



عمادة البحث العلمي  
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية  
Journal homepage:  
<http://scientific-journal.sustech.edu/>



الجامعة السعودية  
السعودية

## مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات

"دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في السودان"

محمد الإمام عبد الله أحمد و عبدالرحمن البكري منصور

المملكة العربية السعودية - الرياض

جامعة النيلين - كلية التجارة

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة الأساسية في الإجابة عن التساؤلات الآتية: هل إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية؟ هل إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات؟ هل إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكافة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية؟. تمثلت أهم الأهداف الأساسية للدراسة في الآتي: تسليط الضوء على مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية، معرفة مدى إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات، الكشف عن مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة للإبلاغ عن التحريفات الجوهرية ، إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج التحليلي الوصفي مع الإستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج البحث الميدانية. تمثلت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية، كما أن إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات. أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة الإهتمام بتدريب وتأهيل المراجعين الخارجيين من قبل الجهات المنظمة للمهنة .

### ABSTRACT:

The main study problem focused on answering the following queries: Do the compliance of the external auditor with due professional diligence would assist in achieving the equity of the financial statements? Do the compliance of the external auditor in terms of preparing a good program of auditing, would assist in detecting the errors and violations? Do the compliance of the external auditor in view of conducting all professional duties, would assist in detecting substantial distortions on the financial statements? The main objectives of the study were as per the following: shedding light on the responsibilities of the external auditor regarding verification to the equity of the financial statements, knowing the extent of compliance of the external auditor in terms of exerting due professional diligence to disclose the errors and violations, and knowing the extent of compliance of the external auditor by the necessary procedures of reporting the substantial distortions. The study depended on the deductive, inductive, and descriptive analytical methods, in addition of resorting to statistical techniques to analyze the field results of the research. The most important results concluded by the study were as per the following: the compliance of the external auditor with due professional diligence would, assist in achieving the equity of the financial statements; the compliance of the external auditor in terms of preparing a good program of auditing would assist in detecting the errors and violations. The main recommendations of the study stress the need to focus on the training and qualification of external auditors by the regulators of the profession.

**الكلمات المفتاحية:** بذل العناية المهنية ، فحص القوائم المالية ، التخصص المهني ، المنظمات المهنية .

#### المقدمة:

لقد زاد عدد القضايا المرفوعة من المجتمع المالي أمام المحاكم ضد المراجع الخارجي خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين الماضي، بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير المراجع في أداء واجباته المهنية بعدم بذل العناية المهنية المطلوبة، مما أدى لعدم إكتشافه الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية، مع إصداره تقارير بدون تحفظ غير صحيحة . كما شهدت السنوات الأولى من القرن الحادي والعشرين الحالي حصول حالات الإفلاس لدى أكبر شركات المساهمة الأمريكية والتي بلغت مليارات الدولارات ومنها شركة (Inron)، وشركة (Xerox)، وشركة (World com)، وغيرها من الشركات وذلك نتيجة لأخطاء المراجعة والمشاكل المحاسبية، مما أدى إلى فشل أعمال المراجعة وصدور قانون مسؤولية شركات المساهمة العامة في أمريكا "Corporate Responsibility" .

إن أهمية مهنية مراجع الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوع الخدمات التي يقدمها للعملاء من الشركات والمنشآت الاقتصادية وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة له.

إن المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يضمن في تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والإستقلال والحياد، كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، ومنع صدر القوائم المالية المضللة.

ولهذا فإن الممارسة المهنية للمراجعة تتطلب أن يقوم بها مراجعون تم إعدادهم إعداداً جيداً من الناحيتين العملية والعملية التطبيقية، وضرورة حصولهم على مؤهلات عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة، وزيادة سنوات الخبرة، وإتمام دورات تدريبية مكثفة في مجالات المراجعة المختلفة، والمعرفة الكافية بمبادئ وأصول المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، مع ضرورة تلقي التعليم المهني المستمر، وزيادة عدد سنوات الخبرة في مراجعة نشاط معين، وهو ما يعرف بالتخصص المهني داخل مكاتب وشركات المراجعة.

وقد تمخض عن ذلك إنشاء العديد من المنظمات المهنية التي تهتم بقيد المراجعين والمحاسبين المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة نظراً لأهمية المراجعة كعلم ومهنة، لذا بات من الضروري أن تقوم الجمعيات والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول العربية ومن ضمنها السودان بتقوية وتدعيم سلطاتها في توجيه وقيادة المهنة، وتحديد دور ومسؤوليات المراجع الخارجي عن فشل عملية المراجعة.

#### مشكلة الدراسة :

مشكلة الدراسة يمكن أن تحدد من خلال التساؤلات الآتية:

1. هل إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية؟
2. هل إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات ؟
3. هل إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكافة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية؟

#### أهمية الدراسة :

تبرز أهمية هذه الدراسة عند النظر إليها من النواحي التالية:

**الأهمية العلمية:**

ندرة الدراسات العربية المتعلقة بالعوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل في حدود علم الباحثين، إضافة إلى ما ستسفر عنه هذه الدراسة من التوصل إلى نتائج ومقترحات تعمل على علاج هذا الفشل وتطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي في جمهورية السودان الديمقراطية.

**الأهمية العملية:**

أصبحت الحاجة ماسة للنهوض بمهمة مراجعة الحسابات وتحسين أدائها بعد الإخفاقات التي منيت بها كبريات مكاتب المراجعة العالمية (Arthur & Anderson) والناجمة عن الأداء غير السليم للأداء المهني للمراجع الخارجي. المساهمة في التقليل من الإنتقادات الموجهة إلى المهنة بقصور خدماتها لعملائها عن توقعاتهم منها، حيث أن المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يُضمن في تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والإستقلال والحياد، كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية، ومنع صدور القوائم المالية المضللة. بالإضافة إلى انه توجد ظروف أو أحداث تزيد من خطورة الأخطاء الجوهرية والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية ومنها:

أ. يجب على المراجع الخارجي إبلاغ إدارة المنشأة عن وجود خطأ جسيم أو غش وتحايل أو تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية .

ب. إبلاغ مستخدمي القوائم المالية في تقريره حول الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية والتي لها تأثير مادي عليها ولم يتم إظهارها أو تصحيحها في القوائم المالية، فعليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً معاكساً.

ت. إبلاغ السلطات التنفيذية المشرفة الذي يخضع العميل لسلطاتها عن وجود أخطاء أو غش أو تصرفات غير قانونية وسببت تحريف مادي فيها.

ث. إبلاغ الجهات القضائية والإدلاء برأيه في حالة طلب تلك الجهات منه ذلك دون الالتزام بمبدأ السرية بينه وبين عميله الذي يراجع حساباته.

**أهداف الدراسة :**

1. تسليط الضوء على مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية.
2. معرفة مدى إلتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية المهنية الكافية لإكتشاف الأخطاء والمخالفات.
3. الكشف عن مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة للإبلاغ عن التحريفات الجوهرية.

**فرضيات الدراسة :**

- إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية .
- إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات .
- إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكافة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية .

**منهجية الدراسة :**

تعتمد الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة ، والمنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج الإستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية لإختبار مدى صحة هذه الفرضيات، والمنهج التحليلي مع الإستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

**مصادر جمع البيانات:**

مصادر بيانات أولية:

تم جمعها من خلال أسئلة الإستبيان و التي تعد بغرض الدراسة الميدانية مدعومة بالمقابلات الشخصية.

مصادر بيانات ثانوية:

تم جمعها من خلال الكتب والمراجع والدراسات السابقة والندوات والسمنارات وأوراق العمل التي قدمت في هذا المجال بالإضافة إلى الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت).

**حدود الدراسة:**

تتحصر حدود الدراسة في الآتي:

الحدود المكانية: عينة من مكاتب المراجعة بالسودان.

الحدود الزمانية: 2013م - 2016م.

**الدراسات السابقة:**

دراسة : معتر ميرغني سيد أحمد ، (2005م):

تمثلت مشكلة الدراسة بجودة تقرير المراجع الخارجي ومدى تأثيره بتطبيق المعايير المهنية وذلك من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ومواكبة (مقابلة) توقعاتهم، ونبعت أهمية الدراسة من أن مهنة المراجعة في السودان لا يزال البعض ينظر إليها على أنها جزء من نظرية المحاسبة وليس كعلم منفصل له نظرية قائمة بذاتها يمكن الإعتماد عليها. هدفت الدراسة إلى بيان الآثار المترتبة على إتباع المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع وإبراز دور المعايير المهنية للمراجعة على كفاءة أداء عملية المراجعة فضلاً عن بيان مدى إلتزام المراجعين بالمعايير المهنية للمراجعة وأثره عليها. اعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والإستقرائي بالإضافة إلى المنهج الوصفي والتحليلي للتحقق من فرضيات البحث مستعيناً بأساليب جمع البيانات ومدعومة بالمقابلات والإستبانة. أما أهم النتائج تشير إلى أن إتباع المعايير المهنية يؤدي إلى جودة تقرير المراجع الخارجي، تطبيق المعايير المهنية للمراجعة يؤدي إلى رفع كفاءة أداء عملية المراجعة، وجود هيكل تنظيمي لمكتب المراجعة من خلاله يتم فصل السلطات والمسؤوليات مع الوصف الوظيفي المحدد يؤدي إلى جودة عملية المراجعة. أما أهم التوصيات كانت كما يلي: ضرورة إصدار نشرات وعمل ندوات في وسائل الإعلام المختلفة عن عملية المراجعة ومسؤولية المراجع تجاه العميل والطرف الثالث وأسس تعيين المراجع، ضرورة حث المراجعين من قبل الدولة والجهات المهنية والأكاديمية بتطبيق إطار معين من المعايير ولاسيما المعايير الدولية مع الأخذ في الإعتبار خصوصية الدولة (السودان)، ضرورة وجود رقابة وإشراف من قبل الدولة متمثلة في لجنة مستقلة لتقييم أداء المراجعين.

