

دراسة تحليلية لبعض العوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجى  
بالبيئة السودانية

إعداد:

أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة النيلين

أستاذ المحاسبة المساعد - جامعة النيلين

د.أسعد مبارك حسين

د.ياسر تاج السر محمد سند

### **المستخلص:**

تناولت الدراسة بعض العوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجى بالبيئة السودانية، وهدفت للتعرف على مفهوم وأهمية وعناصر إستقلالية المراجعة، الوقوف على تأثير التغيير الدورى للمراجع، أتعاب المراجعة، تقديم الخدمات الإستشارية على إستقلالية المراجع الخارجى، دراسة مدى تأثير كل متغير من متغيرات الدراسة الحالية على إستقلالية المراجع الخارجى بالبيئة السودانية. من النتائج التى توصلت اليها الدراسة أن إستقلالية المراجع الخارجى تتأثر بطول الفترة التعاقدية، أتعاب مهمة المراجعة، تقديم الخدمات الإستشارية بالبيئة السودانية، وأن طول الفترة التعاقدية هى أكثر العوامل تأثيرا ويليهما تقديم الخدمات الإستشارية ، ثم أتعاب مهمة المراجعة .

### **Abstract**

The study has focus of some of the factors affecting the independence of the External Auditor in Sudanese environment, and aimed to Know the concept and importance of the elements of the independence of the audit, Stand on the impact of the change's regular External Auditor, audit fees , consultancy services on the independence of the External Auditor , Stand of the effect of each study factors on Auditor independence.

The study has reached several results such as independence of the External Auditor in Sudanese environment are affected by the length of the contractual period , the audit fees , consulting services, and the length of contract is the most influential factor , followed by providing consulting services, and audit fees

## دراسة تحليلية لبعض العوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجى بالبيئة السودانية

### أولاً: المقدمة

أن نشأة مهنة المراجعة كانت استجابة أو تلبية للحاجة الى الفحص المستقل والحيادى للبيانات المالية، فتلك البيانات يقوم بإعدادها إدارة الشركة وهو ما يطلق عليهم معدى المعلومات المالية والذين يحرصون على توفير تلك المعلومات المالية التى من شأنها تحسين صورة المنشأة التى يعملون بها ومن ثم تعظيم المكافآت التى يحصلون عليها، والتى غالباً ما تختلف عن اهداف مستخدمى تلك المعلومات المالية الذين يسعون للبحث عن البيانات التى تساعدهم فى اتخاذ قرارات تعظيم ثروتهم. ولذلك يتعين القيام بفحص حياى عن طريق طرف خارجى مستقل يطلق عليه المراجع الخارجى.

### مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة البحث فى عدم وجود اتفاق بين العديد من الكتاب والباحثين حول مدى تأثير العديد من العوامل على إستقلالية المراجع الخارجى خاصة بالبيئة السودانية. ويمكن صياغة مشكلة البحث فى السؤال الرئيسى الأتى:

- هل توجد علاقة بين (التغيير الدورى للمراجع الخارجى، أتعاب المراجعة، تقديم الخدمات الإستشارية) وإستقلاليته؟

### فروض الدراسة

تسعى الدراسة الى اختبار صحة الفروض الأتية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدورى الإلزامى للمراجع الخارجى وإستقلاليته بالبيئة السودانية.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجع الخارجى وإستقلاليته بالبيئة السودانية.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقديم الخدمات الإستشارية للمراجع الخارجى وإستقلاليته بالبيئة السودانية.

### أهداف الدراسة

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف الأتية:

- 1- التعرف على مفهوم وأهمية وعناصر إستقلالية المراجعة.
- 2- الوقوف على تأثير متغيرات (التغيير الدورى للمراجع، أتعاب المراجعة، تقديم الخدمات الإستشارية ) على إستقلالية المراجع الخارجى.

### أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في لقاء الضوء على إستقلالية المراجع الخارجى والعوامل المؤثرة عليها بالبيئة السودانية، والمساهمة في تدعيم إستقلالية المراجع الخارجى ومعرفة العوامل المؤثرة عليها بهدف تطوير المهنة والنهوض بها أكاديميا ومعنيا، وقلة الدراسات التى تناولت هذا الموضوع بالبيئة السودانية.

### منهجية الدراسة

إتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي فى صياغة مشكلة و فروض الدراسة، و المنهج الاستقرائي فى اختبار فرضيات البحث، والمنهج التاريخي فى عرض الدراسات السابقة ذات الصلة، والمنهج التحليلي الوصفي فى الدراسة الميدانية.

تم جمع البيانات الأولية عن طريق الإستبيان، بينما تمثلت المصادر الثانوية فى الكتب والدوريات والرسائل الجامعية والمواقع الإلكترونية بشبكة الأنترنت.

### حدود الدراسة

- الحدود المكانية: مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، وسوق الخرطوم للأوراق المالية
- الحدود الزمانية: 2015م

### ثانياً: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع البحث منها:

- دراسة : صبرى حسن عطيه أبو ناموس، (2002 م )<sup>(1)</sup> :

هدفت الدراسة الى عرض الإتجاهات الحديثة فى مجال إستقلال المراجع الخارجى، وبيان مسئوليته بالنسبة للمنظمات المهنية، ومحاولة وضع إطار لتدعيم حياد المراجع الخارجى. و توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن استقلال المراجع الخارجى يعتبر هاماً بالنسبة لمهنة المراجعة ، وإن تأثير الخدمات المصاحبة للمراجعة على استقلال المراجع أدى لقيام لجان مراجعة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الخارجيين ، و أن مسئولية المراجع بخصوص التصرفات غير القانونية تمثل تحدياً لمهنة المراجعة وتؤثر على تطور المهنة .

