دور العناية المهنية اللازمة في المراجعة في الحد من الخطأ والتحريف في البيانات المالية (بالتطبيق على عينة من المصارف السودانية في الفترة 2020 - 2025م)

أ.د مصطفى نجم البشاري
كلية التجارة – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

أ. حمـــــاد حميدان علـــي
طالب دكتوراه – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى قياس أثر العناية المهنية اللازمة في الحد من الخطأ والتحريف في البيانات المالية بالمصارف, وتحليل تأثير العناية المهنية ضد مخاطر التحريف الجوهري والاخطاء في البيانات المالية, ومن أسباب اختيار هذا الموضوع ان المراجع تقع على عاتقة العديد من الالتزامات واهمها التزامه ببذل العناية المهنية في جميع مراحل المراجعة كما انه يواجه تحديات بسبب ضغوطات خارجية قد تؤثر على استقلاليته مما ينتج عنه الاضرار بمصالح الأطراف المستفيدة من تقريره، والمناهج المستخدمة هي التاريخي ،الاستقرائي الاستنباطي والوصفي التحليلي ولتحقيق أهداف الدراسة، تم بناء نموذج الدراسة وفرضياتها إعتماداً على ادبيا ت الدراسة، والاستعانة بالدراسات السابقة في تطوير مقاييس الدراسة وصممت استبانة لجمع البيانات الأولية. حيث تم توزيع عدد 200 استبانة واسترد منها 188بنسبة استجابة بلغت 94 %، استبعد منها 4 استبانة لتصبح الاستبانات القابلة للتحليل 184 استبانة بنسبة 92 %. وللتأكد من درجة الاعتمادية في البيانات تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا. واعتمد برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss بهدف العثور على النموذج الذى يناسب بصورة جيدة البيانات التي تم جمعها بما فيه الكفاية لتكون تمثيلاً للواقع وتفسر البيانات. توصل الدراسة إلى عدة نتائج منها, العناية المهنية تتحقق من خلال التزام المراجع بمستوى أداء جيد عند ممارسته المهنة من خلال قيام المراجع بمسؤولياته المهنية دون خطأ او تحريف في البيانات المالية. تؤكد الدراسة على الدور الجوهري للعناية المهنية في تحسين جودة المراجعة وتقليل المخاطر وتحقيق ثقة جميع الأطراف لضمان تحقيق مراجعة ذات جودة عالية العناية المهنية تتطلب ان يكون المراجع مؤهلاً مهنياً ويملك المتطلبات المهنية التي تساعده في عدم الوقوع في الأخطاء والتحريف في البيانات المالية، أوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة مستوى الكفاءة العلمية والمهنية لأعضاء مكاتبها. وضرورة إختيار المراجعين ممن تتوفر لديهم العناية المهنية اللازمة، تنمية القدرات المعرفية والمهارات الفنية والسلوكية للمراجعين من خلال التأهيل والتدريب المستمر لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم على الوجه الاكمل. بالاضافة الى تنفيذ المهام بكفاءة وتطوير أساليب التفاعل بين المراجعين.

الكلمات المفتاحية: العناية المهنية، المراجعة، الخطأ ، التحريف ، لجنة المراجعة

The role of necessary professional care in auditing in reducing error and misrepresentation in financial statement (By applying it to sample of Sudanese Banks during the period 2020- 2025)

Prof. Mustafa Najm Alb ashari
A.Hamad Hemidan Ali

Abstract:

The study aimed to measure the effect of the necessary professional care in reducing error and distortion in the financial statements of banks, and analyze the effect of professional care against the risks of material misstatement and error in the financial statemwnts,one of reasons for choosing this topic; the auditor has many obligations the most important of which is his commitment to exercising professional care at all stages of the audit, it also faces challenges due to external pressures that may affect, its independence resulting in harm to the interests of the partie benefiting from its report , the methods used are historical,inductive,deductive and analytical descriptive, to achieve the goals of the study, the study model and its hypo these were built depending on the literature of the study. And the use of previous studies in developing the standards of the study. A questionnaire was designed to collect the initial data. Where the number of (200) apes was distributed and (188) were recovered from a response rate of 94 %,it was excluded from (4) of it to become an analysis of the analysis of (184) by 92 %, to make sure of the degree of reliability in the data. The cronpachalpha test was used**,** the statistical package for social sciences was approved (**spss)**. In order to find the model that fits well the data collected enough to be a representation of reality and the interpretation of data. The study reached 5everal results including; professional diligence is achieved through the auditor's commitment to a good level of performance when practicing, the profession through the auditor carrying out his professional responsibilities without error or or distortion in the financial statements, the study emphasizes the essential role of professional care in improving audit quality reducing risks and achieving the confidence of all parties to ensure a high quality review professional diligence requires that the auditor be professionally requirements that help him avoid making errors and distortions in the financial statements, the study recommended the need for audit offices to pay attention to examining the

level of scientific and professional competence of their office member, it is necessary to select auditors who have the necessary professional care, developing the cognitive capabilities technical and behavioral skills of auditors through qualification and continuous training and enabling them to fully carryout their responsibilities.

Keywords: Professional care ,Review, Error, Misrepresentation, Audit committee

المقدمة:

كل شخص طبيعي يقدم خدمات إلى شخص آخر ويعمل موظفاً يتحمل واجب ممارسة المهنة في مثل هذه المهارة التي يمتلكها بعناية واجتهاد معقولين في جميع هذه الوظائف حيث تكون المهارة الغريبة مطلوبة. إذا عرض أحدهم خدمات يفهم على أنه يحمل نفسه للجمهور على أنه يمتلك درجة المهارة التي يمتلكها الآخرون عادة في نفس العمل، وإذا كان ادعاءاته لا أساس لها، فإنه يرتكب نوع من الاحتيال على كل رجل يستخدمه بالاعتماد على مهنته العامة التي يتولاها بنجاح وبدون خطأ ويتعهد بحسن النية أو عدم الأمانة (5/.asjp,cerisit,2023)

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير العناية المهنية اللازمة في المراجعة في الحد من الخطأ والتحريف في البيانات المالية في ظل لجنة المراجعة؟

أهداف الدراسة:

1. قياس أثر جودة المراجعة الخارجية بأبعادها (الاستقلال، الفاعلية، الموضوعية، الحياد، بذل العناية المهنية) على ممارسة المحاسبة الإبداعية بأبعادها (إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، تبديل السياسات المحاسبية، التلاعب والغش، الخطأ والتحريف).
2. اختبار أثر جودة المراجعة الخارجية بأبعادها (الاستقلال، الفاعلية، الموضوعية، الحياد، بذل العناية المهنية) على ممارسة المحاسبة الإبداعية بأبعادها (إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، تبديل السياسات المحاسبية، التلاعب والغش، الخطأ والتحريف) في ظل لجنة المراجعة كمتغير وسيط.

أهمية الدراسة:

1. المساهمة في تغطية الفجوة العلمية التي أغفلتها الدراسات السابقة في تناولها دراسة ابعاد جودة المراجعة الخارجية (الاستقلال، الفاعلية، الموضوعية، الحياد، بذل العناية المهنية).
2. تساعد متخذي القرار في معرفة تأثير بذل العناية المهنية في الحد من الخطأ والتحريف في البيانات المالية بالمصارف.
3. تساعد متخذي القرار في معرفة أي من ابعاد جودة المراجعة الخارجية (الاستقلال، الفاعلية، الموضوعية، الحياد، بذل العناية المهنية) اكثر تأثيراً في الحد من الخطأ والتحريف في البيانات المالية.
4. تساهم فيما سوف تصل اليه الدراسة من نتائج وما سوف تطرقه من مقترحات وتوصيات متعلقة ببذل العناية المهنية ودورها في الحد من الخطأ والتحريف في البيانات المالية في

ظل لجنة المراجعة وإمكانية الاستفادة من مخرجات الدراسة في الواقع العملي للمصارف السودانية.

فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على الفرضية التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة والحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية.

منهجية الدراسة:

استخدم لتحقيق أهداف الدراسة المناهج التالية:

1. المنهج التاريخي: لتتبع التطورات التاريخية لمتغيرات الدراسة وعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث.
2. المنهج الاستنباطي: للتعرف على طبيعة المشكلة وصياغة فرضيات الدراسة.
3. المنهج الاستقرائي: لاختبار صحة فرضيات الدراسة.
4. المنهج الوصفي التحليلي: لوصف المشكلة وتحديد متغيراتها التابعة والمستقلة ودراسة العمليات التطبيقية.

مصادر جمع البيانات:

المصادر الأولية: من خلال المقابلات والاستبانة.

المصادر الثانوية: من خلال الكتب، والدوريات، ، والمجلات العلمية، ومواقع الانترنت.

حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة في التعرف علي دور العناية المهنية اللازمة في المراجعة في الحد من الخطأ والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية .

الحدود البشرية: ركزت هذه الدراسة علي الموظفين العاملين بالمصارف السودانية.

الحدود المكانية: تمثلت في عينة من المصارف السودانية.

الحدود الزمانية: تم تجميع بيانات الدراسة في الفترة 2020 - 2025م

الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة :

دراسة : نجاح حنان، (2018):

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق العناية المهنية في العهدة الثانية مقارنة بالعهدة الأولى وعلى هذا الأساس تم عرض إطار نظري يتعلق بمفاهيم حول العناية المهنية والدراسات السابقة المرتبطة بها، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاستعانة بالاستبيان أحد الأدوات المتاحةمن أجل الوفاء بمتطلبات الدراسة حيث تم توزيع (51) استبانه على مكاتب المراجعة وتم استرجاعهم بشكل كامل وتحليلهم إحصائياً من خلال الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية (spss) على أساسه تمت الإجابة على فرضيات البحث حيث توصلت الى انه يوجد لدى المستجوبين (ممارسي المهنة)مستوى مقبول، فهم يحرصون على تطبيق العناية المهنية وبينما لوحظ نقص في العناية المهنية بالعهدة الثانية.واوصت الدراسة على اهتمام المراجعين بضرورة تطبيق معايير

العناية المهنية لتفادي اخطاءه، ضرورة فهم ودراسة وتحليل العناصر المكونه لمبادئ تطبيق العناية المهنية، باعتبار ذلك أحد أهم المرتكزات الهامة لضمان نجاح عملية المراجعة.

دراسة: على بن سالم المري، أحمد محمد عواد(2018):

تمثلت مشكلة البحث في ان هذا البحث يثير عدد من التساؤلات والاشكاليات القانونية، أبرزها تعريف مراجع الحسابات وتمييزه عن غيره وتحديد ماهية العناية المهنية المطلوبة منه،وعلاقتها بالالتزامات ذات الصلة، وأثرها في قيام مسؤوليته القانونية بأشكالها المختلفة، خاصة المسؤولية التأديبية.وقد اعتمدنا في دراستنا لموضوع البحث على المنهج التحليلي الاستقرائي مع استخدام المنهجين الوصفي والمقارن حسب مقتضيات البحث مع ذكر التطبيقات القضائية ذات الصلة،وقد تضمنت الخاتمة عدداً من النتائج أبرزها انه لايمكن اعتبار التزامات مراجع الحسابات من طبيعة واحدة حيث ان التزامه ببذل العناية المهنية يعد معياراً جوهرياً ينسحب على جميع التزاماته، في جميع مراحل عملية المراجعة، ويظهر أثره حتي في الالتزامات ذات الصله الفنيه التي يطلب فيها تحقيق نتيجة فهي ان كان ظاهرها تحقيق نتيجة الا ان الوصول الى تلك النتيجة وانجازها مرتبطان ببذل العناية المهنية اللازمة. والتوصية بتعديل عدد من مواد نظام المحاسبين القانونيين بالنقص مباشرة على التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة وفقاً للمعايير التي تصدرها الهيئة. والاكتفاء بعقوبة الغرامة المالية المنصوص عليها بالمادة (28) ومضاعفة حدها الأقصى وإلغاء عقوبة السجن وإنشاء لجنة تابعة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تختص بتسوية المنازعات التي تنشأ بين مراجعي الحسابات وعملائهم.

دراسة: وفاء امراجع محمد البركي(2025) :

هدفت الدراسة للتعرف بشكل مباشر على العناية المهنية الكافية كعامل محوري وذلك باعتبار متغيراً وسيطاً بين التعليم والتدريب المهني المستمر والخبرة من جهة وجودة المراجعة و الاستقلالية من جهة أخرى في البيئة الليبية والتي تعاني الدولة من نقص الدعم المؤسسي والتشريعات الكافية مما يفرض ذلك تحديات فريدة للاستقلالية ولجودة المراجعة، وذلك بأخذ اراء أعضاء هيئة التدريس بجامعة بنغازي وعددهم (50) وأراء المراجعين الخارجيين الذين يزاولون في مكاتب المراجعة المرخصة من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين بمدينة بنغازي وعددهم (60) لتحقيق جودة المراجعة في ظل هذه التحديات واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت استمارة الاستبانة صممت الكترونياً تم توزيعها بعينه عشوائية على المشاركين في الدراسة، وتم تحليل البيانات بواسطة برنامج الاحصائي (spss v 27) توصلت الدراسة الى ان جميع متغيرات المستقلة من الدراسة المتعلقة بتحسين جودة المراجعة الخارجية كانت محل موافقة بشدة ولهم تأثير إيجابي في تحسين فعالية المراجعة الخارجية مما يعكس إدراكاً عميقاً لأهمية هذه العوامل أهمية استقلالية المراجع الخارجي في تحقيق مراجعة محايدة وذات جودة عالية مما يستدعي وضع اليات واضحة لضمان الحياد مثل تحديد اتعاب المراجعة مسبقاً، واستخدام التكنولوجيا لتعزيز الاستقلالية .كما توصلت الى ان أراء الأكثر موافقة كانت فيما يتعلق بالتعليم والتدريب المستمر والخبرة والذي سيؤثر ذلك على كفاءة وفعالية المراجعين مما يؤدي الى زيادة وعيهم وتحسين مهاراتهم في التعامل مع المؤثرات والضغوط الخارجية والذي بدوره سيعزز من

استقلالية المراجعين، واوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوي الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها ، وضرورة اختيار المراجعين ممن تتوفر لديهم العناية المهنية الكافية ذلك لما اظهرته الدراسة الحالية من أثر كبير في تحسين جودة المراجعة. وعمل ندوات وورش عمل من قبل الجامعات الليبية وضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها مع إعطاء النقابة صفة الالتزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها.