يرى الباحثان بأن هذه الدراسة إتفقت معه في كثير من الجوانب منها تطبيق المعايير المهنية للمراجعة.

دراسة : نور الدين عبد الله نقد ، (2006م):

تمثلت مشكلة الدراسة في أن قيام المراجع بالتقرير عن الأداء من خلال قياس الكفاءة والفاعلية وتقويم الأداء ومراقبة الخطط يزيد من أعباء ومسؤوليات المراجع الخارجي ويعرضه للمساءلة القانونية وتمثل سؤال الدراسة الرئيس : ما هي حدود مسؤوليات المراجع عن التقرير عن القضايا غير المحاسبية المرتبطة بالتقرير عن الأداء ؟ إهتمت الدراسة بشكل أساسي بعرض مسؤوليات المراجع تجاه الأطراف المختلفة ووسائل تحديدها. اعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم إستبيان من أجل إختبار فرضيات الدراسة كما تم تحليل البيانات بواسطة الأساليب الإحصائية. تمثلت أهم النتائج في أن بيئة المراجعة في السودان تتسم بعدم وجود القضايا المرفوعة ضد المراجعين، وهناك قصور في التشريعات المتعلقة بالمراجعة في

السودان، لا توجد معايير متفق عليها لقياس الكفاءة وتقويم الفعالية، يفضل المراجعين القيام بالخدمات المرتبطة بمعرفتهم المحاسبية دون غيرها. أما أهم التوصيات تمثلت في أنه يجب وضع تشريعات وقوانين للقضاء على الفجوة المتوقع ظهورها في القوانين والتشريعات حال ظهرت دعاوى ضد المراجعين ، ويجب إستحداث معايير مناسبة للقياس لمساعدة المراجع عند قيامه بالتقرير عن الأداء.

اختلفت هذه الدراسة عن موضوع الدراسة الحالية في كون أن الدراسة السابقة ناقشت مدى مسؤوليات المراجع الخارجي في التقرير عن الأداء في شركات المساهمة ، بينما موضوع الدراسة الحالية ناقش مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات وبشكل عام وشامل لجميع الشركات العامة والخاصة.

**دراسة : أبو عبيدة عبد الرحمن أحمد ، (2009م):**

تمثلت مشكلة الدراسة في المخاطر المحيطة والأثر المترتب على مسؤولية المراجع القانونية والمهنية نتيجة لإستخدامه وسائل القياس التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي. نبعت أهمية الدراسة من أهمية وظيفة إبداء الرأي التي تقدمها المراجعة للمستخدمين على إختلاف فئاتهم، حيث يتم الإعتماد على تقرير المراجع في ترشيد القرارات المتعلقة بإستخدام الموارد الإقتصادية النادرة، الأمر الذي يجعل المراجع مسؤولاً تجاه العميل والطرف الثالث حول ما يقدمه من معلومات . هدفت الدراسة إلى التعرف على وسائل القياس التي يستخدمها المراجع، التعرف على المخاطر المحيطة بعملية المراجعة، وبيان مدى مسؤولية المراجع المهنية والقانونية . إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة والمنهج الإستنباطي في تحديد التصور المنطقي لفروض الدراسة التعرف على الأنماط المرتبطة بها وتصور كيفية معالجة هذه المشاكل ، والمنهج الإستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية ، بالإضافة للمنهج الوصفي والتحليلي في تحليل نتائج الدراسة . توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يساعد في وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة، هناك علاقة بين مخاطر المراجعة ومسؤولية المراجع الخارجي، أن تقرير المراجع الخارجي يجب أن يوضح ما إذا قد راعى عوامل الأهمية النسبية . أوصت الدراسة بأن على المراجع القيام بتقويم مخاطر المراجعة لأنها تؤثر في تحديد مسارها، يجب على المراجع مراعاة الأهمية النسبية عند إجراء عملية المراجعة.

