المقدمة

تشتمل الآتي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد :

الأهمية النسبية لمخاطر المراجعة لها دور مهم في آداء عملية المراجعة ، كما أنه يسترشد بها المراجع فى تحديد نوع التقرير الذي يعبر عن القوائم المالية المراجعة ، هذا ويشير المراجع لهذا في تقريره في فقرة النطاق وفي حالة التقرير النظيف انه لا توجد أخطاء أو مخالفات جوهرية في ضوء الاهمية النسبية ، كما ان مخاطر المراجعة تؤثر بشكل كبير علي ثقة المجتمع المالي في عملية المراجعة وتؤثر أيضاً في الخطوات العملية لتنفيذ المراجعة وتمشياً مع النهضة التي حدثت نسبة للثورة الصناعية في مجال المنشآت الصناعية وتعدد العمليات المحاسبية, لذلك كان لابد للمراجعة ان تساير هذا التطور لكي تفي بالدور الذي تلعبه علي افضل صورة ممكنة ، اقتصادياً فقد تعددت الأساليب المستخدمة في الفحص وتم استخدام اسلوب العينة واصبح لها اجراءات معينة واستلزم ذلك وجود نسبة من درجة الخطر يتحملها المراجع ولذلك لابد من ايجاد تقييم لهذا الخطر الذي يؤثر علي استقلاليته واستلزم الأمر دراسة العلاقة بين نسبة الخطر ونجاح عملية المراجع وكيفية تأثيرها علي المنتج النهائي لعملي المراجع (التقرير) مما يضيف مزيداً من المسئولية علي مراجع الحسابات .

وأوضح الكتّاب والمختصين وبعض المهتمين بمهنة المراجعة ان المراجعة ذات التقرير النظيف هي التي يزيد فيها احتمال اكتشاف الأخطاء والمخاطر ذات الاهمية النسبية و كلما زاد زادت جودة المراجعة والعكس صحيح .

من خلال هذا البحث يتم التركيز علي حث المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة بمجرد الاتفاق المبدئي وذلك بتحديد مواطن ومواقع الخطر في المراجعة وتأثيرها علي مسئولية المراجع الخارجي وذلك باجراء فحص تحليلي مبدئي لسجلات العميل ومناقشة العميل .

ركز الباحث في الفصل الأول علي اعطاء تعريفات لماهية ومفهوم المراجعة كتمهيد لدراسة المخاطر وللربط بين المهنة ودراسة التفاصيل من مخاطر وفحص واجراءات وبناءاً علي نتائج الفحوصات والاجراءات المبتدئية قد يقرر المراجع عدم التعاقد مع تلك المنشأة نسبة لوجود نسبة عالية من المخاطر وزيادة حجم العينات المراد فحصها ، والاعتماد أو عدم الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية ، ونجد ان المعايير الموضوعة الدولية التي أخذت في الاعتبار مخاطر المراجعة وعنيت باصدار الإرشادات التي تتعلق بتقدير الخطر في انواعه وكيفية تقييمه وادارته .

مشكلة الدراسة :

تمثل مشكلة الدراسة استخدام المراجع لوسائل القياس التي تعتمد علي التقدير الشخصي في اغلب الاحوال وهذا في سبيل الحصول علي الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها رأيه الفني المحايد حول مدي صدق وعدالة القوائم المالية ، هذا مع الاهتمام بالمخاطر المحيطة بعملية المراجعة والأثر المترتب من ذلك علي مهنة ومسئوليات المراجع المهنية والقانونية .

ظهرت في الآونة الأخيرة الدعاوي المرفوعة ضد مكاتب وشركات المراجعة في مختلف البلدان الشئ الذي القي بظلاله علي مهنة المراجعة في المقام الأول وعلي المسئوليات المترتبة علي المراجع علي إختلاف انواعها ، لذلك كان لابد من ان يولي المراجع موضوع الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة الإهتمام اللازم ، ويمكن صياغة المشكلة من خلال الأسئلة الآتية :

- إلي أي مدى يؤدي عدم العناية المهنية فيما يتعلق بالقياس في المراجعة علي مسئوليات المراجع الخارجي ؟
- ما هو أثر الدعاوي القضائية وعدم الالتزام الأخلاقي علي مستقبل مهنة المراجعة؟
- ما هي مسئولية المراجع تجاه العميل والطرف الثالث .
- إلي أي مدى يمكن ان تؤثر الأهمية النسبية والمخاطر علي مسئوليات المراجع الخارجي ؟

أهداف الدراسة :

تعمل الدراسة على تحقيق الأهداف التالية :

1. التعرف علي وسائل القياس في المراجعة .
2. التعرف علي المخاطر المحيطة بعملية المراجعة .
3. بيان مدي مسئولية المراجع القانونية والمهنية .
4. توضيح مدى أثر الأهمية النسبية والمخاطر علي مدى نمطية أداء عملية المراجعة

أهمية الدراسة :

تنبع اهمية الدراسة من أهمية الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة لمختلف المستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين ، ويعتبر تقرير المراجع الخارجي المنتج النهائي للمراجعة والذي يعتمد عليه اولئك ، ففي بعض الاحوال قد يبدي المراجع رأيه حول مدي صدق وعدالة القوائم المالية ويصدر تقرير نظيف يشير إلي خلو القوائم المالية من الأخطاء أو المخالفات الجوهرية في ظل الأهمية النسبية مع وجود اخطاء في القوائم السابقة والسجلات المحاسبية ، كما ان المراجع يمكن ان يكون مسئولاً مسئولية قانونية أو مسئولية مهنية تجاه الجمعيات المهنية أو العلمية التي ينتمي اليها ، لذلك برزت

مشكلة الأهمية النسبية والقياس ومسئوليات المراجع وكفاءة الآداء العلمي للمراجعة . ومهنة المراجعة مازال ينظر اليها بالقصور في العديد من جوانبها حيث لم تكتمل النظرية التي تكمل جوانبها حيث تم دراسة المراجعة كعلم في جوانبها والتعرف علي الدور الذي يلعبه المراجع في القيام بالمهنة ، ولذلك ظهر بدءاً اتجاه بوضع المعايير (مقاييس للأداء) والتي سوف نستعرضها من خلال الفصل الأول في موجز لدراسة المخاطر من بعد ، والتي تلعب الجمعيات المهنية دور كبيراً في التأصيل للمهنة بها ، ولكن مع الآخذ في الاعتبار ثورة الاتصالات التي سادت العالم وظهور ما يسمي بالعولمة واعتبار العالم قرية صغيرة وبالتطور التكنولوجي في الصناعة والتجارة الدولية استلزم الأمر التعميق والتوحيد لوضع المعايير التي تحكم العلم واعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتعلقة بكل بلد ويأتي ذلك باصدار المعايير التي تحمي المراجعين وتحدد مسئوليتهم ودورهم المتعاظم والتأطير للمهنة ومن ثم تقديم خدمة تمتاز بالجودة .

منهج الدراسة :

يستخدم الباحث المنهج التاريخي فى عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي فى تحديد التصور المنطقي لفروض الدراسة والتعرف على أنماط المشاكل المرتبطة بها وتصور كيفية معالجة هذه المشاكل والمنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية من خلال استمارة الاستبيان لعينة الدراسة لاختبار فرضيات الدراسة بالإضافة للمنهج الوصفي والتحليلي فى تحليل نتائج الدراسة .

فرضيات الدارسة :

تقوم هذه الدراسة علي إختبار الفرضيات التالية :

الفرضية الأولي :

التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يؤثر على عدم التأكد المصاحب لعملية المراجعة

الفرضية الثانية :

هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخاطر المراجعة ومسئوليات المراجع الخارجي

الفرضية الثالثة :

عنصرا الأهمية النسبية والمخاطر المكونة لنموذج خطر المراجعة يؤثرا على رأي المراجع الخارجي .

أدوات جمع البيانات :

يتم جمع البيانات الثانوية من الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل الجامعية ، أما البيانات

الاولية فسوف يتم جمعها من الاستبيانات المقدمة إلي مجتمع الدراسة والذي يتكون من عينة مختارة من مستخدمي القوائم المالية المراجعة بالإضافة إلي المقابلات الشخصية مع عينة من المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة بالخرطوم .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية عينة من مكاتب المراجعة العاملة بولاية الخرطوم .

الحدود الزمانية: العام 2008م

تنظيم الدراسة :

قسم الباحث الدراسة إلي ثلاثة فصول وتم تقسيم كل فصل إلي عدد من المباحث لخدمة أغراض الدراسة وهي المقدمة واحتوت على الاطار المنهجي والدراسات السابقة ثم الفصل الاول ويشتمل على مفهوم واهداف المراجعةواحتوي علي المبحث الاول مفهوم المراجعة والمبحث الثاني أهداف ومفاهيم المراجعة ثم الفصل الثاني مخاطر ومسئوليات المراجعة واحتوي على المبحث الأول مخاطر المراجعة ثم المبحث الثاني مسئوليات المراجعة ثم الفصل الثالث : الدراسة الميدانية واحتوي علي المبحث الأول نبذة تعريفية عن المراجعة فى السودان والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات ، والخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات

ثانياً : الدراسات السابقة

د. جورج دانيال غالي (1998م)[1] :

أهمية البحث تكمن في أن مسئولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشأة على الإستمرار في النشاط هي موضع الكثير من النقاش والجدل في الوقت الحالي , حيث يعتبر فرض الاستمرار احد الفروض التي تعد على أساسها القوائم المالية , مالم توجد معلومات تشير الى غير ذلك .وتتضح هذه الأهمية مما يلي :

1. انه يوجد قلق متزايد بين مستخدمي القوائم المالية , بخصوص فشل المراجعين في توفير اشارات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المنشآت في المستقبل القريب .
2. أن أخطاء المراجعين المتعلقة بابداء آرائهم بخصوص قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط , قد يترتب عليها تعرضهم لالتزامات قانونية , بالإضافة الى التأثير على مصداقيتهم .
3. أنه توجد صعوبات عديدة تواجه تطبيق معايير المراجعة الحالية المتعلقة بالاستمرار, بالإضافة الى أنها لا توفر اطار متكامل للتعرف على قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط .

أهداف البحث :

1. مناقشة العلاقة بين فرض الاستمرار وبعض المفاهيم الأخرى المرتبطة به مثل العسر المالي , والفشل .
2. التعرف على تطور مسئولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط .
3. التعرف على بعض صعوبات تطبيق بعض معايير المراجعة المعلقة بالاستمرار, وهي معيار المراجعة الدولي رقم 23 معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية.
4. التعرف على العلاقة بين أراء المراجعين المتعلقة بعدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار.

فروض البحث:

1. يتضمن معيار المراجعة الدولي رقم ارشادات واضحة لمساعدة المراجعين في التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط .

---

1 / د. جورج دانيال غالي , دراسة انتقادية لمسئولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط , المجلة العلمية للإقتصاد ,العدد الرابع, جامعة القاهرة ,1998م.

2. تتضمن معايير المراجعة المتعلقة بالاستمرار في الولايات المتحدة الامريكية ارشادات واضحة لمساعدة المراجعين في التقرير عن عدم التأكد .

3. توجد علاقة بين تحفظات المراجعين المتعلقة بعد التأكد من قدرة المنشآت في الاستمرار في النشاط من فشلها .

د. محمد عبدالله محمد عبدالله مجاهد (2005)[1]:

جاءت مشكلة هذا البحث لتحديد الارتباط بين عوامل المخاطر وقرارات تخطيط عملية المراجعة متضمناً إدراك المراجعين للمخاطر وتحديد أسبابها وتكوين الافتراضات وانعكاس ذلك على قرار تخطيط عملية المراجعة وتحديد مدى تأثير عوامل مخاطر العميل على كمية وطبيعة المبررات الخاصة بقرارات التخطيط . ويتضمن البحث دراسة إختبارية على المخزون بإعتباره من أكثر العناصر تعرضاً للمخاطر تتضمن استخدام عوامل مخاطر العميل في تقدير مستوى المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة فيما يتعلق بالمخزون , وأيضاً دراسة حالة تتضمن استخدام برنامج مراجعة معياري للمخزون بهدف تحديد الافتراضات التي يتم التوصل اليها عن حالة العميل , وقرارات برنامج المراجعة ومبررات هذه القرارات وذلك بهدف تقدير فعالية افتراضات المراجعين واختباراتهم المخططة , وقرارات برنامج المراجعة وأسباب هذه القرارات ومبراراتها.

يهدف البحث الى تحديد أثر الاختلافات في عوامل مخاطر العميل على عمليات القرار الخاصة بالمراجعين خلال مهام عملية المراجعة المرتبطة بعلاقات متبادلة في اطار التخطيط متعدد المراحل لعملية المراجعة بحيث تكون عملية تخطيط اختبارات المراجعة عملية متكاملة توضح أثر الاختلافات في عوامل المخاطر على تقدير المخاطر وتقدير فعالية افتراضات المراجعين واختباراتهم المخططة وقرارات برنامج المراجعة ومبرراتها وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة .وقد انحصرت حدود الدراسة على دراسة أثر عوامل المخاطر على القرارات التخطيطية الخاصة بعملية المراجعة على تلك العوامل المرمتبطة بالمخزون باعتباره من العناصر التي تشمل على درجة مخاطر عالية وذلك بهدف إجراء الدراسة الاختبارية على هذا النحو . وكانت فروض الدراسة تسعى للتحقق من صحة الآتي :

1. ترتبط عوامل المخاطر ايجابياً مع إجمالي الافتراضات التي يتم التوصل اليها من جانب المراجعين عن وجود الأخطاء وتحديد الأخطاء المحتملة .

---

1 / محمد عبد الله محمد عبد الله مجاهد , **أثر الاختلافات فى عوامل مخاطر العميل على عمليات قرار المراجعين فى اطار التخطيط متعدد االمراحل** , مجلة الدراسات والبحوث , مجلة علمية تصدرها كلية التجارة ببنها ، جامعة بني سويف , العدد الثاني , 2005م .

2. يرتبط وجود عوامل المخاطر إيجابياً بتخطيط اختبارات المراجعة الأكثر فعالية في اكتشاف الأخطاء المحتملة .

3. تكوين المراجعين للإفتراضات من حيث الكم والنوع يرتبط إيجابياً بتخطيط برنامج مراجعة فعال .

4. يرتبط وجود عوامل مخاطر العميل إيجابياً بمبررات تخطيط برنامج المراجعة .

قسمت محتويات الدراسة على النحو الأتي :

1. الدراسات السابقة .

2. عوامل مخاطر العميل وأثرها على متغيرات التخطيط المبدئي لعملية المراجعة .

3. أثر الإختلافات في عوامل مخاطر العميل على عمليات قرار المراجعين في اطار التخطيط متعدد المراحل لعملية المراجعة :

- المرحلة الأولى : تجميع ذكاء وإدراك المراجعين للبحث عن الأخطاء المحتملة .
- المرحلة الثانية : تخطيط برنامج المراجعة في ضوء المخاطر المدركة .

خلاصة الدراسة والنتائج والتوصيات :

اعتبر تقدير مخاطر العميل المتضمنة المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة أمراً هاماً في تحديد طبيعة وامتداد وتوقيت الاختبارات الأساسية , وذلك باعتبار أن كفاءة وفعالية عملية المراجعة يعتمد أساساً على التخطيط الجيد لأعمال المراجعة وأمن على تأثير الاختلافات في عوامل مخاطر العميل في عمليات قرار المراجعين خلال تخطيط عملية المراجعة بالنسبة لجميع المهام التخطيطية وهي تقدير المخاطر , وإيجاد الافتراضات , واعداد صياغة برنامج المراجعة . ويقوم التخطيط متعدد المراحل على نموزج ذو مرحلتين , تقوم المرحلة الاولى منه على تركيز المراجعين على تحديد الأخطاء وإدارتها على أن يتم في هذه المرحلة تحديد عوامل المخاطر وتقدير احتمالات التحريف في الحسابات من خلال القيام بالاجراءات التحليلية اللازمة لتكوين الافتراضات عن وجود الأخطاء .

وقد أشارت النتائج الى أنه في حالة المخاطر المرتفعة تكون احتمالات افتراض وجود الخطأ أكبر من حالات المخاحطر المنخفضة في المرحلة الأولى , وأن تكوين الافتراضات استمر خلال المرحلة الثانية , وهذا يعني وجود تكامل بين عمليات قرار المراجعين في المراحل المتعددة لتخطيط عملية المراجعة .واوصى البحث اعتماداً على النتائج على الآتي :

1. أن تصدر الهيئات المهنية تعليمات تفسيرية للممارسين عن نموزج خطر المراجعة وعوامل المخاطر وارتباطها بعمليات قرار التخطيط ويتم الاعتماد عليها في تحديد عوامل المخاطر واثرها على على تقدير مستويات المخاطر.
2. ضرورة اهتمام الهيئات المهنية ومكاتب المراجعة بتدريب الممارسين على استخدام نموزج التخطيط متعدد المراحل في تخطيط المراجعة .
3. ضرورة أن يتعد الممارسين للمهنة الاسباب المنطقية والمبررات المتعلقة بتخطيط اختبارات برنامج المراجعة ويتم تقديمها لمشرفيهم وتكون متاحة أيضاً للعملاء , وأصحاب المصالح من الأطراف الأخرى .

دراسة هيثم محمد جعفر (2006)[1] :

حاولت هذه الدراسة البحث في موضوع دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المتعلقة بالخطر لأغراض المراجعة وذلك لما للخطر من أهمية في بيئة المراجعة وبالتالي في بيئة الأعمال هدفت الدراسة إلي معرفة تقييم المراجعين الخارجيين بالسودان للخطر الحتمي ويجري البحث عما إذا كان التقييم مرضياً بمعني انه يخدم المراجع عند قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة للعميل ويساعده علي بناء وتصوير خطة سليمة ومتينة تعطي كافة جوانب المراجعة لدي العميل وتعضد من تقريره الذي يعتبر أداة يعتمد عليها في تقييم الآداء المالي إلي جانب ذلك ينبغي أن يقدر ا لتقييم في مدي صلاحية وسلامة ومصداقية القوائم المراجعة مع معرفة مستوي الخطر لمجموعة من عوامل الخطر الحتمي المستخلصة من ادبيات المراجعة .

اعتمدت الدراسة علي الأسلوب الميداني فاستخدمت الأستبانة كوسيلة لجمع البيانات كما تم استخدام المنهج الاحصائي لتحليل البيانات وذلك باستخدام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) . توصلت الدراسة إلي بعض النتائج التي علي اساسها خرج ببعض التوصيات ، وقسمت الدراسة لأربعة فصول تناول الفصل الاول الاطار العام للدراسة ، يتناول الفصل الثاني مفهوم خطر المراجعة ومفهوم الخطر الحتمي ، وتناول الفصل الثالث عملية تخطيط المراجعة ودور المراجع في تقييم عوامل الخطر الحتمي ، أما آخر الفصول تناول تحليل نتائج الدارسة .

سعت الدراسة لاختيار الفرضيات الآتية : أنه لاتوجد هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل المتعلقة بنشاط العميل في مجملها والخطر الحتمي – لايوجد هناك اختلاف ذو دلالة

---

1 / هيثم محمد جعفر ، **دور المراجع الخارجي في تقييم عوامل الخطر الحتمي لاغراض التخطيط لعملية المراجعة** , كلية الدراسات العليا , بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور فى المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، كلية الدراسات العليا 2006م .

احصائية بين العوامل المتعلقة بنشاط العميل والخطر الحتمي – هناك دلالة احصائية بين العوامل المتعلقة بعملية مراجعة العميل والخطر الحتمي ، ومن خلال ذلك توصل الباحث لعدد من التوصيات التي يري انها جوانب لابد من تطبيقها والنظر اليها واخذها بعين الاعتبار لزيادة جودة عملية المراجعة ورفع درجة الاهتمام بعوامل خطر المراجعة وعملية تقييمها بصورة سليمة . .

دراسة نور الدين عبدالله نقد (2006) [1] :

تناول موضوع الدراسة مسئوليات المراجع الخارجي تجاه التقرير عن الآداء فى الشركات المساهمة السودانية وبالتحديد قيامه بقياس الكفاءة والفعالية بغرض تقديمه للآداء وما ينعكس عن ذلك من تحمله لتبعات ومسئوليات اضافية .

تركزت مشكلة الدراسة فى ان قيام المراجع بالتقرير عن الآداء من خلال قياس الكفاءة والفعالية وتقويم الآداء ومراقبة الخطط يزيد من أعباء ومسئوليات المراجع الخارجي ويعرضه للمساءلة القانونية وكان السؤال عن ماهي حدود مسئوليات المراجع عن التقرير عن القضايا غير المحاسبية المرتبطة بالتقرير عن الآداء .

يهتم البحث بشكل اساسي لعرض مسئوليات المراجع تجاه الأطراف المختلفة ووسائل تحديدها لهذا استند الباحث إلى الفروض التالية لحل مشكلة البحث وقياس اثر قيام المراجع بالتقرير عن الآداء .

1- ان مهنة المراجعة فى السودان تمارس اليوم فى بيئة تتسم بالدعاوي القضائية المرفوعة والمخاطر ذات العلاقة .

2- ان التزام المراجع لقياس الكفاءة والفعالية وتقديم الآداء سيشكل اعباء اضافية عليه ويزيد من مسئولياته .

3- يرغب مراجعوا الحسابات فى تخفيض المسئولية بتقديم خدمات المراجعة والاستشارات المالية والضريبية دون الالتزام بخدمات معارف متخصصة خارج نطاق المحاسبة .

اعتمد الباحث على النموذج الاستنباطي والمنهج التحليلي وتم تصميم استبيان من اجل اختيار فرضيات الدراسة كما تم تحليل البيانات بواسطة الأساليب الإحصائية وقد تلخصت أهم النتائج فى الآتي :

---

1 / نور الدين عبدالله نقد ، **مدي مسئوليات المراجع الخارجي فى التقرير عن الآداء فى شركات المساهمة العامة** ، كلية الدراسات العليا , بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشورة فى المحاسبة والتمويل ، 2006م). ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، كلية الدراسات العليا 2006م .

1- بيئة المراجعة فى السودان تتسم بعدم وجود القضايا المرفوعة ضد المراجعين .

2- هناك قصور فى التشريعات المتعلقة بالمراجعة فى السودان .

3- لاتوجد معايير متفق عليها لقياس الكفاءة وتقويم الفعالية .

4- يفضل المراجعين القيام بالخدمات المرتبطة ، بمعرفتهم المحاسبية دون غيرها .

وكانت اهم التوصيات بأنه يجب وضع تشريعات وقوانين للقضاء على الفجوة المتوقع ظهورها فى القوانين والتشريعات حال ظهرت دعاوي ضد المراجعين ويجب استحداث معايير مناسبة للقياس لمساعدة المراجع عند قيامه بالتقرير عن الآداء .

5/ محمد نور عبدالدائم (2008) [1] :

أوضح ان مشكلة الدراسة تتمثل في خطورة اصدار المراجع تقرير غير صحيح مما يعني مخاطر مراجعة أو مخاطر اعمال أو مخاطر قوائم مالية تعيق المنشأة من تحقيق اهدافها مما ينتج عن ذلك تصفية الشركة لأعمالها وايقاف نشاطها كنتيجة لاصدار تقارير مالية غير صحيحة مما يؤدي إلي تضليل مستخدمي القوائم المالية واتخاذ قرارات غير سليمة ، هدفت الدراسة لدراسة وتقييم وتحليل مخاطر الأعمال ، مخاطر المراجعة ، إدارة المخاطر ، مخاطر العينات ومخاطر القوائم المالية ، ومحاولة عكس أثر تلك المخاطر على تقرير المراجع الخارجي حيث أنه فى بعض الأحيان تتطلب المخاطر من المراجع اصدار تقرير متحفظ ، والاخذ فى الاعتبار درجة الأهمية النسبية التى يجب على المراجع مراعاتها عند تقييم المخاطر .

تكمن اهمية الدراسة من أن مهنة المراجعة مازال ينظر اليها على انها جزء مكمل لنظرية المحاسبة وليست كعلم منفصل له أهميته وله نظرية قائمة بذاتها يمكن الاعتماد عليها ما قلل الاهتمام بالكتابات التى تناولت اهمية المراجعة كعلم ، وان اهمية الدراسة تنبع من عدم وعي واكتشاف المراجع للمخاطر الملازمة أو الكامنة ومخاطر الأعمال ومخاطر القوائم المالية وذلك يؤدي إلى اصدار تقرير غير محايد ، وغير صحيح وما يترتب عليه فجوة التوقعات وتضليل المستخدمين ، واتخاذ قرارات غير رشيدة وعقوبات مالية ومهنية على المدي البعيد ، اعتمدت الدراسة على عدد من المناهج منها المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك فى تحليل البيانات والوصول إلى نتائج ، وقد بنيت الدراسة على ثلاث فرضيات هي وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مخاطر المراجعة ودرجة موثوقة تقرير المراجع وان وجود مخاطر بالقوائم المالية يتطلب من المراجع اصدار تقرير متحفظ بشأن تلك القوائم المالية اما القضية الثالثة فتقتضي بأنه فى حالة وجود أو عدم وجود مخاطر الأعمال ذات صلة

---

1 / محمد نور عبدالدائم عبدالرحيم ، **تقويم المخاطر واثرها على تقرير المراجع الخارجي** ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، كلية الدراسات العليا , بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشورة فى المحاسبة والتمويل ، 2008م) .

بالاعمال وليس بالمراجع ولاختبار صحة الفرضيات ، تم استخدام نموذج الاستبيان لتحليل البيانات بواسطة استخدام برنام SPSS الاحصائي وبعد التحليل تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية .

النتائج :

1- يتضح ان هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخاطر المراجعة الثلاث (المخاطر المصاحبة ، الرقابة والاكتشاف) وبين درجة موثوقة تقرير المراجع .

2- كل مازادت المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة كلما قلت درجة موثوقية تقرير المراجع وبالتالي تقرير غير مناسب يعرض المراجع للمساءلة القانونية .

التوصيات :

1- من الضروري على المراجع تقييم مخاطر القوائم المالية قبل التعاقد مع العميل ، يجب مراعاة المخاطر والاهمية النسبية عند عملية المراجعة .

2- على المراجع وضع التدابير المناسبة لتقليل المخاطر ومراعاة المخاطر المحيطة بأعمال المنشأة وضرورة تقييمها .

التعليق على الدراسات السابقة :

ركزت الدراسات السابقة على عوامل الخطر الحتمي , الجانب التحليلي وتصنيف المخاطر ودرجة موثوقية تقرير المراجع النهائي وكذلك مسئولية المراجع عن التقرير عن الأداء فى الشركات المساهمة وقرارات التخطيط لعملية المراجعة بينما ركزت الدراسة بالإضافة الى ذلك على التعرف على وسائل القياس التى يستخدمها المراجع والتعرف على المخاطر المحيطة بعملية المراجعة , بيان مسئولية المراجع المهنية والقانونية وتوضيح مدى أثر الأهمية النسبية على أداء عملية المراجعة .

الفصل الثاني

الاطار النظري للمراجعة

المبحث الاول : تعريف ومفهوم المراجعة

المبحث الثاني : أهداف ومعايير المراجعة

المبحث الأول

تعريف ومفهوم المراجعة

هناك أهمية من دراسة وتحليل المفهوم العام للمراجعة لما تقدمه من خدمات لمختلف المستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين وقد أتت محصورة في كلمة (تدقيق) مقصوداً بها المراجعة وهو فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها وبتعبير آخر التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات وفي هذا الفصل يتناول الباحث المفهوم العام لكلمة مراجعة (تدقيق) والتسلسل في المفاهيم السابقة تمهيداً للمخاطر والأهمية النسبية للعناصر التي تعلب دوراً مهماً في التأثير على آداء ونجاح عملية المراجعة وارتباطها بمسئولية المراجع الخارجى وما يعتمد عليه استرشاد المراجع لتحديد نوع التقرير الذى يعبر عن القوائم المراجعة ، يتناول الباحث في هذا الفصل تعريف ومفهوم المراجعة واهدافها ومعاييرها من خلال الفروض والمبادئ الأساسية كمدخلاً واطاراً نظرياً لعلم المراجعة .

المفهوم العام لكلمة مراجعة جاء في اطار كلمة تدقيق التي تحمل معني مطابقاً (بأنها عملية فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً وبشكل يمكن المدقق من تقديره الذى يضمنه رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة ، ومدي بيان تلك القوائم لنتائج أعماله من ربح أو خسارة) [1].

وجاء علي لسان جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية (Systematic) لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الأقتصادية ، وذلك لتحديد مدي التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة) [2].

وعرفت المراجعة بأنها عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما ، وحتي تتم المراجعة بكفاءة ، يجب ان تعتمد علي قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها – تعريف لجمعية المحاسبين الأمريكية–.) [3].

---

[1] / أ.د. خالد الأمين عبدالله ، **تدقيق الحسابات** (عمان : أم السماق ، 1998) ص 7 .

[2] / وليم توماس ، إمرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرين والتطبيق ترجمة كمال الدين السعيد** (السعودية : دارالمريخ ، 1989) ص 26 .

[3] / المرجع السابق ، ص 26 .

وقصد بتدقيق الحسابات (فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً ، بقصد الخروج برأي محايد عن مدي دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدي تصويره لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة) [1].

(المراجعة بصفة عامة أداة من اداوت الرقابة وعلم من العلوم الانسانية ونظام معلومات مرن متفاعل مع بيئة تشغيلية)[2].

(عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم أدلةالإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الإقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة , وكذلك توصيل النتائج الى الأطراف المعنية . ويتضح من هذا التعريف أن المراجعة هي عملية منظمة تهدف الى مايلي :)[3]

التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع معايير محددة .

جمع وتقييم أدلة الإثبات .

تكوين رأي عن نتائج الفحص .

توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجعة .

إن الهدف النهائي لعملية المراجعة هو إعداد تقرير عن مدى صحة القوائم المالية , وهذا التقرير هو وسيلة إبلاغ نتائج المراجعة .

دور المراجعة الخارجية :

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

---

[1] / أ.د خالد أمين عبدالله ، **علم تدقيق الحسابات** (عمان : دار وائل ، 1999) ص 13

[2] / د. عبدالوهاب نصر على ، شحاته السيد شحاته ، **مراجعة الحسابات وتكنلوجيا المعلومات** (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003) ص 5 .

[3] / د. منصور حامد محمود ، د. محمود أبو العلا الطحان ، **اساسيات المراجعة** (القاهرة : ب ن ، 1993) ص ص 7-8 .

في معظم الأحيان بأنه يذيد من الثقة في المعلومات أو درجة الإعتماد عليها)[1]

وقد وضعت جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف عام للمراجعة بأنها (عملية منظمة للحصول علي الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الإقتصادية وتحديد مدي الإتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائجها للاطراف المستخدمة لهذه المعلومات) [2].

واضافة لما سبق ركزت التعاريف علي بيان أهداف المراجعة ومحاولات عملها ويظهر ذلك في الآتي [3]:

1- الهدف الأول سوف يظل تحديد مدي سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمال المشروع .
2- زيادة الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية وسوف تصبح المراجعة –أساساً– نظاماً لمراجعة الإجراءات وسوف نستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوباً لاكتشاف الاخطاء والغش أو عند تقييم مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية .
3- قيام مراقب الحسابات بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء إن وجدت ، حيث ان مثل هذه الأخطاء سوف تؤثر في مدي سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال (تمثيل القوائم المالية أهم أجراء) .

ومن التعاريف الأخري الشاملة للمراجعة ، ماذكرته إحدي لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المراجعة هي (عملية منظمة للحصول علي القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة علي الاحداث الاقتصادية ، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للاطراف المعنية) [4].

يري الباحث ان التعريفات السابقة حوت العديد من المفاهيم التي يشملها تدقيق الحسابات أو المراجعة وهي :

- الفحص Examination
- التحقيق Verification
- التقرير Reporting

هذه البنود يحتوي مضمونها التعريفي علي إجراءات التأكد من الصحة والوقوف علي العمليات

---

[1] / المرجع السابق , ص10

[2] / طارق عبالعال ، **موسوعة معايير المراجعة** (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004) ص 27 .

[3] / محمد سمير الصبان ، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق** (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003) ص 5- 6 .

[4] / المرجع السابق ، ص 6

قياساً وسلامة والتي ادرجت وتم تسجيلها وتحليليها وتبويبها أي الفحص الحسابي للعمليات الخاصة بنشاط وحدة اقتصادية محددة ، وبيان نتيجة الاعمال من ربح أو خسارة ، وتضمنت التعاريف وضع نظام منهجي في جمع الادلة والقرائن الموضوعية والتطابق بين المعايير الموضوعة لذلك وتبليغها عن طريق التقرير بذلك للاطراف والمستخدمين للمعلومات المتحصل عليها .

ومنها ما أكدت علي أن عملية المراجعة تعتمد علي معايير منطقية وثابتة للتحقق ومنها ما شمل كافة انواع المراجعات المختلفة كالمراجعة الداخلية ومراجعة الوحدات الحكومية والمراجعة الخارجية وركز علي جمع الأدلة والقرائن بالشكل الموضوعي وهو جوهر عملية المراجعة متضمنة معايير ومناهج الحيادية ولا تخضع للتلاعب وعدم التحيز كما ان الأنشطة والاحداث الاقتصادية تشمل المعلومات المقدمة بالقوائم المالية متضمنة النظام المحاسبي المتبع وهو يشمل نظام الرقابة الداخلية المتبع وتخصيص الاختيار بين البدائل لتحقيق هدف المراجعة ، الذي يهتم بالنتائج الاقتصادية للانشطة الداخلية بواسطة المراجع الداخلي للوحدة ، ومدي الالتزام بالقواعد الموضوعة وقياسها بواسطة المراجع الحكومي ، اما المعايير المقررة تعتبر مبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً ، وسوف يتم التعرض لها في هذا الفصل وانواعها .

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

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

يري الباحث قد حوي التعريف العام لجمعية المحاسبين الأمريكية أفكار عديدة ووصف عملية المراجعة بأنها تستدعي ان تكون عملية منظمة ومخططة وتقوم علي قواعد لضبط الخطة الموضوعة لتحقيق الغرض منها بحيث تكون منطقية وتساعد في اتخاذ القرارات في تنسيق تام وبالحصول علي أدلة إثبات كافية وتقييمها .

مما سبق يري الباحث أنه هنالك العديد من التعاريف للمراجعة ولكنها جميعها ركزت علي الهدف منها ومجال عملها وتحديد الطبيعة ، كل هذا يعتبر اساس قوي لبناء النظرية للمراجعة وان التعريف الوارد علي لسان جمعية المحاسبة الأمريكية (المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية (Systematic) لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج ، المعايير المقررة وتبليغ الأطراف

[1] / أ.د. خالد الأمين عبدالله ، مرجع سابق ، ص 13 .

المعنية بنتائج المراجعة)[1]. هو التعريف الأشمل ، إذ علي اساسه يمكن للباحث ان يعرف المراجعة علي انها (عملية منظمة لجمع الأدلة وبحث المستندات بطريقة موضوعية للاحداث والانشطة الاقتصادية وفق المعايير المقررة والموضوعة باتساق وحيادية بغرض الخروج برأي محايد لنتيجة النشاط وتوصيل ذلك للأطراف الخارجية .

أنواع المراجعات :

تم تبويب المراجعة إلى عدة أنواع وذلك على النحو التالي:[2]

المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية :Complete and Partial Audit

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

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

المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية : Internal and External Audit

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

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

3.المراجعة الإلزامية والمراجعة الإختبارية: Statutory and Optinal Auditإن المراجعة الالزامية هي مراجعة تتم في المشروعات الاقتصادية نتيجة الزام المشروع بضرورة تعيين مراجع (مراقب)حسابات خارجي وذلك كما حالة الشركات المساهمة .

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

---

1 / وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 51

2 / د. منصور حامد محمود , مرجع سابق , ص ص10-12

4. مراجعة الأداء أو التنفيذ : Compliance Audit

ويقصد بمراجعة الأداء أو التنفيذ معرفة مدى الالتزام بآداء سياسات معينة , أو قوانين أو لوائح أو التقيد بعقود ومن أمثلتها مراجعة الإقرارات الضريبية .

المراجعة الإدارية: Managerial Audit

تعتبر المراجعة الادارية احدى نتائج تطور المراجعة الداخلية وتشمل المراجعة الادارية بعض أو كل الأمور التالية :

أنظمة الرقابة الداخلية.

تنفيذ تعليمات ولوائح الشركة والتقيد بسياستها .

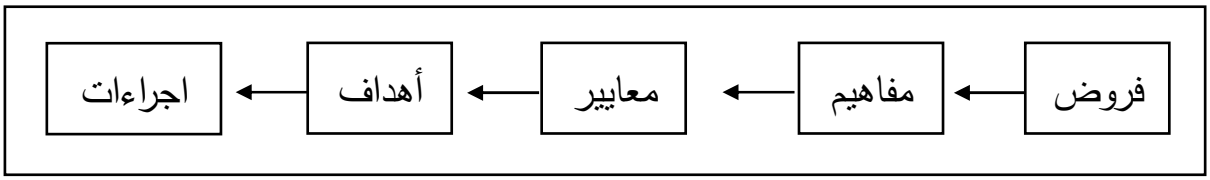
دقة البيانات المالية وقيمة المعلومات المتعلقة بعمليات المشروع بحيث يمكن الاعتماد عليها .

الاقتصاد والكفاية في استخدام المواد .

تحقيق الأهداف المعلنة للبرامج والأعمال .

الإطار المفاهيمي للمراجعة :

النظرية أساس لتنظيم وتحقيق ما يمكن ضبطه من تصرفات بواسطة القواعد والأسس التي تعمل علي تحديد القراءات التي يصدرها المراجع والواجب اتخاذها عند القيام بعملية المراجعة ، ويسترسل المراجع خطوات المراجعة المنظمة وفحص مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والاهداف والاجراءات الشكل :



المصدر : وليم توماس ، امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق (السعودية : دار المريخ , 1989م)

(تتجه الأسم للعنصر الذي يليه كنتيجة اساسية ومنطقية للعنصر السابق له)

فروض المراجعة

تعرف الفروض علي أنها (معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الافكار والمقترحات والقواعد الأخري ، وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي [1] :

- ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية .
- لأنه لايوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدي المعلومات المالية فإن المراجع يمكنه الحفاظ علي نزعة الشك المهنية لديه .
- يتصرف المراجع كمراجع فقط .
- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد .
- المزاعم أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها .
- نظام الرقابة الجيد يعني امكانية أكبر للاعتماد علي المعلومات المالية .
- مالم يكن هناك العكس فإن ماحدث في الماضي سيحدث في المستقبل .
- ٍ[العرض العادل والصادق] يعني ضمنياً مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ولما كانت الفروض هي نقطة البداية للتوصل إلي مفاهيم لتساهم في بناء النظرية للمراجعة واطار عام لها كان ايجاد فروض تجريبية ضرورة لحل مشاكل المراجعة وايجار نظرية لها ، فقد وضعت الفروض التجريبية للمراجعة علي النحو الآتي [2] :

1- قابلية البيانات المالية للفحص .
2- عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة كل من مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) والادارة .
3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخري تقدم للفحص من أية أخطاء عادية أو تواطئية .
4- وجود نظام للرقابة الداخلية (يلغي) احتمال حدوث الأخطاء .
5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي إلي سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال .
6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل مالم يوجد دليل علي عكس ذلك .
7- عند مزاولة مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بابداء الرأي عن البيانات المالية فهو يقوم بصفته

---

1 / وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 51

2 / د. محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 29 .

هذه فقط .

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات ، التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز فقط

مفهوم الفروض في معناها يدور حول النقاط الآتية :

- مهنة المراجعة هي الأساس للبيانات والقوائم المالية وقيام هذه المهنة يعتمد علي قابلية تلك البيانات والقوائم للفحص .
- وجود نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها ومثلت في المعايير الآتية[1] أ- الملائمة : تعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالاحداث التى تعبر عنها .

ب- القابلية للفحص : ومعني ذلك انه إذا قام شخصان أو اكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد ان يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التى يجب التوصل اليها .

ج- البعد عن التحيز : بمعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .

د- القابلية للقياس الكمي : وهي خاصية يجب ان تتحلي بها المعلومات المحاسبية وتضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلي معلومات اكثر فائدة من خلال عمليات حسابية ونجد ان النقود اكثر المقاييس الكمية شيوعاً وليس المقياس الوحيد بين المحاسبين .

ايجاد فروض للمراجعة من بديهيات نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل الى نتائج تساهم في وضع اطار عام للنظرية , ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الإعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها هو بمثابة ايجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي أن تخضع للدراسة حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة :

الفروض التجريبية للمراجعة :[1]

قابلية البيانات المالية للفحص .

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

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

وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد أويلقي احتمال حدوث الأخطاء .

---

1 / المرجع السابق ، ص 30 .

2 / محمد سمير الصبان , مرجع سابق , ص17

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

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

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

يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز .

تعتمد الفروض السابقة علي طبيعة المراجعة واعتمادها علي المنطق والبرهان وعلي تبادل المنفعة بين مثلث الاطراف ادارة المشروع ومراقب الحسابات والمستخدمين في اتخاذ القرارات المشتركة ، كذلك الفرض الثالث خلو القوائم من الاخطاء هذه الفرض يحدد نطاق الاختبارات وما يوليه المراقب من استقصاءات والذي يقلل من وجود الأخطاء الفرض الذي يعني بوضع نظام سليم للرقابة هذه الفروض مجتمعة تجعل من عملية المراجعة اقتصادية واقل تكلفة حيث امكان استخدام المراجعة الاختبارية .

لابد من وجود معايير ومبادئ تبني عليها عملية المراجعة ، تسخدم للحكم علي مدي سلامة القوائم المالية تمثيلها لنتائج أعمال المركز المالي .

يعني الفرض السادس باستمرار ادارة المشروع في تصرفاتها السابقة فانه يفترض ان يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل علي عكس ذلك .

دور المراجع الخارجي يجب ان يقتصر علي مهمة ابداء الرأي في سلامة القوائم المالية ، هذا ما وضحه الفرض السابع في المراجعة .

كذلك تضع النظرية معايير تعتبر التزامات مهنية متعارف عليها ووجدت قبولاً حسناً عند الممارسين يجب الاسترشاد بها والحكم علي اساسها .

مفهوم المراجعة :

يعني المفهوم (التعميق العقلي والذهني أو الفكرة الاساسية أو أساس التفكير) [1] .

ومفاهيم المراجعة هي التعميمات العريضة والمستنتجة من الفروض السابقة وايضاحها كما ان المفاهيم هي الأساس لتحديد المبادئ والاجراءات .

والمفاهيم هي خمسة أساسية يمكن تحديدها [1] .

---

1 / وليم توماس ، أمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 52 .

- السلوك الأخلاقي Ethical Conduct
- الاستقلال Independence
- العناية المهنية الواجبة Due care
- ادلة الاثبات Evidence
- العرض الصادق والعادل Fair Presentation

يري الباحث ان الفروض كانت معاني للمفاهيم السابقة وتفسير لهذه المفاهيم فهي تمثل جوهر الفكرة واختصار لتحديد التصور العقلي ونموذج للتحول النظري من الفروض والمفاهيم ومن ثم المبادئ والاجراءات .

---

1 / المرجع السابق ، ص 52.

المبحث الثاني

أهداف ومعايير المراجعة

معايير المراجعة :

مهنة المراجعة تعتمد بشكل أساسي علي المعايير التي تصدرها الهيئات المنظمة وتلقي القبول العام بين الممارسين للمهنة والمستخدمين للقوائم المالية والتي يتم تطبيقها من خلال الاجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة .

(المعايير من ناحية أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات ومن ناحية أخرى تعتبر وسيلة لتقييم الآداء المهني للمراجع , كما لها أهميتها البالغة بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية , لأنها توضح لهم الكيفية التي تمت بها عملية الفحص التي قام بها المراجع والمسئولية التي يتحملها)[1]

وقد تم توضيح الاختلاف بين معايير المراجعة واجراءاتها كالآتي [2] .

فالأولي تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة المراجعة ، وتعبر عن مدي الجودة المطلوبة من مراقب الحسابات عند آدائه لمختلف المهام الموكله اليه ، أما الثانية فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة المرجوة ، والتي تختلف من اختبار إلي آخر .

يري الباحث انه ورغم اختلاف المفهوم بين كل من المعايير والاجراءات إلا انها مرتبتطان ببعضها فتحديد الإجراءات اللازمة للمراجعة يجب ان يتلاءم مع الأهداف التي تعبر عنها المعايير الموضوعة .

لقد كان المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهداً علي وضع معايير آداء معينة صدرت عام 1954م ضمن كتيب تحت عنوان (معايير التدقيق المتعارف عليها) .

تضمن الكتيب أعلاه معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلي ثلاث مجموعات رئيسية كالآتي [3] :

---

1 / د. عصام الدين محمد متولي , **دراسات فى الاتجاهات المعاصرة في المراجعة** (الخرطوم : جامعة أم درمان الاسلامية ,2005م) ص197 .

2 / محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 59 .

3 / أ.د خالد أمين عبدالله ، مرجع سابق ذكره ، ص 53 .

3-1 المعايير العامة Genral Standards

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الشخصي أو الذاتي لمن سيزالون مهنة التدقيق ومن هنا اطلق عليها المعايير الشخصية Persanal Standards وهي :

1- يجب ان يقوم بالتدقيق شخص أو اشخاص حائزون علي التدريب الفني الملائم والكفاية اللازمة في تدقيق الحسابات .

2- علي مدقق الحسابات ان يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلي المهنة المنوطة به .

علي مدقق الحسابات ان يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق ووضع التقرير .

(المقصود بمعايير المراجعة أن الخدمات المهنية يجب أن تقوم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين وتوصف هذه المعايير بالمعايير العامة أو الشخصية): [1]

أن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علمياً, وعملياً بطريقة تمكنهم من آداء وظيفتهم كمراجعين.

التزام الاستقلال والحياد في أي عمل .

يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة واعداد التقرير.

المعايير السابقة وضحت ملامح للمعاير الأساسية وهي :

1- التدريب والكفاية (التأهيل العلمي والعملي) Traning and Qualification :

القصد ان تتكامل في مراجع الحسابات دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها وارتباطه بما يدور ويأتي متواتراً في النشرات المهنية والمجلات الدورية والبيانات التي تصدرها الهيئات الرسمية التي تعني بالمحاسبة وينبغي ان يكون مراجع الحسابات مشتركاً في دورات تدريبية والدورات المنعقدة بواسطة المنظمات المهنية بالمحاسبة والعلوم ذات العلاقة بها .

2- الاستقلال والحياد Independence :

المقصود بها الاستقلال الاستقلال الفكري وهو (الحالة الفكرية ، فعلي مدقق الحسابات ان يكون له رأي من خلال استقلاله في التفكير وان يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لاغني عنها في شأنها ان تضفي مزيداً من الثقة علي البيانات المحاسبية) [2] .

---

1 / محمد سمير الصبان , مرجع سابق , ص49 .

2 / المرجع السابق ، ص 54 .

3- العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول) Due Audit :

علي مراجع الحسابات ان يبذل العناية الكافية في عملية مراجعة الحسابات وهذه العناية يجب ان تكون مراجعة انتقادية لكل مرحلة من مراحل الاشراف واصدار الأحكام ، فهي عناية بترتيب أوراق عمله وعلي قرائن الإثبات وأدله كافية وفي هذا الصدد قيل (لكل من عرض خدماته وقبلت خدماته أخذ علي عاتقه واجب استعمال مالديه من مهارة العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد) [1] .

3-2 : معايير العمل الميداني **Standards of Field Work :**

تتعلق معايير العمل الميداني بتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدي القرائن (أدلة الأثبات) الواجب الحصول عليها .

(تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الارشادات اللازمة لقيام المدقق باجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها وتتمثل في العمل الميداني في ثلاث معايير هي) : [2] .

الأول : الاشراف والتخطيط Adequatc Planning and Supervising :

يتطلب هذا المعيار ان يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به المدقق عند البدء بعملية التدقيق ، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والاشراف عليهم ومتابعة ما يوكل اليهم من اعمال .

وعملية التخطيط يجب ان يقوم لها المدقق وتشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وكذلك التحقيق من اصول وخصوم المنشأة والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المنشأة .

اعتبارات الاهتمام بمعيار الإشراف والتخطيط قد زادته أهميته في الوقت الحاضر بسبب [3] :

أ- ان المدقق يعتمد بدرجة اكبر في الوقت الحالي علي نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق .

ب- الاعتماد المتزايد علي استخدام طرق المعاينة .

ج- تغيير أساليب ومفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر

د- التغيير في نظم التشغيل البيانية المستخدمة في المنشآت محل التدقيق .

---

1 / المرجع السابق ، ص 30 .

2 / د. غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر** (عمان : دار المسيرة ، 2006) ص 42 .

3 / المرجع السابق، ص 42 .

الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية Evaluating the Internal Control System :

هذا المعيار يحث المدقق بأن يجري دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في منشأة العميل حيث ان نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدي الاختبارات التي يطبقها المدقق لأن قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر علي حجم وطبيعة أدلة الاثبات وكذلك مدي الفحص المطلوب لتلك الأدلة ، بالإضافة إلي أنه يؤثر علي تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق .

يحقق معيار نظام الرقابة الداخلية غرضين [1] :

أ- هو الاعتماد علي النظام نفسه ، حيث من الصعوبة اعادة إنشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات التي تمت ، حيث وجود نظام رقابة داخلي يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة صحيحة واعداد قوائم تعكس الوضع المالي الصحيح للمنشأة أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية يتطلب ذلك بذل جهد كبير من المدقق ربما لا يعوض هذا الضعف .

ب- إن دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدي الاختبارات التي سيقوم بها المدقق حتي يصل القناعة الكافية بمدي عدالة القوائم المالية .

يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به مدقق الحسابات بثلاث خطوات [2] .

الخطوة الأولي : الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والاطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد

الكيفية التي يعمل بها النظام :

الخطوة الثانية : تحديد مدي دقة وملاءمة الاجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الاجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار .

الخطوة الثالثة : تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام حيث انه من الممكن ان يكون النظام سليم نظرياً ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به .

الثالث : كفاية أدلة وقرائن الأثبات :

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني علي ضرورة حصول المدقق علي أدلة وقرائن اثبات كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وارسال المصادقات حتي يستند اليها لإبداء الرأي في

---

1 / المرجع السابق ، ص 43 .

2 / المرجع السابق ، ص 43 .

القوائم المالية حيث ان الدليل أو قرينة الإثبات يعتبر اساس في عملية التدقيق ويدعم معايير العمل الميداني .

(يعتمد مفهوم أدلة الاثبات علي فرض القابلية للمراجعة والتحقق فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق وللمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معني أو سبب ، من ثم فإن فرض ان المدقق يحاول ان يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها كفاية أدلة الإثبات) [1] .

مما سبق نستنتج ان المراجع يعتمد علي قرائن الاثبات في كميتها وتدعيمها وجودتها حيث لقناعة المدقق بالأدلة يجب ان تكون كافية ومناسبة لتعزيز رأيه وكذلك يجب ان يكون الدليل ذو صلاحية مناسبة بمعني ان يكون فعال وخال من التحيز وان يكون قابل للقياس الكمي .

الشروط السابقة هي الأساس في تقييم أدلة الأثبات بالاضافة إلي ان يكون الدليل ذو علاقة بالعنصر محل الفحص .

3- معايير اعداد التقرير Standards of Reporting :

(يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلي مستخدمي القوائم المالية ، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دوراً أساسياً عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات ، لذلك تم تقسيم معايير اعداد مدقق الحسابات إلي اربعة معايير من المفترض ان تحكم مدقق الحسابات عند اعداده التقرير وتعتمد هذه المعايير علي فرض ان العرض العادل والصادق للقوائم المالية انما يعني ضمنياً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق والعادل مفاهيم اخري كالإفصاح المناسب والتزامات المراجعة ويعني الإفصاح المناسب صدق وامانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأة فضلاً عن التزاماتها في لحظة معينة ، والتغييرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات خلال فترة زمنية ، أما التزامات المراجعة فتعني أمانة واخلاص أو (العناية المهنية الواجبة) في تحمل مسئولية الحكم علي الإفصاح المناسب للبيانات المالية) [2] .

المعيار الأول : إعداد القوائم المالية وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها Presrntation the Statements According to GAAP :

ينص هذا المعيار علي انه يجب ان يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .

---

1 / المرجع السابق ، ص 43 .

2 / المرجع السابق ، ص 44 .

ويتطلب هذا المعيار ليس فقط مدي قبول المبادئ المحاسبية فقط ولكنه يتطلب التحقق من مدي قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ .

ربما ان مدقق الحسابات سيقدم رأيه حول ما إذا تم اعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فانه يجب ان يكون علي دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص .

يري البعض انه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب ان تحقق هذه المبادي هدفين [1] :

1/ أن هذه المبادئ تعمل علي تحديد تأثير العمليات داخل المشروع كما حدثت فعلاً ، وتستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات بشكل يربط الإيرادادت وتخصيصها علي الفترات المحاسبية.

2/ إن الاجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المنشأة .

المعيار الثاني : الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها Consistent Observation of GAAP :

هذا المعيار يجعل مدقق الحسابات يشير في تقريره عن مدي الثبات والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبية والهدف من هذا المعيار هو :

1/ قابلية القوائم المالية المقارنة .

2/ توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت علي المبادئ المحاسبية وأثرها علي القوائم المالية وقابليتها للمقارنة ، ففي هذه الحالة يجب علي مدقق الحسابات الأشارة إلي ذلك بطريقة ملائمة في تقريره .

المعيار الثالث : الأفصاح الكافي Adequate Disclosure :

ينص هذا المعيار من معايير اعداد التقارير عن ان يتحقق المدقق من الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم ، ولا يقوم المراجع بالإشارة إلي ذلك في تقريره إلا في حالة كون الافصاح غير كافٍ بدرجة معقولة حيث انه يجب ان يشير في هذه الحالة في تقريره ولا يقصد بالافصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك اسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية ، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية .

---

1 / المرجع السابق ، ص 45 .

المعيار الرابع : التعبير عن رأي المدقق Expression of Opinion :

ينص المعيار الرابع من معايير اعداد التقرير علي انه يجب ان يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة ، أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي ، وقد يتضمن أسباب الامتناع عن ابداء الرأي ما يلي [1] :

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهرياً علي إجراءات الفحص وعدم امكانية اجراء الفحص بشكل كافٍ .
- حالة عدم التأكد والذي يؤثر بشكل جوهري علي القوائم المالية كوحدة والذي يجعل المدقق يعتبر ابداء رأي متحفظ لايعد مناسباً بسبب عدم التأكد .
- عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلي عدم تمكنه من ابداء الرأي .

أشكال الآراء التي يعبر بها المدقق عن رأيه [2] :

- الرأي النظيف : الذي لا يتضمن تحفظات .
- الرأي المقيد : الذي يتضمن بعض التحفظات .
- الرأي السلبي : عدم ابداء رأي في القوائم المالية .
- الرأي المعارض : ان القوائم المالية لا تعد بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج اعمال المنشأة

---

1 / المرجع السابق ، ص 45 .

2 / المرجع السابق ، ص 49 .

الفصل الثالث

مخاطر ومسئوليات المراجعة

المبحث الأول : مخاطر المراجعة

المبحث الثاني : مسئوليات المراجعة

المبحث الأول

مخاطر المراجعة

مقدمة :

قد تواجه مراجع الحسابات مخاطر في القيام بواجبه في مهامه الموكلة لديه من ابداء رأي عن نظام الرقابة الداخلي المطبق ورأيه في تقريره عن مخرجاته من قوائم مالية ، في هذا الفصل سوف يقوم الباحث بالتفصيل في هذه المخاطر وأنواعها والاجراءات اللازمة بطرق مخططة لتقديرها وكيفية تأثيرها فى عملية المراجعة .

عند بداية عملية المراجعة يقوم المراجع بدءاً بوضع خطة لازمة لإجراء عملية المراجعة بعد ان قام بتقييم نظام الرقابة الداخلي المطبق في وحدة ما .

ويكون المراجع قلقاً وغير مطمئناً تجاه نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأي بخصوص القوائم المالية وهما [1] :

1- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية .

2- مخاطر عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف الاخطاء .

من الحقائق المتعارف عليها أن مهنة المراجعة لا توفر لمستخدمي المراجعة التأكد الكامل بأن هذه القوائم خالية من الأخطاء , ومن هنا فإن هناك قدراً من عدم التأكد والمخاطرة يوجد دائماً عند إعتماد مستخدمي القوائم المالية على تقرير المراجع , ومن ثم يجب على المراجعين أن يهيئوا أنفسهم لتقبل مستويات أكبر من الأداء المهني للوفاء بإحتياجات هؤلاء المستخدمين لإكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود في القوائم المالية فمستخدموا القوائم المالية يتوقعون أن يقوم المراجعين بالبحث عن كافة مظاهر الغش والتزوير والتبليغ عنها , في الوقت الذي تتحمل في الإدارة وليس المراجع مسئولية منع اكتشاف الغش والخطأ من خلال تطبيقها واستخدامها لمظم الرقابة الداخلية .
(تكمن مخاطر المراجعة في إبداء المراجع لرأي غير مناسب حول بيانات مالية تتضمن أخطاء ماية كان يشهد بصدق وعدالة القوائم المالية في الوقت الذي تحتوي فيه هذه القوائم على قدر كبير من التحريف) [2]

مما سبق وبتحديد والنظر إلي النوع الأول يستنتج الباحث بأن المخاطر هي اعتبارات يجب ان

---

1 / وليم توماس ، أمرسون هنكي , مرجع سابق , ص 369 .