أولاً : مفهوم العناية المهنية:

يتطلب هذا من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والمراجعة ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة بالمتطلبات المناطة بمهمة المراجع المراد تنفيذها وكيفية أدائها فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع عليه أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوفرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال ومفهوم بذل العناية المهنية الواجبة إنما بغرض مستوى من مسئولية الأداء ينبغي تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير فالمراجع عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن أدلة الإثبات كافية ومناسبة لتدعيم وتأييد الرأي الذي تضمنه تقرير المراجعة كما أن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراجع معرض للخطأ في التقرير والحكم وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن فالمراجع يؤدي خدماته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء(عبدالوهاب، 1999' ص ،49).

يقصد بالعناية المهنية التزام مراجع الحسابات بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة ويتحدد هذا المستوى وفقاً كما تنص عليه التشريعات المختلفة من خلال تحديد المسؤولية القانونية للمراجع والذي يمثل الحد الأدنى للعناية المهنية بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية بغرض المحافظة عل مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة في جميع مراحل عملية المراجعة (محمد سمير،1999م، ص، 75). كما أن بذل العناية المهنية تعني أنه على مراجع الحسابات أن يقوم بعملة على أحسن وجه وتتطلب العناية المهنية أن يكون المدقق مؤهلاً علمياً وعملياً حتى يتمكن من القيام بالفحص والتحقق والتثبت، بحيث تسقط عنه مسئولية التقصير تجاه الأطراف ذات العلاقة وأن بذل العناية المهنية اللازمة من معايير التدقيق التي يجب أن يلتزم بها المراجع حيث ترتبط بها الكثير من المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع مثل مسؤوليته عن أي عن استمرار المشروع في أعماله الاعتيادية، ومسؤولية المراجع عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها مرتبطة بمدى بذل العناية المهنية الكافية ويبني الحكم على مدى قيام المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة على أساس رأي المراجع العادي إذا واجهته نفس الظروف وتتطلب العناية المعقولة عدم اقتناع المراجع بالشكليات والإيضاحات التي يقدمها موظفو المشروع فقد تكون مصلحة شخصية في تضليله(ماهر عبدالله، 2007، ص ،31).

أيضاً فالعناية المهنية وصف مهني رفيع المستوى لممارسة المهنة المقبولة قبولاً عاماً، تهدف الى تقليل الاختلاف في الممارسة في الظروف المتشابهة وتعد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل

الفني لتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية وبالتالي يجب توثيق قواعد مهنية للمراجعة يتم التعارف عليها بين المراجعين لتنظيم أدائهم المهني والتزام المراجعين بمسئوليات وأخلاقيات مهنية محددة (مختار إسماعيل، 2008، ص ،738).

يتضح للباحث من خلال التعاريف المذكورة أن على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة والملائمة عند تنفيذ عملية المراجعة والتحقق من الوصول إلى أدلة إثبات كافية ومؤكدة يمكنه الاعتماد عليها بغرض إبداء الرأي الفني المتعلق بمدى عدالة القوائم المالية، وأن يتحمل المراجع أي مسؤولية تفسيرية قد تقع منه أو من أحد مساعديه أو فريق عمله.

ثانياً: ضوابط العناية المهنية:

يجب على الممارس المهني أن يلتزم بالمستويات الأخلاقية والفنية للمهنة وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة، وجودة خدماته وأن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدرته وتعرف العناية في المراجعة بأنها الطريقة التي يتبعها مراجعو الحسابات في تأدية مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية وخاصة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) منذ أن أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة له معايير المراجعة وقاعد أخلاق المهنة (يوسف حسن،2017، ص، 93).

ثالثا: الأهمية النسبية للعناية المهنية:

يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية المراجعة في تقييم الأخطاء المحددة في عملية المراجعة والأخطاء غير المصححة أن وجدت في البيانات المالية وبشكل عام تعتبر الأخطاء بما في ذلك المحذوفات جوهرية عندما يكون من المتوقع أن تؤثر بشكل فردي أو مجتمعه على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتخذونها على أساس البيانات المالية. ويتم إصدار الأحكام حول الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة وتتأثر بوجهة نظر المراجع حول احتياجات مستخدمي البيانات المالية من المعلومات المالية بحجم وطبيعة الخطأ أو كلاهما، ويتعامل رأي المراجع مع البيانات المالية ككل. ولذلك فإن المراجع غير مسؤول عن الكشف عن الأخطاء الجوهرية بالنسبة للبيانات المالية ككل. وأن بذل العناية المهنية الواجبة بغرض مستوى من مسؤولية الأداء الذي يجب تحقيقه بواسطة كل المراجعين، حيث يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كافٍ لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة. تعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويملك المتطلبات المهنية. كما تتطلب العناية المهنية الالتزام بأوراق العمل وحصوله على أدلة و قرائن الإثبات إذ تتطلب هذه العناية أن تكون محتويات الأوراق كافية لدرجة تدعم رأيه وما يصرح به عن تطبيقه لقواعد المراجعة,2023 (2/auditarabia)

ويمكن القول إن العناية المهنية تتحقق من خلال مجموعة من الحقوق والواجبات يمكن توضيحها فيما يلي:

(1)حقوق المراجع:

ويمكن ذكر أهم هذه الحقوق على النمو التالي (مها رزق، 2012، ص، 52):

تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية

والماليـة والضريبيـة بالإضافـة إلى فحـص ومراجعـة حسـابات الأفـراد والـشركات والمؤسسـات والهيئـات.

أ- الاطلاع عـلى جميـع الدفاتـر والسـجلات والميزانيـات المتعلقـة بالأشـخاص الطبيعيـين والمعنونـين الذيـن يتعامـل معهـم ويقـوم بمراجعـة حسـاباتهم وأن يطلـب منهـم موافاتـه بمـا يـراه ضروريـاً للقيـام بعملـه عـلى أحسـن وجـه ومـما تقـدم أن لمراجـع الحسـابات الخارجـي الحقـوق التاليـة:

1. حـق طلـب البيانـات والايضاحـات مـن إدارة الشركـة والتـي يـرى المراجـع الخارجـي بضرورتهـا للقيـام بعملـه بالشـكل المناسـب، وعـلى مجلـس الإدارة تزويـده بـكل ذلك.
2. حـق إجـراء الجـرد لخزائـن الشركـة في الوقـت الـذي يـراه مناسـباً للتأكـد مـن عدالـة تصويـر البيانات الماليـة لواقـع الشركة.
3. حـق الاطـلاع عـلى دفاتـر الشركـة وسـجلاتها ومسـتنداتها في أي وقـت سـواء منهـا المحاسـبية وغـير المحاسـبية وكذلـك محـاضر جلسـات مجلـس الإدارة والهيئـة العامـة للمسـاهمين للتأكـد مـن مـدى التغـير بنظـام الشركـة ومتطلبـات قانـون الـشركات وليتمكـن مـن إعطـاء رأيـه الفنـي المحايـد حـول عدالـة تصويـر القوائـم الماليـة لنتائـج أعـمال المـشروع ومركـزه المـالي.
4. حـق دعـوة الهيئـة العامـة للمسـاهمين للانعقـاد وذلـك في الحـالات التـي لا تحتمـل التأهيـل أو التأخـير.
5. حـق الحصـول عـلى نسـخة مـن الاستفسـارات والبيانـات التـي يوجههـا مجلـس الإدارة للمسـاهمين لحضـور اجتماعـات الهيئـة العامـة بالإضافـة إلى القوائـم الماليـة المدققـة.
6. حق عدم تعبيره حيث أن مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمراجع.
7. حـق حبـس المسـتندات والأوراق ويقصـد مـن هـذا الحـق المحافظـة عـلى مصلحـة المراجـع في الحصـول عـلى كامـل أتعابـه مـن موكلـه.