تناولت هذه الدراسة أثر مخاطر المراجعة على مسؤولية المراجع الخارجي ، بينما تناولت الدراسة الحالية مسؤوليات المراجع الخارجي وارتباطها بمخاطر المراجعة ومدى تحقيق عدالة وموثوقية القوائم المالية بشكل شامل.

**دراسة : مختار ادريس ابوبكر، (2011م):**

تمثلت مشكلة الدراسة في مسؤولية المراجع الخارجي عن عدم إكتشافه للأخطاء والغش في القوائم المالية وفجوة توقعات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية . هدفت الدراسة إلى وجود مسؤوليات تحكم عمل المراجع الخارجي لإنتاج تقارير مالية ذات كفاءة عالية وكذلك على إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية لتكون هي المسؤولة عن وجود الأخطاء والغش في القوائم المالية . تمثلت أهمية الدراسة في أثر التقارير المالية التي يعدها المراجعين الخارجيين على مستخدمي القوائم المالية . إعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الأولية ، والمنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات ثم المنهج التحليلي مع الاستعانة بالاساليب الاحصائية والمنهج التاريخي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن حالات الأخطاء والغش في الأنظمة المحاسبية تؤدي إلى ضعف ثقة مستخدمي القوائم المالية، تطبيق المسؤوليات القانونية تلزم المراجع الخارجي بإداء عمله بكفاءة وفعالية عالية . اوصت الدراسة بالاهتمام بتضييق تباين احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، وضرورة التزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية لإداء عملية المراجعة.

إتفقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في إعتدال المراجع الخارجي على المراجع الداخلي عند قيامه بتصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة الداخلية، كما إتفقت أيضاً من حيث إلتزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية.

دراسة : احمد محمد بدر شعت ، (2016م):

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي للمشكلة وهو (ماهو الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات؟) ويتفرع من هذا السؤال الرئيسي السؤال الآتي : هل إلتزام المراجع الخارجي بالآليات المهنية العملية للمراجعة يزيد من مصداقية التقارير المالية ويضمن إستمرارية الشركات؟. كمنت أهية البحث العلمية في محاولتها إمداد المكتبة العربية بالمعارف والمهارات الجوهرية المتعلقة بالدور الحوكمي الذي يلعبه المراجع الخارجي للحد من التلاعب في التقارير المالية ولزيادة موثوقية ومصداقية التقارير المالية ، وكسبت هذه الدراسة أهمية خاصة من الناحية العملية حيث يمكن من خلالها معرفة الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات، ومعرفة الآليات المهنية التنظيمية والعملية التي يستخدمها المراجع أثناء عمله . هدفت الدراسة الى التعرف عى أثر التزم المراجع الخارجي بالآليات المهنية التنظيمية والعملية على مصداقية التقارير المالية وعلى إستمرارية الشركات وكذلك التعرف على دور مصداقية التقارير المالية في ضمان استمرارية المشروعات . استخدم الباحث المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي في تحديد المشكلة وصياغة وإختبار الفرضيات وتحليل البيانات . توصل الباحث إلى عدة نتائج منها: إن دور المراجع الخارجي الحوكمي يعمل على ضمان استمرارية الشركات، إلتزام المراجع الخارجي بالمعايير المحددة لدخول مهنة المراجعة والإلتزام بدستور وأخلاقيات المهنة وإنتهاجه السلوك المهني السليم يعمل على زيادة مصداقية التقارير المالية . بناءً على نتائج الدراسة قدم الباحث عدة توصيات منها: العمل على بذل المزيد من الجهود والمتابعة للمستجدات المتعلقة بالحوكمة ودور المراجع الخارجي في تطبيقها، العمل على تحديث المعايير التي تزيد وتعمق الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في زيادة مصداقية التقارير لضمان استمرارية الشركات، توعية وتنقيف المجتمع المالي بشكل أعمق بالدور الحوكمي الذي يلعبه المراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات.

يتضح للباحث بأن الدراسة ركزت على الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات، فتميزت عنها هذه الدراسة بتوضيح دور المراجع الخارجي في إستمرارية الشركات من خلال إلتزامه في القيام بكافة واجباته المهنية وإلتزامه بالآليات العملية والتنظيمية.

