

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص  
محاسبة وتدقيق

بغنوان :

منهجية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق  
دراسة حالة مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز  
الإداري في الجمهورية اليمنية

تحت إشراف:

د/ زغدار أحمد

إعداد الطالب:

فهد محمد علي المعمرى

لجنة المناقشة :

رئيساً	د/ حواس صلاح
مقررأ	د/ زغدار أحمد
عضواً	د/ لعبني عمر
عضواً	د/ كشرود بشير
عضواً	أ/ طويلب محمد

السنة الجامعية  
2010 / 2009

## الإهداء :

أهدي ثمرة عملي هذا إلى :

والدائي العزيزين      أطال الله في عمرهما      إجلالاً وتقديراً  
زوجتي الغالية      التي كانت خير عون لي      حباً ووفاءً  
ابنتي جمانة ونجلاء      وفقهما الله ورعاهما      سلوة حياتي

## شكر وتقدير:

**قال صلى الله عليه وسلم : من لا يشكر الناس لا يشكر الله.**

يسرني في مستهل هذه الرسالة أن أتقدم بفائق الاحترام وجزيل الشكر والتقدير للأستاذ الفاضل الدكتور/ زغدار أحمد لتحمله عناء الإشراف على هذه الرسالة رغم كثرة مشاغله، والذي كان لملاحظاته القيمة وإرشاداته السديدة أبلغ الأثر في إنجاز هذه الرسالة، أمد الله عز وجل بالخير والبركة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لتحملهم عناء قراءة ومناقشة وتقويم هذه الرسالة.

وكذلك أتقدم بخالص شكري وتقديري إلى أساتذتي الأفاضل في قسم العلوم التجارية - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر لما بذلوه من جهود خلال مدة دراستي في مرحلة الماجستير وأخص بالذكر أ. د. بوتين محمد (رحمة الله عليه وأسكنه فسيح جناته)، أ. د. عرباجي إسماعيل، أ. د. بن بلقاسم سفيان، أ. د. كشرود بشير.

وأتوجه بخالص الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة تحكيم عبارات الاستبيان : أ. د. عبدالحميد مانع الصيغ، أ. د. عبيد سعد عبود شريم، أ. د. منصور البطاني، د. عبدالوهاب الشامي، د. علي صالح العروسي.

كما يقتضي واجب العرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر والتقدير لكل من أبدى لي رأياً أو أسدى لي نصحاً أو قدم عوناً أثناء إعداد هذه الرسالة وأخص بالذكر الأخت الدكتورة/ بشرى الصديق مدير عام بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية.

وأحرص على تقديم خالص الشكر والتقدير :

- للأخ الدكتور/ صلاح الحمادي.

- للأخ الأستاذ/ محمد مغلس الذي قام بعملية تفريغ الاستبيان وتحليل النتائج.

- للأخ الأستاذ/ محمد الشدادي الذي كان له دور في توزيع وجمع الاستبيان.

- لجميع العاملين في :

مكتبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر - دالي إبراهيم.

مكتبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر - الخروبة.

مكتبة المركز الإعلامي - بن عكنون - الجزائر العاصمة.

مكتبة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - صنعاء - الجمهورية اليمنية.

إدارة الشبكات - مركز معلومات القضاء - وزارة العدل - الجمهورية اليمنية.

كما أسجل شكري وتقديري لجميع زملاء الدراسة في مرحلة الماجستير متمنياً لهم النجاح والتوفيق.

والتمس العذر ممن فاتني شكرهم وتقديرهم سائلاً الله أن يجزيهم عني خير الجزاء.

الباحث

## مقدمة:

إن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة ذات الأنشطة المتنوعة والمتعددة ذات رؤوس الأموال الكبيرة المنفصلة عن الإدارة في القرن الثامن عشر قرن الثورة الصناعية، وتدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها مراجع مستقل عن نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الشخصية والميدانية التي تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المراجع في أدائه لمختلف أعماله وبها يطمئن أنه بذل العناية المطلوبة منه والمتعارف عليها ... وتحميه من أي انحراف في الرأي الشخصي المهني المحايد الذي يقدمه لذوي الاهتمام عن مدى صدق وشرعية (عدالة) القوائم المالية ومدى الحفاظ وحسن الاستخدام للموارد المتاحة والالتزام بالقوانين واللوائح والقرارات والأنظمة والقواعد الموضوعية سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام. إن عملية المراجعة الخارجية عملية منظمة تمارس وفق منهجية أو مسلك عام متكامل ذي مراحل وخطوات منظمة ومتراصة، ومنها عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتمثل في مجموعة القوانين والإجراءات وطرق العمل وتعليمات الإدارة.

ويعترف المراجع الخارجي بأهمية دور إدارة المراجعة الداخلية في أداء مهمته فإما أن تسهلها أو تصعبها بناء على جودة أو عدم جودة نظام الرقابة الداخلي. كما تستعين بها قيادة المؤسسة في تطبيق نظامها الرقابي الداخلي وفي اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

ولكن من خلال تجربة الباحث في مجال إدارة المراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية لاحظ وجود العديد من جوانب القصور في الدور الذي تقوم به هذه الإدارة في حماية المال العام ومحاربة الفساد، وأسباب ذلك عديدة منها عدم قيام مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالدور المطلوب منهم والذي يفترض أن يقوموا به أثناء وبعد تنفيذهم لعملية المراجعة في دعم عمل تلك الإدارات للرفع من مستوى أدائها.

وعلى ذلك وجد الباحث أنه من الضروري تسليط الضوء على ذلك الجزء المهم والمكمل لعمل المراجع الداخلي كمحاولة منه لمعرفة مدى توفر معايير المراجعة الشخصية ومدى الالتزام بمعاييرها الميدانية وتقييم المنهجية أو المسلك العام الذي يتبعه فعلاً مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أثناء تنفيذهم لمهمة المراجعة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذه الدراسة هو هل تراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية يتبعون المنهجية أو المسلك العام للمراجعة أثناء التنفيذ ؟

وانطلاقاً من هذا السؤال ولغرض الإلمام بموضوع الدراسة برزت العديد من الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل تراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية تنطبق عليهم المعايير الشخصية للمراجعة الدولية ؟
2. هل تراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية يؤدون أعمالهم وفقاً لمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية ؟

ولغرض الإجابة على تساؤلات الدراسة فقد تم صياغة الفرضيات التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى توفر المعايير الشخصية للمراجعة الدولية فيهم.

2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى إلتزامهم بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى إلتزامهم بالمنهجية أو المسلك العام المتكامل ذا المراحل والخطوات المنظمة والمترابطة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

ومن ذلك فإن هذه الدراسة تكمن أهميتها الكبيرة في كونها تتطرق لمنهجية المراجع الخارجي خاصة مراجع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبالتالي فهي تحاول أن تبين الصورة الحقيقية قدر الإمكان عن:

1. مدى سلامة المنهجية الفعلية التي يتبعها مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أثناء تنفيذهم لعملية المراجعة.
  2. مدى إنطباق المعايير الشخصية للمراجعة الدولية على مراجعي الجهاز ومدى إلتزامهم لمعاييرها الميدانية.
  3. مدى مساهمتهم في الرفع من مستوى أداء عمل إدارة المراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية.
- كما تسعى إلى تزويد المكتبة اليمنية والمكتبة الجزائرية بهذه الدراسة ليستفيد منها الباحثون والدارسون في هذا المجال.

ولهذه الأهمية فقد كانت أسباب اختيار الباحث لهذا الموضوع هي العمل على التأهيل العلمي الجيد للباحث على أمل ممارسة مهنة المراجعة بصورة سليمة وفعالة مستقبلا إضافة إلى تخصصه وميله العلمي وخبرته العملية في مجال المراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية المتعثر عملها رغم الاهتمام المتزايد بها من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق والسبل لتطبيق مراجعة داخلية فعالة في ظل ثورة هائلة من التغيرات في جميع الميادين. كما أنها محاولة للتعمق في آليات وفوائد المراجعة، فالبحت في ميدان المراجعة مستمر ومتجدد.

وقد **هدف** الباحث من هذه الدراسة إلى بيان ماهية المراجعة وأهميتها في نجاح أعمال المشروعات الاقتصادية باعتبارها أداة تأكيد لجميع الأطراف ذات العلاقة عن مدى صدق وشرعية القوائم المالية وعن سلامة وحسن تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية لتلك المشروعات، والتي يجب أن تمارس وفق منهجية علمية معينة تتضمن مجموعة مراحل وإجراءات تتابعية مخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت متمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها. كما هدف إلى التعريف بمراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبالمنهجية الفعلية التي يتبعونها أثناء تنفيذ عملية المراجعة وبإدارة المراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية وبدليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز عن طريق ذكر نبذة مختصرة عنه.

ونظرا لطبيعة الدراسة وفي سبيل تحقيق أهدافها فقد اعتمد الباحث على مجموعة من **المناهج** التي تفي بأغراض الموضوع، لهذا تم استخدام المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بالمعايير والمفاهيم العلمية للمراجعة، وتاريخي في أجزاء أخرى مرتبطة بالتطورات التاريخية للمراجعة، ووصفي وتحليلي في الدراسة الميدانية الهادفة إلى اختبار فرضيات الدراسة، ومنهج دراسة الحالة للكشف من خلاله على الأبعاد الميدانية لمنهجية مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية.

أما أدوات البحث فقد قام الباحث **بالمسح المكتبي** للإطلاع على مختلف المراجع المتوفرة ذات الصلة بالموضوع وأعد قائمة استقصاء تم توزيعها على مجتمع الدراسة بمختلف مستوياتهم الإدارية والديمغرافية وقد تناولت مختلف الجوانب ذات العلاقة بالدراسة للتعرف على آرائهم بشأن إشكالية الدراسة.

بالإضافة إلى أدوات البحث السالف ذكرها قام الباحث **بإعداد جدول لاختبار واقعية ومصداقية إجابة المبحوثين على الاستبيان النهائي**، وبالتنسيق المسبق مع الأستاذ المشرف تم اختيار عينة من الوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وهي وزارة العدل كجهة عمل الباحث ووزارة الصناعة والتجارة ووزارة السياحة وتم تحديد الفترة من 2005 وحتى 2007 لحدائتها وتوفير معطياتها.

وقد تم تعبئة بيانات ذلك الجدول من خلال **الملاحظة الشخصية** وإطلاع الباحث على تقارير المراجعة وملفاتها الدائمة والجارية لتلك الوزارات ولنفس الفترة المشار إليها أعلاه، وذلك بعد إجراء **مقابلة شخصية** مع قيادة الجهاز وأخذ الموافقة على ذلك.

وقد اعتمد الباحث للتأكد من صلاحية الإستبانة مرفق بها نسخة من خطة البحث على عدد من **المحكمين** تم اختيارهم من الشخصيات الأكاديمية التي لها علاقة بنفس التخصص كل على إنفراد ليبيدي رأيه وملاحظاته في ذلك، واعتمادا على آرائهم ومقترحاتهم وبعد موافقة الأستاذ المشرف تم إجراء التعديلات اللازمة وإخراج الإستبانة وخطة البحث في صورتها النهائية.

أما فيما يتعلق **بالدراسات السابقة** فدراسة منصور البطاني وعبدالباري الخرساني وعبدالوهاب الشامي، (سبتمبر - 2009) <sup>(1)</sup> بعنوان، " تقييم واقع ومشكلات تطبيق دليل الأداء الرقابي الشامل بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومدى ملاءمته وتوافقه مع معايير المراجعة الدولية ":

هدفت إلى تقييم دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز والوقوف على الصعوبات التي تواجه عملية تطبيقه وذلك بالتعرف على مدى الإلتزام بتطبيقه ومدى ملاءمته مع معايير المراجعة الدولية والتعرف على أهم المشكلات والصعوبات التي تواجه الجهاز عند تطبيقه وتقديم عدد من التوصيات والمقترحات الكفيلة بتطويره. وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة الإلتزام بتطبيق الدليل وانسجامه وتطابقه مع معايير المراجعة الدولية ووجود عدد من المشاكل والصعوبات التي تعيق الجهاز من تطبيقه وتقديم عدد من المقترحات لتطويره. ومن أهم التوصيات التي قدمتها هذه الدراسة هو ضرورة إجراء مراجعة شاملة للدليل وتبسيط الإجراءات والقواعد وأوراق العمل والنماذج الواردة فيه وفي مرآه شدة التفصيلية، ونشر الوعي وتعزيز القناعة بأهميته وضرورة الإلتزام به والعمل على تجاوز كافة الصعوبات والمعوقات الأخرى التي تحول دون تطبيقه.

وقد أوجه الباحث أثناء تنفيذ موضوع الدراسة العديد من **الصعوبات** أهمها:

- ندرة الدراسات المتعلقة بموضوع الرسالة.
- استغرقت عملية توزيع واستعادة الإستبانة مدة طويلة بسبب تأجيل الإجابة عليها من بعض أفراد العينة، مما استلزم من الباحث المراجعة أكثر من (5) مرات للشخص نفسه.

<sup>1</sup> - منصور علي البطاني، وعبدالباري الخرساني، وعبدالوهاب الشامي، " تقييم واقع ومشكلات تطبيق دليل الأداء الرقابي الشامل بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومدى ملاءمته وتوافقه مع معايير المراجعة الدولية "، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة صنعاء، العدد (32)، سبتمبر - 2009، ص 75 - 136.

إشتملت هذه الدراسة على ثلاثة فصول وخاتمة. حيث تناول الفصل الأول موضوع الرقابة والمراجعة الداخلية وفيه حاول الباحث تقديم مدخل إلى المراجعة من خلال عرض مقدمة عامة عنها وعن أساسياتها وعلاقتها بالمحاسبة، كما تطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية ومبادئها وأهدافها ونطاقها وفروعها ومقوماتها، وأخيراً تم تقديم عرض عن المراجعة الداخلية من حيث ماهيتها ومعاييرها وتقاريرها.

فيما تناول الفصل الثاني المراجعة الخارجية من حيث طبيعتها ماهيتها وبرامجها وحقوق وواجبات ومسئولية المراجع الخارجي، كما تم تقديم عرض عن معاييرها الشخصية والميدانية ومعايير تقاريرها، ومنه تم الانتقال إلى منهجية المراجع الخارجي بالتطرق إلى مخاطر المراجعة ومفهوم الأهمية النسبية والمسلك العام للمراجع الخارجي والوسائل المستعملة في المراجعة المالية.

أما الفصل الثالث ومن خلال مجموعة من القوانين والقرارات النافذة في الجمهورية اليمنية ذات الصلة بموضوع الرسالة فقد بين مهام واختصاصات والتزامات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (المراجعة الداخلية) في مجالي المراجعة والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري كما بين حقوق وواجبات ومسئوليات الأعضاء الفنيين (المراجعين) بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالإضافة إلى التطرق إلى دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز عن طريق ذكر نبذة مختصرة عنه، وأخيراً الدراسة الميدانية.

تضمن كل فصل ثلاثة مباحث تفصيلية لفصول الدراسة، إنتهت الدراسة بخاتمة وفهرسة للمواضيع وكذا قائمة بالمراجع.



# الفصل الأول

## الرقابة والمراجعة الداخلية

## مقدمة الفصل :

نبعت الحاجة إلى مهنة المراجعة من قديم الزمان في صورة جهود فردية، ومع مرور الزمن تطورت واتسع نطاقها نتيجة للتغيرات الاقتصادية الهامة التي أدت إلى ظهور المشروعات كبيرة الحجم وبالتالي إزدادت الحاجة إلى أعمال وخدمات المراجعة التي يقوم بها مراجع خارجي بهدف التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي.

ونتيجة لاتساع المشروعات أصبح من المتعذر على المراجع الخارجي القيام بمراجعة تفصيلية وأدى ذلك إلى تحول في طبيعة عملية المراجعة فمن مراجعة تفصيلية إلى مراجعة إنتقادية تقوم على أساس الإختبارات التي تعتمد كميتها على مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالمنشأة.

إن توفير وقيام نظام سليم محكم للرقابة الداخلية رهين بمراعاة قواعد ومبادئ وتوفير دعائم أساسية منها إتباع نظام المراجعة الداخلية الذي تستعين به الإدارة في تطبيق ذلك النظام وفي اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا في ذلك، تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية متمثلة في :

- المبحث الأول : مدخل إلى المراجعة.
- المبحث الثاني : الرقابة الداخلية.
- المبحث الثالث : المراجعة الداخلية.

## المبحث الأول : مدخل إلى المراجعة :

إن التطور الكبير الذي شهدته الميادين الاقتصادية كان سببا في تطور المراجعة وتعدد أنواعها، فأصبحت علما يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات المترابطة والمتسقة منطقيا تساعد المراجع على اتخاذ القرارات العلمية السليمة التي تمكنه من إتمام عمله بنجاح.

### المطلب الأول : مقدمة عن المراجعة :

#### لمحة تاريخية عن المراجعة :

إن المحاسبة لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات فلم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته<sup>(1)</sup>. فقد نبعت إلى مرجعة عمل الغير بسبب الرقابة التي يجب أن تمارسها الحكومة على موظفيها حيث يقومون بقيد المتحصلات والمدفوعات والاحتفاظ بالمخزون نيابة عنها، كما أن الأفراد متمثلين في ملاك الأرض أو وسائل التسويق كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي تمارسها الكتبة في التسجيل والاحتفاظ بالأصول المختلفة<sup>(2)</sup>. فقد كانت طرق التقييد مبدئية يتولاها أصحابها بسبب قلة وعدم اتساع العمليات التجارية. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة وتعدد أنشطتها وكبر حجم موظفيها أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى أعمال المراجعة التي يقوم بها شخص محترف محايد مستقل خارجي يهدف إلى طمئنت أصحاب رؤوس الأموال على أموالهم المستثمرة بإعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى صدق وشرعية (عدالة) القوائم المالية ومدى الحفاظ وحسن الاستخدام للموارد المتاحة.

إن تطور المراجعة كان رهين التطور التاريخي لأهدافها هذا من ناحية ومن ناحية أخرى كان نتيجة للبحث المستمر والمتطور فيها تماشيا مع تطور الحركة التجارية. والجدول رقم (1) يوضح ذلك.

وباستعراضه فإن مهنة المراجعة مستقبلا ستتجه نحو الأهداف والأساليب التالية<sup>(3)</sup> :

- 1- الهدف الأول للمراجعة سوف يظل تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال للمشروع.
- 2- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. وسوف تصبح المراجعة - أساسا - نظاما لمراجعة الإجراءات، وسوف تستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوبا لاكتشاف الأخطاء أو عند تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- 3- قيام مراقب الحسابات بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت.. ولكن من الملاحظ أن هذه الاختبارات تمثل هدف ثانوي لعملية المراجعة. وعليه يصبح أهم إجراء في برنامج المراجعة هو تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 2005 ص7.

<sup>2</sup> - عبدالفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة، 1993 ص1.

<sup>3</sup> - محمد سمير الصبان، عبدالوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، مصر الدار الجامعية، 2002 ص5.

الجدول رقم (1) التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها<sup>(1)</sup>

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	اكتشاف التلاعب والاختلاس حماية الأصول	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	1- اكتشاف التلاعب والاختلاس. 2- اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
من 1900 إلى 1933	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	1- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. 2- اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل و مراجعة إختبارية	إعترف سطحي
من 1933 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	1- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. 2- اكتشاف التلاعب والأخطاء.	مراجعة إختبارية	بداية في الإهتمام
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعة إختبارية	إهتمام وتركيز
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	التأكد من جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى إحترام معايير المحاسبة والمراجعة	مراجعة إختبارية	إهتمام وتركيز
إبتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	المصادقة على صحة وشرعية القوائم المالية والحسابات والتأكد من جودة نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير	مراجعة إختبارية	إهتمام وتركيز

<sup>1</sup> - يمكن الرجوع إلى :-

أ. نفس المصدر أنف الذكر، ص 5.

ب. محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 2005 ص 7.

## تعريف المراجعة :

المراجعة بمدلولها اللفظي<sup>(1)</sup> : Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع.

حيث يشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس طريقة القيد المزدوج التي اكتشفها العالم الإيطالي Paciolo Luca ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494.

- أما تعريف المراجعة مهنيًا فقد تعددت لاختلاف التعابير اللفظية للكتاب مع وحدة المضمون. منها أن المراجعة هي :

- عملية منظمة تتطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام<sup>(2)</sup>.

- عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية<sup>(3)</sup>.

- عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة<sup>(4)</sup>.

- الفحص المستقل للبيانات المالية لغرض إعطاء رأي فيما إذا كانت هذه البيانات تعطي صورة حقيقية وعادلة وعن مدى الالتزام بالتشريعات ذات العلاقة<sup>(5)</sup>. وتضمنت تلك التعاريف عدة نقاط ذات أهمية :

1- أن المراجعة عملية منهجية ومنتظمة (نظامية) بمعنى أنها تتضمن مجموعة إجراءات مخططة جيداً يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة الأهداف والمعايير المتفق عليها.

2- يجب أن يتصف المراجع بالخبرة والموضوعية بعيداً عن الرغبات الشخصية عند جمعه للأدلة وقرائن الإثبات وهو جوهر عملية المراجعة.

3- يتم تقييم نتائج الأحداث الاقتصادية وإبداء الرأي وفقاً لمعايير موحدة وموضوعية ومفهومة عن طريق الأطراف ذات العلاقة. فمن المؤلف اعتماد المراجعة على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واستخدامها كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة.

1 - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000 ص 6.

2 - عبدالفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، مصر الدار الجامعية، 1999-2000 ص 7.

3 - الصبان، علي، مرجع سابق، ص 6.

4 - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 29.

5 - Frank A. Attwood & Neil D. Stein, De Paula s Auditing, 17<sup>th</sup> ed. Pitman, GB. 1986 P 18 -

4- إبلاغ أو إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية بواسطة تقرير المراجع المتضمن رأيه الفني المحايد.

## أنواع المراجعة :

يمكن تقسيم المراجعة إلى أنواع متعددة وجميعها تحكمها أصول ومبادئ واحدة. وفيما يلي عرض لهذه الأنواع وفقا للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها :

### • من حيث نطاق عملية المراجعة<sup>(1)</sup>:

1- المراجعة الكاملة : يقصد بهذا النوع من المراجعة فحص جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وما تحويه من حسابات أو بيانات خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ولكن نتيجة للتقدم الصناعي والتجاري وما صاحب ذلك من تعدد المشروعات وكبر حجمها وتنوع وتعدد عملياتها أصبح من الصعب العمل بهذا النوع، فلجأ المراجع إلى طريقة الإختبار كأن يختار فترات معينة ليرجع جميع عملياتها، والهدف الأساسي من هذه الطريقة هو التأكد من صدق وشرعية القوائم المالية.

وأداء هذا إلى الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية. فكمية الإختبارات التي يقوم بها المراجع تعتمد على مدى جودة هذه الأنظمة.

2- المراجعة الجزئية : ويقصد بهذا النوع من المراجعة تلك العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص المقبوضات النقدية لفترة معينة، والهدف هو الحصول على تقرير المراجع بالخطوات التي اتبعت ونتائج الفحص.

### • من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة<sup>(2)</sup>:

1- المراجعة النهائية : يبدأ العمل فيها في نهاية الفترة المالية أي بعد إجراء قيود التسويات الجردية وإعداد القوائم المالية (الحسابات الختامية)، وبهذا يكون من الصعب إجراء أي تعديل على البيانات والأرصدة بعد مراجعتها. وهذا النوع من المراجعة يسهل تطبيقه على المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويكون محددا بفحص دقيق لعناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية. وكثير ما يطلق عليه مراجعة الميزانية.

وتبعا لذلك فإن إجراءات مراجعة الميزانية تتلخص فيما يلي<sup>(3)</sup>:

- التحقق من وجود أساس سليم ودقيق لتقويم جميع مفردات الأصول والخصوم بكل دقة ممكنة.

<sup>1</sup> - عبدالمنعم محمود عبدالمنعم، عيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، مصر دار النهضة العربية، ص31.

<sup>2</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص33.

<sup>3</sup> - متولي محمد الجمل، محمد محمد الجزار، أصول المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية، مصر الجهاز المركزي للكتب الجامعية والمدرسية والوسائل التعليمية، 1978، ص36.

- التحري عن أسباب أي زيادة أو نقص في المركز النقدي للمنشأة وفي أصولها الثابتة والتحقق من أي زيادة في رأس المال المصدر.
- فحص نسبة المدين إلى المبيعات لمعرفة هل يحصلون على مدة ائتمان أطول مما يزيد في احتمال وجود ديون معدمة.
- التحقق من صحة تقويم بضاعة آخر المدة.
- فحص حساب الأرباح والخسائر.
- مقارنة القيم الدفترية للأصول بالقيم المؤمن عليها لتحقيق من عدم المغالاة في تقويم تلك الأصول.
- فحص دفاتر محاضر الجلسات لكل مجلس الإدارة والجمعيات العمومية.
- مقارنة أرقام هذا العام بأرقام العام الماضي وطلب إيضاح لأي زيادة أو نقص غير عادي.
- التحري عن أي مطلوبات محتملة أو عقود أجلة، والتأكد من عمل الاحتياطات أو المخصصات اللازمة في حالة توقع أي خسارة.
- قد يلجأ المراجع إلى عمل فحص تفصيلي لأي جزء من العمليات التجارية إذا دعت الضرورة.

2- المراجعة المستمرة : وهي التي يقوم بها المراجع بصفة مستمرة من خلال زيارته أو زيارات أحد مندوبيه للمنشأة محل المراجعة في فترات متعددة خلال الفترة المالية لمراجعة وفحص ما قد تم إثباته في الدفاتر والسجلات، على أن يقوم المراجع بمراجعة نهائية للقوائم المالية بعد ترصيد الحسابات وقفل الدفاتر. وهذا النوع يطبق في المنشآت الكبيرة.

#### • من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة (1):

- 1- المراجعة الداخلية : يقصد بها الفحص المنظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفي المنشأة. ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف الأخطاء أو التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها.
  - 2- المراجعة الخارجية : يقصد بها الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المقيدة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة هيئة خارجية أو مراجعين مستقلين تماما عن إدارة المشروع. ويطلق على هذا النوع من المراجعة أحيانا المراجعة المستقلة.
- ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى صحة البيانات المحاسبية ودلالة القوائم المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.

<sup>1</sup> - عبد المنعم، أبو طبل، مرجع سابق، ص 36.

• من حيث درجة الإلزام في عملية المراجعة<sup>(1)</sup>:

- 1- المراجعة الإلزامية : هي المراجعة التي تتم بناء على إلتزام قانوني بتوفيرها، وتتميز بوجود عنصر الإلزام والجبر، ومن ثم توقيع جزاء على المخلفين لأحكامها.
- 2- المراجعة الإختيارية (التعاقدية) : هي المراجعة التي تتم بناء على طلب أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني.

• من حيث الغرض من المراجعة<sup>(2)</sup>:

- 1- المراجعة المالية : يقصد بها الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر بهدف الحصول على رأي فني محايد عن مدى صدق وشرعية القوائم المالية. وهذا النوع الأكثر شيوعا في الاستعمال.
- 2- المراجعة الإدارية (مراجعة الكفاءة الإدارية): يقصد بها مراجعة الجوانب الإدارية للمشروع للتأكد من تحقيق أقصى منفعة بأقل تكلفة ممكنة، أي مدى نجاح الإدارة في تحقيق الإستخدام أو الإستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة.
- 3- مراجعة الأهداف : يقصد بها التأكد من مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها المرسومة والمخطط لها سلفا.
- 4- المراجعة القانونية : التأكد من إحترام وتطبيق المنشأة لقوانين وأنظمة الدولة. ومن أمثلة ذلك ما تقوم به أجهزة الرقابة والمحاسبة من مراجعة أعمال مؤسسات الدولة المختلفة.
- 5- المراجعة الإجتماعية : جميع المؤسسات لها أهداف عديدة تسعى إلى تحقيقها منها الرئيسي مثل تعظيم الربحية لضمان الإستمرارية ومنها الثانوي مثل تحقيق الرفاهية للمجتمعات التي تعمل فيها تلك المؤسسات، وهذا النوع من المراجعة يهدف إلى التأكد من تحقيق المؤسسة لتلك الرفاهية.

• من حيث طبيعة إجراءات المراجعة الميدانية<sup>(3)</sup>:

- 1- المراجعة المستندية : المستند هو دليل إثبات مكتوب مؤيد لقيود أو تسجيل العملية المالية التي تمت في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- يقوم المراجع بفحص دورته المستندية المتمثلة في خط وخطوات سيره إعتبارا من نشأته حتى تاريخ حفظه في الأرشيف. ويتأكد من سلامته وصحة قانونيته ومقارنة بياناته بما تم قيده محاسبيا من خلال التأكد من الشروط القانونية للمستند ومن وضوح أسماء الأطراف ذات العلاقة به، كما يتأكد من رقمه المسلسل ومن قيمته رقما وكتابة وتاريخ تحريره وقيده وصحة توجيهه محاسبيا ومن إستيفائه لتوقيعات المعنيين.

وعلى المراجع أن يتحقق من صحة التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية لأنه إذا جعل المصروف الرأسمالي مصروف إيرادي يؤدي إلى عدم إظهار القيمة الحقيقية لأصول وممتلكات المشروع كما يؤدي إلى تحميل المصروف

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص41.

<sup>2</sup> - خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، عمان دار وائل للنشر والتوزيع، 2004ص38.

<sup>3</sup> - سرايا، مرجع سابق، ص47.



لحساب الأرباح والخسائر وبالتالي تخفيض الأرباح وتخفيض المقرر توزيعه منها بما يؤثر على حقوق المساهمين والملاك.

أما إذا جعل المصروف الإيرادي مصروف رأسمالي يؤدي إلى تضخيم قيمة الأصول وعدم تحميل حساب الأرباح والخسائر بما يخصها من مصروفات السنة وبالتالي حدوث

زيادة وهمية في الأرباح وزيادة في المقرر توزيعه منها وهو في حقيقة الأمر إستقطاع من رأس المال.

2- المراجعة الحسابية : هي مراجعة رقمية من حيث القيمة والكمية لكل ما تم تسجيله محاسبيا، والتحقق من الدورة المحاسبية دورة تسجيل وقيد وترحيل وترصيد العمليات الحسابية في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية والحسابات الختامية للمشروع. ويتم من خلال هذا النوع التحقق من مدى مطابقة الأرصدة الإفتتاحية بالأرصدة الواردة في ميزانية السنة المالية المنتهية، ومن صحة نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى، ونقل الأرقام إلى القوائم والتقارير المالية الختامية وإحتساب الإهلاكات السنوية وتحميل الفترة بما يخصها من مصروفات وإيرادات وتحديد المقدم والمستحق منها.

3- المراجعة الفنية : تتمثل في الإجراءات التي يقوم بها المراجع للتأكد من صحة ملكية المشروع لأصوله وممتلكاته ودقة تقييمها وتقييم التزاماته المختلفة حتى يتمكن من إبداء رأي فني محايد عن مدى شرعية وصدق القوائم المالية.

#### • المراجعة من حيث ملكية المؤسسة(1):

1- المراجعة العامة : هي المراجعة التي يقوم بها جهاز الرقابة والمحاسبة على أعمال المؤسسات الحكومية التابعة للدولة. وهي إلزامية وفقا للنظام والقانون.

2- المراجعة الخاصة : هي مراجعة أعمال المؤسسات الخاصة التي يمتلك رأس مالها عدد من الأفراد.

#### أهمية المراجعة :

أصبح لمهنة المحاسبة والمراجعة خطورتها وأهميتها في الميدان الإقتصادي والمالي، وأصبح المحاسبون والمراجعون من الركائز الأساسية في نهضة البلاد الإقتصادية والمالية. ولاشك أن السبب في ذلك يرجع إلى أن المحاسبة ليست غاية في حد ذاتها بل وسيلة لتحقيق غاية هدفها خدمة الطوائف العديدة التي تستخدم البيانات المحاسبية وتعتمد عليها في إتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية(2). وهذه الطوائف هي :

#### 1- المديرين :

إن التطور الكبير في الحركة التجارية أدى إلى توسع حجم المشروعات وتعدد أنشطتها، ونتيجة لذلك اعتمدت إدارة المشروعات على البيانات المحاسبية

<sup>1</sup> - أحمد نفاذ، "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار حالة مجمع صيدال" (رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تلجي بالأغواط الجزائر، 2006-2007)، ص17.

<sup>2</sup> - عبدالمنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص25.

الدقيقة المعتمدة من قبل مراجع الحسابات المحايد والمستقل في إتخاذ قراراتها ورسم خططها المستقبلية.

2- المستثمرين :

تعتمد هذه الطائفة في توجيه مدخراتها ووجهة إستثمارها على البيانات الدقيقة والصحيحة للقوائم المالية التي تعدها المشروعات المختلفة، ولن يتأتى ذلك إلا إذا روجعت هذه البيانات وفحصها المراجع فحصاً دقيقاً.

3- البنوك :

يقوم البنك قبل أن يمنح القرض بفحص وتحليل المركز المالي للمشروع الذي سيحصل على ذلك القرض، وذلك للتأكد من مقدرة هذا المشروع على السداد في المواعيد المحددة.

4- الهيئات الحكومية :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب<sup>(1)</sup>، ولا يمكن للدولة القيام بذلك إلا إذا أخضعت تلك البيانات المالية للفحص الدقيق من قبل جهات محايدة.

**المطلب الثاني : أساسيات المراجعة :**

**مبادئ المراجعة :**

سيتم تناول مبادئ المراجعة من خلال ركنيها الفحص والتقرير، وعلى ذلك يمكن تقسيمها إلى مجموعتين<sup>(2)</sup>:

أولاً) مبادئ المراجعة المتعلقة بركن الفحص :

1- مبدأ تكامل الإدارة الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة. وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الأثار من جهة أخرى.

2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري : ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3- مبدأ الموضوعية في الفحص : يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الحد قدر الإمكان من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر

<sup>1</sup> - صلاح ربيعة، "المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق حالة مؤسسة القرض الشعبي الجزائري" (رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر)، ص 41.

<sup>2</sup> - أمال بن يخلف "المراجعة الخارجية في الجزائر" (رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002)، ص 40.

والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين

الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث لمنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانياً) مبادئ المراجعة المتعلقة بركن التقرير :

1- مبدأ كفاية الإتصال : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العملية الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذا التقرير.

2- مبدأ الإفصاح : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3- مبدأ الإنصاف : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4- مبدأ السببية : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

والمبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادر المجال وأن تكون متنسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون غائبة أو سببية.

وقد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 الفقرة 4 على أن المبادئ العامة للمراجعة التي يجب أن يلتزم بها المراجع هي :

- الإستقلالية.
- الكرامة.
- الموضوعية.
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة.
- السرية.
- السلوك المهني.

## • المعايير الفنية.

وذلك بالإضافة إلى قيام المراجع بعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها. مع مراعاة أن يقوم المراجع بتخطيط وتنفيذ المراجعة بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.

## نظرية المراجعة :

نظرية المراجعة<sup>(1)</sup>: هي مجموعة الأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة المرتبطة والمتسقة منطقياً التي تهدف إلى :

1- التقييم والتفسير المنطقي للقرارات والممارسات الواجب إتخاذها أو القيام بها عند أداء العمل.

2- توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة. أي أن نظرية المراجعة تساعد المراجع على إتخاذ القرارات العلمية السليمة المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة مما يمكنه من إتمام عملية المراجعة بنجاح. والنظرية ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لأحكام وترشيد التطبيق والممارسة العملية.

وتتكون نظرية المراجعة من مجموعة العناصر التالية :

## الشكل رقم (1) عناصر نظرية المراجعة



## أولاً) فروض المراجعة :

الفروض هي مقدمات ومعتقدات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى. وتتمثل في<sup>(2)</sup>:

1- قابلية البيانات المالية للفحص : إن قابلية القوائم المالية للفحص ستعمل على مد مراقب الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها. وذلك لأن الفحص هو الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين.

وهذا الفرض ينبع من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية. وتتمثل

في :

• الملائمة : ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين.

<sup>1</sup> - منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية الدار الجامعية، 2002-2003 ص34.

<sup>2</sup> - الصبان، علي، مرجع سابق، ص18.

● القابلية للفحص : الوصول لنفس النتائج إذا ما قام أشخاص آخرون بفحصها.

● البعد عن التحيز : بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.  
● القابلية للقياس الكمي : القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية. والنقود أكثر المقاييس الكمية شيوعاً بين المحاسبين.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع وبين مصلحة إدارة المشروع: وهذا ما يعني ضمناً وجود قدر من التعاون بين الطرفين يجعل من استخدام المراجعة الإختبارية أمراً مستحباً مما يساعد على إنجاز عملية المراجعة بسرعة وسهولة. فالإدارة تستفيد وتعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية المراجعة والمرتبطة برأي مراقب الحسابات بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية : يثير هذا الفرض نقطة هامة وهي مسئولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية. ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختباره العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء : إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكان حدوثه فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة. وبوجود هذا الفرض يمكن استخدام المراجعة الإختبارية بدلاً من المراجعة الشاملة.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال : تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل : يعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا إتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها مثلاً وأن نظام الرقابة الداخلي سليم فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط : رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعمله فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها.

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: يكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسئولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع وتجاه عميله وتجاه زملائه.

## ثانياً) مفاهيم المراجعة<sup>(1)</sup>:

هي التعميم الذهني أو الأفكار الأساسية المستنتجة من الفروض السابقة، وهي الأساس في تحديد معايير المراجعة وإجراءات تطبيقها. ومن المفاهيم الموجودة في المراجعة :

- 1- حياد أو إستقلالية المراجع : ويعني أن على المراجع أن يقوم بمهامه بنزاهة وموضوعية وحيادية أي أن يكون محايداً بين الإدارة وبين مستخدمي القوائم المالية. ويعتمد هذا المفهوم على فرضين (1) أنه ليس هناك بالضرورة تعارض في المصالح بين العميل والمراجع. (2) أن المراجع يمارس مهنة المراجعة فقط.
- 2- العناية المهنية الواجبة : ويعني أن يبذل المراجع عند قيامه بمهامه المهنية العناية المطلوبة أي بنفس درجة المهارة المتوفرة لدى غيره في نفس المجال. وهذا المفهوم يفرض مستوى أداء معين ويعترف بأن المراجع معرض للخطأ في التقدير والحكم، ولذلك فهو ليس مسئول عما يحدث من أخطاء وإنما يكون مسئول عن الإهمال وعدم الأمانة والإخلاص. ويعتمد هذا المفهوم على فرض إلزامات المهنة.
- 3- أدلة الإثبات : ويعني أن يقوم المراجع بجمع أدلة وقرائن إثبات كافية ومقنعة تبرر رأيه الفني المحايد عن مدى شرعية وصدق (عدالة) تمثيل القوائم المالية. فأدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي لأحكام وتقديرات المراجع ويعتمد هذا المفهوم على فرضين (1) القابلية للمراجعة والتحقق. (2) أن ما حدث في الماضي سوف يحدث في المستقبل ما لم يتضح العكس.
- 4- العرض الصادق والعاقل : ويعني أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأكثر ملائمة قد استخدمت في إعداد القوائم المالية.
- 5- السلوك الأخلاقي : ويعني أن على المراجع الإلتزام بأخلاقيات المهنة وألا يأتي بأي فعل من شأنه أن يحط من كرامة المهنة أو يمس نزاهته أو يضر بمصالح العملاء والمجتمع.

## ثالثاً) معايير المراجعة<sup>(2)</sup>:

المعايير هي قواعد عامة يتفق عليها وأنماط يلزم تحققها وأخذها في الإعتبار (لا يجوز مخالفتها) عند الأداء الفعلي. ومعايير المراجعة هي التي يجب أن يراعيها ويلتزم المراجع بها أثناء أداء مهمته المهنية. وهي نتيجة طبيعية ومنطقية للفروض والمفاهيم السابق ذكرها.

وسوف يتم تناولها بنوع من التفصيل لاحقاً.

## رابعاً) أهداف المراجعة<sup>(3)</sup>:

الهدف هو الغاية المراد تحقيقها. فالهدف الأساسي للمراجعة الإختبارية هو إبداء الرأي الفني المحايد المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقنعة عن مدى شرعية وصدق (عدالة) القوائم المالية. وحتى يتمكن المراجع من إبداء هذا الرأي فإن عليه أن يتأكد من تحقيق أهداف المراجعة التالية :

<sup>1</sup> - البيديوي، شحاتة، مرجع سابق، ص40.

<sup>2</sup> - سرايا، مرجع سابق، ص33.

<sup>3</sup> - البيديوي، شحاتة، مرجع سابق، ص42.

- 1- التحقق من الوجود أو الحدث : أي التأكد من الأصول المختلفة موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل المراجعة.
- 2- التحقق من الإكمال : أي التحقق من أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة موضع الفحص تم تسجيلها وإظهارها بالقوائم المالية.
- 3- التحقق من الملكية : أي التحقق من إمتلاك المنشأة الفعلي للأصول الظاهرة بالميزانية وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير أو رهونات.
- 4- التحقق من صحة التقييم : أي التحقق من أنه تم تقييم الأصول والإلتزامات المختلفة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط.
- 5- التحقق من سلامة التبويب والتصنيف : التحقق من سلامة التبويب والتصنيف للحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة والمهمة عن الأصول.
- 6- التحقق من الدقة الحسابية : التحقق من الدقة الحسابية لتفاصيل العمليات والحسابات وصحة الجمع والقيود والترحيل ومطابقة الإجماليات على الحسابات التفصيلية والجداول التفصيلية.
- 7- التحقق من صحة الحد الفاصل : بمعنى التحقق من أن العمليات التي حدثت قرب نهاية السنة أدرجت في الفترة المالية الملائمة.

#### خامساً) إجراءات المراجعة<sup>(1)</sup>:

هي مجموعة الخطوات التفصيلية التي يحددها المراجع مقدماً في صورة برنامج مراجعة محدد بدقة ويطبقها للحصول على الأدلة وقرائن الإثبات المبررة لرأيه الفني المحايد عن مدى شرعية وصدق القوائم المالية. ومن ثم فإن الإجراءات يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة أهداف المراجعة الوسيطة وتحقيقها. وبذلك يتضح أن إجراءات المراجعة تختلف عن معاييرها. فمعايير المراجعة لا يجوز للمراجع مخالفتها ويجب أن يتقيد بها عند أداء عمله بينما إجراءات المراجعة تختلف باختلاف الهدف المراد تحقيقه. فمثلاً :

#### الجدول رقم (2) مثال لتوضيح الفرق بين إجراءات المراجعة ومعاييرها

الوظيفة الرئيسية للمراجعة	إجراء المراجعة الممكن إتباعه لتحقيق الهدف	مثال	هدف المراجعة
تجميع الأدلة.	حضور عملية الجرد الفعلي التي تتم بواسطة العاملين بالشركة. إرسال مصادقات للمخازن الخارجية.	التحقق أو التأكد من أن المخزون موجود بالفعل.	التحقق من الوجود أو الحدث.

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص44.

## المطلب الثالث : المحاسبة والمراجعة :

### علاقة المحاسبة بالمراجعة :

علم المحاسبة هو مجموعة النظريات والمبادئ التي تحكم عملية تسجيل وتبويب وتلخيص وتفسير العمليات المالية أو الأحداث الاقتصادية بشكل منهجي منطقي بهدف إمداد مستخدمي القرارات بالمعلومات المالية الملائمة، فوظيفة المحاسبة تهدف إلى توفير المعلومات الكمية التي يمكن إستخدامها في إتخاذ القرار، أما وظيفة المراجعة فينصب محور إهتمامها على تحديد ما إذ كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي تم المحاسبة عنها<sup>(1)</sup>.

فالمحاسب يبدأ عمله اعتماداً على المستندات المؤيدة بتسجيل العمليات المحاسبية بدفتر اليومية، ثم يقوم بعملية التبويب من خلال ترحيل تلك القيود المحاسبية إلى حساباتها المختصة في دفتر الأستاذ، ومن ثم ترصيد تلك الحسابات وإجراء التسويات الجردية اللازمة وصولاً إلى عرض نتائج تلك العمليات في القوائم المالية المعنية وأهمها قائمة نتيجة الأعمال (حساب الأرباح والخسائر) والتي تبين نتيجة عمل المشروع من ربح أو خسارة عن فترة معينة، وقائمة المركز المالي (الميزانية) التي تبين الوضع المالي للمشروع في نهاية تلك الفترة التي اتخذت أساساً لإعداد تلك القوائم<sup>(2)</sup>.

أما المراجع فيبدأ عمله من حيث ينتهي المحاسب وذلك بتحليل ما تضمنته تلك القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها وعدالة تصويرها للواقع، ولهذا يعود بمطابقة تلك البيانات بما تم قيده في الدفاتر والسجلات المحاسبية وما يؤيد صحتها من مستندات، وقد يتعدى المراجع نطاق المشروع بحثاً عن الأدلة وقرائن الإثبات<sup>(3)</sup>. وحتى لا يكون هناك خلط بين المحاسبة والمراجعة يبين الجدول التالي الفرق بينهما والذي يكمن في<sup>(4)</sup>:

1 - امين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الإسكندرية الدار الجامعية، 2005 ص 102.  
2 - عبدالرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، بيروت دار النهضة العربية، 2004 ص 22.  
3 - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 23.  
4 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، عمان دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006 ص 16.



الجدول رقم (3) الفرق بين المحاسبة والمراجعة

م	المحاسبة	المراجعة
1	علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	علم تحليل وفحص إنتقادي للسجلات والقوائم المالية.
2	تقوم بقياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة.
3	المحاسب موظف يتبع إدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة.	المراجع شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المنشأة.
4	المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول المراجعة وإجراءاتها.	بينما المراجع يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها.
5	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها.	بينما المراجع مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.
6	المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام.	بينما المراجع يعين كل سنة بعقد وليس دائم العمل في المنشأة.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك من يفرق بين المراجعة والتدقيق فقد اصدر معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978 بياناً حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة يوضح فيه الفرق بين المراجعة والتدقيق على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق إضافة إلى إمكانية فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير

المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق وخاصة فيما يتعلق بأمور معينة ومنها مثلاً أن المراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن أيضاً فحص وتحليل الدفاتر والسجلات المحاسبية ولكن تتضمن الإطلاع عليها. أي أن عملية التدقيق أوسع نطاقاً وأعمق تحليلاً من المراجعة، ورغم ذلك فلا يجب التوقف عند مجرد استخدام كلمة أو إصطلاح معين في مجال الأداء المهني للمراجعة والتدقيق، لذلك فعند قيام المراجع بعمل معين دون تحليل وتعمق فهو يراجع، وعند قيامه بعمل آخر يحتاج إلى دراسة متعمقة وتحليل فهو يدقق<sup>(1)</sup>.

<sup>1</sup> - سرايا، مرجع سابق، ص7.

كما أن هناك إختلافاً واضحاً بين عملية فحص الحسابات وبين عملية المراجعة ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي<sup>(1)</sup>:

الجدول رقم (4) الفرق بين الفحص ومراجعة الحسابات

م	عناصر المقارنة	فحص الحسابات	مراجعة الحسابات
1	الهدف	ما يطلبه العميل من المراجع للوصول إلى هدف أو حقيقة معينة.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية.
2	طبيعة العمل	الإلمام بنواحي الضعف.	حسن النية حتى يثبت العكس.
3	نطاق العمل	المراجعة الكاملة.	المراجعة الإختبارية.
4	وجوب العقد المكتوب	يوجد عقد مكتوب محدد الهدف والأتعاب.	لا يوجد عقد مكتوب.
5	التوقيت	غير دوري، ويتم بعد إنتهاء عملية المراجعة.	دوري (سنوي)، ويتم بعد إنتهاء المنشأة من إعداد الحسابات الختامية.
6	التقرير	يشتمل التقرير على رأي المراجع فيما طلب منه، لذلك فهو تقرير غير نمطي طبقاً لطبيعة الفحص والغرض (المعيار الدولي للتدقيق رقم 800).	يشتمل التقرير على رأي المراجع سواء كان نظيف، مقيد، سلبي، معارض، ولذلك فهو تقرير نمطي أو ما ينص عليه في القانون (المعيار الدولي للتدقيق رقم 700).
7	المسئولية	المراجع مسئول أمام من يطلب منه الفحص.	المراجع مسئول أمام موكله (أصحاب المصالح).
8	المجال	- إكتشاف الغش، وتحديد مدى التلاعب والإختلاسات. - شراء منشأة قائمة. - الحصول على قرض من البنك. - تحديد الربح الخاضع للضريبة. - إعداد نشرة إكتتاب في الأسهم. - تحديد قيمة سهم المنشأة. - إنظام شريك. - أخرى.	- المراجعة المستندية. - المراجعة الحسابية. - المراجعة الفنية. - أخرى.
9	التخطيط	لا يحتاج إلى التخطيط المسبق، وعند القيام بالفحص لأكثر من منشأة لا يتم إستخدام نفس الطريقة في الفحص لأن الفحص يعتمد على المعلومات والبيانات المتوفرة للفحص.	المراجع يقوم بوضع خطة مسبقة للقيام بعمله، وتستخدم هذه الخطة في أكثر من مرة مع إمكانية إجراء التعديلات اللازمة من قبل المراجع في بعض جوانب الخطة وليس في الجوهر وأسس الخطة.

