



جمهورية السودان

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي



دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الحكومية

دراسة ميدانية علي ديوان المراجع القومي

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف الدكتور :

إعداد الطالبة :

الأمين الخضر عطا المنان

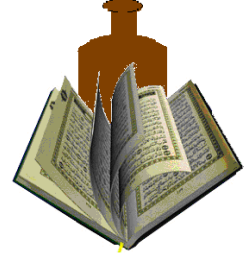
رشا حسين صالح محمد صلاح

1437هـ - 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الاستهلال



قال الله تعالى :

(وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا)

صدق الله العظيم .

(سورة طه - الآية (114))

الإهداء

إلي/ ينبوع الرحمة الذي وهبه لنا الله متدفقاً في صحاري حياتنا
مبدلها خضرة ونضرة ...

أمي الغالية...
إلي / شجرة الأصالة وعنوان الصبر والمحبة
الذي تكبد المشاق لراحتنا...

أبي الغالي...
إلي ناثري الفرح والآمال في دربي ...
إخوتي و أخواتي ..
إلى رمز الوفاء... رفقاء العلم والعمل..
زملائي وزميلاتي ...
إلي كل من ساندني أثناء دراستي...

إليهم جميعاً أهدى جهدي المتواضع.

الباحثة

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي المبعوث رحمة للعالمين .

أتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان لجامعة شندي ممثلة في كلية الدراسات العليا والبحث العلمي والتي منحتني هذه الفرصة تلك المنارة التي تضيء للكثيرين دروب الحياة وتفتح لهم آفاق المستقبل .

علي ذكر الفضل أخص بالشكر والعرفان الدكتور/ صلاح الأمين الخضر الذي أشرف علي هذه الدراسة منذ أن كانت مجرد فكرة في خاطر إلي أن استوت مداداً علي الورق في تواضع جم وعلم غزير وأسأل الله أن يجزيه خير الجزاء وأن يمن عليه بالصحة والعافية .

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلي الدكتور/ مهند جعفر حسن لما قدمه من توجيه وخدمة تتطلبها الدراسة .

الشكر لكل من أعانني بشيء في هذه الدراسة ولم يتسع المجال لذكر اسمه .

والشكر لله أولاً وأخيراً والذي بنعمته تتم الصالحات.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د - هـ	فهرس الموضوعات
و - ح	فهرس الجداول
ط - ي	فهرس الأشكال
ك	فهرس الملاحق
ل	المستخلص
م	Abstract
	المقدمة :
2	أولاً : الإطار المنهجي
6	ثانياً : الدراسات السابقة
	الفصل الأول:الإطار النظري للمراجعة الخارجية
11	المبحث الأول: مفهوم وأهداف المراجعة وأنواعها
22	المبحث الثاني: أسس وإجراءات المراجعة الخارجية
30	المبحث الثالث: أدلة الإثبات في عملية المراجعة والمبادئ التي تحكم عمل المراجع

	الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء
39	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف تقويم الأداء
45	المبحث الثاني: أسس ومعايير تقويم الأداء
53	المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الحكومية
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
63	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن ديوان المراجع القومي
70	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة :
112	أولاً: النتائج
113	ثانياً: التوصيات
115	قائمة المصادر المراجع
118	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
78	التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة حسب العمر.	(1/ 2 /3)
79	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمى.	(2/2 / 3)
80	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب التخصص.	(3/ 2 / 3)
81	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفى.	(4/ 2 / 3)
82	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.	(5/ 2 / 3)
83	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهنى.	(6/ 2 / 3)
84	المراجعة الدورية تساعد في تحسين اداء المؤسسة.	(7/2/3)
85	التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي الي نتائج ايجابية في تحسين اداء المؤسسة.	(8/2/3)
86	المراجعة السنوية تساعد الادارة في تحسين اداء المؤسسة والعاملين	(9/2/3)
87	المراجعة الخارجية تؤدي الي زيادة الثقة بين الادارة والمستثمرين.	(10/2/3)
88	الرقابة الداخلية تساعد المراجع في اداء مهمته بصورة جيدة.	(11/2/3)
89	قوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجى في تطبيق قواعد المراجعة بصورة سليمة.	(12/2 / 3)

90	المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي اموالهم بالمؤسسة.	(13/2/3)
91	المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار.	(14/2/3)
92	المراجعة الخارجية وتطبيق قواعدها تؤدي الي زيادة نسبة الاستثمار والائتمان.	(15/2/3)
93	تقارير المراجع الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة راس مال المستثمرين في المؤسسة.	(16/2/3)
94	التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الاموال تؤدي الي توفير الثقة بين الادارة و أصحاب الاموال.	(17/2/3)
95	المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الادارة وجمهور المستثمرين.	(18/2/3)
96	المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جداً في المحافظة علي رأس المال وزيادة الارباح.	(19/2/3)
97	قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي الي سهولة عمل المراجع الخارجي.	(20/2/3)
98	تساعد المراجعة الخارجية الادارة في اكتشاف الاخطاء.	(21/2/3)
99	المراجعة الخارجية لها القدرة في اكتشاف الاخطاء وتقليل اساليب الغش من خلال المراجعة السنوية او الدورية للمؤسسة.	(22/2/3)
100	قوة الرقابة الداخلية تؤدي الي عدم وجود غش وتجاوزات.	(23/2/3)
101	عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي الي زيادة الثقة لدي المستثمرين.	24/2/3)
102	المراجعة الخارجية تؤدي الي التقليل من الاخطاء الدفترية.	(25/2/3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
78	التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة حسب العمر.	(1/ 2 / 3)
79	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمى.	(2/2 / 3)
80	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب التخصص.	(3/ 2 / 3)
81	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفى.	(4/ 2 / 3)
82	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.	(5/ 2 / 3)
83	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهنى.	(6/ 2 / 3)
84	المراجعة الدورية تساعد في تحسين اداء المؤسسة.	(7/2/3)
85	التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي الي نتائج ايجابية في تحسين اداء المؤسسة.	(8/2/3)
86	المراجعة السنوية تساعد الادارة في تحسين اداء المؤسسة والعاملين.	(9/2/3)
87	المراجعة الخارجية تؤدي الي زيادة الثقة بين الادارة والمستثمرين.	(10/2/3)
88	الرقابة الداخلية تساعد المراجع في اداء مهمته بصورة جيدة.	(11/2/3)
89	قوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجى في تطبيق قواعد المراجعة بصورة سليمة.	(12/2 / 3)

90	المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي اموالهم بالمؤسسة	(13/2/3)
91	المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار	(14/2/3)
92	المراجعة الخارجية وتطبيق قواعدها تؤدي الي زيادة نسبة الاستثمار والائتمان	(15/2/3)
93	تقارير المراجع الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة راس مال المستثمرين في المؤسسة	(16/2/3)
94	التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الاموال تؤدي الي توفير الثقة بين الادارة و أصحاب الاموال	(17/2/3)
95	المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الادارة وجمهور المستثمرين	(18/2/3)
96	المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جداً في المحافظة علي رأس المال وزيادة الارباح	(19/2/3)
97	قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلي سهولة عمل المراجع الخارجي	(20/2/3)
98	تساعد المراجعة الخارجية الادارة في اكتشاف الازخام	(21/2/3)
99	المراجعة الخارجية لها القدرة في اكتشاف الازخام وتقليل اساليب الغش من خلال المراجعة السنوية او الدورية للمؤسسة	(22/2/3)
100	قوة الرقابة الداخلية تؤدي الي عدم وجود غش وتجاوزات	(23/2/3)
101	عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي الي زيادة الثقة لدي المستثمرين	(24/2/3)
102	المراجعة الخارجية تؤدي الي التقليل من الازخام الدفترية.	(25/2/3)

--	--	--

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
121	استمارة الاستبانة	2
122	محكموا الاستبانة	3

المستخلص

تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الحكومية ، وقد تمثلت مشكلة الدراسة في تقديم بعض المؤسسات الحكومية بيانات مضللة للجهات العليا ومصالحة الضرائب وذلك بغرض إظهار أرباح عالية تسفر عنها نتيجة أعمال المؤسسة الحكومية ويقع على عاتق المراجع الخارجي مراجعة أعمال المؤسسة الحكومية وذلك عن طريق مراجعة الدفاتر والمستندات لكل عام على حدا ومراجعة الحسابات الختامية لهذه المؤسسة وإبداء رأيه الفني حول تلك النتائج في تقريره النهائي المقدم لإدارة المؤسسة والتوصيات التي يقدمها في تقريره والعمل بها حتى تتمكن المؤسسة من تحسين الأداء المالي والإداري لها وتتبع أهمية هذا البحث في الدور الذي تتطلع به المراجعة في المؤسسات الحكومية من حيث إظهار قوائم مالية صحيحة . وكشف أساليب التلاعب والإختلاس وإثراء المكتبات الأدبية بمثل هذه البحوث وافترضت الدراسة عدة فرضيات وهي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة وتحسين أداء المؤسسة وأيضاً افترضت أن جودة المراجعة الخارجية تساهم في نجاح عملية الاستثمار والإئتمان واعتمد الباحث علي المنهج الاستنباطي في تحديد فرضيات البحث والإستقرائي في اختبار هذه الفرضيات والوصف التحليلي في وصف الدراسة موضوع البحث وقد توصلت هذه الدراسة إلي عدة نتائج منها أن المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة وقوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في أداء مهمته بصورة سليمة كما أوصت الدراسة أن الإهتمام بالمراجعة الخارجية وتدريب وتأهيل المراجعين والتزامهم بالمبادئ التي تحكم عملهم كما أوصت بتقوية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة للحد من أخطاء الغش والإختلاس .

Abstract

This study examined the role of the external audit in improving the performance of public institutions, has represented the study problem through misleading statements to investors, creditors and the IRS in order to show high profits resulting from the result of work of the institution has been the institution to change as a result of its inflating sales intent big profits to shareholders or exaggerating the purchases to show a few profit or inflating assets to reduce profits to evade the tax falls on the shoulders references review the results carefully to prove the truth of these results, validating the importance of this research in a role that looks its review of the financial and service institutions in terms of show the financial statements are correct. And detecting manipulation, embezzlement and enrich the literary libraries such research methods and assumed several hypotheses of the study is that there is a statistically significant relationship between the correct application of the rules of the review and improve the organization's performance and also assumed that the external audit quality contributes to the success of the process of investment, credit and researcher depends on the deductive approach in determining the research hypotheses the inductive test these hypotheses and analytical description in the description of the study subject of research. This study found several conclusions, including that the UPR help improve the organization's performance and the strength of internal controls help the external auditor in the performance of its mission properly. The study also recommended that the interest in foreign training and qualification of auditors and their commitment to review the principles that govern their work also recommended the strengthening of the internal control system of the institution to curb fraud and embezzlement errors

المقدمة

تشمل علي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي :
تمهيد :

ظهرت المراجعة منذ العصور القديمة ، حيث تؤكد السجلات والآثار بأن المصريين القدماء واليونان والرومان استخدموا جميعاً وسائل بدائية في مراجعة الأموال العامة للدولة .
إلا أن مهنة المراجعة شهدت تطوراً كبيراً خلال القرن التاسع عشر والقرن العشرين وذلك بظهور الشركات المساهمة والتي تتفصل فيها الملكية عن الإدارة فيقوم المساهمون بتوكيل إدارة الشركة إلي مجلس إدارة ينتخب لهذا الغرض .

ويقوم هذا المجلس بصفة دورية بعرض القوائم المالية للشركة علي المساهمين لكي يتعرفوا علي المركز المالي للشركة التي يستثمرون فيها أموالهم وعلي مقدار الأرباح والخسائر التي حققتها الشركة .

وقد ترتي علي ذلك ظهور حاجة هؤلاء المساهمين إلي وسيلة للإطمئنان كهيئة إلي الاقتناع بأن الحسابات المعروضة عليه من مجلس الإدارة تعطي صورة صادقة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها .

والدارس للتطور التاريخي لمهنة المراجعة يلاحظ أنه كان ينظر للمراجعة علي أنها وسيلة لإكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود في الدفاتر والسجلات وأن مهمة المراجع كانت قاصرة علي تعقب هذه الأخطاء واكتشافها ، ولكن سرعان ما تغيرت النظرة للمراجعة وأهدافها وتطورت مهمة المراجع وأصبح لزاماً عليه أن يقوم بمراجعة انتقادية منظمة ويصدر رأيه الفني المحايد في تقريره ليطمئن الطوائف العديدة التي تعتمد في تعاملها مع المنشأة التي يراجع حساباتها وبياناتها المحاسبية وعلي صحة ودقة تلك البيانات ودرجة الإعتماد عليها وعلي مدي دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي .

مشكلة البحث :

تتبع المشكلة من خلال البيانات المضللة للمستثمرين ومصلحة الضرائب وذلك بغرض إظهار أرباح عالية تسفر عنها نتيجة أعمال المؤسسة الحكومية .

فيقع علي عاتق المراجع الخارجي مراجعة الدفاتر والمستندات ومراجعة نتائج الحسابات الختامية لهذه المؤسسة الحكومية بدقة جيدة لإثبات حقيقة هذه النتائج والتأكد من صحتها .
في ضوء هذه المشكلة هناك بعض التساؤلات التي تساعد الإجابة عليها الحصول

علي نتيجة هذا البحث ومن ضمن هذه التساؤلات : هل التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي إلي تحسين أداء المؤسسة الحكومية ؟ - وكيف تساهم المراجعة الخارجية في نجاح عملية الاستثمار والائتمان ؟ - وكيف تقلل المراجعة الخارجية من أساليب الغش والتجاوزات ؟

- أهمية البحث :

تتبع أهمية هذا البحث في الدور الذي تطلع به المراجعة في المؤسسات المالية والخدمية من حيث إظهار قوائم مالية صحيحة تسهم في تطويرها .

أهداف البحث :

يهدف البحث إلي الآتي :

أ- إظهار قوائم مالية صحيحة

ب- إثراء المكتبة الأدبية بمثل هذه البحوث

ج- كشف أساليب التلاعب والإختلاس

فروض البحث :

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة وتحسين أداء المؤسسة .

جودة المراجعة الخارجية تساهم في نجاح عملية الاستثمار والإئتمان

المراجعة الخارجية الصحيحة تقلل أساليب الغش والتجاوزات

منهج البحث :

سوف يتم في هذا البحث استخدام المنهج الاستنباطي في تحديد فرضيات البحث والإستقرائي في اختبار هذه الفرضيات والوصفي التحليلي في وصف الدراسة موضوع البحث .

مصادر البحث وأدوات جمع البيانات :

المصادر الأولية : تتمثل في الإستبانة والملاحظة

المصادر الثانوية : تتمثل في الكتب والمراجع

وسائل جمع البيانات :

سيتم جمع البيانات عن طريق الاستبانة

حدود البحث :

حدود مكانية : ديوان المراجع العام

حدود زمانية : 2016 م .

هيكـل البـحث :

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة تشمل المقدمة على الاطار المنهجي والدراسات السابقة . الفصل الأول الاطار النظري للمراجعة الخارجية ويشتمل على المباحث الآتية : المبحث الأول : مفهوم وأهداف المراجعة وأنواعها المبحث الثاني : أسس وإجراءات المراجعة الخارجية المبحث الثالث : أدلة الإثبات في عملية المراجعة والمبادئ التي يخضع لها مراجع الحسابات . الفصل الثاني الاطار النظري للأداء ويشتمل على المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف تقييم الأداء المبحث الثاني : أسس ومعايير تقييم الأداء المبحث الثالث : أثر المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات . الفصل الثالث : الدراسة الميدانية ويشتمل على المباحث الآتية : المبحث الأول : نبذة تعريفية عن ديوان المراجع القومي . المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات . الخاتمة وتشتمل على : النتائج والتوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقة :
دراسة إبراهيم (1) :

قامت هذه الدراسة علي مدي إعتقاد المراجع الخارجي علي المراجعين الداخليين والعاملين في المنشآت التي توكل إليها مهام مراجعة أعمالها ، وقد توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها العمل علي تشجيع المنشآت والمنظمات علي تكوين إدارات للمراجعة الداخلية علي أساس علمي سليم وبكفاءات متخصصة كذلك ضرورة إهتمام الجمعيات العلمية بالعمل علي وضع المعايير التي تعمل علي التقارب بين المراجعين الداخليين والخارجيين ، وحيث ركزت هذه الدراسة علي ضرورة التقارب بين المراجع الداخلي والخارجي تناولت دراسة الباحث ما يجب أن يعتمد عليه المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي وهو تقويم أنظمة المراجعة الداخلية كنقطة لإنطلاق عمل المراجع .

تلاحظ الباحثة أن الدراسة السابقة تناولت موضوعية وكفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي بينما تناولت الدراسة الحالية دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات . دراسة هدي (2):

هدفت الدراسة إلي الوصول إلي أدلة إثبات موضوعية لأنها تكون أقوى في إظهار الحق بحيث تكون هذه الأدلة بعيدة عن التحيز الشخصي لمراقب الحسابات وقد قامت الدراسة علي فرضيات وقام الباحث بإختبارها وتوصل إلي عدد من النتائج منها يمثل الإثبات جوهر عملية المراجعة لذلك يجب أن يكون موضوع إهتمام وعناية كبري من مراقب الحسابات وينظم الإثبات في المراجعة مجموعة من المبادئ العامة التي تنظمه وتقيده من توصياته علي المحاسبين والمراجعين والمنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة القيام بفحص الأساليب الفنية فحصاً مستمراً لتحديد مدي صلاحيتها واكتشاف استخدامات متطورة لهذه الأساليب . علي مراقب الحسابات الحصول علي أنسب قدر من أدلة الإثبات يكون كفيلاً باقناعه بتكوين رأيه المهني .

تلاحظ الباحثة أن الدراسة السابقة تناولت موضوعية أدلة الإثبات في المراجعة بينما تناولت الدراسة الحالية دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات العامة .

دراسة سامي (1):

تناولت هذه الدراسة مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة وهدفت إلي التعرف علي العوامل التي تؤثر علي قياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة ثم قياس وتحليل هذه المتغيرات مع بيان النموذج المقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة ، وقد خلص الباحث إلي العديد من النتائج منها أن هناك متغيرات لها تأثير علي قياس جودة الأداء المهني للمراجعة بعض هذه المتغيرات خاصة بمكاتب أو مؤسسات المحاسبة والمراجعة وهي حجم المكتب وسمعته ، تخصص مكتب المراجعة الاتصالات الجيدة مع العميل ، المعرفة والخبرة والمهنية والاستقلال . وأن هناك متغيرات لها تأثير علي جودة الأداء المهني خاصة بالوحدات محل المراجعة مثل نوع العلاقة بين العميل ومكتب المراجعة وهيكل نظام الرقابة الداخلية .

تلاحظ الباحثة أن الدراسة السابقة تناولت نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة بينما تناولت الدراسة الحالية دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات العامة . دراسة يوسف (2) :

تناولت هذه الدراسة دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظم أدلة الإثبات توصف أنها مقنعة وليست حاسمة لعدة أسباب منها القيود الملازمة عند تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، وقد توصل الباحث إلي العديد من النتائج أهمها فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل إدارة المنشأة ومن ضمنها النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وهي غالباً ذات أهمية للمراجع الخارجي وتعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الفحوصات الجوهرية التي يقوم المراجع الخارجي بها في عملية المراجعة وقد أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات منها علي المراجع الخارجي أن يحصل علي أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً وعلي المراجع الخارجي القيام بفحص الأحداث اللاحقة .

تلاحظ الباحثة أن الدراسة السابقة تناولت دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة بينما تناولت الدراسة الحالية دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات العامة .

(1) سامي حسن علي محمد - نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء 7 جعة (جامعة عين شمس - كلية التجارة - رسالة دكتوراه غير منشورة 2003

(2) يوسف محمد جربوع - دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة (بحث منشور علي شبكة المعلومات الدولية)

دراسة عصام الدين⁽¹⁾ .:

تناولت الدراسة دور المراجعة الإدارية في تقويم الأداء الإداري للمنشآت الاقتصادية حيث تمثلت مشكلة البحث في أن معظم هذه المنشآت تحتاج لتقويم أدائها وذلك لتحقيق كفاءة فعالية الأداء الإداري ، وتمثلت أهداف هذه الدراسة في توفير معلومات تفصيلية عن المراجعة الإدارية وتطبيقه في جميع المنشآت الاقتصادية ، كما قام الباحث باختبار مجموعة من الفروض منها المراجعة الإدارية تفيد في تحقيق كفاءه الاداء وتحقيق السياسات الاداريه المرسومه ، توصلت الدراره الى مجموعه من النتائج وأن تسند مهمة المراجعة الإدارية للمراجع الخارجي بالتنسيق مع المراجع الداخلي وذلك لمعرفته بتفاصيل الشؤون الإدارية في منشأته .

أن تقوم المنظمات المهنية بوضع معايير خاصة ومحددة للمراجعة الإدارية كما أوصي الباحث بمجموعة من التوصيات أن المراجعة الإدارية تعمل علي اختبار وفحص الهيكل التقييمي للوحدات الاقتصادية وأن المراجعة الإدارية تساعد الإدارة في ترشيد القرارات وذلك من خلال مدها بالمعلومات ومساعدتها في تحقيق الكفاءة والفعالية كما أوصي الباحث بمجموعة من التوصيات أن تسند مهمة المراجعة الإدارية للمراجع الخارجي بالتنسيق مع المراجع الداخلي لمعرفته بتفاصيل الشؤون الإدارية بمنشأته وأن تقوم المنظمات المهنية بوضع معايير خاصة ومحددة للمراجعة الإدارية .

تلاحظ الباحثة أن الدراسة السابقة تناولت دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة وفعالية الأداء الإداري للوحدات الاقتصادية بينما الدراسة الحالية تناولت دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات العامة .

⁽¹⁾ عصام الدين أحمد محمد بدري - دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة وفعالية الأداء الإداري للوحدات الاقتصادية ، رسالة ماجستير جامعة

دراسة مفيدة (1):

تناولت هذه الدراسة مفهوم المراجعة وبيان دورها في الحد من الأخطاء المحاسبية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية وكذلك الجهل بالمبادئ والفروض المحاسبية وهدفت هذه الدراسة إلي توضيح كيفية تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك والتحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المثبتة بالدفاتر ومدي الإعتماد عليها وإبداء رأي فني محايد يستند إلي أدلة قوية عن مدي مطابقة القوائم المالية للمركز المالي وقد بنيت الدراسة علي عدد من الفرضيات هي أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط لعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية وتقليل الأخطاء المحاسبية .

اتبعت هذه الدراسة المنهج التاريخي من خلال استعراض الدراسات السابقة والمنهج الاستقرائي من خلال إختبار الفرضيات وتوصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر إيجابي علي عملية المراجعة وأن التخطيط لعملية المراجعة يساعد علي الاستعمال الكفاء للمساعدين وبالتالي يستطيع اكتشاف الأخطاء وأن حياد واستقلالية وموضوعية مراقب الحسابات يؤدي إلي اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية كما أوصلت الباحثة بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بزيادة وتنمية الكفاءة المالية والعلمية لأعضاء مكاتبها من خلال التدريب المستمر وضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط والتنفيذ لمهنة المراجعة ، وتختلف هذه الدراسة في أنها ركزت علي ضرورة تنمية الكفاءة المهنية والعلمية لمكاتب المحاسبة والمراجعة .

تلاحظ الباحثة أن الدراسة السابقة تناولت دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية بينما الدراسة الحالية تناولت دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات العامة .

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

المبحث الأول : مفهوم وأهداف المراجعة وأنواعها

المبحث الثاني : أسس وإجراءات المراجعة الخارجية

المبحث الثالث : أدلة الإثبات في عملية المراجعة والمبادئ التي تحكم عمل المراجع

المبحث الأول مفهوم وأهداف المراجعة وأنواعها

أولاً : مفهوم المراجعة :

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها " عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدي صحة العمليات والأحداث الإقتصادية للتأكد من مدي التطابق مع المعايير الموضوعة وكذلك توصيل النتائج إلي الأطراف المعنية .

ويتضح من هذا التعريف أن المراجعة هي عملية منظمة تهدف إلي ما يلي :

أ- التأكد من مدي تطابق القوائم المالية مع معايير محددة .

ب- جمع وتقييم أدلة الإثبات . ج- تكوين رأي عن أدلة الفحص

د- توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلي الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجع⁽¹⁾.

المراجعة بمعناها الحرفي يقصد بها فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقيق من صحتها .

المراجعة معناً مهنياً اصطلح عليه الكتاب المحاسبون يقصد بها الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة المراقبة المالية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي ترجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدي دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي⁽²⁾ .

كما عرفت المراجعة الخارجية بأنها " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة ، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام⁽³⁾ .

معني تدقيق الحسابات هو فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية ، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول علي الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد علي صدق وسلامة القوائم المالية⁽⁴⁾ .

(1) د: منصور حامد محمود ، د: محمد هاشم الحمودي ، أساسيات المراجعة (القاهرة ، دار النهضة العربية 1993 م) ص3.

(2) متولي محمد الجمل ، د: عبد المنعم محمود عبد المنعم ، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي ، (القاهرة - دار النهضة العربية ، 1980 م) ص23.

(3) أ : عبد الفتاح محمد الصحن ، د: رجب السيد راشد ، د : أجي درويش ، أصول المراجعة ، (الاسكندرية ، دار الإبراهيمية

(4) د: يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، (القاهرة ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع -2000 م) ص7

كما عرفت المراجعة علي لسان جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدي التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة(1) .

ثانياً : أهمية المراجعة :

يتبين لنا من دراستنا التطور التاريخي لمهنة المراجعة وكيف تطورت هذه المهنة ونمت وصارت مهنة ذات كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي والمالي وكيف صار المحاسبون والمراجعون من نهضة البلاد الاقتصادية والمالية . ويرجع السبب في هذا أن المحاسبة ليست غاية في ذاتها بل وسيلة لتحقيق هدفها خدمة الطوائف العديدة التي تستخدم البيانات المحاسبية وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية .

نذكر من هذه الطوائف طائفة المديرين التي تعتمد اعتماداً كلياً علي البيانات المحاسبية في وضع الخطط وفي مراقبة تنفيذها فقد أدى اتساع حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعمدها إلي أن أصبح من العسير علي القائمين بإدارة المشروع مباشرة مهمتهم عن طريق الاتصال المباشر .

من ثم كان عليهم أن يلجأوا إلي البيانات المحاسبية ليسترشدوا بها قبل اتخاذ أي قرار أو رسم أيه خطة مستقبلية ، حتي تكون قراراتهم سديدة وخططهم محددة وحكيمة يجب أن تتضمن لهم صحة ودقة البيانات المحاسبية هيئة فنية محايدة .

وهناك أيضاً طائفة المستثمرين (الحاليين منهم أو المستقبليين) التي تلجأ إلي القوائم المالية (الحسابات الختامية) التي تعدها المشروعات المختلفة وتعتمد علي ما بها من بيانات قبل اتخاذ أي قرار في توجيه مدخراتهم وجهة الاستثمار الذي يحقق لهم أكبر عائد ممكن ، وإذا عجز هؤلاء أو تعذر علي 17 ، دلول تلك القوائم واستخلاص النتائج المرجوة منهم فإنهم يلجأون إلي المحللين الماليين أو بيوت الاستثمار سائلين النصح وإبداء رأيهم الفني الذي يذلل لهم حسن توجيه مدخراتهم .

(1) تأليف وليم توماس ، أمريسون هنري ، تعريف وترجمة د: أحمد حامد حجاج ، د: كمال الدين سعيد ، تقديم د: سلطان محمد العلي سلطان . المراجعة بين النظرية والتطبيق (الرياض السعودية ، دار المريخ للنشر ، - 1997 م) ص26.

وهذه الطائفة بدورها بما لها من خبرة ودراية بسوق الأوراق المالية تعتمد اعتماداً كبيراً قبل إبداء رأيها علي ما تحتويه القوائم المالية من بيانات ومعلومات وحتى تضمن حماية مدخلات المستثمرين لا بد أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة ولن يتأتي ذلك إلا إذا روجعت هذه البيانات وفحصت فحصاً دقيقاً .

ولا يصح أن ننسي طائفة أخرى تلعب دوراً هاماً في تمويل المشروعات علي اختلاف أنواعها ونعني بها البنوك التجارية والصناعية بما تقدمه من قروض قصيرة أو طويلة الأجل إلي المشروعات التي يعوذها المال اللازم لمقابلة التوسع المنتظر فقبل أن تمنح هذه الهيئات القروض للمشروعات المالية فإنها تفحص المراكز المالية لهذه المشروعات فحصاً دقيقاً من واقع البيانات الموضحة بالقوائم المالية التي تحددها المشروعات .

وينبغي أن نذكر أيضاً الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المتعددة التي تعتمد اعتماداً كبيراً علي البيانات المحاسبية في أغراض كثيرة نذكر منها التخطيط والمتابعة والإشراف والمراقبة علي المنشآت التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار لبعض السلع الضرورية وتقدير المنح والإعانات لبعض الصناعات .

وهناك أيضاً رجال الاقتصاد الذين بدأوا يهتمون بالقوائم المالية لما تحتويه من بيانات محاسبية دقيقة في تقديرهم للدخل القومي وفي رسم برامج التخطيط الاقتصادي .

وأخيراً هناك نقابات العمال التي تعتمد علي البيانات المحاسبية في مفاوضاتهم مع الإدارة في رسم سياسة عامة للأجور ثم التحقق من انصبتهم المشروعة في الأرباح التي تحققها الشركة التي يعملون بها .

ويمكن القول في ختام هذا التحليل وبشيء من الاختصار أن المحاسبة والمراجعة قد أصبحت علماً اجتماعياً يهدف إلي خدمة المجتمع بشتي طوائفه فلكي تطمئن إلي خدمة المحاسبة لأهدافها بأمانة وأن تحقق الغاية المرجوة منها يجب أن تكون البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة بالقوائم المالية التي تعدها لمشروعات مختلفة صحيحة ودقيقة بحيث تعطي صورة حقيقية صادقة عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي .

ولن يتسني ذلك إلا إذا عهدنا إلي هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعى محايد عن مدي صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدي دلالة هذه القوائم المالية علي نتيجة الأعمال والمركز المالي⁽¹⁾ .

(1) متولي محمد الجمل د : عبد المنعم محمود عبد المنعم ، 13 ر. ب - ص ص 24 - 25 .

إن أهمية تدقيق الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات تعتمد اعتماداً كبيراً علي البيانات المالية التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل في إدارة المشروع والبنوك والجهات الحكومية (1).

مما تم تناوله يتضح أن مهنة المراجعة من المهن الهامة والخطيرة وصارت علماً من العلوم التي تأخذ مكانتها بين العلوم الأخرى ولا تقتصر خدمتها علي أصحاب رأس المال محافظة عليه ، وأنها تحقق الأرباح والخسائر بمعدلات مرضية بالمقارنة مع المؤسسات الشعبية ، وأنها تدار بصورة جديدة ، بل تعتمد خدمتها عبر هذا التقرير إلي العديد من الطوائف لتتخذ قراراتها الاستثمارية ورسم خططها (2) .

ثالثاً : أنواع المراجعة :

يمكن تقسيم المراجعة إلي أنواع متعددة وفقاً للعيار أو الزاوية التي ينظر منها وليس معني هذا أن لكل نوع من هذه المراجعات أصولاً علمية تختلف عن المبادئ العلمية التي تحكم هذا النوع الآخر ، ولكن الأصول والمبادئ العلمية التي تحكم عملية المراجعة في مجموعها تكون واحدة في كل نوع من هذه الأنواع من المراجعات وفيما يلي يمكن تقسيم المراجعة حسب وجهات النظر المتعددة التي اتخذت أساساً للتقسيم .

أولاً : التقسيم من حيث نطاق عملية المراجعة : وفي هذا التقسيم نجد أولاً :

1/ المراجعة الكاملة : يقصد بهذا النوع من المراجعة فحص جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات وما تحويه من حسابات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بالنظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وما تحويه من حسابات أو بيانات مالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ، ففي مثل هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بفحص جميع الإيرادات والمصروفات وكل المقبوضات والمدفوعات النقدية وجميع أصول المنشأة والتزاماتها وكل التسويات الجردية التي أجريت ما يؤيدها من مستندات ، وقد كان هذا النوع من المراجعة هو السائد في أول البدء أو بدء العهد بالمراجعة حيث كانت المشروعات التي تراجع صغيرة في حجمها وعملياتها قليلة في عددها ، ولكن نتيجة للتطور الذي حدث في ميدان الصناعة والتجارة أصبح القيام بمراجعة كاملة غير عملي وذلك من كثرة عدد المشروعات واتساع أحجامها وتعدد عملياتها ، فلم يكن معقولاً أن يقوم

(1) د: يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق، ص8.

(2) د: عبد الماجد عبد الله حسن احمد ، مبادئ المراجعة 14 ، دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر ، مارس 2002

المراجع بفحص جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات لما يتطلبه ذلك من جهد كبير ووقت طويل ونفقات باهظة ، فكان لابد من حدوث تطور في هذا النوع من المراجعة فبعد أن كان المراقب يقوم بمراجعة جميع العمليات بالدفاتر أصبح يلجأ إلي طريقة الإختيار كأن يختار المراقب فترات معينة مثلاً ليراجع جميع عملياتها كمراجعة المقبوضات والمدفوعات التي تمت خلال شهري يناير وفبراير أو مراجعة المبيعات التي تمت خلال شهري نوفمبر وديسمبر .

وقد ساعد علي اتباع هذا الاتجاه الأخير في المراجعة اهتمام المشروعات بتحقيق نظام دقيق للمراقبة الداخلية ، وتتوقف كمية الاختيارات التي يختارها المراقب علي درجة متانة نظام المراقبة الداخلية الموجودة بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها أو بمراجعة حساباتها فكلما كان نظام المراقبة الداخلية ضعيفاً به ثغرات يمكن استقلالها كان علي المراقب أن يوسع في نطاق اختياراته أو العكس .

وبهذا يمكننا القول بأن عملية المراجعة قد تحولت من مراجعة تفصيلية كاملة كانت تجري بقصد اكتشاف الأخطاء أو الغش الموجود بالدفاتر أو السجلات والحسابات إلي نوع آخر من المراجعة الكاملة تقوم علي أساس الاختيار هدفها الأساسي التأكد من مدي صحة حسابات المنشأة ومدي دلالة قوائمها المالية علي نتيجة أعمالها ومركزها المالي ، والفرق بين النوعين من المراجعة في الحقيقة هو فرق في نطاق الفحص نفسه وليس في المبادئ أو الأصول العلمية التي تحكم النوعين .

وفي ظل المراجعة الكاملة نجد أن سلطة المراجع تكون غير مقيدة بأي قيد أو شرط فله وحده حق تقدير العمليات التي سيقوم بمراجعتها أو المستندات التي يود الإطلاع عليها ، وله وحده حق تقدير كميات الاختبارات التي يراها مناسبة والأشهر التي يرغب في فحص العمليات التي تمت خلالها دون أدني تدخل من الإدارة علي أي صورة من الصور .

2/ ثانياً : المراجعة الجزئية : ويقصد بهذا النوع تلك العمليات التي يقوم بها المراقب وتكون محددة الهدف أو موجهه لغرض معين ، كأن يعهد إلي المراجع فحص العمليات النقدية من مقبوضات أو مدفوعات التي أجرتها المنشأة خلال فترة معينة أو فحص عمليات البيع النقدي والأجل التي قام بها المشروع ، ومثل هذا النوع من المراجعة لا يهدف إلي الحصول علي رأي فني محايد عن مدي دلالة القوائم المالية والمركز المالي للمنشأة أو المشروع ونتيجة أعماله كما هو الحال بالنسبة للمراجعة الكاملة ، ولكن الهدف هنا الحصول علي تقرير من المراقب متضمناً الخطوات التي اتبعت والنتائج التي حصل عليها في فحصه .

وحتى يحمي المراجع نفسه في مثل هذا النوع من المراجعة يجب عليه أن يحصل علي اتفاق كتابي بالمهمة المطلوب منه القيام بها حتي لا ينسب إليه تقصير القيام بشئ لم يعهد إليه أداءه⁽¹⁾ .

ثانياً : تقسيم المراجعة : من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة: وهذا التقسيم نوعين من المراجعة : النوع الأول المراجعة النهائية ويقصد بهذا النوع التي يبدأ العمل فيها في نهاية الفترة المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها أي بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسويات الجردية قد أجريت والقوائم المالية أو الحسابية قد أعدت ، ويمتاز هذا النوع من المراجعة أن المراقب يبدأ عمله بعد رصد وإقفال الدفاتر أو في أرصدة الحسابات بعد مراجعتها ولكن بالرغم من هذه الميزة الهامة للمراجعة النهائية تستغرق وقتاً طويلاً ق يترتب عليه تأخير القوائم المالية والميزانية والأرباح والخسائر للمساهمين في المواعيد التي يحددها قانون الشركات ونظام الشركة وأن المراجعة النهائية تؤدي إلي إرباك العمل بمكتب المراجع ، لأن تاريخ قفل الدفاتر في كثير من الشركات أو المنشآت واحد ، مما قد يترتب علي ذلك التضحية بالدقة اللازمة في سبيل إنهاء العمل الذي عهد به إلي مكتب المراجع .

وهذا النوع من المراجعة يلائم عادة المنشآت الصغيرة والمتوسطة ويكون فقط قاصراً علي فحص العناصر التي تحتويها القوائم المالية وخاصة الميزانية وذلك بالرجوع إلي الدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة هذه العناصر لما هو وارد بالدفاتر والسجلات ولهذا فكثيراً ما يطلق علي هذا النوع من المراجع مراجعة الميزانية .

النوع الثاني من المراجعة من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة هو المراجعة المستمرة وهي التي يقوم فيها المراقب بعملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة فيقوم هو أو أحد مندوبيه بزيارة المنشأة في فترات متعددة خلال الفترة المالية للمنشأة لمراجعة وفحص ما قد يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات من بيانات علي أن يقوم المراجع بمراجعة نهائية للقوائم المالية في نهاية الفترة المالية بعد ترصيد الحسابات وتقفل الدفاتر .

وهذا النوع من المراجعة يسير وفق برنامج مرسوم يقوم بإعداده في ضوء دراسته لأنظمة المراقبة الداخلية الموجودة ، وللمراجعة المستمرة مزايا عديدة منها أن المراجع

يكون لديه وقت كاف لإتمام عملية المراجعة وفي هذا تمكين للمراجع من التدقيق في فحص العمليات فحصاً مستندياً واكتشاف الغش أو الأخطاء الموجودة بالدفاتر والسجلات بسرعة عقب حدوثها وذلك بسبب تردد المراجع المستمر علي المنشأة ومراجعتها للعمليات المثبتة أو بأول وتمكين المراجع من التعرف علي أوجه نشاط المنشأة والإلمام بأنظمتها الإدارية والمحاسبية بسبب زيارته المتعددة للمنشأة وانتظام العمل بمكتب المراجع طوال أيام السنة مما يسهل علي المراجع توزيع العمل علي مندوبيه بطريقة تشغل أوقاتهم بإستمرار وأيضاً من المزايا انتظام القيد بالدفاتر والسجلات دون تأخير أو إهمال بسبب توقع موظفي المنشأة حضور المراجع أو أحد مندوبيه من وقت لآخر وتقليل فرص التلاعب في الحسابات والدفاتر نتيجة لما تحدثه زيارات المراجع أو أحد مندوبيه المفاجأة في نفوس موظفي المنشأة .

ولكن بالرغم من هذه المزايا العديدة للمراجعة المستمرة فإنها لا تخلو من بعض العيوب وهي احتمال قيام موظفي المنشأة بتعديل في البيانات أو العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات أو بأرصدة الحسابات بعد مراجعتها بواسطة المراقب وهذا التعديل قد يكون بحسن نية يقصد به بقصد ارتكاب تزوير أو تلاعب بالدفاتر أو تغطية أو اختلاس أو سوء استعمال أصل من أصول المنشأة ، ويمكن للمراقب أن يحتاط إلي ذلك فلا يسمح لموظفي المنشأة بإجراء أي تعديل في الدفاتر والسجلات إلا بعد إطلاعه وموافقته عليه ، وأن تتم التعديلات بموجب قيود تثبت بالدفاتر ، ومن جهة أخرى يستطيع المراقب تجنب حدوث ذلك عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي انتهي من مراجعتها .

وأيضاً من العيوب أن عملية المراجعة المستمرة تستغرق وقتاً طويلاً ، وفي ذلك تعطيل لعمل موظفي قسم الحسابات ، كما أن كثرة تردد المراجع أو أحد مندوبيه علي المنشأة لمراجعة ما يكون قد أثبت بالدفاتر قد يسبب ضيقاً لموظفي المنشأة وخاصة في فترات ضغط العمل بالمنشأة علي أن المراجع يستطيع التغلب علي ذلك بحسن اختياره للفترات المناسبة لزيارة المنشأة ومراجعة حساباتها ، ومن عيوبها احتمال سهو المراجع أو أحد مندوبيه عن تمام بعض العمليات التي بدأ فيها ولم ينته منها في حينه ، ويمكن تجنب ذلك عن طريق أخذ مذكرة لجميع العمليات المفتوحة وتتبع إتمامها مستقبلاً ، وكثرة تردد المراجع أو أحد مندوبيه علي المنشأة قد يؤدي إلي وجود صلات تعارف ومصادقة بينه

وبين موظفي المنشأة قد تسبب حرجاً للمراجع عند كتابة تقريره أو اكتشافه لغش أو تلاعب بالدفاتر ، قد تتحول المراجعة المستمرة إلى مراجعة روتينية بحتة تؤدي بطريقة آلية .

وهذا النوع من المراجعة يصلح عادة للمنشآت الكبيرة كالشركات المساهمة حيث تكثر الحسابات ويتعذر علي المراجع إتمام عملية المراجعة في نهاية الفترة المالية⁽¹⁾ .

ثالثاً : التقسيم من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة : وهذا التقسيم فيه :

أولاً : **المراجعة الداخلية** : هي تحقيق العمليات والقيود والأنظمة الإدارية ويقوم بها داخل المنشأة فئة من الموظفين المعنيين لهذا الغرض وذلك لحماية أموال المنشأة ولخدمة الإدارة .

ثانياً : **المراجعة الخارجية** : غرضها الرئيسي في تقديم تقدير عن الميزانية وعن الحساب والأرباح والخسائر ويقوم بها شخص مستقل موصوف بالحياد والاستقلال⁽²⁾ .

رابعاً : التقسيم من حيث إلزامية عملية المراجعة : في هذا الجزء نجد المراجعة إلزامية وهي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقاً لأحكام القوانين مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وهذا النوع من المراجعة لا بد أن تكون كاملة "مراجعة كاملة" بمعنى عدم قيود علي عمل المراجع من قبل إدارة المنشأة ، كما أن فيها المراجعة الاختيارية فهي التي يطلب المنشأة أو صاحبها بطريقة اختيارية ، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها وهذه المراجعة قد تكون كلية أو جزئية حسب ظروف المنشأة⁽³⁾ .

(1) د : عبد المنعم محمود عبد المنعم ، د : عيسى ظمبل ، المراجعة أصولها العلمية والعملية (الاسكندرية دار النهضة

العربية- 1985 م) ص ص 40-44.

(2) أ : متولي محمد الجبل ، محمد السيد الجزار ، أصول المراجعة مع دراسة تطبيقية متنوعة (القاهرة ، مطبعة الرسالة —

1968 م) ص 43.

(3) د : يوسف محمد جربوع ، مرجع سابق ص 17.

ثالثاً : أهداف المراجعة :

الباحث في التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمون الرقابة بمعناها المهني يستطيع أن يتلمس تطوراً ملحوظاً في هذا الصدد ، فقد كان ينظر إلي مراجعة الحسابات قديماً علي أنها وسيلة لإكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر والسجلات ، وأن مهمة المراقب قاصرة علي تعقب تلك الأخطاء والغش واكتشافها ولكن سرعان ما تغيرت النظرة إلي المراجعة وأهدافها وإلي مهمة المراقب (المراجع) والدور الذي يقوم به ومن جهة أخرى فقد كانت النظرة التقليدية لأهداف المراجعة قاصرة علي التحقق فقط من الدقة الحسابية للدفاتر والحسابات وما تحويه من بيانات ، ويمكن أن يقال بعبارة أخرى أن دور المراجع ينحصر فقط في المراجعة الحسابية والروتينية ومطابقة الميزانية والحسابات الختامية مع الحسابات بالدفاتر التي تمسكها المنشأة ، وليس له أن يبدي رأيه في أكثر من ذلك .

ولكن ما لبثت أهداف المراجعة أن تطورت وتطورت معها بالتالي مهمة المراقب فبعد أن كان المراقب " المراجع " يقف موقفاً سلبياً ويقصر مهمته علي مجرد المراجعة الحسابية الروتينية ومطابقة البيانات الموضحة بالميزانية وحساب الأرباح والخسائر لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات أصبح لزاماً عليه أن يقوم بمراجعة انتقادية منظمة ، وان يصدر حكمه ويكشف عن رأيه الفني المحايد في تقريره للمساهمين عن نتيجة فحصه ، وأن عليه أن يطمئن الطوائف العديدة التي تعتمد علي البيانات ودرجة الاعتماد عليها .

أي أن هدف المراجعة لم يعد قاصراً علي التأكد من المطابقة الحسابية للبيانات وهي ناحية شكلية بحتة ، بل امتدت إلي جوهر ومضمون القوائم المالية للمركز المالي بقصد الوصول إلي رأي محايد عن مدي دلالة تلك القوائم المالية للمركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها من ربح أو خسارة .

وينبغي أن نضيف بهذه المناسبة ما ظهر أخيراً من تطور في أهداف المراجعة الخارجية وبالتالي في مهمة مراقب الحسابات ، وهذا التطور نتيجة منطقية لتطور مجتمعنا الاشتراكي وما صحبه من ظهور المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي ودخول كثير من الشركات ضمن القطاع العام ، وكان من بين نتائج هذا التطور صدور القانون رقم 167 لسنة 1961 م من بعده القانون رقم 44 لسنة 1965 م ، وكان الهدف الذي يرمي

المشروع إلي تحقيقه من وراء إصدار هذه التشريعات ضمان جدية وفعالية الرقابة علي حسابات الشركات والمؤسسات العامة وتطوير مفهوما وطوائفها ورفع مستوى المهنة وتنظيمها في إطار من الاشتراكية حتي تتلاءم مع ظروف مجتمعنا الاشتراكي الجديد .

إن عملية الرقابة الخارجية علي الحسابات في ظل مجتمعنا الاشتراكي المتطور يجب أن تهدف إلي مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى ما حققته من أهداف ، والتعرف علي الأسباب التي عاقت بعض الإدارات أو المشروعات عن الوصول إلي الهدف المرسوم ، إن عملية المراقبة الخارجية علي الحسابات يجب أن تهدف إلي تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلي ما كان مستهدفاً ، كما أن هذه العملية يجب أن تسعى جاهدة إلي معاونة القائمين بإدارة المشروع إلي محو الإسراف في كل نواحي النشاط وبالتالي تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة .

ومن هذا العرض الموجز لأهداف المراجعة وتطورها نستطيع أن نقسم هذه الأهداف إلي مجموعتين رئيسيتين :

المجموعة الأولى من الأهداف تشمل الأهداف التقليدية توضح التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الإعتماد عليها ، كما أنها تهدف للحصول علي رأي فني محايد يستند إلي قرائن وأدلة قوية عن مطابقة القوائم المالية التي تعدها المنشأة والتي تم مراجعة حساباتها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وعن مدى دلالة تلك القوائم علي نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة ، كما أن هناك هدف تقليدي آخر هو اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تزوير ، ونجد أيضاً من الأهداف تقليل فرض ارتكاب الأخطاء أو الغش وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة وما تحدثه زيارات المراقب المفاجئة من أثر في نفوس الموظفين .

أما المجموعة الثانية من أهداف المراجعة فهي أهداف حديثة توضع لمواجهة متطلبات المجتمع الاشتراكي وتهدف إلي مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف علي ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلي الهدف المرسوم وأيضاً من الأهداف تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلي ما كان مستهدفاً منها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط وتحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع⁽¹⁾ .

مما سبق تري الباحثة أن مفهوم المراجعة الخارجية عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي فني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام ، وتطورت مهنة المراجعة وصارت مهنة ذات كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها أهميتها في الميدان الاقتصادي والمالي ، وأن هدف المراجعة لم يعد قاصراً علي التأكد من المطابقة الحسابية للبيانات وهي ناحية تشكيلية بحتة بل إمتدت إلي جوهر ومضمون القوائم المالية بقصد الوصول إلي رأي محايد عن مدي دلالة تلك القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ، وتحديد أعمالها من ربح أو خسارة ومن أنواع المراجعة المراجعة الكاملة ويقصد بها فحص جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات وما يحويه من حسابات للتأكد من ان جميع العمليات المقيدة بالنظام صحيحة أما المراجعة الجزئية ويقصد بهذا النوع تلك التي يقوم بها المراقب وتكون محدودة الهدف أو موجهة بغرض معين .

المبحث الثاني أسس وإجراءات المراجعة الخارجية

هناك أسس ومعايير للمراجعة متعارف عليها تمثل هذه المعايير قواعد عامة مرشدة للسلوك وتأخذ أشكالاً متعددة مثل القوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والمعدلات والموازنات والمتطابقات التي تحددها الهيئات المهنية ، ويعتبر استخدام المعايير أمراً مهماً لجميع مجالات النشاط والمهن المختلفة .

سبق وأشرنا من قبل إلي أن معايير المراجعة تعتبر بمثابة قواعد للسلوك يفترض أن يسترشد بها المراجع الخارجي عند إنجازه لعملية المراجعة وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عشرة معايير مقسمة علي أنها معايير عامة ، معايير الفحص الميداني ، معايير التقدير .

أولاً : المعايير العامة : تهتم المعايير العامة للمراجعة بشخص مراجع الحسابات وذلك لمحدودية الدور الذي يلعبه المراجع في عملية المراجعة ، فهو بلا شك يعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة .

كما أن المعايير العامة للمراجعة تتمثل في معيار تأهيل المراجع ومعيار استقلال المراجع ، ومعيار العناية المهنية الملائمة للمراجع .

المعيار الأول معيار تأهيل المراجع : يقضي بأنه يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص - لديه التدريب الكافي والخبرة كمراجع .

لذلك فإنه يمكن القول بأن التأهيل المتكامل لمراجع يعتمد علي ثلاثة عناصر تتمثل في التأهيل العلمي والتأهيل المهني والتأهيل المستمر .

المعيار الثاني معيار الاستقلال : ويقصد بهذا المعيار أن يكون المراجع مستقلاً في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعين علي الاستقلال في الظاهر والواقع .

ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص علي العمل بنزاهة وموضوعية ويعني الاستقلال في الواقع عدم خضوع المراجع لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية المراجعة أما فيما يتعلق بالاستقلال الظاهر فإن تحقيقه يطلب ألا تكون للمراجع مصلحة مالية أو مادية وتتبع أهمية هذا المعيار من أنه يولد لدي مستخدمي القوائم المالية نوعاً من الثقة في رأي

المراجع بشأن مدي سلامة وصدق هذه القوائم ، وبصفة خاصة هؤلاء المستخدمين الذين يعتمدون بصفة كبيرة علي هذه القوائم نظراً لمحدودية سلطاتهم وقدراتهم المالية والفنية .

المعيار الثالث معيار العناية المهنية الملائمة : ويقضي هذا المعيار بأنه يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير .

وكلمة العناية في اللغة العربية تعتبر مرادفة لكلمة الاهتمام وهو ما يعني أن هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة .

وإذا ما سلمنا بأن المسؤولية المهنية للمراجع تتحقق إذا ما التزم في أدائه لعمله بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، فإنه يمكن القول بأن العناية المهنية الملائمة تتحقق في مجال المراجعة إذا ما التزم المراجع بمعايير المراجعة الأخرى المتعارف عليها⁽¹⁾.

ثانياً : معايير الفحص الميداني : تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية المراجعة ومعايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة العامة تعتبر أكثر تحديداً ، وتشمل ثلاثة معايير هي التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم علي المساعدين ثم تقييم مدي إمكانية الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية وأيضاً هنالك حصول المراجع علي الأدلة اللازمة .

أولاً : معيار للفحص الميداني : هو التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم علي المساعدين : وهذا المعيار يقضي بأنه يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم علي المساعدين في وجودهم ، ويتطلب تحقيق هذا المعيار إنجاز أنشطة ثلاثة هي :

[1] اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل

[2] تخصيص المساعدين علي مهام الفحص

[3] الإشراف الملائم علي المساعدين وتقييم أداءهم

ثانياً معيار الفحص الميداني : هو معيار تقييم مدي إمكانية الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية : يقضي هذا المعيار الثاني بأنه " يجب دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدي الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار المراجعة⁽²⁾ .

(1) د : عبد الفتاح محمد الصحن ، د: رجب السيد راشد ، د: محمود ناجي درويش ، مرجع سابق ص ص 28-32 .

(2) المرجع نفسه ، ص ص 35-37 .

ومن المعروف أن عمل مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد إلى حد كبير علي الحكم والتقدير الشخصي لمراجع الحسابات ، وحتى يمكن ترشيد حكم المراجع أو مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات الآتية :

أ- الانطلاق من برنامج مبدئي المراجعة يعكس أعمال المراجعة التي يجب القيام بها بإفتراض وجود نظام أمثلة للرقابة الداخلية ومن خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل المراجعة يمكن تحديد مقومات الرقابة الداخلية غير المتوفرة والتي علي ضوءها يتم تعديل برنامج المراجعة المبدئية .

ب- يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق عمل من المراجعين وبصفة خاصة إذا كان حجم عمليات منشآت العميل كبيراً .

ج- يفضل قيام المراجعين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم بعضاً وذلك حتي يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم .

وثالث معايير الفحص الميداني أنه معيار الحصول علي الأدلة الكافية والملائمة : يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه " يجب الحصول علي أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص .

ودليل المراجعة عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص والاستعلام والملاحظة والمصادقات لتوفير قرينة علي سلامة (أو عدم سلامة) التصرفات والإجراءات بمنشأة العميل وذلك بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي المهني في مدي صدق وسلامة القوائم المالية محل الفحص .

ويقصد بملائمة الدليل توافقه مع العنصر الذي يجمع بخصوصه واحتوائه علي قدر مفيد من المعلومات التي يمكن أن تساعد مستخدمي الدليل لاستنباط بعض الدلالات والمؤشرات بخصوص حالة العنصر الذي يخصه الدليل ، فدليل المراجعة الكافي هو ذلك الدليل الذي يكون في ظل قيود معينة مقنعاً للمراجع بدرجة كافية عند تكوينه لرأي معين بخصوص العنصر الذي يقوم بتجميع الأدلة حوله ، لذلك فإن المراجع قد يحتاج إلي تجميع أكثر من دليل حول العنصر الواحد حتي يتوفر لديه الإقناع الكافي بحالة هذا العنصر .

وتتمثل أهمية التزام المراجع بهذا المعيار في أن فشله في جميع الأدلة الكافية والملائمة يمكن أن تزيد من احتمال تحمله لمستوي مرتفع من خطر المراجعة والمتمثل في إمكانية إبداء رأي فني غير صحيح .
ثالثاً : معايير التقرير :

يعتبر تقرير المراجع أو مراجع الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة وعلي ضوءه يمكن أن تدور مناقشات وتتحدد مواقف وتتخذ قرارات .

ولذلك لم يكن غريباً أن يخصص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لموضوع التقدير أربع معايير هي : معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعيار الإفصاح في القوائم المالية ومعيار الاتساق في تطبيق المبادئ المقبولة قبولاً عاماً ومعيار وحدة الرأي في القوائم المالية (1).

أولاً : معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً : يقضي هذا المعيار من معايير التقدير بانه (يجب أن يبين التقدير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً)

ويجب أن ينظر المراجع إلي عبارة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً علي أنها تمثل الإطار الفكري الذي يحكم الممارسة في مجال المحاسبة المالية والذي ينطوي علي هيكل من المفاهيم والمبادئ والافتراضات والقيود المحاسبية .

ولذلك فإن المراجع (أو مراجع الحسابات) يجب أن يكون ملماً بما يعتبره أعضاء المهنة مبادئ مقبولة وملماً أيضاً بالتطور في قواعد وإجراءات وأسس القياس والإفصاح المحاسبي .

ثانياً معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً : يمثل الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إحدي الخصائص النوعية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة علي مداد الفترات المالية .

ولذلك جاء المعيار الثاني من معايير التقرير ليقضي بأنه (يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة في الفترات الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة .

(1) عبد الفتاح الصحن ، د رجب السيد راشد ، د : محمود ناجي درويش مرجع سابق ص ص 44-40 .

وعلي الرغم من أن نقص الاتساق قد يؤدي إلي حد من القابلية للمقارنة ، إلا أن هناك عوامل أخرى بخلاف الاتساق يمكن أن تؤدي إلي عدم قابلية القوائم المالية للمقارنة ، مثل وجود الأخطاء في القوائم المالية في السنة أو السنوات السابقة ، ووجود أحداث اقتصادية ومبادلات مالية في الفترة الحالية لم تكن موجودة في الفترات السابقة .

وفيما يتعلق بمسئولية المراجع في ظل هذا المعيار فإنه يمكن التمييز بين الحالات الآتية :

الحالة الأولى : وجود إفصاح كافي ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن أي تغيير في المبادئ المحاسبية مع موافقة المراجع علي هذا التغيير .

الحالة الثانية : عدم وجود إفصاح كافي عن التغييرات في المبادئ المحاسبية في هذه الحالة يجب علي المراجع أن يشير صراحة في تقريره إلي هذه التغييرات ، ومدى تأثيرها علي المركز المالي ونتيجة النشاط للسنة الحالية ومقارنة بالسنوات السابقة ، وذلك مع الإشارة صراحة إلي موافقته أو عدم موافقته علي هذه التغييرات .

الحالة الثالثة : وجود إفصاح كافي عن التغييرات في المبادئ المحاسبية مع عدم موافقة المراجع علي هذه التغييرات ، عن التغييرات في المبادئ المحاسبية مع عدم موافقة المراجع علي هذه التغييرات ، وفي هذه الحالة يجب علي المراجع أن يشير صراحة في تقريره إلي عدم موافقته علي التغيير من خلال إبداء رأي متحفظ علي القوائم المالية .

وإذا كان هذا المعيار يهدف إلي ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة علي مدار الفترات المالية في إطار هذا الهدف والسعي لتحقيقه يجب علي المراجع أن يشير في تقريره - في حالة عدم وجود إفصاح كافي - إلي أي تغييرات هامة أخرى غير متصلة بالمبادئ المحاسبية إذا أدت إلي آثار هامة علي المركز المالي ونتيجة العمليات وتحديد قيمة ذلك التأثير علي المدخل أو علي بعض عناصر الميزانية ومقارنة ذلك بالسنوات السابقة .

ثالثاً : معيار الإفصاح والملائمة : فهي معيار الإفصاح والملائمة يقضي معيار الملائمة الإفصاح بأنه ينظر إلي الإفصاح في القوائم المالية علي أنه كاف بدرجة مقبولة ما لم يوضح التقرير ليغير ذلك .

ووفقاً لهذا المعيار يجب علي المراجع أن يتأكد من كفاية مستوي الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال التبويب السليم لناصر القوائم المالية والملاحظات الملحقه بهذه القوائم كإيضاحات متممة له ، ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلي مستوي الإفصاح إلا في حالة عدم كفاية هذا الإفصاح بصورة معقولة وهو ما يجعل هذا المعيار بمثابة معيار استثناء .

