

الفصل الاول

الاطار النظرى للمراجعة الداخلية

لكبر حجم الدول والنمو المتزايد فى المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية لتنفيذ خطط التنمية الاستراتيجية الشاملة وحجم النفقات الحكومية اصبحت الدول محتاجة الى طرق ووسائل رقابة داخلية محكمة تعمل على التدقيقى الوحدات الحكومية والشركات متعددة. وهى تعتبر من أساسات العمل الرقابى على العمل لانها تخدم مجموعة من أوجة النشاط تمثل هذه الخدمة بتحقيق العمليات المالية بكل أنواعها, ولها دور كبير فى مساهمتها بالاستشارات لصالح المنشأة, وعند توضيح المعلومات واللوائح والبيانات لاستخدامها بالصورة المطلوبة , لها دور مهم و واضح فى المؤسسات. وتطورت بحل المشاكل مباشرة بدون الرجوع لجهات اخرى .

يعرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الاول: نشأة وتعريف وأهداف وأنواع المراجعة.

المبحث الثانى: نشأة وتطور وأهداف ومعايير المراجعة الداخلية .

المبحث الثالث: أنواع المراجعة الداخلية وعناصرها الفنية.

المبحث الاول

نشأة وتطور وأهداف و انواع المراجعة

1-1-1: نشأة المراجعة

المراجعة منذ الصور القديمة فهناك من السجلات و الاثار ما يفيد بأن المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا جميعا وسائل بدائية فى مراجعة الأموال العامة التى بحوزتهم (1).

جنور المراجعة The Roots of Auditing أن أصل المراجعة يعود الى السلطات المصرية القديمة التى عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضرورية، وتبع ذلك الاغريق اليونان ثم الرومان ثم الاقطاع الانجليز الذين عينوا مدققين لمراجعة الحسابات والنقير عنها بواسطة الخدم (2).

نشأة مهنة المراجعة يرجع لى حكام الامبراطوريات القديمة وبابل وروما واليونان حيث كانت تتم أساسا للتحقق من صحة الحسابات الحكومية عن طريق أستماع المراجع الى القيود الخاصة بما تم من عمليات، لفظ المراجعة مشتق من كلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع وعلى الرغم من طبيعة الاقتصاد الزراعى الذى كان سائدا فى العصور الوسطى، فأن خوف الملاك الاقطاعيين من خروج الادارة عن قواعدهم الصارمة، دفع الى الحاجة لقيام شخص ثالث مستقل عن تلك الادارة، اما بالنسبة لاصحاب المشروعات الصغيرة التى يملكها تاجر فرد أو شركاء متضامنون يكون قادرا على حماية أمواله والرقابة على أعماله بدون الحاجة الى مراجع خارجى لحساباته يطمئن على نزاهة إدارة الشركة أنه هو المدير و المالك فى الوقت نفسه، لذلك فقد تجلى دور مراجعى الحسابات فى هذه المرحلة فى تقديم الخدمات التى يطلبها العملاء (3).

أن قدماء المصريين والاعريق و الرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل و التدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزوجة التى أكتشفها العالم الايطالى Luca Paciolo ونشرها فى كتابه الذى ظهرت فى مدينة البندقية (4).

يستنتج الباحث من نشأة المراجعة التالى :

1. تمتد المراجعة من العصور القديمة ومرتبطة بالمعاملات منذ القدم.
2. للتحقق من صحة الحسابات الحكومية فى العصر القديم يتم اسماع المراجعة فى مجمل من الافراد.
3. الحماية الثالثة المستقلة لاصحاب المشاريع الزراعية.

(1) مصطفى عيسى، المراجعة المفاهيم و المعايير والاجراءات، (الرياض: جامعة الملك سعود، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 1996م) ص 1
(2) Boynton ,W,C.andKell ,W,G "Modern Auditing , 6th Edition " John Wiley & Sons I,nc, New York , 1996,p.8.
(3) حسين الفاضى، مراجع الحسابات، (دمشق : جامعة دمشق، رسالة دكتوراة، غير منشورة ، 1998م) ص 6
(4) أحمد حلمى، المدخل الى التدقيق والتاكييد الحديث، (عمان : جامعة الزيتونة، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2009م) ص 24

نبذة تاريخية عن تطور المراجعة

تطورت المراجعة عبر التاريخ نتيجة الحاجة الماسة لها وبسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو أصحاب المال والحكومات على النقيض مما يقومون بعملية التحصيل و الدفع⁽¹⁾.

فالمراجعة قديما كان الانسان فى صراعه مع الطبيعة لاشباع حاجاته، الا أن الامر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات التي لم تظهر الا بعد ظهور النظام المحاسبى بقواعده ونظرياته لفحص الحسابات من حيث مدى تطبيق تلك القواعد و النظريات عند التسجيل فيها⁽²⁾.

قبل عام 1500م كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم بجرد المخزون السلعي، وكانت هذه العملية تتميز بتكرارها للوصول الى الدقة ومنع التلاعب بالدفاتر المحاسبية⁽³⁾.

عام 1500-1850 م تتميز بأنفصال ملكية الشركة عن الادارة وتم تطبيق نظرية القيد المزدوج فى النظام المحاسبى وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع⁽⁴⁾، وقامت الشركات باصدار قوانين فى العمل لحماية المساهمين ضد قلة نزاهة الرأسماليين المغامرين⁽⁵⁾، مع ظهور الثورة الصناعية فى بريطانيا فأن الهدف الرئيسى للمراجعة لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغير المهم هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبى لاجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لاكتشاف ومنع الاخطاء والغش⁽⁶⁾.

عام 1850م-1900م المجال مفتوحا للمراجعة حتى ظهرت كمهنة، ساعد ذلك ظهور القوانين منها قانون الشركات البريطانية عام 1862م، وفى نهاية هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على الرقابة الداخلية فى عملية المراجعة كدليل اضافى على دقة العمليات والمراجعة أقل تفصيلا باعتمادها على المراجعة الاختيارية⁽⁷⁾.

وما بعد عام 1900م اعتمدت المراجعة على الرقابة الداخلية أمرا مهما خاصة بعد ظهور الشركات الكبرى، والهدف الاساسى للمراجعة هو ابداء الرأى الفنى المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها فى تمثيل المركز المالى للشركة .

وبعد وصف المراحل التي مرت بها المراجعة منذ نشأتها وتوصلها الى درجة لا يمكن لشركة الاقتصادية كبرى الاستغناء عنها ما يقوم بتقسيم التطور التاريخى للمراجعة .

(1) محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 م)، ص 6
(2) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 م)، ص 7.
(3) الرئيس عبدالسلام، المراجعة معايير واجراءات، الطبعة الرابعة، (بيروت : دار النهضة العربية، 1996م)، ص 14
(4) حسين القاضى، دحود حسين، أساسيات التدقيق فى ظل المعايير الامريكية و الدولية، (عمان : مؤسسة الوراق ، 1999 م)، ص 14
(5) Lionel Colline E T Gerandvaline, **Audit et Controle Interne 4 edition Dalloz**, Paris , 1992, p16
(6) هادى التميمى، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، المجلد 1، 2006 م)، ص 17
(7) مدات جمال، الرقابة والمراجعة فى المؤسسة، (الجزائر : المدرسة العليا للتجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة ، 2002 م)، ص 10

جدول رقم (1/1/1)
التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الامر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 ق م-1700 م	الملاك، الامبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الاموال حماية الاموال
1700 م-1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية، والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعلية، حماية الاصول
1850 م-1900 م	لحكومة و المساهمين	شخص مهني فى المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش، وتأكيد مصداقية الميزانية العمومية
1900 م-1940 م	لحكومة و المساهمين	شخص مهني فى المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش والاحطار، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940 م-1990 م	الحكومة، البنوك و المساهمين	شخص مهني فى المراجعة و المحاسبة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية و المراجعة
1990 م	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني فى المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية فى ظل احترام المعايير ضد الغش

Source: Lionel Colline et gerand valine, op. Cit. p17.

ان الشركة التى لاتعتمد على المراجعة والمراقبة وتتحكم فى درجة نموها ستعرف حتما طريق التصفية و الانتهاء السريع بينما النوع الثانى من الشركات التى تهدف لاسقرار يجب أن تتبنى طريقة سليمة وفعالة فى المراقبة سواء من الجانب الاستراتيجى أو من الجانب الادارى، يمكن الحصول على تفهم افضل للمراجعة عن طريق الاعتراف بها باعتبارها أحد أدوات الرقابة التنظيمية التى تقوم بقياس وسائل الرقابة الاخرى⁽¹⁾.

يستنتج الباحث من جدول التطور التاريخي للمراجعة التالى :

1. انتقلت المراجعة ممرحلة معاينة السارق و حمايه الاموال الى مرحلة الرقابة الداخلية وتكون فعاله .
2. التأكد من صحة الحسابات الحكومية وشملت الانشطة غير الحكومية على أساس القيد المزدوج .
3. تساعد المراجع على قيامه بعملية مدى مصداقية القوائم المالية.

1-1-2 : تعريف المراجعة

عرفت الجمعية الامريكية للمحاسبة المراجعة بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الاثبات عن مدى صحة العمليات و الاحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج الى الاطراف المعنية⁽²⁾ وعرفت المراجعة بانها اصدار رأى محايد و عليه يعطى توافق بين ما هو موجود ومصدره⁽³⁾، وعرفت بأنها

(1) السقا السيد، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، (الرياض: الجمعية السعودية للنشر، 1997م) ، ص27

(2) احمد الصباغ واخرون، أساسيات المراجعة، (القاهرة : جامعة القاهرة، مركز التعليم المفتوح، 1994م) ، ص2

(3) Bernard Grand et Bernard Ver Dale , **Audit Comptable et Financier** ,Economica,Paris,1999,p9

فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات و الدفاتر الخاصة بالشركة تحت التدقيق فحفا انتقاديا منظما برأى فنى محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالى لذلك الشركة فى نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج اعماله من ربح او خسارة فى تلك الفترة⁽¹⁾ وعرفت بأنها مجموعة من الانظمة أو أوجه نشاط مستقل تنشأ الادارة بشكل مستمر لضمان ودقة البيانات المحاسبية والاحصائية وكفاية الاحتياطات المستخدمة لحماية الاصول وممتلكات الشركة، التتق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم وقياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الاخرى فى اداء مهامها واقتراح التحسينات اللازم ادخالها عليها، ذلك حتى تصل الشركة الى درجة الكفاءة الانتاجية القصوى فى ضوء القدرات الحالية⁽²⁾، عرفت بأنها جمع وتقييم الادلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، وأداء المراجعة بواسطة شخص كفاء ومستقل⁽³⁾، وعرفت بأنها نشاط مستقل وموضوعى واستشارى مصمم من قيمة الشركة وتحسين عملياتها يساعدها على تحقيق أهدافها، من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم تطوير فعالية ادارة المخاطر وضبط و ترشيد العمليات⁽⁴⁾، وعرفت بأنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة للاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من مسايرة هذه المعايير الموضوعية ثم توصى نتائج ذلك للاطراف المعنية⁽⁵⁾ وعرفت بانها السبل والوسائل والاجراءات التى تستخدمها ادارة الشركة لحماية اصولها وممتلكاتها من العبث والسرقة والاختلاس و امداد الشركة بالبيانات المحاسبية التى يمكن الاعتماد عليها فى عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات وكذلك تشجيع الكفاية الانتاجية ومحو الاسراف و الفاقد من الصلعة والانتاج بأقل تكلفة ممكنة⁽⁶⁾ وعرفت بأنها فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات و الدفاتر الخاصة بالشركة تحت التدقيق فحفا منظما بقصد الخروج برأى فنى محايد فى مدى دلالة القوائم المالية على الوضع المالى لذلك الشركة فى نهاية فترة زمنية معلومة⁽⁷⁾ وعرفت بأنها فحص البيانات أو القيم المالية أو السجلات بقصد التحقق من صحتها ويشير معناها المهني الى أنها تعبر عن الفحص المنظم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات و القوائم المالية للشركة بغرض ابداء رأى حيادى عن مدى صحة أو دقة تلك البيانات ومدى امكانية الاعتماد على دلالتها عن المركز المالى للشركة ونتائج اعمالها وتدقيقاتها النقدية⁽⁸⁾، عرفت بأنها يقصد الفحص الانتقادى المنتظم للبيانات المحاسبية المثبتة فى الدفاتر و القوائم المالية

(1) خالد امين، علم تدقيق الحسابات و النظرية، (عمان : دار وائل للنشر و التوزيع ، 1999م)، ص13

(2) المجمع العربى للمحاسبين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، (عمان : دار وائل للنشر و التوزيع ، 2001م) ، ص227

(3) الفين ارنيز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2002م) ، ص21

(4) يوسف محمود، مدى مسئولية المراجع الخارجى من استخدام اسلوب العينة الاحصائية فى عملية المراجعة، (بغداد: جامعة المستنصرية، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 42، 2002م) صص79-103

(5) محمد التهامى، مسعود صدقى، المراجعة و تدقيق الحسابات، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003م) ، ص90

(6) خالد امين، مرجع سابق، ص446

(7) نورالهدى محمد، الادارة المالية، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005م) ، ص51

(8). أمين السيد، فلسفة المراجعة، (القاهرة : الدار الجامعية، 2009م) ، ص2

للوحده التي تدقق حساباتها, بقصد ابداء رأى فنى محايد عن مدى صحة او دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها⁽¹⁾، وعرفت بأنها عملية منظمة للحصول على التقييم الموضوعى للدالة المتعلقة بالظروف الحالية الوحدة ومنطقة ولعملية أو لحساب مالى معين ومقارنتها بالمعايير المقبولة والمحددة من قبل وتوصيل تلك النتائج الى المستخدمين المستهدفين⁽²⁾، وعرفت الجمعية المحاسبين الامريكية American Accounting (AAA) Association المراجعة بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الادلة والقرائن بشكل موضوعى التي تتعلق بنتائج الانشطة و الاحداث الاقتصادية، ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة⁽³⁾.

يستنتج الباحث من تعاريف المراجعة التالى:

1. اصدار رأى فنى محايد.
 2. عملية منظمة لتأكد تطابق القوائم المالية مع المعايير المحددة مسبقا.
 3. تعتمد على الفحص الذى يحدد مدى مطابقة النتائج للتنظيمات المحددة مسبقا.
 4. المراجعة ليست فرعا من المحاسبة هى مستقلة حيث تبدأ حين تنتهى المحاسبة.
- يستطيع الباحث تعريف المراجعة بأنها وظيفة محايدة واستشارية تقوم بتقييم الادلة والقرائن بشكل مستمر عن مدى صحة المعلومات وتطبيق القوانين .

3-1-1: مفاهيم المراجعة

تشير المفاهيم الى التعميم العقلى والذهنى أو الافكار الاساسية، تتمثل مفاهيم المراجعة فى التعميمات العريضة والمستنتجة ويمكن تصنيف هذه المفاهيم الى المجموعات التالية⁽⁴⁾:

المجموعة الاولى: مصداقية عمل المراجعين: المراجعين وسلوكهم الاخلاقى Ethical Conduet متضمنا النزاهة Integrity، الاستقلالية.

المجموعة الثانية: عملية المراجعة تشمل دليل اثبات المراجعة Audit Evidence وعرف الاثبات بأنه أى شئ او تصرف مدرك او ظرف ملائم لتكوين رأى معرفى عن القوائم المالية وتشمل مفهوم الاهمية النسبية Concept of Materintly الذى عرف بأنه يمكن أن يعد التحريف بالقوائم المالية ذو أهمية اذا كانت معرفة.