<sup>1</sup> - يمكن الرجوع إلى :  
أ. بن خلف، مرجع سابق، ص44.  
ب. المطارنة، مرجع سابق، ص16.

## مبادئ المحاسبة المتعارف عليها<sup>(1)</sup>:

المبادئ المحاسبية هي قواعد عامة تحكم عملية تطوير الأساليب المحاسبية. وتتمثل في:

- 1- مبدأ التكلفة التاريخية : يظهر الأصل في القوائم المالية ويقيم بسعر التبادل (التكلفة التاريخية) في تاريخ الإقتناء من واقع المستندات المؤيدة.
- 2- مبدأ الإيراد : تعددت تعاريف الإيراد منها أنه صافي تدفق الأصول الناتج عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.  
وتجدر الإشارة إلى أن هنالك وجهتي نظر حول مكونات الإيراد هما :  
(أ) النظرة الشاملة للإيراد : حيث يتضمن الإيراد جميع المتحصلات من الأنشطة الرئيسية والعرضية للمنشأة.  
(ب) النظرة الضيقة للإيراد : حيث يقتصر على الإيرادات المتولدة نتيجة ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي فقط.  
ويقاس الإيراد بالقيمة النقدية للمنتج أو الخدمة التي يتم تبادلها في عملية تكون المنشأة أحد أطرافها. أما بالنسبة لقيمة التبادل المتعلقة بالعمليات غير النقدية فتتمثل بالقيمة السوقية المعادلة للسلع والخدمات المعطاة والمستلمة.  
ويعتمد المحاسبون على مبدأ التحقق لتوقيت تحقق الإيراد وإثبات الدخل، وهناك ثلاث طرق رئيسية لتوقيت إثبات الإيراد هي :  
(أ) أساس البيع : فيتحقق الإيراد وفقاً لهذه الطريقة عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة. والمبرر في ذلك هو معرفة الثمن (سعر البيع) وحدث عملية البيع بصورة مؤكدة وإتمام التبادل.  
(ب) أساس الإنتاج : الحدث الرئيسي في هذه الحالة هو تطبيق أساس الإنتاج وليس البيع لإثبات الإيراد.  
(ج) الأساس النقدي : يستخدم هذا الأساس عندما يتم البيع دون إمكانية تحديد قيمة المبيعات بالدقة المطلوبة. وهنا لا يتحقق الإيراد إلى عند اكتسابه وتحصيله فعلاً.
- 3- مبدأ المقابلة : يقضي بضرورة أخذ المصروفات في الاعتبار في نفس الفترة التي تحققت فيها الإيرادات المرتبطة بتلك المصروفات.
- 4- مبدأ الموضوعية : تعتمد منفعة القوائم المالية على مدى الثقة في الإجراءات المستخدمة في القياس. ونظراً لصعوبة تحقيق ثقة مطلقة، فقد إعتد المحاسبون على مبدأ الموضوعية لتبرير إختيار مقياس أو إجراء معين. وقد تعددت تعاريف الموضوعية منها :  
يعتبر المقياس موضوعي إذا ما إتفق مجموعة من الملاحظين على نتائج القياس، ويفترض هذا الرأي موضوعية المجموعة القائمة بعملية القياس (الوصول إلى نتائج قياس موحدة إذا ما قام أشخاص آخرون بإعدادها).

<sup>1</sup> - محمد فضل الإرياني، عبد الملك إسماعيل حجر، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة المالية الجزء الأول، الطبعة السابعة، صنعاء المؤلفين، 2006ص46.

5- مبدأ الثبات : الثبات في استخدام الإجراءات والأساليب والمبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى حتى تكتسب القوائم المالية خاصية المقارنة.

6- مبدأ الإفصاح التام : يتطلب تصميم وإعداد القوائم المالية بحيث توضح الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة وأن تكون المعلومات واضحة وغير مضللة للمستثمرين. كما يتطلب هذا المبدأ عدم إخفاء أو حجب أو حذف أية معلومات جوهرية أو هامة للمستثمر.

7- مبدأ الحيطة والحذر : يقضي هذا المبدأ في حالة الاختيار بين أسلوبين أو أكثر من الأساليب المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فيفضل الأسلوب الذي يظهر حقوق الملكية بأقل القيم. أي إظهار الأصول والإيرادات بأقل القيم وإظهار الإلتزامات والمصروفات بأعلى القيم.

8- مبدأ الأهمية النسبية : يساعد المحاسب في نوعية البيانات التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية، وترك أمر تطبيقه للتقدير الشخصي للمحاسب. وطبقاً للقائمة رقم (4) لمجلس المبادئ المحاسبية (APB) فإنه يقصد بالأهمية النسبية أن ينصب إهتمام التقارير المالية على المعلومات التي تعتبر جوهرية بدرجة كافية للتأثير على عمليات التقييم أو إتخاذ القرار. ويحتاج الأمر للتعامل مع مبدأ الأهمية النسبية وضع معايير لتحديد البيانات الهامة نسبياً. ومن تلك المعايير حجم عنصر المصروف أو الإيراد أو الأصل أو الإلتزام مقارنة بقيمة عنصر آخر مثل صافي الدخل. فإذا كان مقدار الأثر المالي لعنصر ما يساوي 5% مثلاً من صافي الدخل فيعتبر هذا العنصر هاماً نسبياً، ومن ثم فلا بد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً عند المحاسبة عن هذا العنصر. أما إذا كان أقل من 5% فإن هذا العنصر يعتبر غير هام نسبياً. وبالتالي ليس هناك داع للإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً عند المحاسبة عن هذا العنصر. فعلى سبيل المثال سلة المهملات تعتبر أصل ثابت نظراً لأن خدماتها ستستمر لفترة طويلة، إلا أنها تعالج محاسبياً كمصروف إيرادي يقلل في حساب الأرباح والخسائر وذلك نظراً لعدم أهميتها النسبية.

وسيتيم الحديث عن هذا الموضوع بتفصيل أكثر في المبحث الثالث من الفصل الثاني من هذا البحث.

9- مبدأ التوحيد وقابلية المقارنة : توحيد الإجراءات المحاسبية المستخدمة في جميع المنشآت وبغض النظر عن طبيعة أنشطتها بهدف جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة حماية للمستخدم وإمداده بالمعلومات المفيدة.

### الأخطاء المحاسبية<sup>(1)</sup>:

أولاً) طبيعة وأنواع الأخطاء المحاسبية :

قد يرتكب المحاسب خطأ محاسبي متعمد أو غير متعمد أثناء مراحل عمل الدورة المحاسبية يؤدي ذلك إلى عدم إظهار نتيجة النشاط والمركز المالي بصورته الحقيقية. وتتمثل الأخطاء المحاسبية في :

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص348.

● أخطاء الحذف (السهو): التي تنشأ نتيجة عدم إثبات بعض العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

● أخطاء التكرار: تكرار قيد عملية مالية في دفتر اليومية العامة.

● أخطاء حسابية (إرتكابية): خطأ في كتابة مبلغ عملية مالية أثناء قيدها محاسبياً، وذلك إما بتقديم أو تأخير العلامة الكسرية أو إهمالها أو عكس كتابة الرقم كأن يقيد 1200 بدلاً من 2100 ريال.

● الأخطاء المتكافئة (المعوضة): الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ أثر خطأ آخر بالدفاتر. وذلك يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة إكتشافها.

● أخطأ في التوجيه المحاسبي (الأخطاء الفنية): ترتكب بسبب عدم الإلمام الجيد بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. فمثلاً إثبات مصاريف إصلاح وصيانة أصل مستخدم للمحافظة على طاقته الإنتاجية في حساب المصروفات الإيرادية بدلاً من إضافتها على حساب الأصل باعتبارها مصاريف رأسمالية.

وهذه الأخطاء سيتم تناولها بحسب المرحلة التي حدث فيها الخطأ :

(1) أخطاء في اليومية العامة : أهمها أخطاء التكرار وأخطاء في إثبات مبلغ المعاملة (الأخطاء الحسابية) وأخطاء في التوجيه المحاسبي للقيد (الأخطاء الفنية).

(2) أخطاء في ترحيل وترصيد الحسابات: نذكر منها عدم ترحيل طرفي المعاملة، أو ترحيل مبلغ قيد اليومية بصورة غير صحيحة أو ترحيله إلى حساب غير الحساب الصحيح نتيجة لتشابه الأسماء أو ترحيله إلى الطرف المدين للحساب بدلاً من الطرف الدائن أو تكرار ترحيله لأكثر من مرة أو ترحيله إلى طرف دون الطرف الآخر.

(3) أخطاء في إعداد ميزان المراجعة: نذكر منها الخطأ في نقل أرصدة أو مجاميع بعض الحسابات إلى ميزان المراجعة أو خطأ في تجميع مبالغ الأرصدة أو المجاميع المدينة والدائنة للميزان أو خطأ في وضع مبالغ الأرصدة أو لمجاميع للحسابات في العمود الصحيح بميزان المراجعة.

ثانياً) إكتشاف الأخطاء المحاسبية :

يمكن تصنيف الأخطاء المحاسبية بحسب المرحلة التي يتم عندها إكتشاف الخطأ وكما يلي :

(1) إكتشاف الأخطاء قبل إعداد ميزان المراجعة: يتطلب الأمر تصحيح الخطأ فور إكتشافه بقيد تصحيح.

(2) إكتشاف الأخطاء أثناء إعداد ميزان المراجعة: يعتبر توازن ميزان المراجعة بمثابة إختبار لمدى توازن المعادلة المحاسبية. والميزان خطوة أولية تسبق إعداد القوائم المالية بإعتبار أن توازنه يدل على أن الميزانية في حالة توازن. وعدم توازنه يدل على إرتكاب خطأ أو أكثر من الأخطاء المحاسبية، ونظراً لصعوبة إكتشافه فعادة ما يتم البحث عن الخطأ بالبداية من آخر مرحلة من مراحل إعداد ميزان المراجعة ثم الانتقال إلى المراحل التي سبقتها وهكذا حتى يتم تصحيح ذلك الخطأ.

وهناك أخطاء لا يكتشفها ميزان المراجعة ولا تؤثر على توازنه. مثل الأخطاء المتكافئة (المعوضة).

3) إكتشاف الأخطاء بعد إعداد ميزان المراجعة وقبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة المحاسبية. وتتمثل هذه الأخطاء في :

- أخطاء لم يكن لها أثر على توازن ميزان المراجعة.
- أخطاء أثرت على توازن ميزان المراجعة ولم يتم إكتشافها أثناء إعداد الميزان وتم فتح حساب معلق خاص بها. وتتوقف طريقة تصحيح الأخطاء على :

أ- توقيت إكتشاف الخطأ وتصحيحه.

ب- المرحلة المحاسبية التي حدث فيها الخطأ.

ج- طبيعة الخطأ.

وعلى ذلك فإن عملية تصحيح الأخطاء يعتمد على ما إذا تم إكتشافها في نفس الفترة المحاسبية أو في فترة محاسبية لاحقة.

ثالثاً) موقف المراجع من الأخطاء المحاسبية<sup>(1)</sup>:

إن الهدف الرئيسي للمراجع هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول شرعية وصدق الحسابات. ولكن قد يجد المراجع نفسه أمام أهداف ثانوية منها إكتشاف الأخطاء.

فإذا إكتشف المراجع أي خطأ عند مراجعته للسجلات فإن عليه أن يقرر ما إذا كان هناك داع لتصحيحه وكيفية التصحيح، وهناك أخطاء قد لا يجد المراجع داع لتصحيحها مثل خطأ في مبلغ طفيف حمل لحساب مصروف بدلاً من حساب آخر وتأثير هذا الخطأ طفيف على رصيد الحسابين، كذلك قد يكتشف خطأ في نظام الرقابة الداخلي وهذا الخطأ لن يستدعي إجراء قيد محاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لأنه لا يؤثر على الأرصدة الدفترية، ويصحح بأن يبين المراجع طبيعة الخطأ حتى يصحح الإجراء مستقبلاً.

وعمل المراجع ليس إكتشاف الخطأ بقدر ما هو العمل على منع حدوثه فإذا استطاع أن يحدد مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية أو الخطأ في توزيع المصروفات أو الأخطاء الأخرى قبل حدوثها وأن يقترح علاجها فإن عمله يكون أكثر فائدة للمشروع مما لو ضيع وقته في البحث عن الخطأ المرتكب.

أما الأخطاء التي تؤثر على الحسابات تأثيراً يخالف الواقع فهي التي يجب أن تصحح طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

والمراجع يجمع الأخطاء التي إكتشفها في سجل ملاحظاته ثم يتقدم بكشف بالأخطاء واقتراح القيود الأزمنة للتصحيح.

<sup>1</sup> - عبدالفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة، 1982 ص 198.

## المبحث الثاني : الرقابة الداخلية :

إن الرقابة الداخلية تعتبر أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية أدائها من ناحية ومدى فاعلية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى وهي تتضمن كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع.

### المطلب الأول : تطور مفهوم الرقابة الداخلية :

في القرون الوسطى بين القرنين الخامس عشر والسادس عشر عندما كانت الوحدة الاقتصادية صغيرة الحجم ويمتلكها ويديرها شخص واحد المالك لم تكن هناك حاجة ملحة للرقابة الداخلية.

ولكن بعد ظهور المنشآت الضخمة ذات الأنشطة المتنوعة والمتعددة ذات رؤوس الأموال الكبيرة المنفصلة عن الإدارة في القرن الثامن عشر قرن الثورة الصناعية ظهرت

الحاجة الملحة للرقابة الداخلية لمراقبة أعمال القائمين بإدارة الوحدات الاقتصادية والتحقق من البيانات المقدمة من طرفهم ومنها :

- بيان أعمال مجلس الإدارة.

- بيان نتيجة الأرباح المستخدمة في نهاية الدورة المالية.

- تحقق من عناصر المركز المالي من الأصول والخصوم.

فقد كانت الرقابة الداخلية في البداية تهدف إلى وضع إجراءات وقواعد الرقابة على النقدية باعتبارها أكثر الأصول قابلية للتداول، وفي مرحلة لاحقة إنصب اهتمام الرقابة الداخلية على مراقبة المخزونات وغيرها من الأصول المتداولة. وتلى ذلك تطور في مفهوم الرقابة الداخلية من مجرد الرقابة على النقدية والمخزون إلى مفهوم أعم وأشمل أطلق عليه الضبط الداخلي بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف مثل حماية أصول الوحدة الاقتصادية من الاختلاس والضياع وسوء الاستخدام للموارد الاقتصادية كذلك التقليل من الأخطاء واحتمالات وقوعها<sup>(1)</sup>.

وتطورت فكرة الرقابة الداخلية ومقصودها مع تطور ونمو المشروعات ومع تطور الوظيفة الإدارية بها.

فقد حل إصطلاح الرقابة الداخلية محل إصطلاح الضبط الداخلي، وهذا التغيير صاحبه توسع في مفهومها وأغراضها. فإصطلاح الضبط الداخلي كان يستعمل كما سبق للدلالة على الإجراءات التي تتبع في إدارة الحسابات والإدارة المالية للمشروع بغرض منع وقوع الأخطاء والمحافظة على الأصول وعلى وجه الخصوص النقدية من السرقة والضياع. فنجد الجمعية الأمريكية للمحاسبين العاميين قد عرفت الرقابة الداخلية سنة 1926 بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل

<sup>1</sup> - ربيعة، مرجع سابق، ص 56.

الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر<sup>(1)</sup>.

وبجانب الوظائف المالية والمحاسبية للمشروع أصبحت أنظمة الرقابة الداخلية الجيدة والمتقدمة تتضمن الرقابة عن طريق الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير التشغيل الدورية والتحليلات الإحصائية وبرامج تدريب العاملين وإدارة المراجعة كما أنها تتضمن أنشطة أخرى مثل دراسة الحركة والزمن ذات الطابع الهندسي والرقابة على الجودة<sup>(2)</sup>. وعلى هذا فإن مفهوم الرقابة الداخلية يشمل جميع إدارات المشروع وأوجه نشاطه.

وفي السنوات الأخيرة لقيت أنظمة الرقابة الداخلية عناية كبيرة واهتماماً بالغاً وقد ساعد على ذلك عدة عوامل يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>(3)</sup>:

(1) إتساع حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعقدتها، فأصبح الاعتماد على التقارير والكشوفات الإحصائية وما تحويه من أرقام وبيانات محاسبية خير وسيلة تعين القائمين بإدارة المشروعات على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها. ولكي تؤدي هذه الوسيلة أهدافها لابد من التأكد من صحة تلك البيانات والأرقام ومن خلوها من الأخطاء والتلاعبات. ومن هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر.

(2) حماية أصول وموجودات المشروعات من السرقة والاختلاس والضياع وسوء الإستعمال. فقد ترتب على اتساع حجم المشروعات وازدياد المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة أن فوضت بعض الإدارات الفرعية بالمنشأة القيام ببعض اختصاصاتها.

وحتى تطمئن الإدارة إلى حسن سير العمل بهذه الإدارات الفرعية ... وإخلاءً لمسئوليتها عليها أن تضع من أنظمة الرقابة الداخلية ما يكفل لها ذلك.

(3) إشراف الدولة المتزايد على المشروعات ... وتعدد هيئات الرقابة الحكومية أصبح لزاماً على المنشآت أن تمد هذه الهيئات بالتقارير والبيانات الدقيقة والمطلوبة في المواعيد المحددة وضماناً لذلك زاد اهتمام الإدارة بأنظمة الرقابة الداخلية.

(4) التحول الذي طرأ على عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة إنتقادية إختيارية ولذلك ازداد اهتمام المنشآت وإدارتها ومراقبي الحسابات بأنظمة الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة فإن الرقابة الداخلية تعتبر أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية أدائها من ناحية ومدى فاعلية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى وبالتالي فهي تتضمن كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع في المجالات التالية<sup>(4)</sup>:

أ - تنسيق الأعمال وتنظيمها بصورة متكاملة بما يحقق النتائج والأهداف المرجوة.

<sup>1</sup> - الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مرجع سابق، ص124.

<sup>2</sup> - الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص270.

<sup>3</sup> - عبد المنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص262.

<sup>4</sup> - عبدالفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية المكتب الجامعي

الحديث، 2006، ص144.



ب - وضع إجراءات حماية موارد المشروع والمحافظة عليه.  
ج - تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد.  
د - توفير البيانات والمعلومات المختلفة بالدقة المطلوبة.  
هـ - الحكم على كفاءة العمل داخل الإدارات والأقسام المختلفة.  
و - توضيح وتعريف الأفراد بمختلف الإجراءات اللازمة لتنفيذ الأعمال والمهام الموكلة إليهم.

ز - تحديد العلاقة بين النظم المحاسبية والنظم الرقابية في المشروع وبالتالي تحديد نوعية نظم الرقابة الداخلية وطبيعتها والتي تلائم طبيعة النشاط.  
هذا وقد تعددت تعريف الرقابة الداخلية، منها:

• التعريف الوارد في نشرة معايير المراجعة رقم (1) على أنها خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وتحقيق دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسيات الإدارية<sup>(1)</sup>.

• أما معهد المحاسبين بأمريكا فعرّفها<sup>(2)</sup>: بأنها الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل أو مقاييس مستخدمة داخل المنشأة بقصد:

- حماية أصول المنشأة أو موجوداتها.  
- إختبار الدقة الحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.  
- تحقيق الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير حسب السياسات الإدارية المرسومة.

• هي مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة<sup>(3)</sup>.

## المطلب الثاني : مبادئ وأهداف وبيئة الرقابة الداخلية :

### المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية<sup>(4)</sup>:

إن الرقابة الداخلية تستند إلى عدد من المبادئ الأساسية والتي بدونها تنعدم الضمانات الضرورية للسير الحسن لعمليات التسيير وهي كالتالي :

1) الإثبات الكتابي: العمليات المالية التي تمت لا يتم إثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية إلا بموجب مستندات مؤيدة واضحة ومفصلة ومكتملة يمكن قراءتها بسهولة حتى لا تكون موضع خلط أو غموض، وعلى أن يتم الاحتفاظ بها بطريقة علمية سليمة بحيث يسهل الرجوع لها عند الحاجة، وتعتبر القاعدة الأساسية للرقابة الداخلية.

إضافة إلى ذلك فإنه لا يتم قبول أي مستند إثبات للتسجيل حتى تتوفر الشروط التالية:

أ- أن يكون معد (مطبوع) لغرض معين.

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص12.

<sup>2</sup> - عيد المنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص264.

<sup>3</sup> - بوتين، مرجع سابق، ص12.

<sup>4</sup> - ربيعة، مرجع سابق، ص72.

- ب- أن يكون خالي من الشطب وواضح المضمون من حيث الكلمات والأرقام.  
ج- أن يتضمن كل التفاصيل ليتجنب الخلط والغموض.  
د- أن يحمل توقيع المسئول المؤهل قانونياً من طرف المؤسسة.  
هـ- أن يكون مؤرخ ويحمل رقم مسلسل.

(2) التسجيل السريع حسب التسلسل التاريخي للعمليات: المقصود هو تسجيل العمليات المالية التي تمت في الدفاتر والسجلات المحاسبية أولاً بأول تقادياً لتكديس الوثائق الذي قد يؤدي إلى ضياعها وإهمالها أو نسيانها.

(3) تقييم العمل وتوزيع المسئوليات: المرتبطة بالفعالية الناتجة عن التخصص شيئاً ضرورياً لضمان السير الحسن للمؤسسة ويفتح المجال للرقابة المتبادلة، ويؤدي ذلك إلى قدر كبير من الدقة. وهذا المبدأ أساسي في مباشرة عمل الرقابة الداخلية، ويستند على مخطط مفصل ومتفرع يحدد بدقة المهام والمسئوليات.

وهذا المبدأ يتضمن كذلك مبدأ الفصل بين الوظائف ذلك أن ممارسة شخص واحد لعدد من الوظائف كان في الغالب سبباً لحدوث الأخطاء والانحرافات.

(4) مراقبة العمال ورفع مستوى كفاءة أدائهم: وذلك من خلال تطبيق مبدأ الثواب والعقاب بين العاملين، فالعامل المقصر المهمل في عمله يجب أن تطبق عليه العقوبات المناسبة كإذاره أو الخصم من مرتبه أو حرمانه من العلاوة أو الترقية أو فصله حتى يكون عبرة لغيره. أما العامل الحريص على أداء عمله أولاً بأول يجب أن يكافئ مادياً ومعنوياً لإثارة الحماس وبث روح التنافس الإيجابي بين العاملين، والعمل على رفع مستوى كفاءة أدائه بتأهيله التأهيل المناسب لشغل مناصب العمل المختلفة.

(5) مباشرة العمل بنظم الإعلام الآلي في فحص المعلومات ومعالجة المعطيات: إن إدخال أداة الإعلام الآلي في ميادين العمل المختلفة أدى إلى ثورة كبيرة وتطور حقيقي في الطرق المستعملة، فأصبح اتخاذ القرارات الصحيحة والسريعة يعتمد على المعلومات المعدة في المؤسسة بقدر ما يعتمد على المعلومات المستمدة من محيطها، وأن السرعة في معالجة المعطيات والمعلومات وفي إعداد القوائم المالية والمحاسبية يعتمد اعتماداً كبيراً على استعمال الكمبيوتر ببرامجه المختلفة والذي أصبح يشكل الدعامة الأساسية للمراقبين والمراجعين. كما أن اتصال المؤسسة ببنوك المعلومات المنحدرة من محيطها يسمح بتحديد نشاطها وتقدير سوقها. وأن تعقد وظائف الإدارة يزداد مع التطور الإقتصادي وهذا يولد عدداً كبيراً من المعطيات الجديدة التي يجب تحليلها بسرعة ملائمة وهذا يتطلب توفر وسائل الإعلام الآلي الضرورية.

#### أهداف الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>:

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الداخلية نجد أن أهدافها المراد تحقيقها متعددة يمكن حصرها في :

أولاً) حماية أصول المؤسسة: من التبيد والضياع والسرقة، وهو هدفاً رئيسياً من أهداف الرقابة الداخلية وذلك عن طريق :

<sup>1</sup> - محمد بشير غولي، "دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة ccsl" (رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003-2004)، ص 63.

1- الوقاية من الأخطاء المتعمدة: قد يُرتكب خطأ متعمد داخل المؤسسة سبق التخطيط له. مثل التعمد في عدم إجراء قيد محاسبي معين أو التلاعب والتحرير في السجلات بالشكل الذي يبدو معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو إدراج أسماء وهمية في كشف الأجور لتغطية عجز في النقدية...

2- الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة: ويحدث هذا نتيجة الجهل بقواعد المحاسبة الخاصة بالمؤسسة. مثل تسجيل المصاريف الرأسمالية في حساب المصاريف الإيرادية أو العكس.

3- الوقاية من الاختلاس والسرقة والغش: أي حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة. مثل سرقة أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة أو تخريد بعض الأصول رغم صلاحيتها بغرض الاستيلاء عليها.

ثانياً) دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:

يترتب على مزاولة الأنشطة المختلفة للمؤسسة مجموعة من العمليات ينتج عنها مبادلة منتوج أو خدمات المؤسسة مع أطراف من خارج المؤسسة ويتم إنجاز هذه العمليات من خلال:

1- التصريح بالعمليات: تتضمن هذه الخطوة مجموعة السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراءات التبادل التجاري وعمليات التحويل وإستخدام الأصول في أغراض محددة وقد يكون القرار خاصاً يتعلق بمنح خصم لعميل دون غيره أو يأخذ صفة العمومية يمكن تطبيقه على جميع العمليات المتشابهة كتحديد سعر البيع لأي عميل.

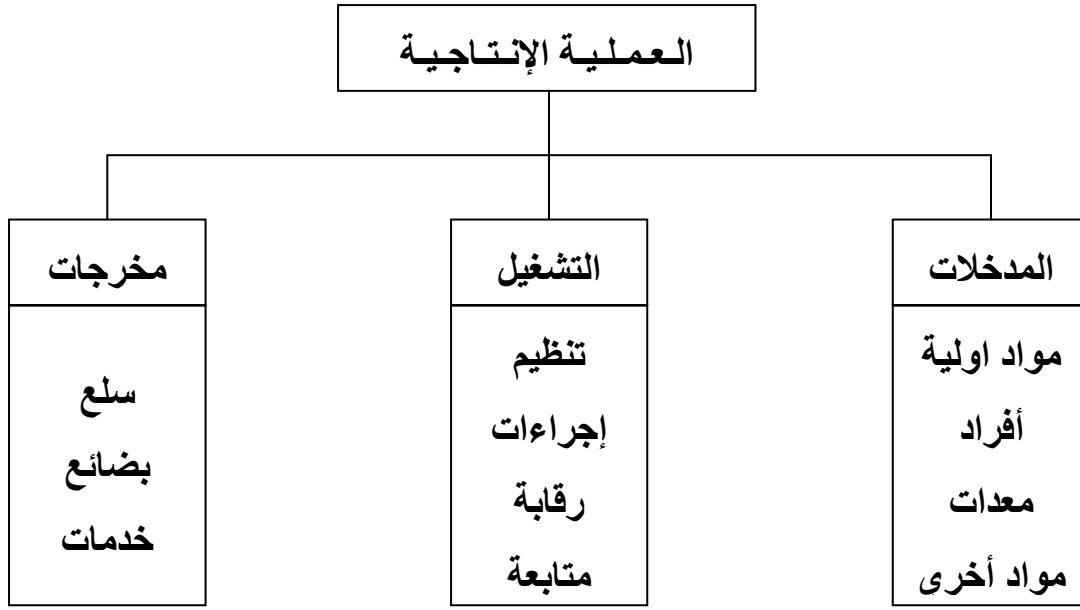
2- تنفيذ العمليات: تتضمن هذه الخطوة كافة الإجراءات والخطوات المتتابة لإنجاز وتنفيذ العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، ويجب ربط كل خطوة من الخطوات أو إجراء من الإجراءات بالمسئول عند تنفيذها حتى تتم محاسبته.

3- التسجيل الدفترى للعمليات: تسجيل العمليات المالية التي تمت في الدفاتر والسجلات المحاسبية أولاً بأول وفقاً لنظرية القيد المزدوج.

4- المحاسبة عن نتائج العمليات: تتمثل هذه الخطوة في تحديد نتيجة العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة والتي يتولد عنها مجموعة من البيانات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها إما داخل المؤسسة كوسيلة لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء أو من خارج المؤسسة وهذا وفقاً لحاجة كل طرف على حدا.

ثالثاً) الكفاءة الإنتاجية: وتعني التنسيق الكامل بين عناصر المدخلات باعتبارها نادرة نسبياً وذات تكاليف مرتفعة من أجل خلق الثروة بأقل قدر ممكن من المدخلات. إن زيادة وتطوير الكفاءة الإنتاجية تعد من الأهداف الرئيسية لإدارة المؤسسة حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دوراً هاماً في هذا المجال عن طريق متابعة مراحل العملية الإنتاجية ورقابة عناصر الإنتاج. ويمكن توضيح مراحل العملية الإنتاجية في الشكل التالي:

## الشكل رقم(2) العناصر الأساسية لسيرورة العملية الإنتاجية



### 1- الرقابة الداخلية على المدخلات: وتهدف إلى:

- التأكد من حسن إستخدام موارد المؤسسة وذلك بمقارنة معدلات الأداء الفعلي بالمعدلات المخططة.
- المحافظة على هذه الموارد وحمايتها من التلف والسرقة.
- التأكد من مدى كفاءة الأجهزة والمعدات والآلات التي سوف تستخدم في العملية الإنتاجية عن طريق إختبار وتقييم مدى كفاءتها التشغيلية في العملية الإنتاجية.

### 2- الرقابة الداخلية في مرحلة التشغيل: وتهدف إلى:

- التحقق من عدم مخالفة الإجراءات التنظيمية داخل المؤسسة.
- التحقق من إنتظام العملية بكافة إجراءاتها وخطواتها والكشف عن أي إنحراف عن هذه الإجراءات وبيان أسبابها.
- متابعة عملية التشغيل ورقابتها أولاً بأول وتقييم مستوى أداء الأجهزة والمعدات والأفراد وفقاً لمعدلات الأداء المخططة والمعيارية.

### 3- الرقابة الداخلية على المخرجات: تهدف إلى:

- التحقق من كمية الإنتاج من السلع أو الخدمات ورقابتها.
- تقييم معدلات الإنتاج الفعلية، ومقارنتها بالمعدلات المعيارية وبحث أسباب الإنحرافات إن وجدت.

- تقييم ما تحقق من منافع من العملية الإنتاجية.

رابعاً) تشجيع الإلتزام بالقوانين والسياسات الإدارية: تعتمد جميع أنشطة المؤسسة على مجموعة من اللوائح والقوانين التي تحدد المستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة وحقوق وواجبات العاملين فيها وكذا السياسات الإدارية المتبعة داخل المؤسسة مثل

سياسات الإنتاج والتمويل وسياسات البيع والتسويق وما إلى ذلك، وتهدف الرقابة الداخلية في هذا المجال إلى:

- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات.
- كشف وبيان أي مخالفات أو إنحرافات.
- بيان أسباب وقوع هذه الإنحرافات والمخالفات.
- وضع التوصيات والإقتراحات اللازمة لعلاج هذه المخالفات وتصحيح هذه الإنحرافات.

### بيئة الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>:

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة في اتجاه إدارتها. فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام سيدرك باقي أفراد المنظمة ذلك ويستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية. أما إذا كان الأمر عكس ذلك فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها.

وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة. وحتى يتم فهم وتقييم بيئة الرقابة سيتم تقديم شرح للمكونات الفرعية التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار:

1- الاستقامة والقيم الأخلاقية: تعد منتجاً للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة، وكيف يمكن توصيلها والالتزام بها في الممارسة. وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز أو الإجراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية أو غير أخلاقية. وتشمل أيضاً توصيل تلك المعايير إلى الأفراد من خلال سياسات موضوعية وميثاق للسلوك وأمثلة.

2- الالتزام بالصلاحية: تتمثل الصلاحية في المعرفة والمهارة الضروريين لتنفيذ المهام المكلفين بها. ويشمل الالتزام بالصلاحية الاعتبارات التي تحددتها الإدارة لمستويات الصلاحية للأعمال المحددة وكيف يمكن ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة الواجب توافرها.

3- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة: يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة ويقوم أفراد بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة. فالعديد من الشركات تشكل لجان للمراجعة تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يحتفظون بمواقع إدارية. وتعد لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة ويجب أن تتصل باستمرار بكل من المراجعين الداخليين والخارجيين. ويسمح ذلك لكل من المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة ببحث الأمور التي قد ترتبط بأشياء مثل أمانة أو تصرفات الإدارة.

4- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل: توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للعاملين عن مدى أهمية الإدارة. فمثلاً هل تستطيع الإدارة أن تتحمل المخاطر أم لا؟ وهل الإدارة إدارة جيدة أم بيروقراطية ومترهلة أم هزيلة

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي،مراجعة وتدقيق نظم المعلومات،مصر الدار الجامعية،2005ص14- 5.

وضعيفة يهيمن عليها فرد أو مجموعة من الأفراد ؟ هل وضعت خطط الأرباح وبيانات الموازنة على أنها الأفضل أم أنها الأهداف الأكثر احتمالاً ؟ إن فهم ذلك وما يمثله يمكن المراجع من إدراك اتجاه الإدارة نحو الرقابة.

5- الهيكل التنظيمي: هو خطوط السلطة والمسئولية. ومن خلال فهمه يستطيع المراجع أن يتعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيف يتم تنفيذ الرقابة.

6- تعيين السلطة والمسئولية: بالإضافة إلى الجوانب غير الرسمية للاتصال تعد الطرق الرسمية للتوصيل بخصوص السلطة والمسئولية والأمور المشابهة المرتبطة بالرقابة جوانب هامة أيضاً، وقد تشمل هذه الجوانب عناصر مثل المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها، الخطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية، وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة به.

7- سياسات وممارسات الموارد البشرية: يتمثل الجانب الأهم في الرقابة الداخلية في الأفراد. فإذا كان العاملين أكفاء وموثوق فيهم، يمكن أن يرفعوا من جودة نظام الرقابة الداخلي كما يمكن الاعتماد على القوائم المالية التي أنتجت. والعكس صحيح....

ومع ذلك قد يصابوا الأفراد الأكفاء والموثوق فيهم بالملل وعدم الرضاء وقد يواجهوا مشاكل تعوق أدائهم أو تدفعهم لتغيير أهدافهم.

ونظراً لأهمية وجود أفراد أكفاء يوثق بهم لتحقيق رقابة فعالة، يعد كل من طرق تعيين الأفراد وتعيينهم وتقييمهم وتدريبهم وترقيتهم ومنح المكافآت إليهم جانباً هاماً في هيكل الرقابة الداخلية.

### المطلب الثالث : نطاق وفروع ومقومات الرقابة الداخلية :

#### نطاق الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>:

يتحدد نطاق وحجم نظام الرقابة الداخلية في أي مشروع بناءً على مجموعة من العوامل والعناصر الرئيسية أهمها :

1- حجم المشروع: يختلف نظام الرقابة الداخلية من مشروع صغير الحجم يمارس نشاطاً محدوداً يلائمه نظاماً محدوداً إلى مشروع متوسط أو كبير الحجم يمارس نشاطاً متعدد وكبير الحجم يلائمه نظام كبير الحجم ومتكامل بشكل يغطي كل عناصر هذه الأنشطة من حيث الإجراءات والمراحل المختلفة والكفاءات والخبرات التي تقوم على تنفيذه من خلال تقسيم العمل وتحديد المسئوليات والسلطات في مختلف المستويات الإدارية في المشروع.

2- طبيعة النشاط وتبعية المشروع: إن مراحل تنفيذ الأعمال وأداء الأنشطة تختلف باختلاف طبيعة نشاط المشروع (تجاري، صناعي، زراعي، خدمي، ...) مما

<sup>1</sup> -كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث، 2006ص223.

يترتب عليها إختلاف إجراءات ومراحل وخطوات نظام الرقابة الداخلية الملائمة لكل من هذه الأنشطة.

كما أن إجراءات هذا النظام في المشروع الخاص قد تختلف من مشروع لآخر، أما في المشروعات المملوكة للدولة فإن إجراءات الرقابة الداخلية موحدة على مستوى كل قطاع حيث تحكمها قواعد عمل وإجراءات إدارية وقانونية واحدة مهما اختلفت مواقع هذه المشروعات طالما أنها تتبع الدولة.

3- مراحل العملية الإنتاجية في المشروع: تختلف إجراءات الرقابة الداخلية في المشروع الذي تتم فيه العملية الإنتاجية في مرحلة واحدة عن المشروع الذي تتم فيه العملية الإنتاجية عبر عدة مراحل الأمر الذي يتطلب إجراءات رقابية داخلية أكثر شمولاً وتفصيلاً ويحتاج إلى كفاءات وخبرات.

كما تختلف إجراءات الرقابة الداخلية في المشروع الصناعي الذي يعتمد على نظام المراحل الإنتاجية عن المشروع الذي يعتمد في إنتاجه على نظام الأوامر الإنتاجية الخاصة.

4- إمكانيات المشروع المادية والبشرية: تلعب دوراً هاماً في مجال تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، فعند توافر الإمكانيات المادية والكفاءة البشرية العالية بصورة كاملة وكافية يساعد ذلك على نجاح تنفيذ هذا النظام وتحقيق أهدافه بالدرجة المطلوبة والفعالة، والعكس صحيح.

5- النظم الداخلية والقوانين والتشريعات: التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع وعلاقاته المختلفة ... تلعب دوراً هاماً في مجال تحديد طبيعة إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة للمشروع.

### فروع الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>:

يمكن التمييز بين ثلاثة فروع أو عناصر رئيسية للرقابة الداخلية :

1- رقابة إدارية: تهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمن تنفيذ السياسات الإدارية حسب الخطة المرسومة. ووسائل تحقيق هذه الأهداف متعددة منها الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية والرسوم البيانية والكشوفات الإحصائية وتقارير الكفاية الدورية ودراسة الوقت والحركة والبرامج التدريبية للموظفين والعمال ...

2- رقابة محاسبية: تهدف إلى إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها.

ويدخل تحت هذا الفرع جميع الوسائل التي تؤدي إلى دقة وصحة تقييد وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية، نذكر منها :

- الإثبات في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقاً لنظرية القيد المزدوج.

- إتباع نظام موازين المراجعة الشهرية.

- مطابقة كشوفات البنك الشهرية مع الدفاتر المحاسبية وعمل مذكرات التسوية

اللازمة.

<sup>1</sup> - عبدالمنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص265.

- إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقة أرصدة بطاقات الصنف مع ما هو موجود فعلاً بالمخازن من وقت لآخر.  
- إتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين وغيرهم.  
- اعتماد قيود التسوية من شخص مسئول.  
- وجود نظام مستندي سليم (كوجود مستندات مسلسلة لجميع العمليات المثبتة بالدفاتر).

- إتباع نظام المراجعة الداخلية.  
3- ضبط داخلي: يهدف إلى حماية أصول المنشأة أو موجوداتها من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال.  
ويقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة وذلك بجعل عمل كل موظف بالمنشأة يُراجع بواسطة موظف آخر أي عدم قيام موظف واحد بتنفيذ عملية كاملة من أولها إلى آخرها، ولا يتم ذلك إلا من خلال تقسيم العمل وتحديد الإختصاصات والمسئوليات.

### مقومات نظام الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>:

إن توفير وقيام نظام سليم محكم للرقابة الداخلية رهين بمراعاة قواعد ومبادئ وتوفير دعائم أساسية أهمها :

1- خطة تنظيمية إدارية دقيقة: يصعب على إدارة المشروع ممارسة الإشراف الشخصي على تنفيذ الأعمال، لذلك لابد من وجود خطة تنظيمية سليمة ودقيقة بسيطة ومرنة يمكن أن تقابل أي تطورات مستقبلية ومن خلالها يتم تحديد الإختصاصات والواجبات بدقة ووضوح وعلى أن تحقق إستقلال الإدارات التي تباشر الأعمال عن تلك التي يعهد إليها الإحتفاظ بالأصول ...

2- حسن إختيار الموظفين وتدريبهم ومراجعة أعمالهم: لضمان حسن تنفيذ الخطة التنظيمية ينبغي إختيار الموظفين بعناية ووضع الشخص المناسب المؤهل علمياً وعملياً الأمين ذو السمعة الطيبة والسيرة الحسنة في المكان المناسب. وعلى أن يتم إلحاقهم بدورات تدريبية متخصصة في فروع المعرفة التي تهتم الشركة وبذلك تمكنهم من تطوير معلوماتهم النظرية ومناقشة مشاكل أعمالهم العملية فتزداد كفايتهم الإنتاجية.

ومع ذلك لابد من مراجعة أعمالهم المنجزة بدقة سواءً بطريق مباشر عن طريق رؤسائهم والمشرفين عليهم أو بطريق غير مباشر بإستخدام وسائل المراقبة المعروفة كالتقارير الدورية وحسابات المراقبة الإجمالية والتكاليف المعيارية.

3- نظام محاسبي سليم: ينبغي أن يتوافر نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودورات مستندية دقيقة ودليل مبوب للحسابات يراعي في وضعه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

<sup>1</sup> نفس المصدر الأنف الذكر، ص267.



4- إتباع نظام المراجعة الداخلية: يساعد من التحقق من قانونية التصرفات وسلامتها. ويجب أن يكون قسم المراجعة الداخلية مستقلاً يتبع أعلى سلطة في المشروع حتى يؤدي مهمته ويقوم بتبليغ إدارة المشروع عن أي إنحراف أو ضعف أو تلاعب يكتشفه أو يصادفه.

5- استخدام الوسائل الآلية: التي تؤكد صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء أو التلاعب أو تقلل احتمالات الأخطاء على الأقل فضلاً عن تحقيقها للسرعة في أداء وإنجاز الأعمال المحاسبية.

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال (1):

- الإلتزام: يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق وإجراءات منطقية منظمة ومتجانسة.

- الوقاية: يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة، بغية تدارك الأخطاء والغش وإجراء التصحيحات اللازمة.

### المبحث الثالث : المراجعة الداخلية :

لقد أدى النمو المطرد في أنشطة الأعمال وكبر حجم المؤسسات وتعدد فروعها وتنوع أنشطتها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة.

### المطلب الأول : ماهية المراجعة الداخلية :

#### كيفية نشأة المراجعة الداخلية عبر العالم (2):

لقد عرفت المؤسسات الأمريكية تطوراً إقتصادياً ملحوظاً في مختلف القطاعات خلال النصف الأول من القرن العشرين مما أدى إلى ظهور المساهمين في رؤوس الأموال وظهرت بالتالي طبقة الشركاء المديرين وطبقة الشركاء البعيدين عن الإدارة الذين لم يخفوا تخوفاتهم وتحفظاتهم مما قد يرتكبه الآخريين من مخالفات. ولتجنب ذلك ولضمان السير الحسن لأعمالهم تم الاستعانة بالموظفين الأكفاء داخل المؤسسة وأسندوا إليهم مهمة المراقبة الفعالة.

لذلك كانت مهمة أوائل المراجعين الداخليين تقتصر على القيام بعمليات المراقبة للتأكد من صحة المعطيات المحاسبية ومحاولة إكتشاف الأخطاء أو عمليات التهرب إن وجدت. وهذا النوع من المراجعة يدعى بالمراجعة المحاسبية.

وفي الثلاثينيات ظهرت الأزمة الإقتصادية، حيث إكتشف أرباب الأعمال الأمريكيون أنه من المستحيل أن يديروا أعمالهم الكبرى بمفردهم دون أن يتحصنوا بأجهزة المراجعة والرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> - طواهر، صديقي، مرجع سابق، ص 103.

<sup>2</sup> - ربيعة، مرجع سابق، ص 86.

وفي 1941 أنشأت أول جمعية احترافية للمراجعين الداخليين (I.I.A) التي تهدف إلى التعريف بقواعد أخلاقيات المهنة وأهداف نشاط المراجعين. ولم تظهر المراجعة في أوروبا إلا بعد خمسة وعشرون سنة من إنشاء الجمعية الإحترافية للمراجعين الداخليين (I.I.A)، ففي عام 1964 في فرنسا أنشأ جماعة من المراجعين ينتمون إلى مؤسسات متعددة الجنسيات الجمعية الفرنسية للمراقبة الداخلية (A.F.C.I) والتي أصبحت مع حلول سنة 1973 تسمى ب (I.F.A.C.I) وهي منبثقة من الجمعية الإحترافية للمراجعين الداخليين (I.I.A). أما في بريطانيا فإن المراجعة الداخلية عرفت نفس التطور الذي شهدته الولايات المتحدة ونفس الشيء ظهر في دول اسكندنافيا.

وفي ألمانيا الغربية أنشأ ما يسمى ب (D.I.I.R) سنة 1953. أما في باقي دول العالم مثل اليابان والهند وأستراليا ... فقد كون المراجعون الداخليين تجمعات في إطار يجعلهم منبثقين من الجمعية الإحترافية للمراجعين الداخليين (I.I.A). وقد ظهرت المراجعة الداخلية بعد ظهور المراجعة الخارجية وكان العامل الرئيسي في ظهورها هو كبر حجم المشروعات وتعدد فروعها وتنوع أنشطتها واستخدامها لعدد كبير من الموظفين.

إن التلاعب والأخطاء في التسجيل هي مسئولية إدارية وتعتبر من المشاكل الرئيسية لإدارة المشروع، فكان لابد من وجود أداة في صورة إدارة المراجعة داخل المشروع تمنع حدوث ذلك وتعمل على أساس تخصيص وقت أفرادها لمراجعة جميع العمليات قبل اعتمادها وبذلك أمكن تحقيق المزايا التالية :

أ- إن المراجع الداخلي بسبب وجوده كل الوقت في المشروع ومعاصرته لمشاكله يستطيع أن يلمس كل نواحيه ونشاطاته وإجراءاته والمشاكل المترتبة على ذلك.

ب- إن المراجعة الداخلية تتم بصورة منتظمة وعلى مدار السنة بدلاً من مرة واحدة سنوياً في حالة وجود مراجع خارجي.

ج- إن المراجع الخارجي يتحقق أساساً من سلامة المركز المالي وصحة النتائج فهو لن يستطيع أن يعطي الوقت الكافي لاستكشاف الأخطاء والتلاعب وإنما يلجأ إلى الاختبارات في مراجعته.

وعلى هذا فإن إدارة المراجعة الداخلية تعتبر رقابة لخدمة الإدارة حيث تعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية.

### تعريف المراجعة الداخلية :

لقد تعددت تعاريف المراجعة الداخلية منها :

- التعريف الصادر من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (I.I.A) وهو أول تعريف للمراجعة الداخلية<sup>(1)</sup>: هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية الدار الجامعية، 2002 ص65.

الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

- المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية<sup>(1)</sup>: بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل المشروع بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من نواحي أنشطة التشغيل للمشروع، وذلك كأساس لخدمة الإدارة في وظيفتها الرقابية.

- أما المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين (I.F.A.C.I) فقد عرف المراجعة الداخلية بأنها<sup>(2)</sup>: فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديريه قصد مراقبة وتسيير المؤسسة.

### أهداف المراجعة الداخلية<sup>(3)</sup>:

يمكن تحديد أهداف المراجعة الداخلية الأساسية والفرعية في:

(1) التأكد من إتباع السياسات والإجراءات المرسومة: قد تم تنفيذها دون أي انحراف أو تغيير. وإذا كانت السياسات والتعليمات تحتمل إختلافاً في الرأي عند تفسيرها أو إساءة فهمها فعلى المراجع الداخلي العمل على توفير التوحيد في التفسير والتطبيق ومنع إساءة التفسير سواء عمداً أو بحسن نية.

(2) تقييم الخطط والسياسات الموضوعية والإجراءات التنفيذية: والكشف عن نقاط الضعف أو النقص التي يراها المراجع الداخلي، بعد مناقشة ودراسة ذلك مع المختصين في إدارات وأقسام المنشأة ليتم إقتراح التعديلات والتحسينات اللازمة لتطوير الخطط والسياسات والإجراءات بما يحقق أقصى كفاية إنتاجية للمشروع.

(3) المحافظة على أموال المنشأة وحمايتها: إن من أهم واجبات المراجعة الداخلية اختبار نظم و وسائل الرقابة والضبط الداخلي كما هي موضوعة وكيف يطبقها وينفذها الموظفون والكشف عن أي انحراف أو مخالفة لها. كما أن حماية أموال المنشأة هنا ليست مقصورة على منع الإختلاس والسرقة بل تشمل العمل على تفادي أية خسائر ناشئة عن الإهمال أو سوء الإستعمال أو عدم كفاية الإجراءات، مثل سوء إجراءات التخزين.

ويدخل ضمن هذا النشاط الوقائي كذلك ضرورة التأكد من حصول المنشأة على كل الأصول التي يتقرر لها حق الملكية عليها وكذلك ضرورة التأكد من أنه ليس على المنشأة أية إلتزامات أو تعهد للغير ما لم يكن هناك إعتقاد بذلك من سلطة أو جهة مختصة.

(4) التحقق من دقة البيانات المحاسبية: أصبحت الإدارة تعتمد إعتقاداً كبيراً في رسم خططها وسياساتها ومتابعة تنفيذها وفي إتخاذ قراراتها العلمية السليمة على ما تستقيه ويقدم لها من إدارة المراجعة الداخلية من بيانات وأرقام وتقارير محاسبية وإحصائية دقيقة وصادقة (خالية من أي أخطاء أو تحريف أو تعديل أو تلاعب) ومقارنات وتحاليل هادفة ومنتجة لهذه البيانات.

<sup>1</sup> - الصحن، راشد، درويش، مرجع سابق، ص6.

<sup>2</sup> - بوتين، مرجع سابق، ص15.

<sup>3</sup> - عبدالمنعم، أبوطبل، مرجع سابق، ص296.

## 5) وظائف أخرى إضافية منها:

- إدارة المراجعة الداخلية على علم تام بجميع أوجه نشاط المشروع وهي الأقدر على المساهمة الفعالة في تنفيذ البرامج التدريبية للعاملين الجدد والقدامى بما يزيد من فهمهم لطبيعة أعمالهم وبالتالي رفع كفايتهم وكفاية المشروع الإنتاجية.
- إن قيام إدارة المراجعة الداخلية بالفحص والتدقيق والتحقيق المستمر، كفيل بشحذ همم جميع العاملين بالمشروع على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية وبدون أي تأخير، فضلاً عن منع إرتكاب الغش والتلاعب أو على الأقل الحد منها.
- قد يعهد إلى إدارة المراجعة الداخلية بإجراء بحوث ودراسات تكلفها بها الإدارة مثل دراسة تكاليف حالات التوسع المنتظر في نشاط المشروع ودراسة تعديل سياسات البيع وغير ذلك.

## مكان المراجع الداخلي في التنظيم الوظيفي للمنشآت<sup>(1)</sup>:

المراجع الداخلي مستقل في مراجعة جميع السياسات والخطط والإجراءات والسجلات لأن إستقلاله يحقق أغراض المراجعة الداخلية وهذا الإستقلال من ناحيتين:

- أ- مكانه في التنظيم الوظيفي للمنشأة وتعزيد الإدارة له يحققان الإستقلال في عمله وإمكان تحقيق الأغراض الموكلة إليه، ويجب أن يكون مسئولاً أمام المستويات العليا للإدارة نظراً لأن عمله وما سيكتشفه أثناء تأديته له يهم الإدارة العليا.
- ب- إن المراجع الداخلي سيقوم بفحص وتقييم السجلات والإجراءات والنشاط للمشروع فيجب أن لا يعهد إليه بأي عمل يتعلق بالتسجيل أو الإجراءات.

## قواعد وآداب السلوك المهني للمراجع الداخلي<sup>(2)</sup>:

قواعد وآداب السلوك المهني تعتبر المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، كما أنها ركيزتين أساسيتين لتوفير الثقة في أحكام المراجعين الداخليين. وتتخلص أهم قواعد وآداب السلوك المهني في:

أولاً) المبادئ الأساسية للسلوك المهني: يجب أن يلتزم المراجعون الداخليون بالمبادئ التالية :

- النزاهة: تؤدي نزاهة المراجع الداخلي إلى تدعيم الثقة في ما يقوم به من أعمال وتعتبر أساساً للإعتماد على أحكامه.
- الموضوعية: يجب أن يتوفر في المراجع الداخلي أعلى مستوى من الموضوعية المهنية في جميع المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العملية محل المراجعة، ويجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتقدير الظروف بطريقة متوازنة، وألا تتأثر أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو مصالح الآخرين.

<sup>1</sup> - عبدالفتاح محمد الصحن، الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة، 1979 ص30.  
<sup>2</sup> - برايس وترهاوس كويرز، "دليل إجراءات المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والمؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط" (وزارة الخدمة المدنية والتأمينات، الجمهورية اليمنية، مارس 2007)، ص 54.

● خصوصية المعلومات (السرية): يجب أن يحترم المراجعون الداخليون قيمة وملكية المعلومات التي يحصلون عليها، وألا يفصحوا عن أي معلومات دون الترخيص لهم بذلك، ما لم تكن هناك متطلبات قانونية أو مهنية تحتم ذلك.

● التأهيل المهني (المهنية): يجب أن يقوم المراجعون الداخليون باستخدام المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة عند أداء خدمات المراجعة الداخلية ويجب أن يحرصوا على متابعة التدريب المهني المستمر.  
(ثانياً) قواعد وآداب السلوك المهني:

1- النزاهة: يجب على المراجعين الداخليين :

● أن يؤديوا عملهم بأمانة واجتهاد وحرص.  
● الالتزام بالقانون، وأن يقدموا الإفصاح المتوقع منهم من الناحيتين القانونية والمهنية.

● عدم الإشتراك في أي عمل أو نشاط غير مشروع، وعدم القيام بتصرفات تؤدي إلى الإساءة للمهنة أو الجهة التي يعملون بها.  
● إحترام وتدعيم الأهداف المشروعة للجهة محل المراجعة وقواعد السلوك فيها.

2- الموضوعية: يجب على المراجعين الداخليين :

● ألا يشاركون في أية نشاط أو علاقات قد تؤثر أو يفترض أن تؤثر في تقييمهم غير المتحيز. ويتضمن ذلك تلك الأنشطة والعلاقات التي قد تتعارض مع مصلحة الجهة التي يعملون فيها.  
● ألا يقبلوا أي شيء له قيمة من العاملين بالجهة التي يعملون بها أو عملائها أو مورديها أو شركاء العمل والذي قد يؤثر أو يفترض أن يؤثر في أحكامهم المهنية.

● عند إعدادهم التقارير عن نتائج عمليات المراجعة الداخلية الكشف عن جميع الحقائق التي توصلوا إليها والتي يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تحريف التقرير عن الأنشطة محل المراجعة، أو قد يؤدي إلى التغطية على ممارسات غير مشروعة.

3- خصوصية المعلومات: يجب على المراجعين الداخليين :

● أن يكونوا أمناء وحريصون على المعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية المراجعة.

● ألا يستخدموا المعلومات التي يحصلون عليها أثناء قيامهم بواجباتهم للحصول على أي مكاسب شخصية بأي صورة كانت أو تتعارض مع القانون أو تضر بالأهداف السلوكية في الجهة التي يعملون بها.

4- التأهيل المهني: يجب على المراجعين الداخليين :

● ألا يقوموا إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة ومهنية ومعرفة ومهارة وخبرة لازمة للقيام بها.

● القيام بخدمات المراجعة الداخلية بما يتفق والمعايير المهنية للمراجعة الداخلية.

● السعي دائماً وبصفة مستمرة لتحسين كفاءاتهم وفعاليتهم وزيادة جودة الخدمات التي يقدمونها عن طريق التعليم والتدريب المستمر.

## المطلب الثاني : معايير المراجعة الداخلية :

### معايير المراجعة الداخلية<sup>(1)</sup>:

يحكم أداء وظيفة المراجعة الداخلية مجموعتين من المعايير سيتم تناولها بإيجاز وكما يلي :

أولاً) معايير الصفات :

1- معيار الإستقلالية: يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، ويجب أن يكون المراجعون الداخليون مستقلون وموضوعيون عند القيام بمهامهم، بحيث يكونوا مسؤولين وتابعين تنظيمياً لأعلى سلطة بالجهة التي تعتمد تعيينهم وعزلهم وتحدد أهدافهم وسلطاتهم ومسئولياتهم وتستقبل تقاريرهم عن نتائج أعمال المراجعة.

2- معيار الحياد/ الموضوعية: يجب أن يكون المراجعون الداخليون موضوعيين بالقدر المناسب عند تنفيذهم لأنشطة المراجعة الداخلية وذلك بعدم قيامهم بأي أعمال تنفيذية وبإعادة توزيع عمليات المراجعة عليهم بصفة دورية وبصورة تمكن من تجنب أي تضارب في المصالح وعدم الخضوع أو التأثير بأحكام الآخرين عند القيام بأعمال المراجعة الداخلية.

3- معيار التأهيل المهني: يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين المعرفة والمهارات الفنية والخلفية العلمية التي تمكنهم من أداء أنشطة المراجعة بشكل مناسب وذلك بتدريبهم وتعليمهم بصورة مستمرة، كما يجب عليهم الإلتزام بمعايير وآداب السلوك المهني و وضع المتطلبات المناسبة للتعليم والخبرة المطلوبة لشغل وظائف المراجعة الداخلية.

4- معيار العناية المهنية الواجبة: يجب أن تؤدي أنشطة المراجعة الداخلية بالعناية المهنية اللازمة أي يجب أن يبذل فريق المراجعة الداخلية العناية والمهارة المتوقعة من أشخاص يتمتعون بالكفاءة والحرص في ظروف مماثلة.

5- معيار جودة الأداء: يجب أن ينطوي نشاط المراجعة الداخلية على آلية مناسبة لتقييم أدائها سواء تم التقييم داخلياً (من أعضاء فريق المراجعة الداخلية أو أعضاء مخصصين لمراقبة الجودة) أو خارجياً كلما كان ذلك ممكناً (بواسطة مراجعين خارجيين مستقلين ومؤهلين)، ويجب أن تجرى عملية التقييم الخارجي مرة كل خمس سنوات على الأقل ما لم تتوفر الظروف التي تستدعي تخفيض أو زيادة هذه المدة.

ثانياً) معايير الأداء :

1- معيار إدارة أنشطة المراجعة الداخلية: يجب على مدير المراجعة الداخلية إدارة أنشطة المراجعة بشكل فعال ومناسب يضيف من خلاله قيمة للوحدة

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر ، ص 284.

وذلك بالتأكد بأن أهداف الإدارة يمكن تحقيقها وأنها قابلة للقياس بوضعه الخطط السنوية المناسبة والمرنة القابلة للتعديل طبقاً للمتغيرات والظروف وبتقديمه التقارير الدورية عن مستوى تنفيذ تلك الخطط وتحديد الانحرافات وأسبابها إن وجدت.

2- معيار طبيعة خدمات المراجعة الداخلية: يجب أن يتضمن نشاط المراجعة الداخلية التقييم الموضوعي والمساهمة في تطوير:

- إدارة المخاطر.  
- أداء الوحدة ومدى تحقيقها لأهدافها.  
- الحوكمة (هي القواعد التي تحدد الحقوق والمسئوليات بين مختلف المشاركين في الشركة "مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين، أصحاب المصالح، الآخرين ... الخ" وكذلك القواعد التي تحدد إجراءات اتخاذ القرارات وهي بذلك توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة و وسائل تحقيق هذه الأهداف ورقابة الأداء<sup>(1)</sup>).

- هيكل الرقابة الداخلي بهدف الوصول إلى تأكيد مناسب بأنه يمكن من خلاله تحقيق أهداف الوحدة ويمنع الأخطاء الهامة أو يصل بها إلى الحد الأدنى ويعمل على اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب.  
ولذلك على المراجعين الداخليين:

- فحص العمليات التشغيلية وبرامج الوحدة للتأكد من أنها تتوافق مع الأهداف العامة لها وأنها متفقة مع الخطط والنظم والقرارات والسياسات المنظمة لأعمال الوحدة.

- إستعراض وفحص معايير التشغيل الموضوعية من قبل إدارة الوحدة محل المراجعة.

- إستخدام الوسائل الملائمة من برامج وغيرها للتأكد من:

• وجود حماية مناسبة للموارد.  
• مدى كفاءة وفعالية النظم واللوائح والقرارات والسياسات والقوانين المنظمة لأنشطة الوحدة ومدى الالتزام بها.

3- معيار التخطيط: يجب على المراجعين الداخليين تطوير وتوثيق التخطيط المناسب المرن لكل عملية مراجعة بالتشاور مع الوحدات الفرعية التي ستخضع لعملية المراجعة من حيث التوقيت المناسب للتنفيذ ونطاق أعمال المراجعة والهدف منها وسبل الإتصال أثناء التنفيذ ... .

4- معيار تنفيذ العمليات: يجب على المراجعين الداخليين تحديد وتحليل (من خلال مقارنة البيانات والمعلومات بقرارات سابقة) وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لإنجاز أهداف عمليات المراجعة الداخلية (توثيق أوراق وأعمال كافة مراحل المراجعة الداخلية من تخطيط وتنفيذ وتقرير ومتابعة بما في ذلك أدلة الإثبات وتوقيع المراجع على أوراق العمل وتوقيع المستوى الأعلى بما يفيد المراجعة).

5- معيار تبليغ النتائج: يجب على المراجعين الداخليين إعداد تقرير بنتائج أعمال المراجعة الداخلية وتوصيلها إلى المستوى الإداري (بالوحدة محل المراجعة)

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر ، ص 240.

ذو الصلاحية في اتخاذ إجراءات تصحيحية فور الإنتهاء من أعمال المراجعة الداخلية، وقد يكون من المناسب إرسال صورة من التقرير إلى مجلس الإدارة أو المراجعين الخارجيين.

ويجب على مدير المراجعة الداخلية أن يتأكد من أن ما جاء بالتقرير متفق مع ما جاء بأوراق العمل، كما عليه مناقشة ما ورد بالتقرير مع المسؤولين عن الوحدات أو الأنشطة الفرعية محل المراجعة أو المستويات الإدارية المناسبة.

6- معيار متابعة الإنجاز: يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يوفر نظام أو آلية مناسبة لمتابعة ما تم بشأن نتائج عمليات المراجعة التي تم التقرير عنها وتوصيلها للإدارة العليا. كما يجب عليه تحديد الأشخاص القائمين بعملية المتابعة والتكلفة والوقت المقدر لذلك.

**القضايا المعاصرة التي تؤثر على مهنة المراجعة : أهمها :**

### **(1) فجوة التوقعات<sup>(1)</sup>:**

إستخدم LIGGIO تعبير فجوة التوقعات عام 1975 حينما أشار أن سبب تلك الفجوة يرجع إلى اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها أن تحققه. كما استخدمته إحدى اللجان التي شكّلت في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1974 لدراسة مسؤوليات المراجعين وتوقعات المجتمع منهم أو إحتياجاته، وما يجب عليهم عمله أو ما يستطيعون عمله بمعقولة لمقابلة تلك التوقعات، وقد أصدرت اللجنة تقريرها المبدئي عام 1978 وأوصت بضرورة العمل على تضييق ومعالجة تلك الفجوة.

ويوجد العديد من التفسيرات لفجوة التوقعات في المراجعة منها أنها التباين بين توقعات الجمهور (المجتمع) أو مستخدمى القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم وفقاً لمعايير المراجعة المهنية.

والبعض يعتقد أن **مكونات** تلك الفجوة تتضمن المستويات أو الفجوات التالية:

**المستوى الأول:** التباين بين مستخدمى القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات التي يجب أن تنفذ بواسطة المراجع.

**المستوى الثاني:** التباين بين مستخدمى القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات الحالية للمراجع.

**المستوى الثالث:** التباين بين مستخدمى القوائم المالية والمراجع، بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ المراجعة.

والبعض الآخر يرى أن تلك الفجوة **تتكون** من:

أ- فجوة المعقولة: التي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمى القوائم المالية من المراجع، وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة.

<sup>1</sup> - جورج دنبال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، مصر الدار الجامعية، 2001 ص5.



ب- فجوة الأداء: التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المراجع وبين الأداء الفعلي له. ويمكن تقسمها إلى:

- فجوة عدم كفاية أو قصور في معايير المراجعة: هي الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة.

- فجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء: هي الفجوة بين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي له.

وتتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعدة سمات<sup>(1)</sup>:

أ- فجوة التوقعات دائماً ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات مراقب الحسابات.

ب- فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات مراقب الحسابات، وعرض خدمات ومسئوليات مراقب الحسابات.

ج- فجوة التوقعات كمية ونوعية بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مراقب الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسئوليته من جهة وفائض في جودة أدائه المهني.

د- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسئوليات المهنة كماً ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤديها من جهة، كما ينعكس ذلك سلباً على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات.

هـ- فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون استثناء تعاني منها، وفي ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات بالطبع لدول العالم الثالث، ومع ذلك تتباين الدول فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة.

## (2) مقاضاة المراجعين<sup>(2)</sup>:

أحد أسباب ذلك هو إدعاء الأطراف الخارجية بحدوث أضرار وخسائر مادية لهم من جراء الاعتماد على المعلومات التي سبق أن صادق عليها المراجع وأخذت كأساس لإتخاذ قرارات إقتصادية معينة نتج عنها تلك الآثار السلبية.

## (3) التوسع في الخدمات الأخرى للمراجع<sup>(3)</sup>:

عادة ما يطلب من المراجع الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية أن يقدم خدمات أخرى لنفس الشركة مثل تصميم نظام رقابي يحد من الغش والمخالفات بعد إكتشاف

<sup>1</sup> - حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية الدار الجامعية، 2006-2007 ص 8.

<sup>2</sup> - عبدالفتاح محمد الصحن، حسين أحمد عبيد، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث، 2007 ص 24.

<sup>3</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر ، ص 24.

المراجع لمثل هذا الغش عند مراجعة القوائم المالية. مثل هذه الخدمات وغيرها عند تقديمها لنفس العميل قد تضعف من إستقلالية المراجع وحياده فضلاً عن مسألة الأتعاب التي يتقاضاها من مثل هذه الخدمات.

#### 4) العولمة<sup>(1)</sup>:

إن توسع وانتشار الشركة المصنعة للمنتج أو الموزعة له في أكثر من دولة من دول العالم أدى إلى زيادة المنافسة العالمية بين الشركات. وقد تأثرت مهنة المراجعة بذلك حيث تطلب الأمر مراجعة عمليات خارج حدود الدولة مع ضرورة التكيف مع معايير المحاسبة والمراجعة التي قد تختلف من دولة لأخرى.

ولذلك أصبح من المهم إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة<sup>(2)</sup>: وقد أكدت منظمة التجارة العالمية على أهمية تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لنفسها على أساس يتلاءم مع تطبيق إتفاقية الجاتس من خلال إجراء تعديل للأنظمة المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

وتطبيق الإتفاقية سيفرض على الدول العربية إجراء بعض تلك التعديلات بحيث تسمح لشركات المحاسبة والمراجعة الدولية والعربية الأخرى بالعمل فيها وبحرية كاملة. والتعديلات الواجب إتباعها تقوم على أساس:

أ- عدم التمييز بين الدول الأعضاء في المنظمة بحيث تتساوى في ظروف المنافسة بالأسواق الدولية فأى ميزة تجارية يمنحها بلد لبلد آخر يستفيد منها دون مطالبة باقي الدول الأعضاء.

ب- منح جميع الإمتيازات المقدمة للمحاسبين الوطنيين للمحاسبين الأجانب عند مزاولتهم للمهنة في البلد العربي.

ج- يجب ألا يشكل شرط الحصول على شهادة الزمالة الوطنية للمحاسبين القانونيين عائقاً أمام ممارسة المهنة في الدول العربية من قبل الأجانب.

د- الإعراف المتبادل بالمؤهلات العلمية والمهنية وذلك يهيئ الفرصة لتسهيل حرية تبادل الخدمات المهنية بين الدول الأعضاء في المنظمة.

هـ- الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، ولا يمنع ذلك من وجود واستخدام معايير محلية دون أن يحدث أي تعارض بينهما، بل من الأسهل أن تضمن الدول العربية بأن معاييرها المحلية مماثلة للمعايير الدولية. وإتباع المعايير الدولية يحقق الثقة للبيانات المالية المنشورة كما يؤدي إلى تقليص الفروقات القائمة بين الدول. وهذا يؤدي إلى القبول العام من المستثمرين العالميين وتوفير الوقت والجهد والمال إضافة إلى قبول المؤسسات الوطنية في الأسواق العالمية.

<sup>1</sup> نفس المصدر الأنف الذكر، ص24.

<sup>2</sup> - عبيد سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، الرياض دار المريخ للنشر، 2004 ص 88.

## 5) التجارة الإلكترونية<sup>(1)</sup>:

تعتمد غالبية الشركات على ما يسمى بتكنولوجيا المعلومات للمساعدة في المحاسبة عن العمليات المختلفة للشركة. والتطور المتلاحق لتكنولوجيا المعلومات والتوسع في شبكة المعلومات (الإنترنت) أدى إلى إدخال طرق جديدة للتجارة وهو ما يعرف بالتجارة الإلكترونية والتي تتم عبر شبكات الإنترنت. وقد أدى كل ذلك لاشك إلى التأثير على خدمات التأكيد المهني التي يقوم بها المراجع حيث أصبحت تعتمد على المعلومات المتاحة على تلك الشبكات والتي تحتاج إلى خبرات وقدرات خاصة لفهمها وتحليلها.

ومن الصعوبات التي تواجه المراجعة في نظم الحاسوب المتقدمة هي أنه رغم احتمال وجود مسار مراجعة (مسار العملية) فإنه قد لا يتوفر بشكل مطبوع وإنما فقط بشكل مقروء للآلة، ولأن معلومات مسار المراجعة تكون ضخمة جداً فإنها لا تبقى في حالة الاتصال المباشر إلا لفترة قصيرة من الزمن ثم يتم ترحيلها إلى وحدة تخزين منخفضة التكلفة كالشريط الممغنط. وهناك تطور آخر أثر بشكل كبير على مسار المراجعة وهو تبادل البيانات الإلكترونية EDI، حيث تستخدم الشركة وزبائنها أو مورديها وصلات الإتصالات البعدية لتبادل البيانات المتعلقة بالعمل إلكترونياً وبالتالي أستخدمت الوثائق الأصلية كالفواتير وأوامر الشراء والشيكات وبوالص الشحن بعمليات إلكترونية. وعند استخدام هذا النظام يجب أن يأخذ المراجعون احتفاظ الزبون بالبيانات وسياسات المعالجة بعين الاعتبار عند تخطيطهم لطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي يزمعون القيام بها، ويجب أيضاً التأكيد على تنسيق جهود مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين للتأكد من أن تغطية المراجعة كافية<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثالث : تقارير المراجعة الداخلية<sup>(3)</sup>:

1- إعداد التقارير: يقوم المراجع الداخلي فور الإنتهاء من العمل التفصيلي للمراجعة بإصدار مذكرة داخلية إلى الإدارة العليا بالوحدة محل المراجعة إذا كانت ملاحظاته أو نتائج المراجعة روتينية، أما في الحالات التي تكشف المراجعة فيها عن أخطاء جوهرية أو عدم الإلتزام بالسياسات واللوائح بشكل واضح فيجب أن يشمل تقرير المراجعة على وصف دقيق وواعي للمشكلة وتوضيح لأثارها المالية والتشغيلية.

ويمثل تقرير المراجعة وسيلة الإتصال الأساسية وبالتالي ينبغي أن تتصف التقارير بالخصائص التالية:

• الدقة: يجب أن تقتصر التقارير على الحقائق والإحصائيات والبيانات تعريفاً بالمشاكل. إن درجة الثقة في تقارير المراجعة الداخلية تكون محل اختبار عند

<sup>1</sup> - الصحن، عبيد، حسن، مرجع سابق، ص24.

<sup>2</sup> - حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، تدقيق الحسابات الإجراءات، الطبعة الأولى، عمان الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000 ص13.

<sup>3</sup> - جرابيس وترهاوس كوبرز، "إجراءات المراجعة الداخلية وبرامج العمل" (وزارة الخدمة المدنية والتأمينات، الجمهورية اليمنية، فيراير 2006)، ص15.

تقديم أي تقرير، فإما أن تزيد من ثقة الإدارة العليا أو تحد منها ولذا ينبغي تدعيم أوراق المراجعة بالأدلة الكافية دائماً والتي تبرر الملاحظة أو نتيجة المراجعة.

• **الوضوح:** يجب بناء هيكل التقرير بشكل يسمح بالوصول إلى الملاحظات ونتائج المراجعة ببسر وسهولة وبشكل مباشر وموضوعي مع تحديد الآثار المالية أو على التشغيل.

• **التوقيت المناسب:** يجب أن يصمم تقرير المراجعة بحيث يكون دافعاً لاتخاذ إجراء أو قرار وأن يفي بالاحتياجات الراهنة للإدارة، وقد يتطلب الأمر في بعض الحالات أن يقدم المراجع الداخلي تقرير مبدئي عن كل مرحلة من مراحل الفحص، وخصوصاً إذا تعلق بتقدير حجم الخسائر الناشئة عن سبب ما (الإختلاس...) أو إذا كان في تقديمه حافز للإدارة المعنية محل الفحص على اتخاذ إجراء تصحيحي في وقت معين (مثل وقف السداد لمقاول إذا كان هناك إخلال بالعقد أو...).

• **اللغة المهنية:** يجب أن يستخدم التقرير لغة مهنية موضوعية وبالتالي لا يجب التعرض لأشخاص أو انتقادات جارحة أو إبراز لأخطاء أو أفراد معينين.

2- **شكل التقرير:** قد يكون تقرير المراجعة رسمي أو غير رسمي، مبدئي أو نهائي، شفهي أو تحريري، مالي أو عن التشغيل. وبالطبع يتأثر شكل التقرير بطبيعة الفحص وبمدى اهتمام الإدارة العليا وبحجم الوقت الذي تخصصه لتقارير المراجعة الداخلية. ولا بد أن يشتمل تقرير المراجعة الداخلية على الأجزاء الرئيسية التالية:

• **الملخص:** يجب أن يكون الملخص في عبارة بسيطة واضحة ويعكس التقرير ككل.

• **المقدمة:** يجب أن تتضمن المقدمة عبارات تشجيع المتلقي على الاستمرار في القراءة وجذب اهتمامه لمحتوى التقرير.

• **هدف المراجعة:** يجب أن يكون هدف المراجعة واضحاً في ذهن المراجع الداخلي وأن يعبر عنه بعبارات مركزة ومحددة توضح مدى الارتباط بين هدف المراجعة والملاحظات التي أسفرت عنها.

• **نطاق المراجعة:** يجب تحديد نطاق المراجعة بوضوح وأن يستبعد من هذا النطاق ما يمكن أن يختلط به في ذهن متلقي التقرير. ويجب أن يحدد النطاق فترة الفحص وما يشملته أي المساحة التي تم فحصها بشكل واضح حتى لا تنسحب ملاحظات المراجعة على فترات سابقة أو لاحقة أو على نواحي لم يتم فحصها.

• **الرأي المهني:** يجب أن يتضمن التقرير الرأي المهني لإدارة المراجعة الداخلية وذلك من خلال بيان وإيضاح تأثير الملاحظات ونقاط الضعف التي أوردتها التقرير على ألا يتضمن التقرير فرض حلول ومقترحات حيث يترك ذلك للإدارة العليا وهذا لا يمنع المشاركة في صياغة هذه الحلول والمقترحات.

• **تعليق الإدارة محل المراجعة على تقرير المراجعة الداخلية:** يتعين أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية تعليق الجهة محل الفحص فيما ورد بالتقرير من ملاحظات، ويجب أن يرفق هذا التعليق مع تقرير المراجعة قبل رفعه إلى الإدارة العليا.

## خلاصة الفصل :

إن علم المراجعة من أهم العلوم الاجتماعية، وأن ظهورها وتطورها وتعدد (أنوعها وميادينها وأهدافها) واختلاف أساليبها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان بسبب كبر حجم المؤسسات وتنوع أنشطتها وتعدد فروعها، وقد أدى الاهتمام المتزايد بالمراجعة إلى تطور الممارسة العملية لهذه المهنة.

وحتى تتم هذه العملية بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على مجموعة منطقية من المبادئ والفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات، وهي أداة يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ المهام ... وتقييم مستوى الأداء، كما أنها أسلوب من أساليب الرقابة تعمل على فحص الدفاتر والسجلات بهدف التأكد من شرعية وصدق القوائم المالية التي أعدها المحاسب وأنهى عمله المحاسبي بها.

وعلى الرغم من تعدد أنواع المراجعة إلا أن الأصول والمبادئ التي تحكمها واحدة. ومن تلك الأنواع المراجعة الداخلية التي يقوم بها موظف مستقل مرتبط بأعلى مستوى داخل المؤسسة، وهذه الاستقلالية تساعد على أداء هذه الوظيفة بموضوعية الأمر الذي يكن له أثر إيجابي على جودة الخدمات التي تقدمها وبذلك تزيد من درجة الثقة في منتجها النهائي ويتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وفي رسم السياسات وفي تقييم الخطط الموضوعية والإجراءات التنفيذية والسياسات المعمول بها.

ووظيفة المراجعة الداخلية تهتم بفحص العمليات المختلفة وكافة الأنشطة للتأكد من سلامة وصحة وضمان نظام الرقابة الداخلي الذي يستند إلى مجموعة من المبادئ الأساسية التي بدونها تنعدم الضمانات الضرورية للسير الحسن لعمليات التسيير، والذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة ودقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية وتشجيع الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية.

# الفصل الثاني

## المراجعة الخارجية

## مقدمة الفصل :

إن عملية المراجعة الخارجية عملية منظمة تمارس وفق منهجية أو مسلك عام متكامل ذي مراحل وخطوات منظمة ومترابطة مقبولة قبولاً عاماً على مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) أن يلتزم بها وأن يراعي مخاطر الخطأ المادي عند تخطيطه وتنفيذه لفحوصاته حتى يتمكن من إصدار رأيه الفني المحايد المستقل عن مدى شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات. وتلك المنهجية أو المسلك العام مكون من ثلاث مراحل المرحلة الأولى هي مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ومحيطها، أما المرحلة الثانية فهي مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوقوف على نقاط الضعف والقوة في النظام وللتأكد من متانة وجودة هذا النظام، وأخيراً مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية مباشرة حتى يتمكن المراجع من المصادقة عليها. ولتحقيق ذلك هناك مجموعة من الوسائل المستعملة في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفي المراجعة المالية. ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً في ذلك، تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية متمثلة في:

- المبحث الأول : طبيعة المراجعة الخارجية.
- المبحث الثاني : معايير المراجعة (معايير الأداء المهني).
- المبحث الثالث : منهجية المراجع الخارجي.

## المبحث الأول : طبيعة المراجعة الخارجية :

نتيجة لكبر حجم المؤسسات والتعارض بين إدارة الوحدة الاقتصادية معدي المعلومات والبيانات المالية وبين مستخدميها من ملاك ودائنين ومستثمرين وغيرهم ظهرت الحاجة الماسة إلى عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها مراجع خارجي يتمتع بالاستقلالية عن نشاط الوحدة محل المراجعة وبمجموعة من الحقوق وعليه مجموعة من الواجبات والمسئوليات.

## المطلب الأول : ماهية المراجعة الخارجية :

### مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها :

حتى يعبر التعريف عن الجوانب المختلفة للمراجعة الخارجية فإنه يجب أن يبرز طبيعة عملية المراجعة وهدفها وطبيعتها القائم بها ومجالها. وعلى ذلك فإنه يمكن تعريفها بأنها<sup>(1)</sup> عملية منظمة، يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة إقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام.

كما تعرف المراجعة الخارجية<sup>(2)</sup> باعتبارها فرع من فرعي المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى:

- 1- إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.
- 2- التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة.
- 3- تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

وتتضمن المراجعة الحياضية الخارجية الجوانب والنواحي التالية<sup>(3)</sup>:

- 1- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية.
- 2- التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المنشأة.
- 3- الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها المراجع الخارجي ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله.
- 4- مستوى المسئوليات التي يقبلها المراجع الخارجي (مهنيًا وفنيًا وقانونيًا) والتي يقبلها للتعبير عن آرائه المهنية.

<sup>1</sup> - الصحن ، راشد ، درويش ، مرجع سابق ، ص 7.

<sup>2</sup> - سرايا ، مرجع سابق ، ص 39.

<sup>3</sup> - نفس المصدر الألف الذكر ، ص 39.



## مسببات الحاجة إلى المراجعة الخارجية :

أصدرت جمعية المحاسبين الأمريكية بياناً بالمفاهيم الأساسية للمراجعة حددت فيه أربع حالات تخلق طلباً على خدمات المراجعة<sup>(1)</sup>:

- 1) التعارض بين القائمين بإعداد المعلومات (إدارة المؤسسة) ومن يستخدمونها (الملاك، الدائنين، المستثمرين،...) يمكن أن يؤدي إلى إنتاج المعلومات المتحيزة.
  - 2) الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرار.
  - 3) الخبرة المقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.
  - 4) العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه المعلومات بشكل مباشر وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.
- لذلك ظهرت الحاجة الماسة إلى خدمات المراجعة والتي يمكن إرجاعها إلى ثلاثة أسباب كما يلي:

أ- مقابلة إحتياجات الدائنين والمستثمرين:

يقع على عاتق المراجعين الماليين الخارجيين<sup>(2)</sup> مسؤولية إمداد كل من الدائنين والمستثمرين وغيرهم برأي محايد يوضح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بنزاهة أم لا، ويمثل المراجعون الماليون الخارجيون المجموعة المؤهلة لتقديم هذا الرأي لما يلي:

- تتوافر لديهم المعرفة والتدريب والخبرة العملية للقيام بذلك.

- يسمح لهم قانوناً بفحص سجلات المؤسسة.

- يتمتع المراجعون بالإستقلال عن إدارة المؤسسة.

وعلى هذا ينظر الدائنين والمستثمرين وغيرهم إلى المراجعين المستقلين على أنهم حراس على نزاهة وعدالة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة.

ب- نظرية الوكالة<sup>(3)</sup>:

هذه النظرية تبين الصراع بين الموكل (الملاك) والوكيل (الإدارة) وتتناقض مصالحهم وحاجتهم إلى مراجع خارجي مستقل ومحايد يؤكد شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية. وهذا يؤدي إلى دعم هذه القوائم وبيبين مصداقية ووضوح الإدارة في عملها وسياساتها ويقلل من عدم ثقة الملاك بالإدارة.

ج- النظرية التحفيزية<sup>(4)</sup>:

يعتقد البعض أن الإعتبارات التحفيزية للمراجعة تضيف قيمة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فوفقاً لهذه النظرية فإن معدي القوائم المالية يعملون على أن تكون القوائم المالية التي يعدونها الأكثر توافقاً مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويلاحظ أنه إذا كان من الصعب إثبات المزايا التحفيزية للمراجعة إلا أن هناك إعتقاد لدى البعض بأن توقع الإدارة بقرب حدوث عملية المراجعة سوف يؤثر على إعداد القوائم المالية إيجاباً بما يتماشى مع إحتياجات مستخدمي تلك القوائم.

<sup>1</sup> - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث، 1998 ص 21.

<sup>2</sup> - طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، مصر الدار الجامعية، 2004 ص 30.

<sup>3</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 31.

<sup>4</sup> - بن يخلف، مرجع سابق، ص 23.

## خدمات المراجعة الخارجية<sup>(1)</sup>:

(أ) الخدمات التقليدية لمكاتب المحاسبة والمراجعة:

- 1- خدمات المراجعة: فحص مستقل للسجلات والحسابات بالوحدة الاقتصادية، وذلك بغرض إبداء الرأي في مدى صدق وسلامة القوائم المالية للوحدة. أو بغرض التقرير عن جانب معين في إطار المراجعة الجزئية.
- 2- الخدمات الضريبية: تقديم النصح حول أفضل الطرق لتنظيم جهود العميل من وجهة النظر الضريبية. وباحتساب مقدار الضريبة من البيانات التي تقدمها الحسابات بعد تعديلها لأغراض الضرائب. وبإعداد الإقرارات الضريبية للعميل ومعالجة المشاكل مع الجهات المعنية.

3- خدمات محاسبية: تسجيل العمليات الخاصة بإحدى الشركات في الدفاتر والسجلات والحسابات باستخدام المستندات الأصلية، أو بإعداد القوائم المالية لأغراض الاستخدام الداخلي، أو لأغراض الوفاء بطلبات الدائنين أو مانحي الائتمان.

(ب) الخدمات غير التقليدية للمراجعة: حيث يقوم مراجع الحسابات ببناء على طلب المستخدمين ب:

- 1- تقديم الإستشارات والخدمات الإدارية: مثل دراسات الجدوى للمشروعات الجديدة أو التوسعات في المشروعات القائمة... وغيرها.
- 2- المراجعة الإدارية: فحص وتقييم ومراجعة مدى كفاءة وفعالية الإدارة في أداء وظائفها المعروفة ويبدى رأياً فنياً في هذا الشأن للجمعية العمومية.
- 3- مراجعة الموازنات التخطيطية: مراجعة أسس ومبادئ وإجراءات إعداد وعرض الموازنات التخطيطية وإعداد تقرير برأيه في هذا الشأن لذوي الإهتمام.
- 4- مراجعة البرامج: فحص وتقييم تخطيط وتنفيذ البرامج الحكومية وبرامج المعونات الأجنبية، وإعداد تقرير عنها.
- 5- أعمال أخرى: مثل أعمال التصفية وتقارير الخبرة التي تقدم للمحاكم والفحص الخاص في حالات الإقتراض والغش والإختلاس ومراجعة التنبؤات المالية وغيرها.

## أوجه الإختلاف والشبه بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية :

إن التعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية متكامل حيث تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام الرقابة الداخلية. والمراجعة الخارجية مكمل لا بد منه للمراجعة الداخلية لإستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي<sup>(2)</sup>.

والتعاون الوثيق ضروري بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على أساس أن الدور الرئيسي للمراجع الداخلي يتمثل في عنصرين رئيسيين هما<sup>(3)</sup>:

الأول: بحكم أن المراجع الداخلي موظف من موظفي المنشأة فيقع عليه العبء الأكبر في مراجعة وتدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة.

<sup>1</sup> - الصحن، راشد، درويش، مرجع سابق، ص 15.

<sup>2</sup> - بوتين، مرجع سابق، ص 24.

<sup>3</sup> - سرايا، مرجع سابق، ص 142.

الثاني: مساعدة المراجع الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات أو دفاتر أو حسابات قد يحتاجها هذا المراجع بحكم أنه المسئول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المراجع الخارجي.  
وفيما يلي أوجه الإتفاق وأوجه الإختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بغرض تحديد الإطار العام لعمل كلا منهما<sup>(1)</sup>:

### الجدول رقم (5) أوجه الإتفاق وأوجه الإختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

من حيث	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
(1)الهدف	<ul style="list-style-type: none"> <li>وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب.</li> <li>وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة.</li> <li>إنتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية.</li> <li>خدمة الإدارة.</li> <li>خدمة المراجع الخارجي .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده.</li> <li>وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.</li> <li>إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة والتدقيق.</li> <li>تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي.</li> </ul>
(2)التعيين	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في الشركة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين من ذوي الخبرة لتولي عملية المراجعة ويعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.</li> </ul>
(3)المسئولية والتقرير	<ul style="list-style-type: none"> <li>يكون المراجع الداخلي مسئولاً أمام الإدارة العليا في الشركة بحكم أنه موظف في الشركة.</li> <li>يقدم تقريره للإدارة العليا عن مهمته التي أنجزها.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يكون المراجع الخارجي مسئولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة، ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات.</li> <li>يقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة، أو الملاك في باقي الشركات.</li> </ul>
(4)الإستقلال	<ul style="list-style-type: none"> <li>المراجع الداخلي مستقل جزئياً لأنه مستقل عن باقي إدارات وأقسام المشروع ويتبع الإدارة العليا.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل أي أنه محايد وليس له أي علاقة لا بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المشروع.</li> </ul>

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 143.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• يحدد المراجع الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني بالإتفاق في حالات معينة مع إدارة المنشأة.</li> <li>• يضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تحدد إدارة الشركة المسئولة عن تعيين المراجع الداخلي نطاق عمله وحدود هذا العمل وعادة يتضمن تدقيق ومراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة بصورة منتظمة.</li> </ul>	<p>(5) نطاق العمل</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• يتبع المراجع الخارجي طريقه وأسلوب المراجعة الملائمة لظروفه بالإتفاق مع إدارة الشركة مع الأخذ في الإعتبار ما يلي: أ- الوقت المتاح للمراجع. ب- عدد المساعدين بالنسبة له. ج- شكل وحجم وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام المراجع بوضعه. د- حجم معاملات الشركة. هـ- نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.</li> <li>• يغلب على عمله الطابع العلاجي لأن معظم المراجعين يختار عدد معين (عينة معينة) يقوم بمراجعتها وعادة في نهاية السنة المالية ويوصي بعلاج أي مشاكل قد يتم إكتشافها أثناء مراجعته.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• بحكم كونه موظفاً في الشركة يحدد المراجع الداخلي عمله بطريقة مكملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية أولاً بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية.</li> <li>• يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستندياً وحسابياً وفنياً للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم إكتشافها أولاً بأول.</li> <li>• يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الإنحرافات أو الأخطاء.</li> </ul>	<p>(6) طريقة وأسلوب العمل</p>

### المطلب الثاني : حقوق و واجبات ومسئولية المراجع الخارجي<sup>(1)</sup>:

حتى يتمكن المراجع من القيام بواجباته بكفاءة وفاعلية عليه الإلمام التام بكل حقوقه وواجباته ومسئوليته وفقاً للقواعد ومبادئ المراجعة ولما جرى عليه العرف.

#### أولاً) حقوق المراجع الخارجي :

السلطات الواجب أن يتمتع بها المراجع التي تساعده في إنجاز برنامج مراجعته بكفاءة:

- 1- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها وعلى القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.
- 2- حق طلب أي تقارير أو إستفسار معين ... من أي مسئول في الشركة.
- 3- حق المراجع في فحص وتدقيق المجموعة المستندية والحسابات والسجلات المختلفة.
- 4- حق المراجع في جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك.

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 61.

5- حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة والتحقق من الإلتزامات المستحقة عليها.

6- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد في حالات الإستعجال.

7- حق حضور إجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي إستفسارات.

### ثانياً) وجبات المراجع الخارجي :

ما يجب أن يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات:

1- الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات ودفاتر وسجلات الشركة بغرض التحقق من صحة وسلامة مضمونها.

2- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والإلتزامات المختلفة.

3- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بفروعه الثلاثة الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي والذي تم تناولها بنوع من التفصيل في الفصل الأول. وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه في مدى مسئولية المراجع الخارجي بالنسبة لهذه الأنظمة وعلى النحو التالي<sup>(1)</sup>.

الرقابة الإدارية: إن مراجع الحسابات الخارجي لا يعتبر مسئولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، ووجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيراً مباشراً على برنامج المراجعة أو على كمية الإختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله. ولكن إذا كان بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة القوائم المالية فيجب عليه عندها دراسة وتقييم تلك الوسائل والأنظمة.

الرقابة المحاسبية: إن مراجع الحسابات الخارجي يعتبر مسئولاً مسؤلاً كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع لما له من تأثير مباشر وإرتباط وثيق بطبيعة عمله والأهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة.

الضبط الداخلي: يعتبر المراجع مسئولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة. لأنه يعتبر مسئولاً عن تحقيق هدف هذا الفرع المتمثل في حماية أصول المشروع أو موجوداته ضد أي إختلاس أو تلاعب أو سوء إستعمال.

4- تقديم التوصيات والإقتراحات الملائمة لما يلي:

(أ) معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم إكتشافها.

(ب) عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلاً ما أمكن ذلك.

(ج) حسن سير العمل في إدارات وأقسام الشركة.

5- التأكد من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة والعقود المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة.

6- التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق الطرق والأساليب والقواعد المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى دون تغيير إلا بأسباب معينة. مثل تسجيل

<sup>1</sup> - جابر، مرجع سابق، ص 177.

الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية والثبات في طريقة تقييم المخزون السلعي وعدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة والقيام بعمل التسويات الجردية اللازمة ...

7- فحص عناصر قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة.

8- التأكد من شرعية وصدق قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية.

9- حضور المراجع أو احد مساعديه إجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.

10- على المراجع عند حضوره إجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو إجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة.

### ثالثاً) مسؤوليات المراجع الخارجي :

1- مسئولية فنية: وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات. وتتلخص في:

أ) مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عاماً.

ب) مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد روعيت وطبقت تطبيقاً سليماً.

2- مسئولية أخلاقية: وهي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة. ومن أمثلة ذلك:

أ) إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.

ب) تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

ج) إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

د) الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.

هـ) إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمناقشة أحد المسؤولين.

و) إذا لم يتضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

3- مسئولية مدنية: تتمثل في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع ومن أهميتها ما يلي:

أ) حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

ب) حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.

ج) عدم قيامه أصلاً بالمراجعة.

ولذلك قد يكون المراجع عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للخرج أمام المسؤولين في الشركة.

4- مسئولية جنائية: وهي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد. ومنها:

أ) تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.  
ب) تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارات معينة تضر بمصلحة الشركة.  
ج) إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الإنحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في الشركة.  
د) الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين.  
هـ) إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة.  
وكل ذلك يعرض المراجع للمسألة الجنائية والقانونية عند إرتكابها عن عمد أو إهمال.

### المطلب الثالث : برامج المراجعة<sup>(1)</sup>:

برنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع والتي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات، كما يحتوي على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها.

#### وأغراض أو أهداف برنامج المراجعة يمكن حصرها في<sup>(2)</sup>:

- ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال.  
- خطة أو تعليمات تفصيلية يطلب المراجع تنفيذها من مساعديه، حيث يبين نطاق الفحص ويشتمل على جميع الإختبارات المراد القيام بها والمفردات الخاضعة للفحص وخطوات الفحص الضرورية وتوقيت القيام بتلك الإختبارات وعمليات الفحص.

- سجل بالعمل المنتهي أو المنجز (ما تم مراجعته) حيث يمكن للمراجع الخارجي في أي لحظة أن يحدد المدى الذي أنجز من عمليات وإختبارات المراجعة، ومقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع الإنتهاء منها.

- يعتبر برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة، فهو خطة بالنسبة للمراجع ومساعديه لتبين ما يجب القيام به والفترة الزمنية الملائمة للتنفيذ وتوقيت عملية البدء والإنتهاء من الإختبارات المختلفة وتحديد المسؤولية في تلك العمليات. وبعد الإنتهاء من التنفيذ يمكن استخدام هذا البرنامج كأداة للمتابعة والرقابة وتقييم الأداء.

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر ، ص 123.

<sup>2</sup> - عبدالفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة العلمية والعملية، الإسكندرية الدار الجامعية، 2004 ص 81.

- أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني في حالة حدوث أية انحرافات أو مسألة من الأطراف ذات المصلحة. حيث يبين الشخص المسؤول عن تنفيذ كل جزء من عملية المراجعة.

وعلى ذلك فإن دور البرنامج في كونه أداة رقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية. ويستحسن التعبير عن برنامج المراجعة في شكل خرائط توضح العمليات الخاصة بالمراجعة<sup>(1)</sup>.

وعند تصميم برنامج المراجعة على المراجع أخذ النقاط التالية في الحسبان:

1- التقيد بنطاق عملية المراجعة كاملة كانت أم جزئية لأن لكل منها خطوات معينة كفيّة بتحقيقها.

2- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمنشأة حيث على ضوء درجة الكفاية تلك يتحدد نطاق عملية المراجعة.

3- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن المراجعة وسيلة وليست غاية بحد ذاتها فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف.

4- استخدام وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية في حجبتها.

5- إتباع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة أو منشأة.

وهناك نوعين من برامج المراجعة هما:

1- برامج المراجعة الثابتة أو المرسومة مقدماً: وهي نماذج مطبوعة ثابتة حاوية لكل الخطوات يطلب من مساعدي المراجع التقيد بها. وتتميز ب:

(أ) أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.

(ب) أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل.

(ج) أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المراجع ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه.

(د) إنها تطمئن المراجع إلى عدم السهو عن إتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات.

(هـ) باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل ذلك العمل.

(و) يعتبر البرنامج سجلاً كاملاً بما قام المراجع بأدائه وبذلك يُستخدم كدليل في حال المنازعات، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين.

(ز) يعتبر أساساً لعمليات المراجعة في الأعوام المقبلة ونواة لها.

ويجاء عليه أنه قد يحول خطوات المراجعة إلى عمليات روتينية ومُحددة لقدرة المتدرب على الابتكار والتجديد. لذلك على المراجع مراجعة البرنامج الثابت من حين لآخر ليُدخل عليه ما يراه مناسباً من تعديلات وتغييرات.

<sup>1</sup> - لطفى شعيباني، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة حالة قسم تصدير الغاز سوناطراك" (رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 - 2004)، ص 52.



2- برامج مراجعة متدرجة يتم إعدادها أثناء التنفيذ: يحتوي هذا النوع على الخطوط العريضة لعملية المراجعة أما التفاصيل فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق.

وميزته أنه يترك لموظفي مكتب المراجعة مجالاً واسعاً لاستخدام خبرتهم ودرابتهم الفنية في إتباع ما يرونه ضرورياً ومناسباً من الخطوات والأساليب.

### المبحث الثاني : معايير المراجعة (معايير الأداء المهني):

إن المنظمات المهنية رغبة منها في رفع كفاية الأداء لمراقبي الحسابات، قامت بوضع معايير لعملية المراجعة تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المراقب في أدائه لمختلف أعماله. وقد قسمت تلك المعايير إلى ثلاثة أنواع منها ما هو متعلق بشخص المراقب (المراجع) ومنها ما هو مرتبط بالعمل الميداني لعملية المراجعة وأخيراً ما هو مرتبط بإعداد تقارير المراجعة.