فإذا تبين للمراجع أن هنالك بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المنشأة فينبغي عليه أن يشير إلي ذلك في تقريره .

وغالبا ما تحتاج الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقرير المراجعة إلي إشارة من قبل المراجع في تقريره ، وذلك حتي يتحقق الإفصاح الكافي ولذلك فإن المراجع يجب أن يولي مثل هذه الأحداث عناية كافية عند فحصها ، وذلك حتي تفوق علي مدي أهميتها ومدي تأثيرها علي الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية ومدي الحاجة للإفصاح عنها ، ولاشك أن الحكم والتقييم الشخصي لمراجع الحسابات يلعب دوراً في تحديد مدي الحاجة للإفصاح من عدمه بالنسبة لمثل هذه الحالات .

رابعاً معيار وحدة الرأي : ويقضي هذا المعيار بأنه يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلي عدم إمكانية ذلك ، وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل ، يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد ، درجة المسؤولية التي يتحملها .

ويهدف هذا المعيار بصورة أساسية إلي منع سوء الفهم والتفسير للمسئولية التي قبل المراجع أن يتحملها فور توقيعه علي القوائم المالية محل الفحص ، وفي مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية ، يمكن أن يتبني أحد مواقف أربعة تتمثل في :

[1] في إبداء رأي متحفظ وذلك عندما يري المراجع أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن المركز ونتيجة النشاط بدون قيد أو شرط .

[2] إبداء رأي متحفظ وذلك عندما يري مراجع الحسابات أن القوائم المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تحفظات معينة يجب أن يكون قارئ هذه التحفظات علي علم بها .

[3] إبداء رأي معاكس وذلك عندما يري مراقب الحسابات أن القوائم المالية ككل لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بصورة عادلة وهذا الرأي يعتبر معاكس عند مقارنته بنوع الرأي المذكور أولاً وهو الرأي النظيف .

[4] الامتناع عن إبداء الرأي وذلك عندما يرفض المراجع لأسباب معينة إبداء رأي فني في القوائم المالية محل الفحص ، وذلك فإن مراجع الحسابات يجب أن تكون لديه مبرراته

القوية لإبداء هذا الرأي أو يتبنى هذا الموقف وعلي كل فإن الموقف الذي يتبناه المراجع يتوقف علي مدي الفحص الذي قام به مراجع الحسابات وإمكانية الحصول علي المعلومات الضرورية واللازمة لتكوين وإبداء الرأي .

والتزام المنشأة عند إعداد قوائمها المالية بالمبادئ الحسابية المقبولة قبولاً عاماً والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ووجود مظاهر لعدم التأكد غير المادي لا يمكن تقديرها بدرجة معقولة وأخيراً استقلال المراجع في الواقع والظاهر⁽¹⁾.

ثانياً : إجراءات المراجعة :

لا يجب الخلط بين معايير المراجعة وإجراءاتها فمعايير المراجعة هي المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة وامتداد التحقيق اللازم في كل فحص ، أما إجراءات المراجعة فهي تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص ، ومثل لإجراءات المراجعة برد وعد أصول المشروع مثل النقدية والاستثمارات أو أوراق القبض .

ولا بد أن التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها نأخذ المخزون السلعي كمثال في هذه الحالة فأحد معايير أداء العمل الميداني هو الحصول علي إثباتات كافية ومقنعة لتصبح أساساً لتكوين الرأي عن التقارير المالية تحت الفحص .

وبتطبيق هذا المعيار علي المخزون السلعي فإن المعيار للأداء يتطلب إثبات لكميات وأسعار المخزون السلعي وعلي هذا فإن المراجع يجب أن يقتنع بأن المخزون قد سعر تسعيراً مناسباً حتي يحقق هذا المعيار من الأداء فإن المراجع يستخدم عدد من الإجراءات هي مثلاً مقارنة الأسعار المستخدمة لتسعير المخزون مع الأسعار الواردة في فواتير الشراء وأن يستفسر عن أسعار السوق الحالية وأن يتحقق من النواحي الحسابية لقوائم المخزون وهذه الخطوات هي إجراءات المراجعة .

(1) عبد الفتاح الصحن ، د رجب السيد راشد ، د : محمود ناجي درويش مرجع - ص ص 45- 49 .

ولن نستطيع وضع معيار واحد لإجراءات الفحص حين أن طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف الأخرى تختلف من مراجع إلي آخر ما تملي علي المراجع الإجراءات الأخرى التي تستخدم في كل حالة .

إلا أن معايير المراجعة تختلف في حيث يجب أن لا يتغير من حالة الفحص إلي حالة فحص أخري حيث أن تصبح المعايير عامة ، أما الإجراءات فتتغير لتلائم كل ظرف⁽¹⁾.

مما سبق تري الباحثة أن هنالك أسس ومعايير للمراجعة متعارف عليها تمثل هذه المعايير قواعد عامة مشردة للسلوك وتأخذ أشكال متعددة مثل القوانين واللوائح والسياسات والإجراءات ، هنالك معايير عامة منها معيار تأهيل المراجع ومعيار استقلال المراجع .

(1) د : عبد الفتاح محمد الصحن . مبادئ وأسس المراجعة العملية وعملاً . (الاسكندرية مؤسسة شباب الجامعة ، - 1993 م)

المبحث الثالث

أدلة الإثبات في عملية المراجعة والمبادئ التي تحكم عمل المراجع العام
أولاً : أدلة الإثبات في المراجعة :
طبيعة أدلة الإثبات :

الإثبات بمعناه اللغوي : هو تأكيد الحق بالبينة وبعبارة أخرى فهو تأكيد حقيقة أي شئ بأي دليل .

أما الإثبات بمعناه القانوني : هو إقامة الدليل أمام القضاء علي صدق أو كذب القضايا التي يرغب التحقق منها .

أما الإثبات في المراجعة فلا يختلف كثيراً عن هذا التعريف حيث علي المراجع أن يحافظ علي نزعة الشك لديه أثناء فحصه للدفاتر ليقدم في نهاية المطاف تقريراً وافياً عن صحة المستندات وبقية الأعمال المحاسبية⁽¹⁾ .

كما عرفت القرينة بأنها الحقائق التي تقوم في ذهن الإنسان في سبيل تمكينه في الفصل من مسائل متنازع عليها .

أما القرينة في المراجعة تختلف في طبيعتها من التعاريف السابقة للقرينة عموماً وعلي ذلك يمكننا تعريف القرينة في المراجعة بأنها استنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو حقيقة أو حقائق ، تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي⁽²⁾ .

وسنتناول بالشرح فيما يلي أهم قرائن المراجعة التي يعتمد عليها مراقب الحسابات عند فحصه للدفاتر والسجلات علي مدي ما حوته من بيانات ودرجة الاعتماد عليها .

أولاً : الوجود الفعلي أو الذاتي: وهو من أهم القرائن التي يعتمد عليها مراقب الحسابات عند فحصه لعناصر المركز المالي ، والتأكد من الوجود الفعلي أو الذاتي للشئ الذي يمثلته رصيد الحساب الذي يقوم بفحصه ، فوجود نقدية مثلاً بخزينة المنشأة مطابقة لرصيد النقدية الظاهر بالدفاتر ، دليل علي صحة رصيد النقدية ، ووجود بضائع بمخازن المنشأة يعتبر في حد ذاته قرينة علي صحة رصيد العدد والآلات الظاهرة بقوائم المركز المالي .

(1) د : أمين السيد أحمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراة ' ' 'ت والمحاسبين القانونيين – (القاهرة دار النشر ، القاهرة ، 1991 م) صص 75 – 76 .

(2) د : عبد المنعم محمود عبد المنعم ، د : محمود عيسي أبو طمبل ، مرجع سابق – صص 159 .

علي أن الوجود الفعلي أو الذاتي للعنصر الذي يقوم المراقب بفحصه ومراجعته ، غير كاف في حد ذاته إلا لتدعيم زاوية معينة من بحث المراقب في سبيل إتمام عملية التحقق ، فهي تثبت وجود الأصل فقط فلا يستطيع المراقب أن يعتمد علي هذه القرينة وحدها أو يستند إليها بمفرده حتي يقال أنه قد إنتهي من تحقيقه للعنصر الذي يقوم بفحصه .

فوجود الشيء لا يعني ملكية المنشأة لهذا الشيء ، فقد يوجد بالمخازن بضائع غير مملوكة لها بل مودعة إليها بصفة أمانة أو بيعها مقابل رسم أو عمولة ، فقد توجد عدد ما الآلات بعناصر الإنتاج أو إنتاج المنشأة ولكنها لا تكون ملكاً للمنشأة بل مؤجرة من الغير ، لهذا الشيء يجب أن يقرن هذا الدليل بقرينة أخرى تثبت للمراقب ملكية المنشأة للأصل أو الشيء الذي تحقق من وجوده فعلاً طرف المنشأة ، كأن يطلع علي مستندات الشراء أو شهادات تسجيل الملكية أو غير ذلك من الوسائل المختلفة التي تثبت الملكية .

ومن جهة أخرى فإن تأكيد المراجع من وجود الشيء وملكية المنشأة له ، غير كاف لتحقيق كل الأهداف الواجب إتباعها ومراعتها والعمل علي الوصول لتحقيق عناصر المركز المالي بل لابد من التأكد من صحة تقويم هذا العنصر الموجود فعلاً والذي تملكه المنشأة ، وبالإضافة إلي نقص أو قصور قرينة الوجود الفعلي عن تحقيق جميع الأهداف المنشودة فإنه لا يمكن الإعتماد عليها ولا تصلح لتحقيق كافة أصول المنشأة ، فمجال استعمال هذه القرينة قاصر علي تحقيق الأصول الملموسة كالأراضي والمباني والآلات والبضاعة والاستثمارات النقدية .

ثانياً : المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المختلفة المثبتة بالدفاتر: ويعني علم المحاسبة بتقيد وإثبات جميع العمليات التي يجريها المشروع في الدفاتر والسجلات بطريقة مختلفة .

ومن الأركان الأساسية لعملية القيد بالدفاتر ضرورة وجود مستندات مؤيدة للعملية المراد إثباتها أو تسجيلها بالدفاتر وتحفظ هذه المستندات بطريقة منظمة بحيث يسهل الرجوع إليها كلما دعت الضرورة لذلك ، وتتخذ هذه المستندات أشكالاً عديدة فهناك فواتير الشراء وصور فواتير البيع وصور إيصالات النقدية المسلمة للغير أو إيصالات تحصل عليها المنشأة من الغير وهناك عقود الإيجارات وقسائم الإيداع ، بعض هذه المستندات تعد كلية خارج المنشأة وبعضها تعد داخلياً أي من صنع المنشأة نفسها ، وتعتبر هذه المستندات بمظاهرها وصورها المتعددة من القرائن والأدلة التي يستند إليها مراقب الحسابات عند فحصه البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر للحكم علي صحتها وسلامتها ودرجة الاعتماد

عليها ولكن قبل أن يعتمد المراقب عليها كأدلة إثبات عليه أن يتأكد من صحة المستند نفسه المقدم إليه من الناحية الشكلية والموضوعية .

ثالثاً : الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراقب من الغير: وهي القرائن أو الأدلة التي يعتمد عليها المراقب من الغير والتي تفيد موافقهم علي أرصدة الحسابات كما هي مدونة بالدفاتر المنشأة وبالمصادقات التي أرسلت إليهم .

فمن السياسات المتعارف عليها بين المراجعين وأصحاب المنشآت ضرورة إرسال في نهاية الفترة المالية إلي العملاء والموردين موضحاً بها أرصدة حساباتهم في هذا التاريخ يطلب فيها إرسال إقرار كتابي بصحة هذا الرصيد الظاهر بالمصادقة أو الخطاب المرسل إليهم من المنشأة وإبداء ما يعينهم من الملاحظات بشأنه ويعتمد مراقب الحسابات علي هذه الإقرارات المكتوبة للحكم علي صحة هذه الأرصدة .

ويتوقف مدي الاعتماد أو اعتماد المراقب علي هذا النوع من أدلة الإثبات علي نوع المصادقات المرسله وطريقة إرسالها وكيفية الرد عليها .

رابعاً : الشهادات التي يحصل عليها المراقب من الإدارة : كأن يصادف المراجع أثناء فحصه ومراجعته للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وبعض المسائل التي يصعب عليه الحكم عليها بنفسه فيلجأ إلي الهيئة الإدارية بالمشروع ويطلب منها تقديم شهادة لتأييد بعض الحقائق المثبتة بالدفاتر والسجلات أو لتوضيح بعض المشاكل التي تصادفه أثناء تأدية مهمته فهناك شهادة الأصول الثابتة التي تقر فيها الإدارة بالإضافات الرأسمالية التي تمت علي الأصول الثابتة خلال فترة المراجعة والفحص وهنالك الشهادات التي يحصل عليها المراقب من الإدارة أن الجرد الفعلي للمخزون السلعي قد تم بمعرفتها وأن البضاعة قد سعرت علي أساس يمث التكلفة أو السوق أيهما أقل ، وأيضاً هنالك الشهادات التي يحصل عليها مراقب الحسابات من الهيئة الإدارية بالمشروع موضحاً بها المسئوليات العرضية التي قد يلتزم بها المشروع مستقبلاً ومن الأمثلة علي ذلك الشهادة التي تعطيها الإدارة موضحة بها قيمة الكمبيالات التي بالبنك والتي لم يحل ميعاد استحقاقها بعد .

ويجب أن يكون مراقب الحسابات حريصاً علي قبوله لهذا النوع من القرائن أو الأدلة وفي اعتماده ما ورد بها من بيانات والسبب في ذلك يرجع إلي هذه الشهادات من صنع الهيئة الإدارية بالمشروع واحتمال وجود تلاعب بما ورد من معلومات ليس بالأمر البعيد .

خامساً : وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: ويعني هذا أن وجود نظام محكم للرقابة الداخلية وما يتبعها من أنظمة الضبط الداخلي لجميع عمليات المشروع يعتبر في حد ذاته قرينة أو دليل علي انتظام الدفاتر والسجلات وخلو البيانات المقيدة بها من الأخطاء والفسح والتلاعب . لذلك كان من أولي واجبات مراقب الحسابات قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة التي يعهد بها إليه فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً بالمنشأة للحكم علي مدي سلامة ودرجة الاعتماد عليه وعليه يرسم برنامج مراجعته ويحدد كمية الاختبارات التي سيقوم بفحصه في ضوء فحصه وحكمه علي نظام الرقابة الداخلية الموجودة فعلاً بالمنشأة .

ومن ناحية أخرى فإن عدم وجود أنظمة الرقابة الداخلية أي الضبط الداخلي أو وجود نظام ضعيف يحوي كثيراً من الثغرات يعتبر قرينة ودليلاً علي عدم وجود انتظام القيد بالدفاتر والسجلات وعدم احتمال وجود أخطاء بالبيانات المحاسبية المسجلة .

سادساً : العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية : وهو أن معظم عمل المراقب أو مراقب الحسابات وخاصة عمليات المراجعة النهائية إنما يتم بعد إعداد القوائم المالية أو الحسابات الختامية ويستغرق انتهاء المراقب من مهمته وإعداده التقدير فترة من الزمن قد تمتد إلي شهرين أو ثلاثة شهور من تاريخ إعداد القوائم المالية .

فقد يظهر بقائمة المركز المالي التي يقوم المراقب بفحص عناصره التزاماً معيناً علي المنشأة 1000 ثم تقوم المنشأة بتحديد شيك بنفس هذه القيمة سداداً لهذا الإلتزام في الشهر التالي لإعداد الميزانية فإذا كان المراقب لم ينته بعد من أداء مهمته وكتابة تقريره فإن اطلاعه علي هذا الشيك وتأكده من جديته يعتبر علي صحة الإلتزام الموضح بالميزانية .

وقد يحدث أن يكشف المراقب أن المنشأة قد اثبتت عمليات رد المبيعات في الشهر التالي لإعداد الحسابات الختامية فإذا متتبع المبيعات التي أثبتتها المنشأة في الشهر الأخير في الفترة المالية التي يقوم بمراجعة حساباتها فقد يؤدي ذلك إلي اكتشاف مبيعات صورية أثبتت بالدفاتر بقصد تضخيم رقم نتيجة الأعمال علي أن تلقي هذه المبيعات بإثبات رد في أوائل الفترة التالية .

سابعاً : الدقة الحسابية للعمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات: في هذا يجب أن يحقق المراقب بنفسه من الدقة الحسابية للعمليات المقيدة بالمستندات ودفاتر القيد الأولي ودفاتر الأستاذ

والموازنة الشهرية والكشوف التحليلية قرينة في حد ذاتها علي صحة هذه المعلومات المسجلة .

ثامناً : المقارنات والاتجاهات والأوزان والنسب المالية : وفيه كثيراً ما يلجأ مراقب الحسابات إلي إجراء بعض المقارنات بين أرصدة بعض الحسابات أو يدرس الاتجاهات التي تسير فيها أرصدة بعض الحسابات كما يلجأ أحياناً إلي استخراج بعض النسب المالية من المفردات التي تضمنها القوائم المالية المعروضة عليه .

وكل هذه المؤشرات تعتبر أدلة إثبات يستطيع المراقب أن يعتمد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد عن مدي دلالة القوائم المالية محل الفحص (1) .

هنالك عدد من العوامل التي تؤثر علي كمية الأدلة أو القرائن التي يقوم المراقب بجمعها فإن حرص المراقب علي تدعيم الرأي الذي سيبيده في المسألة المعروضة عليه بقضيته أن يقوم بجمع أكبر قدر من الأدلة أو القرائن يستند إليها في تبريره لهذا الرأي .
غير أن هنالك عوامل معينة يضطر المراقب اضطراراً إلي تطبيق أو توسيع نطاق كمية الأدلة التي قوم بجمعها أو البحث عنها .

وسوف نستعرض فيما يلي أهم هذه العوامل والاعتبارات :-

[1] مدي شمول القرينة أو كفايتها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المراقب من عملية الفحص التي يقوم بها حيث لكل عملية فحص أهداف يجب تحقيقها ، وأن علي المراقب أن يجمع الأدلة والقرائن ما يمكنه من تحقيق هذه الأهداف ، فقد يكون الدليل الواحد كافي لتحقيق كل الأهداف فيضطر المراقب إلي السعي للحصول علي قرينة أخرى لتعزيز زاوية من زوايا الفحص ، فالوجود الفعلي الذاتي وهو من أقوى حجة غير كافي في حد ذاته كان علي المراقب أن يقرن هذا الدليل بقرائن أخرى يثبت الملكية ونوعها والتقويم وصحته .

[2] مدي ملائمة القرينة والدليل لطبيعة محل الفحص والمراجعة فليست كل الأدلة مهما بلغت درجة حجيتها بصالحة لتعزيز الرأي في كل الأحوال والمناسبات ، فتحقيق بعض العناصر يستلزم الحصول علي نوع معين من الأدلة قد لا يصلح لتبرير أو تعزيز رأي المراقب في تحقيقه لعناصر أخرى .

(1) د : عبد المنعم محمود عبد المنعم ، د : محمود ع 34 بل ، مرجع سابق - ص ص 163 - 165 .

فالوجود الفعلي أو الذاتي كقرينة أو دليل إثبات لا يصلح إلا لتحقيق عناصر الأصول الملموسة والإقرارات التي يحصل عليها المراقب من الغير ، ومن هنا كان علي المراقب أن يجمع الأدلة ما يناسب ظروف الحال أو يتلاءم مع طبيعة العنصر محل الفحص .

[3] الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه فلا شك أن كمية الأدلة التي يسعى المراقب في الحصول عليها لتبرير رأي معين في مسألة معينة معروضة عليه إنما يتوقف علي الأهمية النسبية لهذه المسألة ، فكلما ذات الأهمية النسبية لعنصر ما أو بند معين يقوم المراقب بفحصه كان علي المراقب أن يسعى جاهداً للحصول علي أكثر من دليل لتعزيز رأيه الذي سيبيده بشأن نتيجة فحصه لهذا البند أو العنصر .

الأهمية النسبية لا تنصب علي كبر أو صغر قيمة العنصر والبند ولكنها تعي العلاقة النسبية بين قيمة هذا العنصر وقيم العناصر الأخرى التي تحتويها القوائم المالية .

[4] درجة الخطر الذي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص حيث تختلف المفردات أو العناصر التي يقوم المراجع بفحصها من حيث درجة تعرضها لوقوع الخطأ أو التلاعب فالأصول النقدية أكثر تعرضاً مثلاً للإختلاسات من الأصول العينية الأخرى والبضاعة بطبيعتها أكثر تعرضاً للسرقة من غيرها من الموجودات الثابتة .

[5] تكلفة الحصول علي الدليل أو القرينة فالأدلة التي يقوم المراجع بجمعها تستنفد الكثير الجهد والمال وقبل حصول المراقب علي دليل أو قرينة معينة فإنه يوازن بين ما سيبدل من جهد أو مال في سبيل الحصول علي هذا الدليل وبين الفائدة التي ستعود عليه منه وإذا ما أتضح للمراقب أن الفائدة المرجوة من دليل معين تفوق كثيراً ما سيبدله من جهد أو مال في سبيل الحصول عليه فإنه يتواني في الحصول عليها .

[6] درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية وهي خطة العمل التي سيسير عليها المراقب وحجم العينة أو كمية الاختبارات التي سيتخذها أساساً لفحصه إنما تتوقف علي مدي كفاية هذه الأنظمة ودقتها ، ولا شك أنه كلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية التي تطبقها المنشأة سليمة وخالية من أي ثغرات يمكن استقلالها كلما كان لذلك تأثير واضح في كمية الأدلة والقرائن التي سيسعى المراقب إلي الحصول عليها لتأييد وجهة نظره في المسائل المعروضة عليه .

ثانياً : المبادئ الرئيسية التي يخضع لها مراجع الحسابات :

تحت هذا العنوان أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 1980 م الدليل رقم (3) ونستعرض البنود من (1) إلي (14) لأهميتها :

[1] يصف هذا الدليل المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع والتي ينبغي العمل بموجبها كلها ثم تنفذ أعمال المراجعة .

[2] المراجعة هي الفحص المستقل لإبداء الرأي حول المعلومات المالية لأية منشأة سواء كانت هادفة للربح أم لا ، بغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني .

[3] إن أدلة المراجعة الدولية الأخرى ستوضح المبادئ الموضوعية في هذا الدليل من أجل الاسترشاد بإجراءات المراجعة والتقارير .

[4] يقضي الالتزام بالمبادئ الرئيسية بتطبيق إجراءات المراجعة والتقارير المناسبة لظروف معينة .

[5] الأمانة والموضوعية والاستقلال :

يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني وعليه أن يتوخي العدالة ولا يسمح لتمييزه أو انطباعه أن ينالا من تجرده كما يجب عليه أن يحافظ علي تجرده وان يكون ذا استقامة حقيقية ومظهر غير مرتبط بأيّة مصلحة تتال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة .

[6] السرية :

يجب علي المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله ويجب ألا يفصح عن أي معلومات لأطراف أخرى دون تفويض محدد لذلك إذا كان مثل هذا الإفصاح واجباً قانونياً أو مهنيّاً .

[7] يجب أن تتم المراجعة ويتم إعداد التقرير بعناية مهنية بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريباً وخبرة وكفاءة المراجعة .

[8] يجب أن يتوفر لدي المراجع مهارات متخصصة كفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعلم العام والمعرفة الفنية التي يكتسبها من خلال دورات دراسية رسمية تعقد بموجب اختبار تأهيلي ومن خلال الخبرة العلمية يكتسبها تحت إشراف سليم .

[9] عندما يفوض المراجع للمساعدين أو لمستخدمي العمل المنفذ من قبل المراجعين الآخرين أو الخبراء فإنه يستمد من تحمل المسؤولية عن تكوين رأيه والتعبير عنه فيما يتعلق بالمعلومات المالية .

[10] ينبغي علي المراجع أن يوجه ويشرف ويراجع العمل المفوض للمساعدين بعناية ويجب عليه أن يحصل علي ضمان معقول بأن العمل المؤدي من قبل مراجعين آخرين أو خبراء عمل كاف لفرضه .

[11] التوثيق :

ينبغي علي المراجع أن يوثق الأمور التي تعتبر مهمة بالنسبة لتوفير الأدلة التي تثبت بأنه المراجعة تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية .

[12] التخطيط :

ينبغي علي المراجع أن يخطط عمله لمساعديه في القيام بمراجعة فعالة وبأسلوب كفء وفي الوقت المحدد يجب أن يركز في وضع الخطط علي أساس معرفته بأعمال العميل [13] يجب وضع الخطط لتشمل إلي جانب الأشياء الأخرى ما يلي :

أ- اكتساب معرفة بالنظام المحاسبي والسياسات والإجراءات الخاصة بالضبط الداخلي للعميل
ب- تقدير الدرجة المتوقعة للإعتماد علي عناصر الضبط الداخلي للعميل .
ج- تحديد برمجة طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها .
د- تنسيق العمل الذي سيتم تنفيذه .

[14] ينبغي أن يخضع الخطط لمزيد من التطوير والمراجع حسب ما تقتضيه الضرورة خلال عملية المراجعة .

ويلاحظ من هذه البنود أن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد أهتم اهتماماً واضحاً بالمبادئ الرئيسية التي يخضع لها مراجع الحسابات ، فتناول الأمانة والموضوعية والاستقلال والسرية في وضع القواعد التي هي بمثابة دستور مهنة المراجعة (1).

مما سبق تري الباحثة أن هنالك مبادئ تحكم عمل المراجع منها الأمانة والموضوعية والاستقلال ، يجب أن يكون المراجع مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني وعليه أن يتوخي العدالة ولا يسمح لتمييزه أو إنطباعه أن ينالا من تجرده .

الفصل الثاني

الإطار النظري للأداء

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف تقويم الأداء

المبحث الثاني : أسس ومعايير تقويم الأداء

المبحث الثالث : أثر المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات

المبحث الأول مفهوم وأهمية وأهداف تقويم الأداء

أولاً : مفهوم تقويم الأداء :

تعريف تقويم أداء العاملين :

يعرف تقويم وقياس الأداء بأنه نظام رسمي مصمم من أجل قياس وتقييم أداء وسلوك الأفراد أثناء العمل عن طريق الملاحظة المستمرة لهذا الأداء ونتائجه وذلك خلال فترة زمنية محددة وبشكل موضوعي دون حيز ، ويعني أيضاً وفق تعريف آخر تقدير كفاءة العاملين بعملهم ومسلوكهم فيه وهي أيضاً عملية تحليل دقيق لما يؤديه العامل من واجبات وما يحمله من مسؤوليات بالوظيفة التي شغلها ثم تقييم هذا الأداء تقيماً موضوعياً وفقاً لنظام وافي ومقياس موحد عادل ودقيق ومن ثم تحديد مواطن الضعف والقوة في أداء العامل .

تقييم وتقويم الأداء :

يترادف استخدام مصطلح تقييم الأداء ومصطلح تقويم الأداء بمعنى قياس الأداء والمعني واحد في كليهما وإن كان تعبير تقويم الأداء أشمل لأنه يعني عملية قياس (تقييم) ومن ثم تحديد نقاط الضعف وبالتالي معالجتها لذلك تجدنا نستخدم هذا المصطلح تقويم الأداء بهدف تحديد مستوي ومن ثم معالجة نقاط الضعف والاحتياجات فيه ومعالجتها⁽¹⁾.

ومن الممكن تعريف تقييم الأداء ببساطة بأنه تلك العملية الإدارية التي تهدف إلي قياس الاختلافات الفردية بين العاملين من حيث مدي كفاءتهم في النهوض بأعباء ومسئوليات ووظائفهم الحالية من ناحية وإمكانية تقلدهم لوظائف ذات مستوي وأعباء ومسئوليات أكبر من ناحية أخرى ، ومن الناحية المنطقية فإن لم يكن من الناحية العلمية أيضاً فإن عملية تقييم الاداء تتكون من أربعة خطوات متسلسلة ومتتالية كالآتي :

[1] الاتفاق علي تلك الأسس والمعايير التي سوف ينسب إليها أو يقارن بها أداء العاملين عند الحكم عليهم أو تقييم أدائهم وعلي عكس الأعمال الإنتاجية التي يسهل وضع معايير أداء لها في صورة عدد من الوحدات المنتجة في وقت معين ومستوي جودة معين فإن العديد من الأعمال الأخرى مثل الأعمال الإدارية والإشرافية والمكتبية وأعمال البحوث والتطوير عادة ما يصعب وجود معايير أداء كمية لها وعلي الرغم من أن هذه العملية

كانت تاريخياً وأداءً إعتقاداً تقييم الأداء بالنسبة تفيد الأعمال الإنتاجية علي ملاحظات الرئيس المباشر علي المرؤوس ورأيه الشخصي في بعض الصفات التي يتمتع بها مثل القدرة علي التصرف وحل المشكلات فإن اتجاه تقييم أداء العمالة غير الإنتاجية الآن هو نحو استخدام عدد من المعايير الكمية بالنجاح في العمل أو الأداء مثل تحقيق الأرباح والأهداف أو زيادة حصة المنشأة في السوق أو تكوين جيل ثاني يتولي المسئوليات في حالة الأعمال الإدارية وعدد ومدى عملية الابتكار الجديدة اللازمة لتطوير المنتجات وتخفيف التكاليف بالنسبة لأعمال البحوث والتطوير

[2] القياس الفعلي لأداء العاملين باستخدام طريق أو مقياس التقييم الملائمة .

[3] المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المعايير وتحديد الإنحرافات سواء كانت موجبة أو سالبة .

[4] استخدام المعلومات المتدنية علي المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المعياري في الوفاء بأهداف تقييم الأداء سواء أن كانت هذه الأهداف إدارية مثل تحديد مدى الأهمية في الترقية أو العلاوة أو النقل أو حتي الفصل أو تنمية مثل تقديم معلومات موثقة للمرؤوس عن مستوي أدائه وبرامج التدريب والتنمية الإدارية اللازمة لتطوير هذا الأداء⁽¹⁾ .

(1) أ : د : محمد الفاتح محمود بشير المغربي - البشريّة - (القاهرة ، دار الجنات للنشر والتوزيع -2016 م)

ثانياً : أهمية تقويم الأداء :

[1] وتتبع أهمية تقويم الأداء في إعتبره أداة أو وسيلة لقياس مدي قدرة العامل وكفاءته في تحقيق الهدف المسنود إليه في عمله في مدي قدرته علي الملاءمة والتكيف مع متطلبات الوظيفة .

[2] يعتبر تقويم الأداء مؤشراً علي مدي نجاح سياسات الأداء بالمنظمة

[3] يعتبر أداءه لقياس أداء العامل عند حدوث أي متغيرات تطراً علي وظيفته أو الأداء عند تغيير الظروف المحيطة بالعمل .

[4] يمكن المنظمة في تقييم أداء المتفوقين والمدراء ومدي فعاليتهم في تنمية وتطوير مرؤوسيههم كذلك تزويد المنظمة بمؤشرات عن أداء العاملين .

[5] يمكن العاملين من معرفة نقاط ضعفهم وقوتهم في أداء أعمالهم ومن ثم تحسين أدائهم ومعالجة نقاط الضعف .

[6] تحديد نقاط الضعف والقوة أيضاً في اللوائح والقوانين والسياسات للعمل بالمؤسسة .

[7] يؤدي إلي رفع الروح المعنوية للعاملين خاصة عند إرتباطهم بعمليات الترقية والعلوة السنوية .

[8] يسهم في خفض معدلات دورات العمل

[9] يؤدي إلي دعم عمليات القويم والترفيه بالموضوعية كذلك عند استغلاله في نظم الحوافز .

[10] قد تؤدي عمليات التقييم إلي إجراء مراجعات وتغيير في معدلات الأجور .

[11] كذلك تغيير تقييم الأداء في العوامل التي تؤدي إلي تحديد احتياجات التدريب بالمنظمة .

[12] تزويد إدارة الأفراد (الموارد البشرية) بمعلومات عن أداء وواجبات العاملين بالمؤسسة⁽¹⁾ .

تفيد عملية تقييم أداء الأفراد العاملين في العمليات الهامة التي توليها إدارة الموارد البشرية الحديثة اهتماماً في عماد وضع نظام متكامل لتنمية مجتمع العمل داخل المنشأة الاقتصادية المختلفة وتجي أهمية برنامج تقييم الأداء في هدفه الأساسي الذي تسعى إلي أدائه المنشأة لتحقيقه الذي يتمثل في التأكد من توافر كل العوامل الرئيسية المساعدة للفرد العامل الذي يسند إليه مسئولية تحديد وأداء مهام معينة مرتبطة بوظيفة وأنه قد استطاع بالفعل أن يستثمرها بطوعية لتحقيق إنجاز فردياً وجماعياً يساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمنشأة⁽¹⁾.

ثالثاً : أهداف تقييم الأداء :

ويهدف النظر عن الهدف العام لتقييم الأداء الذي قد يكون إدارياً أو تمويماً أو إدارياً و تتمويماً في نفس الوقت فإنه من الممكن تلخيص أهم أهداف تقييم الأداء التفصيلية في الآتي :

[1] تقديم المعلومات لإنفاذ العديد العديد من قرارات إدارة الأفراد وبشكل موضوعي مقل قرارات الترقية والنقل ومنح العلاوات والمكافآت التشجيعية مما يساعد علي شعور العاملين بالعدالة وتقوية علاقاتهم بالإدارة .

[2] تقديم المعلومات اللازمة لتحديد الاحتياجات التدريبية بشكل موضوعي بعيد عن التقليد القائم علي مبدأ إن لم تنفع لم يضر .

[3] تقديم العديد من المعلومات المفيدة لعملية تخطيط القوي العاملة ذلك أنه بدون معلومات كافية وموضوعية عن من يستحق الترقية أو النقل أو حتي تنزيل الرتبة أو الفصل فإن عمليات تقدير المعروض من القوي العاملة والمطلوب منها وخطط سد الفجوة بين الطلب والعرض تصبح غير ممكن أو علي الأقل غير دقيقة .

[4] تقديم المعلومات اللازمة لإثبات صحة أساليب الاختيار والاسس المتبعة ذلك أن الاختبار الوحيد لمدي صحة أساليب الاعتبار سواء كانت اعتبارات سيكولوجية أو اختبارات قدرات أو مقابلات شخصية فردية أو جماعية هو مدي نجاحها في التنبؤ بأداء الفرد لمهام وظيفته كما تحكمه نتائج تقييم الأداء . وهكذا فإنه عن طريق حساب معامل الارتباط بين درجات الفرد أو الأفراد في اختبارات الاختيار أو التوظيف ودرجاتهم في تقييم الأداء يمكن من الوصول إلي معامل صحة أسلوب الاختيار المستخدم وبالتالي الاستمرار في استخدامه

(1) د : نبيل السني النجار ، د : مدحت مصطفى راغب ، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية (القاهرة ، الشركة

إذا كان المعامل عالياً والتوقف عن استخدامه إذا كان المعامل منخفضاً أو لا توجد أي علاقة ارتباط علي الإطلاق .

[5] قد تكشف معلومات تقييم الأداء عن بعض المشكلات الإدارية التي تحتاج إلي تدخل مستويات أعلى لحلها ومنع حدوثها مستحيل . علي سبيل المثال نقل المشرف علي الوحدة الإدارية إذا ثبت من معلومات التقييم وجود صراعات بينه وبين مرؤوسيه أو إعادة النظر في معايير الأداء الخاصة بنوع معين من الأعمال إذا تبين من معلومات التقييم عدم قدرة الغالبية العظمي من العاملين علي الوصول إلي هذه المعايير .

[6] توفير معلومات التغذية الم للعاملين علي مستوي أدائهم لمهام وظائفهم ونقاط القوة والضعف في هذا الأداء الأمر الذي يعد ضرورياً لنجاح مقابلات التقييم ذات الطبيعة التتموية والتي يكون علي الرئيس المباشر فيها أن يناقش مرؤوسيه برامج التدريب والتتمية الإدارية أو حتي برامج التتمية الذاتية التي عليهم أن يتعرضوا لها حتي يصلوا إلي مستوي الاداء المطلوب⁽¹⁾ .

يمثل تقييم الأداء أساساً موضوعياً وفاعلاً في المجالات الآتية :

[1] تخطيط الموارد البشرية : إذا أوضحت نتائج التقييم أن قصور اداء بعض العاملين لا يرجع القصور لقدراتهم ومهاراتهم بل يرجع لعدم انسجامها مع متطلبات وظائفهم وأنهم أصلح وأفضل في وظائف أخرى .

[2] تقويم سياسة الاختيار : إذا تبين أن قصور الأداء أي أنماط التعامل يرجع لنقص أو ضعف في قدرات أقل تجريبها خلال عملية الاختبار وهكذا يمكن إدراك هذه التقديرات ومنع تكرارها مستقبلاً .

[3] تقويم سياسة التعيين والنقل الإدارية : إذا تبين أن نواحي القصور ترجع لعدم تناسب قدرات ومهارات الأفراد مع متطلبات وظائفهم .

[4] رسم أي تقويم سياسة التدريب والتطوير : إذا ثبت أن نواحي القصور راجعة إلي كفاءة أنشطة تدريبية مثل تحديد احتياجات التدريب أو تصميم البرامج أو طريق التدريب .

[5] رسم أو تقويم سياسة الأجور والحوافز : إذا ثبت أن نواحي القصور ترجع لإنخفاض المعنويات وضعف وواقع العمل بسبب قصور مستويات الأجور والحوافز عن مستوي أعباء الأداء . أو أن الحوافز المادية ككل تتناسب مع معدلات التحسن في أداء وتعامل الموظف أو الموظفة .

[6] تخطيط سياسات وبرامج الترقية والتدرج الوظيفي : من خلال ما يكشف عنه التقييم من مهارات قيادية ومنتظمية تؤهل أصحابها للنجاح في وظائف أعلى معنوياً علي نفس المستوي أو أعلى معنوياً ومادياً في المستوي الأعلى .

[7] كشف ما قد يتواجد من قصور في مهارات الاتصال لدي الرؤساء :إذا ثبت قصور المرؤسين لأهداف مفهوم معايير التقييم بالتوجيهات بشأن الطرق والأساليب المخططة للأداء والتعامل .

[8] مساعدة المرؤوسين موضع التقييم في التعرف علي نقاط الضعف ومجالات التقدم وإمكانات تلاقي الأولي وتقييم الثانية (1).

مما سبق تري الباحثة أن مفهوم تقويم الأداء بأنه نظام رسمي مصمم من اجل قياس وتقويم أداء وسلوك الأفراد أثناء العمل عن طريق الملاحظة المستمرة لهذا الأداء ونتائجه وذلك خلال فترة زمنية محددة وبشكل موضوعي دون تحيز ، وتتبع أهمية تقويم الأداء في إعتبره أداة أو وسيلة لقياس مدي قدرة العامل وكفاءته في تحقيق الهدف المسنود إليه في عمله ، ومن أهداف تقويم الأداء أيضاً تقديم المعلومات اللازمة لتحديد الاحتياجات التدريبية بشكل موضوعي بعيد عن التقييد القائم علي مبدأ إن لم تنفع لم يضر .

المبحث الثاني أسس ومعايير تقويم الأداء

أولاً : أسس التقويم الفاعل :

تتمثل أهم الأسس التي يقوم عليها التقويم الفاعل لأداء العاملين فيما يلي :

[1] استخدام مفاهيم ومعايير موضوعية موحدة لقياس وتقييم العاملين في العمل الموحد أو المجموعة الوظيفية المتجانسة .

[2] تأهيل مفهوم أن التقويم ليس تصيداً للأخطاء أو اتهاماً أو تجريحاً لشخص الفرد وإنما هو تعرف علي نمط ومستوي أدائه الفعلي مقارنةً بالأداء المستهدف أو المفترض لتحديد ما قد يتواجد من قصور ومساعدة الفرد علي تداركه .

[3] توفر نظام فعال للإتصال بين الرؤساء والمروؤسين علي أختلاف مستوياتهم يتيح النقل الواضح والسليم لمفهوم وأهداف ومعايير تقييم أداء المرؤوسية وكذلك نقل اداء وتبريرات المرؤوسين لرؤسائهم .

[4] إدراك الرؤساء والمرؤوسين لمفهوم وأهداف ومعايير التقويم وإيمانهم بفعاليتها بحيث يسهل علي الرؤساء تطبيق المعايير ويدرك المرؤوسين موضوعيتها وفعاليتها في شخصيتهم الذاتية .

[5] إدراك واعتبار كل من الايجابيات والسلبيات بحيث لا يتم تغليب أحدهما علي الأخرى أي إدراك السلبيات دون الايجابيات أو العكس ، ومن ناحية أخرى يمكن تغليب الايجابيات طالما لم يبدر من الموظف أو الموظفة إخلال ملموس بواجبات وأخلاقيات العمل .

[6] استقاء المعلومات عن أداء الفرد من مصادرها الأصلية المعتمدة مثل الفرد نفسه ورئيسه المباشر ، وعند تقييم الرئيس يمكن الإعتماد علي أداء مرؤوسيه وذلك دون الاستماع إلي أداء أو رسميات الآخرين التي قد تؤثر علي حيدة أو موضوعية التقويم أو تلغيها تماماً .

[7] المشاركة في عملية التقويم من خلال اشتراك المرؤوس في عملية تقييمه إما من خلال دعونه لملء نموذج التقويم وتوضيح إنجازاته أو من خلال عرض تقييم الرئيس المباشر علي رؤسائه الأعلى لعلاج ما قد يحدث من خطأ أو تعين في التقويم .

[8] أن يؤسس علي قياس الجداره وهي تشمل المهارات والمعارف والخبرات اللازمة للأداء⁽¹⁾ .

ثانياً : معايير تقويم الأداء :

بعض المعيار لغوياً نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء فيقال عاير بين المكيالين أي امتحنهما لمعرفة مدي تساويهما وعاير المكيال والميزان أي امتحنه لمعرفة صحته والملاحظ أنه عند التعبير عن معايير أداء مهمة تدقيق حسابات ثم استخدام إصطلاحات مختلفة مثل مستويات الأداء المعني والمستوي العام القبول في مدقق حساباته كما استخدام البعض اصطلاح معاً معايير أو مستويات الأداء المعني علي أنها مترادفات المناسب من وجهة نظر الألفاظ العربية واستخدام كلمة معايير باعتبارها تعطي المعني المطلوب أما كلمة مستوي تعني درجة قد يصل إليها مدقق حسابات بعد معايره أدائه بواسطة معايير أداء محددة .

ويعني ذلك أن معايير الأداء هي التي تقيس مدي إرتقاء مدقق حسابات إلي مستوي الأداء المهني المتعارف عليه .

ويمكن القول أن معايير الأداء هي مقاييس للأداء تحدد الأهداف وتوضح أساليب لتحقيقها وتعتبر قواعد عامة متفقاً عليها تمثل مقاييس لا يجوز مخالفتها⁽¹⁾.

ويقصد بمعايير تقييم الأداء الأساس الذي ينسب إليه الفرد وبالتالي يقارن به للحكم عليه أو هي المستويات التي يعتبر فيها الأداء جيداً ومرضياً ، وأن تحديد هذه المعايير أمر ضروري لنجاح عملية تقييم الأداء حيث أنها تساعد في تعريف العاملين بما مطلوب منهم بخصوص تحقيق أهداف المنظمة وتوجيه مديره إلي الأمور التي ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار لتطوير الأداء ، ولا بد من أن تصاغ هذه المعايير بمشاركة العاملين مما يساعد علي رفع درجة أدائهم للعمل وإخلاصهم للمنظمة ومن أمثلة تلك المعايير العمل والقيادة والإبداع والأداء وحجم العمل والقدرة علي اتخاذ القرارات والقدرة علي حل المشكلات ويجب أن تترك معايير الأداء لدي العاملين الحافز والرغبة في تحسين الإنتاجية ولذلك يجب أن تكون لكل المعايير مرنة وبما يتناسب مع ظروف العمل والبيئة ويشترط في المعيار ومهما كانت نوعيته أن يكون دقيقاً في التعبير عن الأداء المراد قياسه .

تعتبر معايير الأداء عملية ضرورية ومهمة فهي تسمح للمنظمة تفهم مدي توائها مع مؤشرات القياس وتمكنها من استرجاع البيانات وتقييم المعلومات وتعرف علي معايير الأداء بأنها مستوي الرضاء المقبول عن الأداء .

فالمعيار هو ما يتم القياس بناءً عليه وهو الإنجاز المخطط أو المستهدف لشكل بشكل كمي رقمي وهو المرشد والموجه لعملية القياس والضبط والإصلاح .

والمقياس هو الأداة التي يتم القياس بها هي الترمومتر إذن فالمقياس هو ما يتم القياس به والمعيار القياس بناءً عليه والربط بينهما واضح وقوي حيث تتم المقارنة بين الاثنين لتحديث عملية التقييم ومن ثم الحكم الصحيح علي نتائج أن اعمال وإنفاذ الإجراءات المناسبة سواء كانت تصحيحية أو تعليمية مما هو إيجابي والمقاييس والمعايير مواصفات يجب الالتزام بها⁽¹⁾ .

اختيار المعايير :

الخطوة الأساسية في تطوير نظم قياس الأداء ومدي تحديد المعايير التي سيتم استخدامها في عملية القياس ومن خلال دراسة الأدبيات التي تناولت تحديد معايير الأداء تم تحديد أربعة عناصر رئيسية يجب توافرها في المعايير وهي :

- [1] أن تكون نابعة من استراتيجية المنظمة .
- [2] أن تعمل علي تطوير أنشطة وأعمال المنظمة .
- [3] أن تكون مرنة ومرتبطة بالتغيرات السريعة في الاستراتيجيات والعمليات والبيئة ككل .
- [4] تعتمد في التحديد والتطوير علي فرق العمل .

ويجب ملاحظة أنه علي الرغم من أن المدير يحاول أن يعتمد علي عدد كبير من المعايير لتغطية كل مناطق الأداء في المنظمة إلا أن كثيراً منها يعرقل متخذ القرار وذلك نتيجة لعدم الوضوح .

ثالثاً : المبادئ الأساسية لاستخدام المعايير :

- [1] يجب الاستعانة بعدد كبير نسبياً من المعايير وذلك لتعدد الأنشطة التي يمارسها المرؤوسين بهدف تغطية الجوانب المختلفة للأداء .
- [2] يجب أن موضوعية أي تقييم عن المقومات الأساسية التي يستلزمها طبيعة العمل حيث تقييم معايير نواتج الأداء الأكثر موضوعية من غيرها .
- [3] صدي المعيار : والذي يعني أن تكون جميع العوامل المدرجة في المعيار يجب أن تعبر بصدق عن الخصائص التي يتطلبها الأداء ويتم الوصول إلي ذلك من خلال دراسة وتحليل العمل .
- [4] ثبات المقياس أو المعيار : أي يجب أن تكون نتيجة الأداء من خلال مقاييس ثابتة تختلف باختلاف درجات ومستويات الأداء .
- [5] التمييز : ويعني ذلك حساسية المعيار لإظهار الاختلافات في مستويات الأداء مهمة كانت بسيطة تميز بين أداء الفرد أو مجموعة من الأفراد .
- [6] السهولة في استخدام المعيار : وهذا يعني الوضوح في الاستعمال من قبل المسئول عن التقييم .
- [7] قابلية القياس : وهذا يعني إمكانية قياس هذا المعيار أو تلك الخاصية المراد قياسها في الفرد⁽¹⁾ .

معايير قياس وتقويم الأداء :

هنالك عدة معايير أساسية لقياس وتقويم الأداء تتمثل فيما يلي :

[1] المعايير الاجتماعية :

- حيث أن كل نشاط أو وظيفة لابد أن تكون لها أثر واضح علي المجتمع الذي يؤدي هذه الوظيفة أو النشاط ومن أهم المعايير الاجتماعية ما يلي :
- * ما إذا كانت التقارير المالية يتم التقرير عنها وفقاً لسياسة الإفصاح .
 - * إذا كان يتوافر في التجهيزات المتعلقة بالإنتاج درجة أمان مناسبة من المخاطر .
 - * ما إذا كانت سياسة الأجور بالشركة تتسم بالإعتدال .
 - * ما إذا كانت سياسة التوظيف التي تتبعها الإدارة عادلة .

[2] المعايير الاقتصادية :

ومن أمثلة المعايير الاقتصادية ما يلي :

- * ما إذا كانت عوامل النشاط تستخدم استخداماً اقتصادياً ولا يوجد بها إسراف أو مبالغة .
- * ما إذا كانت الأنظمة الموضوعة تتسم بالمرونة أم أنها ليست مرنة مما يؤدي إلي تعقيد العمل .
- * ما إذا كانت الشركة قادرة علي مواجهة شدة المنافسة ولديها القدرة علي البقاء في دنيا الأعمال .

[3] المعايير القانونية :

- تمثل القوانين والتعليمات التي تصدرها الهيئة والمنظمات الحكومية الإطار الذي يجب أن تعمل في حدوده الوحدات الاقتصادية مما يعني أنه يجب أن تتمشي سياسات وخطط الشركات مع تلك القوانين ومن أمثلة المعايير القانونية ما يلي :
- * قوانين العمل والعاملين .
 - * توزيعات الأرباح في الشركة المختلفة .
 - * الإلتزام بساسات التسعير .
 - * الإلتزام بالإجراءات واللوائح الداخلية للشركة وغيرها .

[4] معايير تتعلق معادلة الإدارية :

- هي المعايير التي تستخدم للتأكد من مدي توافق السياسات والإجراءات المنفذة مع التخطيط المستهدف مثل ما يلي :
- * ما إذا كان الإنتاج الفعلي يتطابق مع خطط الإنتاج المحددة مقدماً من حيث الجودة والكمية والتكاليف .
 - * ما إذا كان سياسات الشراء والتخزين التي تتبعها الإدارة تتسم الكفاءة والفعالية .
- هذا ويجدر الإشارة إلي أن المعايير السابق الإشارة إليها قد تختلف حسب أنواع النشاط ولا توجد حدود فاصلة بين هذه المجموعات من المعايير بل يعتبر كل منها جزء من المعايير الأخرى يتأثر بها ويؤثر فيها⁽¹⁾ .

ومن المعايير أيضاً هنالك :

(1) د : خالد عبد المنعم ذكي ، د : سمية أمين علي علي ، المراجعة الإدارية وتقويم الأداء ، (القاهرة جامعة القاهرة ، 2014

معايير الأداء المالي : -

النسب المالية لا تعني شيئاً بحد ذاتها لذا يقتضي الأمر مقارنتها مع معايير أو نسب أخرى حيث أن هذه المقارنة تلقي الضوء علي ما تعنيه كل نسبة من النسب التي تم استخراجها فيما إذا كانت مرتفعة أم منخفضة وهناك أربعة معايير رئيسية للأداء المالي هي :

[1] المعايير التاريخية :

وتكون مستمدة من فعاليات المنشأة ذاتها . وإذ تمكن المحلل المالي الداخلي فيها من حساب النسب المالية من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة العليا المالية والكشف عن مواقف الضعف في المنشأة لكي تتم معالجتها ، وعن مواطن القوة لكي يتم دعمها وإسنادها ، كذلك يمكن أن يستفيد منها المحلل المالي الخارجي .

[2] المعايير القطاعية (الصناعية) :-

يستفيد المحلل المالي بدرجة أكبر من المعايير القطاعية في رقابة الأداء ، وتمثل هذه المعايير أساساً جيداً لمقارنة الأداء بالمنشأة ومتابعته دورياً ، خاصة وأن المنشأة المعنية تتشابه في العديد من خصائصها مع النشاط القطاعي الذي تقارنه به علي الرغم من وجود اختلافات عديدة بين المنشأة موضوع المقارنة في القطاع الواحد من حيث مجموعة المنتوجات ، نسب استخدام الطاقة الإنتاجية ، ودرجة التباعد الجغرافي .

[3] المعايير المطلقة :-

وهي تعني خاصية متأصلة تأخذ شكل فيه ناحية نسب معينة مشتركة بين جميع المنشآت تقاس بها النسبة ذات العلاقة في المنشأة المعنية .

[4] المعايير المستهدفة :

وهي نسب تستهدف إدارة المنشأة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنة أو الخطة بالتالي فإن مقارنة النسب المتحققة بالفعل بتلك المستهدفة تبرر وجه الإنحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط للمنشأة المعنية . وبالتالي إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

رابعاً : الجهات المستهدفة من دراسة الأداء المالي للمنشأة وتحليله :

هنالك العديد من الجهات المستفيدة من دراسة الأداء المالي للمنشأة وهي :

[1] الإدارة :

من الطبيعي أن المديرين يرغبون بمقارنة أدائهم خلال السنوات المالية مع أهداف الربحية والسوق المختارة ومع اداء منافسيهم فالإدارة تحدد أهداف المنشأة من خلال الحصة السوقية ، النمو في قيمة المبيعات أو الوحدات والعائد علي الاستثمار ويهتم بهذه المعلومات بشكل كبير المديرين ضمن المستوي الإداري الأعلى ، حيث أن هؤلاء لديهم مصادر عديدة للحصول علي هذه المعلومات بشكل خاص من تقارير المنشأة المالية السنوية والميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر .

[2] حملة الأسهم العادية :

وهم يقسمون إلي ثلاثة فئات :

أولاً : حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر قصيرة الأمد وهم يتطلعون تقييم الإيراد الحالي وتوزيعه عليهم .

ثانياً : حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر طويلة الأمد وهم بأحتجاز الربح لتحقيق النمو المستقبلي في الإيراد وتعظيم رأس المال .

ثالثاً : حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر مستقبلية وهم يرون قدرة المنشأة علي تحقيق الأرباح العوائد والمخاطر للبدائل الاستثمارية .

[3] حملة الأسهم الممتازة :-

وهم يتطلعون إلي استقرار الأرباح بمستوي معين بحيث يوفر تغطية ملائمة لمقسوم الأرباح .

[4] حملة السندات :

مثل الأفراد والمصارف أو المنشآت المالية الذين يركزون علي مستوي الأرباح الحالية ، والمستعجلة ومرفوعات مقسوم الأرباح افتراض المنشأة وتقييمها للموجودات لتغطية الأرباح

[5] مانحي الإئتمان والمصرفيون :-

وهم يتحققون من التغيرات الرئيسية التي تطرأ علي ممتلكات المنشأة أي أنهم يتأكدون في حقيقة الأمر من مدي كفاية الموجودات المتاحة في توفير الضمانة لمطلوباتهم علي المنشأة.

[6] المحللون الماليون والمضاربون في بورصة الأسهم :

وهؤلاء جميعاً ينصب إهتمامهم علي مقارنة تقييم أسهم المنشأة بموجب كشف المركز المالي (الميزانية العمومية) مع تقييمها في سوق الأوراق المالية .

[7] إتحادات التجارة :

وهم يقارنون بين اتجاهات أرباح الإداريين وحملة الأسهم وبين ما يتقاضاه أعضاء النقابة من أجور⁽¹⁾ .

مما سبق تري الباحثة أن هناك أسس ومعايير لتقويم الأداء ومن أهم الأسس التي يقوم عليها التقويم الفاعل لأداء العاملين توفير نظام فعال للاتصال بين الرؤساء والمرؤوسين علي اختلاف مستوياتهم . ومن معايير قياس تقويم الأداء المعايير الاجتماعية حيث أن كل نشاط أو وظيفة لا بد أن تكون لها أثر واضح علي المجتمع الذي يؤدي هذه الوظيفة أو النشاط وأيضاً هنالك معايير اقتصادية ومعايير قانونية .

⁽¹⁾ د : فلاح حسن وآخر ، إدارة البنوك - (عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع - 2008 م) - ص ص 238 - 240 .

المبحث الثالث أثر المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات

أولاً : تعريف المؤسسة :

المؤسسة هي عبارة عن نظام يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية أو الجزئية التي يعتمد كل جزء منها علي الآخر ، وتتداخل العلاقات فيما بينها وبين البيئة الخارجية لتحقيق الأهداف التي يسعى النظام إلي تحقيقها⁽¹⁾ .

رأي المراجع الخارجي حول الرقابة الداخلية :

تختلف درجة قوة ومثانة الأنظمة الرقابية من مؤسسة لأخرى ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية مصمماً بشكل سليم كلما منع من ارتكاب الخطأ و الغش وزادت حماية الأصول ومصداقية المعلومات والعكس صحيح ولهذا يعتبر الإخبار عن مدي قوة هذا النظام أمراً ضرورياً بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجع بإعتباره يهدف إلي الآتي :

❖ التحكم في المؤسسة

❖ حماية الأصول

❖ ضمان نوعية المعلومات

❖ تشجيع العمل بكفاءة

❖ تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية

ويتوقف تحقيق الأهداف السابقة علي سلامة إجراءات نظام المراقبة الداخلية والالتزام بها وهذه الإجراءات هي :

[1] إجراءات تنظيمية وإدارية تتمثل في تحديد الاختصاصات وتقييم العمل وتوزيع

المسؤوليات وإعطاء تعليمات صريحة وإجراء حركة التنقلات بين العاملين .

[2] إجراءات تخص العمل المحاسبي تتمثل في التسجيل الفوري للعمليات والتأكد من

صحة المستندات .

[3] إجراءات عامة تشمل علي التأمين علي ممتلكات المؤسسة .

علي + دكتور أحمد حامد حجاج (المملكة العربية السعودية

⁽¹⁾ ألفين آرينز - جيمس لوبك ، تعريب محمد عبد

، دار السلام للنشر 2008 م) ص 62 .

ينبغي علي المراجع من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية اكتشاف مواطن الضعف فيه لتمكن من تسليط عملية الفحص علي مواطن الضعف لارتباطها المباشر بالاختلالات المختلفة التي تظهر علي مستوي عناصر القوائم المالية للمؤسسة فإكتشاف المراجع لهذه الاختلالات والتأكد من سلامة العناصر الأخرى من شأنه أن يمكن هذا الأخير من إبداء رأي محايد يلقي القبول لدي الأطراف المستخدمة له⁽¹⁾ .

ومن ضمن الخطوات التي يقوم بها المراجع الخارجي لإبداء رأيه حول نظام الرقابة الداخلية التوصل إلي فهم تصميم الرقابة الداخلية ويحصل الممارس علي معلومات مفصلة عن العمليات المالية تدفقها عبر النظام . أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والأنشطة الرقابية التي يتم استخدامها لتحقيق الرقابة ويتم التوصل إلي تقرير أولي لتحديد أساليب الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية كذلك يتم إجراء اختبارات الرقابة للتأكد من مدي الاتفاق مع الإجراءات الموصوفة لتحديد ما إذا كانت أساليب الرقابة التي تعمل علي تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية قد تم اتباعها .

بعد ذلك يتم تقييم نتائج فهم واختبارات الرقابة وهو تقييم نهائي لأساليب الرقابة وأوجه القصور بالرقابة ويمثل المعيار الأساسي للتقييم في ما إذا كان هنالك أوجه قصور تتسم بالأهمية النسبية علي نحو فردي أو جماعي ويتوقف نوع التقرير الذي يعده المراجع الخارجي علي الغرض منه ومجال العملية والنتائج التي توصل إليها⁽²⁾ .

كذلك يعتبر تنوع وأختلاف الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية وتفاوت حجمها محدداً أساسياً لشكل وطبيعة الأنظمة المعلوماتية المتبناه داخلها فهناك من هذه الأنظمة من يولد معلومات تعني بأغراض الإدارة بقيت تحسين الأداء الإداري لها وكذا تسمح بمزاولة الرقابة من قبلها علي الأنشطة التشغيلية المختلفة في المؤسسة وهنالك من تولد معلومات تقي بأغراض الإدارة فضلاً عن أغراض أخرى .

(1) صدقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر علي ضوء التجارب الدولية ، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التشييد جامعة الجزائر 2004 م .

(2) الفين أرنييت - جيمس لويك - المراجعة مدخل متك 54 سابق ص1015.

