



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره علي جودة المراجعة

(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان)

Vocational Rehabilitation for the External Auditor and its Impact on the Audit Quality

(An Empirical Study on Audit Firms in Sudan)

بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

إعداد الطالبة

نسرين الأمين قمر الدين

إشراف

الدكتور:

بابكر إبراهيم الصديق

2014م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى:

{ فَإِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا (5) إِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا (6) فَإِذَا
فَرَغْتَ فَأَنْصَبْ (7) وَإِلَىٰ رَبِّكَ فَارْغَبْ (8) }

صدق الله العظيم

سورة الشرح - الآيات (5-8)

الإهداء

إلى من منحتني الحياة وأعطتني العفو والحنان

إلى من سهرت من أجل الارتضاء لأسمى الغايات وأندى المعاني

أمي الحبيبة

إلى من علمني معنى أن أكون وعلمني كل القيم

إلى أخواتي وإخواني

إلى زملائي وزميلاتي

إلى من شرع لنا سفن في بحر العلم الواسع

الأساتذة الأجلاء

إليهم جميعاً اهدي هذا البحث

الباحثة

الشكر والعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي أشرف الأنبياء والمرسلين نبينا محمد عليه أفضل الصلاة وأتم التسليم، الشكر أولاً وأخيراً للمولي عز وجل الذي تفضل علي بنعمة، ووفقتني وأعانني علي إنجاز هذه الرسالة .

الشكر كل الشكر لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي منحتني شرف

التحضير بها.

شكري وتقديري للدكتور/ بابر إبراهيم الصديق للعون الذي وجدته منه فقد كان نعم المعين في كل مراحل البحث فله مني أنبل آيات الثناء والتقدير للدور المهم المتعاضم في أن يخرج هذا العمل علي أكمل صورة.

والشكر موصول لأسرة مكتب ديوان المراجعة القومي لمكاتب المراجعة في الخرطوم وكذلك كل الشكر لكل من وقف معني وسانديني من الأساتذة والأخوة والأصدقاء والأحباب وأسأل الله أن يجزيهم عن خير الجزاء .

وأخص بالشكر أسرة مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

الباحثة

مستخلص البحث

تناول البحث أثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة بالسودان بالتطبيق علي ديوان المراجع القومي وعينة من مكاتب المراجعة بالسودان ، وتمثلت مشكلة البحث في الإجابة علي عدد من التساؤلات منها :

- هل تترتب علي المراجع مسئولية عند عدم الالتزام بتطبيق معايير المراجعة المتعلقة بالتأهيل المهني ؟
 - هل تلتزم مكاتب المراجعة بتطبيق الخبرة العملية للمراجع الخارجي ؟
 - هل لمعايير جودة المراجعة المتعلقة بالخبرة العملية دور ايجابي في زيادة كفاءة عملية المراجعة وفق احتياجات وتوقعات العميل ؟
- أما أهداف البحث تمثلت في الآتي :
- بيان مدي تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي لمراجع الحسابات علي جودة الأداء .
 - بيان عناصر جودة الأداء المهني علي كافة عملية المراجعة .

- التعرف علي الآثار المترتبة علي تطبيق جودة الخبرة المهنية علي عملية المراجعة .

اعتمد البحث علي المناهج التالية:

- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث .
 - المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات .
 - المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات .
 - المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة لمعرفة أثر معايير جودة الأداء المهني في زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة .
- ولتحقيق أهداف البحث تم اختبار الفرضيات الآتية :
- التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر علي جودة المراجعة .
 - التدريب المستمر للمراجعين يؤثر علي جودة المراجعة .
 - الالتزام بمعايير المراجعة يؤثر في جودة المراجعة .

وعلية توصل البحث إلي النتائج التالية :

- التأهيل العلمي والعملية يساعد المراجع الخارجي علي المحافظة علي استقلاليته.
 - الالتزام بالأسس والمعايير المهنية يؤدي إلي تعيين مراجعين مؤهلين .
- من أهم توصيات البحث:
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لشريك المراجعة لما له من أثر فعال من رفع الكفاءة المهنية .
 - ضرورة تنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة من قبل المراجع الخارجي .

Abstract

The study examined vocational rehabilitation for the external auditor and its impact on the audit quality in Sudan and that the application to the National Office of the Auditor and a sample of audit firms in Sudan , and the problem of the research was to answer a number of questions , including:-

- Are there any responsibility to auditor when do not commitment to application of auditing standards related to vocational rehabilitation ?
- Are audit firms committed to applying practical expertise to the external auditor ?
- Are the standard quality of the auditing related to practical expertise has a positive role in increasing the efficiency of the review process accordance the needs and expectations of the client ?

The objectives of the research was the following:

- Showing the extent of the impact of scientific qualification and practical training of auditor on the quality of performance

.

- Showing the elements of quality professional performance on all the review process.
- To identify the effects of the application of the quality of professional expertise to the review process.

The research on the following approaches :

- The historical method to keep track of previous studies that have to do research .
- Deductive approach to identify themes and develop hypotheses .
- Inductive approach to test hypotheses .
- Descriptive analytical method using a sampling method to determine the impact of the standard of the quality of professional performance in increasing the efficiency and effectiveness of the review process.

To achieve the objectives of the research , the the following hypotheses were tested:

- Vocational Rehabilitation of the External Auditor affect the quality of the audit.
- Continuous training of auditors affect the quality of the audit.
- Commitment to auditing Standards effected in audit quality .

The research reached the following conclusions :

- Degree and practical help the external auditor to maintain independence.
- Commitment to foundations and professional standards leads to sign a qualified auditors .

The research found the following recommendations :-

- Attention rehabilitation scientific and professional partner for the audit because of its effective impact of raising the professional competence .
- The need to implement the review process in a proper way before the external auditor

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	مستخلص البحث
و	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
ل	فهرس الاشكال
المقدمة	
2	الإطار المنهجي
6	الدراسات السابقة
الفصل الأول	

رقم الصفحة	الموضوع
	مفهوم وأهداف عملية المراجعة ودور المراجع الخارجي في تطوير مهنة المراجعة
37	المبحث الأول: مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة
64	المبحث الثاني: مفهوم وأهداف وخصائص المراجعة الخارجية
الفصل الثاني	
عملية المراجعة وجودة الأداء المهني	
94	المبحث الأول: مفهوم وأهداف الجودة
121	المبحث الثاني: جودة الأداء المهني والخبرة العلمية للمراجع الخارجي
الفصل الثالث	
نبذة عن ديوان المراجع وبعض مكاتب المراجعة والدراسات الميدانية	
148	المبحث الأول: نبذة عن ديوان المراجع العام وبعض مكاتب المراجعة
158	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
209	ولاً : النتائج
210	ثانياً : التوصيات
211	المصادر والمراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
53	دور المراجع الخارجي والمراجع الداخلي	(1/1/1)
60	التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	(2/1/1)
72	معايير المراجعة المتعارف عليها	(1/2/1)
114	العناصر الخمسة لرقابة الجودة	(1/1/2)
159	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
161	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
163	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(3/2/3)
164	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(4/2/3)
165	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)
167	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(6/2/3)
	الفرضية الأولى	
169	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضية الأولى	(7/2/3)
170	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضية الأولى	(8/2/3)
171	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضية الأولى	(9/2/3)
172	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضية الأولى	(10/2/3)
173	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضية الأولى	(11/2/3)
174	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة الفرضية الأولى	(12/2/3)
	الفرضية الثانية	
175	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضية الثانية	(13/2/3)
176	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضية الثانية	(14/2/3)
177	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضية الثانية	(15/2/3)
178	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضية الثانية	(16/2/3)
179	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضية الثانية	(17/2/3)
180	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة الفرضية الثانية	(18/2/3)
	الفرضية الثالثة	
181	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضية الثالثة	(19/2/3)

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
182	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضية الثالثة	(20/2/3)
183	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضية الثالثة	(21/2/3)
184	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضية الثالثة	(22/2/3)
185	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضية الثالثة	(23/2/3)
186	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة الفرضية الثالثة	(24/2/3)
187	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة الفرضية الثالثة	(25/2/3)
188	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى	(26/2/3)
190	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى	(27/2/3)
193	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(28/2/3)
194	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	(29/2/3)
196	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية	(30/2/3)
199	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(31/2/3)
200	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(32/2/3)
202	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة	(33/2/3)
205	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(34/2/3)
206	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	(35/2/3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
108	الأقسام المسئولة عن الجودة	(1/1/2)
160	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
161	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
163	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(3/2/3)
164	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(4/2/3)
165	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)
	الفرضية الأولى	
169	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضية الأولى	(6/2/3)
170	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضية الأولى	(7/2/3)
171	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضية الأولى	(8/2/3)
172	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضية الأولى	(9/2/3)
173	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضية الأولى	(10/2/3)
174	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة الفرضية الأولى	(11/2/3)
	الفرضية الثانية	
175	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضية الثانية	(12/2/3)
176	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضية الثانية	(13/2/3)
177	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضية الثانية	(14/2/3)
178	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضية الثانية	(15/2/3)
179	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضية الثانية	(16/2/3)
180	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة الفرضية الثانية	(17/2/3)
	الفرضية الثالثة	
181	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى الفرضية الثالثة	(18/2/3)
182	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية الفرضية الثالثة	(19/2/3)
183	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة الفرضية الثالثة	(20/2/3)
184	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة الفرضية الثالثة	(21/2/3)

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
185	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة الفرضية الثالثة	(22/2/3)
186	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة الفرضية الثالثة	(23/2/3)
187	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة الفرضية الثالثة	(24/2/3)
193	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(25/2/3)
199	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(26/2/3)
205	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(27/2/3)
207	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	(28/2/3)

المقدمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي:

مقدمة:

ظلت مهنة المحاسبة والمراجعة في تطور مستمر حتى ظهرت المنظمات المهنية للمراجعة وكانت هذه المنظمات تهدف إلي رعاية مصالح أعضائها وترقية الأداء المهني للمراجعة ودراسة المشاكل التي تواجه المراجعين في أدائهم لمهنتهم ووضع توصيات بشأنها. قامت المعاهد المهنية في الدول المختلفة بإصدار ما يسمى بمعايير المراجعة.أذا أن معايير المراجعة تنصب علي نوعية المراجعة وتحدد المبادئ الأساسية التي يسترشد بها المراجع في أداء عمله وذلك للتأكد من مستوى أدائه المهني بما يتفق مع مستويات الأداء التي تلقي قبولاً عام بين أعضاء المهنة يهدف المراجع الخارجي من أداء عملية المراجعة إلي تقديم تأكيد للملاك والمستثمرين المحتملين والمساهمين وكل المتعاملين مع المنشأة وغيرهم ويتمثل هذا التأكيد في رأي محايد ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، فإن المراجع بحاجة إلي أداء عملية المراجعة بجودة وكفاءة حتى يتمكن من إبداء راية الفني المحايد في القوائم المالية بصدق وبالتالي تحقق هدف المراجعة نجد أن مفهوم الجودة يعتبر مفهوماً اشمل من مفهوم استقلال المراجع حيث يمكن أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً ولكن أدائه ليس بالجودة المطلوبة لذلك كان التركيز علي مفهوم الجودة كأحد المفاهيم الحديثة في المراجعة التي تحظى باهتمام الهيئات والجمعيات العلمية التي تهتم بمجال المراجعة.

أن تقرير المراجع يمثل حجر الزاوية لمستخدمي التقارير والقوائم المالية لمنشأة معينة حيث يعتبر الأساس الذي تتبني عليه قرارات الاستثمار سلبياً أو إيجاباً، وبعد ذلك اوجب ظهور وظيفة المراجعة لإبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية المنشورة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم اهتمام ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بالتأهيل المهني للمراجعين مما يؤثر ذلك على جودة عملية المراجعة، حيث يمكن صياغة مشكلة

البحث في التساؤلات الآتية:

1. هل تلتزم مكاتب المراجعة بتطبيق معايير جودة الخبرة العلمية ؟
2. هل لمعايير جودة المراجعة دور ايجابي في زيادة كفاءة عملية المراجعة وفق احتياجات العميل؟
3. هل تترتب علي المراجع مسؤولية عند عدم الالتزام بتطبيق معايير جودة الأداء المهني ؟

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية عملية المراجعة حيث المراجعة الجيدة هي التي تمكن المراجع من فحص القوائم المالية بصورة كافية حتى يتم إصدار التقارير في الوقت المناسب وإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي محل المراجعة.

أهداف البحث:

يهدف البحث لتحقيق ما يلي:

- بيان مدى تأثير التأهيل المهني والتدريب العملي لمراجع الحسابات علي جودة المراجعة.
- أثر التأهيل المهني علي كفاءة إجراءات المراجعة والتقرير عن عدالة القوائم المالية.
- بيان جودة عناصر الأداء العملي علي كافة عملية المراجعة.
- التعرف علي الآثار المترتبة علي تطبيق الخبرة المهنية علي عملية المراجعة.
- توضيح مدى التزام مكاتب المراجعة بالسودان بمعايير المراجعة وتطبيقها.

منهجية البحث:

اعتمد البحث علي المناهج العلمية التالية:

- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

- المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.
- المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات.
- المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة أثر محددات جودة الأداء المهني في زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

فرضيات البحث:

يختبر البحث الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر علي جودة المراجعة.
- الفرضية الثانية: التدريب المستمر للمراجع الخارجي يؤثر علي جودة المراجعة.
- الفرضية الثالثة: الالتزام بمعايير المراجعة يؤثر في جودة المراجعة.

حدود البحث:

- الحدود المكانية: ديوان المراجع القومي، وبعض مكاتب المراجعة بالسودان.
- الحدود الزمانية: 2013م.

مصادر جمع البيانات:

يتم جمع البيانات الأولية عن طريق الاستبيان، أما البيانات الثانوية فيتم جمعها من خلال الكتب والمراجع والدوريات العلمية والبحوث المنشورة والتقارير المالية والإدارية.

هيكل البحث:

يتضمن هذا البحث مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة حيث تشمل المقدمة الإطار المنهجي والدارسات السابقة، أما الفصل الأول فيتناول مفهوم وأهداف عملية المراجعة ودور المراجع الخارجي في تطوير مهنة المراجعة من خلال مبحثين، المبحث الأول مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة، أما المبحث الثاني تناول مفهوم وأهداف وخصائص المراجعة الخارجية، أما الفصل الثاني فيتناول مفهوم عملية المراجعة وجودة الأداء المهني من خلال مبحثين، المبحث الأول تناول مفهوم وأهداف الجودة، أما المبحث

الثاني فتناول جودة الأداء المهني والخبرة العلمية للمراجع الخارجي، أما الفصل الثالث تناول الدراسة الميدانية من خلال مبحثين، المبحث الأول: نبذة عن ديوان المراجعة القومي وبعض مكاتب المراجعة، أما المبحث الثاني فتناول تحليل البيانات واختبار الفرضيات، أما الخاتمة تشمل نتائج البحث والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

أطلعت الباحثة على الكثير من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات.

دراسة: عبدالله قاسم يمانه، (1991م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في تباين أثر العوامل المهمة علي استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين ومستخدمي القوائم المالية (محللين والمقرضين والمساهمين) من هذه العوامل ما له من تأثير ايجابي علي استقلال المراجع والبعض الآخر له أثر سلبي علي استقلالية المراجع ومدى أهميته تلك العوامل علي استقلال المراجع.

هدفت الدراسة علي استطلاع آراء المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في أربع عوامل علي استقلال المراجع الخارجي وهذه العوامل هي:

1. مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة.

2. دور الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل.

3. دور الإدارة في اختيار المراجع.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. يؤدي ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى ارتفاع خطر فقد هذه المكاتب لاستقلالها.

2. يؤدي قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية إدارية إلى عملائها إلى ارتفاع خطر فقد هذه المكاتب لاستقلالها.

3. كلما كبر حجم مكتب المراجعة، كلما كان المكتب أقل عرضه لخطر استقلاليتها. توصل الدراسة إلى النتائج التالية:

1. ارتفاع مستوى المنافسة يزيد من خطر فقد مكاتب المراجعة لاستقلالها.

2. مكاتب المراجعة الصغيرة تكون أكثر عرضةً لفقد استقلالها من مكاتب المراجعة الكبيرة.

توصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:

1. تكوين لجنة مراجعة في كل شهر مؤلفة من عدد أعضاء مجلس الإدارة.

2. ضرورة الاندماج أصحاب المكاتب الصغيرة لتكوين مكاتب أكبر نسبياً.

(1) عبد قاسم يمانى، دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة والمؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجه نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمارات ، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، 1991م).

هذه الدراسة تناولت العوامل المهمة على استقلال المراجع الخارجي بينما تتناول الدراسة الحالية أثر التأهيل المهني على المراجع الخارجي على جودة المراجعة. دراسة: أحمد أبو الحسن، (1993م)⁽¹⁾:

تتمثل مشكلة الدراسة في وجود آثار تغيير المراجع الخارجي على استقلال المراجع على الرغم من اتخاذ القرار بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وكذلك دوافع الإدارة إلى الاقتراح بتغيير المراجع وبالتالي يتجاوب هؤلاء مع الإدارة ويتم التغيير. هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء العاملين في مهنة المراجعة بالمملكة العربية السعودية على الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني من خلال معرفة الأتي:

1. الأسباب المحتملة من وجهة نظر كل مجموعة من مجموعات العاملين في مهنة المراجعة.

2. الاتجاه العام لتلك الآراء والتباين بها.

3. مجموعة المراجعين القانونيين هي المجموعة التي تتعرض بصفة مباشرة لمخاطر تغيير المراجع الخارجي.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. هناك أسباب غير فنية وغير متعلقة بنواحي المحاسبة تؤثر على تغيير المراجع القانوني وهي الحصول على خدمات إضافية بصرف النظر على حجم المكتب وتخفيض الأتعاب بسبب المنافسة كما أن تغيير الإدارة وتعيين مراجع جديد ليس له صلة بالإدارة القديمة.

2. هنالك أسباب فنية تؤثر على تغيير المراجع القانوني وهي الخلاف حول نطاق عملية المراجعة وكذلك الخلاف حول طرق العرض والإفصاح في القوائم المالية والخلاف حول إجراءات ونطاق عملية المراجعة وعدم الرضا من تحفظ المراجع في تغيير وتطبيق المعايير المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. تم إعطاء الأسباب غير الفنية وشملت تغيير أدى الإدارة وتخفيض الأتعاب

(1) على أحمد أبو الحسن، الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني (دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية)، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد 77، رجب 1413 هـ يناير 1993م).

والخدمات الإضافية، كسب الثقة أهمية نسبية أكبر من الأسباب الفنية لتغيير المراجع.

2. يوجد شبه اتفاق عام على وجود أسباب مؤثرة معينة أجمعت عليها الآراء وأسباب أخرى مؤثرة استبعدتها جميع الآراء.

التوصيات:

1. إنشاء لجان للمراجعة في الشركات التي تضم أعضاء من خارج الشركة للنظر في أوجه الاختلاف بين الإدارة والمراجع الخارجي.
 2. ضرورة وجود نموذج نمطي لدى وزارة التجارة يقوم المراجع القانوني بملء نسخة منه موضحة كافة أوجه الخلاف التي نشأت بينة وبين إدارة الشركة.
- هذه الدراسة تناولت الأسباب المحتملة التي تؤدي إلي تغيير المراجع الخارجي بينما تتناول الدراسة الحالية، أثر الخبرة العملية للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة.
- دراسة: محمد يوسف سالم، (1994م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة البحث في أنه رغم التطور الاقتصادي الذي شهدته عمان وما صاحبه من تطور الوحدات الاقتصادية وكبر حجمها وتعقد عملياتها إلا أن المهنة لم تواكب في تطورها هذا التغيير مما اوجد توازن خطير بين هذا التطور وبين الوضع المهني مما يؤثر على جودة المراجعة.

هدفت الدراسة للتعرف على محددات جودة المراجعة بسلطنة عمان، أي ما هي العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، وبذلك يتم إلقاء الضوء على احد المواضيع الحديثة الهامة والذي لم يلقى الاهتمام الكافي من الباحثين.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. أن جودة المراجعة تزداد مع زيادة حجم مكتب المراجعة اي مع زيادة عدد العملاء لدى مكتب المراجعة.
2. تقل جودة المراجعة مع زيادة عدد السنوات التي يراجع فيها المراجع المنشأة.
3. تزداد جودة المراجعة مع زيادة درجة استقلال المراجع.

(1) محمد يوسف سالم، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة ، دراسة تطبيق على مكاتب المراجعة والمراجعة في سلطنة عمان، بحث منشور بالمحلية للبحوث التجارية تصدرها كلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة حلوان، 1994م.

من أهم النتائج:

1. وجدت الدراسة أن هنالك علاقة ايجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة.
2. هنالك علاقة ايجابية طردية بين جودة المراجعة وعدد السنوات التي يراجع فيها المراجع مراجعة المنشأة.
3. هنالك علاقة بين خبرة مكتب المراجعة وجودة الخدمة المؤداة.
4. أن استخدام القضايا المرفوعة ضد المراجعة كمقياس لجودة المراجعة يعد مقياسا موضوعيا حيث وضح أنه كلما قلت القضايا المرفوعة ضد المكتب كان مؤشرا على زيادة الجودة التي يقدمها هذا المكتب.

من أهم توصيات الدراسة:

أن تقوم وزارة التجارة والصناعة وسلطنة عمان بالتعاون مع الأجهزة المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة بتطوير الجهاز المحاسبي بالسلطنة، والعمل على وضع معايير للمراجعة للعرض والإفصاح، وضع معايير مهنية ومحاسبية تنظم مهنة المحاسبة ومحاولة إيجاد معايير وطنية تتسجم مع المعايير الدولية وذلك لزيادة الحاجة بالسلطنة إلى المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية.

تناولت هذه الدراسة تناولت العوامل التي تؤثر علي جودة المراجعة بمكتب المراجعة، أما الدراسة الحالية تتناول الموضوع من زاوية الخبرة العملية علي جودة المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي.

دراسة: عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، (1995م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه لم يتم تطوير تعريف جودة المراجعة لم تحدد خصائص بصورة دقيقة وذلك لان المراجعة المالية ليس كالسلع والخدمات الأخرى حتى يتم قياس جودتها مقدما، وإذا أخذنا سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية نجد شدة المنافسة بين المراجعين لتحديد إتعابهم لنفس الوحدة الاقتصادية دون أن تكون

(1) عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، خصائص جودة المراجعة المالية، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المجلد الخامس والثلاثون العدد الثالث، ديسمبر 1995 رجب 1426هـ).

هنالك اطر محددة لقياس جودة المراجعة يتم من خلالها مقارنة عروضهم وتحديد إتباعهم واختيارهم رغم أهمية تحديد خصائص جودة المراجعة في ظل المنافسة بين المراجعين.
هدفت الدراسة:

1. تحديد خصائص جودة المراجعة في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية من واقع نظر مقدم الخدمة وطالبيها والمستفيد من النتائج.
 2. تسليط الضوء على اختلاف وجهات نظر مقدمي الخدمة وطالبيها والمستفيد من نتائجها (أن وجدت) في تحديد جودة المراجعة.
- اُختبرت الدراسة الفرضيات التالية:**

1. خصائص الجودة المتعلقة بشريك المراجعة.
2. خصائص الجودة المتعلقة بفريق عمل المراجعة.
3. خصائص الجودة المتعلقة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ.
4. خصائص الجودة المتعلقة بأتباع المراجعة.
5. خصائص الجودة المتعلقة بتنظيم المكتب وسمعته وعلاقاته.

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. تشير النتائج إلى ضرورة توافر خبرات كافية لدى شريك المراجعة ومديرها وفريق عمل المراجعة لخصائص أساسية لجودة المراجعة المالية وكذلك الاهتمام بالمعايير الأخلاقية المتعلقة بالنزاهة والأمانة لدى جميع المشاركين في عملية المراجعة.
2. انصب اهتمام المشاركين في الدراسة على أهمية إلمام فريق العمل بمعايير المحاسبة ومعايير وإجراءات المراجعة ووجود دورات منظمة لأعضاء الفريق داخل وخارج المكتب وعدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بمخالفات نظامية وضرورة حصول مدير المراجعة على زمالة إحدى المعاهد المهنية

أوصت الدراسة بالتوصيات الآتية:

1. ضرورة الإسراع في تطبيق قواعد وآداب سلوك المهنة المصدرة من قبل هيئة المحاسبين القانونيين السعودية ومعاقبة مخالفيها لما لها من اثر فعال لرفع جودة

- المراجعة المالية لهذا من دور كبير في رفع درجة جودة المراجعة.
2. أهمية تدخل هيئة المحاسبين القانونيين بالسعودية في تصنيف المراجعين القانونيين في المملكة ووضع سقف أدنى لأتعاب المراجعة لا يجوز النزول عنه لكل تصنيف وهذا الأجراء يؤدي إلى رفع جودة المراجعة.
3. ضرورة حرص المراجعين على نظام فحص الرقابة الداخلية لدى العميل بالإضافة إلى أهمية تركيز المراجع على الرفع من مستوى فريق المراجعة والحرص على حصوله على تأهيل مهني كاف من قبل تعيينهم والعمل على إمدادهم بما يستجد في المهنة من خلال الدراسات الداخلية والخارجية.
4. ضرورة الإسراع في إعداد معايير المحاسبة المالية وعلى الأخص ما يتعلق بالقياس المالي لما له من دور كبير في رفع درجة المراجعة لكونها الفاصل بين المراجع وعند نشوء خلاف حول عملية محاسبية وعدم خضوع المراجع لضغوط العميل في اختيار المعالجات المحاسبية مما ينتج معه من سلبيات على جودة المراجعة المالية.
- تناولت هذه الدراسة خصائص جودة المراجعة المالية في حين أن الدراسة الحالية تتناول الموضوع من زاوية الخبرة العملية للمراجع الخارجي بالنسبة لجودة المراجعة.
- دراسة: صلاح الدين، (1996م)⁽¹⁾**
- تتمثل مشكلة الدراسة في تأصيل معايير المراجعة الواجب الالتزام بها بما يتفق النهج الاقتصادي الذي تنتجه الدولة وتتمشى مع المعايير المعترف بها دولياً.
- هدفت الدراسة إلى:**
- محاولة التوصل إلى معايير لمهنة المراجعة بجمع بين خبرة الدول التي سبقت السودان في هذا المجال مع الأخذ في الاعتبار ظروف أوضاع المجتمع السوداني من حيث النواحي الاقتصادية والفكرية والبيئية.

(1) صلاح الدين عبد الدائم محمد، معايير المراجعة لتنظيم الممارسة المهنية في السودان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا 1996م.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. عدم وجود معايير واضحة ومحددة لمهنة المراجعة والمحاسبة يلتزم بها المراجعين (مؤسسات أو أفراد) يؤدي إلى عدم تحقيق الأهداف الرئيسية للمراجعة.
2. تقارير المراجعين الخارجيين عن أداء المؤسسات الاقتصادية (العامة والخاصة) يعكس مدى التزام تلك المؤسسات بتطبيق معايير المراجعة.
3. تقارير المراجعين الخارجيين تعكس مدى فاعلية البرامج المنفذة بواسطة المؤسسات الاقتصادية الخاصة والعامة وتبين عما إذا كانت هذه النتائج قد أدت إلى النتائج المرجوة بها.

أهم النتائج:

1. مهنة المحاسبة والمراجعة يشرف عليها تنظيمنا ديوان المراجع العام (على مستوى القطاع الحكومي) ومجلس المحاسبين القانونيين (على مستوى القطاع الخاص).
2. لا توجد معايير سودانية محلية للمراجعة والمحاسبة يمكن للمراجع الاهتداء بها وتحكم عملة.
3. هنالك بعض الموجهات العملية الصادرة عن ديوان المراجع العام كإرشادات للعمل.
4. معظم المراجعين الممارسين للمهنة لا يدركون حقيقة ايجابيتهم ومسؤولياتهم المهنية تجاه كل من العملاء وزملاء المهنة والطرف الثالث غير مستخدمى البيانات

أهم التوصيات ما يلي:

1. التعرف بمعايير المراجعة المتعارف عليها وضرورة تفسيرها بما يتمشى أوضاع المهنة في السودان.
2. الإسراع في وضع اللوائح والتشريعات الملائمة بما يكفل التوصل إلى معايير محلية.
3. ألزام المهنيين بضرورة الاسترشاد بأصول المحاسبة والمراجعة الدولية وذلك بشأن الأمور التي لا تعالجها معايير المحاسبة والمراجعة السودانية.
4. دعم قنوات الاتصال بين الأكاديميين والمهنيين والأجهزة الرسمية ذات العلاقة

بهدف التعاون بينهم في شتى الأمور التي تهم المهنة.
هذه الدراسة تناولت معايير المراجعة الواجب الالتزام بها، بينما تتناول الدراسة
الحالية اتجاه وأثرها علي أداء المراجع الخارجي.

دراسة: إبراهيم طلبية، (1997م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد العوامل التي تؤثر على جودة وتحسين أداء
مراجعة الحسابات سواء ايجابياً أو سلبياً .

هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. بيان مدى تأثير التأهيل العلمي وتدريب العملي ومراجعة الحسابات على جودة
الأداء.

2. بيان تأثير الفترة التي يظل فيها مراجع الحسابات مراجعاً لحسابات الشركة على
جودة الأداء.

3. بيان تأثير نسبة الأتعاب التي يتقاضاها من العميل مقارنة بمجموع الأتعاب التي
يحصل عليها على درجة جودة الأداء.

4. بيان تأثير حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء.

5. بيان مدى تأثير جودة أداء المراجع في حالة معرفته أن هذا الأداء سوف يخضع
لفحص من جانب المحاسبة والمراجعة النظرية.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. تقل درجة الجودة في أداء المراجعة كلما ذات الخبرات العملية لدى مراقب
الحسابات وأعضاء المكتب.

2. تقل درجة الجودة في الأداء كلما قلت الفترة التي يتقاضاها المراجع في مراجعة
حسابات الشركة لعدد من السنوات المتتالية.

3. تقل جودة المراجعة كلما قلت الأتعاب التي يتقاضاها من العميل بالنسبة لمجموع
أتعاب المراجع من بقية العملاء.

4. تقل درجة الأداء كلما قل مستوى المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة.

⁽¹⁾ علي إبراهيم طلبية، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات، (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطة عمان)، (مسقط: مجلة الإداري، العدد 69، 1997م).

5. تقل جودة المراجعة في حالة معرفة المراجع أن أداءه سوف يخضع للفحص بواسطة مكاتب مراجعة أخرى نظرية.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. تزيد درجة الجودة في الأداء المراجع كلما زادت الخبرات العملية والعلمية لدى مراجع الحسابات وأعضاء مكتبة.

2. تزيد درجة الجودة على الأداء كلما قلت الأتعاب التي يتقاضاها من العميل بالنسبة لمجموع أتعاب المراجع من بقية العملاء.

3. تزيد جودة المراجعة كلما قلت الأتعاب التي يتقاضاها من العميل بالنسبة لمجموع أتعاب المراجع من بقية العملاء.

4. تزيد جودة المراجعة في حالة معرفة المراجع أن أداءه سوف يخضع للفحص بواسطة مكاتب مراجعة أخرى نظرية.

أوصت الدراسة بأهم التوصيات التالية:

1. ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والتدريب العملي وخاصة مراجعة النظم الحديثة التي تحتاج إلى مهارات خاصة من جانب مراجع الحسابات.

2. ضرورة تخفيض الأتعاب وعدد السنوات وان تكون المنافسة محدودة وان تكون ساعات المراجعة كبيرة.

3. ضرورة أن يكون المراجع مؤهلاً تأهيلاً جيداً ويعلم أن أعماله تخضع للمراقبة للتأكد من مستوى الجودة.

تناولت هذه الدراسة اثر بعض العوامل علي جودة أداء مراقب الحسابات وهذه الدراسة تركز علي مكاتب المراجعة بسلطنة عمان، بينما تتناول الدراسة الحالية دور خبرة المراجع الخارجي في جودة المراجعة في السودان.

دراسة: علي إبراهيم طلبية، (1999م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في اعتبار عملية اختيار المراجع في الوقت الحاضر من بيئة مجموعة المراجعين المتاحين في السوق من اعقد وأصعب القرارات التي يتخذها

(1) علي إبراهيم طلبية، العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات، "دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان"، (مسقط: مجلة الإداري، معهد الإدارة العامة 79 ديسمبر 1999م).

طالب الخدمة (العميل)

هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. بيان العلاقة بين اختبار مراجع الحسابات وبين العوامل المتعلقة بالمراجعة (الشهرة والتخصص والأتعاب والاستجابة).
 2. بيان مدى تأثير مراجع الحسابات بالعوامل المتعلقة بالعميل.
 3. قياس درجة التأثير الايجابي في اختيار مراجع الحسابات وتحديد أفضل مزج للعوامل التي تؤدي لاختيار مراجع الحسابات من قبل العميل.
- اختبرت الدراسة على الفرضيات التالية:

1. لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين اختيار مراجع الحسابات وبين العوامل المتعلقة بالمراجع (شهرة المراجع، التخصص، حجم الأتعاب) الاستجابة.
2. لا يتأثر مراجع الحسابات تأثيرا جوهريا بالعوامل المتعلقة بالعميل وهي (كسب الثقة، حاجة الإدارة للخدمات، رغبة الشركة)
3. لا يتأثر اختيار المراجع ايجابيا بدرجة كبيرة في الحالات الآتية:
 - أ - شهرة مراجع الحسابات.
 - ب - تخصص المراجع في مجال نشاط العميل (نعم).
 - ج - حجم الأتعاب (منخفض)
 - د - الاستجابة لاحتياجات العميل.

توصلت الدراسة إلى أهم النتائج:

1. العوامل المؤثرة تأثيرا ايجابيا في اختيار المراجع وهي:
 - أ - رغبة مؤسسة الشركة
 - ب - الاستجابة لاحتياجات العميل
 - ج - شهرة مراجع الحسابات
 - د - الرغبة في تركيز المراجعة لدى مراجع واحد
 - هـ - كسب الثقة

توصى الدراسة:

أن اشتراط سوق مسقط لأوراق المالية اختيار مراجع الحسابات من قبل مراجع لجنة

المراجعة كشرط لتداول الأسهم والسندات للشركات المساهمة العامة تتمثل مشكلة الدراسة في قياس الخبرة المهنية على أداء المراجعين في حالة الاستعانة بأدلة أثبات أو معلومات غير ملائمة في تنفيذ مهام المراجعة عالية التعقيد. تناولت هذه الدراسة العوامل التي لها تأثير علي اختيار مراقب الحسابات بالنسبة للشركات بسلطنة عمان، في حين تتناول الدراسة الحالية الموضوع من زاوية الخبرة العملية للمراجع الخارجي وانعكاسها علي جودة المراجعة.

دراسة: أميمة خليل محمد احمد، (2002م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في دراسة واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان وما هي العلاقة بينهما وبين التقارير المالية وهل تتأثر الأخرى برأى المراجع الخارجي وما مدى مواكبة المهنة للعولمة.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان ما فيها وواقعها ومستقبلها وسبل تطويرها وتحديث أدواتها ومردود ذلك على التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة العامة.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. إن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة يطور التقارير المالية المنشورة أن التقارير المالية المنشورة لا تؤدي أغراضها.

2. أن مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان غير متطورة لتواكب التطورات الحادثة.

أهم النتائج:

أن تتطور المهنة بالسودان منذ نشأتها وحتى الآن لم يكن بشكل كافي ومرضى ويرجع ذلك لعدم اهتمام الجهات الرسمية بتنفيذ ومراقبة القوانين المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، أن تطور مهنة المحاسبة والمراجعة يترتب عليه تطوير عمل المحاسب وتطوير المراجع ونتيجة لذلك تتطور التقارير المالية المنشورة، أن هنالك قصور في أوجه الممارسة المهنية للمحاسبة والمراجعة وبالتالي عدم إمكانية مواكبتها للتحديات العالمية في ظل العولمة.

⁽¹⁾أميمة خليل محمد أحمد، واقع تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان، بحث ماجستير، (غير منشور)، جامعة

أهم التوصيات:

فيجب إعادة النظر إلى مجموعة من القوانين والأنظمة المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة والقوانين المالية الأخرى التي لها علاقة وتطويرها، مع تحديد جهة واحدة تلتزم بتنفيذ تلك المجموعة من القوانين، وضرورة التفاعل بين الحكومة والجهات المهنية والمجتمعات العلمية لرفع مستوى المهنة على تعزيز الإطار الفكري لها وان تقوم الدولة بتقديم الدعم الكافي لإنقاذ ذلك، كما يجب تفعيل دور المحاسبين القانونيين السودانيين ومنحة سلطات اكبر لممارسة دورة في الأشراف والرقابة.

تناولت هذه الدراسة تطور مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، بينما تتناول الدراسة الحالية جوده المراجعة من خلال الخبرة العملية للمراجع الخارجي.

دراسة: وائل إبراهيم الراشد، (2002م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في وجود مشاكل ومعوقات تواجه مهنة مراقبة الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب المراجعة وكيفية تطوير المهنة والارتقاء بها.

هدفت الدراسة إلى الآتي:

المساهمة في عملية تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة عن طريق التعرف على الصعوبات التي تواجه مراقبي الحسابات بدولة الكويت ودرجة أهميتها وتأثيرها على تنظيم المهنة وتطورها.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. يواجه مراقبو الحسابات في الكويت في عملهم صعوبات تتعلق بالقوانين المنظمة للمهنة وبجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وبالعملاء.
2. تزيد أهمية تلك الصعوبات في الكويت عن المتوسط.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. يواجه مراقبو الحسابات في الكويت مصاعب متعددة أبرزها.
أ - غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة.

⁽¹⁾ وائل إبراهيم الراشد، مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، (الرياض: مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 16 العدد الثاني، 1423هـ/2002م).

ب- عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية المعتمدة من وزارة التجارة (المعايير الدولية)

ج- عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني.

د- عدم وجود عقوبات وضوابط تفصيليه في القانون تحكم العلاقات بين المدققين فيما يتعلق بممارسة المهنة.

2. تزايد أهمية الصعوبات التي يواجهها المدققين في دولة الكويت.

أوصت الدراسة بالآتي:

1. تشكيل لجنة تختص بدراسة التشريعات القانونية التي تنظم مزاوله المهنة وتعمل

على التغلب على جميع أوجه القصور المذكورة أنفا.

2. الاستمرار في تبنى معايير المحاسبة ولتدقيق الدولية المعتمدة حاليا من قبل وزارة التجارة مع مراعاة مراجعتها بشكل دوري.

3. وضع وتبنى قواعد السلوك المهني كميثاق شرف بين المزاولين للمهنة من قبل الجمعية

4. وضع أسس لتحديد أتعاب المدققين لتتناسب مع جهودهم ومسئولياتهم.

5. زيادة الجرعة التدريبية بالمقررات ذات العلاقة بالمراجعة مثل الأساليب

الإحصائية والكمية المتقدمة ونظم المعلومات المحاسبية والحاسب الآلي لطلبة قسم المحاسبة بدولة الكويت.

تناولت هذه الدراسة المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت،

في حين أن الدراسة الحالية تركز علي دور الخبرة العملية للمراجع الخارجي وأثرها في جودة المراجعة بالسودان.

دراسة: أبو ناموس، (2002م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم ضوابط فعالة للإفصاح والنشر للمعلومات المالية

المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة مما أدى إلى ازدياد الشكوك حول المراجعين ويرجع ذلك

⁽¹⁾ صبري حسن عطية أبو ناموس، الاتجاهات الحديثة في استقلال ومسؤولية مراقب الحسابات، "دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دول الإمارات المتحدة وجمهورية السودان"، رسالة ماجستير (غير منشورة)،

جامعة أم درمان الإسلامية كلية، الدراسات العليا 2002م

إلى عدم مراعاة بعض المحاسبين والمراجعين للمعايير والمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة مما أدى إلى تقليل الفائدة المرجوة من المراجعة بل أدى إلى مستخدمي القوائم المالية.

تهدف الدراسة إلى عرض الاتجاهات الحديثة في مجال استقلال المراجع الخارجي وبيان مسؤولياته بالنسبة للمنظمات المهنية والتشريعات ومحاولة إطار مضمون لحياد المراجع الخارجي وبيان واستنباط الفروض التي يقوم على أساسها مظاهر الاستقلال (في الأقطار العربية).

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. تتوقف درجة الموثوقية في القوائم المالية للمراجعة على استقلال مراقب الحسابات، وقد وضعت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير لضمان هذا.
2. يتأثر حياد مراقب الحسابات بمجموعة من العوامل كما يتأثر بمجموعة من العوامل من الاعتبارات الموضوعية والشخصية لمراقب الحسابات. كما يتأثر استقلال وحياد مراقب الحسابات بالتطورات الحديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

يعتبر استقلال المراجع حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة بتأثير الخدمات المصاحبة للمراجعة على استقلال مراجع الحسابات أدى إلى قيام لجان مكونة من بعض أعضاء مجلس إدارة الشركة الخارجيين، لقد حدث تغير جوهري في النظرة تجاه المراجعة من حيث مفاهيمها وأدواتها وأهدافها مما أدى إلى حدوث تغيير مماثل في تقارير المراجعة وفي واجبات ومسئوليات المراجع تجاه العميل أو المجتمع في موضوع فجوة التوقعات في المراجعة أدى اهتماما كبيرا من الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية نتيجة لتزايد رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين.

من أهم توصيات الدراسة:

1. على المراجع المحافظة على معيار الاستقلال في جميع مراحل المراجعة حتى لا تهتز ثقة لدى مستخدمي التقارير المالية.
2. على الهيئات المهنية والعملية ضرورة تطبيق معيار استقلال في الخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة.

3. ضرورة مراعاة الفصل ما بين عمليات المراجعة والخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة في الشركات المراجعة.

4. ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

تناولت هذه الدراسة الاتجاهات الحديثة في استغلال ومسئولية مراقب الحسابات، بينما تتناول الدراسة الحالية دور الخبرة العلمية للمراجع الخارجي علي المراجع الخارجي علي جودة المراجعة.

دراسة: يوسف محمد علي الشيخ، (2002م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في أن مهنة المراجعة لا تواجه اكبر من تلك التي يخلقها الشك العام حول التزامها بالمبادئ والمثل العليا مثل الحياد والموضوعية ، كما توجد بعض الاتجاهات الموجهة بالتصرفات التي لا توافق مع الأخلاق والسلوك العام وليس هنالك مراقب يشك في الحاجة إلى تحقيق اكبر قدر من الالتزام بالدقة والأمانة والنزاهة في الحكم على القوائم المالية.

وهدفت الدراسة إلى وضع إطار فكري لشرح وتفسير المتغيرات والعوامل المؤثرة على قياس وضبط جودة الأداء المهني كما يهدف إلى قياس وتحليل المتغيرات المؤثرة على جودة الأداء المهني وذلك من خلال دراسة ميدانية.

وقامت الدراسة علي الفرضيات التالية: على سبعة وثلاثين فرضاً من خلال مجموعتين أساسيتين المجموعة الأولى تتعلق بالقياس أما الثانية فتتعلق بضبط الجودة وقد تم تبويب هذه المتغيرات إلى ثلاثة مجموعات رئيسية.

1. مجموعة متغيرات القياس الخاصة بمؤسسات المحاسبة والمراجعة.

2. مجموعة متغيرات القياس الخاصة بالوحدات محل المراجعة.

3. مجموعة متغيرات الخاصة بضبط جودة الأداء المهني في المراجعة على ضوء

نتائج البحث.

كما توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج هامها

أن هنالك متغيرات لها تأثير على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة وبعض

(1) يوسف محمد علي الشيخ، استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المحاسبي والتطبيق العلمي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2002م.

هذه المتغيرات خاصة بمكاتب أو مؤسسات المحاسبة والمراجعة وهي حجم وسمعة المكتب، تخصص مكتب المراجعة، الاتصالات الجيدة مع العميل والمعرفة والخبرة المهنية الاستقلال والخدمات الاستشارية قيود موازنة الوقت، نظام قبول العملاء ولاستمرار معهم، طول فترة الارتباط مع العميل، هيكل المراجعة، ومخاطر المراجعة، أداء العمل الميداني بالأحكام المهنية، الالتزام بالتشريعات السارية نوعية ومحتوى تقارير المراجعة.

أن هنالك متغيرات لها تأثير على قياس جودة الأداء المهني خاص بالوحدات محل المراجعة وهي نوع العلاقة بين العميل ومكتب المراجعة وهيكل نظام الرقابة الداخلية وكفاءة ونزاهة إدارة العميل.

كما توصلت الدراسة إلى أهم التوصيات

1. الاهتمام بالمتغيرات لما لها من اثر على قياس وضبط جودة الأداء المهني.
 - أ. سمعة مكتب المراجعة حيث ينبغي أن تسعى المكاتب على المحافظة على السمعة والشهرة من خلال زيادة الاستثمارات في الدورات التدريبية ونظم التشغيل الحديثة.
 - ب. تخصص مكتب المراجعة حيث ينبغي أن تزداد درجة التخصص للمكاتب في مراجعة أنشطة معينة أو صناعات معينة لما لها من اثر على مستوى الجودة.
2. توصيات على مستوى الوحدات محل المراجعة
 - أ. الاهتمام بالمتغيرات الآتية لما لها من اثر على جودة الأداء المهني في المراجعة.
 - أ. نوع العلاقة بين العميل ومؤسسة المراجعة.
 - ب. هيكل نظام الرقابة الداخلية لدى العميل.
3. توصلت لممارسة المهنة.
 - أ. أن يخطى موضوع جودة الأداء المهني للمراجعة باهتمام الهيئات العلمية والمنظمات المهنية في مصر.
 - ب. ضرورة إعادة ترتيب وتحديث المحيط المهني في مصر بإصدار قانون جديد للمزاولة المهنية يتفق مع التطورات الحالية في المجتمع والعلم والمهنة.تناولت هذه الدراسة استغلال مراقب الحسابات والتطبيق العلمي بينما تناولت الدراسة الحالية جودة المراجعة بالسودان علي أثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي.

دراسة: رقية عامر عبد المجيد، (2002م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود قوانين مطبقة ومحددة تنظم مهنة المراجعة في السودان بالإضافة إلى عدم التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني مما نتج عنه كثير من المخالفات والتي تؤثر على نتائج العمليات المالية وتظهرها بصورة غير حقيقية لا توفر فيها الصحة والصدق وهي بذلك لا تعبر عن حقيقة المركز المالي للمنشأة.