- دراسة: عبدالله محمد أحمد على،(2004)<sup>(2)</sup>

هدفت الدراسة الى معرفة مدى إستقلالية المراجع الخارجى فى عملية المراجعة، ومعرفة مدى تأثير إستقلالية المراجع الخارجى ببعض العوامل التى تؤثر عليه. ومن النتائج التى توصلت اليها الدراسة وجود عدد قليل من المراجعيين الذين تم تدريبهم على إستخدام الحاسب فى المراجعة، ولكى يحافظ المراجع على إستقلاليته يجب الا يدخل مع المنشأ فى أى مصالح مالية، وأن زيادة زمن عمل المراجع فى المنشأة الى أكثر من خمسة سنوات لا تؤثر على إستقلاليته.

- دراسة: محمد اسماعيل عبدالله (2004)<sup>(3)</sup>

هدفت الدراسة الى تحليل لطبيعة التهديدات المؤثرة على البيئة المصرية، وتخفيض الأثار السلبية لهذه التهديدات . وتوصلت الدراسة الى أنه لا يوجد أثر لتهديد الإستقلالية على أساليب عمل المراجع، وأن أثر التهديدات للإستقلالية مسألة موضوعية تخضع للنقد وتؤثر بمدى حرص المراجع على الخضوع للتهديدات من عدمه.

<sup>1</sup> -صبرى حسن عطيه أبو ناموس ، الإتجاهات الحديثة فى استقلال مراقب الحسابات "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة "غير منشورة" ، كلية الدراسات العليا ، جامعة أم درمان الإسلامية ، 2002م .

<sup>2</sup> - عبدالله محمد أحمد على، إستقلالية المراجع الخارجى بين النظرية والتطبيق- دراسة حالة ديوان المراجعة العامة فى السودان ، بحث ماجستير فى المحاسبة غير منشور، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2004 م

<sup>3</sup> - محمد اسماعيل عبدالله ، دراسة لطبيعة التهديدات المؤثرة على استقلال المراجع بالبيئة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 28، العدد الرابع، 2004، ص ص37-65

- دراسة : عمر النور كريم الدين (2006) (4)

هدفت الدراسة الى معرفة مدى تأثير إستقلالية المراجع الخارجى على المراجعة الداخلية، و توصلت الدراسة إلى إعتداد مستخدمي القوائم والتقارير المالية على حياد واستقلالية المراجع الخارجى وتطبيقه للمعايير الدولية في كل مراحل عملية الفحص والمراجعة يزيد من ثقتهم في القوائم والتقارير المالية وينظم العمل ، حتى يحافظ المراجع الخارجى على حياده واستقلاليته يجب ألا يدخل مع المنشأة محل الفحص والمراجعة في أي مصلحة مالية .

- دراسة : نور الشارف الغزيوي ، (2006م) (5) :

هدفت الدراسة الى معرفة مدى توفر إستقلالية المراجع فى الجماهيرية، من خلال دراسة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لمعرفة المقومات والأسس والدعامات التى تضمنها قانون تنظيم المهنة والقوانين الأخرى ذات العلاقة، ودور الإدارة فى إختيار المراجع الخارجى وتحديد أهدافه. و توصلت الدراسة إلى أن تطور المهنة فى الجماهيرية ومنذ نشأتها وحتى الآن لم يكن بشكل كافي ومرضى ويرجع ذلك لعدم اهتمام الجهات الرسمية بتفعيل ومراجعة القوانين المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة ، وان تنظيم المهنة فى الجماهيرية إهتم بأهمية الاستقلالية وتأثيرها على تقرير مراجعي الحسابات .

دراسة : إحلام أحمد محمد ، (2008م) (6) :

هدفت الدراسة الي توضيح مفهوم استقلال المراجع الخارجى وحياده ودراسة بعض العوامل التي تؤثر علي استقلاله وحياده ، وبيان اثر استقلال المراجع الخارجى وحياده علي الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. وتوصلت الدراسة الى أنه علي المراجعين المحافظة علي استقلالهم وحيادهم والبعد عن كل ما يؤثر سلباً علي إستمرارية المنشأة ، وإن الالتزام بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها بالسودان وقواعد سلوك المهنة يساهم في زيادة فرص الائتمان لشركات الاموال ، وأن أهمية إستقلال المراجع الخارجى وحياده تبرز من خلال الطوائف المختلفة المستخدمة للتقارير المالية والتي تعتمد علي رأيه الفني المحايد .

<sup>4</sup> - عمر النور كريم الدين، أثر إستقلالية المراجع الخارجى على أداء المراجعة الداخلية فى المنشآت، بحث ماجستير فى المحاسبة غير منشور، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2006 م

<sup>(5)</sup> نوري الشارف الغزيوي ، مدي استقلالية مراجع الحسابات " دراسة تحليلية تطبيقية " ، رسالة ماجستير فى المحاسبة "غير منشورة" ، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين ، 2006 م .

<sup>(6)</sup> إحلام أحمد محمد، إستقلالية المراجع الخارجى وحياده وأثرهما فى التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية "، رسالة ماجستير فى المحاسبة "غير منشورة" ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2006 م .

دراسة : أحمد حلمى جمعة ، (2011م) (7) :

هدفت الدراسة الى إختبار مدى تطبيق الإطار المفاهيمى للإستقلالية (مخاطر الإستقلالية - الإجراءات الوقائية) عند تقديم خدمة تدقيق البيانات المالية فى مواقف محددة فى مكاتب التدقيق بالأردن وذلك وفقا لقاعدة الأخلاق الدولية 290 الصادرة عن مجلس المعايير الأخلاقى. توصلت الدراسة الى أن استقلالية المحاسبين القانونيين تواجه فى الممارسة العامة العديد من المخاطر التى تمثل تهديدات هامة للإستقلالية، وكما تتأثر الإستقلالية بعدة عوامل منها العلاقات التجارية المتينة مع العميل وأداء خدمات إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية وعندما تشكل الأتعاب نسبة كبيرة من إجمالى الإيرادات

دراسة : سامية سليمان أحمد (2013م) (8)

هدفت الدراسة الى معرفة أثر إستقلالية المراجع الخارجى على موثوقية المعلومات والبيانات فى القوائم المالية، ومعرفة أثر إستقلالية المراجع على قرارات مستخدمى التقارير المالية. وتوصلت الدراسة الى إن فقدان الإستقلالية يؤثر سلبا على مصداقية بيانات القوائم المالية، وإن الضغوط التنافسية بين مكاتب المراجعة المتعلقة بالأتعاب يجب الا تؤثر على إستقلالية المراجع الخارجى.