2 / د. عصام الدين محمد متولي , مرجع سابق , ص212

تقدر بواسطة المراجع من خلال تقييمة وتقديره لنظام الرقابة الداخلية ، وهذا ما أتي متماشياً مع الدليل الدولي للمراجعة (400) الموسوم (تقدير المخاطر والرقابة الداخلية) علي المراجع ان يقوم بعمل تقدير المخاطر اللازمة ولمخاطر الرقابة لتوكيدات البيانات المالية الرئيسية .

يري الباحث انه يكمن الخطر حول ابداء أي مخالف لعدالة وصدق القوائم امالية جراء الاعتماد علي اصول وسجلات محاسبية متلاعب فيها وخطأ ومغشوشة وبيانات غير كافية لإبداء رأي صحيح عن الموقف المالي الحقيقي مما يؤثر علي رأي المراجع وتقديره .

(ينص إيضاح معايير المراجعة رقم (1) تجميع معايير واجراءات المراجعة Codification of Audifing Standards and Procedures المعايير المهنية للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجلد رقم (1) قسم رقم (115) الفقرة رقم (2) بعنوان مسئوليات ووظائف المراجع الحيازي (Rersponsibilites and Function of the Independent Auditor) علي أن المراجع يتحمل مسئولية تخطيط واداء عملية المراجعة للحصول علي تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية وعما إذا كان ذلك ناتج من الخطأ أو الغش) [1] .

يهدف ذلك الايضاح في تحديد معايير وتوفير ارشادات للمراجعين بهدف الوفاء بالمسئولية كما هي مرتبطة بالغش عند آداء عملية مراجعة القوائم المالية التي يتم آدائها طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) .

جاء في ايضاح معايير المراجعة الإمريكية رقم (82) SAS في الاشتراطات الأساسية

- اشتراط اساسي [2] .

ينبغي علي المراجع ان يخطط ويؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوي علي بيانات كاذبة سواء بطريق الخطأ أو الغش :

- ينبغي علي المراجع ان يقدر تحديداً مخاطر البيان الكاذب المادي في القوائم المالية نتيجة للغش وينبغي ان يضع في اعتباره ذلك التقدير عن تصميم اجراءات المراجعة المطلوبة اداؤها .
- ينبغي علي المراجع ان يدرس عوامل مخاطرة الغش المرتبطة بالتقارير المالية

---

1 / د. أمين السيد أحمد لطفي ، **مسئوليات واجراءت المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية** الخاطئة (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005) ص 134 .

2 / د. طارق عبدالعال ، مرجع سابق , ص 402 .

الاحتيالية واختلاس الاصول في كل واحدة من الفئات التالية .

المخاطر والرقابة ودور المراجعة الداخلية :

تعريف مخاطر المراجعة :

(تعني المخاطر التي تؤدي إلي قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري) [1] .

وهي تحتوي علي ثلاث مكونات [2] .

المخاطر الملائمة : هي قابلية رصيد حساب معين أو طائفة معينة من المعاملات إلي ان تكون خاطئة بشكل جوهري منفردة أو عندما تجمع من المعلومات الخاطئة في ارصدة الحسابات أو طوائف أخري .

مخاطر الرقابة : هي مخاطر المعلومات الخاطئة والتي تحدث في رصيد حساب ، أو طائفة من المعاملات والتي يمكن ان تكون جوهرية بمفردها ، أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في ارصدة أو طوائف أخري ، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية .

مخاطر الاكتشاف وهي المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة الجوهرية التي يقوم بها المراجع ان تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي يمكن ان تكون جوهرية منفردة أو عندما تجمع من المعلومات الخاطئة .

ويمكن للباحث ان يعرف المخاطر عموماً بانها الحالات التي يقوم فيها المراجع بابداء راي غير ملائم في بيانات محاسبية مغلوطة عمداً أو بغير عمد .

العلاقة بين المخاطر والرقابة **Relation ship Between Risk and Control :**

حدثت خلال العقود السابقة تطورات اقتصادية وتكنلوجية كبري بالنسبة لطبعية ونشاط وشكل المشروعات السائدة في عالم الأعمال من مجرد الشكل الفردي والمشروعات العائلية إلي المشروعات الضخمة .

(من أن تعمل الشركات بفعالية في كثير من أجزاء العالم ومن أجل ان تحقق غرض معين من

---

1 / د. يوسف محمد جربوع ، **مراجعة الحسابات المتقدمة** (فلسطين ، لا توجد دار نشر) ص 164.

2 / المرجع السابق ، ص 165.

الربح أو بيع حجم مقرر من المنتجات أو الخدمات في سوق محدد يستلزم الأمر ان تكون لتلك الشركات خطة استراتيجية عريضة واهداف مقررة ووسائل تضمن العالمين بها يبذلون اقصي جهودهم تجاه تحقيق تلك الخطة المحددة والاهداف المقررة – بمعني ان يتم الرقابة علي أنشطتهم)[1] .

هذا يعزز من اهمية الرقابة علي الأنشطة في نجاح تلك الشركات وهي الطريق لتنفيذ الخطط في سبيل تحقيق الأهداف عن طريق وضع الاستراتيجيات للشركات ويتم ذلك بتفويض الهيكل الاداري والمحاسبي وفي هذه الظروف فعند الحديث عن المخاطر فإن ذلك يوصي بإحتمال ان هناك احداث قد تقع من شأنها ان تمنع أو تهدد انجاز الخطة الاستراتيجية للشركة أو اهدافها .

وحتي تظل الشركة ناجحة ومستمرة في الوجود من الضروري ان يتم تحديد وتقييم وادارة المخاطر التي تتعرض لها –ووصل احد الكتاب إلي ان استخدام مصطلح الادارة Mange (ادارة المخاطر) بدلاً من الالغاء (Eliminate) اسلم للأسباب الآتية [2] .

أ- ان بعض المخاطر لايمكن ان يتم استبعادها لانها خارج نطاق تحكم الشركة علي سبيل المثال فإن التغير في البيئة القانونية والضريبية التي تجعل منتجات الشركة المقدمة للعملاء أقل جاذبية أو اكثر تكلفة سواء في مرحلة انتاجها أو بيعها أو اقل ربحية لايمكن استبعاده ومع ذلك فإن تلك المخاطر لايمكن ادارتها عن طريق وجود خطط طارئة ملائمة ذات فعالية .

ب- ان باقي المخاطر يمكن ان يتم استبعادها إلا أن اجراء ذلك قد يترتب عليه بأن التكلفة المرتبطة تفوق فعاليتها ، حيث أن التكاليف المرتبطة باستبعاد مخاطر الحدث العكسية المحدد سوف تزيد من الخسارة المحتملة علي الشركة إذا ما وقع ذلك الحدث وبشكل بديل فإن المقاييس المقررة لمنع –الحدث المسبب للخسارة- من الحدوث قد يعوق أيضا الاحداث المسببة لحدوث العائد .

الغش تعريفه وانواعه Faud Definifion :

ان (الغش) هو اللفظ المرادف للخطأ العمد ويرتكب عن طريق [3] :

1/ التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد اخفاء عجز أو اختلاس بقصد استعمال احد

---

1 / د . أمين السيد أحمد لطفي ، **المراجعة الدولية وعولمة اسواق رأس المال** (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005) ص 644 .

2 / المرجع السابق : ص 646 .

3 / د. خالد امين عبدالله ، **علم تدقيق الحسابات** ، الناحية النظرية (عمان : دار وائل ، 2004) ص 58.

الموجودات مثل :

- اثبات مدفوعات وهمية في دفاتر المشروع وسجلاته واختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاس بخزينة المشروع ، كإضافة اسماء وهمية إلي كشف اجور العمال وتزوير ايصالات دفع وهمية .
- عدم اثبات نقدية من العملاء واختلاسها أو استخداما واستعمالها في تغطية اختلاسات سابقة .
- عدم اثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات واختلاسها واستعمالها في تغطية اختلاسات سابقة .

يري الباحث ان الأمثلة السابقة تتعلق بالسجلات والدفاتر والتثبيت والأدلة ومن ثم ارتكاب مثل هذا النوع من المشاكل والغش والتزوير يعد خطراً محدقاً ويمكن تفاديه باستخدام نظام رقابة جيد ومتماسكاً ويعني نظام الرقابة الداخلية وفقا لمعايير المراجعة الدولية كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبعها إدارة المنشأة لمساعدتها , قدر الإمكان في تحقيق أهدافها التي تتمثل في ضمان أداء الشركة لمهامها بفاعلية وكفاءة ويتضمن الالتزام بسياسات الادارة الموضوعية وحماية الإصول ومنع اكتشاف الغش والخطأ وضمان دقة واكتمال السياسات المحاسبية واعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها وتقديمها في الوقت المناسب .

2/ التلاعب في الحسابات والسجلات بقصد التأثير علي مدي دلالة القوائم المالية علي نتيجة اعمال المشروع ومركزه المالي ويحدث ذلك بدافع :

- تضخيم ارباح المشروع كان يثبت مبيعات وهمية ، أو يضخم من بضاعة آخر المدة .
- تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الاسهم في السوق المالية أو بقصد تكوين احتياطات سرية قد يساء استخدامها مستقبلاً بواسطة الادارة .
- اظهار المركز المالي بغير حقيقته وذلك بالتلاعب في قيم الموجودات والمطلوبات .

(مما لاشك فيه أن التلاعب بالسجلات – أقل حدوثاً من الاختلاسات ولكنه اشد خطراً ، حيث يقوم به موظفون مسئولون بالمشروع ، ومن هنا علي المدقق بذل قصاري جهده لاكتشاف مثل هذا

التلاعب في حالة ما إذا اثارت شكوكه بعض الملابسات) [1] .

مخاطر المراجعة Audi Risk :

يعتبر مفهوم مخاطر المراجعة من الأهمية بمكان حيث يجب ان يتخذ المراجع قراراً بشأنها عند التخطيط لعملية المراجعة وتقييم الأدلة اللازمة لتكوين الرأي وتأتي هذه إلي انه لا يوجد معيار مهني يبين ما يجب ان يكون عليه مقدار مخاطر المراجعة عدا (المعيار الأمريكي رقم SAS 47 ومعيار المراجعة الدولي رقم ISA 400 أوضحا ان عملية المراجعة يجب ان يتم تخطيطها بالطريقة الملائمة التي من شأنها ان تجعل مخاطر المراجعة عند ادني مستوي مقبول) [2] .

(يقصد بمخاطر المراجعة احتمال ان يصدر المراجع رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها ، كان يعطي رأياً غير متحفظا (رأي نظيف) عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً نظراً لفشله في اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية ، أو ان يصدر رأياً متحفظاً علي قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً) [3] .

طبيعة مخاطر المراجعة :

يمكن ان نلخص مخاطر المراجعة فى أنها أمر واقع يهدد المراجع الذى يقوم بأداء عملية المراجعة بحيث تؤثر على مكانة المراجع وثقة المجتمع فى مصداقيته فى مراجعة وتحليل القوائم المالية وابداء رأيه الفني والموضوعي حولها. (طالما وجدت قوائم مالية تخضع للمراجعة فعلي المراجع الذى يقوم بمراجعتها إبداء رأيه فيها وان يقوم بتقدير المشكلات والمخاطر المتعلقة بهذا العمل وان يقبل بدرجة من هذه المخاطر ، وان يخطط لعمل المراجعة بحيث يقلل هذه المخاطر إلى ادني حد ممكن, بحيث يتم تغطية توقعات المستخدمين للقوائم المالية وعن مدي عدالة هذه القوائم وصدق تعبيرها لنتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة) [4] .

ولما كان دور المراجع هو التوصل إلى حقيقة القوائم المالية وعدالتها ، لذلك يعمل المراجع فى ظل نوع من عدم التأكد بحيث انه يجب عليه التقليل من عدم التأكد الذى يؤدي به إلى درجة اليقين ، فيما يتعلق برايه عن مدي مصداقية القوائم المالية وعدالة عرضها ، يري الباحث ان قبول درجة معينة مناسبة من مخاطر المراجعة (عدم التأكد) عن عرض القوائم المالية يكون بقيام المراجع لتخطيط

---

1 / المرجع السابق ، ص 59 .

2 / منصور احمد البديري ، شحاته السيد شحاته ، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة** (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003) ص93 .

3 / المرجع السابق ، ص94 .

4 / د. طارق عبدالعال حماد ، **موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية الأمريكية والعربية ، ج2** (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004) ص 30 .

عملية المراجعة ومصداقية تلك القوائم وعن تعبيرها عن الموقف المالي للعميل , وذلك يساعده إلى الوصول إلى درجة من التأكد عن مدي صدق وعدالة تلك القوائم المالية .

المخاطر فى المراجعة تجعل المراجع يحدد مجالات اختبارات وتحديد الاجراءات التى يتبعها وكمية الأدلة التى يجب ان يقوم بجمعها حول العمليات الحسابية وغيرها وكذلك مدي اعتماده على نظام الرقابة الداخلية .

مفهوم المخاطر :

إن مفهوم ومصطلح المخاطر بصورة عامة يعني البعد عن الحقيقة أو الواقع بدرجة تتفاوت نسبياً وطبيعة العناصر قيد الفحص ، ويعني عدم التأكد ، أما فيما يخص المراجع فهناك مخاطر تهدد المنشأة وهي مخاطر الأعمال بأقسامها الثلاثة مالية ، وتشغيلية على الجانب الآخر فهناك مخاطر تهدد المراجع وهي مخاطر المراجعة المكونة من مخاطر حتمية ، رقابية ، واكتشاف وكامتداد للمخاطر المصاحبة توجد مخاطر القوائم المالية التى تهدد المنشأة بالتصفية وإيقاف نشاطها وتهدد المراجع باصدار تقرير غير صحيح وهي متمثلة فى الحذف والتحريف وعدم التسجيل وما يلقي على المراجع العديد من المسئوليات تجاهه .

عرفت لجنة معايير المراجعة الدولية المخاطر (مخاطر المراجعة بأنها تعني المخاطر التى تؤدي إلى قيام المراجع بإعداد رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري) [1] .

(كما عرف معهد المحاسبين القانونيين الامريكي فى معياره رقم (47) مخاطر المراجعة بأنها المخاطر الناتجة عن فشل المراجع دون ان يدري فى تعديل رأيه بشكل ملائم بخصوص قوائم مالية بها اخطاء جوهرية) [2] .

تقتضي معايير المراجعة [3] بأن يقوم المراجع بإبداء الرأي فى القوائم المالية كوحدة واحدة على مستوي كل عنصر من عناصر القوائم المالية بمعني أن يقوم بتحديد مستوي المخاطر المتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة فى القوائم المالية ، أو الذى يتعلق بكل نوع من المعاملات وذلك حتي يتمكن من تحديد اجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من كل رصيد أو كل نوع من المعاملات

---

1 / معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين 1998م مستندات المجمع العربي للمحاسبين ، **تقدير المخاطر والرقابة الداخلية)** ص 118 .

2 / محمد نور عبدالدائم ، **تقويم المخاطر واثرها على تقرير المراجع الخارجي** ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا, بحث تكميلي لنيل درجةالماجستير فى المحاسبة والتمويل ,2008م) , ص 14

3 / معايير المراجعة الدلولية ، مرجع سابق ، ص 98 .

وبطريقة تمكن من ابداء الرأي فى القوائم المالية كوحدة واحدة لمستوي منخفض من المخاطر .

مخاطر المراجعة النهائية أو كما يسمي احياناً بمخاطر المراجعة المقبولة هي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال ان يكون بالقوائم المالية تحريفاً جوهرياً بعد الأنتهاء من عملية المراجعة والوصول إلى رأي متحفظ فخطر المراجعة المقبول (هو مقياس لمدي رغبة المراجع فى قبول وجود تحريف جوهري فى ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد انتهاء المراجعة واصدار تقرير نظيف وكذلك خطر المراجعة المقبول عبارة عن تحديد شخص للخطر الذى يكون المراجع على استعداد لقبوله فى ان القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية المراجعة واصدار رأي غير متحفظ) [1] .

ويجدر بالذكر أن المراجعين يطلقون مصطلح التأكد فى المراجعة : التأكد الكلي أو مستوي التأكد كبديل لخطر المراجعة الذى يمكن قبوله ولاشك ان تأكيدات المراجعة أو اي مصطلحات مرادفة تكون مكملة (مكافئة لمخاطر المراجعة فمثلاً يعني القول ان مخاطر المراجعة المقبولة (2%) أو ان التأكد فى المراجعة يبلغ (98%) وكلاهما يفيد المضمون ذاته .

العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي :

(المراجع الداخلي يقوم باعمال المراجع الخارجي : يهتم المراجع الداخلي بتقييم نظم الرقابة الداخلية ، ويقوم بنفس العمل المراجع الخارجي كذلك يهتم المراجع الداخلي أيضاً بمراجعة العمليات وهو نفس العمل الذى يقوم به المراجع الخارجي ، وبذلك يبدو وكأن هناك تكرار للعمل فيما يقوم به المراجع الخارجي يكون قد سبقه إلى هذا العمل المراجع الداخلي والحقيقة ان هذا التكرار مخطط ومعتمد) [2] .

يري الباحث ان التكرار القصد منه إضافة الثقة على القوائم المالية وانها تم الحصول عليها وفق المبادئ والمعايير المقبولة قبولاً عاماً وان الهدف من التكرار – وهو ليس تكراراً حقيقياً– أن كل منهما هدف مقصود فى حد ذاته والتقرير عنه يختلف ، فالمراجع الخارجي يهدف إلى تجمع ادلة اثبات للرأي الذى سيبديه على القوائم المالية للمنشأة لذلك فإن نطاق العمل يختلف .

(يستعين المراجع الخارجي بالداخلي فى تقديم الإيضاحات عن الاستفسارات التى يثيرها نظراً لما للمراجع من خبرة بالعمل بالشركة واستمرارية عمل الشركة طول العام هذا بعد التأكد من كفاية مجال المراجعة وكفاءة المراجع الداخلي وفحص أوراق العمل والتقارير والتعرف على مسئوليات المراجع

---

1 / محمد نور عبدالدائم ، مرجع سابق ، ص 15 .

2 / د. محمد محمود خيري يوسف ، **دراسات فى مستجدات المراجعة** (القاهرة : دار الفكر العربي ، 1983) ص 61 .

الداخلي وواجباته) [1] .

أنواع المخاطر :

يوجد هناك نوعان من المخاطر مرتبطة بالمراجع نفسه ، وهي نوعين [2] :

1/ النوع الأول (مخاطر الفا)

هي ان يرفض المراجع القوائم المالية محل المراجعة علي اعتبار انها محرفة تحريفاً جوهرياً بينما هي في حقيقتها غير محرفة ولا تحتوي علي معلومات خاطئه خطاءاً جوهرياً .

2/ النوع الثاني (مخاطر بيتا B) :

وهي ان يقبل المراجع القوائم المالية علي أساس انها لا تحتوي علي معلومات محرفة تحريفاً جوهرياً بينما في الواقع تتضمن معلومات خاطئة أو تحريفات جوهرية .

يري الباحث انه من الخطر بمكان ان يقبل المراجع صدق التأكيدات والمزاعم التي تتضمنها القوائم المالية ، أي خلو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية من الأخطاء أو أن المعلومات التي تتضمنها القوائم محرفة تحريفاً جوهرياً .

إن كلا النوعين من المخاطر له خطورته غير ان النوع الثاني هو اكثر خطورة نظراً بالاضرار التي تلحق بالمستثمرين والمستخدمين الذين يعتمدون علي القوائم المالية كمصدر للمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قرار الاستثمار الأمر الذي يجعل المستثمرين يرجعون علي المراجعون ومقاضاتهم ومطالبتهم بالتعويضات اللازمة بسبب ادعاء فشل المراجعين في ابداء رأي سليم ولانهم يجب ان يلتزموا بالمعايير المتعارف عليها ولم يطبقو الاجراءات الملائمة ، هذا ما يجعل المراجعون يوسعون من نطاق الفحص واختبارات افضل واجراءات لجمع الأدلة والبراهين حيث تكون تكلفة مراجعة غير مبررة .ردفاً علي ماسبق يري الباحث ان مهنة المراجعة معرضة لمخاطر لايمكن تجنبها تتعلق باحتواء القوائم المالية علي تحريفات جوهرية وأخطاء لا يمكن للمراجع اكتشافها رغم قيامه باتباع معايير المراجعة المتعارف عليها وتطبيق الإجراءات اللازمة .

(ينص معيار المراجعة الدولي رقم 400 علي ان علي المراجع الحصول علي فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، لغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها وعلي المراجع استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر وتصميم اجراءات المراجعة للتأكيد بأنها قد

---

1 / المرجع السابق ، ص62 .

2 / المرجع السابق ، ص 95 .

خفضت إلي أدني مستوي مقبول [1] .

مكونات مخاطر المراجعة كما حددها المعيار الأمريكي للمراجعة رقم (47) والمعيار الدولي رقم (400) [2] .

1/ المخاطر الكامنة Inherent Risks

2/ مخاطر الرقابة Control Risks

3/ مخاطر الاكتشاف Detection Risks

1/ المخاطر الكامنة :

هي قابلية رصيد معين أو مجموعة من العمليات ان تكون خاطئة بشكل جوهري –سواء متفردة أو عندما تجمع مع الأخطاء في أرصدة الحسابات الأخري وذلك بافتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة .

2/ مخاطر الرقابة الداخلية :

وهي مخاطر فشل نظام الرقابة الداخلية في منع وقوع خطاء جوهري في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات مجتمعة أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب .

3/ مخاطر الكشف (الاكتشاف) :

هي مخاطر فشل اجراءات المراجعة الجوهرية التي يطبقها المراجع في كشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي يمكن ان تكون جوهرية بمفردها أو عند تجميعها مع بعضها البعض ، وعلي ذلك فإن مخاطر الكشف هي مقياس يعبر عن مدي رغبة المراجع في أن يسمح بأن تفشل اجراءات المراجعة التي يطبقها في كشف الأخطاء التي تتجاوز الحد المسموح به .

طبقاً لماورد بنشرة معايير المراجعة رقم (22) : [1] التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فإنه يجب على المراجع أن يحصل على المستوى اللازم من المعلومات عن نشاط المشروع الذي يمكنه من تخطيط وأداء عملية المراجعة المتعارف عليها . وهذا المستوى من المعلومات يجب ان يمكنه من فهم الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها في رأيه تأثير ملموس على القوائم

---

1 / منصور احمد البديوي ، شحاته السيد سحاته ، مرجع سابق ، ص 100 .

2 / المرجع السابق ، ص 107 .

3 / د. أحمد صلاح عطية , **مشاكل المراجعة في أسواق المال** (الاسكندرية : الدار الجامعية , 2003م), ص130

المالية , أو على فحصه , أو على تقرير المراجعة , من منطلق مساهمة تلك المعلومات في تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق واجراءات المراجعة .

ويحقق المام المراجع بمعلومات كافية حول بيئة المشروع محل المراجعة منافع عديدة : [2]

تمييز نواحي الفحص التي قد تحتاج الى عناية خاصة .

تقدير الظروف التي يتم بموجبها انتاج وتشغيل وتجميع البيانات المحاسبية داخل المنشأة .

تقييم درجة معقولية التقديرات كما هو الحال بالنسبة لتقييم المخزون والاهلاكات والمخصصات .

تقييم درجة معقولية البيانات المقدمة من الادارة .

اصدار أحكام بشأن مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المطبقة , ودرجة كفاية الإفصاح .

مستويات المخاطرة فى عملية المراجعة :

تقدير مستوي المخاطرة فى عملية المراجعة يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد مخاطر المراجعة ، بحيث انه يجب على المراجع قبول مستوي مرتفع من المخاطر حتي يستطيع إلى الوصول إلى درجة من التأكد حول عدالة عرض القوائم المالية ، بحيث توجد هنالك ثلاث مستويات للمخاطرة فى عملية المراجعة حيث يجب على المراجع ان يأخذها فى الاعتبار حتي يتمكن المراجع من القيام بأداء واجبه المهني ثم تحديد هذه المستويات الثلاث على النحو التالي[2] :

1/ المخاطر المخططة :

أول خطوة يتخذها المراجع تحديد خطر المراجعة المخطط والذي يكون مستعداً لقبوله ليشهد بعدالة عرض القوائم المالية وذلك عندما يكون هناك اخطاء جوهرية فى تلك القوائيم (ويقوم المراجع بتحديد مستوي الخطر المخطط قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام باجراءات المراجعة ، فهو مجرد تقدير مبدئي لإحتمال وجود أخطاء فى القوائم المالية) .

2/ المخاطر النهائية : (وهي تعبر عن المستوي النهائي للمخاطر ، والذي يقدره المراجع بعد اتمام جميع اجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية) [3] .

3/ المخاطر الفعلية :

---

1 / المرجع السابق , ص 13

2 / د. محمد الفيومي ، د. عوض لبيب ، **أصول المراجعة** (الاسكندرية : دار المحبة للنشر ، 1995م) ص 145 .

3 / د. طارق عبدالعال حماد ، مرجع سابق ، ص 31.

وهي التى تعبر عن المستوي الحقيقي للمخاطرة ، والذي لا يعلمه المراجع وهذا المستوي يكون موجود فقط من الناحية النظرية .

مما سبق يري الباحث ان تقدير المستويات السابقة تعتمد على الخبرات المهنية والظروف المحيطة بعملية المراجعة حتي يصدر حكمه المهني الصحيح ولكن ينبغي ان يكون المراجع فى درجة غير معروفة من المخاطر حتي يعمل فى ظل عدم التأكد الشئ الذى يجعل المراجع يخرج بصورة واضحة وسليمة تحدد المستويات التى لها المراجعة وتحدد درجاتها .

درجات المخاطرة :

1/ المخاطرة العادية للمراجعة :

بالرغم من قوي ادلة الاثبات والعناية المهنية من قبل المراجع إلا انه يوجد مستوي عادي فى جمع المراجعات وذلك بإحتمال وجود خطأ ما أو حادث غش لم يتم اكتشافها .

(ومن المؤشرات الدالة على وجود مستوي من المخاطر يعتبر عادياً ما يلي) [1] .

- أن تكون الخبرات السابقة للمراجع ، فى مراجعة عمليات العميل قد اظهرت مستويات عادية من المخاطرة .
- ان يكون هناك تكامل وتوافق بين موظفي العميل والادارة .
- وجود نظام رقابة داخلية قوي ، وان يكون النظام المحاسبي مصمم بصورة جيدة
- عدم وجود مشكلات تمويل خاصة .
- وجود استقرار فى منشأة العميل وعدم وجود تغيرات وتغلبات مفاجئة وغيرها من المؤشرات التى تعتبر من طبيعة عمل العميل والتي تؤدي إلى ظهور مستويات عادية من المخاطرة فى المراجعة .

2/ المخاطر غير العادية للمراجعة :

- هناك مستوي غير عادي من المخاطرة فى بعض المراجعات وذلك لوجود ظروف خاصة بالمنشأة .

---

1 / المرجع السابق ، ص 32.

- ومن المؤشرات الدالة على وجود مستوي من المخاطرة يعتبر غير عادي ما يلي [1]

1/ ان تكون الخبرات السابقة فى مراجعة عمليات قد اظهرت مستوي غير عادي من المخاطرة .

2/ وجود مشكلات فى السيولة .

1 / المرجع السابق ، ص 32.

المبحث الثاني

المسئولية في المراجعة

مسئوليات المراجع :

مسئولية مدقق الحسابات Auditor's Responsibility :

تهدف عملية التدقيق إلي ابداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المدقق ، مما يؤدي إلي زيادة ثقة الأطراف ذوي العلاقة في محتويات هذا التقرير وتأتي مسئوليات مدقق الحسابات من تصرفاته ومدي التزامه بآداب وسلوك المهنة ، وكذلك الفحص الذي يقوم به وما إذا كان يتفق مع معايير التدقيق المتعارف عليها .

إن العقد المبرم بين مدقق الحسابات والمنشأة (العميل) عند توقيع هذا العقد تتحدد مسئولية المدقق فيجب عليه ان يؤدي عمله بعناية ومهارة وفقاً للأصول المهنية ويقع في المسئولية عند الاهمال والتقصير .

نص قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997م علي [1] .

1/ المسئولية التأديبية :

يسأل المدقق تأديبياً في ضوء أحكام القانون رقم (22) لسنة 1997م علي سلوكه المهني ومن الممكن ان توقع أيا من العقوبات التالية :

أ- إذا كان المخالف محاسباً قانونياً :

1/ التنبيه

2/ الانذار القانوني

3/ تعليق التسجيل وايقاف العمل باجازة المزوالة لمدة لا تزيد عن سنتين .

4/ الغاء اجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائياً من سجل المزاولين .

ب-إذا كان متدرباً :

1/ التنبيه .

2/ الانذار الخطي .

3/ وقف الأمورلمدة لا تزيد علي سنتين وتتعدي ذلك .

---

1 / د. غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر** (عمان : دار المسيرة ، 2006م) ص 95 .

المسئولية الجنائية :

تعتبر المسئولية جنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مدقق الحسابات تضر المجتمع ، وتنعقد المسئولية الجنائية لمدقق الحسابات إذا ارتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997م .

المسئولية المدنية :

(تنتج المسئولية المدنية لمدقق الحسابات عن أضرار لحقت بالعميل أو طرف ثالث أو امتناع المدقق عن تنفيذ العقد أو التعمد لالحاق الضرر أو عدم الوفاء بالتزام نشأ عن سياسات اجتماعية أو سياسية اجتماعية وشروط العقد معاً ، كذلك يعتبر المدقق مسئول امام الطرف الثالث عن الغش والاهمال) [1] .

(بما أن مدقق الحسابات مسئول مدنياً وجنائياً عن الأخطاء والإخلال بمعايير التدقيق وكذلك اهتمام المنظمات الدولية بالتزام المدقق بسلوك وآداب المهنة وفرض العقوبات علي المدقق الذي تؤدي أعماله بالاضرار بالعملاء أو بالغير فإنه يلزم مدقق الحسابات اتخاذ بعض الاجراءت التي من شأنها تخفيض فرض تعرضه للدعاوي القضائية) [2] .

1- ان يبذل مدقق الحسابات العناية عن اختياره العملاء الجدد مع الاستمرار مع العملاء السابقيين .

2- ان يتأكد مدقق الحسابات من سلامة تطبيق المستويات المقبولة قبولاً عاماً في التدقيق

3- ان يقوم مدقق الحسابات بتحديد مسئولياته وفقاً للعقد المبرم .

مما سبق وبإعتماد فقرات القانون التي تحكم وقوع الأنواع السابقة من المسئوليات سواء كانت تأديبية ، جنائية أو مدنية يري الباحث انه نتاج التقصير أو الاهمال المتعمد أو غيره المتعمد قد يقع المراجع في المسئولية المباشرة ولكنه يجب ان يحدد مسئولياته من خلال العقد المبرم والتي تفاصيله (العقد) وتجعله يحدد اهتماماته ووضع الاجراءات المناسبة للقيام بإبداء رأيه .

مدي مسئولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش

: Auditor's Responsibility for Error and Fraud Detection

(عملية التدقيق لم تهدف اساساً إلي اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش ولكن اكتشافها

---

1 / المرجع السابق ، ص 99 .

2 / المرجع السابق ، ص 99 .

يعتبر ناتجاً ثانوياً لعملية التدقيق ومن خلال ممارسة المدقق لحذره المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها ، كما ان تحول التدقيق من تفصيلي إلي اختباري يقوم علي اساس العينة الإحصائية يترب عليه استحالة اعتبار المدقق مسئولاً عن اكتشاف جميع الأخطاء أو الغش أو التلاعب بالدفاتر والسجلات) [1] .

مما سبق يري الباحث ان الوسيلة الأساسية والطريق القويم لمنع الغش والخطأ انما يكون باتباع انظمة سليمة للرقابة الداخلية وواجب المراجع يكمن في المقترحات التي يقدمها لتدعيم الرقابة الداخلية ولتلافي الثغرات ونقط الضعف الموجودة في النظام المطبق بالمشروع تحت التدقيق .

استلزم ايضا معايير المراجعة رقم (53) القسم (316) الفقرة الخامسة (ان يقوم المراجعون بتصميم عمليات المراجعة لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف التحريفات الجوهرية المؤثرة التي ترجع إلي الأخطاء والمخالفات (الغش Fraud) [2] .

اعتماد علي ما جاء في ايضا معايير المراجعة (رقم (53) القسم (316) الفقرة الخامسة) يري الباحث ان المعيار أمن علي تصميم جيد لخطة المراجعة بحيث تجعل المدقق يعمد إلي اكتشاف التحريفات والاخطاء واعتبارها في تقريره مع الذكر ان الاخطاء تشير إلي الأخطاء غير العمدية في القوائم المالية ، وتتضمن أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والبيانات المحاسبية التي يتم اعداد القوائم المالية منها ، أما المخالفات فهي التشويه العمدي في القوائم المالية ، علي سبيل المثال تشويه الحقائق المتعدة عن طريق الإدارة .

تعريف الخطر الحتمي (اللازم) :

(يعد الخطر اللازم أو الطبيعي مقياساً لتقدير المراجع لاحتمال وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية في مجموعة فرعية للحسابات قبل ان يتم اخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار) [3] .

(كما عرفه بعض الكتاب بانه قابلية تعرض حساب معين للظهور بقيم غير صحيحة بافتراض انه لا توجد سياسات واجراءات متعلقة بهيكل الرقابة الداخلية) [4] .

بناءاً علي ماتقدم يمكن القول ان الخطر الحتمي ، هو تقدير المراجع لافتراض وجود اخطاء

---

1 / د. خالد امين عبدالله ، مرجع سابق, ص 65.

2 / د. أمين السيد أحمد لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م), ص 229 .

3 / الفين ارينز وجميس لوبك ، **المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبدالقادر الديسي** (الرياض : دار المريخ ، 2002) , ص 334

4 / الصحن ، عبدالقادر محمد درويش ، محمود ناجي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** (الاسكندرية : الدار الجامعية , 1998) , ص 92 .

كبيرة قد توجد عملية مالية أو رصيد ، أو معاملة أو جزء منها ، وذلك باعتبار ان الرقابة الداخلية تعلب دوراً في درء هذه الأخطاء ، فمثلاً قد يري المراجع ان هناك احتمال وجود خطأ جوهري في حساب مثل المدينين وبالتالي سيعتبر المراجع ان الخطر الحتمي لهذا الحساب في مجمله كبير

هذا ونجد ان الخطر الحتمي أو الطبيعي يتمثل في قابلية القوائم المالية للتحريف الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية ، ويتم تجاهل الرقابة الداخلية عند تحديد الخطر الحتمي لأنه تحديد خطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل .

مظاهر الخطر الحتمي :

(نجد ان بعض كتاب المراجعة قد لاحظوا ان هنالك ثلاث مظاهر للخطر الحتمي وكل منهايمثل نوعاً معين من المخاطر ويمكن تحديدها بشل مستقل وكل منها يتأثر بعوامل مختلفة موجودة في البيئة المحيطة بالعميل أو المنشأة) [1] .

1/ مخاطر التشغيل : ويعني بها المخاطر المتعلقة بالعمليات التشغيلية للعميل وطبيعة النشاط الذي يمارسه .

2/ مخاطر مالية : وتشمل المخاطر ذات الصلة بالعمليات المالية بدءاً من عملية تسجيلها وانتهاء بإعداد القوائم المالية وتحليلها وتشمل العمليات المالية الروتينية المعتادة والعمليات غير الروتينية .

3/ مخاطر السوق : وهذه المخاطر تتعلق بالسوق الذي يمارس فيه العميل أو المنشأة نشاطه وكذلك بالبيئة المحيطة بالعميل أو المنشأة .

هذا ويطلق علي هذه المخاطر مجتمعة بالمخاطر العامة وفي بداية عملية المراجعة لايوجد الكثير الذي يمكن عمله لتغيير الخطر الحتمي حيث يجب علي المراجع ان يقدر العوامل التي تشكل الخطر وعلي ضوء ذلك عليه تعديل حجم الأدلة بما يضمن ان يتم اخذها في الاعتبار وهناك العديد من العوامل التي يحب مراعاتها عند تقدير الخطر الحتمي نذكر منها [2] :

1/ طبيعة العميل أو المنشأة :

---

1 / هيثم محمد جعفر ،**دور المراجع الخارجي في تقييم عوامل الخطر الحتمي لاغراض التخطيط لعملية المراجعة** (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير فى المحاسبة والتمويل , 2006م) ، ص ص 20-21 .

2 / الفين ارينز ، جميس لوبيك ، مرجع سابق , ص 340

يعني بطبيعة العميل مجال ونوع النشاط الذي يمارسه العميل (تجاري ، صناعي ، خدمي ... ألخ) فتقادم المخزون مثلاً في الصناعات الإلكترونية إحتماله أكبر منه في صناعات الحديد والصلب وكذلك يختلف الخطر الحتمي وبشكل كبير من مجال لآخر في حسبات مثل المخزون ، المدينون ، القروض الممنوحة ، الأصول الثابتة ، بينما يكون لطبيعة العمل أثر قليل أو بسيط أو قد لا يكون لها أثر علي الخطر الحتمي مثل النقدية ، الأوراق التجارية ، الرهونات المستحقة .

وخلاصة ذلك ان الخطر الحتمي يتأثر بطبيعة عمل العميل أو المنشأة وتساعد المعلومات التي يتم التوصل اليها عند التعرف علي طبيعة عمل العميل أو المشنأة محل المراجعة ولنشاط الذي يعمل فيه كثيراً في تقدير هذا العامل ونعني به طبيعة عمل العميل أو المنشأة [1] .

2/ استقامة الإدارة :

(تؤثر استقامة الإدارة علي تقدير المراجع لخطر المراجعة الممكن قبوله وقد تؤدي في حالات معينة إلي رفض المراجع للتعامل مع العميل أو المنشأة) [2] . فنجد انه عندما يهيمن أو يسيطر شخص واحد أو مجموعة قليل من الاشخاص الذين يفقدون الإستقامة علي الادارة سيزيد احتمال وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية بشكل كبير وعندما يوجد قدر ملائم من الاستقامة لدي الادارة يمكن علي ضوئه ان يقبل المراجع القيام بعملية المراجعة ، ولكن هذا القدر لا يعبر عن الاستقامة المطلقة في كافة التعاملات وعادة يقوم المراجع بتخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله بزيادة الخطر الحتمي فمثلاً قد تسقط الإدارة عناصر رأسمالية مثل مصروفات الصيانة والإصلاح من الاقرار الضريبي ، ويجب علي مكتب المراجعة أن يقيم في البداية الدوائر أو الحسابات التي يحتمل ان ترتكب فيها تحريفات بدرجة أكبر ، ويكون التقدير المرتفع للخطر الحتمي أمراً ملائماً عندما يعتقد المراجع بإحتمال وقوع تحريفات جوهرية .