#### المطلب الأول : المعايير الشخصية (العامة) :

##### طبيعة وأهمية معايير الأداء المهني(1):

معايير الأداء المهني هي ضوابط ومقاييس يسير في ضوئها ويترسم خطاها ويلتزم بتطبيقها وتنفيذها مراقب الحسابات وبها يطمئن أنه بذل العناية المطلوبة منه والمتعارف عليها ... وتحميه من أي انحراف في الرأي الشخصي عند مسألته أمام القضاء أو هيئات التأديب مستقبلاً لأن تلك الجهات ستلجأ إلى هذه المعايير عندما يوجه إلى مراقب الحسابات الإهمال أو التقصير ... .

##### المعايير الشخصية (العامة)(2):

إن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وهذه المعايير توصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقارير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي. وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من:

##### المعيار الأول : التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

تنبع أهمية هذا المعيار من وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المراجع الخارجي عن مدى شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية. مما يتطلب معه توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة وحياد أو إستقلال القائمين بعملية المراجعة، ولن تتحقق هذه الثقة إلا من خلال:

أ- التأهيل العلمي أو الفني: من المهم أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية والمراجعة وفي بعض جوانب المعرفة الأخرى التي

<sup>1</sup> - عبدالمنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص 75.

<sup>2</sup> - الصحن، الصبان، حسن، مرجع سابق، ص 55.

تعتبر الأكثر أهمية للتكوين العلمي والفني للمراجع من جوانب المعرفة في علوم المحاسبة والمراجعة. مثل النواحي السلوكية والإدارة وطرق الاتصال والتي تمكنه من إبداء وإيصال الرأي فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير.

وهذا المعيار لا يتطلب ذلك فقط بل يتطلب استمرار المراجع في الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والمراجعة.

ب- التأهيل العملي أو الخبرة المهنية: إن مهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة لدى أحد مزاويلها قبل البدء في مزاولتها. وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة.

### المعيار الثاني : استقلال المراجع:

تتبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المراجع في إبداء ذلك الرأي.

وقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المراجع، وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين دون الفصل بينهما:

1- الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع - أو أحد أفراد أسرته - في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها، بخلاف أتعابه المتفق عليها. ومعنى ذلك أن المراجع الخارجي لن يكون من المساهمين أو الشركاء في الشركة التي يراجع حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها.

2- الإستقلال الذاتي أو الذهني: يعنى استقلال المراجع مهنياً من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به. فيتم تعيينه وعزله وتحديد أتعابه من خلال الملاك (الشركاء أو الجمعية العمومية للمساهمين) وليس لإدارة المشروع أي يد في ذلك.

وقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهي:

1- إستقلال (حرية) المراجع في إعداد برنامج المراجعة وفي إجراءات تنفيذه وعدم تدخل الإدارة في تحديد أو تعديل أي جزء في ذلك.

2- الإستقلال في مجال الفحص: وبمعنى ذلك بعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص. ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ- حق المراجع في الإطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع الشركة. وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.

ب- التعاون المثمر والفعال بين المراجع وبين العاملين بالشركة خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات.

ج- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون مراجعة أو فحص.

د- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

3- الإستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة. ومن ثم يمكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.  
ب- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع.  
ج- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة.

د- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.

**المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:**  
أي التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية وكذلك القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية.

ولتحقيق الفائدة من هذا المعيار يتطلب الأمر التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوبة وإبراز المقصود من هذا المستوى وذلك من خلال زاويتين:  
الزاوية الأولى: مضمون المراجع أو الشروط العامة التي يتعين توفرها في المراجع الحكيم أو الحذر، منها:

1- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة ...  
2- أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف أو عناصر غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث بأن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص تلك العناصر.  
3- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المنشأة.  
4- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه وتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

5- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.

6- الإعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال اقتناع المراجع بأهميته.

الزاوية الثانية: الإفصاح عن العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة.

## المطلب الثاني : معايير العمل الميداني :

### المعيار الأول : خطة المراجعة<sup>(1)</sup>:

يتعين على المراجع أن يعد خطة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث:  
- توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة.  
- تخصيص العمالة المتوفرة (المساعدين) بالمكتب على الأعمال المختلفة.  
- الإشراف المناسب على أعمال المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه.

وليس للمراجع الحق في تفويض السلطة لمساعديه أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم فهو المسئول المسئولية الكاملة عن أعمال ونتائج المراجعة<sup>(2)</sup>.  
ويطلق مزاولي المهنة على هذه الخطة لفظ برنامج المراجعة. وتخطيط هذا البرنامج من الخطوات الهامة في عملية المراجعة للأسباب التالية:

- 1- الإعتدال المتزايد على الرقابة الداخلية.
- 2- التوسع في استخدام طرق المعاينة.
- 3- التغيير في مفاهيم المراجعة، مثل استخدام أسلوب المراجعة المستمرة.
- 4- التطور في نظام تشغيل البيانات.

**والمقصود من هذا المعيار توسيع نطاق التخطيط لعملية المراجعة حيث يتضمن من بداية تعيين المراجع الخارجي وحتى الانتهاء من تنفيذ عملية المراجعة. بالإضافة إلى الإشراف الملائم على المساعدين.**

ووفقاً لهذا التفسير فإن التخطيط السليم لعملية المراجعة يتضمن ما يلي:

**1- توقيت تعيين المراجع الخارجي:** في وقت ملائم مبكر يتيح له توزيع العمل بين مساعديه بصورة سليمة ومريحة والقيام بعمليات الفحص الضرورية وإجراء الاختبارات اللازمة لإبداء الرأي عن القوائم المالية محل الدراسة.

**2- توقيت القيام بالمراجعة:** عند إتباع أسلوب المراجعة المستمرة يتعين على المراجع الخارجي أن يضع خطة للاختبارات المستمرة التي ستتم على مدار السنة، على أن تقتصر إختبارات نهاية العام على بعض المفردات ذات الطبيعة الخاصة. مثل عمليات الإهلاك والتسويات الجردية الأخرى. ولا شك أن ذلك التخطيط سيوفر الكثير من الوقت اللازم لإبداء الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية.

**3- توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة:** الإختيار السليم لتوقيت إجراء وتنفيذ الاختبارات المختلفة. فلقد أظهرت المزاولة المهنية أن هناك بعض الاختبارات التي يتطلب الأمر إجراؤها في توقيت زمني معين وإلا فقدت الكثير من أهميتها. وكذلك قد تتطلب بعض الاختبارات ضرورة توافر عنصر المفاجأة.

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص80.

<sup>2</sup> - بويتين، مرجع سابق، ص 40.

## المعيار الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup> :

يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة المناسبة لها.

ويعد هذا المعيار من الأهمية بمكان لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص واختبارات يتوقف على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإجراءات المراجعة التي تُستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية قوي يختلف عن تلك التي تُستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف. كما سيرد لاحقاً.

## المعيار الثالث : قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل : (أولاً) قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة<sup>(2)</sup> :

• **طبيعة قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة:** عرف بعض الكتاب المحاسبين والمراجعين القرينة بأنها الحقائق التي تقوم في ذهن الإنسان في سبيل تمكينه من الفصل في مسألة متنازع عليها.

ولاشك أن جميع المسائل التي تصادف المراقب أثناء فحصه ... ، ولو أنها ليست محل تنازع، إلا أنها محل تساؤل من المراقب عن مدى صحتها ودرجة الاعتماد عليها. وجميع الحقائق التي يقف عليها المراقب تمكنه من استخلاص رأي فني سليم في المسائل التي تعرض عليه، وتقنعه بالإفصاح عن هذا الرأي تعتبر قرينة أو دليل إثبات في المراجعة.

وعلى ذلك **فالقرينة في المراجعة يمكن تعريفها** بأنها استنباط المراقب نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق، تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي.

## • أهم قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة:

1- الوجود الفعلي أو الذاتي: من أهم القرائن التي يعتمد عليها مراقب الحسابات عند فحصه لعناصر المركز المالي التأكد من الوجود الفعلي أو الذاتي للشيء الذي يمثله رصيد الحساب الذي يقوم بفحصه ومراجعتة ومن ملكية وصحة تقييم المنشأة له.

2- المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر: من الأركان الأساسية للقيود بالدفاتر والسجلات المحاسبية ضرورة وجود مستند (دليل إثبات مكتوب) مؤيد للعملية المالية التي تمت، وعلى أن تحفظ بطريقة منظمة يسهل الرجوع لها في أي وقت.

وتعتبر من القرائن والأدلة التي يعتمد عليها مراقب الحسابات عند فحصه للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر للحكم على مدى صحتها ودرجة الاعتماد عليها، وقبل ذلك على المراقب التأكد أولاً من صحة المستند نفسه المقدم إليه من الناحية الشكلية والموضوعية.

<sup>1</sup> - غولي، مرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> - عبدالمنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص 229.

3- الإقرارات المكتوبة (المصادقات المباشرة) التي يحصل عليها المراقب من الغير: التي تفيد موافقتهم على أرصدة حساباتهم المدونة بدفاتر المنشأة وبالمصادقات التي أرسلت إليهم وهي من أقوى الأدلة في المراجعة للحكم على صحة أرصدة بعض الحسابات.

وهي من السياسات المتعارف عليها في نهاية الفترة المالية. ويتوقف مدى اعتماد المراقب على هذا النوع من أدلة الإثبات على نوع المصادقات المرسله وطريقة إرسالها وكيفية الرد عليه.

4- الشهادات التي يحصل عليها المراقب من إدارة المنشأة: يصادف المراقب أثناء فحصه ومراجعته للبيانات المحاسبية بالدفاتر بعض المسائل التي يصعب عليه الحكم عليها. فيلجأ إلى الهيئة الإدارية بالمشروع، يطلب منها تقديم شهادة لتأييد بعض الحقائق المثبتة بالدفاتر والسجلات أو لتوضيح بعض المشاكل التي تصادفه أثناء تأدية مهمته. مثل شهادة الأصول الثابتة التي تقر فيها الإدارة بالإضافة الرأسمالية التي تمت على الأصول الثابتة خلال فترة المراجعة أو الفحص.

وعلى المراقب أن يقوم ببعض الاختبارات الكافية التي تطمئنه إلى صحة هذه الشهادات وما حوته من بيانات.

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: يعتبر في حد ذاته قرينة أو دليل على انتظام الدفاتر والسجلات وخلو البيانات المقيدة بها من الأخطاء والغش والتلاعب. وعلى مراقب الحسابات فحص هذا النظام للحكم على سلامته ودرجة الاعتماد عليه. وعليه أن يرسم برنامج مراجعته ويحدد كمية الاختبارات التي سيقوم بفحصها، في ضوء نتيجة فحصه وحكمه على نظام الرقابة الداخلية الموجود فعلاً بالمنشأة.

6- العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية: إن معظم عمل مراقب الحسابات وخاصة في عمليات المراجعة النهائية إنما يتم بعد إعداد القوائم المالية أو الحسابات الختامية. ويستغرق إنتهاء المراقب من مهمته وإعداده لتقريره فترة من الزمن قد تمتد إلى شهرين أو ثلاثة من تاريخ إعداد القوائم المالية. وكثيراً ما يحدث خلال تلك الفترة بعض الأحداث أو العمليات التي قد تكون قرينة أو دليل إثبات على صحة بعض عناصر المركز المالي ونتيجة الأعمال. فمثلاً قد يظهر بقائمة المركز المالي التزاماً على المنشأة بمبلغ 1000 ريال، وسددته خلال الشهر التالي لإعداد الميزانية. فإذا كان المراقب لم ينته بعد من أداء مهمته وكتابة تقريره فإن إطلاعه على هذا الشيك وتأكده من جديته تعتبر قرينة على صحة الالتزام الموضح بالميزانية.

7- الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر: إذا تحقق المراقب من الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر بالرجوع إلى المستندات ودفاتر القيد الأولى ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة والكشوفات التحليلية وغيرها، قامت لديه قرينة على صحة هذه العمليات ودقة هذه البيانات.

## • كمية القرائن وأدلة الإثبات في المراجعة:

إن هناك عوامل معينة قد تضطر المراقب إلى تضيق أو توسيع نطاق أو كمية الأدلة التي يقوم بجمعها، أهمها:

1- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراقب بفحصه: فكلما زادت الأهمية النسبية للعنصر موضوع الفحص والمراجعة كان من الضروري الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات أو القرائن التي تؤيد صحة هذا العنصر أو خطأه. والعكس صحيح.

2- احتمال وقوع خطأ أو غش أو تلاعب في العنصر موضوع البحث: فكلما كان هذا الاحتمال كبيراً كان على المراقب أن يحصل على أدلة كافية تثبت عدم وجود أي غش أو تزوير أو اختلاس بهذا العنصر أو تلاعب في رصيده حسابيه. مثل عنصر النقدية الأكثر عرضة للاختلاس. وكلما كان هذا الاحتمال ضئيلاً فيتم الاكتفاء بقدر بسيط من أدلة الإثبات التي تؤيد صحة هذا العنصر من عدمه. مثل عنصر العدد والآلات الأقل عرضة للاختلاس.

3- تكلفة الحصول على الدليل أو قرينة الإثبات: تكلف المراقب الكثير من الجهد والمال. وعلى المراقب أن يوازن بين تلك التكلفة وبين الفائدة التي ستعود عليه من هذا الدليل. فإذا تبين أن الفائدة المرجوة تفوق كثيراً ما سيبدله من جهد ومال في سبيل حصوله عليها فإنه لن يتوان في الحصول عليها.

4- درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجود فعلاً بالمنشأة: فكلما كان متيناً كلما قلل المراقب من كمية الأدلة أو القرائن التي يقوم بجمعها، وكلما كان ضعيفاً كلما وسع المراقب من نطاق فحصه واختباره وبالتالي تزداد كمية الأدلة وقرائن الإثبات التي يجمعها والتي تطمئنه إلى صحة العنصر الذي يقوم بفحصه.

## • مدى حجية قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة:

- إذا نظرنا إلى مصدر القرينة يمكننا التمييز بين نوعين من القرائن:

1- القرائن الخارجية: يحصل عليها المراقب من خارج المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها. مثل فواتير المشتريات.

2- القرائن الداخلية: يحصل عليها المراقب وتكون من صنع المنشأة محل المراجعة. مثل صور فواتير المبيعات.

ولكن القرائن الخارجية أقوى في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها من القرائن الداخلية.

- أما إذا نظرنا إلى كيفية الحصول على القرينة نفسها فيمكننا التمييز بين

نوعين من القرائن:

1- قرائن أو أدلة إثبات يحصل عليها المراقب بنفسه أو بواسطة أحد مندوبيه. مثل قيام المراقب أو أحد مندوبيه بجرد البضاعة الباقية آخر المدة.

2- قرائن أو أدلة إثبات لا يستطيع أن يحصل عليها المراقب بنفسه أو بواسطة أحد مندوبيه بل يعتمد عليها على الغير. مثل الشهادة التي يحصل عليها من الإدارة تفيد جرد النقدية بالفروع التي لم يتمكن المراقب من زيارتها.

فالنوع الأول أقوى في دلالتها على الإثبات من النوع الثاني.  
- وإذا نظرنا إلى طبيعة القرينة أو الدليل لاستطعنا أن نميز بين نوعين من  
القرائن:

1- قرائن إيجابية: كالقرائن أو الأدلة المستقاة من المستندات المختلفة  
المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر أو القرينة المستقاة من الوجود الفعلي للشيء الذي  
يقوم المراقب بفحصه.

2- قرائن غير إيجابية: التي تعتمد على التقدير الشخصي. مثل القرائن التي  
يستنتجها المراقب عن طريق المقارنات التي يجريها بين عناصر نتيجة الأعمال أو  
المركز المالي المختلفة وما يقابلها في الأعوام السابقة أو في المشروعات المماثلة.  
ومن الطبيعي أن النوع الأول أكثر حجية وأقوى في الاعتماد عليها من النوع  
الثاني.

### • أساليب الحصول على قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة:

1- الجرد العملي : إن الوجود الفعلي للعنصر الذي يمثلته رصيد الحساب  
الذي يقوم مراقب الحسابات بفحصه ومراجعته يعتبر من أقوى القرائن . وللحصول  
على هذه القرينة يقوم المراقب أو احد مندوبيه بإجراء جرد عملي أو فعلي للعنصر  
الذي يرغب في التأكد من وجوده في تاريخ إعداد الحسابات.

وحتى تتحقق الغاية من الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية:

أ- أن يكون مراقب الحسابات أو أحد مندوبيه حاضراً لعملية الجرد.  
ب- أن يكون لدى المراقب أو مندوبيه القدرة على التعرف أو تمييز  
الشيء الذي يقوم بجرده.

ج- يجب أن يكون المراقب قادراً على الحكم عما إذا كان الأصل  
موضوع الجرد في حالة جيدة صالحاً للاستعمال أم لا.

د- أن يحقق المراقب رقابة فعالة على كافة العناصر المماثلة والتي  
يمكن إحلال بعضها محل بعض. فمثلاً يغطي عجز في السلف المستديمة من الخزينة  
العامّة للمنشأة.

2- المراجعة الحسابية: هي فحص الدفاتر والمستندات والكشوفات التحليلية  
والقوائم المالية للتأكد من صحة العمليات أو البيانات الموضحة بها من الناحية  
الحسابية.

ونطاق عملية المراجعة الحسابية يشمل:

أ- مراجعة المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر  
والسجلات، عن طريق المراجعة الحسابية الإختبارية لتلك المستندات، وذلك بقصد  
التأكد من صحة العمليات الحسابية الموضحة بهذه المستندات.

ب- مراجعة دفتر اليومية بقصد التأكد من صحة المجاميع ونقلها من  
صفحة إلى أخرى.

ج- مراجعة دفتر الأستاذ للتأكد من صحة ترحيل العمليات المختلفة من  
دفتر اليومية العامة إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ  
المساعدة، والتأكد من صحة ترصيد دفاتر الأستاذ العام أو المساعدة، والتحقق من أن



أرصدة آخر المدة للفترة السابقة تطابق أرصدة أول المدة للفترة التي يقوم المراقب بفحص ومراجعة حساباتها. وذلك باستخدام المراجعة الإختبارية التي تتوقف كمية الإختبارات فيها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية الموجود فعلاً بالمنشأة.

د- مراجعة ميزان المراجعة بقصد التأكد من صحة أو توافق كل الأرصدة المدينة والدائنة وتوازن جانبيه. وفي حالة عدم التوازن فعلى المراقب أن يبذل قصارى جهده للكشف عن أسباب ذلك والعمل على تصحيح الأخطاء التي أدت إلى ذلك.

هـ- مراجعة الكشوفات التحليلية. مثل الكشوفات التحليلية للعملاء والموردين، بقصد التأكد من صحة مجاميع هذه الكشوفات ومطابقتها لما هو وارد بالدفاتر أو الحسابات الختامية والقوائم المالية.

و- مراجعة قوائم الجرد المختلفة للتأكد من صحة العمليات الحسابية التي حوتها هذه القوائم.

ز- مراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية.

3- المراجعة المستندية: تعتبر المحور الرئيسي لعمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات. وتهدف إلى التأكد من وجود مستندات صحيحة وقانونية مؤيدة للعمليات المالية المثبتة بالدفاتر والسجلات، ومحفوظة بطريقة منظمة يسهل الرجوع لها في أي وقت، وبالتالي جمع القرائن وأدلة الإثبات التي تؤكد ذلك. ويصعب على المراقب مراجعة جميع تلك المستندات ولهذا فإنه يعتمد على المراجعة الإختبارية، وتتوقف كمية الإختبارات كما سبق على متانة نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً بالمنشأة ودرجة الاعتماد عليها.

وهناك أسس يقوم عليها الفحص المستندي فأتى قيام مراقب الحسابات بالفحص المستندي للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات فإنه يوجه اهتمامه إلى الاعتبارات التالية:

أ- أن يكون المستند المقدم إليه صحيحاً مستوفياً لكافة الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية الواجب توافرها في أي مستند حتى يكون دليل إثبات سليم. فيجب أن يكون المستند خالياً من أي كشط أو مسح أو تغيير في الأرقام أو الكتابة وموقعاً عليه ومعتمداً ممن لهم سلطة التوقيع أو الاعتماد وأن يكون مشتملاً على كافة البيانات والتفصيلات التي توضح طبيعة العملية التي يؤيدها.

ب- أن يكون المستند المقدم إليه موجهاً إلى المنشأة التي يقوم بمراجعة وفحص حساباتها وليس باسم أحد المديرين أو أعضاء مجلس إدارة المنشأة أو أحد موظفي المنشأة.

ج- أن يكون تاريخ المستند واقعا في المدة التي يقوم المراقب بمراجعة حساباتها.

د- أن يكون المستند متعلقاً بعملية تدخل ضمن طبيعة أعمال المنشأة ونطاقها القانوني.

هـ- أن يكون المستند المقدم إلى المراقب هو أصل المستند وليس صورة منه أو بدل فاقد.

و- على المراقب أن يؤشر أو يوقع على المستند بعد فحصه بما يفيد تقديمه للمراجعة حتى لا يستخدم نفس المستند أكثر من مرة واحدة لتأييد عمليات من طبيعة وقيمة واحدة.

#### ويشمل نطاق المراجعة المستندية:

أ- مراجعة مستنديه للعمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات.  
ب- مراجعة مستنديه للعمليات التجارية الآجلة من مشتريات ومبيعات.  
ج- مراجعة مستنديه لتحقيق عناصر المركز المالي من أصول وخصوم.  
4- المراجعة الانتقادية: هي الفحص السريع والخاطف للدفاتر والسجلات والحسابات مع توجيه عناية خاصة إلى ما تحويه هذه الدفاتر أو الحسابات من مسائل غير عادية أو شاذة. واستخدام هذه الوسيلة من وسائل جمع أدلة الإثبات في المراجعة تتطلب من مراقب الحسابات مهارة خاصة وخبرة كافية ونظرة ثاقبة إلى البيانات التي تعرض عليه.

5- نظام المصادقات: تتبع هذه الوسيلة أثناء قيام المراقب بتحقيق بعض عناصر المركز المالي كأرصدة العملاء والموردين والبنوك المدينة والدائنة والاستثمارات كما تستخدم أيضاً خلال قيام المراقب بالتحقق من صحة أرصدة البضاعة الباقية والمملوكة للمنشأة ولكنها ليست بمخازنها في تاريخ إجراء عملية الجرد كالبضائع المودعة بمخازن الجمارك أو بالطريق أو لدى وكلاء البيع.

#### وللمصادقات أنواع وصور مختلفة منها:

أ- مصادقات إيجابية: إرسال خطاب من المنشأة إلى العميل أو المورد تطلب منه إقراراً كتابياً عن صحة أو خطأ رصيد حسابه الموضح بالخطاب المرسل إليه، أي أن مراقب الحسابات يتوقع رداً من العميل أو المورد، سواء أكان الرصيد المبين بالمصادقة صحيحاً أم به خطأ.

ب- مصادقات سلبية: المنشأة تطلب من العميل أو المورد إقراراً كتابياً فقط في حالة ما إذا كان هناك خطأ في رصيد الحساب المبين بالمصادقة المرسلة إليه.

ج- مصادقات عمياء: هنا لا تذكر المنشأة بخطابها المرسل إلى العميل أو المورد رصيد الحساب المطلوب المصادقة عليه من المرسل إليه، بل تطلب إقراراً كتابياً يوضح فيه رصيد حسابه طرف المنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية. وعند إتباع نظام المصادقات يجب أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان:

أ- يجب أن يشرف المراقب بنفسه أو بواسطة أحد مندوبيه على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير.

ب- يجب أن يخطر الغير (العملاء أو الموردين أو البنك أو الوكلاء) بضرورة إرسال إقراراتهم بعد التوقيع عليها رأساً إلى مكتب مراقب الحسابات وليس إلى المنشأة نفسها.

ج- يجب أن يقوم المراقب بفحص الإقرارات الواردة من الغير ودراسة أوجه الاختلاف أو الملاحظات التي قد ترد ببعضها، والعمل على إجراء التسويات اللازمة لتصحيح ما قد يوجد ببعض الحسابات من أخطاء.

6- نظام الإستفسارات: يصادف مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة بعض المسائل أو النقاط التي تحتاج إلى إيضاح أو تفسير، وقد لا يجد المراقب أية وسيلة لاستيضاح هذه المسائل إلا عن طريق الاستفسار عنها إما شفويًا أو كتابيًا. والإستفسارات والإجابات التي يحصل عليها المراقب تعتبر قرائن أو أدلة غير إيجابية تعتمد إلى درجة كبيرة على الحكم أو التقدير الشخصي، كما تتوقف قوة هذه الأدلة على كيفية توجيه الأسئلة أو صياغتها.

7- نظام الإرتباطات أو المقارنات بين العناصر المختلفة: المراقب أثناء فحصه لبعض عناصر المركز المالي أو نتيجة الأعمال يسعى إلى إيجاد ارتباط بين احد هذه العناصر والعناصر الأخرى، ومن خلال نتائج ذلك يستطيع المراقب أن يكون رأيه عن مدى صحة العنصر محل الفحص. فمثلاً عند فحص ومراجعة رقم المبيعات فإنه يحاول أن يجد علاقة أو ارتباط بين رقم المبيعات ومجمل الربح ومقارنة هذه النسبة بمثيلاتها في السنوات السابقة أو بمثيلاتها في الصناعات أو المشروعات المماثلة.

ويرتبط بهذه الوسيلة وسيلة أخرى المراجعة أو الفحص التحليلي أي إجراء مقارنات بين العناصر المتماثلة، كأن تقارن مصروفات معينة أو إيرادات معينة خاصة بالفترة التي يقوم المراقب بفحص حساباتها بما يقابلها من هذه المصروفات أو الإيرادات في العام أو الأعوام السابقة. كما تستخدم هذه الوسيلة أيضاً عند فحص المراقب لأرصدة أول المدة، فيقوم المراقب بمقارنة هذه الأرصدة بأرصدة آخر المدة للفترة السابقة للتأكد من صحتها.

والأدلة التي يستخلصها المراقب من إتباعه لهذه الوسيلة يجب ألا يعتمد عليها اعتماداً كلياً، لأنها قرائن أو أدلة غير إيجابية تخضع بدرجة كبيرة لعنصر التقدير الشخصي.

#### • قواعد المفاضلة بين قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة<sup>(1)</sup>:

إن درجة الاعتماد على القرائن وأدلة الإثبات والمفاضلة بينهما يقوم على أسس معينة مبنية على الاعتبارات التالية:

1- مدى صلاحية الأسلوب الذي يعتمد عليه المراجع والوسيلة للحصول على القرينة أو دليل الإثبات: بحيث يستطيع أن يفقد الدليل حجيته وقوته في حالة عدم اختيار المراجع للطريقة المناسبة للحصول على الدليل أو القرينة.

2- مصدر القرينة: إن القرينة ذات المصدر الخارجي أكثر قوة من ذات المصدر الداخلي.

3- طبيعة القرينة: إن القرينة المستقاة من المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر أو المستقاة من الوجود الفعلي أكثر حجية وأقوى في الاعتماد عليها من القرينة التي تعتمد على التفسير أو التقدير الشخصي للمراجع.

<sup>1</sup> - شعباني، مرجع سابق، ص 59.

- 4- إرتباط القرينة أو الدليل بالعنصر أو العملية محل الفحص: فكلما كان الارتباط قوياً ووثيقاً كلما كانت حجية ودرجة الاعتماد أكبر.
- 5- التوقيت المناسب للحصول على القرينة أو الدليل: يجب أن يتناسب توقيت الحصول على القرينة مع تاريخ الفحص حتى تكون لهذه الأخيرة القوة والحجية اللازميتين.
- 6- ثقة المصادر الخارجية التي تأتي منها القرائن.
- 7- سلوك المراجع عند جمعه للقرائن والأدلة: يجب أن يكون المراجع مستقلاً ومحايداً وبعيداً عن جميع المؤثرات عند جمعه للقرائن وأدلة الإثبات وإلا فقدت حجيتها وقيمتها.

### ثانياً) أوراق العمل في المراجعة(1):

منذ بداية المراجعة يحتاج المراجع أن يحتفظ بالمستندات والمذكرات والتقارير الخاصة بالعملية بشكل منظم يسهل معه الرجوع إليها بسرعة وبأقل مجهود، ولذلك يفتح لكل عملية ملفين:

• **ملف دائم(ثابت):** يحتوي على جميع البيانات الدائمة التي يرجع إليها المراجع من عام إلى آخر وبيانات البنود التي لا تتغير من سنة إلى أخرى. وبذلك يستغني المراجع عن قراءة المستندات والعقود الكبيرة من حين لآخر ولا يحتاج إلى الرجوع إلى السجلات والوثائق الخاصة بالسنوات السابقة.

ولكي يكون هذا الملف نافعاً يجب أن يحوي جميع التغييرات التي تطرأ على البيانات الموجودة به (ينقح سنوياً فيما إذا كانت هناك تغييرات<sup>(2)</sup>).

• **ملف جاري:** يحتوي على نسخة من الحسابات الختامية المعتمدة مع جميع البيانات الخاصة بتحليل الحسابات والملخصات والإيضاحات والتعليقات والمراسلات التي تظهر خلال عمليات المراجعة. ولذلك يعنون الملف كالتالي:

إسم الشركة .....

الملف الجاري عن السنة المنتهية في .....

ويلاحظ عند تحضير أوراق عملية المراجعة أن تكون معنونة بالعنوان الصحيح المناسب لها ويكون ذلك بوضوح تام. ويفضل دائماً استعمال وجه واحد من الورق حتى تسهل الرجوع إلى البيانات المطلوبة.

### ويشتمل الملف الدائم (الثابت) على:

- أ- بيان رأس المال والسندات وملخص الأصول الثابتة.
- ب- صندوق المعاشات والقانون الخاص به. كما يشتمل الملف الدائم على<sup>(3)</sup>:
- ج- نبذة تاريخية عن المنشأة أو الوحدة الاقتصادية محل المراجعة وطبيعة نشاطها وغرضها.
- د- ملخص لأهم ما يحويه العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة من أحكام أو نصوص قد تهم المراقب في عمله.

<sup>1</sup> - الجمل ، الجزار، مرجع سابق، ص51.

<sup>2</sup> - بوتين، مرجع سابق، ص 40.

<sup>3</sup> - عبدالمنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص 343.

هـ- النظام أو التخطيط الإداري للمنشأة موضحاً به الاختصاصات والمسئوليات.

و- ملخص للنظام المحاسبي المتبع، وبيان بأرقام وأسماء الحسابات.

ز- قائمة بالدفاتر والسجلات المسوكة بالمنشأة و أسماء الموظفين المسؤولين.

ح- صورة من دليل الحسابات.

ط- صورة من توقيعات المسؤولين بالمنشأة.

ي- ملخص للقرارات الهامة التي أصدرها مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية والتي لها تأثير على الحسابات وذات الأثر الدائم.

ك- بيان بفروع المنشأة المختلفة.

ل- نسخة من الحسابات الختامية والقوائم المالية المتعلقة بالسنوات السابقة.

م- ملخص للعقود القائمة أو الإلتزامات التي ارتبطت بها المنشأة لمدة طويلة.

أما الملف الجاري فيشتمل على<sup>(1)</sup>:

أ- صورة من قرار الجمعية العمومية الخاص بتعيين المراقب أو صورة من العقد المبرم بين المراقب والعميل (في حالة المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص).

ب- صورة من الخطابات المتبادلة بين المراقب والعميل.

ج- تقرير المراقب عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية.

د- صورة من برنامج المراجعة الذي أعده المراقب.

هـ- قائمة بأرصدة حسابات الأستاذ (ميزان المراجعة).

و- الكشوفات التحليلية لبنود المصروفات والإيرادات وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم.

ز- ملخص لمحاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية خلال هذا

العام.

ح- ملخص لقيود التسوية التي أجرتها المنشأة في نهاية الفترة.

ط- محاضر الجرد المختلفة والخاصة بالنقدية والبضاعة والاستثمارات.

ي- صورة من تقارير المراقب ومندوبيه الدورية عن نتيجة فحصهم

ومراجعتهم للحسابات والدفاتر.

ك- صورة من تقرير المراقب النهائي. كما يشتمل هذا الملف على<sup>(2)</sup>:

ل- المراسلات مع البنوك ومصادقات العملاء وشهادات الإدارة وغيرها.

م- ملخص بالاحتياطات وحركتها وأخر بالمبيعات وتحليلها.

ن- تحليل المدينين واستخراج الديون المشكوك فيها. وصورة الإقرارات التي

تقدم إلى مصلحة الضرائب. وأي ملاحظات خاصة بعملية المراجعة.

وتعتبر الأوراق ملكاً للمراقب، ولا يجوز للعميل أن يطالب بها. ويجب على

المراقب أن يحافظ على سرية ما تحويه هذه الأوراق من بيانات أو معلومات<sup>(3)</sup>.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف أوراق العمل بأنها<sup>(1)</sup>:

<sup>1</sup> - نفس المرجع الأنف الذكر، ص 343.

<sup>2</sup> - الجمل، الجزار، مرجع سابق، ص 53.

<sup>3</sup> - عبدالمنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص 344.

تشمل على كل الأدلة والقرائن المكتوبة والملموسة التي يتم تجميعها بواسطة المراجع، لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها. وبواسطتها يكون لدى المراجع الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليها في إعداد تقريره وفي إفصاحه عن رأيه، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص.

وأوراق عمل المراجعة تهدف إلى خدمة الأغراض التالية<sup>(2)</sup>:

أ- دليل على العمل المنتهي: وكذا الأساس للوصول إلى النتائج، وبيان ما إذا كانت المعايير المتعارف عليها في المراجعة قد تم مراعاتها.

ب- قوائم الأسئلة الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع أوراق العمل الأخرى الخاصة بنتائج الاختبار تمدنا بدليل على القيام بدراسة وتقييم ذلك النظام بواسطة مراقب الحسابات.

ج- تنفيذ إجراءات المراجعة: حيث أنها تمدنا بسجل مستمر عن العمل الذي تم تأديته حتى ذلك التاريخ.

د- إعادة النظر في الاختبار: وذلك يعني ضرورة مراجعة أوراق العمل بواسطة جهات مسؤولة ومرتبطة بمعايير الأداء المهني لتحديد ما إذا كانت هذه الأوراق قد تم إعدادها بطريقة سليمة ومناسبة.

هـ- إعداد تقرير مراقب الحسابات: حيث أن أوراق العمل تحتوي على تفاصيل عن سجلات ودفاتر العميل، وكدليل ملموس عن العمل الذي أنجز، والتوصيات التي أمكن استخراجها من هذه الأوراق.

و- إعداد الإقرارات الضريبية: أو أية إقرارات أخرى تطلبها الدولة أو جهات

أخرى.

ز- دليل للمراجعة في السنوات القادمة: من المؤلف أن يبدأ مراقب الحسابات قبل البدء في المراجعة الميدانية بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، وإذا كان مراقب الحسابات يتولى مراجعة حسابات إحدى المنشآت لأول مرة فإن هذه الأوراق ستقدم له الإجابات على العديد من الإستفسارات التي كان من المفروض أن يتقدم بها لعميله.

ح- خدمات إدارية: حيث أن أوراق العمل تحوي بيانات مفيدة، في حالة ما إذا طلب من مراقب الحسابات أداء بعض الخدمات الإدارية.

ط- الدفاع عن أية خلاف: ومن ثم تظهر أهمية أن تبين أوراق العمل بوضوح الإجراءات المتبعة، والنقط المتعلقة بأية خلافات مع العميل أو موظفيه.

ولقد حاولت الهيئات المهنية وضع بعض المعايير لتوحيد طريقة إعداد أوراق العمل للتأكد من أن إجراءات المراجعة داخل المنشأة قد طبقت. والشائع من هذه المعايير<sup>(3)</sup>:

أ- يجب أن يكون لكل عنصر يظهر في أورك العمل هدف مرتبط بالمهام التي يقوم بها مراقب الحسابات. وكذلك يجب أن يكون هذا الهدف واضحاً ليس لمراقب

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الإسكندرية الدار الجامعية، 1997 ص377.

<sup>2</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص378.

<sup>3</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 379.

الحسابات فقط وإنما كذلك للآخرين الذين لهم فرصة الإطلاع على هذه الأوراق في حالة غياب مراقب الحسابات.

ب- عدم ترك أية أسئلة أو علامات إستفهام أو أية نقاط أو ملاحظات غير كاملة في أوراق العمل.

ج- وجود سجل لتحديد الأعمال التي كان يجب القيام بها لولا التسلسل الموضوع للتنفيذ، ثم التأشير في هذا السجل أمام جميع الأعمال التي تم الإنتهاء منها.  
د- يجب أن تظهر في أوراق العمل أية تعديلات أو تسويات أو إعادة تبويب للمفردات يعدها مراقب الحسابات، بحيث تصبح هذه الأوراق ممثلة لأرصدة ميزان المراجعة المعدل.

هـ- إمكانية الاعتماد على مساعدة موظفي العميل في إعداد بعض أنواع أوراق العمل. ولكن لا يعتمد عليها مراقب الحسابات إلا بعد اختبارها للتأكد من سلامتها.

و- يجب بيان مصادر الأرقام أو أية معلومات أخرى تتضمنها أوراق العمل، ويجب أن يخصص مكان معين في ورقة العمل لبيان هذا المصدر.

ز- يجب أن تتضمن كل ورقة من أوراق العمل سرداً لما يجب أن يتم عمله، وذلك في صيغة واضحة وسهلة.

ح- يجب أن يكون لأوراق العمل عنوان، يتضمن إسم العميل والفترة التي تغطيها المراجعة وما يجب عمله، وأخيراً مكاناً لتوقيع الشخص الذي أعد ورقة العمل وتاريخ إعدادها.

### المطلب الثالث : معايير التقرير :

#### طبيعة تقارير المراجعة<sup>(1)</sup>:

إن تقرير المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة وبضعة كلمات إلى أنه يتطلب عناية عظيمة كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة فقد أجريت دراسة مسحية في الولايات المتحدة الأمريكية والتي وجدت أنه في أحد السنوات تطلب الأمر مراجعة خمس من كبار العملاء عن طريق أحد منشآت المراجعة العالمية بمتوسط عمل مراجعة يبلغ 12800 ساعة لكل عميل، وقد أدى ذلك إلى إصدار تقارير مراجعة خارجية تضمنت فقط 175 كلمة أو أقل. ومن هنا يمكن استنتاج أن الأمر يتطلب استغراق كثير من الساعات من أجل الحصول على بضعة كلمات.

ومع ذلك بالإضافة إلى تقرير المراجعة الخارجي الموجز يتوقع أن يقوم المراجع بالتعامل مع قضايا في المحاسبة والمراجعة بشكل أكثر توسعاً في ظل تقرير المراجعة المطول.

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية الدار الجامعية، 2007 ص640.

## عناصر تقارير المراجعة (شروط عامة)<sup>(1)</sup>:

- أ- إثبات تاريخ التقرير: لتحديد مسؤولية المراقب عن فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير.
- ب- توجيه التقرير إلى العميل أو المساهمين باعتبار المراقب وكيلاً عنهم.
- ج- ذكر اسم المنشأة أو الشركة بكل دقة.
- د- ذكر المدة التي شملتها المراجعة وذلك بالإشارة إلى تاريخ الميزانية وحساب الأرباح والخسائر.
- هـ- توخي الوضوح والدقة في التعبيرات التي لا يجب أن تحمل أكثر من معنى واحد. وألا تكون من الغموض بحيث تكون مدعاة لطلب المزيد من المعلومات.
- و- يُوقع التقرير من المراقب بإمضائه الشخصي.
- ز- وضع التقرير في ذيل الميزانية الموقع عليها من رئيس وأحد أعضاء مجلس الإدارة بحيث لا يمكن فصله عنها.
- ح- الإشارة في التقرير صراحة إلى مراعاة المراقب أثناء الفحص للمستويات المهنية المطلوبة (معايير المراجعة) في أعمال المراجعة أو إلى الظروف التي دعت به إلى مخالفتها.
- ط- الإشارة في التقرير بوضوح إلى أي مذكرات في تقرير مجلس الإدارة أو أي كشوفات تفصيلية تعتبر جزءاً متمماً للقوائم المالية.
- ي- صياغة التحفظات بعناية بحيث تكون واضحة وكافية فيما تعطيه من معلومات للمساهمين وبحيث لا يضطر هؤلاء إلى طلب إيضاحات أو استفسارات عن مغزى تلك التحفظات.
- ك- يجب أن يحتوي التقرير على الأقل على جميع البيانات التي يتطلبها قانون الشركات والقوانين المتعلقة بطبيعة عمل الشركة والقانون النظامي أو عقد تكوين الشركة.

## أنواع التقارير<sup>(2)</sup>:

### 1- من حيث حجمها:

- تقرير موجز: جرى العرف عادة أن يميل التقرير إلى الإيجاز والاقتصار على ما يتطلبه التشريع والعرف الساري في المهنة من بيانات ومشمولات. وهو الأكثر شيوعاً بين مراقبي حسابات القطاع الخاص، وهو يتلاءم وطبيعة عمل مراقبي الحسابات في هذا القطاع.
- تقرير مطول: منذ أن اتجهت المحاسبة إلى خدمة الإدارة والعناية بالنواحي الإدارية بالشركة اتجه بعض مراقبي الحسابات إلى إعداد تقارير متضمنة العديد من البيانات. مثل إبداء التعليقات على عمليات الشركة الرئيسية وإجراء المقارنات بين أرقام العام الحالي محل المراجعة وما يقابلها في سنوات سابقة، وإجراء إحصائيات عن تغير رأس المال العامل ومركز الشركة النقدي وغير ذلك من البيانات التي تستعين بها الإدارة في رسم سياساتها وإدارة الشركة إدارة علمية رشيدة.

<sup>1</sup> - الجمل، الجزار، مرجع سابق، ص 278.

<sup>2</sup> - عبدالمنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص 202.



وقد حظي التقرير المطول بعناية المعهد الأمريكي للمحاسبين، فأصدر بشأنه توصيات سنة 1957 وشجع مراقبي الحسابات وحثهم على كتابة مثل هذه التقارير المطولة والمفصلة حتى تزداد الفائدة التي تجنيها الشركة من الرقابة على حساباتها. ولعل أسلوب التقرير المطول هو الذي يتلاءم مع تقارير القطاع العام.

2- من حيث نتائجها:

- التقرير النظيف: وهو التقرير الذي يحمل رضاء تاماً لمراقب الحسابات عن حسابات الشركة وسجلاتها، فهي في رأيه دفاتر منتظمة وحسابات سليمة وأمينة، وقوائمها المالية قد أعدت بطريقة صحيحة ومعبرة عن حقيقة مركزها المالي ونتائج أعمالها، وأن الجرد قد تم وفقاً للأصول المرعية، وليست هناك أية مخالفات أو انحرافات لأحكام القانون ونظام الشركة.

- التقرير المقيد (المتحفظ): هذا التقرير يحمل رضاء المراقب عن معظم النقاط سالفة الذكر، لكنه يفصح عن عدم اقتناعه بنقطة أو أكثر يحصرها نوعاً وقيمة، ويبيدي بشأنها ما يعين له من ملاحظات أو تحفظات.

**وتنقسم التحفظات إلى:**

أ- تحفظات الغرض منها تحديد مسؤولية المراقب بالنسبة لبعض المسائل كأن يقرر أنه اعتمد حسابات الفروع دون مراجعة لها، أو لم تصله شهادة من الشهر العقاري عن حالة عقار تملكه الشركة.

ب- تحفظات تحمل نقداً للحسابات أو تشير إلى مخالفة الشركة للمبادئ المتعارف عليها في علم المحاسبة والمراجعة.

ج- تحفظات تشير إلى مخالفة الشركة لقانون الشركات أو القرارات الوزارية الصادرة لتنفيذها أو قانونها النظامي.

وعلى المراقب توخي الدقة والوضوح فيما يضمنه تقريره من تحفظات، فليس يجدي أن يوضع التحفظ أو الملاحظة بحيث يصعب على القارئ العادي فهمها ومعرفة مدلولها، وإنما يحتاج إلى مزيد من المعلومات والإيضاحات التي توصله إلى فهم قصد المراقب منها.

كما يجب عليه أن يراعي في ذكر التحفظات مبدأ الأهمية النسبية، فلا يذكر تحفظ عن أي بند يكون ضئيلاً بالنسبة إلى مبالغ القوائم المالية عموماً، وقصر تلك التحفظات على الضروري منها لأن كثرتها تشكل في صحة القوائم المالية<sup>(1)</sup>.

- التقرير السلبي: في الحالة التي تتعدد فيها النقاط التي يثير فيها مراقب الحسابات تحفظات وملاحظات بحيث لا يمكن بعدها الاطمئنان إلى انتظام الدفاتر أو دلالة الميزانية والحسابات الختامية لحقيقة مركز الشركة المالي ونتائج أعمالها، يقرر المراقب صراحة أن الميزانية لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للشركة، وأن حساب الأرباح والخسائر لا يظهر النتيجة الحقيقية لأرباحها. وهذا التقرير يهدم حسابات الشركة تماماً.

- التقرير الخالي من الرأي: أما إذا كثرت الموضوعات الخطيرة المستثناه، وخاصة ما يتصل بقصور إجراءات المراجعة الواجبة ومستوياتها المقررة، وهي

<sup>1</sup> - الصحن، الصبان، حسن، مرجع سابق، ص 105.

التي لها أثر فعال على دلالة المركز المالي والنتيجة. وبعد أن يزن المراقب الموقف فنياً يجد نفسه عاجزاً عن التقرير برأيه الفني عن مركز الشركة المالي ونتيجة نشاطها، أي أنه لا يستطيع أن يقرر ما إذا كانت الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي أو أنها لا تعبر عنه، وأن حساب الأرباح والخسائر يُظهر الأرباح الحقيقية أو لا يظهرها. ومعنى هذا أنه يمتنع عن إبداء الرأي فيهما لا إيجاباً ولا سلباً لأن الموضوع في رأيه أخطر من أن يبدي فيه رأياً.

**معايير تقارير المراجعة (المستويات المهنية الواجب مراعاتها في إعداد التقرير)<sup>(1)</sup>:**

**1- تصوير وعرض القوائم المالية:** يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهذا المعيار لا يعني سرد المبادئ المحاسبية ولكن يتضمن أيضاً الطرق التي يتم بها تطبيق هذه المبادئ عن طريق إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لهذه المبادئ.

فمراقب الحسابات يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسابق ذكرها في الفصل الأول من هذا البحث.

بحيث يتم تبويب الأصول تبويباً سليماً حسب خصائصها. وبالتالي فإن الأصول طويلة الأجل تكون في مجموعة منفصلة عن مجموعة الأصول قصيرة الأجل. كما تبويب الخصوم طبقاً لطبيعتها وخصائصها. فحقوق الملكية في مجموعة منفصلة عن حقوق الدائنين أصحاب القروض طويلة الأجل وتخصص مجموعة ثالثة لحقوق أصحاب القروض قصيرة الأجل التي تتضمن المطالبات المالية قصيرة الأجل. وتظهر الأصول الثابتة القابلة للإهلاك بقيمتها التاريخية الكاملة على أن تظهر مخصصات الإهلاك والنفاد في بند مستقل.

ويجب أن ترتبط مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول.

**2- الثبات:** يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.

والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية أمر هام وضروري لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع في نهاية الفترات المالية المختلفة.

وعند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من مراقب الحسابات بيان طبيعة هذه التغييرات وأثرها على القوائم المالية، ذلك لأن عدم الثبات يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات والمصروفات للفترات المالية المختلفة مما يؤدي إلى إظهار نتائج مضللة.

وتتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن:

<sup>1</sup> - نفس المصدر أنف الذكر، ص 85.

أ- التغييرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة: وهذا الأمر خاضع لرغبة الإدارة. مثل التحول من الأساس النقدي أو إتباع القسط الثابت إلى أساس الإستحقاق أو القسط المتناقص، وهذا الأمر يؤثر على معيار الثبات.

ب- التغيير في بعض الظروف المحيطة بالمشروع والتي تستلزم إجراء تغييرات محاسبية، ولكنها لا تتضمن تغييرات في المبادئ المحاسبية المطبقة: وهنا ليس لدى الإدارة الإختيار في إجراء التغيير أو عدم إجرائه. مثل التغيير في الحياة الإنتاجية الباقية لأحد الأصول والتي تنشأ من خبرة التشغيل أو التقادم. ويتم الإفصاح عن هذا التغيير كملحوظة في القوائم المالية وليس في تقرير مراقب الحسابات طالما أنه لن يؤثر على التقرير فيما يتعلق بمعيار الثبات.

ج- التغيير في بعض الظروف والتي ليس لها صلة بالمحاسبة: الناتجة عن عمليات أو حوادث لها تأثير محاسبي ولكنها لا تتضمن أي تغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة. فعند امتلاك أحد الأصول يتم حساب أقساط الإهلاك ولكن عند بيعه لا يحسب له أقساط إهلاك، والعكس عند شراء أصل جديد. ويتم الإفصاح عنه كملحوظة في القوائم المالية وليس في تقرير مراقب الحسابات طالما أنه لن يؤثر على التقرير فيما يتعلق بمعيار الثبات.

وتختلف طريقة الإفصاح عن هذا التغيير (عدم الثبات) تبعاً لطبيعة المبادئ المطبقة في سنة الفحص، فقد ينشأ التغيير في هذه السنة نتيجة أحد الأسباب الآتية:

● تطبيق مبادئ محاسبية بديلة متعارف عليها: فيتعين على مراقب الحسابات أن يشير إلى مدى قبوله لهذا التغيير.