### ثالثا:الإطار المفاهيمى لإستقلالية المراجعة:

عرفت إستقلالية المراجع بأنها (عدم خضوع رأي المراجع وتوصياته لسلطان الأشخاص الذين يراجع أعمالهم) (9). كما عرفت أيضا بأنها (البعد عن تلك العوامل والضغوط التى تحد أو يتوقع أن تحد من قدرة المراجع على إصدار أحكام غير متحيزة). (10). ويرى آخر بأنه هو (مجموعة من الجوانب المادية والسلوكية والذهنية التى تؤثر فيها مجموعة من المؤثرات البيئية الداخلية والخارجية على حد سواء) (11)

(7) أحمد حلمى جمعة، تطبيق الإطار المفاهيمى للإستقلالية عند تقديم خدمة تدقيق الحسابات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 35، العدد الأول، 2011، ص ص 391- 415

(8) سامية سليمان أحمد، إستقلالية المراجع الخارجى ودورها فى فعالية الإفصاح عن المعلومات الواردة فى القوائم المالية، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2013

9 - صادق البسام وإبراهيم شاهين، حياض المراجع الداخلى فى قطاع البترول الكويتى، مجله دراسات الخليج والجزيره العربيه، مجلس النشر العلمى - جامعه الكويت، المجلد 10، العدد 38، أبريل 1984، ص 68

10 - أحمد محمد صلاح عطيه، تأثير العوامل السالبة والدعما للإستقلالية على أحكام المراجع، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، 2003، ص 227

11 - عبدالمطلب سرطاوى، مهندات استقلالية مدقق الحسابات فى بيئة تدقيق الحسابات الأردنية، مجلة الدراسات المالية و المصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، المجلد 19، العدد الثانى، السنة 19، يونيو، ص 8

يقصد بالإستقلال الذهني حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء الرأى دون أى ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصى المهني للفرد، أما الإستقلال فى الظاهر يقصد بها الإبتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التى قد يستخلص منها طرف خارجى موضوعى وعلى دراية بكل دراية بكل المعلومات ذات العلاقة ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهني للمؤسسة أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ خدمة التاكّد. (12)

يرى الباحثان بأن الإستقلالية هي (حياد المراجع هو قيام المراجع بأداء مهمة المراجعة بموضوعية من مرحلة التخطيط وحتى إبداء رأيه المهني وفقا لقواعد السلوك المهني دون تأثره بالضغوط أو المصالح مع عميل المراجعة)

يتطلب مفهوم الإستقلالية عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته فى الشركة التى يقوم بمراجعتها خلال الفترة التى يراجعها، وكذلك عدم وجود أية ضغوط أو تدخل للعميل فى الدور الذى يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة السجلات ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالى للمنظمة. (13)

ترجع أهمية إستقلال المراجع الخارجى لكونه أحد أهم معايير المراجعة، وأن استقلال المراجع من أهم ما يهتم به مستخدمى القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم. (14) . و إن تمتع المراجع بالدرجة الكاملة من الاستقلال والحياد هام لانجاز عملية المراجعة بدرجة كفاءة عالية وترجع هذه الأهمية إلى أنها مبدأ تتطلبه الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف المراجعة والتدقيق الرئيسى المتمثل في إبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة، وكما تعتبر مبدأ ضروري لحماية مصالح تلك الأطراف المختلفة التي توجه لها خدمات المراجعة ، وتوفير الثقة على المعلومات التي تقدمها له الجهات المعنية بالمراجعة والتدقيق . (15)

12- عبدالوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته، اخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة، (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2008)، ص 92

13 - عمر إقبال المشهدانى وكريمة على الجوهري، إستقلالية مدقق الحسابات فى الدراسات العربية دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 52، العدد الثالث، يونيو 2012، ص 465

14 - فريد محرم فريد ، نموذج محاسبى مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء وقيمة الشركة المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية،

رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، ص 123

15 - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2007م ، ص ص 169-177

هنالك ثلاثة ابعاد إستقلالية المراجع وهي<sup>(16)</sup>:

- 1- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة : وهي الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة.
- 2- الاستقلال في مجال الفحص : وهي بعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص.
- 3- الاستقلال في إعداد التقرير : وهي عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير علي إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير علي طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة حدد ميثاق الإخلاقيات المهنية خمسة تهديدات واسعة تواجه إستقلال المراجعين وهي تهديد المصلحة الشخصية للمراجع، الضغوط المفروضة عن طريق العميل، فحص ماتم بمعرفة نفس المراجع، تهديد الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير، تهديد التآلف مع العميل.<sup>(17)</sup>

### أثر متغيرات الدراسة الحالية في استقلالية المراجع الخارجي:

#### 1- التغيير الدوري للمراجع الخارجي

ترى الآراء المؤيدة للإلزام بالتغيير الدوري للمراجع الخارجي أن طول فترة بقاء المراجع بالشركة تؤثر سلبا على استقلاليته، حيث تؤدي الى زيادة الألفة بين المراجع والإدارة ، كما تؤدي إلى أن يصبح المراجع ذو نظرة غير متجددة مما يفقده الشك المهني، وكما تزيد من الحافز لدى المراجع للاحتفاظ بعميل المراجعة حتى لا يفقد مكاسبه وإيراداته. أما الآراء المعارضة لتغيير المراجع الخارجي فهي ترى بأنه يؤدي الى خسارة المعلومات المتراكمة لدى المراجع القديم، و قلة المعلومات لدى المراجع البديل مما يسبب إنخفاض جودة المراجعة، وزيادة تكاليف و أتعاب المراجعة له لحاجه المراجع الجديد لفهم نشاط وعمليات ونظم العميل، كما تقلل من الحافز الإقتصادي الذي ينتج من الشهرة والسمعة اللتان تشجعانه على أن يكون موضوعيا ومستقلا.

