



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات التجارية
قسم المحاسبة والتمويل



حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي

بالتطبيق علي الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول

Limitations of the Legal Responsibility of the External Auditor

Applied to the Sudanese Company for Pipelines

بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس

إعداد الطالب:

1. أيمن بدر الدين حسين سليمان
2. مصطفى محمود عبد الرحيم يوسف
3. الجيلي إبراهيم السماني عبد الله
4. عسجد جمال الدين بشير إبراهيم
5. أمّنة عبد العزيز بشير أبو الكليلك

إشراف الدكتور:

محمد الناير محمد النور

1439هـ - 2017م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قَالَ اللهُ تَعَالَى :

(اللهُ نُورُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ مِثْلُ نُورِهِ كَمِشْكَاةٍ فِيهَا مِصْبَاحٌ الْمِصْبَاحُ فِي زُجَاجَةٍ الزُّجَاجَةُ كَأَنَّهَا كَوْكَبٌ دُرِّيٌّ يُوقَدُ مِنْ شَجَرَةٍ مُبَارَكَةٍ زَيْتُونَةٍ لَّا شَرْقِيَّةٍ وَلَا غَرْبِيَّةٍ يَكَادُ زَيْتُهَا يُضِيءُ وَلَوْ لَمْ تَمْسَسْهُ نَارٌ نُورٌ عَلَى نُورٍ يَهْدِي اللهُ لِنُورِهِ مَنْ يَشَاءُ وَيَضْرِبُ اللهُ الْأَمْثَالَ لِلنَّاسِ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ {35}

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
سُورَةُ النُّورِ
الْعَظِيمِ

سورة النور الآية (35)

الإهداء

لا أعرف من أين أبدأ لأنتهي ؛ لأبدأ من جديد فكل نهاية هي بداية جديدة
... تأبى الحروف أن تلتصق ، تمر بذاكرتي أجمل اللحظات والأصوات
والصور ، تعلمنا الكثير (وَمَا أوتِيتُمْ مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا) . أهدي هذا العمل
والجهد المتواضع إلى :

أمي ... " من وهبني الحياة بعد الله " التي هي دائماً إلى جانبي .

أبي ... "قدوتي" الذي صمته كلام وكلامه حكمة ونظرته وقار .

إخوتي " الذين هم أنا" أحبهم كثيراً.

الآباء الأساتذة الأجلاء بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات
التجارية – قسم المحاسبة الذين لم يبخلوا بوقتهم وجادوا علينا فنهلنا من بحر
علمهم... وأوقدنا شموع العلم وعزمنا أن نضئ الكون نوراً ؛ سرى عام تلو
عام من نور يمشي حفى على أغصان الشجر .

زملائي وزميلاتي بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات التجارية
– قسم المحاسبة رفقاء الدرب سوف تظلون بقلب القلب ... وإن غبتم وإن
غبنا ... فالذكرى الطيبة تجمعنا.

كما أهديه إلى كل من قدم إلى العون ووقف إلى جانبي لإكمال هذا العمل
المتواضع، وإلى كل الدارسين في صروح العلم والباحثين في دروب
المعرفة.

الشكر والتقدير

تتواري الكلمات خلف اللسان خوف التقصير وتزداد الحروف القاءً لتصوغ عبارات الشكر و التقدير إلى كل من له قدم سبق في إعداد هذا البحث..

وأقدم بوافر الشكر إلى المشرف على هذا البحث الدكتور : محمد الناصر محمد النور / أستاذ المحاسبة المشارك / الذي تبلور على يديه هذا البحث ليصل إلى هذه الصورة الحالية.

وبقلب مفعم بالحب والتقدير إلى حد العجز عن الوفاء أتقدم بالشكر الجميل إلى أسرة مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وكل من وقف بجانبنا لإنجاز هذا البحث.

المستخلص

تناولت الدراسة حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي. وتتمثل مشكلة البحث في الاختلاف والتعارض في المصالح والاهداف بين معدي التقارير والقوائم المالية المنشورة ومستخدميها ما ينطوي على هذا التعارض من فقدان الثقة في هذه التقارير المعدة بواسطة ادارة المنشأة التي تسعى في الكثير من الاحيان لحماية وجودها عن طريق اخفاء الحقائق واظهارها بطرق مختلفة وفي ظل هذه التعارض القائم تاتي الحاجة للمراجع الخارجي كطرف محايد يمكن ان يكون رايه هو المانح للثقة التي يتوقعها مستخدمو التقارير والقوائم المالية المنشورة التي يفقدونها تفقد المنشأة الكثير من الاعمال التي تكسبها بواسطة هؤلاء المستخدمين. و يستمد هذا البحث أهميته من اهمية عمل المراجع الخارجي والدور المنوط به في بعث روح الثقة والاطمئنان لدى مستخدمي التقارير والقوائم المالية المنشورة . ولحل مشكلة البحث اختبرت الفرضيات التالية : الفرضية الأولى : ان المراجع مسؤول بصوره مطلقه عن صحة تقريره ، الفرضية الثانية : المراجع لا يعد مسئول عن اي خطأ او تغير متعمد طالما قام بعملية المراجعة والمهام الموكلة إليه وفقاً للضوابط المنظمة لعملية المراجعة اللازمة لأعداد التقارير والقوائم المالية ، الفرضية الثالثة : وجود مراجع خارجي محايد يدفع الإدارة لبذل العناية المهنية اللازمة لأعداد التقارير والقوائم المالية. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي ، واستخدمت الدراسة استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات. تم تحليل البيانات عن طريق برنامج حزمة العلوم الاحصائية الاجتماعية الاصدار رقم 20 (SPSS). وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: إن وعى وإدراك إدارة المنشأة

بأن القوائم المالية المنشورة سيتم مراجعتها في شأن التأثير عليهم وجعلهم يتخذون سلوكاً أكثر قبولاً والتزاماً، لا بد من وجود علاقة سببية بين الضرر الذي يقع على الطرف الثالث نتيجة لإستخدامه للقوائم المالية والإهمال والتقصير من جانب المراجع الخارجي حتى يتم إعتبار المراجع الخارجي منذباً ومقصراً في واجبه المهني تجاه الطرف المتضرر. وبناءاً علي نتائج الدراسة قدم الباحث عدة توصيات منها: يجب أن يسعى المراجع الخارجي للتوسع في تدريب وتأهيل العاملين معه على أن يشمل التدريب الأساليب الحديثة في المراجعة، يجب أن تلتزم إدارة المؤسسات والشركات بتوصيات المراجع الخارجي وخصوصاً المعوقات والمشاكل لاتي توصل إليها نتيجة لفحص نظام الرقابة الداخلية .

Abstract

The study presented the limits of the legal responsibility of the external auditor. The problem of research represented in the difference and contradiction of interests and objectives between who prepare the reports and the published financial statements and users. This contradiction implies a loss of confidence in these reports prepared by the management of the establishment, which often seeks to protect its existence by hiding the facts and showing them in different ways. Under the existing conflict, comes the need for external auditor as a neutral party that his opinion could give trust expected by the users of the published financial reports and lists, which by losing it, the establishment loses a lot of the business that it earns from those users. This research derives its importance from the importance of the work of the External Auditor and the role entrusted to him in instilling the confidence and reassurance of the users of the published reports and financial statements. To solve the search problem, the following hypotheses have been tested: The first Hypothesis: The auditor is solely responsible for the validity of his report, The second hypothesis: The auditor is not responsible for any error or deliberate change as long as he performs the audit and the tasks assigned to him in accordance with the controls governing the audit process necessary for the preparation of reports and financial statements. The third hypothesis: The existence of a neutral external auditor, push the management to take the necessary professional care to prepare financial reports and statements. The study relied on the analytical descriptive method to determine the limits of legal responsibility for the external auditor. The study used the questionnaire form as a data collection tool. The data were analyzed by the Social statistical science package (SPSS). The study reached several conclusions, the most important of them are: The awareness and knowledge of the establishment management that the published financial statements will be reviewed on the impact on them and make them take a more acceptable and committed behavior. There must be a causal relationship between the damage caused to the third party, as a result of his use of the financial statements, and the negligence and default, by the external auditor, until the External Auditor is

considered guilty, and falling short in his professional duty, towards the injured party. Based on the results of the study, the researcher made several recommendations, some of them are: The external auditor should seek to expand the training and qualifying of his staff, the training should include modern methods of auditing. The management of the institutions and companies must adhere to the recommendations of the external auditor, especially the obstacles and problems he has reached as a result of the examination of the internal control system.

فهرس الموضوعات

م	المحتوى	رقم الصفحة
.1	الإستهلال	أ
.2	الإهداء	ب
.3	الشكر والتقدير	ج
.4	المستخلص	د
.5	Abstract	هـ
.6	فهرس الموضوعات	و
.7	فهرس الجداول	ز
المقدمة		
.8	الإطار المنهجي	
.9	الدراسات السابقة	11-6
الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة		
14	المبحث الأول: إطار نظرية المراجعة أداب وسلوك مهنة المراجعة	26-9
.15	المبحث الثاني : المراجعة الخارجية ومسئوليات وصلاحيات المراجع	40-27
الفصل الثاني : الإتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية وأثر نظم الرقابة الداخلية علي عملية المراجعة الخارجية		
.17	المبحث الأول : الإتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية	56-41
.18	المبحث الثاني :تطور مفهوم الرقابة الداخلية	70-57
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية		
19	المبحث الأول :نبذة تعريفية عن الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول	73-71
20	المبحث الثاني : إجراء الدراسة الميدانية وتحليل البيانات	87-74

الخاتمة		
90-88	النتائج والتوصيات	21
95-91	قائمة المصادر و المراجع	22
65	الملاحق	23

فهرس الجداول

رقم الصفحة	إسم الجدول	م
	البيانات الشخصية	(1/2/3)
	الإعتمادية	(2/2/3)
	المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة	(3/2/3)
	يعتبر المراجع الخارجي مسئول مباشرة عما ورد في تقريره	(4/2/3)
	يعتبر المراجع الخارجي مسئول مباشرة عما ورد في تقريره	(5/2/3)
	الأخطاء المتعددة من قبل المراجع الخارجي لها تأثير في دقة تقرير المراجع الخارجي	(6/2/3)
	يعتبر المراجع الخارجي مسئول مباشرة عما ورد في تقريره	(7/2/3)
	وجود مراجع خارجي محايد يدفع الإدارة لبذل العناية المهنية اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية .	(8/2/3)
	وجود مراجع خارجي محايد يدفع الإدارة لبذل العناية المهنية اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية .	(9/2/3)

المقدمة

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

من المسلم به ان تقرير المراجع الخارجي يمثل حجر الزاوية لمستخدمي تقارير القوائم المالية المنشورة لمنشأة معينة ، حيث يعتبر الاساس الذي تبني عليه قرار الاستثمار سلباً او إيجاباً . وفي المال نجد ان مستخدمي القوائم المالية يقومون بتجميع حقائق ومعلومات تتعلق بماضي الشركات وذلك قبل اتخاذ اي قرارات خاصة بالتعامل مع هذه الشركات واغلب المعلومات التي يحتاجها هؤلاء المستخدمون تكون مضمنه في التقارير والقوائم المالية المنشورة التي تبين المركز المالي ونتائج الاعمال لتلك الشركات وغني عن البيانات ان اعداد القوائم المالية مسئولية ادارة الشركة ، وذلك من واقع الدفاتر والسجلات المحتفظه بها ، ولكي نعكس هذه القوائم المركز المالي الحالي و ونتائج الاعمال بصوره موثوق بها من وجهة نظر مستخدميها لابد ان يتم المصادقة عليها من جهة نظر ثالثة محايدة، وهذا الطرف المحايد هو المراجع الخارجي الذي يعتبر صاحب الدور الأساسي في تعزيز الثقة في التقارير والقوائم المنشورة وذلك من خلال متجهة الرئيسي الذي يمثل في راية المهني والذي يتعدى مرحلة سد الطلب كما في المنتجات الاخر الى مرحلة توفير الثقة في التقارير والقوائم المالية المنشورة وتطلع مستخدمي التقارير والقوائم المالية المنشورة الى المراجع الخارجي يلقي على كاهله العديد من المهام والمسئوليات التي تحدد دورة في ارضاء هذه التطلعات حيث تتمثل المسئولية القانونية للمراجع الخارجي في ان يبين للأطراف الخارجية ما اذا

كانت التقارير والقوائم المالية المنشورة لمنشأة الاعمال قد عرضت بشكل موضوعي وعادل وصادق وقانوني ام لا ؟ وحتى يطلع المراجع الخارجي بالدور المنوط به لابد له من ان يعمل على تطوير مهاراته وإدراكه ودفع كفاءته عن طريق تحديث وتطوير معلوماته بالدراسة الاكاديمية والتدريب العملي .

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الاختلاق والتعارض في المصالح والاهداف بين معدي التقارير والقوائم المالية المنشورة ومستخدميها ما ينطوي على هذا التعارض من فقدان الثقة في هذه التقارير المعدة بواسطة ادارة المنشأة التي تسعى في الكثير من الاحيان لحماية وجودها عن طريق اخفاء الحقائق واطهارها بطرق مختلفة وفي ظل هذه التعارض القائم تاتي الحاجة للمراجع الخارجي كطرق محايد يمكن ان يكون رايه هو المانع للثقة التي يتوقعها مستخدمو التقارير والقوائم المالية المنشورة التي بفقدانها تفقد المنشأة الكثير من الاعمال تكسبها بواسطة هؤلاء المستخدمين .

ويتمثل رأي المراجع الخارجي في تقريره المفصل الذي يعتبر الخطوة النهائية في عملية المراجعة الذي يخدم اغراض الطوائف المختلفة.

أهمية البحث :

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية عمل المراجع الخارجي والدور المنوط به في بعث روح الثقة والاطمئنان لدى مستخدمي التقارير والقوائم المالية المنشورة .

أهداف البحث :

1. توضيح مهام وواجبات المراجع الخارجي في حفظ حقوق الملكية
2. بيان الخطوات التي يجب على المراجع اتباعها عند القيام بمهمة المراجعة
3. اعانة مستخدمي التقارير والقوائم المالية المنشورة بتقديم رأي مهني محايد يؤكد أو ينفي صحة هذه التقارير .

فروض البحث :

- 1- ان المراجع مسؤول بصوره مطلقه عن صحة تقريره
- 2- المراجع لا يعد مسئول عن اي خطأ او تغير متعمد طالما قام بعملية المراجعة والمهام المؤكدة إليه وفقاً للضوابط المنظمة لعملية المراجعة اللازمة لأعداد التقارير والقوائم المالية
- 3- وجود مراجع خارجي محايد يدفع الإدارة لبذل العناية المهنية اللازمة لأعداد التقارير والقوائم المالية

منهجية البحث :

أتبع البحث المنهج الإحصائي والمنهج الإستنباطي الإستقرائي

حدود البحث:

أولاً : الحدود المكانية (ولاية الخرطوم)

ثانياً : الحدود الزمانية

سوف تتناول هذه الدراسة دور المراجع القانوني الخارجي في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير والقوائم المالية المنشورة في فترة 2016-2017 م

هيكل الدراسة :

يتكون البحث من ثلاثة فصول كما يلي :

الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة

المبحث الأول : إطار نظرية المراجعة ،أداب وسلوك مهنة المراجعة

المبحث الثاني : مفهوم وطبيعة وحدود المراجعة الخارجية

الفصل الثاني : الاتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية وأثر نظم الرقابة الداخلية على

عملية المراجعة الخارجية

المبحث الاول :الاتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية

المبحث الثاني :أثر نظم الرقابة الداخلية على عملية المراجعة الخارجية

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المبحث الاول : نبذه تعريفية عن الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول

المبحث الثاني :إجراء الدراسة الميدانية وتحليل البيانات

الخاتمة :

النتائج والتوصيات وقائمة المراجع والمصادر والملاحق

ثانياً: الدراسات السابقة:

1. دراسة عبدالرحمن بن إبراهيم الحصيد (1995) (1):

تتمثل مشكلة الدراسة في أنه لم يتم تطور تعريف جودة المراجعة لم تحدد خصائص بصورة دقيقة وذلك لأن المراجعة المالية ليس كالسلع والخدمات الأخرى حتى يتم قياس جودتها مقدماً ، وإذا أخذنا سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية نجد شدة المنافسة بين المراجعين لتحديد أتعابهم لنفس الوحدة الاقتصادية دون أن تكون هنالك أطر محدودة لقياس جودة المراجعة يتم من خلالها مقارنة عروضهم وتحديد أتعابهم و اختيارهم رغم أهمية تحديد خصائص جودة المراجعة في ظل المنافسة بين المراجعين.

