جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات التجارية
قسم المحاسبة والتمويل

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

(دراسة حالة على ورزارة المالية والتخطيط الإقتصادي)

Role of external audit in improving efficiency of financial statements

(Case study on financial ministry and economic planing)

(بحث تكميلي لنيل درجة البكلاريوس في المحاسبة والتمويل)

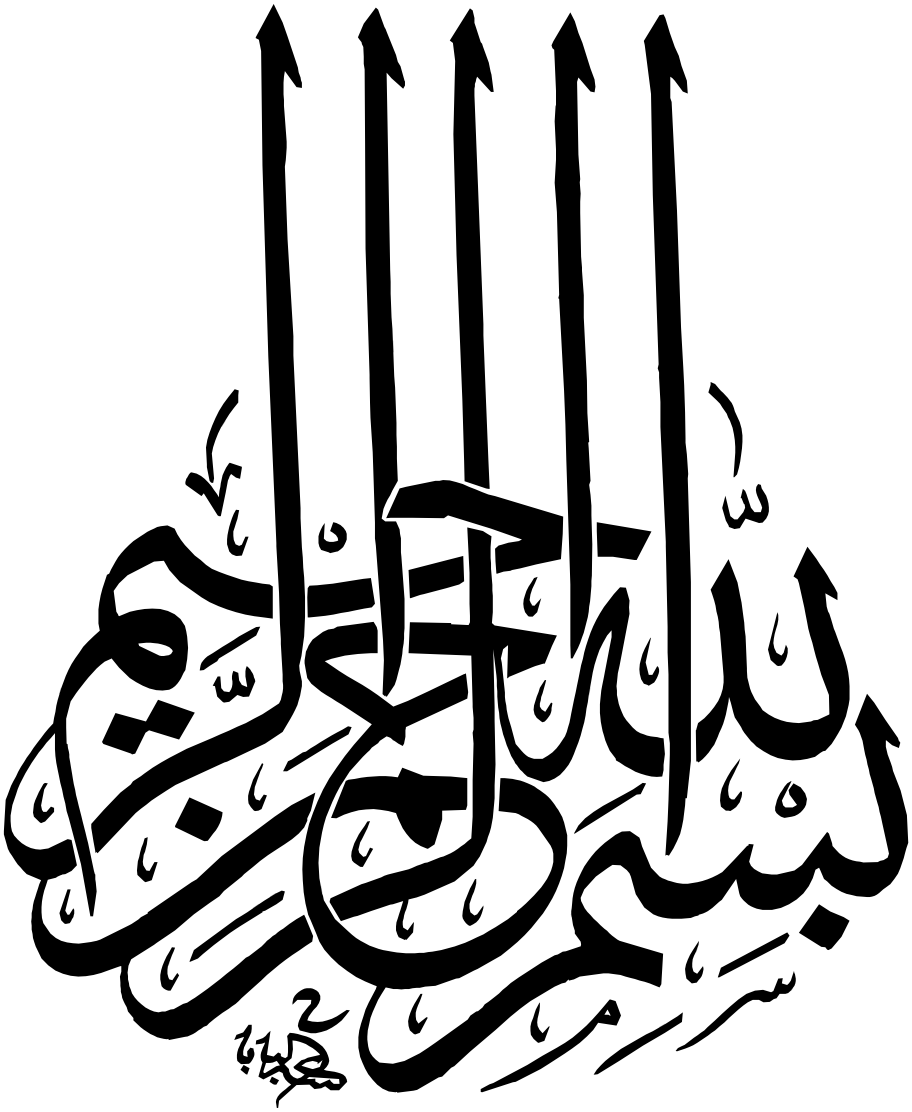
❖ **إعداد الباحثون:**

١) أيمن عبدالباقي موسى حامد
٢) محمد الطيب التهامي سعيد
٣) محمد إدريس عمر إدريس
٤) محمد بلة الجيلاني الأمين
٥) موسى أبكر عبدالله سليمان

❖ **إشراف الدكتور:**

محمد النابر محمدين خوجلي

١٤٣٨هـ/٢٠١٧م


بسم الله الرحمن الرحيم

الإستهلال

قال الله تعالى:

(وقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ ورَسُولُهُ والْمُؤْمِنُونَ وسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ الغَيْبِ والشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ (١٠٥))

صدق الله العظيم

التوبة الآية (١٠٥)

الإهداء

إلى من قال فيهما الحق " وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا" (الإسراء:الآية ٢٤)

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحب والطهر والحنان والعطاء

وفاءا بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت

والدتي الغالية أطال الله في عمرها

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

والدي الفاضل أطال الله في عمره

إلى كل شقيقاتي وأشقائي كل واحد بإسمه

إلى أهلي و عشيرتي

إلى كل من علمني حرف

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

أهدي ثمرة جهدي

الباحثون

الشكر و التقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي سيد الانبياء وخاتم المرسلين سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم وعلي آله وصحبه افضل الصلاة وازكي التسليم، إستفتح بالذي هو خير قول ، قول المولي عز وجل (ربنا عليك توكلنا وإليك أنبنا وإليك المصير) ودعا خير الانام – سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم . اللهم لا سهل إلا ما جعلته سهلا وأنت تجعل الصعب إن شئت سهلا.

إنطلاقا من مبدأ الاعتراف بالجميل ، اتقدم بالشكر والثناء لله سبحانه وتعالي لإلهامه وعونه وتوفيقه أتقدم – بالشكر والعرفان لجامعة **السودان للعلوم و التكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية** ، وأخص بالشكر الدكتور / **محمد الناير محمدين خوجلي** الذي

تفضل مشكورا بالإشراف على هذه الرسالة وكان لي عونا بتقديم المشورة والنصح والارشاد ، وقدوة بعلمه وتواضعه ، أسأل الله العلي القدير أن يمتعه بالصحة والعافية ويجعلة ذخرا لأهل العلم والمعرفة والشكر الي السادة موظفي **وزارة المالية التخطيط الاقتصادي**

كذلك الشكر الي كل من ساهم في هذا العمل بفكره ورأيه وعلمه وكذلك الشكر الي أسرتي الكريمة التي صبرت معي وساندتني حتي أكتمل هذا البحث .

وبالله التوفيق

الباحثون

المستخلص

تناولت الدراسة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

تلخصت مشكلة الدراسة في توضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

وهدفت الدراسة إلى توضيح أثر اعتماد الشركة على تقارير المراجعة الخارجية وضمان جودة القوائم المالية، ومحاولة تحديد إسهامات المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية، وتوضيح أثر المراجعة الخارجية في موثوقية القوائم المالية، وتوضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية القوائم المالية، وإبراز أثر الأهمية النسبية للمراجعة في تحقيق جودة القوائم المالية.

إختبرت الدراسة الفرضيات التالية، يساهم التزام الشركة بإعتماد تقارير المراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية، تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين، وتساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية، وتساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية، وتساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم المالية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، توافق عينة الدراسة على أنه يساهم التزام الشركة باعتماد تقارير المراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية، أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين، أن تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية، توافق عينة الدراسة على أنه تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية،توافق عينة الدراسة على أن عدم ابداء المراجع الخارجي لرايه في القوائم المالية يؤدي الى انخفاض جودتها.

وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها، يجب ان يكون المراجع الخارجي مدربا ومؤهلا حتى يتمكن من أداء مهمته بالصورة المطلوبة،ضرورة أن تساهم المراجعة الخارجية في إيجاد القيمة التنبؤية للقوائم المالية للمستخدمين، يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية في حال وجود ملاحظات يتم تدوينها حتى تكون القوائم المالية مقبولة، تطوير المراجعة الخارجية أمر مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية، ضرورة ان تلعب الأهمية النسبية دور هام في ايجاد القيمة التنبؤية للقوائم المالية للمستخدمين.

Abstract

The study has investigated the role of external audit in improving efficiency of financial statements. The problem of study tends to find an answer to the main question: What is the main role of external audit in improving efficiency of financial statements.

The study aimed to explore the effect of the company's acceptance of reports by external audit and adoption of financial statements. The study also seeks to determine the contribution of external audit in improving adequacy of the financial statements. The research aims to highlight the role of external audit on the reliability and the accuracy the financial statements and underpin the comparative importance of external audit in achieving quality financial statements.

The study has verified the following hypotheses: The company's adoption of reports by external audit will ensure efficiency of financial statements. External audit will contribute in improving adequacy of the financial statements for users. External audit will contribute in achieving greater reliability of the financial statements. External audit will contribute in achieving greater credibility of the financial statements. The materiality of external audit will affect quality financial statements.

The study has concluded that the company's adoption of reports by external audit will ensure efficiency of financial statements. External audit will contribute in improving adequacy of the financial statements for users. External audit will contribute in achieving greater reliability of the financial statements. External audit will contribute in achieving greater credibility of the financial statements. The study has concluded that the sample of the study is compatible. The refrainment of external auditors to express their views about the financial statements will lead to low quality.

The study has recommended that external auditor should be well trained and qualified to carry out his/her job efficiently. Moreover, external audit helps find the predictive values of the financial statements for users. External audit should scrutinize financial statements to be more acceptable. The promotion of the external audit is very important for bringing about greater reliability of the financial statements. The materiality should play important role in finding predictive values of the financial statement for users.

فهرس الموضوعات

المحتوى	رقم الصفحة
الإستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
المستخلص	د
Abstract	هـ
فهرس الموضوعات	و
فهرس الجداول	ز
فهرس الأشكال	ح
المقدمة	١
أولا: الاطار المنهجي	٢
ثانيا: الدراسات السابقة	٦
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	**٢٠**
المبحث الأول: مدخل المراجعة	٢١
المبحث الثاني: المراجعة الخارجية	٣٨
المبحث الثالث: تقرير المراجع	٥٩
الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية	**٨٧**
المبحث الأول: القوائم المالية مفهومها ومستخدميها والإفصاح عنها	٨٨
المبحث الثاني: القوائم المالية أهافها وإفتراضاتها وخصائصها النوعية	٩٤
المبحث الثالث: عناصر القوائم المالية وفروضها وتحليلها	١٠٤
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية:	**١١٤**
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي	١١٥
المبحث الثاني: تحليل البيانات	١٢٤
المبحث الثالث: إختبار الفرضيات	١٧٥
الخاتمة	**١٨٢**
أولا: النتائج	١٨٣
ثانيا: التوصيات	١٨٥
قائمة المصادر والمراجع	١٨٧
الملاحق	١٩٢

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(١-١-٣-١)	أوجه الإختلاف بين أدوار كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	٣٢
(٣-٢-١)	قيمة معامل ألفا كرونباخ لإختبار ثبات الإستبيان	١٢٥
(٣-٢-٢)	اوزان مقياس ليكارت	١٢٥
(٣-٢-٣)	الوسط المرجح	١٢٦
(٣-٢-٤)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر	١٢٨
(٣-٢-٥)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	١٢٩
(٣-٢-٦)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي	١٣٠
(٣-٢-٧)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير التخصص	١٣١
(٣-٢-٨)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل المهني	١٣٢
(٣-٢-٩)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة	١٣٣
(٣-٢-١٠)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الأولى	١٣٥
(٣-٢-١١)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الثانية	١٣٧
(٣-٢-١٢)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الثالثة	١٣٩
(٣-٢-١٣)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى	١٤١

	العبارة الرابعة	
(٣-٢-١٤)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الخامسة	١٤٣
(٣-٢-١٥)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الأولى	١٤٥
(٣-٢-١٦)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الثانية	١٤٦
(٣-٢-١٧)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الثالثة	١٤٨
(٣-٢-١٨)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الرابعة	١٤٩
(٣-٢-١٩)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الخامسة	١٥٠
(٣-٢-٢٠)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الأولى	١٥٢
(٣-٢-٢١)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الثانية	١٥٣
(٣-٢-٢٢)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الثالثة	١٥٤
(٣-٢-٢٣)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الرابعة	١٥٥
(٣-٢-٢٤)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الخامسة	١٥٦
(٣-٢-٢٥)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الأولى	١٥٨

(٣-٢-٢٦)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الثانية	١٥٩
(٣-٢-٢٧)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الثالثة	١٦٠
(٣-٢-٢٨)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الرابعة	١٦١
(٣-٢-٢٩)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الخامسة	١٦٣
(٣-٢-٣٠)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الأولى	١٦٥
(٣-٢-٣١)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الثانية	١٦٧
(٣-٢-٣٢)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الثالثة	١٦٩
(٣-٢-٣٣)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الرابعة	١٧١
(٣-٢-٣٤)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الخامسة	١٧٣
(٣-٣-٣٥)	جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الاولى	١٧٥
(٣-٣-٣٦)	جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الثانية	١٧٧
(٣-٣-٣٧)	جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الثالثة	١٧٨
(٣-٣-٣٨)	جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية	١٧٩

	الرابعة	
(٣-٣-٣٩)	جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الخامسة	١٨٠

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(١-١)	نموذج البحث	٤
(١-٣-١-١)	إرتباط إسم المدقق بالقوائم المالية	٦١
(١-٣-٢-١)	تقرير نموذجي (غير متحفظ)	٦٧
(١-٣-٣-٢)	تقرير خالي من التحفظات (المطلق أو النظيف)	٧٠
(١-٣-٣-٣)	تقرير المتحفظ بسبب وجود قيد على نطاق المراجعة	٧٤
(١-٣-٣-٤)	التقرير المتحفظ (الإنحرافات غير المقبولة عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها)	٧٦
(١-٣-٣-٥)	التقرير المتحفظ بسبب عدم الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية	٧٧
(١-٣-٣-٦)	التقرير المتحفظ بسبب أحد الأحداث غير المؤكدة	٧٩
(١-٣-٣-٧)	التقرير السالب	٨١
(١-٣-٣-٨)	تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي بسبب القصور في نطاق المراجعة	٨٣
(١-٣-٣-٩)	الفقرة الخاصة بالرأي المجزء وأسبابه في تقرير المراجع	٨٤
(٣-٢-١)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر	١٢٨
(٣-٢-٢)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي	١٢٩
(٣-٢-٣)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا للمركز الوظيفي	١٣٠
(٣-٢-٤)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا للتخصص	١٣١
(٣-٢-٥)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل المهني	١٣٢
(٣-٢-٦)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لسنوات الخبرة	١٣٣
(٣-٢-٧)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الأولى	١٣٥

(٣-٢-٨)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الثانية	١٣٧
(٣-٢-٩)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الثالثة	١٣٩
(٣-٢-١٠)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الرابعة	١٤١
(٣-٢-١١)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الأولى العبارة الخامسة	١٤٣
(٣-٢-١٢)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الأولى	١٤٥
(٣-٢-١٣)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الثانية	١٤٧
(٣-٢-١٤)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الثالثة	١٤٨
(٣-٢-١٥)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الرابعة	١٤٩
(٣-٢-١٦)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثانية العبارة الخامسة	١٥٠
(٣-٢-١٧)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الأولى	١٥٢
(٣-٢-١٨)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الثانية	١٥٣
(٣-٢-١٩)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الثالثة	١٥٤
(٣-٢-٢٠)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الرابعة	١٥٥
(٣-٢-٢١)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الثالثة العبارة الخامسة	١٥٦
(٣-٢-٢٢)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الأولى	١٥٨
(٣-٢-٢٣)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الثانية	١٥٩
(٣-٢-٢٤)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة	١٦١

	للفرضية الرابعة العبارة الثالثة	
(٣-٢-٢٥)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الرابعة	١٦٢
(٣-٢-٢٦)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الرابعة العبارة الخامسة	١٦٣
(٣-٢-٢٧)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الأولى	١٦٥
(٣-٢-٢٨)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الثانية	١٦٧
(٣-٢-٢٩)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الثالثة	١٦٩
(٣-٢-٣٠)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الرابعة	١٧٠
(٣-٢-٣١)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة للفرضية الخامسة العبارة الخامسة	١٧٢

المـــــــقـــــــدمـــــــــة

تناول الباحثون في هذا الجزء مشكلة البحث التي تتجلى في توضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، ثم حددت أهداف البحث التي تم تلخيصها في خمس اهداف رئيسية تم ربطها بالفرضيات التي يرغب الباحثون في اختبارها، وحددت أهمية البحث التي تجلت في اهميتين هما الاهمية العلمية والعملية، ثم حدد الباحثون منهجية البحث والتي تم تلخيصها في اربع مناهج رئيسية هي: المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي، تم جمع البيانات من عدة مصادر لخصها الباحثون في المصادر الاولية و الثانوية .

إحتوت الدراسة على ثلاثة حدود للدراسة وهي الحدود المكانية والزمانية والحدود الموضوعية.

وتم رسم خارطة البحث في هيكل للبحث يوضح الفصول والمباحث والمطالب التي يحتويها البحث.

ومن خلال اتباع الباحثون للمنهج التاريخي كان لابد من تتبع دراسات سابقة لباحثون اخرين تدعم هذه الدراسة.

لقد تناول الباحثون كل ذلك فيما يلي:

اولا: الاطار المنهجي:

ثانيا: الدراسات السابقة:

أولا:الإطار المنهجي للبحث

تمهيد:

نتيجة لتزايد العولمة الاقتصادية في نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم والتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية وحجمها في ظل القوانين وا لانظمة و المعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا اصبح لزاما على مجالس إدارة الشركات العاملة في مختلف المجالات ضبط نشاطاتها مما ادى الى ظهور علم المراجعة الذي هو اختبار تقني صارم لكثير من الاطراف و صعبة للشخص الذي يقوم بها .

من ضمن الاهداف الاساسية للمحاسبة المالية حسب المعايير الدولية (IAS @ IFRS) اعداد القوائم المالية المختلفة وهذا بغرض ايصال المعلومات الى كل المهتمين من مسيريين ومستثمرين ومقرضين وغيرهم لإعداد تشخيص مالي للمؤسسة يتم على ضوئها اتخاذ القرارات الملائمة و يتم بلوغ هذا الهدف من خلال صدق المعلومات وتسمح هذه المعلومات بإعداد مقارنات ليس فقط عبر الزمن ولكن كذلك بين مجموعة من الشركات التي تنتمي الى نفس القطاع وهو ما يفترض ان تقدم القوائم المالية بشكل موحد وبنفس طرق التقييم وان تكون مكملة بمعلومات اخرى تسهل و تضمن المقارنة وتكون كافية للشخص المالي.

ولطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة باعتبارها ركيزة الادارة الاساسية لفحص البيانات والمعلومات المحاسبية للتحقق والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية ومدى تطابق الاجراءات الموضوعية من طرف ادارتها لتفادي مختلف الاخطاء.

مشكلة البحث :-

تتلخص مشكلة البحث الرئيسية في توضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

و للإجابة على هذه الاشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية :

١. الى أي مدى يؤثر اعتماد تقارير المراجعة الخارجية على تحسين جودة القوائم المالية؟

٢. هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين؟

٣. هل تساهم المراجعة الخارجية في موثوقية القوائم المالية؟

٤. ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية القوائم المالية؟

٥. كيف يمكن ان تؤثر الاهمية النسبية للمراجعة في جودة القوائم المالية المراجعة؟

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح أثر إعتماد الشركة على تقارير المراجعة الخارجية وضمان جودة القوائم المالية.
- محاولة تحديد إسهامات المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية.
- توضيح أثر المراجعة الخارجية في موثوقية القوائم المالية.
- توضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية القوائم المالية.
- إبراز أثر الأهمية النسبية للمراجعة في تحقيق جودة القوائم المالية المراجعة.

فرضيات البحث:-

- يساهم التقرير المعتمد بواسطة المراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية.
- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين.
- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية.
- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم المالية.
- تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم المالية.

منهجية البحث:-

استخدم الباحثون المنهج الاستنباطي لتحديد التطور المنطقي لفرضيات البحث و التعرف على انماط المشاكل المرتبطة بها وتصور كيفية معالجة هذه المشاكل، والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، والمنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية من خلال استمارة الاستبيان، بالإضافة الى المنهج الوصفي التحليلي في تحليل نتائج البحث التي تم التوصل اليها.

اهمية البحث :-

الاهمية العلمية :

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا، حيث تزايد الإهتمام بموضوع المراجعة الخارجية في السنوات الأخيرة، وتبرز أهميتها العلمية في إثراء المكتبات الإقتصادية بمادة تساعد على التحرر من جميع قيود المؤسسات المجتمعية تجاه مؤسسات المراجعة لتطبيق المادة المطروحة بكل سهولة وبدون قيود، وكذلك المساعدة في النهوض بالدول إقتصاديا.

الاهمية العملية :

تنبع أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسات إلى محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسات على تحمل مسئولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمراجعة على كيان المؤسسة وضمان الإستمرار لها والنمو في ظل بيئة متغيرة.

ادوات جمع البيانات :-

بيانات أولية:

تشمل المصادر الأولية من الكتب والدوريات العلمية والرسائل الجامعية المنشورة والغير منشورة وكذلك بعض العناصر من الشبكة العنكبوتية.

بيانات ثانوية:

تتمثل أهم المصادر الثانوية في التقارير التي تحصلناعليها من المنشآت المختلفة التي تمت زيارتها خلال الدراسة الميدانية

حدود الدراسة :-

الحدود المكانية:

وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي.

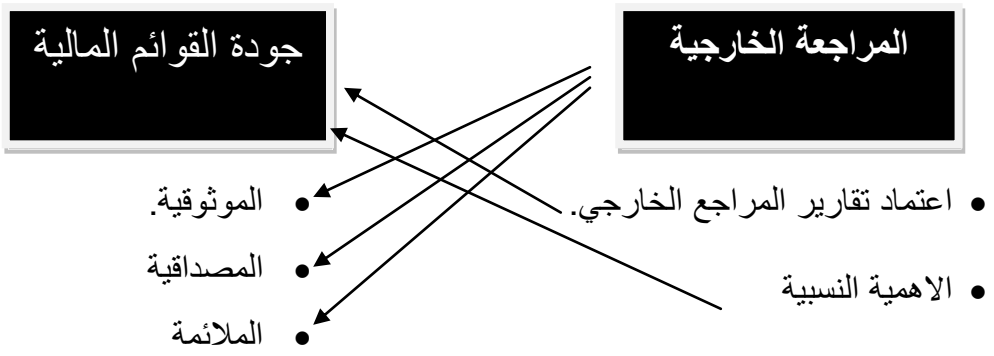
الحدود الزمانية:

تمثلت في العام**٢٠١٧م**

الحدود الموضوعية:

ركزت هذه الدراسة على موضوع المراجعة الخارجية وأثرها في التحسين من القوائم المالية من جميع النواحي العلمية والعملية.

شكل(١-١):نموذج للبحث:



المصدر: إعداد الباحثون من الإطار المنهجي للدراسة، ٢٠١٧م

هيكل الدراسة :-

يتكون البحث من مقدمة و ثلاث فصول، تحتوي المقدمة على الاطار المنهجي والدراسات السابقة.

الفصل الاول: بعنوان المراجعة الخارجية، ويتكون من ثلاثة مباحث، المبحث الاول بعنوان مدخل للمراجعة ويتكون من ثلاث مطالب المطلب الاول مهنة المراجعة و المطلب الثاني طبيعة المراجعة والمطلب الثالث أنواع ومراحل المراجعة ومسئوليات المراجع.

المبحث الثاني بعنوان المراجعة الخارجية ويتكون من ثلاث مطالب، المطلب الاول تمهيد عن المراجعة الخارجية والمطلب الثاني مسئولية المراجع وعلاقة المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية، والمطلب الثالث المعايير والتقارير والادلة الخاصة بالمراجعة الخارجية.

المبحث الثالث بعنوان تقرير المراجع ويتكون من ثلاث مطالب، المطلب الاول نظرة عامة عن تقرير المراجع والمطلب الثاني أنواعومحتويات التقرير، والمطلب الثالث تحفظات التقرير ومتطلبات إعداده.

الفصل الثاني: بعنوان جودة القوائم المالية و يتكون من ثلاث مباحث، المبحث الاول بعنوان القوائم المالية مفهومها ومستخدميها والإفصاح عنها ويتكون من ثلاث مطالب، المطلب الاول عن مفهوم القوائم المالية و المطلب الثاني مستخدمي القوائم المالية والمطلب الثالث الإفصاح الكامل في القوائم المالية.

المبحث الثاني بعنوان القوائم المالية أهدافها وإفتراضاتها وخصائصها النوعية ويتكون من ثلاث مطالب المطلب الاول عن اهداف القوائم المالية، والمطلب الثاني عن الإفتراضات الأساسية لإعداد القوائم المالية والمطلب الثالث الخصائص النوعية للقوائم المالية.

المبحث الثالث بعنوان عناصر القوائم المالية فروضها وتحليلها ويتكون من ثلاث مطالب، المطلب الأول عن عناصر القوائم المالية، والمطلب الثاني الفروض والمبادئ المحاسبية المرتبطة بإعداد الميزانية، المطلب الثالث تحليل القوائم المالية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية ويتكون من ثلاث مباحث، المبحث الاول نبذه تعريفية عن مجتمع الدراسة، المبحث الثاني تحليل البيانات، المبحث الثالث اختبار الفرضيات .

الخاتمة: تحتوي الخاتمة على نتائج البحث و توصيات الباحثين.

ثانيا:الدراسات السابقة

دراسة هشام ٢٠٠٠م:[١]

تناولت الدراسة آثار تقييم المخزونات على القوائم المالية (دراسة تحليلية تطبيقية).

- هدفت الدراسة إلى تقييم الأداء المحاسبي للمخزونات من خلال التحقق من وجود المخزونات بالمخازن وفق الضوابط المعمول بها في شراء وتخزين المخزونات وصرفها من حيث الكمية حسب بطاقات الصنف، ومطابقتها مع الأرصدة من حيث الكمية ومن القيمة بدفتر جاري المخازن في نهاية السنة المالية للوصول إلى رصيد المخزون آخر المدة بالميزانية العمومية وقيمة المخزون بحساب الدخل ومطابقة ذلك مع قيمة الجرد السنوي.
- تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي: "إلى أي مدى يؤثر تقييم المخزونات على القوائم المالية؟"
- إختبرت الدراسة الفرضيات التالية: تقييم المخزونات وفقا لسياسات التسعير المختلفة يؤدي تغير إلى قيمة المخزونات بقائمة الدخل والميزانية العمومية، التغير العام في الأسعار يعكس القيمة الحقيقية لبند المخزونات بقائمة حساب الدخل والميزانية العمومية.
- توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: توجد عدة سياسات للصرف ولكل سياسة مزايا وعيوب، ولكن عند إستخدام سياسة معينة على المنشأة أن تلتزم بها، كذلك لابد أن تتطابق نتائج الجرد الفعلي بالمنشأة من حيث الكمية والقيمة للمخزونات مع السجلات الخاصة لهذه المخزونات، الجرد المستمر من قبل القائمين على إدارة المخازن، الجرد السنوي من قبل القائمين على المراجعة الداخلية، التغير في الأسعار سواء في صورتها العامة أو الخاصة تؤثر إلى حد كبير في دلالة البيانات المحاسبية وفاعليتها.
- أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة إستخدام الحاسبات الآلية وبحوث العمليات ونظم المعلومات بالإضافة للنظام المتبع في تسجيل المخزونات،

---

[١] هشام محمد مصباح، **آثار تقييم المخزونات على القوائم المالية**،(دراسة غير منشورة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، قسم محاسبة التكاليف، كلية الدراسات التجارية ، ٢٠٠٢م)

ضرورة إتباع الجرد المستمر والجرد السنوي والتخلص من الأصناف الراكدة والغير مستخدمة حتى يمكن تقييم رصيد المخزون في نهاية العام المالي بقيمة أقرب إلى التكلفة الجارية سواء بالنسبة لقائمة الدخل أو الميزانية العمومية وذلك لأن وجود هذه الأصناف في المخازن دون هدف تعتبر رأس مال معطل.

- اتفق الباحثون مع هذه الدراسة في الهدف الذي يفضي إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية من خلال إعتماد تقرير المراجع الخارجي، واتفقت كذلك في الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في عملية التقويم والرقابة التي تقوم بها المراجعة الخارجية، وكذلك أن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية.

دراسة معتز ميرغني ٢٠٠٥:[١]

- تناولت الدراسة أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع.

- هدفت الدراسة إلى بيان الآثار المترتبة على إتباع معايير المراجعة المهنية على جودة تقرير المراجع ودور هذه المعايير في كفاءة أداء عملية المراجعة بصورة عامة.

- مشكلة الدراسة متعلقة بتقرير المراجع وهي ما يعرف بفجوة التوقعات وتثير فجوة التوقعات إختلاف إلى فهم مستخدمي القوائم المالية لمسئولية مراجع الحسابات.

- إختبرت الدراسة فرضية أن إتباع المعايير المهنية ن قبل المراجع يؤدي إلى جودة تقريره، كذلك إختبرت أهمية الدور الذي تلعبه المعايير المهنية في تضييق فجوة التوقعات، وإتباع المعايير المهنية للمراجع يؤدي إلى كفاءة عملية المراجعة.

- كانت أهمية نتائج الدراسة هي: أن تقرير المراجع يشير بشكل مناسب في نطاق عملية المراجعة وأن إتباع المعايير المهنية للمراجعة الصادرة عن الجهات المهنية (عالمي–محلي) يؤدي إلى جودة تقرير المراجع وأن الإلتزام بتطبيق المعايير المهنية للمراجعة يساعد على تضييق

---

[١] "معتز ميرغني سيد أحمد، **أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع**،(رسالة غير منشورة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، ٢٠٠٥م)

فجوة التوقعات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية وأن تطبيق المعايير المهنية للمراجعة يؤدي إلى كفاءة عملية المراجعة.

• أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة حث المراجعيين من قبل الدولة والجهات المعنية والأكاديمية بالإلتزام بتطبيق إطار معين من المعايير ولاسيما المعايير الدولية مع الأخذ في الإعتبار خصوصية الدولة (السودان)، كذلك ضرورة وجود رقابة وأهاف من قبل الدولة متمثلة في ديوان المراجعة العام ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة على إدارة مكاتب وشركات المراجعة، كذلك ضرورة إعداد نشرات وعمل ندوات في وسائل الإعلام المختلفة عند عملية المراجعة ومسئولية المراجع تجاه العميل والطرف الثالث وأسس تعيين المراجع.

• إتفق الباحثون مع الدراسة في أن إتباع المعايير المهنية من قبل المراجع يؤدي إلى جودة تقريره وكذلك يؤدي إلى جودة القوائم المالية، بينما إختلف الباحثون مع الدراسة في أن تقرير المراجع يشير فقط في نطاق عملية المراجعة ويرى الباحثون أن تقرير المراجع يتخطى عملية المراجعة ليشمل جهات أخرى تستفيد من تقريره لإتخاذ القرارات التي تخدم مصالحه.

دراسة عبدالرحمن محمد ٢٠٠٧:[٢]

• تناولت الدراسة اثر كفاءة المراجعة الداخلية على اداء المراجعة الخارجية، تتمثل مشكلة الدراسة في ان شركة كنانه شهدت تطوراً مضطرداً خلال الفترة الماضية تمثلت في اتساع دائرة نشاطاتها و تنوع وازدياد حجم عملياتها المالية ، نتيجة لهذه التطورات ازدادت الحاجة الى اساليب للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الادارية التي تعمل على توفير الحماية لأصول الشركة و ضمان دقة البيانات المالية، و لمواجهة هذه المتطلبات اصبح وجود ادارة فاعلة للمراجعة الداخلية امرا ضروريا. حيث يمكن طرح التساؤلات، هل يوجد نظام مراجعة داخلية بشركة سكر كنانة يستند لأسس العلمية و العملية ؟ ، و هل يعتمد المراجع الخارجي لشركة كنانة في تحديد نطاق اختباراته على مدى كفاءة قسم المراجعة الداخلية في الشركة ؟

[٢] "عبدالرحمن محمد إدريس محمد، **اثر كفاءة المراجعة الداخلية على اداء المراجعة الخارجية**،(بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية، ٢٠٠٧م)

• هدفت الدراسة الى دراسة نظام المراجعة الداخلية للشركة و التعريف بدور المراجعة الداخلية في اداء المراجعة الخارجية و بحث السبل الكفيلة بتفعيل دور المراجعة الداخلية حتى تؤثر ايجابا على اداء المراجعة الخارجية .

• و تمثلت اهم فروض الدراسة في التأهيل العلمي و العملي يؤثر في اداء المراجعة الداخلية و استقلال المراجع الداخلي على تقارير المراجعة الداخلية و قسم المراجعة الداخلية بشركة سكر كنانه يؤثر على اداء المراجع الخارجي .

• و تمثلت اهم نتائج الدراسة في ان المراجعون الداخليون في شركة سكر كنانه جميعهم من خريجي الجامعات و هذا يشير الى تأهليهم العلمي المناسب مما ينعكس ايجابا على اداء المراجعة ، والمراجعون الداخليون بشركة سكر كنانه لديهم الاستقلال الكافي مما اثر ايجابا على انتاج تقارير تتميز بالحياد و الموضوعية .

• و من خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالاتي ، ضرورة وضع برامج للتدريب المستمر لموظفي قسم المراجعة الداخلية حتى تمكنهم من مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المراجعة الداخلية و الناتجة من تطور الوحدات الاقتصادية ، و ضرورة ان تقوم ادارة الشركة بزيادة عدد المراجعين الداخليين حتى يستطيع قسم المراجعة الداخلية تنفيذ اكبر عدد من برامجه و خططه .

• يتفق الباحثون مع هذه الدراسة في أن المراجع يجب أن يكون مؤهلا تأهيلا علميا مناسبا حتى يتمكن من أداء مهمته بالصورة المطلوبة ، و اختلف الباحثون مع هذه الدراسة في كون هذه الدراسة ناقشت أثر كفاءة المراجعة الداخلية على أداء المراجعة الخارجية و موضوع الدراسة الحالية ناقشت دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية حيث تناولت الدراسة الحالية دور المراجع الخارجي على وجه التحديد في تحقيق مصداقية اكثر بالقوائم المالية.

دراسة جميل٢٠٠٧:[١]

• تناولت الدراسة متطلبات الافصاح في القوائم و التقارير المالية لدى شركات المساهمة العامة .

[١] جميل حسن محمد النجار، **متطلبات الافصاح في القوائم و التقارير المالية لدى شركات المساهمة العامة،**(رسالة غير منشورة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية ٢٠٠٧م)

• تمثلت مشكلة الدراسة في احجام شركات المساهمة العامة العاملة في فلسطين عن الافصاح الكافي و الملائم يضعف قدرة مستخدمي القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية .

• تبرز اهمية البحث في مساعدة شركات المساهمة العامة الفلسطينية الملزمة بالإفصاح للوصول الى مستوى افضل في الافصاح عنم المعلومات المحاسبية و المالية تلبية لحاجات مستخدمي القوائم المالية و حاجات المجتمع المحلي في مختلف القطاعات .

• هدفت الدراسة الى الوقوف الى ما مدى توفر الافصاح المحاسبي في التقارير المالية من وجهة نظر المستفيدين منها و تحديد متطلبات العرض و الافصاح المحاسبي في القوائم المالية و التعرف على كيفية تطوير القوائم المالية والوصول بها الى المستوى المطلوب من الافصاح عن المعلومات الواجبة النشر في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة في فلسطين .

• و من اهم فرضيات الدراسة ان عدم الافصاح في القوائم المالية و محدوديته لدى الشركات المساهمة العامة يؤثر على سلوك المستثمر داخل السوق المالي و يحد من قدرته على صنع القرار الاستثماري ، و المعلومات التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة كافية لتلبية حاجات مستخدميها.

• توصل الباحث الى ان استخدام معايير المحاسبة الدولية في اعداد القوائم و التقارير المالية يؤدي الى تحسين جودة الافصاح المحاسبي و ان مستخدمي التقارير المالية بحاجة الى درجة افصاح اكبر من قبل الشركات التي تتعرض طبيعة اعمالها الى معدلات مخاطر عالية ، حيث تعتبر المخاطر عامل مؤثر على قراراتهم ، و ان جودة المعلومات المعروضة في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية غير كافية و لا يوجد التزام تام بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية اثناء اعداد التقرير .

• و يوصي الباحث بالعمل على زيادة جودة المعلومات التي يتم الافصاح عنها من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية و ذلك باحتكامها الى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لزيادة ملائمتها لعملية اتخاذ القرار الاستثماري و التمويلي ، و نشر التقارير المالية السنوية الخاصة بالشركات المساهمة العامة بشكل كامل مرفقا بها جميع الايضاحات دون حذف

أي منها لأنها تعد جزء لا يتجزأ من التقارير المالية و كذلك لاحتوائها على جميع المعلومات التي يحتاجها المستثمرون و باقي الجهات المستفيدة .

• يتفق الباحثون مع هذه الدراسة في أن إستخدام المعايير المحاسبية في إعداد التقارير و القوائم المالية يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي مما يساعد مستخدمي القوائم و التقارير المالية في إتخاذ القرارات الادارية الرشيدة و كذلك لزيادة جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بإحتكامها إلى الخصائص النوعية للقوائم المالية لزيادة ملائمتها لعملية إتخاذ القرار، و اختلف الباحثون مع هذه الدراسة في أن الدراسة الحالية تناولت دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم و التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها.

دراسة عباس ٢٠٠٩:[١]

• تناولت الدراسة الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الائتماني و اثرها في اعداد و قراءة التقارير و القوائم المالية .

• تتمثل مشكلة الدراسة في ان من ابرز المشاكل التي تواجه القرارات الادارية في مجال التشغيل او الاستثمار او التمويل و خاصة في مجال التمويل بعدم توفر المؤشرات السليمة لاتخاذ القرار ، حيث تعتمد معظم الجهات على الخبرات الذاتية لذا يجب دعم تلك القرارات بالمؤشرات العلمية المنطقية و التي تتمثل في الأساليب و الأدوات و الإستخدامات العلمية بنتائج التحليل المالي و توقعاته تجعل إتخاذ القرار بالتمويل سليمة و تحسن مستوى قراءة التقارير و القوائم المالية بشكل واضح .

• هدفت الدراسة الى التعرض و مناقشة مفاهيم اعداد القوائم المالية الاساسية التي تعد وفقا للمعايير المحاسبية و مناقشة مفاهيم اعداد القوائم المالية الاساسية التي تعد وفقا للتحليل المالي و الائتماني .

---

[١] "عباس مصطفى مدني، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الائتماني و اثرها في اعداد و قراءة التقارير و القوائم المالية،** (رسالة غير منشورة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية ٢٠٠٩م)

• و تمثلت اهم فروض الدراسة في ان مستويات هيكل نظرية المحاسبة التي تتمثل في البنية التحتية لنظرية المحاسبة و الجانب التطبيقي لها متسقه منطقيا فيما بينها كي تحقق الاهداف الموضوعية بتقديمها معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية و تقديم تغذية عكسية تسمح بالتقييم و التحسين المستمر .

• و توصل الباحث الى ان العديد من الأفراد يعتمد بأن المحاسبة مجال يتم بالتقنية المعقدة لا يمارسها إلا المحاسبين الذين يمارسون مهنة المحاسبة فقط و لكن نجد ان في الواقع يستخدم كافة الافراد المعلومات المحاسبية على مدار اليوم تقريبا و قد توصلنا من نتائج تطور القرارات على فهم المعلومات المحاسبية و استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية و تفهمنا طبيعة الأنشطة الإقتصادية التي يتم وصفها من خلال المعلومات المحاسبية و المعلومات الأكثر ملائمة لإتخاذ القرارات المختلفة .

• من خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالارتقاء بمهنة المحاسبة فكريا و مهنيا و ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة و المراجعة ، و ان تكون القوائم المالية مكملة الإيضاحات اللازمة لتحديد طبيعة العناصر و الطرق المتبعة في التقييم .

• يتفق الباحثون مع هذه الدراسة في أن جميع الأفراد الذين يستخدمون المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم و التقارير المالية في إتخاذ القرارات الإقتصادية ، و أن تكون القوائم المالية مكملة بالإيضاحات اللازمة.

و يختلف الباحثون مع هذه الدراسة في أن الدراسة الحالية تناولت دور المراجع الخارجي في تحسين جودة التقارير و القوائم المالية على وجه التحديد و هذه الدراسة تناولت جانب التحليل المالي و أثره في إعداد و قراءة التقارير و القوائم المالية.

دراسة البشير حامد "٢٠٠٩":[١]

• تناولت الدراسة "دور المراجعة في ترقية وتطوير القوائم المالية".

[١]البشير حامد عبدالله، **دور المراجعة في ترقية وتطوير القوائم المالية**، (بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الخرطوم، كلية العلوم الإدرارية، ٢٠٠٩م)

• هدفت الدراسة إلى التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها، كذلك إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المنشأة من ربح وخسارة خلال فترة زمنية معينة، كذلك هدفت إلى اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء وتزوير وهدفت إلى تقليل فرص الأخطاء والغش عن طرق زيارات المراجع المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية.

و هدفت إلى مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، كذلك هدفت إلى تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة، وهدفت إلى تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإشراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

• تمثلت مشكلة الدراسة في مدى إحتمال تغيير الأرقام بصورة عمدية أو غير عمدية بعد أن ينتهي المراجع من مراجعته وهل عدم المراجعة بصورة متواصلة له ضرورة بسبب إنقطاع العمل عن مرحلة معينة وهل تؤدي المراجعة إلى إرتباك العمل نظرا لوجود المراجعة في أوقات غير مناسبة وتناولت مشكلة إستقلالية المراجع.

• إختبرت الدراسة فرضية أن المراجعة ترقي مستوى أداء المؤسسة وتطوره وتعالج مستوى القصور فيه وإختبرت كذلك الدور الذي تلعبه الإتجاهات الحديثة في ترقية القوائم المالية وإختبرت كذلك مدى وجود التعارض المحتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية واختبرت أن العرض العادل والصادق يعني ضمنيا إستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

• بعد إختبار الفرضيات توصل الدارس إلى مجموعة من النتائج أهمها: صحة الفرضية الأولى القائلة أن المراجعة ترقي مستوى الأداء وتطوره وتعالج مستوى القصور فيه، كذلك تلعب الإتجاهات الحديثة في المراجعة دور كبير في ترقية وتطوير القوائم المالية وقد أكدت النتائج صحة هذه الفرضية وذلك من خلال المعايير الحديثة التي تصدرها الجهات المختلفة في مجالات المحاسبة والمراجعة، كما أكدت النتائج صحة الفرضية القائلة أن العرض العادل والصادق للقوائم المالية يعني ضمنياً استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأكدت النتائج أن المراجعة تزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال المراجعة.

• أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: أن تكون تقارير المراجعة الداخلية شاملة وكاملة لكي تسهل عملية المراجعة وكذلك تكثيف التدريب في مجال المراجعة الداخلية والخارجية والتركيز في مجال المراجعة الداخلية لأنه جهاز حديث نسبيا، وكذلك لابد أن يكون المراجع مؤهلا تأهيلا علميا، ولابد من إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية حتى تمكن المراجع من أن يقوم بعملية المراجعة في أسرع وقت ممكن وأيضا الحرص التام على إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

• يتفق الباحثون مع هذه الدراسة في أن التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية يؤدي إلى زيادة الإعتماد عليها من قبل المنشأة، واتفقا كذلك في أن من أهداف المراجعة هو إكتشاف الغش والأخطاء والتزوير في القوائم المالية، واختلف الباحثون عن هذه الدراسة في أن الدارس تناول المراجعة بشكل عام بينما تناول الباحثون المراجعة الخارجية بشكل خاص.

دراسة بلعيد: ٢٠١٤م:[١]

• تناولت الدراسة مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة عينية من المراجعين والمحاسبين).

• هدفت الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للحسابات، بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية إليها، توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية للحسابات والمعلومات المحاسبية، كذلك إيجاد حلقة الوصل بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة، لفت الإنتباه إلى الدور الذي تلعبة المرجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية.

• تتمثل مشكلة الدراسة في: "تحديد مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟"

• إختبرت الدراسة الفرضيات التالية: أهمية تزايد الطلب على تقارير المراجعة الخارجية بإعتبارها المنتج النهائي لعملية المراجعة، توافر الخصائص النوعية بالقوائم المالية الصادرة عن

---

[١] "بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، (دراسة مكملة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير في الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة_الجزائر، ٢٠١٤م)

إدارات المؤسسات تمثل وجهة نظر معديها ولتلبية إحتياجات مستخدميها، إعتماد مراجعة خارجية تقوم على المعايير المتعارف عليها من شأنها توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.

• توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: هنالك إطار نظري لمراجعة الحسابات لدعم التنظيم والممارسة الميدانية للمهنة، أن تتوافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بدرجة معينة في القوائم المالية الصادرة عن إدارات المؤسسات تمثل وجهة نظر معديها وتلبية إحتياجات مستخدميها، الإلتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بمهمة المراجعة من شأنها ضمان حد معين من الخصائص النوعية للقوائم المالية.

• أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات اهمها: يجب التقيد بمجموعة المعايير القانونية من اسيخدامها ، ويجب توسيع مسئولية المراجع الخاصة بإكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية وذلك بهدف معرفة الأساليب التي استخدمت للتلاعب بالقوائم المالية بالإضافة الى تحديد الإجراءات التي من شأنها المساعدة في إكتشاف حالات الغش والتلاعب.

• يتفق الباحثون مع الدراسة في الهدف الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كأداء للرقابة بإعتبارها الوسيلة المثلى لمراقبة الأداء، ويتفق الباحثون كذلك في فرضية توافر الخصائص النوعية بالقوائم المالية الصادرة عن ادارة الشركة وتتمثل الخصائص النوعية في المصداقية والملائمة والشفافية بالقوائم المالية وهذه الفرضية مدرجة في موضوع الدراسة حيث أن هنالك دور تلعبه الخصائص النوعية في تقرير المراجع الخارجي.

• واختلف الباحثون مع الدراسة في تناول الهدف الذي يتمثل في ايجاد حلقة وصل بين العمل المحاسبي وعمل المراجع وهذا الهدف لم يتناوله موضوع الدراسة، وأيضا في كون هذه الدراسة ناقشت مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وموضوع الدراسة الحالية ناقش دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حسن محمد ٢٠١٤:[١]

[١] حسن محمد العربي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية،** (دراسة غير منشورة لنيل درجة الماجستير، فحص محاسبي، جامعة الجزائر، ٢٠١٤م)

- تناولت الدراسة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

- هدفت الدراسة إلى محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة وإبراز موقع المراجعة الخارجية من هذا الإطار، مع تبيان مدى إستفادة المراجعة الخارجية من هذا الإطار الكلي للمراجعة، كذلك محاولة الولوج عبر الإطار العلمي والعملي للمراجعة الخارجية كوظيفة داخل المؤسسة، وأيضا إبراز الأهمية ودرجة الإستفادة من المراجعة الخارجية في العملية التسيرية بصفة عامة وعملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة، كذلك محاولة تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية، وإظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

- تمثلت مشكلة الدراسة في إيضاح الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية الكشوف المالية.

- إختبرت الدراسة فرضية أن إعتماد المراجعة الخارجية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في جودة القوائم المالية، ومدى توقف إسهام المراجعة الخارجية في تفعيل جودة القوائم المالية على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية

المراجعة الخارجية.

- تمثلت أهم النتائج في أن مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهده الإقتصاد، وهذا من خلال تكيفها وإستجابتها لإحتياجات مختلف الأطراف الإقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على قوائم مالية تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية، وإعتبرت نجاح المؤسسات الإقتصادية في إتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الإقتصادية الحالية مرهونا بالقوائم المالية المحاسبية، والتي سيتم على أساسها إتخاذ القرارات على المستوى الداخلي بالدرجة

الأولى من أجل تحسين الأداء وزيادة الفاعلية لمجمل القوائم المالية المحاسبية التي تعتبر أساسا لإتخاذ القرارات.

• أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: العمل على تحسين نظام القوائم المالية المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على قوائم مالية فعالة، وهذا من خلال الإستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الخارجية وإعماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من قوائم مالية فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة لإتخاذ مختلف القرارات التصحيحية، كذلك تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

• إتفق الباحثون مع هذه الدراسة في تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة ومحاولة إبراز موقع المراجعة الخارجية من هذا الإطار مع بيان مدى إستفادة المراجعة الخارجية من هذا الإطار الكلي للمراجعة وكذلك تم الإتفاق على أن المراجعة الخارجية من شأنها ضمان جودة القوائم المالية، كذلك تم الإتفاق على أن توافر الصحة والمصداقية في القوائم المالية شر ط ضروري لإتخاذ القرارات الإدارية.

واختلف الباحثون مع الدراسة في أن الدراسة الحالية تناولت الأهمية النسبية للمراجعة وكذلك تناولت مدى تأثير إعتماد تقارير المراجعة الخارجية، وهو مالم تتناوله دراسة الباحث.

دراسة لندة ٢٠١٥: [١]

• تناولت الدراسة "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" (دراسة ميدانية).

• هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بجودة المعلومات المحاسبية، وتوضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وإظهار مدى إلتزام المؤسسات بتوفير خصائص نوعية المعلومات في تقاريرها المالية.

• تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي: "إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟"

---

[١] لندة قداري، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، (بحث تكميلي غير منشور لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٤م)

• إختبرت الدراسة فرضية أن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يعمل على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وهذا من خلال مجموعة من المعايير التي تنظمها وبالتالي تلبيتها لمختلف حاجيات الأطراف المستفيدة منها، تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية، تساهم المراجعة في تحسين الثبات وقابلية المقارنة للمعلومة المحاسبية.

• توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن المراجعة الخارجية عملية مراقبة وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وتكمن أهميتها في إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية، تعمل المراجعة الخارجية على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على مدى الإفصاح بصدق عن كافة القوائم المالية، يوفر المراجع الخارجي في التقرير الذي يمده معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية.

• أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة العمل على تحسين جودة التقارير المالية، من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ضرورة إلتزام المراجعين الخارجيين في قواعد وأدبيات السلوك المهني يكون أساسا يتم الإسترشاد به إلى إتمام عملية المراجعة، العمل على التأكد من نزاهة المراجع الخارجي وشفافيته وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية.

• تختلف هذه الدراسة عن موضوع الدراسة الحالية في كون أن الدراسة السابقة ناقشت دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وموضوع الدراسة الحالية يناقش دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

دراسة شراد ٢٠١٥:[١]

• تناولت الدراسة المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر.

[١] "شراد محمد أصيل، **المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر**، (دراسة غير منشورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر_الجزائر، ٢٠١٥م)

• هدفت الدراسة إلى فهم أو توسع وتقريب المفهوم للباحثين، إبراز دور حوكمة الشركات للتعرف على مختلف وظائف وأدوار المراجعة الخارجية كآلية تسعى لحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة، كذلك إبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في تحسين أداء الشركات.

• تتمثل مشكلة الدراسة في: "ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟"

• إختبرت الدراسة فرضية تأثير إجراءات المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة، تؤثر إستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة، تؤثر الكفاءة والفعالية المهنية للمراجع الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة.

• توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تساهم المراجعة الخارجية في تطبيق مبادئ الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، تعتبر المراجعة الخارجية كآلية من آليات الحوكمة الخارجية التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة، العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات هو أن المراجعة الخارجية تعتبر بين الآليات التي تحتاج إليها الشركات.

• أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: صرورة الإلتزام بمعايير المراجعة الخارجية المتفق عليها دوليا خاصة فيما يتعلق بتدعيم إستقلالية المراجع الخارجي التي تؤدي إلى كشف أكثر للفساد على مستوى الشركات، تفعيل دور المراجعين الخارجيين والمحاسبين المعتمدين والخبراء من أجل ممارسة مهنة المراجعة.

• اتفق الباحثون مع هذه الدراسة في الهدف الذي ينص على التعرف على مختلف وظائف وأدوار المراجعة الخرجية كآلية تسمح بحل مشاكل عقد الوكالة، وأيضا في الدور الذي يقوم به المراجع في تحسين أداء الشركات من خلال دعم مصداقية القوائم المالية واتفقت أيضا في الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في إبراز الحكومة عن طريق إعتماد تقرير المراجع الخارجي. واختلف الباحثون مع هذه الدراسة في موضوع الدراسة.

الفـــــصـــــل الأول

المراجعة الخارجية

يتناول الباحثون الإطار النظري للمراجعة الخارجية وذلك من خلال المباحث الاتية:

المبحث الأول: مدخل المراجعة وينقسم إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: مهنة المراجعة

المطلب الثاني:طبيعة المراجعة

المطلب الثالث: أنواع ومراحل المراجعة ومسئوليات المراجع

المبحث الثاني:المراجع الخارجية وينقسم إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول:تمهيد عن المراجعة الخارجية

المطلب الثاني: مسئولية المراجع وعلاقة المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية

المطلب الثالث:المعايير والتقارير والأدلة الخاصة بالمراجعة الخارجية

المبحث الثالث: تقرير المراجع وينقسم إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع

المطلب الثاني: أنواع ومحتويات التقرير

المطلب الثالث: تحفظات التقرير ومتطلبات إعداده

المبحث الأول

مدخل المراجعة

المطلب الأول: تطور مهنة المراجعة:

نبعت الحاجة إلى مراجعة عمل الغير بسبب الرقابة التي يجب أن تمارسها الحكومة على موظفيها حيث يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات والإحتفاظ بالمخزون نيابة عنها كما أن الأفراد متمثلين في ملاك الأرض أو الوسائل التسويقية كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي تمارسها الكتبة في التسجيل والإحتفاظ بالأصول المختلفة، وفي المراحل الأولى التقدم البشري كانت طرق التغيير مبدئية يتولاها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية وعدم إتساعها وبذلك كان الفرد هو الذي يقيد ويراقب أعماله في نفس الوقت. [١]

غير أن التقدم البشري وإنتشار التجارة العالمية و إتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي إزدادت الحاجة إلى الرقيب على أعمال الإدارة لمصالح أصحاب رأس المال، فإزدياد رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي وظهور الملكية الجماعية له سواء في صورة شركات أشخاص أو شركات أموال ألزم إسناد إدارته إلى نخبة من الإداريين يحاسبهم في إدارتهم أصحاب رأس المال، وأصبحت الحاجة الماسة إلى من يراقب هؤلاء الإداريين نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريراً عما لمسه، وبذلك يكون محاسبتهم عن الأخطاء التي يقومون بها في أثناء ممارستهم لعملهم.

وحتى يتم الربط السليم بين حسابات الوحدة الإقتصادية والحسابات القومية لابد من أن تعطي حسابات الوحدة الإقتصادية صورة سليمة وصحيحة عن جميع عمليات هذه الوحدة، ووصف النظام بأنه موحد يعني به الآتي :-

- توحيد السنة المالية .
- توحيد الدليل المحاسبي .
- توحيد الأسس والمصطلحات والتعريفات المحاسبية .
- إعداد الحسابات والقوائم الختامية في صورة واحدة .

---

[١] د.عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً** ، (الأسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٩٣) ص.ص ١ــ١٩

- توحيد أسس إعداد الموازنة التخطيطية .

أولا: أغراض المراجعة:

أن تتبع تاريخ المراجعة يعطي أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التى طرأت على أغراض المراجعة وأساليبها، كما انه يكشف عن إتجاه جديد نحو الإعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية وإلى التقليل عن الفحص المستمر للأحداث المالية.

فقبل سنة ١٥٠٠ كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين مستقلين بواسطة أشخاص مستقلين لنفس العمليات بغرض منع التلاعب والاختلاس وكان الغرض الفرعي هو دقة التقارير عن هذه الأحداث المالية . وكان الجرد يتم في فترات بغرض إثبات دقة التسجيل ولم يعتمد المراجعة لتحقق هذه الوظيفة . وبسقوط الإمبراطورية الرومانية تطورت المراجعة بتطور النشاط التجاري في ايطاليا حيث استخدم المراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من الدول القديمة للقارة الأوربية، وكأن الغرض الأساسي لهذه المحاسبة هو منع الإختلاس لهذه الثروات فكأن المراجعة وجدت في هذا الوقت لغرض التحقق من أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسئوليات المالية، ففي هذا الوقت لم تظهر الكتابات أي وجود لنظام الرقابة الداخلية أو أي نظام محاسبي فالأسلوب الذي كان متبعا في المراجعة في ذلك الوقت هو التحقق مفصل لكل عملية أو حدث مالي تم.

وفي الفترة من إلى ١٨٥٠ لم يستجد جديد في أغراض المراجعة عن الفترة قبل سنة ١٥٠٠ غير أن أغراض المراجعة قد أتسع إستخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية وظلت أغراض المراجعة تتجه نحو إكتشاف الإختلاسات والتلاعب وإزدادت أهمية ذلك بسبب إنفصال رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة هي الفحص المفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في إتجاهات المراجعة قد تحققت خلال هذه الفترة فأولاً كان إعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب و الإختلاس، وثاني تغير هام كان القبول العام للحاجة إلى إستعراض مستقل للحسابات سواء المشروع كبير أو صغير.

في الفترة بين ١٨٥٠ ـ ١٩٠٥ كان هناك تغيرات إقتصادية هامة حيث ظهرت في بريطانيا المشروعات كبيرة الحجم التي نتجت من الثورة الصناعية وبرزت المشروعات في صورة شركات أموال، وإنتقلت الإدارة من أفراد مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي

نصب إهتمامهم سلامة المحافظة وتنمية رأس مالهم المستثمر وبالتالي ظهرت مهنة المراجعة واعترف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي، غير أنه لم يعطى أهمية من ناحية المراجعة ولم يلتفت إلا للوسائل التي يتبعها القيد المزدوج للرقابة كحسابات مراقبة المدينين والدائنين و موازين المراجعة.

ولهذا السبب تطلب الأمر مراجعة مستفيضة للعمليات المالية وإعداد حسابات وتقارير مالية صحيحة.

في الفترة من ١٩٠٥ . ١٩٣٣ تطورت مهنة المراجعة في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في انجلترا وهي :-

١. إكتشاف ومنع التلاعب والإختلاس.

٢. إكتشاف ومنع الأخطاء.

وبدأ قبل تحويل أغراض المراجعة إلى:

١. الحكم على المركز المالي الفعلي وعلى نتيجة المشروع .

٢. إكتشاف التلاعب والأخطاء على أساس أن هذا يعتبر غرضا فرعيا، وبتغير الأغراض بهذه الصورة تغيرت الأساليب في المراجعة فتميزت بتغير من مراجعة مستفيضة إلى مراجعة اختيارية، فلم يكن من المهم إجراء فحص مفصل لكل قيد وترحيل وتحليل خلال الفترة وإنما تكوين فكرة عامة وعميقة تتيح تكوين رأي عن المركز المالي ونتيجة المشروع وفي خلال هذه الفترة ظهرت أهمية الرقابة الداخلية وعلاقتها بمدى إمتداد إختبارات المراجعة.

وفي الفترة مابين سنة ١٩٣٣ ـ ١٩٤٠ تبلورت أغراض المراجعة بصورة أوضح في أن الغرض الرئيسي للمراجعة هو الفحص بغرض التحقق من نتيجة المشروع ومن مركزه المالي وظهوره بصورة سليمة وصحيحة، وأصبح إكتشاف التلاعب والأخطاء غرضاً يأتي في المرتبة الثانية للغرض الأول وزادت أهمية نسبية أقل واتفق معظم الكتاب في المراجعة في هذه الحقبة على أن المراجعة العادية تهتم أساسا بإبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية غير أن رأيهم لم يجتمع على مدى الاختبارات التي تجرى لغرض إكتشاف التلاعب وأصبحت الأساليب المثبتة في المراجعة نحو ناحية المراجعة الإختبارية حيث أصبحت المراجعة الإختبارية هي القاعدة بعد أن كانت الإستثناء وترغب على تحديد مدى الإختبارات بتوقف على فاعلية الرقابة الداخلية.

وفي الفترة مابين ١٩٤٠ ـ ١٩٦٠ لم يتغير أغراض المراجعة إلا تغيرا طفيفا حين ان أهمية المراجعة انصبت على تكوين الرأي حول النتيجة والمركز المالي للمشروع وقلت أهمية الأغراض الفرعية إلا ان على المراجع ان يجري الإختبارات اللازمة لغرض أن يطمئن انه ليس هنالك تلاعب أو خطاء .

فكان الغرض الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية، ولكي يكون المراجع في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير المالية يجب ان يقوم بعمل كافٍ ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء إرتكابية تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية، وهذا العمل ضروري بغض النظر عن منشأ هذه الأخطاء، فلا يستطيع المراجع ان يخلي مسئوليته من إجراء إختبارات يستطيع بها أن يقتنع من أنه ليس هناك تلاعب حتى ولو كانت هذه الاختبارات ستأخذ منه وقتا وتكلفة بسبب صعوبة اكتشاف هذه الأخطاء لان تخليه عن هذه المسئولية سيقلل من قيمة إبداء رأيه المهني وعلى هذا فإن المراجعة ستظل وستتجه نحو الأغراض والأساليب الآتية:([1])

- ان الغرض الأول والرئيسي سيظل إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية .
- سيزداد الإعتماد على الرقابة الداخلية في المشروع وستصبح المراجعة أساسا نظاماً لمراجعة الأساليب، أما الفحص المفصل فيتم في حالة إكتشاف إنحرافات أو أخطاء في حالة تقييم فاعلية الرقابة الداخلية.
- وحيث أن سلامة وصحة التقارير المالية تتأثر بالأخطاء والإنحرافات فإن مسئولية المراجع أن يقوم بإختبارات إكتشاف هذه الأخطاء والانحرافات ان وجدت حيث يعتبر هذا غرضا فرعيا للمراجعة .

ثانيا: التطور التاريخي للمراجعة:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى تحقيق عن صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع . وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدي الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة ، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق

([1]) المرجع السابق، ص١٩

مشتقة من كلمة لاتينية ومعناها يستمع ، ثم اتسع نطاق التدقيق ليشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو عام ١٤٩٤، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع ، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال ، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإداراته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فنيسيا بإيطاليا ١٥٨١ وكانت تطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في ١٦٦٩ شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة وقد كان لبريطانيا الفضل في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونين " بأدنبرة عام ١٨٥٤ بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير (١٧٧٣).

وقد جاء قانون الشركات عام ١٨٦٢ ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم ، وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه، أما الدول التالية في هذا السبق فكانت فرنسا عام ١٨٨١، والولايات المتحدة الأمريكية عام ١٨٨٢، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين ١٩١٦، وألمانيا عام ١٨٩٦، وكندا عام ١٩٠٢، واستراليا عام ١٩٠٤، وفنلندا عام ١٩١١، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.

وكل التطورات التي في المهنة التي سبق ذكرها أدت إلى ظهور نوعا جديدا من الرقابة الضريبية ، ومن أدواتها التدقيق الضريبي والذي خلق الحاجة إلى خدمات مدققي الحسابات، وكذلك التوسع في ملكية الأسهم والسندات وما استدعاه ذلك من إنشاء الأسواق المالية (البورصات) وسع استعمال خدمات التدقيق والمدققين، الذين يستطيعون إظهار تقييم نتيجة أعمال الشركات ومراكزها المالية بحياد واستقلال. [١]

[١] أ.د خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية** ،(عمان، دار وائل للنشر، ١٩٩٩) ص٢٦

وتضح لنا من هذا التمهيد السريع في التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن من بين العوامل الهامة التي ساعدت على نموها وتطورها:

- زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها .
- ظهور شركات الأموال (المساهمة) مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة،رأي للهيئة العامة للمساهمين عن مجلس الإدارة.
- صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون الدخل والسوق المالية وغيرها مايؤدي بالمشروعات إلى توظيف المدققين وازدياد الطلب على خدماتهم.

المطلب الثاني: طبيعة المراجعة

أولا: طبيعة المراجعة كعلم ومدى ملائمتها للدراسة الفلسفية:-

بالرغم من العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والمراجعة ، فإن طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الأخرى، فالمحاسبة تتميز بطبيعة أنها تقوم بتجميع وتصنيف وتلخيص البيانات بطريقة مفهومة، حتى يمكن إيصالها إلى الأطراف المعينة، أما المراجعة فتتصف بطبيعة انتقاديه تحليلية، حيث أنها تختص بفحص وقياس ما أعتده المحاسبة.

ومن الملاحظ أن الإلمام بالأفكار الأساسية للمراجعة، لا يتم التوصل إليه عن طريق دراسة نظرية المحاسبة وأفكارها، بل يتطلب ذلك دراسة طبيعة المراجعة ذاتها .

ويظهر لنا أن من دراسة طبيعة المراجعة، أنها مجال متخصص للمعرفة يرتكز على البرهان والقرينة، ومن ثم فإن جذورها تتبع من المنطق، وهذا بطبيعة الحال يجعل من الممكن القيام بدراسة فلسفية لطبيعتها .

وفي هذا المجال يجب ملاحظة أن الدراسة الفلسفية* تتميز بعدة خصائص وهي الشمول والنظرة العامة وبعد النظر والخيال، فالشمول يعني فهم الكل وليس كل جزء على حدة، ومن ثم فإنه في مجال دراسة طبيعة المراجعة يجب البحث عن الآراء والمبادئ التي تعتبر نسبيا عامة مثل القرائن والإفصاح والاستقلال ودراستها، فدراسة مثل هذه المفاهيم المطبقة على نطاق واسع يقودنا إلى إيجاد هيكل شامل وملائم للمعرفة في مجال المراجعة، أما النظرة العامة فتنصب على النظرة الواسعة والضرورية لفهم الحقيقة، وأهمية الأشياء كاملة، ومن ثم فإن في دراستنا لطبيعة المراجعة يجب أن نطرح جانبا وجهات النظر الخاصة لأي موضوع، وأن يكون الحكم

على أساس أهميته الكلية، وبعد النظر كخاصية ثالثة للدراسة الفلسفية يعني عمق الاستقصاء والدراسة لغرض التوصل إلى فروض أساسية، وفي مجال المراجعة فإن هذه الفروض لم تطرح للمناقشة،وطالما أن الوضع كذلك فإن المناقشات حولها تستمر مع أمل ضعيف في التوصل إلى نتائج إيجابي، وإيضاح وقبول هذه الفروض يعتبر أساسا لتكوين نظرية المراجعة، وذلك إذا أردنا أن نتجنب التحيز ونقلل من التعليل غير الحكيم هذا المجال من مجالات المعرفة، وأخيرا فإن الخيال الذي نقصده في نطاق الدراسة الفلسفية لا يعني إطلاق العنان للتأمل أو التصور غير المعقول، ولكن يعني أن يرتفع الباحث من الخصوصيات إلى الاحتمالات الأوسع بنية التنبؤ بالمستقبل، وخاصة في موضوع مبدئي ونامي مثل المراجعة، ومن ناحية أخرى نجد أن طبيعة المراجعة تحد نوع العلم الذي تنتمي إليه، ولقد تم تقسيم العلوم المختلفة إلى خمس مجموعات هي: [1]

١. **علوم تجريبية جامدة:** وهي تتضمن معظم أنواع المعرفة المنظمة ، مثل المنطق والرياضيات

٢. علوم وصفية:وهي تتكون من العلوم التي تعتمد على الملاحظة والوصف لبيانات فعلية ، مثل علوم الكيمياء والبيولوجي.

٣. علوم إستنتاجية :وهي العلوم مشتقة من العلوم الوصفية وتتميز مجالاتها مع التعمق في دراستها، ومن أمثلتها علم المعادن، وعلم النبات، وعلم الأجناس.

٤. علوم مركبة:وهي علوم تقوم على تجميع أجزاء من العلوم الأخرى، مثل علم الجيولوجيا الذي يركز الاهتمام على دراسة الأرض، مع تجميع أجزاء من المعرفة من العلوم الأخرى مثل الطبيعة والكيمياء والحفريات.

٥. علوم تطبيقية:وتتمثل هذه العلوم في أقسام منفصلة من العلوم المختلفة، أو المزج بين مبادئ بعض العلوم وإجراء دراسات خاصة لها ترتبط بالواقع العملي، مثل علوم الهندسة والزراعة والطب وعلم النفس.

ويمكننا القول بأن طبيعة المراجعة جعلتها تدخل ضمن كل من العلوم المركبة والعلوم التطبيقية، والمراجعة تشترك مع العلوم المركبة في أنها تقتبس من العلوم الأخرى بعض الأفكار ولكن بعد تعديلها لتلائم الطبيعة المميزة لها، ومن أمثلة على ذلك أن المراجعة تختص بالقرائن

---

[1] أ.د محمد سمير صبيان، د.عبدالوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية، الدرا الجامعية للنشر، ٢٠٠٢) ص.ص١١ــ١٥

التي يعتمد عليها مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد، ومن ثم فإن ذلك يتطلب دراسة نظرية المعرفة، والطرق المختلفة للحصول على الاقتناع، وتعديلها مع مشاكل المراجعة لأن نظرية المعرفة تتحدث عن القرينة والاقتناع بصورة عامة غير محددة بنطاق طبيعة عمل المراجعة، وكذلك فإن المراجعة تختص بالمطابقة الإحصائية وعندئذ يجب الرجوع إلى نظرية الإحصاء، ولكي يتم اختبار طرق المعاينة الملائمة فإنه يجب الأخذ في الاعتبار طبيعة البيانات المالية وخصائصها والتي تختلف عن تلك البيانات الموجودة في المجالات الأخرى، ومن ناحية أخرى فإن التمثيل العادل للقوائم المالية يستمد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتحليل المالي ونظرية الاتصال وأخيرا فإن الأداء المهني يتطلب الإلمام بقواعد العلاقات السلوكية بين الأفراد، لاهتمامها بالتطبيقات والمشاكل اليومية العاجلة، ومراعاة احتياجات المواقف المهنية المختلفة وآداب سلوك المهنة، وبذلك دورا هاما في حياتنا الاقتصادية يتطلب قدرا معقولا من الاهتمام لإيجاد نظرية منتظمة ومقنعة، وتطبيقها في المشاكل المختلفة التي تواجه المشروعات.

وتتكون المعرفة في مجال المراجعة عن عدة مستويات ، ففي القاعدة (ليدز الأساس الفلسفي) والذي يتواجد في كل العلوم الأساسية، والذي يتمثل في مبادئ العلوم التجريبية، ويتبع من هذا الأساس الفلسفي مجموعة من الفروض التي تمهد لوضع عدد من المفاهيم الضرورية، و تنص في المستويات الثلاثة السابقة (الفلسفة الأساسية) والفروض والمفاهيم في تحديد مجموعة من التوصيات والمبادئ التي يسترشد بها مراقب الحسابات عند التطبيق العملي ، ومن هذا يتضح أن التطبيق العملي يختص مباشرة بالتوصيات والمبادئ ولكن نظرا لأنه يعتمد على المستويات السابقة من هيكل المعرفة في المراجعة، فإن هنالك علاقة غير مباشرة بين التطبيق العملي وكل من الفلسفة الأساسية والفروض والمفاهيم السابق تحديدها ويمكن إبراز ذلك على هيئة دائرة تمثل المعرف ككل * وفي مركزها يوجد لب المعرفة والأنواع المختلفة من العلوم وهي الرياضة والمنطق وعلم ما وراء الطبيعة، ومن هذا المركز تم استنباط الأساس الفلسفي للمراجعة متضمنا الهدف منها، وطبيعة المعرفة التي نحويها والمنهج الذي يتبع في معالجة مشاكلها، والفروض التي نقوم عليها والتي تتمشى مع الهدف الموضوع وتأخذ في الاعتبار الإمكانيات والقيود للمنهج المقترح، ومن الأساس الفلسفي تتبع الفروض الأساسية للمرجعة والتي تتخذ كأساس لتحديد المفاهيم والمبادئ والتوصيات التي يجب على مراقب الحسابات مراعاتها عند التطبيق العملي.

ولا شك أن هذا التفكير أوضح المجالات التي تستخدمها المراجعة العديد من المبادئ بعد تعديلها لتلاءم أهدافها، ومن هذه المجالات المحاسبة، الإحصاء، القانون، الإدارة، ...الخ، وكذلك فإن هذا الإيضاح أفصح عن العلاقة بين الأساس النظري والتطبيقي العملي في المراجعة، ولقد تركز الاهتمام في الماضي على الجانب العملي لها، مع إهمال الجانب النظري، ولقد آن الأوان حاليا بتوجيه الاهتمام إلى الأساس النظري واستخدامه كأساس لاقتراح الحلول بالنسبة للمشاكل النابعة من التطبيق العملي.

ثانيا:العلاقة بين المحاسبة والمراجعة:

المحاسبة هي علم يتكون من مجموعة من النظريات والمبادئ التي تبحث في تسجيل وتبويب العمليات المختلفة التي يجريها المشروع ، ويكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ومركزه المالي في نهاية الفترة، أما المراجعة فهي علم يتكون من مجموعة من القواعد والمبادئ العلمية التي تنظم فحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والمستندات للتأكد من صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وفي مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

فعمل المراجع يبدأ من وقف عمل المحاسب، أي أن على المحاسب أن يطبق المبادئ القواعد المحاسبية المتعارف عليها لاستخراج نتيجة أعمال المشروع وتصوير مركزه المالي، وبعد ذلك يأتي دور المراجع الذي يقوم بالتحقق والتأكد من تطبيق المحاسب للقواعد العلمية الصحيحة، وهكذا بالإضافة إلى استخدامه لخبرته العلمية في اكتشاف أي أخطاء والعمل على إظهاره واقتراح الوسائل الكفيلة بعلاجه ومنع تكراره. [1]

---

[1] دكتور منصور حامد محمود ، **أساسيات المراجعة** ،(القاهرة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، ١٩٩٨) ص.ص٩ــ١٠

ثالثا:فروض المراجعة:

يدعم الممارسة العملية لمراجعة الحسابات أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

تعريف فروض مراجعة الحسابات:

يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:([1])

- فرض عدم التأكد
- فرض إستقلال المراجع
- فرض توافر تأهيل خاص للمراجع
- فرض توافر نظام كافي للرقابة الداخلية
- فرض الصدق في محتويات التقرير

أولا: فرض عدم التأكد:

يرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية: ([2])

- عدم التكامل في إستخدام البيانات المحاسبية.
- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند إتخاذ القرارات.
- غياب نظام جيد للإتصال في الهيكل التنظيمي

ثانيا: فرض إستقلال المراجع:

حسب هذا الفرض فإن مراجع الحسابات عبارة عن الحكم الذي يعتمد على رأيه الفني المحايد فيما يكلف به من مهام، ويعتمد فرض إستقلال مراجع الحسابات على نوعين من المقومات هما:([3])

([1]) د.عبدالفتاح الصحن، **المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي**، (الإسكندرية، الناشرالدار الجامعية للنشر، ١٩٨٦) ص.١٧

([2])د.يوسف محمد الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، (عمان – الأردن، الناشر مؤسسة الوراق للنشر،٢٠٠) ص٢٠

([3]) د.أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، (عمان-الأردن، الناشر دار الصفاء للنشر، ٢٠٠٠) ص٢٠

المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينه العلمي والعملي.

المقومات الموضوعية: وهي عبارة عن مجمل التشريعات التي تصدرها الهيئة المهنية من أحكام وقوانين وضمانات.

وهذا الفرض يجسد حق مراجع الحسابات في الإطلاع على مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على مختلف البيانات اللازمة من المنشأة المعنية بالمراجعة، وكذلك يفسر هذا الفرض حق مراجع الحسابات في إبداء الرأي المعارض في التقرير.

ثالثا: فروض توفر تأهيل خاص للمراجع:

يفسر هذا الفرض ضرورة توفر قدر علمي عند مراجع الحسابات لأداء عمله، ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند أدائه لمهامه، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة قد يتعرض لعدة مشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية([1])

رابعا: فرض وجود نظام كافي وسليم للرقابة الداخلية:

ضمانا لحسن سير العمل داخل المنشأة تم وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى إختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية ممكنة وضمان سير السياسات الإدارية وفقا للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من أية إختلاس أو سرقة أو سوء إستخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي، ومن وسائله تقسيم العمل وتحديد الإختصاصات والمسئوليات.([2])

خامسا: فرض المصداقية والعدالة في تقرير المراجع:

حسب هذا الفرض وبإعتبار مرجع الحسابات محل الثقة من جميع الأفراد الذين لهم مصلحة في داخل المنشأة أو خارجها، فإن التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه في توزيع الأرباح وقبول الإقرار الضريبي.

([1]) د.يوسف محمد الجربوع، (مرجع سابق) ص٨

([2]) د.عبدالفتاح الصحن، **أصول المراجعة**، (الإسكندرية، مصر، الناشر الدار الجامعية) ص٢٦

المطلب الثالث: أنواع ومراحل المراجعة ومسئوليات المراجع

أولا: أنواع المراجعة:

للمراجعة أنواع كثيرة يمكن تلخيص أهمها في الآتي: ([1])

أولا : يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسين هما :

١ . المراجعة الداخلية :

٢ . المراجعة الخارجية :

١ . المراجعة الداخلية internal auditor:.

المراجعة الداخلية تعمل من داخل المشروع للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

٢ . المراجعة الخارجية :External auditor

وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة، حيث يكون مستقلا عن ادارة المنشأة، ويهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية لطرف أخر فيما إذا كانت قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.([2])

- الجدول التالي يوضح أبرز أوجه الإختلاف بين أدوار كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي :

جدول رقم (١-١-٣-١):

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
١ . الهدف أو الأهداف	• الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة نتيجة الأعمال والمركز المالي. الهدف الثانوي: إكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير	• الهدف الرئيسي : خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كنز ويقدم بيانات ملائمة و دقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحرافات عن السياسات

([1]) أ.د محمد سمير صبيان، د.عبدالوهاب نصر علي(مرجع سابق)

([2]) هيثم السعا فين، **التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتدقيق السلطات الرقابية والحكومية** (مجلة المدقق، العدد ٦٤-٦٣، ٢٠٠٥) ص٧

	والقوائم المالية.	الموضوعة .
٢- نوعية من يقوم بالمراجعة.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
٣- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئ فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل (الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى .
٤- المسؤولية:	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا .

المصدر:أ.د محمد سمير صبيان، د.عبدالوهاب نصر علي،**المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية، الدرا الجامعية للنشر، ٢٠٠٢)

هذا الجدول يوضح أهم الإختلافات بين أدوار كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي من حيث: الهدف ونوعية من يقوم بالمراجعة ودرجة الإستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي والمسئولية، وهذه الأركان مهمة حيث أنها توضح لكل من المراجعيين عمله في الوحدة الإقتصادية وتحدد مهام كل منهم والدور الذي من المفترض أن يقوم به على أكمل وجه.

ثانيا: من حيث الإلزام :-

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:([1])

١ . المراجعة الإلزامية:

٢ . المراجعة الإختيارية:

١ . المراجعة الإلزامية statutory audit:.

وهي المراجعة التي يهتم القانون القيام بها، حيث يلزم المشروع بضرورة تعيين مراجع لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له .

ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة ، ومن أمثلة المراجعة الإلزامية، مراجعة حسابات شركات المساهمة.

([1]) أ.د محمد سمير صبيان، د.عبدالوهاب نصر علي، (مرجع سابق) ص.ص١٧-٢٧

٢ . المراجعة الإختيارية :

وهي مراجعة تتم دون الزام قانوني ، يحتم القيام بها، ففي الشركات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركة على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد، وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك من حيث صحة ودقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

ثالثا: من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث نطاق أو مجال المراجعة إلي قسمين : ([1])

١. المراجعة الكاملة :

٢. المراجعة الجزئية :

١. المراجعة الكاملة :ـ

وهي التي تخول للمراجع نطاقا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أي قيود على نطاق أو عمل المراجعة . ومن أمثلة ذلك، حالة تعيين مراجع خارجي في إحدى شركات المساهمة .

٢. المراجعة الجزئية:

وهي المراجعة التي تتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجعة على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر ، وفي هذه الحالة تنحصر مسئولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره، ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه ، وتعين على المراجع من ناحية اخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسئوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

([1]) المرجع السابق، ص.ص١٧-٢٧

ثانيا:أنواع المراجعين:

سيتم في هذا القسم وصف الأربعة أنواع الأكثر انتشارا من المراجعين بالولايات المتحدة الأمريكية على نحو موجز ، وتتمثل في :ـ

- المنشآت المحاسبية العامة المصرح لها certified public accounting firms:ـ
- المراجعون بمكتب المحاسبة العام general accounting office auditor:ـ
- الفاحصون بمصلحة الضرائب internal revenue agents:ـ

المراجعون الداخلين Internal auditor:ـ

أولا : المنشآت المحاسبية العامة المصرح لها :ـ

وتقوم هذه المنشآت بمراجعة القوائم المالية التاريخية لكافة الشركات العامة (التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام) ، لكافة الشركات الكبرى الأخرى وأيضا لعديد من الشركات الصغيرة والمنظمات الغير التجارية ، ونظرا للانتشار الكبير للقوائم المالية المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية ، والاستخدام المعتاد لها من كافة رجال الأعمال والمستخدمين الآخرين ، فإنه أصبح من المتعارف عليه استخدام المصطلحين، المراجعين ومنشآت المحاسبة العامة المصرح بها (CPA) على نحو مترادف ، على الرغم من وجود

مصطلحات أخرى يمكن أن تصف هذه المنشآت للمحاسبة العامة المصرح لها كالمراجع المستقل Independent Auditor.([1])

ثانيا : المراجعون بمكتب المحاسبة العام :ـ

يعد مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الأمريكية بمثابة هيئة مستقلة بالنجاح التشريعي بالحكومة الفدرالية ، يرأس هذا المكتب المراجع العام ، والذي يررفع تقاريره إلى الكونجرس رأسا كما يعد مسئولا أمامه ، وتتمثل المسئولية الأساسية لهذا المكتب في أداء وظيفة المراجعة الخارجية بالكونجرس .

وتتشابه العديد من مسئوليات مكتب المحاسبة العام مع تلك المسئوليات المنوطة بمنشآت المحاسبة العامة المصرح لها ، وتم مراجعة المعلومات المالية التي تعدها الهيئات الحكومية من قبل مكتب المحاسبة العام قبل تقديمها إلى الكونجرس ، ونظرا لأن سلطة إعداد النفقات

([1]) تأليف: awina.arens. &jamesr.loebbeck، ترجمة: د. محمد عبدالقادر الديسيطي، مراجعة : د.أحمد محمد حجاج، **مدخل متكامل لمادة المراجعة**، (الرياض، دار المريخ للنشر، ٢٠٠٢- ٢٠٠٥) ص.ص٢٦-٢٧

والمتحصلات بالهيئات الحكومية قد تم تحديدها من خلال القوانين ، فإنه يتم التركيز بشكل ملحوظ على مراجعة الالتزام.

ثالثا:مراحل المراجعة وخطواتها:

يمكن تقسيم مراحل عملية المراجعة أثناء تنفيذها إلى ما يلي:([1])

١. مراجعة حسابية:

وهي العملية المتعلقة بمراجعة القيود الموجودة بالدفاتر كما وهي من حيث قيمتها وأرقامها ، ثم مراجعة الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المختصة ، ثم ترصيد الحسابات المختلفة ومراجعة المجاميع الرأسية والأفقية .

٢. مراجعة مستنديه:

وهي عملية فحص المستندات والقرائن المؤيدة للقيود المثبتة بالدفاتر كما تشمل التحقق من جميع العمليات بالمشروع قد قيدت بالدفاتر دون حذف أي عملية .

٣. مراجعة انتقاديه :ـ

في هذه المراجعة يتعين على المراجع ان يفحص الحسابات والبيانات والإيضاحات التي توفرت لديه بنظرة الفاحص الخبير ليتبين من خلالها أي نقص أو تغيير يمكنه أن يكتشف من ورائها أي عيوب أو وضع غير عادي ، ويعتمد هذا النوع من مراحل المراجعة إعتمادا كبيرا على مدى معلومات المراجع الفنية وخبراته العملية .

رابعا: مسئوليات المراجع:

تنحصر مسئولية المراجع في إبداء المراجع رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وعدم احتوائها على أخطاء مادية أو مخالفات وفقا لمبدأ التحقق المعقول.

- ✓ **أنواع المسئوليات :ـ**

تشمل أنواع المسئوليات الآتي :ـ ([2])

١. المسئولية المدنية :ـ هي التي توضح رابطة المراجع بعمله في حدود عقد بينه وبين وكيله ، وتظهر المسئولية في حال إهمال المراجع لواجباته يكون المراجع مسئولا أمام مجموعة المساهمين

([1])منصور حامد محمود، **أساسيات المراجعة**، (القاهرة، الناشر الدار الجامعية القاهرة، ١٩٩٨) ص.ص:١٤-١٥

([2])خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مسئولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة**، (مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٢٠١٦م).

في حالة مراجعته لحسابات الشركة المساهمة ، فإذا وقع خطأ منه وأدي هذا الخطاء إلى الحاق ضرر بهم تبرز مسئولية المراجع القانونية .

٢. المسئولية الجنائية :ـ

تظهر هذه المسئولية إذا قام المراجع بأعمال تؤدي إلى الضرر بالمجتمع.

٣ـ المسئولية المهنية :ـ

المسئوليات القانونية للمراجع الخارجي تمثل الحد الأدنى لمسئولية المراجع والتي تحددها التشريعات التي تنظم المهنة ، لحماية قراء ومستخدمي القوائم المالية وما تحتويها من معلومات لذلك تحاول الهيئات المهنية التي تشرف على المهنة على المحافظة على جودة الخدمات ويطلق على هذه المسئولية الإضافية المسئولية المهنية .

٤. المسئولية التأديبية :ـ

تكون في حالة إخلال المراجع بشرف المهنة مما يؤدي ذلك إلى إحالته إلى لجنة تحقيق.

- ✓ **مسئولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء :ـ**

ان الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو الحصول على رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال ، أما اكتشاف الغش والتزوير لا يعتبر هدفا رئيسيا للرقابة الخارجية ، ويمكن ان يتم اكتشاف ذلك الغش أو التزوير عن طريق نظام فعال للرقابة الداخلية ، بحيث يؤدي إلى اكتشافه ويحد من وقوعه أما المراجع في نطاق عملية المراجعة التي يقوم بها يحدد مدى مسئوليته عن اكتشاف الأخطاء فالمراجع لا يقوم بإجراء مراجعة شاملة بل يجري فحصه على عينة يقوم باختيارها .

المبحث الثاني

المراجعة الخارجية

المطلب الأول: نبذة عن المراجعة الخارجية:

أولا: تعاريف المراجعة الخارجية:

❖ المراجعة الخارجية : يمكن تعريف المراجعة الخارجية بانها فحص العمليات المنظمة ودفاترها و سجلاتها المنظمة ومستنداتها وملفاتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه اتعاب تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنظمة خلال فترة معينة. ([1])

❖ التدقيق الخارجيEXTERNAL AUDIT:

يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشاة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه اتعاب تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء رأي فني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة خلال فترة معينة. ([2])

❖ التدقيق الخارجي:

عبارة عن مدقق من خارج المشروع تقوم الشركة بتعيينه من اجل تدقيق حساباتها وهذا المدقق يكون له رأي محايد ليس له صلة باي من العاملين والإداريين ومهمة هذا المدقق تدقيق جميع الحسابات الختامية والسجلات المتوفرة لديه ويبدي هذا المدقق رأيه الفني المحايد بصراحة حول القوائم المالية . كما ويقوم المدقق بعمل تقرير عن المركز المالي للمشروع ويبين فيه نتائج اعمال المشروع عن فترة زمنية معينة ويجب ان لايتبادر لكل إنسان بأن التدقيق الداخلي يغني وإنما مكمل للتدقيق الخارجي. ([3])

---

(١)اسماعيل عبد الله موسى ، **محاضرات في اصول المراجعة**

(٢)دكتور أحمد حلمي جمعة ، (مرجع سابق) ص١٦

(٣)توفيق مصطفى ابورقية ، **تدقيق و مراجعة الحسابات**،(الاردن ـ اربد، دار الكندي للنشر والتوزيع ،١٩٩١م) ص٢٢

❖ المراجعة الخارجية:

وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة او الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة. ([1])

❖ المراجعة الخارجية:

وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة او الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة. ([2])

- **هدف المراجعة الخارجية:**

انطلاقاً من التعاريف المقدمة وأهمية المراجعة يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الاخيرة نتيجة التطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطلاف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة اخرى لذلك ستورد الأهداف المستوحات من المراجعة في النقاط التالية : ([3])

١) الوجود والتحقق : يسمى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الاصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلاً، حيث أن المعلومات الناتجة من النظام المعلومات المحاسبي تقر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع للتحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

٢) الملكية والمديونية : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام القيد السابق من خلال التأكد من ان كل العناصر، الأصول هي ملك المؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات او الحقوق هي مستحقة فعلاً الاطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقوم ألى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية.

٣) الشمولية أو الاكتمال : بما أن الشمول من بين اهم العناصر الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على النظام المعلومات المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الاحداث التي تمت من خلال إحتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية

---

(١)دكتور محمد سمير الصبان ، دكتور عبد الله العظيم ، **الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ،(الاسكندرية ، الدار الجامعية، ٢٠٠٢م) ص٤٢

(٢)المرجع السابق، ص٣٠

(٣)حسن محمد عربي ، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، كلية العلوم المالية و المحاسبية ، فحص محاسبي، ص.ص ١٣ ـ ١٥

التي تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين اهم اهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

٤) التقييم والتخصيص : تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إمتلاك الاستثمارات أو إطفاء لمصاريف الاعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعينة، وبانسجام مع المبادئالمحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

إن الإلتزام الصارم بهذا البند من شانه يضمن ما يلي:

١. تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش.
٢. الإلتزام بالمبادئ المحاسبية.
٣. ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

٥) العرض والإفصاح : تسعى الاطاف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والتي أعدت وفقاً للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمادئ المحاسبية ، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع يثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة اخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

٦) إبداء راي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء الرأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولدلها، وذلك ينبغي على هذا الاخير وفي إطارها تمليه المراجعة القيام بفحص والتحقيق من العناصر التالية :

٤. التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة .
٥. مراقبة عناصر الأصول والخصوم .
٦. التاكد من التسجيل السليم للعمليات .
٧. التأكد السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة .
٨. محاولة كشف انواع الغش ، والتلاعب والاخطاء .

٩. تقييم الاهداف والخطط .

١٠. تقييم الهيكل التنظيمي .

تستطيع القول بانه يجب على المراجع أن يبدي راي فني محايد حول مدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المعلومات المحاسبي وكل هذه الاهداف تقليدية ومتعارف عنها منذ القدم .

بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى اهداف أرقى حيث أصبحت :-

١١. مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الإنحرافات .

١٢. تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسسات.

١٣. تحقق أقصى كفاية إقتصادية وإنتاجية.

١٤. إكتشاف الاخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.

١٥. المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية اكثر حتى تساعد مستخدميها في إتخاذ القرارات.

ثانيا: اهمية المراجعة الخارجية ([1]) :

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة و وسائل مختلفة فتعددت اشكال المؤسسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الإمتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الامر لذوي الإختصاصات من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي اموال المستثمرين من تعسف المسيرين وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة افراد منداخل المؤسسة ، فاصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلأمة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الإعتماد عليها .

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس و وجود ظاهر للعيان واصبح لها خطورتها واهميتها في الميدان الإقتصادي ويرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة بل هي

(١)المرجع السابق، ص.ص ١١-١٣

وسيلة لتحديد الغاية ، هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في إتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية ، ومن هولاء الأشخاص والمؤسسات التي يعمها عمل المراجع نجد :

- مسيرو المؤسسة : يعتمدون إعتماداً شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مرفقة من طرف هيئة فنية محايدة .

- البنوك : تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المرفقة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح الفروض وتسهيلات إئتمانية.

- الدولة : تعتمد على القوائم المالية في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي : التخطيط والرقابة ، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية ، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها .

- العمال : حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

- المساهمين وملاك المؤسسة : يهتم المساهمين في النتائج المراجعة وهذا التأكد من :

١. قدرة المسؤولين على التسير الناجع.
٢. الإستقلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الإلتزام بقرارات جديدة.
٣. الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من إنتشارها.

- المساهمين المحتملين : وهم أصحاب المدخرات ، حيث تقدم كضمان أساسي لطلب الفروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة إستثمارات جديدة لطلب مساهمتهم .

- الدائنون و الموردون : إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركزالمالي ، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم ، وبتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد إتجاهها.

ثالثا: أهداف المراجعةالخارجية:

تهدف المراجعة كعلم وفن إلى التحقق من اعتماد أصحاب الشأن او عدم اعتمادهم على التقارير المالية وما يؤيدها من مستندات وسجلات خاصة بالمشروع، أي أن الغرض الأساسي للمراجعة هو إظهار نتائج المشروع بصورة سليمة وصحيحة وإبراز المركز المالي السليم للمشروع تحت الفحص.

فالمشروع سواء كان صناعي او تجاري أو زراعي أو خدمات يمتلك أصولا ذات طبيعة ثابتة او متداولة للمساعدة في مباشرة النشاط ، كما أنه من خلال معاملات المشروع تنشأ التزامات للغير. كما يقوم بصرف مصروفات في سبيل الخدمات التي تقدم إليه وتحقيق الإيرادات عن طريق بيع السلعة أو الخدمة مع توقع الحصول في النهاية على صافي دخل مناسب. ومن خلال هذا النشاط فإن مراجعة المشروع تهدف إلى التحقيق من:

١. ان جميع الأصول التي امتلكها المشروع قيدت في السجلات بقيمة حقيقية ومناسبة وفي هذا السبيل يكون على المراجع ان يتحقق من: ([1])

قيمة الأصول قد قدرت بما يتمشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها وأن التقرير سليم وفي حدود النوع والكمية التي استلمها المشروع فعلا في مقابل القيمة تنازل عنها.

ان الأصول الثابتة الموجودة بالمشروع سجلت تسجيلا سليما في السجلات أن إهلاكها الفعلي قد أحتسب عليها.

ان الخدمات ولأصول اللازمة لتشغيل المشروع استلمت وانتفع بها وقدرت بقيم صحيحة ومناسبة.

٢. أن الأصول التي فارقت المشروع والالتزامات التي تكونت أثناء مباشرة النشاط تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات .

٣. أن الصول التي خرجت من المشروع بغرض البيع سواء في صورة سلع أو خدمات ، كما أن الالتزامات التي تكونت من ممارسة المشروع لنشاطه قد أدت إلى زيادة مناسبة في بعض الأصول أو إلى نقص في بعض الالتزامات.

٤. أن الأصول المشتراه أو المملوكة قد استخدمت أكفأ استخداما في المشروع، ومن خلال هذا يظهر بوضوح أن الغرض الأساسي للمراجعة هو إبداء رأيه الفني في سلامة وصحة التقارير المالية إلا أنه بجانب ذلك وحتى يتحقق الغرض الأساسي للمراجعة يجب أن يقوم المراجع بعمل

([1]) دكتور عبد الفتاح الصحن، (مرجع سابق) ص.٣٣

كفء ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء، فالمحاسبة تهدف إلى جمع وإبراز وتحليل البيانات المالية عن المشروع، وقد تكون البيانات المحاسبية خاطئة لسبب أو لأخر وعلى هذا إدارة المشروع ليس لديها وسيلة فعالة لتقرير ما إذا كانت البيانات المقدمة لها يمكن الاعتماد عليها أو لا يمكن الاستناد إليها.

إلا أن البيانات التي تم مراجعتها تفيد الإدارة في ذلك الشأن إذ تعطيها الطمأنينة عند اتخاذ قرارات مبنية على هذه البيانات المستخرجة من سجلات المشروع، وقرارات الإدارة أثناء ممارسة أعمال عديدة. قد تكون متعلقة بالتشغيل اليومي للمشروع أو بسياسة قصيرة الأمد أو طويلة الأجل. كقرارات الوقف او التوسع في الإنتاج أو منح مكافآت إضافية أو التوصية بصرف أرباح، وبجانب ذلك فإن التقارير المالية ذات أهمية لأطراف ثالثة مثل، الدولة والبنوك والدائنون إلخ.

وحتى تبعث الطمأنينة في نفوس هؤلاء يستلزم ان تكون هذه التقارير مذيلة بتوقيع مراجع مهني مسئول،

والبيانات المحاسبية معرضة للخطأ ، حيث أنه في أثناء إجراءات القيد والتسجيل والتحليل والتجميع والتصنيف والاختصار تمر في أيدي عدد من الموظفين، وبالرغم من انتشار الآلات المحاسبية إلا أن هذا قد يقلل من الخطأ وإنما لا يمنعه، فهناك أخطاء السهو والأخطاء الإرتكابية قد تركب أثناء العمليات اليومية، كما أن هناك أخطاء من نوع أخر، فالبيانات المحاسبية يحصل عليها بتوجيه إدارة المشروع ورقابته وهذا التوجيه والرقابة واستعمال السلطة قد يؤدي إلى حدوث ما يسمى بالأخطاء العمدية حيث ترتبط هذه الأخطاء بمكاسب شخصية للأفراد على حساب مصلحة المنشأة

المطلب الثاني: مسئولية المراجع وعلاقة المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية

أولا: مسئولية المراجع الخارجي:

إن مزاولي المهن المختلفة يواجهون بإستمرار بمسئولية المحافظة على تقديم خدماتهم في ظل مستوى من الجودة، يمكن الأخرين من الإعتماد على خدماتهم، وغالباً ما تعدد الجهات التي يكون أمامها مزاولي المهن مسئولين، وتتنوع كذلك طبيعة مسئوليتهم.

لقد تعددت الكتابات التي تناولت طبيعة مسئولية المراجع كمزاول لمهنة المحاسبة والمراجعة من الناحية، ولأطراف التي يعتبر المراجع مسئولاً من ناحية أخرى، ورغم تعدد هذه الكتابات، فقد أجمعت هذه الكتابات على أنه منذ الستينات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي المهن المختلفة بشكل ملحوظ، ومن هولاءالمزاولين بطبيعة الحال مراقبي الحسابات (المراجعين الخارجيين) . ولقد ذكرت إحدى هذه الكتابات ([1]) ان عدد القضايا

التي نشأت في الولايات المتحدة الامريكية ضد مراقبي الحسابات في العقد الأخير بلغت أكثر من عدد القضايا التي نشات خلال تاريخ المهنة ككل . ولقد ساعد على ذلك تضافر عدة عوامل لعل من اهمها :

التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والإختبارات في مجال مراجعة الحسابات والتي تعود إلى عدد من الإعتبارات أهمها : كبر حجم المشروعات ، وإستخدام الحاسبات الإكترونية في حسابات المشروع (التشغيل الإلكتروني للبيانات) ، ظهور الشركات المتعددة الجنسية وتداخل عملياتها، النمو المتزايد لإدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية ومسئوليات مراقبي الحسابات (المراجع الخارجي)، الشعور المتزايد من جانب أسواق الأوراق المالية (البورصات) بضرورة حماية مصالح المستثمرين، الأحكام التي تصدر من المحاكم ضد مزاولي المهنة ، المحامين على تقديم خدماتهم القانونية على أساس نظام الاتعاب المشروطة ، مما جعل الأطراف المتضررة تحقق بعض المكاسب في حالة نجاح القضية ، ولكن ستكون الخسارة منخفضة جداً إذا لم تكن القضية ناجحة.

رغبة مزاولي المهنة للبقاء بعيداً عن ساحات المحاكم ، وذلك تجنباً لتحمل الرسوم القضائية ، وكذلك حفاظاً على السمعة الطيبة بين مستخدمي خدمات هذه المهنة. هذا مما جعل لديهم الرغبة في حل جميع المشاكل القانونية التي تواجه المهنة من خلال الإتفقيات والتحديد الواضح للمسئولية بدلاً من حلها من خلال الحل القضائي.

- ❖ تعدد البدائل المحاسبية البديلة والتي يتعين على العميل الإختيار من بينها لغرض إعداد القوائم المالية ، مع عدم وجود معايير قاطعة واضحة يستطيع المراجع من خلالها تقييم البديل أو البدائل التي تم إختيارها وتحديد ما إذا كانت تمثل أفضلها في ظل الظروف القائمة .
- ❖ تزايد عدد المشروعات التي تفشل كنتيجة مباشرة لعدم صدق وأمانة الإدارة .

(1) AREN، A.A &LOEBBEK . "AUDITING AN INTEGRATED APPROACH" (ENGLEWOOD CLIFT ،N.G.P.P.44

❖ رغبة بعض مزاولي المهنة في الإستسلام والإذعان لضغوض الإدارة لضمان إستمرارهم كمراجعين .

ومن الامور الواضحة ، أن مسئولية المراجع تمتد إلى كل جزء من العمل الذي يقوم به ، ويشمل ذلك أعمال المراجعة (إبداء الراي عن مدى سلامة القوائم المالية) ، والضرائب ، والخدمات الإدارية ، وإمساك الدفاتر .

وحيث ان معظم المشاكل تظهر في مجال أعمال المراجعة .

أنواع مسئوليات المراجع وطبيعة كل منها:

لقد تعددت الأراء بصدد مسئوليات المراجع الخارجي ، والأطراف التي يكون المراجع مسئولاً امامها في كل نوع من أنواع هذه المسئولية، ومن بين هذه الاراء راي يقول (١) بأن مسئولية المراجع يمكن تبويبها إلى :

١. مسئولية المراجع تجاه العميل .
٢. مسئولية المراجع المدنية تجاه الطرف الثالث .
٣. مسئولية جنائية .

وفي راي أخر (٢) يتم تبويب المسئولية القانونية للمراجع وفقاً لعاملين ، أولهما قرب طرف الذي يكون المراجع أمامه ، وثانيهما القوانين والإجرات التي تستند إليها هذه المسئولية .

ومن حيث العامل الأول ، يمكن القول بان الأطراف المرتبطة بمسئولية المراجع تتكون من مجموعتين اساسيتين هما :

❖ العملاء أي المشروعات التي يتم مراجعة حساباتها .
❖ طرف ثالث والذي لا يكون أحد أطراف العقد الذي يوقع بين العميل والمراجع الخارجي .

أما من حيث مصادر المسئولية وإجراءات المساءلة ، فأنه يمكن تقسيم المسئولية إلى مجموعتين الأولى تعتمد على القواعد القانون العام (٣) والذي يعني مجموعة القرارات القانونية السابقة، والثاني الذي يعتمد على التشريعات والقوانين القائمة في مجتمع ما .

---

(١)د.عبدالفاتح الصحن، (مرجع سابق)، ص.ص ٤٩ - ٥٤

(2)GOOK ،J.W & WINKLE ،G.M **"AUDITING _PHILOSOPHY AND TECHNIQUE"** (BOSTON ،LOAGHTON MIFFIN COMPANY ،1976) P.P 77 _87 .

(3)COMMON LAW

وبالأضافة إلى هذاه المسئوليات المدنية ، توجد المسئولية الجنائية للمراجع والتي تحكمها ولاشك القوانين السائدة في وقت معين وزمان محدد .

ومن ثم فأن الاراء التي تناولت مسئولية المراجع الخارجي ، اظهرت بأ نه يمكن التميز بين الأنواع التالية:

١. مسئولية المراجع إتجاه العميل .
٢. المسئولية المدنية للمراجع تجاه طرف ثالث في ظل قواعد القانون العام .
٣. المسئولية المدنية للمراجع تجاه طرف ثالث في ظل التشريعات والقوانين السائدة .
٤. المسئولية الجنائية للمراجع .

ويمكن لنا ان نضيق نوعاً خامساً من مسئوليات المراجع ألا وهو "المسئولية المهنية" والتي تعني مسئولية المراجع أمام المهنة ككل ، ويكون مصدر هذا النوع من المسئولية ما تصدره الهئيات المهنية والتي تشرف على المهنة بغرض المحافظة على سير العمل والحفاظ على المستوى الجودة للخدمات المؤداة ، من قواعد ولوائح وإسترشادات تكون ملزمة لمزاولي المهنة وتجعل الخروج عنها أحد مصادر المساءلة .

وسوف نتناول كل نوع من انواع مسئولية المراجع .

مسئولية المراجع تجاه العميل :

تتمثل مسئولية المراجع الخارجي تجاه العميل في النواحي التالية :

ضرورة الإلتزام بخصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل . فمن الملأحظ أن العقد الموقع بين المراجع والعميل يعتبر حجر الزاوية في أي مسئولية تجاه العميل ، ومن ثم فإن فشل المراجع في تنفيذ بنود العقد وتنفيذ الخدمات المنصوص عليها ، فإنه يعرض نفسه للمساءلة من قبل العميل.

ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (المعيار الثالث من المعايير العامة) ، وأن عدم بذل هذه العناية بغرض المراجع للمساءلة نتيجة الإهمال العادي (١) في اداء المهام المطلوبة . ويتطلب الامر في هذه الحالة التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوبة وإبراز المقصود بالمستوى المطلوب سواء من حيث تحديد المسئولية المراجع تجاه القوائم المالية ولاخطاء التي يكشفها والتي لم يكشفها ، أو من حيث درجة و مدى المهارة والخبرة

(1)ORDINARY NEGLIGENCE

المطلوبة في المراجع والتي تتخذ كاساس لتفسير مستوى العناية المهنية الملائم . ومفهوم العناية المهنية يمكن ان يتم من خلال تحديد مضمون المراجع الحكيم او الحذر (١) وهو كذلك المراجع المتوسط ، ومن لافضل الرجوع إلى المفهوم القانوني للرجل العادي وتطبيقه في مجال المراجعة.

ومن الملأحظة في هذا الصدد ان على المراجع الذي يتولى القيام بعمل مهني متخصص يحتاج إلى مهارة تميزه هو وزملأئه عن مزاولي المهن الاخرى ، وعلى المراجع ان يوظف خبرته ومهارته وحكمه الشخصي كما يفعل باقي زملائه في المهنة والذين يمارسون العمل في نفس الظروف .

وعلى الرغم من انه لا يتوقف من المراجع بذل عناية غير عادية ومهارة فائقة واداء خارق ، فانه يتعين عليه ان يبذل مستوى من الادى اعلى من مستوى الاداء وطبيعة العناية التي يبذلها الشخص غير المهني العادي .

ومن الملاحظ في هذه الحالة ، انه في حالة ما إذا بذل المراجع العناية المهنية المعقولة بصدد تنفيذ إختبارات المراجعة وإعداد التقرير فما زال لايوجد ضمان بانه لن توجد معلومات مضللة او كاذبة في القوائم والتقارير المالية . فالمراجع ليس من الضروري مسئولاً عن اي خطأ نتيجة الفشل في الكشف عن أي معلومات مزيفة ، فلكي يكون المراجع مسئولاً عن الإهمال العادي، لابد من توافر الشروط التالية :

- لابد ان يكون هناك عمل مرتبط بمعيار السلوك (الاداء) .
- فشل المراجع في الاداء وفقاً لهذا العمل.
- وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر المتحقق.
- الطرف الاخر يتعرض لخسائر او ضرر فعلي.

ولذلك نجد أن معايير المراجعة وإجراءاتها والقواعد التي تصدرها الهئيات المهنية للاداة تعتبر الأساس في توصيف العناية المهنية . فاذا لم يستطيع المراجع الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها او ما تصدره الهئيات المهنية في هذا الصدد ، وادى ذلك إلى عدم إكتشاف التلاعب والإختلاس فهنا يعتبر المراجع مسئولاً.

إكتشاف التلاعب وعدم لإدلاء بأية معلومات واراء يعلم أنها غير حقيقية أو بدون الاعتماد على اسس مقبولة ، او الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة .ولقد تم

(1)REASONABLE PERSON

تعريف التلاعب بأنه التضليل بهدف الغش او إخفاء حقائق بغية إلحاق الضرر باخرين ويشترط في هذه الحالة لوجود التلاعب توافر عدة شروط هي :

١. توافر النية او القصد الإخفاء بعض الحقائق او تعديلها لتحقيق منافع شخصية أو التضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية .

٢. وجود فرصة وإمكانية لدى القائم بالتلاعب بإخفاء مايريد إخفائه ، وتزيد هذه الفرصة في حالة ضعف انظمة الرقابة الداخلية المطبقة .

٣. وجود شخص يعتمد على المعلومات المحاسبية غير الصحيحة أو التي لا تظهر الحقائق الجوهرية والضرورية .

٤. تحقق الضرر بالشخص الذي قام بالإعتماد فعلاً على تلك المعلومات المحاسبية غير الصحيحة .

مسئولية المراجع تجاه الغير (الطرف الثالث) :-

في ظل قواعد القانون العام :

تتمثل قواعد القانون العام في مجموع الاحكام القضائية التي تصدر على مر الايام في مجال المساءلة القانونية لمراقبي الحسابات من جانب الاطراف المضررة من الإعتماد على رأي المراجع عن القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية . أما المقصود بالغير (الطرف الثالث) في هذا الصدد جميع الأطراف التي يعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات محاسبية في إتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة بخلاف العميل (الطرف الذي قام بالتوقيع على العقد مع المراجع) . ومن بين الاطراف حملة الأسهم الحاليين والمحتملين ، البائعين ، رجال البنوك ، الدائنين المختلفين ، العاملين ، المستهلكين .

ونشا مسئولية المراجع تجاه الغير (الطرف الثالث) في هذه الحالة . مع أن هولاء الغير ليسو أطرافاً في العقد المبرم بين المراجع والعميل ، نتيجة لإعتمادهم على رأي المراجع الذي يزيل به القوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدى الإعتماد على تلك القوائم ومدى مصداقية تمثيلها النتائج النشاط والمركز المالي للمشروع ، ومن ثم فإنه إذا لحق بهم اي خسارة أو أضرار ناتجة من الإعتماد على قوائم مالية مضللة ، فيجب مساءلة المراجع عن ذلك .

ومثال ذلك إذا لم يتمكن أحد البنوك من تحصيل قيمة القرض من احد عملائه نتيجة إفلاسه ، وقد أوضح البنك أنه أتخذ قرار بالموافقة على منح القرض لهذا العميل إستناداً إلى القوائم مالية

مضللة ثم مراجعتها بواسطة أحد المراجعين وثم توقيعه عليها بما يفيد ذلك . وفي هذه الحالة إذا اتضح للمحكمة أن القوائم كانت فعلاً مضللة وأن البنك لم يكن ليوافق على المنح هذا القرض للعميل إذا عرضت القوائم المالية لهذا العميل بصورة سليمة ، فإن قرار المحكمة في هذه الحالة ولاشك يكون إدانة هذا المراجع وإعتباره مسئولاً عما حدث .

ونلاحظ في مثالنا هذا أن الثلاثة أجزاء الهامة للمسئولية تتمثل في :

٤. وجود قوائم مالية مضللة .

٥. وقوع خسائر مالية على الطرف الثالث .

٦. ان السبب في حدوث الخسائر المالية هو الاعتماد على تلك القوائم المضللة .

ولا شك ان توافر هذه الاجزاء الثلاثة ضروره لازمة قبل السماح للطرف الثالث بمساءلة المراجع.

وبالرجوع الى الاحداث التاريخية في مجال مزاولة المهنة ، نلاحظ ان مساولية المراجع كانت قاصرة على الاطراف الموقعة على عقد المراجعة ، وأن المراجع لم يكن مساولاً سوى ان التلاعب المقصود او المشاركة للعميل في اعداد قوائم مالية مضللة لتقديم معلومات مالية غير حقيقية لمجموعة الاطراف الخارجية .

ولكن في الوقت الحالي بدات تتسع دائرة مسئولية المراجع اتجاه الغير ، نتيجة لتزايد اعتماد هذا الغير على المعلومات المحاسبية والتقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ، ومن الملاحظ ان مسئولية المراجع اتجاه الغير محدوده اذا ما قورنت بمسئوليته اتجاه عميله ، ويرجع ذلك الى ان المحاكم عادة ما تدين المراجع وتعتبره مسئولاً في حالات تلاعب والاهمال الجسيم . فأن التلاعب يعني اخفاء او اهمال بعض الحقائق الهامه ، او تزيف القوائم المالية وذالك بقصد التضليل ، في حين ان الاهمال الجسيم هو الانتهاك الصارخ ولكن غير المتعمد لمعاير المراجعة المتعارف عليها .

ولقد بدات حاليا بوادر في تذايد مسئولية المراجع اتجاه الغير بحيث تغطي كذالك العادي وسوف يكون بهذا الاتجاه عظيم الاثر على المسئولية القانونية للمراجع في المسقبل القريب .

المسئولية المهنية للمراجع الخارجي:

يجدر بنا الان ان نوضح نقطة هامة ، وهي ان المسئوليات القانونية للمراجع الخارجي تمثل الحد الادنى لمسئولية المراجع والتي تحددها التشريعات التي تنظم المهنة حماية لقراء ومستخدمي القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات . ولذالك تحاول الهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وتحافظ على مستوى جودة خدماتها ، اضافة عدد اخر من المسئوليات لخدمة المجتمع ككل ، وتزيد الثقة في اعضاء المهنة ككل وما المسئولية تكون اقوى من اي مسئولية اخرى ، كذلك فإن الاخلال بالمسئولية المهنية سوف يكون بعيداً عن أية مساءلة قانونية أخرى ، كذلك فإن الاخلال بالمسئولية المهنية وعدم تحملها يعرض الى الخروج من المهنة تماماً ، وتسعى الهيئات المهنية المختلفة وضع التشريعات والوائح التي تحدد طبيعة هذه المسئولية من خلال وضع قواعد اداب وسلوك المهنة.

وهناك نقطة أخرى في هذا الصدد ، وهي ما تقوم به الهيئات المهنية من مساءلة مزاولي المهنة إذا صدر عنهم اية مخالفات ترى تلك الهيئات ضرورة الكف عنها ويطلق على هذه المساءلة "المساءلة التاديبية" . ولاشك أن هدف من هذه المساءلة تقويم تصرفات مزاولي المهنة ، والمحافظة على مستوى الأداء وزيادة الثقة فيما يؤدونه من أعمال وما يبدونه من أحكام .

ثانيا: علاقة المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية:

يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع في داخل المشروع والتي من شأنها المحافظة على أصوله والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الإعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في عمليات المشروع، والإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

أما المراجعة كما سبق ذكره هي التحقق من أن العمليات التي حدثت فعلا قد قيدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن حساب الأرباح والخسائر في نهاية المدة المحاسبية يدل على النتيجة الفعلية الحقيقية للمشروع، وأن الميزانية في ذلك التاريخ تبين المركز المالي لذلك المشروع، والمراجع بوصفه شخص خارج عن المشروع فهو يبدأ عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى كفاية ودقة هذا النظام، فإذا ماتأكد من قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية

للمشروع محل مراجعته قام بتحديد كمية الإختبارات اللازمة لأداء المهنة وإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة هذه القوائم والتقارير المالية.([1])

المطلب الثالث: المعايير والتقارير والأدلة الخاصة بالمراجعة:

أولا: معايير المراجعة المتعارف عليها:-

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، التي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقى القبول العام، والتي تنعكس الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة، ومن الأمور الهامة في هذا الصدد، أن نفرق بين معايير المراجعة([2])، وإجراءاتها([3])، فالأولى تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة المراجعة، وتعبر عن مدى الجودة المطلوب من مراقب الحسابات عند أدائه لمختلف المهام الموكلة إليه، أما الثانية فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة المرجوة، والتي تختلف من إختبار إلى آخر.

ورغم إختلاف مفهوم كل من المعايير والإجراءات، إلا أنهما مرتبطان إرتباطا وثيقا، فتحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذ إختبار معين، يجب أن يراعى فيها ملاءمتها لتحقيق الأهداف التي تعبر عنها المعايير الموضوعية.

ويتعين على هذه المعايير أن تحتوي كل مايتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولي المهنة، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص، وتضمين هذا الرأي في تقرير تتوافر فيه بعض الشروط والإعتبارات الشكلية والموضوعية.

ولقد أصدر مجمع المحاسبيين والمراجعيين الأمريكيين[4] قائمة بمعايير المراجعة، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تتضمن الأولى المعايير المرتبطة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، في حين أن المجموعة الثانية إرتبطت بتنفيذ عملية المراجعة، أما المجموعة الثالثة فقد خصصت لبيان كيفية إعداد تقرير مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) ومايجب أن يشتمل عليه التقرير من معلومات.

([1]) "د.منصور حامد محمود، (مرجع سابق) ص.١٣"

([2])Auditing Standards

([3])Auditing procedures

([4])American institute of certified public accountants "Generally accepted auditing standards"

ولذلك سوف نقسم هذا القسم إلى ثلاث وحدات، تخصص كل وحدة لمجموعة من معايير المراجعة المتعارف عليها، وذلك على النحو التالي:

الأولى: المعايير العامة (الشخصية):

الثانية: معايير الأداء المهني (العمل الميداني):

الثالثة: معايير إعداد التقرير:

١. المعايير العامة (الشخصية):

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي، ومن ثم يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته ومغزاه يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالإستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من:([1])

١. إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراجعيين.

٢. إلتزام الإستقلال _الحياد_ في أي عمل يوكل للمراجع للقيام به.

٣. يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة وذلك من خلال الإلتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة وفي إعداد التقرير.

ولقد إهتمت الهيئات المهنية والتشريعات التي صدرت لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في البلدان المختلفة بهذه المعايير، فقد إشترطت هذه الهيئات حدا أدنى من التأهيل العلمي في الشخص الذي يرغب في مزاولة المهنة، هذا بالإضافة إلى تأهيل علمي يتحقق بالتدريب في أحد مكاتب المراجعة لفترة زمنية معينة، وقد تطلبت في بعض الحالات ضرورة التعليم المستمر أثناء

أ.د محمد سمير الصبان ، د.عبدالوهاب نصر علي، (مرجع سابق) ص.ص٤٩-٧٢.

([1]) cook، J.W، and winkie.g.m، "**Auditing . philosophy and technique**" (Bosten: Houghton miffin company، 1976)

ممارسة العمل للتعرف على مجالات البحث والدراسات الجديدة التي ترتبط بهنة المحاسبة والمراجعة.

ومن ناحية أخرى فلقد ركزت هذه التشريعات على أن المراجع الخارجي يعتبر وكيلا عن مجموع الملاك (المساهمين) ولاتربطه بإدارة المنشأة أية علاقة تبعية حتى يتمتع بالإستقلال في أداء مهامه وبالحياد عند إبداء رأيه.

وأخيرا فلقد أصدرت الهيئات المهنية في البلاد المختلفة بعض القواعد التي تمثل آداب وسلوك المهنة، والتي يتعين على مزاولي المهنة مراعاتها وإحترامها وإلا وقعوا تحت طائلة العقاب.

٢. معايير الأداء المهني أو العمل الميداني:

تختص تلك المجموعة من المعايير بكيفية أداء عملية الفحص ومانتطلبه من تخطيط ملائم وإشراف كافي وجمع أدلة الإثبات التي سيعتمد عليها المراجع عند إبداء رأيه، بالإضافة إلى ضرورة تقسيم هيكل الرقابة الداخلية، لذلك فإنها تشتمل على المعايير الثلاث التالية: ([1])

(أ) معيار التخطيط والإشراف الكافي:

يتطلب المعيار الأول من معايير العمل الميداني ضرورة أن يتم التخطيط الكافي لعملية المراجعة قبل أن يتم وضعها موضع التنفيذ العملي، كذلك يتطلب هذا المعيار ضرورة الإشراف الملائم على مساعدي المراجع للتحقق من أن جميع أعضاء فريق المراجعة يوجهون جهودهم نحو تحقيق هدف المراجعة.

ويجب في النهاية فحص وتقييم جميع المهام المؤداه بمعرفة مساعدي المراجع والنتائج التي تم التوصل إليها بمعرفتهم وتحديد درجة التوافق بين تلك النتائج والرأي الذي يجب أن يتضمنه التقرير النهائي للمراجع.

ويجب على المراجع أن يدرك جيدا أنه مالم يكن التخطيط كافيا والإشراف فعالا فإن وقت عملية المراجعة سوف يزداد مما يؤثر على إقتصاديات عملية المراجعة.

(ب)معيار تقييم هيكل الرقابة الداخلية:

يتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني ضرورة قيام المراجع بفهم هيكل الرقابة الداخلية فهما كافيا تمهيدا لتقييم مدى فعاليته، وذلك حتى يتمكن المراجع من تخطيط عملية المراجعة

([1])د.وجدي حامد حجازي، **المعايير الدولية للمراجعة**،(الإسكندرية، الناشر دار التعليم الجامعي الإسكندرية، ٢٠١٠) ص.ص٤٦-٤٩

وتحديد نطاق الإختبارات التفصيلية للمراجعة، وذلك على إعتبار أن هناك علاقة بين مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية ونطاق تلك الإختبارات حيث ينخفض نطاقها كلما كان هيكل الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق أهدافه، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض إحتمالات وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية.

(ب) **معيار كفاية وملائمة الأدلة:**

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة أن يستند رأي المراجع إلى أدلة إثبات تستوفي مجموعة من الخصائص حيث يجب أن تكون كافية وملائمة ويمكن الإعتماد عليها عند توثيق ذلك الرأي.

وغالبا مايتم الحصول على بعض أنواع أدلة الإثبات من خلال عمليات الإستفسار والملاحظة وغيرها من العمليات، ووفقا لنشرة معايير المراجعة رقم (٣١) فإن أدلة الإثبات في المراجعة تتكون من جميع المعلومات المتاحة أمام المراجع، وترتبط بنشاط المنشأة الخاضعة للمراجعة، ومنها بالطبع البيانات والمعلومات المحاسبية الأولية.([1])

٣. **معايير التقرير:**

تقرير المراجع يمثل المنتج الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة، وتحقيقا لذلك حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة هي: ([2])

- ❖ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ❖ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
- ❖ تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ماتتضمنه من معلومات مالم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.

([1]) المرجع السابق، ص.ص٤٦-٤٩

([2]) تأليف: وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة: د.أحمد محمد حامد حجاج، د.كمال الدين سعيد، تقديم: د.سلطان محمد العلي،(مرجع سابق) ص.ص٦٠-٦١.

❖ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك، وفي كل الأحوال التي يرتبط بها إسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسئولية التي يتحملها.

وتعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض العادل والصادق للقوائم المالية إنما يعني ضمنيا إستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما يتجسد في مفهوم العرض العادل والصادق مفاهيم أخرى كالإفصاح المناسب، وإلتزامات المراجعة، ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية

للمنشأة فضلا عن إلتزاماتها في لحظة زمنية معينة، والتغيرات في هذه الموارد وتلك الإلتزامات خلال فترة زمنية، أما إلتزامات المراجع فتعني أمانة وإخلاص أو العناية المهنية الواجبة في تحمل مسئولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية.

ثانيا: الأهمية النسبية والخطر:

الأهمية النسبية المادية:

تشير الأهمية النسبية إلى مدى وطبيعة التلفيق في بيان معين (بما في ذلك الحذف) لمعلومات مالية في هذا البيان مما قد يتسبب في التأثير على قناعة الشخص العادي بخصوص الإعتماد على البيانات أو على قراراته نتيجة ذلك التلفيق في البيانات.

يقوم المراجع بأعمال المراجعة والتخطيط لها ويتوقع بحدود المعقول الكشف عن التلفيق في البيانات، فتكون إما فردية أو مجموعة، بحيث تكون مادية بالنسبة للمعلومات المالية التي يعد تقريره حولها.

مخاطر عملية المراجعة:

تكمن مخاطر المراجة في إبداء مراجع الحسابات رأيا غير مناسب حول بيانات مالية تتضمن أخطاء مادية.

مخاطر المراجعة على مستوى البيانات المالية:

يتم تقييم مخاطر المراجعة على مستوى البيانات المالية خلال عملية التخطيط للمراجعة، في تلك المرحلة يتوجب على المراجع أن يبدي تقييما كاملا لمخاطر المراجعة إستنادا إلى معرفته بنشاط العميل وبضاعته وإدارته وإجراءات الرقابة وعملياته، يعطي هذا التقييم معلومات أولية حول

المدخل العام للمهمة وعن إحتياجات المراجع للعاملين ومستوياتهم، كما يزود الإطار العام الذي يمكن تضمينه مخاطر المراجعة المادية بالنسبة لحسابات معينة أو فئة حسابات أو للعمليات، وعند تلك المرحلة من التقييم العام، يتوجب على مراجع الحسابات أن يرى ما إذا كان هنالك إحتمال لمواجهة أمور حساسة مثل صعوبات في السيولة أو في الإستمرارية.([1])

ثالثا: أدلة الإثبات في المراجعة:

١) يقصد بأدلة الإثبات المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى نتائج تكون أساسا لإعداد تقريره، وتشمل أدلة الإثبات المستندات والسجلات المحاسبية التي أعدت منها القوائم المالية، ومعلومات مؤيدة من مصادر أخرى.

طرق الحصول على أدلة الإثبات:

يحصل المراجع على أدلة الإثبات بتطبيق إجراء أو أكثر من الإجراءات التالية: ([2])
التفتيش، المراقبة، الإستفسار والمصادقات، الفحص الحسابي والفحص التحليلي، وتم تنفيذ هذه الإجراءات خلال الفترات التي يكون الحصول على أدلة المراجعة متاحا.

١) **التفتيش:**

يقصد به فحص السجلات والمستندات والأصول المادية، ويوفر هذا الفحص أدلة تتفاوت درجات الإعتماد عليها طبقا لطبيعتها ومصدرها، ومدى نظام الرقابة الداخلية المطبق عليها، ويتم تبويب الأدلة المستندية التي يتم التوصل إليها في ثلاث مجموعات:

١. أدلة مراجعة مستندية أعدت بواسطة طرف ثالث (خارجي) ويتحفظ بها.
٢. أدلة مراجعة مستندية أعدت بواسطة طرف ثالث وتحتفظ بها المنشأة.
٣. أدلة مراجعة مستندية أعدتها المنشأة وتحتفظ بها لديها.

٢) **الإستفسار والمصادقات:**

الإستفسار هو الحصول على معلومات من أشخاص مسئولين داخل المنشأة أو خارجها، ويتفاوت الإستفسار مابين مكاتبات رسمية توجه لأطراف خارجية، إلى إستفسارات غير رسمية

([1]) د.عصام الدين محمد متولي، **دراسات في الإتجاهات المعاصرة في المراجعة**، (د.ن، ٢٠٠٥) ص٩٧

([2])د.وجدي حامد حجازي، (مرجع سابق) ص.ص: ١٣٣-١٣٩"

(شفهية) توجه للعاملين بالمنشأة، يوفر الرد على الإستفسارات معلومات للمراجع، ويقصد بالمصادقات الردود على الإستفسارات لتعزيز معلومات مثبتة في السجلات المحاسبية للمنشأة.

٣) **الفحص المحاسبي:**

يتمثل الفحص المحاسبي في فحص مدى صحة العمليات الحسابية بالمستندات أو السجلات المحاسبية أو القيام بفحصها عن طريق مراجعة حسابية مستقلة.

٤) **الفحص التحليلي:**

تتضمن إجراءات الفحصص التحليلي النسب المالية والإتجاهات الهامة كما تشمل نتائج تحري أسباب الإنحرافات والعلاقات التي لاتتوافق مع المعلومات المرتبطة بها أو تختلف عن القيم التي تم تقديرها.

المبحث الثالث

تقرير المراجع

المطلب الأول: نظرة عامة عن تقرير المراجع:

أولا: تعريف تقرير المراجع:

هنالك العديد من الأطراف قامت بتعريف تقرير المراجع حيث عرفه البعض بأنه: "عبارة عن رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الإعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الإعتماد عليها، ويجب صياغة هذا الرأي بإستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة"([1])

ثانيا: أهمية تقرير مراجع الحسابات:

تنبع أهمية تقرير مراقب الحسابات كونه يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسئوليته عن تلك القوائم.

أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لإتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، لذلك ونظرا لأهمية تقرير المدقق فقد إهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين بالتشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير، ومن العوامل التالية تنبع أهمية تقرير المدقق: ([2])

أ. إن هذا التقرير هو خلاصة ماوصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي إنعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة الملاك عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل المراجعة.

([1]) "د.نعيم دهمش، **رأي المدقق حول القوائم المالية المنشورة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما،** المؤتمر العلمي التاسع للمعايير وأدلة التدقيق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، ١٩٩٢"

([2]) "د.محمد سمير الصبان، د.عبدالله هلال، **"الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"**، (الإسكندرية، الدار الجامعية) ص.ص:٣٦٦-٣٦٨"

ب. يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسئولية المراجع المهنية والجنائية، للوقوف على إهمال أو تقصير في الرقابة، وذلك إذا ما إتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

ج. تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع (المنج النهائي لعملية المراجعة).

مما سبق نجد أن تقرير مراجع الحسابات يعتبر مهما للفئات التالية: ([1])

أ. المستثمرون الحاليون والمتوقعون، حيث أنه يساعد على إتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.

ب. إدارة المنشأة، حيث أنه يعتبر بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة المنشأة للمهام الموكلة إليها.

ج. الدائنون(الموردون)، حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالإلتزامات المستحقة عليها.

د. المدينون(العملاء)، يعطي المدينون مدى إستمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.

ه. المقرضون، حيث أن تقرير المراجع يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في إتخاذ القرارات اللازمة.

و. الجهات الجكومية، يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.

ز. المجتمع، حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الإجتماعية للوحدات الإقتصادية المختلفة والتي قد يكون لها تأثير عليه.

ثالثا: إرتباط إسم المراجع بالقوائم المالية:

مراجع الحسابات الخارجي ملزم بإعداد تقرير حول مراجعة القوائم المالية التي يرتبط إسمه بها فقط، الشكل التالي يوضح درجة إرتباط إسم المدقق بالقوائم المالية:

([1]) "د.غسان فلاح، **"تدقيق الحسابات المعاصر"**، (عمان-الأردن، الناشر دار المسيرة للنشر والتوزيع)، ص١١٥

شكل رقم(١-٣-١-١)

المصدر: "د.علي إبراهيم طلبة، "**المراجعة من منظور المعايير الدولية**" (الطبعة الأولى، القاهرة ،الناشر جامعة عين شمس،١٩٩٧)، ص.٢٩٨.

الشكل التالي يوضح إرتباط إسم المراجع بالقوائم المالية، حيث أنه يوضح كل ماكان التأكيد أعلى كلما كان الإعتماد على القوائم المالية أكثر، وهنالك ثلاث مراحل يرتبط المراجع عند إعداد القوائم المالية هي: مرحلة المراجعة، مرحلة الفحص، مرحلة إعداد القوائم المالية وهي المرحلة الأخيرة.

فيما يتعلق بإرتباط إسم المدقق بالقوائم المالية توجد ثلاث درجات للإرتباط: ([1])

فيعتبر المراجع مرتبطا إرتباطا من الدرجة الثالثة بالقوائم المالية عندما يوافق على إستخدام إسمه في التقارير أو المستندات أو المخاطبات التحريرية _فيما عدا الإقرار الضريبي_ التي تتضمن هذه القوائم المالية المراجعة بواسطته.

من ناحية أخرى لايوجد أي إرتباط من الدرجة الأولى بين المراجع والقوائم المالية غير المراجعة، فلا إرتباط للمراجع بالقوائم المالية التي يقوم بإعدادها لحساب العميل كخدمة، بحساب خدمات المراجعة (أي بصفة إستشارية).

أما الدرجة الثانية من الإرتباط بين المراجع والقوائم المالية، فتنطوي على فحص القوائم المالية السنوية أو الدورية (الربع سنوية) وتتضمن عملية الفحص هذه الإستفسارات والفحص التحليلي والتي لاتكفي وحدها لإبداء رأي المدقق بالرغم من أن هذه الإجراءات تمثل أحد إجراءات التدقيق الشاملة.

([1]) "د.غسان فلاح، مرجع سابق، ص٩٨

أما من ناحية تأكيد المراجع فإنه توجد أقصى درجات التأكد من جانب المراجع لمزاعم العميل مع الزيادة في درجة إرتباط إسمه بالقوائم المالية ولايوجد أي تأكيد بالنسبة للقوائم غير المراجعة أي لايتطلب منه إبداء الرأي عندما لاتوجد علاقة بين إسمه والقوائم المالية.

المطلب الثاني: أنواع ومحتويات التقارير

أولا: أنواع التقارير:

تتعدد التقارير التي يعدها مدقق الحسابات وفقا للزاوية التي ينظر إليها:

١. من حيث درجة الإلزام:

تنقسم التقارير من حيث درجة الإلزام إلى نوعين هما: ([1])

أ. **التقارير الخاصة:**

وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على إعدادها، مثال ذلك تقارير المشروعات الفردية وشركات الأشخاص.

ب. **التقارير العامة:**

وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشركات، وغالبا مايطلق على هذا التقرير تقرير الميزانية.

٢. من حيث محتويات التقرير:

يمكن تقسيم التقارير من حيث محتوياتها إلى الأنواع التالية: ([2])

أ. **التقارير المختصرة:**

هي التقارير المتعارف عليها بالتقارير القصيرة ويطلق عليها البعض تقرير الميزانية، ويتكون هذا التقرير من جزئين هما: جزء خاص بفقرة النطاق، ويبين فيها المراجع عملية المراجعة والغرض منها، والجزء الثاني هو فقرة الرأي، وتتضمن الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات حول دفاتر المنشأة والقوائم المالية ونتيجة الأعمال خلال الفترة المالية محل المراجعة، يتتضمن نموذج التقارير المختصرة للقوائم المالية الأساسية والتي تتمثل في:

- قائمة المركز المالي
- قائمة الأرباح المحتجزة

([1]) "د.خالد أمين عبدالله،، (مرجع سابق)، ص.٣٥

([2]) "د.غسان فلاح، مرجع سابق، ص-١٢٥

- قائمة التغير في المركز المالي
- قائمة الدخل

ب. **التقارير المطولة:**

وهي التقارير التي تعد لأغراض خاصة وتقدم للإدارة، ويتضمن هذا النوع من التقارير شرح مفصل، وأمور لايرد ذكرها في التقرير المختصر، ومن الأمثلة عليها التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي إكتشفها المراجع أثناء عمله، توصيات المراجع بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته، تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية، بذلك يتضمن التقرير المطول معلومات يتم عرضها خارج نطاق القوائم المالية ولاتعتبر ضرورية للإلتزام بالمبادئ المحاسبية ومن هذه المعلومات:

- جداول ومعلومات لبعض بنود القوائم المالية الأساسية
- ملخص لبعض البنود مثل: الدخل وربحية السهم
- بعض الحسابات التفصيلية مثل: المصاريف الإدارية، المصاريف التسويقية
- بعض البيانات والأشكال والجداول الإحصائية
- بعض المعلومات غير المحاسبية
- عرض لإجراءات المراجعة التي يتم إتباعها في فحص بعض العناصر

٣. **من حيث إبداء الرأي:**

تنقسم التقارير من حيث إبداء الرأي إلى الأقسام التالية: ([1])

أ. **الرأي المطلق:**

يصدر المراجع هذا الرأي بدون تحفظات عندما لايجد المراجع أي ملاحظات أو إقتراحات خلال قيامه بعملية مراجعة ذات أثر على صحة القوائم المالية، بمعنى أن القوائم المالية تمثل واقع المنشأة، يتم إستخدام هذا الرأي من قبل المراجع في الحالات التالية:

- أن يكون المراجع قد حصل على أدلة إثبات وقرائن كافية.
- أن يكون الأدلة والقرائن التي حصل عليها المراجع تؤكد عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

([1]) المرجع السابق، ص١٢٦

- أن لايكون هنالك ظروف أو أحداث غير عادية يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الإستمرار حتى تاريخ الإصدار.

ب. **الرأي المتحفظ:**

وهو أن يصدر المراجع رأي متحفظ بسبب وجود بعض الإعتراضات ويجب على المراجع أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المراجعة.

ج. **الرأي السلبي المعاكس:**

وهو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المراجع بأن القوائم المالية لاتعكس الصورة الصحيحة للمنشأة، وعندها يجد المراجع أن التحفظ في تقريره غير كافي للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب على مراجع الحسابات بيان أساس إصداره للرأي السلبي.

د. **الإمتناع عن إبداء الرأي:**

يقوم مراجع الحسابات بالإمتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك يستطيع إبداء الرأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع المراجع عن إبداء رأيه بسبب قيود كثيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال، في هذه الحالة يجد المراجع أنه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

ثانيا: محتويات التقرير:

❖ المحتويات الأساسية لتقرير المدقق THE CONTENTS OF THE AUDITORS REPORT [1]:

يجب ان يتضمن تقرير المدقق الحسابات عدد من العناصر المكونة له كما نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ على النحو التالي :

(أ) عنوان التقرير :

يجب ان يتضمن تقرير مدقق الحسابات عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير والتعريف بينه وبين التقارير الاخرى التي تصدر من جهات اخرى مثل تقرير مجلس الإدارة.

(ب) الجهة التي يوجه إليها التقرير :

(١) د. منصور حامد محمود، (مرجع سابق)

يجب توجيه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات مثل الجمعية العامة للمساهمين المنشأة التي يدقق أعمالها المدقق .

(ج) الفقرة الإفتتاحية أو التمهيدية يجب أن تضمن ما يلي :

- بجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق والفترة التي تغطيها البيانات المالية .

- يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن أعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وتعريفها بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي بالبيانات المالية إستناداً على عملية التدقيق .

- البيانات المالية هي عرض من الإدارة ، حيث أن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات وإجتهادات محاسبية مهمة ، وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة ، والمتبعة في إعداد البيانات وعلى العكس من ذلك ، فإن مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي بشأنها .

(د) فقرة النطاق ، يجب أن تضمن فقرة النطاق ما يلي :

- يجب أن يصف تقرير المدقق ، وذلك بالنص أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق او وفقاً للمعايير والممارسات الوطنية المناسبة ، وحسبما هو ملائم وكلمة نطاق تشير إلى أن بإستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق معتقداً بأنها ضرورية في تلك الظروف ، ويحتاج القارئ إلى ذلك .

- يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها والحصول على الثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من المعلومات الجوهرية .

- يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت :

١. فحصاً على أساس إختيار الإدلة تويد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية .

٢. تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في غعداد البيانات المالية .

٣. تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية .

٤. تقييم طرق علرض البيانات المالية ككل .

- يجب ان يتضمن تقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت اساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداءه .

(ه) فقرة الرأي :

يجب أن تنص فقرة الرأي في تقرير المدقق بشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم إستخدمها لإعداد البيانات المالية ، ويجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقة وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً الإطار التقارير المالية ، إضافته لاشارته ، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية .

(و) تاريخ التدقيق :

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق . وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة ، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات .

(ز) عنوان المدقق :

يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد ، وهو عادةً المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك .

(ح) توقيع المدقق :

يجب أن يوقع التقرير بأسم مؤسسة التدقيق أو بالأسم الشخص المدقق أو كلاهما معاً وحسبما هو مناسب الشكل التالي يوضح العناصر الاساسية لتقرير المدقق .

الشكل رقم(١-٣-٢-١)، يوضح تقرير نموذجي (غير متحفظ)

العنوان ..... تقرير مدقق الحسابات .

إلى ..... الجهة المناسبة .

الفقرة التمهيدية : لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة XYZ كما في ٣١ /20XX/12وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وان تلك القوائم المالية تعتبر مسؤولية إدارة الشركة ، وأن مسؤوليتها تتمثل في إبداء الرأي عن هذه القوائم المالية إستناداً إلى التدقيق الذي قمنا به .

فقرة النطاق : لقد قمنا بإجراء عملية التدقيق بناءً على معايير التدقيق المتعارف عليها ، تلك المعايير تتطلب منا أن نقوم بتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت القوائم خالية من التعريفات الجوهرية ، أن عملية التدقيق تتضمن فحص دلالة الإثبات على أساس إختباري، المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . كذلك تتضمن عملية التدقيق تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت بإجرائها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، وفي إعتقادنا بأن تدقيقنا يوفر اساساً معقولاً لإبداء راينا .

فقرة الرأي : في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه عرضت بعدالة وصدق ، في كافة النواحي الجوهرية ، المركز المالي للشركة المؤرخ ٢٠xx/12٣١/ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

التاريخ.....

العنوان.....

التوقيع .....

المدقق.....

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)

هذا الشكل يحتوي تقرير المراجع على العنوان أي عنوان التقرير ثم الجهة التي يرسل إليها التقرير ، ويحتوي على ثلاثة فقرات ، فقرة تمهيدية يتحدث فيها المراجعة عن فحصه للقوائم

المالية ثم فقرة النطاق يتحدث فيها المراجعة عن إجراءات المراجعة والمعايير المحاسبية المتبعة في عملية التدقيق ،وأخيراً فقرة الرأي ويفصح فيها المراجع عن رأيه في القوائم المالية .

الخصائص الواجب مراعتها في التقرير الجيد :ESSENTIAL OF A GOOD REPORT

يعتبر تقرير مدقق الحسابات حلقة وصل بينه وبين الأطراف التي يتم التدقيق الأجلها ومن الطبيعي أن يفترض المدقق الحسابات وهو بصدد إعداد تقريره أن قارئ التقرير على دراية بالمنشأة . وبالقوائم المالية العادية وبالعمليات التجارية الأساسية ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقة ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها ، ومعروضة بطريقة تمنع اي تأويل أو تحريف غير مقصودة .

نستطيع أن نوجز الخصائص الريئسية لجودة التقارير في الأتي :

١) الإيجاز : يجب أن لا يكون التقرير مطولاً اكثر من لازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز .

٢) الوضوح : يجب الا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

٣) الأهمية : يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد و أن يتم الإبتعاد عن الجمل التي من الممكن ان لاتكون ذات أهمية .

٤) الصحة والدقة : يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية دقيقة حتى يتسنى للاطراف المعينة للإستفادة من تلك المعلومات .

٥) الترابط : يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجيع الشخص القارئ للتقرير على أكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه .

٦) الصدق والأمانة : يجب أن لا يكون المدقق متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف ، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة .

إجراءات إعداد التقرير :PROCEDURE OF PREPARING THE REPORT

بعد أن ينهي مدقق الحسابات فحص أوراق التدقيق والأجراءات التدقيقية كاملة يقوم بإعداد التقرير ، ويجب أن يحدد المدقق بداية نوع التقرير الذي سيقوم بإعدادة عند البدء بعملية الفحص .

عند قيام المدقق بإجراءات الفحص يجب أن يتأكد بأن البيانات الازمة الإعداد التقرير موجودة ومدعمة بأوراق العمل والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات بشكل يسهل عملية إعداد التقري.

الخطوات التالية توضح طريقة إعداد التقرير مختصر بنتيجة فحص قام بها مدقق الحسابات :

(أ) تحضير القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بها ، والحصول على موافقة المنشأة عليها بعد الإنتهاء الكامل من فحصها ، وغني عن البيان أن هذه القوائم ينبغي ان تكون معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

(ب) كتابة رأي المدقق أو شهادته ، وفقاً للنموزج النمطي ، المتعارف عليه والسابق عرضه .

(ج) إعداد قائمة بالأمور التي ما زالت تحتاج إلى مناقشة مع المسؤولين بالمنشأة في الإجتماع النهائي الذي سيعقد معهم .

(د) إعداد جداول بمحتويات تقرير المدقق ، وعادة تكون محتويات التقرير المختصر هي :

- شهادة المدقق أو رأيه .
- الميزانية العمومية .
- الحسابات الختامية .
- قائمة الأرباح المحتجزة .
- قائمة التدفقات النقدية .
- الملاحظات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية .

وقد تكتب الملاحظات في قائمة خاصة إذا لم تكن مدرجة في نفس القوائم المالية ، وقد تم ترتيب هذه الملاحظات في مجموعات متعلقة بكل قائمة ، تتبع كل مجموعة القائمة الخاصة بها .

(ه) إستكمال الإجراءات المتعلقة بإعداد التقرير ، وعادة ما يكون الإجراءات موجودة في دليل يوضح إجراءات إعداد التقرير ، ويختلف الدليل من مكتب تدقيق إلى أخر .

المطلب الثالث: تحفظات التقرير ومتطلبات إعداده:

أولا: التحفظات بالتقرير:

التحفظات بالتقرير : QUALIFICATION OF EXCEPTION

يمكن تقسيم تقرير المراجع من ناحية وجود تحفظات إلى ألانواع الأربعة التالية :

١. التقرير المطلق الخالي من التحفظات :

التقرير الخالي من التحفظات ويطلق عليه أحياناً الرأي غير المقيد أو "التقرير النظيف CLEAN REPORT" هو من أفضل التقرير من وجهة نظر المنشأة . ويبدي فيه المراجع رأياً خالياً من التحفظات عن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة إذا لم توجد أي قيود على نطاق الفحص الذي يقوم به ، ولم يكن لدى المراجع أي تحفظات بشأن المبادئ المحاسبية التي أستخدمت في إعداد القوائم المالية ، ومدى إنطباقها ، وإعدالتها ، والثبات في تطبيقها ، وكفاية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية للافصاح عن المركز المالي ونتائج الاعمال

شكل رقم(١-٣-٣-٢) يوضح تقرير خالي من التحفظات (المطلق أو النظيف)

• بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أحمد محمود وعبد الرحمن العموري

محاسبون قانونيون

إلى السادة المساهمين شركة / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

راجعنا الميزانية الموضحة أعلاه المصورة للمركز الحسابات بتاريخ ،٢١ ديسمبر-١٩ وكذا حساب الارباح الشركة ..... وقد توصلنا إلى ذلك بعد إجراء فحص وإختبارات الدفاتر والمستندات المتعلقة بها إلى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال ودون مراجعة تفاصيل لكافة القيود الدفترية . وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي إعتبرناها ضرورية الأغراض المراجعة .

وفي رأينا المبني على ما تقدم فإن الشركة تمسك حسابات منتظمة ، كما أنها تتبع نظاماً سليماً للتكاليف ، وأن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المشار إليهما أنفاً متفقان مع هذه الحسابات ويتضمنان كل ما ينص القانون ونظام الشركة على الوجوب إثباته فيهما .

وقد تم الجرد والتقويم بمعرفة الإدارة على أساس ما نقضي به قواعد المحاسبة ووفقاً للأصول المرجعية .

وفي رأينا ، وطبقاً للبيانات والإيضاحات المعطاه لنا ، فإن الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر المدققين يعطيان على التوالي صورة صادقة ، و واضحة عن حالة أعمال الشركة في ٣١

ديسمبر ١٩ ونتائج عملياتها عن السنة المنتهية في هذا التاريخ وذلك وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها والتي سبق للشركة إتباعها في السنوات الماضية .

البيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة ، وبالكشوف التفصيلية المنصوص عليها في القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت فيها هذه البيانات في الدفاتر والسجلات المالية .

عبد الرحمن العموري

القاهرة في / /١٩

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

زميل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

س.م.م رقم (.....)

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)

هذا الشكل يصدر المراجع التقرير الخالي من التحفظات في حالة حصول المراجع على كافة ادلة الإثبات وصحة المبادئ المحاسبية وفي حالة عدم وجود أي قيود في نطاق المراجعة وعدم تحفظ المراجع من أي بند في القوائم المالية .

يتبين لنا من نموزج التقرير السابق الخالي من التحفظات يتعين أن يتضمن الإعتبارات الرئيسة التالية :

أولاً : أن يحتوي التقرير على جزئين أولهما يتعلق بذكر حقائق ثابتة يقرها المراجع بخصوص نطاق المراجع الذي قام به، وهو ماتدل عليه العبارة الأولى في التقرير وراجعنا الميزانية الموضحة أعلاه، وحساب الأرباح والخسائر وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتدل هذه العبارة نظراً لأنها غير مقيدة ولم يورد المراجع عليها أي تحفظات ، على أنه لم يكن هناك أي تحديد على ذلك النطاق فرضته إدارة المنشأة أو فرضته الظروف فعلية أن يوضح ماهيته بدقة.

ومن العبارات الأخرى التي تشير إلى حقائق يقررها المراجع وقد حصلنا على جميع الإيضاحات والبيانات التي إعتبرناها ضرورية الأغراض المراجعة . وعبارة " تم الجرد والتقويم بمعرفة الإدارة على أساس ما تقضي به قواعد المحاسبة و وفقاً الأصول المرجعية " .

أما الجزء الثاني من التقرير فهو الخاص بإبدأء الرأي الفني سواء بالنسبة لانتظام الحسابات الختامية صورة صادقة و واضحة للمركز المالي ونتيجة الأعمال .

ثانياً : أن التقرير الموضح أعلاه يعتبر تقريراً نظيفاً أي أنه لم يكن للمراقب أي تحفظات يريد إبلاغها للمساهمين عن أي مخالفات للقانون أو النظام العام الشركة .

ثالثاً : يعطي المراجع رأيه عن القوائم المالية ولكنه يذكر في مقدمة الرأي عبارة " وطبقاً للبيانات والإيضاحات المعطاه لنا " ، وبالربط بين هذه العبارة وبين العبارة الواردة في نهاية الفقرة الأولى من التقرير والتي ذكر فيها " وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي إعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة " نجد أن هذه العبارات تتضمن إعترافاً من المراجع بأنه أتخذ كافة الإجراءات للتحري عن أي بيانات تكون غير ثابتة بالدفاتر ، وعن أي سجلات أو مستندات لم تقدم إليه أثناء المراجعة ويكون فيها تأييد لصحة بعض القيود ، وعن أي معلومات فنية دقيقة لا تفترض فيه الإلمام الكافي بها وتكون القيود الدفترية مبنية عليها .

رابعاً : يبدي المراجع رأيه بأن " الميزانية " وحساب الأرباح والخسائر يعطيان على التوالي صورة صادقة و واضحة عن المركز المالي ، ونتيجة الأعمال . ويقابل هذان اللفظان في التعبير الإنجليزي " TRUE AND FAIR VALUE" وفي التعبير الأمريكي " PRESENT FAIRLY" .

٢. التقرير الذي يحتوى تحفظات :QUALIFIED OPINION

التقرير الذي يحتوي تحفظات يجب ان يحتوي على كلمة " وفيما عدا – بالنسبة لاثر الأمر الذي يشير إليه التحفظ . فإن القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ، ونتائج الأعمال ، والتغير في المركز المالي .

وتبنت كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، وانجلترا نفس الإطار بالنسبة للرأي المتحفظ نتيجة للقصور في نطاق المراجعة ، والقصور في أمور المحاسبة ، أو في حالة الشك ، ويستخدمان نفس اللغة تقريباً . ولذلك تنص الأرشادات ، والبيانات والإيضاحات التي تصدرها الهيئات المهنية المسؤولة عن إصدار معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وإنجلترا على " الرأي المتحفظ بذكر أنه " بإستثناء " أو " فيما عدا " أثار الأمور التي يرتبط بها التحفظ ، فإن القوائم المالية وبتطلب معيار أنجلترا ، أن يتم التعبير عن التحفظ الهام نسبياً بإستخدام اللفظ "

بإستثناء " بالنسبة للتحفظ الناتج عن عدم الأتفاق ، وإستخدام اللفظ " فيما عدا " بالنسبة للتحفظ الناتج عن عدم التأكد .

وهناك إتفاق مشابه بالنسبة للافصاح عن أسباب التحفظ في رأي المراجع فنجد أن القسم ٠.٩ من " ترميز القوائم " الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ينص أنه " عندما يهدف المراجع إلى إبداء رأي متحفظ ، يجب عليه أن يفصح عن جميع الأسباب المؤيدة في فقرة الفقرات التفسيرية مستقلة من تقريره ، ويجب أن يضمن فقرة الراي لغة التحفظ المناسبة مع الأشارة إلى الفقرة التفسيرية ، ويجب أن توضح الفقرة أو الفقرات التفسيرية الأثار الرئيسية الأمور موضع التحفظ على المركز المالي ، ونتائج العمليات ، والتغيرات في المركز المالي ، إذا كان من الممكن تحديدها بصورة معقولة " . كما ينص معيار إعداد التقرير بإنجلترا في الفقرة رقم (١) على أنه " يجب إعطاء جميع أسباب التحفظ ، بالأضافة إلى القياس أثرها على القوائم المالية بصورة كمية " .

هنا يدلي المراجع بالتقرير الذي يحتوي على التحفظات في الأحوال الأتية :

(أ) إذا لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة كافية ومقنعة بسبب الظروف عملية الفحص ، أوإذا وضعت قيود على نطاق الفحص من جانب المنشأة .

(ب) عدم مراعاة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (بما في ذلك الإفصاح الكافي عن البيانات الضرورية) وكان تأثير ذلك على القوائم المالية جوهرياً .

(ج) إذا حدث تغير جوهري في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها بين الفقرات المختلفة .

(د) إذا تأثرت القوائم المالية تأثيراً كبيراً بأحداث مستقبلية غير مؤكدة .

وفي حالة رغبة المراجع في التحفظ في تقريره فيجب ذكر أسباب التحفظ المناسبة ويشير إلى الفقرة التي تم فيها شرح أسباب التحفظ .

ويجب أن توضح الفقرة التي يشرح فيها المراجع أسباب التحفظ لأثار الرئيسية للتحفظ على القوائم المالية إذا كانت هذه الأثار يمكن تحديدها . أما إذا لم يستطيع تحديد هذه الأثار بطريقة معقولة فيجب أن يذكر ذلك في التقرير .

وفيما يلي أمثلة لنموزج تقرير المراجع في الحالات الاربع السابقة :

٣. تحفظات تتعلق بوجود قيود على نطاق الفحص :

القيود على نطاق الفحص قد تنشأ بسبب عدم الحصول المراجع على أدلة كافية ومقنعة نتيجة لضعفنظام الرقابة الداخلية، أو لوجود قيود على نطاق الفحص من جانب المنشأة ، أو نتيجة عدم قدرة المراجع على القيام ببعض إجراءات المراجعة الضرورية ، فإذا كانت هذه القيود ليست من الجسامة بحيث تؤدي إلى إمتناع المراجع عن إبداء الرأي القوائم المالية ، فإن المراجع يصدر تقريراً مقيداً (يحتفظ في تقريره) ويظهر التقرير في هذه الحالة كما يوضحه الشكل رقم (٣) على النحو التالي :

شكل رقم (١-٣-٣-٣): يوضح التقرير المتحفظ بسبب وجود قيد على نطاق المراجعة

بسم الله الرحمن الرحيم

أبوطالب وصلاح الدين

محاسبون قانونيين

إلى السادة المساهمي الشركة / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

قمنا بفحص ميزانية شركتكم والموضحة أعلاه كما هي عليه في ٣١ ديسمبر -١٩ وحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ .وفيما عدا ماتم شرحه في الفقرة التالية ، فقد تم الفحص طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وبالتالي فقد تشتمل على الإختبارات للسجلات المحاسبية وإجراءات المراجعة الأخرى التي إعتبرناها ضرورية طبقاً لظروف الحال وتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من إبداء الراي على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر .

لقد أدى إستخدم نظام إلكتروني لحسابات العملاء لضبط حسابات المدينين إلى وقوع بعض الأخطاء ، ورغم أن جوانب القصور في النظام التي أدت إلى هذه الأخطاء قد نمت معالجتها إلا أن الإدارة حريصة على إستمرار العلاقات الطبية مع العملاء مما دعاها إلى أن تطلب منا عدم إرسال مصادقات لبعض العملاء والتي تبلغ أرصدة حساباتهم .... جنيها ولم نتمكن من إستخدام وسائل أخرى للتأكد من صحة تلك الأرصدة . كما لم نتمكن من تحديد ما إذا كان هناك ضرورة لتعديل رصيد المدينين ، إيراد المبيعات ، صافي الدخل ، ورأس المال العامل .

وفي رأينا بإستثناء أثر التعديلات التي كان من الممكن لنا تحديد ضرورتها لو تمكنا من الحصول على المصادقات عن أرصدة المدينين المفصلة في فقرة التحفظ أعلاه ، فإن الميزانية ،

وحساب الأرباح والخسائر المشار إليه أعلاه يعطيان على التوالي صورة صادقة و واضحة عن المركز المالي لشركة ..... في ٣١ ديسمبر ١٩ ، ونتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر و وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والتي سبق للشركة إتباعها في السنوات الماضية .

محمد صلاح الدين

القاهرة في / /١٩

عضو جمعية المحاسبين والمراجعيين المصرية

س .م .م رقم (.....)

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)

هذا الشكل يحدد المراجع في الجزء الاول القوائم المالية التي تم فحصها والإجراءات وإختبارات المراجعة التي تمت في عملية المراجعة ، ويحدد المراجع في الجزء الثاني الأخطاء التي وجدها وجوانب القصور والضعف في النظام المحاسبي ومن ثم يتاكدأن هذه الإخطاء قد تمت معالجتها بصورة سليمة ، وفي الجزء الأخير يحدد المراجع رايه في القوائم المالية بعد المعالجات التي تمت وفي هذه المرحلة يمكن للمراجع أن يصدر تقرير متحفظإذا كان هناك بند معين له أهمية نسبية كبيرة ولم يتم التاكد منه بالفعل .

٤. تحفظات تتعلق بالمبادئ المحاسبية أو الإفصاح التام :يقوم المراجع في بعض الأحيان بالتحفظ في تقريره لعدم موافقته على المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، أولاعتقاد أن القوائم المالية لاتفصح عن البيانات الكافية ، وفي معظم الأحيان عندما يتم شرح إعتراضات المراجع بالتفصيل لإدارة المنشأة ، فإنها غالباً ما تستجيب لإعتراضات المراجع ، وتقوم بإجراء التعديلات المطلوبة ، وإلا فإن المراجع سيجد نفسه مضطراً إلى تغير رأيه في القوائم المالية .

وفيما يلي الشكل رقم (٤) لتقرير يتحفظ فيه المراجع بسبب عدم موافقته على المبادئ المحاسبية المستخدمة.

شكل رقم (١-٣-٣-٤) يوضح التقرير المتحفظ " الأنحرافات غير المقبولة عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "

بسم الله الرحمن الرحيم

أبو الوفا رمضان

محاسب قانون

إلى السادة مساهمي الشركة / .....

تحية طيبة بعد :

لقد قمنا بمراجعة الميزانية الموضحة أعلاه كما تظهر في ٣٠ يونيو -١٩ وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ بشركة ..... وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها فيما عداء ما تم شرحه في الفقرة التالية – واشتملت على فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية والإجراءات الأخربالتي رأيناها ضرورية لاغراض المراجعة .

تقييم الشركة مخزون الأنتاج غير التام ومخزون الأنتاج التام بتكلفة المواد والعمل المباشر فقط دون تحميل المخزون بأي تكاليف صناعية غير مباشرة ، كما تقضي بذلك – ورأينا – مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ليترتب على ذلك زيادة المخزون السلعي بمبلغ .....جنيهاً تقريباً ، وزيادة الضرائب المستحقة بمبلغ ..... جنيها تقريباً ، وزيادة الأرباح المحتجزة بمبلغ .....جنيهاً تقريباً في الميزانية الشركة بتاريخ ٣٠ يونيو -١٩ ، وزيادة صافي الربح بمبلغ ....جنيهاً تقريباً في حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ .

وفي رأينا ، فيما عدا أثار إستبعاد التكاليف الصناعية غير المباشرة من تكلفة المخزون السلعي كما سبق إيضاحه في الفقرة السابقة ، فإن الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر لشركة ..... تعطيان على التوالي صورة صادقة ، و واضحة عن المركز المالي في ٣٠ يونيو -١٩ ، ونتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ .

أحمد أبو الوفا

القاهرة في / /١٩

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

س.م.م رقم (.....)

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر ١٩٩٨)

هذا الشكل في التقرير المتحفظ قد يتحفظ المراجع على بند معين من بنود القوائم المالية بسبب مخالفته للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فقد يودئ هذا الإختلاف إلى تغير في قيمة أحد بنود القوائم المالية وبالتالي يؤثر على إتخاذ القرار خاطأ بالنسبة لمديرين والمستثمرين المتوقعين .

٥. تحفظات تتعلق بمدأ الثبات :

إذا قامت المنشأة بتغيير أحد المبادئ المحاسبية ، فإن طبيعة التغيير ، وأثاره يجب ذكرها في ملحوظة على القوائم المالية عن السنة التي تم فيها التغيير وإذا كان لهذا التغيير أثر جوهري على القوائم المالية يتطلب الأمر ذكر تحفظ بشأنه فإن تقرير المراجع حتى ولو أبداء المراجع موافقته التامة على إجراء التغيير ، ويظهر هذا التحفظ في الفقرة الخاصة يرأى المراجع وليس في الفقرة مستقلة .

ونورد فيما يلي الشكل رقم (٥) لتقرير يتحفظ فيه المراجع بسبب عدمالثبات في إستخدام المبأدئ المحاسبية .شكل رقم (١-٣-٣-٥) يوضح التقرير المتحفظ (عدم الثبات في إستخدام المبائ المحاسبية)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

السباعي عبد الحميد وعادل عزب

محاسبون قانونيون

إلى السادة مساهمين شركة / .....

قمنا بفحص الميزانية الموضحة أعلاه كما تظهر في ٣١ ديسمبر -١٩ وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ لشركة ..... وكان فحصنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وأشتمل على مراجعة الدفاتر والسجلات المحاسبية والأجراءات الأخرى التي إعتبرناها ضرورية الأغراض المراجعة .

وفي رأينا أن الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر المشار إليهما أعلاه لشركة ..... تعطيان على التوالي صورة صادقة ، وواضحة عن المركز المالي في ٣١ ديسمبر -١٩ نتيجة أعمالها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فيما عدا التغيير -

الذي نوافق عليه – في طريقة إحتساب الإستهلاك على النحو المبين في الملحوظة رقم (١) على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر ، والمطبقة على نفس الأسس التي إستخدمت في السنة الماضية .

ملحوظة رقم (١): نظراً لزيادة الطلب على المنتجات الشركة خلال شهور مايو ويونيو ويوليو ١٩- فقد أستدعى الأمر تشغيل الالات والمعدات وردية إضافية ، والأمر الذي إستلزم تغيير طريقة حساب الأستهلاك الالات والمعدات من طريقة القسط الثابت إلى طريقة معدل الإنتاج/ساعة . وقد ترتب على ذلك زيادة رقم الإستهلاكات المحملة على حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩- بمبلغ ..... جنيهاً ، وبالتالي إنخفاض رقم صافي الربح بنفس القيمة ، وزيادة رقم مخصص إستهلاك الآلات والمعدات بالميزانية كما تظهر في ٣١ ديسمبر ١٩- بنفس القيمة .

عادل إبراهيم عزب

القاهرة في / /١٩

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

س.م.م رقم (.....)

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)

هذا الشكل قد يصدر المراجع تقرير متحفظ بسبب عدم الثبات في استخدام المحاسبية ويوضح المراجع في فقرتين ، الفقرة الاول يقر المراجع بفحصه للقوائم المالية وفقا معايير المراجع المتفق عليها ، الفقرة الثانية يبدئ المراجع رأيه في القوائم الماليه ، ثم يقوم بكتابة ملاحظات يوضح فيها المبداء المحاسبي الذي كان يستخدم قديما ثم المبدأء المحاسبي الجديد ثم الأثر الذي تركه المبداء الجديد .

٦. تحفظات تتعلق بأحداث غير مؤكدة :

إذاتاثرت القوائم المالية تأثيراً جوهرياً بأحد الأحداث غير المؤكدة التي لايمكن التمكن بنتائجها المستقبلية وتقديرها بطريقة معقولة ، وبالتالي يصعب على المراجع تحديد أثرها على المركز المالي ونتائج الأعمال . ولذلك يتعين علىه أن يتحفظ في تقريره بشأن الأحداث المستقبلية.

وفيما يلي الشكل رقم (٦) لتقرير يحتوي على تحفظ بشأن أحد الأحداث غير المؤكدة :

شكل رقم (١-٣-٣-٦) يوضح التقرير المتحفظ (أحد الأحداث غير المؤكدة).

بسم الله الرحمن الرحيم

صادق حامد وطه الطاهر

محاسبون قانونيون

إلى السادة مساهمي الشركة / .....

تحية طيبة وبعد :

راجعنا الميزانية الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣٠ يونيو -١٩ وكذا حساب الأرباح والخسائر لشركة .....عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وقد توصلنا إلى ذلك بعد إجراء فحص وإختبارات الدفاتر والمستندات المتعلقة بها إلى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال ودون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية . وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي إعتبرناها ضرورية الأغراض المراجعة .

كما تبين الملحوظة رقم (٣) على الميزانية ، أن هناك دعوى قضائية مرفوعة على الشركة من مؤسسة ..... تدعي فيها تعدي على علاماتها التجارية وتطالب المؤسسة بتعويض . وقد قدمت الشركة دعوى مضادة وما زال النزاع معروض امام القضاء حتى الأن . ويصعب تحديد الأثر النهائي لهذا النزاع القضائي في الوقت الحاضر . كما لم تقم الشركة بتكوين أي مخصص لمقابلة اي إلتزام قد ينشأ عن هذا النزاع .

وفي رأينا ، فيما عدا النتيجة النهائية – إن وجد – النزاع القضائي المشار إليهما أعلاه تعطيان على التوالي صورة صادقة و واضحة عن المركز المالي لشركة ..... في ٣٠ يونيو-١٩ ونتيجة أعمالها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، وفقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي سبق للشركة إتباعها .

القاهرة في / /١٩

طه الطاهر إبراهيم

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)

هذا الشكل يقوم المراجع بإصدار تقرير متحفظ بسبب وجود عمليات حدثت في نهاية السنة المالية ولما يؤخذ أثرها في الإعتبار وكانت الأهمية النسبية إلى هذه الأحداث كبيرة .

وأياً كان نوع التحفظ فإنه ينبغي مراعاة الأمور التالية بشأن الأحداث غير المؤكدة :

(أ) يجب أن يكون التحفظ واضحاً وسهل الفهم بالنسبة لأي شخص ليس خبيراً بالحسابات ، كما يجب إختيار أدق الألفاظ للتعبير عن التحفظ .

(ب) يجب أن يراعي في ذكر التحفظات ، شأنها شأن جميع أعمال المراجعة الأخرى ، مبدأ الاهمية النسبية MATERIALITY فلا يذكر تحفظ عن أي بند يكون مبلغه ضئيلا بالنسبة إلى مبالغ القوائم المالية عموماً .

(ج) على المراجع أن يقدر المقتضيات العملية ، وكذلك الظروف المحيطة بالمنشأة وبالتالي يبذل قصار جهده في تجنب أية تحفظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية إلا أن أبرازها في مستند عام ، أو في وثيقة معدة للنشر يبدو غير لائق بالمدة في الظروف الخاصة بالمنشأة

(د) إذا كان المراجع قد حصل أثناء تادية عمله على شهادات من المديرين المسئولين بالمنشأة ، ولكنه في نفس الوقت قام بجميع الإجراءات الأخرى التي تطمئنه على صحة ما ورد بهذه الشهادات ، فإنه لاداعي لذكر هذه الشهادات بالتقرير . أما إذا لم يجد مفراً من الإعتماد على تلك الشهادات كإجراء من الإجراءات الأزمة للمراجعة ولعدم إمكان إتباعه إجراءات بديلة ، فعليه أن يذكر في تقريره تحفظاً صريحاً بأنه إعتمد على الشهادات الإدارة في شأن البنود المختصة .

(ه) حيث أن القواعد المحاسبة مرنه ويختلف تطبيقها بين المنشأة وأخرى ، فإنه إذا وجد المراجع أن المنشأة تسير في معالجة بعض البنود على أساس يخلف ما جرى عليه العرف ، أو ما يعتقد المراجع أنه واجب التطبيق فإنه لا يحق له أن يرفض الطريقة التي تتبعها المنشأة أو أن يذكر أي تحفظات بشأنها في التقرير مالم يترتب على تلك الطريقة في نظرة تشويه الحقائق في القوائم المالية .

(و) فيما عدا مشتملات التقرير التي نصت عليها القوانين ، ويفضل عدم وضع تحفظات إذا كان من الممكن الاستغناء عنها بعطاء شرح وافٍ للبنود المختصة في صلب القوائم المالية نفسها . وهذا الإجراء طبيعي حيث أن كثرة التحفظات الواردة في التقرير ربما تؤدي إلى تشكيك في صحة القوائم المالية بصرف النظر عن ماهية تلك التحفظات .

٧. التقرير السالب :ADVERSE OPINION

التقرير السالب هو عكس التقرير المطلق (النظيف) . فالتقرير السالب يقرر أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر لايعطيان صورة صادقة و واضحة عن المركز المالي ، ونتيجة الأعمال طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . ويصدر مثل هذا التقرير إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر في مجموعها – في تقرير المراجع الشخصي – لايعطيان صورة صادقة و واضحة عن المركز المالي ونتيجة الأعمال .

وعندما يصدر المراجع رأياً سالباً ، فيجب أن يبين في الفقرة مستقلة في تقريره الأسباب الهامة لرأيه السالب ، والأثار الرئيسية لموضوع رأيه السالب في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر إذا كان يمكن تحديدها بدرجة معقولة .وفيما يلي نورد شكل رقم (١-٣-٣-٧) لتقرير سالب :

شكل رقم (٧) يوضح التقرير السالب

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أسامة زكي وفتحي جمعة

محاسبون قانونيون

إلى السادة المساهمين شركة /.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

قمنا بفحص الميزانية الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣٠ يونيو -١٩ وكذلك الأرباح والخسائر لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ . وقد توصلنا إلى ذلك بعد إجراء فحص وإختبارات الدفاتر والمستندات الخاصة بها إلى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال . وقد حصلنا على كافة البيانات والإيضاحات التي إعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة .

كما تبين الملحوظة رقم (٦) على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر أن الشركة قد قامت بإعادة تقدير أصولها الثابت وأظهرت هذه الأصول في دفاترها بهذه بهذه القيم المقدرة ، وتخفيض هذه التكلفة بالإستهلاك المحتسب على هذا المبلغ . ونتيجة لمخالفة المبادئ المحاسبية الموضحة أعلاه ففي ٣٠ يونيو -١٩ زاد رقم المخزون السلعي بمبلغ ..... جنيهاً نتيجة إدخال الإستهلاك في التكاليف الصناعية غير المباشرة بقيمة تزيد عن تلك

على أساس التكلفة ، كما اظهرت الأصول الثابتة ناقصاً الاستهلاك المتجمع برقم يزيد عن التكلفة بمبلغ ..... جنيهاً ، الأمر الذي ترتب عليه زيادة رقم التكلفة المبيعات عن السنة المالية

المنتهية في ٣٠ يونيو –١٩ نتيجة للمعالجة المحاسبية للإستهلاك المشار إليها أعلاه .

وفي رأينا، نتيجة لاثر الإستهلاك الذي تمت مناقشته في الفقرة السابقة ، أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المشار إليهما أعلاه لايظهران بصورة صادقة واضحة ، و وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، والمركز المالي للشركة في ٣٠ يونيو –١٩ ونتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ .

فتحي جمعة

القاهرة في / /١٩

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

زميل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

س.م.م رقم (.....)

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)

هذا الشكل يقوم المراجع بإصدار تقرير سالب إذا كانت القوائم المالية الاتعبران بصدق وعدالة القوائم المالية ويجب أن يذكر هذا الرأي في فقرة منفصلة .

٨. الإمتناع عن أداء الرأي :DISCLAIMER OF OPINION

عندما يتعزر على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية لأبداء رأيه الفني المحايد عن صدق و وضوح القوائم المالية ، فإنه لايبدي رأياً عن هذه القوائم .وعندما يمتنع المراجع عن إبداء الرأي ، فيتعين عليه أن يذكر في فقرة مستقلة في تقريره جميع الأسباب الرئيسية التي دعته إلى ذلك والتي غالباً ما ترجع إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه ، أو بسبب وجود عناصر هامة لايمكن التأكد من صحتها وذلك بما يؤثر تأثيراً جوهرياً على القوائم المالية الذي يبدي رأيه بشأنها .

وفيما يلي نورد الشكل رقم (٨) عن تقرير للمراجع في الشركة أشخاص يمتنع فيه عن إبداء الرأي بسبب القصور في نطاق المراجعة .

شكل رقم (١–٣–٣–٨) يوضح تقرير الأمتناع عن إبداء الرأي بسبب القصور في نطاق المراجعة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

صلاح بسيوني وعبد المنعم فلج

محاسبون قانونيون

إلى السادة /..... وشركاه (شركة التضامن) .

تحية طيبة وبعد :

راجعنا الميزانية الموضحة أعلاه كما تظهر في ٣١ ديسمبر ١٩٨٩ وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ لشرك ..... وقد تم الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها . وقد حصلنا على كافة البيانات والإيضاحات التي إعتبرناها ضرورية لاغراض المراجعة .

لم يتم تعيننا مراجعين لشركة ..... إلا في ١٣ يناير ١٩٩٠ أي بعد إنتهاء السنة المالية للشركة . لذا لم نحضر جرد المخزون السلعي في أول أول سنة ولأ أخرها ولم نتمكن من الإقتناع بكمية المخزون السلعي بأي وسيلة أخرى . ولقد أظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة في السجلات الشركة ، وفي نظام الرقابة الداخلية لذلك لم تقتنع بأن جميع المصروفات الشركة وجميع إيراداتها قد تم تسجلها ، أو أن ماتم تسجيله يعتبر صحيحاً . وبناء على ذلك لم نتمكن من تحديد ماإذا كانت هناك تعديلات ضرورية للأصول والخصوم المسجلة أو غير المسجلة وماينتج عن ذلك من تأثير على الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر .

بسبب التأثيرات الهامة المحتملة على القوائم المالية للأمور المشأر إليها في الفقرة السابقة لم نصل إلى درجة معقولة من القناعة تمكنا من إبداء رأي في الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر ، لذا فإننا لانبدي رأياً في القوائم المالية المذكورة أعلاه .

عبد المنعم فليح عبدالله

القاهرة في / /١٩

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

زميل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

س.م.م رقم (.....)

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)

هذا الشكل يصدر المراجع تقرير يمتنع فيه عن إبداء الرأي بسبب القصور في نطاق المراجعة إذا لم يحصل المراجع على أدلة الإثبات الكافية يجب أن يذكر رايه في فقرة منفصلة ثم يحدد الاسباب الرئيسية التي دعت إلى كتابة ذلك التقرير .

٩. الرأي المجزأ :PIECEMEAL OPINION

يختلف الرأي المجزء عن الرأي المقيد بتحفظات فيما يلي :

– في حالة الرأي المقيد بتحفظات يبدي المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بأنها تعبر فعلاً بصدق و وضوح عن المركز المالي ونتائج الأعمال وذلك بإستثناء تحفظ أو أكثر بشأن أحد البنود أو بعضها ، مع العلم بأن هذا التحفظ لايتعارض مع رأي الذي أبداه عن القوائم المالية كوحدة واحدة .

– في حالة الرأي المجزأء ، فإن المراجع يكون قد توصل فعلاً إلى ضرورة الإمتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء تقرير سالب ، ولكنه في نفس الوقت يرغب في تأكيد صحة بعض البنود أو اجزاء من القوائم المالية ، أي أنه يحوز أن يعطي المراجع تقريراً يذكر فيه أن هناك بعض البنود الصحيحة ، والبعض الأخر غير صحيح ، ولكنه يعطي تقريراً يمتنع فيه أن إبداء الرأي أو يبدي فيه رأياً سالباً ، ثم يضيق إليه مايرى أنه صحيح إذا كان قد جمع بشأنه أدلة إثبات كافية .

وتظهر الفقرة الخاص بالرأي المجزء وأسبابه في التقرير المراجع كالاتي :

شكل رقم(١-٣-٣-٩)

لم تقم الشركة بإجراء جرد فعلي للمخازن في نهاية السنة ولم تتمكن من تأكد من التأكد من صحة كميات المخزون بإتباع إجراءات المراجعة الاخرى ، كما رأت الشركة عدم الحصول على المصادقات من العملاء ، ونظراً الأهمية بند المخزون وبند العملاء للتحديد صافي الربح والمركز المالي ، فإنه ليس في إستطاعتنا إبداء الرأي عن القوائم المالية في جملتها كوحدة واحدة .

وفيما عداماسبق ذكره ، فإننا قد تحققنا من دقة وصحة أرقام الإيرادات والمصروفات كما يظهرها حساب الارباح والخسائر ، وتحققنا كذلك من إثبات الأصول الثابتة ، وإدراج جميع الإلتزامات كما تظهرها الميزانية .

القاهرة في / /١٩

توقيع المراجع .....

المصدر: د. منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)

هذا الشكل ونظراً الأن مثل الأراء المجزأه قد تخفى أثر الأمتناع عن إبداء الرأي ، أو الرأي السالب أو تعارضه . لذلك فقد حظر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إصدار مثل إصدار مثل هذه الأراء المجزاة بأي حال من الاحوال

ثانيا: المتطلبات المهنية لإعداد تقرير مراقب الحسابات:

❖خطوات كتابة التقرير ([1]):

- كتابة التقرير :

يحتاج جميع العاملين في كافة مواقعهم إلى تطوير مهارات الإتصال فيما بينهم ، وتعتبر التقارير إحدى مهارات الإتصال الكتابي .

ما هو التقرير :

التقرير هو وسيلة من وسائل الإتصال الكتابي الفعال لنقل المعلومات في مختلف مواقع العمل أياً كان نوع المنشأة تجاري ، صحي ، ثقافي ،وسياسي ، وتعليمي ، فالتقرير هو ملخص الذي يتم إعداده وكتابة بالتفصيل سواء كان كتابياً أو إلكترونياً في عصرنا هذا البيان موضوع أو حدث معين مع توثيق نتائج وتفاصيل وحقائق معينة وتقديم توصيات وأفكار تخدم نتائج الحدث ، وعادة تكون كتابة التقرير بعد الأنتهاء من العمل إلى ذلك الشخص ، الإعلام الشخص المسؤول بالنتائج كتابياً أو إلكترونياً ، وهذا يجعله موثقاً .

خطوات كتابة التقرير :

تتطلب مرحلة كتابة التقرير عدة مراحل :

❖ مرحلة إعداد التقرير ، بهذه الخطوة يجب أن يتحدد الإطار العام للتقرير حتى يكون تقريراً فعالاً ، وأن تحدد موضوع التقرير ، والهدف منه ، ومن هو قارى هذا التقرير وماذا يستفيد من قرائنه ، بالإضافة إلى ما هي المعلومات والنتائج التي يحتاجها القاري من التقرير وكيفيفة إيصالها له بالطريقة المناسبة ، ويفضل معرفة الخلفية العلمية أو الثقافية للقارى حتى يتم إنتقاء كلمات مناسبة له .

---

(١) أحمد ماهر ، **كيف ترفع مهارتك في الإتصال** ، (الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر ، ٢٠١٤) ص ٤٢٧

❖ مرحلة تنظيم وتنسيق التقرير ، تتضمن هذه المرحلة تدوين الأفكار الرئيسية والفرعية للتقرير و بتسلسل منطقي ، ففي بداية التقرير تكون صفحة عليها عنوان التقرير ، والتاريخ وعدد الصفحات ، والجهة التي سيقدم التقرير لها ، ومحتويات التقرير أي المواضيع التي سوف يطلرحها التقرير ، والمرفقات والملاحق الأخرى بالتقرير ، ثم يلي ذلك المقدمة فلابد أن يتم ذكر الأسباب التي دعت الكاتب إلى كتابة التقرير ، كما ينبغي أن تعطي المقدمة للقارئ فكرة عن واقية عن كل ما يحيط يهذا الموضوع وعن المعلومات والحقائق التي استخدمها الكاتب .

❖ مرحلة صلب التقرير :وفي هذه المرحلة يتم عرض القضية الرئيسية للموضوع ، ويتم ذكرالنقاط الرئيسية والفرعية أي يتم سرد كافة الوقائع والأحداث التي وقعت بسلاسة وبساطة و وضوح ، كما يجب أن تكون المعلومات كاملة ، ودقيقة ، وعند الأنتقال من فقرة إلى أخرى يجب أن يراعي الكاتب أن تكون الفقرات القصيرة ومختصرة وشاملة مع مراعاة تسلسل منطقي بين الفقرات .

❖ مرحلة الخاتمة ، تحتوى الخاتمة على النتائج التي تم التوصل إليها ، ومع وجود التوصيات المقترحة ، عادة يتم الدمج التوصيات والخلاصة بنفس العنوان ، والتوصيات تكون عادة إقتراحات وأفكار مستقبلية تساعد في حل المشاكل معينة ، كان التقرير يتحدث عنها كما أنها توصي بإتخاذ قرارات العملية الأزمة للفترة القادمة .نصائح عامة في كتابة التقارير :

عند كتابة اي تقرير يجب عليك أن تأخذ بعين الإعتبار عدة أمور تجعل تقريرك أفضل :

- التأكد من مصداقية المعلومات والحقائق والمواضيع التي جمعت ، والتحري عنها بدقة .
- إستخدام لغة الجمهور المناسبة له ، أي بمستوى خلفية قارئ ، حتى لاتستهن أو تقلل من شأنه الجمهور.
- تدوين الأفكار بإيجاز وإختصار ، ودقة ، وشمولية ، وبساطة في التعبير ، فالقارئ قد يتشتت إنتباهة ويفقد إهتمامه إنهاء القراءة الاخرى .
- سرد الأفكار والمواضيع بتسلسل منطقي سلس ، واضح غير متشعب .
- التأكد من القواعد اللغوية واللفظية بدقة .
- التأكد من تنسيق التقرير ، كأستخدام خط واضح ، لون مناسب ، مسافات معتدلة ، أي أن تكون الهيئة العامة للتقارير تربح نظر القارئ .

الفـــصـــــل الـــــثـــــانـــــي

جودة القوائم المالية

يتناول الباحثون الإطار النظري للقوائم المالية وذلك من خلال المباحث الاتية:

المبحث الأول: القوائم المالية مفهومها ومستخدميها والإفصاح عنها وينقسم إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

المطلب الثاني: مستخدمي القوائم المالية

المطلب الثالث: الإفصاح الكامل في القوائم المالية

المبحث الثاني: القوائم المالية أهدافها وإفتراضاتها وخصائصها النوعية وينقسم إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: أهداف القوائم المالية

المطلب الثاني: الإفتراضات الأساسية لإعداد القوائم المالية

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للقوائم المالية

المبحث الثالث: عناصر القوائم المالية فروضها وتحليلها وينقسم إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: عناصر القوائم المالية

المطلب الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية المرتبطة بإعداد الميزانية

المطلب الثالث: تحليل القوائم المالية

المبحث الأول

القوائم المالية مفهومها و مستخدميها و الافصاح عنها

المطلب الأول:مفهوم القوائم المالية:

لا يعتبر إعداد القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية و لكنه نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة ، فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل الى الإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح و المركز المالي للوحدة الاقتصادية ، ولكن القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية ، فان الطالب الذي يتفهم محتوى و مضمون هذه القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية ، وهي تسجيل و تبويب العمليات .

تعتبر قائمة الميزانية العمومية و قائمة الدخل من اكثر القوائم المالية أهمية ففي كلتا القائمتين يتم تلخيص كل المعلومات التي تتضمنها مئات او الآف الصفحات التي تتكون منها السجلات المحاسبية التفصيلية ، إن مجرد تعرفنا على شكلها و ترتيبها و إدراكنا لمعاني المصطلحات الفنية التي تتضمنها مثل الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية سوف يمكننا من قراءة و تفهم الميزانية العمومية التي تصدرها أي وحدة اقتصادية .[١]

ان أساس إعداد الحسابات الختامية او القوائم المالية هو ميزان المراجعة و هو يعد نهاية كل سنة مالية و السنة المالية قد تحددها إدارة المنشأة لا يفضل تغيير بداية و نهاية السنة المالية والدورة حتى لا يحدث إرباك للمحاسبة لأنها محاسبة سنوية دورية و لما كان إعداد القوائمالمالية في نهاية السنه المالية استدعى بعض التسويات المالية الخاصة التي لم تأخذ الاعتبار من قبل اتمام اعداد ميزان المراجعة فإنها عادة ما يشار الى هذا الميزان الكلي تحت اسم ميزان مراجعة بالأرصدة قبل التسويات .[٢]

يتطلب التمهيد الجيد لإعداد القوائم المالية اعداد ميزان مراجعة متوازن بالأرصدة و ذلك قبل اجراء التسويات المالية الختامية في نهاية كل سنة مالية ، ثم اجراء هذه التسويات و يمكن بعد ذلك اعداد ميزان المراجعة بالأرصدة بعد التسويات و هو الميزان الذي يعتبر الأساس الأول لإعداد القوائم المالية .

---

[١] فالتر ميجس – روبرت ميجس - تعريب وصفي عبدالفتاح ابوالمكارم - **المحاسبةالمالية** (الرياض، دارالمريخ، ١٩٩٥م) ص ٤٣

[٢] عبدالمنعم عوض الله – **تحليل ونقد القوائم المالية** (القاهرة – مركز التعليم المفتوح- ١٩٩٣م) - ص ١٣

القوائم المالية اصطلاح محاسبي له صفة الشمولية و يضم تحت مظلته في منشآت الاعمال الهادفة للربح الحسابات الختامية و الميزانية ، قد تأخذ مسميات مختلفة مثل قائمة الدخل اذا اعدت قائمة واحدة تضم كافة هذه الحسابات الختامية معاً .[١]

تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية و تمثل كذلك الوسائل الاساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية و على الرغم من ان القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية الا ان النظم المحاسبية مصممه بشكل عام على اساس عناصر القوائم المالية (الاصول –الخصوم –الايرادات – المصروفات) و يتم الامداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الاساسية و التي تشمل :-

أ. قائمة المركز المالي

ب. قائمة الدخل

ج. قائمة الارباح المحتجزة

د. قائمة التدفقات النقدية .[٢]

تعريف :-

القوائم المالية هي التي تظهر نتيجة اعمال المشروع في نهاية الفترة المالية من ربح او خسارة و يتوقف هذا المصطلح على نوع النشاط الذي تمارسه المنشأة . [٣]

تعريف القوائم المالية:-

هي سجلات توفر ملخص للوضع المالي لفرد او مؤسسة تجارية ، و يمكن تقسيم القوائم المالية لأربعة أنواع رئيسية الميزانية ، و قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية ، و قائمة الأرباح المحتجزة . و تعد بغرض تقديم المعلومات المالية الازمة لمستخدمي تلك القوائم و من بينهم ادارة الشركة و المساهمين و حملة السندات و المحللين الماليين و الموردين و يختلف استخدامها باختلاف احتياجات مستخدمي تلك القوائم فالنسبة للمستثمرين المرتقبين فيكون الهدف هو تقييم المخاطر و العوائد المرتبطة و المتوقعة عند اتخاذ قرار بشأن الاستثمار في شركة ما ، بينما تستخدم البنوك القوائم المالية بغرض تقييم الجدارة الائتمانية عند دراسة قرارات الائتمان .

---

[١] المرجع السابق، ص ١٣

[٢] طارق عبدالعال حماد - **التقاريرالمالية** - (الدارالجامعية – ٢٠٠٥م) – ص ٣٥

[٣] عمر احمد محمد عثمان – **مبادئ المحاسبة المالية** – (السودان – المكتبةالوطنية - ٢٠٠٧م) – ص ٣٢٣

تعتبر القوائم المالية اهم محتويات التقرير المالي السنوي أو الدوري الذي تصدره الشركة و يتم مراجعة تلك القوائم المالية عن طريق مدقق الحسابات، كما أن هذه القوائم لابد أن تعتمد من رئيس مجلس ادارة أو أحد أعضاء المجلس المفوض بهذا الشأن .

و تعرض تلك القوائم المالية ملخصا للمركز المالي للشركة في نهاية الفترة المالية و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية في ذلك التاريخ، كما قد يتضمن التقرير السنوي تحليلا لأهم التغيرات في لقوائم المالية عن السنة السابقة .[١]

المطلب الثاني:مستخدمي القوائم المالية

يعتمد الكثيرون في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمنشأة و معرفتهم بها، و يستخدم معلومات التقارير المالية أو القوائم المالية أطراف عديدة تشمل كل من الملاك و المقرضين و الموردين و المستثمرين المحتملين و الدائنين و الموظفين و الادارة و العملاء و المحللين الماليين و الاقتصاديين و المستشارين و السماسرة و المسئولين عن البورصات و المحامين و السلطات الضريبية و الهيئات التجارية و باحثي الأعمال و أساتذة الجامعات و طلاب البحث و العامة . و تختلف المنفعة التي تعود على الأطراف السابقة من المعلومات الواردة في التقارير المالية فهناك بعض الفئات تكون الفائدة بالنسبة لهم مباشرة مثل الملاك و الادارة و العمال و الدائنين بينما هناك مجموعات أخرى مثل المحللين الماليين و المستشارين و الهيئات التنظيمية و نقابات العمال تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة و ذلك لأنهم يقدمون النصيحة أو يمتلون هؤلاء الذين يأملون أن تكون لهم فوائد مباشرة .

يهتم المستثمرون المحتملون بالمعلومات المالية التي تتعلق بشكل مباشر بالمنشأة من ناحية قدرتها على توليد تدفقات نقدية جيدة و ذلك لأن قراراتهم تتعلق بالمبالغ و التوقيتات و عدم التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المتوقعة أما بالنسبة للمستثمرين و المقرضين و الموردين فأن المنشأة هي مصدر النقدية لهم في شكل توزيعات أرباح أو فوائدها و ربما في شكل زيادة في الأسعار السوقية للأسهم و كذلك اعادة سداد القروض و سداد ثمن السلع و الخدمات و الرواتب و الأجور، و لذلك فان هؤلاء الأفراد يستثمرون النقد في المنشأة أو يقدمون السلع و الخدمات للمنشأة نتيجة توقعاتهم في الحصول على نقد مقابل ما يقدمون و هو الشيء الذي يجعل

[١] http://ar.m.wikipedia.org/wiki/المدونة : ويكيبيديا

للاستثمار قيمة أما بالنسبة للعملاء فان منشآت الأعمال هي مصدر للحصول على السلعوالخدمات.[١]

حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومات:-

١) **المستثمرون** :- يهتم مقدمي رأس المال بالمخاطر و مستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم و المتأصلة فيها و العائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ القرار .

٢) **الموظفون**:- يهتم الموظفون و المجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم و تعويضاتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل.

٣) **المقرضون** :- تساعدهم في تحديد اذا ما كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق .

٤) **المردون و الدائنون و التجار الآخرون** :- يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد اذا ما كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق ، و يهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين الا اذا كانو معتمدين على استمرار المنشأة كعميل أساسي .

٥) **العملاء**:- يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها.

٦) **الحكومات و وكالاتها و مؤسساتها** :- تهتم بعملية توزيع الموارد و بالتالي أنشطة المنشآت كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة و تحديد السياسات الضريبية و كأساس لإحصاء الدخل القومي و احصاءات مشابهة .

٧) **الجمهور** :- تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة فقد تقدم مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم و تعاملها مع الموردين المحليين و يمكن أن تساعدهم بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في نماء المنشأة . [٢]

---

[١] طارق عبدالعال حماد، مرجع سابق – ص ٣٦

[٢] أمين السيد أحمد لطفي – **اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة** – (الاسكندرية - الدار الجامعية ٢٠٠٨م) – ص ص ٤٣-٤٦ .

المطلب الثالث:- الافصاح الكامل في القوائم المالية

يعني أن تكون القوائم المالية شاملة على كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق و التي تمكن من عطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة صحيحة عن المنشأة و هناك ثلاثة مستويات للإفصاح:

- **الافصاح العادل** :- يقدم المعلومات التي باحتياجات الأطراف المعنية على قدم المساواة.
- **الافصاح الكامل** :- شمولية القوائم المالية لعرض كافة المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية و لا شك أن مستوى الافصاح العادل و الكامل يعتبران أكثر ايجابية من مستوى الافصاح الكافي.
- **الإفصاح الكافي**:-الأكثر شيوعاً في الاستخدام ويشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنه.

متطلبات الافصاح :-

١. تعقد المعاملات المالية.

٢. الحاجة الى معلومات وقتية .

٣. المحاسبة وسيلة للتوجيه و الرقابة .

مبدأ الافصاح الكامل و مشاكل التطبيق المصاحبة :-

من أهم المشاكل المصاحبة لتحقيق مبدأ الافصاح الكامل :-

١. تكاليف الافصاح جوهرية في بعض الحالات، مع الصعوبة في تحديد المنافع و العوائد المتولدة عنه .

٢. ما زالت المهنة في مرحلة تطوير معايير و ارشادات تحدد مدى أهمية و طريقة و ضرورة الافصاح .

متطلبات و كيفية الافصاح :-

من المتعارف محاسبيا ان تقديم كافة المعلومات الأساسية عن المنشأة في القوائم المالية الأساسية الأربعة الأمر الذي كان في غاية الصعوبة اذا كيف يمكن تركيز الأحداث الاقتصادية الكثيرة و المتنوعة في تقارير موجزه ؟ [١]

[١] http://accdiscussion.com/acc4158.htm/المدونة: منتدى المحاسب العربي

من هنا يمكن القول أنه بالإضافة الى القوائم المالية الأساسية ينبع نطاق التقرير ليشمل معلومات اخرى كمية و وصفية يتم الافصاح عنها للأسباب التالية :-

- الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية و التي تعتبر جزء لا يتجزأ من القوائم المالية و تشمل:-

١. الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية مثل التغيرات في السياسة المحاسبية – الاحتمالات الشرطية – طرق تقييم المخزون – عدد الأسهم المصدرة و المتداولة – المقاييس البديلة للتكلفة التاريخية.

٢. المعلومات الاضافية في شكل جداول أو ملاحق مرفقة مثل الافصاح عن أثر التغيرات في الأسعار – معلومات عن احتياطات الغاز و البترول .

- **الوسائل الأخرى في التقرير المالي :-**

١. خطاب مجلس الادارة للمساهمين عن الأحداث غير المالية – توقعات الوضع الاقتصادي و مستقبل البضاعة – خطط النمو – الموازنة الرأسمالية – التغيرات في سياسات الشركة و في المراكز الادارية العليا .

٢. تحليل و مناقشات الادارة عن القوائم المالية مثل اجراءات و ضع و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

٣. المسئولية الاجتماعية للجوانب البيئية و الاجتماعية المحيطة بالمنشأة مثل قرارات الاستثمار – قرارات منح القروض، و تمثل مسئولية الشركة نحو المشاكل و الظروف المحيطة بالمسئولية تجاه التلوث البيئي – و الموارد البشرية – و التفاعل مع المجتمع.[١]

[١] المدونة: منتدى المحاسب العربي http://accdiscussion.com/acc4158.html

المبحث الثاني

اهداف القوائم المالية؛ الافتراضات الاساسية و خصائصها النوعية

المطلب الأول:الأهداف الأساسية للقوائم المالية :

تهدف القوائم المالية الى توفير معلومات حول المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية .

تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن هذه القوائم تعكس الى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير ماليه.

وتظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسئولية الادارة او محاسبة الادارة عن الموارد التي اودعت اليها وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم مسئولية الادارة او محاسبة الادارة انما يقومون بذلك من اجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم علي سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة او بيعها او اذا كان سيعيد تعيين الادارة او احلال ادارة اخرى محلها[١]

يتمثل دور التقارير المالية الاقتصادية في تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ قرارات الأعمال و القرارات الاقتصادية.

و التقارير المالية تقدم المعلومات التي تساعد في تحديد الاستخدام الكفء للموارد و المساعدة في تقييم العوائد و المخاطر المتعلقة بالاستثمار و الفرص المتاحة و تساعد كذلك في ارتقاء بالأداء الكفء برأس المال و الأسواق الأخرى، كما تساعد التقارير المالية في خلق بيئة مناسبة لقرارات تكوين رأس المال .[٢]

التقرير المالي يجب أن يقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين و المرتقبين و الدائنين و المستخدمين الآخرين و ذلك لاتخاذ القرارات المناسبة و يجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم خلفية معقولة عن الأعمال و الأحداث الاقتصادية و يتوافر لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بمثابرة معقولة.[٣]

---

[١]أمين السيد أحمد لطفي،مرجع سابق– ص ٤٧

[٢]طارق عبدالعال حماد، مرجع سابق – ص ٣٨

[٣]طارق عبدالعال حماد – **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**– (الاسكندرية – الدار الجامعية ٢٠١٠م)– ص ٤٤

أهداف القوائم والتقارير المالية المنشورة :-

يمكن تلخيص اهداف عملية نشر القوائم و التقارير المالية بالاتي:-

١. التزود بالمعلومات التي تفترض أن تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين و المتوقعين في المستقبل و الدائنين و المقرضين و بعض الوحدات الحكومية و دائرة الضريبة و السوق و غيرهم من الأطراف المهتمين بهذه التقارير و البيانات المالية لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية و الائتمانية و غيرها من القرارات الاقتصادية

٢. التزود بالمعلومات بالنسبة لموارد المنشأةالاقتصادية و الالتزامات المرتبطة بهذه الموارد و آثار العمليات و الأحداث و الظروف التي غيرت هذه الموارد والالتزامات المرتبطة بها.

٣. التزود بالمعلومات التي تساعد الاطراف المعنية الذين لهم مصلحة في امور المنشاة من شأن تقييم مبالغ و توقيت و درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية

٤. تزويد مستخدمي القوائم و البيانات المالية بالمعلومات المفيدة لأغراض التكهن و المقارنة و تقييم القوة الإراديةللمنشأة.

٥. التزود بالمعلومات التي تساعد في الحكم على مقدرة الادارة في استخدام الموارد المتاحة للمنشأة بفاعلية من أجل التوصل الى تحقيق أهداف المنشأة.

٦. التزود بالمعلومات الحقيقة و التفسيرية حول العمليات و الأحداث الأخرى، التي تكون مفيدة لأغراض التكهن و المقارنة و تقييم القدرة الإراديةللمنشأة.[١]

أهداف القوائم المالية :-

- تهدف القوائم المالية الى توفير معلومات حول المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية .
- تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، و لكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن هذه القوائم تعكس الى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة و لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية

---

[١]نعيم حسن دهمش – **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما** – (معهد الدراسات المصرفية) – ص ص ٨٤-٨٥

- تظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسئولية الادارة او محاسبة الادارة عن الموارد التي أودعت لديها، و هؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم مسئولية الادارة انما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما اذا كانو سيعيدون تعيين الادارة او احلال إدارة أخرى محلها . [1]

تدقيق القوائم المالية:-

اهداف تدقيق القوائم المالية :-

أ- **قائمة التكاليف:-** تتمثل أهداف تدقيقها في:

أ- التأكد من الصحة الحسابية و مكوناتها .

ب- التأكد من الصحة المستندية لهذه البنود و غيرها من البضاعة تحت التشغيل و تامة الصنع

ت- التأكد من صحة التوجيه المحاسبي بمعنى الاثبات الصحيح، و التحميل الصحيح للحسابات المعنية

ب- **قائمة نتيجة الأعمال (المتاجرة و الأرباح و الخسائر):-** تتمثل أهداف تدقيقها فيما يلي:

١. التأكد من أن جميع عمليات البضاعة من مبيعاتها و مردوداتها و مشترياتها و المصاريف الأخرى المحملة عليها مؤيدة بمستندات أصولية

٢. التأكد من الصحة الحسابية و المستندية و المحاسبية لكل مخزون أول و آخر المدة .

٣. التأكد من احكام الرقابة الداخلية على المخازن وفق الشروط المثالية التي تؤمن درجة فاعلية عالية لهذه الرقابة .

٤. التأكد من تطبيق مبدأ الاستحقاق بالنسبة للإيرادات و المصروفات بخصوص الأرباح و الخسائر.

٥. التأكد من ضرورة بيان قائمة الدخل لكل من الربح العادي للمشروع و الربح الغير عادي تطبيقا لمفهوم الربح الشامل للدخل.

٦. التأكد من صحة بنود الايرادات و المصروفات من حيث جديتها و صحتها الحسابية و تقييمها.

٧. التأكد من التبويب السليم للمصروفات تحت عناوينها الرئيسية .

---

[1] فؤاد السيد المليجي و ناصر نور الدين و حسين علي حسن و احمد محمد شوقي - **دراسات في معايير المحاسبة المالية (الأساس النظري و التطبيقي)** – (دار التعليم الجامعي – ٢٠١٦) ص ص ١٦-١٧

٨. التأكدمن عدم الخلط بين المصروفات الإرادية و الرأسمالية.

التأكد من ثبات طرق الاستهلاك و ما شابهها من طرق محاسبية.[١]

١. **الأسباب الداعية الى تدقيق المنشآت الاقتصادية :-**

- ان المعلومات المحاسبية المالية المعروضة في القوائم المالية السنوية الرئيسية لمعظم الشركات تفتقر الى المصداقية الكافية بدون تدقيق رسمي، اذا ما أريد استخدامها بثقة تامة من قبل المساهمين و غيرهم من المستخدمين .
- عندما تنظم معاملات و أهداف الشركة بالقوانين و التعليمات المالية و الضريبية، بصرف النظر عن اختلاف حجم الشركات و هياكلها الادارية و التنظيمية فان التحقق و التأكد على مصداقية القوائم المالية يعتبران من أكثر المتطلبات الملحة لعملية التدقيق .
- ان التوصل الأفضل للتحقق و التأكيد على مصداقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية السنوية للشركة يتم بشكل عادي من خلال ضرورة تدقيق هذه القوائم بموجب متطلبات القوانين و الأنظمة و التعليمات الحكومية .
- يمكن القول بشكل عام بأن مصداقية المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية السنوية للشركة يمكن تعزيزها بشكل مرض نتيجة عملية التحقق و الاختبار و الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي .
- ان مستخدمي البيانات المالية بشكل عام، و المساهمين بشكل خاص لا يكونون عادة في موقف يسمح لهم بالشهادة شخصيا على مصداقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية السنوية.[٢]

المطلب الثاني:الافتراضات الأساسية لإعداد القوائم المالية

أساس الاستحقاق:-

من أجل أن تحقق القوائم المالية أهدافها فيجب أن تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي و تحت هذا الأساس فانه يتم اثبات العمليات المالية و الأحداث الأخرى عندما تحدث (و ليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما في حكمها)، و يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية و تضمينها القوائم المالية عند الفترة التي تمت فيها، ان القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تزود

---

[١] خالد أمين عبدالله – **تدقيق الحسابات (برنامج الادارة و الريادة)** – (عمان - جامعة القدس المفتوحة-١٩٩٨) - ص ص ٤١١-٤١٢

[٢] نعيم حسن دهمش، مرجع سابق، ص ٥٧

المستخدمين بالمعلومات ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع و استلام النقدية بل و تعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل و عن الموارد التي تمثل النقدية سيجري استلامها في المستقبل عليه فإنهاتوفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة و الأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

الاستمرارية :-

يجري اعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة و ستبقى عاملة في المستقبل المنظور، و عليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة بالتضحية او لتقليص كبير في حجم عملياتها و لكن ان وجدت مثل هذه النية أو التضحية، فان القوائم المالية قد تستوجب اعداداها على أساس مختلف و في مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم . [1]

افتراض الوحدة الاقتصادية:-

و يعني هذا الافتراض أن للمنشأة شخصية معنوية منفصلة و مستقلة بذاتها عن ملاكها و عن المنشآت الأخرى، و بالتالي يجب الفصل بين انشطة المنشأة أيا كان شكلها و بين منشأة الملاك و لذلك تتضمن القوائم المالية المعلومات المرتبطة بالمنشأة فقط بما في ذلك التزاماتها للملاك و التي تظهر في قائمة المركز المالي في جانب الخصوم ، و لا يشير فرض الوحدة الاقتصادية بالضرورة الى الوحدة الاقتصادية، في الشركة القابضة و الشركات التابعة لهم شخصيات قانونية مستقلة و لكن قد يتم جمعهم معا في قوائم مالية واحدة كوحدة اقتصادية واحدة، و ممن جانب آخر فان المنشأة كوحدة قانونية واحدة يمكن اعداد قوائم مالية مستقلة لفروعها و أقسامها على اعتبار أن كل فرع أو قسم وحدة اقتصادية مستقلة .

افتراض وحدة القياس النقدي:-

و يعني هذا الافتراض أن النقدية (الجنية) هي القاسم المشترك للنشاط الاقتصادي و تقدم أساس مناسب للقياس و التحليل المحاسبي، و تعد وحد القياس النقدي أكثر الوسائل فعالية للتعبير عن التغيرات في رأس المال و تبادل السلع و الخدمات، و تعتبر وحدة القياس النقدي

---

[1] فؤاد السيد المليجي و ناصر نور الدين و حسين علي حسن و احمد محمد شوقي – **دراسات في معايير المحاسبة المالية (الأساس النظري و التطبيقي)** – (دار التعليم الجامعي – ٢٠١٦) – ص ص ١٦-٠١٧

ملائمة و بسيطة و مفهومة و مفيدة و مقبولة قبولا عاما و دوليا، تعتمد تطبيق هذا الافتراض أن البيانات الكمية مفيدة في توصيل المعلومات و اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

افتراض الفترة المحاسبية:-

يطلق على افتراض الفترة المحاسبية افتراض الدورية و الذي يعني تقسيم النشاط الاقتصادي للمنشأة الى عدة فترات مالية متساوية الأجل قد تكون شهرا أو ربع سنة أو نصف سنة أو سنة حيث يمكن قياس النشاط الاقتصادي للمنشأة عن تلك الفترة، و اعداد قوائم مالية في نهاية كل فترة لقياس نتيجة أعمالها و مركزها المالي.[١]

المطلب الثالث:- الخصائص النوعية للقوائم المالية:

الخصائص النوعية هي صفات نوعية تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين و الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي:-

القابلية للفهم :-

ان احدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية كما ان لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر من العناية، و على كل حال فانه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب ادخالها في القوائم المالية ان كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارت الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل المستخدمين .

الملائمة :-

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار و تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية .

الأهمية النسبية :-

تتأثر المعلومات بطبيعتها و بأهميتها النسبية ففي بعض الحالات فان طبيعة المعلومات بمفردها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها .

---

[١] علاء محمد البتانوني – **المحاسبة المالية المتوسطة** – (الاسكندرية - مكتبة الوفاء القانونية، ٢٠١٦) – ص ص ٢٢-٢٤

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية اذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، و تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، و عليه فان مفهوم الأهمية النسبية يزودنا بنقطة قطع أو مؤشر بدلا من اعتباره تعبيرا اساسيا عن جودة المعلومات يجب أن تتصف لكي تكون مفيدة . [١]

المصداقية :-

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها و يعتمد عليها و تتسم المعلومات بالمصداقية اذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز، و كان بإمكانالمستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عن ما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه .

و يمكن أن تكون المعلومات ملائمة و لكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا.

التعبير الصادق:-

لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو ممن المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة و هكذا فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقا لمعايير الاعتراف بالأصول و الالتزامات و حقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية .

الجوهر قبل الشكل :-

لكي تعبر المعلومات تعبيرا صادقا عن العمليات المالية الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تعبر عنها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها و قدمت طبقا لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية و ليس لمجرد شكلها القانوني.

الحياد :-

يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد و الخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية و لا تعتبر القوائم المالية محايدة اذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا .[٢]

---

[١] فؤاد السيد المليجي و ناصر نور الدين و محمد راشد – **معايير المحاسبة المالية الأساس النظري و التطبيق المحاسبي** – (دار التعليم الجامعي – ٢٠١٦) – ص ص ١٩-٢١

[٢] المرجع السابق- ص ص ٢١ – ٢٤

الحيطة و الحذر:-

من المتوقع أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث و الظروف التي لا يمكن تجنبها.

و يقصد بالحيطة و الحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخم للأصول أو الدخل أو تقليل للالتزامات و المصروفات، و لا تعني ممارسة الحيطة و الحذر خلق احتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل معتمد للأصول و الدخل او مبالغة معتمدة للالتزامات و المصروفات حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة و عليه فلن تتوفر فيها خاصية المصداقية .

الإكتمال :-

من أجل أن تتصف بالمصداقية يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة ان أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضلله و هكذا تصبح غير صادقة و غير ملائمة . [١]

الموثوقية :-

ان الثقة في مقياس معين تعتمد على أنه يعبر بصدق عن شيء معين، و الثقة ليست مقياس محدد مثل الأبيض و الأسود و لكنها تمثل مدى معين، و تعتمد الثقة على المدى الذي يمكن به التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن الصفقات و الأحداث المالية و سلامة القياس و كما ترتبط الثقة بحيادية المعلومات .

و يرتبط بالثقة ايضا خاصية القدرة على التحقق، أي اتباع اساليب و طرق القياس التي يكون عليها اجتماع الرأي و بشكل يمكن معه الوصول الى نفس النتائج اذا تم القياس من خلال اشخاص مستقلين باستخدام نفس طرق القياس، و بالنسبة لصدق التعبير فانه يرجع الى التماثل أو الاتفاق بين الأرقام المحاسبية و الموارد و الأحداث التي يتم التعبير عنها . [٢]

---

[١] المرجع السابق – ص ص ٢١- ٢٤

[٢] طارق عبدالعال حماد–مرجع سابق– ص ص ٤٦ – ٤٧

القابلية للمقارنة و التماثل:-

تكتسب المعلومات الخاصة بمنشأة معينة منفعة أكبر في حالة امكانية مقارنة المعلومات الخاصة بها مع المعلومات عن المنشآت الأخرى، و بالمعلومات المماثلة لنفس المنشأة عن فترات سابقة.

ان المقارنة بين المنشآت و التماثل في تطبيق الطرق عبر الزمن تزيد من القيمة المعلوماتية للمقارنة الخاصة بالفرص الاقتصادية المناسبة أو الأداء، و تعتمد أهمية المعلومات على قدرة المستخدم على ارجاعها الى أساليب و طرق مميزة .[١]

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الأداء كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم للمنشآت المختلفة من أجل أن يقييمو مراكزها المالية النسبية، و الأداء و التغيرات في المركز المالي و عليه فان عملية قياس و عرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداث الأخرى يجب أن تتم على اساس ثابت ضمن المنشأة و عبر الزمن لتلك المنشأة و على اساس ثابت للمنشآت المختلفة .

و من أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة اعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية، و أي تغيرات في هذه السياسات و آثار هذه التغيرات و يجب أن يكون المستخدمون قادرون على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة نحو العمليات المالية المشابهة و الأحداث الأخرى من فترة لأخرى و بين المنشآت المختلفة .

بما أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي، و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن، فانه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة.[٢]

القيود على المعلومات الملائمة و الموثوقة :-

- **التوقيت المناسب :-**

اذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فان المعلومات قد تفقد ملائمتها ، لذا كالإدارة بحاجة الى الموازنة بين جدوى رفع التقارير في الوقت المناسب و توفير المعلومات الموثوقة، فلكي تقدم المعلومات في الوقت المناسب ربما يجب تقديم التقارير دون أن تكون كافة أوجه

---

[١] المرجع السابق – ص ٤٧

[٢] المرجع السابق– ص ص ٩٢-٩٣

العملية المالية أو الحدث الآخر معروفه و هذا يضعف الموثوقية، و بالمقابل اذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأمور فان المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير و لكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم في فترة الانتظار، لذلك عند محاولة تحقيق توازن بين الملائمة و الموثوقية فان الاعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات متخذي القرارات الاقتصادية بشكل أفضل .

- **الموازنة بين التكلفة و المنفعة :-**

تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد أكثر منها خاصية نوعية فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات، و لكن تقييم المنافع و التكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير، و فوق ذلك فان التكاليف قد لا تقع بالضرورة عن اولئك الذين يستفيدون من المنافع كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات .

- **الموازنة بين الخصائص النوعية :-**

في الحياة العملية غالبا ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص النوعية ضرورية ، و بشكل عام فان الهدف من تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق هدف القوائم المالية ، أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني .

- **الصورة الصحيحة و العادلة (التمثيل العادل):-**

توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة و عادلة ، أو تمثل بعدالة المركز المالي ، و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة و مع أن هذا الاطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم الا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية و المعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليها عادة قوائم مالية تظهر بصورة صحيحة و عادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات . [١]

[١] المرجع السابق– ص ص ٩٣ – ٩٤

المبحث الثالث

عناصر القوائم المالية؛ فروضها و تحليلها

المطلب الأول: عناصر القوائم المالية :-

القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية و تمثل القوائم المالية الوسائل الاساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية و على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية الا أن النظم المحاسبية مصممه على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول ، الخصوم ، الايرادات ، المصروفات) ، و يتم الامداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية و التي تشمل :-

- الميزانية أو قائمة المركز المالي
- قائمة الدخل
- قائمة الأرباح المحتجزة
- قائمة التدفقات النقدية .[١]

قائمة المركز المالي:-

قائمة المركز المالي تعكس المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين فهي تحتوي على ممتلكات المشروع أي الأصول بالجانب الأيمن من القائمة و الالتزامات أي الخصوم بالجانب الأيسر و تصنف الأصول الى أصول ثابتة أي طويلة الأجل كالمباني و السيارات و الأثاثات و الألآت و هذا النوع من الأصول يخدم المنشأة لعدة سنوات قادمة للقيام بنشاطها الرئيسي .

أما الأصول المتداولة هي ممتلكات قصيرة الأجل مثل النقدية و المواد الخام و البضائع و هي تستخدمها المنشأة في نشاطها خلال سنة واحدة.

أما الالتزامات فهي تتكون من حقوق الملكية أي رأس المال و الأرباح بالإضافة الى التزامات قصيرة الأجل مثل الدائنين و المصروفات المستحقة و أوراق الدفع.[٢]

---

[١] المرجع السابق – ص ٣٥

[٢] عمر أحمد محمد عثمان، مرجع سابق– ص ٣٢٩

الغرض من اعداد الميزانية هو عرض الوضع المالي لمنشأة معينة (قيم الأصول و الخصوم ، حقوق الملكية) في نقطة زمنية معينة يمكن اعتبار الميزانية صورة فوتوغرافية للحالة المالية للمنشأة .[١]

و يحقق اعداد قائمة المركز المالي العديد من المزايا منها :-

- ❖ الوقوف على الحالة المالية للوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة .
- ❖ توفير معلومات مفيدة لإعطاء صورة صادقة عادلة عن مدى قوة المركز المالي للمنشأة.
- ❖ التعرف على الهيكل التمويلي (مصادر التمويل) اللازمة لتمويل الاستخدامات .
- ❖ الاستفادة منها في أغراض التحليل المالي و اتخاذ القرارات لكافة الأطراف المستفيدة سواء كانت داخلية كالإدارة أو العاملين أو خارجية كالمستثمرين و المقترضين و الدائنين و المدينون و غيرهم.[٢]

قائمة التدفقات النقدية :-

تهدف قائمة التدفقات النقدية الى تزويد الأطراف المستفيدة بمعلومات عن المقبوضات و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال في فترة زمنية محددة أو معينة للمساعدة على تقييم :-

١) قدرة المنشأة على تحقيق صافي تدفقات نقدية موجبة في المستقبل .

٢) قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها و توزيع أرباح الأسهم و حاجتها للتمويل الخارجي .

٣) أسباب الاختلاف بين صافي الربح على أساس الاستحقاق و صافي التدفقات النقدية المتعلقة بالدفع .

٤) آثار العمليات الاستثمارية و التمويلية غير النقدية على المركز المالي للمنشأة .

٥) المرونة المالية للشركة و درجة سيولتها.

تبويب قائمة التدفقات النقدية :-

تبوب القائمة الى تدفقات نقدية داخلية (المقبوضات النقدية) و تدفقات نقدية خارجية (المدفوعات النقدية) و تعدد مصادر هذه التدفقات و تشمل :-

---

[١] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق– ص ١١٧

[٢] عبد الناصر محمد سيد درويش – **مبادئ المحاسبة المالية (٢) التسويات الجردية و الافصاح المحاسبي** – (دار الصفا للنشر و التوزيع ٢٠١٠م) – ص ص ٣٣٣ – ٣٣٤

- **التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية** :- هي التدفقات النقدية للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة خلال ممارستها للنشاط العادي أو التشغيلي التي تخلق الايرادات و المصروفات العادية و تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة . [١]
- **التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية** :- و هي التدفقات النقدية للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة خلال ممارستها للنشاط الاستثماري و المرتبطة باقتناء الاستثمارات و الأصول الانتاجية طويلة الأجل و التصرف فيها و منح القروض و تحصيلها .
- **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية** :- هي التدفقات النقدية للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة خلال ممارستها للنشاط التمويلي و المرتبطة بالاقتراض و سداد القروض و الحصول على النقدية من الملاك في شكل زيادة لرأس المال و اجراء توزيعات للأرباح . [٢]

قائمة الدخل:-

الهدف من اعداد قائمة الدخل هو تحديد او قياس نتيجة نشاط المنشأة من ربح او خسارة في نهاية الفترة المالية .

ويحقق اعداد قائمة الدخل العديد من المزايا منها :-

- التعرف على نتيجة الاعمال عن الفترة المالية المنتهية من ربح او خسارة وتحديد المقدرة الكسبية للمنشأة.
- تحديد مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة في اختيار سياستها واتخاذ قراراتها.
- تحديد مدى قدرة المنشأة على إجراء توزيعات ارباح من ناحية قدرتها على سداد التزاماتها قصيرة الأجل واعباء الديون طويلة الاجل من ناحية اخرى.
- تحديد الربح الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة على الدخل وصافي الدخل بعد الضريبة.
- الاستفادة منها في اغراض التحليل المالي .
- توفير معلومات مفيدة للتعرف على صافي المبيعات وصافي المشتريات وتكلفة البضاعة المباعة وتكلفة البضاعة المتاحة للبيع وغيرها.[٣]

---

[١] المرجع السابق– ص.ص ٣٥٠ – ٣٥٢
[٢] المرجع السابق– ص.ص ٣٥٠ – ٣٥٢
[٣] المرجع السابق – ص ٣٣٠

المطلب الثاني:الفروض والمبادئ المحاسبية المرتبطة بإعداد الميزانية

تشتمل الفروض المحاسبية على الآتي :-

أولا: فرض الوحدة المحاسبية أو الشخصية المعنوية:-

يعني هذا الفرض أن تعامل كل منشأة كوحدة محاسبية لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين المشكلين لها، و لقد أقر القانون للشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء أو المساهمين.

وأدى هذا الفرض الى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المشروع عن تالك المتعلقة بالمشروع نفسها في المجموعة الدفترية و في ظل هذا الفرض فان القوائم المالية تعبر عن نتيجة أعمال هذه الشخصية المعنوية و مركزها المالي فالربح يعد ملكا لهذه الشخصية المعنوية و مركزها المالي الى أن يوزع و هذا يفسر لنا سبب فرض ضريبتين :-

أ- ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية عن تحقيق ربح المشروع.

ب- ضريبة كسب العمل و الحصص التي توزع من هذه الأرباح .

كما أن أصول المشروع تعد ملكا للشخصية المعنوية و حقا فقط لأصحاب المشروع على هذه الأصول فليس لهم حق المطالبة بنصيبهم في الربح الموزع أو بنصيبهم في الأصول في حالة التصفية.

ان تطبيق مفهوم الشخصية الاعتبارية المستقلة يمكن من تحديد المركز المالي للمنشأة بصورة صحيحة فافتراض أن كل منشأة مالكة لأصول محددة و عليها التزامات معينة و أنها حققت أرباحا أو خسائر و من ثم يمكن تحديد حقوق الملكية في هذه المنشأة .

ثانيا : فرض استمرار الوحدة الوحدة المحاسبية :-

يعد فرض استمرار المشروع منم الفروض الرئيسية التي تؤثر في اعداد الميزانية ، هذا الفرض يقوم على قاعدة (عدم التصفية) و يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب المشروع والإدارة ، أما احتمال التصفية فتعد حالة استثنائية و كثير من المبادئ العلمية المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في فرض الاستثمار ، خاصة المبادئ التي تحكم تقويم الأصول الثابتة التي تقتنى من أجل تحقيق خدمات طويلة الأجل في المستقبل .

فتقدير الحياة النافعة للأصل و القيمة المتبقية بعد حساب قيمة الاستهلاك ، تقوم على فرض استمرار الأصل في خدمة المشروع ، فالميزانية التي يعدها المحاسب ليست ميزانية تصفية و لكنها ميزانية مشروع مستمر في أعماله و تحقيق أهداف أصحابه ولا يعني فرض الاستمرار بقاء المشروع بصفة دائمة و انما يعني أن المشروع سيظل موجودا لفترة كافية لتنفيذ أعمالة الحالية و مقابلة ارتباطاته القادمة .

ثالثا : فرض وحدة النقد :-

تهتم المحاسبة فقط بالعمليات التي يمكن أن تقاس بالنقود، فالنقود تعد وسيلة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس. و قد تعرض فرض القياس النقدي خاصة من الاقتصاديين نتيجة التغير في القيمة الحقيقة للنقود أو القوة الشرائية الناتجة من تقلبات الأسعار المستمرة بسبب التضخم أو الانكماش و يؤثر هذا الفرض على الميزانية خاصة بالنسبة الى تقييم الأصول الثابتة لأن كل أصل من الأصول يدرج بالميزانية على أساس قيمته النقدية المعبر عنها بوحدات نقد مدفوعة في فترات مختلفة مع التغيرات الجارية في المستوى العام للأسعار و قد ترتب على هذا الفرض الكثير من الجدل العلمي فيما يتعلق بمدى أهمية آخذ تقلبات الأسعار في الحسبان عند اعداد القوائم المالية ومنها الميزانية .

فقد نادي بعض المحللين بضرورة تجاهل تقلبات الاسعار و افتراض ثبات قيمه العملة وتقويم الاصول الثابتة علي اساس نفقاتها التاريخيه مطروحا منها قيمة الاستهلاك ورأي أخرون ضرورة اظهار أثر تقلبات الاسعار علي القوائم.

رابعا: الفروض الدورية:-

على الرغم من أن نتائج عمليات مشروعات الأعمال لا يمكن تحديدها بدقة إلا عند إنتهاء حياة المشروع أو التصفية النهائية لكن وجود القوائم المالية على فترات دورية من حياة المشروع يعد ضرورة للمهتمين بدراسة هذه القوائم و تحليلها ، اذ أنه لا يمكن الانتظار حتى التصفية لمعرفة نتائج الأعمال و طبقا لهذا الفرض تقسم حياة المشروع الى فترات زمنية متساوية تسمى الفترات المحاسبية .

و تعد السنة الميلادية أو الهجرية هي الفترة المحاسبية التقليدية الشائعة التي يجهز عنها قوائم مالية وذلك لأن قوانين الضرائب على الدخل التي تصدرها الحكومة تتطلب تحويل الدخل

الخاضع للضريبة على أساس قاعدة (السنوية) و حديثا أصبح من الشائع أن تصدر الشركات قوائم مالية مؤقتة ربع سنوية اضافة الى التقارير اليومية و الاسبوعية و الشهرية .[1]

المطلب الثالث:تحليل القوائم المالية

التعريف :- هي عملية اجرائية لنظام المعلومات المحاسبي تهدف الى تقديم معلومات من واقع القوائم المالية المنشورة و معلومات أخرى مالية و غير مالية بهدف مساعدة المستفيدين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

هي دراسة للعلاقة بين مجموعة من عناصر القوائم المالية في فترة معينة و كذا دراسة اتجاه هذه العلاقة في الفترة التالية.

هي عملية تفسير القوائم المالية المنشورة و فهمها بهدف تشخيص و تقييم أداء المنشأة في ضوء الفهم الكامل لأسس القياس.

أهداف تحليل القوائم المالية :-

أ- معرفة الوضع المالي للمنشأة

ب- الحكم على القدرة الكسبية للمشروع

ت- الحكم على كفاءة الأداء المالي و التشغيلي في المنشأة

ث- تقييم قدرة المنشأة على سداد ديونها و التزاماتها في المدى القصير و الطويل

ج- وضع الخطط المستقبلية و أحكام الرقابة الداخلية

ح- التعرف على نقاط الضعف في المنشأة و اقتراح الحلول و التوصيات الكفيلة بعلاجها

الأطراف المهتمة بالتحليل :-

أولا: الأطراف الداخلية:-

١. **الادارة :-** تبدأ من مجلس الادارة و مرورا بالمدير العام و مدراء الدوائر و انتهاءاً بالمستويات الدنيا كل منهم يهتم بها حسب مهامه الا أنها بشكل عام تسعى بتحقيق الأهداف التالية:-

١. تقييم الأداء لمختلف الادارات و المستويات

٢. مدى النجاح الذي انجز في تحقيق الأهداف المرجوة في المنشأة

٣. التعرف على الوضع المالي و القدرة الكسبية للمشروع .

---

[1] المدونة: مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية و الإدارية http://sqarra.wordpress.com/bs3/

٢. **الموظفون و العمال** :- تهتم هذه الفئة بتحليل القوائم المالية حتى تطمئن على استقرارها الوظيفي و المرتبط باستمرارية المشروع . [١]

ثانيا: الأطراف الخارجية:-

يمكن التحدث عن أهم هذه الأطراف مثل المستثمرون الحاليون و المرتقبون و الدائنون.

١. **المستثمرون الحاليون و المرتقبون :-**

هم أصحاب الأسهم في الشركات المساهمة أو من ينوون الإستثمار في أسهم هذه الشركات حيث يسعى هؤلاء إلى تحليل القوائم المالية للمشروع للتعرف على الأرباح المتحققة خلال فترة مالية معينة كما يسعون بالتنبؤ بالأرباح المتوقعة بالإضافة الى إهتمامهم بإحتساب العائد على أسهم المشروع .

٢. **الموردون و المقرضون:-**

الموردون هم من يقدمون للمنشأة الخدمات أو البضائع بالأجل لذلك فهم يهتمون أكثر ما يهتمون بدراسة الوضع المالي للزبون و يركزون على دراسة سيولته النقدية و قدرته على تسديد المستحقات في المدى القصير .

أما المقرضون فقد يكونون أفراد أو مؤسسات فانهم عندما يقدمون القروض الطويلة الأجل فانهم يركزون على القدرة الكسبية للمشروع التي تمكنه من تسديد الفائدة و السندات كما يهتمون بالوضع المالي للمقرضين و المصادر الرئيسية للأموال حتى يطمئنوا على قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماتهم طويلة الأمد .

٣. أطراف خارجية أخرى:-

هناك العديد من الأطراف الخارجية الأخرى المستفيدة من هذا التحليل مثل بيوت الخبرة و الغرف التجارية و الصناعية و أسواق المال و أجهزة الحكومة و الدولة. [٢]

أدوات تحليل القوائم المالية :-

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتقييم أهمية البيانات الواردة بالقوائم المالية و لعل من أهمها ثلاث أدوات:-

أ- التحليل الأفقي:- و يعتمد على تقييم سلسلة من بيانات القوائم المالية خلال فترة زمنية

---

[١] مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارئة – **تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي** –(عمان – دار المسيرة – ٢٠٠٦)– ص ص ٧١- ٧٣ .

[٢] المرجع السابق– ص ص ٧٣- ٧٤

ب- التحليل الرأسي :- يعتمد على تقييم بيانات القوائم المالية من خلال اظهار قيمة كل مفردة في القوائم المالية كنسبة من القيمة الأساسية لفترة زمنية واحدة .

ت- تحليل النسب المالية :- يعبر عن العلاقات بين البنود المختارة من بيانات القوائم المالية .

حدود استخدام تحليل القوائم المالية :-

١. الاعتماد على التقديرات في اعداد القوائم المالية :-

تشتمل القوائم المالية على العديد من التقديرات و تستخدم في تحديد المخصصات مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها و مخصصات الاهلاك خلال الفترة و الخسائر المشروطة .

٢. استخدام مبدأ التكلفة التاريخية :-

تعد بيانات القوائم المالية التقليدية على أساس التكلفة التاريخية و لا تعدل لتعكس التغيرات في مستويات الأسعار و يترتب على مقارنة البيانات المالية غير المعدلة عبر الفترات المختلفة اتخاذ قرارات مضلله و معدل النمو المرتفع في الايرادات قد يكون مؤشر مضلل في ظل ارتفاع مستوى الأسعار درجة هامة اثناء الفترة .

٣. استخدام طرق محاسبية بديلة :- تختلف المنشآت في استخدامها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) فإحدى المنشآت قد تستخدم طريقة الوارد أولا يصرف أولا في تحديد تكلفة المخزون و منشأة أخرى تستخدم طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا فاذا كان المخزون من الأصول الهامة في المنشأتين فمن غير المفضل أن يتم مقارنة نسب السيولة لهما، فاختلاف تقييم المخززون في الطريقتين يؤدي الى تباين عند حساب نسب السيولة للمنشأتين و هناك اختلافات أخرى لطرق حساب الاهلاك تؤدي الى التقليل من أهمية المقارنة باستخدام النسبة المالية ذات المقارنة .

٤. الاعتماد على بيانات غير دقيقة :- فقد لا تعبر بيانات نهاية السنة المالية عن ظروف المنشأة أثناء السنة لأن قائمة المركز المالي تصور حالة المنشاة خلال السنه المالية خلال لحظة معينه ويصعب اتخاذ هذه اللحظة لتمثيل حقيقة حالة المنشاة خلال السنه المالية فقد تحدث اعمال و انشطة لها تأثيرات مالية كبيرة قبل تلك اللحظة او بعدها ومع ذلك لا تظهر في الصورة المعلنة[١]

[١] علاء محمد البتانوني – **تحليل القوائم المالية** – (الاسكندرية- دار التعليم الجامعي – ٢٠١٦) – ص ص ٣٠٣- ٣٠٤

٥. الاختلافات و التنوع بالمنشآت:- تصنع الاختلافات بين المنشآت حدود على منفعة التحليل المالي و بصفة خاصة في ظل الاندماج المختلط.

حيث تصبح المقارنة صعبة بين المنشآت ، و على المستوى الدولي هناك اختلافات في العملة المستخدمة ، و اللغة ، و المعايير المحاسبية المستخدمة ، و ان كانت المعايير المحاسبية الدولية تخفف من حدة هذه المشاكل و الاختلافات الا أنها لم تقضي عليها . [١]

مشاكل تحليل القوائم المالية :-

يقدم تحليل القوائم المالية معلومات كثيرة عن الظروف المالية و التشغيلية للشركة ، و مع ذلك فان هذا التحليل علية بعض القيود و المحددات التي يجب أن تأخذ في الاعتبار :-

أولا: استخراج البيانات المقارنة:-

كثير من الشركات الكبيرة تقوم بتشغيل عدة اقسام في صناعات متعددة و في هذه الحالة من الصعب استخدام متوسطات الصناعة لأغراض المقارنة ، و هذا يجعل تحليل القوائم المالية أداة مفيدة للشركات الصغيرة فقط دون الكبيرة . بالإضافة لذلك فان معظم الشركات ترغب في تحقيق نتائج أفضل من المتوسط و لذلك فان تحقيق معدلات قريبة من المتوسط ليس بالضرورة يعني موقف مالي أو تشغيلي جيد و ذلك من المفضل المقارنة مع الشركات القائدة في الصناعة بهدف الأداء العالي و لذلك يفضل الحصول على بيانات مثل ٢٥%

من الشركات في صناعة الألمونيوم لديهم معدل تداول ٦.٢ و أن الوسيط ٤.٨، ٢٥% أقل من ٢.١ و لذلك فان محلل البيانات يمكنه الحصول على فكرة عن توزيع المعدلات داخل الصناعة و الحكم بطريقة جيدة على أداء الشركات التي في المقدمة في الصناعة كما تقاس بواسطة معدل معين.

ثانيا: بيانات مقارنة مضللة:-

يؤدي التضخم الى عدم ملائمة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية و خاصة أرقام مثل المخزون و الاهلاك و بالتالي الربح المحقق و لذلك فان مقارنة المعدلات للشركة خلال السنوات المختلفة و للشركات المختلفة يجب أن يتم مع الحذر .

العوامل الموسمية أيضا تؤثر على التحليل المالي مثلا معدل دوران المخزون و الصناعات الغذائية يختلف لو أن الرقم بالميزانية للمخزون استخدم قبل و بعد التغيرات الموسمية . رصيد

---

[١] المرجع سابق–ص ٣٠٤

العملاء و الخصوم المتداولة يتأثران كذلك بهذه التغيرات لذلك فان هذه المشاكل يمكن تجنبها باستخدام المتوسطات بدلا من المعدل عند نقطة زمنية واحدة.[١]

ثالثا: تفسير النتائج:-

من الصعب تعميم قول ان معدل معين جيد او سيء مثلا معدل سيولة سريعة عالي قد يظهر مركز سيولة قوي او قد تظهر نقدية سائله كبيرة والذي يعتبر سيئا لان النقدية اصل غير منتج.

وكذلك فان معدل دوران الاصول العالي قد يظهر ان الشركة تستخدم اصولها بكفاية او قد ينطوي علي اصول ذات قيمة ضئيلة ولا تستطيع الشركة شراء اصول كافيه لعملياتها كذلك فان بعض الشركات يكون لها بعض المعدلات التي تبدو جيدة ومعدلات اخري تبدو سيئة مما يجعل من الصعب الحكم علي ان الشركات ذات مركز قوي ام ضعيف.

رابعا: الاختلاف في المعالجة المحاسبية:-

هناك طرق محاسبية متعددة والتي تستخدمها الشركات وتؤدي الى التأثير بها سلبا على تحليل القوائم المالية.

وهناك مثلا طرق تقييم المخزون السلعي:-

١. طريقة الوارد اولاً صادر اولاً.
٢. طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً.
٣. متوسط التكلفة.[٢]

---

[١] كمال الدين مصطفى الدهراوي – **مدخل معاصر في تحليل القوائم المالية** – (المكتب الجامعي الحديث – ٢٠١١) – ص ص ٢٢٨- ٢٢٩

[٢] المرجع السابق، ص ٢٢٩

الفصـــــل الثـــالـــــث

الدراسة الميدانية

يتناول الباحثون في هذا الفصل الدراسة الميدانية وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: يحتوي على نبذة تعريفية عن وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي

المبحث الثاني: يحتوي على تحليل بيانات الدراسة الميدانية وينقسم إلى:

أولا: إجراءات الدراسة الميدانية

ثانيا: تحليل بيانات الدراسة

المبحث الثالث: يحتوي على إختبار فرضيات الدراسة

المبحث الاول

نبذة عن وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي

الهدف الرئيسي:

تهدف الوزارة إلى تنظيم وتامين الشئون المالية والنقدية للدول ومراقبة ايرادات وصرفيات اجهزة الدولة ، واقتراح السياسات المالية في صورة اتجاهات واهداف في مجال الايراد والانفاق والرقابة على الاعمال المصرفية ، واقتراح الاطار العام والتفصيلي للموازنات المالية وتنفيذها في نطاق السياسة العامة للدولة وكذا المساهمة الفعالة في بحث واعداد خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية النقدية.([1])

مهام واختصاصات وزارة المالية:

أ- اقتراح السياسة المالية للدولة والاشراف الكامل على الشئون المالية والضريبية في حدود القوانين النافذة والسياسة العامة للدولة والاختصاصات والصلاحيات الموضحة بهذه اللائحة.

ب- اعداد مشروعات الخطط المالية واجراء الدراسات اللازمة بالاشتراك مع الجهات المعنية وتقديمها للسلطات المختصة.

ت- اعداد مشروعات وقواعد تنفيذ الموازنة العامة للدولة وموازنات وحدات القطاع الاقتصادي (العام والمختلط) والميزانيات المستقلة والملحقة ومتابعة وتنفيذ تلك الموازنات بعد اقرارها ، والتنسيق بهذا الشان مع الجهات المعنية بما يحقق تناسق وتكامل الاعمال.

ث- اعداد الحسابات الختامية لوحدات الجهاز الاداري للدولة ووحدات القطاع الاقتصادي (العام المختلط) والوحدات المستقلة والملحقة وتقديمها إلى الجهات المختصة.

ج- العمل على تامين تحصيل جميع ايرادات الدولة المقررة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتطويرها وتحسين وسائل الجباية.

ح- العمل على تطوير النظم المالية والضريبية الجمركية واقتراح التشريعات والاجراءات الكفيلة بتنمية الموارد العامة وتطويرها وبما ينسجم مع السياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة.

([1])مرشد وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، ٢٠٠٥م ، ص٤.

خ- توجيه الانفاق العام للدولة بما يكفل تحقيق اهدافها للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع النظم الكفيلة لتحقيق الرقابة على الاموال العامة بهدف الحيلولة دون استخدامها في غير الاغراض المختصة لها.

د- الاشراف على الاجهزة المالية في الدولة طبقاً للقوانين النافذة.

ذ- تمثيل الجمهورية في المؤتمرات والمجالس واللجان العربية والاقليمية والدولية التي لها علاقة بالشئون المالية وتنمية وتطوير العلاقات المالية الدولية مع كافة الدول والهيئات العربية والاقليمية والدولية.

ر- ابداء الراي والمشاركة في الاتفاقيات التي تبوبها الدولة مع الغير ويترتب عليها اعباء مالية.

ز- الاشراف على القروض والمساعدات والمنح والمعونات الاجنبية النقدية منها والعينية ومراقبة تحصيلها وانفاقها في الاوجه المخصصة لها ومسك حساباتها.

س- إدارة الدين العام للدولة واحتساب استحقاقاته عليها وابداء الراي حول القدرة الافتراضية على ضوء تقييم المركز المالي للدولة.

ش- القيام بالبحوث والدراسات المالية النقدية والاقتصادية وتطوير الأنظمة المالية واساليب اعداد وتنفيذ الموازنات.

ص- اعداد النظم واللوائح والقواعد المالية والمحاسبية والمخزنية وانظمة المناقصات على اسس علمية والتحقق من سلامة تطبيقها لدى كافة اجهزة الحكومة المركزية والوحدات الإدارية بالمحافظات ووحدات القطاع الاقتصادي والجهات ذات الميزانية المستقلة والملحقة.[1]

ض- القيام بالرقابة والتفتيش على جميع وحدات الجهاز الاداري ووحدات القطاع الاقتصادي والجهات ذات الميزانيات المستقلة والملحقة فيما يتعلق بالشئون المالية وبما يتعارض مع اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

ط- حصر وادارة املاك الدولة والمحافظة عليها وتحديد طرق استغلالها وفقاً للقوانين النافذة.

ظ- الاشراف على الجهاز المصرفي وتوجيه استخدام النقد الاجنبي في اطار السياسة المالية والنقدية للدولة وقانون البنك المركزي وكذا الاشراف على القطاع المالي ويتولى الوزير هذا الاختصاص.

([1])المرجع السابق ، ص٥.

ع- المشاركة مع جهات الاختصاص في وضع السياسات النقدية وسياسات الادخار والائتمان والاسعار والاجور لتحقيق التطبيق بينها وبين السياسة المالية وفقاً للسياسة العامة للدولة.[1]

الادارات العامة والوحدات التي تتبع مباشرة للسيد الوكيل:

١. الادارة العامة للمالية والموازنة.
٢. الادارة العامة للتنمية.
٣. الادارة العامة للدراسات والتخطيط.
٤. الادارة العامة للتعاون الدولي.
٥. الادارة العامة للهيئات العامة والشركات الحكومية.
٦. الادارة العامة للشراء والتعاقد.
٧. الادارة العامة للشئون المالية والادارية والخدمات.
٨. الادارة العامة للتدفقات النقدية.
٩. الادارة العامة للموازنة الحكومية.
١٠. اكاديمية الدراسات المالية والاقتصادية.
١١. مركز تقنية المعلومات.
١٢. المكتب التنفيذي للسيد الوكيل.

اولا:الهيكل التنظيمي للادارة العامة للموازنة :

١. الايرادات القديمة
٢. المصروفات الجارية.
٣. الفصل الاول
٤. التنسيق العام والمتابعة "الحصر العام والبرامج".
٥. شئون الولايات.
٦. وحدة التدفقات النقدية.
٧. الدين الخارجي والضمان والاتفاقيات الفرعية.
٨. الوحدة الفنية للحصر والتصرف في الاصول الحكومية.

ثانيا:إدارة الايرادات القومية :

([1])المرجع السابق ، ص٦

الهدف الرئيسي المتابعة والتنسيق مع الجهات الحكومية ذات الصلة لوضع البرامج التي تهدف لتحقيق الربط المرصود بالموازنة العامة في اطار مشروع قانون الاعتماد المالي.

المهام والاختصاص وتنفيذها في كل من المستوى المحلي والمستوى الاقليمي والمستوى الدولي.

ثالثا:إدارة المصروفات :

الهدف إدارة الانفاق الجاري وفقاً للاهداف والسياسات الدولة في المجالات المختلفة :

وتعمل إدارة المصروفات على توزيع المهام على القطاعات المختلفة مثل القطاع السيادي ، سداد القروض والديون الداخلية ([1])

القطاع الزراعي / احتياطي المخزون / المبيدات / التوجيه

القطاع الصناعي / بند الاحلال والتاصيل ، القيمة المضافة.

قطاع النقل / العينة المضافة / الرسوم الجمركية.

قطاع التعليم / بند الخطة القومية للتدريب.

قطاع الصحة / الدعم الاجتماعي.

قطاع الدفاع / احتياطي الطوارئ.

القطاع الاداري / الوفود والمؤتمرات.

القطاع الاقتصادي المالي / احتياطي الفصل الثاني.

قطاع الطاقة والتعدين / خط الانابيب والبترول.

رابعا:إدارة شئون الولايات :

الهدف : العمل على تنمية وتطوير الولايات وتسيير دولاب العمل ومتابعة المشروعات التنموية بالولايات.

المهام والاختصاصات : من التحويلات الاتحادية للولايات الشمالية وحكومة الجنوب / متابعة تنفيذ (الباب الثاني ، والباب الثالث) من الموازنة الخاصة بالانفاق على حكوماتها والولايات.([2])

١. متابعة تمويل الحسابات الجارية المخصصة وغير المخصصة.
٢. متابعة تحويلات الضرائب والقيمة المضافة.
٣. رصيد ومتابعة تحويل الخريجين المستوعبين بالولايات.

([1])المرجع السابق ، ص٧

([2])المرجع السابق ، ص٨

خامسا:إدارة الدين الداخلي :

يعرف الدين الداخلي بانه ناتج عن اعمال انجزت في اعوام سابقة ولم يتم سدادها.

الهدف : البحث عن اصل توثيق الالتزام المالي على حكومة السودان وعلى القيد.

المهام والاختصاصات:

١. رصد مديونية الدين الداخلي وادخال حفظ سجلاتها من أي تغيرات تطرا عليها.

٢. اعداد سجلات رصيد البيانات الاساسية الدين الداخلي والبيانات المالية ولجنة الدين الداخلي ومبالغ السداد وتواريخها.

٣. متابعة السداد الفعلي ورصد المتبقي.

سادسا:إدارة التدفقات النقدية:

الهدف : الاشراف على كل النقد وادارته من حيث الكم والتوقيت في حدود الموازنة المجازة رسمياً.

تخصيص تكلفة العمليات النقدية والاستدانة بما في ذلك التوظيف الامثل إلى النقد في الوقت المناسب من خلال الاشراف المباشر على حركة النقد وارصدة الحسابات الحكومية وعدديتها على مستوى الوزارة وكل قرارات الحكومة المركزية ووحداتها.([١])

وضع الخطط الإدارة النقدية على مدى زمني معقول وتحليل الاداء النقدي وتقويم المؤشرات المطلوبة لاستيعاب التغيرات المرتبطة بالسياسات المالية بالموازنة العامة.

التنسيق بين اداة النقد والجهات المرتبطة بصورة مباشرة بحركة النقد خاصة الادارة العامة للموازنة (الايرادات والمصروفات) وادارة الدين الخارجي وادارة الحسابات القومية وبنك السودان وذلك تحوطاً لمقابلة الالتزامات المطلوبة مسبقاً والربط الزمني بين التدفقات النقدية الداخلية وضمان شفافية وسلامة العمليات المحاسبية وتحديد اثر الانفاق الحكومي على حجم السيولة العامة.

توفير مسار التمويل للمشروعات الاستراتيجية والقومية ذات المردود الاقتصادي على الدخل القومي.

([١])المرجع السابق، ص٩

المهام والاختصاصات :

١. اعداد خطة الربع السنوية والنصف سنوية والسنوية والتدفقات النقدية للايرادات ومصادر التمويل الاخرى واوجه الانفاق وذلك بالتنسيق مع الادارات المعنية وتقوم باجازتها لجنة مختصة للموارد.

٢. اعداد برمجة سنوية وشهرية للتدفقات النقدية للايرادات ومصادر التمويل الاخرى.

٣. اعداد التقارير الدورية الششهرية والربع سنوية والنصف سنوية عن التدفقات النقدية صرفاً وموارداً.

٤. اعداد خطة عمل الادارة العام المالي المحدد.

٥. الاتفاق مع بنك السودان والادارات العامة والموازنة ووحدات ادارة الصكوك على برمجة شهرية ، الاستدانة من النظام المصرفي واصدار الصكوك وسداد الالتزامات المتربطة عليها.

٦. اعداد تصور إلى الموقف اليومي لسداد الدفعيات حسب اولويات الصرف اليومي في حدود الرصيد المتاح بحسابات الحكومة القومية.

٧. الالتزام بالتصديقات المالية الصادر في اطار البرنامج المجاز للسنة.([1])

٨. متابعة اصدار تصديقات تنظيم الدفعيات التي تتم بدون اصدار تصديقات لها.

٩. اصدار التصديقات في حدود المبالغ المتاحة.

١٠. إدارة الحصر العام بتقرير شهري مفصل عن التدفق في النقدية والدفعات التي تقدم خلال الشهر المعني.

١١. اصدار خطابات الضمان والاوامر المستديمة:

تتكون إدارة التدفقات النقدية من الاقسام الاتية

أ. قسم البرمجة الشهرية والخطة النقدية.

ب. قسم التقارير الدورية والمعلومات.

ج. قسم الحاسوب.

د. قسم الضمانات.

ه. قسم حسابات البترول.

و. قسم والاعمال الإدارية.

([1])المرجع السابق ، ص١٠

سابعا:ديوان الحسابات :

الهدف : يهدف عمل ديوان الحسابات إلى تحقق الاهداف الموكلة اليه ضمن الاهداف والمهام العامة لوزارة المالية والاقتصاد الوطني مع التركيز على الاهداف الاساسة المتمثلة في:

١. تنفيذ الموازنة العامة المجازة للدولة واحكام الرقابة على الاداء الفعلي للموازنة.

٢. حفظ وحسن استخدام الاموال والممتلكات العامة والتاكد من سلامة قيدها بالدفاتر وفق التوجيه المحاسبي السليم والالتزام التام بتطبيق سياسة الانضباط المالي والمحاسبي.

٣. اعداد البيانات والقوائم المالية الخاصة بالحسابات الشهرية والحساب الختامي للوحدات الاتحادية .([1])

الادارات التابعة إلى ديوان الحسابات المركزية :

١. **إدارة الحسابات المركزية:**

تعمل على متابعة رصد الدين الداخلي ومراجعة التصديقات المالية والعمل على التسجيل بالسجلات المحاسبية من خلال النظام المحوسب واعداد موازين المراجعة ومتابعة حركة وزارة المالية مع الوحدات الاخرى عن طريق اجراء المصادقات وتسوية حسابات القروض والمنح الخارجية وحسابات المصارف والعهد والامانات.

٢. **إدارة الشئون الإدارية وشئون العاملين :**

من اهم الاختصاصات الاشراف على تطبيق لائحة الخدمة العامة.

٣. **إدارة الخزانة:**

وهي الجهة المنوط بها حفظ المال حسب القوانين واللوائح المالية. ([2])

٤. **إدارة السياسات والنظم المحاسبية :**

تعمل على توفير بيانات احصائية تساعد في وضع نموذج المتبعة بالاقتصاد لكل الدولة والعمل على تبني الاتجاهات الحديثة لتبويب موازنة الدولة وفقاً لمالية الحكومة (G.F.S) ووضع السياسات واحكام الرقابة عن طريق الزيارات الميدانية للوحدات بواسطة فرق التفتيش الخاصة بفحص وتقييم الاداء.

([1])دليل ادارات وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، ص٧.

([2])المرجع السابق، ص٨

٥. **إدارة الحسابات الختامية :**

تعمل على اعداد وقفل الحسابات الختامية سنوياً في موعدها وذلك باتباع نظام محاسبي يحقق متابعة وتنفيذ اداء الموازنة العامة للدولة .

الادارة الفنية التخزين والامداد :

تعمل على رسم السياسات العامة والخاصة بالتخزين والامداد للدفاتر والنماذج المالية والاشراف على طباعتها وتخزينها وتوفيرها لاجهزة الدولة الاتحادية والولائية والهيئات والشركات العامة.

٦. **إدارة المدفوعات والمقبوضات :**

تعمل على تنفيذ الموازنة وذلك من خلال تنظيم الإجراءات المالية والمحاسبية التي تعمل على ؟؟؟؟ ومراقبة عمليات الدفع وتحصيل الايرادات ومتابعة ارصدة الحسابات البنكية وذلك من خلال متابعة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية وفتح الحسابات وتجميد الارصدة واجراء التحويلات واعتماد التوقعات.

٧. **إدارة وحدة الاعلام والعلاقات العامة :**

تعمل على خلق صلات قوية وتفاهم متبادل بين الديوان والجهات الاخرى.

٨. **إدارة الحاسوب وتقنية المعلومات:**

تعمل هذه الوحدة بالتنسيق مع المركز القومي للمعلومات بمجلس الوزراء ومركز تقنية المعلومات بوزارة المالية على الاشراف وتطبيق مشروع حوسبة الحسابات.

٩. **المستشار القانوني :**

يعمل على متابعة الإجراءات القانونية التي تتخذ في حق منسوبي الديوان.

المبحث الثاني

تحليل بيانات الدراسة الميدانية

أولا:إجراءات الدراسة الميدانية:

اداة الدراسة:

هنالك عدة وسائل تستخدم فى جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة،وقد اعتمد الباحث في هذا البحث على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة واشتملت الاستبانة على اسئلة عن البيانات الشخصية لعينة الدراسة كالعمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة. كما اشتملت على خمسة فرضيات رئيسية تمثل فرضيات الدراسة، وفي هذه الفرضيات (٢٥) سؤال، وقد طلب من افراد العينة ان يحددوا استجاباتهم عن ما تتصف به كل عبارة وفقا لمقياس ليكارت الخماسي المتدرج والذي يتكون من خمسة مستويات (اوافق بشدة، اوافق ، محايد، لا اوافق ، لا اوافق بشدة).

مجتمع الدراسة:

مجمتع الدراسة العاملين بوزارة المالية والتخطيط الإقتصادي، سيتم اختيار العاملين و مدراء الادارات ورؤساء الاقسام كمجتمع للدراسة والبالغ عددهم (٧٠) شخصا ، واعتبرت الدراسة حصرا شاملا وتم توزيع عدد (٧٠) اعيدت منها (٦٠) استمارة.

الاساليب الاحصائية المستخدمة :-

لتحقيق اهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها ، استخدم الباحث الاساليب الاحصائية التالية:-

١/ الاشكال البيانية

٢/ الجداول التكرارية والنسب المئوية

٣/ الوسط الحسابي

٤/اختبار مربع كاي

٥/اختبار ألفا كرونباخ

هذا وقد استخدم الباحث البرنامج الاحصائى.(الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية) (Statistical Package For Social Sciences)(SPSS)

تطبيق اداة الدراسة:-

يستخدم معامل الثبات (ألفا كرونباخ) للحكم على دقة قياس مفاهيم الدراسة، أي بمعنى أنه عند قيام باحث آخر بالدراسة نفسها سوف يتوصل إلى النتائج نفسها، وكذلك من أجل قياس مدى توافق الإجابات مع بعضها البعض بالنسبة للمتغيرات المدروسة و موثوقية النتائج.

وعند حساب معامل ألفا كرونباخ من أجل مجموعة من المتغيرات فيجب أن تكون قيمته أكبر من ٠.٦ حتى نستطيع القول بأنه يمكن الوثوق بالنتائج، فإذا لم يكن هنالك ثبات فى البيانات تأخذ قيمة المعامل الصفر ، ويزيد ثبات البيانات كلما اتجهت قيمة المعامل نحو الواحد الصحيح ، وفيما يلى اختبار ثبات البيانات

جدول رقم (١/٢/٣) قيمة معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان

عدد العناصر	معامل ألفا كرونباخ
١٥	٠.٦٥

من خلال الجدول رقم (١) نجد ان معامل ألفا كرونباخ ٠.٦٥ وهو مرتفع مما يدل على ثبات الاستبيان وصلاحيته للقياس.

مقياس ليكارت الخماسى:-

استخدم الباحث مقياس ليكارت الخماسى للخمسة خيارات (اوافق بشدة ، اوافق ، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة) حسب الاوزان التالية

جدول (٢/٢/٣) اوزان مقياس ليكارت

الوزن	الرأى
١	لا اوافق بشدة
٢	لا اوافق
٣	محايد
٤	اوافق
٥	اوافق بشدة

قام الباحث بعد ذلك بحساب المتوسط المرجح على النحو التالي:

جدول (٣/٢/٣) الوسط المرجح

المتوسط المرجح	الرأي
من ١ الى ١.٧٩	لا اوافق بشدة
من ١.٨٠ الى ٢.٥٩	لا اوافق
من ٢.٦٠ الى ٣.٣٩	محايد
من ٣.٤٠ الى ٤.١٩	اوافق
من ٤.٢٠ الى ٥	اوافق بشدة

ومن خلال الجدول ادناه يلاحظ ان طول الفترة المستخدمة ٥/٤ ،أى حوالى ٠.٨٠ ، وقد حسبت الفترة على اساس ان الارقام ١،٢،٣،٤،٥ بينها ٤ مسافات.

استخدام مربع كاى لجودة التطابق:-

لاختبار هل توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين استجابات المبحوثين استخدم الباحث اختبار مربع كاى والذى يمكن ايجاده بالمعادلة الموضحة ادناه:

$$\chi^2 = \sum_{j=1}^{c}\sum_{i=1}^{r}\frac{(E_{ij} - O_{ij})^2}{E_{ij}}$$

حيث ان :

Eij التكرار المتوقع: .

Oij التكرار المشاهد: .

كما يتم الحصول على درجة الحرية وهي (عدد الاجابات فى السؤال -١) ، ولمعرفة هل هنالك فروق ذات دلالة احصائية بين الاجابات المتوقعة والمشاهدة لكل عبارة على حدة تتم مقارنة قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة بالجدولية فإذا كانت قيمة الاختبار المحسوبة اكبر من الجدولية دل ذلك على وجود فروق بين المتوقع والمشاهد ، كما ان القيمة الاحتمالية (P value) بصورة مباشرة تحدد ما اذا كانت الفروق ذات دلالة احصائية وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية ٠.٠٥ ٠ حيث أن القيمة الاحتمالية تمثل قيمة الخطأ المسموح به في نتائج الاختبار بمعنى اننا نثق في صحة اجابتنا بنسبة ٩٥%) ، فإذا كانت القيمة الاحتمالية اقل من

٠.٠٥ فهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين التكرارات المشاهدة والمتوقعة ، وفي هذه الحالة نستخدم المتوسط المرجح ليحدد اتجاه العبارة.

ثانيا: تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

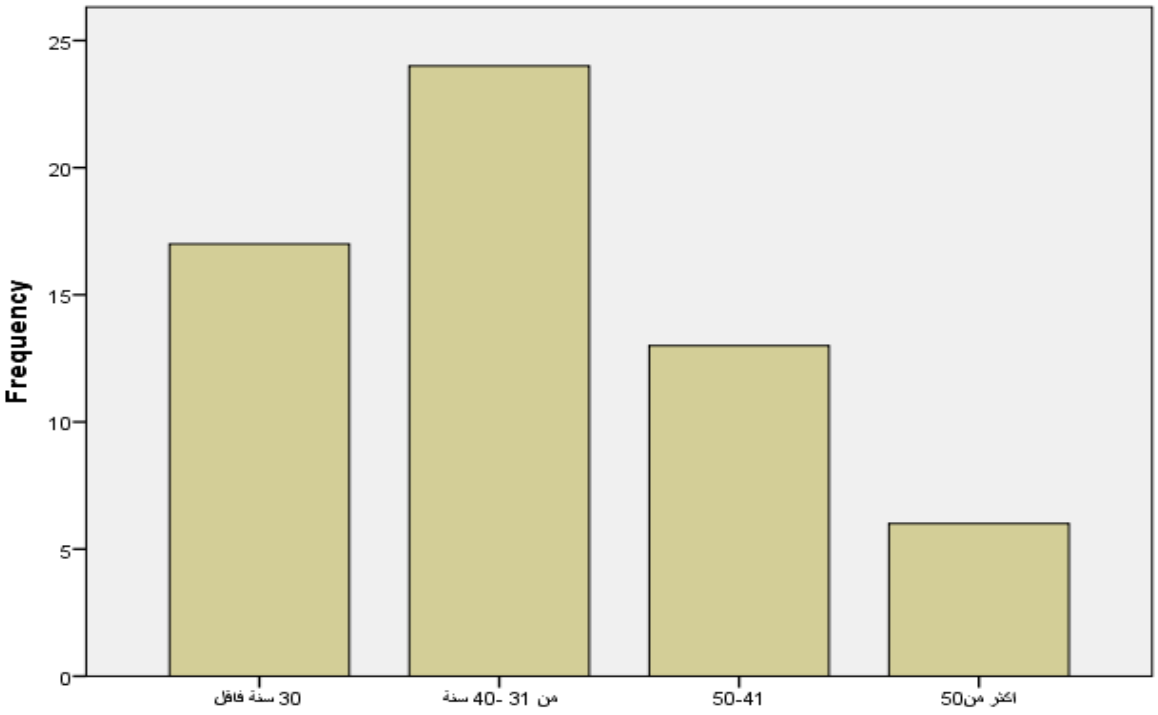
العمر:

جدول رقم (٣-٢-٤)

		Frequency	Percent
Valid	30سنةفاقل	17	28.3
	من 40- 31 سنة	24	40.0
	من41-50سنة	13	21.7
	اكثرمن50	6	10.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان اغلبية عينة الدراسة من الفئة العمرية ٣١-٤٠ بنسبة ٤٠% ، والفئة العمرية ٣٠ سنة فاقل بنسبة ٢٨.٣% ، والفئة العمرية ٤١-٥٠ بنسبة ٢١.٧% ، وهذا يشير الى تبيان الاعمار لدى عينة الدراسة.

من عينة الدراسة نجد أن أغلبية عينة الدراسة تحمل الفئة العمرية من ٣١-٤٠ سنة وأغلب سنوات الخبرة لهذه الدراسة مابين ٦-١٠ تليهم الفئة من١١-١٥ وهذا يدل على الخبرة العالية لدى أفراد العينة مقارنة بسنين عمرهم.

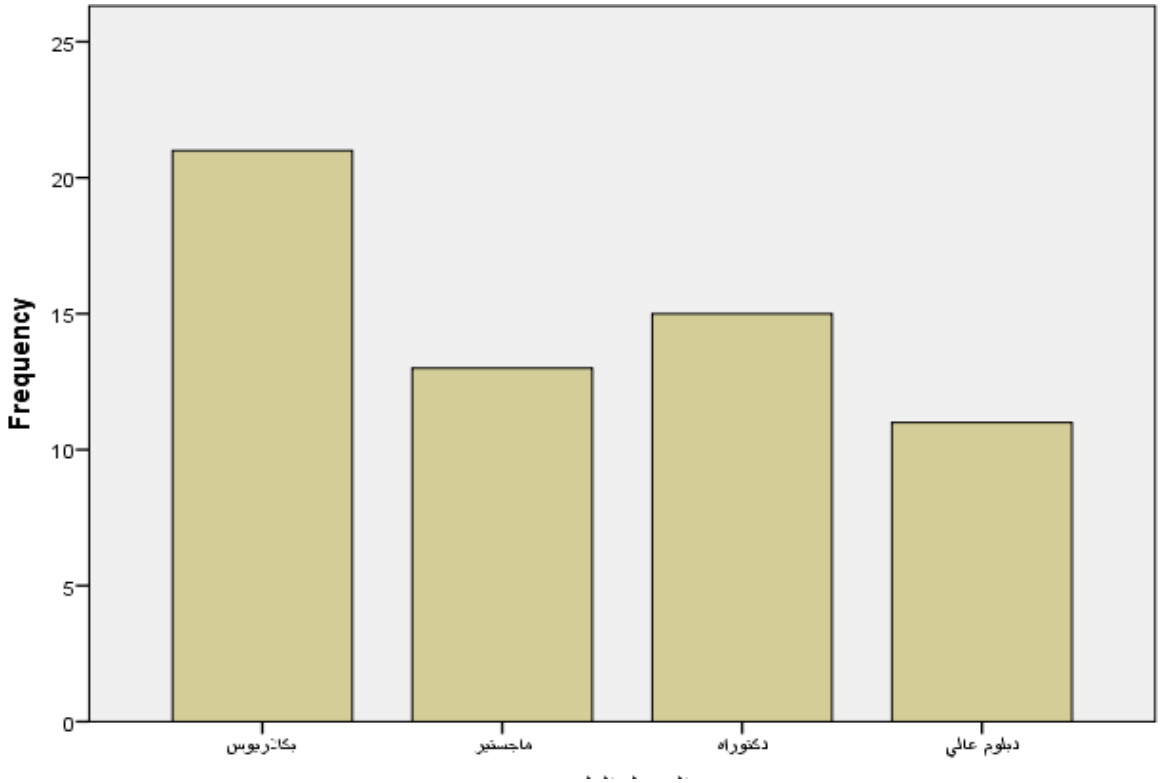
المؤهل العلمي:

جدول رقم (٣-٢-٥)

		Frequency	Percent
Valid	بكلاريوس	21	35.0
	ماجستير	13	21.7
	دكتوراه	15	25.0
	دبلوم عالي	11	18.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد اغلبية عينة الدراسة تحمل مؤهل البكلاريوس بنسبة ٣٥% ، وتليهم الفئة التي تحمل المؤهل العلمي دكتوراه بنسبة ٢٥% ، والفئة التي تحمل مؤهل الماجستير بنسبة ٢١.٧% ، وهذا يشير الى ان عينة الدراسة تحمل مؤهلات لا باس بها

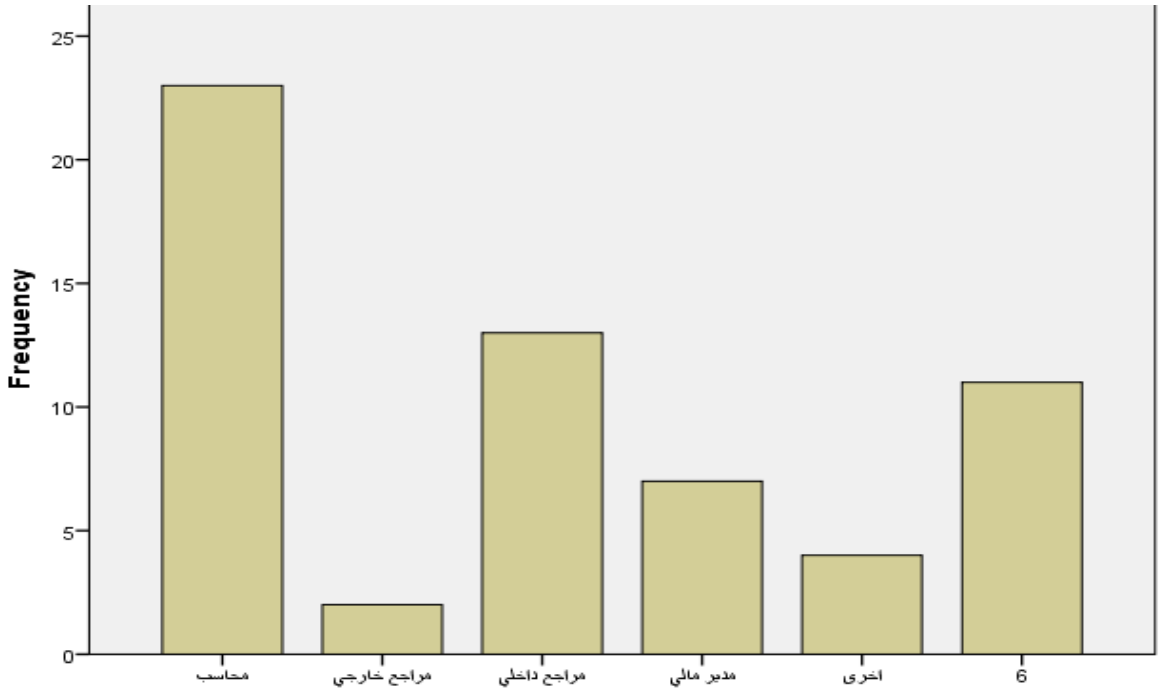
المركز الوظيفي:

جدول رقم (٣-٢-٦)

		Frequency	Percent
Valid	محاسب	23	38.3
	مراجع خارجي	2	3.3
	مراجع داخلي	13	21.7
	مديرمالي	7	11.7
	اخرى	4	6.7
	6	11	18.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم(٣-٢-٣)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان اغلبية عينة الدراسة من المحاسبين بنسبة ٣٨.٣% ، وتليهم الفئة التي تعمل كمراجع داخلي بنسبة ٢١.٧% ، وتليهم فئة المدير المالي ١١.٧% ، وفئة الوظائف الاخرى ، وهذا يشير الى تبيان الوظائف لدى عينة الدراسة.

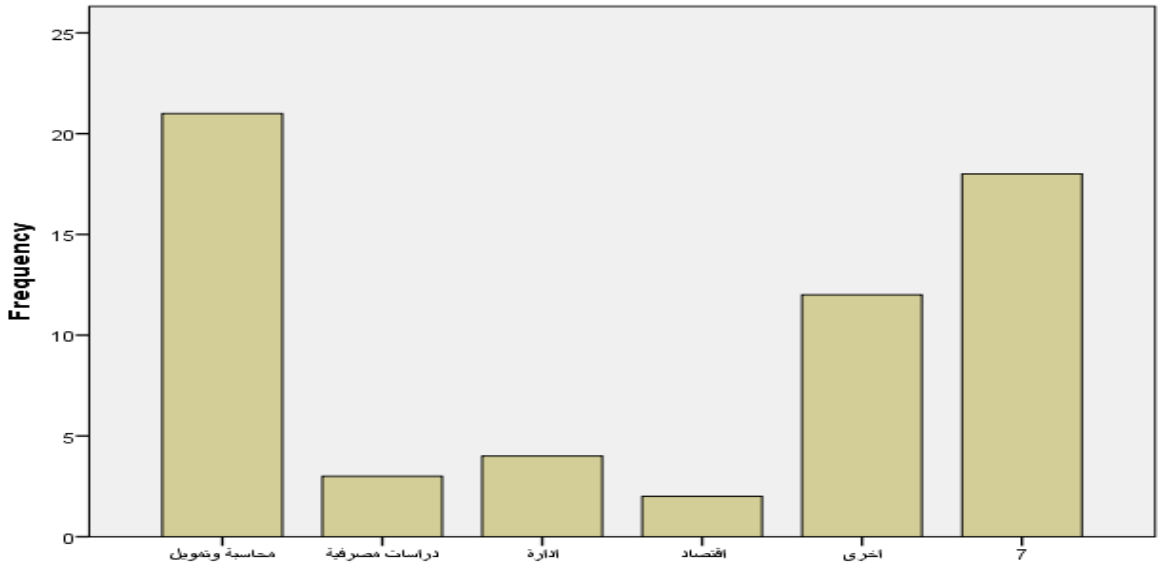
التخصص:

جدول رقم(٣-٢-٧)

		Frequency	Percent
Valid	محاسبة وتمويل	21	35.0
	دراسات مصرفية	3	5.0
	ادارة	4	6.7
	اقتصاد	2	3.3
	اخرى	12	20.0
	7	18	30.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم(٣-٢-٤)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان اغلبية عينة الدراسة تحمل تخصص المحاسبة والتمويل بنسبة ٣٥% ، وتليهم الفئة التي تعمل إدارة ٦.٧%، وتليهم الفئة التي تعمل في الدراسات المصرفية ٥% ، والفئة التي تعمل إقتصاد ٣%، وهذا يشير الى ان عينة الدراسة متباينة الوظائف

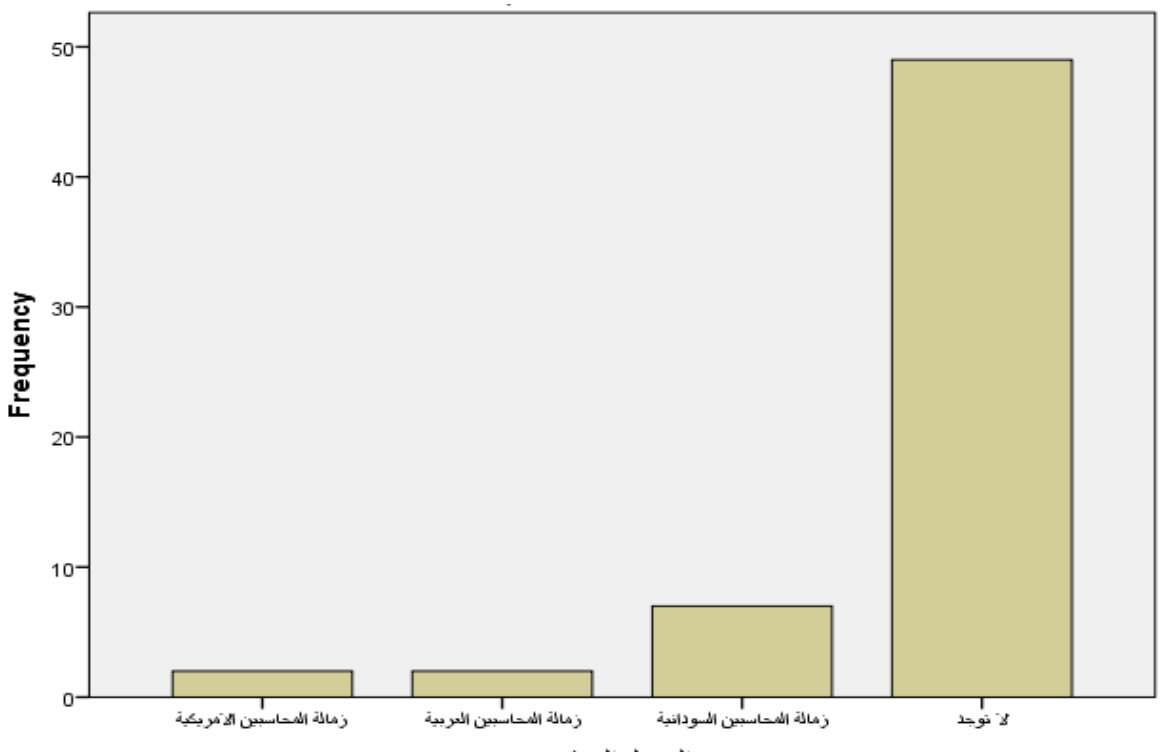
المؤهل المهني:

شكل رقم(٣-٢-٨)

		Frequency	Percent
Valid	زمالة المحاسبين الامريكية	2	3.3
	زمالة المحاسبين العربية	2	3.3
	زمالة المحاسبين السودانية	7	11.7
	لاتوجد	49	81.7
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم(٣-٢-٥)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان اغلبية عينة الدراسة لا تحمل اية مؤهل مهني بنسبة ٨١.٧% ، وتليهم الفئة التي تحمل مؤهل زمالة المحاسبين السودانية بنسبة ١١.٧% ، واخيرا زمالة المحاسبين العربية وزمالة المحاسبية الامريكية بنسبة ٣.٣%.

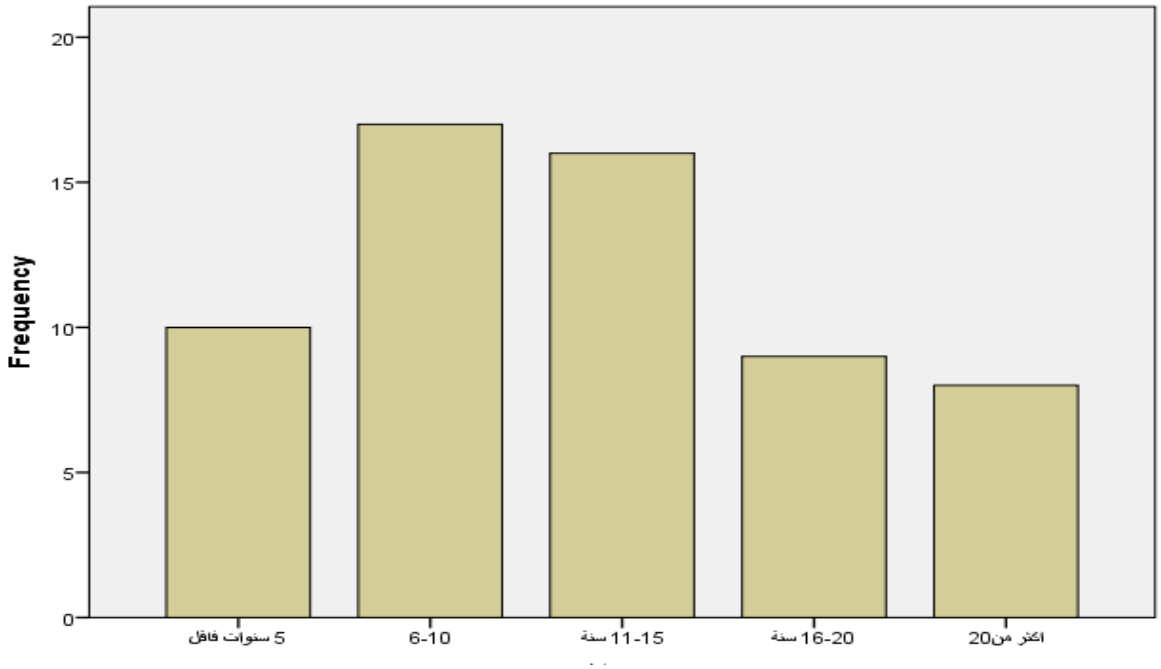
سنوات الخبرة:

جدول رقم (٣-٢-٩)

		Frequency	Percent
Valid	5سنوات فاقل	10	16.7
	6-10	17	28.3
	11-15سنة	16	26.7
	16-20سنة	9	15.0
	اكثرمن20	8	13.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٦)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان اغلبية عينة الدراسة عملت ما بين ٦-١٠ سنة بنسبة ٢٦.٧% ، وتليهم الفئة التي عملت ما بين ١١-١٥ بنسبة ٢٦.٧ ، والفئة ١٦-٢٠ بنسبة ١٦.٧% ، وتليهم الفئة اكثر من ٢٠ سنة بنسبة ١٣.٣% ، وهذا يشير الى ان عينة الدراسة متباينة سنوات الخبرة

الفرضية الأولى: يساهم التقرير المعتمد بواسطة المراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية.

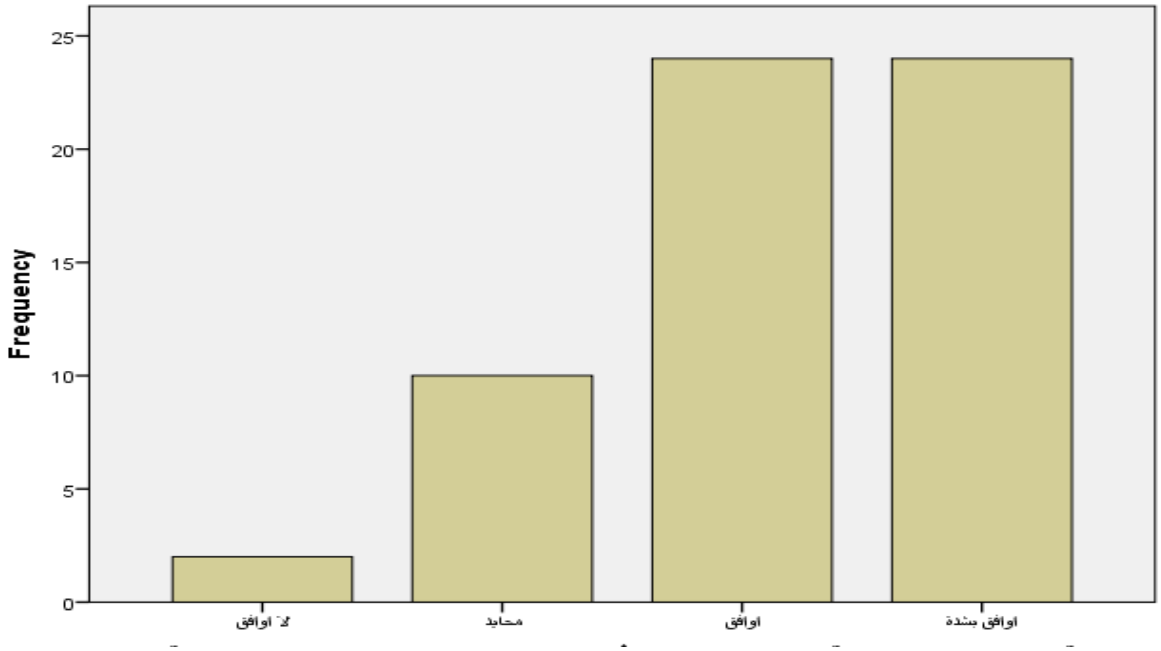
١/قصورالتغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع يؤدي الى ضعف جودة القوائم المالية

جدول رقم (٣-٢-١٠)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	2	3.3
	محايد	10	16.7
	اوافق	24	40.0
	اوافق بشدة	24	40.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٧)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٠%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة (قصورالتغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع يؤدي الى ضعف جودة القوائم المالية).

حيث أن المجتمع يتطور بسرعة ولابد للتغيرات المحاسبية أن تساير ذلك التطور حتى لاينعكس ذلك على المحاسبة بصفة عامة وعلى القوائم المالية بصفة خاصة، فإذا نتجت لدينا قوائم مالية لا تواكب التطور المجتمعي ففي هذه الحالة سيغض الطرف عن القوائم المالية بحجة أنها قديمة وغير مستحدثة.

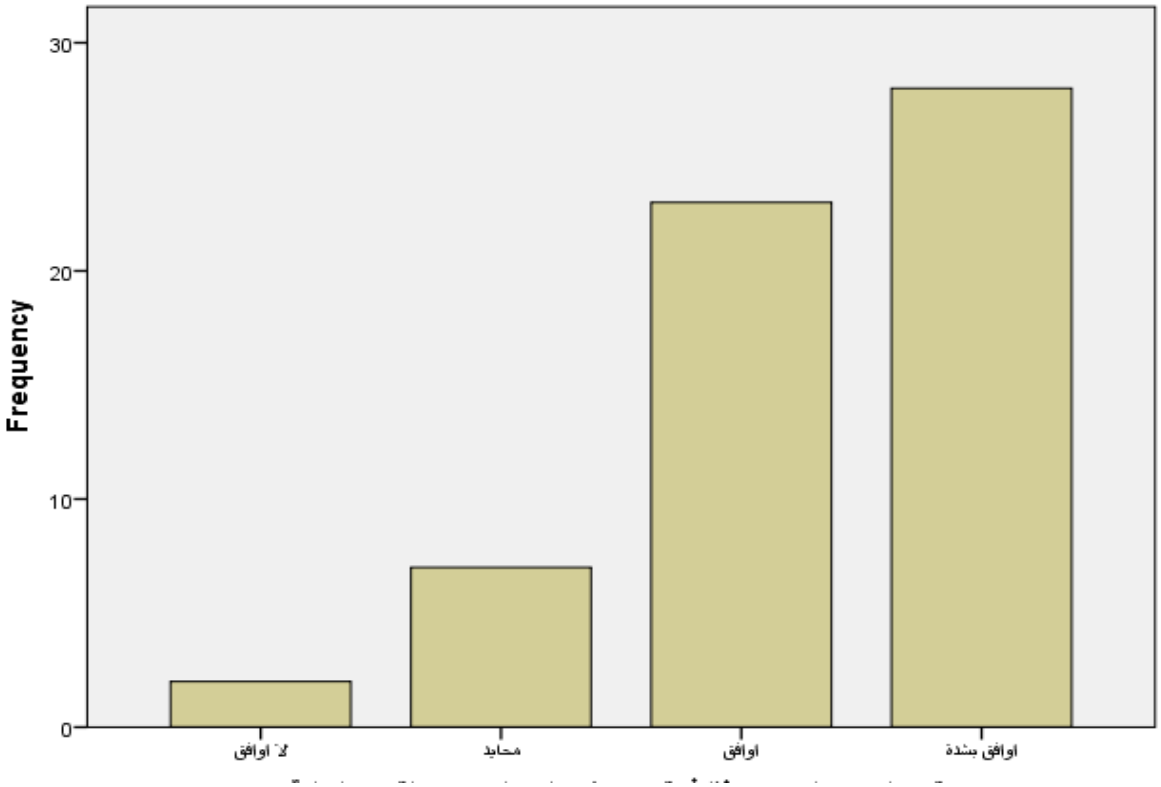
٢/تقديم المراجع لراي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم المالية

جدول رقم (٣-٢-١١)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	2	3.3
	محايد	7	11.7
	اوافق	23	38.3
	اوافق بشدة	28	46.7
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٨)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٦.٧%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(تقديم المراجع لراي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم المالية).

القوائم المالية لاتخلوا من الخطأ ويجب أن يوضح المراجع الخطأ حتى لو كان خطأ بسيطا فإصدار المراجع لرأي متحفظ يعني أنه إلتزم صفة الحياد غالبا، وهذا لاينبغي العمل به في التقارير المالية فتوضيح الخطأ واجب مهني.

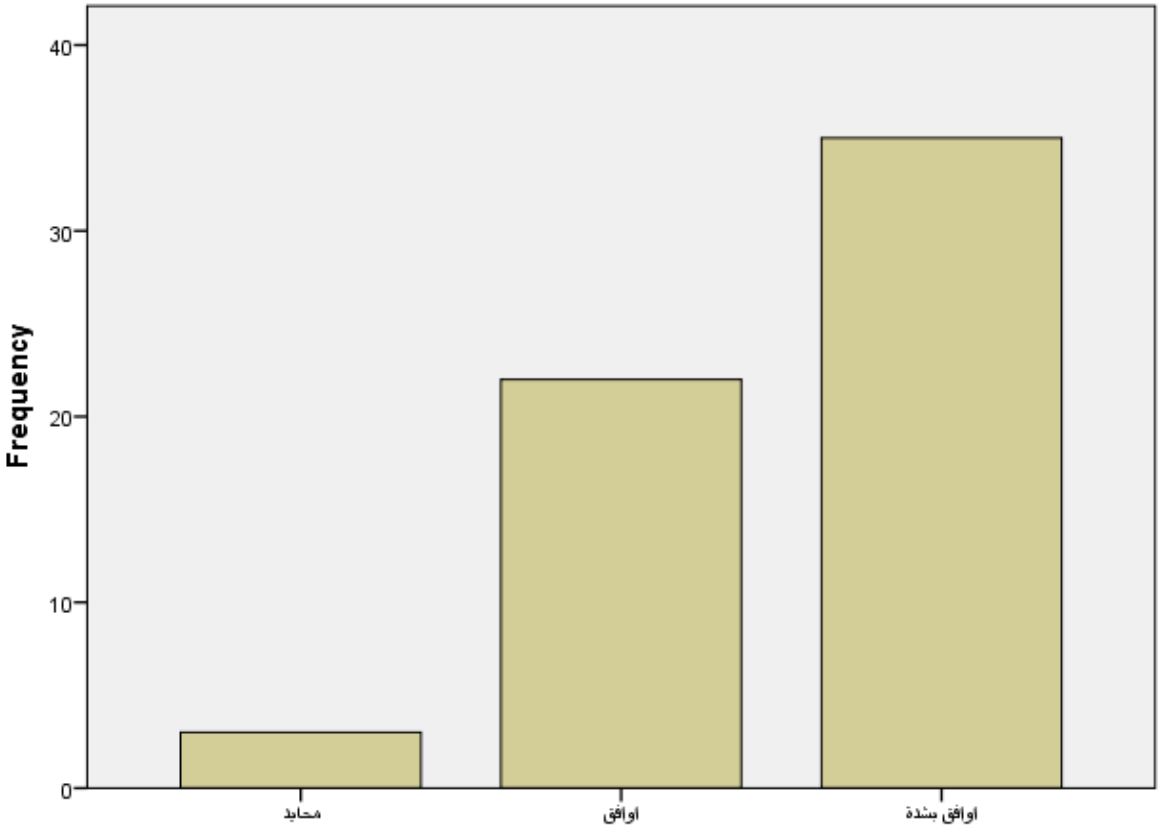
٣/عدم ابداء المراجع الخارجي لرايه في القوائم المالية يؤدي الى انخفاض جودتها.

جدول رقم (٣-٢-١٢)

		Frequency	Percent
Valid	محايد	3	5.0
	اوافق	22	36.7
	اوافق بشدة	35	58.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٩)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٥٨.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(عدم ابداء المراجع الخارجي لرايه في القوائم المالية يؤدي الى انخفاض جودتها).

رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية يؤدي إلى معالجة القصور فيها، ففي حالة عدم إبدلء المراجع لرأيه تكون القوائم المالية ينقصها التدقيق ومعالجة القصور ومن هنا جاءت الحاجة إلى وجود مراجع خارجي مستقل عن المنشأة.

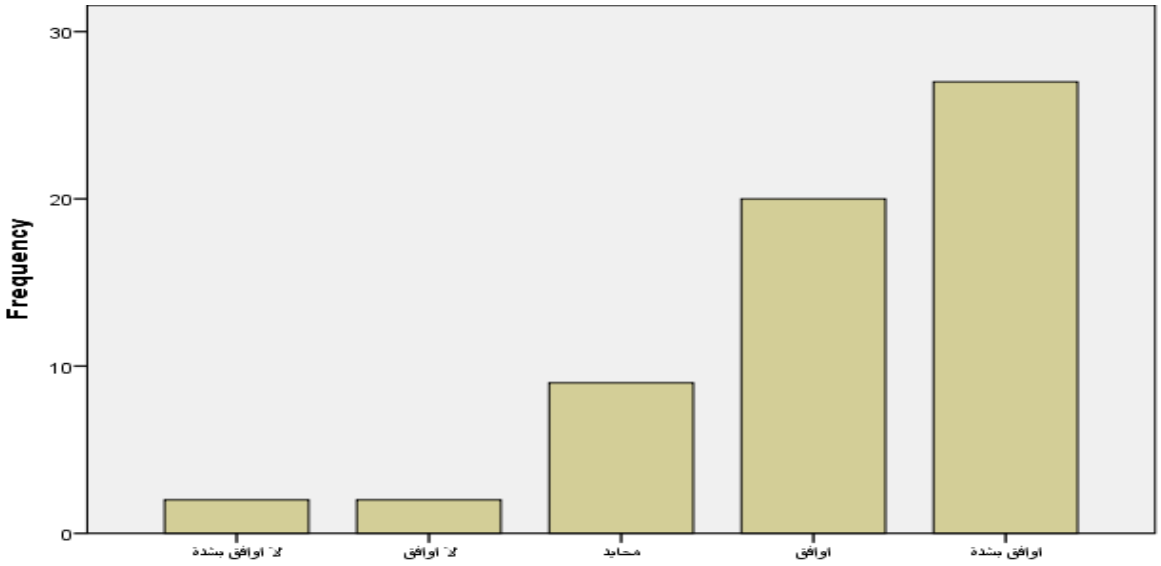
٤/يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية في حال وجود ملاحظات يتم تدوينها حتى تكون القوائم المالية مقبولة.

جدول رقم (٣-٢-١٣)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	2	3.3
	لااوافق	2	3.3
	محايد	9	15.0
	اوافق	20	33.3
	اوافق بشدة	27	45.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٠)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٥%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية في حال وجود ملاحظات يتم تدوينها حتى تكون القوائم المالية مقبولة).

تدقيق المراجع الخارجي المستقل عن المنشأة يعني إكتشاف الأخطاء الجوهرية والثانوية في القوائم المالية

وتدوين الملاحظات بشأن ذلك حتى تتمكن إدارة المنشأة من تعديلها لاحقا، وهذا يجعل القوائم المالية مقبولة وقابلة للقياس بعد التعديل.

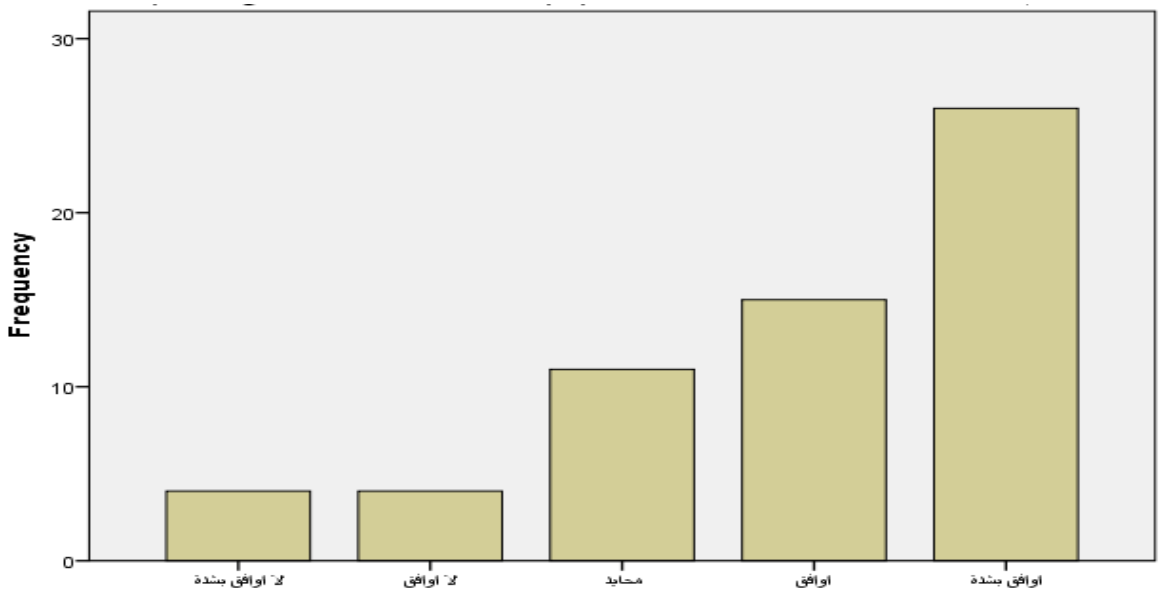
٥/تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة اذا كان تقرير المراجع الخارجي بدون تحفظات.

جدول رقم (٣-٢-١٤)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	4	6.7
	لااوافق	4	6.7
	محايد	11	18.3
	اوافق	15	25.0
	اوافق بشدة	26	43.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١١)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٣.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة اذا كان تقرير المراجع الخارجي بدون تحفظات).

عندما يكون تقرير المراجع الخارجي بدون تحفظات فإن القوائم المالية تعتبر سليمة ولايشوبها النقص من الأخطاء الجوهرية أو الصورية، وفي هذه الحالة تعتبر صادقة وتعبر بصدق عن عدالة المركز المالي.

الفرضية الثانية: تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين.

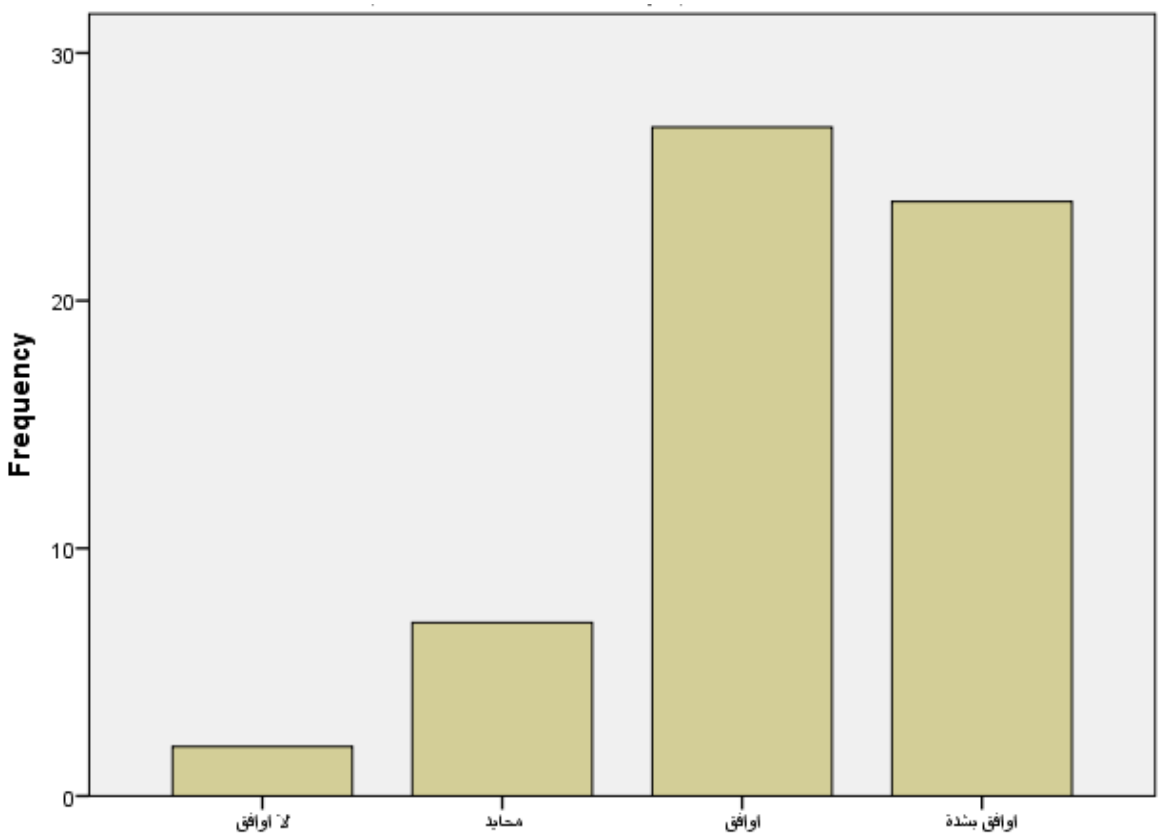
١/تلعب المراجعة الخارجية دور هام في ايجاد القيمة التنبؤية للقوائم المالية للمستخدمين

جدول رقم (٣-٢-١٥).

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	2	3.3
	محايد	7	11.7
	اوافق	27	45.0
	اوافق بشدة	24	40.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٢)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٥%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(تلعب المراجعة الخارجية دور هام في ايجاد القيمة التنبؤية للقوائم المالية للمستخدمين).

عندما يتم التنبؤ ببعض القيم المالية للمستخدمين الداخليين أو الخارجيين من قبل المنشأة في هذه الحالة يفضل وجود مراجع داخلي للمستخدمين الداخليين ومراجع خارجي للمستخدمين الخارجيين لحفظ حقوقهم في المنشأة ويمكن للمراجع الخارجي القيام بعمل المراجع الداخلي في هذه الحالة.

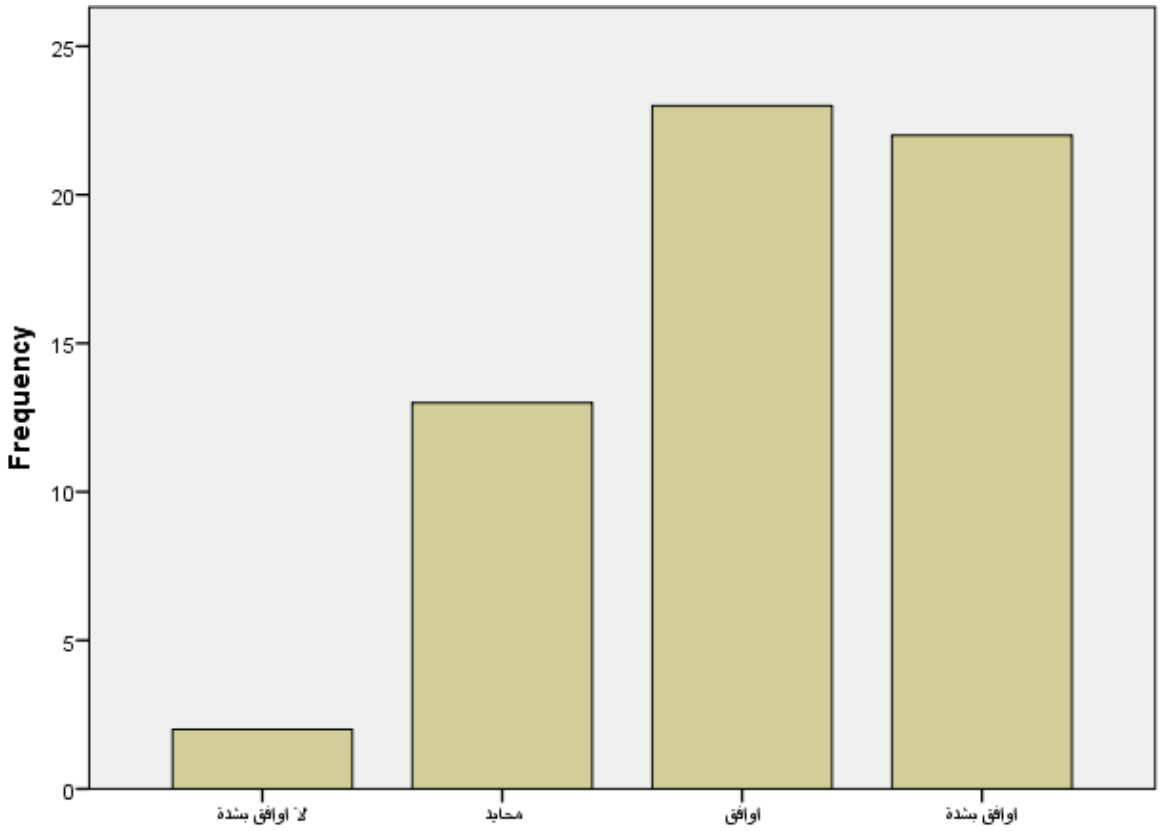
٢/تؤثرالاهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-١٦)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	2	3.3
	محايد	13	21.7
	اوافق	23	38.3
	اوافق بشدة	22	36.7
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٣)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٣٨.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(تؤثرالاهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم المالية).

أهمية المراجعة تمكن في تطبيقها في الوقت المناسب لضمان جودة القوائم المالية، فالأهمية تكون بنسبة أعلى إذا تم تطبيقها مبكرا وتقل درجة الأهمية النسبية كلما تأخر الوقت على تطبيق المراجعة.

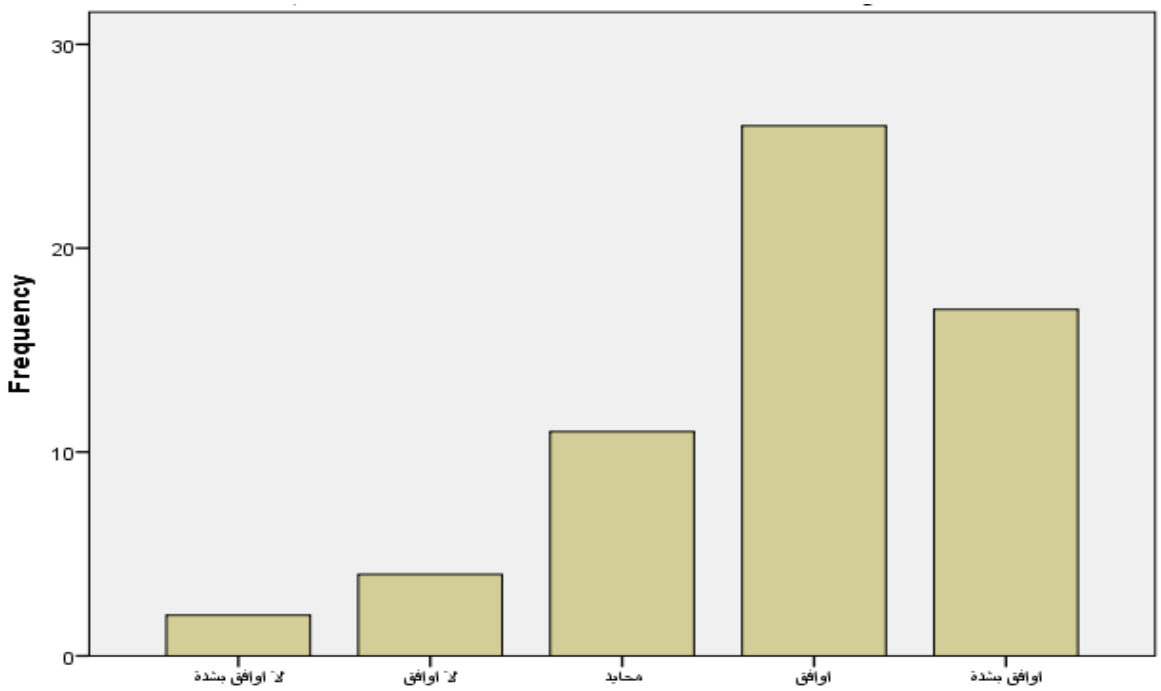
٣/تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كاداة لتحديد القيمة الاسترجاعية للقوائم المالية للمستخدمين.

جدول رقم (٣-٢-١٧)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	2	3.3
	لااوافق	4	6.7
	محايد	11	18.3
	اوافق	26	43.3
	اوافق بشدة	17	28.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٤)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٣.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كاداة لتحديد القيمة الاسترجاعية للقوائم المالية للمستخدمين).

عنما يستثمر المستثمر في المنشأة لابد من ضمان حقوقه وضمان إسترجاع قيمة إستثماراته، فبوجود المراجعة بصفة عامة بشقيها الداخلي والخارجي يضمن المستثمر إرجاع قيمته من الإستثمارات في المنشأة، ويكون إعتماد المنشأة على المراجعة الخارجية بصفة أكبر لأنها تأتي من أشخاص خارجيين مستقلين عن المشروع.

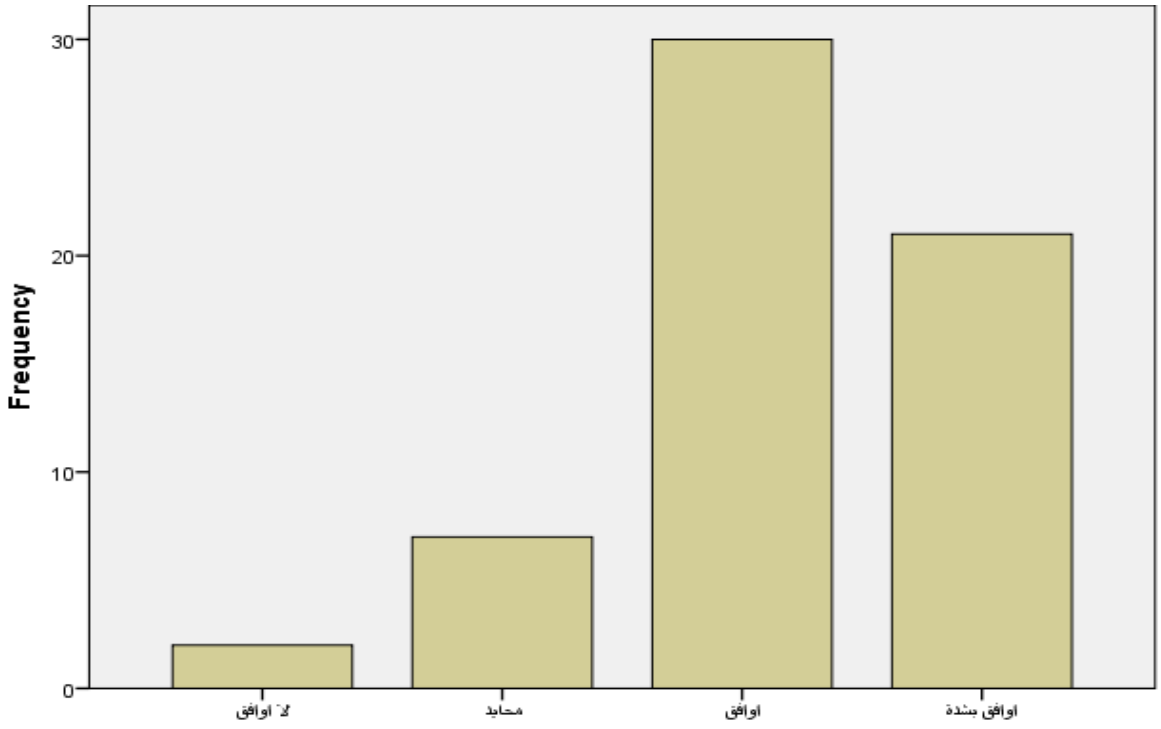
٤/تعتبر المراجعة الخارجية اداة للرقابة في المنشاة لاثبات مدى مصداقية القوائم المالية للمستخدمين.

جدول رقم (٣-٢-١٨)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	2	3.3
	محايد	7	11.7
	اوافق	30	50.0
	اوافق بشدة	21	35.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٥)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٥٠%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة (تعتبر المراجعة الخارجية اداة للرقابة في المنشاة لاثبات مدى مصداقية القوائم المالية للمستخدمين).

المراجعة تتمثل في مراجعة القوائم المالية للمستخدمين وتوضيح حالة المنشأة المالية، فلتوضيح الحالة المالية للمنشأة لابد من توافر المصداقية في المراجع والمراجع لإثبات المصداقية.

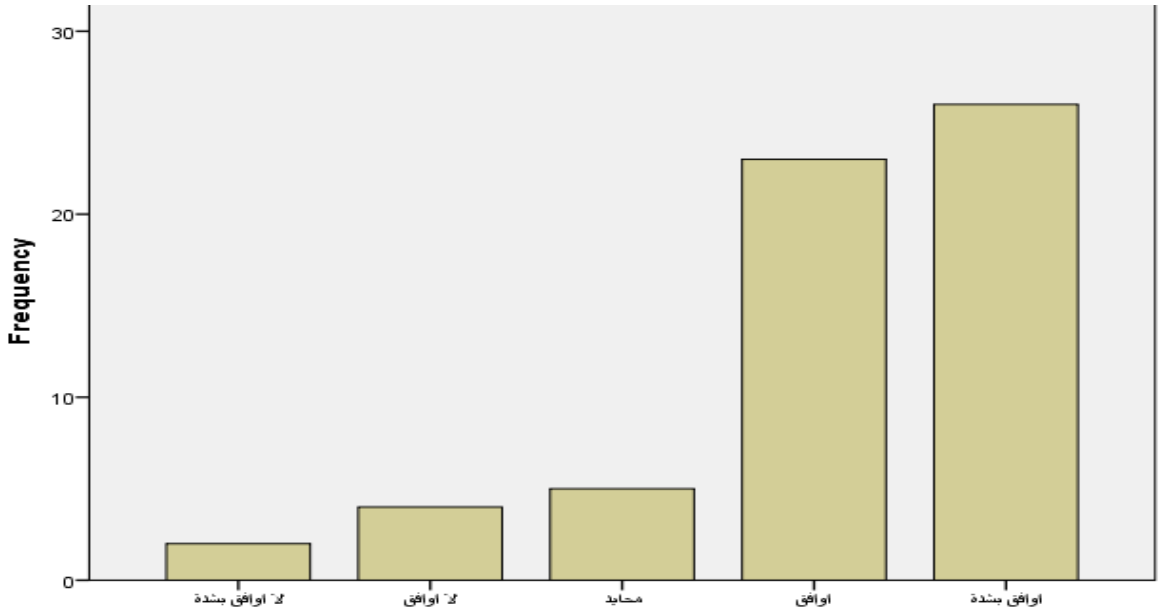
٥/الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين.

جدول رقم (٣-٢-١٩)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	2	3.3
	لااوافق	4	6.7
	محايد	5	8.3
	اوافق	23	38.3
	اوافق بشدة	26	43.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٦)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٣.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين).

من الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية: الفحص، التدقيق، التطوير فتلك الخدمات مهمة لضمان ملائمة القوائم المالية لمن يستخدمها، حيث أنه بدون الملائمة لايتم الإستفادة الكاملة من القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية

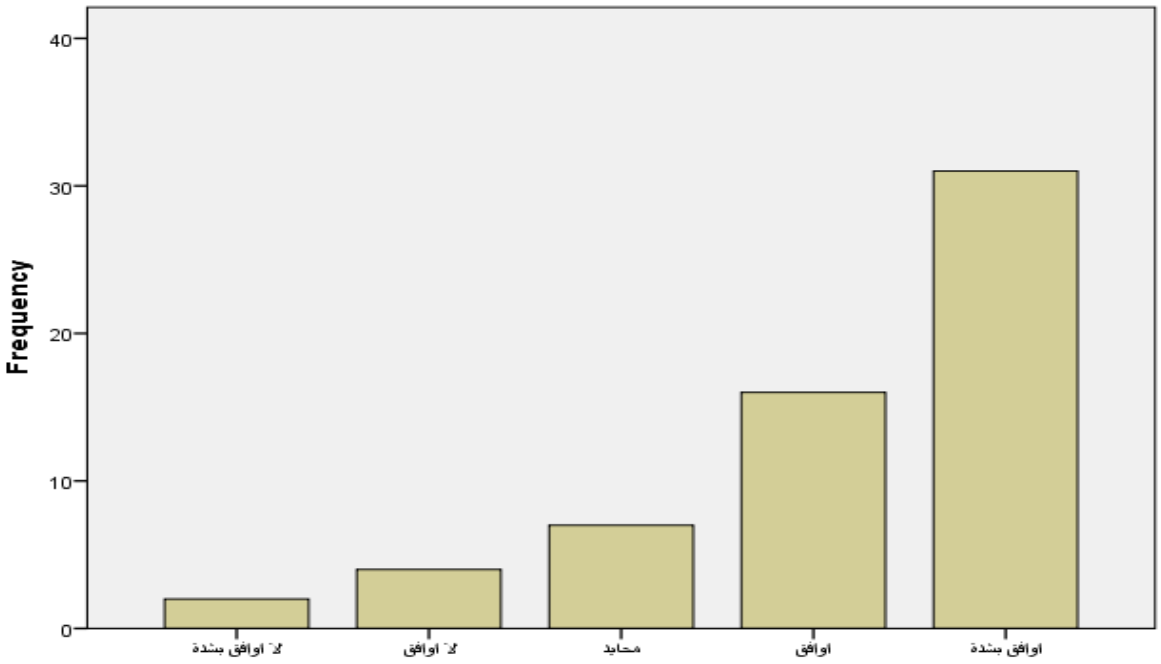
١/المراجعة الخارجية تساهم في اضفاء الصدق للقوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢٠)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	2	3.3
	لااوافق	4	6.7
	محايد	7	11.7
	اوافق	16	26.7
	اوافق بشدة	31	51.7
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٧)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٥١.٧%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(المراجعة الخارجية تساهم في اضفاء الصدق للقوائم المالية.).

لكي تكون القوائم المالية جيدة وتعبر بصدق عن عدالة المركز المالي لابد من توافر المراجعة الخارجية في المنشأة حتى يتمكن الإعتماد على القوائم المالية.

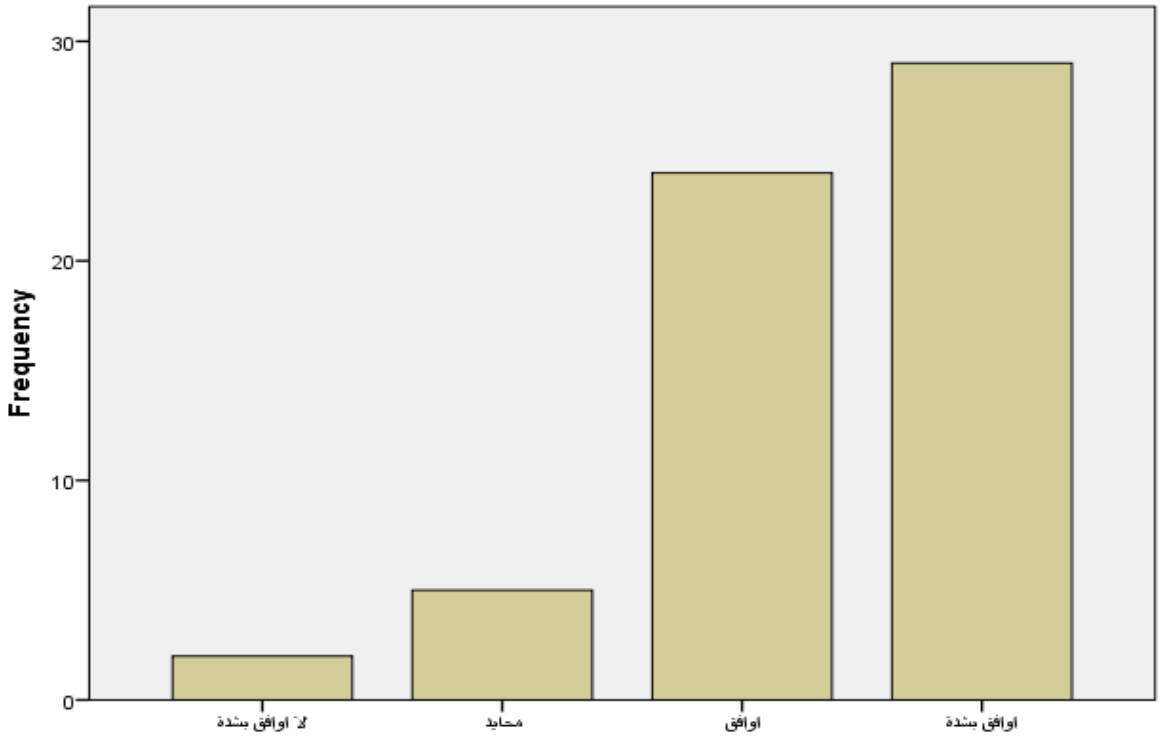
٢/يؤدي استخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية الى تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢١)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	2	3.3
	محايد	5	8.3
	اوافق	24	40.0
	اوافق بشدة	29	48.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٨)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٨.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(يؤدي استخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية الى تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية.).

التحليل المالي يوضح الى أي مدى يمكن الإعتماد على النسب المالية في أنواع كثيرة منها نسب رأس المال الهيكلي فوجود التحليل يؤدي ثقة المستخدمين في القوائم المالية.

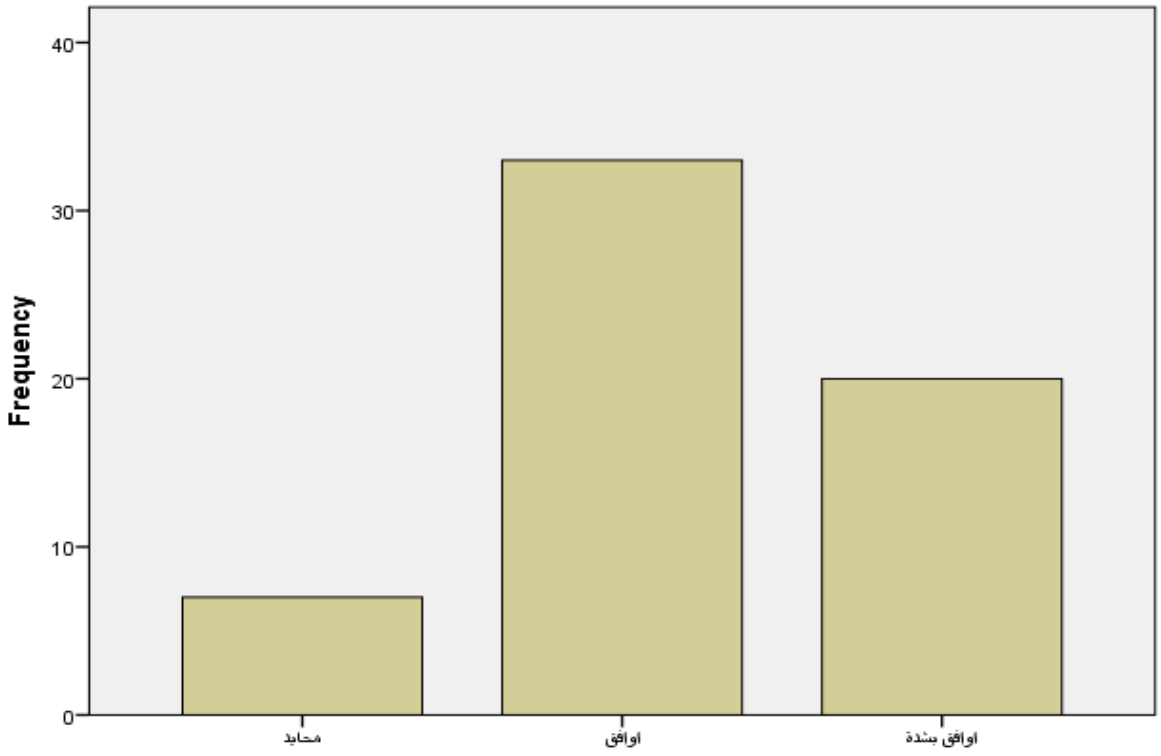
٣/توفر المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في القوائم المالية المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢٢)

		Frequency	Percent
Valid	محايد	7	11.7
	اوافق	33	55.0
	اوافق بشدة	20	33.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-١٩)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٥٥%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة (توفر المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في القوائم المالية المالية.).

التحقق من البيانات المالية أمر ضروري في القوئم المالية وذلك لتفادي الأخطاء الجوهرية أو الثانوية في البيانات المالية، وبعد التحقيق يمكن الإعتماد القوائم المالية للتطبيق.

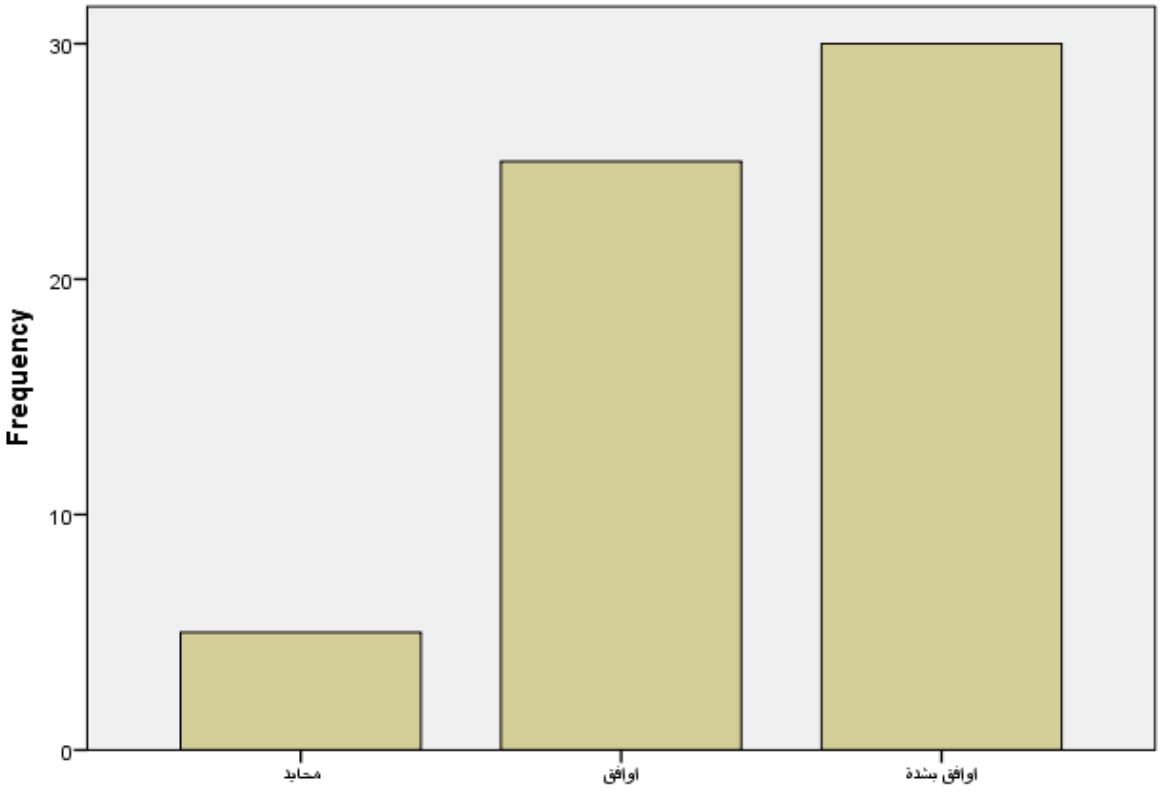
٤/تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي الى تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢٣)

		Frequency	Percent
Valid	محايد	5	8.3
	اوافق	25	41.7
	اوافق بشدة	30	50.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢٠)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٥٠%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة (تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي الى تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية.).

المعايير الدولية توفر الموثوقية والمصداقية وتواكب التطور يوما بعد يوم فتطبيق تلك المعايير يجعل القوائم المالية ذات موثوقية أكثر ومصداقية وكذلك تكون حديثة.

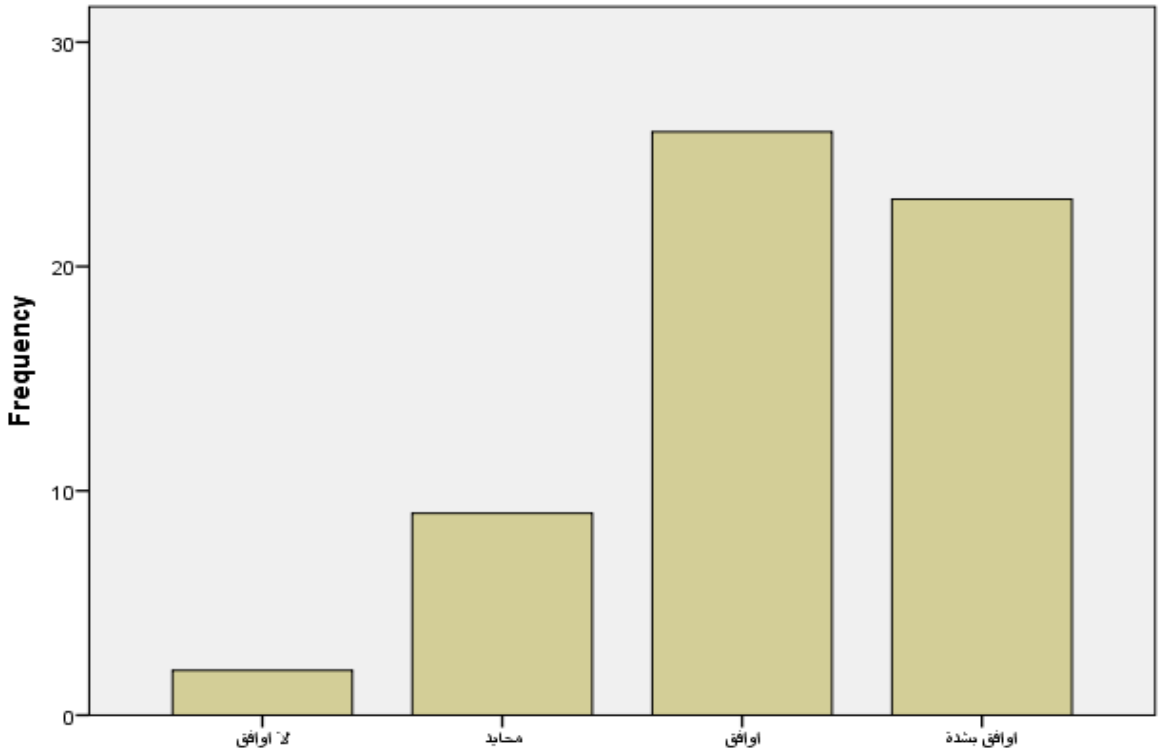
٥/المراجعة الخارجية تعطي حيادية اكثر للقوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢٤)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	2	3.3
	محايد	9	15.0
	اوافق	26	43.3
	اوافق بشدة	23	38.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢١)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٣.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(المراجعة الخارجية تعطي حيادية اكثر للقوائم المالية).

الحياد يكون جيدا في القوائم المالية حيث أنه يعني قابلية القوائم المالية للتطبيق وهذا ماتوفره المراجعة الخارجية في القوائم المالية، ولكن الحياد لايكون جيدا في تقرير المراجع لأنه يؤدي إلى الغموض.

الفرضية الرابعة: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم المالية

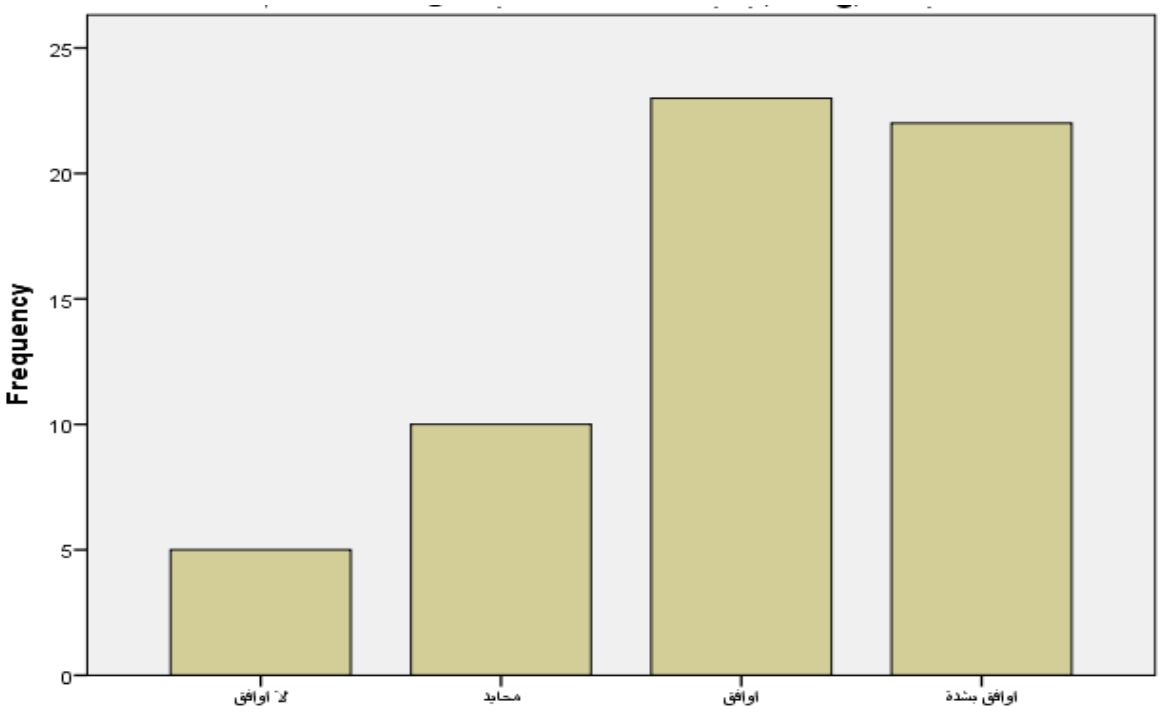
١/ياتي المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين في تحقيق مصداقية القوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢٥)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	5	8.3
	محايد	10	16.7
	اوافق	23	38.3
	اوافق بشدة	22	36.7
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢٢)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٣٨.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(ياتي المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين في تحقيق مصداقية القوائم المالية).

في مقدمة المساهمين في تحقيق المصداقية للقوائم المالية لأنه هو من يقوم بمراجعة القوائم وهو من يبدئ الرأي فيها هل هي تعبر بصدق عن عدالة المركز المالي أم لا، ولأنه هو المسؤول الأول عن أي نقص أو تشويه في القوائم المالية بعد مراجعتها من طرفه.

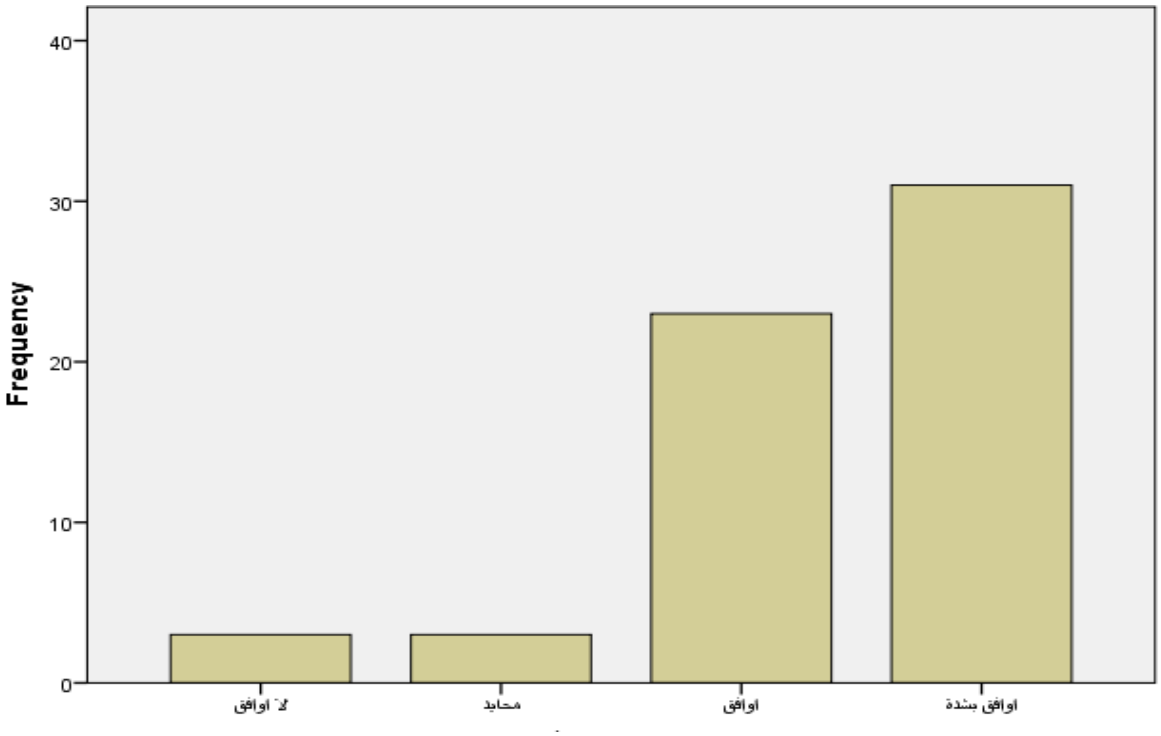
٢/تطويرالمراجعة الخارجية امر مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢٦)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	3	5.0
	محايد	3	5.0
	اوافق	23	38.3
	اوافق بشدة	31	51.7
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢٣)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٥١.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(تطويرالمراجعة الخارجية امر مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم المالية).

التطوير يعني مواكبة الأحداث العصرية فعندما تكون متوفرة لدينا منهجية مراجعة حديثة ومتطورة فإنه في هذه الحالة تحقق مصاقية أكثر للمستخدمين حيث أنهم يستطيعون فهمها بسهولة.

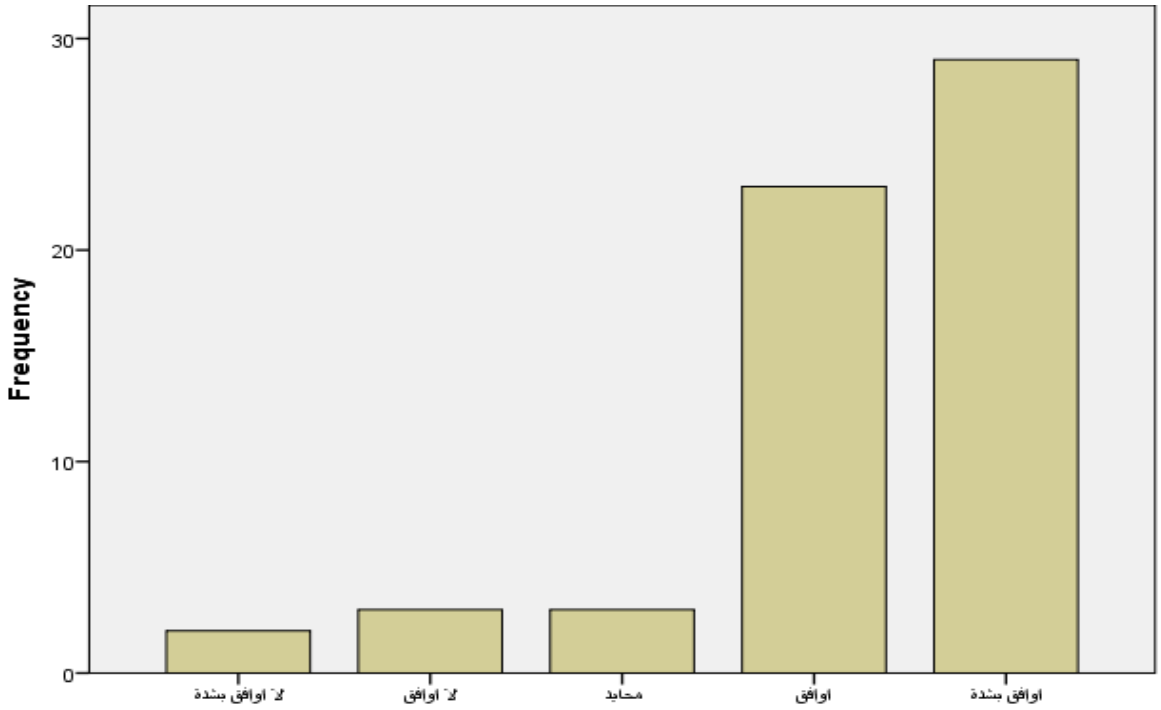
٣/يجب ان يكون المراجع الخارجي مدربا ومؤهلا حتى يتمكن من اداء مهمته بالصورة المطلوبة.

جدول رقم (٣-٢-٢٧)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	2	3.3
	لااوافق	3	5.0
	محايد	3	5.0
	اوافق	23	38.3
	اوافق بشدة	29	48.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢٤)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٨.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة (يجب ان يكون المراجع الخارجي مدربا ومؤهلا حتى يتمكن من اداء مهمته بالصورة المطلوبة).

الخبرة تلعب دور أساسي في جودة عمل المراجع فكلما كان المراجع ذو خبرة عالية كلما كان على درجة عالية من التأهيل والكفاءة التي يستطيع بها أداء عمله بالصورة المطلوبة.

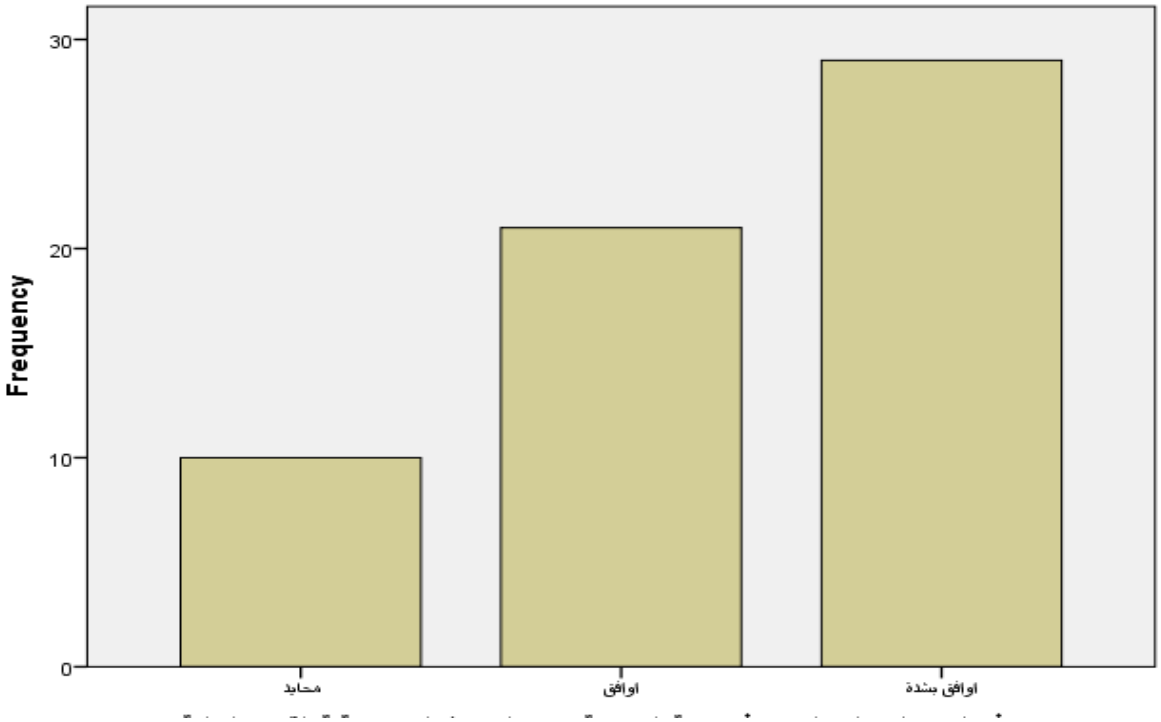
٤/عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في مهنة المراجعة يؤدي الى الاخلال بمصداقية القوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢٨)

		Frequency	Percent
Valid	محايد	10	16.7
	اوافق	21	35.0
	اوافق بشدة	29	48.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢٥)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٨.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في مهنة المراجعة يؤدي الى الاخلال بمصداقية القوائم المالية عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في مهنة المراجعة يؤدي الى الاخلال بمصداقية القوائم المالية).

إذا كان خبرة المراجع العالية تمكنه من أداء عمله بالصورة المطلوبة فإن نقصان الخبرة يؤدي بالإخلال في وظائف القوائ المالية التي من ضمنها المصداقية.

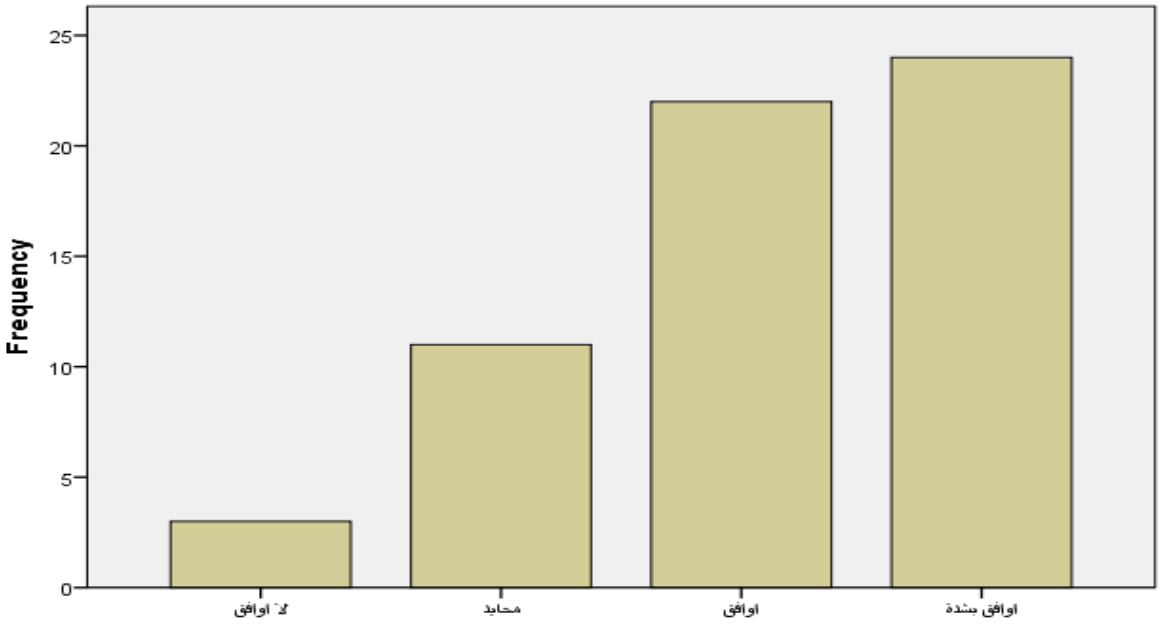
٥/المراجع الخارجي الكفء يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٢٩)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	3	5.0
	محايد	11	18.3
	اوافق	22	36.7
	اوافق بشدة	24	40.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢٦)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٠%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة (المراجع الخارجي الكفء يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم المالية.).

كفاءة المراجع وعدم كفاءته تتوقف على درجة الإخلاص التي ينجز بها المراجع عمله، وكذلك مدى خبرة المراجع فكلما كان إخلاصه وتفانيه في العمل عالي وكذلك توفرت درجة خبرة عالية فإننا نضمن قوائم مالية تحتوي على المصداقية.

الفرضية الخامسة: تساهم الاهمية النسبية في التاثير على جودة القوائم المالية:

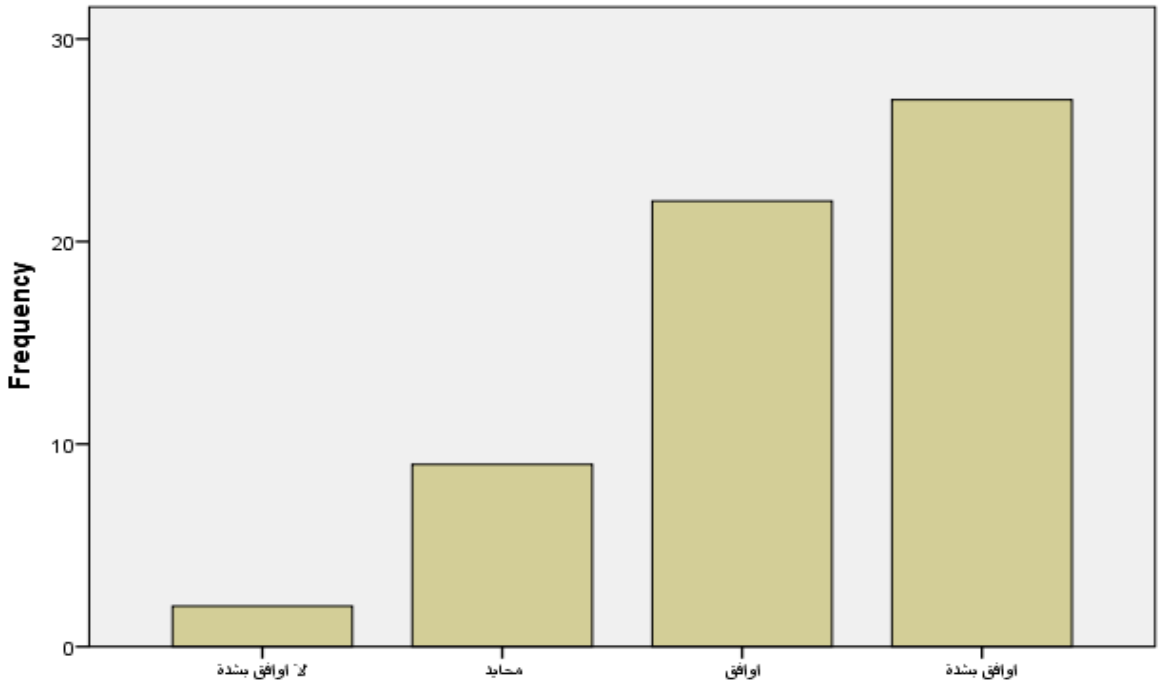
١/تكون المعلومات ذات اهمية نسبية اذا كان حذفها اوعرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

جدول رقم (٣-٢-٣٠)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق بشدة	2	3.3
	محايد	9	15.0
	اوافق	22	36.7
	اوافق بشدة	27	45.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢٧)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٥%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(تكون المعلومات ذات اهمية

نسبية اذا كان حذفها اوعرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية).

حذف المعلومات أو عرضها بصورة خاطئة يعتبر من إحدى جوانب القصور في القوائم المالية، فكلما كانت نسبة التأثير على القوائم المالية جوهرية جراء حذف هذه المعلومات كلما كانت نسبة التأثير على القرارات الإقتصادية أعلى.

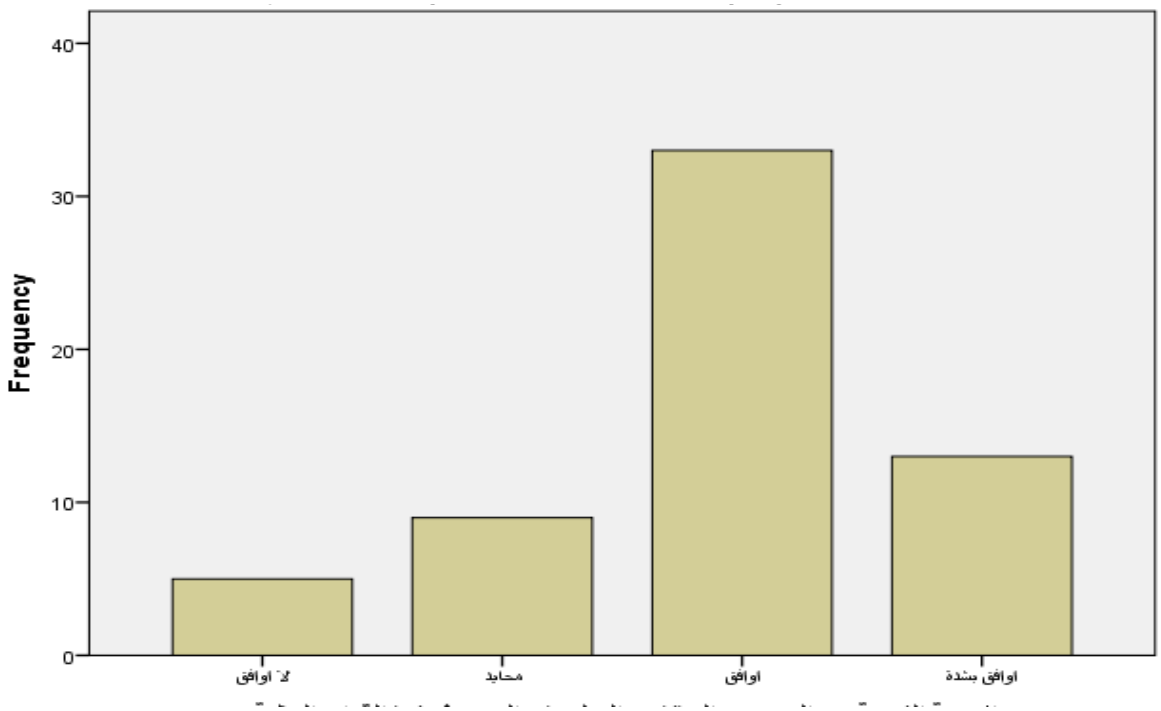
٢/الاهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية

جدول رقم (٣-٢-٣١).

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	5	8.3
	محايد	9	15.0
	اوافق	33	55.0
	اوافق بشدة	13	21.7
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٢٨)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٥٥%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(الاهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية).

البيانات هي المادة الخام التي تدخل إلى نظام الشركة المحاسبي ثم تنتج لنا معلومات يمكن الإعتماد عليها في القرارات الإقتصادية والإستثمارية فأهمية البيانات تنشأ من أهمية المعلومات التي نستطيع من خلالها تخاذ القرارات الإستثمارية.

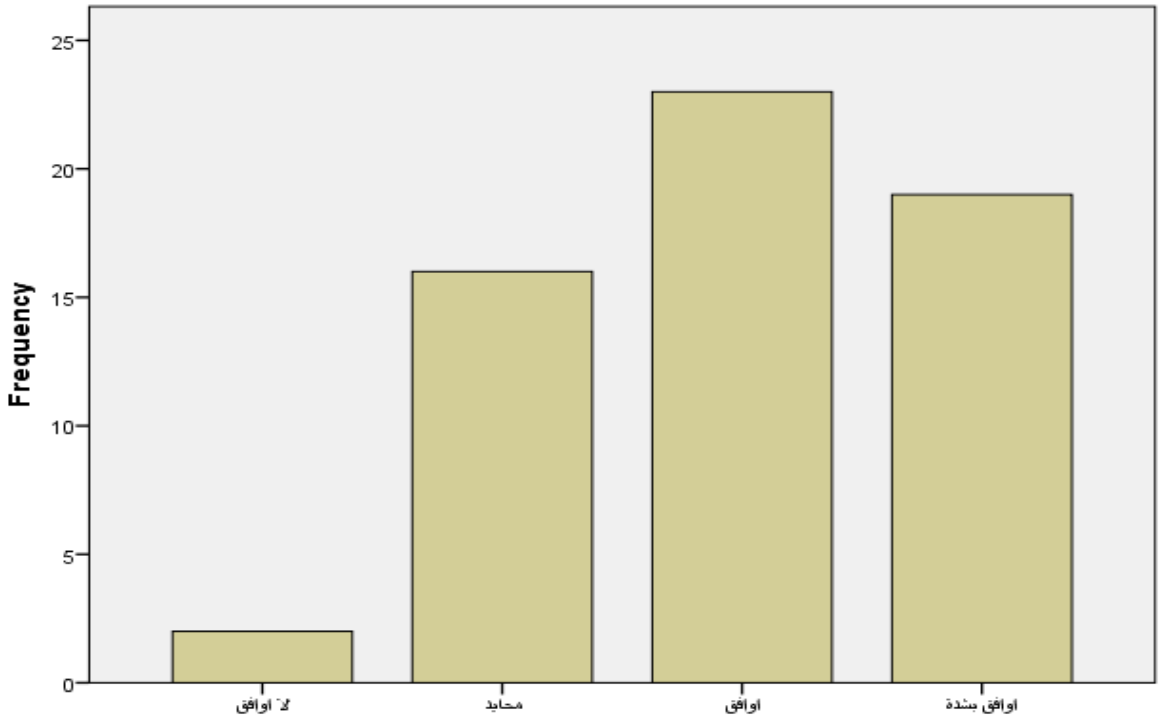
٣/يستخدم المراجع الخارجي الاهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة.

جدول رقم (٣-٢-٣٢)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	2	3.3
	محايد	16	26.7
	اوافق	23	38.3
	اوافق بشدة	19	31.7
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٢-٢-٢٩)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٣٨.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(يستخدم المراجع الخارجي الاهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة).

التخطيط يتضمن وضع الخطط اللازمة للإستثمارات المستقبلية داخل المنشأة فكلما كان الإستثمار على درجة عالية من المخاطر وجب تحديد نسبة عالية التخطيط له.

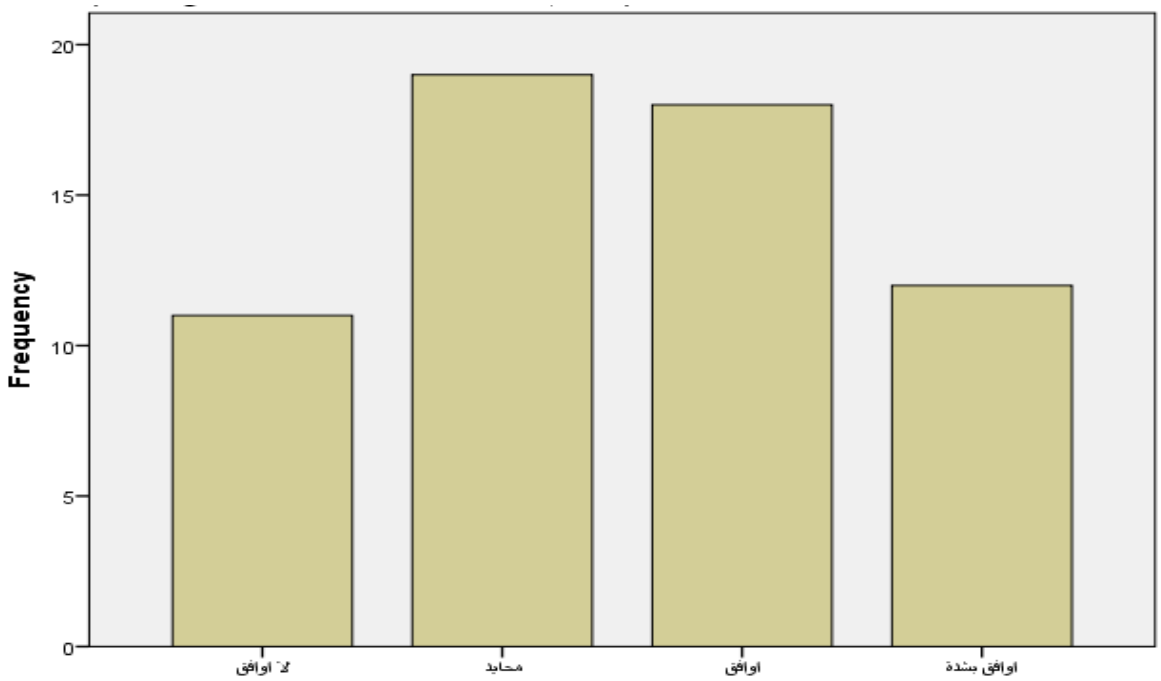
٤/تحدد الاهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع الخارجي.

جدول رقم (٣-٢-٣٣)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	11	18.3
	محايد	19	31.7
	اوافق	18	30.0
	اوافق بشدة	12	20.0
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٣٠)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (محايد) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٣٠%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة(تحدد الاهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع الخارجي.).

المراجع الخارجي مهمته هي إبداء الرأي حول القوائم المالية وحول عدالتها عن المركز المالي، أما قابلية تلك القوائم الخاصة بالمنشأة للإستثمار فهذا أمر يحدده المستخدمين حسب نسب تتفاوت فيما بينهم.

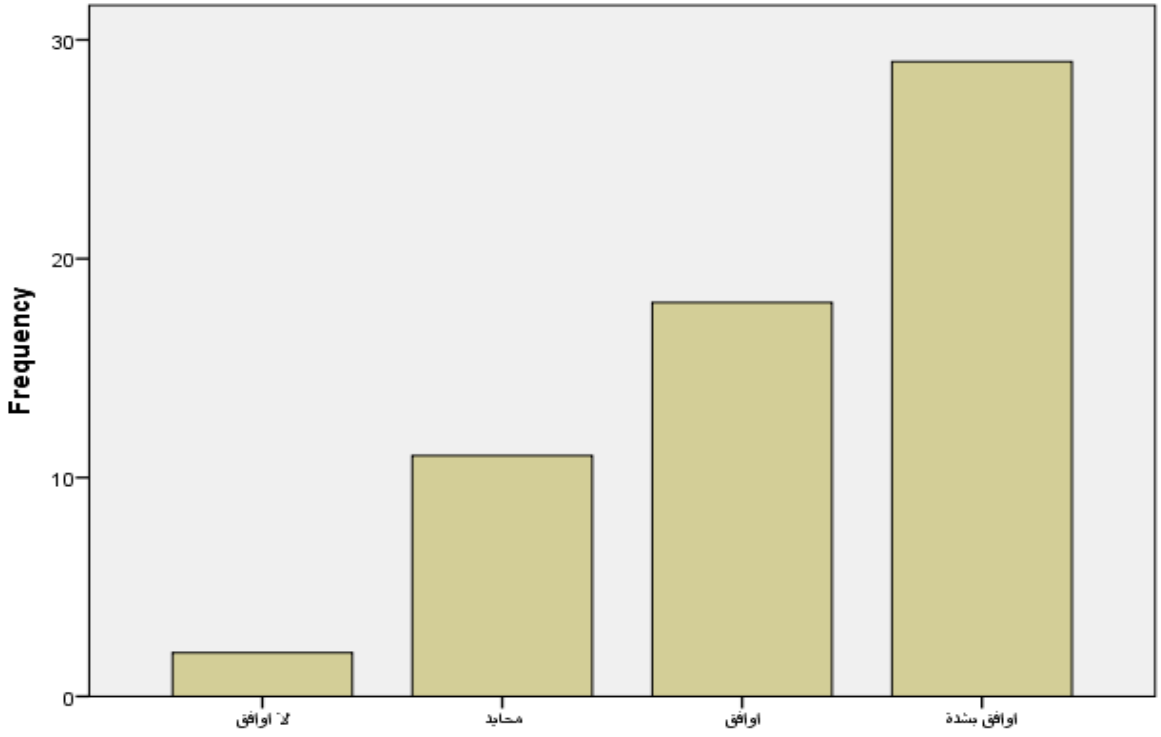
٥/يؤثر موقف الادارة او وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية على تقدير الاهمية النسبية.

جدول رقم (٣-٢-٣٤)

		Frequency	Percent
Valid	لااوافق	2	3.3
	محايد	11	18.3
	اوافق	18	30.0
	اوافق بشدة	29	48.3
	Total	60	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

شكل رقم (٣-٢-٣١)



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان نسبة (اوافق بشدة) هي الاعلى من بين النسب ، حيث تمثل (٤٨.٣%) وهذا يشير الى ان اغلبية عينة الدراسة توافق على العبارة (يؤثر موقف الادارة او وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية على تقدير الاهمية النسبية.)

بعد تقرير المراجع سيكون للإدارة موقف أو جهة نظر خلال تلك القوائم وخلال الحالة الإستثمارية للمنشأة، فموقف الإدارة هنا يكون نسبيا بحيث أنه يتفاوت من مجلس إدارة إلى أخرى أو من شخص إلى اخر داخل مجلس إدارة واحد.

المبحث الثالث

إختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الاولى: يساهم التقرير المعتمد بواسطة المراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية:

جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الاولى

جدول رقم (٣-٣-٣٥)

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي^{2}	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
١- قصور التغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع يؤدي إلى ضعف جودة القوائم المالية	٥	.802	٣٥.٦٠٠	٣	.000	اوافق بشدة
٢- تقديم المراجع لرأي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم المالية	٥	.900	٥٢.٠٨٠	٣	.000	اوافق بشدة
٣- عدم إبداء رأي المراجع الخارجي لرأيه في القوام المالية يؤدي إلى إنخفاض جودتها	٥	.504	٥٠.٣٢٠	٣	.000	اوافق بشدة
٤- يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم المالية مقبولة	٥	.802	٣٥.٦٠٠	٣	.000	اوافق بشدة
٥- تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة إذا ورد في تقرير المراجع إقرارا بذلك	٥	.900	٥٢.٠٨٠	٣	.000	اوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول اعلاه نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (اوافق بشدة ، اوافق ، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة) ، اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.من الجدول اعلاه يمكننا ملاحظة ان الوسط الحسابي لعبارات المحور

مجتمعة قد بلغ (٤.٤٢) وهو المحدد سلفا بالموافقة.وعليه تأكيد الفرض القائل (يساهم التزام الشركة باعتماد تقارير المراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية).

الفرضية الثانية: تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين:

جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الثانية

جدول رقم (٣-٣-٣٦)

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي^{2}	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
١- تلعب المراجعة دور هام في إيجاد القيمة التنبؤية للقوائم المالية للمستخدمين	٥	١.١٦١	١٦.٦٠٠	٤	.002	اوافق بشدة
٢- توثر الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم المالية	٥	١.٠٣٨	٣٣.٨٠٠	٤	.000	اوافق بشدة
٣- تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الإسترجاعية للقوائم المالية للمستخدمين	٥	١.١٤٧	١٢.٢٠٠	٤	.016	اوافق بشدة
٤- تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المنشأة لأثيات مدى مصداقية القوائم المالية للمستخدمين	٥	١.١٦١	١٦.٦٠٠	٤	.002	اوافق بشدة
٥- الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين	٥	١.٠٣٨	٣٣.٨٠٠	٤	.000	اوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول اعلاه نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (اوافق بشدة ، اوافق ، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة) ، اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.

من الجدول اعلاه يمكننا ملاحظة ان الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة قد بلغ (٤.٤٢) وهو المحدد سلفا بالموافقة.وعليه تأكيد الفرض القائل (تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين).

الفرضية الثالثة: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية:

جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الثالثة

جدول رقم (٣-٣-٣٧)

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي^{2}	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
١- تساهم المراجعة الخارجية في توفير المصداقية للقوائم المالية.	٥	١.١٦١	١٦.٦٠٠	٤	.002	اوافق بشدة
٢- إن إستخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.	٥	١.٠٣٨	٣٣.٨٠٠	٤	.000	اوافق بشدة
٣- توفر المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في للقوائم المالية.	٥	١.١٤٧	١٢.٢٠٠	٤	.016	اوافق بشدة
٤- تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.	٤	١.٢٣	١٤.٢٥٣	٤	.002	اوافق
٥- تعطي المراجعة الخارجية حيادية أكثر للقوائم المالية.	٤	١.٤٥٣	١٦.٣٢١	٤	.009	اوافق

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول اعلاه نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (اوافق بشدة ، اوافق ، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة) ، اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.من الجدول اعلاه يمكننا ملاحظة ان الوسط الحسابي لعبارات المحور

مجتمعة قد بلغ (٤.٤٢) وهو المحدد سلفا بالموافقة.وعليه تأكيد الفرض القائل (تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية)

الفرضية الرابعة: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم المالية:

جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الرابعة

جدول رقم (٣-٣-٣٨)

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي^{2}	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
١. يأتي المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين للتحقق من مصداقية القوائم المالية.	٥	.802	٣٥.٦٠٠	٣	.000	اوافق بشدة
٢. تطوير المراجعة الخارجية أمرا مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية.	٥	.900	٥٢.٠٨٠	٣	.000	اوافق بشدة
٣. يجب أن يكون المراجع القانوني مدربا ومؤهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصورة المطلوبة.	٥	.504	٥٠.٣٢٠	٣	.000	اوافق بشدة
٤. عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في مهنة يؤدي إلى إخلال بمصداقية القوائم المالية.	٥	.802	٣٥.٦٠٠	٣	.000	اوافق بشدة
٥. المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم المالية.	٥	.900	٥٢.٠٨٠	٣	.000	اوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول اعلاه نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (اوافق بشدة ، اوافق ، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة) ، اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.من الجدول اعلاه يمكننا ملاحظة ان الوسط الحسابي لعبارات المحور

مجتمعة قد بلغ (٤.٤٢) وهو المحدد سلفا بالموافقة.وعليه تأكيد الفرض القائل (يساهم التزام الشركة باعتماد تقارير المراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية).

الفرضية الخامسة: تساهم الاهمية النسبية في التاثير على جودة القوائم المالية:

جدول يوضح الوسط الحسابي وقيمة كاي للفرضية الثانية

جدول رقم (٣-٣-٣٩)

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كاي^{2}	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
١. تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر علي القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.	٥	١.١٦١	١٦.٦٠٠	٤	.002	اوافق بشدة
٢. الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.	٥	١.٠٣٨	٣٣.٨٠٠	٤	.000	اوافق بشدة
٣. يستخدم المراجع الأهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة .	٥	١.١٤٧	١٢.٢٠٠	٤	.016	اوافق بشدة
٤. تتحدد الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع .	٥	١.١٦١	١٦.٦٠٠	٤	.002	اوافق بشدة
٥. يؤثر موفق الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية علي تقدير الأهمية النسبية.	٥	١.٠٣٨	٣٣.٨٠٠	٤	.000	اوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

من الجدول اعلاه نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (اوافق بشدة ، اوافق ، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة) ، اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.

من الجدول اعلاه يمكننا ملاحظة ان الوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة قد بلغ (٤.٤٢) وهو المحدد سلفا بالموافقة.وعليه تأكيد الفرض القائل (تساهم الاهمية النسبية في التاثير على جودة القوائم المالية).

الخـــــاتـــــمـــــــة

يتناول الباحثون في هذا الجزء الخاتمة النهائية للبحث وتحتوي على:

أولا: نتائج الدراسة

ثانيا: توصيات الباحثين

النتائج

١. يساهم التزام الشركة باعتماد تقاريرالمراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية.
٢. قصور التغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع يؤدي إلى ضعف جودة القوائم المالية
٣. تقديم المراجع لرأي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم المالية
٤. عدم إبداء رأي المراجع الخارجي لرأيه في القوام المالية يؤدي إلى إنخفاض جودتها
٥. يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم المالية مقبولة
٦. تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة إذا ورد في تقرير المراجع إقرارا بذلك
٧. تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين
٨. تلعب المراجعة دور هام في إيجاد القيمة التنبؤية للقوائم المالية للمستخدمين
٩. توثر الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم المالية
١٠. تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الإسترجاعية للقوائم المالية للمستخدمين
١١. تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المنشأة لأثيات مدى مصداقية القوائم المالية للمستخدمين
١٢. الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين
١٣. تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.
١٤. تساهم المراجعة الخارجية في توفير المصداقية للقوائم المالية
١٥. إن إستخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.
١٦. توفر المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في للقوائم المالية.
١٧. تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية
١٨. تعطي المراجعة الخارجية حيادية أكثر للقوائم المالية
١٩. تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية
٢٠. يأتي المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين للتحقق من مصداقية القوائم المالية.
٢١. تطوير المراجعة الخارجية أمرا مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية
٢٢. يجب أن يكون المراجع القانوني مدربا ومؤهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصورة المطلوبة
٢٣. عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في مهنة يؤدي إلى إخلال بمصداقية القوائم المالية.
٢٤. المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم المالية.

٢٥. تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم المالية.

٢٦. تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر علي القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

٢٧. الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

٢٨. يستخدم المراجع الأهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة .

٢٩. تتحدد الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع .

٣٠. يؤثر موفق الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية علي تقدير الأهمية النسبية.

التوصيات

١. يجب ان يكون المراجع الخارجي مدرب اومؤهل احتى يتمكن من اداء مهمته بالصورة المطلوبة.

٢. تطويرالمراجعة الخارجية امر مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم المالية.

٣. يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية في حال وجود ملاحظات يتم تدوينها حتى تكون القوائم المالية مقبولة.

٤. ضرورة ان تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية اكثرللقوائم المالية

٥. ضرورة أن تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية اكثر للقوائم المالية

٦. ضرورة ان تلعب الأهمية النسبية دور هام في ايجاد القيمة التنبؤية للقوائم المالية للمستخدمين.

٧. تعتبر المراجعة الخارجية اداة للرقابة في المنشاة لاثبات مدى مصداقية القوائم المالية للمستخدمين.

٨. عدم إبداء المراجع لرأي متحفظ في تقريره لأنه يؤثر سلبا على القوائم المالية

٩. يجب أن تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الإسترجاعية للقوائم المالية للمستخدمين.

١٠. إستخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية لأنه يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.

١١. وجود المراجع الخارجي بالغ الاهمية لانه يساعد في التحقق من مصداقية القوائم المالية .

١٢. يجب ان تمتاز المراجعة الخارجية بالحيادية في القوائم المالية .

١٣. لابد من تحديد الاهمية النسبية للبيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية .

١٤. وجود المراجع الكفؤ لتوفير المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم المالية.

١٥. ضرورة وجود الأهمية النسبية لأنها هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

١٦. الاستفادة من الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية لأنها مهمة في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين

١٧. أهمية تطبيق المعايير الدولية في المراجعة لأنه يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.

١٨. عدم حذف المعلومات من القوائم المالية لأنه يؤثر سلبا على القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

١٩. وجود الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية مهم في تحديد الوقت المناسب للقوائم المالية

٢٠. اجراء المزيد من البحوث حول هذا الموضوع والاهتمام بالنتائج والتوصيات التي تخرج بها هذه البحوث.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: القران الكريم

ثانيا: السنة النبوية

ثالثا: المراجع باللغة العربية:

١. الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،** (عمان-الأردن، الناشر دار الصفاء للنشر، ٢٠٠٠)
- اسماعيل عبد الله موسى ، **محاضرات في اصول المراجعة**
- أمين السيد أحمد لطفي – **اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة** – (الاسكندرية - الدار الجامعية ٢٠٠٨م)
- توفيق مصطفى ابورقية ، **تدقيق و مراجعة الحسابات**،(الاردن - اربد، دار الكندي للنشر والتوزيع ،١٩٩١م)
- خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية** ،(عمان، دار وائل للنشر، ١٩٩٩)
- خالد أمين عبدالله – **تدقيق الحسابات (برنامج الادارة و الريادة)** – (عمان - جامعة القدس المفتوحة-١٩٩٨)
- خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مسئولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة،** (مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٢٠١٦م)
- طارق عبدالعال حماد – **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**– (الاسكندرية – الدار الجامعية ٢٠١٠م)
- طارق عبدالعال حماد - **التقاريرالمالية** - (الدارالجامعية – ٢٠٠٥م)
- عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً** ، (الأسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٩٣)
- عبد الناصر محمد سيد درويش – **مبادئ المحاسبة المالية (٢) التسويات الجردية و الافصاح المحاسبي** – (دار الصفا للنشر و التوزيع ٢٠١٠م)
- عبدالفتاح الصحن، **أصول المراجعة،** (الإسكندرية، مصر، الناشر الدار الجامعية)
- عبدالفتاح الصحن، **المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي،** (الإسكندرية، الناشرالدار الجامعية للنشر، ١٩٨٦)
- عبدالمنعم عوض الله – **تحليل ونقد القوائم المالية** (القاهرة – مركز التعليم المفتوح-١٩٩٣م)
- علاء محمد البتانوني – **المحاسبة المالية المتوسطة** – (الاسكندرية - مكتبة الوفاء القانونية، ٢٠١٦)
- علاء محمد البتانوني – **تحليل القوائم المالية** – (الاسكندرية- دار التعليم الجامعي – ٢٠١٦)

- علي إبراهيم طلبة، "**المراجعة من منظور المعايير الدولية**" (الطبعة الأولى، القاهرة ،الناشر جامعة عين شمس،١٩٩٧)
- عمر احمد محمد عثمان – **مبادئ المحاسبة المالية** – (السودان – المكتبةالوطنية - ٢٠٠٧م)
- فالتر ميجس – روبرت ميجس - تعريب وصفي عبدالفتاح ابوالمكارم - **المحاسبةالمالية** (الرياض، دارالمريخ، ١٩٩٥م)
- فؤاد السيد المليجي و ناصر نور الدين و حسين علي حسن و احمد محمد شوقي - **دراسات في معايير المحاسبة المالية (الأساس النظري و التطبيقي)** – (دار التعليم الجامعي – ٢٠١٦)
- فؤاد السيد المليجي و ناصر نور الدين و محمد راشد – **معايير المحاسبة المالية الأساس النظري و التطبيق المحاسبي** – (دار التعليم الجامعي – ٢٠١٦)
- كمال الدين مصطفى الدهراوي – **مدخل معاصر في تحليل القوائم المالية** – (المكتب الجامعي الحديث – ٢٠١١)
- محمد سمير الصبان ، دكتورعبد الله عبد العظيم ، **الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ،(الاسكندرية ، الدار الجامعية، ٢٠٠٢م)
- محمد سمير الصبان، د.عبدالله هلال، **"الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"**، (الإسكندرية، الدار الجامعية)
- محمد سمير صبيان، د.عبدالوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية، الدرا الجامعية للنشر، ٢٠٠٢)
- محمد عبدالقادر الديسيطي، مراجعة : د.أحمد محمد حجاج، مترجمون، تأليف: awina.arens. &jamesr.loebbeck، ، **مدخل متكامل لمادة المراجعة**، (الرياض، دار المريخ للنشر، ٢٠٠٢- ٢٠٠٥)
- منصور حامد محمود ، **اساسيات المراجعة** ،(القاهرة، الناشر الدار الجامعية للنشر١٩٩٨)
- مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارئة – **تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي** –(عمان – دار المسيرة – ٢٠٠٦)
- نعيم حسن دهمش – **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما** – (معهد الدراسات المصرفية)
- هيثم السعا فين، **التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتدقيق السلطات الرقابية والحكومية** (مجلة المدقق، العدد ٦٤-٦٣، ٢٠٠٥)
- وجدي حامد حجازي، **المعايير الدولية للمراجعة**،(الإسكندرية، الناشر دار التعليم الجامعي الإسكندرية، ٢٠١٠)
- يوسف محمد الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، (عمان – الأردن، الناشر مؤسسة الوراق للنشر،٢٠٠)

٢. الدوريات العلمية المنشورة:

- حسن محمد عربي ، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، كلية العلوم المالية و المحاسبية ، فحص محاسبي
- دليل ادارات وزارة المالية والاقتصاد الوطني.
- مرشد وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، ٢٠٠٥م.
- نعيم دهمش، **رأي المدقق حول القوائم المالية المنشورة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما**، المؤتمر العلمي التاسع للمعايير وأدلة التدقيق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، ١٩٩٢"

٣. الرسائل الجامعية غير المنشورة:

- البشير حامد عبدالله، **دور المراجعة في ترقية وتطوير القوائم المالية**، (بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الخرطوم، كلية العلوم الإدرارية، ٢٠٠٩م)
- بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، (دراسة مكملة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير في الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة_الجزائر، ٢٠١٤م)
- جميل حسن محمد النجار، **متطلبات الافصاح في القوائم و التقارير المالية لدى شركات المساهمة العامة**،(رسالة غير منشورة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية ٢٠٠٧م)
- حسن محمد العربي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، (دراسة غير منشورة لنيل درجة الماجستير، فحص محاسبي، جامعة الجزائر، ٢٠١٤م)
- شراد محمد أصيل، **المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر**، (دراسة غير منشورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر_الجزائر، ٢٠١٥م)
- عباس مصطفى مدني، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الائتماني و اثرها في اعداد و قراءة التقارير و القوائم المالية**، (رسالة غير منشورة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية ٢٠٠٩م)
- عبدالرحمن محمد إدريس محمد، **اثر كفاءة المراجعة الداخلية على اداء المراجعة الخارجية**،(بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية، ٢٠٠٧م)
- عصام الدين محمد متولي، **دراسات في الإتجاهات المعاصرة في المراجعة**، (د.ن، ٢٠٠٥)

- لندة قداري، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، (بحث تكميلي غير منشور لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٤م)

- معتز ميرغني سيد أحمد، **أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع**،(رسالة غير منشورة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، ٢٠٠٥م)

- هشام محمد مصباح، **آثار تقييم المخزونات على القوائم المالية**،(دراسة غير منشورة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، قسم محاسبة التكاليف، كلية الدراسات التجارية ، ٢٠٠٢م)

رابعا: المراجع باللغة الانجليزية:

1. Books:

1. American institute of certified public accountants **"Generally accepted auditing standards"**

2. AREN ،A.A &LOEBBEK . **"AUDITING AN INTEGRATED APPROACH"** (ENGLEWOOD CLIFT ،N.G.P.P.44

3. cook، J.W، and winkie.g.m، **"Auditing . philosophy and technique"** (Bosten: Houghton miffin company، 1976)

4. GOOK ،J.W & WINKLE ،G.M **"AUDITING –PHILOSOPHY AND TECHNIQUE"** (BOSTON ،LOAGHTON MIFFIN COMPANY ،1976) .P.P 77 _87

خامسا: المواقع والمدونات الإلكترونية:

١. المدونة: مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية و الإدارية http://sqarra.wordpress.com/bs3/

٢. االمدونة: منتدى المحاسب العربي http://accdiscussion.com/acc4158.htm/

٣. المدونة : ويكيبيديا http://ar.m.wikipedia.orq/wiki /

٤. المدونة: منتدى المحاسب العربي http://accdiscussion.com/acc4158.html

المـــــــــــــلاحـــــــــــق

ملحق رقم (١): خطاب المبحوثين:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم المحاسبة والتمويل

إستمارة إستبانة

بالإشارة إلى الموضوع أعلاه يقوم الباحثون بإجراء دراسة ميدانية ضمن متطلبات البحث التكميلي لنيل درجة البكلاريوس في المحاسبة والتمويل بعنوان:

"دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"

"دراسة ميدانية في وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي"

متمنيا الإستفادة من خبراتكم في المجال من خلال الإجابة بوضوح على عبارات الإستبانة، وأتوجه إليكم بالشكر والإحترام لتعاونكم لإستكمال هذه الدراسة ونشكركم على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم، علما بأن جميع البيانات التي سنزود بها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير

العام الدراسي:

٢٠١٦ـ٢٠١

ملحق رقم(٢): إستمارة الإستبيان:

القسم الأول: البيانات الشخصية:

١/العمر:

٣٠ سنة فأقل: ☐ من ٣١ إلى ٤٠ سنة: ☐

من٤١ إلى ٥٠ سنة: ☐ أكثر من ٥٠ سنة: ☐

٢/المؤهل العلمي:

بكلاريوس: ☐ دبلوم عالي: ☐ ماجستير: ☐ دكتوراة: ☐

أخرى: ☐

٣/التخصص العلمي:

محاسبة وتمويل: ☐ دراسات مصرفية: ☐ إدارة أعمال: ☐

إقتصاد: ☐ أخرى: ☐

٤/المؤهل المهني:

زمالة أمريكية: ☐ زمالة عربية: ☐

زمالة سودانية ☐ أخرى: ☐ لايوجد مؤهل مهني: ☐

٥/المركز الوظيفي:

مدير مالي: ☐ مراجع خارجي ☐ مراجع داخلي: ☐ محاسب مالي: ☐ أخرى: ☐

٦/سنوات الخبرة:

٥ سنوات فأقل: ☐ ٦-١٠سنوات: ☐ ١١-١٥سنة: ☐

١٦-٢٠سنة: ☐ أكثر من٢٠سنة: ☐

القسم الثاني: فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: يساهم إلتزام الشركة بإعتماد تقارير المراجع الخارجي على ضمان جودة القوائم المالية:

المحور	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١. قصور التغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع يؤدي إلى ضعف جودة القوائم المالية					
٢. تقديم المراجع لرأي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم المالية					
٣. عدم إبداء رأي المراجع الخارجي لرأيه في القوام المالية يؤدي إلى إنخفاض جودتها					
٤. يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم المالية مقبولة					
٥. تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة إذا ورد في تقرير المراجع إقرارا بذلك					

الفرضية الثانية: تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين:

المحور	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١. تلعب المراجعة دور هام في إيجاد القيمة التنبؤية للقوائم المالية للمستخدمين					
٢. توثر الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم المالية					
٣. تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الإسترجاعية للقوائم المالية للمستخدمين					
٤. تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المنشأة لأثيات مدى مصداقية القوائم المالية للمستخدمين					
٥. الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم المالية للمستخدمين					

الفرضية الثالثة: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية:

المحور	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١. تساهم المراجعة الخارجية في توفير المصداقية للقوائم المالية.					
٢. إن إستخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.					
٣. توفر المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في للقوائم المالية.					
٤. تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.					
٥. تعطي المراجعة الخارجية حيادية أكثر للقوائم المالية.					

الفرضية الرابعة: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية:

المحور	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١- يأتي المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين للتحقق من مصداقية القوائم المالية.					
٢- تطوير المراجعة الخارجية أمرا مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية.					
٣- يجب أن يكون المراجع القانوني مدربا ومؤهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصورة المطلوبة.					
٤- عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في مهنة يؤدي إلى إخلال بمصداقية القوائم المالية.					
٥- المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم المالية.					

الفرضية الخامسة: تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم المالية:

المحور	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١- تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر علي القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.					
٢- الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.					
٣- يستخدم المراجع الأهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة .					
٤- تتحدد الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع .					
٥- يؤثر موفق الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية علي تقدير الأهمية النسبية.					

ملحق رقم(٣): قائمة بأسماء محكمي الإستبانة:

الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
د. بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، قسم المحاسبة والتمويل.
د. تماضر الصادق إبراهيم	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، قسم المحاسبة والتمويل.
د. فارس محمد	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية.