جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات

(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في السودان)

Responsibilities of External Auditor in Terms of Verifying the Equity of Financial Statements and Disclosing Errors and Violations

(A Field Study Conducted on a Sample of the Auditing Bureau in the Sudan)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

إعداد الدارس:
محمد الإمام عبد الله أحمد

إشراف:
أ.د. عبد الرحمن البكري منصور
أستاذ المحاسبة المشارك

1438هـ - 2016

الإهداء

إلى روح أمي وروح أبي

إلى زوجتي العزيزة

إلى من عرفت معهم طعم الأبوة والطفولة وصفاء الروح

إلى فلذات كبدي
أبنائي (**عمرو ، إطلالة ، فراس ، إيناس**)

إلى من هم سندي وعضدي وعوني بعد الله سبحانه وتعالى وبهم أقوى وأصعد سلم المجد
إلى النبراس الذي يضئ لنا الدروب أساتذتي الأجلاء في كل المراحل التعليمية وعلى رأسهم
الأستاذ/ البشرى عز الدين نورين

إلى كل من ساهم في إخراج هذهالدراسة
أهدي هذا الجهد

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم وعلى آله وصحبه أجمعين وسلم تسليماً كثيراً . الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، والحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سطانه أن وفقني في إتمام وإكمال هذهالدراسة. أشكر الله عز وجل الذي يسر لي إنجاز هذه الرسالة.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: **"لا يشكر الله من لا يشكر الناس"**أخرجه أبو داؤود.

عظيم هو العطاء، والأعظم هو من يعطي، جليلة تلك الشموع التي تحترق في سبيل رفع راية العلم من أجل إنسانية الإنسان.

كما أخص بالشكر والوفاء لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لإتاحتها لي فرصة الدراسة لنيل شرف هذه الدرجة العلمية، وتقديري وشكري الخاص لمشرف رسالتي الأستاذ الفاضل الجليل **الدكتور/عبد الرحمنالبكري منصور**، الذي تكرم وتفضل بالإشراف على بحثي، كما تفضل بوقته الثمين، وجهده المقدر، ونصائحه الثرة، وتوجيهاته وإرشاداته المثمرة التي كان لها الأثر الأكبر في إنجاز هذهالدراسة وإخراجه بشكله الحالي. كما أتقدم بالشكر لإسرة مكتبة الدراسات العليا والدراسات التجارية بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، وإلى أسرة مكتبة الدراسات العليا بجامعة النيلين والشكر موصول لزميلي وصديقي العزيز الأستاذ/ عبد العظيم موسى محمد، وكذلك الشكر للأخ الكريم الفاضل/ عصمت الصادق حماد، والشكر أيضاً موصول لكل من قدم لي يد العون والمساعدة لإخراج هذهالدراسة .

الباحث

فهرس الموضوعات

عنوان الموضوع	رقم الصفحة
الإستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والعرفان	ج

فهرس الموضوعات	د
فهرس الجداول	هـ
فهرس الأشكال	و
فهرس الملاحق	ز
مستخلص الدراسة	ح
Abstract	ط
المقدمة	1
أولاً : الإطار المنهجي للدراسة	2
ثانياً : الدراسات السابقة	6
الفصل الأول : نشأة ومفهوم ومعايير وتقارير المراجعة	12
المبحث الأول: نشأة ومفهوم المراجعة	13
المبحث الثاني: معايير وتقارير المراجعة	38
الفصل الثاني : مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش بالتقارير المالية	67
المبحث الاول : مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش	68
المبحث الثاني : التقارير والقوائم المالية	80
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	90
المبحث الأول : نبذة تاريخية عن مهنة المراجعة بالسودان.	91
المبحث الثاني : إجراءات وطرق إعداد الدراسة.	94
الخاتمة	111
أولا : النتائج	112
ثانيا : التوصيات	113
قائمة المصادر والمراجع	114
الملاحق	121

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1/1/1)	أمثلة للأنواع الثلاث الرئيسية للمراجعة	29
(1/2/3)	الإستبانات التي تم توزيعها على أفراد الدراسة	94

(2/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	95
(3/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	96
(4/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	97
(5/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	98
(6/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	99
(7/2/3)	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية	101
(8/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علىعبارات الفرضية الأولى	102
(9/2/3)	نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى	103
(10/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علىعبارات الفرضية الثانية	105
(11/2/3)	نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية	106
(12/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علىعبارات الفرضية الثالثة	108
(13/2/3)	نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة	109

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1/1/1)	مراحل التأطير لنظرية وتنظيم المراجعة	35
(1/2/1)	ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها	45
(1/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	95
(2/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	96
(3/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	97
(4/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	98
(5/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	99

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
(1)	استمارة الإستبانة	122
(2)	قائمة بأسماء محكمي الإستبيان	127

المستخلص

تمثلت مشكلة البحث الأساسية في الإجابة عن التساؤلات الآتية: هل إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية؟ هل إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات؟ هل إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكافة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية؟. تمثلت أهم الأهداف الأساسية للبحث في الآتي: تسليط الضوء على مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية، معرفة مدى إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات، الكشف عن مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة للإبلاغ عن التحريفات الجوهرية، ولتحقيق أهداف البحث تمت صياغة الفرضيات التالية: إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية، إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات، إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكآفة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

إعتمد الباحث على المناهج التالية: المنهج الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، والمنهج الإستقرائي لإختبار مدى صحة هذه الفرضيات، والمنهج التحليلي مع الإستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج البحث الميدانية. تمثلت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية، كما أن إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات. أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة الإهتمام بتدريب وتأهيل المراجعين الخارجيين من قبل الجهات المنظمة للمهنة، وضرورة إلتزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية عند أداء عملية المراجعة، ضرورة قيام المراجع بواجباته المهنية حتى لا يكون مسؤولاً عن النتائج والأضرار المترتبة عن تقصيره في ذلك، ضرورة التأهيل المهني والحياد للمراجع الخارجي، ضرورة الإلتزام من قبل المراجعين الخارجيين بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يسترشد به عند إتمام عملية المراجعة.

Abstract

The main research problem focused on answering the following queries: Do the compliance of the External Auditor with due professional diligence would assist in achieving the equity of the financial statements? Do the compliance of the External Auditor in terms of preparing a good program of auditing, would assist in detecting the errors and violations? Do the compliance of the External Auditor in view of conducting all professional duties, would assist in detecting substantial distortions on the financial statements? The main objectives of the research were as per the following: Shedding light on the responsibility of the External Auditor regarding verification to the equity of the financial statements, knowing the extent of compliance of the External Auditor in terms of exerting due professional diligence to detect the errors and violations, knowing the extent of compliance of the External Auditor by the necessary procedures of reporting the substantial distortions. In order to achieve the objectives of the research we have formulated the following hypothesis: The compliance of the External Auditor with due professional diligence would it, assists in achieving the equity of the financial statements, the compliance of the External Auditor in terms of preparing a good program of auditing, would assist in detecting the errors and violations, the compliance of the External Auditor in view of conducting all professional duties, would assist in detecting substantial distortions on the financial statements. The researcher depended on the following methods: The deductive method to determine the themes of the research and to set the hypothesis, the inductive method to test the extent of the accuracy of these hypotheses; and the analytical method in addition of resorting to statistical methods to analyze the field results of the research. The most important results concluded by the study were as per the following: The compliance of the External Auditor with due professional diligence would, assist in achieving the equity of the financial statements; the compliance of the External Auditor in terms of preparing a good program of auditing would assist in detecting the errors and violations. The main recommendations the study has concluded are: The body that organizes the profession shall pay attention to the training of the External Auditors and the necessity of compliance of the External Auditors in terms of exerting due professional diligence when conducting the auditing process, it is essential for the Auditor to perform his professional duties to avoid the responsibility of the consequences and damages resulting from the performance of those who ignore observing the rules, literatures and ethics of the profession to serve as a foundation for the Auditors to follow when performing the process of the auditing.

المقدمة

تشتمل على الآتي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي:

تمهيد: Introduction

لقد زادعدد القضايا المرفوعة من المجتمع المالي أمام المحاكم ضد المراجع الخارجي خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين ، بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير المراجع في أداء واجباته المهنية بعدم بذله العناية المهنية المطلوبة، مما أدى لعدم إكتشافه الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية، مع إصداره تقارير بدون تحفظ غير صحيحة كما شهدت السنوات الأولى من القرن الحادي والعشرين حصول فضائح الإفلاس لدى أكبر شركات المساهمة الأمريكية والتي بلغت مليارات الدولارات ومنها شركة (Inron)، وشركة (Xerox)، وشركة (Worldcom)، وغيرها من الشركات وذلك نتيجة لأخطاء المراجعة والمشاكل المحاسبية، مما أدى إلى فشل أعمال المراجعة وصدور قانون مسؤولية شركات المساهمة العامة في أمريكا "Corporate Responsibility" والتي أسمتها الصحافة العالمية والأمريكية "Corporate scandal" أي فضيحة الشركات المساهمة.

إن أهمية مهية مراجع الحسابات ترتبط إرتباطاً وثيقاً بنوع الخدمات التي يقدمها للعملاء من الشركات والمنشآت الإقتصادية وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة له.

مستخدمو القوائم الماليةيتوقعون من المراجع الخارجي أن يضمن في تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والإستقلال والحياد، كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، ومنع صدور القوائم المالية المضللة.

ولهذا فإن الممارسة المهنية للمراجعة تتطلب أن يقوم بها مراجعون تم إعدادهم إعداداً جيداً من الناحيتين العلمية والعملية، وزيادة سنوات الخبرة، وإتمام دورات تدريبية مكثفة في مجالات المراجعة المختلفة، والمعرفة الكافية بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، مع ضرورة تلقي التعليم المهني المستمر، وزيادة عدد سنوات الخبرة في مراجعة نشاط معين، وهو ما يعرف بالتخصص المهني داخل مكاتب وشركات المراجعة.

فقد تمخض عن ذلك إنشاء العديد من المنظمات المهنية التي تهتم بقيد المراجعين والمحاسبين المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة نظراً لأهمية المراجعة كعلم ومهنة، لذا بات من الضروري أن تقوم الجمعيات والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول العربية ومن ضمنها السودان بتقوية وتدعيم سلطاتها في توجيه وقيادة المهنة، وتحديد دور ومسؤوليات المراجع الخارجي عن فشل عملية المراجعة والتي منها:

1. نقص الكفاءة المهنية عنده.

2. الشك في إستقلاله وحياده.
3. عدم إكتشافه الغش والأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.
4. طول فترة عمل المراجع بالشركة.
5. عدم إكتشافه عقود وإرتباطات غير قانونية.
6. إنخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.
7. عدم التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة.
8. عدم التحفظ بشأن فرض الإستمرارية في الأعمال عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل الذي يراجع حساباته.

يعتبر المراجع مسؤولاً أمام عملائه وجميع الأطراف التي تعتمد في إتخاذ قرارتها مباشرة على تقرير المراجع عن الإهمال وسوء النية وعدم الأمانة، ولكنه غير مسؤول عن الخطأ إذا إلتزم بجميع متطلبات المهنة، وينبغي التنبيه هنا على أمر مهم يغفل عنه الكثيرون وهو مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية، فالمراجع ليس مسؤولاً عن إعداد القوائم المالية، وإنما مسؤوليةإعدادها تقع على عاتق إدارة المنشأة، وهي المسؤولة عن صحتها وموضوعيتها، ويقتصر دور المراجع على فحص هذه القوائم وإبداء الرأي في مدى عدالتها.

يجب أن لا يفهم بأن رأي المراجع في القوائم المالية قطعي ومن ثم فأي عملية مراجعة لا يمكن أن تعطي تأكيداً قاطعاً بأن هذه القوائم المالية خالية من أي أخطاء، والسبب في ذلك أن هناك قيوداً تمنع المراجعة من تحقيق ذلك.

مشكلة الدراسة:

مماتقدم فإن مشكلة الدراسة يمكن أن تحدد من خلال التساؤلات الآتية:

1. هل إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنيةالواجبة يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية؟
2. هل إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات؟
3. هل إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكافة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية؟

أهمية الدراسة:

برزت أهمية هذهالدراسة عند النظر إليها من النواحي التالية:

1. أصبحت الحاجة ماسة للنهوض بمهمة مراجعة الحسابات وتحسين أدائها بعد الإخفاقات التي منيت بها كبريات مكاتب المراجعة العالمية (Arthur& Anderson) والناتجة عن الأداء غير السليم للأداء المهني للمراجع الخارجي بينما في السودان وفي حدود علم الباحث لم ترصد إخفاقات لمكاتب المراجعة.

2. ندرة الدراسات العربية المتعلقة بالعوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل في حدود علم الباحث، إضافة إلى ما أسفرت عنه هذه الدراسة في التوصل إلى نتائج ومقترحات تعمل على علاج هذا الفشل وتطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي في جمهورية السودان.
3. المساهمة في التقليل من الإنتقادات الموجهة إلى المهنة، حيث أن المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يُضمن في تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والإستقلال والحياد، كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية، ومنع صدور القوائم المالية المضللة.

بالإضافة إلى انه توجد ظروف أو أحداث تزيد من خطورة الأخطاء الجوهرية والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية ومنها:

أ. يجب على المراجع الخارجي إبلاغ إدارة المنشأة عن وجود خطأ جسيم أو غش أوتحايل أو تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية.
ب. إبلاغ مستخدمي القوائم المالية في تقريره حول الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية والتي لها تأثير مادي عليها ولم يتم إظهارها أو تصحيحها في القوائم المالية، فعليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً معاكساً .
ج. إبلاغ السلطات التنفيذية المشرفة التي يخضع العميل لسلطاتها عن وجود أخطاء أو غش أو تصرفات غير قانونية وسببت تحريف مادي فيها.
د. إبلاغ الجهات القضائية والإدلاء برأيه في حالة طلب تلك الجهات منه ذلك دون الالتزام بمبدأ السرية بينه وبين عميله الذي يراجع حساباته.

أهداف الدراسة:

تهدف هذهالدراسة إلى:

1. تسليط الضوء على مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية.
2. معرفة مدى إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات.
3. الكشف عن مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمه للإبلاغ عن التحريفات الجوهرية.
4. الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في تطوير مهنة المراجعة.

فرضيات الدراسةى

تسعى هذهالدراسة إلى إختبارالفرضيات التالية:

1. إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية.
2. إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات
3. إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكافة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت هذهالدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، والمنهج الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، والمنهج الإستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية لإختبار مدى صحة هذه الفرضيات، والمنهج التحليلي مع الإستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

مصادر جمع البيانات:

مصادر بيانات أولية:

تم جمعها من خلال أسئلة الإستبيان والتي اعدتلغرض الدارسة الميدانية.

مصادر بيانات ثانوية:

تم جمعها من خلال الكتب والمراجع والدراسات السابقة والندوات والسمنارات وأوارق العمل التي قدمت في هذا المجال بالإضافة إلى الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت).

حدود الدراسة:

تنحصر حدود الدراسةفي الآتي:

الحدود المكانية:عينة من مكاتب المراجعة بالسودان.

الحدود الزمانية: 2016م.

هيكل الدراسة:

اشتملت هذهالدراسة على مقدمة وثلاثة فصول تليها خاتمة، وتقسم الفصول بدورها إلى مباحث وتحتوي المقدمة علىالإطار المنهجي والدراسات السابقة . الفصل الأول تناول نشأة ومفهوم ومعايير وتقارير المراجعة وذلك من خلال مبحثين، المبحث الأول تناول نشأة ومفهوم المراجعة، أما المبحث الثاني تناول معايير وتقارير المراجعة.أما الفصل الثاني تناول مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش بالتقارير المالية، وينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول تناول مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش، والمبحث الثاني تناول التقاريروالقوائم المالية.أما الفصل الثالث خصص للدراسة الميدانية وينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول تناول نبذة تعريفية عن مهنة المراجعة، والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات.وأخيراً الخاتمة التي اشتملت على النتائج والتوصيات.

ثانياً:الدراسات السابقة:

لقله الدراسات السابقة التي تناولتموضوع البحث تحديداً استعرضتالدراسةبعض الدراسات الشبيهة في بعض الجوانب مع عقد مقارنات بين هذه الدراسات والدراسة الحالية والتي تناولت

موضـوعات ذات صـلة بموضـوع البحـث والتـي تخـتص بمسـؤوليات المراجـع الخـارجي تجـاه القـوائم المالية.في ما يلي أهم الدراسات:

محمد عبد الله (1983م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في العقبات التي تواجه مراقب الحسابات في إكتشاف الأعمال غير المشروعة ووسائل الرقابة التي تساعده في التغلب على مثل هذه الصعوبات، ومدى مسؤوليته عن إكتشاف الأعمال غير المشروعة والإفصاح عنها.اهتمت الدراسة بإيضاح الأعمال غير المشروعة التي يرتكبها العملاء. توصلت الدراسة إلى نتائج منها مراقب الحسابات يعتبر مسؤولاً عن إكتشاف الأعمال غير المشروعة،في ظل النظام الإشتراكي تقلصت المسؤولية العقدية وتضاءلت أهميتها وأصبحت المسؤوليةالتقصيرية تمثل مكاناً بارزاً وتبلورت المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث ممن يعتمدون على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها مراقب الحسابات ويبدي رأيه عنها. أوصت الدراسة بتفعيل قواعد وآداب السلوك المهني، زيادة المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات عند إهماله بالكشف عن الأعمال غير المشروعة.

بعد إستعراض هذه الدراسة تبين للباحث بأن هذه الدراسة تناولت العقبات التي تواجه مراجع الحسابات ومسؤوليته عن الأعمال غير المشروعة للعملاء، أما فيما يختص بهذا البحث الحالي فقد تميز عليها حيث تناول مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات.

يوسف عبد القادر عبد الوهاب(1997م)[2]:

هدفت الدراسة إلى إستخدام مفاهيم نظرية إكتشاف الإشارة في بناء نموذج يحدد العلاقة بين مخاطر المراجعة وبين معدلات غش الإدارة وذلك من خلال بيان مسؤولية المراجع عن إكتشاف غش الإدارة وتوقعات المجتمع من المراجع بخصوص غش الإدارة، بيان مفهوم نظرية إكتشاف الإشارة ومدى صلاحيتها في مجال إكتشاف غش الإدارة وإستخدام الإطار العام لمفاهيمها في بناء نموذج يساعد المراجع في إكتشاف غش الإدارة. تمثلت مشكلة الدراسة في أن المرلجع نادراً ما يصادف غش الإدارة وبالتالي فإنه من غير المتوقع أن يكون لديه نموذج أو نمط فكري كافي لتقدير مخاطر غش الإدارة كجزء من عمليات تخطيط المراجعة.إهتمت الدراسة ببناء نماذج تساعد المراجع في إكتشاف غش الإدارة، إستخدمت الدراسة الإسلوب التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها،أن إحتياجات وتوقعات المجتمع من المراجع منذ نشأة مهنة المراجعة، أن يقدم المراجع ضماناً مطلقاً بأن كل حالات غش الإدارة قد تم إكتشافها بالكامل، لذلك تبنت المهنة مفهوم المعقولية الذي يقوم على

(1) محمد عبد الله محمد، **مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن الأعمال غير المشروعة للعملاء**، (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور، 1983م) .

(2) د. يوسف عبد القادر عبد الوهاب، **تطوير مدخل تحسين كفاءة و فاعلية المراجع في إكتشاف غش الإدارة**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، العدد 2، أبريل 1997م) .

أساس الإكتشاف المعقول لحالات غش الإدارة، ركزت الدراسةعلى الظروف والعوامل التي تؤدي إلى زيادة إحتمالية حدوث غش الإدارة أو على الصفات الشخصية التي يجب أن تؤثر في المراجع لكي يتمكن من إكتشاف غش الإدارة.أوصت الدراسة بأن يمتد إهتمام المنظمات المهنية بتطوير معايير المراجعة المتعلقة بعدم كفاءة المراجعين، أن يكون هناك المزيد من الدراسات التطبيقية لتوفير المعلومات الأساسية لهذا النموذج ومعدلات غش الإدارة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت مسؤولية المراجع عن إكتشاف غش الإدارة بينما تناولت دراسة الباحث مسؤوليات المراجع عن إكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بشكل أوسع وأشمل.

معتز ميرغني سيد أحمد (2005م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة بجودة تقرير المراجع الخارجي ومدى تأثره بتطبيق المعايير المهنية وذلك من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ومواكبة (مقابلة) توقعاتهم، ونبعت أهمية الدراسة من أن مهنة المراجعة في السودان لا يزال البعض ينظر إليها على أنها جزء من نظرية المحاسبة وليس كعلم منفصل له نظرية قائمة بذاتها يمكن الإعتماد عليها.هدفت الدراسة إلى بيان الآثار المترتبة على إتباع المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع وإبراز دور المعايير المهنية للمراجعة على كفاءة أداء عملية المراجعة فضلاً عن بيان مدى إلتزام المراجعيين بالمعايير المهنية للمراجعة وأثره عليها.اعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والإستقرائي بالإضافة إلى المنهج الوصفي والتحليلي للتحقق من فرضيات البحث مستعيناً بأساليب جمع البيانات ومدعومة بالمقابلات والإستبانة.أما أهم النتائج تشير إلى أن إتباع المعايير المهنية يؤدي إلى جودة تقرير المراجع الخارجي، تطبيق المعايير المهنية للمراجعة يؤدي إلى رفع كفاءة أداء عملية المراجعة، وجود هيكل تنظيمي لمكتب المراجعة من خلاله يتم فصل السلطات والمسؤوليات مع الوصف الوظيفي المحدد يؤدي إلى جودة عملية المراجعة.اما أهم التوصيات كانت كما يلي:ضرورة إصدار نشرات وعمل ندوات في وسائل الإعلام المختلفة عن عملية المراجعة ومسؤولية المراجع تجاه العميل والطرف الثالث وأسس تعيين المراجع، ضرورة حث المراجعين من قبل الدولة والجهات المهنية والأكاديمية بتطبيق إطار معين من المعايير ولاسيما المعايير الدولية مع الأخذ في الإعتبار خصوصية الدولة (السودان)، ضرورة وجود رقابة وإشراف من قبل الدولة متمثلة في لجنة مستقلة لتقييم أداء المراجعين.

يرى الباحث بأن هذه الدارسة إتفقت معه في كثير من الجوانب منها تطبيق المعايير المهنية للمراجعة.

نور الدين عبد الله نقد (2006م)[1]:

([1]) معتز ميرغني سيد أحمد، **أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).

تمثلت مشكلة الدراسة في أن قيام المراجع بالتقرير عن الأداء من خلال قياس الكفاءة والفاعلية وتقويم الأداء ومراقبة الخطط يزيد من أعباء ومسؤوليات المراجع الخارجي ويعرضه للمساءلة القانونية وكان السؤال ما هي حدود مسؤوليات المراجع عن التقرير عن القضايا غير المحاسبية المرتبطة بالتقرير عن الأداء.إهتمت الدراسة بشكل أساسي بعرض مسؤوليات المراجع تجاه الأطراف المختلفة ووسائل تحديدها.إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم إستبيان من أجل إختبار فرضيات الدراسة كما تم تحليل البيانات بواسطة الأساليب الإحصائية.تمثلت أهم النتائج في أن بيئة المراجعة في السودان تتسم بعدم وجود القضايا المرفوعة ضد المراجعين، وهناك قصور في التشريعات المتعلقة بالمراجعة في السودان، لا توجد معايير متفق عليها لقياس الكفاءة وتقويم الفعالية، يفضل المراجعين القيام بالخدمات المرتبطة بمعرفتهم المحاسبية دون غيرها.أما اهم التوصيات تمثلت في أنه يجب وضع تشريعات وقوانين للقضاء على الفجوة المتوقع ظهورها في القوانين والتشريعات حال ظهرت دعاوى ضد المراجعين ويجب إستحداث معايير مناسبة للقياس لمساعدة المراجع عند قيامه بالتقرير عن الأداء.

إختلفت هذه الدراسة عن موضوع الدراسة الحالية في كون أن الدراسة السابقة ناقشت مدى مسؤوليات المراجع الخارجي في التقرير عن الأداء في شركات المساهمة بينما موضوع الدراسة الحالية ناقش مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات وبشكل عام وشامل لجميع الشركات العامة والخاصة.

أبو عبيدة عبد الرحمن أحمد (2009م)[2]:

تمثلت مشكلة الدراسة في المخاطر المحيطة والأثر المترتب على مسؤولية المراجع القانونية والمهنية نتيجة لإستخدامه وسائل القياس التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي.نبعت أهمية الدراسة من أهمية وظيفة إبداء الرأي التي تقدمها المراجعة للمستخدمين على إختلاف فئاتهم، حيث يتم الإعتماد على تقرير المراجع في ترشيد القرارات المتعلقة بإستخدام الموارد الإقتصادية النادرة، الأمر الذي يجعل المراجع مسؤولاً تجاه العميل والطرف الثالث حول ما يقدمه من معلومات.هدفت الدراسة إلى التعرف على وسائل القياس التي يستخدمها المراجع، التعرف على المخاطر المحيطة بعملية المراجعة، وبيان مدى مسؤولية المراجع المهنية والقانونية.إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة والمنهج الإستنباطي في تحديد التصور المنطقي لفروض الدراسة والتعرف على أنماط المرتبطة بها وتصور كيفية معالجة هذه المشاكل والمنهج الإستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية بالإضافة للمنهج الوصفي والتحليلي في تحليل نتائج الدراسة.توصلت الدراسة لعدد

([1]) نور الدين عبد الله نقد، **مدى مسؤوليات المراجع الخارجي في التقرير عن الأداء في شركات المساهمة**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).

([2]) أبو عبيدة عبد الرحمن أحمد، **أثر مخاطر المراجعة على مسؤولية المراجع الخارجي**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير، 2009م).

من النتائج منها التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يساعد في وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة، هناك علاقة بين مخاطر المراجعة ومسؤولية المراجع الخارجي، أن تقرير المراجع الخارجي يجب أن يوضح ما إذا قد راعى عوامل الأهمية النسبية.أوصت الدراسة بأن على المراجع القيام بتقويم مخاطر المراجعة لأنها تؤثر في تحديد مسارها، يجب على المراجع مراعاة الأهمية النسبية عند إجراء عملية المراجعة.

تناولت الدراسة أثر مخاطر المراجعة على مسؤولية المراجع الخارجي بينما تناولت الدراسة الحالية مسؤوليات المراجع الخارجي وارتباطها بمخاطر المراجعة ومدى تحقيق عدالة وموثقية القوائم المالية بشكل شامل.

مختار ادريس ابوبكر (2011م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في مسؤولية المراجع الخارجي عن عدم إكتشافه للأخطاء والغش في القوائم المالية وفجوة توقعات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.هدفت الدراسة إلى وجود مسؤوليات تحكم عمل المراجع الخارجى لإنتاج تقارير مالية ذات كفاءة عالية وكذلك على إدارة المنشاة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية لتكون هيالمسؤولة عن وجود الأخطاء والغش في القوائم المالية.ثمثلتأهمية الدراسة في أثر التقارير المالية التي يعدها المراجعيين الخارجيين على مستخدمي القوائم المالية.إعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الأولية والمنهج الإستنباطى لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات ثم المنهج التحليلي مع الاستعانة بالاساليب الاحصائية والمنهج التاريخي.توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن حالات الأخطاء والغش في الأنظمة المحاسبية تؤدى إلى ضعف ثقة مستخدمى القوائم المالية، تطبيق المسؤوليات القانونية تلزم المراجع الخارجي باداء عمله بكفاءة وفعالية عالية.اوصت الدراسة بالاهتمام بتضييق تباين احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وضرورة التزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية لاداء عملية المراجعة.

إتفقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في أن إعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي عند قيامه بتصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة الداخلية، كما إتفقت أيضاً من حيث إلتزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية.

احمد محمد بدر شعت (2016م)[2]:

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي للمشكلة وهو (ماهو الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات؟) ويتفرع من هذا السؤال الرئيسي السؤال الآتي: هل إلتزام المراجع الخارجي بالآليات المهنية العملية للمراجعة يزيد من مصداقية التقارير المالية ويضمن إستمرارية الشركات؟.كمنت أهية البحث العلمية في محاولتها إمداد المكتبة العربية بالمعارف والمهارات الجوهرية المتعلقة بالدور الحوكمي الذي يلعبه المراجع الخارجي للحد من التلاعب

([1]) مختار ادريس ابوبكر ادم, **مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الاخطاء والغش ودورها في زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية**،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

([2]) أحمد محمد بدر شعت، **الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان استمرارية الشركات**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، 2016م) .

في التقارير المالية ولزيادة موثوقية ومصداقية التقارير المالية، وكسبت هذه الدراسة أهمية خاصة من الناحية العملية حيث يمكن من خلالها معرفة الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات، ومعرفة الآليات المهنية التنظيمية والعملية التي يستخدمها المراجع أثناء عمله.هدفت الدراسة الى التعرف على أثر التزام المراجع الخارجي بالآليات المهنية التنظيمية والعملية على مصداقية التقارير المالية وعلى إستمرارية الشركات وكذلك التعرف على دور مصداقية التقارير المالية في ضمان استمراية المشروعات.استخدم الباحث المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي في تحديد المشكلة وصياغة وإختبار الفرضيات وتحليل البيانات.توصل الباحث إلى عدة نتائج منها: إن دور المراجع الخارجي الحوكمي يعمل على ضمان استمراية الشركات، إلتزام المراجع الخارجي بالمعايير المحددة لدخول مهنة المراجعة والإلتزام بدستور وأخلاقيات المهنة وإنتهاجه السلوك المهني السليم يعمل على زيادة مصداقية التقارير الماليةبناءاً على نتائج الدراسة قدم الباحث عدة توصيات منها: العمل على بذل المزيد من الجهود والمتابعة للمستجدات المتعلقة بالحوكمة ودور المراجع الخارجي في تطبيقها، العمل على تحديث المعايير التي تزيد وتعمق الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في زيادة مصداقية التقارير لضمان استمرارية الشركات، توعية وتثقيف المجتمع المالي بشكل أعمق بالدور الحوكمي الذي يلعبه المراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات.

يتضح للباحث بأن الدرسة ركزت على الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات، فتميزت عنها هذه الدراسة بتوضيح دور المراجع الخارجي في إستمرارية الشركات من خلال إلتزامه في القيام بكآفة واجباته المهنية والتزامه بالآليات العملية والتنظيمية.

خالد عبد العزيز حافظ صالح (2016م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية : هل بذل العناية المهنية اللازمة يقلل من مخاطر المراجعة؟، هل إنخفاض مخاطر المراجعة يسبب الإلتزام بأخلاقيات المهنة يزيد الثقة في القوائم المالية؟، هل كلما كان المراجع الخارجي مسؤول قانونياً عن محتويات القوائم المالية المنشورة إنخفضت مخاطر المراجعة؟ هل إنخفاض مخاطر المراجعة بسبب المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي يزيد الثقة في القوائم المالية المنشورة.لإعداد هذه الدراسة إتبع الباحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضع الدراسة، والمنهج الإستباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات، والمنهج الإستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية لإختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي والإستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة التطبيقية بالإضافة إلى الإطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى الأساليب الرياضية والإحصائية

([1]) خالد عبد العزيز حافظ سالم، **مسؤوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه، 2016م) .

المستخدمة في التحليل طريقة مربع كاي، طريقة معامل ألفا كرونباخ، الوسط الحسابي.ومن النتائج التي توصل إليها الباحث أن المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تخفض من مخاطر المراجعة وتزيد من ثقة التقارير المالية، تعمد المراجع إثبات بيانات كاذبة تضلل مستخدمي القوائم المالية وتعرض المراجع للمساءلة القانونية، إعتماد الطرف الثالث على القوائم المالية المراجعة يجعل القوائم القوائم المالية موثوقة ويقلل من مخاطر المراجعة، كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع الخارجي ساهمت في إنخفاض مخاطر المراجعة. أوصت الدراسة بضرورة تنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة من قبل المراجع الخارجي، يجب مساءلة المراجع قانونياً عن الإخفاق في عملية المراجعة من قبل القانون والجهات المنظمة للمهنة، ضرورة إلتزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية عند أداء عملية المراجعة، الاهتمام بتضييق تباين إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على مخاطر المراجعة، ويختلف عنها هذا البحث بتناوله مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية بإعتبارها آلية مهمة من آليات المراجعة وركيزة أساسية لها.

الفصل الأول

نشأة ومفهوم ومعايير وتقارير المراجعة

يستعرض الباحث في هذا الفصل نشأة ومفهوم ومعايير وتقارير المراجعة وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول :نشأة ومفهوم المراجعة

المبحث الثاني : معايير وتقارير المراجعة

ا ،

نشأة ومفهوموأهمية المراجعة

أولاً : نشأة المراجعة:

مرت المراجعة بعدة مراحل قبل أن تصبح بالشكل الذي هي عليه الآن، ويمكن أن نبين هذه المراحل في شكل فترات كالآتي[1]:

1. الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

(1) د. إدريس عبد السلام الشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**،(بيروت: دار النهضة، 1996م)، ص 14.

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصاً العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعه، عموماً في هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية، وكانت عملية المراجعة، والتي عرفت في نهاية الفترة، تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية[1].

2. الفترة من 1500م حتى 1850م:

في هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على إكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

أ. إنفصال الملكية عن الإدارة ما أدى إلى إزدياد الحاجة الماسة للمراجعين.

ب. تبني فكرة النظام المحاسبي (بصورة بدائية) وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

نتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع رغم ذلك إستمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

3. الفترة من 1850م حتى 1905م:

بتطور الحياة التجارية نتيجة ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا وأوروبا وإنتقالها بعد ذلك إلى الولايات المتحدة بدأت تظهر المنشآت التجارية والصناعية والمالية الضخمة، وبدأت الحاجة تظهر لأنظمة محاسبية متكاملة، الأمر الذي إستتبع تطور مهنة المراجعة بالصورة التي تتفق مع تعدد وتعقد العمليات التجارية والمالية[2].

في أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الإختبارية وذلك بإستخدام العينات الحكمية.

بذلك أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلاً، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي[3]:

أ. إكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر.

ب. إكتشاف الأخطاء الفنية.

ج. إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4. الفترة من 1905م حتى وقتنا الحاضر:

---

(1) **المرجع السابق**، ص ص12-13.

(2) د. محمد وجدي شركس، **الإطار والأساسيات في المراجعة**، (الكويت: ذات السلاسل ،1987م)، ص 28.

(3) د. ادريس عبد السلام الشتيوي، **مرجع سابق**، ص ص 13-14 .

في هذه الفترة خاصة بعد سنة 1940م وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمةالرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها إعتماداً كلياً في عملية المراجعة أصبحت المراجعة إختيارية، وفي أواخر هذه الفترة إستخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على الحكم الشخصي (الحكمي) للمراجع.

أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة فأصبح هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركات، أما إكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة، بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعية لقيام المراجع المؤهل علمياً وعملياً لمهنته على أحسن وجه.

إن إزدياد إستخدام الحاسبات الإلكترونية في كافة مجالات النشاط الإقتصادي كان له تأثير ملموس على مهنة المحاسبة والمراجعة.

إن إستخدام النظم الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية وإستخراج السجلات والدفاترواعداد التقارير قد تتطلب من مهنة المحاسبة والمراجعة تعديل إجراءات وأساليب دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية بما يتفق مع التغيرات التي أحدثتها تلك النظم في وسائل تشغيل البيانات المحاسبية، وفي إجراءات الرقابة عليها، وفي العلاقات التنظيمية داخل المشروع، الرقابة على إعدادها وإثباتها، وأشكال عرضها، وطرق مراجعتها الداخلية للتأكد من صحتها.

إن إستخدام النظم الإلكترونية لم يؤثر، من قريب أو بعيد على المفاهيم الأساسية التي تحكم عملية المراجعة وأهدافها[1].

ثانياً: مفهوم المراجعة:

المفهوم العام لكلمة مراجعة جاء في إطار كلمة تدقيق التي تحمل معنى مطابقاً (بأنها عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً وبالشكل الذي يمكن المدقق من اصدار تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعماله من ربح أو خسارة)[2].

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكيةAmerican Accounting Associationكالآتي: (المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية (Systematic) لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي،

(1) د. محمد وجدي شركس، **المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية**، (الكويت: دار ذات السلاسل، 1978م)، ص 163.

(2) أ. د. خالد الأمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، (عمان: أم السماق، 1998)، ص 7.

والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة)[1].

تعريف آخرلجمعية المحاسبين الأمريكية "أنها عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما، وحتى تتم المراجعة بكفاءة، يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها"[2].

لقد قصد بتدقيق الحسابات "فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحتالتدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويره لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"[3].

"المراجعة بصفة عامة أداة من أدوات الرقابة وعلم من العلوم الإنسانية ونظام معلومات مرن متفاعل مع بيئة تشغيلية"[4].

عرفت المراجعة بانها عملية منظمة تهدف إلى ما يلي[5]:

1. التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع معايير محددة.
2. جمع وتقييم أدلة الإثبات.
3. تكوين رأي عن نتائج الفحص.
4. توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجعة.
5. إعداد تقرير عن مدى صحة القوائم المالية، وهذا التقرير هو وسيلة إبلاغ نتائج المراجعة.

مفهوم المراجعة الخارجية:

ملخص مفاهيم المحاسبة رقم (1) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية Financial Accouting Standard Board الغرض الإجتماعي للمراجعة بواسطة مراجع مستقل حيث تشير إلى أن فاعلية الأفراد والمشروعات، والأسواق والحكومة في تخصيص الموارد النادرة على الإستخدامات البديلة تزيد إذا كان متخذو القرارات الإقتصادية لديهم معلومات تعكس قدرة المشروعات التجارية لمعاونتهم في تقييم البدائل المختلفة، والعائد المتوقع، والتكاليف، والمخاطر، والمراجع الخارجي المستقل يقوم عادة بفحص القوائم المالية بجانب معلومات أخرى، وجميع الفئات التي تمد المراجع بالمعلومات

(1) وليم توماس، إمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة كمال الدين سعيد (الرياض: دار المريخ للنشر)، 1409هـ - 1989)، ص 26.
(2) **المرجع السابق**، ص 26.
(3) أ. د. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات** ، (عمان: دار وائل، 1999م)، ص 13.
(4) د. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م)، ص 5.
(5) د. منصور حامد محمود، د. محمود أبو العلا الطحان، **أساسيات المراجعة** ، (القاهرة: د.ن، 1993م)، ص ص 7-8.

أو تستخدمها تنظر إلى المراجع في معظم الأحيان بأنه يزيد من الثقة في المعلومات أو درجة الإعتماد عليها[1].

لقد وضعت جمعية المحاسبة الأمريكية تعريف عام للمراجعة بأنها "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الإقتصادية وتحديد مدى الإتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات"[2].

وإضافة لماذكر آنفاً ركزت التعاريف على بيان أهداف المراجعة ومحاولات عملها ويظهر ذلك في الآتي[3]:

أ. الهدف الأول سوف يظل تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمال المشروع.

ب. زيادة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية وسوف تصبح المراجعة أساساً ونظاماً لمراجعة الإجراءات وسوف نستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوباً لإكتشاف الأخطاء والغش أو عند تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

ج. قيام مراقب الحسابات بالإختبارات اللازمة لإكتشاف الأخطاء إن وجدت، حيث إن مثل هذه الأخطاء سوف تؤثر في مدى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال (تمثيل القوائم المالية أهم إجراء).

ومن التعاريف الأخرى الشاملة للمراجعة، ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المراجعة هي:

"عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية" [4].

من التعريفات السابقة يمكن أن نستخلص أن المراجعة ترتكز على ثلاث نقاط مهمة والتي تتمحور حولها المراجعة عادة وهي:

أ. الفحصExamination

ب. التحقيق Verification

ج. التقريرReporting

هذه البنود يحتوي مضمونها التعريفي على إجراءات التأكد من الصحة والوقوف على العمليات قياساً وسلامةً والتي أدرجت وتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي الفحص الحسابي للعمليات الخاصة

(1) **المرجع السابق**، ص 10.
(2) د. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص 27.
(3) محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م)، ص ص 5-6.
(4) **المرجع السابق**، ص 6.

بنشاط وحدة إقتصادية محددة، وبيان نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وتضمنت التعاريف وضع نظام منهجي في جمع الأدلة والقرائن الموضوعية والتطابق بين المعايير الموضوعة لذلك وتبليغها عن طريق التقرير بذلك للأطراف والمستخدمين للمعلومات المتحصل عليها.

فمن البنود ما أكد على أن عملية المراجعة تعتمد على معايير منطقية وثابتة للتحقق ومنها ما شمل كافة أنواع المراجعات المختلفة كالمراجعة الداخلية ومراجعة الوحدات الحكومية والمراجعة الخارجية وركز على جمع الأدلة والقرائن بالشكل الموضوعي وهو جوهر عملية المراجعة متضمنة معايير ومناهج الحيادية ولا تخضع للتلاعب وعدم التحيز، كما أن الأنشطة والأحداث الإقتصادية تشمل المعلومات المقدمة بالقوائم المالية متضمنة النظام المحاسبي المتبع وهو يشمل نظام الرقابة الداخلية المتبع وتخصيص الإختيار بين البدائل لتحقيق هدف المراجعة، الذي يهتم بالنتائج الإقتصادية للأنشطة الداخلية بواسطة المراجع الداخلي للوحدة، ومدى الإلتزام بالقواعد الموضوعة وقياسها بواسطة المراجع الخارجي أما المعايير المقررة تعتبر مبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً .

تنتهي عملية المراجعة بوضع التقرير عن المراجعة وتبليغ المنتج للأطراف المعنية ويختلف كل تقرير عن الآخر حسب نوع المراجعة وظروف إعداده.

لذلك إن كلمة التحقيق الواردة في تعريف التدقيق يقصد بها (إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة)[1].

يرى الباحث أن التعريف العام لجمعية المحاسبين الأمريكية قد حوى أفكار عديدة ووصف عملية المراجعة بأنها تستدعي أن تكون عملية مخططة ومنظمة وتقوم على قواعد لضبط الخطة الموضوعة لتحقيق الغرض منها بحيث تكون منطقية وتساعد في إتخاذ القرارات في تنسيق تام وبالحصول على أدلة إثبات كافية وتقييمها.

خلاصة القولأن هنالك الكثير من التعاريف للمراجعة الخارجية ولكن جميعها ركزت على الهدف منها ومجال عملها وتحديد طبيعتها، وكل هذا يعتبر أساس قوي لبناء النظرية للمراجعة وأن تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية هو التعريف الأشمل، إذ على أساسه يمكن للباحث أن يعرف المراجعة على أنها، عملية منظمة لجمع الأدلة وفحص المستندات بطريقة موضوعية للأحداث والأنشطة الإقتصادية وفق المعايير المقررة والموضوعة بإتساق وحيادية بغرض الخروج برأي محايد لنتيجة النشاط وتوصيل ذلك للأطراف الخارجية.

ثالثاً: أهمية المراجعة:

ثبت من خلال التطور التاريخي لمهنة المراجعة كيف تطورت هذه المهنة ونمت حتى صارت مهنة ذات كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان، وأصبح لها أهميتها في الميدان الإقتصادي والمالي[2].

(1) أ.د. خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات، مرجع سابق**، ص 13.

(2) د.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 2.

لقدساهم المحاسبون والمراجعون في نهضة البلاد الإقتصادية والمالية، ويرجع ذلك السبب إلى أن المحاسبة ليست غاية في حد ذاتها بل هي وسيلة لتحقيق غاية هدفها خدمة الطوائف العديدة التي تستخدم البيانات المحاسبية وتعتمد عليها في إتخاذ قرارتها أو رسم خططها المستقبلية، ومن هذه الأطراف[1]:

1. **إدارة المنشأة:** يعتبر التدقيق مهماً لإدارة المشروع حيث أن إعتماد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية على التدقيق يجعل عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المنشأة.
2. **المؤسسات المالية**: يعتبر التدقيق ذو أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد على عملية إتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.
3. **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الإتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.
4. **أصحاب المشروع:**يعتمد أصحاب المشروع إعتماداً كبيراً على المراجعة وقد ساعد على ذلك ظهور شركات الأموال والتي إقتضت قيامها بإنتخاب أعضاء (مجلس الإدارة)وظيفته رسم سياسات الشركة والإشراف على تنفيذها، الأمر الذي ترتب عليه إنفصال الإدارة عن الملكية، وهؤلاء يلجؤون إلى القوائم المالية لإتخاذ قراراتهم في توجيه مدخراتهم وجهة الإستثمار الذي يحقق لهم أكبر عائد ممكن، وحتى يتأكدوا من صحة القوائم المالية لابد من وجود مراجع يؤكد صحة هذه القوائم ومن هنا أتت أهمية المراجعة في توفير بيانات غير متحيزة.

إن نجاح عملية إتخاذ القرارت الإقتصادية تعتمد على المعلومات المالية المتوافرة، وحتى يمكن إعتبار تلك المعلومات مفيدة يتعين أن تكون ملائمة وقابلة للإعتماد عليها، وإذا كان الطلب على المحاسبة ينبع من أنها نظام يخلق المعلومات للمستخدمين المعنيين وأصحاب المصالح بما فيها الإدارة ذاتها إلا أن المراجعة الخارجية هي التي تؤكد على توافر هاتين الخاصيتين في المعلومات، من هنا يمكن القول أن حاجة متخذ القرارات إلى تلك المعلومات الملائمة وذات المصداقية هي التي خلقت الطلب على خدمات المراجعة[2].

مماذكر آنفاً يرى أن زيادة الطلب على المراجعة يأتي من خلال:

أ. توفير البيانات الإقتصادية غير المتحيزة.

(1) د.إبراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية**، (القاهرة: دار الطباعة الحديثة، 1970م)، ص 13.
(2) د.امين السيد احمد لطفي، **مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة**، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 12.

ب. إحتمال عدم ملائمة أو مصداقية المعلومات(مخاطر المعلومات).

لقد قامت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بإصدار بيان بمفاهيم المراجعة الأساسية وقد حدد البيان أربع حالات للطلب على خدمات المراجعة وفقاً لما يلي[1]:

1. وجود تعارض في المصالح بين معدي المعلومات المالية (الإدارة)ومستخدمي المعلومات المالية (الملاك، المستثمرين، الدائنين، وغيرهم)وهذا التعارض قد يؤدي إلى صراع بين الطرفين، ينتج عنه معلومات متحيزة، فعلى سبيل المثال فإن إدارة المنشأة قد تقوم بإجراء بعض التغيرات المحاسبية التي من شأنها زيادة صافي الربح لتحقيق منافعها المتمثلة في زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية، في حين أن ذلك قد يتعارض مع مصلحة الملاك والدائنين نتيجة لإظهار نتيجة أعمال المنشأة بأقوى من حقيقتها وما يتبعها من سداد ضرائب دخل أكثر وتوزيعات أكثر وبالتالي تآكل رأس المال.
2. يمكن أن يكون للمعلومات المالية إنعكاسات إقتصادية كبيرة وبالتالي فهي تمثل أهمية كبيرة لمتخذي القرارات.
3. هناك حاجة للمتخصصين لإعداد المعلومات المالية والتأكد من سلامتها.
4. لا يتاح لمستخدم المعلومات القدرة على التقييم المباشر لجودة المعلومات بصفة مستمرة إما لنقص الخبرة أو عدم وجود السلطة لديهم للتأكد مباشرة من جودة معلومات القوائم المالية التي يستخدمونها.

قد لخص مجلس معايير المحاسبة الأمريكي(FASB) في بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1)الغرض الإجتماعي والإقتصادي للمراجع الخارجي كما يلي[2]:

إن فاعلية الأفراد والمشروعات والأسواق والحكومة في تخصيص الموارد النادرة على الإستعمالات البديلة تزيد إذا كان لدى متخذي القرارات الإقتصادية معلومات تعكس قدرة وأداء المشروعات التجارية لتساعدهم في تقويم البدائل المختلفة والعائد المتوقع والتكاليف والمخاطر.

كذلك قد عبرت المحكمة الأمريكية العليا عن أهمية المراجع الخارجي من حيث مسؤوليته العامة تلك بالقولحينما يقوم المراجعون المستقلون بالتصديق على صحة التقارير التي توضح الحالة المالية للشركة ونتيجة أعمالها، فإنهم بذلك يتحملون مسؤولية عامة تفوق أي علاقة وظيفية مع العميل، إن المحاسب المستقل الذي يؤدي هذه الوظيفة الخاصة يدين بالولاء الأخير إلى دائنين وحملة أسهم الشركة وكذلك للعامة من المستثمرين[3].

قد أصبح مستخدمو القوائم المالية يتطلعون للمراجع المحايد لضمان أن تلك القوائم قد أعدت بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وتنشأ الحاجة الماسة

(1) عبد الماجد عبد الله حسن، **مسئولية المراجع في التقرير عن استمرارية المنشأة**، (الخرطوم: د.ن ، د.ت)، ص 160.
(2) **المرجع السابق**، ص 161.
(3) د. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، الأسس والعرض والتحليل**، (الاسكندرية: الدار الجامعية 2000م)، ص 31.

للمراجعة المحايدة ويمكن تجميع الأسباب والفوائد المشتقة من عمليات مراجعة القوائم المالية ويمكن إجمالها في ثلاثة طرق هي[1].

1. إحتياجات المستثمر الحالي والمرتقب:

(The Needs of the Present & Potential Investor)

عند دراسة الإستثمار في الأوراق المالية لإحدى الشركات يتطلب الأمر إجراء تحليل مالي للقوائم المالية، إلا أنه ليس هناك ضمان كاف بأن تلك القوائم قد تم عرضها بعدالة وصدق بسبب عدم وجود معرفة لدى المستثمرين بخصوص النظام المحاسبي الذي ينتج تلك القوائم المالية حيث تعتبر أحد المشاكل المحتملة في عدم اليقين، من هنا توجد صعوبة في تحديد ما إذا كانت تلك القوائم عادلة أم غير ذلك.

يتمثل واجب المراجعين الحياديين في تقديم رأي خبير غير متحيز للمستثمر المرتقب والحالي بخصوص عدالة تصوير القوائم المالية بإعتبار أن هؤلاء المراجعين لهم قدر من التأهيل العلمي ولديهم المقدرة على فحص السجلات الضرورية وتجميع أدلة الإثبات الكافية بالإضافة إلى إستقلالهم عن الإدارة.

2. نظرية الوكالة:(Agency Theory)

تشرح نظرية الوكالة الحاجة لعمليات المراجعة بالإضافة إلى إحتياجات المستثمر الحالي والمرتقب، فالملاك بالشركة يرغبون أن تضيف عملية المراجعة الثقة والمصداقية على القوائم المالية وإيضاحاتها، رغبة مدير الشركة في إتمام عملية المراجعة تنشأ من الحقيقة النابعة من أن المدير يعتبر وكيلاً عن الملاك.

لذلك فهناك تعارض حقيقي أو مدرك بين الأهداف العامة أو الفرعية لكل طرف حيث قد يحاول الملاك أن يقوموا بتعويض آثار ذلك النزاع المدرك عن طريق تخفيض مكافأة المدير، بينما قد يقوم المدير بتخفيض هذا الإحساس بالنزاع عن طريق تقديم إيضاحات ومزاعم تم مراجعتها بواسطة طرف حيادي ومن ثم فإن الملاك سوف يكون لديهم حافز أقل لتخفيض مكافأة المدير، عن طريق الحصول على قوائم مالية تمت مراجعتها، سوف يتحسن مركز المدير وسوف يتم التخفيض من عدم الثقة في وكالة المدير.

3. النظرية التحفيزية: (The Motivational Theory)

هناك إعتقاد سائد أيضاً من البعض بأن عملية المراجعة بالإضافة إلى أنها توفر الثقة والمصداقية على القوائم المالية، فإنها تضيف القيمة للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية بسبب الإعتبارات التحفيزيةطبقاً لذلك الإعتقاد فإن معدي القوائم المالية يتم تحفيزهم.

---

(1) **المرجع السابق** ، ص ص 30-32.

إن تعدد الأطراف التي تهتم بالمشروع وأهمية معلوماته في إتخاذ قرارتهم الإقتصادية تأتي أهمية المراجعة الحيادية المستقلة في توفير بيانات غير متحيزه تقدم لهؤلاء الأطراف، وأن يوفر لهم تقرير المراجع الآتي[1]:

أ. أن المنشأة تدار بكفاءة عالية.

ب. أن رأس المال محافظ عليه، أي أنه لم يتآكل وفي هذا ضمان لعدم إنخفاض سعر السهم عن قيمته الإسمية على الأقل.

ج. أن المنشأة تعمل في مجالها المحدد لها، وهذه معلومة هامة لحامل السهم حيث إسهامه في المنشأة يبدأ بقناعات معينة (مثلاً قناعات دينية قد تحكمه بأن المنشأة لا تعمل في مجال حرام).

د. أن المنشأة قادرة على الوفاء بإلتزاماتها طويلة وقصيرة الأجل.

هـ. أن العمليات المختلفة تخلو من السرقة والتزوير والغش وأن الأرباح المحققة هي أرباح حقيقية ولا تقل نسبتها عن النسب المحققة في المنشآت الشبيهة.

و. أنها تملك القدرة على الإستمرار،أما المقرضون والدائنون الآخرون فينصب إهتمامهم على قدرة المنشأة على الوفاء بإلتزاماتها الحالية، وأنها تمتلك مقومات الإستمرار وهذه معلومات مهمة لهذه الفئة لضمان الحصول على أموالها المقرضة أو قيمة خدماتها المقدمة في تواريخ إستحقاقها، والإطمئنان أيضاً على إستمرار بيعهم لمنتجهم الذي يقدمونه للمنشأة فهي السوق بالنسبة لهم وفي إستمرارها إستمرار وإنتعاش لسوقهم.

أما الطوائف الأخرى والتي تستخدم بيانات المراجع المحايد وتعتمد عليها فهي كثيرة وتشمل الحكومة، خاصة سلطات الضرائب وقسم التخطيط بوزارة المالية والمستثمرون والهيئات النقابية، كل هذه الطوائف بجانب إهتماماتها المعينة فإنها تشترك في الإهتمام بإستمرارية المنشأة في نشاطها[2].

رابعا: أهداف المراجعة (Auditing Objectives):

تهدف المراجعة إلى التحقق من إمكانية الإعتماد أو عدم الإعتماد على التقارير المالية وما يؤيدها من دفاتر ومستندات خاصة بالمنشأة.

على هذا فإن المراجعة تعمل على إكتشاف ما إذا كانت التقارير المالية تظهر المركز المالي الصحيح ونتائج العمليات الحقيقية للمنشأة تحت الفحص.

فالمنشآت التجاريةوالصناعية تمتلك أصولاً غير متداولة (ثابتة)وأصولاً متداولة لتساعدها على مباشرة أعمالها، كما أنه خلال معاملاتها تنشأ عليها إلتزامات وتقوم بصرف مصروفات وتحقق إيرادات وتتوقع في النهاية الحصول على صافي دخل معتدل، وفي حدود هذه الحقائق فإنه عند مراجعة منشأة بهذا الوضع يجب أن يتحقق من[3]:

---

(1) عبد الماجد عبد الله حسن، **مرجع سابق**، ص ص 160- 161.

(2) **المرجع السابق**، ص 161.

(3) د. عبد الفتاح الصحن، **مراجعة الحسابات وتحليل الميزانيات**، (الإسكندرية: منشأة المعارف، 1964م)، ص ص 11-12.

1. إن جميع الأصول التي حصلت عليها المنشأة قد قيدت بالدفاتر وبأرقام حقيقية معقولة ومعنى هذا أن على المراجع أن يتحقق من:

أ. أن الأصول قد قدرت بما يتلاءم مع القواعد المحاسبية المعترف بها وأن التقدير معقول وفي حدود الكمية والنوع الذي استلم فعلاً .

ب. أن الأصول غير المتداولةالموجودة قد إنعكست إنعكاساً صحيحاً في الحسابات وأن الإستهلاك الفعلي قد أحتسب عليها.

ج. أن الخدمات والتوريدات المصاحبة لرفاهية المنشأة وتشغيلها قد استلمت أو قد أديت وأنها قد قيدت بقيم صحيحة أو معقولة.

2. أن جميع الأصول التي استغني عنها والإلتزامات التي تكونت أثناء مباشرة المنشأة لنشاطها قد قيدت تقييداً صحيحاً في الحسابات.

3. أن الأصول التي خرجت من المنشأة (سلع أو خدمات) في صورة بضاعة بيعت أو غير ذلك، وأن الإلتزامات التي تكونت قد أدت جميعها إلى زيادة مناسبة في بعض الأصول أو نقص في بعض الإلتزامات.

4. أن الأصول التياشتريت قد استعملت إستعمالاً حسناً في المنشأة.

1. الأهداف التقليدية للمراجعة:

تهدف المراجعة إلى تحقيق الأهداف التالية[1]:

أ. إبداء رأي فني محايد يعتمد على الأدلة والقرائن وهو يعبر عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تقوم بإعدادها المنشأة ومدى دلالتها على نتيجة أعمال المنشأة من ربح وخسارة وحقيقة المركز المالي.

ب. التحقق من صدق وصحة البيانات بالدفاتر والمستندات وإمكانية الإعتماد عليها.

ج. كشف الأخطاء والتزوير والتقليل منها.

د. الثقة في صدق وسلامة البيانات التي تمكن إدارة المنشأة في إتخاذ القرارات التي يعتمدون عليها كلياً .

هـ. طمأنة المستثمرين والدائنين على أموالهم.

و. الهيئات والدولة تعتمد على هذه البيانات.

كما ينظر إلى الأهداف التقليدية للتدقيق في الآتي:

أ. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الإعتماد عليها.

ب. الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

---

(1) د. عيسى أبو طبل، د. عصام الدين محمد متولي، **دراسات وبحوث في المراجعة**، (القاهرة: دار النهضة العربية 1990-1991م)، ص ص 10-15.

ج. إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

د. تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق الزيارات المفاجئة[1].

2. الأهداف الحديثة والأخرى:

أ. مراقبة ومتابعة الخطة لكي يتمكن المراجع من التعرف على مدى تحقيق الأهداف ومعرفة الصعوبات التي تحد من الوصول إلى الهدف المرسوم.

ب. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للمشروع لمعرفة هل حققت الأهداف المرسومة أم لا؟

ج. تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق الإشراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

د. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية الإقتصادية والإجتماعية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع[2].

إن أهداف المراجعة تمثل همزة الوصل بين معايير المراجعة المتعارف عليها والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق هذه المعايير وإستيفائها ومن هنا فإن تحديد الأهداف يجب أن يتم أولاً، وذلك لكي يمكن في ضوء هذا تحديد إجراءات جمع أدلة الإثبات الواجب أدائها، وبصفة عامة نجد أن هناك عادة ستة أهداف للمراجعة، يجب تحقيق بعضها أو كلها عند تدقيق أرصدة القوائم المالية وهي[3]:

1.عرض القوائم (الإفصاح):لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فإن المراجع يجب أن يكون معنياً بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالطبع فإن الإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات، وبالطبع فإن هدف عرض القوائم يجب أن ينفذ ويستوفي بالنسبة لكافة العناصر الجوهرية بالقوائم المالية.

2. شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية):يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات من المراجع ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات بموارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة.

للتحقق من ذلك فإنه يجب أن تكون العمليات مؤيده ومدعومة بنظام جيد للرقابة الداخلية كذلك فإن الأمر يتطلب من المراجع التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية حتى يمكن التحقق من صحتها وشرعيتها، وأن هذا الهدف يجب أن يتحقق بالنسبة لكافة عناصر وأرصدة الحسابات الناتجة عن العمليات المالية.

3. الملكية (الحقوق والإلتزامات):يجب على المراجع التحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد

---

(1) د. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 14.

(2) **المرجع السابق**، ص 14.

(3) د. احمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية**، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة ، د.ت)، ص ص 17-19.

بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له من أن الأصول المسجلة تملكها المنشأة فعلاً وذلك بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.

أما فيما يتعلق بالإلتزامات فإنه يجب على المراجع أن يتحقق من صدق هذه الإلتزامات المسجلة بالدفاتر فمثلاً يتحقق من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، وهذا يتحقق بالطبع من خلال ما يعرف بالمصادقات.

4.إستقلال الفترة المالية: يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة.

أن يتحقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة المالية موضع المراجعة، ويتطلب ذلك ضرورة فحص المستندات خلال السنة وتتبع أو مطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة ويتطلب كذلك إعادة حساب قيم معينة كالإهلاك والإستنفاد، وتحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة.

أن هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر القوائم المالية، لكنه غالباً ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الأخر.

5.التقويم: يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفاً هاماً بالنسبة للمراجع، وعادةً ما يتم تقويم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفدة أو التكلفة التاريخية، أو التكلفة التاريخية أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتتم المراجعة والتحقق من التكاليف التاريخية بفحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود وفواتير البيع[1].

كما أن تقويم السوق للأوراق المالية المتداولة يتم التحقق منها بالرجوع إلى الأسعار المعلنة.أما تقويم السوق لبعض الأصول كالمخزون الراكد أو المتقادم فإنه يمكن التحقق منها عن طريق التقديرات المحايدة.

أما بالنسبة لأغلب الإلتزامات فإنه يتم تقويمها على أساس القيمة النقدية المطلوبة لسدادها في تاريخ الميزانية، إن هذا الهدف يجب أن يستوفي ويطبق بالنسبة لكافة الأصول غير النقدية.

6. الوجود (الحدوث): يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفاً من أهداف مراجعة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسؤولية المراجع الأساسية تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلاً، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المراجعة تتمثل في التحقق من أن الإلتزامات مسجلة بالدفاتر، وبالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.

(1) د. خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص ص318-319 .

يرى الباحث أن الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين وأن الهدف الأساسي للمراجع هو التعبير عن رأيه في القوائم المالية.ويمكن تلخيص أهداف المراجعة في الآتي:

1. التحقق من إمكانية الإعتماد من عدمه على التقارير المالية التي يتم إعدادها بواسطة إدارة المنشأة.
2. إكتشاف ما إذا كانت هذه التقارير المالية تظهر المركز المالي ونتائج العمليات الحقيقية للوحدة محل المراجعة بصورة عادلة.
3. التحقق من صحة وصدق البيانات بالدفاتر والسجلات والمستندات ومدى إمكانية الإعتماد عليها.
4. كشف الأخطاء والغش والتزوير والتقليل منها عن طريق الزيارات المفاجئة.
5. إضفاء الثقة في صدق وسلامة البيانات بما يمكن الإدارة من إتخاذ القرارات التي يعتمد عليها.
6. طمأنة المساهمين والمستثمرين والدائنين على أموالهم.

يرى الباحث أن قيام المراجع بالخطوات المتعلقة بعمليات التحقق المذكورة آنفاً حتى يتسنى له وضع الأساس السليم للهدف الرئيسي من عملية المراجعة وهو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة محل المراجعة.

خامسا: أنواع المراجعةوالمراجعين:

1.أنواع المراجعة:

يمكن إستعراض الانواع المختلفة للمراجعة على النحو التالي:

أ.المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية:

المراجعة الكاملة هي عملية المراجعة التي يقوم فيها المراجع بفحص جميع المستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر من عمليات قيد وترحيل وجمع وترصيد ثم إعداد الحسابات الختامية والميزانية.

أما المراجعة الجزئية يقصد بها أن تكون محصورة في مجال أو جزئية معينة من أنشطة المنشأة مثل القيام بمراجعة العمليات النقدية أو العمليات الآجلة فقط، ويتعين في هذه الحالة تحرير عقد بين المراجع والمنشأة لتحديد نوعية العمليات الجزئية المطلوب القيام بمراجعتها[1].

ب.المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

المراجعة الداخلية هي مراجعة العمليات والمستندات الخاصة بالمشروع لمعرفة المشروع ذاته وهي عملية يؤديها موظفين تابعين للمشروع وخاضعين لإدارته.

أما المراجعة الخارجية أو المستقلة فيقوم بها المراجع الخارجي وهو خبير فني محايد مستقل يطبق القواعد والنظريات العلمية في حدود الظروف المحيطة بالمشروع الذي يفحص حساباته مستعيناً بخبرته العلمية.

(1) د. منصور حامد محمود، **أساسيات المراجعة**، (القاهرة: د.ن، د.ت)، ص ص 10-12.

ج.المراجعة الإلزامية والمراجعة الإختبارية:

أن المراجعة الإلزامية هي مراجعة تتم في المشروعات الإقتصادية نتيجة إلزام المشروع بضرورة تعيين مراجع (مراقب) حسابات خارجي وذلك كما في حالة الشركات المساهمة.

أما المراجعة الإختيارية فهي مراجعة تتم بمحض إختيار وإرادة صاحب المشروع دون إلزام في حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.

د.مراجعة الأداء أو التنفيذ: Compliance Audit

يقصد بمراجعة الأداء أو التنفيذ معرفة مدى الإلتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين أو لوائح أو التقيد بعقود من أمثلتها مراجعة الإقرارات الضريبية.

هـ.المراجعة الإدارية:

تعتبر المراجعة الإدارية إحدى نتائج تطور المراجعة الداخلية وتشمل المراجعة الإدارية بعض أو كل الأمور التالية:

i. أنظمة الرقابة الداخلية.
ii. تنفيذ تعليمات ولوائح الشركة والتقيد بسياستها.
iii. دقة البيانات المالية وقيمة المعلومات المتعلقة بعمليات المشروع بحيث يمكن الإعتماد عليها.
iv. الإقتصاد والكفاية في إستخدام الموارد.
v. تحقيق الأهداف المعلنة للبرامج والأعمال.

كما أن هناك تصنيفات مختلفة من المراجعة ويمكن تقسيمها إلى الآتي[1]:

أ.من حيث الوقت الذي تتم فيه:

i.مراجعة نهائية: هي المراجعة التي تتم في نهاية السنة المالية للمنشأة حيث يمتاز هذا النوع بأن المراجع يبدأ عمله بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر إلا أنه يعاب عليها الآتي:

- فشلها في إكتشاف ما قد يكون بالدفاتر من غش.
- أنها تستغرق وقتاً طويلاً.
- إرباك العمل بمكتب المراجع.

ii.المراجعة المستمرة: تكون هذه المراجعة بصورة مستمره، وتمكن المراجع من إتمام عملية تنفيذ المراجعة بشكل مريح وبدقة، ويمتاز هذا النوع بالآتي:

- يكون للمراجع وقت كافي لإتمام عملية المراجعة.
- إنتظام العمل بمكتب المراجع خلال أيام السنة مما يؤدي إلي تسهيل عمله.

أما عيوب هذا النوع تتمثل في الآتي:

- إحتمال قيام موظفي المنشأة بإجراء تعديلات في البيانات المثبتة بالدفاتر بعد مراجعتها.

(1) **المرجع السابق**، ص 12.

- إحتمال سهو المراجع أو مندوبيه عن إتمام بعض العمليات التي بدأ فيها[1].

ب.من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة:

i.المراجعة الداخلية:هي الفحص المنظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة مراجعين تابعين وموظفين بالمنشأة، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف وإكتشاف الأخطاء أو التلاعب في الحسابات للتأكد من صحة البيانات التي تقدمها الإدارة.

ii.المراجعة الخارجية:هي المراجعة التي يقوم بها مراجعين خارجيين غير تابعين للمنشأة للتأكد من مدى صحة وصدق القوائم المالية.

ج. من حيث نطاق المراجعة:

i.مراجعة كاملة: هي التي تقوم بفحص جميع المستندات والسجلات وتهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وصدق البيانات الموجودة في تلك المستندات والسجلات.

ii.مراجعة جزئية: هي ذات طبيعة محددة الهدف، ولا تهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى صحة وصدق القوائم المالية ولكن الهدف منها الحصول على تقرير المراجع متضمناً الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها في فحصه وحتى يحمي المراجع نفسه عليه الحصول على إتفاق كتابي بالمهمة المطلوبه منه حتى لا ينسب له التقصير عن الشئ الذي لم يعهد إليهأداؤه.

د. من حيث الإلزامية:

i. المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي تكون ملزمة بقوة القانون وفي حالة عدم الإلتزام بها سوف يكون هناك جزاء لمن يخالف أحكامها، وهي تتميز بوجود عنصر الإلزام والجبر.

ii. المراجعة الإختيارية: هي المراجعة التي تكون بمحض إرادة أصحاب المنشأة من غير أن يكون ثمة إلزام أو إجبار على تعيين مراجع الحسابات بمنشأتهم ولقد كانت المراجعة في بدايتها إختيارية ثم ما لبثت الشركات أن درجت على تعيين مراجع لحساباتها وصارت عرفاً سائداً بين الشركات[2].

هـ.من حيث الأهداف:

i. مراجعة القوائم المالية (Financial Statement Audit): يتم إجراء مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الشاملة [المعلومات التي يتم التحقق منها] تتفق مع معايير محددة، وعادة ما تتمثل المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، برغم أنه يمكن أيضاً مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي Cash Basisأو وفقاً لأي أساس محاسبي آخر يناسب المنظمة، وإن الهدف من هذه المراجعة هو الحكم على عدالة بياناتها طبقاً لما تقضي به المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

(1) أ.د. متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، **أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة**، (مصر: مطبعة الرسالة 1986م)، ص ص 40-43.

(2) د. محمد وجدي شركس، **مرجع سابق**، ص ص 93-96.

أي أن يقوم المراجع بتطبيق مقومات وظيفة الفحص والإقرار، وتشمل القوائم المالية بصفة عامة كل من قائمة المركز المالي Financial Position، قائمة الدخل Income Statement،قائمة التدفقات المالية Statement of Cash Flows، قائمة التغيرات في حقوق الملكية Change in Owner's Equity، وأيضاً الملاحظات المرفقة بهذه القوائم Footnotes.

ii.المراجعة التشغيلية (Operational Audit): تتمثل المراجعة التشغيلية في فحص أية إجراءات تشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كل من الكفاءة Efficiency والفعالية Effectiveness وبعد إتمام المراجعة يتم رفع توصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل، وتهدف إلى قياس أداء وحدة أو وحدات معينة في المشروع أو هيئة تمارس نشاط محدداً .

إن قياس الأداء يعتمد بالدرجة الأولى على الكفاية الإنتاجية، بمعنى أن أداء أي وحدة يتحدد بمدى قدرتها على إستخدام الموارد المتاحة لها أفضل إستخدام ممكن.

يعد تعريف الكيفية التي يتم من خلالها أداء المراجعة التشغيلية والتقرير عن النتائج الخاصة بها أمراً صعباً نسبياً بالمقارنة بنوعي المراجعة الآخرين، فالتقييم الموضوعي لمدى كفاءة وفعالية التشغيل يكون أكثر صعوبة بالمقارنة مع مدى الإلتزام أو عرض القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

إن طبيعة مراجعة العمليات التشغيلية تقتضي وجود مجموعة من الخبراء تتفق تخصصاتهم مع نشاط الوحدة محل المراجعة، كما أن تقرير المراجعة لتقييم المعلومات في مراجعة التشغيل يعد أمراً شخصياً وغير موضوعياً إلى حد كبير، وفي هذا الخصوص ينظر إلى المراجعة التشغيلية على أنها إستشارة يتم تقديمها إلى الإدارة بأكثر منها عملية للمراجعة[1].

iii.مراجعة الإلتزام (Compliance Audit): يتمثل الهدف من مراجعة الإلتزام إلى التأكد من قيام الوحدات التنظيمية (حكومية، أو خاصة في صورة مشروعات تجارية) بإتباع القوانين والتعليمات والقواعد المحددة الموضوعة من قبل سلطة ما أعلى والتي لها سلطة الإشراف على هذه الوحدات، ويتم التقرير عن نتائج مراجعة الإلتزام إلى شخص محدد في الوحدة التي يتم مراجعتها بدلاً من التقرير إلى مجموعة من المستخدمين، ويتم جزء كبير من هذا النوع من المراجعة بواسطة مراجعين يعملون فعلاً محل المراجعة وتوجد إستثناءات فقد يقوم مفتشي ديوان المحاسبة أو الرقابة بالتأكد من أن الوحدات الحكومية تتبع القوانين والتعليمات الصادرة بشأن الميزانية والرقابة على الصرف، أو كما في حالة مفتشي البنوك المركزية بالتأكد من أن البنوك التجارية تتبع تعليمات البنك المركزي، أو كما في حالة قيام مفتشي الضرائب بالتأكد من أن إقرارات الضرائب الخاصة بالوحدات الإقتصادية أو الأفراد قد تم إعدادها طبقاً لقوانين الضرائب والتعليمات الصادرة في هذا الشأن[2].

---

(1) **المرجع السابق**، ص 96.

(2) ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الديسطي، د. أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ، 2005م)، ص ص 22-25 .

الجدول التالي يبين أمثلة على الأنواع الرئيسية للمراجعة:

جدول (1/1/1)

أمثلة للأنواع الثلاث الرئيسية للمراجعة

نوع المراجعة	مثال	المعلومات	المعايير المقررة	الأدلة المتاحة
مراجعة القوائم المالية	مراجعة القوائم المالية السنوية لشركة جنرال موتورز	القوائم المالية السنوية لشركة جنرال موتورز	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	دفاتر والمستندات والمصادر الخارجية للأدلة
المراجعة التشغيلية	تقييم ما إذا كان التشغيل الإلكتروني لكشف الأجور في الفرع (س) قد تم تنفيذه على نحو كفء وفعال	عدد سجلات الأجور التي تم تشغيلها في الشهر، التكاليف التي تم إنفاقها بالإدارات، وعدد الأخطاء التي تم إرتكابها	معايير الشركة عن الكفاءة والفعالية في إدارة الأجور	تقارير الأخطاء، سجلات الأجور، تكاليف تشغيل حساب الأجور
مراجعة الإلتزام	تحديد ما إذا كان قد تم الإلتزام بالمتطلبات البنكية المتعلقة بالقرض	سجلات الشركة	شروط إتفاقية الحصول على القرض	القوائم المالية والحسابات التي يقوم بها المراجع

المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك،**المراجعة مدخل متكامل**،ترجمة د. محمد محمد عبد القادر، د. أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ 2002م)، ص25.

مما سبق يرى الباحث أن المراجعة لها عدة أنواع إلا أن المبادئ والأصول العلمية لتلك الأنواع واحده بالرغم من إختلاف المراجعة.

كما أن هناك مجموعة من الوسائل الفنية والإجراءات العملية عند قيام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة.

هذه الوسائل والإجراءات تمكن المراجع من الحصول على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات التي تعتبر أحد المقومات الخاصة بمستويات تنفيذ العمل الميداني في المراجعة، حيث تقتضي ضرورة حصول المراجع على إثباتات كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة الفعلية والإستفسارات والمصادقات وغيرها، وذلك لكي تكون أساساً سليماً يعتمد عليه

المراجع في تبرير وتعزيز رأيه الفني المحايد في مدى صدق القوائم المالية ودلالتها على حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

فالأعمال التالية تمثل الأساليب الفنية المتعارف عليها في المراجعة وهي[1]:

أ. المراجعة الحسابية:

يهدف أسلوب المراجعة الحسابية إلى التأكد من الصحة الحسابية والمستندات والدفاتر والكشوفات والقوائم المالية، أو التحقق من الصحة الحسابية لكافة العمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وتسجيل،ورغم روتنية عملية المراجعة الحسابية وعدم إحتياجها إلى تأهيل علمي وعملي رفيع لمن يقوم بها، إلا أنها تعتبر من الأساليب الأساسية التي يعتمد عليها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة.

ب.المراجعة المستندية:

يهدف أسلوب المراجعة المستندية إلى التحقق من وجود مستندات تؤيد كافة العمليات، والتأكد من صحة وقانونية وكفاية هذه المستند في الدفاتر، أي أن المراجعة المستندية لا تعني مجرد المطابقة بين أرقام المستندات والأرقام المسجلة بالدفاتر بل أنها تهدف إلى التحقق من سلامة وقانونية العمليات المقدم عنها المستند ويستغرق أسلوب المراجعة المستندية وقتاً طويلاً أكثر ما تستغرقه باقي أساليب المراجعة الأخرى، لذلك يطبق هذا الأسلوب في معظم الحالات على أساس الإختبارات المحددة طبقاً لدقة وسلامة نظام المراقبة الداخلية ويعتبر إستخدام هذا الأسلوب لازماً وضرورياً لتنفيذعملية المراجعة، بل إنه يمثل العمود الفقري لعملية المراجعة.

ج.المعاينة والجرد الفعلي:

يعتبر الجرد الفعلي من أبرز أساليب التحقق، هو تحقق المراجع أو أحد مندوبيه من جود الأصول والإطلاع على المستندات المثبتة لوجودها والقيام بعمليات العد والوزن والقياس ويستخدم الجرد الفعلي غالباً للتحقق من الأصول الملموسة، مثل الأصول الثابتة والمخزون السلعي والنقدية والإستثمارات.

تزداد أهمية أسلوب الجرد الفعلي كلما زادت القيمة والأهمية النسبية للبند محل المراجعة والفحص، أو كلما زادت درجة الخطر المحيط به أو كانت الظروف المحيطه به تدعو للشك، وكثر الجدل حول مسؤولية المراجع عن قيامه بعملية الجرد الفعلي إلى أن أصبح من المقرر أنه ليس من إختصاص مراجع الحسابات إجراء الجرد الفعلي للأصول أو تقييمها فهذا يتم أصلاً بمعرفة الإدارة وتنحصر مهمة المراجع في إجراءات بعض الإختبارات للدرجة التي تطمئنه إلى صحة الجرد والتقييم.

(1) د.خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص ص 128-136.

على المراجع أن يذكر في تقريره عما إذا كان الجرد قد تم وفقاً للأصول المرعية مع بيان ماجد من تعديل في طريقة الجرد التي أتبعت السنة السابقة إذا كان هناك تعديل.

د.الشهادات والإقرارات من داخل المنشأة:

يقصد بها الحصول على إقرار كتابي من إدارة المنشأة يؤكد النواحي المحاسبية ويزيل الغموض عنها من أمثلتها شهادة الجرد هو إقرار كتابي تقدمه المنشأة للمراجع وتشهد فيه بملكيتها للمخزون وأن الجرد والتقييم قد تم تحت مسئوليتها وأنه قد روعي فيهما الإجراءات المتعارف عليها وأن الجرد لم يشمل أية أصناف غير مملوكة للمنشأة.

من الشهادات الأخرى شهادة الإلتزامات وهي إقرار كتابي تعترف فيه المنشأة بأن كآفة الإلتزامات المعلومة لها مدرجة بالميزانية.

كما يحصل على شهادة الإضافات الرأسمالية وهي إقرار تعترف فيه الإدارة بأن كافة الإضافات الرأسمالية تمثل إضافات رأسمالية حقيقية.

تعد شهادات الإدارة وسائل إثبات مكملة وليست وسائل أصلية ويجب أن تقبل من قبل المراجع بحذر شديد حيث أنها تصدر من السلطة التي يكون غرضها في بعض الأحيان تضليل المراجع أو إخفاء بعض الحقائق عنه.

إلا أن هذه الشهادات تفيد من ناحيتين أولاهما أنها تشرك الإدارة والمراجع في المسؤولية في حالة وجود تلاعب محبوك الأطراف،وثانيهما أنها تؤكد وتدعم ما قد يكون المراجعقد توصل إليه سلفاً عن طريق إستخدام الأساليب الأخرى في المراجعة من أدلة وقرائن[1].

هـ.الشهادات والإقرارات من خارج المنشأة:

الشهادات يحصل عليها المراجع من جهات خارج المنشأة كالبنوك والعملاء والمخازن العامة ومن أمثلتها التي يحصل من البنوك التي توضح أرصدة حسابات المنشأة لديهم والمصادقات التي يرسلها العملاء للمراجعة بالموافقة أو الإعتراف بأرصدة حساباتهم من الشهادات الأخرى،وما يحصل عليه من الجهات الرسمية والشهادات التي يحصل عليها من خارج المنشأة قد يكون لها أهمية أكبر في بعض الحالات عن الشهادات والإقرارات الصادرة من إدارة المنشأة.

و.المقارنات:

يستخدم المراجع أسلوب المقارنات في أي مرحلة من مراحل المراجعة لكي يتأكد من أن كل العمليات المحاسبية قد تمت كما ينبغي، حيث يجري المراجع مقارنةبين البنود المماثلة في المدد المالية، أو يبين بعض البنود والبعض الأخر في نفس المدة المالية بقصد الكشف عن أي تغيرات هامة ومنشئها[2].

---

(1)**المرجع السابق**، ص ص 137-138.

(2) د. متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1986م)، ص202.

يجري المراجع مقارنات يبين بعض النسب المالية، ومن أهم هذه النسب نسبة مجمل الربح إلى المبيعات فهذه النسبة تمثل الربح المتبقي بعد إستبعاد المصروفات البيعية من قيمة المبيعات، ويجب أن تكون هذه النسبة متجانسة من سنة لأخرى إلا إذا تغيرت الظروف تغيراً جوهرياً .

كما يقارن نسبة التداول أي نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم المتداولة وهي التي تبين مدى قدرة الأصول المتداولة على تغطية ما يستحق على المشروع من إلتزامات قصيرة الأجل. وتبين هذه النسبة مدى قدرة الأصول المتداولة على تغطية ما يستحق على المشروع من إلتزامات قصيرة الأجل، ويجب أن يتعرف على إتجاهما على مدى عدة سنوات، من النسب الأخرى نسبة معدل دوران الأصول المتداولة ككل ولكل أصل من الأصول على حده، وتبين هذه النسبة مدى كفاءة إدارة المنشأة في إستخدام عناصر رأس المال العامل، ويجب أن تكون معدلات الدوران للأصول المتداولة من مخزون سلعي ومدينين وغيرها في الحدود المقبولة التي تتمشى مع طبيعة نشاط المنشأة وظروف الإنتاج[1].

ز.المراجعة الإنتقادية:

تعتمد هذه الوسيلة على مهارة المراجع وخبرته فهو يتمعن في حسابات الأستاذ أو الكشوف أو القوائم المالية ويلقي عليها نظرة فاحصة تحليلية بقصد إكتشاف أي وضع شاذ أو غير عادي قد يكون ناشئ عن الخطأ أو التلاعب.

فمثلاً قد يجد المراجع أن أحد العملاء كان منتظماً في السداد من واقع حسابه المفتوح في دفتر أستاذ العملاء ثم أصبح سداده غير منتظم فهذا قد يرشده عند البحث إلى إكتشاف تلاعب في المقبوضات من هذا العميل[2].

ح.الإستفسار:

أسلوب الإستفسار قد يكون شفوياً أو تحريرياً ، وعلى المراجع في كلتا الحالتين أن يبحث عن تعزيز للإجابات المعطاه له قبل أن يقتنع بها، ويستخدم هذا الأسلوب عند إجراء الترتيبات التمهيدية، وعند فحص نظام الرقابة الداخلية، وعند الإستفسارعن البنود المشكوك فيها فمثلاَ بالنسبة للنقدية فقد يسأل المراجع عن متى وأين تجرد النقدية وفي أي الظروف يتم جردها وكذلك يمكن الإستفسار عن مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

هناك أنواع أخرى كثيرة يمكن أن يستخدم فيها هذا الأسلوب ويعطى نتائج مفيدة وربما يكون إستفسار من موظفي الشركة أكثر فائدة من إقرارات الهيئة الإدارية بالمنشاة في بعض الحالات كسؤال الموظفين عن كميات المخزون.

---

(1) د. حسن محمد حسين أبوزيد، **دراسات في المحاسبة الإدارية، تحليل القوائم المالية، القوائم المالية الموحدة،** (القاهرة : دار الثقافة العربية ،1980م)، ص 124.

(2) د. متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، **مرجع سابق،** ص 202 .

2.أنواع المراجعين (Types of Auditors):

إن كلمة مراجع كلمة مرنه، وقد تعني معاني مختلفة تبعاً لنوع الوظيفة التي يقوم بها الشخص المعين، وذلك يرجع إلى تسمية (مراجع) تستخدم للتعبير عن الأشخاص الذين يقومون بأعباء وظيفية مختلفة بعض منها ليس له علاقة بالعملية المحاسبية بمعناها المتعارف عليه.

إن أهم أنواع المراجعين الذين تتصل أعباء مهامهم الوظيفية أو المهنية بالعملية المحاسبية هي[1]:

أ.المحاسبون القانونيون (Certified Public ((Chartered)) Accountants):

إن المحاسبين القانونيين أشخاص تتوفر فيهم صفات تأهيليه عملية وتدريبية وسمات أخلاقية محددة يتم تسجيل أسمائهم في سجل المحاسبين القانونيين لأداء الخدمات المتعارف عليها في مهنة المحاسبة والمراجعة ويمارسون خدماتهم من خلال مكاتبهم ويتمتعون بإستقلاليه مهنية ووظيفية كاملة.

في الولايات المتحدة الأمريكية يسمى هذا النوع (منشآت المحاسبة العامة المصرح لها) حيث تقوم هذه المنشآت بمراجعة القوائم المالية لكافة الشركات ويتم إستخدام مصطلح المراجعين (Auditors)، ومنشآت المحاسبة العامة المصرح لها (CPA) على نحو مرادف.

ب.المراجعون (المدققون) الداخليون (Internal Auditors):

إن المراجعين الداخليين موظفون يعملون لدى الشركات والهيئات المختلفة، أي أنهم مرتبطون وظيفياً بهذه الوحدات وتنحصر مهام وظائفهم بالدرجة الأولى في دراسة وتقييم كفاءة مراكز النشاط المختلفة داخل هذه الوحدات للحكم عما إذا كانت هذه المراكز تحقق أهدافها وتقابل مسؤولياتها طبقاً لمقومات الإطار التنظيمي الذي يحكم هذه الشركات والهيئات.

تتسم مسؤولية المراجع الداخلي بالتنوع الشديد كما تتوقف على الشركة التي يعملون بها فقد يقوم البعض منهم بمراجعة الإلتزام التقليدية وفي حين أنه في شركات أخرى يقومون بمهام متنوعة أخرى يقع بعضها خارج دائرة المحاسبة حيث يقومون بتنفيذ المراجعة التشغيلية أو قد تتوافر لديهم خبرة في تقييم النظم الإلكترونية[2].

يرفع المراجعون الداخليون تقاريرهم إلى الإدارة العليا وهم يختلفون عن المحاسبين القانونيين في درجة إستقلاليتهم وفي أهداف الأعباء التي يقومون بها.

ج.مراجعو ديوان المحاسبة أو الرقابة (General Accounting Office Auditors):

---

(1) د. وجدي شركس، **مرجع سابق**، ص ص 35-39.

(2)ألفين أرينز، جيمس لوبك، **مرجع سابق**، ص ص 26-27.

يقصد بمراجعي ديوان المحاسبة أو الرقابة الموظفين الذين يعملون بالهيئة الرقابية التي تقوم على مراجعة أعمال جميع الأشكال التنظيمية الحكومية، بغض النظر عن مسمياتها، بهدف التأكد من إتباع تعليمات الميزانية الدولية والقواعد والإجراءات الخاصة بالإنفاق الحكومي.

حيث يعرف في كثير من الدول العربية بإسم ديوان المحاسبة أو ديوان الرقابة أو هيئة المحاسبة والرقابة الحكومية في حين يسمى في الولايات المتحدة الأمريكية بإسم (المراجعون بمكتب المحاسبة العام).

د.مراجعو البنك المركزي(General Bank Auditors):

إن مراجعي البنك المركزي هم موظفون يعملون لدى هذا البنك وتنحصر مهامهم في مراجعة نشاط البنوك التجارية للتأكد من قيام هذه الوحدات البنكية التجارية بإتباع تعليمات البنك المركزي والتعليمات الحكومية الأخرى عند ممارستهم لنشاطهم المالي.

تنحصر أعباء المراجعة بالدرجة الأولى في مراجعة إتباع التعليمات حيث قد يطلق عليهم مسمى (مفتشو البنك المركزي)[1].

ج.مراجعة الهيئات الضريبية(Taxes Authority Auditors):

تقوم السلطات الضريبية بتعيين موظفين لديها تنحصر مهامهم الوظيفية في مراجعة سجلات ومستندات الهيئات والأفراد ممن يخضعون للضرائب حتى تتأكد هذه السلطات من أن إقرارات دافعي الضرائب صحيحة وتتفق مع القوانين واللوائح والأوامر الإدارية المنظمة لحساب الضريبة.

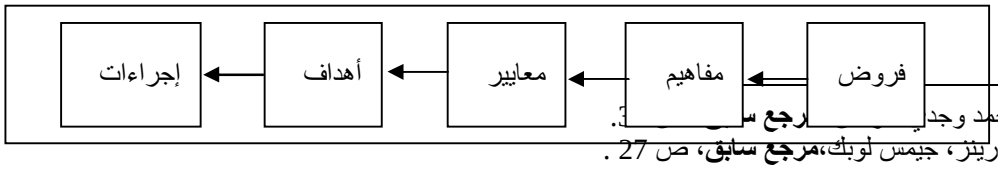
حيث يسمى هذا النوع في الولايات المتحدة الأمريكية (الفاحصون بمصلحة الضرائب)Internal Revenue Agents وتتمثل المسؤولية الأساسية لمصلحة الضرائب في تحديد مدى إتفاق المبالغ الخاضعة للضريبة التي أثبتها الممولون في إقراراتهم مع قوانين الضرائب، ويمثل هذا النوع من المراجعة أحد صور مراجعة الإلتزام، ويجب أن تتوافر في المراجع الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبية عميقة ومهارات مرتفعة حتى يمكنه أن يقوم بعمله على نحو فعال[2].

سادساً: الإطار المفاهيمي للمراجعة:

النظرية أساس لتنظيم وتحقيق ما يمكن ضبطه من تصرفات بواسطة القواعد والأسس التي تعمل على تحديد القراءات التي يصدرها المراجع والواجب إتخاذها عند القيام بعملية المراجعة، ويوضح الباحث خطوات المراجعة المنظمة وفحص مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات.

الشكل(1/1/1)

مراحل التأطير لنظرية وتنظيم المراجعة



(1) د. محمد وجدي [illegible] **مرجع سابق**، ص 3.

(2)ألفين أريتز، جيمس لوبك،**مرجع سابق**، ص 27 .

المصدر: وليم توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1409هـ - 1989م).

سابعاً: فروض المراجعة:

تعرف الفروض على أنها "معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى" وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي[1]:

1. هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية.
2. لأنه لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدي المعلومات المالية فإن المراجع يمكنه الحفاظ على منفعة الشك المهني لديه.
3. يتصرف المراجع كمراجع فقط.
4. يلتزم المراجع بإلتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد.
5. المزاعم أو النتائج الإقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها.
6. نظام الرقابة الجيد يعني إمكانية أكبر للإعتماد على المعلومات المالية.
7. ما لم يكن العكس فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.
8. [العرض العادل والصادق] يعني ضمنياً مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
9. ولما كانت الفروض هي نقطة البداية للتوصل إلى مفاهيم لتساهم في بناء النظرية للمراجعة وإطار عام لها كان إيجاد فروض تجريبية ضرورة لحل مشاكل المراجعة وإيجاد نظرية لها، فقد وضعت الفروض التجريبية للمراجعة على النحو الآتي[2]:

أ. قابلية البيانات المالية للفحص.

ب. عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة كل من مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) والإدارة.

ج. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء عادية أو تواطئية.

د. وجود نظام للرقابة الداخلية (يلغي) إحتمال حدوث الأخطاء.

هـ. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

و. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد دليل على عكس ذلك.

---

(1) وليم توماس، أمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص 51.

(2) د. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **مرجع سابق**، ص 29-30.

ز. عند مزاولة مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية فهو يقوم بصفته هذه فقط.

ح. يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات، إلتزامات مهنية تتناسب وهذا المركز فقط.

1.مفهوم الفروض في معناها يدور حول النقاط الآتية:

أ. مهنة المراجعة هي الأساس للبيانات والقوائم المالية وقيام هذه المهنة يعتمد على قابلية تلك البيانات والقوائم للفحص.

ب. وجود نظام للإتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل في المعايير الآتية[1]:

i. الملائمة: تعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ii. القابلية للفحص: تعنى أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

iii. البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

iv. القابلية للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية وتضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعاً وليس المقياس الوحيد بين المحاسبين.

إيجاد فروض للمراجعة من بديهيات نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الإعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها وهو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة حتى يمكن أن تلقي القبول العام من المهنة.

2.الفروض التجريبية للمراجعة[2]:

أ. قابلية البيانات المالية للفحص.

ب. عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة كل من مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) والإدارة.

ج. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أخطاء غير عادية أو تواطئية.

د. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد أو يلقي إحتمال حدوث الأخطاء.

هـ. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

و. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.

---

(1) **المرجع السابق**، ص 30.

(2) **المرجع السابق**، ص 17.

ز. عند مزاولة مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط.

ح. يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات إلتزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.

ط. تعتمد الفروض السابقة على طبيعة المراجعة وإعتمادها على المنطق والبرهان وعلى تبادل المنفعة بين مثلث الأطراف إدارة المشروع ومراقب الحسابات والمستخدمين في إتخاذ القرارات المشتركة، كذلك الفرض الثالث خلو القوائم من الأخطاء وهذا الفرض يحدد نطاق الإختبارات وما يوليه المراقب من إستقصاءات والذي يقلل من وجود الأخطاء، الفرض الذي يعنى بوضع نظام سليم للرقابة،وهذه الفروض مجتمعة تجعل من عملية المراجعة إقتصادية وأقل تكلفة حيث إمكان إستخدام المراجعة الإختبارية.

لابد من وجود معايير ومبادئ تبنى عليها عملية المراجعة، تستخدم للحكم على مدى سلامة القوائم المالية وتمثيلها لنتائج أعمال المركز المالي.

يعنى الفرض السادس بإستمرار إدارة المشروع في تصرفاتها السابقة فإنه يفترض أن يستمر الوضع المالي كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك.

المبحث الثاني

معايير وتقاريرالمراجعة

نتيجة للمهارات والخبرة والسمعة الطيبة التي إكتسبها المحاسبون القانونيون عند تقديم خدمات المراجعة، فقد إزداد الطلب عليهم لتقديم خدمات مهنية أخرى إضافة إلى خدمات المراجعة منها:

1. خدمات إعداد قوائم مالية.
2. الفحص المحدود.

3. تقارير المراجعة الخاصة.
4. التقرير عن معلومات تصاحب القوائم المالية الأساسية.
5. التقرير عن الرقابة الداخلية.
6. التقرير عن تطبيق معايير المحاسبة.
7. التقرير عن الرقابة الداخلية في مراكز الخدمات.
8. التقرير عن عمليات فحص التأكيدات.
9. التقرير عن قوائم مالية مستقبلية.
10. التقاريرعن التقيد بالأنظمة والتعليمات.
11. التقرير عن تطبيق إجراءآت متفق عليها.

1. التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات:

مراجع الحسابات ولما لمهنته من خطورة وأهمية في مجال النشاط الإقتصادي على وجه العموم، ولكونه الجهة التي تنتظر حكمه على نتائج الأنشطة المختلفة طوائف عديدة لتستند عليه في إتخاذ قراراتها وتحديد مواقفها وإعادة خططها، ثم بإعتباره الجهة المنوط بها حماية حقوق أصحاب رأس المال وغيرهم ممن لهم علاقة بالمشروع الذي يراجعه ويبدي رأيه الفني المحايد في نتائج نشاطه ويقرر أنها رابحه أو خاسرة، ناجحةأو فاشلة، كان لابد أن يكون قد نال قدراً عالياً من التأهيل و الخبرة العملية الكافية التي تمكنه من أداء هذا الدور الكبير.

كان طبيعياً أن تهتم جمعية المراجعةالدولية بهذا الأمر، فقد ورد في الفقرة(8) من الدليل الدولي رقم (2) من أدلة المراجعة الدولية ما يلي[1]:

"يجب أن يتوفر لدى المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن إكتسابها من خلال التعليم العام والمعرفة الفنية التي يكتسبها من خلال دورات رسمية تنعقد بموجب إختبار تأهيلي، ومن خلال الخبرة العملية التي يكتسبها تحت إشراف سليم، وفضلاً على ذلك يجب على المراجع أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات وبما في ذلك القرارات الدولية المتعلقة بالمحاسبة وبأمور المراجعة وكذلك الأنظمة والمتطلبات القانونية ذات العلاقة".

إن شخصية مراجع الحسابات هي المحور الذي تدور حوله مهنة المراجعة، واهتماماً بهذا الشخص والعمل على صقله بالعلم في مجال الحسابات حيث إتفقت المنظمات المهنية وجهات أخرى مهتمه بأمور المحاسبة والمراجعة أن يكون الراغب في ممارسة المهنة من حملة الشهادة الجامعية من كليات التجارة، بل وأن بعض هذه المنظمات لا تقبل بيان مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز والجامعات على تخصيص درجة بكالوريوس تجارة محددة المعالم، بمعنى أن المواد التي يدرسها

(1)الإتحاد الدولي للمحاسبين، **الادلة الدولية لمراجعة الحسابات**، ترجمة توفيق إبراهيم أيوب، د. توفيق صالح جاد الله، (الرياض: طلال أبو غزالة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1983م)، ص 20.

الطالب للحصول على هذه الدرجة محددة لمن يريد أن يمتهن المحاسبة والمراجعة وتؤهله هذه الدرجة للإعفاء من الإمتحان المتوسط الذي يعقده المجمع.

تهتم بعض الدول بعمل المراجع وتحدد تحديداً واضحاً من يسمح لهم بمراجعة الشركات، ففي إنجلترا مثلاً تقتصر عمليات المراجعة على المحاسبين القانونيين المسجلين بالسجل الذي تعده وزارة التجارة لهذا الغرض، فنجد أن مراجعة الشركات المساهمة مقصورة على المراجعين أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين بآيرلندا، حيث أن عضوية هذه الجمعيات يشترط فيها توافر قسط كاف من التأهيل العلمي والعملي الذي يتضمن درجة جامعية وخبرة مناسبة[1]، أما التشريع السوداني فقد نص في قانون الشركات لسنة 1925م على وجوب تعيين مراجع قانوني للشركات وعلى بعض الشروط كالآتي:

2.المادة (137) مؤهلات المراجعين:

أ. لا يجوز تعيين أي شخص مراجعاً لأي شركة إلا إذا كان يحمل شهادة من وزير المالية والإقتصاد الوطني تخوله العمل كمراجع للشركات على أنه يجوز لرئيس الجمهورية بمقتضى امر ينشر في الجريدة الرسمية أن يوجه بأن يكون لأعضاء أية مؤسسة أو هيئة مذكورة في هذا الأمر الحق في أن يعينوا ويعملوا كمراجعين للشركات في جميع أنحاء السودان.

ب. يجوز لرئيس الجمهورية بمقتضى أمر ينشر في الجريدة الرسمية أن يضع قواعد تنص على إعطاء شهادات تخول حامليها حق العمل كمراجعين للشركات ويجوز أن ينص في هذه القواعد على الشروط والقيود الوارد مراعاتها في منح هذه الشهادات ويكون لحامل الشهادة المذكورة الحق في العمل كمراجع للشركات في جميع أنحاء السودان إلا إذا قيدت أو حددت الشهادة إستعمال هذا الحق.

ج. يجب على كل شركة أن تعين عند إنعقاد إجتماعها العام السنوي مراجعاً أو مراجعين للقيام بأعمال المراجعة إلى أن ينعقد الإجتماع السنوي التالي.

الهدف الأساسي للفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات هو إعداد تقرير عن الحسابات والقوائم المالية المقدمة إليه، ليتسنى للمحاسبين القانونيين تقديم هذه الخدمات بالجودة والنوعية الملائمة، ثم وضع معايير مهنية تكون بمثابة مقاييس لتقويم كفاءة ونوعية العمل الذي يقوم به المحاسب القانوني عند تقديم مثل هذه الخدمات[2].

أولاً : معايير المراجعة: (Auditing Standards)

(1) د.حسن محمد حسين أبو زيد، **دراسات في المراجعة**، (القاهرة: دار الثقافة العربية، 1987م)، ص 52.
(2) المادة 137، قانون الشركات السوداني 1925م.

تمثل معايير المراجعة إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية وهي تشتمل على إعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة المراجعة[1].

إن معايير المراجعة المتعارف عليها تمثل الإطار العام والذي من خلاله يقوم المراجع بإستخدام إجراءآت المراجعة المناسبة والتي يراها ضرورية في الظروف المحيطة في جميع مراحل عملية المراجعة، إبتداءاً من الإعداد لعملية المراجعة وإنتهاء بكتابة التقرير للجهة تحت المراجعة[2].

إن خدمات المراجعة تقوم – في جزء كبير من إجراءاتها – على الأحكام الشخصية للمحاسب القانوني، ولما كان من المسلم به أن الأحكام الشخصية في هذا المجال تتفاوت تفاوتاً كبيراً من شخص إلى آخر، تبعاً لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني، فإن المنظمات والجمعيات المهنية في البلاد المتقدمة – رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات المراجعة، قد أوصت بمجموعة من المبادئ والمستويات، ويطلق عليها إسم معايير المراجعة المتعارف عليها، حتى تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم[3].

تعرف هذه المعايير مستويات أداء أعمال المراجعة، حيث قام مجمع المحاسبينالأمريكي (American Institute of Certified Public Accountants) بوضع هذه المستويات وقسمها إلى ثلاث مجموعات وهي[4]:

1. مستويات عامةGeneral Standards
2. مستويات العمل الميداني Standards of Field Work
3. مستويات إعداد التقرير Standards of Reporting
4. أما في المملكة المتحدة فلقد وضع مجمع المحاسبين بإنجلترا وويلز مستويات المراجعة التالية[5]:
5. مستوى معيار الإستقلال Independence Standard
6. مستوى معيار الكفاءة Competence Standard
7. مستوى معيار التقرير Reporting Standard
8. مستوى معيار التنفيذ Standard Performance

إن معايير المراجعة المتعارف عليها تنقسم إلى ثلاث مجموعات هي:

1. معايير عامة: General Standards

(1)ألفين أرينز، جيمس لوبك،**مرجع سابق**، ص 40.
(2) د.إدريس عبد السلام الشتيوي، **مرجع سابق**، ص 28.
(3) د. محمد وجدي شركس، **مرجع سابق**، ص 23.
(4) American Institute of Certified Public Accountants, **Generally Accepted Auditing Standards**, New York, 1977.
(5) Institute of chartered Accountants in England and Wales, **Auditing Standards**, London, 1942.

أ. يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو مراجعين.

ب. يجب أن يتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الإتجاه الذهني.

ج. يجب ممارسة العناية المعتادة عن أداء المراجعة وإعداد التقرير.

أي أنها تتمثل في الآتي[1]:

أ.معيار التأهيل المهني الكافيAdequate Professional Qualification:

ويبنى على:

i. إن هذا التأهيل شرط أساسي لكي تنفذ عملية المراجعة وهو مطلوب للمراجع والفريق الذي يعمل معه.

ii. هذا التأهيل قد يكون مختلف من منشأة إلى منشأة أخرى ومن وقت لآخر.

iii. في حالة وجود قصور في تأهيل المراجع قبل البدء في تنفيذ المراجعة إن هذا لا يمنع التعاقد على عملية المراجعة ويمكن إزالة ذلك القصور.

ب. معيار الحياد والموضوعية والإستقلال Objectivity and Independence:

يمثل حياد المراجعة وإستقلاله وموضوعيته عاملاً أساسياً للثقة التي يضفيها المراجع على المعلومات التي تحتوي عليها القوئم المالية.

ج. معيار العناية المهنية اللازمة Due Professional Care:

يطلب من المراجع أن يكون على درجة من الدراسة والمعرفة بظروف المنشأة وخططها والإستخدامات المتوقعة للقوائم المالية للمنشأة.

كذلك أن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص تتساوى على الأقل مع درجة الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهلاً تأهيلاً كافياً، وأن يعتمد على الحقائق والموضوعية في الوصول إلى رأيه عن القوائم المالية وإذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة فيجب على المراجع إستشارة من هم أكثر منه خبرة[2].

يرى الباحث أن المعايير العامة تعد من أهم المعايير التي ذات العلاقة المباشرة بشخصية المراجع، حيث يتطلب أن يقوم بعملية المراجعة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة حيث يتوفر فيهم قدر من التعليم في المحاسبة والمراجعة، وحيث أن المحاسبة والمراجعة كأي فرع من فروع المعرفة فهي دائمة التطوير والتغيير فإن المراجع يجب أن يكون على درايه بذلك من خلال برامج التعليم المهني المستمر.

(1)ألفين أرينز، جيمس لوبك،**مرجع سابق،** ص 41.

(2) د. عبد الفتاح الصحن، **مرجع سابق،** ص ص 43-52.

كما أن هذه المجموعة إهتمت بالإتجاه الذهني للحياد وذلك بتوفير الحياد في كل العاملين في مجال المراجعة أي أن يكون لدى المراجع إتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بالمراجعة حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية وبدون تحيز.

