهنية أو نتيجة للعرف المهني أو التشريع أو الإتفاق العام بين أعضاء المهنة كأساس لما يجب إتباعه وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها (ارينز و لوليك، 2002) ،وعرفت بأنها نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة الخارجية ويعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة أداء المراجعة الخارجية ونوعية العمل الذي تؤدية وصياغتها عن طريق المنظمات المهنة أو التشريع أو العرف المهني (Kennedy & Peecher, 1997)، كما عرفت بأنها الأنماط الواجب إتباعها من قبل الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية في ظل الظروف المتماثلة (لطفي، 2010).

من تعاريف معايير المراجعة أعلاه يري الباحثان بأن هذه المعايير عبارة عن موجهات أومقاييس موضوعة من قبل الهيئات المهنية المهتمة بتطوير مهنة المراجعة وبالتالي فان الإلتزام بها يسهل من قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة التي تتسم بالجودة والكفاءة المطلوبة لأن هذه القواعد المهنية تضفي على القوائم المالية محل الفحص المصداقية والموثوقية التي تعزز من سلامة وجودة التقارير المالية.

عليه مماسبق يستعرض الباحثان معايير المراجعة االبريطانية علي النحو التالي (محمد خير، 2017)

#### 4.6.4.1 معيار الإستقلال

يعتبر المراجع الخارجي ممثل للمساهمين وعمله موجها لصالحهم بينما تمثل الحسابات التي يقوم

بمراجعتها كفاءة الإدارة في أداء نشـاطها في الوحدة الإقتصادية، وعليه أن يبدي رأيه الفني المحايد في الحسابات التي يراجعها دون تحيز، وأن يكون بعيداً عن تأثير الإدارة وتأثير مصالحه ورغباته الشخصية في الوحدة التي يراجع حساباتها، ويركز معيار الإستقلال على الآتي:

### 4.6.4.1.1 الفترة الزمنية التي يرتبط بها المراجع بالوحدة الإقتصادية

يجب أن لا يكون للمراجع مصلحة مادية أوغير مادية مباشرة في الوحدة الإقتصادية، كما لا يكون هناك إستثمار خاص به في تلك الوحدة، ولا يوجد إشراف عليه من المديرين بها، ولا توجد كذلك قروض لصالحه أو عليه من الوحدة الإقتصادية.

### 4.6.4.1.2 الفترة الزمنية التي تغطيها القوائم المالية التي تتم مراجعتها

يجـب أن لا يكون المراجـع الخارجـي مرتبط بالوحدة كمؤسـس أو ضامن للتعهـدات أو وكيل للانتخابات أو مشـرف، كذلك ما إذا كان وكيلاً لأي اسـتثمار يقوم بمراجعته، أو منفذ أو مشـرف على أموال أو عقار أو كان مصفي لأي مشروع على شرط تقاسم الفائدة خلال فترة عملية المراجعة.

يـري الباحثـان ان إسـتقلالية المراجـع الخارجي تعزز من موثوقية وملائمة معلومـات القوائم المالية ومن ثـم تزيـد مـن درجة إمكانية الإعتمـاد عليها في إتخاذ القـرارات الإدارية لأن الإسـتقلالية تعني البعد عن التحيز والحكم الشـخصي الأمر الذي يؤدي إلى إسـتفادة المسـتخدمين من معلومات القوائم المالية التي تمت مراجعتها من قبل المراجع الخارجي بصورة عادلة.

### 4.6.4.2 معيار الكفاءة

يقوم هذا المعيار على أساس أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون كفؤا ، وتتوافر لدية مواصفات فنية خاصة تظهر تلك الكفاءة ، ومن أجل أن تتخذ المواصفات الفنية قيمة حقيقية أن يكون صاحبها قد حصل على التدريب والتأهيل المناسب نظرياً وعملياً وبدرجة معقولة من المهارة، أما بشأن التأهيل العلمي يشترط أن يكون المراجع يحمل مؤهلاً جامعياً في المحاسبة ، ويجتاز امتحاناً قبل قبوله عضواً في جمعيات المحاسبين والمراجعين وتأخذ بهذا المعيار جمعية المحاسبين والمراجعين البريطانية وغيرها من الدول المتقدمة ، وبشأن التدريب والخبرة العملية فإن جمعية المحاسبين في البريطانيا تتطلب خبرة تتراوح من3-5 سنوات تحت إشراف احد المحاسبين القانونيين – والمراجعين من مكاتب المحاسبة والمراجعة العامة.

