

المقدمة

: وتشمل
أولا : الإطار المنهجي
ثانيا : الدراسات السابقة

أولا : الإطار المنهجي

تمهيد

مستخدمو القوائم المالية يتوقعون من المراجع الخارجي اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تؤثر علي المركز المالي ونتائج الأعمال ، كما يتوقعون منه ان يضمن تقريره الكفاية الفنية ، والنزاهة والاستقلال والموضوعية ويتوقعون منه منع صدور تقارير مالية مضلله ولكن لا توجد عملية مراجعة تعطي تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والغش ، لان الأخطاء والغش قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للشركة والأداء غير السليم من القسم المالي بها والحكم الخالي الخاطي في اختيار وتطبيق الطرق والمباني المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ، وان عدم وضوح مدي مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش قد أثار تساؤلات لدي العديد من الأطراف بإلقاء

اللوم علي المراجعين عن اكتشاف الأخطاء والغش مما أسهم في زيادة عدد المطالبات والقضايا المرفوعة ضد المراجعين مما بداء يجذب انتباه المهتمين بالشئون المالية والاقتصادية ، وشهدت معظم دول العالم فضائح مالية كبيرة نتيجة غياب الدور الفعال للأجهزة الرقابية ونتج عن ذلك إفلاس شركات كبيرة تطلب معه دراسة معايير المراجعة ودراسة فعالية الرقابة الداخلية والخارجية علي القوائم المالية للشركات ومصداقيتها وكيفية ضمان الشفافية الكاملة والإفصاح المحاسبي عن نتائج العمليات والمركز المالي والحيلولة دون وقوع اية مخالفات مالية والكشف عنها في الوقت المناسب.

مشكلة الدراسة

: تتمثل مشكلة الدراسة بالاتي

- 1- مسؤولية المراجع الخارجي عن عدم اكتشافه للأخطاء والغش في القوائم المالية
- 2- المسئوليات القانونية المترتبة علي اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء والغش في القوائم المالية
- 3- قصور الفكر المحاسبي الحالي عن تقديم مدخل متكامل بتحديد مسئوليات المراجع بخصوص الأخطاء والغش
- 4- فجوة توقعات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

أهمية الدراسة

: تكمن أهمية الدراسة في الآتي

- 1- عدم ثقة في الاطمئنان علي ادارة الاموال بواسطة الغير في المؤسسات المالية الكبيرة والصغيرة بسبب حدوث الاخطاء والغش . التي تفصح عنها وسائل وادوات المراجعة
- 2- دور مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية
- 3- اثر التقارير المالية التي يعدها المراجعين الخارجيين علي مستخدمي القوائم المالية
- 4- مسئوليات المراجعين عن اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية

أهداف الدراسة

: تحقق الدراسة الأهداف التالية

- 1- أهمية وجود مسئوليات تحكم عمل المراجع الخارجي لإنتاج تقارير مالية ذات كفاءة عالية
- 2- فعالية وكفاءة المراجع تحد وتقلل من حدوث حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية
- 3- قياس مسؤولية المراجع الخارجي ومساهمته في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية
- 4- إظهار ان إدارة المنشأة هي المسئولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية وانها هي المسئولة عن وجود الأخطاء والغش في القوائم المالية

فرضيات الدراسة

: تختبر الدراسة الفرضيات التالية

- 1- يعتبر المراجع الخارجي مسئولا عن اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية
- 2- القوائم المالية الخالية من الأخطاء والغش تزيد ثقة مستخدمي القوائم المالية

اكتشاف الأخطاء والغش من قبل المراجع الخارجي في القوائم 3-
المالية تؤثر علي ثقة مستخدمي القوائم المالية

منهجية الدراسة

تقوم هذه الدراسة علي المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة ، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات ، والمنهج الاستقرائي المعتمد علي المصادر الميدانية لاختبار مدي صحة الفرضيات ، والمنهج التحليلي مع الاستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية بالإضافة إلي الإطلاع علي المراجع والمصادر العلمية . ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة .

حدود الدراسة

: تنحصر حدود الدراسة بالآتي

الحدود المكانية : ولاية الخرطوم

الحدود الزمانية : 2010-2011

هيكل الدراسة

سعيًا لتحقيق أهداف الدراسة قسم الباحث الدراسة إلي مقدمة و ثلاثة فصول وخاتمه ، الفصل الأول تناول مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش وعرض من خلال مبحثان أولهما مسؤولية المراجع الخارجي، التطور التاريخي لمسئولية المراجع الخارجي وثانيهما مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش

والفصل الثاني يتضمن تقرير المراجع الخارجي وأشتمل علي مبحثان ، المبحث الأول تناول تعريف وتعيين المراجع الخارجي ، والمبحث الثاني تناول تقرير المراجع الخارجي وفجوة التوقعات والفصل الثالث يتضمن الدراسة الميدانية ويحتوي علي مبحثان ، المبحث الأول تناول إجراءات وطرق إعداد الدراسة الميدانية ، والمبحث الثاني تناول اختبار صحة الفرضيات .

ثانيا : الدراسات السابقة

1. دراسة محمد عبد الله محمد، 1983م ، (مدى مسئولية مراقب الحسابات عن الحسابات غير المشروعة للعملاء)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في العقبات التي تواجه مراقب الحسابات في اكتشاف الأعمال غير المشروعة ووسائل الرقابة التي تساعد في التغلب على مثل هذه الصعوبات ، ومدى مسئوليته عن اكتشاف الأعمال غير المشروعة والإفصاح عنها . اهتمت الدراسة بإيضاح الأعمال غير المشروعة التي يرتكبها العملاء . هدفت الدراسة إلى تحديد الأعمال غير المشروعة وأنواعها ، مدى مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأعمال غير المشروعة والإفصاح عنها . استخدمت الدراسة الأسلوب التاريخي وأسلوب دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها مراقب الحسابات يعتبر مسئولاً عن اكتشاف الأعمال غير المشروعة ، في ظل النظام الاشتراكي تقلصت المسئولية العقدية وتضاءلت أهميتها وأصبحت المسئولية التقصيرية تمثل مكاناً بارزاً وتبلورت المسئولية القانونية تجاه الطرف الثالث ممن يعتمدون على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها مراقب الحسابات ويبدى رأيه الفني عنها . أوصت الدراسة على تفعيل قواعد وأداب السلوك المهني ، زيادة المسئولية القانونية لمراقب الحسابات عند إهماله بالكشف عن الأعمال غير المشروعة . يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت العقبات التي تواجه مراجع الحسابات ومسئولته عن الأعمال غير المشروعة للعملاء بينما دراستي تضمنت مسئوليه المراجع في اكتشاف الأخطاء والغش وأثره على زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية .

2. دراسة يوسف عبد القادر عبد الوهاب ، 1997م ، (تطوير مدخل تحسين كفاءة وفاعلية المراجع في اكتشاف غش الإدارة)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى استخدام مفاهيم نظرية اكتشاف الإشارة في بناء نموذج يحدد العلاقة بين مخاطر المراجعة وبين معدلات غش الإدارة وذلك من خلال بيان مسئولية المراجع عن اكتشاف غش الإدارة وتوقعات المجتمع من المراجع بخصوص غش الإدارة ، بيان مفهوم نظرية اكتشاف الإشارة ومدى صلاحيتها في مجال اكتشاف غش الإدارة واستخدام الإطار العام لمفاهيمها في بناء نموذج يساعد المراجع في اكتشاف غش الإدارة . تمثلت مشكلة الدراسة في أن المراجع نادراً ما يصادف غش الإدارة وبالتالي فإنه من غير المتوقع أن

1 محمد عبد الله محمد ، مدى مسئولية مراقب الحسابات عن الأعمال غير المشروعة للعملاء ، (الخرطوم : جامعة القاهرة فرع الخرطوم ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 1983م .