في ظل ما سبق يسعى المراجع إلي تفسير وتقييم طبيعة العلاقة بين مختلف الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة وعلي وجه الخصوص النظام المحاسبي بإعتباره المسئول عن توليد المعلومات التي تستخدمها الأطراف المختلفة ويكون التقييم من خلال فحص ارتباط الأنظمة الفرعية للنظام المحاسبي مع الأنظمة الأخرى كالمشتريات والإنتاج والتسويق .

ثم التقرير حول مدي سلامة هذه العلاقة وسلامة الأنظمة المرتبطة المولدة للمعلومات مدخلاً للمعالجة المحاسبية بالمؤسسة كذلك أو إكتشاف الغش والخطأ من بين إهتمامات المراجع وينبغي أن يعلم الأطراف المستخدمة لرأيه عنها من خلال الإشارة في التقرير عليها ، إلا أن للخطأ حدود فيها ما هو مقبول وآخر غير مقبول بإعتباره يضلل مستخدمي القوائم المالية بالمؤسسة أما الغش فيعبر عن كافة التصرفات التي يقوم علي أساس التدليس وخيانة الأمانة بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع .

وإن تقرير المراجع الخارجي الذي يقدمه بين فيه رأيه علي ضوء الأدلة التي توصل إليها حول نظام الرقابة الداخلية ومدي وجود حالات غش أو أي خطأ فإن الإدارة في ظل علامة الوكالة التي تربط بين الإدارة والمساهمين تعمل علي تحسين نظام الرقابة الداخلية علي ضوء تقرير المراجع مما يؤدي إلي تحسين الأداء الإداري وتلافي التغيرات في نظام الرقابة الداخلية الذي يمكن الممارسين من ، استقلالها وبذلك تتمكن المؤسسة في المحافظة علي أصولها وحسن استخدامها وكل هذا يؤدي إلي تحسين أداء المؤسسة بكل جوانبه الإدارية والمالية⁽¹⁾ .

تقرير مراجع الحسابات :-

(1) معني ناديه - دور المراجعة الخارجية وفق الـ ' ' مول بها في اتخاذ القرارات (مذكرة لنيل درجة الماجستير في الإدارة جامعة الجزائر 2007 - 2008 م) ص 55

يعتبر تقرير مراجع الحسابات باقورة عملية المراجعة ، والمنتج النهائي لها وإعداد هذا التقرير تمثل الخطوة الأهم في عملية المراجعة ، فهو لا يعد إلا بعد استكمال مراجع الحسابات لاختباره الأساسية وموافقة العميل علي تضمين القوائم المالية والتعديلات الضرورية وإعادة التبيوب والملاحظات اللازمة لتوفير الإفصاح الكافي .

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها مراجع الحسابات وفقاً لثلاث أسس وهي :-

أولاً : الغرض من التقرير حيث يثم تمييز نوعين هما التقرير العام ويقصد به ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين من ذوي المصلحة في المنشأة التي يخصصها هذا التقرير وهو ينطوي علي رأي عام في القوائم المالية أما النوع الثاني فهو التقرير الخاص ويقصد به ذلك التقرير الذي يعد لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين .

ثانياً : التفاصيل التي يتضمنها التقرير ويتم التمييز بين التقرير المختصر ويقصد به ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات ويبين فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص الذي قام به ورأيه في القوائم المالية محل الفحص والتقرير المطول فهو ذلك التقرير الذي يقدم لإدارة المنشأة .

ثالثاً : الموقف الذي تبناه مراجع الحسابات في تقريره حيث يمكن التمييز بين التقرير النظيف وهو التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأياً إيجابياً في القوائم المالية محل الفحص والتقرير المتحفظ فهو التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأياً مفيداً أو متحفظاً في القوائم المالية محل الفحص والتقرير المعاكس فهو ذلك التقرير الذي يبدي مراجع الحسابات رأياً سلبياً في القوائم المالية محل الفحص وتقرير الامتناع عن إبداء الرأي فهو ذلك التقرير الذي يقرر فيه مراجع الحسابات امتناعه عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل الفحص لأسباب معينة⁽¹⁾ .

(1) أ : عبد الفتاح محمد الصحن ، د : رجب ا 56 د : محمود ناجي درويش - مرجع سابق - ص ص 391 -

لا يزال البعض يطلق علي تقرير المراجع " شهادة " وذلك لأن المراجعين كانوا فعلاً في الماضي يستعملون عبارة " أشهد بصحة الميزانية " ولكن في ضوء التطورات الحديثة لمهنة المراجعة روي أن المراقب لا يمكنه في الواقع أن يقرر أو يشهد بشئ لأن الشهادة تكون عن حقائق مطلقة بينما الحسابات الختامية لأي منشأة بما تقتضيه من تقدير شخصي متشعب في جوانبها علي الأقل فيما يتعلق بالاستهلاك ومخصص الديون المشكوك فيها لا يمكن أن تسمى حقائق بل هي تعبر عن مركز مالي معين أو عن نتيجة العمليات في مدة مالية معينة طبقاً للراي الفني السليم الذي يدلي به مراقب الحسابات .

إن تقرير المراجع هو الناتج الوحيد المائل أمام الجمهور للنشاط الواسع الذي تؤديه مهنة المراجعة ويعتمد الكثيرون ممن يلجأون إلي الحسابات الختامية عند اتخاذهم لمختلف القرارات المالية .
لمن يوجه التقرير : -

إذا كان إعداد التقرير في حالات خلاف الحالات التي نصت عليها بعض القوانين ، فإن التقرير يوجه للشخص الذي أصدر التكليف للمراجع بالعمل ، ففي المنشآت الفردية يوجه التقرير لصاحب المنشأة وفي شركات الأشخاص يوجه للشركاء أما في شركات المساهمة وشركات الأموال فإن المراقب يعتبر وكيلاً عن مجموعة المساهمين .

أما في حالة التقارير الخاصة بأغراض نصت عليها القوانين فإن التقرير يوجه إلي الجهة المعنية في تلك القوانين ومن هذه التقارير التقرير الضريبي الذي نص قانون الضرائب وجوب تقديمه مع الإقرارات السنوية للممولين وهو يوجه إلي مراقبة الضرائب المختلفة ، هذا ونلاحظ أنه بالرغم من توجيه المراقب تقريره إلي الجهة المعنية وهي التي تدفع له في الغالب أتعابه عن مهنته فإن التقرير يستخدم عادة بواسطة أشخاص آخرين .

تحديد المسؤولية عن البيانات الواردة في القوائم المالية :-

في مستهل التقرير نجد أن المراقب يشير إلي تاريخ الميزانية والمدة التي أعد عنها حساب الأرباح والخسائر وذلك لكي يحدد القوائم المالية التي يقصد إبداء الراي عنها تحديداً صحيحاً لا لبث فيه ، ولكن لا يتسني للمنشأة استخدام التقرير في غير ما أعد له .

ويشير المراقب إلي أن تلك القوائم خاصة بشركة وهذه الإشارة لها مغزاها وهو أن المسؤولية الاساسية عن البيانات الواردة في القوائم المالية تقع علي عاتق إدارة المنشأة حيث أن تلك القوائم ما هي إلا حساب يقدمه مديروا المنشأة عن كيفية استغلال الأموال بها .

ولذلك فهم مسئولون أساساً عن شكل ومحتويات تلك القوائم إن الإدارة هي صاحبة المسؤولية المباشرة عن سلامة وإكتمال النظام المحاسبي وعن الإثبات الصحيح للعمليات أمام المساهمين والدائنين عن دقة واستيفاء القوائم المالية .

معنى الفحص في التقرير :-

يشير المراقب في بداية التقرير إلي أنه قام بفحص القوائم المالية ، والفحص هنا يشمل جميع الإجراءات الفنية التي رآها المراقب ضرورية لي يصل إلي الإطمئنان إلي تلك القوائم فيعطي تقريره الموافقة عليها ، أما إذا لم يطمئن إليها كلياً أو جزئياً يرفض إعطاء التقرير أو يبدئ ما يعلن له من تحفظات علي حسب الأحوال .

مستويات الأداء المهني :-

وبالرجوع إلي التقرير النموذجي نجد أن المراقب يشير إلي أنه أجري فحصاً واختبارات للدفاتر والمستندات إلي المدي الملائم طبقاً لظروف الحال ، إن تحديد المدي الملائم في أي حالة معينة يتوقف تماماً علي التقرير الشخصي للمراقب ، ولكن لما كان هذا التقرير قد يتفاوت تفاوتاً واسعاً بين شخص وآخر فإن المنظمات المهنية رغبة منها في تصنيف مدي التفاوت حاولت وضع مستويات أداء لمهنة المراجعة تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المراقب في أدائه لمختلف أعماله قبل إقدامه علي إبداء الراي .

ويمكن تلخيص هذه المستويات في مستويات شخصية أو عامة وفيها لا بد أن يقوم بالفحص شخص أو أشخاص علي درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في المراجعة ، أما في كل ما يتعلق بالعمل علي المراقب أن يحتفظ بشخصيته وتفكيره للمستقبل بعيداً عن المؤثرات الأخرى ، ولا بد أن يبذل العناية المهنية المعقولة في القيام بالفحص وفي إعداد التقرير .

مستويات العمل الميداني :-

يجب علي المراجع وضع خطة وافية للعمل الميداني ويجب الإشراف ما فيه الكفاية علي أعمال المساعدين ، ويجب أن يقوم بدراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية بشكل وافٍ لوضع الأساس لتقدير مدي الاعتماد عليه وبالتالي مدي الاختبارات اللازم القيام بها والحصول علي إثباتات كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظات الفعلية والاستفسارات والمصادقات وغيرها لوضع أساس سليم يبني علي الوضع الوارد في التقرير .

مستويات إعداد التقرير :

نجد في مستويات إعداد التقرير أنه لا بد أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليه وأن يبين التقرير ما إذا كانت المنشأة ثابتة علي تطبيق القواعد المحاسبية المذكورة من سنة لأخري ويفترض أن القوائم المالية تفصح بشكل كافي عن أي بيانات جوهرية مالم يرد في التقرير ما يخالف ذلك ، وأن يشمل التقرير إبداء الرأي عن القوائم المالية بإعتبارها وحدة واحدة ، وفي حالة ما إذا لم يتمكن المراقب من إبداء هذا الرأي فيجب أن يشمل التقرير بياناً واضحاً يدل علي ذلك وفي حالة عدم إمكان رأي شامل يجب توضيح الأسباب .

هذه هي مستويات الاداء المهني ويلاحظ أن التقرير الشخصي يدخل في كل منها إلي درجة كبيرة ولما كان التقييم المطلوب والوصول إلي قرارات في كل منها إلي درجة كبيرة بخصوص الكفاية الاقتناع والاستيفاء إلي غير ذلك مما تتطلبه المستويات مسألة موضوعية تتحدد في كل حالة حسب ظروفها ، فإن الطريقة الوحيدة لبلوغ مستوي الجودة المطلوبة هي قياس ذلك التقييم والقرارات في ضوء ما قد يراه المراجعون الآخرون فإنه يلزم بالضرورة في متابعة المحاضرات العامة والمناقشات التي تدور في المجتمعات المهنية والمؤتمرات وبمداولة الإتصال بالمراجعين الآخرين بالاستفسار منهم مباشرة عن ما يههمه من مدفوعات .

والآن يلزمنا التفرقة بين المستويات التي ذكرناها وإجراءات المراجعة فهذه الأخيرة تتعلق بالعمل الذي يؤدي ، بينما المستويات تتعرض لبيان درجة جودة الأداء فتشمل القرارات التي يلزم إتخاذها عن ما يجب أداءه ومتي وكيف يتم .

قواعد المحاسبة المتعارف عليها :

يشير المراجع في نهاية الفقرة الثانية من التقرير النموذج السابق إلي أن الحسابات الختامية تعطي صورة صادقة وواضحة عن المركز المالي ونتائج العمليات وذلك وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها والتي سبق للمنشأة أن أتبعتها .

إن قواعد المحاسبة المتعارف عليها ليس من السهل حصرها أولاً بسبب كثرتها وثانياً بسبب تطورها المستمر ، وذلك فإنه لا بد من الإحاطة بهذه القواعد متابعة كل بحث جديد في المجالات والمراجع والمحاضرات والمؤتمرات والإسترشاد بتوصيات المنظمات المهنية التي تعمل علي بلورة ما استقر عليه رأي مهما كانت درجة إقتناعه بها ، ولا يقتصر الأمر

علي مدي أن تكون القاعدة المحاسبية متعارف عليها بل علي المراقب أن يتأكد من سلامة تطبيقها والظروف الخاصة للعملية التي يؤديها .

وقد حاول دستور المهنة الصادر من نقابة المحاسبين والمراجعين تعداد أهم القواعد المتعارف عليها في المادة الخامسة علي ما يلي :

- ❖ تسجيل الأصول الثابتة بثمن التكلفة .
- ❖ استهلاك الأصول الثابتة التي تستلزم طبيعتها ذلك القدر المناسب .
- ❖ الطريقة العامة لتقييم الخزون السلعي هي أما التكلفة أو بسعر السوق أيهما أقل .
- ❖ إجراءات التسويات اللازمة بحيث تكون حسابات الإيرادات والمصروفات خاصة بالمدة الزمنية موضوع المحاسبة في نطاق قواعد علم المحاسبة .
- ❖ إعتبار المشروع مستمراً عند تحديد الربح وتقويم الأصول والخصوم ، إلا في الحالات الخاصة التي تستدعي غير ذلك كالتاريخ والتصفية وانضمام شريك وغير ذلك .
- ❖ إعداد الميزانية والحسابات الختامية علي أساس أن قيمة النقد (وهي وحدة القياس في المحاسبة) ثابتة دوماً .
- ❖ عدم أخذ أي ربح لم يتحقق في الحساب مع تكوين المخصصات الكافية لكل خصارة منتظره .

كما يراعي بالنسبة للمنشآت التي تقوم بأعمال طويلة الأجل أن تكون حصة المدة المالية في الأرباح تقديرية بنسبة ما تم من عمل ، مع ضرورة تكوين مخصص كافي للخسائر التي قد تنشأ في المستقبل .

هذا وعلي المراقب أن يشير في تقريره إلي أي تعديل في تطبيق القواعد المحاسبية الذي أجرته المنشأة بالنسبة لما كانت تسير عليه في العام السابق ، فمثلاً قد يتغير أحد محلات البيع بالتقسيط أساس المحاسبة الذي يبيعه فيقرر أخذ المبيعات كإيرادات في السنة التي حدثت فيها بدلاً من أخذ الأقساط المستحقة خلال السنة .

إن هذا التغيير قد يكون من شأنه مضاعفة الأرباح ما لم تظهر هذه الحقيقة في تقرير المراجع في الاعتقاد بأن أعمال المنشأة في إزدهار، بينما أن زيادة الأرباح قد تكون ناشئة فقط عن مجرد تعديل أساس تحديد الربح⁽¹⁾ .

مما سبق تري الباحثة أنه لا بد أن يبدئ المراجع الخارجي رأيه حول الرقابة الداخلية للمؤسسة فكلما كان نظام الرقابة الداخلية مصمماً بشكل سليم كلما منع إرتكاب الغش والخطأ . ويعتبر تقرير مراجع الحسابات باقورة عملية المراجعة والمنتج النهائي لها وإعداد هذا التقرير يمثل الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ، ففي المنشآت الفردية يوجه التقرير لصاحب المنشأة وفي شركات الأشخاص يوجه للشركاء أما في شركات المساهمة وشركات الأموال فإن المراقب يعتبر وكيلاً عن مجموعة المساهمين .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي

المبحث الثاني : تحليل البيانات وأختبار الفرضيات

المبحث الأول نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي

النشأة والتطوير :

تم إنشاء مصلحة المراجعة كمكتب تابع للسكرتير المالي في عام 1920 م وقد صدر قانون بإنشاء مصلحة للمراجعة يرأسها المراجع العام في عام 1933 م وفي عام 1970 م صدر قانون ديوان المراجع العام وفي 1986 م أصدر قانون ديوان المراجع العام تعديلاً للقانون السابق ومن أهم سماته أصبحت الشهادة الجامعية مدخلاً للخدمة ثم تعديل بعض أحكام القانون لمواكبة التطور وأختصاص المراجعة وكان ذلك في عام 1990 م .
أهداف الديوان الاستراتيجية :-

وتتمثل في الآتي :

✚ تكريس استقلالية الديوان

✚ مراجعة الأجهزة وإعداد التقارير في الوقت المحدد

✚ توسيع نطاق المراجعة

✚ التطوير المستمر لقدرات العاملين بالديوان

✚ مواكبة التطور التقني

✚ وضع ومواكبة التغيير في المعايير الرقابية

✚ تحسين بيئة العمل

✚ تمكين الأجهزة التشريعية لمباشرة مهامها في المسألة والمحاسبة والتوجيه

✚ مساعدة أجهزة الدولة في تحسين أدائها

✚ المساهمة في نشر الوعي الرقابي

وضعية الديوان في الدستور :-

عام 1999 م عملاً بدستور جمهورية السودان لعام 1998 م الذي نظم أحكام ديوان المراجعة العامة وصدر وقانون جديد من أهم سماته :

✚ تشكيل هيئة قيادة للديوان برئاسة المراجع العام .

✚ مراجعة حسابات الولايات بتكاليف من رئيس الجمهورية .

عام 2007 م عقب إتفاقية السلام و صدور الدستور الإنتقالي لجمهورية السودان لسنة 2005 م والذي يتضمن نصاً علي إنشاء ديوان مراجعة قومي وآخر لحكومة جنوب

السودان ويكون للالول اختصاص وضع معايير المراجعة علي مستوي السودان وصدر بتاريخ
24 / 2 / 2007 م قانون ديوان المراجع القومي .

مسميات الديوان :

مصلحة المراجعة

ديوان المراجع العام

ديوان المراجعة العامة

ديوان المراجعة القومي

تكوين الديوان :

المراجع العام

نواب المراجع العام وعددهم ثلاثة

الإدارات والقطاعات التابعة لها

أجهزة المراجعة في الولايات

إدارة الديوان وهي :

إدارة الديوان

إدارة الحكم القومي الاقتصادي

إدارة الحكم القومي السيادي

إدارة ضمان الجودة

إدارة التدريب والتطوير

إدارة الشركات والهيئات الاقتصادية

إدارة البنوك والشركات والهيئات المتخصصة

إدارة مراجعة نظم المعلومات

إدارة الولايات المكونة من :

[1] الولايات الشرقية [القضارف - كسلا - البحر الأحمر]

[2] الولايات الغربية [شمال كردفان - جنوب كردفان - شمال دارفور - جنوب دارفور -
غرب دارفور]

[3] الولايات الشمالية [نهر النيل - الشمالية]

[4] الولايات الوسطي [الخرطوم - الجزيرة - سنار - النيل الأزرق - النيل الأبيض].

القطاعات التابعة للإدارات :

قطاعات إدارة الديوان :

❖ قطاع الشؤون المالية

❖ قطاع الشؤون الإدارية والموارد البشرية

❖ قطاع نظم المعلومات

❖ قطاع العلاقات العامة والإعلام

❖ قطاع الشؤون البرلمانية

قطاعات إدارة الحكم القومي السيادي :

وتتمثل في الآتي

[1] القطاع السيادي

[2] قطاع الأمن والمخابرات والداخلية

[3] قطاع الصحة والبيئة والتنمية المستدامة

قطاعات إدارة الحكم القومي الاقتصادي :

[1] قطاع المالية والزكاة

[2] القطاع الاقتصادي

[3] القطاع الخدمي

قطاعات إدارة ضمان الجودة :

[1] قطاع الشركات والهيئات الاقتصادية

[2] قطاع البنوك والشركات والهيئات المتخصصة

[3] قطاع الحكم القومي الولائي

قطاع إدارة التدريب والتطوير :

[1] قطاع التدريب

[2] قطاع البحوث والدراسات والمنظمات الدولية

قطاع إدارة الشركات والهيئات الاقتصادية :

[1] القطاع التجاري

[2] القطاع الصناعي

[3] قطاع النقل والطاقة والتعدين

قطاعات إدارة البنوك والشركات والهيئات المتخصصة :

[1] القطاع الزراعي .

[2] قطاع البنوك والشركات المالية

[3] القطاع المتنوع والمشروعات الممولة

قطاعات إدارة نظم المعلومات :

[1] قطاع الشركات والهيئات الاقتصادية

[2] قطاع البنوك والشركات والهيئات المتخصصة

[3] قطاع الحكم القومي والولائي

اختصاصات الديوان :

وتتمثل في الآتي :

❖ وضع معايير المراجعة علي المستوي القومي

❖ مراجعة حسابات الأجهزة الحكومية

❖ التأكد من وجود وسلامة النظام الرقابي الداخلي

❖ تقييم الأداء المالي للأجهزة الحكومية

❖ إعداد تقرير تفصيلي بعد المراجعة

❖ إعداد تقرير مهني

❖ متابعة الأجهزة لتقديم حسابات المراجعة

❖ المشاركة في تطوير مهنة المراجعة

❖ تمثيل الديوان في الهيئات الرقابية للمنظمات الدولية والإقليمية

❖ فحص العقود واتفاقيات القروض والمنح

❖ رفع تقرير سنوي لرئيس الجمهورية والمجلس الوطني والولاية والمجالس الولائية

سلطات الديوان :

❖ ممارسة جميع السلطات التي تمكنهم من الرقابة المالية والرقابة البنينة ورقابة الأداء

❖ القيام بالمراجعة المسبقة والمستمرة واللاحقة .

❖ التحقق من تنفيذ القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية والمحاسبية

❖ التأكد من تحقيق الاقتصاد . الكفاءة - الفاعلية للاداء .

علاقة الديوان والمراجعين الخارجيين :-

- ❖ لا يجوز لأي جهة خاضعة للمراجعة تكليف مراجع خارج الديوان لمراجعة حساباتها.
- ❖ يجوز للمراجع العام تكليف أي مراجع قانوني من خارج الديوان بمراجعة حسابات أي جهة .

الأجهزة الخاضعة للمراجعة :

وتشتمل علي الآتي

1 / أجهزة اتحادية تتمثل في :

- ❖ الأجهزة الدستورية والسياسية
- ❖ الوزارات والمصالح
- ❖ الهيئات والشركات الحكومية المملوكة للدولة والتي تساهم الدولة فيها بنسبة لا تقل عن 20 %
- ❖ بنك السودان المركزي والبنوك التجارية والمتخصصة والتي تساهم فيها الدولة بنسبة لا تقل عن 20 %
- ❖ الزكاة والصناديق
- ❖ المشروعات

2 / أجهزة ولائية :

- ❖ أجهزة سيادية
 - ❖ وزارات ولائية
 - ❖ المحليات
 - ❖ هيئات وشركات وصناديق ولائية
 - ❖ وحدات إتحادية
- واجبات الأجهزة الخاضعة للمراجعة تجاه الديوان :
- وهي :

- ❖ قفل الحسابات الختامية وتقديمها للمراجعة
- ❖ إرسال صور من قرارات التعيين والترقي والعلاوات والمخصصات
- ❖ إرسال نسخ من العقود واتفاقيات القروض
- ❖

❖ التبليغ الفوري عن جرائم المال العام وضياعه

❖ الرد علي تقارير ومكاتبات الديوان

التعيين والعزل :

❖ يشترط في من يتولي منصب المراجع العام الحصول علي عضوية جمعية معترف بها دولياً .

❖ يعين رئيس الجمهورية المراجع العام بموافقة ثلثي أعضاء المجلس الوطني لمدة خمس سنوات تجدد لخمس سنوات أخرى .

❖ لا يجوز عزل المراجع العام من منصبه إلا من رئيس الجمهورية وموافقة ثلثي المجلس الوطني .

❖ يعين رئيس الجمهورية نواب المراجع العام بناء علي توصية المراجع العام وتوصية أعضاء المجلس الوطني ولا يتم عزلهم إلا بقرار من رئيس الجمهورية وموافقة المجلس الوطني وتوصية مسببة من المراجع العام .

❖ يكون أحد النواب علي الأقل من بين المراجعين في الديوان وعلي أن يكون أحدهم أيضاً حاصلاً علي عضوية جمعية محاسبة معترف بها .

❖ يعين المراجع العام سائر المراجعين بعد توصية لجنة الاخير علي أن يكون المراجع حاملاً علي درجة البكالوريوس .

❖ يجوز للمراجع العام تعيين مراجعين من خارج الديوان علي أن لا تقل خبراتهم عن خمسة سنوات .

حظر مزاوله الاعمال :

❖ لا يجوز للمراجع العام وأي من نوابه مزاوله أي مهنة خاصة

❖ لا يجوز للمراجعين مزاوله أي مهنة ذات صلة إلا بإذن من المراجع العام

الحصانات :

فيما عدا حالات التلبس لا يجوز :

❖ القبض علي المراجع العام أو نوابه أو اتخاذ أي إجراءات تحقيق أو رفع أي دعوي جنائية ضده بسبب فعل يتعلق بأداء مهامه إلا بإذن من رئيس الجمهورية بعد التشاور مع وزير العدل .

❖ القبض علي المراجعين أو اتخاذ أي إجراءات تحقيق أو رفع دعوة جنائية ضد أي منهم بسبب فعل يتعلق بأداء مهامه إلا بإذن من المراجع العام بعد التشاور مع وزير العدل .

❖ يجوز للمراجع العام إصدار بطاقة تمنح المراجع الحق في الدخول لأي مرفق حكومي .

التقارير الخاصة :

❖ التقرير المهني

❖ التقرير الإداري

خطة عمل الديوان :

تتمثل في النقاط التالية :

يعد سنوياً مجلد في شأن خطة عمل الديوان يحوي :

❖ قرار السيد المراجع العام بشأن الخطة .

❖ المدي الزمني لإنفاذ خطة كل إدارة .

❖ بيان بالأجهزة التي ستخضع للمراجعة من قبل كل إدارة

❖ قائمة توزيع القوي العاملة علي الإدارات

❖ برامج التدريب

❖ القرارات والمنشورات والموجهات الفنية والإدارية اللازمة .

التدرج الوظيفي :

❖ المراجع العام

❖ نواب المراجع العام

❖ مدير عام إدارة

من الدرجة الاولي الخاصة

الدرجة الأولى

❖ نائب مدير إدارة

الدرجة الثالثة

❖ مدير مراجعة

الدرجة الرابعة

❖ مساعد مدير مراجعة

الدرجة الخامسة

❖ كبير مراجعين

الدرجة السابعة

❖ مفتش أول مراجعة

الدرجة الثامنة

❖ مفتش مراجعة

الدرجة التاسعة

❖ مساعد مفتش مراجعة

المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات

التحليل الإحصائي

مقدمة :

يتناول في هذا الفصل وصفاً للخطوات والإجراءات التي أتبعها في جمع وتحليل بيانات هذه الدراسة كما نجد جداول إحصائية توضح تحليلاً للعينة وفرضيات الدراسة .
منهج البحث :

تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي للوصول الي نتائج الدراسة .
والتحليل هو عبارة عن الأداة التي يمكن بواسطتها التعبير والوصف الدقيق للظواهر والأحداث والكتابات، واستخدم هذا المنهج في عرض الإطار النظري المتمثل في عرض مفهوم تكنولوجيا التعليم ، واقع استخدام تقنيات المعلومات في التعليم عن بعد بالجامعات السودانية ، التقنيات المستخدمة في التعليم عن بعد ، معوقات استخدام تقنيات المعلومات في التعليم عن بعد بالجامعات السودانية ، متطلبات تطبيق تقنيات المعلومات في التعليم عن بعد و كذلك تجارب بعض الدول في توظيف تقنية المعلومات لتطوير التعليم عن بعد .
مجتمع البحث :

تم توجيه الاستبانة على عينة عشوائية مكونه من 40 من المراجعين الخارجين والداخليين وموظفي قسم الحسابات بمحليه شندي .
عينة الدراسة :

قام بتوزيع الأستبانة بطريقة عشوائية عن طريق التسليم باليد.

خطوات الدراسة الميدانية :

بناء أداه الدراسة : الأستبانة الغرض منها جمع بيانات هذه الدراسة وقد صممها مستهدياً بآراء المشرف منطلقاً لتأكيد صحة فرضيات البحث الخمسة .
تحكيم الأستبانة : تم توزيع عدد 10 استبانات على المحكمين .

تفريغ الأستبانة : بعد الفحص والتدقيق تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة حيث طلب الباحث من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس لبكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) و تم توزيع هذه العبارات على أسئلة الدراسة الخمسة كما يلي:

تتضمن عبارات الفرضية الأولى وعددها 7 عبارات.

* تتضمن عبارات الفرضية الثانية وعددها 7 عبارات .

* تتضمن عبارات الفرضية الثالثة وعددها 5 عبارات .

توزيع الاستبانة : وزع الباحث عدد (40) استبانة على عينة الدراسة المستهدفة.

اختبار الصدق والثبات لعبارات الاستبيان للمحاور الخمسة:

سيتم استخدام اختبار معامل ارتباط ألفا كرونباخ لمعرفة ما إذا كانت عبارات استبيان الدراسة صادقة أي بمعنى أن إجابات المبحوثين علي العبارات تتميز بالصدق، وكذلك سيتم اختبار ما إذا كانت إجابات المبحوثين ثابتة أي بمعنى آخر إذا ما تم تكرار توزيع استمارات الدراسة علي نفس المبحوثين سوف تعطي نفس الإجابات علي العبارات ، وفي هذه الخطوة إذا كانت قيمة معامل ارتباط ألفا كرونباخ أكبر من 0.5 فإن إجابات المبحوثين علي عبارات الاستبيان تتميز بالصدق والثبات .

وتعتبر هذه الخطوة من أول خطوات التحليل الإحصائي وأهمها لأنها الخطوة التي تعطينا الضوء الأخضر لمواصلة عملية

التحليل الإحصائي لاستبيانات الدراسة بعد التأكد من إجابات المبحوثين علي العبارات بأنها تتصف بالصدق والثبات .

وكانت نتائج اختبار معامل ارتباط كرونباخ لهذه الدراسة كما في الجدول التالي :

المعامل	القيمة	التفسير
الصدق	0.78	إجابات المبحوثين تتميز بدرجة صادقة عالية
الثبات	0.61	إجابات المبحوثين تتميز بدرجة ثبات عالية

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل ارتباط ألفا كرونباخ للصدق تساوي 0.78 وهي أكبر من 0.5 عليه فإن إجابات المبحوثين علي عبارات الاستبيان تتميز بدرجة صدقة عالية ، وكذلك نلاحظ أن قيمة معامل ارتباط ألفا كرونباخ للثبات تساوي 0.61 وهي أكبر من 0.5 عليه فإن إجابات المبحوثين علي عبارات الاستبيان تتميز بدرجة ثبات عالي .
الأسلوب الإحصائي للاستبانة : تم استخدام البرامج التالية :

- برنامج SPSS لمعالجة البيانات إحصائياً Spss مختصر (Statistical Package

for Social Sciences) والتي تعنى بالعربية الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية،

الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل هذه البيانات هو :

- 1- اختبار معامل ارتباط ألفا كرنباخ لمعرفة صدق وثبات عبارات الاستبيان بالفرضيات الثلاثة.
- 2- التوزيع التكراري للإجابات.
- 3- الإشكال البيانية .
- 4- النسب المئوية.
- 5- الوسيط.
- 6- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات .

- برنامج Excel للعمليات الحسابية وهو أحد البرامج الموفرة ضمن حزمة أوفس ومخصص للعمليات الحسابية حيث انه عبارة عن أوراق افتراضية يمكن أضافه معادلات حسابية عليها ومن ثم إضافة الأرقام حيث يقوم البرنامج بالعمليات الحسابية بشكل آلي (تحليل وتخطيط البيانات) .

أولاً: البيانات الأساسية:

جدول رقم (1/2/3)

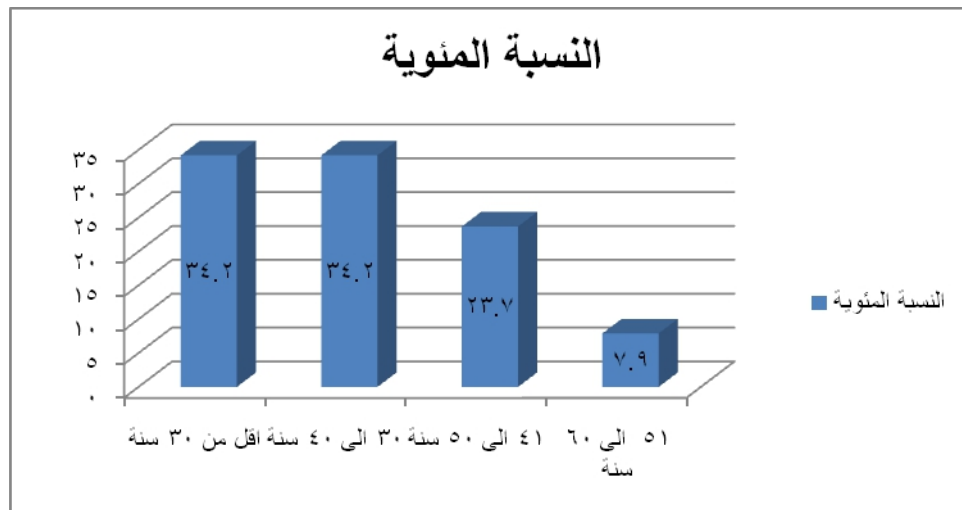
التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب العمر

النسبة المئوية	العدد	الفئة العمرية
34.2	13	اقل من 30 سنة
34.2	13	30 الي 40 سنة
23.7	9	41 الي 50 سنة
7.9	3	51 الي 60 سنة
%100	38	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

نلاحظ من الجدول والشكل (1/2/3) أن أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية بنسبة 34.2% (اقل من 30 سنة) وبنسبة 34.2% (30 و اقل من 40 سنة)، وبنسبة 23.7% (41 و اقل من 50 سنة)، وبنسبة 7.9% (50 سنة فأكثر) .

جدول رقم (2/2/3)

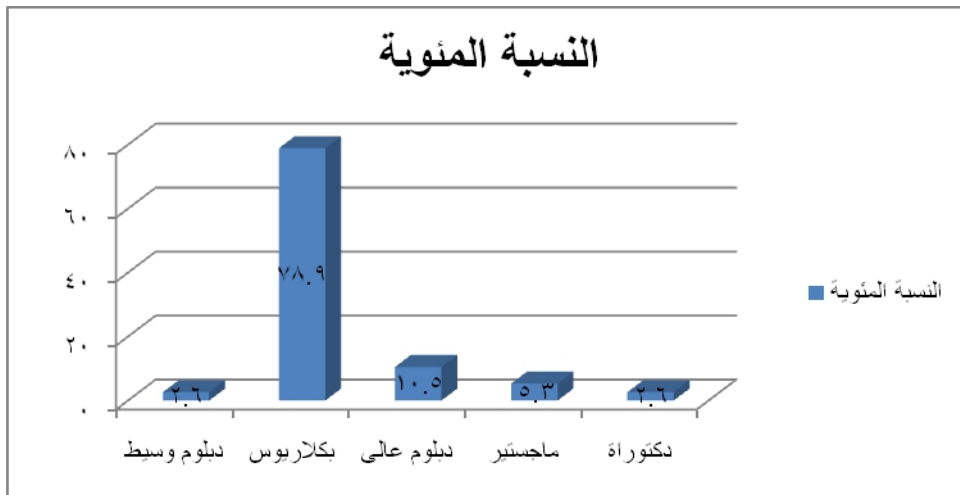
التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية	العدد	المستوى التعليمي
2.6	1	دبلوم وسيت
78.9	30	بكالوريوس
10.5	4	دبلوم عالي المؤهل العلمي
5.3	2	ماجستير
2.6	1	دكتوراه
%100	38	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي بنسبة 78.9% بكالوريوس ، ونسبة 10.5% دبلوم عالي ، ونسبة 5.3% ماجستير، ونسبة 2.6% دكتوراه، ونسبة 2.6% دبلوم وسيت.

جدول رقم (3/2/3)

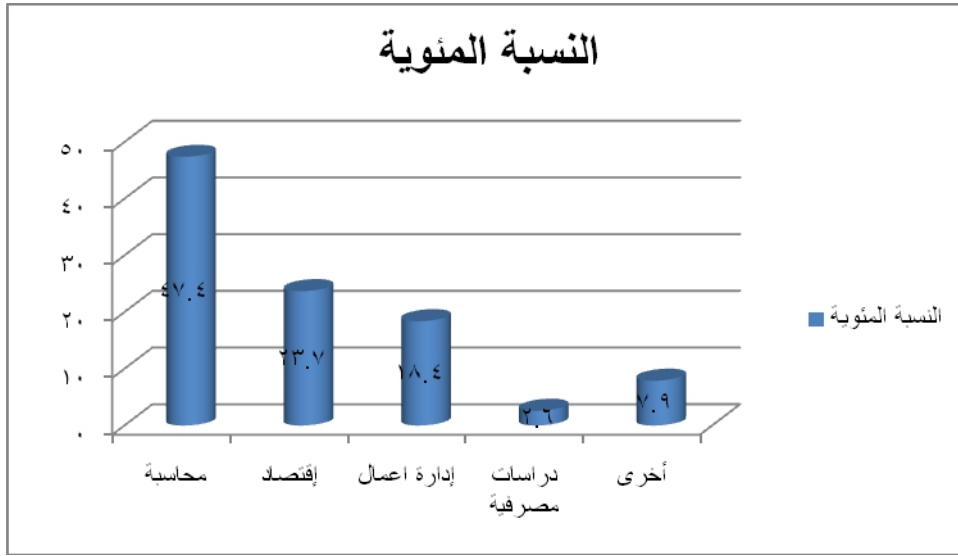
التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	18	47.4
اقتصاد	9	23.7
إدارة أعمال	7	18.4
دراسات مصرفية	1	2.6
أخرى	3	7.9
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (3/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة حسب التخصص بنسبة 47.4% محاسبة، ونسبة 23.7% اقتصاد، ونسبة 18.4% إدارة أعمال، ونسبة 2.6% دراسات مصرفية، ونسبة 7.9% تخصصات أخرى.

جدول رقم (4/2/3)

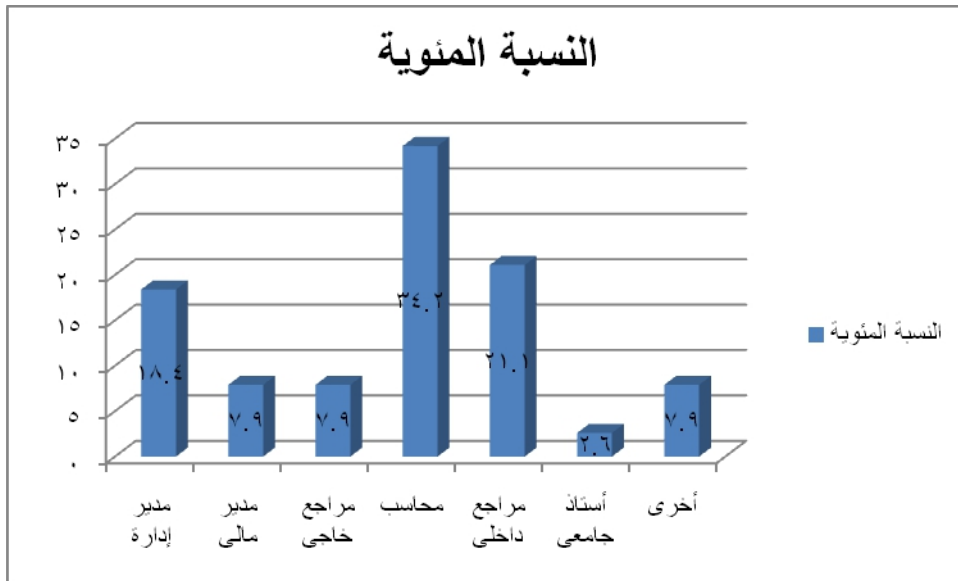
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
18.4	7	مدير إدارة
7.9	3	مدير مالي
7.9	3	مراجع خارجي
34.2	13	محاسب
21.1	8	مراجع داخلي
2.6	1	أستاذ جامعي
7.9	3	أخرى
%100	83	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (4/ 2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (4/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي بنسبة 34.2% محاسب، وبنسبة 18.4% مدير إدارة، وبنسبة 21.1% مراجع داخلي، وبنسبة 7.9% مدير مالي، وبنسبة 7.9% مراجع خارجي، وبنسبة 2.6% أستاذ جامعي، وبنسبة 7.9% مسميات وظيفية أخرى.

جدول رقم (5/2/3)

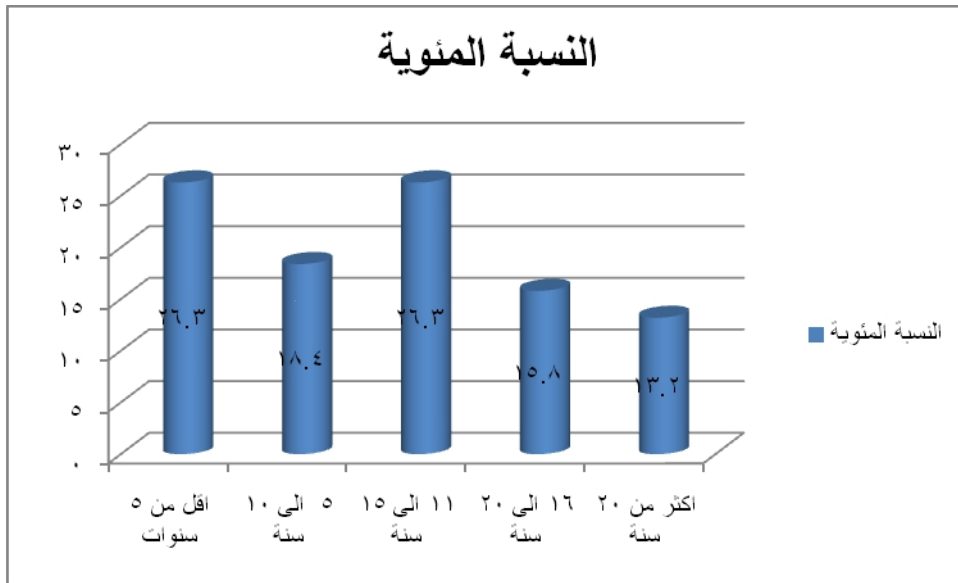
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	10	26.3
5 الي 10 سنة	7	18.4
11 الي 15 سنة	10	26.3
16 الي 20 سنة	6	15.8
أكثر من 20 سنة	5	13.2
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (5/2/3) أن أفراد الدراسة بنسبة 26.3% سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، وان نسبة 18.4% سنوات الخبرة لديهم 5 الي 10 سنة، وان نسبة 26.3% سنوات خبرتهم 11 الي 15 سنة، وان نسبة 15.8% سنوات خبرتهم 16 الي 20 سنة، وان نسبة 13.2% سنوات خبرتهم أكثر من سنة.

جدول رقم (6/23)

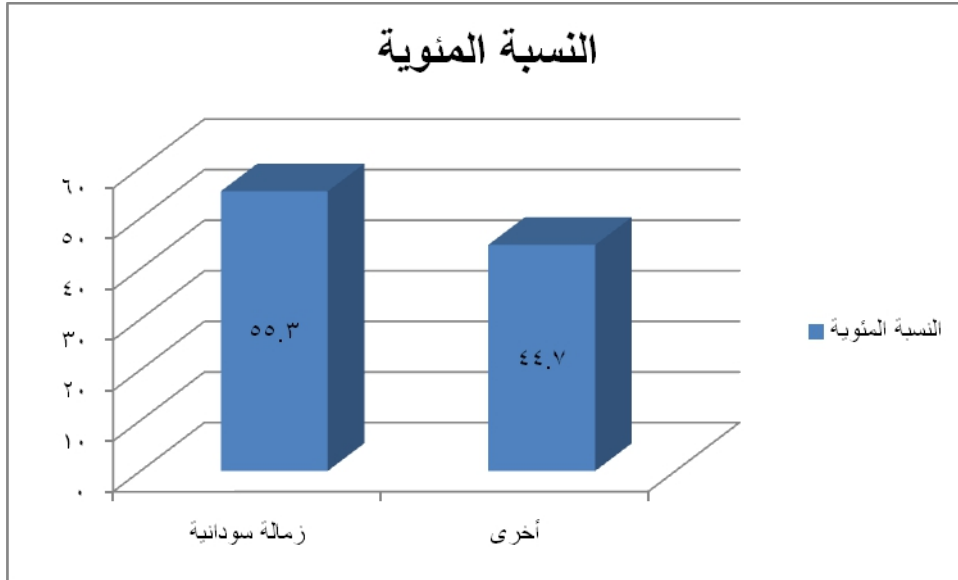
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة سودانية	21	55.3
أخرى	17	44.7
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (6/23)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (6/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 55.3% مؤهلهم المهني زمالة سودانية وان نسبة 44.7% مؤهلهم المهني اى مؤهل آخر.

ثانياً: عبارات الدراسة:

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة وتحسين أداء المؤسسة

العبارة الأولى: المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة.

جدول رقم (7/2/3)

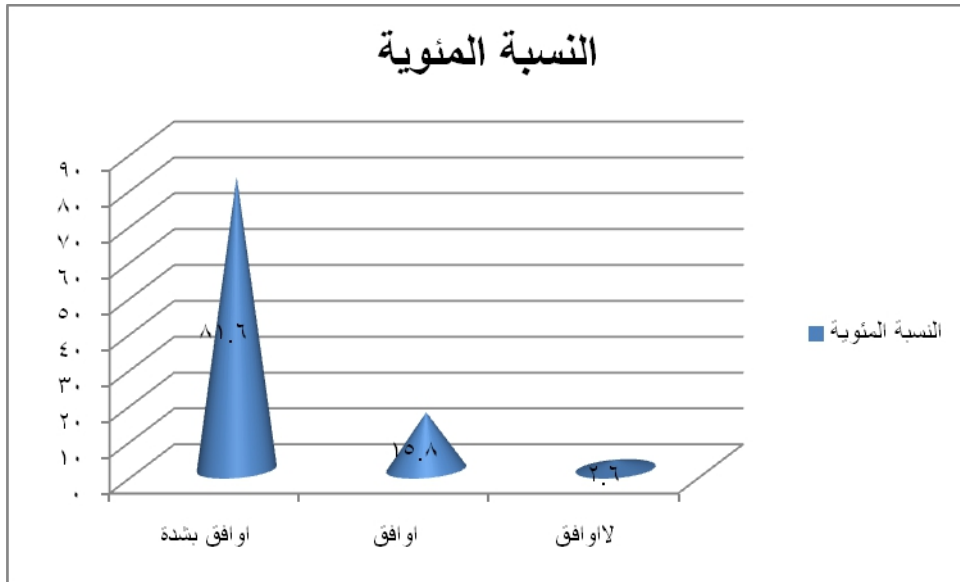
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

العبارة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	31	81.6
أوافق	6	15.8
لاوافق	1	2.6
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (7/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 81.6% موافقون بشدة على أن المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة ، وأن نسبة 15.8% موافقون ، وأن نسبة 2.6% لا يوافقون .

العبرة الثانية: التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي الي نتائج ايجابية في تحسين أداء المؤسسة

جدول رقم (8/2/3)

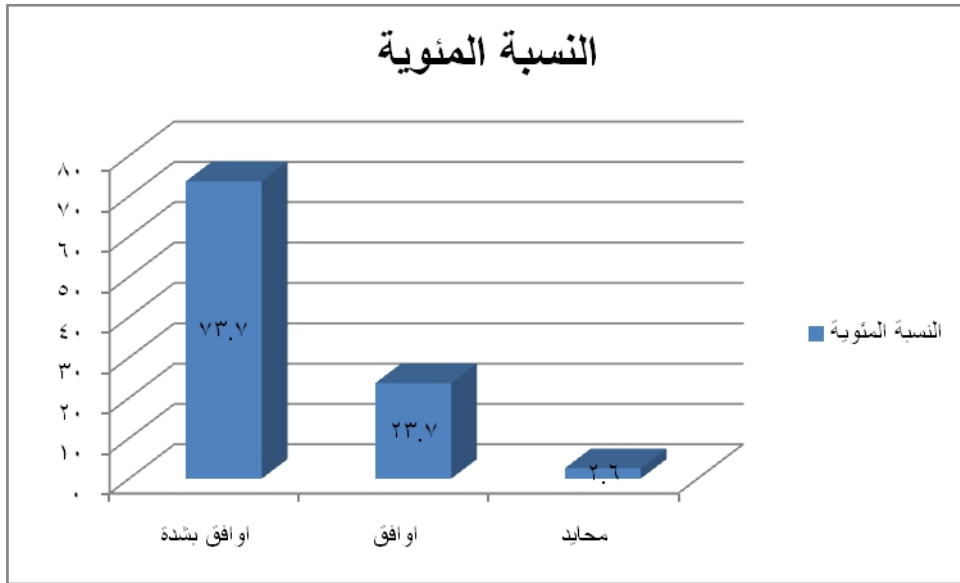
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية

العبرة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	28	73.7
أوافق	9	23.7
محايد	1	2.6
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (8/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 73.7% موافقون بشدة على أن التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي الي نتائج ايجابية في تحسين أداء المؤسسة، وأن نسبة 23.7% موافقون، وان نسبة 2.6% محايدون.

العبارة الثالثة: المراجعة السنوية تساعد الإدارة في تحسين أداء المؤسسة والعاملين

جدول رقم (9/2/3)

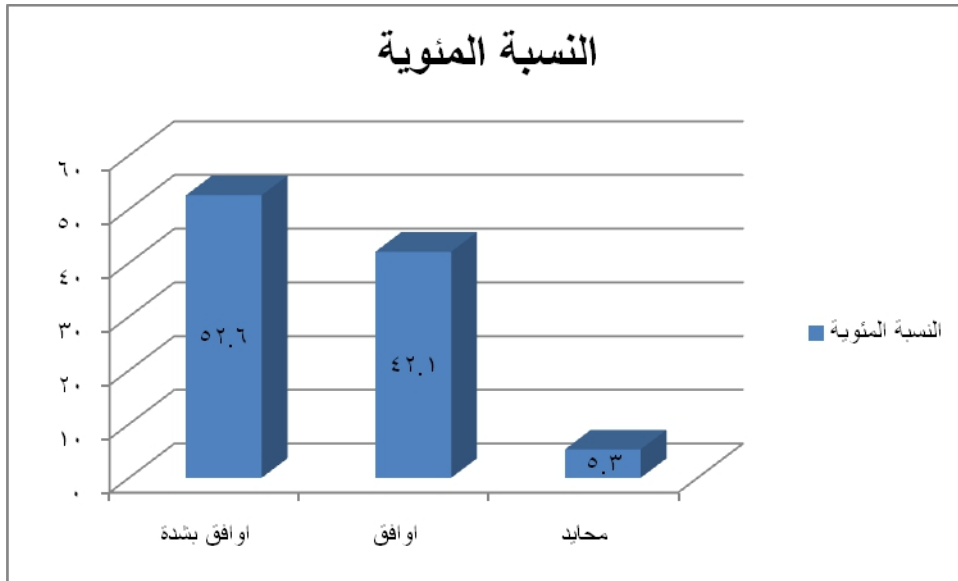
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

العبارة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	20	52.6
أوافق	16	42.1
محايد	2	5.3
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (9/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 52.6% موافقون بشدة على المراجعة السنوية تساعد الإدارة في تحسين أداء المؤسسة والعاملين، وأن نسبة 42.1% موافقون، وأن نسبة 5.3% محايدون.

العبرة الرابعة: المراجعة الخارجية تؤدي الي زيادة الثقة بين الادارة والمستثمرين

جدول رقم (10/2/3)

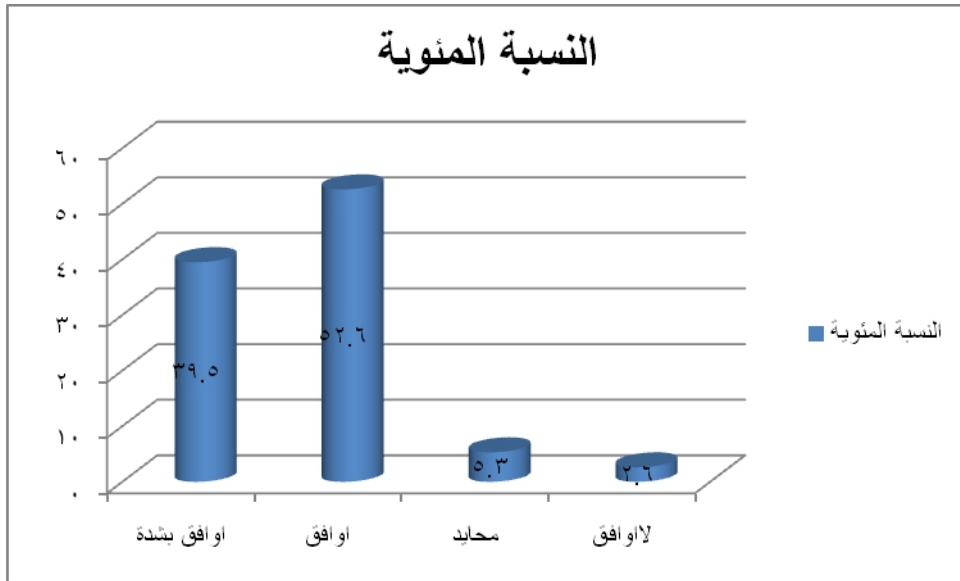
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	15	39.5
اوافق	20	52.6
محايد	2	5.3
لااوافق	1	2.6
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (10/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (10/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 52.6% موافقون على ان المراجعة الخارجية تؤدي الي زيادة الثقة بين الادارة والمستثمرين، وأن نسبة 39.5% موافقون بشدة، وان نسبة 5.3% محايدون ،وان نسبة 2.6% غير موافقون.

العبرة الخامسة: الرقابة الداخلية تساعد المراجع في اداء مهمته بصورة جيدة

جدول رقم (11/2/3)

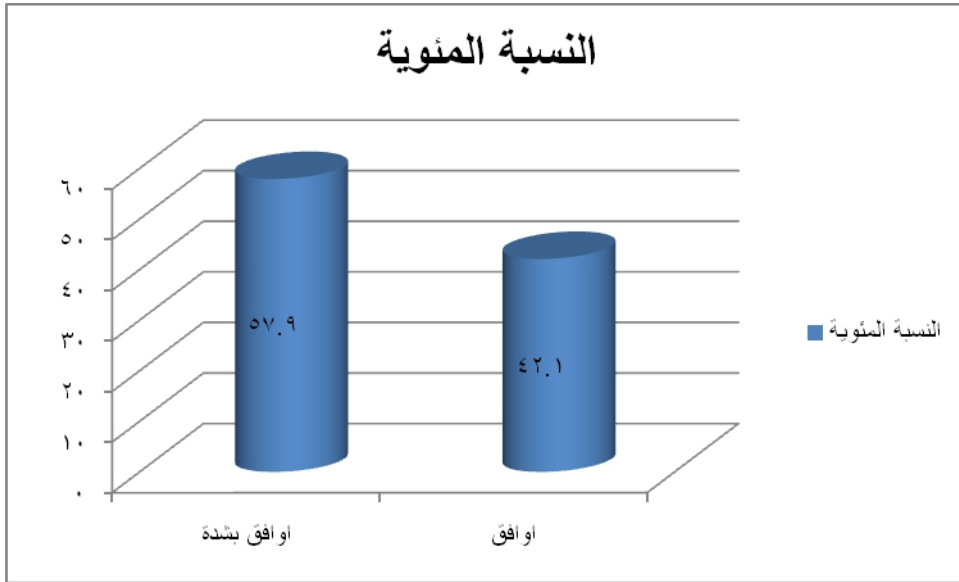
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	22	57.9
اوافق	16	42.1
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (11/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (11/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 57.9% موافقون على ان الرقابة الداخلية تساعد المراجع في اداء مهمته بصورة جيدة، وأن نسبة 42.1% موافقون.

العبارة السادسة: قوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في تطبيق قواعد المراجعة بصورة سليمة

جدول رقم (12/23)

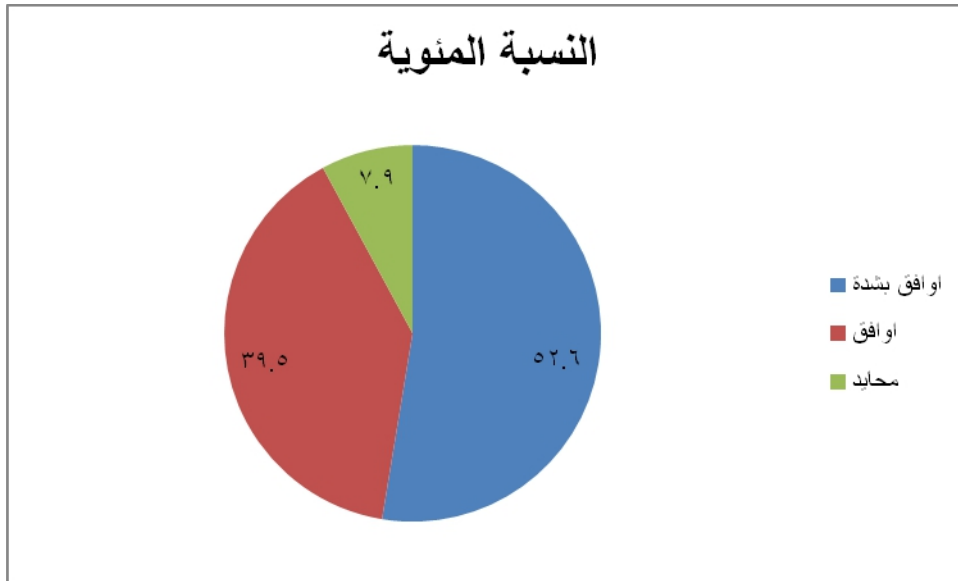
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

العبارة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	20	52.6
اوافق	15	39.5
محايد	3	7.9
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (12/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (12/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 52.6% موافقون بشدة على ان قوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في تطبيق قواعد المراجعة بصورة سليمة، وأن نسبة 39.5% موافقون ، وان نسبة 7.9% محايدون.

العبرة السابعة: المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي اموالهم بالمؤسسة

جدول رقم (13/2/3)

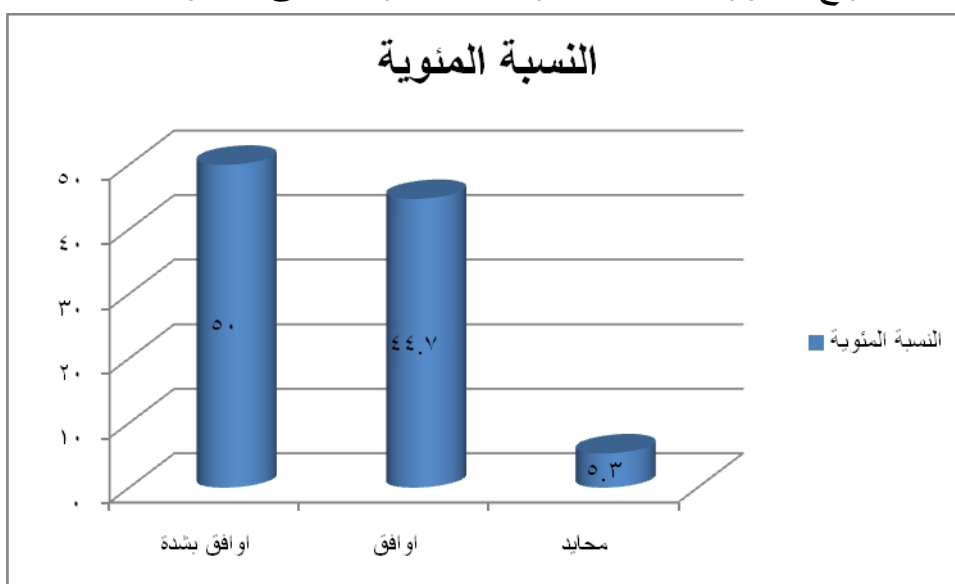
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة السابعة

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	19	50
اوافق	17	44.7
محايد	2	5.3
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (13/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (13/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 50% موافقون بشدة على ان المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي اموالهم بالمؤسسة، وأن نسبة 44.7% موافقون ، وان نسبة 5.3% محايدون.