يـرى الباحـث أن عـلى المراجـع أن يحقـق مسـتوى عـالٍ مـن الكفـاءة والفاعليـة وأن يبـذل العنايـة المهنيـة اللازمـة أثنـاء قيامـه بعمليـة الفحـص كـما لـه الحـق في الاطـلاع عـلى كافـة الدفاتـر والسـجلات والايضاحـات وغيرهـا مـن المسـتندات التـي يعتقـد بأنهـا تسـاعده في أداء مهامـه عـلى الوجـه الأكمـل وذلـك بقصـد إعطـاء رأي فنـي محايـد يعكـس مـدى سـلامة الوضـع المـالي للمنشـأة محـل المراجعـة.

(2) واجبات المراجع:

الواجبات التي نص عليها القانون ويمكن ذكرها فيما يلي (محمد مفلح، 2008، ص، 43):

مراقبة أعمال الشركة.

1. مراجعـة حسـاباتها وفقـاً لقواعـد المراجعـة المعتمـدة ومتطلبـات عمليـة المراجعـة وأصولهـا العلميـة والفنية.
2. فحـص الأنظمـة الماليـة والإداريـة للشركـة وأنظمـة الرقابـة الماليـة الداخليـة لهـا للتأكـد مـن وملاءمتهـا لحسـن سـير أعـمال الشركـة والمحافظـة عـلى أموالهـا.
3. التحقـق مـن موجـودات الشركـة وملكيتهـا والتأكـد مـن قانونيـة الالتزامـات المترتبـة عـلى الشركـة وصحتهـا.
4. الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة.

5. أي واجبات أخرى يترتب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بها بموجب قانون مهنة المراجعة والأنظمة الأخرى ذات العلاقة والأصول المتعارف عليها.

يرى الباحث إن العناية المهنية تعني التزام المراجع بمستوى معين من الأداء عند ممارسة المهنة والالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة بهدف المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة والتمسك بقواعد وآداب سلوك المهنة ونصوص القوانين المختلفة المحددة لمسئوليات القانون والتي تمثل الحد الأدنى للعناية والمهنية المطلوبة وإسناد مهمة المراجعة لأفراد مؤهلين علمياً وعملياً لتنفيذ عملية المراجعة.

الأخطاء:

إن احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدءً من التسويد وانتهاءً بالقوائم المالية النهائية وإلى تنقل هذه البيانات بين أيد كثير تقوم بالتسجيل والترحيل والتوحيد وإعداد ميزان المراجعة وإجراء التسويات الجردية وعرض نتائج العمليات المتعددة في الحسابات الختامية والقوائم المالية الأخرى.

اولاً : مفهوم الخطأ:

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (240)، إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية مثل خطأ في جمع بيانات أو معالجتها أو تقرير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح، كما عرف على أنه تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب عمداً أو بناءً على تصميم سابق وإنما تقع بسبب جهل او عدم دراية موظفي قسم المحاسبة المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو بسبب التغيير والإهمال في أداء أعمالهم. وكذلك عرف على أنه عجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلاً بشكل غير متعمد (حسين يوسف، ص، 216).

كما يشير اصطلاح الخطأ إلى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر مثل (هدى خليل،2011،ص،259):

1. أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والبيانات المحاسبية.
2. أخطاء فنية وهي ناتجة عن الجهل بقواعد أصول المحاسبة كالخلط بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.
3. إغفال أو سوء الحقائق.
4. سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

وعرف أيضاً بتلك الأخطاء المحاسبية والكتابية في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية والأخطاء التي تنشأ نتيجة النسيان أو التفسير المغلوط عند إعداد التقارير المالية (إبراهيم سداد، 2000، ص، 29).

يرى الباحث من التعاريف السابقة أن الخطأ يؤدي إلى تحريف غير متعمد في التقارير المالية وأن احتمال حدوث الخطأ موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من مراحل إعداد

التقارير المالية ويكون خطأ حسابي أو كتابي في الدفاتر والسجلات المحاسبية أو في التفسير والتطبيق المغلوط للسياسات المحاسبية وقد يكون ناتج عن النسيان أو الإهمال أو عدم المعرفة بالأصول المحاسبية.

ثانياً : أنواع الأخطاء:

يمكن تقسيم الأخطاء المحاسبية إلى أربعة أنواع رئيسية وهي (احمد محمد، 2005، ص،43):

1. أخطاء كتابية أو رقمية: والمقصود بها الأخطاء التي تحدث أثناء التسجيل في الدفاتر اليومية العامة أو الأخطاء التي تحدث في عملية الترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ أو الخطأ في نقل الأرصدة.
2. أخطاء الحذف (السهو): ويقصد بأخطاء الحذف أو ما يطلق عليه بعض الكتاب أخطاء السهو مثل إغفال بعض العمليات وعدم قيدها في دفتر اليومية، وبالتالي عدم ترحيلها إلى الحسابات المختصة، ويحدث هذا النوع من الأخطاء في بعض المنشآت الفردية غير المنظمة حيث تضيع المستندات والتي تمثل عملية أو أكثر وبالتالي فهذه العمليات لن تسجل محاسبياً.
3. أخطاء التوجيه المحاسبي أو الأخطاء الفنية: وينتج النوع الثالث من الأخطاء وهو أخطاء التوجيه المحاسبي من عدم إلمام المحاسب بالمبادئ المحاسبية التعارف عليها.
4. الأخطاء المعوضة: ويطلق على النوع الأخير من الأخطاء اصطلاح الأخطاء المعوضة وهي عبارة عن خطأ معين من أخطاء السهو أو الارتكاب في جانب معين يقابله خطأ آخر بنفس القيمة في الجانب الآخر، ويؤدي وجود هذه الأخطاء المعوضة في كل من الجانب المدين والجانب الدائن إلى عدم التأثير على ميزان المراجعة وأي أن ميزان المراجعة يتوازن رغم وجود تلك الأخطاء المعوضة.

ثالثاً : مراحل الخطأ:

حيث تمر البيانات والمعلومات المحاسبية بثلاثة مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ وفيها تقع مجالات متعددة لارتكابها والمراحل هي (شرين مصطفى، 2012، ص،21):

1. مرحلة اثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولى: يرتكب الخطأ في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (المدين والدائن)، ويتم الخطأ أما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات رأسمالية على أنها إيراديه أو العكس أو حذف عمليات كان يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية، أو قيد عمليات لا تخص هذه الفترة وقد يكون الخطأ سهواً عن غير عمد بحسن نية أوقد يكون عن عمد غش وتلاعب بسوء نية.
2. مرحلة الترحيل والتجميع: ترتكب الأخطاء في هذه المرحلة في تجميع دفاتر اليومية ونقل الأرقام من صفحة لأخرى أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد أو العام أو في استخراج الأرصدة من مركز الحسابات أو عند إعداد قوائم الجرد، وفي ميزان تدقيق حسابات النهائي تكون الأخطاء في هذه المرحلة أما ارتكبت بحسن نية أو بقصد الغش والتلاعب أي بسوء نية، وهذا يتوقف على طبيعة ونوع الخطأ المرتكب.

3. في مرحلة وإعداد القوائم المالية: تتنوع الأخطاء في هذه المرحلة فقد يتم إظهار قيم بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقية أو إظهار بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين أو إظهار بأقل من قيمته وعدم التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة أو عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة غير عادية وعدم التفصيل اللازم للالتزامات العرضية والتي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية شرين ،2012، ص،22).

رابعاً : تصحيح الأخطاء:

عند اكتشاف المراجع خطأ بالدفاتر والسجلات عليه أولاً أن يقرر ما إذا كان ذلك الخطأ يستلزم تصحيحاً لأنه ليس من الضروري تصحيح جميع الأخطاء التي يكتشفها المراجع. فقد لا تستدعي طبيعة الخطأ أو أهميته النسبية ضرورة تصحيحه، وهذا أمر عائد لتقدير المراجع وخبرته المهنية، إما إذا كان الخطأ ذا أهمية نسبية أي أن له تأثيراً على المركز المالي فلابد عندها إجراء التصحيح اللازم وفقاً للمبادئ المحاسبية وتقسم الأخطاء من هذه الوجهة إلى مجموعتين (زهير إبراهيم، 2010، ص ،22)):

1 -أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ العام.

2 -أخطاء لا تؤثر ولن يكون لها أثر على الأرصدة.

يجب تصحيح أخطاء المجموعة الأولى بإجراء قيد اليومية مصحوب بالشرح الكافي لطبيعة القيد وسبب إجرائه كما يجب أن يؤدي القيد الجديد إلى تصحيح الخطأ الموجود فعلاً بالدفاتر والسجلات. وتنقسم قيود التصحيح التي ينصح المراجع بإجرائها (وذلك لمجموعة الأخطاء الأولى المؤثر على أرصدة الحسابات بالأستاذ العام)، إلى مجموعتين هما(عبدالفتاح الصحن، 1989، ص،23):

أ- قيود التسوية

ب-قيود التبويب.

خامساً : العلاقة السببية بين الخطأ والضرر:

والقاعدة العامة ألا يسأل المراجع مدنياً إلا في حدود ما ارتكبه من خطأ أما حيث ينتفي الخطأ فلا مجال لمسائلته هنا يمكن وضع معيارين للخطأ (هدى خليل، 2011، ص، 289):

1. المعيار الأول وهو معيار مادي: يتعلق بمستوى الخطأ أو نسبته الذي يستوجب مسؤولية المراجع وهو الخطأ الجسيم ويذهب بعضهم إلى محاولة تصنيف الأخطاء بحسب علاقتها بالمركز المالي أو بالرقابة الداخلية أو أهميتها النسبية، بحيث تستوجب مسائلة مراقب الحسابات عنها أما الأخطاء غير المثبتة بالدفاتر أو العمليات النادرة أو تلك التي باتفاق العاملين مع الإدارة فإن المراجع غير مسؤول عنها.
2. المعيار الثاني هو معيار ذاتي: يتعلق ببذل المراجع للعناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بالمراجعة وإذا ما تم إثبات أن المراجع لم يعمل بإخلاص جيد عند وضع تقريره عن تنبؤات الإدارة في الوقت نفسه إذا تمكن المراجع من إثبات أن فحصاً معقولاً قد أتخذ فإنه عندئذ لا يعتبر

مسؤولاً عن الضرر الحاصل.

يرى الباحث أن احتمال وجود أخطاء في الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية للمنشآت المختلفة أمر بديهي وذلك يرجع إلى المراحل العديدة والمتعددة التي تمر بها البيانات المالية والمحاسبية فذلك يتطلب من المراجع اكتشاف هذه الأخطاء والعمل على تصحيحها ومعالجتها والتقليل منها وخاصة تلك التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة.

التحريف:

قد يعتقد بعض المراجعين أن عملية المراجعة تنتهي باكتشاف التحريفات وإبلاغ الإدارة بها، في حين أن اكتشاف التحريفات قد يصنف البعض بأنه الخطوة الأولى في مدخله الفصل في هذه التحريفات وينبغي على المراجع تجميع هذه التحريفات وتقييمها.

أولاً : مفهوم التحريف:

تعريف التحريف: يأخذ التحريف في معاجم اللغة العربية معنى التغيير والميل بالكلمة عن معناها(غادة رابح، 2017)، أما التحريف في المراجعة فقد عرفه معيار التدقيق الانتوساي رقم (1450)، وكذلك معيار الدقيق الدولي رقم (450) بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو عرضه أو تصنيفه أو الإفصاح عنه طبقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المعمول به، ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش ومن ذلك يتبين أن التحريف يأخذ شكلين أساسيين هما الخطأ والاحتيال بما في ذلك الفساد. ويحدث التحريف عندما لا تتم معالجة شيء ما بشكل صحيح في البيانات المالية مما يعني أن إطار التقرير المالي المنطبق، أي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم يتم تطبيقه بشكل صحيح ومن أمثلة التحريفات التي يمكن أن تنشأ بسبب الخطأ أو الاحتيال ما يلي(2/meu.edu,2023):

أ. تم الاعتراف بمبلغ غير صحيح على سبيل المثال لم يتم تقييم الأصل وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة.

ب.يتم تصنيف العنصر بشكل غير صحيح على سبيل المثال يتم تضمين تكلفة التمويل ضمن تكلفة المبيعات في بيان الربح أو الخسارة.

ج. العرض التقديمي غير مناسب على سبيل المثال لا يتم عرض نتائج العمليات المتوقعة بشكل منفصل.

ثانياً : أنواع التحريف:

تنقسم التحريفات إلى نوعين أساسيين وهي (على محمد، 2012، ص، 119):

1. الأخطاء (srorrE) : أن الأخطاء هي أفعال غير متعمدة بصفة عامة وتنقسم إلى أخطاء حذف (أي حذف عملية أو رصيد من السجلات)، واخطاء إضافية (أي إضافة رصيد أو عملية إلى السجلات) أو قد تنتج الأخطاء عن التسجيل يتم بطريقة غير صحيحة، كما عرف الخطأ بأنه تلك الأفعال التي ترتكب بناءً على تصميم سابق إنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. أو بسبب التغيير والإهمال.
2. الاحتيال: (Fraud) : تعريف الاحتيال: يعرف الاحتيال بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (450

الفقـرة 11)، بأنـه فعـل مقصـود مـن قبـل شـخص أو أكـثر في الإدارة و أولئـك المكلفـين بالحكومـة والموظفـين أو أطـراف ثالثـة ويتعلـق هـذا الفعـل باسـتخدام الخـداع مـن أجـل الحصـول عـلى مصلحـة غـير قانونيـة.

وكذلـك عرفـه معهـد المدققـين الداخليـين بأنـه: (أي أعـمال أو تصرفـات غـير قانونيـة أو غـير مشروعـة تتسـم بالغـش أو الخـداع أو الأخطـاء أو انتهـاك الثقـة ولا تعتمـد مثـل تلـك الأعـمال والتصرفات عـلى التهديـد باسـتخدام العنـف أو القـوة الماديـة ويتـم ارتكابهـا مـن قبـل أطـراف أو مؤسسـات مختلفـة بقصـد الحصـول عـلى المـال أو الممتلـكات أو الخدمـات أو لتجنـب الدفـع أو تفـادي خسـارة الخدمـات أو مـن أجـل ضـمان الحصـول عـلى مزايـا شـخصية أو تجاريـة).

ثالثاً : تصنيف التحريفات:

يمكن تصنيف التحريفات إلى ما يلي(5/m.facebook.2023):

1. التحريفـات الوقائعيـة: هـي بيانـات مغلوطـة لا شـك فيهـا مـن الأمثلـة عـلى ذلـك انتهـاك واضـح لمتطلبـات المعايـير الدوليـة لإعـداد التقاريـر الماليـة مـما يعنـي أن البيانـات غـير صحيحـة عـلى سـبيل المثـال إذا كان هنـاك إفشـاء ضروري مفقـود عـلى سـبيل المثـال عـدم الكشـف عـن (SPE) لشركـة مدرجـة.
2. التحريفـات في الأحـكام: هـي الاختلافـات الناشـئة عـن أحـكام الإدارة بشـأن التقديـرات المحاسـبية التـي يعتبرهـا المراجـع غـير معقولـة أو اختيـار أو تطبيـق السياسـات المحاسـبية التـي يعتبرهـا المراجـع غـير مناسـبة هنـاك بالطبـع العديـد مـن الأمثلـة لاسـتخدام الحكـم في التقاريـر الماليـة عـلى سـبيل المثـال عنـد تحديـد القيمـة العادلـة للأصـول غـير المتداولـة ومسـتوى الإفصـاح الـلازم فيـما يتعلـق بالتـزام طـارئ أو قابليـة اسـترداد الذمـم المدينـة.
3. التحريفـات المعممـة: هـي أفضـل تقديـر للمراجـع للتحريفـات في المجتمـع الإحصـائي في العينـات بمـا في ذلـك إسـقاط التحريفـات التـي تـم تحديدهـا في عينـات المراجعـة بكافـة المجموعـات التـي تـم أخـذ العينـات منهـا، بالنسـبة للمراجـع مـن المهـم التمييـز بـين هـذه الأنـواع مـن التحريفـات مـن أجـل مناقشـتها بشـكل صحيـح مـع الإدارة وطلـب التصحيحـات اللازمـة.

رابعاً : أسس تقييم التحريفات المكتشفة (على محمود، 2021، ص، 121):

هنالك ثلاثة أسس لتقييم التحريفات المكتشفة إلى تحريفات جوهرية خلال المراجعة:

الأسـاس الأول: إن التحريفـات المتعمـدة (الاحتيـال) تعتـبر تحريفـات جوهريـة لأن الاحتيـال ينعكـس عـلى صـدق وموثوقيـة الإدارة أو الموظفـين الآخريـن المعنيـين، ونظـراً لأن ارتكاب الاحتيـال ينطوي عـلى دوافـع وفـرص وتبريـرات وعـلى الرغـم مـن أن بعـض التبريـرات قـد تبـدو منطقيـة إلا أن الغـش في العـادة لا يكـون حدثـاً منعـزلاً أي بمعنـى آخـر أن الغـش مـن التحريفـات الانتشـارية التـي يكـون تأثيرهـا في أكـثر مـن مـكان واحـد وأكـثر مـن قائمـة ماليـة واحـدة.

وكذلـك تأثـيره عـلى النسـب الرئيسـية أو تصنيـف الديـن أو الاتفاقيـات التعاقديـة وبالتـالي تثـيره الكبـير عـلى قـرارات المسـتخدمين. وهـو مـا يـبرر اعتبـار التحريفـات الناتجـة عـن الغـش والتحريفـات الجوهريـة.

الأساس الثاني: الأخطاء التي تصل إلى عتبة الأهمية النسبية المحددة مسبقاً تعتبر تحريفات جوهرية يقوم المراجع عن البدء بالتخطيط لعملية المراجعة بتحديد مبلغ يمثل مقدار الأهمية النسبية بناءاً على حكمة المهني ومعرفتهم التفصيلية بالمنشأة مع مراعاة المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية بحيث تكون المبالغ التي تقل عنه ليست ذات شأن. (معيار التدقيق الدولي 450 الفقرة 2 أ)، ويمثل هذا المبلغ أيضاً الفاصل الذي وصل إليه الأخطاء المكتشفة سواء بصورة متفردة أو مجتمعة.

الأساس الثالث: الأخطاء التي تحتوي على خصائص نوعية إذ أن هناك تحريفات لا تصل إلى حدود الأهمية النسبية التي حددها المراجع ولكن يقيمها المراجع على أنها جوهرية استناداً على معيار الانتوساي (1450)، ومعيار التدقيق الدولي رقم (450)، الفقرة (16/أ) (على محمد،2012، ص ، 121). ومما تقدم تبين أن التحريف مفهوم شامل ينطوي تحته مفهومين هما الخطأ والاحتيال أن الخطأ يعني الفعل غير المتعمد في حين أن الاحتيال يشير إلى الفعل المتعمد ويكون على صورتين احتيال القوائم المالية والذي تقوم به الإدارات في العادة من خلال تزوير قوائمها المالية وسرقة الأصول الذي يقوم به الموظفين في العادة والإدارات في بعض الأحيان كذلك تبين أن هناك ضغوط وفرص تبريرات للقيام بعملية الاحتيال. كما وضح أيضاً أن ليس جميع التحريفات تؤخذ بالاعتبار على أنها جوهرية فقد تكون أخطاء بسيطة وغير جوهرية في حين أن هناك أخطاء كبيرة وعمليات احتيال ينبغي أن تتخذ المنشأة والمراجع إجراءات بشأنها وأن عملية فصل التحريفات التي تحتاج إلى إجراء معين والتحريفات التي لا تحتاج إلى إجراء تسمى بعملية التحريفات.

عرض ومناقشة إجابات المبحوثين عن عبارات فرضيات الدراسة:

والجدول التالي يبيّن معاملات الثبات والصدق لفرضيات الإستبانة كما يلي:

جدول (12/2/4): يوضح معاملات الصدق والثبات لفرضيات الإستبانة

م	نص الفرضية	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
1	**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية اللازمة في المراجعة في ظل لجنة المراجعة والحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف.**	**8**	**0.975**	**0.87**

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2022م.

من خلال الجدول (12/2/4) نلاحظ أن معاملات الثبات والصدق لكل فرضية تزيد عن القيمة المتعارف عليها لقبول ثبات الأداة والبالغة (0.70) وهذا مؤشر على ثبات وصدق عبارات فرضيات هذه الاستبانة بحيث إذا أعيد توزيعها لنفس المبحوثين أو عينة مشابهة يمكننا الحصول على نفس البيانات التي تم التوصل إليها مسبقاً.

عرض ومناقشة إجابات المبحوثين عن عبارات الفرضية الخامسة «توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية اللازمة في المراجعة في ظل لجنة المراجعة والحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية»

جدول (23/3/4): التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لكل عبارة

محتوى العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
بذل العناية المهنية تتحقق من خلال إلتزام المراجع بمستوى أداء جيد عند ممارسته المهنة.	118	42	22	2	-	4.50	0.747	أوافق بشدة
	% 64.1	% 22.8	% 12	% 1.1	% 0			
بذل العناية المهنية تتحقق من خلال التحقق من الوصول لأدلة إثبات كافية ومقنعة خالية من الأخطاء والتحريف.	96	85	3	-	-	4.51	0.533	أوافق
	% 52.2	% 46.2	% 1.6	% 0	% 0			
العناية المهنية تتحقق من خلال قيام المراجع بمسؤولياته المهنية دون أخطاء أو تحريف في البيانات المالية.	102	62	18	2	-	4.43	0.714	أوافق بشدة
	% 55.4	% 33.7	% 9.8	% 1.1	% 0			
بذل العناية المهنية يتحقق من خلال أداء المراجع مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة.	111	56	13	4	-	4.49	0.724	أوافق بشدة
	% 60.3	% 30.4	% 7.1	% 2.2	% 0			

محتوى العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
العناية المهنية تتطلب أن يكون المراجع مؤهلاً مهنياً ويملك المتطلبات المهنية التي تساعده في عدم الوقوع في الأخطاء والتحريف.	91	52	36	5	-	4.24	0.862	أوافق بشدة
	% 49.5	% 28.3	% 19.6	% 2.7	% 0			
بذل المراجع للعناية المهنية عند تطبيق المعايير يقلل فرص التحريف في البيانات المالية في المصارف.	127	48	9	-	-	4.64	0.574	أوافق
	% 69	% 26.1	% 4.9	% 0	% 0			
العناية المهنية تتطلب أن يكون لدى المراجع الخبرة والدراية بالمعايير المحاسبية والمهنية مما يقلل من الأخطاء في تطبيقها.	73	89	21	1	-	4.27	0.679	أوافق بشدة
	% 39.7	% 48.4	% 11.4	% 0.5	% 0			
بذل المراجع العناية المهنية الواجبة تمكنه من القيام بالمهمة التي توكل إليه بكفاءة عالية.	114	41	29	-	-	4.46	0.753	أوافق بشدة
	% 62	% 22.3	% 15.8	% 0	% 0			
الدرجة الكلية لعبارات الفرضية	832	475	151	14	-	4.44	0.651	أوافق بشدة
	% 56.4	% 32.3	% 10.3	% 1	% 0			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2022م.

من خلال الجدول (23/3/4) نلاحظ أن الوسط الحسابي لكل عبارات الفرضية الخامسة بلغت قيمته (4.44) وبإنحراف معياري بلغت قيمته (0.651)، كذلك نلاحظ أن إجمالي نسب المبحوثين الموافقون بشدة والمبحوثين الموافقون على كل عبارات الفرضية الخامسة قد بلغت (88.7 %)، ويشير ذلك إلى أن غالبية المبحوثين يوافقون على عبارات هذه الفرضية.

كذلك من خلال الجدول (23/3/4) يمكن فرز ومناقشة كل عبارة من عبارات الفرضية الخامسة كما يلي:

العبارة الأولى: بلغ الوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن العبارة الأولى (4.50) وبإنحراف معياري بلغت قيمته (0.747)، حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على أن بذل العناية المهنية تتحقق من خلال إلتزام المراجع بمستوى أداء جيد عند ممارسته المهنة (64.1 %)، كما بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون على العبارة (22.8 %)، كذلك بلغت نسبة المبحوثين الذين لا يوافقون على هذه العبارة (1.1 %)، أما المبحوثين الذين ليست لديهم إجابة محددة تجاه العبارة فقد بلغت نسبتهم (12 %).

العبارة الثانية: بلغ الوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن العبارة الثانية (4.51) وبإنحراف معياري بلغت قيمته (0.533)، حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على أن بذل العناية المهنية تتحقق من خلال التحقق من الوصول لأدلة إثبات كافية ومقنعة خالية من الأخطاء والتحريف (52.2 %)، كما بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون على العبارة (46.2 %)، أما المبحوثين الذين ليست لديهم إجابة محددة على هذه العبارة فبلغت نسبتهم (1.6 %).

العبارة الثالثة: بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن العبارة الثالثة (4.43) وبإنحراف معياري بلغت قيمته (0.714)، حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على أن العناية المهنية تتحقق من خلال قيام المراجع بمسؤولياته المهنية دون أخطاء أو تحريف في البيانات المالية (55.4 %)، كما بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون علي هذه العبارة (33.7 %)، كذلك بلغت نسبة المبحوثين الذين لا يوافقون على هذه العبارة (1.1 %)، أما المبحوثين الذين ليست لديهم إجابة محددة على هذه العبارة فبلغت نسبتهم (9.8 %).

العبارة الرابعة: بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن العبارة الرابعة (4.49) وبإنحراف معياري بلغت قيمته (0.724)، حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على أن بذل العناية المهنية يتحقق من خلال أداء المراجع مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة (60.3 %)، كما بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون علي هذه العبارة (30.4 %)، كذلك بلغت نسبة المبحوثين الذين لا يوافقون على هذه العبارة (2.2 %)، أما المبحوثين الذين ليست لديهم إجابة محددة على هذه العبارة فبلغت نسبتهم (7.1 %).

العبارة الخامسة: بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن العبارة الخامسة (4.24) وبإنحراف معياري بلغت قيمته (0.862)، حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على أن العناية المهنية تتطلب أن يكون المراجع مؤهلاً مهنياً ويملك المتطلبات المهنية التي تساعده في عدم الوقوع في الأخطاء والتحريف (49.5 %)، كما بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون على هذه العبارة (28.3 %)، كذلك بلغت نسبة المبحوثين الذين لا يوافقون على هذه العبارة (2.7 %)، أما المبحوثين الذين ليست لديهم إجابة محددة تجاه العبارة فبلغت نسبتهم (19.6 %).

العبارة السادسة: بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن العبارة السادسة (4.64) وبإنحراف معياري

بلغت قيمته (0.574)، حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على أن بذل المراجع للعناية المهنية عند تطبيق المعايير يقلل فرص التحريف في البيانات المالية في المصارف (69 %)، كما بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون علي هذه العبارة (26.1 %)، أما المبحوثين الذين ليست لديهم إجابة محددة تجاه العبارة فبلغت نسبتهم (4.9 %).

العبارة السابعة: بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن العبارة السابعة (4.27) وبإنحراف معياري بلغت قيمته (0.679)، حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على أن العناية المهنية تتطلب أن يكون لدى المراجع الخبرة والدراية بالمعايير المحاسبية والمهنية مما يقلل من الأخطاء في تطبيقها (39.7 %)، كما بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون علي هذه العبارة (48.4 %)، كذلك بلغت نسبة المبحوثين الذين لا يوافقون على هذه العبارة (0.5 %)، أما المبحوثين الذين ليست لديهم إجابة محددة تجاه العبارة فبلغت نسبتهم (11.4 %).

العبارة الثامنة: بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن العبارة الثامنة (4.46) وبإنحراف معياري بلغت قيمته (0.753)، حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على أن بذل المراجع العناية المهنية الواجبة تمكنه من القيام بالمهمة التي توكل إليه بكفاءة عالية (62 %)، كما بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون علي هذه العبارة (22.3 %)، أما المبحوثين الذين ليست لديهم إجابة محددة تجاه العبارة فبلغت نسبتهم (15.8 %).

إختبار الفرضيات:

إختبار الفرضية الخامسة: «توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة والحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية»

إختبار كاي تربيع للإستقلال:

لإجراء إختبار كاي تربيع للإستقلال لهذه الفرضية تمت صياغة الفروض التالية:

الفرض العدمي: لا يعتمد الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية على بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة.

الفرض البديل: يعتمد الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية على بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة.

جدول (33/3/4)ك يوضح نتائج إختبار كاي تربيع للإستقلال

الإختبار	قمة كاي تربيع	درجات الحرية	مستوي الدلالة
Person chi square	1694.213	976	0.000

المصدر: إعداد الباحث من تحليل بيانات الدراسة 2022م.

من خلال الجدول (33/3/4) وبما أن القيمة الإحتمالية لإختبار مربع كاي بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) عليه نرفض فرض العدم ونستنتج عند درجة ثقة (95 %) أن الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية يعتمد على بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة.

الإرتباط البسيط للعلاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة (المتغير المستقل) والحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية (المتغير التابع):

جدول (34/3/4): معامل الارتباط ومعامل التحديد ومعامل التحديد المصحح

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المصحح (adj- R^2)
1	0.524	0.312	0.294

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية 2022م

من خلال الجدول (34/3/4) نلاحظ أن معامل الإرتباط البسيط بين بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة (المتغير المستقل) والحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية (المتغير التابع) بلغت قيمته (0.524) وهو إرتباط متوسط يشير لوجود علاقة طردية بين بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة والحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية، كذلك نلاحظ أن معامل التحديد المصحح والذي يوضّح مدى قدرة المتغير المستقل بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة في تفسير المتغير التابع الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية أو هو نسبة التغير في المتغير التابع والتي حدثت بسبب تأثير المتغير المستقل والتي بلغت (0.294) وهي تعني أن (29.4 %) من التغير في الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية كان بسبب بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة، أما النسبة المكملة لتفسير المتغير التابع والتي بلغت (70.6 %) كانت بسبب عوامل عشوائية أخرى لم تتطرّق لها هذه الدراسة.

بما أن إجمالي نسب المبحوثين الموافقون بشدة والمبحوثين الموافقون على كل عبارات الفرضية الخامسة بلغ (88.7 %) والوسط الحسابي الكلي لعبارات الفرضية الخامسة قد بلغ (4.44) وهو أكبر من الوسط الفرضي للإجابات (3)، كذلك أثبتت نتيجة إختبار كاي تربيع أن الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية بالمصارف السودانية يعتمد على بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة، وأن معامل الارتباط بين الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية وبذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة كان ارتباطا طردياً متوسط القوة بين المتغيرين أي أن الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية يزيد بزيادة بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة، كما أن (29.4 %) من التغير الذي يحدث في الحد من الأخطاء والتحريف في البيانات المالية كان بسبب بذل العناية المهنية اللازمة في ظل لجنة المراجعة، بالتالي فإن الفرضية الخامسة قد أثبتت.

النتائج:

1. العناية المهنية تتحقق من خلال التزام المراجع بمستوى أداء جيد عند ممارسته المهنة من خلال قيام المراجع بمسؤولياته المهنية دون خطأ او تحريف في البيانات المالية.
2. تؤكد الدراسة على الدور الجوهري للعناية المهنية في تحسين جودة المراجعة وتقليل المخاطر وتحقيق ثقة جميع الأطراف لضمان تحقيق مراجعة ذات جودة عالية،
3. العناية المهنية تتطلب ان يكون المراجع مؤهلاً مهنياً ويملك المتطلبات المهنية التي تساعده في عدم الوقوع في الأخطاء والتحريف في البيانات المالية،

التوصيات:

1. ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة مستوى الكفاءة العلمية والمهنية لأعضاء مكاتبها. وضرورة إختيار المراجعين ممن تتوفر لديهم العناية المهنية اللازمة،
2. تنمية القدرات المعرفية والمهارات الفنية والسلوكية للمراجعين من خلال التأهيل والتدريب المستمر لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم على الوجه الاكمل. بالاضافة الى تنفيذ المهام بكفاءة وتطوير أساليب التفاعل بين المراجعين.

المصادر والمراجع:

(1)نجاح حنان ، العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين، دراسة ميدانية علة بعض مكاتب مراجعي الحسابات بمنطقة تقرت،جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، كلية الاقتصادعلوم تسيير وعلوم تجارة، رسالة ماجستي في المحاسبة، 2018م، ص، 5

(2)على بن سالم المري، احمد محمد عواد،التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية وأثره على مسؤوليته التأديبية في الأنظمة السعودية، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة التاسعة، العدد الأول، العدد التسلسلي 33 ، مارس 2021م، ص ، 289.

(3)وفاء امراجع محمد البركى، مدى تأثيرالعناية المهنية الكافية والاستقلالية على تحسين جودة المراجعة في مدينة بنغازي، دراسة ميدانية من وجهة نظر الاكاديميين والمراجعين الخارجيين بنغازي،جامعة بنغازي مجلة القرطاس المجلد الأول ، العدد السابع والعشرون، سبتمبر 2025م، ص ص ،234، 235

(4)محمد سمير العيان: المراجعة مدخل علمي تطبيقي، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ب.ن)، ص 75.

(5)ماهر عيد سرحان: دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2007م)، ص 31.

(6)مختار إسماعيل أبو شعيشع: إطار مقترح لمعايير العناية المهنية لأداء مراجعي الحسابات، دراسة نظرية ميدانية، (جامعة عين شمس: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2008م)، ص 738.

(7)يوسف حسن: مدى فاعلية تنظيم مهنة المراجعة في سوريا طبقاً تنظيم المهنة، (جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير في مراجعة(

(8) مها رزق نجم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في طاع غزة، (الجامعة الإسلامية غزة: كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2012م)، ص 52.

(9)محمد مفلح محمد: مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية اتدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،كلية العلوم الإدارية والمالية،رسالة ماجستير في المحاسبة،2008م)،ص ص،44،43.

(10)حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة فريط: مرجع سابق، ص 216.

(11)إبراهيم سداد: مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية، (الأردن: مجلة المدقق، جمعي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 42/41، 2000م)، ص ص 29-37.

(12)أحمد محمد نور، محمد رشيد الجمال، شحاته السيد شحاته: مبادئ المحاسبة المالية، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، (مصر: الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005م)، ص ص 42-43.

(13)شرين مصطفى الحلو: المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتاف الغش والخطأ في القوائم المالية، دراسة تطبيقية لمكتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، (الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2012م)، ص 21.

(14)زهير إبراهيم الحدرب: علم تدقيق الحسابات ، (عمان: دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، 2010م)، ص 22.

(15)عبدالفتاح الصحن: تصحيح الأخطاء أصول المراجعة الداخلية والخارجية، (مصر: جامعة الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 1989م)، ص 23.

(16)هدى خليل إبراهيم الحسيني: ، مسؤولية مراقب الحسابات، بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن عشر، 2011م، ص 289 .

(17)غادة رابح حسنية: الخطاء الصرفية وأثرها في العملية التعليمية، (الجزائر: كلية الآداب واللغات، رسالة ماجستير، 2017م).

(18)علي محمد ثجيل العموري، أحمد عبد الأمير محمد الشريفي، تقييم الموقف للتحريفات المكتسبة وانعكاسها على إجراءات الإدارة، جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (16)، العدد (54)، 2012م، ص، 119.

(19)علي محمود تجبل المعموري، أحمد عبدالأمير محمود، تقييم المدقق للتحريفات المكتشفة وانعكاسها على إجراءات الإدارة، (جامعة بغداد: مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (16)، العدد (54)، 2021م)، ص ص 120-121.

المواقع الإليكترونية:

(1)https://www.asjp.cerisit.ds,file,20235/

(2)https://meu.edu.jo ,file ,2023

(3)https:// m.Facebook.com.20235/