2 د. يوسف عبد القادر عبد الوهاب ، تطوير مدخل تحسين كفاءة وفاعلية المراجع في اكتشاف غش الإدارة ، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة ، العدد الثاني ، أبريل 1997م .

يكون لديه نموذج أو نمط فكري كافي لتقدير مخاطر غش الإدارة كجزء من عمليات تخطيط المراجعة . اهتمت الدراسة ببناء نماذج تساعد المراجع في اكتشاف غش الإدارة . استخدمت الدراسة الأسلوب التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إن احتياجات وتوقعات المجتمع منذ نشأة مهنة المراجعة و أن يقدم المراجع ضماناً مطلقاً بأن كل حالات غش الإدارة قد تم اكتشافها بالكامل ، لذلك تبنت المهنة مفهوم المعقولة الذي يقوم على أساس الاكتشاف المعقول لحالات غش الإدارة ، إن المداخل الحالية التي اقترحت لتحسين قدرات المراجع في اكتشاف غش الإدارة ركزت على الظروف والعوامل التي تؤدي إلى زيادة احتمالية حدوث غش الإدارة أو على الصفات الشخصية التي يجب أن تؤثر في المراجع لكي يتمكن من اكتشاف غش الإدارة . أوصت الدراسة بأن يمتد اهتمام المنظمات المهنية بتطوير معايير المراجعة المتعلقة بعدم كفاءة المراجعين ، أن يكون هناك المزيد من الدراسات التطبيقية لتوفير المعلومات الأساسية لهذا النموذج ومعدلات غش الإدارة .

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت مسؤولية المراجع عن اكتشاف غش الإدارة بينما تناولت دراسة الباحث مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش .

دراسة أحمد عبد المولى الصباغ ، 1997م ، (تطور مسؤولية 3. المراجعين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه)⁽³⁾

هدفت الدراسة إلى تحليل التطورات في مجال مسؤولية المراجعين الخارجيين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه من الناحيتين التاريخية والدولية وذلك بهدف تفسير وتقييم تلك التطورات . اهتمت الدراسة بتطور مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الغش عبر الزمن وبين الدول المختلفة . استخدمت الدراسة الأسلوب التاريخي و الأسلوب الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إن مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه تتصف بالتغير التاريخي فقبل سنة 1920م كان يعتبر اكتشاف الغش هدفاً أولياً وأساسياً للمراجعة وبين سنتي 1920 - 1960م بسبب النمو في حجم المنشأة وزيادة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وبسبب اعتماد المستثمرين على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية فقد تضاءلت أهمية اكتشاف الغش كهدف أولي للمراجعة ، إن المهنة في بلدان مختلفة قد استجابت لطلبات وضغوط المجتمع تجاه مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه بدرجات مختلفة ففي بريطانيا حيث وصل الغش في المنشآت إلى معدلات خطيرة في منتصف الثمانينات تركز الاهتمام السياسي والجماهيري في قبول أكبر لمسئوليات المراجعين نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه . أوصت الدراسة بتقييم مدى فعالية النصوص التي تتضمنها التشريعات القانونية والتي تلزم المراجعين باكتشاف الغش والتقرير عنه .

يرى الباحث أن هذه الدراسة سعت إلى معرفة تطور مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه بينما تسعى دراسة الباحث إلى معرفة دور المراجع الخارجي في الكشف عن الأخطاء والغش وإثرها على مستخدمي التقارير المالية .

د. أحمد عبد المولى الصباغ ، تطور مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الغش () 3 والتقرير عنه ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، أبريل 1997م .

دراسة مختار إسماعيل أبو شعشع ، 1998م ، (دراسة تحليلية 4. لمعيار المراجعة الدولي رقم (82) بشأن مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش ومقترحات التطوير⁽⁴⁾

تمثلت مشكلة الدراسة بالتساؤلات الآتية : ماهية حدود مسؤولية كل من الإدارة والمراجع عن منع واكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية ؟، هل هي مسؤولية مطلقة تقع على عاتق المراجع أم هي مسؤولية مطلقة تقع على عاتق الإدارة ؟ ، أم هي مسؤولية نسبية تقع على عاتق كل من المراجع والإدارة ؟ وهل يشترك مستخدمي التقارير المالية في المسؤولية عن الأخطاء والغش بهذه التقارير والقوائم المالية ؟ . اهتمت الدراسة باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية. هدفت الدراسة إلى تحليل وتحديد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش قبل صدور معيار المراجعة الدولي رقم (82) ، طرح تصور جديد لحدود مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش وإجراء التعديلات اللازمة في معيار المراجعة الدولي رقم (82) . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود جوانب القصور والمحددات تتعلق بالمعيار الدولي رقم (82) . أوصت الدراسة بضرورة تطوير معيار المراجعة الدولي رقم (82) بشأن الأخطاء والغش ، أهمية استمرار الدراسات المحاسبية في مجال تطوير مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش .
يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت فقط المعايير الدولية بشأن مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش بينما دراسة الباحث تضمنت المعايير الدولية والإقليمية والمحلية .

دراسة محمد الرملي أحمد ، 2000م ، (دراسة تحليلية 5. لمسئولية المراجع تجاه غش الإدارة⁽⁵⁾

تكمن أهمية الدراسة في حاجة مهنة المراجعة في الوقت الحالي إلى ضرورة وضع حدود فاصلة لمسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الأخطاء وغش الإدارة والتقرير عنه، وذلك في الوقت الذي ترى فيه اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة حول تحديد مسؤولية المراجع الخارجي تجاه غش الإدارة . هدفت الدراسة إلى تحليل مسؤولية المراجع الخارجي تجاه غش الإدارة ، وتوضيح مداخل تحسين قدرات المراجع في اكتشاف غش الإدارة ، وطرق تقييم مخاطر غش الإدارة . تمثلت مشكلة الدراسة في حدود مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف غش الإدارة والتقرير عنه ومداخل تحسين قدرة المراجع في اكتشاف غش الإدارة. استخدمت الدراسة الأسلوب التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن قضية مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه تتصف بالتغيير التاريخي بسبب التطور والتغير في البيئة الاقتصادية التي يعمل المراجعين في إطارها ، مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش تمثل إحدى المتغيرات التي أدت إلى إحداث فجوة التوقعات في المراجعة . أوصت الدراسة باستمرار اهتمام المنظمات المهنية بتطوير المراجعة المتعلقة

د. مختار إسماعيل أبو شعشع ، دراسة تحليلية لمعيار المراجعة الدولي رقم (82) () 4 بشأن مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش ومقترحات التطوير ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد ، العدد الأول، يناير 1998م).

د. محمد الرملي أحمد ، دراسة تحليلية لمسئولية المراجع تجاه غش الإدارة ، () 5 القاهرة : جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة بسوهاج ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، (المجلد الرابع عشر ، العدد الثاني ، ديسمبر 2000م).

بمسئولية المراجعين تجاه غش الإدارة، أن تكون هناك المزيد من الدراسات والبحوث حول هذه المشكلة في البيئة المصرية ، وكذا إعادة النظر في المعيار المصري رقم (11) لوضع حدود فاصلة لمسئولية المراجعين تجاه غش الإدارة .

ركزت الدراسة على تحليل مسؤولية المراجع تجاه غش الإدارة بينما تركز دراسة الباحث على تحليل مسؤولية المراجع تجاه جميع أنواع الغش والأخطاء

دراسة طارق عبد العال حماد ، 2002م ، (دراسة إنتقادية .6 لمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في (المعايير الأمريكية والدولية)⁽⁶⁾

هدفت الدراسة إلى تحليل وتحديد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في القوائم المالية في ظل المعايير الأمريكية والدولية . اهتمت الدراسة بزيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش لما يمثله من أهمية للأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية مثل المساهمين والمقرضين والمستثمرين والجهات الحكومية . تمثلت مشكلة الدراسة في أن معايير المراجعة الدولية تضع مسؤولية منع واكتشاف الغش والأخطاء على عاتق الإدارة من خلال التطبيق والتشغيل المستمر لنظم الرقابة المحاسبية وقد سارعت الجهات المسئولة عن وضع معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى العمل على هذه الثغرات من خلال قانون الكونجرس والمعيار وذلك بغرض زيادة قدرة وفاعلية المراجعة على اكتشاف SAS 99 رقم الأخطاء والغش . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن الإجراءات التحليلية توفر علامات للإنذار والتي تمثل إشارات خطر لارتكاب غش الإدارة ، ومن ثم تجعل المراجع يكرس معظم وقته وجهده في المجالات التي حدثت فيها فروض غير متوقعة أو تغيرات جوهرية ينبغي على المراجعين مراعاة معرفتهم المتزايدة واستخدام الإجراءات التحليلية المعقدة عالية المستوى كتحليل الانحدار كأداة لإبراز غش واحتيال الإدارة . أوصت الدراسة بإقامة مؤتمر علمي لدراسة حالات الغش في البيئة المصرية يشارك فيه كل المراجعين والأكاديميين ورجال الأعمال وذلك للتعرف على الغش في البيئة المصرية ، تصميم معايير وضوابط خاصة بمكافحة الغش من اجل الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش في ضوء المعايير الأمريكية والدولية بينما دراسة الباحث تضمنت المعايير الدولية والسودانية .

دراسة نور الدين عبد الله نقد ، 2006م ، (مدى مسئوليات المراجع الخارجي تجاه التقرير عن الأداء في شركات المساهمة (العامة السودانية)⁽⁷⁾

6 د. طارق عبد العال حماد ، دراسة إنتقادية لمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش () 6 في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية ، (القااهرة : جامعة القااهرة ، فرع بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الأول ، مارس 2002م) .

7 نور الدين عبد الله نقد ، مدى مسئوليات المراجع الخارجي تجاه التقرير عن الأداء () 7 في شركات المساهمة العامة السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2006م) .

تكمن مشكلة الدراسة في قيام المراجع بالتقرير عن الأداء بقياس الكفاءة والفعالية بغرض تقييمه للأداء ومراقبته للخطط في المشروعات تحت المراجعة . يواجه بقضايا غير محاسبية تحتاج إلى معارف متخصصة في الإدارة والتسويق والتمويل والقانون ، وذلك بأعداد التقرير عن الأداء من خلال قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء يزيد من أعباء ومسئوليات المراجع الخارجي ويعرضه للمساءلة القانونية . ظهرت أهمية الدراسة في اهتمام مستخدمي المعلومات المحاسبية بتقرير المراجع بصفة عامة وبصفة خاصة رأي المراجع حول مراقبته للخطط وقياسه للكفاءة والفعالية. هدفت الدراسة إلى عرض طرق قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء والخطط وبيان مدى أهمية تحديد المسؤولية عند القيام بعملية المراجعة . استخدمت الدراسة الأسلوب التاريخي وأسلوب دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، هنالك قصور في التشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة في القوانين السودانية ، قصور في تنظيم المهنة من حيث الجهة التي تنظمها . أوصت الدراسة بضرورة وضع تشريعات وقوانين للقضاء على الفجوة المتوقع ظهورها ، توعية مستخدمي القوائم المالية بمسئوليات المراجع ، توسيع المعرفة المطلوبة من المراجع لتشمل علوم التسويق والتمويل وبحوث العمليات .

يرى الباحث بان هذه الدراسة ركزت على قياس الكفاءة والفعالية لأداء المراجع في شركات المساهمة السودانية بينما دراسة الباحث ركزت على أداء المراجع الخارجي في الشركات السودانية والأجنبية وأثره على مستخدمي التقارير المالية .

دراسة خالد شعيب حسين ، 2007م ، (تقرير المراجع المتحفظ .8) (وأثره على موثوقية التقارير والقوائم المالية)⁽⁸⁾

انحصرت مشكلة الدراسة في ظهور العديد من حالات الأخطاء والغش في الأنظمة المحاسبية والتي تكشف عنها وسائل وإجراءات عمليات المراجعة الخارجية وذلك لحياد المراجعة الخارجية . اهتمت الدراسة بوجود عدم ثقة في الاطمئنان على إدارة الأموال بواسطة الغير في المؤسسات المالية الكبيرة والصغيرة بسبب حدوث العديد من حالات الأخطاء والغش التي تفصح عنها وسائل وأدوات المراجعة الخارجية لذلك لابد للإدارة وجميع الأطراف التي تستخدم المعلومات المحاسبية من الإلمام والإحاطة بإمكانية اكتشاف الأخطاء والغش والحد منها وكيفية معالجتها . هدفت الدراسة إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من الإلمام ومعرفة الأخطاء والغش وأنواعها ، توضيح كيفية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر المالية والمحاسبية . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إتباع المعايير المهنية للمراجعة الصادرة عن الجمعيات المهنية، يؤدي إلى جودة تقرير المراجع ، الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة يساعد على تضيق فجوة التوقعات بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية . أوصت الدراسة على ضرورة حث المراجعين من قبل الدولة والجهات المهنية والأكاديمية بالالتزام بسلوك وأخلاقيات المهنة ، الدقة في اختيار المراجعين من جانب المساهمين . فيما يتعلق بالتأهيل المهني والأمانة فيما يوكل إليهم من مهام .

8 خالد شعيب حسين ، تقرير المراجع المتحفظ وأثره على موثوقية التقارير () 8 والقوائم المالية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي لنيل (درجة الماجستير غير منشور ، 2007 .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت تقرير المراجع المتحفظ وعلاقته بالتقارير المالية بينما دراسة الباحث تناولت التقرير غير المتحفظ وعلاقته .
بمستخدمي التقارير المالية .

دراسة آدم أحمد معلا ، 2007م ، (مسئولية المراجع في 9. التقرير عن استمرارية المنشأة)⁽⁹⁾

هدفت الدراسة إلى معرفة مسؤوليات المراجع وحدوده في عملية التقرير عن استمرارية المنشأة ، ومعرفة معايير المراجعة المتعلقة بالاستمرارية . تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية إبداء المراجع عن رأيه في تقريره عن مدى استمرارية المنشأة في ممارسة نشاطها . اهتمت الدراسة بتحديد دور وحدود مسؤولية المراجع في إبداء رأيه في التقرير عن استمرار المنشأة ، توفير إرشادات تحذيرية من المراجع عن المخاطر . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وفاء المراجع بمسئوليته عن استمرار المنشأة يثبت للمستفيدين من خدماته قدرته على مواجهة فجوة التوقعات وتضييقها ، إصدار تقرير مراجعة نظيف مع وجود تحريف جوهري يعني عدم بذل العناية المهنية الواجبة . أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنظمات المهنية باستقلال وحياد المراجع لتضارب المصالح بين الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة ، على المنظمات المهنية الاهتمام بمسئولية المراجع عن استمرارية المنشأة وتحديد المسؤولية بصورة واضحة عند إصدارها للمعايير .

هدفت الدراسة إلى قياس مسؤولية المراجع ومساهمته في استمرار المنشأة بينما دراسة الباحث هدفت إلى قياس مسؤولية المراجع ومساهمته في زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية .

دراسة خالد حسين أحمد ، 2007م ، (منهج مقترح لزيادة 10. كفاءة المراجعين على اكتشاف الغش عند إعداد التقارير المالية (في ضوء معايير المراجعة الحديثة)⁽¹⁰⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد مسؤولية المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش عند إعداد التقارير المالية وتحديد عوامل الخطر المتعلقة بالغش وما هي الأساليب التي تساعد في الكشف عن هذا الغش؟ ، وما هي أساليب رفع كفاءة أداء المراجعين في منع وكشف الغش؟ . هدفت الدراسة إلى تعريف الغش وأنواعه وطرق ارتكابه ، عرض عوامل الخطر المرتبطة بإعداد التقارير المالية. اهتمت الدراسة بتزايد نسبة الغش قد ألقى بمسئوليات على المراجعين والهيئات العلمية والمهنية للعمل على الحد من تزايد هذه النسبة ، تعد التقارير المالية على أساس اتخاذ القرارات لدى مستخدمي هذه التقارير من مستثمرين ودائنين وبالتالي فإن سلامة وصحة هذه التقارير تشكل أساس لاتخاذ قرارات رشيدة . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، مراجعة نظم الرقابة الداخلية بالشركة والتعرف على أوجه القصور بها ، يراعي المراجع توثيق إجراءات المراجعة المتعلقة ببحث التحريفات الهامة التي ترجع إلى الغش مثل

9 آدم أحمد معلا ، **مسئولية المراجع في التقرير عن استمرارية المنشأة** ، (الخرطوم) 9
(: جامعة النيلين ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2007م .

10 د. خالد حسين أحمد ، **منهج مقترح لزيادة كفاءة المراجعين على اكتشاف الغش** () 10
عند إعداد التقارير المالية في ضوء معايير المراجعة الحديثة ، (القاهرة : جامعة عين
(شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول ، يونيو ، 2007م .

مناقشات فريق العمل في تخطيط المراجعة عن الشك في وجود غش جوهري بالتقارير المالية للشركة . أوصت الدراسة بتنمية مفهوم الأمانة والنزاهة لدى المستويات الإدارية بالشركة والموظفين ، إعداد دورات تدريب مستمرة للمراجعين بمكاتب المراجعة والجهاز المركزي للحسابات ، تدريب العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بالشركات على معرفة أساليب وطرق ارتكاب الغش وكيفية الحد منه .

يرى الباحث أن هذه الدراسة وضعت إطار علمي لزيادة كفاءة المراجعين على اكتشاف الغش عند إعداد التقارير المالية بينما دراسة الباحث تناولت أساليب الكشف عن الأخطاء والغش لزيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية .

دراسة سامح محمد رضا ، 2008م ، (دور المراجعة الخارجية .11 في كشف ممارسات المحاسبة الاحتمالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة)⁽¹¹⁾

هدفت الدراسة إلى استخدام الإجراءات التحليلية في كشف الممارسات الاحتمالية للمحاسبة بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية وتحسين جودة تقرير المراجعة . اهتمت الدراسة بتوضيح مفهوم وأهداف الممارسات الاحتمالية للمحاسبة وأهم أساليبها وأنواعها والمشكلات الناتجة عنها ، كيفية الكشف عن الممارسات الاحتمالية للمحاسبة باستخدام المؤشرات المالية . تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة وإصدار بعض المعايير الملائمة للمحاسبة عن هذه المعاملات التي أتاحت الكثير من البدائل . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إن التطورات الاقتصادية أدت إلى ظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة مما ترتب عليه إصدار معايير محاسبة تحتوي على العديد من البدائل ، تعدد الممارسات الاحتمالية للمحاسبة سواء داخل الميزانية أو خارجها وكثرة المشكلات المحاسبية المتعلقة بها . أوصت الدراسة بعدم الاعتماد على صافي الدخل للحكم على أداء الشركة ، عدم الاعتماد على النسب المالية التقليدية للحكم على أداء الشركة .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة بينت دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتمالية بينما تضمنت دراسة الباحث الأخطاء والغش . ومدى مسؤولية المراجع في الكشف عنها .

دراسة سناء كامل علي ، 2009م ، (دور المراجعة الداخلية .12 في الحد من مخالفات التزوير والاختلاس في القطاع العام)⁽¹²⁾

اهتمت الدراسة بالضبط والتشدد في المحافظة على المال العام ووضعه في أيدي أمينة مؤهلة وذات كفاءة من حيث الإلمام بالقوانين واللوائح وتطبيقها . تمثلت مشكلة الدراسة في المحافظة على المال العام من الضياع أو سوء الاستخدام أو الاختلاس من الأهداف المهمة للدولة التي لم تتحقق بالصورة المرجوة . هدفت الدراسة إلى ضرورة وجود المراجعة الداخلية المستقلة بالمؤسسات والوحدات الحكومية للتأكد من التزام المؤسسات والوحدات

11 سامح محمد رضا ، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتمالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة ، (القااهرة ، جامعة القااهرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008م .

12 سناء كامل علي عبد المغيث ، دور المراجعة الداخلية في الحد من مخالفات التزوير والاختلاس في القطاع العام ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2009م .

الحكومية بالقوانين واللوائح الصادرة من السلطات التشريعية . استخدمت الدراسة المنهج التاريخي ، المنهج الاستقرائي والأسلوب الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تعتمد جهود دعم دور مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري على تطوير مبادئ التطبيق الأمثل لمنظومة الرقابة على تحقيق أكبر قدر من الاستقلالية ، انحسار دور المراجعة الداخلية في كثير من المنشآت عن الوفاء بالمسئوليات الملقاة على عاتقها واقتصارها على القيام بالمراجعة المحاسبية والمستندية . أوصت الدراسة بأهمية دور المراجعة الداخلية والوفاء بمسئولياتها ، ضرورة وجود قانون للمراجعة الداخلية حتى يحقق لها الحماية والاستقلالية .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت المراجعة الداخلية ودورها في الحد من التزوير والاختلاس في القطاع العام بينما دراسة الباحث تناولت المراجعة الخارجية ودورها في الحد من الأخطاء والغش في القطاع العام والخاص .
دراسة أبو عبيدة عبد الرحمن أحمد ، 2009م ، (أثر مخاطر 13/ المراجعة على مسئولية المراجع الخارجي) (13)

هدفت الدراسة إلى التعرف على وسائل القياس التي يستخدمها المراجع وبيان مدى مسئولية المراجع المهنية والقانونية ، التقدير الأولي لمخاطر المراجعة ، توضح مدى أثر الأهمية النسبية والمخاطر على مدى نمطية أداء عملية المراجعة . اهتمت الدراسة بالخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة لمختلف المستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين . تمثلت مشكلة الدراسة في استخدام المراجع لوسائل القياس التي تعتمد على التقدير الشخصي في اغلب الأحوال في سبيل الحصول على الأدلة والقرائن التي يعتمد على رأيه المحايد ، ظهرت في الآونة الأخيرة . الدعاوي المرفوعة ضد مكاتب وشركات المراجعة في مختلف البلدان الشيء الذي ألقى بظلاله على مهنة المراجعة في المقام الأول وعلى المسئوليات المترتبة على المراجع . استخدمت الدراسة المنهج التاريخي، المنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن هناك إجماع على أن التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يساعد في وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة ، إن عملية تقويم المخاطر بواسطة المراجع تؤثر في تحديد مسار المراجعة . أوصت الدراسة بالقيام بتقييم مخاطر المراجعة لأنها تؤثر في تحديد مسارها ، وعلى المراجع مراعاة الأهمية النسبية عند إجراء عملية المراجعة .

يرى الباحث أن هذه الدراسة سعت إلى التعرف على وسائل القياس التي يستخدمها المراجع وبيان مسئولياته القانونية والمهنية بينما تسعى دراسة الباحث إلى معرفة المسئوليات التي سترتب للمراجع نتيجة عدم كشفه . للأخطاء والغش وبيان مساهمته في زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية .

أبو عبيدة عبد الرحمن أحمد ، **أثر مخاطر المراجعة على مسئولية المراجع (13/ الخارجي)** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي لنيل درجة (الماجستير غير منشور ، 2009م).