(18)

16 - حسين أحمد دحدوح وجسين يوسف القاضى، مراجعة الحسابات المتقدمة،(عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع،2009)، ص ص 176-177

17 - أمين السيد احمد لطفى، فلسفة المراجعة، (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2009)، ص ص 216- 224

18 - يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامى للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته وإستقلاله، مجلة

الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد16، العدد الأول، 2007، ص ص 767- 768

خلصت إحدى الدراسة أن تولى المراجع مهمة مراجعة حسابات العميل لعدة فترات زمنية، مما يخلق نوع من العلاقة الإجتماعية ما بين موظفي المكتب والمراجع مما يؤثر سلبا على عملية المراجعة وإستقلال المراجع<sup>(19)</sup>.

## 2- أتعاب المراجع الخارجي

تكون مسألة تحديد الأتعاب من إختصاص من قام بالتعيين، وعادة تتم عملية تحديد الأتعاب بالإتفاق بين المراجع ومن كلفه بالمراجعة، ويجب أن تتركز الأتعاب في عقد مكتوب من قبل المراجع والعميل. وفي شركات المساهمة لا يجب أن تفوض الى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا بالشركة حتى لاتمارس أية ضغوط على المراجع من شأنها أن تنقص من إستقلاليته وموضوعيته.<sup>(20)</sup>

كشفت العديد من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب المراجعة هي أكثر العوامل تأثيرا على استقلال المراجع، وبالتالي على عملية تغيير المراجع بمراجع آخر لديه استعداد لقبول مهمة المراجعة بأتعاب أقل وانعكاس ذلك على جودة المراجعة، وأن تخفيض الأتعاب قد ينعكس على جودة أو نوعية المراجعة، وكفاءة المراجع الفنية ودرجة استقلاله، وأوصت بضرورة أن يكون هناك حد أدنى للأتعاب للحفاظ على استقلالية المراجع.<sup>(21)</sup> يرى آخر بأنه يمكن لعملاء المراجعة التأثير على إستقلالية المراجعة من خلال المساومة على أتعاب المراجعة، ولذا جأت الدعوة الى الإفصاح عن أتعاب المراجعة وفحصها بواسطة جهة محايدة للحكم على معقولية الأتعاب التي حصل عليها مكتب المراجعة.

حيث تقوم مكاتب المراجعة في نهاية عملية المراجعة الإفصاح عن عدد الساعات المستغرقة في العمل، وكذلك تفاصيل الأتعاب لكل فئة من الفئات المشاركة في عملية المراجعة. إلا أن هناك العديد من المعوقات لتحقيق هذا الإتجاه لصعوبة فحص معقولية الأتعاب لجميع مكاتب المراجعة، كما ان تحديد الأتعاب يرتبط بعدة عوامل منها سمعة مكتب المراجعة وكفاءة المراجعين.<sup>(22)</sup>

19 - أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الإستقلالية لمدققي الحسابات فى دولة الكويت، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة: جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، 2011، ص22

20 - إدريس عبدالسلام اشتوى، المراجعة معايير وإجراءات، (بنغازى:الدار الجماهيرية للنشر، 1991)، ص 46

21 - إيمان حسين الشاطري، وحسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، 2006، ص 97

22 - أحمد كمال مطاوع، مدخل مقترح لدعم إستقلالية المراجع الخارجى فى ضوء تقييم الإتجاهات البديلة للحد من مشكلة تعارض المصالح، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة،جامعة المنصورة، المجلد 34، العدد الثانى، 2010، ص ص 42-43

### 3- تقديم الخدمات الإستشارية للمراجع الخارجى

الخدمات الإستشارية هي (الإستشارات المهنية التي تهدف أساسا الى تحسين كفاءة وفعالية إستخدام العميل للطاقات و الموارد المتاحة له، ومما يحقق أهداف التنظيم)<sup>(23)</sup>

أوضحت عدة دراسات بأن أعداد هامة من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن إستقلال المراجع يمكن أن يصيبه القصور إذا قام المراجع بتقديم الخدمات الإستشارية وخدمات المراجعة لنفس العميل، ولذا فإن SEC يعتبر أن الجمع بين النوعين من الخدمات لعميل واحد يؤدي الى التأثير على إستقلال المراجع الخارجى.<sup>(24)</sup>

أكدت لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA)، أن القيام بتلك الخدمات لايؤثر نظريا على إستقلال المراجع، طالما أن المراجع لايتخذ القرارات الإدارية ولايفقد الحكم الموضوعى المحايد والى إنتقادي على القوائم المالية.<sup>(25)</sup>

يمكن أن دور المراجع عند تقديم الخدمات الإستشارية أن يتفادى القيام بدور الإدارة، أو أن يأخذ على عاتقه أى دور يمكن أن يؤثر بشكل عكسى على موضوعيته.<sup>(26)</sup>

فى عام 2002م قام مجلس الشيوخ الأمريكى بإصدار قانون Sarbanes-Oxley والذى نص صراحة على منع المراجعين الخارجيين من القيام بتقديم أنواع محددة من الخدمات بخلاف المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية.<sup>(27)</sup>