هدفت الدراسة:

إلى توضيح الأثر من عدم أتباع قواعد وآداب سلوك المهنة على مصداقية وعدالة التقارير المالية التي تقدمها الشركات المحدودة.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. عدم وجود قوانين مطبقة تنظم مهنة المراجعة وهو السبب الرئيسي في عدم التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني.
 2. موثوقية المعلومات تعتمد على حياد المراجع واستقلاله.
- من أهم نتائج الدراسة ضرورة تنظيم مهنة والمحاسبة المراجعة أن يشرف عليها مجلس المحاسبين القانونيين، هنالك نص بقانون ديوان المراجعة العامة على الأشراف بالتنسيق على مهنة المراجعة، تبين وجود ضعف وعدم اتساق بين نصوص القوانين المختلفة المتبعة، وإخفاق بعض المراجعين في استيعاب المستجدات حول مهنتهم، المخالفات ناتجة من عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني، عدم اهتمام بعض المراجعين بمسئولياتهم وواجباتهم نحو كل زملائهم وعملائهم، لم يلتفت المراجعون في السودان إلى المراجعة بواسطة الحاسوب، عدم الإلمام بأهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني ودورها الاقتصادي والمهني.

من أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة لابد من وجود معايير سودانية تنظم

(1) رقية عامر عبد المجيد، تقويم عمليات المراجعة في السودان من خلال تطبيق معيار السلوك المهني، دراسة حالة الشركات المحدودة، بحث ماجستير (غير منشور)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2002م.

قواعد وآداب السلوك بالمراجعة والمحاسبة الاجتماعية والبيئة، وجود جهة رسمية تشرف على تطبيق قواعد السلوك المهني وتكوين جهاز فني من مسجل الشركات (وزارة العدل) ومجلس المحاسبين القانونيين وديوان المراجعة العامة. الاهتمام بتطوير مهنة المراجعة واستخدام الحاسوب، محافظة كل المراجعين على مسؤولياتهم تجاه زملائهم في المهنة، احترام القوانين من قبل المراجعين وضرورة الالتزام الصارم لكل من يخالف هذه القواعد والآداب مهنياً وجنائياً، التأهيل الجيد للمراجعين بالدورات التدريبية، وأوصت الدراسة بإجراء دراسات أخرى في ذات الموضوع لاستكمال بعض جوانبه.

تناولت هذه الدراسة عمليات المراجعة في السودان من خلال السلوك المهني بينما تتناول الدراسة الحالية التأهيل المهني وجودة المراجعة بالسودان.

دراسة: رأفت حس مطير، (2002م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في مدى حاجة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين إلى معايير المراجعة الدولية لتنظيم وتطوير أدائها المهني. وتهدف الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين لغرض تشخيص جوانب الأداء الفعلي لهذه المهنة في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية والوقوف على أوجه الضعف والمشكلات التي تواجه التطبيق والبحث على الوسائل اللازمة للتغلب على تلك المشكلات للارتقاء بالمهنة إلى المستوى المطلوب وصولاً إلى اقتراح أطار عام لتطوير وتنظيم مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. لا يوجد إلزام من قبل غالبية المهنيين في فلسطين بمعايير المراجعة المتعارف عليها (المعايير الأمريكية) عند فحص البيانات المالية المنشورة.
2. لا تتلاءم معايير المراجعة المطبقة حالياً في فلسطين مع المتطلبات المهنية في فحص ومراجعة البيانات المالية المنشورة.

(1) رأفت حسين مطير، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2002م.

3. لا تؤيد غالبية المهنيين في فلسطين أُلزام المهنيين بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

4. لا تتوفر لدى غالبية المهنيين في فلسطين المعارف العلمية والخبرات الكفيلة بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة بموجب معايير المراجعة الدولية.
وقد كانت نتائج الدراسة كما يلي:

1. جاءت معايير المراجعة الدولية ملائمة للظروف البيئية لكل دول من دول الاتحاد من حيث المشاركة في صياغتها وتتوفر لها أمكانية التطوير والتحديث المستمران.

2. تهدف المعايير لتحقيق القبول الطوعي العام من خلال مرونتها في التطبيق.

3. أن تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل المهنيين في فلسطين يستلزم قيام المؤسسات وكافة الوحدات الاقتصادية الفلسطينية بتبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال تشريع قانوني يلزم هذه الجهات بتطبيق هذه المعايير بما يتلاءم مع البيئة الفلسطينية.

أما التوصيات فكانت كالآتي:

1. تشكيل لجنة مهنية مستقلة للأشراف على المهنة (لجنة المراجعة) تقوم بتشكيلها أعلى سلطة تشريعية في الدول وتضم عضويتها مختصين من الشؤون المالية والمحاسبية والاقتصادية. السلاسل الزمنية

2. ضرورة أحكام الرقابة على المهنة من خلال أعداد دستورها مهني وطني وإصدار ميثاق متكامل لآداب وسلوك المهنة.

تناولت هذه الدراسة المعايير الدولية واستخدامها في تنظيمها لممارسة المهنة، في حين أن الدراسة الحالية تأخذ الأمر من زاوية آخر وهي الخبرة العلمية للمراجع الخارجي وجودة المراجعة.

دراسة: معتر ميرغنى احمد، (2005م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق المعايير المهنية

(1) معتر ميرغنى سيد أحمد، ، أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

للمراجعة، وما هو الباعث وراء تطبيق المعايير المهنية للمراجعة؟ وما هي مسئولية المراجع في حالة عدم الالتزام بتلك المعايير المهنية؟

هدفت الدراسة إلى بيان الآثار المترتبة على أتباع المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي، وإبراز دور المعايير المهنية للمراجعة على كفاءة أداء عملية المراجعة بصورة عامة وبيان مدى التزام المراجعين بالمعايير المهنية للمراجعة. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. أتباع المراجع الخارجي للمعايير المهنية يؤدي إلى جودة تقرير.
2. أن أتباع المعايير المهنية للمراجعة يؤدي كفاءة عملية المراجعة.

من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:

1. أن أتباع المعايير المهنية للمراجعة الصادرة في الجمعيات المهنية (عالمية ومحلية) يؤدي إلى جودة تقرير المراجع الخارجي.
2. الالتزام بتطبيق المعايير المهنية للمراجعة يساعد على فجوة التوقعات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.
3. تطبيق المعايير المهنية للمراجعة يؤدي إلى كفاءة عملية المراجعة.

من أهم توصيات الدراسة:

1. ضرورة حث المراجعين من قبل الدولة والجهات المهنية والأكاديمية بالالتزام بتطبيق أطر معين من المعايير مع الأخذ في الاعتبار خصوصية الدولة (السودان).
 2. ضرورة وجود رقابة وإشراف من قبل الدولة على أداء مكاتب وشركات المراجعة.
 3. ضرورة تفعيل معايير الجودة الشاملة في أداء عملية المراجعة.
- تناولت هذه الدراسة تطبيق معايير المهنية علي جودة تقرير المراجع الخارجي، بينما تتناول الدراسة الحالية اثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي بالسودان.
- دراسة: أنس عثمان حسن مالك، (2005م)⁽¹⁾**

(1) أنس عثمان حسن مالك، خصائص جودة المراجعة دراسة تحليلية تطبيقية في المحيط المهني في السودان، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2005م.

تتمثل مشكلة الدراسة في وجود شكوك في مصداقية تقارير المراجعة ويشك البعض في نقص جودة الأداء يؤدي إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة سواء في القطاع العام والخاص.

هدفت الدراسة إلى عرض أنماط المشاكل التي تواجه نظام المراجعة والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة وبيان خصائص جودتها
اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. أن التخطيط السليم للمراجعة لعملية المراجعة والالتزام بمعايير الجودة يؤدي إلى أتمام عملية المراجعة بصورة جيدة.
2. وجود نظام رقابي كافي من قبل الدولة على مكاتب المراجعة يضمن جودة المراجعة.

3. لم تكن هنالك خصائص لجودة المراجعة متفق عليها دولياً.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج:

1. ضرورة توافر خبرات كافية لدى شركة المراجعة ومديريها وفريق عمل المراجعة.
2. الاهتمام بالمعايير الأخلاقية المتعلقة بالنزاهة والأمانة لدى جميع المشاركين في عملية المراجعة.
3. ضرورة توافر قنوات اتصال جيدة بين شركة المراجعة والإدارة وقيام مدير المراجعة بالزيارات الميدانية المتعددة لمواقع العمل الميداني.

أهم توصيات الدراسة:

1. ضرورة الإسراع في تطبيق قواعد وأداب وسلوك المهنة المصدرة من قبل اتحاد المحاسبين القانونيين السوداني. ومعاينة مخالفيها لما لها من اثر فعال في جودة المراجعة
2. أهمية البدء في إصدار معايير المراجعة التفصيلية وتحديد ميكانيكية مراقبة تنفيذها
3. ضرورة حرص المراجعين على فحص نظام الرقابة الداخلية لدى العميل وأعداد

3. ضرورة حرص المراجعين على فحص نظام الرقابة الداخلية لدى العميل وأعداد

خطاب الإدارة بحيث يكون مفصلاً لوسائل معالجة نقاط الضعف التي لاحظها المراجع بالإضافة إلى أهمية تركيز المراجع على الرفع من مستوى فريق المراجعة والحرص على حصولهم على تأهيل مهني قبل تعيينهم والعمل على أمدادهم بما يستبعد في مهمتهم من خلال الدورات الداخلية والخارجية.

تناولت هذه الدراسة خصائص المراجعة في السودان، بينما تتناول الدراسة الحالية

المراجعة والخبرة العملية علي جودة المراجع الخارجي

دراسة: محمد إبراهيم النواسية، (2006م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في زيادة الحوجه للنهوض بمهنة مراجعة الحسابات وتحسين أدائها، وقيام المراجع الخارجي بدور فعال وتقديم خدمة المراجعة بأعلى مستوى ممكن من الجودة، حيث يتطلب الأمر إعادة الاعتبار لمهنة المراجعة وذلك من خلال التركيز على الجودة والعوامل التي تؤدي إلى زيادتها.

هدفت الدراسة إلى الآتي:

1. التعرف على أهمية الجودة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الأردنيين.
2. التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين تحليل الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. لا تعتبر جودة المراجعة ذات أهمية من وجهة نظر المراجع الخارجي.
2. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني في جودة المراجعة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية

1. يدرك المراجع أهمية جودة المراجعة.
2. العوامل المرتبطة بفريق العمل هي أكثر العوامل تأثيراً.
3. العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب أقل تأثيراً على جودة المراجعة.

(1) محمد إبراهيم النواسية، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية من وجهة مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006م).

وأصت الدراسة بالتوصيات التالية

1. تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين ومنها صلاحيات تشمل:

أ- ضرورة تحديد أتعاب التدقيق على أسس موضوعة والتأكد من التزام كافة مكاتب المراجعة بها.

ب- تعريف المراجعين بأهمية جودة المراجعة وحث الجهات الخاضعة للمراجعة الخارجية على أداء وظيفة المراجعة الداخلية الأهمية النسبية.

تناولت هذه الدراسة العوامل المؤثرة علي جودة الحسابات بالتركيز علي مدققين الحسابات الخارجيين بالأردن، بينما تتناول الدراسة الحالية خبرة المراجع الخارجي علي جودة المراجعة.

دراسة: مجدي محمد احمد الأمين، (2006م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في أن وجود المعايير لا تؤدي إلى إلغاء الحاجة إلى ممارسة المراجع التقدير المهني، عند تنفيذ واجباته المهنية حيث أن كلا منها يؤثر ويتأثر بالآخر وان جودة ونوعية التقدير المهني الذي يمارس عن أعداد ومراجعة تلك القوائم وان المراجع يمارس عملة في ظل ضغط عام قوى لتحسين التقدير المهني وبالتالي جودة ونوعية المراجعة.

هدفت الدراسة إلى التحقق من وجود ضوابط مهنية للمحافظة على استقلالية المراجع ومدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي بالخدمات المصاحبة. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. التقدير المهني في المراجعة يجد الاهتمام الكافي من قبل المراجعين.
2. صفات المراجع لا تؤثر على ممارسة التقدير المهني وبالتالي على فاعلية المراجعة، وثقة مستخدمي القوائم المالية في تقديره.
3. بيئة المراجع تتصف بصفات عديدة تؤثر على إدارة المراجع بواجباته المهنية، وممارسة التقدير المهني الفعال.

(1) مجدي أحمد محمد الأمين، العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع الخارجي للتقدير المهني، (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2006م.

4. عملية اتخاذ القرارات من قبل المراجع تتطلب ممارسة التقدير المهني الفعال. من أهم نتائج الدراسة أن منشآت المراجعة العامة المزاولة للمهنة، يجب أن تطور سياسات وإجراءات كجزء من نظامها للرقابة الداخلية على الجودة بهدف التأكيد لضمان الاستقلال والموضوعية والنزاهة للمراجعين من ناحية المظهر والجوهر. من حيث أن عليهم مسئولية أساسية تتمثل في التقدير المهني بفاعلية، اعتماد على مفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة، على المراجعين تقاضى تأثيرات الضغوط المتعلقة بالأتعاب، والوقت وفجوة توقعات المراجعة والتي قد تضع قيودا على تنفيذ لواجباتهم المهنية بكفاية تامة، وذلك حتى يمكنهم المحافظة على ثقة مستخدمي القوائم المالية للوحدات الاقتصادية في تقاريرهم.

أوصت الدراسة بضرورة تأكد المراجعين من أنهم يمارسون واجباتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية باستقلال وموضوعية ونزاهة. وعليهم تقاضى أي عوامل قد تمثل تهديدا غير مقبول للممارسة في الواقع العلمي، وان قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يجب أن يتضمن نسبة العلاقة بين أتعاب المراجعة والتي قد تثير الشك فيما يتعلق باستقلال المراجع عند ممارسته لعملة المهني كما يجب أن يتضمن تحديدا مناسباً للفترة التي لا يمكن بعدها المنشأة في الاستمرار في المراجعة، وذلك تدعيماً لمفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة.

تناولت هذه الدراسة العوامل المؤثرة علي ممارسة المراجع الخارجي للتقدير المهني بالتركيز علي الدراسة التطبيقية بالسودان، بينما تتناول الدراسة الحالية المراجع الخارجي ودور الخبرة العلمية للمراجعة.

دراسة: وليد زكريا صيام، (2006م) (1)

تتمثل مشكلة الدراسة في ضرورة التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني

(1) وليد زكريا صيام، ومحمود فؤاد فارس أبو حمير، مدي التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، دراسة ميدانية، (الرياض: مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 20 العدد الثاني 1427هـ، 2006م).

والأخلاقي التي تمكنهم من انجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقهم، وقد تبنت المنظمات المهنية المعنية بتنظيم المهنة إلى أهمية السلوك المهني للعاملين بالمهنة والذي ينعكس بالتالي على مصداقية مهنتهم.

هدفت الدراسة إلى:

1. قياس مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.
2. التعرف على اثر المتغيرات الشخصية لمراجعى الحسابات على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.
3. التعرف على أهم العوامل التي تعزز من التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.
4. التعرف على اثر القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. التزام مراجعي الحسابات في الأردن بالقواعد العامة للسلوك المهني.
2. لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه.
3. لا تؤثر المتغيرات الشخصية (العمر المؤهل - التخصص - سنوات الخبرة) على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.
4. لا تؤثر القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية

1. هنالك التزام من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني وان كان هنالك تفاوت في مدى الالتزام بتلك القواعد.
2. يمكن ترتيب التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني الواردة في التشريعات الأردنية وفقا للترتيب التنازلي التالي:

أ - قواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظة المراجع على أدائه المهني.

ب - قواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلال المراجع.

- ج - القواعد العامة للسلوك المهني .
د - قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه .
هـ - قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه .
3. لا يوجد اثر لبعض المتغيرات الشخصية لمراجعي الحسابات على مدى التزامهم بقواعد السلوك المهني .

أوصت الدراسة بالاتي:

1. زيادة حرص المراجعين على زيادة كفاءتهم العلمية ومهاراتهم العملية من خلال المشاركة في الندوات والمؤتمرات التي تعقدها الجهات المهنية
 2. الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة ضمن مقررات جامعة الأردن .
 3. قيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم من خلالها مناقشة القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وما تتضمنه من قواعد السلوك المهني .
 4. دعوة الدارسين والباحثين لتناول موضوع أخلاقيات المهنة في دراساتهم وأبحاثهم نسبة لقلّة الكتابات في هذا المجال ولأهمية مهنة المراجعة .
- تناولت هذه الدراسة مراجعة الحسابات وقواعد السلوك المهني بالتركيز علي الأردن، أما الدراسة الحالية فتتحدث عن الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ودور المراجعة بالسودان .

دراسة: خالد الأمين عبد الرحمن، (2007م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في النقاط الآتية

1. ما مدى استمرار المراجع الخارجي مع عملية لعدد من السنوات اثر استقلاليته وما هي العوامل التي تؤدي لهذا الاستمرار؟
2. أن التشكيك في استقلالية المراجع الخارجي يؤثر على سلبية موثقيه التقارير
3. معايير وسلوك المهنة تعتبر الحد الأدنى من الممارسات التي يجب على المراجع الالتزام بها لذلك قد لا تكون كافية؟

(1) خالد الأمين عبد الرحمن، مدى تأثير المراجع الخارجي مع عملية استقلاله وحياده، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.

4. هل هنالك ضرورة ملحة تفرض تدخل بعض المؤسسات الرقابية لتنظيم عملية استمرارية المراجع الخارجي.

تهدف الدراسة إلى أبرز أهمية استقلال المراجع الخارجي ودراسة بعض العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع بصفة عامة واستمرار المراجع بصفة خاصة وتسلط الضوء على المخاطر المترتبة من إجراء التشكيك في استقلالية المراجع وبيان أهمية اتخاذ بعض الإجراءات الرقابية لضمان فاعلية وصيانة استقلال المراجع الخارجي.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. يعتبر استقلال وحياد المراجع من أهم العوامل التي يستند عليها مستخدمو التقارير المالية لتأكيد ثقتهم في مدى صحة التقارير.

2. أن عدم تغير المراجع الخارجي واستمراره مع عميل لعدد من السنوات قد يؤثر سلباً بالتشكيك في استقلاليته.

3. أن وجود لوائح تنظم عملية استمرارية المراجع مع عميلة تساهم في صيانة استقلالية المراجع الخارجي.

4. أن عدم إصدار معايير محلية للمراجعة أو تبني إلزامية تطبيق معايير المراجعة الدولية وضعف المنظمات المهنية المحلية ساهم في التشكيك باستقلالية وحياد المراجع الخارجي في السودان.

من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة

1. أن أهم المخاطر التي تواجه مهنة المراجعة هي عملية التشكيك في استقلالية المراجع.

2. قلة عدد المراجعين المعتمدين من المنظمات المشرفة على المهنة والذين يحق لهم مزاولة مهنة المراجعة في السودان.

3. عدم اهتمام معظم مكاتب المراجعة بتطبيق معايير رقابة الجودة في السودان.

ومن أهم التوصيات

1. تفعيل دور المنظمات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة في السودان للقيام بدورها المفترض أن تقوم به مثل باقي المنظمات المهنية الخارجية.

2. ضرورة تكامل الدور الحكومي والمهني للارتقاء بالمهنة وللحفاظ على البعد الدولي

الداعم إلى ترقية وتطوير المهنة.

3. أهمية تولى المنظمات المشرفة على تنظيم المهنة وعملية تنظيم استمرارية المراجع الخارجي مع عملية ودراسة مدى جدوى واثـر السقف الزمني المحدد حالياً في المصارف والمؤسسات المالية.

تناولت هذه الدراسة استقلال المراجع الخارجي بينما تتناول الدراسة الحالية التأهيل العلمي وجودة المراجعة.

دراسة: الصادق حمد محمد حامد، (2008م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في النقاط التالية

1. أن الخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي وينعكس ذلك سلباً على التقارير المالية.
 2. العوائد التي تنتج من الخدمات المصاحبة تؤدي إلى الاهتمام بتلك الخدمات أكثر من الاهتمام بمهنة المراجعة مما ينعكس سلباً على أداء المراجع.
 3. أن تجاه مكاتب المراجعة نحو الاهتمام بالخدمات المصاحبة دون مهنة المراجعة أدى إلى وجود عدم تأهيل لمواكبة المتغيرات التي تطرأ على المراجعة
- هدفت الدراسة إلى:**

1. معرفة مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي بالخدمات المصاحبة.
2. تحديد اثر استقلالية المراجع الخارجي على مستخدمي التقارير المالية.
3. التحقق من وجود الضوابط مهنية للمحافظة على استقلالية المراجع أو لمراعاة استقلالية المراجع في السودان.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي من الخدمات المصاحبة تؤثر على استقلال المراجع.

(1) الصادق حمد محمد حامد، الخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م.

2. استقلالية المراجع الخارجي تؤدي إلى المحافظة على استمرارية المنشأة.
3. فقدان المراجع الخارجي للاستقلالية يؤثر على صحة تقييم التقارير المالية محل المراجعة.

توصلت الدراسة على النتائج التالية أهمها:

1. الخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة بعضها يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وأبعض الآخر لا يؤثر
2. الخدمات التي يقدمها المراجع في حقول الإدارة تعد خدمات مصاحبة لتؤثر على استقلالية المراجع طالما أنها لا تتضمن اتخاذ القرارات الإدارية.

أهم توصيات الدراسة:

1. على المراجع المحافظة على معيار الاستقلال في جميع مراحل المراجعة حتى لا تهتز ثقة لدى مستخدمي التقارير المالية.
2. ضرورة مراعاة الفصل بين عملية المراجعة والخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة في شركات المراجعة.
3. ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

تناولت هذه الدراسة الخدمات المصاحبة للمراجع واستقلالية المراجع الخارجي بينما تتناول الدراسة الحالية جودة المراجعة وأثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي.

الفصل الأول

مفهوم وأهداف عملية المراجعة ودور المراجع

الخارجي في تطوير مهنة المراجعة

يتناول هذا الفصل الإطار النظري والمفاهيم للمراجعة من حيث أهمية وأهداف وأنواع المراجعة كما يتناول التعريفات العلمية لعملية المراجعة والتطور التاريخي وتطوير المهنة وينقسم إلى مبحثين:

المبحث الأول: مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة

المبحث الثاني: مفهوم وأهمية وخصائص المراجعة الخارجي

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة

مقدمة:

تعتبر مهنة المراجعة ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية يفرضها القانون لمصلحة الجمهور، وعلي أساس ذلك يكون المتوقع من هذه المهنة إن تقدم خدماتها علي مستوى عالي من الكفاءة لضمان تحسين المصدقية لهذه المهنة من ناحية، ومن اجل مواكبة التطورات التي شاهدها كافة المهن من ناحية، وما تتركه من اثر ايجابي علي المستفيدين من خدماتها.

يعتبر تحديد العوامل التي تؤثر علي جودة عمل المراجعة ذو أهميه من وجهه نظر أطراف عديدة وذلك بسبب أهمية التقرير الذي يعده المراجع لهذه الجهات وغيرها، وفي الآونة الأخيرة ازدادت الدعوة إلى ضرورة تحسين جودة المراجعة من خلال الأطر المؤهلة علميا وعمليا حيث كان الدافع وراء هذا الطلب ظهور مشاكل مالية، في العديد من الشركات ظهرت تساؤلات عديدة حول مدي مصداقية التقرير الذي يعده المراجع الخارجي، كما أن تقرير المراجع يعبر عن مخرجات عملية المراجعة التي يمارسها المراجع الخارجي ويعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع لان هذه الفئات تولي التقرير عناية فائقة وذلك بالاعتماد علي في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتها الحالية المستقبلية⁽¹⁾.

ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة المراجعة وتحسين أدائها وبخاصة إن خالط التشكيك صحة المنهج والأسلوب الذي يتبعه جهاز المراجعة ونظرا للمراجعة الخارجية من دور فعال في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع في مختلف القطاعات، كان لابد من تقديم هذه الخدمات بأعلى مستوى من الجودة حيث تتطلب الأمر العمل علي إعادة الاعتبار لمهنة المراجعة من خلال التركيز علي عملية جودة المراجعة والعوامل التي تساهم في زيادتها وقياس درجة تأثير كل منها علي مستوى الجودة في ضوء المحددات والقوانين المهنية المرتبطة بمعايير المراجعة إلا أن مهنة المراجعة شهدت تطورات كبيرة

(1) زروق عثمان محمد، العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان، مجلة علمية، مركز البحوث للنشر والاستشارات، العدد الخامس، 1431 هـ 2010م ص 2.

من خلال القرن التاسع عشر والقرن العشرين وذلك بظهور شركات المساهمة والتي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة ومن هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة ونشأة عادة تعين مراجع الحسابات (مراقب الحسابات)⁽¹⁾.

يرى الباحث أن المراجعة كان ينظر إليها علي أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود في الدفاتر والسجلات وان مهمة المراجع كانت قاصرة علي اكتشاف الأخطاء والغش ولكن ما سرعان تغيرت نظرة المراجعة وأهدافها وتطورت مهنة المراجعة وأصبح على المراجع إن يقوم بمراجعة انتقادية منظمة ويصدر راية الفني المحايد في تقديره يطمئن الطوائف العديدة التي تعتمد في تعاملها مع المنشأة التي يراجع حساباتها علي صحة ودقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

مفهوم المراجعة:

تقوم المحاسبة بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية لتنظيمات الأعمال وتوصيل النتائج لأصحاب المصالح في هذه التنظيمات مثل المستثمرين أو حملة الأسهم الدائنين، الحكومة ، اتحادات العمال. ويبدأ المحاسب عملة بتسجيل مختلف العمليات التي يجريها المشروع بدفتر اليومية العامة واليومييات المساعدة من واقع المستندات المؤيدة لهذه العمليات ثم تحليل هذه العمليات وتبويبها في حسابات بدفتر الأستاذ العام أو دفتر الأستاذ المساعدة ثم ترصيد هذه الحسابات الختامية والميزانية العمومية لبيان أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية السنة المالية⁽²⁾.

ومن ناحية أخرى فان مراجع الحسابات يبدأ عملة من حيث انتهى المحاسب فالمراجع يبدأ بالقوائم المالية التي أعدها المحاسب والتي تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل عمل المحاسب ويهتم المراجع بالتحقق من صحة ما تشمل عليه هذه القوائم من بيانات مما يستلزم الرجوع إلي الدفاتر والسجلات والمستندات.

يتضح ما سبق أن المحاسبة تختلف عن المراجعة في كونها الأولى في عملية

(1) منصور حامد ، أساسيات المراجعة، (القاهرة)، مطبعة سعود للنشر، 1991م، ص8.

(2) محمد الفيومي، أصول المراجعة، (الإسكندرية)، دن ، دت، ص 10

إنشائية تبدأ بالعديد من العمليات التي يقوم بها المشروع وتنتهي بقوائم مالية تلخص نتائج هذه العمليات.

مفاهيم المراجعة:

تنطوي المفاهيم علي آراء أساسية أو أسس للتفكير أو ما يمكن تعميمه بصورة يقبلها العقل.

وفي مجال المراجعة تعبر المفاهيم عن آراء عرضية يكمن تعميمها وقد تم اشتقاق هذه المفاهيم من الفروض الخاصة بنظرية المراجعة. كما تعتبر هذه المفاهيم أساسية تقوم عليها المعايير وتحدد وفقا للإجراءات وبذلك ننظر إلي مفاهيم المراجعة علي أنها احد المستويات في البيان الهيكلي لنظرية المراجعة ويمكن ان نحصر العديد من المفاهيم للمراجعة ولكننا سوف نعرض مجموعة منها⁽¹⁾:

الاستقلال:

ويعني في هذا المفهوم أن لا يكون المراجع متحيزا للعميل، فهو يمارس مهنة عامه ، يؤدي التحيز إلي عدم الثقة فيما يقدم من آراء ولو كان ادعاء الفني ممتازاً.
العناية المهنية الواجبة:

يفترض أن يؤدي المراجع المستقل عملة بالعناية اللازمة التي يتطلبها هذا العميل. وتفترض العناية المهنية مسئولية علي كل شخص يقوم بالمراجعة حيث يلاحظ تطبيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

السلوك الأخلاقي:

يتضمن هذا المفهوم الالتزام بأداب وأخلاقيات المهنة انه ينطوي علي الاستقلال والنزاهة في السلوك العام والجدارة والموضوعية في العمل الفني وبغرض مسئوليات المراجع بالنسبة لزملاء المهنة والعملاء وغيرهم.

أدلة الإثبات:

لما كان التحقق من أهم العناصر الجوهرية في المراجعة، لذلك كانت الحاجة قوية إلي توفير الأدلة تثبت الحقائق وتدعم وجهات النظر، ومن هنا اتجهت المراجعة فكرا وعملا إلي دراسة الأدلة المختلفة التي تناسب الحاجة إليها.

(1) عبد الفتاح الصحن، المراجعة علما وعملا، (الإسكندرية)، مؤسسة شباب الجامعة، 1991م، ص ص30.31.

العرض الصادق العادل:

المقصود عرض المعلومات في القوائم المالية ويكون العرض صادقا إذا كان الإفصاح كافيا ومعبرا لا ينطوي علي أي خداع، إما العادل في عرض القوائم المالية فتعني توفر الموضوعية حيث تؤدي المعلومات المتحيزة إلي احد أطراف مستخدمي القوائم المالية إلي الأضرار بالإطراف الأخرى. هنالك عدد من المفاهيم الأخرى يمكن تناولها علي النحو التالي وهي مفاهيم أساسية وتتمثل في الآتي:

مفهوم استقلال المراجع وحياده:

وفقا لهذا المفهوم فان المراجع يجب أن تتوفر فيه الاستقلال الذي يمكنه من إبداء رأي دون تحيز والابتعاد عن كل ما يؤثر علي استقلالية وحياده في جميع مراحل المراجعة، وقد وجهت انتقادات عديدة علي الاستقلال للأسباب الآتية⁽¹⁾:

1. الإتعاب التي يتقاضاها المراجع من المنشأة.
 2. الإدارة لها المقدره علي استئجار المراجع وإبعاده.
 3. يتحصل المراجع علي عمل المراجعة من خلال علاقته المستمرة من تكرار عملية المراجعة والتي تؤثر علي رؤيته للأشياء.
- ويري الدارس أن هذه الانتقادات الموجهة لاستقلال المراجع لأتشكل خطرا علي ذلك لان الأتعاب التي يتقاضاها المراجع هي مقابل ما قام به من عمل، إمكانية تكوين لجنه تعمل علي حماية المراجعين وتحدد أجورهم، وان يتصف المراجع بالأمانة لأنها من قواعد السلوك المهني، وان تؤثر علاقته بأصحاب المنشأة في هذه الأمانة.

مفهوم الإثبات:

هذا المفهوم في المراجعة يهتم بمرحلة أدلة الإثبات حتى في حالة الحسابات كانت معده بطريقة صحيحة، وان يتحصل المراجع علي الأدلة الملائمة إلي التأكيد من مدي وعدالة القوائم المالية.

مفهوم الأهمية النسبية:

هو احد المفاهيم الأساسية في مجال المراجعة لكي يتمكن المراجع من توجيه

⁽¹⁾ وليم توماس واخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض)، دار المريخ للنشر، 1989م، ص 52

مجهوداته كافة والتركيز علي الأمور الهامة نسبيا والتي يمكن أن تؤثر علي راية الفني المحايد وهذا المفهوم يعتبر ضروريا لكل من المحاسب والمراجع، وبما أن وقت المراجع له تكلفة، فإن المفردات أو البنود البسيطة لا تجد نفس الاهتمام الذي تجده مفردات أخرى مع العلم إن البنود البسيطة المهمة تتطلب نوع الإثبات القوي.

مفهوم المسؤولية:

وفقا لهذا المفهوم فإن مسؤولية المراجع تكون علي شكل ومحتوي التقرير والشكل الجيد والواضح لراية وبالتالي فإن الأمانة بالنسبة لرأي المراجع تكون هي الأساس الذي يبنى علي مفهوم المسؤولية. أما بالنسبة لأهم جوانب مسؤولية المراجع تتمثل في حماية المستفيدين من القوائم المالية ومحتوي التقرير هو عبارة عن نتيجة عملية المراجعة، إن يقوم المراجع بإصدار تقرير واضح وان تكون الكلمات والمعاني المستخدمة واضحة ومفهومة.

تري الدراسة إن هنالك فرق بين مسؤولية المراجع من الأخطاء في التقرير وعن الأخطاء في الحقائق فأخطاء التقرير هي التي تبين إن المراجع لم يبذل العناية المهنية الكافية، إما الأخطاء الحقيقية فهي أخطاء يصعب علي المراجع اكتشافها بالرغم من بذل العناية المهنية.

إما المفاهيم الثانوية وتتمثل في الآتي⁽¹⁾:

مفهوم الاستمرارية:

يعني هذا المفهوم افتراض المنشآت مستمرة في عملها وليس بنية التصفية في الوقت الحالي بل تستمر في عملها لعدة سنوات وهذا المفهوم اعطى الشرعية لغرض الدورية ونجد أن هذا الغرض يمكن من توزيع الأصول علي فترات زمنية.

مفهوم الموضوعية:

هذا يتمثل في عنصرين هما:

الأول: المعلومات المفصح عنها وهي التفصيلات المطلوبة للبيانات بالإضافة للعناوين التي تفصح عن هذه البيانات.

(1) الصادق حمد محمد حامد، الخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة وأثرها علي استقلالية المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م، ص ص 15، 16.

الثاني: شكل العرض هو أن يكون هنالك شكل معين للتبويب باحتوائها علي جانب سلوكي ممثلا في السلوك الأخلاقي والاستقلال والعناية المهنية وجانب تطبيقي متعلق بأداء عملية المراجعة.

مفهوم القدرة والمهارة:

يقصد بهذا المفهوم ضرورة اقتناع المستفيدين بافتراض إن المراجع شخص لديه القدرة والمهارة في إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية معتمدا علي مدي الثقة التي يحصل عليها المستفيدين من هذا الرأي⁽¹⁾.

وقد جاء في كتاب وليم توماس وأمر سون هنكي مفاهيم يمكن اعتبارها في مجال المراجعة هي السلوك الأخلاقي، استقلالية العناية المهنية، أدلة الإثبات، العرض العادل الصادق.

تري الدراسة إن هذه المفاهيم يمكن إن تزيد من موثقيه وموضوعية عملية المراجعة باحتوائها علي جانب سلوكي ممثلا في السلوك الأخلاقي والاستقلال والعناية المهنية وجانب تطبيقي متعلق بأداء عملية المراجعة، وهذا يشمل أدلة الإثبات بالإضافة إلي العرض الصادق، ووفقا لهذا المفهوم فان مسئولية المراجع تركز علي شكل ومحتوي التقرير والشكل الجيد والواضح لرأية وبالتالي فان الأمانة بالنسبة لرأي المراجع تكون هي الأساس الذي تبني عليه مفهوم المسئولية.

وهنالك بعض المفاهيم المستخدمة في مجال المراجعة سنعرض في هذا الجزء بعض المصطلحات والمفاهيم المستخدمة في مجال المراجعة والتي ينبغي الإلمام بها لتفهم الموضوع وتحديد إطاره العام، واهم هذه المصطلحات هي:

الرقابة الداخلية:

عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكي الرقابة الداخلية بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي تصفها إدارة المشروع بقصد المحافظة علي أصولها، ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة إمكانية الاعتماد عليها، ولتحقيق الكفاءة التشغيلية، وللتحقق من إتباع المسؤولين للسياسات الإدارية والموضوعية بواسطة الإدارة."

(1) المرجع السابق، ص 16

وأوضح من هذا التعريف إن الرقابة الداخلية تهدف إلي تحقيق أربعة خصائص أهداف رئيسية هي.

1. ضمان المحافظة علي أصول المنشأة ومنع تسريبها، واختلاسها.
2. التأكد من صحة البيانات والتقارير والقوائم المالية وتحديد مدي إمكانية الاعتماد عليها.
3. زيادة الكفاءة التشغيلية في المشروع وذلك حتى يتحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع.

4. ضمان الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية بواسطة إدارة المشروع.

إن الرقابة الداخلية بالمفهوم السابق لا تقتصر فقط علي نطاق الضبط الداخلي أو نظام الرقابة الداخلية إنما تتسع وتشمل جميع والوسائل التخطيطية والرقابة التي تستخدمها إدارة المشروع لتحقيق هذه الأهداف.

ترتبط الرقابة الداخلية وخاصة بالجوانب المحاسبية فيها، ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة، وذلك لان مدي الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي يتوقف إلي حد كبير علي قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

الضبط الداخلي:

يعرف الضبط الداخلي بأنه توزيع للسلطات وللعمل بطريقة تمكن من إجراء ضبط تلقائي علي العمليات الروتينية للعمل اليومي، وذلك عن طريق مراجعة العمل الذي يؤديه شخص بطريقة تلقائية.

يعتبر الضبط الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية نظرا لأنه يحقق بعض أهداف النظام العام للرقابة الداخلية ، وهو بهذا يرتبط أيضا بمراجعة الحسابات نظرا لأنه يؤدي إلي زيادة دقة البيانات المحاسبية وغيرها⁽¹⁾.

المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هي بمثابة مراجعة للعمليات والسجلات، داخل المشروع بواسطة بعض المستخدمين فيه، وقد تتم هذه المراجعة بطريقة مستمرة وتشكل المراجعة الداخلية جزء هام من نظام الرقابة الداخلية يعمل علي تحقيق بعض أهدافها.

(1) محمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 1997، ص 20.

هنالك اختلافات جوهرية بين أعمال واهتمامات كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي نوردتها فيما يلي:

من ناحية مجال الخدمة يقتصر اهتمام المراجع الداخلي علي مقابلة احتياجات الإدارة فقط وبصفة أساسية، أما المراجع الخارجي فأنه يعمل علي خدمة جميع الجهات التي تهتم بالقوائم الختامية التي يقدم تقريره عنها سواء في ذلك إدارة المشروع أو المساهمين أو البنوك أو غيرها.

ومن ناحية الاستقلال في ممارسة العمل فأنه بالرغم من استقلال المراجع الداخلي عن إدارات المشروع المختلفة، إلا أنه ما زال يعتبر موظفا بالمنشأة وتابعا لها من الناحية الوظيفية. وقد يتأثر عملة بهذه العلاقة مما لا يمكن معه اعتبارا مستقلا تماما من مزولة عملة بالمنشأة.

أما مراجع الحسابات الخارجي فهو يتمتع بالاستقلال التام في مزولة عملية المراجعة باعتباره من غير العاملين بالمنشأة. ويعتبر استقلال المراجع الخارجي بمثابة أهم صفة تميزه عن المراجع الداخلي، وتتضمن الموضوعية الكاملة له في أداء عملة الذي يتطلب البحث عن كل الحقائق وعرضها وإبداء راية وحكمة الشخصي المحايد أو المستقل. وبدون الاستقلال الذي يتمتع به المراجع سوف نفقد الجهات التي تعتمد علي القوائم المالية الثقة في راية وسيؤثر هذا بطبيعة الحال علي المهنة بشكل كبير ومن ناحية الفحص وأهدافه نجد اختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وأيضا المراجع الداخلي يقوم بفحص وسائل الرقابة الداخلية بهدف زيادة فعاليتها وتحسين أجراءاتها وأساليبها، بينما نجد ان المراجع الخارجي يقوم بفحص وسائل وأساليب الرقابة الداخلية بما فيها المراجعة الداخلية (ان وجدت)، وذلك بهدف تحديد الفحص الذي يقوم به.

التطور التاريخي للمراجعة:

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق من التعبير اللاتيني وتعني الاستماع حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدقق ين تقاريرهم مع ملاحظة ان عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات علي أساس الطريقة

المكتسبة⁽¹⁾.

بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معا في أي نشاط.

العوامل التي أدت إلي ظهور المراجعة:

أن معظم الكتاب يؤرخون ظهور المراجعة بظهور الشركات المساهمة والثورة الصناعية والإنتاج الكبير خلال القرن الثامن عشر، ويرجع ذلك إلي أنه قبل تلك المرحلة كان يتم الإنتاج الكبير من خلال جهود فردية وبرؤوس أموال محددة وبالتالي لم يكن المنتجون في حاجة إلي طلب من يقوم بمراجعة ما يؤدونه من أعمال، وان ظهور المراجعة وتطورها كان وليد العديد من العوامل منها⁽²⁾.

1. تطور الكيان القانوني للشركات.

2. انتشار التعامل بالائتمان.

3. اتساع التدخل الحكومي.

4. التجمعات العلمية.

5. تطور نظرية الإدارة.

ولقد أثرت بعض شركات المراجعة الأولى في إنجلترا علي ممارسة المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية وفي الخارج. وقد كانت المراجعة في ذلك الوقت تركز علي اكتشاف الأخطاء من أرصدة الحسابات الموجودة بالقوائم المالية والحد من الغش المرتبط بها.

ونتيجة انفصال الملكية عن الإدارة، ومع نمو حجم ومدى تقصر المنشآت فقد حدث في عام 1994م ثلاث تغيرات في ممارسة مهنة المراجعة هي:

1. التحول من مراجعة الحسابات إلي مراجعة تفصيلية إلي مراجعة بالعينات كأساس

لإبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية.

2. تطور في الاختبارات التي كان يقوم بها المراجع لتقييم لنظام الرقابة الداخلية.

(1) acWWW.acc4arab.Com

(2) عائدة عثمان عبد الله بلال، أساسيات الجودة في عملية المراجعة المالية، (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 1426هـ، 2005م، ص 15.

3. اعتبارات العث والاحتياال هو احد أهداف عملية المراجعة.

ونظرا لأهمية المراجعة كعلم ومهنة فقد اتجهت العناية اثر ذلك إلى تدريس علي المحاسبة والمراجعة والفروع العلمية بهما في الجامعات والمعاهد.

أهمية المراجعة:

تعتبر مهنة المراجعة من المهن المهمة ، والخطيرة وصارت علما من العلوم المهمة التي تأخذ مكانتها بين العلوم الأخرى ا تقتصر خدمتها علي أصحاب رأس المال الذي يطمنون من خلال تقرير المراجع إلي إن رأس مالهم محفوظ وسليم، وأنها تحقق الأرباح بمعدلات مرضية بالمقارنة مع المؤسسات الشبيهة وأنها تدار بصورة جيدة تمتد خدماتها إلي العديد من الطوائف لتنفيذ قراراتها ورسم خططها.

تعود أهمية المراجعة إلي كونها وسيلة لغاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلي خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها والجهات التي تخدمها المراجعة عديدة منها⁽¹⁾.

1. إدارة المشروع:

حيث تعتمد إدارة المشروع علي البيانات المحاسبية المعتمدة من قبل مراجع الحسابات المحايد والمستقل في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه كما وان الملاحظات التي يوردها المراجع عن الأخطاء قد تساعد الإدارة في معرفة الخلل من الجهاز الحاسب في المنشأة والعمل علي معالجته.

2. المستثمرون:

حيث يقوم المستثمرون بالاطمئنان علي أموالهم تدار بطريقة سليمة لا تتعرض للسرقة والاختلاس وذلك من خلال قيام المراجع بمراقبة تصرفات الإدارة.

3. أصحاب المشروع:

يساعد علي التقرير الذي يقدمه المراجع للمساهمين في اتخاذ القرارات الاستشارية

الصائبة.

4. الهيئات الحكومية:

(1) نور الشام محمد حسن عبدالله، المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي في القطاع المصرفي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 1426هـ، 2005م، ص15.

حيث تعتمد أجهزة الدولة علي القوائم المالية المرفقة في إغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفروض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض العينات ، ومن أكثر الجهات الحكومية واهتمام بالحسابات المراجعة والمعتمدة من المراجعة القانونية هي الديون والضرائب⁽¹⁾ .

5. البنوك التجارية والمختصة.

6. الهيئات المهنية والعلمية.

7. الدائنون .

8. الأعلام.

9. الهيئات النقابية.

آن أهمية المراجعة قد تطورت تبعا لذلك ولم تقتصر في إبداء الرأي الفني عن صحة وعدالة القوائم المالية وإنما امتدت لتشمل خدمات مصاحبة مثل إعداد الحسابات، التقديرات الضريبية، وتقدير المخاطر، وقياس أداء التجارة ويؤكد أن أهمية المراجعة في تطور مستمر مما يحقق الرفاهية الاجتماعية في المجتمع.

تعريف المراجعة:

تعرف المراجعة علي إنها فحص للحسابات بغرض اكتشاف الأخطاء والغش، ثم إبداء الرأي في دلالة القوائم المالية، وتأتي تعريفات المراجعة علي هذا النحو تبعدها عن جوهرها والهدف النهائي منها ولعل هذا دعا الجمعية الأمريكية للمحاسبة A.A.A إلي تعريف المراجعة عام 1971م، (بأنها عملية منظمة تهتم بتجميع وتقييم الأدلة الموضوعية المتعلقة بما تم من الأحداث الاقتصادية، وتوضيح مدي التنفيذ بالنسبة للمعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلي المهتمين بها)⁽²⁾ .

وهناك تعريف آخر للمراجعة من جمعية المحاسبة الأمريكية للمراجعة (بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدي صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلي الأطراف

(1) هادية جار النبي فضل المولي، اثر التأهيل المهني للمراجعين علي عملية المراجعة، رسالة ماجستير، (غير منشورة)،

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 1430هـ، 2009م، ص 45.

(2) محمد السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، (القاهرة)، مكتبة جلاء الجديدة، د ت، ص 12.

(المعنية).

وينتضح من هذا التعريف أن المراجعة هي عملية منظمة تهدف إلي ما يلي⁽¹⁾:

1. التأكد من مدي تطابق القوائم المالية مع معايير محددة.
2. جمع وتقييم أدلة الإثبات.
3. تكوين رأي عن نتائج الفحص.
4. توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلي الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجعة وسوف نناقش فيما يلي وبشكل مؤجز كل فقرة من الفقرات الأساسية الواردة بالتعريف علي أساس إن المراجعة هي عملية مالية.

1/ المراجعة عملية منظمة:

ويعني هذا أن تخطيط المراجعة ووضع إستراتيجية لها يعتبر جزءا هاما من عملية المراجعة، وان هذه الخطة ترتبط باختيار وتقييم أدلة الإثبات لتحقيق أهداف معينة.

