

## الاستهلال

قال الله تعالى ::  
( إِنَّا عَرَضْنَا الْأَمَانَةَ عَلَى السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَالْجِبَالِ  
فَأَبَيْنَ أَنْ يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا الْإِنْسَانُ إِنَّهُ كَانَ  
ظَلُومًا جَهُولًا )

صدق الله العظيم  
سورة الأحزاب الآية  
(72)

# الإهداء

يامن نشرت الحب فى كل الوجود  
يامن سموت بروحنا فى الا حدود  
يا من بدفئك نستظل ونستزيد  
ياأمى .... ياأروع قصيد  
وأبى الذى مافتئ يسقينا الحنان  
وبقره نلنا السعادة والأمان.  
واليك أستاذى العزيز  
يامن بزرت بداخلى معنى الجمال  
علمتتى أن العلا هو دائماً صعب المنال  
لكنما بالصبر والإصرار تقتحم المحال.  
أما الصحاب فهم منارة درينا فى وحشة الليل الطويل  
نهدبهم أرواحنا ونفوسنا فهم الدليل.

## الشكر والتقدير

الحمد لله القائل "وما أوتيتم من العلم إلا قليلاً" صدق الله العظيم. الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والسلام المبعوث رحمةً للعالمين سيدنا محمد (ص) وعلى آله وصحبه أجمعين. الحمد لله رب العالمين حمداً يوافي نعمه ويكافئ مزيده حمداً كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد (ص) وصحبه أجمعين.

كل الشكر والحمد لله الواحد القدير على أن منّ علىّ بالقدرة على إكمال بحثي ومهما بحثت عن كلمات توازي المجهود الذي بذل في إكمال هذا البحث فلن أجدها.

الشكر والشكر الى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا بصفة عامة ، كما أتقدم بالشكر والتقدير والإجلال أجزله إلي أستاذي ومرشدي الأستاذ الدكتور هلال يوسف صالح الذي تفضل بكل إحترام على الإشراف على هذا البحث ، فكان نعم المشرف صبوراً ومتواضعاً ، وما بذل يوماً بعلمه أو زمنه من خلال توجيهاته الرشيدة ، وسعة صدره ، وكرم عطائه الفياض ، سائلاً الله بكل صدق أن يمد في عمره ، وأن يكون ذخراً للعلم والمعرفة ، وجزاه الله عنا كل خير . و الشكر موصول الى الموظفين بكليتي الدراسات العليا والدراسات التجاربه بجامعة السودان بصفة خاصة ،

كما أخص بالشكر زميلاتي وزملائي الذين تعاونوا ووقفوا معي في إكمال هذا البحث ، وأسأل الله أن يقدر عملهم حق قدره ويكافئهم عليه، وأقول جزاكم الله عنى خيراً وأدعو الله أن يجمعنا عند حوض نبيه المصطفى (ص) ويجمعنا به(ص) في الفردوس الأعلى.

## مستخلص الدراسة

تناولت الدراسة إستقلال المراجع الخارجي وأثره على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، تمثلت مشكلة الدراسة في الضغوط التي يتعرض لها المراجع الخارجي من قبل إدارة الشركات من أجل تحقيق أهدافها، وفي حدة المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة وتقديم خدمات خلال عملية المراجعة قد تؤثر على إستقلال المراجع الخارجي، وفي وجود عدد من المعلومات المالية التي تقع خارج نطاق القوائم المالية ولا يتم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة ولا تخضع للفحص. تجسدت أهمية الدراسة في عدم كفاية وملائمة الوظيفة الإعلامية لتقرير مراجع الحسابات في ظل تعدد المستخدمين وحاجتهم إلى المعلومات وإلى الثقة في رأى المراجع على القوائم المالية والتي تتوقف على استقلال وحياد المراجع وأثر ذلك على مستخدمي التقارير المالية، كما على المهنة أن تأخذ ذمام المبادرة في تحسين وتطوير المحتوى الاعلامي وشفافية المعلومات التي يجب توفيرها في التقارير والقوائم المالية المنشورة وتقرير المراجع الخارجي. هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي والتعرف على أهم الوسائل والأساليب التي يمكن أن تقوى من أستقلال المراجع الخارجي وتؤدي إلى تطوير مهنة المراجعة وبالتالي زيادة مصداقية البيانات المراجعة وتحسين جودة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية. وتشخيص المشاكل والحلول لأثر مصداقية القوائم المالية بالنسبة للإطراف المستفيدة من هذه القوائم ، تحديد مدى مسؤولية المراجع الخارجي تجاه مصداقية نشر القوائم المالية ومدى إرتباط ذلك باستقلاليته.

سعت الدراسة لاختبار الفرضيات الآتية :

الفرضية الأولى :توجد علاقة ارتباط بين استقلال مراجع الحسابات الخارجي ومدى توفر الثقة والمصداقية في القوائم المالية .

الفرضية الثانية :توجد علاقة ارتباط بين مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة والخدمات الاستشارية التي تقدمها هذه المكاتب وبين استقلال المراجع ومصداقية القوائم المالية .

الفرضية الثالثة : إن دور إدارة الشركات باختيار المراجع الخارجي يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي .

إستخدمت الدراسة الأسلوب التاريخي لعرض الدراسات السابقة في هذا المجال والأسلوب الاستنباطي لوضع الفرضيات والاستقرائي لإختبار فرضيات الدراسة والاسلوب الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة التطبيقية وإستخدام إستمارة الاستبيان وتحليلها بواسطة الطرق الإحصائية بالإضافة إلى المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة المباشرة بالدراسة . . وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها :

يعتبر إستقلال وحياد المراجع الخارجي من أهم العوامل التي يستند عليها مستخدموالتقارير المالية المراجعة لتأكيد ثقتهم في مدى صحة وموثوقية تلك التقارير

1. قلة عدد المراجعين المعتمدين من المنظمات المشرفة علي المهنة والذين يحق لهم مزاوله المراجعة في السودان.
2. عدم اهتمام معظم مكاتب المراجعة بتطبيق معاييررقابة الجودة في السودان.
3. التأهيل العلمي والعملية يذيد من درجة استقلالية المراجع المهنية.
4. قوة نظام الرقابة الداخلية واستقلالية المراجع يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية ويعبر عن صدق التقاريرالمالية.
5. ان تدخل الادارة في عمل المراجع الخارجي يؤثر علي استقلاليته مما يؤدي الي التأثيرعلي صدق عداله القوائم المالية.
6. تقديم خدمات غيرالمراجعة من شأنه ان يؤثر علي استقلالية المراجع الخارجي

وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

1. تفعيل دور المنظمات المهنية المشرفة علي مهنة المراجعة في السودان للقيام بدورها المفترض ان تقوم به مثل باقي المنظمات المهنية الخارجية
2. ضروره سن واصدار تشريعات قانونية تلتزم بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد واداب سلوك المهنة.
3. ضروره وجود الوعي الكامل لدي مراجع الحسابات باخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة .
4. التدريب المستمر والكافي لرفع اداء المراجعين لكي يواكبوا ما تحتاجه مهنة المراجعة .
5. وضع ضوابط وقواعد ملزمه تضمن حقوق وتلتزم بواجبات كلا" من المراجع و المنشأة محل المراجعة.

## **Abstract**

The research deals with the independence of external auditor and its impact on informational content of financial statements. The research problem is represented in the pressure that external auditor incurred from the management of companies in which he performs audit for no good but to achieve its own goals. This is amid a severe professional competition between audit offices, as well as introducing of other services during audit process, which may affect his independence. In addition to the existence of a number of financial information that falls outside the scope of financial statements and not prepared in accordance to accounting standards or even not subjected to audit process.

The research significance lies in inefficiency and inconvenience of informational function of auditor report, in the light of numerous users and their desperate need for information, as well as to the confidence in the auditor's opinion in the financial statements. In fact such confidence is dependable on the auditor's independence and neutrality. In addition to the impact thereof on financial reports users.

Audit profession should take the initiative in the improvement and development of informational content and information transparency which should be available in the published financial reports and statements, besides external auditor's report.

The research aimed to identify the most important influential factors on the independence of external auditor, as well as to know the most means and methods that could boost the independence of external auditor and at the same time lead to develop audit profession and therefore, increase reliability of audited data and improve the quality of informational content of financial statements. Furthermore, to diagnose problems and solutions of the impact of reliability of financial statements for beneficial parties. The research also aimed at specifying the extent of responsibility of external auditor towards the credibility of publishing the financial statements and the relation thereof with his independency.

To achieve the research objectives the following hypotheses have been tested:

First hypothesis: there is a relationship statistically significant between the independence of external auditor and the extent of availability of confidence and reliability in the financial statements.

Second hypothesis: there is a relationship statistically significant between the level of competition of audit offices and the consultative services it provide, on one part and the independence of the auditor and the financial statements reliability on the other part.

Third hypothesis: the role of companies' management in the selection of external auditor is one of the important factors affecting the independence of the external auditor.

The research adopted the historical approach to review previous studies, the deductive approach to lay down hypotheses, the inductive approach to test hypotheses and the analytical descriptive approach in the case study. The research also used questionnaire form and analyzed its contents by the use of statistical methods, in addition to references and scientific resources of direct relation to the research.

The research has reached a number of findings the most important of which are the following:

1. Independence and neutrality of external auditor is considered to be one of the important factors that audited financial statements users depend on to ensure their confidence in the extent of validity and reliability of such reports.
2. Lack of number of certified auditors authorized by bodies supervising audit profession to practice audit in the Sudan.
3. Lack of interest of most audit offices in applying quality control standards in the Sudan.
4. Scientific and practical qualification increases the professional degree of independency of external auditor.
5. Power of internal control system and external auditor's independency increase the confidence of financial statements users and reflect the credibility of financial reports.
6. Interference of management in the business of external auditor affects his independency, which in turn may affect the reliability and equity of financial statements.
7. Offering services other than audit may affect the independency of external auditor.

The research recommended the following:

1. Activation of the role of organizations supervising audit profession in the Sudan to perform its prescribed role, follow suit external professional organizations.
2. The necessity of enacting and issuing of laws to apply the generally accepted audit standards and code of ethics.
3. The necessity of full awareness of the auditor of code of conduct and ethics of audit profession.
4. Ongoing and sufficient training to raise performance of auditors to conform to the needs of audit profession.



## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	مستخلص الدراسة
و	<b>Abstract</b>
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
م	فهرس الأشكال
1	المقدمة
1	أولاً: الإطار المنهجي
4	ثانياً الدراسات السابقة
15	<b>الفصل الأول : مفهوم إستقلال المراجع الخارجى</b>
16	المبحث الأول : مفهوم الإستقلالية وأنواعها، وآداب وقواعد السلوك المهنى
25	المبحث الثاني : الإستقلال المهنى لمراجع الحسابات ومسئوليته
33	<b>الفصل الثاني : مفهوم وأهداف القوائم المالية</b>
34	المبحث الأول : مفهوم القوائم المالية
50	المبحث الثاني : جودة وتطوير المحتوى الإعلامى للقوائم المالية
	<b>الفصل الثالث : الدراسة الميدانية</b>
59	المبحث الأول : لمحة تاريخية عن مهنة المراجعة بالسودان
67	المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار فرضيات البحث
120	<b>الخاتمة</b>
120	النتائج والتوصيات

122	المراجع
	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
67	الإستمارات الموزعة والمستردة لأفراد عينة الدراسة	(1/2/3)
69	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرالعمر	(2/2/3)
70	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	(3/2/3)
71	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
72	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(5/2/3)
73	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
75	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(7/2/3)
77	قائمه بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة	(8/2/3)
78	الثبات والصدق الإحصائي إجابات أفراد العينة الإستطلاعية على الإستبيان	(9/2/3)
80	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى بالفرضية الأولى .	(10/2/3)
81	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية بالفرضية الأولى .	(11/2/3)
82	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بالفرضية الأولى .	(12/2/3)
83	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة بالفرضيه الأولى .	(13/2/3)
84	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة بالفرضية الأولى .	(14/2/3)
86	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة بالفرضية الأولى .	(15/2/3)
87	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى بالفرضية الثانية.	(16/2/3)
88	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية بالفرضية	(17/2/3)

	الثانية .	
89	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بالفرضية الثانية.	(18/2/3)
91	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة بالفرضية الثانية.	(19/2/3)
92	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة بالفرضية الثانية .	(20/2/3)
93	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة بالفرضية الثانية .	(21/2/3)
94	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة بالفرضية الثانية .	(22/2/3)
95	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى بالفرضية الثالثة .	(23/2/3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية بالفرضية الثالثة .	(24/2/3)
98	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بالفرضية الثالثة.	(25/2/3)
99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة بالفرضية الثالثة.	(26/2/3)
100	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة بالفرضية الثالثة .	(27/2/3)
102	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى	(1/3/3)
104	نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى	(2/3/3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(3/3/3)
107	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية .	(4/3/3)
109	نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية	(5/3/3)

	.	
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية .	(6/3/3)
113	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة .	(7/3/3)
115	نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة .	(8/3/3)
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة .	(9/3/3)
118	ملخص نتائج إختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات فرضيات الدراسة .	(10/3/3)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
40	الأصول ( الموارد الاقتصادية والاستثمارات)الالتزامات وحقوق الملكية( مصادر التمويل)	(ح/1/1)
40	الميزانية العمومية في 12/31	(ح/1/2)
43	أهم العناصر التي تحتويها القائمة من الأنشطة الرئيسية الثلاثة المشروع	(ح/1/3)
44	قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في 12\31	(ح/1/4)
45	ح/ النقدية من العمليات التشغيلي	(ح/1/5)
46	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة المباشرة	(ح/1/6)
68	التوزيع التكراري لحجم عينة الدراسة	(1/2/3)
69	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2/2/3)
70	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/3)
71	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
73	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(5/2/3)
74	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	(6/2/3)
75	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(7/2/3)
80	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى بالفرضية الأولى .	(8/2/3)
81	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية بالفرضية الأولى .	(9/2/3)
82	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بالفرضية الأولى .	(10/2/3)
83	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة بالفرضية الأولى .	(11/2/3)
85	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة بالفرضية الأولى .	(12/2/3)
86	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة بالفرضية الأولى .	(13/2/3)
87	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى بالفرضية الثانية .	(14/2/3)
88	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية بالفرضية الثانية.	(15/2/3)

90	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بالفرضية الثانية.	(16/2/3)
91	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة بالفرضية الثانية .	(17/2/3)
92	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة بالفرضية الثانية .	(18/2/3)
93	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة بالفرضية الثانية .	(19/2/3)
94	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة بالفرضية الثانية .	(20/2/3)
96	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى بالفرضية الثالثة .	(21/2/3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية بالفرضية الثالثة.	(22/2/3)
98	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بالفرضية الثالثة.	(23/2/3)
99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة بالفرضية الثالثة .	(24/2/3)
101	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة بالفرضية الثالثة .	(25/2/3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(1/3/3)
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية .	(2/3/3)
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة .	(3/2/3)
119	ملخص نتائج إختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات فرضيات الدراسة .	(6/3/5)