دراسة : خالد عبد العزيز حافظ صالح ، (2016م):

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية : هل بذل العناية المهنية اللازمة يقلل من مخاطر المراجعة؟، هل إنخفاض مخاطر المراجعة يسبب الإلتزام بأخلاقيات المهنة يزيد الثقة في القوائم المالية؟، هل كلما كان المراجع الخارجي مسؤول قانونياً عن محتويات القوائم المالية المنشورة إنخفضت مخاطر المراجعة؟ هل إنخفاض مخاطر المراجعة بسبب المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي يزيد الثقة في القوائم المالية المنشورة. لإعداد هذه الدراسة إتبع الباحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضع الدراسة، والمنهج الإستبطائي لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات، والمنهج الإستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية لإختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي والإستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة التطبيقية بالإضافة إلى الإطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى الأساليب الرياضية والإحصائية المستخدمة في التحليل طريقة مربع كاي، طريقة معامل ألفا كرونباخ، الوسط الحسابي . ومن النتائج التي توصل إليها الباحث أن المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تخفف من مخاطر المراجعة وتزيد من ثقة التقارير المالية، تعمد المراجع إثبات بيانات كاذبة تضلل مستخدمي القوائم المالية وتعرض المراجع للمساءلة القانونية، إعتدال الطرف الثالث على القوائم المالية

المراجعة يجعل القوائم المالية موثوقة ويقلل من مخاطر المراجعة، كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع الخارجي ساهمت في إنخفاض مخاطر المراجعة . أوصت الدراسة بضرورة تنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة من قبل المراجع الخارجي، يجب مساءلة المراجع قانونياً عن الإخفاق في عملية المراجعة من قبل القانون والجهات المنظمة للمهنة، ضرورة إتزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية عند أداء عملية المراجعة، الاهتمام بتضييق تباين إحتياجات مستخدمي القوائم المالية. يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على مخاطر المراجعة، ويختلف عنها هذا البحث بتناوله مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية بإعتبارها آلية مهمة من آليات المراجعة وركيزة أساسية لها.

#### مفهوم المراجعة:

المفهوم العام لكلمة مراجعة جاء في إطار كلمة تدقيق التي تحمل معنى مطابقاً بأنها عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً وبشكل يمكن المدقق من تقديره الذي يضمنه رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعماله من ربح أو خسارة(خالد الأمين، 1998م).

جاء على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association ان المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية (Systematic) لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة، (وليم، إمرسون، 1989م).

المراجعة بصفة عامة أداة من أدوات الرقابة وعلم من العلوم الإنسانية ونظام معلومات مرن متفاعل مع بيئة تشغيلية (عبد الوهاب، شحاته، 2003م).

#### مفهوم المراجعة الخارجية:

وضعت جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف عام للمراجعة بأنها "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية وتحديد مدى الإتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائجها لأطراف المستخدمة لهذه المعلومات (طارق عبد العال، 2004م).

إضافة لما ذكر آنفاً ركزت التعاريف على بيان أهداف المراجعة ومحاولات عملها ويظهر ذلك في الآتي (محمد سمير، 2003م):

- أ. الهدف الأول : تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمال المشروع.
  - ب.زيادة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، وسوف تصبح المراجعة أساساً ونظماً لمراجعة الإجراءات ، وسوف نستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوباً لإكتشاف الأخطاء والغش أو عند تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
  - ج.قيام مراقب الحسابات بالإختبارات اللازمة لإكتشاف الأخطاء إن وجدت، حيث إن مثل هذه الأخطاء سوف تؤثر في مدى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال (تمثيل القوائم المالية أهم إجراء).
- تستخلص الدراسة من التعريفات السابقة أن المراجعة تركز على ثلاث نقاط مهمة والتي تتمحور حولها المراجعة عادة وهي:

- الفحص Examination .
  - التحقيق Verification .
  - التقرير Reporting .
- أهمية المراجعة ومدى الحاجة إليها:



ثبت من خلال التطور التاريخي لمهنة المراجعة كيف تطورت هذه المهنة ونمت حتى صارت مهنة ذات كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان، وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الإقتصادي والمالي (غسان المطارنة، 2006م).

أهداف المراجعة ( Auditing Objectives ):

تهدف المراجعة إلى التحقق من إمكانية الإعتماد أو عدم الإعتماد على التقارير المالية وما يؤديها من دفاتر ومستندات خاصة بالمنشأة.

تناولت الدراسة وصفاً للطريقة والإجراءات التي إتبعته في تنفيذ هذه الدراسة، حيث شملت وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي إتخذت للتأكد من صدقها وثباتها والطريقة التي أتبعته لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي يتم بموجبها تحليل البيانات وإستخراج النتائج، كما شملت الدراسة تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الدراسة أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة والمحاسبة.