2/ الحصول بموضوعية أدلة الإثبات وتقييم هذه الأدلة:

فان حصول المراجع علي أدلة الإثبات وقيامه بتعميم هذه الأدلة هو الأساس في عملية المراجعة، والأدلة التي يجمعها المراجع مثل المستندات المؤيدة للصرف للمعلومات، الجرد الفعلي للأصول، والمراسلات مع العملاء.

3/ التأكيدات بشأن تصرفات اقتصادية:

تحتوي القوائم المالية علي تأكيدات بشأن العمليات المختلفة التي تحدث في منشأة وتؤثر علي مركزها المالي ونتائج أعمالها.

3/ توصيل النتائج إلي المستخدمين المعنيين:

إن الهدف النهائي لعملية المراجعة هو أعداد تقرير عن مدي صحة القوائم المالية، وهذا التقرير هو وسيلة إبلاغ نتائج المراجعة ألي الأطراف المعنية. هنالك تعريف آخر للمراجعة (هو إن المراجعة يقصد بها فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من التقارير المالية سواء إن كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في

(1) منصور حامد، مرجع سابق، ص 88.

نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر) (1).

التعريف العام للمراجعة:

وضعت جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف عام للمراجعة بأنها عملية منظمة للحصول علي الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات، ويحتوي هذا التعريف علي أفكار عديدة للتعريف الواسع للمراجعة فهي "عملية منظمة" لها غرض وتتبع المنطق، وتقوم علي قواعد لضبط العمل والمساعدة في اتخاذ القرارات أي أنها عملية منظمة ومخططة(2). وتشمل العملية الحصول علي أدلة الإثبات وتقييمها وتتكون أدلة الإثبات من كل المؤثرات التي تؤدي في النهاية إلي قرارات المراجعين وترتبط بتأكيدات عن الإجراءات والأحداث الاقتصادية.

الغرض من الحصول علي أدلة الإثبات وتقييمها هو التأكد من درجة التوافق بين التأكيدات والمعايير الموضوعية.

يعتبر تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية علما واسعا فهو يشمل المراجعة المستقلة والداخلية والحكومية وعلي الرغم من إن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (ALCPA) لم يعرف المراجعة بعد إلا أن نشرته عن معايير المراجعة رقم (1) (AUIIO) تضع وتحدد الهدف الرئيسي للمراجعة المالية كما يلي:
إن الهدف من الفحص المعتاد للقوائم المالية والذي يتم من خلال المراجعين المستقلين هو التعبير عن رأي محايد بخصوص مدى عدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية واتفاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تعريف تدقيق الحسابات (المراجعة):

أولاً: هي عملية فحص شامل للسجلات والحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب علي أجهزة الأعمال تدريبا خاصا والهدف من تدقيق الحسابات هو تدقيق

(1) عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، (الإسكندرية)، مؤسسة شباب الجامعة، 1993م، ص 4.

(2) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2004م، ص ص 27. 28

الحسابات هو تقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقيماً صحيحاً وما شابه ذلك يقوم بتدقيق الحسابات موظف من داخل الشركة أو شخص آخر من خارج الشركة بعين أو يكلف خصيصاً بالقيام بهذه المهمة والهدف الأساسي من تدقيق الحسابات ما إذا كانت الشركة تحتفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع الشركة.

ثانياً: المراجعة هي فحص ناقد بالتأكد من إن المعلومات التي تتبعها وتشرها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفني خارجي ومستقل بهدف الأداء برأي فني محايد عن مدي اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج⁽¹⁾. يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية والمعايير والإجراءات والمبادئ المتعارف عليها والجاري العمل بها.

الصرحة:

تعني التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقاً من المعرفة إلي المسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها.

السلامة والصرحة:

سيؤديان إلي الوصول إلي الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية الوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافي مركزها.

فروض المراجعة:

الفرض فكرة ذهنية معبر عنها في صورته لفظ ويعرف الفرض بأنه قاعدة تخطي بقبول عام، وتعبّر عن التطبيق العلمي، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشد السلوك إلي وضع معين وفيما يلي أهم الفروض في مجال المراجعة للقوائم المالية وهي:

1. فرض عدم التأكد.

2. فرض توافر تأهيل خاص للمراجع.

(1) WWW.SgarrawordAress.comauditt

3. فرض توافر هيكل متكامل للقابلية الداخلية.

4. فرض حياد المراجعة والالتزام بالميثاق المهني في الممارسة.

5. فرض المصداقية والتأكد المناسب في محتويات تقرير المراجع.

ويري البعض إن الفروض تمثل في أي مجال للمعونة نقطة بداية لأي تغيير منظم بغية التوصل إلي نتائج تساهم في وضع أطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، وان فروض المراجعة لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة والفروض التجريبية للمراجعة تتمثل في الآتي:

1. قابلية البيانات المالية للفحص.

2. عدم وجود تعارض بين مصلحة كل من المراجع الخارجي والإدارة.

3. خلو القوائم المالية وأي معلومات أخرى من الأخطاء غير العادية.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

5. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6. الالتزامات المهنية للمراجع.

أنواع المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلي نوعين أساسيين هما:

1. المراجعة الخارجية.

2. المراجعة الداخلية.

المراجعة الخارجية:

وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة او الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة ولقد سبق التعرض لطبيعة وتعريف مفهوم المراجعة الخارجية.

المراجعة الداخلية:

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية ومن ثم فهي تعتبر حديثة اذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية بناء علي احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة

علي المستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى واستنادا لما سبق يمكن القول بان المراجعة الداخلية تمثل احد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة، يتطلب الأمر أن يقوم المراجع الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمشروع بحيث يتولي المهام التالية⁽¹⁾:

- أ - رقابة قبل الصرف
 - ب - رقابة بعد الصرف.
 - ج - التأكد من مدي مسايرة العاملين بالمشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة.
 - د - التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية.
- ومن التعريف السابقة يمكن إعداد الجدول التالي لإبداء زاوية الخلاف بين دور المراجع الخارجي والمراجع الداخلي⁽²⁾.

جدول رقم (1/1/1)

دور المراجع الخارجي والمراجع الداخلي

المراجع الداخلي	المراجع الخارجي	الهدف
الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من النظام المحاسبي كفاءه ويقوم بإعداد بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي علي اكتشاف	1. الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق القوائم المالية.	

(1) محمد سمير الصبان، المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليه والمعايير الدولية، (الإسكندرية)،

الدار الجامعية، 2002م، ص ص 29-30.

(2) المرجع السابق، ص 31.

	2. هدف ثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به القوائم المالية.	الأخطاء والغش والانحراف عن طريق السياسات الموضوعية.
2. نوعية ما يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين بواسطة الإدارة.
3. درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارة.
4.المسئولية	مسئول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأية الفني عن القوائم المالية أليهم.	مسئول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلي المستويات الإدارية العليا.
5. نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسئوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.
6. توقيت الأداء	تم الفحص غالباً مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة علي مدار أيام السنة.

المصدر: محمد سمير الصبان، المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليه والمعايير الدولية، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2002م، ص ص 29 30.
وعلي الرغم من أوجه الخلاف بين كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي فان هنالك أوجه للشبة بينهما ومن أمثلة أوجه الشبة.

1. يسعى كل منهما لضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المشروع.
 2. يعمل كل منهما علي وجود نظام محاسبي فعال يمدنا بالمعلومات الضرورية التي تساعد علي إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة.
- ومن ناحية أخرى فان هنالك احتمالات للتعاون بينهما فقد يعتمد المراجع الخارجي إلي

حد كبير إلي ما يعده المراجع الداخلي من تقرير عن نتيجة فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك بالقيام الجرد المفاجئ لبعض عناصر الأصول مثل النقدية. ولا شك إن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها مدي خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم.

ثانيا: من حيث الإلزام:

1. المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.

2. المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية .

المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية:

لا يقصد بالمراجعة الكاملة فحص كل العمليات من خلال فترة محاسبية معينة، بمعنى مراجعة جميع القيود والعمليات في دفاتر المنشأة لان ذلك قد لا يكون ممكنا من الناحية العلمية بالنسبة للمنشآت ذات الحجم الكبير، المقصود بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع أطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، وفيها يستخدم المراجع راية الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل. ويعتبر المراجع مسئولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية في عملة. أما المراجعة الجزئية هي التي يقتصر فيها عمل المراجع علي بعض العمليات المعنية، أو بمثابة ذلك من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود علي نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور ولا يكون المراجع مسئولا، في هذا النوع من المراجعة، عن أي أضرار تنشأ ومن المستحسنان يبرم المراجع في حالات المراجعة الجزئية، اتفاق كتابي يحدد المطلوب منه القيام به، كما ينبغي عليه إن يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداة من عمل وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه الاتفاق.

المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية:

المراجعة الإلزامية هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام والقوانين (قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها) وهذا النوع من المراجعة لا بد أن يكون كاملا (مراجعة كاملة)، بمعنى عدم وجود قيود مفروضة علي عمل المراجعة من قبل المنشأة، أما المراجعة الاختيارية فهي التي تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية، بمعنى

عدم وجود ألزام قانوني يحتم القيام بها. وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو قد تكون جزئية حسب ظروف المنشأة.

المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة:

تعتبر المراجعة نهائية إذا بدأت بعد أعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية، ويتم العمل الكلي للمراجعة. في هذه الحالة يتناسب هذا النوع من المراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

أما المراجعة المستمرة فهي التي يتم فيها عملية الفحص أثناء السنة وذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية⁽¹⁾.

وتتميز المراجعة المستمرة بعده مزايا عند مقارنتها بالمراجعة النهائية نلخص فيما يلي:

1. تساعد المراجعة المستمرة علي زيادة نطاق الفحص وتفصيلاته.
2. تعمل المراجعة علي اكتشاف الأخطاء والتلاعب بطريقة سريعة مما يترتب علي انخفاض احتمالات وجودها. أن تردد المراجع أو موظفيه علي المنشأة بطريقة مستمرة أثناء الفترة المحاسبية التي يعمل علي اكتشاف أخطاء واختلاسات بعد حدوثها مباشرة أو بفترة وجيزة بدلا من تركها عام كاملا.
3. يؤدي استخدام المراجعة المستمرة إلي انجاز أعمال الحسابات أولا بأول وذلك لتمكين المراجع من القيام بعملية الفحص بعد ذلك مباشرة.
4. تساعد المراجعة المستمرة علي الانتهاء من عملية الفحص بعد انتهاء السنة المالية بفترة وجيزة مما يساعد علي العرض المبكر للحسابات الختامية.

أهداف المراجعة:

لقد مرت مهنة المراجعة بمراحل عديدة خلال الحقب التاريخية من كونها اكتشاف للتلاعب والاختلاسات مرورا باكتشاف الأخطاء الكتابية وتحديد مدي سلامة وصحة تقرير المركز المالي. من هذا أهداف المراجعة تطورت مع تطور مهنة المراجعة نفسها حيث نجد معظم الكتاب قسموا أهداف المراجعة إلي أهداف تقليدية تتمثل في اكتشاف الغش والأخطاء الفنية واكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية وأهداف متطورة وذلك

(1) محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 32.

بإبداء رأي فني محايد عن صدق وعدالة القوائم المالية وتتلخص أهداف المراجعة فيما يلي⁽¹⁾:

1. أن الهدف الأساسي من عملية المراجعة للحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد علي صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
 2. مد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، أن من واجبات مراجع الحسابات إن يبين لإدارة الشركة عن طريق التوصيات أي قصور أو خلل في نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين أداء هذا النظام.
 3. مد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات الشركة أم لا؟ وباختصار مراجعة الخطر السنوي بناء علي البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل.
- أن نشأة المراجعة جاءت نسبة لاحتياجات إدارة المنشآت الكبرى ذات النشاط الواسع والمنشآت الكبيرة ذات الفروع المنتشرة التي تبعد عن المركز الرئيسي والحاجة إلي تقديم معلومات مستمرة تفيد في تقييم الأداء حيث كانت الإدارة تعتمد في رقابتها وتوجيهها للعمليات اعتماداً كلياً ما يقدم لها من البيانات والمعلومات المحاسبية والإحصائية وغيرها من البيانات التشغيلية التي تتعلق بمستوي النشاط ككل تهدف إلي تحقيق الأهداف المرجوة. فكان الهدف من المراجعة هو متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والوقوف علي الانحرافات ورفع توصيات بهدف حمايتها من الاختلالات. بينما يري بعض كتاب المحاسبة والمراجعة إن أهداف المراجعة تتلخص في الآتي⁽²⁾:

1. متابعة تنفيذ السياسات والخطط المرسومة وتقييمها.
2. التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر.
3. رفع الكفاية عن طريق التدريب.

(1) حيدر محمد عثمان، دور المراجعة في تطوير الأداء المالي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م، ص 14.

(2) عبد الله موسى اسحاق، أسس ومعايير ومقومات نظم الرقابة الداخلية بالقطاع المصرفي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2006م، ص، ص 25.

4. التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها.

يرى أحد الباحثين إن أهداف المراجعة تتلخص في الآتي:

1. كفاية الأنظمة المالية المعمول بها.

2. تنفيذ السياسات.

3. دقة البيانات المحاسبية التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم.

4. المحافظة علي أصول المنشأة.

5. متابعة وتنفي الأداء وتقييمه.

ويرى آخر أن أهداف المراجعة هي هدفان رئيسيان⁽¹⁾:

1. لتقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها.

2. التقييم الدوري للسياسات المالية والمحاسبية وكل المسائل المتعلقة بها. والتأكد من

أنها تسير حسب الخطة الموضوعية دون انحراف.

وهناك أهداف أخرى للمراجعة نذكر منها:

- قبل عام 1900م كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب الاختلاس والأخطاء

ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.

- من 1905م - 1940م كان الهدف من المراجعة تحديد مدي سلامة المركز

المالي وصحته بالإضافة إلي اكتشاف التلاعب والأخطاء.

- 1940م - 1960م كان الهدف من المراجعة تحديد مدي سلامة وصحة قائمة

الدخل، وثم التحول نحو المراجعة الاختيارية الذي يعتمد علي متانة وقوة نظام

الرقابة الداخلية.

- 1960م وحتى الآن أضيف أهداف عديدة للمراجعة منها:

أ. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف علي ما حققته المنشأة من أهداف

ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلي الأهداف المحددة.

ب. تقويم نتائج الأعمال بالنسبة إلي ما كان مستهدفا منها.

ج. القضاء علي الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع

نواحي النشاط.

(1) إسماعيل عبدا لله موسى، محاضرات في أصول المراجعة، (الخرطوم)، د ن، ص، 6.

د. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
و. تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية المراجعة علي العميل
أو المنشأة محل المراجعة.
ومن هذا نجد إن أهداف المراجعة تطورت مع تطور مهنة المراجعة نفسها، ويمكن تقسيم
أهداف المراجعة إلي أهداف تقليدية وأهدافه متطورة نتحدث عنها بالتفصيل:
أولاً : الأهداف التقليدية:

نجد أن معظم الكتابات في مجال المراجعة أوضحت أن الهدف الأول من عملية
المراجعة وهو اكتشاف الأخطاء والتزوير ويمكن أن يوجه الإجمال، حصر الأهداف
التقليدية للمراجعة في نواحي عدة أهمها⁽¹⁾:

1. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته
وتقرير مدي الاعتماد عليها.

2. الحصول علي رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية.

3. تقليل فرص الأخطاء والتزوير عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمشروع
وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة.

ثانياً : الأهداف المتطورة:

نتيجة للتطور من الأنشطة الاقتصادية وذلك من خلال ظهور الشركات المساهمة
وظهور ظاهرة الملكية الغائبة، فقد ظهرت أهداف إضافية علي الأهداف التقليدية لعمل
المراجع، تخلصت في إبداء رأي الفني المحايد عن صدق وتعبير القوائم المالية عند
نتيجة الأعمال والمركز المالي، وذلك وفقاً للمبادئ المتعارف عليها.

من هذا أصبح لرأي المراجع الفني الذي يبديه في تقريره عن القوائم المالية، بناء علي ما
سبق يمكن توضيح أهداف المراجعة المتطورة في الآتي⁽²⁾:

1. مراجعة الخطة ومتابعة تنفيذها علي ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي
حالت دون الوصول إلي الهدف المرسوم.

(1) أمير عثمان عبد الله، اثر التقنيات الحديثة علي مهنة المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، (غير
منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م، ص 15.

(2) المرجع السابق، ص 16.

2. تحقيق أقصى إنتاجية كافية ممكنة، وذلك عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط المشروع.

3. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة ألي ما كان مستهدفا منها.

4. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاجتماعية.

وهناك أهداف أخرى تتمثل بصف عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين ويمثل الهدف الرئيسي للمراجعة الحيادية (المستقلة في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة، ولغرض تكوين الرأي يلزم تحقيق أهداف المراجعة الأساسية والتي تتلخص في تدقيق والتحقق من العناصر التالية⁽¹⁾:

أ. دقة وصحة عرض القوائم المالية.

ب. شرعية وصحة العمليات التي تمت من خلال فترة.

ج. ملكية عناصر النشاط المختلفة.

د. تقويم عناصر النشاط في القوائم والتقارير المالية.

هـ. الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.

تطورت أهداف المراجعة تبعا للتطور في بيئة الأعمال حيث كانت المراجعة في السابق مرتبطة ارتباطا وثيقا بمتطلبات إدارة المنشأة وذلك لعدم تطور المراجعة وعدم ظهور مفهوم الشخصية الاعتبارية بالنسبة للوحدة حيث كانت الإدارة والمنشأة شيء واحد فضلا من عدم الحاجة إلي التمويل من المصادر الخارجية ولذلك نجد أن أهداف المراجعة قد تطورت عبر الأزمان ويمكن استعراض هذا التطور من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (2/1/1)

التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500م	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500م - 1850م	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها

(1) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، (الإسكندرية)، د. ن.، ص 34

1850م - 1905م	اكتشاف التلاعب والاختلاس . اكتشاف الأخطاء الكتابية ..	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية.	عدم الاعتراف بها
1905م - 1933م	تحديد ومدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي . اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة اختبارية	اعتراف سطحي .
1933-1940م	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة اختبارية	بداية في الاهتمام
1940-1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، (الإسكندرية)، د.ن، ص 5.

الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين ويتمثل الهدف الأساسي للمراجع الحيادي في التعبير عن راية في القوائم المالية وذلك الرأي الذي يمثل محصلة في التعبير عن راية في القوائم المالية.

وذلك الرأي الذي يمثل محصلة الإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المراجع فأنه يجب تحقيق أهداف المراجعة الستة التالية عند مراجعة أرصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها، وهذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة كما أنها ترشد في التطبيق العلمي لمعايير المراجعة أي أنها تتطلب التحقق من العناصر التالية⁽¹⁾:

1. عرض القوائم المالية بصدق وعدالة.
2. شرعية وصحة العمليات المالية.
3. الملكية.
4. استقلال الفترة المالية.
5. التقويم.
6. الوجود.

(1) المرجع السابق، ص 52

معايير المراجعة:

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي في الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة.

المعايير الشخصية:

هذا الفرع يحتوي علي الصفات الشخصية لمدقق الحسابات، ويتكون من ثلاث معايير:

1. المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

وهذا المعيار يشمل الأتي:

1. التأهيل العلمي والدراسي .

2. التأهيل العلمي والخبرة المهنية.

3. الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني من خلال انتشار

الجدول التالية.

1. جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

2. جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين.

الخبرة العملية في مجال الممارسة العلمية لتدقيق واستمرار التعلم إنشاء الممارسة مع تلغي التدريبات الكافية والرسمية والغير رسمية.

قاعدة الاستقلال:

تتوقف علي استقلاليته وحياده في إبداء راية ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال ويجرد التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري للممارسة المهنة والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية.

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة.

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلي درجة ودقة القيام بمهامه.

معايير العمل الميداني:

هي التي تخص العمل الميداني والمعايير المعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة

وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير .

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين .

المعيار الثاني: قاعدة ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

المعيار الثالث: قاعدة كفاية ملائمة أدلة الإثبات .

المعيار الرابع: توثيق العمل

قواعد وضع التقرير:

وهو فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير ونجد فيه المعايير

التالية:

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية .

المعيار الثالث: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية .

أوراق وعلامات ومذكرات المراجعة:

ينص دليل المراجعة الدولي الثالث والمبادئ الأساسية المتحكمة (بالمراجعة)

الفقرة "أ" علي ما يلي:

علي المراجع إن يوثق الأمور التي تكون مهمة في أثبات البنية علي إن المراجعة قد

أجريت وفقا للمبادئ المحاسبية الأساسية .

والغرض من هذا الدليل هو التوسع في المبدأ الأساسي كور أعلاه لإغراض هذا الدليل

يشير التوثيق إلي أوراق العمل التي يجهزها المراجع أو يحصل عليها أو يحتفظ بها فيما

يتعلق بقيامة بالمراجعة⁽¹⁾ .

وأوراق عمل المراجعة يحتفظ بها المراجع ويرجع إليها عندما يدير كتابة المراجعة

وتعتبر أوراق عمل المراجعة المورد الأساسي للمعلومات الضرورية لعملية إبداء الرأي

وهي من ملك المراجع ولا يحق للمنشأة مطالبة المراجع بها .

علامات المراجعة:

يجب إن يقوم المراجع بوضع علامات متعارف عليها بينة وبين موظفيه حتى يسهل

ذلك من عملية المراجعة وتشمل علامات المراجعة رموز بأشكال معينة وبألوان خاصة

(1) معتر ميرغني سيد أحمد، اثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة علي جودة تقرير المراجع الخارجي إتمام المعلومات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م، ص62.

متفق عليها بين المراجع ومساعديه⁽¹⁾.

(وفيما يلي أمثلة لبعض العملات أو الرموز الممكن استخدامها):

> للدلالة علي مطابقة العملية مع المستند المؤيد لها.

√ للدلالة علي تدقيق ترحيل المبلغ من دفتر اليومية.

x للدلالة علي تدقيق المجموع حسابيا.

م للدلالة علي النقل من صفحة لآخري.

ر للدلالة علي صحة رصيد الحسابات.

للدلالة علي المراجعة المستندية.

ك للدلالة علي وجود كشف تحليلي.

ح للدلالة علي قيود التسوية.

O للدلالة علي إلغاء رقم أو شطبه.

S للدلالة علي انتهاء تدقيق الخطوة.

المبحث الثاني

مفهوم وأهداف وخصائص المراجعة الخارجية

مقدمة:

بالنظر إلي تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة يتضح بدأت في صورة فردية للقيام ببعض العمليات مثل تسجيل الإجراءات والإمساك بالدفاتر، ثم توسعت المهنة عبر الحقب والعصور حتى أصبحت مهنة ذات دلالة وأهداف تتطور بتطور أهداف الأفراد والمجتمعات.

ومن الملاحظ إن تطور وأهداف المراجعة قدر سار بخطي حثيه حيث لم يوجد الدافع القوي الذي يدفع الأفراد والمؤسسات للاهتمام بعملية المراجعة إلا بعد ظهور الثورة

(1) المرجع السابق، ص 63.

الصناعية.

ومع تطور الأحداث من بدايات القرن العشرين ازداد الاهتمام بإصدار التشريعات والقوانين التي تنظم مهنة المراجعة الخارجية وذلك لمواكبة التطور الاقتصادي ونمو الدخل القومي، ولانعدام الخبرة الرقابية لدى المساهمين أو عملائهم في مجلس الإدارة، فقد ظهرت الحاجة للمحاسبين والمراجعين ليقوموا بالدور الرقابي الذي من خلاله يمكنهم أن يعبروا عن رأيهم الفني بخصوص التقارير والقوائم المالية المنشورة للسادة المساهمين.

نري أن عملية المراجعة الخارجية أصبحت مهنة ثبتت عن الطرق واستوي عودها واشتملت علي معظم مقومات العمل المهني المتطور وأصبحت لها أهميتها في المجالين الاقتصادي والمالي، وصار المراجعون الخارجيين وهم يبذلون العناية المهنية الواجبة في عمليات الفحص والمراجعة صاروا من أهم عوامل النهضة الاقتصادية والمالية في العديد من البلدان⁽¹⁾.

وفي إطار التعريف بمهنة المراجعة الخارجية لابد من استصحاب عناصر تعريفية أخرى إلي جانب المفهوم والأهداف والأهمية وتتمثل هذه العناصر في الطوائف المستفيدة من خدمات المراجعة الخارجية باعتبار أن احتياجات هذه الطوائف هي التي تسببت في وجود ما يعرف بالمراجعة الخارجية.

مفهوم المراجعة الخارجية:

تمثل التقارير والقوائم المالية المنشورة مجموعة من المزايم التي تزعمها إدارة المنشأة وتقدمها للمتهمين بشئونها مستثمرين ومقرضين وجهات رقابية حتى يستثني للطوائف المستفيدة من هذه التقارير الاعتماد عليها، لابد من وجود طرف ثالث مستقل يقوم بالتحقق من صحة المزايم والادعاءات.

وعلي ضوء ذلك يمكن تعريف المراجعة (بأنها عملية منظمة بتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء راية الفني المحايد عن مدي تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة

(1) ياسر صلاح دفع الله أحمد، دور المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 1426هـ، 2005م، ص ص 15، 16.

معقولة في ضوء المعايير المحددة).

أما المراجعة بمدلولها اللفظي فيقصد بها فحص البيانات والأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها. غير أن للمراجعة معني مهني اصطلاح عالية الكتاب والمحاسبون، فيقصد بها الفحص أالانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأى فني محايد عن مدي صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدي دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة⁽¹⁾.

المراجعة النشأة الخارجية والتطور:

بالنظر لتاريخ وتطور مهنة المراجعة الخارجية في الكثير من دول العالم نجد أنها تطورت إلي مفهومها الحديث عند نشوء فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة أصحاب منشآت الأعمال إلي رأى مهني محايد يبين كفاءة إدارة المنشأة في استغلال الموارد المتاحة لتحقيق أعظم الأرباح الممكنة عن طريق ضبط المصروفات واتباع طرق تحسين الإيرادات.

حيث يصف المفهوم الحديث للمراجعة الخارجية بأنها (عملية منظمة وموضوعية للحصول علي أدلة الإثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك لتحقيق درجة التطابق بين الحقائق والمعايير).

نجد أن المراجعة الخارجية قد تطورت ومرت بعدة مراحل، ففي العصور القديمة والوسطي كانت عملية المراجعة عبارة عن عملية استماع لما تم تسجيله من قيود، وذلك للتحقق من صحة هذه القيود.

وفي ظل الظروف القائمة في عصر النهضة لم تظهر الحاجة الملحة للمراجعة الخارجية حيث كان مديرو الأعمال يقدمون التقارير لأصحاب الأعمال مباشرة فالحاجة كانت أكثر لنظام رقابة داخلية للتأكد من صحة تسجيل القيود والعمليات الأمر الذي يمكن التحقق منه عن طريق أصحاب المشروع.

(1) عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، سنة 2009م، 23.

التطور التاريخي للمراجعة الخارجية:

أن أول تنظيم لمهنة المحاسبة والمراجعة كان في جمهورية مصر العربية كان في عام 1951م حيث صدر القانون رقم 133 لسنة 1951م موضحا الشروط الخاصة بهذه المهنة. ثم صدر القانون رقم 26 لسنة 1954م الخاص بتنظيم الشركات المساهمة. في سنة 1955م أنشئت نقابة المحاسبين والمراجعين في عام 1960م تم العمل بالخطوة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ثم صدرت القوانين الاشتراكية سنة 1961م واتسع نشاط قطاع الأعمال في الدولة التي وجهت قدرا كبيرا ومتزايدا من مواردها لتنفيذ الأعمال والمشروعات اللازمة.

التطور التاريخي لمهنة المحاسبة والمراجعة كان كالاتي⁽¹⁾:

1. تقدم الصناعة أدي إلي ظهور الشركات المساهمة وبالتالي تجميع مدخرات عدد كبير من الأفراد
2. ظهرت حركة التنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة لترقية المستوى العلمي والفني.
3. أمتت الدولة المشروعات فظهر القانون 67 لسنة 1961م ونظم أحكام الرقابة.

تعريف المراجعة الخارجية الحديثة:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، مع أصحاب المصلحة في المشروع⁽²⁾.

وبالنظر لهذا التعريف يمكننا أن نلاحظ أهم سمات المراجعة الخارجية وتشمل هذه السمات أن المراجعة الخارجية عملية منظمة، وان تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة وان مجال المراجعة هو مزاعم العميل، كما تظهرها القوائم المالية وأخيرا يجب أن تنتهي المراجعة بتوصيل نتائجها ألي أصحاب المصلحة في المشروع.

المراجعة الخارجية الحديثة عملية منظمة:

تتسم المراجعة الخارجية الحديثة بأنها عملية منظمة، لأنها تتم من خلال عدة

(1) أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، (القاهرة)، دار الكتب للنشر والتوزيع، 1993م، ص 10

(2) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 14.

مراحل متتابعة تتابعا منطقيا.

وتحتوي كل مرحلة علي مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا، ولكن مع قدر من المرونة في هذا التتابع.

وتتكون عملية المراجعة من أربعة مراحل رئيسية وهي مرحلة قبول التكاليف، مرحلة تخطيط أعمال المراجع، مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة، ومرحلة بلورة النتائج وأعداد وعرض التقرير.

أهمية المراجعة الخارجية:

تكتسب المراجعة أهميتها في إبداء الرأي حول صحة أو عدم صحة، القوائم المالية، ولا شك أن التطور الكبير في الاستثمارات العالمية وظهور شركات المساهمة الكبرى واتجاه الشركات نحو الاندماج، ولا شك أن هذه المتغيرات قد زادت أهمية المراجعة باعتبار أنها علما من العلوم الهامة لا تقتصر خدماتها علي أصحاب المال لتطمئنهم من خلال تقرير المراجع الخارجي إلي أن يمارس مالههم محفوظا سليما، وان المنشأة تحقق أرباح بمعدلات مرضية وتدار بصورة جيدة بل تمتد خدمات تقرير المراجع الخارجي إلي العديد من الطوائف يساعدهم علي ترشيد قراراتهم الاستثمارية والطوائف المستفيدة من خدمات المراجعة تتباين في تطلعاتها وأمالها⁽¹⁾.

لا شك إن المراجع إذا قام بواجبه أي دون إهمال أو تقصير في جميع مراحل عملية المراجعة وبذل جهده في أداء واجباته طبقا لمستويات الأداء المهني المتعارف عليها وبذلك فان المراجعة بهذا المضمون تحقق المزايا التالية⁽²⁾:

1. ثقة كافة المتعاملين مع المشروع عن صدق وسلامة البيانات المحاسبية.
2. الدعم علي تطوير نظام المراقبة الداخلية للمشروع.
3. يمكن لجهات جباية الضرائب أن تثق في البيانات المحاسبية وتعتمد عليها في ربط الضرائب بدلا من أسلوب التقرير الجزافي.
4. تنتج عملية المراجعة السليمة تباين مدي سلامة النظام المحاسبي من ثبات تطبيق القواعد المحاسبية من فترة إلي أخرى.

(1) المرجع السابق، ص 25.

(2) طارق عبد العظيم أحمد، مدخل مبادئ في أسس مراجعة الأصول العلمية والعملية، (القاهرة)، د ن، 1998م، ص 26 .

5. ثقة المساهمين والدائنين والمستثمرين في البيانات المقدمة يؤدي إلي ارتفاع الأسهم وزيادة عدد طالبي الاكتتاب والمستثمرين.

6. الاعتماد علي هذه البيانات لتبيان المركز المالي للمشروع للحصول علي القروض من البنوك إذا ما دعت الحاجة إلي ذلك.

أهداف المراجعة الخارجية:

يتمثل الهدف من قيام المراجع المحايد بمراجعة القوائم المالية في إبداء الرأي عن مدى عدالة كل من المركز المالي، نتائج التشغيل والتدفقات النقدية واتفق القوائم مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية. والي جانب الهدف الرئيسي ظهرت أهداف أخرى فرضتها ظروف التطور والنهضة علي مر الأزمان حيث يمكن تقسيم هذه الأهداف إلي⁽¹⁾:

1. أهداف تقليدية.

2. أهداف متطورة.

الأهداف التقليدية:

1. اكتشاف الغش.

2. اكتشاف الأخطاء الفنية.

3. اكتشاف الأخطاء في مبادئ المحاسبة.

4. تقليل فحص الأخطاء والتزوير بسبب وجود مراجع سيقوم بمراجعة هذه الحسابات مما يؤدي

حزر العاملين في الحسابات.

الأهداف المتطورة:

1. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف ع-لي ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلي الهدف المرسوم.

2. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلي ما كان مستهدفا منها.

3. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي

(1) الفين انيز، المراجعة مدخل متكامل، الرياض، دار المريخ، 2005م، ص 195.

النشاط في المشروع.

4. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

أهداف المراجعة الخارجية الحديثة:

تستهدف المراجعة الخارجية الحديثة في المقام الأول أن يبدي مراقب الحسابات رأياً فنياً محايداً بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق في كل الأمور الجوهرية، عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وتدفعاته النقدية والتغير في حقوق الملاك. ويتحقق هذا الهدف بتحديد مراقب الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وعرضت، في كل جوانبها الهامة، وفق إطار محدد لأعداد التقارير المالية، وهو ما عرفناه بمعايير قياس الصدق. ويساعد الرأي الفني لمراقب الحسابات علي تحقيق أهداف فرعية للمراجعة الخارجية أهمها ما يلي⁽¹⁾:

- أ- زيادة أو تدعيم مدي صدق القوائم المالية عن طريق تقديم مستوى مرتفع وان كان غير مطلق من التأكيد المهني الايجابي بشأن إمكانية الاعتماد علي هذه القوائم المالية، أن نظم المحاسبة والرقابة دائماً يشوبها بعض أوجه قصور لان معظم الأدلة المتاحة له هي أدلة مقنعة أو استمالة أكثر من كونها أدلة قاطعة.
- ب- مساعدة الطرف الثالث خاصة المساهمين كأصيل في مراقبة الأداء المالي والاقتصادي للإدارة كوكيل عنهم في إدارة المشروع، وتحقيق الأهداف الموكولة لهم.

دور المراجعة الخارجية:

يلخص بيان مفاهيم المحاسبة رقم (1) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB، الغرض الاجتماعي للمراجعة بواسطة مراجع مستقل حيث تسير إلي إن فاعلية الأفراد والمشروعات والأسواق، والحكومة في تخصيص الموارد النادرة علي الاستعمالات البديلة تزيد إذا كانت متخذو القرارات الاقتصادية لديهم معلومات تعكس قدرة وأداء المشروعات التجارية لمعاونتهم في تقييم البدائل المختلفة، والعائد المتوقع والتكاليف والمخاطر، والمراجع الخارجي المستقل يقوم عادة بفحص القوائم المالية التي

⁽¹⁾ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص ص 29. 30

روجعت بواسطة مراجع خارجي هي الوسيلة المقبولة في الوقت الحاضر والتي تقدم بها الشركات المساهمة تقاريرها إلى المساهمين والبنوك والدائنين والحكومة⁽¹⁾.

مجال المراجعة الخارجية الحديثة:

يشير مجال المراجعة الخارجية الحديثة إلى القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، والتي يكلف مراقب الحسابات بمراجعتها وإبداء الرأي الفني عليها. ويشمل مصطلح القوائم المالية كل من قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية، والسياسات المحاسبية المتبعة والإيضاحات المتممة لتلك القوائم، بالإضافة إلى أية قوائم أخرى أو بيانات تفسيرية تعتبر مكملة للقوائم المالية⁽²⁾.

يشير نطاق المراجعة إلى إجراءات المراجعة التي تبدو ضرورية أو لازمة في ضوء الظروف المحيطة يسعى مراقب الحسابات لتحقيق أهداف المراجعة. ومن المتفق على مهنية أن مدي وطبيعة وتوقيت الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة هي أمور يحددها مراقب الحسابات ولتحديدها فأنه يتخذ القرار المناسب في ضوء كل من متطلبات معايير المراجعة ومتطلبات المنظمات المهنية، والقوانين واللوائح السارية شروط تكليفه بالمراجعة وأخيرا متطلبات إعداد تقريره عن مراجعة القوائم المالية.

المراجعة الخارجية عملية هادفة:

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات في المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة الإرباح المحتجزة، فالقوائم المالية تعتبر مسئولية الإدارة، حيث يتم إعدادها بواسطة محاسب الوحدة الاقتصادية تحت إشراف أدارتها ويتم تقديمها إلى مستخدميها من الأطراف الخارجية ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية.

ومن الخصائص المميزة لهذه الأطراف محدودية السلطة فيما يتعلق بحصولهم على احتياجاتهم من المعلومات الخاصة بنشاط الوحدة الاقتصادية.

(1) منصور حامد محمود، مرجع سابق، ص 109

(2) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص ص 17 . 18

ونظرا لان القوائم المالية التي تقدمها إدارة الوحدة الاقتصادية سوف تستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أداءها⁽¹⁾.

ونظرا لان مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمون يحتاجون للمراجع الخارجي بوصفة خبيراً مختصاً ومؤهلاً مهنياً ومحاييداً لإبداء راية في مدي صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

المراجع الخارجي لا بد من إبداء راية عن صدق القوائم المالية ويعتمد علي التحقق من مدي التزام الإدارة بصفة عامة عن معدي التقارير بصفة خاصة بالمعايير التي تحكم سلوكهم.

معايير المراجعة الخارجية:

يمكن تعريف المعيار في المراجعة بأنه قاعدة عامة ترشد المراجع في سلوكه المهني حتى يمكنه من انجاز عملية المراجعة بالجودة الملائمة. وتتصف معايير المراجعة بالعمومية نظرا لصعوبة أعدادها بالصورة التفصيلية التي تؤدي إلي تخفيض الحكم الشخصي للمراجع إلي حدة الأدنى⁽²⁾.

فالمعايير تعتبر أداءه اتصال لان مجرد وجودها يوفر لمستخدميها من المراجعين الخارجيين معلومات كيفية الممارسة ومتطلباتها وهو ما يولد لديهم نوعا من الثقة في جودة عملية المراجعة.

أما دور المعايير كوسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع فينبع من إمكانية استخدامها كإطار لبعض المسئوليات التي يتحملها المراجع في سبيل انجازه لعملية المراجعة.

معايير المراجعة المتعارف عليها:

تمثل المعايير قواعد عامة مرشدة للسلوك، وهي تأخذ أشكالا متعددة مثل القوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والمعدلات والموازنات والمتطلبات التي تحدده بعض الهيئات المهنية. ويعتبر استخدام المعايير أمرا هاما لجميع مجالات النشاط والمهن المختلفة. وذلك نظرا للدور الذي يمكن أن تلعبه كأداة اتصال بما توفره من معلومات لمستخدميها، وكأداة لتقييم الأداء بما تنطوي عليه من تحديد للمستويات.

(1) المرجع السابق، ص 8

(2) الفين انيز، مرجع سابق، ص 23.

والمراجعة كغيرها من المجالات النشاط والمهن الأخرى تحتاج إلي وجود أطار من المعايير التي توفر الإرشادات اللازمة لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة. وهو ينعكس بدورة علي الارتفاع بمستوي جوده عملية المراجعة. ولذلك يهدف إلي عرض وتوضيح معايير المراجعة المتعارف عليها⁽¹⁾.

جدول رقم (1/2/1)

معايير المراجعة المتعارف عليها

المعايير	التأهيل العلمي والكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص، أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع
	استقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع (أو المراجعون). علي الاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر.
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإيجاد الفحص وأعداد التقرير.
معايير الفحص الميداني	تخطيط العمل والأشراف علي المساعدين.	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الأشراف الملائم علي المساعدين في حالة وجودهم.
	تقييم . مدي . أمكانية الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية.	يجب ان تجري دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدي الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.
	توفير الأدلة الكافية والملائمة	يجب الحصول علي أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.
معايير التقرير	توافق و عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	يجب إن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفق لمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
	الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة في الفترة الحالية هي ذات

(1) المرجع السابق، ص 27.

المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.		
ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك.	ملائمة الإفصاح في القوائم المالية	
تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وعندما لا يمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها أسم المراجع بقوائم مالية، ويجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد - ودرجة المسؤولية التي يتحملها.	وحدة الرأي	

المصدر: الفين انيز، المراجعة مدخل متكامل، (الرياض)، دار المريخ، 2005م، ص 195.

افتراضات المراجعة الخارجية:

يعتبر الافتراض بمثابة شرط أو ظرف يتم وضعة حتى يمكن تسهيل وتبسيط التحليل في مجال معين، وحتى يمكن - من الناحية النظرية - قبول النتائج المترتبة علي هذا التحليل. وفي مجال البحث العلمي لا تحتاج الافتراضات إلي أثبات أو برهان. وفي مجال المراجعة يجب، أن تتوفر مجموعة من الافتراضات لكي تكون المراجعة مقبولة وممكنة وتشمل الافتراضات المراجعة ما يلي⁽¹⁾:

1. يفترض إمكانية التحقق، بصورة أو بأخرى، من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، و ألا يكون هنالك معني لوجود المراجعة.
2. يفترض التزام المراجع الخارجي عند انجازه لعملية المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تحددها المهنة ، ويفترض أيضا التزامه بما تفرضه التشريعات والقواعد المهنية المعمول بها.
3. يفترض التزام المراجع الخارجي عند إيداء الرأي في مدي صدق وسلامة القوائم المالية بما ينطوي علي الإطار النظري للمحاسبة المالية من مبادئ ومفاهيم وخصائص للمعلومات باعتبارها المعايير الملائمة للحكم علي جودة أعداد

(1) المرجع السابق، ص 26.

القوائم المالية.

4. يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع من ناحية وإدارة الوحدة الاقتصادية من ناحية أخرى وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد علي انجاز عملية المراجعة بسرعة وبسهولة.
5. يفترض معرفة كل من الإدارة والمراجع الخارجي لحدود العلاقة بينهما وهو ما يضمن عدم

تدخل أي منهما في عمل آخر، ويتضمن أيضا عدم خضوع المراجع الخارجي لأي ضغط من قبل الإدارة يفقده استقلاله.

الطوائف المستفيدة من خدمات المراجع الخارجي:

1- أصحاب المشروع:

صاحب ظهور شركات المساهمة ظهور الاهتمام بعمل المراجع الخارجي لعدم إمكانية إدارة المساهمين لمشروعهم إدارة مباشرة، وقد استدعي ذلك إلي انتخابهم مجلس إدارة مهمته رسم السياسات والإشراف علي تنفيذها وتقييم تقرير دوري عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي، وما تم تحقيقه من أهداف وسباب التعثر أن كان موجودا.

2- المقرضون:

تعتمد الكثير من المؤسسات علي القروض للدخول في استثمارات جديدة، وبالتالي زيادة الربحية، كما أن البنوك والشركات المقرضة تسعى لتحصيل أرباح عن طريق هذه القروض بيد أن الأمر تشوبه كثير من المخاطر وعدم التأكد لإمكانية تحول فرص الربحية إلي خسائر كبيرة نسبة لضياع الأموال بنسبة لإفلاس المؤسسات أو عدم قدرتها علي الوفاء بالديون، ويعتبر تقرير المراجع الخارجي عن القوائم المالية المنشورة الأمل المترجي للطوائف المقرضة التي تستطيع أن تبني قرارها بإقراض المنشأة أو عدم إقراضها بناء علي هذا التقرير⁽¹⁾.

3- الموردون:

هم في الغالب فئة التي تمد المشروع بالمواد الخام والسلع أو تقديم خدمات معينة سواء كانت نقدا أو بالأجل فكلما كانت المنشأة محققة للأرباح كلما اطمأن هؤلاء

(1) المرجع السابق، ص ص 26، 27.

للاستمرار في التعامل.

4- الباحثون:

مثل تقرير المراجع الخارجي هدف بحث وتنقيب علي مر الأزمان، وذلك لارتباطه بالعديد من النشاطات المستوجبة لأجراء البحوث لتتوير مستخدمي التقارير المالية بحقوقهم، وما يجب أن يقدمه المراجع الخارجي مع تحديد واجباته ومسؤولياته تجاه الطوائف المستخدمة لتقريره.

5- الصحف والمجلات:

يتم نشر التقارير والقوائم المالية بالصحف والمجلات الدورية، كما يتم انتقاد هذه التقارير والقوائم بنفس الصحف الشيء الذي يزيل الغموض عن الكثير من الأمور المتعلقة بهذه التقارير والقوائم المالية المنشورة. الأسباب التي تدعو للقيام بعملية المراجعة:

مما لاشك أن المراجعة لن توجد ما لم توجد في المجتمع طلب علي خدماتها وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بيانا للمفاهيم الأساسية للمراجعة حددت فيه أربعة حالات تخلق طلبا علي خدمات المراجعة⁽¹⁾.

1- تعارض المصالح:

عندما يصدر مستخدم المعلومات أن هنالك تعارضا محتملا في المصالح بينة وبين معد المعلومات في مصدرها فأنه سوف يكون مهتما حول إمكانية التغيير في المعلومات التي يستلمها سواء كان هذا التحيز مقصودا أو غير مقصود⁽²⁾.

2- النتائج:

توجه عمليات الاتصال بين المراجع والمستثمرين لتقديم هؤلاء المستخدمين في اتخاذ القرارات وحينما يكن لهذه القرارات نتائج جوهرية بالنسبة لمستخدمي المعلومات، فإن التحيز والتضليل وعدم الاكتمال في هذه المعلومات سوف يؤدي ألي قرارات خاطئة.

3- التعقيدات:

(1) عبد القيوم عيسي عثمان محمد، جودة المراجعة بين مسؤولية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م، ص ص 109 110.

(2) المرجع السابق، ص 110

أذا كانت عملية أعداد هذه المعلومات علي درجة كبيرة من التعقيد، فسوف يجد المستخدم المعلومات بصعوبة متزايدة وربما استحالة في إشباع ذاته بالمستوي المرضي من جودة المعلومات التي يحصل عليها.

4- البعد:

أذا افترضت أن لمستخدم المعلومات المحاسبية قدرة التوصل إلي خلاصة عن جودة المعلومات التي يحصل من خلال جهوده الذاتية المباشرة فان هنالك أسباب عديدة تحول بين المستخدم والعمليات والأحداث ومعد المعلومات وهو ما يطلق عليه بالبعد.