العبرة الثامنة: المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار

جدول رقم (14/2/3)

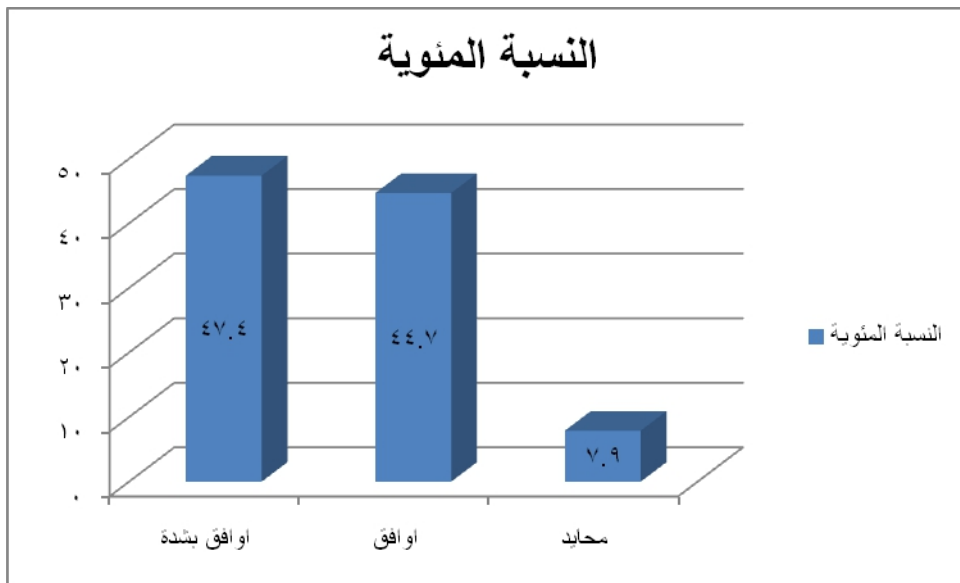
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	18	47.4
اوافق	17	44.7
محايد	3	7.9
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (14/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (14/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 47.4% موافقون بشدة على ان المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار، وأن نسبة 44.7% موافقون، وان نسبة 7.9% محايدون.

العبارة التاسعة: المراجعة الخارجية وتطبيق قواعدها تؤدي الي زيادة نسبة الاستثمار والائتمان.

جدول رقم (15/2/3)

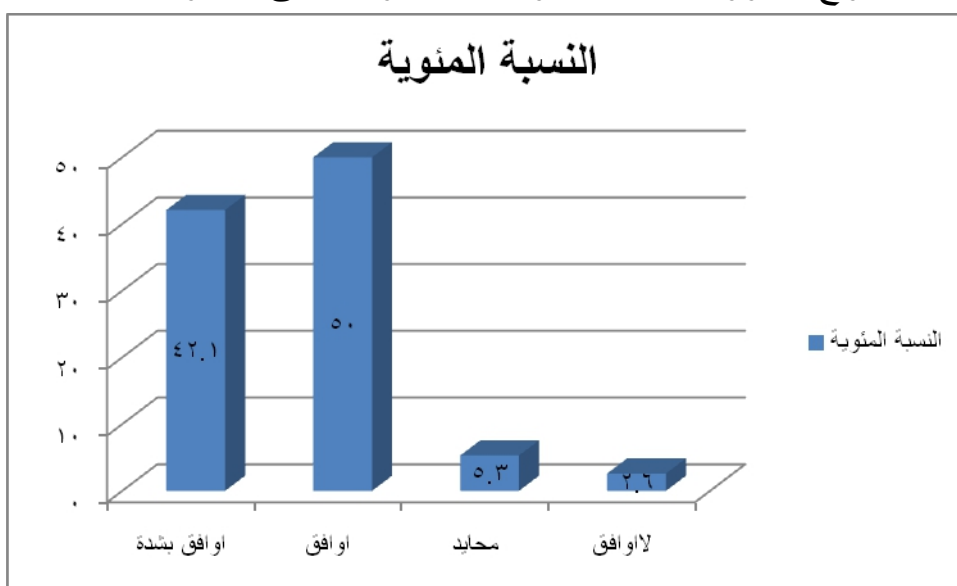
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة

العبارة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	16	42.1
اوافق	19	50
محايد	2	5.3
لااوافق	1	2.6
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (15/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (15/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 50% موافقون على ان المراجعة الخارجية وتطبيق قواعدها تؤدي الي زيادة نسبة الاستثمار والائتمان ، وأن نسبة 42.1% موافقون بشدة، وان نسبة 5.3% محايدون ،وان نسبة 2.6% غير موافقون.

العبرة العاشرة : تقارير المراجعة الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة راسمال المستثمرين في المؤسسة

جدول رقم (16/2/3)

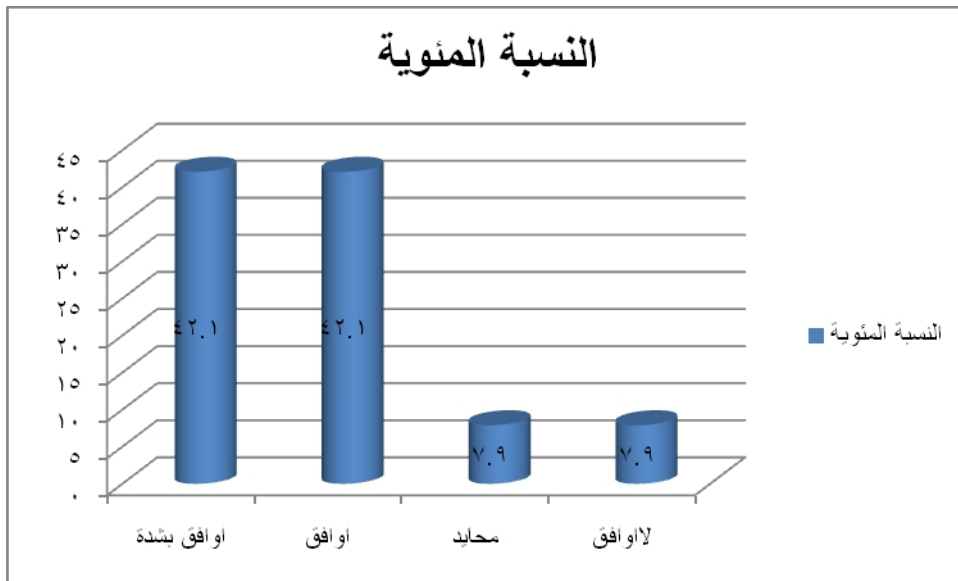
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة العاشرة

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	16	42.1
اوافق	16	42.1
محايد	3	7.9
لااوافق	3	7.9
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (16/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة العاشرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (16/2/3) أن أفراد الدراسة بنسبة 42.1% موافقون بشدة على ان تقارير المراجع الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة راسمال المستثمرين في المؤسسة، وان نسبة 42.1% ايضا موافقون ، وان نسبة 7.9% محايدون ،وان نسبة 7.9% غير موافقون.

العبرة الحادية عشر:

التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الاموال تؤدي الي توفير الثقة بين الادارة وأصحاب الاموال.

جدول رقم (17/2/3)

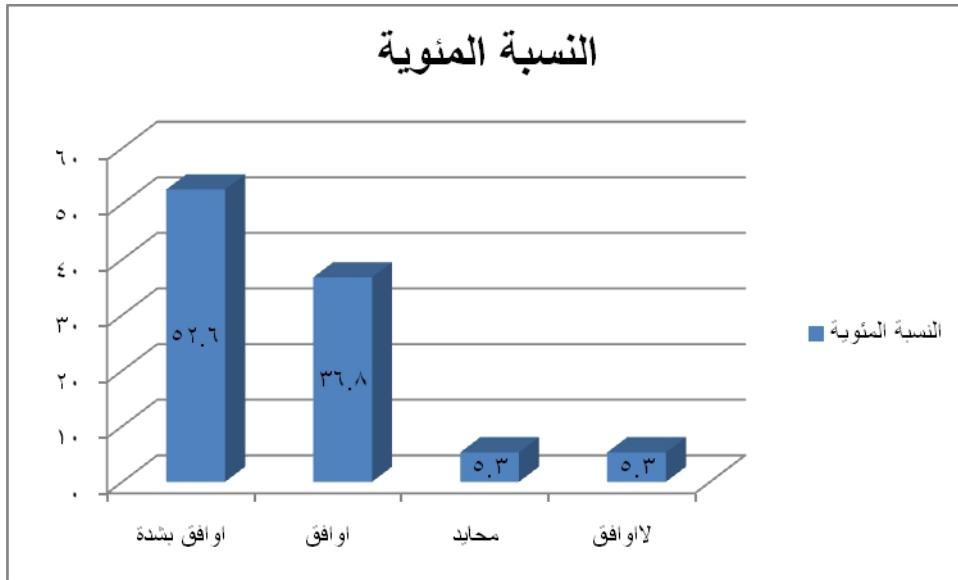
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الحادية عشر

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	20	52.6
اوافق	14	36.8
محايد	2	5.3
لااوافق	2	5.3
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (17/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الحادية عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (17/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 52.6% موافقون بشدة على ان التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الاموال تؤدي الي توفير الثقة بين الادارة وأصحاب الاموال، وأن نسبة 36.8% موافقون، وان نسبة 5.3% محايدون، وان نسبة 5.3% غير موافقون.

العبرة الثانية عشر: المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الادارة وجمهور المستثمرين

جدول رقم (18/2/3)

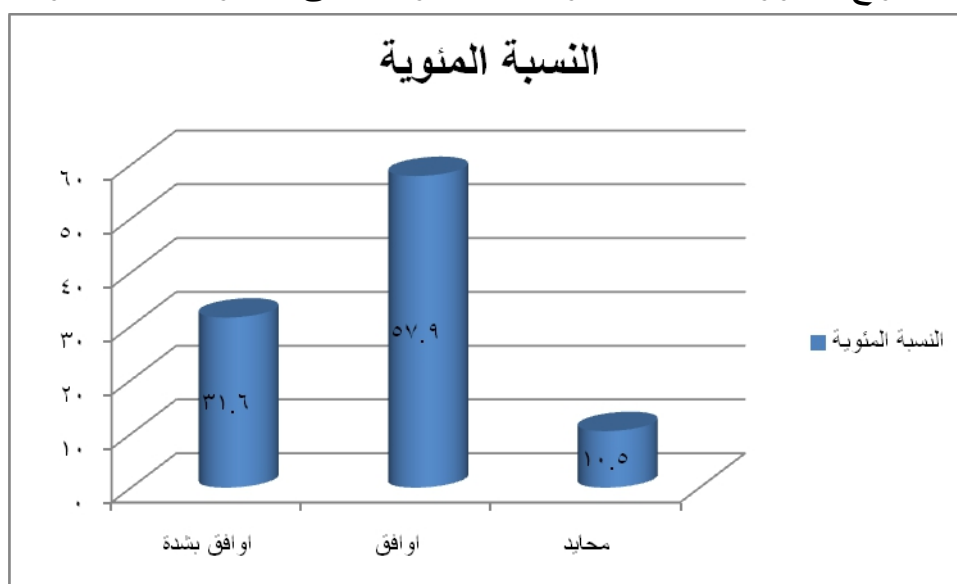
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثانية عشر

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	12	31.6
اوافق	22	57.9
محايد	4	10.5
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (17/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثانية عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (17/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 57.9% موافقون على ان المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الادارة وجمهور المستثمرين، وأن نسبة 31.6% موافقون بشدة، وان نسبة 10.5% محايدون.

العبرة الثالثة عشر: المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جداً في المحافظة علي رأس المال وزيادة الأرباح.

جدول رقم (19/2/3)

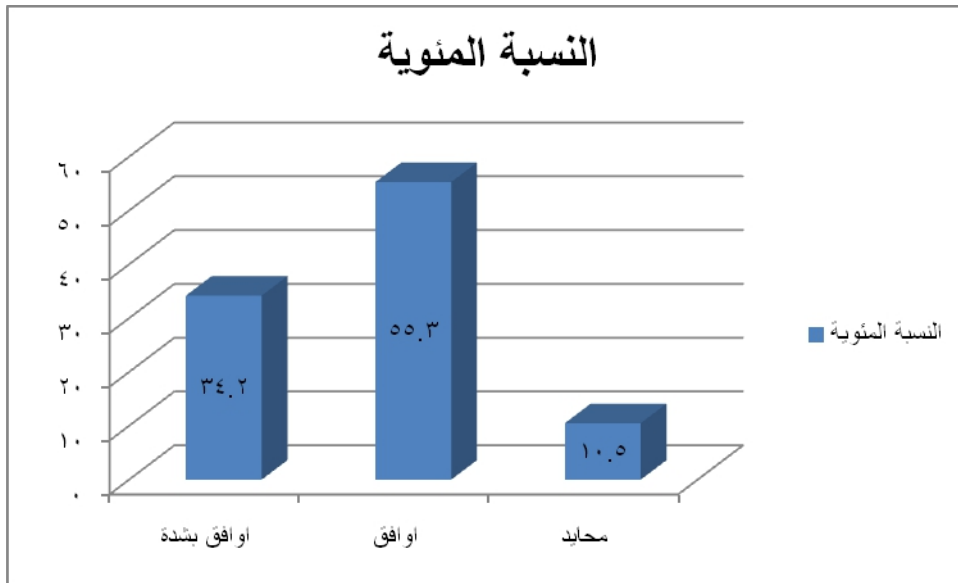
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة عشر

النسبة المئوية	العدد	العبرة
34.2	13	اوافق بشدة
55.3	21	اوافق
10.5	4	محايد
%100	83	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (19/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (19/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 55.3% موافقون على ان المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جداً في المحافظة علي رأس المال وزيادة الأرباح، وأن نسبة 34.2% موافقون بشدة، وان نسبة 10.5% محايدون.

العبرة الرابعة عشر: قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سهولة عمل المراجع الخارجي

جدول رقم (20/2/3)

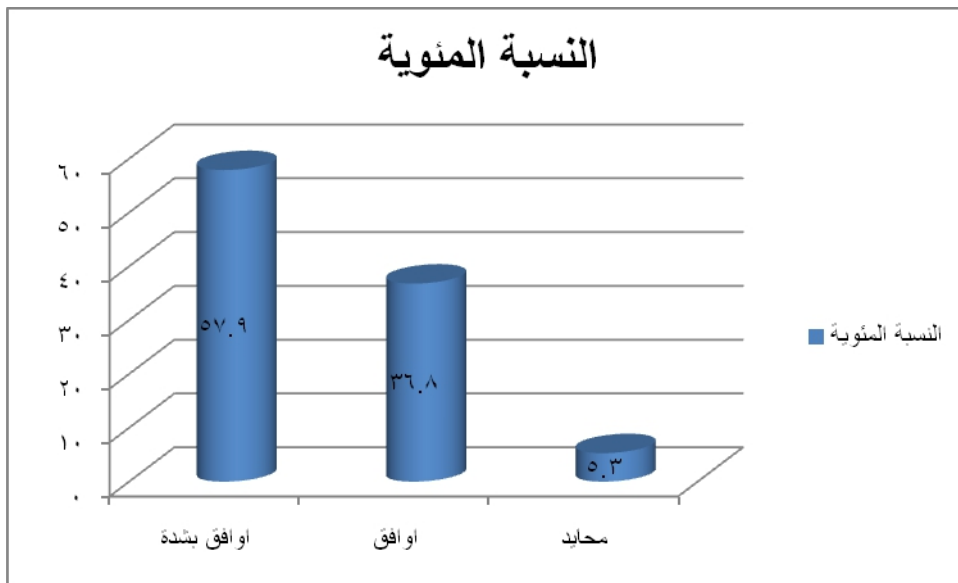
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة عشر

النسبة المئوية	العدد	العبرة
57.9	22	اوافق بشدة
36.8	14	اوافق
5.3	2	محايد
%100	83	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (20/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (20/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 57.9% موافقون بشدة على ان قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سهولة عمل المراجع الخارجي، وأن نسبة 36.8% موافقون ، وان نسبة 5.3% محايدون.

العبرة الخامسة عشر: تساعد المراجعة الخارجية الادارة في اكتشاف الاخطاء

جدول رقم (21/2/3)

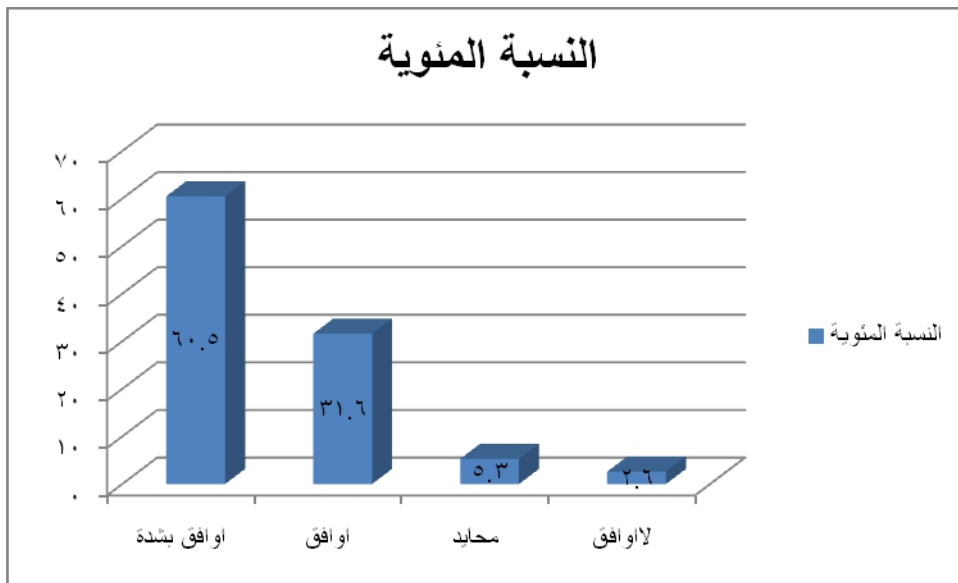
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة عشر

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	23	60.5
اوافق	12	31.6
محايد	2	5.3
لااوافق	1	2.6
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (21/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (21/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 60.5% موافقون بشدة على انه تساعد المراجعة الخارجية الادارة في اكتشاف الاخطاء، وأن نسبة 31.6% موافقون ، وان نسبة 5.3% محايدون ،وان نسبة 2.6% غير موافقون.

العبرة السادسة عشر: المراجعة الخارجية لها القدرة في اكتشاف الاخطاء وتقليل اساليب الغش من خلال المراجعة السنوية او الدورية للمؤسسة.

جدول رقم (22/2/3)

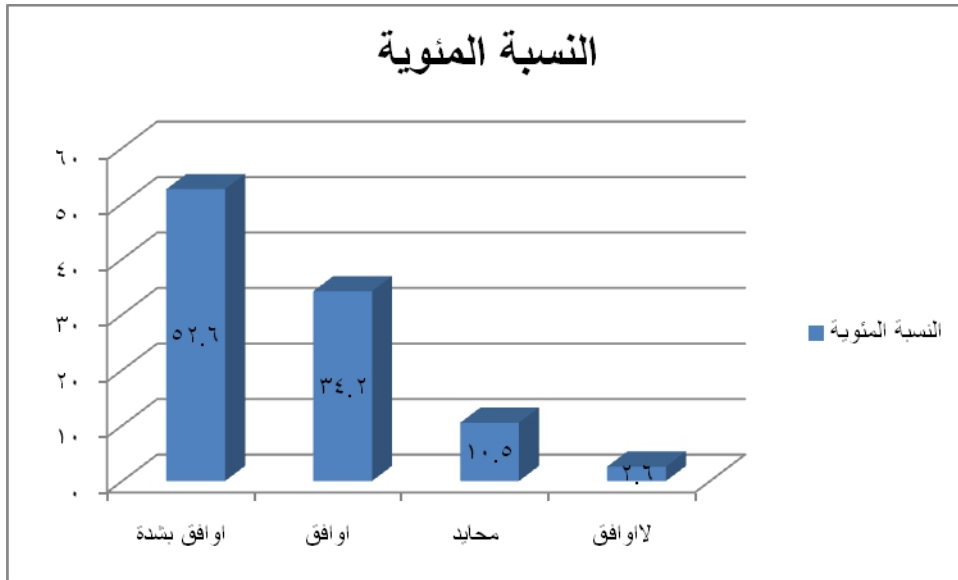
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر

العبارة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	20	52.6
اوافق	13	34.2
محايد	4	10.5
لاوافق	1	2.6
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (22/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (22/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 52.6% موافقون على ان المراجعة الخارجية لها القدرة في اكتشاف الاخطاء وتقليل اساليب الغش من خلال المراجعة السنوية او الدورية للمؤسسة، وأن نسبة 34.2% موافقون، وان نسبة 10.5% محايدون، وان نسبة 2.6% غير موافقون.

العبرة السابعة عشر: قوة الرقابة الداخلية تؤدي الي عدم وجود غش وتجاوزات

جدول رقم (23/2/3)

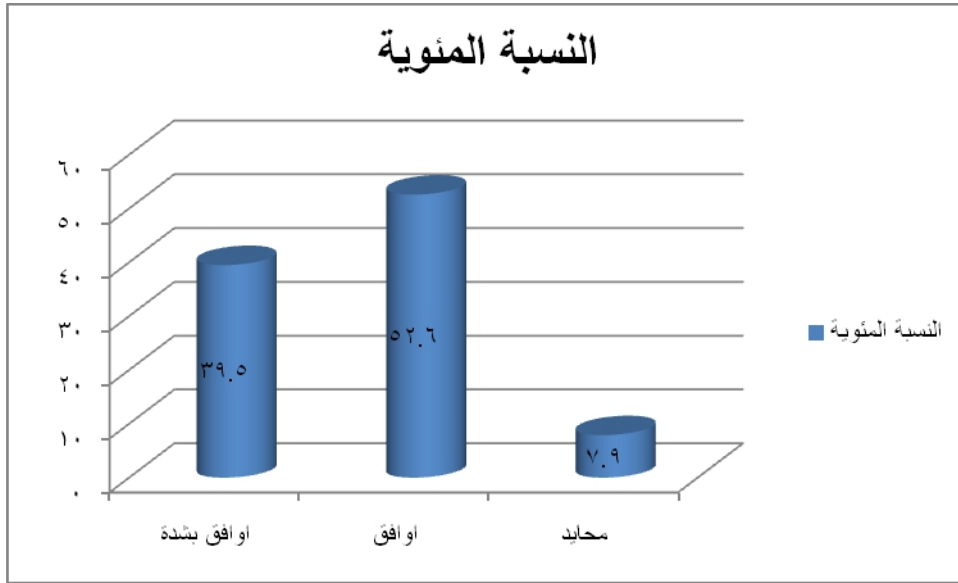
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة السابعة عشر

العبرة	العدد	النسبة المئوية
وافق بشدة	15	39.5
وافق	20	52.6
محايد	3	7.9
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (23/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة السابعة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (23/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 52.6% موافقون على ان قوة الرقابة الداخلية تؤدي الي عدم وجود غش وتجاوزات، وأن نسبة 39.5% موافقون بشدة، وان نسبة 7.9% محايدون.

العبرة الثامنة عشر: عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي الي زيادة الثقة لدي المستثمرين

جدول رقم (24/2/3)

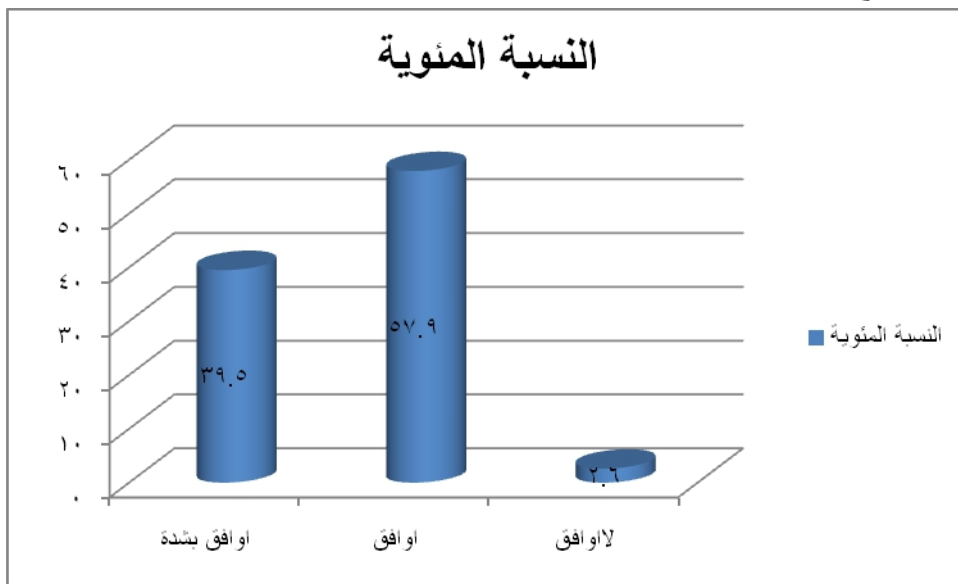
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة عشر

العبرة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	15	39.5
اوافق	22	57.9
لااوافق	1	2.6
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (24/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (24/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 57.9% موافقون على ان عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي الي زيادة الثقة لدي المستثمرين، وأن نسبة 39.5% موافقون بشدة، وان نسبة 2.6% غير موافقون.

العبارة التاسعة عشر: المراجعة الخارجية تؤدي الي التقليل من الأخطاء الدفترية

جدول رقم (25/2/3)

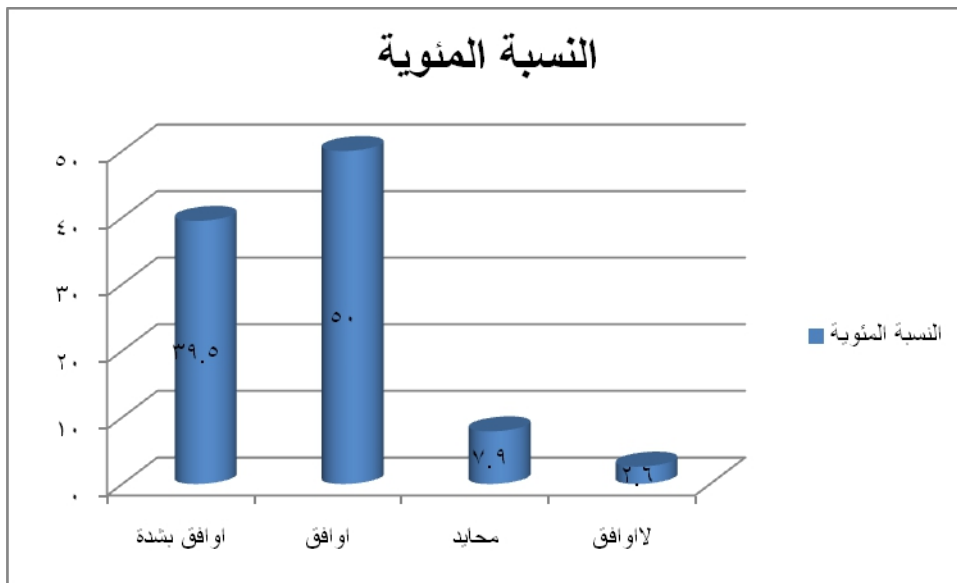
التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر

العبارة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	15	39.5
اوافق	19	50
محايد	3	7.9
لااوافق	1	2.6
المجموع	83	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (24/2/3)

التوزيع التكرارى لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (24/2/3) أن غالبية أفراد الدراسة بنسبة 50% موافقون على ان المراجعة الخارجية تؤدي الي التقليل من الاخطاء الدفترية، وأن نسبة 39.5% موافقون بشدة، وان نسبة 7.9% محايدون، وان نسبة 2.6% غير موافقون.

عرض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة:

في هذا الجزء قام الباحث باستعراض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة كل علي حدة.
أولاً: عرض و مناقشة نتائج الفرضية الأولى :

تنص فرضية الدراسة الأولى من فرضيات الدراسة علي أنه " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة وتحسين أداء المؤسسة" والغرض من هذه الفرضية هو معرفة هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة وتحسين أداء المؤسسة أم لا؟ و للتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل سؤال من الأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى ويتم ذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل سؤال من أسئلة الفرضية الأولى كما في الجدول (1).

جدول (1):

المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة علي أسئلة الفرضية الأولى

م	الأسئلة	المنوال
1	المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة	أوافق بشدة
2	التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي الي نتائج ايجابية في تحسين أداء المؤسسة	أوافق بشدة
3	المراجعة السنوية تساعد الإدارة في تحسين أداء المؤسسة	أوافق بشدة
4	المراجعة الخارجية تؤدي الي زيادة الثقة بين الادارة والمستثمرين	أوافق
5	الرقابة الداخلية تساعد المراجع في اداء مهمته بصورة جيدة	أوافق بشدة
6	قوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في تطبيق قواعد المراجعة بصورة سليمة	أوافق بشدة
7	المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي اموالهم بالمؤسسة	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

من الجدول (1) نلاحظ ما يلي:

1. بما أن قيمة المنوال للسؤال الأول بالنسبة للفرضية الأولى هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة
 2. بما أن قيمة المنوال للسؤال الثاني بالنسبة للفرضية الأولى هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي الي نتائج ايجابية في تحسين أداء المؤسسة
 3. بما أن قيمة المنوال للسؤال الثالث بالنسبة للفرضية الأولى هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي المراجعة السنوية تساعد الإدارة في تحسين أداء المؤسسة و العاملين.
 4. بما أن قيمة المنوال للسؤال الرابع بالنسبة للفرضية الأولى هي (أوافق) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أن المراجعة الخارجية تؤدي الي زيادة الثقة بين الادارة والمستثمرين.
 5. بما أن قيمة المنوال للسؤال الخامس بالنسبة للفرضية الأولى هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أن الرقابة الداخلية تساعد المراجع في اداء مهمته بصورة جيدة .
 6. بما أن قيمة المنوال للسؤال السادس بالنسبة للفرضية الأولى هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أن قوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في تطبيق قواعد المراجعة بصورة سليمة .
 7. بما أن قيمة المنوال للسؤال السابع بالنسبة للفرضية الأولى هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أن المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي اموالهم بالمؤسسة .
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد العينة متفقون علي تلك الإجابات، لذلك قام الباحث باستخدام اختبار مربع كاي لتحديد الفروق هل هي فروق ذات دلالة إحصائية أم لا؟ والجدول (2) يلخص نتائج اختبار مربع كاي.

جدول (2)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات علي أسئلة الفرضية الأولى

م	الأسئلة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الفروق	لصالح
1	المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة	40.789	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة
2	التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي الي نتائج ايجابية في تحسين أداء المؤسسة	30.368	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة
3	المراجعة السنوية تساعد الإدارة في تحسين أداء المؤسسة	14.105	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة
4	المراجعة الخارجية تؤدي الي زيادة الثقة بين الادارة والمستثمرين	28.316	0.001	ذات دلالة إحصائية	الموافقين
5	الرقابة الداخلية تساعد المراجع في اداء مهمته بصورة جيدة	0.948	0.330	ليست ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة
6	قوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في تطبيق قواعد المراجعة بصورة سليمة	12.053	0.002	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة
7	المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي اموالهم بالمؤسسة	13.632	0.001	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

من خلال الجدول (2) يمكن تفسير النتائج التالية:

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الأول في الفرضية الأولى (0.000) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية بين الأفراد الموافقين وغير الموافقين مع ملاحظة أنه لا توجد نسبة تذكر لغير الموافقين وبالتالي فإن الفروق هي ذات دلالة إحصائية بين الأفراد الموافقين

2. والموافقين بشدة، أي أن أفراد العينة يوافقون بشدة علي المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة .
3. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الثاني في الفرضية الأولى (0.000) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية بين الأفراد الموافقين وغير الموافقين، مع ملاحظة أنه لا توجد نسبة تذكر لغير الموافقين وبالتالي فإن الفروق هي ذات دلالة إحصائية بين الأفراد الموافقين والموافقين بشدة التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي الي نتائج ايجابية في تحسين أداء المؤسسة .
4. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الثالث في الفرضية الأولى (0.000) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية ، بمعنى أن المراجعة السنوية تساعد الإدارة في تحسين أداء المؤسسة.
5. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الأولى (0.001) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني أن المراجعة الخارجية تؤدي الي زيادة الثقة بين الادارة والمستثمرين
6. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الأولى (0.330) وهي اكبر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ليست ذات دلالة إحصائية ، مما يعني أن الرقابة الداخلية لا تساعد المراجع في اداء مهمته بصورة جيدة .
7. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الأولى (0.002) وهي اكبر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية

8. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفرق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الأولى (0.001) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفرق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي اموالهم بالمؤسسة.

جدول رقم (26/2/3)

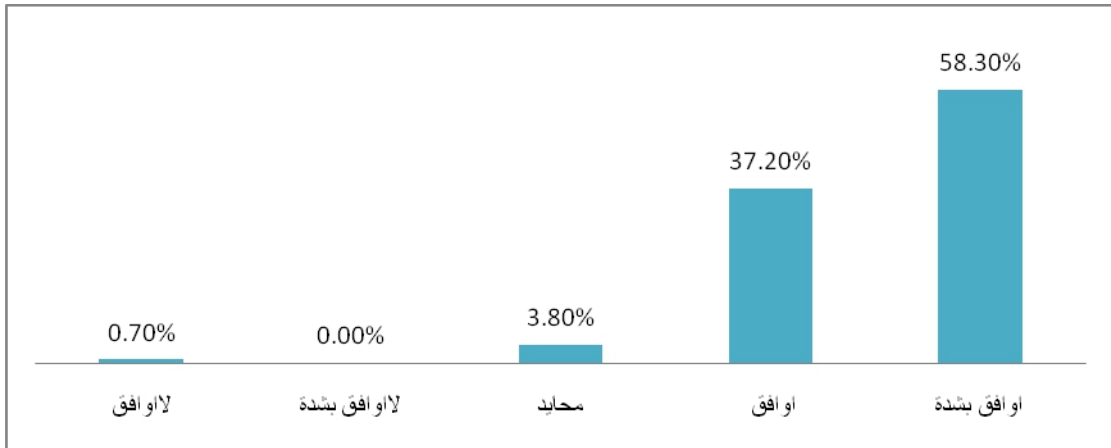
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	العبرة
58.3%	155	أوافق بشدة
37.2%	99	أوافق
3.8%	10	محايد
صفر%	صفر	لا أوافق بشدة
0.7%	2	لاوافق
100%	266	المجموع

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (26/2/3)

الرسم البياني لإجابات أفراد عينة عن جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر:إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

من الجدول رقم (3-2-36) والشكل رقم (3-2-36) أعلاه يلاحظ الباحث من خلال جميع عبارات الفرضية الثالثة أن الأفراد الموافقين بشده قد بلغ عددهم (155) فردا بنسبة (58.3%) والأفراد الموافقين قد بلغ عددهم (99) فردا بنسبة (37.2%) والأفراد المحايدون قد بلغ عددهم (10) فردا بنسبة (3.8%) والأفراد غير الموافقين بشده قد بلغ عددهم (صفر) فردا بنسبة (صفر%) والأفراد غير الموافقين بقدر بلغ عددهم (2) فردا بنسبة (0.7%) وعليه يستنتج الباحث مما سبق إن عبارات الفرضية الأولى قد تحققت مما يؤكد صحتها، لذلك فإن " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة وتحسين أداء المؤسسة".

ثانياً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص فرضية الدراسة الثانية من فرضيات الدراسة علي أن "جودة المراجعة الخارجية تساهم في نجاح عملية الاستثمار والائتمان " والغرض من هذه الفرضية معرفة هل المرجعية الخارجية تساهم في نجاح عملية الاستثمار والائتمان أم لا؟ وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل سؤال من الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية ويتم ذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل سؤال من أسئلة الفرضية الثالثة كما في الجدول (3):

جدول (3)

المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة علي أسئلة الفرضية الثانية

م	الأسئلة	المنوال
1	المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار	أوافق بشدة
2	المراجعة الخارجية وتطبيق قواعدها تؤدي الي زيادة نسبة الاستثمار والائتمان	أوافق
3	تقارير المراجعة الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة رأس مال المستثمرين في المؤسسة.	أوافق بشدة
4	التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الأموال يؤدي الي توفير الثقة بين الإدارة وأصحاب الأموال	أوافق بشدة
5	المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الإدارة وجمهور المستثمرين	أوافق
6	المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جدا في المحافظة علي رأس المال وزيادة الإرباح	أوافق
7	قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي الي سهولة عمل المراجع الخارجي	أوافق بشدة

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

من الجدول (3) نلاحظ ما يلي:

1. بما أن قيمة المنوال للسؤال الأول بالنسبة للفرضية الثانية هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار.
 2. بما أن قيمة المنوال للسؤال الثاني بالنسبة للفرضية الثانية هي (أوافق) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي المراجعة الخارجية وتطبيق قواعدها تؤدي الي زيادة نسبة الاستثمار والائتمان.
 3. بما أن قيمة المنوال للسؤال الثالث بالنسبة للفرضية الثانية هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أنه تقارير المراجعة الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة رأس مال المستثمرين في المؤسسة .
 4. بما أن قيمة المنوال للسؤال الرابع بالنسبة للفرضية الثانية هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أن التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الأموال. يؤدي الي توفير الثقة بين الإدارة وأصحاب الأموال.
 5. بما أن قيمة المنوال للسؤال الخامس بالنسبة للفرضية الثانية هي (أوافق) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أنه المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الإدارة وجمهور المستثمرين .
 6. بما أن قيمة المنوال للسؤال السادس بالنسبة للفرضية الثانية هي (أوافق) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جدا في المحافظة علي رأس المال وزيادة الإرباح
 7. بما أن قيمة المنوال للسؤال السابع بالنسبة للفرضية الثانية هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أن قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي الي سهولة عمل المراجع الخارجي .
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد العينة متفقون علي تلك الإجابات، لذلك قام الباحث باستخدام اختبار مربع كاي لتحديد الفروق هل هي فروق ذات دلالة إحصائية أم لا؟ والجدول (4) يلخص نتائج اختبار مربع كاي.

جدول (4)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات علي أسئلة الفرضية الثانية

م	الأسئلة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الفروق	لصالح
1	المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار	11.105	0.004	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة
2	المراجعة الخارجية وتطبيق قواعدها تؤدي الي زيادة نسبة الاستثمار والائتمان	27.474	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين
3	تقارير المراجعة الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة رأس مال المستثمرين في المؤسسة.	17.789	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة
4	التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الأموال يؤدي الي توفير الثقة بين الإدارة وأصحاب الأموال	25.579	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة
5	المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الإدارة وجمهور المستثمرين	12.842	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين
6	المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جدا في المحافظة علي رأس المال وزيادة الإرباح	11.421	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين
7	قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي الي سهولة عمل المراجع الخارجي	16.000	0.000	ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

من خلال الجدول (4) يمكن تفسير النتائج التالية

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الأول في الفرضية الثانية (0.004) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني أن المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار.

2/بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الثاني في الفرضية الثانية (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني تقارير المراجعة الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة رأس مال المستثمرين في المؤسسة .

3/بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الثالث في الفرضية الثانية (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني أ تقارير المراجعة الخارجية السليمة تؤدي الي زيادة رأس مال المستثمرين في المؤسسة .

2. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الثانية (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني أن التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الأموال يؤدي الي توفير الثقة بين الإدارة وأصحاب الأموال .

3. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الثانية (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني أن المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الإدارة وجمهور المستثمرين .

4. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الثانية (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني أن المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جدا في المحافظة علي رأس المال وزيادة الأرباح.

5. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الثانية (0.000) وهي اقل من مستوى

6. الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عالية، مما يعني قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي الي سهولة عمل المراجع الخارجي .

جدول رقم (27/2/3)

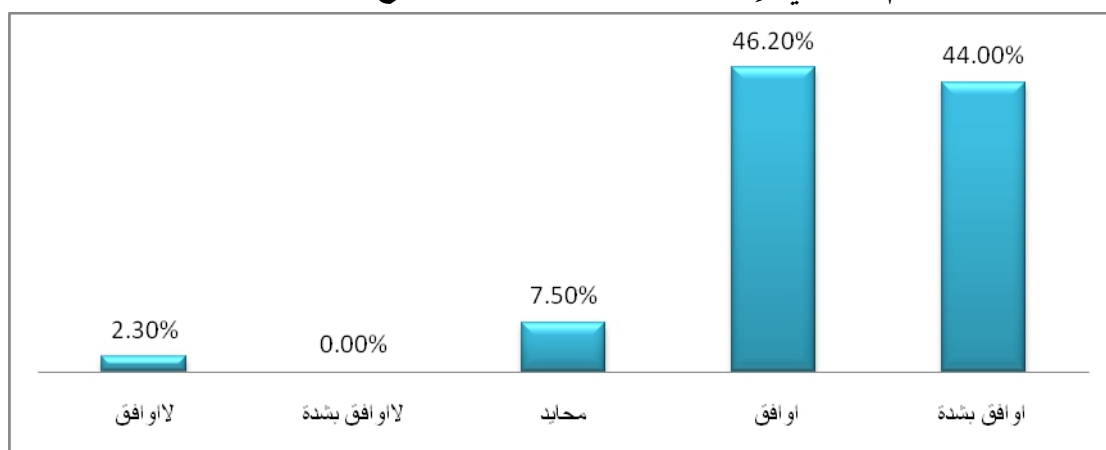
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية

العبرة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	117	44%
أوافق	123	46.2%
محايد	20	7.5%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر%
لاوافق	6	2.3%
المجموع	266	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

شكل رقم (27/2/3)

الرسم البياني لإجابات أفراد عينة عن جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

من الجدول رقم (3-2-36) والشكل رقم (3-2-36) أعلاه يلاحظ الباحث من خلال جميع عبارات الفرضية الثالثة أن الأفراد الموافقين بشده قد بلغ عددهم (117) فردا بنسبة (44%) والأفراد الموافقين قد بلغ عددهم (123) فردا بنسبة (46.2%) والأفراد المحايدين قد بلغ عددهم (20) فردا بنسبة (7.5%) والأفراد غير الموافقين بشده قد بلغ عددهم (صفر) فردا بنسبة (صفر%) والأفراد غير الموافقين بقد بلغ عددهم (6) فردا بنسبة (2.3%) وعليه

يستنتج الباحث مما سبق إن عبارات الفرضية الثانية قد تحققت مما يؤكد صحتها، لذلك فإن "جودة المراجعة الخارجية تساهم في نجاح عملية الاستثمار والائتمان".

ثالثاً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة علي أنه " المراجعة الخارجية الصحيحة تقلل اساليب الغش والتجاوزات" والغرض من هذه الفرضية هو معرفة هل تسهم المراجعة الخارجية الصحيحة في تقليل اساليب الغش والتجاوزات أم لا؟ وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل سؤال من الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة ويتم ذلك عن طريق المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل سؤال من أسئلة الفرضية الثالثة كما في الجدول(5) :

جدول (5)

المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة علي أسئلة الفرضية الثالثة

م	الأسئلة	المنوال
1	تساعد المراجعة الخارجية الإدارة في اكتشاف الأخطاء	أوافق بشدة
2	المراجعة الخارجية لها القدرة في اكتشاف الأخطاء وتقليل أساليب الغش من خلال المراجعة السنوية أو الدورية للمؤسسة .	أوافق بشدة
3	قوة الرقابة الداخلية تؤدي الي عدم وجود غش وتجاوزات	أوافق
4	عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي الي زيادة الثقة لدي المستثمرين	أوافق
5	المراجعة الخارجية تؤدي الي التقليل من الأخطاء الدفترية	أوافق

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

من الجدول(5) نلاحظ ما يلي:

1. بما أن قيمة المنوال للسؤال الأول بالنسبة للفرضية الثالثة هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن المراجعة الخارجية الإدارة في اكتشاف الأخطاء
2. بما أن قيمة المنوال للسؤال الثاني بالنسبة للفرضية الثالثة هي (أوافق بشدة) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أنه المراجعة الخارجية لها القدرة في اكتشاف الأخطاء وتقليل أساليب الغش من خلال المراجعة السنوية أو الدورية للمؤسسة .

3. بما أن قيمة المنوال للسؤال الثالث بالنسبة للفرضية الثالثة هي (أوافق) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي أنه قوة الرقابة الداخلية تؤدي الي عدم وجود غش وتجاوزات .

4. بما أن قيمة المنوال للسؤال الرابع بالنسبة للفرضية الثالثة هي (أوافق) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي الي زيادة الثقة لدي المستثمرين .

5. بما أن قيمة المنوال للسؤال الخامس بالنسبة للفرضية الثالثة هي (أوافق) فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون علي المراجعة الخارجية تؤدي الي التقليل من الأخطاء الدفترية إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد العينة متفقون علي ذلك فهناك أفراد غير موافقون وأفراد موافقون، لذلك قام الباحث باستخدام اختبار مربع كاي لتحديد الفروق هل هي فروق ذات دلالة إحصائية أم لا بين أعداد الأفراد الموافقون والمحايدون والغير موافقون،

والجدول (6) يلخص نتائج اختبار مربع كاي

جدول (6)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات علي أسئلة الفرضية الثالثة

م	الأسئلة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الفروق	لصالح
1	تساعد المراجعة الخارجية الإدارة في اكتشاف الأخطاء	33.368	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق بشدة
2	المراجعة الخارجية لها القدرة في اكتشاف الأخطاء وتقليل أساليب الغش من خلال المراجعة السنوية أو الدورية للمؤسسة .	23.684	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق بشدة
3	قوة الرقابة الداخلية تؤدي الي عدم وجود غش وتجاوزات	12.053	0.002	ذات دلالة إحصائية	أوافق
4	عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي الي زيادة الثقة لدي المستثمرين	18.053	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
5	المراجعة الخارجية تؤدي الي التقليل من الأخطاء الدفترية	24.737	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

من خلال الجدول (6) يمكن تفسير النتائج التالي:

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الأول في الفرضية الثالثة (0.000) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين بشدة ، مما يعني أن التحليل يعد وسيلة مهمة وضرورية لا غني عنها عند إجراء عملية المراجعة الخارجية .
2. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الثاني في الفرضية الثالثة (0.000) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين بشدة، مما يعني أن المراجعة الخارجية لها القدرة في اكتشاف الأخطاء وتقليل أساليب الغش من خلال المراجعة السنوية أو الدورية للمؤسسة.
3. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الثالث في الفرضية الثالثة (0.002) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يعني أن قوة الرقابة الداخلية تؤدي الي عدم وجود غش وتجاوزات.
4. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الرابع في الفرضية الثالثة (0.000) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين لي ذات دلالة إحصائية مما يعني أن هنالك عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي الي زيادة الثقة لدي المستثمرين .
5. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الخامس في الفرضية الثالثة (0.000) وهي اقل من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين لي ذات دلالة إحصائية مما يعني أن المراجعة الخارجية تؤدي الي التقليل من الأخطاء الدفترية.

جدول رقم (28/2/3)

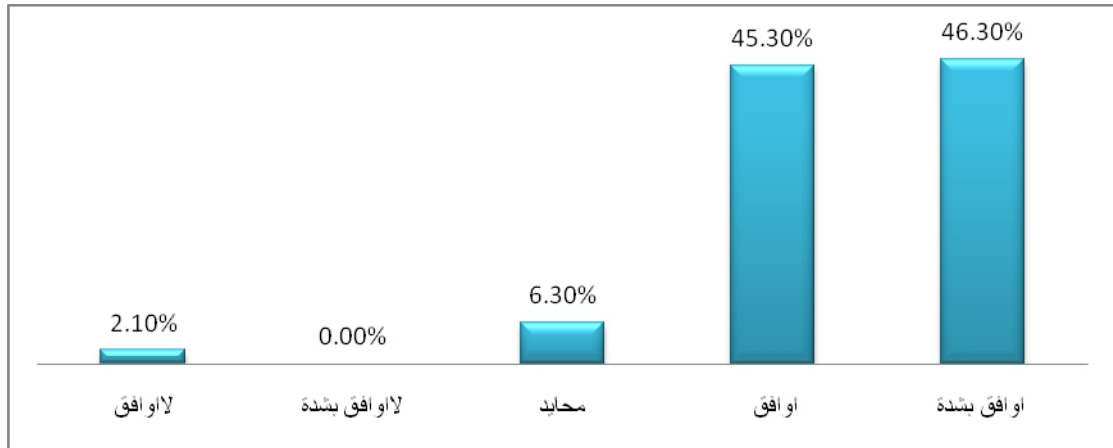
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	العبارة
46.3%	88	أوافق بشدة
45.3%	86	أوافق
6.3%	12	محايد
صفر %	صفر	لا أوافق بشدة
2.1%	4	لاوافق
100%	190	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

شكل رقم (28/2/3)

الرسم البياني لإجابات أفراد عينة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.

من الجدول رقم (36-2-3) والشكل رقم (36-2-3) أعلاه يلاحظ الباحث من خلال جميع عبارات الفرضية الثالثة أن الأفراد الموافقين بشده قد بلغ عددهم (88) فردا بنسبة (46.3%) والأفراد الموافقين قد بلغ عددهم (86) فردا بنسبة (45.3%) والأفراد المحايدون قد بلغ عددهم (12) فردا بنسبة (6.3%) والأفراد غير الموافقين بشده قد بلغ عددهم (صفر) فردا بنسبة (صفر %) والأفراد غير الموافقين بقدر بلغ عددهم (4) فردا بنسبة (2.1%) وعليه يستنتج الباحث مما سبق إن عبارات الفرضية الثالثة قد تحققت مما يؤكد صحتها، لذلك فإن "المراجعة الخارجية الصحيحة تقلل اساليب العش والتجاوزات".

الخاتمة

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج :

- [1] المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة.
- [2] المراجعة الخارجية تؤدي إلي زيادة الثقة بين الإدارة والمستثمرين.
- [3] قوة نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع في أداء مهمته بصورة جيدة .
- [4] المراجعة الخارجية السليمة تؤدي إلي زيادة رأس مال المستثمرين في المؤسسة .
- [5] المراجعة الخارجية هي حلقة بين الإدارة وجمهور المستثمرين.
- [6] المراجعة الخارجية لها القدرة في إكتشاف الأخطاء وتقليل أساليب الغش والاختلاس.
- [7] قوة الرقابة الداخلية تؤدي إلي عدم وجود غش وتجاوزات.
- [8] المراجعة الخارجية تؤدي إلي تقليل الأخطاء الدفترية.
- [9] المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار والائتمان .

ثانياً : التوصيات :

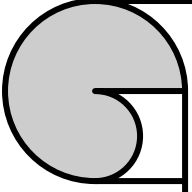
- [1] تقوية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة .
- [2] إهتمام المؤسسة بملاحظات المراجع التي يبيدها في تقريره النهائي وتقديمه للإدارة والعمل بما فيه من توصيات .
- [3] الإهتمام بالمراجعة الخارجية في المؤسسات العامة وذلك للمحافظة علي أموالها وتحسين أداء العاملين بها .
- [4] تدريب وتأهيل المراجعين والإلتزام بالمبادئ التي تحكم عملهم.
- [5] إقامة ندوات وطبع الكتب للتعريف بأهمية المراجعة الخارجية وإثراء المكتبات بها .

قائمة المصادر والمراجع

ثالثاً : المراجع :

- [1] تأليف وليم توماس ، أمريسون هنري ، تعريف وترجمة د. أحمد حامد حجاج ، د: كمال الدين سعيد ، تقديم د. سلطان محمد العلي سلطان . المراجعة بين النظرية والتطبيق الرياض السعودية ، دار المريخ للنشر ، - 1997 م .
- [2] أمين السيد أحمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين دار النشر القاهرة ، الطبعة الأولى 1991 م .
- [3] د . عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، 1993 م
- [4] عبد المنعم محمود عبد المنعم ، د . عيسى أبو طبل ، المراجعة أصولها العلمية والعملية ، دار النهضة العربية ، الإسكندرية ، 1985 م
- [5] د . عبد الماجد عبد الله حسن أحمد ، مبادئ المراجعة ، دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر ، مار س 2002 م
- [6] أ . د . عبد الفتاح محمد الصحن ، د . رجب السيد راشد ، د . محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية الإبراهيمية ، الإسكندرية ، 2000 م
- [7] أ . متولي محمد الجمل ، د . عبد المنعم محمود عبد المنعم ، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1980 م
- [8] د . منصور حامد محمود ، د . محمد هاشم الحموي ، أساسيات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1968 م .
- [9] أ . متولي محمد الجمل ، محمد السيد الجزائر ، أصول المراجعة مع دراسة تطبيقية متنوعة ، مطبعة الرسالة ، 1968 م .
- [10] د . يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى - 2000 م
- [11] د . ذكي مكي إسماعيل ، إدارة الموارد البشرية ، الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعملة - 2009 م
- [12] د . محمد الفاتح محمود ، بشير المغربي ، إدارة الموارد البشرية ، دار الجنات للنشر والتوزيع - 2016 م

- [13] د . نبيل السني النجار ، د . مدحت مصطفى ، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية ، القاهرة ، الشركة العربية للنشر والتوزيع .
- [14] د . أحمد سعيد مصطفى ، إدارة الموارد البشرية القاهرة ، دار النهضة العربية
- [15] د . سامي العقاد ، أ . لؤي وديان ، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي للنشر 2010 م
- [16] عبد العزيز جميل مخيمر / قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية ، القاهرة ، الشركة العربية للنشر والتوزيع - 1999 م
- [17] د . عادل محمد زايد ، الأداء التنظيمي المميز ، القاهرة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية 2003 م .
- [18] د . خالد عبد المنعم ، د . سمية أمين علي علي ، المراجعة الإدارية وتقويم الأداء ، جامعة القاهرة - 2014 م
- [19] د . فلاح حسن وآخر ، إدارة البنوك ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة - 2008 م .
- [20] [معني ناديه - دور المراجعة الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرارات (مذكرة لنيل درجة الماجستير في الإدارة جامعة الجزائر 2007 - 2008 م)
- [21] [1] إبراهيم طه عبد الوهاب - كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع - (الأردن ، مجلة الإدارة العامة 1992 م - ص 167)
- [22] [هدي عبد الحميد أحمد فرج - موضوعية أدلة الإثبات في المراجعة (جامعة عين شمس ، رسالة ماجستير غير منشورة 1998 م)
- [23] [سامي حسن علي محمد - نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة (جامعة عين شمس - كلية التجارة - رسالة دكتوراه غير منشورة 2003 م
- [24] [يوسف محمد جربوع - دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة (بحث منشور علي شبكة المعلومات الدولية)
- [25] [عصام الدين أحمد محمد بدري - دور المراجعة الإدارية في تقويم كفاءة وفعالية الأداء الإداري للوحدات الاقتصادية ، رسالة ماجستير جامعة النيلين كلية الدراسات العليا 2004 م
- [26] [مفيدة حسن عبيد محمد - دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية ، غير منشورة - جامعة شندي - كلية الدراسات العليا 2015م.



الملاحق



ملحق رقم (1)
جامعة شندي
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

أخي الكريم / أختي الكريمة - المحترم
السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته
وبعد
الموضوع : استبيان

أرجو التكرم بالإجابة علي التساؤلات التي تم وضعها لمعرفة دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات العامة ، هذا الاستبيان جزء مكمل لرسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان : دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات العامة .
وكما هو معلوم مدي إهتمامكم الكبير والاستعداد الدائم لمؤازرة الأبحاث العلمية التي تخدم المجتمع ، فإننا نأمل تعاونكم من خلال إيداء آرائكم علي العبارات المرفقة بعناية وموضوعية . علماً بأن البيانات التي سيتم الإدلاء بها سوف تحاط بالسرية التامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

ولم فائق الشكر والتقدير...

الباحثة /

رشا حسين صالح محمد

أولاً : البيانات الشخصية :

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب :

[1] العمر : () أقل من 30 سنة () من 30 - 40 سنة

() من 41 - 50 سنة () من 51 - 60 سنة

() أكثر من 60 سنة

[2] المؤهل العلمي :

() دبلوم وسيط () بكالوريوس

() دبلوم عالي () ماجستير

() دكتوراه () أخرى أذكرها :

[3] التخصص العلمي :

() محاسبة () اقتصاد

() إدارة أعمال () دراسات مصرفية

() نظم معلومات محاسبية () أخرى أذكرها

[4] المسمي الوظيفي :

() مدير إدارة () مدير مالي

() مراجع خارجي () محاسب

() مراجع داخلي () مراجع قانوني

() أستاذ جامعي () أخرى أذكرها

[5] سنوات الخبرة :

() أقل من 5 سنوات () من 5 - 10 سنوات

() من 11 - 15 سنة () من 16 - 20 سنة

() أكثر من 20 سنة

[6] المؤهل المهني :

() زمالة سودانية () زمالة أمريكية

() زمالة عربية () زمالة بريطانية

() أخرى أذكرها

ثانياً / عبارات الاستبانة :

أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب :

المحور الأول :

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة وتحسين أداء المؤسسة .

رقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	المراجعة الدورية تساعد في تحسين أداء المؤسسة					
2	التطبيق الصحيح لقواعد المراجعة يؤدي إلي نتائج إيجابية في تحسين أداء المؤسسة					
3	المراجعة السنوية تساعد الإدارة في تحسين أداء المؤسسة والعاملين					
4	المراجعة الخارجية تؤدي إلي زيادة الثقة بين الإدارة والمستثمرين					
5	الرقابة الداخلية تساعد المراجع في أداء مهمته بصورة جيدة					
6	قوة الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في تطبيق قواعد المراجعة بصورة سليمة					
7	المراجعة الخارجية تكسب المستثمرين الاطمئنان والثقة علي أموالهم بالمؤسسة .					

المحور الثاني :

جودة المراجعة الخارجية تساهم في نجاح عملية الاستثمار والإئتمان

رقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	المراجعة الخارجية الجيدة تساعد في الاستثمار					
2	المراجعة الخارجية وتطبيق قواعدها تؤدي إلي زيادة نسبة الاستثمار والإئتمان					
3	تقارير المراجع الخارجية السليمة تؤدي إلي زيادة رأس مال المستثمرين في المؤسسة					
4	التقرير النهائي للمراجعة الخارجية المقدم لأصحاب الأموال يؤدي إلي توفير الثقة بين الإدارة وأصحاب الأموال					
5	المراجعة الخارجية هي حلقة الوصل بين الإدارة وجمهور المستثمرين					
6	المراجعة الخارجية أصبحت مهمة جداً في المحافظة علي رأس المال وزيادة الأرباح					
7	قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلي سهولة عمل المراجع الخارجي .					

المحور الثالث :

المراجعة الخارجية الصحيحة تقلل أساليب الغش والتجاوزات :

رقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تساعد المراجعة الخارجية الإدارة في إكتشاف الأخطاء					
2	المراجعة الخارجية لها القدرة في إكتشاف الأخطاء وتقليل أساليب الغش من خلال المراجعة السنوية أو الدورية للمؤسسة .					
3	قوة الرقابة الداخلية تؤدي إلي عدم وجود غش وتجاوزات					
4	عدم وجود حالات غش في تقرير المراجعة النهائية يؤدي إلي زيادة الثقة لدي المستثمرين					
5	المراجعة الخارجية تؤدي إلي التقليل من الأخطاء الدفترية.					

ملحق رقم (2)
محكموا الاستبيان

الجامعة	القسم	المهنة	الاسم	الرقم
جامعة شندي	محاسبة	أ . مساعد	د : مهند جعفر حسن	1
جامعة شندي	إدارة الأعمال	أ . مساعد	د : التجاني الطاهر عمر	2
جامعة شندي	محاسبة	أ . مساعد	د : زهراء تاج الدين	3
جامعة شندي	إدارة الأعمال	أ . مساعد	د : آمنة بابكر حسين	4

