

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

إعداد:

محمد احمد عبد الله مختار

أستاذ المحاسبة المساعد - كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال - جامعة شندي

mohmedahmedabdalla@gmail.com

المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في انه وبالرغم من وجود عدد من الضوابط والأسس والمبادئ والمقومات التي يرتكز عليها استقلال وحياد مراجع الحسابات إلا إنها لا تؤخذ بعين الاعتبار من قبل الجهات المختصة والتي بدورها تتأثر درجة استقلاليته . هدفت الدراسة على مناقشة معيار استقلالية وموضوعية وحياد المراجع ومحاولة وضع اطار ومضمون لحياد المراجع الخارجي وقد قامت هذه الدراسة على اختبار فرضية أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي واعتمدت الدراسة على عدد من المناهج منها الاستنباطي والاستقرائي والوصفي والتاريخي وتوصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها أن تعيين المراجع بواسطة الجهة ذات الشأن (الجمعية العمومية مثلا) يعطى قدر عالي من المصداقية والقبول. كما توصلت الدراسة الي عدد من التوصيات منها ضرورة استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في أعمال المراجعة وضرورة تأهيل المراجع تأهيلا علميا كافيا.

الكلمات المفتاحية:

استقلالية مراجع الحسابات ، الأداء المالي ، المصداقية والقبول

Abstract

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

The study aimed to discuss the criterion of independence, objectivity and impartiality of the references to establish a frame work and content for the impartiality of the external auditor.

The study examined the hypothesis that there is a statistically significant relationship between the auditor's independence and the quality of financial performance

The work relied on number of approaches, including the deductive, inductive, descriptive and historical approach. The study came out with number of results, including the appointment of the auditor by relevant authority (e.g. the general assembly), which gives a high degree of credibility and acceptance.

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

Key words:

Independence of the Auditor, financial performance, credibility and acceptance

الاطار المنهجي والدراسات السابقة:

تمهيد

انعكس التطور في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة على أداء المراجع ، حيث أصبحت تحتاج معظم الأطراف المتعاملة مع الوحدات الاقتصادية الى رأي فني محايد عن مدى كفاءة إدارة الوحدة لاستخدام مواردها الاقتصادية ، وهذا الرأي الفني هو كل ما تحتاجه كافة الأطراف المتعاملة معها في اتخاذ قراراتها ، وقد ازدادت الأهمية للمراجعة واتخاذ القرارات الرشيدة مما أدى الى أهمية استقلال وحياد المراجع الذي يعد حجر الزاوية لنجاح عمله ، ومنه المراجعة بشكل عام ، ولذلك أصبحت هنالك حاجة ماسة لتدعيم وضمان هذا الحياد ، والذي بدونها 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 فسوف ينعكس سلبيًا على انعدام الثقة في القوائم المالية والأداء المالي بصفه عامه .

اهمية الدراسة:

الأهمية العملية:

1. تنبع هذه الأهمية من واقع الحياد واستقلال المراجع بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والتقارير التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المالية .
2. نسبة لإفرازات قيام الشركات المتعددة الجنسيات والعمولة ووسائل الاتصالات المتطورة الأمر الذي يزيد من حاجة مستخدمي القوائم المالية للمراجعة بواسطة المراجع الخارجي وان تقرير المراجع المبني على الاستقلال والحياد من شأنه أن يعزز أو يجعل الرؤى واضحة لهم .

الأهمية العلمية :

1. العمل على معرفة انجح الطرق التي تساعد على جعل المراجع مستقل ومحايد
2. تقديم دراسة ذات دلالة ومغزى يمكن الاستفادة منها في مجال البحث العلمي مع قابليتها للتطبيق المستقبلي.

مشكلة الدراسة:

بالرغم من وجود عدد من الضوابط والأسس والمبادئ والمقومات التي يركز عليها استقلال وحياد مراجع الحسابات ، إلا إنها لا تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المراجع والتي بدونها تتأثر درجة استقلاليته أو ربما أفقدته الاستقلالية نفسها ، لذا نرى أن الحاجة ماسة لدراسة هذا الموضوع من جوانبه المختلفة لضمان أكثر ثقته في تقرير المراجع وأكثر استقرارا للنشاط الاقتصادي والأداء المالي بصفه عامه .

أهداف الدراسة :

1. تحديد معالم موضوعية الاستقلال وحياد المراجع والتي تعتبر الهدف الرئيس الذي يسعى معيار الاستقلال الى تحقيقه .
2. محاولة وضع ومضمون لحياد المراجع الخارجي .
3. دراسة اثر مظاهر الحياد والاستقلال للمراجع .

فرضية الدراسة:

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

منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لصياغة فرضية الدراسة ، والاستقرائي لاختبار صحة الفرضية والوصفي التحليلي لوصف الظاهرة والأحداث . والتاريخي للاطلاع على الدراسات السابقة في المجال .

حدود الدراسة :

المكانية :ولاية الخرطوم (ديوان المراجعة القومي).الزمانية :2017 م-2018م

مصادر جمع البيانات :

مصادر أولية: ، الاستبانة، والملاحظة والمقابلة للجهات المختصة .

مصادر ثانوية: الكتب ، المراجع ، الدوريات ، الرسائل الجامعية .

الدراسات السابقة:

دراسة الحاج (2012م)

تناولت الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية في شركات المساهمة العامة ، كما هدفت الدراسة الى تحليل مفهوم حوكمة الشركات ومفهوم التوقعات في المراجعة وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق تلك الفجوة. وتنبع اهمية الدراسة كمحاوله لإظهار وإبراز المشكلة وطرح الحلول لها حفاظا على أموال المساهمين وتطبيقا لمبادئ حوكمة الشركات وقد كانت اهم فرضيات الدراسة هي (هنالك علاقه ذات دلالة إحصائية بين استقلال مراقب الحسابات وبين تضيق فجوة التوقعات في المراجعة).واهم النتائج هيأن استقلال وقوة نظام الرقابة داخل الشركة يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ،وان التدريب والتأهيل 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 ، اختلفت هذه الدراسة في إنها ركزت على آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بينما ركزت دراسة الباحث على اثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي.

دراسة محمد (2015م)

تناولت هذه الدراسة دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية وتمثلت المشكلة في الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية .كما هدفت الى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك وان اهم فرضيات الدراسة هيأن هنالك علاقه ذات دلالة إحصائية بين التخطيط لعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .ومن اهم النتائج أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية له اثر إيجابي على عملية المراجعة وان التخطيط لها يساعد على الاستعمال الكفاء للمساعدين وان حياذ واستقلال وموضوعية مراقب الحسابات يؤدي الى اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية وان اهم التوصيات هي ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لأعضاء المهنة بصوره مستمرة .اختلفت هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في إنها تناولت دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية بينما ركزت الدراسة الحالية على اثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي .

دراسة سالم (2016 م)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات هي:

هل تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يؤدي الى جودة التقارير المالية ؟ وهل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي الى جودة التقارير المالية ؟ وهل تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يعتبر كافيا لتحقيق مفهوم حوكمة شركات المساهمة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ؟ ، هدفت الدراسة للتعريف بالتقارير المالية من حيث المفهوم والأهداف والعوامل المؤثرة في جودتها ، وتوضيح دور معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في زيادة جودة التقارير المالية ، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها ، أن القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية تؤدي الى توفير

معلومات محاسبية ذات جوده عالية ، وان التقارير المالية المنشورة والمعدة وفقا للمعايير تؤدي لزيادة فعالية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، أوصت الدراسة الجهات المختصة كالمراجع العام ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وجمعية المحاسبين القانونيين السودانية بالعمل على إصدار كتيبات ونشرات ترشد المحاسب عند تطبيق المعايير ، وكذلك إصدار موسوعة متكاملة للمعايير ومتابعة تطويرها وفقا لتطوير المعايير الدولية . تلاحظ أن هذه الدراسة تتفق مع الدراسة الحالية في إنها ركزت على تطبيق معايير المراجعة الدولية والتي من شأنها أن تؤدي الى تحسين الأداء المالي بصفه عامه، في حين اختلفت عنها بالاهتمام بالإيفاء بمتطلبات حوكمة الشركات ممثلة في الإفصاح المحاسبي عند التطبيق الفعلي والمؤدى الى جودة التقارير المالية .

الاطار النظري :

جاءت هذه الدراسة في ثلاث محاور حيث تحدث الأول عن مفهوم استقلال وحياد مراجع الحسابات ، بينما تحدث الثاني عن الأداء المالي والثالث والأخير عن إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختبار صحة الفرضية .