● التغيير من تطبيق مبادئ محاسبية ينقصها القبول العام إلى مبادئ محاسبية متعارف عليها: وفي هذه الحالة يستلزم الأمر من مراقب الحسابات التعبير عن موافقته على هذا التغيير في تقريره.

● تطبيق مبادئ محاسبية ينقصها القبول العام: وهنا على مراقب الحسابات أن يوضح ذلك في تقريره بأن يضمنه تحفظاً. وإذا كان ذلك التغيير يؤثر سلباً على مدى شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية فقد يمتنع المراقب عن إبداء رأيه أو يبدي رأياً معارضاً.

د- التغييرات التي سيظهر أثرها في المستقبل: يتم الإفصاح عنها في شكل مذكرة ملحقة بالقوائم المالية وإذا تم ذلك بطريقة مرضية فليس هناك حاجة إلى ذكره بتقرير مراقب الحسابات. أما إذا لم يتم الإفصاح عن هذا التغيير في المذكرة المشار إليها فيجب الإفصاح عنه في تقرير مراقب الحسابات.

وقد رأى البعض تقسيم الحالات التي تواجه مراقب الحسابات بشأن الثبات إلى ثلاثة أنواع وذلك من حيث طريقة الإفصاح عنها وهي:

● إذا كان التغيير الذي اتبعته الشركة للتحول إلى طريقة جديدة تعتبر مقبولة قبولاً عاماً وذلك لتصحيح أخطاء سابقة، ووافق المراقب عليه. ففي هذه الحالة يتم الإفصاح عن هذا التغيير في صورة تفسير أو إيضاح وليس في صورة تحفظ. ويوضح غالباً المراقب سبب قبوله لهذا التغيير.

• إذا كان التغيير إلى طريقة لا تتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولا تلقى قبولاً عاماً أو لا تتفق مع طبيعة عمليات المشروع. فهذه التغييرات تهدف إلى تمويه الحقائق وتشويه المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، ويحتاج للإفصاح عن هذا النوع أن يُضمن المراقب تقريره التحفظ المناسب بالنسبة لهذا التغيير. وقد جرت العادة على أن يذكر المراقب نبذة مختصرة عن عدم الثبات في الفقرة الخاصة بالرأي، بينما تذكر التفاصيل في شكل ملاحظات على القوائم المالية.

• أما إذا كان التغيير يهدف إلى التحول من طريقة مقبولة إلى أخرى مقبولة أيضاً قبولاً عاماً ولا تحتاج إلى موافقة المراقب عليها، ففي هذه الحالة يكفي للإفصاح عن هذا التغيير إشارة أو مذكرة.

ولإيضاح الأنواع السابقة نفترض أن إحدى المنشآت الصناعية تستهلك نوعاً معيناً من آلاتها بمعدل 10 % سنوياً، ونوعاً آخر جديداً تم شراؤه في السنة التالية بمعدل 8 % أو 12 % وذلك نظراً لاختلاف حياته الإنتاجية عن النوع القديم. فلا يعتبر ذلك خروجاً على معيار الثبات. أما إذا طبقت هذه الشركة على النوع الأول معدل إهلاك قدره 10% في السنة الأولى و 15 % في السنة الثانية و 8 % في السنة الثالثة فهذا يعني عدم الثبات والذي يجب على مراقب الحسابات أن يشير إليه في تقريره ويتحفظ له. أما إذا تحولت المنشأة من إتباع طريقة القسط الثابت في حساب أقساط الإهلاك إلى طريقة القسط المتناقص فينبغي على مراقب الحسابات أن يشير إلى ذلك في تقريره أو أن يُضمنها ملاحظاته دون أن يبدي أي تحفظات على هذا التغيير.

ويتطلب هذا المعيار من معايير إعداد التقرير توافر بيانات محاسبية وسجلات منتظمة ودقيقة عن السنوات السابقة حتى يتمكن مراقب الحسابات من تكوين رأي عن ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية. وإن عدم توفر الدقة في مثل هذه البيانات والسجلات يمنع المراقب من التعبير عن رأيه ليس فقط فيما يتعلق بالثبات ولكن أيضاً عن القوائم المالية للسنة الجارية.

**3- الإفصاح:** يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة. وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم.

وأي ملاحظات مضللة تحتوي عليها القوائم المالية سوف تؤدي حتماً إلى اتخاذ قرارات غير سليمة. ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح لا يستلزم بالضرورة استخدام التفصيلات الكثيرة بل يتطلب التركيز على النواحي الجوهرية. فالإفصاح هو الوسيلة التي تربط بين الدقة الفنية والقوائم المالية ذات البيانات والمعلومات المفيدة.

إن الصعوبة في مجال الإفصاح تتركز في تحديد البيانات الضرورية واللازمة لجعل القوائم المالية غير مضللة، وهذا الأمر يمكن وضع حدود له بل يترك غالباً لذكاء وتفكير مراقب الحسابات. ولا يعني الإفصاح عن بيانات معينة شرح بعض البيانات ولكنه يعني أن يتضمن التقرير بيانات إضافية جوهرية لا تظهرها القوائم المالية كالإعلان عن خسائر متوقعة أو التزامات محتملة. وإن إخفاء مراقب

الحسابات لهذه المعلومات يعتبر فشلاً في مهمته وعملاً لا يليق بقواعد السلوك المهني.

**4- إبداء الرأي:** يجب أن يشتمل التقرير على رأي مراقب الحسابات في شرعية وصدق القوائم المالية كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلاً. وهذا المعيار لا يعني بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية. فالرأي بصفة عامة يكون أقوى من مجرد التخمين وأضعف من المعلومات القاطعة. بينما الرأي المهني يتضمن الحكم الشخصي بواسطة شخص له خبرة يصدره بخصوص مشكلة معينة بشرط أن يتم بعد فحص القرائن الكافية والتي تمد هذا الشخص بالأسباب الكفيلة بإصدار مثل هذا الرأي.

وحيث أن رأي مراقب الحسابات لا يمثل معلومات قاطعة، لذلك فهو لا يعتبر كفيلاً أو ضامناً، وهو أيضاً ليس معصوماً من الخطأ. وذلك الرأي يعتمد على الحكم الشخصي للمراقب ومن ثم يجب وضع المعايير الشخصية الواجب توافرها فيمن يرغب في مزاولة المهنة حتى يُمكن القضاء على الآراء غير السليمة.

أما فيما يتعلق ببيان طبيعة ومدى الفحص والمسئولية التي يتحملها مراقب الحسابات: ففي حالة المراجعة الكاملة يقوم المراقب بمراجعة إختبارية لكافة السجلات والحسابات ولا يمكن لأي جهة أن تقيد من حدود عمله. كما لا يجوز للمراقب أن يحد مسؤوليته عن طريق ذكره بأنه لم يقوم بعمل معين يدخل في نطاق واجباته. أما في حالة المراجعة الجزئية مثل مراجعة عمليات النقدية فقط لاكتشاف إختلاس فيها، فإن على مراقب الحسابات أن يبدأ تقريره ببيان واضح عن طبيعة ومدى الفحص الذي أجراه والذي على ضوءه تتحدد المسئولية التي يتحملها.

**صفات رأي المراجع<sup>(1)</sup>:**

يجب أن يتميز رأي المراجع أو المراقب حتى يكون سليماً وملائماً ومقبولاً من الناحية الفنية بمجموعة من الصفات أو الخصائص الهامة والتي منها:

1- أن يكون مبنياً على الكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة لإنجاز برنامج عمل المراجعة.

2- أن يكون رأياً محايداً (غير متحيز) وألا يتأثر بأية ضغوط.

3- أن يكون رأياً واقعياً يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلاً ويعبر عن شخصية المراجع الذاتية ووفقاً لما قام به ومارسه من أعمال مراجعة.

4- أن يكون أساس رأي المراجع الدراسة والتحليل بأن يسبق اقتناع المراجع بالرأي وإبدائه له قيامه بتقييم نظام الرقابة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في مجال تنفيذ برنامج المراجعة.

5- أن يكون هذا الرأي مدعماً بالأدلة وقرائن الإثبات اللازمة والملائمة والكافية.

6- يجب أن يكون رأياً واضحاً ومفهوماً ومعبراً بما فيه الكفاية عن جميع المعلومات والبيانات والنتائج الهامة بطريقة لا تحتمل اختلاف التأويل، وكذلك أن تستخدم في صياغة الرأي المصطلحات الفنية الأكثر شيوعاً في محيط المهنة.

7- يجب أن يكون رأياً شاملاً لكافة ملاحظات ونتائج عملية المراجعة.

<sup>1</sup> - سرايا، مرجع سابق، ص 67.

- 8- يجب أن يكون رأياً دقيقاً وقاطعاً حتى يمكن الاعتماد عليه في مجال اتخاذ بعض الإجراءات أو القرارات.
- 9- يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يُقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف حتى يمكن تعاضم الاستفادة منه.
- 10- يجب مراعاة التفصيل والإيجاز في كتابة وإعداد الرأي من خلال تقرير المراجعة بأن يعد الرأي بتفصيل غير ممل وبإيجاز غير مخل أي أنه لا يجب أن يبعث على الملل عند دراسته أو قراءته ولا يخل بالهدف الرئيسي منه وهو إظهار النتائج الهامة لعملية المراجعة.

### المبحث الثالث : منهجية المراجع الخارجي :

خلاصة عمل المراجع الخارجي هو إبداء الرأي المهني المحايد لذوي الاهتمام حول صحة وسلامة وقانونية ما قدم له من بيانات ومعلومات مالية. وللوصول إلى ذلك فإن المراجع مطالب باحترام والتزام منهجية معينة مستخدماً أساليب عديدة في ذلك مراعيًا وأخذاً في الاعتبار مخاطر المراجعة خلال مرحلة التخطيط لإجراءاتها.

### المطلب الأول : مخاطر التدقيق ومفهوم الأهمية النسبية<sup>(1)</sup>:

#### 1- تعريف خطر التدقيق وكيفية التعبير عنه:

تُعبّر مخاطر التدقيق عن قيام المدقق بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة، فمثلاً أن يعطي المدقق رأياً غير متحفظ على بيانات مالية لا يدرك أنها محرفة بدرجة جسيمة.

أ- مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية: يتم أخذها بعين الاعتبار خلال مرحلة التخطيط لإجراءات التدقيق، إذ يجب على المدقق في هذه المرحلة القيام بعملية تقييم شاملة لمخاطر التدقيق في ضوء معرفته بأعمال العميل، والقطاع الصناعي الذي يعمل فيه، وإدارته، والبيئة المحيطة بالرقابة والعمليات. ويكون هذا التقييم أساساً لتوفير المعلومات الأولية اللازمة للمنهج العام لمهمة التدقيق، والاحتياجات المتعلقة بموظفي التدقيق ورسم الإطار العام الذي يتم بموجبه تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات الإفرادية أو على مستوى مجموعة من المعاملات. وكجزء من التقييم الشامل للمخاطر، يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى إمكانية وجود مشاكل عامة مثل مشاكل السيولة أو الاستمرارية في المستقبل.

ب- مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات: يتم توجيه معظم إجراءات التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعة المعاملات وبناءً على ذلك لا بد وأن يتم تحديد مخاطر التدقيق على هذا المستوى مع الأخذ بعين الاعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، الطبعة الثانية، عمان دار وائل للنشر والتوزيع، 2004 ص22.

## 2- مكونات خطر التدقيق:

أ- **المخاطر الضمنية أو الطبيعية:** تمثل مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات لحدوث خطأ مادي بصورة إفرادية أو جماعية مع افتراض عدم وجود أنظمة ضبط داخلية، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وبيئته وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات.

ب- **مخاطر الضبط أو الرقابة الداخلية:** تمثل خطورة حدوث خطأ مادي في أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات بصورة إفرادية أو جماعية دون أن تتوفر إمكانية منعه أو كشفه في الوقت المناسب من خلال إجراءات الضبط الداخلية. وحتى يتم تقييم مخاطر الضبط يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة إجراءات الضبط الداخلي وفحص مدى الالتزام بها.

ج- **مخاطر الاكتشاف:** تمثل عدم القدرة على اكتشاف الأخطاء المادية الموجودة في أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات بصورة إفرادية أو جماعية وذلك من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق. ترتبط مخاطر الكشف مباشرة بإجراءات المدقق، ولا يمكن إلغاء هذه المخاطر حتى لو قام المدقق بفحص 100% فقد يختار المدقق إجراءات غير سليمة للتدقيق أو يشوبها بعض القصور في التطبيق أو في تفسير النتائج.

## 3- الترابط بين عناصر مخاطر التدقيق:

المخاطر الضمنية ومخاطر الضبط لها علاقة بطبيعة عمل المؤسسة وبيئتها ولا يستطيع المدقق التحكم بهذين النوعين من المخاطر، إلا أنه يستطيع تقييمها وبالتالي تصميم إجراءاته الجوهرية بحيث ينتج عنها مستوى مقبول من مخاطر الكشف. والعلاقة عكسية بين مجموع المخاطر الضمنية ومخاطر الضبط من ناحية ومخاطر الكشف التي يعتمدها المدقق من ناحية أخرى. فعندما تكون درجة المخاطر الضمنية والضبب عالية تكون درجة مخاطر الكشف منخفضة والعكس صحيح، ويجب في كلا الحالتين الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات الجوهرية وتوقيتها ونطاقها للتوصل لمستوى مقبول لمخاطر الكشف.

## 4- تعريف الأهمية النسبية وقرار تقديرها:

يقضي هذا المبدأ بأن يعطي المحاسب العناصر المهمة تركيزاً أكبر، واستناداً إلى هذا المبدأ نجد أن المحاسب يهمل بعض النفقات الرأسمالية ويعتبرها إيرادية لضالة قيمتها بدلاً من تدويرها للأعوام اللاحقة والقيام باستهلاكها على مدار عمرها الإنتاجي، وبالمقابل قد يقوم بتدوير المصاريف التأسيسية للأعوام القادمة لأهميتها النسبية وضخامة حجمها.

إن العنصر (البند) يلعب دوراً هاماً تتناسب أهميته مع طبيعته وحجمه، وهذا الدور هو الذي يحدد الأهمية النسبية له، فقد يهمل المحاسب الفروق البسيطة إذا كان يتعامل مع أحداث اقتصادية كتوزيع المصروفات غير المباشرة على مراكز التكلفة، ولكنه يعتبرها على غاية الأهمية إذا كانت تخص العملاء أو الموردين، كذلك فإنه يهتم بالأحداث ذات الطبيعة الخاصة مهما كان حجمها قليلاً كفروقات النقدية في الصندوق من زيادة أو عجز حتى ولو كانت بالفلسات.

## 5- المعايير الكمية للأهمية النسبية:

لقد اختلفت آراء الباحثين بشأن المعيار المناسب لقياس مادية العنصر أو أهميته النسبية من عدمها، فهناك معايير كمية وأخرى غير كمية، أما المعايير الكمية فهي:

أ- **معيار الحجم المطلق للعنصر:** أهتم هذا المعيار بحجم العنصر وعلاقته ببعض المتغيرات الأخرى كأساس للحكم على مادية العنصر من عدمه، وذلك باستخلاص بعض المؤشرات ذات الدلالة بين ذلك العنصر وبعض العناصر الأخرى كصافي الربح والمبيعات والأصول المتداولة.

إن هذا المؤشر غير ملائم في حالات متعددة لأنه يتضمن مشكلة تقرير الحد الفاصل للحجم المطلق وكيفية قياسه.

ب- **معيار النسب المئوية المقارنة:** تستخدم النسب المئوية كمؤشرات لدراسة الأهمية النسبية للعنصر (أو المجموعات) عن طريق إظهار العلاقات والارتباطات بين العنصر ومجموعته (أو أي أساس ثابت آخر) كإجمالي الربح أو صافي الربح. ومن النسب الأساسية المستخدمة في هذا المجال نسبة مئوية من صافي الربح قبل الضرائب.

إن استخدام النسب المئوية كمؤشر لقياس الأهمية النسبية مفيد جداً ولكن له حدود، إذ أن هذه النسب ليست أكثر من قواعد أولية يتم اختيارها في ضوء الظروف المحيطة وينبغي أن لا نستخدم إحداها بشكل مطلق بل ينبغي ملاحظة أثر كل منها على الإطار العام لكي يمكن تكوين رأي نهائي موضوعي عن الأهمية النسبية للعنصر.

## 6- المعايير غير الكمية للأهمية النسبية:

أ- **معيار مدى التأثير على نتائج الأعمال:** إن العنصر يصبح مادياً إذا ما حول ربح المنشأة إلى خسارة والعكس صحيح، وهذا مؤشر يهمل تماماً أثر الحجم المطلق للعنصر. فمثلاً يكون العنصر من المصروفات مادياً إذا كان مبلغه 3000 دينار أو أكثر وكان صافي الربح قبل حسم هذه النفقة 200 دينار.

ب- **المعيار السلوكي (أو معيار التأثير على مستخدمي القوائم المالية):** إن قرارات الجهاز المحاسبي في مجال الأهمية النسبية لا تعتمد على استنتاجات عشوائية لأن مستخدمي القوائم المالية يدركون حدودها وأبعادها ونواحي قصورها، وإنما يجب أن تعتمد هذه القرارات على التغيرات المتوقعة من تطبيق أفضل وأدق لوسائل التحليل المالي الذي ينبغي أن يتم بإتباع عدة خطوات. فمثلاً قروض أعضاء مجلس الإدارة قيمة هذا العنصر صغيرة إلا أن لها معنى هاماً وخطيراً في نطاق ظروف المنشأة، قد يكون هذا المعنى غير متناسب مع حجمها.

## 7- طرق توزيع التقدير الأولي للأهمية النسبية على حسابات القوائم المالية:

إن الأساليب التقليدية المتبعة في دمج عناصر القوائم المالية (المنشورة) تعاني قصوراً ملحوظاً من عدة زوايا، أهمها غياب المعايير الكمية لتحديد مستوى الدمج المناسب لهذه التقارير وبالتالي مستوى الدمج المناسب للطوائف المعنية المستخدمة لها. وعلى ذلك خضعت عملية الدمج فيها - بدرجة كبيرة - للتقديرات والشهادات الشخصية للمحاسب.



وعندما يتخذ المحاسب أو المراجع قرار بشأن الأهمية النسبية لأي عنصر في مجال عرض البيانات بالقوائم المالية ينبغي مراعاة ما يلي:

أ- المتطلبات القانونية التي تتعلق بإظهار العنصر بالقوائم المالية بشكل معين مثل إلزام بعض قوانين الشركات للمنشآت المشمولة بالتطبيق بأن تظهر علاوة إصدار الأسهم تحت إسم احتياطي إصدار الأسهم وضمن مجموعة حقوق المالكين.

ب- مدى ارتباط العنصر بالإطار العام للقوائم المالية، وكذلك بالمجموعة التي ينتمي إليها عند التويب أو التي يجب أن يعتبر جزء منها.

إن التويب السليم للقوائم المالية يتوقف عليه قرارات هامة للأهمية النسبية، وعلى المحاسب عند إعداد القوائم المالية أن يراعي الموازنة بين الاعتبارين التاليين لتحقيق أقصى قدر ممكن من الوضوح المناسب ليتحقق لمستخدميها الفائدة الإعلامية القصوى:

أ- توفير الوضوح الكافي في هذه التقارير لصالح الطوائف المستخدمة لها.

ب- تخفيض تكلفة وإعداد ونشر هذه القوائم لصالح المنشأة المصدرة لها.

إن هذا هو العمود الفقري لعملية تطوير القوائم المالية لتكون أكثر قابلية للقراءة والفهم، وبالتالي فإن (المادية) يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق الخارجي عند قيامه بما يلي:

أ- تحديد مدى ملائمة عرض البيانات المالية والإيضاح حولها.

ب- تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومداهها.

ج- تقييم أثر الخطأ على القياس وتصنيف الحسابات.

#### 8- الأهمية النسبية في المحاسبة والتدقيق:

يمكن أن تختلف مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) باختلاف كمية الاجتهادات الشخصية للجهاز المحاسبي ونوعيتها. ولهذا فإن مبدأ الأهمية النسبية الذي يتضمن أنه عند اتخاذ المحاسب لأي قرار محاسبي يجب أن يعطي عناية أكثر وأكبر لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات ومعلومات القوائم المالية.

إن الاتصال المحاسبي (توصيل للمعلومات المالية المحاسبية للأطراف المعنية بالوقت المناسب والنوعية الملائمة وبالكمية اللازمة) يواجه المشكلات التالية: مشكلة (كمية المعلومات) الواجب تقديمها ومشكلة (قيمة المعلومات) الواجب تقديمها ومشكلة (قابلية التقارير المحاسبية للقراءة والفهم).

إن مبدأ الأهمية النسبية يبدأ مع القياس المحاسبي (الذي عرفته جمعية المحاسبين الأمريكية A.A.A بأنه يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية وجارية وبموجب قواعد محددة<sup>(1)</sup>) ويستمر في مرحلة التوصيل المحاسبي.

إن من مظاهر تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في الممارسة المحاسبية ما يلي:

أ- اعتبار بعض النفقات الرأسمالية بطبيعتها ولصغر مبالغها نفقات إيرادية.

ب- الأخذ بهذا المبدأ عند تبويب عناصر القوائم المالية، واختلاف مجموعتها من منشأة لأخرى حسب طبيعة النشاط الذي تمارسه.

<sup>1</sup> - وليد الحياي، النظرية المحاسبية، الدنمارك الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007 ص 100.

ج- تطبيق هذا المبدأ عند تبويب عناصر المصروفات حسب الوظائف الأساسية للمنشأة.

إن الأهمية النسبية تعتمد على ممارسة الحكم المهني الذي يمثل قدرة المدقق الخارجي على اتخاذ القرارات في ضوء الإثبات المتاح، إذ أن اتخاذ القرارات من حقائق وأدلة وقرائن لا يمكن تحديدها بشكل كمي.

فعندما يتوفر لدى المدقق شك منطقي حول أي إثبات من الإثباتات ذات الأهمية النسبية فإن عليه أن يحاول الحصول على قرينة أخرى ودليل إثبات آخر كاف ومناسب لإزالة مثل هذا الشك، وفي حالة عدم استطاعته الحصول على قرينة كافية أو مناسبة فإنه لا يستطيع أن يبدي رأياً إلا بتحفظ.

إن العنصر يكون هاماً من وجهة نظر المحاسب إذا تسبب الخطأ فيه أو تجاهله في تغيير قرارات الشخص الرشيد المعتمد على المعلومات الموضحة في القوائم المالية، وبالمقابل يمكن أن يحكم المدقق الخارجي أحياناً على الأهمية النسبية للعنصر من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الإجمالي إلى إجمالي الأصول أو صافي الدخل.

إن مفهوم الأهمية النسبية في التدقيق يعتمد أساساً على الحكم المهني للمدقق الخارجي وهو أمر يميل إلى حد ما إلى الجانب الشخصي أكثر من ميله إلى الجانب الموضوعي، فمثلاً يهتم المحاسب بمستوى الخطأ المحتمل بينما المدقق الخارجي يهتم بالمخاطرة الناتجة عن عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية والجسيمة.

كما أن مفهوم الأهمية النسبية يرتبط بشكل وثيق جداً بحاجات الطوائف المعنية المستخدمة للقوائم المالية في ترشيد القرارات ورسم السياسات، واهتمامات هذه الطوائف واستخداماتها. وعليه يمكن القول إن الأهمية النسبية في التدقيق هي قيام المدقق الخارجي بتوجيه الاهتمام إلى بعض العناصر التي تحتاج إلى انتباه خاص أو تزداد فيها نسبة المخاطرة - بغض النظر عن قيمتها- والتي يؤثر إخفاؤها أو عدم صحتها بشكل مادي على دلالة القوائم المالية محل التدقيق.

ويمكن القول كذلك أن المحاسبة والتدقيق يتفقان في النظر إلى الأهمية النسبية من زاوية معينة، إذ أن التقارير المالية تحتوي أحياناً على أخطاء، وعلى المحاسب تصحيحها، وعلى المدقق تقدير ما إذا كانت هذه الأخطاء هامة أو جوهرية.

### المطلب الثاني : المسلك العام للمراجع الخارجي :

حتى يتمكن المراجع الخارجي من تحقيق أهدافه عليه إتباع ثلاثة مراحل ضرورية ومتكاملة، وكل مرحلة تتكون من مجموعة من الخطوات المترابطة والمتسلسلة، والتي يجب إتباعها بحسب تسلسلها حتى يتم الانتقال من مرحلة إلى أخرى. ومن خلال ذلك يستطيع المراجع أن يحصل على نوعين من العناصر عناصر الفهم وعناصر الإثبات، كما سيتضح من خلال الشكل التالي<sup>(1)</sup>:

<sup>1</sup> - بويتين، مرجع سابق، ص 65.

الشكل رقم (3) عناصر الفهم وعناصر الإثبات

عناصر الإثبات	عناصر الفهم
	المرحلة الأولى: الحصول على معرفة عامة
	المرحلة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
	المرحلة الثالثة: فحص الحسابات

**المرحلة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:**

قبل أن يبدأ المراجع في فحص سجلات ودفاتر عميله عليه أن يقوم بجولة استطلاعية لمصانع ومكاتب المنشأة تمكنه من فهم طريقة سير العمل والتعرف على مخازن المنشأة ليرى طرق المحافظة على المخزون من حيث التسهيلات في استلام وتخزين وصرف المواد، وهذا يساعده فيما بعد عند تقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع وفحصه لسجلات المخازن، كما أن هذه الجولة تمكنه من مقابلة المسؤولين في المنشأة والحوار معهم والذي سيقابل أسمائهم عند فحصه للهيكل التنظيمي للمنشأة وعند مراجعة المستندات، كما سيتعرف على السجلات المختلفة وأماكن وجودها وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفي بينهم<sup>(1)</sup>.

والشكل التالي يبين خطوات هذه المرحلة<sup>(2)</sup>:

الشكل رقم (4) خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

<p>1- أشغال أولية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة.</li> <li>- التنظيم المهني.</li> <li>- عناصر المقارنة ما بين المؤسسات.</li> </ul> <p>2- إتصالات أولى مع المؤسسة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- حوار مع المسؤولين.</li> <li>- زيارات ميدانية.</li> <li>- التعرف على الوثائق الداخلية.</li> </ul> <p>3- إنطلاق الأشغال:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تكوين الملف الدائم.</li> <li>- إعادة النظر في برنامج التدخل.</li> </ul>
---

<sup>1</sup> - الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص 247.

<sup>2</sup> - بوتين، مرجع سابق، ص 68.

وسيتم تناول ذلك بنوع من التفصيل وكما يلي<sup>(1)</sup>:  
**1- الأشغال الأولية:** خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية للمؤسسة التي تمكنه من:

• دراسة محيط المؤسسة: وهنا يجب أن يأخذ في اعتباره العوامل التالية:  
أ- العوامل الخارجية: لا يمكن أو يصعب على إدارة المؤسسة السيطرة عليها.  
وهي:

- المحيط الاقتصادي الدولي والمحلي.  
- خصوصية الصناعة المدروسة.  
- اتجاه السوق، العملاء، الخصوصيات القانونية، الضريبة، شروط العرض والطلب مدة حياة المنتج.

- مكانة المؤسسة في هذا المحيط.  
- مشاكل التمويل التي قد تؤدي إلى حدوث اضطرابات في العملية الإنتاجية.  
- وضعية المؤسسة مقارنة بالمؤسسات المنافسة من نفس القطاع.  
ب- العوامل الداخلية: يمكن للمؤسسة السيطرة عليها. وهي:

- طاقة الإنتاج.  
- التموقع.  
- الإتفاقيات النقابية.  
- إمكانية التمويل.  
ج- السياسة العامة للمؤسسة: إن قرارات وأعمال الإدارة تترجم في شكل عمليات وموارد في المؤسسة معبراً عنها بصورة نقدية في الحسابات، هذه القرارات في بعض الأحيان قد لا تتفق مع السياسة المرسومة. وعلى المراجع أن يحصل على أكبر قدر ممكن من المعلومات والإيضاحات عن سياسة المؤسسة في المجالات التالية:

- التسويق.  
- الإنتاج.  
- البحوث.  
- الإستثمارات.  
- التمويل.

وحتى يتمكن المراجع من الحصول على تلك المعلومات والقرارات في الوقت المناسب عليه أن يكون علاقات مبنية على الثقة والاحترام المتبادل مع عمال الإدارة الفاعلون في المؤسسة.

• عوامل محيط المؤسسة: فهي ليست معزولة عن الواقع وتتأثر بعدة عوامل أهمها:

أ- العوامل الجغرافية: موقع المؤسسة جغرافياً حيث يلعب دوراً كبيراً من حيث المناخ، هل هي منطقة تطل على البحر أم أنها منطقة محرومة؟

<sup>1</sup> - غولي، مرجع سابق، ص 53.

ب- العامل الديمغرافي: الإنسان هو العنصر الأساسي في النشاط الاقتصادي فهو المنتج والمبدع والمفكر وذلك حسب السن والمستوى الثقافي. والمؤسسة تحتاج إلى العنصر البشري الذي يتميز بمثل هذه الصفات.

ج- العامل السياسي والقانوني: في النظام الرأسمالي يتحمل المسئول القيادي في المؤسسة مخاطر قراراته الإدارية والتي قد يكون لها تأثيراً سلباً على القوائم المالية إذا أتخذت خطأً. أما في النظام الاشتراكي فإن مسؤولية الإداري محدودة إن لم تكن معدومة مادامت المؤسسة خاضعة لقرارات عليا للقيام بنشاطها. وتتأثر المؤسسة أيضاً بالقوانين والتشريعات العمالية والنقابية.

د- العامل التقني: يلعب دور كبير في رفع مردودية المؤسسة وتحسين الأداء وتطوير العامل البشري بالبحوث ومكننة وسائل العمل بالآلات الحديثة التي توفر الجودة وتخفف من تكاليف التشغيل.

2- **إتصالات أولى مع المؤسسة:** أثناء مرحلة التعرف على المؤسسة لا يبحث المراجع عن الحصول على أدلة الإثبات التي تدعم رأيه، وإنما يهتم بالحصول على أكبر قدر من المعلومات عن المؤسسة ومحيطها. ومن طرق الحصول على تلك المعلومات :

• حوار مع مسئولي وعمال المؤسسة: وهو مصدر للمعلومات المفصلة مما يمكن المراجع من الفهم الجيد والدقيق لكل أنشطة ونظم المؤسسة. وهناك قواعد يجب التقيد بها أثناء الحوار:

- إحترام الهرم السلمي: فقبل محاولة أي عامل يجب أخذ الإذن من مسئوله الأعلى.

- أن يكون الحوار شفافاً وأن لا يفهم على أنه تحقيق.  
- أن يشتمل الحوار نقاط الضعف والمشاكل التي تعاني منها المؤسسة وأن يبتعد عن المدح.

- لا يتم إيصال الحوار إلى المسئولين إلا بعد موافقة الشخص الذي تمت محاورته.

- أن يكون المراجع موضوعياً أثناء إجرائه الحوار.  
- أن يكون المراجع هو المستمع لا المتكلم أثناء الحوار.  
- أن يعتبر المراجع محاوره متساو معه فيما يتعلق بقيادة الحوار.

• الزيارات الميدانية<sup>(1)</sup>: على المراجع قبل أن يبدأ في تنفيذ المهمة التي عهد بها إليه القيام بزيارة المنشأة التي عين مراجعاً لها والتعرف على تسلسل العمليات الفنية بها، فإن كانت شركة صناعية عليه زيارة مصانعها ومخازنها ومناقشة المختصين بها في المسائل الفنية.

• التعرف على الوثائق الداخلية<sup>(2)</sup>: المنشورة وغير المنشورة. فعلى المراجع الإطلاع على العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة المساهمة للتعرف على: - مركز الشركة ومقرها القانوني.

<sup>1</sup> - عبدالمنعم، أبوظبل، مرجع سابق، ص 319.  
<sup>2</sup> - نفس المصدر الألف الذكر، ص 318.

- مدة الشركة و غرضها القانوني.
- رأس مال الشركة.
- السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والعضو المنتدب.
- الأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العمومية وكيفية التصويت على قراراتها.
- الأحكام الخاصة بالسنة المالية للشركة وإعداد الحسابات الختامية وتوزيع الأرباح.

وفي حالة شركات الأشخاص فيجب على المراجع الإطلاع على عقد تكوينها بهدف الإلمام بالنصوص التالية:

- رأس مال الشركة و حصة كل شريك فيه.
- إسم الشريك أو الشركاء الذين لهم حق الإدارة.
- كيفية توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء.
- المبالغ المسموح لكل شريك بالسحب في حدودها.
- الأحكام الخاصة باحتساب فوائد على حصص الشركاء في رأس المال والمسحوبات.

- الأحكام المتعلقة بالمكافآت أو المرتبات التي تُمنح للشركاء القائمين بإدارة الشركة.

**3- إنطلاق الأشغال<sup>(1)</sup>:** من خلال ما سبق يستطيع المراجع أن يحصل على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة وجمع معلومات تتصف بالديمومة تضاف إلى محتويات الملف الدائم السالف ذكرها. كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج المراجعة.

**المرحلة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:**

**أولاً) وسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية<sup>(2)</sup>:** إن فحص المراقب لأنظمة الرقابة الداخلية وتقييمه لها إنما يتم من منطلقين أو على مرحلتين:

1- فحص ودراسة أنظمة الرقابة الداخلية كما هي موضوعة أو مرسومة بمعرفة الإدارة وذلك بالرجوع إلى تعليمات الإدارة الكتابية أو الشفوية في هذا الصدد، وذلك بقصد التأكد من مدى كفاية الأنظمة الموضوعة.

2- فحص أنظمة الرقابة الداخلية كما هي منفذة فعلاً في جميع المراحل والعمليات، وذلك بقصد التأكد من أن جميع الخطوات والأنظمة والتعليمات التي وضعتها الإدارة منفذة فعلاً.

أما وسائل فحص ودراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فكثيرة، منها:

أ- **نظام الاستفسارات:** وتتخذ أحد شكلين أو أسلوبين:

- أسلوب الاستفسارات الشفوية: التي يوجهها مراقب الحسابات ومساعدوه إلى المسؤولين والموظفين المختصين بالمنشأة أثناء ترددهم عليها وزيارتهم لها لتعرف على النواحي الفنية والإدارية والمحاسبية.

<sup>1</sup> - بوتين، مرجع سابق، ص 69.

<sup>2</sup> - عبدالمنعم، أبوظيل، مرجع سابق، ص 275.

- أسلوب الاستفسارات المكتوبة: تتخذ عادةً شكل قائمة استقصاء مكتوبة تصاغ بطريقة فنية يتم الإجابة عليها (بنعم) تدل على أنظمة دقيقة للرقابة أو (بلا) تدل على أنظمة رقابة ضعيفة أو معدومة.

ولا يكتفي مراقب الحسابات بما يحصل عليه من إجابات للمسؤولين على الأسئلة الواردة بالقائمة والاعتماد عليها كلية في الحكم على نظام الرقابة الداخلية، بل عليه أن يقوم ببعض الاختبارات ليتأكد من صحة هذه الإجابات وتحريها الحقيقة والصدق.

**ب- طريقة التقرير الوصفي:** يطلب المراقب من مساعده تقريراً مفصلاً يشرح فيه الإجراءات المتبعة والمطبقة في المنشأة لكل عملية من العمليات وبيان رأيه عن مدى دقة نظام الرقابة من عدمه، وما يرى به من ثغرات أو نقاط ضعف في جزئيات النظام ثم في مجموعة.

**ج- أسلوب دراسة الخرائط التنظيمية وخرائط الدورات المستندية:** يجب أن تعد الخريطة التنظيمية العامة بشكل تفصيلي بحيث توضح الإدارات والأقسام التي تتألف منها المنشأة والتابعة لها والأشخاص المسؤولين و وظائفهم واختصاصاتهم وواجباتهم.

ودراسة ذلك يساعد المراقب على تحديد التداخل في الاختصاصات والواجبات بين الوظائف المتعارضة، الأمر الذي يكون له تأثير واضح على سلامة وإحكام الرقابة الداخلية.

ويستعين المراقب بخرائط وجداول الدورات المستندية التي توضح تقسيم العمل ومساره بالنسبة لكل عملية وكذلك الدورة المستندية الخاصة به كالمبيعات والمشتريات والعمليات النقدية وغيرها.

**د- فحص النظام المحاسبي:** من خلاله يحصل المراقب على بيان بالدفاتر والسجلات المستخدمة وأسماء الموظفين المنوط بهم مسكها ومراجعتها. كما يطلب قائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الاحتفاظ بأصول المنشأة. وأخيراً يطالب ببيان عن طبيعة المستندات المؤيدة لحركة الأموال الواردة للمنشأة وتلك الصادرة منها ودوراتها المستندية ليتمكن من دراستها وتحليلها ومقارنة معلوماتها ليتأكد من أن المنشأة تقوم بتقسيم العمل بين إدارتها وأقسامها وموظفيها بحيث تطبق نظام الفصل بين الوظائف الآتية:

- وظيفة اعتماد العمليات والتصريح بها والموافقة عليها.

- وظيفة تنفيذ وأداء العمليات.

- وظيفة الاحتفاظ بأصول المنشأة.

- وظيفة المحاسبة عن العمليات والأصول.

فإذا هو أطمأن إلى تطبيق مبدأ الفصل بين هذه الوظائف، استطاع أن يقتنع بسلامة نظام الرقابة الداخلية.

**هـ أسلوب الملخص التذكيري:** بيان تفصيلي عن الطرق والأسس والدعائم التي يقوم عليها، ويتميز بها أي نظام سليم ودقيق للرقابة الداخلية، ويستخدمه ويسترشد به المراقب ومساعديه عند فحصهم ودراساتهم وتقييمهم لنظام الرقابة الداخلية الذي وضعته المنشأة وطبقته.

وأخيراً للمراقب حرية اختيار أكثر من أسلوب أو وسيلة أو طريقة من تلك الطرق لفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية حتى يتاح له الإلمام بشتى النواحي التفصيلية في النظام ولا يكتفى بأخذ فكرة عامة.

**ثانياً) فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** تهدف هذه المرحلة إلى فهم نظام المعلومات والرقابة الداخلية، ودرجة اعتماد المراجع عليه في إعداد برنامج المراجعة وإبداء رأيه حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية. والشكل التالي يبين خطوات هذه المرحلة<sup>(1)</sup>:

### الشكل رقم (5) خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

1- جمع الإجراءات:
- إستعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين الإدارات. - ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
2- إختبارات التطابق (الفهم):
- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
3- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية:
- نقاط قوة النظام. - نقاط ضعف النظام.
4- إختبارات الاستمرارية:
- إختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
5- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية:
- نقاط قوة النظام. - ضعف في تصور النظام. - وثائق الحوصلة.

وسيتم تناول ذلك بنوع من التفصيل وكما يلي<sup>(2)</sup>:

**1- جمع الإجراءات:** في هذه الخطوة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في:

<sup>1</sup> - بوتين، مرجع سابق، ص 71.

<sup>2</sup> - شعباني، مرجع سابق، ص 118.



أ- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة: على المراجع أن يتمن في الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها وبالتالي التعبير عنها.

كما يمكن للمراجع استعمال أسلوب الاستفسارات مع موظفي المؤسسة مع ضرورة التقيد بقواعد الحوار السالف ذكرها.

ب- خرائط التتابع (التدفق) والأسلوب الوصفي: بناءً على الملاحظات والاستجابات السابقة يستطيع المراجع أن يبدي رأيه في العمليات والإجراءات الموضوعية في شكل وصف كتابي. ويفضل أن يرافق هذا الوصف بخرائط التدفق (أشكال تبين مختلف التدفقات والرقابة المنفذة).

ففي العمليات المعقدة تتميز هذه الخرائط بالمزايا التالية:

- تسهل عملية الفهم والاتصال.
- تمكن المراجع من صحة فهمه للنظام.
- عند إتباعها يسهل تحديد نقاط ضعف النظام وبالتالي إيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

**2- إختبارات التطابق (الفهم):** بعد انتهاء المراجع من الخطوة السابقة عليه أن

يتتبع بعض العمليات ليتحقق من أن الإجراءات التي دونها قد فهمها وأنها فعلاً الإجراءات المطبقة والمنفذة فعلاً في المؤسسة. ولاختبار ذلك توجد طريقتين هما:

- الطريقة المباشرة: بالاتصال المباشر بمختلف المنفذين لتلك الإجراءات.
- الطريقة غير المباشرة: بتتبع مسار الوثائق والمستندات. وتلك الإختبارات لا تهدف إلى التأكد من حسن التطبيق.

**3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** من خلال الخطوتين السابقتين ومن

خلال استمارة الاستبيان (قائمة الاستقصاء) يتم الإجابة عليها بنعم أو بلا يتم تحديد نقاط قوة ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية.

**4- إختبارات الاستمرارية:** باستعمال أسلوب العينات يتم اختبار نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من توفر الضمانات الكافية لتطبيقها في الواقع وبصورة مستمرة ودائمة.

وهذه الإختبارات لا يمكن أن تقتصر على عملية واحدة أو اثنتين فقط كما يجب أن تكون موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من تطبيقها بصورة مستمرة.

**5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>:** من خلال الخطوة السابقة خطوة

إختبارات الاستمرارية يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أم عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

وبناءً على ذلك يقدم المراجع تقريره إلى الإدارة حول نظام الرقابة الداخلية مبيناً آثار ذلك على المعلومات المالية والمحاسبية، ويتضمن هذا التقرير اقتراحات بقصد تحسين الأداء.

<sup>1</sup> - بويتين، مرجع سابق، ص 74.

المرحلة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية<sup>(1)</sup>:  
تُنجز هذه المرحلة في عدة خطوات حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (6) خطوات فحص الحسابات والقوائم المالية

1- نقاط قوة النظام: - برنامج أدنى لفحص الحسابات (إختبارات السريانية، المراجعة التحليلية).
2- نقاط ضعف النظام: - تعديل البرنامج (إختبارات إضافية : تدعيم برنامج فحص الحسابات).
3- إنهاء عملية المراجعة: - إعادة النظر في الإختبارات المحاسبية الكبرى. - فحص الأحداث ما بعد الميزانية. - فحص كيفية تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية. - إعادة النظر في أوراق العمل.
4- إصدار الرأي:

**1- نقاط قوة النظام:** إن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تسهيل مهمة المراجع في حالة سلامة وجودة النظام وهذا دليل مبدئي على صحة الحسابات لكنه غير كافي فلا بد من مراجعة الحسابات والقوائم المالية مراجعة مباشرة حتى يتمكن المراجع من المصادقة عليها.  
وهنا يكتفي المراجع ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها. فقد تسجل مثلاً مخصصات غير مبررة.  
وهذا البرنامج الأدنى يتضمن:

- القيام بإختبارات السريانية للتأكد من صحة الأرصدة عن طريق طلبات المصادقة والوجود الفعلي أو الذاتي للشيء الذي يمثل رصيد الحساب الذي يقوم المراجع بفحصه والتأكد من ملكية وصحة تقييم المنشأة له.
- القيام بمراجعة تحليلية بمقارنة الأرصدة ودراسة تطورها من فترة إلى أخرى.

**2- نقاط ضعف النظام:** إن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تعقيد مهمة المراجع في حالة ضعف النظام. وهنا على المراجع تعديل وتوسيع برنامج المراجعة وذلك لما لنقاط الضعف من أثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 76.

وذلك بتدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام وإجراء اختبارات إضافية متممة للاختبارات السابقة.

**3- إنهاء عملية المراجعة:** قبل أن يبدي المراجع رأيه المهني حول شرعية وصدق الحسابات عليه:

- إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى للإطلاع على الطرق المحاسبية المتبعة في المنشأة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
  - فحص الأحداث أو العمليات التي تقع ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد تقريره بنتائج المراجعة.
  - مراجعة أوراق عمله التي تمثل القاعدة في كتابة التقرير للتأكد من محتواها ومن قوة حجيتها في تبرير رأيه النهائي حول شرعية وصدق الحسابات.
  - التأكد من إنجاز أعمال المراجعة المحددة سلفاً.
- 4- إصدار الرأي:** على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية إنهاءً لمهمة المراجعة.

### **المطلب الثالث : الوسائل المستعملة في المراجعة المالية :**

#### **(1) وسائل شرح وتقييم نظام الرقابة الداخلية:**

سبق تناولها عند شرح المرحلة الثانية من مراحل المنهج أو المسلك العام للمراجع الخارجي في المبحث الثالث من هذا الفصل.

#### **(2) وسائل مراقبة أو فحص الحسابات:**

- أ- الجرد العملي (المشاهدة العينية).
  - ب- المراجعة الحسابية.
  - ج- المراجعة المستندية.
  - د- المراجعة الانتقادية.
  - هـ- نظام المصادقات.
  - و- نظام الاستفسارات (تصريحات المسيرين).
  - ز- نظام الارتباطات أو المقارنات بين العناصر المختلفة (الفحص التحليلي).
- وقد تم تناولها بالتفصيل عند شرح أساليب الحصول على أدلة الإثبات في المبحث الثاني من هذا الفصل.

#### **(3) تقنيات السبر<sup>(1)</sup>:**

المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون الفواتير أو القيود المحاسبية، أما العينة فهي مجموعة من تلك الفواتير أو القيود، والمفرده هنا هي فاتورة أو قيد محاسبي. وتتعدد أنواع المراجعة على هذه المستندات (مراجعة حسابية، مراجعة مستندية، مراجعة قياسية (مقارنة)).

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 93.

وللمراجع الحرية عند استعمال تقنيات السبر في إتباع الطرق الإحصائية في ذلك من عدمه حسب الأهداف المراد تحقيقها. لكن في حالة اختيار الطرق الإحصائية عليه الإلمام بها ثم إتباع الخطوات التالية:

#### • تصور السبر: هنا على المراجع تحديد:

- الهدف المراد تحقيقه: لأنه سيؤدي إلى تحديد أنواع المراجعة التي ينبغي القيام بها وبالتالي تحديد نوع الخطأ الذي يريد المراجع أن يتحقق منه.
- المجتمع: بناءً على الهدف المراد تحقيقه يتم تحديد المجتمع المتمثل في كل المعلومات التي يرغب في تكوين رأي حولها. فإذا كان المجتمع الإحصائي هو رصيد حساب العملاء (الزبائن) فمفرداته متعددة مثل الفاتورة أو القيد فيختار المراجع حسب هدفه المفردة المناسبة وبأقل تكلفة.
- درجة الثقة المرغوب فيها: فكلما كانت مرتفعة كلما كانت العينة الممثلة للمجتمع كبيرة.
- معدل الخطأ المقبول: أي تحديد الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما.
- معدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه: والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

#### • إختيار العينة: تختار العينة بثلاث طرق:

- الطريقة الموجهة الشخصية: حسب الحدس الشخصي للمراجع.
  - طريقة السبر الترتيبي: إنطلاقاً من نقطة معينة تؤخذ المفردات المرتبة، فمثلاً 15، 25، 35، 45 وهكذا.
  - الطريقة العشوائية<sup>(1)</sup>.
- (أ) إختيار العينات الإحصائية عشوائياً: يجب أن تتوفر في العينة الإحصائية الشروط التالية:

- يجب أن يتم إختيار بنود أو عناصر العينة دون أي تحيز.
- يجب أن يتم اختيار حجم العينة بشكل موضوعي.
- يجب أن تتوفر أسلوب أو طريقة رياضية موضوعية للحكم على مدى صحة النتائج.

(ب) طرق اختيار العينات: يوجد ثلاث طرق للمعاينة في حالة استخدام العينات العشوائية لتحقيق هدف الفحص وهي:

- المعاينة للتقييم: حيث يتم الحصول على عينة عشوائية من مجتمع ما بحجم معين ويجري حصر إما عدد البنود التي تحتوي على خطأ ما وتحديد نسبتها من المجموع، أو يتم تحديد متوسط أو مجموع متغير ما كأن يتم تحديد مجموع المجتمع بالدنانير. وتمكن هذه الطريقة المدقق من تحديد نسبة البنود التي لها صفات ما من المجتمع ككل كأن نقدر بأن هناك حوالي 4% إلى 6% من الفواتير تحتوي على أخطاء.

<sup>1</sup> - عبدالله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، مرجع سابق، ص 255.

- المعاينة للقبول: يتم اختيار عينة بحجم معين حسب هذه الطريقة، فإذا أظهرت العينة أن عدد البنود التي تحتوي على خطأ من نوع ما لا يتجاوز عدداً حدده ورضي به المدقق بشكل مسبق، فإن المجتمع يعتبر مرضياً مقبولاً، وأما إذا أظهرت العينة أن هناك عدداً من البنود تحتوي على خطأ أكبر من العدد الذي اعتبره المدقق مرضياً، فإن المجتمع يُرفض ولا يعتبر مقبولاً.

- المعاينة للاكتشاف: يوجد بعض الحالات التي إذا وقعت فيها مخالفة أو خطأ واحد فقط، فإنها تستدعي القيام بتحقيق ومتابعة لمعرفة أسباب ونتائج هذا الخطأ. فمثلاً اكتشاف عملية تزوير فهذه العملية تشكل سبباً كافياً للقيام بمراجعة شاملة.

#### ج) طرق خاصة لاختيار العينات الإحصائية:

- عينات حسب قناعة المدقق: يختار المدقق البنود التي يجب أن يدققها وبالتالي تكون كافية للوصول إلى رأي بالنسبة لسلامة النظام والعمليات المحاسبية، وقناعة المدقق ليست مزاجية وإنما يكونها بناءً على دراسته لفعالية نظام الرقابة الداخلي وكفاءة الجهاز المحاسبي الذي ينفذ النظام المالي للمؤسسة.