موقف المراجع الخارجي من الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة جدا بالنسبة للمراجع الخارجي إذا أنها ترتبط ارتباطا شديدا بإجراءات المراجعة وبأهدافها. ومن ثم فان علي المراجع الخارجي أن يقوم بفحص النظام كما هو معد وان يتابع إجراءات تنفيذه ثم يعرض تقييمه لكل ذلك بالتفصيل كما يلي⁽¹⁾:

أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية مؤشرا هاما علي سلامة وصحة البيانات التي يعتمد عليها المراجع في أعداد برنامج المراجعة إذا أنه كلما كان النظام دقيقا كلما صغر حجم العينة التي يجري اختباراته للتأكد من دقة وسلامة الإجراءات والعمليات المالية. فعند إبداء المراجع راية عن مدي عدالة القوائم المالية فأنه يعتمد علي ما يلي:

1. مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية التي قد تحدث في العمليات المالية.

2. اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة التي يجربها لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم

المالية وكلما كان نظام الرقابة الداخلية دقيق كلما قل حجم هذه الاختبارات

والعكس.

اختصاصات المحاسب والمراجع:

أولا: تحت التمرين:

(1) المرجع السابق، ص 118.

للمحاسب والمراجع تحت التمرين اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفة ما عدا لشركات المساهمة وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الذين لا يزيد رأس مال الواحد منهم عشرة آلاف جنية أو لأتزيد أرباحه السنوية علي ألف جنية وفقا لأخر ميزانية اعتمدها أو ربط أقرته مصلحة الضرائب. وكذلك اعتماد وحسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة علي الإيراد إذا كان أيراد الواحد منهم لا يتجاوز عشرة ألف جنية وفقا لأخر أقرار تم ربط الضريبة عليه⁽¹⁾. وليس للمحاسب أو المراجع تحت التمرين أن يفتح مكتبا باسمه الخاص ولا يجوز له إن يياشر باسمه عملا من الأعمال الخارجة عن اختصاصه.

ثانيا: المحاسب والمراجع:

للمحاسب والمراجع حق اعتماد ميزانيات وحسابات الشركة جميعها وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية أو الصناعية أو الضريبة العامة علي الإيراد إطلاقا.

تنص المادة 27 علي: "لا يجوز لمن قيد أسمة في السجل والمراجعين الاشتغال بمهنة أخري أو القيام بأي عمل تجاري الأبعد الحصول علي ترخيص بذلك من لجنة القيد". ولا يجوز أن يحاول الحصول علي عمل من أعمال مهنته عليه بطريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخلا بكرامة المهنة ويخطر عليه أن يكون شريكا بأية صورة لأحد الأ جانب موظف لدية.

مسئولية المراجع الخارجي:

منذ الستينيات من القرن الماضي تزايدت القضايا المرفوعة ضد مزاولي مهنة المراجعة الخارجية، فبالرغم من أن تعين المراجع الخارجي تم بمعرفة العميل إلا أن المراجع الخارجي يجد نفسه مسئولا أمام العميل وأمام الفئات الأخرى المستخدمة للتقارير والقوائم المالية المصدقة من قبله.

أن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسئولا من الناحية القانونية تجاه المنشأة التي يراجع حساباتها أو بحكم العلاقة بين المراجع وعملية العقد المبرم بينهما.

ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد (مسئولية عقدية) وبصفة خاصة فيما

(1) عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2000م، ص 67.

يتعلق بالإهمال في تنفيذ شروطه ولعمل ذلك علي توضيح طبيعة العملية ويحدد له الحدود التي سيعمل بها⁽¹⁾.

ويعتبر مصطلح (بذل العناية المهنية الواجبة) المدخل الرئيسي لتحديد مسؤولية المراجع الخارجي عن التقارير والقوائم المالية المنشورة، ولعل تطور مفاهيم وأهداف مهنة المراجعة كان له القدر المعلي في تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي بالتضافر مع عدة عوامل نذكر منها الآتي:

1. التعقيدات التي صاحبت عمليات الفحص والاختبار في مجال المراجعة والنتيجة عن كبر حجم المشروعات واستخدام الحسابات الالكترونية واهتمام أصحاب المشروع بمتابعة استثماراتهم.

2. القناعة التامة التي لازمت مستخدمى التقارير والقوائم المالية المنشورة بأهمية الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي.

3. اهتمام القائمين علي أسواق المال باستحداث طرق لحماية مصالح المستثمرين.

4. رغبة المراجعين الخارجيين في البقاء بعيدا عن المحكمة والقضايا حفاظا علي سمعتهم وأموالهم التي يمكن أن تهدر في أحكام التعويضات الضخمة.

5. تزايد فشل المشروعات نتيجة للغش الإدارات.

6. رغبة مزاولي المهنة في الاستسلام والإذعان لضغوط الإدارة لضمان استمرارهم كمراجعين.

7. الشعور المتزايد من جانب أسواق الأوراق المالية (البورصات) بضرورة حماية المستثمرين.

من الميسور تقسيم المراجع إلي مسؤولية قانونية، وأخرى تفصيلية، وثالثة جنائية، ورابعة تأديبية ونعرض لكل منها علي الوجه التالي:

1- المسؤولية المدنية (القانونية):

وهي التي تشمل المسؤولية العقدية التي توضح رابطة المراجع بعملة في حدود عقد بينة وبين موكله وتظهر هذه المسؤولية في حالة إهمال المراجع واجباته فنجد ان المراجع مسئولا أمام مجموعة من المساهمين في حالة مراجعته لحسابات الشركة

(1) المرجع السابق، ص ص 59 60.

المساهمة فإذا وقع خطأ منة قبلهم أدي هذا الخطاء ألي ألحاق ضرر بهم فهنا تبرر مسئولية المراجع القانونية.

2 - المسئولية التقصيرية :

وهي مسئولية المراجع تجاه الغير بخلاف موكله (كالمساهمين ممثلاً)ومن أمثلة هذه المسئولية المراجع عن أعمال مساعديه وهذه المسئولية تستند ألي قواعد المسئولية الموجودة في أحكام المادة 174 من القانون المدني التي تحدد هذه المسئولية في وجود علاقة تبعية بين المراجع ومساعديه.

المسئولية الجنائية:

تظهر هذه المسئولية إذا قام المراجع بأعمال تؤدي ألي الضرر بالمجتمع ومن هذه الجرائم ذات المسئولية الجنائية.

1. يعتمد المراجع علي أثبات بيانات كاذبة تؤدي ألي تضليل جمهور المكتتبين في حسابات قوائم الشركة مما يعرضه للعقوبات الجنائية.
2. وضع تقرير كاذب عن المنشأة التي يراجع حساباتها مما يؤدي ألي تضليل المساهمين والأضرار بأموال المنشأة.
3. مساعدة الشركة علي التهرب من الضرائب بالقليل من رقم الربح.

المسئولية التأديبية:

كما في الحال أخلال المراجع بشرف المهنة مما يؤدي ألي أحواله ألي لجنة تحقيق وعادة ما تكون الجزاءات متدرجة علي النحو التالي:

- أ- الإنذار .
 - ب- التوبيخ.
 - ج- شطب أسمة من نقابة المحاسبين والمراجعين.
- ونجد أن الأمور المخلة لشرف المهنة ما يلي:
- أ- أن لا يشير المراجع في تقريره علي أنه محاسب قانوني.
 - ب- أن لا يسمح لعضو آخر باستخدام أسمة في مطبوعاته
 - ج- أن يعمل علي تحديد أتعابه بشكل يؤثر علي تحديد أتعاب زملائهم.
 - د- أن يقوم أعضو بأعمال تتعارض مع موضعه كمراجع قانوني.

- هـ - أن يعرض المراجع خدماته بل أن يجب أن يقدمها فقط لمن يطلبها.
و - أن يضع المراجع أسمة علي تقرير خاص بقوائم مالية يقوم هو بمراجعتها.

تعريف وتعين المراجع الخارجي:

يقم علي عملية المراجعة أشخاص أو موسوسات مهنية مستقلة أفراد او جماعات بهدف مراجعة المعلومات والتقارير المالي وإبداء الفني المحايد عن عدالة وصحة تلك التقارير المالية ويجب أن تأخذ هذه الجهات أو بعض الأفراد بعض الشروط العلمية والعملية حتى تمكنهم من مزولة مهنة المراجعة. ويطلق علي الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق وتقديم تقرير يبدي فيه راية حول القوائم المالية للمشروع لفظ Auditor ومن التسميات المرادفة أيضا للفظ، مراجع خاص للحسابات مراجع قانوني.

ولقد عرفت المادة 3 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م المراجع بأنه (كل شخص يحمل مؤهلا في العلوم المحاسبية من أي جامعة معترف أو معهد عالي معترف بهما أو حاصل علي دراسات عليا في مجال المحاسبة أو المراجعة أو المراجعة أو حاصل علي الزمالة أو العضوية من الجمعيات العلمية بها لدي المجلس وتم تسجيله بموجب أحكام قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م. ولقد حددت المادة 21 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م مؤهلات الأشخاص الذين يمكن تقيدهم في السجل كمراجعين علي النحو التالي⁽¹⁾:

1. أن يكون سوداني الجنسية.
2. أن يستوفي الشروط المقررة للتسجيل.
3. لم يصدر بشطبه نهائيا من السجل.
4. استوفي المؤهلات والشروط اللازمة للقيده في السجل.

تعين المراجع:

يتم تعين المراجع من قبل اعلي هيئة بالمنشأة أو المالكون ويكون التعين عادة لمدة سنة ولا يجرد تعين المراجع تلقائيا بل لايد من صدور قرار جديد من الجمعية

(1) خالد الأمين عبد الرحمن محمد، مدي تأثير استمرارية المراجع الخارجي مع عملية علي استقلالية وحياده، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة غير منشور، 1428هـ . 2007م، ص 21.

- العمومية سنويا بإعادة تعيين المراجع السابق أو تعيين مراجع حسب الأحوال⁽¹⁾.
- يتضح للباحث أنه نظرا للتطور في بيئة وشكل المنشآت المالي والقانوني والتنظيمي، فقد لا تنطبق هذه القاعدة علي جميع المنشآت أو علي بعض الأنواع من عمليات الفحص والمراجعة، لذلك اختلفت التشريعات القانونية التي تحدد الجهة التي لها سلطة وتعين المراجع من دولة ألي أخرى وذلك حفاظا علي استقلالية وحياد المراجع من التأثير علي، ونص قانون الشركات الانجليزي لسنة 1985م في المادة 384 علي الأتي:
1. تعيين كل شركة في جمعية عمومية لها تعرض فيها الحسابات وفقا للمادة 241 مراجعا يشغلون هذا المركز للمادة من انتهاء هذه الجمعية العمومية.
 2. يجوز لأعضاء مجلس إدارة الشركة تعيين المراجع أي وقت قبل انعقاد الجمعية العمومية الأولى للشركة.
 3. لمجلس الإدارة أو الجمعية العمومية أن تملأ منصب المراجع الشاغر.
 4. إذا لم يتم تعيين أو إعادة تعيين مراجعين في الجمعية العمومية التي تعرض فيها الحسابات وفقا للمادة 241 يجوز للوزير المالية ان يعين شخصا يملأ هذا المنصب.

صفات ومؤهلات المراجع الخارجي:

صفات المراجع:

1. أن يكون علي عمق من المعلومات المحاسبية.
2. يجب أن يكون أميناً وكتوما يحتفظ بأسرار المراجعة
3. أن يكون صبورا لان عمل المراجعة عمل روتيني.
4. أن لا يوافق علي أي عملية إلا إذا تم تفهم طبيعتها وتأكد من انه سوف ينجزها.
5. انه لا يخرج من دائرة اختصاصه.
6. أن يكون صاحب ضمير حيي هدفه الإخلاص⁽²⁾.
7. أن يكون سيد نفسه لسلطات أو سلطة عليا، (أي مستقل تماما).

⁽¹⁾ مختار إدريس ابوبكر ادم، مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش ودورها في زيادة ثقة المستخدمين في القوائم

المالية، رسالة ماجستير، (غير منشورة) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م، ص 40

⁽²⁾ سميرة أحمد إسحاق، اثر تطبيق معايير الأداء المهني علي دعم استقلالية المراجع، رسالة ماجستير، (غير منشورة)،

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010 م، ص 40 .

8. أن يكون متشعبا بالروح العلمية وملما بالقوانين واللوائح.

9. أن يكون علي عمق من المعلومات المحاسبية.

هنالك صفات أخرى للمراجع تتمثل في الآتي:

1. أن يكون أسمة مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.
2. أن يكون المراجع علي معرفة واسعة وأدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها علميا.
3. أن يكون علي علم تام بأصول المراجعة ونظرياتها وان يكون ذات خبرة في هذا المجال لتدريبه وخبرته العلمية التي اكتسبت إثناء مراجعته.
4. أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي تراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن الإنتاج فيه.
5. أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.
6. أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم لبقا في ألقاء الأسئلة ومولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير.
7. أن يكون حليما ودبلوماسيا في احتكاكاته ومعاملته مع موظفي المؤسسة.
8. أن يكون قوي الشخصية أمينا ألي أقصى حدود الأمانة.
9. أن يكون ذا جد ومثابرة علي العمل شجاعا يقول الحق في تقريره دون مواربة ومحاباة.
10. يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

مؤهلات المراجع:

تختلف مؤهلات العلمية والعملية الواجب توافرها في المراجع من دولة ألي أخرى حتى يمكن من مزاوله مهنة المراجعة حسب التشريعات القانونية والمهنية مع اشتراط المزيد من الخبرة العلمية في مجال المراجعة والمحاسبة، حددت المادة (21) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني لسنة 2004م مؤهلات الأشخاص الذين يمكن

تقديمهم في السجل كمراجعين علي النحو التالي⁽¹⁾:

1. أن يكون سوداني كامل الأهلية.
2. أن يستوفي الشروط المقررة للتسجيل.
3. لم تسبق أدانته في من الجرائم المنصوص عليها قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م أو أي قانون آخر أوي جريمة تمس الشرف والأمانة.
4. المهنة وتقاليدها.
5. لم يصدر قرار من شطبه من السجل.
6. استوفي المؤهلات اللازمة للقيود في السجل أو بالإضافة إلي المؤهلات السابقة.

حقوق وواجبات المراجع والمسئولية التي عليه:

المراجع شخص له حقوق كما له واجبات علي القيام بها وتحمل مسئولية كبيرة اتجاه الواجبات لان مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة فيجب أن يقوم بعملية كما يجب أن لا تكون علي في المستقبل أي حجة أو جنائية ويكون محافظ بالخصوص علي الأمانة المهنية.

واجبات المراجع:

يتمتع المراجع بعدة حقوق منها⁽²⁾:

1. الاطلاع علي الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة.
2. الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المدراء أو غيرهم من كل ما يساعدهم علي القيام بعملهم.
3. جرد خزائن الشركة ليقف علي ما تحتويه من أدوات وأوراق مالية أو غيرها وان يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.
4. حق حضور الجمعية العمومية وان يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلي الاجتماع.

واجبات المراجع:

تتمثل واجبات المراجع في الآتي⁽¹⁾:

(1) المرجع السابق، ص 35.

(2) أبو ذر الغفاري بشير، أسس قانون الشركات، (الخرطوم)، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة 2008م، ص 14.

1. فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية.

2. التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنة مطابق للأسس العامة للمحاسبة.

3. إن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.

4. علي المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.

5. علي المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.

الأشخاص الذين لا يجوز تعيينهم مراجعين:

حدد القانون بعض الفئات الأشخاص الذين لا يجوز تعيينهم مراجعين وتشمل هذه

الفئات (2):

1. أعضاء مجلس إدارة الشركة أو موظفيها.

2. شركاء أعضاء مجلس إدارة الشركة أو شركاء موظفيها.

3. أي شخص يكون في خدمة احد أعضاء مجلس الإدارة أو موظفي الشركة.

سلطات المراجع:

منح القانون المراجع عدة سلطات نصت عليها المواد 138 (1) و(3) وذلك

لتحقيق مهمته وهي التأكد من صحة حسابات الشركة ومصداقية حالتها المالية المعلن عنها.

وتشمل هذه السلطات الاطلاع علي دفاتر وحسابات وفواتير الشركة وله في أي وقت (3):

1. أن يطلب من مجلس إدارة الشركة وموظفيها المعلومات والإيضاحات اللازمة

لأداء واجباته كمراجع.

2. إذا كانت الشركة من الشركات المصرفية وكان لها مصارف فرعية خارج السودان

فيكفي أن يوضع لاطلاع المراجع ما يكون أرسل ألي المركز الرئيسي للشركة من

صور ومستخرجات دفاتر الفرع وحساباته.

(1) المرجع السابق، ص16.

(2) المرجع السابق، ص 253.

(3) المرجع السابق، ص254.

أتعاب المراجع وآداب وسلوك المهنة:

أتعاب المراجع:

تحدد إتعاب المراقب بالاتفاق بينة وبين عميلة. وفي حالة المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص يكون الاتفاق بين المراجع وبين أصحاب هذه المؤسسات علي نوع العمل الموكول إليه ومقدار الأتعاب المتفق عليها إما في الشركات المساهمة وما شابهها فان تحديد الأتعاب في يد الجمعية العمومية للشركة وتستطيع الجمعية العمومية تفويض مجلس الإدارة في تحديد أتعاب المراجع إلا إن هذا التفويض لا يجوز دون ذكر حد أقصى للأتعاب. وفي هذه الحالة الأخيرة فان المفروض ان يكون تقرير الإتعاب بقرار مجلس الإدارة، ولا ينفرد رئيس مجلس الإدارة العضو المنتدب.

وقد جري العرف علي أن يتقاضى المراجع أتعابه بعد انجاز عملة أي بعد تقديم تقريره عن الميزانية العمومية. وعلي هذا فان أتعاب المراجعة تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة للحسابات المالية التي قام بمراجعتها.

سلوك المهنة:

بالنسبة للآداب وسلوك المهنة فأنها تقتضي علي المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع القديم واستئذانه في قبول العمل المفروض عليه وان يطلب منة تركة هذه المراجعة وهنالك أعمال تعتبر محلة لآداب وسلوك المهنة وهي كالآتي:

1. إذا زاول عمل المراجع للاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقا للقوانين المعمول بها.
2. إذا منح المراجع عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله علي عملية أو أكثر.
3. إذا حاول الحصول علي عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافي مع أخلاقياتها كإعلان وإرسال المنشورات.
4. إذا لم يراع في اتفائته مع العملاء تتناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال.
5. إذا افشي أسرار أو معلومات أو بيانات خاصة بعملاء علم بها عن طريق أداء الأعمال.

تقرير المراجع وخطة عملة ومدى حجية أدلة الإثبات لديه:

مفهوم التقرير وأهميته:

يعني تقرير المراجع وما يقيد به بالنسبة لما راجعة أو يشهد به عن مدي ودقة وصدق الأعمال المالية في المشروع وبذلك لا يوجد فرق بين تقرير المراجع وشهادة المراجع ما دما بصدد تقرير المراجع علي الحسابات والقوائم المالية الختامية⁽¹⁾.
يكون تقرير المراجع مهما للجهات الخارجية عن المشروع والتي تتعامل معه وتطمئنه إلي مدي قوة مركزه المالي والمساهمون والمستثمرون للاطمئنان علي نتيجة النشاط كذلك كما يكون التقرير مهما للجهات الداخلية في المشروع مثل أدارته لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

أن المفهوم الشامل لتقرير مراجعة الحسابات لا ينبغي أن يقتصر علي تقويم أداء المنشأة في الماضي، بل ينبغي إن يؤكد من خلال الفحص الاختباري إذا يعرف التقرير بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص معني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف أعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية⁽²⁾.
مما سبق يتضح لنا أن التقرير يعد وسيلة هامة استنادا ألي الآتي:

1. أنه مستند موثق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهملها التعرف علي الأداء المالي للمنشأة.

2. أنه وسيلة ذات الفاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة علي كيانها.

3. يترتب علي تقرير مراجع الحسابات أمورا هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين أهمها:

أ- اعتماد القوائم المالية الختامية أو تعديلها أو إلغائها.

ب- رسم سياسات المنشأة.

4. أن اعتماد المراجع الخارجي للقوائم المالية للمنشأة يعد أساسا لربط الضريبة علي نتيجة أعمال المنشأة.

5. أن التقرير يعد مستندا لتحديد مسؤولي المراجع جنائيا ومدنيا.

(1) أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، (القاهرة)، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، عام 1996م، ص 25.

(2) إسماعيل عبد الله موسى، مرجع سابق، ص 86.

أما من حيث المحتوى فإن التقرير يحتوي علي جزئيين، يتضمن الجزء الأول الحقائق الثابتة التي يقرها المراجع التي تمثل الإطار الذي تم في نطاقه عملية المراجعة بينما يتضمن الجزء الثاني رأي المراجع ويتم ذلك في ضوء المحددات التالية:

أ- التشريعات السائدة.

ب- مسئولية المراجع.

ج- قرائن وأدلة الإثبات.

أهمية تقرير المراجع الخارجي:

تتبع أهمية تقرير المراجع الخارجي من عدة عوامل أهمها:

1. يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عملة، حيث أن عملية المراجعة

تتيح للمراجع التعرف علي كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة.

2. يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسئولية

المراجع المدنية والجنائية للوقوف علي إهماله أو تقصيره في الرقابة.

3. تزايد الطلب علي الرأي الفني المحايد⁽¹⁾.

وكذلك تأتي أهمية التقرير علي أنه يعتبر التقرير الذي يعده المراجع عما قام به من

عمل شاملا راية في مدي القوائم المالية عما اعد تمن أجله بمثابة وثيقة مكتوبة يقدم

فيها المراجع النتائج النهائي لعملة.

العناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي:

يتضمن تقرير المراجع الخارجي عدد من العناصر المكونة له كما نص عليها

معيار المراجعة الدولي رقم (700) علي النحو التالي⁽²⁾:

1. عنوان التقرير: أن يتضمن مراجع الحسابات عنوان مناسب يساعد في التعريف

علي هذا التقرير بينة وبين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى مثل

تقرير مجلس الإدارة.

2. الجهة التي يوجه لها التقرير، توجيه التقرير إلي الجهة التي قامت بتعيين مراجع

(1) حامد طلبة محمد أب هيبية، أصول المراجعة، (الأردن)، زمزم ناشرون وموزعون 2011م، ص 81.

(2) عبد الله ادم يوسف خميس، معايير جودة المراجعة ودورها في تقرير المراجع الخارجي، (دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة بالسودان)، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.

الحسابات مثل الجمعية العامة للمساهمين التي يراجع أعمالها المراجع.

3. الفقرة الافتتاحية (أو التمهيديّة) تتضمن ما يلي:

أ- يحدد تقرير المراجع البيانات للمنشأة الخاضعة للمراجعة والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

ب- بيانا بان إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وتصريحا بان مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي واستنادا علي عملية المراجعة.

ج- البيانات المالية هي عرض من الإدارة يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات واجتهادات محاسبية مهمة، لتحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات مسؤولية المراجع إبداء الرأي بشأنها.

4. فقرة النطاق، يصف الآتي:

أ- تقرير المراجعة وذلك بالنص علي عملية المراجعة قد تم انجازها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة او وفقا للممارسات الوطنية المناسبة وحسبما ما هو ملائم. ويشير إلي أن المراجع باستطاعته القيام بأجراء المراجعة التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف، كتأكيد بان عملية المراجعة قد أنجزت متماشية مع المعايير أو الممارسات الراسخة.

يتضمن التقرير بيانا بان عملية المراجعة قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول علي ثقة معقولة فيما كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

5. فقرة الرأي: تنص هذه الفقرة بشكل واضح علي أطار التقارير المالية التي تم استخدامها لأعداد البيانات المالية.

6. تاريخ التقرير.

7. عنوان المراجع، يتضمن التقرير اسم موقع محدد.

8. توقيع المراجع.

ركائز أعداد التقرير السليم:

هنالك ركائز معينة للتقرير السليم نجله في الأمور التالية:

1. يجب أن يكون التقرير مكتوبا في وثيقة فلا يمكن أن يكون شفويا وقد نصت علي

المادة 394 من قانون الشركات المصري.

2. يجب أن يكون التقرير موجهًا إلى المساهمين جميعًا وليس إلى مساهم واحد فالمراجع وكيل المساهمين.
3. يجب أن يكون التقرير من المراجع ذاته مع الإشارة إلى الجمعية التي ينتمي إليها.
4. يجب أن يكتب التقرير بلغة واضحة ولا يحتوي في طياته عبارات تحتمل أكثر من معنى.
5. يجب أن يكون التقرير شاملًا لأية بيانات أو معلومات يتطلبها القانون الخاص بالمشروع الذي يراجعها وكذلك البيانات الخاصة بالقانون النظامي للشركة. وتأسيسًا على ذلك فإن هنالك أمور يجب أن يشملها التقرير السليم والتي تحتوي على الأسئلة التالية:

- هل حصل المراجع على كل المعلومات المطلوبة لأداء عمله على الوجه الأكمل.
- هل الميزانية وحساباتها التي أعدت وفقا للمثبت في الدفاتر والسجلات.
- هل تم جرد المستودعات (المخازن) على أسس علمية سليمة.
- هل هنالك مخالفات لأحكام نظام القانون.

أنواع التقارير:

الواقع أن تقرير المراجع عموماً يحتوي على جزئيين:

- جزء يتعلق بذكر حقائق ثابتة بخصوص نطاق العمل الذي قام به المراجع.
- جزء آخر يتعلق برأية في القوائم المالية ومدى تعبيرها عن حقيقة المركز المالي. وعلى حال يمكن تقسيم التقارير إلى الأنواع التالية⁽¹⁾:

1. تقرير نظيف لا يحتوي على أية تحفظات بل يعبر عن مدى صحة المركز المالي.
2. تقرير يحتوي على تحفظا معينة يجب الإشارة إليها.
3. تقرير خاص يعنيه المراجع عن الإقرار الضريبي الذي قد يكون نظيفاً.

(1) أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سابق، ص26.

أهمية تقرير المراجع الخارجي:

تتبع أهمية تقرير المراجع الخارجي من عدة عوامل أهمها.

1. يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عملة، حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف علي كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة⁽¹⁾.
 2. يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسئولية المراجع المدنية والجنائية للوقوف علي إهماله أو نقصيره في الرقابة.
 3. تزايد الطلب علي الرأي الفني المحايد للمراجع.
- وكذلك تأتي أهمية التقرير علي أنه يعتبر التقرير الذي يعده المراجع عما قام به من عمل شاملا في راية في القوائم المالية عما أعدت من أجله بمثابة وثيقة مكتوبة يقدم فيها المراجع النتائج النهائية لعمله⁽²⁾.

يمكن الإشارة إلي بعض جوانب أهمية تقرير المراجعة كما يلي:

1. لما كان المراجع يكلف كمهني، فان تقديمه لتقريره يمثل إثباتا كتابيا علي قيامه بأداء ما كلف به.
2. لا تقتصر أهمية التقرير علي طرفي علاقة الوكيل /الموكل المهنية وإنما يمكن أن تمتد ذلك لأي طرف ثالث (الغير بصفة عامة) حيث يعتمد في قراراته علي المعلومات المالية المتقدمة إليه مقترنة بتقرير المراجع عنها.

الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات:

أوضحت اللجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AA A) أن الخصائص الرئيسية التي ينبغي علي المراجع مراجعتها عند أعداده لتقرير المراجعة حتى يحقق

(1) سمير محمد الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2002م، 365، 367.

(2) حامد طلبية محمد اب هيبية، أصول المراجعة، (الأردن)، زمزم ناشرون وموزعون 2011م، ص81.

الهدف المنشود منة تتمثل في الأتي:

1. عدم التحيز (الصدق والأمانة).
2. تجنب استخدام المصطلحات الغامضة.
3. تناسب صياغة التقرير مع مستوي إدارة مستخدميه.
4. الوقت المناسب.
5. أن يتضمن التقرير (الملائمة / المصادقية / التجانس / الابتكارية).

الفصل الثاني

عملية المراجعة وجودة الأداء المهني

يتناول هذا الفصل مفهوم عملية المراجعة وجودة الأداء المهني، ومفهوم وأهداف الجودة وجودة الأداء المهني والخبرة العملية للمراجع وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول: مفهوم وأهداف الجودة

المبحث الثاني: جودة الأداء المهني والخبرة العلمية للمراجع

المبحث الأول مفهوم وأهداف الجودة

مقدمة:

تستهدف معايير المراجعة وضع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي المستقل ويترتب علي التزام مراجع هذه الحسابات بهذه المعايير ومستويات الأداء المهني تتطوي علي الارتقاء بجودة الأداء المهني من الناحية النظرية ألا أنه يمكن القول أن وجود تلك المعايير لم يحقق التأثير الايجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالارتقاء بجودة عدم تحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم علي مدي الالتزام بها.

ومن ناحية أخرى فان عدم تحقيق المعايير لأهدافها رجع إلي تلك المعايير التي لم تتضمن يتحملها مراجع الحسابات نتيجة مخالفة تلك المعايير أو وجود عقوبات رادعة في بعض الحالات.

ويرجع عدم تحقيق المعايير لأهدافها من ناحية أخرى بيئة المراجعة فيما يلي عدم التطابق بين أدراك مراجعي الحسابات والطرف الثالث بالنسبة لمستويات الأداء التي حددتها المعايير مما يؤدي إلي حدوث فجوة توقعات بين المراجعين والطرف الثالث. وقد يترتب علي هذا السبب الأخير اختلاف وجهات النظر في أطراف بيئة المراجعة فيما يتعلق بجودتها، فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضعي منظم في ظل المعايير المهنية والمستويات القانونية⁽¹⁾.

بينما نظرت دراسات أخرى لجودة المراجعة علي أنها تعني المقدرة علي اكتشاف التجاوزات في حساب العميل، والمقدرة تباين ذلك في التقرير ألا إن احتمالات اكتشاف التجاوزات تعتمد علي التأهيل العلمي والعملية كما أن المقدرة علي أظهر ذلك التجاوز في التقرير يعتمد علي استقلالية وحياد المراجع.

لقد أخذت بعض الدراسات بمفهوم جودة المراجعة علي أنه يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وقد أوضحت هذه الدراسات أن هذه الأخطاء ترتكبها

(1) أحمد محمد نور، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 1997م، ص 7.

الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح الملاك .

مفهوم جودة المراجعة:

اهتمت العديد من الدراسات سواء علي مستوي المنظمات المهنية أو الدراسات والبحوث الأكاديمية بتحدد مفهوم جودة المراجعة. فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974م أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، أن جودة المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة علي الجودة في منشآت المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين ألي مفهوم جودة المعيار الدولي رقم (220) حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة علي جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. معني ذلك أن مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية، يمثل في الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير الأداء في منشأة المراجعة بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في منشأة المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافرها في العاملين في منشأة المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسئوليات والإجراءات المطبقة للرقابة علي الجودة في منشآت المراجعة⁽¹⁾.

وفي مجال الدراسات الأكاديمية نجد أن تلك الدراسات لم تتفق علي المفهوم واحد لجودة المراجعة. لقد بنيت بعض الدراسات مفهوما لجودة المراجعة يقوم علي أساس الالتزام بالمعايير المهنية بينما نظرت دراسات أخرى لجودة المراجعة علي أنها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية.

ونري أفضل تعريف لمفهوم جودة المراجعة هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة علي أنها تمثل التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني.

مفهوم الجودة في الفكر الإسلامي:

(1) المرجع السابق، ص8.

الجودة لم تكن موضوعا حديثا بل أنها موضوع يرجع تاريخه إلي زمن بعيد ولا سميا أن أحكام الشريعة الإسلامية بها الكثير من الدلائل التي تحدث علي الأحسان والإتقان.

لم يرد نص حرفي في القرآن لمصطلح الجودة لكن ورد مفهوم يماثله هو الإتقان في قوله تعالي من سورة النمل الآية 88 ﴿لَنْعَلَّمَكَ اللَّهُ الْإِتْقَانَ﴾ (الذي أتقن كل شيء إليه خبير بما تفتنون) وهذا النص هو أوضح إن الإتقان هو الكمال في العمل الذي يبلغه احد من البشر ولما كان الله سبحانه وتعالى قد استخلف الإنسان الأرض بقوله تعالي في سورة البقرة (إني جاعل في الأرض خليفة) وقال تعال في سورة الملك (الذي خلق الموت والحياة ليبلوكم أيكم أحسن عملا) وقال تعالي في سورة النحل (تسألن عما كنتم ت عملون) وكذلك في سورة التوبة (قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون.....الخ) فقد طلب منة أن يقوم بعملة بالدرجة التي تحقق رضا الله ورسوله (أن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه) والإتقان هنا يستدعي من المرء أن يؤدي عملة علي أكمل وجه أن يسعى للوصول إلي مرحلة الكمال الإنساني بحيث يقوم بالعمل بكل تفاصيله دون تقصير أو تفريط⁽¹⁾.

تعريف جودة المراجعة:

تعرف جودة المراجعة علي أنها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية يركز علي احدي نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ناحية أخرى يمكن تعريف الجودة على أنها تمثل تخفيض الخطر الكلي للمراجعة ينقصه الدقة إلي حد ما لان مفهوم خطر المراجعة يرتكز علي أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه علي أخطاء مراجع الحسابات. وهناك تعريفات كثيرة للجودة نذكر منها.

التعريف الحديث للجودة:

تشير الجودة إلي قدرة المنتج أو الخدمة علي الوفاء بتوقعات المستهلك أو حتى تزيد توقعات المستهلك.

(1) عبد القيوم عيسى عثمان، جودة المراجعة بين مسئولية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير (غير منشورة) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م، ص 52.

فالجودة تعني حصول المستهلك علي ما تم دفعة للحصول عليه من منافع.وقد تكون احد الأسباب الرئيسية لانخفاض الجودة في منظماتنا راجع ألي التركيز معظم المنظمات علي التكلفة الإنتاجية أكثر من اهتمامها بموضوع الجودة. وكذلك تعرف الجودة بمداغل مختلفة ومن ذلك يمكن أن نركز تعريفات لبعض العلماء.

عرف العالم الأمريكي فيريدريك تايلور عام 1989م علي أن الجودة بأنها الخصائص والسمات الكلية للسلعة أو الخدمة أو النظام ذات العلاقة بقدرتها علي إشباع الرغبة المدركة للمستهلك⁽¹⁾.

ويري العالم ميترا 1993 أن الجودة هي ملائمة السلعة أو الخدمة للاستعمال المقصود وفقا لما يطلبه المستهلك⁽²⁾.

وقد عرفت الجودة بأنها (حالة دنيا مكية مرتبطة بالمنتجات المادية والخدمات وبالإفراد والعمليات والبيئة المحيطة بحيث تتطابق مع التوقعات. كما عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (أنها مجموعة من المزايا والخصائص المنتج أو الخدمة القادرة علي تلبية حاجات المستهلكين. وهناك تعريف آخر للجودة:

فقد عرف JM.Juran وزميله الجودة (أنها مدي ملائمة المنتج للاستعمال فالمعيار الأساسي للحكم علي جودة المنتج في رأي Juran وزميلة هو هل المنتج ملائم للاستعمال غير ملائم بغض النظر عن وضع حالة المنتج⁽³⁾.

كما عرفت الجودة علي أنها مدي المطابقة مع المتطلبات فكما كانت مواصفات المنتج مطابقة لمتطلبات العميل كلما كان هذا المنتج ذات نوعية جيدة. أما المواصفة الدولية 0200 . ISO 9000 فقد عرفت الجودة بأنها درجة تلبية مجموعة من الخصائص الموروثة في المنتج لمتطلبات العميل.

وكذلك تعرف الجودة علي أنها المعيار الذي نحكم به علي علمنا فهي تقيس ما

(1) سويننا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2002م، ص 14.

(2) عائشة عبد الله المحجوب، سياسات ضبط ومراقبة إدارة الجودة الشاملة، (القاهرة)، د ن، 2009م، ص ص 5-6

(3) محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة، (الإسكندرية)، دار وائل للنشر، 2004م، ص 19.

إذا كانا أديا ما شرعنا في أدائه أم لا يعني أنها معيار العملاء للمنتجات والخدمات وهي هدف يمكن قياسه وليس أحساس مبهم بالصلاحية كما أنها جهد متواصل من اجل التطور وليس درجة محددة للامتياز وقد تناولها عدد من الكتاب بتعاريف منها⁽¹⁾:
عرفها سالي وهنقي (بأنها مجمل الخصائص والمميزات المتعلقة بالنتائج أو الخدمات التي تؤثر في قدراتها علي تلبية الحاجات الظاهرة والكامنة).
كما عرفها Juran بانها الملائمة للاستخدام ويقصد بذلك أم يكون مستخدم السلعة أو الخدمة قادرا علي الاعتماد عليها في انجاز ما ينبغي منها.
في تعريف Crosby للجودة يقول (المطابقة للمواصفات)وقد عرفها اشياكو بأنها (تتضمن جودة المنتج، الخدمة وطريقة الأداء ، وجودة المعلومات، وجدة العملية الإنتاجية جودة أماكن العمل جودة الأفراد بم فيهم العاملين المهندسين، المديرين علي كل المستويات الاشرافيه إضافة جودة النظام والنظم الفرعية وجودة الشركة وجودة الأهداف).
أما معهد الجودة الفيدرالي فقد عرف الجودة بأنها (تأدية العمل الصحيح علي نحو صحيح من الوهلة الأولى مع الاعتماد علي تقييم المستفيد في معرفة تحسين الأداء).
يقول هيتش عن الجودة بأنها (مدخل إدارة المنظمة الذي يرتكز علي الجودة ويبين علي مشاركة جميع العاملين وتحقيق منافع العاملين بالمنظمة ككل) أنن الجودة في معناها هي كل فعل أو عمل أو نشاط موجة نحو تزويد العملاء بمنتج أو خدمة ذات مستوى مناسب يحقق المتطلبات الرغبات، ويتجاوز البعض هذا المفهوم في التعريف علي احتياجات العميل وليس رضائه وتغير مفهوم الجودة مع مرور الوقت والممارسة وأصبحت الجودة رمزا عالميا تعتبر عن قدرة المؤسسات علي إشباع وتحقيق رغبات وطلبات العملاء وفق معايير عالمية وهي:

1. المواصفات العلمية وإدارة الجودة (الايزو 900).
2. إدارة الأداء.
3. الاعتماد والثقة (خدمات ما بعد البيع).
4. المرونة في التوافق مع متطلبات العملاء.

(1) أحمد محمد سليمان فضل الله، معايير الجودة الشاملة وأثرها في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة الداخلية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، (غير منشورة) 2005م، ص15.

5. التعميم والتنفيذ.
6. العلاقات مع المديرين.
7. التطوير والتحسين المستمر.
8. بناء فرق العمل.
9. نظام التوثيق والتسجيل والمراجعة.

تعريف معنى الجودة:

كلمة الجودة تستخدم دائما للإشارة إلى الامتياز أو التميز في السلعة أو الخدمة وتعنى أيضا " (الإتقان) أي إتقان العمل. (1)

تعرف الجودة في المعهد الأمريكي للمعايير ANSI بأنها (جملة) السمات والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تجعلها قادرة علي الوفاء باحتياجات معينة.

عرفة (1992م) Johnson بأنها القدرة على تحقيق رغبات المستهلك بالشكل الذي يتطابق مع توقعاته ويحقق رضاه التام عن السلعة أو الخدمة التي تقدم له.

عرفه (1995م) Philip Crosby فقد عرفه بأنه (مطابقة الاحتياجات) هذا التعريف يضع المنظمة في موقع يجعلها تعمل غير بعيد عن الآراء والمعارف والتصورات ووجهات النظر وبالتالي الاستثمارات الجيد للعقول والمعارف المفيدة لتحديد الاحتياجات أولا.

عرفه عام (1986م) Edward Deming اكتفي بالقول بان الجودة يجب أن تهدف إلى تلبية احتياجات الزبائن الحالية.

التطور التاريخي لإدارة الجودة:

الاهتمام بالجودة قديم جدا ويذكر جوران اثنان من الفراعنة أحدهما يعمل والأخر يقيس جودة العمل وفي التاريخ المعاصر وضعت وزارة الدفاع البريطانية خلال الحرب العالمية الثانية أنظمة لإدارة شئون الموردين للتأكد من جودة تصميم وضع ما يدونهم أليهم من مواد وتجهيزات، أما التراث الإسلامي فقولة تعالي (قل اعملوا فسييري الله عملكم ورسوله والمؤمنون)التوبة 105 وقولة تعالي (الذين لأماناتهم وعدهم راعون) المؤمنون وأيضا الحديث(أن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه).

(1) المرجع السابق، ص 24.

وفي عام 1962م ظهر مفهوم حلقات الجودة وهو عبارة عن مجموعات تطوعية من العاملين تجتمع دوريا مع القائد لمناقشة المشكلات العلمية في مجالهم مثل التكلفة والجودة الإنتاجية وقد امتد تطبيق هذا المفهوم من اليابان إلي الولايات المتحدة الأمريكية⁽¹⁾.

أهمية جودة المراجعة:

تتحصر أهمية الجودة بصورة عامة في الآتي:

1. أهمية الجودة من وجهة نظر المستهلكين.
2. أهمية الجودة من وجهة نظر المنظمات.
3. أهمية الجودة من وجهة نظر المجتمع.

أهمية الجودة من نظر المستهلكين تمكن من تحقيق الإشباع لاحتياجات ورغبات المستهلكين في السوق مما يؤدي ألي تحقيق درجة اعلي من الرضاء لهؤلا المستهلكين، أما أهمية الجودة من وجهة نظر المنظمات المقدمة للمنتج تؤدي إلي زيادة القوة التنافسية والحصة الواقية للمنظمة في السوق، أما من وجهة نظر المجتمع تمكن أهمية الجودة في تحقيق استخدام الموارد المتاحة . البشرية . والمادية . علي المستوي القومي بكفاءة وفاعلية، وأيضا ارتفاع المستوي الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع.

لأهمية الجودة في المراجعة تم وضع معايير لرقابة الجودة، وعلي الهيئات والأعضاء علي أن تنشر أو تحدد المعايير التي يمكن بها قياس سياسات أو إجراءات رقابة الجودة التي يطبقها المحاسبون الممارسون، ويجب أن تعين هذه المعايير أهداف رقابة الجودة، وأنه من مسئولية كل مؤسسة محاسبين ممارسين أن تنفذ السياسات والإجراءات التي من شأنها توفير ثقة معقولة لتحقيق تلك الأهداف، وان تبلغ مستخدميها بهذه السياسات والإجراءات بشكل يتكفل بثقة معقولة مما يدل علي أنها مفهومة لديهم.

أيضا لأهمية جودة المراجعة انشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1978م لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسئولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها علي تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة ومن جانب منشآت المحاسبة تشمل معايير رقابة

(1) سارة عمر محمد علي، تطبيق الجودة الشاملة وأثره على العائد من الاستثمار، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة

الجودة الوسائل التي تم استخدامها للتأكد من قيام المنشآت بمقابلة مسؤولياتها المهنية تجاه العملاء وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة والإجراءات التي تقوم بها⁽¹⁾.

تري الباحثة أن أهمية جودة المراجعة تمكن من أنها تساعد المستخدمين والأطراف ذات المصلحة في المنشأة من اتخاذ القرارات التي تكفل لهم تحقيق الأهداف المرسومة من جانبهم حيث تزيد من درجة الثقة في القوائم المالية وبالتالي اتخاذ القرارات الصائبة التي تؤدي إلي نجاح المشروعات مما يؤدي إلي النمو الاقتصادي وبالتالي إلي الرفاهية الاجتماعية للمجتمع.

الإبعاد الأساسية لجودة المراجعة:

وفقا لمفهوم جودة المراجعة يجب ان يتصف الرأي المهني للمراجع بخصائص تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، والرأي المهني للمراجع هو ناتج من أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية، ويجب أن تؤخذ احتياجات مستخدمي القوائم المالية عند صياغة المعايير المهنية والتحقق من الالتزام بها عند أداء عملية المراجعة والتقرير عنها، لذلك تتمثل الأبعاد الأساسية لجودة المراجعة في المحددات التالية:

1. معرفة احتياجات مستخدمي القوائم المالية: وتتمثل في معرفة المحتوى الإخباري للقوائم المالية للمنشأة، فهم يتوقعون من المراجع أن يكشف الأخطاء والمخالفات والغش ويعطي راية تأكيدا كاملا بخلوا القوائم المالية منها، وان يقرر المراجع عن مقدرة المنشأة عن الاستمرار والوفاء بالتزاماتها والالتزام المبكر بفشل وانهايار المنشأة علي الاستمرار واكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء والإفصاح عنها وإبلاغ السلطات المختصة.
2. ترجمة احتياجات مستخدمي القوائم المالية ألي معايير مهنية: يتم تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية ثم ترجمتها ألي معايير قابلة للتفسير والفهم والتطبيق من جانب الممارسين، وتقع مسؤولية ذلك علي المنظمات المشرفة علي مهنة المراجعة.

(1) عبد الباقي إسماعيل صالح حسن، دور المنظمات المهنية في تحسين جودة المراجعة من وجه نظر مراجعي الحسابات في السودان، رسالة ماجستير (غير منشورة) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2009م، ص 78.

3. التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية: لا يكفي التعرف علي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بل يجب كذلك، استكمالاً للإبعاد الأساسية لجودة المراجعة التحقق من التزام مقدمي خدمات المراجعة بهذه المعايير في كل مراحل أداء عملية المراجعة التي يقومون بها، وإدراكاً من المهنة بأهمية البعد فقد طالبت مكاتب المراجعة بتصميم نظام فعال لرقابة الجودة بهدف ألي توفير التحقق المعقول من أن المعايير المهنية يتم الالتزام بها تنفيذ عملية المراجعة⁽¹⁾.

فكرة جودة المراجعة:

تقوم فكرة جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية بواسطة بعضها البعض علي افتراض وجود معايير أداء محدودة عرفت بمعايير المراجعة المتعارف وهي السلوك السليم في أداء مهنة المراجعة، كما عرفت بمعايير الرقابة علي جودة الأداء والتصرفات والسلوك الحسي فيما يتعلق بمكاتب المحاسبة القانونية كما أن مفهوم الجودة في المراجعة يعتبر مفهوماً حديثاً اشمل من مفهوم حياد مراقب الحسابات، حيث أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يكون مستقلاً ذاتياً وخارجياً ولكن أداءه ليس بالجودة المطلوبة لذلك يجب التركيز علي مفهوم الجودة كأحد المفاهيم الحديثة في المراجعة والتي يجب أن تعطي باهتمام الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية التي تهتم بمجال المراجعة⁽²⁾.