خلصت دراسة أخرى بأنه يمكن للمراجع تقديم الخدمات الإستشارية حيث أنه لايشترك فى عملية إتخاذ القرار ولابتنفيذه ومتابعة التوصيات، إلا أن هناك بعض الخدمات الإستشارية التي يؤديها المراجع وتؤثر على محتويات القوائم التي يقوم بمراجعتها مثل تحديد طريقة تقييم المخزون أو إستهلاك الأصول الثابتة ويترتب على ذلك قيام المراجع بمراجعة ما قام بعمله وبالتالي يفقد إستقلاله ويمكن أن يتحيز.<sup>(28)</sup>

23 - عصام قريط، الخدمات الإستشارية وأثرها على حياد المدقق فى الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 15

(24) محمد حسني عبد الجليل صبيحي ، تدعيم استقلال المراجع الخارجى في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية بيئة المراجعة " دراسة تحليلية " ، مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد (2) ، 2001 م ، ص ص382-383

25 - أحمد حلمى جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع،1999)،، ص 330

26 - وليم توماس وامرسون هنكى، المراجعة بين النظرية والتطبيق،(الرياض: دار المريخ للنشر، 2009)، ص 1046

27- خالد محمد عبدالمنعم ، الخدمات بخلاف المراجعة وحجم الشركة وإستقلال المراجع الخارجى " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، المجلد 28، العدد (2) ، 2001 م ، ص 100

28- أحمد محمد أحمد أبوطالب، دور مراقب الحسابات فى أداء الخدمات الإستشارية للإدارة، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 1983، ص 162

#### رابعاً: الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية الى إختبار الفروض والتحقق من صحتها فيما يتعلق بمدى تأثير كل من التغيير الدورى للمراجع ، أتعاب المراجعة، تقديم الخدمات الإستشارية على إستقلالية المراجع الخارجى بالتطبيق على البيئة السودانية.

أجريت هذه الدراسة على عينة من المراجعين الخارجيين ومستخدمى التقارير المالية، حيث قام الباحثان بتوزيع 64 إستمارة إستبانة على عينة الدراسة وبلغت الردود 54 إستمارة، أى بنسبة 84% من المستهدفين. [23] إستمارة تم جمعها من مستخدمى القوائم المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية (متلقى خدمة المراجعة)، 31 إستمارة من المراجعين بولاية الخرطوم (مقدم الخدمة)]

قام الباحثان بإستخدام برنامج SPSS حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشده، اوافق، محايد، أرفض، أرفض بشده) الى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب.

#### إختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدورى الإلزامى للمراجع

#### الخارجى وإستقلاليته بالبيئة السودانية

جدول رقم (1) الوسط الحسابى لإجابات عينة الدراسة للفرضية الأولى

التفسير	الوسط الحسابى	العبارة
أوافق	4.4630	1. طول فترة بقاء المراجع الخارجى مراجعاً لحسابات عميل المراجعة يصبح ذو نظرة غير متجددة مما يفقده الشك المهني
أوافق	4.3333	2. طول فترة التعامل بين المراجع وعملائه تجعل المراجع أكثر قبولاً لما تتخذه إدارة عميله من سياسات وممارسات محاسبية وبالتالي يخلق دافع لدى الإدارة على الغش والتلاعب.
أوافق	4.4815	3. يودى تغيير المراجع الخارجى الى تحسين جودة التقارير المالية لعدم وجود مصالح بين المراجع الخارجى والعميل مما يؤثر ايجابا على الاستقلالية
أوافق	4.3333	4. يساعد التغيير الدورى للمراجعين ويجعلهم فى وضع يقاومون فيه ضغوط إدارة العميل وبالتالي تدعيم الإستقلالية.
أوافق	4.3519	5. يساهم تغيير المراجع فى توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمه لمكاتب المراجعة مما يعزز استقلاليته
أوافق	4.3926	جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (1) توصل الباحثان للآتى:

1. بلغت قيمة الوسط الحسابى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على فقدان المراجع للشك المهني مع طول الفترة التعاقدية مع عميل المراجعة.
  2. بلغت قيمة الوسط الحسابى لإجابات أفراد العينة على العبارة الثانية (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن طول فترة بقاء المراجع تجعله أكثر قبولاً لسياسات وممارسات عميله.
  3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الثالثة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن التغيير الدورى للمراجع الخارجى يؤثر إيجاباً على إستقلاليته.
  4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الرابعة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على التغيير الدورى يساعد المراجع فى مقاومة ضغوطات الإدارة وبالتالي تدعيم إستقلاليته.
  5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الخامسة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على التغيير الدورى يساهم فى توسيع نطاق الخدمات الإستشارية.
- لتأكيد ذلك قام الباحثان بإجراء التحليل الإحصائى الآتى:

جدول رقم (2) التحليل الإحصائى للفرضية الأولى

مستوى الدلالة	درجة الحرية	مربع كاي	الانحراف المعياري	المنوال	العبارة
.000	2	18.111	.71935	5	1. طول فترة بقاء المراجع الخارجى مراجعاً لحسابات عميل المراجعة يصبح ذو نظرة غير متجددة مما يفقده الشك المهني
.000	2	32.074	.86874	5	2. طول فترة التعامل بين المراجع وعملائه تجعل المراجع أكثر قبولاً لما تتخذه إدارة عميله من سياسات وممارسات محاسبية وبالتالي يخلق دافع لدى الإدارة على الغش والتلاعب.
.000	3	20.111	.72008	5	3. يؤدي تغيير المراجع الخارجى الى تحسين جودة التقارير المالية لعدم وجود مصالح بين المراجع الخارجى والعميل مما يؤثر ايجاباً على الاستقلالية
.000	3	31.185	.84675	5	4. يساعد التغيير الدورى للمراجعين ويجعلهم فى وضع يقاومون فيه ضغوط إدارة العميل وبالتالي تدعيم الإستقلالية.
.000	3	40.667	.99351	5	5. يساهم تغيير المراجع فى توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمه لمكاتب المراجعة مما يعزز استقلاليته

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 م

تبين من الجدول (2) ما يلي:

- ان المنوال يركز على الأجابة الأكثر تكرارا وتم التوصل في عبارات الفرضية الأولى بالإستبانة الى أن جميعها متمركزه حول القيمة (5) وهي اوافق بشدة.
- الإنحراف المعياري يَحصر بين (1 - 0.72) تقريبا وبدرجة حرية تتراوح بين (2-3) ووفقا لذلك يمكن التوصل الى ان جميع الاحصاءات الوصفية لغالبية العبارات اوافق بشدة ووافق. وهذا يوضح العبارت لها علاقة ايجابية تجاه الفرضية الأولى .
- قيم مربع كاي تتراوح القيم بين 18-40
- إن قيمة مستوي الدلالة تبلغ (0.000) في جميع عبارات الفرضية وهي أقل من القيمة الحرجة المعنوية (0.05) وهذا يعني وجود اثر معنوي لتلك العبارات مما يؤكد صحة الفرضية الأولى بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير الدوري للمراجع واستقلاليته .

### إختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجع الخارجي

#### واستقلاليته بالبيئة السودانية.

جدول رقم (3) الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة للفرضية الثانية

التفسير	الوسط الحسابي	العبارة
أوافق	4.0741	1. لا تهتم الجمعيات المهنية بوضع موجبات لأ تعاب المراجعة والرقابة عليها مما يهدد استقلالية المراجع الخارجي
أوافق	4.0370	2. تعرض أتعاب مهمة المراجعة للتخفيضات والمساومات يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي.
أوافق	4.1852	3. الزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب عملية المراجعة يزيد من استقلالية المراجع.
أوافق	4.1296	4. إعتقاد مكتب المراجعة فى الحصول على الإيرادات على عميل محدد يؤثر سلبا على إستقلاليته.
أوافق	4.1667	5. تؤدي المنافسة الحادة فى سوق مهنة المراجعة الى إنخفاض أتعاب المراجعة مما يؤثر سلباً على إستقلالية المراجع.
أوافق	4.1185	جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 م

من الجدول (3) توصل الباحثان الى الأتى:

1. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بعدم إهتمام الجمعيات المهنية بوضع موجبات لأتعاب المراجعة والرقابة عليها مما يهدد استقلالية المراجع الخارجي.

2. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على العبارة الثانية (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن المساومة في أتعاب المراجعة تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي.
3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الثالثة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على الإفصاح عن أتعاب عملية المراجعة يزيد من استقلالية المراجع.
4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الرابعة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن اعتماد مكتب المراجعة في الحصول على الإيرادات على عميل محدد يؤثر سلباً على إستقلاليتها.
5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الخامسة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن المنافسة الحادة في سوق مهنة المراجعة تؤدي الى انخفاض أتعاب المراجعة وبالتالي تؤثر سلباً على الإستقلالية.

لتأكيد ذلك قام الباحثان بإجراء التحليل الإحصائي الآتي:

جدول رقم (4) التحليل الإحصائي للفرضية الثانية

مستوى الدلالة	درجة الحرية	مربع كاي	الانحراف المعياري	المنوال	العبارة
.001	3	21.111	1.00662	5	1. لا تهتم الجمعيات المهنية بوضع موجهات لأتعاب المراجعة والرقابة عليها مما يهدد استقلالية المراجع الخارجي
.000	3	16.667	.84840	5	2. تعرض أتعاب مهمة المراجعة للتخفيضات والمساومات يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي.
.000	4	30.074	1.06333	5	3. الزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب عملية المراجعة يزيد من استقلالية المراجع.
.000	4	38.593	1.08239	5	4. اعتماد مكتب المراجعة في الحصول على الإيرادات على عميل محدد يؤثر سلباً على إستقلاليتها.
.000	4	40.815	1.00471	5	5. تؤدي المنافسة الحادة في سوق مهنة المراجعة الى انخفاض أتعاب المراجعة مما يؤثر سلباً على إستقلالية المراجع.

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 م

من الجدول (4) توصل الباحثان الى الآتي

- ان المنوال يركز على الأجابة الأكثر تكرارا في إجابات عبارات الفرضية وأن جميعها متمركزه حول القيمة (5) وهي اوافق بشدة.

- الإنحراف المعياري يحدّد بين (84840-1.08239) تقريباً وبدرجة حرية تتراوح بين (4-3) وذلك وفقاً لذلك نجد أن إجابات غالبية العبارات هي وافق بشدة ووافق. وهذا يوضح وجود علاقة ايجابية تجاه الفرضية الثانية

- مربع كاي والذي تتراوح القيم بين 40.815-16.667

- إن قيمة مستوي الدلالة تبلغ (0.000) في جميع عبارات الفرضية وهي أقل من القيمة الحرجة المعنوية (0.05) وهذا يعني وجود اثر معنوي لتلك العبارات مما يؤكد صحة الفرضية الثانية" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجع الخارجي وإستقلاليته بالبيئة السودانية".

### إختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقديم الخدمات الإستشارية للمراجع الخارجي وإستقلاليته بالبيئة السودانية.

جدول رقم (5) الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة للفرضية الثالثة

التفسير	الوسط الحسابي	العبارة
أوافق	4.2407	1. تقديم المراجع للخدمات الإستشارية يزيد من مصالحه المالية مع عميل المراجعة مما يؤثر سلباً على الإستقلالية
أوافق	4.1852	2. تزيد الخدمات الإستشارية من العلاقات الإجتماعية مع عميل المراجعة مما يؤثر سلباً على استقلاليته
أوافق	4.0926	3. طبيعة الخدمات الإستشارية تزيد من درجة انحياز المراجع للعميل مما يؤثر على استقلاليته
أوافق	4.1481	4. يقوم المراجع عند تقديم الخدمات الإستشارية بمراجعة ماتم إعداده بمعرفته مما يزيد مخاطر فشل عملية المراجعة وبالتالي تتأثر استقلاليته
أوافق	4.2407	5. الطلب المتزايد من الإدارة على الخدمات الاستشارية من المراجع قد يؤدي لزيادة دخله منها بصورة أكبر من دخل المراجعة نفسها مما يؤثر على استقلاليته.
أوافق	4.1815	جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 م

من الجدول (5) توصل الباحثان الى الآتى:

1. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن المصالح المالية المرتبطة بالخدمات الإستشارية لها تأثير سلبى على إستقلالية المراجع الخارجي.

2. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على العبارة الثانية (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الخدمات الإستشارية تزيد العلاقات الإجتماعية بين المراجع والعميل مما يؤثر سلبا على استقلاليته.
3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الثالثة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن طبيعة الخدمات الإستشارية تزيد من درجة انحياز المراجع للعميل مما يؤثر على استقلاليته.
4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الرابعة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الخدمات الإستشارية تؤدي لقيام المراجع بمراجعة ماتم إعداده بمعرفته وبالتالي تتأثر استقلاليته.
5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد العينة على العبارة الخامسة (4)، وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على زيادة دخل للمراجع نتيجة للخدمات الإستشارية وإعتماده عليها بصورة أكبر من المراجعة نفسها مما يؤثر سلبا على إستقلاليته.
- لتأكيد ذلك قام الباحثان بإجراء التحليل الإحصائي الآتي:

جدول رقم (6) التحليل الإحصائي للفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	درجة الحرية	مربع كاي	الانحراف المعياري	المنوال	العبارة
.000	4	47.481	.98929	5	1. تقديم المراجع للخدمات الإستشارية يزيد من مصالحه المالية مع عميل المراجعة مما يؤثر سلبا على الإستقلالية
.000	3	22.296	.87035	5	2. تزيد الخدمات الإستشارية من العلاقات الإجتماعية مع عميل المراجعة مما يؤثر سلبا على استقلاليته
.001	3	15.481	.99562	5	3. طبيعة الخدمات الإستشارية تزيد من درجة انحياز المراجع للعميل مما يؤثر على استقلاليته
.000	3	19.926	.95971	5	4. يقوم المراجع عند تقديم الخدمات الإستشارية بمراجعة ماتم إعداده بمعرفته مما يزيد مخاطر فشل عملية المراجعة وبالتالي تتأثر استقلاليته
.000	3	27.333	.88882	5	5. الطلب المتزايد من الإدارة على الخدمات الاستشارية من المراجع قد يؤدي لزيادة دخله منها بصورة أكبر من دخل المراجعة نفسها مما يؤثر على استقلاليته.

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 م

من الجدول (6) توصل الباحثان الى الأتي:

- ان المنوال يركز على الأجابة الأكثر تكرارا وتم التوصل في عبارات الفرضية الأولى بالإستبانة الى أن جميعها متمركزه حول القيمة (5) وهي اوافق بشدة.

- الإنحراف المعياري ينحصر بين (0.8882 - 1) لجميع العبارات وبدرجة حرية تتراوح بين (3-4) ووفقا لذلك نجد أن غالبية إجابات العبارات هي اوافق بشدة ووافق. وهذا يوضح أن العبارات لها علاقة ايجابية تجاه الفرضية الثالثة .

- قيم مربع كاي تتراوح القيم بين 15-47.

- إن قيمة مستوى الدلالة تبلغ (0.000) في جميع عبارات الفرضية وهي أقل من القيمة الحرجة المعنوية (0.05) وهذا يعني وجود اثر معنوي لتلك العبارات مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة \_توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقديم الخدمات الإستشارية للمراجع الخارجي وإستقلاليته بالبيئة السودانية".

#### التحليل الإحصائي لعينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من مجموعتين هما مستخدمى التقارير المالية (متلقى خدمة المراجعة)، ومكاتب المراجعة بالخرطوم (مقدم الخدمة). وحتى يتأكد الباحثان من وجود إختلافات معنوية بين إجابات المجموعتين تم استخدام التحليل الأتي

جدول رقم (7) التحليل الإحصائي لإجابات مجموعتى الدراسة

اختبار f	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	الوظيفة	البيان
5.310	.15173	4.3304	1/متلقي الخدمة	الفرضية الاولى
	.09386	4.4387	2/مقدم الخدمة	
5.091	.18493	4.2261	1/متلقي الخدمة	الفرضية الثاني
	.12198	4.1484	2/مقدم الخدمة	
.323	.18085	4.1043	1/متلقي الخدمة	الفرضية الثالث
	.13585	4.1290	2/مقدم الخدمة	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 م

من الجدول (7) توصل الباحثان الى الأتي:

- لا يوجد إختلاف يركز للوسط الحسابي لمجموعتى الدراسة.

- قيمة F الجدولية كانت لمقدم الخدمة ( 3.03 )، ولمتلقي الخدمة ( 2.68 ) .و بما ان قيمة

f المحسوبة تقع في المدى الذي لاتوجد ارتباط ذاتي بين اجابات عينة الدراسة والوظيفة الحالية في

الفرضية الاولى والثانية سواء كانت مقدم الخدمة و متلقي الخدمة ، نجد أن المحسوبة اكبر من الجدولية حيث يدل علي ان عدم وجود علاقة معنوية بين الوظيف الحالية واجابات عينة الدراسة. بينما الفرضية الثالثة الجدولية اكبر من المحسوبة وهذا يعني وجود علاقة معنوية بين الوظيفة واجابات عينة الدراسة.

## خامسا: الخاتمة:

### نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة تم التوصل الى النتائج الآتية:

1. تتمثل أبعاد الاستقلالية في إعداد برنامج المراجعة ، في مجال الفحص ، إعداد تقرير المراجعة.
2. تتأثر إستقلالية المراجع الخارجى بالبيئة السودانية بطول الفترة التعاقدية، أتعاب مهمة المراجعة، تقديم الخدمات الإستشارية.
3. طول الفترة التعاقدية هى أكثر العوامل تأثيرا بمتوسط 4.39 ، ويليهما تقديم الخدمات الإستشارية بمتوسط 4.18 ، ثم أتعاب مهمة المراجعة بمتوسط 4.12.
4. لا يوجد تأثير للوظيفة الحالية على إجابات عينة الدراسة فيما يتعلق بطول الفترة التعاقدية واتعاب مهمة المراجعة. إلا أنه يوجد تأثير للوظيفة الحالية على إجابات عينة الدراسة فيما يتعلق بتقديم الخدمات الإستشارية.

### توصيات الدراسة:

1. ضرورة الزام الشركات بالتغيير الدورى للمراجع الخارجى دوريا مع قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة بالسودان بمتابعة ذلك.
2. العمل على إيجاد أسس لتحديد أتعاب مهمة المراجعة مع إفصاح الشركات عن أتعاب المراجع الخارجى بالسودان.
3. إصدار قانون يمنع المراجع الخارجى من تقديم الخدمات الإستشارية خلال فترة قيامه بمهمة المراجعة بالسودان.

### مصادر الدراسة:

#### أولاً: الكتب والمراجع

- إدريس عبدالسلام اشتوى، المراجعة معايير وإجراءات، بنغازى: الدار الجماهيرية للنشر، 1991، ص 46
- أحمد حلمى جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999، ص 330
- أمين السيد احمد لطفى، فلسفة المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2009، ص ص 216-224
- حسين أحمد دحدوح وجسين يوسف القاضى، مراجعة الحسابات المتقدمة، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص ص 176-177
- عبدالوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته، اخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2008، ص 92
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007 م، ص ص 169-177
- وليم توماس وامرسون هنكى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009)، ص 1046

#### ثانياً: الرسائل الجامعية

- احلام أحمد محمد، إستقلالية المراجع الخارجى وحياده وأثرهما فى التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجه بسوق الخرطوم للأوراق المالية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة "غير منشورة"، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2006 م .
- أحمد محمد أحمد أبوظالب، دور مراقب الحسابات فى أداء الخدمات الإستشارية للإدارة، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 1983، ص 162
- سامية سليمان أحمد، إستقلالية المراجع الخارجى ودورها فى فعالية الإفصاح عن المعلومات الواردة فى القوائم المالية، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2013
- صبري حسن عطية أبو ناموس، الاتجاهات الحديثة فى استقلال مراقب الحسابات "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة "غير منشورة"، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2002 م .

- عبدالله محمد أحمد على، إستقلالية المراجع الخارجى بين النظرية والتطبيق- دراسة حالة ديوان المراجعة العامة فى السودان ، بحث ماجستير فى المحاسبة غير منشور، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2004 م
- عمر النور كريمة الدين، أثر إستقلالية المراجع الخارجى على أداء المراجعة الداخلية فى المنشآت، بحث ماجستير فى المحاسبة غير منشور، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2006 م
- فريد محرم فريد ، نموذج محاسبى مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء وقيمة الشركة المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، ص 123
- نوري الشارف الغزيوي ، مدي استقلالية مراجع الحسابات " دراسة تحليلية تطبيقية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة "غير منشورة" ، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين ، 2006 م

### **ثالثا: المجالات العلمية والدوريات**

- أحمد حلمى جمعة، تطبيق الإطار المفاهيمى للإستقلالية عند تقديم خدمة تدقيق الحسابات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 35، العدد الأول، 2011، ص ص 391-415
- أحمد محمد صلاح عطيه، تأثير العوامل السالبة والدعمة للإستقلالية على أحكام المراجع، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، 2003، ص 227
- أحمد كمال مطاوع، مدخل مقترح لدعم إستقلالية المراجع الخارجى فى ضوء تقييم الإتجاهات البديلة للحد من مشكلة تعارض المصالح، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 34، العدد الثانى، 2010، ص ص 42-43
- أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الإستقلالية لمدققى الحسابات فى دولة الكويت، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة: جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، 2011، ص 22
- إيمان حسين الشاطري، وحسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، 2006، ص 97
- خالد محمد عبدالمنعم ، الخدمات بخلاف المراجعة وحجم الشركة وإستقلال المراجع الخارجى ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، المجلد 28، العدد (2) ، 2001 م ، ص 100

- صادق البسام وإبراهيم شاهين، حياد المراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي، مجله دراسات الخليج والجزيره العربيه، مجلس النشر العلمى - جامعه الكويت، المجلد 10، العدد 38، أبريل 1984، ص 68
- عبدالمطلب سرطاوى، مهددات استقلالية مدقق الحسابات فى بيئة تدقيق الحسابات الأردنية، مجلة الدراسات المالية و المصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، المجلد 19، العدد الثانى، السنة 19، يونيو، ص 8
- عصام قريط، الخدمات الإستشارية وأثرها على حياد المدقق فى الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 15
- عمر إقبال المشهدانى وكريمة على الجوهر، إستقلالية مدقق الحسابات فى الدراسات العربية دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 52، العدد الثالث، يونيو 2012، ص 465
- محمد اسماعيل عبدالله ، دراسة لطبيعة التهديدات المؤثرة على استقلال المراجع بالبيئة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 28، العدد الرابع، 2004، ص 37-65
- محمد حسني عبد الجليل صبيحي ، تدعيم استقلال المراجع الخارجى فى جمهورية مصر العربية فى ظل المتغيرات الحالية ببيئة المراجعة " دراسة تحليلية " ، مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد (2) ، 2001 م ، ص 382-383
- يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامى للمراجع الخارجى فى تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته وإستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد الأول، 2007، ص 767-768