المجموعة الثالثة: المرتبطة بأتصال المراجع: تشمل التقرير Concept of Reporting حيث تتضمن تقارير الواجعين تعبيرات واضحة عن الرأى وتحديد المعلومات الضرورية للفهم الصحيح لذلك الرأى. وقد شرح Filnt ان تقارير المراجعة لها نتائج هامة لكافة الاطراف ذات الصلة.

المجموعة الرابعة: المرتبطة بمعيار اداء المراجعين: يشمل مفهوم العناية الواجبة ان المراجع مسئول مهنيا عن اداء عمله على نحو جاد وحذر.

(1) خالد راغب، مفاهيم حديثة فى الرقابة المالية و الداخلية فى القطاع العام والخاص، (عمان : مكتبة المجتمع العربى ، 2010م) ، ص130

(2) عبدالوهاب نصر، المراجعة الادارية والتشغيلية، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية، رسالة دكتوراة، غير منشورة ، 2010م) ، ص9

(3) جمعية المحاسبين الامريكية (AAA)، معايير التدقيق الداخلى، (موقع ويكيبيديا الموسوعة الحرة)، ص1

(4) عبدالفتاح محمد، اخرون، اسس المراجعة العلمية والعملية، (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2003م)، ص ص، 30-31

يستنتج الباحث من مفاهيم المراجعة التالى :

1. للمراجع الاستقلالية عند اهتمام الاطراف برأى المراجع.
2. الظروف الملائمة رأى معرفى عن القوائم المالية.
3. تقارير المراجع التى تحدد المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات.

1-1-4: أهداف المراجعة

عرف هدف المراجعة بأنه قيام المراجع المحايد بمراجعة القوائم المالية فى ابداء الرأى عن عدال المركز المالى، نتائج التشغيل التدفقات النقدية و اتقاق القوائم المالية مع معايير المحاسبة فى اطار مفهوم الاهمية النسبية⁽¹⁾، و عرف بأنه عملية المراجعة تسعى الى تطبيق اجراءات وتعليمات وحماية ووقاية تراث وممتلكات الشركة⁽²⁾، و عرف بأنه تقييم نتائج الاعمال وفقا للاهداف المرسومة التأكد من صحة الحسابات الختامية و خلوها من الازطاء، النظم المتبعة فى اداء العمليات المالية و الاجراءات الخاصة بها وتقييم الاداء داخل النظام و الشركة نظرا للتطور⁽³⁾، و عرف بأنه مراجعة القوائم المالية لتمكين المراجع من ابداء رآى طبقا لمعايير المحاسبة⁽⁴⁾، و عرف بأنه تجمع بين معايير المراجعة و اجراءاتها عند تطبيق القوائم المالية فحص السجالت و التقارير بواسطة المراجع⁽⁵⁾.

تتمثل أهداف المراجعة الاتى:

الاهداف التقليدية

1. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة فى دفاتر الشركة.
2. الحصول على رأى فنى محايد حول مطابقة القوائم المالية.
3. تقليل فرص الازطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للشركة.
3. تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

الاهداف الحديثة

1. مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها.
2. تقييم نتائج أعمال الشركة المرسومة.
3. تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق محو الازراف فى جميع نواحي النشاط.
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لافراد المجتمع الذى يعمل فيه الشركة.

(1) الفين ارينر , جيمس لوبيك , مرجع سابق , ص23

(2) RedhaKhelassi , **Audit Interne et Audit Operationnel**, edition Houma , Alger, 2005, p24

(3) [Http://www.Acc4arab.com/acc/show_thread_Consultation_le_27/12/2008a19.0](http://www.Acc4arab.com/acc/show_thread_Consultation_le_27/12/2008a19.0)

مجمع المحاسبين العرب

(4) امين السيد, **المراجعة بين النظرية و التطبيق**, (القاهرة : الدار الجامعية , 2006 م) , ص31

(5) أمين السيد, **التطورات الحديثة فى المراجعة**, (القاهرة : الدار الجامعية , 2007 م) , ص717

جدول رقم (2/1/1)

تطوير اهداف المراجعة ومدى الفحص

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص
قبل عام 1500 م	كتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل
من 1500 م - 1850م	كتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل
من 1850 م - 1905م	كتشاف التلاعب والاختلاس, واكتشاف الاخطاء الكتابية	بعض الاعتبار, ولكن هو الاساسى فى المراجعة التفصيلية
من 1905 م - 1933م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالى واكتشاف الاخطاء والتلاعب	بالتفصيل, ومراجعة اختبارية
من 1933 م - 1940م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالى واكتشاف الاخطاء والتلاعب	مراجعة اختبارية
من 1940 م - 1960م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالى	مراجعة اختبارية
من 1960 م - 2000م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالى	مراجعة اختبارية

المصدر: محمد سمير, نظرية المراجعة واليات التطبيق, (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر, 2003م), ص5 (1)

يستنتج الباحث من جدول تطوير اهداف المراجعة ومدى الفحص التالى :

1. صدق و عدالة القوائم المالية تعكس نتائج أعمال الشركات المالية.
2. لتوفير بعض البيانات غير المحاسبية التى قد تكون ذات أهمية كبيرة فى اتخاذ القرار.
3. لتقييم وبيان المعلومة التى تحدد جوهر ومقدرة الشركات على الاستمرار.

1-1-5: أهمية المراجعة

1. التأكد من بلوغ الاهداف المسيطرة.
2. التحقق من مدى مصداقية المعلومات .
3. البيانات المحققة من المتابعة والمراجعة الدورية(2).
4. تعتبر مهمة بالنسبة لمختلف الشرائح من المجتمع مستثمرين, الرى, البنوك و الهيئات الحكومية.
5. تؤدى دورا مهما فى الاوساط المالية و الحكومية الاقتصادية.
6. المعلومات المالية التى تعتمد عليها ضرورية لاي مجتمع.
7. المستثمر يتخذ قرارات الشراء و البيع لاستثماراته بناء على المعلومات(3).
8. البنوك تقوم باتخاذ قرارات تقديم القروض .
9. تضارب المصالح ما بين الجهات و الجهات المستفيدة من المعلومات.

(1) محمد سمير, نظرية المراجعة واليات التطبيق, (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة و النشر, 2003 م), ص5

(2) مختار رحمانى, المراجعة الداخلية فى البنوك الاولى, (الجزائر : جامعة الجزائر, رسالة ماجستير, منشورة, PDF, 2007م), ص7

(3) شدرى معمور, دور المراجعة الداخلية المالية فى تقييم الاداء فى المؤسسة الاقتصادية, (الجزائر: جامعة امحمد بوقرة, رسالة ماجستير, منشورة, PDF,

2008م), ص26

10. نشأت الحاجة الى مراجع مستقل يتأكد من صحة المركز المالى و المعلومات المالية⁽¹⁾ .
يستطيع الباحث اضافة الاهمية التالية:

1. الركيزة و الاداء الاسلية فى التحقق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية.
2. الموردون و المتعاملون عليهم معرفة سلامة المركز المالى و السيولة المتاحة و زيادة ثقتهم فى استرجاع حقوقهم و زيادة معاملاتهم مع الشركة بواسطة المراجعة.

1-1-6: أنواع المراجعة

من حيث عملية المراجعة يمكن تقسيمها الى:

1/المراجعة الداخلية

عرفت المراجعة الداخلية بأنها على احتياجات الادارة لاحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية و أداء مستقلة تعمل من داخل الشركة للحكم و التقييم لخدمة أهداف الادارة⁽²⁾، هى موضوع دراستى يتم التفصيل فيها لاحقا.

2/المراجعة الخارجية

أ. مفهوم المراجعة الخارجية

عرفت بأنها عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات و الدفاتر الخاصة بالشركة تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما، يقصد الخروج برأى فنى محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالى لذلك الشركة فى نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة⁽³⁾، عرفت بأنها عملية الفحص الحيادى المستقل و التى تتم وفقا لمتطلبات الاطراف الخارجية التى تستفيد من خدمات المراجع و التى تنتهى الى ابداء الرأى فى القوائم المالية للشركة عن طريق مراجع حيادى⁽⁴⁾؛ و عرفت بأنها نظام يهدف الى اعطاء الرأى الموضوعى فى التقارير و الانظمة و الاجراءات المعينة بحماية ممتلكات الشركة موضوع المراجعة⁽⁵⁾؛ و عرفت بأنها عملية فحص القوائم المالية قائمة الدخل و المركز المالى و عمل انتقادات للدفاتر و السجلات و أنظمة الرقابة الداخلية و التحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل و المركز المالى و الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة لابداء الرأى الفنى المحايد على صدق و سلامة القوائم المالية⁽⁶⁾ .

يستنتج الباحث من مفهوم المراجعة الخارجية التالى:

أفحص انظمة الرقابة الداخلية المتبعة فى الشركة.

2.فحص حيادى مستقل.

3.الرأى الموضوعى فى التقارير .

(1) شدرى معمر، مرجع سابق ، ص27

(2) عبدالفتاح محمد و اخرون، مرجع سابق ، ص38

(3) خالد امين عبدالله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية و العملية،(عمان : دار وائل للطباعة و النشر ،2001م)،ص13

(4) Potter,B,**Principles of External Auditing** ,john Wiley and Sons,1997.P.19.

(5) محمد السيد، اصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل،(الاسكندرية : المكتب الجامعى الحديث ،2007م)،ص42

(6) يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق،(عمان: مؤسسة اوراق للنشر و التوزيع ،2008م)،ص128

يستطيع الباحث تعريف المراجعة الخارجية بأنها: عملية الفحص الدقيق لانظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة وتتم بواسطة طرف خارجي لابداء الراى الفنى المحايد .

أ. أهداف المراجعة الخارجية

1. ابداء الراى الفنى المحايد على صدق القوائم المالية⁽¹⁾.
 2. تفيد الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية.
 3. التحقق من وجود الاصول و الخصوم فى تاريخ محدد⁽²⁾.
 4. التحقق من تقييم الاصول و الخصوم.
- يستطيع الباحث اضافة الأهداف التالية:

1. الحرية الكاملة فى الراى المحايد.
2. توضح اوجه القصور لادارة الشركة.
3. توفر معلومات عن الاصول و الخصوم لادارة الشركة.

3/ المراجعة الادارية

أ. مفهوم المراجعة الادارية

عرفت بأنها تقييم للخطط والسياسات والاساليب والاجراءات و الانشطة وتقارير المدراء فى المشروعات المختلفة بواسطة معايير و انماط متنوعة⁽³⁾ و عرفت بأنها تحليل و فحص مستقل لانشطة و العمليات و الانشطة المنظمة و السياسات و البرامج و وسائل الرقابة الادارية و قياس و تقويم كفاءة الكيان الادارى و وسائل الرقابة فى الشركات و قياس و تقويم فعالية التشغيل العملي و استخدام الموارد المتاحة و اصدار التوصيات للادارة لترشيد قراراتها المتعلقة بالتخطيط و الرقابة⁽⁴⁾ و عرفت بأنها الاساليب الفنية التى تغير المراجعة من مجرد الضبط و الرقابة الى تعظيم الربح، العملية التى يقوم المراجع من خلالها بتحديد الادارة تستخدم الموارد المتاحة لديها بأكثر الطرق اقتصادا و كفاءة لتحقيق اكثر فعالية للعمليات⁽⁵⁾ .

يستنتج الباحث من مفهوم المراجعة الادارية التالى:

1. تقييم الخطط و سياسة و مقارنتها بالمعايير المطبقة فى الشركة.
2. فحص مستقل لوسائل الرقابة و قياس الكفاءة.
3. قياس فعالية التشغيل و العمليات للشركة.

يستطيع الباحث تعريف المراجعة الادارية بأنها: عملية فحص كفاءة و فاعلية و اختبار الخطط الموضوعة و اساليب و طرق تنفيذ العمليات و ارشاد الادارة بالقصور .

(1) يوسف محمود، مرجع السابق ، ص 8

(2) وليم توماس، أمرسون هنكى، المراجعة بين النظرية و التطبيق - تعريب و مراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد (القاهرة: دار المريخ للنشر، 2006م)، ص 54

(3) محمد نصر، اساسيات المراجعة فى الوحدات الاقتصادية، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1992م)، ص 5

(4) احمد عبدالمولى، الاتجاهات الحديثة فى ممارسة المراجعة الخارجية و الداخلية، (القاهرة: جامعة القاهرة، دار الثقافة العربية، 1990م)، ص 42

(5) مختار اسماعيل، اطار العلمى للمحاسبة عن التضخم و اثره على اعداد القوائم المالية، (القاهرة: جامعة قناة السويس، رسالة دكتوراة، منشورة، google،

1989م)، ص 11

ب. أهداف المراجعة الادارية

1. ابداء الرأى فى استخدام الادارة للموارد البشرية و المادية المتاحة بكفاءة و بتحقيق اقصى النتائج⁽¹⁾.
2. مساعدة الادارة فى ترشيد القرارات الادارية بأكتشاف القصور والاطء و اقتراح وسائل التصحيح⁽²⁾.
3. تقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من مدى كفايته فى تحقيق الخطط وارشاد الادارة عن الضعف و القوة.
4. تقييم اداء الافراد داخل الادارات و الاقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلى للمهام.

يستطيع الباحث اضافة الاهداف التالية :

1. اظهار المعوقات و مواطن الضعف فى تنفيذ العمليات.
2. تقديم العون للادارة فى تحديد النواحي غير ضرورية فى انشطة الشركة.
4. تقديم كفاءة الاداء الادارى فى استخدام الموارد المادية و البشرية المتاحة.

4/ المراجعة الاجتماعية

أ. مفهوم المراجعة الحكومية

عرفت بأنها التأكد من صحة قياس العمليات التى تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها و الحكم على صلاحية القوائم المالية لاعمال خلال فترة معينه ونتائج الفحص والتدقيق و اثباتها بتقرير و تتم بواسطة وحدات حكومية⁽³⁾ و عرفت بأنها مراجعة الانشطة و العمليات المالية المتعلقة بأنفاق لاموال العامة على حسب سلطاتها و القانون و تركز على المراجعة الاجرائية⁽⁴⁾ و عرفت من باب الحكماء المراجعة الحكومية بأنها تعرف طرق الطيور الطائرة فى السماء ولكن لا تعرف طرق موظفى الحكومة لاختفاء او تظليل الدخل، ايضا مستحيل ان تعرف كمية المياه التى تشربها السمكة عند حركتها و من الصعب معرفة الاستخدام السيئ و التلاعب بأموال الدولة من قبل الموظفين الحكوميين⁽⁵⁾.

يستنتج الباحث من مفهوم المراجعة الحكومية التالى:

1. قياس العمليات المالية لفترة محددة.
 2. فحص الاصول و مراجعة صلاحيتها.
 3. مراجعة اللوائح والقوانين المطبقة فى القطاع الحكومى.
- يستطيع الباحث تعريف المراجعة الحكومية بأنها: فحص انشطة الموجودات وتطبيق اللوائح و القوانين للقطاع الحكومى بوحدة حكومية .

ب. اهداف المراجعة الحكومية

1. تدقيق جميع حسابات الدولة⁽⁶⁾.
2. التحقق من صحة القيود داخل و خارج الحسابات.

(1) Martindell, Jackson, **The Management Audit**, as Cited in Greenwood, William, op.cit, PP83-91

(2) عبدالفتاح الصحن، المراجعة مدخل فلسفى تطبيقى، (القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2005م)، ص400

(3) http://www.gab.gov.sa/doc/8_9.PDF

(4) حاتم محمد، اساسيات المراجعة، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م)، ص26

(5) فيشو شارما او بيديا، كلية ودمنة، ترجمة عبدالله بن المقنع، (الهند: موقع ويكيبيديا، 2015م)

(6) <http://www.gab.gov.sa/index,PHP>

3 حماية الاموال والممتلكات العامة و الحد من وقوع الغش والاطعاء و اكتشافها⁽¹⁾.

4 ضمان دقة البيانات المالية و السجلات المحاسبية.

5. سلامة انظمة الرقابة الداخلية و فاعليتها.

يستطيع الباحث اضافة الاهداف التالية:

1. حماية الموجودات العامة من التلاعب.

2. استخدام وسائل الرقابة الداخلية الحديثة نظم المعلومات.

3. تفعيل دور السلامة والتأمين من المخاطر المالية و الادارية.

5/المراجعة الاجتماعية

أ. مفهوم المراجعة الاجتماعية

عرفت بأنها فحص و تقييم الاداء الاجتماعى للشركات بغرض تحقق سلامة تعبير القوائم و التقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المسؤولية و المساهمة فى الرفاهية العامة للمجتمع. ومع مراعات مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية و سلامة الاداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع المراجعة⁽²⁾ و عرفت بأنها نشاط مستقل يستهدف تقييم الانجاز الاجتماعى للشركات و ابداء الرأى عن مدى تعبير قوائم الانجاز الاجتماعى و التقرير عن نتائج هذا التقييم بشكل و اضح لكافة الاطراف المهتمة بالنشاط الاجتماعى⁽³⁾، و عرفت بأنها منهج لتوفير البيانات و المعلومات اللازمة للاداء الاجتماعى و يقصد من يؤثر على رفاهية المجتمع لا يتعارض مع اهتمامات طوائف اخرى و التأكيد من صحة المعلومات المتاحة لاستخدامات متعددة منها عملية تقييم الاداء⁽⁴⁾.

يستنتج الباحث من مفهوم المراجعة الاجتماعية التالى:

1. وجود برامج للانشطة الاجتماعية التى تقوم بها الشركة.

2. توافر انظمة محاسبية لقياس الاداء الاجتماعى.

3. انفصالها كنشاط مهنى مستقل عن مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

4. الافصاح عن المعلومات لاجتماعية للطوائف المهمة داخل و خارج الشركة.

يستطيع الباحث تعريف المراجعة الاجتماعية بأنها: تقييم منظم و رشيد للبرامج و الانشطة و المعلومات و البيانات التى تقوم بها الشركة لتحديد الرفاهية العامة للمجتمع .

ب. اهداف المراجعة الاجتماعية

1. القيام بالفحص المحايد للبيانات المحاسبية الاجتماعية المسجلة بدفاتر الشركة و سجلاتها و تقاريرها و قوائمها المالية بغرض من صدقها و دقتها و تعبر عن المسؤولية تجاه المجتمع المحيط بها⁽⁵⁾.

2. ابداء الرأى الفنى المحايد حول مدى تعبير القوائم الاجتماعية للشركة عن نتيجة النشاط لها خلال فترة زمنية.

(1) سعد الهويل، وحدات المراجعة الداخلية فى الاجهزة الحكومية، (الرياض: مجلة التنمية الادارية ، العدد 137، رمضان 1437هـ)، ص 20

(2) محمد سمير، المراجعة الاجتماعية، (الاسكندرية : الدار الحلمية، 1997م)، ص 262

(3) حسن محمد، الاتجاهات الحديثة فى مراجعة الحسابات، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2003م)، ص 208

(4) محمد نصر و محمد توفيق ابوزيد، اصول المراجعة و الرقابة الداخلية للتأصيل العلمى و الممارسة العملية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كتاب دراسات

فى المراجعة، 1999م)، ص 278

(5) محمد نصر، مرجع سابق، ص 281

3. تقييم الاداء الاجتماعى للشركة ومدى وفائها بالتزاماتها تجاه المجتمع.

يستطيع الباحث اضافة الاهداف التالية :

1.مسؤولية الشركات عن رفاهية المجتمع.

2.ابداء الرأى للانشطة الاجتماعية فى فترة محددة.

3. التزام الاجتماعى للشركات اتجاة المجتمع.

6/المراجعة البيئية

أ. مفهوم المراجعة البيئية

عرفت بأنها المحيط الحيوى الذى يشمل الكائنات الحية وما يحتويه من موارد ماء وهواء وتربة وما يقيمه الانسان من منشآت⁽¹⁾؛ وعرفت بأنها فحص منظم وموثوق دورى وموضوعى على مدى انسجام عمليات التشغيل والممارسات المختلفة مع المتطلبات القابلة للتطبيق⁽²⁾؛ وعرفت بأنها اطار يعيش فيه الانسان ويحصل منه على مقومات حياته من غذاء وكساء ودواء ومأوى ويمارس فيه علاقاته مع اقرانه من بنى البشر⁽³⁾؛ وعرف معهد المراجعين الداخليين المراجعة البيئية بأنها جزء متكامل من نظام الادارة من خلالها وبواستطها تحدد الشركة نظم الرقابة البيئية كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية ومتطلبات السياسة الداخلية⁽⁴⁾؛ وعرفت بأنها نشاط تقييمى يقوم على فحص الاداء البيئى بغرض التحقق من فاعلية وتوافق مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد اثاره على القوائم المالية⁽⁵⁾.

يستنتج الباحث من مفهوم المراجعة البيئية التالى:

1.تشتمل البيئية على الكائنات الحية والتزامات الحياة.

2.مراجعتها تكون دوريةمنظمة لحماية الانسان والحيوان والنبات.

3.تدخل فى نظام الرقابة داخل الشركات.

يستطيع الباحث تعريف المراجعة البيئية بأنها: فحص انتقادى منظم ودورى وموثوق تعتمد عليه الشركات لخصوصيته للالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية .

ب. اهداف المراجعة البيئية

1.التأكد من ادارة العمليات والموارد الاولية والبشرية والانشطة البيئية يحقى الاقتصاد والكفاءة والفعالية⁽⁶⁾ .

2.زيادة الادارة و وعيها بالاداء البيئى.

(1) مصطفى كمال، الموسوعة الثقافية للوعى البيئى، (القاهرة : ايتراك للطباعة و النشر ،2003م)،ص10

(2) A,R,T,Emery and M,Watson, "Eco-Auditing and Environmental Liability: An International Perspective ", Mangerial Auditing ,2003,P,633

(3) احمد عبدالرحيم، احمد عبده، قضايا البيئة من منظور اسلامى،(القاهرة : مركز الكتاب للنشر، 2004م)،ص19

(4) امين السيد، مراجعة و تدقيق نظم المعلومات،(الاسكندرية : الدار الجامعى، 2005 م)،ص ص 134-135

(5) بوحصى روانى،المراجعة البيئية فى المؤسسة الاقتصادية،(الجزائر:جامعة قاصدى مرباح بورقلة،رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م)،ص4

(6) غمام مراد ودحمون فوزى،اهمية المراجعة البيئية فى تطوير الاداء البيئى فى المؤسسة الاقتصادية،(الجزائر:جامعة البويرة،رسالة ماجستير،منشورة،PDF،2014،2015م)،ص25

3. فحص مدى التزام الشركات بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة من خلال انشطتها البيئية.

4. تصميم نظام يزود الادارة بمعلومات عن الاداء البيئي⁽¹⁾.

5. تقييم فعالية نظم الادارة البيئية القائمة فعلا⁽²⁾.

يستطيع الباحث اضافة الاهداف التالية :

1. الانشطة البيئية تحقق الاقتصاد و الكفاءة.

2. معالجة السلبيات البيئية بالالتزام بأنشطتها.

3. نظم الادارة البيئية تقييم الشركات.

7/المراجعة الكترونية

أ. مفهوم المراجعة الكترونية

عرفت بأنها عملية تطبيق نوع من الانظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع فى التخطيط والرقابة وتوثيق اعمال التدقيق⁽³⁾، وعرفت بأنها عملية وتقييم وتحديد استخدام الكمبيوتر يساهم فى حماية اصول الشركة ويؤيد سلامة بياناتها ويحقق اهدافها بفعالية ويستخدم مواردها بكفاءة⁽⁴⁾، وعرفت بأنها فى ظل النظام التشغيلى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على اساس مراجعة ادخال البيانات للحاسب الالى واعادها و النتائج⁽⁵⁾، وعرفت بأنها تتبع مسار نقطة دخول البيانات فى اجهزة الحاسوب ومتابعتها عند نقطة خروجها من الاجهزة فى شكل تقارير ورقية مطبوعة⁽⁶⁾، وعرفت بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعى للدلة الخاصة بالإدارة بشأن نتائج الاحداث و التصرفات الاقتصادية مع المعايير وتوصيلها الى مستخدميها المعنيين بها⁽⁷⁾.

يستنتج الباحث من مفهوم المراجعة الكترونية التالى:

1 مساعدة المراجع فى التخطيط و الرقابة و التوثيق.

2 حماية الاصول و يؤيد سلامة البيانات.

3 متابعة نتائج المعلومات التى تم ادخالها.

يستطيع الباحث تعريف المراجعة الكترونية بأنها: عملية استخدام نظام الكترونى مصطحب المعايير يفحص المعلومات والبيانات والنظم و الرقابة الداخلية و الاصول المدرجة فى حواسيب الشركة لافادة المراجع بنقاط الضعف والقوة لارشاد الادارة بالتقارير .

ب. اهداف المراجعة الكترونية: أهداف المراجعة الكترونية مطابقة لاهداف المراجعة الداخلية اليدوية⁽⁸⁾.

هنالك انواع اخرى للمراجعة تكون حسب بيئتها كمايلى :

(1) A,R,T,Emery and M,WatsonOP,cit,PP,30-36

(2) عامرية عبدالباسط،مدى تفعيل دور المراجع الداخلى فى ظل التحديات المعاصرة،(القاهرة:جامعة المنصورة،المؤتمر العلمى السنوى الدولى الحادى و العشرون ، رؤوية استراتيجية لتفعيل دور الموارد البشرية العربية ،2005م)،صص5-6

(3)Williamson,A,L" AuditAutomation"Accountant Digest ,N,318,ICAEW,London,1994,P,16

(4) يوسف محمد، مرجع سابق،ص387

(5) محمد الفيومى، مراجعة النظم المحاسبية المستخدمة للحاسب،(القاهرة: الاشعاع للنشر، 1993م)،ص303

(6) احمد حلمى،التدقيق الحديث للحسابات،(عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005 م)،ص197

(7) حسين عبيد، شحاته السيد، المراجعة المتقدمة فى بيئة الاعمال المعاصرة،(القاهرة:الدار الجامعية، 2006م -2007م)، ص22

(8) يوسف محمد، مرجع سابق،ص390

- 1/ المراجعة الجودة
- 2/ المراجعة القضائية
- 3/ المراجعة الصحية
- 4/ المراجعة التصدير
- 5/ المراجعة التسويق