كما تهدف الدراسة الى :

1-تحديد خصائص جودة المراجعة في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية من واقع

نظر مقدم الخدمة وطلبيها والمستفيد من النتائج

2- تسليط الضوء على إختلاف وجهات نظر مقدمي الخدمة وطلبيها والمستفيد من نتائجها

(إن وجدت) في تحديد جودة المراجعة .

تناول هذه الدراسة خصائص جودة المراجعة المالية بينما تناول الباحثون حدود المسؤولية

القانونية للمراجع الخارجي .

(1) عبدالرحمن بن إبراهيم الحصيد ، خصائص جودة المراجعة المالية ، الرياض : مجلة الادارة العامة ، معهد الإدارة العامة ، المجلد الخامس والثلاثون ، العدد الثالث ، ديسمبر 1995م رجب 1426هـ.

2. دراسة صلاح الدين (1996) (1):

تتمثل مشكلة الدراسة في تأصيل معايير المراجعة الواجب الالتزام بها بما يتفق النهج الاقتصادي الذي تنتجه الدولة وتتمشى مع المعايير المتعرف بها دولياً.

هدفت الدراسة الى : محاولة التوصل الى معايير مهنة المراجعة بجمع بين خبرة الدول التي سبقت السودان في هذا المجال مع الأخذ في الاعتبار ظروف وأوضاع المجتمع السوداني .

كما توصلت الدراسة الى النتائج الآتية :

1- مهنة المحاسبة والم²راجعة يشرف على تنظيمها ديوان المراجع العام ومجلس المحاسبين القانونيين .

2- لا توجد معايير سودانية محلية للمراجعة والمحاسبة يمكن للمراجع الاهتداء بها .

3- هنالك بعض الموجهات العملية الصادرة عن ديوان المراجع العام كإرشادات للعمل.

تناول هذه الدراسة معايير المراجعة لتنظيم المهنة في السودان بينما تناول الباحثون حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي .

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

3. دراسة على إبراهيم طلبة (1999) (1):

تتمثل مشكلة الدراسة في اعتبار عملية اختيار المراجع في الوقت الحاضر بين مجموعة المراجعين المتاحين في السوق من أعقد وأصعب القرارات التي يتخذها طالب الخومه (العميل).

تهدف الدراسة الى تحقيق الاتي:

- 1- بيان العلاقة بين اختيار مراجع الحسابات وبين العوامل المتعلقة بالمراجعة .
- 2- بيان مدى تأثر مراجع الحسابات بالعوامل المتعلقة بالعميل.
- 3- قياس درجة التأثير الإيجابي في إختيار مراجع الحسابات .

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

العوامل المؤثرة تأثير إيجابيا في اختيار المراجع وهي :

أ/رغبة مؤسسة الشركة .

ب/الاستجابة لاحتياجات العميل .

ج/شهرة مراجع الحسابات .

د/الرغبة في تركيز المراجعة لدى مراجع واحد.

هـ/كسب الثقة

(¹) على إبراهيم طلبة 'العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات' دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان ' مسقط ' مجلة الإداري ' معهد الادارة العامة 79 ديسمبر 1999م

تتناول هذه الدراسة العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات بينما تناول الباحثون حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي .

4. دراسة يوسف محمد علي الشيخ (2002) (1):

تتمثل مشكلة الدراسة في ان مهنة المراجعة لا تواجه اكبر من تلك التي يخلقها الشك العام حول التزامها بالمبادي والمثل العليا مثل الحياد والموضوعية .

وتهدف الدراسة الي وضع إطار فكري لشرح وتفسير المتغيرات والعوامل المؤثرة علي قياس وضبط جودة الاداء المهني كما يهدف الي قياس وتحليل المتغيرات المؤثرة علي جودة الاداء المهني وذلك من خلال دراسة ميدانية .

كما توصلت الدراسة الي العديد من النتائج وأهمها :

- 1/ أن هنالك متغيرات لها تأثير علي قياس جودة الأداء المهني للمراجعة وبعض هذه المتغيرات خاصة بمكاتب أو مؤسسات المحاسبة والمراجعة
- 2/ ان هنالك متغيرات لها تأثير علي قياس جودة الأداء المهني خاصة بالوحدات محل المراجعة.

تتناول هذه الدراسة استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المحاسبي والتطبيق العلمي بينما تناول الباحثون حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي .

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

5. دراسة أبو ناموس (2002) (1):

تمثل مشكلة الدراسة في عدم وجود ضوابط فعالة للإفصاح والنشر للمعلومات المالية المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة مما أدى الي ازدياد الشكوك حول المراجعين .

كما تهدف الدراسة الي عرض الاتجاهات الحديثة في مجال استقلال المراجع الخارجي وبيان مسؤوليته بالنسبة للمنظمات المهنية والتشريعات ومحاولة إطار مضمون لحياد المراجع الخارجي وبيان واستنباط الفروض التي يقوم علي اساسها مظاهر الاستقلال.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن استقلال المراجع يعتبر حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة بتأثير الخدمات المصاحبة للمراجعة علي استقلال مراجع الحسابات أدنى إلي قيام لجان مكونة من بعض أعضاء مجلس ادارة الشركة الخارجيين.

تناول هذه الدراسة الاتجاهات الحديثة في استغلال ومسؤولية مراقب الحسابات بينما تناول الباحثون حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي

(¹) صبري حسن عطية أبو ناموس، الاتجاهات الحديثة في استغلال ومسؤولية مراقب الحسابات، دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دول الإمارات المتحدة وجمهورية السودان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة امدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2002م.

3-دراسة أميمة خليل محمد أحمد(2002) (1):

تتمثل مشكلة الدراسة في دراسة واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان وماهي العلاقة بينهما وبين التقارير المالية وهل تتأثر الأخرى برأي المراجع الخارجي وممادى مواكبة المهنة للعولمة .

وهدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان ما فيها وواقعها ومستقبلها وسبل تطورها وتحديث ادواتها ومردود ذلك على التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة العامة .

ولقد توصلت الدراسة أن تطوير المهنة بالسودان منذ نشأتها وحتى الان لم يكن بشكل كافي ومرضى وليرجع ذلك لعدم اهتمام الجهات الرسمية بتنفيذ ومراقبة القوانين المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

تناول هذه الدراسة واقع تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان بينما تناول الباحثون حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي

(¹) أميمة خليل محمد أحمد، واقع تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان 'بحث ماجستير (غير منشور) 'جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 'كلية الدراسات العليا 2002م

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

المبحث الأول : إطار نظرية المراجعة أداب وسلوك مهنة المراجعة

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية ومسئوليات وصلاحيات المراجع

المبحث الأول

إطار نظرية المراجعة أداب وسلوك مهنة المراجعة

تعريفات المراجع :

هي عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي علي تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات واحداث اقتصادية التي يرتبط بها الفرد او التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات لتحديد مدى وجود تطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة وتوصيل النتائج الي مستخدمي التقارير المتضمنة تلك التأكيدات⁽¹⁾

عرفت جمعيه المحاسبة الأمريكية الراجعة أنها : عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات عن مدي صحة العمليات والإحداثيات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية وكذلك توصيل النتائج الي الاطراف المعنية⁽²⁾ . المراجعة بمعناها الحرفي يقصد بها فحص البيانات او الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها ،غير ان للمراجعة معني ومهنياً اصطلح عليه المحاسبون فيقصد بها الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية ،والبيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات و القوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها ،بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدي صحة البيانات ودرجة الاعتماد عليها

(¹) أ. د أمين السيد أحمد لطفي ،فلسفه المراجعة ،الطبعة الأولى ،(القاهرة :الدار الجامعية) د.ن ، ص 11

(²) د. منصور حامد محمود، اساسيات المراجعة ، مركز جامعة القاهرة ،مطبعة مركز التعليم المفتوح "163" ،لسنه 1998 ،(ص 7).

،وعن مدي دلالة القوائم المالية او الحسابات الختامية التي اعدھا المشروع ونتيجة اعماله من ربح او خسارة وعن المركز المالي (1).

يري الباحثون :

أن المراجعة عملية منظمة لجمع تقييم أدلة الإثبات عن مدي صحة العمليات و الأحداث ويقصد بها الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية ،والبيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر و السجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها ،بقصد إيداء رأي فني محايد عن مدي صحة البيانات ودرجة الاعتماد عليها .

إطار نظرية المراجعة : the structure of Audit theory

توفر النظرية الاساس لتنظيم افكار الفرد و تحقيق وضبط ما يتبع هذا من تصرفات ،ومن ثم نظرية المراجعة تساعد علي وصف و شرح و تحديد او تشخيص قرارات المراجع الواجب اتخاذها عند اداء المراجعة ، اي أن المراجع يعتمد علي نظرية المراجعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوه من خطوات المراجعة ،-وهذه النظرية تتكون -بالطبع- من مجموعة من المفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات(2).

(1) د. متولي محمد الصادق، د. عبد المنعم محمود عبد المنعم ،المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي ، القاهرة ،دار النهضة العربية ، سنة النشر ،1976، ص

(2) وليم توماس، مارثون هلكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، المملكة العربية السعودية دار المريخ ، بدون سنة نشر ، ص 51.

فروض المراجعة :

- تعرف الفروض علي أنها متغيرات و متطلبات سابقة و أساسية تعتمد عليها الأفكار والمعتقدات والقواعد الاخرى ، و تتمثل الفروض الأساسية في الاتي : (1)
- ليس هنالك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع و معدي القوائم المالية.
 - لأنه لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدي القوائم المالية فإن المراجع يمكن الاحتفاظ بنزعة الشك المهنية لدية .
 - يلتزم المراجع بالالتزامات المهنية المحددة أو القابلة للتحديد .
 - المزاعم أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها .
 - نظام الرقابة الجيد يعني إمكانية أكبر للاعتماد علي المعلومات المالية .
 - يتصرف المراجع كمراجع فقط .
 - العرض العادل و الصادق يعني ضمناً مبادئ المحاسبة المتعارف عليها او اي معايير أخرى متعارف عليها او مقررة.

(1) د. متولي محمد الصادق ، د. عبدالمنعم محمود عبد المنعم ، مرجع سابق ، ص 112 .

فروض المراجعة التجريبية :

تتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي (1):

- قابلية البيانات المالية للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي "ضروري" بين مصلحة كل من مراقب الحسابات " مراجع الخارجي " و الإدارة .
- خلو القوائم المالية واي معلومات اخري تقدم للفحص من اي اخطاء غير عادية او توأطئية .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد " يلغي " احتمال حدوث الأخطاء .
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،يؤدي الي سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الاعمال .
- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ،سوف تكون كذلك في المستقبل ،مالم يوجد الدليل عكس ذلك .
- عند مزاوله مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية فهو يقوم بصفته هذه فقط .
- بفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب هذا المركز . (1)

(1) أ. د محمد سمير الصبان ، د. عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية ، المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية ، الإسكندرية ،الدار الجامعية ، سنة النشر 2002 ، ص 17 .

يري الباحثون : أن الفروض هي الاساس التي تبني عليها المراجعة فهي المرجع عند

الرغبة في التطوير و في حاله وجود خلاف و تشمل الآتي:

1/ يمكن التحقق من القوائم المالية و المعلومات المالية .

2/ لا يوجد تعارض طويل الأمد بين المراجع و معدي القوائم المالية .

3/نظام الرقابة الداخليه الفعال يقلل من احتمال وقوع اختلاسات.

4/ تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ينتج عنه عرض القوائم بصوره عادله.

مفاهيم المراجعة :

تعني المفاهيم التعميم العقلي والذهني أو الأفكار الاساسية أو اساس التفكير، و تتمثل مفاهيم

المراجعة في التعميمات العريضة و المستنتجة من الفروض السابق ايضاحها كما أن هذه

المفاهيم تمثل بدورها الاساس لتحديد المبادئ والإجراءات علي ايه حال فإن هنالك خمس

مفاهيم اساسية هي:

1/السلوك الأخلاقي ethical concept Independence

2/ الاستقلال independence

3/العناية المهنية Due care

4/ أدله الإثبات evidence

(¹) وليم توماس - مارثون هلكي - مرجع سابق - ص 151

أهمية المراجعة: (1)

ترجع طلب و أهميه المراجعة ال مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها فكلما كبر حجم المشروع وزاد استخدام بيانته كلما زاد أهميته ، المراجعة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

ويتمثل دور المراجع في انه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية و يوصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

لقد تطورت مهنة المحاسبة والمراجعة وأصبحت ذات كيان ملموس تؤدي خدماتها لطوائف عديده تستخدم المعلومات المحاسبية و تعتمد عليها في اتخاذ القرار ورسم السياسات المستقبلية فمثلا مجموعه مديرين في مستويات الإدارة المختلفه و ملاك المنشأة وحمله الأسهم والسندات تعتمد بشكل أساسي علي المعلومات المحاسبية التي خضعت للمراجعة الداخليه والتي تم مراجعتها لمعرفة مراجعين خارجيين في وضع الخطط ورسم السياسات و متابعه تنفيذها .

كما ان مجموعه المستثمرين الحاليين او المتوقع دخولهم في النشاط الاقتصادي الذي تعمل به المنشأة غالبا ما تعتمد بشكل كبير علي القوائم و التقرير المالي المعتمدة من مراجعين

(1) د. يحي حسين عبيد - د . جمعه شهاب الدين - اصول المراجعة " بدون بلد نشر " مكتبه الجلاء المنصورة 1997 , ص 15 .

خارجيين قبل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية او الدخول في انشطه استثمارية جديده.
تلعب دور كبير في عمليه منع التسهيلات الائتمانيه للمنشأة التي ترغب في مثل هذه
الائتمانيات .

تساعد أجهزة الدولة والمصالح الحكومية و مصلحة الضرائب التي تطلب بيانات وتقارير
ماليه موثقه ومعتمدة بتقرير من المراجع الخارجي لاستخدامها في أعراض التخطيط والرقابه
والإشراف و جبايه الضرائب و غيرها فإن مهنة المراجع هي الجهة المحايدة التي يلقي علي
كاهلها عبء التأكد من دقه و دلالة محتوى هذه التقارير⁽¹⁾ .

ويمكن تقسيم القرارات التي يتخذها المدير الي ثلاث مجموعات كما يلي⁽²⁾ :

1/ متعادلي المخاطرة: وهم الأشخاص الأكثر حرصا والذين يفضلون العوائد التي تتناسب
مع درجات المخاطرة .

2/ متجنبني المخاطرة : وهم المستثمرين و المديرين الذين يكون الفرد منهم مستعدا لتحمل
المخاطرة في حاله تكلفه المبدئية أقل من القيمة المتوقع الحصول عليها .

3/ قاصدي المخاطرة : وهم المغامرون الذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقع خاصه عند
حساب العائد باحتمالات الربح و الخسارة .

إن أهميه مراجعه الحسابات و تأثيرها علي سلوك متخذي القرارات تتمثل في الاتي :

(1)أ.د. يحي حسين عبيد – د . جمعه شهاب الدين - مرجع سابق, ص 15 .

(2)أ. اسماعيل عبد الله موسي – محاضرات في اصول المراجعة - جامعه النيلين – كلية الدراسات الاقتصادية و الاجتماعية – ص (7) .