بالنظر لهذا المعيار يستنتج الباحثان انه لكي تتصف عملية المراجعة بالجودة والكفاءة العالية لابد ان يكون المراجع مؤهلاً وتتوفر لديه المهارات الكافية للقيام بعملية المراجعة تلك المهارات والقدرات

تتطلب الدربة الكافية من خلال عملية التدريب المستمر والتاهيل المناسب لضمان جودة مخرجات المراجعة.

### 4.6.4.3 معيار التنفيذ

إن المراجع كشخص مختص يقدم خدماته بأجر، فإن عليه أن يقوم بعملية فحص الحسابات بعناية كافية، وعليه أن ينفذ واجباته بمهارة ورعاية وحذر معتمداًعلى وملاءمتها للظروف المختلفة لكل حالة مراجعة. ويتضمن هذا المعيار إقتراحات بأن يخطط العمل للمستقبل وبإشراف مباشر من المراجع على مساعديه، وذلك للوصول إلى مراجعة فعلية مرضية، كما أن المراجع عليه أن لايوقع تقريره إذا كان غير مقتنع بأن إجراءات التنفيذ قد نفذت بدقة وبصورة مناسبة. كما يشتمل على التقييم الملائم لنظام الرقابة الداخلية بإعتباره العامل المتحكم في تحديد المراجعة الإختبارية، وحجم العينة الإختبارية، وان التقييم المناسب للمراقبة الداخلية يعتبر أحد المعايير التي يرتكز عليها معيار تنفيذ العمل الميداني. وأيضا يتضمن تجميع أدلة الإثبات التي تعتمد عليها المراجعة بصورة رئيسية، والتي يعتمد عليها المراجع في تكوين رأيه في الحسابات التي راجعها، ويمكن الحصول على أدلة الإثبات بطرق متنوعة، ويمكن للمراجع الحصول على الإثبات الكافي ذو الطبيعة المناسبة.

يري الباحثان ان حصول المراجع الخارجي على الادلة الكافية والتخطيط الجيد للحصول عليها تمكنه من تنفيذ عملية المراجعة و من إبداء رأيه الفني ومن ثم تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة.

### 4.6.4.4 معيار التقرير

يمثل أهمية كبيرة بإعتباره منتجاً ومحصلة عملية المراجعة، والذي يهتم به مستخدمو القوائم المالية المنشورة وتعتمد على محتوياته إعتماداً كبيراً جهات خارجية. ويشتمل هذا المعيار على ضرورة أن يضمن المراجع تقريره ما قام به من عمل خلال مراجعته، ورأيه في الحسابات التي راجعها كنتيجة لذلك، ويضمن أيضاً أن المستندات التي قام بفحصها معرفة بوضوح تام، وكذلك نوعية ا لمراجعة التي قام بها، وأن فحصه ومراجعته قد تمت طبقا لمعايير المراجعة الخارجية. كما يشتمل التقرير على رأيه بوضوح والذي قد يكون مطابقاً أو مخالفاً وفي حالة المخالفة فإن تقريره لابد أن يوضح التفاصيل

والأسباب الكاملة لذلك.

يري الباحثان ان معيار تقرير المراجع يوضح الموجهات والقواعد التي توضح مايبنغي ان يقوم به المراجع وابداء رايه الفني المحايد الذي يعكس واقع القوائم المالية محل الفحص ويساعد في إتخاذ

القرارات الإدارية المختلفة.

### 4.6.5 مؤشرات قياس جودة التقارير المالية.

يري كثير من الباحثين صعوبة قياس مستوي جودة التقارير بطريقة مباشرة لذلك وصفها البعض بأنها مفهوم غير واضح كما وصفها البعض الأخر بأنها مفهوم واسع وقام عدد منهم بقياسها بطريقة غير مباشرة وذلك من خلال قياس بعض المتغيرات المحاسبية التي يعتقدون أن لها تأثير عليها وأنها تعد مؤشرات ملائمة لها.

كما يري الباحثون أن من بين المتغيرات المحاسبية التي تعد مؤشرات ملائمة لقياس مستوي جودة التقارير المالية مايلي: (زيدن، 2017)

4.6.5.1 مدي الإلتزام بالمعايير المهنية للمحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.

4.6.5.2 مدي دقة الحسابات.

4.6.5.3 مدي التلاعب بالمعالجات المحاسبية ومدي ممارسة أساليب إدارة الأرباح.

4.6.5.4 مدي شفافية وتوقيت الإفصاح المالي.

4.6.5.5 نوع رأي المراجع الخارجي المنشور في التقرير المالي السنوي.

## 5 الدراسة الميدانية:

### 5.1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع البحث من عينة من المراجعين الخارجيين، تم إختيار عينة عشوائية مكونه من (30) مفردة من مجتمع الدراسة. فقد تم توزيع (30) إستمارة استبانة على مجتمع البحث تم إستلام عدد (30) إستمارة بنسبة 100%. هذا يدل على أن كل الإستبانات التي وزعت تم إستلامها، هذه النسبة كافية لإجراء الإختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع الدراسة.

### 5.2 الأساليب الإحصائية الوصفية

تم إستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة، حيث تم إستخدام الإنحدار الخطي البسيط، والمتعدد لإختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

5.2.1 معامل الإرتباط (R) وهو مؤشر إحصائي يستخدم لتحديد نوع، ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما إقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة.

5.2.2 معامل التحديد ($R^2$) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكلما

إقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

5.2.3 إختبار (T) ووفقاً لهذا الإختبار يتم مقارنه القيمة الإحتمالية (Prob) للمعلمة المقدرة مع مستوى المعنوية (5%) فإذا كانت القيمة الإحتمالية أكبر من (0.05) يتم قبول فرض العدم، وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائياً، إما إذا كانت القيمة الإحتمالية أقل من (0.05) يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

5.2.4 يتم الإعتمادية على قيمة (B) معامل الإنحدار لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغير المستقل، وإختبار F للتعرف على معنوية جميع المعالم في الدالة.

## 5.3 تصميم إستمارة الدراسة الميدانية :

من أجل الحصول على المعلومات، والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الإستبانة بهدف معرفة: علاقة جودة المراجعة الخارجية بتحسين جودة التقارير المالية، وبناءاً على ذلك تم تصميم إستمارة الإستقصاء لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة، والعينة المختارة، وفق أسلوب إحصائي، وبعدها تم إعداد الإستبانة في صورتها النهائية.

## 5.4 إختبار درجة مصداقية البيانات

ثبات الإختبار بأن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما إستخدم أكثر من مرة، واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق إختبار ما على مجموعة من الأفراد، ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الإختبار نفسه على المجموعة نفسها، وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الإختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة، والإتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الإختبار. ومن أكثر الطرق إستخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

5.4.1 طريقة التجزئة النصفية بإستخدام معادلة سيبرمان براون.

5.4.2 معادلة ألفا-كرونباخ.

5.4.3 طريقة إعادة تطبيق الإختبار.

5.4.4 طريقة الصور المتكافئة.

5.4.5 معادلة جوتمان.

لإختبار مدى توافر الثبات، والإتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم إحتساب معامل المصداقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرنباخ 60%. وقد

تم إجراء إختبار المصداقية على إجابات المستجيبين للإستبانة لجميع محاورها. حيث تم إستخدام طريقة التجزئة النصفية لحساب ثبات المقياس، حيث يتم فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات الزوجية، ومن ثم حسب معامل إرتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية، والزوجية، وفق الصيغة الأتية:

حيث:

ر: معامل إرتباط بيرسون.

ن: حجم العينة.

مجـ س: مجموع درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مجـ ص: مجموع درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مجـ $س^2$: مجموع مربعات درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مجـ $ص^2$: مجموع مربعات درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مجـ (س×ص): مجموع حاصل ضرب درجة الإجابات على العبارات الفردية في الإجابات على العبارات الزوجية.

وأخيراً حسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان براون بالصيغة الأتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times ر}{1 + ر}$$

أما معامل الثبات فهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل المصداقية ألفا كرنباخ، ويتراوح كل من الصدق والثبات بين الصفر و100٪، فكلما كانت النتيجة قريبة إلى 100٪ دل ذلك على الثبات والصدق العاليين في إجابات أفراد عينة الدراسة. الجدول (1) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الإستبانة.

**جدول(1)**

**معامل المصداقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الإستبانة**

| المحور | عدد العبارات | معامل المصداقية ألفا كرنباخ | معامل الثبات |
|---|---|---|---|
| عبارات المحور الأول | 6 | 0.800 | 0.640 |
| عبارات المحور الثاني | 6 | 0.793 | 0.629 |
| عبارات المحور الثالث | 6 | 0.750 | 0.563 |
| عبارات المحور الرابع | 6 | 0.857 | 0.735 |
| عبارات المحور الخامس | 6 | 0.861 | 0.741 |
| لجميع عبارات الإستبانة | 30 | 0.873 | 0.762 |

**المصدر:** إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الإستبانة، 2022

بلغ معامل المصداقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الإستبانة (87,3٪) فيما بلغ معامل الثبات (76.2%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات، والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة، والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة مما يمكننا من الإعتمادية على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة، وتحليل نتائجها.

### 5.5 تحليل البيانات الشخصية:

**جدول (2)**

**تحليل البيانات الشخصية:**

| البيان | | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|---|
| المتغير | فئات الخاصية | | |
| العمر | أقل من 30 سنة | 4 | %13.3 |
| | 30 وأقل من 40 سنة | 10 | %33.3 |
| | 40 وأقل من 50 سنة | 11 | %36.7 |
| | أكثر من 50 سنة | 5 | %16.7 |
| | **الاجمالي** | 30 | %100 |
| التخصص العلمي | محاسبة | 20 | %66.7 |
| | إدارة أعمال | 6 | %20 |
| | إقتصاد | 4 | %13.3 |
| | **الاجمالي** | 30 | %100 |
| المؤهل العلمي | بكالوريوس | 9 | %30 |
| | دبلوم عالي | 7 | %23.3 |
| | ماجستير | 12 | %40 |
| | دكتوراه | 2 | %6.7 |
| | **الاجمالي** | 30 | %100 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| المؤهل المهني | زمالة المحاسبين القانونيين الانجليزية | 1 | %3.3 |
| | زمالة المحاسبين القانونيين العربية | 4 | %13.3 |
| | زمالة أخرى | 3 | %10 |
| | لا توجد | 22 | %73.3 |
| | **الاجمالى** | 30 | %100 |
| المسمى الوظيفي | مراجع | 11 | %36.7 |
| | مراجع عام | 4 | %13.3 |
| | كبير مراجعين | 7 | %23.3 |
| | مساعد مراجع | 4 | %13.3 |
| | مدير إدارة مراجعة | 4 | %13.3 |
| | **الاجمالى** | 30 | %100 |
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 2 | %6.7 |
| | 5 وأقل من 10 سنوات | 5 | %16.7 |
| | 10 وأقل من 15 سنة | 12 | %40 |
| | أكثرمن 15 سنة | 11 | %36.7 |
| | **الاجمالى** | 30 | %100 |

**المصدر:** إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الإستبانة، 2022م.

يتضح للباحثين من الجدول رقم (2) أن (13.3%) من أفراد عينة الدراسة هم أعمارهم أقل من 30 سنة ، و(86.7%) من أفراد عينة الدراسة هم أعمارهم أكثر من 30 سنة ، وهذه المؤشرات تدل على أن أعمار أفراد الدراسة تتوافق مع الوظائف التي يشغلونها ، كما أن (66.7%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة ، و(20% ،13.3%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم إدارة أعمال وإقتصاد على التوالي ، وهذه المؤشرات تدل على ان التخصص العلمي لأفراد الدراسة لديه علاقة بموضوع الدراسة ، كما أن (30%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس، و(70%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادات عليا، وهذه المؤشرات تدل على ان أفراد عينة الدراسة لديهم تاهيل علمي في مجال المحاسبة مما ينعكس على دقة البيانات التي يدلون بها، كما أن (73.3%) من أفراد عينة الدراسة هم من ليس لديهم مؤهل مهني ، و(3.3% ،13.3% ، 10%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادات زمالة المحاسبين القانونين الإنجليزية ، والعربية ، والزمالات الأخرى المتمثلة في الزمالة السودانية ، وهذه المؤشرات تدل على أن أفراد عينة الدراسة لديهم التاهيل العملي في مجال المراجعة ولكنهم لا يحملون شهادات الزمالات القانونية المختلفة ، كما أن (36.7%) من أفراد

عينة الدراسة هم مراجعين ، و (13.3%،23.3%،13.3% ، 13.3%) هم مراجعين عامين ، وكبراء مراجعين ، ومساعدين مراجعين ، ومدراء إدارة مراجعة على التوالي، وهذه المؤشرات تدل على أن أفراد عينة الدراسة يشغلون الوظائف التي تتناسب مع موضوع الدراسة ، كما أن (6.7%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنوات ، (93.3%) خبرتهم أكثر من 5 سنوات ، وهذه المؤشرات تدل على ان أفراد عينة الدراسة لديهم الخبرة العملية الكافية لإلمامهم بموضوع الدراسة .

## 5.6 إختبار الفرضيات:

سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد وإختبار (t)لإختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

### 5.6.1 إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:" ليست هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من المنظمات المهنية المعنية وتحقيق جودة التقارير المالية ".

وللتأكد من صحة الفرضية سيتم إستخدام اسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من المنظمات المهنية المعنية كمتغير مستقل ممثل بـ ($X_1$) وجودة التقارير المالية كمتغير تابع ممثل بـ (Yوذلك كما في الجدول الآتي:

**جدول(3)**

**نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الاولى.**

| | معاملات الإنحدار | إختبار (t) | القيمة الإحتمالية (Sig) | التفسير |
|---|---|---|---|---|
| $\hat{B}_0$ | 1.329 | 3.724 | 0.000 | معنوية |
| $\hat{B}_1$ | 0.859 | 2.057 | 0.000 | معنوية |
| معامل الإرتباط ( $R$ ) | 0.63 | | | |
| معامل التحديد ( $R^2$ ) | 0.40 | | | |
| إختبار ( $F$ ) | 14.232 | النموذج معنوي | | |
| $\hat{y} = 1.329 + 0.859x_1$ | | | | |

**المصدر:** إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الإستبانة ،2022م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (3) أن معامل الإرتباط البسيط بين الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من المنظمات المهنية المعنية بصفته متغيراً مستقلاً يحقق جودة المراجعة الخارجية التي تؤدي لتحقيق جودة التقارير المالية بصفتها متغيراً تابعاً بلغ (0.63) مما يعني وجود إرتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2$) (0.40) هذه القيمة تدل على أن الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من المنظمات المهنية المعنية بصفته متغيراً مستقلاً تفسر (40%) من التغيير الحاصل في تحقيق جودة التقارير المالية (المتغير التابع) ، كما أن نموذج الإنحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة إختبار(F) (14.232) ، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.005) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الإنحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

إذ إن (1.329) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط تحقيق جودة التقارير المالية عندما يساوي الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من المنظمات المهنية المعنية صفراً، وإن (0.859) يمثل معامل الإنحدار، وهذه القيمة تعني كلما زاد الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من المنظمات المهنية المعنية يزداد تحقيق جودة التقارير المالية بنسبة (86%) ومن ذلك يستنتج الباحثان تحقق فرضية الدراسة الأولي.

### 5.6.2 إختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:" ليست هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي وتحقيق جودة التقارير المالية ".

وللتأكد من صحة الفرضية سيتم إستخدام إسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل ممثل بـ ($X_2$) و جودة التقارير المالية كمتغير تابع ممثل بـ ((Yوذلك كما في الجدول الآتي:

**جدول(4)**

**نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية.**

| | معاملات الإنحدار | إختبار (t) | القيمة الإحتمالية (Sig) | التفسير |
|---|---|---|---|---|
| $\hat{B}_0$ | 1.018 | 4.071 | 0.000 | معنوية |
| $\hat{B}_1$ | 0.791 | 3.029 | 0.000 | معنوية |
| معامل الإرتباط ( $R$ ) | 0.74 | | | |
| معامل التحديد ( $R^2$ ) | 0.55 | | | |
| إختبار ( $F$ ) | 9.177 | النموذج معنوي | | |
| $\hat{y} = 1.018 + 0.791x_2$ | | | | |

**المصدر:** إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الإستبانة، 2022م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (4) أن معامل الإرتباط البسيط بين التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي بصفته متغيراً مستقلاً يحقق جودة المراجعة الخارجية التي تؤدي لتحيق جودة التقارير المالية بصفتها متغيراً تابعاً بلغ (0.74) مما يعني وجود إرتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2$) (0.55) هذه القيمة تدل على أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي بصفته متغيراً مستقلاً تفسر (55%) من التغيير الحاصل في تحقيق جودة التقارير المالية (المتغير التابع) ، كما أن نموذج الإنحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة إختبار(F) (9.177) ، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.005) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الإنحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y} = 1.018 + 0.791x_2$$

إذ إن (1.018) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط تحقيق جودة التقارير المالية عندما يساوي التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي صفراً، وأن (0.791) يمثل معامل الإنحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زاد التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يزداد تحقيق جودة التقارير المالية بنسبة (79%) ومن ذلك يستنتج الباحثان تحقق فرضية الدراسة الثانية.

### 5.6.3 إختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:" ليست هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية وتحقيق جودة التقارير المالية ".

وللتأكد من صحة الفرضية سيتم إستخدام إسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية كمتغير مستقل ممثل بـ ($X_3$) و جودة التقارير المالية كمتغير تابع ممثل بـ (Y)وذلك كما في الجدول الآتي):

**جدول(5)**

**نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة.**

| | معاملات الإنحدار | إختبار (t) | القيمة الإحتمالية (Sig) | التفسير |
|---|---|---|---|---|
| $\hat{B}_0$ | 1.597 | 4.882 | 0.000 | معنوية |
| $\hat{B}_1$ | 0.747 | 4.173 | 0.000 | معنوية |
| معامل الإرتباط ( $R$ ) | 0.83 | | | |
| معامل التحديد ( $R^2$ ) | 0.69 | | | |
| إختيار ( $F$ ) | 17.421 | النموذج معنوي | | |
| $\hat{y} = 1.597 + 0.747x_3$ | | | | |

**المصدر:** إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الإستبانة، 2022م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (5) أن معامل الإرتباط البسيط بين التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية بصفته متغيراً مستقلاً يحقق جودة المراجعة الخارجية التي تؤدي لتحيق جودة التقارير المالية بصفتها متغيراً تابعاً بلغ (0.83) مما يعني وجود إرتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2$) (0.69) هذه القيمة تدل على أن التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية بصفته متغيراً مستقلاً تفسر (69%) من التغيير الحاصل في تحقيق جودة التقارير المالية (المتغير التابع) ، كما أن نموذج الإنحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة إختبار(F) (17.421) ، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.005) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الإنحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y} = 1.597 + 0.747x_3$$

إذ إن (1.597) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط تحقيق جودة التقارير المالية عندما يساوي التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية صفراً، وإن (0.747) يمثل معامل الإنحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زاد التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية يزداد تحقيق جودة التقارير المالية بنسبة (75%) ومن ذلك يستنتج الباحثان تحقق فرضية الدراسة الثالثة.

## الخاتمة:

### النتائج:

الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المعنية يزيد من جودة المراجعة الخارجية ويؤدي إلى إصدار تقارير مالية ذات جودة تتصف بالملاءمة والمصداقية يؤكد ذلك معامل الإرتباط البسيط بين جودة المراجعة من خلال الإلتزام بالمعايير المهنية لتحقيق جودة التقارير المالية البالغ (0.63) والذي يعني وجود إرتباط طردي بين المتغيرين حيث بلغت قيمة معامل التحديد فيه($R^2$) (0.40)

- التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يزيد من جودة المراجعة الخارجية ويؤدي إلى إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية إستناداً على معامل الإرتباط البسيط بين جودة المراجعة من خلال الإلتزام بالتأهيل العملي والعلمي لتحقيق جودة التقارير المالية البالغ (0.74) والذي يعني وجود إرتباط طردي بين المتغيرين، حيث بلغت قيمة معامل التحديد فيه ($R^2$) (0. 55)

التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية يحسن جودة التقارير المالية من خلال تحقيق خاصيتي الملاءمة والمصداقية ويؤكد ذلك معامل الإرتباط البسيط بين جودة المراجعة من خلال التخطيط الجيد لتحقيق جودة التقارير المالية البالغ (0.63) والذي يعني وجود إرتباط طردي بين المتغيرين، حيث بلغت قيمة معامل التحديد فيه($R^2$) (0.40)

- علاقة جودة المراجعة الخارجية بجودة التقارير المالية ذات أثر إيجابي يتمثل في إصدار تقارير مالية خالية من الأخطاء وذات جودة.
- تعزيز خصائص جودة المراجعة الخارجية يؤدي إلى إمكانية توافر خصائص جودة التقارير المالية..
- تنمية وتطوير مهارات المراجعين الخارجين ويزيد من جودة المراجعة ويؤدي إلى إنتاج تقارير ذات ملاءمة وموثوقية.

### التوصيات:

- إصدار معايير للمراجعة الخارجية تواكب متطلبات تحسين جودة التقارير المالية من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان مع وضع إليات للتأكد من تنفيذها.
- التأهيل العلمي والمهني للمراجعين الخارجين وذلك من خلال وضع برامج ودورات تأهيلية وتدريبية متطورة تحسن من جودة التقارير المالية توضع بواسطة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان.

- على أدارة المصارف العمل على تعزيز علاقة المراجعة بجودة التقارير المالية وذلك من خلال الإهتمام والتأكد من الإلتزام التام بالمعايير المهنية، والتأهيل المهني والعلمي والتخطيط الجيد للمراجعة لضمان ملائمة وموثوقية التقارير المالية.
- متابعة تنفيذ توصيات المراجعة الواردة بالتقارير المالية للبنك وذلك من خلال وضع نظم ملائمة للإشراف والرقابة لتحسين جودة التقارير المالية.
- إجراء مزيد من الدراسات عن علاقة جودة المراجعة الخارجية بتحسين جودة التقارير مالية

لسد الفجوة من قبل الباحثين بالإعتماد على مقاييس أخري خلاف تلك المستخدمة في هذه الدراسة.

## المراجع العربية :

### البحوث المنشورة بالدوريات( المجلات العلمية ):


سعودي ،ابراهيم سعد ابراهيم، (2016)، قياس وتفسير أثر جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر التقارير المالية، مجلة الفكر المحاسبي، 2(5)، صفحة 152.

صالح،ابوالحمد مصطفي ،(2015)، أثر المراجعة المشتركة علي جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية| ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، 29(2)، صفحة 83.

صالح ،ابوالحمد مصطفي ، و ابراهيم ،اكرم خليفة محمد، (2021)، الإفصاح عن المياة وأثره علي جودة التقارير الماليةوالأداء المالي في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، 22(4)، الصفحات 278-323.

قندور ،بلال ، و مراد، أيت محمد، (2018)، أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من أثار الفساد المالي والإداري في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مجلة جديد الإقتصاد، 5(13)، الصفحات 30-37.

ابو لبن ،حاتم، (2020)،دور التدقيق الداخلي علي جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية بقطاع عزة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 5(1)، الصفحات 59-78.

الشنطاوي ،حسن محمود ، (2018)،أثر الإفصاح عن المعلومات غير المالية علي جودة التقارير المالية والقيمة السوقية للبنوك التجارية الأردنية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، 82(7)، صفحة 130.

شقفة،خليل ابراهيم عبد الله ،(2020)، دور نظم المعلومات الإلكترونية في تحسين جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية الفلسطينية،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 5(1)، الصفحات ص ص 8-22.

حسونة ،عبدالشافي ممدوح عبدالستار،(2020)، أثر القياس المحاسبي لعمليات التوريق بالقيمة العادلة علي جودة التقارير المالية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 5(9)، الصفحات 593-661.

يوسف ،علي ، و محمد ،صفاء، (2015)، دور الإفصاح القطاعي فى تعزيز ملاءمة التقارير المالية،مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ،سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، 72(4)، الصفحات84-94.

خليل ،محمد احمد، (2005)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبيةوإنعكاساتها علي سوق الأوراق المالية ،دراسة نظرية تطبيقية،مجلة الدراسات والبحوث التجارية، 2(1)، الصفحات 723-781.

علي ،محمود احمد، (2013)، دراسة وإختبار العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة، مجلة التجارة والبحوث العلمية، 2(2)، صفحة 362.

العركي ،معن محمد الحسن حامد، (2021)، تأثير المراجعة الخارجية علي معلومات القوائم المالية، المجلة العربية للنشر العلمي، 7(28)، الصفحات 183-214.

بدوي ،هبة الله عبدالسلام،(2017) ، أثر جودة المراجعة الخارجية علي جودة التقارير المالية مقاسة بإستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل،مجلة الفكر المحاسبي، 21(5)، الصفحات 212-160.

**الرسائل الجامعية:**

العيسي،ضحي محمد ، (2018)، أثر الإفصاح الإختياري علي جودة التقارير المالية،رسالة ماجستير،جامعة حلب ،كلية الأقتصاد ، سوريا،حلب.

دهمان ،اسامه كمال، (2012)، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية وزارة المالية الفلسطينية، رسالة ماجستير، غزة ، فلسطين، الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة.

الصيرفي ،اسماء احمد، (2015)، أثر وفاء الشركات بمسئولياتها الإجتماعية ومستوي إلتزام محاسبيها الماليين أخلاقياً علي جودة تقاريرها المالية، رسالة دكتوراة، جامعة دمنهور ،كلية التجارة.

محمد خير ،بشير صالح،(2017)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة كفاءة المعلومات المحاسبية،الخرطوم، رسالة ماجستير ،جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا, كليه الدراسات العليا.

سيما ،ربيع، (2013)، أثر عدم تماثل المعلومات على مصداقية التقارير المالية، رسلة ماجستير،سوريا ،جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد.

دوارة،سامي ،(2014)، أثر جودة المراجعة الخارجية علي هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية،رسالة ماجستير، جامعة حلب ، كلية الإقتصاد.

الأهدل ،عبدالسلام سليمان قاسم، (2008)، العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، الحديدة، جامعة الحديدة.

زيدان، عبدالناصر محمد الامين، (2017)، الحكومة الإلكترونية ودورها في زيادة جودة التقارير المالية الحكومية ،رسالة ماجستير ،جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.

الحياري ،عمر يوسف عبدالله ،(2017)، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي،رسالة ماجستير،جامعة الشرق الأوسط،كلية الأعمال،الأردن، عمان.

السامراي ،محمد احمد مجيد، (2016)، أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية ،رسالة ماجستير ،كلية الأعمال ،جامعة الأردن.

عدلان ،محمد علي عدلان،(2009)، دور المراجعة الإلكترونية في جودة التقارير المالية،رسالة ماجستير،جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا، كلية الدراسات العليا.

بوعروج ،معاذ، (2016)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهدي،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، ام البواقي، الجزائر.

النور ،نصرالدين حامد احمد، (2017)،معايير التقارير المالية الدولية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية،رسالة دكتوراة، الخرطوم،جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا،كلية الدراسات العليا.

**الكتب**

جمعة ،احمد حلمي، (2005)، مدخل إلى التدقيق الحديث، (عمان: دار الصفاء للنشر).

أرينز،الفين ، و لوليك، جيمس، (2002)، المراجعة مدخل متكامل، (محمد عبدالقادر الدسيطي، المحرر) ،(الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع).

لطفي ،أمين السيد احمد، (2005)، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر).

لطفي ،أمين السيد احمد، (2010)، المحاسبة والمراجعة الدولية،( الإسكندرية: الدار الجامعية).

عبدالله ،خالد امين ، (2012)، علم التدقيق،(الناحية النظرية والعملية)،( عمان: دار وائل للنشر والتوزيع).

محمود ،منصور حامد، (1998)، أساسيات المراجعة،(الإسكندرية: مطبعة مركز التعليم المفتوح للنشر).

عطا ،وحيد محمد علي، (2007)، نظرية المراجعة والمحاسبة،( عمان: دار حامد للنشر والتوزيع).

-A Habib &، Jiang H. ,(2015)) Corporate governace and financial reporting quality in china:Asurvey of recent evidence. Journal of International Accounting,Auditing and Taxation, 6(24), p p. 29-45.

-Copley, Paul A. و،Doucet, mary S,.(1993), The impact of competition on the Quality of Governmental Audits. Auditing: A journal of Practice and Theory, 1(12), p p. 88-98.

-De Angelo, E. (1981). Auditor Size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 13(3), p. 183.

-Dyckman, T. a. (1998), Intermrdiate Accounting, Irwin: MCGrom-Hill.

-Hussainey..K(2009) , ,The impact of audit quality on earnings predictability" , Managerial Auditing Journal,4)24 ), p p. 1-22.

-Kennedy, J., & Peecher, M, (1997),Judging Auditor Technical Knowledge, Journal of Accounting Research, 35(2), p. 280.

-Knapp, C . & ،Michael, . ,(1991),) Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality, Auditing: A Journal of Practice and Theory, p p. 35-52.

-Lisa Milici ،Andrea Kellon ،Molly Mercer ،Teri Lombardi Yohn.) Nov, 2016) ,Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality, Auditing:AJournal of Practice & Theory,4)35 ), p p. 1-22.

-Mesbah ,Salma Hisham,(May, 2022), The Effect of Audit Quality on Financial Reporting Quality. Alexandria Journal of Accounting Research, 6(2), p p. 41-83.

-Kutum, Imad2010) ,), The Application of Business Risk Audit Methodology Within Non-Big-4 Firms,Doctor of Philosophy in Accounting, Stirling: University of Stirling.

**المواقع الإلكترونية:**

- خضر, محمد. (2016, 5 18). الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. Retrieved from موضوع: https://mawdoo3.com/