المحور الأول: مفهوم استقلال وحياد مراجع الحسابات

مفهوم الاستقلال يعنى إمكانية قيام المراجع بعمله بأمانه وموضوعيه ، وان لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات غير ممثله للواقع ، كما انه لا ينقاد وراء أهواء إدارة المنشأة وعمل ما تمليه عليه بل يجب أن يكون مستقلا عن الإدارة ومحايدا في أحكامه. كما أن الاستقلالية تعتبر الأساس لبناء شخصية المراجع حيث أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تؤكد أن المراجع يجب أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بعملية المراجعة (سواد 2009م، 17) . ومن المتفق عليه أن مراجع الحسابات منوط به إصدار حكم مهني على القوائم المالية وإيضاحاته المتممة لها من حيث التعبير بصدق وعدل عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعماله وتدفعاته النقدية والتغير في حقوق ملاكه. وهنالك بعض الممارسات التي أشارت اليها قوانين شرف المهنة والتي من شأنها أن تعمل على فقد أو انقاص لاستقلالية المراجع على سبيل المثال ما يلي (على ، 2009، 75) :

1. الحصول أو الوعد بالحصول على منفعة أو مصلحة ماليه من قبل المنشأة سواء بطريق مباشر أو غير مباشر.
2. أن يكون المراجع شريكا في عمل استثماري مع المنشأة أو احد كبار مديريها أو عضو في مجلس إدارتها.
3. أن يكون المراجع وصيا أو منفذ وصيه خاصه بممتلكات المنشأة .
4. اذا حصل المراجع على قرض مالي من المنشأة أو احد كبار مساهمها .
5. اذا كانت له علاقته وثيقه بالمنشأة تجعله يتصرف كأنه موظف بالمنشأة .
6. اذا كانت له صلة قرابه قويه بأحد مؤسسي المنشأة أو احد كبار مساهمها .

ففي الحالات السابق ذكرها لا يحق للمراجع أبداء رايه عن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة. واذا اكتشف المراجع وجود أي من العلاقات أو الممارسات بعد بداية عمله فعليه التخلص منها أو الانسحاب من عملية المراجعة.

أن الاستقلال في المراجعة يعنى وجود وجهة نظر غير متحيزه خلال أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج ، وإصدار تقرير المراجعة ، فاذا كان المراجع مدافعا عن طرف فلن يكون محايدا في نظر الطرف الأخر وأي فرد أخر . ويجب أن ينظر للحياد على انه من اهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع على الأطلاق . ويرجع السبب في رغبة اطراف متنوعه في الاعتماد على تقارير المراجعين الخاصة بعدالة القوائم المالية الى توقعاتها بان هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزه (ارينز ، 2009م، 117).

وتعرف الاستقلالية هي قدرة المراجع على التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقريراً عادلاً عن البيانات المالية لطالها، وأيضا يمكن تعريفها بأنها قدرة المراجع على أن يكون متحرراً من أي مؤثرات قد تحرف مساره عند أبدأ رايه أو عند أعداده لتقريره. (حسن، 2002م، 3).

اهمية استقلال مراجع الحسابات :

يحتل الاستقلال اهمية خاصة لدى مراجع الحسابات ،بحيث يتفوق على أي استقلال مفترض من أي مهنة ،وعلى الرغم من الحالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فان عبء الاستقلال بالنسبة له اسهل من المراجع ، إذ أن القاضي يبقى موظفا لا تربطه بطرفي النزاع رابطة اقتصاديه أو اجتماعيه .وهو بذلك يشبه المفتش الحكومي الذي يعمل في احدى الأجهزة الرقابية التابعة للدولة إلا انه يختلف عن المراجع المهني الذي يعتمد اعتمادا كلياً على ما يحصل عليه من عملائه مقابل أتعبه وهو مضطر لإقامة علاقة ثقة مع إدارة المنشأة بكل مستوياتها من اجل أن يتمكن من القيام بعمله بنجاح. كما يقتضى تمتع المراجع بحاله عقليه من الاستقلال التام أثناء مراحل عمله ، غير أن التسليم بوجود هذه الحالة المفترضة لدى المراجع غير كافيه لطمأنه الأطراف الأخرى على توفر الاستقلال ،ولتتمكن المهنة من الصمود أمام المهن الأخرى التي أخذت تنافسها في العقود الأخيرة كمهنة المحللين الماليين- أيأن ظهور المراجع بمظهر مستقل-يعزز من ثقة الجمهور بخدماته ،ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام ،ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور. أن النظرة السلوكية الى عمل مراجع الحسابات تمكنا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط على استقلاله وتخرجه عن الاستقلال التام وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع منها:(احمد ، 2008، 22).

1. استقلالية التخطيط: وتعنى شعور المراجع بالاستقلالية الكاملة لدى قيامه بالتخطيط لأعمال المراجع التي ينوي تنفيذها بغية الوصول الى رأي محايد في القوائم المالية للمنشأة .
2. استقلالية الأداء : وهي تحرر المراجع من كافة المؤثرات التي قد تحيده عن مسار عمله التدقيقي وفق الخطة التي رسمها لذلك المسار ،والتي من شأنها أن نفذت بصوره مستقلة أن تضمن أبدأ رأي مستقل ومحايد.
3. استقلالية إعداد التقرير :هو الجزء الأهم من استقلالية المراجع ويقصد بها أن يكون رأي المراجع الذي يصدره هو نتاج أعمال المراجع التي يؤديها بشكل مستقل وفق الخطة التي أعدت مسبقا دون أن يتعرض ذلك المراجع لضغوط أو مؤثرات قد تحرفه عن النتيجة المنطقية لأعمال المراجعة التي قام بها .وبناء عليه فان ذلك يتطلب من المراجع التحرر من المؤثرات لكي يتمكن من تخطيط عمله ،وان يختار الأليات المناسبة للمراجعة وان تتوافر له الحرية الكاملة لمباشرة عمله ،والوصول لأي موقع مسموح له بالمنشأة سواء في النشاط أو المستندات أو السجلات في المنشأة نفسها أو أي جهة تابعه لها أو أن يمتلك الحرية الكاملة ليعبر عن رايه بالشكل الذي يراه مناسباً وعادلاً دون أي مؤثرات.
4. أنواع استقلال مراجع الحسابات : وهو الاستقلال الظاهري ويعنى ألا يكون لمراجع الحسابات ادنى مصلحة مادية مباشره أو غير مباشره مع أي من اطراف المنشأة. أي ألا يكون المراجع مساهما في المنشأة التي يراجع حساباتها، أو أن يكون احد مورديها أو احد عملائها كما يجب إلا يكون أقاربه خاصة أخوته أو فروعهم من العاملين بالمنشأة . أما الاستقلال الواقعي فيقصد به الاستقلال الذهني ويعنى أن يكون المراجع نزيها وموضوعيا وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر ،كما يجب أن يكون حياديا في القبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير (على وشحاته ، 2014م ، 48 ، 49). والقاعدة أن الاستقلال الذهني هو الاستقلال الحقيقي وهو الأهم وانه امر تحكمه قيم مراجع الحسابات وضميرهم ومعاييرهم الذاتية ولذلك فعادة ما يصعب قياسه ،وان استقلال وحياد مراجع الحسابات هو محصلة الاستقلال الذهني والاستقلال في الظاهر ،ومعنى ذلك لكي يكون مراجع الحسابات مستقلاً ومحايداً يجب أن يكون موضوعياً وأميناً ،وليس له أي مصالح مادية مع أي طرف

،ويترتب على ذلك أن مراجع الحسابات المستقل المحايد يمارس عمله بموضوعية وحياد في كافة مراحل المراجعة، بدءاً من قبول التكليف، ومروراً بتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وانتهاء بإعداد وعرض تقريره عن مراجعة الحسابات .

متطلبات التزام مراجع الحسابات بمعايير الاستقلال والحياد :

حتى يلتزم مراجع الحسابات بمعايير الاستقلال والحياد فإنه يلزم أن يبحث عن الحلول الممكنة للتغلب على المشاكل أو العوامل التي تؤثر سلباً على استقلاله وحياده ويلزمه على سبيل المثال (على وشحاته، 2014، ص50). ما يلي :

1. تعظيم وازع الضمير : لان الاستقلال في الظاهر يمكن مراقبته وقياسه، ومن ثم الضغط على مراجع الحسابات للحفاظ عليه، إلا أن المشكلة ستظل قائمه فيما يتعلق بالاستقلال الذهني، لأنه مسألة ضمير وقيم ذاتيه، لذا يجب على مراجع الحسابات أن يدرك أن نزاهته في عمله وأعماله قيمه مثل العدل والموضوعية والاحترام من أن يجعله محافظاً باستمرار على استقلاليته، وجدارته لمهنة ذات دور هادف في المجتمع.

