



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

تقييم تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة للحد من الفساد المالي
بشركات المساهمة العامة
(في الفترة من 2000 – 2014م)

**Evaluationg and Applying of Modern Internal International
Auditing Standards to Minimize Financial Corruption in
Public Contributed Companies**

بحث مقدم لنيل دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

إشراف الدكتور
بإبراهيم الصديق محمد

إعداد الدارس
مبارك عبدالمنعم الزبير محمد

1435هـ - 2014م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى :

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ (

صدق الله العظيم

سورة البقرة . الآية 32

(إِذَا جَاءَ نَصْرُ اللَّهِ وَالْفَتْحُ وَرَأَى النَّاسَ يَدْخُلُونَ فِي دِينِ اللَّهِ أَفْوَاجًا
* فَسَجَّ بِحَمْدِ رَبِّكَ وَاسْتَغْفِرْهُ إِنَّهُ كَانَ تَوَّابًا)

صدق الله العظيم

سورة النصر . الآيات (1-3)

الإهداء

أُمى ، أبى

الى المدرسة الاولى التى علمتنى الاجتهاد والعزة وزادونى بالدرر

فكانت مصابيحاً وهدى تضيئ عتبات الطريق

الى الطيبة والحنان والامل وعز التتضحية والجنة تحت اقدامها

الى كل من علمنى حرفاً فصار مقياساً ونبراساً

اساتذتى الاجلاء

الى رفيقت الدرب ياملهمتي فى كل المحن وسندى وعضدى .. تعجز الكلمات

زوجتى

الى غرة عينى وقلبى وروحي

اولادى ، اخوتى

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله الذى ألهمنى بنعمة الصبر وزين بنور العقل وفتح بصيرتى لطريق العلم ...

والصلاة والسلام على افضل سيد الخلق وشفيع لمن على الارض سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ..

آيات التقدير والامتنان لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التى اتاحت لنا شرف إكمال المشوار العلمى ..

وأنتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان والود الى مشرفى سعادة

الدكتور / بابكر إبراهيم الصديق محمد

لقبوله الاشراف علي هذه الرسالة ومجهوداته الطبية وتشجيعه الدائم ولنصائحه الفنية وإرشاداته كان لها الاثر الكبير ما من انجاز هذا البحث فجزاة الله عنى خيراً ...

كما اتقدم بالشكر للمكتبات العلمية الفنية وهى مكتبة كلية الدراسات التجارية بجامعة السودان ، والنيلين ، والاسلامية ، كما اتقدم بالشكر لادارة المراجعة الداخلية

والشكر لكل من ساهم بتقديم اى معلومات للدفع بهذا البحث الى الامام من طلاب العلم والاساتذة الكرام...

وجزاكم الله عنا كل خير

الباحث

المستخلص

تمثلت مشكلة البحث في انتشار ظاهرة الفساد المالي في السودان ، حيث يعتبر من اكثر الدول فساداً وتزليلاً اسفل الترتيب حسب تقرير منظمة الشفافية الدولية ، وذلك نسبة لضعف الرقابة المالية للجهزة الحكومية ، وعدم تفعيل دور المراجعة الداخلية وضعف تطبيق معاييرها ، هدف البحث الى التعرف على معايير المراجعة الداخلية والممارسات المؤدية الى الفساد المالي بشركات المساهمة العامة وكذلك التعرف على دور الدولة في محاربة الفساد.

وقد استخدم الباحث المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وصياغة فرضيات البحث والمنهج التاريخي واستعراض الدراسات السابقة كما قام البحث على فرضيات هي :

- تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية الحديثه يؤثر على الفساد المالي بشركات المساهمة العامة .
- تلتزم ادارة المراجعة الداخلية بشركات المساهمة العامة بتطبيق معايير الاثبات للمراجعة الداخلية الدولية الحديثة .
- هنالك التزام من قبل المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني في شركات المساهمة العامة للحد من الفساد المالي.
- التزام المراجع الداخلي بمعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية الحديثه يعتبر من الوسائل القوية لمحاربة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة.
- كما توصل البحث الى عدة نتائج منها:
- اظهرت نتائج البحث ان هناك تاثير ايجابي قوي وهام وذو دلالة احصائية لمتغير تطبيق معايير المبادي و المسؤوليات للحد من الفساد المالي في شركات المساهمة ، حيث يعتبر من افضل الوسائل التي تعمل علي تفعيل عمل المراجعة الداخلية من خلال اكساب المراجع الداخلي المزيد من المهارات والخبرات اللازمة .

- دلت نتائج البحث الي ان هناك تاثير ايجابي قوي وهام وذو دلالة احصائية لمتغير معايير الاثبات للمراجعة الداخلية الحديثه للحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة ، حيث تسهم هذه المعايير الي توعية وتعريف المراجع الداخلي باهمية الحصول علي ادلة اثبات تساعد في الكشف عن مواطن القصور والخلل .

- عدم المعرفة الكاملة بمعايير الاداء المهني لدى المراجعين الداخليين في شركات المساهمة العامة .

كما اوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

- ضرورة تنظيم مهنة المراجعة الداخلية ، بإنشاء الجمعية المهنية الرسمية المسؤولة عن ذلك ، مع ضرورة قيام الجمعية المهنية للمراجعة الداخلية بتنظيم آليات مزاوله تلك المهنة ، مع عدم السماح لاحد بمزاوله المهنة إلا بعد الحصول على رخصة لممارسة هذه المهنة .

- ضرورة الاستمرار بتدريب المراجعين الداخليين لمواكبة التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية.

- ضرورة ادراك شركات المساهمة العامة لاهمية معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية.

Abstract

This research tackles the extension of financial corruption problem in Sudan, which considered one of the biggest country have corruption and be at the end of corruption list as showed in the report of International Transparency Organization, which related to the absent of financial control in the authorities of government, and the lack of efficiency of internal auditing role and weaken application.

The research aimed to identify the standards of internal auditing and the practice resulted to financial corruption in the public contributed companies, addition to know the role of state to fight this corruption.

The researchers used the deductive method to know the nature of the problem and to form the research hypotheses, also use historical method and verify the previous studies.

The research hypotheses:

- Applying standards of principles and responsibilities intended for modern internal auditing effect on financial corruption in the public contributed companies.
- There is a commitment by internal auditor engaged by proves standards of Modern International Internal Auditing.
- Internal auditor commits by modern principles of internal auditing is one of the means fighting corruption in the public contributed company.

The researcher find out many results are:

- The needs to organize internal auditing profession by organizing instruments and practice this profession.
- Interesting by continuing courses to internal auditors to keep pace with development.
- Contributed companies must get the importance of profession performance standard of internal auditing.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
المقدمة	
2	أولاً : الإطار المنهجي
8	ثانياً : الدراسات السابقة
الفصل الأول : مفهوم المراجعة الداخلية وإجراءاتها وضوابطها الأساسية	
70	المبحث الأول : مفهوم المراجعة الداخلية ونشأتها وأهدافها
99	المبحث الثاني : مهام فروع وأنواع المراجعة الداخلية
129	المبحث الثالث: الإجراءات والضوابط الأساسية
151	المبحث الرابع: مسار عملية المراجعة وعلاقتها بالأطراف الأخرى
الفصل الثاني : معايير المراجعة الداخلية الدولية	
183	المبحث الأول : معايير المبادئ والمسئوليات وتخطيط وظيفة المراجعة الداخلية
211	المبحث الثاني : معايير الإثبات في المراجعة الداخلية
225	المبحث الثالث: معايير إعتماذ المراجع على أعمال الآخرين وتقريره النهائي
236	المبحث الرابع: أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني
الفصل الثالث : مفهوم وماهية الفساد المالي وكيفية الحد منه	
254	المبحث الأول : نبذة مفهوم وماهية الفساد المالي
262	المبحث الثاني : عناصر ومحددات طرق الفساد المالي
281	المبحث الثالث: آليات الحد من الفساد المالي
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
300	المبحث الأول : واقع الفساد المالي في السودان

262	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
281	المبحث الثالث: آليات الحد من الفساد المالي
	الخاتمة
355	أولاً : النتائج
357	ثانياً : التوصيات
360	قائمة المصادر والمراجع
378	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
79	التطور الزمني للتدقيق الداخلي	1/1/1
89	تكتل مؤسسات التدقيق	2/1/1
99	وظائف المراجعة الداخلية المرتبطة بكل وظيفة	3/2/1
119	أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الداخلي والخارجي	4/2/1
189	معايير المراجعة الدولية وفق آخر إصدار	1/1/2
196	سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال المراجعة	2/1/2
316	التوزيع التكراري النسبي للمبحوثين حسب متغير المؤهل العلمي	1/2/4
316	التوزيع التكراري النسبي للمبحوثين حسب متغير الوظيفة	2/2/4
317	التوزيع التكراري النسبي للمبحوثين حسب متغير التخصص العلمي	3/2/4
317	التوزيع التكراري النسبي للمبحوثين حسب متغير سنوات الخبرة	4/2/4
318	مقياس الإجابة على الفقرات	5/2/4
319	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	6/2/4
321	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	7/2/4
322	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	8/2/4
323	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع	9/2/4
324	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة	10/2/4
325	معامل الثبات (طريقة التجزئة التصفية)	11/2/4
326	معامل الثبات (طريقة ألفا كروناخ)	12/2/4
327	اختبار التوزيع الطبيعي	13/2/4
330	تحليل فقرات المحور الأول	14/2/4
332	تحليل فقرات المحور الثاني	15/2/4
337	تحليل فقرات المحور الثالث	16/2/4
341	تحليل فقرات المحور الرابع	17/2/4
343	تحليل محاور الدراسة	18/2/4
344	معامل الارتباط بين مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة	19/2/4

345	معدل الارتباط بين مدي التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة	20/2/4
346	معامل الارتباط بين التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة	21/2/4
347	معامل الارتباط بين التزام المراجع الداخلي بمعايير اخلاقيات وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة	22/2/4
348	نتائج اختبار t للفروق بين المبحوثين	23/2/4
349	نتائج تحليل التباين الأحادي	24/2/4
351	نتائج التحليل الأحادي	25/2/4
352	نتائج تحليل التباين الأحادي	26/2/4

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
78	الدور التأميني والاستشاري لوظيفة التدقيق الداخلي	1/1/1
140	مكانة قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة	2/3/1
186	خطوات إصدار معايير المراجعة	1/1/2

المقدم

ة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي.

ثانياً: الدارسات السابقة.

أولاً : الاطار المنهجى للبحث :
تمهيد :

يتمثل الفساد المالى فى مجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والاحكام المالية التى تنظم سير العمل المالى والمحاسبى فى الدولة ومؤسساتها ، ومخالفة اللوائح الخاصة بأجهزة الرقابة المالية والمراجعة الداخلية والجهات المختصة بفحص ومراقبة حسابات واموال الدولة والهيئات والمؤسسات العامة .

وتتمثل مظاهر الفساد فى الرشاوى والاختلاسات والتهرب الضريبى والمحابة والاستخدام السالب للاصول .

بدأت العديد من الدول فى إجراء تحسينات جوهرية على نظم وإجراءات المراجعة الداخلية وذلك لمواجهة ظاهرة الفساد المالى المتزايد فى مؤسساتها الاقتصادية العامة والخاصة .

أيضاً مع تزايد معدلات الفساد المالى فى السودان لابد من العمل على تقليله ، وسوء إستغلال الاموال العامة الذى يشهد زيادة بنسبة عالية بلغت (70%) فى اخر تقرير لمنظمة الشفافية العالمية فى ديسمبر 2011م ، وان السودان من البلدان التى تنمو فيه هذه الظاهرة بسرعة فائقة وخاصة فى الاعوام الاخيرة لهذه الالفية ، وهو يشكل خطراً على الاقتصاد القومى ، وقد اكد تقرير منظمة الشفافية الدولية ان السودان بين الاكثر فساداً فى العالم وقد احتل المرتبة 177 من اصل 183 دولة من حيث الفساد فى العالم .

لابد من تطوير وتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية لمنع او الحد من الفساد المالى فى القطاع الحكومى ، خاصة بالنظر الى معدلات الفساد المتزايدة التى بلغت 67% (تقرير المراجع العام) ، ولقد عكس تقرير المراجع العام مدى التدهور الذى اصاب القطاع العام فى سوء استغلال المال ومدى فشل الادارة فى الاطلاع بمسؤولياتها وكيف تدار مؤسسات الدولة ، ويظهر ذلك جلياً فى نسبة الفساد والمخالفات التى تتعلق بنهب الاموال وخيانة الامانة التى بلغ نسبتها 90% ، مما يؤكد ان هنالك خلل فى نظم الرقابة الداخلية ، وان الاعتداء على المال العام فى الشركات والهيئات بلغ (74%) (65%) من جملة الاعتداء على المال العام فى بيان نطاق الاعتداء على المال فى الاجهزة القومية والاجهزة القومية بالولايات وذلك بسبب الحرية الواسعة التى تتمتع بها الشركات والهيئات القومية وضعف نظم الرقابة الداخلية لديها وغياب المحاسبة والمسألة وعدم الإلتزام بالقوانين واللوائح المالية وهى الاسباب الحقيقية وراء ارتفاع نسبة الاعتداء على المال العام الذى يدار بعقيلة

الملك الخاص بالتالى هى فى الغالب لاتهم بتطوير وتطبيق معايير المراجعة الداخلية السليمة ولا تلتزم بالموازنات التى من خلالها تحقق الرقابة على الاداء والتأكد من هدر الاموال أو سوء استخدامها .

ومعالجة الخلل يكون فى جعل هذه المؤسسات تدار بطريقة كفوءة وفعالة ووضعتها تحت الرقابة المباشرة ومثل هذه المؤسسات يفترض ان تكون اكثر حرصاً على تطبيق معايير مالية صارمة لكى تستخدم المال العام بطريقة امنه وفاعلة ، لا سيما ان الفساد المالى ادى الى توقف خطط التنمية وغياب العدالة الاجتماعية وضعف البنية التحتية واستنزاف الموارد وتفشى الفقر وارتفاع معدلته وتدنى الخدمات الصحية والتعليمية .

وللحد من الفساد المالى لابد ترسيخ مفاهيم الشفافية عند موظفى الدولة وتأهيل الخدمة المدنية وتنقيفها ورفع مستواهم فى ادراك الشفافية ، ولابد من توفير إدارة كفوة للمراجعة الداخلية فى جميع الوحدات والمصالح والهيئات العامة، وتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية فيها ، وكذلك تحسين الاجور والحوافز على الاداء لادارة المراجعة الداخلية ، لابد من إيجاد القوانين التى تمنح المراجعين الحصانة وغير ذلك من إجراءات وكذلك إيجاد قوانين تحمى المواطن والمراجع عند اكتشاف التلاعب والغش .

وقد تنبعت الدولة للفساد فتم انشاء آلية لمحاربة الفساد المالى من قبل رئاسة الجمهورية بالتنسيق مع كافة الاجهزة العدلية والتشريعية فى الدولة .
مشكلة الدراسة :

نتيجة لانتشار ظاهرة الفساد المالى فى السودان حسب تقرير منظمة الشفافية بأن السودان من اكثر الدول فساداً فى العالم ، وقرار رئيس الجمهورية بأنشاء آلية محاربة الفساد المالى ، كما ان ضعف الرقابة المالية للاجهزة الحكومية وعدم تفعيل دور المراجعة الداخلية وضعف تطبيق معاييرها .

يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الاتية :

1. الى اى مدى ساهم تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات والمبادي للمراجعة الداخلية الدولية الحديثة فى الحد من الفساد بشركات المساهمة العامة ؟
2. هل تلتزم إدارة المراجعة الداخلية فى شركات المساهمة العامة بتطبيق معايير الاثبات المراجعة الداخلية الدولية الحديثة ؟

3. ماهي معوقات ومشاكل إدارة المراجعة الداخلية عند تطبيق معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية الحديثة ؟

4. ماهو تأثير معايير اخلاقيات المهنة في الحد من الفساد المالي ؟
فرضيات الدراسة :

لبلوع اهداف البحث ، تم بناء عدد من الفرضيات بغرض قياس اثر المتغيرات المستقلة علي المتغيرات التابعة ، ثم عرضها بصيغة الفرضية اربعة فرضيات علي النحو التالي:
الفرضية الاولى:

وتختبر اثر متغيرات (معايير المبادي والمسؤوليات ،معايير الاثبات ، معايير الاداء المهني، معايير اخلاقيات المهنة) كمتغيرات مستقلة علي مواجهة الفساد المالي كمتغير تابع وينبثق عنه فرضية:
يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمتغير معايير المبادي والمسؤوليات علي الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة .
الفرضية الثانية :

وهي تختبر وتقيم اثر متغيرات (معايير المبادي والمسؤوليات ، ومعايير الاثبات ، معايير الاداء المهني ،معايير اخلاقيات المهنة) علي مواجهة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة، حيث يفترض توافر مستويات معقولة من تلك المتغيرات المستقلة ان تحقق اثر ايجابي في خفض معدل الفساد المالي ، وتمت صياغة هذه الفرضية بالصورة الاتية :
يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لمتغير معايير الاثبات علي الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة .
الفرضية الثالثة :

وهي تختبر اثر كل من (معايير المبادي والمسؤوليات ، معايير الاثبات ، معايير الاداء المهني ، معايير اخلاقيات المهنة) كمتغيرات مستقلة علي الفساد المالي كمتغير تابع ، وتمت صاغية هذه الفرضية بالصورة الاتية :
يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمتغير معايير الاداء المهني علي الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة .
الفرضية الرابعة:

- وهي تختبر اثر كل من (معايير المبادي والمسؤوليات ، معايير الاثبات ، معايير الاداء المهني ، معايير اخلاقيات المهنة) كمتغيرات مستقلة علي الفساد المالي كمتغير تابع ، وتمت صياغة هذه الفرضية بالصورة الاتية :
- يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمتغير معايير اخلاقيات المهنة علي الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة .
- أهمية الدراسة :
- تكمن اهمية الدراسة فى الاتى :
1. من خلال الحد من ظاهرة الفساد المالى بشركات المساهمة العامه عن طريق تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة .
 2. من اهتمام الدولة بمحاربة الفساد عن طريق تطوير الآليات التى تعمل على ذلك .
 3. من محاولة بلورة روى واضحة للحد من الفساد عن طريق تطبيق معايير المراجعة الداخلية لتوفير قدر ملائم من الشفافية في شركات المساهمة العامة .
 4. من خلال ابعاد السودان من دائر الدول الاكثر فساداً فى العالم بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة.
- أهداف الدراسة :
- تهدف الدراسة الى الاتى :
1. التعرف على معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة .
 2. التعرف على الممارسات المؤدية الى الفساد المالى.
 3. التعرف على دور الدولة فى محاربة والحد من الفساد المالى .
 4. دراسة إجراءات المراجعة الداخلية من الحد فى الفساد المالى .
 5. التعرف على دور معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة فى الحد من الفساد المالى .
 6. المساعدة فى وضع اسس وقوانين تحمى الموظف عن اى حالة فساد مالى من الفصل التعسفى والمطارة الجنائية .
 7. تفعيل نظام الحوافز على الاداء فى ادارات المراجعة الداخلية لضمان استقلاليتهم وحيادهم ومن ثم الحد من الفساد المالى .
 8. تفعيل نصوص تشريعات المراجعين الداخليين التى تعنى بما يجب ان يتمتع به المراجع الداخلى من حصانة تكفل له الحرية فى ممارسة مهنة والحد من الفساد المالى .

9. إعادة النظر فى التشريع الذى يحكم عمل إدارة المراجعة الداخلية بالوحدات حتى يكون دور هذه الوحدات فعال للحد من الفساد المالى وإلزام جميع الوزارات والدوائر الحكومية بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية وبمراجين داخليين وإيجاد وسيلة قانونية لمنح المراجعين حصانة تخول لهم ممارسة أعمالهم بمهنية عالية .

10. إيجاد آلية للتنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية او العكس .
منهج الدراسة :

لأغراض هذه الدراسة سيعتمد الباحث على مناهج علمية لتفسير وتحليل المعلومات وكذلك بصياغة الاطار النظرى للدراسة ومنها المنهج التاريخى ووضع الدراسات السابقة التى تتعلق بالموضوع والمنهج الاستنباطى والاستقرائى لصياغة الفروض وتحليل الدراسات السابقة ، وكذلك استخلاص الاستنتاجات والمنهج التحليلى الوصفى للتعامل مع بيانات ومعلومات الدراسة التى تم الحصول عليها باستخدام أدوات الدراسة المختلفة .
حدود الدراسة :

حدود الدراسة يشمل المدى الزمنى من 2000 - 2014م بالنسبة للشركات والهيئات العامة وهى فترة معقولة للوصول الى الاسباب الكامنة وراء زيادة معدلات الفساد المالى فى شركات المساهمة العامة، وقد تم اختيار العاصمة القومية لان معظم الشركات او الهيئات العامة بالعاصمة وبالتالي يمكن ان يكون مجتمع الدراسة متجانساً ومتناسكاً .
هيكل الدراسة :

حتى تحقق الدراسة اهدافها المرجوة تم تقسيمها الى مقدمة واربعة فصول ، المقدمة شملت الاطار المنهجى للدراسة والدراسات السابقة ، الفصل الاول "ب عنوان مفهوم المراجعة الداخلية ولجراءاتها وضوابطها الاساسية وعرض من خلال أربع مباحث" ، المبحث الاول: مفهوم المراجعة الداخلية ونشأتها وأهدافها ، المبحث الثانى : مهام وفروض وأنواع المراجعة الداخلية ، المبحث الثالث :الاجراءات والضوابط الاساسية ، المبحث الرابع : مسار عملية المراجعة.

الفصل الثانى : بعنوان معايير المراجعة الداخلية الدولية وعرض من خلال اربعة مباحث، المبحث الاول : يتناول معايير المبادي والمسؤوليات وتخطيط وظيفة المراجعة ، المبحث الثانى : يتناول معايير والاثبات فى التدقيق المحاسبى.

الفصل الثالث : يتناول معايير إعتداد المدقق على اعمال الاخرين وتقريره النهائي ،
المبحث الرابع : اخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني ، الفصل الثالث : مفهوم وماهية
الفساد وكيفية الحد منه خلال اربع مباحث، المبحث الاول : تناول مفهوم وماهية الفساد
المالى ، المبحث الثانى: عناصر ومحددات طرق الفساد المالى ، المبحث الثالث : تناول
آليات الحد من الفساد المالى .

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية يتناول المبحث الاول: واقع الفساد فى السودان، المبحث
الثانى: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.
الخاتمة تشمل أولاً : النتائج ، ثانياً : التوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة

في مايلي اهم الدراسات التي تتطرق اليها الباحث والتي لها علاقة بموضوع الدراسة :
1/ الدراسات العربية :

دراسة : ايمان محجوب عبد الله "2000م" (1) :

تناولت الدراسة التطور المستمر للنشاط الاقتصادي ، في السودان وتعدد العمليات المالية مما زاد من الاهتمام بالوظيفة الرقابية ، وكذلك التفرقة بين المراجعة الذاتية والمراجعة المستقلة التي تعمل علي التأكد من كفاية التدابير والوسائل ، المختلفة لحماية اصول المنشأة واموالها .

تكمن مشكلة الدراسة في عدم وجود المراجعة الداخلية المستقلة الفعالة التي تدرك الخطا قبل وقوعه ، وضرورة قيام المراجعة الداخلية في شكلها الحديثه في مؤسسات الدولة بالسودان . هدفت الدراسة الي خلق تطور في مراجعة داخلية مستقلة في النشاط الحكومي في السودان بغرض :

- التأكد من تنفيذ سياسات الدولة دون انحراف .
 - المحافظه علي اموال الدولة من الاختلاس .
 - التأكد من سلامة العمل المالي والحسابي بصفة مستمرة .
- توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :
- فروض ومفاهيم التي تمكنه من التأكد من صحة المعلومات .
 - ان المراجع الداخلي بحكم جودة المستمر والمامه التام بكل العمليات التي تحدث داخل المنشأة هذا يساعد علي سرعة اكتشاف مواطن الضعف وهذا يساعد الي التوصل الي جذور المشكلة ومعالجتها .
 - عدم تناسب عدد المراجعين الداخليين في الوحدات الحكومية وان اغلبهم ليس لديه الخبرة والتاهيل الكافي.
 - اوصت الدراسة الي :ضرورة انشاء شعبة المراجعة الداخلية في كليات التجاره في الجامعات السودانية، لنقوم باعداد جيل من المحاسبين والمراجعين الداخليين علي دراية بجميع المشاكل التي تواجههم وتطوير المناهج والخطط الدراسية حاليا في اقسام المحاسبة .
 - ضرورة تعيين المراجعين الداخليين المستقلين من قبل الاداره العامه لمراجعته الداخلية ، ومن ثم توزيعهم علي مؤسسات الدولة .

(1) ايمان محجوب عبد الله ، تطور المراجعة الداخلية المستقلة في مؤسسات الدولة في السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية الدارسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ، 2000 م .

- تبادل الخبرات بين مختلف المؤسسات والوحدات الحكومية ، والتعاون المستمر في كشف الأخطاء .

- ضرورة ان تعمل لجنة الرقابة المالية الاداره العامه للمراجعة الداخلية ، علي تطوير معايير المراجعة الداخليه بالسودان بما يناسب التطورات الدوليـه .

دراسة : ابراهيم احمد علي "2000م" (1):

تناولت الدراسة تقوم اساليب المراجعة في المؤسسات المالية ، باعتبارها مطلب اساسي في الدول النامية المتقدمة وان المراجعة هي العنصر الفاحص لرقابة اي تنظيم اداري ، وبالأحرى ان تكون المراجعة عين رقابية فاحصه علي المؤسسات المالية التي تحتاج الي التاكيد من القرارات .

تمثلت مشكلة الدراسة في اهتمام المؤسسات المالية بعنصر المراجعة الداخلية ، بالرغم من عدة الاشكالات المالية والمخالفات المتكرره التي تحتاج الي توظيف للجهود، وتسويق الاداء في المسار المحدد وتظهر الفجوة عن ماهية الاساليب المستخدمة لتلافي القصور من خلال المعالجات ، والتنبؤات التي تقوم بها اجهزة المراجعة وقليلاً مانجدها في حيز التطبيق.

وقد هدفت الدراسة الي تعميق اهمية المراجعة في تقويم الاداء ، والى ايجاد مرتكزات متعددة ورؤي متكامله عن اطار المراجعة في المؤسسات المالية ، وخلق توازن بين الادرات التنفيذية والادرات الاستشارية لتوظيف الاداء . تكمن اهمية الدراسة الي الفادق العلمي لتوظيف المراجعة ، من خلال الدارسات التطبيقية في هذا المجال فضلاً عن اهمية المراجعة نفسها التي تحتاج اليها المؤسسات كضروره من ضروريات التنظيم الاداري .

توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :

- تصميم نظام مراجعة حديث في كل مؤسسه ، حتي يرفع من كفاءة هذه المؤسسة .
- لابد من ادخال ابعاد اضافية للمراجعة مثل البعد الاجتماعي للتحقيق ، سلامة مالية كذلك الاستفادة من اوجه النظر الشرعية في الاسلام بالوقوف الي تكاليف ، اعمال المراجعة في الفقه الاسلامي مثل وجود نظام المراجعة في اهم النظم التي تمت في الصدر الاول .
- اوصت الداسة بالاتي:اعتماد مبادي موحده لوظيفة المراجع الداخلي في المصارف.

(1) ابراهيم احمد علي ، تقويم اساليب المراجعة في المؤسسات المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدارسات العليا ، جامعه النيلين ، 2000م .

- وضع دليل موحد لعمليات المراجعة الداخلية في المصارف .
- توحيد المصطلحات المصرفية .
- توحيد هيكل تقارير المراجعة الداخلية .

دراسة: محمود يوسف الكاشف 2000م⁽¹⁾:

هدفت الدراسة الي وضع اطار عام لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية في خلق القيمة منطلقا من نتائج تقييم جهود المنظمات المهنية والباحثين والممارسين للمهنة والسعي لالقاء الضوء علي مبادرات توسيع النطاق التقليدي للمراجعة الداخلية وما يترتب علي ذلك من دعم مساهمة المراجعة الداخلية فيها لتعظيم القيمة المتحققة في ممارسة الوحدة الاقتصادية نشاطها وكشفت الدراسة التغيرات التي صدرت علي الدور التقليدي للمراجعة في ظل التطورات التي حدثت في بيئة النشاط من وجهة نظر المنظمات المهنية والباحثين والمستفيدين حيث تعدي دور المراجعة الداخلية مجرد تقييم العمليات التشغيلية وانشطة المنظمة للتحقق من استخدام الكفاء للموارد وتقييم مدي فاعلية النظم الرقابية ونظم ادارة المخاطر ووضع وتطوير برنامج لضمان الجودة سواء علي مستوي المنظمة ككل او علي مستوي قسم المراجعة الداخلية بما يخدم الجهات المختلفة كما اصبح لازماً علي قسم المراجعة الداخلية المشاركة في وضع مقاييس الاداء والمساهمة في تطبيق ادراه الجودة الشاملة.

(¹) محمود يوسف الكاشف ، نحو اطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط ، مضيق للقيمة ، المجلة العلمية لاقتصاد ، والتجارة كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الرابع 200 ، ص ص 55- 60.

دراسة : حسن عبد الحميد العطار "2000م" :

هدف البحث الي تعزيز فهم سلوك المراجع الداخلي وعلاقته بقيم الفرد واداء المنظمة من خلال تحسين فهم الاحتراف للمراجعين الداخليين من خلال مناقشة مقاييس الاحتراف بتركيباتها المعقدة في ضوء عناصر الاحتراف التي لخصت في التعليم والالتزام الجماعي ومطلب الرقابة الذاتية والالمام بقواعد الاحتراف والعلاقات المهنية مع الاعضاء الاخرين ، وكذلك استهدف البحث الاختبار التجريبي لمحددات الانحراف مثل الاداء والالتزام التنظيمي، والرضا الوظيفي ومعدل الدورات والمؤثرات الديموغرافية، وتنازلت الدراسة اهتمام الجمعيات المهنية كمعهد المراجعين الداخليين والمعايير التي اصدرها، واستعرض اهمية التاهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي ومستلزمات التاهيل وكذلك مفهوم الاحتراف ومتغيراته ، وقد توصلت الدراسة الي ان معدل الاداء الشخصي للمراجعين يتناسب ايجابيا مع التوافق الاجتماعي واستقلال متطلبات الرقابة الذاتية، كما توصلت الدراسة الي ان المراجع الداخلي الذي يكون علي علاقة مع الجمعيات المهنية المتخصصة يكون مستوي الرضا الوظيفي عنده اعلي، كما انه يكون اقل دورانا ، وتوصلت الدراسة بان عامل الخبرة يؤثر علي درجة الاحتراف وعلي عامل الاستمرارية ومؤثر بشكل عكس مع معدل الدوران، وصت الدراسة بتعميق عناصر الاحتراف وهي التعليم والالتزام الجماعي والحرص علي الاستقلالية والالمام بقواعد الاحتراف وتكريس العلاقات المهنية مع الجمعيات المتخصصة وكذلك تعميق لآخبره لدي المراجعين الداخليين .

دراسة : مهدي بابكر محمد "2001م" :

تناولت الدراسة اختلاف دور المراجع الداخلي في ظل نظم المعلومات المحوسبه ومايتطلبه من المراجع الداخلي الفهم والدراية ، والمهارة في استخدام الحاسب الالي وفهم ميزات بيئة انظمة المعلومات المحوسبة كما ان لابد للمراجع الداخلي ان يكون ملما بمخاطر المراجعة عند قياسه باجراءات المراجعة في ظل تشغيل الكتروني للبيانات.

تمثلت مشكلة الدراسة في انه في ضوء التطور التكنولوجي الهائل لدي الجهات محل الرقابة والذي يتمثل باستخدامها لنظام التشغيل الالكتروني في معالجة البيانات مما قد يؤثر علي تقويم النظام المحاسبي ومراقبة ما لم يكن المراجع الداخلي ملم ببرامج المراجعة الالكترونية ، ومعرفة المخاطر التي يمكن ان تحدث عند اجراءات المراجعة.

- أهمية توفير المعلومات التي تساعد الاداره العليا في اتخاذ قراراتها بشأن مخاطر المراجعة في ظل نظام التشغيل الالكتروني واهمية دور المراجع الداخلي في تقليل هذه الظاهرة .
- وقد هدفت الدراسة الي دراسة اثر المراجعة الداخلية في تقليل مخاطر التشغيل الالكتروني وكذلك التعرف علي دور الاداره العليا في تعاملها مع مخاطر المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني .
- وقد توصلت الدراسه الي :
- ان مستوي تاهيل المراجعين الداخليين لا يتناسب مع بية التشغيل الالكتروني .
- ان التاهيل الكافي للمراجع الداخلي يؤدي الي تقليل عدم التأكد من صحة البيانات .
- عدم مقدرة المراجع الداخلي بالتشغيل الالكتروني ، يحد من مقدرته علي جمع ادلة اثبات كافية عند المراجعة الالكتروني .
- ان استخدام اساليب المراجعة الداخلية التقليدية لجمع ادلة الاثبات لايتناسب مع بيئة التشغيل الالكتروني .
- وقد اوصت الدراسة بالاتي :
- ضرورة رفع مستوي تاهيل المراجع الداخلي ، بالادراهاالعامة للمراجعة الداخليه بالسودان .
- ضرورة العمل علي تقادي مخاطر عدم التأكد من صحة البيانات وذلك بتاهيل المراجع الداخلي .
- ضرورة المام المراجع الداخلي بنظم التشغيل الالكتروني ، حتي يستطيع جمع ادلة اثبات كفاية عند المراجعة الالكترونية .
- من المهم التقليل من اساليب المراجعة اليدوية ، في عمليات المراجعة وذلك لانها لاتتلاءم مع بيئة التشغيل الالكتروني .

دراسة : رافت حسين معطر 2002م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين لغرض تشخيص جوانب الاداء الفعلي لهذه المهنة في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية وتحديد مدى امكانية استخدام معايير المراجعة الدولية في تنظيم الممارسة المهنية وتطويرها .

تتمحور مشكلة الدراسة من خلال تناول مشكلة اساسية تتمثل في مدى حاجة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين الي معايير المراجعة الدولية لتنظيم وتطوير ادائها المهني .
تحاول الدراسة الاجابه علي التساؤلات التالية :

- هل تتوافر لمهنة المراجعة المقومات الاساسيه التي تسمح بتطبيق معايير المراجعة الدولية ؟.
- هل تعتبر معايير المراجعة الداخلية ملائمة للتطبيق في البيئه الاقتصادية والمالية في فلسطين؟.

تاتي اهمية الدراسة في الحاجة المحله والمستمره من جانب اعضاء المهنة لمعايير عامه تغطي المجالات المختلفة للعمل المهني ، وتعني باحتياجات وتوقعات مجتمع الاعمال وتحطي بالقبول العام وتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل من يمارس المهنة .

تهدف الدراسة بصفة اساسية الي دراسة واقع مهنة المراجعة لغرض ،تشخيص جوانب الاداء الفعلي لهذه المهنة في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية ، والوقوف علي اوجه الضعف والمشكلات التي توجه التطبيق البحث في الوسائل اللازمة للتغلب علي تلك المشكلات لارتقاء بالمهنة بالمستوي المطلوب وصولا الي اقتراح اطار عام لتطوير وتنظيم مهنة المراجعة في فلسطين .

توصلت الدارسة الي النتائج الاتية :

- يعزي الضعف الذي تمر بها مهنة المراجعة الي عدم فعالية المنظمات والجمعيات المهنية وعدم قيامها المطلوب في تنظيم المهنة ؟ .
- لا تبذل الجمعيات المهنية الفلسطينية الجهد الكافي، في مجالات التدريب والتأهيل كما تفقر الي وجود البرامج الواضحة للتعامل مع التحديات العالمية.

⁽¹⁾ رافت حسين معطر ، معايير المراجعة الداخلية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين ، رسالة ماجستير منشورة ، كلية الدراسات ،جامعة السودان ،2002م .

- عدم توافر ميثاق متكامل يحدد ادبيات وسلوكيات المهنة وانما توجد مجموعة من القواعد والاداب السلوكية التي نصت عليه لائحة وقواعد السلوك المهني ، المعدة من قبل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية .
اوصت الدراسة بالاتي :

- تشكيل لجنة مهنية مستقلة للإشراف علي المهنة وتقوم بتشكيلها اعلي سلطة تشريعية .
 - متابعة عملية اصدار معايير المراجعة الدولية ومقارنة متطلبات كل معيار مع التشريعات والقوانين وعوامل البيئة الاقتصادية مما يؤدي الي ازالة الاختلافات والتعارضات فيما بينها .
 - العمل علي اصدار معايير محلية لمعالجة الموضوعات التي تتميز بخصوصية وطنية ومحلية.
 - تطوير الاداء المهني للمحاسبين والمراجعين بما يواكب المستجدات والتطورات في العلوم المحاسبية .
 - حماية وحفظ استقلالية الاعضاء المهنية وممارسة الرقابة عليهم .
- المساهمة في ارساء نظرية عامه للمراجعة يتم التعارف عليها بين جمهور المراجعين وتعتبر الاساس والمرشد لمهنيين في المفاهيم والبداهات والفروض والمبادي والمعايير .
- وقد خلصت الدراسة الي التوصيات التالية :

- ضرورة تطوير نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة الكفاءة والفاعلية بشكل دوري ومستمر .
 - مراجعة مدي كفاءة وفاعلية نظم الرقابة وتطوير اهداف المراجعة ومسؤوليات المراجع الداخلي .
 - مراجعة مدي تحقيق مستويات الجودة ومدي الالتزام بالتشريعات البيئية .
- ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي للمراجع الداخلي .
- دراسة : د. مصطفى راشد العبادي "2002م" ⁽¹⁾:

تناولت الدراسة تطور مفهوم واهداف ونطاق عمل المراجعة الداخلية ومعايير ادائها ومسؤوليات وتأهيل واستغلال المراجع الداخلي وعلاقة ذلك بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية الي تواجه الوحدات الاقتصادية .

تناولت الدراسة ايضاً اوجه القصور والضعف في ممارسة المراجعة الداخلية لوظيفتها في المنشآت .

(1) مصطفى راشد العبادي ، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية ، في ضوء التطورات الاقتصادية ، ، 2002م .

وتتبع أهمية الدراسة من أهمية المراجعة الداخلية في الوحدات الاقتصادية ان هناك أهمية قصوي ان يقوم المراجع الداخلي بمراجعة اقتصادية وكفاءة وفاعلية اوجه النشاط المختلفة بالوحدات الاقتصادية .

وقد توصلت الدراسة الي النتائج التالية :

- نطاق المراجعة الداخلية لم يتطور بالقدر الكافي ليشمل مراجعة اقتصادية وكفاءة فاعلية واجه النشاط المختلفة وتحقيق مستويات الجودة المستهدفة وان التطور يشمل الجوانب المالية والمحاسبية .

- ان التأهيل العلمي والعملية للعاملين في وحدات المراجعة الداخلية لا يتناسب مع التطور في نطاق عمل واهداف المراجعة الداخلية .

دراسة : فيحاء عبد الخالق "2002م" (1) :

هدفت الدراسة الي بيان اهم المجالات التي تسهم فيها وظيفة المراجعة الداخلية في خدمة العملية الادارية ، وزيادة فاعليتها وكذلك بيان اهم الخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية للوحدة الاقتصادية في مجال تحسين عملية الاتصال فيها سواء كان الاتصال افقياً أو راسياً ، حيث توصلت الي ان المراجعة الداخلية تساهم في مجال التخطيط عن طريق المساهمة في وضع الخطط وكذلك اجراء مراجعات وتقييمات وتحليلات للخط المقترحة والهادفه الي تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وفي مجال الرقابة تساهم الوظيفة في تحديد مواطن القوة والضعف وكشف الانحرافات وحالات القصور في أنظمة الرقابة الداخلية ، وتحديد الضياع والاسراف والهدر في الامكانيات والموارد المادية والبشرية ، اما مجال التنسيق فنظراً لاحتكاك المراجع الداخلي بجميع الاقسام فيمكنه ان يتلمس ضف خطوط الاتصال والخلل ، وتقديم التوصية باصلاحه وكذلك يساهم في مجال ترشد القرارات في مرحلتين بحث وتشخيص ودراسة البدائل وطمانة الادراه العليا بان تنفيذ قراراتها يتم في جو رقابي ملائم .

اما في مجال تقييم كفاءة استخدام الموارد فهو يساهم في وضع معايير ومقاييس الاداء ،ومن ثم مراجعة تحقيق الاهداف وتنفيذ الخطط كما اوصت الدراسة المراجع الداخلي بان يقدم المزيد من الخدمات وبذل المزيد من الجهد سواء في الجانب الفني الوظيفي او تلك التي تنسب الي الجوانب السلوكية التي تكفل احداث تغير في نظر العاملين لوظيفة وتحقق زيادة في ثقة

(1) فيحاء عبد الخالق يحي . مدي مساهمة وظيفة المراجعة الداخلي في خدمة العملية الادارية . مجلة تنمية الراقين . المجلد 25، العدد 37، 2003م ، ص80.

مستخدمي المعلومات الداخليين والخارجين وهذا يؤدي الي زيادة الكفاءة وكذلك زيادة اسهام المراجع الداخلي في تحسين العملية الادارية بجوانبها وتحسين فاعلية الاتصال الاقفي والراسي.

دراسة العمري وعبد الغني "2003م" ⁽¹⁾:

هدفت الدراسة الي التعرف علي مدي تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليه في البنوك التجارية ، وقياس العلاقة بين ذلك المدي من التطبيق وكل من حجم البنك والمستندات الشخصية للمراجع الداخلي، وكذلك استكشاف المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير المراجع الداخلية في البنوك التجارية.

وتوصلت الدراسة الي وجود ضعف وقصور في تبني وتطبيقمعايير المراجع الداخلية المتعارف عليها في البنوكالتجارية اليمنيه وكذلك توصلت الدراسة الي عدم وجود علاقة بين مدي تطبيق معايير المراجع الداخلية المتعارف عليها وحجم البنك وكذلك المتغيرات الشخصية للمراجع الداخلي وان اهم المعوقات التي تحول دون تبني وتطبيق معايير المراجعة الداخلية هي عدم وجود إلزام قانوني بتطبيق هذه المعايير .

اوصت الدراسة بضرورة قيام الادارات العليا بدعم استقلال المراجع الداخلي وضرورة تاسيس لجان مراجعه في البنوك وكذلك اهمية المسارعه في تاسيس جمعية مهنية تضمن حماية استقلالهم والدفاع عن حقوقهم وتبني قضاياهم .

دراسة : اكرام ابراهيم عطية "2003م" ⁽²⁾:

تناولت الدراسة منهج الرقابة المالية المعمول به في دولة فلسطين ومدي انسجام هذا المنهج مع مقومات الرقابة المالية الفعالة ومع الانظمة الرقابية المعمول بها في بعض الدول العربية لامكانية المقارنة معها والتي يمكن من خلالها الوصول الي اسباب ضعف الرقابة المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية لمحاولة تقديم مقترح لتطوير هذا النظام بما يحقق العمل الرقابي في المؤسسات الفلسطينية خاصة والقطاع الحكومي عامة .

تمثلت مشكلة الدراسة ان اجهزة السلطة الفلسطينية تعاني قصور في جوانب الرقابة الادارية والتنظيمية والقانونية هذه الجوانب تؤثر مباشرة في ممارسة عملية الرقابة التي تشمل تخطيط

⁽¹⁾ احمد محمد العمري ، مدي تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في البنوك التجارية ، المجله الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد الثاني ، العدد 3 ، 2006 ، ص3.

⁽²⁾ اكرام ابراهيم عطية حماد ، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي ، رسالة دكتوراة غير منشورة ،كلية الدارسات العليا، جامعة السودان ، 2003م .

عملية الرقابة ، وامكانية واجراءات تنفيذها ثم قياس فعالية التنفيذ وبالتالي فان مشكلة تمحورت في التساؤلات الاتية :

- هل تقوم اجهزة الرقابة المالية في السلطة بدورها المطلوب ؟.
 - ماهي مقومات وجود نظام رقابة مالية فاعله في السلطة الفلسطينية ؟.
 - ما اثر المقومات الرقابية علي كفاءة وفاعلية العمل الرقابي ؟.
 - دراسة وتحليل عناصر وخصائص نظام الرقابة المالية ، الفعال ووسائل تطبيقية لمعرفة مدي تطابق هذه المقومات علي عناصر الرقابة المالية المطبق في مؤسسات السلطة الفلسطينية .
 - استخلاص اهم المؤشرات الرقابية الواجب تتضمنها لنظام الرقابة المالية في فلسطين من خلال الدراسة والمقارنة مع الانظمة الرقابية في بعض الدول العربية .
- توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :

1. ان هناك وعي لاهمية تحقيق اولويات اهداف الرقابة المالية ، حيث ان حماية المال العام من سوء الاستخدام والتبديد ياتي في مقدمة الاهداف الرقابة .
 2. هناك ضعف في الاداء الرقابي في السلطة الفلسطينية وذلك يرجع الي عدم تطبيق ضوابط المالية المتمثلة ، في تطبيق المراجعة المالية المسبقة قبل استكمال عملية الصرف وكذلك عدم توفير معايير وقواعد خاصة بالاجهزة الرقابة تحكم الاداء المهني لها .
 3. عدم الاخذ والاسترشاد بمعايير المراجعة والقواعد الرقابية .
 4. ضعف جوانب الرقابة الاخرى غير المالية ، مثل ضعف تطبيق الرقابة النوعية والكمية .
- وقد اوصت الدراسة بالآتي :
- تبني سياسات وخط وبرامج تنفيذية للإصلاح المالي تهدف الي محاربة الفساد والقضاء علي السلوكيات الضارة مثل الرشوة والمحسوبية وتفعيل دور الجهات الرقابة .
 - الاهتمام بجوانب التاهيل والتدريب لرفع كفاءة العاملين بالأجهزة الرقابية .

دراسة : مجاهد احمد 2004م⁽¹⁾:

هدفت الدراسة الي دراسة واختبار العلاقات المتبادله للوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وضبط الدور الوظيفي لإدارة المراجعة الداخلية .

⁽¹⁾ مجاهد احمد . علم مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية ، عمان الاردن ، دار وائل للنشر ، 2000، ص 1.

توصلت الدراسة الي ان المراجعة الداخلية تعتبر احد اجزاء بيئة الرقابة الداخلية في الشركات وان دورها قدامت بفعل التوقعات المتزايدة منها كما توصلت الدراسة الي ان الصراع المهني للوضع التنظيمي وضبط الدور الوظيفي يربط بقوة مع متغير المركز التنظيمي بالتالي يمكن اعتباره مصدرهما العام او المركز التنظيمي له تاثير كبير علي استقلال المراجعين الداخليين من الناحية التنظيمية من جهة نظرهم وتبعاً لادراكهم لمتغيرات المركز التنظيمي السابقة . اوصت الدراسة بضرورة توفير الاستقلال الكافي لاداره المراجع الداخلية مهنياً عبر توفير تنظيميا وذلك بان ترفع تقارير ادراة المراجعة الداخلية مباشرة الي لجنة المراجعة وكذلك اوصت الدراسة بان يكون ضمن النظام الاساسي للشركات دستور للمراجعة الداخلية.

دراسة : اسامة سالم القيسي "2005م" ⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة أهداف وقواعد السلوك المهني لمهنة مراجعة الحسابات وسلوكيات وأخلاقياتها ومفهومها وقد حظيت الالتزامات الاخلاقية لمهنة المراجع الحسابات في الالونة الأخيرة باهتمام بالغ من قبل الباحثين والكتاب والمنظمات والهيئات المهنية المختصة وانعكست آثارها علي الجانب المحاسبي كما ان هذه الاهتمام نابع من الوعي بالآثار السلبية للسلوك المنحرف والناجم عن تخلي بعض ممارسي المهنة عن الالتزام بتلك الاخلاقيات وعدم مراعاتهم لها في تصرفاتهم المهنية وتتمثل الالتزامات الاخلاقية بمجموعة من القواعد والمبادئ الأخلاقية والآداب العامة . تتبع اهمية الدراسة من ان مهنة المراجعة تتطلب من المراجع ان يزداد الثقة علي القوائم والتقارير المالية والبيانات والمعلومات المرفقة بها لاثقة تحتاج اليها جهات عديدة فيالمجتمع لاجل ذلك فان اخلاقيات وسلوكيات المهنة وقواعدها مهمة جداً للمراجع وبدونها فان المراجع مهما عمل لايستطيع المستفيد من القوائم المالية ان يحصل علي الثقة المطلوبه ومن ههنا تأتي اهمية دراسة موضوع بحثنا الالتزامات الاخلاقية وقواعد السلوك المهني لمراجع الحسابات .

أن مشكلة الدراسة تتلخص الي ان بعض المراجعين لايلتزمون باخلاقيات وسلوكيات وقواعد المهنة رغم معرفتهم بها والمشكلة الأخرى ان بعض المراجعين قد يجهلون القواعد الخاصة بالمهنة ومن ضمنها سلوكيات وأخلاقياتها كما أن القسم الآخر من المراجعين لايلون العناية المهنية المطلوبة عند أدائهم للمهنة المراجعة ومن ضمنها أخلاقياتها وسلوكياتها وقواعدها .

(¹) اسامة سالم القيسي ، الالتزامات الاخلاقية وقواعد السلوك المهني لمراجعى الحسابات ، (رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، جامعة بغداد ، كلية التجارة والاقتصاد ، الدراسات العليا ، 2005م) .

وقد هدفت الدراسة الي ايضاح وبيان أهمية معرفة المراجعين باخلاقيات وسلوكيات وقواعد المهنة وأهمية مراعتها عند مزاولتهم لمهنة وكذلك أهمية الالتزام بها .
وقد توصلت الدراسة الي النتائج الآتية :

تتمثل الالتزامات لمهنة المراجع مجموعة من المبادئ والقواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها بين أعضاء المهنة والتي تحددها المنظمات المهنية المختصة والتي تستلزم من الممارس لمهنة المراجعة سلوك معيناً يقوم علي الالتزام به لضمان مستوى اداء مرتفع وبما يرفع من كرامة المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عليها وعلي شرفها .

أن مسؤولية مماسة مهنة الحسابات لاتقتصر علي تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وإنما تشمل بصورة كبيرة المصلحة العامة اي ان للمحاسبين والمراجعين دور مهم في المجتمع .

أن الالتزام الأخلاقي من قبل ممارسي مهنة المراجعة سوف يقلل من تعرض الوحدات الاقتصادية للخطر سواء كان الخطر " الإفلاس ، الفساد ، الغش ، وتلاعب بالمال ، الانهيار".
يوجد اتفاق من قبل الباحثين والكتاب علي أهمية الالتزامات الأخلاقية والالتزام بها ، التي قد يسميها البعض بالمبادئ والقواعد الأخلاقية .

كلما زاد تمسك ممارسي المهنة بالالتزامات الأخلاقية كلما أدي ذلك الى إعداد قوائم مالية تحظى بثقة الجمهور والمستفيدين منها.

دراسة : بكري علي حجاج "2005م" (1) :

هدفت الدراسة الي ايضاح اهمية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل علي تحسين تطوير المراجعة الداخلية ، بما يخدم الاداره ويحقق مصلحة المنظمة ككل وهدفت ايضا الي تحديد الشروط والوسائل والاساليب التي من خلالها تستطيع المراجعة الداخلية تفعيل الرقابة الاقتصادية وتحسينها وتطويرها بهدف تحقيق هدف المنظمة الاساسي وهو الحصول علي اكبر قدر من القيمة الاقتصادية .

توصلت الدراسة ان التعثر والفشل المالي الذي عانت منه العديد من الشركات سببه ضعف انظمة الرقابة الداخلية وخصوصا الرقابة علي ادراه المخاطر الكامنه فيها .

(1) بكري علي حجاج " دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الاعمال ، المجلة العملية لكية التجارة - جامعة الازهر ، العدد 30 ، 2005 ، ص 1 .

وان تلافي هذا الفشل والتعثر يكون باستخدام أنظمة رقابية داخلية محسنة ودعمها بوظيفة المراجعة الداخلية وتزويد هذه الوظيفة بكادر مهني متخصص ومدرب واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة الذي يحق كل من جوده الاداء وجودة المنتج ومساعدة الاداره علي الوفاء بالتزاماتها ومسؤولياتها وتحقيق اهداف المنظمة وتوصلت الدراسة ان التطور في مهام واهداف المراجعة الداخلية ادي الي مراجعة العمليات والنتائج الفعلية وتحقيق هدف الرقابة الاقتصادية الذي يشكل جوهر المنظمة وهو الحصول علي اكبر قدر من الربح الصافي .

دراسة : محاسن عبد العزيز محمد "2005م" ⁽¹⁾:

تناولت الدراسة مدي كفاءة نظام الرقابة الداخلي المتبع في بنك الخرطوم في اكتشاف الانحرافات والاختلاسات وذلك من خلال تحليل عناصر الرقابة والتعرف علي اهم خصائص وسمات الرقابة الداخليه ، ومعرفة النظام المتبع والاساليب والوسائل المستخدمة في تقييم الرقابة الداخليه وكذلك دور العملاء في عمليه الرقابه .

وهدفتم الدراسة الي تقييم نظام الرقابه والتعرف الي نقاط القوة والضعف وعلي الاساليب والادوات المستخدمه في التقييم فاعله ام لا؟ .

فاذا تثبت ان النظام غير جيد فهذا يعني ان عمليات الاختلاس والتزوير تعود الي نوع الادوات المستخدمه " المراجعة " غير مناسبة لعمل البنك ام يرجع ذلك لخلل في مرشد ولوائح العمل .

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الجهاز المصرفي يعتبر من اكبر المؤسسات حساسيه حيث انه يتعامل باموال الغير وبالتالي لابد من توفر عنصر الثقة والسريه في التعامل كما ان ازدياد حجم المصارف وتوسعها في الفتره الاخيره ادي الي تساهل كثير من الادارات في عملية الرقابه .

وتمثلت توصيات الدراسة في :

- ضرورة وضع استراتيجيات فرعيه ودوريه .
- اختيار وتعين ذوي الكفاءة والمؤهل العلمي .
- تحسبين وضع العاملين وتحفيزهم ماديا .
- عقد دورات تدريبه للعاملين بالمراجعة الداخليه .

⁽¹⁾ محاسن عبد العزيز محمد ، المراجعة والرقابة الداخلية في المصارف ودورها في اكتشاف وتصحيح الاخطاء ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2005م .

- استخدام الحاسب الآلي في العمليات المصرفية مع التركيز بوجود وحدة المراجع الداخلي تقوم بالمراجع الفورية مستخدمه الحاسب الآلي .
دراسة : شاكر البلداوي "2005م" (1) :

تناولت الدراسة اليان التحكم المؤسسي من نتاج الأدوار التي تؤديها بعض الجهات الموكل اليها عمليات الادارة، والأشراف الرقابة التي يتم محاسبتها عن مدي تحقيق أهداف وغايات الوحدة الاقتصادية لذا يتطلب تدعيم التحكم المؤسسي بتوافر اركان رئيسة لنجاحة ،وقد حدد معهد المراجعين الداخليين الولايات المتحدة الامريكية هذه الاركان باربعة تتمثل بمجلس الادارة ولجنة المراجعة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، فمن خلال عمل جميع هذه الاركان مع بعضها بشكل جيد واستقلالية صحيحة فان الرقابة الداخلية تكون قوية وبالتالي تكون ادارة المخاطر فعالة .

نظراً للمتعاب الكثيرة التي مرت بها الكثير من الوحدات الاقتصادية نتيجة الدور الشكلي لمجالس ادارتها وما ترتب عليه من ضعف الإجراءات الرقابية في تلك المنظمات وزيادة حدة المخاطر فقد تزايد الاهتمام بمفهوم التحكم المؤسسي ودوره في إدارة المخاطر والحد منها وتوجيهها بشكل يعزز فاعلية الأداء لذا يمكن تلخيص مشكلة الدراسة بعدم وضوح مفهوم ادارة المخاطر والجهات التي يمكن ان تتولاه وواجبات كل جهة وأساليب التنسيق فيها .

حاولت الدراسة الاجابه علي التساؤلات الآتية :

1. ما المقصود بإدارة المخاطر، وهل تشكل هذه الإدارة احد أهداف التحكم المؤسسي .
2. من هي الجهات التي يمكن ان تتولي إدارة المخاطر .
وقد هدفت الدراسة الي تحقيق الأهداف الآتية :
1. تحديد مفهوم إدارة المخاطر وعلاقته بالتحكم المؤسسي .
2. تحديد الجهات التي يمكن تساهم في تحديد وقياس وفحص وتقييم إدارة المخاطر .
3. التعرف علي مدي التزام كل من مجالس الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، و لجان المراجعة بمتطلبات التحكم المؤسسي في إدارة المخاطر لبعض الوحدات الاقتصادية .

(1) د. شاكر البلداوي ، إدارة المخاطر في ظل التحكم المؤسسي ، مجلة المحاسبين الاردنيين والعرب ، العدد 2005 ، 10 م .

4. تشخيص الجوانب السلبية والإيجابية للتطبيقات العملية لإدارة المخاطر وتقديم المقترحات التي من شأنها زيادة فاعلية إدارة المخاطر في الوحدات المبحوثة .

تتبع أهمية الدراسة من ان التطورات الحديثة في مجال التحكم المؤسسي فرضت علي مجالس الادارت للوحدات الاقتصادية، وأجهزة المراجعةالداخلي والمراجع الخارجي ولجان المراجعة دوراً كبيراً لضمان تحقيق اهدافها واستراتيجياتها ، ويتطلب هذا الدور زيادة الوعي بالمخاطر المرتبطة بتحقيق هذه لاهداف والاستراتيجيات وتبني الآليات الرقابية الفعالة بتحديد الموضوع التي تجاوز فيها حدود المخاطر وتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر في تلك الوحدات .
توصلت الدراسة الي النتائج الآتية :

1. يعد وجود التحكم المؤسسي امراً ضروريا لايجاد نظاما رقابيا محكما يمكن ان يساهم في تحسين اداء المنظمات ، من خلال عملية تحسين ادارة المخاطر بتحديد الجهات وتوزيعه للمسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الاطراف المشاركه في الحد من هذه المخاطر .

2. من الدعائم الاساسية للتحكم المؤسسي ضرورة وجود جهاز مراجعه داخلي كفوء ولجنة المراجعةيساهمان في حماية حقوق المساهمين ، والحفاظ علي الاموال وتوفير المعلومات الموثوقة ، مما يتطلب ضرورة التعاون البناء بينها من جهة وبين المرجع الخارجي من جهة اخري .

3. هناك ادراك كبير لاعضاء مجلس الادارة لمسؤولياتهم الخاصة بادارة المخاطر ليس فقط اتجاهالمساهمين بل المودعين الذين يوفران رافعة مالية لراسمالالبنك واتجاه غيرهم من المتعاملين .

4. تختلف ادوات الرقابة داخل المنظمات ولكنها تشترك مع بعضها باهمية وظيفة المراجعة الداخلي ودورها باعتبارهاوظيفة ساندة للادارة وللجنة المراجع والمراجعين الخارجية لذا من الضروري اعادة هندسة هذه الوظيفة وفقا للمعايير الدولية الحديثة ومدها بالكوادر الكفاءة وتعزيز استقلاليتها لكي تتولي دورها في ادرة المخاطر .

5. أظهرت النتائج ان المراجع الخارجي كان اقل الجهات التي تساهم في ادراة المخاطر ، ويقتصر بالدرجة الاولى في فحص اجراءات الرقابة الداخلية وليس هناك تعاون كبير بينه وبين الجهات الاخري .

6. عدم وجود برامج تدريبية مستمرة ومتنوعة لكل من المراجعين ، واعضاء مجلس الاداره الامر الذي يؤدي الي عدم فهم البعض منهم لدورهم في ادراة المخاطر ، وقدراتهم علي انجاز الاعمال الموكلة اليهم بكفاءة بالشكل الذي يعزز دعائم التحكم المؤسسي .
توصلت الدراسة الي التوصيات الاتية :

1. من الضروري تحديد خطوط واضحة للمسؤولية والقدرة علي المساءلة والاستفادة القصوي من عمل المراجعين الداخليين والخارجيين ولجنة المراجعة ، نظرا لأهمية العمل الرقابي الذي يقومون به ويمكن الاستفادة في هذا المجال من توصيات بعض الجهات المختصة علي سبيل المثال توصيات لجنة بازل .

2. تدعيم استقلالية كل من مراجعي الحسابات الخارجيين والداخلين من بعض التأثيرات عن طريق اجراءات التعيين وتحديد الاجور .

3. عقد دورات تدريبية باستمرار لكافة المستويات الادرية لتعريفهم بالمنظمة وانظمتها وقوانينها التي تحكمها ، وصلاحيه الوحدات والادرات المختلفة ومسؤولياتهم ، وزيادة توعيتهم بمبادئ التحكم المؤسسي الفعال .

4. الالتزام بالمعايير الدولية في اعادة هندسة وظيفة المراجعة الداخلي بالشكل الذي يعزز مساهمتها في متابعة وتقييم وتحليل المخاطر التنظيمية وادوات الرقابة المرتبطة بها .

5. عقد دورات تاهيلية للمراجعين الخارجيين من قبل الجهات المنظمة للمهنة لتطوير مهاراتهم في تحديث الطرق والاساليب التي يستخدموها في سبيل تعزيز فاعلية تدقيقهم في الحد من المخاطر المرتبطة بالبيانات المالية .

6. يحظي موضوع لجان المراجعة باهتماماً كبيراً في الاردن تعزيزاً لدوره في المسائلة و من الضروري التحديد الواضح للمسؤولية والسلطة ، وتعديل التشريعات المرتبطة بتحديد واجبات هذه اللجان .

عبد المحسن اسماعيل محمد(2006م)⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة دور الرقابة الداخلية في حماية الأصول في الهيئة العامة للطيران المدني ، تم صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية :

- عدم وجود لوائح داخلية منظمة للعمل .

(¹) عبد المحسن اسماعيل محمد ، دور الرقابة الداخلية في حماية الأصول ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2006م .

- تحفيز بعض لجان وزارة المالية .

وتوصلت الدراسة الي النتائج التالية :

- المشاكل الخاصة بالرقابة الداخلية والعوامل المؤثرة عليها معقدا جدا .
- احيانا يتم اضعاف الرقابة الداخلية بصورة مقصوده بغرض احداث ثغرات .
- للرقابة الداخلية اثر كبير علي الرقابة الداخليه .
- يمكن معالجة الفساد المالي بالمؤسسات العامه عن طريق تقسيم العلاج الي نوعين ، العلاج الوقائي وهي في الرقابة الداخليه ، والعلاج ويتمثل في القوانين الرادعه.
- عدم ووجود لوائح داخليه منظمه للعمل .
- تحفيز بعض لجان وزارة المالية من قبل المنشاه العامه له اثر كبير جدا علي ابقاء بعض الثغرات الرقابيه .

توصلت الدراسة الي التوصيات التاليه :

- انشاء مراكز مهمتها الاساسيه هي اجراء بحوث لمشاكل الواقعيه في القطاع العام .
- اعتماداً مبدا الشفافيه كنواة لاصلاح الخدمة العامه في النواحي المتعلق بالمال العام .
- زيادة المساعله الداخليه عن طريق تفعيل دور المراجعه الداخليه .
- التركيز علي الاجراءات الوقائية " الرقابه الداخليه " اكثر من الاجراءات العلاجيّه للقضاء علي الفساد المالي .

دراسة : كلاب عثمان 2006م⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة الغش والفساد وجهان لعملة واحدة ، ويشكل خطراً داهماً يواجه الدول النامية والمتقدمة علي حد سواء ، باعتبارهما معوقاً رئيساً لتحقيق التنمية المستدامه من خلال المساهمة في ضعف النمو الاقتصادي ، وتكريس الاختلافات والتشوهات في توزيع الدخل والثروة وتمركزها في يد فئة قليلة ، إضافة الي تدني كفاءة القطاع العام وأدائه وارتفاع حجم الاضرار بالمال العام .

وتتباين أشكال الفساد وممارساته وانتشاره تبعا لمستوي استقرار البنية السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة ، وهو ما ينعكس في طبيعة ووسائل المواجهة المستخمة ومدي النجاح في التصديق له والتقليل من آثاره .

⁽¹⁾ سعيد يوسف كلاب ، فيصل عبد العزيز عثمان ، دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والتلاعب (ورقة بحثية مقدمة للوفاء العلمي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، القاهرة : مصر ، 2006م) .

وتعمل الدول جاهدة علي استنهاض أجهزتها وإمكانياتها لوضع السياسات والمتطلبات اللازمة للقضاء علي الفساد او الحد منه ، وقد شكل ربط عمليات التسليف والإقتراض التي تقوم بها المنظمات والهيئات الدولية كالبنك الدولي للدول المحتاجة بموقع هذه الدول وترتيبها في سلم الفساد ودرجة نجاحها في محاربتة دافعاً آخر لاهتمام الدول بموضوع الفساد ومحاربتة .

وتحاول هذه الدراسة إلقاء الضوء علي الفساد وأسبابه ومظاهره مع بيان خصوصيته ودور ديوان الرقابة المالية والإدارية في مواجهته ، والأساليب والتقنيات المستخدمة في الحد منه والقضاء عليه .

يشكل الفساد احد أخطر الظواهر التي تؤثر علي بنية المجتمع وتعيق التنمية ويزداد أثره علي المجتمعات النامية ومنها فلسطين بالنظر الي محدودية مواردها وضعف إمكانياتها لذلك لابد من اهتمام مؤسسات الدولة وفي مقدمتها ديوان الرقابة الماليه والإدارية لاتخاذ كافة الإجراءات اللازمة والتعاون مع كافة الجهات المختصة لمكافحة الفساد وتجفيف منابعه . وللحد من ظاهرة الفساد في السلطة الفلسطينية والمجتمعات النامية علي حد سواء ، نري أنه يتعين العمل علي اتخاذ العديد من الاجراءات أهمها :

- تعزيز دور السلطة التشريعه في الرقابة علي السلطة التنفيذية وتشديد لجرائم وممارسي الفساد .
- العمل الجدي لوضع قانون الكسب غير المشروع موضع التنفيذ .
- دعم وتقوية دور ديوان الرقابة الماليه والإدارية في الرقبة علي السلطة التنفيذية واستخدام البرمجيات الحديثة في فحص ومتابعة قضايا الفساد والعمل علي نشر تقاريرها .
- تشجيع التفاعل والتواصل مع المواطنين والأعلام بما يمكن من ممارسة الرقابة البناءة وكشف حالات الفساد دون تهويل او تقليل .
- الاهتمام بالشكاوي من خلال تخصيص صناديق خاصة بالشكاوي في كافة الوزارات الأجهزة الحكومية .
- تطبيق القوانين لازلة المعوقات التي تعيق عمل المراجع ومنحه الاستقلالية والموضوعيه الازمه

دراسة : علي ابو النور رحيم 2006م⁽¹⁾ :

⁽¹⁾ علي ابو النور رحيم ، دور التطورات المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية في تقديم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2006م .

تناولت الدراسة محاولات من الهيئات العلمية والمهنية الدولية ، لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا وعمليا بما يضمن مستوي جيدا من الاداء يكون مقبولا من مستخدمي القوائم المالية .

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الاخذ بدور التطورات المهنية الحديثة ، وتقويم نظم الرقابة الداخلية عند فحص القوائم المالية في ليبيا بسبب عدم وجود معايير مراجعة محلية .

تتبع اهمية الدراسة في تناول قضية بحثية ، في غاية الاهمية للممارسين لمهنة المراجعة في ليبيا ، الا وهي ضرورة تنمية هولاء المراجعين وضعهم موضع العملية والمهنية ، لكي يكونوا دائما ملمين بهذه التطورات ووضعها موضع التنفيذ ، ويجب التوضيح للمهتمين بمهنة في ليبيا بدور معايير المراجعة المحلية ، للرفع من مستوي المهنة بالتوافق مع المعايير الدولية .

هدفت الدراسة الي تحديد دور اهم التطورات المهنية واثرها علي تقويم نظام الرقابة الداخلية وهي:

- تقويم هيكل نظام الرقابة الداخلية بدلا عن النظام .
 - دور التطور المهني اثر تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل النظام المحاسبي الآلي .
 - تحقيق جودة المراجعة في ليبيا وتحديد خطط المراجعة .
 - وقد توصلت الدراسة النتائج الاتية :
 - عدم توفير خدمات المراجعة في ليبيا عند مستوي مناسب من الجودة في ظل غياب المعايير للهيئات الدولية .
 - اكدت الدراسة ان عدم وجود اجراءات الرقابة ، وعدم التطبيق او عدم دراية المراجعين باساليب تكنولوجيا المعلومات يؤدي الي الفشل في تطبيق اجراءات المراجعة الامر الذي يزيد من اخطار الرقابة .
 - وقد اوصت الدراسة بالاتي :
 - دعوة المهتمين بمهنة المراجعة علي وضع معايير محاسبية ومراجعة محلية .
 - ضرورة تحديث اساليب الرقابة ،مثل ترشيد الحكم علي الرقابة الداخليه باستخدام حكم المجموعة بدلا عن حكم الفرد وتقديره خطر الرقابة الداخلية وربطة بتخطيط وتنفيذ المراجعة.
 - ضرورة مواكبة المراجع الداخلي في ليبيا باساليب المراجعة التحليلية ، والمحاسبة في ظل النظام المحاسبي الآلي واساليب تكنولوجيا المعلومات .
- دراسة : عبد المنعم جميل مصطفى 2007م ⁽¹⁾ :

(1) عبد المنعم جميل مصطفى ، تقويم اساليب ادوات الرقابة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ،كلية الدراسات العليا، جامعة السودان ، 2007م .

تناولت الدراسة التعرف علي الاصول العلمية للمحاسبة المالية ، بهدف معرفة اثر الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية للمؤسسات المالية الاسلامية ، علي عملية الرقابة المصرفية والتعرف علي اساليب وادوات انظمة الرقابة الداخلية ، ودراسة الاصول العلمية لمراجعة بهدف معرفة اثر الالتزام بمعايير المراجعة ومسؤوليات الرقابة المصرفية .

تخلصت مشكلة الدراسة في النقاط التالية :

درجه مساهمة ادوات واساليب الرقابة الداخلية الحديثة ، علي المصارف مثل نظم المعلومات المحاسبية والادارية والمراجعة الداخلية وادارة المخطر للرقابة .

- اثر تطبيق معايير المراجعة واساليب الرقابة الحديثة على المصارف في انتاج قوائم مالية مراجعة للمصارف تؤدي الي انضباط السوق والسلامة المالية .

تستمد الدراسة اهميتها من الاعتبارات التالية :

خصوصية عملية الرقابة علي النظام المصرفي ، فاذا كانت القواعد والمعايير العلمية والعملية التي تنظم عملية الرقابة واحده بالنسبة للقطاعات الاقتصادية المختلفة ، فان هناك ما يبرر خصوصية الرقابة علي النظام المصرفي من حيث طبيعة وخصوصية انشطته.

افتقار المكتبة المصرفية لاساليب الرقابة ، وبصفه خاصه اساليب وادوات الرقابة الحديثة .

وقد هدفت الدراسة الي التعرف علي امكانية تطبيق اساليب وادوات الرقابة المطبقة في المصارف العالمية علي المصارف السودانية ام ان خصوصية المصارف السودانية تجعل هذا الهدف غير ممكن ومعرفة العقبات والمشاكل التي تعترض الاجهزة الرقابية ، وكذلك هدفت الدراسة الي التأكد من كفاءة الاجهزة الرقابية وامكانية استخدامها لاساليب والادوات الرقابية الحديثة ، ودراسة الاصول العلمية للمراجعة بهدف معرفة اثر الالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات الرقابية الاخرى علي اساليب وادوات الرقابة المستخدمة بواسطة المراجع .

وقد توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :

- اظهرت الدراسة ان معايير الرقابة المصرفية الحديثة تتطلب متابعة وضبط المخاطر الائتمانية اي استخدام اساليب وادوات الرقابة السابقة .

- ضعف نظام الرقابة الشرعية بالمصارف السودانية وتتمثل نتائج الضعف في ان معظم المخالفات الشرعية يتم اكتشافها لاحقا بواسطة المراجعين الداخليين مما يعني ضعف دور الرقابة الشرعية .
- وقد وصت الدراسة بالاتي :
- تصميم نظام رقابة داخلية فعال من خلال توفير الكادر المؤهل وضمان تنمية مهارته.
- استخدام اساليب الرقابة السابقة والمستمره .
- تحديث انظمة مهنة المراجعة وتطوير التاهيل المهني وذلك بتطوير الانظمة والقوانين ذات العلاقة لمواكبة المهنة لمتطلبات الدولية .
- الزام المصارف السودانية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ومعايير المراجعة الدولية للمؤسسات المالية .
- دراسة : امير عثمان علي "2007م" (1) :
- تناولت الدراسة التطور الكبير الذي حدث في مجال تكنولوجيا المعلومات التقنية الحديثة ، وبما ان مهنة المراجعة تتركز اساسا علي اختيار مدي دقة وصحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المنشآت فمن الطبيعي ان تتاثر بالتطورات المستجده في مجال المعلومات والتقنية الحديثة بحكم انها تتعلق بالانظمة المحاسبية في المنشاة .
- تكمن مشكلة الدراسة في :
- اعتماد المنشآت علي التقنية الحديثة جعل من الصعوبة بمكان تطبيق اساليب المراجعة الداخلية التقليدية .
- ان ادخال التقنيات الحديثة في مجال عملية المراجعة تتطلب الكفاءة العالية عند المراجعين .
- ان استخدام التقنية الحديثة في المراجعة يحتاج الي انواع من الرقابة واساليب للمراجعة تختلف عن تلك الاساليب المطبقة اليدوية .
- تكتسب الدراسة اهميتها من الاتي :
- مواكبة المراجع لمستجدات وتطورات التقنية الحديثة المستخدمة في المراجعة .
- ارساء دور المراجع في القيام بعمله باستخدام التقنية الحديثة .
- ابراز فوائد ومنافع استخدام لتقنية الحديثة لدي مستخدمي المعلومات المحاسبية .
- تسعى الدراسة الي تحقيق الاهداف الاتية :

(1) امير عثمان عبدالله ، اثر التطورات الحديثة على مهنة المراجعة ، في ظل معايير المراجعة الدولية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية جامعة السودان ، الدراسات العليا ، 2007م .

- معرفة اثر استخدام التقنية الحديثة علي المراجع .
- وتاهيل المراجع لموكبة التطور التقني في عملية المراجعة .
- ايجاد السبل الكفيلة لتطوير نظام مراجعة تقنية علي حسب طبيعة كل منشأة .
- توصلت الدراسة الي النتائج التالية :
- ادخال التقنيات الحديثة المتطورة ادي الي فرض كثير من التغيرات علي مهنة المراجعة مثل التوثيق الورقي .
- التقنيات الحديثة تزيد من كفاءة الانظمة الرقابية وتقلل من التكاليف والجهد والوقت .
- استخدام التقنية الحديثة في عمليات المراجعة له اثر ايجابي في سرعة ودقة خطوات واجراءات المراجعة واتخاذ القرارات .
- اوصت الدراسة بالآتي :
- ضرورة التاهيل والتدريب المستمر للمراجعين من اجل مواكبة التطور الالكتروني والعمل علي تحديث المهنة .
- ضرورة تشجيع البحث العلمي في مجال المراجعة باستخدام الحاسب الآلي والعمل علي الاستفادة من مميزات الحاسب الآلي .
- عدم الاستغناء عن المراجعة التقليدية بل دعمها باستخدام الحاسب الآلي .
- لابد للمراجع ان يكون علي دراية ومعرفة لكل متطلبات المراجعة الالكترونية حتي يستتي له التطور والتقدم والارتقاء بمهنة المراجعة .
- دراسة : عاصم إبراهيم محمد "2007م" ⁽¹⁾ :
- تناولت هذه الدراسة الرقابة علي المال العام والدور الكبير الذي تقوم به المراجعة الداخلية في الحفاظ عليا بالاسس واللوائح الكفيلة بحفظ المال العام .
- يتعذر علي نظام المراجعة ان يوفر للداده ادلة قاطعة وواضحة تفيد ان الاهداف قد تم الوصل اليها وذلك بسبب بعض القيود الملازمة لهذه الانشطة .
- وتلخص مشكلة الدراسة في :
- عدم خبرة المراجعين الداخليين .
- عدم الالمام الادارة باهمية المراجعة الداخلية .
- التعامل غير الجيد لدي بعض المراجعين مع اللوائح .

⁽¹⁾ عاصم ابراهيم محمد ، دور المراجعة الداخلية في الرقابة على المال العام ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م .

هدفت الدراسة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي المال العام وذلك من خلال الاتي :

- معرفة مدي صحة المعلومات وتزامنها والوسائل المستخدمة .
- الالتزام بالاجراءات والقوانين واللوائح التي له دور فعال لعمل المراجعة الداخلية ، علي المراجع الداخلي ان يلتزم حدود اللوائح والقوانين وان يكون مدركا لها، ان المراجع الناجح عليه ان يدرس اللوائح والقوانين والاجراءات الازمة جيدا.
- مراجعة وسائل الحفاظ علي الاصول والتحقق من وجود تلك الاصول ، ان دور المراجعة الداخلية في الحفاظ علي اصول المنشأة ، مهمة للغاية فالابد ان يحصيها ويعددها ، والتأكد من تسجيلها في الدفاتر ، ولا بد من جرد الاصول مرتين في العام .
- مراجعة وسائل الحفاظ علي الاصول والتحقق من وجود تلك الاصول ، ان دور المراجعة الداخلية في الحفاظ علي اصول المنشأة ، مهمه للغاية فلا بد ان يصححها ويعددها ، والتأكد من تسجيلها في الدفاتر ، ولا بد من جرد الاصول مرتين في العام .
- مراجعة البرامج والاهداف والتأكد من انها تتماشى مع الاهداف الموضوعه .
- تأتي اهمية الدراسة من غياب الدراسات العلمية لاهمية المراجعة الداخلية في الرقابة علي المال العام ، حيث اصبح تصنيف المنشآت من حيث الجداره يتمثل في مدي قوة او ضعف جهازها الرقابي الداخلي ،
- قد توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :
- هناك تنقلات من قبل وزارة المالية للمراجعين الداخليين مما يؤثر سلبا علي عمل الصندوق لان المراجع المنقول له خبرة بطبيعة العمل .
- ليس هناك حفظ للاصول ومتابعتها والاعتناء بها من قبل الاداره .
- ليس هناك سجل للاصول بالصندوق ولا يوجد مجمع اهلاك التي يتم بيعها والاستفادة منها .
- ينحصر دور المراجعة الداخلية في مراجعة الايرادات والمصروفات فقط ، قلم يغطي نشاطها
- مراجعة اصول الصندوق بالمشاريع .
- الدراسة الي التوصيات الاتيةتوصلت:
- يجب وضع رقابة ادارية قوية ، لحفاظ علي اصول الصندوق من السرقات .
- لا بد للاداره ان تراعي وضع الموظف المناسب في الوظيفة المناسبة ، كذلك لا بد ان تراعي جانب الكفاءات وليس المحاباة وصلة القرابة .

- لابد من احكام التنسيق بين الادرات المختلفة لتوحيد المعلومات بين الادرات حتي نتجنب التابين في التقارير .
- لابد للمراجعة ان تقوم بمراجعة الايرادات والمصروفات يومياً كذلك تقوم بتغطية كل أنشطة الصندوق .
- علي المراجع الداخلي ان يكون صاحب خبرة في مجال المراجعة ، حتي يقوم باكتشاف حالات الغش بالصندوق .

دراسة : يوسف سعيد يوسف 2007م (1) :

تناولت الدراسة الفضائح المالية ودعاوي الاحتيال المالي التي حدثت في السنوات الاخيره نتجه ضعف انظمة الرقابة المالية في العديد من الشركات ما حد بالعديد من الجهات الاهتمام بالمراجعة الداخلية وانظمة الرقابة الداخلية ودروها في منظمات الاعمال الحديثة .

وتلخصت مشكلة الدراسة في الحاجة لتقييم مدي تطور وظيفة المراجعة الداخلية في شركات لمساهمة العامه علي الصعيد الاكاديمي والمهني .

والسؤال الرئيسي للمشكلة يتمثل في هل أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بالدور المنوط بها في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات وهذا السؤال تتفرع منه الأسئلة الآتية :

- هل يوجد في الشركات قسم مستقل ونظام للمراجعة الداخلية ؟
- هل درجة إستقلالية المراجع الداخلي وموضوعيته تخول له القيام بأداء مهمته علي الوجه الأكمل والعمل بعيداً عن تدخلات الإدارة ؟
- هل هناك حاجة لصياغة معايير للمراجعة الداخلية ؟

نبعت أهمية الدراسة من أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمجتمع المالي ، حيث يشكل الإستخدام الامثل للموارد المتاحة هدفاً يجب أن تتضافر الجهود والأطراف في سبيل تحقيقه ولا شك أن المراجع الداخلي يتحمل عبئاً مهماً في هذا الموضوع ، إنطلاقاً من مسؤولياته ومما يتوقعه منه المجتمع المالي ، خصوصاً في حالات الإفلاس التي حدثت في كثير من الشركات ، وكذلك تأتي أهمية الدراسة من خلال تتبع التطورات والإتجاهات الحديثة في مجال المراجعة الداخلية سواء في مجال المعايير المهنية أو الممارسات الحديثة والأساليب المتبعة .

(1) يوسف سعد يوسف ، دور وظيفة المراجع الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، عمادة الدراسات العليا ، غزة : فلسطين ، 2007م) .

وهدفت الدراسة ايضا إلى التعرف علي أهمية المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة كمدخل لتوسيع الشفافية والمسئولية والمحاسبة والإفصاح وتقييم أداء الإدارة ، وكذلك التعرف علي دور المراجع الداخلي في تقييم وتقويم نظام الرقابة وأهمية ذلك في ضبط الأداء المالي في شركات المساهمة العامة .

وهدفت الدراسة أيضاً علي التعرف علي درجة الإستقلالية الممنوحة للمراجع المالي وأهمية ذلك في ضبط الأداء المالي ، وأخيراً عرض الإتجاهات الحديثة في مجال المراجعة الداخلية وتتبع مدى تطبيق ذلك في شركات المساهمة العامة .

دراسة : عبير محمد فتحي العفيفي "2007م" (1) :

تناولت الدراسة معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ، والاليات المقترحة لزيادة فاعليتها ، وقد انحصرت هذه المعوقات في ثلاثه انواع ، هي المعوقات الفنية والقانونية والتنظيمية ، وتم اجراء التحليلات النظرية لهذه المعوقات ومدى تاثيرها علي اداء المراجعين في المؤسسات الحكومية .ونظرا للمهام والمسؤوليات الملقاه علي عاتق وحدات المراجعة بالوحدات والمؤسسات الحكومية ، فان وجود المعوقات سوف يحول دون اداء هذه الوحدات لأعمالها بالشكل المتوقع والملائم ، الذي يحقق مضمون واهداف ومهام المراجعة الداخلية الشاملة وعليه فان مشكلة الدراسة تدور حول السؤال التالي:

ماهي المعوقات التي تعوق وحدات المراجعة الداخلية والتي تحد من قدراتها علي القيام بالمهام المنوط بها ؟ وماهي الاليات المقترحة لزيادة فاعليتها ؟ .

ويمكن ان تتفرع من السؤال الرئيسي عدة اسئلة فرعية تمثل فيما يلي

- هل توجد علاقة ذات داله احصائية بين وجود المعوقات التنظيمية ومدى تاثيرها علي عمل وحدات المراجعة الداخلية ؟.

- هل توجد علاقة ذات داله احصائية بين وجود المعوقات الفنية ومدى تاثيرها علي عمل وحدات المراجعة الداخلية ؟ .

تتبع اهمية الدراسة من اهمية الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية علي المستوي الاداري والمالي والفني داخل الوحدة الحكومية التابعه لها حيث يؤدي تفعيل عملها وازالة المقوقات التي تواجهها الي تحقيق العديد من المزايا والايجابيات التي تعود بالفائده علي الوحدة

(1) عبير محمد فتحي العفيفي ، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والاليات المقترحة لزيادة فاعليتها ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية غزة ، 2007م) .

اتابعه لها ، لها لتحقيق الاصلاح بكافة انواعه والتخلص من العديد من مظاهر التسبب والاهمال التي تتعرض لها الوحدة الحكومية وينعكس علي ادائها وضبط معاملاتها .
وهدف الدراسة علي التأكد من اهمية الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية ومسؤوليتها في تحقيق الاصلاح الاداري والمالي في الوحدات الحكومية.

وقد توصلت الدراسة الي النتائج التالية :

- علي الرغم من ان تبعية وحدة المراجعة الداخلية للاداره العليا يمدّها بالقوة والاستقلالية عن الوحدات الاخرى ، الا انها تمثل عائقاً امام عملها نتيجة التدخلات من الاداره العليا نفسها.

- عدم الاتفاق علي المفاهيم والآلية للمراجعة بين المراجعين الداخليين فيما يخص المهام التي يتوجب القيام بها .

- محدودية عمل الرقابة الداخلية حيث لا تشمل جميع لانشطة داخل المؤسسة .

وخلصت الدراسة الي التوصيات التالية :

- انشا لجان للمرجعة في المؤسسات الحكومية .

- العمل علي وضع قوانين او اصدار قرارات تنظيم عمل مختلف الجهات الرقابية ، بحيث توجد الية التعاون والتنسيق فيما بينها بما يساهم في زيادة فاعلية الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية .

دراسة : د.محمد عبد الله المومني "2008م"⁽¹⁾:

تناولت الدراسة ماشهده العالم خلال العقود الثلاثة الماضية من انهيارات مالية وفضائح ادراية في الشركات الرائدة العملاقة ، في العديد من دول العالم كالولايات المتحدة الامريكية ودول شرق اسيا وروسيا كشركة انرون وشركة وردكم .

وتكبد المساهمين فيها خسائر فادحة ونسبت المسؤولية عن ذلك الي الهيئات الادارية في الشركات ولمجالس الاداره فيها ولخفاق مراجعي الحسابات " داخليين وخارجيين " ، ويعزي ذلك الي وجود ضعف او فشل لدي مجالس الاداره في عمليات الاشراف والرقابة وكذلك الي قصور في عمليات المساءلة المؤسسية لاططاء المديرين مما ساعد علي انتشار الفساد المالي والاداري وارتكاب المخالفات المتعلقة بالعمليات المالية واقتقار الشفافية والوضوح

(1) محمد عبد الله المومني ، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الاردنية لتعزيز الحاكمية المؤسسية ، مجلة المحاسبين الاردنيون والعرب ، العدد 2007م ، 8م .

والدقة في البيانات المالية المعلنه مما جعل الاطراف ذات العلاقة ومن ابرازهم المستثمرون والمتعاملون في سوق الاوراق المالية غير قادرين علي اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة . وتلخصت مشكلة الدراسة ان تزايد الاهتمام العالمي بوجود لجان المراجع في الشركات المساهمة العامة وتسليط الضوء علي فعاليتها ودورها في الرقابة والاشراف وحتى تقوم اللجان بالمهام والواجبات المناطة بها بشكل فعال ، كان لازماً أن تراعي مجالس إداره مجموعة من الضوابط عند تشكيلها واختبار أعضائها لضمان كفاءتها واستقلاليتها ، وأن يستند عملها علي دليل مكتوب .

لذلك جاءت هذه الدراسة للإجابة علي التساؤلات الآتية :

هل تلتزم مجالس الإدارة في الشركات الاردنية المدرجة في بورصة عمان بضوابط تشكيل لجان المراجعة بما يعزز الحاكمية المؤسسية ؟ .

هل توجد اليات لعمل لجان المراجعة الموضوعية من قبل مجالس الإدارة في لاشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لتعزيز الحاكمية المؤسسية؟.

وتأتي اهمية الدراسة في ان الانفتاح الاقتصادي الكبير بين الدول وانتشار الشركات المتعدده الجنسية ، ونتجة لحركة رؤوس الأموال أصبح لازماً علي الحكومات والجهات المهنية والمنظمات التي لها علاقة بوضع أطر وضوابط حاكمة لمساعدة مجالس إدارتها في تعزيز دورها الرقابي والأشرافي ، مما ينعكس ايجابياً علي كفاءة الأسواق المالية ، وزيادة ثقة المساهمين وذوي المصالح مع ضمان التشغيل الأمثل للموارد الاقتصادية ومن اجل تحقيق ذلك تم المطالبة بتشكيل المراجعة في الشركات تتمتع بالكفاءة والاستقلالية .

وكذلك تأتي أهمية هذه الدراسة للوقوف علي واقع تشكل لجان المراجعة وآليات عملها في الشركات المدرجة في بورصة عمان ، وذلك من خلال التعرف علي ضوابط تشكيل لجان المراجعة والكيفية التي يتم بها اختيار اعضاء اللجنة واليات عملها ، وذلك بعد ان الزمت هيئة الأوراق المالية الشركات المدرجة في بورصة عمان تشكيل لجان المراجعة ، وتعد لجان المراجعة من ركائز الحاكمية المؤسسية في الشركات وهي تمثل الأداة التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق قواعد الحاكمية المؤسسية ، وتعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات التي أجريت علي الحاكمية المؤسسية ولاضفي بعداً مكملاً عن طبيعة ضوابط تشكيل لجان المراجعة وآليات عملها .

وتهدف الدراسة الي تقييم ضوابط تشكيل آليات عمل لجان المراجعة التي تهتم بها مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة
وقد توصلت الدراسة الي النتائج الآتية :

- أظهرت نتائج الدراسة أن أعضاء مجالس الإدارة تخصصاتهم الأكاديمية ليست في بيئة المال والاعمال الاقتصادية .

- كما أظهرت نتائج الدراسة أن بعض اعضاء مجالس الإدارة لا يوجد لديهم خبرة في المجال المالي او المحاسبي .

- تهتم مجالس الادارة بدرجة متوسطة بضوابط تشكيل لجان المراجعة في الشركات .

- تهتم مجالس الادارة بدرجة متوسطة باليات عملي للجان المراجعة في الشركات .

في ضوء النتائج السابقة تلخصت الدراسة في مايلي :

- ضرورة تركيز مجالس ادرات الشركات عند اختبارها لاعضاء لجان المراجعة علي كفاءتهم وخبراتهم واستقالييتهم .

- ضرورة ان تلزم هيئة الاوراق المالية الشركات ان يكون للجان المراجعة نظام مكتوب يبين اجراءات وآليات عملها لتؤدي مهامها بكفاءة وفاعلية عالية .

ضرورة الزام الشركات بتقديم تقرير حول فاعلية لجان المراجعة ضمن تقاريرها السنوية.
ضرورة تعميم نتائج وتوصيات المؤتمرات المتخصصة في مجال الحاكمية المؤسسية الي الجهات المهنية لمعالجة اوجه القصور في ممارستها .
دراسة : سناء كامل عبد المغيث 2009م⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية في قياس فاعلية الوسائل الرقابية ، المطبقة في المشروع وتناولت الدراسة ايضا ظهور المراجعة الداخلية بعد المراجعة الخارجية ، بوقت طويل وكان العامل في وجودها والاعتراف بها هو كبر حجم المشروعات حيث اصبحت الادة نحو تحقيق الرقابة الفعالة .

(1) سناء كامل عبد المغيث ، دور المراجعة الداخلية في الحد من مخالفات التزوير والاختلاس في القطاع العام ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2007م) .

تمثلت مشكلة الدراسة الزيادة المستمرة في الاعتداء علي المال العام علي الرغم من وجود وحدات للمراجعة الداخلية ، من هنا يمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات الآتية :

- هل هناك ضعف في كفاءة المراجعة الداخلية ؟ .
- عدم الالمام بالقوانين واللوائح يؤدي الي عدم اكتشاف الاخطاء والانحرافات ؟.
- عدم تأهيل المراجع الداخلي والفهم الصحيح لمشكلة يؤدي الي تاخير العمل واجازه ؟ .

وتمكن اهمية الدراسة في الآتي :

- الضبط والتشديد في المحافظه علي المال العام ووضع في ايدي أمينه .
 - ان المراجع الداخلي تساعد في تقويم وجودة الاداء المالي .
- هدفت الدراسة الآتي :
- اهمية وضرة وجود المراجعة المستقلة بالمؤسسات والوحدات الحكومية ,
 - ان فعالية وكفاءة المراجعة تقلل من حدوث حالات الاختلاس والتزوير .
 - التاكيد من التزام المؤسسات والوحدات الحكومية بالقوانين واللوائح الصادره من السلطات التشريعية .

وتوصلت الدراسة الي النتائج الآتية :

- تعتمد جهود دعم دور مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي علي ، تطوير مبادي التطبيق الامثل لمنظومة الرقابة علي تحقيق اكبر قيمة من الاستقلالية للمراجعة الداخلية .
- عدم وجود قانون للمراجعة الداخلية واعتمادها علي اللوائح المنظمة لعمل يؤدي الي عدم تطوير المراجعة الداخلية وتحقيق استقلاليتها .
- انحسار دور المراجعة الداخلية في كثير من المنشآت عن الوفاء بالمسؤوليات الملقاه علي عاتقها .
- عدم فصل المهام والواجبات الوظيفية والتسلسل الهرمي يؤدي الي كثرة حدوث حالات الاعتداء علي المال العام كالتزوير والاختلاسات .
- افتقار المراجع الداخلي لاساليب المتطورة والمستمرة والتأهيل المهني اضعفت كثيرا من كفاءة المراجعة الداخلية .

- عدم مواكبة اساليب مكافحة الجرائم وخاصة في مجال التزوير وغسيل الاموال ، لتطور الاساليب التقنية ادي الي انتشار الجرائم وتقلقها في كافة قطاعات المجتمع لاسيما الرشوة والمحسوبية .

اوصت الدراسة بالاتي :

- لاهمية دور المراجعة الداخلية والوفاء بمسؤوليتها الملقاه علي عاتقها لابد من الاهتمام بوضعها التنظيمي في المنشأة والاستقلاليته وتاكيد دورها الاستشاري للمنشأة وتطبيقها للمعايير الدولية المنظمة للمهنة حتي تواكب التعريف الحديث للمراجعة الداخلية .
- ضرورة وجود قانون للمراجعة الداخلية حتي تحقق الحماية والاستقلالية والقوة والاهتمام بالدور البناء والتقويمي لمراجعة الداخلية لمواجهة الفساد المالي .
- عدم اشراك المراجع الداخلي في الاعمال التنفيذية .
- ضرورة تنفيذ الاجراءات الجنائية بواسطة الاجهزة الامنيه وفق تقارير المراجعة الداخلية عند اكتشاف المخالفات المالية المدعومة بالادالة والمستندات .
- ضرورة قيام السلطات التشريعية باصدار القوانين الرادعه في حالات الاعتداء علي المال العام وجرائم الفساد المالي .

دراسة : نصر ابراهيم بشير 2009م⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة دور مهنة المراجعة في القطاع الحكومي باعتبارها اهم العناصر، في منظومة الرقابة الداخلية في قيامها بالدور المنوط بها في تقييم مسيرة القطاع المالي وهي تعتبر، من اهم المرتكزات التي تعتمد عليها الدولة في الرقابة الاداء المالي ومدى تحقيق كفاءة استخدام الموارد والحفاظ علي اصول الوحدات الحكومية من الضياع.

تمثلت مشكلة الدراسة في ازدياد التلاعب بالاموال العامة بالوحدات الحكومية وتنوع طرق التلاعب والاختلاس وسوء استغلال المال العام ، السؤال المهم هو كيف يمكن الحد من الفساد وسوء استغلال المال العام في مؤسسات الدولة يمكن اختصار مشكلة الدراسة في :

- ماهي الضوابط المناسبة لزيادة درجة كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية ؟ .
- هل يؤدي القصور في الهياكل التنظيمية في القطاع الحكومي في الحد من دور المراجعة الداخلية الفاعله في ترقية الاداء المالي في القطاع الحكومي ؟ .

(1) نصر ابراهيم بشير ، دور المراجعة الداخلية في ترقية الاداء المالي في القطاع الحكومي رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2009م .

- ماهو اثر تدريب وتاهيل المراجعين في ترقية الاداء المالي في القطاع الحكومي ؟
وهدفنا الدراسة لابرار اهمية دور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وكذلك تعزيز فعالية ذلك الدور في الهياكل التنظيمية واللوائح الادارية والمالية في القطاع الحكومي وتأصيل وفهم طبيعة المراجعة الداخلية في ترقية الاداء المالي للوحدات الحكومية.
توصلنا الدراسة الى الاتي :
 - وجود هياكل تنظيمية جيدة ووصف وظيفي كفاء في القطاع الحكومي يساهم في تحسين فعالية دور المراجعة الداخلية .
 - تفهم الادارة العليا لدور المراجعة الداخلية والعمل علي تنفيذ ملاحظاتها يساهم في تطوير الاداء المالي للوحدات الحكومية .
 - وجود قانون للمراجعة الداخلية بالاجهزة الحكومية يساعد في تادية مهمها بصورة فاعله .
 - غياب المعايير والاسس المهنية في تعيين المراجعين الداخليين ذوي الكفاء يؤثر سلبا علي الاداء المالي بالمؤسسات الحكومية .
وقد اوصت الدراسة بالاتي :
 - ضرورة وجود هياكل تنظيمية جيدة ووصف وظيفي كفاء في القطاع الحكومي لانها تحسن من فعالية دور المراجعة الداخلية .
 - ضرورة وجود قانون للمراجعة الداخلية لاجهزة الدولة لانه يساعد في تادية مهمها بصورة فاعله .
 - ضرورة توسيع دور المراجعة الداخلية ليشمل الجوانب الادارية لانه يساهم ويحسن ادائها .
 - الاهتمام بالتاهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين يساهم في تحسين كفاءه ادائهم .
- دراسة : عبد الباقي اسماعيل صالح 2009م⁽¹⁾ :
- تناولت الدراسة اهمية جودة المراجعة حيث انها الطريق الوحيد للوصول الي تقارير مالية جيدة ، وابرزت الدراسة الدور المهم الذي تقوم به المنظمات المهنية في اصدار برامج ومعايير جودة المراجعة .
- تمثلت مشكلة الدراسة في النسأؤلات الآتية :

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

- هل تقوم المنظمات المهنية بتصميم برامج وتقييم جودة الاداء المهني للممارسين لمهنة المراجعة من اعضائها لتأكد من إتباعهم معايير برامج جودة المراجعة ؟ .
- هل تقوم المنظمات المهنية بوضع وتنفيذ برامج تدريبه وتأهيلية للمراجعين الاعضاء ؟.
- هل يتم فرض عقوبات واجراءات تأديبية من قبل المنظمات في حالة عدم التزام المراجعين بالمعايير المهنية ؟ .
- وقد توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :
- تطبيق برامج مراقبة جودة الاداء ، المهني من قبل المنظمات المهنية لمراقبة وتقييم اداء مراجعي الحسابات يؤثر في جودة المراجعة .
- التطور المستمر لمعايير الرقابة علي جودة المراجعة يساهم في تحسين مستوي جودة المراجعة .
- الالتزام المراجعين بمعايير السلوك المهني وبذل العناية المهية ،الازمة يجنبهم العقوبات .
- دراسة : حسام سعيد ابو وطفة "2009م" (1) :
- تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية في الشركات ، وعرض تطور مفهوم المراجعة الداخلية وتطور الميثاق الاخلاقي ، والمعايير المهنية للمراجعة الداخلية في ضوء المهام والمسؤوليات ، والتطرق لمفهوم الاستثمارات المالية .
- تلخصت مشكلة الدراسة في ان ادارته حاليا في حاجة ماسه الي جهة مستقلة عن اقسامها الاخرى ، تقوم بمتابعة تطبيق وتقييم الجودة الشاملة علي أنشطة الشركه ، ان المراجعة الداخلية هي الجهة المخول لها القيام بذلك الا ان ذلك يتطلب تطويرها وتحديث وظائفها واهدافها وفقاً لمبادئ الجودة الشاملة كل ذلك جعل المشكلة تتمحور في السؤال الاتي :
- ماهو دور المراجع الداخلي في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية ؟ وهذا السؤال تتفرع منه الاسئلة الاتية :
- مامدي تاثير تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابه الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية ؟ .
- مامدي تاثير الالتزام المراجع الداخلي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير المراجعة في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية ؟.

(1) حسام سعيد ابو وطفة ، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، عمادة الدراسات العليا ، غزة :فلسطين ، 2009م) .

- مامدي تاثير خبرة المراجع الداخلي بالصناعة التي ينتمي اليها في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية .

- مامدي تاثير استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية ؟.

وتأتي اهمية الدراسة من اهمية التوسع في تطبيق عمل المراجعة الداخلية في البيئة الاقتصادية والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية ، وترجع اهمية دراسته كذلك من اثر دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات الماليه ، وندرت البحوث التطبيقية التي اجريت في مجال العلاقة بين دور المراجعة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية .

هدفت الدراسة الي التعرف علي العلاقات التاثيرية لدور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات ، كما هدفت الدراسة الي تحليل اثر تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية واهمية ذلك في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية .

وخلصت الدراسة الي النتائج التالية :

- ان هناك دور ملموس لوظيفة المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية .

- يقوم المراجع بدور جيد في تقييم نظام الرقابة وهذا يؤثر ايجابيا علي تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية .

- هناك دور مهم للمراجع الداخلي فيما يتعلق بادارة المخاطر من خلال قيامه بفص ومراقبة المخاطر الداخلية والخارجية فيها ، والتي من الممكن ان تؤثر علي الاستثمارات المالية .

وتوصلت الدراسة للتوصيات الاتية :

ضرورة العمل علي زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية من خلال وضع خطط، مراجعة واضحة تعتمد علي درجة المخاطر المتوقعه في تحديد اولويات أنشطة المراجعة الداخلية ، ضرورة ان تقوم الشركات التي تنثمر في الاوراق المالية بانشاء اقسام متخصصة في ادره المخاطر ، العمل علي مواكبة التطورات الحديثة في بيئة الاعمال والاعتراف بالتطورات الحديثة في المراجعة الداخلية ، وضرورة التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة وتوفير كافة الامكانيات اللازمة من قبل الجمعيات المهنية المختصة .

دراسة : يوسف محمد الامين "2009م" (1) :

تناولت الدراسة اثر التطور التقني علي دور المراجعة الداخلية ، في ادائها لدورها كجهاز رقابي بوزارة المالية ولاية كسلا ، وهل للتطور التقني دور في تفعيل وتطوير مهنة المراجعة وتجويدها وتحديث اساليبها .

تمثلت مشكلة الدراسة في النقاط التالية :

- هل تتمتع المراجعة الداخلية بوزارة المالية كسلا ، باستقلالية كافية تمكنها من اداء دورها الرقابي ؟.

- هل هنالك اثر للتطور التقني علي تجويد وتحديث اساليب المراجعة الداخلية وتطور الاداء المالي ؟.

وقد هدفت الدراسة لقياس التطور التقني علي دور المراجعة الداخلية وتدعيم استقلاليتها وزيادة صلاحيتها وسلطتها علي ترقية ، وتطوير مهنة المراجعة والحث علي تاهيل المراجعين الداخليين وتحديث القوانين واللوائح التي تحكم عملية المراجعة .

نبعت اهمية الدراسة من ضرورة الالمام ومواكبة المراجع الداخلي للتطورات التقنية والاستفادة منها في تجويد اداء المراجعة ولتمكنه من ممارسة واداء دوره الرقابي بتوفير المعلومات الصحيحة .

توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :

- المراجعة الداخلية لها دورهم في تأكيد دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية والمحافظة علي اصول وممتلكات المنشأة .

- زيادة سلطات وصلاحيات ادارة المراجعة تزيد من درجة استقلاليتها .

- استخدام التقنية الحديثة بالوزارة وتدريب المراجعين الداخليين علي استخدامها يساهم في تطوير المراجعة الداخلية في ادائها لدورها وتحقيق اهداف الوزارة .

وقد اوصت الدراسة بالاتي :

- ضرورة العمل علي منح المزيد من الاستقلالية للمراجعة الداخلية .
- العمل علي ادخال التقنيات الحديثة واصلة الحاسب الالي في اداء عمل المراجعة الداخلية .
- انشاء مجمع للمراجعين الداخليين هدفه تطوير مهنة المراجعة الداخلية باقامة البحوث والدراسات

(1) يوسف الامين ، اثر التطور التقني على دور المراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2009م .

- ضرورة التاهيل والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين ومواكبتهم للتطورات التقنية والعملية.

دراسة : عبد الجبار حسن عكاشة "2009م" (1) :

أشارت الدراسة ان المراجعة الداخلية هي احد فروع المعرفة وعلم من العلوم الانسانية وتعتبر مهنة مستقلة بذاتها لانها تطلب نوعا من التعليم المتخصص والتدريب المعظم وثقة الجمهور في خدماتها .

تمثلت مشكلة الدراسة في مواطن الضعف في انظمة الرقابة الداخلية الناتجة عن عدم وجود ، لوائح تنظم العمل او تطبيق هذه اللوائح لم يتم بوجه فعال ، كذلك تاهيل الكوادر البشرية العاملة في المراجعة الداخلية يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في عدم وجود نظام فعال للمراجعة الداخلية لمؤسسات القطاع العام مما يشكل حقيقة تورق كثير من المهتمين بهذا المجال . وقد هدفت الدراسة الي الاتي :

- التعرف علي المشاكل التي تواجه نظام المراجعة الداخلية .
 - اقتراح الحلول المناسبة لتؤدي المراجعة دورها شاملاً .
 - التأكد من وجود نظام مراجعة داخلية يمكن الاعتماد عليه لتحقيق اهداف المنشأة .
- وقد توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :

- ضعف تاهيل الكوادر العاملة بالمراجعة الداخلية تؤثر علي الاداء .
- كفاءة وكفاية نظام المراجعة الداخلية يحافظ علي استمرارية المنشأة .
- وجود اللوائح المنظمة لعمل المراجعة الداخلية يؤدي الي زيادة كفاءة المراجعة الداخلية .
- تطبيق اللوائح يقلل التلاعب في بنود الصرف .
- يجب تدريب الكوادر العاملة بالمراجعة الداخلية .
- يجب العمل علي رفع كفاءة وكفاية نظام المراجعة الداخلية .
- يجب الالتزام وتطبيق المنشورات واللوائح الصادرة من وزارة المالية .

دراسة : زينب عمر الشيخ "2011م" (2) :

تناولت الدراسة الرقابة علي المال العام والدور الكبير الذي تقوم به المراجعة الداخلية في الحفاظ عليه بلاسس واللوائح ، يحتاج القطاع العام للمراجعة بشقيها الداخلي والخارجي ،

(1) عبد الجبار حسن عكاشة ، دور نظم المراجعة الداخلية الفاعلة في تقييم الرقابة المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م .

(2) زينب عمر الشيخ ، دور المراجعة في ضبط المال العام ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة شندى ، كلية الدراسات العليا ، 2011م .

فمراجعة الوحدات يؤدي الي اكتشاف الاخطاء المحاسبية وتلاعب الموظفين في عدم تطبيقهم للوائح الماليه وازهار التعدي علي المال العام ، وعدم وجود المراجعة في الوحدات يؤدي الي زيادة المخالفات علي المال وعدم حل المشاكل المتعلقة بالضبط المالي .

تكمن مشكلة الدراسه في عدم تطبيق اللوائح الماليه في المؤسسات الحكومية وكذلك عدم وجود سياسات محاسبية تساعد في الضبط المالي ، وتعمل علي الحد من الانفاق الحكومي ، وعدم وجود سجلات لمعرفة الاختلاسات في المال العام .

وتاتي اهمية الدارسة من خلال المساعدة في التعرف علي مفاهيم المراجعة وتوفيرها المعلومات التي تساعد مديري المراجعة في ضبط الانفاق الحكومي .

وتهدف الدارسة الي وضع اطار عملي يساعد في تقليل الاختلاسات وكذلك توضيح مفاهيم الضبط الداخلي ، وزيادة الوعي بالاساليب المحافظه علي المال العام ، والقاء الضوء علي اهم المشاكل المحاسبية في القطاع العام .
وتوصلت الدارسة النتائج التالية :

- عدم وجود تفهم لطبيعة عمل المراجع كجهاز رقابي في بعض الجهات التنفيذية .
- وجود علاقة غير وديه بين المراجع الداخلي والادارات الاخرى وينتج عن ذلك عدم مده بالمعلومات المطلوبة وهذا يساهم في اضعاف دوره في ضبط الانفاق العام .
- التقارير التي يقدمها المراجع الداخلي لا تعطي الاهمية اللازمة من قبل الاداره العليا .
وخلصت الدارسة الي التوصيات الاتية :
- يجب علي المراجع الالتزام بمعايير ضبط الجودة في اداء مهامه وواجباته .
وضع معايير خاصه لاختيار المراجعين اللاكفاء وتدريبهم .

دراسة : الجيلي ميرغني بادي 2011م⁽¹⁾ :

تناولت الدارسة غسيل الاموال باعتباره من اهم الظواهر المنشره في العالم ، وتاتي هذه الظاهرة لتقدم التقني والتطور الهائل في مجال تقنية المعلومات ، والاتصالات التي صارت تسبب قلقا هائلا للعالم ، من حيث حجم الاموال غير الشرعية المغسولة ومن حيث صعوبة الكشف عن حجم الاموال غير الشرعية المغسولة ومن حيث صعوبة الكشف عن الظاهرة

⁽¹⁾ الجيلي ميرغني بادي ، دور الرقابة الداخلية للمصارف في مكافحة غسيل الاموال في بعض المصارف ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2011م .

والقضاء عليها ولكثرة ظاهرة الفساد بأنواعه المختلفة من اختلاس ورشوة وتزوير نصب واستغلال نفوذ .

تمثلت مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية :

- ماهو دور المصارف في الرقابة الداخلية علي عمليات غسيل الاموال ؟ .
 - ماهي المعوقات التي توجه المصارف في عملية الرقابة الداخلية علي الاموال ؟ .
 - ماهي الحلول التي توجه المصارف في عملية الرقابة الداخلية علي غسيل الاموال ؟ .
- تكمن اهمية الدراسة من خلال ابراز الدور اذي تقوم به المصارف ، وما يقتضيه من تعاون السلطات المحلية والدولية في مواجه ظاره غسيل الاموال ، وكذلك زيادة الوعي بمخاطر عمليات غسيل الاموال واجراء رقابة داخلية فاعله .

سعت الدراسة الي تحقيق عدة اهداف منها التحقق من توفر العناصر اللازمة للرقابة الداخلية في المصارف علي غسيل الاموال للحد من انهيار المصارف وكذلك حصر الاسباب التي تؤدي الي غسيل الاموال ، تقديم المقترحات والاسسس والمعايير الكفلية لرقابة الداخلية للمصارف .

توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها ، القصور والغموض في تعريف غسيل الاموال حيث انه مصطلح حديث وكذلك تتم عمليات غسيل الاموال في معظم الدول ، وللتقدم التقني الهائل وشيوع ما يعرف بالتجارة الالكترونية حيث تتم عملية غسيل الاموال بسرعة فائقة ، مما يصعب ملاحقتها واخيرا عملية غسيل الاموال تد من السرية المصرفية مما يترتب انعكسات سلبية علي النشاط المصرفي .

وقد اوصت الدراسة بالآتي :

- انشاء وحدات متخصصة لمكافحة غسيل الاموال ، وتزويدها بكادر علي مستوي عالي من التاهيل والتدريب التقني .
- التاكيد علي اهمية التقيد بالقوانين لاجراءات مكافحة غسيل الاموال واساليب التاكيد من الحولات الخارجية .

دراسة : د. أرجوان محسن سعيد زكريا " 2011م " ⁽¹⁾:

تناقش هذه الدراسة أحد أهم وسائل الحد من ظاهرة الفساد في شركات القطاع العام والادارات الحكومية ، وهي علاقة التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ، في ضوء معطيات معيار التدقيق الدولي "160" وتوصيات المنظمة ادولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "INTOSAI" والاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد .

واستندت الدراسة الي فرضتين تمثلت الاولى بضعف التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي التي تؤدي الي ضعف اجراءات الحد وتقليل ظاهره الفساد الاداري والمالي ، والثانية ضعف وعي الادارة باهمية هذا التعاون والتنسيق يؤدي الي ضعف إجراءات الحد من ظاهرة الفساد.

تلخصت مشكلة الدراسة بوجود ضعف في العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، لعدم كفاية التشريعات ومعايير الدقيق المحلية لتحديد طبيعة العلاقة بينهما ، وضعف استقلالية المراجع الداخلي في وحدات القطاع العام والادارات الحكومية ، في الحد من ظاهرة الفساد .

وخلصت الدراسة الي مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات ، وابرز الاستنتاجات كانت اتفاق اجابات عينة البحث من " مراجعي الحسابات ، والمراجعين الداخليين والمدراء العامين لوحدات القطاع العام والادارات الحكومية " ، علي ضرورة التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ، واهم اساليب التعاون والتنسيق وتبادل التقارير الرقابية بينهما ، اما التوصيات فكانت ابرزها اصدار معيار للمراجعة محلي يحدد أساليب التعاون والتنسيق التي وردت في توصيات المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "INTOSAI" ، والتي اتقف عليها عينة البحث فضلاً عن ضرورة قيام المنظمات المهنية في العراق المتمثلة بنقابة المحاسبين ومجلس مهنة مراقبة مراجعي الحسابات باشاعة ثقافة التعاون والتنسيق بين

(¹) أرجون محسن سعيد زكريا ، اثر العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في الحد في الفساد المالي والاداري (رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، بغداد : العراق ، 2001م .

المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ، وكذلك اضافة مواد قانونية في قانون الشركات رقم "21" و"2" لسنة 1997 " المعدلين " بتحديد واضح لطبيعة العلاقة بينهما .

دراسة : د. سعدى فري شنيخرجب "2011م (1) :

تناولت الدراسات تعدد الاجهزة الرقابية للحد من الفساد المالي ، وانه لم يعد خافياً علي المجتمعات الدولية كافة وحكوماتها آثار الفساد الإداري والمالي علي الصعيد الاقتصادي والأجتماعي ، وتأثيره السلبي في التنمية الاقتصادية.

وقد أظهرت الدراسات الميدانية للمنظمات المهنية في المحاسبة والمراجعة مكافحة ظاهرة الفساد ، لا تقتصر علي جهة حكومية واحدة ، بل عن طريق تظافر جهود عدة حكومية وغير حكومية فضلاً عن وجود تشريعات واضحة وشاملة لمكافحة الفساد والألتزام العالي بتطبيقها ، ويجب أن تتسم الأجهزة الرقابية الحكومية بالكفاءة والنزاهة والموضوعية في تأدية أعمالها الرقابية .

والعراق احدي هذه الدول التي أتجهت الي تبني فكرة تعدد الاجهزة الرقابية الحكيمة التي تكون أحد أهدافها الرئيسية مكافحة الفساد ، عبر مجالات التنسيق بينهما ، فأنشأت هيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين عام 2004 ، فضلاً عن ديوان الرقابة المالية ، وأنشأ المجلس الاعلي لمكافحة الفساد برئاسة الامانة العامة لمجلس الوزراء وعضوية " ديوان الرقابة المالية ، وهيئة النزاهة ومنسق المفتشين العموميين " مهمته وضع السياسات والاستراتيجيات لمكافحة الفساد، مما ادي ظهور ثلاثة اتجاهات علي الصعيد الاكاديمي والمهني بخصوص تعدد الأجهزة الرقابية تمثل الاول بالغاء هيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين مع توسيع صلاحيات ومهام ديوان الرقابة المالية ، أما الآتجاه الثاني فقد عمل علي الغاء هيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين وأنشاء جهاز للرقابة الادارية فضلاً عن ديوان الرقابة المالية ، في حين تبني الآتجاه الثالث بقاء الأجهزة الرقابية الثلاثة مع إعادة النظر في مجالات التنسيق بينهما وتحديدًا بشكل واضح ودقيق لتلافي الأزدواجية والتكرار في بعض الإجراءات الرقابية .

وقد تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف مجالات التنسيق والتعاون الذي أدي الي التكرار والأزدواجية في بعض الإجراءات الرقابية مما أنعكس سلباً علي تفعيل مكافحة الفساد. وقد توصلت الدراسة النتائج والمقترحات الاتية :

(1) سعدى فري شنيخرجب ، تعدد الاجهزة الرقابية ودورها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري ، (رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، بغداد ، العراق ، 2011م .

- التنسيق والتعاون بين أجهزة الرقابة الثلاثة" ديوان لرقابة المالية ، هيئة النزاهة ، مكاتب المفتشين العموميين " بعد تحديد الازدواجية واقتراح تجاوزها " .
- القيام بدراسة تحليلية للإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في العراق للفترة من "2010 - 2014" وتحديد أبرز الملاحظات ووضع التوصيات الملائمة لتطوير العمل بتلك الإستراتيجية.
- أقترح أساليب للتنسيق بين الأجهزة الرقابية من خلال إعداد آستبانه بحث توزع علي المختصين بالشؤون المالية والرقابية فضلاً عن الأكاديميين والعاملين في الأجهزة الرقابية الثلاثة .
- التركيز علي الجانب التشريعي والسلوكي الوجوب الألتزام به عند أداء الاعمال الموكلة الي هذه الأجهزة .

دراسة : عمار محمد حامد "2011م" (1):

تناولت الدراسة كثرت حوادث الاختلاسات والتلاعب بالاموال العامه ، وشملت جميع الوحدات الادارية بالحكومة والوحدات الاقتصادية بالقطاع العام بشكل واضح ومثير ،استدعي انتباه مما جعل منها حوادث يتم اكتشافها عند مراجعة اي وحدة من تلك الوحدات وكأنه عمل مشروع من الاعمال المعتاد اجرائها في اي منشأة .

لذلك وجب ان تكون هناك ادارة تعمل علي مراقبة ومراجعة اعمال المشروع والتحقق من تنفيذ المراقبة الداخلية واكتشاف اي خلل وذلك لكثرة وتنوع وسائل التحاليل انسب جهاز يقوم بهذه المهمة هو جهاز الرقابة الداخلية للمشروع .

وتمثلت مشكلة الدراسة في ازدياد حالات الاختلاس والتزوير والمخالفات المالية في وحدات القطاع الحكومي ويلاحظ كثير من الخلل في النظم المحاسبية في القطاع العام .

(1) عمار محمد حامد البدوي ، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الاموال العامة ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2011م) .

وقد توصلت الدراسة التي النتائج الآتية :

- ان الرقابة علي المال العام امر لا عن عنه لتأكد من حسن استخدام الاموال العامه من الاغراض المخصصه لها .
 - ان نطاق عملية الرقابة الداخلية علي الاموال العامه لا ينحصر علي نشاط معين من أنشطة الحكومة بل يشمل كافة انواع الأنشطة .
 - وان التكامل بين لارابة الداخلية والخارجية امر مهم وان التداخل بين اختصاصات سلطات التخطيط ، والتصديق والرقابه والتنفيذ قد اضعف من مهمة القائمين بامر تنفيذ القوانين واللوائح المالية والمحاسبية .
 - عدم وجود وصف وظيفي للعاملين في بعض الوحدات والذي تسبب في عدم تحديد المسؤوليات وتضارب المهام .
 - عدم وجود دليل للحسابات وذلك سضعف الاجراءات ويؤثر سلبا علي اداء المراجعة الداخلية. وقد اوصت الدراسة بالآتي :
 - لابد من فصل المهام والمسؤوليات وكذلك سلطة التصديق مما يسهل من عملية الرقابة الداخلية وبالتالي الحفاظ علي المال العام .
 - لابد من اتساع نشاط المراجعة الداخلية ولاينحصر في المراجعة المستمرة بل يشمل جميع أنشطة المنشأة .
 - لابد من التدريب والتاهيل للمراجع الداخلي وتوسيع فهم المراجع بمهام وظيفته وانها لا تنحصر فقط في عملية المراجعة.
 - لابد من حصر اصول المنشأة المختلفة وتسجيلها مع جردها مرتين في السنة علي الاقل.
- دراسة : قحطان طارق يوسف "2011" (1) :

تتال مهنة مراقبة الحسابات اهتماماً متزايداً من الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية ، وذلك لأهمية الرأي المهني المحايد لمراقب الحسابات في اتخاذ القرارات من قبل الاطراف المستفيدة من التقارير المالية ، ومما لاشك فيه ان تضرر بعض تلك الاطراف والتي اتخذت قراراتها الي القوائم المالية المشفوعة بتقرير مراقب الحسابات ، عرض مهنة المراجعة الي ازمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة لاسيما في السنوات الاخيره وما ذلك الا نتيجة تزايد

(1) قحطان طارق يوسف ، مسؤولية مراقب الحسابات بالتحقيق عن نتيجة النشاط في ضوء استمرارية شركات المقاولات العامة ، (رسالة دكتوراه غير منشورة ، في المحاسبة ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2011 م .

الازمات المالية والاقتصادية علي المستوي العالمي ، مما أثار تساؤلات عدة من قبل الذين أصابهم الضرر نتيجة افلاس الكثير من الشركات العالمية وأنهيارها ، إذ كانت التساؤلات تدور عن اسباب عدم قيام مراقبي الحسابات باعطاء أشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات ، أن مهنة المراجعة تحظي باهتمام متزايد من المجتمع ولغرض المحافظة علي هذه الاهتمام فعلي مراقبي الحسابات ان يحافظ علي ثقة المستفيدين من خدمات المراجعة ، عبر تاكيدهم علي ، المسؤوليات الواجبات المنوطه بهم وفق المعايير والاعراف الدولية والمحلية قد تم الالتزام بها والوفاء بمضمونها لاسيما وأن اهم توقعات مستخدمي التقارير المالية تدور حول تحمل مراقب الحسابات لمسؤوليات اكبر تجاه اكتشاف الغش والأخطاء والأبلاغ عنها والأفصاح عن قدرة الوحدة الاقتصادية علي الاستمرار فضلاً عن مصداقية مراقب الحسابات واستقلالية وهذا الامر يلقي اهتماماً متوصلاً .

إن مستخدمي التقارير المالية سواء الداخليين منهم او الخارجيين يأملون من مراقب الحسابات ان يتضمن ادائه الكافية المهنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال التام والحياد ، ويرجون فيه اكتشاف الانحرافات الجوهرية والتصرفات غير القانونية التي من شأنها التأثير علي المركز المالي ثم منع أظهار القوائم المالية المضللة وأكثر من ذلك يتوقعون منه دراسة الاحداث والحقائق اللاحقة ، فضلاً عن بيان مدي قدرة الوحدة الاقتصادية محل الفحص علي الأزدهار والنمو ومادام مراقب الحسابات النزية قد ألتزام معايير المراجعة الدولية أو المحلية ونهج قواعد السلوك وآدابه في كل مراحل عمله التدقيقي وكونه قد بذل العناية المهنية المطلوبة لابد رايه المهني المحايد ، فإنه يرتقي بالمهنة ويقلل فجوة التوقعات بين تقريره ورغبات المستخدمين .

وقد توصلت الدراسة الي النتائج الاتيه :

- إن تأرجح نتيجة النشاط الجاري المرحلة الأولى للشركات عينة البحث يعود الي الاخطاء في التبويب المحاسبي ، نتيجة عدم مقابلة الايرادات بمصروفات السنة قيد المراجعة وعدم تسجيل الايرادات الغير مستلمة كاييرادات مستحقة ، فضلاً عن تسببها في زيادة الإيرادات التحويلية .

- إن التحليل المالي للقوائم المالية باستخدام ادوات التحليل المناسبة تساعد في تخفيض الحجم الهائل من البيانات المالية الي مؤشرات مفيدة ذات دلالة مما يعطي فرصة

لمراقب الحسابات لإختيار التحليل الأنسب الذي يفيد في عملية تقويم الاداء والتنبؤ ببعض الظواهر المستقبلية كالفشل وعدم الإستمرارية .

- عندما تثار شكوك مراقب الحسابات حول أستمرارية الشركة قيد المراجعة نتيجة وجود تعثر مالي ، فعليه دراسة خطط الإدارة حول معالجة تلك المشكلة فإذا تبين له ان الخطط قادرة علي حل المشكلة الفعلية ان يبدي رأياً نظيفاً في تقريره مع تثبيت فقرة ايضاحية حول ذلك ، ومراقبة نتائج تنفيذ خطط الإدارة في السنوات اللاحقة وفي حالة عدم إقتناعه بالخطط فانه يبدي رأياً متحفظاً او ورأياً سلبياً .

من التوصيات التي حثت عليها الدراسة :

- التأكيد علي مراجعي الحسابات بأن مسؤولياتهم تجاه المجتمع تحتم عليهم تنبيه المجتمع بالمخاطر ، المحدقة ببعض الشركات بالأخص الشركات العامة من ناحية تعثرها وإحتمالية عدم إستمرارها .

- التاكيد علي السلطة التشريعية بأن مسؤولياتهم اتجاه المجتمع تحتم عليهم المحافظة ، علي استقراره والمحافظة علي شركاته العامة من خلال دعمها وتوكيلها بإنشاء وتجهيز المشاريع الحكومية .

- علي مراقبي الحسابات تنبيه إدارات الشركات قيد المراجعة علي الالتزام بتسجيل الايرادات والمصاريف .

دراسة : احلام جعفر عبد الماجد "2011م" (1) :

تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية في تخفيض مخاطر التشغيل ، وان المراجعة الداخلية هي احدي الادوات الرقابية داخل المنشأة التي تدعم الوظائف الادارية اضافة الي انها تدعم المراجع الخارجي عند تقويم كفاءة نظام الرقابه الداخلية .

تكمن مشكلة الدراسة في مكانه التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية حيث انه على ، الرغم من انتماء ادارة المراجعة الداخلية الي مجلس الادراه ، الا ان ذلك لم ينعكس علي مخاطر التشغيل في المصارف السودانية عليه يمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات الاتية :

- ما اثر التدريب والتأهيل لافراد اداره المراجعة الداخلية علي مخاطر التشغيل ؟ .

تمكن اهمية الدراسة في انها يمكن ان تؤدي الي :

(1) احلام عبد الماجد ، المراجعة الداخلية ودورها في الحد من مخاطر التشغيل المصرفي ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2001م .

- الي زيادة ادراك الاداره العليا في البنك السعودي باهمية دور المراجعه الداخليه في تخفيض مخاطر التشغيل .
- تقدم هذه الدراسه فائده عمليه لاداره البنك لانها توضح دور المراجعه الداخليه في الحد من مخاطر التشغيل المصرفي .
- وقد هدفت الدراسه الي تحقيق الاهداف التاليه :
- التعرف علي مفهوم وظيفة المراجعه الداخليه في البنك السعودي .
- التعرف علي تعبئه ادراه المراجعه الداخليه في البنك السعودي الي اي مستوي اداري.
- التعرف علي تاثير فعاليه نظم المراجعة الداخليه علي مخاطر التشغيل المصرفي .
- وقد توصلت الدراسه الي النتائج الاتيه :
- تبعية اداره المراجعه الداخليه الي مجلس الاداره يؤثر ايجابيا علي مخاطر التشغيل المصرفي
- استقلال اداره المراجعه الداخليه بالمصارف يمكن مجلس الاداره والمساهمين من التأكد من تحقيق الاهداف المخطط لها .
- عدم تنوع التخصصات ذات العلاقه بالمراجعه الداخليه بالبنك يساعد علي زياده مخاطر التشغيل المصرفي .
- يحتاج اختيار موظفي اداره المراجعة الداخليه الي معايير محدده الدوران الوظيفي وتنوع التخصصات والتاهيل .
- وقد اوصت الدارس بالاتي:
- ضرورة تعبئه ادراه المراجعة الداخليه فعلياً لمجلس الاداره حتي لاتؤثر عليها المدير العام .
- العمل علي دعم استقلاليه اداره المراجعة الداخليه .
- ضرورة تنوع التخصصات ذات الصله بالمراجعه الداخليه لانه يساعد علي تخفيض المخاطر .
- وضع معايير محدده يتم علي ضوئها اختيار موظفي المراجعه الداخليه في المصارف.
- ضرورة الاهتمام بتاهيل وتدريب موظفي المراجعة الداخليه .

دراسة : محمد حسني عبد الجليل "2012م" (1) :

تناولت الدراسة لجان المراجعة ودورها في مساعدة الادرة في تلبية مسؤولياتها القانونية واداء مهامه الرقابية لخدمة المنشأة وكذلك تدعيم جودة اعمال المراجع الخارجي والداخلي وتدعيم الاستقلال لكل منها .

وقد تمثلت مشكلة الدراسة الي بروز الحاجة الي لجان المراجعة في ظل ماشهدته الصناعة المصرفية من ازمات لحقت باقتصاديات بعض الدول مثل دول جنوب شرق اسيا ، وفي ظل الاطار الجديد لمعيار كفاية راس المال الموضوع من قبل لجنة بارل ، اذا اوضحت التجارب ان الاطار بمفرده ليس الحل الامثل لمواجهة الازمات بل يجب ان يكون هناك تكامل بين الاطار الجديد للمعيار والذي يجب ان تلعبه المراجعة الداخلية في القطاع المصرفي عليه تلخصت مشكلة الدراسة في الآتية :

عدم استقلالية المراجع الداخلي في البنوك التجارية .

ضرورة تكوين فكرة لجان المراجعة الداخلية بالبنوك التجارية لما يتعرض له العمل المصرفي من مخاطر سواء كانت هذه المخاطر داخلية او نتجه تغير الظروف الخارجية .

تتمثل اهمية الدراسة في الدور الهام الذي تلعبه لجان المراجعة الداخلية في تدعيم استقلالية المراجع الداخلي بالمنشأة .

وقد هدفت الدراسة الي الآتي :

القاء الضوء علي ماهية لجان المراجعة الداخلية من حيث اهدافها والمسؤوليات الملقاء علي عاتقها .

دراسة مدي حاجة البنوك التجارية الي لجان المراجعة كاداءة فعاله في ،مراقبة السلطات الادارية بالبنوك التجارية ، وتدعيم ادارة المراجعة الداخلية لزيادة وتاكيد مصداقية القوائم والتقارير المالية .

وقد توصلت الدراسة الي النتائج التالية :

تساعد لجنة المراجعة مجلس الاداره في تنفيذ مسؤولياته القانونية بكفاءة وفاعلية وخصوصاً في مجال الرقابة الداخلية .

يؤدي وجود لجان المراجعة الي زيادة الموضوعية والثقة في التقارير المالية .

(1) محمد حسني عبد الجليل ، دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الداخلي ، (منتدى المحاسبين المصريين ، العدد 10 ، القاهرة ، 2012م .

تعمل لجنة المراجعة علي الزيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية
تمثلت توصيات الدراسة في :

- انشاء ودعم ادارات مستقلة للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية .
 - تعميق قاعدة المعرفة لدي اعضاء الجان المراجعة الداخلية بمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة الداخلية الدولية من خلال تنمية الجانب التعليمي.
- دراسة: د. نجاه علي التوم "2012م" (1) :

تناولت الدراسة دور الرقابة الماليه في التأكد ان المشروع والعاملين يسيرون في الاتجاه المرسوم
كما تستهدف الانحرافات والاططاء ومعالجتها ومنع التلاعب .
وتتمثل مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الآتية :

- ماهي اسباب الفشل المالي .
 - هل العيب في ادارات المؤسسات المالية والمصرفية ؟.
 - ماهو الدور الرقابي للمراجعة تجاه المؤسسات المالية أو ؟.
- هدفت الدراسة الي :
- التعرف علي الرقابة المالية والياتها .
 - السلامة المالية للمصارف والمؤسسات المالية .
 - رقابة الاجهزة الرقابية علي المصارف والمؤسسات المالية .
 - توضيح دور الدولة في تطوير نظم الرقابة للارتقاء بالاداء المالي للمؤسسات المالية من اجل التنمية .

توصلت الدراسة الي النتائج الآتية :

- استخدام التقنيات الحديثة والمتمثلة في ربط المصارف اليا يؤدي الي الرقابة علي جودة التقارير المالية للمصارف .
- اساليب وادوات الرقابة السابقه والمستمره علي السيوله كاسلوب التدفقات النقدية المتوقعه وابتكار ادوات استثمارية وتوظيف الموارد يزيد من قوة نظام الرقابة المالية.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية والتفتيش التي تتم بصورة تقليديه ، مره في العام وهي المراجعه الاحقه فان نتائجها لاتعطي مؤشرات سليمة .

(1) د. نجاه علي التوم ، دور الرقابة المالية في التنبؤ بالفشل في المؤسسات المالية والمصرفية ، (رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2012م) .

وقد اوصت الدراسة بالاتي :

- تدريب العاملين بالاجهزة الرقابيه علي الاساليب والوسائل الحديثه لكشف اوجه القصور مبكرا .
- رفع درجة الشفافية بين الجهات الرقابية .
- غرس مفاهيم وقيم الرقابه الذاتية واحياء المثل والاخلاق .
- منح سلطات قانونية اوسع للعاملين بالاقسام والوحدات الرقابيه تكمن من اصدار القرارات الاصلاحيه دون تراخي وتباطؤ .
- خلق قنوات اتصال بين الاجهزة الرقابيه والمراجعين الخارجيين المكلفين بمراجعته ميزانيات المصارف .

دراسة: التجاني ادم "2012م" :

تناولت الدراسة المراجعة الداخلية باعتبارها اهم النظم لمتابعة ومراقبة الاداء فان ضعفه يؤدي الي خلل بموارد المنشأة واصولها، بالتالي يؤدي ذلك الي التجاوزات والسرقات الاختلاسات المالية لذلك يجب ان تكون هنالك اداره تعمل علي مراقبة ومراجعة اعمال المنشأة والتحقيقمن تنفيذ المراجعة الداخلية واكتشاف اي خطأ او غش باصول المنشأة .
تتمثل مشكلة الدراسة في الاتي :

ماهو دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي الاصول الموقوفة ؟.

هل توجد علاقة ذات داله احصائية بين قوة نظام المراجعة الداخلية وكفاءة النظام المحاسبي للاصول الموقوفه ؟ .

ماهي مساهمة المراجعة الداخلية في حماية وتنمية الايرادات من الاستثمارات الموقوفه ؟.
تكمن اهمية البحث في التعرف علي دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي الاصول الموقوفه وتوفير كل المقومات التي تحد من التلاعب ويجاد نظام مراجعة داخلية ومحاسبية معدة وفقا للمبادي المحاسبية والمتعارف عليها ومراجعة وقف اسس وضوابط الشريعة الاسلامية .
تهدف الدراسة الي دراسة دور المراجعة الداخلية والرقابه في حماية اصول المنشأة الوقفية من التلاعب والاختلاس ، في محاولة للتعرف علي الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي والرقابي في حماية الاصول ، في الغش والتزوير وسوء الاستغلال او الاستخدام والتعرف علي مدي ميول الاداره العليا في تطبيق المراجعة الداخلية في هذه الاصول .

توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :

- تساعد المراجعة الداخلية في الرقابة علي الاصول الموقوفة ومنع سوء استغلالها .
- تساهم المراجعة الداخلية في حماية وتنمية ايرادات الاستثمارات من الاصول الوقوفة.
- نظام المراجعة الداخلية الفعال يؤدي الي منع التجاوزات والاختلاسات والغش باصول المنشآت الوقفية .

وقد اوصت الدراسة بالاتي :

- يجب وضع رقابة قوية للحفاظ علي اصول هيئة الاوقاف الاسلامية ولايه الخرطوم من السرقات وسوء الاستغلال .
- لابد للمراجعة الداخلية ان تقوم بمراجعة ايرادات الاستثمارات دوريا بهيئة الاوقاف .

5. لابد من تطبيق نظام محاسبي وفق المعايير المتعارف عليها حتي يسهل العمل الداخلي

للمراجعة الداخلية حتي لا تتعرض الايرادات والعوائد من الضياع .

دراسة : احمد بابكر محمد 2012م " :

تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية في ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية ، خاصة الزيادة الكبيرة في الانفاق والاسراف في الصرف في الوحدات وتنوع طرق التلاعب والاختلاس وسوء الاستغلال .

تمثلت مشكلة الدراسة في المعوقات القانونية والفنية التي تحد من قدرة ادارة المراجعة الداخلية في اداء مهامها الرقابية علي تنفيذ الميزانية وترشيد الصرف عليها ، ويمكن توضيح عناصر المشكلة في مجموعة التساؤلات التالية :

- هل القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية ، وافية وتغطي كل جوانب عملية المراجعة الداخلية ؟ .
- هل تتوافر لدي ادارة المراجعة الداخلية فرص تدريبية متخصصة لرفع كفاءة العاملين ؟ .
- ما مدي استجابة المؤسسات الحكومية لتنفيذ ما جاء بتوصيات تقارير المراجعة الداخلية ؟.

- التأهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين يساهم في تحسين كفاءة ادائهم وكفاءة اداء الوحدات الحكومية .
 - وقد توصلت الدراسة الي النتائج الاتية :
 - تفهم الاداره العليا لدور المراجعة الداخلية الرقابي ، العمل علي تنفيذ ملاحظاتها يساهم في تطوير الاداء المالي للوحدات الحكومية .
 - التطبيق الفعال للقوانين واللوائح المالية ، يساعد في ضبط وترشيد الانفاق للوحدات الحكومية.
 - التأهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين ، يساهم في تحسين كفاءة ادائهم وكفاءة اداء الوحدات الحكومية .
 - الرقابة الداخلية علي المال العام ، لا غني عنه لتأكد من حسن استخدام الاموال العامه في الاغراض المخصصة لها ، وان الموارد تحصل طبقا للقوانين واللوائح المعمول بها في القطاع العام .
 - خضوع جميع الوحدات الحكومية لمراجعة داخلية، مستقلة عن تلك الوحدات وتابعة لوزارة المالية تعمل علي ترشيد الانفاق علي تلك الوحدات .
 - وقد توصلت الدراسة بالاتي :
 - اهتمام وزارة المالية بتطوير الاداره العامة للمراجعة الداخلية لاجهزة الدولة واستقلاليتها عن الاداره التنفيذية حتي تتمكن من المحافظة علي المال العام من التبييد والاسراف والاختلاس .
 - التطبيق الفعال للمنشير واللوائح المالية ، يساعد في ضبط وترشيد الانفاق للوحدات الحكومية .
 - خضوع جميع الوحدات الحكومية لمراجعة داخلية مستقلة ، عن تلك الوحدات تابعة لوزارة المالية تساهم في ترشيد الانفاق الحكومي .
 - الاهتمام بالتأهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين يساهم في تحسين كفاءة ادائهم وكفاءة الوحدات الحكومية .
- دراسة : فايز مرزوق العازمي "2012م" :
- تناولت الدراسة مآشدهته بداية الالفية الثالثة اهتماما متزايدا بالرقابة الداخلية ، من الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة ، خاصة بعد الانهيارات التي حدثت لتلك الشركات مما دفع العديد من الشركات الي انشاء ادارات مستقلة للرقابة الداخلية مع العمل علي دعمها بالكفاءات البشرية المؤهلة التي تمكنها من تحقيق الاهداف بالكفاءة والفاعلية المطلوبين ،وتناولت الدراسة

ايضا وجود نظره جديده من قبل مجالس ادارات الشركات وذلك بايجاد وسائل وادوات رقابية جديدة او تفعيل الوسائل والادوات امالية ، واتباع معايير الانظمة الرقابة الداخلية توفر للاداره سبل تحقيق اهدافها .

تتمحور مشكلة الدراسة حول محدودية وقصور مجلس الادارة في القيام بوظيفة الرقابة الداخلية بالاعتماد علي معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الامريكي "COSO" .

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الاجابه عن السؤال الرئيسي الاتي :
هل توجد علاقة بين تطبيق مجالس الاداره لمعايير الرقابة الداخلية في الشركات وبين تحقيق اهداف الشركة .

وهدفنا الدراسة الي التعرف علي اهم المفاهيم المرتبطة بالرقابة الداخلية وخطواتها واهدافها ، وخصائصها وانواعها ومكوناتها ، وكذلك هدفت الدراسة الي التعرف علي معايير الرقابة الداخليه بحسب النموذج الامريكي "COSO" .

ترجع اهمية الدراسة الي سعيها لالقاء الضوء علي اهمية تطبيق معايير الرقابة الداخلية من قبل مجالس الاداره واثار ذلك علي تحقيق اهداف الشركة .

وتلخصت نتائج الدراسة في الآتي :

- هناك علاقة بين فهم الاداره للهدف من هيكل الرقابة الداخلية بين اهداف التقارير المالية ، وان هذا الهيكل يتضمن الرقابة علي دوره عمليات اداره الحسابات .

2/ الدراسات الاجنبية :

دراسة من Jantan.etal.2000 بعنوان *Internalauditig and internal control system*:

والتى هدفت الى تحديد مدى الالتزام الشركات المدرجة في السوق المالي الماليزي بمعايير المراجعة الداخلي الصادره عن معهد المراجعين الداخليين "LIA" ، وكذلك تحديد ما اذا كان الالتزام بهذه المعايير يؤثر علي نظم الرقابه الداخليه في هذه الشركات وقد استنتجت الدراسه ان مهنة وبراعة وموضوعيه اقسام المراجعة الداخليه في الشركات المدرجه في السوق الماليزي للاوراق الماليه تؤثر بشكل ملحوظ علي كفاءة نظم الرقابه الداخليه فيها كما ان لنطاق المراجعة

الداخلية واداء المهنين في اقسام التدقيق الداخلي تأثير علي سمات الاتصال والاعلام الخاصه بنظام الرقابه الداخليه ، وسمات بيئه نظام الرقابه الداخليه كما وقد استنتجت هذه الدراسة ان عمليه ادارة قسم المراجعه الداخليه واداء عمل المراجع ، وخطة المراجعة الداخليه والتقدير عن عمل المراجعه الداخلي تؤثر بشكل ملحوظ علي سمات تقدير المخاطر الخاصه بنظام الرقابه وكذلك انشطة الرقابه الداخليه .

دراسة كلامن " Kentandste want عام 2000 بعنوان (1) :
" The use of internal audit bg Australian com panies "

هدفت الدراسة الي استطلاع مدي استخدام الشركات الاستراليه المدرجه في السوق ، للمراجعه الداخليه بشكل طوعي وتحديد العوامل التي دعت هذه الشركات لانشاء وظيفة المراجعة الداخلي ، وذلك عبر استبيان وزع علي هذه الشركات الاستراليه المدرجه في البورصه ، وقد اعتمدت الدراسة تعريف معهد المراجعين الداخليين كمفهوم يحدد نظام الرقابه الداخليه وادارة المخاطرة والحوكمه ، كعوامل تشجيع علي تبني وظيفة المراجعة الداخلي والذي علي ضوئه تم عمل مسح علي جميع الشركات المدرجه وقد وجدت الدراسه ان ثلث الشركات الاستراليه فقط قامت باستخدام المراجعه الداخليه كوظيفة وفق مفهوم معهد المراجعين الداخليين ، وان العامل الاساسي وراء ذلك هو حجم الشركة ، كما استنتجت الدراسه ضرورة تقوية علاقه بين المراجعين الداخلي ولجنة المراجعة، كما اوصت بضرورة دعم طواقم المراجعة الداخليه بموظفين علي قدر من المهنية والكفاءة حيث يوجد لدي العيد الشركات طقم غير كافي للقيام بالمراجعه الداخليه وفق المنظور .

دراسة : " Grain Ling & Stone "

قامت الدراسه بتحليل موضوع الخصاص المهني في مهنة المراجعة وذلك من زاوية تقويم الايجابيات والسلبيات المتوقعه من ورائها ، وخلصت الدراسه الي ان تطبيق التخصص المهني بغير المهنة من خلال تقوية سوق خدمات المراجعة من خلال الارتقاء بمستوي المنافسه المهنية ومستوي خبره المهنية والاداء المهني ، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وادوات مهنة المراجعه والتقنيات الحديثه في انجاز مهام تلك المهنة وتقوية سوق الاوراق الماليه من خلال الارتقاء بمستوي الثقة في عداله القوائم الماليه المنشورة التي خضعت للفحص من قبل مراجعين

(1) ركزت الدراسات لسابقة علي اهمية المراجعة واهمية مواكبة التطورات الحديثه التي طرأت علي هذه الوظيفة لكنها لم تركز علي الدور المنوط بوظيفة المراجعة الداخليه في ضبط الاداء المحلي وتقليل حالات التلاعب والغش وعدم الانضباط المحلي .

متخصصين، وفيما يتعلق بالإشارة السلبية المرتبطة بالتخصص المهني لمهنة المراجعة فقد أظهرت الدراسة علي عكس الدراسات الأخرى احتمال تعرض استقلال المراجعين وموضوعيتهم للخطر الذي ينشأ من خلال تزايد اعتماد شركات المراجعة علي عملائها في نشاط اقتصادي معين وما قد يرتبط به من خدمات بخلاف مهام المراجعة للعملاء وأقسامهم .

دراسة "Owshos, Messier, & Lynch, 2003"

هدفت الدراسة الي تناول تحليل اثر التخصص المهني في قدرات المراجعين في اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية ، وقام الباحثون في هذه الدراسة بأعداد حالتين مراجعة افتراضيتين مشتملتين علي مجموعة من الأخطاء المحاسبية ، بعضها يمكن ان يضاف علي أخطاء محاسبة متخصصة ذات ارتباط بطبيعة نشاط قطاع معين في حيث يمكن تصنيف بعضها الآخر

خلصت الدراسة الي ان المراجعين المتخصصين يقومون باكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة وذلك بالمقارنة عندما يقوم المراجعون المتخصصون وذلك بمزاولة مهامهم خارج مجال تخصصهم فانهم يفتقدون كثيرا من قدراتهم المهنية علي اكتشاف الأخطاء بنوعيتها.

دراسة "Low, Zoon, 2003"

هدفت الدراسة الي القيام بتحليل اثر التخصص المهني في كل من درجة تقديرات المراجع للمخاطر الحتمية ، ودرجة جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة وخلصت الدراسة الي انه ترفع درجة دقة تقدير المراجع المتخصص في نشاط اقتصادي معين للمخاطر الحتمية لعمليات المراجعة ، عما هو عليه الحال بالنسبة الي المراجع غير المتخصص في قطاع معين ، كما ترتفع درجة جودة قرارات تخطيط المراجع المتخصص في نشاط اقتصادي معين لعمليات المراجعة عما هو عليه الحال بالنسبة الي المراجع غير المتخصص في قطاع معين .

دراسة "Haimon 2003" :

Intenal audit in Local government in Israel : status
" effectiveness "

تهدف الدراسة الي بيان أهمية المراجع الداخلي ودوره الفعال في الرقابة الجيدة وانه يتعلق بكل مظاهر الرقابة الداخليه ، وتناول نظام العمل في البلديات والدور الذي يلعبه المراجع الداخلي بها ، وتبحث في مدى قدرة وحدة المراجع الداخلي في البلديات علي اداء مهامها ،

ومدى الصلاحيات التي تحتاج اليها ليقوم بمعالجتها وان تكون وحدة المراجع الداخلي وحدة مستقلة ومديرها يرفع تقريره الي رئيس البلدية والي لجنة المراجعة وهي تتمتع بمكانه مرتفعه لانها لاتملك قوة الالتزام لعمل التغييرات سواء بشكل مباشر او غير مباشر ، وتمثلت اهم توصيات الدراسة في عدم نشر نتائج تقرير المراجع الداخلي ، وذلك لكون جوهره قوة المراجعة الداخلية في كونها داخلية وان نشر تقاريرها يحولها الي مراجع خارجي كما انه يخلق رده فعل غير مستحبه ويضع عقبات امام عمل المراجع الداخلي في المستقبل مما يضعف المراجعة الداخلية وان يكون هنالك جهاز واحد مسؤول عن المراجعة الداخلية في كل الهيئات المحلية ومطالباً بوضع ميزانياتهم ويلي احتياطات المراجعة الداخلية من تدريب الموظفين ودفع رواتبهم وترقيتهم وتدريبهم بين مختلف الهيئات الحكومية وكذلك يكون مسؤولاً عن تأسيس برامج ضمان للجودة .

دراسة (Arena. Etal. 2004) بعنوان "Internal auditing in Italian organizations: amultiple case study"⁽¹⁾:

هدفت الدراسة الى وصف الخصائص الرئيسية لاقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات ايطالية ، وتحري وتحليل اثر التعليمات المشروعة عليها بدراسة مقارنة بين اقسام المراجعة الداخلية في هذه الشركات الستة واجراء المقابلات مع مدراء المراجعة الداخلية في هذه الشركات ، و الاطلاع على عينات من تقارير المراجعة الداخلية والوثائق العامة والتعليمات الداخلية والوثائق العامة والتعليمات المتعلقة بالحوكمة فيها .

وتوصلت الدراسة الى وجود تنوع كبير بين الخصائص الرئيسية لاقسام المراجعة الداخلية ، وكذلك ركزت الدراسة على الضغوط التي يتعرض لها المراجعون الداخليون ، وقدمت الدراسة دليلاً إضافياً على تأثير العوامل الاخرى على تطوير اداء اقسام المراجعة ، حيث يوجد في ايطاليا تأثير العوامل الاخرى على تطوير اداء اقسام المراجعة الداخلية حيث ، يوجد في ايطاليا ثلاثة نماذج من الشركات النموذج الاول هو تلك الشركات لا يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ، ولكن يوجد بها نظام للرقابة الداخلية كأحد المنظمات القانونية ، اما النموذج الثاني فهو شركات يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن ينحصر دورها في مراجعة الالتزام بالقواعد والاجراءات وهذه الشركات انتشرت فيها المقابلات الى وجود مدى كبير من الضغوط المؤسسات ، اما النموذج الثالث فهو الشركات التي لا

(1) Arna, marika and Arna boldi, michela and Azzone Giovanni" Internal auditin Italan organizations Amultiple case Study" vol.2006.

يتعدى دور المراجعة الداخلية فيها الرقابة على القوائم المالية واختبارات الالتزام بالقواعد والاجراءات الى العمليات الادارية بمراحلها وانواعها ومستوياتها المختلفة وظهرت المقابلات فى هذه الحالة ان العوامل المؤثرة على تطوير اداء اقسام المراجعة الداخلية علاوة على الضغوط المؤسسات يمكن حصرها بالاتي :

1. التدريب والثقافة حيث ان الدور الاستشارى للمراجعين الداخليين يظهرهم الى الامام بجميع مراحل العمل فى المشروع .

2. الشخصية والقدرات والتي تجعل المراجع الداخلى قادراً على اقناع جميع مستويات المشروع بدوره فى دعمهم واسناد النشاط .

3. تعاون الادارة وتجاوبها حيث ان هذا التعاون مهم جداً لدور المراجع الداخلى .
دراسة leung. Philomen 2005⁽¹⁾:

بعنوان the role of internal audit in corporate governance and management in Australia

هدفت الدراسة الى تعريف وتحديد هياكل المسؤولية ، واهداف المراجعة الداخلية فى المنظمات الاسترالية وتحديد دورها فى حوكمة هذه المنظمات ودراسة الوضع الادارى والتنظيمى لوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم توصيات حول تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية من حوكمة الشركات ودعم الادارة السليمة ، كذلك دراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولين عنهم ودراسة خطط التقرير الخاص بها .

وتوصلت الدراسة الى تزايد اهمية المراجعة الداخلية على الصعيد المهنى والاكاديمى ، وان المراجعين الداخليين كانوا اكثر تركيزاً على نظام الرقابة الداخلية وادارة المخاطر ، وان المراجعين الداخليين كانوا قادرين على ممارسة اعمالاً مختلفة ومتنوعة من الانشطة ، وان هنالك تضارب فى خطوط التقدير وان دور المراجع الداخلى فى مجال حوكمة الشركات لا زال غير محدد بدقة فى الشركات الاسترالية ، واوصت الدراسة بتعزيز هذا الدور عبر ميثاق المراجعة الداخلية ومعايير المراجعة لحوكمة الشركات والحاجة الى الاعتبار والمهارات والخبرات فى اختيار الموظفين الذين يقومون بمهمة المراجعة وزيادة حدة التنافس بينهم .

دراسة (Liu. 2005) بعنوان Develop procedures for Internal audit organizations in the UK⁽²⁾:

(1) Lenug Di philomena . the Role of hnternal Audit in corporate Gover nance and mana gement in Australia" 2003".

(¹) Lluet al, Developing Internal Auditing Auditing procedures for organizations in the united Kingdom"1997.

هدفت الدراسة الى تأكيد الجودة الشاملة في عملية المراجعة الداخلية ، واشخاص عوامل النجاح الرئيسية الادارة المراجعة الداخلية وتطوير مقاييس جديدة لتقييم خدماتها وذلك بالتطبيق على تسع منشآت صناعية مختلفة في المملكة المتحدة حصلت على مزايا تنافسية ممتازة ساهمت في تكوينها الجودة المرتفعة لادارة المراجعة الداخلية في هذه المنشآت .

وتوصلت الدراسة الى الاتفاق على مجموعة من العوامل الضرورية لتحقيق الاداء الجيد لادارة المراجعة الداخلية ، تمثلت هذه العوامل في مكانة ادارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشآت ، دور ادارة المراجعة الداخلية بالمنشأة حجم العمل بادارة المراجعة الداخلية وقت إنجاز مهام المراجعة الداخلية (والقائم بتنفيذ اعمال المراجعة) .

دراسة "Pape and spire" "2006م" ⁽¹⁾ :

بعنوان : " Risk manag ement the reinvent ion of internal control and the changing role of internal audit "

تناولت هذه الدراسة طبيعة الرقابة الداخلية في ظل التحكم الذاتي لاجراءات كجزء من مصادر الرقابة وسياسات التحكم المؤسسي.

واستعرضت التطورات في متطلبات تقارير التحكم المؤاسي الذي يوفر الفرصه المناسبة لتحديد المخاطر المرتبطة بذلك الدور الجديد للمراجع الداخلي لتقليل هذه المخاطر من اهم التوصيات ضرورة الاهتمام بقسم المراجعة واعطائه درجة مناسبة من الاستقلالية وكذلك ضرورة التزام المراجع الداخلي بمعايير الممارسات المهنية للمراجع .

دراسة "William" "2006م" بعنوان " Auditing Risk Assess ment and risk mang ement processes " ⁽²⁾ :

هدفت هذه الدراسة الي التعرف علي دور وظيفة المراجع في اضافة قيمة لمشروع من خلال تاكيدها ، علي عملية التقسيم الذاتي للمخاطر واكدت الدراسة علي ان توفير فريق من الاشخاص يركزون علي التقييم الذاتي للمخاطر وزيادة الوعي بتاثير الموظفين في تحقيق الاهداف المرسومه للمشروع .

من نتائج الدراسة ان نظام الرقابة الداخلي القوي يتطلب تحليل المخاطر المرتبطة بانشطة المشروع ، وان نظام الرقابة الداخلية يتاثر بمنهجيات القياس والضبط لكل نوع من انواع

(¹) Spiral Lauraf. &page miehael "2006", Rick management the revention of inteanal con thol and the changing role of internal audit, Accounting , Auditing ,Accountability Jo urnnal .

(²) William R. Kinney. Jr, Auditing Risk Assessment and Risk mana gement processes, the ins tiute of in ternal Auditors Research Research foundation .

المخاطر ، وعند التخطيط للرقابة علي المخاطر يجب ان يتم تقييم مستوي كل خطر ويحدد الرقائيات المناسبة لتحقيق المخاطر ، وتحديد مستوي الخبرة المطلوبه لتنفيذ تلك الانشطه ومن توصيات الدراسه ضرورة الاهتمام بقسم المراجعة الداخلي ، حيث ان وظيفة المراجع الداخلي لها اثر كبير في تخفيض معدل المخاطر الي ادني حدودها من خلال تحليل التقارير الصادره منه والتي تعطي القدره علي التنبؤ وقياس وتحليل المخاطر .

دراسة " Oregan ,david 2006 " بعنوان "Genesis of a profession: towards
"professionad statas for internal auditing" (1) :

هدفت الي توضيح مفهوم الاحتراف في مهنة المراجعة الداخلية وتوضيح دور معهد المراجعين الداخليين، كمعهد متخصص في تعزيز المهنة والاحترافيه في المراجعة الداخلية واستعراض oregan مقومات الاحتراف حسب التعريفات المختلفة ولخص هذه المقومات بانها معرفه والشرعية الاجتماعية المشكلة عبر إطار مؤسساتي ملائم والمرتکز الي قواعد اخلاقية مناسبة ، وان معهد المراجعين الداخليين "IIA" قد قطع شوطاً طويلاً للوصول الي الاحتراف المهني بالمراجع الداخلي ،عبر تاسيسه لمعرفة تحافظ علي استقلالها الذاتي عن المعارف الاخري وتكرسيه لاطار مؤسسي يشمل رسمية هي المعهد ذاته والشهادة المهنية التي يصدرها ادبيات والنشرات الدورية والمجلة التي يصدها والنشاطات البحثية التي يوفرها وازافة الي ذلك كله الاهم هو المعايير المكتوبة التي قام بتصميمها وقواعد اداب وسلوكيات المهنة التي الخطوات التي اقر بانه لابد من المزيد من الخطوات التي يجب السير بها حتي يتم الاعتراف الكامل بحرفه مستقلة لشخص مايسمي مراجعاً داخلياً .

ومن الواضح ان هذه الدراسه تناولت المراجعة الداخلية من باب محاولة التاكيد علي اعتبارها مهنة مستقلة ولم تتطرق الي مفهوم واهداف ونطاق الاداء الاداري والمالي ولادورها في دعم نظم الرقابة وادارة المخاطر بالمنشأة.

دراسة " Spira,Lauraand page,2007" (2) :

بعنوان " Risk manage ment the reinvention of control and the cnanigng of
interal audit "

¹) O,Regan , David" Genesis of aprofession: towands profess ional status for internal auditing mansg erial (auditing Journal , 2006, pp. 215 -226.

²) Spira,laura and page michal, " Risk manageemetent the reinvention of internal auditing : what are the essential buiding blocks forasu cess ful paradigm chage international Journal of Auditing 2007,pp 55-197.

وقد اجريت هذه الداسه في بريطانيا وهدفت الي توضيح التغيرات والتحولات التي حدثت في دور الرقابه الداخليه والمراجع الداخلي علي ضوء تعزيز " Turnbull report " والتاثيرات التي سبقته في المملكة المتحده والولايات المتحده وكندا ، وتوضيح الدور الحيوي والهام لمفهوم اداره المخاطر واختبار اذا ما طبقت هذه التغيرات علي ارض الواقع في المجال المهني، واوضحت الدراسة ان موضوع اداره المخاطر اصبح يشكل فراغاً مهنياً يطمح المراجع الداخلي الي ملؤه، فيجعل وظيفة المراجع الداخلي اكثر مهنية واصبح يتنافس علي هذا الدور مع المراجع الخارجي بالاضافه الي عمله التقليدي في مجالات اختبار الالتزام بالنظم والاختبار التحقيقي المستمر لنظام الرقابة الداخلي و تناولت الدراسة تطور الجاحه الي وظيفة المراجع الداخلي عبد تناول ما نص عليه تقرير لجنة كادبري " Cadbury committee "

المنشور عام 1992م التي لم تضع توجيهه بانشاء وظيفة المراجع الداخلي بالرغم من إشارتها الي ان هذا يعتبر ضمن الممارسات الجيده التي ترشح الحكومة في الشركات . وكذلك توصيتها بانشاء لجنة المراجعة يعزز هذا المفهوم من خلال خط التقرير المباشر مع مجلس الادره اما لجنة هاميل " Hampel committee " فقد تناولت الاشاره الي توجيهه بانشاء وظيفة مراجع داخلي كسابقتها، وانما اوصت بمراجعة حاجة الشركة لهذه الوظيفة من وقت لآخر وبعد ذلك جاء تقرير " Turnbull committee " .

والذي اوصي بمراجعة حاجة الشركة لوظيفة المراجعة الداخلي بشكل سنوي وكذلك مراجعة نطاق العمل وسلطاته والمراد المخصصه لذلك سنويا للشركات الموجود بها اصلا وظيفة المراجع الداخلي .

اوصت الدراسة الي اسناد مهمة ادارة المخاطر للمراجع الداخلي باعتباره الاقدر علي انجازها. دراسة "2008م" " Beeide, sarens " ⁽¹⁾:

بعنوان : " Internal auditors , perption about their role in risk management – Acomparison det ween us and Belgian com panies.

هدفت الدراسة الي توضيح دور المراجعين الداخليين في عملية ادارة المخاطر واجراء مقارنة بين فهم المراجعين الداخليين في كل من الولايات المتحدة الامريكية وبلجيكية لدورهم في عملية ادارة المخاطر .

¹(I) gnace, De Beelde and Gerrit,sarens Intenal auditors perception about their rolein risk managment – Acomparison between us and Belgian companies " managerial Auditing Journal, 2008pA-63-80

وتوصلت الدراسة في حالة بلجكيا ان المراجعين الداخليين يركزون علي اهتمامهم علي تصحيح اي عيوب في نظام اداره المخاطر الخاص بشركاتهم ويلعبون دوراً محورياً في نشر الوعي والادراك وصياغة نظام ملائم لادارة المخاطر في شركاتهم اما في الحالة الامريكية فقد كانت التقديرات الموضوعية للمراجعين الداخليين وآراءهم بخصوص ادارة المخاطر جزءاً جوهرياً من متطلبات النظرة الحديثة عن المراجعين الداخليين .

التعليق على الدراسة السابقة :

من خلال الاطلاع عن الدراسات السابقة تم ملاحظة :

- غالبية الدراسات اكدت عن الرقابة بشكل عام كنظام فى المؤسسات الحكومية وتناول الاطار النظرى لها كل ما يتعلق بالرقابة من مفاهيم واهمية وغيرها من الامور وذلك بصورة عامة.

أما هذه الدراسة فتقدم الاطار النظرى بصورة اكثر خصوصية حيث تناول موضوع المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى كنشأة ومفاهيم واهمية والتي تمثل عمل وحدات الرقابة الداخلية داخل المؤسسة او الوحدة الحكومية .

غالبية الدراسات التى تناولت مفهوم او اثر من المعوقات كانت تبحث فى عمل اجهزة الرقابة الخارجية ومن ثم قدمت هذه الدراسات اطار نظرياً مخلفاً وان كان هنالك بعض المعوقات المشتركة .

غالبية الدراسة التى تطرقت الى بعض المعوقات التى تواجه عمل وحدات الرقابة الداخلية فى القطاع الحكومى توصلت إليها من خلال المقابلات ومن خلال الاقتباس من تقارير بعض الجهات اما هذه الدراسة فقد حاولت قدر الامكان حصر كافة المعوقات التى تواجه عمل وحدات الرقابة الداخلية فى دراسة واحدة ليس فقط من خلال المقابلات والاستناد على تقارير الاخرين ، وانما استعانة بالاستبانة كأداة مهمة لجمع البيانات الضرورية للبحث .

كما ان هذه الدراسة قدمت تحليلات إضافية للمعلومات فى كل من الاطار النظرى والعملى للبحث وهو ما لا نجده من غالبية الدراسات ، اذ انها حصرت تركيزها فى دراسة المعوقات والذى هو محور بحثها الاساسى ، وحاولت وضع حلول عملية لتلك المعوقات .

وحول ما سبق فإن هذا البحث يقوم تحليلات اضافية تتمثل فى الاتى :

الوقوف على المعوقات التى تواجه عمل وحدات الرقابة الداخلية وتحليلها .

تحليل وعرض الواقع العملى لوحدات المراجعة الداخلية فى وزارات ومؤسسات .

إقتراح توصيات فعالة لتحسين عمل وحدات الرقابة الداخلية .

ركزت الدراسات السابقة على اهمية التدقيق وأهمية مواكبة التطورات الحديثة التى

طرأت على هذه الوظيفة لكنها لم تركز على الدور المنوط بوظيفة المراجعة الداخلية فى

ضبط الاداء الحالي وتقليل حالات التلاعب والغش وعدم الانضباط المالى .

الفصل الاول

مفهوم المراجعة الداخلية واجراءاتها وضوابطها الاسياسية

يتناول هذا الفصل مفهوم المراجعة الداخلية ونشاتها ومراحل التطور التاريخي التي مرت بها والفروض والمباني التي تقوم عليها المراجعة الداخلية .

بالأضافة الي مهام المراجعة الداخلية ووظائفها ونطاقها وأنواعها ومسار عملية المراجعة الداخلية واجراءاتها وعلاقتها مع الاطراف الاخرى ، ومن خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم المراجعة الداخلية ونشاتها واهدافها .

المبحث الثاني : مهام فروض وأنواع المراجعة الداخلية .

المبحث الثالث : الإجراءات والضوابط الأساسية .

المبحث الرابع : مسار عملية المراجعة وعلاقتها بالاطراف الاخرى .

المبحث الأول

مفهوم المراجعة الداخلية ونشأتها واهدافها

مقدمة :

عرفت المراجعة الداخلية كمهنة منذ زمن بعيد حيث كان اصحاب المشروع يهتمون بمراقبة العمليات التجارية لهم ، اما المراجعة الداخلية كمفهوم علمي ومهني فقد ظهر الاهتمام به مؤخرا ، وعلي الرغم من ان مهنة المراجعة الداخلية قد عرفت قديما في دوائر الاعمال التجارية ، وسرعان ما تم شيوعها في كثير من المشروعات الا ان طبيعة ومجال خدمات المراجع الداخلي قد اعترها كثير من التطور في الونة الاخيرة .

وقد بدأت المراجعة الداخلية في البدايات الاولى لنشأتها وكان المراجع الداخلي بتصيد الاخطاء ، وكان يطلق عليه مدقق الارقام ، وكانت وظيفة المراجعة الداخلية اقرب الحماية الامر الذي ادي بالاشخاص المراجعة أعمالهم ان يطلقوا علي المراجع الداخلي لفظ جاسوس الادارة العليا أي ان المراجع الداخلي في خدمة ادارة المشروع ، ويؤكد هذه النظرة احد تعاريف المراجعة الداخلية نشاط تقييم مستقل في المشروع لمراجعة المجالات المحاسبية والتشغيلية الاخرى كاساس لخدمة الادارة .

وتعتبر المراجعة الداخلية احد القضايا المحاسبية المهمة دائمة الجدل والتطوير سواء من حيث ، المفهوم او الاهداف او المجال ونطاق العمل او معايير اداوة وذلك للتكيف مع التطورات الجوهرية التي تحدث في البئية المحيطة بها ، وفي مفاهيم ومدخل العلوم الاخرى وما تحتملة من اساليب واتجاهات ادارية متطورة تطلب من المراجعة الداخلية القيام بخدمات مهنية لتساعد ادارة المنشأة علي تحقيق مزيد من الفعالية .

هذا وقد تطورت المراجعة بعد قيام الثورة الصناعية في اوروبا لتتجاز المراجعة ، السمعية للحسابات واصبحت تشمل التحقيق من السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة المرتبطة بها ، فكانت خصائها مشابهة للمراجعة الحالية .

وبمجي العصر الحديث في القرن التاسع عشر، زاد الاهتمام بالمراجعة وبضرورة تطويرها للمحافظة علي راس المال الاجنبي باعتبارها الحافز الاساسي لتطور مهام المراجعة لتلام احتياجات المستثمرين ، اذ طالب المستثمرين الانجليز بعمل لتطوير مهام مستقبل علي مشاريعهم داخل الولايات المتحدة ، بواسطة طرق واجراءات احضروها معهم في تدقيق الميزانية العمومية ، كم طالبو باستخدام المنهج التحليلي للحسابات .

ورغم هذا التطور في نطاق عمل واهداف المراجعة الداخلية وبرامج تركيزها ،الا انه لم يكن يوجد تحديداً نظراً واضحاً ومتكاملاً لمفهوم واهداف ونطاق عمل المراجعة ، حيث كان الامر يقتصر علي اجتهادات وادارات بعض المنشآت في إنشاء قسم المراجعة الداخلية ، وتحديد وظائفه ونطاق سلطاته واختصاصاته بشكل ضيق يختلف من منشأة لآخري حسب رؤية وفلسفة كل ادارة واجتهادات المراجعين الداخليين بهذه الاقسام ، وفي عام 1941 انشا مجمع المراجعين الداخليين الامريكي ، وساهم مساهمة فعالة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث حدد مفهوم واهداف ونطاق عمل المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي ، وقواعد واداب السلوك المهني التي يجب الالتزام بها المراجع الداخلي ، واصدار معايير وارشادات الاداء المهني .

اولاً : مفهوم المراجعة الداخلية Concept J inaemal Auelit :

عرف الانسان المراجعة بشكل بدائي منذ بدأ الفرد يزاول نشاطه لغرض اشباع حاجاته وحاجات غيره ، فهي اذن ليست وليد اليوم ولا الامس القريب لان مراجعة الحسابات ، لم تبرز الي الوجود الا بعد ظهور المحاسبة ، اذ لا يمكن تصور وجود مراجعة لحسابات لا إذا كانت هناك حسابات ، ومنهنا يمكن القول ان المراجعة والمحاسبة متلازم فالمراجعة بمعناه البسيط لاتعدو ان تكون عملاً يقوم به أفراد ، للتأكد من صحة أداء عمل افراد آخرين ، وعلية لابد أن يؤدي بشكل يراعي أساساً معينة ويتم المراجعة في ضوء تلك الاسس ، وينبغي ان يكون القائم بالمراجعة غير الشخص الذي قام بالتنفيذ وان يكون علي قسط وافر من العلم والدراية بطبيعة العمل ، وكيفية القيام به حتي يتتسي له الحكم علي مدي صحة القيام به الا انتفت الحاجة من المراجعة .

اذا للمراجعة الداخلية تعريفات عديدة تختلف باختلاف التعريف الذي وضع له ، التعريف لما ينطوي عليه مرور الزمن من تطورات لابد لتعريف المراجعة من مواكبتها ، وتختلف باختلاف وجهة تعريف المراجعة لان كل جهة تصوغ التعريف من الجانب من الذي يغطي احتياجاتها لا سيما وان المراجعة ، تمتلك المرونة ما يجعلها مفيدة لعدة جهات .

لذلك يري المؤلفون ، تصنيف التعريف التاليين للمراجعة وهما .

التعريف الاجرائي : Procedure Defintion

ان المراجعة " التدقيق " يقصد بها فحص البيانات او الارقام بقصد التحقق من صحتها .

وانها المراجعة التي يقوم موظف بالمنشأة ، بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الخارجي ، كما هو ملاحظ ان هذا التعريف بسيط لغاية ولا يظهر اي من طبيعة ، المراجعة الداخلية واهدافها ومهامها ، انما فقط يظهر الفرق الشكلي بين المراجعة الداخلية والخارجية والمتمثل في تبعية المراجع للمنشأة .

التعريف العلمي : "Cientific Defintion"

يمكن تعريف المراجعة بانها يقصد بها الفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها ، بقصد ابداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ⁽¹⁾ . كما تعرف المراجعة بانها :

مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل تنشأ ادارته بشكل مستمر لضمان ودقة ، البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من كفاية الاحتياطات المستخدمة لحماية الاصول وممتلكات المشروع ، والتحقق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم ، وقياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الاخرى في أداء مهامها واقتراح التحسينات الازم ادخالها عليها ، ذلك حتي تصل المؤسسة الي درجة الكفاءة الانتاجية القصوى في ضوء القدرات الحالية . كما تعرف المراجعة ⁽²⁾ :

وظيفة داخلية تابعة لادارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لاقامة الرقابة الادارية ، بما فيها المحاسبة لتقييم مدى توافق النظام مع ماتطبه الاداره او العمل علي حسن استخدام الموارد ، بما يحقق الكافية الانتاجية ⁽³⁾ .

كما عرفه المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بانه " AICID " :

مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر حيث تنفذ من قبل اشخاص يعينون وفق شروط خاصة .

وعرفته لجنة المنظمات الرعائية لاطار الرقابة الداخلية المتكامل بانه "COSO"⁽¹⁾ :

⁽¹⁾ الخطيب خالد راغب ، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص ، (عمان ، مكتبة المجتمع العربي ، 2010 م) ، ص 130 .

⁽²⁾ المجمع العربي للمحاسبين ، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، (عمان ، 2001 م) ، ص 227 .

⁽³⁾ COMMITTEE ON ACCOUNTING CONCEPTS AND REPRING AND SUPPLEMENTS CORPORATE.

(1) COMMITTEE OF SPONSING ORGANIZATION OF THE TRADEWAY COMMISSION.

عمليات تتأثر بمجلس ادارة المؤسسة ، تم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لا اهدافها من النواحي التالية ، كفاية العمليات وفعاليتها ، والاعتماد علي التقارير المالية بالقوانين والانظمة المعمول بها لا .

كما عرفت معهد المدققين الداخليين بانه " IIA"(2) :

نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم ليزيد من قيمة الشركة وتحسين عملياتها يساعدها علي تحقيق اهدافها ، من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية ادارة المخاطر ، وضبط وترشيد العمليات .

كما تعرف المراجعة بانها(3) :

الرقابة الداخلية كافة السبل والوسائل والاجراءات التي تستخدمها ادارة المنشأة لحماية اصولها وممتلكاتها ، من العبث والسرقة والاختلاس ، وامداد المنشأة بالبيانات المحاسبية والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات ، وكذلك تشجيع الكفاية الانتاجية ومحو الاسراف والفاقد من الصناعة ، والانتاج باقل تكلفة ممكنة . وعرفت المراجعة بانها(4) :

فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات ، والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية علي الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة . كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق التداخلي بانه(5) :

فعالية تقييمية مقامه ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها الاختيار والتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي الضبط الداخلي وفعاليتها .

(2) جربوع يوسف محمود ، مراجعة الحسابات لمتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية ، (غزة ، 2002م) ، ص 159 .
(3) عبد الله خالد امين ، علم تدقيق الحسابات من ال ناحية العملية ، الطبعة 2 ، (عمان ، دار وائل للنشر ، 2004م) ، ص 44 .
(4) د . نور الهدى محمد عصام ، الادارة المالية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005) ، ص 51 .
(5) محمد متولى الجمل ، اصول المراجعة ، عمان : دار النشر ، 1999م ، ص 11 .

كما تعرف المراجعة الداخلية بأنه⁽¹⁾:

هي عملية منتظمة للحصول علي القرائن المرتبطة ، بالعناصر الدالة علي الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية ، بغرض التأكد من مسايره هذه المعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية .

تعريف منظمة العمل الفرنسي⁽²⁾:

ان المراجعة الداخلية عبارة عن مسعي او طريقة منهجية ، مقدمة بشكل منسق من طرف مهن يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظم والاجراءات المتعلقة بالتنظيم .

كما تعرف المراجعة بأنها⁽³⁾ :

عملية منظمة وموضوعية للحصول علي أدلة اثبات وتقويمها ، فيما يتعلق بالحقائق حول وقائع واحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير وايصال النتائج مستخدمى المعلومات المهتمين بتلك الحقائق .

يري الباحث ان التدقيق معني شامل يعني الوسائل والاجراءات المعدة من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات للمحافظة علي الأصول والأطمئنان الي دقة البيانات المحاسبية واكتشاف الغش والاطفاء ، وتحقيق اكبر قدر من الكافية .

كما عرفت المراجعة الداخلية بأنها⁽⁴⁾:

اداة ادارية لتقييم كيفية ممارسة افراد الادارة التنفيذية ، لانظمة الرقابة .

هذا التعريف بين اتساع دور المراجعة الداخلية لبين انها اداة تستخدمها الادارة لتقييم مدي الالتزام بانظمة الرقابة ، وهو يعكس تطور المراجعة الداخلية لتشمل احد وظائفها الحيوية وهي خدمة الادارة .

وعرفت المراجعة الداخلية بأنها⁽⁵⁾:

انها تعتبر احد حلقات الرقابة الداخلية واداة في يد الادارة ، وتعمل علي مد الادارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة الرقابة الداخلية ، والكفاءة التي يتم بها الاداء داخل كل

(1) محمد ظواهرى التوهمى ومسعود صدقى ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003م ، ص 90 .

(2) امين السيد لطفى ، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2005م ، ص 4 .

(3) د . نور الهدى محمد عصام ، الادارة المالية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005) ، ص 51 .

(4) الصبان ، وسمير ، وجمعة ، وإسماعيل ، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظرى وتطبيقي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، 2000م ، ص 30 .

(5) عارف دبالا ، الادارة فى القطاع الحكومى ، دار النهضة للطباعة والنشر ، بيروت : 1985م ، ص 85 .

قسم و الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي ، وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات ، والظروف المالية للمنشأة .
يظهر هذا التعريف المزيد من وظائف المراجعة الداخلية فقد اتسع ، ليشمل كفاءة تنفيذ العمل وتقييم كفاءة النظم المحاسبي الي جانب تقييم انظمة الرقابة الداخلية ، اي اهتم بتحقيق كفاءة الانظمة علي الصعدين المالي والتشغيلي وانتقاريه يفترض ان تعكس نتائج عمل وظروف المنشأة .

كما عرفت المراجعة بانها⁽¹⁾:

نشاط مستقل يقدم تأكيداً موضوعياً ، وهو نشاط استشاري صمم لاضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة ، اذ تساعد علي تحقيق اهدافها من خلال الضبط والتقييم ، لتقييم وتحسين فعالية ادارة المخاطر وانظمة الرقابة وعمليات الادارة .

قد اضاف هذا التعريف امر جديدا علي عمل المراجعة الداخلية ، انها تتمتع بالاستقلالية من يمارس عمله المتعلق بالفحص والتقييم للمهام التي بها الادارة ، دون اي قيود او تاثير بالنسبة لنطاق الفحص وحجم العينة وغيرها من النواحي الفنية ، التي تدخل في صميم عمله بصفته كمراجع ولا يتتفي الهدف الذي ، من أجله وجد المراجع الداخلي ، والمتمثل في مساندة الادارة من خلال تقديم صورة واضحة وصادقة عن وضع الدوائر التنفيذية بما يساعد علي اتخاذ القرارات بشأن سياسات وانظمة العمل⁽²⁾.

يؤكد ذلك ماورده بعض الباحثين حول استقلالية التي تتمتع بها المراجع الداخلي ، بانها عدم خضوع اعمال المراجعة الداخلية لاي ضغوط تمارسها الادارة علي المراجع الداخلي ، وان هذا الاستقلال نسبي بحيث يركز علي الشق الذهني فيه وليس الشق المادي والوظيفي ، ذلك لان عدم استقلالية ذهنية يفقد عملية المراجعة الداخلية معناه والهدف الذي تنشأ من اجله .

وان وحدات المراجعة الداخلية تتمتع بطبيعة استشارية ، هذه الطبيعة تتميز لها وحدات اصلاح اداري ، خاصة وان كلاهما يسعى الي تحسين وضع المنظمة ، من خلال تقديم التوصيات والمقترحات لدعم نقاط القوة وزيادة فاعلية العمليات ، وكذلك الكشف عن مواطن الخلل وعرض حلول مقترحة ، وهذا تتبع وحدات الاصلاح الاداري اعلي في الهرم الاداري

⁽¹⁾GLIME LRVIN .PHD.CPA.CIA.CMA.CFM.REVEIEW PARTI ANDITS ROLE IN GOVENACE .RISKAND CONTROL .11 ED IT 2004.

⁽²⁾ د . نور الهدى محمد عصام ، الادارة المالية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005) ، ص 51 .

مما يجعلها أكثر فعالية وعطاء حيث يمكنها من النظر الى الجهاز الاداري نظرة شاملة وعميقة من اعلي .
كما عرفت المراجعة بانها (1):

اختبار تقني صارم باسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل ، بغية اعطاء راي معل على نوعية ومصادقية المعلومات المالية من طرف المؤسسة ، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادي المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة ، للوضعية ونتائج المؤسسة .

يمكن من هذا التعريف استخلاص مايلي :

- المراجعة هي فحص انتقادي للمعلومات المالية .
- اضافة الي عنصر الكفاءة يشترط في المراجع الاستقلالية .
- راي المراجع يكون من التقيد بالقوانين والمبادي والمحاسبية .
- الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها اي الفحص الكمي للاحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المنشأة .
- التحقق بقصد به علي مدى صلاحية نتائج الانظمة الفرعية للنظام الاداري كاداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للمنشأة للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة .
- التقرير يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل يخدم الاطراف المعنية سوء كانت داخل المؤسسة او خارجها ونستطيع القول بان التقرير هو العملية الاخيرة من التدقيق وثمرته (2).
- وقد تجاوز معهد المدققين الداخليين كل التعريفات والتي تركز في تعريفها للمراجعة الداخلية علي النواحي المالية والمحاسبية فقط حيث عرفت المراجعة (3):

(1)BERNARD GERMON D AUDIT FINANCIER GUIDE POUR L'AUDIT DE L'INFORMATION DES ENTREPRISES LERE EDITION DUND . PARISM 1999 . P28 .

(2) (LLA) CODE OF ETHICS AND STANDARDS FOR THE PRACTICE OF INTERNAL AUDITING
AVAILABLE AT [HTTP://WWW.THEIIA.ORG](http://WWW.THEIIA.ORG)

(3) د . نور الهدى محمد عصام ، الادارة المالية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005) ، ص 51 .

بانها نشاط تاميني واستشاري وموضوعي مصمم لاضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة عبر مساعدتها في تحقيق اهدافها بواسطة اكساب المنظمة الية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية ادارة المخاطر وعمليات حوكمة الشركات .

Internal auditing is an independent objective assurance and consulting activity desined to add value and improve an organiztin.s operations lthepts an organization accomplish its objection.s by bringing asytematic.discidlined approach to evaluate and imprve the efftiveness of risk mahg gement . control and governaee processes.

ويشير هذا التعريف الصادر من اهم المنظمات المتخصصة بالمراجعة الداخلية الي التطورات الهامة التي حدثت في وظيفة التدقيق الداخلي ، من حيث الأهمية والدور الذي تلعبه في ضبط الأداء الاداري والمالي كما يؤكد دور التدقيق كنشاط استشاري وتاميني موضوعي بما لا لبس فيه دور التدقيق الداخلي في زيادة القيمة ، وتحسين الاداء بالنسبة للعمليات الخاصة بالمنشأة ويعكس الدور الذ يتبناه معهد المدققن الداخليين في اداء المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

اشار " Andeso " الي الدور التاميني للتدقيق الداخلي ، يشمل تأكيدات موضوعية بخصوص نظم الرقابة الداخلية وادارة المخاطر وتماشي الشركة مع معايير الحوكمة والمتطلبات الادارية الحديثة الاخرى ، اما النشاط الاستشاري فتضمن اجراءتدريب وتحفيز للعاملين حول الرقابة الداخلية وتقديم النصائح حول ملائمة الانظمة الجديدة وقدرة الرقابة عليها والمشاركة في فرق الجودة⁽¹⁾.

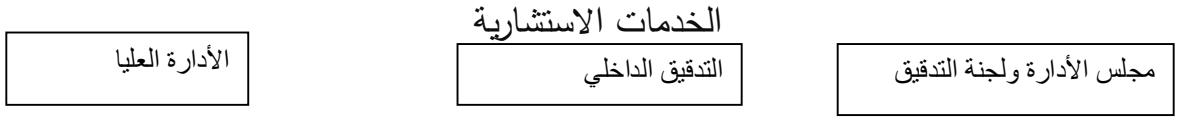
ولاشك ان الخدمات الاستشاري توجه بشكل اساسي الي الادارة العليا للشركة اما الخدمات التامينية فتوجه الي مجلس الادارة ولجنة المراجعة .

والشكل التالي يوضح الدور الاستشاري والتاميني للتدقيق الداخلي والجهد التي تستفيد من هذه الخدمة حيث يقدم المراجع الداخلي تأكيدات للادارة العليا .

¹ (3) Anderson urton.ch.assarance and consulting serices.p.79 – 129.

الشكل رقم (1/1/1)

الدور التاميني والاستشاري لوظيفة التدقيق الداخلي :



الخدمات التامينية

الخدمات التامينية

المصدر : (Hermanson and Rittenberg.2003.p59⁽¹⁾)

ويلاحظ ان وظيفة التدقيق الداخلي هي اعم واشمل من مجرد التدقيق المالي والمحاسبي ، وانما تمتد لتشمل المجالات الادارية والتشغيلية لتقييم الخطط والسياسات والاجراءات ، واقتراح السبل المناسبة لتطوريتها وتقييم الالتزام بها من جانب الموظفين وحسن استغلال الموارد والكفاءة ، كما يلاحظ بانها نشاط مستقل داخل المنشأة وانها موجوده اساسا لخدمة الادارة كونها اداة رقابية .

ويري الباحث ان دور المراجعة الداخلية الرقابي يضع المراجعة الداخلية كنظام للرقابة يشرف ويقيم ويدعم نظم الرقابة المختلفة ويراقب عليها وبالتالي فوجود تدقيق داخل الشركة يشكل ضمانه وركيزة اساسية لكفاءة وفعالية نظم الرقابة الأخرى . نشأة وتطور المراجعة الداخلية :

لقد مرت المراجعة الداخلية بعمليات تطور دراماتيكية ادت بدرجة اساسية الي توسيع نطاقها بشكل سمح لها بالمشاركة في خدمة المنشأة التي يعمل بها . واسهمت الظروف الاقتصادية المتقلبة في زيادة الطلب علي هذه الوظيفة حيث انه في الفترات التي تتسم باقتصاديات عدم التاكيد والمخاطرة يعمل المراجع الداخلي علي تسليط الاضواء علي الكيفية التي تدر بها المشروعات باتجاه تصويب الانحرافات وضبط التكاليف⁽²⁾.

فقد ظهرت المراجعة بداية كما هو معروف كمعين واذن للادارة لملاحقة التجاوزات ، واكتشاف الاخطاء قد وضع ان المراجعة الداخلية ظهرت بداية بهدف اكتشاف الاخطاء والغش والتلاعب ولكن حدثت تطورات مهمة علي هذه الوظيفة اقتضتها التطورات المتلاحقة في مجال الاعمال .

(¹)Hermanson and Rittenberg.2003.p59 Internal audit and organizational governance . p.p. 25 -71

(2) الاحمد احمد صالح ، الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، مصر ، ص 84 .

ان الدور التقليدي للمدقق الداخلي في التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يعمل بكفاءة طوال الوقت لم يعد ملائماً في ظل التغيرات في بيئة الاعمال ، وان كان من المعلوم ان هذا يمثل احد الادوار المهمة للتدقيق الداخلي⁽¹⁾ .

لقد مرت المراجعة بثلاثة مراحل حيث تمثلت المرحلة الاولى في التحقق من الدقة الحسابية ، وتمثل المرحلة الثانية في التحقق من دقة وملائمة حسابات الوحدة الاقتصادية والقوائم المالية ، بما في ذلك التحقق ملكية الاصول والتحقق من توفر الحماية الكافية ، اما المرحلة الثالثة في تبي وجهة نظر الادارة العليا في ادارة الوحدة الاقتصادية ، في جميع المجالات التشغيلية والمالية وهنا اصبحت اكثر استقلالية وتمثل جزءا من نظام الرقابة الادارية ومن زاوية اخري فقد اوضح المجمع العربي للمحاسبين الي ان المراجع الداخلي كان ينظر اليه علي انه مساعد ، للمدقق الخارجي والهدف الاساسي من وجوده اساسا هو تخفيض تكلفة المراجع الخارجي⁽²⁾ .

يلاحظ من تعريف معهد المراجعين الداخليين لوظيفة التدقيق الداخلي علي انها نشاط استشاري، وتأميني وليست وظيفة وقد وسع تعريف معهد المراجعين الداخليين صلاحيات المراجع الداخلي في تعريفه لتشمل اقتراح اهم السبل ، لتقييم وتطوير فعالية الرقابة الداخلية وكذلك حوكمة الشركات من ثم المساهمة في اضافة القيمة لقد مر المراجعة الداخلية بعدة مراحل منذ الخمسينات من القرن الماضي . وحتى الان حسب السمة التي تميز بها والعمل الذي كان يركز عليه التدقيق في كل مرحلة زمنية كالتالي :

جدول رقم (1/1/1)

التطور الزمني للتدقيق الداخلي :

1950	فحص السجلات المحاسبية
1960	فحص الالتزام
1970	اختبار الاجراءات
1980	تقييم الرقابة
1990	تقييم ادارة المخاطر
2000	دعم ادارة المخاطر
2005	اضافة القيمة

المصدر : "Picktt.2004.p11"

(¹) العبادي مصطفى راشد ، تطوير المراجعة بين النظرية والممارسة العملية في ضوء الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الاول ، 1999م ، ص 640 .

(²) pikett k.H spencer.the Internal audit at work .john wiley and .2004.p11.

هذا وقد دفع التطور الحاصل في وظيفة المراجعة الداخلية معهد المراجعين انشاء وتطوير معايير التدقيق ، وقد اصبح المعهد فيما بعد منشرا في العديد من الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وبريطانيا واستراليا وكندا ، وقد حددت استراتيجية المراجعة الداخلية الصادر " Kpm " ثلاثة اسباب اوجبت حدوث تغيير وتطور في رؤية ومنهج التدقيق الداخلي وهذه الاسباب هي :

1. التغيرات التقنية التي ازلت موانع الاتصالات .
2. ان الاقتصاديات العالمية اصبحت متشابكة ، وهذا تطلب ضرورة المراقبة الثابتة للاحداث الدولية التي اصبحت تؤثر علي شروط العمل المحلية .
3. درجة الوعي لدي المستفيد من الخدمات التي جعلته يطلب اعلي جودة بأقل سعر ، يري الباحث انه يمكن اضافة للعوامل الثلاثة يمكن استعراض بعض العوامل الأخرى التي ساهمت في تطوير المراجعة الداخلية والتي يمكن تلخيصها في مفهوم المراجع الداخلي ظهور معهد المراجعين الداخليين حيث قام معهد المراجعين بتطوير معايير واداب وسلوكيات المهنة مما شكل اطارا مهنيا واخلاقيا للمهنة ، وقد اصبح معهد المراجعين الداخليين المؤسسة القائمة علي مهنة التدقيق الداخلي وانتشرت فروعها في اكثر 150 بلدا واصبح يبلغ عدد اعضائها اكثر من 100.000 عضوا .

وقد حدد معهد المراجعين الداخليين اهم اهدافه تمكن في :

- زيادة القيمة التي يقوم في مجال التدقيق الداخلي باضافتها الي منظماتهم .
 - طرح برنامج اكايمي شامل وفرص لتطوير مهنة المراجعة الداخلية وطرح المعايير والتوجيهات بشأن الممارسة المهنية السليمة وبرامج الشهادات والدورات المهنية المتخصصة .
 - نشر التوعية في صفوف الممارسين للمهنة وحملة الاسهم ، بشأن دور وظيفة المراجعة الداخلية في احكام نظم الرقابة وادارة المخاطر .
 - توعية الممارسين للمهنة والمطلعين والمستفيدين بخصوص افضل الممارسات .
 - تجمع المدققين الداخليين في جميع انحاء العالم في بوتقة واحدة ، يمكنهم من خلالها الاشتراك في التجارب والاطلاع علي الخبرات والمعرفة من الجميع .
2. التقارير والقوانين التي صدرت في العيد من دول العالم والتي اوصت بتفعيل وتطوير دور المراجعة في الشركات والمؤسسات ونذكر منه علي سبيل المثال لا الحصر : The

Report The OFNational Commission no Frauduent FinancilReporting

"والذي صدر عام 1987م بخصوص الاحتيال في التقارير المالية والذي اشار الي انه يجب علي الشركات المساهمة العامة ، ان يكون لديها وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي بعدد مناسب من الاشخاص مؤهلين وفقا لحجم وطبيعة نشاط المنشأة كما اشار تقرير لجنة : "Coso" . The Committee OFSponsring Organzations المنبثق عن لجنة تريدواي الي ان المراجعين الداخليين يؤدون دور هاما في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات التي يعملون بها .

تقرير "Cabury Committee" حول السمات المالية لحوكمة الشركات والتي اصدرت تقريرها الذي يحمل هذا الاسم في المملكة المتحدة عام 1992م والذي نص في فقرته "4.39" علي انه وظيفة المراجعة الداخلية هي وظيفة مكملة ولكنها مختلفة عن "التدقيق الخارجي ونوصي باعتبارها في ضمان ممارسة جيدة "Good practice" كما نص في نفس الفقرة علي دورها ضمان فاعيلة نظام الرقابة الداخلية واكد تقرير لجنة كادبير علي وظيفة التدقيق الداخلي في لاقيام باية تحقيقات تتعلق باية شبهات بخصوص الغش والتلاعب المالي .

التقرير الذي صدر عن معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلزم عام 1999بعوان :
(Direcors on the publication Internal Control : Guidance For Combind Code)

والذي اوصي في الفقرة "42" منه الشركات التي لا توجد لديها وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية بان تدرس حاجتها لذلك بشكل دوري ، كما اوصي هذا التقرير في الفقرة "46" الشركات التي لديها وظيفة تدقيق حسابات ان تقوم بمراجعة نطاق المراجعة الداخلية ، وسلطات المراجع الداخلي والموارد المخصصة لهذه الوظيفة ، كما اشار التقرير الي ان الحاجة لوظيفة المراجع الداخلي تختلف استنادا الي الخصائص والعوامل الخاصة بكل شركة والتي تتضمن نوع العمل وتنوع وتعقد الانشطة وعدد العاملين بالاضافة الي عوامل تتعلق بالمنفعة والتكلفة .

تقرير لجنة بازل عام 2000 والذي بخصوص البنوك والمصارف حيث اوصي التقرير في المبدأ رقم "11" منه علي انه يجب ان تلتزم البنوك بانشاء وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة ،

ذات الكفاءة والتي تتمتع بالاستقلالية والحياد والتي يتمتع موظفوها بالتدريب الكافي الملائم ، وكذلك ان تستطيع وحدة التدقيق الداخلي رفع تقريرها الي مجلس الادارة او الادارة العليا .

صدر بعض القوانين في بعض الدول والتي اعطت المراجع الداخلي الزما قانونيا مثل القانون الذي اصدره الكونجرس الامريكي عام 2002 حيث اعلن افلاس شركة وورلدكوم وذلك عقب انهيار شركة انرون الامريكية للطاقة مماحد بالكونجرس الامريكي علي سن القانون ، والذي اعتبر من وجهة نظر كثير من الباحثين اهم مادم وظيفة التدقيق الداخلي.

وكذلك القانون الذي اصدر في ايطاليا عقب انهيار شركة بارمالات عام 2001 والمتعلق بالرقابة الداخلية .

يري الباحث ان القوانين والتقارير السابقة ساهمت في تطور وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تركيزها علي ضرورة وجود وظيفة مستقلة للمراجع الداخلي بالشركات ، كما ساهمت في تطور هذه الوظيفة عبر تركيزها علي دور المراجعة في حوكمة الشركات ونظم ادارة المخاطر وانظمة الرقابة ، الامر الذي سلط الضوء علي اهمية وظيفة المراجع الداخلي .

الفصائح المالية والانهيارات التي حصلت في الكثير من الشركات واشهر شركة انرون الامريكية للطاقة وشركة ووركوم والتي سلطت الضوء علي ضعف انظمت الرقابة الداخلية وبالتالي اعطت اهتماما اكبر بالمراجعة الداخلية ودوره في الشركات الحديثة .

حيث اشر دراسة "Strine Jr.2002" الي ان احد الاسباب الرئيسية لانهيار شركة انرون هو ضعف استقلال المراجع الداخلي وبالتالي فانها تعتبر احد شركاء وقوع تلك الكارثة.

قيام بعض البورصات العالمية باشتراط وجود وظيفة المراجع الداخلي في الشركة ضمن شروط الترخيص لها بتداول اسهمها ضمن البورصة مثل بورصة الاوراق المالية في نيويورك ، والتي اشترطت ضمن شروط الادراج ، وكذلك يمكن تتبع توصيات مجمع المراجعين الداخليين "AII" اولي توصياته عن مسؤوليات المراجع الداخلي وعرف المراجعة الداخلية في هذه التوصية بانها " النشاط التقييمي المستقل الذي يتم داخل الشركة ، بقصد مراجعة العمليات كاساس لتقديم خدمات وقائية وبناء للادارة ، وبالتالي فانها نوع من انواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم فعالية غيرها من ادوات الرقابة وتهتم اساس بالجوانب المالية والمحاسبية للعمليات ⁽¹⁾ .

(1) سليمان ايناس ، تطوير مقاييس المراجعة الداخلية للوفاء باحتياجات مراجعة الجودة الشاملة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2005م .

وفي عام 1957م اصدر المجمع التعريف التالي للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق ، حيث ذكر ان المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الادارة وتقديم خدمات رقابية وبناءه فهي جزء من نظم الرقابة الاخرى⁽¹⁾ .

وفي عام 1971م قام المجمع بتعديل توصياته مرة اخرى وشملت هذه التوصيات تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية حيث عرفها بانها نشاط تقييمي مستقل داخل الشركة لمراجعة عملياتها بقصد تقديم الخدمات الى الادارة وهي جزء من نظام الرقابة المالية تعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الاخرى .

يري الباحث ان التعريف شمل جميع عمليات المنشأة ضمن اطار خدمات المراجع الداخلي من خلال لفظ " عملياتها " اي العمليات المالية وغير المالية .

وفي عام 1981 م عرف المجمع المراجعة الداخلية بانها " وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطة الشركة ، وهي نظام رقابي عن طريق بفحص وتقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة الاخرى⁽²⁾ .

وفي عام 1994 اصدار المجمع احدث تعريف للمراجعة الداخلية وعرفها بانها " وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة لفحص وتقييم انشطتها كخدمة للشركة ، وهي تهدف الى مساعدة جميع افراد الشركة ، بما في ذلك الادارة والعاملين في القيام بمسئولياتهم بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الانشطة الخاضعة للفحص .

وفي عام 1999 عرف مجلس المراجعين الداخليين بالاجماع علي تعريف جديد للمراجعة الداخلية هو "المراجعة هي نشاط استشاري ، مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائدة وتحسين عمليات المنشأة ، انها تساعد المنشأة في تحقيق اهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات ادراه المخاطرة والرقابة والسيطرة⁽³⁾ .

تمثلت عناصر التعريف الحديث للمراجعة الداخلية فيما يلي :

(1) عبد اللاه محمد الرملی ، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثالث ، العدد الثاني ، 1994م ، ص 54 .
(2) الغباری أيمن ، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية ، مجلة المحاسبة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس والخمسون .
(3) سيدى عمر ، إستخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة للتحسين كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، 1999م ، ص 65 .

نشاط مستقل :

لا يعتبر الاستقلال من المفاهيم المستحدثة في مجال المراجعة الداخلية ، غير ان المستحدث هو اتساع نطاق هذا المفهوم ليشمل استقلال النشاط الي جانب الاستقلال التنظيمي ، وذلك لاضفاء المصادقية علي المراجع الداخلي والفاعلية علي أنشطة المراجعة الداخلية ، ويعني الاستقلال افساح المجال امام المراجع الداخلي لاداء واجباته المهنية بحرية تامة ، وبعيدا عن اية ضغوط في تحديد نطاق المراجعة ، او منهجياتها وكذلك الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي بما يمكنه من اتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها الي المستويات المناسبة بحرية تامة ، وتجنب الاشتراك في فحص او التاكيد علي أنشطة قد يكون مشارك فيها .

تاكيد موضوعي :

والمقصود به هو الفحص الموضوعي للدالة بغرض توفير تقييم مستقل لادارة المخاطر والرقابة ، وعملية ادارة التحكم المؤسسي للمنشأة مثل العمليات المالية ولاداء ، والالتزام بالسياسات واللوائح داخل المنشأة وامن النظام والموضوعية هي موقف ذهني غير متحيز يسمح للمراجع الداخلي بان يقوم بعمله بحيث يكون مقتنعا بما قام به ، وبانه لم يقدم اي تنازلات جوهرية تؤثر علي جودة العمل وتتطلب الموضوعية لا يخضع المراجع الداخلي حكمة علي الامور المتعلقة بالمراجعة لاحكام الاخرين .

ذو طبيعة استشارية :

هي عبارة عن الخدمات الاستشارية التي تتعلق بالمنشأة وتتحدد طبيعة ونطاق هذه الخدمات بالاتفاق مع المنشأة بما يضيف قيمة المنشأة ويدعم عملية التحكم المؤسسي وادارة المخاطر وعملية الرقابة بدون اي مسؤولية ادارية للمراجعون الداخليون ، مثال ذلك النصيحة ، المشورة والتدريب .

أضافة قيمة :

هو تحسين الفرص لتحقيق اهداف المنشأة وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية او تخفيض درجة التعرض للمخاطر ، عن طريق خدمات التاكيد والخدمات الاستشارية وبمعني اخر ما يمكن ان تقدمه المراجعة الداخلية من منافع لجميع الاطراف المرتبطين بنشاط المنشأة بما يضمن بقاؤها واستمرارها .

ادارة المخاطر :

والمقصود بالمخاطرة هو مدى امكان وقوع حدث ما يمكن له تاثير سلبي علي تحقيق الاهداف ويتم قياس الخطر بتوقع النتائج المترتبة علي وقوعة ودرجة احتمال حدوثه .
ادارة التحكم المؤسسي :

هي سلسلة من الاجراءات المستخدمة بوساطة ممثلي اصحاب المصالح لتوفير الاشراف علي المخاطر ، وادارتها ومراقبتها والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية المباشرة في انجاز اهداف الشركة لغرض تحقيق فعالية الوكالة .

العوامل التي ادت الي ظهور المراجعة الداخلية :
لقد كانت هنالك العديد من العوامل التي ادت الي ظهور المراجعة الداخلية وزيادة الاهتمام بها داخل المنشآت وتفعيل دورها بشكل كبير ومن هذه العوامل مايلي :

- كبير حجم منشآت الاعمال والمشروعات الكبيره حجم والمشروعات الحديثة وتعقد عملياتها .
 - انفصال الملكية عن الادارة .
 - ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافيا والشركات متعددة الجنسيات .
 - اصدار المواصفات القياسية للجودة الشاملة .
 - التغير في انماط الملكية .
 - زيادة حالات اخفاق المنشآت .
- وفيما يلي تحليلا للعوامل التي ادت الي ظهور المراجعة الداخلية .

كبر حجم المنشآت :

لقد أدى ظهور الشركات والمشروعات الحديثة ، وتعقد عملياته الي عدم قدرة الادارة علي الالمام بكل شي ، مما استوجب الاستعانة بنظم الرقابة الداخلية ، ولكي تطمئن الادارة علي سلامة نظم الرقابة الداخلية والتزام العاملين بها ، استعانت الادارة بالمراجع الداخلي وبذلك فان المراجعة الداخلية قد اصبحت احد فروع الرقابة الداخلية التي تعمل علي تقويم كفاءة وفعالية بقية فروع الرقابة الداخلية .

انفصال الملكية عن الادارة :

لقد اصبحت ادارة الشركات تعتبر بمثابة وكيل عن اصحاب المصلحة ، وبخاصة المساهمين وان الادارة كوكيل عن المساهمين منوط بها تصميم وتشغيل انظمة فعالة للرقابة الداخلية لضمان اعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية المتعمدة وغير المتعمدة ، وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح الملزمة للشركة ، واخيرا ضمان كفاءة وفعالية أنشطة وعمليات الشركة ، وفي سبيل وفاء الادارة بهذه المسؤولية الادارية الوكالية فانه يجب ان تضع وتنفذ الآليات فعالية للرقابة الداخلية ، ومن ضمن هذه الآليات المراجعة الداخلية⁽¹⁾.
ظهور المنشآت ذات الفروع والشركات متعددة الجنسيات :

ان كبر حجم المشروعات ترتب عليه انشاء فروع لها في مناطق مختلف ومتباعدة وقد بدأت الادارة المركزية لهذه المنشآت في استخدام المراجع الداخلي للسفر الي مقر الفروع لمتابعة اعمالها وسمي المراجع " المراجع المتجول " وسرعان ماطلبت الادارة من المراجع اداء خدمات اخري للادارة ، مثل ايضاح مدي الالتزام بالسياسات الادارية واقتراح التعديلات.

كما كان لظهور الشركات متعددة الجنسيات ، الاثر الكبير في زيادة الاهتمام بالمراجعة الداخلية وتطويرها ، حيث لم يقتصر التوسع جغرافيا علي الفروع بل تعده لتملك الشركة شركات اخري في ببلدان اخري غير بلد الشركة الام ، مستقلة في ادائها مما ادي الي زيادة طبيعة المسؤوليات الادارية ونطاقها كنتيجة لزيادة حجم النشاط ، واتشاع النطاق الجغرافي للعمليات بالاضافة الي التعقيدات المصاحبة للاسواق الجديدة ، وتزايد حاجات الادارة الي مراقبة هذه العمليات ، فقد برز الاهتمام بالمراجعة الداخلية بالعمليات الدولية ، وترتب علي

(1) نصر عبد الوهاب شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2005م / 2006م ، ص ص 59 - 54 .

ذلك وجود تغيرات جوهرية في وظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في الزيادة في نطاق عمل المراجع الداخلي ، واعتراف مزيد من المساءلة المحاسبية وتنوع وظائف المراجعة الداخلية⁽¹⁾. نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة :

نستهل هذا الموضوع بتقديم نبذة حول المراجعة وتطور مفهومها عبر العصور ، حيث تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان الي التحقق من صحة البيانات التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة البيانات في الواقع ولقد ظهرت هذه الحاجة لدي الحكام القدامي ، حيث تدل الوثائق التاريخية علي أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة .

أولاً : قبل 1500 ميلادي :

كان المدقق " المراجع " وقتها يستمع الي القيود المثبة في الدفاتر والسجلات للوقوف علي مدي صحتها وهكذا نجد كلمة " تدقيق Auditing " مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناه " يستمع " ⁽²⁾ .

الإ أن مهنة المراجعة في تلك الحقبة " كانت تقتصر علي الحكام والمشروعات العائلة والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي ، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الوحدة والهدف منها هو الوصول الي الدقة لمنع اي تلاعب او غش للدفاتر ⁽³⁾ .

ثانياً: الفترة الممتدة ما بين 1500م – 1850م :

لعل اهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغير جذريا في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الادارة وزيادة الحاجة للمراجعة والمراجعين .

كما تتميز هذه الفترة بظهور " تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي ، حتي ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا ، وظهور نوع من الرقابة الداخلية علي المشاريع " ⁽¹⁾.

ثالثاً : الفترة ما بين 1850م – 1905م :

⁽¹⁾ صبيحي محمد حسن ، التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية احد الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الاول ، 2000م ، ص 88 .

⁽²⁾ خالد امين عبد الله : التدقيق والرقابة في البنوك ، وائل للنشر ، عمان ، 1998م ، ص 3 .

⁽³⁾ اشيتوى ادريس عبد السلام : المراجعة معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية ، الطبعة الرابعة ، بيروت ، 1996م ، ص 14 .

⁽¹⁾ اشيتوى ادريس عبد السلام : مرجع سابق ، ص 2 .

بعد ظهور الثورة الصناعية ، حصل تغيير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة الي تكوين وحدات اقتصادية ، ومن هنا بدا اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة (2).

فبعد هذه التطورات اصبح المجال مفتوحا امام المراجعة لتصبح كمهنة مهمة لا يستهان بها

رابعاً: الفترة الممتدة ما بين 1905م الي يومنا هذا :

ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى "ذات الفروع وتباعدا والانتشار الجغرافي عن الادارة والمركز الرئيسي، أدى الي الحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معاملات في الفروع التابعة والتأكد من ان العمل يتم وفقا للسياسات والقواعد الموضوعية بواسطة المركز الرئيسي ، وبالتالي تحتاج الادارة الي الاطمئنان علي سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للمراجعة الداخلية يغطي فروع المنشآت المنتشرة ويساعد الإدارة في ضمان فرض رقابتها علي تلك الفروع " (3).

كما تميزت هذه الفترة أيضاً بظهور المنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين وما يتطلبه ذلك النوع من المنشآت الي مراجعة مستمرة ودقيقة أولاً بأول ، وقبل وبعد حدوث العمليات للتأكد من سلامته ودقتها ، فان الأمر يحتاج الي تخصيص إدارة مستقلة للمراجعة من سلامة العمليات خصوصاً وأن الوقوع في اية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المنشآت يؤثر علي سمعتها (4).

ويتضح لنا من خلال هذه النبذة التاريخية للتطور السريع لمهنة المراجعة يعود للعوامل الآتية :

1. زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها .
2. تفويض السلطات للغير اقتصاديا .
3. ظهور شركات الاموال مما أدى الي فصل الملكية عن الإدارة .
4. صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون الضرائب والسوق المالية وغيرها مما دعا الي توظيف المدققين وازدياد الطلب علي خدماتهم والتي بدورها أدت الي عولمة المراجعة حيث

(2) زكريا محمد الصادق اسماعيل : مراجع الحسابات ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، 1982م ، ص 9 .
(3) محمد امين : الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات ، مركز الخبرات الادارية والمحاسبية ، مارس 2001م ، ص 2 .
(4) مرجع سابق ، ص 2 .

أصبحت تلك المكاتب تنشأ التكتلات حيث وصلت سنة 2002 الي 6 مؤسسات بعد " ARTHUR ANDERSEN " وفي ما دعا الي توظيف المراجعين وازدياد الطلب علي خدماتهم .

5. والتي بدورها ادت الي عولمة المراجعة حيث اصبحت تلك المكاتب تنشأ التكتلات حيث وصلت سنة 2002 بعدها 6 مؤسسات بعد أفلاس " ARThUR ANDERES " وفي مايلي جدول يوضح اهم تكتلات مكاتب علي المستوي الدولي :

جدول رقم (1/2/1)

تكتل مؤسسات التدقيق :

عدد العملاء	رقم الأعمال " مليون دولار "	المؤسسات
77200	5400	Kpmg
72809	5066	Ernst and young
56801	4200	Arthur Andersen
59700	24000	Deoitte Ross Tomatsu
53000	4100	Coopers and Lybrand
46406	2881	Price Waterhouse

Source: Lionnel Collins.Audit et COntrôle interne Aspects.
 Operationnls et strategiques p:12 : وبعد الفضيحة السالفة الذكر Arthur Andersen بقيت خمسة مكاتب بعدما زعزعت مصداقيته .

أهداف التدقيق الداخلي :

لقد حددت نشرة معايير الأداء المهني، للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلي الرئيس بانه مساعدة جميع اعضاء المنشأة علي تأدية مسؤولياتهم بفاعلية ، وذلك من خلال القيام بتزويدهم بتحليلات والتقويمات والتوصيات والمنشورة والمعلومات التي تهتم الأنشطة التي تم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال تشمل مايلي⁽¹⁾:

- مراجعة وتقويم متانه وكفاية تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية ، والرقابة علي العمليات الأخرى ، والعمل علي جعلها اكثر فاعلية وبتكلفة معقولة .
- التحقق من مدي الالتزام بسياسات المنشأة وخططها واجراءتها الموضوعية .

(¹) الخطيب خلد راغب ، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والمراجعة في القطاع العام والخاص ، عمان ، المجمع العربي ، 2010م ، ص 136 .

- التحقق من مدي وجود الحماية الكافية للاصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر .
 - التحقق من أمكانية الاعتماد او الوثوق بالبيانات الإدارية التي تتولد داخل المنشأة .
 - تقويم نوعية الاداء المنفذة علي مستوي المسؤوليات التي كلف العاملين لقيام بها .
 - تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها .
- هذا وقد أضاف المطارنة الي الأهداف مايلي⁽²⁾:
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف علي الأسباب التي حالت دون تحقيق المنشأة لأهدافها الموضوعه .
 - تقييم النتائج التي تم التوصل اليها مقارنة مع الاهداف المرسومة .
 - العمل علي تحقيق اقصي درجة ممكنه من الكفاية الإنتاجية والقضاء علي الهدر والاسراف في جميع نشاطات المنشأة .
- وفي نفس السياق أشار الخطيب الي أن من أهداف التدقيق ما يلي :
- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب ، حيث إن إدارة المراجعة الداخلية بحكم امامها التام بجميع اوجه نشاط المؤسسة وعملياتها ، فهي أقدر من غيرها من الدوائر والاقسام علي المساهمة الفعالة في البرامج التدريبية من حيثالاقتراح اللازم منها وصياغة بعض المواد التدريبية .
 - تقصي وتحديد أسباب المشكلات التي تحدث في المنشأة وتقدير الخسائر، والاضرار الناجمة عنها ، واقتراح ما من شأنه معالجتها ومنع حدوثها في المستقبل.
 - اجراء الدراسات والاختبارات الخاصة ببناء علي طلب من الإدارة .
- من خلال ماسبق يتضح عظم المسؤولية الملقاه علي عاتق المراجع الداخلي ، فبا لإضافة الي مسؤولياته التقليدية يتعين عليه التأكد من سلامة المعلومات ومقارنة ماهو مخطط بما هو فعلي علي ارض الواقع وتقويم الأداء ، بالإضافة الي أهداف أخرى يتعين علي المدقق احذها بعين الاعتبار تتعلق باجراء الدراسات ورفع الكفاية الإنتاجية وتقصي اسباب المشكلات التي تحدث في مجال العمل ، فالمراجع الداخلي هو العنصر الأساس في نجاح المنشآت المالية .

⁽²⁾ مسعود صديقي ، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الاول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000م ، ص 65 .

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للمراجعة ، فقد صاحب هذا التطور في الاهداف وكذا علي مستوي التحقق والفحص ، إضافة الي درجة الإعتماد علي نظام الرقابة الداخلية⁽¹⁾.

الفترة 1850 :

الهدف من المراجعة مستوي التحقق أو الفحص أهمية الرقابة الداخلية .
إكتشاف الغش والخطأ والإختلاس بعض الإختبارات تفصيل مبدئي غير مهمة .

الفترة من 1905 – 1933 :

تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ وفحص اختباري تفصيلي درجة اهتمام بسيطة .

الفترة من 1933 – 1940:

تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش الخطأ اختباري بداية الاهتمام الفترة من 1940 – 1960 .

تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش الخطأ اختباري بداية اهتمام قوي وجوهري .
الغش والخطأ إختباري إهتمام قوي وجوهري.

من 1960 وحتى الان :

مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال ، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها اختباري اهمية جوهريه للبدء بعملية التدقيق .

من الملاحظ ان الفترة التي صاحبها تطورات علي مستوي الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية ، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي أنبثق عنها ظهور شركات كبري تغير نشاطها عن سابقتها من ذلك النشاط البسيط الي شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الادارة .

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطوير أهداف التدقيق ،لعل الدليل علي ذلك LopAsE في قضية بأنه كلب حراسة وليس ذا حاسة شم قوية لإقتناء اثر المجرمين⁽¹⁾ .

(¹) غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار الميسرة للنشر ، الأردن ، 2006م ، ص 18 .
(¹) احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الاولى ، دار صفاء ، الاردن ، 2000م ، ص 9 .

والمغزي من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية المراجعة ليس إكتشاف الأخطاء أو الغش ، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق .

عموما فإن هدف مراجعة الحسابات هو اعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل المراجعة ⁽²⁾ .
كما يمكن تحديد أهداف المراجعة بمجموعتين أساسيتين ، والحديثة أو المتطورة ⁽³⁾ .
أولا : الأهداف التقليدية :

1. أهداف رئيسية :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ، ومدى الإعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند علي أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

2. أهداف فرعية :

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش .
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وأجراءات تحول دون ذلك .
- إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ لقرارات حاضر أو مستقبلا.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكنهم من إتخاذ القرارات المناسبة لأستثماراتهم .
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .
- تقدير التقارير المختلفة وملء الإستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع .

ثانيا : الأهداف الحديثة أو المتطورة :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الاهداف ، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها .

- تقييم نتائج وفقا للأهداف المرسومة :

بالإضافة الي الأهداف العامة والتي تطرقنا لها هنالك اهداف اخري عملية وميدانية نذكر منها مايلي ⁽¹⁾ :

1. عرض القوائم " الافصاح "

(²) philipe Laurent . et pierre tcherkowsky . pratique de laudit operationnel . les edition dorganisation . paris . 1992 p 29 .

(³) خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الاصول العملية والعلمية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الاردن ، 1998م ، ص 10 .
(¹) مسعود صدقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004م ، ص 26 .

يهدف المراجع من خلال هذا البند الي التأكد من ان المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ الماسبية المقبولة قبولاً عام والطرق والسياسات والمحاسبية المتبناة من قبلها فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة الي أخرى يجبر المدقق علي التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة علي درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها .

2. الشمولية :

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة .

3. الوجود والتحقق :

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة فيالميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلاً.

4. الملكية والمديونية :

هنا يجب علي المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الاصول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلاً .

5. التقييم :

يعني هذا المبدأ أنه علي المراجع التأكد من كون كل العمليات المحاسبية ثم تقييمها وفقاً للمباني المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى .

6. إبداء رأي فني :

الهدف الأساسي لمراجع الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن أثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المراجعة للمركز المالي ونتيجة الأعمال لذلك ينبغي عليه في إطار عملية المراجعة القيام بالفحص واجراء :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم .
- تقييم الهيكل التنظيمي .
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات .
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة .
- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء .

أهمية المراجعة الداخلية⁽¹⁾:

ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية "1922" وبعد الحرب العالمية نتجية لإفلاس العديد من الشركات وتحملا ادارات هذه الشركات المسؤولية عن ذلك ، فضلا عن حاجة إدارت هذه الشركات لمتابعة مدي فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها ، الأمر الذي دفعها الي إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي لتكون العين الساهرة لها في فحص وتقييم فاعلية جميع أنظمة الرقابة لانجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه ومجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه الشركات الي تحقيقها ، باعتبارها ان وظيفة المراجعة الداخلية هي جزء من نظام الرقابة الداخلية حيث انها تشكل بؤرة هذا النظام وصمام الامان له ، وخصوصا بعد ايلاء هذه الوظيفة أهمية مميزة سعيًا الي تحويل هذه الوظيفة من وظيفة رقابية في المنظمة الي مهنة متعرف بها من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية وتعتبر وظيفة المراجعة وسيلة تخدم العديد من الاطراف ذات الصلة في المنشأة وخارجها فليست هي غاية بحد ذاتا ، حيث إن القيام بعملية المراجعة يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف علي عدالة المركز المالي للمنشأة وقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي ، وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة الانشطة والعمليات في المنشأة ، بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع في مختلف المجالات الإنتاجية ، وتعود اهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات بحيث اعتبرت كصمام الأمان في يد الاداره .

(¹) بكرى على حجاج ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الاعمال ، المجلة العلمية كلية التجارة ، جامعة الازهر ، 2005م ، ص 20 .

مما سبق يتضح أن وظيفة المراجعة الداخلي لها دور بالغ الأهمية في المؤسسات المالية والشركات ، وتتبع الأهمية من خلال حمايتها للأنظمة المعمول بها في المؤسسة وكونها صمام المان الذي تعتمد عليه إدارة المؤسسات في التحقق من الأداء المالي للمؤسسة . أهمية ودور تقارير المراجعة الداخلية :

تتبع أهمية تقارير المراجع الداخلي من كونها تخدم العديد من الأطراف التي تهمها تلك التقارير ، وفيما يلي توضيح للجهات التي تخدمها تقارير المراجعة الداخلية .

1. الإدارة العليا :

كون العميل الرئيسي للمراجعة هو الادارة العليا يجعل المراجع الداخلي يسعى الي دعمها ، وتفهم احتياجاتها والجوانب التي ينبغي التركيز عليها لضمان تحقيق الاهداف وبذلك فان وجود المراجعة الداخلية يؤدي الي خدمة احتياجات الادارة العليا ، ومن ثم فان التقارير التي تصدرها بشكل اساسي ، تعرض المشكلة التي تم اكتشافها وسبل علاجها ، فهي مشورتها وتوصياتها امام الادارة العليا التي تاخذ بها وقد لاتفعل .

وتشمل التقارير التي تقدمها المراجعة الداخلية علي معلومات تفصيلية وغير متحيزة تفيد وتطمئن الادارة العليا بخصوص تطبيق القواعد واللوائح ، وتبين لها اية تجاوزت او نقاط ضعف او مخاطر موجودة في الانشطة والاشخاص محل المراجعة ، وترشدها الي كيفية تصحيحها ، واستبعاد اسباب الاسراف والضياع وتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة ، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية الانشطة ، وذلك يجعل لتقارير المراجعة الداخلية اهمية كبرى ، اذ انه في ضوء معرفة الادارة العليا بكل تلك التفاصيل ، فانها ستتمكن من اتخاذ قراراتها بسهولة اكبر ، كما ان احتمالات اتخاذها لقرارات خاطئة نتيجة نقص المعلومات المتوفرة او الصحفية سينخفض الي ادني مستوياته اذ ان المعلومات التي يقدمها المراجع الداخلي تسند الي موضوعية والحيادية ، كما انها مدعومة بادلة اثبات مستندية تؤكد صحة ماتوصل اليه ، وتؤكد قيامه بذل العناية المهنية اللازمة .

وتتم المراجعة الداخلية الادارة العليا بتغذية عكسية ، اذ انها بفحصها للعمليات والانشطة الموجودة قد تخرج ببعض التوصيات تكون بمثابة مدخلات تعيد الادارة العليا تشغيلها لتخرج منها بتوصيات جديدة اوي مستحدثة تؤثر بشكل ما، ويؤكد ذلك احد الباحثين اذ يري ان نتائج الرقابة يمكن ان تستخدم كتغذية عكسية لتعديل الخطط وتطويرها والاستفادة من اخطاء الماضي .

2- الادارة التشغيلية :

يعتبر تقرير المراجعة الداخلية بمثابة اداة لتقييم الاداء التشغيلي ، كما يعتبر نافذة للمديرين التشغيليين للافصاح عن ارائهم واعمالهم ، ويحفز العاملين لدي الادارة التشغيلية ، ويحفز الادارة العليا نحو الموضوعات التي لا يجرو المديرين علي طرحها لتخوفهم من اللوائح السائدة .

فالمراجع الداخلي يعرض في تقريره الصعوبات التي تعترض عمل هذه الادارات والتوصيات اللازمة لحلها والتي قد سيتمدها من اراء ومقترحات الدوائر انفسهم ، فهم الاقدار علي طرح الحلول التي تتناسب مع طبيعة عمل دوائرهم ، ومن ثم فانهم يجدون في تقرير المراجع فرصة لعرض مشاكلهم والصعوبات التي يواجهونها بدلا من الخوض بها مع الادارة العليا ، خاصة ان كانوا لايتوقعون ان تتجاوب معهم الادارة العليا بخصوصها ، ومن ثم فان عرضها من قبل جهة مستقلة وغير متحيزة يجعل تاخذ شكلا موضوعيا واهمية اكبر لدي الادارة ، إذ انها تفترض من التوصيات التي يضعها المراجع الداخلي ان تخدم الاهداف التي تسعى الادارة الي تحقيقها .

3- المراجع الخارجى :

يمثل تقرير المراجع الداخلي اداة يستخدمها المراجع الخارجى لتساعده ، في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدي الفحص الذي سيقوم به ، كما يوضح له تركيز المشاكل والمواضع المهمة التي تحتاج الي فحص اكثر من غيرها .

ولكي يكون تقرير المراجع الداخلي ذو فائدة واهمية للمراجع الخارجى ، ويستطيع الاعتماد عليه ، فانه لابد من ان تتميز المراجعة الداخلية بما يلي :

- ان تتبع اعلي مستوي اداري في الهيكل التنظيمي ، وان تكون متحررة من اية مسؤولية تشغيلية ولا توجد تقييدات او عوائق تضعها الادارة امامهم خاصة فيما يتعلق بعلاقتها وحرية اتصالها بشكل كامل المراجع الخارجى ، وذلك حتي يتمتع تقريرها بالموضوعية.
- اتساع طبيعة ومدي المهام التي تكلف بها ، واستجابة الادارة لتوصياتها ووجود الادالة المعززة لذلك .
- ان يتم انجازها من قبل اشخاص لديهم التدريب الفني والتاهيل المهني المناسب .
- بذل العناية المهنية ، والتي يمكن التأكد منها من خلال اوراق عمل المراجع .

وبذلك يمكن القول ان النقاط السابقة تمثل الامور الواجب توافرها حتي يتمكن المراجع الخارجي من الاعتماد علي عمل المراجع الداخلي ، وان خلاف ذلك يعني ان المراجعة الداخلية تفقد قيمتها لبعض او لكل تلك النقاط ، حيث يفقد تقريرها قيمته ، ويصبح عديم الجدوي ولايمكن الاستناد عليه لامن قبل المراجع الخارجي ولاغيره من الجهات ، وبالتالي يمكن اعتبارها عدم توفر هذه النقاط من المعقوقات التي تعيق عمل المراجعة الداخلية وتحد من فاعليتها .

4- اطراف اخرى :

قد يخدم المراجع الداخلي اطراف اخري بخلاف الاطراف سابقة الذكر ، حيث انه يشمل الكثيرين المعلومات التي قد تفيد في حالات النزاع بين الجهاز الاداري واية اطراف اخري . ان قيام المراجع الداخلي بتقصي الحقائق والبحث في مسببات المشاكل التي توصل اليه من استنتاجات ، وقد تكون المشاكل التي توصل اليها ناتجة عن تعاملات بين موظفي المنشأة والعملاء او الجمهور . وفي هذه الحالة فانه يمكن لرأي المراجع ان يكون الفيصل في النزاع لما يستند عليه من ادلة ملموسة تؤيد رايه ، وهو ما يظهر مدي اهمية الدور الذي يلعبه تقرير المراجع الداخلي في النزاعات .

5- فريق المراجعة الداخلية :

يعتبر تقرير المراجع الداخلي دليلاً أساسياً علي ما قام به من اعمال خلال عملية المراجعة ، كما يبين رؤية نحو التحسينات المطلوبة ، ويعتبر احد الوسائل التعليمية والتدريبية لاعضاء فريق المراجعة ، وهو اداة لمتابعة عملية المراجعة ، فتقرير المراجع الداخلي يمثل الخلاصة التي توصل اليها بعد انتهائية من الفحص ، ويضم بداخله كل الامور التي توصل اليها في اوراق عملة ، وهوبهذا قيامه ببذل العناية المهنية الواجبة في حالة ظهرت اي مستندات لم يكتشف امرها اثناء الفحص وتمت مساءلته لذلك فهو اتبع الاسلوب العلمي القائم علي العينات ، ومن ثم فان هناك امكانية في عدم احتواء العينة المختاره للمفردات التي بها خلل ، كما يساعد تقرير المراجعة الداخلية علي متابعة مدي الاستجابة التي تمت للتوصيات الموضوعية ، ومدي مساهمة عملهم في تحسين كفاءة وفعالية الانشطة داخل المنظمة . يرى الباحث أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت المحرك الاساسي للمنظمة من خلال التقارير التي ترفقها للادارة العليا حيث تتكشف مواطن الخلل والمشاكل التي تواجه العاملين

فى المنظمة والذى قد يهابون نقلها للادارة العليا خوفاً من العقاب ولكن المراجعة الداخلية كجهه مستقلة ومحايده تنقل تلك المشاكل الى الادارة العليا وبالتالى تكون المراجعة الداخلية ساهمت فى حل تلك المشاكل وتستطيع المنظمة تحقيق أهدافها الموضوعه.

المبحث الثاني

مهام وفروض وانواع المراجعة الداخلية .

ان وظائف المراجعة الداخلية عدد بناء علي اهداف الادارة العليا التي تسعلت تحقيقها يوضح البيان التالي وظائف المراجعة الداخلية والاهداف المرتبطة بكل وظيفة :

جدول رقم (3/2/1)

وظائف المراجعة الداخلية المتبطة بكل وظيفة :

الوظيفة	الاهداف المرتبطة بها
المشاركة الفعالة للادارة في وظيفة الرقابة	خدمة الادارة وطمانتها عن حسن سير الاعمال
المراجعة المستمرة والتطوير والتحديث لنظم الرقابة يشمل : تقيم نظم الضبط الداخلي والحسابات . تقييم الخطط والاجراءات .	التأكد من سلامة نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي من حيث التصميم والتطبيق . التأكد من سلامة المعلومات والتقارير الدورية التي تنتجها تلك الانظمة. اكتشاف نقاط الضعف او النقص في النظم والاجراءات المستخدمة . اعطاء التوصيات وتقديم تلك النظم والاجراءات لزيادة كفاءتها وفعاليتها . خفض مخاطر حدوث تواطؤ بين الموظفين نتيجة للمراجعات الدورية.
مراجعة السياسات والاجراءات واللوائح والقوانين بغرض تحديد ما اذا كانت مناسبة وكافية ومطبقة.	توحيد تفسير وفهم السياسات والاجراءات واللوائح من قبل الموظفين وتوحيد التطبيق لها للتخلص من مشكلة سوء الفهم سوء بحسن او بسوء نية .
مراجعة مدي تطبيق الموظفين لنظم الرقابة الداخلية	التأكد من حماية اموال وأصول المنشأة من التلاعب والاختلاس ، او من تحقيق الخسائر بها نتيجة الاهمال او عدم الكفاءة او سوء الاستعمال .
القيام بمراجعة نظم المعلومات	التأكد من اكتمالها ودرجة الامان المصاحبة .
التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية والاحصائية والتشغيلية وتحديد درجة الثقة فيها	مساعدة الادارة علي اتخاذ قرارات سليمة في ظل تلك المعلومات ، وبالتالي تحسين كفاءة الاداء والانتاج من خلال تحسين نوعية المعلومات المنتجة .
التنسيق بين الادرات المختلفة	مساعدة الادارة في الوصول الي الكفاءة الانتاجية والادارية والمالية القصوي
تدريب الموظفين الجدد او الموظفين القدامى المنقولين الى وظائف جديدة	الاستفادة من المام المراجعين الداخليين بالنظم والاجراءات الخاصة بجميع الوظائف .

المصدر : محمود محمد عبد السلام

هناك العديد من المهام التي يجب أن يطلع بها الاشخاص المكلفون بمهام المراجعة الداخلية اهمها⁽¹⁾.

1. مساعدة الإدارة :

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط موضوعي واستشاري حيث إنه يوفر المشورة والمساعدة للأدارة بطريقة تتناسب مع احتياجاتها ، إلي جانب دوره الأساسي في توفير تأكيد موضوعي ما اذا

(¹) pickett the intenal auditing hand book . 2010 . usa . p31 – p315.

كانت المنشأة تدير أو لا تدير المخاطر بشكل جيد ، بالإضافة الي دوره في تقديم الاستشارات الادارية اللازمة لخدمة الشركة بهدف تحسين وتطوير أدائها .

2. زيادة قيمة الشركة :

تعد المراجعة الداخلية عنصراً فعالاً في زيادة قيمة الشركة بحيث يشكل قاعدة لخدمة العملاء من خلال المنافع التي يؤديها لكافة الأطراف المتعاملة معه ، لذلك ينبغي أن تكون القيمة المضافة من قبل المراجع الداخلي رسخة في أذهانهم لتكون بمثابة الموجه الي سلامة الأداء.

3. تحسين عمليات المنشأة :

يعمل المراجعة الداخلية علي تحسين عمليات المنشأة فلم تعد مهمة المراجع الداخلي هي التفتيش والفحص ، وإنما المساهمة في التحسين المستمر للمنشأة .

4. المساعدة علي تحقيق الأهداف :

تساعد المراجعة الداخلية المنشأة علي تحقيق أهدافها بإعتباره ركناً أساسياً من متطلبات الحوكمة وإدارة المخاطر التي تهدد أهداف المنشأة ، فضلاً عن دوره في البحث عن نجاح المنشأة علي المدى الطويل .

5. تقييم وتطوير عمل المنشأة :

تقوم عملية المراجعة الداخلية علي مقارنة ما هو مخطط بما هو فعلي ولضمان رقابة جيدة يتوجب استخدام تقنيات التقييم التي يتم تطبيقها بطريقة مهنية ونزيهة لتعطي نتائج موثوق بها ، كما تساعد عملية التقييم في تحسين عمليات المنشأة ، ألا ان العديد من المراجعين يهتمون جانب تقييم العمل عند عملية التدقيق فيكتفوا بطرح بعض الاسئلة علي الموظفين ويقوموا بفحص مجموعة من السجلات وبذلك تكون النتائج غير موثوق بها كما أضاف " KAGERMannaND AUTHOR .2008 .P29.P143 الي المهام التالي (1):

6. المساعدة في إدارة المخاطر :

لما كانت مهام المراجعة الداخلية قد تطورت كنتيجة طبيعية لتطور واتساع مهام وعمليات المنشآت والتوجه نحو العولمة وضرورة تحقيق متطلبات الجودة ، فقد أصبح دور المراجع الداخلي ممتداً ليشمل المساعدة في ادارة المخاطر بشكل فعال بالإضافة الي دور التقليدي وبالتالي لم يعد المراجع الداخلي يركز علي المعاملات والصفقات التي حدثت في الفترات

(1) kaegermann and kuting and kinneq and weber henniinq and karlhenz and willia and claus. Peter(2008).Inrnal audit and bookm p29 .

السابقة ليحدد فعالية بل أصبح مهام المراجعة الداخلية تحديد المخاطر التي يمكن ان تؤثر سلبا علي أداء المنشأة والعمل علي ابتكار تقنيات وطرق فإدارة المخاطر تعتبر تحدياً للمراجعين يجب أن يساعد المدقق الداخلي الإدارة علي وضع سياسات لأدارة فعالة للمخاطر من جهة أخرى يجب أن يساهم في وضع ومتابعة تنفيذ الأحكام والمعايير الصارمة للأداء .

فإدارة المخاطر يجب أن تتضمن تحديد وتقييم واداة ومراقبة الاحداث المحتملة لتقديم تأكيدات فاعلة بأن المنشأة تدير مخاطرها علي النحو الذي يمكنها من تحقيق أهدافها ، وإعطاء توصيات لتحسين الكفاءة والفعالية لعمليات المنشأة صولاً الي الأهداف المنشودة .

ويري معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية ، ان المراجع الداخلي اصبح يمثل الذرع الايمن للإدارة ليس فقط قيامة بالتأكد من ان سياستها واجراءات تنفذ بفعالية ، وان مستوي المخاطر عند حده الادني وتحت السيطرة ، بل ايضا نتجه للتدخل الايجابي للمراجع في تدعيم وظيفة المنشأة من خلال قيامه بدوره الاستشاري لإدارة واعداد وتدريب مديري المستقبل ، وامداد لجنة المراجعين ومجلس الادارة بالتقارير الرقابية والايضاحات المطلوبة منه ، ولذلك يمكن تحديد المهام اليومية للمراجع الداخلي فيما يلي¹ :

- اثبات مصداقية المعلومات ووجود التغذية العكسية المستمرة .

- مراجعة الاصول الملموسة وغير الملموسة .

- تقييم المخاطر .

- تحليل العمليات .

- تقييم وتوجيه الرقابة الداخلية .

- القيم الاخلاقية .

بينما يري معهد المراجعين الداخليين في انجلترا ان دور المراجع الداخل يتمثل في :

- بذل العناية المهنية لتدعيم وتحسين ادارة المخاطر واطار الرقابة الداخلية في كافة المجالات التي تتضمن⁽¹⁾ :

- بيئة الرقابة الداخلية .

- حماية الاصول .

(¹) the Institute of Internal auditors (Ila usa) iia issues and www.theiia.org guidance framework.

(¹) the istiute of internal auditor (Ila uk) new pefinition <http://www.iia.org/about/theiia.uk> new la definition 1999.

- مصداقية ونزاهة معلومات المنشأة .
- مدي الالتزام بالقوانين .
- عملية تحليل المخاطر .

مما سبق فان المراجعة الداخلية قد نشأت تلبية لاحتياجات الاداره العليا في المؤسسة حيث تقوم هذه الادارة بتحديد المهام التي تحتاج من المراجع الداخلي القيام بها ، وبالتالي فان وظائف المراجع الداخلي ستحدد بناءا علي الاهداف التي تريد الادارة تحقيقها ويمكن تجسيد وظيفة المراجعة الداخلية لمجلس الادارة والادارة ولجنة المراجعة كما يلي :

احتياجات مجلس الاداره :

- المساعدة في تحديد استراتيجية وخطط الادارة .
- المساعدة في تحديد المخاطر وتقييم ادارتها .
- توفير المعلومات عن مقاييس الاداء ومدي شمولها .
- توفير المعلومات عن الالتزام بالقواعد الاخلاقية .
- توفير المعلومات عن التوسيعات الراسمالية المقترحة .
- توفير المعلومات عن الدروس المستفادة من معاملات الماضي .
- توفير المعلومات عن الاستراتيجيات والخطط المقترحة .

-

احتاجات الادارة :

- التقييم المستقل للرقابة .
- المساعدة في اعداد التقرير عن الرقابة .
- تقييم كفاية الاجراءات .
- تحليل وترتيب وتقييم المخاطر .
- التقييم الذاتي للخطر والرقابة .

3. إحتياجات لجنة المراجعة :

- التأكيد المستقل عن الرقابة .
- التقييم المستقل للتقرير المالي .
- التقييم المستقل للعمليات والممارسات المحاسبية .
- تحليل المخاطر المرتبطة بالتقرير المالي .

- تحليل الغش .

- ويري الإتحاد الأمريكي للمراجعين الداخليين ، إلى أن المراجعة الداخلية يمكنها من مساعدة الإدارة ، ولجنة المراجعة والإدارة في أداء مسؤولياتهم من خلال الإجراءات التالية :
- التقييم والتحسين للعمليات من خلال إستمرارية التحقق وتوفير التوصيات .
 - تقييم كفاية التوصيل للمخاطر الهامة من مستويات الإدارة المناسبة خلال التنظيم .
 - المساعدة في تحسين التفاعل بين المجلس والإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين .
 - الخدمة كمصدر تعليمي فيما يتعلق بالتحديات والاتجاهات الحديثة في بيئة الأعمال .

أنواع المراجعة :

هنالك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزوايا التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق (1) .

وسنقوم بدراسة أنواع المراجعة على النحو التالي :

1. من حيث الإلزام .
 2. من حيث مدي الفحص (حجم الإختبارات) .
 3. من حيث توقيت عملية المراجعة .
 4. من حيث نطاق عملية المراجعة .
 5. من حيث القائم بعملية المراجعة .
- من حيث الإلزام :
- تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري .
- أولاً : التدقيق الإلزامي :
- يحتم القانون القيام به يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة (2) .

ثانياً : المراجعة الاختيارية :

هي عملية المراجعة غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها واجبات المراجع هنا محددة وفقاً لإتفاقه المسبق مع الطالب لعملية المراجعة .

(1) خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، ص 12 .
(2) خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية للتدقيق ، الحسابات ، ص 12 .

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الإستعانة بخدمات مراجع خارجي للتدقيق حسابات المؤسسة وإعتماد قوائهما المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث أطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال .
والمركز المالي والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو إنضمام شريك جديد أما في حالة المؤسسات الفردية ، فوجود المراجع يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب (1) .

من حيث مدي الفحص (حجم الإختبارات) :

تنقسم المراجعة وفق حجم الإختبارات إلى نوعين :
أولاً : مراجعة شاملة (تفصيلي) :

المقصود به أن تشمل عملية المراجعة كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ويتطلب هذا النوع من المراجعة جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق بإستمرار وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .
ثانياً : مراجعة إختبارية :

ظهر هذا النوع من المراجعة مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينه ينتقيها المراجع من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدي قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة .

من حيث توقيت عملية المراجعة :

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين :
أولاً : مراجعة مستمره :

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة ، كان تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة ، وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة (2) .

(2) محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظيم والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 م ، ص 46 .
(1) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 م ، ص 194 .

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها .
- التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدي كفاءته .
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي :

مزايا المراجعة المستمرة :

يمكن للمراجع أن يقوم بمراجعة أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة كثره تردد المراجع على المؤسسة له أثره في إنتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص إرتكاب الغش والتلاعب .

- تمكن المراجع من الإنتهاء من المراجعة النهائية بوقت قصير .
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من إكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل.
- إنتظام العمل بالنسبة لأعمال المراجع ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة .

عيوب المراجعة المستمرة :

- هناك إحتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق مراجعتها.
- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال المراجعة .
- ترهق المراجع ومساعديه نظراً لإمتدادها لوقت طويل وإحتمال دخول المراجع في الروتين .
- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة إكتشافه للخطأ .

ثانياً :مراجعة نهائية⁽¹⁾:

يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية وبلجاً المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

(1) حسين أحمد دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري ، والإجراءات العملية (، الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر ، الأردن ، 2009م ، ص 51 .

ومن المزايا التي يحققها المراجعة النهائية :

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم مراجعتها ، حيث أن جميع الحسابات تكون تمت تسويتها وأقفالها⁽²⁾ .
- عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المراجع ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال .
- تضعف من احتمالات السهو من جانب المراجع ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات لمحدودية الوقت .
- إلا أنه يعاب على المراجعة النهائية بعض النقاط :
- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة .
- القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العامل قبل البدء في عملية المراجعة .
- إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تقاضي تراكم الأخطاء لأن توقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها قد يؤدي إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب المراجعة ، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة .
- من حيث نطاق عملية المراجعة :
- تنقسم المراجعة من حيث النطاق إلى ما يلي :
- أولاً : مراجعة كاملة :

هو المراجعة التي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المراجع قيوداً حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال دوره ، ولكن يشترط في تقرير المراجع في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء ، وتكون للمراجع حرية إختيار المفردات التي يخضعها لإختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات⁽¹⁾.

⁽²⁾ محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، مرجع سابق ، ص 50 - 22 .

⁽¹⁾ خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية ، 1 ، 23 ، لتدقيق الحسابات مرجع سابق ، ص 22 .

ثانياً : مراجعة جزئية :

هو العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون .

تهدف المراجعة الجزئية إلى الحصول على تقرير متضمناً الخطوات التي إتبعته والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدي عدالة القوائم المالية ومدي دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في المراجعة الكاملة .

يجب على المراجع في المراجعة الجزئية الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء .
من حيث القائم بعملية المراجعة :

يمكن تقسيم عملية المراجعة من حيث القائم بها إلي نوعين أساسيين

أولاً : مراجعة داخلية :

هذا النوع من المراجعة تقوم به مصلحة متواجدة علي مستوي المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالإستقلالية في التصرف ، وتخول للمراجعة الداخلية في مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة (1).

عرف المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين علي انه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسير المؤسسة . هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة المديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الاخرى .

الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة (2) .

ثانياً مراجعة خارجية :

المراجعة الخارجية هي الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف علي تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني

(1) Hamini Aiiei. L.audit comptable et financier. Berti edition.Aiger.2002.p07

(2) محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005م ، ص 15

محاييد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية .

حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى⁽³⁾ .

كربط بين المراجعة الداخلية الخارجية ، يمكن القول أنه بوجود المراجعة الداخلية علي مستوي المؤسسة فان ذلك يعطي نوعا من الثقة للمراجع الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له ان يعتمد علي بعض اجراءات وأعمال التدقيق الداخلي⁽⁴⁾ .

فروض ومعايير المراجعة والتزامات المراجع:

تقوم عملية المراجعة علي أساس مجموعة إفتراضات تبني علي قوامها الأفكار لتي تسبق عملية التحليل ، ولا تخلو بدورها من مجموعة المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم علي مستوي الأداء المهني للمدقق بالإضافة الي كونه مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق ، فإن مراجع الحسابات ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم .

فروض المراجعة :

الفروض هي عبارة معتقدات مسبقة ، تنبني علي أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتي تكون منهجية ، وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب ان تتوافر علي مجموعة من الإفتراضات لايجاد نظرية شاملة لها ، وهي كالآتي⁽¹⁾ :

- قابلية البيانات المالية للفحص .
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع والادارة .
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي احتمال حدوث الأخطاء .
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي الي سلامة تمثل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال .

⁽³⁾ صدقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء الفعلي للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة ورقلة ، 8 و 9 ، مارس 2005م ، ص 25 .

⁽⁴⁾ Jacques renard .the ore et pratique de iauditinteren edition dorganisation poris 1987 p 69.

⁽¹⁾ عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، اسس المراجعة ، (الاسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004م ، ص 25- 26 .

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل مالم يوجد علي عكس ذلك .
 - عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد ، فإن المراجع عليه ان يتصرف ويعمل كمراجع فقط .
- فيما يلي شرح مختصر لفرضيات المراجعة .
- قابلية البيانات للفحص :
- يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ، فعملية التدقيق قائمة علي هذه الفرضية ، ذلك أنه يشترط لقيام المراجع بمهمته أن يتوفر علي الحرية المطلقة في الاطلاع علي البيانات المالية . وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في (2) :
- الملائمة :** يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ، وإرتباطة بالأحداث التي تعبر عنها .
- القابلية للفحص: يعني ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها ، فانهما لابد انيصالا الي المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل اليها .
- البعد عن التحيز : بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .
- القابلة للقياس الكمي : هي خاصية يجب أن تتحلي بها المعلومات المحاسبية .
- عدم تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة :
- يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى ، وهو مايعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد علي إنجاز عملية المراجعة بسرعة وبسهولة .
- خلو القوائم وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية :
- في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المراجع إكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية ، وبالتالي علي المراجع أن يحافظ علي نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي إحتمال حدوث أخطاء :
- يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية ، وبالتالي . إمكانية الإعتماد علي المراجعة الإختبارية بدلا من الشاملة .

(2) عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، وآخرون ، اصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000م ، ص 26 .

التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة :
أي أن إسترشاد المراجع في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدي سلامة تمثيل
القوائم لنتائج الأعمال ، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ ، فإن الأحكام التي
سيصدرها المراجع ستكون شخصية الي حد كبير ودون تبريرات موضوعية .
العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل :
هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة ، وهو فرض استمرار المشروع⁽¹⁾ .
وهذا يعني انه إذا اتضح المراجع أن الادارة رشيدة وكذا وقوفة علي سلامة نظام الرقابة
الداخلية فغنه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل . وإذا اتضح لمراجع عكس ذلك
اي ميول الادراه الي التلاعبات او ملاحظة لضعف علي مستوي نظام الرقابة الداخلية ،
وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط⁽¹⁾ :
في حالة الطلب من مراقب الحسابات ابداء رأية حول مصداقية القوائم المالية ، فإن عليه
ان يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له ، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى .
الفرع الثامن : القوانين المهنية تفرض علي المراجع إلتزامات مهنية عليه الإلتزام بها يتطرق
هذا الفرض الي مجموع المسؤوليات التي علي المدقق الإلتزام بها إتجاه عملائه والتي
بقرضها مركز مراقب الحسابات .

معايير المراجعة المتعارف عليها :

سوف نتحدث عنها بشي من التفصيل لاحقا من أهم مايميز مراجع الحسابات كمهنة أنها
تؤدي بمعرفة شخص مؤهل ، مدرب ، مستقل ومحاييد ومسؤول مهنيا والسبيل الي ضمان ذلك
هو معايير المراجعة المتعارف عليها .

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان إلتزام مراجع الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية
في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وأعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه
المعايير مراعاة مراجع الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال
ومتطلبات التقرير والأدلة .

⁽¹⁾ عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، مرجع سابق ذكره ، ص 130 .
⁽¹⁾ عبد الوهاب نصر على ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، دون تاريخ ، ص 41 .

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وان جاءت موجز ، حيث تم في إجتماع في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير . وفي نوفمبر سنة 1948 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير⁽²⁾.

وصدرت سنة 1954 عشرة معايير ، تنقسم المعايير العشرة الي ثلاث مجموعات ، معايير متعلقة بالشخص المدقق " عامة " ، معايير متعلقة بالعمل الميداني ، ومعايير إعداد التقرير ، توضيحها " المعايير العامة او الشخصية سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمراجع الحسابات ويمكن حصرها في الاتي :

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم التأهيل العلمي الكافي.
- أن يتوافر لدي المراجع عنصر الحياد والأستقلال .
- أن يتحلي المراجع بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا إعداد التقرير .
- معايير المراجعة المتعارف عليها
- معايير عامة .
- التأهيل والأداء .
- العمل الميداني .
- أداء التدقيق .
- التقرير .
- النتائج .
- تدريب ومهارة ملائمين .
- حياد لاتجاهالذهني .
- بذل العناية المهنية المعتادة .
- التخطيط والإشراف.
- الفهم الكافي للرقابة الداخلية .
- جمع أدلة المراجعة المالية مع مبادي المحاسبة المتعارف عليها .
- مدي الثبات في تطبيق المبادي.

⁽²⁾ محمود السيد ناغي ، المراجعة (إطار النظرية والممارسة) ، الجزء الثاني ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، المنصورة ، مصر ، 1992م ، ص37 .

- المحاسبية المتعارف عليها .
 - مدي كفاية الإفصاح الإعلامي .
 - ابداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية .
- أولا : التأهيل العلمي والعملية :

ينص هذا المعيار علي انه عملية المراجعة أن يتم بواسطة شخص لديه المعرفة العملية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع .

يعني هذا المعيار ان المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العملية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والمراجعة وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية .

أضافة الي ذلك يجب ان يستمر المراجع في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ، ويظل مستعدا لإكتساب المعرفة في مجالات جديدة⁽¹⁾.

ثانيا : الإستقلال :

تمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المراجع في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير ولإستقلاله عن المؤسسة محل المراجعة .

تتمثل الإستقلالية في نزاهة ولستقامة ونضج المراجع ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة . كما عليه بإعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ان يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراجعة ، وأن يشاركهم اعمالهم ولايربطه بالشركة عقد عمل⁽²⁾.

المراجعة المالية " Financial audit " :

انطلاقاً من القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد علي أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول مصادقة القوائم المالية ، هنا جاء هذا النوع من المراجعة إذ يقتصر عمل المراجع هنا علي فحص الحسابات الظاهرة علي لقوائم المالية إبداء اية حولها ، إذ يطلع المراجع في عمله هذا علي جل المستندات المبرر⁽³⁾.

كما ينبغي الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف علي

(1) محمد الفيومي ، عوض لبيب ، اصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 1998م ، ص 35 .

(2) محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 238 .

(3) محمد بوتين ، (المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرة الى التطبيق) ، الطبعة الثانية ، الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005م ، ص

مدي سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم علي مجموعة العمليات المسجلة رغم انه اكتفي بدراسة مقررات العينة فقط .

مراجعة العمليات "Operational Audit" :

هذا النوع من المراجعة والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدي نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل واقراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة ، وبتعبير آخر فإن مراجع العمليات تتعدي النواحي المالية لتشمل جميع العمليات التي هو بصدد دراستها.

فمراجعة العمليات تركز علي مراجعة الكفاءة ووالفعالية ويشمل نطاقها علي النقاط التالية :

- تقييم الهيكل التنظيمي لمؤسسة ككل أو أحد أقسامها .
- اختبار الخطط والسياسات المنتهجة .
- تقييم مدي كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ عمليات المراجعة الجبائية

"Tax Audit" :

في هذا النوع من المراجعة نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية⁽¹⁾.

الجبائية مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب اذ انها تعمل علي مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة ومايظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك الي التشريعات الجبائية المختلفة .

أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فهو المراجعة التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من اجل التسيير الجبائي بها ، فهي عبارة عن عملية فحص للحالة الجبائية لمؤسسة اذ تعمل علي تكلف إما جهة خارجية أو جهة داخلية ، خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه ، وهذا من اجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير علي الناحية الجبائية .

المراجعة الاجتماعية "Social Audit" :

هي عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات ، وذلك بغرض التحقق من مدي سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدي تنفيذ المشروع للمسؤوليااجتماعية الملقاه علي عاتقه ، ومدي مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع ، ذلك مع مراعاة ان يتم في ضوء

⁽¹⁾ محمد حجازي ، (المراجعة الاصول العلمية والممارسات الميدانية) ، القاهرة مكتبة عين شمس ، 1981م ، ص 75 .

هذا مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين علي هذا النوع من أنواع المراجعة .

مراجعة الإعلام الآلي " Information Technolgy Auditing "

وهي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر هنا هو مراجعة الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة ، قيم مراجعة البرامج التسييرية المستخدمة والبرنامج الخبيرة وبرامج دعم القرار .

مراجعة الإستراتيجية " The Strategy Audit " :

ويدرس هذا النوع مراجعة الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مراجعة المحيط المعقد والمسيطر والغامض ، رغبة في التطور أو البقاء علي الأقل⁽¹⁾ .

مراجعة الجودة " Audit Quality " :

هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد علي معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول اذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم انجازها بفعالية . أما مراجع الجودة هو شخص مؤهل علي مراجعة نظام الجودة في المؤسسة ، ويعمل علي مراجعة ادارة الجودة وضمان الجودة⁽²⁾ .

وهذا وفق لمعيار " ISO " لتيسير الجودة ، ان الهدف من هذا الفحص هو التحقق من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة ام لا .

المراجعة البيئية " Environnemental Auditing "

قام معهد المراجعين الداخليين بتعريف المراجعة البيئية علي أنها جزء متكامل من نظام الاداة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة الي متطلبات السياسة الداخلية .

ويمكن الإشارة الي ان المراجعة الداخلية بشكلها الحالي تقوم بجميع الانواع فهي عبارة عن أداة للرقابة الداخلية شاملة لجميع الاقسام والعمليات بالمؤسسة ، فهي تغطي العديد من النواحي مثل المراجعة المالية ، مراجعة الجودة ، القيام بالمراجعة البيئية الخ ، إضافة الي تقديم الاستشارات والتوجيهات وكذا متابعة مدي التزام المؤسسة بتطبيقها لحوكمة المؤسسات .

(1) محمد الصبان ، (دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية) ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1997م ، ص 262 .

(2) نقّاز احمد (دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار ، دراسة حالة مجمع صيدان) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، محاسبة ، الاغواط ، جامعة عمار تلجى ، 2007م ، ص 11 .

Operational & Effectiveness and Efficiency Auditing

يسعى هذا النوع من المراجعة الي فحص وتقييم أداء أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة ، في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكافية وتعتبر هذه المراجعة التطور الطبيعي للمراجعة المالية وان كانت تتجاوزها من حيث النطاق . وعلي سبيل المثال ، بينما تعني المراجعة المالية بالبيانات والتقارير المالية بصفة اساسية ، مثل التحليل الإحصائي لاعداد وقيم أرصدة حسابات العملاء التي لم تسدد في تواريخها وتبرزها بإعتبارها معلقة أو مستحقات يعين تحصيلها او تكوين المخصص اللازم لها . تنتج مراجعة العمليات والكفاءة في تقديم وتوفير منتجات الشركة المختلفة الي إجراء تقييم لكيفية اداء الانشطة والانظمة التي تقوم بها الشركة .

وكذلك يشمل ذلك النوع من المراجعة مراجعة مراحل واجراءات الانتاج ومراجعة معايير الجودة المطبقة علي مراحل الانتاج المختلفة .

هذا الي جانب قياس مدي الترابط والتفاعل والتنسيق بين ادارات الشركة المختلفة بما يحقق تنفيذ الخطط الموضوعية وذلك من خلال مايعرف بالمراجعة التنظيمية ، وبناء عليه تنقسم مراجعة العمليات الي ثلاثة انواع رئيسية .

مراجعة الأداء الوظيفي :

وهي تهتم اساساً باجراء تقييم لكيفية أداء جميع الوظائف الرئيسية الموجودة بالشركة ، والتي قد تسفر عن اكتشاف مشاكل محورية في أداء الأنشطة المختلفة في الشركة أي انها تهتم بتقييم الأداء الوظيفي او اكتشاف اية عيوب او قصور في الأداء وكيفية علاج مثل هذا القصور وليس رصد العيوب أو القصور فقط وعلي ذلك تهتم مراجعة الأداء الوظيفي بما يلي :

- ارتفاع أسعار الخدمات ومستلزمات الإنتاج بالشركة مما يؤدي الي زيادة تكلفة الانتاج بالشركة وبالتالي تخفيض هامش الربح المحقق.
- أسباب التأخر في تسليم المنتجات لعملاء ما يكشف عن سوء وضعف نظام الاتصالات بين الإدارات المختلفة كما يؤدي الي عدم رضا العملاء وبالتالي التأخر في السدد .

(1) عبد الصمد نجم الجعفري ، (دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية) ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006م ، ص 8- 9 .

- نقص المخزون من المستلزمات اللازمة للانتاج وعدم الاستجابة في الوقت المناسب لطلبات العملاء مما يكشف عن فرص تعاقدات ضائعة أو سوء إدارة .

بذلك فإن مرجعة الأداء الوظيفي تهدف الي تقييم أنشطة محددة داخل الشركة بغرض تحديد مدي فعالية وكفاءة تلك الأنشطة واقتراح التحسينات الضرورية لرفع كفاءة أداء تلك الأنشطة أو خفض تكلفة أدائها والقيام بها .
المراجعة التنظيمية :

وهي تهدف الي تقييم مدي كفاءة الاتصال والتعاون بين الإدارات والوحدات المختلفة الموجودة بالهيكل التنظيمي للشركة ، ومدي قدرة هذه الإدارات علي تبادل مع الإدارات الأخرى او الإدارة العليا للشركة ، حيث تسعى المعلومات سواء امراجعة التنظيمية الي الوصول الي اسباب عدم التعاون او عدم فعالية الاتصال بين الإدارات بهدف تنمية وفتح قنوات الاتصال التي تسمح بتدقيق المعلومات داخل الشركة بسرعة وكفاءة والتعرف علي اسباب القصور في تبادل المعلومات المتاحة والعمل علي التغلب عليها ، وعلي ذلك تتضمن المراجعة التنظيمية⁽¹⁾ .

- دراسة خطوط ومسارات الاتصال بين الادارات المختلفة المكونة للهيكل التنظيمي للشركة ومدي كفاءة العلاقات التنظيمية فيها وقدرتها علي تحقيق أهداف الشركة .

- مدي سرعة وتلقائية تبادل المعلومات والتعاون بين الإدارات ذات الصلة او الموجودة بالشركة ، وذلك مثل مدي كفاءة تبادل المعلومات بين إدارات الشركة والادارة المالية ، وكذلك مدي كفاءة وفعالية تبادل المعلومات بين إدارات الشركة الرئيسية والأقسام التابعة لها .
من أعلي مدي سرعة وتلقائية تدفق المعلومات داخل الإدارة الواحدة سواء اسفل أو من أسفل الناعلي فيما يطلق عليه خطوط السلطة والمسئولية ، ومدي توجه العاملين بالادارة الواحدة الي تحقيق الأهداف سواء المحددة للإدارات الأخرى او للشركة ككل .

مراجعة المهام الخاصة :

تتعلق بمراجعة وفحص موضوعات إضافية تكلف بها إدارة المراجعة الداخلية من الإدارة العليا لشركة مثال ذلك :

(1) عبد الرحمن ابراهيم ، مجلة اخبار المحاسبة العدد الرابع ، الجمعية العلمية للمحاسبين جامعة قطر ، الدوحة ، 2007م ، ص 66 .

- مدي تناسب الأسعار التي تتحملها الشركة للحصول علي الخامات ومستلزمات الإنتاج مع الأسعار السائدة في السوق في الشركات المنافسة وقت الشراء .
- مدي واقعية جدول مرتبات العاملين بالشركة .
- بحث شكاوي العملاء والموردين .
- أسباب انخفاض حجم الأعمال بالشركة .
- سبل زيادة رأس المال والقروض وسبل حل المشكلات التمويلية التي تعاني منها الشركة .
- مدي ربحية منتجات جديدة تنتجها الشركة وتقدمها للعملاء .
- مدي تناسب اسعار العروض التي تتقدم بها الشركة مع الأسعار التي تتقدم الشركات المنافسة فس السوق الخارجي والداخلي .
- دراسة مدي إمكانية قيام الشركة بتنفيذ بعض الأعمال واقتصاديات ذلك في ضوء حجم الإمكانيات والعمالة الموجودة بالشركة .
- إجراء دراسة مقارنة بين التكلفة التي تتحملها الشركة للتصنيع والإنتاج وأسعار بيع المنتجات⁽¹⁾ .

وتتفق مراجعة المهام الخاصة من حيث النطاق أو السلوب مع مراجعة الأداء الوظيفي والمراجعة الأداء الوظيفي والمراجعة التنظيمية ، وتختلف معها من حيث التوقيت فقط . إذ بينما يتم تنفيذ كل من مراجعة الأداء الوظيفي والمراجعة التنظيمية وفقاً لخطة مراجعة متكاملة ومعتمدة من الإدارة العليا للشركة فان مراجعة المهام الخاصة بتنفيذ استجابة لطلب الإدارة او عند الحاجة ولا يقتصر الهدف من أي منهما علي مجرد رصد الظاهرة مثل ارتفاع تكلفة المنتجات الخاصة بالشركة او انخفاض حجم الأعمال او ارتفاع نسبة المستخدم من مستلزمات الإنتاج و تبحث الأسباب التي أدت الي وجود الظاهرة واقتراح أساليب العلاج الخاصة بكل منها .

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية :

تحتاج الإدارة العليا للشركة الي وجود كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، لا تعارض بين وجود الاثنين ودائماً ما يتم التنسيق بينهما إذ ان لكل منهما دور يؤديه باعتباره يمثل إحدى

(¹) عبد الرحمن على ، حسين النافعابي (جودة خدمة المراجعة) ، دراسة ميدانية تحليلية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد ، 208م ، ص 101 .

حلقات نظام الرقابة الداخلية بوجه عام ، وعلى الرغم من التشابه في اسلوب اداء العمل بين الاثنين فان المراجع الداخلي يخدم الإدارة العليا للشركة بالدرجة الأولى ، ويسعى الي زيادة الكفاءة والفعالية بالاضافة الي طمأننتها الي درجة الالتزام بالسياسات واللوائح المقررة ودرجة الوثوق في البيانات والتقارير المالية التي تم الحصول عليها من الإدارات والمستويات الوظيفية المختلفة ، ومدي امكانية الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات في حين يسعى المراجع الخارجي بالدرجة الاولى الي خدمة الملاك والجهات الخارجية والتقارير براءة عن مدي سلامة المركز المالي والقوائم المالية للشركة ، وتعتمد الجهات الخارجية علي تقرير المراجع الخارجي كاحد العناصر في اتخاذ قراراتها في التعامل مع الشركة . ولمساعدة مستخدمي النظام علي فهم دور المراجع الداخلي نورد فيما يلي أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الداخلي والخارجي :

جدول رقم (4/2/1)

أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الداخلي والخارجي :

أوجه الاختلاف	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
التعيين	مهني مستقل عن الشركة	موظف يتبع رئيس مجلس الادارة اداريا ووظيفيا يابغ لجنة المراجعة
المسؤولية الادارية	مسئول امام ملاك الشركة	مسئول امام رئيس مجلس الادارة ومجلس الادارة ولجنة المراجعة .
اهداف المراجعة	يتم تحديدها طبقا لاحكام القوانين / المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة	يتم تحديدها بمعرفة لجنة المراجعة بناء علي معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين في فبراير والتي تم تفعيلها في يناير 2001
الجهات المستفيدة	معاونة الأطراف الخارجية للشركة بالإضافة الي ملاك الشركة في التحقق من سلامة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية	معاونة مجلس الادارة ورئيس مجلس إدارة الشركة عن طريق التقارير والتحليلات والتقييم والرقابة علي أنشطة الشركة ، والتي يتم رفعها الي لجنة المراجعة للموافقة قبل عرضها علي مجلس الادارة للتقرير عن مدي الالتزام بالسياسات والتعليمات المقررة ومدي دقة التقارير والبيانات

ومن الضروري عند تحديد نطاق وظيفة المراجعة الداخلية التأكد علي طبيعة دورها الرقابي إذ أنها لا تشترك في التنفيذ وانما ينتهي دورها بتقديم تقريرها الي لجنة المراجعة بالشركة ويتبقى علي لجنة المراجعة بعد دراسة تقرير المراجعة الداخلية رفع ذلك التقرير لمجلس الإدارة

لاتخاذ القرارات التنفيذية المناسبة والتي قديكون من بينها عدم الاخذ بتوصيات المراجعة الداخلية في موقف او موضوع معين⁽¹⁾ .

وعلي ذلك لا تاخذ المراجعة الداخلية القرار التنفيذي المناسب نيابة عن الادارة التنفيذية ، وانما يقتصر دورها علي رصد الظاهرة وعرض النتائج التي تم التوصل اليها بناء علي المراجعة والتوصية بما تراه مناسب من حول في ضوء ما قامت بدراسة وبحثه من موضوعات مع كافة الأطراف المعنية بالظاهرة التي تم رصدها مراجعة أنشطة مشتريات الخامات والمواد ومستلزمات الإنتاج :

تتم المراجعة علي مايلي :

- تطبيق دورة الشراء " المشتريات المحلية / المشتريات الخارجية " .
- مراجعة إجراءات فتح الاعتمادات المستندية .
- مراجعة إجراءات إعداد التسويات الجمركية وسداد مستحقات الموردين .
- الالتزام بالصلاحيات المحددة والسلطات المالية الواردة باللوائح المالية والادارية .
- سلامة إجراءات الشراء وطرق السداد .
- توفير المهمات والخدمات اللازمة للإنتاج في التوقيت المناسب وبما يؤدي الي تنفيذ خطط الإنتاج المستهدفة .
- مدي التزام الموردين بتنفيذ بنود المشتريات المحلية والخارجية وشروط اوامر التوريد وسلامة اجراءات رقابة الجودة عن الاستلام .
- مراجعة إجراءات تقييم الموردين من حيث مدي الالتزام ، غرامات التأخير الشطب منسجلات الموردين في حالات عدم الالتزام .
- مدي أفضلية تنوع مصادر الشراء او تركيزها .
- مدي كفاءة بحث عن مصادر الشراء المناسبة .
- مدي تناسب وتوافق الكميات المشتراه من الخامات والمواد ومستلزمات الإنتاج مع خطة الإنتاج بالحد الادني والأعلي لمخزون مهمات ومستلزمات الإنتاج .
- مدي كفاءة توقيت الشراء وتوافقها مع مواعيد إصدار اوامر التوريد ومواعيد تسليم منتجات الشركة للعملاء .

(1) فاتح سردوق ، (اثر استخدام الاجراءات التحليلية على مراجع الحسابات) ، الملتقى الوطنى الخامس حول الاساليب الكمية ودورها فى اتخاذ القرارات الادارية ، جامعة سيكيدة ، 2009م ، ص 77 .

مراجعة أنشطة التخطيط والإنتاج :

تتم المراجعة علي مايلي :

- إعداد خطة الإنتاج السنوية / الشهرية ومدي الالتزام بها .
 - تحديد احتياجات خطة الإنتاج من مستلزمات الإنتاج بأنواعها واعتمادها .
 - تنفيذ خطط الإنتاج بما يتناسب مع طاقات ومكانيات خطوط الإنتاج .
 - مدى الالتزام بشروط تنفيذ التعاقدات والتسليم للعملاء .
 - مراجعة موقف الإنتاج وتنفيذ خطط الإنتاج .
 - مراجعة دراسة معدلات إنتاج الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج على خطوط الإنتاج المختلفة وفترات الإنتاج والتوقف عن العمل والاعطال .
 - مراجعة نظم المعلومات والبيانات الخاصة بإدخال بيانات استخدام الآلات والمعدات .
 - مراجعة مدى ملائمة خطط الصيانة السنوية والدورية لخطوط الإنتاج المختلفة على مستوى الشركة لخطة الإنتاج المعتمدة .
 - الالتزام بخطوات متابعة جودة الإنتاج والتقدير عن أية إنحرافات عن الخطة المعتمدة .
- مراجعة اساليب قياس الإنتاج :
- تتم المراجعة على ما يلي ⁽¹⁾:
- الاجراءات المتبعة لتحديد تكاليف كافة عناصر المواد والمستلزمات اللازمة لتصنيع والإنتاج .
 - الاجراءات المتبعة لقياس وتحديد تكاليف المنصرف من مخازن المواد ومستلزمات الإنتاج الى خطوط الإنتاج ومراجعة الالتزام بنسب العيوب الفنية المسموح بها وعدم تجاوزها .
 - الاجراءات المتبعة لاستخراج واعداد البيانات الخاصة بنشاط الإنتاج والتي تتضمن بصفة أساسية أوامر الإنتاج وأوامر التوريد المسلمة للعملاء .
 - الاجراءات اللازمة لتحديد تكلفة الاجور المباشرة وتكاليف العمالة الخاصة بالإنتاج ، ومراجعة حجم العمالة على خطوط التصنيع وربطها بالبرامج الزمنية للتنفيذ والتنسيق بين الإدارات والاقسام بخصوص توزيع العمالة التخصصية على مواقع العمل المختلفة .
 - إجراءات تحديد عناصر التكاليف اللازمة لحصر وتحديد تكلفة الإنتاج .
 - السياسات المتبعة لقياس عناصر التكاليف غير المباشرة للإنتاج وتوزيعها على كافة مراكز التكلفة طبقاً لنظام التكاليف المطبق بالشركة .

⁽¹⁾ شعباني لطفى ، (المراجعة الداخلية مهتماً ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، كلية الاقتصاد ، 2004م ، ص 112.

- دورية قياس عناصر التكاليف التقديرية ومقارنتها بعناصر التكاليف الفعلية وإجراءات ودورية تعديل التكاليف التقديرية لتصبح أقرب ما تكون للتكاليف الفعلية .
- إجراءات تحديد تكاليف كافة أوامر الانتاج / التشغيل وقيدھا وإدخالھا بالحاسب الالى وفقاً للتطبيقات المستخدمة .
- مدى دقة التقارير لموقف تقديم تنفيذ خطة الانتاج وتحديد معوقات التنفيذ واقتراح أساليب التغلب على تلك المعوقات .
- مدى فعالية تقارير التكاليف واعتماد إدارات الشركة ذات الصلة على ما تحتوية من بيانات خاصة فيما يتعلق بتحديد تكاليف الانتاج وإستخدامھا عند تخطيط مستويات الاسعار والعروض الخاصة بكافة أنشطة الشركة .

مراجعة أنشطة المخازن :

تتم المراجعة على ما يلي :

- إجراءات الفحص والاستلام والاضافة والصرف والتحويل والارجاع .
- دقة القيد والادخال الآلى او اليدوى للبيانات وسرعة تحديث الارصدة والسجلات المخزنية .
- طرق التخزين والعناية بالمهمات منذ لحظة إستلامھا ولحين صرفھا .
- طرق التخزين والعناية بالمخزون من إنتاج الشركة .
- الحد الادنى للاحتفاظ بمخزون مستلزمات الانتاج والمواد المساعدة الاخرى .
- المخزون الراكد او التالف واسبابه ، وإجراءات الفحص الفنى .
- فحص الاصناف المرفوضة والمرتدة التعرف على اسباب ردها او عدم صلاحيتها .
- إجراءات الرقابة الكمية على جميع عناصر المخزون .
- مدى مناسبة الاستثمار فى المخزون (تكلفة التخزين) .
- تنظيم المخازن بالشركة ومدى كفاءة إجراءات الحراسة والامان ومدى توافر شروط الحماية المطبقة على مخازن الشركة (مثل مدى كفاية الحماية ضد السرقة والحماية التأمينية ، توافر اجهزة الاطفاء الخ) .
- مدى كفاءة امناء المخازن وقدرتهم على أداء الاعمال المكلفين بها⁽¹⁾ .
- مدى كفاية نظام المعلومات ودقة البيانات والتقارير التى يتم الحصول عليها من ذلك النظام.
- مدى سلامة أنظمة مراقبة وإدارة المخزون بالحاسب الآلى ودقة نتائجها .

(1) محمود عبد السلام البيومى ، (المحاسبة والمراجعة فى ضوء المعايير وعناصر الافصاح فى القوائم المالية) ، منشأة المعارف للنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 2003م ، ص 55 .

مراجعة أنشطة التسويق ، المبيعات ، التصدير:

بالاشتراك مع الإدارات المعنية يتم دراسة :

1. تهديدات المنافسة وجدواها وقياس مراكز أنشطة الشركة التنافسية في الخارج ومدى قدرتها على منافسة الأنشطة المثلثة بالسوق .

2. مدى إمكانية الدخول في مجالات جديدة أو تغطية أسواق جديدة سواء داخلية أو خارجية .

3. مدى كفاءة سياسات الترويج والاعلان للمنتجات واقامة المعارض المحلية ومردوها على حجم اعمال الشركة .

4. دراسة جدوى مبيعات التصدير عن طريق الوكلاء او البيع المباشر للعملاء .

مراجعة الأنشطة المالية :

تتم المراجعة على مدى الالتزام بالنظم والسياسات واللوائح المعتمدة بالنسبة لما يلي :

- الدورة المستندية والنظام المالى والمحاسبى بالإدارة المالية وباقى الإدارات الأخرى .
- بشيكات أو أوامر تحويل بنكية أو دورة طلب واذن الصرف والمدفوعات (سواء نقدية) وبسطة تنفيذ الاجراءات .
- إجراءات إصدار الشيكات ، وأوامر التحويل البنكية ، صحة المستندات المؤدية لكافة المدفوعات.
- مدى الالتزام بسياسة الشركة فى التعاقد والتحصيل خاصة فيما يتعلق بالالتزام بنسب الخصم وتسهيلات السداد .
- الرقابة على المتحصلات والمديونيات ، وعلى إجراءات عمل المطالبات فى حالة التعاقد مع العملاء مراجعة اسباب التأخير والاجراءات التى تتخذ فى حالة التأخير .
- تقارير الاداء ومدى الدقة فى بيانات التقارير المالية والمحاسبية .
- مدى تناسب الاجراءات المالية والنظم المحاسبية ومجموعة السجلات ونماذج المستندات المالية المستخدمة على مستوى الادارة المالية والإدارات ذات الصلة بكافة أنشطة الشركة الحالية والاستجابة لاية متغيرات .
- الالتزام بالصلاحيات والسلطات المحددة فى اللوائح المالية والإدارية .
- جدوى تطبيق نظام الموازنات التقديرية وما يتعلق بها من تقارير خاصة بمتابعة التنفيذ مقارنة بما هو مخطط .
- حسابات تكاليف شراء مستلزمات الانتاج والرقابة على المخازن .
- إجراءات قياس تكاليف الانتاج .

- إجراءات قياس ربحية طلبيات العملاء المنفذة والمسلمة للعملاء وغير ذلك من إيرادات الشركة ومقارنتها بالموازنة التقديرية لكل من :
 - إجمالي التكاليف والإيرادات الفعلية .
 - حسابات العمليات والانتاج على مستوى أوامر الانتاج / التشغيل .
- حسابات البنوك والنقدية .
- التسويات المحاسبية .
- الموقف التأميني للشركة (على الأصول الثابتة ، الخزائن ، والمخازن ، وأمناء المخازن).
- إدارة واستثمار الاموال .
- مراجعة الموازنة النقدية والرأسمالية ومقارنتها بالفعل .
- الحسابات والتقارير والقوائم المالية والمحاسبية ، ومدى دقة البيانات الواردة بها .
- تقييم النظام المحاسبى للشركة للتعرف على مواصفاته ، مدى قدرته على إصدار التقارير والبيانات المالية فى المواعيد المحددة بالدقة المطلوبة .
- تقييم دقة البيانات والتقارير المالية والمحاسبية ومدى مطابقتها لواقع معاملات وأنشطة الشركة وتحديد درجة الوثوق والاعتماد عليها عند إتخاذ القرارات بالشركة .
- متابعة تقارير مراجع الحسابات الخارجى والاجهزة الرقابية الاخرى من حيث :
 1. تنفيذ الملاحظات المالية على التقرير الدورى والنهائى ومراجعتها مع الجهات المعنية على مستوى الشركة .
 2. تنفيذ توصيات الادارة العليا للشركة .
 3. تنفيذ توصيات الادارات المعنية الاخرى .
- مراجعة أنشطة الشؤون الادارية⁽¹⁾:

تتم المراجعة على ما يلى :
- مدى التزام الشركة بالافصاح عن السياسات الاجتماعية تجاه العاملين حيث تقضى متطلبات قواعد الحوكمة ان تقوم الشركة بالافصاح للعاملين لديها مرة على الاقل كل سنة عن سياسات الشركة الاجتماعية ، وأن تكون السياسات المعلن عنها واضحة وغير مضللة وأن تتضمن ما تتوى الشركة القيام به من تطوير او تغيير فى حجم العمالة أو تدريبها ، وبرامجها للرعاية الاجتماعية .
- الالتزام بتطبيق نظم ولوائح شئون العاملين فى ضوء القوانين السارية والمنظمة لسوق العمل.

(1) منصور البديوى ، (دراسات فى الاتجاهات الحديثة فى المراجعة) ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2003م ، ص 115 .

- إنشاء وحفظ ملفات وسجلات العاملين ودقة وكفاءة التسجيل بها ، ومدى مطابقة البيانات الواردة بها لحقيقة حال الموظفين والعاملين بالشركة ، مع ما هو مسجل بنظام العاملين (يدوياً ، بالحاسب) ومتابعة تحديد إدخال البيانات والمتغيرات ، ومطابقة المهن بالمستوى والمسميات الوظيفية .
- الاحتفاظ بملفات العاملين وتحديثها بما يتفق مع المتطلبات القانونية المتصلة بأنشطة الشركة. مدى كفاية برامج التدريب الفنية وغير الفنية من حيث :
* كفاية خطة التدريب وشمولها للاحتياجات التدريبية المختلفة للعاملين .
* معايير ترشيح العاملين للتدريب .
* إنعكاس البرامج التدريبية على إنتاجية العاملين.
* مدى كفاية إجراءات الرقابة على إستخدام .
* أجهزة الاتصال (التليفون ، المحمول ، الفاكس ، التيلكس) وبحث سبل ترشيد نفقاتها .
* خطط وجداول الحراسة الليلية على الشركة .
- مدى كفاءة تقدم الخدمات الادارية بأنواعها والرقابة عليها خاصة فيما يتعلق بتدبير إحتياجات الشركة من المستلزمات ، مثل الادوات الكتابية والمطبوعات والوقود وصيانة الالات والمعدات بالمصنع ، والتجديدات الخاصة بمقر الشركة .
- مدى كفاءة وسرعة تدبير إحتياجات الشركة والادارات الموجودة بها من الاصول الثابتة اللازمة للإنتاج ، وفعالية الرقابة على تلك الاصول وحمايتها من التلف أو الاستعمال غير المصرح به .
- التأكد من تطبيق وصرف المستحقات والمزايا الاخرى للعاملين وكذلك إنشاء وحفظ الملفات طبقاً للاصول المرعية والقوانين السارية والمنظمة لسوق العمل .
- إجراءات الضبط الداخلي للمستقيدين من العلاج الطبى (إن وجد) من حيث الرقابة على صرف العلاج ، ومساهمة الشركة فى تغطية جزء من تكاليف العلاج والالتزام بما جاء بلائحة العلاج الطبى.
- مراجعة أنشطة إدارة / وحدة الحركة⁽¹⁾ :
- تتم المراجعة على بما يلى :
- مدى إلتزام إدارة ، وحدة الحركة بالشركة بإجراءات تشغيل ورقابة حركة المعدات والسيارات من حيث :
- إجراءات دخول وخروج السيارات الخاصة بالشركة وبالموردين والعملاء .

(1) محمود السيد الناعى ، (دراسات فى المعايير الدولية للمراجعة) ، 2000م ، ص 33 .

- دراسة جدوى الاصلاح أو التخريد بالتعاون مع اقسام الصيانة الميكانيكية .
- دراسة جدوى الاصلاح بمعرفة الشركة أو الاصلاح بالخارج لدى الوكلاء .
- مراجعة أنشطة الجودة :
- تتم المراجعة على ما يلي :
- مدى إلتزام العاملين بإدارة مراقبة الجودة بالشركة بما يلي :
- مراجعة إجراءات مراقبة الجودة للواردات وفقاً لما يرد بدليل إجراءات الجودة الخاص بالشركة .
- مراجعة إجراءات الامن الصناعى والسلامة والصحة المهنية المتبعة فى الاقسام الانتاجية المختلفة بالشركة وكافة مخازنها ومدى الالتزام بمهمات الوقاية الشخصية ومدى حاجة العاملين للالمام بمعلومات الامن الصناعى من خلال الدورات التدريبية .
- مراجعة إجراءات توكيد الجودة ومدى إلتزام العاملين بإدارة الجودة بالشركة بها .
- التأكد من الالتزام بإتباع سياسات وإجراءات الايزو .
- مدى إلتزام العاملين بمراقبة الانتاج بالشركة بما يلي :
- مراجعة إجراءات مراقبة الجودة للعمليات الانتاجية والمنتجات النهائية سواء جودة المنتج الخام أو جودة العمليات الانتاجية أو جودة المنتجات النهائية .

- مراجعة أنشطة الصيانة :
- تتم المراجعة على ما يلي :
- مدى إلتزام إدارة الصيانة بالشركة بإعداد خطط الصيانة الوقائية والصيانة اليومية والاسبوعية والدورية لالات ومعدات الانتاج بالتنسيق مع المسؤولين عن التخطيط ومتابعة الانتاج بالشركة ومتابعة تنفيذها .
 - مدى الإلتزام بإعداد خطط التفتيش على الالات ومعدات الانتاج وأجهزة التحكم بها للتأكد من سلامة وكفاءة تشغيلها والقيام بتنفيذ هذه الخطط مع وحدات التخطيط ومتابعة الانتاج بالشركة .
 - مدى الإلتزام بإعداد خطط الاصلاح لمعدات الانتاج وأجهزة التحكم والماكينات والصيانة العامة ، وحشد الطاقات والامكانيات المتاحة بالصيانة لاصلاح الاعطال المفاجئة .
 - مدى الإلتزام بإعداد خطط تشغيل ورش الصيانة لمتابعة وتنفيذ خطط الصيانة واصلاح الالات وماكينات ومعدات ، وخطوط الانتاج بالشركة وتوفير المعدات والمستلزمات اللازمة لورش الصيانة بها .
 - مدى الإلتزام بإعداد خطط صيانة المركبات ووسائل النقل وتوفير قطع الغيار اللازمة لها .
 - مدى الإلتزام بإعداد التقارير الخاصة بنشاط الصيانة اليومية والاسبوعية والشهرية والدورية .
- مراجعة أنشطة نظم المعلومات بالشركة (1) :
- تتم المراجعة على ما يلي :
- مدى الإلتزام بتطبيق إجراءات وسياسات حماية نظم المعلومات .
 - مدى إلتزام إدارة نظم المعلومات بالشركة بإنهاء من تكويد الخامات والمستلزمات والمنتجات الجديدة فى الوقت المناسب (فى حالة ميكنة النظم بالشركة) ومساعدة الادارات الاخرى فى إصلاح الاعطال والمشكلات التى تواجهها عند إستخدام البرامج أو تصميم أى تقارير أو نماذج أو تعديلات بالنظم المالية والرقابية والادارية المميكنة .
 - مدى إلتزام إدارة نظم المعلومات بالاتى :
 - إجراءات ونظم الصيانة الدورية والفورية لاي أعطال بأجهزة الحاسبات والبرامج المستخدمة بكافة إدارات الشركة أو أى أعطال بالشبكة الداخلية التى تربط بين أجهزة الحاسب الالى .
 - تلبية أى طلبيات للادارات الاخرى بوجود أعطال والصيانة الفورية لها .

(1) كمال الدين الدهرواى ، (دراسات متقدمة فى المراجعة والمحاسبة) ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003م ، ص 112.

- مدى الالتزام بمتابعة طلبيات الاجهزة وقطع الغيار والبرامج التى يتم طلبها من إدارة المشتريات بالشركة .

يرى الباحث ان شمولية المراجعة الداخلية تتطلب مقومات واحتياجات كثيرة من بينها ضرورة أن يكون المراجع الداخلى مؤهل تأهيل علمى وأن تتوفر له بيئة العمل اللازمة والحافز المادية والمعنوية الكافية حتى يستطيع الاداء بكفاءة مهنية عالية .

المبحث الثالث

الاجراءات التنفيذية لعملية المراجعة

لايجب خلط معايير المراجعة بإجراءاتها ، فمعايير المراجعة هي المبادئ الاساسية التى تحكم طبيعة وامتداد التحقق اللازم فى كل فحص أما إجراءات المراجعة فهى تمثل الخطوات التفصيلية التى تكون وظيفة الفحص .

ولن يستطيع وضع معيار واحد لاجراءات الفحص حيث ان طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة ، والظروف الاخرى تختلف من مراجع الى اخر مما حتم على المراجع الاجراءات التى تستخدم فى كل حالة إلا أن معايير المراجعة تختلف فى هذا حيث يجب أن لا تتغير من حالة فحص الى اخرى ، حيث أن المعايير بصفة عامة وأما الاجراءات فتغير لتلائم كل ظروف ، لهذا سيتم تناول إجراءات المراجعة وكفاية أدلة الاثبات .

أولاً : الدراسة والتخطيط لعملية المراجعة :

لكى يتمكن المراجع من إبداء الرأى الفنى المحايد عند قيامه بعملية المراجعة ، يتطلب منهجية معينة ، أثناء قيامه بواجبة وكل عملية مراجعة تتطلب المرور بالخطوات التالية :

- وضع خطة المراجعة .
- تحديد إجراءات المراجعة .
- البدء فى مراجعة جديدة .
- تسجيل ملاحظات المراجعة .
- تكوين ملف دائم للمراجعة .
- جمع أوراق العمل .
- علامة سير قواعد عملية المراجعة .
- الاطلاع على السجلات .

1. وضع خطة للمراجعة :

أ. دراسة أولية للمؤسسة : أن أول إجراء يتبناه المراجع لوضع خطة سليمة لعملية المراجعة هو دراسة المؤسسة محل المراجعة وأخذ نظرة شاملة على المؤسسة حتى يتسنى له فهم طريقة تسيير العمل داخلها وطبيعة نشاطها ، كما عليه القيام بالاعمال الاولية المتمثلة فى الاعتماد

على المعلومات ذات الطابع النظامى أو بالقوانين المطبقة فى المؤسسة لمعرفة خصوصياتها

ب. تحديد إجراءات المراجعة : بمجرد قول إجراءات المراجعة فنحن نعنى تلك الخطوات التفصيلية التى يحددها المراجع من بداية العملية الى آخرها ، حتى يمكن التحقق من كل عناصر المراجعة المطلوبة والمثال على إجراءات المراجعة هو مجرد العد والتأكد من أصول المؤسسة مثل النقدية والاستثمارات أو أوراق القبض واحدة تلو الواحدة حسب الاهمية النسبية فى عملية المراجعة .

2. البدء فى مراجعة جديدة :

عندما يبدأ المراجع فى مراجعة جديدة تكون معرفته بالمنشأة قليلة ، وحتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة يجب أن يجمع الادلة الكافية التى تمكنه من أداء عملة على أتم وجه ، ويقوم بجولة إستطلاعية لمصانع ومكاتب المنشأة ، وتتيح هذه الجولة للمراجع أن يتفهم طريقة سير العمل فى المصنع ، وهذه الجهود تساعد المراجع فيما بعد عند تقييم نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يقوم بالآتى ⁽¹⁾:

برنامج المراجعة : من الواضح أن المراجع لا يستطيع بمفرده أن يقوم بمهمة مراجعة منشأة سواء كانت صغيرة أو متوسطة ، ولذلك يجب عليه أن يستعين بموظفى مكتبة الذين يتلقون التعليمات منه ، لى يتمكن موظفوا المكتب من القيام بمهمة المراجعة ، يستطيع المراجع مراقبة تنفيذهم لحظتها ، يجب ان يعد برنامجاً للعمل وهو ما يسمى ببرنامج المراجعة . ويعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للعمل ، حيث يتضمن سير العمل اللازم بطريقة مرتبة ومنطقية تظهر العلاقة بين كل إجراء سوف يتبع والاجراء الذى يليه وتشمل الخطة طبيعة العمل ، مراجعة مستندية ، تحقق من الاصول والخصوم ، الزمن المقدر لكل عملية، وعندما تتم كل خطوة فى برنامج المراجعة يقوم المراجع أو مساعديه بالتوقيع امام العمل الذى تم مع ذكر الزمن الفعلى التى تمت فيه العملية ، يعتبر برنامج المراجعة أداة نافعة للتخطيط والرقابة ، بما أن طرق المحاسبة تختلف بحسب نوع النشاط وظروف المنشآت المختلفة ومشاكل كل منها وطبيعتها وأحجامها فسوف نجد أن نظم الرقابة الداخلية ومداهما يختلف من منشأة الى أخرى ، فيجب على المراجع أن يأخذ فى الحسبان عند تصميم برنامج المراجعة .

(¹) رافت على رضوان ، الممارسة الجارية للمراجعة الداخلية فى القطاع العام ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الخامس ، 1985 ، ص55 .

3. تسجيل ملاحظات المراجعة⁽¹⁾:

عندما يبدأ المراجع عملية المراجعة سوف يجد ملاحظات وإيضاحات وأخطاء ولن يتوقف المراجع في عملة عند إكتشافه لكل خطأ وعند كل سؤال يحتاج الى إجابة ليصحح الخطأ أو يستوفي الاستفسار، فسوف يؤدي هذا الاجراء الى ضياع الوقت الكثير بحثاً وراء كل من ملاحظات أو إيضاح أو أى خطأ يكتشفه لتصحيحة ، كما أن المراجع ومساعدة هم الذين يقومون بالعمل كلا في النطاق المخصص له وسيكون من غير العملي قيام كل منهم منفرداً بالاستفسار أو بطلب تصحيح الخطأ ، وللتغلب على هذا فانه يخصص دفتر ملاحظات المراجعة لاثبات الملاحظات في صورة واضحة ، واسلوب مفهوم ومفصلة تفصيلاً تاماً من حيث العملية ومستنداتها ومكان وجودها في السجلات والملفات وموضعها، وعندما يتم تجميع عدد من الملاحظات يتقدم المراجع الى الاشخاص المسؤولين طالباً منهم تقديم الاجابة الملائمة لكل من هذه الملاحظات وتقديم الادلة عنها .

كما يتقدم بكشف تصحيح وقد يحصل المراجع في أثناء مراجعته على بيانات يحتاج إليها عند التحقق من الاصول والخصوم ، من المستحسن ان يدونها بدفتر الملاحظات كما يلي⁽²⁾:

- مجاميع الحسابات التي راجعها ، اذا كان المراجع يقوم بمراجعة مستمرة وانقطع عن المراجعة فترة من الوقت .
- نقاط الضعف إن وجدت في نظام الرقابة الداخلية .
- المستندات الناقصة أو غير المستوفاة .
- الاخطاء التي يكتشفها المراجع أثناء عملية المراجعة وكيفية تصحيحها .
- المسائل العالقة التي لم تنتهي المناقشة فيها الى النتيجة المرضية من جهة نظر المراجع .
- الموضوعات التي يريد مساعد المراجع عرضها على رئيسه .
- التحفظات التي يرى المراجع وجوب إثباتها في تقريرة عن القوائم المالية .

4. تكوين الملف الدائم للمراجعة :

(1) عباس شافعي ، المراجعة الادارية ودورها في تطبيق الادارة بالاهداف ، مجلة الاقتصاد والادارة ، السعودية ، العدد 32 ، 1988م ، ص 42.
(2) عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد : مرجع سابق ، ص 122.

يحتاج المراجع أن يتوافر لديه معلومات عن المنشأة التي يراجعها حتى يستطيع أن يناقش عملة على اساس معلومات كاملة ، أو ليرجع إليها فى اى وقت يحتاج فية الى معلومات، ولهذا يخصص المراجع ملف دائم للمنشأة يحفظ فى مكتب المراجع ، ويتضمن هذا الملف المعلومات والبيانات والمستندات العامة التى يحتاج إليها باستمرار ، كما انه يقوم بتعديلها إذا طرأ عليها تغيير ، وبجانب الملف الدائم للمراجع ايضاً ملف للمراسلات المتبادلة بينه وبين عمله .

ويحتوى الملف الدائم على العناصر التالية :

- صور القانون النظامى (الاساسى) والعقد الابتدائى للشركة أو مستخرجات منها .
- شهادة من المنشأة بالدفاتر والسجلات المحتفظ بها ، موقع عليها من المسؤولين فيها صور من برنامج المراجعة .
- نماذج من إمضاءات المسؤولين فى المنشأة .
- نسخة من التقارير المالية والميزانية العامة عن السنوات السابقة .
- ملخص الاقرارات الضريبية للمنشأة .
- صور القرارات الهامة لمجلس الادارة والجمعيات العامة التى لها اتصال بأعماله ، ويجب حفظ هذه الملفات بطرق الحفظ الحديثة بعيداً عن متناول ايدى غير المختصين لما يتضمنه هذا الملف من معلومات سرية تقضى اداب المهنة بالإحتفاظ بها .

5. أوراق العمل فى المراجعة :

يختلف موقف المراجع فى مراجعة لاي منشأة عن اى عضو فى إدارة الحسابات ، حيث ان عضو إدارة الحسابات يعد القيود اليومية من المستندات الاولية ، كفواتير البيع وفواتير الشراء والشيكات والعقود ، وتحفظ هذه المستندات لدى إدارة الحسابات لتأيد وتعضيد القيود والملفات التى يعدونها ، اما المراجع فليس لديه مستندات أو دفاتر يومية أو دفاتر الاستناد لى تؤيد ما جمعه من ادلة اثناء المراجعة ، وفى الحقيقة فإن المراجع يقوم بالعمل على أساس هذه السجلات ولكنه يتركها فى المنشأة بعد ما يتم مراجعة ، وإذا لم يقم المراجع بأى عمليات تسجيل ، فإن عمله سيكون بدون مستندات تؤدى رؤية المهنى الذى يتضمن تقريره ، وتتمثل أنواع أوراق العمل فيما يلى ¹ :

(1) إبراهيم على عشاوى ، اساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية ، دار العالم العربى ، القاهرة ، 1997م ، ص 33 .

- تقرير عن نظام الرقابة الداخلية .
- برنامج المراجعة .
- ميزان المراجعة العامة .
- قيود اليومية عن التعديلات .
- تحليل الحسابات .
- مستخرجات من محاضر الاجتماعات .
- ملخصات ومذكرات تسوية .
- 6. تحديد علامات المراجعة :

- يستعمل المراجع ما يسمى علامات المراجعة ليظهر طبيعة ومدى فحصه للعمليات في التقارير المالية عن السنوات السابقة .
- الاقرارات الضريبية عن السنوات الماضية .
- العقود مع الموظفين والعمال وأى إتفاقات تخصصهم .
- العقود الحكومية التى تخص المنشأة .
- ملفات المراسلات .
- المجموعة الدفترية .
- دفاتر اليومية .
- دفاتر الاستاذ .
- مجموعة الوثائق التنظيمية .
- الخرائط التنظيمية .
- الكتيبات التى تتضمن دليل العمل وكل الاجراءات المختلفة .
- ثانياً : أدلة الاثبات والقرائن فى عملية المراجعة :
- لان المراجعة احد الفروع المتخصصة بالمعرفة ، والتى تعتمد على القرينة والبرهان لاصدار حكم على مدى سلامة مجموعة من الاشياء والادلة والقرائن يجب ان يتوفر فيها الكفاية والاقناع حيث (1) :
- الكفاية : تعود على كمية ونوعية الادلة .

(1) محمد محمد الجزار ، متولى محمد الجمل ، اصول المراجعة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 2006م ، ص 109 .

الاقناع : يعنى النوعية ومدى الوثوق بها ، يوجد علاقات بالمنشأة علاقة طبيعية ، وأما يجب أن يفهم أن هناك حداً فاصلاً بين الصداقات والواجب

- يجب أن لا يذيع المراجع اسرار خاصة بالمراجعة ، فهو كالطبيب والمحامى ، صاحب مهنة وبحكم مهنته يطلع على اسرار خاصة بالمنشأة يجب ان يحتاط عن عدم تسريبها سواء عن قصد او بدون قصد .

- يجب على المراجع ان لا يقبل مراجعة بنود محررة بقلم الرصاص ، لان هذه من ، السهل محوها او تغييرها ، وعليه ان ينتظر حتى تكتب المراجع بالحبر ليقوم بمراجعتها.

- يجب ان لا يترك المراجع فى أثناء مراجعته اى عملية غير تامة لكى لا يعرض نفسه لخطر النسيان وبالتالي يعطى للغير ثغرة يستطيع ان ينفذ منها لتغطية غش أو خطأ يجب ان لا يفسر المراجع معنى العلامات والرموز التى يستعملها لموظفى المنشأة أو لاي شخص آخر.

الاطلاع على السجلات :

قبل ان يبدأ المراجع عملية المراجعة المستتمدية او التحقق وتحليل العمليات والحسابات ، وعليه ان يطلع على السجلات ، ويتيح له هذا الاطلاع الحصول على صورة مختصرة عن خطط وسياسات المنشأة ، وبذلك يتمكن خلال عملية المراجعة من ان يقرر ما إذا كانت العمليات التى تعكسها الحسابات قد أعتمدت من المسؤولين ونفذت حسب توجيهات اصحابها او من يمثلونها ، ويشمل لفظ السجلات ما يلى :

سجلات غير مالية :

- القانون النظامى (الاساسى) والعقد الابتدائى للشركة المساهمة .

- عقد شركة الاشخاص .

- دفاتر محاضر إجتماعات مجلس الادارة والجمعية العامة .

اولاً : مفهوم القرائن وادلة الاثبات :

لقد تعددت التعاريف التى تناولت القرينة ، ولكنها تشترك جميعها فى أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للحصول الى حكم معين عن موضوع متنازع فيه ، فهى تقدم البرهان وبالتالي المساهمة فى تكوين الاعتقاد السليم وصدار الحكم المطلوب القائم على اسباب موضوعية ،

بعكس الاحكام التى تعتمد على الميول والنزاعات والاموال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص الى آخر (1) .

ومن هذا التعريف فإن القرينة "تمثل جميع الحقائق التى تقدم لصالح الانسان لتمكين" من إتخاذ قرار معين فى موضوع جدلى .

ثانياً : انواع أدلة الاثبات والقرائن :

هناك العديد من انواع ادلة الاثبات والقرائن أهمها :

- الفحص الفعلى أو المادى والذى يتم من طرف المراجع للتأكد من وجود الممتلكات التى تظهرها المؤسسة .
- شهادة شفوية أو تحريرية تم إعدادها داخل المؤسسة أو من طرف خارجى .
- العمليات الحسابية التى يراجعها المراجع .
- سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- سجلات كاملة مفصلة ومنظمة .
- الشهادات الرسمية والغير رسمية لرؤساء وعمال المؤسسة محل المراجعة ، ويجب التنبيه انه على المراجع الميول نحو الادلة المكتوبة اكثر منها الشفهية نظراً الدفاتر ، ويضع هذه العلامات بجانب الارقام بالدفاتر وبصورة واضحة وبعناية حتى لا تشوة شكل الدفاتر والسجلات والمستندات ، هذه العلامات لها طبيعة مميزة للمراجع ويستخدم فى إعدادها الحبر الملون أو الاقلام الملونة ولها معنى خاص يخفية المراجع عن موظفى المنشأة ، وهذه العلامة لها أشكال مختلفة عن غيرها من يستطيع من مجرد نظرة واحدة فى الدفاتر والمستندات معرفة ما تم فحصه منها .

(1) محمد محمود خيرى ، دراسات فى الاصول العلمية والتطبيقية فى المحاسبة ، دار الفكر العربى ، القاهرة ، 2008م ، ص 55 .

طريقة سير العمل :

هناك بعض القواعد العامة التي يجب ان يسير بها المراجع ومساعدوه فى سير العمل فى المنشأة أو إدارة يقصدونها لمراجعتها مثل (1) :

أ. يجب أن يقوم المراجع بتنفيذ برنامج المراجعة بطريقة لاتعطل سير العمل فى إدارة الحسابات ، ومن السهل تنظيم العمل بين المراجع وإدارة الحسابات .

ب. فى سبيل الحصول على الايضاحات والتفسيرات يجب أن لا يختار المراجع الوقت الذى يكون فيه الموظف المسؤول عن تفسير هذه الايضاحات مشغولاً ، وينبغى أن تجمع الايضاحات والتفسيرات دفعة واحدة ، وأن امكن وفى وقت يلائم الموظف المختص .

ت. يجب ان لا يشجع المراجع قيام صداقات شخصية بينة هو ومندوبية من ناحية ، وبين موظفى المنشأة من ناحية أخرى ، فقد يكون من شأنها التأثير فى سير اعمال المراجعة أو فى نتائجها ، وليس معنى هذا ان لا يكون علاقة المراجع مع موظفى لقوتها وأهميتها بإعتبارها دليلاً قاطعاً لا يمكن الرجعة فيه عكس الشهادات الشفوية الغير رسمية .

ثالثاً : أساليب ووسائل جمع الادلة والقرائن :

توجد عدة اساليب ووسائل متاحة للمراجع لجمع الادلة والقرائن التى يعتمد عليها فى إبداء رؤية حول عملية المراجعة ، يجب أن تتناسب تكلفة الحصول على دليل الاثبات مع منفعة المتوقعة مع ذلك فإن صعوبة أو تكلفة إختبار بند معين يجب أن لا تقف حائلاً اما اتباع اجراء معين للحصول على الدليل ومن اهمها (2) :

- الجرد الفعلى .
- المراجعة المستندية .
- طريقة المصادقات .
- طريقة الاستفسارات .
- المراجعة الحسابية .
- الربط بين المعلومات والمقارنات .

(1) محمد عباس حجازى ، المراجعة الاصول العلمية والممارسة الميدانية ، مكتبة عين شمس ، 2004م .
(2) طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية عين شمس ، 2004م ، ص 280 .

1. الجرد الفعلى :

إن فكرة الجرد الفعلى بسيطة فى حد ذاتها، بحيث تقوم على معاينة الشئ محل الفحص ورؤيته من طرف المراجع ، فعملية الجرد الفعلى تستلزم القيام بعملية العد او القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص ، ومن الواضح ان مجال استعمال هذه الوسيلة مخصص لبعض انواع الاصول ذات الكيان الملموس ، والجرد الفعلى لا يثبت إلا بوجود الاصل محل الفصل ، اما بالنسبة لمشكلة الملكية والتقييم فإنه يلزم إتخاذ إجراءات اخرى لمعالجة هاتين المشكلتين .

2. المراجعة المستندية :

تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها ادلة كتابية ، كما تتمثل هذه المستندات اساس للقيود المحاسبية ، فيعتمد المراجعون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة فى الدفاتر .

3. طريقة المصادقات (1) :

تهدف هذه الطريقة الى الحصول علي مكتوب من العاملين الخارجيين عن المؤسسة ، كما تعتبر هذه الطريقة من أنجعوانجح الطرق المتاحة للمراجع للحصول علي أدلة والتي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الطريقة تستعمل للتحقيق من المبالغ المستحقة علي مديني المؤسسة، ومن المبالغ المستحقة علي المؤسسة للغير، كما تستعمل كذلك في التحقق من أرصدة حسابات البنوك علي اختلاف أنواعها وفي التحقق من ملكية المؤسسة للبضاعة المسجلة في حساب بضائع لدي الغير فالهدف من وراء إرسال مصادقات للغير هو الحصول علي أدلة أثبات خارجية مستقلة ، وبهذا لايجب التهاون بها لكي لاتتعرض لاحتمال التلاعب بها.

4. طريقة الاستفسارات :

تقوم هذه الطريقة علي أساس توجيه أسئلة ومحاولة الحصول علي إجابات عن هذه الأسئلة ويمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المراجع والعاملين بالمؤسسة.

فالإجابة علي عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض تؤدي إلي الحصول علي أدلة طالما كانت الإجابات علي هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

(1) عبد المنعم محمود ، عيسى ابو طبل ، المراجعة اصولها العلمية والعملية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998م ، ص 122 .

5. المراجعة الحسابية :

تشمل المراجعة الحسابية مراجعة الترحيلات إلي دفتر الأستاذ إلي أن يقتنع المراجع من صحة الترحيلات ، كما أن مراجعة المجاميع تمثل جزءاً مهماً من عملية المراجعة ، بينما الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال تتوقف علي قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

6. الربط بين المعلومات والمقارنات :

إن نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات والبندود المختلفة ، وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المراجعين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد حساب آخر ، كمطابقة رصيد البنك والمؤسسة والرصيد الذي يظهر في كشف البنك (القيام بالكشوفات التقاربية) .

ثانياً الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية :

حتى تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها ، وتمس هذه الخصائص قسم المراجعة الداخلية في حد ذاته بحيث يجب أن يؤدي مهامه ضمن تنظيم محكم ، كما تمس هذه الخصائص أيضاً الكيفية التي يتم وضع بها قسم المراجعة الداخلية داخل تنظيم المؤسسة ككل ، بحيث يجب أن يتصف بما يؤهل قسم المراجعة الداخلية لاداء مهامه بكل نزاهة ، استقلالية ، موضوعية ، براعة وجدية .

ذكر المعيار رقم 2000 . إدارة نشاط المراجعة الداخلية ⁽¹⁾

" Managing the Internal Audit Activity "

علي مدير المراجعة التنفيذي إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفاعلية للتأكيد من أنه يضيف قيمة المؤسسة .

أولاً : موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري :

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يكمل إلا في ظل تمتعه بالاستقلالية والموضوعية والذان يعتبران أحد المعايير الهامة للمراجعة الداخلية ، حيث تنص المعايير الدولية للممارسة المهنية في هذا الشأن علي مايلي :

⁽¹⁾ The institute of internal auditors >international standards for professional practice of internal auditing> op cit p : 07

أ. الاستقلال التنظيمي : "Organizational Independence"

أن يتصل بمستوي إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بالاضطلاع بمسؤوليات ، ويجب علي نشاط المراجعة الداخلية أن يكون حراً ، لأيتدخل في تحديد نطاق عمله ،إداء العمل وإيصال النتائج .

ب . التفاعل المباشر مع المجلس الإدارة " Direct Interaction with the Boar " يجب علي مدير المراجعة (Chief Audit Executive) أن يتصل ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة .

ت . الموضوعية الفردية " Individual Odjectivity "

علي المراجعين الداخليين تبني مواقف نزية ، غير متحيز ويتجنبوا تضارب المصالح
ث . ضعف الاستقلالية او الموضوعية : impairment to independence or objectivity⁽¹⁾ .

إذا ظهر ضعف في الاستقلالية او الموضوعية يجب الافصاح عن ذلك تفصيلاً للطراف المنسبة ، تعتمد طبيعة الافصاح على حجم الضعف .

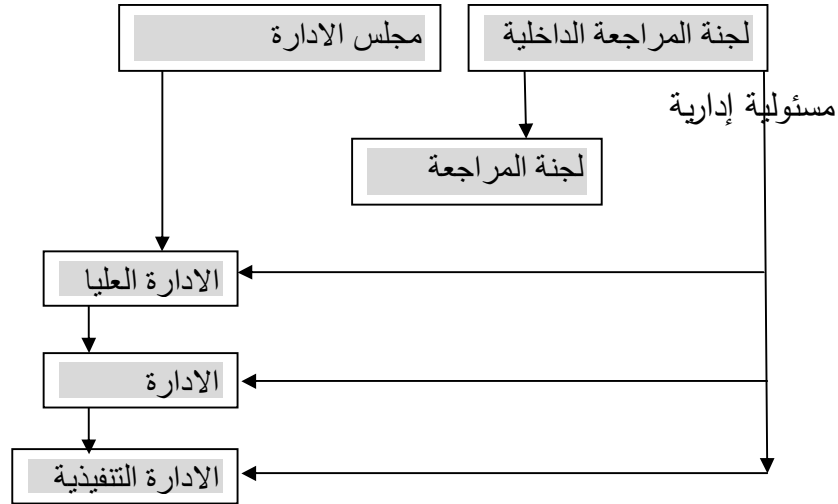
علي المراجعين الداخليين الامتناع عن تقييم العمليات التي كانت تخضع لمسؤولياتهم سابقاً ، وتعتبر الموضوعية ضعيفة اذا قام المراجع الداخلي بأعمال تأكيدية لنشاطات كانت تخضع له في السنة السابقة .

يجب مراجعة المهمات التأكيدية لانشطة كانت ضمن مسؤوليات مدير المراجعة سابقاً من قبل جهة خارج إدارة قسم المراجعة الداخلية ، ويجوز للمراجعين الداخليين تقديم خدمات استشارية متعلقة بأنشطة كانت ضمن مسؤولياتهم سابقاً .

إذا كان هناك ضعف محتمل في إستقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين متعلقة بالخدمات الاستثمارية ، يجب الافصاح عنها للجهة صاحبة العلاقة قبل الموافقة على المهمة فربط المراجعة الداخلية بمجلس الادارة (لجنة المراجعة) هو إجراء له إيجابيات كثيرة من حيث الحماية والاستقلالية والقوة اللازمة لهذا النشاط ويجعل من فرص نجاح وتطبيق إقتراحات

(¹) بتخلي الفرد عن الموضوعية في تنفيذ المهام والمسؤوليات الموكلة له ، نقلاً عن glossary on line available <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/fullstandards>. The institute of internal auditors

المراجعة الداخلية أمراً مشجعاً على انه يزود مجلس الادارة بعين إضافية تمكنهم من لمس حقيق أوضاع العمل فى المؤسسة بدون تدخل من مدراء الادارات التنفيذية .
ويمكن تبين مكانة قسم المراجعة الداخلية فى المؤسسة وفقاً للشكل التالى
شكل رقم (2/3/1)



المصدر فتحي رزق السوفيرى وآخرون (الرقابة والمراجعة الداخلية) الاسكندرية : دار الجامعية الجديدة 2002م ، ص83 .

ثانياً : الرقابة النوعية والتحسين المستمر :

يعتبر الهدف الرئيسى لنشاط المراجعة الداخلية هو قياس وتقييم وتقديم التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية كعملية مساهمة فى الاستخدام الامثل لموارد المؤسسة ، إلا أنه بدون أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بقياس لأداء الشخصى فانة من الصعب تقييم ما اذا كان نشاط المراجعة يحقق أهدافه باقصى حد من الجدارة والفاعلية لذلك يقوم مدير المراجعة الداخلية التنفيذى بتقييم أداء نشاط المراجعة بصورة دورية عادة ، ويتم تقييم الاداء بصورة رسمية من خلال التأكد من الالتزام بوثيقة المراجعة الداخلية ، ويمكن إبراز كيفية القيام بالرقابة النوعية من خلال عرض المعيار الخاص بها كالاتى⁽¹⁾:

⁽¹⁾ the institute of internal auditors international standards for professional practice of internal auditing op cit p-p:4-6.

الرقابة النوعية وبرامج التحسين :

Quality Assurance and improvement program

على مدير المراجعة الداخلية التنفيذى ان يضع برنامجاً للرقابة النوعية وبرامج التحسين والذي يغطى جميع اعمال المراجعة الداخلية ويراقب فعاليتها بشكل مستمر .

ويجب ان يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط المراجعة الداخلية لاضافة قيمة للمؤسسة ، وتحسين عملياتها وتوفير التأكد بأن نشاط المراجعة الداخلية منسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية وكذا مع اخلاقيات المهنة .

متطلبات الرقابة النوعية وبرامج التحسين :

"Requirements of the Quality Assurance and improvement program"

على نشاط المراجعة الداخلية تبني اسلوب لمراقبة وتقييم فعالية البرامج النوعية ، وهذه العملية يجب ان تتضمن تقييمات داخلية وخارجية على حد سواء .

التقييمات الداخلية : "Internal Assessments"

يجب ان تتضمن التقييمات الداخلية :

- المراجعة المستمرة لاداء نشاط المراجعة الداخلية .
- المراجعة الدورية التى تنفذ من خلال التقييم الذاتى او بواسطة أشخاص آخرون من داخل المؤسسة ، على معرفة بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ، وبأخلاقيات المهنة .

التقييمات الخارجية : "External Assessments"

يجب ان تنفذ التقييمات الخارجية على الاقل مرة كل 5 سنوات من قبل مراجع خارجى مؤهل ومستقل أو فريق مراجعة من خارج المؤسسة .

كما على مدير المراجعة الداخلية التنفيذى المناقشة مع مجلس الادارة المسائل التالية :

- الاحتياجات المتكررة للتقييمات الخارجية .
- درجة تأهيل واستقلالية المراجع الخارجى أو فريق مراجعة وكذا الابلاغ فى حالة تعارض المصالح .

التقرير عن الرقابة النوعية وبرامج التحسين : "Reporting on the Quality Assurance and Improvement program"

على مدير المراجعة الداخلية التنفيذى إيصال نتائج الرقابة النوعية وبرامج التحسين الى المدير العام ومجلس الادارة .

"إستخدام" أنجز طبقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية :

"Use of" conforms with the international standards for the professional practice of internal Auditing"

وقد يعلن مدير المراجعة الداخلية التنفيذى على إتفاق نشاط المراجعة الداخلية مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية فقط اذا اظهرت نتائج التقييمات النوعية وبرامج التحسين دعمها لذلك .

الافصاح عن عدم الالتزام : "Disclosure of Nonconformance"

عندما يكون هناك عدم الالتزام بتعريف المراجعة الداخلية ، الميثاق الاخلاقى والمعايير الدولية للممارسة المهنة للمراجعة الداخلية ويؤثر ذلك على نطاق عمل نشاط المراجعة الداخلية ، يجب على مدير المراجعة الداخلية التنفيذى الافصاح عن ذلك للمدير العام ومجلس الادارة .
تقنيات المراجعة الداخلية :
أولاً : القرائن وأدلة الاثبات :

تقوم البنية الاساسية لعملية المراجعة على وظيفة الاثبات وليس الفحص ، وعليه فإنه يجب على المراجع الداخلى عند تنفيذ الاجراءات أن يحصل على قرائن كافية ومناسبة تمكنه من التوصل الى نتائج معقولة يعتمد عليها فى كتابة تقريره وإبداء رؤية⁽¹⁾ .

1. أنواع القرائن وأدلة الاثبات :

أ. الوجود الفعلى

ب. المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشئت داخل المؤسسة أو خارجها .

ت. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

ث. حصة الارصدة من الناحية الحسابية .

ج. الاقرارات المكتوبة والتي تعتبر من أدلة الاثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الاصلى ودفاتر الاستاذ العام والسجلات المحاسبية ، وأوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية .

(1) الصحن عبد الفتاح والصبان محمد والفيومى محمد ، المراجعة مدخل فلسفى تطبيقي ، الدار الجامعية للنشر ، القاهرة ، 2004م ، ص 134 .

2. وسائل الحصول على أدلة الاثبات والقرائن :

أ. المعاينة والجرد الفعلى : وتشمل الاطلاع على الاصل أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد والقياس والجرد للتأكد من عدم صورية الرصد بالوجود الفعلى المادى للاصل.

ب. المراجعة الحسابية : وذلك بمراجعة صحة الحسابات ومراجعة نقل المبالغ أو ترحيلها مع العمليات الحسابية ، ومراجعة المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من صحة جميع الارصدة الحسابية .

ت. المراجعة المستندية : المستندات هي الاوراق التى تعتبر مرجعاً سليماً يستند إليه المراجع فى التأكد من صحة حدوث واقعة معينة ، تعتبر المراجعة المستندية المحور الرئيسى لعملية المراجعة ، والتى تقضى معظم وقت المراجعة أثناء جمع الادلة والقرائن لإعطاء المراجع بأن المستندات حقيقية وتؤيد الواردة بالدفاتر⁽¹⁾ .

ث. نظام المصادقات : هى عبارة عن شهادات أو اقرارات من الغير مرسله الى المراجع مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة الحسابات ، وهذا يعطى تأكيد إضافى لوجود وملكية الاصول والمطلوبات أو تقويمها .

ج. نظام الاستفسارات والتتبع : يكون الاستفسار شفويًا وتحرييرًا ، ويجب على المراجع ان يحرص فى البحث عن تقرير الاجابات التى يتلقاها قبل أن يقتنع بها ، وهذا لاضافة تأييد لصحة العمليات والارصدة .

ح. نظام المقاربات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي) : وهنا تجرى المقاربات المختلفة كمراجعة تحليلية تبين تطور بعض الارصدة والمقاربات بين المشروعات المشابهة لكشفية أوضاع غير عادية حيث يعتمد هذا الاسلوب على التقرير الشخصى لخبرة ومهارات المراجع ، وهذه قد تكشف عن أمور يترتب عليها التوسع فى الفحص للحصول على قرائن إضافية .

خ. المراجعة الانتقادية : ويقصد بها النظرة الفاحصة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه .

د. فحص وتقييم انظمة الرقابة الداخلية : من خلال تتبع إجراءات العمل للنشاط الخاضع للمراجعة من خلال إحدى وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وهذا ضرورى من أجل تحديد

(1) خلف عبد الله الواردات ، الاتجاهات الحديثة فى المراجع الداخلى ، المؤتمر العربى الاول حول المراجعة والمراجع الداخلى فى اطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، 2005 م .

نطاق المراجعة أولاً ، وتقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات

ذ. نظام الشهادات "الافقرات" : تستخدم للحصول على الكشف الخاصة بالاصول الثابتة مثلاً أو الاضافات فى الاهلاك أو الرواتب ، فهى لا تتيح أدلة أو قرائن إنما يترتب عليها إستنتاجها المراجع وتغطية موقفة خارج نطاق الاجراءات .
ثالثاً : العينات الاحصائية والمراجعة الداخلية :

يقضى المراجع الداخلى معظم وقته عند قيامه بعملية المراجعة فى تجميع الادلة والاثباتات خلال فحصه للعمليات ومختلف الوثائق حتى يكون اساساً لبدء الرأى فى تقريره النهائى ، ففى السابق كان المراجع الداخلى يقوم بمراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية ، غير أن كبر حجم المؤسسات ومن ثم كبر حجم وتعدد العمليات التى تقوم بها وتشعبها ، من الصعب او المستحيل مراجعة جميع العمليات ، لهذا وجب على القيام بالمراجعة الاختيارية والتى تعتمد أساساً على إستعمال العينات الاحصائية ولخضاعها للفحص والاختبار .

1. أنواع العينات :

إن الاعتماد على نظام العينات عند القيام بالمراجعة الاختيارية ، لايمكن أن يكون دون تحديد نوعها فهى تنقسم الى نوعين وهما (1) :

أ. العينات غير الاحصائية : يعتمد أسلوب العينات غير الاحصائية على التقدير والحكم الشخصى للمراجع على ضوء مهارته ، وفى هذا السياق فإن المراجع يختار العينة دون اللجوء الى قواعد الاحتمالات الاحصائية أو أى أسلوب رياضى .

ب. العينات الاحصائية : عكس العينات غير الاحصائية ، فالعينات الاحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات والطرق والجداول الاحصائية فى تحديد حجم العينة ، واختيار عناصرها ، ومن ثم تقييم النتائج التى نتوصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة .

2. تقييم العينات الاحصائية فى المراجعة :

بعد قيام المراجع بتصميم العينات الاحصائية التى يحتاجها وذلك حسب الهدف المراد تحقيقه من عملية المراجعة ، يقوم هذا الاخير بتقييم هذه العينات وذلك بإستخدام القياس

(1) الصبان محمد سمير ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2003م ، ص 77 .

الاحصائي لها ، فمن خلال القياس يمكن للمراجع تحديد حجم العينة وكذلك تقييم نتائجها ، ومن أهم طرق القياس الاحصائي نذكر الاسلوبين التاليين :

أ. أسلوب العينات التي تختص بالصفات : يعتبر هذا الاسلوب مناسباً عندما يتعلق الامر بتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ففي هذا الاسلوب يقوم المراجع بمعرفة عدد مفردات العينة من خلال حدود الخطا ومستوى ثقة معين ، كما أن هذا الاسلوب يسمح للمراجع بتحديد معدل الحدوث المتوقع (معدل خطأ المجتمع) فى العناصر التالية :

- فواتير الشراء التى ليس لها مستندات مؤيده سليم فواتير البيع التى لم تسعر تسعيراً سليماً .
- الصكوك التى تحتوى على أخطاء فى المبالغ المسجلة بها ، كما يمكن إضافية مختلف الوثائق والمستندات التى لا تحتوى على توقيعات المعنيين أو المسؤولين عند القيام بعمليات التى تتطلب إستخدام هذه الوثائق والمستندات .

ب. أسلوب العينات التى تختص بالقيمة : إن إستخدام هذا الاسلوب من العينات يكون عندما يريد المراجع الوصول الى نتيجة فى شكل قيمة فعلية عكس الاسلوب الاول الذى يستخدم عندما يكون المجتمع محل الدراسة يحتوى على خاصية معينة ، فهذا الاسلوب يعتبر مناسباً جداً للتطبيق فى مجال المراجعة نظراً لكونه يمكن المراجع من عمل الاختبارات الكمية ذات القيم العديدة .

مهمة المراجعة الداخلية :

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلى تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التى تؤثر على أداء عملياتها والنظام الادارى الذى تسير عليه إدارتها ، إلا أن أداء مهمة المراجعة الداخلية يتم من خلال إختيار الجاه الخاضعة للمراجعة ومن ثم إتباع مراحل إنجازها وفق مايلي⁽¹⁾ :

أولاً : إختيار الجاه الخاضعة للمراجعة :

تبدأ مهمة المراجعة الداخلية بإختيار النشاط الذى سيخضع لعملية المراجعة ، والذى يتم وفق ثلاث طرق⁽²⁾ .

1. الاختيار المنظم : ويتم تبعاً لهذه الطريقة إختيار النشاط أو الجاه الخاضعة للمراجعة إستناداً الى خطة المراجعة السنوية التى يتم وضعها فى بداية السنة .

(1) جمعة احمد حلمى ، المراجعة الحديث للحسابات ، دار الصفاء ، عمان ، الطبعة الاولى ، 1999م ، ص 236 .

(2) فتحى رزق السوافيرى وآخرون ، مرجع سابق ، ص 277 .

2. الاختيار بناء على طلب الادارة العليا : قد تحتاج الادارة العليا الى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ، ترى الادارة أنها بحاجة الى حكم أو رأى فيها مثل مراجعة إتفاقية محددة على وشك التوقيع ، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيداً لدفع قيمة فاتورة ما .

3. الاختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة : قد يحتاج بعض مدراء الدوائر الى مساعدة المراجع الداخلى لتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الانشطة الخاضعة لإدارتهم .

وأياً كانت الطريقة المطبقة فى إختيار الجهة الخاضعة للمراجع الداخلى يحدد الاولوية حسب الاهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المراجعة باستمرار على ضوء المستجدات ، ولقد حددت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية مراحل إنجاز عملية المراجعة كما هو مبين فى العنصر الموالى .

مراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية :

لقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية) على أن إنجاز عملية المراجعة تتضمن مايلى :

1. التخطيط لعملية المراجعة ⁽¹⁾ : "Audit Planning"

نصت معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية فى هذا الصدد على ما يلى:

أ. التخطيط : "Planning"

على مدير المراجعة الداخلية وضع خطط مبنية على اساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية ، منسجمة مع أهداف المؤسسة .

ب. يجب وضع خطة موثقة للمراجعة الداخلية والمبنية على تقييم الخطر ، على أن يكون الاضطلاع عليها على الاقل مرة سنوياً ، ويجب الاخذ بإعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الادارة فى هذه العملية .

ت. على مدير المراجعة الداخلية الاخذ بالإعتبار الموافقة على المهمات الاستثمارية المطلوبة اعتماداً على إحتمالية مساهمة المهمة فى تحسين إدارة المخاطر ، إضافية قيمة ، تحسين عمليات المؤسسة ، يجب إدراج المهمات الاستثمارية فى الخطة .

⁽¹⁾ The institute of internal auditors international standards for professional practice of internal auditing op cit p : 7.

الاتصال والموافقة : "Communication and Approval"

على مدير المراجعة الداخلية إيصال خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد المطلوبة متضمنة التغيرات المرحلية الهامة ، الى المدير العام ومجلس الادارة لمراجعتها والموافقة عليها كما علىة الافصاح عن أثر أية قيود على الموارد .

كما يجب جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط محل المراجعة من مصادره المختلفة ، للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط ، كما أن هذه المصادر تعتمد على كون النشاط يراجع لأول مرة أو أنه جرى مراجعته سابقاً ، وتكوين الملف الدائم والجاري لعملية المراجعة ، وبشكل عام يمكن تلخيص هذه المصادر على سبيل المثال لا الحصر فيما يلي :

- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي .
- تقارير وملفات المراجعة السابقة ، والموازنات التقديرية والمعلومات المالية .
- توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للمراجعة .
- الاجتماع مع إدارة النشاط .
- السياسات والخطط ، الاجراءات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط .

2. تقييم الرقابة الداخلية "Evaluate internal control"

نقطة بداية المراجعة هي فحص مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية ، ويتم وضع برنامج المراجعة المناسب على اساس هذا التقييم ليتم تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العين المناسبة .

3. فحص المعلومات "Examination and Evaluation of Information"

إن مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء تقييم الرقابة الداخلية تساعد على تحديد التغطية المبرمجة للمراجعة ، وتحديد أهداف ومخاطر الرقابة الداخلية للتركيز على ما يمكن إعتبار خطر على المؤسسة ، ويتم الاعتماد في ذلك على ما يراه المراجع الداخلى ضرورة ومناسبة من وسائل الحصول على الادلة وقرائن الاثبات .

4. إيصال النتائج (التقرير) "Report Writing"

ينص المعيار الدولي رقم 2060 – التقرير لمجلس الادارة العليا ⁽¹⁾

"Reporting to senior management and the Board"

⁽¹⁾ the institute of internal auditors practice advisory 2004 – communicating results guidance florida : march 2001 p – p :1 – 2

على مدير المراجعة التنفيذى أن يقدم تقارير منتظمة لمجلس الادارة والادارة العليا عن الغرض ، السلطة والمسؤولية لنشاط المراجعة الداخلية ، والاداء المتعلق بخطة نشاط المراجعة الداخلية .

كما يجب أن يشمل التقرير على مواقع المخاطرة الهامة ، مواضع الرقابة ، مخاطر الغش ، مواضيع الحوكمة وأية أمور تحتاجها أو تطلب من مجلس الادارة والادارة العليا ، كما زودت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية بسبعة إرشادات تتعلق بالتزامات المراجع الداخلى على النحو التالى :

أ. يجب على المراجعين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية المراجعة .

ب. يجب على المراجعين الداخليين مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الادارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابى .

ت. يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءً وفى الوقت المناسب .

ث. يجب أن يعرض التقرير الهدف من المراجعة ونطاق نتائجها ، كما يجب أن يحتوى التقرير تعبيراً عن رأى المراجع كلما كان ذلك ممكن .

ج. يجب أن تكتب المعلومات الاضافية بوضوح لتجذب القارئ لان يقرأ أكثر .

ح. يجب أن تصف المعلومات الهدف من المراجعة كلما كان ذلك ضرورياً ، مع إعلام القارئ لماذا أجريت عملية المراجعة ، وماذا كان متوقفاً منها أن تنجزها .

خ. يجب أن تشخص وتحدد عبارات النطاق لانشطة المراجعة ، وتشمل كلما كان ذلك ممكناً ومناسباً المعلومات المؤيدة أو المساندة لمثل الفترة التى تم مراجعتها كما أن الانشطة المتعلقة بها والتى لم يتم مراجعتها بعد ، يجب أن تحدد اذا كان ضرورياً ومن أجل رسم خطوط ونطاق المراجعة ، كما يجب أيضاً وصف طبيعة ومدى نطاق المراجعة الذى تم تأديتها .

5. المتابعة : "Monitoring Progress"

على مدير المراجعة الداخلية وضع العمل على المحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التى تم التقرير عنها للادارة .

وتأخذ هذه الخطوة ثلاث أشكال (1) :

(1) the institute of internal auditors internal standards for professional practice of internal auditing op p – p 1 – 2

أ. تقوم الادارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة لاتخاذ قرار فيما اذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف .

ب.تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بالمباشرة فى تنفيذ التوصيات .

ت.يقوم المراجع الداخلى بعد منح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الاجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة إتخاذ هذه الاجراءات أو التأكد من أن الادارة تتحمل مسؤولية عدم إتخاذ مثل هذه الاجراءات .

وعلى المراجع المعين للمتابعة زيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من مراحل إنجاز التوصيات وعند الانتهاء من إنجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك ويرفع لجميع الجهات التى إستلمت نسخة من التقرير لاجبارهم بأنة تم العمل بجميع التوصيات وأنة تم إتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة .

6. تقييم مهمة المراجعة "Enagement Evaluate"

تمثل هذه المرحلة الخطوة الاخيرة من مراحل إنجاز عملية المراجعة ، وتتعلق بقسم المراجعة الداخلية ، اذا عليها التأكد من الفعالية التى تم بها إنجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم فى إنجاز مهمات أخرى .

مما سبق يرى الباحث ما يلى :

1. المراجعة عملية منظمة لها خصائصها وفروضها ، تعمل على تجميع وتقييم موضوعى للدلالة المتعلقة بأحداث وتصرفات إقتصادية من اجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين وذوى الاهتمام ، كما أنها تشمل على العديد من الانواع يعمل كل واحد منها على تحقيق غرض معين .

2. أصبحت المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة فى ظل بيئة الاعمال الجديدة ويظهر هذا فى تطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ، والتى تشمل على تعريف المراجعة الداخلية ، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وكذا الميثاق الاخلاقى لها ، بما إنعكس على إدائها ، فبالاضافة الى الفحص والتقييم والتأكد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقدم الاستشارية بما يضيف قيمة للمؤسسة والتى تؤدى الى تطبيق حوكمة المؤسسات .

3. كما نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على الضوابط والاسس التى تحكم قسم المراجعة الداخلية بما يمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة وهذا باعتمادها على تقنيات وادوات واتباعها لمراحل من اجل التطبيق السليم لها .

المبحث الرابع

مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية وعلاقتها بالاطراف الاخرى

تسير عملية المراجعة وفق خطوات واجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل اكبر فعالية فى اداء القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول الى الاهداف المسيطرة والمرجوة من هذه الوظيفة .

سنتطرق من خلال هذا المبحث الى المسلك العام لعملية المراجعة وفق أربع خطوات تشمل

:

- قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- جمع ادلة الاثبات.
- أعداد التقرير .

أولاً : قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة :

قبل ان يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة ، لا بد ان تتوفر لديه النية فى القيام بهذه العملية والمتمثلة فى قبول المهمة ، ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية المراجعة ، اى معرفة بالهمة قبل وقت كاف ، ما يتيح أيضاً للمراجع فرصة تفادى التعامل مع أشخاص تتقصصهم الامانة والاستقامة ، وحتى يتفادى هذا لا بد ان يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع .

الخطوات التمهيدية (1) :

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التى يتعين على المراجع مراعاتها قبل الشروع فى تنفيذ إجراءات المراجعة ، والمتمثلة فيما يلى :

- التحقق من صحة تعيينه :والذى يتم وفقاً للشكل القانونى للمؤسسة موضوع المراجعة .
- الاتصال بالمراجع : وهى قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزلة أو إستقالته ، فقد يجد من المبررات والاسباب ما يمنعه كمنه من قبل المهمة المعروضة عليه .
- التأكد من نطاق عملية المراجعة .
- إتصالات أولى مع المؤسسة محل المراجعة : إذ يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجرى حواراً معهم ومع من يشتغل معهم كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها وعليه ان يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها (2) .
- فحص وتقييم النظام المحاسبى : يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبى المطبق فعلاً فى المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها (3) :

1. المخطط المحاسبى.
2. كيفية القيد والترحيل .
3. دقة السجلات وكفايتها .
4. إستخلاص اهم العمليات التى تقوم بها المؤسسة .

(1) خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعى ، علم المراجع الحسابات النظرى والعملى ، مرجع سبق ذكره ، ص 139 .

(2) محمد بوتيت ، مرجع سبق ذكره ، ص 6 .

(3) Robert obert revision et certification des comptes dunod paris 1995 p 40

5. طرق الاهلاك المنتهجة .
 6. طريقة تقييم المخزونات .
 7. العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت .
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة : فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي اعدت عن السنة السابقة ، ويطلع على تقرير المراجع السابق ، ويفحص بنفسه أيه تحفظات وردت في تقرير المراجع السابق ، ودارسة تقرير مجلس الادارة.
 - فحص التنظيم الادارى : حيث يتعرف المراجع من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين ، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ، ومدى الاختصاص لكل منهم ، وصورة من توقيعاتهم ، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة .
 - النظام الضريبي : رغم الناحية الضريبية ليس إلزاماً مباشراً للمراجع ، إلا انه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل المراجعة ، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة ، وعليه ايضاً ان يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافى يعادل هذا الالتزام الضريبي .

مخطط المراجعة⁽¹⁾ :

عقب إنتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ، يقوم المراجع بوضع خطة عمل لة ولمساعدة لاتمام الاجراءات الفنية لعملية المراجعة، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج : مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه ما يلى :

- الاهداف الواجب تحقيقها .
- الخطوات والاجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الاهداف .
- تحديد الوقت التقديرى اللازم لانتهاء من كل خطوة ولجراء .
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة ولجراء نفذ .
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الاجراء .

(1) خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعى ، علم تدقيق الحسابات النظرى والعملى ، مرجع سبق ذكره ، ص 143 .

البرنامج ليس سرداً لخطوات ، بل هو خطة محكمة الاطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها ، والبرنامج يخدم عدة أغراض ، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعدة لتنفيذها .

فالبرامج اداة رقابة وتخطيط تساعد المراجع على تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات المستنفذة فى كل عملية .

كما انه غير الممكن ان يقوم المراجع بتطبيق نفس البرنامج فى كامل المؤسسات التى يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط فى نفس القطاع ، لانه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها . يمكن تصنيف نوعين من برامج المراجعة هما :

- برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدماً .

- برامج مراجعة متدرجة .

أولاً : برامج المراجعة الثابتة أو مرسومة مقدماً :

وهى برامج تحوى كافة الاجراءات والخطوات التى تدخل فى كافة عمليات المراجعة يتقيد بها المراجع ومساعدة اثناء أدائهم لمهامهم ، غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التى تعتبر ثانوية ، والتى يضعها المراجع بناء على قيامة الخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة ، ولهذا البرامج مزايا عديدة أهمها (1) :

- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها .

- أنها ضرورية فى المشاريع الكبيرة المتشعبة لاحكام خطة العمل .

- أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المراجع ومساعدة كل حسب خبرته وكفاءة وتخصصة .

- انها تطمئن المراجع الى عدم السهو عن إنجاز تبعض الاجراءات او الخطوات الضرورية ، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات .

(1) خالد امين عبد الله ، علم مراجعة الحسابات (الناحية النظرية) ، الطبعة الثانية ، وائل للنشر الاردن ، 2004م ، ص 212 .

- باستعمالها يستطيع اى مساعد ان يتم العمل دون عناء او ضياع وقت فى حالة غياب المساعد الاخر المنوط به مثل هذا العمل .
 - يعتبر البرنامج سجلاً كاملاً بما قام المراجع بأدائه ، وبذلك يستخدم كدليل فى حال المنازعات ، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين .
 - اخيراً فإن هذا النوع يعتبر اساساً لعمليات المراجعة فى الاعوام المقبلة .
- لكن بالرغم من هذه المزايا ، يعاب على هذا النوع من البرامج انه يحول خطوات المراجعة الى عمليات روتينية تنقص من إستقلالية تفكير المراجع وتقريره الشخصى ، كما يقتل روح الإبداع والإبتكار لديه ، ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضاً إذا ما شجع المراجع موظفي مكتبه دوماً على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعية وإقتراح التعديلات التى يرونها مناسبة ، إضافة إلى قيام المراجع بمراجعة البرنامج الثابت هذا بين الفنية والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسباً من التعديلات .
- ثانياً : برامج مراجعة متدرجة :

تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والمراجعة ، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الإختبارات إلى مابعد الشروع في عملية المراجعة ، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة، ويمكن هذا النوع الموظفين من إستغلال خبراتهم بالتمشي مع الظروف المحيطة بهم ، وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال المراجعة من التفاعل مع الظروف التى قد تطر خلال القيام بعملية المراجعة ، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول .

الإشراف على مهمة المراجعة :

معني الإشراف في المراجعة هو متابعة المراجع لعملية المراجعة وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفافته وتخصصه ، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التى يقومون بها بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية المراجعة .

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي (1) :

- توجيه المراجعين نحو تحقيق أهداف المراجعة.

(1) زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والمراجع ، الطبعة الاولى ، دار الراية للنشر ، الاردن ، 2009م ، ص 79 .

- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام المراجعة إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.
- إزالة ما قد ينشأ من إختلاف فى وجهات النظر بين فريق المراجعة .
- ترتيب المهام حسب الاولويات .
- فحص العمل المنتهى ، وفحص وتحليل الاداء اليومى لافراد المراجعة بغرض الاستغلال الامثل للطاقات .
- حصة على توظيف العدد الملائم للمساعدین لتفادی العجز أو الزيادة .
- حصة على إحترام عاملی الوقت والتكلفة ، من خلال التوجيه المستمر للمساعدین لتفادی تماطلهم فى اداء مهامهم .
- طرح عاملی التحفيز المادى والمعنوى (الترقية) على المساعدین بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

اوراق العمل :

أوراق المراجعة هى السجلات أو الملفات التى يحتفظ بها المراجع للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة ، من الاجراءات المتبعة ، الملازمات الى تم الحصول عليها ، الالتزام بالسياسات ، ونتيجة عملية المراجعة .

الهدف الاساسى من اوراق المراجعة هو مساعدة المراجع اوترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الادلة والاثباتات التى تدعم رأية .

تسمح اوراق العمل للمراجع بتنظيم نشاطاته ، وكذا توفير مختلف الادلة والقرائن التى تسمح له بإبداء رأية النهائى حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبى ، ويمكن التمييز بين اوراق المراجعة وفق نقطتين هما :

1. الملف الدائم .

2. الملف الجارى (ملف الدورة الحالية) .

سنتطرق للنوعين من الملفات ضمن مسار عملية المراجعة الاول فالاول مع مراعاة ترتيب الاجراءات :

1. الملف الدائم :

يشمل الوثائق الأساسية فى المؤسسة الصالحة للاستعمال فى الدورات اللاحقة ⁽¹⁾ كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة الى أخرى ومن مكتب مراجعة لآخر . وعموماً يمكن أن يشتمل هذا الملف على ⁽²⁾ :

- عموميات .
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية .
- الحسابات السنوية والتقارير .
- التحاليل الدائمة للحسابات .
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائى والاجتماعى .
- كل ما يتعلق بالجانب القانونى .

1. عموميات :

تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الاسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلى للمؤسسة ، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية ، مع ذكر أسماء ومراكز الاشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الانتاجية المرسومة من قبلها.

2. وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية :

يشمل هذا البند على كل تقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية ، مع تقديم وصف دقيق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف .

3. الحسابات السنوية والتقارير :

يحتوى هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم ، حسابات النواتج والاعباء ، حسابات النتائج ، برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية ، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة .

4. التحاليل الدائمة للحسابات :

⁽¹⁾ محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

⁽²⁾ محمد التهامى طواهر ، مسعود صديقى ، المراجعة مراجعة الحسابات (الاطار النظرى والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003م، ص 128 - 130 .

يكون من المفيد ان يحتفظ المدقق فى ملفه الدائم ببعض التحليلات الهامة التى أجريت على بعض الحسابات ، بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة عادة ما تستخدم تحليل الحسابات التى يرى المدقق اهميتها إنطلاقاً من طبيعة نشاط المؤسسة .

5. كل ما يتعلق بالجانب الجبائى والاجتماعى :

يحتفظ المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب إتباعه وعلى المعدلات الواجب الخضوع لها وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية والشبة جبائية والاشتراك فى الضمان الاجتماعى نظراً لاهميتها ، وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الاجتماعى داخلها .

6. كل ما يتعلق بالجانب القانونى :

تحتوى هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانونى للمؤسسة ، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الادارة ، وكذلك العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية .

تقييم نظام الرقابة الداخلية :

تعددت واختلفت التعاريف التى تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب فى نفس المضمون .

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين "نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التى تساهم فى التحكم فى المؤسسة ، ولتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للاصول وكذا نوعية المعلومات ، ومن جانب اخر ضمان تطبيق تعليمات الادارة وتحسين النجاعة" (1) .

فى حين عرفت المنظمة الوطنية لمحافظى الحسابات الفرنسية بأنة "نظام مشكل من مجمل الاجراءات والرقابات المحاسبية وما يلية ، والتى تقوم الادارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من اجل التحقق من " :

- حماية الاصول .
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها .
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة .

(1) Reda khelassi laudit interne – audit operationnel houma ager 2005 p 71

- تطابق القرارات مع سياسة الادارة (1) .

باعتبار الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم فى المؤسسة ، فلا بد على المراجع أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار إستحالة مراجعة لكل الحسابات ، ويحدد نطاق هذه العينات وفقاً لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ، كما أنه يعتمد على كونه من غير الممكن للمراجع إثبات ان التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس العمليات التي قامت بها المؤسسة .

فى إطار مهمة المتمثلة فى التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية ، يلزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلى (2) :

- جمع الاجراءات .
- اختبارات التطابق .
- تقييم اولى لنظام الرقابة الداخلية .
- إختبارات الاستمرارية .
- تقييم نهائى لنظام الرقابة الداخلية .

جمع الاجراءات :

سواء كانت مكتوبة او غير مكتوبة ، يقوم المراجع بجمع المعطيات (القوانين المختلفة طرق العمل ..) ومعرفة اكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وذلك لتكوين بعض الاراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير ، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والارشيف ووضع خرائط او فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة ، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة افضل من الطرق الانشائية والمتمثلة فى تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة.

إختبارات الفهم والتطابق :

(2) Alain mikol ies audits financiers comprendre les mecanismes du controle legal edition dorganison paris 1999 p 141

(²) J.E combes et M .clabrousse public audit financier et controle de gestion union editions 1997 p 17

تبين الادبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة او صعوبة تطبيق الاجراءات ، فليتأكد المراجع من درجة الاعتماد ، ويجب ان تدعم بإختبار النظام للتأكد من ان الاجراءات التى ذكرت والتى تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما مذكور فى خرائط سير العمليات الوصف الكتابى والمحدثات التى تمت مع المسؤولين والعاملين .

التقييم الاولى للرقابة الداخلية :

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية ، يمكنه ان يعطى تقييماً اولياً لهذا النظام ، فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقية فى حين ان عملية الفحص الى الاستنتاج بان النظام غير مرضى وانه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق اخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش . فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين :

- الاولى : تمكن فى فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام .
 - والثانية : أكثر شكلية وتتمل فى طرح بعض الاسئلة مجمعة فى قوائم تدعى قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية .
- إختبارات الاستمرارية :
- يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من ان نقاط القوة المتوصل إليها فى التقييم الاولى للنظام نقاط قوة فعلاً ، اى مطابقة فى الواقع وبصفة مستمرة ودائمة .

التقييم النهائى لنظام الرقابة الداخلية :

بإعتماداً على إختبارات الاستمرارية السابقة الذكر ، يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيرة ، عند إكتشاف سوء تطبيق او عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف (ضعف التصور) التى توصل إليها عند التقييم الاولى لذلك النظام .

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة فى وثيقة شاملة مبيناً أثر على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الاجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه فى العادة تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمها المراجع الى الادارة، كما تمثل إحدى الجوانب الايجابية لمهمة .

يسهل او يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية ، بتعبيراً آخر ان هذا النظام يجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وان ضعفة يجعله يتعمق اكثر فى ذلك .

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلى جيد ، يظهر ويحدد بكل وضوح :

- و وظيفة ومسؤولية كل فرد فى المؤسسة فى شكل مكتوب ان كان ذلك ممكناً ، ومفهوم من طرف الجميع .
 - نظام يعطى الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات فى شكل إجراءات وطرق العمل التى ينبغى إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التى تقوم بها المؤسسة .
 - كما يعطى كيفية معاملتها ودخالها فى نظام المعلومات الذى يمثل الصورة للنظام الحقيقى المتمثل فى المؤسسة .
 - ينبغى لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين وذى كفاءات عالية واخلاص فى العمل يؤمنون ان تحقيق هذه الاخيرة لاهدافها تحقيق لاهدافهم .
- أدلة الاثبات والملف الجارى :
- أدلة الاثبات :

رغم تعدد التعاريف التى تناولت ادلة الاثبات إلا أنها تشترك جميعها فى كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول الى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهى تقدم البرهان وبالتالي المساهمة فى تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الاحكام التى تعتمد على الميول والنزاعات والامال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار ، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر .

فالادلة هى التى تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد الى حد المعرفة وليس مجرد الاعتماد ، ومن ثم فهى المفتاح الى الحقيقة التى تعنى المطابقة مع الواقع ⁽¹⁾ .

بغرض وضع الاساس الملائم لابداء الرأى الفنى المحايد حول عدالة القوائم المالية ، وفى إطار سبعة الى تأكد محتوى تقريره النهائى ، فان مطالب بجمع مجموعة من الادلة وقرائن الاثبات الكافية وملائمة فى ان واحد .

أنواع أدلة الاثبات :

(1) محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998م ، ص 166 .

قد تأخذ أدلة الإثبات فى المراجعة أشكال مختلفة غير أنه يمكن للمراجع إستخدام أهمها ،
والتي يمكن حصرها فيما يلى :

- المستندات .
 - الفحص المادى .
 - المصادقات .
 - الفحص التحليلى .
 - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .
 - صحة الارصدة من الناحية الحسابية .
 - الاستفسارات من العميل .
- المستندات :

المستندات من اكثر انواع الادلة والقرائن التى يعتمد عليها المراجع فى عملة ، وهى على
ثلاثة انواع :

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفاتير الشراء مثلاً .
 - مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفاتير البيع وإيصالات القبض .
 - مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر الحاسبية على إختلاف أنواعها تعتبر
المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة ، حيث تزداد
إمكانية الغش والخطاء فى الحالة الاخيرة .
 - ويتركز عمل المراجع فى تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية
والموضوعية ، وعليه ان الظن بان اى شخص يستطيع تزوير المستندات والتوقييع (1) .
- الفحص المادى :

يقصد به قيام المراجع بحص او عد اصل من الاصول الملموسة بصورة مادية ، وغالباً ما
يربط هذا النوع من الادلة بفحص كل من المخزون والنقدية ، كما يمكن إستخدامة فى التحقق
من وجود الاوراق المالية وأوراق القبض واصل ثابتة ملموسة .
ويمكن القول ان الفحص المادى وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار
او وصف الاصل او تقييم جودة وحالة الاصل (2) .

(1) خالد امين عبد الله ، علم مراجعة الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص 180 .
(2) عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، ولخرون ، اسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعى الحديث ، مصر ، 2007م ، ص 81 .

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحدة في بعض الحالات ، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعنى بالضرورة ملكيتها له ، كما ان قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمراً مستحيلاً وبالتالي يجب دعمة بألة أخرى .
المصادقات :

تتمثل في إستعانة المراجع بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويدته بمعلومات سبق ان طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية او كتابية ، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة .

تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة ، وعموماً يمكن تقسيمها الى ثلاثة انواع ⁽¹⁾ :

- مصادقات إيجابية .
- مصادقات سلبية .
- مصادقات عمياء .

المصادقات الايجابية :

في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء او الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بارسدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة هذه الارصدة وفي حالة عدم صحة تلك الارصدة تطلب منهم ذكر الاسباب في ردهم .

المصادقات السلبية :

فيها يخطر العملاء أو الموردين بارسدة حساباتهم ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المراجع في حالة إعتراضهم فقط على صحة ارسدتهم مع ذكر الاسباب التي تدعوهم الى عدم الموافقة على صحة تلك الارصدة .

المصادقات العمياء :

في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء او الموردين ان يرسلوا الرد الى عنوان مراجع الحسابات بارسدة لدى المؤسسة .

الفحص التحليلي :

(1) يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر ، الاردن ، 2007م ، ص 180 .

يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلاً) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة او بيانات أخرى ظاهرة فى القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح فى السنة الحالية مع مثلية فى السنة السابقة (1) .

يلجأ المراقب الى تقنية التحليل فى بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التى يجب القيام بها كما تستعمل فى النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية فى مجموعها ، هذا بالإضافة الى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الاقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذى تزاوله المؤسسة وللقطاع الذى تنتمى إليه لمعرفة مكانتها فيه .

وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معياراً للحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتوية من بيانات وخلوها من الاخطاء والغش والتلاعب .

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوباً فى لوائح وتعليمات ، بل يجب ان يكون منفذاً وموضوعاً حيز التطبيق العملى ، اما فى حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية فان ذلك يدل على إمكانية توفير هذه المستندات والسجلات على اخطاء تلاعبات ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التى يقوم بها المراجع والتى قد تكون بدورها قرينة له لدى إمتناعه عن المصادقة على القوائم المالية .

صحة الارصدة من الناحية الحسابية :

أن تعقد النشاطات وتنوعها فى المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب فى العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه اخطاء حسابية ، لذلك نجد ان الاعتماد على الالات الحسابية يسمح بتفادى تلك الاخطاء مع سرعة الانجاز ، بالتالى فان وقوف المراجع على إستعمال الحسابات الالية يعتبر دليلاً على إنتظام السجلات والدفاتر على الاقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات .

الاستفسارات من العميل :

يعنى الحصول على معلومات شفوية او مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المراجع مجموعة من الاسئلة له والتى غالباً ما توجه الى العاملين لدى العميل فى مختلف المجالات

(1) عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 158 .

ولكن تعتبر الاستفسارات اقل صلاحية من الادلة الاخرى نظراً لكونها ليست من مصدر مستقل ، وبالتالي فهي عرضة للتحيز لاهواء العميل (1) .

الملف الجارى :

يتعلق هذا الملف بالنسبة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية منها والمحاسبية مع ادلة الاثبات التى جمعها المراجع (2) .

ويمكن ان يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية (3) :

- برنامج تفصيلى لعملية المراجعة .
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لارصدها .
- التقارير العامة والخاصة والمتعلقة بالدورة موضوع المراجعة .
- الخطوات المتبعة لتقييم الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك ، الوسائل المستعملة فى التقييم .
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة .
- كل المراسلات التى تمت مع اطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون .
- المشاكل التى صادفت المدقق أثناء اداء مهمته .

تقرير مراجع الحسابات :

يعتبر التقرير الركيزة التى تعتمد عليها الفئات المختلفة التى يخدمها المراجع كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم ، لان هذه الفئات المختلفة تولى تقرير المراجع عناية فائقة تعتمد على فى إنجاز قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية . يكون التقرير عادة موجهاً الى الجهة التى قامت بتعيين المراجع أو تكلفة للقيام بعملية المراجعة ، اى الى المالك الفرد فى المؤسسات الفردية او الى مجلس الشركة فى شركات الاشخاص ، او الى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين فى شركات الاموال وهكذا نجد ان التوجه يختلف باختلاف الشكل القانونى للمؤسسة محل المراجعة لان التعيين يختلف ايضاً حسب الشكل (4) .

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائى لعملية المراجعة واداة او وسيلة الاتصال ، والتى يمكن من خلالها ان يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه

(1) خالد امين عبد الله ، علم مراجعة الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص 181 .

(2) عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، واخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 287 .

(3) محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 340 .

(4) خالد امين عبد الله ، علم مراجعة الحسابات ، (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص 129 .

وتقييمه للدلة والقرائن ورأية الفنى المحاييد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالى فى نهاية السنة ونتائج الاعمال (1) .

بالاضافة الى هذا وكما سبق وان قلنا فى اطار معايير إعداد التقرير ، فانه يتعين على المراجع التطرق الى مجموعة من العناصر او الضوابط لمحتوى التقرير على قرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية فى إعداد القوائم المالية ، الالتزام والاثبات فى تطبيقها ، بالاضافة الى تأكيد على إحتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه.

يمكن لتقرير مدقق الحسابات ان يأخذ عدة صور تختلف بينها بإختلاف رأية المرهون يمكن بدوره بمحتوى القوائم المالية ، وعموماً يمكن الوقوف على أربع انواع من التقارير :

- تقرير نظيف .
- تقرير تحفظى .
- تقرير سالب .
- الامتناع عن إبداء الرأى .

التقرير النظيف :

يصدر المراجع رأية بدون تحفظ على القوائم المالية التى قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هى (2) :

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء فى قائمة الدخل او فى قائمة المركز المالى .

- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج اعمال المشروع ومركزه المالى .
 - حصول المدقق على ادلة الاثبات الكافية والملائمة التى تبرر رأية على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الاعمال والمركز المالى فى نهاية السنة المالية .
- التقرير التحفظى (3) :

(1) مرجع سبق ذكره ، ص 316 .

(2) يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص 260 .

(3) محمد محمود السيد الناعى ، دراسات فى المراجعة ، دار وهدان للطباعة والنشر ، 1984م ، ص 66 .

يقوم مراجع الحسابات بالاداء برأى متحفظ ، اذا صادف خلال عملية المراجعة او فى البيانات والمعلومات الواردة فى القوائم المالية ما يقيد رأية ، فيكون تقريره فى هذه الحالة مقيداً بتحفظات تمثل إعتراضاتة او إنتقاداتة التى يرى من الضرورة الاشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة او تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن الضرورى ملاحظة الاهمية النسبية للتحفظ الوارد فى تقرير المراجع ، اى ان تكون التحفظات هامة بدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير ، كما يجب ان يشمل التقرير الذي ينطوي علي تحفظ فقرة مستقلة توضح اسباب التحفظ .

التقرير السلبي :

يصدر هذا الرأى عندما يتأكد المراجع من ان القوائم المالية لاتمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالى او نتيجة الاعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقع على المراجع مسؤولية بيان الاسباب المؤدية لاصدار مثل هذا الرأى قمن أدلة وبراهين مع ذكرها (1) .

يعتبر الرأى السلبي أمر نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالباً ماتلزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات .
الإمتناع عن إبداء الرأى :

يعني الإمتناع عن إبداء الرأى أن مراجع الحسابات لايستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلى:

1. وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينة من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينة من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة .

2. وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعريضاتهم ... وغيرها .

3. فى حالة قيام زميل اخر للمراجع الرئيسى بعض القوائم المالية ، وفى هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأى عليها .

(1) محمد عثمان البطحة ، المراجعة الداخلية فى نظم الحسابات الالية ، دار المريخ ، الرياض ، 1985م ، ص 44 .

4. عندما يتعذر على للمراجع الحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بأبداء رؤية ، يمتنع عن ذلك .

5. وغالباً ما ترجع اسباب الامتناع عن إبداء الرأي الى تضيق نطاق الفحص الذى يجريه المراجع ، او بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها لها تأثير جوهري على القوائم المالية التى سيبدى المراجع رأيه فيها .
علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بباقي الاطراف :

تتم ممارسة حوكمة المؤسسات من خلال أربعة اطراف اساسية تربطها علاقة تعاونية هي: المراجع الخارجى ، مجلس الادارة ، لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية بالاضافة الى طرف خامس والمتمثل فى الادارة العليا ، ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية ان تسهم فى تطبيق حوكمة المؤسسات من خلال علاقتها التعاونية مع هذه الاطراف ، وذلك بدعمها لهم فى اداء ادوارهم .

وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث الى اهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية ، ثم دراسة العلاقة التعاونية بين مجلس الادارة ، والادارة العليا من جهة والمراجعة الداخلية من جهة اخرى .

أولاً : أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية :

تعتبر العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقليد قديم عرف بظهور النوعين ، إلا انه زادت اهمية العلاقة مع زيادة متطلبات حوكمة المؤسسات ففى بيئة الاعمال الحديثة قد اصبح دورهما اكثر تكاملاً مما استدعى تعميق العلاقة بينهما ولفهم هذه العلاقة اكثر ارتياباً تقسيمها من وجهة نظر المراجعة الخارجية ومن وجهة نظر المراجعة الداخلية .

أولاً : من وجهة نظر المراجعة الخارجية ⁽¹⁾ :

قد يؤثر عمل المراجعة الداخلية على طبيعة ، توقيت ومدى عمل المراجعة الخارجية السنوية ، حيث يؤثر على الاجراءات التى ينفذها المراجع الخارجى بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية ، إجراءات تقرير المخاطر واجراءات جمع ادلة الاثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية ، وعند اداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجى على اعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقاً او على اعمال تطلب منها مباشرة ، على سبيل المثال قد يطلب المراجع

(1) سمير كامل محمد عيسى ، مرجع سبق ذكره ، ص 21 - 28 .

الخارجى من وظيفة المراجعة الداخلية بعض المهام التى تدخل فى نطاق عملة ، كان يطلب مئة استكمال بعض المهام التى تدخل فى تقييم نظام الرقابة بالداخلية ، وبالمثل أعطى معيار المراجعة الخارجية ترقم 2 الحق للمراجع الخارجى فى ان يعتمد على اجراءات الرقابة الداخلية التى اعدت بمشاركة المراجعين الداخليين .

واشارت العديد من كتابات المراجعة الداخلية الى اهمية العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وركزت هذه الدراسات والتى اعتمدت على طرق تجريبية ، باهتمام على الدور الذى يمكن ان تلعب وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اعتماد المراجع الخارجى عليها ، بمعنى اخر قرار الاعتماد ، وقدمت هذه الدراسات تصورات يمكن إدراجها فيما يلى :

أ. محددات قرار الاعتماد على وظيفة المراجع الداخلى توجد العديد من الدراسات التى تناولت العوامل المختلفة التى تؤثر على قرار اعتماد المراجع الخارجى على وظيفة المراجعة الداخلية ، والتى خلصت فى مجملها الى المدى الذى تغطية وظيفة المراجعة الداخلية ، جودة اداء العمل ، القدرات المهنية للقائمين على وظيفة المراجعة ، الاهلية والمستوى الى يرفع إليه تقرير المراجعة الداخلية ، الموضوعية تعد من اهم العوامل التى يأخذها المراجع الخارجى بعين الاعتبار فى قرار الاعتماد ، بالاضافة الى عوامل اخرى منها : مخاطر العميل ، خصائص المراجع الخارجى ، التفاعل بين المؤسسة والمراجع الخارجى ، نزاهة الادارة ، مستوى التنسيق بين المراجع الداخلى والخارجى وضعف الاتعاب .

ب. فيما يتعلق بمدى الاعتماد فخلصت الدراسات الى ان متوسط انخفاض نسبة ساعات المراجعة الخارجية عن المخططة يتراوح بين 15% 30% .

اما فيما يخص طبيعة عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذى يعتمد عليه المراجعون الخارجيون فقد خلصت الدراسات الى الاعتماد فيما يخص إجراءات الفهم او اختبار الرقابة الداخلية ، الاختبارات التفصيلية واختبارات التحقق من الارصدة .

ثانياً : من وجهه نظر المراجعة الداخلية (1) :

ان الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد فى المؤسسة من قبل المراجع الخارجى من شأنه ان يسمح بكشف بعض الاخطاء والتدليس

(1) صدقى مسعود ، "نحو اطار متكامل للمراجعة المالية فى الجزائر - على ضوء التجارة الدولية " ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2004م ، ص 68 - 69 .

الذى يستطيع المراجع الداخلى ان يكشفها ، مما يتيح فى النهاية إمكانية البحث عن الاسباب المانعة من إكتشافها والتي نوجزها فى الاتى :

1. عدم الالتزام الكلى بتطبيق معايير المراجعة الداخلية .
 2. ضعف تأهيل المراجع الداخلى وعدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة .
 3. ضعف نظام الرقابة الداخلية .
- إن معالجة الاسباب من قبل مختلف الجهات فى المؤسسة ، كل على حسب مسؤولياته يدعم ويؤهل المراجعة الداخلية سواء :

1. يخلق هياكل خاصة بها وتأهيل وتدريب المراجع الداخلى مع توضيح خطوات العمل .
 2. تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح من القضاء على مواطن الضعف .
 3. زيادة خبرة المراجع الداخلى من جراء إحتكاكة المستمر بالمراجع الخارجى خاصة فى معالجة بعض البنود الجديدة او فى توجيه عملية الفحص او تعامله مع بعض المواقف المعينة .
 4. إطفاء الثقة على عمل المراجعة فى المؤسسة سواء من قبل الادارة او من قبل الاطراف الاخرى فى ظل تكامل النوعين ، باعتبار ان النقص فى نوع ما يكمل من الاخر والعكس صحيح ، فضلاً على انة من قبل مرتكبة .
 5. استعمال الاساليب الاحصائية واستخدام الاعلام الالى فى المراجعة الداخلية يجعلها اكثر علمية ومعنية ويظهر على نتائجها الصحة والمصادقة .
- ثانياً : إنعكاس التكامل :

يتضح مما سبق ان التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية لة إنعكاس ايجابى على المؤسسات ، وهذا لما توفر من مزايا لاصحاب المصالح سواء داخل المؤسسة او خارجها والتي يمكن ادراجها فيما يلى :

1. بالنسبة لاصحاب المصالح داخل المؤسسة ⁽¹⁾ :
- أ. توفير معلومات تفصيلية حقيقية للادارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالية فى الوقت والمكان المناسبين بالاضافة الى بث الثقة فى المعلومات الدالة على الاداء الادارى .
- ب. تأكد سلامة الانظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد فى المؤسسة .

⁽¹⁾ عوض بن سلامة الرحلى ، لجان المراجعة كاحد دعائم حوكمة الشركات ، حالة السعودية ، مجلة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والادارة ، 2008م ، العدد الاول ، ص 194 .

ت. إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول الانظمة المعلومات ، مسار المعالجة والى غير ذلك ، مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن وتكوين بنك ، للمعلومات عن طريق اوراق عمل المراجع ، تقارير وملف المراجعة .

ث. خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل .

ج. خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل .

2. بالنسبة لأصحاب المصالح خارج المؤسسة :

تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة " المستثمرين الحاليين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، صناديق الاستثمار ، البورصة ، الموردون ، المجتمع المدني الخ " ، أهم مستعملي رأي المراجع الخارجي ، فادراك هذه الاطراف بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوفق علي درجة التكامل بين النوعين ، ويمكن ان نحصي اهم

الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة في الآتي :

أ. اطمئنان هذه الاطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي .

ب. شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين.

ت. اطمئنان اصحاب المؤسسة علي اموالهم.

ث. الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواه في

القوائم المالية مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة .

ثانيا: دراسة العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية :

حظيت لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام بالغ من الهيئات الدولية المتخصصة ،

المؤسسات والباحثين ، وهذا للدور الذي يمكن ان تلعبه في تطبيق حوكمة المؤسسات ، كما

ان علاقة المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة زادت متطلباتها خصوصا مع الإخفاقات

والانهيارات المالية التي اصابته المؤسسات العالمية .

اولاً: ماهي لجنة المراجعة :

1. نشأة لجان المراجعة⁽¹⁾ :

تشير البحوث والدراسات الي ان مفهوم لجان المراجعة وما ترتب عليه من مسؤوليات ادي الي

تطور كبير منذ ظهوره لأول مرة وهذا لتغطية جوانب القصور في المراجعة ، ففي الولايات

(1) محمد محمود عبد المجيد ، وجورج دنيال غالى ، الاسس العملية والتطبيق العملى للمراجعة ، مصر ، دار البيان للطباعة والنشر ، 2003م ، ص 338 - 339 .

المتحدة الامريكية والتي تعتبر من اوائل الدول التي بادرات بتشكيل لجنة المراجعة - كان اول اعلانها في 1967 من قبل المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين .

اما في فرنسا فقد بدا التفكير في انشاء هذه اللجان ابتداء من سنة 1985 من قبل لجنة عمليات البورصة اثر تقديمها لتقريرها رقم "17" الي رئاسة الجمهورية والمقترح فيه انشاء لجان للمراجعة ، وفي ابريل من سنة 1986 وتم تنظيم ملتقي حول لجان المراجعة في امريكا من قبل معهد المراجعين الداليين وبمساهمة لجنة عمليات البورصة والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية تقرر انشاء مجموعة عمل مكلفة بدراسة امكانية تاسيس لجانا للمراجعة مشابهة للجان الامريكية بفرنسا .

بينما في المملكة المتحدة فقد أصدرت لجنة "CADBURY" في بورصة لندن سنة 1992 بتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة .

2. عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين "AICPA" لجان المراجعة علي انها " لجنة تتكون القانونيين من اعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية " .
كما عرف القانون البنكي الفرنسي لجان المراجعة علي انها " تمثل الوسيط بين ادارة المؤسسة ومحافظي الحسابات والمراجعين الداخليين ، فهي تشكل مجموعة عمل تسمح لمجلس الادارة من تنظيم نقاشة بتوكيل الاعضاء باعداد التقارير حول المسائل الكبرى .
كما عرف "Frederic" لجان المراجعة علي انها : " لجنة مكلفة نظريا بمهمتين اساسيتين هما:

- ضمان تنظيم سلامة وملائمة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .
 - الاهتمام بطريقة انتاج المعلومات المالية من قبل المؤسسة واقتراح اساليب تحليل هذه المعلومات في اطار أعطاء الصورة الصادقة للمعلومات.، لعرضها امام المستثمرين .
- كما عرفت علي انها : " مجموعة تتكون من اعضاء مجلس الادارة غير المنفذين يمثلون الوساطة بين المراجع الخارجي والادارة والمراجع الداخلي في تنظيم اعمال كل منهم والعلاقة فيما بينهم فضلا عن دراسة واقتراح كل ما من شأنه ان يؤدي الي اعطاء الصورة الصادقة حول مدي تمثيل المعلومات للواقع الفعلي للمؤسسة.

3. تشكيلة لجنة المراجعة⁽¹⁾ :

يختلف عدد أعضاء لجان المراجعة باختلاف الدول والتوجيهات والأغراض الخاصة لكل دولة بالإضافة الي طبيعة وحجم نشاط كل مؤسسة حيث يعين مجلس الادارة اعضاء لجنة المراجعة والتي يتراوح عددها من عضوين الي خمسة اعضاء ، وقد يزيد حسب طبيعة وحجم المؤسسة ، ويجب ان يكونو مستقلين اي لا يقوموا باي عمل تنفيذي كما ينبغي تجهيز لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بالتزاماتها ويتضمن هذا التجهيز عملية الاختبار والتدريب وتنمية المهارات والسماح بالحصول علي المعلومات اللازمة ، كما علي المؤسسة تحديد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي تطبق علي كل عضو لجنة مراجعة يتم اختياره.

4. دور لجنة المراجعة :

لكل لجنة من لجان المراجعة في المؤسسات شكل خاص ، بما يعني ان كل لجنة مراجعة ستكون مختلفة تماماً ، ولايوجد معيار محدد موضوع يمكن استخدامه لتحديد دورها اي ان وجود معيار يناسب لجان كل المؤسسات هو امر غير واقعي ، ومع ذلك توجد ادلة لتوفير افضل الممارسات وليس من الضروري ان تكن متعلقة بمؤسسة معينة ، ويتمثل فيها دور لجنة المراجعة من الاتي :

أ. عملية المراجعة الخارجية :

- فحص عملية المراجعة الداخلية عمل توصيات للمجلس فانه يكون من الضروري :
- تعيين وتحديد الاتعاب ، ومدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي علي اساس تقييم ادائه .
- النظر في خطط المراجعة الخارجية وطريقة وبرامج العمل خلال العام المالي ونهاية العام.
- التأكد من ان المراجع الخارجي مستقل وان كل الامور التي تسفد هذا الاستقلال يتم معالجتها بشكل سليم .

ب. القوائم المالية :

يجب في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها والقيام بما يلي :

- مناقشة القوائم المالية مع الادارة العليا ضمان موافقة مجلس الادارة عليها .
- النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التي استخدمت فيها .
- تقدير مدي توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمون.

(1) اشرف حنا مخايل ، "مراجعة الحسابات واطرافه في اطار منظومة حوكمة الشركات" ، المؤتمر العربي الاول حول المراجعة في اطار حوكمة الشركات (مراجعة الشركات ، مراجعة المصارف والمؤسسات الالية ، مراجعة الشركات الصناعية) ، سبتمبر 2005م ، ص 24 - 26 .

- النظر فيما اذا كان هناك مجال للتحريف في التقارير المالية .
- تقرير عن الامور الطارئة والاحداث اللاحقة من تاريخ الميزانية .
- ت. نظام الرقابة الداخلية :
- التشاور مع المراجع الخارجي والمراجع الداخلي للحصول علي رايهما بخصوص كفاية الرقابة الداخلية مع مراجعة التوصيات الجوهرية التي يقدمها المراجع ومدي استجابة الادارة لها.
- الحصول علي التقارير الخاصة بانه خروج عن نظام المراقبة الداخلية يؤثر علي القوائم المالية
- تقدير اللجنة علي مدي فاعلية المراجعة الداخلية .
- ث. إدارة المخاطر :
- يجب ان تضمن لجنة المراجعة وجود نظام فعال لادارة المخاطر بالشركة وانه يدعم اوجه الرقابة ، ويجب ان تضمن لجنة المراجعة ان ادارة المخاطر تتم بما يتفق مع الطرق المهنية السليمة وانها متكاملة مع الممارسات العلمية ومتماشية مع آليات اتخاذ القرار .
- ج. المرونة والتوافق الدرائم :
- الإشراف علي النظم والاجراءات الموجودة لضمان ان الشركة قادرة علي منع واكتشاف والرد علي ادعاءات الغش⁽¹⁾ .
- مراجعة دليل السلوك الاخلاقي وتلقي تقرير مفصل عن اي خروج عنه وتقييم أية اجراءات حياله.
- ح . التحقق الخاص :
- قد تطلب لجنة المراجعة تحقيقاً خاصاً من المراجعة الداخلية أو من المسئول عن الإتساق مع القوانين واللوائح أو المراجع الخارجي أو خبراء خارجيين حينما تكون هناك حاجة إلى إستكشاف مشاكل حساسه تقع في نطاقها وأن هذه التحقيقات الخاصة يمكن أن تحدث في مجالات غير معتاة .
- ثانياً : علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة :**
- إن البحث عن إطار متكامل يضمن بث الثقة في المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين يتوقف على درجة التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية وعلى درجة الإنسجام والتوافق مع لجنة المراجعة ، فكلما أهتمت هذه الأخيرة بالمراجعة الداخلية ، وهذا من خلال :

(1) سميحة فوزى ، "تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية" ورقة عمل رقم (82) ، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة ، القاهرة ، مركز المشروعات الخاصة ، 2003م .

1. توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالحوكمة (تقدير المخاطر ، تقييم إجراءات الرقابة الداخلية ، تفعيل وتعزيز العلاقة بين أطراف حوكمة المؤسسات) .
 2. التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة المراجعة الداخلية .
 3. تدعيم إستقلال المراجع الداخلي .
 4. تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي .
- بالإضافة فإنه على لجنة المراجعة العمل بشكل تعاوني مع المراجعة الداخلية وهذا فيما يخص مايلي :

1. فحص برنامج المراجعة الداخلية والموافقة عليه .
 2. توجيه خطة المراجعة الداخلية بما يخدم الأهداف الكلية للمراجعة في المؤسسة .
 3. يجب على لجنة المراجعة أن تصادق وتقوم بالمراجعة الدورية لوثيقة المراجعة الداخلية وتوثيق الموافقات الإدارية التي تبين أهداف وصلاحيات المراجعة الداخلية ومسئوليته للتأكد من قيام المراجعين الداخليين بتنفيذ مسئولياتهم .
 4. يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بالمراجعة السنوية لغايات وأهداف دائرة المراجعة الداخلية وجداول المراجعة ، وخطط التوظيف والموازنة المالية .
 5. يجب على مدير المراجعة الداخلية إعلام لجنة المراجعة بنتائج المراجعة .
 6. على مدير المراجعة الداخلية أن يحضر إجتماعات لجنة المراجعة والإجتماع الخاص مع لجنة المراجعة مرة واحدة على الأقل سنوياً .
- كما أن المراجعة الداخلية بدورها تقوم بتوفير آليه رقابية للجنة المراجعة وهذا من خلال رفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة وأن تقوم المراجعة الداخلية بمد لجنة المراجعة بالمعلومات الملائمة وهذا فيما يخص إدارة المخاطر ، كفاية نظام الرقابة الداخلية مدي كفاية فعالية أنشطة المؤسسة وكل ما يدخل ضمن صلاحياتها .
- رابعاً : إنعكاساتها على حوكمة المؤسسات :

تاريخياً كانت لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة ، واليوم قد إمتد هذا الدور ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية ، ولغرض تحمل مسئولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على ، وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعام الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة

أفضل للمؤسسات ، فهي تعتبر مورد هام لتعزيز ودعم لجنة المراجعة وهذا فيما يخص تقديمها لخدمات التأكيد والإستشارة خصوصاً فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ، كما أنها عبارة عن حلقة وصل بين لجنة المراجعة والمستويات الأخرى من الإدارة⁽¹⁾ .

ثالثاً : دراسة العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا مع المراجعة الداخلية :
تعتبر مسؤولية مجلس الإدارة مبدأ من مبادئ حوكمة المؤسسات ، كما أن الإدارة العليا ومجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لها ، ففعالية تأثيرهما تتبثق من تأثيرها على باقي الأطراف ولكي يؤدى دورهما يستعينان بالمراجعة الداخلية كأحد الدعائم في ذلك .

أولاً : تعريف ومهام مجلس الإدارة والإدارة العليا :

1.تعريف مجلس الإدارة والإدارة العليا .

أ.تعريف مجلس الإدارة :

يعد مجلس الإدارة الهيئة العليا التى تحكم المؤسسة يتم إختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين وهو مسؤول عن مراقبة تنفيذ أهداف المؤسسة كما حددتها الجمعية العامة ، السنوية يتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين خضعون للمساءلة من جانب المساهمين عن إدارتهم كما يعتبر المجلس مسؤول أمام المساهمين وكوكيل عنه مسؤولية جنائية عن أي تحيف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة .

يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب (المدير العام) ، كما يتولى مهام إدارة المؤسسة للمدة التى ينص عليها نظامها الأساسي .
يعد مجلس الإدارة مسؤول مسؤوليه نهائية وكاملة أمام المساهمين وأصحاب المصالح عن تقييم الأداء الإدارة ويجب أن يقدم تقريره عن تلك المسؤولية للمساهمين في نهاية كل عام في شكل تقرير سنوي .

يتم إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة من قبل المساهمين من خلال الجمعية العامة التى تعقد سنوياً ، ويقوم أعضاء مجلس الإدارة بإدارة المؤسسة وإتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن ضمنها توزيع الأرباح ، كما أن عدد أعضاء مجلس الإدارة يختلف من دولة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى وهذا حسب القوانين والأنظمة المعمول بها ، وكذا حسب حجم وإحتياجات ، أهداف والنظام الأساسي لكل مؤسسة .

(1) Gerrit sarena Ignace de Beelde patricia everaert internal audit : acomfort provder to the audit committee
British : the British accounting review 3 february 2009 p : 37

نظراً لكمية وحجم الأعمال التي يقوم مجلس الإدارة بمناقشتها وتحليلها تكون مجالس الإدارة مشغولة وتتعد مهامها ويترتب على ذلك قيام تلك المجالس بإنشاء العديد من اللجان والميزة الأساسية لهذه اللجان أنها لا تحل محل وظائف مجلس الإدارة فهي تقوم برفع تقريرها للمجلس وهو صاحب الكلمة النهائية ويتحمل المسؤولية الكاملة لأي تصرف أو عمل توصي به اللجنة وتتشكل من الأعضاء غير التنفيذيين ، ولأعضاء أي لجنة خصائص ومميزات معينة تمكنها من أداء وظيفتها بالعناية المطلوبة .

ومن أكثر اللجان شيوعاً ما يلي⁽¹⁾ :

- لجنة المكافآت : تقوم بتوجيه النصح بخصوص مستويات المكافآت المناسبة للمديرين التنفيذيين في ظل مستوى الأداء والتحفيز وحالة السوق والعوامل النسبية الداخلية والخارجية.
 - لجنة التعيينات : تقوم بالموافقة على المواصفات الوظيفية للأماكن الشاغرة في مجلس الإدارة وأن المرشحين لهذه الوظائف قادرون على أدائها بشكل موضوعي .
- ب. تعريف الإدارة العليا :

هناك ألقاب مختلفة يتم إطلاقها على الشخص الذي يتولي الإدارة التنفيذية مثل : المدير العام الرئيسي ، عضو مجلس الإدارة المنتدب ، المسؤول التنفيذي أو المسؤول التنفيذي الرئيسي ويقوم أعضاء مجلس الإدارة بتعيينهم كما يخضعون للمساءلة من طرف أعضاء المجلس ، يتمتع المديرون بالسلطة المفوضة لهم من جانب أعضاء مجلس الإدارة لإدارة أجزاء من المؤسسة ، وقد يتولي أعضاء المجلس المسؤوليات الإدارية أيضاً خاصة في المراحل المبكرة لعمل المؤسسة ، وهم ذات الوقت مسؤولون عن عمليات أو وظائف محددة كما أنهم أيضاً جزء من العملية الجماعية لاتخاذ القرارات في مجلس الادارة ويمكن تقسيم المديرين حسب المستويات الادارية الي⁽¹⁾ :

1. مديري الادارة العليا : يحتلون المستوي الإداري الأعلى في المؤسسة ، عادة ما يمثلهم المدير العام ونائب المدير العام ، وهدفهم يختص بتحديد الأهداف الشاملة للمؤسسة ، تحديد الاستراتيجيات والسياسات التشغيلية .

⁽¹⁾ عبد الهادي مسلم ، محمد سعيد سلطان (الإدارة المعاصرة) ، المكتبة الجامعية ، الاسكندرية ، 2007م ، ص 14 – 15 .
⁽¹⁾ محمد عبد الفتاح ابراهيم ، نموذج مقترح لتفعيل قواعد الحوكمة في اطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ، المؤتمر العربي الاول حول المراجعة الداخلية في اطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، مركز المشروعات الخاصة ، 2007م .

2. مديري الإدارة التنفيذية : ومثال ذلك مدير المصنع ، مدير المصنع ، مدير العمليات ، هدفهم تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات الموضوعية بواسطة الإدارة العليا ، كما ينسقون أعمال الإدارة المباشرة .

3. مديري الإدارة المباشرة : لهم تسميات مختلفة مثل مشرفي الصف الأول ، الإدارة الاشرافية ، يشرفون مباشرة علي اعمال والعمال التشغيلين .

3. مهام مجلس الإدارة والإدارة العليا :

أ. مهام مجلس الادارة :

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الارشادية والاستراتيجية لتوجه المؤسسات كما يجب ان يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ، وان تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين ، هذا بالإضافة للمسؤوليات التالية :

أ. يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة علي اساس توافر كاملا للمعلومات ، كذا علي اساس النوايا الحسنة ، وسلامة القواعد المطبقة ، كما يجب ان يسعى لتحقيق مآلح الشركة والمساهمين⁽¹⁾ .

ب. ينبغي ان يعمل مجلس الإدارة علي تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين .

ت. يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية ، وان يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة اصحاب المصالح .

ث. يتعين ان يضطلع مجلس الادارة بمجموعة من الوظائف الأساسية اهمها :

- مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية ، وخطط النشاط ، وان يضع اهداف الأداء وان يتابع التنفيذ وأداء الشركة ، كما ينبغي ان يتولي الاشراف علي الاتفاق الرأسمالي وعلي عمليات الاستحواذ وبيع الأصول .
- اختبار المسؤولين التنفيذيين وتحديد المرتبات والمزايا الممنوحة لهم .
- مراجعة مستويات مرتبات ومزايا المسؤولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة .
- ضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة .
- متابعة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس افدارة ، والمساهمين ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ، ومن متطلبات ذلك وجود مدقق مستقل

(1) على الشرقاوى ، (العملية الادارية : وظائف المديرين) ، الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2005م ، ص 121 .

وايجاد نظم الرقابة الملائمة ، وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة والرقابة المالية والالتزام بالقوانين⁽¹⁾.

- متابعة فعالية حوكمة المؤسسات التي تعمل المجلس في ظلها واجراء التغيرات المطلوبة .
- الاشراف علي عملية الإفصاح والاتصالات .
- يجب ان يتمكن مجلس الادارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة ، وان يجري ذلك بصفة خاصة علي نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية .
- يتعين ان ينظر مجلس الادارة في إمكانية تعيين عدد كافي من اعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة علي التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح كي يتحقق الاضطلاع بهه المسؤوليات يجب ان يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول علي المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب .

2. مهام الإدارة العليا :

- تشمل وظائف الإدارة العليا الوظائف التقليدية المتمثلة في التخطيط ، التنظيم ، التوجيه والرقابة والتي تحدد الأطر التي تعمل فيها الإدارة العليا ، بالإضافة الي المهام التالية :
- اتخاذ القرارات التنفيذية حتي يجعل من السهل تنفيذها .
 - يقوم بنتتبع الظروف المحيطة بالمؤسسة وقياس تأثيرها علي الخطط الاستراتيجية وتنفيذها .
 - والاجتماع بالمديرين التنفيذيين ويقوم بعملية تنمية الأفكار الإستراتيجية من خلالها وتصعيدها الي مجلس الادارة .
 - متابعة استخدام الموارد المتاحة بكفاءة .
 - توقيع العقاب علي اي تقصير او إهمال في تنفيذ الخطط .
 - تقييم البيئة الداخلية والخارجية وتحديد نقاط القوة والضعف .
- ثانياً: علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا .
- تعتبر العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية من جهة ومجلس الإدارة والإدارة العليا من جهة اخري عبارة عن علاقة تاثير حيث كلما عمل مجلس الإدارة علي توفير البيئة المناسبة لعمل وظيفة المراجعة الداخلية وهذا من خلال:

(1) احمد ماهر (دليل المدير خطوة في الادارة التنفيذية) ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 1999م ، ص 43 .

1. إنشاء لجنة المراجعة وتفعيل دورها .
 2. الاختبار المناسب لفريق عمل المراجعة الداخلية ، وهذا فيما يخص الخبرات والمهارات اللازمة مع القيام بتدريب دوري لهم .
 3. تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية .
- كما يجب علي الإدارة العليا توافر كل الوسائل والتسهيلات اللازمة عن قيام وظيفة المراجعة الداخلية بمهامها ، بالمقابل تقوم المراجعة الداخلية بدعم مجلس الإدارة والإدارة العليا حيث اشارات الجمعية الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 2060 – التقرير لمجلس الإدارة والإدارة العليا.

Reporting to Senior Management and the Board

علي مدير المراجعة الداخلية ان يقدم تقارير منتظمة لمجلس الادارة والأدارة التنفيذية عن الاهداف ، صلاحيات ومستويات ناشط المراجعة الداخلية ، وكذا الانجازات المتعلقة بالخطوة الموضوعية .

كما يجب ان يشمل مواقع المخاطرة الهامة ، مواضيع اخري بما فيها مخاطر الغش والامور الخاصة بالحوكمة وأية اموار تحتاجها او تطلب من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا كما يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية تقديم العون لمجلس الإدارة والإدارة العليا في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة المؤسسات ، وهذا فيما يخص :

- أ. مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة .
- ب. البحث علي فرص افضل لتحقيق الألتزم بغرض تخفيض التكلفة علي المدى الطويل .
- ت. فحص قواعد واداب السلوك الاخلاقي بالمؤسسة لتحقيق من مدي كفايتها لتحقيقالهدف منها ومن انها بلغت للعاملين .
- ث. تنفيذ المراجعة السنوية بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج .
- ج. مراعاة الإفصاح والشفافية عن إعداد وتنفيذ خطة المراجعة السنوية .
- رابعاً : انعكاساتها علي حوكمة المؤسسات⁽¹⁾ :

باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات التي لها تأثير فعال علي جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي اطراف الحوكمة استلزم وجود

(1) The institute of internal auditors “international standards for professional practice of internal auditing “ op cit p 8

تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والادارة وهذا بمدى بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الافصاح الدوري للادارة عن الانشطة التي تنفذها سلطاتها مسؤولياتهم اجازة خططها الموضوعية حيث اصبح مجلس الادارة والادارة العليا تعتمد علي وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة المؤسسات وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التاكيد والخدمات الاستشارية وادارة المخاطر⁽¹⁾.

(¹) خالد وهيب الراوى ، (ادارة المخاطر المالية) ، الطبعة الاولى ، عمان ، دار الميسرة ، 1999م ، ص 43 .

الفصل الثاني

معايير المراجعة الداخلية الدولية

تسهر العديد من المنظمات الاقليمية وكذا الدولية على إرساء مفهوم موحد للمراجعة المحاسبية يمر عبر تحقيق توافق يشمل عدة مستويات ، على قرار فروض المراجعة مبادئه ، على مستويات النتائج ، وكذا على مستوى المعايير .

فحظيت هذه الاخيرة بدورها باهتمام كبير على مستوى لجنة معايير المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي قامت باصدار مجموعة معايير يتم تكييفها باستمرار مع متطلبات الواقع الاقتصادى .

نستعرض من خلال الفصل التالى هذه المعايير فى اطار اربعة مباحث كالاتى :

المبحث الاول : معايير المبادئ والمسؤوليات وتخطيط وظيفة المراجعة الداخلية.

المبحث الثانى : معايير الاثبات فى المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث : معايير اعتماد المراجع على اعمال الاخرين وتقريره النهائى .

المبحث الرابع : اخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهنى

معايير المبادئ والمسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق

مقدمة :

كغيرة من التنظيمات المهنية ، وباعتبارها الهيئة العليا للتدقيق المحاسبى ، اقر الاتحاد الدولى للمحاسبين جملة من الارشادات تحت مسمى معايير المراجعة الدولية كان الهدف منها اعطاء صيغة دولية للمراجعة والعمل على رفع مستوى الاداء .

الاتحاد الدولى للمحاسبين هو منظمة عالمية للمحاسبة ، تأسس عام 1977م بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية فى 49 دولة ، وقد جاء فى الفقرة الثانية من الدستور ان هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة فى إطار قواعد متناسقة .

يضم الاتحاد فى عضويته 157 عضواً ومنظمة من 123 بلد وولاية قضائية يمثلون اكثر من 2.5 مليون محاسب ، ويضع اتحاد المحاسبين الدولى معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية فى القطاع العام ، ويصدر الاتحاد أيضاً توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين فى الشركات على الاداء بمستوى عالٍ.

بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة فى توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق ، نشأت الحاجة الى وضع معايير دولية للمراجعة ، تصدر بواسطة لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) المنبثقة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين .

- اعطيت لجنة المراجعة الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهى إصدار مسودات وأدلة المراجعة الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد .

- يتم اختيار اعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الاعضاء التى يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذى تعينه المنظمة او المنظمات الاعضاء ان يكون عضواً فيها .

- ضمت اللجنة الاولى فى عضويتها ممثلين عن استراليا ، كندا ، فرنسا ، جمهورية المانيا الاتحادية ، الهند ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، الفلبين ، المملكة المتحدة ، ايرلندا والولايات المتحدة الامريكية .

- يفرض كلما امكن ذلك ان تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الاعضاء حتى يتم الحصول على اكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة تعتبر المعايير الدولية التى تصدر عن الاتحاد الدولى للمحاسبين بمعرفة لجنة ممارسات المراجعة الدولية

إطاراً متجانساً وقابلًا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض مطبقاً مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة اصدار معايير مراجعة خاصة بها .

اولاً : كيفية صدور معايير المراجعة وخصائصها :

قبل الخوض فى معايير المراجعة الدولية لا بد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق ، ويمكن الفرق الاساسى بينهما فى ان التوحيد يعنى ان تكون هناك معايير موحدة حول العالم ، بينما التناسق يعنى ان تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على ان تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد ادنى (1) :

فمعايير المراجعة الدولية هى قرائن توضح العرف المهنى الدولى المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية (2) .

تجدر الاشارة الى ان سلطة اصدار وتعديل معايير المراجعة الدولية حالياً هى من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) .

يراعى عند صدور معايير المراجعة الدولية ما يلى :

1. انة طالما ان معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة او بأخرى من دولة الى اخرى ، فإنه من المهم لصدور معايير مراجعة دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول الى معايير دولية تخطى او يراد لها ان تخطى بالقبول العام دولياً ، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة المراجعة الدولية المنبسقة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين .

2. ان اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية ، إلا انة لا يمنع ان يتم مواءمة هذه المعايير اذا لزم الامر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات اخرى كما هو الحال بشأن :

- فحص القوائم المالية ربع السنوية .

- اختبار القوائم المالية التقديرية .

- تجمع القوائم المالية .

ان معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والاجراءات الاساسية وكذا الارشادات الخاصة بها ، يمكن لمراجع الحسابات فى مجالات وظروف معينة ان يقرر الخروج على معايير

(1) عبد الرحمن ابراهيم الحميد ، معايير المراجعة الداخلية الدولية ، مجلة اخبار المحاسبة ، العدد الرابع ، الجمعية العملية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، سبتمبر ، 2004م .

(2) عيد حامد معايوف الثمرى ، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها فى تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، الرياض ، 1994م ، ص 33 .

المراجعة الدولية طالما كان ذلك لاغراض الحرص على تحقيق كفاءة واهداف المراجعة ولكن على ان يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج .

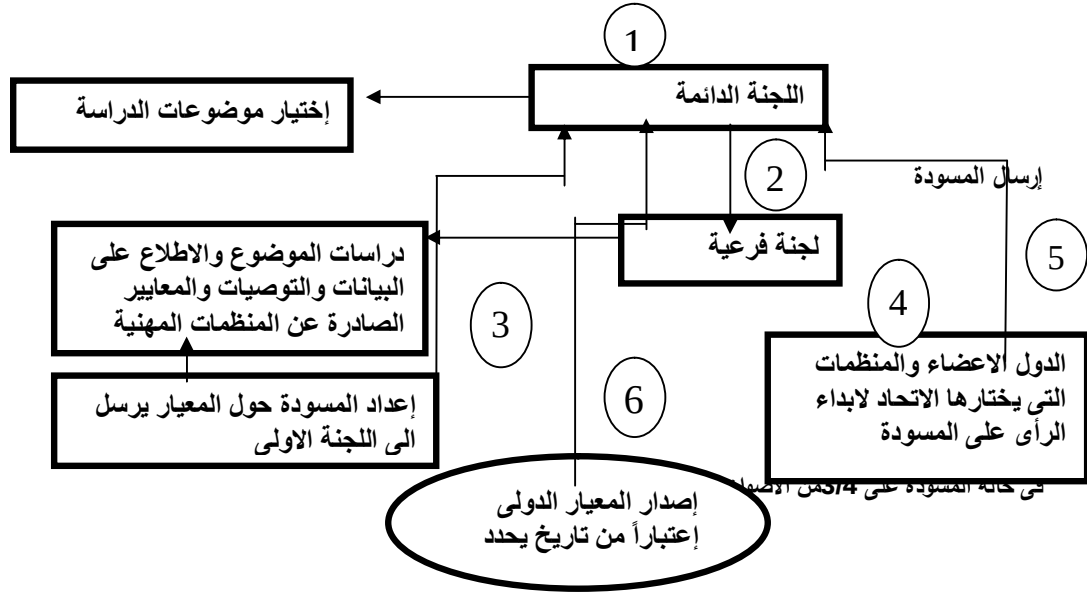
القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات والاستثناء ان يتم تطبيقها على امور معينة ، وان حدث فيجب ان يتم الاشارة الى ذلك صراحة .

تصدر لجنة ممارسة المراجعة الدولية مجموعة من الاصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمراجع الحسابات فى تطبيق معايير المراجعة من ناحية ولتطوير الممارسة المنية من ناحية اخرى ، وغنى عن القول بان مثل هذه الاصدارات لاتحل محل معايير المراجعة الدولية وبالقطع ليس لها نفس هذه المعايير .

عادة تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية الخطوات التالية عند إصدار معايير دولية للمراجعة :

1. تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التى نحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها
 2. تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعلقة على الموضوع المختار .
 3. تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح .
 4. تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .
 5. إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح ، يتم توزيعه .
 6. تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وأراء هذه الاطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار .
 7. بعد ذلك يتم إصدار المعيار فى صورته النهائية .
- يمكن توضيح الخطوات المنهجية لاصدار المعايير فى الشكل الاتى :

شكل رقم (1/1/2)
يوضح خطوات اصدار معايير المراجعة



• المصدر : محمود السيد : دراسات في المعايير الدولية للمراجعة ، ص 75 .

تجدر الإشارة الى ان معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطى الاولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الانظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية فإى بلد ، ويتم الالتزام التلقائى بهذه المعايير فى الحالات التى تتفق فيها هذه الانظمة مع المعايير الدولية ⁽¹⁾ .

لقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية عام 1988م 27 معياراً ، فيما يلى بيان مبوب لها حسب سنة صدورها :

فى عام 1980م صدرت ثلاثة معايير هى :

1. اهداف ومجالات مراجعة الحسابات .
2. كتاب تكليف مراجع الحسابات.
3. المبادئ الاساسية فى المراجعة .

فى عام 1981م صدرت اربعة معايير اخرى وهى :

1. التخطيط .

(¹) العمرى احمد محمد وعبد الغنى فضل ، مدى تطبيق معايير التطبيق الداخلى المتعارف عليها ، المجلة الاردنية فى ادارة الاعمال ، المجلد الثانى ، العدد الثالث ، 2006م ، ص 18 .

2. الاعتماد على عمل مراجع آخر .
 3. دراسة وتقييم النظام المحاسبى والضوابط الداخلية المرتبطة به .
 4. رقابة الجودة فى اعمال المراجعة .
- فى عام 1982م صدرت اربعة معايير هى :
1. أدلة الاثبات فى المراجعة.
 2. التوثيق .
 3. الاعتماد على العمل المراجع الداخلى.
 4. الغش والخطأ .
- فى عام 1983م صدر معياران آخران هما :
1. المراجعة التحليلية .
 2. تقرير المدقق عن البيانات المالية (1989م)
- فى عام 1984م صدرت اربعة معايير أخرى هى :
1. المعلومات الاخرى الواردة فى مستندات عمليات مالية تم مراجعتها.
 2. المراجعة فى بيئة المعالجة الالية للبيانات .
 3. اساليب المراجعة بالاستعانة بالحاسب الالى .
 4. الجهات التابعة (أكتوبر) .
- فى عام 1985م صدرت خمسة أخرى هى :
1. الاستفادة من عمل الخبير .
 2. العينة فى عمليات المراجعة.
 3. أثر بيئة المعالجة الالية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبى .
 4. توقيت تقرير المراجع (الاحداث ما بعد تاريخ الميزانية) .
 5. الاقرارات الصادرة عن الادارة .
- فى عام 1986م صدر معياران آخران هما :
1. مبدأ الاستمرار .
 2. تقارير خاصة للمراجع.

فى عام 1987م صدرت ثلاثة معايير أخرى هى:

1. الاهمية النسبية وخطر المراجعة .
 2. مراجعة البيانات التقديرية فى المحاسبة .
 3. فحص المعلومات المالية المتوقعة .
- صدرت المعايير فى إصدارات زمنية متتابعة حسب الاهمية النسبية ثم اعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطاتها بمراحل عملية المراجعة اصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار ، احدهما طبقاً لتاريخ الاصدار ، والثانى طبقاً لموضوع المعيار ، وأخذ التبويب الاول ترقيماً يبدأ من الرقم (1) ، فى حين اخذ التبويب الثانى ترقيماً يبدأ من الرقم (200) بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلى ⁽¹⁾ :

1. المسؤوليات : خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 200 الى 299 وعددها 6 معايير .
 2. التخطيط : خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 300 الى 399 وعددها 3 معايير .
 3. الرقابة الداخلية : خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 400 الى 430 وعددها معياران .
 4. الاثبات فى المراجعة : خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 500 الى 599 وعددها 12 معيار .
 5. إستخدام عمل الاخرين : خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 600 الى 699 وعددها ثلاثة معايير .
 6. إنتهاء عملية المراجعة : خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 700 الى 799 وعددها معياران .
 7. مجالات متخصصة : خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 800 الى 899 وعددها 4 معايير .
- لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الاصدارات والتعديلات الى ان وصلت الى ما هى عليه حالياً .

(¹) الغبارى ايمن ، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية واهميتها فى تحديد الاتجاهات المستقبلية ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس والخمسون ، 2000م ، ص 43 .

يمكن تبويب المعايير الدولية للمراجعة وفق أحدث إصدار في الجدول التالي :

جدول رقم (2 / 1/1)

معايير المراجعة الدولية وفق آخر إصدار

ISA 200	أهداف التدقيق
ISA 210	شروط الارتباط
ISA 220	الرقابة على الجودة
ISA 230	التوثيق
ISA 240	العش والخطأ
ISA 250	دراسة القوانين
ISA 260	الحكمة
ISA 300	التخطيط

يلاحظ مما تقدم ما يلي (1) :

1. الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً ، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالاضافة او الحذف او التعديل كلما تطلب الامر ذلك ، من خلال متابعة التطبيق في الدول الاعضاء(2) .
2. البعض يعتبر هذه الاصدارات معايير والبعض الاخر يعتبرها إرشادات والبعض الثالث يعتبرها أدلة ، وأياً كان الامر فإن كلمة Standards قد تغلب مصطلح المعايير .
3. لاتوجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة ، مما يشير الى ان صياغة وإصدار المعيار تبررها الحاجة من غالبية الاعضاء في الاتحاد ، وان كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاثة الاولى تمثل المدخل الاساسي في دراسة وممارسة المراجعة ، ومما يؤكد ذلك ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين باعادة تبويب واصدار لهذه المعايير .
4. ضرورة توافر سلطة الالتزام بتطبيق هذه المعايير في الدول الاعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها والتعرف على الآثار الحقيقية لذلك (2) .

(1) محمود السيد اناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل واطار لتطبيق - ، مرجع سبق ذكره ، ص77

(2) هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 34 .

(2) عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سبق ذكره ، ص35 .

5. يجب الإشارة هنا الى ان القاعدة العامة هي ان المعايير المحلية وجدت اقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية ، ولكن هيئة المراجعة التابعة للاتحاد تطلب من اعضائها عند وضع او حذف او التعديل (قاعدة) جديدة ان تأخذ بعين الاعتبار تطابق (المعايير) الجديدة مع المعايير الدولية ، وهذا ما عملته بريطانيا فى سنة 1995م عندما عدلت 14 معيار .

كما تمتاز معايير المراجعة الدولية ببعض الخصائص من اهمها :

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميدانى ، الامر الذى يشكل بعض القيود على إمكانية تحريك المراجعين ، ان كان ذلك ميزة تتمثل فى تقليل التفاوت والاختلاف من الموضوعية قدر الامكان عند إتمام عملية المراجعة .

- إستخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية ، لا شك ان تلك التسمية اكثر تحفظاً ، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحاً امام المنظمات المهنية فى دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة .

- تعتبر هذه المعايير اكثر عمومية وشمولاً من غيرها ، لانها صادرة عن تجمع دولى كبيرة يضم معظم دول العالم ، وبالتالي فهى تمثل الاطار العام الذى ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولاً عاماً على النطاق الدولى ، كما انها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولى المهنة عند الحاجة إليها .

أهمية معايير الدولية والانتقادات الموجهة لها :
أولاً : أهمية معايير التدقيق الدولية :

لمعايير الدولية فوائد عديدة على شرط ان تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها ، وان تكون موثقة بشكل تحريرى ومبلغة لكل أعضاء المهنة لازالة اى غموض من أذهانهم ، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها واخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لاجهة القصور والتغرات التى تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى .

يمكن ان نرد سبب هذه الاهمية الى الاعتبارات التالية⁽¹⁾ :

1. تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية .
2. تشجع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية .
3. ان تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير المراجعة الدولية هي الاساس في هذا التوحيد .
4. إن معايير المراجعة الدولية اكثر تنجساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة .

Moonitz سبعة عوائد محددة ، يعتقد أنها تتبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعتها محل التطبيق والالتزام⁽²⁾ :

1. وجود مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطى مستخدمى تقارير للمراجعة الموجودين في بلدان اخرى ثقة مبررة برأى المراجع ، وعن طريق اضعاف الثقة في المصادقية على عمل المراجع الخارجى فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التى يقوم بإعداد تقرير عنها .
2. أن وجود معايير دولية للمراجعة سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التى تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة ، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها .
3. إن معايير المراجعة الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية .
4. إن معايير المراجعة الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية .
5. إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف تساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولا سيما في المجالات والمناطق التى هي في طريقها للتطور والتنمية .
6. إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التى في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للمراجعة ، تلك المجموعة تكون ذات فائدة لها .

(1) حازم هاشم الالوسى ، الطريق الى علم المراجعة والمراجع ، الجامعة المفتوحة ، 2003م ، طرابلس ، ج 1 ، ط 1 ، ص 99 .

(2) محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر على ، مرجع سبق ذكره ، ص 2 .

7. إن المراجعة الفعالة والذي يتسم بالمصادقية يعتبر ضرورياً في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الادارة (التي تنتج التقارير المالية) والاطراف الخارجية (التي تستخدم التقارير) ، ان الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصادقية تتعاضد في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الادارة منفصلة عن الاطراف الخارجية ، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة او النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية ... الخ ، لذلك فان معايير المراجعة الدولية في هذا الخصوص اكثر اهمية مقارنة بنظرتها في البيئة المحلية .

الانتقادات الموجهة لمعايير المراجعة الدولية :

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والمراجعة ، فقد تم الجدل في عام 1971م (قبل تكوين معايير المحاسبة الدولية) بان عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة مقعدة ، وتشكل هذه الانتقادات في ان المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية ، وبعض الاقطار التي يمكن ان ترفضها من الناحية السياسية لانها تتعارض مع السيادة القومية .

يرى بعض المراقبين ان عملية وضع معايير المراجعة والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع اسواقها ، ويقال ان مكاتب المحاسبة الكبرى ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية .
يري الباحث:

لا يبدو ان تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية يمكن ان تحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوى المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لالها .

علاقة معايير التدقيق بمعايير المحاسبة الدولية :

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على المثال الحصر مايلي :

1. ارتباط معيار المراجعة الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) الخاص بالافصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث ينص على ان الاستمرارية هي احد الفروض الاساسية التي تبنى عليها القوائم المالية ، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار

يُنظر الى المؤسسة عادة على انها مستمرة فى نشاطها مستقبلاً" ، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية او تخفيض حجم عملياتها بصورة اساسية ويربط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولى رقم (200) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية ، والتي تنص على ان الوقت الذى يضى فى رأى المراجع الثقة على القوائم المالية ، يعين على مستخدمى هذه القوائم ألا يفترضوا ان هذا رأى هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة .

2. يرتبط معيار المراجعة الدولى (700) والذى يقضى بأن يعبر المراجع صراحة عن رؤية فى فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالى للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الاموال خلال فترة معينة ، يرتبط هذا المعيار بمعايير من معايير المحاسبة الدولية ، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة ، وثانيها المعيار الخامس الذى يرتبط بالمعلومات الواجب الافصاح عنها فى القوائم المالية وبيان الحد اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الاخرى والمعلومات التفسيرية التى تعتبر جزءاً مكملًا للقوائم المالية .

3. إرتباط معيار المراجعة الدولى (560) المتعلق بالاحداث المتحتملة والاحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولى رقم (10) ، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الافصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التى تتعلق باوضاع واحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، اذا كان إغفالها يؤثر على اعداد تقويم او اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمى القوائم المالية ، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة اخرى ويوضح معيار المراجعة مسؤوليات المراجع تجاه الاحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية.

معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة المراجع المحاسبى :

تضمنت معايير المراجعة الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة فى المعايير من 200 الى 230 ومعايير تخص المسؤوليات من 240 الى 260 ، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 الى 420 .

أولاً : معايير المبادئ العامة للمراجعة المحاسبية⁽¹⁾ :

(1) الكاشف محمود يوسف ، نحو اطار متكامل ، لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الرابع ، 2000م ، ص 123 .

يمكن توضيح المعايير الدولية للمراجعة والتي تخص المبادئ العامة للمراجعة المحاسبية ISA200/1 اهداف مراجعة الحسابات ومبادئه العامة .

ينص هذا المعيار على ان الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية هو لاجل ان يتمكن المدقق من إعطاء الرأى فيما اذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب اطار معروف ، وان المراجعة يتم حسب العينات لاجل الحصول على تأكيد معقول من ان القوائم المالية خالية من اية انحرافات مادية .

بالرغم من ان رأى المراجع يشجع على صدق القوائم المالية ، إلا ان القارئ لا يستطيع ان يفترض الرأى بمثابة تأكيد بشأن إستمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية كما انه لا يثبت كفاءة او فعالية الادارة فى شؤون المؤسسة .

فيما يخص المبادئ الاخلاقية التى تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع ، فتتمثل فيما نيلي :

- الاستقلالية .
- الامانة (النزاهه) .
- الكفاءة والعناية المهنية .
- السرية .
- السلوك المهني .
- المعايير التقنية الفنية .

بالاضافة الى مراعاة ان يقوم المراجع بتخطيط وتنفيذ المراجعة بنظرة الحذر المهني ، مع الاخذ بعين الاعتبار الظروف التى ربما تؤدى الى الازعاج المادية فى القوائم المالية كما ورد فى نفس المعيار ان عملية المراجعة تهدف الى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية من أى أخطاء ذات أهمية ، ويستنتج المراجع ذلك من أدلة الاثبات الكافية والملائمة التى يحصل عليها خلال أعمال المراجعة .

فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية ، فمسؤولية المراجع هى تكوين وإبداء الرأى حولها ، بينما مسؤولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة كما ان مراجعة القوائم المالية لا يعفى الادارة من مسؤوليتها هذه ⁽¹⁾ .

(¹) عويضة محمد يسرى ، دراسة لاهمية وجدوى معايير اداء المراجعة الداخلية ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، العدد السابع ، الجزء الثانى ، 1985م ، ص 5 .

ISA 210/2 شروط الارتباطات بمهمة المراجعة :

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال المراجعة والمسؤوليات والاعتاب وغيرها ، هذا ما يطلق عليه بنود التعاقد او التكاليف ، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها فى كتاب التعاقد بالتدقيق او باى شكل اخر من اشكال العقد ، ومن المفيد ولمصلحة كل من المراجع وكذلك العميل ان يرسل الاول كتاب التعاقد الى العميل قبل البدء بمهمة المراجعة لتجنب اى سوء فهم للمهمة .

يتم فى بعض الدول وضع اهداف ونطاق اعمال المراجعة ومسؤوليات المراجع بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية ، فحتى فى هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحى .

تختلف المحتويات الاساسية لرسالة المهمة من عميل الى اخر إلا انه عموماً يتضمن ما يلى:

- الهدف من مراجعة القوائم المالية .
- مسؤولية الادارة عن القوائم المالية .
- نطاقالمراجعة ، الذى يشمل الاشارة الى :
 - القوانين والانظمة .
 - البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية والتي يتقيد المدقق بها .
 - شكل اى تقارير او ايه اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق .
 - الحقيقة بشأن طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للمراجعة وانظمة المحاسبة والرقابة الداخلية حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الاخطاء المادية فى القوائم تبقى غير مكتشفة .
 - حرية الوصول (الاطلاع) الى السجلات والمستندات وى معلومات تكون مطلوبة بشأن المراجعة ، وقد أجاز المعيار للمراجع حرية إضافة اى بيانات اخرى يرى اهميتها على قرار:
 - الترتيبات المتعلقة بخطة المراجعة .
 - ذكر اسس احتساب الاعتاب .
 - ترتيبات مع المراجع السابق إن وجد فى حالة التعيين لأول مرة ، وغيرها والتي قد يرغب المراجع فى تضمينها كتاب التكاليف .

فى حالة إعادة التكاليف المراجعة ،"على المراجعة الاخذ بعين الاعتبار ما اذا كانت الظروف تستدعى إعادة النظر ببند التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد ، وقد يقرر المراجع عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة مراجعة مالم تتوافر عوامل معينة بينها :

- اى مؤشر يدل على ان العميل اساء فهم هدف ونطاق المراجعة .
- اى تعديل فى البنود الخاصة بالتعاقد .
- تغيرات مستجدة حدثت مؤخراً فى الادارة العليا ، مجلس الادارة او المالكين .
- تغيرات هامة او جذرية فى طبيعة او حجم اعمال المؤسسة .
- متطلبات قانونية .

ISA 220 الرقابة على جودة أعمال المراجعة :

تضمن هذا المعيار انة يجب على مؤسسة :

- تنفيذ سياسات واجراءات رقابة الجودة التى صممت للتأكد بأن كافة التدقيقات قد تمت لمعايير التدقيق الدولية او المعايير او الممارسات الوطنية المناسبة ، بحيث يتم وضعها على مستويين ها :

• مستوى مكتب المراجعة .

• مستوى كل عملية مراجعة على حدا .

هذا ويمكن توضيح سياسات واهداف الرقابة على جودة اعمال المراجعة :

جدول رقم (2/1/2)⁽¹⁾

هذا ويمكن توضيح سياسات واهداف الرقابة على جودة اعمال المراجعة :

العنصر (السياسة)	الهدف
المتطلبات المهنية	يجب على موظفى مؤسسة المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلال والامانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني .
المهارات والكفاءة	على المؤسسة ان تكون مزودة بأفراد أمن الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بعناية .
توزيع المهام	يجب اذن تعهد اعمال التدقيق الى افراد يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفاءة المهنية المطلوبة فى مثل هذه الحالة.
التفويض	ينبغي ان يكون هناك توجيه واشراف ومتابعة للاعمال على

⁽¹⁾ حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضى ، مراجعة الحسابات المتقدمة - الاطار النظرى والاجراءات العملية ، ص ص 71

المستويات كافة وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة .	
يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوى الخبرة المناسبة .	التشاور
يجب على المؤسسة إجراء تقييم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة ، كما يجب على المؤسسة عند إنجاز قرار بقبول أو استبقاء العميل ان تأخذ بعين الاعتبار استقلالية العميل بشكل ملائم والامانة التى تتمتع بها إدارة العميل .	القبول والمحافظة على العملاء
يجب على المؤسسة ان تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة .	المراقبة

المصدر : حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضى ، مراجعة الحسابات المتقدمة - الاطار النظرى والاجراءات العملية ، ص ص 71 - 73 .

فيما يخص عمليات المراجعة الفردية ، يجب على مكتب المراجعة إختيار سياسات واجراءات رقابة الجودة التى تتناسب مع طبيعة عمليات المراجعة الفردية .

يتعين على المراجع ومساعدية ممن لديهم مسؤوليات إشرافية ، ان يأخذوا فى الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم فى اداء العمل الموكل لهم عند البت فى نطاق التوجيه IAS 230/4 التوثيق (إعداد اوراق عمل المراجعة) .

تتمثل اوراق المراجعة فى الاوراق المعدة من قبل المراجع او التى تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة ، وتكون اوراق العمل على شكل معلومات مخزونة فى الاوراق او الافلام او الرسائل الالكترونية او اى وسائل اخرى .
تكمن اهمية اوراق العمل فى كونها :

- تساعد فى التخطيط وفى تنفيذ عملية المراجعة .
- تساعد فى الاشراف ومراجعة اعمال المراجعة .
- تمثل ادلة المراجعة الناتجة عن اعمال التدقيق المنجزة والتى تدعم رأى المراجع فيما يخص شكل ومضمون اوراق العمل ، فقد وضع المعيار الدولى مجموعة من الضوابط أهمها :
- على المراجع ان يسجل على اوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية المراجعة ، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المنجزة ، نتائج عمليات المراجعة ، والاستنتاجات المستخلصة من ادلة المراجعة التى تم الحصول عليها .

- يجب ان تكون اوراق العمل متكاملة او مفصلة بالدرجة الكافية لتعطى صورة شاملة عن عملية المراجعة ، ويتم تحديد مدى ودرجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المهني حيث ليس ضرورياً او عملياً ان بدون المراجع فى اوراق عملة كافة الملاحظات والاعتبارات والنتائج التى يتوصل إليها .
- يجب ان تتضمن اوراق العمل كافة المواضيع التى تستدعى الرأى المهني للمراجع فى النتائج المتوصل إليها فى هذا المجال ، غير ان شكل ومضمون اوراق المراجعة يتأثر ان بأمور عديدة اهمها .
 - طبيعة المهمة المكلف بها .
 - شكل تقرير المراجع .
 - طبيعة اعمال المؤسسة وتعقيداتها .
 - طبيعة النظام المحاسبى وحالته ونظام الرقابة الداخلية للعميل الحاجة فى حالات معينة للتوجيه والاشراف ومتابعة الاعمال التى يقوم بها المساعدون .
 - المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال عملية المراجعة على اى حال ، فقد حدد المعيار الدولى بعض النقاط التى تعلق بتنظيم ومحتوى اوراق العمل ، نذكر منها (1):
- يجب ان تحتوى اوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانونى والتنظيمى للمؤسسة .
- يجب ان تحتوى ملخصات او نسخاً من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة.
- معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية وكذلك البيئة التشريعية التى تعمل ضمنها المؤسسة القرائن التى تثبت عملية التخطيط ، بما فيها برنامج المراجعة واى تعديلات .
- القرائن التى تثبت تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية .
- القرائن التى تثبت تقييم الخطر المتأصل وتقييم خطر الرقابة .
- القرائن التى تثبت اعتماد المراجع على المراجعة الداخلية والنتائج التى يتوصل إليها .
- تحليلات العمليات والارصدة .
- تحليلات النسب والاتجاهات المهمة .
- سجل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المنجزة ونتائج هذه الاجراءات .
- قرائن تثبت ان العمل المنجز من قبل المساعدين قد تم الاشراف عليه ومتابعة .

(1) داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 1 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002م ، ص 224 .

- إشارة الى من قام بتنفيذ إجراءات المراجعة ، الى الوقت الذى نفذت به .
- تفاصيل الاجراءات المطبقة الخاصة بالفروع او المؤسسات التابعة التى تراجع قوائمها المالية من قبل مراجعين آخرين ⁽¹⁾ .
- نسخ من الاتصالات التى تتم مع المراجعين والخبراء وأطراف ثالثة .
- نسخ من الرسائل او المذكرات الخاصة بأمور المراجع المرسله للعميل او المناقشة معاً بما فى ذلك شروط الارتباط ونقاط الضعف الهامة نسبياً فى الرقابة الداخلية .
- رسائل الاقرارات المستعملة من العميل .
- النتائج التى توصل إليها المراجع والمتعلقة بالجوانب الهامة لعملية المراجعة ، ومن ضمنها كيفية حل ومعالجة الامور الاستثنائية وغير العادية إن وجدت ، والتى تم إكتشافها أثناء تنفيذ عملية المراجعة .
- نسخ عن القوائم المالية وميزان المراجعة الشامل وتقرير المراجع .
- على المراجع ان يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الامين لأوراق العمل ، وكذلك الابقاء عليها لفترة كافية لمواجهه الاحتياجات المهنية ووقف المتطلبات القانونية والمهنية والمتعلقة بإبقاء السجلات .
- ثانياً : معايير المسؤوليات :
- مثلاً له حقوق خلال أدائه لمهام المراجعة للمراجع مسؤوليات، عليه أخذها بعين الاعتبار
- تحدها المعايير الدولية الثلاث التالية :
- ISA 240/1 الغش والخطأ :

يحدث الغش فى الكثير من الحقول ، وتتبدل أساليب المتبعة باستمرار لدرجة ان هذا التطور أصبح يتماشى مع التقدم فى شتى الميادين وحقول المعرفة، وقد زاد الاهتمام بموضوع الغش فى السجلات المحاسبية والقوائم المالية بعد إزدياد عدد القضايا المرفوعة ضد مراجعى الحسابات الذين لم يستطيعوا إكتشاف الغش فى الشركات التى قاموا بمراجعتها ، مما أدى الى إفلاس عدد كبير من الشركات او تكبدها لخسائر فادحة بسبب اعمال الغش او الاخطاء غير المقصودة ، ولما كان من المستحيل ان تعبر القوائم المالية عن حقيقة الوضع المالى لتلك الشركات فى حال إحتوائها على اختلاسات واطفاء جوهرية فإن الضرورة تحتم وجود معيار يساعد المراجع على

(¹) محمد مطر ، سبل تدعيم مراجع الحسابات ، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة ، الجامعة الاردنية ، المجلد 21 ، العدد 3 ، 1994م ، ص 320 – 373 .

تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ولذلك جاء معيار المراجعة الدولي رقم 240 ليعالج مسؤولية المراجع عن كشف الغش والخطأ .

اهتم المعيار بالترقية بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ أوضح ان الغش يمثل الاخطاء المتعمدة او المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد او اكثر من العاملين بالمؤسسة او الغير ، كتسجيل عمليات وهمية ، تلاعب او تعديل او تزوير في السجلات اخفاء او حذف عمليات من السجلات او المستندات ... الخ ، بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد والنتائج عادة عن السهو او الجهل بالامور المحاسبية والرقابة ، ومن الامثلة على تلك الاخطاء الحسابية او الكتابية في السجلات ، الاستخدام الخاطى عن جهل للمعايير المحاسبية ... الخ .

تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الادارة ، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، مثل هذه الانظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ ولكنها لا تلغى هذا الاحتمال ، وعلى الرغم من انه لايتحمل مسؤولية منعها ، إلا أن اجراءاتالمراجعة السنوية التى يقوم بها المراجع قد تكون مانعاً للغش والخطأ .

على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية المراجع وفق المعايير الدولية ، إلا أن هناك بعض الاخطاء لا يمكن إكتشافها ، وتعتبر مخاطر عدم إكتشاف تحريف مادی ناتج عن غش اكبر من مخاطر عدم إكتشاف تحريف مادی ناتج عن خطأ ، كون الغش قد يتضمن خطط منظمة ومتقنة بغرض إخفاء مثل التزويد والتعمد بعدم تسجيل العمليات ، وقد تكون محاولات الإخفاء هذه اكثر صعوبة فى إكتشافها اذا ما صاحبها التواطؤ⁽¹⁾ .

وفى حالة ان عملية المراجع لم تكشف دليل يثبت الغش ، على المراجع ان يقبل بأن الاقرارات المعطاة من الادارة صادقة ، ان يقبل ان السجلات والمستندات حقيقة⁽²⁾ .

اما فى حال وجد المراجع ظروفاً تشير الى احتمال وجود تضليل فى القوائم المالية ، وفى حالة اعتقاده بإمكانية ان يكون لهذا التضليل اثراً جوهرياً فى التقارير المالية ، يتوجب عليه ان يقوم بإجراءات إضافية يعتمد نطاقها على حكمة بالنسبة الى⁽³⁾ :

- نوع الغش او الخطأ المؤثر .
- احتمال وجود تأثير أساسى لنوع معين من الغش أو الخطأ فى التقارير المالية .

(1) منذر طلال مومنى ، معيار المراجعة الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المراجع عن كشف الغش ومنعة ، مجلة ياخبار المحاسبة ، العدد السادس ، الجمعية العلمية ، جامعة قطر ، فيفري ، 2009م ، ص 26 .

(2) محمود السيد الناعى ، دراسات فى المعايير الدولية للمراجعة ، تحليل واطار للتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 147 – 146 .

(3) احمد حلمى جمعة ، المدخل الى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

فى حال أن الاجراءات الاضافية لم توصله الى نتيجة ، وتجب على المراجع مناقشة الامر مع الادارة ، وان يطمئن الى انه قد تم الافصاح عنه بصورة مناسبة وواضحة او تم تصحيحه فى القوائم المالية ، كما عليه ان يهتم بمعرفة التأثير المحتمل على تقريره .

ISA 250 دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية المراجعة للقوائم المالية :

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المراجع حول مراعاة القوانين والانظمة عند مراجعة القوائم المالية .

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ، وتقييم نتائج المراجعة وإعداد التقرير عنها ، يجب على المراجع ان يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية ، مع ذلك لا يتوقع من عملية المراجعة تعقب المخالفات ، بصرف النظر عن اهميتها النسبية ، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للادارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية المراجعة (1) .

تتباين القوانين واللوائح من بلد الى بلد ، لذلك فان المعايير الوطنية الخاصة بالمحاسبة والمراجعة من المحتمل ان تكون اكثر تحديداً بالقوانين والانظمة من تعلقها بالمراجع يطب هذا المعيار على عمليات المراجعة القوائم المالية ولا ينطبق على الارتباطات الاخرى ، والتي يرتبط خلالها المراجع بشكل منفصل بالالتزام بقوانين وأنظمة معينة وتقديم تقرير منفصل بذلك .

تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكد على الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق الادارة ، والتي تستعين فى ذلك بجملة من السياسات والاجراءات ، كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية وإشراك مستشارين قانونيين للمساعدة فى مراقبة المتطلبات القانونية (2) .

قد تتعرض عملية المراجعة لمخاطر لا يمكن تفاديها رغم الالتزام بمعايير المراجعة الدولية وهذا النوع من المخاطر ينشأ من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ، وذلك نتيجة لجملة من العوامل مثل:

- وجود كثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسى بالجوانب التشغيلية للمؤسسة ، والتي عادة لا يكون لها اثر مادي على القوائم المالية ، ولا يمكن ان تجلب إنتباه النظام المحاسبى او نظام الرقابة الداخلية .

(1) امين السيد احمد لطفى ، معايير المراجعة والتأكد الدولية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2008م ، ص 349 .

(2) محمد حميدات ، تقييم جودة مراجعة الحسابات والعوامل المحددة لها ، رسالة ماجستير غير منشورة ن جامعة اليرموك ، 2002م ، ص 57 .

- تتأثر فعالية إجراءات المراجعة بالقصور الذاتى للنظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية واستعمال العينات .

- الكثير من أدلة الإثبات التى يحصل عليها المراجع تعتبر بطبيعتها مقنعة وليست حاسمة .

- قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها ، على سبيل المثال التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات ، تخطى الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية أو تشوية الحقائق المتعمد .

وحتى يحصل المراجع على فهم عام للقوانين واللوائح ، يقوم عادة بما يلى :

- استخدام المعرفة المتاحة على نشاط المؤسسة والقطاع العائدة له .
- الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المؤسسة الخاصة بالتقيد بالقوانين .
- الاستفسار من الإدارة حول القوانين واللوائح التى يتوقع انها ذات تأثير جوهري على عمليات المؤسسة .
- مناقشة الإدارة بالسياسات والاجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للدعاوى وتقويمها والمحاسبة عنها .
- مناقشة الاطار القانونى والتنظيمى مع مراجعى الشركات التابعة فى الاقطار الاخرى (مثلاً فى حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بتعليمات الشركة الام فيما يخص الاوراق المالية).

عند حصوله على فهم عام للقوانين واللوائح ، على المراجع ما يلى :

- أ. ان يحصل على ادلة إثبات كافية ومناسبة حول الالتزام بهذه القوانين ، والتى يرى ان لديها تأثير على المبالغ الجوهرية ، والافصاح عنها فى القوائم المالية .
- ب. ان يحصل على إقرارات مكتوبة بان الإدارة قد افصحت له عن كافة جوانب عدم الالتزام الفعلية المعروفة او المحتملة ، والتى ستأخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.
- ت. ان يفترض بابن المؤسسة ملتزمة بتلك القوانين فى ظل غياب دليل إثبات يشير الى العكس.
- ث. عندما يطلع على معلومات باحتمال عدم الالتزام ، عليه ان يحصل على فهم بطبيعة التصرف والظروف التى حدث خلالها عدم الالتزام ، بالاضافة الى المعلومات الاخرى الكافية لتقييم الاثر المحتمل على القوائم المالية وما ينتج عنها من عواقب .

ج. فى حالة عدم الالتزام ، على المدقق وبأسرع وقت ممكن إبلاغ عدم الالتزام الى لجنة الرقابة ومجلس الادارة والادارة العليا ، والحصول على دليل بأنة قد تم إبلاغهم .

ح. اذا ما شك المراجع بأن عدداً من اعضاء الادارة العليا ومن ضمنهم اعضاء من مجلس الادارة متورطون فى عدم الالتزام ، فعلية إبلاغ الامر الى المستوى الاعلى للسلطة فى المؤسسة او الى لجنة المراجعة او لجة الاشراف (ان وجدت فى المؤسسة) ، وعندما لا تكون هناك سلطة عليا ، او اذا اعتقد المراجع ان تقريره لا يؤخذ به ، او عدم تأكدة من الشخص الذى يوجه إليه التقرير ، فعلية فى مثل هذه الحالات دراسة الحصول على استشارة قانونية .

خ. اذا استنتج ان لعدم الالتزام اثراً مادياً على القوائم المالية ، فينبغى التعبير عن رأى متحفظ او عكس (سلبى) .

د. قد يستنتج المراجع ان الانسحاب من الارتباط قد يعتبر ضرورياً عندما لا تقوم المؤسسة بإتخاذ الاجراءات التى يطلبها والتى تعتبر ضرورية ، وقد يكون الانسحاب ناتج عن التورط الضمنى ناتج للادارات العليا ، ويكون ذلك كما سبق وذكرنا عن طريق طلب استشارة قانونية .

ISA 260 توصيل امور المراجعة للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة⁽¹⁾ :

يجب على المراجع ان يحدد الاشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمر المراجعة التى تفيدهم .

حددت منظمة التعاون الاقتصادى (OECD) تعريفاً لحوكمة الشركات ، انها ذلك النظام الذى يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الاموال .

تتباين هياكل الحوكمة من بلد لآخر ، وهو الامر الذى يؤدى الى وجود صعوبة فى تحديد الاشخاص الملائمين ، ويعتمد المراجع على حكمة المهنى فى تحديد هؤلاء الاشخاص بعين الاعتبار هيكल حوكمة المؤسسة وظروف الارتباط و اى تشريع ملائم والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الاشخاص⁽²⁾ .

(1) رأفت حسين مطير ، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية فى حوكمة الشركات ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 13 ، العدد الاول ، عمان ، 2005م ، ص 2 .

(2) حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، جامعة عين شمس ، الاسكندرية ، 2004م ، ص 597 .

فى حالة عدم التوصل الى تحديد الاشخاص الملائمين بشكل جيد ، فان المراجع يجب ان يصل الى إتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحوكمة ، كالمؤسسات الفردية والمؤسسات الحكومية الخ .

تتضمن الامور ذات الارتباط بالحوكمة التى يتعين على المراجع توصيلها عادة ما يلى :

- النطاق الشامل لعملية المراجعة .
- السياسات المحاسبية المستعملة والتغيرات فيها ، واثرها على القوائم المالية .
- المخاطر الجوهرية و المحتملة ، واثرها على القوائم المالية .
- تسويات التدقيق المسجلة او التى لم يتم تسجيلها .
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار فى النشاط .
- الاختلافات الموجودة بين المراجع والادارة ، ومدى جوهرية هذه الخلافات يتعين على المراجع ان يوصل امور المراجعة ذات الاهتمام بالحوكمة فى توقيت مناسب ليستطيع الاشخاص المسؤولون عن الحوكمة تنفيذ التصرف الملائم ، وفى حالات معينة قد يوصل المراجع هذه الامور فى وقت اقرب من الوقت الذى تم الاتفاق عليه يتم هذا الاتصال شفويًا او كتابيًا وذلك بمراعاة عدة عوامل اهمها (1) :

- الحجم والهيكل التشغيلي والهيكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة .
- طبيعة وقابلية وحساسية وجوهرية الامور التى يتم توصيلها .
- مقدار الاتصال المستمر والحوار بين المراجع والاشخاص المعنيين بالحوكمة فى كلتا الحالتين (شفويًا او كتابيًا) على المراجع توثيق هذه الاتصالات و اى استجابات لتلك الامور.

كما يتعين على المراجع مراعاة السرية المهنية لدى إبلاغ امور المراجعة للاشخاص المسؤولين عن الحوكمة ، وفى حالة اى تعقيدات على المراجع الاسترشاد برأى مستشار قانونى ، كما يجب عليه مراعاة القوانين واللوائح والانظمة المحلية والالتزام بمطالباتها اثناء توصيلة للامور الهامة التى تفيد الاشخاص المسؤولين عن الحوكمة .

ثالثاً : التخطيط والرقابة الداخلية :

بالنسبة للتخطيط والرقابة الداخلية فتوفر معايير المراجعة الدولية خمسة معايير هى :

(1) Compagne national des commissaires aux comptes cncc. France . 2007 . p 12 .

1. ISA 300 التخطيط :

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية المراجعة المتكررة وليس عملية المراجعة الجديدة تتطلب إجراءات إضافية .

إذ على المراجع تخطيط عملية المراجعة لكي يتم إنجاز المراجعة بطريقة فعالة ، ويعنى التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات المراجعة المتوقعة وتوقيتها ومدى ، ويخطط المراجع لتأدية عملية المراجعة بكفاءة وفى التوقيت المناسب ، و يساعد التخطيط الملائم لعملية المراجعة المراجع على :

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة ، وإن المشاكل المحتملة قد شخّصت ، وإن العمل يتم إنجازا بسرعة .
- توزيع الاعمال بشكل ملائم على المساعدين .
- تنسيق العمل الذى تم من قبل المراجعين الآخرين والخبراء .
- الحصول على أدلة المراجعة كافية .
- التحكم فى التكاليف .
- تجنب سوء التفاهم مع العميل .

كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة المراجعة ، ومنها .

1. المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة ، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التى تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الادارة .
2. الدراية بالنظام المحاسبى والسياسات المحاسبية والاجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعميل.

3. تحديد اهداف ونطاق المراجعة لكل المجالات .

4. وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات المراجعة المخططة وتوقيتها .

5. التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمراجعين المساعدين ومواقع العمل ينبغى على المراجع إعادة النظر فى خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة كلما وجدت الفرصة لذلك وخلال فترة المراجعة ، ويتم تخطيط عملية المراجعة طوال مدة التكاليف بالمراجعة بسبب

وجود تغيرات فى الشروط او النتائج غير المتوقعة لاجراءات المراجعة ، كما يجب تسجيل اسباب التغيرات المهمة (1) .

ISA 315 الفهم الكافى للمؤسسة ومحيطها وإخطارها(2) :

سحب مجلس معايير المراجعة سنة 2004م المعيار رقم 400 واصدار المعيار رقم (315) وإعادة صياغته فى نهاية سنة 2006م .

يشير معيار المراجعة الدولى (315) الى ان الرقابة الداخلية تعنى :

العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والادارة والموظفين لتوفير تأكيد بشأن تحقيق اهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلى الاخرين .

لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق اهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلى(3) :

- موثوقية تقديم التقارير المالية .

- فاعلية وكفاءة العمليات .

- الامتثال للقوانين والانظمة المطبقة .

كما اشار الى انة يجب على المراجع الحصول على فهم لبيئة الرقابة ، والتي تشمل ما يلى :

- الرقابة ومهام الادارة .
- مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والادارة تعلق بالرقابة الداخلية واهميتها فى المؤسسة .
- أسلوب المنظمة الذى يؤثر على وعى الرقابة بأفرادها وهو اساس الرقابة الداخلية الفعالة النظام والهيكل .

وأشار المعيار الى انة يجب على المراجع الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة فى تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الاجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك ، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الاساسى لكيفية تحديد الادارة للمخاطر التى تتم إدارتها (4) .

(1) حسين دحدوح ، حسين القاضى ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 242 .

(2) حسين القاضى ، حسين دحدوح ، اساسيات المراجعة فى ظل المعايير الامريكية والدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 215 .

(3) طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص 671 .

(4) احمد حلمى جمعة ، تطوير معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، ص ص

لقد أدى إصدار معيار التدقيق الدلى (315) الى تطوير واجبات المدقق بشأن الرقابة الداخلية ، حيث اشار المعيار الى انه يجب على المراجع الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالمراجعة ، ويستخدم المراجع فهم الرقابة الداخلية لتحديد أنواع الاخطاء المحتملة واعتبار العوامل التى تؤثر على مخاطر الاخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت مزيد من الاجراءات المراجعة .

ISA 320 الاهمية النسبية :

عرفت الاهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلى :

تكون المعلومات ذات اهمية نسبية اذا كان خذفها او عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، وتعتمد الاهمية النسبية على حجم البند او الخطأ المقدر فى ظروف خاصة او تقديمية بصورة خاطئة ، وبالتالي فإن الاهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفيرها فى المعلومات لكى تكون مفيدة .

على المراجع اخذ الاهمية النسبية بعين الاعتبار عندما :

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .
- يقيم تأثير الاخطاء الجوهرية .

عند تصميم خطة المراجعة فإن المراجع يقوم بوضع مستوى مقبول للاهمية النسبية ، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية ، ومع ذلك فإن دراسة كل من كم ونوعية التحريفات فى بالمعلومات يجب ان يؤخذ بعين الاعتبار ، ففى حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبياً ، فانه عند تراكمها يمكن لها تأثير جوهرى على القوائم المالية كما توجد علاقة عكسية بين الاهمية النسبية وبين مستوى مخاطر المراجعة ، اى كلما تم رفع المستوى المقبول للاهمية النسبية تقل مخاطر المراجع والعكس .

الاهمية النسبية ومخاطر المراجع فى تقييم أدلة الاثبات :

قد تختلف تقديرات المراجع للاهمية النسبية ولمخاطر المراجعة فى بداية التخطيط لعملية المراجعة عنها فى وقت تقييم نتائج إجراءات المراجعة ، ويحدث ذلك بسبب تغيير الظروف او بسبب التغير فى المعرفة المتاحة لدى المراجع بسبب عملية المراجعة ، فعلى سبيل المثال قد

ينهى المراجع عملية التخطيط للمراجعة قبل انتهاء الفترة المالية ، ولذلك يتوقع قيم معينة لنتيجة النشاط والمركز المالى ، فاذا جاءت النتائج المالية الفعلية عقب نهاية السنة مغايرة تماماً فان تقديرات الاهمية النسبية ومخاطر المراجع قد تتغير أيضاً ، كما ان المراجع قد يتقبل عند تخطيطه لعملية المراجعة بان يحدد مستوى معيناً للاهمية النسبية يقل عن المستوى الذى ينوى إستخدامه فى تقييم نتائج المراجعة ، ذلك بغرض تخفيض احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة ولتوفير هامش أمان اكبر عند تقييم أثر المعلومات المحرفة خلال عملية المراجعة .

كما يحتاج المراجع الى تحليل ما إذا كان مجموع الاخطاء الجوهرية والتي لم يتم تصحيحها جوهرياً ام لا ، وفى حالة توصل المراجع الى قناعة بان المعلومات المحرفة قد تكون ذات اهمية نسبية ، فان عليه التفكير فى تخفيض مخاطر التدقيق ، وذلك بتوسيع إجراءات المراجعة او الطلب من الادارة بتعديل القوائم المالية ، وفى كل الاحوال قد ترغب الادارة فى تعديل القوائم المالية المتعلقة بالاطعاء الجوهرية .

فى حال رفض الادارة التعديل ، ان ونتائج توسع إجراءات المراجعة لم توصل المراجع الى إستنتاج ان المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات اهمية ، فعلى المراجع فى هذه الحالة التفكير بالتعديلات المناسبة على تقريرة بحيث لا يكون نظيفاً⁽¹⁾ .

ISA 330 إجراءات المراجع استجابة للاخطار المقيمة :

يجب ان يراعى المراجع المستويات المقدرة للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة (مخاطر الاخطاء الجوهرية) عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات الجوهرية المطلوبة ، لتخفيض مخاطر عدم إكتشاف المعلومات الخاطئة الجوهرية فى القوائم المالية الى مستوى مقبول بشكل خاص ، اشار المعيار الى الاتى :

- يجب على المراجع تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التى سيتم الحصول عليها من اداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الاخطاء الجوهرية .
 - بغض النظر عن المخاطر المقيمة للاخطاء الجوهرية ، يجب على المراجع تصميم واداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات ومن الممكن ان تشمل هذه الاجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة .
- كما تضمن المعيار الاشارة الى :

(1) مشيل سنداحة ، اين موقعنا كمهنيين ، المراجع ، العدد 23 ، 1994م ، ص 6 .

- كلما كان تقييم المراجع للمخاطر أعلى فانه يجب ان تكون الادلة التى يسعى المراجع للحصول عليها من الاجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل اكبر .
- وتبعاً لذلك وعندما تزيد المخاطر المقيمة للاخطاء الجوهرية ، فان على المراجع تصميم إجراءات جوهرية للحصول على ادلة مراجع موثوقة ومناسبة بشكل اكبر او ادلة مراجعة اكثر اقناعاً عند مستوى الاثبات ، وفى هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالاً فى توفير ادلة تدقيق كافية ومناسبة .
- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذى بحتاجة المراجع من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشأن تأكيد خاص ببيان مالى .
- يشير المعيار الى انه عندما يتكون الاسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية ، فان إجراءات المراجعة المناسبة لتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط او الجمع بين فحص التفاصيل والاجراءات التحليلية الجوهرية .
- ISA 402 المراجعة فى حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات⁽¹⁾ :
- قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التى تقوم بإنجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات او تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لانظمة الحاسوب) ، وفى هذه الحالة فان بعض السياسات والاجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون صلة بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل ، وقد تؤثر على هيكله النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية الخاصة بها .
- بالتالى على المراجع تحديد اهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية المراجعة ، وذلك بمراعاة :
- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية .
- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية .
- تأكيدات القوائم المالية الهامة ، والتى تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية والمخاطر الملازمة المرتبطة بالتأكدات .
- مدى تفاعل النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع انظمة المؤسسة الخدمية .
- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية .

(1) محمد مطر ، مصير منهة المراجع الحسابات بين مفهومى تضارب وتوافق المصالح ، المراجع ، العدد 51 ، 2002م ، ص 3 .

- قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي ، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل .

يرى الباحث ان مراعاة المراجع لما سبق يقوده الى ان يقر بان تقدير مخاطر الرقابة سوف لا تتأثر بضوابط المؤسسة الخدمية ، اما فى حال استنتاج بان أنشطة المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية المراجعة فعليه الحصول على معلومات كافية لفهم النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية وقيامه بتقدير مخاطر الرقابة ، وقد يلجأ فى ذلك الى استعمال تقرير مراجع المؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءة المهنية وحدود التكاليف المحددة الذى وافق عليه ، وعلية تقرير فائدة ملائمة التقارير الصادرة عنه .

عند استعمال المراجع تقريراً لمراجع المؤسسة الخدمية ، يجب عليه عدم الاشارة الى ذلك فى تقريره .

المبحث الثانى

معايير الاثبات فى المراجع المحاسبى

مقدمة :

يحتاج المراجع لدعم رأيه النهائى بجملة من الاجراءات بغرض إثبات صحة رأيه فى القوائم المالية المراجعة ، والتي قد يصل إليها عن طريق وثائق ، تحليلات ، مصادقات من الغير ، من خلال مقابلات يجريها مع المسيرين او باستيضاح تأثير ارتباط المؤسسة باطراف ذوى مصالح لديها ...الخ ، وغيرها من الاثباتات التى اصدرتها لجنة التدقيق الدولية فى المعايير التالية :

اولاً : ادلة الاثبات والارصدة الافتتاحية فى العمليات الجديدة والاجراءات التحليلية :

1. ISA 500 أدلة الإثبات فى المراجعة :

يجب على المراجع الحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع ان يخرج باستنتاجات معقولة تكون الاساس الذى يبنى عليه رؤية المهني ، وتعنى الكفاية قياس كمية ادلة التدقيق ، بينما تعنى الملاءمة قياس نوعية وادلة المراجعة ، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها فى تأكيدات معينة .

يقصد بدليل إثبات التدقيق كم ونوع المعلومات المالية التى يحصل عليها المراجع للتوصل الى استنتاجات يبنى على اساسها رؤية المهني ، وتشمل ادلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤسدة من المصادر الاخرى . ومن الاجراء يتم الحصول على ادلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة ومن الاجراءات الجوهرية وفى بعض الحالات فان الادلة قد يتم الحصول عليها من الاجراءات الجوهرية فقط .

كما تتأثر درجة الاعتماد على ادلة الإثبات بمصادرها (داخلية او خارجية) ، وبطبيعتها (مرئية او موثقة او شفوية) ، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة ، إلا أن العموميات التالية ستساعد على تقرير مدى موثوقية ادلة الإثبات :

- تكون ادلة المراجعة موثوقة اكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة .
- ادلة التدقيق المنتجة داخلياً موثوقة اكثر عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من قبل المؤسسة فعالة .
- تكون ادلة المراجعة التى يحصل عليها المراجع مباشرة (كملاحظات تطبيق عنصر الرقابة) موثوقة اكثر من ادلة المراجعة التى تم الحصول عليها بشكل غير مباشر او بالاستدلال (كالاستفسار عن تطبيق عنصر الرقابة) .
- تكون ادلة المراجعة موثوقة اكثر عندما تكون موجودة فى شكل وثائق ، سواء كان ذلك ورقاً او فى واسطة إلكترونية او وسائط اخرى .
- ادلة المراجعة التى توفرها الوثائق الاصلية موثوقة اكثر من ادلة المراجعة التى توفرها النسخ المصورة او الفاكسات .

إجراءات الحصول على ادلة الاثبات⁽¹⁾ :

بين هذا المعيار الاجراءات المتبعة من قبل مراجع الحسابات للحصول على ادلة الاثبات وحصرها في الاساليب التالية :

الفحص : هو ان يقوم المراجع بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على ادلة اثبات كافية ، وقد صنفت ادلة الاثبات وفقاً لدرجة الموثوقية الى :

- ادلة إثبات صادرة من طرف ثالث وتحفظ المؤسسة بها .
- ادلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحفوظ بها لديها⁽²⁾ .

تعنى الاختبارات المنجزة للحصول على ادلة الاثبات التى الاثبات التى ستكشف عن الاخطاء تفصيلية للمعاملات الجوهرية فى البيانات المالية وهى على نوعين اختبارات وللارصدة ، إجراءات تحليلية جوهرية .

الاستفسار والمصادقة : يعنى ذلك ان يقوم المراجع بالبحث عن المعلومات من اشخاص ذوى علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات .

الاجراءات التحليلية : هى ان يحصل المراجع على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة .

الملاحظة : هى قيام المراجع بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة إجراءات نظام الرقابة .

الاحتساب : ان يقوم المراجع بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق .

ثانياً : ISA 510 الارصدة الافتتاحية فى العمليات الجديدة :

لقد اهتم مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي من خلال هذا المعيار بالارصدة الافتتاحية ، وذلك عندما تراجع القوائم المالية لأول مرة او عندما تكون مراجعة من قبل مراجع اخر ، لذلك يجب على المراجع ان يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة او المحتملة الموجودة فى بداية الفترة ، واكد فى نفس السياق على انة فى اطار مهمة المراجعة الاولى يجب على المراجع الحصول على ادلة مراجعة كافية ومناسبة تفيد ان :

1. الارصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات اهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية .

(¹) لبيب خالد ، نحو اطار متكامل لضوابط كفاءة اداء مهنة المراجعة الداخلية فى مواجهه الفساد المالى ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الاول ، المجلد 40 ، 2003م ، ص 55 .

(²) نهار البطوس ، مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الطرف الثالث ، المؤتمر العلمى المهني الثالث ، الاردن ، 2006م .

2. الارصدة المغلقة فى الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع اعادة عرضها .

3. ان السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات ، او التغيرات فى السياسات المحاسبية قد اخذت بعين الاعتبار وتم مالا فصاح عنها بشكل مناسب .

تعتمد كفاية وملائمة ادلة الاثبات عند المراجع هذه الارصدة على مجموعة من العوامل اهمها:
أ. السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة .

ب. هل تم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة ، وان كانت كذلك فهل كان تقرير المراجع مقيداً .

ت. طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة فى القوائم المالية للفترة الحالية .

ث. الاهمية النسبية للارصدة الافتتاحية بالنسبة الى القوائم المالية للفترة الحالية .

بناء على ماسبق ، على المراجع أداء إجراءات المراجعة بمراعاة ما يلى :

1. إدراك مدى التغير فى السياسات المحاسبية ، ومدى مناسبتها فى حالة وجود اى تغيرات ، والافصاح الكافى عنها .

2. مدى الكفاءة المهنية للمدقق السابق وأستقلالة فى حال الحصول على ادلة اثبات للارصدة الافتتاحية بفحص اوراق عملة ، مع الاهتمام بأى تحفظات او رأى سلبى او الامتناع عن ابداء الرأى من جانبه .

3. عند قيام مراجع سابق بعملية المراجعة للارصدة فى نهاية العام السابق ، عندئذ يجب على المراجع الحصول على ادلة مراجعة متعلقة بالاصول والالتزامات المتداولة كجزء من المراجعة للفترة الحالية .

فى حالة عدم حصول المراجع على ادلة مراجعة كافية ومناسبة بعد قيامه بالاجراءات السابقة، فإن تقريره يجب ان يشمل (1) :

تقريره يجب ان يشتمل :

أ. رأياً متحفظاً .

ب. الامتناع عن ابداء الرأى .

(1) احمد حلمى جمعة ، تطوير معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة ، العدد 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص 103 .

ت. فى نطاق اختصاصه وفى الحالات التى تجيز بإبداء رأى متحفظ او عدم إبداء رأى يتعلق بنتائج النشاط ورأى نظيف يتعلق بالمركز المالى (كعدم إشرافه على الجزء الفعلى كون تاريخه سابق لتاريخ تعيين المراجع ومصادقة على الميزانية) .

ثالثاً : ISA 520 الاجراءات التحليلية⁽¹⁾ :

معنى الاجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التى تكون متعارضة مع المعلومات الاخرى ذات العلاقة او تتضمن الاجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثلاًى :

1. المعلومات المقارنة للفترات السابقة .
2. النتائج المرتقبة للوحدة مثل : الموازنات التقديرية او التنبؤات او توقعات المراجع كتقدير الاستهلاك .
3. المعلومات المتماثلة للقطاع الذى تنتمى إليه المؤسسة .

كما تتضمن الاجراءات التحليلية دراسة العلاقات :

- أ. بين عناصر القوائم المالية التى يمكن توقعها والتى تتطابق مع النمط المتتباة والمبنى على خبرة الوحدات ، مثل : نسبة هامش الربح .
- ب. بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة ، كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين .

تستعمل الاجراءات التحليلية فى تحقيق الاهداف التالية :

- مساعدة المراجع فى جوهر التخطيط ، الوقت والنطاق لإجراءات المراجعة الاخرى ، كإجراء جوهرى عندما يكون استخدامها اكثر فعالية وكفاءة عن الاختبارات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف لتأكيد قوائم مالية معينة .
 - كمعينة شاملة شاملة للقوائم المالية فى مرحلة الفحص النهائى لعملية المراجعة .
- إن مدى الاعتماد الذى يضعه المراجع على نتائج الاجراءات التحليلية سيعتمد على العوامل التالية :

(¹) منصور احمد البديوى ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات فى الاتجاهات الحديثة فى المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة ، الدار الجامعية ، 2003م ، الاسكندرية ، ص 257 .

- (1) الأهمية النسبية : لا يمكن للمراجع ان يعتمد على الاجراءات التحليلية بمفردها اذا كانت الارصدة ذات أهمية نسبية ، فى حين يمكنه ذلك فى حال لم تكن ذات أهمية نسبية .
 - (2) إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس أغراض المراجعة : على سبيل المثال الاجراءات الأخرى المنجزة من قبل المراجع لفحص قابلية تحصيل الديون ، فمثلاً : فحص وصولات القبض اللاحقة قد تؤكد او تبديد الشكوك المثارة حول تطبيق الاجراءات التحليلية لمعرفة اعمار ارصدة حسابات الذمم .
 - (3) الدقة التى يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الاجراءات التحليلية : فمثلاً يتوقع المراجع عادة ثبات اكبر عند مقارنة هامش الربح الاجمالى بين فترة وأخرى من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والاعلانات .
 - (4) تقدير المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة : فمثلاً فى حالة كون الرقابة الداخلية على عمليات طلبات المبيعات ضعيفة فان مخاطر الرقابة ستكون عالية ن، لذا فان الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للمعاملات والارصدة سيكون اكثر من الاعتماد على الاجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة لحسابات المدينين .
- عندما تكتشف الاجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة او اظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة او كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها .
- ISA 530 المراجعة والوسائل الاختيارية⁽¹⁾ :
- يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات المراجعة على اقل من 100% من البنود المكونة لرصيد حساب او فئة عمليات بغرض الحصول على ادلة إثبات وتقويمها لاجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الاحصائى الذى سحبت منه العينة ، ويجب على المراجع ان يأخذ بإعتبار اهداف المراجعة التى ينبغى تحقيقها وإجراءات المراجعة التى يحتمل ان تحقق تلك الاهداف .
- كما من المهم للمراجع ان يتأكد بأن المجتمع :
- أ. مناسب لاهداف إجراءات المعاينة : والتى ستأخذ فى الاعتبار إتجاه الاختبار ، فمثلاً اذا كان هدف المراجع اختبار المغالاة فى ارصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنة قائمة حسابات الدائنين ، وعندما يكون هدفة اختبار التقليل من حسابات المدينين ، فان المجتمع لن يكون قائمة حسابات المدينين ، وانما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة او الفواتير

(1) سردوك فاتح ، دراسة اثر استخدام الحاسوب والاجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات ، الملتقى الوطنى السادس حول الاساليب الكمية ودورها فى اتخاذ القرارات الادارية ، جامعة سكيكدة ، 2009م ، ص 44 .

غير المسددة او كشوفات الموردين او غيرها من المجتمعات التى تقلل من رصيد حسابات المدينين .

ب.مكتمل : اذا كان المراجع ينوى باستعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبى ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية ، فلا بد ان يحتوى المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة .
حجم وإنتقاء العينة(1) :

لدى تحديد حجم العينة ، يجب ان يأخذ المدقق فى إعتبار خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع ، يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الاحصائى ، ويقتضى ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الاحصائى لان تدخل فى العينة .

مع ان هناك عدداً من طرق الاختبار ، إلا أن الطرق الثلاث التالية هى الأكثر شيوعاً وإستخداماً :

1. الاختيار العشوائى : الذى يضمن ان كل بنود المجتمع الاحصائى لها فرص متساوية للاختيار ، كأستخدام الارقام العشوائية فى اختيار العينة .
2. الاختيار المنظم : والذى يقضى اختيار بنود بإستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة الاولى ، وقد تبين الفاصلة على اساس عدد معين من البنود من 20 سند قيد مثلاً .
3. الاختيار الاتفاقى او الشخصى : شريطة سحب المدقق عينة تمثل جميع بنود المجتمع الاحصائى .

تنفيذ إجراءات المراجعة(2) :

على المراجع ان يقوم بإجراءات المراجعة المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار ، واذا كان هناك بند ليس مناسباً لتطبيق الاجراءات يتم الاجراء عادة ببند بديل ، وقد يكون المراجع أحياناً غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المخططة على بند مختار بسبب مثلاً فقدان التوثيق المتعلق بذلك البند ، واذا لم يكن فى الامكان القيام بإجراء بديل فى هذا البند يعتبر المراجع فى العادة ان هنالك خطأ فى ذلك البند .
طبيعة وسبب الاخطاء(1) :

(1) كريمة الجوهر ، محمد الشجرى ، مفهوم العدالة فى المراجعة ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 70 ، 2002م ، ص 255 .
(2) احمد حملى جمعة ، تطوير معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 181 .

على المراجع ان ينظر فى نتائج العينة ، وفى طبيعة واسباب الاخطاء التى تم تحديدها ، عند تحليل الاخطاء المكتشفة ، قد يلاحظ المراجع ان هناك معالم مشتركة بين الكثير من الاخطاء، مثل نوع العملية والمكان ، وفى هذه الظروف قد يقرر المراجع تحديد كافة البنود الموجودة فى المجتمع التى لها نفس تلك المعالم وتوسيع إجراءات المراجعة فى تلك الطبقة، وفى حالات اخرى قد يكون المراجع قادراً على معرفة ان هناك خطأ ناتج عن عملية معزولة لا تتكرر إلا فى مناسبات يمكن التعرف عليها بالتحديد ، لذلك فإنها لا تمثل أخطاء شبيهة فى المجتمع (خطأ شاذ) ولكن يمكن إعتبار الخطأ خطأ شاذ اذا كان المراجع على درجة عالية من اليقين بأن ذلك الخطأ لا يمثل المجتمع ، ويحصل المراجع على ذلك اليقين بالقيام بعمل مراجعة إضافية .

2. إسقاط الاخطاء :

على المراجع ان يسقط فى الاجراءات الجوهرية أخطاء النقد التى يتم إكتشافها فى العينة بالمجتمع ، ويجب ان ينظر فى اثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار وعلى الجوانب الاخرى بالمراجعة ، ويسقط المراجع إجمالى الخطأ للمجتمع لكى يتحصل على صورة اكبر على مدى الاخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول ، وفى الاجراءات الجوهرية فان الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبول ويكون المبلغ اقل من او يعادل التقدير الاولى للمادية الذى وضعة المراجع والمستعمل بأرصدة الحسابات التى تم مراجعتها المنفرد .

تقييم نتائج العمليات :

ينبغى على المراجع ان يقيم نتائج العينة للنظر فيما اذا كان التقييم الاولى لخواص المجتمع ذات العلاقة قد اكد توقعاته او انه يحتاج الى تنقيح ، وفى حال أشار تقييم نتائج المعاينة الى ضرورة تنقيح للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمراجع ان :

أ. يطلب من الادارة التحرى عن الاخطاء المكتشفة ومكانم الاخطاء المحتملة ، وان يقوم بأى تعديلات ضرورية .

ب. يعدل تخطيط إجراءات التدقيق ، فمثلاً فى حالة اختبار الرقابة قد يوسع المراجع العينة او يختبر رقابة بديلة او يعدل الاجراءات الجوهرية ذات العلاقة .

ت. ينظر فى الاثار على التقرير .

(1) طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 518 – 525 .

ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية :

يقصد بالتقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصيد احد البنود فى غياب وسائل قياس دقيقة، ومن امثلة التقديرات :

- مخصصات قيمة المخزون السلى والمتحصلات النقدية الى قيمتها القابلة للتحقيق .
- مخصص توزيع تكلفة الاصول الثابتة على عدد من السنوات تمثل العمر الانتاجى المقدر.
- الايرادات المستحقة .
- الضرائب المؤجلة .
- أعباء مواجهه الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية .
- خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الانجاز .
- احتياطات مخصصة لمواجهه مطالب تحت الكفالة .

ويجب على المراجع ان يحصل على ادلة إثبات كافية وملائمة عما اذا كان التقدير المحاسبى معقولاً فى ظل الظروف المحيطة وان الافصاح عند الحاجة لذلك قد تم بشكل مناسباً .

كما يتعين على تبني احد الاساليب التالية او مجموعة منها عند مراجعة التقدير المحاسبى .

1. فحص الاسلوب المستخدم من قبل الادارة بالتقديرات .

2. استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الادارة (قد يعده هو او يحصل عليه) .

3. مراجعة الاحداث اللاحقة التى تبين مدى سلامة تقديرات الادارة .

كما يقوم المراجع بتقييم فيما اذا كانت لدى المؤسسة اسس مناسبة للفرضيات الرئيسية المستعملة فى التقدير المحاسبى ، وعلى ان يدرس من بين عدة امور اخرى ما اذا كانت هذه الفروض :

أ. معقولة فى ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة .

ب. مطابقة مع الفرضيات المستعملة فى التقديرات المحاسبية الاخرى .

ت. تتفق مع الخطط الملائمة التى وضعتها الادارة .

وعلى ايضاً مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات

- الحصول على ادلة حول موثوقية إجراءات المؤسسة بشأن التقديرات بشكل عام .
- التحقق عما اذا تم تحديد مقدار الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة ، وان التسويات المناسبة او الافصاح عنها تم إنجازها عند الضرورة ، على المراجع القيام بتقييم

نهائى لمعقولية التقدير مستنداً على معرفة لطبيعة العمل وفيما اذا كان التقدير منسجم مع ادلة الاثبات الاخرى التى تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة (1) .

ISA 550 الاطراف ذات العلاقة :

تعتبر الاطراف ذات علاقة فى حالة تمكن احد الاطراف من السيطرة على الطرف الاخر او ممارسة تأثير مهم على الطرف الاخر فى اتخاذ قرارات مالية او تشغيلية على المراجع مراجعة المعلومات التى يوفرها المدراء والادارة والتى يحددون فيها اسماء كافة الاطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم ، وعلى المراجع إنجاز الاجراءات التالية لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات :

- الاستفسار من الادارة عن الاطراف المرتبطة .
 - الاستفسار عن ارتباط المدراء او المسؤولين بمؤسسات اخرى .
 - مراجعة سجلات أسماء المساهمين لتحديد اسماء المساهمين الرئيسيين ، وان كان مناسباً الحصول على كشف بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل الاسهم .
 - مراجعة اوراق عمل السنة السابقة للحصول على اسماء الاطراف المرتبطة .
 - الاستفسار من المدققين الحاليين المشاركين بالمراجعة او المراجعين السابقين عن معلوماتهم باطراف إضافيين ذوى علاقة .
 - مراجعة إقرارات المؤسسة الضريبية .
- عند فحص معاملات محددة مع اطراف ذات علاقة ، على المراجع ان يحصل على ادلة اثبات كافية وملائمة تبين فيما اذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وافصح عنها بالشكل المناسب ونظراً لمحدودية توفر الدليل المناسب لمثل هذه المعاملات ، على المراجع مراعاة القيام بإجراءات من امثلتها :

- الحصول على تأكيد لشروط وقيمة العمليات مع الشركة التابعة او مع مراجع تلك الشركة.
- فحص الادلة الموجودة لدى الاطراف ذات العلاقة .
- تأكيد او مناقشة المعلومات مع اشخاص لهم ارتباط بالعمليات ، كالبانوك والمحامين اما فى حالة عدم استطاعة المراجع الحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالاطراف ذات

(1) محمود محمد عبد السلام البيومى ، المحاسبة والمراجعة فى ضوء المعايير وعناصر الافصاح فى القوائم المالية ، منشأة المعاف للنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 2003م ، ص 207 .

العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الاطراف او استنتاجاً بأن الافصاح عنها فى القوائم المالية كان غير مناسب ، فان على المراجع تعديل تقريره على نحو ملائم .
الاحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الادارة :
ISA 560 الاحداث اللاحقة :

إن مصطلح الاحداث اللاحقة كما جاء فى هذا المعيار يستعمل للإشارة الى كل من الاحداث التى تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره ، وعلى المراجع مراعاة تأثير هذه الاحداث على القوائم المالية وعلى التقرير .
تنقسم الاحداث اللاحقة الى :

(1) الاحداث التى تقع حتى تاريخ تقرير المراجع ⁽¹⁾ :

يجب على المراجع اداء إجراءات مصممة للحصول على ادلة مراجعة كافية وملائمة بان جميع الاحداث حتى تاريخ تقريره التى قد تتطلب تعديل القوائم المالية او الافصاح عنها فيها تم تحديدها ، وتتمثل هذه الاجراءات عادة فى :

- قراءة محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الادارة ولجان المراجعة والتنفيذ التى عقدت بعد تاريخ القوائم المالية ، والاستفسار عن الامور التى نوقشت فى الاجتماعات التى لم تتوفر لها محاضر بعد.
- قراءة اخر قوائم مالية مرحلة متوفرة للمؤسسة ، وحسب ما هو ضرورى ومناسب قراءة الموازنات التقديرية وتوقعات المراجع النقدى وتقارير الادارة الاخرى ذات العلاقة .
- الاستفسار من الادارة فيما اذا كانت اى احداث لاحقة قد وقعت والتى قد تؤثر على القوائم المالية .

(2) الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع ولكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية لا يوجد على المراجع اى مسؤولية لاداء إجراءات او عمل اى استفسارات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره ، بينما فى الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التى قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الادارة ، وفى حالة حدث ذلك اى معرفة من الادارة بوجود احداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه اتخاذ الاجراء المناسب فى ظل تلك الظروف والذى قد يتبع بتقرير مراجعة جديد .

(1) Willim. Boynton. Raymond. Johnsn. Waltr. Kell. Modern auditing. New York. John wiley & sons. 2001. P84.

(3) الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية ⁽¹⁾ :

فى هذه الحالة لا يقع اى إلتزام على المراجع لعمل اى استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم المالية ، إلا فى حال اكتشاف ان هذه بالوقائع كانت موجودة فى تاريخ التقرير والتي كان من المحتمل ان تتسبب فى تعديل التقرير ، فى هذه الحالة على مناقشة الامر مع الادارة واتخاذ الاجراءات التى تناسب مع تلك الظروف ، على ان يشير فى تقريره الجديد الى هذه التعديلات .

ISA 570 الاستمرارية :

على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلاً ، وعلى الاخذ بالاعتبارات جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة ، ومن بين هذه المؤشرات ما يلى :

مؤشرات مالية :

- الموقف المالى يتمثل بصافى الخصوم او بصافى الخصوم المتداولة .
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقى لتجديدها او تسديدها ، او الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الاجل لتمويل الاصول طويلة الاجل .
- ظهور النسب المالية الاساسية بشكل سلبي .
- خسائر تشغيلية ضخمة .
- تأخر توزيعات الارباح على المساهمين او توقفها .
- عدم المقدرة على تسديد إستحقاقات الدائنين فى مواعيدها .
- الصعوبات فى تطبيق شروط اتفاقيات القروض .
- تغيير طريقة سداد الموردين من تالدين الى طريقة الدفع النقدى عند التسليم .
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة او استثمارات ضرورية الاخرى .

مؤشرات تشغيلية :

- فقدان إداريين قياديين بدون تعويضهم .
- فقدان سوق رئيسى او امتياز ترخيص او اعتماد مالى .
- مصاعب عمالية او نقص فى تجهيزات مهمة .

(1) احمد حلمى جمعة ، تطوير معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 114 .

- التغير التكنولوجي .
- مؤشرات اخرى :
- عدم تطبيق متطلبات رئيسية او قانونية .
- إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة ، والتي في حال نجاحها قد تسفر عن احكام لا يمكن تنفيذها .
- تغييرات فى القوانين او السياسة الحكومية ، والتي يتوقع ان تؤثر سلباً على المؤسسة .
- توجد مجموعة من العوامل التى غالباً ما تخفف من حدة هذه المؤشرات ، فمثلاً المؤشرات الخاصة بعدم قدرة المؤسسة على سداد ديونها قد يخفف من خطط الادارة للحصول على تدفقات نقدية بوسائل اخرى ، مثل التنازل عن بعض الاصول .
- من الاجراءات التى قد يعتمد عليها المراجع للحصول على ادلة إثبات لازالة شكوكه المتوقعة حول فرض الاستمرار ما يلى (1) :
- تحليل التدفقات النقدية والربحية والتنبؤات الاخرى ومناقشة الادارة .
- مراجعة الاحداث اللاحقة للدورة المحاسبية .
- تحليل القوائم المالية المرحلية .
- مراجعة شروط إتفاقية السندات والقروض .
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير او المحافظة على الدعم المالى المرتبط بالمؤسسة واطراف التمويل ، وتحديد قدرة هؤلاء الاطراف على توفير اموال إضافية (2) .
- التحقق من قدرة العميل على تنفيذ الطلبات غير المنفذة كما يجب على المراجع دراسة ومناقشة الادارة فى خططها المستقبلية ، بحيث يكون تركيز المراجع عادة على الخطط التى لها تأثير جوهري هام على حل مشاكل المؤسسة فى المستقبل القريب ، ويجب ان يتأكد المراجع من فاعلية هذه الخطط وإمكانية تنفيذها (3) .
- ISA 580 إقرارات الادارة (4) :

على المراجع ان يحصل على دليل بإعتراف الادارة بمسؤولياتها عن القوائم المالية بشكل عادل ويتمشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية ، وانها قامت بالمصادقة عليها ، ويستطيع

(1) رشا حماد ، دور مراجع الحسابات فى التنبؤ بالفشل المالى للمؤسسة ، نشرة المجمع العربى للمحاسبين القانونيين الشهرية ، العدد 14 ، جانفى 2003م ، ص 2 .

(2) محمود محمد عبد السلام البيومى ، مرجع سبق ذكره ، ص 243 .

(3) محمود محمد عبد السلام البيومى ، مرجع سبق ذكره ، ص 243 .

(4) حسين لاقاضي ، مامون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 238 .

المراجع الحصول على دليل إقرار الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطى من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية (1) .

خلال عملية المراجعة تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات الى المراجع اما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة ، وفى حالة كون هذه الاقرارات تتعلق بأمر هام للقوائم المالية فإن المراجع سوف يحتاج الى :

- طلب ادلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة .
- تقييم فيما إذا كانت الاقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع ادلة الاثبات الاخرى الى تم الحصول عليها .

- دراسة فيما يتوقع من الاشخاص الذين قدموا الاقرارات ان يكونوا ملمين بالامور التفصيلية .
لا يمكن ان تكون إقرارات الإدارة بديلاً على ادلة الاثبات الاخرى التى يتوقع المراجع بأن من الممكن توفرها بشكل معقول (2) .

يتعين على المراجع فى حالة تناقص إقرارات الإدارة مع ادلة الاثبات الاخرى ان يستقصى اسباب ذلك ، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصادقية الاقرارات الاخرى المقدمة من الإدارة .

اما فى حالة رفض الإدارة تقديم الاقرار الذى يعتقد المراجع انه ضرورى فان ذلك سيشكل تحديداً لنطاق المراجع ، وعلى المراجع ان يبدى رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأى .

(1) محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص 244 .

(2) حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، سبق ذكره 685 .

المبحث الثالث

معايير إعتاماد المراجع على اعمال الاخرين وتقريره النهائي

قد يأخذ محتوى تقرير المراجع عدة إتجاهات بناءً على ما يتوصل إليه في نهاية عملية المراجعة وحتى بناء على إطلاعة على القوائم المالية للسنوات السابقة ، والتي قد يرى المراجع ان لها تأثير على القوائم المالية للفترة الحالية ، وقد يدعم المراجع عملة بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص او اختصار بعض إجراءات المراجعة او التي قد يلجأ إليها بسبب جهلة لبعض الامور التي قد يحتاجها بصفة إستثنائية في عملة المراجعة دون اخرى والتي لا تدرج ضمن تكوينه كمراجع ، تضمنت معايير المراجعة الدولية إعتاماد المراجع على اعمال الاخرين في المعايير (620،610،600) ، كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المراجع والاجراءات التي تتبع تلك الانواع من التقارير في والمعايير (800،720،710،700) .

الجهات المساعدة للمراجع :

هناك بعض الاطراف التي قد يلجأ إليها المراجع عند أداء وظيفة والتي تناولتها معايير المراجعة الدولية في ثلاثة معايير وهي :

أولاً : ISA 600 الاعتماد على اعمال مراجع آخر :

يجب على المراجع ان يأخذ بعين الاعتبار فيما اذا كانت مساهمة الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمراجع اساسي ، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي ⁽¹⁾:

- الاهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المراجع الاساسي بمراجعتها .
- درجة معرفة المراجع الاساسي بخصوص طبيعة اعمال الاجزاء .
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للاجزاء التي تم مراجعتها من قبل مراجع اخر .
- القيام بالاجراءات الاضافية للمراجع والمتعلقة بالاجزاء المراجعة من قبل المراجع الاخر .

(1) ابراهيم احمد علي ، التاصيل المهني للمراجعة الداخلية ، دراسة تطبيقية ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، جامعة بنها ، العدد الاول 1998 ، ص98 .

يجب على المراجع الاساسى عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مراجع اخر ان يراعى الكفاءة المهنية للمراجع الاخر فى سياق المهمة الخاصة ، وان يحصل على ادلة إثبات كافية وملاءمة بأن عمل المراجع الاخر ملائم لاغراضه فى سياق المهمة المحددة ، على ان يعلم المراجع الاخر بما يلى :

1. متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة والجزء ، وان يحصل منة على اقرار كتابى بالتقيد بمتطلبات الاستقلال .

2. الاستفادة المتوقعة من عمل المراجع الاخر وتقريره والقيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما فى مرحلة التخطيط الاولى للمراجعة ، ويجب ان يبلغ المراجع الرئيس المراجع الاخر ببعض الامور ، مثل المجالات التى تتطلب إعتبارات خاصة ، وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التى تتطلب افصاحاً ، والبرنامج الزمنى لإنهاء عملية المراجعة .

3. متطلبات المحاسبة والمراجعة والتقرير ، والحصول منة إقرار كتابى يتعلق بالالتزام بها ، فضلاً عن ذلك يمكن للمراجع الرئيس ان يناقش إجراءات المراجع المطبقة من قبل المراجع الاخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المراجع الاخر .

يجب ان يتعاون المراجع الاخر مع المراجع الاساسى على ان يقوم هذا الاخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المراجع الاخر ، اما اذا لم يستطيع المراجع الرئيسى الاستفادة من عمل اما اذا لم يستطيع المراجع الرئيسى الاستفادة من عمل المراجع الاخر ، كان غير قادر على إنجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المراجع من قبل المراجع الاخر ، يجب عليه ان يعبر عن رأى متحفظ او يمتنع عن إبداء الرأى نظراً لوجود قيد على نطاق عملية المراجعة .

ثانياً : ISA 610 الاعتماد على أعمال المراجع الداخلى :

يجب ان يحصل المراجع الخارجى على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلى لغرض مساعدة فى تخطيط عملية المراجعة وتطوير منهج فعال لانجازة ، فوجود مراجع داخلى فعال يسمح عادة باحتصار إجراءات المراجع الخارجى لا إلغاؤها ، ومع ذلك ففى بعض الحالات وبناء على دراسة أنشطة المراجع الداخلى قد يقر المراجع الخارجى ان المراجع الداخلى ليس له تأثير على إجراءات المراجعة .

فى حال توفير دلائل تسير بان المراجع الداخلى مناسب للمراجع الخارجى للقوائم المالية ، على المراجع الحصول على فهم لوظيفة المراجع الداخلى وإنجاز تقييم اولى لها بناء على عوامل مهمة هى (1):

- مكانة المراجع فى التنظيم .
- مدى العمل المتاح للمراجع الداخلى ، ووجهه نظر الادارة حول توصيات المراجع الداخلى ومدى دلالتها .
- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلى (سياسة التوظيف والتدريب) .
- العناية المهنية المناسبة (وجود برنامج للمراجع الداخلى ، اوراق عمل ، الاشراف الفعال ، والتوثيق) .

وتزداد فعالية التنسيق مع المراجع الداخلى اذا عقدت الاجتماعات فى مراحل مختلفة خلال الفترة ، ويحتاج المراجع الخارجى الى إحاطة بتقارير المراجع الداخلى ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه ، وان يتم إختبارة بإستمرار باى امر مهم لفت إنتباه المراجع الداخلى والذى قد يؤثر فى عمل المراجع الخارجى .

على المراجع الخارجى إعداد تقييم لمدى كفاية اعمال المراجع الداخلى لاغرضه ، والذى قد يتضمن دراسة فيما اذا كان :

- قد تم إنجاز العمل من قبل اشخاص لديهم التدريب المناسب والتأهيل المهنى كمراجعين داخليين ، وان عمل المساعدين قد تم الاشراف عليه وفحصة وتوثيقة بشكل مناسب .
- قد تم الحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة لتكون اساساً معقولاً للنتائج التى تم التوصل إليها .
- ان النتائج التى تم التوصل إليها كانت مناسبة فى ضوء الظروف المحيطة ، وان التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز .
- ان الاستثناءات او الاوامر غير الاعتيادية التى اكتشفت بواسطة المراجع الداخلى قد تم معالجتها بشكل مناسب .

(1) نعيم خورى ، قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى الميزان ، المراجع ، العدد 56 ، 2003م ، ص 31 .

ثالثاً : ISA 620 الاعتماد على اعمال الخبراء المتخصصين :

قد يحتاج المراجع خلال عملية المراجعة الى ان يحصل على ادلة اثبات بالتعاون مع المؤسسة او بصورة مستقلة على شكل تقارير او اراء او تقييمات او بيانات من خبير ومن امثلة ذلك ما يلي :

- تقييمات لانواع معينة من الاصول كالاراضى والمباني .
 - تحديد الكميات او الحالة المادية للاصول .
 - تحديد المبالغ باستخدام تقنية او طرق متخصصة ، مثل التقييم الاكتواري فى التأمين .
 - قياس العمل المنجز والعمل الذى سيتم إنجازة فى المقاولات تحت الانجاز .
 - الراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والانظمة .
- يتعين على المراجع قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الامور لعل أهمها :
- عندما يخطط المراجع الخارجى للاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءة المهنية أخذاً بالاعتبار مالة من :

- الشهادات المهنية او ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة المهنية ذات العلاقة او عضويته فيها .

- الخبرة والسمعة فى المجال الذى يسعى المراجع للحصول على دليل إثبات فيه كما على المراجع تقدير موضوعية الخبير والتي تزداد مخاطر ضعفها فى حالة كون الخبير :

- موظفاً لدى المؤسسة .

- تابع للمؤسسة بطريقة اخرى ، كان تكون لة استثمارات فى المؤسسة .

يجب على المراجع ان يحصل على ادلة اثبات كافي وملائمة تفيد بان نطاق عمل الخبير كاف لاغراض عملية المراجعة ، وقد يتم الحصول على ادلة اثبات من خلال مراجعة بنود تكاليف الخبير والتي غالباً ما تدرج فى التعليمات المكتوبة المرسله من المؤسسة الى الخبير ، وفى حالة عدم الوضوح قد يحتاج الى الاتصال المباشر مع الخبير .

يجب على المراجع تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل اثبات للقوائم المالية التى هى رهن المراجعة ، وهذا يشمل تقدير فيما اذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل المالية او كونها تدعم تأكيدات القوائم المالية ، إضافة لمراعاة ما يلى :

- مصدر المعلومات المستخدمة .

- يعنى شخص او مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة فى مجال معين غير المحاسبة والمراجعة .

- الفرضيات والطرق المستخدمة ومدى انسجامها مع الفترات السابقة .

- نتائج عمل الخبير فى ضوء المعرفة العامة للمراجع لطبيعة عمل المؤسسة ونتائج إجراءات المراجعة الاخرى .

فى حالة كون نتائج عمل الخبير لاتوفر ادلة اثبات كافية وملائمة او ان هذه النتائج لا تتسجم مع ادلة الاثبات الاخرى ، فعلى المراجع مناقشة الامر مع المؤسسة والخبير او تطبيق اجراءات اضافية وربما استخدام خبير اخر او التحفظ فى تقريره ، كما انه فى حالة اصدار المراجع تقريراً غير معدل ، فيجب عليه عدم الاشارة الى عمل الخبير حتى لا تعد بمثابة تحفظ يعفى المراجع من المسؤولية .

تقرير المراجع :

باعتبار اخر مرحلة من عملية المراجعة ، يصدر المراجع تقريره النهائى للاطراف الطالبة له ، ولة فى ذلك ان يتقيد بجملة من المعايير الدولية للمراجعة وهى :
أولاً : ISA 700 تقرير عن القوائم⁽¹⁾ :

يتضمن تقرير المراجع العناصر الاساسية الاتية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف

- عنوان التقرير (من الملائم استعمال مصطلح مراجع مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الاخرين) .

- الجهة التى يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الادارة) .

الفترة الافتتاحية او التمهيدية :

أ. تحديد القوائم المالية المراجعة .

ب. بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المراجع .

فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجع) :

أ. الاشارة الى المعايير الدولية للمراجع او المعايير الوطنية او الممارسات المناسبة .

ب. وصف العمل الذى قام المراجع بانجازه وانه تضمن "فحصاً على اساس الاختبار لادلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية" ، وتقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم

(¹) الهوارى محمد نصر ، ومحمد احمد السلطان ، اساسيات المراجعة ، دراسة للاصول العلمية والعملية ولإجراءات التنظيمية لمراجع الحسابات ، مكتبة غريب ، 1987م ، ص 45 .

المالية ، تقييم التقديرات المهمة التى قامت بها الادارة عند اعداد القوائم المالية ، تقييم عرض القوائم المالية ككل .

- يجب ان تتضمن بياناً من المراجع بان عملية المراجعة قد وفرت اساساً معقولاً للرأى الذى تم إبداءه .
فقرة الرأى :

- ان ينص بشكل واضح على رأى المراجع فيما اذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقاً لاطار التقارير المالية ، إضافة الى إشارة اينما كان مناسباً فيما اذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية .

- يجب على المراجع ان يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة ، وبما ان مسؤولية المراجع هى تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الادارة ، يجب عليه عدم إصدار تقرير بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الادارة على تلك القوائم بالمالية .

- يجب ان يتضمن التقرير اسم موقع محدد ، وهو عادة المدينة التى يدير فيها المراجع مكتبة المسؤول عن عملية التدقيق تلك .

- ان يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجع او الاسم الشخصى للمراجع او بكلاهما ، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض ان المؤسسة مسؤولة عن عملية المراجعة .

- يجب إبداء رأى غير متحفظ فى حالة استنتاج المراجع بان القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (او تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقاً لاطالر التقارير المالية المعيتين.

يتضمن تقرير المراجع احد الاراء الثلاث التالية⁽¹⁾ :

1. الرأى المتحفظ :

عندما يلخص المراجع الى ان الخلاف مع الادارة او القيد على نطاق المراجعة ليس هاماً لدرجة الامتناع عن إبداء الرأى او إبداء رأى سلبى .

(1) رضوان على رأفت ، معايير الاداء المهنى للمراجعة الداخلية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1983م ، ص 22 .

2. عدم إبداء الرأي :

فى حالة كون الاثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهرياً وشاملاً وبدرجة لايمكن المراجع فيها من الحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة ، وبالتالي لا يستطيع ان يبدى رأياً حول القوائم المالية .

3. الرأي المعاكس :

يجب ان يتم إبداءة فى حالة كون تأثير الاختلاف من الاهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المراجع بان مجرد التحفظ فى التقرير لوحدة ليس كافياً للافصاح عن طبيعة الانحراف او النقصان فى القوائم المالية .

يجب على المراجع فى كافة الحالات التى يبدى فيها رأياً عدا الرأى غير المتحفظ ان يتضمن تقريره وصفاً واضحاً لكافة الاسباب الجوهرية لذلك الرأى ، كما ان عليه ما لم يتعذر ذلك عملياً بيان الاثر الكمى على القوائم المالية .

ISA 710 المقارنات :

على المراجع التأكد من ان المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التى تم مراجعتها .

مسؤوليات المراجع عن الارقام المتناظرة والتقرير عنها :

يجب ان يحصل المدقق على ادلة إثبات كافية وملائمة بأن الارقام المتناظرة تفى بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة ، علماً بان إجراءات مراجعة الارقام المتناظرة اقل بكثير من تلك المنجزة على ارقام السنة الحالية ، وهى محددة اعتيادياً بالتأكد من ان الارقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم ، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقرير :

- ما اذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للارقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية ، او فيما اذا كان قد تم إجراء تعديلات او إفصاحات مناسبة .
- ما اذا كانت الارقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والافصاحات الاخرى المعروضة فى الفترة السابقة ، او فيما اذا كان قد تم إجراء تعديلات او إفصاحات مناسبة .

فى حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مراجع اخر او غير مراجع فعلى المراجع الجديد تقرير فيما اذا كانت الارقام المتناظرة تفى بالشروط السابقة ومعيار التدقيق الدولى 510 (التكاليف بالتدقيق لأول مرة - الارصدة الافتتاحية) ، وفى حال إطلاع المراجع

على امكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة فى الارقام المتناظر هو ذلك من خلال قيامه بتدقيق السنة الحالية فعلية القيام بانجاز الاجراءات الاضافية المناسبة للظروف .

يجب ان يحتوى تقرير المراجع على إشارة خاصة للارقام المتناظرة فقط فى الظروف التالية:

- فى حال كون تقرير المراجع عن الفترة الماضية والصادر سابقاً يتضمن رأياً متحفظاً او عدم إبداء الرأى او رأياً سلبياً ، وان الامر الذى ادى الى التنفيذ لا يزال بدون حل .
- فى حالة كون تقرير المراجع عن الفترة الماضية والصادر سابقاً يتضمن رأياً متحفظاً او عدم إبداء الرأى او رأياً سلبياً وان الامر الذى ادى الى التنفيذ قد عولج بالشكل المناسب فى القوائم المالية ، فان التقرير الحالى لايشير عادة الى التنفيذ السابق ومع ذلك قد يضمنه المراجع فقرة توكيدية لامر ما .

- فى بعض الحالات الاستثنائية قد يطلع المدقق خلال انجاز تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية على معلومات خاطئة جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها ، فى مثل هذه الظروف على المراجع مراعاة المعيار 560 (الاحداث اللاحقة) .

مسؤولية المراجع بشأن القوائم المالية المقارنة والتقرير عنها :

يجب على المراجع ان يحصل على ادلة إثبات كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تقي بمتطلبات اثر التقارير المالية المناسبة ، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقرير عن :

- ما اذا كانت السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية او فيما اذا كان قد تم إجراء تسويات او افصاحات مناسبة .
- ما اذا كانت ارقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الاخرى المعروضة فى الفترة السابقة او فيما كان قد تم إجراء تسويات او افصاحات مناسبة .

فى حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مراجع اخر / غير مراجعة فعلى المراجع الجديد تقرير فيما اذا كانت القوائم المالية المقارنة تقي بالشروط السابقة وتتبع أيضاً المعيار الدولى 510 ، واما اذا ما اطلع المراجع الجديد على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة فى ارقام الفترة الماضية عند قيامه بتدقيق السنة الحالية بانجاز الاجراءات الاضافية

المناسبة فى مثل هذه الظروف ، وتمثل هذه الاجراءات فى القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع اخر ⁽¹⁾ .

قد يقوم المراجع السابق باعادة إصدار تقرير المراجعة حول الفترة السابقة بينما يقوم المراجع الجديد بتقريره حول الفترة الحالية فقط ، وان تقرير المراجع الجديد يجب ان يبين بان الفترة السابقة قد رجعت من قبل مراجع اخر واشارة الى نوع التقرير الصادر وتاريخ ذلك التقرير .
قد يلاحظ المراجع الحالى ان المراجع السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية ، فعلى المراجع الحالى ان يناقش الامر مع الادارة ، وبعد حصوله على تفويض منها يتصل بالمدقق السابق ويقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة ، وفى حال لم يوافق المراجع السابق على هذه الاقتراحات ، يجب على المراجع الحالى الاشارة الى ذلك فى الفقرة التمهيدية لتقريره القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة .

على المراجع ان يبين ذلك فى تقريره ، واذا رأى المراجع ان القوائم المالية للفترة السابقة كانت خاطئة بشكل جوهري عليه ان يطلب من الادارة تعديلها او القيام بتعديل تقريره بشكل مناسب اذا رفضت الادارة القيام بذلك .

ISA 720 المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية :

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المراجعة وتقرير المراجع حولها ، وقد تضيف إلية معلومات اخرى تتضمن تقرير الادارة عن العمليات والملحقات المالية او اى معلومات مالية او ادارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة ، لا بد عند ذلك من اطلاع المراجع على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولاً عن تدقيقها ايضاً فى بعض الحالات .

فى جميع الاحوال على المراجع اخذ هذه المعلومات الاخرى بالاعتبار ، نظراً لان مصداقية القوائم المالية قد تضيف بسبب التناقضات التى قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى .

فى حال وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري ، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة فى القوائم المالية أو فى المعلومات الأخرى ، وإذا طلب المدقق تعديل القوائم المالية ورفضت الادارة ذلك عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو سالباً .

(1) خليل عبد اللطيف محمد ، نموذج مقترح لادارة وتقييم اداء وظيفية المراجعة فى ضوء توجهاتها المعاصرة ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الاول ، المجلد الخامس عشر ، 2003م ، ص 55 .

إما إذا كان التعديل يجب أن يضع علي المعلومات الأخرى ، ورفض العمل القيام بذلك ، يجب علي المدقق وضع فقرة تفسيرية في تقريره تصف هذا التناقص أو يتخذ إجراء آخر كعدم إصدار التقرير الانسحاب من الارتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمدقق .

ISA800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة :

يهدف هذا لامعيار الي وضع قواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغيات الخاصة بما في ذلك :

- القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية او المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموماً .
- حسابات معينة ، عناصر حسابات أو بنود لاقوائم المالية .
- مدي الالتزام بالعقود المتفق عليها .
- القوائم المالية الملخصة .

لابد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوي التقرير وذلك قبل القيام بالمهمة .

كذلك عند تخطيط المدقق لعمله ، لابد أن يكون واضحاً له لاهداف من استخدام المعلومات التي كلف باعداد تقرير عنها ومن لاذي يستخدمها ، ويجب ان يشير في تقريره الي الغرض الذي تم إعداد التقرير من اجله ، وان يشير كذلك الي اي قيود يراها علي توزيعه.

يري الباحث من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية ، يمكن أن نلاحظ أن هذه المعايير كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت علي جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة التدقيق وكذا معايير تخص الاثبات واعتماد عمل المدققين الآخرين والتقرير في التدقيق ، غير أن الاختلاف يمكن في كونها اطاراً متجانساً وقابلاً للتطبيق علي المستويات المهنية الدولية . وأكثر عمومية وشمولاً كونها صادرة هيئة دولية تضم معظم دول العالم .

وانها تركز علي تفصيلات إجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية باعتبار ان التغيرات العالمية الحديثة مثل العولمة وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة الي توحيد معايير التدقيق ، السودان لابد ان يسعى علي غرار العالم في سعي لبلوغ هذه المستويات . وانتاج معايير محلية تتواءم مع الظروف

المحلية والاقليمية ومراعاة كافة الفوارق وخصائص البيئة السودانية واتساقا مع كافة المعايير الدولية للمراجعة .

المبحث الرابع اخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني

المقدمة :

تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلي بها مدققو الحسابات ، إذ تعد نقطة الارتكاز الأساسية التي تعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له ، فالعملاء

يعتمدون علي المحاسبين في تقديم الخدمات لهم بدرجة عالية من الدقة والمعايير الاخلاقية

ويمكن القول بشكل أوسع بأن نظم الاسواق الحرة وبما فيها الاسواق المالية تعتمد بشكل كبير علي ثقة المستثمرين والمجتمع من خلال استقلالية مراجع الحسابات وسلوكه المهني والاخلاقي السوي.

وعندما شهد العالم في الآونة الاخيرة عدة أزمات مالية نتيجة لانهيال كبري الشركات ، وتورط كبري مكاتب المراجعة في هذه القضايا ، كثر الحديث عن " الاخلاقيات " ، مما قاد الي طرح عدة تساؤلات نورد منها مايلي :

ماهي الاخلاقيات؟

لماذا برز موضوع الأخلاقيات في الآونة الأخيرة ؟

ماهي قواعد السلوك المهني التي تحكم سلوك مراجعي الحسابات ؟

لماذا يتوجب علي مراجعي الحسابات التمسك بسلوكيات وأخلاقيات المهنة ؟

ومن هنا سنتناول هذا الجزء تعريف أخلاقيات المهنة ، وأسباب بروزها في آونة الأخيرة ، وتحليل أسباب الأزمة الاخلاقية التي تواجه مراجعي الحسابات ، ومن ثم التطرق الي قواعد السلوك المهني والحاجة الماسة للالتزام مراجعي الحسابات بها دور الجمعيات المهنية في تطوير المراجعة الداخلي .

اولاً اخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني :

"Character" وتعني " Ethos " تم اشتقاق كلمة " أخلاقيات " من الكلمة الإغريقية والمشتق من الكلمة الإغريقية " Moralities " وهناك مصطلح مرادف لأخلاقيات هو حيث تركز الاخلاقيات علي السلوك البشري " Customs " وتعني العادات " Mores " " الصحيح " و " الخطأ" لذلك فإن الاخلاقيات تعالج السؤال التالي : كيف يتصرف الناس تجاه بعضهم البعض؟ ويواجه الناس عادة مجموعة من الخيارات ليختاروا بينها ، وإذا قاموا باختبار اي بديل فانه سيؤثر عليهم علي الآخرين ، وعندما يحدث مايسمي بالأزمة الاخلاقية حيث يكون لاختبار بدلا معين تأثيراً إيجابياً علي طرف معين وتأثير سلبي علي طرف آخر بنفس الوقت، وعليه فانه علي الشخص ان يسأل نفسه السؤال التالي : ماهي المنفعة التي أبحث عنها؟ وماهي الالتزامات المترتبة علي نتيجة هذه الظروف (1) ؟

(1) شحاتة حسين ، الاطار العام لميثاق واخلاق المحاسب فى الفكر والتطبيق الاسلامى ، القاهرة ، 2003م ، ص 76 .

لذلك يحاول المهتمون بموضوع الاخلاقيات العامة الإجابة علي هذه الاسئلة وتحديد المنفعة لكل من الأفراد والمجتمع ، ومحاولة تحديد الالتزامات والواجبات التي يترتب علي الأفراد تجاه انفسهم وتجاه الآخرين ونتيجة لعدم الاتفاق علي تحديد مفهوم كل من " المنفعة " و " الالتزامات " فقد قسم الفلاسفة الاخلاقيات العامة الي مجموعتين ، تدعي وهي تدعو الي " Ethical Absoluists " المجموعة الأولى بالأخلاقيات الإجبارية وجود معايير دولية لا تتغير مع مرور الوقت وتطبق علي كل الأفراد .

وتقوم علي " Ethical relativists " أما المجموعة الثانية فتدعي بالأخلاقيات النسبية فكرة أن القواعد والقيم الأخلاقية تتغير بتغير عادات وتقاليد المجتمعات التي يعيشون فيها ، لكن فئة جديدة من الفلاسفة تعتقد بان هناك مجموعة من القيم يجب ان تحكمها معايير عالمية التغير ، بينما هناك قيم أخرى تخضع لأخلاقيات المجتمع المتغيرة وتعبر الأخلاقيات عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي تحكم تصرفات الأفراد ولذا فكل فرد لديه مثل هذه القيم حتي لو انها لم تكن محددة بشكل واضح اما الاختلاسات المهنية فيجب ان تتعدي المبادي والقواعد والأخلاقية للفرد العدي ، بحيث تصمم مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية تحت علي تشجيع السلوك السوي للشخص المهني ، وتكون واقعية وقابلة للتطبيق في آن واحد ، ويترتب علي المهنيين الالتزام بالسلوك الاخلاقي الذي يحقق المنفعة للمجتمع ، انطلاقا من حقيقة ان قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر علي المهنة ودرجة الوثوق بها ، فان تلك القواعد تجعل أعضاء المهنة يتقبلون معايير السلوك الأخلاقي بشكل اكثر فاعلية من تلك القوانين الإلزامية .

وتهتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادي السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين ، وتهتم كذلك بقواعد محددة يمكن الاسترشاد بها في الحالات العلمية ، وهذه القواعد مصممة أصلاً للحفاظ علي المهنة بالمستوي المهني الرفيع ، وللتأكد بان المهنة تقدم خدماتها بمستوي عال من الأداء ، وتعتمد في ذلك علي البناء الأخلاقي الذي يشق من القيم الأساسية كالعادلة التي تمتثل قمة عالم الأخلاق . لذلك فإن علماء النفس والسلوك اهتموا بدراسة القيم متوقعة بصدد أداء المهمة ومستوي الارتقاء الي مستوي اخلاقي رفيع يبرز حاجة المهن لهذا المستوي الاخلاقي الذي يعبر عن أهم ركائزها ،

والتي تشكل مسؤولية المهنة بشكل اساسي وتتشكل القيم علي شكل قواعد منظمة للسلوك المهني .

مشتق من الفكرة العامة للسلوك الأخلاقي ، فعند حاجة اي انسان لانسان آخر في تادية خدمة معينة ، فانه يبحث عن شخص يثق به في تادية عمله للناس وهم يثقون به عندما لا يستطيعون التشكيك بنوعية خدماته .

وتعد النزاهة والاستقلالية والموضوعية أركان أساسية للمفهوم الأخلاقي للمهنة ولمفهوم العدالة بشكل أساسي ، وهي بمثابة القيم التي تعطي المعني الحقيقي لوظيفة التدقيق التي يصفها البعض بأنها ما ينجز طبقاً لنظام نزيه وشريف يضع السلوك الأخلاقي في الطلعية ، وذلك من خلال مراعاة قواعد السلوك المهني للتدقيق باعتبارها الأساس لتصحيح التجاوزات التي تحدث اثناء ممارسة النشاط والتي قد تحدث بسبب المصالح المتعارضة للأطراف ذات العلاقة بمهنة المراجعة (1) .

تعتبر كلمة " مهني " عن المسؤولية التي يتحملها الفرد تجاه كل من يستفيدون من خدماته وذلك من خلال الالتزام بالسلوك الشريف حتي لو كان ذلك علي حساب مصالحه الخاصة . من هنا فمراجع الحسابات كمهني يتحمل المسؤولية تجاه العميل والملاء والمجتمع من خلال الالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة خلال قيامه بتنفيذ مهمة المراجع حدة المنافسة بين مراجعي الحسابات كمهني يتحمل المسؤولية تجاه العميل والملاء والمجتمع من خلال الالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة خلال قيامه بتنفيذ مهمة المراجع لكن ازدياد حدة المنافسة بين مراجعي الحسابات في وقتنا الحالي وما أدي الي تزايد اهتمام المراجع نحو الحفاظ علي العميل اكثر من اهتمامه بالحفاظ علي جودة الخدمات المالية التي يقدمها له، أثر كثيراً علي حرص البعض منهم علي الالتزام بالسلوك الاخلاقي وذلك من قبيل الحرص علي إرضاء مدراء الشركات الذين يتعرضون لضغوط كبيرة تمارس عليهم من قبل المساهمين والدائنين والأطراف الأخرى التي تتأثر بالأداء المالي لتلك الشركات ، ولعل أفضل مثال علي تلك الضغوط ، الفضائح المالية التي حديث مؤخراً ، والتي سبق الإشارة اليها حيث ثبت تورط شركات تدقيق عملائه كشركة ارثوان رسون بالتلاعب المحاسبى التي قامت بها ادارات الشركات التي انهارت مثل شركة انرون ووردكوم وكويست وجلوبال كروسيكس ونيكو والتي طعنت تداعياتها مهنة المحاسبة

(1) احمد حلمي جمعة ، مدى ادراك مراجع الحسابات في الاردن للالتزامات الاخلاقية المهنية المعيارية ، المجلة العربية للعلوم الادارية ، جامعة الكويت ، مجلد 17 ، عدد 1 ، 2010م ، ص 89 .

وتدقيق الحسابات في الصميم بعد أن تكبد المستثمرين ما يقارب 460 مليار دولار من الخسائر نتيجة الاستثمار في هذه الشركات والفصائح التي تمس أخلاقيات المهنة المشار إليها أعلاه ليست جديدة العهد ، فشركة ارثراندرسون مثلاً غرمت بمبلغ 90 مليون دولار إثر ادانتها في قضية خسارة Arthur Anderesn شركة كولونيال ريالتي التي كانت قد الست عام 1990م ، كذلك وفي عام 2000م المدير المالي روبرت "Arthur Andersen" شركات سابق في " Robert Herndon علي دفع مبلغ 75000 دولار تعويضاً بسبب إخفائه مبلغ 20 مليون دولار في الخسائر عن ادارة وحملة اسهم الشركة التي يعمل فيها في عام 2001 أدانت هيئة الأوراق المالية الأمريكية المدير التنفيذي السابق لشركة في اقامة مشاريع وهمية Arthur Andersen ، والمتورط مع شركة Sunbeam كلفت حملة الاسهم بملايين الدولارات وفي العام نفسه تم ادانة شركة من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية لارتكابها اخطاء جسمية ، ولإصدار تقارير Andersen مراجعة مضللة ، وغرمتها مبلغ 7 مليون دولار عقوبة مدينة . ومن الجدير بالذكر انه تم تسوية بعض هذه القضايا دون الاعتراف بالذنب " . وانهارت مواخرا عملاق الطاقة وهي الفضيحة الاعظم في تاريخ الاقتصاد العالمي ، ثم جاءت فضيحة Enron شركة الاتصالات لتليها بعد ذلك الفضيحة الاحدث والتي لن تكون Woridcom شركة النمتخصصة في آلات النسخ ، تشير أصابع الاتهام في الاسباب zerox الخيرة لشركة تلك الفصائح الي شركة ارثر اندرسون في محاولاتها لاعاقبة العدالة (1).

الشركة الوحيدة من شركات التدقيق الخمس الكبرى في Arthur Andersen ولم تكن امريكا التي تواجه مشاكل قضائية ، حيث ان شركات المراجعة المتبقية متورطة بقضايا مدينة وتحقيقات فدرالية ، وفيما لي قائمة مختصرة للأسباب التي تجعل شركات المراجعة الاربعة الكبرى تحت التحقيقات .

- ضغوطاً تواجه شركة Ernst&yong ضغوطاً من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية للفترة من 1994 – 2000 ، حيث peopiesoft لاعادة اتعاب المراجعة المدفوعة لها تدعي هيئة الأوراق المالية الأمريكية بان تلك الشركة قد خالفت قواعد استقلالية المراجعة كما ان هيئة الأوراق المالية تجري التحقيقات حول تدقيقها لشركات اخري .،

(1)الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدارات المعايير الدولية للممارسة اعمال التدقيق وقواعد اخلاقيات المهنة ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، المملكة الاردنية الهاشمية ، 2005م ، ص ص 349 – 357 .

- لا تزال شركة Priewaterhouse تحت التحقيق الذي تجرية هيئة الأوراق المالية الامريكية نتيجة لتدقيقها.

- كما لا تزال kpmG قيد التحقيق بسبب فشلها في الكشف عن الممارسات التي تمت لتضخيم إيراداتها في الدفاتر . كما منعت هذه من zerox الممارسات التي قامت الشركة الاستثمار في الشركات التي المراجع عليها بعد صدور قرار هيئة الأوراق المالية الامريكية التي كانت قد خالفته باستثمار مبلغ 25 مليون دولار امريكي في الصناديق المشتركة لشركة AIM⁽¹⁾ .

وإضافة الي انهيار الشركات مؤخراً يمكن تفسير التغير الملحوظ في الراي العام حول السلوك المهني لمراجعي الحسابات بزيادة الوعي حول وجود التضارب في المصالح الناتج عن عمل مراجع الحسابات كمستشار لعملائه ، فبعد ان كان يتم ترتيب مراجعي الحسابات القانونيين تاريخاً بين اكثر المهنيين الذين يوثق بهم ، تدني ترتيبهم بشكل رهيب في الولايات المتحدة مثلاً وذلك خلال فترة زمنية قصيرة من أشهر بعد انهيار Minority Corporate Counsel شركة انرون ، اذ اظهر المسح الذي قامت به حول ردود الفعل تجاه association and Decision Quest Gauged Juries سوء التصرف من قبل المراجعين ان 73% من الأفراد الذين خضعوا لمسح يعتقدون بان مراجعي الحسابات يفعلون تماماً ما يامرهم به عملاؤهم حتي لو تطلب ذلك سلوكاً بان نسبة مماثلة من Usa Today / CNNUSA غير نزيه كما نشرت مؤخراً جريدة المستقضييين يعتقدون بان المراجع المالي للشركات الضخمة يخفي وبشكل متعمد معلومات الشركة السيئة عن مستخدمي البيانات المالية ، كما بين ايضاً بان 49% من الذين اقترحوا يؤمنون بان شركات المراجع تستحق الكثير من اللوم عن الانهيارات الأخيرة للشركات بينما 29% فقط من المقترعين بان شركات المراجع تتحمل القليل من اللوم عن تلك الانهيارات بشكل مماثل يعتقد 70% من المستقضييين بأن الممارسات التي ادت الي انهيار شركة انرون تمارس ايضاً في الشركات الكبيرة الأخرى ، وأعلن في المسح أيضاً بان 80% من المستقضييين يعتقدون بان شركة انرون ووردكوم ليست سوي جزء من قمة الجبل الجليدي الذي يمثل الفساد المالي للشركات وهناك مجموعة من العوامل التي ادت الي الاهتمام بموضوع الاخلاقيات منها عولمة الاقتصاد التي ادت الي مزيج من التقنيات والأنظمة بحيث لم تعد

(1) Romanus. Robin N. maher, John J. and Fleming. Damon M. Auditor industry specialization. Auditor changes and Accounting Resatements. Accounting Horizons. Vol. 22.iss. 4. 2008. P290.

الشركات تستطيع ان تحكم علي ما اذا كانت ممارستها المهنية في مواطن الشركة الأم مقبولا ام غير مقبولة في أسواق شركاتها التابعة او الزميلة وقد ساعدت التكنولوجيا علي انتشار العولمة ، واصبح تاثير القرارات غير الاخلاقية للشركات اكثر شفافية وأدت الزيادة في المنافسة الي منع الاحتكار واصبحت الشركات تبحث للحصول علي الميزة التنافسية وزاد وعي الناس بالممارسات غير الاخلاقية للشركات وكيفية استخدام القوانين في مقاضاة الشركات علي تصرفها غير الاخلاقية ، مما ادي الي زيادة المسؤولية القانونية المترتبة عليها ، فعلي سبيل المثال اظهرت احدي التقديرات با تكلفة الممارسات غير الاخلاقية للشركات في أمريكا الشمالية وحدها وصلت الي 100 مليار دولار في السنة .

Ethical Dilemma الأزمة الأخلاقية (1) :

تحدث الأزمة عندما يهاجه الشخص موقف يحتاج فيه الي اتخاذ قرار حول السلوك الملائم ، وأبسط مثال علي أزمة الاخلاقية كان يجد شخص ما ختما من الماس فيصبح في موقف يحتاج فيه ان يقرر اما ان يبحث عن صاحب الخاتم او ان يحتفظ به لنفسه ، ويمكن ان يواجه الناس أزمة اخلاقية اكثر صعوبة ، ويواجه مراجعو الحسابات والمحاسبين ورجال الاعمال كثيراً من الأزمات الأخلاقية أثناء قيامهم بأعمالهم ، فعندما يهدد العميل مراجع الحسابات بانه سوف يستبدله بمراجع جديد إذا لم يقيم بإصدار تقرير نظيف يواجه المراجع حينئذ أزمة أخلاقية فيما إذا كان يجب عليه إصدار تقرير نظيف أم لا ، وبشكل مشابه إذا قام مراجع لحسابات بمواجهة مدير المبيعات الذي بالغ وبصورة مادية في قيمة الايراد السنوي للشركة من أجل الحصول علي علاوة يطمح اليها ، عندها ستظهر أيضا أزمة اخلاقية صعبة وقد طور البعض اطار منهجياً لمساعدة مراجع الحسابات في مواجهة الأزمات الأخلاقية ، والغرض من هذا الإطار هو تحديد القضية الاخلاقية واستخدام التصرفات الملائمة تجاه هذه القضية وذلك بناء علي القيم الشخصية للمراجع ويتضمن هذا الإطار الخطوات التالية (2) :

1. الحصول علي المعلومات الملائمة .
2. تحديد القضايا الأخلاقية مجال البحث .
3. تحديد المتأثرين باتخاذ القرار وكيفية تأثرهم .

(1) محمد الرجب ، تقييم امتحان مجلس مهنة مراجعة الحسابات الاردني ، دراسة ميدانية ، مجلة البرموك ، سلسلة العلوم الانسانية والاجتماعية ، المجلد 11 ، العدد 3 ، 1995م ، ص ص 69 – 104 .
(2) جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين ، مشروع قواعد السلوك المهني ، الاردن ، عمان ، 2008م .

4. تحديد القرارات البديلة المتاحة امام متخذ القرار لحل الأزمة الأخلاقية.

5. اختبار القرار الأخلاقي المناسب .

مسببات السلوك الأخلاقي :

السلوك الاخلاقي علي انه " السلوك الذي يتعارض مع معتقدات Aivin Arens يعرف الفرد ومفهومة للسلوك المناسب ضمن ظروف معينة ، وكل فرد يحدد لنفسه ولغيره ما هو السلوك الغير اخلاقي، كما انه من لاضروري للفرد ان يفهم ما الذي يجعل الناس يتصرفون بطريقة يعتبرها غير أخلاقية " .

هناك سببان رئيسن يجعلان الفرد يتصرف بطريقة لا أخلاقية وهما :

1. أختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن المعايير الاخلاقية للمجتمع بشكل عام.

2. أن يختار الشخص التصرف بطريقة أنانية :

وفي كثير من الحالات يتجمع السببان معاً ، وقد يكون من أبرز الأمثلة علي اختلاف المعايير الاخلاقية للفرد عن المعايير الأخلاقية للمجتمع بشكل عام هو تاجر المخدرات ولص البنوك حيث لايشعر مثل هؤلاء بالندم علي اعماهم بسبب اختلاف معايير الخاصة عن معايير المجتمع بشكل عام . وهناك امثلة اقل تطرفاً للخروج عن القيم الاخلاقية منها مثلاً محاولة الناس التلاعب في رديات الضريبة ، او الكذب في إعطاء المعلومات عند تعبئية طلب التوظيف ، او العمل بكفاءة منخفضة كموظين ، حيث تعد هذه الاعمال غير الاخلاقية لمعظم الناس ، ولكن اذا قرر الاخرون بان مثل هذه الاعمال اخلاقية ومقبولة عندها يبدأ التضارب في القيم الاخلاقية والذي لا يحل غالباً ، وفي اغلب الاحيان ينتتج التصرف غير الأخلاقي عن التصرف الأناني ، حيث يكون الشخص علي معرفة بان التصرف الذي اختاره غير صحيح ، لكنه يقوم به علي اي حال لأن التصرف الأخلاقي سيكلفه التضحية بمصلحة ذاتيه خاصه تستخدم المبررات التالية عادة في تبرير السلوك غير الاخلاقي .:

1. الجميع يقوم بذلك :

إن المبدأ الذي يعتمد عليه الناس الذين يتلاعبون في رديات الضريبة ، والغش في الامتحان ، وبيع المنتجات المعيبة مثلاً هو أن الجميع يقوم بذلك ولذلك فإنه ، يعد مقبولا .

2. إذا كانت قانونية فإنها إخالقية .

إن الاعتماد علي هذه المقولة حتي تكون صحيحة يحتاج الي أن تكون القوانين مثالية ، وباستخدام هذه الفلسفة فإن اي شخص لن يقوم بإرجاع الأشياء المفقودة إلا إذا ثبت الطرف المقابل بأنه يمتلك الشئ .

3. احتمالية الاكتشاف وتقدير النتائج:

تعتمد هذه الحجة علي إمكانية اكتشاف الآخرين للسلوك ، ومن ثم فإن الشخص سيقدر العقوبة في حال تم اكتشافه ، فمثلاً إذا قام بائع ببيع بضاعة الي زبون وقبض قيمتهانقداً واكتشف فيما بعد بأنه قد كتب فاتورة بأكثر من قيمتها ، فإن البائع سيقدر إمكانية اكتشاف المشتري للخطأ بالفاتورة ، فإذا كان البائع يعتقد بأن المشتري قد يكتشف الأمر وأنه لن يعود للشراء منه مرة ثانية ، فإنه سيقوم بأخبار المشتري بحدوث الخطاء اما إذا اعتقد بان المشتري لن يكتشف الخطاء فإنه سينتظر ردود فعل المشتري أو تدميره في المستقبل .

ومن هنا يعد السلوك الأخلاقي أمراً هاماً جداً الي درجة جعلت القيم الأخلاقية جزءاً من القوانين ، لكن هنالك بعض القيم الاخلاقية التي قد لا تكون موجودة في القوانين بسبب طبيعة هذه القيم والتي تعتمد علي الحكم الشخصي ، كأن يكون الشخص جديراً بالثقة اقل اهمية لجعل المجتمع منظماً بشكل جيد ، ويمكن القول بأن الاخلاقيات تعد الغذاء الذي يجعل ان يعتمد المجتمع كأن يكون الشخص جديداً بالثقة والاحترام والمسؤولية والعدالة والاهتمام والمواطنة لكن هذا لا يعنى أن المبادئ اقل أهمية لجل المجتمع منظماً و متماسكاً مع بعضه البعض ، فلو تخيلنا ماذا سيحدث اذ كنا لا نستطيع ان نعتمد علي الناس الذين نتعامل معهم لانهم غير صادقين ، وإذا كان الأهل والمدرسون ؟، وأصحاب العمل ، والأصدقاء جميعهم يكذبون ، فإنه سيكون من المستحيل التواصل معهم بشكل فعال .

يتحمل المحاسب كمهني واجابات أخلاقية اكثر من المواطن العادي ، ويتحمل مراجع الحسابات مسؤولية تجاه العميل والمجتمع وزملاء المهنة . وللمحافظة علي هذه المسؤولية فإنه علي المراجع الحسابات الالتزام العالي بقواعد السلوك المهني . وقد منح المجتمع جزءاً من المهنيين الاستقلالية والحكم الذاتي كميزة لهم ، وبالمقابل فإنه علي المهنيين تشجيع الالتزام بمعايير عالية من السلوك الاخلاقي فيما بينهم ، والا فإن المستفيدين من خدماتهم سيقومون بالشك في استقلاليتهم كما تتدني الثقة فيهم ومن جانب آخر هناك سته أسباب تدعو مكاتب المراجعة الي التمسك بالسلوك المهني احتمالية .

1. احتمالية مقاضاتها قضايا والابتعاد عن أصابع الاتهام ⁽¹⁾ .
قد تتجرف مكاتب المراجع بسهولة نحو هذه القضايا بدون القيم الأخلاقية القوية ، حيث أن خرق القانون يؤدي الي إقامة القضايا علي المكاتب واتهامها.
2. القبول العام للمراجع :
إن الممارسات غير الاخلاقية لمكتب المراجعة في عالمنا الذي يدعو الي الشفافية ، قد تؤدي الي معاقبة ومقاطعته وطرده من السوق .
3. ثقة المجتمع :
يتجنب المستثمرون في هذه الايام الشركات التي لا تتصرف بشكل اخلاقي ولا تتحمل المسؤولية ، وقد كان القلق حول الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية هو السبب في الانخفاض الأخير في اسواق المال .
4. ثقة العميل :
لاتعد النوعية والتكلفة وتوفر الخدمة العوامل الوحيدة المؤثرة فقط علي الاحتفاظ بولا العميل لمكتب المراجعة فالعملاء اليوم ينظرون أيضاً الي سمعة لمكتب أيضاً .
5. الفخر بالنفس:
يفتخر القادة والموظفون بانفسهم وبانجازاتهم عندما يعلمون بأنهم لم يستخدموا أساليب ملتوية لتحقيق أهدافهم .
6. القيام بالأمر الصحيح :
هنالك اعتقاد سائد لدي منظري الأخلاقيات والقادة العظماء في تاريخ البشرية ، بأنه يجب أن نعمل الشئ الصحيح والأخلاقي .
ثانياً: دور الجمعيات المهنية في تطوير المراجعة الداخلي :
لمحة عن التطور التاريخي امهنة المراجعة الحسابات :
نشأت مهنة المراجعة الحسابات كنتيجة طبيعية لحاجة الإنسان الي التحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، وقد دلت الوثائق التاريخية علي ان

(1) Aigpa The Auditor.S Con sideration of Internal Audit Funtion in Audit Financial Statement (san. 66)
AicpA. 86 – pp – 305. 460 . 2007 .

قدماء المصريين واليونان هم أول من أوجد مهنة المراجعة الحسابات مشتقة من " Auditing " للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكلمة المراجعة الحسابات والذي يعني الاستماع ، وقد كانت عملية المراجعة الحسابات في " Audire " التعبير اللاتيني بداياتها تتم عن طريق استماع المراجعة الي ما أجري من قيود لاثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالاضافة الي القطاع الحكومي ، وكان لمهنة المراجعة الحسابات اهميتها فكانت عقوبة الجلد جزءاً لمن يكتشف له المراجعة قيوداً غير سليمة⁽¹⁾.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال المراجعة الحسابات في فينسيا عام 1581 حيث كانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحانات الخاص " Roxonati " تأسست كلية بالمهنة بالاضافة الي ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيراً في مهنة المحاسبة وفي عام 1669 أصبحت عضوية هذه الكلية شرطاً من شروط ممارسة مهنة مراجعة الحسابات ، وكانت بريطانيا الثانية بعد إيطاليا في تنظيم المهنة ، حيث ظهرت المهنة في بريطانيا حوالي ، عام 1773 وقد اصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبره عام 1854 وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص علي وجوب المراجعة بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم ، ان ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة المراجعة الحسابات وانتشارها ، وبعد بريطانيا تلتها فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 والمانيا عام 1896 وكندا عام 1902 واستراليا عام 1904 وفلندا عام 1911 ، وتتابع بعد ذلك معظم دول العالم حتي لا يكاد يخلو بلد في العالم من تنظيم لمهنة المراجعة الحسابات.

وكان لجمهورية مصر العربية سبق علي المستوي العربي في هذا المجال أذ كانت مهنة المراجعة الحسابات تمارس دون تنظيم لغاية عام 1909 حيث صدر القانون رقم "1" الذي نظم ممارسة المهنة . وقد أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1946، ثم تحولت الي نقابة بموجب قانون رقم "394" عام 1955 ، وفي العراق صدرت التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الحسابات عام 1919 وكانت مستمدة قانون الشركات البريطاني ، وظل القانون

(1) فخرى محمود عبد الملك ، ومحمود سمير عبد الغنى ، مدى كفاية معايير المراجعة الدولية في توفير الارشادات اللازمة للمراجع الخارجى لتقويم اعمال المراجعة الداخلية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، السنة السادسة عشر ، العدد الاول ، 1996م ، ص 100 .

الهندي سارياً في العراق حتي عام 1957 الي ان استبدل بقانون الشركات العراقي عام 1958 وأصبح لمهنة المراجعة الحسابات قانون خاص بها . وفي الكويت ظل القانون الهندي لعام 1913 سارياً الي ان اصدر قانون الشركات الكويتي رقم " 15 " لسنة 1960 ، وفي عام 1962 صدر القانون رقم " 6 " الذي نظم مهنة المراجعة الحسابات .

ولما كانت مهنة المراجعة الحسابات متقدمة في بريطانيا عنها في فرنسا فإننا نلاحظ أثر ذلك علي تطور المهنة في الدول العربية ، فنجد أن المهنة في الدول العربية التي اتبعت النهج البريطاني قد تطورت اكثر منها في الدول العربية التي اتبعت النهج الفرنسي ، ففي سوريا ولبنان لم يكن لمهنة الأهمية والمكانة التي كانت عليها في الدول التي كانت خاضعة للنموذج البريطاني ، حيث لم تكن المهنة متطورة في فرنسا في ذلك الوقت ، وقد صدر قانون التجارة اللبناني عام 1943 وقانون التجارة السوري عام 1949 وكان قانون التجارة السوري متميزاً عن اللبناني في كونه حدد لمدقق حقوقة وواجباته واشترط عليه ان يكون مرخصاً ، ومع ذلك لم يصدر القانون المنظم للمهنة في سوريا إلا في عام 1958 ، أما في فلسطين فكانت التشريعات المهنية التي تنظم مهنة المراجعة الحسابات مستمدة من قانون الشركات البريطاني منذ عام 1919 الي ان صدر قانون الشركات الفلسطيني عام 1929 وقد ابقى علي نفس النصوص والمواد المستمدة من القانون البريطاني ، وظل هذا التشريع سارياً حتي عام 1948 ، ويوجد حالياً لدي جميع الدول العربية التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الحسابات .

السمات الرئيسية لمهنة المحاسبة في الدول النامية :

أن الواقع الحالي الذي تعيشه مهنة المحاسبة في السودان ليس فريداً من نوعه بل هو في حقيقة الامر امتداد لواقع المهنة في الدول النامية عموماً . وقد حدد الباحثون أربع السمات الرئيسية لمهنة المحاسبة في الدول النامية هي :

1. سمة التبعية المطلقة لمهنة المحاسبة في الدول المتقدمة . وقد ورثت هذه التبعية إما بحكم التبعية السياسية للدول النامية للدول المتقدمة خلال الحقبة الاستعمارية ، وأما بحكم تبعيتها الاقتصادية في عصرنا الحاضر .

2. سمة التقلب إذ لا تتوفر للمفاهيم أو المعايير التي تحكم المهنية في الدول النامية سمة الثبات أو الاتساق ، وسمة التقلب هذه مرابطة الي حد كبير بحالة عدم الاستقرار التي تسود تلك الدول مما يجعل وضع او تصميم هذه النظم والمعايير يتم في الغالب بقرار سياسي .

3. خضوع المهنة لهيمنة الجهات الرسمية إما بسبب غياب المجامع المنية القادرة علي وضع معايير وقواعد سلوكيات المهنة ، واما كوسيلة لالزام الوحدات الاقتصادية باتباع نموذج موحد من المنظم المحاسبية يتلاءم مع مواصفات نظم الاقتصاد المركزية في تلك الدول ، لعل من أهم نتائج هذه الهيمنة هو أن معظم القواعد والمعايير التي تحكم المهنة في الدول النامية صدر بقواعد وتشريعات رسمية جامدة تفقدها القدرة علي الاستجابة لأية تغيرات تستجد في الظروف البيئية لتلك الدول .

المنظمات المهنية العربية والدولية التي تؤثر علي مهنة المراجعة الحسابات⁽¹⁾ :

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العالمية في مجال المحاسبة والمراجعة الحسابات دوراً هاماً في تضيق الفجوة بين النظرية والتطبيق ، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة المراجعة الحسابات والمحاسبة ، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها أسست بمبادرات من العالمين في المحاسبة والمراجعة ومن أساتذة الجامعات المتخصصين ومن المهتمين بالمهنة .

ونتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات لالعلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة من مساهمين زمستثمرين وادئنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية واجهزة حكومية شكات عدة منظمات بهدف وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وكذلك تهئية المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير .

ومن اهم هذه المنظمات مايلي :

1. " IASB " مجلس معايير المحاسبة الدولية .

2. " IFAC " الاتحاد الدولي للمحاسبين .

3. " IAPC " لجنة ممارسة المراجعة الدولي .

(1) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني ، مكتبة الملك فهد ، الرياض ، 2004 م .

4. "WTO" منظمة التجارة العالمية .

5. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.

6. " ISAR " فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والأبلاغ .

1. " IASB " مجلس معايير المحاسبة الدولية :

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973 من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبة مهنية من استراليا وكندا وفرنسا والمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا المتحدة الأمريكية ، بين عامي 1983 - 2001 شملت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت اعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين .

ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية الي مايلي :

- تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق ، وتتطلب معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية .
- تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير .
- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية من خلال التوصل الي حلول ذات نوعية عالية .

2. " IFAC " الاتحاد الدولي للمحاسبين :

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين الي عالم الوجود نتيجة للمبادرات التي تمت في عام 1973 وتم اعتمادها رسمياً من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ في عام 1977، مهمة هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة علي تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للصالح العام ، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لايسعي الي تحقيق الربح غير حكومي وغير سياسي ، ومن خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية لهيئات المحاسبة والمنظمات العالمية الاخرى يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين

ببذل وتنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية تعليمية لمهنة المحاسبة .

وعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة أمام هيئات المحاسبة المعترف به قانونيا او الأجماع العام ضمن بلدانها علي انها منظمات وطنية كبيرة ذات وضع جيد ضمن مهن المحاسبة ، وينسب الي الاتحاد 153 منظمة محاسبية متواجدة في 113 دولة وتمثل أكثر من مليوني محاسب في العالم .

3. "IAPC" اللجنة الدولية لممارسة المراجعة :

تتمتع اللجنة لممارسة المراجعة بصلاحيات اصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين علي ان تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير او البيانات وتعزيزها . ويتم تعيين أعضاء اللجنة من قبل منظمات تمثل دولاً يختارها مجلس الاتحاد ، وتتضمن هذه اللجنة ابتداء من عام 1994 أعضاء من "13" دولة هي استراليا ، البرازيل ، كندا ، مصر ، المانيا ، فرنسا ، المكسيك ، هولندا ، الهند ، السويد ، المملكة المتحدة ، الولايات المتحدة الأمريكية ، وعند إصدار المعيار او البيان يحدد تاريخ سريانه وتصاغ لغة المعيار بالانجليزية ، ويعطي وقت كاف لترجمة الي اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الاعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة .

4. "WTO" منظمة التجارة العالمية :

تعد منظمة التجارة العالمية مؤسسة دولية مستقلة ماليا وإدارياً ، وهي ليست من منظمات الامم المتحدة ، وقد تم الاتفاق علي انشاء منظمة التجارة العالمية لتحل محل " الجات " التي عملت علي دعم التجارة الدولية منذ عام 1947 ، وكما اصبحت الدول الاعضاء في الجات اعضاء اصلين في المنظمة . ومن اهداف التي قامت ممن اجلها منظمة التجارة العالمية تنظم التجارة العالمية والمنافسة ورفع الجودة الشاملة والارتقاء بالمواصفات المعيارية للسلع والخدمات ورفع مستوى المعيشة والدخل بين الدول الاعضاء من خلال تحقيق النمو الاقتصادي بفعل تحرير التجارة .

بانضمام السودان الي منظمة التجارة العالمية ، بدأت مهنة المراجعة الحسابات في السودان تتأثر بهذا الانضمام وانعكس ذلك علي الأنشطة المحاسبية والمراجعية ، وإذا كان الانضمام لهذه المنظمة يعني الالتزام بشروط معينة من حيث معاملة الخدمات المستورد معاملة وطنية فان شروط جودة الخدمات المتقدمة تؤدي الي زيادة المنافسة بين خدمات المراجعة الحسابات المحلية والمستوردة وبالتالي يفرض علي مراجعي الحسابات العمل علي تطوير المهنة وتحسين جودة الخدمات المقدمة ، حتي تتمكن من منافسة شركات المراجعة الخارجية .

5. فريق الخبراء الحكومي المعنى بالمعايير الدولية للمحاسبة والأبلاغ المالي انشئ فريق الخبراء الحكومي المهني بالمعايير الدولية للمحاسبين والأبلاغ المالي بموجب قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي رقم " 67 / 1982 " وهو الفريق الحكومي الدولي العامل الوحيد في منظمة الأمم المتحدة الذي يكرس جهوده لتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والأبلاغ علي مستوي الشركات وتم انتخاب الاردن ممثلة بديوان المحاسبة للمشاركة باعمال الفريق منذ عام 1996 ، وجري اعادة انتخاب الاردن عام 1998م ولمدة ثلاث سنوات ، كما تم تجديد عضوية الأردن في 1 / 2000 لمدة ثلاث سنوات اخري قابلة للتجديد ، وتجري الانتخابات انعقاد الدورة التنظيمية للمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة ، وتقوم الامانة العامة للاونكتاد " مجلس التجارة والتنمية " بتنظيم اعمال اجتماعات الفريق الذي يشمل علي المنظمات الحكومية وغير الحكومية وهيئات الأمم المتحدة والوكالات المتخصصة الاعضاء في الاونكتاد ويجتمع الفريق مرة في العام لبحث المواضيع المتعلقة بالمعايير الدولية للمحاسبة والأبلاغ والمواضيع المتعلقة بمهنة المراجعة والمحاسبة .

6. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب:

اسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين " المراجعة " العرب في بداية الستينات من نقابات المحاسبين والمراجعين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها وتتولي اختصاصاتها في الدول العربية المنظمة للاتحاد او التي ستضم اليه ، ويعمل الاتحاد علي تحقيق اهدافه ، التي اتضح من خلالها مدي الفائدة المتحققة علي مستوي المهنة والعاملين بها فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمراجعين العرب

وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لمزوليها . وعلي صعيد المهنة في السودان فقد اسهمت المؤتمرات العلمية الدورية التي يعقدها الاتحاد بالمشاركة مع جمعية المحاسبين القانونيين السودانيين علي تبادل المعرفة والخبرة بين المحاسبين ومراجعي الحسابات العبر والاطلاع علي افضل ما توصل اليه الآخرون مما اسهم في تطوير مهنة المراجعة الحسابات في السودان ورفع كفاءة العاملين بها .

تطوير مهنة المراجعة الداخلية في السودان :

يقاس التطور الاقتصادي للدول بدرجة كبيرة بمدى تطوير المهن والحرف المختلفة فيها وتلعب مهنة المحاسبة والمراجعة دور رئيسا في الرقابة للمراحل المختلفة من عملية النهوض الاقتصادية والاجتماعي. ويمكن ملاحظة العلاقة المباشرة بين تطور ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة والنهضة الاقتصادية وتقدم الاعمال في الدول التي سبقت السودان في مضار التطور والتقديم وفي السودان تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات كبيرة من حيث مواكبتها للتطوير في ظل حداثة تجربة النظام الوطني المنظم لممارسة المهنة وندرة الموارد البشرية المؤهلة واستمرار تقارب اساليب الممارسات وضعف مراقبة التزام المهنيين بالمعايير الاخلاقية للمهنة نظرا لعدم وجود معايير موحدة تنظم المهنة . ذلك بالضافة لعزوف المهنة لاسباب تتعلق بالظروف المهنية في السودان وغياب التنسيق والتعاون بين المهنيين والأكاديميين .

وقد مرت مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان بعدة مراحل من حيث التطور والنشأة والتشريع انتهت بصدر قانون مفصل لتنظيم المهنة في السودان .

وقد خلصت كثير من الجهود العلمية حول مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان علي قلتها لضرورة وجود جهة مخولة تخويلا قانونيا صريحا وذات صلاحيات كاملة يناط بها تنظيم المهنة.

وثمره لجهود طويلة ومضنية صدر قانون مجلس المحاسبين القانونيين لعام 1988 وقد أوجدهذا القانون لأول مرة في السودان مجلسا للمحاسبين تم منحه صلاحيات ونفوذاً واسعاً لتنظيم وتطوير المهنة.

ويبدو ان ما تم انجازه منذ ذلك التاريخ وحتى عام 2004م لم يرق لتطلعات كثير من المهتمين بالمهنة.

وتبعاً لذلك فقد صدر قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لعام 2004 م والذي اهتم بتوسيع دائرة المشاركة بضم وتمثيل اكبر عدد ممكن من المهتمين بالمهنة من أكاديميين وممارسين وطلاب وخلافهم في عضوية المجلس . وقد اوجه القانون الجديد بعض الاعتراض من بعض اعضاء المجلس السابق وبعض ممارسي مهنة المراجعة في السودان .

الفصل الثالث

مفهوم وماهية الفساد المالي وكيفية الحد منه

يتناول هذا الفصل مفهوم الفساد المالي وأسباب انتشاره وأنواعه ويتم كذلك التطرق إلى آليات الحد من الفساد المالي ، والجهود التي تبذلها المنظمات الدولية والمحلية في مجال الحد من الفساد المالي .

وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم وماهية الفساد المالي .

المبحث الثاني : عناصر ومحددات طرق الفساد المالي .

المبحث الثالث : آليات الحد من الفساد المالي .

المبحث الأول مفهوم وماهية الفساد

مقدمة :

يواجه العالم بشكل عام والسودان بشكل خاص ظاهرة خطيرة ، أخذته بالتوسيع بشكل كبير وبالتحديد في الآونة الأخيرة ، وتعد الأخطر علي العالم من الحروب التقليدية ، لما لها من اثار اقتصادية واجتماعية سلبية علي شعوب العالم وهو مايعرف بالفساد CORRUPTION ، وللفساد صور متعددة منها الفساد المالي والاقتصادية والاداري والسياسي وغيرها من إشكال الفساد.

والفساد المالي CORRUPTION هو الأكثر انتشاراً وممارسة بين بعض المسؤولين ، والعاملين في مؤسسات الدولة وذلك لسرعة الحصول علي الهدف من ممارسة هذا النوع من الفساد مقارنة بالإشكال الاخرى.

الفساد يعني إهدار الثروات واستغلال المنصب لتحقيق مكاسب غير مشروعة او منافع شخصية ، من خلال أساليب ملتوية كمخالفة القوانين والإحكام المالية ، والتي تؤدي الي حالات التلاعب والاختلاس ، بالمقابل هنالك جهات حكومية ودولية وجدت لفرض تنظيم الية عمل الوحدات المالية ، وإحكام الرقابة عليها وعلي أدائها بوضع القوانين والأنظمة والعمليات الرقابية التي تهدف الي الالتزام بالسلوك المهني والاخلاقي ، بالشكل الذي يساعد علي اكتشاف الاخطاء قبل وقوعها ، أو اثناء ارتكابها والعمل علي تصحيحها من حالات الغش والتلاعب المالي ، والأمر الذي يؤدي الي السيطرة علي حالات الفساد المالي .

ولابد للحكومات من زيادة مكافحة الفساد بكافة أشكاله وخاصة الفساد المالي من خلال الشفافية والنزاهة ، وضع القوانين الرادعة لكل من يخالف أحكام القانون ، ولابد من القضاء علي البيروقراطية داخل دولا العمل الحكومي .

وكذلك لابد من زيادة الحوافز والبدلات للموظفين منعا للرشاوي والكسب غير المشروع ، والتأهيل والتدريب لأعضاء جهاز الرقابة الداخلي ، وعمل كليات خاصة بالمراجعة الداخلية لإيجاد كادر مهني متخصص .

أولا الفساد في اللغة :

اتفقت معظم المعاجم اللغوية وفقهاء اللغة في تعريف الفساد ، ولم يكن للكلمة معني غير المتعارف عليه ، ف قيل انه من فسد الشيء يفسد فساداً وفسدوا⁽¹⁾ ، وهو فاسدو " الفساد" التلف والعطب و"الفساد"الاضطراب والحلل و" الفساد" الجذب والقحط وفي التنزيل العزيز " ظهر الفساد في البر والبحر بما كسبت أيدي الناس"⁽²⁾ .

"و"الفساد"ألحاق الضرر وفي التنزيل العزيز : "ويسعون في الأرض فساداً"⁽³⁾ .

" المفسدة" الضرر يقال : هذا مفسده بكذا : فيه فسادة والمفسدة مايؤدي الي الفساد من لعب ولهو ونحوهما⁽⁴⁾ .

والمفسدة خلاف المصلحة والافسادة خلاف : الاستصلاح وقالوا : هذا الامر مفسدة لكذا اي فية فساد⁽⁵⁾ .

وفي الصحاح فسد : فسد الشيء فسادا ، فهو فاسدا وقوم فسدي ، كما قالوا : ساقط وسقطي . وكذلك فسد الشيء بالغم ؟، فهو فسيذ لا يقال أنفسد وأفسدته إنا⁽⁶⁾ .

ولا يختلف الأمر في اللغات الاخرى ، فالفساد في الإنجليزية "CORRTINO" وتعني السبب في التغيير من الصالح الي السيئ " CAUSE TO CHANQ FROM GOOD TO " "BAD" ويمكن أن تعني مضادة النزاهة "DISHONEST" او الاذي WIKED "أو السوء "BAD"⁽⁷⁾ .

كما عرف الفساد في الشرع الاسلامي علي انه جميع المحرمات والمكروهات شرعاً ، كما عرفه جمهور الفقهاء علي انه مخالفة الفعل الشرع ، فالفساديعني خروج الشيء عن الاعتدال ، سواء كان هو الخروج قليلا أو اكثر ، ويستعمل في النفس والبذ والاشياء الخارجة عن الاستقامة .

غير ان الفساد يأخذ معني مغاير عند الحنفية عما هو عليه عند الجمهور ، حيث يرون أن المقصود بالفساد في باب المعاملات هو كونه الفعل مشروع بأصله أي أن جميع أركانه

(1)أبو الحسن احمد، معجم مقاييس اللغة ، الجزء الثالث ، ص503 .

(2)سورة الروم ، الآية 41.

(3)سورة المائدة ، الآية 33.

(4)إبراهيم ، وآخرون ، المعجم الوسيط ، الجزء الثاني ، ص 688.

(5)أبو لاهضل جمال الدين ، لسان العرب ، " دار صادر بيروت ، لبنان ، 1994 ، ص355 .

(6)إسماعيل بن حماد ، تاج اللغة وصحاح العربية لمسمي الصحاح ، "دار إحياء التراث العربي ، بيروت ،لبنان ، 2005 ، ص452.

(7)عماد صلاح عبد الرازق ، الفساد والإصلاح ، " دراسة من منشورات اتحاد الكتاب العرب ، مكتبة الأسد ، دمشق ، سوريا ، 2003 ، ص52.

صحيحة ، وغير مشروع بوصفه اي شر ، وبالتالي ينزلون الفساد منزلة وسطي بين الصحة والبطلان ، وعلي ذلك هم يرتبون بعض الآثار الشرعية علي المعاملات الفساد دون ألباطله .
تعريف الفساد في المال العام :

فسد : الفساد نقيض الصلاح ، المفسدة : خلاف المصلحة⁽¹⁾.

المال : ماملكته من جميع الأشياء ، وأصلها مول ، قال سيبويه : من شاذ الإمالة قولهم مال ، أموالها لشبه ألفها بالف غزاء ، والجمع أموال .

المال العام : المال الذي تقوم علي الإشراف عليه الدولة استثماراً وإدارة وجباية ، عبر مختلف مؤسساتها وهيئاتها وشركاتها . وجاء وصف هذا النواع من المال بصفة العمومية لما فيه من حق لجميع الشعب والامة ، وهو بذلك يختلف عن الأموال الخاصة التي يمتلكها الأفراد ، أو الجهات أ، الشركات ،أو المؤسسات الخاصة ، ولذلك حدد دستور السودان لسنة 1998م في المادة "129" صلاحيات ديوان المراجعة العامة بمراجعة حسابات الاجهزة التنفيذية الاتحادية والمجلس الوطني ، والهيئة القضائية ، والأجهزة والمؤسسات العامة ، والشركات الاتحادية .
وذلك باعتبارها اموالاً عامة.

الفساد والولاية العامة :

الفساد في المال العام من أخطر الأدواء علي الولاية العامة ذلك أن من أهم وظائف الولاية ، وأشد دواعي تولية الإمام أن يكون قائماً بين الرعية بالعدل والقسط حاثاً لافراد المجتمع علي انتهاج طريق الخير والرشاد اجتناباً لمزالق الهوي والركون الي الدنيا ، وكذلك اخذ المتعدين علي مصالح الناس وحقوقهم بالقوة والشدة حتي ينضبط ميزان العدالة في الدولة . ويقول تعالي : " الذين إن مكناهم في الأرض أقاموا الصلاة واتوا الزكاة وامروا بالمعروف ونهوا عن المنكر والله عاقبة الامور " . الحج :14. ويقول جل وعلا : " ياودود إنا جعلناك خليفة في الارض فاحكم بين الناس بالحق ولا تتبع الهوي فيضلك عن سبيل الله ان الذين يضلون عن سبيل الله لهم عذاب شديد بما نسوا يوم الحساب " .ص : 26. ويقول المصطفى صلي اله عليه وسلم : " إن أحب الناس الي الله عز وجل يوم القيامة وأقربهم معه مجلساً إمام عادل وأن أبغض الناس الي الله يوم القيامة وأشدهم عذاباً إمام جائر " ⁽¹⁾

من المسلم به أيضاً أن للسلطة إغراء يدفع الإنسان الي انتهاك حرمت الله وحقوق الناس ويتعدي عليها فقد قال رسول الله صلي الله عليه وسلم : " من ولي أخاه فليحسن كفه " .

(1) محمد بن مكرم بن منظور الأفرقي المصي ، لسان العرب ، دار صادر ، بيروت ، ط1 ، مادة : فسد ، 335/3 .
(1) أبو بكر عبد الله بن محمد بن أبي شبيه الكوفي ، الكتاب المصنف في الأحاديث والآثار ، مكتبة الرشيد ، الرياض ، 1409هـ ، ص112 .

كناية عن الخطورة التي تكتنف الولايات العامة . فهي من المداخل الخطيرة التي ينزلق المرء في
درك المفساد ان لم يتق الله ، ومن الماثور عن سيدنا عمر رضي الله عنه انه كتب الي ابي عبيدة
بن الجراح رضي الله عنه : " فإنه لم يقدّر أمر الله في الناس إلا حصيف العقل ، بعيد القوة لا يطلع
الناس منه علي عورة ، ولا يحس في الحق علي حرة لا يخاف في الله لومة لائم " . وحصيف العقل
الذي لاتأخذة في الحق لومة لائم هنا هو لاذي لا تختلط عليه الامور فيزيغ - بفعل تأثير السلطة -
عن طريق الحق المبين .

لذلك وصفت لنا الشريعة الإسلامية كوابح لهذه الإغراءات تحفظ الراعي من التغول والتسلط علي
الرعية ومصالحتها .

من خلال هذا البحث نحاول ان نلج الي حيز من هذه القضية علنا نستطيع ان نبلغ حداً من
الموضوعية في الطرح والمعالجة ، قالقضية شائكة وتحتاج الي كثير من التفاصيل وخطير من
المعالجات حتي يبلغ ولاة أمر الأمة بامانة التكليف المستويات الراشدة التي كان عليها سلفنا الصالح
وحتي لا تنهزم الأطروحات الفكرية لتيار الاسلام المتنامي حول قضية الاستخلاف في الارض
والتمكين للمسلمين الصادقين من قيادة زمام الامه الاسلاميه.

نص دستور السودان لسنة 1998م في الباب الأول " الدولة والمبادئ الوجهة " في المادة "16" علي
أن : تسعى الدولة بالقوانين والسياسات التوجيهية ، لتطهير المجتمع من الفساد والجريمة والجروح
والخمر بين المسلمين .

والفساد الذي يستهدف الدستور تطهير المجتمع منه يشمل الفساد المالي والأخلاقي والسياسي
والأجتماعي والثقافي وكافة صور الفساد الأخرى لأن النص جاء عاماً ، وبالتالي تصبح محاربة
الفساد من أولويات الدولة والتي ينبغي أن تجند في سبيلها كافة طاقاتها البشرية والمادية لإشاعة
الطهر في مجتمعها .

نظرة الشريعة الإسلامية للمال وداخل الفساد في المال العام :
أولاً : نظرة الشريعة الإسلامية للمال :

عن أبي هريرة رضي الله عنه قال : قال رسول الله صلى اله عليه وسلم : " تعس عبد الدينار
والدرهم والقטיפه والخميصة إن اعطي وان لم يعط لم يرض " .

تنظر الشريعة الإسلامية للمال باعتباره وسيلة من وسائل التقرب الي الله ، ولا تعتبره غاية في حد
ذاته ،ذلك لان الاسلام لا ينظر لحياة الإنسان في الدنيا بمعزل عن حياته الأخروية فنجد تبعاً لذلك
، أن الأحكام الشرعية في مسائل المال تحث الإنسان علي توظيف المال في حياته الدنيا لجني
الثمار الصالحة في آخرته ، فنجد انه رغم وصف المال بالخير في قوله تعالى : " وانه لحب الخير
لشديد " سورة العاديات ، الاية "8" ووصفه له سبحانه بالزينة في قوله : "المال والبنون زينة الحياة

الدنيا " سورة الكهف ، الآية "46" ، إلا انه سبحانه وتعالى يذكرنا كذلك بأنه فتنه ، قال تعالى : " واعملوا انما اموالكم واولادكم فتنة وان الله عنده أجر عظيم " . سورة الأنفال، الآية "28".
وبناءً على ذلك نذكر المعاني التي يجب علينا أن نعيها في تداول المال وامتلاكه وإنفاقه والتعامل به على النحو التالي ⁽¹⁾:

1. المال ابتلاء من الله عز وجل لابن آدم يختبره به أينفقه في عمل الطاعات والمعروف أم يبتغي به عرضاً زئلاً في الحياة الدنيا ، قال تعالى : " وهو الذي جعلكم خلائف في الأرض ورفع بعضكم فوق بعض درجات ليبلوكم في ما اتاكم إن ربك سريع العقاب وانه لغفور رحيم " .
2. المال هو متاع الحياة ، فيه من الخير وفيه كذلك شر ، ويجب على الانسان إدراك سبل إنفاق المال في الأعمال التي حث عليها المولي سبحانه وتعالى بقوله : " زين للناس حب الشهوات من النساء والبنين والقناطير المقنطرة من الذهب والفضة والخيل المسومة والانعام والحرث ذلك متاع الحياة الدنيا والله عنده حسن المآب " .
3. القيام بواجب الإنفاق في سبيل الله تعالى في عمل الخير ونشر الدعوة وإقامة الدين وإعداد القوة للجهاد في سبيل الله تعالى : " مثل الذين ينفقون أموالهم في سبيل الله كمثل حبة أنبئت سبع سنابل في كل سنبلة مئة حبة والله يضاعف لمن يشاء والله واسع عليم " .
4. ويقول صلي الله عليه وسلم : " لو كان لي مثل أحد ذهباً ما يسرني أن لا يمر علي ثلاث وعندي منه شيء إلا شئ أرصده لدين " .
5. القيام بفعل الواجبات التي علي المال وذلك باخراج الزكاة - وجوباً - والتصدق علي الفقراء والمساكين والأرامل - استحباباً وندباً - وتوظيف المال لتعزيد معاني التكامل الاجتماعي بين المسلمين .
6. قال تعالى : " خذ من اموالهم صدقة تطهيرهم وتزكيهم بها وصل عليهم إن صلاتك سكن لهم والله سميع عليم " . سورة التوبة الآية "103". وعن عبدالله بن عمر رضي الله عنهما قال : قال رسول الله صلي الله عليه وسلم : " بني الاسلام علي خمس شهادة ان لا اله الا الله وأن محمداً رسول الله وإقامة الصلاة وإيتاء الزكاة والحج وصوم رمضان " .
7. وقال تعالى : " لن تتالوا البر حتي تنفقوا مما تحبون وما تنفقوا من شئ فإن الله به عليم " . سورة ال عمران الآية "92" ، كما قال تعالى : " والذين في أموالهم حق معلوم . للسان والمحرور " سورة المعراج : 24- 25 ، وقوله صلي الله عليه وسلم : " الساعي علي الارملة والمسكين كالمجاهد في سبيل الله أو القائم الليل الصائم النهار " .

⁽¹⁾ حسن المحمود ، الفساد لغة المصالح ، ددار المطبوعات الجامعية ، مصر ، 2008م ، ص 14 .

8. عدم التظالم في الاموال ، وأكل مال الغير بالباطل . يقول تعالى : " ولا تاكلوا أموالكم بينكم بالباطل وتدلوا بها الي الحكام لتاكلوا فريقا من أموال الناس بالآثم وانتم تعلمون " .
9. التوسط والاعتدال في إنفاق المال عدو الاسراف والتبذير ، وكذلك عدم البخل والتقتير يقول تعالى : "ولا تجعل يدك مغلولة الي عنقك ولا تبسطها كل البسط فتقعد ملوما محسورا " .
10. ماذكرناه سالفا هو بعض من المواعين والاشكال التي يمكن ان يصرف فيها المال ، فهدي الإسلام في امر المال يندرج كله تحت مفهوم ابتغاء وجه الله تعالى به ، والنظر الية كوسيلة تقرب العبد الي رضوان الله تعالى .
11. أن الفساد "corruption" مصطلح يتضمن معاني عديدة وهو موجود في كافة القطاعات الحكومية منها والخاصة ، فهو موجود في أي تنظيم يكون فيه للشخص قوة مسيطرة أو قوة احتكار علي سلعة أو خدمة ، وصاحب قرار وتكون هنالك حرية في تحديد الأفراد الذي يستلمون الخدمة والسلعة ، أو تمرير القرار لفئة دون الأخرى (1) :
12. هنالك اتجاهين للتعريف الفساد ، الأول : ينظر الفساد من منظور اخلاقي يري أصحاب هذا الاتجاه أن الفساد ظاهرة تتمثل أساس في الخروج عن المعايير والتقاليد الأخلاقية والسلوكية للمجتمع .
13. الاتجاه الثاني : يري اصحاب هذا الاتجاه الي ان للفساد وظيفة اجتماعية و مثل اي وظيفة ، فالفرد حسب رأيهم يستطيع حل بعض المشاكل التي تواجهه باستعمال وجهه من اوجه الفساد كتقديم الرشوة من اجل تذليل عقبات البيروقراطية (2) .
- تعريف صامويل هنتون " S . huntigton " بانه : سلوك الموظف العام عندما ينحرف عن المعايير المتفق عليها لتحقيق اهداف وغايات خاصة (3) .
- كما عرف الفساد كل من رونالدورت " H . edenrtz " بأنه : فعل غير قانوني أو صور من الأفعال غير القانونية التي تم ارتكابها بأساليب غير مادية ، ومن خلال أساليب سرية تتسم بالخداع القانوني والاجتماعي ، وذلك للحصول علي أموال أو ممتلكات أو تحقيق مزايا شخصية .

(1) هاشم أشمري :، الفساد المالي الإداري وأثاره الاقتصادية والاجتماعية ، دار اليازوريل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010 ، ص 45 ، ص 46.

(2) محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري ، دراسة مقارنة ، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، 2009 ، ص 39.

(3) محمود صادق سليمان ، الفساد الواقع والانعاسات السلبية ، مجلة الفكر الشرطي ، مركز بحوث الشرطة ، الشارقة ، 2005 ، ص 45 ، ص 148.

تعريف روبرت تليمان "R . teiman" بأنه : هو ذلك يسود البيئة تساند فيها السياسة العامة للحكومة نظاما بيروقراطيا وتتم معظم المعاملات في سرية نسبية .
تعريف المنظمة الدولية للشفافية :

عرفت الفساد بأنه إساءة استعمال السلطة التي أوّمن عليها الشخص لتحقيق مصالح شخصية .
تعريف البنك الدولي :

هو استغلال المنصب العام بغرض تحقيق مكاسب شخصية ، وتتضمن قائمة الفساد علي سبيل المثال الرشوة ، والابتزاز واستغلال النفوذ والمحسوبية ، والاحتيايل ، والاختلاس ، ومال التعجيل وهو المال الذي يدفع لموظفي الحكومة لتعجيل النظر في امر خاص يقع ضمن اختصاصهم بقضاء امر معين .

وعلي الرغم من إن كثير من الناس ينظرون إلي اعتبار الفساد خطيئة حكومية ، إلا أن لافساد موجود في القطاع الخاص ايضاً ، بل إن القطاع الخاص متورط الي حد كبير في معظم اشكال الفساد الحكومي.

يري الباحث أن الفساد بمفهومه الواسع يشمل كل الأفعال التي يمارسها اي شخص حتي ولو لم يكن عاملا في الدولة.

من منظور سلوكي هو الميل الفطري عند الفرد لممارسة السلوكيات الخاطئة وذلك لكون الطبيعة الإنسانية بطبيعتها غير منضبطة وفي ظل غياب الضوابط والمساءلة القانونية ، وعدم اخذ تدابير وقائية وعلاجية من شأنها ، تميل الي الفوضى وعدم الانضباط⁽¹⁾.

ومن منظور تاريخي واجتماعي فهو موجود في المجتمعات المختلفة نتيجة عوامل الجهل والتخلف وال فقر ، أما في المجتمعات المتقدمة فهو نتيجة طبيعة لغياب الوازع الديني والأخلاقي⁽²⁾.

ومن منظور اقتصادي هو المشكلة التي تؤدي الي تحقيق منافع غير مشروعة لبعضهم ويتحمل تكلفتها الباهظة المجتمع بأكمله⁽³⁾.

وقد اختارت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد للعام 2003م تعرف الفساد تعريفا فلسفيا أو وصفيا ، بل انصرفت الي تعريفه من خلال الإشارة الي الحالات التي يترجم الفساد الي

(1) عبدا لحليم بن مشري ، الفساد مدخل مفاهيمي ، مجلة الاجتهاد القضائي ، جامعة محمد خيصر بسكرة ، الجزائر ، العدد 5 ، ص 5 .

(2) فيصل محمود ، قواعد الحكومة وتقييم دورها في مكافحة الفساد والوقاية منه في شركات امساهمة العامة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، العدد 2 ، 2009م ، ص 127.

(3) سعاد عبد لافتاح محمد ، أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي ، مجلة النزاهة ، العدد 3 ، 2001م ص

ممارسة فعلية علي ارض الواقع ومن ثم القيام بتحريم هذه الممارسات وهي الرشوة ، بجميع وجوهها وفي القطاعين العام والخاص ، والاختلاس بجميع وجوهه والمتاجرة بالنقد واساءة استغلال وتبييض الأموال والثراء غير المشروع وغيرها من أوجه الفساد الأخرى. أن الفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول رشوة أو ابتزاز لتسهيل عقد أو إجراء طرح لمناقصة عامه ، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشاوي من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب علي منافس وتحقيق ارباح خارج إطار القوانين المرعية ، كما قد يحدث الساد بأوجه أخرى كالجو في تعيين الأقارب الي المحسوبية وكذلك سرقة أموال الدولة بطرق متعددة.

يرى الباحث ان جميع تعريفات الفساد اتفقت على ان الفساد سلوك انساني غير اخلاقي يتنافى مع كل الشرائع والقوانين وهي طبيعة انسانية قديمة قدم التاريخ البشرى .

المبحث الثاني عناصر ومحددات طرق الفساد المالي

إمكانيات انتشار الفساد :

أن الفساد ظاهرة كونية تنتشر في جميع اقطار العالم ، غير إن هذا الانتشار ومستوياته تتفاوت ، وعلي العموم فإن الانتشار يمكن تصنيفه بنوعين رئيسين يشملان الانتشار الوبائي والانتشار النسبي⁽¹⁾.

يتميز الانتشار الوبائي بأن المجتمع بشكل عام يتقبل ظاهرة الفساد بأشكالها المختلفة أو بأشكال محددة ، وتمارس هذه الأشكال علي نطاق واسع دون يتطلب ذلك إجراءات قانونية للتعامل مع الظواهر.

وينتشر هذا النوع عموماً في الدول النامية والاقتصادات الضعيفة ، وأنظمة الديمقراطية غير المكتملة ، من أمثلة ذلك اعتباره الرشوة البسيطة بمثابة ظاهرة عادية في بعض البلدان ، ودفع رشوة مقابل الحصول علي خدمات اعتيادية بسيطة مثل استصدار شهادات الولادة مثلاً : أما لانتشار النسبي فيتواجد عادة في المجتمعات المحصنة ديمقراطياً وقانونياً ، بمعنى أن الفساد كظاهرة بشرية ، يمكن أن تظال افراد او مجموعات ، لكن المهم في الأمر إن تقاليد المجتمع وأنظمة تمتلك الامكانية لكشف ومحاصرة هذه الحالات ومن ثم الصالح العقاب علي من تثبت إدانته⁽²⁾.

ويعاب علي هذا النوع من الفساد ، انه وبالنظر الي متانه النظام الرقابي فانه قد يسمح بممارسته بشكل رسمي في نطاق محددة ومواجهة إذا تعلق الأمر بالمصاح الاقتصادية للدولة ذات العلاقة وخاصة إذا ما استهدف الفساد الحصول على امتيازات أو صفقات اقتصادية في دول أخرى .

مدخل افساد في المال العام :

للفساد في المال مدخل وأبواب عدة يستغلها الموظف العام ليجني من ورائها مصلحة او نفعاً يعود عليه ، هي تختلف الظروف والأشخاص ، فمنها ما يرتبط بمكونات شخصية الموظف العام نفسة ، منها ما يرتبط بالعلاقات الاجتماعية المحيطة به ، ومنها كذلك ما يرتبط بالبيئة التي تعمل داخلها وما تحكمها من ضوابط وقوانين وعلي ذلك يمكن ان نذكر عدداً منها فيما يلي :

(1) زيادة عربية بن علي ، الفساد وإشكاليه أسبابه ودوافعه ، مجلة الدراسات الإستراتيجية ، جامعة دمشق ، العدد 15 ، 2005م ، ص 1.
(2) عباس حميد التميمي آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والأدري في لاشركات المملوكة للدولة ، 2012م ، ص 55.

1. صلة القرابة :

من المعلوم ان ارتباطات الموظف العام الأسرية والعائلية قد تكون سبباً في توظيف سلطته للفساد في المال العام وذلك عبر سلوكه تجاههم ، فإذا أراد أن يعاملهم وفق ما تقتضيه طبيعة وظيفة بلا مجاملة أو مراعاة للعامل الأسر والعائلي علي حساب واجباته الوظيفية يسبب له ذلك حرجاً تجاههم ، فيلجأ لإعطائهم موضعاً خاصاً يمكنهم من استغلال المال العام بوضع لا يسوغه له مبرر شرعي او قانوني . فلذلك علي الموظف العام الا يجعل من صلاته الأسرية وسيلة لهلاكه وضياع عمله في الآخرة ، وفي هذا الشأن أعطاه المولي وجل وعلا الموجهات القرآنية المانعة من اتباع اسلوب المجاملة مهما كانت محدودة حرصاً علي عدم التغول علي اموال الناس ومصالحتهم . يقول تعالى : " يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ اللَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنْفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدِينَ وَالْأَقْرَبِينَ إِن يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ فَقِيرًا فَاللَّهُ أُولَىٰ بِهِمَا فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا أَوْ تَعْرِضُوا فَإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا " . سورة النساء الآية "135" والعدل يتعذر علي ضعاف النفوس جراء تأثير أقرنائهم عليهم .

2. بطانة السوء التي تحض الموظف العام علي الفساد :

وهم الحاشية والأتباع الذين يحيطون به ويزينون له الحق باطلاً ويصورون له الباطل حقاً وهم يختلفون في وضعهم فقد يكونون أصدقاء لا علاقة لهم بوظيفته مباشرة ، وقد يكونون موظفين إداريان في مجال عمله ، او مستشارين ، وكل منهم يأسهم في الفساد بحسب درجته وصلاحياته وتأثيره علي الموظف العام لذلك عليه الاحتراس مما يشبهون به عليه مخافة ان يكون فيه إضرار بمصالح العباد ، وكل ذلك له علاقة بشخصية ومدي توافقه علي خدمة مصالحه الذاتية . يقول الرسول صلي الله عليه وسلم : " ما بعث الله من نبي ولا استخلف من خليفة الا كانت له بطانتان : بطانة تامر به بالمعروف وتحضه عليه ، وبطانة تامر به بالشر وتحضه عليه . فالمعصوم من عصم الله تعالى " (1) .

3. غياب الأجهزة الرقابية التي تضبط الموظف العام وتمنعه من الفساد :

(1) رواه البخاري ، كتاب : الأحكام ، باب : بطانة افعالهم وأهل مشورته ابطانه الدخلاء ، رقم 6659 / والنسائي : كتاب : البيعة ، باب : بطانة الإمام ، رقم 4131 .

غياب الرقابة علي أداء الموظف العام تدفعه الي الطغيان بسلطته علي أموال الناس ومصالحهم فذلك كلما كانت الرقابة عليه محكمة كلما كانت مساحة الفساد محصورة أو منعدمة والعكس صحيح . ويقع عبء الرقابة علي تصرفات الموظف العام علي من ولاه وجوباً لقولة صلي الله عليه وسلم : " ألا كلّم راع وكلّم مسئول عن رعيته فلإمام الذي علي الناس راع وهو مسئول عن رعيته " (1) . ويقع أيضاً علي عامة الناس تغييراً للمنكر ، يقول صلي الله عليه وسلم : " إذا رأيت أمتي تهاب الظالم أن تقول له أنت ظالم فقد تودع منهم " (2) .

4. المحابة في تعيين الموظفين في الوظيفة العامة :

حيث يكون من عينهم طامعاً في إحاطة سلطته بمجموعة من المنتفعين الفاسدين الذين يعينونه علي الباطل ويكونون هم في المقابل علي استعداد للتجاوز عن أفعاله حماية لمناصبهم ومصالحهم وذلك دون أدني اعتبار لمسؤولية التكليف وانها امانة عظيمة سيسألون عنه ، لذلك يقول صلي الله عليه وسلم : " من لي من امر المسلمين شئاً فامر عليهم لحداً محاباه فعليه لعنة الله لايقبل الله منه صرفاً ولا عدلاً حتي يدخله جهنم ، ومن أعطي أحداً حمي الله فقد انتهك في حمي الله شيئاً بغير حقه فعليه لعنة الله - اوقال - تبرات منه ذمة الله عز وجل " (3) .

5. المصالح لاذنية للموظف العام :

ومن صورها أن يستغل اموظف نفوذه وسلطاته في يمنح نفسه حقاً دون مبرر قانوني أو شرعي كان يكون مستثمراً لأمواله في مشروعات تجارية ترتبط بوظيفته فيقوم باجراءات تمكنه قانوناً من الاستفادة من اموال الدولة دون وجه حق ، وما اكثر هذا النموذج في حياتنا المعاصرة في شتي مناحي الحياة ومختلف اختصاصات الوظيفة العامة ، فهذا المدخل يعتبر من الأبواب الواسعة للفساد نظراً لان الموظف الذي لا يتورع عن انتهاك حرمة المال العام يمكنه ان يتذرع بالحيل والوسائل التي من خلالها يحقق مآربه .

وقد عالجّت المادة "92" من القانون الجنائي السوداني لسنة 1991م هذه الحالة بنصّها علي تجريم هذا المسلك : كل موظف عام يشتري بنفسه او بوساطة غيره مالاً تحت ولاية وظيفة العامة او يبيعه لقريب او شريك يشترك في مناقصة الأداء عمل يتصل بوظيفته ، يعاقب بالسجن مدة لا تجاوز سنتين او بالغرامة او باعقوبتين معاً .

(1) البخارى بكتاب ، الاحكام ، باب : قول تعالى وأطيعوا الله وأطيعوا الرسول وأولى الامر منكم ، رقم 6605 .

(2) رواه الامام احمد : رقم 6459 .

(3) اخرج الامام احمد : رقم 21 .

عدم الخبرة والدراية بمتطلبات المسؤولية في الوظيفة العامة :
هذه الصفة ترتبط بما ذكرناه سابقاً في المحاباة لكن هذا العنصر يتعلق بالموظف نفسه وذلك بأنه قد يكون من حيث المؤهلات العامة صالحاً لتوفي الوظيفة المعنية ، لكن تنقصه صفات شخصية - لازمة للوظيفة - تمنعه من توليها وهذا يكون عادة في الوظائف المتعلقة بالأموال والأجهزة الأمنية والسياسة والإدارية العليا ولعله من خير الشواهد علي ذلك قوله صلي الله عليه وسلم لابي ذر الغفاري رضي الله عنه عندما سأله أن يستعمله : " يا آبازر إنك ضعيف ةأنها امانة وانها يوم القيامة خزي وندامة الأ من أخذها بحقها وادي الذي عليه فيها " . فسيدينا أبوزر رضي الله عنه من خيرة الصحابة وأفضلهم ، ولكن لما رواه الرسول صلي الله عليه وسلم لا يقدر علي تولية وظيفة الولاية لم يستعمله فيها .

فهذا لايطعن في صدقة وعدالته وتقواه لكن لكل وظيفة شروط مهمة لابد من توافرها في من يتولاها . قال النووي - رحمة الله - تعليقا علي هذا الحديث : " هذا اصل عظيم في اجتناب الولاية لايسما لمن كان فيه ضعف . وهو في حق من دخل فيها بغير أهلية ولم يعدل فإنه يندم علي ما فرط منه اذا جوزي بالخزي يوم القيامة ، واما من كان أهلاً وعدل فيها فاجره عظيم كما تظاهرات به الأخبار ، ولكن في الدخول فيها خطر عظيم ولذلك امتنع الاكابر منها " . لذلك فعلي المرء ألا يسعى لشغل وظيفة عامة عبر التوصيات والوساطة وهو لايجد في مؤهلاته الإدارية والمهنية والسلوكية المطلوبة لها ما يعينية علي تحمل تبعاتها ، وألا يتذرع لها بالحيل المخالقة سعياً لشغلها ، فهو حينئذ يلقي بنفسه الي هلاك عظيم ، في مقابل أرضاء طموحة الشخصي والظهور امام المجتمع بمظهر صاحب السلطة والخطة فيأخذ بيده سلطات المنصب ، لكنه لا يقوم بمسؤولياته الإدارية والأخلاقية تجاهه .

وليس خافيا ما يؤثر به الجهلاء في المجتمع علي الأفراد في ضرورة استفادتهم من السلطة العامة التي في أيديهم ، وألا يكونوا من السذج ويضيعوا عن أيديهم فرص الثراء والوجاهة الاجتماعية التي قد لا تتكرر فاصبح المنصب العام في غالب مجتمعتنا الاسلامية - بفعل هذه المؤثرات - مغنماً بعد ان كان تكليفاً شاقاً .

صور وأشكال الفساد في المال العام والحكم الشرعي فيها :
قد يتبدى الفساد في المال العام بصورة سافرة ومباشرة لاشك في حرمتها شرعاً وقانوناً كالاختلاس والرشوة ، كما أن يكون مستتراً تحت صور لا يكون من اليسير تبين حرمتها

والحكم بمنعها مباشرة إلا بعد التحقق من عناصر جوهرية تؤكد الحرمة أو تنفيها ، وخاصة إذا وضعنا في الاعتبار نظرة المجتمع إليها مثل الهدايا ، والاستثمار من اموال العامة .
في هذا الجزء سنتناول هذه الصور والأشكال بتفصيل يبين الحكم فيها كما يلي :

1. الرشوة :

تعريفها لغةً : فعل الرشوة ، يقال : رشوته ، والمرأشة : المحاباة ، والرشوة والرشوة والرشوة : الجعل والجمع : رُشى ورِشى .

تعريفها اصطلاحاً : هي " اتجار بأعمال الوظيفة أو الخدمة ، وتكون بطلب عمل أو قبول جعل أو الوعد به من قبل الموظف أو المستخدم ، مقابل قيامه بعمل أو امتناعه عن عمل من أعمال وظيفته "(1) .

وهي كذلك : " مايعطيه الشخص لحاكم أو لغيره ليحكم له أو يحمله علي ما يريد " .
مما سبق يتضح لنا أنها يمن ان تاخذ أشكالاً مختلفة من الأعطية . لكن الأساس – أيا كان شكلها – أن تعطي للموظف العام الحصول علي منفعة غير مستحقة ، أو التعجيل بامستحق الآجل ، وقد تعطي لتعطيل مصالح الآخرين . وفيها يقول رسول الله صلي الله عليه وسلم : " لعن الله الراشي والمراتشي في الحكم " .
الحكم الشرعي فيها :

الرشوة مجمع علي تحريمها وهي محرمة لأمرين :
الأول : لأنها داخله في أكل أموال الناس بالباطل ، وأكل لموال الناس بالباطل محرم إجماعاً .
الثاني : لأنها من أهم العوامل التي تؤثر في مجري العدل بين الناس ، وتغير موازينه وتمهد للتظالم في الأحكام وإعطاء الحقوق لغير مستحقيها .
فسداً لهذه الذريعة الخطيرة جعل الشارع أعمال الولاية العامة من المقاصد الضرورية الأصلية التي لا تتال حظوظ الدنيا .

وحرمة الرشوة لها مبررات أخرى، فهي تفسد العلاقات داخل أجهزة الدولة وتجعل العاملين في الوظيفة العامة ياستمرئون أكل الحرام مما يتزع البركة ويزيل النعمة ويتعكس ذلك علي إيرادات الدولة وأموالها فيصبح كل ذلك نهباً للمفسدين وأتباعهم ، وهو مالا يستقيم من المؤمن التقى .
وهذا مدلول قول الرسول صلي الله عليه وسلم : " يطبع المؤمن علي الخلال كلها إلا الخيانة والكذب .

(1) مصطفى مجدي هرجة ، جرائم الرشوة ، دار المطبوعات الجامعية ، بالإسكندرية ، 1990م ، ص 3

جاء في المادة "88" من القانون الجنائي لسنة 1991م : يعد مرتكباً جريمة الرشوة :
أ. من يعطي موظفاً عاماً أو مستخدماً لدى شخص آخر أو كيّلاً عنه أو يعرض عليه أي جزء من أي نوع ، لحمله علي أداء خدمة له مصلحة فيها أو الحاق أي ضرر بأي شخص آخر بما يخل بواجبات وظيفته ، أو أي عطية أو مزية في ظروف يكون فيها ذلك التأثير ، علي الموظف العام أو المستخدم أو الوكيل ، نتيجة راجحة .
ب. الموظف العام أو المستخدم أو الوكيل الذي يقبل أو يطلب لنفسه أو لغيره جزاء علي الوجه المبين في الفقرة "أ" .

ت. من يسعى في إعطاء أي جزء علي النحو المبين في الفقرتين "أ" و"ب" أو قبوله أو يعاون في ذلك .

ث. من ينتفع من أي جزاء أو خدمة أو منفعة مع علمه بأن الحصول علي ذلك قد تم بأي من الوجوه المبينة في هذه المادة .

فالرشوة تدخل بناءً علي نصوص القانون الجنائي السوداني لسنة 1991م في الجرائم المتعلقة بالموظف العام ، ويترتب عليها عقوبة صارمة ، وقد فعل المشرع السوداني حسناً حين وسع من منظمة الأفعال التي تعتبر رشوة ، وتوسع تبعاً لذلك في إدانة الأشخاص الذين يرتكبون هذه الأفعال ، ترجيحاً للغالب من دلالة الفعل .

الهدية : " مال يعطيه شخص إلي غيره لا يكون معه شرط ، وهو الفرق بينها وبين الرشوة ، وهي تعطي بقصد إظهار المودة والألفة والثواب للأقرباء والأصدقاء أو العلماء والمشايخ والصلحاء الذين يحسن الظن بهم " .

وهي من الأفعال التي دعا إليها النبي صلى الله عليه وسلم وحبب فيها حيث قال صلى الله عليه وسلم : " تهادوا فإن الهدية تذهب وحر الصدر " . والهدية من الأسباب التي توطد أركان العلاقات بين الناس وتغرس فيهم روح المودة والصفاء الأخوي الصادق ، غير أن ذلك كله ينحصر في إطار المعاملات الخاصة الاعتيادية بين عامة الناس .
الحكم الشرعي فيها :

هي محرمة إذا كانت بسبب الوظيفة ، وقد أعتبر أخذ الهدية - لهذا السبب - كأخذ المال من الغنيمة وهي محرمة ، وصح عن الرسول صلى الله عليه وسلم قوله : " هدايا العمال غلول " ، وجاء في الصحيحين انه : استعمل صلى الله عليه وسلم رجلاً من الأزد يقال له ابن اللتبية علي صدقة العامل نبعثة فيجيء فيقول هذا لكم وهذا أهدي لي أفلا جلس في بيت أبيه وامه

فيتنظر أيهدي إليه أم لا . والذي نفس محمد بيده لا يأتي احد منكم منها بشيء إلا جاء به يوم القايمة علي رقبته إن كان بغيراً له رغاء او بقرة لها خوار او شاة تعير . ثم رفع يديه حتي راينا عفرة يديه ثم قال : اللهم هل بلغت ثلاثاً " .

قبول الهدية من الموظف العام كالقاضي والوالي ونحوه في المذاهب الأربعة :
عند الحنيفة : " عليهم التحرز عن قبولها خصوصاً ممن كان لايهدي اليه قبل ولايته لانه من جوالب القضاء وهو نوع من الرشوة والسحت " .
وقال مالك : " كل ما استفادة وال من مال سوى رزقة ، وقاض في قضائه فلإمام أخذه منه للمسلمين " .

وقال الشافعي : " إذا أهدى واحد من القوم للوالي هدية ، فإن كانت لشيء ينال به منه حقاً باطلاً أو شي ينال منه حق أو باطل فحرام علي الوالي أن يأخذها " .
وقال الحنابلة : " حدوث الهدية ثم حدوث الولاية يدل علي انها من أجلها ليتوسل بها إلي ميل الحاكم معه علي خصمه فلم يجز قبولها منه كالرشوة ، فأما إن كان يهدي إليه قبل ولايته جاز قبولها منه " (1) .

من المسلم به أن إهداء شخص لشخص آخر هدية يكون بمثابة الفضل الذي يمتن به عليه فيقوم الآخر بردها بالصورة التي تشعره بأنه رفع عن نفسه الحرج من فعل الأول . ولذلك فليس من المستبعد - بل هو الراجح - أن تكون الهدية المقابلة - من الموظف العام - نوع من التسهيلات او المساهمة في التعيين في منصب لا يستحقه ، أو تسهيل عمل له دون غيره ، وقد تكون الهدية من الأول من نوعاً من التقرب لذلك الموظف العام لوقت لاجة له ولخدماته التي يمكن أن يقدمها مقابل تلك الهدية .

لذلك فإن الحرمة في قبول الموظف العام للهدية ليس فيها من شك ، ومن الأفضل للعامل أو الموظف العام عدم قبولها ولنا في سيرة السلف الصالح خير قدوة ، فهذا سيدنا عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه كان يقول رداً علي ما يقال له من إن الرسول صلي الله عليه وسلم : " كان يقبل الهدية : " كانت الهدية في زمن رسول الله صلي الله عليه وسلم هدة واليوم رشوة " .
ومن المهم ملاحظة أن الشخص المهدي إليه كلما كان عالي المكانة كلما كانت الشبهة أكبر في أنه لم يهديها إلا لحاجة اليه وألي منصبه ذلك .

(1) الوحر : الغيظ والحقد وبلابل الصدر ووساوسة . " ابن منظور : ، مادة : وحر ، 281 / 5 " .

جاء في المادة "88" من القانون الجنائي السوداني لسنة 1991م : يعد مرتكباً جريمة الرشوة :

من يعطي موظفاً عاماً أو مستخدماً لدي شخص آخر أو وكيلاً عنه أو يعرض عليه أي جزاء من أي نوع ، لحمله علي أداء خدمة له مصلحة فيها أو الحاق أي ضرر بأي شخص آخر بما يخل بواجبات وظيفته ، او اي عطية او مزية في ظروف يكون ذلك التأثير ، علي الموظف العام أو المستخدم أو الوكيل ، نتيجة راجحة .

فعلي الرغم من أن هذه المادة جاءت تحت اسم الرشوة إلا انه يتضح من نصها أنها تشمل كذلك قبول الهدية من الموظف العام أو تقديمها له باية صورة من الصورة ، حيث لم يقر لها القانون المذكور نصاً خاصاً .

الاختلاس من الأموال العامة :

خلسة الشيء واختلسته : إذا استلبته . فلاختلاس هو الاستلاب والمختلس يختلف عن السارق ، فالسارق من جاء مستتراً الي حرز فاخذ منه ما ليس له ، فإن أخذ من ظاهرة فهو مختلس .

ويكون بتحويل المال العام لمصلحة المختلس الشخصية وتعدد وسائله وقد لا تحصر ، كالتلاعب في بنود صرف الميزانية المعتمدة ، او المستندات المالية ، أو استلام أموال دون اتباع الإجراءات الصحيح ، وغيرها من الصور الشبيهة .
الحكم الشرعي فيه :

حرام شرعاً لانه داخل في اكل اموال الناس بالباطل " وأكل أموال الناس دون وجه شرعي محرم في الكتاب والسنة والإجماع وتقدم قوله تعالى : " يا ايها الذين امنوا لا تاكلوا اموالكم بينكم بالباطل الا ان تكون تجارة عن تراض منكم ولا تقتلوا انفسكم ان الله كان بكم رحيماً " .
النساء :29 ، والخطاب عام يتضمن جميع الامة " .

وحكم المختلس الذي ياخذ المال علي حين غفلة من مالكه وغيره ، ليس كالسارق بل هو بالخائن أشبه ، لأنه مع كمال التحفظ والתיقظ لا يمكن الاختلاس " . وذلك لقوله صلي اله عليه وسلم : " ليس علي الخائن قطع لا علي المختلس قطع " (1) .

(1) أبو الحسين علي ابن أبي بكر بن عبد الجليل ، الهداية شرح بداية المبتدي ، المكتبة الإسلامية ، بيروت 121/2 .

أما عقوبته فتكون تعزيرية ، فهناك انواع من التعدي علي أموال الناس " لم يحدد لها الشارع عقوبة معينة بل تارة يكتفي بالزام الضمان ،ورد الحق الي صاحبه وتارة يعاقب تعزيراً لما يراه ولي الأمر " (2).

4. الاستثمار في المال العام :

بأن يأخذ الموظف العام جزءاً من المال العام الذي مسؤولية ويوظفه لمصلحة الشخصية لمدة معينة أو عند الفراغ من مشروع معين ثم يقوم بردها كما كانت عليه دون أن يعلم بها أحد حيث يبررها الكثيرون بأنه ما من ضرر يحصل عنها فالمال يعود كما كان دون أن ينقص .
الحكم الشرعي فيه :

هو محرم شرعاً ، لأنه يدخل في إطار خيانة الأمانة . يقول تعالى : " يا أيها الذين آمنوا لا تخونوا الله والرسول وتخونوا أماناتكم وأنتم تعلمون " . سورة الانفال ، الآية "27" ويقول صلي الله عليه وسلم : " إنه سيفتح لكم مشارق الأرض ومغاربها وإن عمالها في النار إلا من اتقى الله وادي الأمانة " .

كما أن هنالك أسباباً موضوعية بالإضافة للأسباب الشرعية تجعل هذا العمل محرماً وذلك للآتي :

1. أنه غير مأذون له في أخذ المال ، وإنما اخذه دائماً يكون خلصة أو تواطئاً مع آخرين دون علم المسئول .

2. أن في انشغاله عن الولاية او الوظيفة العامة تفريط في الأمانة التي كلف بها(1).

3. أن الضمانات بعدم تلف المال أو خسارته أو ضياعه غير متوفرة .

وغني عن القول انه مادام المرتشي والمهدي الية يعتبران آثمين إذا كان في موقع مسؤولية ، عامة فالأحري ان يكون المستثمر لأموال الناس العامة دون عملهم آثماً كذلك ، بل أشد إثمًا لأن سابقة يحصلان علي امال برضا المعطي أما هو فياخذه خلصة دون علم أحد .

أنواع الفساد من حيث الحجم تتضمن الاتي :

1. الفساد الصغير " Minor Corruption "

يختلف شكل الفساد حسب الجهات التي تقوم به أو المصالح التي تهدف الي تحقيقها من يقوم بالفساد فقد يمارسه فرد أو جماعة أو مؤسسة خاصة او مؤسسة حكومية أو أهلية وقد يكون الهدف من ورائة مصالح مادية او مصالح سياسية حزبية أو مكاسب اجتماعية .وقد تتم

(2) منصور بن يونس بن إدريس ، كشاف لاقتناع متن الإقناعا ، دار الفكر ، بيروت ، 1402هـ .

(3) محمد الخطيب ، مغنى المحتاج الى معرفة معاني ألفاظ المنهج ، دار الفكر ، بيروت ، 1404هـ ، ص 44 .

ممارسة الفساد من قبل فرد واحد دون التنسيق آخرين " الفساد الصغير " لذا نراه ينتشر بين
ضغار الموظفين عن طريق استلام رشاي من الآخرين .
الفساد الكبير "Gross Corruption"

" فساد الدرجات الوظيفية العليا من الموظفين " والذي يقوم به كبار المسؤولين والموظفين
لتحقيق مصالح مادية أو اجتماعية كبيرة وهو اهم واشمل وخطر لتكلفة الدولة مبالغ ضخمة ،
وهو ليس مجرد رشوة صغيرة ، وقد يمارس الفساد مجموعة بشكل منظم ومنسق ويمثل ذلك
اخطر أنواع الفساد ويسبب الضرر للمجتمع في جميع الجوانب السياسية والاقتصادية
والاجتماعية .

أنواع الفساد من ناحية الانتشار :

1. فساد دولي :

وهذا النوع من الفساد يأخذ مدي واسعاً عالمياً يعتبر حدود الدول وحتى القارات ضمن ما يطلق
عليها "بالعولمة" بفتح الحدود والمعابر بين البلاد وتحت مظلة ونظام الاقتصاد الحر .
ترتبط المؤسسات الاقتصادية للدولة داخل وخارج البلد بالكيان السياسي او قيادته لتمير منافع
اقتصادية نفعية يصعب الفصل بينهما لهذا يكون هذا الفساد أخطبوطياً يلف كيانات
واقتصاديات علي مدي واسع ويعتبر الأخطر نوعاً .

2. فساد محلي :

وهو الذي ينتشر داخل البلد الواحد في منشأته الاقتصادية وضمن المناصب الصغيرة ومن
الذين لا ارتباط لهم خارج الحدود " مع شركات كيانات كبري او عالمية " .
ويمكن تحديد مجموعة من صور الفساد كما يلي (1) :

- استغلال المنصب أو المركز من قبل الاشخاص المهتمين مثل الوزراء والمستشارين
للحصول علي العمولات المالية ، من أشخاص آخرين لهم مصالح معينة مقابل تسهيل
حصولهم علي امتيازات خاصة مثل مشاريع الخدمات ، الكهرباء، الصرف لاصحي ، بناء
المدارس ، او الحصول علي رخص استيراد مواد الاساسية من المواد الغذائية ، أو
المحروقات ، دون التزامهم بالشروط الخاصة بذلك خاصة ما يتصل بتقوود المنافسة
الحقيق وتكافؤ الفرص مع الآخرين .

(1) د. جون سيلفان " البوصلة الأخلاقية للشركات ، إدارة مكافحة الفساد " ، المنتدى العالمي لحكومة الشركات ، الدليل الرابع ، 2012م
ص6،

- غياب النزاهة والشفافية أي الصدق والمساواة والعدالة والوضوح ، في طرح العطاء الحكومي ،
إي المشاريع التي تحتاج الحومة لتنفيذها لمصلحة البلد مقابل اجر مادي للشركات
والمؤسسات القادرة علي تنفيذ هذه المشاريع سواء داخل البلد أو خارجه (2).

مثل إعطاء حكومي لشركة لها علاقة بمسؤول معين او من أفراد عائلته او عدم إتباع
الاجراءات والتعليمات القانونية عند طرح العطاء مثل الإعلان في الصحف للجميع او فتح
المجال للمنافسة للجميع .

- وجود المحسوبية والمحاكاء والوسطة في التعينات الحكومية مثل تعيين احد المسؤولين
أشخاص في الوظائف الحكومية لانهم من أقربائه او من حزبه من أقربائه او حزبة على
حساب الكفاءة والمساواة والعدالة في فرض التوظيف ، قيام احد المسؤولين بتوزيع
المساعدات العينية او المبالغ المالية من المال العام علي فئات معينة تخصه او مناطق
جغرافية معينة لتحقيق أهداف سياسية مثل الفوز في الانتخابات .

- إهدار المال العام كان يقوم الموظف باعفاء الشركات او المواطنين من الضرائب او
الجمارك المستحق عليهم دون وجه حق واعفائهم من دفع الرسوم التي تفرضها الدولة ،
مقابل الحصول علي رخصة لممارسة مهنة معينة بهدف كسب رضا شخصيات معينة في
السلطة الحاكمة ، او من اجل تحقيق مصالح شخصية متبادل هو مقابل رشاي ، مما
يؤدي الي حرمان خزينة الدولة من إيرادات يتم أنفاقها علي خدمات تتفع المواطنين.

- سرقة الأموال والممتلكات العامة الواقعة تحت سيطرة الشخص المسؤول مثل سرقة أموال
الضرائب او توزيع أموال علي خدمات ومؤسسات وهمية يقوم هذا الشخص بتشكيلها وتكون
غير حقيقة وغير موجودة .

أسباب الفساد وتأثيراته :

يمكن تحديد أسباب الفساد بما يلي :

1. أسباب سياسية :

ويقصد بالأسباب السياسية هي غياب الحريات والنظام الديمقراطي ، ضمن مؤسسات المجتمع
المدني ، ضعف الاعلام والرقابة(1).

2. اسباب اجتماعية :

(2) إبراهيم طلعت رمضان ، النظام المالي في الإسلام ، مكتبة المنتمي ، الدمام ، المملكة العربية السعودية ، 2001م ، ص44.
(1) أبوزهرة محمد ، الجريمة والعقوبة في الفقه الإسلامي ، دار الفكر العرب ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية ، 2006م ، ص225.

متمثلة بالحروب وأثارها ونتائجها في المجتمع والتدخلات الخارجية ، الطائفية والعشائرية والمحسوبية القلق الناجم من عدم الاستقرار من الأوضاع والخوف من المجهول العادم جمع المال بأي وسيلة مواجهة هذا المستقبل والمجهول الغامض .

3. أسباب اقتصادية :

الأوضاع الاقتصادية المتردية والمحفزة لسلوك الفساد وكذلك ارتفاع تكاليف المعيشة .

4. أسباب إدارية وتنظيمية :

وتتمثل في الإجراءات المقعدة " البيروقراطية " وغموض التشريعات وتعددتها أو عدم العمل بها ، وضمن المؤسسة لعدم اعتمادها علي الكفاءات الجيدة في كافة الجوانب الإدارية⁽²⁾. إما تأثير الفساد ممكن أن يحدد بما يلي :

أ. تأثيره علي الاقتصاد :

يؤثر الفساد علي الاقتصاد :

1. ضعف الاستثمار وهروب الاموال خارج البلد لغياب التنافس الشريف والذي يشكل شرطا أساسياً لجلب الاستثمارات المحلية والخارجية مما يؤدي الي ضعف عام في توفير فرص العمل وزيادة البطالة والفقر .

2. ضياع أموال الدولة والتي كان من الأجدر استثمارها في مشاريع تخدم المواطنين بسبب سرقتها أو تبديدها علي مصالح شخصية .

3. هجرة أصحاب الاموال الي خرج الدولة ، وكذلك الكفاءات الاقتصادية لعدم الاهتمام بهم بسبب المحسوبية والواسطة في التوظيف في المناصب العامة .

4. عدم تقديم الدول الأجنبية مساعدات للدولة بسبب انتشار الفساد المالي فيها . إما تأثير الفساد علي النواحي السياسية :

يؤدي الفساد الي إحلال المصالح الي حسم بدل المصالح العامة ويؤدي الفساد الي زيادة الصراعات والخلافات في جهاز الدولة بين الحزاب المختلفة في سبيل تحقيق المصلحة الخاصة علي المصلحة العامة .

وكذلك تأثير الفساد علي وسائل الاعلام المختلفة وتكيفها وضمن المتطلبات الخاصة للمفسدين وجعل الاعلام بعيدة عن دورها في التوعية ومحاربة الفساد . اثر الفساد المالي علي النواحي الاجتماعية :

(2) نذير بن محمد الطيب ، حماية المال العام فة الفقه الاسلامي ، أكاديمية نايف ، مركز الدراسات والبحوث ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2001م ، ص 33 .

1. يؤدي الفساد الي زعزعة القيم الأخلاقية القائمة علي الصدق والامانة والعدل والمساواة وتكافؤ الفرص وغيرها \.

2. يسهم في انعدام المهنية في العمل وانتشار عدم المسؤولية والنوايا السلبية لدي أفراد من المجتمع.

3. كذلك يؤدي الي انتشار الجرائم بسبب غياب القيم وعدم تكافؤ الفرص والشعور بالظلم، لدي الغالبية التي تؤدي الي الاحتقان الاجتماعي والحقد بين الشرائح الاجتماعية وزيادة حجم المجموعات المهمشة .

ثانياً : مظاهر الفساد المالي :

إن مسألة الفساد ومنها الفساد المالي ليس بمسألة رياضية او معادلة يمكن إحتسابها بأرقام ليصل الشخص فك رموزها وإعطاء النتيجة بإسلوب رياضي بحث بل هي مسألة تعود الي ذات الشخص في مقاومتها (ضمن أطر البيت والحارة والدائرة والمجتمع) .

إن مسألة الإلتزام بالنشريات السماوية في منع مظاهر الفساد ومعاينة المفسد بالعقاب العاجل في الدنيا والآجل عند الحساب كقولة تعالى (إنما يؤخرهم ليوم تشخص فيه الأبصار) . يعتبر عاملاً مهماً لدى الكثيرين في عدم الولوع الي هذا الدهليز المظلم والذي لن يجني منه المفسد الي الخسران لذا لانجد ان من يمارسون مظاهر الفساد قد إندفعو لها بسبب عاطفي او هدى النفس قد يزول في لحظة .

ولاشك أن المكاسب المادية والمعنوية التي يجنيها المفسد هي التي تدفعه لإرتكاب مثل هذه الأفعال والتي قد تأخذ أحد أو اكثر من مظاهره التالية :-

1. الرشوة Bribery :

وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة .

2. المحسوبية Nepotism :

أي إمرار ماتريده التنظيمات (الأحزاب او المناطق والأقاليم او العوائل المنتفذه) من خلال نفوذهم دون إستحقاقهم لها أصلاً .

3. المحاباة Favoritism :

أي تفضيل جهة على أخرى بغير وجهة حق كما في منح المقاولات والعطاءات أو عقود الإستثمار والإستثمار .

4. الوساطة :-

أي ندخل شخص ذا مركز (وظيفي أو تنظيم سياسي) لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب أو إلخ ⁽¹⁾ .

5. الابتزاز والتزوير Biack Mailing

لغرض الحصول على المال للأشخاص مستقلاً موقعة الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادات الدراسية أو تزوير النقود .

6. نهب المال العام Embezzlement

والسوق السوداء والتهريب بإستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص أو الإحتيال أو إستغلال الموقع الوظيفي للصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجهة حق أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء أو تهريب الثروة النفطية .

7. فساد يتقاطع مع الأنظمة والقوانين المتعلقة بالنظام والعدالة وحقوق الملكية والتسهيلات المصرفية والإئتمانات وكذلك التمويل الخارجي .

8. الفساد في بيئة المجتمع / التلوث ودخان المصانع (وكانت للدول الصناعية الكبرى الأثر الأكبر في ظاهرة الإحتباس الحراري) والتي يمر بها العالم حالياً .

9. التباطؤ في إنجاز المعاملات وخاصة المهمة والمستعجلة كمعاملات التعاقد والجنسية وجواز السفر ووثائق تأييد صحة صدور الشهادات أو الكتب الرسمية ⁽¹⁾ .

إما في السودان فقد بلغ الفساد الإلادي والمالي خلال العامين السابقين مستوى قياساً غير مسبوق ، الأمر الذي جعل السودان يحتل المركز الثالث عالمياً في هرم الفساد الإداري والمالي .

أسباب الفساد :

أن الفساد يعو في الغالب الي سببين رئيسيين هما :

أ. الرغبة في الحصول علي منافع غير مشروعة .

ب. محاولة التهرب من الكلفة الواجبة .

وتعدد الأسباب المؤدية الي الفساد وتقسم الي :

- أسباب تربوية وسلوكية :

⁽¹⁾ ناصر بن عبد الله ، الفساد الخلقي في المجتمع أسبابه ، أثاره علاجه ، مطبوعات وزارة الشؤون الإسلامية ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2010م ، ص 55.

⁽¹⁾ على خميس حمدان ، خفايا الفساد ، تعريفه اسبابه ، اصنافه ، مركز العبادى للدراسات والنشر صنعاء الجمهورية العربية اليمنية ، 2006م ، ص 78 .

لعدم الاهتمام بغرس القيم والاخلاق الدينية في نفوس الأطفال ، يؤدي الي سلوكيات غير حميدة بقبول الرشوة وعدم المسؤولية وعدم احترام القانون .
السياسة الاقتصادية :

وهي السياسة المترجلة التي لا تراعي تحقيق قدر من التوازن او العدالة في توزيع الثروات والموارد الاقتصادية علي السكان ، فضلاً عن تحميل الاداره العامة والقطاع العام بأعباء ومهام جسام ، تتطلبها برامج التنمية الطموحة والمشاركة وهذا يستلزم تحويلها صلاحيات واسعة ومدها بموازنات واعتمادات مادية كبيرة ، إضافة الي التحول السريع وغير المخطط نحو تعظيم دور القطاع الخاص علي حساب القطاع العام ، وبيع المؤسسات والمرافق الحكومية للشركات الأجنبية .

مما يسمح للسماسة بعقد الصفقات ودفع عمولات لشراء الذمم والمساومة علي الملكية العامة لصالح قلة من الرأسماليين .
عوامل دولية :

تعد هذه العوامل سببا اخر من أسباب الفساد المالي والتي تأخذ أشكالا متعددة منها صور رشاوي ومدفوعات غير مشروعة في إطار التجارة المساعدات الاجنبية ، او حتي صورة مزايا في فرص التجارة او التحيز لصالح اقتراحات استثمارية معينة او استبعاد المعاملات من نطاق المعاملات الدولية ونحو ذلك .
اسباب إدارية :

تتميز معظم الدول النامية لكبر حجم القطاع وازدياد عدد العاملين فيه، ولهذه تأثير كبير علي المجتمع فيما يتعلق بتوزيع السلع والخدمات حيث انه كلما حجم القطاع العام واتسعت مجالاته ازداد الميل نحو الفساد .
أسباب قانونية :

وقد يرجع الانحراف المالي الي سوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل وذلك نتجه لغموض مواد القوانين ، وتضاربها في بعض الأحيان الذي يعطي فرص للتهرب من تنفيذ القانون او الذهاب الي تفسيره بطريقته الخاصة التي قد تتعارض مع مصالح المواطنين .
أسباب سياسية :

ان محدودية قنوات التأثير الرسمي علي قرارات الأجهزة الإدارية والحكومية وضعف العلاقة بين هذه الاجهزة والجمهور والتعالي وغياب الأنظمة الرقابية من شأنه إن يكثر من حالات الفساد .

وظهور ممارسات منحرفة بالأهداف والمصالح العامة للمجتمع.

تتعدد الأسباب الكامنه وراء بروز ظاهرة الفساد وتفشيها في المجتمعات بالرغم من وجود شبه إجماع علي كون هذه الظاهرة سلوك انساني تحركه المصلحة الذاتية ، فهناك مجموعة من الأسباب العامة لهذه الظاهرة التي تشكل في مجملها ما يسمى بمنظومة الفساد ، إلا انه ينبغي الملاحظة بان هذه الأسباب وان كانت متواجدة بشكل او باخر متواجد يشكل او باخر في كل المجتمعات إلا أنها تتدرج وتختلف في الاهمية بين مجتمع وآخر فقد يكون لاحد الاسباب الاهمية الاولى في انتشار الفساد بينما يكون في مجتمع آخر ، سببا ثانويا ، بشكل عام يمكن ملاحظة ملازمة الفساد للبيئة التي تنتعش فيها.

الظواهر التالية :

انتشار الفقر والجهل ، ونقص المعرفة الفردية لكل شخص والتي يجب توفيرها من قبل الدولة ، وسيادة القيم التقليدية والروابط القائمة علي النسب والقرابة .

عدم الالتزام بمبدأ الفصل المتوازن بين السلطات الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وهو ما يؤدي الي الإخلال بمبدأ الرقابة المتبادلة بين هذه السلطات زيادة فرص ممارسة الفساد في المراحل الانتقالية التي تشهد ظروفًا خاصة سواء كانت سياسية مثل الانتقال من مرحلة الاحتلال الي مرحلة الدولة او ظروفًا اقتصادية مثل التحول من نظام اقتصادي الي آخر او عدم اكتمال بناء المؤسسات الوطنية والقوانين التي توف بيئة للفاستدين مستغلين ضعف الجهاز الرقابي علي القيام بعمله في الرقابة علي اعمال الموظفين في هذه المراحل الانتقالية .

ضعف الإدارة والنية الصادقة لدي لقيادة لمكافحة الفساد ، وعدم اتخاذها إجراءات صارمة وقائية أو عقابية بحق عناصر الفساد بسبب انغماسها نفسها او بعض أطرافها في الفساد.

ضعف أجهزة الرقابة الدولة وعدم استقلاليتها.

ضعف وانحسار المرافق والخدمات والمؤسسات العامة التي تخدم المواطنين ، مما يشجع علي التنافس بين العامة للحصول عليها ويعزز من استعدادهم لسلوك طرق مستقيمة للحصول عليها ويشجع بعض المتمكنين من ممارسة الوساطة والمحسوبية وتقبل الرشوة ، مثل التنافس غير العادل للحصول علي المنح التعليمية او العلاج .

تدني رواتب العاملين في القطاع العام وارتفاع مستوى المعيشة مما يشكل بيئة ملائمة لقيام بعض العاملين بالبحث عن مصادر مالية أخرى حتي لو كان من خلال الرشوة .

عدم وجود قوانين وتعليمات وإرشادات مكتبة لموظفين " مدونات السلوك " تبين الحقوق والواجبات لكل منهم في المعاملات الرسمية ، مما يفتح الباب لممارسة الفساد تحت باب الادعاء بعدم المعرفة .

غياب حرية الإعلام وعدم السماح للصحفيين والمواطنين بالاطلاع علي المعلومات والسجلات التي توضح طبيعة العمل والتجاوزات الحاصلة فيه .

ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني والمؤسسات الخاصة بمحاربة الفساد " أي المؤسسات الأهلية الخاصة مثل الجمعيات الخيرية والمهنية ومؤسسات البحوث المتخصصة " في المشاركة في الرقابة علي أعمال الحكومة .

عدم وجود تشريعات وأنظمة وقوانين وتعليمات تساعد علي مكافحة الفساد وتفرض عقوبات رادعة بحق من يمارسونه .

الآثار الاقتصادية الكلية للفساد المالي :

علي الرغم من ان النتائج الأكثر بروزا وتأثيرها للفساد تتكمن في الآثار الاقتصادية فان هنالك نتائج اجتماعية واقليلية ومعنوية لا تقل تأثيراً ، غير انه درجت العادة علي تحديد النتائج ذات الطابع الاقتصادية ، باعتبارها الترجمة المباشرة لمفهوم الفساد في الموقع العام ، وتحديد اثار الفساد ونتائجه ضمن هذا المفهوم علي النحو التالي :

أولاً : الفساد المالي والنمو الاقتصادي :

تشير كثير من الدراسات النظرية والتطبيقية بان للفساد المالي آثار سلبية علي النمو لاقتصادي ، حيث إن خفض معدلات الاستثمار ، ومن ثم خفض حجم الطلب الكلي سيؤدي الي انخفاض معدل النمو الاقتصادية .

ثانياً : الفساد المالي والانفاق العام :

يؤدي الفساد الي زيادة الاستثمارات العامة علي حساب الاستثمارات الخاصة ، لكون العديد من بنود الانفاق العام طبيعة لتلاعب كبار المسؤولين في الحصول علي رشا ، وتكون النفقات العامة بعيدا عن التشغيل والصيانة اللازمة من اجل الإنفاق علي معدلات جديدة .

فضلا عن تأثيره علي الأنفاق علي الصحة والتعليم لان هذه النفقات اقل سهولة علي المسؤولين في انتزاع الربح من نفقات المشاريع الاخرى .

ثالثاً : الفساد المالي والإيرادات العامة :

يعد التهرب الضريبي او التهرب الجمركي احد إشكال الفساد المالي ، مما يؤدي إلي ضياع قدر لا باس به من الأموال التي كان من الممكن ان تذهب الي تمويل مشروعات محددة تسهم في بناء الدولة .

أما في مجال الإيرادات الريعية والتي منخصائصها ، انها تتيح عن امتلاك الدولة لموارد أو ثروات استثنائية بحكم السيطرة والتي تذهب للخزنة مباشرة دون تعرض للمحاسبة او المسالة . لذلك ري البعض ان هنالك علاقة بين الإيرادات الريعية والفساد المالي ، حيث تؤدي هذه الثروات الي العديد من الإغراءات مثل عرض المناصب الحكومية علي الأفراد ، وهو مايسمي بريع المنصب ، أو إرساء عطاء معينة علي بعض رجال الأعمال ، أو الإعفاءات الضريبية وهذا بدوره يؤدي الي تحول اهتمام رجال الاعمال المستثمرين الي تعظيم استفادتهم من توزيع الريع عن طريق التعامل مه السلطة.

بدلا من التوجيه نحو الادخار والاستثمار في المشاريع الإنتاجية .
يترتب علي الفساد المالي في القطاع الضريبي انخفاض في الطاقة الضريبية للدولة ، ويؤدي ذلك عن تخلي الدولة عن بعض الأهداف .

رابعاً : الفساد المالي وعجز الموازنة :
يعد عجز الموازنة من المؤشرات المهمة وذلك لبيان الموقف المالي للدولة ، ويلعب الفساد المالي الدور الكبير في زيادة عجز الموازنة العامة للدولة .
خامساً : الإخلال بمصادقية الدولة :

تعتمد الدول وخاصة النامية علي مساعدات الدول الاخرى من اجل تنمية اقتصاديات ، وفي حالة شيوع ظاهرة الفساد وخاصة اذا انتشر في أوسط المسؤولين ، فان مصداقية الدولة تبدأ بالتأثير المؤسسات الدولية باشك في قدرات ههذ الدولة علي تنشيط الاقتصاد بالنشأول عن مصير أموال المساعدات ، الأمر الذي سوقف بعمل علي تاخير فرص التنمية⁽¹⁾ .
سادساً : ضعف فعالية الأداء العام :

وكننتيجة حتمية فإن من شان الفساد ، أن يؤدي الي إضعاف الهيكل والتنظيم الإداري بالدولة ويحرف مجمعة المسؤولين عن أداء المهام التي وجدوا من اجلها ، إما بمحاولات البحث عن فرص للإثراء ، او بالبحث عن هولاء الذين يحاولون الإثراء غير المشروع ، وبهذا فان أولويات التنمية والخدمة العامة تتراجع لتمثيل مرتبة متأخرة ف الاهتمام علي حساب أمور سلبية .
سابعاً : الحد من النمو الاقتصادي :

(1) رأى الباحث

نتجه تحكم قلة من الأفراد او المجموعات بإحجام كبيرة علي مصادر الأموال العامة ، فان فرص استخدام هذه الأموال في المشاريع والبنية الاقتصادية تتأثر حيث يتغير مسارات أخرى طارئه ومنها تحويل الاموال الي خارج البلاد مثلا ، ويؤدي تسرب مبالغ مائة ، كبيرة الي جيوب بعض الأفراد الي خفض المصادر المتاحة لتنمية الاقتصاد والثراء الكبير لبعض الأفراد فان انخفاضاً واسعاً لمستوي المعيشة يبدأ بالحدوث ثم الانتشار .

المبحث الثالث

آليات الحد من الفساد المالي

اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد :

إن الدول الأطراف في هذه الاتفاقية ، إذ تقلقها خطورة ما يطرحه الفساد من مشاكل ومخاطر علي استقرار المجتمعات وأمنها ، مما يقوض مؤسسات الديمقراطية وقيمتها والقيم الاخلاقية والعدالة ، ويعرض التتمة المسندامة وسيادة القانون للخطر ، واذ تقلقها أيضاً الصلات القائمة بين الفساد وسائر أشكال الجريمة ، وخصوصاً الجريمة المنظمة والجريمة الاقتصادية ، بما فيها غسل الأموال ، واذ تقلقها كذلك حالات الفساد التي تتعلق بمقادير هائلة من الموجودات ، يمكن أن تمثل نسبة كبيرة من موارد الدول ، والتي تهدد الاستقرار السياسي والتنمية المستدامة لتلك الدول ، واقتناعاً منها بأن الفساد لم يعد شأنًا محلياً بل هو ظاهرة غير وطنية تمس كل المجتمعات والاقتصاديات ، مما يجعل التعاون الدولي علي منعه ومكافحته أمراً ضرورياً ، واقتناعاً منها أيضاً بان اتباع نهج شامل ومتعدد الجوانب هو أمر لازم لمنع الفساد ومكافحته بصورة فعالة ، واقتناعاً منها كذلك بان توافر المساعدة التقنية يمكن ان يؤدي دوراً

هاما ، بما في ذلك عن طريق تدعيم الطاقات وبناء المؤسسات ، في تعزيز قدرة الدول علي منع الفساد ومكافحته بصورة فعالة ، واقتناعا منها بان اكتساب الثروة الشخصية بصورة غير مشروعة يمكن أن يلحق ضررا بالغا بالمؤسسات الديمقراطية والاقتصاديات الوطنية وسيادة القانون ، ولذا عقدت العزم علي ان تمنع وتكشف وتردع ، علي نحو أنجع ، الإحالات الدولة للمجودات ، وأذ تسلم بالمبادي الأساسية لمراعاة الأصول القانونية في الإجراءات الجنائية وفي الإجراءات المدنية أو الإدارية للفصل في حقوق الملكية ولذا تضع في اعتبارها أن منع الفساد والقضاء عليه هو مسؤولية تقع على عاتق جميع الدول وانه يجب عليها ان تتعاون معاً بدعم ومشاركة أفراد وجماعات خارج نطاق القطاع العام كالمجتمع الاهلي والمنظمات غير الحكومية ومنظمات المجتمع المهني إذا كان يراد لجهودها في هذا المجال أن تكون فعالة ، ولذا تضع في اعتبارها ايضا مبادئ الادارة السليمة للشؤون والممتلكات العمومية ، الأنصاف والمسؤولية والتساوي أمام القانون وضرورة صون النزاهة وتعزيز ثقافة الفساد تنبذ ولذا تثبت على ما تقوم به لجنة منع الجريمة والعدالة الاجتماعية ومكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة من أعمال في ميدان منع الفساد ومكافحته ، ولذا تسنذكر الأعمال التي اضطلعت بها المنظمات الدولية والإقليمية الأخرى في هذا الميدان ، بما في ذلك أنشطة مجلس أوروبا والاتحاد الأوربي والاتحاد الإفريقي ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومنظمة الدول الأمريكية ومجلس التعاون الجمركي " المعروف أيضا باسم المنظمة العالمية للجمارك " وجامعة الدول العربية ، ولذا تحيط علما مع التقدير بالصكوك المتعددة الاطراف لمنع الفساد ومكافحته ، بما فيها اتفاقية البلدان الأمريكية لمكافحة الفساد التي اعتمدها منظمة الدول الأمريكية في 29 آذار / مارس 1996م ، واتفاقية مكافحة الفساد بين موظفي الجماعات الأوربية او موظفي الدول الأعضاء في الاتحاد الاروبي ، التي اعتمدها مجلس الاتحاد الأوربي في 26 أير / مايو 1996م ، واتفاقية مكافحة رشوه الموظفين العموميين الأجانب في المعاملات التجارية الدولية ، التي اعتمدها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في 21 تشرين الثاني / نوفمبر 1997م ، واتفاقية القانون الجنائي بشأن الفساد ، التي اعتمدها اللجنة الوزارية لمجلس اوربا في 27 كانون الثاني / يناير 1999م ، واتفاقية الاتحاد الأفريقي لمنع الفساد ومحاربتة ، التي اعتمدها رؤساء دول وحكومات الاتحاد

الأفريقي في 12 تموز / يولييه 2003 ، وأذ ترحب بدخول اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية حيز النفاذ في 29 أيلول في 29 أيلول / سبتمبر 2003 .
3. وثيقة الإسكندرية آذار 2004:

بلورت وثيقة الإسكندرية رؤية عربية أصلية حول قضايا الإصلاح وأولوياتها وتضمنت عدة محاور للإصلاح وهي : الإصلاح السياسي ، الإصلاح الاجتماعي ، الإصلاح الثقافي ، آليات المتابعة مع المجتمع المدني ، الإصلاح الاقتصادي .

4. مبادرة الشرق الأوسط الكبير :
ورقة عمل أمريكية مقدمة لمؤتمر دول مجموعة الثماني . شباط / فبراير 13، 2004 .
5. إعلان تونس 2004 :

القمة العربية ، تونس . 22 - 23 أيار / مايو .
منظمة الشفافية العالمية :

أن منظمة الشفافية العالمية مدنية تقود المعركة ضد الفساد . " الاتحاد العالمي ضد الفساد " هذا هو شعار " منظمة الشفافية الدولية " التي أنشأت عام 1995م - ومقرها برلين - لتساعد الدول والأفراد الراغبين في أن يحيوا في " جزر النزاهة " ، بعد انتشار الفساد المالي والإداري سواء علي المستوي الرسمي أو غير الرسمي ، وعجز المؤسسات القطرية المعنية بمحاربتة عن مواجهته، بعد أن تحول الي غول يلتهم ليس فقط جهود التنمية المحلية ، بل الجهود الدولية المتمثلة في المنح والمعونات والقروض . ومنظمة الشفافية هي منظمة غير حكومية مهمتها أن تزيد من فرص ونسب مساءلة الحكومات ، وتقييد الفساد المحلي والدولي ، وهي تمثل حركة دولية الفساد . وطريق المنظمة في العمل لتحقيق أهدافها ينبع من إيمانها بأنه من الممكن محاربة الفساد بشكل مستمر ، في حالة مشاركة كل المعنيين سواء من الحكومة او المجتمع المدني ، أو القطاع الخاص . ووسيلتها في ذلك أن تجمع في فروعها المحلية الأفراد ذوي الذمم والمعروفين بالنزاهة في المجتمع المدني ، وفي عالم التجارة والأعمال ، وفي الحكومات ، للعمل في تحالف من أجل إصلاح النظام ، ومبدأ المنظمة في ذلك عدم تسمية أسماء او مهاجمة أفراد بعينهم ، وإنما تركز علي بناء نظم تحارب الفساد ، كما أن المنظمة تلعب دوراً هاماً في زيادة الوعي العام بمخاطر الفساد في الكثير من البلاد . وتؤمن المنظمة كذلك أن هنالك طرقاً عملية يستطيع من خلالها كل رجل أو امرأة علي اختلاف أعمارهم القيام بدور فعال في هذه المؤسسة العالمية تعتمد المنظمة في تمويل أنشطتها علي التبرعات

والإعانات التي يقدمها عدد لا بأس به من الهيئات والمنظمات الحكومية وغير الحكومية ،
والمؤسسات الاقتصادية كالبنك الدولي والأمم المتحدة ، وشركات بوينج ، وجنرال موتورز ،
وكوداك ، ولاشك أن هذه المؤسسات تري أن هذا التمويل يحقق عوائد متعددة الأبعاد ، فمن
ناحية يظهر اهتمامها بالنواحي الاجتماعية والاقتصادية كنوع من الدعاية لها ، ومن ناحية
أخرى فإن محاربة الفساد يمكن أن يحق لها عوائد اقتصادية ، تتمثل في توفير تكلفة العمولات
والرشاوي التي تضطر لتقديمها لبعض المسؤولين ، لتمرير بعض الصفقات ، وفوق كل هذا
ذاك المساهمة في تدول وسيطرة النموذج الغربي ، وخلق مجموعة من التشابكات تؤدي الي
اضرار كافة الدول للخضوع له كآلية من آليات النظام العالمي الجديد ، فضلاً عن استخدام
مثل هذه المنظمات وتقريرها عن الفساد ، كورقة ضغط علي بعض الدول لتمرير قوانين تخدم
مصالح الشركات متعددة الجنسيات أو المؤسسات الدولية .

أهداف المنظمة ومبادئها الإرشادية :

هدف المنظمة كما جاء في أوراقها هو الحد من لافساد عن طريق تفعيل اتحاد عالمي لتحسين
وتقوية نظم النزاهة المحلية والعالمية .

وتعتمد المنظمة علي مبادي إرشادية تتلخص في :

اعتبار الحركة ضد الفساد حركة عالمية تتجاوز النظم الاجتماعية والسياسة والاقتصادية
والثقافية داخل كل دولة .

الاهتمام بمبادئ مثل : المشاركة ، للامركزية ، التنوع ، المساءلة والشفافية علي المستوي
المحلي .

عدم التحزب :

إدراك أن هنالك أسباباً عملية قوية وأخرى أخلاقية لوجود الفساد .

تتبنى منظمة الشفافية إستراتيجية مكونة من عدة عناصر لتحقيق أهدافها تتمثل في الآتي :

- بناء تحالفات علي المستوي المحلي والأقليمي والعالمي تضم : الحكومات والمجتمع المدني
- ، والقطاع الخاص من أجل محاربة الفساد الداخلي والخارجي .
- تنظيم ودعم الفروع المحلية للمنظمة لتحقيق مهمتها .
- المساعدة في تصميم وتنفيذ نظم النزاهة الفعالة .

- تجمع وتحليل ونشر المعلومات وزيادة الوعي العام بالأضرار المهلكة للفساد " خاصة في الدول ذات الدخل المنخفض " علي الإنسان والتنمية الاقتصادية .
أهم أنجازات المنظمة :
- طبقا لتصريحات المسؤولين للمنظمة ، فقد تحقق عدد من الأنجازات خلال السنوات الخمس الماضية من عمر المنظمة ، تتمثل في الآتي :
- تحريك موقف البنك الدولي من وضع رافض لتقبل فكرة محاربة الفساد الي وضع جعل رئيسة " جميس ولفن سون " معروفاً بأنه زعيم الحركة العالمية لاحتواء الفساد .
- تقديم الدعم لمنظمة دول التعاون الاقتصادي والتنمية في إصدار " اتفاقية مقاومة رشوة الموظفين الأجانب الذين يعملون في المعاملات التجارية العالمية " التي قالت عنها جريديا : " واشنطن بوست " ونيويورك تايمز " أنها تعد نصراً لمنظمة الشفافية .
- الضغط علي دول منظمة دول التعاون الاقتصادي والتنمية "48دولة " من أجل إنهاء تخفيض الضرائب علي الرشاوي ، وبم ذلك في كل الدول تقريباً فيما عدا هولندا .
- كسر حاجز الحذر المفروض في مناقشة أمور الفساد المتعلق بالمجتمعات الدولية .
- إنشاء تحالفات من المنظمات والأفراد لأختيار حكومات صادقة وأمنية علي مستوي العالم ، وتنمية ممارسات تجارية أكثر تحملاً للمسؤولية الاجتماعية .
- زيادة فروع المنظمة باستمرار حتي شملت أكثر من 60 دولة علي مستوي العالم ، وهذا يوضح مدي الأهمية التي اكتسبها قضية الفساد ، حتي أن ورش عمل " النزاهة " بهذه الفروع دفعت رؤساء الدول إلي الإفصاح عن ممتلكاتهم الخاصة ، وذلك في تنزانيا وموريتانيا .
- اكتساب المنظمة شهرة علمية كمشارك مهم في معركة الفساد ، خاصة إصدارها السنوي الذي تنشره المنظمة عن الفساد ، وترتب فيه الدول حسب مستويات الفساد بها .
- كما قامت منظمة الشفافية العالمية بتطوير مفهوم نظام السلامة الوطني " NIS " وهو يشمل المؤسسات الرئيسية والقوانين والممارسات التي تساهم فس المساءلة والشفافية في المجتمع .
- وتقوم منظمة العالمية باحتساب مؤشرات الفساد للدول وفق الية معينة وذلك بالتعاون مع كبار الخبراء في العالم وذلك للوقوف علي حقيقة وضع الدول ومساعدتها في مكافحة الفساد⁽¹⁾ .
- المجموعة الدولية لتنسيق ضد الفساد⁽²⁾ :

(¹) <http://www.transparency.org>

تسعي المجموعة الدولية للتنسيق ضد الفساد "IGAC" لتعزيز التنسيق والتعاون الدولي ضد لافساد الدولي ، وهي مدعومة من قبل هولندا والنرويج .
مؤتمر بالي لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد⁽³⁾ :

أنقعد مؤتمر بالي لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد في بالي ، اندونيسيا ، في الفترة من 28 كانون الثاني / يناير الي 1 شباط / فبراير 2008 وقد ضم المؤتمر مسؤولون كبار من اكثر من 100 دولة من الدول الأطراف في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد " الاتفاقية " .
وبرلمانيون ، وقادة في مجال الأعمال ، وعاملون في مجال مكافحة الجريمة من أجهزة مكافحة الفساد ، وممثلون للمنظمات الدولية والمصارف الإنمائية والمجتمع المدني ووسائل الإعلام .

وكان من أهم ما دعا الية المؤتمر مايلي :
إحلال جو من النزاهة محل ثقافة الفساد :

قال السيد أنطونيو ماريا كوستا ، المدير التنفيذي لمكتب الأمم لمتحدة المعني بالمخدرات والجريمة " المكتب المعني بالمخدرات والجريمة " ، " أنني أحث الدول الأعضاء علي أن تثبت في بالي انها تفي بالتزامها بمكافحة الفساد ، وعلي أن تتبين ماهو المزيد الذي ينبغي القيام به " .

وقال السيد كوستا ، الذي يضطلع مكتبة بوظيفة وديع اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد " هذا المؤتمر اكثر من مجرد مؤتمر دولي حكومي ، فهو فرصة لإحلال جو من النزاهة محل ثقافة الفساد . وبما أن الفساد يؤذينا جميعا ، فعلينا مسؤولية مشتركة لوقفة " .
صك عالمي لمكافحة الفساد :

اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد هي الصك العالمي الأول والوحيد الملزم قانونا لمكافحة الفساد ، وقد اعتمدت الجمعية العامة الاتفاقية في تشرين الأول / أكتوبر 2003 ، ودخلت حيز النفاذ في 14 كانون الأول / ديسمبر 2005 وحتى الآن ، وقعت عليها 140 دولة وصادقت عليها 107 دول ، لتصبح دولا أطراف بصفة كاملة .
وتلزم اتفاقية مكافحة الفساد الدول بما يلي :

⁽²⁾<http://www.igac.net>.

⁽³⁾ <http://www.unodc.org>

- منع الفساد " من خلال إنشاء هيئات مكافحة الفساد ، وتعزيز الشفافية في تمويل الحملات الانتخابية والأحزاب السياسية ، وتعزيز النزاهة في الخدمة العامة ، وتعزيز الشفافية والمساءلة في المالية العمومية والاشتراء العمومي والقضاء".
 - جعل الفساد جريمة جنائية - وليس فقط الرشوة واختلاس الأموال العمومية بل أيضا المتاجرة بالنفوذ وإخفاء عائدات الفساد وغسلها . وتشمل الاتفاقية أيضا الفساد في القطاع الخاص .
 - التعاون علي مكافحة الفساد ، البلدان ملزمة بموجب الاتفاقية بتقديم أشكال محددة من المساعدة القانونية المتبادلة ، وتيسير تسليم المطلوبين ، ودعم تعقب وتجميد وضبط ومصادرة عائدات الفساد.
 - إعادة الموجودات المسروقة استيراد الموجودات " الأصول " مبدأ أساسي من مبادئ الاتفاقية . وتتضمن الاتفاقية تدابير مبتكرة تلزم البلدان بإعادة الموجودات المسروقة الي اصحابها الشرعيين . وينبغي ان لا تعود قوانين السرقة المصرفية عائقا امام العدالة . وتستطيع المساعدة القانونية المتبادلة ان تخترق البيروقراطية لتجمع الأدلة اللازمة للإمساك بالمذنبين واستعادة الموجودات المسروقة .
- ولتحقيق الأهداف المنصوص عليها في الاتفاقية وتشجيع تنفيذها واستعراضه أنشئ مؤتمر الدول الأطراف في الاتفاقية .
- ضغوط الأنداد :
- كان من البنود الرئيسية علي جدول الأعمال في بالي إنشاء آلية لاستعراض تنفيذ الاتفاقية . وقد قال السيد كوستا " ان اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد تنص علي معايير لسد الثغرات في التشريعات المحلية وتعزيز القدرات الوطنية علي مكافحة الفساد . وسنكفل آلية استعراض فعالة ان تحقق هذه اللبنة القوية من لبنات القانون الدولي النتائج التي يمكنها تحقيقها " .
- تحذير إلي أفراد الطبقات الحاكمة السارفين :
- ركز مؤتمر بالي ايضا علي استيراد الموجودات . وقد استهل البنك الدولي والمكتب في أيلول / سبتمبر مبادرة استعادة الأصول والأموال المسروقة "STAR" لمساعدة الدول علي الاستفادة مما تنص عليه اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد من تدابير الاستيراد الموجودات تشكل نقطة تحول . وقد قال رئيس المكتب المعني بالمخدرات والجريمة " ينبغي أن تنثي هذه المبادرة أفرادا الطبقات الحاكمة السارقين عن سرقة شعوبهم ، وستساعد البلدان التي نبها القادة

الفاقدون علي استرداد أموالها " وسيعقد في بالي اجتماع مائد مستديرة وزاري حول استرداد الموجودات .

الأحتكام الي مسؤولية الشركات :

تم ايضاً التركيز على دور القطاع الخاص في مكافحة الفساد . وقد قال السيد كوستا "أن مكافحة الفساد وبناء النزاهة هما جزء من الحكم الرشيد ، وكذلك من السياسات الجيدة للأعمال التجارية " . وننضمن اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد تدابير بشأن القطاع الخاص ، وقد قال السيد كوستا " أن التحدي يتمثل في جعل الشركات تنفذها، بالبرهان على أنها سياسات حسيبة للأعمال التجارية " . ولذلك سيقترح السيد كوستا شعاراً أزرق للاعتراف بالشركات التي توائم قواعدها ولوائحها للمبادئ العالمية للاتفاقية . وسيلقي عد من قادة الأعمال في بالي لمناقشة ماهية الخطوات الأخرى التي يمكن للقطاع الخاص أن يتخذها لمكافحة الفساد بجميع أشكاله .

لاتنسوا البيروقراطيين :

حث رئيس المكتب المعني بالمخدرات والجريمة المنظمات الدولية ايا أن تكون مثالا يحتذي به . وقال السيد كوستا " لكي نعمل بما ندعو اليه ، ينبغي للمنظمات الدولية أن توائم قواعدها الخاصة بالنزاهة مع مبادئ الاتفاقية " . وقد اقترح مبادرة النزاهة المؤسسية التي سيناقشها عدد من وكالات الأمم المتحدة في اجتماع بالي .

الوسائل لتحجيم الفساد في المال العام تتعدد بحسب الظروف والاحوال المحيطة بكل حالة علي حدة ، إلا أننا سنركز هنا علي الوسائل التي تعتبر الي حد كبير مشتركة بين مختلف الظروف ، ونستلهمها من كتاب الله تعالى وسنة النبي صلي الله عليه وسلم وعمل الصحابة الراشدين عليهم من الله الرضوان . ولئن كان الفارق الزمني الذي يفصلنا عن ذلك العصر يتجاوز مئات السنين إلا أننا في هذا الزمان المتأخر نتبع نفس المعالجات التي اتبعوها وفي هذا دلالة علي صلاحية الشريعة لكل زمان ومكان وظرف ، وسوف نقسم هذه الوسائل الي محورين .

أولاً : الوسيلة الشعبية :

تقوم فلسفة التغيير في الإسلام علي أساس ان المجتمع المسلم هو الذي يقود المبادرات ويتولي تويته السلطة نحو آفاق الرشاد والهدي ، لذلك كان لابد أن يظل دوره حاضراً في كافة شئون الحياة تشريعاً وتخطيطاً ورقابة وإلا انتهت الخيرية التي تتميز بها أمة الأسلام عن سائر الأمم

، فقد قال تعالى : " كنتم خير أمة أخرجت للناس تأمرون بالمعروف وتنهون عن المنكر : " .
آل عمران : الآية "110" لذلك فإن للمجتمع دوراً مهماً في إيقاف الفساد في المال العام
ومعاقبة المفسدين وضبطهم حتي لو كانت تلك العقوبة معنوية ، وتتحصر هذه الوسيلة في
المناصحة .

يقول تعالى : " ولتكن أمة منكم يدعون الي الخير ويأمرون بالمعروف وينهون عن المنكر
وأولئك هم المفلحون " . آل عمران : الآية "104" ويكون ذلك بتذكير الوالي أو الموظف العام
أن هذا المال هو مال الله وانه ينبغي التصرف فيه وفق ما شرع الله لا يعيث فيه الموظفون
فساداً ولا يوظفونه وفق أهوائهم وشهواتهم .

لذلك نجد كثيراً من الاحاديث تحت المجتمع علي القيام بحمل هذه الرسالة في كافة الأوقات
والأزمان فيقول المصطفى صلي الله عليه وسلم : " إن الله يرضي لكم ثلاثاً ويسخط لكم ثلاثاً
:يرضي لكم أن تعبدوه ولا تشركوا به شيئاً ، وأن تعتصموا بحبل الله جميعاً وأن تتاصحوا من
ولاه الله أمركم ، ويسخط لكم قيل وقال ، وإضاعة المال ، وكثرة السؤال " .

وكما أن الماكلة هي واجب علي الأمة نحو من يلون أمرها ، ينبغي - كذلك ان يدعو الإمام
كافة الناس لبذلها وبحثهم علي تذكيره إن نسي وتنبهة إن غفل ، وهذا هو جوهر الدين ان
يدعو لآلة الأمر الناس لمراقبتهم حتي يظل ولي الأمر دائماً في يقظة وانتباه لما يصلحه
ويصلح أحوال رعيته . ويقول المصطفى صلي الله عليه وسلم : " مامن عبد استرعاه الله رعية
فلم يحطها بنصيحة غلا لم يجد رائحة الجنة " .

والنصيحة قد تكون فردية أو جماعية ، مباشرة أو غير مباشرة " كالمذكرات والرسائل ونحوه"
ولها آداب وضوابط منها :

- أ. أن تكون بأسلوب مهذب لا إساءة فيه لا تجريح .
- ب. أن يكون ذلك في مجلس خاص وليس علي الملأ ، حتي لا يدفع ذلك الفعل الوالي
للإصرار علي موقفه خوفاً علي مكانته بين الناس .
- ت. أن يكون هنالك تأكيد واستيثاق مما يقال ، خاصة في المسائل التي نحن بصددھا " الاموال
" . ولنا السلف الصالح خير قدوة في الجهر بالنصيحة من نصح ، والتقبل ممن أسدي اليه
النصح (1) .

(1) أخرجه البخاري : مرجع سابق ، كتاب الأحكام باب : من استرعي رعية فلم ينصح ، رقم 6617.

روي أن عمر بن الخطاب رضي الله عنه نهى الناس عن زيادة المهور فخطب قائلاً : " لا تزويدوا من مهور النساء علي أربعين أوقية فمن زاد ألقيت الزيادة في بيت لمال ، ثم نزل ، فقامت امرأة من صف النساء طويلة في انفها فطس فقالت : ماذا لك . قال : ولم ؟ قالت : لان الله تعالى يقول : " وإن أردتم استبدال مكان زوج واتيتم إحداهن قنطرة فلا تأخذوا منه شيئاً تأخذونه بهتاناً وإثماً مبيناً " النساء : 20 . فقال عمر امرأة أصابت ورجل أخطأ . ثم رجع فركب المنبر وقال : أيها الناس كنت نهيتكم ألا تزيدوا النساء في صدقات مهورهن علي أربعمئة درهم فمن شاء أن يعطي من ماله ما أحب وطابت به نفسه فليفعل ⁽¹⁾ ..

نص دستور السودان علي المناصحة في افصل الثاني : الواجبات العامة ورعايتها ، في المادة 35/1 هـ بنصه : علي كل مواطن اجتهد الرأي وأبداء النصح العام والأمر بالمعروف والنهي عن المنكر . وفي هذا النص الدستوري تعميق لدور المجتمع المراقب ، الذي لا يركن الي تفويض سلطته لمن يلون أمره ، ثم لا يعود عليهم بالنصح ، لذلك عندما جاءت هذه المادة من الدستور تحت عنوان الواجبات العامة قصد بها المشرع دفع المجمع ليقوم بدوره الأصيل في مراقبة الحكام وولاية الأمر .

ثانياً : الوسائل الرسمية :

وهي التي تقوم بها أجهزة السلطة المختلفة في مقدمتها رئيس الدولة والبرلمان ، والحكومة . فالدولة لما لها من سلطة ومقدرة علي تنفيذ قراراتها عبر هذه المؤسسات ، ولما تقوم عليه من الأجهزة الأخرى التي تمكنها من الرقابة والمتابعة والتقييم العاجل يمكنها ان تقضي علي كل بؤادر الفساد في المال العام ، أو في أبسط الأحوال جله ، وذلك إذا صدقت نوايا القائمين علي أمر الناس في كل زمان ومكان وسعوا لتطويق هذه الظاهرة المتجدة.

فلرأس الدولة وجميع المسؤولين في المواقع السياسية والدستورية والتنفيذية العليا ، ومن هم دونهم من المسؤولين في مرافق الدولة والمجتمع المختلفة الدور الأهم في قيادة الأمة نحو طريق الخير ولافلاح .

وتذكيراً بهذه المعاني نص دستور السودان لسنة 1998م في المادة الرابعة علي أن : الحاكمية في الدولة لله خالق البشر ، والسيادة فيها لشعب السودان المستخلف ، يمارسها عبادة لله وحماً للأمانة وعمارة الوطن وبسطاً للعدل والحرية والشوري .

(1) أبو الفداء إسماعيل بن عمر ابن كثير الدمشقي ، تفسير القرآن العظيم ، دار لافكر ، بيروت 1401هـ ، ص 468.

كما ذكر في المادة "18" علي ما نصه : يستصحب العاملون في الدولة والحياة العامة تستخيرها لعبادة الله ، يلزم المسلمون فيها الكتاب والسنة ، ويحفظ الجميع نيات التدين ، ويراعون تلك الروح في الخطط ولاقوانين والسياسات والأعمال الرسمية وذلك في المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية لدفع الحياة العامة نحو أهدافها ولضبطها نحو العدل والاستقامة توجهها نحو رضوان الله في الدار الآخرة فهذه المعاني ينبغي ان تظل حاضره عند ولاية الامر يستصحبونها في ادائهم لاعمالهم في كل الاحوال .

ويمكن ان نحصر الوسائل الرسمية في الآتي :

1. تمكين وظيفة الشوري :

وهي ركن من أركان الولاية حض عليها لآقرآن الكريم والسنة النبوية وسار علي نهجها الخلفاء الراشدون فهي اجبة علي الوالي لا تستقيم ولاية لأمر الناس إلا به ، يقزل تعالي مخاطباً النبي صلي اله عليه وسلم : " فبما رحمة من الله لنت لهم ولو كنت فظاً غليظ القلب لا نفضوا من حولك فاعف عنهم واستغفر لهم وشاورهم في الأمر فإذا عزمت فتوكل علي الله ان الله يحب المتوكلين " . آل عمران ، الآية "159" ويقول جل وعلا واصفاً المومنين : " والذين استجابوا لربهم وأقاموا الصلاة وأمرهم شورى بينهم ومما رزقناهم ينفقون " . الشوري : الية "38".

ولنا في رسولنا صلي الله عليه وسلم الأسوة الحسنة حيث أنه كان يشاور أصحابه دون تمييز بين صغيرهم وكبيرهم ، أو نكرهم وأنثاهم فلجميع سواسية بحق الإسلام فهو يشاورهم صلي الله عليه وسلم وينزل عن رأيهم في اكثر من موضع وخير مشهد يجسد ذلك موقفه صلي الله عليه وسلم قبل الدخول في غزوة أحد حيث " شاور النبي صلي الله عله وسلم أصحابه يوم احد في المقام والخروج فراد له الخروج فلما لبس لامته وعزم قالوا : أقم فلم يمل اليهم بعد العزم وقال : لا ينبغي لنبي يلبس لامته فيضهها حتي يحكم الله وكانت الائمة بعد النبي صلي الله عليه وسلم يستبشرون الأمناء من اهل العلم في الأمور المباحة لياخذوا بأسهلها فاذا وضح الكتاب او السنة لم يتعدوه الي غيره اقتداء بالنبيصلي الله عليه وسلم " .

وهاهو أبوه هريرة رضي الله عنه يقول : " ما رايت أحداً أكثر مشورة الصحابه من رسول الله صلي الله عليه وسلم " .

ولسنا بصدد التفصيل في هذا الشأن ولكن نقول أنه ينبغي علي الإمام ان يكون من الأجهزة والمؤسسات الشورية ما يعنيه علي التخطيط والتشريع في الأمور العامة والرقابة عليه وعلي من ولاهم أمور العباد وأن يلتزم بما يشيرون به عليه في مجال اختصاصهم المنصوص عليه

، وهذا بخلاف مجلس البرلمان الذي ينص الدستور علي صلاحياته وسلطاته وطرق تكوينه .
فقد نص دستور السودان لسنة 1998م في المادة 67 / 1 علي قيام مجلس وطني منتخب
يتولي سلطة التشريع وأية سلطاته أخرى بحكم الدستور .

وحددت المادة "73" مهام هذا المجلس باعتباره : ممثلاً للإدارة الشعبية في التشريع والتخطيط
ومراقبة والتنفيذ والمحاسبة . وحددت مهمة تفصيلياً ، والتي من أهمها مراقبة الأداء التنفيذي "
المادة 73 / هـ " ، كما أن له سلطة طلب البيانات وتوجيه الاسئلة لاي من الوزراء في الدولة
"المادة "64" ، وله كذلك سلطة استجواب الوزراء " المادة 85" ، وله أو لأية لجنة سلطة وحق
دعوة اي موظف عام ، أو أي شخص آخر للإدلاء بأية شهادة او مشورة ، كما له سلطة
التحقيق في أية مسألة تقع ضمن المسؤولية المباشرة للسلطة التنفيذية الاتحادية ، وذلك بعد
إخطار رئيس الجمهورية " المادة "86" .

وهو بموجب المادة " 67 / 2 / أ ، ب " يتكون عبر طريقتين هما : الانتخاب المباشر ل
"75%" من أعضائه ، والانتخاب غير المباشر للبقية "25%" .

وصيغة اللجان المسؤولة عن المسائل المالية في المجالس التشريعية ، والأجهزة التي لها سلطة
المساءلة لوزراء والموظفين العاملين ، ولجان تحديد السياسات المالية العامة للدولة وغيرها
تعتبر من مواعين الشوري التي تحد من الظروف التي ينمو فيها الفساد .

2. تجسيد القدوة من قبل ولي الأمر :

وذلك في مختلف وظائفهما القيادية بهم غيرهم من الموظفين ، ويتاسي بهم عامة أفراد
المجتمع فهم من يقع علي عاتقهم عبء التكليف وأمانة الاستخلاف فلا بد ان ينصبوا للملا
القدرو والأسوة الحسنة ، وحسبنا أن ندرك هذا الدور الخطير عندما نقرا قوله تعالى: " لقد كان
لكم في رسول الله أسوة حسنة لمن كان يرجو الله واليوم الآخر وذكر الله كثيراً " . الأحزاب
:الآية "21" فعلي ولاية الأمر ان يجهدوا أنفسهم للترقي نحو المثل النبوي ، ويجب عليهم أن
يستلهموا سيرته صلي اله عليه وسلم ويحاولوا استطاعتهم تجسيدها بين الرعية ، وعليهم أن
يضغوا عيشهم بجوهر ومظهر الزهد والقناعة وان يكون اول من يسعى للتطبع الصالحين
المترفعين عن شهوات الدنيا وملذاتها . وألا يصدروا أمراً ويسعون لتطبيقه علي انفسهم أولاً،
خاصة فيما يتعلق بأمر المعاش والزينة . قال عبد الله بن عمر رضي الله عنه " كن عمر

رضي الله عنه إذا أراد أن ينهي الناس عن شيء تقدم الي إلهه فقال :لا أعملن أحداً وقع في شيء مما نهيت عنه إلا أضعفت له العقوبة ⁽¹⁾.

ولنتأمل الدور الخطير للقدوة في هذا المشهد الذي يوضح فهم الخلفاء الراشدين لأهمية القدرة ، فقد جئ بتاج كسرس الي عمر رضي الله عنه فقال : " إن قوماً أدوا هذا لذوو امانة فقال علي رضي الله عنه : إنك عففت فعفت الرعية ⁽²⁾ .

3. اختيار الموظفين الصالحين المعروفين بين الناس بالتقوي والعدل والزهد ⁽¹⁾ :

يقول تعالى في سورة القصص علي لسان ابنه شعيب : " يا أبت استاجر إن خير من استاجرت القوي الأمين " القصص : الاية "26 " وعن أم الحصين الأحمدية قالت : سمعت رسول الله صلي الله عليه وسلم يخطب في حجة الوداع : " يا ايها الناس اتقوا الله وإن أمر عليكم عبد حبشي مجدع فاسمعوا له وأطيعوا ما أقام لكم كتاب الله ⁽²⁾ . والمعايير في هذا لاشان تنقسم الي قسمين :

أ. معايير عامة ينبغي توافرها في كل من يتولي الوظيفة العامة مثل التقوي ، الالتزام بأحكام الشرع ، الورع والزهد فيما عند الناس ، لين الجانب ، القوة في الحق الأمانة ، ... الخ ⁽³⁾ .

ب.معايير خاصة تربط بالوظيفة نفسها ، كالعلم المتخصص في أمورها ، فاختيار الموظف العام الصالح تعبر من أخطر وظائف الولاية لأنها إن لم تتم وفق ماسنة الله تعالى وحض عليه النبي صلي الله عليه وسلم وسار عليه من بعد الصحابة والخلفاء الراشدين، سوف تؤدي الي إضاعة مقتضيات الدين ، وإهدار معني الخلافة الصالحة ، يقول الرسول صلي الله عليه وسلم : " إذا ضيعت الأمانة فانتظر الساعة قال : كيف إضاعته يارسول الله قال : إذا أسند الأمر إلي غير أهله فانتظر الساعة " .

(1) أبو عبد الله بن سعد بن منيع البصري الزهري ، الطبقات الكبرى، دار صادر، بيروت، 278 .
(2) أبو جعفر بن جرير الطبري ، تاريخ الامم والملوك ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، 1407هـ ، ص 88 .
(1) الجدة : القطع البائن في الانف والاذن والشفة واليد ونحوها ، (ابن منظور : مرجع سابق ، مادة : جدع ، 41/8) .
(2) أخرجه الترمذى : مرجع سابق ، كتاب : الجهاد باب : ما جاء في طاعة الامام ، رقم 1628 .
(3) البيهقي ، السنن الكبرى باب : من استأخر إنساناً للخدمة ، ص 66 .

وجاء عن سيدنا عمر بن الخطاب رضي الله عنه : " ألا إني والله ما أرسل عمالي إليكم ليضربوا أبشاركم ولا لياخذوا أموالكم ولكن أرسلهم إليكم ليعلموكم دينكم وسنتكم فمن فعل به شيء سوى ذلك فليرفعه الي فوالذي نفسي بيده إذن لأقصنه منه " . ويؤكد هذا القول ما قاله أبو موسى الأشعري رضي الله عنه لأهل البصرة حين قدمها والياً : "بعثني إليكم عمر بن الخطاب أعملكم كتاب ربكم وسنتكم وأنظف طرقكم".

4. أن يسد ولي الأمر حاجة موظفيه من الاحتياجات الأساسية :

وهذا العنصر مهم جداً وذلك لأمرين :

أ. حتي يتفرغ لأعباء الوظيفة العامة وأدائها بالصورة المطلوبة ، فلو لم يجد الموظف العام ما يكفيه من قوت وسكن ومال في الحدود المعقولة فإنه لن يتمكن من أداء عمله بالطريقة اللازمة .

ب. أن هذا الأمر يحول بينه وبين التعدي علي أموال الغير ، فقد روي عن النبي صلي الله عليه وسلم قال : " من ولي لنا عملاً وليس له منزل فليتخذ منزلاً أو ليست له زوجة فليتزوج أو ليس له خادم فليتخذ خادماً أو ليست له دابة فليتخذ دابة ومن اصاب شيئاً سوى ذلك فهو غال " . وفي هذا ضبط للموظف العام إذا اتهم بشيء يتعلق بالأموال حيث يمكن جرد ما بحوزته من ممتلكات ومقارنتها بما كان عنده في بداية استلامه للوظيفة ¹ .

وقد نص دستور السودان لسنة 1998م في المادة "52" علي أنه : لا يجوز لرئيس الجمهورية أو [من نائبيه أو مساعديه أو مستشاريه أو الوزير أثناء توليهم مناصبهم مزاوله أي مهنة خاصة أو عمل تجاري مع الدولة .كما نص في المادة "136" علي إن : ينظم القانون الرواتب والمخصصات والامتيازات والمكافآت لرئيس الجمهورية ومساعديه

¹ (2) أخرجه الامام احمد : مرجع سابق ، حديث المستورد بن شداد ، رقم 17329 .

ومستشاريه ورئيس المجلس الوطني وأعضاء مجالس الولايات وشاغلي المناصب الدسورية الأخرى.

كما نصت المادة "14" من قانون مخصصات شاغلي المناصب الدسورية والتنفيذية والتشريعية وامتيازاتهم وحصاناتهم لسنة 2001م علي أنه : لا يجوز منح أية مخصصات أو امتيازات أخرى غير تلك المنصوص عليها في هذا القانون إلا بموافقة رئيس الجمهورية. وهنالك قانون يسمى بقانون مخصصات رئيس وأعضاء مجلس الوزراء ووزراء الدولة وولاة الولايات ونوابهم ووزراء الولايات ومحافظي المحافظات لسنة 1991م ينظم كل مايتعلق بمخصصاتهم.

5. إلزام الموظفين بالأمانة والتعفف أثناء أدائهم لوظيفتهم : ويكون ذلك عبر الآتي :

أ. سن القوانين واللوائح والإجراءات الداخلية التي تضمن انسياب الأموال من الخزينة العامة وأليها بطرق قانونية يقوم عليها مجموعة من الإدارات أو الوحدات⁽¹⁾ .

ب. التقارير الدورية عن المنصرفات المالية والأداء المالي عموماً في كل فترة زمنية محددة فقد استعان أبو بكر الصديق رضي الله عنه بأبي عبيدة رضي الله عنه في ضبط أموال المسلمين ، وكان يحاسب عماله أيضاً علي المستخرج والمنصرف ، فلما قدم معاذ بن جبل رضي الله عنه من اليمن بعد وفاة النبي صلي الله عليه وسلم قال له : أرفع حسابك ، وحاسبه علي الإيرادات والمنصرفات⁽²⁾ .

ت. الرقابة علي أداء العمال من وقت لآخر عبر أجهزة تختص بهذا الشأن فوظيفة أبي عبيدة المذكورة في الفقرة "ب" السابقة تشبه وظيفة المراجع العام في عصرنا الراهن ، وهنالك المجالس التشريعية الولائية التي تضبط أداء الولاة وتوجه خططهم ثم تراقب تنفيذها ثم تقوم التقارير النهائية عن الأداء المالي والإداري فهي كذلك من الأجهزة المهمة التي تعين الوالي علي ان يطلع علي الأداء في الأقاليم .

ث. الزيارات الميدانية لمرافق العمل وفي هذا يقول سيدنا عمر رضي الله عنه : " لئن عشت إن شاء الله لأسيرن في الرعية حولاً ، فإني أعلم أن الناس حوائج تقطع دوني أما ولاتهم

(1) عوف محمود الكفراوي ، سياسة الانفاق العام في الاسلام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، دون تاريخ ، ص 473 .
(2) الطبري : تاريخ الامم والملوك ، مرجع سابق ، 565/2 .

فلا يرفعوا عنها ، وأما هم فلا يصلون إلي " . وغني عن القول إن هذه الزيارات - خاصة إذا كانت دون علمهم - يكون لها الأثر الكبير في ضبط عملهم ، إذ لو علم بها الموظفون فإنهم سبقمون الإعداد لها وسد الثغرات التي قد تظهر عندما يفاجئهم بزيارته لهم . كما أن هذه الزيارات يمكن أن تشمل المواقع التي يتنامي الي مسامح الوالي ان أحدد عماله له فيها مصلحة سواء كانت منزلاً أو مزرعة أو استثمار أو غيرها ، يذكر أن عمر رضي الله عنه مر ذات يوم ببناء بحجارة وجص فقال : لمن هذا ؟ فذكروا عاملاً له علي البحرين فقال رضي الله عنه : " أبت الدراهم الغلا أن تخرج أعناقها " .

وكان رضي الله عنه يقول : " لي علي كل خائن أمينات الماء والطين " . وذلك كناية عن البيوت والمباني التي يقيمها من يخون أمانة التكليف بشؤون الرعية ، أو شان من الشؤون العامة، ويوظفها لمصاحته الخاصة .

ج. السؤال عن العمال من الرعية " سواء كان عبر السؤال الفردي أو الجماعي " للاستيثاق من صحة الإدعاءات ذلك إن هنالك بعض الحالات التي يتخوف بعض الناس من رفعها للوالي خشية علي أنفسهم من سطوة المسؤول وسلطته ، فينبغي علي الوالي أن يسأل الناس عند ورود أية معلومة تصله عن عماله كما يجب أن يستوضح عماله عما يرده من معلومات .

وبجدر بنا في هذا لامقام أن نذكر وسائل سيدنا عمر رضي اله عنه في الرقابة علي الولاية والموظفين " .

1. إحصاء ثروة قبل توليهم ، وكان يصادر مايكسبه الولاية من أعمال لا يجوز الاشتغال بها كالتجارة ، وما كان يأتيهم من هدايا أموال نتيجة استغلال نفوذهم الخ " .
2. سن سيدنا عمر رضي الله عنه نظام المقاصة أو المشاطرة : فكان إذا بعث عاملاً علي مدينه كتب ماله ، وقد قاسم غير واحد . منهم ماله إذا عزله ، ولا يتهم أحدهم بالخيانة " منهم أبو هريرة ، وأبو موسي رضي الله عنهما " .
3. لم يفرق رضي الله عنه في محاسبته بين صغير أو كبير ، قوي أو ضعيف ، ولم يستثن ابنه وزوجته⁽¹⁾ .
4. كان يتبع الأسلوب البوليسي فيما كان يثبتته من عيوب ورقباء .

(1) ابو الفضل احمد بن محمد الميداني النيسابوري ، مجمع الامثال ، دار المعرفة ، بيروت ، تحقيق : محمد محي الدين عبد الحميد ، ص 66.

5. كان يرسل وكلاء عنه مفتشين للتحقق والمراجعة .
6. كان يعتقد العمومية للمحاسبة في موسم الحج وكان يشترك فيها العمال والموظفون وأهل الجهة.
7. كان يأمر العمال إن عادورا أن يدخلوا نهراً حتي لا يخفوا شيئاً مما يحملوه عن العيون.
8. اتبع رضي الله عنه أسلوب تقويم الأداء كوسيلة من وسائل الرقابة .
9. بأشر عمر رضي الله عنه أعمال الرقابة بنفسه فكان خير محتسب يعطي الحق ويرفع الظلم .

من أهم وسائل رفع الظلم عن المواطنين ، وألزام الموظفين في الدولة بالتعفف هي أن تنشئ الدولة أجهزة خاصة للمراقبة والمراجعة والمتابعة ورفع الظلم الذي يسبب فيه موظفو الدولة، ويكون لهذه الأجهزة سلطات واسعة في اختصاصاتها ، وهذا عين ما سار عليه دستور السودان لسنة 1998م حيث نص في المادة "129" منه علي قيام ديوان للمراجعة العامة، وحدد مهامه واختصاصاته، والتي جملت في مراجعة حسابات الاجهزة التنفيذية الاتحادية، والمجلس الوطني، والهيئة القضائية، والاجهزة والمؤسسات والشركات الاتحادية.

كما استحدث الدستور في المادة (130) قيام هيئة مستقلة تسمى هيئة المظالم والحسبة العامة تتكون من عدد من الاشخاص ممن عرفوا بالكفاءة والاستقامة، ويعينها رئيس الجمهورية بموافقة البرلمان، وتكون مسؤولية أمامهما وتقوم على ذات نسقها هيئات للمظالم في الولايات .

تعمل هذه الهيئة على رفع الظلم وتأمين الكفاءة والظهر في عمل الدولة والنظم أو التصرفات النهائية التنفيذية او الادارية في الدولة .

في السودان صدر اول قانون للتحقيق في الثراء الحرام عام 1964م ، حيث عرف الثراء الحرام في المادة (2) بأنه : اى مال من اى نوع يوجد به اتهام معقول بان ملكيته او حيازته كانت بطرق غير مشروعة او عن طريق استغلال النفوذ ، والمحسوبية او اى وسيلة اخرى من وسائل الفساد او ان المالك او الحائز لم يستطيع الادال ببيان مقنع عن مصدر إكتسابه ، ويشمل ايضاً اى منحة او اعانة حصل عليها .

عام 1966م صدر قانون مكافحة الثراء الحرام ، وعرف الثراء الحرام بأنه (اى مال من اى نوع يتم الحصول عليه من الحكومة بلا عوض او بعرض غير كاف ، لو يتم الحصول عليه عن طريق المحسوبية او اى طريق اخر ، يضر بالمصلحة العامة) ⁽¹⁾ .

عام 1989م صدر قانون مكافحة الثراء الحرام والمشبوه ، والذي اضاف الى تعريف الثراء الحرام كل مال يتم الحصول عليه عن طريق الهدية المقدرة التى لا يقبلها العرف او الوجدان السليم ، او القرض لأي موظف عام من جانب أي شخص او مصلحة مرتبطة بالوظيفة وكل مال يتم الحصول عليه نتجه لمعاملات ربوية بكافة صورها ، أو معاملات وهمية أو صورية تخالف الأصول الشرعية لمعاملات .

في يناير 2012م اصدر السيد رئيس الجمهورية قرار بتكوين آلية لمكافحة الفساد ، تتبع لرئاسة الجمهورية بتنسيق جهود أجهزة الدولة ، نحو محاربة مؤسسية لفساد ، كما تختص برصد ومتابعة كل المعلومات التي ترد في المصادر المفتوحة حول الفساد للتحقق من صدقيتها ومن ثم تحويلها للجهات المختصة لتحقيق فيها ⁽¹⁾ .

(¹) د . عوف محمود الكفراوي : مرجع سابق ، ص 479 – 480 (بتصرف) .
(¹) ابو عبد الله العبدري : التاج والاكلیل ، مرجع سابق ، 34/5 .

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

ويتكون هذا الفصل من المباحث الآتية :

المبحث الأول : واقع الفساد المالي في السودان

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الاول

واقع الفساد المالى فى السودان

كشف تقرير المراجع العام للعام 2011م عن خلل فى الولايات تحدث عنها التقرير تفصيلاً وهو يكشف ، عن تجاوز الولايات للاعتماد المصرفى وعدم الافصاح عن الصرف ، وشراء مباشر دون تعاقدات وادخال بند محل آخر وغيره ، الامر الذى يتسبب فى الاعتداء على المال العام .

فى جانب الايرادات ذكر تقرير المراجع العام إن التحصيل الفعلى للايرادات بلغ (28.2) مليار جنيه بزيادة 3.9 مليار جنيه بنسبة 16% من ربط الموازنة كما يفوق إيرادات العام السابق 2010م البالغة 3.3 مليار جنيه .

تشكل الايرادات الضريبية البالغة (11.4) مليار جنيه نسبة 40% من إجمالى إيرادات العام 2011م ، وانخفضت المتأخرات الضريبية حيث بلغت خلال العام 2011م مبلغ (306.3) ملايين جنيه مقارنة مع مبلغ (439.1) مليون جنيه خلال العام 2010م .

جملة الشيكات المرتدة للعام 2011م بلغت (12.6) مليون جنيه وبمتابعة تحصيلها خلال النصف الاول من العام 2012م بلغت نسبة التحصيل 16% .

وأشار تقرير المراجع العام الى إن متأخرات الضرائب والشيكات المرتدة لها تأثير سالب على أداء الموازنة ، ولاحظت المراجعة أن سلطات الضرائب تحصل ضريبة القيمة المضافة بالعملة المحلية وبالسعر الرسمى من إيرادات بالعملة الاجنبية ، وأشار تقرير المراجع الى أن له أثر يتمثل فى حرمان الدولة من إيرادات مستحقة بالعملة الاجنبية .

ذكر تقرير المراجع العام إن إجمالى الرسوم الجمركية للعام 2011م بلغ (5.4) مليار جنيه بمعدل نمو بنسبة 12% مقارنة بالعام السابق 2010م ، ولاحظت المراجعة انه يتم تحديد ربط واعتماد لمتحصلات بالعملة الحرة بلغت 5 مليون دولار و 60 ألف يورو بإدارة الجمارك .

بلغ إجمالى إيرادات المخالفات (127) مليون تم توريد 50% لصالح دعم مال الخدمات بإدارة شرطة الجمارك بحسب قانون الجمارك .

أوصت المراجعة بوضع موازنة سنوية لمال خدمات الجمارك توافق عليها وزارة المالية كبديل ال 50% لتكون أكثر واقعية ولإصفاء الرقابة عليها .

وبلغت الاعفاءات الجمركية (913) مليون جنيه ولاحظت المراجعة إن رصيد الاعفاءات لدى إدارة الاعفاءات غير مطابق لرصد التسويات ، ويعزى ذلك لعدم التنسيق بين قسم الاعفاءات.

وأوصت المراجعة باعادة النظر في القوانين والاتفاقات الخاصة بإعفاء المنظمات الخيرية البالغة 587 منظمة مستفيدة والإفصاح عن أثارها أقتصادية .

بلغ إجمالي العائدات النفطية للعام 2011 م "11.1" مليار جنيه بنقصان واحد مليار عن العام السابق لذهاب نفط الجنوب .

ولاحظت المراجعة انه لم تورد حصيلة عائدات صادر خلال العام 2011م بلغت قيمتها "290" مليون دولار بسبب احتجازها بواسطة الشركة الصينية لسداد إقساط الدفع المقدم ، وان نتائج العمليات التجارية للخام المحلي والمنتجات المستوردة ظلت تحقق عجزا من عام لآخر .

أشار المراجع إن إجراء إضافة المصروفات الرأسمالية إلي المصروفات الادارية ، يتعارض مع المعايير والأسس المحاسبية ومع نظام إحصاءات مالية الحكومة ويخفض فوائض وارباح الشركات المستحقة لوزارة المالية .

بلغ عائد الاستثمارات الحكومية "24.2" مليار جنيه ، وتلاحظ المراجعة إن عائدات الاستثمارات ظلت تسجيل انخفاضا ، وأشار التقرير الي وجود خلل جوهري في تحصيل العائدات ، وأوصي باتخاذ إجراءات صارمة في المطالبة بالسداد .

عائدات المرافق العامة ، اظهر التقرير أن العائدات لم تظهر بالحساب الختامى وتم إظهارها في حساب الامانات ، مما يعتبر تجنيب وهو أمر مخالف وأوصت المراجعة بإيقاف ذلك وتوريد الايرادات المحصلة الى وزارة المالية .

ذكر التقرير إن إجمالي الانفاق الفعلى بلغ (15.6) مليار جنيه ، ولشارة المراجعة أنه لم يتم تقديم شهادات إنجاز وما تم صرفه على البرنامج القومى للقمح ، كما هناك مشاريع لم يتم الصرف عليها ولها اعتماد مرصودة فى الموازنة ، وان هناك تجاوز فى الصرف على سد مروي وتعليه خزان الروصيرص .

تقرير المراجع ذكر أن رصيد العهد ظل فى زيادة مستمرة ، حيث بلغ (334) مليون جنيه للعام 2011م بزيادة بلغت (49) مليون جنيه ، وشكل رصيد 13 وحدة منها وزارتى الدفاع والداخلية 323 مليون جنيه أى نسبة 97% من إجمالى العهد .

وهناك أرصدة غير متحركة منذ عدة سنوات وتم حصر 9 وحدات بلغت أرصدها (420) مليون جنيه ، وأوصت المراجعة بمعالجة هذه الارصدة .

وفيما يخص الدين الداخلى بلغ إجمالى رصيد شهامة للعام 2011م (1.7) مليار جنيه ليصبح إجمالى المستحق لحملة شهامة 11 مليار جنيه ، ويمثل عدد 22 مليار شهادة بقيمة 500 جنيه للشهادة ، وأوصت المراجعة بالتخلص منها وإيجاد بدائل تمويلية .

وفى شأن سندات التنمية أظهر المراجع ممارسات تشكل ضعفاً فى نظم الرقابة الداخلية ، ويهيئ بيئة مواتية للممارسات غير السليمة والمنحرفة ، وأوصى المراجع بإثبات كل السندات المستحقة وعدم سداد السندات المثبتة كإستحقاق واجب الدفع ، الا بعد أن تقوم للفحص وإرفاق شهادات إنجاز بما يفيد إكمال المشاريع المتعاقد عليها وفق المواصفات المطلوبة قبل الشروع فى السداد والقيام بزيارات ميدانية للتحقق من قيام المشاريع .

وبلغ إجمالى السحب على القروض والمنح الاجنبية (3.7) مليار جنيه للعام 2011م ، وأشارت المراجعة عدم تطابق بيانات إدارة القروض مع الحسابات المركزية واختلاف الارصدة الافتتاحية ، بين دفتر الحسابات والميزانية والمراجعة ، ووجود عدد من المشاريع التى أكتملت ولايزال لها أرصدة .

وأشار الى مسحوبات منحة وزارة التعاون الدولى بمبلغ (721) مليون جنيه غير معروف حجم المنحة والجهات التى منحتها وأوجه صرفها ، ولم يتم إثبات منحتى دولة قطر والجزائر بحساب إدارة التعاون الدولى وظهرتا بالحساب الختامى لوزارة المالية ، ولم تجد المراجعة ما يفيد بأوجه صرفها وأوصت بإثبات حركة حسابات القروض والمنح بالدفاتر من لحظة توقيع العقد وحتى إكمال المشروع ، ولخص التقرير المخالفات فى عجز المخازن وشيكات مرتدة وسلفيات ذرة لم تسدد بلغت (13.9) مليون جنيه .

أورد التقرير مخالفات فى مراجعة الحسابات الختامية للوحدات من بينها عدم وجود هيكل تنظيمى ووظيفى ، وعدم الالتزام بالتوجيه المحاسبى السليم ، وعدم إجراءات الشراء والتعاقد وعدم فعالية المراجعة الداخلية.

ومن ابرز المخالفات التى أشار إليها تقرير المراجعة تحصيل مبالغ وتجنبها إما عن طريق حجبها عن وزارة المالية ، أو فرض رسوم بدون سند قانونى وفتح حسابات فى البنوك التجارية دون موافقة وزارة المالية ، الامر الذى يترتب عليه آثار سلبية على الموازنة . وأشار قيام بعض الوحدات بإزالة العهد بموجب فواتير مبدئية ، والخصم على بنود غير مختصة والصرف على غير البنود المحددة ، وعدم ملائمة صرف الحوافز والمكافآت لبعض العاملين مع حجم العمل .

عدد تقرير المراجعة مخاطر ظاهرة التجنيب وذكر انه يشكل عدم مصداقية المؤشرات والاحصاءات المالية والاقتصادية ، وإعاقة تحقيق أهداف الموازنة ، وتهيئة مواتية التصرفات المالية غير السليمة ، فضلاً عن أنه يتعارض مع مبادئ الشفافية والمساءلة والعدالة . وأشار التقرير فيما يخص تعويضات العاملين أن قطاع الامن والشرطة والجيش يمثل نسبة 76% من اعتماد تعويضات العاملين ، ورصد التقرير عدم إكمال بعض ملفات خدمة العاملين ، وأورد عدد 316 موظف قدموا أستقالتهم ولم يتم رفع أسمائهم من كشوفات الاجور .

وأشار التقرير نتائج المراجعة لجرائم المال العام فى الاجهزة القومية خلال العام 2011م - 2012م ، حيث بلغ صافى مبلغ جرائم المال العام غير المسترد (3.8) مليون جنيه مقارنة 4.9 مليون جنيه للفترة السابقة .

وذكر التقرير إن نسبة الاسترداد بلغت 17% تمثل مبلغ (762) ألف جنيه . التقرير ذكر ان الاسباب التى تؤدى الى جرائم المال العام تتمثل فى ، غياب الحوكمة المؤسسية الجيدة وضعف الاشراف وعدم فاعلية وضعف نظم الرقابة الداخلية . وأشار التقرير لوجود مخالفات بيئية وكشف عن تدهور بيئى فى حوض نهر القاش والقطاع الصحى ولاية الخرطوم والحجر الصحى القومى وإضرار الاكياس البلاستيكية.

تقرير المراجع العام ديوان الزكاة :

كشف تقرير المراجع العام عن وجود اشكالات فى موازنة ديوان الزكاة خلال العام 2011م ، ، وأن حجم الشيكات المرتدة بلغت أكثر من (142) مليون جنيه ولم تتخذ إدارة الديوان الاجراءات القانونية الكفيلة باسترداد تلك الاموال .

وأشار التقرير عن حجم العهد الممنوحة لبعض العاملين والتي تبلغ قيمتها 50 ألف جنيه ،
تخوف من تعرضها لمخاطر الضياع وسوء الاستخدام .

وأشار التقرير أن حجم الشيكات المرتدة لجباية الزكاة والتي بلغت (142) مليون جنيه ،
بمعدل 78% من إجمالي الرصيد فى العام 2010م والبالغ (69.238) ألف جنيه .
وأنقذ التقرير بط الديوان فى تحريك إجراءات قانونية لاسترداد قيمة الشيكات المرتدة ، والتي
بلغ عنها خلال الاعوام السابقة 122757 جنيه وسدد (52.494) جنيه خلال العام 2011م
بنسبة تحصيل 43% .

وكشف التقرير عن تجاوزات فى الصرف حققها بعض بنود مصرف العاملين ، بمبلغ
(202.774) ألف جنيه ، واعتبر تغطية بإعتماد إضافية مخالفة لللائحة الاجراءات المالية.
وكشف تقرير المراجع العام عن وجود اشكالات و على رأسها الصرف ، بدون مستندات
رسمية ، بجانب عدم وجود دفاتر لمراقبة حركة المخزون ، والغياب التام للوائح التى تنظم
المكافآت والحوافز والتدريب ، إضافة لاستخراج تصاديق بصفة متكررة دون متابعة ودراسة
لمعرفة مدى الحاجة للدعم المقدم للمحليات والافراد .

وابدى المراجع ملاحظات حول مشروع نشطة الزواج الجماعى ، على رأسها عدم إرفاق
الفواتير النهائية ، وعدم تحديد محتويات الشنط .

بجانب عدم تقديم ما يفيد بإستلام الشيكات أو إرفاق تفويض بالاستلام .
وأشار التقرير عن حجم الصرف على مصرف الغارمين بنهاية العام والبالغة 3 مليون جنيه ،
وابدى حولة ملاحظات تمثلت فى التصديق دون إكمال المستندات المؤيدة ، بجانب التفاوت
فى التصديقات والاستلام دون تفويض .

وانقذ الصرف على بند (فى سبيل الله) أحياناً دون تقديم مستندات والذى بلغ الصرف عليه
(11.8) مليون جنيه ، والعاملين عليها بلغ (11.4) مليون جنيه وأبدت فية ملاحظات ،
على رأسها التجاوز فى عدد الوظائف بجانب العمل بهيكل تنظيمى منذ العام 2002م .

وأشكى التقرير من عدم إفادة المراجعة عن التقديرات الزكاة لشركة سوداتل وكشف التقرير
عن ثلاثة شركات قال إنها تسدد مستحقات الزكاة عن أعوام سابقة وهى شركة النصر
والاقاليم الدولية وكى أم أى ولجستك .

تقرير المراجع العام هيئة الاوقاف :

كشف التقرير عن ملاحظات مالية فى هيئة الاوقاف تمثلت فى العقد الموقع بين الاوقاف والامين العام السابق تم التوقيع عليه فى العام 2009م ، رغم ان الامين تم تعيينه فى العام 2008م .

وأشار المراجع العام أن العقد حدد المرتب الشهرى بمبلغ (20) ألف جنيه أو ما يعادله بالريال السعودى لحظة توقيع العقد ، وأضاف المراجع أن العقد إشتمل على مزايا ، ولستحقاقات تمنح سنوياً منها (60) ألف جنيه للعلاج و (20) ألف جنيه عند الاجازة ، و(80) ألف جنيه بدل سكن ، (80) ألف جنيه تأمينات إجتماعية .

وأشار المراجع إن جملة هذه المخصصات بلغ (596) ألف جنيه ، بجانب نذاكر السفر ذهاباً وإياباً بدرجة رجال الاعمال ، بالاضافة الى الاعفاء من ضريبة الدخل الشخصى وأى ضريبة أخرى غير الزكاء ، وبدل عربة تقدره الادارة مع الوقود والتأمين والصيانة ، والاستعمال الرسمى والشخصى مع السائق .

ونوه المراجع الى أن العقد نص على إن يدفع الطرف الاول مبلغ 20 ألف جنيه كمرتب ، ولكن عند طباعة العقد لم يطبع فى العقد وكتب يدوياً .

وهذا يتماشى مع نص فى العقد (أنه لايقب لأى طرف أن يكشف عن بنود العقد لطرف ثالث على محتويات العقد إلا بموافقة الطرفين) كما نوه الى أن العقد غير موثق بوزارة العدل وأفاد المراجع العام أن عقد الامين العام للاوقاف فيه ملاحظات وصرف بموجبة ، مبالغ دون وجهه حق وطالب بإسترداد مبلغ (633) ألف جنيه و (494) ريال سعودى وتوريدها لصالح الحج والعمرة ، وكشف إجراءات تسوية بالجنيه السودانى وفقاً لقرارات مجلس الادارة بشأن التعاقد مع الخبراء الوطنيين .

كما أشار تقرير المراجع العام إن كل الاجور والمخصصات المستخرجة فى السعودية والسودان ، لم تتم عبر طلب أو تصديق مكتوب مشيراً الى أنه تم التصديق له عبر توجيه شفهى بواسطة بعض العاملين .

كما أشار المراجع العام الى أن هناك ملاحظات فى الموارد المالية تتمثل فى الاوقاف السودانية بالسعودية (6) عقارات وارضاً ما بين جده ومكة ، مشيراً الى أنه حسب الاتفاق فى الصكوك الخاصة تتم إدارتها طبقاً لقواعد العدالة وأنظمة الحكومة السعودية ، وتذهب ريعها للمعتمرين السودانين والبعثة الادارية والمرشدين .

وكشف أن إيرادات الاوقاف بالخارج خلال العام 2011م ، (909) ألف ريال سعودي ، (800) ألف ريال منها عبارة عن إيجار القنصلية السودانية بجده صرفت منها (633) ألف ريال و (467) ريال ، والباقي ذهب اجور ومرتببات .

وأشار تقرير المراجع أن هنالك مبالغ أخرى صرفت بشيكات ونقداً عبارة عن إيجار عربية وسلفيات بلغت فى مجملها (253) ألف جنيه ، كما أشار المراجع أن الامين العام تم تعيينه من رئاسة الجمهورية.

إرتفاع حجم تجنيب الاموال الى 149% :

كشف تقرير المراجع العام إرتفاع حجم التجنيب على مستوى الحكم القومى والولائى خلال العام 2011م ، بزيادة بلغت 149% عن العام 2010م حيث بلغ حجم التجنيب 497 مليون جنيه ، إضافة الى 5 مليون دولار و 108.6 ألف يورو .

وذكر التقرير أن متحصلات وزارة الداخلية بلغت 34650186 جنيهاً ، ووزارة الدفاع (15.050926) جنيهاً ، ووزارة العدل (6.601.280) جنيهاً ، والهيئة القضائية (1.108.393) جنيهاً ، بينما بلغت متحصلات وزارة الزراعة (355.620) جنيهاً .

وانتقد التقرير إستمرار مكاتب العلاقات البينية فى الخرطوم رغم صدور قرار بعدم قانون تأسيسها .

موضحاً أن حجم الرسوم التى تم تحصيلها من مكاتب الخرطوم والسلطة القضائية بلغ (7.5) مليون جنيه ؟ وكشف التقرير عن توريد مبلغ (1.1) مليون لحساب السلطة القضائية ، كما لم تقدم مستندات صرفية للمراجعة .

وأكد المراجع أن إدارة المرور قامت بفرض رسوم المخالفات بموجب إيصالات غير أصلية ، مشيراً الى جملة الايرادات المتحصلة خلال العام 2011م بلغت (24.15) مليون جنيه ، وأوضح أن المبالغ تم توريدها ببنك أم درمان الوطنى بحساب التسيير بالرغم أن الحساب السابق أغلق .

وكشف التقرير عن ان جملة إيرادات الصادر من الثروة الحيوانية بلغ (1.6) مليون جنيه ، تم توريدها بحساب دائرى بنك دون موافقة وزارة المالية وعدم تقديمها للمراجع ، وذكر التقرير أن وزارة الدفاع فرض رسوم ، تقوم إدارة الخدمة الوطنية بتنفيذها بمبلغ (13.6) مليون حنيه وواضح أن تلك المبالغ وردت ببنك أم درمان الوطنى وتم إغلاقه فى اكتوبر 2011م .

وفتح حساب جديد بالرقم (4) توكيل البنك العقارى بديلاً له .

وأشار التقرير الى فرض رسوم محددة بشعبة الخدمة الوطنية ، وكشف عن تحصيل مبلغ (248.221) ألف جنيه بموجب تذاكر مطبوعة بإدارة الخدمة الوطنية .

وكشفت المراجعة عن فرض غرامة شرط موديل خاصة بإستيراد السيارات بلغت (800) ألف جنيه ، على كل سيارة بحسب خطاب وزارة التجارة ، وأشارت لصدور تفويض من الوزير لإدارة الجمارك بتحصيلها ، موضحاً طرفهم ، وتخاطب الوزارة المالية بالتصديق لها بالغرامات ، وأشار المراجع لتحويل مبلغ (8.4) مليون من حساب الامانات لحساب الوزارة دون الافصاح عن الحساب .

كما كشف التقرير عن فرض رسوم على اللاجئين دون سند قانونى وتحصيل مبلغ (264.620) جنيه فى العام 2010م - 2011م ، بموجب نماذج مالية غير أصلية صادرة من وزارة الداخلية ، وأشار الى أنها تصرف على بنود غير مبوبة من بينها الحوافز . وكشف التقرير عن ملاحظات بوزارة الثقافة والاعلام بايداع مبلغ (1.7) مليون جنيه بحساب جارى ، تحت تصرف وكيل الوزارة دون الافصاح عن حركة ذلك الحساب بالحساب الختامى.

تقرير نتائج مراجعة بند التعاقد وشراء السلع والخدمات بعدد من الوحدات الحكومية لسنة 2010م .

أولاً : مقدمة عن لائحة الشراء والتعاقد :

نظمت مواد الفصل الثامن من لائحة الاجراءات المالية والمحاسبية لسنة 1995م ، قواعد الشراء والتعاقد لأجهزة الدولة .

(أ) حددت المواد (56-66) من لائحة كيفية طرق وإجراءات الشراء و التعاقد ، والتي ألزمت أجهزة الدولة ، بإتباع نظام المناقصة العامة للحصول على حاجتها من السلع والخدمات ، أو لتنفيذ أعمالها مع وجود إستثناءات لإتباع نظام المناقصة المحدودة فى الحالات العاجلة بشروط معينة ، كما يجوز إتباع نظام التعاقد المباشر فى حالات أخرى مؤيدة بأسباب ومبررات مالية وفنية ، بالإضافة لإتباع نظام العروض المباشر للسلع منخفضة القيمة عن طريق لجان الشراء .

(ب) فى كل الاحالات يلزم الحصول على تصديق رئيس الوحدة بالشراء والتعاقد فى حدود السقوف المالية ، والتي يصدرها وزير المالية سنوياً لكل نوع من أنواع الشراء والتعاقد.

(ت) يجب عند إبرام عقود شراء السلع وتنفيذ الخدمات أو الاعمال أن تشمل تلك العقود ، على تحديد فترة التنفيذ بالاضافة للمقدم المدفوع والشروط الجزائية وصورة صياغة العقود عبر الجهات المختصة بديوان النائب العام أو من يمثلها بالوحدات المختلفة

ثانياً : من خلال تقري أداء الادارة العامة للشراء والتعاقد بوزارة المالية ، لوحظ عدم إستجابة بعض الوحدات الحكومية فيما يتعلق باشتراك الادارة فى إجراءات العطاء المختلف حسب ما هو موضح ادناه :

القطاع الحكومى	العطاء الذى تم رصدها	العطاء الذى شاركت فيها الادارة	العطاء الذى لم تشارك فيها الادارة	نسبة المشاركة
القطاع السىادى	47	30	17	64%
القطاع الاقتصادى والمالى	32	15	22	32%
القطاع الزراعى	79	44	35	56%
القطاع الصحى	101	93	8	93%
قطاع النقل والطرق	56	25	31	45%
القطاع الصناعى	30	12	18	40%
قطاع الطاقة والتعدين	18	4	14	22%
قطاع التعليم	67	20	47	30%
القطاع الادارى والاجتماعى	28	11	19	39%
القطاع المتنوع	30	11	19	37%
أخرى	186	62	124	13%
إجمالى العطاء	674	322	352	48%

يلاحظ أن نسبة مشاركة إدارة التعاقد فى العطاء التى تم حصرها لم تتجاوز 48% ، من إجمالى العطاء التى رصدها فى البيان السابق .

ثالثاً : الآثار المترتبة على عدم التقيد بقواعد الشراء والتعاقد :

1. تبديل المال العام :

- من خلال تضييع فرصة الحصول على أفضل العروض ، بأقل تكلفة وبالجودة المناسبة .
- من خلال تجاوزات سقوف الشراء والتعاقد ، أو من خلال التحويل بتجزئة التعاقدات لتكون فى حدود تلك السقوف .

2. عدم إتاحة الفرصة الكاملة للمتنافسين لتقديم خدماتهم أو سلعهم عبر منافسة حرة ونزيهة ، مع حصر الشراء والتعاقد على جهات بيعها لتحقيق منافع خاصة .

3. عدم صياغة عقود شراء السلع والخدمات عبر الجهات القانونية ، مما لا يضمن حقوق أجهزة الدولة أو الغير من خلال بعض تلك العقود خاصة الشروط الجزائية عند الفشل فى تنفيذ الالتزام التعاقدى ،

4. عدم الحصول على أعلى المعدلات من عناصر رقابة الاداء المتمثلة فى الاقتصاد (الانفاق بأقل ما يمكن) والكفاءة (الانفاق بصورة سليمة) الفعالية (الانفاق بحكمة) .

توصيات المراجع القومى :

- التحقيق مع كافة الجهات التى أهمت فى تطبيق النصوص القانونية لقواعد الشراء والتعاقد ، والتى ترتب عليها ضياع الاموال العامة ، وضياع حقوق الغير فى المشاركة فى المنافسة النزيهة ، مع إتخاذ ما يلزم من إجراءات على ضوء نتائج تلك التحقيقات .
- تشكيل آلية لمتابعة تكملة الاعمال الواردة بالتقرير التى لم يتم إستلامها حتى تاريخه أو العمل لاسترداد المبالغ المطلوبة من بعض الجهات .
- تفعيل العقوبات الواردة بقانون الشراء والتعاقد ، مع إضافة عقوبات رادعة للتهاون فى تطبيق بعض القوانين واللوائح المنظمة للشراء والتعاقد .
- مراجعة تشريع الضريبة على القيمة المضافة بحيث يتم سداد ضريبة القيمة المضافة مباشرة من الجبهه المناط لها إستخراج تلك الضريبة دون المتعاقد معها لتنفيذ اعمال أو خدمات .
- التشديد على عدم إستخراج أى مستحقات لاي شركة أو جه إلا بعد تقديم الفواتير النهائية المعتمدة من الضرائب منعاً للتهرب الضريبى .
- تنفيذ احكام قانون الشراء والتعاقد على الوحدات لإشراك إدارة الشراء والتعاقد بوزارة المالية فى إجراءات العطاء العامة .

تقرير منظمة الشفافية الدولية عن الفساد فى السودان :

دابت منظمة الشفافية الدولية نشر كل سنة ومنذ العام 1995م على مؤشر للفساد يصنف 176 دولة ، وفقاً لتحليل معقد أجرته مجموعة دولية من رجال الاعمال والخبراء والجامعيين . ترى منظمة الشفافية الدولية أن النتائج ، تبين أن البلدان التي تعاني من نزاعات طويلة الامد وتصدع بعض أليات الحكم الرشيد هي البلدان ذاتها التي يشرى فيها الفساد على نطاق واسع .

وعندما تضعف مؤسسات الدولة أو تنعدم من الاساس يخرج الفساد عن نطاق السيطرة ، ومن ثم تهدر الموارد العامة ، ويؤدى هذا الوضع الى حالة عدم الاستقرار وشيوع ثقافة الافلات من العقاب .

وتضيف المنظمة أن إنتشار الفساد يؤدى أيضاً الى انحسار ثقة أفراد الشعب في مؤسسات الدولة ، والحكومات الناشئة التي يفترض أنها تحمى إستمرار الدولة ولستقرارها . ولاحظت المنظمة أن من الاسباب التي تدعو الى القلق البالغ ، إستمرار شبح الفساد ، عندما تحل اللامشفافية في الممارسة العامة وتحتاج المؤسسات الى دعم ومساندة وتعجز الحكومات عن تطبيق الآليات القانونية لمكافحة الفساد . وتقدر الامم المتحدة حجم الاموال العامة التي تتعرض للنهب والاختلاس سبب فساد الانظمة السياسية في العالم عن تريليون ونصف دولار سنوياً ، ويتم تحويل هذه الاموال الى حسابات شخصية أو ودائع سرية في الخارج .

مؤشر مدركات الفساد لعام 2009 م و 2010م تصنيف السودان والدول العربية :

السنة	2009م			2010م		
الدول	الدرجة من 10	الترتيب دولياً	الترتيب عربياً	الدرجة من 10	الترتيب دولياً	الترتيب عربياً
قطر	7	22	1	7.7	19	1
الإمارات	6.5	30	2	6.3	29	2
عمان	5.5	39	3	5.3	41	3
البحرين	5.1	46	4	4.9	48	4
الأردن	5	49	5	4.7	50	5
السعودية	4.3	63	6	4.7	50	6
الكويت	4.1	66	7	4.5	54	7
تونس	4.2	75	8	4.3	59	8
المغرب	3.3	89	9	3.4	85	9
جيبوتي	2.8	111	10	3.2	91	10
مصر	2.8	111	11	3.1	98	11
الجزائر	2.8	111	12	2.9	105	12
سوريا	2.6	126	13	2.5	127	13
لبنان	2.5	130	14	2.5	127	14
موريتانيا	2.5	130	15	2.3	143	15
ليبيا	2.5	130	16	2.2	146	16
اليمن	2.1	154	17	2.2	146	17
السودان	1.5	176	18	1.5	172	18
العراق	1.5	176	19	1.5	175	19
الصومال	1.3	185	20	1.3	189	20

المصدر : منظمة الشفافية العربية .

من الجدول يتضح أن السودان يحتل مركز متأخر جداً في التصنيف حيث يعد من أكثر الدول فساد في العالم مع كل من العراق والصومال .

حيث حصل السودان على (1.5) وبمرتبة 176 دولياً و 18 عربياً (مناصفة مع العراق) عام 2009م وبنفس الدرجة عام 2010م .

دول الخليج العربى وعلى رأسها دولة قطر والإمارات وعمان وعياً إتجاه الشفافية والنزاهة ومحاربة الفساد ، إذ حصلت على مراتب متقدمة وتصدرت الدول العربية ، وحصلت هذه الدول على الدرجات (7-6.5 - 5.5) عام 2009م ، و(7.7 - 6.3 - 5.3) عام 2010م لكل من قطر والإمارات وعمان على التوالى وكان ترتيبها (3،2،1) على التوالى عربياً والمرتب (39،30،22) دولياً عام 2009م .

أصدرت منظمة الشفافية الدولية مؤشر مدركات الفساد للعام 2012م وذلك بناءً على مدركات الفساد لدى مؤسسات القطاع الحكومي وأن مؤشر مدركات الفساد هو مؤشر بمركب ومزيج من المسوحات .

والتقييمات التي تناول الفساد والتي يتم جمعها من قبل مجموعة متنوعة من المؤسسات البحثية ذات السمعة الطيبة .

يتدرج المقياس من صفر الى مائة حيث تعادل الدرجة صفر أعلى مستوى من مستويات الفساد المدرك ، في حين تعادل الدرجة 100 أدنى مستوى بمن مستويات الفساد المدرك .

مؤشر مدركات الفساد يشير الى الفساد في القطاع الحكومي (العام) في الدول التي شملها المؤشر والذي ينطوي تحديداً على فساد المسؤولين موظفي الخدمة العامة .

حيث جاءت كل من الدنمارك وفنلندا في مرتبة واحدة على مؤشر مفاهيم الفساد لعام 2012م ، إذ حصلت كل منها على 90 نقطة وهي نتيجة عززتها صلاحية الوصول الى أنظمة المعلومات واتباع قواعد حاكمية لسلوكيات شاغلي المناصب العامة .

وفي المقابل جاءت كل من أفغانستان وكوريا الشمالية والسودان والصومال في ذيل التصنيف ، فانعدام المساءلة للقيادات في تلك الدول وضعف المؤسسات العامة فيها ، إنما يؤكد ضرورة إتخاذ موقف أكثر صرامة بكثير في مواجهه الفساد .

الدول التي حصلت على المراكز الخمسة الاولى :

الترتيب	الدولة	الدرجة من 100
1	الدانمرك	90
2	فنلندا	90
3	نيوزلندا	90
4	السويد	88
5	سنغافورة	87

الدول التي حصلت على المراكز الخمسة الاخيرة :

الترتيب	الدولة	الدرجة من 100
172	ميانمار	15
173	السودان	13
174	أفغانستان	8
174	كوريا الشمالية	8
174	الصومال	8

هذه النتائج تبين بأن البلدان الأكثر فساداً هي المصابة بالنزاعات طويلة المدى التي مزقت البنية التحتية للحكم .

نتائج السودان والدول العربية مؤشر مدركات الفساد العالمي في العامين 2011م -

2012م :

السنة	2012م	2011م			
الدول	الترتيب دولياً	الترتيب عربياً	الدرجة من 10	الترتيب دولياً	الترتيب عربياً
قطر	27	1	7.7	22	1
الامارات	27	2	6.3	28	2
البحرين	53	3	5.3	46	3
الأردن	58	4	4.9	56	6
عمان	61	5	4.7	50	4
السعودية	66	6	4.7	57	7
الكويت	66	6	4.5	54	5
تونس	75	8	4.3	73	8
المغرب	88	9	3.4	80	9
جيبوتي	94	10	3.2	100	10
الجزائر	105	11	3.1	112	11
مصر	118	12	2.9	112	11
موريتانيا	123	13	2.5	143	15
لبنان	128	14	2.5	143	13
سوريا	144	15	2.3	143	13
اليمن	156	16	2.2	164	16
ليبيا	160	17	2.2	168	17
العراق	169	18	1.5	175	18
السودان	173	19	1.5	177	19
الصومال	174	20		182	20

- يرى الباحث ان هنالك عدة اسباب لتفشي الفساد في السودان:
- غياب أى جهود لتحسين صورة السودان عالمياً ، على مستوى الشفافية والنزاهة .
 - يعزى سبب تراجع السودان فى التصنيف الى الفساد فى القطاع العام وكذلك ضعف أجهزة الرقابة وضعف جهود ومبادرات الحكومة فى مكافحة الفساد .
 - وكذلك البيروقراطية المفرطة وتضارب المصالح .
 - عدم وجود عقوبات رادعة للمتجاوزين ومعاقبة المسؤولين المتجاوزين .
 - إساءة إستخدام الموارد العامة للمصالح الخاصة .
 - إحتتمالات التعامل مع مسئولين فاسدين فى الرشاوى الصغيرة الى الفساد السياسى الكبير .
 - أن هنالك عوامل كثيرة ادت الى إنتشار الفساد بصورة وبائية منها غياب الضمير الانسانى والواعز الدينى وكذلك ضعف وسائل الرقابة المالية على مستوى المراجعة الداخلية والمراجع القومى لعدم توفير الامكانيات والوسائل حتى تقوم تلك الاجهزة بدورها على الوجه الاكمل .
 - وكذلك مشكلة وضع الرجل المناسب فى المكان المناسب والانتماء الحزبى لشغل الوظيفة العامة ، ومايلى ذلك من استغلال النفوذ وإرضاء جهات على حساب اللوائح والقوانين .
 - ولابد من شغل الوظائف عبر منافسة عامة ونزيهه لإيجاد كوادر مؤهلة فى جميع التخصصات.
 - لابد للمجتمع ان يساعد في كبح الفساد من خلال البعد عن الممارسات السالبة مثل الاكراميات (الرشوة) حيث اضحت ثقافه لتسهيل الاجراءات .
 - وعلي المجتمع والدوله غرث القيم والاخلاق بين افراد المجتمع ومنع البيروقراطيه في جميع مرافق الدوله .
 - وعلي الدوله توفير المعينات للاجهزه الرقابيه حتي تطلع بدورها في كشف المفسدين ، وتمكين دور الاجهزه التشريعيه كجهاز رقابي فعال وتمكين دولة القانون ، والعمل علي وقف الحروب والانقسامات وهي من اهم اسباب الفساد بكافة انواعه .

المبحث الثانى

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث مناهج الدراسة وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها وكذلك إدارة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها وحدها وتأثيرها كما يتضمن هذا الفصل مبحث الاجراءات التى قام بها الباحث فى تفسير أدوات الدراسة وتطبيق وأخيراً الخطابات الاحصائية التى إعتد الباحث عليها فى تحليل الدراسة .

منهجية الدراسة :

من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفى التحليلى والذى يعرف بأنه طريقة فى البحث يتناول احداث وممارسات وجواهر مناجية للدراسة والقياس كما هى دون تدخل الباحث فى مجرياتها وتطبيع الباحث أن يتفاعل معها فيصنفها ويحللها وتهدف هذه الدراسة الى دراسة مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة بحيث الفساد المالى . تعتمد الدراسة على نوعين اساسيين من الدراسة :

البيانات الاولية :

وذلك بالبحث فى الجانب الميدانى وتوزيع إستبانات لدراسة بعض مفردات البحث وهذا مجتمع المعلومات فى موضوع البحث ومناهج تفريغها وتحليلها بإستخدام برنامج Stafistical Package For (Science)Spss الايضافى وإستخدام البيانات الاحصائية المناسبة لهدف الوصول لدلالات فية المؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

البيانات الثانوية :

تم مراجعة للبحث والدراسات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة والتى تتعلق بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الحديثة للحدث النادر الحالة .

والى مراجع أوثق منشورات تتهم فى تزويد الدراسة بالمعلومات بشكل علمى .

وقام الباحث من خلال اللجو للمصادر الثانوية فى الدراسة بالتعرف على الاسس والطرق العلمية السليمة فى كتابة الدراسات وكذلك أخذ تصور عن آخر المستجدات التى حدثت وتحدث فى مجال الدراسة .

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجمع الدراسة من المراجعين الداخليين ومدراء المراجعة العاملين فى الشركات المساهمة العامة وتم إستخدام أسلوب الحصر الشامل بجمع البيانات نظراً لصغر حجم

وبالغلة 31 مراجع ومن مدير مالى وتم توزيع أستبيان الدراسة على جميع أفراد مجتمع الدراسة ، تم إستبعاد عدد من الاستبانات نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة عن الاستبانة .

خصائص سمات مجمع الدراسة كما يلى :

المؤهل العلمى :

يبين جدول رقم (1/2/4) أن 87.1% من مجتمع الدراسة مؤهل العلمى (بكالوريوس) و 12.9% من مجتمع الدراسة (ماجستير) .

جدول رقم (1/2/4) يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدارسة وفق متغير المؤهل العلمى

المؤهل العلمى	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	-	-
بكالوريوس	27	87.1%
ماجستير	4	12.9%
المجموع	71	-

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2014م

يبين الجدول رقم (2/2/4) أن 9.7% من مجتمع الدراسة يعملون فى وظيفة مدير وحدة المراجعة الداخلية و 16.1 من مجتمع الدراسة يعملون فى وظيفة مراجع رئيسي و 38.7 من مجتمع الدراسة يعملون فى وظيفة مراجع داخلى و 35.5 من مجمع الدراسة يعملون فى وظائف أخرى .

جدول رقم (2/2/4) يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدارسة وفق متغير الوظيفة :

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير وحدة المراجعة الداخلية	3	9.7
مراجع رئيس	5	16.1
مراجع داخلى	12	38.7
أخرى	11	35.5
المجموع	31	100%

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2014م

التخصص العلمي :

يوضح الجدول (3/2/4) أن 77.4 في مجتمع الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة و 12.9 من مجتمع الدراسة تخصصهم العلمي إدارة أعمال و 9.7 من مجتمع الدراسة تخصصهم العلمي (تخصص اخر) .

جدول رقم (3/2/4) يوضح التوزيع التكراري لافراد عينة الدارسه وفق متغير

التخصص العلمي :

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	24	77.4
إدارة أعمال	4	12.9
علوم عالية مصرفية	-	-
تخصصات أخرى	3	9.7
المجموع	31	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2014م

عدد سنوات الخبرة :

يوضح الجدول رقم (4/2/4) أن 19.4 من مجتمع الدراسة بلغت خبراتهم (أقل من خمسة سنوات) و 29% من مجمع الدراسة تتراوح خبراتهم ما بين (5 - 10 سنوات) و 29% من مجتمع الدراسة تتراوح سنوات الخبرة لديهم ما بين (10 - 20 سنة) و 22.6% من مجتمع الدراسة تتراوح سنوات الخبرة لديهم أكثر من 20 سنة .

جدول رقم (4/2/4) : يوضح التوزيع التكراري لافراد عينة الدارسه وفق متغير

عدد سنوات الخبرة :

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	6	19.4
ما بين 5—10 سنوات	9	29
ما بين 10----20 سنة	9	29
أكثر من 20 سنة	7	22.6
المجموع	31	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات

إدارة الدراسة :

تم إعداد الاستبيان على النحو التالي :

1. إعداد إستبيان أولية من أجل إستخدامها فى جمع البيانات والمعلومات .
2. عرض الاستبيان على المشرف من أجل إختبار على مدى علاقتها بجمع البيانات .
3. تعديل الاستبيان بشكل أولى حسب ما يطلبه المشرف .
4. تم تعرض الاستبانة على مجموعة من المحاسبين والذين قامو بدورهم تقديم النصح والارشاد وحذف ما يلزم .
5. إجراء دراسة إختبارية ميدانية أولية للاستبيان وتعديل حسب ما يناسب .
6. توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة بجمع البيانات اللازمة للدراسة وتقسيم الاستبانة الى جزئين كما يلي :

الجزء الاول : يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة ويتكون من 4 فقرات .
الجزء الثانى : يتناول تقييم تطبيق (معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة) للمراجعة الداخلية الدولية الحديثة للحدث الفساد الحالى ، وتم تقسيمه الى اربعة محاور كما يلي :
المحور الاول : يناقش معايير المبادي والمسؤوليات في الشركات المساهمة العامة ويتكون من 13 فقرة.

المحور الثانى : التزام المراجع الداخلى بمعايير ا الاثبات ويتكون من 13 فقرة .
المحور الثالث : التزام المراجع بمعايير الاداء المهني ويتكون من 20 فقرة .
المحور الرابع :الالتزام المراجع الداخلى بخلاقيات المهنة من 14 فقرة.
وقد كانت الاجابة على فقرة مكونة من 5 إجابات ضمن الدرجة (5) تنص الموافقة بشدة والدرجة (1) تضمن اقل موافقة حسب جدول رقم (5/2/4) .

جدول رقم (5/2/4)

مقياس الاجابة على الفقرات

التصنيف	موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	1

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الاستبان 2014م

صدق وإثبات الاستبانة :

تم تعيين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من هدف وبيان فقراتها كالتالى :

تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة بطريقتين :

- صدق الاستبانة :

تم عرض الاستبانة على مجموعة فى هيئة التدريس متخصصين فى المحاسبة والاحصاء وقد تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل فى ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها تم إعداد لهذه الغرض. الاستبانة الداخلى لفقرات الاستبانة :

تم حساب الاستبانة الداخلى للفقرات الاستبانة على عينة الدراسة البالغ 31 مقدرة ذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل مفردة الدرجة الكلية للمحور التالية كما يلى :

الصدق الداخلى لفقرات المحور الاول : مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات .

جدول رقم (6/2/4) يبين معاملات الارتباط بين كل مفردة من فقرات المحور الاول (معايير المبادي والمسؤوليات) والجدول الكلى لفقرات والذى يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عن مستوى دلالة (5). حيث أن الدلالة لكل فقرة أقل من 5. وقيمة 7 المحسوبة أكبر من قيمة الجدولية دال تساوى 355. وبذلك تعتبر مقومات المحور الاول صادقة .

جدول رقم(6/2/4)

يوضح الصدق الداخلى لفقرات المحور : معايير المبادي والمسؤولية للمراجع الداخلى

	الفقرة	معامل الارتباط	مستوي الدلالة
1	الالتزام المراجع الداخلى بمعايير المبادي والمسؤوليات	.606	.000
2	تمكن المراجع الداخلى من إعطاء رايه وتاكيد معقول من القوائم المالية خالية من اي انحرافات	.480	.005
3	تمكن المراجع الداخلى علي القيام بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بنظرة الحذر المهني	.610	.000
4	اتفاق المراجع الداخلى مع ادارة الشركة علي طبيعة اعمال المراجعة والمسؤوليات	.700	.000
5	يجب علي المراجع الداخلى الالتزام بمبادي الاستقلال	.530	.002

		والامانة والموضوعية والسلوك المهني	
6	علي المراجع الداخلي ان يسجل علي اوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية المراجعة وتوقيت ونطاق اجراءات المراجعة	.680	.000
7	يجب ان تكون اوراق العمل متكامله بالدرجه الكافية لنعطي صورة شاملة عن عملية المراجعة	.398	.028
8	يجب ان تحتوي اوراق العمل علي القرائن التي تثبت تقييم الخطر المتاصل وتقييم خطر الرقابة	.662	.000
9	يجب ان تحتوي اوراق العمل علي القرائن التي تثبت تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية	.665	.000
10	مثلما للمراجع الداخلي حقوق للمراجع ايضا مسؤوليات	.430	.017
11	علي المراجع الداخلي الكشف عن الغش والخطا	.453	.112
12	ان الغش يتمثل في الاخطاء المعتمدة في القوائم المالية والتلاعب في السجلات	.512	.004
13	تقع علي المراجع الداخلي مسؤولية منع المخالفات والتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح	.643	.010

قيمة r قيمة الجدولية عند مستوي دلالة 0.05 ودرجة حرية 29 تساوي 0.355.

جدول رقم (7/2/4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (تطبيق معايير الاثبات) والمعدل الكلي للفقرات، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينه دالة عند مستوي دلالة (0.05)، حيث ان مستوي الدلالة لكل فقرة اقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة اكبر من قسمة r الجدولية والتي تساوي 0.355. وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (7 / 2/4)

يوضح الصديق الداخلي لفقرات المحور الثاني :معايير الاثبات للمراجعة الداخلية

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوي الدلالة

1	يجب علي المراجع الداخلي الحصول علي ادلة اثبات كافية وملائمة	.770	.000
2	من اجراءات الحصول علي ادلة الاثبات يكون بمزيج من اختبارات الرقابة والاجراءات الجوهرية	.620	.005
3	تتأثر درجة الاعتماد علي ادلة اثبات بمصادرها (داخلية وخارجية) وعلي طبيعتها (مرئية ، موثقة ، شفعية)	.505	.003
4	تكون ادلة الاثبات موثوقة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة	.650	.000
5	تكون ادلة الاثبات موثوقة اكثر عندما تكون في شكل وثائق	.550	.000
6	ادلة الاثبات التي توفرها الوثائق الاصلية تكون موثوقة اكثر من الادلة التي توفرها النسخ المصورة	.610	.000
7	تكون ادلة المراجعة الداخلية التي يحصل عليها المراجع الداخلي مباشرة موثوقة اكثر من ادلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بصورة غير مباشرة او بالاستدال	.411	.025
8	يجب علي المراجع القيام بالاستفسار والبحث عن المعلومات من اشخاص ذوي علاقة داخل وخارج الشركة للحصول علي ادلة الاثبات	.690	.000
9	علي المراجع الداخلي القيام بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة اجراءات نظام الرقابة	.650	.000
10	ان يقوم المراجع الداخلي بالعمليات الحسابية بغرض التحقق	.801	.000
11	علي المراجع الداخلي الحصول علي ادلة اثبات كافية ومناسبة تفيد ان الارصدة الافتتاحية لاتشمل اخطاء ذات اهمية نسبية تؤثر علي القوائم المالية	.761	.015
12	المراجع الداخلي التاكيد ان السياسات المحاسبية تطبق بثبات وان التغيرات في السياسات قد اخذت بعين الاعتبار	.526	.004
13	يوجد ادراك كافي لاهمية معايير الاثبات في شركات المساهمة العامة	.611	.000

قيمة r الجدولية عند مستوي دلالة 0.05 ودرجة حرية 29 تساوي 355.

جدول رقم (8/2/4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينه دالة عند مستوي دلالة (0.05) ، حيث ان مستوي الدلالة لكل فقرة اقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 355. ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة.

جدول رقم (8/2/4)

يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.605	يمتلك المراجع الداخلى المعرفة الكافية بمعايير الاداء المهني الصادر عن معهد المراجعين الداخليين.	1
0.005	0.487	مثل إستقلال أعضاء إدارة المراجعة الداخلية واحداً من اهم اركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية فى سبيل قيامها بمواجهه ظاهرة الفساد المالى فى شركات المساهمة العامة .	2
0.000	0.618	يلتزم المراجع الداخلى بتنفيذ احكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسئ للمهنة .	3
0.000	0.710	يقوم المراجع الداخلى بتدقيق التكاليف الحقيقية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.	4
0.002	0.533	يقوم المراجع الداخلى بتدقيق ومراقبة جودة الانتاج .	5
0.000	0.683	يقوم المراجع الداخلى بكشف والافصاح عن الانحرافات التى حدثت وأقتراح الحلول التى تؤدى الى تصحيح الاوضاع مستقبلاً .	6
0.000	0.680	يقوم المراجع الداخلى برفع تقرير عن سوء إستخدام الموارد والتسهيلات.	7
0.027	0.398	يتمتع المراجع الداخلى بالنزاهة والاستقامة عند قيامه بواجباته ومسئولياته.	8
0.000	0.655	يلتزم المراجع الداخلى بأخلاقيات المهنة .	9
0.000	0.663	المراجع الداخلى قادر على إبداء اعلى درجات الموضوعية فى عمله ، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية .	10
0.015	0.433	تكتسب إدارة المراجعة الداخلية الموقع التنظيمى المناسب الذى يتيح لها اداء مسئولياتها المهنية بإستقلال وحياد وموضوعية .	11
0.011	0.452	يضمن عمل المراجعة الداخلية الحالى التحقق من الدقة الحسابية والمستندات ، ومراجعة كشوف الرواتب والاجور والتأكد من التصديق على تلك المستندات من الاشخاص المفوضين بذلك .	12
0.003	0.511	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من ملكية المشروع للاصول المختلفة وتوافر الحماية الكافية لها خشية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام .	13
0.003	0.511	تتخفف اهمية المراجعة الداخلية فى شركات المساهمة العامة فى السودان .	14
0.039	0.372	يستطيع المراجع الداخلى إيصال راية بدون عوائق الى لجنة المراجعة او مجلس الادارة حين يكتشف مخاطر تؤثر على تحقيق الاهداف .	15
0.007	0.472	إرتفاع ت كالىف تطبيق معايير الاداء المهني فى شركات المساهمة يؤدى الى عدم تطبيقها فى مواجهه ظاهرة الفساد المالى .	16
0.000	0.643	يلتزم المراجع الداخلى بتنفيذ أحكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسئ للمهنة .	17
0.000	0.698	يقوم قسم المراجع الداخلى بترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة وأوليات مواجهاتها .	18
0.015	0.433	يوجد إلزام قانونى بتطبيق معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية فى شركات المساهمة العامة	19
0.004	0.503	يوجد إدراك كاف لاهمية معايير الاداء المهني فى شركات المساهمة العامة	20

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "29" تساوى 0.355

جدول رقم (9/2/4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (التزام المراجع
الداخلي بمعايير اخلاقيات المهنة) والمعدل الكلى لفقراته ، والذى يبين أن معاملات الارتباط المبينة
دالة عند مستوى دلالة (0.05) ، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من (0.05) وقيمة r
المحسوبة اكبر من قسمة r الجدولية والتى تساوى 0.355 ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث
صادقة.

جدول رقم (9/2/4)

يوضح الصديق الداخلي لفقرات المحور الرابع : الالتزام بمعايير اخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يقوم المراجع الداخلي بتطبيق معايير اخلاقيات المهنة التي تساعد في كشف الفساد المالي الموجودة	0.763	0.000
2	يتوافر في أعضاء إدارة المراجعة الداخلية المؤهلات والخبرات في ميادين المعرفة كالمحاسبة ، والاقتصاد ، والعلوم المالية ، الاحصاء ، القانون ، وأيضاً مجالات المعرفة ذات الارتباط بطبيعة نشاط المشروع .	0.622	0.005
3	يقوم المراجع بذل العناية المهنية الواجبة وتوخي بذلك الحذر والمهارة في عملة .	0.510	0.003
4	يتوافر في أعضاء إدارة المراجعة الداخلية المعرفة ولامهات والخبرة والانضباط اللازم لممارسة مهنة المراجعة الداخلية .	0.642	0.000
5	يملك المراجع الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم المالية.	0.681	0.000
6	يتم تزويد المراجع الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقدرة على تحديد ومراقبة وقياس وإدارة المخاطر .	0.721	0.000
7	يتم استخدام الاساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية جميعها أو أى منها في تحديد المخاطر المحيطة بالمنظمة .	0.413	0.021
8	يملك المراجع الداخلي قدرة على التعامل مع الحاسوب .	0.705	0.000
9	يملك المراجع الداخلي الخبرة الواسعة بمواضيع الاقتصاد والضرائب والمالية والقانون .	0.649	0.000
10	يقوم المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة بتحديث معرفته المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة أداء مهام عملية المراجعة في مواجهه ظاهرة الفساد المالي.	0.809	0.000
11	يسعى المراجع الداخلي الى تحسين وتطوير قدراته في المنشأة بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول على الخبرات اللازمة لاداء عملية المراجعة بجودة عالية لمواجهه ظاهرة الفساد المالي	0.761	0.015
12	يسعى المراجع الداخلي الى تحسين وتطوير قدراته في المنشأة بالحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة.	0.647	0.000
13	تستخدم الشركات المساهمة العامة في استراتيجيات التخصص في صناعة عميل المراجعة لتحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الاداء المهني .	0.606	0.000
14	تقوم الشركات المساهمة العامة بوضع نظم وبرامج لتطوير اداء المراجعين العاملين لديها بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوى جودة اداء عملية المراجعة .	0.526	0.002

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة "29" تساوى 0.355

صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة :

جدول رقم (10/2/4) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ، أن مستوى الدلالة لكل محور اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قسمة r الجدولية والتي تساوى 0.355 وبذلك تعتبر محاور الدراسة صادقة .

جدول رقم (10/2/4)

يوضح معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الاول	تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية	.8788	.000
الثاني	التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات	.874	.000
الثالث	إلتزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني في الشركات المساهمة العامة	0.893	0.000
الرابع	مدي الالتزام باخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية	.892	.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة "29" تساوى 0.355

ثبات فقرات الاستبانة Reliability :

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل الفا كرونباخ .

1. طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient : تمايُجاد معامل ارتباط بيروسون

بين معدل الاسئلة الفردية الرتبة ومعدل الاسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط بإستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية :

معامل الثبات $r_2 = r_1 + 1$ حيث معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (9/2/4) يبين أن هناك معاملات ثبات كبيرة نسبياً لفقرات الاستبان وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبانة "0.864311" بإستخدام طريقة التجزئة النصفية مما يطمئن الباحث من إستخدام اداء الدراسة فى عملية البحث .

جدول رقم (11/2/4)

يوضح معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية) :

المحور	محتوى المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
				مستوى العنوية

0.000	0.92131	0.8541	13	مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات	الاول
0.000	0.795534	0.6609	13	التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات	الثانى
0.000	0.92032	0.8524	20	التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني	الثالث
0.000	0.814112	0.6865	14	مدي الالتزام باخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية	الرابع
.000	.864311	.7864	60	جميع الفقرات	

المصدر : اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م
قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "29" تساوى 0.355

طريقة ألفا كرونباخ Cronbachs Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثباتة لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (10/2/4) أن معاملات الثبات مرتفعة ، وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبانة باستخدام طريقة كرونباخ "0.9144" مما يطمئن الباحث من استخدام اداء الدراسة في عملية البحث .

جدول رقم (12/2/4)

يوضح معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) :

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الاول	مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية	13	0.8541
الثانى	التزام المراجع الداخلى بمعايير الاثبات فى شركات المساهمة العامة	13	0.8286

0.8517	20	التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني في شركات المساهمة العامة	الثالث
0.9137	14	مدي توافر الالتزام باخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية	الرابع
.9144	60	جميع الفقرات	

المصدر : اعداد الباحث من نتائج تحليل بيانات الاستبيان 2014م

المعالجات الاحصائية :

تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الاحصائي وتم استخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات لخصائص مجتمع الدراسة .
 2. إختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة .
 3. معامل إرتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات .
 4. معادلة سبيرمان براون للثبات .
 5. إختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample k-s) .
 6. اختبار T لمتوسط عينة واحدة One sample T test للفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3" .
 7. اختبار T للفرق بين متوسط عينتين مستقلتين (المؤهل العلمي "بكالوريوس ، ماجستير ") .
 8. T اختبار تحليل التباين الاحادي للفروق بين ثلاث عينات مستقلة فأكثر (المسمى الوظيفي، التخصص العلمي ، سنوات الخبرة).
- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف - Sample K- 1- S)
: (S)

يستخدم اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً ، ويوضح الجدول رقم (11/2/4) نتائج الاختبار حيث ان قيمة

مستوى الدلالة لكل قسم اكبر من 0.05 ($\text{sig.} > 0.05$) وهذا يدل على ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية .

جدول رقم (13/2/4)

يوضح اختبار التوزيع الطبيعي (1-sample kolmogorov-smirnov)

الجزء	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة z	قيمة مستوى الدلالة
الاول	مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية	13	0.754	0.621
الثاني	إلتزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات في الشركات المساهمة العامة	13	0.866	0.442
الثالث	التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني	20	1.026	0.244
الرابع	التزام المراجع الداخلي بمعايير اخلاقيات المهنة	14	.856	.342
	جميع الفقرات	60	0.959	0.316

المصدر : اعداد الباحث من نتائج تحليل بيانات الاستبيان 2014م

تحليل فقرات الدراسة :

تنقسم اختبار T للعينه الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، وتكوين الفقرة ايجابية بمعنى أفراد العينة يوافقون علي محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 " أو مستوي الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60% " ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون علي محتواها كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 - أو مستوي الدلالة اقل من 0.5 والوزن النسبي اقل من 60% " ، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوي الدلالة لها اكبر من 0.05 .

تحليل فقرات المحور الأول : مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية في شركات المساهمة العامة :

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم "14" والذي بين آراء افراد عينة الدراسة في المحور الأول " مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة " مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي .:

1. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي " 85.9% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " إدارة المراجعة الداخلية تقوم بالتأكد من ان المراجع الداخلي يقوم بتسجيل علي اوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية المراجعة وتوقيت ونطاق اجراءات المراجعة.

2. في الفقرة رقم (7) بلغ الوزن النسبي "84.74% ومستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على ان "إدارة المراجعة الداخلية تقوم بالتأكد من الالتزام ان اوراق العمل متكامله او مفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عملية المراجعة .

3. في الفقرة رقم (9) بلغ الوزن النسبي "80.94% ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " ادارة المراجعة الداخلية تقوم بتركيز جهودها علي هدف تدعيم وتقوية وتقييم الخطر المتاصل وتقييم خطر الرقابة علي شركات المساهمة العامة .

4. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي " 80.5 " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " ادارة المراجعة الداخلية تحرص علي دراسة وتقوم النظام المحاسبي المستخدم وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بنظرة الحذر المهني ومدي ملائمته لتنفيذ العمليات المالية بدقة وكفاءة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي ".

5. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي " 78.00 " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " إدارة المراجعة الداخلية تطبق وتلتزم المراجع الداخلي علي الالتزام بمعايير المبادي والمسؤوليات .

6. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي " 80.00 " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " ادارة المراجعة الداخلية تقوم بالزام المراجع الداخلي علي الالتزام بمبادي الاستقلال والامانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني لمواجهة ظاهرة الفساد المالي ".

7. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "79.71% ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة يمتلك كم من

المعرفة المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة وبالتالي يكون مدرك بالدرجه الكافيه بان له مسؤوليات ووجبات عديده ولديه حقوق مما يؤدي الي جودة الأداء المهني في مواجهة ظاهرة الفساد المالي .

8. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "78.71%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " المراجع الداخلي يقوم بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدلة " .

9. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "79.61%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " ادارة المراجعة الداخلية تحرص علي ان يبدي المراجع الداخلي رايه بتاكيد معقول من ان القوائم المالية خالية من اي انحرافات .

10. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "75.48%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " إدارة

المراجعة الداخلية تقوم بالاتفاق مع ادارة الشركة علي طبيعة اعمال المراجعة والمسؤوليات. 11. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "76.38%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " قسم المراجعة الداخلي يقوم بوضع خطط مراجعة تعمل علي كشف الغش في القوائم المالية يتمثل في الاخطاء المتعمده والتلاعب في السجلات .

12. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "75.00%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " المراجع الداخلي يعتمد علي اوراق عمل التي تحتوي علي قرائن تثبت وتقييم وتفحص نظام الرقابه الداخلية .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول " مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة " تساوي 3.98 والوزن النسبي يساوي 78.68% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 14.343 وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن إدارة المراجعة الداخلية تحرص علي دراسة وتطبيق معايير المبادي والمسؤوليات وتقييم النظام المحاسبي المستخدم ومدي ملاءمته لتنفيذ العمليات المالية بدقة وكفاءة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي.

تحليل فقرات المحور الاول : مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات في شركات المساهمة العامة (14/2 /4)

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوي الدلالة
1	التزام المراجع الداخلي بمعايير المبادي والمسئوليات	4.	.820	78.	6.815	0.000
2	تمكن المراجع الداخلي من اعطاء رايه وتاكيد معقول من ان القوائم المالية خالية من اي انحرافات	3.8	.645	80.	7.720	0.000
3	تمكن المراجع الداخلي علي القيام بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	4.1	.602	80.5	9.606	0.000
4	اتفاق المراجع الداخلي مع الاداره علي طبيعة اعمال المراجعة	3.66	.570	75.48	7.674	0.000
5	يجب علي المراجع الالتزام بمبادي الاستقلالية والامانة والموضوعية والسرية	3.836	.657	80.	7.185	0.000
6	علي المراجع الداخلي ان يسجل علي اوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية المراجعة	4.25	.600	85.9	11.405	0.000
7	يجب ان تكون اوراق العمل متكاملة مفصله بالدرجه الكافية	4.23	.577	84.71	12.210	0.000
8	يجب ان تحتوي اوراق العمل علي القرائن التي تثبت تقييم نظام الرقابة	3.85	.799	75.	4.931	0.000
9	يجب ان تحتوي اوراق العمل تقييم الخطر المتاصل	4.2	.549	80.94	12.111	0.000
10	مثلما للمراجع حقوق عليه واجبات	3.94	.630	79.61	8.260	0.000
11	علي المراجع الداخلي الكشف عن الغش والخطاء	3.94	.585	79.61	9.080	0.000
12	ان الغش يتمثل في الاخطاء المتعمدة في القوائم المالية	3.66	.755	76.38	5.666	0.000

تحليل فقرات المحور الثاني: التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات في الشركات المساهمة العامة :
تم استخدام اختبار للعينه الواحدة والنتائج مبنية في جدول رقم "15" ك والذي بين آراء أفراد
عينه الدراسة في المحور الثاني : التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات في شركات المساهمة
العامة " مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي :

1. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي " 92.42% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يلتزم بمعايير الاثبات " .
2. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي " 89.00% " ومستوي الدلالة "0.00" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يقوم بالاستفسار والبحث عن المعلومات للحصول علي ادلة اثبات تساعد علي كشف الاخطاء ومواجهة ظاهرة الفساد المالي .
3. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي " 87.44% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يقوم بالعمليات الحسابية بغرض التحقق.
4. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي " 87.22% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " ان إدارة المراجعة الداخلية تقوم بالتحقق ان السياسات المحاسبية تنطبق يثبات.
5. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي " 87.74% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " استقلال أعضاء إدارة المراجعة الداخلية يمثل واحداً من أهم أركان مهنة المراجعة الداخلية في سبيل قيامها بمواجهة ظاهرة الفساد المالي بالقطاع العام .
6. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي " 82.52% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن المراجع الداخلي يقوم بالحصول علي ادلة بصوره مباشرة واكثر موثوقية تساعد علي مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة .
7. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي " 84.87% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يقوم بكشف والإفصاح عن الانحرافات عند استخدامه ادلة اثبات اصلية واكثر موثوقية من ادلة الاثبات الاخرى.
8. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي " 80.23% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يلتزم بتنفيذ الاجراءات والاختبارات الجوهرية للحصول علي ادلة الاثبات.
9. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي " 81.82% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " إدارة المراجعة الداخلية تكتسب الموقع التنظيمي المناسب الذي يتيح لها أداء مسؤولياتها المهنية باستقلال وحياد وموضوعية " .

10. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي " 80.94 % " ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " إدارة المراجعة الداخلية لديها الادارك الكافي باهمية معايير الاثبات في شركات المساهمة العامة .

11. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي " 76.44 % " ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " المراجع الداخلي يقوم بالحصول علي ادلة اثبات موثوقه من مصادر مستقلة تساعده في الكشف عن الانحرافات ومواجهة ظاهرة الفساد المالي .

12. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي " 69.97 % " ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يقوم بالحصول علي ادلة اثبات موثوقه في شكل وثائق " .

13. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي " 70.97 % " ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يقوم بالحصول علي ادلة اثبات كافية وملائمة .

جدول رقم (15/2/4)

تحليل فقرات الثاني : التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات في الشركات المساهمة العامة :

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوي الدلالة
1	يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير الاثبات الصادر عن معهد المدققين الداخليين	3.222	0.776	69.97	3.988	0.000
2	يمثل استقلال أعضاء إدارة المراجعة الداخلية واحداً من اهم أركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية في سبيل قيامها بمواجهة ظاهرة الفساد المالي بالشركات المساهمة العامة .	4.39	0.715	87.74	10.795	0.000
3	يلتزم المراجع الداخلي باجراءات الحصول علي ادلة الاثبات بمزيج من اختبارات الرقابة والاجراءات الجوهرية	4.30	0.687	80.23	12.122	0.000
4	يقوم المراجع الداخلي بالحصول علي ادلة اثبات موثوقه من المصادر المستقلة .	3.81	0.946	76.13	4.747	0.000
5	ادلة الاثبات التي توفرها الوثائق الاصلية تكون موثوقه اكثر من التي توفرها النسخ المصوره	3.55	0.663	76.44	6.091	0.000

6	تكون ادلة الاثبات المباشرة موثوقة اكثر من ادلة الاثبات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشره	4.44	0.750	84.87	8.660	0.000
7	يجب المراجع الداخلي القيام بالاستسفار والبحث عن المعلومات من اشخاص ذوي علاقة داخل وخارج الشركة للحصول علي ادلة اثبات	4.99	0.566	82.52	12.333	0.000
8	علي المراجع الداخلي القيام بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة اجراءات الرقابة	4.50	0.509	89.0	15.797	0.000
9	ان يقوم المراجع الداخلي بالعمليات الحسابية بغرض التحقق	4.66	0.502	92.41	17.989	0.000
10	المراجع الداخلي قادر علي ابداء أعلى درجات الموضوعية في عملة ، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية .	4.22	0.506	87.44	15.212	0.000
11	علي المراجع الداخلي الحصول علي اثبات كافية ومناسبة تفيد ان الارصدة الافتتاحية لاتشتمل اخطاء ذات اهمية نسبية .	3.05	0.670	81.82	9.222	0.000
12	علي المراجع الداخلي التأكد من ان السياسات تنطبق بثبات .	4.42	0.402	87.22	13.444	0.000
13	يوجد ادارك كافي لاهمية معايير الاثبات في شركات المساهمة .	39.10	1.011	80.94	5.360	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوي دلالة "0.05" ودرجة حرية "30" تساوي 2.04

تحليل فقرات المحور الثالث :التزام المراجع الداخلي بمعايير الأداء المهني في الشركات المساهمة العامة :

تم استخدام اختبار للعينات الواحدة والنتائج مبنية في جدول رقم "15" ك والذي بين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني : التزام المراجع الداخلي بمعايير الأداء المهني في القطاع العام " مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي :

في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي " 91.61% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يلتزم بأخلاقيات المهنة " .

1. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي " 89.03% " ومستوي الدلالة "0.00" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يتمتع بالنزهة والاستقامة عند قيامه بواجباته ومسئوليته " .

2. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي " 88.39% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي قادر علي إبداء اعلي درجات الموضوعية في عمله ، ولا يخضع لتاثير مصالحه الشخصية " .

3. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي " 88.93% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " عمل إدارة المراجعة الداخلية الحالي يتضمن التحقق من الدقة الحسابية والمستندات ، ومراجعة كشوف الرواتب والأجور والتأكد من التصديق علي تلك المستندات من الأشخاص المفوضين بذلك " .

4. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي " 87.74% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " استقلال أعضاء إدارة المراجعة الداخلية يمثل واحداً من أهم أركان مهنة المراجعة الداخلية في سبيل قيامها بمواجهة ظاهرة الفساد المالي بالقطاع العام .

5. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي " 84.87% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن المراجع الداخلي يقوم برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات " .

6. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي " 83.87% " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يقوم بكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حديث واقتراح الحلول التي تؤدي الي تصحيح الأوضاع مستقبلاً " .

7. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "83.23%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يلتزم بتنفيذ أحكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسئ للمهنة " .
8. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "82.58%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل يدل علي أن " إدارة المراجعة الداخلية تكتسب الموقع التنظيمي المناسب الذي يتيح لها أداء مسؤولياتها المهنية باستقلال وحياد وموضوعية " .
9. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "81.94 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " إدارة المراجعة الداخلية تقوم بالتحقيق من ملكية المشروع للأصول المختلفة وتوافر الحماية الكافية لها خشية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام .
10. في الفقرة رقم "15" بلغ الوزن النسبي "80.65 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان أن " المدقق الداخلي يستطيع إيصال رؤية بدون عوائق إلي لجنة التدقيق او مجلس الإدارة حين يكتشف مخاطرة علي تؤثر علي تحقيق الأهداف " .
11. في الفقرة رقم "17" بلغ الوزن النسبي "78.71 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " المراجع الداخلي يلتزم بتنفيذ احكام لاقانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسئ للمهنة " .
12. في الفقرة رقم "18" بلغ الوزن النسبي "78.06 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " قسم التدقيق الداخلي يقوم بترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة واوليات مواجهاتها" .
13. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "76.13 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " المراجع الداخلي يقوم بتدقيق التكاليف الحقيقية وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أن " المراجع الداخلي يقوم بتدقيق التكاليف الحقيقية ومقارنتها باتكاليف المعيارية " .
14. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "74.84 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يقوم بتدقيق ومرافبة جودة الانتاج " .

15. في الفقرة رقم "19" بلغ الوزن النسبي " 74.84%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي انه " يوجد إلزام قانوني بتطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في القطاع العام".

16. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي " 70.97%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يمتلك المعرفة الكافية بمعايير الأداء المهني الصادر عن معهد المدققين الداخليين".

17. في الفقرة رقم "20" بلغ الوزن النسبي "70.97" ومستوي الدلالة " 0.001" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي انه " يوجد إدراك كاف لاهمية معايير الأداء المهني في الشركات القطاع العام .

18. في الفقرة رقم "16" بلغ الوزن النسبي "61.94%" ومستوي الدلالة " 0.630" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي انه " ارتفاع تكاليف تطبيق ومعايير الأداء المهني في الشركات المساهمة العامة لا يؤدي الي عدم تطبيقها في مواجهة ظاهرة الفساد المالي .

19. في الفقرة رقم "14" بلغ الوزن النسبي "58.71%" ومستوي الدلالة " 0.788" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي انه " ارتفاع اهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام "

وبصفة عامة يتبن أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني " التزام المراجع الداخلي بمعايير الأداء المهني في الشركات المساهمة العامة " تساوي 3.97، والوزن النسبي 97.35% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 15.484 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 ومستوي الدلالة تساوي 0.000 وهي الق من 0.05 مما يدل علي التزام المراجع الداخلي بمعايير الأداء المهني في شركات المساهمة العامة.

جدول رقم (16/2/4)

تحليل فقرات الثالث : التزام المراجع الداخلي بمعايير الأداء المهني في الشركات المساهمة العامة :

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوي الدلالة
1	يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بمعايير الأداء المهني الصادر عن معهد المدققين الداخليين	3.555	0.768	70.97	3.978	0.000
2	يمثل استقلال أعضاء إدارة المراجعة الداخلية واحداً من أهم أركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية في سبيل قيامها بمواجهة ظاهرة الفساد المالي بالشركات المساهمة العامة .	4.39	0.715	87.74	10.795	0.000
3	يلتزم المراجع الداخلي بتنفيذ أحكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسئ للمهنة .	4.16	0.638	83.23	10.142	0.000
4	يقوم المراجع الداخلي بتدقيق التكاليف الحقيقية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية .	3.81	0.946	76.13	4.747	0.000
5	يقوم المراجع الداخلي بتدقيق ومراقبة جودة الانتاج	3.74	0.682	74.84	6.061	0.000
6	يقوم المراجع الداخلي بكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي الي تصحيح الأوضاع مستقبلاً.	4.19	0.749	83.87	8.870	0.000
7	يقوم المراجع الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات .	4.23	0.560	84.52	12.180	0.000
8	يتمتع المراجع الداخلي بالنزاهة والاستقامة عند قيامه بواجباته ومسؤولياته	4.45	0.506	89.03	15.977	0.000
9	يلتزم المراجع الداخلي باختلافات المهنة.	4.58	0.502	91.61	17.545	0.000
10	المراجع الداخلي قادر علي ابداء أعلى درجات الموضوعية في عملة ، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية .	4.42	0.502	88.39	15.755	0.000
11	تكتسب إدارة المراجعة الداخلية الموقع التتميزي المناسب الذي يتيح لها أداء مسؤولياتها المهنية باستقلال وحياد وموضوعية .	4.13	0.670	82.58	9.376	0.000
12	يتضمن عمل إدارة المراجعة الداخلية الحالي	4.42	0.502	88.39	15.755	0.000

					التحقق من الدقة الحسابية والمستندات ومراجعة كشوف الرواتب والأجور والتأكد من التصديق علي تلك المستندات من الاشخاص المفوضين بذلك.	
0.000	6.036	81.94	1.012	40.10	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من ملكية المشروع للأصول المختلفة وتوافر الحماية الكافية لها خشية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام .	13
0.000	6.062	80.65	0.948	4.03	تتخفف اهمية المراجعة الداخلية في لاشركات المساهمة العامة.	14
0.000	6.062	80.65	0.948	4.03	يستطيع المدقق الداخلي إيصال رؤية بدون عوائق الي لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حين يكتشف مخاطر تؤثر علي تحقيقي الاهداف	15
0.000	0.487	61.94	1.106	3.10	ارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني في الشركات المساهمة العامة يؤدي إلي تطبيقها في مواجهة ظاهرة الفساد المالي .	16
0.000	7.161	78.71	0.727	3.94	يلتزم المراجع الداخلي بتنفيذ احكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسئ للمهنة.	17
0.000	8.417	78.06	0.597	3.90	يقوم قسم التدقيق الداخلي بترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة واوليات مواجهاتها .	18
0.000	5.068	74.84	0.815	3.74	يوجد إلزام قانوني بتطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات المساهمة العامة	19
0.000	3.770	70.97	0.810	3.55	يوجد أدراك كاف لأهمية معايير الأداء المهني في شركات المساهمة العامة	20

المصدر : اعداد الباحث من نتائج تحليل بيانات الاستبيان 2014م
قيمة t الجدولية عند مستوي دلالة "0.05" ودرجة حرية "30" تساوي 2.04

تحليل فقرات المحور الرابع : التزام المراجع الداخلي بمعايير اخلاقيات المهنة في شركات المساهمة العامة :

تم استخدام اختبار الوحدة والنتائج مبينة في جدول رقم "16" والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث " مقومات تطبيق المراجعة الداخلية في القطاع العام " مرتبة تنازليا حسب الوزن لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 8 " بلغ الوزن النسبي "87.74%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يمتلك قدرة علي التعامل مع الحاسوب "

2. في الفقرة رقم " 4 " بلغ الوزن النسبي "84.52%" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " توافر في اعضاء المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والخبرة والانضباط اللازم لممارسة مهنة المراجعة لداخلية " .

3. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي " 38.87 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يمتلك القدرة علي تمييز مؤشرات لغش والتلاعب والتحريف في السجلات والقوائم المالية " .

4. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي " 81.29 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع يقوم ببذل العناية المهنية الواجبة وتوخي بذلك الحذر والمهارات في عمله " .

5. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي " 81.29 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يسعى الي تحسين وتطوير قدراته في المنشأة بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول علي الخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة بجودة عالية لمواجهة ظاهرة الفساد المالي " .

6. في الفقرة "6" بلغ الوزن النسبي " 80.00 % " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي أنخ " يتم تزويد المراجع الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة علي تحديد ومراقبة وقياس وإدارة المخاطر " .

7. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "80.00" ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي انه " يتم استخدام الأساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية جميعها اوي متنها تحديد المخاطر المحيطة بالمنظمة " .

8. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "80.00%" " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 ما يدل علي انه " المراجع الداخلي يمتلك الخبرة الواسعة بمواضيع الاقتصاد والضرائب والمالية والقانون " .

9. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "79.35%" " مستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان المراجع الداخلي في القطاع العام يقوم بتحديث معرفته المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة اداء مهام عملية المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي " .

10. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "78.71%" " مستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان "المراجع الداخلي يسعى ال لتحسين وتطوير قدراته في المنشأة بالحصول علي مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة" .

11. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "75.48%" " مستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان" يتوافر في اعضاء إدارة المراجعة الداخلية المؤهلات والخبرات في ميادين المعرفة كالمحاسبة ، والاقتصاد ، العلوم المالية ، الاحصاء ، القانون ، وايضاً مجالات المعرفة ذات الارتباط بطبيعة نشاط المشروع " .

12. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "75.48%" " مستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " القطاع العم يقوم بوضع نظم وبرامج لتطوير أداء المراجعين لاعاملين لديها بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوي جودة أداء عملية المراجعة " .

13. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "72.90%" " مستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان "ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " المراجع الداخلي يقوم بتطبيق معايير الأداء المهني التي تساعده في كشف الفساد المالي الموجود في الشركة " .

14. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "72.26%" " ومستوي الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل علي ان " الشركات المساهمة العمة في استخدام استراتيجية التخصص في صناعة عميل المراجعة لتحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الأداء المهني .

وبصفة عامة يتبين ان المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث " توفر القدرات المالية والفنية القائمة في القطاع العام " تساوي 3.97، والوزن النسبي يساوي 79.49% وهي اكبر

من لا وزن لانسبي المحاييد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 13.681 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والت يتساوي 2.04 ، ومستوي الدلالة تساوي 0.00 وهي اقل من 0.05 مما يدل علي توفر القدرات المالية والفنية القائمة في القطاع العام . ويرري الباحث أن تنمية وتطوير قدرات المراجع الداخلي يعتبر حجر الزاوية في أداء وظيفة المراجعة الداخلية حتي يستطيع المراجع أداء مهامه بكفاءة وفعالية وذلك من خلال الندوات والدورات .

جدول رقم (17/2/4)

يوضح تحليل فقرات المحور الرابع " التزام المراجع الداخلي بمعايير اخلاقيات المهنة في شركات المساهمة العامة "

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوي الدلالة
1	يقوم المراجع الداخلي بتطبيق معايير الأداء المهني التي تساعده في كشف الفساد المالي الموجود في الشركة	3.65	0.915	72.90	3.927	0.000
2	يتوافر في اعضاء إدارة المراجعة لاداخلية المؤهلات والخبرات في ميادين المعرفة كالمحاسبة ، والاقتصاد ، العلوم المالية ، الاحصاء ، القانون ، وايا مجالات المعرفة ذات الارتباط بطبيعة نشاط المشروع .	3.77	0.845	75.48	5.101	0.000
3	يقوم المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة وتوخي تلك الحذر والمهارة في عمله .	4.06	0.574	18.29	10.333	0.000
4	يتوافر في أعضاء إدارة المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والخبرة والانضباط اللازم لممارسة مهنة المراجعة الداخلية	4.23	0.425	84.052	16.058	0.000
5	يمتلك المراجع الداخلي القدرة علي تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم المالية	4.19	0.477	83.87	13.919	0.000
6	يتم تزويد المراجع الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة علي تحديد ومراقبة وقياس وادارة المخاطر	4.00	0.632	80.00	8.803	0.000
7	يتم استخدام الاساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية جميعها او اي منها في تحديد المخاطر المحيطة بالمنظمة	4.00	0.683	80.00	8.150	0.000
8	يمتلك المراجع الداخلي القدرة علي استعمال الحاسوب	4.39	0.615	87.74	12.553	0.000
9	يمتلك المراجع الداخلي الخبرة الواسعة بمواضيع الاقتصاد والضرائب والمالية والقانون	4.00	0.730	80.00	7.624	0.000

10	يقوم المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة بتحديث معرفته المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة اداء مهام عملية المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي	3.97	0.547	79.35	9.855	0.000
11	يسعى المراجع الداخلي الي تحسين وتطوير قدراته في المنشأة بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول علي الخبرات اللازمة لاداء عملية المراجعة بجودة عالية لمواجهة ظاهرة الفساد المالي	4.06	0.629	81.29	9.422	0.000
12	يسعى المراجع الداخلي الي تحسين وتطوير قدراته في المنشأة بالحصول علي مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة	3.94	0.680	78.71	7.660	0.000
13	تستخدم شركات المساهمة العامة استراتيجية التخصص في صناعة عمل المراجعة لتحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الاداء المهني	3.61	0.761	72.26	4.487	0.000
14	تقوم الشركات المساهمة العامة بوضع نظم وبرامج لتطوير اداء المراجعين العاملين لديها بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوي جودة اداء عملية المراجعة	3.77	0.805	75.48	5.358	0.000

المصدر : اعداد الباحث من تحليل نتائج بيانات الاستبيان 2014م

قيمة t الجدولية عند مستوي دلالة "0.05" ودرجة حرية "30" تساوي 2.04

تحليل محاور الدراسة :

تم استخدام اختبار t للعينه الوحده والنتائج مبينه في جدول رقم "17" والذي آراء أفراد

عينه الدراسة مرتبه تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقره كما يلي :

- احتل محور " مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة " المرتبة الأول حيث بلغ الوزن النسبي 79.68% ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05.

- احتل محور " التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني في الشركات المساهمة العامة " المرتبة الثانية حيث بلغ الوزن النسبي 79.49% ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 .

- احتل محور " التزام المراجع بمعايير اخلاقيات المهنة في الشركات المساهمة العامة " المرتبة الثالثه حيث بلغ الوزن النسبي 79.35% ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 .

- احتل محور " التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات في شركات المساهمة العامة " المرتبة الرابعة حيث بلغ الوزن النسبي 79.22% ومستوي الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05

وبصفة عامة أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسة تساوي 3.97 والوزن النسبي يساوي 79.48% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 16.648 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 ومستوي الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل علي قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية علي مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة .

جدول رقم (18/2/4)
يوضح تحليل محاور الدراسة

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوي الدلالة
1	مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات في شركات المساهمة العامة	3.98	0.410	79.68	13.373	0.000
2	التزام المراجعة الداخلي بمعايير الاثبات في شركات المساهمة العامة	3.97	0.348	79.22	15.484	0.000
3	الالتزام بمعايير الاداء المهني في شركات المساهمة العامة	3.97	0.397	79.49	13.681	0.000
4	الالتزام بمعايير اخلاقيات المهنة في شركات المساهمة العامة	3.97	.355	79.35	13.655	
	جميع المحاور	3.97	3.984	79.48	16.648	0.000

المصدر : اعداد الباحث من نتائج تحليل الاستبيان 2014م
قيمة t الجدولية عند مستوي دلالة " 0.05 " ودرجة حرية "30" تساوي 2.04

اختبار فرضيات الدراسة اختبار الفرضية الأولي :

يوجد اثر ذوي دلالة إحصائية لمتغير معايير المبادي والمسؤوليات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة.

تم استخدام اختبار بيرسون لايجاد العلاقة بين معايير المبادي والمسؤوليات و مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم " 18 " والذي يبين أن قيمة مستوي الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.776 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.355 ، مما يدل علي وجود علاقة ذات دلالة عند مستوي $\alpha = 0.05$ إحصائية بين مقومات معايير المبادي والمسؤوليات وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة مما يثبت صحة الفرضية السابقة .

جدول رقم (19/2/4)

معامل الارتباط بين مقومات تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات للمراجعة الداخلية وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة

المحور	الإحصاءات	مواجهة ظاهرة الفساد المالي في القطاع العام
الالتزام بمعايير المبادي والمسؤوليات	معامل الارتباط	0.776
	مستوي الدلالة	0.000
	حجم العينة	31

المصدر : اعداد الباحث من نتائج تحليل بيانات الاستبيان 2014م

قيمة المحسوبة عند درجة حرية "29" ومستوي دلالة "0.05" يساوي 0.355

اختبار الفرضية الثانية :

وهي تختبر وتقييم اثر متغيرات (معايير المبادي والمسؤوليات ، ومعايير الاثبات ، معايير الاداء المهني ،معايير اخلاقيات المهنة) علي مواجهة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة، حيث يفترض توافر مستويات معقولة من تلك المتغيرات المستقلة ان تحقق اثر ايجابي في خفض معدل الفساد المالي ، وتمت صياغة هذه الفرضية بالصورة الاتية :

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لمتغير معايير الاثبات علي الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة .

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين التزام المراجع الداخلي بمعايير الأداء الاثبات وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة عند مستوي دلالة $a = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم " 19 " والذي يبين أن قيمة مستوي الدلالة تساوي r الجدولية والتي تساوي 0.355 ، مما يدل علي وجود علاقة ذات دلالة عند مستوي $a = 0.05$ إحصائية بين الالتزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة.

جدول رقم (20/2/4)

معدل الارتباط بين مدي التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة

المحور	الإحصاءات	مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة
التزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات	معامل الارتباط	0.355
	مستوي الدلالة	0.000
	حجم العينة	31

المصدر : اعداد الباحث من نتائج تحليل بيانات الاستبيان 2014م

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 29 " ومستوي دلالة " 0.05 " يساوي 0.355 اختبار الفرضية الثالثة :

وهي تختبر اثر كل من (معايير المبادي والمسؤوليات ، معايير الاثبات ، معايير الاداء المهني ، معايير اخلاقيات المهنة) كمتغيرات مستقلة علي الفساد المالي كمتغير تابع ، وتمت صاغية هذه الفرضية بالصورة الاتية :

يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمتغير معايير الاداء المهني علي الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة .

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة عند مستوي دلالة $a = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم " 20 " والذي يبين أن قيمة مستوي الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.345 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.345 ، مما يدل علي وجود علاقة ذات دلالة عند مستوي $a = 0.05$ إحصائية بين

التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة.

معامل الارتباط بين التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة

المحور	الإحصاءات	مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة
الالتزام بمعايير الاداء المهني	معامل الارتباط	0.855
	مستوي الدلالة	0.000
	حجم العينة	31

المصدر : اعداد الباحث من تحليل بيانات الاستبيان 2014م

اختبار الفرضية الرابعة :

وهي تختبر اثر كل من (معايير المبادي والمسؤوليات ، معايير الاثبات ، معايير

الاداء المهني ، معايير اخلاقيات المهنة) كمتغيرات مستقلة علي الفساد المالي

كمتغير تابع ، وتمت صياغة هذه الفرضية بالصورة الاتية :

يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمتغير معايير اخلاقيات المهنة علي الحد من الفساد

المالي في شركات المساهمة العامة

تم استخدام اختبار بيرسون لايجاد العلاقة بين توفر التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم " 20 " والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.835 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.345 ، مما يدل علي وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى $\alpha = 0.05$ إحصائية بين التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة.

جدول رقم (21/2/4)

معامل الارتباط بين التزام المراجع الداخلي بمعايير اخلاقيات وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة

المحور	الإحصاءات	مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة
الالتزام بمعايير اخلاقيات المهنة	معامل الارتباط	0.835
	مستوي الدلالة	0.000

31	حجم العينة

المصدر : اعداد الباحث من تحليل بيانات الاستبيان 2014م
قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 29 " ومستوي دلالة " 0.05 " يساوي 0.835

وينقرغ من هذه الفرضيات:

لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي دلالة $a=0.05$ في آراء مجتمع حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق (معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " بكالوريوس ، ماجستير " .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للفرق بين متوسطي آراء افراد عينة الدراسة حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق (معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي المؤهل العلمي والنتائج مبنية في جدول رقم "21" والذي يبين أن قيمة t المحسوبة لكل محور من المحاور اكبر م 0.05 ، وكذلك يتبين ان قيمة t المحسوبة لكل محور من المحاور اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 مما يدل علي عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين في كل تلك المحاور يعزي للمؤهل العلمي .

وبصفة عامة يتبين ان القيمة المطلقة t المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.104 وهي اقل من قيمة t الجدولية والت يتساوي 2.04 كما ان قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.279 وهي اكبر من 0.05 مما يدل علي عدم وجود فروق دلالة إحصائية عند مستوي $a=0.05$ بين اجابات المبحوثين حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق (معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " جدول رقم (22/2/4)

نتائج اختبار t للفرق بين المبحوثين حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق (معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي المؤهل العلمي.

المحور	عنوان المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوي الدلالة
المحور الأول	التزام المراجع الداخلي	بكالوريوس	27	3.951	0.390	1.182	0.247

		0.529	4.208	4	ماجستير	بمعايير المبادي والمسؤوليات	
المحور الثاني	0.654	0.371	3.952	27	بكالوريوس	التزام المراجع الداخلي	
		0.029	4.075	4	ماجستير	بمعايير الاثبات	
المحور الثالث	1.106	0.411	3.944	27	بكالوريوس	التزام المراجع الداخلي	
		0.206	4.179	4	ماجستير	بمعايير الاداء المهني	
المحور الرابع	1.195	.455	3.955	27	بكالوريوس	التزام المراجع الداخلي	
		029.	3.865	4	ماجستير	بمعايير اخلاقيات المهنة	
	-1.104	3.949	4.188	27	بكالوريوس	جميع المحاور	
		0.335	4.208	4	ماجستير		

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2014م

قيمة t الجدولية عند درجة حرية " 29 " ومستوي دلالة 0.05 تساوي 2.04

لا توجد فروق ذات دلالة أحصائية عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$ في آراء مجتمع الدراسة حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق (معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي المسمي الوظيفي .

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء مجتمع الدراسة حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق (معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي المسمي الوظيفي . ، والنائج مبنية في جدول رقم " 22 " والذي يبين ان قيمة مستوي الدلالة لكل محور من المحاور اكبر من 0.05، وكذلك يتبين ان قيمة f المحسوبة لكل محور من المحاور اقل من قيمة f الجدولية والتي تساوي 2.96 مما يدل علي عدم وجود فروق في اجابات المبحوثين حول محور من محاور الدراسة يعزي المسمي الوظيفي .

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.96 ، كما ان قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.665 وهي اكبر من 0.05 مما يدل علي عدم وجود فرق ات دلالة إحصائية عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$ في آراء مجتمع الدراسة حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي المسمي الوظيفي .

جدول رقم (23/2/4)

نتائج تحليل التباين الأحادي "One Way Anova" بين أجابات المبحوثين حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني

ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات
المساهمة العامة " تعزي الي المسمي الوظيفي .

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوي الدلالة
الأول	التزام المراجع الداخلي بمعايير المبادي والمسؤوليات	بين المجموعات	0.767	3	0.256	1.618	0.208
		داخل المجموعات	4.267	27	0.158		
		المجموع	5.034	30			
الثاني	إلتزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات في الشركات العامة	بين المجموعات	0.134	3	0.045	0.346	0.792
		داخل المجموعات	3.498	27	0.130		
		المجموع	3.633	30			
الثالث	التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني في شركات المساهمة العامة	بين المجموعات	0.093	3	0.031	0.182	0.908
		داخل المجموعات	4.626	27	0.171		
		المجموع	4.720	30			
المحور الرابع	التزام المراجع الداخلي بمعايير اخلاقيات المهنة	بين المجموعات	.250	3	.035	.175	
		داخل المجموعات	3.495	27	.192		
		المجموع	3.475	30			
جميع المحاور		بين المجموعات	0.133	3	0.044	0.393	0.759
		داخل المجموعات	3.050	27	0.113		
		المجموع	3.184	30			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3،27" ومستوى دلالة 0.05 تساوى 2.96

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ في آراء مجتمع الدراسة حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي التخصص العلمي .

تم استخدام اختبار التباين الاحادي لاختبار الفروق في آراء مجتمع الدراسة حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي التخصص العلمي .

والنتائج مبينة في جدول رقم "23" والذي يبين أن قيمة مستوي الدلالة لكل محور من المحاور اكبر من 0.05 ، وكذلك يتبين أن قيمة f المحسوبة لكل محور من المحاور اقل من

قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.34 مما يدل علي عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين حول كل محور من محاور الدراسة يعزي التخصص العلمي .

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.427 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.34 ، كما ان قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.665 وهي اكبر من 0.05 مما يدل علي عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي التخصص العلمي .

جدول رقم (24/2/4)

نتائج تحليل الأحادي "One Way Anova" بين إجابات الباحثين حول قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي التخصص العلمي .

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوي الدلالة
الأول	التزام المراجع الداخلي بمعايير المبادي والمسؤوليات	بين المجموعات	096.	2	.048	.272	.763
		داخل المجموعات	4.938	28	.176		
		المجموع	5.034	30			
الثاني	إلتزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات في الشركات العامة	بين المجموعات	.003	2	.001	.0101	.990
		داخل المجموعات	3.630	28	0.130		
		المجموع	3.633	30			
الثالث	التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني في شركات المساهمة العامة	بين المجموعات	.654	2	.327	.254	.124
		داخل المجموعات	3.630	28	.130		
		المجموع	4.720	30			
المحور الرابع	التزام المراجع الداخلي بمعايير اخلاقيات المهنة	بين المجموعات	4.440	3	322.	.180	
		داخل المجموعات	3.495	28	.162		
		المجموع	3.455	30			
جميع المحاور		بين المجموعات	0.155	3	0066	0.292	0.856
		داخل المجموعات	3.020	28	0.111		
		المجموع	3.165	30			

المصدر : اعداد الباحث من نتائج تحليل بيانات الاستبيان 2014م

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2،28" ومستوى دلالة تساوى 3.34

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ في آراء مجتمع الدراسة حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي سنوات الخبرة.

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء مجتمع الدراسة حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد

المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي سنوات الخبرة ، والنتائج مبينة في جدول رقم "24" والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور اقل من 0.05 ، وكذلك يتبين أن قيمة f المحسوبة لكل محور من المحاور اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.96 مما يدل علي عدم وجود فروق في إجابات المبحوثن حول كل محور من محاور الدراسة يعزي سنوات الخبرة .

ويبين اختبار شفية جدول رقم "25" أن الفروق بين فئتي الخبرة " اقل من 5 سنوات " ، و " 5 - 10 سنوات " ولافروق لصالح لفئة " 5 - 10 سنوات " .

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 7.964 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.96 كما ان قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.001 وهي اكبر من 0.05 مما يدل علي عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي سنوات الخبرة ،

اختبار شفية جدول رقم "24" أن الفروق بين فئتي الخبرة " اقل من 5 سنوات " ، و " 5 - 10 سنوات " ولافروق لصالح الفئة " 5 - 10 سنوات " .

جدول رقم (25/2/4)

نتائج تحليل التباين الأحادي " One Way Anova " بين إجابات المبحوثين حول مدي قدرة المراجع الداخلي من خلال (تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات ومعايير الاثبات ومعايير الاداء المهني ومعايير اخلاقيات المهنة للمراجعة الداخلية) في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة " تعزي الي سنوات الخبرة ،

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوي الدلالة
الأول	التزام المراجع الداخلي بمعايير المبادي والمسؤوليات	بين المجموعات	1.568	3	.533	4.074	.016
		داخل المجموعات	3.465	27	.128		
		المجموع	5.033	30			
الثاني	إلتزام المراجع الداخلي بمعايير الاثبات في الشركات العامة	بين المجموعات	1.208	3	.403	4.486	.011
		داخل المجموعات	2.424	27	.090		
		المجموع	3.633	30			
الثالث	التزام المراجع الداخلي بمعايير الاداء المهني في شركات المساهمة	بين المجموعات	1.938	23	.646	6.271	.002
		داخل المجموعات	2.782	27	.103		

			30	4.720	المجموع	العامّة	
	.180	322.	3	4.440	بين المجموعات	التزام المراجع الداخلي بمعايير خلاقيات المهنة	المحور الرابع
		.162	28	3.495	داخل المجموعات		
			30	3.455	المجموع		
.001	7.964	.498	3	1.495	بين المجموعات	جميع المحاور	
		0.111	27	3.020	داخل المجموعات		
			30	3.165	المجموع		

المصدر : اعداد الباحث من نتائج تحليل الاستبيان 2014م

قيمة F الجدولية عند درجة حرية " 27.3 " ومستوي دلالة 0.05 تساوي 2.96

الخاتم

ة

تشتمل على الاتى :
أولاً : النتائج .
ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج :

فقد توصل البحث الى عدة نتائج تتمثل فى الاتى :

1. أظهرت نتائج البحث ان هنالك تأثير ايجابي قوي هام وذ دلالة احصائية لمتغير تطبيق معايير المبادي والمسؤوليات علي الحد من الفساد المالي ، حيث يعتبر من افضل الوسائل التي تعمل علي تفعيل عمل المراجعة الداخلية في شركات المساهمة العامة ، من خلال اكسابهم المزيد من المهارات والخبرات اللازمة لانجاز المهام المؤكده اليهم.
2. دلت نتائج البحث ان هنالك تأثير ايجابي قوي وهام وذو دلالة احصائية ، لمتغير معايير المبادي والمسؤوليات علي الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة، حيث تمكن المراجع الداخلي من القيام بتخطيط عملية المراجعة بنظرة الحذر المهني.
3. بينت نتائج البحث وجود اثر ايجابي قوي وهام وذ دلالة احصائية، لمتغير الالتزام بمعايير الاثبات للمراجعة الداخلية الحديثة للحد من الفساد المالي في شركات هذه المعايير الي توعية وتعريف، المراجع الداخلي باهمية الحصول علي أدلة اثبات تشاعد في الكشف عن مواطن القصور والخلل.
4. دلت نتائج البحث علي ان هنالك تأثير ايجابي قوي وهام وذ دلالة احصائية لمتغير معايير الاداء المهني للحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة ، حيث يتوقع ان يكون له مدلول ايجابي علي اداء المراجع الداخلي مما يسهم في الحد من الفساد المالي.
5. اظهرت نتائج البحث علي ان هنالك تأثير قوي وهام وذو دلالة احصائية لمتغير الالتزام بمعايير اخلاقيات المهنة ، في الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة ، من خلال اعطاء المراجع الداخلي مزيد من الاستقلالية والحياد والنزاهة .
6. اظهرت نتائج البحث وجود تأثير ايجابي قوي ومهم وذو دلالة احصائية للمتغيرات مجتمعه (معايير المبادي والمسؤوليات ، معايير الاثبات ، معايير الاداء المهني ، معايير اخلاقيات المهنة) علي الحد من الفساد المالي في شركات المساهمة العامة.
7. اظهرت نتائج البحث ان استقلال ادارة المراجعة الداخلية من اهم اركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية ، في سبيل قيامها بمواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة .

8. بينت نتائج البحث التزام المراجع الداخلي بتنفيذ احكام القانون والكشف عن كل من يخالف التشريعات والقوانين .

9. دلت نتائج البحث ان المراجع الداخلي يقوم بالكشف والافصاح عن الانحرافات التي حدثت ، واقتراح الحلول التي تؤدي الي تصحيح الاوضاع مستقبلا.

10. ان المراجع الداخلي قادر علي بدء اعلي درجات الموضوعية في عمله ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية .

11. اظهرت نتائج البحث الي انخفاض اهمية المراجعة في شركات المساهمة العامة في السودان .

12. دلت نتائج البحث الي امتلاك المراجع الداخلي ، القدره علي تمييز مؤشرات الغش والغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم المالية .

13. تقوم ادارة المراجعة الداخلية بوضع نظم وبرامج لتطوير اداء المراجعين الداخليين بشكل مستمر للارتقاء بمستوي جودة اداء عملية المراجعة.

14. هناك رغبة لدي العاملين في مجال المراجعة الداخلية علي ضرورة توسيع نطاق عمل المراجعة الداخلية ، تشمل قياس الكفاءة والفاعلية في الاداء التشغيلي، والفني بالاضافة الي الجانب المالي والرقابي وذلك يؤدي بالضرورة لتحسين وضبط الاداء المالي.

15. اظهرت نتائج البحث ان ادارة المراجعة لازلت تعتمد علي الوسائل التقليدية في مجال عمل المراجعة ، مما يقلل من فرص استفادتها من الوسائل الحديثة في تطوير اعمالها.

16. اظهرت نتائج البحث الي ان هناك ندرة في الدراسات والبحوث التي تتناول موضوع معايير المراجعة الداخلية الحديثة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي .

17. لا يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بمعايير الاداء المهني الصادر عن معهد المراجعين الداخليين .

ثانياً : التوصيات

بناءً على النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال الاطار النظري وبجانب التطبيق فإن الباحث يمكن وضع عدة توصيات تمثلت في الآتي:

1. ضرورة تنظيم شئون مهنة المراجعة الداخلية بإنشاء الجمعية المهنية المسؤولة عن ذلك مع ضرورة قيام الجمعية المهنية للمراجعة الداخلية بتنظيم آليات مزولة تلك

- المهنة مع عدم السماح لاحد بمزاولة المهنة إلا بعد حصوله على رخصة لممارسة هذه المهنة .
2. ضرورة الاستمرار بتدريب المراجعين الداخليين من خلال الندوات وحضور المؤتمرات لمواكبة التطورات المرتبة للمهنة المراجعة الداخلية .
3. ضرورة توسيع صلاحية المراجع الداخلى ليتناسب مع المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقه .
4. ضرورة ان يكون لدى المراجعين الداخليين المعرفة الكاملة لمعايير الاداء المهني.
5. ضرورة ان تدرك الشركات العامة اهمية معايير الاداء المهني
6. ضرورة تخفيض تكاليف تطبيق معايير الاداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهه ظاهرة الفساد المالى .
7. ضرورة العمل على زيادة الاهتمام بموظفي المراجعة الداخلية من خلال وضع خطط مراجعة داخلية تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة فى تحديد أولويات أنشطة المراجعة الداخلية بإلتساق مع اهداف المؤسسة او الشركة .
8. ضرورة توسيع نطاق عمل المراجعة الداخلية من تدقيق مالى روتينى الى تدقيق العمليات وسائر أنشطة المؤسسة .
9. ضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية للمراجعة الداخلية فى شركات المساهمة العامة .
10. ضرورة عقد الدورات التدريبية للمراجعين الداخليين بهدف إكتسابهم المعرفة الكافية بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين ومن ثم العمل على تبنيها بشكل تدريجى فى الشركات المساهمة العامة .
11. ضرورة تحديد الواجبات المهنية لادارة المراجعة الداخلية بدقة وذلك من خلال نظام مكتوب موثق .
12. تدعيم استقلالية المراجع الداخلى فى شركات المساهمة العامة بوقف التدخل من جانب الادارة التنفيذية بعمل المراجعة الداخلية .
13. إنشاء كليات علمية متخصصة فى مجال المراجعة و المراجعة الداخلية على وجه الخصوص مثل كليات التجارة والاقتصاد .

14. إنشاء دورية محكمة تعين بالابحاث العلمية فى مجال المراجعة الداخلية وتكون مرشداً للباحثين فى هذا المجال وتساعد على نشر الوعى بأهمية المراجعة الداخلية.
15. ضرورة اثراء المكتبة السودانية بالكتب والدراسات فى مجال المراجعة الداخلية مع توجيه خاصة بقيام المنشآت المالية بتمويل مثل هذه الدراسات والابحاث .
16. قيام وزارة المالية وبالتعاون مع ذوى الاختصاص بوضع تشريعات وقوانين تضمن ايجاد معايير محلية للمراجعة الداخلية مسترشدين بمعايير المراجع الداخلى المتعارف عليها ومعايير المراجعة الداخلية الامريكية والزام كل المؤسسات بها .

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

القرآن الكريم

أولاً: المراجع العربية:

1/ الكتب:

- إبراهيم طلعت رمضان ، النظام المالي في الإسلام ، مكتبة المنتبي ، الدمام ، المملكة العربية السعودية ، 2001م.
- إبراهيم على عشاوى ، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية ، دار العالم العربى ، القاهرة، 1997م .
- أبو الفضل احمد بن محمد الميدانى النيسابورى ، مجمع الامثال ، دار المعرفة ، بيروت ، تحقيق : محمد محى الدين عبد الحميد.
- أبو بكر عبد الله بن محمد بن أبي شبة الكوفي ، الكتاب المصنف في الأحاديث والآثار ، مكتبة الرشيد ، الرياض ، 1409هـ.
- أبو جعفر بن جرير الطبرى ، تاريخ الامم والملوك ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، 1407هـ.
- أمين ، علم تدقيق الحسابات من ال ناحية العملية ، الطبعة 2 ، (عمان ، دار وائل للنشر ، 2004م).
- أمين السيد لطفى ، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2005م.
- الصبان ، وسمير ، وجمعة ، وإسماعيل ، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظرى وتطبيقى ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، 2000م.
- الصحن عبد الفتاح والصبان محمد والفيومى محمد ، المراجعة مدخل فلسفى تطبيقى ، الدار الجامعية للنشر ، القاهرة ، 2004م .
- الهوارى محمد نصر ، ومحمد احمد السلطان ، أساسيات المراجعة ، دراسة للاصول العلمية والعملية ولاجراءات التنظيمية لمراجع الحسابات ، مكتبة غريب ، 1987م .
- سعد بن منيع البصري الزهري ، الطبقات الكبرى، دار صادر، بيروت.
- ابوزهرة محمد ، الجريمة والعقوبة في الفقه الإسلامى ، دار الفكر العربى ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية ، 2006م .

الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدارات المعايير الدولية للممارسة اعمال التدقيق وقواعد اخلاقيات المهنة ، ترجمة المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، عمان ، المملكة الاردنية الهاشمية ، 2005م .

احمد حلمى جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الاولى ، دار صفاء ، الاردن ، 2000م .

احمد حلمى جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الاولى ، دار صفاء ، الاردن ، 2000م .

احمد حلمى جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الاولى ، دار صفاء ، الاردن ، 2000م .

احمد حلمى جمعة ، تطوير معايير المراجعة والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر ، عمان .

احمد ماهر (دليل المدير خطوة فى الادارة التنفيذية) ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 1999م .
اشيتوى ادريس عبد السلام : المراجعة معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية ، الطبعة الرابعة ، بيروت ، 1996م .

الخطيب خالد راغب ، مفاهيم حديثة فى الرقابة المالية والداخلية فى القطاع العام والخاص ، (عمان ، مكتبة المجتمع العربى ، 2010م) .

الخطيب خالد راغب ، مفاهيم حديثة فى الرقابة المالية والمراجعة فى القطاع العام والخاص ، عمان ، المجمع العربى ، 2010م .

امين السيد احمد لطفى ، معايير المراجعة والتأكد الدولية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2008م .

جربوع يوسف محمود ، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية ، (غزة ، 2002م) .

جمعة احمد حلمى ، المراجعة الحديث للحسابات ، دار الصفاء ، عمان ، الطبعة الاولى ، 1999م .

جون سيلفان "البوصلة الأخلاقية للشركات ، إدارة مكافحة الفساد " ، المنتدى العالمي لحكومة الشركات ، الدليل الرابع ، 2012م .

- حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة والمراجع ، الجامعة المفتوحة ، 2003م ، طرابلس ، ج 1 ، ط 1 .
- حسن المحمود ، الفساد لغة المصالح ، ددار المطبوعات الجامعية ، مصر ، 2008م.
- حسين أحمد دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري ، والإجراءات العملية ، الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر ، الأردن ، 2009م .
- حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة - الاطار النظرى والاجراءات العملية .
- خالد امين عبد الله : التدقيق والرقابة فى البنوك ، وائل للنشر ، عمان ، 1998م .
- خالد امين عبد الله ، علم مراجعة الحسابات (الناحية النظرية) ، الطبعة الثانية ، وائل للنشر الاردن ، 2004م .
- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الاصول العلمية والعملية للتدقيق ، الحسابات.
- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات.
- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الاردن ، 1998م.
- خالد وهيب الراوى ، (ادارة المخاطر المالية) ، الطبعة الاولى ، عمان ، دار الميسرة ، 1999م .
- زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والمراجع ، الطبعة الاولى ، دار الراية للنشر ، الاردن ، 2009م .
- زكريا محمد الصادق اسماعيل : مراجع الحسابات ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، 1982م.
- شحاتة حسين ، الاطار العام لميثاق واخلاق المحاسب فى الفكر والتطبيق الاسلامى ، القاهرة ، 2003م .
- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية عين شمس ، 2004م.
- عارف دبالا ، الادارة فى القطاع الحكومى ، دار النهضة للطباعة والنشر ، بيروت : 1985م.
- عباس حميد التميمي آليات الحوكمة ودورها فى الحد من الفساد المالى والأدراي فى لاشركات المملوكة للدولة ، 2012م .

- عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، اسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعى الحديث ، مصر ، 2007م .
- عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، وآخرون ، اصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000م .
- عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، اسس المراجعة ، (الاسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004م .
- عبد المنعم محمود ، عيسى ابو طبل ، المراجعة اصولها العلمية والعملية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998م .
- عبد الهادى مسلم ، محمد سعيد سلطان (الادارة المعاصرة) ، المكتبة الجامعية ، الاسكندرية ، 2007م .
- عبد الوهاب نصر على ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، دون تاريخ .
- على الشرقاوى ، (العملية الادارية : وظائف المديرين) ، الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2005م .
- على خميس حمدان ، خفايا الفساد ، تعريفه اسبابه ، اصنافه ، مركز العبادى للدراسات والنشر صنعاء الجمهورية العربية اليمنية ، 2006م .
- عوف محمود الكفراوى ، سياسة الانفاق العام فى الاسلام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، دون تاريخ .
- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار الميسرة للنشر ، الاردن ، 2006م .
- كمال الدين الدهرواى ، (دراسات متقدمة فى المراجعة والمحاسبة) ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003م .
- كمال الدين مصطفى الدهراوى ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة فى المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001م .
- مجاهد احمد . علم مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية ، عمان الاردن ، دار وائل للنشر ، 2000م .

محمد الصبان ، (دراسات متقدمة فى المراجعة الخارجية) ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1997م .

محمد الفيومى ، عوض لبيب ، اصول المراجعة ، المكتب الجامعى الحديث ، الاسكندرية ، 1998م .

محمد امين ، الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات ، مركز الخبرات الادارة والمحاسبة ، مارس 2001م .

محمد بن مكرم بن منظور الأفريقي المصي ، لسان العرب ، دار صادر ، بيروت ، ط1 ، مادة : فسد ، 3/335 .

محمد بوتين ، (المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرة الى التطبيق) ، الطبعة الثانية ، الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005م .

محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005م .

محمد حجازى ، (المراجعة الاصول العلمية والممارسات الميدانية) ، القاهرة مكتبة عين شمس ، 1981م .

محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998م .

محمد سمير الصبان ، محمد الفيومى ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990م .

محمد ظواهرى التوهامى ومسعود صدقى ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003م .

محمد عباس حجازى ، المراجعة الاصول العلمية والممارسة الميدانية ، مكتبة عين شمس ، 2004م .

محمد عبد الفتاح ابراهيم ، نموذج مقترح لتفعيل قواعد الحوكمة فى اطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ، المؤتمر العربى الاول حول المراجعة الداخلية فى اطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، مركز المشروعات الخاصة ، 2007م .

- محمد عبد الله المومني ، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الاردنية لتعزيز الحاكمية المؤسسية ، مجلة المحاسبين الاردنيون والعرب ، العدد 2007م.
- محمد عثمان البطحة ، المراجعة الداخلية في نظم الحسابات الالية ، دار المريخ ، الرياض ، 1985م .
- محمد متولى الجمل ، اصول المراجعة ، عمان : دار النشر ، 1999م.
- محمد محمد الجزار ، متولى محمد الجمل ، اصول المراجعة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 2006م .
- محمد محمود السيد الناعى ، دراسات في المراجعة ، دار وهدان للطباعة والنشر ، 1984م.
- محمد محمود خيرى ، دراسات فى الاصول العلمية والتطبيقية فى المحاسبة ، دار الفكر العربى ، القاهرة ، 2008م .
- محمد محمود عبد المجيد ، وجورج دنيال غالى ، الاسس العملية والتطبيق العملى للمراجعة ، مصر ، دار البيان للطباعة والنشر ، 2003م.
- محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري ،دراسة مقارنة ، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، 2009م.
- محمد مطر ، سبل تدعيم مراجع الحسابات ، وجهات الرقابة والاشراف على المهنة ، الجامعة الاردنية ، المجلد 21 ، العدد 3 ، 1994م.
- محمد مطر ، مصير منهة المراجع الحسابات بين مفهومي تضارب وتوافق المصالح ، المراجع ، العدد 51 ، 2002م .
- محمود السيد الناعى ،(دراسات فى المعايير الدولية للمراجعة) ، 2000م .
- محمود السيد ناعى ، المراجعة (إطار النظرية والممارسة) ، الجزء الثانى ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، المنصورة ، مصر ، 1992م .
- محمود صادق سليمان ، الفساد الواقع والانعاسات السلبية ، مجلة الفكر الشرطي ،مركز بحوث الشرطة ، الشارقة ، 2005م .
- محمود عبد السلام البيومي ، (المحاسبة والمراجعة فى ضوء المعايير وعناصر الافصاح فى القوائم المالية) ، منشأة المعارف للنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 2003م.

- منصور البديوى ، (دراسات فى الاتجاهات الحديثة فى المراجعة) ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2003م.
- محمود محمد عبد السلام البيومى ، المحاسبة والمراجعة فى ضوء المعايير وعناصر الإفصاح فى القوائم المالية ، منشأة المعاف للنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 2003م.
- مصطفى راشد العبادى ، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية ، فى ضوء التطورات الاقتصادية ، رقم السجل 78694 ، 2002م .
- مصطفى مجدى هرجة ، جرائم الرشوة ، دار المطبوعات الجامعية ، بالإسكندرية ، 1990م.
- منصور احمد البديوى ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات فى الاتجاهات الحديثة فى المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة ، الدار الجامعية ، 2003م ، الاسكندرية.
- ناصر بن عبد الله ، الفساد الخلقي فى المجتمع أسبابه ، أثاره علاجه ، مطبوعات وزارة الشؤون الإسلامية ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2010م.
- نذير بن محمد الطيب ، حماية المال العام فى الفقه الإسلامى ، أكاديمية نايف ، مركز الدراسات والبحوث ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2001م .
- نصر عبد الوهاب شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة فى بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2005م / 2006م .
- نعيم خورى ، قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى الميزان ، المراجع ، العدد 56 ، 2003م.
- نور الهدى محمد عصام ، الادارة المالية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005) . .
- هاشم الشمري :، الفساد المالي الإداري وأثاره الاقتصادية والاجتماعية ، دار اليازوريل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010م.
- يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر ، الاردن ، 2007م .
- محمد التهامى طواهر ، مسعود صديقى ، المراجعة مراجعة الحسابات (الاطار النظرى والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003م.

2/ المجالات العلمية:

- احمد حلمى جمعة ، مدى ادراك مراجع الحسابات فى الاردن للالتزامات الاخلاقية المهنية المعيارية ، المجلة العربية للعلوم الادارية ، جامعة الكويت ، مجلد 17 ، عدد 1 ، 2010م .
- احمد محمد العمري ، مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في البنوك التجارية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد الثاني ، العدد 3 ، 2006 م .
- العبادى مصطفى راشد ، تطوير المراجعة بين النظرية والممارسة العملية فى ضوء الاقتصادية والاجتماعية التى تواجه الوحدات الاقتصادية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الاول ، 1999م .
- العمري احمد محمد وعبد الغنى فضل ، مدى تطبيق معايير التطبيق الداخلى المتعارف عليها ، المجلة الاردنية فى ادارة الاعمال ، المجلد الثانى ، العدد الثالث ، 2006م .
- الغبارى ايمن ، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية واهميتها فى تحديد الاتجاهات المستقبلية ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس والخمسون ، 2000م .
- الكاشف محمود يوسف ، نحو اطار متكامل ، لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف لليلة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الرابع ، 2000م .
- بكري علي حجاج " دور المراجعة الداخلية فى تفعيل الرقابة الاقتصادية فى منظمات الاعمال ، المجلة العملية لكىة التجتره - جامعة الازهر ، العدد 30 ، 2005م .
- بكرى على حجاج ، دور المراجعة الداخلية فى تفعيل الرقابة الاقتصادية فى منظمات الاعمال ، المجلة العلمية كلية التجارة ، جامعة الازهر ، 2005م ، ص 20 .
- خليل عبد اللطيف محمد ، نموذج مقترح لادارة وتقييم اداء وظيفية المراجعة فى ضوء توجهاتها المعاصرة ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الاول ، المجلد الخامس عشر ، 2003م .
- رافت حسين مطير ، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية فى حوكمة الشركات ، مجلة الجامعة الاسلامية ، المجلد 13 ، العدد الاول ، عمان ، 2005م ، ص 2 .

- رافت على رضوان ، الممارسة الجارية للمراجعة الداخلية فى القطاع العام ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الخامس ، 1985 ، ص 55 .
- رضوان على رأفت ، معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1983 م .
- سعاد عبد لافتاح محمد ، أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي ، مجلة النزاهة ، العدد 3 ، 2001م .
- زيادة عربية بن علي ، الفساد وإشكاله أسبابه ودوافعه ، مجلة الدراسات الإستراتيجية ، جامعة دمشق ، العدد 15 ، 2005م .
- شاكر البلداوى ، إدارة المخاطر فى ظل التحكم المؤسسى ، مجلة المحاسبين الاردنيين والعرب ، العدد 10 ، 2005م .
- صبيحى محمد حسن ، التعاقد الخارجى للقيام بالمراجعة الداخلية احد الاتجاهات الحديثة فى المراجعة ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الاول ، 2000م .
- عباس شافعى ، المراجعة الادارية ودورها فى تطبيق الادارة بالاهداف ، مجلة الاقتصاد والادارة ، السعودية ، العدد 32 ، 1988 م .
- عبد الرحمن ابراهيم ، مجلة اخبار المحاسبة العدد الرابع ، الجمعية العلمية للمحاسبين جامعة قطر ، الدوحة ، 2007م .
- عبد الرحمن ابراهيم الحميد ، معايير المراجعة الداخلية الدولية ، مجلة اخبار المحاسبة ، العدد الرابع ، الجمعية العملية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، سبتمبر ، 2004م .
- عبد الرحمن على ، حسين النافعاى (جودة خدمة المراجعة) ، دراسة ميدانية تحليلية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد ، 2008م .
- عبد الصمد نجم الجعفرى ، (دور مراقب الحسابات ومسؤولية فى تلبية إحتياجات مستخدمى القوائم المالية) ، المعهد العربى للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006م .
- عبد الله محمد الرملى ، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية فى ظل تطور تكنولوجيا المعلومات ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثالث ، العدد الثانى ، 1994م .
- عبد الحليم بن مشري ، الفساد مدخل مفاهيمي ، مجلة الاجتهاد القاضائي ، جامعة محمد خيصر بسكرة ، الجزائر ، العدد 5 .

- عوض بن سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كاحد دعائم حوكمة الشركات ، حالة السعودية ، مجلة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والادارة ، 2008م ، العدد الاول .
- عويضة محمد يسرى ، دراسة لاهمية وجدوى معايير اداء المراجعة الداخلية ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، العدد السابع ، الجزء الثانى ، 1985م .
- عيد حامد معايوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها فى تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، الرياض ، 1994م.
- فخرى محمود عبد الملك ، ومحمود سمير عبد الغنى ، مدى كفاية معايير المراجعة الدولية فى توفير الارشادات اللازمة للمراجع الخارجى لتقويم اعمال المراجعة الداخلية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، السنة السادسة عشر ، العدد الاول ، 1996م .
- فيحاء عبد الخالق يحيى . مدي مساهمة وظيفة المراجعة الداخلى في خدمة العلمية الاداية . مجلة تنمية الرافدين . المجلد 25. العدد 37، 2003م.
- فيصل محمود ، قواعد الحكومة وتقييم دورها في مكافحة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، العدد 2 ، 2009م .
- كريمة الجوهر ، محمد الشجرى ، مفهوم العدالة فى المراجعة ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 70 ، 2002م .
- اييب خالد ، نحو اطار متكامل لضوابط كفاءة اداء مهنة المراجعة الداخلية فى مواجهه الفساد المالى ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الاول ، المجلد 40 ، 2003م .
- محمد الرجب ، تقييم امتحان مجلس مهنة مراجعة الحسابات الاردنى ، دراسة ميدانية ، مجلة اليرموك ، سلسلة العلوم الانسانية والاجتماعية ، المجلد 11 ، العدد 3 ، 1995م.
- محمود يوسف الكاشف ، نحو اطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط ، مضيق للقيمة ، المجلة العلمية لاقتصاد ، والتجاره كلية التجاره ، جامعة عين شمس ، القاهرة، العدد الرابع 2000م

مسعود صديقي ، دور المراجعة فى استراتيجية التأهيل الادارى للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الاول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000م.

منذر طلال مومنى ، معيار المراجعة الدولى رقم 240 والخاص بمسؤولية المراجع عن كشف الغش ومنعة ، مجلة ياخبار المحاسبة ، العدد السادس ، الجمعية العلمية ، جامعة قطر ، فيفري ، 2009م.

3/ الرسائل العلمية:

ابراهيم احمد على ، تقويم اساليب المراجعة فى المؤسسات المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعه النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2000م .

احلام عبد الماجد ، المراجعة الداخلية ودورها فى الحد من مخاطر التشغيل المصرفى ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2001م .

الاحمد احمد صالح ، الابعاد السلوكية للمراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، مصر .

أرجون محسن سعيد زكريا ، اثر العلاقة بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى فى الحد فى الفساد المالى والادارى (رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد ، المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية ، بغداد : العراق ، 2001م .

اسامة سالم القيسى ، الالتزامات الاخلاقية وقواعد السلوك المهني لمراجعي الحسابات ، (رسالة ماجستير فى المحاسبة منشورة ، جامعة بغداد ، كلية التجارة والاقتصاد ، الدراسات العليا ، 2005م) .

اشرف حنا مخائيل ، "مراجعة الحسابات واطرافه فى اطار منظومة حوكمة الشركات ،" ، المؤتمر العربى الاول حول المراجعة فى اطار حوكمة الشركات (مراجعة الشركات ، مراجعة المصارف والمؤسسات الالية ، مراجعة الشركات الصناعية) ، سبتمبر 2005م.

اكرام ابراهيم عطية حماد ، تقويم منهج الرقابة المالية فى القطاع الحكومى ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان ، كلية الدراسات العليا ، 2003م .

امير عثمان عبدالله ، اثر التطورات الحديثة على مهنة المراجعة ، فى ظل معايير المراجعة الدولية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية جامعة السودان ، الدراسات العليا ، 2007م .
ايمان محبوب عبد الله ، تطور المراجعة الداخلية المستقلة فى مؤسسات الدولة فى السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2000م .

الجبلى ميرغنى بادی ، دور الرقابة الداخلية للمصارف فى مكافحة غسل الاموال فى بعض المصارف ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2011م .

حسام سعيد ابو وطفة ، دور المراجعة الداخلية فى تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، عمادة الدراسات العليا ، غزة : فلسطين، 2009م) .

رافت حسين مطر ، معايير المراجعة الداخلية ومدى إمكانية إستخدامها فى تنظيم الممارسة المهنية فى فلسطين ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة السودان ، كلية الدراسات العليا ، 2002م .

زينب عمر الشيخ ، دور المراجعة فى ضبط المال العام ، (رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ، جامعة شندى ، كلية الدراسات العليا ، 2011م .

سعدى فرى شنيخر جب ، تعدد الاجهزة الرقابية ودورها فى الحد من ظاهرة الفساد المالى والادارى ، (رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد ، المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية ، بغداد ، العراق ، 2011م .

سليمان ايناس ، تطوير مقاييس المراجعة الداخلية للوفاء باحتياجات مراجعة الجودة الشاملة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2005م .

سنا كامل عبد المغيث ، دور المراجعة الداخلية فى الحد من مخالفات التزوير والاختلاس فى القطاع العام ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م) .

سیدى عمر ، إستخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة للتحسين كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، 1999م ، ص 65 .

- شعباني لطفى ، (المراجعة الداخلية مهتماً ومساهمتها في تحسين تسير المؤسسة) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، كلية الاقتصاد ، 2004م ، ص 112.
- صدقي مسعود ، "نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر - على ضوء التجارة الدولية " ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2004م.
- عبد الباقي اسماعيل صالح ، دور المنظمات المهنية في تحسين جودة المراجعة من وجهه نظر مراجعي الحسابات في السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م .
- عبد الجبار حسن عكاشة ، دور نظم المراجعة الداخلية الفاعلة في تقويم الرقابة المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م .
- عبد المحسن اسماعيل محمد ، دور الرقابة الداخلية في حماية الاصول ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2006م.
- عبد المنعم جميل مصطفى ، تقويم اساليب ادوات الرقابة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان ، كلية الدراسات العليا ، 2007م .
- عبير محمد فتحى العفيفي ، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والاليات المقترحة لزيادة فاعليتها ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية غزة ، 2007م) .
- عصام ابراهيم محمد ، دور المراجعة الداخلية في الرقابة على المال العام ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م .
- على ابو النور رحيم ، دور التطورات المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية في تقديم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2006م .
- عمار محمد حامد البدوي ، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الاموال العامة ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2011م) .

قحطان طارق يوسف ، مسؤولية مراقب الحسابات بالتحقيق عن نتيجة النشاط في ضوء استمرارية شركات المقاولات العامة ، (رسالة دكتوراه غير منشورة ، في المحاسبة ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2011م .

محمد حميدات ، تقييم جودة مراجعة الحسابات والعوامل المحددة لها ، رسالة ماجستير غير منشورة ن جامعة اليرموك ، 2002م .

محاسن عبد العزيز محمد ، المراجعة والرقابة الداخلية في المصارف ودورها في اكتشاف وتصحيح الاخطاء ، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م .

نجاه على التوم، دور الرقابة المالية في التنبؤ بالفشل في المؤسسات المالية والمصرفية، (رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2012م) .

مسعود صدقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم الاقتصاد وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004م.

نصر ابراهيم بشير ، دور المراجعة الداخلية في ترقية الاداء المالي في القطاع الحكومي رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2009م .

نقاز احمد (دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار ، دراسة حالة مجمع صيدان) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، محاسبة ، الاغواط ، جامعة عمار تلجي ، 2007م .

يوسف الامين ، اثر التطور التقني على دور المراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2009م .

يوسف سعد يوسف ، دور وظيفة المراجع الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، عمادة الدراسات العليا ، غزة : فلسطين ، 2007م).

4/ المؤتمرات والندوات:

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني ، مكتبة الملك فهد ، الرياض ، 2004م .
- خلف عبد الله الواردات ، الاتجاهات الحديثة فى المراجع الداخلى ، المؤتمر العربى الاول حول المراجعة والمراجع الداخلى فى اطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005م .
- داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 1 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية، لبنان ، 2002م ، ص 224 .
- رشا حماد ، دور مراجع الحسابات فى التنبؤ بالفشل المالى للمؤسسة ، نشرة المجمع العربى للمحاسبين القانونيين الشهرية ، العدد 14 ، جانفى ، 2003م.
- سعيد يوسف كلاب ، فيصل عبد العزيز عثمان ، دور التقنيات الحديثة فى مجال الكشف عن الغش والتلاعب (ورقة بحثية مقدمة للوفاء العلمى للمجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، القاهرة : مصر ، 2006م) .
- سردوك فاتح ، دراسة اثر استخدام الحاسوب والاجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات، الملتقى الوطنى السادس حول الاساليب الكمية ودورها فى اتخاذ القرارات الادارية، جامعة سيكدة ، 2009م.
- سميحة فوزى ، "تقييم مبادئ حوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية" ورقة عمل رقم (82) ، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة ، القاهرة ، مركز المشروعات الخاصة ، 2003م .
- صدقى مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابى ، المؤتمر العلمى الدولى حول الاداء الفعلى للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة ورقلة ، 8 و 9 ، مارس 2005م .
- فاتح سردوق ، (اثر استخدام الاجراءات التحليلية على مراجع الحسابات) ، الملتقى الوطنى الخامس حول الاساليب الكمية ودورها فى اتخاذ القرارات الادارية ، جامعة سيكدة ، 2009م.
- المجمع العربى للمحاسبين ، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، (عمان ، 2001م) .

محمد حسنى عبد الجليل ، دور لجان المراجعة فى تدعيم استقلال المراجع الداخلى ، (منتدى

المحاسبين المصريين ، العدد 10 ، القاهرة ، 2012م .

نهار البطوس ، مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الطرف الثالث ، المؤتمر العلمى المهنى

الثالث ، الاردن ، 2006م .

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Arna, marika and Arna boldi, michela and Azzone Giovannn" Internal aud auditin Italian organizations Amultiple case Study" vol.2006.
- commitceon on accounting concepts and repring and supplemets corporate.
- committ of sponting rganization of the tradee way commission.
- glime lrvn .phd.cpa.cia.cma.cfm.revciw parti andits role in govenace .riskand control .11 ed it 2004.
- Hamini Aici. L.audit comptable et financier. Berti edition.Aiger.2002.p07
- Hermans on dana and ritt enberg larry ch Intepnal audit and organizational governance .
- Ignace, De Beelde and Gerrit,sarens Intenal auditors perception about their rolein risk manag ement –Acomparision between us and Belgian companies " managerial Auditing Journal, 2006.
- Jacques renard .the ore et pratique de iauditinteren edition dorganisation poris 1987.
- kaegermann and kuting and kinneq and weber henniinq and karlhenz and willia and claus. Peter(2008).Inrnal audit and bookm p29 .
- Lenug Di philomena . the Role of hntnal Audit in corporate Gover nance and mana gement in Australia" 2003".
- Liuet al, Developing Internal Auditing Auditing procedures for organizations in the united Kingdom"1997.
- Spira,laura and page michal, " Risk manageemetent the reinvention of internal auditing : what are the essential buiding blocks forasu cess ful paradigm chage international Journal of Auditing 2001,pp 55-197.
- Spiral Lauraf. &page michael "2006", Rick management the revention of intecanal con thol and the changing role of internal audit, Accounting , Auditing , Accountability Jo urnnal .
- th Institiute of Internal auditors (lla usa) iia issues and www.theiia.org guidance framework.
- The institute of internal auditors "international standards for professional practice of internal auditing " op cit .
- The institute of internal auditors >international standards for professional practice of internal auditinig> op .

- the institute of internal auditors international standards for professional practice of internal auditing op cit .
- the institute of internal auditor (Iia uk) new definition [http ://www.iaa.org/about](http://www.iaa.org/about) the iia .uk new ia definition 1999.
- William R. Kinney. Jr, Auditing Risk Assessment and Risk management processes. the institute of internal Auditors Research Research foundation .) O,Regan , David" Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing managerial auditing Journal , 2001.

الملاح

ق

الاستبانة

القسم الاول

الرجاء وضع دائرة حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

1- العمر

- أ- اقل من 25 ☐ ب- من 25 سنة الي اقل من 35 سنة ☐
ج- من 35 الي من 45 سنة ☐ د- من 45 سنة الي اقل من 55 سنة ☐

2- المؤهل العلمي :

- أ- دبلوم ☐ ب- بكالوريوس ☐
ج- ماجستير ☐ د- دكتوراه ☐
هـ - اخري

3- التخصص العلمي :

- أ- محاسبة ☐ ب- ادارة اعمال ☐
ج- اقتصاد ☐ د- علوم مالية ومصرفية ☐
هـ - اخري

4- عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة:

- أ- اقل من 5 سنة ☐ ب- من 5 سنة الي اقل من 10 سنة ☐
ج- اقل من 10 سنة الي اقل من 15 سنة ☐ د- من 15 سنة الي اقل من 20 سنة ☐
هـ - 20 سنة فاكثر ☐

5- في رايكم مامدي تاثير معايير المراجعة الداخلية الدولية (معايير المسؤوليات ، معايير

الاثبات ، معايير الاداء المهني ، معايير أخلاقيات المهنة) علي مواجهة ظاهرة الفساد

المالي :

- أ- الي حد كبير جدا ☐ ب- الي حد كبير ☐
ج- الي حد متوسط ☐ د- الي حد قليل جدا ☐
هـ - الي حد قليل ☐

القسم الثاني :

الرجاء وضع اشارة () امام درجة الموافقة التي ترونها مناسبة لكل من العبارات التالية

الرقم	العبارات	الي حد كبير جدا	الي حد كبير	الي حد متوسط	الي حد قليل	الي حد قليل جدا
	الالتزام المراجع الداخلي بمعايير المبادي والمسؤولية					
6	تمكن المراجع الداخلي من اعطاء رايه وتاكيد معقول من ان القوائم المالية خالية من اي انحرافات					
7	تمكن المراجع الداخلي علي القيام بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بنظرة الحذر المهني					
8	اتفاق المراجع الداخلي مع ادارة الشركة علي طبيعة اعمال المراجعة والمسؤوليات					
9	يجب علي المراجع الداخلي الالتزام بمبادي الاستقلال والامانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني					
10	علي المراجع الداخلي ان يسجل علي اوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية المراجعة وتوقيت ونطاق اجراءات المراجعة					
11	يجب ان تكون اوراق العمل متكاملة او مفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عملية المراجعة					
12	يجب ان تحتوي اوراق العمل علي القرائن التي تثبت تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية					
13	يجب ان تحتوي اوراق العمل القرائن التي تثبت تقييم الخطر المتأصل وتقييم خطر الرقابة					
	مثلما للمراجع الداخلي حقوق للمراجع ايضا مسؤوليات					
14	علي المراجع الداخلي الكشف عن الغش والخطا					
15	ان الغش يتمثل في الابخاء المتعمده في القوائم المالية او التزوير والتلاعب في السجلات					
16	تقع علي المراجع الداخلي مسؤولية منع المخالفات					

					والتأكيد علي الالتزام بالقوانين واللوائح	
					يجب علي المراجع الداخلي فهم بيئة الرقابة والتي تشمل الرقابة ومهام الاداره واسلوب الشركة في تحديد مخاطر العمل	18
					يحرص المراجع الداخلي علي تطبيق معايير الاثبات	
					يجب علي المراجع الداخلي الحصول علي ادلة اثبات كافية وملائمة	19
					من اجراءات الحصول علي ادلة الاثبات يكون بمزيج من من اختبارات الرقابة والاجراءات الجوهرية	20
					تتأثر درجة الاعتماد علي ادلة اثبات بمصادرها (داخلية وخارجية) علي طبيعتها (مريه ، موثقة ، شفعية)	21
					تكون ادلة الاثبات موثوقة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة	22
					تكون ادلة الاثبات موثوقة اكثر عندما تكون في شكل وثائق	23
					ادلة الاثبات التي توفرها الوثائق الاصلية تكون موثوقة اكثر من الادله التي توفرها النسخ المصورة	24
					تكون ادلة المراجعة التي يحصل المراجع الداخلي مباشرة موثوقة اكثر من ادلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر او بالاستدال	25
					يجب علي المراجع الداخلي القيام بالاستفسار والبحث عن المعلومات من اشخاص ذوي علاقة داخل وخارج الشركة للحصول علي ادلة المراجعة	26
					علي المراجع الداخلي القيام بالملاحظة لعلميات الجرد وملاحظة اجراءات نظام الرقابة	27
					ان يقوم المراجع الداخلي بالعمليات الحسابية بغرض التحقق	28
					علي المراجع الداخلي الحصول علي ادلة اثبات كافية ومناسبة تفيد ان الارصدة الافتتاحية لاتشمل اخطاء	29

					ذات اهمية نسبية تؤثر علي القوائم المالية
30					علي المراجع الداخلي التأكد ان السياسات المحاسبية تطبيق بثبات وان التغيرات في السياسات قد اخذت بعين الاعتبار
31					يوجد ادراك كاف لاهمية معايير الاثبات في شركات المساهمة العامة
32					يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بمعايير الاداء المهني الصادره عن معهد المراجعين الداخليين
33					يمثل استقلال اعضاء ادارة المراجعة الداخلية واحدا من اهم اركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية في سبيل قيامها بمواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة
34					يلتزم المراجع الداخلي بتنفيذ احكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسئ للمهنة
35					يقوم المراجع الداخلي بمراجعة التكاليف الحقيقية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
36					يقوم المراجع الداخلي بمراجعة ومراقبة جودة الانتاج
37					يقوم المراجع الداخلي بالكشف والافصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي الي تصحيح الاوضاع مستقبلا
38					يقوم المراجع الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات
39					يتمتع المراجع الداخلي بالنزاهة والاستقامة عند قيامه بواجباته ومسؤولياته
40					يلتزم المراجع الداخلي باخلاقيات المهنة
41					المراجع الداخلي قادر علي ابداء اعلي درجات الموضوعية في عمله ولا يخضع لتاثير مصالحه الشخصية
42					تكتسب ادارة المراجعة الداخلية الموقع التنظيمي المناسب الذي يتيح لها اداء مسؤولياتها المهنية

					باستقلال وحياد وموضوعية	
					يتضمن عمل ادارة المراجعة الحالي التحقق من الدقة الحسابية والمستندات ومراجعة كشوف الرواتب والاجور والتأكد من التصديق علي تلك المستندات من الاشخاص المفوضين بذلك	43
					تقوم ادارة المراجعة الداخلية بالتحقق من ملكية المشروع للاصول المختلفة وتوافر الحماية الكافية لها خشية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام	44
					تتخفض اهمية المراجعة الداخلية في شركات المساهمة العامة	45
					يستطيع المراجع الداخلي ايصال رايه بدون عوائق الي ادارة المراجعة الداخلية او مجلس الادارة حين يكتشف مخاطر تؤثر علي تحقيق الاهداف	46
					ارتفاع تكاليف تطبيق معايير الاداء المهني في شركات المساهمة العامة يؤدي الي عدم تطبيقها في مواجهة الفساد المالي	47
					يقوم قسم المراجعة الداخلية بترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة واوليات مواجهاتها	48
					يوجد الزام قانوني بتطبيق معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات المساهمة العامة	49
					يوجد ادراك كافي لاهمية معايير الاداء المهني في شركات المساهمة العامة	50
					يقوم المراجع الداخلي بتطبيق معايير الاداء المهني التي تساعده في كشف الفساد المالي الموجود في الشركة	51
					يتوافر في اعضاء ادارة المراجعة الداخلية المؤهلات والخبرات في ميادين المعرفة كالمحاسبة والاقتصاد والعلوم المالية والاحصاء وايضا مجالات المعرفة ذات الارتباط بطبيعة نشاط الشركة	52
					يقوم المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة	53

					وتوخي بذلك الحذر والمهارة في عمله
54					يتوافر في اعضاء ادارة المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والخبرة والانضباط لممارسة مهنة المراجعة الداخلية
55					يمتلك المراجع الداخلي القدرة علي تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم المالية
56					يتم تزويد المراجع الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة علي تحديد ومراقبة وقياس وادارة المخاطر
57					يتم استخدام الاساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية جميعها او اي منها في تحديد المخاطر المحيطة بالشركة
58					يمتلك المراجع الداخلي القدرة علي التعامل مع الحاسوب
59					يمتلك المراجع الداخلي الخبرة الواسعة بمواضيع الاقتصاد والضرائب والقانون
60					يقوم المراجع الداخلي في شركات المساهمة العامة بتحديث معرفته المهنية والعلمية ممايساهم في زيادة كفاءة اداء مهام عملية المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي
61					يسعي المراجع الداخلي الي تحسين وتطوير قدرته في المنشأة بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول علي الخبرات اللازمة لاداء عملية المراجعة بجودة عالية لمواجهة ظاهرة الفساد المالي
62					يسعي المراجع الداخلي الي تحسين وتطوير قدرته في المنشأة بالحصول علب مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة
63					تستخدم شركات المساهمة العامة استراتيجية التخصص في صناعة عمل المراجعة لتحسين

					القدرات المهنية وزيادة كفاءة الاداء المهني	
					تقوم شركات المساهمة العامة بوضع نظم وبرامج لتطوير اداء المراجعين العاملين لديها بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوي جودة اداء عملية المراجعة	64