

**دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية
(دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)**

**The Role of the External Auditor in Reduce the Asymmetry
of Accounting Information
(Field Study on a Sample of Sudanese Banks)**

د. إيهاب مكي محمد عبد الله

مدير مالي – شركة إعمار جازان (المملكة العربية السعودية)

بريد إلكتروني eihab_mekki@hotmail.com

١٤٣٨ هـ - ٢٠١٧ م

المستخلص

تناولت الدراسة دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات هل يؤدي التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة إلي الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، هل تؤدي قدرة المراجع الخارجي علي إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وهدفت الدراسة إلي بيان الدور الذي يؤديه التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ، توصلت الدراسة إلي أن قدرة المراجع الخارجي علي القيام بالفحص الجيد للسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن إتباع المراجع الخارجي لوسيلة المصادقات كأداء للحصول علي مصادقات أو إقرارات مكتوبة من العملاء تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن قدرة المراجع الخارجي علي ملاحظة التجهيزات الخاصة بالعميل ومتابعة تنفيذ بعض المهام المحاسبية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، توصي الدراسة بضرورة احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة للحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وضرورة قيام المراجع الخارجي بإعداد خطة مراجعة الفعالة ووضع إستراتيجية شاملة لتساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية كما يجب علي المراجع الخارجي بذل للعناية المهنية اللازمة ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

Abstract

The study deal with the role of the external auditor in reducing the asymmetry of accounting information, and the problem of the study in several questions was does the commitment of the External Auditor standards, the audit to the extent of the asymmetry of accounting information, would lead the ability of the External Auditor on preparing a good report on the outcome of the review process to reduce the asymmetry of accounting information, the aim of the study to the statement the role of the commitment of the External Auditor to the standards of the audit in reducing the asymmetry of accounting information, The study concluded that the ability of the external auditor to do a good examination of the accounting and non-accounting records and documents to achieve a reduction in the asymmetry of accounting information, and that the external auditor follows the means of coincidences as a performance to obtain authentications or written representations from clients contribute to reducing the asymmetry of accounting information, and that the ability of The external auditor notes the client's equipment and follows up on some accounting tasks that contribute to reducing the inconsistency of the accounting information, the study recommends the need to contain the report of the External Auditor of information sufficient and comprehensive about the state of things at the facility under audit to reduce the problem of asymmetry of accounting information and the need for the External Auditor Prepare a plan to review the effective and comprehensive strategy to reduce the information asymmetry of accounting as I have the External Auditor made to the process skills necessary to exercise professional skepticism when performing audit function to reduce the asymmetry of accounting information.

تمهيد:

تظهر الحاجة إلى المراجعة الخارجية على مستوى السودان في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المنشآت ، وعدم تفيد هذه الأخيرة بإجراءات وسياسات هذه الأنظمة، مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لنظام المعلومات المحاسبية بهذه المنشآت، من أجل توفير معلومات تلبي حاجيات الأطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها وتمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث الوقت والتكلفة، ومن هنا نبعت أهمية المراجعة الخارجية كونها وسيلة رقابية تستفيد منها مختلف شرائح الدولة.

تطالب المنشآت الاقتصادية بتوفير معلومات معبرة عن مركزها المالي ونتائج أعمالها، وهذا ما يوفره نظام المعلومات المحاسبية، وحتى يتم الاعتماد على هذه المعلومات المحاسبية ويعتد بها كوسيلة إثبات تجاه الغير إضافة إلى كونها وسيلة وآلية لاتخاذ القرارات، يتطلب أن تتميز هذه المعلومات بالمصادقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية للمنشأة، إن تمتع المعلومات بخاصية الدقة الصحة والمصادقية، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، إلا أن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول مصادقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، لما تتمتع به المراجعة الخارجية من الاستقلالية والحياد في الرأي.

ويسعى الدارس لإضافة المصادقية والتعبير العادل للمعلومات المحاسبية من خلال معرفة دور المراجع الخارجي في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات.

مشكلة الدراسة:

من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة التي مر عليها الباحث فقد تلاحظ وجود مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى تهرب وتجنب الأطراف المستفيدة وإمدادهم بمعلومات محاسبية مضللة وذلك من خلال عدم تماثل المعلومات المحاسبية المقدمة لأصحاب المصالح وتضارب مصالحهم، ومن مجمل ما سبق فإن التساؤلات الأساسية يمكن صياغتها على النحو التالي:

1. هل يؤدي التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية؟
2. هل تؤدي قدرة المراجع الخارجي على إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية؟

أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

1. بيان الدور الذي يؤديه التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
2. بيان دور قدرة المراجع الخارجي على إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة وللحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتطرق لموضوع المراجعة الخارجية وتأثيرها على مصادقية المعلومات المحاسبية وتأثير ذلك على الاقتصاد القومي، السعي الحثيث للنهوض بدور المراجع الخارجي في المنشآت وتأهيله للتماشي مع التغيرات التي يشهدها النشاط الاقتصادي بالإضافة إلى الفائدة التي تعود على المستثمرين من خلال تقديم معلومات تتصف بالمصادقية.

فرضيات الدراسة :

تم صياغتها كما يلي:

1. التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

٢. قدرة المراجع الخارجي علي إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

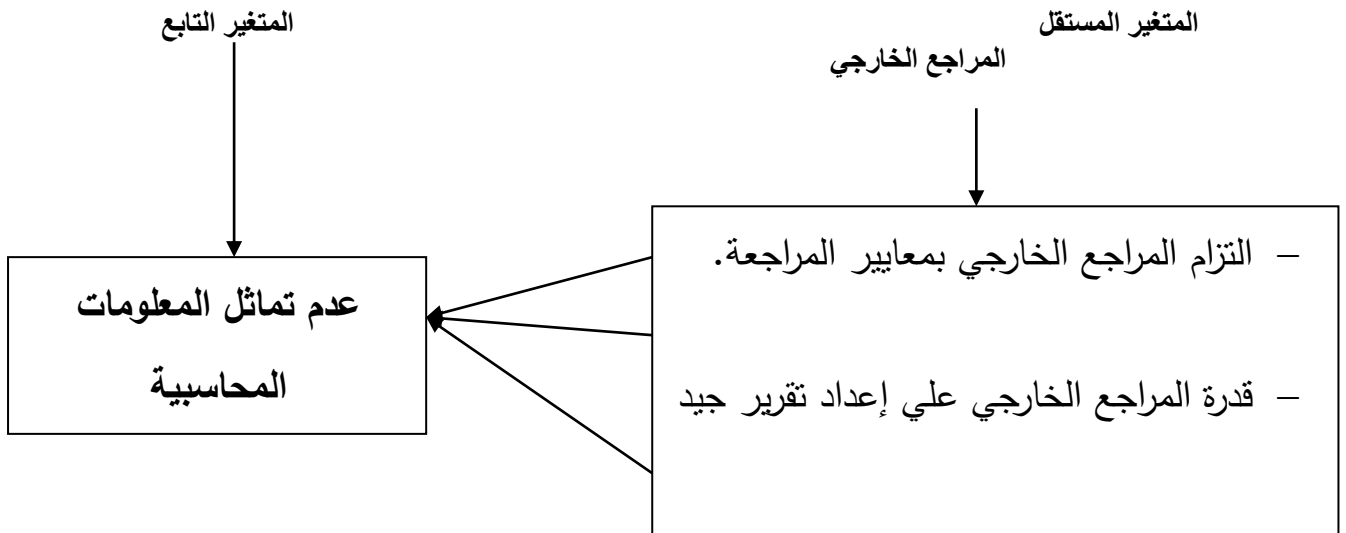
منهجية الدراسة:

من أجل الإجابة علي التساؤلات التي تم طرحها، واختبار الفرضيات اتبع الباحث مجموعة من مناهج البحث علي النحو التالي:

١. المنهج الاستقرائي: في صياغة المشكلة و فروض البحث.
٢. المنهج الاستنباطي: في اختبار فروض البحث
٣. المنهج التاريخي: في صياغة التطور التاريخي للمراجعة وفي عرض الدراسات السابقة.
٤. المنهج الوصفي التحليلي: من خلال الإطار النظري و العملي الذي تقوم عليه المراجعة .

متغيرات الدراسة:

يمكن توضيح متغيرات البحث من خلال الرسم الآتي:



المصدر: إعداد الباحث

حدود البحث:

- الحدود المكانية: عينة من المصارف السودانية- الخرطوم
- الحدود الزمانية: ٢٠١٧م.

الدراسات السابقة:

يستعرض الدراسة في هذا الجزء عدد من الدراسات السابقة العربية ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة كما يلي:

دراسة ياسين العايب ٢٠١٤م: (١)

تناولت الدراسة مخاطر عدم تماثل المعلومات بين قصور صيغ التمويل التقليدية وحلول الصناعة المالية الإسلامية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدد من التساؤلات وهي هل تبرز الصناعة المالية الإسلامية خصوصية في مجال التكيف مع طبيعة كل عملية مالية وكيف يمكن معالجة مشاكل التمويل التقليدية من منظور إسلامي، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على الإطار النظري لعدم تماثل المعلومات ومختلف المشاكل المتعلقة به، وإبراز نقائص وقصور صيغ التمويل التقليدي على مواجهة مشاكل التمويل المتعلقة بعدم تماثل المعلومات، واختبار قدرة صيغ التمويل الإسلامي على مواجهة مشاكل التمويل المتعلقة بعدم تماثل المعلومات، واختبار قدرة صيغ التمويل الإسلامي على إيجاد حلول للانتقادات الموجهة لنظريات عدم تماثل المعلومات، وأوصت الدراسة بضرورة تعميق البحث في النظريات التقليدية وتحليلها من منظور الاقتصاد الإسلامي، وضرورة تعميم إجبارية التكوين في الاقتصاد الإسلامي في مختلف الشعب التقنية والإنسانية، وفتح تخصصات بذاتها في كليات العلوم الاقتصادية.

تناولت الدراسة مخاطر عدم تماثل المعلومات بين قصور صيغ التمويل التقليدية وحلول الصناعة المالية الإسلامية، بينما يتناول الباحث دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

دراسة محمود رجب ٢٠١٤م: (٢)

تناولت الدراسة دور الإفصاح الإلكتروني في الحد من عدم تماثل المعلومات وانعكاس ذلك على كفاءة سوق رأس المال المصري، وهدفت الدراسة إلى توسيع وتعميق المساحة المعرفية لموضوع الإفصاح الإلكتروني باعتباره أحد الجوانب الحديثة في المحاسبة المالية واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي والاستنباطي للتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفروض النظرية، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح الإلكتروني وتطوره يؤثر على تحقيق الشفافية وعدم تماثل المعلومات وبالتالي فإن تطبيقه في منشآت الأعمال المصرية يؤدي إلى رفع كفاءة سوق رأس المال، وأوصت الدراسة بضرورة إدخال تحسينات على تقنيات الإفصاح الإلكتروني لإمكانية التحقق من صحة المعلومات المنشورة وتوفير التأمين الكافي بسوق الأسهم المصري فضلا عن مواقع الشركات المدرجة بتلك السوق بما يسمح لجميع المستثمرين المساواة من الحصول على كافة المعلومات الحديثة أولا بأول.

تناولت الدراسة دور الإفصاح الإلكتروني في الحد من عدم تماثل المعلومات وانعكاس ذلك على كفاءة سوق رأس المال المصري، بينما يتناول الباحث دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

دراسة بلقاسم بعوج ٢٠١٤م: (٣)

تناولت الدراسة أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، تمثلت مشكلة الدراسة في مدى أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات لإدارة الأرباح، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب السلبية لإدارة الأرباح المستخدمة وأثرها على مصداقية

^١ ياسين العايب، مخاطر عدم تماثل المعلومات بين قصور صيغ التمويل التقليدية وحلول الصناعة المالية الإسلامية، (جامعة قسنطينة ٢، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ٢٠١٢).

^٢ محمود رجب يس غنيم، دور الإفصاح الإلكتروني في الحد من عدم تماثل المعلومات وانعكاس ذلك على كفاءة سوق رأس المال المصري، (جامعة بنها، كلية التجارة، ٢٠١٤م).

^٣ بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، (الجزائر، جامعة محمد خضير، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٤م).

الكشوفات المالية والوقوف على أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، اعتمدت الدراسة علي عدد من الفرضيات أهمها أن المراجعة الخارجية لها دور كبير في إعطاء مصداقية للكشوفات المالية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وأن المراجعة الخارجية تساهم في التقليل الممارسة السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتوصلت الدراسة إلي أن يقدم المراجع الخارجي رأي فني مدعم أدلة وقرائن إثبات وأن تقرير المراجعة الخارجية له دور مهم في إعطاء المصداقية للكشوفات المالية والمراجعة الخارجية ذات مصداقية أكثر من المراجعة الداخلية لأنها تقيم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، وتوصي الدراسة بتحسيس المراجعين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة المراجعة في التقليل من ممارسات السلبية إدارة الأرباح داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية باعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة إذ يجب على ممارسي المهنة وضع المصلحة العامة فوق كل الاعتبارات بعيداً عن المحاباة والتبعية لإدارة.

تناولت الدراسة أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بينما يتناول الباحث دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

دراسة أميرة بشرى علي حسن ٢٠١٥: (١)

تناولت الدراسة دور الإفصاح المحاسبي الاختياري في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين المستثمرين حملة الأسهم في هياكل الملكية المركزة تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تماثل المعلومات من التوزيع غير المناسب للمعلومات حيث تتوافر لأحد الأطراف معرفة كافية و التي تمكنهم من اتخاذ القرارات بصورة أفضل من باقي الأطراف الأخرى التي لا تتوافر لديها مثل هذه المعلومات، وتتمثل أهمية الدراسة في أهمية سوق المال ودوره في دعم الاقتصاد القومي ، هدفت الدراسة إلي تحديد العلاقة بين أحد الآليات الداخلية للحكومة (هياكل الملكية المركزة) و أحد الممارسات الناتجة عن تطبيق حوكمة الشركات (الإفصاح المحاسبي الاختياري) و احد المتغيرات التي تؤثر على كفاءة أسواق المال (عدم تماثل المعلومات) من خلال تصنيف هياكل الملكية المركزة إلي مجموعتين وفقاً لهوية كبار المستثمرين هما ملكية المؤسسات المالية، ملكية الإدارة، وأيضاً دراسة تأثير كل هيكل من هياكل الملكية المركزة على مشكلة عدم تماثل المعلومات بين كبار وصغار المستثمرين ومن ثم دراسة دور الإفصاح المحاسبي الاختياري في الحد من هذه المشكلة ، وتوصلت الدراسة إلي أن الإفصاح المحاسبي الاختياري يعتبر أحد أهم الآليات التي تساهم في تعزيز الشفافية، حيث يلعب دوراً فعال في دعم أسواق رأس المال من خلال الحد من مشكلات الوكالة بين الأطراف المختلفة (الإدارة العليا، كبار المستثمرين و صغار المستثمرين) و بالتالي يؤدي إلي تخفيض تكلفة رأس المال.

تناولت الدراسة دور الإفصاح المحاسبي الاختياري في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين المستثمرين حملة الأسهم في هياكل الملكية المركزة ، بينما يتناول الباحث دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

دراسة سحر علاء ٢٠١٥ م: (٢)

تناولت الدراسة دور التقارير المالية في الحد من عدم تماثل المعلومات في ضوء المعايير المحاسبية، وتتمثل مشكلة الدراسة في أنه وعلى الرغم من أهمية التقارير المالية السنوية إلا أن توقيت نشرها وطول الفترة الزمنية لإعدادها وتقديمها لمستخدميها يعتبر مأخذاً على هذه التقارير يؤدي غالباً إلي التقليل من منفعة هذه

١ أميره بشرى علي حسن، دور الإفصاح المحاسبي الاختياري في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين المستثمرين وحملة الأسهم في هياكل الملكية المركزة، (كلية التجارة، جامعة قناة السويس، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٥م).

٢ سحر علاء أحمد خالد، دور التقارير المالية الفترية في الحد من عدم تماثل المعلومات في ضوء المعايير المحاسبية، (جامعة بنها، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٥م).

التقارير، وهدفت الدراسة إلى الاختبار الميداني لدور التقارير المالية الفترية للشركات المصرية في تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية ومدى اعتماد المستثمرين على التقارير الفترية عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وقد خلصت الدراسة إلى عدة من النتائج من أهمها أن أهمية التقارير المالية الفترية وخاصة في توفيرها للمعلومات المحاسبية في التوقيت الملائم بشكل حديث ومنظم بالنسبة للمتعاملين في سوق الأوراق المالية لا تعني الاستغناء عن القوائم المالية السنوية، وأوصت الدراسة بتفعيل دور الجهات الرقابية والمهنية وتطوير سواء في الشكل أو المحتوى للتقارير حتى يمكنها المساعدة في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات. تناولت الدراسة دور التقارير المالية الفترية في الحد من عدم تماثل المعلومات في ضوء المعايير المحاسبية، بينما يتناول الباحث دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

مفهوم وأهمية وأهداف وفروض المراجعة :

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي مفهوم علم المراجعة من خلال عدة تعريفات فقد عرفها أحد الكتاب بقوله: المراجعة هي صحة التحقق من مزاعم شخص ما، وحتى تتم المراجعة بكفاءة، يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها^(١). وقد عرفت لجنة المفاهيم للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المراجعة بأنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقويمها بطريقة موضوعية، بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية^(٢).

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين بالهند (CALL) بأنها فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره^(٣).

كما يعرف البعض المراجعة على أنها فحص للقوائم المالية مع بحث وتقييم تحليلي للسجلات والدفاتر والإجراءات ونظام الرقابة المحاسبية للمنشأة مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة على أن ينتهي الفحص بتقرير مكتوب يلخص فيه نتيجة الفحص تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية^(٤). ومما سبق يري الباحث انه يمكن حصر ماهية المراجعة في النقاط التالية:

- عملية المراجعة عملية منظمة و بالتالي فإن الفحص الذي يقوم به المراجع يتم عبر خطه موضوعة مسبقاً .
- أدلة الإثبات تمثل الأداة الرئيسية الدالة علي الحدث الاقتصادي لتقييمه بموضوعية وحيادية .
- يعتبر التقرير الختامي الذي يعده المراجع هو جوهر عملية المراجعة كما ان نتائجه و الرائي الفني المحايد الذي يحتويه له تأثير فعال علي سلوك المستفيدين من هذه المعلومات .
- أن المراجعة الخارجية هو المقصود في هذا المجال فهي المراجعة التي تتم من خارج المنشأة بغرض إعطاء قدر من الثقة و الدقة و المصدقية و الملائمة للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها .

أهمية المراجعة:

(١) وليم توماس، إمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب د.أحمد حامد حجاج، د. كمال الدين سعيد(السعودية:الرياض،دار المريخ للنشر، ١٩٤١٩-١٩٨٩م)، ص٢٦.

(٢) American Accounting Association (AAA) of the committee on Basic Auditing Concept The Accounting Review(supplement to vol xliv 1972) , p.18.

(٣) General Guide lines on International Auditing Institute of Chartered Accountants of India.1983,p.5.

(٤) يحي حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، (د.ن.م، د.ن، ١٩٩٧)، ص١٩.

تأتي أهمية المراجعة من أنها وسيلة تخدم مهام متعددة تعتمد اعتماداً كبيراً على المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مراجع حسابات خارجي، ولا تختصر خدماتها على أصحاب رأس المشروع الذين يسعون دائماً من خلال تقرير المراجع للاطمئنان من رأس مالهم، وإمكانية تحقيق أرباح وغير ذلك، إنما يمتد لتشمل جهات أخرى تربطها علاقة بالوحدة الاقتصادية تخدمها المراجعة هي: (1)

أصحاب المشروع، المستثمرون، وإدارة المشروع، البنوك التجارية، الهيئات الحكومية، الإعلام و الهيئات النقابية و الهيئات المهنية العلمية.

أهداف المراجعة: تتمثل في الآتي: (1)

١. مراجعة الخطة ومتابعة تنفيذها ومعرفة ما حققته ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف

٢. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وذلك عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

٣. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.

أنواع المراجعة:

تتنوع المراجعة فقد ذكرت الجمعيات والكتاب عدة أنواع للمراجعة نحصرها كما يلي: (2)

١. المراجعة من حيث النطاق : جزئية وكاملة .
٢. المراجعة من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة فهي مراجعة نهائية أو مستمرة .
٣. المراجعة من حيث إلزام القيام بها : فهي مراجعة إلزامية و مراجعة إختيارية .
٤. المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة فهي إما مراجعة خارجية أو مراجعة داخلية .
٥. المراجعة من حيث تشغيل البيانات^(١): فهي أما مراجعة يدوية أو مراجعة إلكترونية .
٦. المراجعة من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات فهي مراجعة شاملة تفصيلية أو مراجعة إختيارية .
٧. المراجعة من حيث الغرض منه فهي مراجعة إدارية ، مراجعة إجتماعية أو مراجعة محاسبية .

فروض المراجعة:-

الفرض هو قاعدة تحظى بقبول عام ، وتعتبر الفروض عن التطبيق والعملية وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك ، والمراجعة كعلم مستقل تسند علي عدة فروض تدعم جانبها النظري و العملي وأهم هذه الفروض ما يلي: (٢)

- أ. فرض عدم التأكد.
- ب. فرض استقلالية المراجع .
- ج. فرض التأهيلي المهني والعلمي الخاص بالمراجع .
- د. فرض توفر نظام رقابة داخلية فعال .
- هـ. فرض المصدقية في محتوى التقرير .

المبادئ المراجعة:

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من عملية المراجعة ، وعملية المراجعة تقوم علي عدة مبادئ وهذه المبادئ تنقسم إلي قسمين رئيسيين حسب أركان المراجعة وهي:- (٣)

(1) الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة د. توفيق إبراهيم أيوب وآخرون، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ص ٩.

(1) كمال بشير إسماعيل، تقويم مخاطر المراجعة الخارجية وأثرها على درجة الثقة بالقوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٢٠٠٦، ص ١٦.

(2) منصور حامد محمود، أساسيات المراجعة، (القاهرة: د.د.ن، د.د.ت)، ص ٦.

(١) د. أمين السيد أحمد لطفى، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، (القاهرة: الدار الجامعية، ٢٠٠٥م)، ص ١٠.

٢- أحمد حلمي جمعة - المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٢٠.

٣- أحمد حلمي جمعة - المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٢٣-٢٤.

- ١- مبادئ مرتبطة بالفحص و التحقيق وتمثل في مبدأ تكامل الإدراك الرقابي ، مبدأ الشمولية و مبدأ الموضوعية .
- ٢- مبادئ مرتبطة بالتقرير وتمثل في مبدأ كفاية الإتصال ، مبدأ الإفصاح و مبدأ العدل مبدأ السببية .

مفهوم وأهمية وأهداف المراجعة الخارجية :-

وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، فإنه يتم تعريف المراجعة الختريجية بأنها (عملية منظمة تنطوي علي تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدّمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوى الاهتمام).

يري الدارس إن التعريف يعبر عن الجوانب المختلفة للمراجعة الخارجية ، فإنه يجب أن يبرز طبيعة عملية المراجعة وهدفها وطبيعة القائم بها ومجالها وعلي ذلك فإنه يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها (عملية منظمة ، يقوم بها مراجع مستقل ، بغرض إبداء رأى مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة ، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوى الاهتمام).

أهمية المراجعة الخارجية:

تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا علي البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها هذه الفئات تتمثل هذه الفئات في الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ، حملة السهم ، حملة السندات الحاليوم و المحتملون ،مجموعة الموظفين وإتحادات العمال ، الإقتضاديون ورجال البحث العلمي ، العملاء و الموردون و المنافسون ، الإجهزة الحكومية ، دعة ومؤسسات حماية البيئة ، نظام المحاكم ،الإستشاريون و المحللين الماليين و بيوت الإستثمار ، الدانون و البنوك ،و المستثمرون المحتملون (١).

وبالإضافة إلي ما سبق تتبع أيضا أهمية المراجعة الخارجية في أنها تؤدي أربعة أنواع رئيسية من الخدمات وهي (٢):

خدمة إبداء الرأي والتصديق ، خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر ، الخدمات الضريبية و الخدمات الاستشارية والإدارية

أهداف المراجعة الخارجية:

تسعي المراجعة الخارجية إلي تحقيق عدة أهداف وهي كما يلي:

١/ أهداف رئيسية: تتمثل في الآتي (٣):

- أ. إبداء الرأي الفني المحايد علي صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- ب. إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيها.
- ج. إمداد مستخدمي القوائم المالية بالبيانات المالية الموثوقة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

٢/ أهداف خاصة: وهي اهداف فرعية تتمثل في الآتي ٤:

١ عبيد سعيد شريم، لطف محمود بركات، اصول مراجعة الحسابات، (صنعاء، اليمن، طبعة منقحة، مركز الامين للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧م) ص١٣-١٤.

٢ محمد وجدي شركس، المراجعة والمفاهيم والنظم والإجراءات في النظم المحاسبية والألكترونية، الطبعة الأولى، (الكويت، دار السلاسل، ١٩٧٨م) ، ص٣٥.

٣ الجلال أحمد محمد صالح، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات في الجمهورية اليمنية، (رسالة دكتوراه، جامعه الجزائر، ٢٠١٢م) ، ص٤٥.

٤ عبيد سعيد شريم، لطفى حمود بركات، مرجع سابق ص ١٣-١٤.

التحقق من الوجود ، التحقق من الإكمال ، التحقق من الملكية ، التحقق من التقييم و التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة .
٣/ الأهداف التبعية (الثانوية):

اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير أن وجدت في الدفاتر والسجلات، وتقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش .

٤/ الأهداف المتطورة:

أ. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف علي ما تحقق ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلي الهدف.
ب. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلي ما كان مستهدف منها.
ج. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.
ومن خلال ما تقدم من أهداف المراجعة الخارجية يري الباحث أن هدف المراجعة الخارجية الأساسي هو الفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية وكذلك البيانات الواردة بالقوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية ومدي تطبيق المنشأة للمبادئ المحاسبية.
حقوق المراجع الخارجي^(١):

١. حق الاطلاع علي أي مستندات أو دفاتر أو الاطلاع علي القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة .
٢. حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسئول في الشركة في أي مستوى إداري .
٣. فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
٤. مراجعة وفحص باقي أصول الشركة علي اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة علي الشركة .
٥. حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينبيه من مساعديه.

واجبات المراجع:

تتمثل في ما يلي^(٢):

١. الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة بغرض التحقق من صحتها وكشف أي أخطاء .
 ٢. التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق المناسبة له .
 ٣. تقييم نظام الرقابة الداخلية حتي يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم.
 ٤. يجب علي المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لمعالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها .
 ٥. التأكد من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة .
 ٦. التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- خدمات المراجعة الخارجية : من هذه الخدمات خدمة المراجعة ، الخدمات الضريبية ، الخدمات المحاسبية (استشارات وخدمات إدارية ، مراجعة إدارية ومراجعة الموازنات التخطيطية)
- افتراضات المراجعة الخارجية:**

١ - محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٧م) ، ص ص ٦١-٦٢
٢ - المرجع السابق ، ص ص ٦٢-٦٣

- يجب أن تتوفر مجموعة من الافتراضات لكي تكون المراجعة مقبولة وممكنة وتشمل^(١):
١. إمكانية التحقق من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية . وإلا لن يكون هناك معني لوجود المراجعة .
 ٢. التزام المراجع الخارجي عند انجازه لعملية المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تحددها المهنة .
 ٣. التزام المراجع الخارجي عند أداء الرأي في مدي صدق وسلامة القوائم المالية .
 ٤. عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع من ناحية وإدارة الوحدة الاقتصادية من ناحية أخرى .

المقومات الأساسية لمهنة المراجعة الخارجية:

- يمكن حصر أهم المقومات الرئيسية التي ينبغي توافرها في مهنة المراجعة الخارجية فيما يلي^(٢):
١. توفر قدر وافي من التأهيل العلمي والعملية لإعداد الممتحن وتدريبه علي القيام بعمله علي أكمل وجه .
 ٢. تعتمد في القيام علي المجهود الذهني.
 ٣. تمارس قدرا من الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية التي تكونها بين أعضائها .
 ٤. وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضائها وتهدف إلي رفع مستواها.
 ٥. أن تكون هناك مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.

معايير وتقارير ونطاق مسؤولية المراجع الخارجي

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة بتسع معايير للمراجعة وفي سنة ١٩٥٤ أضاف المعيار العاشر حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات لقيت القبول العام في معظم دول العالم وتتمثل هذه المجموعات في:^(٣)

١. المجموعة الأولى: وهي المعايير العامة أو الشخصية، وهي كالآتي:^(٤)
 - أ. التأهيل العلمي والعملية:
 - ب. الاستقلال:
 - ج. العناية المهنية الواجبة:
٢. المجموعة الثانية: وهي معايير العمل الميداني، وهي ثلاثة معايير حسب الآتي:^(٥)
 - أ. التخطيط والإشراف:
 - ب. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:
 - ج. الحصول علي دليل إثبات المراجعة:
٣. المجموعة الثالثة: وهي معايير إعداد التقرير وهي كما يلي:^(٦)
 - أ. يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
 - ب. يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلي أخرى أو الإشارة إلي غير ذلك.
 - ج. يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة إلي غير ذلك.
 - د. يجب أن يبين التقرير رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل علي القوائم المالية كوحدة واحدة.

١ - المرجع السابق ، ص ٢٥-٢٦

٢. حسام ابراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، (دار عمان للتوزيع، ٢٠١٠م)، ص ٦٦.

٣ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير

المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، (مصر، الاسكندرية، الدار الجامعية)، ٢٠٠١م، ص ٤١

٤ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، (الاسكندرية، الدار الجامعية)، ٢٠٠٧م، ص ١٤

٥ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ٢٠٠٧م، ص ١٥

٦ يوسف محمود جربوع، مدي مسؤلية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين، (الأردن، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد

٢٦)، ٢٠٠٤م، ص ٣٨

تقرير المراجع الخارجي:

أن المراجع قد يقدم تقارير متعددة (بجانب تقريره عن القوائم المالية كوحدة واحدة)، قد يكون بعضها عن بعض المراجعات الجزئية التي يكلف بها، كما قد يكون عن رائيه - بشكل منفصل - عن نظام الرقابة الداخلية بالمشروع، فضلاً عما يقدمه من تقارير خاصة - كأن يقدم تقريراً عن قوائم مالية أعدت على أسس غير تقليدية كالموازنات أو القوائم التنبؤية بصفة عامة، أو كالقوائم التي لا تعد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو كان يقدم تقريراً عن المعلومات التي تحتويها نشرات الاكتتاب في أسهم أو في سندات الشركة.

أن تقارير الإدارة التي ترفق مع القوائم المالية - سواء كان ذلك إلزامياً أم اختيارياً - إنما تدل على ما يمكن أن نطلق عليه (إفصاح الإدارة) في هذا الشأن، كما أن القوائم المالية ذاتها، أم في شكل ملاحظات وإيضاحات أسفلها أو في قوائم إضافية ملحقه بها، إنما تمثل ما يعرف (بالإفصاح المحاسبي) وهو جزء من الإفصاح الإداري بصفة عامة، إما تقرير المراجعة، فإنه يعبر عن (إفصاح المراجع)، وهي كلها معا تحقق ما يمكن أن يعرف (بالإفصاح الشامل) الذي يستهدف تزويد مستخدمي المعلومات بالقدر الكافي الذي يحتاجون إليه من هذه المعلومات في الأغراض المختلفة^(١).

أهمية تقرير المراجعة:

أهمية تقرير المراجعة تتمثل في الآتي:

١. تقديم المراجع لتقريره يمثل أثباتاً كتابياً على قيامه بأداء ما كلف به^(٢).
٢. لا تقتصر أهمية التقرير على طرفي علاقة الوكيل / الموكل المهنية، وإنما يمكن أن يمتد ذلك لأي طرف ثالث (الغير بصفة عامة) حين يعتمد في قراراته على المعلومات المالية المتقدمة إليه مقترنة بتقرير المراجع عنها^(٣).

مسؤولية المراجع الخارجي:

تختلف طبيعة مسؤولية المراجع تبعاً لمجموعة من العوامل وهي:

١. الشكل القانوني للمنشأة: التي يقوم المراجع بمراجعتها .
٢. حجم الأضرار التي يسببها المراجع للعملية أو الأطراف الأخرى إذا ثبت تقصيره في أداء أعماله.
٣. ما جاء في القانون المدني والقانون الجنائي ودستور المهنة.

أنواع مسؤوليات المراجع وطبيعة كل منها:

١/ المسؤولية المدنية: تنشأ عندما يكون هناك إهمال أو تقصير من جانب المراجع أو مساعديه.

وقد قام البعض الآخر بتقسيم المسؤولية إلى الأقسام التالية:^(٤):

- أ. مسؤولية المراجع اتجاه العميل (المسؤولية التعاقدية).
- ب. مسؤولية المراجع اتجاه الغير.
- ج. مسؤولية المراجع اتجاه مساعديه.
- د. مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الغش.

٢/ المسؤولية الجنائية:

إن مراجع الحسابات يتعرض لمسؤولية جنائية إذا ارتكب جريمة من الجرائم التي نص عليها قانون معين من هذه القوانين كالقانون الجنائي ، قانون الشركات و قانون الضرائب .

٣/ المسؤولية التأديبية:

(١) د. حامد طلبية محمد، أصول المراجعة، (عمان: زمزم ناشرون وموزعون، ٢٠١٢م)، ص ١٥١-١٥٢.

(٢) محمد علي شحاتة، مراجعة وفحص الحسابات (جامعة القاهرة: كلية التجارة، ١٩٧٤م)، ص ٣١.

(٣) المرجع السابق، ص ١٥٣.

(٤) محمد شوقي عطا الله، بحوث في مراجعة الحسابات، القاهرة، مكتبة الشباب، ١٩٨٣، ص ٢٨.

- هنالك بعض الأمور المخلة بالشرف والأمانة منها^(١):
- أ. أن لا يشير المراجع في تقريره إلي أنه محاسب قانوني وأن يسمح لعضو آخر باستخدام اسمه أو مطبوعاته.
 - ب. أن يحدد إلتعابه بشكل يؤثر علي تحديد أتعاب زملائه وأن يقوم بعمل تتعارض مع وضعة كمراجع قانوني.
 - ج. أن يعرض المراجع خدماته ، وان يضع اسمه علي تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم بمراجعتها.
- العوامل التي تحدد مدى مسئولية مراجع الحسابات: منها :-**
١. القوانين التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة وحقوق وواجبات مراجع الحسابات بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها.
 ٢. مستوى الأداء المهني و بذل العناية المعقولة والتأهيل العلمي والعملية الذي يتيح للمراجع إبداء الرأي .
 ٣. نطاق عملية للمراجعة.
 ٤. التجارب القضائية السابقة التي تناولت تحديد مسئولية مراجع الحسابات .

مفهوم المعلومات المحاسبية :-

وقد عرفت المعلومات بأنها: كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الخطط التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي تتم معالجتها والتقرير عنها في القوائم المالية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري علي البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من استخدامها^(٢).

الشروط الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية: وهي^(٣) :

١. إن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدي متخذ القرار.
٢. إن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول.

أهمية المعلومات المحاسبية:

ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر، لوجود عوامل متعددة أدت إلي الزيادة فيما يلي^(٤):

١. النمو في حجم الشركة: يؤدي إلي ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة.
٢. ازدياد قنوات الاتصال في الشركة: ما يتطلب توفير المعلومات بصورة راسية وأفقية
٣. تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية: ويتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة.
٤. التأثير بالبيئة الخارجية: تآثر الشركة بالبيئة وتأثيرها علي البيئة .

احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية:

تتعدد مجالات استخدام المعلومات المحاسبية فهي تستخدم^(٥):

- أ. أساسا لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية داخل المنشأة.
- ب. في القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية من قبل الأطراف الخارجية.
- ج. لتلبية المتطلبات الضريبية وللوفاء بالاحتياجات القانونية والتشريعية.

١. د. عيسى محمد أبو طبل، عصام الدين متولي، مرجع سابق، ص ١٠٣.

(٢) القاضي، أبو زلطة، زياد عبد الكريم، مصدر سابق، ص ٣٦٩.

(٣) السقا، زياد، نظم المعلومات المحاسبية، (وحدة الحداية للطباعة والنشر، الموصل، العراق، ٢٠٠٣م)، ص ٢٩.

(٤) د. أحمد محمد زامل ، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي ، (الرياض: مركز البحوث للنشر، ٢٠٠٠م) ، ص ٤٣.

(5) دهمش، نعيم، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، (معهد الدراسات المصرفية، الطبعة الخامسة، عمان)، ص ١١.

إن تحديد المستخدم المستهدف للقوائم المالية هو الخطوة الأساسية والأولى التي يجب مراعاتها عند إنتاج المعلومات المحاسبية لتحديد الخطوات التالية والتي تتمثل في:

١. تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
٢. تحديد الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق تلك الأغراض .
٣. تحديد طرق وأساليب عرض المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية.
٤. تحديد التوقيت المناسب لعرض وتقديم المعلومات المحاسبية.

وينقسم مستخدمو المعلومات المحاسبية بصفة أساسية إلى مجموعتين رئيسيتين: (١):

- ١/ المستخدمين الداخليين: وهم رجال الإدارة بمستوياتهم المختلفة داخل المنشأة
- ٢/ المستخدمين الخارجيين: يقصد بهم الأطراف الخارجية ذات الاهتمام بصورة أو بأخرى بالمنشأة،

أنواع المعلومات المحاسبية:

ويمكن تبويب أنواع المعلومات المحاسبية إلى (٢):

١. معلومات تاريخية (مالية).
٢. معلومات عن التخطيط والرقابة.
٣. معلومات لحل المشكلات.

مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

عرفت علي انها مجموعة من الخصائص النوعية التي يجب أن تتوافر في المعلومات المحاسبية حتي تكون ذات فائدة ونفع في عملية إتخاذ وترشيد القرارات. (٣)

أيضا عرفت جودة المعلومات المحاسبية بأنها تتمثل في (الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب إعتماها من أجل تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية ، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية الي مساعدة القائمين علي وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عن إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية. (٤)

أهمية جودة المعلومات المحاسبية:

تتبع أهمية جودة المعلومات المحاسبية من خلال دورها في الأتي (٥):

١. تؤدي إلي كفاءة تخصيص رأس المال للإستخدامات عالية القيمة ، مع تقييم الفرص الإستثمارية المتاحة .
٢. يساعد توفير المعلومات المحاسبية والحقائق عالية الجودة علي توقع حدوث الأزمات المالية.
٣. تساعد جودة المعلومات المحاسبية علي تخفيض تكلفة رأس المال من خلال طريقتين :
 - أ- تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين كبار وصغار المستثمرين.
 - ب- تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين المديرين والمستثمرين مما ينتج عنه تخفيض تعارض المصالح وتكاليف الوكالة علي أساس أن المعلومات التي تتسم بالموضوعية والقابلية للتحقق تسهل من فعالية ممارسة المساهمين لحقوقهم و رغباتهم للمديرين. (٦)

(١) د. عبد الفتاح إبراهيم مصطفى، العلاقة بين العلوم السلوكية والمحاسبية (الرياض: معهد الإدارة العامة) ص ٥٧ .

٢ السقا، زياد، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣ .

(٣) فاطمة عبدالرحمن مهدي ، دور المعلومات المحاسبية في تحدد قياس زكاة المال المستفاد، (لخرطوم : جامعة النيلين كلية

الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، ٢٠١٤ م) ص ٣٥

(٤) د. بديسي فهيمة ، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية www.beusaidamine.yolasite.com

(٥) إلهام محمد أحمد علي سهلول ، تقييم تأثير الإختلافات في هياكل ملكية الشركات علي جودة التقارير المالية (رسالة

ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان ، ٢٠١١ م) ص ٨٥

(٦) إلهام محمد أحمد علي سهلول ، مرجع سابق ، ص ٨٥

فوائد جودة المعلومات المحاسبية : تتمثل في (١)

تقليل الأخطاء ، إختصار الوقت اللازم لإنهاء المهام ، الإستفادة المثلي من الموارد المتاحة، الإقلال من عملية المراجعة، زيادة مستوى رضا المستخدمين للمعلومات المحاسبية ، زيادة مستوى رضا المستخدمين للمعلومات المحاسبية.(٢) ، زيادة رضا معدي القوائم المالية عن محتواها من المعلومات المحاسبية ، وجود خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية يزيد من تفهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات المحاسبية من حيث فوائدها وحدود إستخدامها.(٣)

الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية:

وهذه الخصائص يمكن بيانها في التالي :

١. الخصائص الأساسية: وهي تتعلق بخاصيتين رئيسيتين هما :
أ- خاصية الملائمة :

لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وذات فائدة لمستخدميها يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

- i. التوقيت المناسب:
- ii. القدرة التنبؤية:
- iii. التغذية العكسية .
- ب- خاصية الموثوقية (المصدقية - الإعتمادية) :
لكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية يتطلب ذلك ضرورة توافر الخصائص الفرعية التالية إمكانية التحقق ، الصدق في التعبير و الحياد .
يتطلب في المعلومات المحاسبية ذات الجودة توافر خصائص ثانوية أخرى بجانب الخصائص الأساسية تتمثل في الخصائص التالية : خاصية الثبات وقابليتها للمقارنه .

معايير جودة المعلومات المحاسبية: أهم هذه المعايير الآتي :

- أ- معيار الملائمة.
 - ب- معيار الإتساق.
 - ت- معيار إقتصادية المعلومات (تحليل التكلفة والعائد).
 - ث- معيار المصدقية (إمكانية الإعتماد).
 - ج- معيار الأهمية النسبية .
 - ح- معيار الإفصاح التام (الأمثل).
- ### مقومات النظام المحاسبي لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية:-

تتضمن هذه المقومات:

١. المقومات المادية.
٢. المقومات البشرية.
٣. المقومات المالية.
٤. قاعدة البيانات.

مفهوم عدم تماثل المعلومات :

(١)وليد عبدالله محمد نور ، الإتجاهات الحديثة للمعلومات المحاسبية ودورها في تقويم الرقابة الداخلية علي عمل المراجعالخارجي ، (لخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠١١م) ص ٢٨ ،

(٢)وليد عبدالله محمد نور ، مرجع سابق ، ص ٢٨

(٣).د. فؤاد محمد الليثي ، نظرية المحاسبة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، ٢٠١٠م) ص ١٦٧

تم تعريف عدم تماثل المعلومات " بأنها معرفة الإدارة أو الأطراف الداخلية معلومات حول الأداء الاقتصادي الحالي و المستقبلي للشركة إما بشكل يفوق حيازة الأطراف الخارجية لها مثل المستثمرين و الدائنين و المحللين الماليين وإما بشكل يحجب عنهم تلك المعلومات. عُرِفَتْ أيضاً بأنها "تحدث عند عدم المساواة بامتلاك معلومات معينة بين الإدارة والأطراف الداخلية من جهة والأطراف الخارجية من جهة أخرى، وبالتالي يمكن للإدارة تحقيق عائد غير عادي نتيجة امتلاكها ميزة معلوماتية^(١).

أنواع عدم تماثل المعلومات:

يعرض الفكر المحاسبي أن هناك نوعين من عدم تماثل المعلومات وهما^(٢):

- ١- الاختيار العكسي (والذي يركز على العلاقة بين الملاك).
- ٢- المخاطر الأخلاقية (والذي يركز على العلاقة بين الإدارة والملاك).

مخاطر ظاهرة عدم تماثل المعلومات:

أن عدم تماثل المعلومات يحدث عندما يكون لدى أحد الأطراف للعملية معلومات أكثر وأفضل من المعلومات المتاحة للأطراف الأخرى وعدم تماثل المعلومات يؤدي إلى مخاطر سوء الفهم ، سوء التفسير ، وسوء الإستنتاج و الإستدلال^(٣).

إذن في حالة عدم تماثل المعلومات فإن هذا سوف يؤدي إلى مخاطر غير مرغوبة مثل ك تخفيض درجة السيولة للأوراق المالية ، زيادة تكاليف العمليات و انخفاض حجم العمليات وقيمتها (قيمة الأسهم المباعة والمشتراه في فترة معينة).

آثار عدم تماثل المعلومات :

بيان ذلك في الاتجاهات التالية علي النحو التالي^(٤) :

١. الاتجاه الأول : مستوي سوق رأس المال
فكلما زادت درجة عدم التماثل في المعلومات في السوق كلما انخفضت سيولة هذا لأسواق نتيجة انخفاض عدد الصفقات التي تحدث فيه ، كما تتوقف درجة السيولة التي تتمتع بها أسواق رأس المال بالدرجة الأولى علي حالة عدم تماثل المعلومات في السوق ويبدو أن التأثير السلبي علي السيولة نتيجة منطقية نتيجة لانخفاض عدد المتعاملين بالسوق وانخفاض حجة التداول وفقاً للأسباب التالية:

- أ. التفاوت في القدرة علي تقدير مخاطر الأوراق المالية .
 - ب. انسحاب صغار المستثمرين الذين لم تصل إليهم المعلومات الخاصة من الاتجار في أسهم شركة معينة أو سوق الأوراق المالية ككل .
- ويمكن حصر آثار عدم تماثل المعلومات علي مستوي رأس المال في نقطتين الأولى تخفيض درجة السيولة في السوق أما النقطة الثانية فتتمثل في تخفيض كفاءة الاستثمار^(٥) .
٢. الاتجاه الثاني : مستوي الشركة

(١) صفاء محمود السيد، التوسع في الإفصاح المحاسبي وعدم تماثل المعلومات بالبورصة المصرية، (القاهرة: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، ٢٠٠٥م)، ص ٧.

(٢) أحمد رجب عبدالمك، دور الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية، (القاهرة: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول، ٢٠١٤م)، ص ٢٥.

(٣) ياسر أحمد السيد محمد، إطار مقترح للإفصاح المحاسبي للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة طنطا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، ٢٠٠٨م)، ص ١٤٦.

(٤) المجلة العلمية للدراسات التجارية ، مرجع سبق ذكره، ص ١٩٠.

٥-مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣٦..

ويمكن توضيح هذا الاتجاه بأن تأثير عدم تماثل المعلومات علي مستوي الشركة يتمثل في نقطتين الأولى زيادة تكلفة التمويل و النقطة الثانية التأثير علي مستوي سلوك الإدارة^(١).

طرق قياس عدم تماثل المعلومات : يمكن تصنيفها في أربعة مجموعات رئيسية كالتالي^(٢):

- ١- المقاييس المرتبطة بتداول الأسهم في السوق .
 - ٢- المقاييس المرتبطة بأسعار أو عوائد الأسهم^(٣) .
 - ٣- المقاييس المرتبطة بالفرص الاستثمارية المتاحة أمام الشركة .
- وسائل الحد من عدم تماثل المعلومات :-** حصر وسائل الحد منها في النوعين التاليين^(٤):

- ١- الاختيار غير الملائم : وذلك خلال وسيلتين هما التوسع في الإفصاح المحاسبي وتفعيل دور المعرفة المحاسبية.
- ٢- التخلخل الأخلاقي: وذلك من خلال تفعيل دور سوق العمل الإداري .

الآثار السلبية المترتبة علي عدم تماثل المعلومات:

يمكن تحديد تلك الآثار في العناصر التالية^(٥):

- ١- انخفاض كفاءة سوق المال:
 - أ- التوجيه الخاطي للاستثمارات من جانب المستثمر، نظرا لعدم تماثل المعلومات بينهم.
 - ب- عدم التخصيص السليم للأموال المستثمرة من جانب المنشأة، قدم المساواة في توافر المعلومات لدى المستثمر عن كيفية استخدام أمواله بواسطة مديري الشركات يجعله أكثر عرضة لعدم التخصيص السليم لأمواله مثل اهتمام قيام المنشأة باستخدام أمواله في القيام بأنشطة غير منتجة له^(٦).
- ٢- تحقيق عائد غير عادي: وذلك من خلال معرفة المعرفة المبكرة للمعلومات لبعض الأطراف علي حساب الأخرى مما يؤدي إلى ترك أثرا سلبيا علي كل من المتعاملين في السوق .
- ٣- خلق فجوة بين الإدارة وأصحاب المصالح: وذلك عندما تكون المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة غير كافية .

دور المراجع الخارجي في تحقيق تماثل المعلومات:

من خلال دراسة مشكلة عدم تماثل المعلومات وأهم تأثيراتها وكذا مفهوم المراجعة فإنه يمكننا وانطلاقاً من هذه الأخيرة استنباط أهمية المراجعة في الحد من تداعيات عدم تماثل المعلومات وتحقيق الشفافية والوصول إلى معلومات ذات جودة والحد من عدم تماثل المعلومات من خلال إتباع مبادئ الإفصاح المحاسبي.

العلاقة بين المراجعة وتحقيق تماثل المعلومات:

يمكن الإشارة إليها من خلال ما يلي^(٧):

- ١- مرحلة الرقابة علي العمل المحاسبي .

(١)-مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين الجزء الأول ٢٠٠٨ الناشر كلية التجارة - جامعة القاهرة ص ٢٣٣ .

(٢) هالة حمدي أحمد حسانين، مرجع سابق، ص ١٩١ .

(١) كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث،

٢٠١٤م)، ص ٢٥

٤-المجلة العلمية للدراسات التجارية، مرجع سبق ذكره، ص ١٩٣ ..

٥- د. أحمد رجب عبدالملك، مرجع سابق، ص ٢٧ .

٦- سيد عبدالفتاح صالح، أثر تطبيق مبادئ المراجعة على تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الرابع والسبعون،

٢٠٠٩م)، ص ٨٢٥ .

٧- المرجع السابق، ص ٨٢٧ .

٢- مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات وتقويم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح، انتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية وتوصيلها لمختلف المستخدمين لها سواء داخل أو خارج المؤسسة.

٣- مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار والمراجعة الخارجية وما تحققه من ثقة ومصداقية في المعلومات التي تم الإفصاح عنها.

من خلال هذا فالمراجعة تقوم بأداء دورها والوصول إلى مستوى عالٍ من الشفافية في توفير المعلومات من خلال ما يلي:

- ١- المساءلة والرقابة
- ٢- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة
- ٣- تدعيم الرقابة الداخلية وتقييم العمليات الداخلية بغية تقويمها وكذا تحقيق الضبط الداخلي.
- ٤- تحقيق الإفصاح والشفافية
- ٥- إدارة الأرباح^(١)

وأخيرا يعتبر تفعيل دور المراجع الخارجي من أهم المتطلبات إلى جانب كونه العنصر الأهم في القضاء على عدم تماثل المعلومات لما يضيفه من ثقة ومصداقية على المعلومات كما أن رأيه المحايد يساعد على الحد من التعارض بين المساهمين والإدارة والحد من المخاطر الأخلاقية الناتجة عن عدم تماثل المعلومات.

عينة الدراسة :

وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة القصدية وهي عينة غير احتمالية يختارها الباحث للحصول على آراء أو معلومات معينة لأ يتم الحصول عليها إلا من تلك الفئة المقصودة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتماما " مقدرا" وسط مجتمع البحث

١. تحليل عبارات الفرضية الأولى:

الالتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
أ. التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

جدول (٦/٣/٣) التوزيع التكراري لعبارة الفرضية الأولى

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارات
نسبة	التكرار	نسبة	التكرار	نسبة	التكرار	نسبة	التكرار	نسبة	التكرار	
٠	٠	٠	٠	١	١	53.8	٥٦	45.2	٤٧	تمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية الكافية يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٠	٠	٠	٠	2.9	٣	58.7	٦١	38.5	٤٠	حصول المراجع علي التعليم والتدريب المهني المستمر يساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٠	٠	٠	٠	5.8	٦	53.8	٥٦	40.4	٤٢	تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال والحياد عند أداء مهمة المراجعة يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

١ - المرجع السابق، ص ٨٣٠.

٠	٠	1.9	٢	11.5	12	45.2	٤٧	41.3	٤٣	قدرة المراجع الخارجي علي مقاومة ضغوط العملاء عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٠	٠	4.8	٥	11.5	١٢	44.2	٤٦	39.4	٤١	الاستقلال الذهني للمراجع الخارجي عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٠	٠	٠	٠	5.8	6	54.8	٥٧	39.4	٤١	بذل المراجع الخارجي للعناية المهنية اللازمة عند أداء مهمة المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٠	٠	7.7	٨	15.4	١٦	45.2	٤٧	31.7	33	قدرة المراجع الخارجي علي ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٠	٠	1.9	٢	9.6	١٠	51.9	٥٤	36.5	٣٨	التخطيط الجيد لعملية المراجعة والإشراف السليم علي أداء المساعدين يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٠	٠	١	١	6.7	٧	52.9	٥٥	39.4	41	قدرة المراجع الخارجي علي وضع إستراتيجية شاملة للمراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٠	٠	٠	٠	4.8	٥	56.7	٥٩	38.5	٤٠	قدرة المراجع الخارجي علي إعداد خطة المراجعة الفعالة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان ٢٠١٦ م .

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

١. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على (تمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية الكافية يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (53.8) % بينما لا يوجد أفراد غير الموافقين على ذلك.
٢. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (حصول المراجع علي التعليم والتدريب المهني المستمر يساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.) حيث بلغت نسبتهم (58.7) % إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (2.9) %.
٣. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال والحياد عند أداء مهمة المراجعة يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (53.8) إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (5.8) %.
٤. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (قدرة المراجع الخارجي علي مقاومة ضغوط العملاء عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (45.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (11.5) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (1.9) %.
٥. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (الاستقلال الذهني للمراجع الخارجي عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (44.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.8) % . إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (11.5) %.

٦. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (بذل المراجع الخارجي للعناية المهنية اللازمة عند أداء مهمة المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية). حيث بلغت نسبتهم (54.8) % بينما لا يوجد أفراد غير الموافقين على ذلك (٩,٦) % . إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (5.8) % .
٧. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (قدرة المراجع الخارجي على ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (٧٦,٩) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (7.7) % . إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (15.4) % .
٨. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التخطيط الجيد لعملية المراجعة والإشراف السليم على أداء المساعدين يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (51.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.9) % . إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (9.6) % .
٩. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أنه (قدرة المراجع الخارجي على وضع إستراتيجية شاملة للمراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية). حيث بلغت نسبتهم (52.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (١) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.7) % .
١٠. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أنه (قدرة المراجع الخارجي على إعداد خطة المراجعة الفعالة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (4.8) % بينما لا يوجد أفراد غير الموافقين على ذلك ، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.8) % .

ب. الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى:

فيما يلي جدول يوضح الوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (٧/٣/٣) الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري
تمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية الكافية يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	4.4	.51
حصول المراجع على التعليم والتدريب المهني المستمر يساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	4.3	.53
تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال والحياد عند أداء مهمة المراجعة يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	4.3	.58
قدرة المراجع الخارجي على مقاومة ضغوط العملاء عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	4.2	.73
الاستقلال الذهني للمراجع الخارجي عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	4.1	.82
بذل المراجع الخارجي للعناية المهنية اللازمة عند أداء مهمة المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	4.3	.58

88.	٤	قدرة المراجع الخارجي علي ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
70.	4.2	التخطيط الجيد لعملية المراجعة والإشراف السليم علي أداء المساعدين يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
64.	4.3	قدرة المراجع الخارجي علي وضع إستراتيجية شاملة للمراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
56	4.3	قدرة المراجع الخارجي علي إعداد خطة المراجعة الفعالة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان ٢٠١٣ م .

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٤,٤) بانحراف معياري (51). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (٤,٣) بانحراف معياري (٥٣,٠) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.3) بانحراف معياري (58). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة
4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (٤,٢) بانحراف معياري (73). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (٤,١) بانحراف معياري (82). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (٤,٣) بانحراف معياري (58). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (٤) بانحراف معياري (88). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة.
8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.2) بانحراف معياري (70) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة.
9. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (٤,٣) بانحراف معياري (64). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة التاسعة.
10. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (4.3) بانحراف معياري (56). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة العاشرة.

ج. استخدام اختبار (كاي تربيع)

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات الفرضية الأولى وفيما يلي الجدول رقم (٨/٣/٣) يلخص نتائج الاختبارات لهذه العبارات:
وفيما يلي الجدول رقم (٨/٣/٣) يلخص نتائج الاختبار لعبارات الفرضية الأولى:

العبارات	قيمة (كاي تربيع)	درجات الحرية	مستوي الدلالة المعنوية
----------	------------------	--------------	------------------------

50.2	٢	.000	تمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية الكافية يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
49.7	٢	.000	حصول المراجع علي التعليم والتدريب المهني المستمر يساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
38.3	٢	.000	تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال والحياد عند أداء مهمة المراجعة يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
57.7	٣	.000	قدرة المراجع الخارجي علي مقاومة ضغوط العملاء عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
48.5	٣	.000	الاستقلال الذهني للمراجع الخارجي عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
39.2	٢	.000	بذل المراجع الخارجي للعناية المهنية اللازمة عند أداء مهمة المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
35.1	٣	.000	قدرة المراجع الخارجي علي ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
67.6	٣	.000	التخطيط الجيد لعملية المراجعة والإشراف السليم علي أداء المساعدين يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
78.9	٣	.000	قدرة المراجع الخارجي علي وضع إستراتيجية شاملة للمراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
43.2	٢	.000	قدرة المراجع الخارجي علي إعداد خطة المراجعة الفعالة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان ٢٠١٦ م .

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

١. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (50.2) عند درجات حرية (٢) ومستوى دلالة (٥%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على العبارة الأولى.
٢. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (49.7) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (2) ومستوى دلالة (٥%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة الثانية.
٣. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (38.3) عند درجات حرية (2) ومستوى دلالة (٥%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة الثالثة.
٤. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (57.7) عند درجات حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على العبارة الرابعة.
٥. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (48.5) عند درجات حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة الخامسة.
٦. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (39.2) عند درجات حرية (٢) ومستوى دلالة (٥%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة السادسة.

٧. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (35.1) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (5%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة السابعة.
٨. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (67.6) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (5%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة الثامنة.
٩. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (78.9) وهذه عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (5%) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة التاسعة.
١٠. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (43.2) عند درجات حرية (2) ومستوى دلالة (5%) و أن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة العاشرة.
- وعليه فإن الجدول التالي يلخص نتائج الفرضية:
جدول رقم (9/3/3) ملخص نتائج الفرضية الأولى:

فرضية الدراسة الأولى		
مستوى المعنوية	قيمة كاي تربيع	التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	65.5	

- المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان ٢٠١٦ م .
ومما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على (التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) قد تحققت في جميع عبارات الفرضية.
٢. تحليل عبارات الفرضية الثانية
قدرة المراجع الخارجي علي إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

أ. التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية
جدول (١٠/٣/٣) يوضح التوزيع التكراري لعبارة الفرضية الثانية

العبارة		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
التكرار	نسبة	التكرار	نسبة	التكرار	نسبة	التكرار	نسبة	التكرار	نسبة	التكرار	نسبة
٤١	39.4	٥٥	52.9	٥	4.8	٢	1.9	٠	٠	٠	٠
35	٣٣,٧	٥٦	53.8	١٣	12.5	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٤٥	43.3	٥٣	٥١	٥	4.8	١	1	٠	٠	٠	٠
٤٤	42.3	٥٠	48.1	٨	7.7	٢	1.9	٠	٠	٠	٠

المحاسبية.										
32	30.8	66	63.5	6	5.8	0	0	0	0	تقرير المراجع الخارجي عن مخالفة المنشأة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
36	34.6	63	60.6	4	3.8	1	0	0	0	تقرير المراجع الخارجي عن الإفصاح غير الكامل في القوائم المالية محل المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
40	38.5	52	50	8	7.7	4	3.8	0	0	امتناع المراجع الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة لأسباب موضوعية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
36	34.6	57	54.8	9	8.7	2	1.9	0	0	احتواء تقرير المراجع الخارجي عن ملاحظات تعبر عن حقيقة التصرفات الإدارية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
36	34.6	65	62.5	2	1.9	1	1	0	0	احتواء تقرير المراجع الخارجي على معلومات تتسم بالدقة الكبيرة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
42	40.4	54	51.9	6	5.8	2	1.9	0	0	احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2016م.

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (قدرة المراجع الخارجي على إعداد تقرير المراجعة النظيف النموذجي تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (52.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.9) %. إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (4.8) %.
2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على (قدرة المراجع الخارجي على إضافة فقرات تفسيرية في تقرير المراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (53.8) % بينما لا يوجد غير الموافقين على ذلك، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.5) %.
3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (اشترك مراجعين آخرين في إعداد تقرير المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (51) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1) %، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.8) %.

٤. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (قدرة المراجع الخارجي على إصدار تقرير يتضمن رأيه السلبي بشأن القوائم المالية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (48.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.9) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.7) % .
٥. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تقرير المراجع الخارجي عن مخالفة المنشأة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (63.5) % بينما لا يوجد غير الموافقين على ذلك إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (5.8) % .
٦. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تقرير المراجع الخارجي عن الإفصاح غير الكامل في القوائم المالية محل المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (60.6) % بينما لا يوجد أفراد غير الموافقين على ذلك، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (3.8) % .
٧. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (امتناع المراجع الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة لأسباب موضوعية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (٥٠) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.8) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.7) % .
٨. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (احتواء تقرير المراجع الخارجي عن ملاحظات تعبر عن حقيقة التصرفات الإدارية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (54.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.9) % . إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (8.7) % .
٩. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (احتواء تقرير المراجع الخارجي على معلومات تتسم بالدقة الكبيرة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (62.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (١) % . إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (1.9) % .
١٠. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) حيث بلغت نسبتهم (51.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.9) % . إما أفراد العينة المحايدون بلغت نسبتهم (5.8) % .
- ب. الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية:
- فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري لعببارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم

جدول رقم (١١/٣/٣) يوضح الإحصاء الوصفي لعببارات الفرضية الثانية

الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
3.9	4.6	قدرة المراجع الخارجي على إعداد تقرير المراجعة التنظيمي النموذجي تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.64	4.2	قدرة المراجع الخارجي على إضافة فقرات تفسيرية في تقرير المراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.62	4.3	اشترك مراجعين آخرين في إعداد تقرير المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

69.	4.3	قدرة المراجع الخارجي علي إصدار تقرير يتضمن رأيه السلبي بشأن القوائم المالية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
55.	4.2	تقرير المراجع الخارجي عن مخالفة المنشأة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
58.	4.2	تقرير المراجع الخارجي عن الإفصاح غير الكامل في القوائم المالية محل المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
75.	4.2	امتناع المراجع الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة لأسباب موضوعية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
68.	4.2	احتواء تقرير المراجع الخارجي عن ملاحظات تعبر عن حقيقة التصرفات الإدارية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
55.	4.3	احتواء تقرير المراجع الخارجي علي معلومات تتسم بالدقة الكبيرة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
66.	4.3	احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان ٢٠١٦ م .

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

١. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٤,٦) بانحراف معياري (3.9) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
٢. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.2) بانحراف معياري (64). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
٣. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.3) بانحراف معياري (62). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.
٤. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (٤,٣) بانحراف معياري (69). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
٥. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (٤,٢) بانحراف معياري (55). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
٦. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (٤,٢) بانحراف معياري (58). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
٧. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (٤,٢) بانحراف معياري (75). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.
٨. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (٤,٢) بانحراف معياري (68). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة.
٩. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (٤,٣) بانحراف معياري (55). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة التاسعة.
١٠. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (٤,٣) بانحراف معياري (66). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة العاشرة.

ج. استخدام اختبار (كاي تربيع)

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات الفرضية الثالثة وفيما يلي الجدول رقم (١٢/٣/٣) يوضح ملخص نتائج الاختبار لعبارات الفرضية الثانية:
جدول رقم (١٢/٣/٣) يوضح ملخص نتائج الاختبار لعبارات الفرضية الثانية:

العبارات	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	مستوي
----------	----------------	--------------	-------

الدلالة المعنوية			
.000	٤	١٢٣	قدرة المراجع الخارجي علي إعداد تقرير المراجعة النظيف النموذجي تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	2	26.6	قدرة المراجع الخارجي علي إضافة فقرات تفسيرية في تقرير المراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	3	82.9	اشترك مراجعين آخرين في إعداد تقرير المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	٣	69.2	قدرة المراجع الخارجي علي إصدار تقرير يتضمن رأيه السلبي بشأن القوائم المالية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	2	52.2	تقرير المراجع الخارجي عن مخالفة المنشأة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	3	99.1	تقرير المراجع الخارجي عن الإفصاح غير الكامل في القوائم المالية محل المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	3	64.6	امتناع المراجع الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة لأسباب موضوعية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	3	74.0	احتواء تقرير المراجع الخارجي عن ملاحظات تعبر عن حقيقة التصرفات الإدارية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	3	108	احتواء تقرير المراجع الخارجي علي معلومات تتسم بالدقة الكبيرة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
.000	3	77.5	احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان ٢٠١٦ م .
يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

١. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (١٢٣) عند درجات حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وعلية فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة الأولى.
٢. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثاني (26.6) عند درجات حرية (٢) ومستوى دلالة (٥%) وعلية فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة الثانية.
٣. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (82.9) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (٥%) و أن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة الثالثة.
٤. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (69.2) عند درجات حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) و أن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة الرابعة.
٥. بلغت قيمة مربع كاي الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (52.2) عند درجات حرية (٢) ومستوى دلالة (٥%) و أن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على العبارة الخامسة.

٦. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (99.1) عند درجات حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة السادسة.
٧. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (64.6) عند درجات حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) و أن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة السابعة.
٨. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (74.0) عند درجات حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة الثامنة.
٩. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (١٠٨) عند درجات حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة التاسعة.
١٠. بلغت قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (77.5) عند درجات حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على العبارة العاشرة.

الجدول التالي يلخص نتائج الفرضية:

جدول رقم (١٣/٣/٣) يوضح ملخص نتائج الفرضية الثانية

فرضية الدراسة الثالثة		
مستوى المعنوية	قيمة كاي تربيع	مستوى دلالة
.000	79.1	قدرة المراجع الخارجي علي إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية

ومما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على (قدرة المراجع الخارجي علي إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية) قد تحققت

النتائج:

- من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الدارس إلي النتائج التالية:
١. أن تمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية الكافية والحياد عند أداء مهمة المراجعة يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
 ٢. أن حصول المراجع علي التعليم والتدريب المهني المستمر يساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية
 ٣. أن الاستقلال الذهني للمراجع الخارجي عند أداء مهمة المراجعة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية
 ٤. بذل المراجع الخارجي للعناية المهنية اللازمة عند أداء مهمة المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية
 ٥. قدرة المراجع الخارجي علي القيام بالفحص الجيد للسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية
 ٦. إتباع المراجع الخارجي لوسيلة المصادقات كأداء للحصول علي مصادقات أو إقرارات مكتوبة من العملاء تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية
 ٧. قدرة المراجع الخارجي علي ملاحظة التجهيزات الخاصة بالعميل ومتابعة تنفيذ بعض المهام المحاسبية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية
 ٨. احتواء تقرير المراجع الخارجي عن ملاحظات تعبر عن حقيقة التصرفات الإدارية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية

٩. احتواء تقرير المراجع الخارجي علي معلومات تتسم بالدقة الكبيرة تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

التوصيات:

بناءا علي النتائج السابقة قدم الدارس التوصيات التالية:

١. ضرورة احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة للحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٢. يجب اشتراك مراجعين آخرين في إعداد تقرير المراجعة مما يساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٣. ضرورة التأكد من كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات لتقليل الغش والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٤. يجب علي المراجع الخارجي القيام بالإجراءات التحليلية للتعرف علي المؤشرات والنسب المالية للمنشأة محل المراجعة ومقارنتها بسنوات سابقة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٥. إتباع المراجع الخارجي لأسلوب الاستفسار عن المعلومات المالية وغير المالية من المنشأة محل المراجعة يؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية
٦. ضرورة قيام المراجع الخارجي بإعداد خطة مراجعة الفعالة ووضع إستراتيجية شاملة لتساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٧. يجب علي المراجع الخارجي بذل للعناية المهنية اللازمة ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

قائمة المصادر والمراجع

- ١- (العايب ، ٢٠١٢ م، ص ٥).
- ٢- (أبو زلطة ، عبد الكريم ، ٢٠٠٤م ، ص ١١٢).
- ٣- (السقا ، ٢٠٠٣م ، ص ٢٩).
- ٤- (إسماعيل ، ٢٠٠٦ م ، ص ١٦)
- ٥- (الليثي ، ٢٠١٠م ، ص ١٦٧).
- ٦- (السيد ، ٢٠٠٥م ، ص ٧).
- ٧- (الدهراوي ، ٢٠١٤م ، ص ٢٥).
- ٨- (بعوج ، ٢٠١٤ م، ص ١٥)
- ٩- (جربوع ، ٢٠٠٤ م ، ص ٣٨).
- ١٠- (جمعة ، ٢٠١٣ م، ص ٢٣، ٢٠، ٢٤).
- ١١- (حسن ، ٢٠١٠م ، ص ٦٦).
- ١٢- (حجاج ، سعيد ، ١٩٨٩ م، ص ٢٦).
- ١٣- (زامل ، ٢٠٠٠م ، ص ٤٣).
- ١٤- (سرايا ، ٢٠٠٧م ، ص ٦١-٦٢).
- ١٥- (سهلول ، ٢٠١١م ، ص ٨٥).
- ١٦- (شريم ، بركات ، ٢٠٠٧م ، ص ١٣-١٤).
- ١٧- (شركسي ، ١٩٧٨م ، ص ٣٥).
- ١٨- (شحاته ، ١٩٧٤م ، ص ٣١).
- ١٩- (صالح ، ٢٠١٢م ، ص ٤٥).
- ٢٠- (صالح ، ٢٠٠٩م ، ص ٨٢٥).
- ٢١- (عبيد ، ١٩٩٧ ، ص ١٩).
- ٢٢- (عطا الله ، ١٩٨٣م ، ص ٢٨).
- ٢٣- (علي ، ٢٠٠١م ، ص ٤١).
- ٢٤- (عبد الملك ، ٢٠١٤م ، ص ٢٥).
- ٢٥- (غنيم ، ٢٠١٤ م، ص ١٨).
- ٢٦- (لطفي ، ٢٠٠٥ م ، ص ١٠)
- ٢٧- (لطفي ، ٢٠٠٧م ، ص ١٤-١٥).
- ٢٨- (محمود ، ٢٠١٤م ، ص ٦).
- ٢٩- (محمد ، ٢٠١٢م ، ص ١٥١-١٥٢).
- ٣٠- (مهدي ، ٢٠١٤م ، ص ٣٥).
- ٣١- (محمد ، ٢٠٠٨م ، ص ١٤٦).
- ٣٢- (نور ، ٢٠١١م ، ص ٢٨).