كذلك إهتمت هذه المجموعة بضرورة بذل العناية المهنية الكافية من قبل المراجع أو فريق المراجعة على أن يشمل ذلك كل جوانب عملية المراجعة بإعتبار أنه مسؤولاً مهنياً عن أداء عمله على نحو جاد وحذر وأن يتجنب الإهمال.

حيث أن مفهوم بذل العناية اللازمة يفترض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بالعمل الميداني، فالمراجع يجب أن يبذل العناية المهنية في التحقق من أن دليل الإثبات كافي ومناسب لتدعيم وتأييد رأيه.

2.معايير العمل الميدانيStandard of Work Field:

أ. يجب أن يتم تخطيط وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.

ب. يجب التوصل إلى فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة، وتحديد طبيعة توقيت ومدى الإختبارات التي يجب القيام بها.

ج. يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والإستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل المراجعة[1].

أي أنها تتمثل في الآتي:

أ. معيار التخطيط Planning:

وهو يحقق إختيار الإجراءات الملائمة للحصول على الأدلة الكافية وضمان أن جميع إجراءات المراجعة تتم تحت إشراف كافي ومن أفراد تتوفر فيهم الخبرة والمهارة بالإضافة إلى الإقتناع بأن عملية المراجعة سوف تتم طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وطبقاً لمتطلبات القانون.

ب.معيار الرقابة والتوثيق supervision & Documentation:

يتعلق بالمبادئ الأساسية التي تحكم الرقابة والإشراف على عملية المراجعة وتوثيق إجراءاتها وجمع القرائن والأدلة.

ج.معيار أدلة وقرائن المراجعة Audit Evidence:

وتشمل:

i. جمع أدلة وقرائن المراجعة الكافية.

ii. تأييد رأي المراجع وفقاً لنطاق مهمة المراجعة.

iii. أن تكون الأدلة والقرائن ملائمة.

(1)ألفين أرينز، جيمس لوبك،**مرجع سابق**، ص41.

يرى الباحث أن المعايير المذكورة أعلاه تؤكد مفهوم العناية المهنية حيث تتطلب ضرورة التخطيط والإشراف المناسب والكافي في أداء مهنة المراجعة بما في ذلك الإشراف على المساعدين على نحو ملائم وتخصيص وتحديد المهام للمساعدين بحيث تشمل تحديد الإستراتيجية الشاملة من حيث تحديد أعمال الفحص التي سيقوم بها المراجع، وكذلك قيامه بطرح التساؤلات التالية[1]:

أ. ما هي المعلومات التي سيقوم العميل بإعدادها وتقديمها؟

ب. ما هو العدد المناسب من المساعدين لأداء العمل؟

ج. ما هو الوقت اللازم لكل خطوة؟

تتطلب معايير هذه المجموعة من المراجع ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل حيث تعد من الخطوات المهمة بإعتبارها تساعده على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات المراجعة التي يجب القيام بها.

فكلما كانت نظم الرقابة الداخلية جيدة تزيد من درجة إطمئنان المراجع على دفاتر وسجلات العميل، كذلك تمكن المراجع من الحصول على المعلومات التي تحدد له طبيعة وإجراءات عملية المراجعة، وبالتالي ستقلل من كمية الأدلة التي يجب عليه جمعها.

أما في حالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يعوق تنفيذ مهمة المراجعة على الوجه الأمثل والفعال.

كذلك تتطلب معايير هذه المجموعة من المراجع ضرورة الحصول على أدلة وبراهين مقنعة وكافية قبل أن يبدي رأيه في عدالة بيانات القوائم المالية حيث يعتبر دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة بإعتباره يساعد ويدعم كافة معايير العمل الميداني، ويوفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقدير المراجع.

إن المراجع مطالب بتقسيم الأدلة من حيث الجودة والنوعية وتحديد كميتها ويتوقف ذلك على نتائج دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

3. معايير التقرير Standards of Reporting:

أ. يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب. يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة.

ج. ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية كافياً .

د. يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذالك وعندما يقترن إسم المراجع

(1) **المرجع السابق**، ص 41.

بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليتة[1].

إن معايير التقرير تتعلق بالمبادئ الأساسية التي تحكم محتويات التقرير أهمها:

أ. وضوح التقرير.

ب. نطاق المراجعة.

ج. التعبير عن الرأي.

يرى الباحث أن مفهوم معايير هذه المجموعة تعتبر الأساس للمنتج النهائي لعملية المراجعة المتمثل في تقرير المراجع ومن ثم يكون من المهم توفير كآفة المعلومات اللازمة لهذا التقرير.

حيث ذلك يتطلب من المراجع أن يكون تقريره واضحاً بشكل صريح بأن القوائم المالية التي تمت مراجعتها قد روعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويعني ذلك ضمنياً أن المبادئ المحاسبية تمثل معيار يحكم بها على صدق وعدالة القوائم المالية.

يرى الباحث أن مفهوم تقرير المراجع هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية وفقاً لشروط مهمة المراجع التي قام بها ومدى إظهار عدالة المركز المالي للمنشأة وصدق نتائج أعمالها ومصادر إستخدام الأموال بناء على كفاية الإفصاح والعرض للمعلومات التي تحتوي عليها تلك القوائم وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والتي تلائم ظروف المنشأة والإلتزام بمتطلبات نظام الشركة والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية، ويجب أن يكون التقرير واضح ويحدد نطاق المراجعة.

أن نطاق المراجعة هو إجراءات المراجعة التي تكون مهمة وضرورية لتحقيق هدف المراجعة في بعض الظروف ويدور نطاق المراجعة حول ثلاثة جوانب هي:

أ. تحديد الأشخاص المعد لهم التقرير.

ب. تحديد الإجراءات المتبعة والقوائم المالية.

ج. الإفصاح عن المعلومات والإيضاحات الكافية[2].

يرى الباحث أن على المراجع أن يقوم بتطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت ونهدف من هذه الإشارة إلى إمكانية القدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية.

كما يتطلب ضرورة إفصاح المراجع في تقريره عن أية معلومات تعد ضرورية، وإذا ما إنتهى المراجع من أن إفصاح هذه القوائم وملحقاتها غير كافي أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس لديه الصلاحية لإجبار العميل على تعديل القوائم المالية لتعكس الإفصاح المناسب إلا أنه يمكنه التحكم في محتوى تقريره.

---

(1) **المرجع السابق**، ص 42.

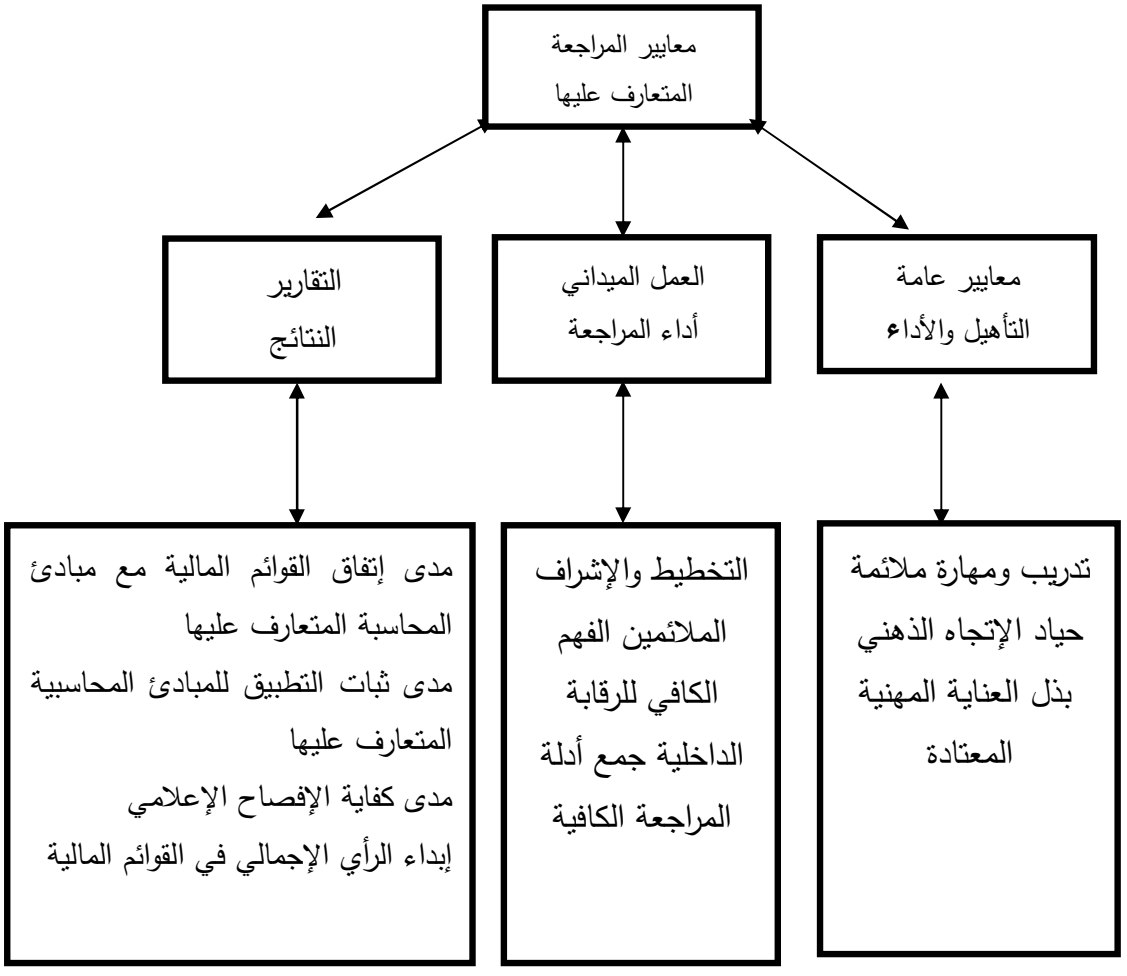
(2) د. عيد حامد معيوف، **معايير المراجعة ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم ممارسه المهنة**،(الرياض: معهد الادارة العامة ، مجلة الإدارة العامة،1994م)، ص 115.

كذلك عليه أن يأخذ على عاتقه بأن يبدي رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة وفي حالة عدم تمكنه من ذلك يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك وأن يوضح في تقريره في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها والإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه.

لشكل التالي يبين ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

شكل (1/2/1)

ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك،، **المراجعة مدخل متكامل**،ترجمة د.محمد محمد عبد القادر، د. أحمد حامد حجاج،(الرياض: دار المريخ، 2002م)، ص 42.

5. معايير أخرى مستخدمة:

تضمنت المعايير الدولية ثلاثة معايير تغطي هذا الجانب وهي[1]:

أ. المعيار الخامس عشر:

(1) د. عيد حامد معيوف، **مرجع سابق**، ص ص 101-107.

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات إضافية عند تنفيذ عملية المراجعة في ظل المراجعة الآلية للبيانات وهذا المعيار يشمل على عدة فقرات لتغطي ذلك هي:

i. **هدف ونطاق المراجعة:** ينص على أن الإجراءات التي يستخدمها المراجع لتقويم النظام المحاسبي، ووسائل الرقابة الداخلية الأخرى تتأثر ببيئة المعالجة الآلية إلا أن الهدف الكلي لعملية المراجعة لا يتغير وكذلك نطاقها.

ii. **المهارة والكفاءة:** تنص الفقرة الرابعة والخامسة على أنه عندما يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات يتوجب عليه أن يكون متفهماً لنظم وأجهزة وبرنامج الحاسب الآلي وتشغيله بشكل يكفي لتخطيط مهمة المراجعة، وعليه أن يتفهم كيفية تأثير المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقويم الرقابة الداخلية وتطبيق إجراءات المراجعة، وبما في ذلك طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.

كما يجب على المراجع أن يكون أيضاً على معرفة كافية بالمعالجة الآلية للبيانات لتطبيق إجراءات المراجعة معتمداً في ذلك على أسلوب المراجعة المستخدم بصورة محددة.

iii. **خطة المراجعة:** الفقرة السابعة والثامنة، لقد حددت هذه الفقرة المعلومات التي يجب على المراجع جمعها عند وضع خطة المراجعة عند بيئة المعالجة الآلية للبيانات وكذلك الأمور التي يجب أخذها في الإعتبار عند وضع خطة المراجعة وهي:

- تحديد درجة الإعتماد على ضوابط المعالجة الآلية للبيانات عند تقويمه الشامل للمراقبة الداخلية.
- تخطيط كيفية ومكان ووقت مراجعة مهمة المعالجة الآلية للبيانات وبما في ذلك جدولة خبراء المعالجة الآلية.
- تخطيط إجراءات المراجعة بإستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي وذلك للأسباب التالية:
  - عدم وجود الوسائل الخاصة بالمدخلات قد يحرم المراجع من فحص القرائن المستندية.
  - عدم وجود أثر مرئي للمراجعة سيحرم المراجع من المتابعة المرئية للعمليات.
  - عدم وجود مخرجات مرئية قد يتطلب ضرورة الحصول على البيانات الموجودة.

ب. المعيار السادس عشر:

يتناول هذا المعيار وصف إستخدام طرق المراجعة بإستخدام الحاسب والإعتبارات اللازمة لذلك:

i. برنامج الحاسب الخاص بالمراجعة:

تبين الفقرة الخامسة أن برنامج الحاسب الآلي الخاص بالمراجعة يتكون من ثلاثة أنواع وهي:

- مجموعة برامج متكاملة.
- مجموعة معده لغرض معين.
- برامج مساعده.

يجب على المراجع التأكد من صحة تلك البرامج لأغراض المراجعة قبل أن يستخدمها ويغض النظر عن مصدرها[1].

ii.الفقرة الثامنة:

تنص على العوامل التي يجب على المراجع أخدها في الحسبان عند إستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب وهي: التوقيت، الكفاءة والفعالية، عدم جدوى العملية للإختيارات اليدوية،ومعرفة وخبرة المراجع بالحاسب الآلي، ومدى توفر طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي ومرافق الحاسب المناسبة.

iii.الفقرة السابعة عشر:

حددت الخطوات الرئيسية الواجب على المراجع إتباعها عند تطبيق طرق المراجعة، بمساعدة الحاسب وهي: وضع الهدف، تحديد المحتوى وإمكانية تداول الملفات، تحديد أنواع العمليات، تحديد الإجراءات، تحديد متطلبات المخرجات، تحديد الموظفين، بلورةتقديرات التكاليف والمنافع، ضمان مراقبة وتوثيق طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب بصورة سليمة، ترتيب النشاطات الإدارية، التنفيذ وتقويم النتائج.

ج. المعيار العشرون:

تضمن هذا المعيار الآتي:

i.تقديم الإرشادات للمراجع.

ii.خصائص وضوابط النظام:

الفقرة الخامسة أوجبت على المراجع مراعاة وتقييم خصائص النظام الذي يتم من خلاله معالجة المعلومات آليا والتأثير المباشر الذي يتبعه عند تقييم النظام المحاسبي وضوابطه وإختبار تلك الضوابط وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

iii.إجراءات الضبط العامة:

الفقرة العاشرة تضمنت أن إجراءات الضبط العامة للنظام الآلي تهدف إلى إيجاد إطار من الرقابة العامة مع توفير قناعة معقولة بأن الأهداف العامة من الضبط الداخل قد تحققت.

iv.المراجعة والتصميم:

(1) **المرجع السابق**، ص ص 101-102

ألزمت الفقرة الثالثة عشر المراجع بأن تكون مراجعة النظام المحاسبي بالقدر الضروري لتفهم الظروف العامة لإجراءآت الضبط الداخلي وأن تشمل المراجعة الهيكل التنظيمي لنظام معالجة المعلومات آلياً .

v.الإبلاغ عن مواطن الضعف:

الزمت الفقرات (22،23) المراجع بإبلاغ الإدارة عن أي مواطن ضعف تواجهه في الضبط الداخلي للنظام الآلي.

vi.توثيق العمل المهني:

أفردت المعايير الدولية معيار مستقلاً وهو المعيار التاسع لتوثيق عمل المراجع وذلك في الفقرات الآتية:

- **نطاق تكوين أوراق العمل:**تطلب الفقرة الخامسة على ضرورة أن تكون أوراق العمل كاملة ومفصلة وتعتبر نطاق التوثيق أمر يستند إلى الإجتهاد المهني نظراً إلى أنه ليس من الضروري للمراجع أن يوثق كل ملاحظة أو نتيجة توصل إليها.
- **تصميم أوراق العمل**وهي كما يلي:
  - تحديد طبيعة ووقت ومدى إجراءآت المراجعة.
  - تقويم تأثير التضليل على الحسابات.
  - تقرير سلامة إعداد البيانات المالية.
- **مخاطر المراجعة ومسؤولية المراجع**: تنص الفقرة العاشرة أنه ينبغي على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة القيام بعملية تقويم شاملة لمخاطر المراجعة مستنداً على معرفته بإجراءات المراجعة ونشاط العميل.

لذا على المراجع في مثل هذه الأحوال أن يضع إحتمالات مواجهة المنشأة لبعض الأمور الهامة مثل صعوبات الإستمرارية نصب عينيه، وحدد المعيار التاسع عشر الفقرة العاشرة فيما يخص الأمور المرتبطة بعينات المراجعة وهي[1]:

- مخاطر مرتبطة بالحسابات.
- مخاطر مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية.
- مخاطر الكشف عن الأخطاء.

ليس في مقدور المراجع أن يتحكم بالمخاطر المرتبطة بالحسابات أو المراقبة الداخلية ولكن في مقدوره تقويم ووضع الإجراءات الملائمة للوصول للمستوى المقبول للمخاطر في الكشف عن الأخطاء.

(1) **المرجع السابق**، ص ص 103-104

أما العلاقة بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطرة المراجع قد تناوله المعيار السابق(التاسع عشر) في الفقرة السابعة عشر أن هذه العلاقة عكسية، فإذا تم رفع مستوى القبول للأهمية النسبية تقل مخاطر المراجعة والعكس صحيح إذا قل مستوى القبول للأهمية النسبية ترتفع مخاطر المراجعة وعلى المراجع أخذ هذه العلاقة بعين الإعتبار عند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومدى الفحص.

- **التقديرات المحاسبية وإجراءات مراجعتها:** حظي هذا الموضوع بإهتمام خاص من المعايير الدولية فخصصت له المعيار السادس والعشرون لتوجيه المراجع إلى الإجراءات الواجب القيام بها لمراجعة البيانات الحسابية التي تتضمن بنوداً بنيت على تقديرات الإدارة للوصول إلى قاعدة تمكنه من إبداء رأيه بتلك البيانات كالآتي:

طبيعة التقديرات في المحاسبة: تناولت الفقرة الرابعة من المعيار طبيعة التقديرات في المحاسبة ووصفتها بأنها تقدير تقريبي لرصيد أجر البنوك في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لحسابه، وهذه التقديرات تكون بسيطة أو معقدة حسب طبيعة البند المرتبطة به هذه التقديرات.

- **خطوات مراجعة التقديرات في المحاسبة:** لخصتها الفقرة التاسعة من المعيار السابق في الآتي:
  - فحص البيانات والمصطلحات والفرضيات التي بنيت عليها التقديرات في المحاسبة.
  - فحص عمليات الإحتساب المتعلقة بالتقديرات في المحاسبة.
  - مقارنة التقديرات في السنوات السابقة مع النتائج الفعلية بها.
  - التحقق من إجراءات الإعتماد من قبل الإدارة.
  - إستخلاص نتائج إجراءات المراجعة.
- **واجب المراجع:** حددت الفقرة الأخيرة من المعيار واجب المراجع إذا لم يتمكن من التحقق من سلامة التقديرات حيث ينبغي عليه النظر في إحتمال وضع حدود على مدى فحصه وفي حالة الإيجاب فإن على المراجع التحفظ أو الإمتناع عن إبداء رأيه في تقديره.
- **فحص التدفقات النقدية:** تناولت المعايير الدولية موقف مراجع الحسابات من المعلومات المالية المتوقعة والتي قد تستفيد منها المنشأة أو الأطراف الأخرى ضمن الموجودات التي أثيرت حديثاً في الفكر المحاسبي وذلك لزيادة إطمئنان الإدارة والأطراف الأخرى في فحص المعلومات المالية المتوقعة وإعداد التقارير عنها، وقد تناولها على النحو التالي[1]:
  - تتضمن الفقرة الثانية عشر بعض الأمور التي يتوجب على مراجع الحسابات تحديدها قبل أن يقبل مهمة فحص المعلومات المالية المتوقعة.
  - تناولت الفقرات الثلاثة الأخيرة من هذا المعيار رأي المراجع عند فحص المعلومات المتوقعة حيث نصت على أنه يجب على المراجع أن يقدم رأياً مخالفاً .

(1) **المرجع السابق**، ص ص 105-107

- أن يمتنع عن إبداء الرأي في حالة توصله إلى إعتقاد مفاده أن واحد أو أكثر من الإفتراضات لت الأهمية لا توفر أساساً منطقياً للمعلومات المتوقعة والمعدة على أساس تلك الإفتراضات في حالة تأثير أي عملية إختبارية بأي طرف يصف واحد أو أكثر من إجراءات المراجعة التي يعتقد مراجع الحسابات أنها ضرورية لأغراض إعداد تقريره، فإن عليه إما أن يعتذر عن القيام بالعمل أو أن يمتنع عن إبداء رأي على أنه يوضح في تقريره القيود التي منعته من إجراء عمله[1].

ثانياً: أهمية تقرير المراجع الخارجي:

تقرير المراجع يعتبر الأساس الذي تعتمد عليه فئات من المجتمع وذلك لإتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، إهتمت الهيئات المهنية للمحاسبين والمراجعين والتشريعات التي تتناول مراجعة الحسابات في معظم دول العالم بوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد تقرير المراجعة، وتظهر أهمية التقرير بأنه[2]:

1. خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي إنعكست على نتائج المركز المالي.
2. يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة.

يتضح للباحث أن تقرير المراجع لابد أن يكون مفهوماً من قبل المهتمين بإعداده ومن قبل من يستخدمونه بحيث لا يترك مجالاً للشك، لأن عدم الإهتمام بذلك يؤدي إلى فقدان التقرير لمحتواه.

وفيما يلي الإعتبارات العامة المتعلقة بتقرير المراجع الخارجي:

أ. يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ إكتمال العمل الميداني، تاريخ التقرير يحدد الوقت الذي انتهت فيه مسؤولية المراجع عن إكتشاف وإظهار أي مخالفات تقع بعد تاريخ الميزانية.

ب. يوجه التقرير إلى العميل.

ج. يميز التقرير كل القوائم المالية التي يغطيها.

د. يوضح التقرير إن الفحص قد تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ثالثاً: مفهوم وخصائص التقارير:

1. تقرير المراجع الخارجي:

الهدف الرئيسي من عملية المرجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عن صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لتحقيق نتائج أعمال المنشأة محل المراجعة، إبداء المراجع لرأيه يتم من خلال التقرير،

(1) د. عيد حامد معيوف، **مرجع سابق**، ص 102-104

(2) د. غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص 125.

يعتبر التقرير الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه ويقدمه للأطراف ذات العلاقة، يعتمد مستخدمي القوائم المالية على تقرير مراجع الحسابات وعلى ما يحتويه من معلومات لاتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية[1].

2. تعريف تقرير المراجع الخارجي:

عرف التقرير بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص متخصص ومؤهل ومرخص له بالعمل في مهنة المراجعة لإبداء رأي فني محايد يهدف إلى إعلام مستخدمي المعلومات المحاسبية حول درجة التطابق بين المعلومات الإقتصادية والمعلومات المحاسبية المبينة بالدفاتر والسجلات[2].

كما عرف أيضاً بأنه بيان يصدره المراجع الخارجي حول القوائم المالية لتوصيل رأيهم لمستخدمي القوائم المالية.

عرف أيضاً بأنه بيان مكتوب يلخص رأي مراجع معتمد على ما قام به من وسائل وإجراءات فنية لفحص وتدقيق البيانات المالية في المستندات والدفاتر والقوائم المالية[3].

من التعاريف السابقة يمكن تلخيص تقرير المراجع بأنه:

أ. الطريقة التي يعبر بها المراجعين عن رأيهم في القوائم المالية.

ب. الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية.

ج. مستند معتمد وموثوق فيه ومطلوب لكافة المستخدمين للقوائم المالية للتعرف على الأداء المالي للمنشأة.

3. خصائص تقرير المراجع:

يعتبر تقرير المراجع الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حول القوائم المالية وفقاً لشروط مهمة المراجعة التي قام بإنجازها، ويمكن تبويب الخصائص العامة للتقرير على النحو الآتي[4]:

أ. وضوح التقرير.

ب. نطاق المراجعة، وتتضمن الأمور التالية:

i. تحديد الأشخاص الذين يقدم لهم التقرير.

ii. تحديد القوائم المالية التي يرتبط بها التقرير.

iii. تحديد الإجراءات التي يتبناها المراجع.

iv. الإفادة عن أنه تم الحصول على معلومات وإيضاحات كافية.

ج. التعبير عن الرأي، ويتضمن الآتي:

i. الرأي المطلق.

ii. لفت الإنتباه.

---

(1) د.غسان فلاح المطارنه، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص113

(2) اسماعيل عبد الله موسى، **اصول المراجعة**، (الخرطوم: مطبعة جامعة النيلين، 2008م)، ص 112.

(3) د. محمد الفيومي، د. عوض لبيب، **اصول المراجعة**، (الاسكندرية: دار الجامعة، 1987م)، ص 397.

(4) د.عبد السميع دسوقي، **مرجع سابق**، ص 131 .

iii. التحفظات.

فيما يلي تفصيل لأهم الخصائص العامة للتقرير:

أ. وضوح التقرير:

يجب أن يحرص المراجع على أن يكون معنى التقرير مفهوماً سواء من قبل المهتمين بإعداده أو من يستخدمونه ويعتمدون عليه في إتخاذ قراراتهم. كما يجب أن يكون التقرير واضح من حيث إستخدام التعبيرات التي لا تترك مجالاً للشك في معنى، ودلالة، وأبعاد محتواه، ومن أجل ذلك فإنه يجب على المراجعين أن يتفقوا على التعبيرات والألفاظ المستخدمة في التقرير والإتفاق أيضاً على معاني ودلالة هذه الألفاظ والتعبيرات.

كما يجب أن يركز المراجع على الإبلاغ الصريح، وليس على الإبلاغ الضمني[1].

ب.نطاق المراجعة:

يجب أن يتضمن تقرير المراجع طبيعة ونطاق مهمة المراجعة، وعما إذا كانت المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها،أو إن هناك قيوداً على نطاق المراجعة، وهذه القيود قد تنشأ من قبل المنشأة أو تنشأ عن ظروف أخرى، ومن أمثلة هذه الظروف تعيين المراجع بتاريخ لا يمكنه من تنفيذ إجراءات يعتبرها ضرورية، أو عدم كفاية السجلات المحاسبية.

عندما يكون لهذه القيود أثر في نطاق المراجعة أو أن نطاق المراجعة كان مقيداً ، يجب على المراجع توضيح طبيعة تحفظه على القوائم المالية والناتج عن تقييد نطاق المراجعة[2].

مما تقدم نلاحظ أن هنالك قيود يفرضها العميل، وقيود أخرى تسببها ظروف خارجيةعن إدارة كل من العميل والمراجع، لها الأثر على تقرير المراجع لذلك لابد من الإستجابة الملائمة في إصدار تقرير المراجع.

ج.التعبير عن الرأي:

يجب على المراجع أن يعبر عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل:

i. تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية، ونتائج أعمالها خلال تلك الفترة وبناء على كفاءة العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية،ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف المنشأة.
ii. إلتزام المنشاة بقانون الشركات، والنظام الأساسي للمنشأة وذلك فيما يتعلق بإعداد أو عرض القوائم المالية.

عندما يريد المراجع لفت إنتباه مستخدم القوائم المالية إلى أمر هام يتعلق بالقوائم المالية إلا أنه لا يؤثر على رأي المراجع فإن على المراجع بيان ذلك في فقرة مستقلة بعد فقرة الرأي وإذا رأى المراجع

(1) د.عبد السميع دسوقي، **مرجع سابق**، ص 132 .
(2) **المرجع السابق**، ص 132.

وجود تحفظات ذات تأثير هام على نطاق المراجعة أو على الرأي الذي يدلي به فإن على المراجع ضرورة التحفظ وإعلام القارئ بتحفظاته وذلك في فقرة مستقلة تتبع فقرة نطاق المراجعة ويجب أن تعنون هذه الفقرة بعنوان التحفظ أو التحفظات أما في حالة الإمتناع عن الرأي أو إصدار رأي معارض فإن على المراجع أن يعبر عن ذلك في فقرة مستقلة تتبع فقرة التحفظ وأن تعنون هذه الفقرة بعنوان رأي متحفظ(أو رأي معارض) أو الإمتناع عن إبداء رأي وذلك حسب درجة التحفظ.

مما سبق يتضح أن هناك حالات يكون عليها رأي المراجع وهي كما يلي:

i.الرأي المطلق:

يتم ذلك في حالة عدم وجود تحفظات لدى المراجع ويسمى هذا التقرير بالنظيف القياسي ويعد الأكثر إنتشاراً حيث يتم إستخدامه في 90% من حالات التقرير.

يتم إصداره إذا توفرت الشروط التالية[1]:

- تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية).
- إتباع المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المرجعة.
- جمع الأدلة الكافية وقيام المراجع بأداء المراجعة على النحو الذي يمكنه من الإشارة إلى أنه قدتمالإلتزام بمعايير العمل الميداني.
- تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

يتكون التقرير في هذه الحالة من فقرتيين:

- الفقرة الأولى وتتضمن نطاق المراجعة.
- الفقرة الثانية وتتضمن الرأي المطلق.

مما سبق يتضح للباحث أنه يتم إصدار تقرير مطلق إذا تأكد المراجع من:

- إن الفحص تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- التمثيل الصادق للبيانات الواردة بالقوائم المالية.
- تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (Generally Accepted AccountingStandards).

ii.لفت الإنتباه:

يوجد أحياناً أمور ذات تأثير على فهم القوائم المالية من قبل المستفيدين منها، ولكن المراجع ليس لديه تحفظات على أن القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي، ونتائج الأعمال للمنشأة محل الفحص، وفي هذه الحالة يصدر المراجع تقريره متضمناً فقرة إضافة لتأكيد مثل هذه الأمور.

(1) ألفين أرينز وجيمس لوبك، **مرجع سابق**، ص ص63 – 64.

من أمثلة الأمور التي لها تأثير هام على فهم المستخدم للقوائم المالية ما يلي[1]:

- **الإنحراف عن معايير المحاسبة المتعارف عليها لعدم ملاءمتها لظروف المنشأة:** قد تضطر المنشأة إلى إستخدام معايير محاسبية بديلة من أجل ألا تكون القوائم المالية مضللة، وفي هذه الحالة فإن على المراجع أن يصل إلى قناعة ذاتية عما إذا كانت تلك المعايير البديلة ملائمة لظروف المنشأة، وعليه التأكد من كفاية الإفصاح عن ذلك الإنحراف، وسببه وعندما يصل المراجع إلى قناعة عن كفاية الإفصاح فإن عليه أن يشير إلى الإنحراف في فقرة (لفت الانتباه).
- **تغيير السياسات المحاسبية:** عندما تغير الإدارة سياستها المحاسبية، فإن معايير المحاسبة المتعارف عليها تتطلب أن تطبق السياسة الجديدة بأثر رجعي بحيث تعدل القوائم المالية للسنوات السابقة، وأن يبين هذا التعديل في إيضاحات القوائم المالية فإذا إلتزمت الإدارة بذلك فلا يقوم المراجع بتعديل تقريره، بل عليه لفت إنتباه مستخدم القوائم المالية في تقريره وفي فقرة مستقلة.

iii.التحفظات:

يجب على المراجع أن يقرر لنفسه ما إذا كان يرى ضرورة التحفظ في تقريره كما يجب عليه أن يقرر نوع التحفظ والذي نشأ عادة عن الأسباب التالية مجتمعة أو منفردة[2]:

- القصور في نطاق المراجعة.
- القصور في أمور محاسبية.
- الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة .
- الشك المتعلق باستمرارية المنشأة .

سيتناول الباحث أوجه التحفظات السابقة، وتأثيرها على رأي المراجع:

- القصور في نطاق المراجعة:

ينشأ القصور في نطاق المراجعة عندما لا يتمكن المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية ولم يتمكن من الوصول إلى درجة القناعة المطلوبة بوسائل أخرى.

ينتج مثل هذا القصور من العوامل التالية[3]:

- قيود يفرضها العميل على نطاق المراجعة.
- الظروف التي تحيط بالمنشأة أو المراجعة.

إذا تبين للمراجع وجود قصور في نطاق المراجعة يتعلق بأمور ذات أهمية نسبية، فإن المراجع يكون لديه أحد البديلين:

- إبداء رأي متحفظ.
- الإمتناع عن إبداء الرأي.

---

(1) د.عبد السميع دسوقي، **مرجع سابق**، ص 135.
(2) **المرجع السابق**، ص 136 .
(3) د.عبد السميع دسوقي، **مرجع سابق**، ص 136 .

في كلتا الحالتين يكون على المراجع توضيح السبب أو الأسباب التي أدت إلى إختيار البديل الذي إختاره.

- القصور في أمور محاسبية:

ينشأ القصور في الأمور المحاسبية من الأسباب الآتي:

- إستخدام المنشأة لسياسة أو سياسات محاسبية غير سليمة.
- التقييم غير السليم لبند أو أكثر من بنود القوائم المالية.
- النقص في العرض أو أكثر من بنود القوائم المالية.

يؤثر ذلك القصور في الأمور المحاسبية على رأي المراجع وعليه تحديد التأثير على القوائم المالية وإبداء رأيه وفقاً للآتي:

- إبداء رأي متحفظ.
- الإمتناع عن إبداء رأي.

- حالات الشك غير المتعلق بإستمرارية المنشأة:

تتعلق بعض حالات الشك بأمور ينحصر تأثيرها على بنود معينة في القوائم المالية، ولا تثير شكاً في مقدرة المنشأة على الإستمرار إذا كانت نتائج هذه الأمور سلبية في المستقبل.

عندما يجد المراجع نفسه أمام حالة شك غير متعلقة بإستمرارية المنشأة، وقد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية فإنه عليه أن يبدي رأيه على أساس أحد بديلين هما:

- إبداء رأي متحفظ.
- الإمتناع عن إبداء الرأي.

-حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة:

تتعلق حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة بأمور تؤدي مجتمعة أو منفردة إلى الشك في قدرة المنشأة على الإستمرار، ومن أمثلة هذه الأمور أو الحالات مايلي[1]:

- خسائر التشغيل المتكررة.
- النقص الملحوظ في رأس المال العامل.
- عدم قدرة المنشأة على الحصول على التمويل.
- عدم قدرة المنشأة على الإلتزام بشروط قرض قائم.
- عوامل خارجية تجبر المنشأة على التصفية.

مما تقدم يخلص الباحث إلى أن خصائص وأنواع تقارير المراجع تهتم برأي المراجع حسب الحالة التي يراها ضرورية من إصدار رأي نظيف أو تحفظ في الرأي أو إمتناع عن إبداء الرأي،

(1) ألفين أرينز وجيمس لوبك، **مرجع سابق**، ص 65 .

ولما كان إستمرار المشروع مهم للأطراف العديدة المستفيدة من أعمال المشروع وتباعدها عن الإدارة كما هو معلوم وإعتمادها كلياً على المراجع الذى يعتبر وكيلاً عنهم لابد من أن يعطيهم رأي واضح بخصوص إستثماراتهم في المشروع وإمكانية الإستمرار فيه وقد أيدت معايير المراجعة الصادرة مؤخراً هذا الإتجاه مثل معيار المراجعة رقم 59(SAS)، ومعيارالمراجعة الدولي رقم (23) ويتم توضيح ذلك في الفصول القادمة وكذلك إن تقرير المراجع يمثل المسؤولية الأساسية له وبناء عليه قد يتحمل عدد من المسؤوليات.

رابعاً: أنواع التقارير(من حيث النتائج):

تنقسم تقارير المراجعة من حيث النتائج إلى أربعة أنواع تبعاً لرأي المراجع المتضمن فيها وهي[1]:

1.التقرير غير المتحفظ (غير المقيد، العادي، النظيف) Unqualified:

هو التقرير الذي يحمل رضا المراجع عن كل جوانب العمل المحاسبي في المنشأة وقبل كل هذا سلامة المستندات وإكتمال جوانب صحتها، وأن كل المعالجات تمت وفق الأصول المتعارف عليها ولا توجد مخالفات أو أخطاء.

2.التقرير المتحفظ (المقيد) Qualified Opinion:

هو التقرير الذي يحمل رضا المراجع عن معظم ما تم ذكره إلا أنه يحمل ويفصح عن عدم قناعته عن بعض الجوانب ومدى رأيه فيها عن ما يراه من ملاحظات وتحفظات ويمكن إيجاز التحفظات فيما يلي:

أ. تحفظات الهدف منها تحديد مسؤوليات المراجع بالنسبة لبعض المسائل كأن يقرر أنه إعتمد حسابات الفروع دون أن يراجعها أو لم يتسلم من الإدارة المالية شهادة من تسجيلات الأراضي عن حالة عقارات المنشأة.

ب. تحفظات أو نقد الحسابات أو الإشارة إلى معظم المخالفات سواء كانت مخالفات لمبادئ المحاسبة أو عدم كفاية المخصصات أو عدم تحصيل الديون.

ج. تحفظات تشير إلى مخالفات للقوانين أو القرارات الصادرة من الدولة.

(التقرير الخالي من التحفظات يدل على مقدرة المنشأة على الإستمرار في مزاولة نشاطها والوفاء بكامل إلتزاماتها، كما أن مستخدمي القوائم المالية والعامة يتوقعون ضرورة القيام بالإفصاح المبكر عن مؤشرات فشل الشركات على الرغم من تأكيد معايير المراجعة المتعارف عليها بأن التقرير الخالي من التحفظات لا يضمن قدرة المنشأة على الإستمرارية)[2].

3.التقرير السلبي (المعاكس) Negative or Adverse Opinion:

(1) د.طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، الأسس والعرض والتحليل**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م)، ص 35.
(2) د. عصام الدين محمد متولي، **مرجع سابق**، ص 227.

ظهور الملاحظات المتعددة وكثرتها يؤدي إلى عدم الإطمئنان لإنتظام الدفاتر أو دلالة المركز المالي والحسابات الختامية، حيث لاتظهر النتيجة الحقيقية لأرباح المنشأة أو خسائرها ومثل هذا التقرير يهدم حسابات المنشأة تماماً وهو بالطبع عكس التقرير النظيف.

4.تقرير عدم إبداء الرأي Disclaimer of Opinion:

عندما يقوم المراجع بعمليات فحصه وإختباراته ولا يستطيع من خلال ذلك تجميع الأدلة والإثباتات الكافية لتكون أساساً لرأيه الفني المحايد، فما عليه إلا أن يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية تحت المراجعة، ويذكر في فقرة إبداء الرأي بأنه لا يستطيع إعطاء رأيه عن تلك القوائم.

يرى الباحث أن أنواع التقارير مقسمة تبعاً لطول أو قصر التقرير والتحفظات الواردة والنتائج المتحصل عليها والإنحراف عن الأهداف المطلوبة يخلق الفجواتآنفة الذكر، لذا يجب على المراجع التدقيق في جميع أهدافه.

خامساً: طبيعة ونطاق مسؤولية المراجع الخارجي:

1. طبيعة مسؤولية المراجع:

المسؤولية لغة معناها التبعة والمؤاخذة وهي إما قانونية أو أدبية، والمسؤولية القانونية هي التي تدخل في دائرة القانون ويترتب عليها جزاء قانوني وتنقسم إلى مسؤولية مدنية وجنائية وتأديبية[1].

أما المسؤولية المدنية للمراجع فإنها تقوم على أساس أن هناك ضرر أصاب الفرد نتيجة خطأ أو إهمال المراجع ويكون جزاؤها تعويض المتضرر عما أصابه من خسارة مالية، وتنقسم هذه المسؤولية بدورها إلى مسؤولية عقدية وأساسها إخلال المراجع بإلتزام من إلتزاماته التي تعهد بها في عقد المراجعة والذي يبرمه مع عملائه، ومسؤولية تقصيرية وهي التي تترتب على إخلال المراجع بالإلتزام القانوني العام الذي يقضي بعدم الإضرار بالغير.

المسؤولية الجنائية للمراجع هي تلك التي تثور حينما يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها بالقانون وأساسها الإضرار بالمجتمع وجزاؤها توقيع العقوبة المقررة للجريمة التي إقترفها المراجع والتي تطالب بها النيابة العامة بإعتبارها ممثلة للمجتمع.

أما المسؤولية التأديبية للمراجع فهي تقوم عند إخلاله بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة أو الوجبات المهنية.

تحدد مسؤولية المراجع تبعاً للظروف المحيطة بالمنشأة التي يتم مراجعتها وكذلك تبعاً لطبيعة البيئة المهنية التي يزاول المراجع من خلالها أعماله[2].

تنشأ صعوبة في تحديد تلك المسؤولية نتيجة عدم وجود قواعد يمكن إعدادها بشأن الخطوات التي يجب أن يقوم المراجع بتنفيذها ليتحقق من مدى دقة البيانات الواردة بالقوائم المالية للمنشأة.

---

(1) د. عيسى محمد أبو طبل، د. عصام الدين محمد متولي، **بحوث في مراجعة الحسابات**،(القاهرة: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1990م)، ص 94.

(2) د. أحمد علي فرغلي محمد حسن، **مراجعة الحسابات والمشاكل المحاسبية للمراجعين**، (القاهرة: دار الثقافة العربية، 1989م)، ص 120.

تختلف طبيعة مسؤولية المراجع تبعاً لمجموعة من العوامل هي:

أ. الشكل القانوني للمنشأة، التي يقوم المراجع بمراجعتها، فقد تتمثل منشأة في مشروع فردي أو شركة أشخاص أو شركة أموال (شركة مساهمة أو مسؤولية محدودة).

ب. حجم الأضرار التي يسببها المراجع لعميله أو الأطراف الأخرى إذا ثبت تقصيره في أداء عمله.

ج. ما جاء في القانون المدني والقانون الجنائي ودستور المهنة، فالمراجع قد يتعرض للمسؤولية المدنية أو المسؤولية الجنائية، أو المسؤولية التأديبية وذلك تبعاً لما جاء بتلك القوانين.

د. ما أوضحه قانون الشركات من نواحي تتعلق بمسؤولية المراجع عن حالات معينة[1].

فيما يلي شرح مختصر لكل مسؤولية:

أ. المسؤولية المدنية:

تنشأ المسؤولية المدنية عندما يكون هناك إهمال أو تقصير من جانب المراجع أو مساعديه ويؤدي هذا الإهمال أو التقصير إلى إلحاق الضرر بفرد أو أفراد معينين وبالتالي يكون المراجع مسؤولاً عن تعويض من من لحق بهم الضرر.

قد قام البعض بتقسيم المسؤولية المدنية إلى قسمين هما:

i. مسؤولية المراجع تجاه العميل.

ii. مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث[2].

كماقد قام البعض الآخر بتقسيم المسؤولية المدنية إلى الأقسام الآتية:

i. مسؤولية المراجع تجاه العميل:

يعتمد هذا النوع من المسؤوليات على وجود عقد بين المراجع وعميله ويجب أن يكون العقد مكتوباً ومحداً فيه واجبات المراجع وحقوقه ونطاق عملية المراجعة، فإذا قصر المراجع يكون مسؤولاً عن تعويض عميله عن ذلك الضرر.

ولكي تقوم مسؤولية المراجع تجاه عميله يجب أن تتوفر أربعة عناصر هي:

- أن يكون المراجع مكلف بواجبات محدده.
- أن يفشل المراجع في أداء هذه الواجبات كلها أو بعضها.
- أن يصاب عميل المراجع بضرر مادي نتيجة هذا الفشل.
- ألا يكون إهمال المراجع أو تقصيره قد ترتب على إهمال العميل نفسه[3].

يعتبر البعض المراجع مهملاً إذا:

- فشل في إكتشاف التزوير والأخطاء التي يمكن إكتشافها.
- فشل في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها.

---

(1) **المرجع السابق**، ص 121.
(2) د. محمد شوقي عطا الله، **بحوث في مراجعة الحسابات**، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1983)، ص 28.
(3) د. محمد سمير الصبان، **مرجع سابق**، ص 124.

ii. مسؤولية المراجع تجاه الغير:

يقصد بالغير مجموعة الأشخاص الحقيقية والإعتبارية من خارج المنشأة والذين يعتمدون على تقرير المراجع.

من أمثلة هذه الأطراف: الدائنون، المستثمرون، حملة السندات وغير ذلك من الأطراف الخارجية.

هؤلاء الأطراف لا تربطهم علاقة تعاقدية مع المراجع وقد لا يعلم المراجع بإمتداد تقريره ليشمل الأغراض الخاصة بتلك الطوائف إلا أنه يعتبر مسؤولاً مسؤولية مدنية عن تعويض تلك الأطراف لما لحقهم من ضرر.

تنشأ هذه المسؤولية تجاه الغير في حالة توفر العوامل الآتية:

- أن يكون هناك إهمال واضح من المراجع.
- حدوث خسارة مادية للطرف الثالث.
- أن تكون الخسارة ناتجة عن إهمال المراجع[1].

iii. مسؤولية مراجع الحسابات تجاه مساعدية:

إن مراجع الحسابات هو الذي يقوم بتعيين مساعديه لتنفيذ عملية المراجعة وبالتالي فإن أي تقصير من جانبهم يكون مسؤولاً عنه، فالمسؤولية المدنية أساسها التقصير أو الإهمال وطالما قام مراقب الحسابات بإختيار وتعيين مساعدية لا يمكن أن يلقي بهذه المسؤولية على المساعدين حتى ولو كان الإهمال واضحاً ونتيجة لفشل المساعد، وبذلك يكون المراجع مسؤولاً عن تعويض العميل أو الغير عن الضرر الذي أصابهم نتيجة إهمال المساعد أثناء قيامه بتنفيذ عملية المراجعة[2].

قد يرجع مراجع الحسابات إلى مساعديه بكل التعويض الذي أداه بسبب تقصيرهم أو إهمالهم وقد يتحمل معهم جزء من التعويض إذا كان الخطأ مشتركاً بينه وبين مساعديه.

أما في حالة وجود فروع أجنبية للشركة خارج البلد التي يوجد بها المركز الرئيسي فإنه يفرق بين حالتين:

- حالة تعيين مراجع للفرع بواسطة الجمعية العمومية وفي هذه الحالة لا يكون المراجع مسؤولاً عن أخطاء أو إهمال المراجع الذي عينته الجمعية العمومية.
- حالة تعيين مراجع محلي للفرع بواسطة مراجع الحسابات وفي هذه الحالة يعتبر المراجع المحلي (مراجع الفرع) تابع لمراجع الحسابات ويكون مسؤولاً عن إهماله أو تقصيره لأنه هو الذي قام بتعيينه.

iv. مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف الغش:

(1) د. إبراهيم علي عشماوي، **مرجع سابق**، ص 113.
(2) د. محمد سمير الصبان، **مرجع سابق**، ص 132.

إن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو الحصول على رأي فني عن مدى دلالة القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال، أما إكتشاف الغش والتزوير لا يعتبر هدفاً رئيسياً للرقابة الخارجية، ويمكن أن يتم إكتشاف ذلك الغش أو التزوير عن طريق نظام فعال للرقابة الداخلية يؤدي إلى إكتشافه في الحال ويحد من وقوعه.

أما مراجع الحسابات في نطاق عملية المراجعة التي يقوم بها يحدد مدى مسؤوليته عن إكتشاف هذه الأخطاء (الغش أو التزوير) فمراجع الحسابات لا يقوم بإجراء مراجعة شاملة بل يجري فحصه على عينة يقوم بإختيارها بنفسه.

مما تقدم يخلص الباحث إلى أن مراجع الحسابات لا يعتبر مسؤولاً عن إكتشاف الغش إذا قام بالآتى:

- أحسن الإختيار في العينة التي يجري عليها إختباراته.
- إختبر نظام الرقابة الداخلية.
- أجرى إستفسارات إذا كان هناك ما يدعو للريبة ويثير الشك.
- نفذ عملية المراجعة بصورة سليمة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

فإذا قام مراجع الحساباتببذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذ عملية المراجعة، فمن المؤكد سيفضي ذلك إلى إكتشاف الكثير منالأخطاء والمخالفات والإختلاساتوالتصرفات غير القانونية وكل ما يمكن إكتشافه.

ب.المسؤوليةالجنائية:

تظهرهذهالمسؤوليةإذاقامالمراجعبأعمالالتؤديإلىالضرربالمجتمعومنهذهالجرائمذاتالمسؤوليةالجنائية[1]:

i. يعتمدالمراجعفيإثباتبياناتكاذبةتؤديإلىتضليلجمهورالمكتتبينفيحساباتوقوائمالشركة.
ii. وضعتقريركاذبعنالمنشأةالتييراجعحساباتهامماميؤديإلىتضليلالمساهمينوالإضرارباموالالمنشأةالتيهيجزءمن أموالالمجتمع.
iii. مساعدةالشركةعلىالتهربمنالضرائببالتقليلمنالربحفيحالةضريبةالأرباحالتجاريةوالصناعيةأوالتهربمن أيضرائبأخرىممايؤديإلىضياعحقمنحقوقالدولة.

كذلكضرورةتحديدمجالاتالمساءلةالجنائيةلمراجعالحساباتوالتيتنصعليهاالتشريعاتالمنظمةللمهنةوقوانين الشركاتوقانونالعقوباتوأنالنصعلىالمسؤوليةالجنائيةللمراجعضرورةهامةللمحافظةعلىكرامةالمهنةوالحفاظعلىثقة جمهورالمستفيدينمنخدماتالمراجعةومزاوليالمهنةفيالأداءالذييبديهمزاوليالمهنةعنمدىصدقوسلامةمخرجاتالنظام المحاسبي.

(1) د. عيسى محمد ابو طبل، **مرجع سابق**، ص 398.

القضاء الإنجليزي كانيشترطضرورةتوافرالعلاقةالتعاقديةللحكمعلىالمراجعبالتعويضعمايصدرعنهمنإهما لأوخطأإلاأنهعادوقرربعدالدعوىالشهيرة(هدليبيرن) وبعدالحصولعلىآراءالمستشارينالقانونيينعلىالفتوىالتيأصدرهامجمعالمحاسبينالقانونيينبإنجلتراوويلزبشأنهذهالدعوى،أنهمنحقالغيرالحصولعلىتعويضمنالمراجعبشرطأنيتكبدخسائرماليةتكوننتيجةحتميةلإهمال للمراجعفيإعدادالتقاريروالقوائمالماليةالتيإعتمدعليها،وذلكفيالأحوالالتييعلمفيهاالمراجعأوكانمنواجبهأنيعلمأنهذه التقاريرأوالقوائمالماليةقدتمإعدادهاخصيصاًلغرضمعينأولعمليةمعينة [1].

يعتبرالمراجعمسؤولاًأماماالغيرمتىثبتأنهإنحرففيمسلكهعنمعيارالمراجعةالمعتاد،وترتبعلىهذاالخطأأوالإنحرافضررأصابموكلهالذيإعتمدعلىتقاريرهوعلىالقوائمالماليةالتيصادقعليهاوأثبتهذاالأخيرعلاقةالسببيةبينماأصابه منضرروخسارةمالية.

يتضحللباحثأنالمسؤوليةالجنائيةمسؤوليةشخصية،بخلافالمسؤوليةالمدنيةفكلمنيقترفأفعالمخالفة للأنظمةوالقانونين وأدت لضرر أصاب المجتمع يتحملهشخصياً العقوبةحتىولوكانمنبينموظفيمكتبالمراجعةأوأحدالمعاونيينللمراجع،يترتبعلىهذاالجزاءعقوبةتطالبهاالنيابةالعامةبإعتبارها ممثلةللمجتمعولايجوزالتنازلوالصلحفيالمسؤوليةالجنائيةلأنالحقفيهعاملىالمجتمع.

ج.المسؤوليةالمهنيةللمراجع:

المسؤولياتالقانونيةللمراجعالخارجيتمثلالحدالأدنى لمسؤوليةالمراجعوالتيتحددهاالتشريعاتالتي تنظمالمهنة،لحمايةقراءومستخدميالقوائمالماليةوماتحتويهمنمعلومات،لذلكتحاولالهيئاتالمهنيةالتيترفعلىالمهنة فيالمحافظةعلىمستوىجودةخدمات المراجع،وتزيدالثقةفيأعضاءالمهنةومايؤدونهمنخدمات،ويطلقعلىهذهالمسؤوليةالإضافية (المسؤوليةالمهنية)[2].

تلكالمسؤوليةستكونأقوىمنأيمسؤوليةأخرىلأنالتزاماتالمراجعبالمسؤوليةالمهنيةسوفيكونبعيداً عنأيمساءلةقانونيةأخرى،كذلكفإنالإخلالبالمسؤوليةالمهنيةالمختلفةوضعالتشريعاتواللوائحالتيتحددطبيعةهذهالمسؤوليةمنخلالوضعقواعدآدابوسلوكالمهنة[3].

يتضحللباحثبأنالمسؤوليةالمهنيةأعلىمرتبةمنالمسؤوليةالمدنيةوالمسؤوليةالجنائيةلأنالمراجعيخاطر فيهابسمعته وكرامتهالمهنيةوهيأهم وأغلىمايملكوبذلك يعرض نفسهللضياعإذالميكنقادراً علىتحملتلكالمسؤولية.

د. المسؤولية التأديبية:

---

(1)F.C.De Paula and Frank .A. Altwood, **Auditing Principles & Practice**,15th Edition,London: 1998,P.52.

(2)د. عيسى محمد أبو طمبل، **مرجع سابق**، ص 402

(3) د. محمد سمير الصبان، د. الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 137.

يرى البعض[1] أن فكرة تأديب المحاسب أو المراجع مرتبطة بالوظيفة العامة أو عضوية نقابة التجاريين، ذلك لأن الجريمة التأديبية أو الذنب التأديبي هو إخلال الموظف بواجب وظيفي، أو الممتهن بواجب مهني، ويلزم أن يكون الإخلال أو الخطأ صادراً من موظف أو عضو في المنظمة المهنية ويترتب على ذلك النتائج الآتية:

i. عدم مساءلة المراجع تأديبياً عن الأعمال السابقة لتوظيفه أو إنضمامه لعضوية النقابة.
ii. عدم مساءلة المراجع بعد إنتهاء خدمته أو تركه عضوية النقابة عن تصرفاته الصادرة أثناء خدمته أو عضويته وكذلك التصرفات التي تصدر منه بعد إنتهاء الخدمة أو العضوية.
iii. المسؤولية التأديبية شخصية: يعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً مسؤولية تأديبية إذا أرتكب إحدى المخالفات التي نص عليها دستور المهنة أو إرتكب أموراً مخله بالشرف والأمانة وفي هذه الحالة يعاقب وفقاً للعقوبات التي وردت بدستور المهنة حسب كل بلد وقد تتمثل هده العقوبات في الإنذار والتوبيخ، الإيقاف عن العمل لمدة محددة أو شطب إسمه من سجل المحاسبين المراجعين القانونيين.

هناك بعض الأمور المخله بالشرف والأمانة منها [2]:

i. أن لا يشير المراجع في تقريره إلى أنه محاسب قانوني.
ii. أن يسمح لعضو آخر بإستخدام إسمه ومطبوعاته.
iii. أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على تحديد أتعاب زملائه.
iv. أن يقوم المراجع بأعمال تتعارض مع وضعه كمراجع قانوني.
v. أن يعرض المراجع خدماته، بل يجب أن يقدمها فقط لمن يطلبها.
vi. أن يضع إسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم بمراجعتها.

عموماً إذا تعمد مراجع الحسابات إخفاء معلومات أو ساعد على إخفائها أو قدم معلومات لا تمثل الحقيقة وهو يعلم ذلك فإنه قد يتعرض للمسؤولية بأنواعها الثلاثة تأديبية، مدنية، جنائية.

العوامل التي تحدد مدى مسؤولية مراجع الحسابات:

يرى البعض أن هناك مجموعة من العوامل التي تساعد في تحديد مسؤولية مراجع الحسابات منها[3]:

i. ما جاء بقوانين تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
ii. حقوق وواجبات مراجع الحسابات بالمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها وإعداد تقرير عنها.
iii. مستوى الأداء المهني ومعايير ذلك الأداء بما يؤدي إلى القول بأن مراجع الحسابات قد بذل العناية الكافية.

(1) د.عيسى محمد أبو طبل، د. عصام الدين محمد متولي، **مرجع سابق**، ص ص 162 – 163.
(2) د. أبو الفتوح علي فضالة، **المراجعة العامة**، (القاهرة: دار الكتب العملية للنشر والتوزيع، 1993م)، ص 15.
(3) د. أحمد علي فرغلي محمد حسن، **مرجع سابق**، ص 63.

iv. التأهيل العلمي والعملي الذي يتيح للمراجع إبداء الرأي في ضوء محصلته العلمية وخبرته العملية.
v. نطاق عملية المراجعة.
vi. التجارب القضائية السابقة التي تناولت تحديد مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن بعض الوقائع التي تضمنتها دعاوي عملاء المراجع والأطراف الأخرى.

2.نطاق مسؤولية مراجع الحسابات:

إن نطاق مسؤولية مراجع الحسابات يختلف بإختلاف نطاق عملية المراجعة نفسها، فقد يشمل نطاق عملية المراجعة جميع فروع المنشأة وقد يقتصر على فرع دون الآخر، وبالتالي فإن نطاق مسؤولية المراجع يتحدد ووفقاً لنطاق عملية المراجعة والذي غالباً ما يحدده العقد المبرم بين مراجع الحسابات والمنشأة عند تعيينه.

"فإن تعيين مراجع الحسابات في المنشأة الفردية وشركات التضامن لا يعتبر إلزامياً تحت أي نص قانوني، ولذلك فإن إجراءات تعيينه وطبيعة العمل الذي يؤديه يحدد بالإتفاق الذي يتم بين مراجع الحسابات ومن يرغبون في خدماته" [(1)].

قد تكون المراجعة في مثل هذه المشروعات إلزامية حسب ما نصت عليه بعض القوانين مثل قانون الضرائب، فصاحب المشروع (أو الشركاء) هو الذي يقوم بتحديد العمل المطلوب من مراجع الحسابات للقيام به، فقد يطلب منه مراجعة كاملة أو جزئية، ومن الأفضل أن يكون الإتفاق بين صاحب المشروع ومراجع الحسابات مكتوباً وموضحاً فيه العمل الموكل لمراجع الحسابات للقيام به ويكون ذلك العمل هو نطاق مسؤولية مراجع الحسابات.

أيد ذلك الرأي بعض الكتاب حيث ذكر "أن الإتفاق الذي يتم بين المراجع الخارجي والمشروع الفردي لابد أن يكون مكوباً وموضحاً فيه نطاق عمل المراجع وواجباته حتى لا تنشأ مشاكل في المستقبل" [(2)].

يرى الباحث أن العقد المبرم بين مراجع الحسابات وعميله يحدد بشكل واضح نطاق مسؤولية مراجع الحسابات بحيث أنه لا يكون مسؤولاً عن أي أعمال خارج نطاق العمل المناط القيام به والموضح في العقد، بالإضافة إلى تحديد الأتعاب بشكل مكتوب يساعد مصلحة الضرائب في معرفة الأتعاب التي يحصل عليها مراجع الحسابات وذلك لربط ضريبة المهنيين الخاصة به، وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع حسابات فإن المسؤولية تكون تضامنية بين مراجعي الحسابات.

التفرقة بين مسؤولية المراجع الخارجي ومسؤولية المراجع الداخلي:

---

(1) Leslie R. Howard, **Principle of Auditing,** 21th, (London: English Language Society, 1982), P.366.

(2) F.Clive de paule, **The Principles of Auditing**, fourteen Edition, London, Morritian and Gibb limited, 1970, P266.

إن المراجع الخارجي يعتبر وكيلاً عن المساهمين أو ملاك المنشأة وبالتالي فإنه يبدي رأياً فنياً محايداً عن القوائم المالية في تاريخ إعداد تقريره "وهذا التقرير يخدم طوائف عديدة بجانب ملاك المنشأة مثل المقرضين والمودعين والأجهزة الرقابية"[1] وبالتالي (فإن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولاً أمام هذه الأطراف العديدة من مساهمين ومودعين ومستثمرين وهذا بالإضافة إلى المسؤولية التعاقدية في حالة المشروعات الفردية)[2].

أما المراجع الداخلي فإنه يقدم خدماته بصفة أساسية إلى إدارة المنشأة بهدف رفع الكفأءة الإنتاجية وتحسين الأداء، وبالتالي فإنه يعتبر مسؤولاً أمام إدارة المنشأة بإعتباره موظفاً تحت إشرافها ولا تربطه أية علاقة مع تلك الأطراف الأخرى من مساهمين وموزعين ومستثمرين.

يلاحظ الباحث أن وجود نظام مراجعة داخلية سليم وفعال يقلل من فرص إرتكاب الأخطاء الجوهريةوالمخالفات والتحريفات والتصرفات غير القانونية وبالتالي يتوفر لدى مراجع الحسابات قدر كبير جداً من التأكيد على سلامة الأنظمه المحاسبية المتبعة في المنشأة ودرجة الإعتماد عليها مما يسهل مهمته في تقليل حجم العينةوأيضاً يقلل من إحتمال تعرضه للمساءلة القانونية.

كما يلفت الباحث الإنتباه إلى أن إعتماد مراجع الحسابات في بعض الأحيان على تقرير المراجع الداخلي فيما يتعلق ببعض العناصر المهمة والتي تحتاج إلى إجراءات تفصيلية مثل الجرد وغيرها، لا يعفي مراجع الحسابات من مسؤولياته تجاه الأطراف العديدة التي تعتمد على تقريره، بل عليه أولاً أن يصل إلى درجة كبيرةمن التأكيد بسلامة أنظمة الرقابة الداخلية وإمكانية الإعتماد عليها، كما يشير الباحث إلى أن مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الملاك والدائنين والمستثمرين لا تنعكس على المراجع الداخلي حتى ولو إعتمد مراجع الحسابات على تقرير المراجع الداخلي.

التفرقة بين مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع:

إن الفرق بين مسؤولية الإدارة ومسؤولية مراجع الحسابات يتضح من واقع العناصر التي تشتمل عليها كل منهما كما أوضحهما أحد الكتاب كما يلي[3]:

تشمل مسؤولية الإدارة ثلاثة عناصر على الأقل هي:

العنصر الأول: يتعلق بمسؤولية الإدارة عن إختيار بدائل وقواعد المحاسبة والتي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.

العنصر الثاني: يتعلق بإعداد قوائم مالية صادقة ومفصحة عن نتيجة عمليات الوحدة الإقتصادية خلال السنة المالية ومعبره عن المركز المالي لها في تاريخ معين.

---

(1) د. محمد أبو العلاء الطحان ، شريف محمد السكري، **إجراءات وتصميم نظم الرقابة الداخلية ومراجعة العمليات**، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1992م)، ص 88.

(2) د. محمود شوقي عطا الله، **مرجع سابق**، ص 29.

(3) د. زكريا محمد اسماعيل، **مؤشرات الأداء التي تساعد مراقب الحسابات في الحكم والتنبؤ بمدى إستمرارية الوحدة الاقتصادية**، (القاهرة: مجلة المال والتجارة، العدد 201، 1986م)، ص ص7 - 8.

العنصر الثالث: يتعلق بمسؤولية الإدارة عن تصميم وتطبيق نظام رقابة داخلية ذو كفاءة وفعالية ويجب أن لا يقتصر النظام على الجوانب المالية والمحاسبية فقط، بل يجب أن يشمل جميع أوجه الأنشطة الرئيسية للوحدة الاقتصادية.

أما مسؤولية مراجع الحسابات فتشتمل على العناصر الآتية:

العنصر الأول: يشمل ضرورة التأكد من أن المعايير التي تم على أساسها إعداد القوائم المالية معترف بها في مهنة المحاسبة والمراجعة، وأن القواعد المحاسبية المتبعة ثابتة من سنة لأخرى، والإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى أي تعديل في القواعد المحاسبية وأثر ذلك على صافي الربح في القوائم المالية.

العنصر الثاني: يشمل ضرورة التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية من الناحية النظرية والتطبيقية.

العنصر الثالث:يتعلق بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها في مهنة المراجعة.

حياد مراجع الحسابات يقلل من تعرضه للمسؤولية:

إن مراجع الحسابات عندما يراجع حسابات المشروع يجمع بين صفتين في وقت واحد هما:

i. صفة الوكيل عن أصحاب رأس المال في مراجعة أعمال إدارة المشروع والتحقق من صحتها وسلامتها وما ترتب عليها من آثار على نتيجة المنشأة وعلى المركز المالي.
ii. صفة الحكم فهو يحكم بعد المراجعة على ما تتضمنه قوائم النتيجة والمركز المالي من بيانات ويبدي رأيه فيها[1].

حتى يقوم مراجع الحسابات بالفصل في أي أخطاء أو تجاوزات وحتى لا يعرض نفسه للمسؤولية تجاه أي من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة التي يراجع حساباتها، لابد من أن يكون مستقلاً عن أية جهة ولا يخضع لآي جهة، فرأي المراجع يعتبر شهادة لابد أن تكون صادقة.

فقد أمرنا الله سبحانه وتعالى في كتابه العزيز بأن نؤدي الشهادة ونكون صادقين فيها ولو على أنفسنا كما في قوله تعالى: {يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ وَكُونُوا مَعَ الصَّادِقِينَ} (سورة التوبة، الآية (119)) {يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ وَقُولُوا قَوْلًا سَدِيدًا} (سورة الأحزاب، الآية (70)) {يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَى أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدَيْنِ وَالْأَقْرَبِينَ إِن يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ فَقِيرًا فَاللَّهُ أَوْلَى بِهِمَا فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَى أَن تَعْدِلُوا وَإِن تَلْوُوا أَوْ تُعْرِضُوا فَإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا} (سورة النساء، الآية (135)).

بهذا فإن الدين الحنيف ألزم مراجع الحسابات (المسلم) قبل القوانين الوضعية بأن يكون صادقاً وأمينا في شهادته ولا يشهد إلا بالحق حتى لا تضار فئة لصالح فئة أخرى، فهو (أي المراجع) في حكم القاضي (إلا أنه لا يصدر عقوبات وإنما يشير إلى أماكن الخلل فقط) ولذلك لابد من أن يكون مستقلاً عن أية جهة ومحايداً في رأيه وأمينا، وبالتالي يتجنب مراجع الحسابات المسؤولية تجاه أية جهة ذات

(1) د. رؤوف عبد المنعم، د. تحسين الشاذلي، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**، (القاهرة: الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، 1987م)، ص 98.

علاقة بالمشروع الذي يقوم بمراجعة حساباته كما أنه يبرئ ذمته أمام الله سبحانه وتعالى وتعتبر هذه المسؤولية الكبرى.

تطور دور ومسؤولية مراجع الحسابات:

إن دور ومسؤولية مراجع الحسابات لم تعد تقتصر على مراجعة وفحص عناصر المركز المالي وحساب الأرباح والخسائر ولكنها إمتدت إلى أوجه أخرى مثل "مسؤوليته عن التصرفات غير القانونية وعن المخاطر الإقتصادية والمالية التي تحيط بالمنشأة وعن الحكم والتنبؤ بمدى إستمرارية الوحدة الاقتصادية" [1].

يرى الباحث أن مسؤولية مراجع الحسابات تطورت في الآونة الأخيرة نتيجة لكبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها بالإضافة إلى زيادة الدعاوى القضائية المقامة ضد المراجعين، لذا يجب على المراجع أن يتحمل مسؤولياته كاملة وخاصة مسؤوليته عن قدرة المنشأة على الإستمرار في نشاطها.

الفصل الثاني

مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء

(1) د. زكريا محمد اسماعيل، **مرجع سابق**، ص 15.

والغش بالتقارير المالية

يستعرض الباحث في هذا الفصل مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش بالتقارير المالية وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش

المبحث الثاني : القوائم المالية والتقارير

الـ ـل

مسؤولية المراجع الخارجي عنإكتشاف الأخطاء والغش

تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنهما من القضايا المهمة ويرجع ذلك إلى دور المراجع الخارجي في إعطاء تأكيد معقول عن صحة القوائم المالية وخلوها من الإنحرافات الجوهرية، ولقد نظمت معظم التشريعات العالمية المؤهلات التي يجب أن تتوفر في المراجع، وذلك بتكوين هيئات علمية تشرف على مهنة المراجعة وترفع من مستواها بما تصدره من توصيات، والمراجع كباحث فني وراء الحقيقة يجب أن تتوفر فيه مؤهلات معينة وصفات مكتسبة سواء إكتسبها في أثناء الدراسة أو في أثناء قيامه بواجبه المهني[1].

إن إكتشاف الأخطاء والغش لا يتم إلا عن طريق وضع نظام دقيق للرقابة الداخلية في المشروع يهدف إلى منع حدوثها والمساعدة على إكتشافها، إن عمل المراجع لا يقصد به بديل لوجود

(1) د. طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص 32.

نظام دقيق للرقابة الداخلية وعند تحديد مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش يجب أن تأخذ في الإعتبارعدة عوامل منها[1]:

1. نطاق عمليات المراجعة التي كلف بها المراجع والتزم بها.
2. الظروف المحيطة التي أدت إلى عدم إكتشاف الأخطاء والغش.

كما تعد مسؤولية المراجع عن إكتشافا لأخطاء المادية والمخالفات الموجودة في القوائم المالية هي الفجوة الأساسية التي أثارت إهتمام جميع المهتمين بأمور مهنة المحاسبة والمراجعة نظراً لتأثيرها على عملية إتخاذ القرارات، ويتوقع المجتمع من المراجع وجود تأكيد مطلق بعدم وجود خطر للمراجعة، بينما لا يمكن عملياً تحقيق ذلك نظراً لقيود الوقت والتكلفة المرتبطة بالحصول على أدلة الإثبات ولهذا تنحصر مسئولية المراجع في إبداء رأيفني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وعدم إحتوائها على أخطاء مادية أو مخالفات وفقاً لمبدأ التأكيد المعقول وبمعنى آخر فإن أبدا المراجع رأيه الفني المحايد في عدم إحتواء القوائم المالية على أخطاء مادية أو مخالفات يتضمن درجة معينة من خطر المراجعة[2].

حتى أوائل القرن العشرين كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو إكتشافا لأخطاء المادية والمخالفات والتحقق منا لإلتزامبالمعايير المحاسبية كما أن إقتصار عملية المراجعة على تحقيق ذلك الهدف في ذلك الوقت يرجع إلى الأسباب التالية[3]:

1. لم تكن هناك القوانين تنص على ضرورة إجراء عملية المراجعة، كما أن هيئة سوق المال لم تكن موجودة بالتالي فإن التقارير المالية لم تكن في متناول المساهمين.
2. إستخدام المراجع أدلة إثبات داخلية كأساس لإثبات صحة أرصدة العمليات الحسابية ولم يستخدم أدلة إثبات خارجية نظراً لعدم وجود خبرة في التعامل معها.
3. عملية المراجعة كانت تشمل إختيار كافة تفاصيل العمليات (مراجعة شاملة) بناء على رغبة الادارة بهدف توفير الضمان الكافي لعمليات المنشاة.

إن مسؤولية المراجع بشأن تقارير المراجعة النظيفة للشركات المتعثرة عقب الإنهيار المالي في الولايات المتحدة في عام 1930 مما أدى إلى تحول جوهري من جانب المنظمات المهنية وأعضائها تجاه الإهتمام بمدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع وإكتشافا لأخطاء وتحديد طبيعة الإختبارات الأساسية، كما أدى إلى ظهور إستخدام أسلوب العينات في المراجعة كبديل عن المراجعة في إكتشافا لأخطاء المادية والمخالفات الإبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية[4].

أولاً: التطور التاريخي لمسؤوليات المراجعين الخارجيين عن إكتشافا لأخطاء والغش والتقرير عنهما:

---

(1) د. أحمد فضل عبد الله، **دور المراجع الخارجي في إكتشاف الغش**، (الخرطوم: جامعة جوبا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور، 2005م)، ص 29.

(2) د. عبد العظيم عبد الله محمد و آخرون، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2002م)، ص 125 .

(3) **المرجع السابق**، ص 129.

(4) د. وليد الخالد عبد الله، **أساسيات المراجعة**، (القاهرة: الوطنية للطباعة والنشر، 1999م)، ص 55.

عملية مراجعة الحسابات أمر لازم الإنسان عبر تطور حياته منذ العصور القديمة وحتى الوقت الحاضر.حيث ينقل لنا التاريخ المرصود لعلم المراجعة، أن عملية مراجعة الحسابات تسمى جلسة إستماع حيث كانت الحسابات تتلى بصوت مرتفع على مراجع الحسابات، كما نجد أن كلمة (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Auditor) والتي تعني يستمع[1].

إن المراجعين كانوا يقدمون تقاريرهم منذ أيام الحضارتين المصرية والرومانية حيث كانت الحسابات تكتب على ورق يسمى البرقوق[2]وكانت تراجع بصورة دقيقة فإذا تبين أن هنالك قيوداً محاسبية غير عادية ولا يمكن تبريرها كان هناك عقاباً صارماً ألا وهو الجلد، أما إذا كان الخطأ يرقى إلى مرتبة الغش والتزوير فربما وصل العقاب والجزاء إلى حكم الإعدام.

كانت عملية الإستماع إلى الحسابات خلال الإمبراطورية الرومانية تهدف أساساً إلى منع الإختلاسات من قبل القائمين على الأنشطة في ذلك الوقت.

في ما يلي مراحل التطور للمراجعة:

المرحلةالاوليما قبلعام 1920م:

قبلالعشرينا تكانإكتشافالأخطاءوالغش يعدهدفاً أساسياًومقبولاً منأهدافالمراجعةفيذلكالوقتحيث كانللمراجعةثلاثةأهدافرئيسية وهي[3].

أ. إكتشافالأخطاءالفنية.

ب. إكتشافالأخطاءفيالمبادئوالأصول المحاسبية.

ج. إكتشافالغش.

بالرغممنالأهميةالتيأضيفتعليإكتشافالأخطاءوالغشكهدفأساسيللمراجعة

فإنالمحاكمفيتلكالفترةإهتمتبضمانوتأكيدمسؤولياتالمراجعينووضعهافيحدودمعقولهوفيمايليبعضالقضايا:

In London and General Bank(NO2)1895 and in Kingston Cotton Mill Co Ltd NO 2 1896

فيقضيةلندنوالبنكالعاماكتشفالمراجعأخطاءفيالميزانيةوقررعنهذهالحقائقللإدارةإلاأنهفشلفيالتقريرعنذلكلمساهمينوعندإصدارالحكمفيالقضية، فمن واجبالمراجعأنيقررللمساهمين عنأيةتصرفاتغيرقانونيهوالتيتؤثرعلىملائمةالمعلوماتالتيتحتويهاالقوائمالمالية، ولا يتوقعأنيكتشفالمراجعكل غشيتمإرتكابه،فالمراجع ليس مؤمناً أوضامناً بلأنمايتوقعمنهالعنايةوالمهارةالمعقولةفيظلالظروفالمحيطة.

فيقضيهأخرىKingston Cotton Millأثبتتأنهلاينتظرأنيكونمخبراً بوليسياً أويقبلعلىعملهوهوملىئبالشكأوأنهحارسأمينعلىأموالالمنشاةوليسمتعقباً للجناة.

---

(1) د. محمد علي شحاته، **مراجعة وفحص الحسابات**، (لبنان: دار النهضة العربية، 1974م)، ص 10.

(2) **المرجع السابق**، ص 10.

(3) د.سمية أمين علي، **فجوة التوقعات**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 47، 1995م)، ص 123.

يتضح للباحث من هاتين القضيتين أنهما أسستا قاعدة مفادها أن المراجعين يتوقع منهم أن يقوموا بمراجعة الحسابات بالمهارة والعناية المعقولة في ظل الظروف المحيطة.

المرحلة الثانية 1920 – 1960:

شهدت هذه المرحلة تغيرات في البيئة الإقتصادية والإجتماعية وازداد حجم المشروعات وقامت إدارة هذه المشروعات بوضع نظام للرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الأخطاء والغش، حيث نتج عن ذلك أن تغيرت أساليب المراجعة كإستجابة للظروف الجديدة وانتهت عملية الفحص الشامل للسجلات المحاسبية ليحل محلها فحص بطاقة الرقابة الداخلية بالمنشأة وإختبار عينة من القيود المحاسبية والعمليات المرتبطة بها بالإضافة إلى أن أصبح هناك تنوع وتشتت في ملكية المنشأة وإنخفض إهتمام الملاك بثروة منشآتهم بينما تركز إهتمامهم على العائد الذي يحققه هذا الإستثمار اتمامات رتبط ذلك تغير في الإهتمام بالقوائم المالية التي تعكس ثقة ملاك الشركة في إدارتها[1]، وأصبحت تعتبر كأساس لإتخاذ قرارات الإستثمار وانعكست هذه التغيرات في البيئة الإقتصادية والإجتماعية على أهداف المراجعة إذ تحولت من إكتشاف الأخطاء والغش إلى إفصاح عن حقيقة وصدق وعدالة المعلومات التي تحتويها القوائم مع نهاية المرحلة حيث كانت مهنة المحاسبة ترفض الإعتراف بالمسؤولية عن إكتشاف الأخطاء والغش وأن الفحص العادي الذي يحدث بغرض إبداء الرأي عن القوائم المالية[2]، لا يصمم لإكتشاف الأخطاء والغش ولا يمكن الإعتماد عليه للإفصاح عن إساءة إستخدام الأموال والمخالفات من خلال تطوير وتنظيم نظم ملائمة وكافية للسجلات المحاسبية[3].

المرحلة الثالثة 1960 – 1980:

شهدت هذه الفترة إعتراف مهنة المحاسبة والمراجعة بمسؤولية المراجعين بأن يكونوا واعين بالظروف التي تيسر الشكوك والإشتباه في الأخطاء والغش، قامت جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين بتعديل النشرة التي أصدرتها عام 1951 لم يعترف بأنها أثناء تنفيذ هذه المرحلة تطوراً في موقف المهنة بشأن الأخطاء والغش مما أدى إلى تزايد حجم الأخطاء والغش في المنشآت بالإضافة إلى الإنتقادات المتزايدة للمراجعين من جانب السياسيين والمحاكم والصحافة فيما يتعلق بالفشل في إكتشاف الأخطاء والغش كما أن فشل المراجعين في إكتشاف الغش يسرفجوة التوقعات في الأداء المرجعي[4]، والإتجاه الذي تبنته مهنة المحاسبة والمراجعة بخصوص إكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنهما يعتبر جزءاً من الإتجاه العام الذي تتخذه المهنة لإحتواء النقد البناء الموجه إليها والذي يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في الأداء بالرغم من كشف الأخطاء والغش كأحد أهداف المراجعة، لم يصل إلى ما كان عليه في الفترة قبل العشرينات.

(1)Montgomery, R.H,**Auditing Theory and Practice**,(New York: the Ronald press, 1982), p58.

(2)American institute Certificate Public Accountants (AICPA), **Codification Statement on Auditing Procedures**, (New York,1951),P18.

(3)Evening Post White,**The Auditing and Investigation**, (New York: E.P press,1998),P36.

(4)Frank woods, **Business Accounting**, (London:Books Aid Internationl,2001),P545.

يتضح للباحث أن المراحل السابقة توضح إهتمام الجمعيات المهنية والمهتمين بفرض المزيد من المسؤوليات للمراجع ينحتيئودوا أعمالهم بمهنية وإحترافلتحقيق الأهداف المرجوهمنالمحاسبةوعملية المراجعة،فعلىالمراجعينأنيكونواعلىوع يبأنا لأخطاءوالغشإذاكانتمادية بشكلكاقإنهاتؤثرعلىالمراجعوالقوائمالمالية[1].

المرحلةالرابعة 1980 -2010:

يتضح للباحث أن على المراجع في هذه الحالات قيامه بتنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة وطبقاً لمستويات المراجعة المتعارف عليها بالرغم من أن المراجعة لا تضمن الخسائر الناتجة عن خيانة الأمانة والسرقة إلا أن وظائفها الرئيسية إدخال الإطمئنان في نفس العميل ضد أي تلاعب في ممتلكاته، وينبغي على المراجع أن يؤدي العناية المهنية أثناء قيامه بواجباته.

ثانياً: الخطأ:

1. تعريف الخطأ:

ينتج الخطأ من عملية غير مقصودة، ويعرف الخطأ وفقاً لمعايير المراجعة الدولية بأنه التحريف غير المقصود في البيانات المالية لحذف أو خطأ في جمع بيانات أو معالجتها أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الإعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح[2].

كما عرف الخطأ وفقاً للمعيار رقم (53) الذي أصدره مجمع المحاسبين الأمريكي بأنه تحريف أو استبعاد غير متعمد لمبالغ معينة في القوائم المالية وهي غالباً ما ترتكب نتيجة لجهل كتبة إدارة الحسابات بالمبادئالمحاسبية المتعارف عليها، وبالتصنيف المحاسبي السليم، وترتكب أيضاً نتيجة للإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية[3]وعرف أيضاً بأنه الأخطاء العفوية غير المقصودة، كالأخطاء الحسابية أو خطأ تطبيق مبادئ المحاسبية المتعارف عليها الناتجة عن التفسير الخاطئ لحقائق الموجودة وقت إعداد القوائم المالية[4].

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة الآتي:

أ. ترتكب الأخطاء من غير قصد (عفوياً).

ب. يلزم توفر العناية المهنية الكافية لتجنب الأخطاء.

يعرف الباحث الأخطاء بأنها تحريفات غير متعمدة أو حذف لمبالغ مالية وعدم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

2. أسباب وقوع الخطأ:

---

(1)Brown Saker DN, **Principles of Auditing**,(London:BBS Publishing, 1998), P12.

(2) الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، (معيار التدقيق رقم 240)**، 2003م .

(3) د. رجب السيد راشد و آخرون، **أصول المراجعة**،(الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 55.

(4) وليم توماس، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب احمد حامد حجاج و اخرون، (الرياض: دار المريخ للنشر،1997)، ص 36.

تتمثل أسباب وقوع الأخطاء بالآتي[1]:

أ. الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها نتيجة لإنعدام الخبرة.

ب. تقصير وإهمال الموظفين في تأدية الواجبات الموكلة لهم.

ج. الرغبة في إخفاء إختلاس أو عجز مما يؤدي إلى إرتكاب الأخطاء، وإخفاء المخالفات.

د. الرغبة في إختلاس بعض أصول المنشأة.

هـ. رغبة الإدارة وإستعدادها لإرتكاب الأخطاء لتحقيق غرض معين كالتهرب الضريبي.

3. طبيعة الأخطاء:

الأخطاء المتعمدة والتي تنطوي على غش أو خداع تكون ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية من الأخطاء غير المقصودة حتى ولو كانت قيمتها واحدة لأن الأخطاء المقصودة تنطوي على سوء نية ودفع رشاوى تعكس نزاهة أو عدم نزاهة الإدارة أو الأشخاص المشتركين في هذه التصرفات.

4. أنواع الأخطاء:

تنقسم الأخطاء إلى[2]:

أ. الأخطاء الحذفية أو السهوية:

هي الأخطاء الناتجة عن حذف عملية بأكملها أو أحد طرفيها أو عدم ترحيل عملية معينة، ولكن هذا لا يعني إستحالة إكتشاف خطأ حذف كلي، فالمراجعة المستندية وأسلوب المقارنات مع السنوات السابقة وأسلوب المصادقات تؤدي إلى إكتشافها.

أما السهو أو الحذف الجزئي، يكون إكتشافه سهلاً لما يترتب عليه من عدم توازن ميزانية المراجعة.

ب.الأخطاء الإرتكابية:

هي ناتجة عن الأخطاء في العمليات الحسابية أو في ترحيل الأرقام أو ترصيد الحسابات، وقد يكون الخطأ الإرتكابي كلياً أي أن الخطأ الحسابي متساوٍ في طرفي العملية، لذلك لا يتأثر ميزان المراجعة من حيث التوازن، وكذلك قد يكون الخطأ الإرتكابي جزئياً أي في أحد طرفي العملية فقط ويؤثر هذا على توازن ميزان المراجعة ويمكن إكتشافه بالمراجعة الحسابية، وأن إستعمال الآلات الحاسبة والمحاسبة كجزء من نظام رقابة سليم يقلل من حدوث الأخطاء الإرتكابية إن لم يعمل على منعها تماماً، من حيث الدقة والسرعة أيضاً .

ج.الأخطاء الفنية:

---

(1) د. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، (عمان: دار الميسرة لنشر والتوزيع والطباعة، 2006م)، ص 148.

(2) وليم توماس، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب احمد حامد حجاج و اخرون، (الرياض: دار المريخ للنشر،1997)، ص 40.

هي تلك الأخطاء التي تحدث نتيجة عدم فهم المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها لذلك سميت بالأخطاء الفنية، وهذه الأخطاء قد تكون عمدية أو غير عمدية، تنتج عند التسجيل في دفتر اليومية دون إتباع المبادئ المحاسبية كالخلط بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي، عدم إحتساب الإهلاك للأصول الثابتة، عدم تكوين إحتياطي، هذه الأخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة لذلك يجب على المراجع بذل عناية مهنية حتى يستطيع إكتشافها عن طريق الرجوع إلى المستندات وتحليل الأرقام ومقارنتها مع أرقام السنوات السابقة وكذلك عن طريق إستفسارات من الموظفين[1].

د.الأخطاء المتكافئة:

هي الأخطاء التي تعوض بعضها البعض وأن الخطأ الذي يرتكب قد يحدث خطأ آخر بنفس القيمة وبالجانب المعاكس للخطأ الأول مما يؤدي إلى تكافؤ الخطأين، هذه الأخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة مما يؤدي إلى صعوبة إكتشافها، لا يتأتى للمراجع إذا بذل عناية مهنية تامة في المراجعة المستندية والحسابية، وقد يدل تكرار مثل هذه الأخطاء على عدم متانة وسلامة النظام المحاسبي المتبع في المشروع، أما من حيث تأثير هذا النوع من الأخطاء على نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي، فيعتمد ذلك على طبيعة الحسابات التي أرتكبت فيها الأخطاء المتكافئة فإذا كان التكافؤ بين خطأين في ذات الحساب، فلن يكون لتلك الأخطاء أي أثر على نتائج أعمال المشروع المعنى أو مركزه المالي، أما إذا كان التكافؤ في حسابين مختلفين فإن ذلك يقود إلى خطأ في صحة رصيدهما مما يترتب عليه تأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي، فإن هذا الخطأ لا يكون له تأثير على توازن جانبي ميزان المراجعة، ولكنه يؤدي إلى تخفيض رصيد حساب المبيعات، وبالتالي إلى تخفيض مجمل أرباح المشروع وصافي الربح أيضاً، كذلك يؤدي هذا الخطأ إلى تخفيض في رصيد حساب العملاء بقائمة المركز المالي، وأن هذا الخطأ يؤدي إلى تأثير على كل من نتيجة الأعمال والمركز المالي للمشروع، ويعوض أثر هذا الخطأ إذا تم إرتكاب خطأ بمبلغ مماثل لكن بالزيادة في نفس حسابات العملاء والمبيعات في صفقة مبيعات أخرى[2].

هـ.الأخطاء الكتابية:

هي أخطاء ناشئة عن خطأ في القيد أو الترحيل، ومنها ما يأثر على توازن ميزان المراجعة ومنها ما لا يؤثر على ميزان المراجعة، وإنما يتم إكتشافه عند إعتراض العملاء على الحركة الواردة بكشوف الحسابات المرسلة لهم، وعندها يجرى التصحيح اللازم، أما الأخطاء غير الكاشفة عن نفسها فهي لا تظهر تلقائياً من خلال عمليات الموازنة الحسابية المعتادة كإستخدام ميزان المراجعة والحسابات

(1) د. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**،(عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص149.

(2) د. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، ط2 ،(عمان: دار وائل للنشر، 2004م) ، ص 54.

الإجمالية والمصادقات، كالأخطاء الفنية ومن الصعب إكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا إذا كانت المبالغ كبيرة بحيث تلفت نظر المدقق عند تحليله للنسب المئوية لعناصر القوائم المالية وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المتتالية، كذلك يمكن تقسيم الأخطاء إلى الآتي:

i. **الأخطاء العمدية:** هي تلك الأخطاء التي ترتكب عن قصد أو تصميم سابق بقصد الغش أو لتغطية غش أو إختلاس، أو بقصد إخفاء حقيقة المشروع عن طريق التلاعب بالبيانات المتضمنة في القوائم المالية والحسابات الختامية.

ii. **الأخطاء غير العمدية**: هي التي لا ترتكب عمداً أو بناء على تصميم سابق وإنما تقع بسبب جهل وعدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمشروع بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو بسبب التقصير والإهمال في أداء عملهم وأن الأخطاء العمدية أشد خطورة على المشروع من غير العمدية وذلك لما لها من أثر كبير على القوائم المالية النهائية، قد يرتكب الموظف الذي يقيد بدفتر الأستاذ العام خطأ متعمداً في محاولته موازنة ميزان المراجعة أو قد يقوم أمين خزينة المصاريف النثرية بتزوير مستندات الصرف ليغطي إختلاساته، أو قد يكون الخطأ المتعمد في زيادة كمية المخزون للتأثير على أرباح المنشأة في الترتيب الخاطئ والمتعمد لأصول وخصوم الميزانية لغرض تحسين المركز المالي الجاري للمنشأة حتى تستطيع الإقتراض وفي بعض الأحيان فإن الأخطاء العمدية أصعب في الإكتشاف من الأخطاء غير العمدية.

وأن التعرف على الثغرات في الرقابة الداخلية ينقصه جانب هام في مهمة المراجعة عليه أن يعلم ما الذي يمكن أن يحدث نتيجة الثغرات في نظام الرقابة الداخلية وإكتشاف هذه الأخطاء مرتبط بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية[1].

يتضح للباحث بأن المراجع يعتبر مسؤولاً عن إكتشاف الأخطاء التي تظهرها المراجعة بالدفاتر والسجلات شريطة أن يكون المراجع قد بذل العناية المهنية الكافية ومارس حذره المهني عند إختيار عيناته عشوائياً .

و.الأخطاء التي يمكن إخفاؤها والأخطاء التي لا يمكن إخفاؤها:

الأخطاء المتعمدة هي أخطاء يمكن إخفاؤها، لأن الموظف قد يسحب شيكاً على بنك المنشأة ويستعمل المبلغ لأغراضه الشخصية ويحمل قيمة الشيك لحساب أي مصرف آخر، وهو يقوم بذلك بدون إخفاء العملية لأنه متأكد من أن الشيك لن يكتشف نظراً لأن الحسابات لا تفحص، أو أن يسحب مبلغاً نقدياً ويقيد المبلغ ولا يحاول أن يبذل أي محاولة لإخفاء العجز لأنه هو الذي يقوم بإجراء التسوية، أي أن الشخص في هذه الحالة لا يخفي الخطأ لأنه يشعر أنه ليس من الضروري إخفاءه أو

(1) د. كمال خليفة أبو زيد، د. عبد الفتاح محمد الصحن، **المراجعة علماً وعملاً**،(الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، 1999م)، ص 123.

أنه يخفيه بطريقة فعالة، هنالك فرص ناجحة لإخفاء العجز وإظهار مبالغ نقدية مختلفة في صورة مشروعة، وتختلف هذه الفرص من منشأة إلى أخرى تبعاً للنظم الموضوعة[1].

يتضح للباحث بأن البيانات المحاسبية عرضة للأخطاء والغش من جهات عدة ولأسباب متباينة، يأتي دور مراجع الحسابات ليحل التباين أي يقوم بمراجعة البيانات ومطابقتها مع واقع المشروع بحياد تام ليخرج برأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل.

ثالثاً: الغش:

عدم أداء المراجع لواجباته يجعله مساءلاً عن النتائج والأضرار المترتبة على ذلك أمام المحاكم بواسطة الأطراف المتضررة ومطالبته بالتعويض عما لحق بهؤلاء من ضرر بالإضافة إلى تضرر المراجع الأدبي والمهني، يتوقع من تقرير المراجع أن يقدم للمجتمع صورة واضحة عن ظروف المشروع الذي قام بمراجعته والإفصاح عن الأحداث غير العادية في القوائم المالية وإكتشاف الأخطاء والغش الذي حدث خلال الفترة محل المراجعة.

1. تعريف الغش:

عرف الغش بأنه تحريف أو إستبعاد متعمد لمبالغ أو إفصاحات معينة في القوائم المالية[2].

عرف أيضاً بأنه التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو إختلاس أو بقصد إساءة إستعمال أحد الموجودات أو بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي[3] .

عرف كذلك بأنه الأخطاء المعتمدة بالسجلات المحاسبية، وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها[4].

يستنتج الباحث من تعاريف الغش بأنه:

أ. يحدث عمداً .

ب. يحدث بسوء نية.

ج. يحدث بغرض التضليل.

إذاً الغش هو العمل المتعمد بواسطة شخص أو أشخاص من بين الإدارة، الموظفين، أو طرف ثالث، وينتج عنه تحريف التقارير المالية وهي ترتكب لرغبة مرتكبيها في إخفاء جهلهم أو عدم كفاءتهم، أو لرغبتهم في تغطية سرقات كبيرة في النقدية أو البضاعة أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية.

ويعرفه أيضاً بأنه الخداع المتعمد لتحقيق منافع شخصية بوجه غير عادل ينتج عنها ضرر بحقوق ومصالح الآخرين.

2. أسباب إرتكاب الغش:

---

(1) **المرجع السابق**، ص 132.

(2) د.محمد ناجي درويش و آخرون، **أصول المراجعة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر و التوزيع، 1999م)، ص 56.

(3) د. أحمد منصور البدوي، **المراجعة الحديثة**،(عمان: مكتبة الميمونة للنشر والتوزيع، 1999م)، ص 96.

(4) وليم توماس، **مرجع سابق**، ص 52.

تتمثل الأسباب الرئيسية لإرتكاب الغش في الآتي[1]:

أ.ضعف أساليب الرقابة الداخلية:

i. الإدارة لا تعاقب المذنب أو لا تقاضيهم.

ii. الإدارة لم تكن قدوة في تطبيق المعايير الأخلاقية العالية.

iii. الإدارة لم تشدد على الحاجة إلى أساليب رقابية.

iv. الإدارة لم تعلن القواعد التي تحكم السلوك المهني.

v. المدير التنفيذي يوافق على نفقات باهظة خاصة بالعمل ينفقها مرؤوسوه، بالرغم من السياسات والإجراءات المقيدة لذلك.

ب.وجود ضغوط مالية كبيرة على الأفراد:

i. ديون شخصية كبيرة.

ii. سلوكيات إجتماعية غير مقبولة.

iii. أساليب معيشية تتسم بالتبذير.

iv. معدلات تضخم لا يصاحبها تسويات كافية في المقابل.

ج.مصادر أخرى:

i. أرباح مستهدفة غير منطقية على مستوى الشركة أو الأقسام أو الشركات التابعة.

ii. معدل مرتفع لدوران العمالة بين أفراد الإدارة.

د.مسؤولية إكتشاف الغش:

يتضمن الغش والإحتيال الأخطاء المقصودة بالبيانات المحاسبية لغرض تحريف المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها، وقد شخصت وحددت نشرة معايير المراجعة رقم (16) هذا الغش كنوع من المخالفات.

ينقسم الغش إلى نوعين:

i. غش العاملين:يتضمن غش العاملين سرقة موارد المنشأة، التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء هذه السرقات، فإن المنشأة تعتمد على نظام الرقابة الداخلية بها لتخفيض إحتمال حدوث الغش، فالمراجع عليه أن يقيم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ثم يحدد نقاط الضعف بها، ويرفع كل هذا للإدارة العليا.

ii. غش الإدارة:أما غش الإدارة فإنه يتضمن الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة العليا، وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وهذا النوع من الغش يتضح من كونه يمكن أن يحدث حتى في ظل وجود جيد للرقابة الداخلية، السبب في ذلك أن

(1) جانس م. روهيل، **وظيفة المراقب المالي**،تعريب د. أحمد محمد زامل، (الرياض : مكتبة الملك فهد للطباعة والنشر، 2005م)، ص 79.

الإدارة يمكن أن تشدد إجراءات الرقابة ومن ثم فإن هذا النوع من الغش يكون من الصعب إكتشافه على الرغم من كونه ذا تأثير كبير على صدق وعدالة عرض القوائم المالية[1].

3. أنواع الغش:

تتمثل أنواع الغش بالآتي[2]:

أ.تقرير مالي مضلل:

يقصد بالتقرير المالي المضلل التحريف المتعمد أو حذف قيم معينة أو إخفاء إفصاحات معينة بهدف خداع مستخدمي القوائم المالية، مثال ذلك ما قامت به شركة world com بالولايات المتحدة الأمركية من رسملة مبالغ ضخمة تقدر بالمليارات وإعتبرتها أصول ثابتة بدلاً من تسجيلها كمصروفات وهو نوع من التحايل أدى إكتشافه إلى سقوط الشركة وإفلاسها وضياع حقوق مساهميها، كذلك قد يكون التضليل بالقوائم المالية لتحسين صورة المركز المالي للشركة عن طريق إخفاء بعض الإلتزامات، وعلى الرغم من معظم حالات التقرير المالي المضلل يتضمن تضخيم بند الأصول وصافي الدخل وأن الشركات الخاصة غالباً ما تسعى لتقليل الدخل بهدف تخفيض عبء ضريبة الدخل.

ب.إختلاس الأصول:

إختلاس الأصول هو سرقة بعض أصول الشركة، وهي ظاهرة لا تتكرر كثيراً كما أنها تتضمن مبالغ ليست ذات أثر جوهري على القوائم المالية ولكن فقد الشركة لأصولها يعطي مؤشراً هاماً لقلق الإدارة حول هذه الظاهرة[3].

إن إكتشاف للغش يمكن أن يكون موضوعاً صعباً جداً بسبب القيود الكامنة في الأساليب والإختبارات المؤداة عن طريق المراجع، حيث قد يتم إستخدام الخداع والتواطؤ والوسائل الأخرى لإخفاء الغش، حيث أن المراجعين لا يبحثون على وجه التحديد عن الغش عند التوصل إلى رأي عن القوائم المالية.

يتضح للباحث أن إيضاحات معايير المراجعة التي تتعلق بالغش تعتبر معيبة أو ناقصة، وذلك بسبب أنه على الرغم من أن هناك مشكلة واضحة في إكتشاف الغش المخفي بعناية إلا أن هناك توقعات عامة من جانب مستخدمي القوائم المالية بان المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على إكتشاف الغش الجوهري بشكل كافي لتفعيل هدف المراجعة في توفير صورة صادقة وعادلة عن القوائم المالية بخلاف صعوبة إكتشاف الغش، على الرغم من أن المراجعين لديهم واجب عن التقرير عن الأمور المهنية بما فيها الغش إلى الجهات الرقابية على المنظمة التي تخضع لقانون الشركات أو سوق المال.

---

(1)جانس م. روهيل، تعريب د. أحمد محمد زامل، **وظيفة المراقب المالي**،(الرياض: مكتبة الملك فهد للطباعة والنشر،2005م)، ص 82.

(2) د. شحاته السيد شحاته وآخرون، **مراجعة الحسابات**، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2007م)، ص 309.

(3) د. على السيد حسن، **المراجعة الحديثة**،(مسقط: الوطنية للطباعة والنشر والتوزيع، 2003م)، ص 64.

علاوة على ذلك فعلى الرغم من إيضاح معايير المراجعة بأن هناك العديد من الجهات التي يمكن أن يقدم لهم المراجعين تقريرهم عن الغش الجوهري، فإنه ليس هناك جهة منظمة واحدة حالياً يمكن أن يقدم المراجع تقريره إليهم عن الغش[1].

3. مواقع إرتكاب الأخطاء والغش:

يتم إرتكاب الأخطاء والغش في الدفاتر والسجلات في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية مما يعني أن هناك مجالات كثيرة لإرتكابها منها[2]:

أ.مرحلة التسجيل في الدفاتر:

عدم إثبات عملية معينة في الدفاتر المحاسبية، كإختلاس قيمة مبيعات وعدم إثباتها أو أن يقوم المحاسب بإثباتها أو أن يثبت عملية تخص الفترة المالية السابقة على أنها تخص الفترة المالية الحالية أو أن يقوم بتحليل العملية المالية بطريقة خاطئة إلى طرفيها المدين والدائن.

ب. مرحلة التجميع والترحيل:

هي عملية الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، وقد يقوم المحاسب بعملية ترحيل حساب إلى حساب آخر أو ترحيل المبلغ الخطأ إلى الحساب أو ترحيل المبلغ إلى الجانب الخطأ من نفس الحساب.

ج. مرحلة التلخيص وإعداد القوائم المالية:

هي المرحلة الأخيرة من مراحل الدورة المحاسبية وتأخذ الأخطاء أحد الأشكال التالية[3]:

i. إدراج مبالغ أو بنود غير صحيحة في القوائم المالية كما في حالة تضخم الأصول أو إظهار أرباح غير محققة بقائمة نتيجة الأعمال.

ii. حذف بعض البنود أو المبالغ من القوائم المالية، كما في حالة عدم إدراج بعض الإلتزامات بقيمتها الحقيقية أو إسقاطها كلية.

يستخلص الباحث بأن إحتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه للمراحل المتعددة التي تمر بها البيانات وتنقلها بين جهات كثيرة يزيد من هذه الإحتمالية، وكما نعلم بأن الإنسان نفسه عرضة للخطأ والصواب.

---

(1) د.أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م)، ص 798.

(2) د.غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص 155.

(3) د. خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص 62.

المبحث الثاني

القوائم المالية والتقارير

إن الأعمال الإقتصادية هي المحور الأساسي لنشاط البشر، حيث تتم ممارسة هذا النشاط من خلال وحدات تنظيمية يطلق عليها إسم المشروعات او المنشآت أو الوحدات الإقتصادية.

هذا النشاط قد يؤدي إلى زيادة أو تخفيض في كمية أو نوعية الموارد الإقتصادية، وبالتالي قد تتأثر حقوق اصحاب هذه المنشآت.

هنا يدخل علم المحاسبة في الصورة لتترجم هذا النشاط في صورة محاسبة مالية وتستخرج معلومات هامة للفئات المتصلة بأحوال المنشأة للإستفادة منها.

أولاً : نشأة علم المحاسبة المالية وتطوره:

1.المحاسبة:

هي عمليات القيد والترحيل والتبويب بغرض تصوير الحسابات المالية الختامية وبيان نتيجة نشاط المشروع ومركزه المالي[1].

قد عرفت المحاسبة على أنها علم تسجيل وتصنيف عمليات وأحداث المشروع ذات الطبيعة المالية.

(1) خالد شعيب حسين، **تقرير المراجع المتحفظ وأثره على موثوقية التقارير والقوائم المالية بالتطبيق على القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث ماجستير غير منشور، 2007م).

كما هي فن تلخيص وتحليل وإستقراء العمليات والأحداث وتوصيل النتائج للأشخاص الذين عليهم إتخاذ القرارات (سواء كانت قرارات إدارية أو قرارات إستثمارية) والإجراءات المختلفة لطرق تسجيل المعاملات المادية والمعاملات غير المادية مما سبق يخلص الباحث إلى أن المحاسبة هي خدمة تخطيطية وعرض للمعلومات التاريخية والتي تخص الأنشطة المالية للمنشأة أو المؤسسة أو الأفراد، كما يمكن القول أن المحاسبة هي لغة المال والأعمال.

2.الحساب:

عبارة عن وسيلة تستخدم في تسجيل العمليات والمعاملات التجارية التي تتسبب في زيادة أو نقصان الأصول (الموجودات) وفي المطلوبات ورأس المال.

3.المحاسب:

هو الشخص الذي يعمل في أو يكون مسؤولاً عن تجميع وتقييم وتحليل وتفسير البيانات المالية المطلوبة لمؤسسة أو لمنشأة أو لوحدة إقتصادية حسب ما يتطلبه نشاطها.

4.تطور المحاسبة:

كانت المحاسبة مرادفة للعد أو القياس في بداية نشاطها، فقد بدأ ظهور القياس منذ الحضارة الإنسانية، حيث كان للعوامل الإقتصادية والإجتماعية والقانونية التي ساهمت في تطور الجماعات البشرية من خلال تاريخها المتباعد وللأطراف أثر مباشر في المحاسبة، والتي إهتمت منذ تفجرها بقياس ثروة الأشخاص "أفراد جماعات" ومتابعة هذه الثروة وتحديد العلاقات فيما بينهم.

قد أشارت معظم الدراسات إلى أن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمةشيوعاً وتطوراً ، كان النظام الذي عرفه الفراعنة في مصر، إذ كانت المحاسبة تستخدم سجلات كمية لإحصاء ثروة الملوك والقياصرة والفراعنة عن طريق تسجيل كميات الغلال والحبوب المستحقة للحكام وبيان تحصيل هذه الكميات للوصول للرصيد المتبقي في المخازن وذلك لمواجهة أزمات الغذاء وسنوات الجفاف، وشملت أيضاً عمليات التحليل والرقابة وإعداد تقارير يومية عن حركة المخزون، وشملت أيضاً عمليات الرقابة والمراجعة وذلك بغرض تحديد الضرائب.

من المعروف أن العرب هم أهل الحضارات، حيث أن الحضارة مصطلح مقرون بالعلوم وإكتشافها، فقد إزدهرت في زمانهم علوم الرياضيات والحساب حيث لم تأت هذه العلوم من فراغ، بل كانت وليدة الحاجة فالحاجة هي أم الإختراع، وخير دليل على ذلك ما كان يعمل به في الجهاد حيث كان من الضروري حصر المشركين ومعرفة عددهم الكلي وما عندهم من عتاد قال الله تعالى (فَإِذَا انسَلَخَ الأَشْهُرُ الْحُرُمُ فَاقْتُلُواْ الْمُشْرِكِينَ حَيْثُ وَجَدتُّمُوهُمْ وَخُذُوهُمْ وَاحْصُرُوهُمْ وَاقْعُدُواْ لَهُمْ كُلَّ مَرْصَدٍ فَإِن تَابُواْ وَأَقَامُواْ الصَّلاَةَ وَآتَوُاْ الزَّكَاةَ فَخَلُّواْ سَبِيلَهُمْ إِنَّ اللّهَ غَفُورٌ رَّحِيمٌ){سورة التوبة، الآية(5)}.

ففي غزوة بدر توصل المسلمون المكلفون بحصر المشركين من خلال النحر إلى عددهم الكلي وهذا أن علم الحساب والمحاسبة علم قديم عند العرب، أي أن علم المحاسبة عند المسلمين قد ظهر بإنتشار الإسلام.

إذن فبظهور الدين الإسلامي الحنيف وإتساع رقعته، تعاظمت إيرادات الدولة الإسلامية، وأسس بيت المال بإعتباره الركيزة الأساسية في الدولة الإسلامية، وقد إستخدم فيه التسجيل بهدف الرقابة على الأموال كما إستخدمت الميزانية بهدف التخصيص المالي لمختلف نشاطات الدولة الإسلامية، وقد إستخدمت سجلات الإيرادات والمصروفات.

كان التدوين في السجلات المذكورة من جانب واحد من العملية المالية فقط، بمعني أن أسلوب القيد المتبع في هذه المرحلة هو القيد المفرد[1].

مما سبق يؤكد إهتمام الإسلام بالتسجيل المحاسبي وضرورة توفر المستندات بإعتبارها تشكل المصدر المحاسبي للبيانات المحاسبية فقد أشار قدامه إبن جعفر إذ قال "إن حسابات بيت المال سواء كانت الإيرادات أو المصروفات على أساس مستندات للإيرادات والمصروفات منها الرسائل والكتب والإيصالات " قال الله تعالى (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنتُم بِدَيْنٍ إِلَى أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ...){سورة البقرة، الآية (282)}.

كما يتوجب على المحاسب الإلتزام بتعليمات ونظم أو نماذج معدة مسبقاً ولايجوز تجاوزها وعدم التصرف الذي قد يؤدي إلى خلل في النظام وبالتالي إلى حدوث غش أو تلاعب.

5.المحاسبة في عصر التجارة:

كان لإنتشار التجارة والبنوك في الدويلات الإيطالية أثر هام في تطور المحاسبة، حيث أدى إلى إستخدام التوازن المحاسبي وطريقة القيد المزدوج، حيث إهتم رجال الأعمال الإيطاليين في الرقابة على حساب رأس المال لمعرفة الزيادة أو النقصان في هذا الحساب والذي كان يمثل الربح أو الخسارة، وكان يقاس مبدئياً عن طريق مقارنة صافي الأصول لميزانيتين متعاقبتين.

بناء على ذلك توصل الكاتب الإيطالي لوفا باشيلو إلى أن قيمة الميزانية ككل يجب أن تساوي صفراً[2]، أي أن القيم الموجبة تساوي القيم السالبة، وفي حالة عدم التوازن فإن هناك خللاً ناجماً عن خطأ في التسجيل أو الترحيل أو التلخيص.

من خلال ما سبقذكره تدل الدراسات على أن نظرية القيد المزدوج من بواكير الإكتشافات المحاسبية التي أرست القواعد المحاسبية ووضعت الأساس للعمليات المحاسبية المختلفة.

6.نظرية القيد المزدوج:

كل عملية تؤثر في حسابين أو طرفين بحيث تجعل الأول مديناً والآخر دائناً ويكونان متساويين في القيمة، وطبقاً لنظرية القيد المزدوج يمكن تحليل أي عملية مالية إلى طرفين أحدهما مدين

(1) د. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص39.
(2) جيري ويجانت، دونالد كيسو، **المحاسبة المتوسطة ج1، مرجع سابق**، ص 23.

بقيمة العملية والآخر دائن بنفس القيمة، ويقصد بهذا العرض ضرورة وجود توازن مستمر بين أطراف العملية المالية وأن لكل عملية واحدة طرفان متساويان أو متعادلان في قيمة ومتضادان جبرياً، أي أن أحدهما مدين والآخر دائن.

7.قواعد نظرية القيد المزدوج:

يستند مفهوم نظام القيد المزدوج على القواعد التالية:

أ. فصل شخصية المنشأة عن شخصية الملاك، بمعنى أن المنشأة "الوحدة الإقتصادية" تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الملاك.

ب. كل عملية ذات قيمة مالية على طرفين حساببين.

ج.يسمى أحد طرفي العملية مديناً والآخر دائناً .

د. طرف العملية الدائن هو الذي يعطي، بينما الطرف المدين هو الذي يأخذ، وهنا يمكن الإستدلال بالقاعدة الذهبية والتي تقول "مدين بما أخذ ودائناً بما أعطى".

هـ. مديونية أحد الطرفين تساوي في قيمتها دائنية الطرف الآخر، بمعنى أن الطرف الذي يأخذ المدين في العملية المالية الواحدة يكون مساوياً للمبلغ الذي يعطية الطرف الدائن.

و. الزيادة في أحد طرفي القيد تضاعف النقصان في الطرف الثاني.

مع بزوغ عصر النهضة ظهرت فئات التجار بإمكانيات كبيرة، ففي أوروبا قد إستطاع نظام الأرقام (الهندي العربي) إزاحة علامات الأرقام الرومانية مما أعطى دفعة لتطور المحاسبة في أوروبا لاسيما إيطاليا حيث ظهرت بيوتات المال، وتعود أقدم الأرقام إلى الأرقام الرومانية والهندية معاً حتى الآن القرن الخامس عشر الميلادي، وقد ظهر أول دفتر تجاري إستخدم فيه النظام الرقمي الهندي بالكامل في أوروبا في مدينة فيينا حوالى 1426-1439م وظهرت أول كتابات في المحاسبة في أوروبا عام 1211م في مدينة فلورنسا بإسم بوابات المحاسبة المدينة والدائنة، وظهور شكل الحساب (T) كما إنتشر نطاق إستخدام الدفاتر التجارية ذات الخانتين وساعد على ذلك الإنتشار الهائل لصناعة الورق.

ثانياً: القوائم المالية:

تهدف المحاسبة المالية إلى إعداد القوائم المالية للمنشأة ككل، والتي يقوم بإستخدامها كل من الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة، حيث تعطي تسلسلاً زمنياً للموارد الإقتصادية والإلتزامات لمنشآت الأعمال ونشاطها الإقتصادي الذي يغير في هذه الموارد والإلتزامات معبراً عن ذلك كله في صورة مالية.

تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية، حيث تمثل الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية ومستخدمي القوائم والتقارير المالية، وعلى الرغم من أن

القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية[1]، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية، حيث يتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية والتي تشمل القوائم الأساسية الآتية:

1. قائمة المركز المالي (الميزانية المومية)

تعتبر بمثابة تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة إستثمارات المنشأة المتمثلة في الأصول، ومصادر هذه الإستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق أصحاب المنشأة (الملكية).

وهذه الملومات التي تقدمها قائمة المركز المالي تستخدم بواسطة أطراف مختلفة وفي أغراض متباينة منها تقييم العائد على الإستثمارات، وتحليل العلاقة بين بنود الأصول المختلفة، وكذلك تحديد السيولة وقدرة المنشأة على سداد الإلتزامات قصيرة الأجل.

تعبر دراسة مرونة المركز المالي للمنشأة عن قدرة المنشأة في إتخاذ القرارات الفعالة لتحسين مركزها الإقتصادي، وفي توقيت التدفق النقدي حتى تتمكن المنشأة من مواجهة إحتياجاتها النقدية، واستغلال فرص الإستثمار غير المتوقعة.

عناصر قائمة المركز المالي:

يتم تبويب عناصر قائمة المركز المالي في مجموعات تضم كل مجموعة منها الحسابات ذات الطبيعة الواحدة، حتى تعطي علاقات واضحة ومعناً معيناً ومحدداً عند دراسة وتحليل قائمة المركز المالي والتي تنحصر في الآتي:

أ.الأصول:

تتمثل في صورة المنافع الإقتصادية المحتمل الحصول عليها مستقبلاً أو التي إمتلكتها المنشأة نتيجة عملية إقتصادية سابقة وتضم:

الاصول المتداول، الإستثمارات طويلة الأجل، الأصول غير الملموسة (براءات الإختراع، حقوق النشر، العلامات التجارية، مصروفات التنظيم والتأسيس، الشهرة والأصول الأخرى).

ب.الخصوم:

تتمثل في صورة التضحيات الإقتصادية المحتمل حدوثها في المستقبل والناتجة عن الإلتزامات المالية الحالية للمنشأة ومنها: الخصوم المتداولة (الديون قصيرة الأجل).

ج.حقوق الملكية (حقوق أصحاب المشروع):

تتمثل في صورة الفرق بين الأصول والخصوم الخاصة بالمنشاة وتضم: رأس المال، الإحتياطات، الأرباح المحتجزة.

2. قائمة الدخل:

(1) د. طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص 105.

أصبح لقائمة الدخل في السنوات الأخيرة أهمية تكاد تفوق أهمية قائمة المركز المالي، وذلك من وجهة نظر المستثمرين وأصحاب المشروع وغيرهم من المهتمين بالقوائم المالية، إذن فهي عبارة عن تقرير يبين القدرة الكسبية للمنشأة خلال فترة محاسبية معينة، حيث يعتمد عليها الكثير من الاطراف الدخلية والخارجية، حيث يستخدمها المستثمرون في تحديد عائد الإستثمار وقدرة المنشأة على الإقتراض، وتخضع عملية تحديد الدخل لإفتراضات ومبادئ محاسبية وهي[1]:

أ. الإفتراضات المحاسبية:

i.إستقلال الوحدة المحاسبية: يقصد به إستقلال الوحدات الإقتصادية بعضها عن بعض، فضلاً عن إستقلال هذه الوحدات الإقتصادية عن ملاكها، وهذا الإفتراض قد لا يتعلق أحياناً بالتفسير القانوني للوحدة الإقتصادية، فلو أن منشأة تتكون من عدة فروع أو أقسام، فإنه يمكن في هذه الحالة إعداد قوائم مالية مستقلة لكل فرع أو قسم – كوحدة محاسبية مستقلة –فضلاً عن إعداد قوائم مالية للمنشأة ككل.

ii.إستمرارية الوحدة: المنشأة وجدت لتستمر ولهذا يتم تقويم معظم الأصول فيها تطبيقاً لهذا الإفتراض على أساس التكلفة التاريخية، ويفسر هذا الإفتراض إستخدام الأساس التاريخي لتقويم الموارد بدلاً من إستخدام القيمة الجارية.

iii.الفترة المحاسبية: يتم تقسيم النشاط الإقتصادي إلى عدة فترات مالية متساوية الأجل.توجد علاقة عكسية بين طول الفترة الزمنية ومدى ملائمة البيانات المالية لإتخاذ القرارات، فكلما طالت الفترة الزمنية كلما فقدت البيانات والمعلومات المحاسبية أهميتها.

iv.وحدة القياس النقدي: يعتمد علم المحاسبة على إفتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لتبادل العمليات والأنشطة الإقتصادية، فعلى هذا الأساس فإن الوحدة النقدية تستخدم كأداة سهلة وملائمة للقياس والتحليل المحاسبي.

ب.المبادئ المحاسبية:

هناك أربعة مبادئ محاسبية، وهي تعتمد على الإفتراضات السابق عرضها وتشمل على:

i. التكلفة التاريخية: هناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية على أهمية وضرورة إستخدام القيم التاريخية كأساس لقياس عناصر هذه القوائم المالية، وهذا يعني أنه يجب أن تعد هذه القوائم المالية وفقاً للتكلفة الحقيقية للحصول على هذه العناصر، وتلك القيم التاريخية يسهل التحقق من صحتها، ذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل، وغير قابلة للجدل أو التغيير، كما أنها واقعية لتوافر المستندات المؤيدة لها، على هذا تكون البيانات المالية المعدة على هذا الأساس تكون دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي[2].

(1) جيري ويجانت، دونالد كيسو، **المحاسبة المتوسطةج1، مرجع سابق**، ص 47

(2) **المرجع السابق**، ص 48.

نجد أن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يواجه عدة إنتقادات وبخاصة في حالة تضخم الأسعار، حيث أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي القيقي للمنشآت، فضلاً عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.

ii.تحقق الإيرادات: يتم إكتساب الإيراد في حالة توافر شرطين: تقديم الخدمة أو تسليم للمبيعات، وجود عمليات متبادلة بين الوحدة المحاسبية ووحدات أخرى، ويتم تحديد نقطة تحقق الإيرادات عند إتمام عملية المبادلة، حيث أنه عند إتمام عملية المبادلة، حيث أنه عند هذه النقطة تحديد أسعار البيع القابلة للتحقيق، أي أن الإيرادات تتحقق عند نقطة البيع ومع هذا فهناك بعض الإستثناءات:

- تحقق الإيرادات على أساس نسبة مستوى الإتمام الجزئي للإنتاج.
- تحقق الإيرادات بمجرد إنتهاء عملية الإنتاج وقبل البيع.
- تحقق الإيرادات عند إستلام النقدية.

iii. مقابلة الإيرادات بالمصروفات: يتبع المحاسبون قاعدة مسايرة النفقات للإيرادات[1] وهذا يعني أنه لا يتم الإعتراف بالمصروفات عند دفع الأجور نقداً أو خلال عملية الإنتاج.

ب.قياس وعرض الدخل:

يتم قياس قيمة الدخل طبقاً للمفهوم الذي قدمه العالم الإقتصادي[2] هيكس (Hicks) على أساس الفرق بين صافي الأصول في بداية الفترة (مجموع الأصول ناقصاً مجموع الخصوم) وبين هذه الأصول في نهاية الفترة بعد تعديله بمقدار الإستثمارات الإضافية خلال الفترة، وعادة ما يطلق على هذا القياس للدخل السنوي (إسلوب المحافظة على رأس المال) (Capital Maintenance Approach)، كما يطلق عليه أحياناً (طريقة التغيرات في حقوق الملكية) (Change in Equity).

ج.عناصر قائمة الدخل:

تشتمل عناصر قائمة الدخل على العناصر التالية:

i.الإيرادات: تتمثل في كل التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في أصول المنشأة أو إلى نقص الإلتزامات التي عليها أو الإثنين معاً الناتجين عن تصصريف البضائع والخدمات خلال السنة المالية.

ii.المصروفات: تتمثل في كل التدفقات الخارجة أو الإستحقاقات الأخرى (النقص) في أصول المنشأة أو الزيادة في إلتزاماتها أو الإثنين معاً الناتجة عن عملية إنتاج وتوريد السلع والبضائع والخدمات خلال السنة المالية.

iii.المكاسب العرضية: تتمثل في الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن النشاط العرضي للوحدة المحاسبية أو الناتجة عن أي عمليات أخرى خلال الفترة المحاسبية فيما عدا الإيرادات أو الزيادة في رأس المال.

---

(1) **المرجع السابق**، ص 50.
(2) د. طارق عبد العال، **مرجع سابق**، ص 115.

iv.الخسائر: تتمثل في النقص في حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية للمنشأة أو أي حالات أخرى ذات تأثير على المنشأة خلال الفترة فيما عدا العمليات الخاصة بالمصروفات أو التوزيعات على أصحاب المنشأة.

3. قائمة الأرباح المحتجزة:

تعد تصويراً شاملاً للتغيرات التي حدثت في الأرباح خلال العام المالي من حيث:

أ. التعديلات التي أدخلت على رصيد أول العام المالي لتصحيح الأخطاء المحاسبية التي حدثت في الأعوام السابقة.

ب. الإضافات أو الإستبعادات السنوية المتعلقة بنتائج الدخل المحقق عن النشاط الإقتصادي خلال العام المالي.

ج. التوزيعات السنوية للدخل في صورة أرباح ومسحوبات مدفوعة لحقوق الملكية خلال العام الجاري.

د. التحويلات السنوية من وإلى حساب الأرباح المحتجزة المتعلقة بالإحتياطات القانونية أو المقدرة طبقاً لقرارات إدارة المنشأة.

4. قائمة التدفقات النقدية:

الشركات الكبرى أو الضخمة مطالبة معيار التقرير المالي رقم (1)[1] بتضمين قائمة التدفقات النقدية لقوائمها المالية، حيث تعطي هذه القائمة نفس الأهمية التي تعطيها قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، أما الشركات الصغرى شجعت على إنتاج قائمة التدفق النقدي وكأنها تجهز معلومات إضافية مفيدة لمستخدمي الحسابات.

تعتبر قائمة التدفقات النقدية ضرورية لإظهار ذلك الجزء من القوائم المالية الذي يساعد على إنجاز أو إكتساب الآتي:

أ. تجهيز المعلومات الإضافية لنشاطات المنشأة.

ب. المساعدة على تخمين أو تقييم السيولة الجارية للمنشأة.

ج. مساعدة المستخدمين في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

د. تحديد التدفقات النقدية المتولدة من العمليات التجارية مقابل مصادر التدفقات النقدية الأخرى.

من ناحية أخرى يمكن القول أن قائمة التدفقات النقدية هي ببساطة عبارة عن ملخص للنقدية المستلمة والنقدية المدفوعة بالمنشأة.

ثالثاً: التقارير المالية:

تعتبر التقارير المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي لأي وحدة إقتصادية، وتقوم هذه التقارير بدور هام جداً وفعالاً في مجال إمداد كل من المستفيدين من هذه التقارير بالمعلومات التي تساعد على إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

(1) معايير المحاسبة الأمريكية، معيار التقرير المالي رقم 1.

في هذا المجال فقد أشار مجلس معايير المحاسبة إلى أن القوائم المالية تعتبر عصب التقارير المالية، فهي تحتوي على كثير من المعلومات التي يحتاجها المستفيدين من هذه القوائم، هذا بالإضافة إلى معلومات تحتويها التقارير المالية لا توجد في القوائم المالية مثل معلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للمشروع والعوامل الإقتصاديةأو السياسية المؤثرة فيه مستقبلاً .

من ناحية أخرى تعتبر التقارير المالية خاتمة المطاف لكل عملية مراجعة يتضمن نتائجها وملاحظات المراقب وأداؤه عليها[1]، أي أنه الوثيقة التي يبنى عليها مستخدميها أراؤهم وقراراتهم الإستثمارية وتقييمهم لأعمال مجلس إدارة الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ومعرفة نشاطها ومركزها المالي الحقيقي.

1.أهمية التقارير المالية:

تتبع أهمية التقارير المالية في عدة عوامل:

أ. يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي ستعكس على نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشاة، ومن ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه لمن يهمهم الأمر وبصفة خاصة الملاك عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل المراجعة .

ب. يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجعة المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره من الرقابة إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائياً أو مدنياً .

ج. تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات المحاسبية من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الإعتماد عليها، وذلك نظراً لتوافر العوامل الآتية:

i. تضارب المصالح بين الأطراف المعنية.

ii. صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها.

iii. الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة.

iv. الفصل بين مستخدم المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية أخرى.

2.أهداف إعداد التقارير المالية:

إن عملية تفسير التقارير المالية عادة ما تكون مرتبطة بعدة مفاهيم أساسية هي:

أ. معرفة هوية وطبيعة مستلمي التحليل المالي.

ب. فهم طبيعة نشاط المنشأة.

(1) د. محمد أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، (القاهرة : دار الجامعات المصرية، 1986م)، ص 397.

ج. المعرفة بمصادر البيانات التي سوف يتم تحليلها.

د. توفر التحليل العددي للبيانات.

هـ. تفسير نتائج التحليل.

و. كتابة التقرير التي تفصل تحليل النتائج والتوصيات.

تهدف التقارير المالية إلى تقديم المعلومات التي قام مجمع المحاسبين الأمريكي بتكوين لجنة لتحديد هذه الأهداف والتي يمكن إيجازها على النحو التالي[1]:

أ. تفيد كل من المستثمرين الحاليين والمستقبليين ومستخدميها في إتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة.

ب. خدمة الطائفة التي ليس لها المقدرة على طلب المعلومات المالية.

ج. تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في تقييم قيمة ووقت عائد الإستثمار ودرجة التأكد من تحقيقه.

د. إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللازمة لإجراء التنبؤات وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل.

هـ. تتعلق بالموارد الإقتصادية للوحده المحاسبية والتزاماتها عن مصادر الأموال المستثمرة.

و. في المنشآت غير الربحية تهدف القوائم المالية إلى تقييم كفاءة الإدارة في إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة ومدى فاعلية الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة.

إن التقرير مستند في غاية الأهمية، حيث أنه هو الإثبات الوحيد الخارجي عن النشاط الكلي والحقيقي لأحد المحاسبين المهنيين، حيث أنه يمكن الإعتماد عليه بقوة طالما أن القرارات المالية توضع بناء على هذه الكشوفات القانونية، كما أنه يمثل مركز تجمع لكل إجراءات المراجعة.

يختص تقرير المراجع بواحد أو أكثر من الأنواع التالية من المعلومات المحاسبية:

أ. يناقش طبيعة الفحص التي على أساسها يوضع التقرير.

ب. يقدم الإفتراضات لتحسين نظم الرقابة الداخلية وإجراءات التشغيل.

ج. يشرح أهمية الحقائق والأرقام التي تم إكتشافها أو تحقيقها خلال منهج الفحص.

مما سبق يلاحظ أن:

أ. التقرير يمثل نهاية المطاف لعملية المراجعة.

ب. يتضمن خلاصة نتيجة عمل مراجع الحسابات.

ج. يعتبر بمثابة كشف حساب يقدمه مراقب الحسابات لأصحاب الشأن بصفته وكيلاً عنهم طبقاً لنظرية الوكالة.

د. الوسيلة الوحيدة التي بها يمكن للمراقب أن يعبر عن رأيه ويضمنه في خلاصة ملاحظاته.

هـ. مستند في الأهمية لأنه الإثبات الوحيد الخارجي عن النشاط الكلي لأحد المحاسبين.

---

(1) د. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، (الكويت: ذات السلاسل، 1990م) ، ص 168.

و. يعتبر بمثابة تصديق لأحد المحاسبين المتهنيين على القوائم المالية للمشروع سواء في الشركات التابعة للقطاع الخاص أو مجلس إدارة المؤسسة في القطاع العام.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يستعرض الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانيةوذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : إجراءات وطرق إعداد الدراسة

المبحث الثاني : نبذة تعريفية عن مهنة المراجعة بالسودان

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن مهنة المراجعة بالسودان

أولاً: بداية المهنة في السودان:

بدأت المحاسبة كمهنة مستقلة في السودان وفقاً لنص المادة 137 من قانون الشركات السوداني لعام 1925م وتنص المادة على ما يلي:

1. محاسب قانوني برخصة مفتوحة يصدرها الحاكم العام ومبنية على زمالات المحاسبين القانونيين العالمية.
2. محاسب معتمد من زوي الخبرة لمراجعة الحسابات الفردية غير الشخصيات الاعتبارية يصادق عليها وزير المالية من السودانيين الذين لديهم خبرة لا تقل عن 20 سنة في مجال الحسابات[1]:

قد بدأ العمل في تأهيل السودانيين لنيل شهادة زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحد في نهاية الحرب العالمية الثانية وذلك باختبار بعض موظفي الحسابات وفتح فصل دراسي لهم بمصلحة المالية في أواخر الأربعينات من القرن العشرين يتم التدريس فيه بواسطة الموظفين البريطانيين، وقد تأهل أول محاسب قانوني في السودان السيد/ منصور محجوب، باجتياز امتحان جمعية المحاسبين القانونيين بانجلترا في شهر ديسمبر 1951، ثم زاد عدد الدارسين وفتح لهم فصل دراسي بالمعهد الفني عام 1955م وتم إنشاء أول معهد لتدريس علوم شهادة المحاسبين القانونيين بإدارة المستر هريس عام 1958م وكان نواة لمعهد الدراسات الحسابية حالياً .

بعد ازدياد عدد المحاسبين القانونيين فكروا في تكوين مجمع لهم يعمل على تطوير المهنة وفقاً لمتطلبات البيئة ومسايرة التقدم العلمي العالمي كما يعمل على رعاية مصالحهم فعمدوا إلى تكوين لجنة من الآتية أسمائهم منصور محجوب، عبد الهادي حمدتو، عبد الرحيم إبراهيم شداد، عباس محمد عبداللطيف، مستر هريس[2] كونت هذه اللجنة لوضع المعايير لهذا المجمع على أن يستعين بخبرات الدول الكبرى في عام 1964م.

---

(1)حسين عبد الرحيم ، **نبذة عن تطور المحاسبة بالسودان**، مجلس المحاسبين القانونيين بالسودان.

(2) أميمة خليل محمد أحمد، **واقع وتطور مهنة المحاسبة في السودان وأثرها على التقارير المنشور**ة، (الخرطوم: جامعة

ثانياً: الحاجة إلى وجود منظمة في السودان:

اهتمت بتنظيم وتطوير الأداء المحاسبي في البلاد أيضاً وجد تنظيم المهنة اهتمام المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في السودان.

نجد أن البنك الدولي قام بتمويل مشروع قيام هيئة مهنة للمحاسبة في السودان للقيام بمهام المحاسبة المطلوبة.

بموجب اتفاقية 1981م مع حكومة السودان ضمن أهدافها وفقاً للمواد (3،4) ما يلي:

1. وضع هيكل حسابي ومعايير محاسبية.
2. وضع مشروع قانوني يعني بقيام مهنة المحاسبة في السودان.
3. إعادة النظر في القوانين التجارية.

لم يبدا العمل بالاتفاقية إلا في أول سبتمبر 1987م نسبة لعدم اكتمال المشروع.

ثالثاً: قيام مجلس المحاسبين القانونيين السوداني:

صدر قانون مجلس المحاسبين القانونيين عام 1988م وشارك في دراسة وصياغة هذا القانون ديوان المراجع العام وديوان النائب العام ووزارة المالية بجانب عدد من المحاسبين القانونيين بالإضافة إلى اثني عشر شخصاً يتم انتخابهم بواسطة الجمعية العمومية على الوجه الذي تحدده اللوائح المدرجة بالقانون[1].

1.اختصاصات المجلس:

لقد حددت المادة (4) من قانون المجلس اختصاصاته في الآتي:

أ. ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وتحديد فروعها.

ب. تنظيم مهنة المحاسبة وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها وتحديد مجالات عمل المحاسبين.

ج. تطوير الدراسات الموروثة والمتعارف عليها محلياً وعالمياً بالنسبة للمهنة والارتقاء بهذه الممارسات لتأكيد دور المحاسبة كأساس متين في جميع مجالات العمل المختلفة من صناعة وتجارة وحرفية وزراعية.

هذا بالإضافة إلى:

أ. وضع الأسس المثبتة لقواعد السلوك المهني الواجب اتباعه بواسطة الأعضاء والإشراف على تطبيقها والمحافظة عليها وتطويرها حفاظاً على النمط الأمثل للسلوك المهني.

ب. نشر وإصدار الأصول العلمية والأنماط المحاسبية والقواعد والأسس العامة التي تحكم العمل المحاسبي والمراجعي.

السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2002م).

(1)مجلس المحاسبين القانونيين السودني، **نشرة تعريفية**، 2001/6/9م، ص 1.

ج. العنايـة بفئـات المحاسـبين (المحاسـبين القـانونيين، المحاسـبين فـي الـدرجات الوسـطى، ماسـكي الدفاتر).

2. أعمال وإنجازات مجلس المحاسبين القانونيين:

أ. وضع اللوائح والمناهج لمنح شهادة زمالة المجلس.

ب. المساهمة في معالجة النواحي المالية والمحاسبية مع الجهات المختلفة بالدولة والقطاع الخاص.

ج. المشـاركة فـي دراسـة قـانون تنظـيم العمـل المصـرفي لسـنة 1991م الاشـتراك فـي لجنـة الإصـلاح الضريبي.

د. وضع المصطلحات والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة في السودان.

هـ. المشاركة في تصفية حسابات العهد والأمانات للوحدات الحسابية للحكم الاتحادي.

و. ترقية وتطوير النظم المحاسبية.

ز. مراجعة وتعديل القوانين:حيث قام المجلس بعمل مراجعة شاملة عن قانون الشركات لعام 1925م المرادف لقانون الشركات 1919م الإنجليزي والذي صدر بعده قوانين 1948م، 1957م، 1958م، 1989م، مع المستجدات التي طرأت منذ عام 1919م.

المبحث الثاني

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

إجراءات الدراسة الميدانية:

يتناول الباحث في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي إتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أداتها، والإجراءات التي إتخذت للتأكد من صدقها وثباتها والطريقة التي أتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات وإستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً : مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة والمحاسبة.

أما عينة الدراسة فقد تم إختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (30) إستمارة إستبيان على المستهدفين من بعض الجهات المذكورة آنفاً ، وقد إستجاب (30) فرداً ، حيث أعادوا الإستبيانات بعد تعبئتها بكل البيانات المطلوبة بنسبة (100%) من المستهدفين.

الجدول التالي يبين عدد الإستبانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة والمسترد منها

الجدول (1/2/3)

الإستبانات التي تم توزيعها على أفراد الدراسة

الجهة	العدد الموزع	العدد المسترد	نسبة الإسترداد
مكاتب المراجعة	30	30	%100

المصدر : إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2016م

للخروج بنتائج دقيقة بقدر الإمكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة لتشمل الآتي :

1. الافراد من المؤهل العلمي.
2. الافراد من مختلف المؤهل المهني.
3. الافراد من مختلف التخصص العلمي.
4. الافراد من مختلف المسمي الوظيفي.
5. الافراد من مختلف سنوات الخبرة.

فيما يلي وصفاً لأفراد الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين) :

المؤهل العلمي :

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق المؤهل العلمي.

الجدول (2/2/3)

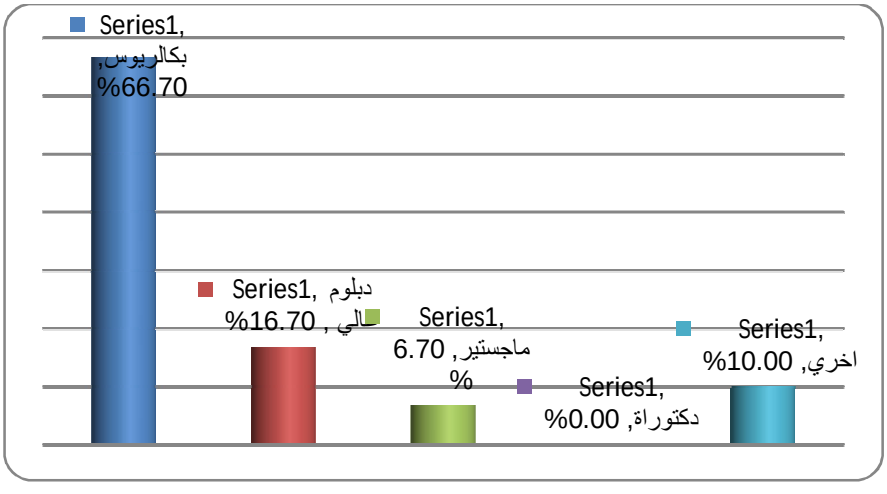
التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
بكالوريوس	20	66.7%
دبلوم عالي	5	16.7%
ماجستير	2	6.7%
دكتوراه	0	%0.0
أخرى	3	10.0%
المجموع	30	%100.0

المصدر : إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

الشكل (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتضح من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن جميع أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي (بكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (20) فرد وبنسبة (66.7%) ويليهم الأفراد الذين مؤهلهم العلمي (دبلوم عالي)، حيث بلغ عددهم (5) أفراد وبنسبة (16.7%)، ويليهم الأفراد حملة (الماجستير)، حيث بلغ عددهم (2) فرد وبنسبة (6.70%)، كما تضمنت العينة على (3) أفراد (أخرى) وبنسبة (10.0%)، وهذا مؤشر يدل على أن المبحوثين يتمتعوا بقدر عالي من التأهيل حيث يساعد ذلك في فهم الأسئلة المناط بهم الإجابة عليها.

المؤهل المهني :

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق المؤهل المهني.

الجدول (3/2/3)

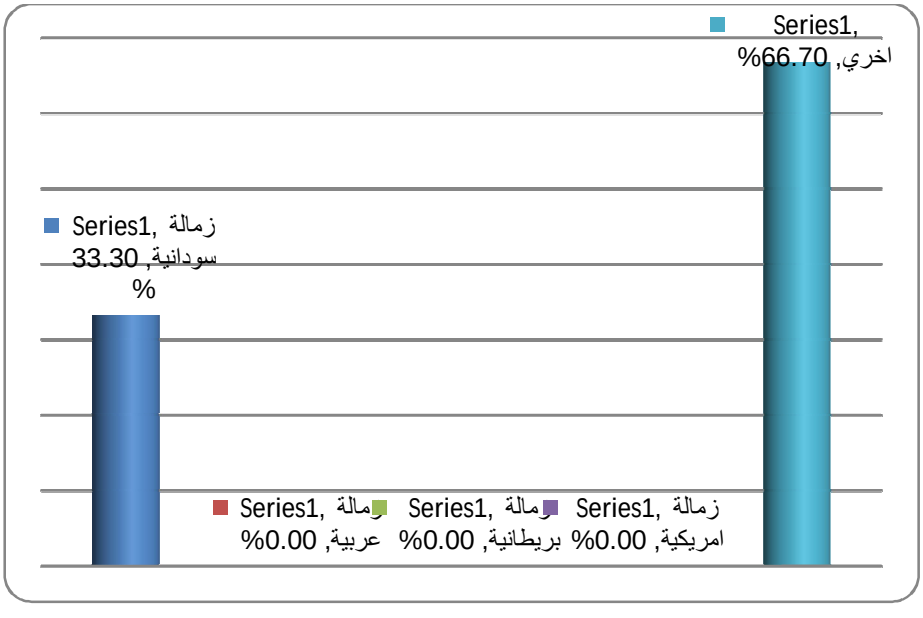
التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة
زمالة سودانية	10	%33.3
زمالة عربية	0	%0.0
زمالة بريطانية	0	%0.0
زمالة امريكية	0	%0.0
أخرى	20	%66.7
المجموع	30	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

الشكل (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتضح من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة المؤهل المهني لديهم (أخرى) حيث بلغ عددهم (20) فرد وبنسبة (66.7%) ويليهم الأفراد الذين مؤهلهم المهني (زمالة سودانية) حيث بلغ عددهم (10) أفراد وبنسبة (33.3%)، وهذه المؤهلات لها إعتبار جيد في إجاباتهم على الإسئلة.

التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق التخصص.

الجدول (4/2/3)

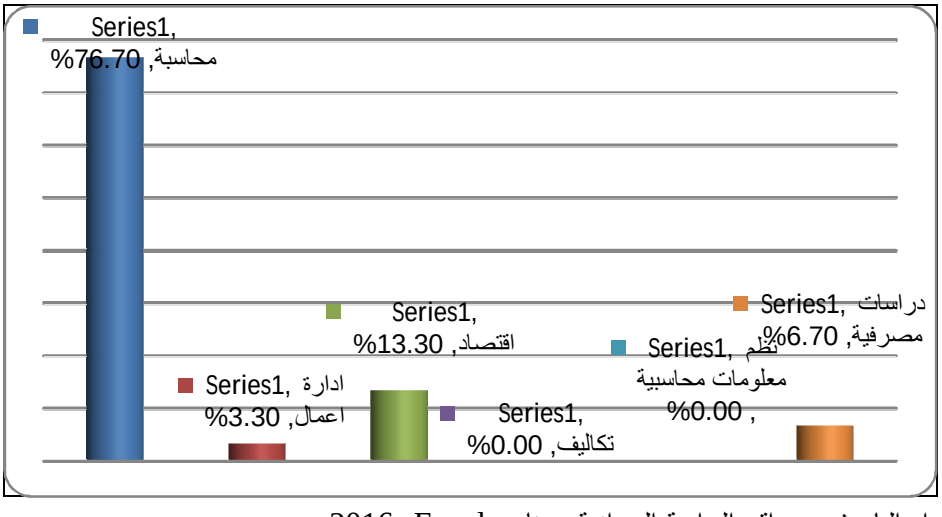
التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة	23	%76.7
ادارة اعمال	1	%3.3
اقتصاد	4	%13.3
تكاليف	0	%0.0
نظم معلومات محاسبية	0	%0.0
دراسات مصرفية	2	%6.7
المجموع	30	%100.0

المصدر: إعداد الباحث, من الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

الشكل (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتضح من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن غالبية افراد الدراسة التخصص لديهم (محاسبة) حيث بلغ عددهم (23) فرد وبنسبة (76.7%) ويليهم الأفراد الذين تخصصهم (إقتصاد) حيث بلغ عددهم (4) أفراد وبنسبة (13.3%)، ويليهم الأفراد الذين تخصصهم (دراسات مصرفية) حيث بلغ عددهم (2) وبنسبة (6.7%)، وبذلك نجد أن (100%) من المبحوثين تكون تخصصاتهم ذات علاقة بالدراسات التجارية، مما يشير إلى مدى إدراك هؤلاء المبحوثين لموضوع الدراسة.

المسمي الوظيفي :

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد الدراسة حسب المسمي الوظيفي.

الجدول (5/2/3)

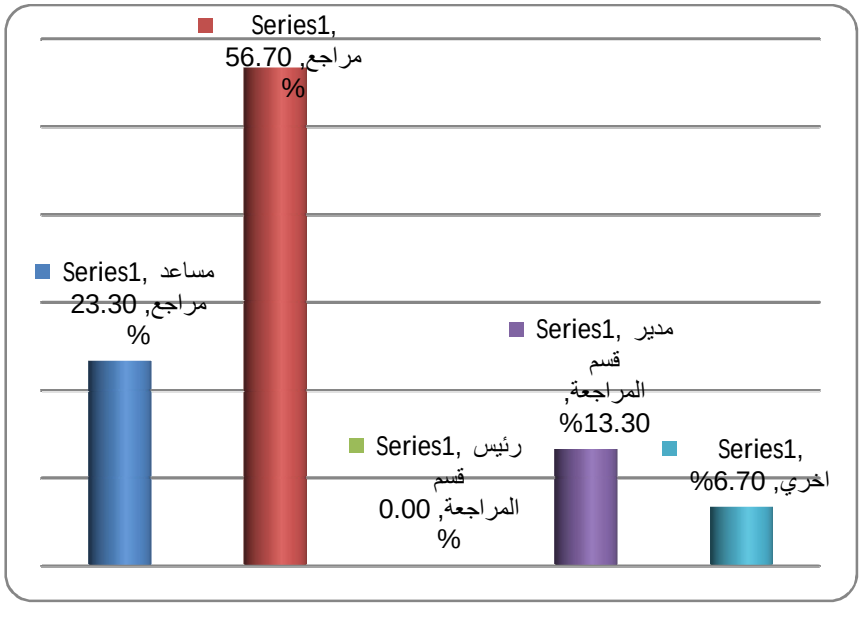
التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي

المسمي الوظيفي	العدد	النسبة
مساعد مراجع	7	%23.3
مراجع	17	%56.7
رئيس قسم المراجعة	0	%0.0
مدير قسم المراجعة	4	%13.3
أخرى	2	%6.7
المجموع	30	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

الشكل (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتضح من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (4/2/3) ان غالبية أفراد الدراسة المسمى الوظيفي لديهم (مراجع) حيث بلغ عددهم (17) فرد وبنسبة (56.7%) ويليهم الأفراد الذين لديهم المسمى الوظيفي (مساعد مراجع) حيث بلغ عددهم (7) أفراد وبنسبة (23.3%) ويليهم الأفراد الذين مسماهم الوظيفي (مدير قسم المراجعة) حيث بلغ عددهم (4) وبنسبة (13.3%) بينما الأفراد الذين

مسماهم الوظيفي (أخرى) حيث بلغ عددهم (2) وبنسبة (6.7%) ، ومن هنا يستنتج الباحث ان الذين يشتغلون في وظائف ذات صلة بالإدارة المالية والمحاسبية هي الأعلى وهذا مؤشر جيد للحصول على إجابات لها وزنها نتيجة إرتفاع المستوى الإداري .

سنوات الخبرة :

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق سنوات الخبرة.

الجدول (6/2/3)

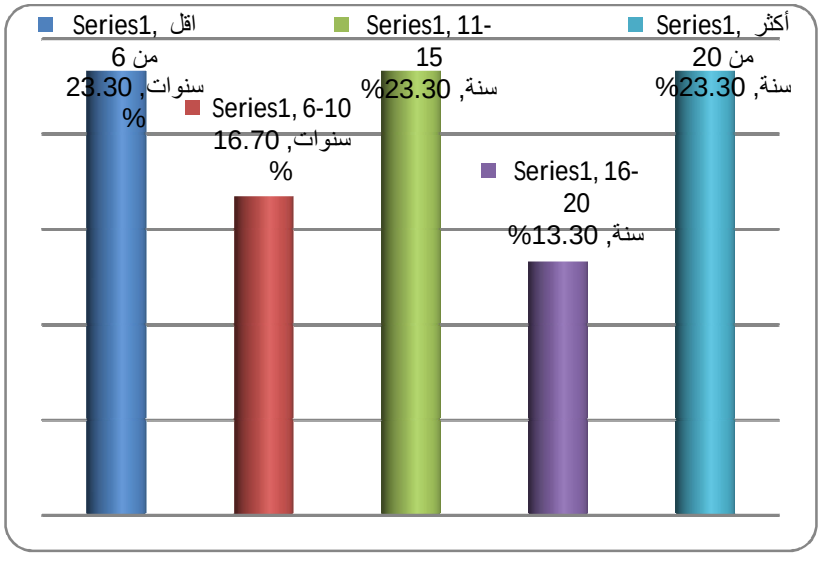
التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
اقل من 6 سنوات	7	23.3%
6-10 سنوات	5	16.7%
11-15 سنة	7	23.3%
16-20 سنة	4	13.3%
أكثر من 20 سنة	7	23.3%
المجموع	30	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

الشكل (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر : إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتضح من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية افراد الدراسة سنوات الخبرة لديهم كانت (أقل من 6 سنوات) و(11 – 15 سنة) و(أكثر من 20 سنة) حيث بلغ عددهم

(7) أفراد كل منهم وبنسبة (23.3%) ، ثم ياتي بالمرتبة الرابعة من حيث العدد لأفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (6-10) سنوات، حيث بلغ عددهم (5) أفراد وبنسبة (16.7%) يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة أكثر من (16) سنة، حيث بلغ عددهم (4) أفراد وبنسبة (13.3%)، لذا يرى الباحث أن هذا يعطي مؤشر جيد على أن البيانات المجمعة تتصف بالدقة، وسيكون لها أثر فعال على نتائج الدراسة، وكذلك ستنعكس بشكل إيجابي على إجابة كل منهم على محاور الدراسة التي تحتاج إلى جانب مهم من الخبرة.

وصف الاستبانة :

إحتوت الإستبانة على قسمين رئيسين :

القسم الأول :

تضمن البيانات الأساسية لأفراد الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول المؤهل العلمي، المؤهل المهني، التخصص العلمي، المسمي الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني :

يحتوى هذا القسم على عدد (15) عبارة طُلب من أفراد الدراسة أن يحددوا إستجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات.

ثانياً : ثبات وصدق أداة الدراسة :

الثبات والصدق الإحصائي :

يقصد بثبات الإختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما إستخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والإتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الإختبار.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

قام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الإستبانة عن طريق معادلة ألفا - كرونباخ وكانت النتيجة كما في الجدول (7/2/3) الآتي :

الجدول (7/2/3)

جدول يوضح نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية

جميع العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
	0.5968	0.77

المصدر : إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن معاملي الثبات والصدق لإجابات أفراد الدراسة على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الثلاث تدل على أن إستبانة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً .

ثالثاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم إستخدام الأساليب الإحصائية الآتية :

1. التوزيع التكراري للإجابات.
2. الأشكال البيانية.
3. النسب المئوية.
4. الوسيط.
5. إختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم إستخدام البرنامج الإحصائى SPSS والذى يشير إختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية Statistical Package for Social Sciences.

رابعاً : إختبار صحة فرضية الدراسة :

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضيتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الإستبيان والتى تبين أراء أفراد الدراسة، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد " والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة"، ولمعرفة إتجاه الإستجابة فإنه يتم حساب الوسيط.

إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائى هو تحويل المتغيرات الإسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم إستخدام إختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق فى إجابات أفراد الدراسة على عبارات فرضية الدراسة.

عرض ومناقشة نتائج الدراسة :

عبارات الاستبانة :

المحور الأول : الفرضية الأولى: (إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية) :

الجدول (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارة	التكرار النسبة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يؤدي بذل المراجع للعناية المهنية الكافية إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم المالية	14 %46.7	16 %53.3	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0
2	يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة على كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية	13 %43.3	15 %50	1 %3.3	1 %3.3	0 %0.0
3	يعمل إلتزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية	15 %50	9 %30	5 %16.7	1 %3.3	0 %0.0
4	يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الاخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها لتحقيق عدالة القوائم المالية	15 %50	14 %46.7	1 %3.3	0 %0.0	0 %0.0
5	يجب على المراجع أن يسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن	11 %36.7	18 %60	0 %0.0	1 %3.3	0 %0.0

المصدر : إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

يتضح من الجدول (8/2/3) أن النتائج لا تعني أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق، أوافق بشدة، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم إستخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في المحور الأول، والجدول (9/2/3) يلخص نتائج الإختبار لهذه العبارات.

الجدول (9/2/3)

نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الإحتمالية لمربع كاي (sig)	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
1	يؤدي بذل المراجع للعناية المهنية الكافية إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم المالية	0.133	0.715	4	غير معنوية
2	يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة على كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية	22.800	0.000	4	أوافق
3	يعمل إلتزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية	14.267	0.003	5	أوافق بشدة
4	يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها لتحقيق عدالة القوائم المالية	12.200	0.002	5	أوافق بشدة
5	يجب علي المراجع أن يسعى جاهدا لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصي قدر ممكن	14.600	0.001	4	أوافق
	الفرضية	113.093	0.000	4	اوافق

المصدر : إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي :

- بلغت قيمة مربع كي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (0.133) والقيمة الإحتمالية لها (0.715) وهذه القيمة الإحتمالية اكبر هذا يعني انه لا توجد فروق في اراء المبحوثين حول هذه العبارة مما يدل علي عدم اهمية العبارة من قبل المبحوثين.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (22.800) والقيمة الإحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (9/1/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون بشدة علي أنه يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة على كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (14.267) والقيمة الإحتمالية لها (0.0.003) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (9/1/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون بشدة علي أن يعمل إلتزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (12.200) والقيمة الإحتمالية لها (0.002) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول (9/1/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على أن يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها لتحقيق عدالة القوائم المالية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (14.600) والقيمة الإحتمالية لها (0.001) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (9/1/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون علي أن يجب على المراجع أن يسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصي قدر ممكن.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (113.093) والقيمة الإحتمالية لها (0.00) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (9/1/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

المحور الثاني: الفرضية الثانية:(إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيد للمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات)

الجدول (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارة	التكرار النسبة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية وكشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية	20 %66.7	7 %23.3	2 %6.7	0 %0.0	1 %3.3
2	يؤدي إلتزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية	13 %43.3	9 %30	4 %13.3	4 %13.3	0 %0.0
3	يعمل الإعداد الجيد لأوراق العمل على تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد في التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء في القوائم المالية	10 %33.3	18 %60	0 %0.0	2 %6.7	0 %0.0
4	يعد إخفاق المراجع في إكتشاف المخالفات دليل على عدم إلتزامه بأخلاقيات المهنة	11 %36.7	4 %13.3	5 %16.7	6 %20	4 %13.3
5	يساعد تعيين أفراد مؤهلين من قبل المراجع مع القيام بالتدريب والإشراف على نحو ملائم على كشف المخالفات	15 %50	15 %50	0 %0.0	0 %0.0	0 %0.0

المصدر : إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

النتائج اعلاه لا تعني أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم إستخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في الفرضية الثانية، الجدول (11/2/3) يلخص نتائج الإختبار لهذه العبارات.

الجدول (11/2/3)

نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية لمربع كاي(sig)	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط

1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية وكشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية	30.533	0.000	5	أوافق بشدة
2	يؤدي إلتزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية	7.600	0.055	4	غير معنوية
3	يعمل الإعداد الجيد لأوراق العمل على تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد في التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء في القوائم المالية	12.800	0.002	4	أوافق
4	يعد إخفاق المراجع في إكتشاف المخالفات دليل على عدم إلتزامه بأخلاقيات المهنة	5.667	0.225	4	غير معنوية
5	يساعد تعيين أفراد مؤهلين من قبل المراجع مع القيام بالتدريب والإشراف على نحو ملائم على كشف المخالفات	0.001	1.00	5	غير معنوية
	الفرضية	112.000	0.000	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- الاولي (30.533) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الاحتمالية أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%)واعتماداً على ما ورد في الجدول (11/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون بشدة على أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية وكشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (7.600) والقيمة الإحتمالية لها (0.055) وهذه القيمة الإحتمالية اكبر هذا يعني انه لا توجد فروق في اراء المبحوثين حول هذه العبارة مما يدل علي عدم اهمية العبارة من قبل المبحوثين.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (12.800) والقيمة الإحتمالية لها (0.002) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (11/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون علي أنه يعمل الإعداد الجيد لأوراق العمل علي تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد في التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء في القوائم المالية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (5.667) والقيمة الإحتمالية لها (0.225) وهذه القيمة الإحتمالية اكبر هذا يعني انه لا توجد فروق في اراء المبحوثين حول هذه العبارة مما يدل علي عدم اهمية العبارة من قبل المبحوثين.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (0.001) والقيمة الإحتمالية لها (1.000) وهذه القيمة الإحتمالية اكبر هذا يعني انه لا توجد فروق في اراء المبحوثين حول هذه العبارة مما يدل علي عدم اهمية العبارة من قبل المبحوثين.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (112.00) والقيمة الإحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (11/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

المحورالثالث:الفرضية الثالثة:(إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكافة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية).

الجدول (12/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارة	التكرار النسبة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يعمل المراجع على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن إكتشاف التحريفات الجوهرية	15 %50	11 %36.7	4 %13.3	0 %0.0	0 %0.0
2	يؤدي كشف التحريفات في القوائم المالية إلى التاكيد بإلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة	10 %33.3	12 %40	5 %16.7	3 %10	0 %0.0
3	يعمل تطبيق المراجع للشك المهني في المساعدة على كشف التحريفات الجوهرية	20 %66.7	6 %20	2 %6.7	1 %3.3	1 %3.3
4	يعمل المراجع على تقويم طرق تقييم المخزون	18 %60	9 %30	1 %3.3	2 %6.7	0 %0.0
5	يتعين على المراجع الخارجي أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة القوائم المالية	14 %46.7	14 %46.7	2 %6.6	0 %0.0	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

النتائج أعلاه لا تعني أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق بشدة، أوافق، محايد،لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم إستخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في الفرضية الثالثة، الجدول (13/2/3) يلخص نتائج الإختبار لهذه العبارات.

الجدول (13/2/3)

نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية لمربع كاي (sig)	قيمة الوسيط	تفسير الوسيط
1	يعمل المراجع علي تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن إكتشاف التحريفات الجوهرية	6.200	0.045	4	أوافق
2	يؤدي كشف التحريفات في القوائم المالية الي التاكيد بإلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة	7.067	0.070	4	غير معنوية
3	يعمل تطبيق المراجع للشك المهني في المساعدة على كشف التحريفات الجوهرية	43.667	0.000	5	أوافق بشدة
4	يعمل المراجع على تقويم طرق تقييم المخزون	24.667	0.000	5	أوافق بشدة
5	يتعين علي المراجع الخارجي أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة القوائم المالية	9.600	0.008	4	أوافق
	الفرضية	145.533	0.000	5	اوافق بشدة

المصدر : إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، برنامج SPSS, 2016م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (6.200) والقيمة الإحتمالية لها (0.045) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على أنه يعمل المراجع على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن إكتشاف التحريفات الجوهرية .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (7.067) والقيمة الإحتمالية لها (0.070) وهذه القيمة الإحتمالية اكبر هذا يعني انه لا توجد فروق في اراء المبحوثين حول هذه العبارة مما يدل علي عدم اهمية العبارة من قبل المبحوثين.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (43.667) والقيمة الإحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقون بشدة على أنه يعمل تطبيق المراجع للشك المهني في المساعدة على كشف التحريفات الجوهرية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (24.667) والقيمة الإحتمالية لها (0.00) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على أن يعمل المراجع على تقويم طرق تقييم المخزون.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (9.600) والقيمة الإحتمالية لها (0.008) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (13/1/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون على أن يتعين على المراجع الخارجي أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة القوائم المالية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة(145.533) والقيمة الإحتمالية لها (0.00) وهذه القيمة الإحتمالية أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وإعتماداً على ما ورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين إجابات أفراد الدراسة ولصالح الموافقون بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

الخاتمة

تشتمل على الآتي :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج:

تمثلت النتائج التي توصل إليها الباحث في الآتي :

1. أثبتت الدراسة أن إلتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية المهنية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية.
2. خلصت الدراسة إلى أن بذل العناية المهنية الكافية يؤدي إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم المالية.
3. أوضحت الدراسة بأن على المراجع تحمل مسؤوليتة المهنية وممارسة الحكم الأخلاقي لتحقيق عدالة القوائم المالية.
4. توصلت الدراسة الى أن سعي المراجع جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن يبرهن إلتزام المراجع بالمسؤولية المهنية.
5. أثبتت الدراسة أن إلتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية المهنية يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات.
6. خلصت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية وكشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
7. إتضح من الدراسة أن الإعداد الجيد لأوراق العمل يعمل على تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد كما يساعد في التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء في القوائم المالية.
8. توصلت الدراسة إلى أن تعيين أفراد مؤهلين من قبل المراجع الخارجي مع القيام بالتدريب والإشراف على نحو ملائم يساعد على كشف المخالفات.
9. برهنت الدراسة أن إلتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.
10. أثبتت الدراسة أن كشف التحريفات في القوائم المالية يفضي إلى التأكيد بإلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة.
11. توصلت الدراسة إلى أن المراجع يعمل على تقويم طرق تقييم المخزون.
12. أوضحت الدراسة بأن على المراجع الخارجي أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعي جاهداً لتحسين كفاية وجودة القوائم المالية.

ثانياً : التوصيات:

على ضوء النتائج التي توصل إليها الباحث فإن الباحث يوصي بالآتي :

1. ضرورة الإهتمام بتدريب وتأهيل المراجعين الخارجيين من قبل الجهات المنظمة للمهنة.
2. ضرورة إلتزام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية عند أداء عملية المراجعة.
3. ضرورة إلزام المراجعين الخارجيين بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير.
4. ضرورة قيام المراجع بواجباته المهنية حتى لا يكون مسؤولاً عن النتائج والأضرار المترتبة عن تقصيره في ذلك.
5. ضرورة إلزام المراجعين من قبل الدولة والجهات المهنية والأكاديمية بالإلتزام بسلوك وأخلاقيات المهنة.
6. ضرورة إصدار نشرات وعمل ندوات عبر وسائل الإعلام المختلفة من قبل الجهات المنظمة للمهنة عن مسؤولية المراجع تجاه العميل، وأسس تعيين المراجعين.
7. ضرورة التأهيل المهني والحياد للمراجع الخارجي.
8. ضرورة الإلتزام من قبل المراجعين الخارجيين بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يسترشد به عند إتمام عملية المراجعة.
9. ضرورة المحافظة على إستقلالية المراجع الخاجي ودعمه بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على إستقلاليتة.

دراسات مقترحة:

1. دور المراجعة الخارجية في الحد من الأخطاء والمخالفات.
2. تحليل مدى كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية في إدارة الغش.
3. أثر خدمات المراجعين الخارجيين على صدق وعدالة القوائم المالية.
4. بذل العناية المهنية ودورها في إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.
5. دور المراجع الخارجي في ظل إقتصاديات العولمة وأثره في صدق القوائم المالية.

المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- إبراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، (القاهرة: دار الطباعة الحديثة، 1970م).
- أبو الفتوح علي فضالة، **المراجعة العامة**، (القاهرة: دار الكتب العملية للنشر والتوزيع، 1993م).
- أحمد علي فرغلي محمد حسن، **مراجعة الحسابات والمشاكل المحاسبية للمراجعين**، (القاهرة: دار الثقافة العربية، 1989م).
- أحمد منصور البدوي، **المراجعة الحديثة**،(عمان: مكتبة الميمونة للنشر والتوزيع، 1999م).
- احمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية**، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة ، د.ت).
- إدريس عبد السلام الشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، (بيروت: دار النهضة، 1996م).
- ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادرالديسطي، أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ، 2005م).
- امين السيد احمد لطفي، **مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة**، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م).
- اسماعيل عبد الله موسى، **اصول المراجعة**، (الخرطوم: مطبعة جامعة النيلين، 2008م).
- الإتحاد الدولي للمحاسبين، **الادلة الدولية لمراجعة الحسابات**، ترجمة توفيق إبراهيم أيوب، توفيق صالح جاد الله، (الرياض: طلال أبو غزالة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1983م).
- جانس م. روهيل، **وظيفة المراقب المالي**، تعريب أحمد محمد زامل، (الرياض: مكتبة الملك فهد للطباعة والنشر، 2005م).
- وليد الخالدعبد الله، **أساسيات المراجعة**، (القاهرة: الوطنية للطباعة والنشر، 1999م).
- وليم توماس، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب احمد حامد حجاج واخرون، (الرياض: دار المريخ للنشر،1997م).
- وليم توماس، إمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة كمال الدين سعيد (الرياض: دار المريخ للنشر)، 1409هـ - 1989).

- حسن محمد حسين أبوزيد، **دراسات في المحاسبة الإدارية، تحليل القوائم المالية، القوائم المالية الموحدة،** (القاهرة: دار الثقافة العربية ،1980م).
- حسن محمد حسين أبو زيد، **دراسات في المراجعة،** (القاهرة: دار الثقافة العربية، 1987م).
- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل،** (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، الأسس والعرض والتحليل،** (الاسكندرية: الدار الجامعية 2000م).
- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة،** (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م).
- كمال خليفة أبو زيد، عبد الفتاح محمد الصحن، **المراجعة علماًوعملاً** ،(الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، 1999م).
- محمد أبو العلاء الطحان، شريف محمد السكري، **إجراءات وتصميم نظم الرقابة الداخلية ومراجعة العمليات،** (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1992م).
- محمد أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية،** (القاهرة: دار الجامعات المصرية، 1986م).
- محمد وجدي شركس، **الإطار والأساسيات في المراجعة،** (الكويت: ذات السلاسل،1987م).
- محمد وجدي شركس، **المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية،** (الكويت: دار ذات السلاسل، 1978م).
- محمد ناجي درويش وآخرون، **أصول المراجعة،** (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 1999م).
- محمد سمير الصبان، الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية،** (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002م).
- محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق،** (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م).
- محمد علي شحاته، **مراجعة وفحص الحسابات،** (لبنان: دار النهضة العربية، 1974م).
- محمد الفيومي، عوض لبيب، **اصول المراجعة،** (الاسكندرية: دار الجامعة، 1987م).
- محمد شوقي عطا الله، **بحوث في مراجعة الحسابات،** (القاهرة: مكتبة الشباب، 1983م).
- منصور حامد محمود، **أساسيات المراجعة،** (القاهرة: د.ن، د.ت).
- منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطحان، **أساسيات المراجعة** ، (القاهرة: د.ن، 1993م).
- متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، **أصول المراجعة،** الجزء الأول، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1986م.

- متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، **أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة،** (مصر: مطبعة الرسالة 1986م).
- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة،** (الكويت: ذات السلاسل، 1990م) .
- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات،** (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م).
- عبد الماجد عبد الله حسن، **مسئولية المراجع في التقرير عن استمرارية المنشأة،** (الخرطوم: د.ن، د.ت).
- عبد العظيم عبد الله محمد و آخرون، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات،** (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2002م).
- عبد الفتاح الصحن، **مراجعة الحسابات وتحليل الميزانيات،** (الإسكندرية: منشأة المعارف، 1964م).
- عيسى محمد أبو طبل، عصام الدين محمد متولي، **بحوث في مراجعة الحسابات،**(القاهرة: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1990م) .
- على السيد حسن، **المراجعة الحديثة،**(مسقط: الوطنية للطباعة والنشر والتوزيع، 2003م).
- رجب السيد راشد وآخرون، **أصول المراجعة،**(الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000م).
- رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق،** (القاهرة: الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، 1987م).
- شحاته السيد شحاته وآخرون، **مراجعة الحسابات،** (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2007م).
- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية،** (عمان: دار وائل للنشر، 2000م).
- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات،** الناحية النظرية، ط2 ،(عمان: دار وائل للنشر، 2004م).
- خالد الأمين عبد الله، **تدقيق الحسابات،** (عمان: أم السماق، 1998م).
- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات،** (عمان: دار وائل، 1999م).
- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية،**(عمان: دارالمسيرة للنشر والتوزيع، 2006م).

2.الرسائل الجامعية:

- أبو عبيدة عبد الرحمن أحمد، **أثر مخاطر المراجعة على مسؤولية المراجع الخارجي**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير، 2009م).
- أحمد محمد بدر شعت، **الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان استمرارية الشركات**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العيا، رسالة ماجستير، 2016م) .
- أحمد فضل عبد الله، **دور المراجع الخارجي في إكتشاف الغش**، (الخرطوم: جامعة جوبا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور، 2005م).
- أميمة خليل محمد أحمد، **واقع وتطور مهنة المحاسبة في السودان وأثرها على التقارير المنشور**ة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2002م).
- محمد عبد الله محمد، **مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن الأعمال غير المشروعة للعملاء**، (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور، 1983م) .
- معتز ميرغني سيد أحمد، **أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).
- مختار ادريس ابوبكر ادم**, مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الاخطاء والغش ودورها في ذيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية** (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
- نور الدين عبد الله نقد، **مدى مسؤوليات المراجع الخارجي في التقرير عن الأداء في شركات المساهمة**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
- خالد عبد العزيز حافظ سالم، **مسؤوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه، 2016م) .
- خالد شعيب حسين، **تقرير المراجع المتحفظ وأثره على موثوقية التقارير والقوائم المالية بالتطبيق على القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث ماجستير غير منشور، 2007م).

3.المجلات:

- كريا محمد اسماعيل، **مؤشرات الأداء التي تساعد مراقب الحسابات في الحكم والتنبؤ بمدى إستمرارية الوحدة الاقتصادية**، (القاهرة: مجلة المال والتجارة، العدد 201، 1986م).

- يوسف عبد القادر عبد الوهاب، **تطوير مدخل تحسين كفاءة و فاعلية المراجع في إكتشاف غش الإدارة**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، العدد 2، أبريل 1997م) .
- عيد حامد معيوف، **معايير المراجعة ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم ممارسه المهنة**،(الرياض: معهد الادارة العامة، مجلة الإدارة العامة،1994م).
- سمية أمين علي، **فجوة التوقعات**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 47، 1995م).

4.التقارير والنشرات والقوانين:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، (معيار التدقيق رقم 240)**، 2003م .
- حسين عبد الرحيم، **نبذة عن تطور المحاسبة بالسودان**، مجلس المحاسبين القانونيين بالسودان.
- المادة 137، قانون الشركات السوداني 1925م.
- مجلس المحاسبين القانونيين السودني، **نشرة تعريفية**، 2001/6/9م.
- معايير المحاسبة الأمريكية، معيار التقرير المالي رقم 1.

ثانياً: المراجع الاجنبية:

- American institute Certificate Public Accountants (AICPA), **Codification Statement on Auditing Procedures**, (New York, 1951).
- American Institute of Certified Public Accountants, **Generally Accepted Auditing Standards**, New York, 1977.
- Brown Saker DN, **Principles of Auditing**,(London:BBS Publishing, 1998).
- Evening Post White, **The Auditing and Investigation**, (New York: E.P press, 1998.
- F.C.De Paula and Frank .A. Altwood, **Auditing Principles & Practice**, 15th edition,London: 1998.
- F.Clive de paule, **The Principles of Auditing**, fourteen Edition, London, Morritian and Gibb limited, 1970.
- Frank woods, **Business Accounting**, (London: Books Aid Internationl, 2001.
- Institute of chartered Accountants in England and Wales, **Auditing Standards**, London, 1942.
- Leslie R. Howard, **Principle of Auditing,** 21th, (London, English Language Society, 1982).

- Montgomery, R.H,**Auditing Theory and Practice**,(New York: the Ronald press, 1982).

المـلاحق

ملحق رقم (1)

استـ ـة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

برنامج ماجستير المحاسبة والتمويل

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله تعالي وبركاته

الموضوع : إستبانه

أرفق لكم طيه إستمارة الإستبانه الخاصة بدراسة بعنوان **(مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات)** لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

أرجو الكرم بالإجابة المناسبة مقدراً تعاونكم وجهدكم، علماً بأن هذه الإجابات ستكون في غاية السرية التامة، لما تقتضيه الأمانة العلمية والبحث العلمي وتستخدم هذه البيانات فقط لأغراض الدراسة والبحث العلمي، علاوة على ذلك يمكنكم الحصول على نتائج الدراسة إذا رغبتم في ذلك.

ولكم جزيل الشكر

الباحث

محمد الامام عبد الله احمد

أولا: البيانات الشخصية:

يرجي وضع (✓) أمام الإجابة التي تراها مناسبة

1. المؤهل العلمي :

بكالوريوس	☐	دبلوم عالي	☐
ماجستير	☐	دكتوراه	☐
أخرى	☐		

2. المؤهل المهني

زمالة سودانية	☐	زمالة عربية	☐
زمالة بريطانية	☐	زمالة أمريكية	☐
أخرى	☐		

3. التخصص :

محاسبة	☐	إدارة أعمال	☐
إقتصاد	☐	تكاليف	☐
نظم معلومات محاسبية	☐	دراسات مصرفية	☐

4. المسمى الوظيفي :

مساعد مراجع	☐	مراجع	☐
رئيس قسم المراجعة	☐	مدير قسم المراجعة	☐
أخرى	☐		

5. سنوات الخبرة:

أقل من 6 سنوات	☐	6 - 10 سنوات	☐
11- 15 سنة	☐	16- 20 سنة	☐
أكثر من 20 سنة	☐		

ثانياً : عبارات الاستبانة :

يرجي وضع (✓) أمام العبارة التي تراها مناسبة

الفرضية الأولى : إلتزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية يساعد على تحقيق عدالة القوائم المالية.

الرقم	العبارة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يؤدي بذل المراجع للعناية المهنية الكافية إلى تحقيق صدق وعدالة القوائم المالية.					
2	يساعد إلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة على كشف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.					
3	يعمل إلتزام المراجع بالشك المهني على					

	إكتشـــاف التحريفـــات الجوهريـــة بـــالقوائم المالية.					
4	يجـب علـى المراجـع عنـد تحمـل مسـؤولياته المهنيـة أن يمـارس الحكـم الأخلاقـي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها لتحقيق عدالة القوائم المالية.					
5	يجـب علـى المراجـع أن يسـعى جاهـدا لتحسين كفايـة وجـودة الخدمـة التـي يقدمها مـع تنفيـذ المسـؤوليات المهنيـة بأقصـى قـدر ممكن.					

الفرضية الثانية : إلتزام المراجع الخارجي بإعداد برنامج جيدللمراجعة يساعد على كشف الأخطاء والمخالفات.

الرقم	العبارة	أوافق	أوافــق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بذل العناية المهنية وكشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية					
2	يؤدي إلتزام المراجع بالشك المهني على إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.					
3	يعمل الإعداد الجيد لأوراق العمل على تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد في التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء في القوائم المالية					
4	يعد إخفاق المراجع في إكتشاف المخالفات دليل على عدم إلتزامه بأخلاقيات المهنة.					
5	يساعد تعيين أفراد مؤهلين من قبل المراجع مع القيام بالتدريب والإشراف على نحو ملائم على كشف المخالفات.					

الفرضية الثالثة : إلتزام المراجع الخارجي في القيام بكافة الواجبات المهنية يساعد على كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

الرقم	العبارة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يعمل المراجع على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن إكتشاف التحريفات الجوهرية					
2	يؤدي كشف التحريفات في القوائم المالية إلى التأكيد بإلتزام المراجع بأخلاقيات المهنة.					
3	يعمل تطبيق المراجع للشك المهني في المساعدة على كشف التحريفات الجوهرية.					
4	يعمل المراجع على تقويم طرق تقييم المخزون.					
5	يتعين على المراجع الخارجي أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعي جاهداً لتحسين كفاية وجودة القوائم المالية.					

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء محكمي الإستبانة

الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
د. كمال أحمد يوسف	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية التجارة جامعة النيلين
د. عبد الرحمن عادل خليل	أستاذ المحاسبة المساعد	كلية التجارة جامعة النيلين
د. الزين عبد الله بابكر	أستاذ المحاسبة المساعد	كلية التجارة جامعة النيلين