- العينات الطباقية: يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات محددة يجري تعريفها بشكل واضح ودقيق.

يستخدم المدقق هذه الطريقة عندما يكون المجتمع مكون من مفردات غير متجانسة كأن تكون قيمتها متباعدة كثيراً. فإذا أراد تقدير قيمة البضاعة بالمخازن مثلاً فقد تتكون بنود البضاعة من بعض الوحدات التي لا تتجاوز الوحدة الواحدة الدينار الواحد، و وحدات أخرى تتجاوز تكلفتها عشرة دنانير، و وحدات تتجاوز تكلفة الوحدة منها 100 دينار وهكذا. وعليه فإنه يمكن تقسيم المجتمع غير المتجانس إلى مجتمعات فرعية كل منها متجانس، للحصول على تقدير دقيق لمتوسط كل طبقة عن طريق عينة مأخوذة من هذه الطبقة، وبتوحيد التقديرات للطبقات المختلفة يمكن الحصول على تقدير دقيق للمجتمع كله وبذلك نزيد من دقة التقدير.

- عينات المجموعات: يتم اختيار العينات حسب هذه الطريقة بأن يبدأ المراجع من رقم محدد يختاره من قوائم العينات العشوائية ثم يأخذ مجموعة من المفردات أو البنود المتعاقبة ويفحصها. وينتقل بعد ذلك إلى تدقيق مجموعة ثانية مبتدئاً من رقم محدد ويأخذ جميع مفردات هذه المجموعة المتعاقبة، وبعدها ينتقل إلى فحص مفردات مجموعة ثالثة وهكذا. فإذا اختار مثلاً الرقم 1000 فإنه يفحص المستندات التي تحمل الأرقام من 1000 إلى 1020 وإذا اختار الرقم 1350 كذلك فإنه يفحص المجموعة التي تقع بين الرقمين 1350 إلى 1370 وهكذا.

- عينات المراحل المتعددة: تستخدم هذه الطريقة عندما يتكون المجتمع من مفردات أو بنود كبيرة العدد ويتم الاحتفاظ بها في أماكن متباعدة ومتعددة. فإذا كانت شركة كبيرة مثلاً تحتفظ بمخزونها السلعي في عدة مخازن تقع في فروع متعددة، فيختار المراجع فروعاً معينة ويفحص ضمن هذه الفروع بنوداً محددة من المخزون السلعي. وتتكون هذه الطريقة من مرحلتين مرحلة اختيار المخازن ومرحلة اختيار بنود البضاعة التي سيتم فحصها.

أما إذا كانت فروع هذه الشركة كبيرة والبعض الآخر صغيرة فيمكن الحل في مثل هذه الحالات على الجمع بين طريقتي العينة الطبقية والمراحل المتعددة.

#### ● **إستغلال نتائج المراقبة:** بالقيام بنوعين من التحليل:

- تحليل كمي للنتائج: التأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض والأهداف المراد تحقيقها.

- تحليل نوعي: لتلك الأخطاء و الانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا وكذلك فيما إذا كانت عمدية أم لا.

على المراجع في النهاية اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله. وفي حالة عدم القبول عليه القيام باختبارات إضافية، طلب تسوية الحسابات أم تدوين تحفظات أم رفض المصادقة.

#### (4) **المراجعة والمعلوماتية:**

● **الاختبارات ثنائية الهدف في ظل الحاسوب<sup>(1)</sup>:** هي الاختبارات التي يقوم بها المراجع لتحديد مدى الالتزام بمقومات الرقابة الداخلية وأداء الاختبارات الجوهرية للتفاصيل في نفس الوقت.

بهدف استخدام المراجع لوقته بفعالية. ويمكن تحديد هذه الفعالية إذا استخدم الإجراءات اليدوية بجانب الإجراءات بالحاسب في نفس الوقت. فيمكن أن يتضمن برنامج الحاسب اكتشاف فواتير المبيعات التي تزيد قيمتها عن 10000 جنيه، وقد يكون هذه الفواتير فقط نتيجة لبعض الأخطاء في إدخال أسعار وكميات المبيعات. ويمكن عمل اختبارات مدى الالتزام بتخصيص سجلات خاصة لفواتير المبيعات أكثر من 10000 جنيه كما يمكن عمل اختبارات جوهرية للتحقق من قيمة المبيعات باستخدام الحاسب لتجميع حاصل ضرب كميات وأسعار المبيعات.

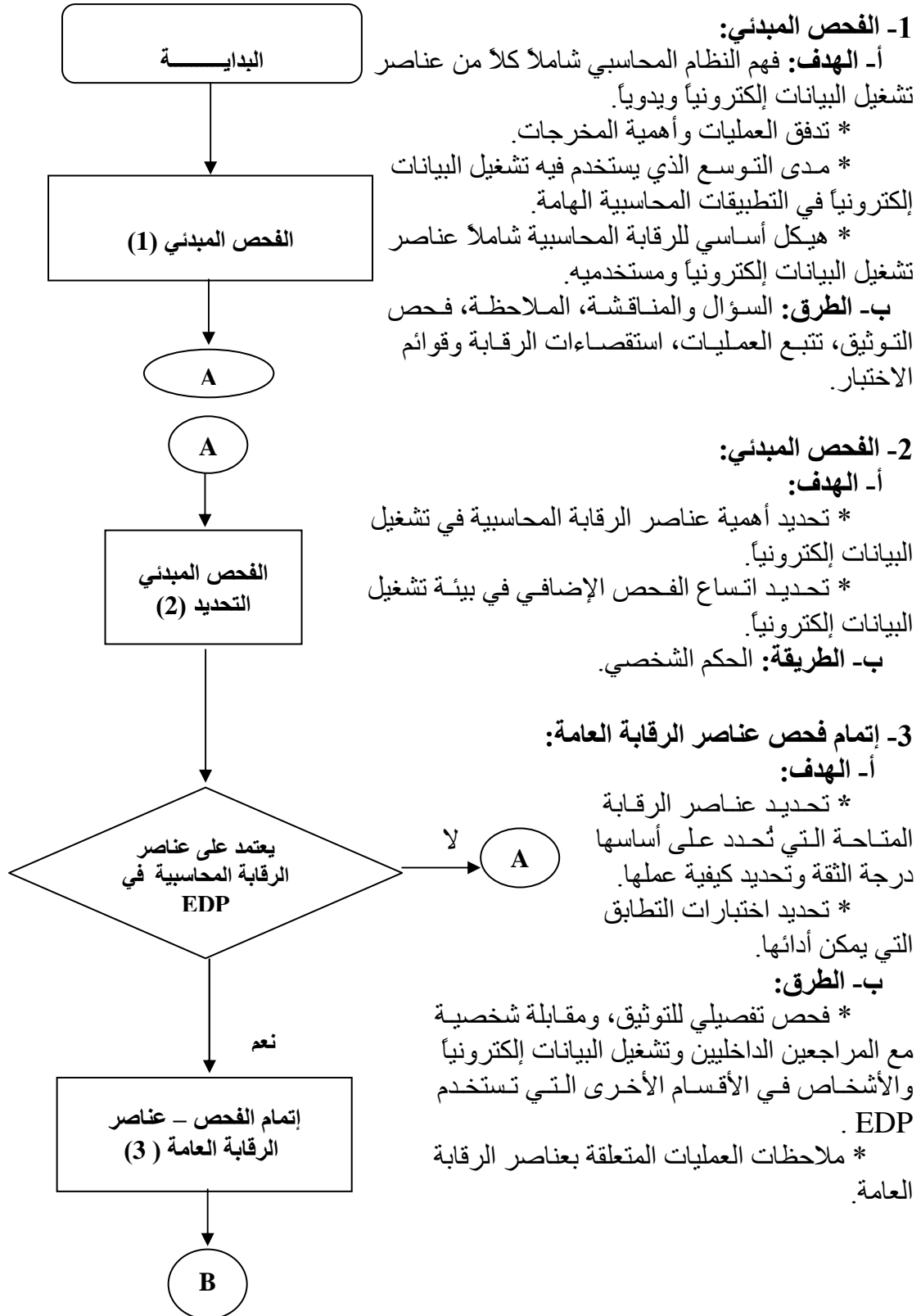
● **نظرة عامة على دراسة وتقييم عناصر الرقابة في بيئة التشغيل الإلكتروني<sup>(2)</sup>:** يجب على المراجعين أن يأخذوا في اعتبارهم عناصر الرقابة المتكاملة في تشغيل البيانات إلكترونياً ويدوياً عند قيامهم بفحص وتقييم النظام وتدقيق البيانات، وفيما يلي خطوات إتمام ذلك:

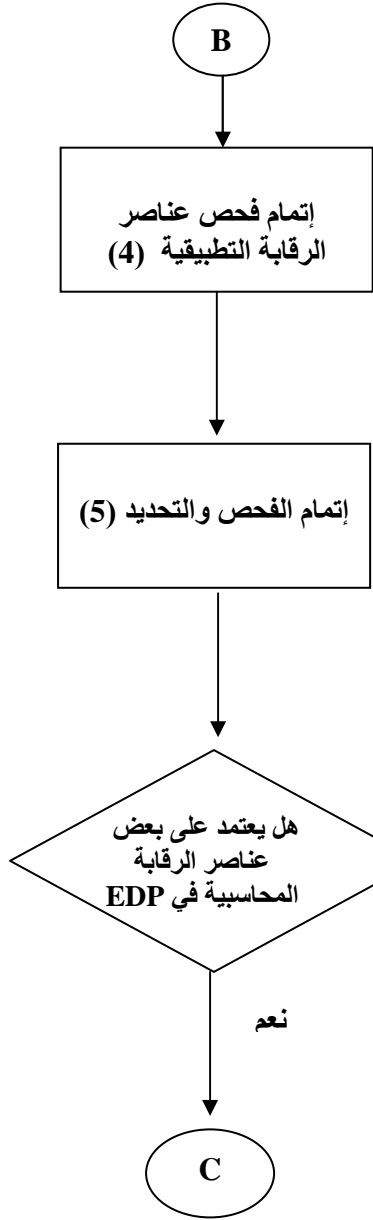
- أ- إعداد الفحص المبدئي لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية.
- ب- تحديد عناصر الرقابة في تشغيل البيانات إلكترونياً والتي يمكن أن يعول عليها قدر من الثقة عند تحديد طبيعة وتوقيت وشكل اختبارات التطابق المتعلقة بها.
- ج- إتمام عملية الفحص عن طريق الفحص التفصيلي لعناصر الرقابة العامة والتطبيقية التي يريد المراجع الاعتماد عليها.
- د- تحديد (تقييم مبدئي) لفاعلية عناصر رقابة تشغيل البيانات إلكترونياً والتي تم فحصها وتحديد درجة الثقة - إن وجدت - والتي يمكن تحديدها بالاعتماد على عناصر الرقابة المنفردة لتشغيل البيانات.
- هـ- إتمام اختبارات التطابق في عناصر رقابة تشغيل البيانات إلكترونياً والتي يمكن أن تعول عليها بعض الثقة.

<sup>1</sup> - عبدالوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، مصر الدار الجامعية، 2004 ص37.

<sup>2</sup> - ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، مصر الدار الجامعية، 2002 - 2003 ص 295.

- و- إعادة تقييم مدى توافر الثقة في عناصر رقابة تشغيل البيانات إلكترونياً والتي تم اختبار تطابقها.
- ز- إتمام تصميم اختبارات التحقق وإعداد البدائل المناسبة لهذه الاختبارات. ويوضح الشكل التالي خريطة التدفق نموذج لما سبق:
- الشكل رقم (7) دراسة وتقييم تطبيقات تشغيل البيانات إلكترونياً





#### 4- إتمام الفحص - عناصر الرقابة التطبيقية:

##### أ- الهدف:

\* تحديد عناصر الرقابة التطبيقية التي تحدد على أساسها درجة الثقة وتحديد كيفية عمل عناصر الرقابة العامة.  
\* تحديد اختبارات التطابق التي يمكن أدائها.

\* تحديد التأثير المحتمل لعناصر القوة والضعف المحددة في اختبائي التطابق.

##### ب- الطرق:

\* فحص تفصيلي للتوثيق، والمقابلة الشخصية مع المراجعين الداخليين، وتشغيل البيانات إلكترونياً والأشخاص بالأقسام الأخرى التي تستخدم EDP وملاحظات المشروع المتعلقة بعناصر الرقابة التطبيقية.

#### 5- إتمام الفحص والتحديد:

##### أ- الهدف:

\* لكل تطبيق محاسبي هام.  
\* تحديد أشكال الأخطاء والأعمال الغير مصرح بها والتي قد تحدث.  
\* تحديد إجراءات الرقابة التي تمنع أو تكتشف هذه الأخطاء أو العناصر الغير مصرح بها.

\* تحديد فاعلية عناصر الرقابة المحاسبية في تشغيل البيانات إلكترونياً ويدوياً.  
ب- الطرق: الحكم الشخصي.

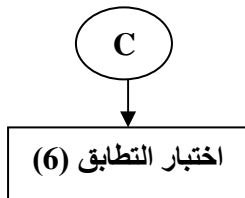
#### 6- إختبارات التطابق:

##### أ- الهدف:

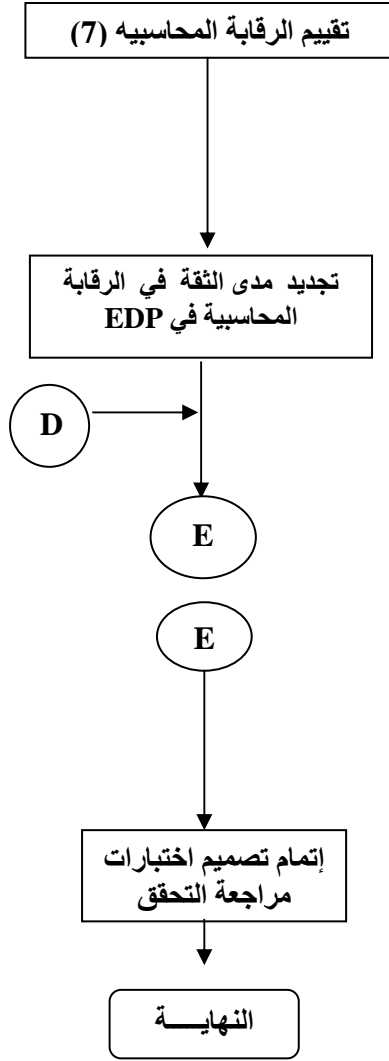
\* تحديد ما إذا كان من الضروري وصف إجراءات الرقابة الضرورية وتتبعه بشكل كافي.  
\* التزويد بتأكيد معقول أن الرقابة تحقق هدفها كما ينبغي.

\* تحديد إلى المدى المناسب متى وكيف ومن يراقب المستند.

ب- الطريقة: فحص القيود، إختبار إجراءات الرقابة والسؤال، الملاحظة.







## 7- تقييم الرقابة المحاسبية:

### أ- الهدف:

\* لكل تطبيق محاسبي هام:

- تحديد أشكال الأداء والأعمال الغير مصرح بها والتي قد تحدث.
  - تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية التي تمنع أو تكشف هذه الأخطاء أو الأعمال.
  - \* تحديد ما إذا كان قد تم تحديد وتتبع إجراءات الرقابة الضرورية بشكل كافي.
  - \* تقييم العناصر والظروف وتحديد تأثير ذلك على طبيعة وتوقيت واتساع إجراءات المراجعة.
- ب- الطريقة: الحكم الشخصي.

### • إستقصاءات الرقابة الداخلية الخاصة بوسائل الرقابة التنظيمية<sup>(1)</sup>:

- 1- هل يقوم المراجع الداخلي بفحص طرق تخصيص المهام والمسئوليات الخاصة بالعاملين في مركز الكمبيوتر؟
- 2- هل يوجد إجراءات يمكن من خلالها تحديد المؤهلات اللازمة للعاملين في الوظائف المختلفة بمركز الكمبيوتر؟
- 3- هل يقوم آخرون بخلاف مشغل الأجهزة ومعدّي البرامج بمراقبة جودة التشغيل؟
- 4- هل يتم الفصل بين وظائف ومهام مشغلي الأجهزة من وظائف معدّي البرامج بوضوح؟
- 5- هل يتم تبديل مشغلي الأجهزة دورياً؟
- 6- هل يرغب مشغلي الأجهزة بأخذ إجازاتهم السنوية؟
- 7- هل يتم الفصل بين وظائف مشغلي الأجهزة ووظائف التصريح بتنفيذ العمليات المالية أو إدخال تعديلات بالملفات الرئيسية؟

<sup>1</sup> - لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، مرجع سابق، ص 36-5.

8- هل يزود مركز الكمبيوتر الإدارات والأقسام المختلفة التي تقدم لمركز الكمبيوتر بطلب عمل تعديلات في الملفات الرئيسية أو البرامج بكشف أو قائمة تشير بإتمام عمل التعديلات المطلوبة؟

9- هل توجد وسائل فعالة للتحقق من ما إذا كان مشغلي الأجهزة يتبعون إجراءات التشغيل المعتمدة؟

10- هل توجد إجراءات رسمية لاختبار برامج التطبيقات الجديدة أو أي تعديلات في البرامج الجاري استخدامها؟

11- هل توجد إجراءات وقائية فعالة تحول دون دخول غير المصرح لهم غرفة الكمبيوتر؟

### **(5) ترتيب الملفات<sup>(1)</sup>:**

ترتب المعلومات والوثائق في ملفين الملف الدائم والملف الجاري (السابق ذكرهما)، وتستهمل رموز ومؤشرات داخل كل ملف تسمح بالعثور على المعلومات المرغوب فيها بسرعة، كما تسمح بإظهار العلاقة فيما بينها في حالة وجودها.

---

<sup>1</sup> - بوتين، مرجع سابق، ص 103.

## خلاصة الفصل :

حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية لا بد له من إتباع مسلكاً عاماً أو منهجية عمل مكونة من مجموعة من المراحل والخطوات التي تمكنه من الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأيه مراعيًا في ذلك مخاطر الأخطاء المادية.

ومن أهم تلك المراحل مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجع في إعداد برنامج المراجعة وفي إبداء رأيه حول عدالة الحسابات والقوائم المالية، فقد تحولت المراجعة من مراجعة تفصيلية كاملة إلى مراجعة إنتقادية تقوم على أساس الاختبارات التي تتوقف كميتها على درجة متانة ذلك النظام.

# الفصل الثالث

القوانين والقرارات  
والدراسة الميدانية

## مقدمة الفصل :

تم التطرق في الفصل السابق إلى معايير المراجعة الدولية الشخصية والميدانية وإلى منهجية المراجعة المكونة من ثلاثة مراحل والتي يجب أن يتقيد بها المراجع أثناء تنفيذه لعملية المراجعة.

وتطبيقاً لذلك سيقدم الباحث في هذا الفصل تعريفاً بالعضو الفني (المراجع) بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وهو الجزء المهم والمكمل لعمل المراجع الداخلي وبالإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية وبدليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز عن طريق ذكر نبذة مختصرة عنه، وذلك من خلال القوانين والقرارات النافذة ذات الصلة بالموضوع.

وسيتم النزول الميداني إلى الجهاز وتوزيع استبيان واختبار إجابة عينة البحث عليه لمعرفة مدى توفر معايير المراجعة الدولية الشخصية في الأعضاء الفنيين بالجهاز ومدى التزامهم بمعاييرها الميدانية وبالتالي محاولة تقييم التطبيق الفعلي لمراحل المنهجية التي يتبعونها أثناء تنفيذهم لعمليات المراجعة.

لذلك تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية متمثلة في:

- المبحث الأول : الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية.
- المبحث الثاني : الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية.
- المبحث الثالث : الدراسة الميدانية.

## المبحث الأول : الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية<sup>(1)</sup>:

لقد أنشئت الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (المراجعة الداخلية) بهدف حماية المال العام ومحاربة الفساد بمختلف أنواعه المالي والإداري ...، وقد تم تحديد مهامها واختصاصاتها بوحدات الجهاز الإداري للدولة بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (217) لسنة 1999م، وتتمتع هذه الإدارة بسلطة استشارية تقدم النصح والمشورة لرئيس الوحدة لتصحيح أي انحرافات تظهرها عملية المراجعة وعليه فهي لا تستطيع إلزام الإدارات الأخرى بتنفيذ ما يقدم من توصيات و اقتراحات بقصد تحسين مستوى الأداء داخل إداراتهم إلا بموجب قرار من رئيس الوحدة ... .

### المطلب الأول : مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش في مجال المراجعة :

وفقاً لنص المادة رقم (5) من القرار السالف الذكر فإن الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش تمارس في مجال المراجعة المهام والاختصاصات التالية:

- 1- مراجعة إيرادات الوحدة والتأكد من أنه تم تحصيلها وإدراجها بحسابات الوحدة بطريقة سليمة وصحيحة وتم التحصيل على النحو المحدد لها.
- 2- تدقيق كشوفات الاستحقاق من (مرتبات وأجور و علاوات وبدلات ومكافآت وحوافز وغيرها) من الناحية الحسابية والمحاسبية والتحقق من صحتها.
- 3- مراجعة كشوفات ودفاتر التحصيل اليومية والتأكد من وجود خاتم الوحدة على كل سند قبض ومن صحة إثباتها في الكشوفات بنفس بياناتها (الإسم والرقم والمبلغ وصحة إجمالي المبلغ وإجمالي الكشوفات وعدد القسائم المستخرجة مع مطابقة بيانات كل قسيمة مع بيانات نسخها) والتأكد من أن المبلغ المحصل قد تم توريده إلى البنك وإنهاء مسألة إجراءات التوريد والترحيل إلى الحسابات المختصة.
- 4- مراجعة حركة الصندوق اليومية والتأكد من أن المبالغ الموردة قد تم إثباتها فعلاً وأن عملية التوريد اليومية تتم بصورة سليمة ومنتظمة لجميع المبالغ المحصلة والتحقق من مدى التزام أمناء الصناديق والخزائن بعدم التصرف بالنقد الموجود لديهم والصرف منه لأي غرض مهما كانت الأسباب والتأكد من توريدها إلى البنك أولاً بأول.

5- مراجعة البيانات والمعلومات التي تقدم إلى الإدارة العليا من الإدارات والمختصين بالوحدة والتأكد من صحتها ومطابقتها للواقع حتى تتمكن الإدارة العليا من اتخاذ القرار المناسب بناءً عليها وبما لا يؤثر على موقف الوحدة مالياً وإدارياً وفنياً.

<sup>1</sup> - الجمهورية اليمنية، رئاسة مجلس الوزراء، قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (217) بشأن تحديد مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري للدولة، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 26 مايو (1999)، ص 53 - 61.

6- حفظ نسخ من التوقعات المعتمدة للمسؤولين بهدف مطابقتها مع التوقعات عند المراجعة.

7- القيام بتنفيذ التعليمات الصادرة من رئيس الوحدة المتعلقة بمهام المراجعة.

8- القيام بأي مهام أخرى تنص عليها القوانين والقرارات والأنظمة النافذة.

## **المطلب الثاني : مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش في مجال التفتيش :**

وفقاً لنص المادة رقم (5) من القرار السالف الذكر فإن الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش تمارس في مجال التفتيش المهام والاختصاصات التالية:

1- المراجعة اليومية لمستندات الصرف للتأكد من عملية الصرف قد تمت مستكملة لكل الوثائق المؤيدة لصحة الصرف، ومراجعة إجراءات المناقصات وتحرير العروض وقرارات البت فيها وإبرام العقود والاتفاقيات المتعلقة بها للتأكد من سلامة الإجراءات وقانونيتها وقانونية العقود وقيمتها وضماناتها للتأكد من عدم وجود شروط والتزامات مخالفة ومجحفة ومرهقة تجاه أموال الوحدة، ومتابعة توريد الأصناف إلى المخازن، ومراجعة كافة البيانات المالية والفواتير والسندات وإشعارات الإدخال والإخراج من وإلى المخازن أو المستودعات والتأكد من أن الأصناف الموردة قد تم صرف قيمتها في حدود المعتمد لها وفي الأوجه المخصصة لها وفي المواعيد المحددة لها وفقاً لقانون الموازنة والأنظمة النافذة والعقود المبرمة وبما لا يخالف قانون المزايدات والمناقصات الحكومية.

2- التأكد من أن جميع الإدارات والأقسام والمختصين بكافة مستوياتهم يقومون بتنفيذ برامج وخطط الوحدة وفقاً للسياسة المرسومة لها بما يخدم مصلحة الوحدة والمصلحة العامة.

3- التحقق من مدى الاستخدام والاستغلال أو الاستثمار الأمثل للموارد والمخصصات المتاحة (بشرية ومادية) وفقاً للأهداف والبرامج والخطط المرسومة.

4- التأكد من صحة الدفاتر والسجلات وسلامة إثباتات وتوجيه القيود والعمليات المحاسبية وفقاً للقوانين والقرارات والأنظمة المالية والمحاسبية النافذة وبما يتفق مع أصول ومعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها للتثبت من مدى مطابقتها لها وعدم مخالفتها أو الخروج عليها، وإبداء الرأي عن أية مخالفات أو أخطاء أو قصور تكشف عنها.

5- مراجعة موازين المراجعة وبياناتها التحليلية.

6- القيام بالجرد المفاجئ عند الاقتضاء والدوري للصناديق والخزائن والمخازن والمستودعات وإعداد محاضر بالجرد ونتائجه بحسب ما يسفر عنه ومطابقته وفقاً للقواعد المنظمة للجرد وإبداء الملاحظات والآراء والتوصيات المناسبة واللائمة.

7- بحث ومراجعة وتقييم أصول المخازن والمخزون والدورة المستندية للتوريد والصرف للتثبت من:

- سلامة وكفاية وملائمة المخازن وحفظ الأصناف المخزونة ومدى توفر وكفاية إجراءات ووسائل الحماية والمحافظة عليها والعناية بها من كل ما قد يُعرضها للمخاطر (الضياع، السرقة، التلف).

- سلامة الإجراءات المتبعة في الدورة المستندية للتوريد إلى المخازن والصرف وسلامة عملية التخزين.

- سلامة الأصناف والموجودات (المخزون) من التلف والأعطال وأسباب ركودها (دون استخدام أو استغلال أو استثمار).

- وجود الأصناف والموجودات المخزنة دون صرف على حالتها واكتمالها واكتمال كل صنف من حيث أجزائه وكمياته عدداً ونوعاً وعدم تغييرها أو استبدالها بأخرى مماثلة غير صالحة أو مشابهة بجودة مختلفة، مع التثبيت من فترة الصلاحية في بعض الأصناف، ورفع التقارير اللازمة بنتائج البحث والمراجعة والتقييم للإدارة العليا.

8- الإشراف والمراقبة على أعمال الجرد الموسمي أو السنوي الذي يتم من قبل لجان الجرد المُشكلة لهذا الغرض وتقييم النتائج.

9- مراجعة مذكرة تسوية حسابات البنك وكشف المطابقة الشهرية، للتحقق من نظامية إعدادها وكتابتها بالحبر ومعتمدة من المسؤولين المختصين، والاحتفاظ بصورة منها وفتح سجل لدى الإدارة العامة لقيود الإيداعات النقدية وكذلك الشيكات الصادرة التي لم تتحقق بكشوفات حسابات البنوك لمطابقتها في الشهور اللاحقة والتحقق من صحة المبالغ التي تظهر بكشوفات الحساب ولم تظهر بالدفاتر خلال الأسبوع الأول من كل شهر.

10- مراجعة مبالغ العهد وتسوياتها وتصفياتها والتأكد من نظاميتها وسلامة وثائقها وتسديدها في الأوقات المحددة لها.

11- مراجعة كافة الممتلكات للتأكد من وجودها، ووجود واكتمال وثائقها ووثائق إثبات ملكيتها وسلامة حفظها وصيانتها، وحسن استخدامها واستغلالها وعدم تعريضها للعبث والتلف والحريق والضياع والسرقة والاختلاس، وتقييم إجراءات تصفياتها إذا وجدت أو حدثت.

12- التأكد من سلامة وكفاية الإجراءات المتبعة في حفظ وتداول المستندات والوثائق.

13- التأكد من الالتزامات المستحقة للوحدة أو عليها وسلامة المستندات والوثائق المتعلقة بإثباتها والتأكد من أن المديونية التي تمت تقع في النطاق والحدود المسموح بها طبقاً للسياسة العامة.

14- فحص ومراجعة حسابات القروض والمنح والإعانات والهبات والمساعدات للتأكد من:

أ- وجود دراسات جدوى للقروض تعبر عن الحاجة الفعلية الضرورية والملحة وفق الخطط التنموية العامة للدولة.

ب- مدى تناسب قيمة القرض مع الأغراض التي تتطلبها الحاجة لتمويل المشروع التنموي المضمن في الخطط.



ج- وجود اتفاقيات وعقود لتنفيذ المشروعات التنموية الممولة من القروض والمساعدات.

د- مدى مطابقة التنفيذ للاتفاقيات وفعالية وسلامة الاستخدام والاستغلال والاستثمار لموارد القروض والمساعدات في المجالات المحددة لها وخلوها من أية شروط مخالفة أو مجحفة أو مرهقة.

هـ- مدى اتفاق المساعدات والإعانات والمنح والهبات مع القوانين والقرارات والأنظمة النافذة والاتفاقيات المتعلقة بها.

15- فحص ملفات الموظفين وخدماتهم للتأكد من وجودها وسلامة واكتمال المسوغات الوظيفية ونظامية إجراءات التوظيف والتعيين واستخدام السجلات والنماذج المتعلقة بشأنها وتقييم مدى التزام الوحدة بالوفاء بمتطلبات التأمين والتقاعد، وبحث سلامة حفظها وإتباع القواعد العامة بشأنها وفق القوانين والقرارات والأنظمة النافذة.

16- فحص ومراجعة إجراءات تسوية الأوضاع المالية والوظيفية لموظفي الوحدة وإجراءات وشروط شغل الوظائف وصرف العلاوات والبدلات والمكافآت والحوافز وإجراءات النقل والانتداب والإعارة وإجراءات التأهيل والتدريب المهني وتقييم المعايير والإجراءات الخاصة بتقدير كفاءة أداء الموظفين.

17- الإطلاع على نطاق الإنضباط الوظيفي ومراجعة إجراءات تنفيذه والتزام المختصين به تجاه موظفي الوحدات ومدى قيام المختصين باتخاذ إجراءات المسائلة (المسائلة بحق المخالفين للقوانين والأنظمة).

18- فحص الموازنة التقديرية للوحدة، قبل إجازتها لتأكيد صحتها واكتمالها وواقعيتها واتفاقها مع القوانين والأسس المقررة وتقييم مدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال وإبداء الرأي بشأنها.

19- حث الإدارة المالية على قفل الحسابات الختامية في مواعيدها ثم فحصها والتأكد من مطابقتها للدفاتر والنظم المالية النافذة والتأكد من مرفقاتها واكتمالها والتحري عن أسباب أي تجاوز في الصرف أو أي عجز في الإيرادات وكذلك الوفر في المصروفات والزيادة في الإيرادات.

20- فحص ومراجعة مؤيدات الحسابات الشهرية وحسابات المٌدد والحساب الختامي للتأكد من:

أ- صحة تسجيل العمليات المحاسبية (إيرادات وصرفيات) بمبالغها الصحيحة في الفترة المحددة.

ب- أن المكونات والبيانات المالية بكاملها تُعرض بصدق وعدالة وتفصح وفق متطلبات النظام المالي والمحاسبي الذي تلتزم الوحدة بإتباعه وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

ج- أن العمليات المحاسبية التي وقعت تخص الوحدة.

د- عدم وجود عمليات محاسبية غير مسجلة أو غير مضمنة بالسجلات وبالقوائم المالية.

21- التأكد من رصد وتسجيل كافة الدفاتر المالية الواردة للوحدة وعلى وجه الخصوص قسائم المتحصلات والأوراق ذات القيمة الجديدة ومطابقتها مع قوائم الإرسالية من الجهة المرسلة وجرد المتبقي منها بالعهددة (غير المستعمل) وعد صفحاته ورقة ورقة.

22- متابعة الدفاتر المالية المستعملة والمستخدمة وخاصة قسائم المتحصلات والتأكد من إعادتها وتوريد مبالغها واستلامها من المحصلين وتقديمها للمراجعة والتأكد من اكتمال عملية التوريد في مواعيدها المحددة بالقوانين واللوائح والنظم المالية النافذة.

23- القيام بالتحرز وضبط كافة الوثائق والمستندات وغيرها من وسائل وأدوات الإثبات المادي واتخاذ كافة الإجراءات التحفظية اللازمة في حالة اكتشافها لارتكاب فعل أو إمتناع عن فعل يعاقب عليه القانون ويضر بالمصلحة العامة وممتلكات وأموال الوحدة وبنظام عملها وإعداد تقرير بذلك ورفع له لرئيس الوحدة منسوخاً منه صورة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والجهات ذات العلاقة.

24- القيام بأي مهام أخرى تنص عليها القوانين والقرارات والنظم النافذة التي تنظم عمل الوحدة وتخضع لأحكامها، والعمل في جميع الأحوال على تطبيقها وعدم مخالفتها.

### المطلب الثالث : الالتزامات والمسئوليات :

إن القرار السالف الذكر قد فرض على رؤساء الوحدات الإدارية في مواده رقم (3، 7، 9):

- إستكمال إجراءات إنشاء إدارة عامة للرقابة الداخلية والتفتيش على أن تتبّع مباشرةً رئيس الوحدة الإدارية وتخضع لإشرافه في جميع المهام والأعمال المتعلقة بالمراجعة والتفتيش.

- تقديم كافة التسهيلات اللازمة للإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش وتذليل الصعوبات التي قد تواجهها والرد على تقاريرها بما يكفل قيام الإدارة بالمهام المناطة بها.

كما فرض ذلك القرار على هذه الإدارة العامة في مواده رقم (4، 6، 8):

- الإلتزام عند ممارستها لمهامها واختصاصاتها منذ إعداد مشاريع الخطط وبرامج المراجعة الخاصة بها وحتى الانتهاء من تنفيذ آخر بنود الخطط والبرامج بمعايير وأصول وأساليب المراجعة والمحاسبة النصوص عليها قانوناً والمتعارف عليها ...

- التعاون مع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة و مندوبيه في موافاته بكافة الوثائق والمستندات والسجلات والدفاتر والبيانات والمعلومات والتقارير وغيرها اللازمة للفحص والمراجعة وتأمين إزالة المعوقات وتذليل الصعوبات التي قد تواجه مندوبيه وتقديم التسهيلات الممكنة بما يكفل قيام الجهاز بتنفيذ اختصاصاته على الوجه المطلوب وبما يكفل في الأخير خدمة مصالح الوحدة الإدارية.

- عدم إفشاء موظفيها لأي سر من الأسرار التي اطلعوا عليها بحكم وظيفتهم أو الإخلال بالالتزامات المنوطة بهم وفي حالة المخالفة يعاقبوا تأديبياً على النحو المبين في قانون الخدمة المدنية التالي بيانه مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى المدنية والجزائية عند الاقتضاء.

فقد نصت المادة رقم (111) من قانون الخدمة المدنية<sup>(1)</sup> إذا ارتكب الموظف مخالفة لواجباته المنصوص عليها في القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الخدمة المدنية أو في تطبيقها فتوقع عليه إحدى العقوبات التأديبية التالية حسب جسامة المخالفة بعد إجراء التحقيق:

- 1- التنبيه.
- 2- الإنذار.
- 3- الخصم من الراتب الشهري بما لا يتجاوز 20%.
- 4- تأجيل موعد استحقاق العلاوة السنوية لمدة لا تتجاوز ستة أشهر.
- 5- الحرمان من العلاوة السنوية.
- 6- تأجيل موعد استحقاق الترفيع.
- 7- إسترداد كل الخسائر أو بعضها الناجمة عن المخالفة بما لا يتجاوز 20% من الراتب الشهري.
- 8- تخفيض الراتب.
- 9- تخفيض الفئة والراتب معاً.
- 10- الفصل من الخدمة مع حفظ الحق في المعاش والمستحقات الأخرى.

## المبحث الثاني : الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية:

الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية هيئة رقابية عليا مستقلة ذات شخصية اعتبارية، يحتل مكانة عالية على الصعيدين الوطني والدولي، ويهدف أساساً من خلال ممارسة اختصاصاته إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها والمساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابته والعمل على تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية، ويمارس الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والنظامي والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية<sup>(2)</sup> وذلك بواسطة أعضائه الفنيين الذين لهم مجموعة من الحقوق وعليهم مجموعة من الواجبات والمسئوليات وفقاً لقانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992 ولائحته التنفيذية.

<sup>1</sup> - الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، القرار الجمهوري بالقانون رقم (19) بشأن الخدمة المدنية، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 21 مارس (1991).

<sup>2</sup> - الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 3 أبريل (1992)، ص2.

## المطلب الأول : حقوق الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية :

إن السلطات الواجب أن يتمتع بها العضو الفني بالجهاز التي تساعده في إنجاز برنامج مراجعته قد حددها القانون السالف الذكر ولائحته التنفيذية رقم (2) لسنة 1993 كما يلي<sup>(1)</sup>:

1- لغرض الحصول على البيانات والمعلومات المتصلة بمجالات الفحص والمراجعة يُخول أعضاء الجهاز:

أ- الحق في الدخول إلى جميع المكاتب والمحلات والمباني والمخازن والمصانع والمحاجر والمناجم وكافة المنشآت وغيرها التابعة للجهات الخاضعة للرقابة بمجرد إبراز البطاقة الدالة على الصفة.

ب- الحق بالاتصال المباشر بجميع المختصين والمعنيين من موظفي الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أو السابقين لهم أو بأي شخص له علاقة بالموضوعات محل الفحص والمراجعة، ولهم الحق في توجيه الاستفسارات والتساؤلات الشفهية والخطية وتلقي الإيضاحات والردود الخطية في الآجال التي يحدونها.

ج- الحق في الإطلاع على كل سجل أو وثيقة أو أية أوراق أو مهمات أو أدوات أو آلات أو معدات أو بضائع أو لوازم أو غيرها من الأشياء التي يرون لزوم الإطلاع عليها وفحصها في أي مكان تتواجد فيه وفي أي حالة كانت عليه ولهم الحق في أن يقرروا اتخاذ ما يلزم للمحافظة على البيانات والمعلومات التي وقفوا عليها إذا خيف عدم الإطلاع عليها فيما بعد لأي سبب.

2- إطلاع الأعضاء الفنيين على السجلات والوثائق والمستندات ذات الطبيعة الخاصة أو السرية في معرض تنفيذ مهام الجهاز.

3- تكليف أي من المختصين أو المعنيين من موظفي الجهات الخاضعة للرقابة بإيصال أية وثائق أو بيانات أو بالحضور إلى مقر الجهاز في المواعيد المحددة لمناقشتهم والحصول على أية معلومات أو بيانات والإدلاء بأي إيضاحات شفوية أو خطية.

4- فرض اتخاذ التدابير الممكنة التي يرى لزومها لإزالة أية معوقات تحول دون حصول الجهاز أو مراجعيه على البيانات أو الولوج والإطلاع عليها.

5- يباشر أعضاء الجهاز الصلاحيات التالية والمنصوص عليها في المادة رقم (14) من القانون السابق الذكر:

- الوقوف المؤقت لأي موظف عام إذا شكل عائقاً يحول دون مباشرة الجهاز لاختصاصاته.

- اتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة لاسترداد الأموال العامة.

- وقف عملية صرف أي مبالغ للغير أو إعفائه من مبالغ مستحقة عليه إذا

تأكد بأنها غير قانونية.

<sup>1</sup> - الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، القرار الجمهوري رقم (2) بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (39) لسنة 1992 بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 26 أبريل (1993)، ص 12 و 44.

- وقف تنفيذ الاتفاقيات المخالفة للقوانين النافذة.
- وقف تنفيذ أي إجراء متبع يرى الجهاز أنه يضر بالمصلحة العامة.
- إتخاذ الإجراءات القانونية في حق الموظف الذي ارتكب إحدى المخالفات المنصوص عليها في القوانين واللوائح المنظمة والقرارات النافذة.
- 6- يتمتع أعضاء الجهاز الفنيين بالحماية من مختلف أشكال الضغوط والتدخلات والمناورات التي تعرقل القيام بمهامهم أو تمس نزاهتهم والاحترام الواجب لهم ويتعين على كافة رجال السلطة العامة أن تحمي أعضاء الجهاز من التهديدات والإهانات والقذف والاعتداءات على اختلاف أنواعها.
- وذلك بناءً على نصوص المواد رقم (25، 26، 27، 113) من اللائحة التنفيذية السالف ذكرها. **وإضافة إلى ما سبق** يباشر الجهاز اختصاصاته بحسب الأحوال عن طريق المراجعة والفحص والتفتيش والمعاينة وله في سبيل ذلك مباشرة الصلاحيات التالية<sup>(1)</sup>:
- 7- يباشر الجهاز اختصاصاته بطريق العينة أو بطريق الفحص الشامل بحسب الأحوال.
- 8- إجراء الفحص والمراجعة الفجائية وبدون إشعار مسبق.
- 9- وضع الخاتم الشمعي كلما دعت الضرورة إلى ذلك كإجراء تحفظي.
- 10- عند اكتشاف ارتكاب فعل أو امتناع عن فعل يعاقب عليه القانون يحق للجهاز ضبط المستندات الدالة على ذلك وإحاطة الجهة الإدارية المختصة بتقرير كامل مشفوع بالإجراءات القانونية التي يوصي بها الجهاز باتخاذها. وفي حالة تقاعس الجهة المختصة عن اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة يحق للجهاز إحالة الموضوع كاملاً إلى الجهات القضائية.
- 11- يتمتع بعض أعضاء الجهاز بصفة الضبطية القضائية.
- 12- المشاركة في أعمال الجرد التي تتم في الجهات الخاضعة للرقابة، كما يحق للجهاز القيام بجرد مفاجئ دون إشعار مسبق.
- 13- فحص ومراجعة حسابات وحدات القطاع المختلط التي يقل مساهمة الدولة فيها عن 50% و وحدات القطاعين العام والمختلط التي تزيد مساهمة الدولة فيها عن 50% من رأسمالها، وإبداء الرأي في القوائم المالية والمصادقة عليها. ويجوز الاستعانة بمراقبي الحسابات في ذلك.
- 14- تعيين مراقبي الحسابات وتحديد أتعابهم عند الاستعانة بهم في وحدات القطاع المختلط التي يقل مساهمة الدولة فيها عن 50% وفي وحدات القطاعين العام والمختلط التي تزيد مساهمة الدولة فيها عن 50% من رأسمالها. وإبداء الرأي أو التعديل على برامج المراجعة المقدمة منهم وكذا الإطلاع على أوراق العمل والإشراف على أعمالهم.
- 15- الاعتراض على تعيين مراقبي الحسابات في وحدات القطاع المختلط التي تقل مساهمة الدولة فيها عن 50% من رأسمالها، وتحديد أتعابهم والموافقة على تنفيذ برامج المراجعة المقدمة منهم. والإطلاع والاحتفاظ بنسخة من تقاريرهم والقوائم

<sup>1</sup> - القانون رقم (39)، مرجع سابق، ص 8.

المالية قبل انعقاد الجمعية العمومية بشهرين على الأقل لمراجعتها وإعداد تقرير بالملاحظات يرسل إلى الجهة المعنية. وكذا حضور اجتماع الجمعية العمومية.

16- مراجعة التقارير والقوائم المالية المقدمة من مراقبي الحسابات ... والحصول في سبيل ذلك على كافة الإيضاحات والمعلومات والبيانات من مراقبي الحسابات أو من الجهة الخاضعة للفحص.

17- الحق في أن يطلب من الجهات المختصة اتخاذ ما يلزم لتلافي أي قصور في الأداء أو خلل في قانون أو نظام أو تعليمات أو أوجه التخطيط أو التنفيذ أو عدم كفاية العاملين.

18- الاستعانة بذوي الخبرة والخبراء ... في سبيل الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة وكذا في سبيل التحقق والتيقن والمساعدة على الحكم وإبداء الرأي في العمل الرقابي.

19- تحديد الموظفين ونطاق مسؤولياتهم عن المخالفات المكتشفة بالجهات الخاضعة للرقابة.

20- القيام بالرقابة المصاحبة والسابقة علاوة على الرقابة اللاحقة.

21- تنظيم وتطوير ورفع مستوى الأداء في جميع نواحي العمل الرقابي وخاصة

في:

- تحديد الوسائل والأساليب الملائمة والمتطورة في ممارسة الأعمال الرقابية.
- تبني المعايير والقواعد المهنية.
- وضع الأسس والمعايير التي تكفل استقلالية وحياد عمل الجهاز الرقابي.

22- إعداد وإرسال التقارير التالية إلى الجهات المختصة والمعنية:

- تقارير عن نتائج المراجعة والفحص والتفتيش في الجهات الخاضعة لرقابة

الجهاز.

- تقارير بنتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للوحدات

الاقتصادية والوحدات المُعانة والتعاونيات.

- تقارير عن نتائج تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

تقارير بنتائج مراجعة الحسابات الختامية لتنفيذ موازنة الجهات الخاضعة

للرقابة.

- التقارير السنوية بنتائج مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة

والموازنات الملحقة والمستقلة عنها.

- التقارير الدورية المنتظمة عن النتائج العامة لرقابة الجهاز.

- التقارير أو البيانات التي يطلبها رئيس الجمهورية.

وذلك بناء على نصوص المواد رقم (11، 12، 13) من القانون السالف الذكر.

## المطلب الثاني : واجبات الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية :

ما يجب على العضو الفني بالجهاز أن يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال قد حددها القانون سالف الذكر ولائحته التنفيذية<sup>(1)</sup>.

1- في مجال الرقابة المالية بهدف التأكد من أن العمليات التالية قد تمت بطريقة نظامية و وفقاً للقوانين واللوائح والقرارات والأنظمة النافذة:

- مراقبة مختلف الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز في مجال الإيرادات والمصروفات.

- مراجعة حسابات مرتبات التقاعد ومكافآت نهاية الخدمة والاعاشات والتأمينات الاجتماعية.

- مراجعة القرارات الخاصة بشئون العاملين ... .

- مراجعة الحسابات الوسيطة من عهد وأمانات وحسابات جارية والحسابات النظامية وما في حكمها.

- مراجعة مختلف الإيرادات الناتجة عن سائر التصرفات في الأموال العامة وبحث أوجه الاستخدام والاستغلال والاستثمار فيها للتأكد من صيانة المؤجر منها وكفاءة الطرق المتبعة في استغلالها واستثمارها.

- بحث حالة المخازن والمستودعات وما في حكمها وفحص دفاترها وسجلاتها ومستنداتها ... ودراسة فروقات الجرد وما تم بشأنها.

- فحص ومراجعة أعمال المشتريات والمقاولات والأشغال العامة وعقود التوريد والخدمات.

- فحص أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي ومراجعة السجلات والدفاتر والمستندات للتأكد من كفايتها والكشف عن المخالفات المالية وحالات الإهمال و وقائع الاختلاس إن وجدت وبحث بواعثها والتعرف على جوانب الخلل في أنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها وتلافيها.

- مراجعة وفحص جميع مستندات و وثائق القروض والسلف والمساعدات والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة أو إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز والتأكد من قيدها ومن توريدها (في حالة الاقتراض) أو تحصيل وتوريد أصل القرض وفوائده (في حالة الإقراض) إلى الخزينة العامة أو مخازنها والتحقق من فعالية استخدامها في المجالات المحددة لها.

- مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة من أو إلى جهات محلية أو خارجية.

- مراجعة الحسابات الختامية لمختلف الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز. وكذا مراجعة الحساب الختامي الذي أسفر عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات الملحقة بها والمستقلة عنها.

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 3.

- مراجعة الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للوحدات الاقتصادية والوحدات المُعانة وإبداء الرأي فيها.
- 2- في مجال الرقابة على تنفيذ الخطة وتقييم الأداء:
- المراجعة وإبداء الرأي بشأن خطط ومشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومتابعة وتقييم البرامج الخاصة بتنفيذها ...
- مراجعة وتقييم ومتابعة كل من الخطط المالية والاقتصادية العامة للدولة والخطط المالية والاقتصادية الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ...
- فحص وتقييم البرامج والموازنات السنوية المتعلقة بالنواحي المالية والاقتصادية وعلى وجه الخصوص في مجالات النقد الأجنبي والموازنات السلعية وموازنات القوى الوظيفية ...
- تقييم ودراسة نظم التكاليف ومعدلات الأداء ومعدلات التكلفة للتحقق من كفاءتها وواقعيتها ودراسة سياسات التسعير وعلاقتها بالتكاليف من ناحية وبالقرارات والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص من ناحية أخرى.
- فحص ومراجعة السجلات والدفاتر والمستندات والوثائق والبيانات المالية والفنية والإحصائية لكافة أنواع الأنشطة القائمة ولمشاريع تحت الإنشاء في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ...
- دراسة وتقييم الأوضاع المالية والإدارية وخطط الإنتاج وسياسة البيع والتسعير وإبداء الرأي بشأنها ...
- فحص دراسة الجدوى الاقتصادية لمشروعات التنمية والاستثمار وتقييم سياسات و وسائل التمويل الخاصة بتنفيذها وإبداء الرأي بشأن الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على تنفيذها وتشغيلها.
- مراجعة وتقييم العقود والاتفاقيات التي أبرمتها الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مع الغير ...
- متابعة وتقييم القروض والمنح والمساعدات المبرمة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية والممنوحة من البنوك الأجنبية والمديونية مع العالم الخارجي ومتابعة استهلاك كل منها والتأكد من صحة احتساب الفوائد المستحقة عليها.
- التثبت بوجه خاص من صحة الأسباب التي أدت إلى عدم صرف كل أو بعض الإعتمادات الخاصة بمشاريع التنمية وأن الوفر في اعتماد معين لم يكن يقصد به مواجهة التجاوز في مخصص لعمل آخر ولم يكن الوفر أيضاً على حساب الجودة أو الدقة أو التأخير في تنفيذ أي من تلك المشاريع.
- 3- في مجال الرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية:
- في مجال الرقابة القانونية: فحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابته في شأن المخالفات المالية التي تقع بها ...
- في مجال تقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية: فحص القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية والمحاسبية ... وإبداء الرأي في مشاريع القوانين واللوائح والقرارات المالية أو مزاوله مهنته المحاسبية ... للتحقق من مدى كفايتها ... ورفعها إلى السلطات المختصة بإعدادها واعتمادها وإقرارها وإصدارها.



ذلك بناءً على نصوص المواد رقم (7، 8، 9) من القانون السالف الذكر. وإضافة إلى ما سبق<sup>(1)</sup>:

4- يتولى الجهاز مباشرة الاختصاصات السالفة الذكر بحسب الإمكانيات المتوفرة له مستخدماً في ذلك كافة الأساليب العلمية والمهنية الحديثة وذلك حيث تحديد أولويات الرقابة والتركيز على المسائل الهامة نسبياً والجوهرية ومحل المخاطر والاستخدام العلمي لنظام العينات والحصول على أدلة الإثبات الرقابية وجمعها وذلك كله على النحو الذي يكفل له تحقيق أهدافه والوفاء بجميع واجباته.

5- يتولى الجهاز إعداد تقارير بنتائج رقابته التي باشرها على الجهات الخاضعة لرقابته وفقاً للقواعد التالية:

- التقرير المطول أو (الخطاب الإداري): وهو يحتوي على جملة ما توصل إليه الجهاز من خلال مراجعته للجهة الخاضعة للرقابة من ملاحظات ونقاط ضعف وخلل في نظام الرقابة الداخلية وأنظمة الحسابات أو التكاليف أو المخازن ... وكذا توصيات وتوجيهات الجهاز لمعالجة ذلك. ويرسل إلى المسئول الأول في الجهة الخاضعة للرقابة وللجهات ذات العلاقة ...

- التقرير المختص أو (إبداء الرأي): تذييل به القوائم المالية والحسابات الختامية للجهة الخاضعة للرقابة وذلك حول مدى صحة وعدالة تلك القوائم والحسابات، ويبلغ إلى الجهات المعنية والجهات ذات العلاقة ...

- التقرير السنوي للجهاز: يتضمن جميع المسائل التي تعتبر هامة نسبياً وجوهرية ولها مخاطر حسب ورودها بتقارير الجهاز المتعلقة بنتائج مراجعته لجميع الجهات الخاضعة للرقابة وتشمل بالإضافة إلى ذلك على التقرير المطول والتقرير المختص لرأي الجهاز ... وترفع إلى رئيس الجمهورية ويبلغ إلى مجلس النواب ومجلس الوزراء في المواعيد المحددة قانوناً.

- التقارير الخاصة أو الاستثنائية: التي يقوم الجهاز بإبلاغها إلى الجهات المختصة والتي تكون ذات طابع خاص ...

6- يكون في مقدمة كل تقرير إقرار بأن العمل قد تم وفقاً لمنهاج العمل بالجهاز ووفقاً لقواعد ومعايير الأداء الرقابي المتعارف عليه ...

7- يلتزم كل عضو فني بالجهاز ب:  
- بذل العناية الكافية في مباشرة أعمال ووظائفهم وفقاً لمنهاج العمل والأسلوب المهني وقواعد ومعايير الأداء الرقابي التي يصدرها الجهاز.  
- الموضوعية والوضوح والنزاهة والحيادية عند مباشرة العمل الرقابي في مختلف مراحلها.

- الإلمام الكامل بمحيط الجهة الخاضعة للرقابة والإفصاح عن المخالفات والملاحظات التي يقف عليها من خلال مباشرة الرقابة.

- العمل باستمرار على تنمية معارفه وكفاءته المهنية والثقافية وزيادة كفاءة أدائه.

- التزام التحفظ الذي يضمن له إستقلالية وحياده.

<sup>1</sup> - القرار الجمهوري رقم (2) بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (39)، مرجع سابق، ص 14 و 44.

- الإبلاغ فوراً عن المؤثرات التي قد يقع فيها نتيجة ممارسته الرقابة ...  
- السلوك والمظهر واللياقة التي تكفل الاحترام الواجب لوظيفته من قبل الكافة.

- مراعاة السرية التامة في أعمال وظيفته.  
8- لا يجوز لجميع أعضاء الجهاز أن يباشروا أية أعمال أو أنشطة تمس بطريقة مباشرة أو غير مباشرة باستقلالية وحياد الجهاز أو أعضائه في ممارسة العمل الرقابي وعلى وجه الخصوص:  
- القيام بأي عمل آخر بمرتب أو بمكافأة سواء من خزينة الدولة أو من أي جهة أخرى.

- مزاوله مهنة حرة أو القيام بعمل تجاري أو صناعي أو ...  
- شراء أي شيء من أموال الدولة أو أن يؤجر لها أو يبيع لها شيئاً مما يملكه أو يقايضها عليه إلا إذا تم ذلك طبقاً لقواعد عامة تسري على الكافة.  
- الانتماء أو الانتساب إلى أي من التنظيمات الحزبية السياسية.  
- مباشرة أي عمل رقابي في مجال الفحص والمراجعة بغرض خدمة أي حزب أو تنظيم سياسي.

- استعمال نفوذ الوظيفة للحصول على منافع شخصية له أو للغير.  
- إفشاء سرية الأمور التي يطع عليها بحكم مباشرة مهام وظيفته أو بسببها.  
- إعطاء تعليمات لموظفي الجهات الخاضعة للرقابة حول واجباتهم والتدخل في عملية اتخاذ القرارات أو الإجراءات التي تعتبر ضمن مسؤوليات إدارة الجهة الخاضعة للرقابة أو المشاركة في مباشرة أي عمل تنفيذي يخص الجهة إلا في صورة مراقب فقط.

- الخضوع لتأثير وسلطة رؤساء الجهات الخاضعة للرقابة أو الموظفين الذين يراجع أعمالهم.  
وذلك بناءً على نصوص المواد رقم (28، 29، 30، 115، 116) من اللائحة التنفيذية السالفة الذكر.

**المطلب الثالث : مسؤوليات الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية ودليل الأداء الرقابي الشامل:**

### **مسؤوليات الأعضاء الفنيين:**

الأعضاء الفنيين بالجهاز يتبع في شأن تأديبهم ما يلي<sup>(1)</sup>:  
1- كل عضو فني بالجهاز يخالف الواجبات السالفة الذكر أو يخرج على مقتضى الواجب في أعمال وظيفته أو يظهر بمظهر من شأنه الإخلال بإقامة الدعوى المدنية أو الجنائية عند الاقتضاء.

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 46.

- لا يعفى العضو الفني عن العقوبة التأديبية استناداً لأمر رئيسته إلا إذا أثبت أن ارتكابه للمخالفات كان تنفيذاً لأمر مكتوب من هذا الرئيس ... .
  - لا يُسأل العضو الفني مدنياً إلا عن خطئه الشخصي.
  - يُتبع في كافة مراحل التحقيق والتأديب الإجراءات القانونية والأصول المرعية المتعلقة بتأديب الموظف العام.
- 2

أ- العقوبات التأديبية التي يجوز توقيعها على العضو الفني بالجهاز هي على النحو التالي:

- التنبيه: الإخطار كتابة بالمخالفة المرتكبة وعدم السماح بتكرارها مستقبلاً.
- الإنذار: الإخطار كتابة بالمخالفة المرتكبة وعدم السماح بتكرارها مستقبلاً والتهديد بتوقيع عقوبة أشد في حالة الإعادة.
- قطع الراتب: بنسبة 20% من المرتب الأساسي الشهري.
- الحرمان من العلاوة السنوية.
- الحرمان من الترفيع بما لا يتجاوز سنتين ابتداءً من الاستحقاق.
- القهقرة: تنزيل العضو الفني مرتبة في فئته الوظيفية أو إلى الفئة الأدنى من فئته.

- الفصل: إنهاء الخدمة مع الاحتفاظ بالمعاش والمستحقات الأخرى.
- ب- للسلطة التأديبية أن تعمل على استرداد الخسائر الناجمة أو جزءاً منها عن المخالفة عن طريق الاستقطاع الشهري من راتب العضو الفني على أن لا يزيد عن 20% من الراتب الأساسي للعضو.
- ج- لا يجوز توقيع أكثر من عقوبة واحدة عن المخالفة الواحدة، وإذا وقعت من العضو عدة مخالفات فتوقع عليه العقوبة لأشد المخالفات.
- 3- باستثناء عقوبتي التنبيه والإنذار لا يجوز توقيع عقوبة تأديبية على العضو الفني إلا بعد التحقيق معه كتابة وسماع أقواله وتحقيق دفاعه ويجب أن يكون القرار الصادر بتوقيع العقوبة مسبباً.
- 4- لرئيس الجهاز أن يوقف أي عضو فني عن عمله احتياطياً إذا اقتضت مصلحة التحقيق معه ذلك لمدة لا تزيد عن أربعة أشهر ... .
- 5- يحال الأعضاء الفنيين إلى المحاكمة التأديبية بقرار من رئيس الجهاز.
- 6- تكون جلسات المحاكمة التأديبية سرية وللعضو الفني حضور الجلسات بنفسه أو توكيل محامي للدفاع عنه ... .
- 7- يجوز للعضو الفني الطعن في قرار المجلس التأديبي أمام القضاء في حالة توقيع عقوبة القهقرة أو الفصل من الخدمة ... .
- 8- كل عضو فني بالجهاز يحبس احتياطياً أو تنفيذاً لحكم جنائي غير نهائي يوقف عن عمله ويوقف صرف مرتبه، ويحرم من مرتبه كاملاً في حالة حبسه تنفيذاً لحكم جنائي نهائي ... .

- 9- تنقضي الدعوى التأديبية بالنسبة للعضو الفني بمضي ثلاث سنوات من تاريخ ارتكاب المخالفة ... وإذا تعدد المتهمون وانقطعت المدة بالنسبة لأحدهم ترتب على ذلك انقطاعها بالنسبة للباقيين ...
- أما إذا كون الفعل جريمة جنائية فلا يسقط الحق في المسائلة التأديبية إلا بسقوط الدعوى الجنائية.
- 10- تنقضي الدعوى التأديبية بقبول استقالة العضو الفني المخالف أو إحالته إلى المعاش، ولا يجوز في هاتين الحالتين إعادة تعيينه بالجهاز.
- 11- لا يجوز النظر في ترقية أو ترفيع العضو الفني الذي وقعت عليه خلال السنة أي من العقوبات التأديبية المبينة فيما يلي إلا بعد انقضاء المدد التالية:
- ثلاثة أشهر في حالة الخصم من المرتب الشهري بنسبة تزيد على 5%.
  - ستة أشهر في حالة الخصم من المرتب الشهري بنسبة تزيد على 10%.
  - سنة في حالة الخصم من المرتب الشهري بنسبة تزيد عن 15%.
  - مدة الحرمان في حالة توقيع عقوبة الحرمان من العلاوة السنوية.
- 12- لا يجوز ترقية أو ترفيع العضو الفني المحال إلى المحاكمة التأديبية أو المحاكمة الجنائية مدة الإحالة ويحجز للعضو في هذه الحالة بالوظيفة المرشح للترقية أو وقعت عليه عقوبة التنبيه أو الإنذار أو الخصم من المرتب الشهري بنسبة لا تزيد على 10% وجب عند ترفيعه حسب أقدميته في الوظيفة المرفع إليها ويمنح راتبها من التاريخ الذي كانت ستتم فيه لو لم يتم إحالته للمحاكمة وذلك مع مراعاة نص النقطة السابقة ويعتبر العضو الفني محال إلى المحاكمة من تاريخ صدور قرار الإحالة.
- 13- تمحى العقوبات التأديبية التي تقع على العضو الفني بانقضاء المدة التالية:
- ستة أشهر في حالة توقيع عقوبة الإنذار أو الخصم من المرتب الشهري بنسبة لا تزيد عن 5%.
  - سنة في حالة توقيع عقوبة الخصم من المرتب الشهري بنسبة تزيد عن 5%.
  - سنتان في حالة الخصم من المرتب الشهري بنسبة تزيد على 10% وفي حالة توقيع عقوبة الحرمان من العلاوة السنوية.
- ثلاث سنوات بالنسبة للعقوبات الأخرى عدى عقوبة الفصل من الخدمة ويتم المحو في هذه الحالات بقرار من لجنة شئون الأعضاء إذا تبين لها أن سلوك العضو الفني وعمله منذ توقيع العقوبة مرضيان ...
- وذلك بناءً على نصوص المواد رقم (118، 119، 120، 123، 125، 127، 128، 129، 130، 131، 132، 133، 134) من اللائحة التنفيذية السالفة الذكر.

## دليل الأداء الرقابي الشامل<sup>(1)</sup>:

إن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة سعيًا منه في تطوير أساليب العمل والنهوض بها قام بإعداد دليل الأداء الرقابي الشامل الذي يمثل الإطار العام الذي تجري بموجبه جميع الممارسات والمهام الموكلة للجهاز بموجب قانونه رقم (39) لسنة 1992.

إن الدليل يحتوي على المنهاج العام الواجب التقيد به و إتباعه. والمنهاج عبارة عن السياسات التي اختارها الجهاز لانتهاجها في أدائه لمهامه الرقابية ويقع عبئ تنفيذها على عاتق جميع الأعضاء الفنيين بالجهاز. ويتكون الدليل من ثلاثة أجزاء (أطر) أساسية هي:

### الإطار القانوني:

يشمل اختصاصات وصلاحيات الجهاز وفقاً لقانون الجهاز، كما يتضمن توضيح المنهاج العام لعمل الجهاز، حيث حدده الدليل بأنه مجموعة السياسات والمعايير والمفاهيم والممارسات وأساليب العمل التي يتبعها الجهاز والتي تنطبق على كافة المهام الرقابية للجهاز.

### الإطار الفكري:

يشمل المفاهيم العامة للعمل الرقابي التي تشكل المنهاج العام للجهاز والتي يمارس في ضوءها مهامه ومسئولياته.

### الإطار المهني:

يشمل الإجراءات العملية لممارسة المهام الرقابية خلال مراحلها المختلفة:

#### 1- تخطيط المراجعة:

حيث يشمل مراحل التخطيط ويحدد الأدوار والمسئوليات تجاه عمليات التخطيط إلى جانب الخطوات والإجراءات الواجب إتباعها. وفي هذه المرحلة فإن رئيس المراقبة أو الفرقة وأعضائها يقومون بتعريف الوحدة من خلال الزيارات الميدانية ومقابلة مسؤوليها و... ، كما يقومون بدراسة وتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية.

#### 2- مباشرة إجراءات المراجعة:

هي عبارة عن الإجراءات والخطوات العملية التي تتبع في تنفيذ الخطط من وضع لبرامج المراجعة وإجراء للاختبارات وصولاً لنتائج واستنتاجات المراجعة حيث يوضح الدليل منهاج الجهاز حيال هذه الممارسات ويحدد كيفية الإجراءات والاختبارات ومسئولية مباشرتها والإشراف عليها.

#### 3- تقارير المراجعة:

وهي تشمل أنواع تقارير المراجعة التي يرفعها الجهاز والإطار العام لها إلى جانب تحديد الأسس والمعايير في إعداد التقارير المطولة وتقارير رقابة الأداء

<sup>1</sup> - الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة "دليل الأداء الرقابي الشامل" (رئاسة الجمهورية، الجمهورية اليمنية، 1998) ص6.

وصياغة التقارير المختصرة والتي تنسجم إلى حد بعيد مع معايير الأداء الرقابي العالمية.

وقد تم إعداد ثلاثة أجزاء من المرشد التفصيلية للدليل، الأول يختص بأوراق العمل والثاني يختص بتخطيط عملية المراجعة أم الثالث يختص بإجراءات المراجعة. وهناك جزء رابع وأخير لم تستكمل عملية إعداده ويختص بإعداد تقارير المراجعة.

### الاعتماد على المراجعة الداخلية<sup>(1)</sup>:

إن المراجعة الداخلية هي جزء من نظام الرقابة الداخلية في الوحدة وإذا كان ممكناً فإن اعتماد العضو الفني على أعمال المراجعة الداخلية قد يكون في أغلب الأحيان مجدياً من حيث التكلفة كمصدر من مصادر التأكد، ولذا فعندما يتقرر الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فإن أداء المراجعة الداخلية يجب أن يدرس ويقوم في مرحلة التخطيط وذلك من أجل:

أ- تحديد المدى الذي يمكن أن يعتمد العمل فيه على المراجعة الداخلية عند وضع نطاق المراجعة.

ب- تنسيق عمل المراجعة لتفادي الازدواج غير الضروري للجهود.

ج- تحديد ما إذا كانت الاختبارات التفصيلية للمراجعة الداخلية مطلوبة قبل أن يتقرر الاعتماد عليها.

د- التزام المراجعة الداخلية بالوحدات بإرسال برامجها وتقاريرها للجهاز بانتظام حسب ما هو منصوص عليه في قانون الجهاز.

وقد يتضمن هذا التقييم دراسة الأتي:

- نوعية الكوادر العاملة بالمراجعة الداخلية.

- استقلالها عن أنشطة الوحدة الأخرى.

- علاقتها بالإدارة العليا ومستوى الإشراف عليها.

- مدى كفاءة خططها ونطاق عملها.

- مستوى الأهمية النسبية المستخدم في الفحص.

- مدى كفاءة معايير المراجعة عندما يكون ذلك مطبقاً.

- نوعية البرامج وأوراق العمل.

- مدى كفاية المتابعة.

- درجة قبولها لدى إدارة الوحدة والتفاعل مع اكتشافها.

- درجة قبول نتائج أعمال المراجع الداخلي لدى إدارة الوحدة وتفاعلها مع

اكتشافاته وتوصياته

<sup>1</sup> - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 164 و 254.

## المبحث الثالث : الدراسة الميدانية :

### المطلب الأول : المرحلة الأولى للدراسة الميدانية :

1) قام الباحث بإعداد نموذج استبيان لتحكيم العبارات (ملحق رقم 2) والتي يرى بأنها تتوافق مع محتويات البحث ولها علاقة مباشرة بالفروض، وتم توزيعه على عدد من المحكمين التالية أسمائهم في الجدول رقم (6) كل على إنفراد، وتم اختيارهم من الشخصيات الأكاديمية التي لها علاقة بنفس التخصص وذلك بغرض دعم العبارات بأرائهم ومقترحاتهم، كما تم عرض خطة البحث لإبداء الرأي حول مدى توافق العبارات مع خطة البحث:

#### جدول رقم (6)

#### الأسماء المحكمين مرتبة حسب الحروف الهجائية

م	الإسم	الوظيفة
1	أ.د. عبدالحميد مانع الصيغ	نائب رئيس الهيئة العامة للتأمينات والمعاشات - أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة صنعاء
2	د. عبدالوهاب الشامي	مدير عام في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - دكتوراه في المحاسبة
3	أ.د. عبيد سعد عبود شريم	نائب رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة صنعاء
4	د. علي صالح العروسي	مدير عام بالمكتب الفني التابع للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - دكتوراه في المحاسبة الدولية
5	أ.د. منصور البطاني	وكيل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة القطاع الإداري - أستاذ مشارك - كلية التجارة

2) بعد تجميع ملاحظات وآراء المحكمين وتقريغها، فقد كانت النتائج كالتالي:

#### أ- فيما يتعلق بالاستبيان:

- تم العمل باستخدام مقياس ليكرت الخماسي.
- تم حذف التعاريف الواردة بين عبارات الاستبيان.
- تم إعداد اختيارات متعددة للخصائص الديمغرافية ( المؤهل الدراسي، التخصص العلمي، الخبرة في مجال المراجعة، العمر، المستوى الإداري ).
- تم نقل العبارات الخاصة بالإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) من بين عبارات معايير العمل الميداني (دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية) وضمها إلى عبارات منهجية المراجع الخارجي (فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية).

وهناك رأي أخير متمثل في:

- إعادة كتابة متغيرات الاستبيان بشكل أفقي لا رأسي.

لم يتم الأخذ به نظراً لإجماع بقية المحكمين على صحة العبارات كما وردت... .

### ب- فيما يتعلق بخطة البحث:

جدول رقم (7) ملاحظات وآراء المحكمين على خطة البحث مع النتائج

م	الموقع	العبرة كما وردة في الخطة	ملاحظات وآراء المحكمين	النتائج
1	عنوان الرسالة	منهجية المراجع بين النظرية والتطبيق "دراسة حالة مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية".	إجراء تعديل على العنوان كما يلي: منهجية المراجع بين النظرية والتطبيق "دراسة حالة مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية" في ضوء معايير المراجعة الدولية.	لم يؤخذ به لصعوبة التعديل على موضوع الرسالة ولكونه رأي محكم واحد لم يجتمع بقية المحكمين على ذلك.
2	المقطع الأول من المقدمة	ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها مراجع مستقل عن نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الشخصية والميدانية المتعارف عليها.	أن عبارة (معايير المراجعة المتعارف عليها) كلمة عامة كانت تستخدم قديماً، وبما أن اليمن تتبع معايير المراجعة الدولية والتي تضمنتها الرسالة فيتم استبدال تلك العبارة (بمعايير المراجعة الدولية).	تم التعديل كما يلي: ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها مراجع مستقل عن نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الشخصية والميدانية.
	المقطع الأخير من المقدمة	لاحظ أن هذه الإدارة لا تقوم بدورها الفعال في حماية المال العام ومحاربة الفساد.	يعتبر حكم قاطع وتحديد مسبق لنتائج البحث.	تم التعديل كما يلي: لاحظ وجود العديد من جوانب القصور في الدور الذي تقوم به هذه الإدارة في حماية المال العام ومحاربة الفساد.
3	إشكالية الدراسة (الأسئلة الفرعية)	هل تراجعوا الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية تتوفر فيهم ويؤدون أعمالهم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها؟	سؤال فرعي مزدوج أي سؤالين في سؤال واحد.	تم التعديل كما يلي: هل تراجعوا الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية: - تنطبق عليهم المعايير الشخصية للمراجعة الدولية؟ - يؤدون أعمالهم وفقاً لمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية؟



م	الموقع	العبرة كما وردة في الخطة	ملاحظات وآراء المحكمين	النتائج
4	فرضيات الدراسة	نفترض أن مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية: 1- تتوفر فيهم معايير المراجعة الشخصية ويلتزمون بمعاييرها الميدانية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.	فرضية مزدوجة أي فرضيتين في فرضية واحدة.	تم التعديل: نفترض أن مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية: 1- تنطبق عليهم المعايير الشخصية للمراجعة الدولية. 2- يلتزمون بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
5	إشكالية وفرضيات الدراسة	إشكالية وفرضيات الدراسة	إعادة صياغة إشكالية وفرضيات الدراسة.	رأي محكم واحد لم يؤخذ به لعدم إجماع باقي المحكمين على ذلك.
6	الهدف من الدراسة	الهدف من الدراسة:	إعادة صياغة الأهداف في ضوء مشكلة وفرضيات الدراسة.	تم صياغة الأهداف وفقاً لذلك.
			تقديم الأهداف على الفرضيات.	رأي محكم واحد لم يؤخذ به لعدم إجماع بقية المحكمين على ذلك.
7	أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع	أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع:	الدمج بين أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع.	تم الدمج.
8	المنهج المستخدم	المنهج المستخدم:	فصل أدوات البحث عن المنهج المستخدم ووضعها تحت عنوان مستقل باسم وسائل جمع البيانات.	رأي محكم واحد لم يؤخذ به لعدم إجماع بقية المحكمين على ذلك.
م	الموقع	العبرة كما وردة في الخطة	ملاحظات وآراء المحكمين	النتائج
9	الدراسة	سيعتمد الباحث في هذه الدراسة على حدود زمنية مختلفة من خلال التطرق للجدور التاريخية الأولى للمراجعة.	حذف العبارة.	حذفت العبارة وتم إعادة الصياغة وفقاً للحدود الزمنية المتفق عليها مع الأستاذ المشرف.

(2) تم إعداد خطة البحث والاستبيان بعد التعديل بصورة نهائية.

## المطلب الثاني : المرحلة الثانية للدراسة الميدانية :

تم توزيع عدد (120) نسخة من الاستبيان النهائي (ملحق رقم 3) على المبحوثين (المستبانيين) من الأعضاء الفنيين في قطاع الوحدات الإدارية بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية بمختلف مستوياتهم الإدارية والديمغرافية.

### ثبات الإستبانة:

أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقة الفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة لكل فقرة وللمعدل الكلي لل فقرات ويبين الجدول (8) معاملات الفا كرونباخ والتي تدل على وجود معاملات ثبات معقولة ودالة إحصائيا حيث كانت معاملات الثبات أكبر من 0.60 بإستثناء المعايير الشخصية والتي قد يشوبها نوع من عدم المصدقية وهي مسألة طبيعية مما يؤكد على صدق وثبات الإستبانة وأصبحت في صورتها النهائية صالحة وقابلة للتطبيق.

جدول رقم (8)

المعاملات الفا كرونباخ	عدد الفقرات	البعد
006.	6	البعد الأول: المعايير الشخصية
.711	21	البعد الثاني: معايير العمل الميداني
.908	35	البعد الثالث: منهجية المراجع الخارجي
.885	62	لجميع المتغيرات

### تحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات:

تم إيجاد المتوسط الحسابي لكل بديل من بدائل كل فقرة، أما اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الإستبانة وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة اختبار T كبيرة وموجبة و مستوى دلالة الاختبار اقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي يزيد عن 60% وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة اختبار T سالبة والوزن النسبي يقل عن 60% وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية (دلالة الاختبار) أكبر من 0.05 والسبب في ذلك اعتماد الباحث على مقياس ليكرت الخماسي بحيث تكون النسبة 60% محايدة وهي نسبة مقبولة من وجهة نظر الباحث .

### عرض وتحليل نتائج آراء عينة الدراسة الميدانية:

#### - خصائص العينة:

فيما يلي تحليل للخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة مع الإشارة بأن 2-4 من أفراد العينة لم يبينوا خصائصهم الديمغرافية.

### أولاً) المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (9) أن ما نسبته 4.1% من أفراد العينة هم من حملة الدبلوم ، وحملة البكالوريوس 73% وأن حملة الدراسات العليا 18.9% ، 1.4% من حملة الدكتوراه وهذا يعطي مؤشرا ايجابيا بأن غالبية العينة المستبناة من حملة الشهادات الجامعية.

جدول (9) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	الدرجة العلمية
4.1	3	ثانوية أو ما يعادلها
73.0	54	بكالوريوس
18.9	14	ماجستير
1.4	1	دكتوراه
97.3	72	Total

### ثانياً) التخصص:

يشير الجدول رقم (10) بأن 63.5% من العينة المستبناة كانت تخصصاتهم العلمية محاسبة 10.8% اقتصاد ، 8.1% شريعة ، 12.2% إدارة ، 2.7% أخرى.

جدول (10) توزيع أفراد العينة حسب التخصصات العلمية

النسبة المئوية	العدد	التخصص
2.7	2	أخرى
8.1	6	شريعة
10.8	8	اقتصاد
12.2	9	إدارة
63.5	47	محاسبة
97.3	72	Total

### ثالثاً) العمر:

يوضح جدول (11) توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

النسبة المئوية	العدد	الفئة العمرية
18.9	14	41سنة فأكثر
18.9	14	36-40سنة
37.8	28	31-35سنة
14.9	11	25-30سنة
4.1	3	24سنة فأقل
94.6	70	Total

### رابعاً) المستوى الوظيفي:

يشير الجدول رقم (12) بأن 50% من عينة الدراسة كانوا رؤساء فرق مراقبة ، 24.3% مراجعين ، 14.9% نواب مدراء عموم ، 6.8% مدراء عموم وكلاء مساعدين 1.4%.

### جدول (12) توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المستوى الوظيفي
24.3	18	مراجع
50.0	37	رئيس مراقبة
14.9	11	نائب مدير عام
6.8	5	مدير عام
1.4	1	وكيل مساعد
97.3	72	Total

### خامساً) سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (13) بأن 39.3% من عينة الدراسة كانت سنوات خبرتهم في مجال المراجعة عند الفئة 5-10 سنوات ، 14.9% عند الفئة 11-15 سنة ، 10.8 عند الفئة 16-20 سنة ونفس النسبة عند 4 سنوات فأقل و18.9 من 21 سنة فأكثر.

### جدول (13) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
10.8	8	4سنوات فأقل
39.2	29	5-10سنوات
14.9	11	11-15سنة
10.8	8	16-20سنة
18.9	14	21سنة فأكثر
94.6	70	Total

### - اختبار الفرضيات:

**الفرضية الأولى :** " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى توفر المعايير الشخصية للمراجعة الدولية فيهم " .

وللوصول إلى إثبات أو رفض الفرضية فقد صيغت العبارات المناسبة وتم تحليلها إحصائياً حيث تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول (14)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة كانوا متفقون حول جميع الفقرات باستثناء فقرة واحدة حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة عدا فقرة واحدة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ويعني ذلك أن أفراد العينة يتفقون على أنه يشترط في العضو الفني قبل مزاولته لأعمال المراجعة أن يكون قد مارس فعلاً عملاً تنفيذياً في مجال المحاسبة الحكومية بوزن نسبي 70.8% ، وعلى عدم وجود أي تدخلات أو ضغوط للتأثير على طبيعة الرأي النهائي للعضو الفني عن القوائم المالية محل الدراسة بوزن نسبي 73.0% ، وعلى أن العضو الفني يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع الوحدة محل المراجعة بوزن نسبي

85.4% وعلى أن العضو الفني يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية وتطوير المعرفة التي لديه بوزن نسبي 85.2% بينما نفى عينة الدراسة بأن يتقاضى العضو الفني أتعاب عن أعمال المراجعة من الوحدة محل المراجعة بوزن نسبي 45.4% وكانت آراء العينة محايدة حول الفقرة يواجه العضو الفني ضغوط وتدخل من جانب إدارة الوحدة محل المراجعة في الدور الذي يقوم به بدليل أن مستوى دلالة اختبار T كانت أكبر من مستوى الثقة 0.05 حيث بلغت 0.453. وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات البعد الأول 3.91 والوزن النسبي 78.2% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 9.785 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة، وبناءاً على ما سبق يتم قبول الفرضية الأولى أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى توفر المعايير الشخصية للمراجعة الدولية فيهم.

جدول رقم (14) تحليل فقرات البعد الأول (المعايير الشخصية العامة)

مستوى الدلالة	اختبار T	الاتجاه	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
.000	3.926	موافقة	70.8	1.184	3.54	يشترط في العضو الفني قبل مزاولته لأعمال المراجعة أن يكون قد مارس فعلاً عملاً تنفيذياً في مجال المحاسبة الحكومية.
.000	-5.244	عدم موافقة	45.4	1.197	2.27	يتقاضى العضو الفني أتعاب عن أعمال المراجعة من الوحدة محل المراجعة.
.453	.754	محايد	62.2	1.234	3.11	يواجه العضو الفني ضغوط وتدخل من جانب إدارة الوحدة محل المراجعة في الدور الذي يقوم به.
.000	4.612	موافقة	73.0	1.210	3.65	لا توجد أي تدخلات أو ضغوط للتأثير على طبيعة الرأي النهائي للعضو الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.
.000	11.617	موافقة	85.4	.941	4.27	العضو الفني يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع الوحدة محل المراجعة.
.000	13.316	موافقة	85.2	.812	4.26	العضو الفني يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية وتطوير المعرفة التي لديه.
.000	9.785	موافقة	78.2	.723	913.	على مستوى جميع المتغيرات

**الفرضية الثانية :** " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى التزامهم بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية أثناء تنفيذ عملية المراجعة "

حيث صيغة العبارات التي تتلاءم مع هذه الفرضية من واقع المعايير الدولية للعمل الميداني.

المجال الأول معيار خطة المراجعة : تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول (15)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة كانوا متفقون حول جميع الفقرات باستثناء فقرة واحدة حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ويعني ذلك أن أفراد العينة يتفقون على أنه يعتبر العضو الفني برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة.

بوزن نسبي 85.6% ، وعلى يُعد العضو الفني خطة أو برنامج لتنفيذ عملية المراجعة بوزن نسبي 91.4% ، وعلى تتضمن خطة العضو الفني للمراجعة توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة والإشراف على أعمال مساعديه بوزن نسبي 84.4% وعلى أن العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن أعمال ونتائج المراجعة بوزن نسبي 82.2% بينما كانت آراء العينة محايدة حول الفقرة يفوض العضو الفني مساعديه لإنجاز مهمة المراجعة كاملة بدليل أن مستوى دلالة اختبار T كانت أكبر من مستوى الثقة 0.05 حيث بلغت 0.580. وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول 4.05 والوزن النسبي 81.0% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 16.944 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة.

### جدول (15)

تحليل فقرات البعد الثاني: معايير العمل الميداني (المجال الأول: خطة المراجعة)

مستوى الدلالة	اختبار T	الاتجاه	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
.000	13.207	موافقة	85.6	.836	4.28	يُعتبر العضو الفني برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة.
.000	18.180	موافقة	91.4	.742	4.57	يُعد العضو الفني خطة أو برنامج لتنفيذ عملية المراجعة.
.000	12.332	موافقة	84.4	.848	4.22	تتضمن خطة العضو الفني للمراجعة توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة والإشراف على أعمال مساعديه.
.564	.580	محايد	61.6	1.202	3.08	يفوض العضو الفني مساعديه لإنجاز مهمة المراجعة كاملة.
.000	9.109	موافقة	82.4	1.059	4.12	العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن أعمال ونتائج المراجعة.
.000	16.944	موافقة	81.0	.535	4.05	على مستوى جميع المتغيرات

المجال الثاني معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول (16)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة كانوا متفقون حول جميع الفقرات حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ويعني ذلك أن أفراد العينة يتفقون على أن الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وهي أداة لخدمة الإدارة بوزن نسبي 86.4% ، وبأن إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المشروعات المملوكة للدولة موحدة على مستوى كل قطاع بوزن نسبي 72.8% ، وعلى أن العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بوزن نسبي 84.4% وعلى أن العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن أعمال ونتائج المراجعة بوزن نسبي 83.2% . وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني 4.04 والوزن النسبي 80.8% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 14.123 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة.

## جدول (16)

تحليل فقرات البعد الثاني: معايير العمل الميداني  
(المجال الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية)

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه	اختبار T	مستوى الدلالة
الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وهي أداة لخدمة الإدارة.	4.32	.813	86.4	موافقة	14.018	.000
إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المشروعات المملوكة للدولة موحدة على مستوى كل قطاع.	3.64	1.093	72.8	موافقة	5.000	.000
العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.	4.16	.951	83.2	موافقة	10.510	.000
<b>على مستوى جميع المتغيرات</b>	<b>4.04</b>	<b>.633</b>	<b>80.8</b>	<b>موافقة</b>	<b>14.123</b>	<b>.000</b>

المجال الثالث معيار قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل : تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول (17)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة كانوا متفقون حول جميع الفقرات حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ويعني ذلك أن أفراد العينة يتفقون على أن القرينة في المراجعة تمكن العضو الفني من إبداء رأيه في مسألة معينة والإفصاح عنه بوزن نسبي 83.2% ، وبأن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعتبره العضو الفني في حد ذاته قرينة على صحة وسلامة وقانونية بيانات الدفاتر والسجلات بوزن نسبي 88.2% ، وعلى أن كلما كان نظام الرقابة الداخلية متيناً كلما قلل العضو الفني من كمية الأدلة وقرائن الإثبات التي يقوم بجمعها بوزن نسبي 91.8% وعلى أن المراجعة المستندية هي المحور الرئيسي لعمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها العضو الفني للتأكد من وجود وصحة وقانونية أصل المستندات بوزن نسبي 85.6% ، وبفتح العضو الفني لكل عملية ملفين ملف دائم (ثابت) وملف جاري بوزن نسبي 83.8% ، تعتبر أوراق المراجعة (العمل) ملكاً للعضو الفني ولا يجوز للجهة محل المراجعة أن تطالب بها بوزن نسبي 88.2% ، وتشتمل أوراق العمل على كل الأدلة التي جمعها العضو الفني والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها بوزن نسبي 92.2% ، أوراق العمل تكون للعضو الفني الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليها في إعداد تقريره وفي إفصاحه عن رأيه بوزن نسبي 88.2%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث 4.38 والوزن النسبي 87.6% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 28.411 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة.

جدول (17)

تحليل فقرات البعد الثاني: معايير العمل الميداني  
(المجال الثالث: قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل)

مستوى الدلالة	اختبار T	الاتجاه	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
.000	9.547	موافقة	83.2	1.047	4.16	القرينة في المراجعة تمكن العضو الفني من إبداء رأيه في مسألة معينة والإفصاح عنه.
.000	18.910	موافقة	88.2	.639	4.41	وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعتبره العضو الفني في حد ذاته قرينة على صحة وسلامة وقانونية بيانات الدفاتر والسجلات.
.000	23.057	موافقة	91.8	.595	4.59	كلما كان نظام الرقابة الداخلية متيناً كلما قلل العضو الفني من كمية الأدلة وقرائن الإثبات التي يقوم بجمعها.
.000	12.718	موافقة	85.6	.868	4.28	المراجعة المستندية هي المحور الرئيسي لعمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها العضو الفني للتأكد من وجود وصحة وقانونية أصل المستندات.
.000	8.358	موافقة	83.8	1.224	4.19	يفتح العضو الفني لكل عملية ملفين ملف دائم (ثابت) وملف جاري.
.000	11.560	موافقة	88.2	1.046	4.41	تعتبر أوراق المراجعة (العمل) ملكاً للعضو الفني ولا يجوز للجهة محل المراجعة أن تطالب بها.
.000	19.266	موافقة	92.2	.718	4.61	تشتمل أوراق العمل على كل الأدلة التي جمعها العضو الفني والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها.
.000	14.347	موافقة	88.2	.843	4.41	أوراق العمل تكون للعضو الفني الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليها في إعداد تقريره وفي إفصاحه عن رأيه.
.000	28.411	موافقة	87.6	.418	4.38	على مستوى جميع المتغيرات

المجال الرابع معايير التقرير : تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول (18)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة كانوا متفقون حول جميع الفقرات حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ويعني ذلك أن أفراد العينة يتفقون على أن يعد العضو الفني تقرير مطول بنتائج المراجعة وتقرير مختصر لإبداء الرأي عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية والحسابات بوزن نسبي 90.2% ، يُبين العضو الفني في تقرير المراجعة ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بوزن نسبي 93.2% ، وعلى أن مدى الثبات في إتباع واستخدام المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى بوزن نسبي 92.4% وعلى أن إيضاحات إضافية جوهرية في حال عجز القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي - رأيه في شرعية وصدق القوائم المالية بوزن نسبي 90.8% .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع 4.76 والوزن النسبي 95.2% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 29.149 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة.

وبناءً على ما سبق تحليله لمتغيرات البعد الثاني يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات البعد الثاني 4.62 والوزن النسبي 92.4% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 33.345 وأن



مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة، وعلى ذلك يتم قبول الفرضية الثانية أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى التزامهم بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

جدول (18) تحليل فقرات البعد الثاني: معايير العمل الميداني  
(المجال الرابع: معايير التقرير)

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه	اختبار T	مستوى الدلالة
يُعد العضو الفني تقرير مطول بنتائج المراجعة وتقرير مختصر لإبداء الرأي عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية والحسابات.	4.51	.864	90.2	موافقة	15.070	.000
يُبين العضو الفني في تقرير المراجعة: - ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.66	.580	93.2	موافقة	24.654	.000
مدى الثبات في إتباع واستخدام المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى	4.62	.590	92.4	موافقة	23.646	.000
- إيضاحات إضافية جوهرية في حال عجز القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي - رايه في شرعية وصدق القوائم المالية.	4.54	.725	90.8	موافقة	18.277	.000
<b>على مستوى جميع المتغيرات</b>	4.76	.518	95.2	موافقة	29.149	.000
<b>على مستوى جميع المتغيرات</b>	4.62	.418	92.4	موافقة	33.345	.000

**الفرضية الثالثة :** " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى إتباعهم للمنهجية أو المسلك العام المتكامل ذا المراحل والخطوات المنظمة والمتربطة أثناء تنفيذ عملية المراجعة " .

حيث صيغة العبارات التي تتلاءم مع هذه الفرضية من واقع مراحل وخطوات المنهجية أو المسلك العام للمراجع.

المجال الأول الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة : تم استخدام اختبار T للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول (19)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة كانوا متفقون حول جميع الفقرات حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ويعني ذلك أن أفراد العينة يتفقون على أنه عندما يمارس العضو الفني أعمال المراجعة يتبع منهج علمي متكامل ذا مراحل وخطوات منظمة ومتربطة بوزن نسبي 86:8% ، وعلى أن يقوم العضو الفني بجمع معلومات ثابتة (دائمة) عن المؤسسة محل المراجعة ومحيطها قبل أن يبدأ في أعمال المراجعة بوزن نسبي 91.8% ، وعلى العضو الفني في مرحلة التعرف على المؤسسة محل الدراسة يسعى إلى التعرف على إدارات وأقسام ومكاتب ومخازن المؤسسة بوزن نسبي 91.6% و مقابلة المسؤولين والحوار معهم بوزن نسبي 90.6% ، و التعرف على الدفاتر والسجلات المختلفة وأماكن وجودها

وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفي بينهم بوزن نسبي 92.8% ، الحصول على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة بوزن نسبي 93.0، يعتبر حوار العضو الفني مع مسؤولي المؤسسة مصدر للمعلومات المفصلة بوزن نسبي 79.2% .  
وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول 4.47 والوزن النسبي 89.4% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 29.487 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة.

### جدول (19) تحليل فقرات البعد الثالث: منهجية المراجع الخارجي (المجال الأول:الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة)

مستوى الدلالة	اختبار T	الاتجاه	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
.000	15.441	موافقة	86.8	.745	4.34	عندما يمارس العضو الفني أعمال المراجعة يتبع منهج علمي متكامل ذا مراحل وخطوات منظمة ومتراصة.
.000	21.456	موافقة	91.8	.639	4.59	قبل أن يبدأ العضو الفني في أعمال المراجعة يقوم بجمع معلومات ثابتة (دائمة) عن المؤسسة محل المراجعة ومحيطها
.000	20.538	موافقة	91.6	.662	4.58	العضو الفني في مرحلة التعرف على المؤسسة محل الدراسة يسعى إلى: - التعرف على إدارات وأقسام ومكاتب ومخازن المؤسسة.
.000	19.704	موافقة	90.6	.667	4.53	- مقابلة المسؤولين والحوار معهم.
.000	23.965	موافقة	92.8	.587	4.64	- التعرف على الدفاتر والسجلات المختلفة وأماكن وجودها وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفي بينهم.
.000	26.528	موافقة	93.0	.535	4.65	- الحصول على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة.
.000	8.755	موافقة	79.2	.943	3.96	يعتبر حوار العضو الفني مع مسؤولي المؤسسة مصدر للمعلومات المفصلة يمكنه من الفهم الجيد والدقيق لكل أنشطة ونظم المؤسسة.
.000	29.487	موافقة	89.4	.429	4.47	على مستوى جميع المتغيرات

المجال الثاني فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية : تم استخدام اختبار T للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول (20)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة كانوا متفقون حول جميع الفقرات حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ويعني ذلك أن أفراد العينة يتفقون على أنه يقوم العضو الفني فعلاً بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة بوزن نسبي 90.0% ، وعلى أن يفحص ويقيم العضو الفني نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة- كما هو موضوع أو مرسوم ليتأكد من كفايته بوزن نسبي 86.4% ، كما هو منفذ ليتأكد من أن جميع الخطوات والأنظمة والتعليمات الموضوعه منفذة فعلاً بوزن نسبي 88.6% ، ليحدد نقاط قوة ونقاط ضعف النظام بوزن نسبي 92.2% ، وليحدد التداخل في الاختصاصات والواجبات بين الوظائف المتعارضة بوزن نسبي 91.4% ، - ليتأكد من متانة وجودة النظام ومن درجة الاعتماد عليه في إعداد برنامج المراجعة بوزن نسبي 89.9، كما يحدد المدى المطلوب من الاختبارات بوزن نسبي 87.2%، ليبيدي رأيه في العمليات

والإجراءات الموضوعية بوزن نسبي 86.4%، كما يقوم العضو الفني باختبارات التوافق ليتحقق من أن إجراءات نظام الرقابة الداخلية قد فهمها وأنها مطبقة ومنفذة فعلاً بوزن نسبي 84.4%، وباختبارات الاستمرارية ليتأكد من أن نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية يتم تطبيقها في الواقع وبصورة مستمرة ودائمة بوزن نسبي 85.6%، وأن يقدم العضو الفني تقريراً حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية مبيناً آثار ذلك على المعلومات المالية والمحاسبية بوزن نسبي 89.0%، وعلى أن يُضمن العضو الفني تقريره حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية مقترحات بقصد تحسين الأداء بوزن نسبي 88%، وأن المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية بوزن نسبي 91.0%، وأنه إذ تقرر الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فإن العضو الفني يقوم فعلاً بدراسة وتقييم أداء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة بوزن نسبي 86.2%، وعلى أنه يُعد العضو الفني تقريراً بنتائج دراسة وتقييم أداء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) بوزن نسبي 83.6%، وإن العلاقة الفعلية بين العضو الفني والإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة علاقة تكاملية بوزن نسبي 84.4%، وأن إدارة الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة لها دور فعال في تسهيل المهمة الرقابية للعضو الفني بوزن نسبي 81.0%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني 4.37 والوزن النسبي 87.4% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 24.357 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة.

جدول (20)

تحليل فقرات البعد الثالث: منهجية المراجع الخارجي  
(المجال الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية)

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه	اختبار T	مستوى الدلالة
يقوم العضو الفني فعلا بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة.	4.50	.707	90.0	موافقة	18.248	.000
يفحص ويقيم العضو الفني نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة: - كما هو موضوع أو مرسوم ليؤكد من كفايته.	4.32	.664	86.4	موافقة	17.149	.000
- كما هو منفذ ليؤكد من أن جميع الخطوات والأنظمة والتعليمات الموضوعه منفذة فعلا.	4.43	.599	88.6	موافقة	20.583	.000
- ليجدد نقاط قوة ونقاط ضعف النظام.	4.61	.519	92.2	موافقة	26.673	.000
- ليحدد التداخل في الاختصاصات والواجبات بين الوظائف المتعارضة.	4.57	.551	91.4	موافقة	24.474	.000
- ليؤكد من متانة وجودة النظام ومن درجة الاعتماد عليه في إعداد برنامج المراجعة.	4.49	.707	89.8	موافقة	18.087	.000
- ليحدد المدى المطلوب من الاختبارات.	4.36	.751	87.2	موافقة	15.638	.000
- ليبيد رأيه في العمليات والإجراءات الموضوعه.	4.32	.760	86.4	موافقة	14.981	.000
يقوم العضو الفني باختبارات التوافق ليتحقق من أن إجراءات نظام الرقابة الداخلية قد فهمها وأنها مطبقة ومنفذة فعلا.	4.22	.798	84.4	موافقة	13.103	.000
يقوم العضو الفني باختبارات الاستمرارية ليؤكد من أن نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية يتم تطبيقها في الواقع وبصورة مستمرة ودائمة.	4.28	.836	85.6	موافقة	13.207	.000
يقدم العضو الفني تقريراً حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية مبيناً آثار ذلك على المعلومات المالية والمحاسبية.	4.45	.878	89.0	موافقة	14.166	.000
يضمن العضو الفني تقريره حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية مقترحات بقصد تحسين الأداء.	4.41	.920	88.2	موافقة	13.136	.000
المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية.	4.55	.761	91.0	موافقة	17.565	.000
إذ تقرر الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فإن العضو الفني يقوم فعلا بدراسة وتقييم أداء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة.	4.31	.964	86.2	موافقة	11.696	.000
يعد العضو الفني تقريراً بنتائج دراسة وتقييم أداء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية).	4.18	1.012	83.6	موافقة	9.997	.000
إن العلاقة الفعلية بين العضو الفني والإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة علاقة تكاملية.	4.22	.911	84.4	موافقة	11.489	.000
الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش ( إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة لها دور فعال في تسهيل المهمة الرقابية للعضو الفني.	4.05	1.005	81.0	موافقة	9.019	.000
<b>على مستوى جميع المتغيرات</b>	4.37	.483	87.4	موافقة	24.357	.000

المجال الثالث فحص الحسابات والقوائم المالية :- تم استخدام اختبار T للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول (21)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة كانوا متفقون حول جميع الفقرات حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ويعني ذلك أن أفراد العينة يتفقون على أنه في حالة جودة نظام الرقابة الداخلية ذلك دليل مبدئي للعضو الفني على صحة الحسابات بوزن نسبي 82.2% ، وعلى أن يكتفي العضو الفني ببرنامج عمل أدنى لمراجعة الحسابات والقوائم المالية مباشرة حتى يتمكن من المصادقة عليها بوزن نسبي 77.0% ، ويقوم العضو الفني باختبارات السريانية للتأكد عن طريق طلبات المصادقة والوجود الفعلي للشيء الذي يمثل رصيد الحساب محل المراجعة وللتأكد من صحة ملكية وتقييم المنشأة له بوزن نسبي 81.6% ، يقوم العضو الفني بمراجعة تحليلية لمقارنة الأرصدة ودراسة تطورها من فترة إلى أخرى بوزن نسبي

85.6% ، وفي حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية يقوم العضو الفني باختبارات إضافية متممة للاختبارات السابق ذكرها. بوزن نسبي 91.4% ، وقبل أن يُيدي العضو الفني رأيه المهني حول شرعية وصدق الحسابات يُعيد النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى للإطلاع على الطرق المحاسبية المتبعة بوزن نسبي 86.2% ، ويتأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بوزن نسبي 87.6% ، ويقوم بفحص الأحداث الواقعة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد تقريره بنتائج المراجعة بوزن نسبي 85.2% ، كما يُراجع أوراق عمله التي تمثل القاعدة في كتابة التقرير بوزن نسبي 89.8% ، ويتأكد من إنجاز أعمال المراجعة المحددة سلفاً بوزن نسبي 89.4% ، وينتهي العضو الفني مهمة المراجعة بتقديم تقرير يتضمن رأيه المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية بوزن نسبي 94.4% .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث 4.32 والوزن النسبي 86.4% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 28.566 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة.