أما عينة الدراسة فقد تم إختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع عدد (30) إستمارة إستبيان على المستهدفين من بعض الجهات المذكورة آنفاً، وقد إستجاب (30) فرداً، حيث أعادوا الإستبيانات بعد تعبئتها بكل البيانات المطلوبة بنسبة (100 %) من المستهدفين.

لإختبار صحة الفرضيات وللاجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضيتها تم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الإستبيان والتي تبين آراء أفراد الدراسة بخصوص إلتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية المهنية.

استخدمت الدراسة مقياس لكرت الخماسي حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد " والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة".

إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الإسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك تم إستخدام إختبار مربع كأي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد الدراسة على عبارات فرضية الدراسة.

ثبات وصدق أداة الدراسة:

الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري للإستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثان بعرض عبارات الإستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد أن تم إستعادة الإستبيان من المحكمين، تم إجراء بعض التعديلات التي أقترحتها على هذا الأستبيان.

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الإختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما إستخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة.

كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والإتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الإختبار.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

الصدق = الثبات



وقام الباحثان بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الإستبانة عن طريق معادلة ألفا- كرونباخ وكانت النتيجة كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1) : الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية		
معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية جميع العبارات
0.77	0.5968	

المصدر : إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS، 2016م  
يتضح من نتائج الجدول (1) أن معاملي الثبات والصدق لإجابات أفراد الدراسة على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الثلاث تدل على أن إستبانة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم إستخدام الأساليب الإحصائية الآتية :

1. التوزيع التكراري للإجابات.

2. الأشكال البيانية.

3. النسب المئوية.

4. الوسيط.

5. إختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم إستخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير إختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية Statistical Package for Social Sciences.

## عرض ومناقشة نتائج الدراسة:

عبارات الاستبانة:

الفرضية الأولى: إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية يساعد علي تحقيق عدالة القوائم المالية:

جدول رقم (2) : التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى:

العبارة	التكرار النسبة			
	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
يؤدي بذل المراجع للعناية المهنية الكافية إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم المالية	14 %46.7	16 %53.3	0 %0.0	0 %0.0
يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة على كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية	13 %43.3	15 %50	1 %3.3	0 %0.0
يعمل إلتزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية	15 %50	9 %30	5 %16.7	1 %3.3
يجب علي المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الاخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها لتحقيق عدالة القوائم المالية	15 %50	14 %46.7	1 %3.3	0 %0.0
يجب على المراجع أن يسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن	11 %36.7	18 %60	0 %0.0	1 %3.3

المصدر : إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS، 2016م

النتائج من الجدول (2) لا تعني أن جميع الباحثين متفقون على ذلك، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق، أوافق بشدة، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في المحور الأول، والجدول (3) يلخص نتائج الإختبار لهذه العبارات.

جدول رقم (3): التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الإحتمالية لمربع كاي (sig)	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
1	يؤدي بذل المراجع للعناية المهنية الكافية إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم المالية	0.133	0.715	4	أوافق
2	يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة علي كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية	22.800	0.000	4	أوافق
3	يعمل إلتزام المراجع بالشك المهني علي إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية	14.267	0.003	5	أوافق بشدة
4	يجب علي المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن	12.200	0.002	5	أوافق بشدة

أوافق	4	0.001	14.600	يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها لتحقيق عدالة القوائم المالية
أوافق	4	0.000	113.093	يجب علي المراجع أن يسعى جاهدا لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن الفرضية

المصدر : إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS، 2016م

يمكن تفسير نتائج الجدول (3) كالتالي :

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (0.133) والقيمة الإحتمالية لها (0.715) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (22.800) والقيمة الإحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقين بشدة علي أنه يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة على كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (14.267) والقيمة الإحتمالية لها (0.003) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) .

جدول رقم (3) : التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الإحتمالية لمربع كاي (sig)	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
يؤدي بذل المراجع للعناية المهنية الكافية إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم المالية	0.133	0.715	4	أوافق
يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة علي كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية	22.800	0.000	4	أوافق
يعمل إلتزام المراجع بالشك المهني علي إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية	14.267	0.003	5	أوافق بشدة
يجب علي المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها لتحقيق عدالة القوائم المالية	12.200	0.002	5	أوافق بشدة
يجب علي المراجع أن يسعى جاهدا لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن	14.600	0.001	4	أوافق

الفرضية	113.093	0.000	4	أوافق
---------	---------	-------	---	-------

المصدر : إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS، 2016م

يمكن تفسير نتائج الجدول (3) كالآتي :

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (0.133) والقيمة الإحصائية لها (0.715) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (22.800) والقيمة الإحصائية لها (0.000) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقين بشدة علي أنه يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة على كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (14.267) والقيمة الإحصائية لها (0.0003) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) .

فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقين بشدة علي أن يعمل إلتزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (12.200) والقيمة الإحصائية لها (0.002) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقين على أنه يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها لتحقيق عدالة القوائم المالية.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (14.600) والقيمة الإحصائية لها (0.001) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقين علي أنه يجب علي المراجع أن يسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (113.093) والقيمة الإحصائية لها (0.00) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات .

جدول رقم (4) : التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية

العبرة	التكرار النسبة			
	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية وكشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية	20 %66.7	7 %23.3	2 %6.7	0 %0.0
	1 %3.3			

0 %0.0	4 %13.3	4 %13.3	9 %30	13 %43.3	يؤدي إلّزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية
0 %0.0	2 %6.7	0 %0.0	18 %60	10 %33.3	يعمل الإعداد الجيد لأوراق العمل على تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد في التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء في القوائم المالية
4 %13.3	6 %20	5 %16.7	4 %13.3	11 %36.7	يعد إخفاق المراجع في إكتشاف المخالفات دليل على عدم إلّزامه بأخلاقيات المهنة
0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0	15 %50	15 %50	يساعد تعيين أفراد مؤهلين من قبل المراجع مع القيام بالتدريب والإشراف على نحو ملائم على كشف المخالفات

المصدر : إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS، 2016م

النتائج من الجدول (4) لا تعني أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، و لإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق بشدة ، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم إستخدام مربع كأي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في الفرضية الثانية، الجدول (5) يلخص نتائج الإختبار لهذه العبارات.

جدول رقم (5) : نتائج إختبار مربع كأي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

العبارة	قيمة مربع كأي	القيمة الاحتمالية لمربع كأي (sig)	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية وكشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية	30.533	0.000	5	أوافق بشدة
يؤدي إلّزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية	7.600	0.055	4	أوافق
يعمل الإعداد الجيد لأوراق العمل على تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد في التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء في القوائم المالية	12.800	0.002	4	أوافق
يعد إخفاق المراجع في إكتشاف المخالفات دليل على عدم إلّزامه بأخلاقيات المهنة	5.667	0.225	4	أوافق
يساعد تعيين أفراد مؤهلين من قبل المراجع مع القيام بالتدريب والإشراف على نحو ملائم على كشف المخالفات	0.000	1.00	5	أوافق بشدة
الفرضية	112.000	0.000	4	أوافق

المصدر : إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS، 2016م

يمكن تفسير نتائج الجدول (5) كالآتي:

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (30.533) و القيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول (5) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون بشدة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية وكشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (7.600) والقيمة الاحتمالية لها (0.055) وهذه القيمة الاحتمالية أكبر من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (5) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (12.800) والقيمة الاحتمالية لها (0.002) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (5) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على أن الإعداد الجيد لأوراق العمل يعمل علي تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد في التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء في القوائم المالية.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (5.667) والقيمة الاحتمالية لها (0.225) وهذه القيمة الاحتمالية أكبر من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (5) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (0.000) والقيمة الاحتمالية لها (1.000) وهذه القيمة الاحتمالية أكبر من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (5) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (112.00) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (5) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: التزام المراجع الخارجي في القيام بكافة واجباته المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية

جدول رقم (6) : التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة

العبارة	التكرار النسبة			
	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
يعمل المراجع على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن إكتشاف التحريفات الجوهرية	15 %50	11 %36.7	4 %13.3	0 %0.0
يؤدي كشف التحريفات في القوائم المالية إلى التأكيد بالالتزام المراجع بأخلاقيات المهنة	10 %33.3	12 %40	5 %10	3 %10
يعمل تطبيق المراجع للشك المهني في المساعدة على كشف التحريفات الجوهرية	20 %66.7	6 %20	2 %6.7	1 %3.3

0	2	1	9	18	يعمل المراجع على تقويم طرق تقييم المخزون
%0.0	%6.7	%3.3	%30	%60	
0	0	2	14	14	يتعين على المراجع الخارجي أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة القوائم المالية
%0.0	%0.0	%6.6	%46.7	%46.7	

المصدر : إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS، 2016م

النتائج من الجدول (6) لا تعني أن جميع المبحوثين متفوقون على ذلك، و لإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم إستخدام مربع كأي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في الفرضية الثالثة، الجدول (7) يلخص نتائج الإختبار لهذه العبارات.



جدول رقم (7) : نتائج إختبار مربع كأي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

العبرة	قيمة مربع كأي	القيمة الاحتمالية لمربع كأي (sig)	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
يعمل المراجع علي تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن إكتشاف التحريفات الجوهرية	6.200	0.045	4	أوافق
يؤدي كشف التحريفات في القوائم المالية الي التأكيد باللتزام المراجع بأخلاقيات المهنة	7.067	0.070	4	أوافق
يعمل تطبيق المراجع للشك المهني في المساعدة على كشف التحريفات الجوهرية	43.667	0.000	5	أوافق بشدة
يعمل المراجع على تقويم طرق تقييم المخزون	24.667	0.000	5	أوافق بشدة
يتعين علي المراجع الخارجي أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة القوائم المالية	9.600	0.008	4	أوافق
الفرضية	145.533	0.000	5	أوافق بشدة

يمكن تفسير نتائج الجدول (7) كالآتي:

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (6.200) والقيمة الإحصائية لها (0.045) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (7) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على أنه يعمل المراجع على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن إكتشاف التحريفات الجوهرية .

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (7.067) والقيمة الإحصائية لها (0.070) وهذه القيمة الإحصائية أكبر من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (7) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (43.667) والقيمة الإحصائية لها (0.000) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (7) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقون بشدة على أنه يعمل تطبيق المراجع للشك المهني في المساعدة على كشف التحريفات الجوهرية.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (24.667) والقيمة الإحصائية لها (0.00) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (7) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على أن يعمل المراجع على تقويم طرق تقييم المخزون.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (9.600) والقيمة الإحصائية لها (0.008) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (7) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على أنه يتعين على المراجع الخارجي أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة القوائم المالية.

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (145.533) والقيمة الإحصائية لها (0.00) وهذه القيمة الإحصائية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (7) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

#### النتائج:

تمثلت النتائج التي توصل إليها الباحثان في الآتي :

1. أثبتت الدراسة أن إلزام المراجع الخارجي بالمسؤولية المهنية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية.
2. خلصت الدراسة إلى أن بذل العناية المهنية الكافية يؤدي إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم.
3. أوضحت الدراسة بأن على المراجع تحمل مسؤوليته المهنية وممارسة الحكم الأخلاقي لتحقيق عدالة القوائم المالية.
4. توصلت الدراسة الى سعي المراجع جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن يبرهن إلزام المراجع بالمسؤولية المهنية.
5. أثبتت الدراسة أن إلزام المراجع الخارجي بالمسؤولية المهنية يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات.

## التوصيات:

1. ضرورة الإهتمام بتدريب وتأهيل المراجعين الخارجيين من قبل الجهات المنظمة للمهنة.
2. ضرورة إلزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية عند أداء عملية المراجعة.
3. ضرورة إلزام المراجعين الخارجيين بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير.
4. ضرورة قيام المراجع بواجباته المهنية حتى لا يكون مسؤولاً عن النتائج والأضرار المترتبة عن تقصيره في ذلك.

## المراجع:

1. القرآن الكريم:
2. محمد عبد الله محمد، (1983م)، مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن الأعمال غير المشروعة للعملاء، (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير (غير منشور).
3. يوسف عبد القادر عبد الوهاب، (1997م)، تطوير مدخل تحسين كفاءة و فاعلية المراجع في إكتشاف غش الإدارة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، العدد الثاني.
4. معتز ميرغني سيد أحمد (2005م)، أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي، دراسة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
5. نور الدين عبد الله نقد، (2006م)، مدى مسؤوليات المراجع الخارجي في التقرير عن الأداء في شركات المساهمة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2006م.
6. أبو عبيدة عبد الرحمن، (2009م)، أثر مخاطر المراجعة على مسؤولية المراجع الخارجي، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
7. خالد الأمين عبد الله، (1998م)، تدقيق الحسابات، عمان: أم السماق.
8. وليم توماس، إمرسون هنكي، (1409هـ - 1989م)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة كمال الدين سعيد، الرياض: دار المريخ للنشر.
9. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، (2003م)، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات الإسكندرية: الدار الجامعية.
10. طارق عبد العال حماد، (2004م)، موسوعة معايير المراجعة الإسكندرية: الدار الجامعية.
11. محمد سمير الصبان، (2003م)، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الإسكندرية: الدار الجامعية.
12. غسان فلاح المطارنة، (2006م)، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، عمان: دارالمسيرة للنشر والتوزيع.