3/ دافعية العميل أو المنشأة :

هنالك اعتقاد قد يسود لدي إدارة العميل أو المنشأة في مرافق عديدة ان ارتكاب تحريفات جوهرية تؤثر في القوائم المالية سيحقق مزايا لها فمثلاً إذا حصلت الادارة علي مكآفات كنسبة من اجمالي الارباح يمكن ان يؤدي ذلك إلي وجود رغبة لدي الإدارة في زيادة صافي الدخل وكذلك بالمثل إذا كانت اتفاقات السندات تتطلب ان تظل نسبة التداول اعلي من مستوي معين يمكن ان يعزي ذلك العميل أو المنشأة إلي زيادة الاصول المتداولة أو تخفيض الإلتزامات المتداولة بقيم تكفي لمقابلة

---

1 / المرجع السابق , ص 340 .

2 / المرجع السابق ، ص 341 .

هذه المتطلبات ، كما وانه قد يوجد دافع لتخفيض الدخل علي نحومتعمد عندما ترغب الادارة في دفع ضرائب دخل أقل ، وعلي العموم إذا كانت الادارة تفقد الاستقامة سيتوافر لديها دوافع محددة تؤدي لارتكابها لتحريف في التقارير المالية .

4/ نتائج عمليات المراجعة :

بما ان العديد من التحريفات يتسم بطبيعة منتظمة فذلك يعني وجود احتمال كبير بوقوع التحريفات التي تتم اكتشافها خلال المراجعة بالعام السابق مرة أخري في السنة الحالية التي تتم المراجعة عنها ومما يساعد علي ذلك أيضاً ان العميل أو المنشأة غالباً ما يتباطأ في القيام بالتغييرات التي تؤدي للتخلص منها ولذلك سيعد المراجع مهملاً إذا تجاهل نتائج المراجعة في السنة السابقة عند وضعه برنامج المراجعة للسنة الحالية فمثلاً إذا اكتشفت المراجع وجود عدد كبير من التحريفات في تسعير المخزون يجب ان يتم تقدير الخطر الحتمي في مستوي مرتفع اضافة لتنفيذ اختبارات مكثفة في العام الحالي كوسيلة لتحديد ما إذا كان قد تم تصحيح الخلل في النظام الخاص بالعميل أو المنشأة ، ومن ناحية اخري إذا لم يجد المراجع تحريفات في السنوات العديدة الماضية خلال تنفيذ الاختبارت في أحد جوانب المراجعة يكون ذلك مبرراً للمراجعة لتخفيض الخطر الحتمي مما يعني عدم وقوع تغير في الظروف المناسبة .

5/ عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة :

عادة وبعد آداء المراجعة لدي العميل أو المنشأة المعينة لعدة سنوات فإن المراجعون يكتسبون المعرفة والخبرة عن احتمال وقوع التحريفات ، كما ان ينتج عن عدم وجود نتائج المراجعة السنوات السابقة ان يقدر معظم المراجعين قيمة أو نسبة للخطر الحتمي علي نحو كبير مع العملاء الجدد بالمقارنة معن العملاء القدامي الذين لم يتم اكتشاف تحريفات جوهرية عند اتمام المراجعة لديهم ، ونجد ان المراجعون يقدرون مستوي مرتفع للخطر عند السنة الأولي للمراجعة ومن ثم يقومون بتخفيض ذلك المستوي في السنوات التالية بعد إكتساب الخبرة .

مسئولية المراجع :

تقتضي الجودة في المنتجات والخدمات التي يقدمها اخراج منتج أو خدمة في ظل مستوي عالي من الجودة تجعل الآخرين (الطرف الثالث) يعتمدون علي خدمات تلك الجهات حيث تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للمحاسبين والتقرير عنها الخدمة التي يقدمها المراجعون ، وبذلك يصبح المراجع مسئولاً تجاه عدد من الجهات التي تحتاج للمهنة وتكون طبيعة المسئولية متنوعة وفي ذات اتجاهات مختلفة ، وسوف اخصص هذا المبحث للتفصيل في طبيعة مسئولية المراجع وتحديد أنواع المسئوليات والاطراف التي يكون المراجع مسئولاً امامها والحديث عن قواعد وسلوك المهنة التي جعلت منها الهيئات قواعد ملزمة في المحاسبة والمراجعة وسوف أشير إلي اهمية

المعايير باعتبارها معايير وقواعد وآداب ملزمة للمراجعين تنظم المهنة .

هناك العديد من البحوث التي تناولت البحث في طبيعة مسئولية المراجع الخارجي لمزاولة مهنة المراجعة والاطراف التي يكون مسئولاً أمامها نتيجة القضايا المدفوعة ضد مزاولي المهنة .

(منذ الستينات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي المهنة المختلفة ومن هؤلاء المزاولين بطبيعة الحال مراقبي الحسابات (المراجعين الخارجين) [1] .

مما سبق يري الباحث وجود مسئولية تقتضي الشفافية تجاه دور المراجع في الفحص والتقرير عن القوائم المالية ، وهذا التعدد في القضايا المرفوعة ضد المراجعين حدث نتيجة العوامل الآتية [2] .

1/ التعقيدات المستمرة في عمليات الفحص والاختبار والتي من اسبابها :

- كبر حجم المشروعات .
- استخدام التقنية الالكترونية (الحاسبات الآلية)

التشغيل الالكتروني للبيانات .

- اتساع أفق مستخدمي القوائم المالية وادراكهم لأهمية مسئولية مراقب الحسابات .
- رعاية اسواق المال ولحماية مصالح المستثمرين وأموالهم .
- صدور مجموعة من الأحكام ضد مزاولي مهنة المراجعة نشطت بدورها الخدمات القانونية ثبتت مبدأ المسئولية للمراجع تجاه بعض القضايا .
- رغبة المراجعين ومزاولي المهنة في حل جميع القضايا بتحديد المسئولية لهم دون دخولهم المحاكم مما أدي إلي بذل العناية ومعرفة إطار مسئولياتهم .
- تعددت البدائل والمبادئ المحاسبية التي يتعين علي العميل اختيار افضلها لغرض اعداد القوائم المالية مع عدم وجود معايير واضحة يجعل المراجع يختار بديل وترك الآخر ، هذا يلقي علي المراجع عبئ تقييم واختيار بديل دون الآخر .
- فشل العديد من المشروعات بسبب سوء الإدارة .
- غياب عامل النزاهة والمصداقية لرغبة المراجعين في الاستمرارية مع الادارة كمراجعين .

تمتد مسئولية المراجع إلي الأجزاء التي يقوم مراجع الحسابات بمراجعتها ويشمل ذلك ابداء الرأي الفني عن مدي سلامة القوائم المالية والضرائب والخدمات الادارية وامساك الدفاتر وتقسم مسئولية مراجعة الحسابات حسب الآتي :

---

1 / د. محمد سمير الصبان ، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة** (بيروت : دار النهضة العربية , 1988م) , ص 125 .

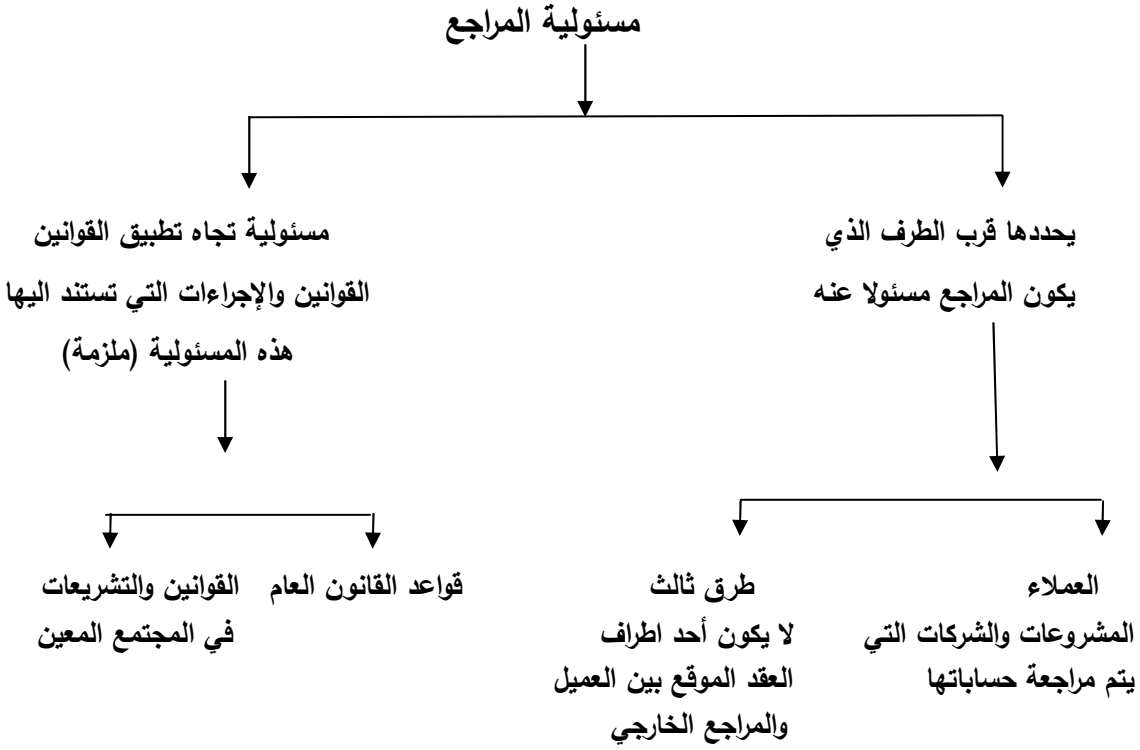
2 / المرجع السابق ، ص 125 .

أنواع مسئوليات المراجعة وطبيعة كل منها [1] :

لقد تعددت الآراء بصدد تبويب مسئوليات المراجع الخارجي والاطراف التي يكون المراجع مسئولاً امامها في كل نوع من انواع هذه المسئولية ، ومن هذه الآراء تبويب المسئولية إلي :

1- مسئولية المراجع تجاه العميل .
2- مسئولية المراجع تجاه طرف ثالث .
3- مسئولية جنائية .

هناك آراء تعتمد في تبويبها علي قرب الطرف الذي يكون المراجع مسئولاً عنه ، وعلي القوانين والاجراءات التي تحكم هذه المسئولية .



المصدر : اعداد الباحث 2008م

** المسئولية التي تنظم العلاقة بين العميل والطرف الثالث هي المسئولية المدنية [2] .*

ومن هنا يتم تصنيف المسئولية حسب الزوايات المختلفة إلي :

1/ مسئولية المراجع تجاه العميل .

2/ مسئولية مدنية للمراجع تجاه طرف ثالث في ظل قواعد القانون العام .

---

1 / المرجع السابق ، ص 126 .

2 / د. محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 128 .

3/ مسئولية مدنية خلقتها القوانين والتشريعات السائدة في بلد ما .

4/ المسئولية الجنائية للمراجع .

5/ المسئولية المهنية : تعني بمسئولية المراجع امام المهنة ككل ويكون مصدر هذا النوع من المسئولية منا تصدره الهيئات المهنية والتي تشرف علي المهنة بغرض سير العمل والحفاظ علي مستوي الجودة للخدمات الواردة .

وللشرح والتفصيل تناول الباحث هذه المسئوليات بالتفصيل :

1/ مسئولية المراجع تحت العميل :

تتمثل مسئولية المراجع الخارجي تجاه عميله في النواحي الآتية [1] :

1- ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل ، يتفق الباحث فيما سبق بهذا الالتزام والمسئولية ويعضدها لأن العقد شريعة المتعاقدين وعدم تنفيذ البنود الواردة فيه يعتبر اخلال بالعقد ، ومن ثم الاخلال به يمثل مسئولية تجاه العميل وهذا يعتبر فشل للمراجع في تنفيذ بنود العقد وتنفيذ البنود المنصوص عليها وبذلك يعرض نفسه للمساءلة

2- ضرورة تطبيق المعيار الثالث من المعايير العامة في بذل العناية المهنية المطلوبة بمعني ان علي المراجع ان يقدم مستوي معقول من العناية في تطبيقه لمعايير التدقيق وابداء رأي محايد .

يتفق الباحث مع الرأي الذي يقول ان مهنة المراجعة تقتضي التخصص ودرجة مميزة من المهارة تميز المراجعين والمزاولين للمهنة عن اصحاب المهنة الأخري .

(علي الرغم من انه لا يتوقع من المراجع بذل عناية غير عادية ومهارة فائقة وآداء خارق ، فإنه يتعين عليه بذل مستوي من الآداء أعلي من مستوي الآداء وطبيعة العناية التي يبذلها الشخص غير المهني العادي) [2] .

مما سبق يستنتج الباحث ان مواجبات ومسئوليات المراجع تستوجب ان تكون درجة فحصه تتميز بالدقة وان يبذل كل ما بوسعه في عملية الفحص لكي يصل إلي مجموعة من الاختبارات ويعد تقارير توفي بحاجات المستخدمين وغير مضلله أو كاذبة في القوائم والتقارير المالية .

---

1 / المرجع السابق ، ص129 .

2 / المرجع السابق ، ص 130 .

الشروط الواجب توافرها لكي يكون المراجع مسئولاً عن الأهمال [1] .

أ- لابد ان يكون هناك عمل مرتبط بمعيار للسلوك (الآداء) .

ب- فشل المراجع في الأداء وفقاً لهذا العمل .

ج- وجود علاقة سببية بين الأهمال والضرر المتحقق .

د- الطرف الثالث يتعرض لخسائر أو ضرر فعلي .

يستنتج الباحث مما سبق ان المسئولية تتمثل في الاخلال وعد الالتزام بمجموعة معايير المراجعة واجراءاتها والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية .

3- اكتشاف التلاعب والافصاح بأية معلومات وآداء يعلم انها غير حقيقية أو غير معتمده علي أسس مقبولة .

وقد عرف الدكتور محمد سمير الصبان التلاعب بانه التضليل بهدف الغش أو إخفاء حقائق بغية الحاق الضرر بآخرين واشترط وجود التلاعب الشروط الآتية :

أ- النية أو القصد بإخفاء بعض الحقائق أو تعديلها لتحقيق منافع شخصية لتضليل مستخدمي المعلومات .

ب-استغلال المتلاعب ضعف في انظمة رقابية ووجود الفرصة باخفاء مايريد اخفائه .

ج- وجود ضرر مباشر والاعتماد علي هذا الضرر مما يسبب الاعتماد علي معلومات غير حقيقية .

د- ظهور حالة فعلية علي وقوع الضرر علي شخص معين اعتمد علي المعلومات غير الحقيقية .

مسئولية المراجع تجاه الغير (طرف ثالث) :

هناك العديد من الأحكام القضائية التي صدرت منذ زمن بعيد والتي تضع مراغبي الحسابات محل مساءلة تجاه مجموعة من الأطراف المتضررة بالاعتماد علي الرأي المحايد الذي يصدره المراجع عن القوائم المالية المحاسبية ، والمقصود بالطرف الثالث جميع الأطراف التي تعتمد علي القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات محاسبية في اتخاذ قرارات مبنية علي المعلومات الواردة في القوائم الخاطئة ، وهم حملة الأسهم الحاليين والمحتملين ، البائعين ، البنوك ، الدائنين

---

1 / المرجع السابق ، ص 131 .

، العاملين وغيرهم من الطلاب والمجتمع .

نشأ مسئولية المراجع تجاه الغير الطرف الثالث بناءاً على :

(مع ان هؤلاء الغير ليسو أطرافاً في العقد المبرم بين المراجع والعميل نتيجة لإعتمادهم علي رأي المراجع الذي يزيل به القوائم ويحدد رأيه عن مدي الاعتماد علي تلك القوائم ومدي تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالي للمشروع ومن ثم إذا لحق بهم أي خسارة أو ضرر ناتجة من الاعتماد علي قوائم مالية مضللة فيجب مساءلة المراجع عن ذلك) [1] .

إذا قام احد البنوك باقراض احد العملاء ولم يتمكن من تحصيل الدين نتيجة افلاس العميل وان البنك استند في منح القرض علي قوائم مالية مضللة للعميل ثم مراجعتها بواسطة احد المراجعين وتوقيعه عليها ومع معرفة المحكمة ان القوائم كانت مضللة وان قرار منح القرض لم يكن يمنح لو قدمت القوايم المالية بصورة سليمة ، فلا شك ان قرار المحكمة هو ادانه المراجع واعتباره مسئولاً .

يتضح من ذلك ان الإجراءات الهامة للمسئولية تتمثل في :

1- وجود قوائم تحتوي علي معلومات مضللة .

2- وقوع الضرر والخسائر المالية علي الطرف الثالث .

3- الخسائر المالية حدثت بالاعتماد علي القوائم المالية المضللة .

يستنتج الباحث مما سبق ان دور المراجع الخارجي يعتبر من الأهمية بمكان حيث تعتمد عليه الأطراف الأخري في انفاذ قرارات مالية كبيرة ويعتمد الطرف الثالث اعتماد مباشر علي تقريره .

قديماً كانت مسئولية المراجع قاصرة علي الأطراف الموقعة علي عقد المراجعة وان المراجع لم يكن مسئولاً عن أي تلاعب مقصود أو مشاركة العميل في اعداد قوائم مالية مضللة لتقديم معلومات مالية غير حقيقية لمجموعة الأطراف الخارجية .

وباتساع قرارات الإقتصاد المختلفة بدأت تتسع دائرة مسئولية المراجع تجاه الغير ، للاعتماد علي تقريره وكان مسئوليته تجاه الغير محدودة بعكس عميله ، ويرجع ذلك إلي ان الغير غير طرف تعاقدي في الاتفاق إذا ان العقد ملزم لطرفي العقد المراجع والعميل باستثناء المواقف التي تدين فيها المحاكم المراجع مثل الاهمال والتلاعب والاهمال الجسيم ، وكما هو معروف ان التلاعب يعني

---

1 / المرجع السابق ، ص 135 .

اخفاء أو اهمال بعض الحقائق الهامة أو أي تحريف بقصد التضليل في حين ان الأهمال الجسيم يقصد به الانتهاك الصارخ غير المعتمد لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

بما سبق يستلزم الأمر وضع مجموعة من التشريعات واللوائح التي تزيد من مسئولية المراجع تجاه الغير بحيث تدرأ الإهمال العادي وتضع المراجع الخارجي موضع المسئولية في المستقبل .

التشريعات التي احدثت التغيير :

(تحول المستخدم الآخير للقوائم المالية التي يتم مراجعتها من المالك لوحدة إلي رجال البنوك والدائنين وجمهور المستمثرين والحكومة لاغراض التخطيط ولحماية هذه المجموعة العريضة من المستثمرين فقد وضعت الجهات المختصة العديد من اللوائح والقواعد في هذا الصدد مثلاً في عام 1932م وجدت الولايات المتحدة ان توفر قوائم مالية معتمدة من احد المراجعين والقوانين علي اسس سنوية هو الاتجاه الصحيح لحماية المستثمرين الحاليين والمحتملين) [1] .

يري الباحث ان مثل هذه التشريعات هي اسلم طريقة لحماية تلك الاطراف بغض النظر عن توسع دائرة مسئولية المراجع التي تلقي عليه مزيد من الأعباء وان يكون المخرج النهائي له ففيه كثير من العدالة التي تحمي موقفه ، لذلك يري الباحث ان توضع مجموعة من الضمانات التي يجب ان تتوفر كاملة في الآداء المهني مما يضيف مزيد من الثقة علي القوائم المالية محل الفحص مما يساعد مستخدمي القوائم المالية من جودة تقييم المعلومات المحاسبية .

مدى مسئولية المراجع الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية :

لقد استقر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي فيما يتعلق بمسئولية المراجع عند نظام الرقابة الداخلية على ما يلي :

بالنسبة للرقابة الإدارية :

لا يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه لا يرتبط بعمل المراجع ولا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يضعه , لكن اذا تبين للمراجع في ظروف معينة أن بعض وسائل هذه الرقابة لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتائج الأعمال والمركز المالي وجب عليه الا يتوانى في دراسة وفحص وتقييم هذه الوسائل .

بالنسبة للرقابة المحاسبية :

---

1 / د. محمد سمير الصبان ، مرجع سابق , ص 137 .

يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً مسئولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع لما له من تأثير مباشر وإرتباط وثيق بطبيعة عمل المراجع وأهداف المراجعة الواجب تحقيقها .

بالنسبة للضبط الداخلي :

يعتبر المراجع مسئولاً عن فحص وتقييم وسائل مقاييس الضبط الداخلي نظرا لأنها تهدف الى حماية الممتلكات والموجودات من الغش والإختلاس وسوء الإستخدام وهو ما ينطوي تحت أهداف المراجعة الداخلية .

(من المتعارف عليه أنه اذا إلتزم المراجع الخارجي بالحدود المهنية في أدائه لأعماله فإنه لا وجه لمساءلته عن أي تقصير أو اهمال , أما اذا انحرف عن القواعد المحاسبية أو الإصول المهنية المتفق عليها فإنه يعتبر مخلاً بالأمانة المهنية ويتعرض للمسئولية)[1] التي قد تكون :

مسئولية مدنية تقام دعواها إما عن العميل أو من الغير ذوي المصالح وذلك للمطالبة بتعويض الأضرار التي لحقتهم من جراء الإنحراف المشار إليه

مسئولية تأديبية : تقوم بها شعبة المحاسبين المراجعين أو الخدمات .

مسئولية جنائية : وتقام دعواها اذا ارتكب المراجع عملاً يخالف نصاً قانونياً من النصوص التي ترتبط بعمله .

(ـ تبين أن مدى الإلتزام التعاقدي بين المراجع الخارجي والعميل يتوقف على العرض من المراجعة أو الفحص والإجراءات المطلوب القيام تنفيذاً لذلك الغرض ولكي يكون المراجع مسئولاً عن الاهمال في تنفيذ التعاقد ينبغي بوجه عام توافر الشروط التالية): [1]

يجب أن يكون ملتزماً بواجب محدد نحو العميل المدعي .

يجب أن يثبت وقوع الضرر على المدعي كنتيجة مباشرة للإهمال .

تلك هي حدود ومسئولية مراجع مراجع الحسابات الخارجي حيث يوجد عقد صريح بين ضمني بين العميل والمراجع .

المسئولية الجنائية :

(يكون المراجع الخارجي مسئولاً مسئولية جنائية اذا خلق قانون الشركات أو قانون الضرائب أو

---

1 / د. جلال مطاوع ابراهيم , د. تحسين بهجات الشاذلي , **دراسات تطبيقية في المراجعة** (القاهرة : ب ن , 1993م) , ص120

2 / مرجع السابق, ص123

قانون العقوبات أو كل هذه القوانين , وبصفة عامة يجب أن تنطوي الجريمة على كل من الفعل والنية الإجرامية , أي يجب أن تتوافر النية لدى المراجع للخروج عن نصوص القوانين , وفي نفس الوقت عليه أن يعترف بفعل مادي يترتب عليه حدوث ضرر للمجتمع)[1]

(يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسئول عن اعداد القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ولا يتفق ذلك مع ما تتضمنه معايير المراجعة حيث أن مسئولية اعداد تلك القوائم تقع على عاتق ادارة المنشأة وليس المراجع , كما أن هدف مراجعة القوائم المالية المعدة طبقاً للمبادئ المعدة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Accounting Principles هو تمكين المراجع من إبداء رأيه عما اذا كانت تلك القوائم تعطي فكرة صادقة وعادلة True and Fairvie عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها)[2]

(تعترف مهنة المراجعة في معظم الدول المتقدمة بوجود فجوة التوقعات التي يمكن تجاهلها , أو الإدعاء بأن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية وتعتبر تلك الفجوة أحد القضايا التي تواجه المهنة في الوقت الحالي , والتي تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداء وتقارير المراجعة)[3]

بعد الإحاطة والعلم بأن المسئولية المدنية للمراجع تجاه عميله وتجاه الغير تتمثل في العقوبة والتعويض للمتضرر من تصرفات المراجع التي تسببت في قدر من الضرر أصاب به العميل الطرف الثالث نتيجة الاعتماد علي تقريره ، يأتي ي الدور الثاني المسئولية الجنائية فيتعدي الضرر في هذه الحالة نطاق واثق حيث يعتمد المجتمع ككل علي المعلومات التي تمت مراجعتها بواسطة المراجع .

ففي الحالة السابقة علي الجهة المنظمة للمهنة ان تنص وتضع التشريعات والقوانين التي من شأنها ان تحدد مجالات المساءلة الجنائية ، سواء كانت قوانين شركات أو قانون عقوبات هذه القوانين بأمكانها ان توصل للمهنة وتحفظ ثقة الجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة في الرأي عن مدي صدق وعدالة مخرجات النظام المحاسبي أو أي خدمات ادارية أو استثمارية

المسئولية المهنية :

المسئوليات القانونية للمراجع الخارجي تمثل الحد الأدنى لمسئولية المراجع والتي تحددها

---

1 / د. جلال مطاوع ابراهيم , مرجع سابق , ص131

2 / د. جورج دانيال غالي , **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة** (الاسكندرية : الدار الجامعية , 2003م) , ص15

3 / المرجع السابق , ص3

التشريعات التي تنظم المهنة حماية لقراء ومستخدمي القوائم المالية وماتحتوي عليه من معلومات ولذلك تحاول الهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وتحافظ على جودة خدماتها , إضافة عددا من المسئوليات لخدمة المجتمع ككل وتذيد الثقة في أعضاء المهنة ككل ما يؤدونه من خدمات , وعادة ما يطلق على هذه المسئولية الاضافية " المسئولية المهنية "

(المسئولية المهنية أقوى من أي مسئولية أخرى, لأن التزام المراجع بالمسئولية المهنية وعدم تحملها يعرض المراجع الى الخروج من المهنة تماماً والإخلال بهذه المسئولية يعرض المراجع الى الخروج من المهنة تماماً)[1].

ولا زالت الهيئات المهنية المختلفة تضع التشريعات واللوائح التي تحدد طبيعة المسئولية من قواعد وآداب وسلوك مهني .

المسئوليات المهنية الجديدة لمراقب الحسابات :

ارتبطت فجوة التوقعات ليس فقط بفائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات غير تقليدية لمراقب الحسابات بل أيضا بفائض طلب من جانبهم أيضاً على مسئوليات مهنية غير تقليدية ومن أهم هذه المسئوليات :[2]

أن يسأل مراقب الحسابات عن اكتشاف والتقرير عن الغش سواء كان غش في تزييف للقوائم المالية أو غش في صورة اختلاس للإصول .

أن يسأل مراقب عن تقييم فرض استمرار المشروع محل المراجعة لمد لا تتجاوز سنة تالية لتاريخ الميزانية .

أن يسأل مراقب الحسابات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية وغير المشروعة للشركة محل المراجعة .

مستويات فجوة التوقعات :

فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت من العبارات المتعارف عليها بين الكتاب والباحثين وعلى الرقم من عدم الاتفاق على مصطلح معين الا أن بعضهم يرى (أن هناك تباين واضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالمسئوليات المهنية التي يجب على المراجع أن يؤديها) تم

---

1 / د. محمد سمير الصبان , د. عبد الله عبد العظيم هلال , **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** (الإسكندرية : الدار الجامعية , 2002م) ص140

2 / د. عبد الوهاب نصر , د. شحاته السيد شحاته , **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** (الاسكندرية : الدار الجامعية , 2006م) , ص35

تقسيمها الى وجهات نظر :[1]

فجوة التقرير: Reprting Gap

وتظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامة مختلفة حول ما يجب أن يتضمنه تقرير المراجع , ويرى أن تضييق هذه الفجوة تقع على عاتق الجهة المنظمة والواضعة للإطار الذي يحكم عمل المراجع .

أنواع التقارير :

أولاً من حيث الحجم :

التقرير الموجز والمطول :

التقرير الموجز هو الإقتصاد وعدم الاسهاب والإختصار على مايتطلبه التشريع الساري في المهنة من بيانات وإيضاحات ولكن لما اتجهت المحاسبة الى خدمة الادارة ثم تطورها لتقوم بتقييم الادارة من خلال تقرير المراجع , الأمر الذي يتوقف على التقرير الموجز بل بل توسع لشرح الجوانب المختلفة عن ماتوصل اليه عملية المراجعة .

ثانياً : أنواع التقارير : (من حيث النتائج):

تنقسم تقارير المراجعة من حيث النتائج الى أربعة أنواع تبعاً لرأي المراجع المتضمن فيها وهي [2]

التقرير غير المتحفظ (غير المقيد , العادي , النظيف) Unqulified:

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

التقرير المتحفظ (المقيد) Qualified Opinion :

هو التقرير الذي يحمل رضا المراجع عن معظم ماتم زكره الا أنه يحمل ويفصح عن عدم قناعته عن بعض الجوانب ومدى رأيه فيها عن مايراه من ملاحظات وتحفظات ويمكن إيجاز التحفظات فيما يلي :

---

1 / د. عصام الدين محمد متولي , مرجع سابق , ص ص195-196 .

2 / د. طارق عبد العال حماد , **التقارير المالية, الأسس والعرض والتحليل** , (الاسكندرية : الدار الجامعية ,2000م) , ص35 .

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

تحفظات أو نقد للحسابات أو الإشارة الى معظم المخالفات سواء كانت مخالفات لمبادئ المحاسبة أو عدم كفاية المخصصات أو عدم تحصيل الديون .

تحفظات تشير الى مخالفات للقوانين أوالقرارات الصادرة من الدولة .

(التقرير الخالي من التحفظات يدل على مقدرة المنشأة على الإستمرار في مزاولة نشاطها والوفاء بكامل إلتزاماتها , كما أن مستخدمي القوائم المالية والعامة يتوقعون ضرورة القيام بالإفصاح المبكر عن مؤشرات فشل الشركات على الرغم من تأكيد معايير المراجعة المتعارف عليها بأن التقرير خالي من مالتحفظات لا يضمن قدرة المنشأة على الإستمرارية)[1]

ثالثاً التقرير السلبي : (المعاكس) : Negative or Adverse Opinon :

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

رابعاً : تقرير عدم إبداء الرأي: Disclaimer of Opinin :

عندما يقوم المراجع بعمليات فحصه واختباراته ولا يستطيع من خلال ذلك تجميع الأدلة وإثباتات كافية لتكون أساساً لرأيه الفني المحايد , فما عليه إلا أن يمتنع عن ابداء رأيه على القوائم المالية تحت المراجعة , ويزكر في فقرة إبداء الرأي بأنه لا يستطيع اعطاء رأيه عن تلك القوائم .

فجوة الآداء : Performance Gap

وهذه الفجوة تظهر عندما يكون آداء المراجع أقل من المعايير الموضوعة ويرى أن مسئولية هذه الفجوة تقع على عاتق الجمعيات والمجامع المهنية .

فجوة الإلتزام: Liability Gap

تظهر عندما تكون وجهة نظر المهنيين والعامة مختلفة حول مسئولية المراجع ويرى تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهات المنظمة لمهنة المراجعة والنظام القانوني للدولة.

---

1 / د. عصام الدين محمد متولي , مرجع سابق , ص0227

يتفق الباحث مع الرأي من خلال تقرير المراجعة الذي يوضح فيه أنه قام بعملية الفحص وفقاً للمعايير المتعارف عليها والتي تعد مقاييس للآداء المهني والتي تستخدم لإصدار حكم على مدى جودة عملية المراجعة . فضلاً عن هذا فإن الباحث خرج بنتيجة مؤداها أن هذه المعايير تحدد المسئولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بعملية الفحص.

يرى الدكتور عصام الدين محمد متولي أنه من الضروري أن يتم الفحص وفقاً لمعايير متعارف عليها . وذلك حتى لا يتحمل المراجع المسئولية في حالة ظهور غش أو تلاعب .

يرى الدكتور عصام الدين محمد متولي أن هذه الفجوة ترجع إلى :[1]

نقص المعرفة لدى العامة بواجبات ومسئوليات المراجع .

اختلاف الأحكام القضائية في شأن مسئولية المراجع .

الشك في حياد واستقلال المراجع .

يتوقع من المراجع المعرفة والإلمام الكافي بشئون الشركة ونظم إدارتها وبذل كل الجهد في الافصاح عن كل الحقائق التي تظهرها القوائم المالية , كما يتوقع العامة اهتمام المراجع بإمكانية وقوع كل من الغش والسلوك غير القانوني للإدارة والتعرف على ما اذا كانت الإدارة قد أوفت بمسئوليتها بوضع نظم الرقابة الداخلية التي تتضمن حماية الاصول من السرقة والاختلاس وسوء الإستعمال , بينما يرى المهنيين أن المسئولية المباشرة المتعلقة بالقوائم المالية تقع على عاتق الادارة, أما واجبات ومسئوليات المراجع فتتمثل في مراجعة المعلومات وإبداء الرأي فيها .

فيما يتعلق بمسئولية المراجع في اكتشاف الأخطاء والغش يرى العامة أن رفع الدعاوي القضائية ضد المراجع أمر واجب حتى لو وقع ضرر بسيط على العميل , حيث تتصف بيئة المراجعة في الوقت الحاضر على مقاضاة المراجع الأمر الذي يشغل المهنة .

---

1 / المرجع السابق , ص 215

النتائج :

1/ هناك اجماع على ان التقدير الاولي لمخاطر يساعد فى وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة .

2/ ان عملية تقويم المخاطر بواسطة المراجع تؤثر فى تحديد مسار المراجعة .

3/ عدم التأكد المحيط بعملية المراجعة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بنظام الرقابة الداخلية .

4/ هناك اهتمام من قبل المراجعين بعملية التقدير المبدئي لمخاطر المراجعة قبل الشروع فى عملية المراجعة .

5/ من خلال تحليل الاسبتيان هناك اجماع على ان توقيع المراجع بوجود مخاطر المراجعة يساهم فى جودة المراجعة .

6/ يجب ان تبدأ عملية المراجعة بتقدير المخاطر المرتبطة بعلمية المراجعة .

7/ هنالك علاقة بين مخاطر المراجعة ومسئولية المراجعة .

8/ المخاطر التى تستصحب وترتبط بالمعلومات فى عملية المراجعة تحدد مسئولية المراجع .

9/ ان الدعاوي المرفوعة ضد المراجعين اغلبها نتاج ابداء المراجع غير التحفظ بالتحريفات الجوهرية .

10/ عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعة تقع على مسئولية المراجع الخارجي بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

11/ ان التقرير الذى يصوره المراجع يعتمد على عنصر الاهمية النسبية كعناصر القوائم المالية .

12/ يبدي المراجع تقريراً متحفظاً فى حالة وجود مخاطر ترتبط بعملية المراجعة .

13/ تقرير المراجع يجب ان يوضع ما إذا كان قد راعي عوامل الأهمية النسبية .

14 تعتمد كمية ونوع التحفظات الموجودة فى تقرير المراجعة على المخاطر المكونة لمسار المراجعة .

15/ هناك اهتمام وتأكيد تأمين من الجهات المنظمة للمهنة والاخذ فى الاعتبار عنصر الاهمية النسبية والمخاطر عند ابداء الرأي .

16/ التقرير الأولي لمخاطر المراجعة يؤثر على عدم التأكد المصاحب لعملية المراجعة .

17/ عنصر الاهمية النسبية والمخاطر المكونة لنموذج خطر المراجعة يؤثر على رأي المراجع الخارجي .

اوصت الدارسة بالآتي :

1/ ان على المراجع القيام بتقويم مخاطر المراجعة لأنها تؤثر فى تحديد مسارها .

2/ يجب على المراجع مراعاة الأهمية النسبية عند اجراء عملية المراجعة .

3/ على المراجع القيام بإصدار تقرير متحفظ فى حالة وجود تحريفات جوهرية وعلي الجهات المنظمة لمهنة المراجعة توجيه المنتسبين اليها بضرورة تطبيق نموذج خطر المراجعة لتقدير المخاطر المحيطة بالمراجعة حتي لا تتأثر المهنة بأخطاء المراجعين الناتجة من عدم التقدير الملائم للمخاطر المحيطة بعملية المراجعة .

المصادر :

أولاً :

1/ القرآن الكريم

ثالثاً : المراجع العربية :

1/ أ.د. خالد الأمين عبدالله ، تدقيق الحسابات (عمان : أم السحاق ، 1998) .

2/ وليم توماس : امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة كمال الدين السعيد (السعودية : دار المريخ ، 1989) .

3/ أ.د. خالد الأمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات (عمان : دار وائل 1999) .

4/ د. عبدالوهاب نصر علي شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات (الاسكندرية : الدار الجامعية 2003)

5/ د. منصور حامد محمود ، د. محمود أبو العلا الطحان ، اساسيات المراجعة (القاهرة (ب ن :1993)

6/ طارق عبدالعال ، موسوعة معايير المراجعة (الاسكندرية : الدار الجامعية 2003)

7/ محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق (الاسكندرية : الدار الجامعية 2003)

8/ د. عصام الدين محمد متولي ، دراسات فى الاتجاهات المعاصرة فى المراجعة (السودان : جامعة امدرمان الاسلامية ، 2005)

9/ د. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة (عمان : دار السيرة ، 2006م)

10/ د. أمين السيد أحمد لطفي ، مسئوليات واجراءات المراجع فى التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005)

11/ د. يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات المتقدمة (فلسطين : ب ن)

12/ د. أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة الدولية ، وعولمة اسواق رأس المال (الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2005)

13/ د. خالد الامين ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية (عمان : دار وائل 2004)

14/ منصور أحمد الديوي ، شحاته السيد شحاته ، الاتجاهات الحديثة فى المراجعة (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003) .

15/ د. طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية والعربية ، الاسكندرية :2004 ، ج3) .

16/ معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبة 1998م مستندات المجمع العربي للمحاسبين ، تقدير المخاطر والرقابة الداخلية .

17/ د. محمد محمود خيري يوسف ، دراسات فى مستجدات المراجعة (القاهرة : دار الفكر العربي , 1983) .

18/ د. أحمد صلاح عطيه ، مشاكل المراجعة فى اسواق المال (الاسكندرية : الدار الجامعية, 2003) .

19/ د. محمد الفيومي ، د. عوض لبيب ، اصول المراجعة (الاسكندرية : در المحبة للنشر , 1995) .

20/ د. أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006)

21/ الفين ارنيز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبدالقادر الديسي (الرياض ، دار المريخ ، 2002) .

22/ الصحن ، عبدالقادر محمد درويش ، محمود ناجي (المراجعة بين النظرية والتطبيق (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1998)

23/ محمد سمير الصبان ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة (بيروت : دار النهضة العربية 1988) .

24/ د. جلال مطاوع ابراهيم ، د. تحسين بهجات الشاذلي ، دراسات تطبيقية فى المراجعة (القاهرة : ب ن 1993) .

25/ د. جورج دانيال غالي ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003) .

26/ د. محمد سمير الصبان ، د. عبدالله عبدالعظيم هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة

الحسابات (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002) .

27/ د. عبدالوهاب نصر ، د. شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2006) .

28/ د. طارق عبدالعال حماد ، التقارير المالية الاسس والعرض والتحليل) (الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2000)

ثالثاً : الرسائل الجامعية المنشورة :

1/ د. جورج دانيال غالي ، دراسة انتقادرية لمسئولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار فى النشاط ، المجلة العلمية للاقتصادر ، بحث منشور 1998م .

2/ محمد عبدالله محمد عبدالله مجاهد ، اثر الاختلافات فى عوامل مخاطر العميل على عمليات قرار المراجعين فى اطار التحفيظ متعدد المراحل ، مجلة الدراسات والبحوث العدد الثاني ، 2005م

رابعاً : الدراسات الغير منشورة :

1/ هيثم محمد جعفر ، دور المراجع الخارجي فى تقييم عوامل الخطر الحتمي لاغراض التخطيط لعملية المراجعة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكلنولوجيا ، 2006) .

2/ محمد نور عبدالدائم عبدالرحيم ، تقويم المخاطر واثرها على تقرير المراجع الخارجي (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكلنولوجيا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، 2008)

3/ نور الدين عبدالله نقد ، مدي مسئوليات المراجع الخارجي فى التقرير عن الآداء فى شركات المساهمة العامة (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، رسالة غير منشورة لنيل درجة الماجستير فى المحاسبة والتمويل ، 2006) .

مستخلص الدراسة

مشكلة الدراسة :

تناولت الدراسة أثر مخاطر المراجعة على مسئولية المراجع الخارجي ، تمثلت مشكلة الدراسة فى المخاطر المحيطة والاثر المترتب على مسئولية المراجع القانونية والمهنية نتيجة لاستخدامه وسائل القياس التى تعتمد على التقدير والحكم الشخصي .

أهمية الدراسة :

تكمن الدراسة من اهمية وظيفة ابداء الرأي التى تقدمها المراجعة للمستخدمين على اختلاف فئاتهم ، حيث يتم الاعتماد على تقرير المراجع الخارجي فى ترشيد القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية النادرة ، الامر الذى يجعل المراجع مسئولاً تجاه العميل والطرف الثالث حول ما يقدمه من معلومات .

أهداف الدراسة :

هدفت الدراسة إلى :

1/ التعرف على وسائل القياس التى يستخدمها المراجع ، التعرف على المخاطر المحيطة بعميلة المراجعة .

2/ بيان مدي مسئولية

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة/ .....

المحترمون

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تمثل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة ميدانية يجريها الباحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل حول **(أثر مخاطر المراجعة على مسئولية المراجع الخارجي)**.

أرجو منكم شاكراً حسن تعاونكم في ملء هذه الاستمارة حتى تتم الفائدة المرجوة من البحث، ونطمئنكم بان المعلومات المقدمة سوف تستخدم لغرض البحث فقط.

وتقبلوا مني فائق التقدير والامتنان

الباحث

أبوعبيدة عبد الرحمن أحمد محمود

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

قسم المحاسبة

القسم الأول: معلومات شخصية:

الاسم (اختياري) .....

الرجاء وضع علامة (√) حول الإجابة المناسبة:

1-الجنس ☐ ذكر ☐ أنثى

2-العمر:

☐ أقل من 30 ☐ من 30-60 ☐ أكثر من 60

3- الشهادات العلمية:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ م عالي

☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخري(حدد):.....

4- الشهادات المهنية:

☐ ACCA ☐ CPA ☐ SCCA ☐ أخرى (حدد) .....

5-المهنة:

☐ مراجع ☐ محاسب ☐ إدارة مالية ☐ أخرى (حدد).....

6- سنوات الخبرة:

☐ أقل من5سنوات ☐ من5-10سنوات ☐ من10-15سنوات

☐ من15-20سنوات ☐ من 20-25سنة ☐ أكثر من25سنة

7- العضوية في جمعيات مهنية:

☐ ACCA ☐ SCCA

☐ CPA ☐ أخرى حدد .....

القسم الثاني : اسئلة الاستبيان

العبـــــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يؤثر على عدم التأكد المصاحب لعملية المراجعة .					
التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يساعد فى وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة					
تقويم المخاطر بواسطة المراجع يؤثر فى تحديد مسار المراجعة					
عدم التأكد بعملية المراجعة يرتبط ارتباطاً وثيقا بنظام الرقابة الداخلية					
يهتم المراجعون بعملية التقدير المبدئي قبل الشروع فى عملية المراجعة					
توقع المراجع بوجود مخاطر المراجعة يساهم فى جودة المراجعة					
تبدأ عملية المراجعة بتقدير المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة					
هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخاطر المراجعة ومسئوليات المراجع الخارجي					
هناك علاقة بين مخاطر المراجعة ومسئولية المراجع .					
اتساع دائرة المخاطر يقلل من مسئوليات المراجع					
المخاطر التى تستصحب وترتبط بالمعلومات فى عملية المراجعة تحدد مسئولية المراجع					
الدعاوي المرفوعة ضد المراجعين اغلبها نتاج ابداء رأي المراجع غير المتحفظ بالتحريفات الجوهرية					
عوامل الخطرالمتعلقة بالمراجعة تقع على مسئولية المراجع الخارجي بصورة مباشرة أو غير مباشرة					

عنصرا الأهميةالنسبية والمخاطر المكونة لنموذج خطر المراجعة يؤثرا على رأي المراجع الخارجي .					
التقرير الذى يصدره المراجع يعتمد على عنصر الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية					
يبدي المراجع تقريراً متحفظاً فى حال وجود مخاطر ترتبط بعملية المراجعة .					
تقرير المراجع الخارجي يجب ان يوضح ما إذا كان قد راعي عوامل الأهمية النسبية .					
تعتمد كمية ونوع التحفظات الموجودة فى تقرير المراجع على المخاطر المكونة لمسار المراجعة .					
تؤكد الجهات المنظمة للمهنة الأخذ فى الاعتبار عنصر الأهمية النسبية والمخاطر عند إبداء الرأي					

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

أثر مخاطر المراجعة علي مسئولية المراجع الخارجي

دراسة ميدانية

Impact of Audit Risk on Responsibility Of External Auditor

Field Study

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

إعداد الطالب
أبوعبيدة عبدالرحمن أحمد محمود

اشـــراف الدكتور
بابكر إبراهيم الصديق
أستاذ المحاسبة المشارك

1430هـ / 2009م

بسم الله الرحمن الرحيم

الاستهلال

قال الله تعالى :

(وَقُـلِ اعْمَلُـواْ فَسَـيَرَى اللّهُ عَمَلَكُـمْ وَرَسُـولُهُ وَالْمُؤْمِنُـونَ وَسَـتُرَدُّونَ إِلَـى عَـالِمِ الْغَيْـبِ وَالشَّـهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ)

صدق الله العظيم

سورة التوبة : الآية 105

الإهداء

إلى الذى يتنظر مني عطاءاً بلا حدود

إلى التى ارضعتني معني الحب والعطاء

وضممتني فى حجرها واسقتني اكسير الحياة

(... أمي ...)

الذى رسم لي طريقي وكان زادي بالحياة

(... أبي ...)

إلى من عرفت معهم طعم الامومة والطفولة وصفاء الروح

(زوجتي وابني)

إلى من هم سندي وعضدي وعوني

وبهم أقوي واصعد سلم المجد

إلى النبراس الذى يضئ لنا الدورب

ومنهم ننهل العلم

استاتذتي الاجلاء

اليك ياعظيمة والعقل حائر فى ما نود كتابته لأنك اكبر من ان يكتب عنك واجمل من كلمات

(جامعتي)

لكم جميعاً هذا الجهد .

الشكر والتقدير

الشكر والحمد لله العلي العظيم على توفيقه لي على اتمام هذا العمل والشكر من بعد إلى نبيه الامي معلم البشرية نبراسها محمد بن عبدالله عليه الصلاة والسلام .

الشكر لأسرة جامعة السودان واساتذتها الأجلاء والشكر والثناء للاخوة فى ديوان المراجعة العام ومكاتب المراجعة بالخرطوم على مساعدتهم لي فى اعداد هذا الجهد والشكر كل الشكر للدكتور/ بابكر ابراهيم الصديق والاستاذ معتز ميرغني والاخ الفاتح الطاهر عبدالله الذين كانوا عوناً لي فى اعداد وطباعة هذا البحث فآثروني بجهدهم وعونهم فكانوا خير العون وأشكر كل من ساهم فى اعداد هذا البحث ليخرج فى صورته النهائية .

مستخلص الدراسة

تناولت الدراسة أثر مخاطر المراجعة على مسئولية المراجع الخارجي ، تمثلت مشكلة الدراسة فى المخاطر المحيطة والاثر المترتب على مسئولية المراجع القانونية والمهنية نتيجة لاستخدامه وسائل القياس التى تعتمد على التقدير والحكم الشخصي .

تكمن الدراسة من اهمية وظيفة ابداء الرأي التى تقدمها المراجعة للمستخدمين على اختلاف فئاتهم ، حيث يتم الاعتماد على تقرير المراجع الخارجي فى ترشيد القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية النادرة ، الامر الذى يجعل المراجع مسئولاً تجاه العميل والطرف الثالث حول ما يقدمه من معلومات .

هدفت الدراسة إلى :

1/ التعرف على وسائل القياس التى يستخدمها المراجع ، التعرف على المخاطر المحيطة بعميلة المراجعة .

2/ بيان مدي مسئولية المراجع المهنية والقانونية.

3/ توضيح مدى أثر الأهمية النسبية والمخاطر على أداء عملية المراجعة .

بنيت الدراسة على اختبار الفرضيات الآتية :

1. التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يقلل من عدم التأكد المرتبط بعملية المراجعة .
2. هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخاطر المراجعة ومسئوليات المراجع الخارجي.
3. عنصراء الأهمية النسبية والمخاطر المكونة لنموزج خطر المراجعة يؤثرا على رأي المراجع الخارجي .

يستخدم الباحث المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي في تحديد التصور المنطقي لفروض الدراسة والتعرف على أنماط المشاكل المرتبطة بها وتصور كيفية معالجة هذه المشاكل والمنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية بالإضافة للمنهج الوصفي والتحليلي في تحليل نتائج الدراسة .

توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها :

1. التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يساعد في وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة

2. هناك علاقة بين مخاطر المراجعة ومسئولية المراجع الخارجي ، أن التقدير الذي يصدره المراجع يعتمد على عنصري الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية .

3. إن تقرير المراجع الخارجي يجب أن يوضح ما إذا قد راعى عوامل الأهمية النسبية .

أوصت الدراسة بالآتي :

1. على المراجع القيام بتقويم مخاطر المراجعة لأنها تؤثر في تحديد مسارها .

2. يجب على المراجع مراعاة الأهمية النسبية عند إجراء عملية المراجعة .

3. على المراجع القيام بإصدار تقرير متحفظ نفي حالة وجود تحريفات جوهرية وعلى الجهات المنظمة لمهنة المراجعة توجيه المنتسبين إليها بضرورة تطبيق نموزج خطر المراجعة لتقدير المخاطر المحيطة بالمراجعة حتى لا تتأثر المهنة بأخطاء المراجعين الناتجة من عدم التقدير الملائم للمخاطر المحيطة بعملية المراجعة .

Abstract

The study has include effect و Auditing rescues on the

external auditor., also it is consist rescues of the auditing operation and its side effects for the legal and professional auditing that by using of the measurement means which are depend on the evaluation and Self–control.,

Importance of the study refers to importance of the opinion function which the auditing Occupation has provide to the users as different., whereas depend on report of the external auditor in indicating the Orders that related for using of the economic resources ., which make the auditor responsible against the customer and third chapter with his provided information .

The study aimed to:

1. A known for means of the measurements which are used by auditor, also to know rescues of the auditing operation.
2. Declare responsibility of the auditor.
3. To explain effect of the rescues for performing the auditing operation.

The study had declare test of the below hypotheses.

1. The primary evaluation for rescues of the auditing will ensure the auditing operation.
2. There is statistical relation jointed in the auditing operation rescues and responsibility of the auditor.
3. Duties and opinion of the external auditor are depending on two elements, the percentage and rescues of the auditing.

The researcher have used the historical approach for presenting the previous studies that relate to subject of the study to determine the logical proposal of the study's hypotheses., also to know methods of its problems in addition to imagine ability of its processing., also the reader approach that depend on the survey resources through the questioner for the study's sample that to test hypotheses of this study ., also the descriptive and analysis approach in analyzing the study's results .,

1. The primary evaluation for rescues of the auditing can help to preparing plan for executing the auditing operation.
2. There is relation between rescues of the auditing and responsibility of the external auditor,. The report that issued by the audito epend on percentage of the financial statement's s.

3. Report of the external auditor must explain and attention to elements of importance percentage.

The study has recommended for the follow:

1. The auditor must evaluating rescues of auditing because it is effecting on its track.
2. The auditor must care for the percentage during the auditing operation.
3. The auditor must issuing saved report in case of some essential editions ., the regulated Utilities for Occupation of the auditing must indicating its members for necessarily to applying sample of the auditing rescues that surround the auditing operation just to let the Occupation not effect to errors of the auditor that resulting by non-evaluation for rescues of the auditing operation.

فهرس الموضوعات

الموضوع	رقم الصحفة
الاستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
مستخلص الدراسة	د
Abstract	و
فهرس الموضوعات	ط
فهرس الجداول	ي
المقدمة	1
أولاً : الاطار المنهجي	2
ثانياً: الدراسات السابقة	2
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	6
الفصل الاول : مفهوم واهداف المراجعة	13
المبحث الاول : مفهوم المراجعة	14
المبحث الثاني : اهداف ومفاهيم المراجعة	18
الفصل الثاني : مخاطر ومسئوليات المراجعة	19
المبحث الاول : مخاطر المراجعة	24
المبحث الثاني : مسئوليات المراجعة	31
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	32
المبحث الأول : نبذة تعريفية عن المراجعة فى السودان	45
المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات	63
الخاتمة	64
أولاً : النتائج	90
ثانياً : التوصيات	91
المصادر والمراجع	92
الملاحق	95

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصحفة
1	النوع	64
2	العمر	65
3	الشهادات العلمية	66
4	الشهادات المهنية	67
5	المهنة	68
6	سنوات الخبرة	69
7	العضوية فى الجمعيات المهنية	70
8	التقدير الاولي لمخاطر المراجعة يساعد فى وضع الخطة لعملية المراجعة	71
9	تقويم المخاطر بواسطة المراجع يؤثر فى تحديد مسار المراجعة	72
10	عدم التأكد بعلمية المراجعة يرتبط ارتباط وثيقاً بنظام الراقبة الداخلية	73
11	يهتم المراجعون بعملية التقدير المبدئي قبل الشروع في عملية المراجعه	74
12	توقع المراجع بوجود مخاطر المراجعه يساهم في جودة المراجعه	75
13	تبدأ عملية المراجعه بتقدير المخاطر المرتبطه بعملية المراجعه	76
14	هناك علاقه بين مخاطر المراجعه ومسئولية المراجع	77
15	إتساع دائرة المخاطر يقلل من مسئوليات المراجع	78
16	المخاطر التي تستصحب وترتبط بالمعلومات في عملية المراجعة تحدد مسئولية المراجع .	79
17	الدعاوي المرفوعه ضد المراجعين أغلبها نتاج إبداء رأي المراجع غير المتحفظ بالتحريفات الجوهرية	80
18	عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعه تقع علي مسئولية المراجع الخارجي بصورة مباشرة أو غير مباشرة	81
19	التقرير الذي يصدره المراجع يعتمد علي عنصر الأهميه النسبية لعناصر القوائم الماليه .	82
20	يبدي المراجع تقريراً متحفظاً في حال وجود مخاطر ترتبط بعملية المراجعه	83
21	تقرير المراجع الخارجي يجب ان يوضح ما إذا كان قد راعى عوامل الأهميه النسبيه.	84
22	تعتمد كمية ونوع التحفظات الموجودة في تقرير المراجع علي المخاطر المكونه لمسار المراجعه .	85
23	تؤكد الجهات المنظمه للمهنه الأخذ في الاعتبار عنصر الأهمية النسبية والمخاطر عند إبداء الرأي .	86
24	التقدير الاول لمخاطر المراجعه يؤثر علي عدم التأكد المصاحب لعملية المراجعة	87

فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصحفة
1	النوع	64
2	العمر	65
3	الشهادات العلمية	66
4	الشهادات المهنية	67
5	المهنة	68
6	سنوات الخبرة	69
7	العضوية فى الجمعيات المهنية	70
8	التقدير الاولي لمخاطر المراجعة يساعد فى وضع الخطة لعملية المراجعة	71
9	تقويم المخاطر بواسطة المراجع يؤثر فى تحديد مسار المراجعة	72
10	عدم التأكد بعلمية المراجعة يرتبط ارتباط وثيقاً بنظام الراقبة الداخلية	73
11	يهتم المراجعون بعملية التقدير المبدئي قبل الشروع في عملية المراجعه	74
12	توقع المراجع بوجود مخاطر المراجعه يساهم في جودة المراجعه	75
13	تبدأ عملية المراجعه بتقدير المخاطر المرتبطه بعملية المراجعه	76
14	هناك علاقه بين مخاطر المراجعه ومسئولية المراجع	77
15	إتساع دائرة المخاطر يقلل من مسئوليات المراجع	78
16	المخاطر التي تستصحب وترتبط بالمعلومات في عملية المراجعة تحدد مسئولية المراجع .	79
17	الدعاوي المرفوعه ضد المراجعين أغلبها نتاج إبداء رأي المراجع غير المتحفظ بالتحريفات الجوهرية	80
18	عوامل الخطر المتعلقة بالمراجعه تقع علي مسئولية المراجع الخارجي بصورة مباشرة أو غير مباشرة	81
19	التقرير الذي يصدره المراجع يعتمد علي عنصر الأهميه النسبية لعناصر القوائم الماليه .	82
20	يبدي المراجع تقريراً متحفظاً في حال وجود مخاطر ترتبط بعملية المراجعه	83
21	تقرير المراجع الخارجي يجب ان يوضح ما إذا كان قد راعى عوامل الأهميه النسبيه.	84
22	تعتمد كمية ونوع التحفظات الموجودة في تقرير المراجع علي المخاطر المكونه لمسار المراجعه .	85
23	تؤكد الجهات المنظمه للمهنه الأخذ في الاعتبار عنصر الأهمية النسبية والمخاطر عند إبداء الرأي .	86
24	التقدير الاول لمخاطر المراجعه يؤثر علي عدم التأكد المصاحب لعملية المراجعة	87