2. تدني الآثار السلبية للخدمات الاستشارية : سواء كان مراجع الحسابات سيؤدي خدمه أداريه أو استشارية ففي الحالتين سوف يكون عرضه للانتقاد إذ كيف يؤدي هذه الخدمة للعميل الذي يراجع حساباته في نفس الوقت، وفي حقيقة الأمر لا يوجد دليل ملموس وقوى على انه سيفقد بالضرورة استقلاله، بل أن بعض مستخدمي القوائم المالية يرون أن مدى التأثير السلبي على الاستقلال وان وجد يتوقف على عدة عوامل منها حجم المكتب، الحالة المالية للعميل، مدى وجود لجان مراجعه لدى العميل ومجال ونوع الخدمة أو الاستشارة الإدارية .

دعم ادراك الطرف الثالث : بعد أن بدأت المنظمات المهنية في بعض الدول تأخذ بمفهوم الإدراك فقد استنفذ الوضع على أن الطرف الثالث في المراجعة لا يضره أن يؤدي مراجع الحسابات خدمات واستشاره أداريه.

الاستقلال والنزاهة والموضوعية:

أن معايير المراجعة المهنية تتطلب من مراجع الحسابات الحفاظ على الاستقلال، ذلك لأنه من الضروري أن تحتفظ المهنة باستقلالها حتى تستمر ثقة العامة في استقلال مراجع الحسابات ولتحقيق ذلك الاستقلال لابد أن يكون كل مراجع حسابات وفاحص قانوني مستقلاً من الناحية الذهنية والظاهرية، كما أوضحت لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية أن عدم الالتزام بهذه المبادئ ومخالفتها يمكن أن يهدد استقلال مراجع الحسابات (شحاته، 2014، م122) وهي:

1. عدم السماح لمراجع الحسابات بقيام دور الإدارة .
2. عدم السماح لمراجع الحسابات بمراجعة ما قامت به الإدارة من أعمال.
3. عدم السماح لمراجع الحسابات باتخاذ دور دفاعي عن أي طرف من مستخدمي القوائم المالية. وهناك بعض المواقف التي يرى فيها مراجع الحسابات انه من الملائم استشارة فاحصين قانونيين من منشأة المراجعة الخاصة به فيما يتعلق بالنطاق والطرق المقترحة للفحص والتحري وذلك لمساعدته في الحصول على تقارير مفصلة عن الحقائق التي توصل اليها المستشار القانوني أو فحص المزيد من الوثائق، مثل البريد الإلكتروني أو التوسع في اختبارات المراجعة لبعض الحسابات. وإذا كان الفاحص القانوني مكلفاً بالتحقيق بواسطة منشأة المراجعة فمن المتوقع أن تشترك المنشأة في الإجراءات والتحقيقات الخاصة بكل مرحلة وقد يرى المستشار أو مجلس الإدارة أن ذلك يعتبر عائق على سبيل التحقيقات.

العوامل المؤثرة على مدى درجة التعاون بين مراجع الحسابات والفاحص القانوني:

هنالك العديد من العوامل التي تؤثر على مدى التفاعل بين كلا من المراجع الخارجي والفاحص القانوني :

1. عادة ما يقع الفاحص القانوني بين المراجع الخارجي والمنشأة أثناء الفحص لذلك فإن تفهم طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي والعميل يعتبر أمراً ضرورياً لا نجاح وزيادة فعالية الاتصال أثناء إجراءات الفحوصات والتحديات ولأن المراجع

الخارجي عادة ما يكون على قدر أكبر من المعرفة بأمر الشركة بالمقارنة مع فريق الفاحصين القانونيين والمحاسبين الذين تم تكليفهم مؤخرا للتحقيق في امر معين. وقد يستطيع الفاحص القانوني الاطلاع على أوراق العمل الخاصة بالمراجع الخارجي وفريق المراجعة للمساعدة في تفهم النظم، ولكن يحتاج الوصول الى أوراق العمل الخاصة بالمراجع الخارجي، فقيام الفاحص بتقديم خطاب رسمي لمنشأة المراجعة يطلب فيه الاطلاع على هذه الأوراق على أن يتم مراجعة شروط هذا الخطاب بواسطة المستشار القانوني للمنشأة. كما أن هنالك بعض المواقف التي يسمح القانون والمعايير المهنية تستطيع من خلالها لجنة المراجعة استبعاد فريق الفحص الخاص بمنشأة المراجعة ومن الأمور التي لا بد أن تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ مثل هذا القرار عامل الوقت بالإضافة الى الادعاءات أو الأحداث الخارجية مثل بداية قضيه معينه أو وجود بعض الفحوصات والتحقيقات القانونية التي تضطر لجنة المراجعة الى المطالبة بدرجة معينه من الفصل بين المراجع الخارجي والفاحص القانوني خاصة اذا كان هنالك تساؤل من قبل دور المراجعين في ظل وجود بعض أعمال التلاعب.

2. البيئة التنظيمية المحيطة بالمراجع الخارجي: تقتضى المتطلبات التنظيمية الجديدة الخاصة بقانون ساربنز اوكسلى الصادر في عام 2002م والذي يهدف الى تحقيق توقعات أسواق راس المال بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ، الى قيام المراجع الخارجي بالاشتراك في معظم التحقيقات والتحديات الى حد ما، خاصة تلك المواقف التي تتضمن أن ادعاءات القوائم المالية محرفة نتيجة لاحتوائها على تصرفات غير قانونية. أن تفهم مسئولية مراجع الحسابات وفريق الفحص (المستشار القانوني والفاحص القانوني) قد تحتاج الى طلب بعض المدخلات من المراجع الخارجي عند بداية التحري، أما فيما يتعلق بنتائج المستشار القانوني يمكن أن تكون بعيدة عن أعين المراجع الخارجي.

أثار معيار استقلال وحياد المراجع:

هنالك الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع أن العلاقات التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها وما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد تثير شكوكا لدى الجهات المختلفة والتي لا تدرك اهمية حيادية تلك المعلومات والضوابط الموضوعية على استخدامها. لذلك يجب أن يتم التطرق لاهم العناصر التي تدعم استقلاليته (شاهين، 1986م، 55):-

1. يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع أطرافه والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل الإدارة غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الإقناع.
2. أن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته، ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام.
3. تمثل إدارة المنشأة أو مجلس الإدارة مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات كما إنها في الوقت نفسه مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية.

المحور الثاني الأداء المالي:

مفهوم الأداء المالي:

يعد مفهوم الأداء عموما والأداء المالي خصوصا من اكثر المفاهيم الإدارية، التي تنطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي منشأة لذا فان الأداء ليس بمفهوم جديد على الأدبيات الإدارية والدراسات المحاسبية، وقد سعت الشركات حديثا وقيما الى تحقيق أهدافها المتمثلة في الكفاءة والفعالية التي تمت صياغتها، ويحظى الأداء

المالي في الشركات والمؤسسات بكافة أنواعها باهتمام شديد 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 محدده لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة ، وتقييم الأداء عمليه شامله تخص كل الأفراد العاملين في المؤسسة مهما كان موقفهم في الهيكل التنظيمي وهذا يشعر الجميع بالعدالة. (السيبي، 1998م، 65).

أن الأداء في اللغة هو الفعل والعمل ويقال أدى العمل إذ قضاه وعمله (اليسوعي ، 1986م ، 263). وهو الفعل والعمل ، ويقال أدى العمل :قضاه وانجزه ، وأدى الشيء : قام به ، وأدى الدين : قضاه ، أدى الصلاة : قام بها ، وأدى الشهادة ادلى بها ، وأدى إليه الشيء أوصله إليه (إبراهيم، 1998 ، 10).

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء ويرجع هذا الاختلاف الى تباين وجهات نظر المفكرين والكتاب في هذا المجال وعرف بأنه المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام الى تحقيقها ، ويعرف أيضا بأنه قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضى المساهمين والعمال.(عبد المحسن ، 1997 ، 3).

ويعتقد البعض أن الخلاف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها الباحثون مع القول أن هذا الاختلاف إنما يعود لتنوع أهدافه واتجاهات الباحثين في دراساتهم ، كما يعرف الأداء أيضا بأنه مركز ذو مسؤوليه مما يعنى الفعالية والإنتاجية التي تبلغ بهما هذا المركز لأهدافه والفعالية تحدد أي مستوى تتحقق فيه الأهداف والإنتاجية و تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك ، ويعرف أيضا بأنه عمل الأشياء الصحيحة بطريقه صحيحة ، ويعبر عن إمكانية المنظمة في تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعيدة الأمد باستخدام مجموعته من المؤشرات بهدف تحديد مدى كفاءة النشاط عن فتره زمنييه محدده.

اهمية الأداء المالي:

يركز الأداء المالي على استخدام نسب بسيطة بالاستناد الى مؤشرات مالية يفترض بانها تعكس إنجاز الأهداف الاقتصادية للمنشأة ، ويعد الأداء المالي بأنه وصف وضع المنشأة الآن' وتحديد الاتجاهات التي استخدمتها للوصول الى آلية من خلال دراسة المبيعات ، الإيرادات ، الموجودات ، المطلوبات ، صافي الثروة ويعكس كفاءة السياسة المالية للمنشأة ، حيث تنبع اهمية دراسة الأداء المالي من خلال :

1. متابعة ومعرفة نشاط المنشأة وطبيعته .
2. متابعة ومعرفة بالظروف المالية والاقتصادية المحيطة.
3. المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية .
4. المساعدة في فهم التفاعل بين البيانات المالية .

وقد اجمع الباحثون على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي التي تعرف بانها سلسله من الأساليب المالية التي يمكن استخدامها لتحديد قوة المنشأة وضعفها ، وتستخدم النسب المالية بصوره رئيسيه في هذا التحليل من اجل مقارنة الأداء المالي الحالي والمتوقع ومعرفة نواحي الاختلاف ، ويؤدى التحليل المالي الى تعظيم المنشأة ، وأيضا التحليل المالي ضروري للتعرف على المركز المالي الحالي ، والتحليل المالي يعد أداة للكشف عن مواطن القوة والضعف في المركز المالي وفي السياسات المالية التي تؤثر على الربحية والكشف عن مواطن القوة يتيح للإدارة فرصة استغلالها. ويرى البعض انه دراسة الأداء الماضي للمنشأة وتقييم ظروفها الحاضرة ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل ، ويعد ذو اهمية قصوى لعملية التخطيط المالي للمنشأة .

تقييم الأداء المالي:

تكمن أهمية تقييم الأداء في المنشأة فيما يلي: (توفيق، 3، 1998)

1. تساعد على توجيه الإدارة العليا الى المراكز المسئولة والتي تكون اكثر حاجة الى الإشراف.
2. يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المنشأة حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها ، وكذلك إبراز العناصر الغير منتجه التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها .
3. مساعدة المسئولين على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم .

أهداف الأداء المالي :

أن التطرق بالدراسة لأهداف المنشأة في عملية تقييم أدائها امر ضروري لا يمكن الاستغناء عنه ، إذ نجد أن معظم طرق تحديد مؤشرات ومعايير التقييم تتطلب تحديد الأهداف ، وبصفة عامه يمكن تحديد الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها في الأهداف التالية:

1. السيولة واليسر المالي ، والمردودية ، أنشاء القيمة وهذا يعتبر هدفا جديد فرضته الوضعية الراهنة للمحيط الخارجي للمنشأة ثم التوازن المالي وتقيس السيولة بالنسبة للمنشأة في قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة أو قدرتها على التمويل بسرعة الأصول المتداولة .

2. التوازن المالي : يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المنشأة المالية . ويمثل التوازن المالي في لحظه معينه التوازن بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامه بين استخدامات الأموال ومصادرها. ومما سبق يظهر التوازن المالي يسهم في توفير السيولة واليسر المالي للمنشأة حيث تكمن أهميته في : (عشى ، 2000م ، 47).

أ. تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمه

ب. ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي .

ت. الاستقلال المالي التام للمنشأة تجاه الغير .

ث. تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المنشأة

- ج. المردودية : كمفهوم عام نزل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعمل تتمثل في الراس المالي الاقتصادي .

ح. إنشاء القيمة : إنشاء القيمة للمساهمين ، تعنى القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافيها من الأموال المستثمرة حاليا والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل . وإنشاء القيمة يعتبر معيارا حديثا على عكس المردودية التي تعتبر معيارا تقليديا يكشف عن قدرة المنشأة على إثراء أصحاب المشاة .

متابعة تنفيذ أهداف المنشأة المحددة ضمن الخطة المرسومة والمحدد لها . ويتم ذلك الى بالاستناد الى البيانات والمعلومات المتوافرة عن سير الأداء (فضاله ، 1996م ، 23).

3. قياس مدى نجاح المنشأة من خلال سعيه لمواصلة نشاطه بغية تحقيق أهداف وتوفر المعلومات لمختلف المستويات والجهات خارج المنشأة.

4. الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط المنشأة وإجراء تحليل شامل لها مع بيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة ، وتصحيحها والعمل على تلافيتها مستقبلا .

5. توفير البيانات والمعلومات الإحصائية عن نتائج تقييم الأداء في المنشأة الى الأجهزة الرقابية
6. تقديم قاعدة بيانات ومعلومات عن أداء المنشأة تسهم في وضع السياسات والدراسات والبحوث المستقبلية التي تعمل على تحسين أنماط الأداء ورفع كفاءته .

ماهي مراحل تقويم الأداء المالي؟

أن عملية تقويم الأداء المالي عملية معقدة تتدخل فيها عوامل عديدة ونتوخى من وراءها تحقيق أهداف عديدة على درجه كبيره من الأهمية ، الأمر الذى يتطلب من القائمين عليها تخطيطا جيدا 'اتباع خطوات منطقيه متسلسله لكي تحقق الأهداف المنشودة ويمكن إيجاز خطوات تقويم الأداء المالي في : (مطر، 1999م، 112) :

1. مرحلة التخطيط والإعداد والتحضير ، حيث يجب التعرف على طبيعة العمل المراد تقويمه ، والتعرف على الهيكل التنظيمي للوحدة لمعرفة خطوط الاتصال وبالتالي متابعة المسئوليات وإعداد أدوات التقويم وتحديد المراكز المسئولة عن عملية التقويم.
2. عملية تحديد الأهداف ، حيث يعرف المعيار بأنه الهدف الذى سيتم مقارنته بالإجراءات والنتائج اللاحقة ، فمن خلال المعايير يمكن مراقبة أداء الوحدة بطريقه كفؤ وتساعد في التعرف على الأداء الفعلي للوحدة ، ويجب إعداد المعايير التي تمثل الأداء المرغوب أو المستهدف الذى تسعى في الوصول .إليه .
3. مرحلة قياس الأداء :تستوجب عملية تقويم الأداء إجراء المسح الميداني الشامل للوحدة بغرض التعرف على سائر العمليات والمراحل التي تقوم بها الوحدة بهدف التوصل الى خصائص النشاط الذى تمارسه الوحدة ، وعادة ما يتم قياس الأداء الفعلي من خلال استخدام النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية للحصول على البيانات والمعلومات ، ويجب توافر أفراد مدربين للقيام بهذه الأعمال مع ضرورة استخدام الأساليب الحديثة وسرعة نتائج قياس الأداء على المختصين ، إذ أن لعامل السرعة اثره في فعالية النظام الرقابي .
4. مرحلة تحليل البيانات وتصحيح الانحرافات : يتوقف اتخاذ قرار لتصحيح انحراف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقا ، وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط ، فان تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذى يجب أن يكون في الوقت المناسب ومحددا بوضوح نوع التصحيح المطلوب ، أخذ ينفي الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار .
5. مرحلة تقارير الأداء : بعد الانتهاء من عملية التقويم فان الأمر يتطلب إعداد تقرير شامل يتضمن النتائج التي تم الوصول إليها ، مع بيان الانحرافات في الأداء وموقعها والمسئول عنها وماهي طريقة معالجتها .

مقومات الأداء الجيد

يقصد بمقومات الأداء الجيد مجموعه من الخصائص والمتطلبات التي يلزم توفرها للحكم على مدى جودة وكفاءة أداء المنشأة ومنها(ذكى وعلى، 2014م، 96):

1. الإدارة الاستراتيجية : هي ذلك الأسلوب الذى من خلاله تقوم الإدارة العليا ببناء استراتيجيات المنشأة لتحديد التوجهات الطويلة الأجل ، وتحقيق الأداء من خلال التصميم الجيد لكيفية التنفيذ المناسب ، والتقييم المستمر للاستراتيجيات الموضوعية .
2. الشفافية : هي الحق في الوصول للمعلومات ، ومعرفة أليات اتخاذ القرار المؤسسي وحق الشفافية مطلب ضروري لوضع معايير أخلاقية ، وميثاق عمل مؤسسي لما تؤدى إليه من الثقة ، والمساعدة في اكتشاف الأخطاء

3. إقرار مبدأ المساءلة الفعالة: وهو مبدأ مكمل لتقييم الأداء فالموظف الذى يعطى مسئوليات وصلاحيات أداء وظيفه محدد يكون مسئولاً عن المهام ، فعند استخدام المساءلة كاليه لتقييم الأداء يكون التركيز على كل مستوى من مستويات الأداء الذى تحققه ومدى فعالية نظام المساءلة الذى تم اتباعه في ظل توفر عناصر تطبيق المساءلة الفعالة.
4. تطوير النظم المحاسبية: أي أن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يمكن من الحصول على البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعتبر إحدى مرتكزات رقابة الأداء ، كما انه يساهم في بيان مدى التقيد بالقواعد المطبقة ويسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارس.

خصائص عملية تقويم الأداء:

- تختلف عملية تقويم الأداء من مؤسسه لأخرى ، ومن قسم لأخر ويرتبط تقويم الأداء بالمؤسسات المتنوعة بوحدها وأقسامها ، وبالأفراد الذين يعملون فيها إذ أن عملية تقويم الأداء تتصف بالخصائص والسمات الآتية: (موسى ، 1972م ، 39).
- 1 أن عملية تقويم الأداء وظيفه من وظائف الإدارة وليست وظيفه بذاتها ، مما يعنى إنها عمليه لا يمكن مباشرتها بصفه منفرده بذاتها ويترتب على كونها وظيفه أنها ليست سلطه قائمه بذاتها بمعنى أنها لا تمتلك التنفيذ ، وإنما تستهدف الوقوف على ما يجرى في المجال الإداري بقصد التأكد من انه يسير وفقاً لما هو مرسوم .
- 2 تتعلق عملية تقويم الأداء بالمستقبل فوجودها لاحق للنشاط ذاته ، فهي لا توجد إلا حيث ما يوجد نشاط تراقبه ، فعليه عملية النشاط تسبق بالضرورة بدء عملية التقويم .
- 3 أن عملية تقويم الأداء عمليه دائمه ومستمره ، أيهي عمليه مستمره ومتحركة يقصد بها الوقوف على مدى ارتقاء أداء الوحدة الاقتصادية على مدار الفترات الزمنية المختلفة .
- 4 أن عملية تقويم الأداء تعبر عن فكره نسبيه أو مقارنه وتعنى أنه إلا تخرج عن كونها أسلوب لتقدير موقف يتم دراسته بهدف معين ، فتقويم أي نشاط يسعى الى التعرف على مدى تحقيق النشاط للهدف أو الأهداف التي نشأ من أجلها.

أسس وعناصر تقويم الأداء:

- من اهم الأسس التي يعتمد عليها في تقويم أداء المنشآت (متولى، 1989م، 387):
1. لا بد أن تقوم عملية الأداء على إيجاد نوع من التوافق بين المعايير التي تتضمنها تلك العملية وبين أهداف المنشآت المقترحة.
2. لا بد أن تتضمن عملية تقويم الأداء تحقيق مستوى معين من التوافق بين هدف المنشأة وخطة التنمية القومية حتى لا يتم التعارض بينهما .
3. حتى يتم نجاح عملية تقويم الأداء لا بد من توافر المعلومات والبيانات الدقيقة التي تساعد في تحقق الأهداف. هذا وتأتى اهمية تقويم الأداء من الحكم على مدى كفاءة الأداء في المنشأة ومدى قدرة الإدارة بمختلف مستوياتها في استخدام الموارد المتاحة الاستخدام الأمثل للموارد. وذلك باكتشاف أي انحرافات أو فروق بين ما هو مخطط مسبقاً وما هو منفذ فعلاً ، سواء كانت انحرافات موجب أو سالبه أي التعرف على مناطق القوة والضعف ، والعمل على معالجتها أو تقليلها بقدر المستطاع مما يحقق تقليل التكاليف ورفع الكفاءة مما يؤدي الى تحقيق الأرباح وهو احد أهداف المنشأة ويمكن إيجاز عناصر تقويم الأداء في (فيروز ، 2001م ، 29):-

1. الفعالية: ويقصد بها فحص مدى تحقيق النتائج أو الأهداف المرجوة ، ويتم ذلك بمراقبة تقويم الأداء والاستخدام الأمثل وتحقيق الأهداف .
2. الكفاءة: ويقصد بها فحص العلاقات بين المخرجات من السلع والموارد التي استخدمت من اجل إنتاجها ، وتحديد مدى الانتفاع من الموارد المستخدمة سواء كانت بشريه أو ماديه .

3. الاقتصاد: ويقصد به استخدام الموارد باقل نكلفه ممكنه مع الأخذ في الاعتبار الجودة المناسبة – أي بمعنى لا يكون تقليل التكلفة على حساب الجودة .
المبادئ العلمية لتقويم الأداء:
هنالك مجموعه من المبادئ لتقويم الأداء يجب مراعاتها عند التقييم سواء كان على مستوى المنشأة أو الوحدة أو القطاع القومي بغض النظر عن النشاط وتتمثل هذه المبادئ في الاتي(فيروز، 2001م، 30):
 1. الشمول: يجب أن تكون عملية تقويم الأداء شامله لكافة أنشطة المنشأة وكافة مستويات النشاطات ، ويجب أن لا تنحصر في نشاط معين ، وتشمل جميع جوانب الأداء المختلفة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو إدارية أو فنية.
 2. المرونة والوضوح : يجب أن تكون عملية تقويم الأداء مستقرة لفترات طويلة حتى يتم التقويم ، ويجب أن تكون واضحة ومرنه مع كافة ظروف وحالات المنشأة ، والتطورات ، ومواكبة التطورات العلمية والاكتشافات الحديثة .
 3. الدورية: يجب أن تتسم عملية تقويم الأداء بصوره دوريه ومنتظمة وقصيره ، حتى يتم معالجة الانحرافات في وقت مبكر حتى لا تحدث خسائر كبيرة للمنشأة .
 4. أن تؤدي عملية تقويم مراجعة الأداء الى تحقيق أهداف المنشأة باقل تكلفه واكبر عائد ممكن .
 5. أن يتم مقارنة العائد بالتكلفة على أن يكون العائد من التقويم اكبر من التكلفة –أي مراعاة التكلفة والنفع
 6. أن تبني عملية تقويم الأداء على أسس موضوعيه في كافة المقاييس والمفاهيم .

معايير ومؤشرات تقييم الأداء:

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

عرفت معايير تقييم الأداء بانها "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". (الحارس، 2004، م، 428) .

كما أنها عرفت بانها أدوات كميته هي التي توفر مؤشر أداء المنشأة بناء على العمليات المحددة والنشاط والمهام حسب المخرجات المتوقعة منها (مازون ، 2005م، 85). ويمكن تلخيص أهم أنواع معايير الأداء في الأنواع التالية:

1. المعايير الاجتماعية: حيث أن كل نشاط أو وظيفة لابد من أن يكون لها اثر واضح على المجتمع الذي يؤدي فيه هذه الوظيفة أو النشاط ومن أهم المعايير الاجتماعية:

أ. ما اذا كانت التقارير المالية يتم التقرير عنها وفقا لسياسة الإفصاح .

ب. ما اذا كان يتوافر في التجهيزات المتعلقة بالإنتاج درجة أمان مناسبة من المخاطر .

ت. ما اذا كانت سياسة الأجور تتسم بالاعتدال .

ث. ما اذا كانت سياسات التوظيف التي تتبناها الإدارة تتسم بالعدالة .

2. المعايير الاقتصادية: ومن أمثلتها ما يلي (زكي وعلى ، 2014، م، 102):-

أ. ما اذا كانت عوامل النشاط تستخدم استخداما اقتصاديا ولا يوجد بها إسراف أو مبالغة.

ب. ما اذا كانت الأنظمة الموضوعية تتسم بالمرونة أم أنها ليست مرنة مما يؤدي الى تعقيد العمل .

ت. ما اذا كانت المنشأة قادره على مواجهة شدة المنافسة ولديها القدرة على البقاء في دنيا الأعمال .

3. المعايير القانونية: وهي تمثل القوانين والتعليمات التي تصدرها الهيئة والمنظمات الحكومية والاطار الذي يجب أن تعمل في حدوده جميع الوحدات الاقتصادية ، مما يعنى انه يجب أن تتماشى سياسات وخطط المنشآت مع القوانين ومن أمثلة المعايير القانونية:

أ. قوانين العمل والعاملين

ب. توزيعات الأرباح في المنشآت المختلفة .

ت. الالتزام بسياسات التسعير .

ث. الالتزام بالإجراءات واللوائح الداخلية للمنشأة وغيرها .

4. معايير تتعلق بالمهارة الإدارية: وهي المعايير التي تستخدم للتأكد من مدى التوافق بين السياسات والإجراءات المنفذة مع التخطيط المستهدف مثل (عثمان، 2016، م، 121):

أ. ما اذا كان الإنتاج الفعلي يتطابق مع خطط الإنتاج المحددة مقدما من حيث الجودة والكمية والتكاليف .

ب. ما اذا كانت سياسات الشراء والتخزين التي تتبعها الإدارة تتسم بالكفاءة والفعالية .

ت. المعايير المثالية: وهي التي تفترض الظروف المثالية للإنتاج عند اقصى كفاءة للتشغيل بدون أعطال أو توقف للآلات أو خطأ من العاملين كما تستدعى جهدا مميذا من العمال الذي يمكن الوصول إليه باستخدام العمال المهرة ذو الكفاءة العالية

والعاملين بجهدهم المميز طيلة الوقت، ولا شك أن هذه الافتراضات مثاليه نظريه غير قابله للتحقق في معظم الأحيان، وتولد شعورا بالإحباط لعدم التمكن من الوصول إليها في معظم الأحيان وتجاهلها وتطبيقها من قبل العاملين .
ث. المعايير العادية الطبيعية: هي معايير ممكنه، وقابله للتحقيق، تأخذ الظروف المتوقعة للتشغيل، وتسمع بالضياح الطبيعي .
وتتخذ هذه المعايير عادة كأساس للحوافز التشجيعية والمكافئات للعاملين بعد استشارتهم بوضعها.

مواصفات معايير الأداء:

لابد أن تتصف معايير الأداء بعدة مواصفات تتمثل في (الحناوي ومصطفى، 2008م، 58):-

1. أن تنبع المعايير من فهم عميق للمشكلات محل الدراسة وان تكون بسيطة قدر المستطاع وواضحة وقابله للقياس .
2. أن تكون المعايير عمليه قابله للتطبيق من حيث توفير جمع البيانات، وان تجمع بين الكفاءة والفعالية وكفاءة استخدام الموارد وإنجاز النتائج المرغوبة .
3. أن تكون على درجه عاليه من قياس المستويات المتعدده، وتكون متسلسله وقليله العدد حتى تمكن متخذ القرار من متابعتها باستمرار .
4. أن يتم مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد المعايير والمؤشرات حتى يتم تسهيل وتقبل وتفهم الجميع لها، ويستطيعون تنفيذها بسهولة، ولا بد من الاعتماد على ذوى الخبرة والكفاءة من هذه المعايير .
5. الاعتماد على البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشأة في الوصول الى 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 .
6. أن يكون المعيار مقياسا صادقا لمدى فعالية استخدام موارد الوحدة الاقتصادية .
7. أن يكون المعيار حساسا للتغير في الأداء بحيث يعكس مدى قوة واتجاه هذا التغير، ويجب أن تتوافر فيه خاصية التحفيز الى تغير مستوى الأداء .
8. أن يسمح المعيار بمقارنة أداء الوحدة الاقتصادية حاليا بأدائها في الفترات السابقة وكذلك مقارنة الأداء بأداء وحدات أخرى .
9. عند وضع معايير الأداء لابد من فحص وتحليل البيانات المحاسبية لاستبعاد تأثير العوامل التي تخرج عن نطاق سير الوحدات الاقتصادية .

المشكلات التي تواجه عملية تقويم الأداء:

عند القيام بعملية تقويم الأداء يقابل القائم بالعملية عدة مشاكل وصعوبات نتيجة نقص بعض المعلومات والبيانات اللازمة لإجراء عملية التقويم، وتتمثل اهم هذه المشكلات في قصور نظم المعلومات في بعض المنشآت، حيث يعتبر وجود نظام متكامل للمعلومات الفنية والاقتصادية والمالية والإدارية احدى الركائز التي تقوم عليها عملية التقويم، ففي بعض المنشآت لا يوجد لديها نظام للمعلومات، وترجع قصور نظم المعلومات (مازون، 2005م، 76) :

1. ضعف الرقابة الداخلية، خصوصا ما يتعلق بعمليات الشراء والتخزين والإنتاج والتحصيل ومراقبة العاملين
2. قصور نظم التكاليف المطبقة وعدم تكاملها، بالإضافة الى عدم تطبيق نظرية القياس الحدي للتكاليف الفعلية.
3. عدم وجود نظام للمحاسبة الإدارية في معظم المنشآت، أما بسبب حداثتها أو لعدم الأيمان بجداها.
4. صعوبة القياس وتحديد بعض معايير الأداء في بعض الأنشطة الاقتصادية.

المحور الثالث دراسة الحالة:

أولاً نبذه تعريفه عن ديوان المراجع القومي (حامد، مقابلة، ديوان المراجعة القومي، الخرطوم 2018م)،
نشأ الديوان لأول مره كشكل مصلحه (مصلحة المراجعة) ، تابع للسكرتير الإداري في عام 1920م أبان حقبة
الاستعمار الإنجليزي حيث دخل السودان عدة مشروعات اقتصادية كبرى تكاد تكون طفرة إنمائية في العالمين العربي
والأفريقي، حيث أسست إدارة مشروع الجزيرة. بالإضافة الى صدور قانون الشركات لسنة 1925م مما استوجب معه وجود
مراجعة خارجية لتقوم بالرقابة على المسار المالي والحسابي لتلك المؤسسات الكبرى وباقي الوحدات والمراكز، وفي عام
1933م صدر أول قانون للمراجعة برئاسة المراجع العام، تلاه صدور قانون ديوان المراجع العام في العام 1970م والذي
الغى سابقه وحدد القانون الجديد واجبات وسلطات واختصاصات الديوان من الناحية القانونية والمهنية مواكبة للتطور
الإداري والاقتصادي للدولة، وفي العام 1986م صدر قانون جديد للديوان الغى بموجبه قانون عام 1970م. ومن اهم
سماته أصبحت الشهادة الجامعية مدخلا للخدمة، وتلاه تعديل القانون في عامي 1990م ثم 2010م وهو الساري العمل
به حتى الآن. يضع ديوان المراجعة القومي معايير للمراجعة في كل السودان، ويتولى الرقابة على الأداء المالي للحكومة القومية
، بما في ذلك تحصيل الإيرادات وانفاق المصروفات وفقاً للموازنات المعتمدة من الهيئة التشريعية القومية والولائية، ويعين
رئيس الجمهورية بموافقة ثلثي أعضاء المجلس الوطني المراجع العام من المؤهلين مهنيا ليرأس الديوان القومي للمراجعة
.ويؤدى القسم أمام رئيس الجمهورية ويعزل المراجع العام بذات الإجراءات التي عين بها. ومن مهامه مراجعة الأجهزة
الاتحادية مثل: الأجهزة الدستورية والسياسية، الوزارات والمصالح، الهيئات والشركات المملوكة للدولة أو التي تساهم فيها
بنسبه لا تقل عن 20%، بنك السودان المركزي والبنوك التجارية والمتخصصة والتي تساهم فيها الدولة بالنسبة المذكورة
، الزكاة، الصناديق، فضلا عن الأجهزة الولائية سواء كانت سيادية أو ولائية بما في ذلك المحليات والهيئات والشركات
والصناديق .

اختصاصات الديوان

يختص الديوان بالاتي:

1. مراجعة أي عمل يعهد إليه من رئيس الجمهورية أو المجلس الوطني أو المجلس الولائي .
2. التأكد من وجود نظم رقابه داخلية ومدى تطبيقها وتقييم فعاليتها واتساقها وتحديد نقاط ضعفها وإصدار توصيات بشأنها
3. مراجعة القوائم المالية للأجهزة الخاضعة للمراجعة
4. القيام بمراجعة الأداء وفحص النظم بغرض توفير التقييم الموضوعي البناء للتأكد من أن الموارد تدار باقتصاد وكفاءة وفعالية لتحقيق الأهداف .
5. تقييم الأداء المالي الكلى لأجهزة الدولة الخاضعة للمراجعة .
6. إعداد تقرير تفصيلي بعد كل مراجعه يتضمن النتائج وإرساله للجهة التي مراجعتها وفقاً للأسس والمعايير المهنية المتعارف عليها .
7. إعداد تقرير سنوي بنتائج مراجعة الأجهزة ورفع له لرئيس الجمهورية والمجلس الوطني والمجالس التشريعية الولائية حسب الحال خلال مدة لا تتجاوز تسعة اشهر من نهاية السنة المالية .
8. متابعة تقديم حسابات الأجهزة الخاضعة للمراجعة أو تلك التي يكلف بمراجعتها في الموعد المحدد قانونا وأخطار رئيس الجمهورية بأي تأخير في تلك الحسابات
9. إجراء أي مراجعه مسبقه أو مستمرة أو لاحقه أو مراجعة أداء شاملة أو بيئية أو رقابة على نظم المعلومات

10. فحص العقود واتفاقيات القروض والمنح بغرض التأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح ومتابعة التنفيذ .
 11. الاشتراك والتنسيق مع الجهات المختصة في تطوير مهنة المراجعة .
 12. تمثيل السودان في هيئات ومنظمات الرقابة المالية والمحاسبية الدولية والإقليمية .
 13. تمثيل السودان في أي هيئة أو لجنة للرقابة المالية تنشأ بموجب أي اتفاقه متعلقة بأي مشروع للاستثمار المشترك.
- هذا وللدبيان العديد من السلطات منها :

1. ممارسة جميع السلطات التي تمكنه من المراجعة والتحقق من تنفيذ القوانين واللوائح والنظم الإدارية والمحاسبية بما يحقق الأهداف الموضوعية باقتصاد وكفاءة وفعالية .
2. طلب أي مستند أو دفتر أو سجل أو عقد أو دراسات أو خطط أو مكاتبة ذات طابع عادي أو سرى يرى أنها لازمه لأغراض المراجعة .
3. الدخول في أي وقت ، بإخطار مسبق أو بدون أخطار في أي مكان أو زمان يتبع لأي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة.
4. فحص أي من القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية ونظم المعلومات والسياسات والإجراءات الخاصة بالأجهزة الخاضعة للمراجعة .
5. أن يطلب من رئيس الجهاز الخاضع للمراجعة استرداد أي مبالغ من أي شخص مسئول أو مؤتمن على أموال أي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة أن يرد شخصيا أي مبالغ يكون صرفها عمدا أو خطأ أو إهمالا بسبب المبالغة والإسراف أو تجاوز الاعتمادات المصدقة أو لأي سبب آخر ، وبالرغم من ردها يقدم الديوان تقريراً الى رئيس الجهاز المعنى لاتخاذ الإجراءات القانونية في مواجهة ذلك الشخص وإخطار وكيل النيابة المختص بذلك ، وكذلك قد تتضمن الإجراءات إيقاف الشخص المتسبب في الإضرار اذا اقتضت الضرورة ذلك .

ثانياً: تحليل بيانات الدراسة

أداة الدراسة :

تم تصميم إستبانته بشكل خاص لجمع البيانات اعتماداً على الدراسات السابقة والمراجع المتعلقة بموضوع الدراسة وآراء عدد من أعضاء هيئة التدريس ذوي الخبرة في هذا المجال (تاج الدين وآخرين، 2018م)، وكذلك بعض المحاسبين والمراجعين وأصحاب الخبرة في مجال المحاسبة، وذلك لتحديد فقرات الاستبانة، وتحكيمها. ثم تم توجيه الاستبانة الى عينه الدراسة تتكون من 50 فرداً من الموظفين بديوان المراجعة القومي عشوائياً، وتمت أعادتها بالكامل وتتكون الاستبانة من جزأين :

الجزء الأول: يتضمن المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة) وذلك للوقوف على بيان هذه المعلومات ودورها في الدراسة .

الجزء الثاني: عبارات الاستبانة، وقد وجهت لموظفي الديوان (عينة الدراسة) والتي تم اختيارها بطريقه عشوائية كما ذكر أنفاً، وقد احتوت على (7) أسئلة وعلى كل فرد من عينة الدراسة تحديد أجابه واحده وفق مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشده، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشده) وذلك على فرضية الدراسة .

وثبات وصدق الاستبانة

ثبات أداة الدراسة يعنى التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (السعاف، 1995، 450).

استخدمت طريقة الفأكرونباخ لقياس ثبات الاستبانة عن طريق معامل الفأكرونباخ الإحصائي وقد كانت النتيجة 75. من 1 وهذا يدل على ثبات عبارات الاستبانة . أما صدق الاستبانة فيعني أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه ، كما يقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها من الناحية الثانية (العبيدات وآخرين ، 2002 ، 179) .

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

الأساليب الإحصائية المستخدمة

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

1. التوزيع التكراري للإجابات والنسب المئوية

2. الوسط الحسابي والانحراف المعياري

3. اختبار مربع كأي لاختبار الفرضية

ولتطبيق الأساليب والطرق 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 استخدم برنامج Microsoft office Excel 2007

تطبيق أداة الدراسة:

وزعت الاستبانة على عينة الدراسة وتم تفرغ البيانات في جداول أعدها الباحث لهذا الغرض ، حيث تم تحويل المتغيرات

الاسمية (أوافق بشده ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق يشده) الى متغيرات كمي (1،2،3،4،5) على الترتيب ، واعد

الباحث الجداول اللازمة .

تحليل البيانات واختبار صحة الفرضية

جدول رقم (1) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

الفئة السنه	اقل من 30	40_30	50_41	60_51	اكثر من 61	المجموع
التكرار	11	9	15	15	-	50
النسبة	%22	%18	%30	%30	-	%100

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول أن 15 فردا ونسبة 30% تتراوح أعمارهم بين 60_51 سنه وان هنالك أيضا 15 فردا ونسبة 30% تتراوح

أعمارهم بين 50_41 سنه ، وان 11 فردا ونسبة 22% أعمارهم تقل عن 30 عاما ، وان 9 أفراد ونسبة 18% تتراوح أعمارهم

ما بين 40_30 سنة. نلاحظ من الجدول أعلاه ان 70% من الأشخاص المبحوثين نشطين اقتصاديا وأعمارهم اقل من 50

عاما ، بينما 30% هي كوادرات ذات خبرة يمكن أن تشرف على الفئات النشطة اقتصاديا بصورة جيدة

جدول رقم (2) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

التخصص	دبلوم وسيط	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراة	أخرى	المجموع
التكرار	3	23	1	17	5	1	50
النسبة	%6	%46	%2	%34	%10	%2	%100

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول (2) أن 23 فردا وبنسبة 46% مؤهلهم العلمي بكالوريوس ، وان 17 فردا وبنسبة 34% مؤهلهم العلمي ماجستير ، وان 5 أفراد وبنسبة 10% مؤهلهم دكتوراة ، وان 3 أفراد وبنسبة 6% مؤهلهم العلمي دبلوم وسيط وأن فردا واحدا وبنسبه 2% مؤهلهم دبلوم عالي ، وان فردا واحدا وبنسبة 2% مؤهله العلمي بخلاف المؤهلات المذكورة . فعليه نلاحظ أن 98% من الباحثين تتراوح مؤهلاتهم العلمية بين الدبلوم الوسيط والدكتوراة مما يدل على تفهمهم لموضوعات الاستبانة المعروضة ولفهمهم الأسئلة والإجابة بصورة مثالية.

جدول رقم (3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص	محاسبة	إدارة أعمال	اقتصاد	د. معرفية	أخرى	المجموع
التكرار	41	5	-	-	4	50
النسبة	82%	10%	-	-	8%	100%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول (3) أعلاه أن 41 فردا وبنسبة 82% تخصصهم العلمي محاسبة ، وان 5 أفراد وبنسبة 10% تخصصهم العلمي إدارة أعمال ، وان 4 أفراد وبنسبة 8% تخصصهم العلمي بخلاف تخصصات الباحثين المذكورين ، لذا تلاحظ أن 92% من الباحثين تخصصهم علوم إدارية (محاسبة إدارة أعمال) مما يؤكد استيعابهم للموضوع المدروس بصورة جيدة.

جدول رقم (4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	محاسب	مدير مالي	مدير إدارة	مراجع خارجي	أخرى	المجموع
التكرار	12	2	3	30	3	50
النسبة	24%	4%	6%	60%	6%	100%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية لسنة 2018م

يتضح من الجدول (4) أن هنالك 12 فردا وبنسبة 24% مساهم الوظيفي محاسب ، وان اثنان وبنسبة 4% مساهم الوظيفي مدير مالي ، وان 3 أفراد وبنسبة 6% مساهم الوظيفي مدير إدارة وان 30 فردا وبنسبة 60% مساهم الوظيفي مراجع خارجي وان 3 أفراد وبنسبه 6% لديهم مسميات وظيفية أخرى. تلاحظ أن 94% من الباحثين يعملون في المجال المالي سواء كانوا محاسبين أو إداريين أو مراجعين وهي الفئة المراد بحثها لذا فهم على قدرة تامة للأداء بمعلومات ذات ثقة عالية.

جدول رقم (5) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	اقل من 5 سنوات	من 5_10	من 10_15	من 15_20	20 فأكثر	المجموع
التكرار	16	10	2	11	11	50
النسبة	32%	20%	4%	22%	22%	100%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول (5) أن 16 فردا وبنسبة 32% خبرتهم اقل من 5 سنوات ، وان 10 أفراد وبنسبة 20% خبرتهم تتراوح بين 5_10 سنوات وان فردان وبنسبة 4% تتراوح خبرتهم بين 10_15 وان 11 فردا وبنسبة 22% تتراوح خبرتهم بين 15_20 ، وان 11 فردا وبنسبة 22% خبرتهم اكثر من 20 عاما.

لذا نلاحظ أن 68% من المبحوثين تتراوح خبراتهم أكثر من 5 سنوات وتمتد لتكون أكثر من 20 عاما. مما يدل على انهم ذوي خبرة عالية في المجال المهني. وبالتالي إجاباتهم ناتجة عن تجربة حقيقية مؤكدة.

جدول رقم (6) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية

بيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
التكرار	164	163	17	6	-	350
النسبة	46.9%	46.6%	4.9%	1.6%	-	100

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م

نلاحظ من الجدول (6) أن تكرارات الموافقين بشدة على جميع عبارات الفرضية يبلغ 164 تكرارا وبنسبة 46.9% وعدد تكرارات الموافقين بدون تشدد بلغ 163 تكرارا وبنسبة 46.6% ، والمحايدين 17 تكرارا وبنسبة 4.9% ويبلغ تكرار غير الموافقين 6 تكرارات وبنسبة 1.6%

مما تقدم يلاحظ الباحث أن حوالي 94% من التكرارات يوافقون على عبارات الفرضية الأولى بتكرار مقداره 327 مقارنة بغير الموافقين والمحايدين والبالغ تكرارهم 23 ونسبة 6% وهذا دليل قاطع على صحة الفرضية

جدول رقم (7) نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري عن عبارات الفرضية

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
الأولى	1.44	.501	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
الثانية	1.68	.513	" " " " " "
الثالثة	1.92	.804	" " " " " " الموافقة
الرابعة	1.62	.667	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشده
الخامسة	1.54	.646	" " " " " "
السادسة	1.58	.785	" " " " " "
السابعة	1.52	.580	" " " " " "

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م

نلاحظ من الجدول (7) أعلاه أن 86% من الإجابات تميل نحو الموافقة بشدة وان 14% تميل نحو الموافقة وهذا يعني أن الفرضية التي تقول أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي في المنشأة قد تحققت.

جدول رقم (8) نتائج اختبار مربع كاي للفرضية

العبارات	لمربع كاي	الاحتمالية	درجة الموافقة
الأولى	.720	.391	لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية
الثانية	28.48	...	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية
الثالثة	29.04	" " " " " "
الرابعة	38.80	" " " " " "
الخامسة	16.36	" " " " " "
السادسة	36.88	" " " " " "
السابعة	19.84	" " " " " "

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م

من الجدول (8) تلاحظ أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن غالبية عبارات الفرضية اصغر من مستوى الدلالة (0.05). وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية ، وعليه تأسيسا لما تقدم من تحليل يستنتج الباحث أن الفرضية التي تنص على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراجع الحسابات وجودة الأداء المالي في المنشأة) قد تحققت .

النتائج والتوصيات

أولا:النتائج

1. الصفات الشخصية والأخلاقية والتأهيل العلمي للمراجع يلعب دورا هاما في استقلاله
2. الالتزام بالقوانين والتعليمات التي تصدرها الجهة المختصة تعتبر احد مقاييس تقويم الأداء .
3. وجود علاقته شخصيه بين المراجع وإدارة المنشأة يؤثر سلبا على استقلاليتته وبالتالي جودة الأداء .
4. وجود الهيكل التنظيمي الواضح يساهم في الأداء الجيد لمراجع الحسابات .
5. يواجه المراجع خلال ممارسة عملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم منه ضرورة التشاور مع المراجعين ذوى المعرفة والخبرة.
6. استخدام وسائل تقنيه وأساليب حديثه في أعمال المراجعة يؤثر إيجابا على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .
7. يعتبر المراجع مسئولاً عن اكتشاف الغش والتلاعب في نطاق ما قام به من مراجعة.

ثانيا: التوصيات

1. من الضرورة أن يتم تأهيل المراجع تأهيلا كافيا .
2. يجب على المراجع أن يتصف بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه وان تتميز أعماله بالعدالة.
3. ضرورة استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثه في أعمال المراجعة من شأنه أن يرفع كفاءة الأداء .
4. وجود نظام متكامل للمعلومات الفنية والاقتصادية والإدارية يعتبر احد الركائز التي تقوم عليها عملية تقويم الأداء.

ثالثا: الدراسات المستقبلية

ضرورة إدخال كافة التخصصات (الطب ، الصيدلة ، علوم التقانة... الخ) في مجال المراجعة ولاسيما أن هنالك عددا من المشاكل تواجه المراجع أثناء مراجعته لمثل هذه التخصصات وان المامه والاستعانة بخبراء في هذا المجال من شأنه أن يمكن المراجع من القيام بواجبه خير قيام من حيث إعداد تقاريره بكفاءة عالية وبالتالي رفع كفاءة الأداء ككل.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

1. شاهين، إبراهيم عثمان، (1986م)، مظاهر الحياد للمراجع الخارجي، دراسة دولية، مجلة دراسات الخليج والجزيرة.
2. مصطفى، إبراهيم وآخرين، المعجم الوسيط، القاهرة، مطبعة مصر.
3. فضاله، أبو الفتوح على، (1996) التحليل المالي وإدارة الأموال، عمان، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع.
4. موسى، محمد موسى (1972)، مؤشرات تقويم الأداء في قطاع الأعمال، القاهرة، دار النهضة العربية.
5. احمد، أمين السيد، (2008م)، معايير وأخلاقيات المحاسبين المهنيين الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر.
6. الحارس، أسامة (2004م) المحاسبة الإدارية، عمان، دار الحامد للنشر.
7. اريز، الفين (2009م)، المراجعة مدخل متكامل، الرياض، دار المريخ.
8. حامد، حرم محمد، مقابله، (2018/8/5م) مقابله، الخرطوم، مديرة إدارة البحوث وبناء القدرات بديوان المراجعة القومي.
9. السعاف، حمد (1995)، المدخل الى البحث في العلوم السلوكية الرياض، كتبة الكعبيان.
10. مطر، خالد عبد الرحيم (1999م)، إدارة الموارد البشرية عمان، دار الحامد.
11. زكي، خالد عبد المنعم وعلى، سميته أمين، المراجعة الإدارية وتقويم الأداء القاهرة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح.
12. فيروز، تاج الدين محمد (2001م)، تقويم الأداء في القطاع الاقتصادي، الخرطوم، جى تاون.
13. عبد المحسن، توفيق محمد (1997م)، تقييم الأداء، بيروت، دار النهضة.
14. العبيدات، ذوقان وآخرين، (2002م) البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه عمان، دار الفكر.
15. سودا، زاهره توفيق، (2009) مراجعة الحسابات والتدقيق، عمان، دار اليا للناشر.
16. شحاته، السيد شحاته (2014م)، المراجعة المتكاملة الإسكندرية، دار التعليم العربي 0
17. مازون، شريف (2005م)، مؤشرات الأداء الأساسية القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
18. السيسى، صلاح، (1998م)، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية، لبنان، دار الوسام للطبع والنشر.
19. على، عبد الوهاب نصر، (2009م) موسوعة المراجعة الخارجية الإسكندرية، الدار لجامعية للنشر.
20. حسن، عبد الماجد عبد الله، (2002م) مبادئ المراجعة، أم درمان، جامعة أم درمان الاسلامية للنشر.
21. توفيق، عبد المحسن، (1998م)، تقييم الأداء، القاهرة، مطبعة الأخوة الأشقاء للطباعة.
22. متولى، عرفه، (1989م) إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية القاهرة، دار أبو المجد للطباعة.
23. اليسوعى، لويس معلوف، (1986م)، المنجد في اللغة والأعلام بيروت، دار المشرق.
24. الحناوي، محمد صالح ومصطفى، نهال فريد، الإدارة المالية والتحليل المالي لمشروعات الأعمال القاهرة، المكتب الجامعي الحديث.
25. تاج الدين، زهراء، وآخرين (2018م)، جامعة شندي، كلية الاقتصاد.

26. على ، عبد الوهاب نصر ، وشحاته ، السيد شحاته (2014م) أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية ، الإسكندرية ، دار التعليم الجامعي .
27. عبد الوهاب ، إبراهيم طه (1998م) ، المراجعة والمعايير وأساسيات النظرية ، المنصورة الجلاء الجديدة
- ثانيا : الرسائل الجامعية
1. عثمان ، ابوبكر عثمان محمد (2016م) ، اثر فاعلية الرقابة المالية على تقويم الأداء المالي للبنوك التجارية السودانية ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي .
 2. عشى ، عادل ، (2000م) الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائر ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، غير منشوره .
 3. الحاج ، فهيم سلطان محمد ، (2012م) آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات ، رسالة ماجستير غير منشوره ، الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، 2012م .
 4. محمد ، مفيدة حسن عبيد (2015م) ، دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية ، رسالة ماجستير غير منشوره ، جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا ، 2015 م .
 5. سالم ، فاطمه حامد سلمان ، (2016م) ، معايير المحاسبة والمراجعة الدولية واثرها على جودة التقارير المالية للوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات ، رسالة ماجستير غير منشوره ، كلية الدراسات العليا ، جامعة أم درمان الاسلامية .