وبناءً على ما سبق تحليله يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات البعد الثالث 4.35 والوزن النسبي 87.0% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 29.200 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة، وعلى ذلك يتم قبول الفرضية الثالثة أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى إتباعهم للمنهجية أو المسلك العام المتكامل ذا المراحل والخطوات المنظمة والمترابطة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

**جدول (21)**  
**تحليل فقرات البعد الثالث: منهجية المراجع الخارجي**  
**(المجال الثالث: فحص الحسابات والقوائم المالية)**

مستوى الدلالة	اختبار T	الاتجاه	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
.000	13.365	موافقة	82.2	.713	4.11	في حالة جودة نظام الرقابة الداخلية: - ذلك دليل مبدئي للعضو الفني على صحة الحسابات.
.000	7.624	موافقة	77.0	.961	3.85	- يكتفي العضو الفني ببرنامج عمل أدنى لمراجعة الحسابات والقوائم المالية مباشرة حتى يتمكن من المصادقة عليها.
.000	10.862	موافقة	81.6	.856	4.08	- يقوم العضو الفني باختبارات السريانية للتأكد عن طريق طلبات المصادقة والوجود الفعلي للشيء الذي يمثل رصيد الحساب محل المراجعة وللتأكد من صحة ملكية وتقييم المنشأة له.
.000	15.504	موافقة	85.6	.712	4.28	- يقوم العضو الفني بمراجعة تحليلية لمقارنة الأرصدة ودراسة تطورها من فترة إلى أخرى.
.000	20.316	موافقة	91.4	.664	4.57	في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية يقوم العضو الفني باختبارات إضافية متممة للاختبارات السابق ذكرها.
.000	15.261	موافقة	86.2	.739	4.31	قبل أن يُبدي العضو الفني رأيه المهني حول شرعية وصدق الحسابات: - يُعيد النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى للإطلاع على الطرق المحاسبية المتبعة.
.000	16.139	موافقة	87.6	.735	4.38	- يتأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
.000	12.556	موافقة	85.2	.861	4.26	- يقوم بفحص الأحداث الواقعة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد تقريره بنتائج المراجعة.
.000	16.380	موافقة	89.8	.781	4.49	- يُراجع أوراق عمله التي تمثل القاعدة في كتابة التقرير.
.000	21.052	موافقة	89.4	.602	4.47	- يتأكد من إنجازه لأعمال المراجعة المحددة سلفاً.
.000	23.407	موافقة	94.4	.631	4.72	ينهي العضو الفني مهمة المراجعة بتقديم تقرير يتضمن رأيه المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية.
.000	28.566	موافقة	86.4	.397	4.32	<b>على مستوى جميع متغيرات المجال الثالث</b>
.000	29.200	موافقة	87.0	.398	4.35	<b>على مستوى جميع متغيرات البعد الثالث</b>

**خلاصة بنتائج اختبار الفرضيات:**

**جدول رقم (22) النتائج النهائية لاختبار الفرضيات**

الفرضيات	نص الفرضية	المتوسط الحسابي	الوزن	اختبار T	مستوى	نتيجة اختبار الفرضية (الاتجاه)	النتيجة النهائية
الأولى	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى توفر المعايير الشخصية للمراجعة الدولية فيهم.	3.91	78.2	9.785	.000	قبول الفرضية	إيجابي التطبيق
الثانية	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى التزامهم بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.	4.62	92.4	33.345	.000	قبول الفرضية	إيجابي التطبيق
الثالثة	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى إتباعهم للمنهجية أو المسلك العام المتكامل ذا المراحل والخطوات المنظمة والمتربطة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.	4.35	87.0	29.200	.000	قبول الفرضية	إيجابي التطبيق

## اختبار واقعية ومصداقية الإجابة على الاستبيان النهائي:

قام الباحث بإعداد جدول لاختبار واقعية ومصداقية الإجابة على الاستبيان النهائي (ملحق رقم 4) وبالتنسيق المسبق مع الأستاذ المشرف تم اختيار عينة من الوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وهي وزارة العدل ووزارة الصناعة والتجارة ووزارة السياحة وتم تحديد الفترة من 2005 وحتى 2007 لحدائتها وتوفر معطياتها.

وعليه فقد قام الباحث بعد استئذان قيادة الجهاز خطياً بالإطلاع على تقارير المراجعة والملفات الدائمة والجارية لتلك الوزارات ولنفس الفترة المشار إليها أعلاه وتم تعبئة بيانات الجدول ورصد النتائج النهائية للدراسة وهي كالتالي:

### نتائج التحليل الإحصائي:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول (23)، ويبين الجدول أن مستوى التطبيق لجميع متغيرات الدراسة كان سلبياً باستثناء متغير (عناصر التقرير) الذي مستوى التطبيق له كان معنوياً بدليل أن قيمة اختبار T موجبة ومستوى الدلالة أقل من مستوى الثقة حيث بلغت 0.035 بينما باقي المتغيرات فكان لكل متغير وجد أن قيمة T المحسوبة كانت صغيرة موجبة أو سالبة أو صفرية وأن مستوى دلالة الاختبار T كانت أكبر من مستوى الثقة 0.05 ويعني ذلك أن خطة المراجعة أو برنامج المراجعة لم ترق بملفات المراجعة، وأن قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل لم ترقى إلى مستوى التطبيق الفعلي بمستوى دلالة 0.614، وأن معايير التقرير كانت غير مطبقة، وأنه لا تتوفر في ملفات المراجعة وثائق تؤيد المعرفة العامة بالمؤسسة محل المراجعة، وعن مستوى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية فقد كان المستوى متبايناً بين التطبيق وعدم التطبيق.

### جدول (23) تحليل متغيرات الدراسة التطبيقية

متغيرات الدراسة	المتغير	اختبار T	مستوى الدلالة	نتيجة التطبيق
المتغيرات الدراسية	برنامج (خطة) المراجعة.	**	**	التطبيق سلبي
	قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل.	-0.547	.614	التطبيق سلبي
	معايير التقرير.	**	**	التطبيق سلبي
	عناصر التقرير (شروط عامة).	2.600	.035	التطبيق ايجابي
منهجية المراجعة	المعرفة العامة بالمؤسسة محل المراجعة	**	**	التطبيق سلبي
	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	1.140	.298	محايد
تطبيق منهجية المراجعة	على مستوى جميع متغيرات الدراسة	-2.507	.087	التطبيق سلبي

\*\* كانت القيم صفرية نتيجة خلو عينة الملفات التي تم مسحها ميدانياً بما يفيد التطبيق العملي لعناصر متغيرات الدراسة

## خلاصة الفصل:

قدم الباحث في هذا الفصل تعريفاً بالعضو الفني (المراجع) بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبالإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية وبدليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز عن طريق ذكر نبذة مختصرة عنه.

وتم توزيع استبيان على الأعضاء الفنيين (المراجعين) في قطاع الوحدات الإدارية بالجهاز (مجتمع الدراسة) بمختلف مستوياتهم الإدارية والديمغرافية من خلال النزول الميداني إلى الجهاز، وتم اختبار واقعية ومصداقية الإجابة عليه من خلال إطلاع الباحث على تقارير المراجعة التي أصدرها الجهاز بأعمال وتصرفات وزارة العدل ووزارة الصناعة والتجارة ووزارة السياحة للفترة من 2005 وحتى 2007 وكذلك من خلال إطلاعه على ملفات المراجعة الدائمة والجارية.

وبناءً على ذلك تم معرفة مدى توفر معايير المراجعة الدولية الشخصية فيهم ومدى التزامهم بمعاييرها الميدانية وبالتالي تم تقييم التطبيق الفعلي لمراحل المنهجية التي يتبعونها أثناء تنفيذهم لعمليات المراجعة.



## خاتمة:

لقد تطرق الباحث في الجزء النظري من هذه الدراسة إلى مجموعة من المواضيع المتعلقة بالرقابة والمراجعة الداخلية وكذا المراجعة الخارجية ومعاييرها الدولية الشخصية والميدانية ومراحل منهجيتها.

ومن خلال القوانين والقرارات النافذة في الجمهورية اليمنية ذات الصلة بموضوع الرسالة تم تقديم تعريفاً بالأعضاء الفنيين (المراجعين) بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبالإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية وبدليل الأداء الرقابي الشامل عن طريق ذكر نبذة مختصرة عنه.

وللإجابة على تساؤلات الدراسة وفرضياتها فقد قام الباحث في الجزء التطبيقي بالنزول الميداني إلى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية وتوزيع استبيان نهائي معدل وفقاً لملاحظات وأراء المحكمين على عينة البحث في هذه الدراسة وهم الأعضاء الفنيين (المراجعين) بالجهاز القطاع الإداري بمختلف مستوياتهم الإدارية والديمغرافية، وبعد جمعه وتحليله إحصائياً فقد تم قبول جميع الفرضيات وكان مستوى التطبيق إيجابياً.

وقد قام الباحث باختبار واقعية ومصداقية إجابة المبحوثين على ذلك الإستبيان باستخدام جدول أعدده وتم تعبئة بياناته من خلال إطلاعه على تقارير المراجعة التي أصدرها الجهاز بأعمال وتصرفات وزارة العدل ووزارة الصناعة والتجارة ووزارة السياحة للفترة من 2005 وحتى 2007 وكذلك من خلال إطلاعه على ملفات المراجعة الدائمة والجارية.

ومن ذلك تم التعرف الواقع الفعلي لمدى توفر معايير المراجعة الدولية الشخصية في الأعضاء الفنيين (المراجعين) بالجهاز القطاع الإداري ومدى التزامهم بمعاييرها الميدانية وتم تقييم التطبيق الفعلي لمراحل وخطوات منهجية المراجعة التي يتبعونها أثناء تنفيذهم لعمليات المراجعة.

وعلى ذلك تم الوصول إلى نتائج نهائية واقعية ملموسة للدراسة الميدانية والخروج بمجموعة من التوصيات. والتالي يوضح ذلك :

**أولاً: النتائج النهائية للدراسة الميدانية :**

**فيما يتعلق بالمعايير الشخصية (العامة):**

1) معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع: إن الأعضاء الفنيين (المراجعين) بالجهاز القطاع الإداري:

- هم من حملة الشهادات الجامعية وما فوق باستثناء 4.1 % مؤهلاتهم دون الجامعة.

- نسبة المتخصصين منهم في المراجعة والمحاسبة 63.5 % ، وفي الإدارة 12.2 % ، وفي الاقتصاد 10.8 % ، وفي الشريعة 8.1 % وفي التخصصات الأخرى 2.7 % .

- خبرتهم في مجال المراجعة 39 % منهم ما بين 5 - 10 سنوات، و 18.9 % أكثر من 21 سنة، و 14.9 % ما بين 11 - 15 سنة، و 10.8 % ما بين 16 - 20 سنة ونفس النسبة عند 4 سنوات فأقل.

(2) معيار الاستقلالية: لقد كفل قانون الجهاز للأعضاء الفنيين (المراجعين) القيام بمهامهم المهنية بحيادية واستقلالية مالية وإدارية.

(3) معيار بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني: من خلال النتائج التالية الخاصة بمعايير العمل الميداني وبمراحل منهجية المراجعة يتضح أن العضو الفني (المراجع) لا يلتزم بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة.

مما سبق يتضح أن الأعضاء الفنيين (المراجعين) القطاع الإداري بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية تتوفر فيهم المعايير الشخصية للمراجعة الدولية باستثناء معيار بذل العناية المهنية.

### أما فيما يتعلق بمعايير العمل الميداني:

(1) معيار برامج (خطة) المراجعة: توجد للقطاع الإداري بالجهاز برامج (خطط) مراجعة ثابتة أو مرسومة (نمطية)، ولكن لا يوجد في ملفات المراجعة الدائمة والجارية ما يدل على استخدامها والتقيدها أو غيرها من برامج المراجعة.

(2) معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: إن مستوى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية مستوى ضعيف، كما سيرد لاحقاً.

(3) معيار قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل:  
- لم تحدد الطرق والإجراءات التي اتبعتها العضو الفني (المراجع) أثناء تنفيذه لعملية المراجعة.

- ملفات المراجعة الدائمة: إن البيانات والوثائق الدائمة الهامة التي أكد عليها دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز لا وجود لها في ملفات المراجعة (الدائمة والجارية) لوزارتي العدل والصناعة والتجارة باستثناء بعض القوانين الفرعية وبعض القرارات وبعض العقود والالتزامات طويلة الأجل الخاصة بوزارة العدل، واللائحة التنظيمية الداخلية والهيكل التنظيمي وكذا بعض القوانين الفرعية وبعض القرارات الخاصة بوزارة الصناعة والتجارة.

أما ملف المراجعة الدائم لوزارة السياحة التي أنشئت خلال عام 2006 فلا وجود له.

- ملفات المراجعة الجارية التي وجدت: إن معظم البيانات والوثائق الهامة التي أكد عليها دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز لا وجود لها في ملفات المراجعة الجارية.

4) معايير التقرير: لم يتقيد بها العضو الفني (المراجع) في تقرير المراجعة ما عدا إبداء الرأي في تقرير المراجعة المختصر المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية (تعبير/ لا تعبر).

5) عناصر التقرير (شروط عامة): يتم التقيد بها في جميع تقارير المراجعة التي يصدرها الجهاز بنتائج مراجعة أعمال وتصرفات الوحدات الخاضعة لرقابته.

مما سبق يتضح أن الأعضاء الفنيين (المراجعين) القطاع الإداري بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية لا يلتزمون بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

### وأخيراً ما يتعلق بمراحل منهجية المراجعة:

- 1) مرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها: من خلال الإطلاع على ملفات المراجعة الدائمة والجارية اتضح عدم وجود معلومات ثابتة (دائمة) عن المؤسسة محل المراجعة ومحيطها.
  - 2) مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: من خلال الإطلاع على ملفات المراجعة الدائمة والجارية وتقاريرها اتضح ما يلي:
    - وجود استبيان مطبوع خاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية ولكن لا يوجد ما يدل على استخدامه والتقيد به أو بغيره عند فحص وتقييم النظام.
    - عدم القيام باختبارات التطابق والاستمرارية.
    - يُشار في تقرير المراجعة إلى نظام الرقابة الداخلية وإلى نتائج فحصه وتقييمه إضافة إلى مقترحات بقصد تحسين الأداء فيما لا يتجاوز النصف صفحة بما في ذلك تقييم أداء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية).
    - عدم اعتماد مراجعو الجهاز (الأعضاء الفنيين) على أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية.
    - انعدام العلاقة بين مراجعي الجهاز (الأعضاء الفنيين) والإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة.وعلى ذلك فإن مستوى الفحص والتقييم الذي يقوم به العضو الفني (المراجع) لنظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة مستوى ضعيف.
  - 3) فحص الحسابات والقوائم المالية: إضافة إلى ما سبق ذكره فإن العضو الفني (المراجع) يقدم تقرير بنتائج فحصه للحسابات والقوائم المالية وبرأيه المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات حول شرعيتها وصدقها دون القيام باختبارات السريانية وبفحص الأحداث الواقعة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد التقرير بنتائج المراجعة.
- مما سبق يتضح أن الأعضاء الفنيين (المراجعين) القطاع الإداري بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية لا يتبعون منهجية أو مسلكاً عاماً متكاملاً ذا مراحل وخطوات منظمة ومترابطة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

## ثانياً: التوصيات:

1) ضرورة العمل على رفد الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية بالكوادر والخبرات المؤهلة والمتخصصة المناسبة لحجم عمله.  
2) على الأعضاء الفنيين (المراجعين) بمختلف مستوياتهم الإدارية بالقطاع الإداري بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية:  
أ- الالتزام بمستوى أداء معين عند ممارسة المهنة والالتزام بقواعد السلوك المهني.

ب- الالتزام بمعايير العمل الميداني وكما يلي:

• الالتزام بإعداد وتوثيق برنامج (خطة) المراجعة الذي تُبين فيه الأهداف الواجب تحقيقها و الخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها.

• الالتزام الفعلي والجاد بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية.

• الحرص على إنشاء الملفات الدائمة والجارية للمراجعة والعمل أولاً بأول على توثيق بياناتها ووثائقها الهامة التي أكد عليها دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز.

• الالتزام بالمستويات المهنية الواجب مراعاتها في إعداد التقرير بحيث يبين في تقرير المراجعة ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومدى ثبات المؤسسة محل المراجعة في إتباع واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، والإيضاحات التي يقدمها المراجع في حال عجز القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم ورأيه في شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية.

ج- الالتزام بالمرحلة المختلفة لمنهجية المراجعة التي أكد عليها دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز وكما يلي:

• الالتزام بجمع معلومات ثابتة (دائمة) عن المؤسسة محل المراجعة ومحيطها قبل البدء بأعمال المراجعة.

• الالتزام الفعلي والجاد بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية لتحديد نقاط قوتها ونقاط ضعفها بعد إجراء اختبارات التطابق (الفهم) والاستمرارية وباستخدام أسلوب أو أكثر من أساليب فحص وتقييم أنظمة الرقابة.

• تحديد درجة الاعتماد على أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية في إعداد برنامج المراجعة وفي إبداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية.

• إعداد وتقديم تقرير بنتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية متضمناً مقترحات فعلية وواقعية بقصد تحسين الأداء.

د- الالتزام في مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية بالقيام باختبارات السريانية وفحص الأحداث الواقعة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد التقرير بنتائج المراجعة.

# الملاحق

المصطلحات<sup>(1)</sup>:

يكون للألفاظ والتعابير التالية أينما وردت المعاني المبينة أمام كل منها ما لم يقتض الكلام معنى آخر:

الألفاظ والتعابير	المعاني
وحدات الجهاز الإداري	جميع الوزارات و المصالح والأجهزة الحكومية وفروعها.
الوحدات الاقتصادية	جميع وحدات القطاع العام والمختلط المتمثلة في المصارف والمؤسسات والهيئات والشركات أو غيرها من الأشخاص المعنوية العامة التي تملكها الدولة ملكية كاملة أو تساهم فيها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
المجالس المحلية	المجالس المحلية المنتخبة في الوحدات الإدارية.
الوحدات المُعانة	الجمعيات التعاونية ذات النفع العام والنقابات والتنظيمات الشعبية المختلفة وأية جهة تقدم لها الدولة إعانة أو مساعدة نقدية أو عينية أو أية ميزة أخرى.
المال العام	الحقوق المالية و الأموال الثابتة والمنقولة المملوكة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز سواء كانت الملكية خاصة أو عامة كلية أو جزئية.
الأعضاء الفنيين	موظفي الجهاز الذين يناط بهم القيام بالعمل الرقابي.

<sup>1</sup> - الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 3 أبريل (1992)، ص2.

## بسم الله الرحمن الرحيم

### تحكيم العبارات

الأخ الدكتور/..... المحترم:

#### بعد التحية والتقدير

أنا الباحث/ فهد محمد علي المعمري طالب ماجستير في جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - قسم العلوم التجارية - تخصص محاسبة وتدقيق - دولة الجزائر - أقوم حالياً بإعداد استبيان حول منهجية المراجع بين النظرية والتطبيق "دراسة حالة مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية".  
وعليه يرجى تكريمكم بالموافقة على انضمامكم للجنة تحكيم عبارات الاستبيان قبل النهائي المرفق بهذا وإبداء ملاحظاتكم القيمة حول ذلك.

وتقبلوا خالص الإحترام والتقدير،،،

الباحث/

فهد محمد علي المعمري

الإسم: .....

الوظيفة: .....

المؤهل: .....

تاريخ التعيين في الجهاز: ..... الجهة الحالية الخاضعة لرقابة العضو: .....  
 المؤهل الدراسي: ..... التخصص: ..... سنة الحصول عليه: .....  
 مدة الخبرة في مجال الممارسة الفعلية للمحاسبة الحكومية: .....  
 مدة الخبرة في مجال الممارسة الفعلية للمراجعة كعضو فني في الجهاز: .....

ملاحظات	غير مناسب	مناسب	البيانات	م	المتغيرات
			معايير الأداء المهني هي ضوابط ومقاييس يسير العضو الفني في ضوئها ويترسم خطاها ويلتزم بتطبيقها وتنفيذها.	1	المعايير
			يشترط في العضو الفني قبل مزاولته لأعمال الرقابة أن يكون لديه مؤهل علمي مناسب وخبرة عملية كافية.	2	التأهيل
			يتقاضى العضو الفني أتعاب عن أعمال المراجعة من الوحدة محل المراجعة.	3	الاستقلالية
			يواجه العضو الفني ضغوط وتدخل من جانب إدارة الوحدة محل المراجعة في الدور الذي يقوم به.	4	المعايير الشخصية (العامة)
			لا توجد أي تدخلات أو ضغوط للتأثير على طبيعة الرأي النهائي للعضو الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.	5	
			العضو الفني يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع الوحدة محل المراجعة.	6	المهنية
			العضو الفني يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية وتطوير المعرفة التي لديه.	7	خطوة المراجعة
			يُعتبر العضو الفني برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة.	8	
			يعد العضو الفني خطة أو برنامج لتنفيذ عملية المراجعة.	9	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
			تتضمن خطة العضو الفني للمراجعة توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة والإشراف على أعمال مساعديه.	10	
			يفوض العضو الفني مساعديه لإنجاز مهمة المراجعة كاملة.	11	قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل
			العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن أعمال ونتائج المراجعة.	12	
			الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وهي أداة لخدمة الإدارة.	13	معايير التقرير
			إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المشروعات المملوكة للدولة موحدة على مستوى كل قطاع.	14	
			العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.	15	
			القرينة في المراجعة تمكن العضو الفني من إبداء رأيه في مسألة معينة والإفصاح عنه.	16	
			وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعتبره العضو الفني في حد ذاته قرينة على صحة وسلامة وقانونية بيانات الدفاتر والسجلات.	17	
			كلما كان نظام الرقابة الداخلية متيناً كلما قلل العضو الفني من كمية الأدلة وقرائن الإثبات التي يقوم بجمعها.	18	
			المراجعة المستندية هي المحور الرئيسي لعمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها العضو الفني للتأكد من وجود وصحة وقانونية أصل المستندات.	19	
			يفتح العضو الفني لكل عملية ملفين ملف دائم (ثابت) وملف جاري.	20	
			تعتبر أوراق المراجعة (العمل) ملكاً للعضو الفني ولا يجوز للجهة محل المراجعة أن تطالب بها.	21	
			تشتمل أوراق العمل على كل الأدلة التي جمعها العضو الفني والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها.	22	
			أوراق العمل تكون للعضو الفني الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليها في إعداد تقريره وفي إفصاحه عن رأيه.	23	
			يُعد العضو الفني تقرير مطول بنتائج المراجعة وتقرير مختص لإبداء الرأي عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية والحسابات.	24	
			يُبين العضو الفني في تقرير المراجعة: - ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. - مدى الثبات في إتباع واستخدام المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى. - إيضاحات إضافية جوهرية في حال عجز القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملئم. - رأيه في شرعية وصدق القوائم المالية.	25	



			26	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	عندما يمارس العضو الفني أعمال المراجعة يتبع منهج علمي متكامل ذا مراحل وخطوات منظمة ومتراصة.
			27		قبل أن يبدأ العضو الفني في أعمال المراجعة يقوم بجمع معلومات ثابتة (دائمة) عن المؤسسة محل المراجعة ومحيطها
	..	..	28		العضو الفني في مرحلة التعرف على المؤسسة محل الدراسة يسعى إلى: - التعرف على إدارات وأقسام ومكاتب ومخازن المؤسسة. - مقابلة المسؤولين والحوار معهم. - التعرف على الدفاتر والسجلات المختلفة وأماكن وجودها وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفي بينهم. - الحصول على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة.
			29		يعتبر حوار العضو الفني مع مسؤولي وموظفي المؤسسة مصدر للمعلومات المفصلة يمكنه من الفهم الجيد والدقيق لكل أنشطة ونظم المؤسسة.
			30		يقوم العضو الفني فعلاً بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة.
	..	..	31		يفحص ويقيم العضو الفني نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة: - كما هو موضوع أو مرسوم ليتأكد من كفايته. - كما هو منفذ ليتأكد من أن جميع الخطوات والأنظمة والتعليمات الموضوعية منفذة فعلاً. - ليحدد نقاط قوة ونقاط ضعف النظام. - ليحدد التداخل في الاختصاصات والواجبات بين الوظائف المتعارضة. - ليتأكد من متانة وجودة النظام ومن درجة الاعتماد عليه في إعداد برنامج المراجعة. - ليحدد المدى المطلوب من الاختبارات. - ليبيدي رأيه في العمليات والإجراءات الموضوعية.
			32		يقوم العضو الفني باختبارات التوافق ليتحقق من أن إجراءات نظام الرقابة الداخلية قد فهمها وأنها مطبقة ومنفذة فعلاً.
			33		يقوم العضو الفني باختبارات الاستمرارية ليتأكد من أن نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية يتم تطبيقها في الواقع وبصورة مستمرة ودائمة.
			34		يقدم العضو الفني تقريراً حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية مبيناً آثار ذلك على المعلومات المالية والمحاسبية.
			35		يضمن العضو الفني تقريره حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية مقترحات بقصد تحسين الأداء.
			36		المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية.
			37		إذ تقرر الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فإن العضو الفني يقوم فعلاً بدراسة وتقييم أداء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة.
			38		يُعد العضو الفني تقريراً بنتائج دراسة وتقييم أداء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية).
			39		إن العلاقة الفعلية بين العضو الفني والإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة علاقة تكاملية.
			40		الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة لها دور فعال في تسهيل المهمة الرقابية للعضو الفني.
	..	..	41		في حالة جودة نظام الرقابة الداخلية: - ذلك دليل ميدني للعضو الفني على صحة الحسابات. - يكتفي العضو الفني ببرنامج عمل أدنى لمراجعة الحسابات والقوائم المالية مباشرة حتى يتمكن من المصادقة عليها. - يقوم العضو الفني باختبارات السريانية للتأكد عن طريق طلبات المصادقة والوجود الفعلي للشيء الذي يمثلته رصيد الحساب محل المراجعة وللتأكد من صحة ملكية وتقييم المنشأة له. - يقوم العضو الفني بمراجعة تحليلية لمقارنة الأرصدة ودراسة تطورها من فترة إلى أخرى.
			42		في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية يقوم العضو الفني باختبارات إضافية متممة للاختبارات السابق ذكرها.
	..	..	43		قبل أن يُبيدي العضو الفني رأيه المهني حول شرعية وصدق الحسابات: - يُعيد النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى للإطلاع على الطرق المحاسبية المتبعة. - يتأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. - يقوم بفحص الأحداث الواقعة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد تقريره بنتائج المراجعة. - يُراجع أوراق عمله التي تمثل القاعدة في كتابة التقرير. - يتأكد من إنجاز أعمال المراجعة المحددة سلفاً.
			44		ينهي العضو الفني مهمة المراجعة بتقديم تقرير يتضمن رأيه المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية.

إنتهى،

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخوة / الأعضاء الفنيين (القطاع الإداري)  
بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة  
المحترمين:  
بعد التحية والتقدير:-

أنا الباحث/ فهد محمد علي المعمري طالب ماجستير في جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- قسم العلوم التجارية - تخصص محاسبة وتدقيق - دولة الجزائر- أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف من خلال التأشير بعلامة ( ) فقط في الخانة التي تتفق مع رأيكم إلى الحصول على معلومات وبيانات تتعلق بموضوع الرسالة التي تحمل عنوان **منهجية المراجع بين النظرية والتطبيق** "دراسة حالة مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية". علماً بأن إجاباتكم محل اهتمام وسرية ولن تستخدم إلا لغرض الدراسة وليس لها أي أهداف أخرى.  
نأمل أن تساهموا مع الباحث من أجل الوصول إلى نتائج دقيقة تخدم الدراسة وأن تكون الإجابة بمصادقية ومن الواقع العملي الذي تمارسونه.

مع خالص الشكر والتقدير،،،

الباحث

**ملاحظة:** نظراً لضيق مدة البحث أرجو تعاونكم بتعبئة الاستبيان في الوقت القريب  
وتسليمه **للأخت الدكتورة/ بشرى الصديق.**

## استبيان

- المؤهل الدراسي : دكتوراه ( ) ماجستير ( ) بكالوريوس ( ) ثانوية أو ما يعادلها ( ) .  
 التخصص : محاسبة ( ) إدارة ( ) اقتصاد ( ) شريعة ( ) أخرى ( ) .  
 العمر بالسنوات : 24 فأقل ( ) 25-30 ( ) 31-35 ( ) 36-40 ( ) 41 فأكثر ( ) .  
 المستوى الإداري : فاحص ( ) رئيس مراقبة ( ) نائب مدير عام ( ) مدير عام ( ) وكيل مساعد ( ) وكيل ( ) .  
 الخبرة في مجال المراجعة بالسنوات : أقل من 4 ( ) 5-10 ( ) 11-15 ( ) 16-20 ( ) 21 فأكثر ( ) .

المتغيرات	م	البيان	لا أوافق تماماً	لا أوافق	لا أوافق الى حد ما	أوافق	أوافق تماماً
المعايير الشخصية (العامه)	1	يشترط في العضو الفني قبل مزاولته لأعمال المراجعة أن يكون قد مارس فعلاً عملاً تنفيذياً في مجال المحاسبة الحكومية.					
	2	يتقاضى العضو الفني أتعاب عن أعمال المراجعة من الوحدة محل المراجعة.					
	3	يواجه العضو الفني ضغوط وتدخل من جانب إدارة الوحدة محل المراجعة في الدور الذي يقوم به.					
	4	لا توجد أي تدخلات أو ضغوط للتأثير على طبيعة الرأي النهائي للعضو الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.					
	5	العضو الفني يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع الوحدة محل المراجعة.					
	6	العضو الفني يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية وتطوير المعرفة التي لديه.					
	7	يُعتبر العضو الفني برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة.					
	8	يُعد العضو الفني خطة أو برنامج لتنفيذ عملية المراجعة.					
	9	تتضمن خطة العضو الفني للمراجعة توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة والإشراف على أعمال مساعديه.					
	10	يفوض العضو الفني مساعديه لإنجاز مهمة المراجعة كاملة.					
دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	11	العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن أعمال ونتائج المراجعة.					
	12	الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وهي أداة لخدمة الإدارة.					
	13	إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المشروعات المملوكة للدولة موحدة على مستوى كل قطاع.					
	14	العضو الفني مسئول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.					
	15	القربنة في المراجعة تمكن العضو الفني من إبداء رأيه في مسألة معينة والإفصاح عنه.					
معايير العمل الميداني	16	وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعتبره العضو الفني في حد ذاته قربة على صحة وسلامة وقانونية بيانات الدفاتر والسجلات.					
	17	كلما كان نظام الرقابة الداخلية متيناً كلما قلل العضو الفني من كمية الأدلة وقرائن الإثبات التي يقوم بجمعها.					
	18	المراجعة المستندية هي المحور الرئيسي لعمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها العضو الفني للتأكد من وجود وصحة وقانونية أصل المستندات.					
	19	يفتح العضو الفني لكل عملية ملفين ملف دائم (ثابت) وملف جاري.					
	20	تعتبر أوراق المراجعة (العمل) ملكاً للعضو الفني ولا يجوز للجهة محل المراجعة أن تطالب بها.					
	21	تشتمل أوراق العمل على كل الأدلة التي جمعها العضو الفني والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها.					
	22	أوراق العمل تكون للعضو الفني الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليها في إعداد تقريره وفي إفصاحه عن رأيه.					
معايير التقرير	23	يُعد العضو الفني تقرير مطول بنتائج المراجعة وتقرير مختصر لإبداء الرأي عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية والحسابات.					
	24	يُبين العضو الفني في تقرير المراجعة: - ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. - مدى الثبات في إتباع واستخدام المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى. - إيضاحات إضافية جوهرية في حال عجز القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملانم. - رأيه في شرعية وصدق القوائم المالية.	.....	.....	..	... ..	... ..



# المراجع

## قائمة المراجع:

### أ) الكتب العربية :

- 1- لطفي، أمين السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة. الإسكندرية : الدار الجامعية، 2007، 737 صفحة.
- 2- لطفي، أمين السيد أحمد، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات. مصر: الدار الجامعية، 2005.
- 3- لطفي، أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال. الإسكندرية : الدار الجامعية، 2005، 966 صفحة.
- 4- جمعة، أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة. عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2008، 168 صفحة.
- 5- جمعة، أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات. عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000.
- 6- القباني، ثناء علي، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني. مصر: الدار الجامعية، 2002-2003، 353 صفحة.
- 7- غالي، جورج دنيال، تطورات مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة. مصر: الدار الجامعية، 2001، 527 صفحة.
- 8- عبيد، حسين، وشحاتة، شحاتة السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة. الإسكندرية : الدار الجامعية، 2006 – 2007، 335 صفحة.
- 9- القاضي، حسين يوسف، ودحدوح، حسين أحمد، تدقيق الحسابات الإجراعات. عمان : الدار العلمية و دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000، 384 صفحة.
- 10- حماد، طارق عبدالعال، موسوعة معايير المراجعة. مصر : الدار الجامعية، 2004.
- 11- عبدالله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية). عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، 445 صفحة.
- 12- عبدالله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية). عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، 314 صفحة.
- 13- جابر، عبدالرؤوف، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية. بيروت : دار النهضة العربية، 2004، 220 صفحة.
- 14- المطيري، عبيد سعد، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة. الرياض : دار المريخ للنشر، 2004، 146 صفحة.
- 15- الصحن، عبدالفتاح محمد، الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1979، 503 صفحات.
- 16- الصحن، عبدالفتاح محمد، أصول المراجعة الداخلية والخارجية. الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، 1982، 574 صفحة.

- 17- الصحن، عبدالفتاح محمد، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا. الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، 1993، 478 صفحة.
- 18- الصحن، عبدالفتاح محمد، وعبيد، حسين أحمد، وحسن، شريفة علي، أسس المراجعة الخارجية. الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2007، 355 صفحة.
- 19- الصحن، عبدالفتاح محمد، وراشد، رجب السيد، ودرويش، محمود ناجي، أصول المراجعة. مصر: الدار الجامعية، 1999-2000، 409 صفحات.
- 20- الصحن، عبدالفتاح محمد، وسرايا، محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي. مصر: 1998، 400 صفحة.
- 21- الصحن، عبدالفتاح محمد، وسرايا، محمد السيد، والسوافيري، فتحي رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية. مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2006، 435 صفحة.
- 22- الصحن، عبدالفتاح محمد، والصبان، محمد سمير، وحسن، شريفة علي، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية). الإسكندرية : الدار الجامعية، 2004، 423 صفحة.
- 23- عبدالمنعم، عبدالمنعم محمود، وأبوطبل، عيسى محمد ، المراجعة أصولها العلمية والعملية. مصر: دار النهضة العربية، 741 صفحة.
- 24- علي، عبدالوهاب نصر، وشحاته، شحاته السيد، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية. مصر: الدار الجامعية، 2004، 517 صفحة.
- 25- المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة. عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، 328 صفحة.
- 26- السوافيري، فتحي رزق، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية. الإسكندرية : الدار الجامعية، 2002.
- 27- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، و سرايا، محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة. مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2006، 305 صفحات.
- 28- البديوي، منصور أحمد، وشحاته، شحاتة السيد، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة. الإسكندرية : الدار الجامعية، 2002 – 2003، 434 صفحة.
- 29- بوتين، محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، 192 صفحة.
- 30- طواهر، محمد التهامي، وصديقي، مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، 207 صفحات.
- 31- سرايا، محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2007، 604 صفحات.
- 32- الصبان، محمد سمير، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية. الإسكندرية : الدار الجامعية، 1997، 400 صفحة.

- 33- الصبان، محمد سمير، وعلي، عبدالوهاب نصر، **المراجعة الخارجية**. مصر: الدار الجامعية، 2002، 414 صفحة.
- 34- الإيراني، محمد فضل، وحجر، عبدالملك إسماعيل، **الأصول النظرية والعملية للمحاسبة المالية**. اليمن : للمؤلفين، 2006، 464 صفحة.
- 35- الفيومي، محمد، ولييب، عوض، **أصول المراجعة**. الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 1998.
- 36- الجمل، متولي محمد، والجزار، محمد محمد، **أصول المراجعة وأنظمة المراقبة الداخلية**. مصر: الجهاز المركزي للكتب الجامعية والمدرسية والوسائل التعليمية، 1978، 304 صفحات.
- 37- الحياي، وليد، **نظرية المحاسبة**. الدنمارك : الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007، 429 صفحة.

#### (ب) الكتب الأجنبية :

-1 Attwood, Frank A. & Stein, Neil D. **De Paulas Auditing**, 17<sup>th</sup>ed.Pitman,GB.1986.

#### (ج) الوثائق الرسمية:

- 1- الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، " القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، **الجريدة الرسمية** " صنعاء : وزارة الشؤون القانونية 1992.
- 2- الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، " القرار الجمهوري بالقانون رقم (19) بشأن الخدمة المدنية، **الجريدة الرسمية** " صنعاء : وزارة الشؤون القانونية 1991.
- 3- الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، " القرار الجمهوري رقم (2) بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (39) لسنة 1992 بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، **الجريدة الرسمية** " صنعاء : وزارة الشؤون القانونية 1993.
- 4- الجمهورية اليمنية، رئاسة مجلس الوزراء، " قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (217) بشأن تحديد مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري للدولة، **الجريدة الرسمية** " صنعاء : رئاسة مجلس الوزراء 1999.
- 5- الجمهورية اليمنية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، "قرار رئيس الجهاز رقم (33) بشأن العمل بدليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز" صنعاء : الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة 1998.



## د) المواد والدراسات الغير المنشورة:

- 1- نقاز، أحمد. دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير. كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة عمار تلجي بالأغواط السنة الجامعية 2006-2007، 222 صفحة.
- 2- بن يخلف، أمال. المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير. كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر جانفي 2002.
- 3- ربيعة، صلاح. المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة القرض الشعبي الجزائري، رسالة ماجستير. كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 287 صفحة.
- 4- شعباني، لطفي. المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة حالة قسم تصدير الغاز سوناطراك، رسالة ماجستير. كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 2003 - 2004، 204 صفحات.
- 5- غولي، محمد بشير. دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، رسالة ماجستير. كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية قسم علوم التسيير، جامعة ورقلة السنة الجامعية 2003-2004، 165 صفحة.
- 6- برايس، وترهاوس كوبرز. إجراءات المراجعة الداخلية وبرامج العمل، تقرير المرحلة الثانية. وزارة الخدمة المدنية والتأمينات مشروع تحديث الخدمة المدنية، الجمهورية اليمنية فبراير 2006، 172 صفحة.
- 7- برايس، وترهاوس كوبرز. دليل إجراءات المراجعة الداخلية، الجزء الثالث التقرير النهائي. وزارة الخدمة المدنية والتأمينات مشروع تحديث الخدمة المدنية، الجمهورية اليمنية مارس 2007، 329 صفحة.

# الفهرسة

أولاً : فهرس الموضوعات :

رقم الصفحة	الموضوع
	الإهداء
	شكر وتقدير
أ - هـ	مقدمة
	<b>الفصل الأول : الرقابة والمراجعة الداخلية</b>
10	المقدمة
11	<b>المبحث الأول : مدخل إلى المراجعة</b>
11	المطلب الأول : مقدمة عن المراجعة
11	- لمحة تاريخية
13	- تعريف المراجعة
14	- أنواع المراجعة
17	- أهمية المراجعة
18	<b>المطلب الثاني : أساسيات المراجعة</b>
18	- مبادئ المراجعة
20	- نظرية المراجعة (الفروض ، المفاهيم ، المعايير ، الأهداف ، الإجراءات)
24	<b>المطلب الثالث : المحاسبة والمراجعة</b>
24	- علاقة المحاسبة بالمراجعة
27	- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
28	- الأخطاء المحاسبية (طبيعتها وأنواعها ، اكتشافها وتصحيحها، موقف المراجع منها )
31	<b>المبحث الثاني : الرقابة الداخلية</b>
31	المطلب الأول : تطور مفهوم الرقابة الداخلية
33	المطلب الثاني : مبادئ وأهداف وبيئة الرقابة الداخلية
33	- المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية
34	- أهداف الرقابة الداخلية
37	- بيئة الرقابة
38	<b>المطلب الثالث : نطاق وفروع ومقومات الرقابة الداخلية</b>
38	- نطاق الرقابة الداخلية
39	- فروع الرقابة الداخلية ( إدارية ، محاسبية ، ضبط داخلي )
40	- مقومات نظام الرقابة الداخلية ( خطة تنظيمية ، أفراد ، نظام محاسبي ، إتباع نظام المراجعة الداخلية ، وسائل آلية )
41	<b>المبحث الثالث : المراجعة الداخلية</b>
41	المطلب الأول : ماهية المراجعة الداخلية
41	- كيفية نشأة المراجعة الداخلية عبر العالم

42	- تعريف المراجعة الداخلية
43	- أهداف المراجعة الداخلية
44	- مكان المراجع الداخلي في التنظيم الوظيفي للمنشآت
44	- قواعد و آداب السلوك المهني للمراجع الداخلي
46	<b>المطلب الثاني : معايير المراجعة الداخلية</b>
46	- معايير المراجعة الداخلية
48	- القضايا المعاصرة التي تؤثر على مهنة المراجعة ( فجوة التوقعات ، مقاضاة المراجعين ، التوسع في الخدمات الأخرى للمراجع ، العولمة ، التجارة الإلكترونية )
51	<b>المطلب الثالث : تقارير إدارة المراجعة الداخلية</b>
53	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثاني : المراجعة الخارجية</b>
55	المقدمة
56	<b>المبحث الأول : طبيعة المراجعة الخارجية</b>
56	<b>المطلب الأول : ماهية المراجعة الخارجية</b>
56	- مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها
57	- مسببات الحاجة إلى المراجعة الخارجية
58	- خدمات المراجعة الخارجية
58	- أوجه الاختلاف و الشبه بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية
60	<b>المطلب الثاني : حقوق و واجبات و مسؤولية المراجع الخارجي</b>
60	- حقوق المراجع الخارجي
61	- واجبات المراجع الخارجي
62	- مسؤوليات المراجع الخارجي
63	<b>المطلب الثالث : برامج المراجعة</b>
63	- أغراض أو أهداف برامج المراجعة
64	- الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج المراجعة
64	- أنواع برامج المراجعة
65	<b>المبحث الثاني : معايير المراجعة (معايير الأداء المهني)</b>
65	<b>المطلب الأول : المعايير الشخصية ( العامة )</b>
65	- طبيعة وأهمية معايير الأداء المهني
65	- المعايير الشخصية ( العامة )
65	• التأهيل العلمي والعملي للمراجع
66	• إستقلال المراجع
67	• بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني
68	<b>المطلب الثاني : معايير العمل الميداني</b>
68	- خطة المراجعة
69	- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

69	- قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل
69	• القرائن وأدلة الإثبات (طبيعتها، أهمها، كميتها، حجيتها، أساليب جمعها، قواعد المفاضلة فيما بينها)
76	• أوراق المراجعة (الملف الدائم، الملف الجاري، تعريفها، أهدافها، معاييرها)
79	<b>المطلب الثالث : معايير التقرير</b>
79	- طبيعة تقارير المراجعة
80	- عناصر تقارير المراجعة (شروط عامة)
80	- أنواع تقارير المراجعة
82	- معايير تقارير المراجعة
82	• تصوير وعرض القوائم المالية
82	• الثبات
84	• الإفصاح
85	• إبداء الرأي
85	- صفات رأي المراجع
86	<b>المبحث الثالث : منهجية المراجع الخارجي</b>
86	<b>المطلب الأول : مخاطر المراجعة ومفهوم الأهمية النسبية</b>
90	<b>المطلب الثاني : المسلك العام للمراجع الخارجي</b>
91	- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
94	- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
94	• وسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية
96	• فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
98	- فحص الحسابات والقوائم المالية
99	<b>المطلب الثالث : الوسائل المستعملة في المراجعة المالية</b> ( وسائل شرح وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وسائل مراقبة أو فحص الحسابات ، تقنيات السبر ، المراجعة والمعلوماتية ، ترتيب الملفات )
107	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثالث : القوانين والقرارات والدراسة الميدانية</b>
109	مقدمة الفصل
110	<b>المبحث الأول : الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية</b>
110	<b>المطلب الأول : مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش في مجال المراجعة</b>
111	<b>المطلب الثاني : مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش في مجال التفتيش</b>
114	<b>المطلب الثالث : الالتزامات والمسئوليات</b>
115	<b>المبحث الثاني : الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية ودليل الأداء الرقابي الشامل</b>

116	<b>المطلب الأول :</b> حقوق الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية
119	<b>المطلب الثاني :</b> واجبات الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية
122	<b>المطلب الثالث :</b> مسؤوليات الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية ودليل الأداء الرقابي الشامل
122	- مسؤوليات الأعضاء الفنيين
125	- دليل الأداء الرقابي الشامل
126	- الاعتماد على المراجعة الداخلية
127	<b>المبحث الثالث : الدراسة الميدانية</b>
127	<b>المطلب الأول :</b> المرحلة الأولى للدراسة الميدانية
130	<b>المطلب الثاني :</b> المرحلة الثانية للدراسة الميدانية
144	خلاصة الفصل
145	خاتمة
145	- النتائج النهائية للدراسة الميدانية
148	- التوصيات
149	الملاحق
160	المراجع
165	الفهرسة

## ثانياً : فهرس الجداول :

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
12	التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها	1
23	مثال لتوضيح الفرق بين إجراءات المراجعة ومعاييرها	2
25	الفرق بين المحاسبة والمراجعة	3
26	الفرق بين الفحص ومراجعة الحسابات	4
59	أوجه الإتفاق وأوجه الإختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	5
127	أسماء المحكمين مرتبة حسب الحروف الهجائية	6
128	ملاحظات وآراء المحكمين على خطة البحث مع النتائج	7
130	معاملات الفا كرونباخ وثبات الاستبانة	8
131	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	9
131	توزيع أفراد العينة حسب التخصصات العلمية	10
131	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	11

131	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	12
132	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	13
133	تحليل فقرات البعد الأول (المعايير الشخصية العامة)	14
134	تحليل فقرات البعد الثاني: معايير العمل الميداني (المجال الأول: خطة المراجعة)	15
135	تحليل فقرات البعد الثاني: معايير العمل الميداني (المجال الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية)	16
136	تحليل فقرات البعد الثاني: معايير العمل الميداني (المجال الثالث: قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل)	17
137	تحليل فقرات البعد الثاني: معايير العمل الميداني (المجال الرابع: معايير التقرير)	18
138	تحليل فقرات البعد الثالث: منهجية المراجع الخارجي (المجال الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة)	19
140	تحليل فقرات البعد الثالث: منهجية المراجع الخارجي (المجال الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية)	20
142	تحليل فقرات البعد الثالث: منهجية المراجع الخارجي (المجال الثالث: فحص الحسابات والقوائم المالية)	21
142	النتائج النهائية لاختبار الفرضيات	22
143	(تحليل متغيرات الدراسة التطبيقية)	23

### ثالثاً : فهرس الأشكال :

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الشكل
20	عناصر نظرية المراجعة	1
36	العناصر الأساسية لسيرورة العملية الإنتاجية	2
91	عناصر الفهم وعناصر الإثبات	3
91	خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	4
96	خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	5
98	خطوات فحص الحسابات والقوائم المالية	6
103	دراسة وتقييم تطبيقات تشغيل البيانات إلكترونياً	7