- 1/ تخفيض مقدار عدم التأكد و تجنب اتخاذ قرارات خاطئة .
- 2/ زياده قيمه المعلومات لاتخاذ قرارات محدده مرتبطة بأهداف محدده .
- 3/ تؤدي المراجعة إلي تجنب النتائج غير المرغوب فيها .
- 4/ تطوير عمليه الاتصال التنظيمي الموجهة بأخلاق وعي مهني وتوير وزياده الفعالية وإشباع رغبات المراجعة .
- 5/ يتم استخدام البيانات المراجعة و الخدمات الاخري في إدارة المنشأة و المستثمرين والمقترضين والموردين والعملاء والعمال والجهات الحكومية والباحثين والمجتمع بصفة عامة. (1)

رأي الباحثون :

ان المراجعة تستمر اهميتها من أهميه عمل المراجع و إلي حوجه مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها:

فكبر حجم المشروع وزاد استخدام البيانات كلما زادت اهميه المراجع نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

كما يري الباحثون :كما يري الباحثون أن المراجع يضيف نوع من الثقة و الاطمئنان علي المعلومات الاقتصادية .

(1)أ. اسماعيل عبد الله موسي - مرجع سابق - ص (8) .

إذ أن المستثمرين يعتمدون بشكل كبير علي القوائم و التقارير المالية المعتمدة من مراجعين خارجيين قبل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية او الدخول في انشطه استثماريه جديده.

اهداف المراجعة :

الباحث في التطور التاريخي لا هدف المراجعة و معتمدون الرقابة بمعناها المهني يستطيع ان يلتمس تطور ملحوظ .

فقد كان ينظر الي مراجعه الحسابات قديما علي انها وسيله لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود في الدفاتر والسجلات ولكن سرعان ما تغيرت النظرة الي المراجعة وأهدافها علي مهمه المراجع والدور الذي يقوم به وهو ليس مهنة كشف الأخطاء انما هي تظهر نتيجة طبيعية لقيام المراجع بمهنته وعن طريق غير مباشر ومن هذا العرض الوجيز لأهداف المراجعة و تطويرها نستطيع ان نقسم هذه الاهداف الي مجموعتين رئيسيتين⁽¹⁾:

(أ) أهداف تقليدية:

- 1- التأكد من دقه صحه البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و السجلات.
- 2- الحصول علي رأي فني محايد علي قرائن و أدله قويه عن مدي مطابقه القوائم المالية التي تعدها المنشأة .

- 3- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش أو تزوير .

(1) متولي محمد الصادق - د. عبد المنعم محمود عبدالمنعم ، مرجع سبق ذكره ، ص 115 .

4- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء او الغش ، وذلك عن طريق تدعيم نظمه الرقابة الداخليه بالمنشأة .

ب) أهداف حديثة:

1- مراقبه الخطة و متابعتة تنفيذها و التعرف علي ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلي الهدف المرسوم .

2- تقييم نتائج الأعمال بالنسبه الي ما كان مستهدف منها .

3-تحقيق أقصى كفاية انتاجيه ممكنه عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط.

5- تحقيق اقصي قدر من الرفاهية للأفراد و المجتمع .

ويمثل الهدف الأساسي للمراجع هو التعبير عن رايه في القوائم المالية كما أنها تتطلب التحقق من العناصر التالية : (1)

1- عرض القوائم المالية بصدق و عدالة .

2- شرعيه وصحه العمليات المالية .

3- الملكية .

4- استقلال الفترة المالية .

5- التقويم .

(1) أوليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع مسبق ذكره ، ص 52 .

6- الوجود .

رأي الباحثون :

أن دكتور متولي محمد الصادق أتفق مع د. وليم توماس و أم رسون هلكي في الأهداف الحديثة للمراجعة إلا ان الدكتور متولي أضاف نوع جديد من الأهداف التقليدية حيث كان ينظر إلي الأهداف التقليدية بأنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء و الغشة التزوير الموجود بالدفاتر والسجلات ولاكن سرعان ما تغيرت النظرة للمراجعة والدور المنوط به.

أنواع المراجعات :

يمكن تبويب المراجعة الي عدة أنواع وذلك علي النحو التالي⁽¹⁾ :

1) المراجعة الكاملة و المراجعة الجزئية : complete and partial Audit .

هي التي يقوم فيها المراجع بحفص جميع المستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر من عمليات قيد الترحيل و جمع و ترصيد ثم إعداد الحسابات الختامية و الميزانية . وهذا النوع من المراجعة كان هو السائد في بدء العهد بالمراجعة حيث كانت المنشأة صغيرة الحجم ، ولكن نتيجة لكثرة عدد المشروعات و اتساع حجم عملياتها اصبح القيام بالمراجعة كامله اسلوبا غير عملي بل قد يكون مستحيلا وكان لزم حدوث تطور في هذا النوع من

⁽¹⁾منصور حامد محمد ، أساسيات المراجعة ، (مركز جامعة القاهرة ، مطبعة مركز التعليم المفتوح ، (1998م) ص 10

المراجعة فظهرت المراجعة الاختيارية وهي مراجعه شامله تقوم علي أساس العينات أو كميته من الاختبارات تمثل المجتمع ككل .

المراجعة الجزئية :

فيقصد بها ان تكون عمليات المراجعة محصورة في مجال محدد او جزئيه معينه من أنشطه المنشأة مثل القيام بمراجعه العمليات النقدية أو العمليات الآجلة فقط.

(2) المراجعة الداخليه و المراجعة الخارجيه : internal and external Audit

المراجعة الداخليه هي مراجعه العمليات و المستندات الخاصه بالمشروع لمعرفة المشروع ذاته وهي عمليه يؤديها موظفين تابعين لمشروع خاضعين لإدارته . أما المراجعة الخارجيه او المستقلة : فيقوم بها المراجع الخارجي وهو خبير فني محايد مستقل يطبق القواعد و النظريات العلميه في حدود الظروف المحيطه بالمشروع الذي يفحص حساباته مستعينا بخبرته العلميه .

(3) المراجعة الإلزامية و المراجعة الاختيارية : statutory and optional Audit

ان المراجعة الإلزامية هي مراجعه تتم في المشروعات الاقتصادية نتيجة الزام المشروع بضرورة تعيين مراجع " مراقب " حسابات خارجي و ذلك كم في حاله الشركتان المساهمة العامة وكذلك البنوك . (1)

(1) المرجع السابق ، ص 10

أما المراجعة الاختيارية:

فهي مراجعه تتم بمحض إختيار و إدارة صاحب المشروع دون إلزام كما في حالة المنشأة الفردية وشركات الأشخاص . (1)

4) مراجعه الأداء و التنفيذ : Compliance Audit

يقصد بمراجعته الأداء أو التنفيذ معرفه مدي تنفيذ أو الالتزام بأداء سياسات معينه او قوانين أو لوائح او التقييد بعقود . ومنى امثلتها مراجعه الإقرارات الضريبية للتأكد من مدي مسايرة الإقرار للقوانين أو التعليمات الضريبية .

5) المراجعة الإدارية : managerial Audit

تعتبر المراجعة الاداريه إحدى نتائج تطور المراجعة الداخليه وقد تشمل المراجعة الإدارية بعض او كل الامور التالية:

أ - انظمه الرقابة الداخليه .

ب - تنفيذ تعليمات و لوائح الشركة و التقييد بسياساتها .

ج - دقه البيانات المالية وصحه المعلومات المتعلقة بعمليات المشروع بحيث يمكن الاعتماد عليها .

د- الاقتصاد و الكفاية في استخدام الموارد .

(1) منصور حامد محمد ، مرجع سابق ، ص 10

ه- تحقيق الأهداف المعلنة لبرامج الأعمال . (1)

6) المراجعة الشاملة والمراجعة الاختيارية :

المراجعة الشاملة:

يعني ان يقوم المراجع بمراجعته جميع القيود و الدفاتر و السجلات والحسابات و المستندات اي ان يقوم بمراجعته جميع المفردات محل الفحص , ومن الملاحظ ان هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيره الحجم حيث انه في حاله المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة الي زياده أعباء عمليه المراجعة و تعرضها مع عمليات الوقت و التكلفة .

المراجعة الاختيارية :

في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعته جزء من الكل حيث يقوم باختيار عدد من المفردات " عينه " لكي تخضع لعمليه الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم هذا الفحص علي مجموعه من المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها . " المجتمع " . (1)

(2) المرجع السابق ، ص11

(1) عبيد سعد شريم ، لطف محمود بركات ، أصول مراجعته الحسابات ، طبعه منقحة ، مركز الأمين للنشر و التوزيع " صنعاء ، اليمن " (2007 ص 35).

المراجعة النهائية و المراجعة المستمرة⁽¹⁾ :

المراجعة النهائية :

تتميز بأنها تتم بعد إنهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية , ويلجأ المراجع الخارجي الي هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيره الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصوره كبيره .

المراجعة المستمرة:

هي التي تتم عمليات الفحص وأجرات الاختبارات علي مدار السنة المالية للمؤسسة. و عادة ما يتم ذلك بطريقه منتظمة و وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا , مع ضرورة إجراء مراجعه أخري بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية .

معايير المراجعة المتعارف عليها :

يقصد بها المقاييس أو المستويات التي يستطيع المتهن في ضوءها أن يقسم عمله الذي أداه. ونورد فيما يلي معايير المراجعة التي وافق عليها معهد المحاسبين الأمريكيين .

(1) المعايير العامة أو الشخصية :

و تتعلق هذه المعايير بشخصيه كفاءه المراجع وتتضمن⁽²⁾:

(1) محمد سمير الصبان - محمد الفيومي - المراجعة بين التنظير و التطبيق - الدار الجامعية - بيروت - لبنان - 1995, ص 53

(2) د. منصور حامد محمود - اساسيات المراجعة - جامعه القاهرة - مطبوعه مركز التعليم المفتوح (163) لسنة 1998م- ص 43

أ- التدريب و الكفاية .

ب- الاستقلال الذهني .

ج- العناية المهنية الواجبة .

(2) معايير العمل الميداني : (1)

يقوم المراجع بإعداد سجل يشمل علي إجراءات المراجعة و الأدلة التي تم فحصها والنتائج

التي تم فحصها والتي تم الحصول عليها و تشمل علي :

أ- التخطيط و الإشراف .

ب- تقييم نظم الرقابة الداخليه.

(3) معايير إعداد التقارير :

يعتبر المراجع بالنسبه لكثير من مستخدمي القوائم المالية هو الدليل الوحيد علي القيام بعملية

المراجعة .

و لذلك فمن المهم جدا إعداد التقرير بطريقه مهنيه ويشتمل علي :

أ- عرض القوائم المالية .

ب- الأثبات .

ج- الإفصاح الكافي .

(¹) المرجع السابق ، ص 43

د- رأي المراجع .

آداب و سلوك مهنة المراجعة :

من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد و مبادئ سلوكيه نابعه من زارتهم تحكم تصرفاتهم المهنية وذلك اعترافا منهم بأهمية الدور الذي يلعبوه ومسؤوليتهم نحو جمهور المواطنين وهو ما نجده في مهنة المحاماة و الطب و المحاسبة والمهن الاخري و تتضمن دراستنا الآداب و سلوك المهنة الموضوعات الآتية:

- 1) المفاهيم العامة لدليل و آداب و سلوك مهنة المحاسبة .
- 2) خلفيه عن مكونات دليل الممارسة الخاص بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين.
- 3) حوافز الأداء الجيد - أساليب التأديب المهني - لجان المراجعة (1).

(1) ولیم توماس و أمرسون هنكي ، مرجع سابق ذكره ، ص 171.

المبحث الثاني

المراجعة الخارجية

تعتبر مهنة كغيرها من المهن لها طبيعتها وخصوصيتها المميزة لها وهذا ما سنحاول

توضيحه من خلال هذا المبحث

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية :

ينظر الى وظيفه المراجعة الخارجية في الحياه الاقتصادية بانها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية من الاطراف المختلفه في المجتمع بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الاطراف من خلال رأى فني محايد ومستقل

بخصوص الارقام والبيانات المالية التي تعرضها ادارة المؤسسة

تعريف المراجعة الخارجية: (1)

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية إلا أن جميعها تتفق في مضمون

الأهداف التي تسعى المراجعة الى تحقيقها و فيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف .

تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية فحص انظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات

و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج

(1) خالد امين عبدالله، علم ترقية الحسابات الناحية النظرية والعلمية الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر عمان، الاردن، 2001 ص13

برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في أي فترة
زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

فقد عرف porter المراجعة الخارجية بأنها :عملية الفحص الحيادي المستقل والتي تتم وفقاً
لمتطلبات الاطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع والتي تنتهي الى إبداء الراي
في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي .

كما تم تعريفها بانها نظام يهدف الى اعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة
والاجراءات المعنية بحمايه ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة (1)

وعرفها اخرون بانها :عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمه الدخل وقائمه
المركز المالي وعمل انتقادات .

الدفاتر والسجلات وانظمه الرقابة الداخليه ،والتحقق من ارصده بنود قائمه الدخل وقائمه
المركز المالي ،والحصول على ادله الكافية والملائمة لإبداء الراي الفني المحايد على طرق
وملائمه القوائم المالية (2)

(1) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص37

(2) يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، صنعاء ، اليمن ،

ويري الباحثون: ان المراجعة الخارجية تعني التحقق الموضوعي والحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الاهداف المرجوة ،وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب ،وبصيغ منطقيه موضوعيه هادفه بنتائج المراجعة .

أهداف المراجعة الخارجية:

تسعى المراجعة الخارجية الى تحقيق هذه اهداف تم التطرق اليها ضمن الاهداف العامة للمراجعة ،الا انه حرى بنا ان أن نغير طرحها بشكل اكثر تفصيلا كما يلي (1)

أهداف رئيسية :

تتمثل الاهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الاتي :

1- إن الهدف الاساسي من عمليه المراجعة الخارجية هو ابداء الراي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الاعمال والمركز المالي ، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً.

2-امداد اداره المؤسسة او الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخليه ، وبيان اوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من اجل تحسين اداء هذا النظام.

(¹) ويليم توماس، أم رسون هلكي، مرجع سابق ص4

3- امداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثقة ،لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة اهداف خاصة و تعتبر الاهداف التي سبق ذكرها هي الاهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الاهداف فان هنالك اهداف ، فان هنالك اهداف فرعية عليه اولا تحقيقها ، وهي الستة اهداف المتعلقة بفحص ارصدة حسابات القوائم المالية ،هذه الاهداف تستخدم كأهداف وسيطه ، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وأجرائها وتتمثل هذه الاهداف الفرعية في الاتي:

1/التحقق من الوجود.

2/التحقق من الاكتمال.

3/الحق من الملكية.

4/التحقق من التقييم.

5/التحقق من عرض القوائم المالية.

6/التحقق من شرعيه وصحة العمليات المالية.

كما تم تقسيم اهداف المراجعة الخارجية الى نوعين⁽¹⁾

أ/اهداف تقليدية.

(¹) الفين ارنيز جيميس لوبك ، ترجمه د/ محمد عبدالقادر الربيطي ، المراجعة مدخل متكامل ، المملكة العربية السعودية ،در المريخ للنشر،2002، ص 195

ب/اهداف متطورة.

1/الاهداف التقليدية.

أ/ اكتشاف الغير.

ب/اكتشاف الغش.

ج/اكتشاف الاخطاء الفنية.

د/اكتشاف الاخطاء في مبادئ المحاسبة.

ه/تقليل فحص الاخطاء والتزوير بسبب وجود مراجع سيقوم بمراجعته هذه الحسابات مما

يؤدي لي حذر العاملين في الحسابات.

ب/ الأهداف المتطورة:

1/مراقبه الخطة ومتابعه تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي

حالت دون الوصول الى الاهداف المرسوم

2/تغيير نتائج الاعمال بالنسبه الى ما كان مستهدف منها:.

3/تحقيق اقصى كفاية انتاجيه عن طريق محو الاسراف في جميع نواحي النشاط في

المشروع.

4/تحقيق اقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين. (1)

(1) المرجع السابق ، ص 195

ويرى الباحثون:

إن الأهداف الأساسية للمراجعة الخارجية هي:

1/ ابداء الراي الفني المحايد على صدق القوائم المالية

2/ امداد ادارة المؤسسة او الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخليه

3/ امداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والبنوك والدوائر الحكومية بالبيانات

الموثوقة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة

4/ التحقق من وجود الاصول والخصوم

5/ التحقق من الملكية

أهمية المراجعة لخارجية:

إن أهميه المراجعة الخارجية تهر في انها وسيله تخدم فئات كثيره تعتمد اعتمادا كبيرا على

البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل ، وذلك لتلبية احتياجاتها

الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعا للاختلاف مصالحها واهدافها

وهذه الفئات تتمثل فيما يلي: (1)

1/ الإدارة واعضاء مجلس الإدارة

2/ حملة الأسهم.

(1) عبيد سعيد شريم، لطف حمود بركات، اصول مراجعه الحسابات، طبعه منقحه ، مركز الامين للنشر والتوزيع صنعاء ،اليمن، 2007، ص141

3/ حملته السندات الحاليون والمحتملون.

4/ مجموعه الموظفين واتحادات العمل.

5/الاقتصاديون ورجال البحث العلمي.

6/العملاء والموردون والمنافسون،

7/دعاة ومؤسسات حمايه البيئة.

8/الأجهزة الحكومية.

كما تكتسب المراجعة الخارجية أهميتها من وظيفة إيداء الرأي حول صحة او عدم صحة القوائم المالية ،ولاشك ان التطور الكبير في الاستثمارات العالمية وظهور شركات المساهمة الكبرى واتجاه الشركات نحو الاندماج لاشك ان هذه المتغيرات قد زادت اهمية المراجعة باعتبار أنها علما من العلوم الهامة لا تقتصر خدماتها على اصحاب المال لتطمئنهم من خلال تقدير المراجع الخارجي الى أن رأسمالهم محفوظا سليما وأن المنشأة تحقق ارباح ب معدلات مرضية وتدار بصوره جيدة بل تمت خدمات تقرير المراجع التجاري الى العديد من الطوائف يساعدهم على ترشيد قراراتهم استثمارية والطوائف المستفيدة من هذه خدمات المراجعة تتباين في تطلعاتها وأمالها وفيما يلي نوردتها حسب احتياجات المراجعة⁽¹⁾.

1/اصحاب المشروع.

(¹) عبد الماجد عبدالله حسن احمد، مبادي المراجعة ، دار جامعه ام درمان الإسلامية هيئه الطباعة والنشر، 2002م ، ص 21

2/المقرضون.

3/الموردون.

4/اداره المشروع.

5/المستثمرون.

6/الهيئات الحكومية.

7/الباحثون.

ويرى الباحثون ان المراجعة الخارجية تسمد اهميتها من اهميه عمل المراجع الخارجي المتمثلة في ابداء رأي فني محايد ،وامداد اداره الشركة او مؤسسة بالمعلومات الازمه ، وامداد مستخدمي القوائم المالية والبيانات المالية والموثوقة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة والدور المنوط به في بعث روح الثقة والاطمئنان لدى مستخدمي التقارير المالية والقوائم المالية المنشورة.

مسئوليات وصلاحيات المراجع الخارجي : (1)

ان مهمه مراجعه الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاولتها صلاحيات وعليهم مسئوليات يجب الالتزام بها وادائها على اكمل وجه حتى تحقق المراجعة رسالتها من

(1) نصار محمد البطوش المسؤولية التأديبية لمرفقي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم(32)1985،مجله المدقق ، العدد 51،2002 ص

تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية .وفيما يلي عرض لتلك المسئوليات
والصلاحيات.

أولاً : المسئوليات :

يقوم مراجع الحسابات بوظيفه محاسبية وقانونيه تهدف الى معاودته الجمعية العامة
للمساهمين في الرقابة والاشراف على اعمال الإدارة في المؤسسة التي يتم مراجعة
حساباتها وفي النهاية عمليه المراجعة يقوم المراجع بأعداد تقريره النهائي بنتائج اعمال
المراجعة ، والذي يقدم لي جهة الإدارة⁽¹⁾

ولما كان هذا التقرير تتعلق به مصالح الاخرين ،فقد حمل المشروع مراجع الحسابات
المسئولية على صحه المعلومات التي يتضمنها التقرير ،ويمكن تقسيم مسئوليات المراجع
الخارجي الى الآتية⁽²⁾

مسئوليه فنية.

مسئوليه اخلاقية.

مسئوليه مدنية.

مسئوليه جنائية.

(¹) المرجع السابق ، ص 21

(²) كمال الدين مصطفى الدهواوى ،محمد السيد سرايا ،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ،المكتب الجامعي الحديث،
الاسكندرية،مصر،2006 ص ص 217-216

1/ المسؤولية الفنية: (1)

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي ، التي تتلخص في الآتي:

أ/مسئولية فنية :

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي ،التي تتلخص في الآتي :

أ-مسئولية في التحقق من ان المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية

ب/مسئولية في التحقق من ان النصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من

الوثائق التي تنظم اعمال وانشطه المؤسسة قد روعت وتمت بشكل سليم القواعد والمبادئ

المحاسبية

2/المسئولية الأخلاقية:

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامه المهنة ،حيث يجب على المراجع ان

لا يتصرف بشكل سيئ الى سمعته المهنية ، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات

مهنة تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية واداب وواجبات السلوك المهني للأعضاء المهنية .

3/ المسؤولية المدنية :

(¹) المرجع السابق ،ص ص 216-217

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية. فهي تنطوي على مخالفه حقوق عميل المراجعة او الطرف الثالث ،ويقتصر العقاب منها على دفع تعويض مادي.

4/المسؤولية الجنائية:(1)

لقد اوضحنا في الفترة السابقة أن المستولي المدنية للمراجع الخارجي تتمثل في مسؤوليته اتجاه العميل واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب حجم ذلك المتضرر، اما المسؤولية الجنائية للمراجع فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات والبيانات المالية او السجن او كلاهما

ومما سبق يرى الباحثون :

ان مسؤولية المراجع الخارجي مسؤوليه عظيمه جدا ،حيث يجب على المراجع ان لا يقوم

باي تصرف سيئ يسيء الى سمعه المهنة ثم الى سمعه المراجع المهنية

كما يرى الباحثون ان للمراجع واجبات عديده تتلخص في الاتي :

1/التحقق من ان المؤسسة قد طبقت القواعد والمبادئ المحاسبية

2/التحقق من ان نصوص القوانين واللوائح والأنظمة قد تم تطبيقها بشكل سليم .

(1) المرجع السابق ، ص216-217م

يرى الباحثون ان مسئوليه المراجع المدنية تكون اتجاه العميل واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية ،فهي تنطوي على مخالفه حقوق عميل المراجعة او الطرف الثالث ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي

كما يرى الباحثون ان المسئولية الجنائية هي مسئوليه شخصيه يتعرض فيها من يقترف اي من المخالفات التي تنشأ الى الغرامة المادية او السجن او كلاهما بحكم القانون الجنائي

ثانيا: الصلاحيات:

أ/لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه ، وانجاز مليه المراجعة الموكلة اليه بكفاءة وفعالية فانه يجب ان يكون متمتعا بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يل :

ا/ لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه وانجاز عمليه المراجعة الموكلة اليه بكفاءة وفعالية ، فانه يجب ان يكون متمتعا بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يلي (1)

1/ حق طلب اي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين او معلومة معينه .

2/حق طلب لأي تقرير او استفسار أو ايضاح معين من اي مسئول في المؤسسة

3/ حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفه والدفاتر والجلات وفقاً للقوانين واللوائح ذات الصلة.

(1) عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، اسس المراجعة الخارجية ،مرجع سابق ص 67

4/صلاحيته في جرد الخزائن المختلفه في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.

5/حق المراجع في مراجعته وفحص باقي اصول المؤسسة على اختلاف أنواعها.

6/حق دعوه الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حاله الضرورة القصوى.

7/حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية.

ب/كذلك من صلاحيات المراجع الخارجي⁽¹⁾

1/ مناقشه اقتراح عزله وذلك منعا للعزل التعسفي له.

2/حبس المستندات والأوراق لغرض الحصول على كامل اتعابه من موكله.

كما يرى الباحثون: أن على إدارة الشركة توفير كافة الصلاحيات التي يكفلها القانون

للمراجع حتى ينجز مهامه بكفاءة عالية وفعاله والتي من شأنها توفير الجهد والوقت وعدم

الازدواجية في العمل.

(¹) محمد السيد سرايا ، مرجع سابق، ص67

الفصل الثاني

الاتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية وأثر نظم الرقابة الداخلية على عملية

المراجعة الخارجية

المبحث الأول : الاتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية

المبحث الثاني : تطور مفهوم الرقابة الداخلية

المبحث الأول

الاتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية

مقدمة :

إن استخدام الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية و ما نتج عنه من مشاكل، لم يؤدي إلى تغير هدف المراجعة ، وإنما أدى بالمراجع إلى ضرورة البحث عن إجراءات وأساليب جديدة تتلاءم مع بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات ، وبما يعمل على استمرار المهنة مع التغير .

كما يهدف المراجع المستقل من وراء اختبار القوائم المالية إلى ابداء راية الفني المحايد في مدى عدالة تلك القوائم في التعبير عن المركز المالي ، نتائج التشغيل ، والتغيرات في المركز المالي بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً . وينقى أن يركز المراجع في تقريره أن اختبارات المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً . وتعتبر معايير المراجعة بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع ، كما إنها تعتبر الفيصل النهائي في الحكم على مدى مسؤولية المراجع عما أشار إليه في تقريره . (1)

(1) - عبد الوهاب نصر على ، المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الخامس ، الدار الجامعية ، 2009م ، ص53

مفهوم المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات :

وفقاً لمفهوم المراجعة الخارجية فإنها عملية منظمة للجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير القائمة ، وتوصيل النتائج الى مستخدميها المعنيين بها .

يتضح لنا ان هذا المفهوم يحتوى على عدة عناصر ومفاهيم فرعية اهمها ما يلي⁽¹⁾:

1-المراجعة عملية منظمة :

وذلك لأنها نشاط ذو هيكل مرن يتم من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية والمتابعة، تبدأ بقبول التكلفة وباستكشاف بيئة المراجعة وتنتهي ببلورة نتائج المراجعة واعداد التقرير وابداء الرأي .

2-جمع وتقييم الادلة :

ان جوهر عملية المراجعة الخارجية هو جمع وتقييم الادلة الخاصة بمزاعم الإدارة بالقوائم المالية كنتائج لتصرفات واحداث اقتصادية قام بها العميل .

3-تحديد مدى تمشي مزاعم الإدارة مع المعايير القائمة :

تتضمن عملية المراجعة تجديد مدى تمشي المزاعم التي تتضمنها القوائم المالية لمنشأة العميل مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، ومعايير المحاسبة المصرفية ، وقواعد

(¹) المرجع السابق، ص54

المحاسبة الخاصة بنشاط العميل ان وجدت ، والقوانين واللوائح السارية ولا تختلف هذه العملية في حالة المراجعة في ظل استخدام العميل للحاسب وان كانت ستكون اكثر صعوبة وتعقيدا .

4-توصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية :

يعتبر مراقب الحسابات مسئولا عن توصيل نتائج المراجعة وتقريره الى مستخدمي القوائم المالية ، خاصة المساهمون سواء كان يقوم بالمراجعة في ظل الحاسب او في ظل التشغيل اليدوي لنظام المعلومات المحلى . (1)

يرى الباحثون :

ان عملية المراجعة هي عملية منظمة حيث تقوم على مجموعة من الخطوات المنطقية والمتابعة ، تبدأ بقبول التكليف وتنتهى بأعداد نتائج التقارير وابداء الرأي .

كما يرى الباحثون ان اساس عملية المراجعة هو جمع وتقييم الادلة الخاصة بالقوائم المالية ، ويجب ان تكون عملية اعداد التقارير وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها ، كما يجب على مراقب الحسابات التأكد من توصيل النتائج الى مستخدمي القوائم سواء كان التشغيل يدوى او الإلكتروني

(1) المرجع السابق ،ص54

مفهوم معاينة المراجعة :

لقد نشأت عدة تغييرات هامة في ممارسات المراجعة خلال عام 1940 لعل اهمها التحول منة التحقق التفصيلي أو الشامل للحسابات الى المعاينة او الاختيار كأساس لإبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية : (1)

فبغرض حصول المراجع على ادلة الاثبات الكافية لتوفير الاساس الذى يمكن ان يستند اليه في تكوين رأيه في القوائم موضوع الفحص يتعين عليه اجراء المراجعة الاختبارية لعمليات وانشطة منشأة الاعمال وقد اعتمد المراجع في بداية الامر على اسلوب الفحص الشامل في المراجعة حيث كان يقوم بفحص كل قيد في السجلات المحاسبية وما يؤيده من مستندات . في ظل هذا الوضع كان المراجع يقوم بإجراء مراجعة تفصيلية شاملة بنسبة 100% حيث كانت المراجعة تشمل كافة العمليات حل المراجعة.

وقد اصبحت المراجعة التفصيلية الشاملة أجراء غير عمليا نتيجة (2)

- 1-كبر حجم المشروعات واتساع نطاق انشطتها وتعقد عملياتها .
- 2- تطور هدف عملية المراجعة الخارجية من مجرد اكتشاف كافة انواع الغش والاطفاء الى ابداء الرأي عن صحة القوائم المالية في ضوء فحص مدى سلامة نظم الرقابة الداخلية .
- 3- زيادة الاعتماد المستمر على انظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة .

(1) امين السيد احمد لطفى ، المراجعة وخدمات الناكد بعد قانون Sarbanes Oxley ، سنة النشر 2008م ، ص ص(3-5)

(2) امين السيد احمد لطفى ، المراجعة باستخدام العينات ، الدار الجامعية ، 2009، ص ص(2-4)

- 4- ان الفحص الشامل لن يكون ضروريا اذا ما كان مجتمع المراجعة متجانس نسبياً .
- 5- لن تتحقق فعاليات التكلفة اذا ما تم فحص عملية او مستند لها نفس الصفات او الخصائص .

ونتيجة لذلك يقوم المراجع بمراجعة جزء من عمليات المنشأة على ان يتم تقييم النتائج التي يتوصل اليها على كل الذي ينتمى الى هذا الجزء ،ومن هنا يتمكن المراجع من ابداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية للمنشأة ،وهكذا اصبحت المراجعة الاختيارية عن اساس عمل المراجع الخارجي .

المراجعة الاختيارية : (1)

قيام المراجع باختيار عينات لعمليات المنشأة وحسابها وفحصها فحصا شاملا تمهيدا لإبداء رأيه في عدالة القوائم المالية للمنشأة في ضوء تقييم النتائج التي استخلصها من فحص هذه العينة الممثلة لمجتمع المراجعة (الى ان المراجع قد اختبر عينة فقط - وليس كافة العمليات المالية).

وعموما يعرف معيار المراجعة الدولي رقم 590 بعنوان عينة المراجعة والاجراءات الاختبارية الاخرى باستخدام اسلوب عينة المراجعة بأنها :

(¹) المرجع السابق ، ص5

تطبيق اجراءات المراجعة بنسبة اقل من 100% على المفردات الواردة من رصيد حساب او مجموعة عمليات حتى يتمكن المراجع من الحصول على ادلة اثبات مراجعة بالإضافة الى تقييم البنود التي تم اختيارها من اجل ابداء المساعدة من ابداء رأى نهائي يتعلق بإجمالي مجتمع العينة الذي تم سحب العينة منه .

الاهمية : (1)

1- في بيئة الاعمال الحديثة ليس من الجدوى اقتصاديا ان يتم فحص تفاصيل كل عملية وكل رصيد حساب .

2- ان اختبار عينة من العمليات يعتبر اسرع واقل تكلفة مقارنة باختبار إجمالي المجتمع

3- ان المراجع مطلوب منه تكوين رأى عن صدق وعدالة القوائم المالية .

فهو ليس مطلوبا منه التوصل الى موقف تأكد او ان يرتبط بالدقة المطلقة للقوائم وليس هناك حاجة لاختيار كافة تلك الادلة وقد تم عكس ذلك في معيار المراجعة الدولي بعنوان دليل اثبات المراجعة والذي نص على الاتي :

(يسعى المراجعون نحو توفير تأكيد معقول وليس مطلق بان القوائم المالية تخلو من

التحريف المادي ، وعند تكوين رأى المراجع عادة لا يقوم المراجعون بفحص كافة

المعلومات المتاحة) ويمكن التوصل الى الاستنتاجات الملائمة عن احد تأكيدات القوائم

(¹) المرجع السابق، ص(6)

المالية عن طريق استخدام مجموعة من الوسائل الخاصة بالحصول على دليل اثبات
المراجعة متضمننا المعاينة . (1)

رأى الباحثون :

نلاحظ ان المراجعة تحولت من التحقق التفصيلي او الشامل للحسابات الى استخدام
اسلوب المعاينة او الاختبار لإبداء رأى عن القوائم المالية .

وتقوم المراجعة الاختبارية على مراجعة جزء من عمليات المنشأة وتقيم النتائج لكل
الجزء او القيم الذى تنتمى إليه .

كما نلاحظ ان اسلوب العينات يعتبر اقل تكلفة واسرع من الاساليب الاخرى ، كما ان
المراجع ليس مطلوباً منه الوصول الى تأكيدات مؤكدة بدقة القوائم كذلك ليس من الضرورة
اختبار كافة الادلة .

استخدام العينات الاحصائية في المراجعة : (2)

ان وجود نظام رقابة داخلية قوى وفعال في المنشأة يساعد المراجع الخارجى في تحديد
الاختبارات التى يتوجب عليه دائماً ، فالواقع يحتم على المراجع عدم المغالاة في الاختبارات
تقليل التكلفة و اختصاراً للوقت طالما ان نظام المراقبة المطبق يمكن الاعتماد عليه وبناءً
عليه تنشأ لدى المراجعين الرغبة في استخدام العنايات الاحصائية مع تعزز القيام بالفحص

(1) امين السيد احمد لطفى ، مرجع سابق ، ص(6)

(2) د ، جلال مطوع ابراهيم ، د ، تحسين بهجات الشاذلى ، دراسات تطبيقية في المراجعة ، جامعة القاهرة ، سنة 1993 ، ص (192-193).

الشامل نتيجة لكبر حجم المشروعات وتنوع وتعدد عملياتها الشيء الذي شجع المراجعين لاستخدام أسلوب المراجعة الاختيارية ما حيث تكفي المراجعين الاختبارية باختبار عينه من العمليات الذي سحبت منه العينة مما يساعد المراجع الخارجي على تعميم نتائج فحص العينة على مجتمع العمليات ويستخدم المراجعين أسلوب لإجراء المراجعة الاختيارية هما :

أ/أسلوب العينات الحكمية.

ب/أسلوب العينات الاحصائية.

1- أسلوب العينات الحكمية

عند قيام المراجع الخارجي بالمراجعة الاختبارية يقوم بتمديد بحجم العينات واختبار

مفرداتها وتقيم النتائج التي يتوصل اليها على اساس خبرته وحكمه الشخصي. (1)

ب- أسلوب العينات الاحصائية

على قوانين الاحتمالات عند اختبار العينة وتمديد حجمها وتحديد درجة الثقة ونتائجها

على اساس احصائي وتكون العينة قابلة للقياس والتغير الاحصائي ورغم ذلك فان العينات

الاحصائية لا تعني الحكم الشخصي للمراجع بصفه كلية فالمراجع يمارس حكمة وتقديره

الشخصي عند تحديد معدل الاخطاء المقبول ودرجة دقة العينة ومستوى الثقة .

(1) المرجع السابق ، ص (192-193).

الافصاح الكافي في المراجعة :

تعتبر المحاسبة اداة لتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية الضرورية الكافية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المبنية على المعلومات من قبل مختلف اصحاب المصالح او مستخدمي البيانات.

لخبراء الاعلام المحاسبي يعتبر الاداة الرئيسية للإفصاح في المراجعة فلا بد للمراجع الخارجي من الاهتمام بوظيفته الاعلام المحاسبي كوسيلة ينتج عنها الافصاح الذي يعتبر من الركائز الاساسية في عمل المراجع الخارجي .

المزايا والعيوب في أسلوب المعاينة⁽¹⁾:

عيوب استخدام اسلوب المعاينة :

1- ان تحديد حجم العينة ومفرداتها يعتبر عملية شخصية تتم بناء على الحكم والتقدير الشخصي للمراجع والذي يستند اساس الى خبرته وكفاءته بدون الاستناد الى اساليب موضوعية في ذلك .

2- لا يمكن اسلوب المعاينة الحكمية المراجع من تحديد خطأ المعاينة لان حجم العينة ومفرداتها لم يتم اساساً بطريقة رياضية واحصائية .

(¹) المرجع السابق ، ص195

3- لا تمكن المعاينة الحكيمة المراجع من التأكد من ان العينة المختارة كافية وانها غير متحيزة .

4- عدم خضوع نتائج المعاينة الحكيمة للتفسير الإحصائي بل يترك أمر تفسير النتائج لما يترأى للمراجع في ضوء خبرته ومهارته وتقديره الشخصي .

5-عدم امكانية تقدير درجة المخاطر او عدم التأكد الذى يحيط بعملية المراجعة بشكل كمي .
مزايا استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية في المراجعة : (1)

1-زيادة كفاءة المراجعة وذلك لاعتمادها على اسس موضوعية وقواعد علمية احصائية فى اختبار العينة وتحديد حجمها وتقييم نتائجها .

2-يمكن اسلوب المعاينة المراجع من تحديد الحجم الامثل للعينة واختبار مفرداتها بطريقة تخلو من التحيز الشخصي .

3-ان استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية يؤدى الى نتائج قد تكون اكثر دقة من الفحص الشامل في بعض الحالات .

4-ان اسلوب المعاينة الاحصائية يمكن المراجع من تقرير خطأ المعاينة وتحديد درجة الثقة والمأمونية المطلوبة .

(¹) المرجع السابق ، ص196

5-يؤدى استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية في المراجعة الى تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة .

6-ان استخدام المعاينة الاحصائية في المراجعة يجبر المراجع على تحديد هدفة بدقة ومن ثم اختبار اسلوب المعاينة الذى يحقق له الهدف الذى يسعى اليه .

7-يؤدى استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية الى ترشيد الحكم الشخصي للمراجع اي استخدامه بطريقة عملية ووضعة في شكل كمي يخضع للتحليل الإحصائي المبني على نظريات علمية تسبت صحتها .

عينات ومخاطر المراجعة :

عندما يقوم المراجع بإبداء رأيه عن القوائم المالية للمنشأة فانه يعبر عن تأكيد معقول وليس عن تأكيد مطلق عن امكانية الاعتماد او الثقة في القوائم المالية ولاشك ان وجود دليل إثبات كافي وملائم يوفر الاساس المعقول لذلك الرأي .

وعندما يتم فحص مفردات مجتمع المراجعة بنسبة تقل عن 100% فإن الاستنتاجات المرتبطة بهذا المجتمع تكون عرضة لمخاطر حدوث خطأ إي ان هنالك مخاطر تنشأ ومرتبطة بما سينتجه المراجع عن خاصية معينة تتعلق بالمجتمع حيث لا يكون هنا الاستنتاج صحيحاً. (1)

(1) امين السيد احمد لطفى ، المراجعة واستخدام العينات ، الدار الجامعية ، سنة 2009م ص (23) .

وبوجه عام تنشأ مخاطر المراجعة نتيجة مزيجان وجود المخاطر الثلاثة التالية⁽¹⁾ :

1-المخاطر الحتمية او الكامنة :

وهى تعرف بمخاطر حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية .

2-مخاطر الرقابة الداخلية :

وهى تعرف بمخاطر فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف تصحيح هذا التحريف.

3-مخاطر الاكتشاف :

وهى تشير الى المخاطر فشل المراجع فى اكتشاف هذا التحريف .

يري الباحثون :

يقوم اسلوب العينات على فحص المجتمع بنسبة اقل من 100% فاحتمال حدوث الخطأ في

الاستنتاج لذلك لا يطلب من المراجع تقديم تأكيد مطلق انما تأكيد معقول .

المصطلحات الفنية للمراجعة الخارجية الحديثة :

نسبة للتطور الذى حدث في المراجعة الخارجية واتساع نطاق مجالاتها كان لابد من تفسير

بعض المصطلحات ومن اهمها :⁽²⁾

أ-عميل التوكيد المهني :

هو الطرف او الاطراف والذى يكون :

(¹) المرجع السابق ، ص (23) .

(²) . عبدالوهاب نصر على ، المراجعة الخارجية الحديثة ، مرجع سابق ، ص (668).

1- هو المسئول عن الموضوع مجال التأكيد في حالة التأكيد ثنائي الاطراف مثال ذلك قيام مراقب الحسابات بعمل دراسة جدوى للإدارة لانها المسئولة عن عمل الدراسة . قبل ان تلجا له نيابة عنها ، واعداد تقرير مباشر عن الدراسة للإدارة .

2- هو المسئول عن المعلومات الخاصة بالموضوع مجال التأكيد في حالة التأكد الثلاثي الاطراف ، مثال ذلك تكليف مراقب الحسابات بالتحقق من مزاعم الادارة بالقوائم المالية إي مراجعتها ، وتقديم تقرير عن المراجعة للمساهمين .

ب- التكليف بأداء التوكيد المهني :

وهو تكليف يمكن المحاسب الممارس من الوصول الى استنتاج من شأنه ان ليشجع مستخدم معين. بخلاف الطرف المسئول عنة عمل الافصاح على الثقة في عوائد تقييمات او قياس مجال الخدمة في مواجهة معيار قياس معين ، حيث يمثل هذا العائد المعلومات المتحصل عليها من تطبيق معيار القياس ووفقاً للاطار الدولي لتكليفات التوكيد المهني يوجد نوعان من هذه التكليفات يسمح للمارس بإدائها ، وهما التوكيد المعقول والتأكيد المحدود .

ج- خطر المراجعة بعمل التوكيد :

وهو الخطر الناتج عن وصول المحاسب الممارس لاستنتاج غير ملائم في حالة تحريف المعلومات الخاصة بالأمر محل التوكيد جوهرياً . (1)

(1) المرجع السابق ، ص (668).

د- توثيق المراجعة :

وهو عبارته عن سجل للإجراءات المراجعة التي تم ادائها وادلة المراجعة التي تم جمعها والاستنتاج الذي توصل اليه المراجع .

ه- تسوية المراجعة :

يقصد بتسوية المراجعة سواء سجلتها الشركة ام لا ، تصويب مقترح للقوائم المالية والتي ربما لا تكشف في حكم مراقب الحسابات الا من خلال اداء اجراءات المراجعة .

ز- مزاعم (تأكيدات) :

وهي عبارته عن افصاحات تعدها الادارة بصورة واضحة او ضمنية تحتوى عليها القوائم

المالية . (1)

س- القابلية للمقارنة :

قد تتأثر مقارنة القوائم المالية بين عدد من السنوات لكن من :

1-التغيرات المحاسبية .

2- خطأها في القوائم المالية للسنوات السابقة .

3- تغير في التصنيف .

4- احداث معاملات مختلفة بصورة جوهرية عن مثيلاتها في الفترات السابقة

(¹) المرجع السابق ، ص (669).

ش- الأتعاب الشرطية :

وهى الإتعاب التي يتم حسابها استناداً الى اساس محدد مقدماً مرتبط برأي او نتيجة المعاملة او نتيجة العمل الذي تم إنجازه ويبنى على ذلك ان الأتعاب التي تحددها المحكمة او إي جهة رقابية مثل البنك المركزي او هيئة السوق المال لا تعتبر اتعاباً شرطية .

ص- حوائط نارية:

عبارة عن مجموعة من او مزيج من ، البرامج الجاهزة واجهزة الحاسب التي تحمي كلا من pc LAN WAN من الدخول غير المخصص به من خلال الانترنت او من خلال ادخال برامج جاهزة ضارة او غير مخصص بها او من خلال بيانات او إي مدخلات اخرى في صورة الكترونية . (1)

خطوات تخطيط واستخدام وإجراءات تطبيق برامج المراجعة العامة :

يجب علي المراجع أتباع الخطوات والإجراءات التالية في تطبيق برامج المراجعة العامة : (2)

1-تحديد أهداف استخدام برامج المراجعة العامة .

2- تحديد المخرجات التي يهدف الى الحصول عليها من استخدام برامج المراجعة العامة

3- دراسة وفحص ملفات العميل من حيث مكوناتها وترتيبها ووسائل الوصول الى البيانات

المختلفة لها .

(¹) المرجع السابق ، ص (670).

(²) د،جلال مطاوع ابراهيم ، تحسين بهجت الشاذلي ، مرجع سابق ، ص (250) .

- 4- تحديد العاملين بإدارة المشروع الذين يمكن الاستعانة بخدماتهم الإدارية او الفنية .
- 5- تحديد الاجهزة والتسهيلات الأخرى اللازمة لاستخدام برامج المراجعة العامة .
- 6- تحديد إجراءات الرقابة التي تضمن فاعلية وكفاءة تشغيل البرامج العامة .
- 7- إعداد ميزانية تقديرية بتكاليف استخدام برامج المراجعة العامة والوقت اللازم لتطبيقها
- 8- تحديد برامج المراجعة العامة التي يستخدمها المراجع وتحديد تطبيقات كل برنامج.
- 9- اعداد كشوف الترميز حيث ان تلك الكشوف تعتمد على وصف وترتيب البرامج التي يحدد المراجع استخدامها ، وعلى وصف النظم الإلكترونية للعميل ووصف الملفات الخاصة بها بطريقة تسمح لبرامج المراجعة بالتعرف عليها .
- 10- تمثيل بيانات كشوف الترميز على بطاقات مثقبة .
- 11- ادخال البطاقات المثقبة وملفات العميل الى جهاز العميل لتشغيلها .
- 12- استخدام مخرجات برامج المراجعة العامة في عملية الفحص . (1)

(¹) المرجع السابق ، ص (250) .

المبحث الثاني

تطور مفهوم الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلي :

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكي تعريف الرقابة الداخلية:⁽¹⁾

بأنها مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية اصولها من نقدية وغيرها ، وضمان الدقة الحسابية بما هو مقيد بالدفاتر والسجلات .

وعلى هذا الاساس لقد كان الهدف من هذا التعريف هو (حماية اصول المنشأة ، والتأكد من الدقة الحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات) . وكان مصطلح الرقابة الداخلية يستخدم في ذلك الوقت كترادف لمصطلح الضبط الداخلي ، الذي يهدف الى التقليل من الاخطاء والغش وحماية الاصول من سوء الاستخدام والسرقة والضياع .

وقد طراء على مفهوم الرقابة توسع كنتيجة طبيعية للتطور الذي لحق بالمنشآت وأنظمتها الداخلية ، بحيث اصبح مفهوم (الضبط الداخلي) إحدى حلقات نظام الرقابة الداخلية ، وقد اصدر مجمع المحاسبين الأمريكي (نشره) خاصة بالرقابة الداخلية . أثار فيها الى ان الرقابة الداخلية تتضمن خطه التنظيم وكل ما يرتبط بها من الوسائل والمقاييس التي تستخدم في المنشأة ، بقصد حماية الاصول وضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية والاعتماد

(¹) د ، حسام ابراهيم حسن ، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الجزء الاول ، دار ، سنة النشر 2010 ، ص (100).

عليها ، كما تهدف الى الارتقاء بالكفاءة الانتاجية وتشجيع السير حسب السياسات الادارية المرسومة .

يتضح من هذا التعريف ان نظام الرقابة الداخلية اصبح يمتد بحيث يشمل على :
وظائف الادارات المحاسبية والمالية ومجالات اخرى مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والتقارير الدورية عن العمليات والتحليلات الاحصائية كما يشتمل على برامج التدريب وكل وسائل تقييم كفاءه الانتاجية وتحقيق السياسات الادارية .

مفهوم الرقابة الداخلية :

يقصد بنظام الرقابة الداخلية كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي المشروع وفي تنسيق الاعمال التي ترمي لتحقيق هدفين اساسيين هما: (1)-

- 1- حماية مواد المنشأة من سوء الاستخدام والتأكد من دقة البيانات المحاسبية .
- 2- تنمية وتطوير الكفاءة التشغيلية في المنشأة وضمان تحقيق السياسات والاهداف التي وضعتها المنشأة.

ويتضح جلياً الترابط والتناسق بين هذين الهدفين فلا يمكن تحقيق الكفاءة التشغيلية بدون حماية موارد المنشآت من سوء الاستخدام ، ويطلق عليه نظام الرقابة الداخلية الذي يهدف الى حماية اصول المنشأة من سوء الاستخدام اسم نظام الرقابة الوقائية كما يطلق على نظام

(¹) عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1993م. ص 123

الرقابة الداخلية الذي يهدف الى تنمية كفاءة التشغيل اسم الرقابة بالتغذية العكسية او الرقابة الإدارية او الرقابة بعد الاداء.

مفهوم اخر للرقابة الداخلية :

مفهوم المراجعة الداخلية كان استجابة للظروف المتغيرة من ناحية وتحقيق الاهداف والسياسات الموضوعية من ناحية اخرى .

ووفق التعريف الذي اوردته معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية فان وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر نشاط تقييمي مستقل يهدف الى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الادارة ، بالإضافة الى القيام بالرقابة الادارية والخاصة بقياس فعالية الادوات الرقابية المستخدمة. وبالطبع ووفق هذا التعريف فان المراجعة التي تقوم بها المراجعة الداخلية تشتمل شقين احدهما دقة حسابية والمحافظة على الاصول المتاحة وفي شق اخر مراجعة أنشطة المنشأة⁽¹⁾.

يرى الباحثون :

يرى الباحثون أن مفهوم الرقابة الداخلية يتمثل في حماية أصول المنشأة والتأكد من الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة للمنشأة وكذلك تنمية ورفع كفاءة العاملين والطاقة الانتاجية

(¹) د. فتحي رزق السوافيري ، ود. أحمد عبد المالك محمد ، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، 2003م، ص 33

للمنشأة وكذلك التأكد من صحة ودقة العمليات المالية والمحاسبية والتي تستفيد منها الإدارة العليا في تقييم أداء المنشأة وفي إصدار بعض القرارات المبنية على هذه المعلومات .

أنواع الرقابة الداخلية :

يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الداخلية هما (1):

أ-الرقابة الداخلية الادارية.

ب-الرقابة الداخلية المحاسبية.

أ-تتمثل الرقابة الداخلية الادارية :في الخريطة التنظيمية وكل الطرق والاجراءات التي تختص اساساً بالكفاءة الانتاجية والالتزام بالسياسات الادارية الموضوعة.

وهذه الاجراءات عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية. ومبنيين ما تشمل عليه هذه الرقابة دراسة الزمن والحركة، واستخدام طرق التحليل الاحصائي، واعداد برامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة.

وتتضمن الخطة التنظيمية للمشروع وما يرتبط بها من وسائل واجراءات تهتم اساساً بتحقيق اكبر كفاية ممكنة مع ضمان للالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المقررة .

وتتحقق هذه الرقابة الادارية من خلال تطبيق عدة وسائل ، لعل من أهمها :

الموازنات او التكاليف المعيارية .

(1) المرجع السابق 27

دراسة الاعمال (دراسة الوقت والحركة).

الرقابة على الجودة:

الرسوم البيانية والاشكال التوضيحية ، وخرائط الهيكل التنظيمي للمشروع .

برامج تدريب العاملين .

تقارير الاداء والكفاءة :

الرقابة الداخلية المحاسبية :

تتكون من الخريطة التنظيمية وكل الطرق والاجراءات التي تختص اساساً وترتبط مباشرة بحماية الاصول ومدى الوثوق في السجلات المالية وما تنتجه من بيانات وتقارير ومن وسائل الرقابة ضرورة الفصل بين الاصل والسجل ، والحماية المادية للأصول واستخدام المراجعة الداخلية .

وبجوهر بنا في هذا المجال ان نشير الى نقطة هامة وهي ان مراقب الحسابات يعتمد الى حد كبير في دراساته لأنظمة الرقابة الداخلية على اجهزة المراجعة الداخلية للوحدات الاقتصادية محل الفحص ، ومن ثم تعتبر تقارير هذه الاجهزة نقطة البداية لفحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية . (1)

(1) المرجع السابق 28

فمدى انتظام وجودة التقارير من العوامل الاساسية لفحص نطاق الفحص والدراسة التي يقوم بها المراقب لأنظمة الرقابة الداخلية وهذا ينقلنا الى الحديث عن مفهوم المراجعة الداخلية والشروط الواجب توافرها لفاعليتها وعلاقتها بالمراجعة الخارجية .⁽¹⁾

رأى الباحثون :

يرى الباحثون ان الرقابة الداخلية الادارية من أهم أنواع الرقابة التي تبنى عليها سياسة الخطة او المنشأة وتعتمد على عدة وسائل اهمها الموازنات والتكاليف المعيارية والتحليل الإحصائي والرسوم البيانية والأشكال التوضيحية وتقارير الأداء والكفاءة .

كما يرى الباحثون ان الرقابة الداخلية المحاسبية من أنواع الرقابة التي تؤدي الى اكتشاف اخطاء الغش والتلاعب داخل المؤسسة وتعتمد على عدة وسائل ضرورة الفصل بين الاصل والسجل والحماية المادية للأصول واستخدام المراجعة الداخلية .

مقومات نظام الرقابة الداخلية :

يقوم نظام الرقابة الداخلية على عدة مقومات اميمة تتمثل فيما يلي :⁽¹²⁾

1-التنظيم الكفاء :

(1) المرجع السابق، 28.

(2) د ، احمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية ، الاسكندرية مؤسسة تباب الجامعية ، سنة 1992 ، ص (172) .

تعتمد عملية الرقابة على التنظيم الكفاء فى رسم خريطة نجاحها لان التنظيم الجيد يحدد المسئوليات المختلفة بدقة ، وكذلك يحقق ويحدد التفويضات الازمة وصدورها وتحديد الواجبات بدقة وذلك حسب الهيكل التنظيمي للمشروع على حسب حجمه وانتشاره

2- سياسة واجراءات حماية الاصول :

لابد لكل منشأة ان تحافظ على اصولها بالذات المنشأة الكبيرة والمنتشرة جغرافياً لابد ان تكون هناك وسائل رقابية توفر الحماية الكاملة للوصول ومنع تسربها واختلاسها وضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية ولابد ان تكون برنامج مسبق وموضح يقاس عليه الانحرافات .

3- التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية:

تعتمد الادارة العليا للمنشأة على التقارير والبيانات الصادرة من الادارة الادنى ولا يمكن ان تعتبر هذه التقارير من المسلم به في كل الاحيان اذا لابد من وجود اجراءات للتحقق من صحتها لتحديد درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

4- طرق زيادة الكفاءة والالتزام بالسياسات الموضوعية: (1)

يعتبر العمل على زيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية من اهم مقومات نظام الرقابة المحاسبية فقد تكون المحاسبية سليمة والتقارير

(4)المرجع السابق ، ص (173) .

دقيقة ولكن هناك اسراف وعدم ترشيد للموارد ولكي يضبط هذا الجانب يستخدم نظام الرقابة الداخلية والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والموازنات التقرير التخطيطية .

تستخدم الموازنات التخطيطية لقياس الكفاءة الانتاج باعتبارها خطه للمشروع تتم من خلالها تقدير المصروفات والايرادات المتوقعة ومقارنتها بما حدث فعلاً ومن ثم تحديد الانحراف وتحديد اسباب الانحراف ووضع الحدود لها مستقبلاً .

كذلك يمكن تقسيم المقومات إلى نوعين (1):

1-المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية :

يتضمن الشق المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تناولها على النحو الاتي :

1-الدليل المحاسبي

الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بها يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية اخرى . وبصفة عامة ينبغي مراعاة الاتي بشأن اعداد الدليل المحاسبي :

أ-ان يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من الحسابات نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي

(1) فتحي رزق السوفيري ، ود ، احمد عبدالملك محمد ، مرجع سابق ، ص (10) .

ب- بجانب الحسابات الاساسية التي يشملها النظام المحاسبي ضرورة توافر حسابات مراقبة

اجمالية هدفها هو ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الاستاذ .

2- الدورة المستندي .

3- المجموعة الدفترية .

4- الوسائل الالية والالكترونية المستخدمة .

5- الجرد الفعلي للأصول .

6- الموازنات التخطيطية .

7- انظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الانشطة .

2- المقومات الادارية لنظام الرقابة الداخلية :⁽¹⁾

يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من الطرق والوسائل

والتي تزيد من كفاءته ، والتي يمكن عرضها على النحو الاتي :

1-هيكل تنظيمي كفاء .

2- مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة .

3- معايير اداء سليمة .

4- مجموعة من السياسات والاجراءات لحماية الاصول.

⁽¹⁾ المرجع السابق،ص (11)

5- قسم المراجعة الداخلية .

رأى الباحثون :

يرى الباحثون ان العالم احمد النور اتفق مع العالم فتحي رزق و د ، احمد عبدالملك في المقومات حيث يرى كل منهما انها تتضمن الشق المحاسبي لنظام الرقابة المحاسبية التي تعتمد على مجموعة من الطرق والوسائل .

كما يرى الباحثون ان د ، فتحي رزق و د، احمد عبدالملك اضافة مقومات إدارية وهي تتضمن الشق الإداري لنظام الرقابة الداخلية وتتناول الهيكل التنظيمي الكفؤ ومعايير اداء سليمة من الاجراءات والسياسات لحماية الاصول .

العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية : (1)

لما كان الهدف الرئيسي للمحاسبة بصفة عامة هو توفير المعلومات لمتخذي القرارات فان هذه المعلومات تحتاج الى تدقيق للتأكد من انها تعبر عن نتائج اداء الوحدة الاقتصادية والمركز المالي لها . وتصبح عملية التدقيق ضرورية كما ارتفعت نسبة احتمال وجود اخطاء في مراحل الاعداد ويكمن ان تتم عملية التدقيق هذه اما من خلال المراجعة الداخلية واخرى من خلال المراجعة الخارجية حيث يبدي المراجع الخارجي برائة نحو مدى صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن ذلك اما المراجع الداخلي فيقوم بتحقيق من صحة البيانات

(1) د ، فتحي رزق السوفيرى ، و د ، احمد عبدالملك محمد ، مرجع سابق ، ص (30) .

المحاسبية ومدى الالتزام بتطبيق السياسات والاجراءات والخطط الموضوعة بالإضافة الى مراجعة الانشطة للتحقق من كفايتها وانتظامها واعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة .

وان ايضاً من مهام المراجع الداخلي مراجعة نظم المعلومات السائدة فى التنظيم وبصفة خاصة فى التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية (1).

العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية :

من المهم جداً تحديد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية وذلك لاهتمام الرقابة الخارجية بقياس مدى فعالية الرقابة الداخلية فى حماية الاصول والموارد وفى مجال توفير البيانات المحاسبية وكما يهتم المراجع الخارجى بفاعلية أدوات الرقابة الداخلية فى منع الاخطاء الجوهرية والغش والتلاعب .

مشاكل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية :

ان تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يصحبها ظهور بعض المشاكل اهمها : (2).

المشكلة الأولى :

ان مراقبي الحسابات سوف يتوصلون الى نتائج مختلفة عن نتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لإحدى المنشأة ويرجع ذلك لعدة اسباب اهمها :

(1) المرجع السابق ، ص (30) .

(2) د ، محمد سمير حيان ، المراجعة مدخل علمي تطبيقي ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1993 ، ص 22 .

1- اختلاف المعير الشخصية لكل منها ، فيما يعتبر ملائماً بالنسبة لاحدهم قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لأخر .

2- استخدام طرق مختلفة للتقييم .

3- وضع اولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية .

المشكلة الثانية :

تتبع هذه المشكلة في عملية التقييم في حد ذاتها ذلك لان عملية التقييم تستهلك جزء كبير من الزمن ولذلك يرجع المراجع نفسه امام معيارين احدهما يجعله يستمر لعملية التقييم الى حد يجعل العملية الاخرى تفقد الأهمية اللازمة لها والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم الى ما بعد الانتهاء من عملية المراجعة كلها ولاشك ان الذي يؤدي الى وجود هذه المشكلة هو اعداد من اعتبارين ، وأن عملية التقييم على المراقب من ناحية اخرى .

المشكلة الثالثة :

تتمثل هذه المشكلة في صعوبة الحكم على فعالية اجهزة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة نتيجة العلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات الخاصة عند التعمق في العملية الفحص والدراسة غير ان هذه المشاكل لا تقل من اهمية عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ، ويمكن التغلب عليها وحلها من تقييم يمتاز بالقوة والكفاءة والفعالية . (1)

(1) د ، محمد سمير حيان ، مرجع سابق ، ص 383 .

مشاكل الرقابة الداخلية في المنشأة الصغيرة:

يكون من الصعب تطبيق تلك الخصائص السابق ذكرها على نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة الصغيرة التي تتصف بقلّة عدد موظفيها . فغالباً يتعذر الفصل الكافي بين وظائف حيازة الاصول واثباتها في الدفاتر واعتماد عملياتها عندما يقتصر عدد موظفي المؤسسة على فردين فقط . كما قد لا تتمكن المؤسسة من استقطاب موظفين اكفاء لأداء هذه الوظائف ، بجانب عدم امكانية وضع واتباع اجراءات سليمة للتعرف على واعتماد العمليات المالية . وفي ظل هذه الظروف يعتمد نجاح نظام الرقابة الداخلية الى حد كبير على متابعة واشراف مالك او مدير المؤسسة بنفسه مباشره على العمليات اليومية مع احتفاظه ببعض مسؤوليات حيازة بعض الاصول واثباتها بالسجلات فتكون مثلاً مسؤولاً عن توقيع الشيكات واستلام النقدية وفحص الحسابات العملاء وكشف فهم اعتماد الائتمان للعملاء الجرد ، وكذلك اعدام الارصدة غير القابلة للتحصيل⁽¹⁾

رأى الباحثون :

يرى الباحثون ان تقييم انظمة الرقابة الداخلية يصحبها ظهور بعض المشاكل في عملية

التقييم واهم هذه المشاكل :

1-مراقب الحسابات سوف يتوصلون الى نتائج مختلفة عن نتائج التقييم .

(¹ د ، محمد سمير حيان ، مرجع سابق ، ص 383 .

2- مشاكل تتبع من عملية التقييم نفسها .

3- صعوبة الحكم على فعالية أجهزة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة .

الاهداف الرئيسية للرقابة الداخلية:

وتتمثل الأهداف الرئيسية لعملية الرقابة الداخلية بالأتي: (1)

1-تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسئوليات .

2- حماية اصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير المشروع .

3- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها فى رسم السياسات والقرارات الادارية .

4- رفع مستوى الكفاءة الانتاجية .

5- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية .

يتضح من اهداف الرقابة الداخلية بالمفهوم الحديث، انها تعطى كافة جوانب التنظيم ونشاطاته الداخلية ، وليس فقط فيما يتعلق بالنظام المحاسبي ، وانما الاهتمام بالنظام الإداري والوظائف المرتبطة به . وبذلك اصبحت الرقابة الداخلية بمثابة الوسيلة الفعالة التي تمكن من توفير المعلومات الملائمة ، والحماية اللازمة لكافة الأصول ، وتقييم اداء كافة المستويات

(1) د ، خالد امين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات ، ص 229 .

الادارية ومراكز المسئولية التابعة لها، ومن ثم المساعدة فى اتخاذ القرارات المشتقة من

اهداف المنشأة . (1)

رأى الباحثون :

يرى الباحثون ان الاهداف الرئيسية للرقابة الداخلية تتمثل فى تنظيم المؤسسة وتوضيح

السلطات والصلاحيات وكذلك من أهدافها حماية اصول المشروع والتأكد من دقة البيانات.

(¹) د ، حسام ابراهيم حسن ، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الجزء الاول ، ص 101

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول

المبحث الثاني : إجراء الدراسة الميدانية وتحليل البيانات

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة

النشأة :

الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة رائدة خطوط أنابيب نقل المواد النفطية وهي شركة تتبع لوزارة النفط والغاز إحدى أهم دعائم صناعة النفط في السودان حيث أسست في العام 1976م وقامت بإنشاء أول خط أنابيب ناقل للمواد البترولية بقطر 8 بوصه وطول 815 كلم بين بورتسودان والخرطوم .

في العام 2005 م أضافت خط ثاني بقطر 12 بوصه وطول 741 كلم بين الرويان (مصفاة الجيلي) وبورتسودان لتصدير فائض البينزين وقامت بتطوير الخطوط لتعمل في إتجاهي الصادر والوارد

التطور :

أنشئت الشركة تحت مسمى المؤسسة العامة لخطوط أنابيب منتجات البترول في العام 1976م .

في العام 1995 م تحولت إلي شركة تحت إسم الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول مع إطلالة العام 2011م تم إنشاء شركة جديدة كشركة قابضة بإسم شركة بي ترو لاينز للأنابيب والأعمال الهندسية القابضة المحدودة .

في العام 2014م أصبح الإسم الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة .

الرؤية: الريادة والتميز في نقل النفط ومشتقاته وتقديم الخدمات الهندسية والفنية للصناعة النفطية والصناعات الشبيهة محلياً وإقليمياً

الرسالة : إنشاء وتشغيل وإدارة وتطوير شبكات خطوط الأنابيب والمستودعات وتقديم الخدمات الهندسية والفنية بأعلي مستويات الجودة والسلامة والمحافظة على البيئة إعتدماً علي أفضل التقنيات العلمية وإلتزاماً برعاية وتطوير القدرات البشرية والمساهمة في التنمية الإقتصادية والإجتماعية .

القيم: الشفافية ، العمل بروح الفريق ، الريادة الصناعية ، الإحترافية ، رضا العملاء ، المسؤولية الإجتماعية

الجودة : حصل معمل الشركة في عام 2009م علي شهادة إعتداد المعامل ISO IEC 17025/2005 في مجال الإختبارات كاؤل معمل في السودان وأول معمل بترولي في أفريقيا كما حصلت الشركة في العام 2011م علي شهادة المطابقة في النظام المتكامل

I.M.S

- الأيزو ISO/1009/8002 الخاص بنظام إدارة الجودة.
- الأيزو ISO/ 10041/4002 الخاص بنظام إدارة البيئة .
- المواصفة 10081/7002 في مجال إدارة السلامة والصحة المهنية .

الأهداف الاستراتيجية :

1. توسعة شبكات خطوط الأنابيب الناقلة للمواد النفطية وبناء المستودعات
2. تطوير وتنويع أنشطة الشركة في مجالات النقل والخدمات النفطية
3. نقل التكنولوجيا المتعلقة بمجالات وأنشطة الشركة
4. المساهمة في تطوير خدمات المجتمعات المحلية على مسار الخطوط والمشروعات .

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

إجراءات الدراسة الميدانية: تتمثل إجراءات الدراسة الميدانية في الآتي:

- مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها

النتائج ذات العلاقة بالمشكلة في المؤسسات الصناعية السودانية.

- عينة الدراسة :

- تم إختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة

أدوات الدراسة:

أداة جمع البيانات هي الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن

الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي

للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة وقد إعتد الباحث على الإستبيانات كأداة

رئيسية لجمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة وإحتوى الاستبيان على قسمين هما:

القسم الأول: وشمل البيانات الشخصية للأفراد عينة الدراسة حيث يحتوي على البيانات

الآتية: النوع - المؤهل التعليمي - التخصص - سنوات الخبرة - الدورات التدريبية.

القسم الثاني : وشمل مجموعة من الأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة وطلب من أفراد عينة

الدراسة أن يحددوا إستجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق المقاييس المستخدمة وهي (

أوافق - أوافق بشدة - محايد - لا أوافق - لا أوافق بشدة) .

البيانات الشخصية : جدول رقم (1/2/3)

النسبة	العدد		
%44.9	22	ذكر	النوع
%55.1	27	انثى	
%100	49		المجموع
%22.4	11	اقل من 25 سنة	العمر
%44.9	22	من 26 سنة الى 35 سنة	
%14.3	7	من 36 سنة الى 45 سنة	
%18.4	9	أكثر من 45 سنة	
%100	49		المجموع
%8.2	4	ثانوي	المستوى التعليمي
%71.4	35	جامعي	
%20.4	10	فوق الجامعي	
%100	49		المجموع
%65.3	32	بكالوريوس	المؤهل العلمي
%12.2	6	دبلوم عالي	

%10.2	5	ماجستير	
%4.1	2	دكتوراه	
%8.2	4	اخرى	
%100	49		المجموع
%8.2	4	زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين	المؤهل المهني
%2	1	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	
%2	1	زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية	
%30.6	15	لا احمل زمالة	
57.1	28	احمل زمالة اخرى	
%100			
%46.9	23	محاسب	الوظيفة
%26.5	2	مراجع خارجي	
%20.4	2	مدير مالي	
%30.6	22	اخرى	
%100	49		المجموع
%22.4	11	من 1 الى 3 سنوات	عدد سنوات الخبرة
%26.5	13	من 4 الى 6 سنوات	
%20.4	10	من 7 الى 10 سنوات	
%30.6	15	11 سنة فأكثر	
%100	49		المجموع

المصدر إعداد الدارسين من بيانات الدراسة الميدانية (2017)

من الجدول أعلاه يتضح أن نسبة الذكور بلغت 47.8% ، والاناث بلغت نسبتهم 52.2% ، أما العمر يتضح أن 15.2% كانوا من 26 – 35 سنة ، 28.3% كانوا من 36 – 45 سنة ، 41.3% من 46 – 55 سنة ، أما أكثر من 56 سنة 15.2% ، حسب المؤهل العلمي يتضح أن 4.3% كانوا دبلوم وسيط ، بينما بكالوريوس 50% ، اما الدبلوم فوق الجامعي كانوا 2.2% ، أما حملة الماجستير 34.8% ، اما الدكتوراه 8.7% ، و حسب سنوات الخبرة يتضح أن 2.2% كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات ، 13% كانت تتراوح خبرتهم من 5 الى 10 سنة ، من 11 الى 15 سنة 8.7% ، من 15 الى 20 سنة 26.1% ، من 21 الى 25 سنة 28.3% ، أما أكثر من 25 سنة بلغت نسبتهم 21.7% ، التخصص العلمي المحاسبة بلغت 43.5% اما إدارة أعمال 6.5% ، إقتصاد كانوا 19.6% ، اما تكاليف ومحاسبة إدارية 10.9% ، أخرى كانوا 19.6% ، اما بالنسبة للمؤهل المهني كانت زمالة المحاسبين القانونيين السودانية 6.5% ، وأخرى كانت 93.5% ، اما بالنسبة للمركز الوظيفي نجد أن مدير عام يشكلون 8.7% ، اما مدير مالي 2.2% ، مدير إداري 17.4% ، ماجع داخلي 17.4% ، محاسب 4.3% ، مراجع خارجي 6.5% ، يتضح أن الذين لم يتدربوا بلغت نسبتهم 4% ، والذين نالوا التدريب مرة واحدة بلغت نسبتهم 20% ، أما 28% تلقوا اثنان من الدورات التدريبية ، 14% كانوا ثلاثة دورات ، أكثر من ثلاثة دورات شكلوا نسبة 34% .

الاعتمادية : للتأكد من درجة الاعتمادية تم اختبار أسئلة الاستبانة بالاعتماد على مقياس الاعتمادية حيث يوضح الجدول أدناه ان معامل الاعتمادية (كرونباخ ألفا) كان بدرجة عالية من الاعتمادية حيث بلغ معامل الاعتمادية بالنسبة للعبارات المكونة لمتغيرات الفرضية الاولى (0.86) , الفرضية الثانية (0.65) الفرضية الثالثة (0.77) أدناه .

جدول رقم (2/2/3)

المتغيرات	عدد العبارات	Cronbach's alpha
الفرضية الأولى	5	0.86
الفرضية الثانية	5	0.65
الفرضية الثالثة	5	0.77

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2017)

المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة: الجدول ادناه يبين المتوسطات

الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة جدول رقم (3/2/3)

اسم المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الفرضية الأولى	2.70	.86
الفرضية الثانية	2.98	.61
الفرضية الثالثة	2.14	.83

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2017)

الجدول اعلاه يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية لكل متغيرات الدراسة فنجد ان الانحراف المعياري لجميع المتغيرات اقل من الواحد وهذا ان هنالك تجانس بين اجابات افراد العينة عن جميع عبارات المتغيرات ، كما يتضح لنا ان المتوسط لجميع المتغيرات اقل من الوسط الفرضي وهو (3). حيث إتضح من الجدول أن الوسط الحسابي الفرضية الأولى (1.70) والانحراف المعياري (0.68) ، أما الفرضية الثانية كان الوسط الحسابي (1.94) والانحراف المعياري (0.61) ، أما الفرضية الثالثة كان الوسط الحسابي (2.14) والانحراف المعياري (0.80)

الفرضية الاولى : يعتبر المراجع الخارجي مسئول مباشرة عما ورد في تقريره

جدول رقم (4/2/3)

م	العبارات	النسبة %			
		أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق بشدة
1	تقرير المراجع الخارجي له علاقة في ترقية وضبط الأداء المالي.	25	21	3	-
		%51	%42.9	%6.1	%0
2	عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعة تقع على مسئولية المراجع الخارجي.	8	21	15	5
		%16.3	%42.9	%30.6	%10.2

3	دقة تقرير المراجع الخارجي مرتبطة بملائمة وكفاية المعلومات المتاحة عن الأرباح والخسائر خلال السنة المالية.	26	15	8	-	-
		53.1%	30.6%	16.3%	0%	0%
4	دراية المراجع بالانظمة المحاسبية الحديثة يسهل من مهمة الحصول على ادلة اثبات ملائمة .	18	22	8	1	-
		36.7%	44.9%	16.3%	2%	-%
5	توجد علاقة طردية بين كفاءة وتأهيل المراجع الخارجي وصحة تقريره .	20	17	11	1	-
		40.8%	34.7%	22.4%	2%	0%

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2017)

من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 93.9 % اوفق بشدة ووافق بينما الذين المحايدون علي العبارة بلغت نسبتهم 6.1% ، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 59.2% اوفق بشدة ووافق بينما الذين المحايدون 30.6% والذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة 10.2%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 83.7% اوفق بشدة ووافق بينما المحايدون 16.3%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة

المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 81.6 % اوفق بشدة ووافق بينما المحايدون 16.3%، مما يرجح القرار الإحصائي رفض فرضية الدراسة وقبول العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 75.6% اوفق بشدة ووافق بينما المحايدون 22.4% ، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية الاولى : يعتبر المراجع الخارجي مسئول مباشرة عما ورد في تقريره

جدول رقم (5/2/3)

العبارة	مربع كآي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
تقرير المراجع الخارجي له علاقة في ترقية وضبط الأداء المالي.	16.816a	1.55	.614	2	0.000
عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعة تقع على مسئولية المراجع الخارجي.	12.633a	2.35	.879	3	0.006
دقة تقرير المراجع الخارجي مرتبطة بملائمة وكفاية المعلومات المتاحة عن الارباح والخسائر خلال	10.082b	1.63	.755	2	0.006

السنة المالية.					
0.000	3	.773	1.84	22.256b	دراية المراجع بالانظمة المحاسبية الحديثة يسهل من مهمة الحصول على ادلة اثبات ملائمة .
0.001	3	.842	1.86	17.204b	توجد علاقة طردية بين كفاءة وتأهيل المراجع الخارجي وصحة تقريره

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2017)

الجدول أعلاه يوضح مربع كاي إنحصر بين 10.082 و 22.256 والوسط الحسابي والانحراف ودرجة الحرية والقيمة الاحتمالية للعبارات والوسط الحسابي الفرض الصحيح اقرب الى (3) ، اما الوسط الحسابي انحصر (1.85) و (1.65) ، اما الانحراف المعياري للعبارات انحصر بين (1.053) و(.762)

الفرضية الثانية : الأخطاء المتعددة من قبل المراجع الخارجي لها تأثير في دقة تقرير

جدول رقم (6/2/3)

المراجع الخارجي

م	العبارات	النسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تأهيل المراجع الخارجي علميا وعمليا يقلل من وجود مجال للغش والتلاعب	20	20	5	2
		%40.8	%40.8	%10.2	%4.1
2	كفاية خبرة وممارسة المراجع الخارجي تساعد في أداء عملية المراجعة بكفاءة	28	20	1	-
		%57.1	%40.8	%2	%0
3	يجب على المراجع الخارجي ان يكون ملما بالقوانين ومعرفة ومحدوديته أو مسئوليته	29	11	7	2
		%59.2	%22.4	%14.3	%2.1
4	التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية الموضوعية وتنفيذ العمليات يزيد من سهولة عمل المراجع الخارجي	24	21	4	-
		%49	%42.9	%8.2	%0
5	هنالك علاقة عكسية بين ضعف إجراءات المراجعة الخارجية وكفاءة الأداء المالي	10	13	21	5
		%20.4	%26.5	%42.9	%10.2

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2017) من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين

يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 81.6 % اوفق بشدة ووافق بينما الذين

المحايدین علی العبارة بلغت نسبتهم 10.2% ، بينما لا اوافق ولا اوافق بشدة 8.2% ، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 97.9% اوفق بشدة ووافق بينما الذين بينما المحايدین 2% ، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 81.6% اوفق بشدة ووافق بينما المحايدین 14%، والذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة 2.1% ، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 81.9% اوفق بشدة ووافق بينما المحايدین 8.2%، مما يرجح القرار الإحصائي رفض فرضية الدراسة وقبول العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 46.9% اوفق بشدة ووافق بينما المحايدین 42.9% ، والذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة 10.2%، مما يرجح القرار الإحصائي برفض بقبول فرضية الدراسة وقبول فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية الثانية : يعتبر المراجع الخارجي مسئول مباشرة عما ورد في تقريره

جدول رقم (7/2/3)

العبارة	مربع كأي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
تأهيل المراجع الخارجي علميا وعمليا يقلل من وجود مجال للغش والتلاعب	36.000a	1.90	1.026	4	0.000
كفاية خبرة وممارسة المراجع الخارجي تساعد في أداء عملية المراجعة بكفاءة	23.551a	1.45	.542	2	0.000
يجب على المراجع الخارجي ان يكون ملما بالقوانين ومعرفة ومحدوديته أو مسئوليته	33.857b	1.63	.883	3	0.000
التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية الموضوعية وتنفيذ العمليات يزيد من سهولة عمل المراجع الخارجي	14.245b	1.59	.643	2	0.001
هنالك علاقة عكسية بين ضعف إجراءات المراجعة الخارجية وكفاءة الأداء المالي	11.000b	2.43	.935	3	0.012

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2017)

الجدول أعلاه يوضح مربع كاي إنحصر بين 11.000 و 33.857 والوسط الحسابي والانحراف ودرجة الحرية والقيمة الاحتمالية للعبارات والوسط الحسابي الفرض الصحيح اقرب الى (3) ، اما الوسط الحسابي انحصر (1.85) و (1.65) ، اما الانحراف المعياري للعبارات انحصر بين (1.053) و(0.762) .

الفرضية الثالثة: وجود مراجع خارجي محايد يدفع الادارة لبذل العناية المهنية اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية .

جدول رقم (8/2/3)

م	العبارات	النسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تحتاج المنشأة لمراجع محايد لإعداد التقارير المالية	20	19	4	1
		%40.8	%38.8	%8.2	%10.2
2	نظام التقارير الفعال في المراجعة الخارجية يزيد من رفع كفاءة الأداء المالي.	17	29	3	-
		%34.7	%59.2	%6.1	%0
3	وجود إجراءات المحاسبة وتقويم الأداء يضمن إستقلالية المراجع الخارجي مما يؤثر على الاداء المالي.	17	18	10	4
		%34.7	%36.7	%20.4	%8.2

4	تمتع المراجع الخارجي بالحيادية يزيد من العناية المهنية بالمنشأة.	14	28	6	1	-
		%28.6	%57.1	%12.2	%2	%0
5	تعد إدارة المنشآت المسؤول الاول عن صحة التقارير والقوائم المعدة.	13	17	11	7	1
		%26.5	%34.7	%22.4	%14.3	%2

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2017)

من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 79.6 % اوفق بشدة ووافق بينما الذين المحايدون علي العبارة بلغت نسبتهم 8.2% ، بينما لا اوافق ولا اوافق بشدة 12.2% ، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 93.9% اوفق بشدة ووافق بينما الذين بينما المحايدون 6.1% ، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 71.4 % اوفق بشدة ووافق بينما المحايدون 20.4%، والذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة 8.2% ، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 85.7 % اوفق بشدة

واوافق بينما المحايدين 12.2%،، والذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة 2% مما يرجح القرار الإحصائي رفض فرضية الدراسة وقبول العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 51.2% اوفق بشدة ووافق بينما المحايدين 22.4% ، والذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة 14.3%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية الثالثة : وجود مراجع خارجي محايد يدفع الادارة لبذل العناية المهنية اللازمة

لإعداد التقارير والقوائم المالية .

جدول رقم (9/2/3)

العبارة	مربع كآي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
تحتاج المنشأة لمراجع محايد لإعداد التقارير المالية .	32.939a	1.94	1.049	4	0.000
نظام التقارير الفعال في المراجعة الخارجية يزيد من رفع كفاءة الأداء المالي.	20.753a	1.71	.577	2	0.000
وجود إجراءات المحاسبة وتقويم الأداء يضمن إستقلالية المراجع الخارجي مما يؤثر على الاداء المالي.	10.510b	2.02	.946	3	0.015
تمتع المراجع الخارجي بالحيادية يزيد من العناية المهنية بالمنشأة.	34.020b	1.88	.686	3	0.000
تعد إدارة المنشآت المسؤول الاول عن صحة التقارير والقوائم المعدة.	15.184b	2.31	1.084	4	0.004

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2017)

الجدول أعلاه يوضح مربع كاي إنحصر بين 1.510 و 34.020 والوسط الحسابي والانحراف ودرجة الحرية والقيمة الاحتمالية للعبارات والوسط الحسابي الفرض الصحيح اقرب الى (3) ، اما الوسط الحسابي انحصر (1.85) و (1.65) ، اما الانحراف المعياري للعبارات انحصر بين (1.053) و(0.762).

النتائج والتوصيات

تمهيد :

في ختام هذا البحث لابدأ من التأكد على المسؤولية والدور الضليع الذى يخرج به المراجع الخارجى في تقريره لثقة مستخدمى التقارير و القوائم المالية المنشورة في ظل أزمة عدم الثقة التى تنشأ بين إدارة المنشأة ومستخدمى تقاريرها المالية وذلك بسبب التعارض الواضح فى المصالح والأهداف .

وحتى يقوم المراجع الخارجى بالدور المطلوب منه لابد من توفير المناخ المناسب له من قبل إدارات المنشأة إبتداء من التوجيه بالتعاون معه بمدته بالمعلومات والبيانات التى تخدم أغراض عملية المراجعة متى ما طلبها وصولاً إلى فتح أبواب نظام الرقابة الداخلية أمامه حتى يسهل على المراجع الخارجى ومعاونيه الدخول إلى دهاليزها ،ومن ثم إجراء الإختبارات اللازمة للخروج بالنتائج المطلوبه .

أولاً النتائج:

1. إن وعى وإدراك إدارة المنشأة بأن القوائم المالية المنشورة سيتم مراجعتها في شأن التأثير عليهم وجعلهم يتخذون سلوكاً أكثر قبولاً وإلتزاماً.

2. لابد من وجود علاقة سببية بين الضرر الذى يقع على الطرف الثالث نتيجة لإستخدامه للقوائم المالية والإهمال والتقصير من جانب المراجع الخارجى حتى يتم إعتبار المراجع الخارجى منذنباً ومقصراً فى واجبه المهني تجاه الطرف المتضرر.
3. الشك في حيادية وإستقلال المراجع الخارجى يؤدي إلي الشك فى الرأى المهني الصادر منه .
4. إتباع المراجع الخارجى للأساليب الحديثة فى المراجعة يوفر عليه الكثير من الوقت والجهد والمال.
5. تعد إدارة المنشأة المسؤل الأول عن صحة التقارير والقوائم المالية المعدة بواسطتها .
6. إن الحياة والشفافية التي يتسم بها المراجع الخارجى من أهم الأسباب التي تدفع إدارة المنشأة لتوخى الحذر والدقة فى إعداد التقارير والقوائم المالية .
7. أن قوة قرار المراجع الخارجى وحيادته ، تتمثل فى تتمثل المراجع الخارجى وجهة نظر المراجع تجاه البيانات المراجعة التي إعدتها إدارة المنشأة .

ثانياً التوصيات :

بعد الوصول لنتائج الدراسة أوصى الباحثون بتوصيات الآتية :

1. يجب أن يسعى المراجع الخارجي للتوسع فى تدريب وتأهيل العاملين معه على أن

يشمل التدريب الأساليب الحديثة فى المراجعة .

2. يجب أن تلتزم إدارة المؤسسات والشركات بتوصيات المراجع الخارجى وخصوصاً

المعوقات والمشاكل لآتى توصل إليها نتيجة لفحص نظام الرقابة الداخلية .

3. يجب أن تكون إتباع المراجعين مجزية حتى يتمكن المراجع الخارجى من إتباع

الأساليب الحديثة فى وإتخاذ الخطوات البديلة فى حالة إقتناعه بعدم الإعتماد على نظام

الرقابية الداخلية .

4. يجب على المراجع الخارجى أن يظهر فى تقريره جميع التحفظات والإنتقادات لإدارة

المنشأة .

5. يجب على المراجع الخارجى أن يوضح فى تقريره نطاق عملية المراجعة إذا لم تتم

بصورة كاملة .

6. تفادى تكرار عمل نفس المراجع الخارجى فى مؤسسة واحدة لأكثر من فترة مراجعة

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: الكتب باللغة العربية:

- أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية ، الاسكندرية مؤسسة تباب الجامعية ، سنة 1992 .
- إسماعيل عبد الله موسي - محاضرات في اصول المراجعة - جامعه النيلين - كليه الدراسات الاقتصادية و الاجتماعية .
- أمين السيد احمد لطفى ، المراجعة وخدمات الناكد بعد قانون Sarbanes Oxley ، سنة النشر 2005م.
- أمين السيد احمد لطفى، المراجعة باستخدام العينات ، الدار الجامعية ، 2009.
- أمين السيد احمد لطفى، المراجعة واستخدام العينات ، الدار الجامعية ، سنة 2009م.
- أمين السيد أحمد لطفى ،فلسفه المراجعة ،الطبعة الأولى ،الدار الجامعية.
- جلال مطاوع ابراهيم، تحسين بهاجات الشاذلي ، دراسات تطبيقية في المراجعة ، جامعة القاهرة ، سنة 1993.
- حسام ابراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الجزء الاول ، دار ، سنة النشر 2010.

- خالد امين عبدالله ،علم ترقيه الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،الطبعة الثانية ،دار وائل للطباعة والنشر عمان ،الأردن،2001.
- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعية، 1993م.
- عبد الماجد عبدالله حسن احمد، مبادي المراجعة ، دار جامعه ام درمان الإسلامية هيئه الطباعة والنشر ،2002،نقلا من د/عبدالمنعم محمد ، و د/ عيسى ابو طبل ، المراجعة اصولها العلمية والعملية ،ج/ القاهرة د/النهضة
- عبدالوهاب نصر على ،المراجعة الخارجية الحديثة ،الجزء الخامس ،الدار الجامعية ،2009م.
- عبيد سعد شريم ، لطف محمود بركات ، أصول مراجعه الحسابات ، طبعه منقحة ، مركز الأمين للنشر و التوزيع " صنعاء ، اليمن " (2007 .
- فتحي رزق السوافيري، ود. أحمد عبد المالك محمد ، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، 2003م.
- الفين ارنيز جيميس لوبك ، ترجمه د/ محمد عبد القادر الربسطي ، المراجعة مدخل متكامل ، المملكة العربية السعودية ،در المريخ للنشر،2002.

- كمال الدين مصطفى الدهواوي ،محمد السيد سرايا ،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ،المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية،مصر،2006 .
- متولي محمد الصادق، د. عبد المنعم محمود عبد المنعم ،لمراجعته الإطار النظري والمجال التطبيقي ، القاهرة ،دار النهضة العربية ، سنة النشر ، 1976 .
- محمد سمير الصبان - محمد الفيومي - المراجعة بين التنظير و التطبيق - الدار الجامعية -بيروت_ لبنان -1995.
- محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية ، المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية ، الإسكندرية ،الدار الجامعية ، سنة النشر 2002.
- محمد سمير حيان ، المراجعة مدخل علمي تطبيقي ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1993.
- المراجعة الداخليه و المراجعة الخارجية internal and external Audit :
- منصور حامد محمود - أساسيات المراجعة -جامعة القاهرة - مطبعه مركز التعليم المفتوح (163) لسنة 1998.
- منصور حامد محمود، اساسيات المراجعة ، مركز جامعة القاهرة ،مطبعة مركز التعليم المفتوح "163" ،لسنة1998.

- نصار محمد البطوش المسؤولية التأديبية لمرفقي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم(32)1985،مجلة المدقق ، العدد 51،2002.
- وليم توماس، امرسون هلكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، المملكة العربية السعودية دار المريخ ، بدون سنة نشر.
- يحي حسين عبيد - جمعه شهاب الدين - اصول المراجعة " بدون بلد نشر " مكتبه الجلاء المنصورة 1997 .
- يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، صنعاء ، اليمن ، 2007.

ثالثاً: الكتب باللغة الإنجليزية:

- Proper b principle of external auditing John Wiley and son 1997/p19

رابعاً: الرسائل الجامعية:

- أميمة خليل محمد أحمد، واقع تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان ،بحث ماجستير (غير منشور) ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا 2002م

- صبري حسن عطية أبو ناموس، الاتجاهات الحديثة في استغلال ومسؤولية مراقب الحسابات، دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في

دول الإمارات المتحدة وجمهورية السودان، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة
امدر مان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2002م.

- صلاح الدين عبد الوئام محمد ، معايير المراجعة لتنظيم المهنة في السودان ، رسالة
ماجستير (غير منشورة) ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ،
1996م.

- يوسف محمد علي الشيخ ، استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المحاسبي والتطبيق
العلمي ، رسالة ماجستير ، (غير منشورة) جامعة امدر مان الاسلامية كلية الدراسات
العليا ، 2002م.

خامساً : المجالات والدوريات :

- عبدالرحمن بن إبراهيم الحصيد ، خصائص جودة المراجعة المالية ، الرياض : مجلة
الادارة العامة ، معهد الإدارة العامة ، المجلد الخامس والثلاثون ، العدد الثالث ،
ديسمبر 1995م رجب 1426هـ.

- على ابراهيم طلبية ،العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات ، دراسة تجريبية
على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان ، مسقط ، مجلة الإداري، معهد الادارة
العامة 79 ديسمبر 1999م

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات التجارية
قسم المحاسبة والتمويل

السيد/..... المحترم

الحلالم عليكم ورحمة الله وبركاته،،

الموضوع: إستبيان

يقوم الباحثون بإعداد دراسة بعنوان (حدود المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي) بحث
تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة والتمويل (دراسة حالة الشركة السودانية
لخطوط أنابيب البترول).

الهدف من الإستبانة هو التعرف على آرائكم حول حدود المسؤولية القانونية للمراجع
الخارجي.

وعليه نرجو من سيادتكم إبداء آرائكم حول عبارات الإستبانة علماً بأن البيانات
تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي وأنها تعامل بكل سرية وأن آرائكم ستكون عوناً لنا في
إنجاز هذه الدراسة إن شاء الله.

واملكم فائق الخمر والتقدير ،،

الباحثون:

أيمن بدر الدين حسين سليمان
مصطفى محمد عبد الرحيم يوسف
الجيلي إبراهيم السمانى عبد الله
آمنة عبد العزيز بشير أبو الكليلك
عسجد جمال الدين بشير إبراهيم

أولاً: البيانات الشخصية:

يرجى وضع علامة (√) داخل المربع أمام الإجابة التي تراها مناسبة:

1/ الجنس:

ذكر أنثى

2/ العمر:

1) أقل من 25 سنة 2) 25 سنة إلى 35 سنة

3) 36 سنة إلى 45 سنة 4) أكثر من 45 سنة

3/ المستوى التعليمي:

1) دون الثانوي 2) ثانوي

3) جامعي 4) فوق الجامعي

4/ المؤهل العلمي:

1) بكالوريوس 2) دبلوم عالي 3) ماجستير 4) دكتوراه 5) أخرى

5/ المؤهل المهني :

أ) زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين ب) زمالة المحاسبين القانونيين العربية

ج) زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية د) زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية

هـ) لا أحمل زمالة و) أحمل زمالة أخرى

6/ الوظيفة :

محاسب مراجع داخلي مراجع خارجي مدير مالي أخرى

7/ عدد سنوات الخبرة العملية:

1) 1-3 سنوات 2) من 4 إلى 6 سنوات

3) من 7 إلى 10 سنوات 4) 11 سنة فأكثر

ثانياً: عبارات الفرضيات :

الفرضية الأولى: يعتبر المراجع الخارجي مسئول مباشرة عما ورد في تقريره.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقرير المراجع الخارجي له علاقة في ترقية وضبط الأداء المالي .					
2	عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعة تقع على مسئولية المراجع الخارجي.					
3	دقة تقرير المراجع الخارجي مرتبطة بملائمة وكفاية المعلومات المتاحة عن الارباح والخسائر خلال السنه المالية .					
4	دراية المراجع بالأنظمة المحاسبية الحديثة يسهل من مهمة الحصول على أدلة إثبات ملائمة.					
5	توجد علاقة طردية بين كفاءة وتاهيل المراجع الخارجي وصحة تقريره.					

الفرضية الثانية: الاخطاء المتعمده والغير متعمده من قبل المراجع الخارجي لها تأثير في دقة تقرير المراجع الخارجي .

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تأهيل المراجع الخارجي علمياً وعملياً يقلل من وجود مجال للغش والتلاعب.					
2	كفاية خبرة وممارسة المراجع الخارجي تساعد في أداء عملية المراجعة بكفاءة .					
3	يجب على المراجع الخارجي أن يكون ملماً بالقوانين ومعرفة محدوديته أو مسؤوليته.					
4	إلتزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية الموضوعية وتنفيذ العمليات يزيد من سهولة عمل المراجع الخارجي .					
5	هنالك علاقة عكسية بين ضعف إجراءات المراجعة الخارجية وكفاءة الأداء المالي.					

الفرضية الثالثة: وجود مراجع خارجي محايد يدفع الإدارة لبذل العناية المهنية اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية:

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تحتاج المنشأة لمراجع محايد لإعداد التقارير المالية.					
2	نظام التقارير الفعال في المراجعة الخارجية يزيد من رفع كفاءة الأداء المالي.					
3	وجود إجراءات المحاسبة وتقويم الأداء يضمن استقلالية المراجع الخارجي مما يؤثر على الأداء المالي .					
4	تمتع المراجع الخارجي بالحيادية يزيد من العناية المهنية بالمنشأة.					
5	تعد إدارة المنشآت المسؤول الأول عن صحة التقارير والقوائم المالية المعدة.					

محكمو الإمتحان:

الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
د. بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية
إسراء عباس	أستاذة مساعدة	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية