

المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية

(دراسة حالة بعض مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم)

باحثة

أ. فاطمة مبارك علي محمد أحمد

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على معرفة أثر تطبيق المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية بالتركيز على الملاءمة والموثوقية وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية: هل تطبيق معايير المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية يؤثر على ملاءمة التقارير المالية؟ هل تطبيق معايير المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية يؤثر على موثوقية التقارير المالية.. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في تحليل واختبار الفرضيات. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: تقوم الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين، تنشر الشركة قوائمها المالية السنوية المراجعة وتقرير مجلس الإدارة بصورة دورية، أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها ضرورة العمل بالإجراءات التي تمكن الشركات من عدم تسرب المعلومات، ضرورة إفصاح الشركات عن المخاطر التي تتعرض لها.

الكلمات المفتاحية: المسؤولية المهنية، المراجعة الخارجية، جودة التقارير المالية

Abstract :

Does the application of professional responsibility standards for external audit affect the reliability of financial reports? The study problem is represented in the following questions: Does the application of professional responsibility standards for external audit affect the appropriateness of financial reports? The study aimed to identify the effect of applying the professional responsibility of external auditing to the quality of financial reports by focusing on relevance and reliability. The study reached a number of results, the most important of which are: the company discloses financial and non-financial information simultaneously

— المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية —

to all users, the company publishes its annual audited financial statements and the report of the board of directors periodically, the study recommended a number of recommendations, including the necessity to implement procedures that enable companies not to leak information, The need for companies to disclose the risks they are exposed to.

مقدمة:

تواجه مهنة مراجعة الحسابات منذ منتصف القرن العشرين مشاكل عديدة ناجمة عن عدة عوامل منها الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم، انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة، قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع، عدم قيام الجهات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المراجعة وعلى وجه الخصوص رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة. ونظرًا للتوسع الذي شهدته مهنة المراجعة والتوسع الاقتصادي السريع والنمو الكبير في عالم الأعمال اكتسبت هذه المهنة أهمية كبيرة وازدادت شركات المراجعة، وبالتالي أصبحت ثقة المجتمع بهم لا تعزز إلا بوجود معايير وأسس تحكم هذه المهنة، وتتمثل هذه المعايير والأسس في قواعد سلوك المهنة وآدابها، وقد أبدت المؤسسات المهنية الدولية والإقليمية اهتماماً كبيراً بذلك. هنالك بعض المحددات التي تواجه المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وإعداد التقارير وتعتبر في نفس الوقت تحد كبير له خاصة عند إصداره تقريراً نظيفاً بدون تحفظ.

ثانياً : الدراسات السابقة

1/ دراسة (نعمات، 2015م):

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير العمل الميداني في تطبيق جودة التقارير والقوائم المالية المعتمدة بواسطة المراجع الخارجي، هدفت الدراسة إلى تحقيق جانب من الأهداف حسب نوعية المنشأة وتحديد أشكال التكافل الاجتماعي ومحو الآثار السالبة للمجتمع، اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التخطيط والإشراف على عملية المراجعة وجودة التقارير والقوائم المالية، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير الرقابة على عملية المراجعة وجودة التقارير والقوائم المالية، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير أدلة الإثبات على عملية المراجعة وجودة التقارير والقوائم المالية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: التزام المراجع بمعايير المراجعة يؤدي إلى معالجة محددات المراجعة، تأهيل المراجع يؤدي إلى قدرته لأداء مهامه بعناية وكفاءة مهنية والتزام المراجع بمعايير العمل الميداني يؤدي إلى فحص أوجه قصور نظام الرقابة الداخلية.

2/ دراسة (خالد، 2007م):

تمثلت مشكلة الدراسة الأساسية في ظهور العديد من حالات الأخطاء والغش في الأنظمة المحاسبية. تم بناء فرضيات الدراسة على النحو الآتي: التقرير المتحفظ للمراجع لا يؤثر على قرارات مستخدمي التقارير والقوائم المالية، تقرير المراجع المتحفظ يدل على أن القوائم المالية لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضع المالي للمنشأة، تقرير المراجع المتحفظ يؤثر على مستخدمي التقارير والقوائم المالية. توصلت الدراسة لعدد من

النتائج أهمها: اتباع المعايير المهنية للمراجعة الصادرة عن الجمعيات المهنية، يساعد على تضيق فجوة التوقعات بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية كما يؤدي إلى جودة تقرير المراجع. جاءت أهم توصيات الدراسة على النحو التالي: فصل عملية إعداد حسابات المنشأة محل المراجعة عن مكتب المراجعة المنوط به مراجعة تلك الحسابات، توفر البيانات المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بالقدر الكافي وفي الوقت المناسب، وتكون مصحوبة بتحليلات مهنية من محللين معتمدين

3/ دراسة (ديالا، 2015م، 2015):

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية: هل يؤدي التدقيق المستمر إلى تعزيز القيمة التنبؤية للتقارير المالية إلكترونياً؟ هل يؤدي التدقيق المستمر إلى تعزيز الوقتية في التقارير المالية إلكترونياً؟. اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: يؤثر تطبيق التدقيق المستمر في تعزيز قدرة المعلومات المنشورة بواسطة لغة XBRL على التنبؤ، يؤثر تطبيق التدقيق المستمر في تعزيز وقتية المعلومات المنشورة بواسطة لغة XBRL. يهدف البحث إلى معرفة أثر استخدام مدخل التدقيق المستمر في ملاءمة التقارير المالية المنشورة إلكترونياً بواسطة لغة التقرير المالي الإلكتروني الموسع، ولتحقيق ذلك تم وضع فرضين لاختبار أثر التدقيق المستمر في كل من القدرة التنبؤية للتقارير المالية الإلكترونية والتوقيت المناسب لها. وخلص البحث إلى النتائج الآتية: إن استخدام مدخل التدقيق المستمر بتقنياته المتعددة يؤثر في كل من القدرة التنبؤية للتقارير المالية المنشورة بلغة النشر الإلكتروني المالي الموسع، كما يؤثر في إيصال تلك التقارير في توقيت مناسب لمستخدميها المختلفين ومن ثم استخدام مدخل التدقيق المستمر لدور أكثر فاعلية في تعزيز ملاءمة التقارير المالية المنشورة إلكترونياً بلغة XBRL، لا يوجد تباين في مجمل الآراء حول أثر استخدام مدخل التدقيق المستمر على كل من القدرة التنبؤية والتوقيت المناسب للتقارير المالية المنشورة إلكترونياً بواسطة لغة XBRL. وأوصت الدراسة إلى أهمية قيام الجهات المعنية، مثل الجمعية السورية للمحاسبين القانونيين وسوق دمشق للأوراق المالية، بضرورة قيام القائمين على المدينة والجهات الحكومية المختصة بإنشاء دورات تدريبية لمواكبة أهم التطورات التكنولوجية، ووضع ضوابط ملزمة لمدققين لحضورها، وذلك نتيجة للمتطلبات التي يحتاجها هذا المدخل في عملية التدقيق، وبما يتماشى مع وضع بيئة العمال في سورية.

الإطار النظري:

أولاً : المراجعة الخارجية:

مفهوم المراجعة الخارجية:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات.⁽¹⁾ عرفت منظمة العمل الفرنسي أنها تسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بدقة إصدار حكم معلل ومستقل استناداً إلى معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم⁽²⁾

تعريف المراجع الخارجي:

المراجع الخارجي هو الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات للشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (3) كما عرف بأنه شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة للقيام باختبار وفحص القوائم النهائية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات، عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، وذلك في تقرير مكتوب إلى المصالح المعنية. (4)

ثانياً : المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي:

أخلاقيات المهنة:

عرفت أخلاقيات المهنة بأنها مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل. (5) كما عرفت أخلاقيات المهنة بأنها مجموعة من الأسس التي يجب أن يعمل المهنيين بمقتضاها مما يساهم في تعزيز الثقة مع الذين يتعاملون معهم من ذوى العلاقة. (6)

مصادر أخلاقيات العمل المهني:

تتمثل مصادر أخلاقيات العمل المهني في:

- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات
- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية
- الاعتقادات الشخصية للفرد (7)

قواعد السلوك المهني للمراجع الخارجي:

هي الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المراجع الخارجي عمله ومن أهمها:

- مراعاة زملاء المهنة.
- ألا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله مثل الأتعاب المشروطة.
- مراعاة كرامة المهنة. (8)

صفات المراجع الخارجي:

تتمثل الصفات الشخصية للمراجع في ضوء مواثيق المراجعة العالمية في:

- الأمانة: ويقصد بها أن يكون أميناً على أسرار المنشأة التي يراجع حساباتها، وأن يؤدي عمله بأمانة وعفة وألا يتستر على غش أو تدليس أو تضليل.
- الحيادة التامة والاستقلال: ويقصد بها أن يقوم بعمله ويبدى رأيه مستقلاً متجرداً من أي ضغوط أو الانحياز إلى طرف على حساب طرف آخر، ألا يتأثر بالعواطف والمصالح الشخصية أو بأهواء النفس، وأن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على أدلة أو قرائن الإثبات التي يركن إليها.
- الكفاءة الفنية: ويقصد بذلك أن يتمتع بمستوى عالٍ من الخبرات الفنية التي تساعد على أداء عمله وكذلك الإشراف على متبوعيه بجودة عالية وهناك مواصفات فنية للمراجع وضعتها المنظمات المهنية للمراجعة، تختلف من دولة إلى دولة.

الكرامة:

ويقصد بذلك أن يكون عزيزاً نزيهاً يحافظ على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمي إليها، وان لا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيئ إلى نفسه وإلى المهنة.

السرية: ويقصد بها أن يكون المراجع حافطاً للأسرار وأميناً عليها حيث إن طبيعة عمله تمكنه من الاطلاع على أسرار المنشأة التي يقوم بمراجعتها.⁽⁹⁾

المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء:

- من الأخطاء الواجبة على مدقق الحسابات اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:
- أخطاء دفترية أو حسابية وهي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الأخطاء في كتابة أرقام العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها.
- أخطاء فنية: وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم تفهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفترياً أو الجهل بالقواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات.
- أخطاء إجرائية: وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة إثبات مستندية لبعض هذه العمليات أو الإجراءات.⁽¹⁰⁾

المسؤولية المدنية:

المسؤولية المدنية للمراجع تقوم على أساس أن هناك ضرراً أصاب الفرد نتيجة خطأ أو إهمال المراجع ويكون جزاؤها تعويض المتضرر عما أصابه من خسارة مالية وتنقسم المسؤولية بدورها إلى مسؤولية عقدية وأساسها إخلال المراجع بالتزام من التزاماته التي تعهد بها في عقد المراجعة والذي يبرمه مع عملائه، ومسؤولية تقصيرية وهي التي تترتب على إخلال المراجع بالالتزام القانوني العام الذي يفرض لوقوع بعض الأضرار بالغير. وتنشأ المسؤولية المدنية عندما يكون هناك إهمال أو تقصير من جانب المراجع أو مساعديه ويؤدي هذا الإهمال أو التقصير إلى إلحاق الضرر بفرد أو أفراد معينين وبالتالي يكون المراجع مسؤولاً عن تعويض من لحق بهم الضرر وقسمت المسؤولية المدنية إلى قسمين هما مسؤولية المراجع تجاه العمل ومسؤوليته تجاه الطرف الثالث.⁽¹¹⁾

المسؤولية الجنائية:

المسؤولية الجنائية للمراجع هي تلك التي تثور حينما يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها بالقانون وأساسها الإضرار بالمجتمع وجزاؤها توقيع العقوبة المقررة للجريمة التي اقترفها المراجع والتي تطالب بها النيابة العامة باعتبارها ممثلة للمجتمع. وتنشأ المسؤولية الجنائية عندما يلحق الضرر بالمجتمع ككل وليس مجرد فرد أو أفراد وبالتالي فإن مراجع الحسابات يتعرض للمسؤولية الجنائية، إذا ارتكب جريمة من الجرائم التي نص عليها قانون معين ومن هذه القوانين القانون الجنائي، قانون الشركات وقانون الضرائب.⁽¹²⁾

المسؤولية التأديبية:

المسؤولية التأديبية للمراجع فهي تقوم عند إخلاله بقواعد السلوك وآداب المهنة أو والواجبات المهنية، وتحدد مسؤولية المراجع تبعاً للظروف المحيطة بالمنشأة التي يتم مراجعتها وكذلك تبعاً لطبيعة

- المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية —
- البيئة المهنية التي يزاول المراجع من خلالها أعماله. ويرى البعض أن فكرة تأديب المحاسب أو المراجع مرتبطة بالوظيفة العامة أو عضوية نقابة التجار، ذلك لأن الجريمة التأديبية أو الدين التأديبي هو إخلال الموظف بواجب وظيفي، أو الممتن بواجب مهني، ويلزم أن يكون الإخلال أو الخطأ صادر من موظف أو عضو في المنظمة المهنية.

- المسؤولية الفنية:

- تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي التي تتلخص في الآتي:
- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.⁽¹³⁾

ثالثاً: طبيعة ونطاق مسؤولية وصلاحيات المراجع الخارجي:

يعتبر المراجع الخارجي وكيلاً للمساهمين أو ملاك المنشأة وبالتالي فإنه يبدى رأياً فنياً محايداً عن القوائم المالية في تاريخ إعداد تقريره. هذا التقرير يخدم طوائف عديدة إلى جانب ملاك المنشأة مثل المقرضين والمودعين والأجهزة الرقابية، وبالتالي فإن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولاً مسؤولية قانونية ومهنية وسواء كانت مسؤولية مدنية أو جنائية أمام هذه الأطراف العديدة من مساهمين ومودعين ومستثمرين هذا بالإضافة إلى المسؤولية التعاقدية في حالة المشروعات الفردية.⁽¹⁴⁾ ولكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفعالية فإنه يجب أن يكون متمتعاً بالعديد من الصلاحيات هي:

1. حق طلب أي مستند أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول بيانات معينة أو معلومة معينة أو تغيير نتيجة معينة وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
2. حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من المسؤول في المؤسسة ليتمكن من القيام بعمله.
3. حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقاً للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها⁽¹⁵⁾
4. صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك .
5. حق المراجع في مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
6. حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.
7. حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب من مساعديه وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

رابعاً: العوامل التي تحدد مدى مسؤولية مراجع الحسابات:

- تتكون العوامل من الآتي :
- حقوق وواجبات مراجع الحسابات بالمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها وإعداد تقرير عنها.

- مستوى الأداء المهني ومعايير ذلك الأداء هما يؤدي إلى القول بأن مراجع الحسابات قد بذل العناية المعقولة.
- التأهيل العلمي والعمل الذي يتيح للمراجع إبداء الرأي في ضوء محصلته العلمية وخبرته العملية.
- نطاق عملية المراجعة
- التجارب القضائية السابقة التي تناولت تحديد مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن بعض الوقائع التي تضمنتها دعاوى عملاء المراجع والأطراف الأخرى.⁽¹⁶⁾

خامساً: جودة التقارير المالية:

مفهوم جودة التقارير المالية : عرفت أيضاً على أنها التعبير الصادق عن الأرباح الحقيقية والفعلية وأن تكون الأرباح المنشورة ذات وجود نقدي ملموس وأن هذه الأرقام غير مبالغ فيها وخالية من الغش.⁽⁷¹⁾

أنواع جودة التقارير المالية:

يتطلب تحقيق جودة التقارير المالية عن أعمال المنشأة ثلاثة أنواع من الجودة في التقارير المالية هي كما يلي:⁽¹⁸⁾

جودة صياغة التقرير:

توصيف بيانات التقرير بشكل جيد بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيانات واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيانات ويتطلب هذا توفر خاصية الوضوح.

جودة محتوى التقرير:

وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية.. يتطلب هذا توافر ثلاث خصائص هي الشمول، الاكتمال، الدقة.

جودة عرض التقرير:

سهولة الحصول على التقرير في الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هي الاتساق، الثبات، الحياد، التوقيت، الشفافية.

-الأطراف التي تتأثر بوظيفة إعداد التقارير المالية

الأطراف التي تتأثر بإعداد التقارير هي:

- إدارة المنشأة وما يتبعها من محاسبين ومراجعين داخليين بصفتها المسؤولة عن إعداد التقارير المالية.
- مهنة المحاسبة والمراجعة بصفتها المسؤولة عن فحص وتدقيق (مراجع) هذه التقارير.
- مستخدمو التقارير المالية خارج المنشأة.⁽¹⁹⁾
- أهمية جودة التقارير المالية.

تتمثل جودة التقارير المالية في الآتي:

- تؤدي إلى كفاءة تخصيص رأس المال.
- تساعد جودة التقارير والقوائم المالية على تخفيض تكلفة رأس المال من خلال الآتي:
- تخفيض عدم تماثل التقارير والقوائم المالية بين كبار وصغار.

— المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية —

- تخفيض عدم تماثل التقارير والقوائم المالية بين المديرين والمستثمرين
- يساعد توفير التقارير والقوائم المالية عالية الجودة على توقع حدوث الأزمات المالية من خلال حصر الأخطار واستقرارها وأيضاً على توفير الجهد والوقت وسرعة الأداء أثناء الأزمة المالية في حالة حدوثها.⁽²⁰⁾

- أنواع التقارير المالية:

تتمثل في الآتي :

- قائمة المركز المالي

- قائمة الدخل

- قائمة الأرباح المحتجزة.

- قائمة التدفقات النقدية.

- قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية⁽²¹⁾

- خصائص التقارير المالية

الخصائص النوعية للتقارير المالية هي الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ قرارات الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية، ولقد بين إطار العمل لإعداد القوائم المالية الخصائص النوعية باعتبارها الخصائص التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مفيدة.⁽²²⁾ وهي:

القابلية للفهم:

هناك اختلاف كبير بين متخذي القرار وهذا الاختلاف يمكن في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب اتخاذ القرارات المستخدمة، وفي المعلومات المتاحة لديهم أو التي يمكنهم الحصول عليها وفي قدرتهم على تشغيلها، ولكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون هناك علاقة ربط بين المستخدمين والقرارات التي يتخذونها وهذه العلاقة تتمثل في قابلية الفهم، حيث يجب تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الأفراد ذو المعرفة المعقولة بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على استخدامها، كما لا بد للمعلومات الأخذ في اعتبارها اتجاهات متخذي القرارات ومستوياتهم الثقافية لتكون المعلومات المحاسبية مفهومة وهذا ما يبرر إصدار تقارير مختلفة لأغراض متنوعة.⁽²³⁾

الملاءمة:

تكون المعلومات المحاسبية ذات علاقة بالقرار ولها دور في اتخاذه سواء كان يتعلق باتخاذ قرارات تنبؤية عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية (القيمة التنبؤية للمعلومات) أو أنها تمثل تأكيداً أو تصحيحاً للنتائج عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع ما كان متوقعاً (القيمة الإسترجاعية للمعلومات) ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون مؤثرة في القرار، أما إذا كانت غير مؤثرة فتعتبر هذه المعلومات غير ملائمة لهذا القرار، وتتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات تعتبر طبيعة المعلومات لوحدها كافية لتحديد ملاءمتها، وفي حالات أخرى يكون لطبيعة ومادية المعلومات أهمية لتحديد ملاءمتها، فالأهمية النسبية هي إعطاء أهمية وتركيز كبير للعناصر التي يكون تأثيرها كبيراً عند اتخاذ القرار ودرجة أقل من الأهمية والتركيز للعناصر الأخرى من قبل المحاسب أثناء قيامه بأعماله

اليومية أو الدورية لإعداد القوائم المالية، لكن هذا لا يعني أهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة، لأنه لا بد من إعطاء كافة العمليات المالية والإفصاح عنها مهما كان حجمها ونوعها وأهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل والقياس كي تكون نتيجة النشاط معبرة عن الحقيقة، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية.

الموثوقية:

- حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز، واعتماد المستخدمين عليها كمعلومات تعبر بصدق عما تقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه. وحتى تتسم المعلومات المالية بصفة الموثوقية يجب أن تتصف بالآتي:
- التمثيل الصادق: حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثل أو من المتوقع أن تعبر عنها.
 - الجوهر فوق الشكل: لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني، فجوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائماً متطابقاً مع التي تظهر في شكلها القانوني.
 - الحياد: حتى تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية موثوقة يجب أن تكون محايدة خالية من التحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إلا إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً.
 - الحيطة والحذر: إن معد القوائم المالية يواجه أحياناً حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، تقدير العمر الاقتصادي للمعدات، ويتعرف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها عند ممارسة الحذر في إعداد القوائم المالية، فالحيطة والحذر يعني تبني درجة من الحذر والاحتباس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات.
 - الاكتمال: حتى تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوقاً بها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أي أن حذف بعض المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وغير ملائمة.

الدراسة الميدانية:

أولاً : الاجراءات المنهجية للدراسة:

مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من بعض المحاسبين والإداريين والأكاديميين.
عينة الدراسة : تم اختيار (60) فرداً من أفراد مجتمع الدراسة توزيع الاستبانة وتم جمع جميع الاستبيانات، أي بنسبة استجابة (100%) حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بالمعلومات المطلوبة.

— المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية —

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (36) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاث كما يلي:

- المحور الأول: تتضمن (13) عبارة.
- المحور الثاني: تتضمن (8) عبارات.
- المحور الثالث: تتضمن (5) عبارات.

ثانياً: ثبات وصدق أداة الدراسة:

الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (4) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليه.

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً.

جدول (1) الثبات والصدق الإحصائي

المتغير	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
محور المسؤولية المهنية			
محور الملاءمة	0.80	0.91	0.95
محور الموثوقية			
معامل الصدق والثبات الكلي	0.85	0.92	0.96

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من نتائج الجدول رقم (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- الانحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة .
- الوسيط لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة.
- الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.

ثانياً : الإحصاءات الوصفية لمحاوَر الدراسة.

جدول رقم (2) الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (المسؤولية المهنية لمراجعة الحسابات)

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تقوم الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.	4	1.169	موافق
2	تقوم الشركة بالإفصاح والنشر الإلكتروني للمعلومات عبر موقعها على الشبكة الدولية للمعلومات.	4	1.064	موافق
3	تقوم الشركة باتخاذ الإجراءات التي تمكنها من عدم تسريب المعلومات قبل النشر.	4	0.785	موافق
4	تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.	4	0.908	موافق
5	تفصح الشركة عن هيكل مسؤولية الأسهم لكافة المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة.	4	1.023	موافق
6	تفصح الشركة عن المخاطر المالية التي تتعرض لها.	4	1.066	موافق
7	تلتزم الشركة بالإفصاح عن نتائج تقويم الأداء وتنبؤات الأرباح	4	0.863	موافق
8	تنشر الشركة قوائمها المالية السنوية المراجعة .	4	0.616	موافق
9	تفصح الشركة عن أسس تحديد مكافأة المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة.	4	1.091	موافق
10	يعمل أصحاب المصالح بوضع أنظمة الرقابة الداخلية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية بالشركة.	4	1.008	موافق
11	يتم بناء الثقة داخل الشركة من خلال السلوك السليم والشفافية والمساءلة التي تتم من قبل أصحاب المصالح.	4	0.947	موافق
12	تتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.	4	1.070	موافق
13	يقوم أصحاب المصالح برفع المقترحات المتعلقة ببيئة رأس المال وسياسة اقتسام الأرباح.	4	0.956	موافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019

— المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية —

من الجدول (2) يتضح للباحث الآتي :

- أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية .

- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.61 - 1.16) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

جدول رقم (3) الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

(الملائمة)

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تقدم المعلومات المالية إلى مستخدميها في الوقت المناسب.	4	0.791	موافق
2	يكون للمعلومات المالية قدرة تنبؤية.	4	0.732	موافق
3	يكون للمعلومات المالية قدرة على التغذية المرتدة.	4	0.821	موافق
4	أن تكون المعلومات المالية قابلة للثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها.	4	0.732	موافق
5	إعداد المعلومات المالية بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها.	4	0.747	موافق
6	تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.	4	0.873	موافق
7	تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.	4	0.930	موافق
8	يمكن تقديم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.	4	0.911	موافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (3) يتضح للباحث الآتي :

- أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات ملاءمة التقارير والقوائم المالية.

- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.73 - 0.93) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

جدول رقم (4) الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث (الموثوقية)

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تعبر التقارير والقوائم المالية بصدق وعدالة عن العمليات والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها.	4	0.865	موافق
2	المعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية محايدة وخالية من التحيز.	4	0.850	موافق
3	معلومات التقارير والقوائم المالية مبنية على درجة من الحيطة والحذر.	4	0.829	موافق
4	المعلومات الواردة بالتقارير والقوائم المالية يراعى فيها الأهمية النسبية والتكلفة.	4	0.910	موافق
5	تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي تمت المحاسبة عنها وقدمت جوهرها وحقيقته الاقتصادية.	4	0.930	موافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019

من الجدول (4) يتضح للباحث الآتي :

- أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات موثوقية التقارير والقوائم المالية.
- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.82 - 0.93) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

ثالثاً: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

التحقق من فرضياته بخصوص المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية في تحقيق جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية.

الفرضية الأولى : «المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية تؤثر على ملاءمة التقارير المالية».

— المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية —
جدول رقم (5) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وملاءمة التقارير والقوائم المالية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	1.949	6.205	معنوية
$\hat{\beta}_1$	0.543	9.106	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.75		
معامل التحديد (R^2)	0.56		
أختبار (F)	56.160		النموذج معنوي
$\hat{y}_2 = 1.949 + 0.543x$			

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019

يتضح جدول رقم (5)

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية كمتغير مستقل وملاءمة التقارير والقوائم المالية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.56)، هذه القيمة تدل على أن المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية كمتغير مستقلة تساهم بـ (56%) في ملاءمة التقارير والقوائم المالية (المتغير التابع).
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F (56.160) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 1.949: متوسط ملاءمة التقارير والقوائم المالية عندما المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجي يساوي صفراً.
 - 0.543: وتعني زيادة المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وحدة واحدة ملاءمة التقارير والقوائم المالية بـ 61%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: « المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية تؤثر على ملاءمة التقارير المالية » قد تحققت.

الفرضية الثانية: « المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية تؤثر على موثوقية التقارير المالية ».

جدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وموثوقية التقارير المالية.

القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	4.710	0.914	$\hat{B}_0$
معنوية	9.498	0.809	$\hat{B}_1$
		0.78	معامل الارتباط (R)
		0.61	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي		90.207	اختبار (F)
$\hat{y}_3 = 0.914 + 0.809x$			

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (6)

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية كمتغير مستقلة وموثوقية التقارير المالية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).
- بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.61)، هذه القيمة تدل على أن المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية كمتغير مستقلة تساهم بـ (61%) في موثوقية التقارير المالية (المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F (56.160) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 0.914: متوسط موثوقية التقارير المالية عندما المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية يساوي صفراً.
- 0.809: وتعني زيادة المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وحدة واحدة موثوقية التقارير المالية بـ 81%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: « المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية تؤثر على موثوقية التقارير المالية » قد تحققت.

الخاتمة:

تناول البحث المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية ومدى تطبيق معايير وأسس تحكم هذه المهنة وتمثلت مشكلة الدراسة في تطبيق معايير المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وهدف إلى التزام المراجع بقواعد السلوك المهني وتوصل إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين وأصي بأهمية العمل بالإجراءات التي تمكن من عدم تسرب المعلومات.

النتائج:

- من خلال الدراسة الميدانية توصلت الباحثة إلى النتائج الآتية
- 1- تقوم الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.
 - 2- تنشر الشركة قوائمها المالية السنوية المراجعة وتقرير مجلس الإدارة بصورة دورية
 - 3- تقدم المعلومات المالية إلى مستخدميها في الوقت المناسب
 - 4- تعبر المعلومات المالية التي تقوم بإعداد الشركة بصدق عن الواقع المالي للشركة
 - 5- تمثل المعلومات الواردة بالتقارير والقوائم المالية تمثيلاً صادقاً عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تمت المحاسبة عنها داخل الشركة

التوصيات:

توصي الباحثة بالآتي :

1. ضرورة العمل بالإجراءات التي تمكن الشركات من عدم تسرب المعلومات.
2. ضرورة إفصاح الشركات عن المخاطر التي تتعرض لها.
3. ضرورة وضع أنظمة الرقابة الداخلية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية بالشركة.
4. ضرورة إفصاح الشركة عن المعلومات المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.
5. ضرورة رفع المقترحات المتعلقة ببيئة رأس المال وسياسة اقتسام الأرباح.

المصادر والمراجع:

- (1) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 2004م)، ص 27
- (2) طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 10 ص
- (3) أحمد معاذ، محمد اديب، دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سوريا، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق، 2014م، ص 47
- (4) عبدالرحمن مخلد المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م، ص 48
- (5) المصري محمد الغني، أخلاقيات المهنة عمان: مكتبة الرسالة الحديثة، 2005م، ص 46
- (6) أحمد فرغلي محمد حسن، مراجعة الحسابات المشاكل المحاسبية للمراجعين، القاهرة: دار الثقافة العربية، 1989م، ص 46
- (7) المرجع السابق ص 46
- (8) شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية (غزة: الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير منشورة، 2012م)، ص 52
- (9) المرجع السابق ص 52
- (10) محمد شوقي عطا الله، بحوث في مراجعة الحسابات (القاهرة: مكتبة الشباب، 1983م) ص 56
- (11) قانون ضريبة الدخل لسنة 1986، جمهورية السودان، مادة 74، 2/د ص 69
- (12) المرجع السابق ص 69
- (13) محمد أبو طبل وعصام الدين محمد متولي، بحوث في مراجعة الحسابات (القاهرة: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1990م) ص 77
- (14) بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة (الجزائر، كلية العلم الاقتصادية والتجارية، 2011م)، ص 66
- (15) المرجع السابق ص 67
- (16) سامح محمد رضا، التحفظ المحاسبي وجودة قياس الارباح - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة البحرينية (المجلة العربية للإدارة 31(2)، 2011م) ص 58
- (17) محمد زين العابدين محمد احمد، اثر الالتزام بقواعد السلوك المهني في جودة تقارير المراجعة (جامعة الزعيم الازهري، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، 2015م)، ص 65
- (18) المرجع السابق ص 74
- (19) الهام محمد أحمد على سحلول، تقييم تأثير الإختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة، رسالة ماجستير منشورة، 2011م) ص 75
- (20) المرجع السابق ص 75

- المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية —
- (21) على عبد الغني اللايد، يونس عليان الشوبكي، يوسف نيسان الحمدان، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، (2013م) ص93
- (22) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000م) ص93
- (23) هيني فان جربوننج، معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة: طارق عبد العال حماد، (مصر: الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، 2006م) ص94