الاعتبارات والمقومات لجودة المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات ألي مجموعة من الاعتبارات والمقومات التي يعكس توافرها جودة المراجعة، وهذه المقومات والاعتبارات هي⁽³⁾:

1. حجم منشأة المراجعة.
2. عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة.
3. صدق تقارير منشأة المراجعة.
4. هيكل عملية المراجعة.

(1) المرجع السابق، ص 76.

(2) عبد القيوم عيسى عثمان، مرجع سابق، ص 25.

(3) المرجع السابق، ص 26.

5. مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة المنشأة محل المراجعة.
6. خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة.
7. التقدم التقني في أداء المراجعة.
8. المنافسة بين منشآت المراجعة.
9. نسبة الأتعاب من المنشأة محل المراجعة ألي أجمالي أتعاب منشأة المراجعة.

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة:

تجدر الإشارة في هذا الصدد إننا سنقوم باستقراء وتحديد تلك العوامل والإلمام بها من خلال استقراء المعايير والإصدارات المهنية التي صدرت لتلبية احتياجات المستخدمين، وكذلك من خلال استقراء الدراسات السابقة التي حاولت استطلاع المستخدمين في العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة، وقد أوضحت هذه المحاور بوجود عدد من العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة وقد تم تقسيم هذه العوامل ألي مجموعتين سيتم التعرف لكل منهما في الصفحات التالية⁽¹⁾:

1 - عوامل تنظيمية خاصة بالمراجعة:

تتعلق هذه العوامل بالجوانب التنظيمية داخل منشأة المراجعة من حيث التزام منشأة بالمعايير المهنية والسياسات المستخدمة داخل منشأة المراجعة والمتعلقة بقبول العملاء وتعين المراجعين وتخصيصهم علي المهام والأساليب الحديثة المستخدمة في أعمال المراجعة وقيود موازنة الوقت وسوف تعرض لكل عامل من تلك العوامل علي النحو التالي:

أ - مدي التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية:

تتمثل معايير المراجعة شأنها شأن أي معيار، التي يتم الحكم علي جودة المراجعة بناء علي التزام بها وقد حصرت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة في مجال المراجعة والدراسات الأكاديمية علي صياغة هيكل لمعايير المراجعة مع استمرار تقييم ملائمة للاحتياجات المتجددة للمستخدمين.

أن التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عملا ذو تأثير ايجابي علي جودة

(1) أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص 7.

عملية المراجعة، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلي ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد المؤهلين علميا وعمليا يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد ويقومون ببذل العناية الكافية وملائمة للوفاء بمسئولياتهم القانونية والمهنية والشخصية.

ب - كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة:

نظرا لإتمام عملية المراجعة من خلال فريق عمل، ونتيجته لان المسؤولية الناجمة عن تقصير احد أعضاء الفريق تتحملها منشأة المراجعة فان انتقاء المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة

يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية المراجعة. ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بتعيين المراجعين لقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلي أهمية الإجراءات التي تتضمن اختيار مراجعين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المراجعين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوي إداري في منشأة المراجعة⁽¹⁾.

ج - هيكلية عملية المراجعة:

يعتمد مفهوم هيكلية عملية المراجعة علي أن عملية المراجعة يمكن تخطيطها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل علي الأحكام والتقديرية الشخصية، وقد ساعد علي تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة منشآت المراجعة في تتميط الممارسات العلمية لكي تزداد ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية في المهنة ككل، وكذلك قيام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة هيكلية عملية المراجعة من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون الممارسة العلمية ومن ناحية أخرى فقد اهتمت العديد من الدراسات بمحاولة اقتراح الأساليب الإحصائية الحديثة التي تساعد علي زيادة كفاءة عملية المراجعة.

د - التطوير والتعليم المهني المستمر:

تتمثل برامج التعليم المهني المستمر من احد واهم صور التطور المهني الذي يساعد علي تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء

(1) المرجع السابق، ص 9.

عملية المراجعة بصورة تتحقق جودتها أنه من الضروري ان يقوم مراجع الحسابات بتطوير أدائه ذاتيا من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة وذلك من خلال برامج التعليم المستمر من الأخطاء والتحريفات الجوهرية حيث أوضحت تلك الدراسات إن جودة المراجعة تتمثل في زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، وقد أوضحت هذه الدراسات أن هذه الأخطاء ترتكبها الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح الملاك⁽¹⁾.

جودة المراجعة:

تعني الجودة بشكل عام صلاحية الشيء للغرض الذي اعد من أجله أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، كما أن جودة الخدمة تعني ملاءمتها للغرض الذي تعد من أجله لذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل أو المستهلك أو متلقي الخدمة والمستفيد منها وان تلبى هذه الخدمة حاجاته وتشبع رغباته وذلك مقابل ما يدفعه من تكلفتها أو مقابلها، ودرجة الجودة تمثل الفجوة بين مستوي الخدمة المقدمة فعلا وبين المستوي الذي يتوقعه العميل، حيث أنه كلما ضاقت الفجوة يدل ذلك علي تحسن الخدمة⁽²⁾.

محددات الجودة:

أن الدرجة التي يستطيع بها المنتجات أو الخدمات أن تحقق الغرض الأساسي من تقديمها تعتمد علي أربع محددات⁽³⁾:

1. التصميم.
2. التوافق مع التصميم.
3. سهولة الاستخدام.
4. الخدمة بعد التسليم.

تأكيد الجودة:

يقصد بتأكيد منع مسببات الخفاء ومتابعة وتقييم الجودة وهذا يتضمن الآتي⁽⁴⁾:

(1) المرجع السابق، ص 11.

(2) عبد الباقي إسماعيل صالح، مرجع سابق، ص 71.

(3) أحمد محمد سليمان فضل الله، مرجع سابق، ص 17.

(4) أحمد سيد مصطفى، إدارة الجودة الشاملة والأيزو 9000، (القاهرة)، د ن، 2005م، ص 32.

1. تحديد العناصر الأكثر أهمية في العمليات التي تعزز النتائج المرحلي والنهائي علي مستوي المنظمة.
 2. استخدام مؤشرات قابلة للقياس لمتابعة هذه العناصر.
 3. تقييم العمليات والمنتج لتحديد فرص تحسين الجودة.
 4. صنع القرارات اللازمة لتحسين الجودة وحل المشكلات وتقييم فاعلية هذه القرارات.
- الإجراءات العملية لضبط الجودة:**

يمكن تصنيف الإجراءات التي تتخذها الإدارة لغرض الالتزام بالمواصفات المثبتة لمنتجاتها إلي أربع أنواع كما يلي⁽¹⁾:

- 1- توفير الإرشادات الفنية:
بعد تحديد المواصفات المطلوبة تقوم الإدارة بتوفير الإرشادات الفنية للعاملين في الأقسام الإنتاجية وتتضمن هذه الإرشادات عدد من الأمور كأنواع المواد المستخدمة في صناعة البضاعة وأبعادها المختلفة.
- 2- المتابعة المستمرة لمواصفات المنتج:

يجب تنفيذ الإجراءات اللازمة لمتابعة مواصفات المنتجات المصنعة مما يتطلب تكليف أشخاص مختصين ذوي خبرة في مجال تطبيق المواصفات لمتابعة عملية التصنيع مقارنة المواصفات الفعلية مع المواصفات المحددة.

- 3- الإجراءات التصحيحية:

تتخذ الإجراءات عند الانحراف عن المواصفات المثبتة للمنتج وذلك بمعرفة الأسباب التي أدت إلي الانحراف في الجودة، قد تكون سبب عدم صلاحية المواد أو عدم كفاءة العامل أو إهمال المشرفين.

مقاييس جودة أداء المراجعة وخدمات التأكد:

من الناحية التاريخية أكدت مهنة المحاسبة والمراجعة علي أهمية التأكيد علي أداء عملية المراجعة عن طريق استخدام وسائل عديدة منها المتطلبات الصارمة للدخول والعمل في المهنة والحدود الدنيا لمستويات التأهيل المهني والعملية والعلمي ووضع

(1) فانتن سمير جاد خليل، أثر الجودة الشاملة في نظم المعلومات المحاسبية بالمصارف السودانية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م، ص ص 15-17.

قواعد وآداب وسلوك للمهنة، ووجود تنظيمات مهنية ولجان مشكلة عن طريق تلك التنظيمات وأعضاء المهنة بالإضافة إلى تكوين لجان عمل لاقتراح توصيات وتحسينات تتعلق بتعزيز جودة عملية المراجعة.

أن الضغوط الخارجية تؤثر على عملية جودة المراجعة، كما أن طريقة الأداء الداخلي تؤثر مباشرة على مجهود فريق المراجعة والذي يتم تخصيصه على مهام المراجعة التي بدورها تؤثر على جودة عمليات المراجعة.

وتشير الدراسات والأبحاث التي أجريت حول موضوع جودة أداة عملية المراجعة إلى أن هنالك عدة مداخل قد تم استخدامها، حيث اهتمت عديد من الأبحاث بدراسة تطبيق كل من المقاييس الناتجة من عمليات مراجعة محددة فضلا عن ذلك فقد اهتمت دراسات أخرى باستخدام مقاييس بديلة لقياس جودة أداء عملية المراجعة⁽¹⁾.

مسئولية الجودة:

الأقسام المسؤولة:

الجودة ليست مسؤولية شخص واحد أو قسم واحد، فهي عمل كل واحد وتشمل عامل خط التجميع والناسخ على الآلة الكاتبة ووكيل المشتريات ورئيس المنشأة وتبدأ مسؤولية الجودة عندما يحدد التسويق متطلبات العميل من الجودة وتستمر حتى يتلقى العميل المنتج بارتياح.

وتنسب مسؤولية الجودة إلى أقسام مختلفة مع السلطة لاتخاذ قرارات الجودة بالإضافة إلى ذلك، تشمل طريقة العد، مثل التكلفة أو معدل الخطأ أو الوحدات غير المطابقة مع المسؤولية والسلطة والأقسام المسئول عن مراقبة الجودة مبنية في الشكل (1/1/2) وهي التسويق، وهندسة المنتج، والمشتريات، وهندسة التشغيل، والتشغيل والفحص والاختبار والتعبئة والشحن، وخدمة المنتج والشكل (1/1/2) هو دورة مغلقة مع وجود العميل في القمة والأقسام في التسلسل المناسب في الدورة. وحيث أن توكيد الجودة ليس له مسؤولية مباشرة عن الجودة فهو ليس مشمولاً في الدورة المغلقة في الشكل⁽²⁾.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2010م، ص ص

(2) دال بشير فيلد، الرقابة على الجودة، (الرياض)، الناشر المكتبة الأكاديمية، 1995م، ص 30.

المعدات والوسائل الإنتاجية.

4. ضبط جودة المنتج النهائي، بإجراء عمليات الفحص والاختبار علي المنتج قبل بيعة إضافة للتغليف والتعبئة والتخزين والنقل وكذلك ضبط ومعايرة أجهزة القياس والفحص.

5. ضبط جودة المنتج بعد البيع، ويشمل عمليات التسويق والبيع والتوزيع والتركيب والتشغيل والمساعدة الفنية والصيانة (خدمات ما بعد البيع).

6. إدارة الجودة وتشمل كل النواحي الإدارية المتصلة بتحسين مستوي الجودة.

أبعاد الجودة:

تتمثل أبعاد الجودة في عدة نقاط وهي⁽¹⁾:

1. الأداء: وتعني قدرة المنتج علي أداء ما متوقع ان يؤديه.
2. الخصائص: الخواص الثانوية المضافة للمنتج كالتحكم عن بعد.
3. المطابقة: مطابقة المواصفات ومعايير الصنع لما أعلن للزبون.
4. الموثوقية: استمرار الأداء عبر الزمن.
5. مدة الصلاحية: مدة الاستخدام قبل الاحتياج للإصلاح بما في ذلك تصحيح أداء المنتج.
6. الخدمة: الصيانة وحل المشاكل والشكاوي وسهولة التصليح.
7. الاستجابة: التعامل الإنساني مثل لباقة البائع.
8. الجماليات: حس الإنسان بالخصائص المفضلة كالتشطيبات النهائية.
9. السمعة: الأداء السابق للمنتج حسب ما هو معروف لدي المستهلك.

نطاق جودة المراجعة:

إن عمليات المراجعة ليس من الخدمات العادية التي يستفيد منها او يعتمد عليها طرف واحد بل هي خدمة تعتمد عليها وتستفيد منها أطراف متعددة غير محددة وغير معروفة لدي الممارسين لمهنة المراجعة أنفسهم الأمر الذي قد يخلق مجالا الذي يخلق مجالا لتعارض مصالح هذه الأطراف قد لا يكون كذلك بالنسبة لطرف أو أطراف أخرى، وبذلك تتعقد المشكلة الخاصة بتحديد مستوي جودة عمليات المراجعة وبالتالي

(1) المرجع السابق، ص 37.

رقابتها. ويلاحظ أنه ليس هنالك اتفاق بشأن النطاق والمجال الذي يجب إن تغطية جودة المراجعة وفي هذا الصدد يمكن التميز بين ثلاثة اتجاهات وهي⁽¹⁾:

1- الاتجاه المهني:

وهو الاتجاه الذي تتبناه المنظمات ذات الصلة بمراجعة الحسابات، حيث، تتوقف جودة المراجعة بالنسبة لهذه المنظمات على التزام المراجعين بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه المنظمات. وعادة ما تتركز برامج جودة المراجعة لهذه المنظمات حول مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية عند انجاز أعمال المراجعة.

2- الاتجاه المهني:

هو الاتجاه الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بمراجعة الحسابات، حيث تتوقف جودة المراجعة بالنسبة لهذه المنظمات على التزام المراجعين بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه المنظمات. وعادة ما تتركز برامج جودة المراجعة لهذه المنظمات حول مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية عند انجاز أعمال المراجعة.

3- اتجاه فريق العمل:

حيث يتم تنفيذ عملية المراجعة من خلال فريق من المهنيين يكون لأداء المهام ومن هذه الحالة يتم الحكم على جودة عملية المراجعة من خلال مدى الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعية لأداء عملية المراجعة.

ضبط الجودة:

وهي عملية التنظيم أو التوجيه أو التعديل أو الفاعلية للعملية للتأكد من إن أدائها يطابق بشروط محددة واتخاذ الإجراءات التصحيحية الفورية عند الضرورة. وقد عرفت المنظمة الدولية للتقييس ضبط جودة المنتج بأنها مجموعة من العمليات من برمجة وتنسيق وتنفيذ التي تهدف إلي تعزيز أو تحسين الجودة وتقديم المنتج بأقل تكلفة ممكنة بحيث ينال رضي المستهلك.

وهنالك تعريف بان ضبط الجودة وهو: مجموعة الإجراءات المنتظمة التي تتبعها المؤسسة لقياس الجودة الحقيقية لأداء السلعة ومقارنتها بالمواصفات المحددة لها والإجراءات

(1) عبد الباقي إسماعيل صالح، ص 77.

التصحيحية التي قد تتخذ في حالة وجود أي انحراف، أما التعريف الثالث فهو عمليات تخطيط و تنسيق الجهود التي تبذلها أقسام الشركة المختلفة لضبط وتطوير جودة المنتج بأقل كلفة ممكنة بحيث تتم تلبية رغبات المستهلكين. وبالإمكان تعريف ضبط الجودة بأنها الوسيلة التي تتضمن إدارة الشركة من خلال الحصول علي مستوى مقبول من الجودة لمنتجاتها يتلاءم ويتطابق مع المواصفات المحددة وبأقل سعر ممكن وذلك من خلال عمليات التفتيش المستمر والإجراءات التصحيحية، وعلية فان رضي المستهلك وأقل كلفة هي المميزات ما بين جميع التعاريف وتسمى ضبط الجودة كذلك بالرقابة علي الجودة أو السيطرة النوعية أو التحكم بالجودة⁽¹⁾.

أهداف الجودة:

تتمثل أهداف جودة المراجعة في الآتي⁽²⁾:

1. التأكد علي أن الجودة إتقان العمل وحسن أدارته لمبدأ أسلامي رفيع بنصوص الكتاب والسنة والأخذ واجب ديني ووطني ومهني.
2. تطوير جميع أداء العاملين عن طريق تنمية روح العمل التعاوني الجماعي وتنمية مهارات العمل الجماعي بهدف الاستفادة من كافة الطاقات للعاملين بالمكاتب.
3. ترسيخ مفاهيم الجودة الشاملة والقائمة علي الفاعلية والفاعلية تحت شعارها الدائم أن نعمل الأشياء بطريقة صحيحة من أول مرة وفي كل مرة.
4. الاهتمام بمستوي الأداء للمراجعين والمساعدين والإداريين من خلال المتابعة الفاعلة وإيجاد الإجراءات الصحيحة اللازمة وتنفيذ التدريب المقننة والمستمرة والتأهيل الجيد.
5. اتخاذ كافة الإجراءات الوقائية لتلافي الأخطاء قبل وقوعها ورفع درجة الثقة في العاملين وفي مستوي الجودة التي حققتها المكاتب المهنية والعمل علي تحسينها بصفة مستمرة دائماً في موقعها الحقيقي.

(1) فتحي أحمد يحي العالم، نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية، (عمان)، دار اليازوري، 2009م، ص 30.

(2) أماني كامل قسوم علي، دور المراجعة في تصنيف فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة

6. التواصل المهني بين مكاتب المراجعة والهيئات والجمعيات التي تضبط عملية المراجعة والمؤسسات الحكومية التي تراقب تلك الإجراءات.

7. الوقوف علي المشاكل التي تواجه المكاتب في الميدان ودراسة هذه المشكلات وتحليلها بالأساليب والطرق العلمية المعروفة واقتراح الحلول المناسبة لها ومتابعة تنفيذها مع تقرير الايجابيات والعمل علي تلافي السلبيات.

أهمية جودة المراجعة ومدى الحاجة إليها⁽¹⁾:

إن الاهتمام بجودة المراجعة أصبح مطلباً جوهرياً لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج المراجعة وذلك للأسباب التالية:

1. يهتم المراجع إن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة حتى يخفي علي تقريره أكبر مصداقية.

2. ترغب الإدارة إضفاء الثقة المالية المعدة بمعرفتها والوفاء بمسئوليتها علي الأحداث المالية للفترة محل المراجعة لذا ترغب في إن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة.

3. إن المستفيدين من نتائج جودة المراجعة يهتمهم التأكد من دقة المعلومات المالية والمحاسبية بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

4. تركز المنظمات المهنية علي جودة أداء عمليات المراجعة باعتبارها ضرورية لضمان تفي المهنة بمسئولياتهم تجاه الأطراف المختلفة.

اتجاه أنظار كل من المراجعين والعملاء إلي جودة كعامل إضافي وموضوعي يمكن إن يميز بها المراجع عن أقرانه من المنافسين في سوق المراجعة.

فوائد الجودة:

أن جودة المراجعة يمكن أن تنتج عنها العديد من الفوائد لمكاتب المراجعة يمكن تلخيصها ما يلي⁽²⁾:

1. أن جودة المراجعة تمكن الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة من اتخاذ القرارات السليمة.

(1) فانتن سمير جاد خليل، مرجع سابق، ص 17.

(2) محمد حسن عبد الجليل صبحي، مفهوم وخصائص جودة المراجعة، (القاهرة)، الدار الجامعية، 1997م، ص 17.

2. تحسين وثائق العمل بروح الفريق.
3. الحرص علي تعيين مراجعين أكثر قدرة وكفاءة.
4. تعمل علي ثقة زيادة الجمهور وتحسين نظرة المجتمع لمهنة مراجعة الحسابات، الأمر الذي يؤدي إلي زيادة أتعاب المراجع بصورة ايجابية.
5. التقليل من الأخطاء مع العملاء.
6. تشكيل قاعدة متينة لمراجعة أعمال شركات أخري، في حالة العمل بمراجعة النظر.
7. تعتبر وسيلة مقنعة تمكن المراجع من المحافظة علي استقلالية في العلاقات مع العملاء.
8. مساعدة مكاتب المراجعة تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أي مخالفة أو تقصير في أعمال المراجعة.

عناصر رقابة الجودة:

لم يحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين إجراءات معينة لرقابة الجودة في منشآت المحاسبة وتتوقف مثل هذه الإجراءات علي جوانب مثل حجم المنشأة عدد المكاتب التي تمتلكها المنشأة، وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر رقابة الجودة يجب إن تأخذها منشآت المحاسبة في الاعتبار عن وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها وفي عام 1996م خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلي خمس تبدأ من يناير 1997م ويوضح الجدول (1/1/2) العناصر الخمس مع تقديم شرح موجز لمتطلبات كل عنصر⁽¹⁾.

جدول رقم (1/1/2)

العناصر الخمسة لرقابة الجودة

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للأجراء
الحياد، الأمانة، الموضوعية	يجب تتوافر في كل الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في	يجب إن يجيب كل شريك وكل عضو علي قائمة استقصاء سنويا

(1) عبد الرسول صالح عمر محمد، المراجعة للمؤسسات الإسلامية ودورها في تحقيق جودة المراجعة في السودان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م، ص 62.

<p>وتشمل هذه القائمة عناصر مثل امتلاك الأسهم وعضوية مجالس الإدارة.</p>	<p>الواقع وفي الظاهر ويجب إن يقوموا بإبداء كافة المسئوليات المهنية علي نحو أمين وموضوعي</p>	
	<p>يجيء وضع سياسات والإجراءات علي النحو التالي: 1- توفير التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل علي نحو جيد 2- يجب اشتراك كافة الأفراد في برنامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من انجاز الأعمال الموكولة إليهم. 3 - يجب إن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترفيتهم للتأهيل المناسب لانجاز الأعمال المخصصة لهم.</p>	<p>أدارة الأفراد</p>
<p>تصميم إطار لتقييم العميل يشمل التعامل مع تعليقات المراجع.</p>	<p>يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها مدي قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين .</p>	<p>قبول الاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة</p>
<p>يجب أن يوجد بالمنشأة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة.</p>	<p>يجب التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في المنشأة المحاسبية</p>	<p>أداء عملية المراجعة</p>
<p>يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنوياً للتحقق من مدى التزام منشأة</p>	<p>يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر الجودة الأربعة قد تم تطبيقها على نحو فعال.</p>	<p>المتابعة أو المراقبة</p>

المصدر: عبد الرسول صالح عمر محمد، المراجعة للمؤسسات الإسلامية ودورها في تحقيق جودة المراجعة في السودان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م، ص 62.

النتائج المترتبة علي رداءه الجودة:

هنالك عدة عوامل مترتبة علي رداءه الجودة نذكر منها ما يلي⁽¹⁾:

- 1- فقدان العمل.
- 2 - المسؤولية عن الأخطاء المحتملة الناتجة عن سوء الجودة.
- 3 - الإنتاجية.
- 4 - التكاليف.

خصائص جودة المراجعة:

خلال العقد الماضي كان هنالك اهتمام أكاديمي ومعني لجودة المراجعة واستخدمت أساليب علمية متعددة لتحديد خصائص تلك الجودة وبالرغم من ذلك من منتجها (المراجعين) أو مستخدميها (إدارة الشركات) أو المستفيدين من منتجها، وقد قامت العديد من الدراسات والأبحاث لتحديد تلك الخصائص وقد ركزت كل دراسة علي خاصية معينة علي أساس أنها الخاصية المهمة التي يمكن علي ضوءها قياس جودة المراجعة ومن هذه الدراسات ما يلي⁽²⁾:

1. بعض الدراسات وجدت إن عدد الساعات التي أمضاها المراجع لإتمام عملية المراجعة هي أهم دليل علي جودة المراجعة أي كما زادت ساعات عمل المراجع زادت معها جودة المراجعة والعكس صحيح.
2. دراسة أخرى أخذت خاصية واعتبرتها مهمة للحكم علي جودة المراجعة وهذه الخاصية هي الدعاوي القضائية التي ترفع ضد مكاتب المراجعة فكلما كثرت الدعاوي كلما كان ذلك دليل علي انخفاض جودة المراجعة والعكس صحيح.
3. دراسة أخرى اعتبرت إن حجم وعدد سنوات خبرة فريق المراجعة يمثل مؤشرا مهما

⁽¹⁾ نهى بدوي الطاهر، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في ترشيد التكاليف، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م، ص 25.

⁽²⁾ أماني كامل قسوم، مرجع سابق، ص 23.

لخصائص جودة المراجعة⁽¹⁾.

4. بينما هنالك خصائص أخرى اعتبرت تطبيق المراجع لمعايير المراجعة المهنية خير دليل مؤشر لخصائص جودة المراجعة وفقا لخطة موضوعة بعناية كاملة وبكل مهنية وبدون أي تدخل من أي جهة خارجية أي كانت ودون قصور ناتج من قلة إمكانيات تراضي في العمل وذلك من اجل التوصل إلي نتائج مراجعة متمثلة في تقرير وفقا لمعايير المهنة العالمية، كما تري الدراسة إن من أهم عناصر جودة المراجعة تتمثل في شخصية المراجعة حيث يجب إن يتمتع بالاستقلالية ظاهرا وباطنا وذلك يعني إن يكون المراجع بعيدا عن كل الشبهات التي تدل علي وقوعه تحت تأثير الإدارة كما يري إن أتباع وسلوكيات المهنة تعتبر عنصر ذو اثر فعال في جودة المراجعة.

حظيت فكرة جودة المراجعة باهتمام أكاديمي ومهني خلال العقد الماضي واستخدمت أساليب علمية متعددة في تحديد خصائص تلك الجودة، كما أنه يوجد تباين بين وجهات نظر المشاركين في عملية المراجعة في تحديد خصائص جودة المراجعة المالية ومن أهم خصائص الجودة المالية تتمثل في الآتي⁽²⁾:

1. توافر خبرة مهنية لفريق المراجعة.
 2. وجود وسائل اتصال جيدة لدي المراجعين والعميل.
 3. وجود نظام صارم لدي المكتب لنوعية أدائه.
 4. توافر مصادر جيدة لدي مكتب المراجعة لتقديم خدمات استشارية للعميل.
- وفي دراسة أجراها محمد سامي راضي لتحديد الخصائص المحددة لجودة المراجعة للمحيط المهني بجمهورية مصر العربية توصل إلي الخصائص التالية:

1. حجم مكتب العميل.
2. عدد الدعاوي القضائية المرفوعة علي مكاتب المراجعة.
3. ارتباط المكتب بمكتب عالمي.

(1) معاذ عبد الله إبراهيم، استقلال مراجع الحسابات ودوره في تحسين جودة المراجعة، "دراسة ميدانية لأداء المراجعين بالسودان"، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م، ص 15

(2) أماني كامل قسوم، المرجع السابق، ص 24.

4. التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية.
 5. وجود نظام للرقابة علي جودة الأداء.
 6. الخبرة المهنية لمكتب المراجعة.
 7. طول مدة ارتباط المراجع.
 8. استقلال مكتب المراجع
 9. خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل.
 10. الاتصال الجيد مع العميل.
 11. تقديم مكتب المراجعة للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة.
 12. الأهمية النسبية لأتعباب المراجعة الخاصة بالعميل إلي إجمالي الأتعباب المهنية.
- كما قام ثلاثة باحثين بدراسة خصائص جودة المراجعة في الولايات المتحدة من وجهة نظر المشاركين في إجراءات المراجعة والمستفيدين من مخرجاتها ولقد كانت لتك الدراسة أهمية في خصائص الجودة ومنها ما يلي (1):

1. خبرة فريق المراجعة.
2. ارتفاع المعايير الأخلاقية لفريق المراجعة.
3. خبرة الشريك في العمل وصناعته.
4. نشاط شريك المراجعة.
5. توافق قنوات اتصال جيدة بين الشريك والإدارة.
6. خبرة مدير المراجعة في العمل وصناعته.
7. توافر وسائل لمراقبة تنفيذ إجراءات المراجعة.
8. قيام مدير المراجعة بزيارات متعددة لمواقع العمل الميداني.
9. أشعار العميل أول بأول النتائج التي يتم التوصل إليها.

وتبين للباحث بعد استعراض الدراسات السابقة في مجال تحديد خصائص جودة المراجعة ما يلي:

1. عدم اتفاق الباحثين علي خصائص موحدة لجودة المراجعة.
2. لم تتفق الدراسات علي نمط معين يعكس خصائص جودة المراجعة.

(1) المرجع السابق، ص 24.

إن الدراسة التي قام بها د. محمد راضي فقد شملت عديد من الخصائص المحددة لجودة المراجعة لذا يتفق الباحث مع الدكتور محمد سامي علي تلك الخصائص وسنحدد جزء من المقصود من كل منهما ومدى مساهمة كل منهما في تحقيق جودة المراجعة.

1 - حجم المكتب:

توصلت العديد من الدراسات إلي عدم وجود ارتباط بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة وهناك مؤشرات لحجم المكتب نفسه أو مساهمته النسبية في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة. كم توصلت دراسة آخري إلي زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام احدي منشآت المراجعة مقارنة منشآت مراجعة اقل حجما.

2 - عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة علي مكتب المراجعة:

أن عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد منشأة المراجعة يعتبر مقياسا علي جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشأة المراجعة حيث أوضحت إن الدعاوي القضائية ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المراجعين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات التي يمكن توقيعها علي مراجع الحسابات وكذلك التأثير السلبي لتلك الدعاوي علي سمعة المنشأة⁽¹⁾.

3 - سمعة (شهرة) مكتب المراجعة:

اتفقت كثير من الدراسات في مجال جودة المراجعة علي إن سمعة مكتب المراجعة تعتبر عاملا محددًا لجودة المراجعة ألا إن هذه الدراسة قد اختلفت فيما بينها من تحديد العناصر المكونة لسمعة المكتب. فمنها من لم يحدد أسباب السمعة، ومنها من ربط السمعة بعدد عملاء المكتب ومنها من ربط بعدد عملاء المكتب، ومنها من ربطها بحجم المكتب وعدد عملائه إن سمعة أو شهرة المكتب تتبلور وفقا لمجموعة من العناصر هي:

1. الالتزام بالمعايير المهنية بقواعد وسلوك المهنة.

2. الخبرة المهنية لأعضاء مكتب المراجعة.

3. مدة عمل المكتب المهنية.

(1) المرجع السابق، ص 16.

4. وجود نظام للرقابة علي جودة الأداء بالمكتب.

5. التقدم التقني في أداء المهنة:

أشارت العديد من الدراسات في موضوع جودة المراجعة إلي إن إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في منشأة المراجعة يعتبر من اهم مظاهر جودة المراجعة.

5 - وجود نظام للرقابة علي جودة الأداء:

نتيجة اهتمام الهيئات المهنية بجودة الأداء المهني لمكتب المراجعة أصدرت لجنة معايير الرقابة علي جودة الأداء التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي نشرة رقم (1) في عام 1979م التي تعطي عمليات مكاتب المراجعة والمحاسبة (عناصر رقابة الجودة). كما تم وضع نظام بموجبة تقوم مكاتب المحاسبة بمراقبة مكاتب المراجعة الأخرى لتحقق من مدي التزامها بمعايير الأداء المهني ما يسمى فحص القريب.

التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية:

أظهرت العديد من الدراسات أهمية خاصة الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني كخاصية من خصائص الجودة كما ذهب احد الباحثين إلي القول بان مفهوم جودة المراجعة يتمثل في الوفاء بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني التي وضعها الدكتور محمد سامي راضي أن هنالك العديد من الخصائص التي يتم استعراضها في بعض الدراسات السابقة تتدرج بصوره أساسية تحت خاصية الالتزام بالمعايير المهنية سواء معايير المحاسبة أو معايير المراجعة وذلك مثل⁽¹⁾:

1. توافر الأمانة والنزاهة والحيادة في شريك المراجعة.

2. التأهيل العلمي والمهني لمدير وشريك وفريق المراجعة.

3. تقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل.

4. التخطيط لعملية المراجعة.

⁽¹⁾ نهى بدوي الطاهر، مرجع سابق، ص 26.

المبحث الثاني

جودة الأداء المهني والخبرة العلمية للمراجع

تعريف المهنة:

يرى كثير من الباحثين أنه من الصعوبة وضع تعريف مقبول لمصطلح المهنة وذلك لعدة أسباب عديدة أهمها استخدام المصطلح في كثير من الأحيان كمرادف للفظ ووظيفة أو عمل وتعرف المهنة بأنها (عمل يعتمد علي استخدام المعرفة الخاصة بأحد فروع العلم، في التطبيق علي شئون الآخرين أو ممارسة فن ما يعتمد علي هذه المعرفة) ورغم ذلك فلم تمنع هذه الصعوبة بعض الباحثين من محاوله وضع تعريف للمهنة وهي (وهي عمل تؤسس ممارسته علي فهم واستيعاب الهيكل النظري لقسم من أقسام العلم والمعرفة وتعتمد ممارسته علي المهارات والقدرات المتولدة من هذا الفهم، ويتم تطبيق هذه المهارات والقدرات في مجال الشئون الحيوية للإنسان ويتم تعديل الممارسات المهنية من خلال تراكم الخبرات لدي الممارسين).

ويرى باحث آخر إن (المهنة هي عمل يدوي ذو رتبة اعلي من الأعمال الأخرى وقد حقق هذه المكانة المهنية بعد الاعتراف به علي المستوي الموضوعي من قبل الحكومة والقانون وعلي المستوي الشخصي، من خلال اعتراف ممارسيه بأنفسهم كمهنيين).

وتعريف آخر بأنها (تنظيم وظيفي يكتسب لأعضائه احتكار قطاع معين من سوق العمل) وطبقا لذلك تعرف المهنة بأنها (دور اجتماعي منظم يتحمل بأمانة المسؤولية عن قطاع معين من معرفة وثقافة المجتمع وتتضمن هذه المسؤولية سعي المهنة لتنمية وتطوير هذه المعرفة واستخدامها لإيجاد حلول لمشاكل الواقع العملي)⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلي أنه يجب التفرقة بين المهن والحرف فالمهن ترتكز علي قاعدة علمية منظمة ومتطورة باستمرار وليس علي فترة تدريبية طويلة لاكتساب بعض المهارات اليدوية كما هو الحال في الحرف. وطبقا لهذه التفرقة يمكن القول أن اصطلاح مهنة يعني (نوع من العمل تخضع أنشطته للدراسة والتحليل النظري ويتم تعديل هذه الأنشطة طبقا للنتائج المشتقة من هذه الدراسة بينما الحرفة هي عمل يستند إلي مجموعة من

(1) محمد الفيومي، مرجع سابق، ص 54.

الأنشطة اليدوية والروتينية يتم تعديلها بالتجربة والخطأ للممارس الفرد)

التأهيل العلمي والعملية:

يمثل هذا المفهوم أول معايير التكوين الشخصي لمراجع الحسابات وأهمها لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة، كما يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العلمي، حيث إن قوة أية مهنة واحترام المجتمع تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها وتمسكهم بقواعد السلوك المهني. وقوة الأفراد تعتمد أصلا علي توفر الكفاءة العلمية إلي جانب الكفاءة العملية⁽¹⁾.

وأخيرا إن النظرة العلمية إلي عملية المراجعة من خلال نظرية المعلومات تشير ألي إن مراجع الحسابات إنما يمارس التوصيل الذي يزيد من ثقة مستخدمي المعلومات الاقتصادية عن طريق تقريره وهذا أما يدفعه ألي معرفة مفاهيم هذه النظرية وأهمها السرعة والتغذية الراجعة المتمثلة باستفادة المراجع من الآثار التي يحدثها في تقريره في مستخدمي القوائم المالية.

ويمكن القول إن المراجع يحتاج إلي مجموعة من المقومات ليكون مؤهلا لأداء عملة وهي:

أ - تأهيل عملي يتحلي بدرجات علمية معينة.

ب - قدرة من الخبرة والتدريب والتعليم المستمر.

ج - تغذية راجعة.

د - تعليمات وسياسات تمارسها (منشأة المراجعة).

وأخيرا يجب القول، إن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معيارا خاصا للتأهيل العملي والعلمي للمراجع ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمراجع علي النحو التالي⁽²⁾:

أ - تضمن المعيار الدولي رقم (600) في فقرته السابعة ما يلي ينبغي علي المراجع

عند التخطيط للاستفادة من عمل المراجع الأخر مراعاة الكفاءة المهنية للمراجع

الأخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها ذلك المراجع.

(1) حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، (الاردن)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009م، ص 171.

(2) المرجع السابق، ص 109.

ب - أما المعيار الدولي رقم (220) المتعلق برقابة الجودة علي أعمال المراجعة فقد نصت الفقرة (14) علي أنه يجب علي المراجع والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية إن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدین وقدراتهم علي أداء العمل المؤكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والأشراف والمراجعة المناسبة لكل منهم.

التأهيل العلمي للمراجع:

حتى يستثني له القيام بعمليات المراجعة الخارجية وعلي أسس علمية سليمة ويجب إن يتسم بالحياد التام في أداء عمله والاستقلال الذهني في تكوين من راية من عملية المراجعة التي يقوم بها، كما يجب إن يعد لنفسه برنامج عمل يوضح فيه خطوات المراجعة، كما يجب إن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات سواء كانت داخلية أم خارجية، كما يجب أن يعبر تقديره عن مدي استخدام القواعد المحاسبية في إعداد القوائم المالية وان ينشر أن إلي فحصة قد تم في حدود الظروف المتاحة لأداء العمل المهني المعقول. وهناك بعض الشروط التي يجب توافرها للتأهيل العلمي للمراجع كما يلي⁽¹⁾:

1. أن يكون منتسبا لأحدي معاهد المحاسبين القانونيين ويحمل شهادة منها.
2. أن يكون حاصلًا علي شهادة تجارة تخصص محاسبة من معهد او جامعة معترف بها.
3. خبرة أربع سنوات كمدقق رئيسي في دائرة حكومية أو مكتب تدقيق.
4. خبرة ستة سنوات كمدقق رئيسي في دائرة حكومية.

مفهوم التدريب:

ربما اختلف الكتاب والباحثون حول تعريف التدريب بوجه خاص فإن التدريب مفهوم مركب يتكون من عدة عناصر فهو في جملته يعني تغيرا إلى شيء أحسن أو تطويراً للشخص في مجموعة معلوماته وقدراته ومهاراته وأفكاره.

فالتدريب عملية منظمة مستمرة محورها الفرد في مجمله، تهدف إلى إحداث تغيرات محددة - سلوكية وفنية وذهنية لمقابلة احتياجات محددة - حالية أو مستقبلية

(1) عبد الله محمد أحمد علي، استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2004م، ص 54.

يتطلبها الفرد والعمل الذي يؤديه والمنظمة التي يعمل فيها والمجتمع الكبير⁽¹⁾.

التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية):

التدريب اللازم لمهمة مدقق الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهجا عمليا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والموارد المرتبة بها. ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداومة على الإطلاع على المجالات المهنية والنشرات والبيانات. كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية. فبالنسبة لمن يزاولون المهنة بصفة فردية ولأصحاب مكاتب التدقيق ينبغي أن تكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلتزمون به.

أما بالنسبة لموظفي مكاتب التدقيق فهي واجب جزء منه على الأقل على عاتق أصحاب تلك المكاتب. إلا أن التدريب يبقى قاصرا بوجه عام ما لم ترافقه الخبرة العملية والأساس العلمي على السواء كي يجوز على مستوى الكفاءة اللازمة⁽²⁾.

معايير التأهيل والتدريب العملية:

يمثل معيار تأهيل وتدريب مراقب الحسابات أول وأهم معايير التكوين الشخصي لمراقب الحسابات. يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العملي ويتناول أيضا كيفية تنمية القدرات العلمية والعملية أثناء الممارسة المهنية. وسنعرض لها في الفقرات التالية⁽³⁾:

1- ماهية التأهيل العلمي والتدريب العملية لمراقب الحسابات:

وهذا يعني تأهيل وتدريب مراقب الحسابات أن يكون حاصلا على المؤهل الدراسي المناسب، وأن يتدرب علميا على أعمال المحاسبة والمراجعة بعد التخرج ويجب بعد ذلك أن يتدرب على أحد مكاتب المراجعة المرخص له بممارسة المهنة.

2- أهمية تأهيل وتدريب مراقب الحسابات:

هي عمل يحتاج لتدريب رسمي منظم قبل الدخول في الممارسة وهي عمل له

(1) علي محمد عبد الوهاب، التدريب والتطوير "مدخل لفعالية الأفراد والمنظمات" (الرياض)، معهد الإدارة العامة، 1981م، ص 19.

(2) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (عمان) دار وائل للنشر والتوزيع، 2004م، ص ص 76-77.

(3) المرجع السابق، ص 68.

تنظيم مهني رسمي معترف بها من الدولة، كما أن هذا المعيار ينظم الحد الأدنى من متطلبات التأهيل والتدريب للشخص حتى يصبح المحاسب مؤهلاً ومدرباً مثله مثل غيره من المهنيين.

3- متطلبات التزام مراقب الحسابات بمعيار التأهيل والتدريب:

حتى يستوفى مراقب الحسابات مقومات الالتزام فعليه أن يحقق ثلاث متطلبات وهي التأهيل والتدريب والتعليم المهني والمستمر. نعرض لكل منها بإيجاز على النحو التالي⁽¹⁾:

1/ متطلبات التأهيل:

من المفترض أن برامج التأهيل تنتج محاسباً لديه القدر الكافي من المعرفة النظرية والعلمية حسب القانون 133 لسنة 1951م المعمول بها في مصر من هذا الشأن، وهناك عدة اعتبارات لكي تطور على إنتاج محاسب مؤهل ومدرب بالقدر الكافي ومن هذه الاعتبارات ما يلي:

- أ- أن تأخذ المعاهد العلمية بوجهات نظر قدامى الممارسين للمهنة والمنظمات المهنية عند تخطيط ووضع محتويات برامج التعليم المحاسبي.
- ب- أن تتيح للطالب إمكانية التدريب الميداني على الممارسات المحاسبية قدر الإمكان.
- ج- أن تهتم بتدريب الطالب على مفاهيم وآليات وتكنولوجيا ونظم المعلومات وتطبيقها.
- د- أن تركز على معايير المحاسبة الدولية IAS من وجهة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

2/ متطلبات التدريب:

يعتبر التدريب مطلباً أساسياً في مهنة المحاسبة والمراجعة. ولكن ممارسة المراجعة الحديثة للحسابات تحتاج لمراعاة عدة اعتبارات بشأن التدريب قبل دخول المحاسب في الممارسة المهنية ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

- أ- أن تهتم مكاتب المحاسبة والمراجعة بالتدريب التخصصي للمحاسبين تحت

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 68.

التمرين .

ب- أن يرخص للمكاتب الكبرى فقط بالتدريب .

3/ التعليم والتدريب المهني المستمر:

يمثل التعليم والتدريب المهني المستمر أحد أهم المتطلبات الحديثة لوفاء مراقب

الحسابات بمعيار التأهيل العلمي والتدريب العملي وذلك من خلال برامج نذكر منها:

أ- أن يكون لأقسام المحاسبة دوراً هاماً وملزماً في تخطيط برنامج التعليم المهني المستمر .

ب- أن يتم التدريب المستمر كل فترة وفق برنامج ملزم تحت إشراف المنظمة المهنية .

ج- أن يكون هنالك نظام وضوابط لمراقب الحسابات بالالتحاق بهذه البرامج كل فترة معينة .

التطوير والتعليم المهني المستمر:

تمثل برامج التعليم المهني المستمر من أهم صور التطوير المهني الذي يساعد

على تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة بصورة تحقق جودتها . إنه من الضروري أن يقوم مراجع الحسابات بتطوير

أسلوب أدائه لعمله ذاتياً من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة .

من خلال برنامج التعليم المستمر على مستوى المنظمات المهنية، فقد اهتمت

الإصدارات المهنية والأمريكية والدولية بأهمية التطوير المهني الذي يؤكد لمنشأة

المراجعة توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة في الأفراد لوفائهم بمسئولياتهم⁽¹⁾ .

معايير الكفاءة المهنية داخل مكتب المراجعة:

لقد كان من المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة الاعتماد على

مساعدين غير مدربين، وعدم اتاحة الفرصة لهؤلاء المساعدين للتدريب . إن الممارسة

المهنية السليمة تقتضي ضرورة الاعتماد على مساعدين أكفاء . إن عملية نقل الخبرة

وتدريب المساعدين ضرورة للمحافظة على مستوى الأداء المهني وحتى تتمكن المهنة

من القيام بدورها باستمرار من خلال المعايير العامة الواجب تطبيقها بواسطة كل مؤسسة

مهنية تزاوّل المهنة، أما إجراءات تنفيذها فتختلف من مؤسسة إلى أخرى وتشمل هذه

(1) أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص 27.

المجموعة من المعايير على:

1- التعيين:

ينبغي أن يكون هنالك إجراءات لتعيين المحاسبين بطريقة تضمن بشكل معقول وأن يكونوا على درجة من الذكاء تخلق فيهم الباعث للأداء الملائم في مجال المحاسبة والمراجعة ويهدف هذا المعيار على ضمان نوعية خاصة للمعنيين بأعمال المحاسبة والمراجعة.

2- التدريب:

يجب أن يكون هناك إجراءات للتدريب بالنسبة لجميع مستويات العاملين في مكتب المحاسبة والمراجعة بشكل يضمن حصول جميع تلك المستويات على المعلومات المطلوبة التي تمكنهم من النهوض بالمسئولية الموكلة إليهم.

ويهدف المعيار إلى توفير التدريب الملائم لكل مجموعة من العاملين. ويمكن توفير التدريب عن ريق التعليمات والانتقادات التي توجهها المسئوليات الإشرافية، أو عن طريق البرامج التي يعدها المكتب⁽¹⁾.

تأثير صفات المراجع علي ممارسته للتقدير المهني:

تؤثر صفات المراجع علي ممارسته للتقدير المنهي وبالتالي علي فاعلية المراجعة، وثقة تقديم مستخدمي القوائم المالية في تقريره، ومن الضروري أن يتصف المراجع بالاستقلال والموضوعية والنزاهة، وان ينفذ واجباته بمستوي مرتفع من الكفاءة المهنية اعتمادا علي المعرفة والمهارة والخبرة أن يكون منتبها ألي حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي يمكن أن تحدث.

الاستقلال والموضوعية والنزاهة:

طبقا لقواعد السلوك المهني فإنه من الضروري أن يتصف المراجع بالاستقلال

Independence الموضوعية Objectivity النزاهة Integrity عند مزاولته لعملة المهني. إن مفاهيم الموضوعية والنزاهة والاستقلال مرتبطة حيث يشير الاستقلال إلي الظروف التي تدعم تطبيق التقدير غير المتحيز للتوصل إلي رأي وقرار في موقف معين، الموضوعية هي حالة من التفكير تؤدي إلي تطبيق التقدير غير المتحيز. والموضوعية

(1) المرجع السابق، ص 702.

تتصف بالنزاهة وهي منهج نزيه وعادل للعمل المهني، والنزاهة المهنية للمراجع هي معيار لتقييم الموضوعية، لأنه بدون نزاهة فان رأي المراجع لا يعتبر أكثر من صوت لآلات نفخ موسيقية.

وتمثل التحيزات المرتبطة بالأفراد والتي تؤثر علي ممارستهم لتقديرهم المهني بالإضافة إلي تفصيلاتهم الشخصية المتعلقة بالنتائج المتوقعة لبعض التقديرات، تهديدا لتلك المفاهيم في الواقع العملي.

يعتبر استقلال المراجع الركن الأساسي أو حجر الزاوية في مهنة المراجعة حيث أن ممارسة المهنة بدون استقلال يعني أن راية عن القوائم المالية محل شك وفي الواقع فإنه يبدو أن استقلال المراجع عن المنشأة التي يراجعها يكون محل شك، وذلك هنالك العديد من العوامل التي قد تؤثر علي استقلاله عند ممارسته لعمله المهني وسوف نناقش تأثير بعض العوامل علي مفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة هي:

1. أتعاب المراجعة.

2. حصول المراجع علي منافع مالية من العميل.

3. فترة ارتباط المراجع بالعميل.

4. توفير خدمات استشارية للعميل.

آداب السلوك المهني:

تعريف آداب وسلوك المهنة:

الآداب والسلوك يمثل فرع من فروع المعرفة التي تختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية وتتضمن اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ⁽¹⁾. ويضع "الأفراد" دليل أخلاقي مكتوب أو (غير مكتوب) يلزم مجموعات الأفراد بإتباعه في التعامل مع الآخرين في سبيل كبح رغبات الأنانية والتصرفات الخاطئة بمعنى أن محور الأخلاقيات (الآداب والسلوك) يركز علي وضع قواعد أو مقاييس والتي علي أساسها يمكن التصرف علي التصرفات الخاطئة وبناء علي ذلك التعريف فان (آداب السلوك) أي مهنة تمثل "قيود تفرضها المهنة علي نفسها وتلزم بها ويلتزم بها أعضاء المهنة حتى يمكن الثقة" في نتائج عملهم.

(1) حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، (القاهرة)، دار البداية ناشرون وموزعون 2010م، ص73.

الجهات المختصة بآداب وسلوك المهنة:

يعد "مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي" من أهم المنظمات القومية الأمريكية ينتمي إليها ممارسي مهنة التدقيق. تأسس هذا المجمع منذ حوالي (أكثر من 80 عاما) باسم المجمع الأمريكي للمحاسبين.

ويهدف المجمع إلي وضع معايير وقواعد (آداب وسلوك) أعضاء مهنة المحاسبة وقد تبني هذا المجمع في عام 1917م أول دليل آداب وسلوك مهنة المحاسبة وقد تضمن هذا الدليل محظورات يجب أن يتفادها مزاولي المهنة وهي كما يلي⁽¹⁾:

1. إبداء الرأي في قوائم مالية تتضمن أخطاء هامه وتجويد للحقائق أو إغفال أي معلومات يؤدي عدم وجودها بالقوائم إلي تشويه الحقائق.

2. السماح لأي شخص بممارسة المهنة تحت اسم عضو من أعضاء المجمع إذا كان هذا الشخص ليس شريكا.

3. محاولة استخدام (النفوذ) للتأثير في القوانين والتعليمات الحكومية المتعلقة بمهنة المحاسبة بدون علم المجمع.

4. التعدي علي زملاء المهنة لاجتذاب عملائهم بأسلوب أخلاقي.

أهداف عامة للممارسة مهنة التدقيق:

المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة

والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة وهي:

أ - درجة عالية من المصداقية في المعلومات.

ب - احتراف مهنة التدقيق.

ج - ضمان تنفيذ الخدمات وفق اعلي درجات القدرة علي الانجاز.

أما بالنسبة للمبادئ والقواعد الأساسية علي الأعضاء الممارسين القيام بها فقد أشار دليل السلوك المهني فيما ما يلي⁽²⁾:

أ - الاستقامة: ينبغي علي المدقق الخارجي أن يكون مستقيما ومخلصا أثناء تأدية مهمته المكلف بها.

(1) المرجع السابق، ص 76.

(2) المرجع السابق ص 77.

ب - الكفاية والعناية المهنية: ينبغي علي المدقق أن يحجم أي عمل أو الاستمرارية إذا لم يتوفر لديه الكفاءة والقدرة.

ج - السلوك المهني: يجب علي المدقق إن يسلك ويتبع الأسلوب اللائق الذي يتوافق وينسجم مع السمعة الجيدة.

د - السرية: يجب أن يحتفظ بإسرار مهمته المكلف بها ولا يفصح بها إلا في حالات معينة تقتضيها الظروف.

أهداف وقواعد السلوك المهني:

قواعد السلوك المهني قد تكون (قواعد قانونية) أو (قواعد تنظيمية).

القواعد القانونية:

هي القواعد المنظمة والتي يضعها (المشرع في الدولة التي تنص عليها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق).

القواعد التنظيمية:

هي المبادئ والمعايير التي تصدرها المنظمات والمجتمعات العلمية والنقابية المهنية المختصة في مجال مهنة التدقيق.

وقواعد السلوك المهني قد تكون (مكتوبة) صادرة عن السلطة التشريعية او التنفيذية في شكل منشورات وتعليمات تصدرها المنظمات واللجان المختصة بالمهنة.

ويمكن إيجاز أهداف قواعد السلوك المهني فيما يلي⁽¹⁾:

1. رفع مستوى مهنة التدقيق والمحافظة علي كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

2. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

3. بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المدققين من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة.

4. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبداء الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق وحياده في عملة والشروط التي يسنها

(1) المرجع السابق، 78.

لإمكان الاشتغال بالمهنة.

قواعد وآداب وسلوك المهنة:

أن المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي والتي تنظمها قواعد وآداب سلوك مهني ملزم جميع المزاولين. وتحاول جميع الهيئات المهنية في جميع دول العالم وضع هذه القواعد في شكل دليل عمل أو دستور متفق عليه بين مزاولي المهنة ويلقي القبول. فالقواعد العامة للسلوك مرشد للفرد لتحديد نوعية السلوك الشخصي المناسب ومن الطبيعي فان هذه القواعد العامة تأخذ في حساباتها المتطلبات القيود المفروضة من المجتمع والواجبات الأخلاقية وتأثير أعمال الفرد علي الآخرين. ومن الملاحظ ان قواعد وآداب السلوك المهني ما هي إلا حالة خاصة من القواعد العامة للسلوك، حيث ان من يزاول المهنة يعطي له بعض المؤشرات المحددة للأداء والتي تعكس بدورها مسؤوليته تجاه المجتمع العملاء زملائه في المهنة ولشخصه لذلك فالمراجع الخارجي مسئول في وقتنا الحاضر أمام العديد من مستخدمي القوائم المالية ليس لديهم المعلومات الأساسية عن أنشطة الوحدة وإداراتها⁽¹⁾.

ومن ثم يمكن القول بان مهنة المحاسبة والمراجعة، كأية مهنة أخرى لها آداب وتقاليد وسلوك يتعين علي مزاولي المهنة بها حيث أنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظيم العلاقة بين مزاولي المهنة ببعضهم البعض، فلقد صدر دليل لقواعد السلوك المهني، ولقد تم تطوير هذا الدليل علي مدار عدد من السنوات وذلك يعكس المزيد من المسؤولية وأضف إلي ذلك قسم خاص لمفاهيم قواعد آداب وسلوك المهنة. وهو جزء يناقش المبادئ والمفاهيم التي تقوم عليها قواعد السلوك المهني.

وبذلك ينقسم دليل قواعد السلوك المهني إلي ثلاثة أقسام رئيسية وهي:

القسم الأول: مفاهيم قواعد وآداب وسلوك المهنة.

القسم الثاني: قواعد الأداء المهني.

القسم الثالث: تفسير قواعد الأداء المهني.

ومن أهم الأقسام الأول الذي يعتبر الجزء الفلسفي من هذا الدليل والذي تم قبوله من جميع مزاولي المهنة ولقد تضمن هذا القسم خمسة مفاهيم أو مبادئ أخلاقية هي:

(1) محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص ص 141 . 143.

1. الاستقلال والنزاهة والموضوعية.
2. القدرة والمعايير الفنية.
3. المسئوليات تجاه العملاء.
4. المسئوليات تجاه الزملاء من مزاولي المهنة.
5. المسئوليات والأعمال الأخرى.

آداب وسلوك المهنة:

حسب نص المادة الثامنة عشر:

يعتبر المحاسب والمراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة للأسباب التالية⁽¹⁾:

1. إذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقا للقوانين المعمول بها.
2. إذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر، أو غير مباشر عمولة أو سمسة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله علي عملية أو أكثر من أعمال مهنته.
3. إذا وقع علي بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون إن يشير صراحة إلي وجود هذه المصلحة.
4. إذا لجا إلي منافسة زميل في الحصول علي عمل يقوم به الآخريين عن طريق عرض أتعاب أو قبول بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميلة دون سبب مقبول.
5. إذا افشي أسرار شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه علم بها عن طريق أداء عمله.

السلوك الأخلاقي ونزاهة المراجعين:

تقدم وظيفة المراجعة فرصة اتخاذ القرارات والأحكام للمراجعين المتحضرين، كما تحملهم مسئولية مساندة القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية، لذلك يجب أن يتخذ المراجعون قراراتهم بغض النظر عن الضغوط التي يمكن إن يتعرضوا لها وللقيام بذلك يجب إن يكون لديهم إحساس كبير بالسلوك الأخلاقي المناسب، كما يجب إن

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص ص 152 153

يتمتعوا بالنزاهة والأمانة والتي بدونها لن نستطيع خدمة احتياجات مهنة المحاسبة والمجتمع ككل⁽¹⁾.

ونعني بالسلوك الأخلاقي المناسب أتباع المجري الصحيح لأداء عملية المراجعة وعدم خرق القوانين والأحكام، كما أن النزاهة تعني استقلال موقف المراجع في القيام بالشئون المتعلقة بالمهنة، ليس هنالك اختبار لهذا النوع من النزاهة أفضل رغبة المراجع في الانسحاب أو يتم استبعاده من فحص بيانات احد العملاء والذي يتبع ممارسات محاسبية تثير الكثير من التساؤلات.

المراجعة من الموضوعات التي لها قيمة هامة من اقتصاديات الدول المختلفة، وما زال هنالك طلب علي خدمات المراجعة، وفي نفس الوقت فان أهدافها وأساليبها قد أثبتت جدارتها من خلال أطراف متعددة في المجتمع كأنه له مصلحة مالية في جودة هذه الخدمة.

ويجب أن يتفهم طلبة المحاسبة ما يلي:

- أ - المحاسبة العامة ومعايير المراجعة.
- ب - المناخ الأخلاقي والقانوني الذي يعمل فيه المراجع.
- ج - المسؤوليات التي يتحملها المراجع حينما يقوم بالمراجعة.
- د - الأساليب المستخدمة لتحقيق أهداف المراجعة.
- و - طبيعة وحدود مخرجات المراجعة.

الرقابة علي جودة عملية المراجعة:

معيار المراجعة الدولي رقم 220:

يهدف المعيار إلي توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:

1. السياسات والإجراءات العامة التي يتبعها مكتب المراجعة عن أداء عملية المراجعة.
2. الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة علي مستوي مكتب المراجعة وأيضا المراجعة الفردية.

⁽¹⁾ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2007 م، ص 44.

ولأغراض هذا المعايير فإنه يقصد ببعض المصطلحات المعاني الموضحة إمامها كما يلي (1):

المراجع: هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن عملية المراجعة.
مكتب المراجع: هو الشركاء في المكتب الذي يقدمون خدمات المراجعة او الشخص الذي يزاول المهنة بمفرده.

الأفراد: كافة الشركاء والمهنيين العاملين بمهنة المراجعة في المكتب.
المساعدون: هم الأفراد المشاركون في عملية المراجعة الفردية بخلاف المراجع. تتضمن سياسات رقابة الجودة التي يتبناها مكتب المراجعة عادة علي ما يلي:

أ - المتطلبات المهنية: أي الالتزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والحفاظ علي السرية وأخلاقيات المهنة.
ب - الماهرة والكفاءة: أي التأهيل العلمي والعملية واللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.

ج - توزيع مهام عملية المراجعة: أي توزيع أعمال المراجعة علي أفراد يمتلكون مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

د - الأشراف: يجب أن يكون هنالك توجيه وأشراف ومتابعة للأعمال علي كافة المستويات وذلك لتوفير تأكيد مناسب بان العمل الذي يتم انجازه يستوفي معايير الجودة ,

و - التشاور: يجب التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة.

المسؤولية المهنية:

إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوي من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوي يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المدقق والتي تعمل علي زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبذونه من آراء وما يعده من تقارير .

(1) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، (الإسكندرية)، الدار الجامعية 2004م، ص 231-232

وتتركز مسؤولية المدقق المهنية في النواحي التالية⁽¹⁾:

المسئولية المهنية في اكتشاف الأخطاء ومن الأخطاء الواجب علي المدقق اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسئولية المهنية ما يلي⁽²⁾:

1. أخطاء دفترية أو حسابية، هي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر.
2. أخطاء فنية: وهي أخطاء تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم تفهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفتريا.
3. أخطاء إجرائية: وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو أنها إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستتديه.
4. طبيعة الأخطاء وأهميتها لا تتوقف علي مجرد كشف الأخطاء فقط بل ينبغي علي تحديد الأخطاء سواء كانت أخطاء متعمدة أو أخطاء غير متعمدة. الأخطاء المتعمدة يتم ارتكابها عند عمر تكون مقصودة بهدف تغطية معينة غير مشروعة كالاختلاس أو الإسراف، إما الأخطاء غير معتمدة وهي الأخطاء التي ترتكب عن غير قصد نتيجة السهو أو النسيان أو عدم الانتباه.

المسئولية المهنية للمراجع:

أن المسئوليات القانونية للمراجع الخارجي تمثل الأحد الأدنى لمسئولية المراجع التي تحددها التشريعات التي تنظم المهنة لحماية لقرء ومستخدمي القوائم المالية وما تحتوي علي من معلومات. ولذلك تحاول الهيئات المهنية التي تشرف علي المهنة وتحافظ علي مستوي جودة خدماتها، إضافة عدد آخر من المسئوليات لخدمة المجتمع ككل، وتزيد الثقة في أعضاء المهنة ككل ما يؤدنه من خدمات ولا شك أن تلك المسئولية ستكون اقوي من أية مسئولية أخرى، لان التزام المراجع بالمسئولية المهنية سوف يكون بعيدا عن أي مساءلة قانونية أخرى، كذلك فان الإخلال بالمسئولية المهنية وعدم تحملها يعرض المراجع ألي الخروج من المهنة تماما وتسعي الهيئات المهنية المختلفة وضع التشريعات واللوائح التي تحدد طبيعة هذه المسئولية من خلال وضع قواعد آداب وسلوك

(1) سامي محمد الوقاد، تدقيق الحسابات، (القاهرة)، مكتبة المجتمع العربي للنشر، 2012 م، ص60.

(2) المرجع السابق، ص61

المهنة⁽¹⁾.

وهناك نقطة أخرى في هذا الصدد وهي ما تقوم به الهيئات المهنية من مساعلة مزاولي المهنة إذا صدر عنهم أية مخالفات تري لتلك الهيئات ضرورة الكف عنها ويطلق علي هذه المساعلة (المساعلة التأديبية) وان الهدف من هذه المساعلة تقويم تصرفات مزاولي المهنة والمحافظة علي مستوي الثقة فيما يؤدونه من أعمال. ولقد نص قانون نقابة التجاربيين في جمهورية مصر العربية رقم 40 لسنة 1972 م علي إجراءات المساعلة التأديبية ولقد تراوحت العقوبات التأديبية التي نص عليه القانون من مجرد لفت نظر إلي الاتزار إلي الإيقاف عن العمل لمدة لا تتجاوز سنة ثم إسقاط عضوية النقابة بما يعني عدم تمكنه من مزاوله المهنة الأبعد إعادة قيده بالنقابة مرة أخرى.

مفهوم التقدير المهني في المراجعة:

التقدير المهني في المراجعة هو عملية اتخاذ قرار بواسطة مراجع مؤهل لذلك، خلال مزاولته لعملة المهني، وذلك في الإطار الموفر بواسطة المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني ويرى البعض أن التقدير المهني في المراجعة يتصف بما يلي⁽²⁾:

1. انه يتطلب المعرفة المناسبة المتعلقة بمجال معين من التخصص، كما أنه

يعتمد علي الخبرة العلمية.

2. أنه يتطلب التنبؤ ببعض النتائج في ظل ظروف عدم التأكد.

3. أنه يتطلب اختيار بديل معين من البدائل المتاحة.

4. انه يتأثر ببعض العوامل الاقتصادية.

5. انه يعتمد علي عمليات عقلية قد لا يمكن فهمها.

العوامل المؤثرة علي ممارسة المراجع للتقدير المهني:

تتأثر ممارسة المراجع للتقدير المهني عند مراجعة القوائم المالية للوحدات

الاقتصادية بعدد من العوامل هي⁽³⁾:

(1) محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص ص136، 137.

(2) جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، (الإسكندرية)، الدار

الجامعية، 2003، ص ص 253 236.

(3) المرجع السابق ص 241.

طبيعة وتعدد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقدير، والصفات التي يتمتع بها، وبيئة المراجعة، وعملية اتخاذ القرارات التي تتبع وهناك مواقف عديدة تتطلب ممارسة المراجع للتقدير المهني عند مزاولته لعمله والصفات التي يجب أن يتمتع بها المراجع عند ممارسته لتقديره المهني تشمل الاستقلال والموضوعية والنزاهة والكفاءة المهنية والشك المهني، كما تؤثر بيئة المراجعة علي ممارسة المراجع لتقديره المهني وخاصة ما يتعلق بالمخاطر وعدم التأكد والضغوط التنافسية والمعايير المهنية.

عملية اتخاذ القرارات التي يجب أتباعها عند ممارسة المراجع لتقديره المهني، تشمل تحديد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقدير، وجمع وتحليل المعلومات، وتحديد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقرير، وجمع وتحليل المعلومات، وتحديد وتقييم البدائل الممكنة، واختيار البديل.

الجهات المختصة بآداب وسلوك المهنة:

تخضع سلوكيات وآداب مهنة المحاسب والمراجع القانوني لعدد من المعايير التي يصدرها عددا من الجهات المهنية وغيرها، فمثلا يمنح ترخيص المهنة (CPA) بالولايات المتحدة الأمريكية بواسطة حكومة الولاية التي يزاول فيها المحاسب مهنته ولذلك يوجد بحكومة كل ولاية مجلس يطلق عليه اسم ومجلس الولاية المحاسبية (القانونية) الذي يختص بالأشراف ومباشرة مزاوله المهنة⁽¹⁾.

ويعتبر دليل آداب وسلوك مهنة المحاسب الذي وصفه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أكثر شمولاً حيث يتضمن معايير وقواعد وآداب وسلوك المهنة، وتمثل المعايير التي وضعتها كل من مجالس المحاسبة والجمعيات المهنية بالولايات جزءاً من تلك المعايير التي نص عليها المجمع الأمريكي، ويجب مراعاة أن عضوية المحاسبين القانونيين بالمجمع الأمريكي يمثلته منظمة قومية علي مستوى كافة الولايات المتحدة، فان دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عنه يعكس نمط التصرفات والسلوك المتعارف عليه في مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية.

ونظراً لان معايير دليل الآداب والسلوك تنطوي علي قيود تحكم سلوكيات المحاسب أكثر من القيود القانونية، فإنه يجب أن تتفرد المنظمات المهنية بدلاً من الدوائر القضائية

(1) وليم توماس، مرجع سابق، ص 174، 175.

بتقرير مدي مخالفة أعضاء المهنة للمعايير المهنية.

الأخلاقيات والآداب المهنية:

أن السلوك الأخلاقي يشكل العمود الفقري لممارسة المراجعة ويجب أن يدرس لكافة دارسي المراجعة. ويبدأ بتحريف ومناقشه الأخلاقيات علي المستوى العام ومناقشة المبادئ الأخلاقية في مهنة المراجعة علي ميثاق السلوك المهني الخاص بالمراجعين المصرح لهم.

تعريف الأخلاقيات:

علي أنها مجموعة من المبادئ "أو القيم" ويمتلك كل منا مجموعة من القيم التي يلعبها أو لا يعلنها وتتمثل أمثلة هذه المبادئ أو القيم في القوانين والقواعد التنظيمية، المواعظ الدينية، موثيق العمل للجماعات المهنية مثل المراجعين، وموathيق السلوك في المنظمات المختلفة.

المبادئ الأخلاقية التي يجب التعامل معها:

يعتبر القائمة التالية عن المبادئ الأخلاقية التي تمثل الخصائص التي يجب أن تتوافر في السلوك الأخلاقي لكافة الأفراد وهي⁽¹⁾:

1. الأمانة. Honesty
2. الاستقامة. Integrity
3. الولاء (الإخلاص) Loyalty (Fidelity)
4. حفظ الوعد Promise keeping
5. العدالة Fairness
6. الاهتمام بالآخرين. Caring Others
7. احترام الآخرين Respect for Others
8. كن مواطنًا صالحًا. Responsible Citizenship
9. المثابرة والسعي للتو فوق. Pursuit of Excellence
10. المسؤولية Accountability

أهمية التقدير المهني في المراجعة:

⁽¹⁾ إسماعيل عبد الله موسى، مرجع سابق، ص 44.

تستخدم كلمات التقدير والتقدير المهني بصورة متكررة في مهنة المراجعة، وتتطلب تلك المهنة ممارسة المراجع التقدير المهني في إطار المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني. كما أن جودة أو نوعية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية تعتمد بدرجة كبيرة علي نوعية التقدير المهني الذي يمارس عند أعداد ومراجعة تلك القوائم (1).

يمارس المراجع التقدير المهني بصفة مستمرة عند مزاولته عملة المهني وذلك في مختلف المراجعة التي تتعلق بالتخطيط والتنفيذ وأعداد التقدير وفيما يلي بعض الأمثلة لذلك:

1. عند تفسير وتطبيق المعايير المهنية المقبولة قبولاً عاماً.
2. عند الاختيار من بين البدائل المحاسبية.
3. عند إبداء راية عن مدي صحة وعدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية في التعبير عن نتيجة النشاط خلال فترة معينة، وعن المركز المالي لها في نهاية تلك الفترة..

ويتفق الباحث مع ما يراه البعض من التقدير المهني:

- أ - هام بصفة أساسية لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة.
 - ب - ضروري لتحقيق فاعلية معايير المحاسبة والمراجعة.
 - ج - يتطلب إمام ممارسي المهنة بأبعاده المختلفة.
 - د - لم يلق عناية مهنية كافية من مهنة المحاسبة والمراجعة.
- يتضح مما سبق أن ممارسة التقدير المهني هو جوهر مهنة المراجعة وأنه لا يوجد بديل عن ممارسة هذا التقدير بفعالية في مختلف مراحل المراجعة، كما أنه يجب علي ممارسي المهنة الإلمام بمختلف أبعادها حتى لا يساء فهمه أو تطبيقه، كذلك فإنه من الضروري علي الجهات والهيئات المهتمة بشؤون المهنة أن تهتم الاهتمام الملائم.

أنواع السلوك المهني:

(1) مجدي أحمد محمد الأمين، العوامل المؤثرة علي ممارسة المراجع للتقدير المهني، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان لعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، 2006م، ص 27.

تتمثل أنواع السلوك المهني بالآتي⁽¹⁾:

من حيث السلطة:

1 - قواعد قانونية:

المقصود بها القواعد والمبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة والتي تحكم الرقابة الخارجية، والتي يمكن العمل بها بعد أتباع كافة الطرق والوسائل القانونية الممكنة.

2 - قواعد تنظيمية:

يقصد بها المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات من نقابات ومعاهد وجمعيات لتحث أعضائها علي التمسك بآداب وقواعد وسلوك المهنة من حيث صدورها.

أ - قواعد مكتوبة:

هي تلك المثبتة كتابتا سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة من السلطة التشريعية أو التنفيذية في البلد وكانت تعليمات ومنشورات من المنظمة المهنية.

ب - قواعد عرفية:

يقصد بها تلك المبادئ والقواعد التي يتعارف عليها المراجعون والمحاسبون ويلتزمون بأتباعها واحترامها ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب الالتزام بها.

مبادئ السلوك المهني:

تتكون مبادئ السلوك المهني من الآتي⁽²⁾:

1 - المسئوليات المهنية:

علي الأعضاء القيام بمسئولياتهم كمهنيين وان يمارسوا سواء الأحكام المهنية بشكل أخلاقي في كافة أنشطتهم.

2 - الصالح العام:

يجب علي أن يقبل الأعضاء الالتزام الخاص بالتصرف بشكل يحترم الصالح

(1) خالدة إسماعيل أبو شوك، استقلال المراجع الخارجي وأثره علي المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، 2010م، ص ص 23 . 24.

(2) وليام توماس، مرجع سابق، ص، 184.

العام وبنال ثقة الجمهور ويوضح مدى الالتزام بالمهنة.

3 - الموضوعية والاستقلال:

علي العضو أن يحافظ موضوعيته، أن يكون خالي من أي نزاع يتعارض مع مصلحة العمل، وان يكون مستقلا وحياديا سواء في الحقيقة أو المظهر عند توفير خدمات المراجعة وإبداء الرأي.

4 - الأمانة المهنية:

علي الأعضاء أن يؤديوا كافة مسؤولياتهم المهنية بأعلى مستوى من الأمانة ليحافظوا علي ثقة الجمهور

5 - العناية الواجبة:

مراعاة العضو للمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة والسعي باستمرار نحو تحسين كفاءة وجود عملية المراجعة بمعنى أن يؤدي مراجع الحسابات عملة بنفس الطريقة التي يمكن أن يؤدي بها العمل بواسطة مراقب حسابات آخر يتمتع بالاستقلال التام عن إدارة الوحدة محل المراجعة ويلتزم بتطبيق معايير العمل، ومعايير أعداد تقرير المراجعة النهائي.

معايير التأهيل المهني:

تختص القواعد رقم 201 ورقم 202 ورقم 203 ورقم 204 بالمعايير العامة ومعايير المعرفة الفنية فتتضمن القاعدة رقم 201 (المعايير العامة تعريف لأربعة مسؤوليات، وهي الكفاية المهنية، والعناية المهنية الواجبة والتخطيط والإشراف والحصول علي بيانات كافية وملائمة لاستخدامها في عمل الاستنتاجات وتقديم الاقتراحات المتعلقة بمهمة المحاسب القانوني أما المعيار الخامس في القاعدة 201 فيتطلب من المحاسب أن لا يسمح بربط أسمة بأي تنبؤات أو تقديرات لعمليات مستقبلية، أما القاعدة رقم 202 فتتطلب من المحاسب أن لا يسمح بربط أسمة بقوائم مالية قد يستدل منها علي دورة لمحاسب ومراجع قانوني لهذه القوائم إذا تلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، أما القاعدة رقم 203 أن لا يبدي المحاسب القانوني راية بمطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذا كانت هذه القوائم تتطوي علي مخالفة لمبدأ محاسبي، أما القاعدة رقم 204 فتتطلب من المحاسب القانوني ضرورة الالتزام بالمعايير الفنية الأخرى

الصادرة من الجهات المعترف بها ولها سلطة اصدرها المعايير، ويجب علي غير الملزمين بهذه المعايير تبرير أسباب مخالفتهم لها.

تاريخ دليل آداب وسلوك المهنة:

تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1917 م وال دليل لآداب وسلوك مهنة المحاسبة. وكان هذا الدليل بسيطاً ويتضمن عدد من المحظورات يجب أن يتفادها مزاولي المهنة واشتملت هذه المحظورات علي ما يلي⁽¹⁾:

1. الإشارة بان مكتب المحاسبة عضوا في مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في حيث أن بعض الشركاء بالمكتب ليسوا أعضاء بالمجمع.
2. إبداء رأي في قوائم مالية تتضمن أخطاء هامة وتجويد الحقائق أو إغفال أي معلومات يؤدي عدم وجودها بالقوائم المالية إلي تشويه الحقائق.
3. محاولة استخدام النفوذ للتأثير في القوانين والتعليمات الحكومية المتعلقة بمهنة المحاسبة بدون علم المجمع.
4. التعدي علي زملاء المهنة لاجتذاب عملائهم بأسلوب غير أخلاقي.
5. مزاولة القيام بمهام أو أعمال لا تتناسب أو تتعارض مع مهنة المحاسبة والمراجعة التي يزاولها العضو.

المواقف التي تتطلب ممارسة المراجع التقدير المهني:

يواجه المراجع العديد من المواقف التي تتطلب ممارسة التقدير المهني، وهو يمارس التقدير في نطاق الإطار المحاسبي الذي يشمل المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني ومن ناحية أخرى فإن الإطار المحاسبي يتطلب أيضاً من المراجع ممارسة التقدير المهني فيما يتعلق بتفسيره وكيفية تطبيقه. ويؤكد البعض ذلك بقوله أن مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة قد ضلت طريقها وذلك يرجع بصفة أساسية إلي إن المبادئ المحاسبية المقبولة عاماً في حالة اختلاط أو تشوش كامل كما أنها لم تتطرق إلي بعض الجوانب المحاسبية الهامة، والكثير من تلك المبادئ المنشورة - أن لم يكن معظمها غامض - أو تتطلب ممارسة التقدير المهني، وبعضها يتعارض مع البعض الآخر بالإضافة إلي كثير منة ناتج عن

(1) المرجع السابق، ص 177.

الحلول الوسطي لوضعي المعايير، التي لا تتوفر أفتاح للجمهور أو العامة وبالتالي فان توقيعات المراجعين علي تقاريرهم هي محل شك من جانب مستخدمي القوائم المالية⁽¹⁾.
هنالك عدد من الممارسات الخاطئة التي قام بها بعض المراجعون، أما الخطاء في تطبيق معايير المراجعة أو لتواطئهم مع المسئولين مع الشركات في أخفاء ممارسات محاسبية خاطئة ذات تأثير جوهري علي القوائم المالية للمنشأة، ومن أمثلة تلك الممارسات ما يلي⁽²⁾:

1. إبداء رأي غير متحفظ عن القوائم المالية علي الرغم من علم المراجع بممارسة الإدارة الخاطئة في المحاسبة والإفصاح.
2. عدم بذل العناية المهنية الواجبة في تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر وأعداد برنامج المراجعة.
3. عدم بذل العناية المهنية الواجبة في مراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
4. عدم الحفاظ علي استقلالية المراجع نتيجة تملك المراجع وتعامله علي أسهم الشركة محل المراجعة.
5. عدم كفاية إجراءات المراجعة المتعلقة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
6. عدم كفاية إجراءات الإشراف علي الجرد.
7. عدم كفاية الاتصال مع المراجع السابق وفقا لمعايير المراجعة.
8. عدم كفاية إجراءات مصادقة حسابات المدنين.
9. عدم كفاية الأشراف علي مساعدي المراجع.

يري الباحث أن هنالك نوعين من المواقف التي تتطلب ممارسة المراجع لتقديره المهني، النوع الأول ذا صلة بتقديم تقديرات وقرارات إدارة المنشأة ومن أمثلة هذا النوع:

1. التوصيل ألي قرار عن مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تعد بواسطة إدارة المنشأة.
2. تقييم اختيار الإدارة من بين المبادئ المحاسبية الأكثر ملائمة لظروف المنشأة

(1) مجدي أحمد محمد الأمين، مرجع سابق، ص 35.

(2) المرجع السابق، ص 36.

أما النوع الثاني فهو ذو علاقة بعملية المراجعة مثال لذلك:

1. تقييم إبداء الرأي في تقريره عن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

2. تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة.

أهمية التقدير المهني في المراجعة:

تستخدم كلمات التقدير والتقدير المهني بصوره متكررة في مهنة المراجعة، وتتطلب تلك المهنة ممارسة المراجع التقدير المهني في إطار المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وقواعد السلوك المهني. كما أن نوعية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية تعتمد بصورة كبيرة على نوعية التقدير المهني الذي يمارس عند إعداد ومراجعة تلك القوائم.

ويمارس المراجع التقدير المهني بصفه مستمرة عند مزاولته عملة المهني وذلك في مختلف مراحل المراجعة التي تتعلق بالتخطيط والتنفيذ وأعداد التقرير وفيما يلي الأمثلة لذلك⁽¹⁾:

1. عند تفسير وتطبيق المعايير المهنية المقبولة قبولاً عاماً.

2. عند الاختيار من البدائل المحاسبية

3. عند إبداء راية عن مدي وصدق وعدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية في

التعبير عن نتيجة النشاط خلال فترة معينة وعن المركز المالي في نهاية النشاط

خلال فترة معينة وعن المركز المالي في نهاية تلك الفترة.

ويتفق الباحث مع يراه أن التقدير المهني:

1. هام بصفه أساسية لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة.

2. ضرورة لتحقيق فعالية معايير المحاسبة والمراجعة.

3. يتطلب إلمام ممارسي المهنة بأبعاده المختلفة.

يتضح مما سبق أن ممارسة التقدير المهني هو جوهر مهنة المراجعة وأنه لا يوجد بديل عن ممارسة التقدير بفاعلية في مختلف مراحل المراجعة كما انه يجب علي ممارسي المهنة الإلمام بمختلف أبعادها حتى لا يساء فهمه أو تطبيقه، كذلك فإنه من الضروري علي الجهات والهيئات المهتمة بشئون المهنة تهتم به الاهتمام الملائم.

(1) المرجع السابق ص 27.

المنظمات التي أثرت علي مهنة المراجعة:

هنالك مجموعة من المنظمات علي المستوي العالمي والإقليمي أثرت علي مهنة المراجعة ومن هذه المنظمات ما يلي⁽¹⁾:

اللجنة الدولية لمهنة المراجعة: تم تكوين هذه اللجنة بواسطة مجلس المحاسبين الدولي، وأعطيت هذه اللجنة صلاحية ومسئولية إصدار مسودات الأدلة الدولية للمراجعة، وهذه اللجنة تتكون من عضويتها من كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان، المكسيك، الفلبين، بريطانيا، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، وهناك جهات عديدة غير الأعضاء تعتمد علي الإرشادات التي تصدرها هذه اللجنة. وتهدف هذه اللجنة إلي الأتي:

1. إصدار معايير دولية للمراجعة وإصدار الإرشادات علي تطبيقها.
2. تنمية الأخذ بسياسات اللجنة كسلطة أولي لوضع المعايير ودعمها دوليا.
3. تطوير الحوار بين الممارسين والمهتمين والهيئات التنظيمية في العام من اجل تلبية احتياجات الممارسين لمعايير المراجعة.

مجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة:

نجد أن العضوية بهذا المجمع تضم حوالي مائتي ألف محاسب قانوني ومن أهداف هذا المجمع تطوير والمحافظة علي معايير أداء المراجعة من الناحية الفنية والأدبية والأخلاقية، ومن ثم في المجمع أنشاء أربع أقسام لتسهيل تحقيقها الهدف والأقسام هي:

1. قسم معايير المراجعة.
2. قسم شئون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين.
3. قسم الرقابة علي جودة الأداء.
4. قسم آداب وسلوك المهنة.

ويتكون قسم معايير المراجعة من مجلس المراجعة واللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة، فضلا عن التوجيه والإرشاد. والمهمة الأولى لمجلس معايير المراجعة هي

⁽¹⁾ أحمد يوسف آدم إسماعيل، أثر الوسائل التقنية الحديثة علي أداء المراجع الخارجي" بالتطبيق علي ديوان المراجع العام وبعض مكاتب المراجعة"، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، (غير منشورة) 1431هـ 2010م ص ص 23، 24.

إصدار تعليمات امرأة وملزمة تصدر في صورة عرفت بمعايير المراجعة خمسة عشر عضوا من ذوي الخبرة العالية في مجال المراجعة، المحاسبة القانونية، المجالات الأكاديمية والفنية.

هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية:

هي منظمة حكومية تم إنشاؤها في سنة أربعة وثلاثون وستمئة وألف ميلادية ومهنة هذه الهيئة هي إصدار المعايير التي تحكم طرق أعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية الأمريكية وفوضت هذه الهيئة عملية إصدار مبادئ محاسبة متعارف عليها لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، ثم إلي مجلس معايير المحاسبة المالية. وبالرغم من ذلك أنها تصدر سلسلة من التعليمات والمتطلبات المحاسبية.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:

أسس هذا المجمع العربي في عام 1984م بلندن وهو منظمة مهنية محاسبية ذات شخصية اعتبارية مستقلة ومن أهم أهدافه هو رفع مهنة المحاسبة والمراجعة في الوطن العربي وتأهيل المحاسبين في بلدان الوطن العربي وفقا لأعلي مستوى متعارف عليه.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية ، حيث يتناول نبذة عن ديوان المراجعة القومي عينة من مكاتب المراجعة في السودان، كما يتناول تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات وينقسم إلى مبحثين:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي

الرؤيا:

بدأ تطوير العمل الرقابي ليؤدي بكفاءة وفاعلية وجودة للمساهمة في تعزيز الحكم

المؤسسي .

الرسالة:

الديوان كجهاز أعلي للرقابة المالية والمحاسبية يتولي مراجعة إيرادات ومصروفات أجهزة الدولة علي اختلاف مستوياتها بمهنية وحيدة ونزاهة لتقويم الأداء المالي المساهمة في تمكين الأجهزة التشريعية من القيام بواجباتها نحو المساءلة والتوجيه .

1- النشأة والتطوير:

أولا ديوان المراجعة القومي من حيث النشأة والتطور بدأ الديوان كمكتب صغير، تابع للسكرتير المالي في عام 1920 أبان الحجم الثنائي في السودان، في عام 1933م صدر قانون بإنشاء مصلحة المراجعة يرأسها المراجع العام بواسطة مجلس الحاكم والذي يمثل السلطة التشريعية.

في عام 1962م أصبح تعين واختيار المراجعين وكل العاملين بهذا الديوان يتم بواسطة المراجع العام ويتبعون له إذا أنهم كانوا يتبعون له للكشف العام لموظفي وزارة المالية، وفي عام 1970م صدر قانون المراجع العام والذي منح المراجع العام الاستقلال الكامل حيث أوضح بان يكون المراجع العام مسئولاً أمام مجلس قيادة الثورة، وفي عام 1986م صدر قانون ديوان المراجع العام تعديلا للقانون السابق ومن أهم سماته أصبحت الشهادة الجامعية مدخلا للخدمة وكذلك منح القانون الجديد مسئوليات وواجبات إضافية مثل مراجعة الأداء، كما امن علي استقلال ديوان المراجع العام استقلالا كاملا علي أن يظل مسئولاً مسئولية مباشرة أمام البرلمان ورأس الدولة، وفي عام 1999م عملا بدستور جمهورية السودان لعام 1998م الذي نظم أحكام ديوان المراجعة العام وصدر قانون جديد من أهم سماته⁽¹⁾:

(1) منشورات ديوان المراجعة القومي، 2013م.

- تشكيل هيئة قيادية للديوان برئاسة المراجع العام.

- مراجعة حسابات الولايات بتكليف من رئيس الجمهورية.

وفي عام 2007م عقب اتفاقية السلام وصدور الدستور الانتقالي لجمهورية السودان لسنة 2005م والذي يتضمن نص علي إنشاء ديوان مراجعة قومي وآخر لحكومة جنوب السودان ويكون للأول اختصاص وضع معايير المراجعة علي مستوي السودان وصدر بتاريخ 2007/7/24م قانون المراجع القومي.

أهداف الديوان الإستراتيجية:

يعتبر التخطيط الاستراتيجي من أهم العمليات الإدارية التي تمارسها الوحدات في سبيل أداء مهامها وتحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية في ظل التطور المتسارع خاصة في مجال الاتصال وتقنية المعلومات، واستخدام الأساليب الحديثة في إدارة العمليات، وتقويم النتائج ألي زيادة المهارات والقدرات والمعارف لدي الأفراد. ولتفعيل دور ديوان المراجع العام وضع أهداف إستراتيجية وجاءت علي النحو التالي:

1. تكريس استقلالية الديوان.

أ. النص علي استقلالية الديوان من خلال الدستور والقانون.

ب. الصلاحية الكافية لمراقبة تحصيل واستخدام الموارد العامة لمرافق الدولة.

ج. التمتع بالحرية والحيده الكافية في شان أعداد التقارير ورفع نتائجها.

د. الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية المناسبة لتمكين الديوان من القيام بواجباته.

2. مراجعة الأجهزة وأعداد التقارير في الوقت المحدد:

أ. مراجعة الوحدات وفقا للمعايير المتعارف عليها وأعداد تقارير مهنية بنتائج المراجعة ومتابعتها.

ب. رفع التقارير السنوية لرئيس الجمهورية والمجالس التشريعية المعنية.

ج. رفع تقارير آخر للجهات المختصة.

3. توسيع نطاق المراجعة:

أ. تفعيل إجراءات المراجعة المالية.

ب. التوسع في مراجعة الأداء.

ج. التوسع في مراجعة البيئة.

4. التطوير المستمر لقدرات العاملين بالديوان:

- أ. تقوية إدارة التدريب وذلك من خلال الدورات العلمية وتدريب المدربين.
- ب. العناية بالمكتبة ودعمها بالمراجع.
- ج. تشجيع العاملين للدراسات العليا المهنية والعليا وأعداد البحوث.
- د. زيادة عدد الساعات المخصصة للتدريب. هـ. المشاركة في المؤتمرات الدورية واللقاءات العلمية داخل وخارج السودان.
- و. قيام الندوات العلمية وورش العمل.
- ع. تكوين وتأهيل خبراء فنيين في التخصصات ذات الصلة.

5. مواكبة التطور التقني:

- أ. تطوير مشروع الحوسبة بالديوان.
- ب. الدعم بالمعينات التقنية من معدات وبرامج.
- ج. التوسع في استخدام تقنية المعلومات.
6. وضع ومواكبة التغير في المعايير الرقابية وتطبيقها في السودان:
 - أ. تكوين مجلس معايير المراجعة في السودان.
 - ب. التعاون وتبادل المعلومات مع الأجهزة الرقابية الإقليمية والدولية.
 - ج. متابعة المستجدات في المعايير.

7. تحسين بيئة العمل:

- أ. تحسين شروط خدمة المراجعين.
- ب. إنشاء مكاتب ومساكن للمراجعين بالولايات.
- ج. تأمين مصروفات التسيير اللازمة.
8. تمكين الأجهزة التشريعية لمباشرة مهامها في المسالة والمحاسبة والتوجيه:
 - أ. توفير المعلومات والبيانات الرقمية والمستقلة.
 - ب. التعاون بتلبية تكاليفات الأجهزة التشريعية⁽¹⁾.

(1) المرجع السابق.

9. مساعدة أجهزة الدولة في تحسين أداؤها:

- أ. المساهمة في رفع مستويات الأداء العام في أجهزة الدولة بتقويم الأداء.
- ب. التحقق بالالتزام بالقوانين والتشريعات والالتزام بالمعايير المحاسبية.
- ج. التعاون في تطوير وتجويد الأداء المحاسبي.
- د. حث الوحدات في تقديم حساباتها للمراجعة في الوقت المحدد.

10. المساهمة في نشر الوعي الرقابي:

- أ. إثراء الوعي الرقابي علي مستوى قيادات العمل التنفيذي.
- ب. الاشتراك في برامج التوعية في الإذاعة والتلفاز والصحف.
- ب. تطوير إصدارة الديوان للوصول بها ألي مجلة مهنية متخصصة.

مسميات الديوان:

- أ. ديوان المراجع العام.
- ب. ديوان المراجعة العامة.
- ج. ديوان المراجع القومي.

تكوين الديوان:

- أ. نواب المراجع العام وعددهم ثلاثة.
- ب. الإدارات والقطاعات التابعة لها.
- ج. أجهزة المراجعة في الولايات.

إدارات الديوان:

- أ. إدارة الديوان.
- ب. إدارة الحكم القومي الاقتصادي.
- ج. إدارة الحكم القومي السيادي.
- د. إدارة ضمان الجودة.
- و. إدارة التدريب والتطوير.
- هـ. إدارة البنوك والشركات والهيئات المتخصصة.
- ز. إدارة مراجعة نظم المعلومات.
- ك. إدارة الولايات المكونة من:

1. الولايات الشرقية (القضارف - كسلا - البحر الأحمر)
2. الولايات الغربية (شمال كردفان، جنوب كردفان، شمال دارفور، جنوب دارفور، غرب دارفور)
3. الولايات الشمالية (نهر النيل، الشمالية)
4. الولايات الوسطى (الخرطوم، الجزيرة، النيل الأزرق، النيل الأبيض)

اختصاصات الديوان:

أ. يتولي الديوان وضع معايير للمراجعة في كل أنحاء السودان، والرقابة علي الأداء المالي للحكومة القومية بما في ذلك تحصيل الإيرادات وأنفاق المصروفات، وفقا للموازنات المعتمدة من المجلس الوطني والمجالس التشريعية الولائية وتتمثل اختصاصات الديوان في الآتي:

1. وضع معايير المراجعة علي المستوي القومي.
2. مراجعة حسابات الأجهزة الحكومية.
3. التأكد من وجود وسلامة النظام الرقابي الداخلي.
4. تقييم الأداء المالي للأجهزة الحكومية.
5. أعداد تقرير تفصيلي بعد المراجعة.
6. أعداد تقرير مهني.
7. متابعة الأجهزة لتقديم حسابات المراجعة.
8. المشاركة في تطوير مهنة المراجعة.
9. تمثيل الديوان في الهيئات الرقابية للمنظمات الدولية والإقليمية.
10. فحص العقود واتفاقيات القروض والمنح.
11. رفع تقري سنوي لرئيس الجمهورية والمجلس الوطني والولاية والمجالس الولائية⁽¹⁾.

سلطات الديوان:

تنص المادة 8 من قانون ديوان المراجع العام علي أنه في سبيل قيام الديوان بالاختصاصات المنصوص عليها في المادة 7 والسابق الإشارة إليها) يمارس الديوان جميع السلطات التي تمكنه من مراجعة الحسابات ومراقبة تنفيذ القوانين واللوائح والأنظمة

(1) المرجع السابق.

المالية والمحاسبية في الجهات التي تخضع للمراجعة علي النحو التالي:

1. ممارسة السلطات التي تمكنهم من الرقابة المالية والرقابية البيئية ورقابة الأداء
2. القيام بالمراجعة المسبقة والمستمرة واللاحقة.
3. التحقق من تنفيذ القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية والمحاسبية.
4. التأكد من تحقيق الاقتصاد - الكفاءة - الفاعلية للداء.

الأجهزة الخاضعة للمراجعة:

لا يجوز لاجهة خاضعة للمراجعة تكليف مراجع خارج الديوان لمراجعة حساباتها.

يجوز للمراجع العام تكليف أي مراجع قانوني من خارج الديوان بمراجعة حسابات أي جهة.

الأجهزة الخاضعة للمراجعة:

1. أجهزة اتحادية تتمثل في
 - الأجهزة الدستورية السيادية.
 - الوزارات والمصالح.
 - الهيئات والشركات الحكومية المملوكة والتي تساهم الدولة فيها بنسبة لأتقل عن 20%
 - بنك السودان المركزي والبنوك التجارية والمتخصصة والتي تساهم فيها الدولة بنسبة لا تقل عن 20%.
 - الزكاة والصناديق.
 - المشروعات.

2. أجهزة ولائية:

- أجهزة سيادية.
- وزارات ولائية.
- المحليات.
- هيئات وشركات وصناديق ولائية.
- وحدات اتحادية.

واجبات الأجهزة الخاضعة للمراجعة تجاه الديوان:

1. يجب علي الأجهزة الاتحادية قفل الحسابات الختامية وتقديمها للمراجعة في مدة لا تتجاوز ستة أشهر من نهاية كل سنة مالية.
2. يجب علي الأجهزة الاتحادية أن ترسل ألي الديوان صورة من قرارات التعيين والترقي والعلاوات، والمخصصات الأخرى خلال ثلاثين يوما من تاريخ صدورها.
3. علي الأجهزة الاتحادية أن ترسل صورة من العقود واتفاقيات القروض.
4. يجب علي أجهزة الاتحادية التبليغ الفوري علي جرائم المال العام وضياعه.
5. الرد علي تقارير ومكاتبات الديوان.

الحصانات:

1. التعيين والعزل:

نصت المادة 5 فقرة رقم (11) من قانون ديوان المراجعة القومي والخاص بالتعيين علي الآتي:

1. يشترط من يتولي منصب المراجع العام الحصول علي عضوية جمعية محاسبة محترف بها دوليا.
2. يعين رئيس الجمهورية المراجع العام بموافقة ثلثي الأعضاء في المجلس الوطني ولمدة خمس سنوات تجدد لخمس سنوات أخرى.
3. يعين رئيس الجمهورية نواب المراجع العام بناء علي توصية المراجع العام وتوصية أعضاء المجلس الوطني.
4. يعين المراجع العام بعد توصية لجنة الاختيار علي أن لا يكون المراجع حاصلًا علي درجة البكالوريوس.
5. يجوز للمراجع تعيين مراجعين من خارج الديوان علي أن لا تقل خبرتهم عن خمس سنوات.

نصت المادة 5 فقرة رقم (2) من قانون المراجعة القومي والخاص بالعزل علي أنه لا يجوز عزلة ألا في الحالات التالية:

1. لا يجوز عزل المراجع العام من منصبه الا بقرار من رئيس الجمهورية وموافقة ثلثي المجلس الوطني.

2. لا يتم عزلهم إلا بقرار من رئيس الجمهورية وموافقة المجلس الوطني وتوصية من المراجع العام.

2. حظر مزاولة الأعمال:

نصت المادة 5 فقرة رقم (5) من قانون ديوان المراجعة القومي علي أنه:

أ- لا يجوز للمراجع وأي من نوابه مزاولة أي مهنة خاصة.

ب- لا يجوز للمراجعين مزاولة أي مهنة ذات صلة إلا بأذن من المراجع العام⁽¹⁾.

(1) المرجع السابق.

نبذة تعريفية عن مكاتب المحاسبة والمراجعة العامة بالسودان:

اكتسبت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل تزايد أعداد مكاتب المحاسبة والمراجعة في السودان بعدا وأهمية بالغة ويقع علي كاهل العاملين بها واجب وطني لتحقيق مراجعة إستراتيجية العمل وتطويرها والاعتماد علي الأجهزة الحديثة وتضافر جهود التعليم الأكاديمي مع المهتمين بعلوم المحاسبة والمراجعة حيث أصبح يمثل مطلبا حيويا وقوميا حيث جودة أداء تلك المكاتب تعتبر احدي الركائز الأساسية التي يعتمد عليها عند اتخاذ قرارات الاستثمار، ولن يتحقق ذلك إلا إذا أصبحت مستويات الأداء لمكاتب المحاسبة والمراجعة متوائمة مع متطلبات معايير الرقابة علي جودة الأداء المهني المتفق عليها.

قواعد وضوابط ممارسة المهنة لحاملي الرخص المحدودة:

بناء علي نص الفقرة ج من المادة "10" من اللائحة الداخلية لمجلس المحاسبين القانونيين لسنة 1989م أجاز المجلس قواعد وضوابط ممارسة المهنة لحاملي الرخص المحدودة علي النحو التالي:

شروط منح الترخيص:

1. أن يكون المحاسب المعتمد سوداني الجنسية.
2. أن يكون لديه المؤهلات والخبرة.
3. أن لا يكون أدين في جريمة تمس الشرف والأمانة أو جريمة متعلقة بأداب مهنة المحاسبة.
4. أن يلتزم بمراعاة الأسس والقواعد التي يصدرها المجلس من وقت لآخر.
يجب أن لا تقل مؤهلات المحاسب المعتمد عن الاتي⁽¹⁾:
5. المحاسب الذي حصل علي بكالوريوس من جامعة أو معهد معتمد عالي معترف به أو أصبح عضو في جمعية مهنية أقرها مجلس المحاسبين القانونيين فيجب أن يكون قد تدرب في ديوان المراجع العام أو مع محاسب قانوني مسجل لدي مجلس المحاسبين القانونيين أو الدولة أو القطاع الخاص لفترة لا تقل عن خمسة عشر سنة.

(1) عبد القويم عيسى عثمان محمد، مرجع سابق، ص ص 141 - 142.

6. في حالة المحاسبين الذين لم يحصلوا علي درجة البكالوريوس وتقلدوا مناصب في الدولة أو القطاع الخاص ووصلوا إلي درجة المراقب المالي فيجب أن لا تقل خبرتهم في العمل المحاسبي عن خمسة وعشرين سنة.
كما يجب علي المحاسب المعتمد مراعاة الضوابط الآتية:

1. الإقامة الدائمة بالسودان.
2. أن يكون له مقر يزول منة مهنته وان يخطر المجلس بأي تغيير لمقر عملة في ظرف شهر من تاريخ التغيير.
3. أن لا تكون له علاقة عمل بمن يراجع حساباته غير العلاقة المهنية.
4. أن يحافظ علي استقلاله المهني.
5. أن لا يقوم بمراجعة أي عمل يكون بمراجعة أي عمل يكون هو احد أفراد أسرته شريكا فيه.
6. يجب أن لا يحدد أتعابه المهنية كنسبة من أرباح العمل الذي يقوم بمراجعته.
7. يجب وضع الرخصة الممنوحة له في مكان بارز من موقع عملة.
8. يجب أن يحتفظ بملف أوراق عمل لكل عملية يقوم بها وان يحتفظ بها مقر عملة ويحق للمجلس الاطلاع علي أوراق العمل دون سابق إعلانه.
9. يجب أن يختصر عملة علي مراجعة الأفراد أو الشركات ولا يحق له مراجعة أي شركة ذات شخصية اعتبارية أو مؤسسة عامة.
10. يجب أن يقوم المحاسب المعتمد بدفع الرسوم المقررة عليه حال استحقاقها.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

إجراءات الدراسة الميدانية:

تناولت الباحثة في هذا الجزء وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعتها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الباحثة أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في الجهات الآتية: مكاتب المراجعة والمحاسبة، البنوك، إضافةً إلى بعض الأساتذة الجامعيين من الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قامت الباحثة بتوزيع عدد (120) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (108) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (90%) من المستهدفين.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرصت الباحثة على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1-الأفراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، من 31-40 سنة، من 41-50 سنة، من 51-60 سنة، أكثر من 60 سنة).

2-الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (ثانوي، دبلوم وسيط، بكالوريوس، دبلوم

عالي، ماجستير، دكتوراه).

3-الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (الزمالة البريطانية، الزمالة الأمريكية،

الزمالة العربية، الزمالة السودانية، أخرى).

4-الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مراجع معتمد، مراجع قانوني، شريك

مراجعة، مدير مراجعة، مراجع تحت التمرين، أخرى)

5-الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل، من 6-10 سنوات، من 11-

15 سنة، من 16-20 سنة، من 21-25 سنة، 25 سنة فأكثر).

1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة

الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (1/2/3)

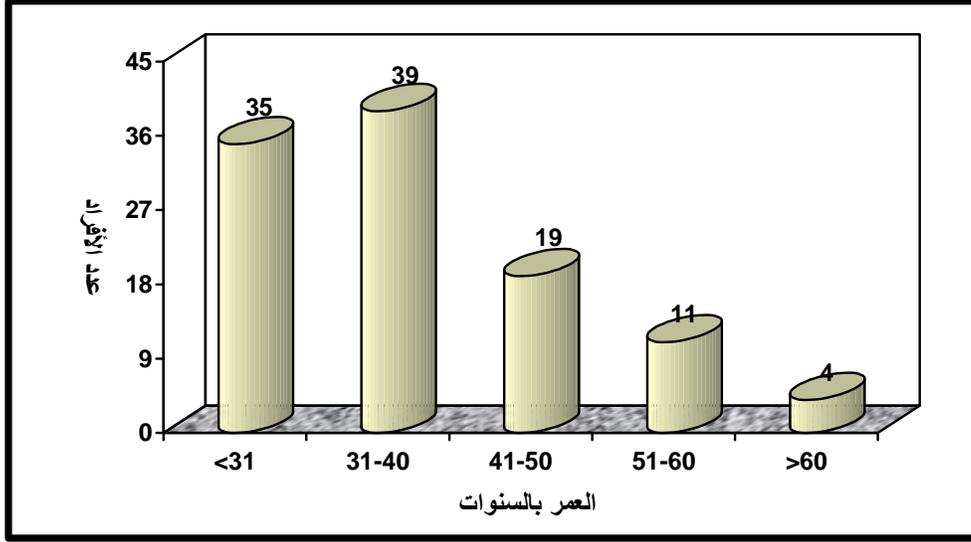
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
من 30 سنة فأقل	35	32.4%
من 31 - 40 سنة	39	36.1%
من 41 - 50 سنة	19	17.6%
من 51 - 60 سنة	11	10.2%
أكثر من 60 سنة	4	3.7%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية من (31-40) سنة، حيث بلغ عددهم (39) فرداً ويمثلون ما نسبته (36.1%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية 30 سنة فأقل، إذ بلغ عددهم (35) فرداً ونسبة (32.4%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (41-50) سنة، إذ بلغ عددهم (19) فرداً ونسبة (17.6%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (51-60) سنة، إذ بلغ عددهم (11) فرداً ونسبة (10.2%) من العينة الكلية، وأخيراً الفئة العمرية أكثر من 60 سنة والبالغ عددهم (4) أفراد ونسبة (3.7%) من العينة الكلية.

2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (2/2/3)

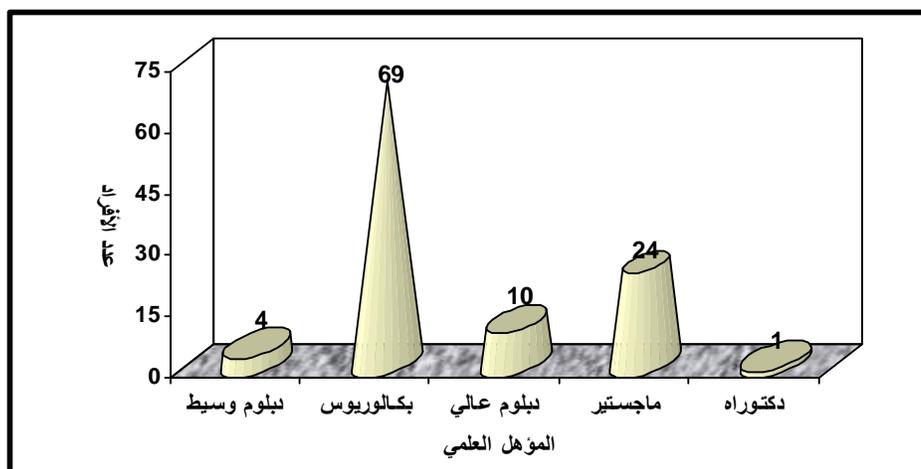
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم وسيط	4	3.7%
بكالوريوس	69	63.9%
دبلوم عالي	10	9.3%
ماجستير	24	22.2%
دكتوراه	1	0.9%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (69) فرداً وبنسبة (63.9%)، وتضمنت العينة على (24) فرداً وبنسبة (22.2%) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير، كما تضمنت العينة على (10) أفراد وبنسبة (9.3%) لهم المؤهل العلمي الدبلوم العالي، وتضمنت العينة على (4) أفراد وبنسبة (3.7%) من ذوي المؤهل العلمي الدبلوم الوسيط، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) من ذوي المؤهل العلمي الدكتوراه.

3- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (3/2/3)

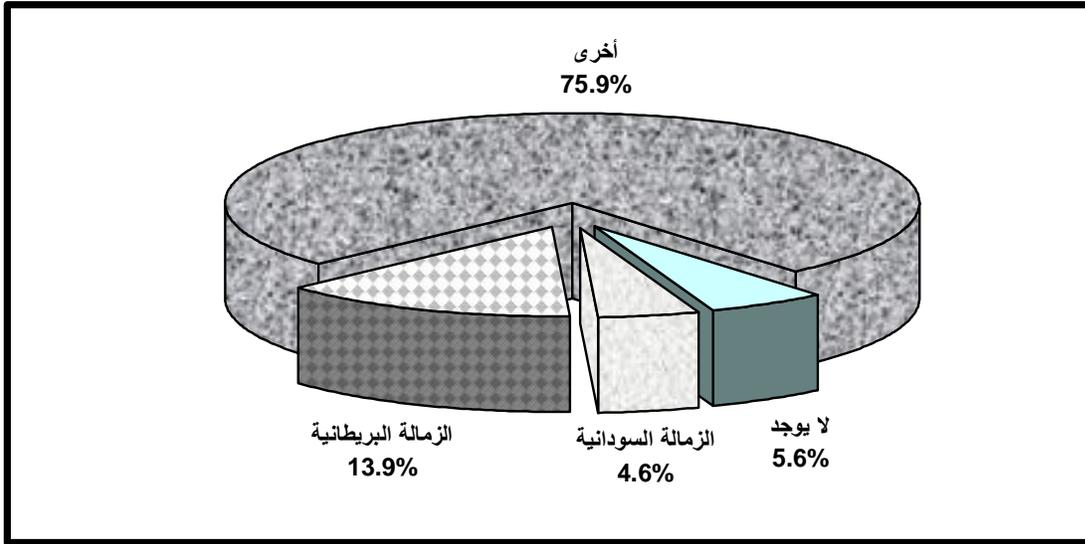
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
الزمالة السودانية	5	4.6%
الزمالة البريطانية	15	13.9%
أخرى	82	75.9%
لا يوجد	6	5.6%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة التطبيقية، برنامج Excel، 2013م

يظهر الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المؤهلات المهنية أخرى، حيث بلغ عددهم (82) فرداً وبنسبة (75.9%)، وتضمنت العينة على (15) فرداً وبنسبة (13.9%) لديهم المهني الزمالة البريطانية، وتضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (5.6%) ليس لديهم مؤهل مهني، كما تضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (4.6%) لديهم المؤهل الزمالة السودانية.

4- المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

جدول رقم (4/2/3)

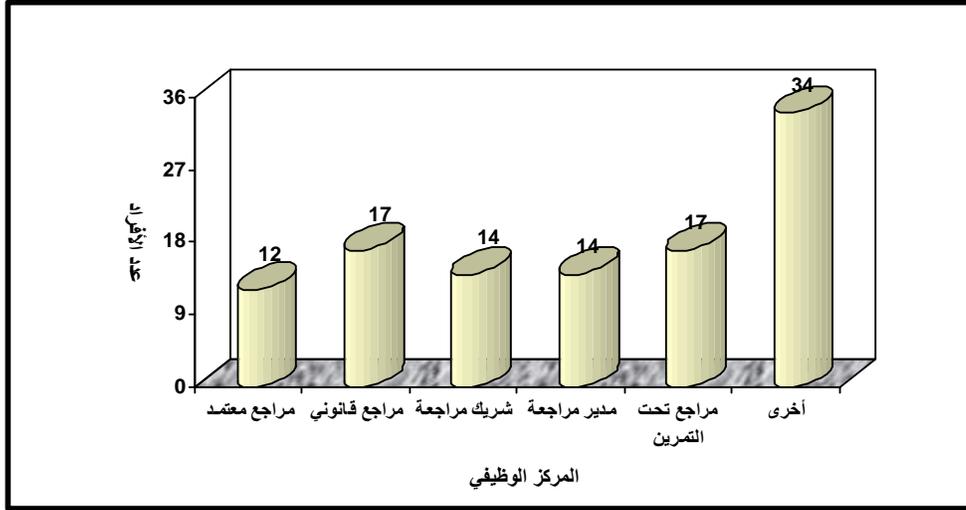
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مراجع معتمد	12	%11.1
مراجع قانوني	17	%15.7
شريك مراجعة	14	%13.0
مدير مراجعة	14	%13.0
مراجع تحت التمرين	17	%15.7
أخرى	34	%31.5
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظائف أخرى، إذ بلغ عددهم في العينة (34) فرداً وبنسبة (31.5%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين هم مراجعين قانونيين، حيث بلغ عددهم في العينة (17) فرداً وبنسبة (15.7%)، كما

ضمنت العينة على (17) مراجعين تحت التمرين بنسبة (15.7%)، و (14) شركاء مراجعة وبنسبة (13.0%)، و (14) مدراء مراجعة بنسبة (13.0%)، و (12) مراجعيين معتمدين.

5- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (5/2/3)

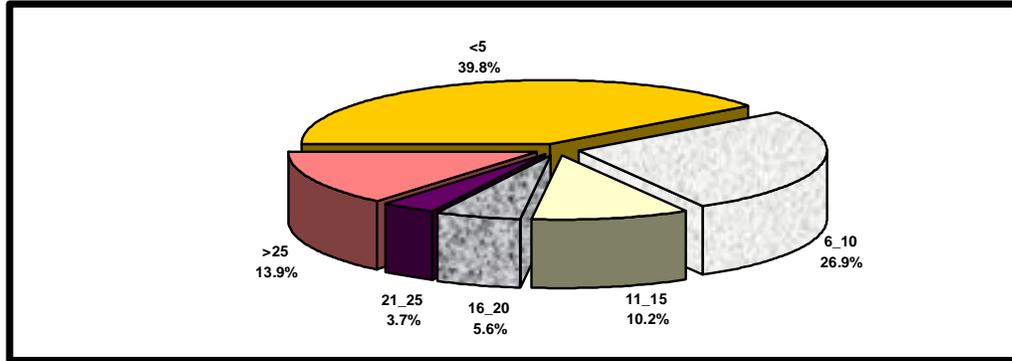
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
من 5 سنوات فأقل	43	39.8%
من 6-10 سنوات	29	26.9%
من 11-15 سنة	11	10.2%
من 16-20 سنة	6	5.6%
من 21-25 سنة	4	3.7%
أكثر من 25 سنة	15	13.9%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة أقل من 5 سنوات، حيث بلغ عددهم في العينة (43) فرداً وبنسبة (39.7%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات

خبرة من (6-10) سنوات، حيث بلغ عددهم (29) فرداً وبنسبة (26.9%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة أكثر من 25 سنة، حيث بلغ عددهم (15) فرداً وبنسبة (13.9%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة من (11-15) سنة، حيث بلغ عددهم (11) فرداً وبنسبة (10.2%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة من (16-20) سنة، حيث بلغ عددهم (6) أفراد وبنسبة (5.6%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (21-25) سنة، حيث بلغ عددهم (4) أفراد وبنسبة (3.7%).

ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي استخدمتها الباحثة في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمدت الباحثة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، للاستبيان مزايا منها:

- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- 3- سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
- 4- يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
- 5- يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

القسم الأول: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (19) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي

يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاث على النحو التالي:

- الفرضية الأولى 6 عبارات.
- الفرضية الثانية 6 عبارات.
- الفرضية الثالثة 7 عبارات.

الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قامت الباحثة بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه.

الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبيان هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة

صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له. قام الباحثون بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقامت الباحثة بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان - براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قامت الباحثة بأخذ عينة استطلاعية بحجم (7) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (6/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.80	0.89
الثانية	0.75	0.87
الثالثة	0.67	0.82
لاستبيان كاملاً	0.88	0.94

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح من نتائج الجدول (6/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الثلاث، وعلى الاستبيان كاملة كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى

(100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية

الآتية:

- 1- الأشكال البيانية.
- 2- التوزيع التكراري للإجابات.
- 3- النسب المئوية.
- 4- معامل ارتباط بيرسون.
- 5- معادلة سييرمان-براون لحساب معامل الثبات.
- 6- الوسيط.
- 7- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences، كما تمت الإستعانة بالبرنامج Excel لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

خامساً: تطبيق أداة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقررة (108) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدتها الباحثة لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية، وتم إعداد الأشكال البيانية اللازمة.

1-الفريضة الأولى: " التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر على جودة المراجعة " العبارة الأولى: التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة. يوضح الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (7/2/3)

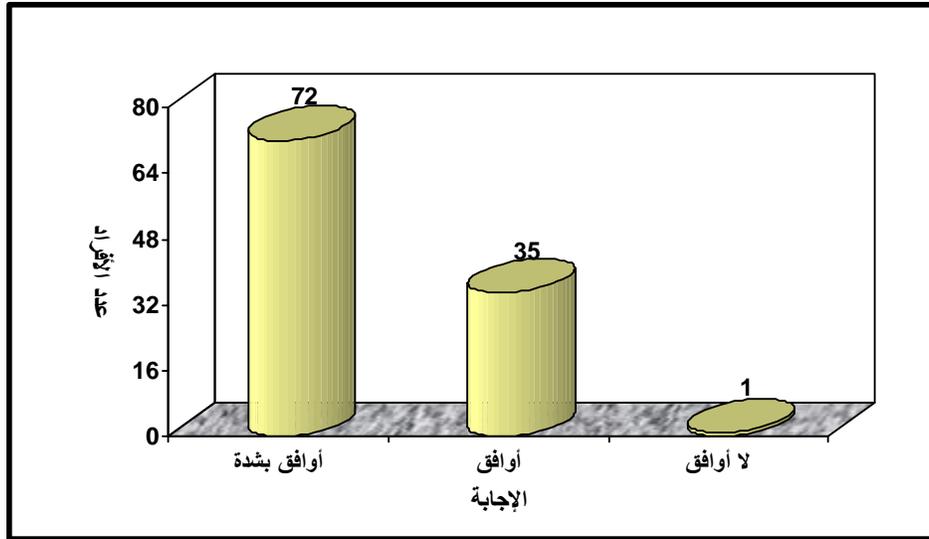
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	72	%66.7
أوافق	35	%32.4
لا أوافق	1	%0.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن (72) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%66.7) وافقوا بشدة على إن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة، كما وافق (35) فرداً وبنسبة (%32.4)، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (%0.9) على ذلك.

العبرة الثانية: التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة فعالية المراجعة.
يوضح الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (7/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية.

جدول رقم (8/2/3)

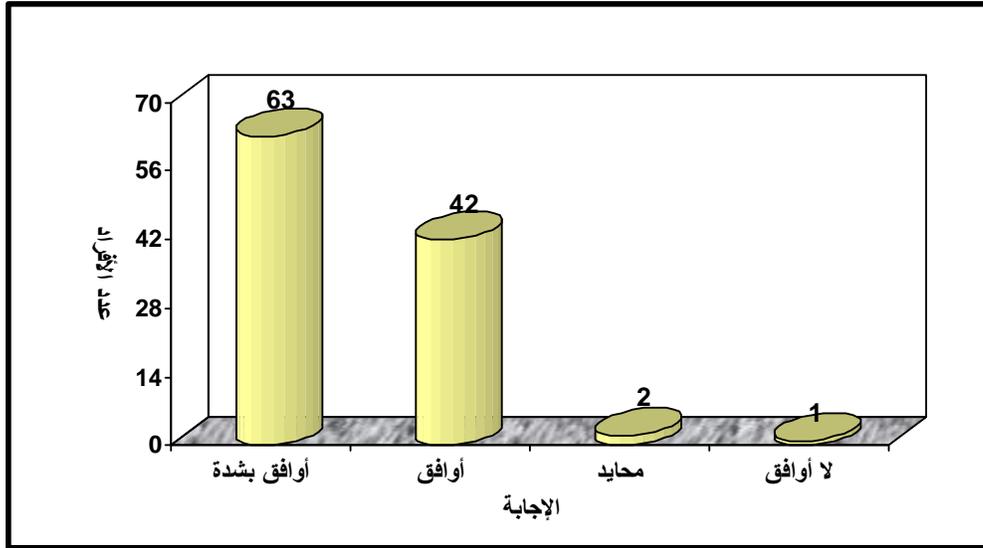
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	63	58.3%
أوافق	42	38.9%
محايد	2	1.9%
لا أوافق	1	0.9%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (7/2/3) أن (63) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (58.3%) وافقوا بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة فعالية المراجعة، كما وافق (42) فرداً وبنسبة (38.9%) على ذلك، وكان هناك (2) أفراد وبنسبة (1.9%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبرة الثالثة: التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.
يوضح الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (8/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة.

جدول رقم (9/2/3)

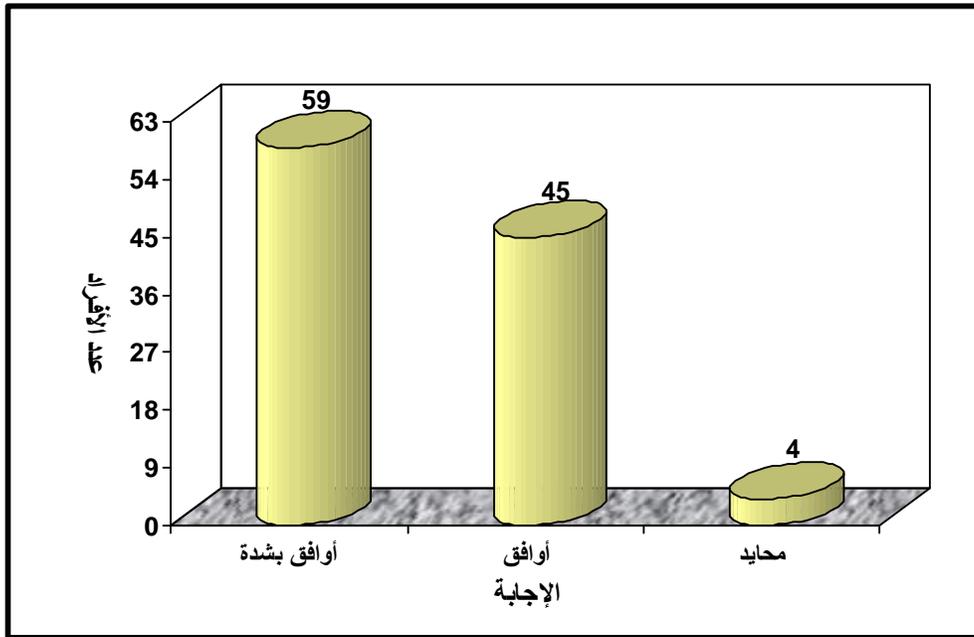
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	59	54.6%
أوافق	45	41.7%
محايد	4	3.7%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أن (59) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (54.6%) وافقوا بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة، كما وافق (45) فرداً وبنسبة (41.7%) على ذلك، وكان هناك (4) أفراد وبنسبة (3.7%) محايدين بخصوص ذلك.

العبرة الرابعة: إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.
يوضح الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (9/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة.

جدول رقم (10/2/3)

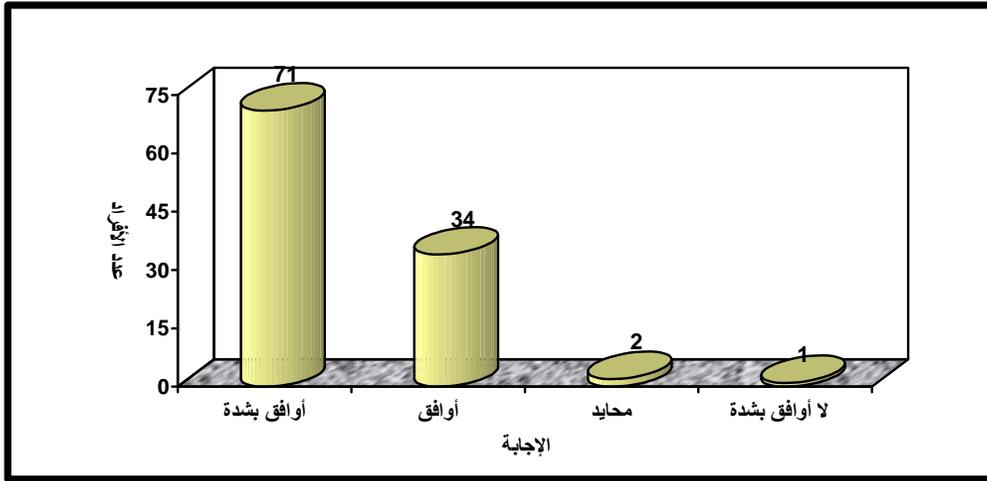
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	71	%65.7
أوافق	34	%31.5
محايد	2	%1.9
لا أوافق بشدة	1	%0.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (9/2/3) أن (71) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (65.7%) وافقوا بشدة على أن إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة، كما وافق (34) فرداً وبنسبة (31.5%) على ذلك، وكان هناك (2) أفراد وبنسبة (1.9%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبرة الخامسة: التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين.

يوضح الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (10/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (11/2/3)

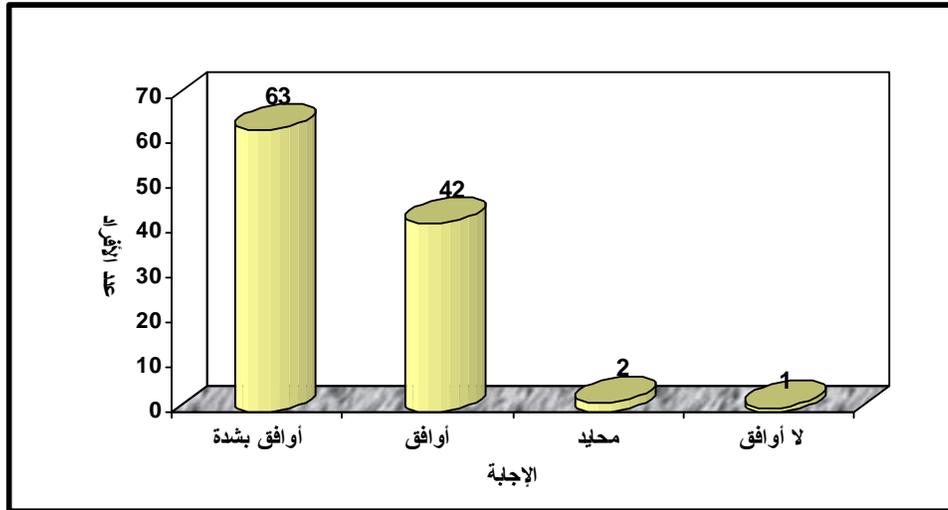
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	63	%58.3
أوافق	42	%38.9
محايد	2	%1.9
لا أوافق	1	%0.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (10/2/3) أن (63) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (58.3%) وافقوا بشدة على أن التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين، كما وافق (42) فرداً وبنسبة (38.9%) على ذلك، وكان هنالك (2) أفراد وبنسبة (1.9%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبرة السادسة: التأهيل المهني للمراجع الخارجي يساعد في إبداء الرأي المهني المستقل.
يوضح الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (11/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (12/2/3)

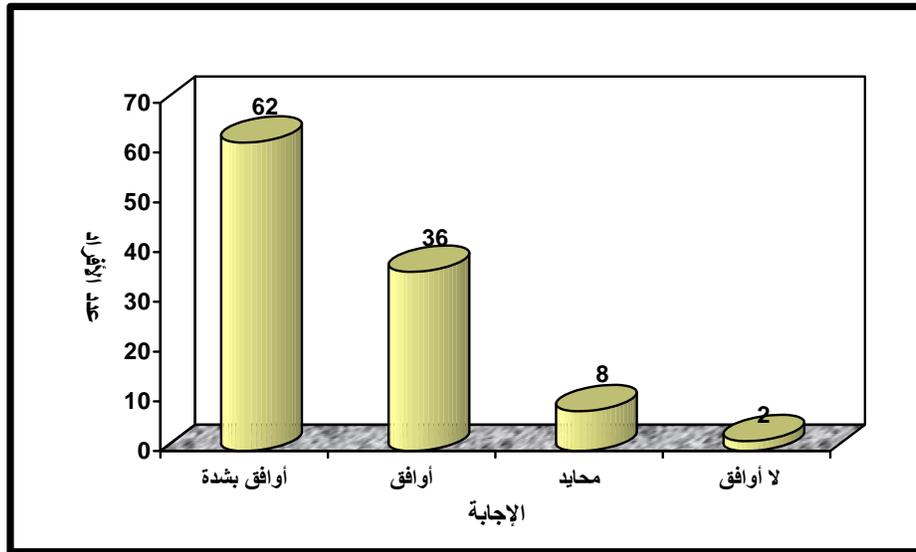
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	62	%57.4
أوافق	36	%33.3
محايد	8	%7.4
لا أوافق	2	%1.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (11/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (11/2/3) أن (62) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (57.4%) وافقوا بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يساعد في إبداء الرأي المهني المستقل، كما وافق (36) فرداً وبنسبة (33.3%) على ذلك، وكان هنالك (8) أفراد وبنسبة (7.4%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (1.9%) على ذلك.

2- الفريضة الثانية: " التدريب المستمر للمراجعين يؤثر على جودة المراجعة"

العبارة الأولى: التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة.

يوضح الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (12/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة

الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (13/2/3)

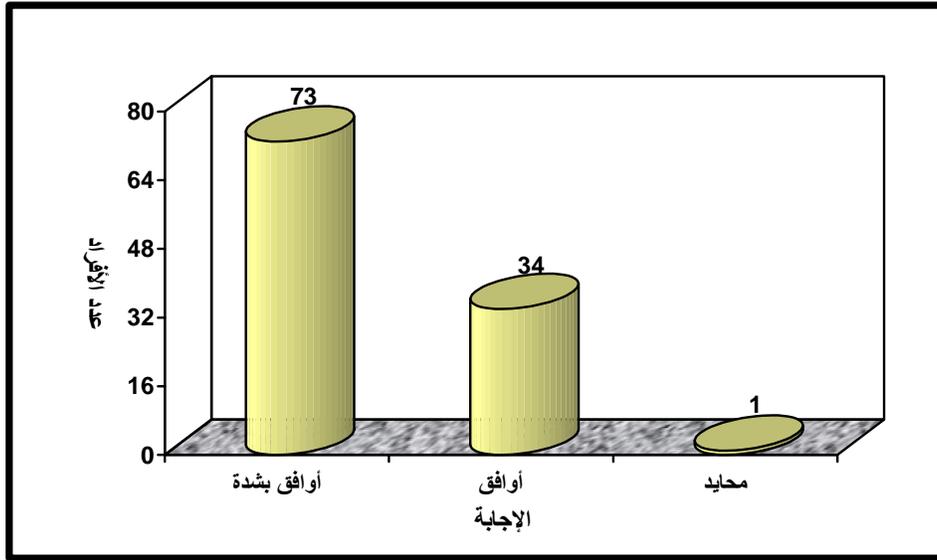
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	73	67.6%
أوافق	34	31.5%
محايد	1	0.9%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (12/2/3) أن (73) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (67.6%) وافقوا بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة، كما وافق (34) فرداً وبنسبة (31.5%) على ذلك، وكان هنالك فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) محايد بخصوص ذلك،

العبارة الثانية: التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة.
يوضح الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (13/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (14/2/3)

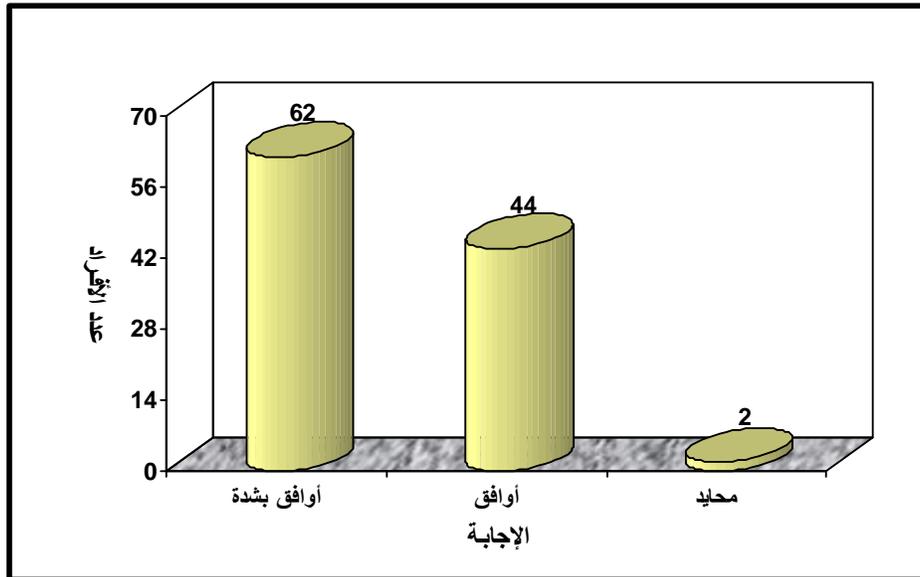
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	62	%57.4
أوافق	44	%40.7
محايد	2	%1.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (13/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (13/2/3) أن (62) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%57.4) وافقوا بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة، كما وافق (44) فرداً وبنسبة (%40.7) على ذلك، وكان هنالك (2) أفراد وبنسبة (%1.9) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الثالثة: التدريب المستمر للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.
يوضح الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (14/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (15/2/3)

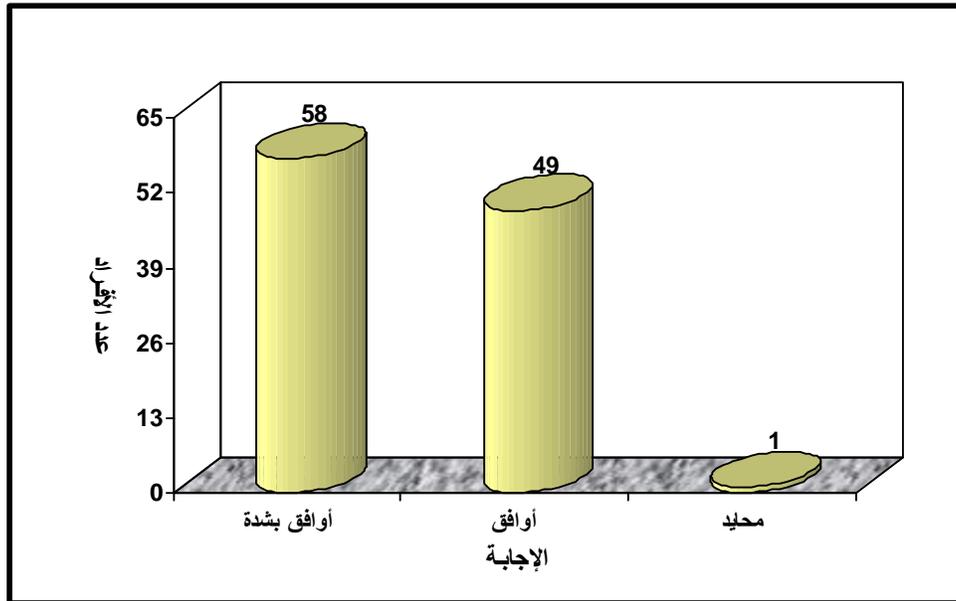
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	58	%53.7
أوافق	49	%45.4
محايد	1	%0.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (14/2/3) أن (58) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (53.7%) وافقوا بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة، كما وافق (49) فرداً وبنسبة (45.4%)، وكان هناك فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) محايد بخصوص ذلك.

العبارة الرابعة: التزام مكاتب المراجعة بتدريب المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.
يوضح الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (15/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (16/2/3)

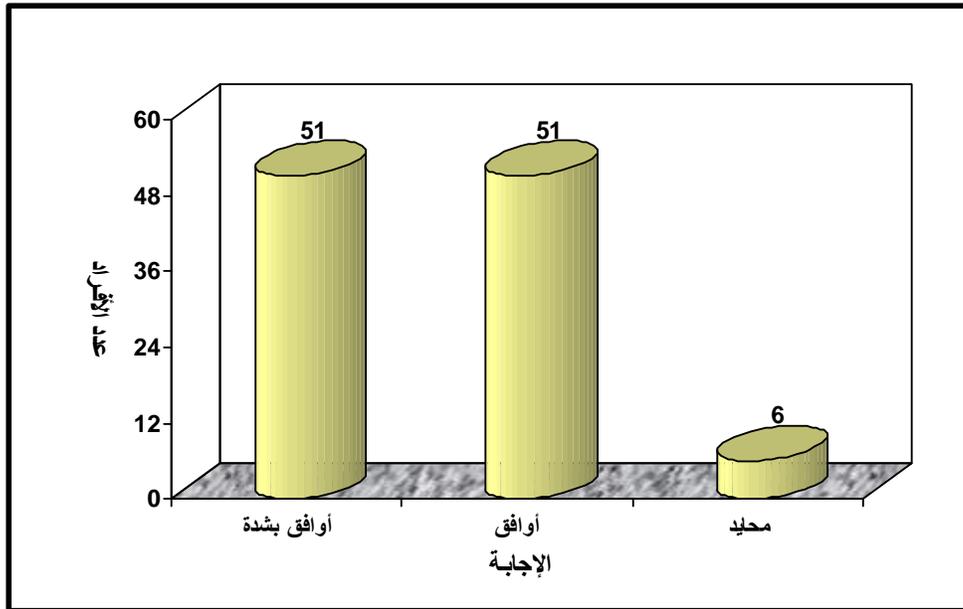
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	51	47.2%
أوافق	51	47.2%
محايد	6	5.6%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (15/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (15/2/3) أن (51) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (47.2%) وافقوا بشدة على أن التزام مكاتب المراجعة بتدريب المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة، كما وافق (51) فرداً وبنسبة (47.2%) على ذلك، وكان هناك (6) أفراد وبنسبة (5.6%) محايدين بخصوص.

العبارة الخامسة: التدريب المستمر للمراجع الخارجي يساعد في الغش والاختفاء والمخالفات المالية.
يوضح الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (16/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (17/2/3)

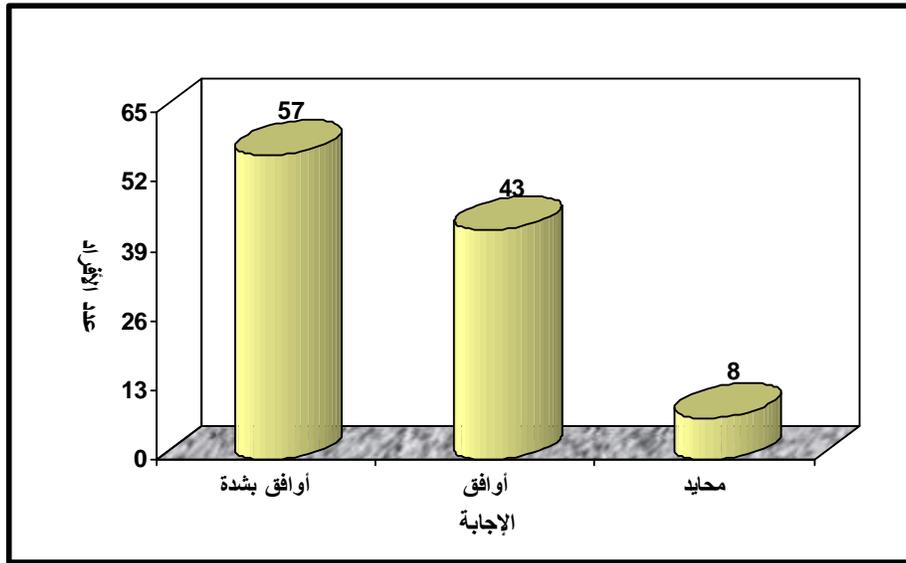
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	57	%52.8
أوافق	43	%39.8
محايد	8	%7.4
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (16/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (16/2/3) أن (57) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (52.8%) وافقوا بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يساعد في الغش والاختفاء والمخالفات المالية، كما وافق (43) فرداً وبنسبة (39.8%) على ذلك، وكان هنالك (8) أفراد وبنسبة (7.4%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة السادسة: إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين.

يوضح الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (18/2/3)

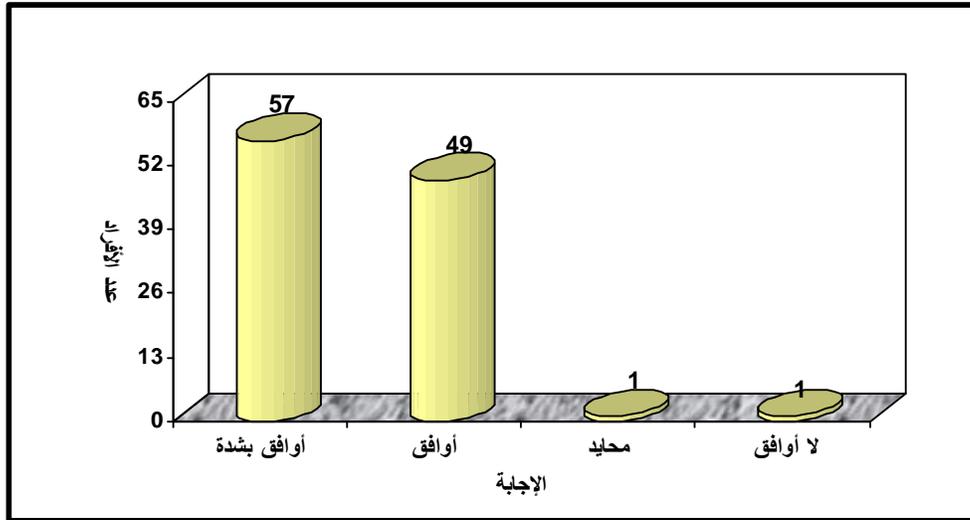
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	57	%52.8
أوافق	49	%45.4
محايد	1	%0.9
لا أوافق	1	%0.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (17/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) أن (57) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (52.8%) وافقوا بشدة على أن إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين، كما وافق (49) فرداً وبنسبة (45.4%) على ذلك، وكان هنالك فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) محايد بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

3-الفريضة الثالثة:"الإلتزام بمعايير المراجعة يساعد في تحقيق جودة المراجعة"
 العبارة الأولى: إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من كفاءة عملية المراجعة.
 يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة
 الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (19/2/3)

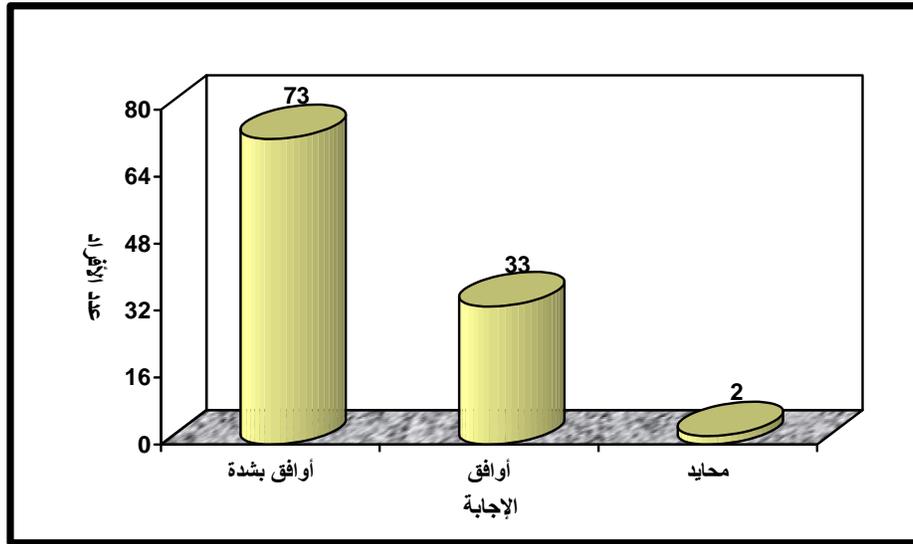
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	73	67.6%
أوافق	33	30.6%
محايد	2	1.9%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (18/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) أن (73) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (67.6%) وافقوا بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من كفاءة عملية المراجعة، كما وافق (33) فرداً وبنسبة (30.6%)، وكان هنالك (2) أفراد وبنسبة (1.9%) محايدين بخصوص ذلك.

العبرة الثانية: إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من فعالية عملية المراجعة.
يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية.

جدول رقم (20/2/3)

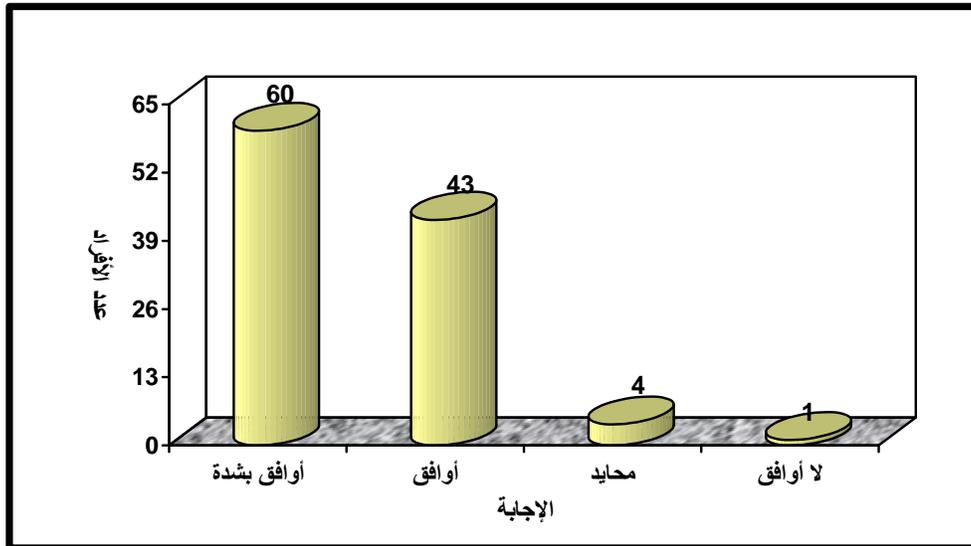
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	60	%55.6
أوافق	43	%39.8
محايد	4	%3.7
لا أوافق	1	%0.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (19/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) أن (60) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (55.6%) وافقوا بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من فعالية عملية المراجعة، كما وافق (43) فرداً وبنسبة (39.8%) على ذلك، بينما لم يوافق (4) أفراد وبنسبة (3.7%)، وكان هناك فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) محايد بخصوص ذلك.

العبرة الثالثة: إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.
يوضح الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة.

جدول رقم (21/2/3)

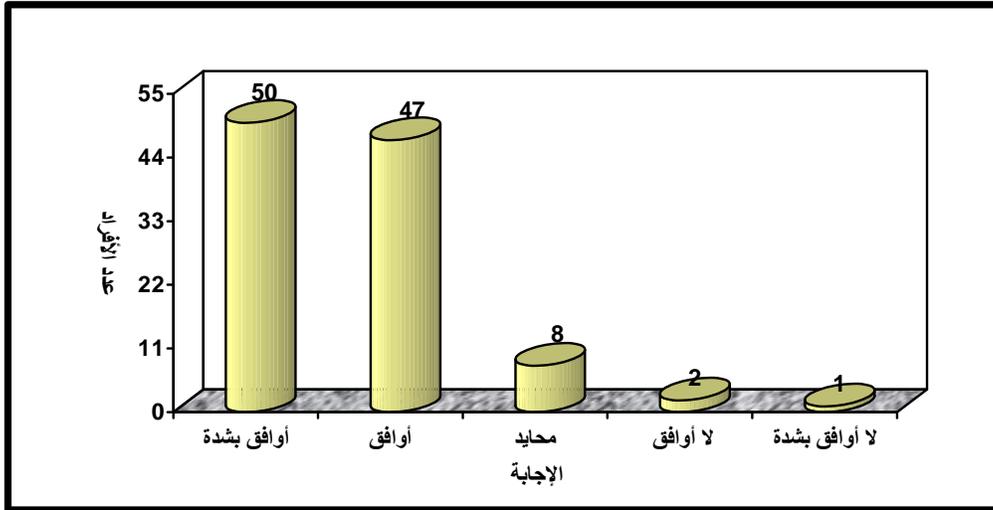
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	50	%46.3
أوافق	47	%43.5
محايد	8	%7.4
لا أوافق	2	%1.9
لا أوافق بشدة	1	%0.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (20/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) أن (50) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (46.3%) وافقوا بشدة على إن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة، كما وافق (47) فرداً وبنسبة (43.4%) على ذلك، وكان هناك (8) أفراد وبنسبة (7.4%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (1.9%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً

وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة الرابعة: إلتزام المراجع الخارجي بعايير المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.

يوضح الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (21/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة

الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (22/2/3)

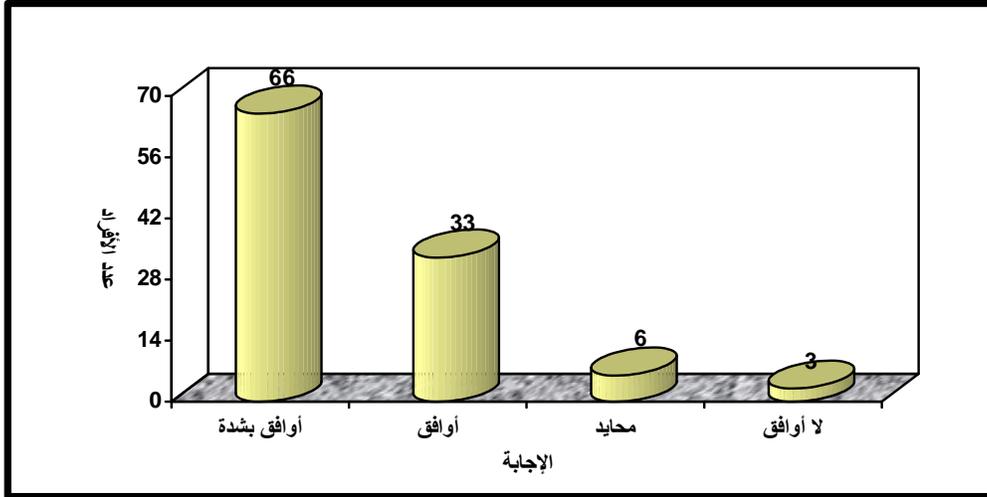
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	66	61.1%
أوافق	33	30.6%
محايد	6	5.6%
لا أوافق	3	2.8%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (21/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (21/2/3) أن (66) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة

(61.1%) وافقوا بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بعايير المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة

المراجعة، كما وافق (33) فرداً وبنسبة (30.6%) على ذلك، وكان هناك (6) أفراد وبنسبة (5.6%)

محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك.

العبارة الخامسة: استقلالية المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة.
يوضح الجدول رقم (23/2/3) والشكل رقم (22/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (23/2/3)

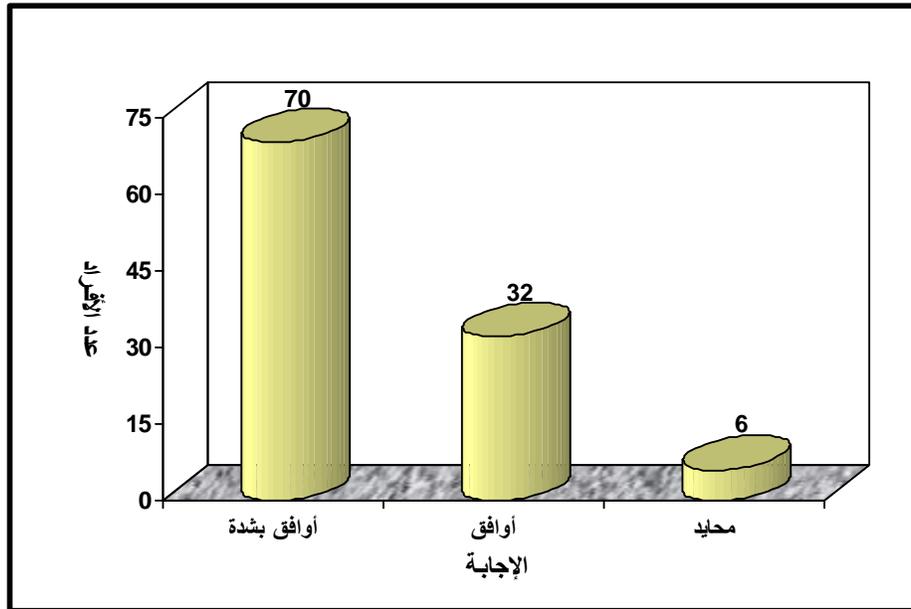
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	70	64.8%
أوافق	32	29.6%
محايد	6	5.6%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (22/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (23/2/3) والشكل رقم (22/2/3) أن (70) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (64.8%) وافقوا بشدة على أن استقلالية المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة، كما وافق (32) فرداً وبنسبة (29.6%) على ذلك، وكان هنالك (6) أفراد وبنسبة (5.6%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة السادسة: بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة.

يوضح الجدول رقم (24/2/3) والشكل رقم (23/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (24/2/3)

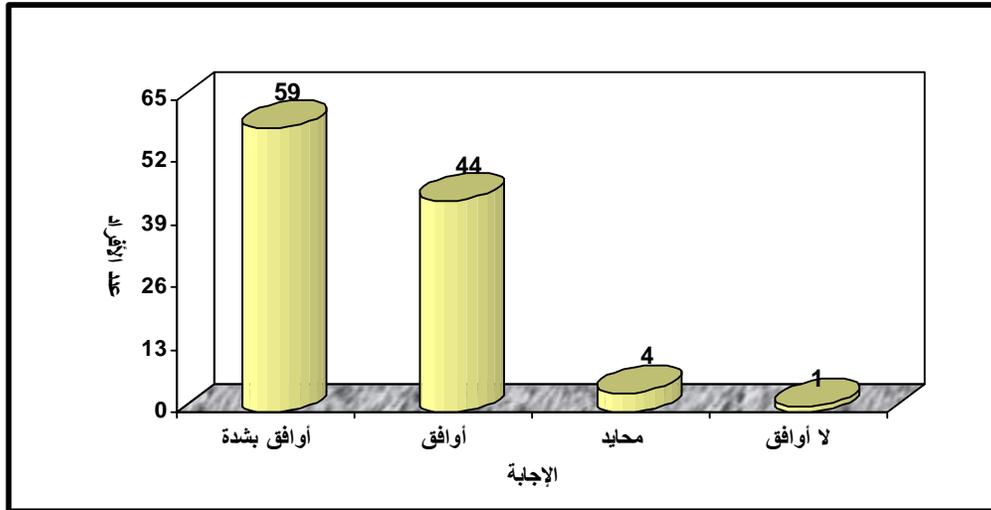
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	59	%54.6
أوافق	44	%40.7
محايد	4	%3.7
لا أوافق	1	%0.9
المجموع	108	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (23/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (24/2/3) والشكل رقم (23/2/3) أن (59) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (54.6%) وافقوا بشدة على أن بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة، كما وافق (44) فرداً وبنسبة (40.7%) على ذلك، وكان هنالك (4) أفراد وبنسبة (3.7%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة السابعة: ضعف الالتزام بمعايير المراجعة يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع.
يوضح الجدول رقم (25/2/3) والشكل رقم (23/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (25/2/3)

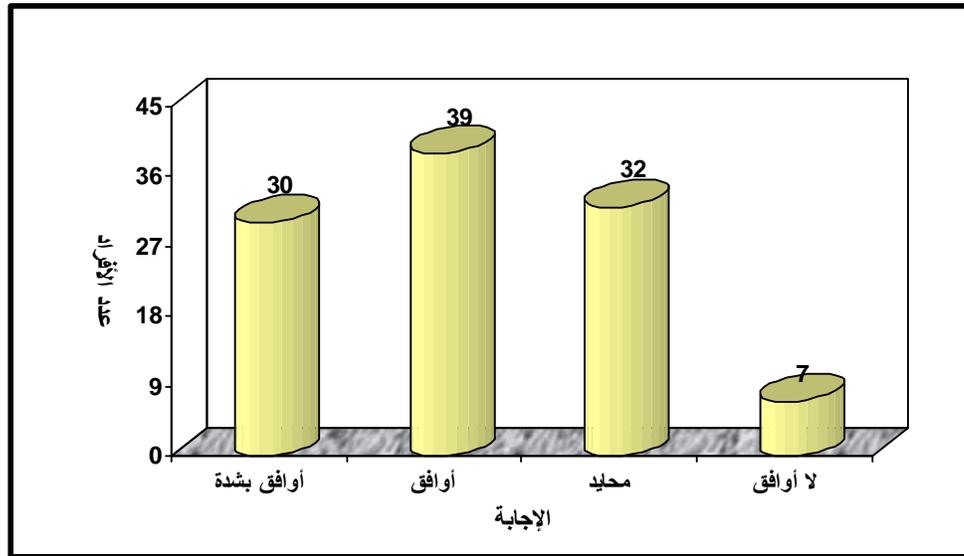
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	30	27.8%
أوافق	39	36.1%
محايد	32	29.6%
لا أوافق	7	6.5%
المجموع	108	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (24/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (25/2/3) والشكل رقم (24/2/3) أن (39) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (36.1%) وافقوا على أن ضعف الالتزام بمعايير المراجعة يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع، وكان هنالك (32) فرداً وبنسبة (29.6%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (30) فرداً وبنسبة (27.8%) على ذلك، بينما لم يوافق (7) أفراد وبنسبة (6.5%) على ذلك.

اختبار صحة الفرضيات:

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص أثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة بالسودان، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر على جودة المراجعة " .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (26/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة	5	موافق بشدة
2	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة فعالية المراجعة	5	موافق بشدة
3	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة	5	موافق بشدة
4	التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة	5	موافق بشدة
5	التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين	5	موافق بشدة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
6	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يساعد في إبداء الرأي المهني المستقل	5	موافق بشدة
	جميع العبارات	5	موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

يتبين من الجدول رقم (26/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة فعالية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يساعد في إبداء الرأي المهني المستقل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على ما جاء

بعبارة الفرضية الأولى.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (7/2/3) إلى رقم (12/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (27/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (27/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة	2	70.06
2	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة فعالية المراجعة	3	104.52
3	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة	2	45.39
4	التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة	3	121.70
5	التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين	3	104.52
6	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يساعد في إبداء الرأي المهني المستقل	3	84.89

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (70.06) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة

(9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (7/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (104.52) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة فعالية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (45.39) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (121.70) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة

الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (104.52) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (84.89) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التأهيل المهني للمراجع الخارجي يساعد في إبداء الرأي المهني المستقل.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (6) عبارات وعلى كل منها هناك (108) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (648) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (28/2/3) والشكل رقم (25/2/3) أدناه:

جدول رقم (28/2/3)

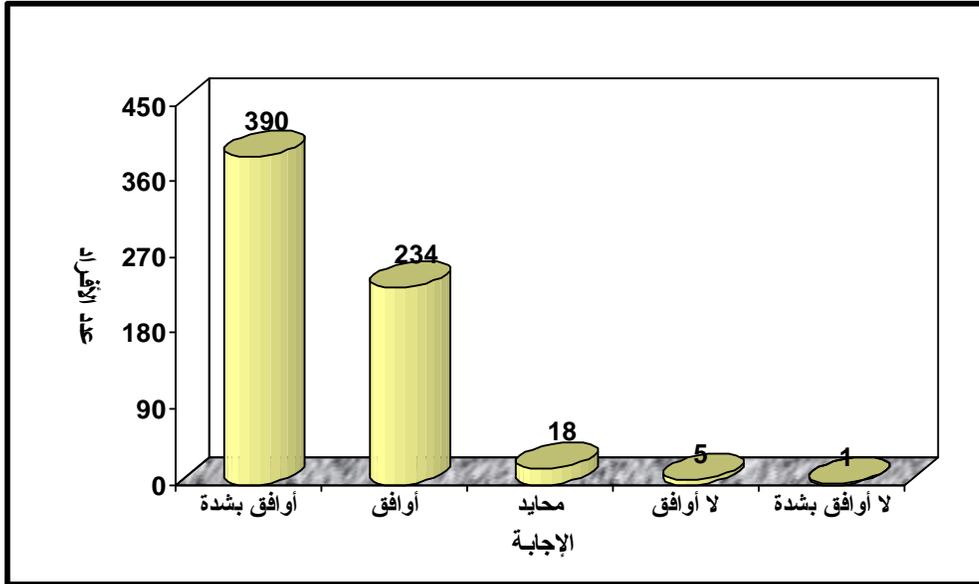
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	390	60.2%
أوافق	234	36.1%
محايد	18	2.8%
لا أوافق	5	0.8%
لا أوافق بشدة	1	0.2%
المجموع	648	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (25/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (28/2/3) والشكل رقم (25/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (390) إجابة وبنسبة (60.2%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(234) إجابة وبنسبة (36.1%) موافقة، و(18) إجابة وبنسبة (2.8%) محايدة، و(5) إجابات وبنسبة (0.8%) غير موافقة، وإجابة واحدة وبنسبة (0.2%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد

الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (950.81) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر على جودة المراجعة " قد تحققت.

2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" التدريب المستمر للمراجعين يؤثر على جودة المراجعة " .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (29/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة	5	موافق بشدة
2	التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة	5	موافق بشدة
3	التدريب المستمر للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة	5	موافق بشدة
4	إلتزام مكاتب المراجعة بتدريب المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة	4	موافق

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
5	التدريب المستمر للمراجع الخارجي يساعد في الغش والإخطار والمخالفات المالية	5	موافق بشدة
6	إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين	5	موافق بشدة
	جميع العبارات	5	موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

يتبين من الجدول رقم (29/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن على المؤسسات أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن التزام مكاتب المراجعة بتدريب المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يساعد في الغش والأخطار والمخالفات المالية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (13/2/3) إلى رقم (18/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (30/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (30/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة	2	72.17
2	التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة	2	52.67
3	التدريب المستمر للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة	2	52.17
4	إلتزام مكاتب المراجعة بتدريب المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة	2	37.50
5	التدريب المستمر للمراجع الخارجي يساعد في الغش والاحتيال والمخالفات المالية	2	35.39
6	إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين	3	101.33

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة

الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (72.17) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (52.67) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أنه على المؤسسات أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (52.17) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (37.50) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (16/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التزام مكاتب المراجعة

بتدريب المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (35.39) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (17/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التدريب المستمر للمراجع الخارجي يساعد في الغش والاختار والمخالفات المالية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (101.33) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (6) عبارات وعلى كل منها هناك (108) إجابة هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (648) إجابةً . ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (31/2/3) والشكل رقم (26/2/3) أدناه:

جدول رقم (31/2/3)

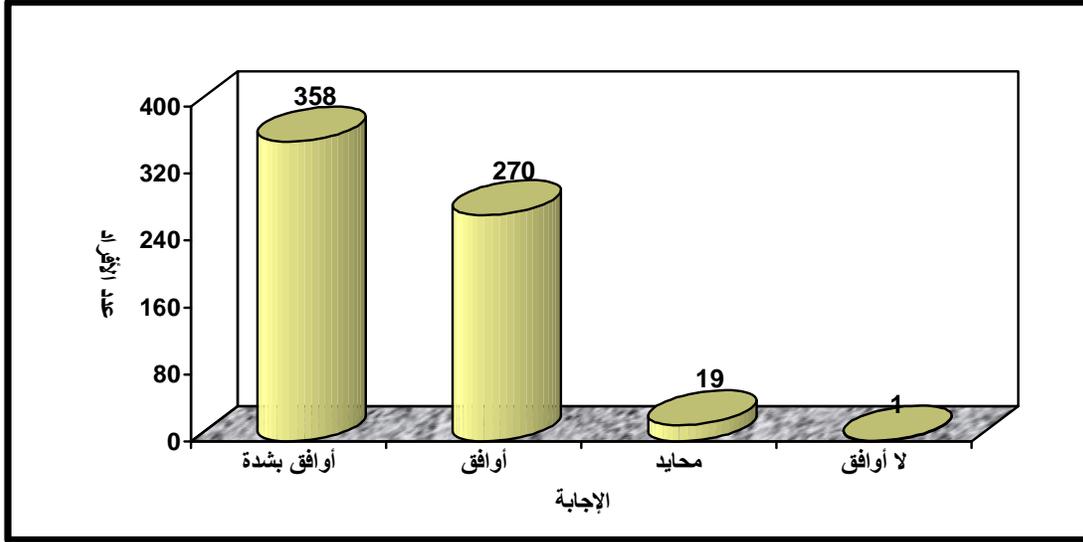
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	358	%55.2
أوافق	270	%41.7
محايد	19	%2.9
لا أوافق	1	%0.2
المجموع	648	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (26/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (31/2/3) والشكل رقم (26/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (358) إجابة وبنسبة (%55.2) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (270) إجابة وبنسبة (%41.7) موافقة، و (19) إجابة وبنسبة (%2.9) محايدة، وإجابة واحدة وبنسبة (%0.2) على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (595.37) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في

الجدول رقم (6/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "التدريب المستمر للمراجعين يؤثر على جودة المراجعة" قد تحققت.

3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"الإلتزام بمعايير المراجعة يساعد في تحقيق جودة المراجعة".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (32/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من كفاءة عملية المراجعة	5	موافق بشدة
2	إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من فعالية عملية المراجعة	5	موافق بشدة
3	إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة	4	موافق
4	إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة	5	موافق بشدة
5	استقلالية المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة	5	موافق بشدة
6	بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة	5	موافق بشدة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
7	ضعف الالتزام بمعايير المراجعة يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع	4	موافق
	جميع العبارات	5	موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

يتبين من الجدول رقم (32/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من كفاءة عملية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من فعالية عملية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن استقلالية المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ضعف الإلتزام بمعايير المراجعة

يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (19/2/3) إلى رقم (25/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (33/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (33/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من كفاءة عملية المراجعة	2	70.39
2	إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من فعالية عملية المراجعة	3	94.44
3	إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة	4	113.20
4	إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة	3	95.33
5	استقلالية المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة	2	57.56
6	بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة	3	93.26
7	ضعف الللتزام بمعايير المراجعة يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع	3	21.41

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كآلاتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (70.39) وهذه القيمة أكبر

من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من كفاءة عملية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (94.44) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من فعالية عملية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (113.20) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (21/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (95.33) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (22/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (57.56) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (23/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن استقلالية المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (93.26) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (24/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (21.41) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (25/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ضعف الالتزام بمعايير المراجعة يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (7) عبارات وعلى كل منها هناك (108) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (756) إجابةً . ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية

الثالثة بالجدول رقم (34/2/3) والشكل رقم (27/2/3) أدناه:

جدول رقم (34/2/3)

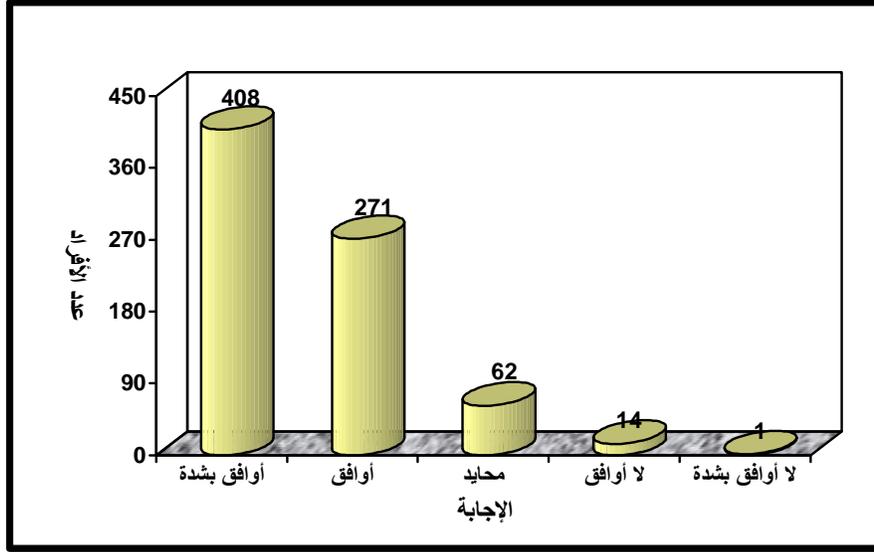
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	408	54.0%
أوافق	271	35.8%
محايد	62	8.2%
لا أوافق	14	1.9%
لا أوافق بشدة	1	0.1%
المجموع	756	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

شكل رقم (27/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول رقم (34/2/3) والشكل رقم (27/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (408) إجابة وبنسبة (54.0%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (271) إجابة وبنسبة (35.8%) موافقة، و (62) إجابة وبنسبة (8.2%) محايدة، و (14) إجابة وبنسبة (1.9%) غير موافقة، وإجابة واحدة وبنسبة (0.1%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد

الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (857.39) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " الإلتزام بمعايير المراجعة يساعد في تحقيق جودة المراجعة " قد تحققت.

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثلاث بالجدول (35/2/3) والشكل (28/2/3) أدناه:

الجدول (35/2/3)

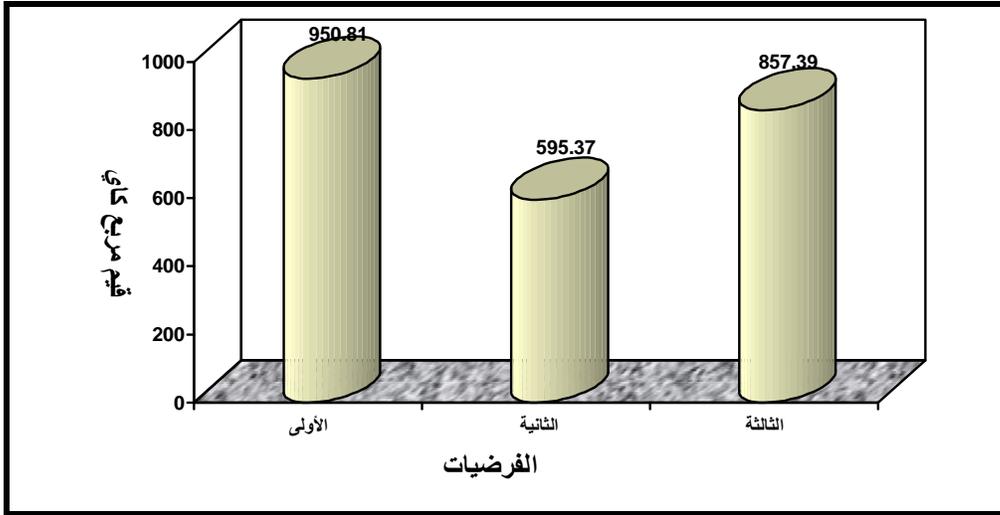
ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر على جودة المراجعة	950.81
2	التدريب المستمر للمراجعين يؤثر على جودة المراجعة	595.37
3	الإلتزام بمعايير المراجعة يساعد في تحقيق جودة المراجعة	857.39

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013م

الشكل (28/2/3)

ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2013م

يتبين من الجدول (35/2/3) والشكل (28/2/3) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الأولى تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (950.81)، يليها تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (857.39)، وأخيراً تحقق الفرضية الثانية بالمرتبة الثالثة اعتماداً على ثالث أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (595.37).

الخاتمة

وتشتمل على :

النتائج

التوصيات

النتائج:

1. التأهيل العلمي والعملية يساعد المراجع الخارجي كثيرا علي المحافظة علي استقلاليته.
2. التأهيل العلمي والمهني لشريك المراجعة المسؤول عن عملية يزيد من جودة المراجعة .
3. لا توجد معايير سودانية محلية للمراجعة والمحاسبة يمكن للمراجع الاهتداء بها وتحكم عملة .
4. وجود نظام التدريب المستمر في المكتب وتوظيف نوعية جيدة من المراجعين واتباع نظام لتقييم الأداء هذا يزيد من تحسين نوعية الخدمات المقدمة .
5. عدم اهتمام معظم مكاتب المراجعة بتطبيق معايير رقابة الجودة في السودان .
6. الالتزام بالأسس والمعايير المهنية يؤدي إلي تعيين مراجعين مؤهلين علميا ومهنيا والإلمام باستخدام لتكنولوجيا .
7. إتباع المراجع الخارجي للمعايير يؤثر علي استقلالية المراجع .

التوصيات :

1. الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لشريك المراجعة لما لة اثر فعال في رفع الكفاءة المهنية .
2. ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والتدريب العملي وخاصة مراجعة النظم الحديثة التي تحتاج إلي مهارات خاصة من جانب مراجع الحسابات .
3. ضرورة أن يكون المراجع مؤهلاً تأهيلاً جيداً ويعلم إن أعماله تخضع للمراقبة للتأكد من مستوي الجودة .
4. زيادة الجرعة التدريبية بالمقررات ذات العلاقة بالمراجعة مثل الأساليب الإحصائية والكمية ونظم المعلومات المحاسبية .
5. وضع وتبني قواعد السلوك المهني كميثاق شرف بين مزاولي للمهنة من قبل الجمعية .
6. لا بد من وجود معايير سودانية تنظم قواعد وآداب السلوك بالمراجعة والمحاسبة .
7. ضرورة إعادة ترتيب وتحديث المحيط المهني في السودان بإصدار قانون جديد .
8. ضرورة تفعيل معايير الجودة في أداء عملية المراجعة .
9. تأهيل المراجعين تأهيلاً علمياً ومهنياً بالتدريب المستمر والتركيز علي الزمالات المهنية .
10. ضرورة التأهيل العلمي والتدريب العملي وخاصة مراجعة النظم الحديثة .

دراسات مستقبلية:

يوصي الباحث بإجراء دراسات ميدانية مستقبلية تعدم تأهيل المراجعين مهنياً وأكاديمياً:

- 1- التطورات التقنية على مهنة المراجعة بالسودان.
- 2- مستقبل المراجعة الإلكترونية في السودان.
- 3- المشكلات المهنية المعاصرة التي تمس استقلال مهنة المراجعة.

المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع العربية:

الكتب:

1. أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، (القاهرة)، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، عام 1996م.
2. أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، (القاهرة)، دار الكتب للنشر والتوزيع، 1993م.
3. أبو ذر الغفاري بشير عبد الحبيب، أسس قانون الشركات، (الخرطوم)، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 2008م.
4. أحمد سيد مصطفى، إدارة الجودة الشاملة والأيزو 9000، (القاهرة)، دن، 2005م، ص 32.
5. أحمد محمد نور، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 1997م.
6. إسماعيل عبد الله موسي، محاضرات في أصول المراجعة، (الخرطوم)، دن، 2008م.
7. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2010م.
8. حامد طالبة محمد اب هيبية، أصول المراجعة، (الأردن)، زمزم ناشرون وموزعون، 2011م.
9. حامد طالبة محمد أب هيبية، أصول المراجعة، (الأردن)، زمزم ناشرون وموزعون، 2011م.
10. حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، (القاهرة)، دار البداية ناشرون وموزعون 2010م.
11. حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، (الأردن)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009م.
12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (عمان) دار وائل للنشر والتوزيع، 2004م.
13. سامي محمد الوقاد، تدقيق الحسابات، (القاهرة)، مكتبة المجتمع العربي للنشر،

2012 م.

14. سمير محمد الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2002م.
15. سويانا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2002م.
16. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2004م.
17. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2007 م.
18. طارق عبد العظيم أحمد، مدخل مبادئ في أسس مراجعة الأصول العلمية والعملية، (القاهرة)، د ن، 1998م.
19. عائشة عبد الله المحجوب، سياسات ضبط ومراقبة إدارة الجودة الشاملة، (القاهرة)، د ن، 2009م.
20. عبد الفتاح الصحن، المراجعة علما وعملا، (الإسكندرية)، مؤسسة شباب الجامعة، 1991م.
21. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، (الإسكندرية)، مؤسسة شباب الجامعة، 1993م.
22. عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2000م.
23. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، سنة 2009م.
24. علي محمد عبد الوهاب، التدريب والتطوير "مدخل لفعالية الأفراد والمنظمات" (الرياض)، معهد الإدارة العامة، 1981م.
25. فتحي أحمد يحي العالم، نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية، (عمان)، دار اليازوري، 2009م.
26. محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة، (الإسكندرية)، دار وائل للنشر، 2004م.

27. محمد السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، (القاهرة)، مكتبة جلاء الجديدة، د ت.
28. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، (الإسكندرية)، دن، دت.
29. محمد الفيومي، أصول المراجعة، (الإسكندرية)، دن ، د ت.
30. محمد حسن عبد الجليل صبحي، مفهوم وخصائص جودة المراجعة، (القاهرة)، الدار الجامعية، 1997م.
31. محمد سمير الصبان، المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليه والمعايير الدولية، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2002م.
32. محمد عبد العال النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، (عمان)، دار اليازوري، 2008م.
33. محمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 1997.
34. منصور حامد ، أساسيات المراجعة، (القاهرة)، مطبعة سعود للنشر، 1991م.

البحوث والرسائل الجامعية:

1. أحمد محمد سليمان فضل الله، معايير الجودة الشاملة وأثرها في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة الداخلية، رسالة ماجستير، (غير منشورة) ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
2. أحمد يوسف آدم إسماعيل، أثر الوسائل التقنية الحديثة علي أداء المراجع الخارجي بالتطبيق علي ديوان المراجع العام وبعض مكاتب المراجعة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، (غير منشورة) 1431هـ - 2010م .
3. أماني كامل قسوم علي، دور المراجعة في تصنيف فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.
4. أمير عثمان عبد الله، اثر التقنيات الحديثة علي مهنة المراجعة في ظل معايير

- المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.
5. أميمة خليل محمد أحمد، واقع تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان، بحث ماجستير، (غير منشور)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2002م
6. أنس عثمان حسن مالك، خصائص جودة المراجعة دراسة تحليلية تطبيقية في المحيط المهني في السودان، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2005م.
7. حسن الطيب عبد الله خالد، دور معايير جودة المراجعة في تقرير الثقة في تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.
8. حيدر محمد عثمان، دور المراجعة في تطوير الأداء المالي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.
9. خالد الأمين عبد الرحمن محمد، مدي تأثير استمرارية المراجع الخارجي مع عملية علي استقلالية وحياده ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 1428هـ . 2007م.
10. خالد الأمين عبد الرحمن، مدى تأثير المراجع الخارجي مع عملية استقلاله وحياده، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.
11. خالدة إسماعيل أبو شوك، استقلال المراجع الخارجي وأثره علي المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، 2010م.
12. رأفت حسين مطير، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2002م.

13. رقية عامر عبد المجيد، تقويم عمليات المراجعة في السودان من خلال تطبيق معيار السلوك المهني، دراسة حالة الشركات المحدودة، بحث ماجستير (غير منشور)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2002م.
14. سارة عمر محمد علي، تطبيق الجودة الشاملة وأثره على العائد من الاستثمار، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م.
15. سميرة أحمد إسحاق، اثر تطبيق معايير الأداء المهني علي دعم استقلالية المراجع، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010 م.
16. الصادق حمد محمد حامد، الخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م.
17. الصادق حمد محمد حامد، الخدمات المصاحبة لمهنة المراجعة وأثرها علي استقلالية المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م.
18. صبري حسن عطية أبو ناموس، الاتجاهات الحديثة في استقلال ومسؤولية مراقب الحسابات، دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دول الإمارات المتحدة وجمهورية السودان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة أم درمان الإسلامية كلية، الدراسات العليا 2002م
19. صلاح الدين عبد الدائم محمد، معايير المراجعة لتنظيم الممارسة المهنية في السودان، ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا 1996م.
20. عائدة عثمان عبد الله بلال، أساسيات الجودة في عملية المراجعة المالية، (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 1426هـ، 2005م.
21. عبد الباقي إسماعيل صالح حسن، دور المنظمات المهنية في تحسين جودة المراجعة من وجه نظر مراجعي الحسابات في السودان، رسالة ماجستير (غير

- منشورة) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2009م.
22. عبد الرسول صالح عمر محمد، المراجعة للمؤسسات الإسلامية ودورها في تحقيق جودة المراجعة في السودان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.
23. عبد القيوم عيسى عثمان محمد، جودة المراجعة بين مسئولية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.
24. عبد القيوم عيسى عثمان، جودة المراجعة بين مسئولية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير (غير منشورة) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.
25. عبد الله ادم يوسف خميس، معايير جودة المراجعة ودورها في تقرير المراجع الخارجي، (دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة بالسودان) ، رسالة ماجستير، (غير منشوره)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا،
26. عبد الله محمد أحمد علي، استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق، (ديوان المراجعة في السودان) رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2004م.
27. عبد الله محمد أحمد علي، استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2004م.
28. عبد الله موسي اسحاق، أسس ومعايير ومقومات نظم الرقابة الداخلية بالقطاع المصرفي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2006م.
29. عثمان المبارك على إسماعيل، دراسة تطبيقية لقياس رقابة الجودة على أداء مراجعة الحسابات، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2007م.
30. فانتن سمير جاد خليل، أثر الجودة الشاملة في نظم المعلومات المحاسبية

- بالمصارف السودانية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م.
31. مجدي أحمد محمد الأمين، العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع الخارجي للتقدير المهني، (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2006م.
32. مختار إدريس ابوبكر ادم، مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش ودورها في زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية، رسالة ماجستير، (غير منشورة) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.
33. معاذ عبد الله إبراهيم، استقلال مراجع الحسابات ودوره في تحسين جودة المراجعة، "دراسة ميدانية لأداء المراجعين بالسودان"، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.
34. معتز ميرغنى سيد أحمد، أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
35. نهى بدوي الطاهر، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في ترشيد التكاليف، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.
36. نور الشام محمد حسن عبدالله، المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي في القطاع المصرفي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 1426هـ، 2005م.
37. هادية جار النبي فضل المولي، اثر التأهيل المهني للمراجعين علي عملية المراجعة، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 1430هـ، 2009م.
38. هيثم محمد جعفر، دور المراجع الخارجي في تقييم عوامل الخطر الحتمي لأغراض التخطيط لعملية المراجعة ، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2006م.

39. ياسر صلاح دفع الله أحمد، دور المراجع الخارجي في تصنيف فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

40. يوسف محمد علي الشيخ، استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المحاسبي والتطبيق العلمي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2002م.

الدوريات والمجلات:

1. زروق عثمان محمد، العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان، مجلة علمية، مركز البحوث للنشر والاستشارات، العدد الخامس، 1431هـ 2010م.

2. سالم بن علي الغامدي وحسام بن المنعم العنقري، أثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في السعودية، دراسة ميدانية، جامعة الملك عبد العزيز، الإدارة والاقتصاد مجلد 19 العدد الثاني، 2005م.

3. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، خصائص جودة المراجعة المالية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد الخامس والثلاثون العدد الثالث، ديسمبر 1995 رجب 1426هـ.

4. عبد قاسم يمان، دراسة اختيارية لبعض العوامل المهمة والمؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجه نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمارات في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، (الرياض)، 1991م.

5. علي إبراهيم طلبية، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات، (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان)، مجلة الإداري، العدد 69، 1997م.

6. علي إبراهيم طلبية، العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات، (دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان)، مجلة الإداري، معهد الإدارة العامة مسقط 79 ديسمبر 1999م.

7. علي أحمد أبو الحسن، الأسباب المحتملة لتغير المراجع القانوني (دراسة ميدانية

- في المملكة العربية السعودية)، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض العدد77، رجب 1413هـ يناير 1993م
8. محمد إبراهيم النواسية، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، (دراسة ميدانية من وجهة مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد الثاني ، العدد الثالث، 2006م.
9. محمد يوسف سالم، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة ، دراسة تطبيق على مكاتب المراجعة والمراجعة في سلطنة عمان، بحث منشور بالمحلية للبحوث التجارية تصدرها كلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة حلوان، 1994م.
10. وائل إبراهيم الراشد، مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد16 العدد الثاني، 1423هـ 2002م
11. وليد ذكريا صيام، ومحمود فؤاد فارس أبو احمير، مدي التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 20 العدد الثاني 1427هـ، 2006م

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. الفين انيز، المراجعة مدخل متكامل، (الرياض)، دار المريخ، 2005م.
2. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، (الإسكندرية)، الدار الجامعية، 2003.
3. دال بشير فيلد، الرقابة على الجودة، (الرياض)، الناشر المكتبة الأكاديمية، 1995م.
4. وليم توماس وآخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض)، دار المريخ للنشر، 1989م.

ثالثاً: مواقع الانترنت:

1. WWW.acc4arab.Com.
2. WWW.SgarrawordAress.comauditt

الملاحق

محكمو الاستبانة

أستاذ المحاسبة المشارك كلية الدراسات التجارية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	د. فتح الرحمن الحسن منصور
أستاذ المساعد كلية الدراسات التجارية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	د. محمد حمد
أستاذ المساعد كلية الدراسات التجارية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	د. بدر الدين فاروق أحمد سالم
أستاذ المساعد كلية التجارة جامعة النيلين	د. عبد الرحمن البكري منصور

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

السيد/.....

المحترم

تحية طيبة

يتناول الباحث دراسة بعنوان (التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة) لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، ويتطلب ذلك الحصول على مجموعة من البيانات، ويسعدني ويشرفني أن ألقى في مشاركتكم ومساهمتم القيمة من خلال خبراتكم العلمية والعملية، علما بأننا سنحافظ على سرية وخصوصية البيانات ولن نستخدمها إلا لأغراض البحث العلمي.

ولكم الشكر

الباحثة

نسرين الأمين قمر الدين

أولاً: البيانات الشخصية :

يرجي وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تراها مناسبة:

1- العمر

من 30 سنة فأقل من 31 - 40 سنة من 41 - 50 سنة
من 51 - 60 سنة أكثر من 60 سنة

2- المؤهل العلمي

دبلوم وسيط بكالوريوس دبلوم عالي
ماجستير دكتوراه

3- المؤهل المهني

الزمالة السودانية الزمالة البريطانية أخرى لا يوجد

4- المركز الوظيفي

مراجع معتمد مراجع قانوني شريك
مراجعة

مدير مراجعة مراجع تحت التمرين أخرى

5- سنوات الخبرة

من 5 سنوات فأقل من 6 - 10 سنوات من 11 - 15 سنة
من 16 - 20 سنة من 21 - 25 سنة أكثر من 25 سنة

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام ما تراه مناسباً

الفرضية الأولى:

التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر على جودة المراجعة

لا أوافق بشدة	لا وافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1/ التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة
					2/ التأهيل المهني للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة فعالية المراجعة
					3/ التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة
					4/ التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة
					5/ التزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين
					6/ التأهيل المهني للمراجع الخارجي يساعد في إبداء الرأي المهني المستقل

الفرضية الثانية:

التدريب المستمر للمراجعين يؤثر على جودة المراجعة

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا وافق	لا أوافق بشدة	العبارات
					1/ التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة عملية المراجعة
					2/ التدريب المستمر للمراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة
					3/ التدريب المستمر للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة
					4/ إلتزام مكاتب المراجعة بتدريب المراجعين يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة
					5/ التدريب المستمر للمراجع الخارجي يساعد في الغش والإخطار والمخالفات المالية
					6/ إلتزام مكاتب المراجعة بتأهيل المراجعين يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعين الخارجيين

الفرضية الثالثة:

الإلتزام بمعايير المراجعة يساعد في تحقيق جودة المراجعة

لا أوافق بشدة	لا وافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1/ إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من كفاءة عملية المراجعة
					2/ إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يزيد من فعالية عملية المراجعة
					3/ إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة
					4/ إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة
					5/ استقلالية المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة
					6/ بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المراجع الخارجي تساعد في تحقيق جودة المراجعة
					7/ ضعف اللاتزام بمعايير المراجعة يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع