



جمهورية السودان

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

دور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة

التوقعات في المراجعة

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

(دراسة ميدانية ديوان المراجعة (ولاية نهر النيل)

إعداد الطالبة:

حنان عبد الرازق محمد الهادي الحفيان

إشراف الدكتور:

أبويكر عثمان محمد عثمان

أستاذ المحاسبة المساعد

جامعة شندي - كلية الإقتصاد

2017م - 1438هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

﴿ قُلْ لَوْ كَانَ الْبَحْرُ مِدَادًا لِكَلِمَاتِ رَبِّي لَنَفِدَ الْبَحْرُ قَبْلَ أَنْ تَنْفَدَ كَلِمَاتُ

رَبِّي وَلَوْ جِئْنَا بِمِثْلِهِ مَدَدًا ﴾

صدق الله العظيم

سورة الكهف الآية رقم (109)

الإهداء

التي غرست في قلبي الصبر والمثابرة والعطاء ومن تحت قدميها جنات الخلد والرحمة إلي معني الحب ومعني
التفاني إلي بسمة الحياة وسر الوجود إلي من كان في دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي فهذه
أمنيته مصحوبة بصفاء دعواتك أترجمها لك لعلها تنال رضاك

أمي الغالية ...

إلي من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب إلي من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة
إلي من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير إلي من كلفه الله بالهيبة والوقار إلي
من علمني العطاء بدون انتظار إلي من أحمل اسمه بكل افتخار

إلي أبي العزيز ...

إلي الذين أثاروا لي طريق حياتي وكانوا شموعاً تحترق من أجلي ، إلي سندي وقوتي وملاذي بعد الله ، إلي
من بهم أكبر وعليهم أعتمد ، إلي الذين كانوا في طريقي وما زالوا شجرة تجود لي بظلها دون فخر وامتنان
علمتموني معنى الصبر وعلمتموني بأن المرء لا يعيش ليموت بل يضحى بنفسه لإسعاد الآخرين

إلي أخواني وأخواتي...

إلي من هم مصدر فخري واعتزازي، إلي الأخوات اللواتي لم تلهن أمني . . إلي من تحلو بالإخاء وتميزوا
بالوفاء والعطاء إلي ينابيع الصدق الصافي إلي من معهم سعدت ، وبرفتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة
سرت ، إلي من كانوا معي علي طريق النجاح والخير ، إلي من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

إلي صديقاتي...

إلي كل أهلي وعشيرتي أهدي ثمرة جهدي المتواضع

الباحثة

الشكر والعرفان

الشكر أولاً وأخيراً لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإكمال هذه الرسالة ، والصلاة والسلام علي المبعوث رحمة للعالمين وعلي آله وصحبه أجمعين . أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى ذلك الصرح الشامخ جامعة شندي كلية الدراسات العليا والبحث العلمي قسم المحاسبة الذي منحني هذه الفرصة .

والشكر إلى من تنكر الأحرف تأديباً وتوالي الكلمات خجلاً ويتطأطأ الرأس إجلالاً وتقديراً وتسابق الكلمات والحروف لتفصح عن شكر وتقدير

الدكتور / أبو بكر عثمان محمد عثمان

الذي تفضل مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة وحرصه على أكتمالها وفي سبيل ذلك زودني بنصائحه ومنحني وقته الثمين وعلمه الغزير وكرمه الفياض ومد لي يد العون ولم يبخل علي بشيء من علمه . فأسأل الله تبارك وتعالى أن يبارك له في وقته وأن يمد له في عمره ويجزل له الثواب ويسهل له الصعاب إنه كريم عطاء وهاب .

والشكر والتقدير لكل من ساعد ومد لي يد العون بشكل مباشر او غير مباشر وساهم في إخراج هذا البحث بالصورة المطلوبة إلى كل من سلك طريقاً يلتمس فيه علماً .

الباحثة

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	فهرس الموضوعات
و	فهرس الجداول
ح	فهرس الأشكال
ط	فهرس الملاحق
ي	المستخلص
ك	Abstract
المقدمة	
2	الإطار المنهجي للبحث
5	الدراسات السابقة
الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية	
12	المبحث الأول : مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية
30	المبحث الثاني : أهداف ومعايير المراجعة الداخلية
الفصل الثاني : الإطار النظري لفجوة التوقعات	
45	المبحث الأول : مفهوم فجوة التوقعات
58	المبحث الثاني : أسباب فجوة التوقعات
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
70	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة _ ولاية نهر النيل
75	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الختامة

117	النتائج
118	التوصيات
119	المراجع والمصادر
127	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
78	التوزيع التكراري للأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
79	التوزيع التكراري للأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
80	التوزيع التكراري للأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
81	التوزيع التكراري للأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/3)
82	التوزيع التكراري للأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)
83	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(6/2/3)
84	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(7/2/3)
85	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(8/2/3)
86	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(9/2/3)
87	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(10/2/3)
88	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	(11/2/3)
89	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	(12/2/3)
90	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة	(13/2/3)
91	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة	(14/2/3)
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة	(15/2/3)
93	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر	(16/2/3)
94	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر	(17/2/3)
95	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر	(18/2/3)
96	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر	(19/2/3)
97	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر	(20/2/3)
98	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر	(21/2/3)
99	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر	(22/2/3)
100	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر	(23/2/3)
101	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى	(24/2/3)
102	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(25/2/3)

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
104	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(26/2/3)
106	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية	(27/2/3)
108	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(28/2/3)
109	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(29/2/3)
111	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة	(30/2/3)
113	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(31/2/3)
114	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(32/2/3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
78	الشكل البياني للأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
79	الشكل البياني للأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
80	الشكل البياني للأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
81	الشكل البياني للأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/3)
82	الشكل البياني للأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)
83	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(6/2/3)
84	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(7/2/3)
85	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(8/2/3)
86	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(9/2/3)
87	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(10/2/3)
88	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	(11/2/3)
89	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	(12/2/3)
90	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة	(13/2/3)
91	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة	(14/2/3)
92	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة	(15/2/3)
93	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر	(16/2/3)
94	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر	(17/2/3)
95	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر	(18/2/3)
96	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر	(19/2/3)
97	شكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر	(20/2/3)
98	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر	(21/2/3)
99	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر	(22/2/3)
100	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر	(23/2/3)
104	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(24/2/3)
110	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(25/2/3)
115	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(26/2/3)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
127	الاستبانة	.1
132	محكمو الإستانه	.2

المستخلص

تناول هذا البحث دور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التوقعات بالتطبيق علي ديوان المراجعة بولاية نهر النيل، وهدف البحث الي : دراسة وتحليل فجوة التوقعات في المراجعة ومعرفة أسباب الفجوة في المراجعة . وتمثلت مشكلة البحث في عدة تساؤلات منها: هل وجود المراجعة الداخلية بالمنشأة يساعد في كفاءة التقارير المالية ؟ هل وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية يساهم في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات ؟ ما دور مراقبي الحسابات في الحد من فجوة التوقعات ؟ ويكتسب هذا البحث أهميته من أهمية متغيرات البحث حيث أصبح تطبيق المراجعة الداخلية من المطالب الأساسية من قبل المجتمع للشركات حتي تحظى بثقة المجتمع فيها ، كما أن موضوع تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من أهم أولويات مهنة المراجعة في الوقت الحاضر لما له من أثر بالغ الأهمية في استعادة مهنة المراجعة لمكانتها ومنزلتها في المجتمع ومواجهة أزمة الثقة والمصداقية التي تواجهها . وتمثلت فرضيات البحث في : أن هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية والحد من فجوة التوقعات ، هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية واكتشاف الأخطاء والتجاوزات ، وجود مراجعة داخلية يساعد في كفاءة التقارير المالية . توصل الباحث الي العديد من النتائج أهمها :

- انخفاض جودة أداء المراجع يؤدي الي اتساع فجوة التوقعات في المراجعة .
- ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ساعد علي ظهور فجوة التوقعات في المراجعة .
- تساعد المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير والاختلاس .

و أوصت الباحثة بالاتي :

- إدراك أهمية دور المراجعين الداخليين ودعم استغلالهم عن الإدارة .
- نشر معايير المراجعة الداخلية وتطويرها .
- زيادة الوعي والإدراك العام بمشكلة فجوة التوقعات من خلال إقامة الدورات والندوات والمؤتمرات التي يطرح فيها الحلول لهذه المشكلة من قبل أعضاء المهنة والمهتمين بها .

Abstract

The Study examined the role of internal auditing in reducing the expectations gap in applying to the Audit Bureau in River Nile State the Study aimed to:

Study and analyze the expectations gap, and find out the reasons behind the gap in the review the problem of the study has been prepared and formed in questions forms, as stated as follows:

does the internal audit in an institution helps I the efficiency of financial reports ? does the existence of proper internal audit system contribute in discovering errors ? what is the role of auditors in reducing the forecast gap?

the study is important for the importance of study variables where the application of internal audit has become a basic demands of the society for companies to gain the confidence of the community and the issue of narrowing the expectations gap in the review is considered one of the most important priorities in audit profession at present because it has an important impact in regaining the audit profession to its position and place in society and facing the credibility and confidence crisis that it encounters.

the hypothesis of the study are summarized as follows :
there is a statistical indication relationship between the internal audit and reducing the expectations gap , there is also a statistical indication relationship between the internal audit and discovering errors , an existence of internal audit helps in financial reports efficiency.

The study comes out with a number of results :

- The auditor quality reduction leads to expectations gap enlargement .
- The auditors professional efficiency weakness help in discovering the expectation gap in auditing .
- The internal audit helps discovering the errors that committed for the sake of cheating forgery and embezzlement and it recommended by the following :
 - The awareness of internal auditors role significance and support them .
 - Publishing and developing the internal audit criteria .
 - To increase the general awareness in expectations gap problem through organizing conferences symposium and workshops where the problem solutions are suggested by the profession members and who interest in it .

المقدمة :وتشتمل على :

أولاً : الإطار المنهجي للبحث

ثانياً : الدراسات السابقة

الإطار المنهجي للبحث

تمهيد:

اهتزت مصداقية شركات المراجعة في القرن الواحد والعشرون بسبب ما يسمي بفضيحة (إنرون) والتي أدت إلي إفلاس احدي كبري شركات المراجعة ، الأمر الذي أدى إلي عدم الوثوق بمهنة المراجعة وفقد المراجعين لمصداقيتهم .

أزداد الطلب مؤخراً على خدمات المحاسبة والمراجعة وذلك بسبب التطور الاقتصادي وما صاحبه من كبر حجم المشروعات وتنوع أنشطتها ، فالمراجعة تلعب دوراً مهماً لما تضيفه من ثقة على المعلومات التي توفرها القوائم المالية لمستخدميها الأمر الذي أدى إلي ظهور أنواع جديدة من المراجعات .

إن المراجعة تعتمد على الثقة المتبادلة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وتواجه مهنة المراجعة انتقادات عديدة بسبب الدعاوي المرفوعة ضد مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة والمحاسبة في بعض الدول وكثرة الأزمات المالية التي تعاني منها بعض الشركات بالإضافة إلي حالات الإفلاس لبعض الشركات ، كل ذلك يوحى بأن هنالك خطر يواجه المهنة نتيجة عدم الرضا عن أداء المراجعين بسبب التباين والاختلاف في توقعات مستخدمي القوائم. وذلك ما أصطلح عليه بمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وهو ما يعرف بالفرق بين الأداء الفعلي للمراجع وبين ما يتوقعه الرأي العام من المراجع أن يؤديه ، بدأت هذه الفجوة في التزايد والانتساع من جديد بعد ما كانت قد فطنت إليها العديد من المؤسسات المهنية وحاولت العمل على تضيقها واتخذت العديد من الإجراءات وأصدرت العديد من المعايير التي من شأنها العمل على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة . وتعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشافها المخالفات في القوائم المالية أحدي المجالات المهمة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في حين يعتقد المراجعون أن مسؤولية منع واكتشاف الغش يقع أساساً على عاتق الإدارة .

وقد سمت هذه الدراسة للتعرف على فجوة التوقعات وأهمية المراجعة الداخلية في الحد من هذه الفجوة بدراسة تطبيقية على ديوان المراجعة الداخلية.

مشكلة البحث:

يعتبر مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة والبحث في محاولة تضيقها من أهم مطالب المراجعين والمهنيين بل والمجتمع بأسره، وذلك بهدف الوصول إلي استعادة الثقة المنشودة في المهنة من جديد، ويمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

- 1- هل وجود المراجعة الداخلية بالمنشأة يساعد في كفاءة التقارير المالية .
- 2- هل وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية يساهم في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات .
- 3- هل وجود مراجعة داخلية يساعد في الحد من فجوة التوقعات .
- 4- ما دور مراقبي الحسابات في الحد من فجوة التوقعات.

أهمية البحث:

يتناول البحث موضوعاً هاماً يتعلق بدور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التوقعات ويستمد البحث هذه الأهمية من أهمية متغيرات الدراسة حيث أصبح تطبيق المراجعة الداخلية من المطالب الأساسية من قبل المجتمع للشركات حتى تحظى بثقة المجتمع فيها ، كما أن موضوع تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من أهم أولويات مهنة المراجعة في الوقت الحاضر لما له من أثر بالغ الأهمية في استعادة مهنة المراجعة لمكانتها ومنزلتها في المجتمع ومواجهة أزمة الثقة والمصداقية التي تواجهها .

أهداف البحث :

يهدف البحث إلي دراسة وتحليل فجوة التوقعات في المراجعة ويهدف أيضاً إلي الآتي:

- 1- دراسة ومعرفة فجوة التوقعات في المراجعة.
- 2- دراسة ومعرفة دور المنظمات المهنية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.
- 3- دراسة ومعرفة أسباب فجوة التوقعات في المراجعة.
- 4- إلقاء الضوء على عدم فهم المستخدمين لتقرير مراجع الحسابات .

فرضيات البحث:

لتحقيق أهداف البحث تفترض الباحثة الإفتراضات الآتية .:

- 1- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية والحد من فجوة التوقعات .

- 2- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية واكتشاف الأخطاء والتجاوزات .
- 3- وجود مراجعة داخلية يساعد في كفاءة التقارير المالية .

منهجية البحث:

- 1- المنهج الاستنباطي: لتحديد طبيعة المشكلة.
- 2- المنهج الاستقرائي: لاختبار فرضيات البحث.
- 3- المنهج التاريخي: لعرض الدراسات السابقة.
- 4- المنهج الوصفي التحليلي : لدراسة الحالة .

حدود البحث:

المكانية : ديوان المراجعة - ولاية نهر النيل .

الزمانية : 2017م

مصادر جمع البيانات :

إعتمد البحث علي مجموعتين من المصادر. في إطاره النظرى إعتمد على الكتب والمجلات العلمية والمراجع والدوريات . وفي إطاره التطبيقي على أداة الدراسة الميدانية .

هيكل البحث :

يحتوي البحث على مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة وتشتمل المقدمة على الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة ، يتناول الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة الداخلية ويحتوي على مبحثين تتاول المبحث الأول مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية و المبحث الثاني أهداف ومعايير المراجعة الداخلية ، وتتاول الفصل الثاني الإطار النظري لفجوة التوقعات ويحتوي المبحث الأول مفهوم فجوة التوقعات ، والمبحث الثاني أسباب فجوة التوقعات ، وتتاول الفصل الثالث الدراسة الميدانية ويحتوي المبحث الأول نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة بولاية نهر النيل والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار ومناقشة الفرضيات وأخيراً الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات وقائمة والمراجع والملاحق .

ثانياً : الدراسات السابقة :

تعرض الباحثة بعضاً من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث

1- دراسة (عبد الله 1991 م):⁽¹⁾

تمثل هدف الدراسة في استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات القائمة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وقد اهتمت الدراسة بالتعرف على أداء مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها في استقلال المراجع ، كما عرضت الدراسة إلي مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وعلاقتها بنظرية السببية ، وقد انتهت الدراسة إلي مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة الاستمرار في إجراء البحوث والدراسات الميدانية للتعرف على فجوة التوقعات القائمة بين مستخدمي التقارير المالية والمراجعين ، ضرورة قيام المنظمات المهنية بتقديم البرامج التدريبية لأعضائها لتعريفهم بأهمية المعلومات الخاصة بالإجماع في الرأي كما أوصت الدراسة بضرورة إتباع المراجعين لمعايير وإجراءات المراجعة التي تلقي قبولاً عاماً ، ضرورة توجيه جهود المهنة تجاه المعايير الاخرى الخاصة بالعناية المهنية والتدريب المناسب .

تلاحظ الباحثة أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية هو أن هذه الدراسة هدفت الي استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات القائمة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية .بينما الدراسة الحالية تهدف الي معرفة دور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

2- دراسة (وهبة 1993 م):⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، هدفت الدراسة إلي تضيق فجوة التوقعات بالاعتماد على مجموعة من العوامل التي أدت إلي وجودها توصلت

(1) عبد الله محمود سالم ، استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، (القاهرة : جامعة الزقازيق ، السنة الحادي عشر ، العدد الثالث ، 1991م).

(2) سامي وهبه متولي ، فجوة التوقعات في المراجعة ، أسبابها وسبل تضيقها ، المجلة العلمية ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، فرع البنات ، العدد الثاني ، كلية التجارة ، يناير 1993م).

الدراسة إلي مجموعة من النتائج تمثل مجموعة العوامل التي أدت إلي وجود فجوة التوقعات في المراجعة وهي :

عدم التحديد الواضح لدور المراجعين، الشك في استقلالية المراجع، قصور نظم الرقابة الذاتية، الاتصال غير الفاعل في المراجعة وقصور التقارير المهنية عن مسايرة التغيرات في المجتمع. اختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات أبرزها ، زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤوليته في المجتمع ، تدعيم استقلالية المراجع ، تدعيم دور المنظمات المهنية في مهنة المحاسبة والمراجعة ودراسة توقعات المستفيدين من المهنية وتلبية هذه التوقعات. تلاحظ الباحثة ان الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية هو أن هذه الدراسة هدفت إلي كيفية تضيق فجوة التوقعات في المراجعة .بينما هدفت الدراسة الحالية إلي معرفة دور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

3- دراسة (صادق 1994م):⁽¹⁾

تناولت الدراسة مفهوم فجوة التوقعات وأدلة إثبات هذه الفجوة ورأت الدراسة أن هذه الأدلة تتمثل في اعتقاد العامة بأن تقرير المراجعة الخالي من التحفظات يعد دليلاً على خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها ، كما أن الإنذار المبكر بفشل وانهيار الشركات يعد دليلاً من أدلة إثبات وجود هذه الفجوة ، وان اعتقاد العامة بان واجب المراجع هو اكتشاف الفشل والأخطاء المادية واكتشاف التصرفات غير القانونية للمنشأة التي تقوم بمراجعتها من أهم واجبات المراجع ، وقد انتهت الدراسة إلي مجموعة من النتائج والتوصيات التي يمكن من خلالها تضيق فجوة التوقعات وأهمها أن المنظمات المهنية يمكن أن تقوم بالدور الأساسي لسد فجوة التوقعات في المراجعة ، وذلك من خلال إصدار الإرشادات والمعايير ذات العلاقة بفجوة التوقعات ، فضلاً عن عقد اللقاءات العلمية لمزاولة المهنة والأطراف ذات الصلة من اجل إيضاح المستجدات في وظيفة المراجعة .

(1) صادق حامد مصطفى ، مدخل تحليلي لقياس الخطر الحتمي وأثره في تخطيط عملية المراجعة ، (القاهرة : المجلد الثالث الأربعون ، العدد الثالث والثلاثون ، 1991م).

تلاحظ الباحثة أن الإختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية هو أن هذه الدراسة تناولت مفهوم فجوة التوقعات وأدلة إثبات هذه الفجوة ، بينما الدراسة الحالية تناولت دور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

4- دراسة (محمد 2000م) (1)

اهتمت هذه الدراسة بضرورة تحديد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة والعمل على تضيق هذه الفجوة من خلال إتباع مراقب الحسابات والزامه بتطبيق نشرات معايير المراجعة والمحاسبة وذلك بهدف محاولة استعادة الثقة في مهنة المراجعة والمحاسبة من قبل المجتمع وتقليل عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين ومنشآت المراجعة مع وضع إطار مقترح لتضيق فجوة التوقعات من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة.

وخلصت الدراسة إلي مجموعة من المعايير المقترحة والتي تتناسب مع البيئة المصرية في هذه المنشآت كما خلصت إلي أن التزام المراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابة على جودة الأداء التي وردت بالإطار المقترح سوف تؤدي إلي تضيق فجوة التوقعات في المراجعة .

تلاحظ الباحثة أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية هو أن هذه الدراسة اهتمت بعملية جودة المراجعة وأثرها على تضيق فجوة التوقعات بينما الدراسة الحالية اهتمت بمعرفة دور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

5- دراسة (سمية 2001م) (2)

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة مع التعرف على آراء بعض المستفيدين من خدمات المراجعة فيما يتعلق ببعض قضايا التوقع في المراجعة في مصر وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها قلة معرفة المستقسي منهم بالعديد من

(1) محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد ، مقترح لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة ، دراسة نظرية تطبيقية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بها ، (الزقازيق :جامعة الزقازيق ، العدد الثاني ، 2000م) .

(2) سمية أمين علي، أثر تزويد المراجع الخارجي بمعلومات عن توقعات المستخدمين الخارجيين، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (القاهرة : كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003م)

واجبات المراجع الخارجي بشكل كبير ، وكذلك وجود حالة من عدم الرضا العام من جانب المستقضي منهم عن أداء المراجع الخارجي لواجباته المحدودة وأوصت الدراسة بما يلي :
ضرورة توعية مستخدمي القوائم المالية بطبيعة وأهداف وواجبات ومسؤوليات المراجع ، العمل على زيادة جودة أداء المراجع لواجباته حيث تصل إلى المستوي المرضي للمستفيدين ، ضرورة توسيع دور المراجع بحيث يشمل على بعض الواجبات الإضافية المعقولة التي يتوقعها المستفيدين من خدماته والتي تتماشى مع احتياجاتهم المستقبلية .

تلاحظ الباحثة ان هذه الدراسة اتفقت مع الدراسة الحالية من حيث الهدف فكلا الدراستين تهدف إلى التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة ومعرفة أسباب الفجوة .

6- دراسة (هويدا 2002م) (1)

هدفت الدراسة إلى معرفة الأسباب الحقيقية لفجوة التوقعات في الواقع العلمي لمهنة المراجعة في السودان ، وتمثلت مشكلة البحث في عدم تنبؤ المراجع باستمرارية المنشأة وإعطاء تأكيد مطلق عن دقة وقدرة القوائم المالية مما يؤدي إلى عدم الثقة في المعلومات المحاسبية ورأي المراجع بالإضافة إلى الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مراجعي الحسابات من قبل مستخدمي التقارير المالية والتي تطالب بتعويضات مالية نتيجة للأضرار التي لحقت بهم ، وذلك لاعتمادهم على تقرير المراجع فهذا يؤدي إلى أحجام المراجع عن مراجعة الوحدات الحكومية والخاصة وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية : وجود فجوة توقعات في المراجعة في السودان ، عدم تركيز ديوان المراجع العام على تدريب المراجعين على استخدام الكمبيوتر خاصة وإن الوحدات الحكومية تقوم بإعداد حساباتها عن طريق الحاسب الآلي ، وجود اختلاف بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية حول الأسباب الرئيسية لفجوة التوقعات ، كما أوصت الدراسة إلى تدعيم استقلال المراجع ، لتطوير مهنة المراجعة بتلبية توقعات مستخدمي التقارير المالية .

(1) هويدا النور سعيد ، فجوة التوقعات في المراجعة ومدى مسئولية المراجع عنها ،رسالة ماجستير منشورة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2002م)

تلاحظ الباحثة أن هذه الدراسة اتفقت مع الدراسة الحالية فكلا الدراستين تهدف الى معرفة الأسباب الحقيقية لفجوة التوقعات في الواقع العلمي لمهنة المراجعة .

دراسة (محمد 2010) (1)

تناولت الدراسة أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات الاستثمار دراسة تحليلية تطبيقية تمثلت مشكلة البحث في التساؤلات الآتية : هل يؤدي استخدام الإحصائية في المراجعة إلي زيادة فجوة التوقعات في المراجعة ؟ ، هل هنالك أثر لفجوة التوقعات في المراجعة على قرارات الاستثمار في المنشآت المالية ؟ ، وهدفت الدراسة إلي معرفة مدي استخدام العينات الإحصائية في المراجعة على فجوة التوقعات وتأثير هذه الفجوة على توقعات مستخدمي القوائم المالية وتأثير طرق تقويم المشروعات الاستثمارية طويلة الأجل على فجوة التوقعات في المراجعة ، ومن أهم النتائج أن استخدام العينات الإحصائية في المراجعة تزيد من فجوة التوقعات في المراجعة ، وإن المستثمرين يعتمدون على تقرير المراجع الخارجي عند اتخاذهم لقراراتهم الاستثمارية ، ومن أهم التوصيات ضرورة وجود جهة محايدة تقوم باستخدام الأساليب الحديثة لتقويم المشروعات الاستثمارية طويلة الأجل ، وتنمية الفكر المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين بواسطة المنظمات المهنية والأكاديمية.

تلاحظ الباحثة أن هذه الدراسة تختلف مع الدراسة الحالية إذ أن هذه الدراسة تناولت أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات الإستثمار. بينما الدراسة الحالية تناولت دور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

7- دراسة (الهادي 2010 م) (2)

تناولت الدراسة موضوع المنظمات المهنية ودورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، تمثلت مشكلة الدراسة في قصور التنظيم المهني عن مسايرة توقعات المستخدمين لخدمات

(1) محمد بخيت محمد علي ، أثر فجوة التوقعات في المراجعة علي قرار الإستثمار ، (الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشورة في

المحاسبة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات ، 2010م)

(2) الهادي إبراهيم فضا يلو ، المنظمات المهنية ودورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ، (الخرطوم : رسالة دكتوراه في

الفلسفة ، جامعة امدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2010م

المراجعة، وهدفت الدراسة إلى التعرف على الاتجاهات الفكرية والمهنية للحد من فجوة، وتشخيص الفجوة بناء على نطاق مكوناتها، وبناء مدخل مناسب للحد منها، تكتسب الدراسة أهميتها من خلال تقليل الانتقادات وزيادة الثقة في مهنة المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها نطاق مكونات فجوة التوقعات في المراجعة غير محدد بالضبط ، وتتصل فجوة التوقعات لمسؤوليات المراجعين وأدائهم وتقريرهم ، أثبتت الدراسة صحة جميع فرضياتها واختتمت بمجموعة من التوصيات منها أن هنالك حاجة إلى تحديد نطاق مكونات فجوة التوقعات في المراجعة ، وتحقيق تكامل الجهود العلمية والعملية في مجال الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

تلاحظ الباحثة أن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية هو ان هذه الدراسة تناولت المنظمات المهنية ودورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ، بينما تناولت الدراسة الحالية دور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الداخلية

المبحث الأول : مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني : أهداف ومعايير المراجعة الداخلية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية

أولاً: مفهوم المراجعة :

المراجعة بمدلولها اللفظي يقصد بها فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها أو هي الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدي صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدي دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي وذلك بناءً على المعلومات الإيضاحية المقدمة لمراجع الحسابات وطبقاً لما جاء بالدفاتر والسجلات.(1)

إن الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية المعدة ضمن إطار سياسات محاسبية معترف بها هو تمكين مراجع الحسابات من إبداء رأيه في البيانات المحاسبية ، ويساعد رأي مراجع الحسابات في تحديد مصداقية البيانات المحاسبية و على مستعمل هذه البيانات على أي حال ألا يفترض أن رأي مراجع الحسابات هو تأكيد لما ستكون عليه المؤسسة في المستقبل ، وبناء على ذلك فقد أصبح لزاماً على مراجع الحسابات أن يصدر حكمه ويفصح برأيه المحايد في تقريره الذي يقدمه إلي ملاك المنشأة عن نتيجة فحصه وكذلك الطوائف المختلفة التي تحتاج إلي هذا التقرير الذي يحمل الرأي لتستعين به في اتخاذ قراراتها الاستثمارية وفق رؤية واضحة . تعتبر مهنة المراجعة من المهن الهامة والخطيرة وصارت علماً من العلوم الهامة التي تأخذ مكانتها بين العلوم الاخرى ولا تقتصر على أصحاب رأس المال الذين يطمنون من خلال تقرير المراجع إلي أن رأس مالهم محفوظ سليماً وأنها تحقق الأرباح بمعدلات مرضية بالمقارنة مع المؤسسات الشبيهة وأنها تدار بصورة جيدة بل تمتد خدمتها عبر هذا التقرير إلي العديد من الطوائف لتتخذ قراراتها الاستثمارية ورسم خططها.

(1) عبد الماجد عبد الله حسن ، مبادئ المراجعة ، (الخرطوم : دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر ، 2002م) ص

وأشأن المراجعات كثيرة ومتنوعة تأخذ منها أنواع المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة يمكن التمييز بين نوعين هما :

المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية وسوف نقتصر هذا البحث حول مفهوم المراجعة الداخلية ومعاييرها وأهميتها.(1)

ويقول آخرون في مفهوم المراجعة :

كلمة مراجعة معناها في اللغة: أصلها من الفعل (رجع يرجع رجوعاً) ومعناها اصطلاحاً: يقصد بها (فحص البيانات والأرقام بقصد التحقق من صحتها).

كما عرفها البعض بأنها (عملية نمطية ومنهجية بتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدي تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشئون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تخص الجهات.(2)

ليس هنالك تعريف محدد للمراجعة وكل كاتب ينظر إليها بمنظور مختلف ولكن مجملها تدور حول أن المراجعة تبدأ من حيث انتهت المحاسبة أي بعد الانتهاء من عمل الحسابات الختامية والتقارير المالية التي تعكس المركز المالي للمشروع في نهاية السنة المالية ومدي مقدرة الإدارة على تدوير الموجودات للحصول على الأرباح والإجراءات التي تتخذ لضبط مصروفات الفترة التي تسببت في الحصول على الإيرادات بالنسبة لعمل المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص هذه الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية ومدي مطابقتها للمعايير وإبداء رأيه الفني حولها لكي يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الصائبة وخاصة القرارات المتعلقة بالاستثمار في المنشأة أو زيادة شراء أسهم جديدة أو التخلص من

(1) عبد الماجد عبد الله حسن ، مبادئ المراجعة ، مرجع سابق ، ص ص 10-11.

(2) منصور أحمد بديوي و آخرون ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م)

الأسهام نسبة لعدم الحصول على أرباح كافية أو سيولة ، أو عدم تحقيق المنشأة لأهدافها التي من أجلها تم إنشاؤها .

كما عرفها البعض بأنها عملية منظمة بجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج إلي مستخدميها المعنيين بها.⁽¹⁾

ولكي يتمكن المراجع من إبداء رأيه النهائي المطلوب يتحتم عليه أن يقوم بفحص السجلات والمستندات والدفاتر والحصول على كافة الإيضاحات والبيانات التي يري ضرورتها لأغراض إنهاء مهمته على أحسن وجه وذلك وفقاً للطريقة التي يري إتباعها وإلي المدى الذي يختصه لنفسه ومساعدته لإتمام العمل المطلوب .

ويري باحث آخر أن تعريف المراجعة الداخلية كما يلي :

تواجه هيئة الإدارة في المشروعات الصناعية والتجارية صعوبات متعددة لممارسة الرقابة المحكمة على جميع الأنشطة و العمليات التي تتم في كافة المستويات الإدارية المسؤولة عن إدارتها وتفاقت تلك الصعوبات حدة منذ انفصال الإدارة عن الملكية بعد الثورة الصناعية على مر سنوات التطور الاقتصادي ، فلقد اتسعت المشروعات أفقياً وعمودياً ، اندمجت بعض المشروعات فيما بينها ، وتنوعت منتجاتها واستخدمت الحسابات الإلكترونية في الإدارة والإنتاج وانتشرت بعض المشروعات جغرافياً وظهرت البنوك الكبيرة والشركات المساهمة ، كل هذه التطورات دعت هيئة الإدارة في معظم المشروعات إلي انتهاج أسلوب الإدارة اللامركزي، والذي ترتب عليه تفويض كبير للسلطات وتحديد دقيق للواجبات وتوضيح المسؤوليات ، وحتى تضمن هيئة الإدارة نجاح الأسلوب اللامركزي في إدارة منشأتها ، فإنه لا بد من القيام بإجراءات رقابية فعالة على أولئك الذين فوضت لهم سلطاتها ، خاصة وإنها لا تستطيع أن تتخلص من كامل مسؤولياتها تجاه المشروع الذي تديره ، سواء من حيث الاستمرار في دنيا الأعمال أم من حيث تحقيق المنافع الاقتصادية لذوي المصالح فيه ، حيث أن الإدارة

(1) عبد الوهاب نصر ، وآخرون ، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وسوق المال والتجارة الإلكترونية ، (الإسكندرية : الدار

العليا في مشروع مالا تستطيع ممارسة كامل العمليات الرقابية بنفسها نظراً لعدم وجود الوقت الكافي لديها ، أو ربما لعدم خبرتها في هذا المجال كما من الضروري أن تستعين بفنيين متخصصين في الرقابة ، تعهد إليهم بمهمة مراجعة العمليات المالية والإدارية ، وأحياناً العمليات التشغيلية للتأكد من صحتها ، وفي كثير من المشروعات أطلق على هؤلاء الفنيين أسم (المراجعون الداخليين) فهم مراجعون لأنهم يقومون بفحص ومراجعة وتقييم ما يتم إنجازه داخل المشروع وداخليين لأنهم موظفون يأخذون رواتبهم من خزينة المشروع . (1)

تستهدف مهمة المراجعون الداخليين دائماً المحافظة على شبكة النظم الرقابية الإدارية أن تكون سليمة ومحكمة ، ومن هنا فقد تطلب عملهم تنفيذ برامج منظمة للمراجعة والتقييم الغرض منها التأكد من أن جميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة يقومون بواجباتهم كما حددت لهم من قبل ، وحسب الخطط والسياسات التي اعتمدها لهم الإدارة العليا .(2)

ثانياً: تعريف المراجعة:

إن علم المراجعة من أهم العلوم الاجتماعية الذي يأتي مواكباً لعلم المحاسبة تأكيداً واستناداً له سواء من النواحي التطبيقية أو الأكاديمية ولما كان علم المحاسبة بطبيعته علم تطبيقي فإن المراجعة أيضاً علم تطبيقي ، وعلى الرغم من أن علم المراجعة علم حديث نسبياً إذ قورن بكثير من العلوم الاجتماعية الأخرى إلا أن بداية الممارسة لها كمهنة ظهرت منذ زمن بعيد وكانت مصر موطناً لهذه الممارسات ، إن عملية المراجعة أمر لازم للإنسان عبر تطور حياته ولا شك أنه نظر ملياً وخطط وحدد حتى في مراحل حياته الأولى خطوات معينة للوصول إلي الهدف أو أهداف معينة ، وتعرف المراجعة بأنها (عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

(1) يوسف محمد جربوع ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونية وطرق معالجة هذه الفجوة ، مجلة الصيرفة الإلكترونية

(2) محمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية ، الإطار النظري والمحتوي السلوكي ، (عمان : دار النشر ، 1990م) ص 19

قديمًا كان ينظر إلي مراجعة الحسابات على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر والسجلات ، وإن مهمة المراقب قاصرة على تعقب تلك الأخطاء ولكن سرعان ما تغيرت النظرة إلي المراجعة وأهدافها وإلي مهنة المراجعة والدور الذي تقوم به. وأهداف المراجعة هي : التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها ، وإبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي ، واكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من خطأ أو غش، وتقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفًا منها. (1)

يتبين لنا من التطور التاريخي لمهنة المراجعة كيف تطورت وصارت مهنة ذات كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي والمالي ، و كيف صار المحاسبون والمراجعون من الركائز الأساسية في البلاد الاقتصادية والمالية ، ويرجع السبب في هذا أن المحاسبة ليست غاية في حد ذاتها بل وسيلة لتحقيق غاية هدفها خدمة الطوائف العديدة التي تستخدم البيانات المحاسبية ، إن المراجعة ترجع إلي كونها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المشروع ويحظي القول بأن أهمية المراجعة ترجع إلي الهدف الأساسي منها هو الكشف عن الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير واختلاس أموال المشروع أو التلاعب بنتائج نشاطه أو مركزه المالي ولعل ما يؤيد ذلك ما جاء في نشره مجمع المحاسبين و المراجعين بانجلترا وويلز بخصوص اكتشاف الأخطاء والغش. (2)

تعرف المراجعة الداخلية بأنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل التنظيم الإداري بالمشروع تنشأها الإدارة لخدمتها في تحقيق العمليات والقيود ومراجعة المستندات بشكل مستمر للتحقق من دقة وسلامة وأمانه البيانات المحاسبية كما تعمل على التأكد من كفاية الوسائل التي وضعتها الإدارة لحماية أصول المنشأة و أموالها والتحقق من إتباع موظفي المشروع

(1) يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،(عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2000م)

ص ص 8-12

(2) محمد عاصم نورا ، دراسات معنية في المحاسبة والمراجعة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1990م) ص 147

للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة ، بالإضافة إلي ذلك فان إدارة المراجعة الداخلية تقوم بتقويم السياسات والخطط والإجراءات والوسائل الرقابية والحكم على مدى تحقيقها للأغراض التي وضعت لها واقتراح ما تراه من تعديلات وتحسينات وذلك بهدف تحقيق المشروع لأقصى كفاية إنتاجية ممكنة .(1)

تستهدف مهمة المراجعين الداخليين دائماً المحافظة على شبكة النظم الرقابية الإدارية سليمة ومحكمة ، ومن هنا فقد تطلب عملهم تنفيذ برامج منظمة للمراجعة والتقييم بغرض التأكد من أن جميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة يقومون بواجباتهم كما حددت لهم من قبل ، وحسب الخطط والسياسات التي اعتمدها لهم الإدارة العليا .(2)

تمثل المراجعة الداخلية أحد فروع الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع وكلما زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ، كلما زادت وتطورت طرق ووسائل المراجعة الداخلية في المشروع ، وقد تطورت مهنة المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة نتيجة لكبر حجم المشروعات وأتساع مجال نشاطها مما أدى إلي اضطرار الإدارة إلي تفويض السلطات وتوزيع المسؤوليات بعد قيامها برسم السياسة العامة للمشروع ، لهذا ظهرت الحاجة إلي أن تتأكد الإدارة من إتباع السياسة عن طريق موظفين يقومون بذلك .(3)

فالمراجعة الداخلية تعتبر وسيلة رقابية تخدم الإدارة إذ تعمل على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية.

ثالثاً : التطور التاريخي للمراجعة الداخلية :

تعتبر المراجعة الداخلية حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة ، واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت ، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم

(1) عبد المنعم عبد المنعم، عيسى محمد أبو طبل، الرقابة والمراجعة الداخلية، (الرياض: ب ن، 1989م) ص 24

(2) محمد صالح العمران ، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوي السلوكي ، (عمان : دار النشر ، 1990م) ص 19

(3) عبد الكريم الرمحي، مبادئ المراجعة ، (عمان : د. ن ، 1998م) ص 336.

كأداة لفحص وتقييم مدي فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات ، ولهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا ، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة ، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى يتركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الاخري ، إن وظيفة المراجعة الداخلية قد تطورت في السنوات القليلة الماضية ، حيث كان الهدف من المراجعة الداخلية هو تقييم أدوات الرقابة الداخلية التي تحمي الأصول في المنشأة وهذه الوظيفة كانت الطريق للتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات ومنع الغش والأخطاء غير أن المراجعة الداخلية قد اعتمدت لتشمل جوانب عديدة من الرقابة ، فأصبح المراجعون الداخليين يمارسون خبراتهم في مجالات خارج الجوانب المالية فوظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحالي يمكن وصفها على أنها ديناميكية موجهة للمستقبل ، وتركز على كفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية وتقييم أدوات الرقابة الداخلية للمشروعات مثل تلك المرتبطة بنظم المعلومات الإدارية وإدارة المخاطر .⁽¹⁾

لقد قام البعض بتعريف المراجعة الداخلية على أنها : (مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المنشأة وفي التحقيق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وأخيراً في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها ذلك حتى يصل المشروع إلي درجة الإنتاجية القصوى⁽²⁾ .

(1) محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، 200م) ص 416

(2) رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية مرجع سابق ، ص 10 .

وعرفت أيضاً بأنها نشاط تقييمي ينشأ داخل الوحدة الاقتصادية كخدمة للوحدة الاقتصادية وتتضمن وظائفها أيضاً فحص وتقييم ورقابة وكفاية وفعالية الرقابة الداخلية (1).
أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلي كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها ، وقد سائر ذلك تطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية .
وكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلي توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل أوجه نشاطات المشروع إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع كالعمليات النقدية مثلاً والتي تحتاج إلي مراجعة بغرض اكتشاف ايه اختلاسات أو تلاعب بها .

ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثين عاماً ، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية، وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة ، واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية و اكتشاف الأخطاء إن وجدت ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدي فاعلية الأساليب الوقائية ومد الإدارة العليا بالمعلومات ، وبهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصالات بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة المختلفة والإدارة العليا ، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة ، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور مراجعة يرتكز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى .

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية ، وتعرف المراجعة الداخلية على أنها (أحدي حلقات الرقابة الداخلية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة)

(1) عبد الوهاب نصر الدين علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، (الإسكندرية ، دار التعليم الجامعي للنشر

وتعرف أيضاً (أنها مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل الشركة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية) .

وقد قام البعض بتعريف المراجعة الداخلية على أنها (مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المنشأة وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وأخيراً في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع إلي درجة الكفاية الإنتاجية القصوى)⁽¹⁾.

وقد عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين المراجعة على أنها (أداة تعمل عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية المالية و العمليات التشغيلية الأخرى) أو هي (أداة للحكم والتقييم تعمل من داخل المشروع تخدم الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدي كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى في هذا المجال ، ومن أكثر التعاريف المقبولة والمتعارف عليها هو آخر تعريف قدمه مجمع المراجعين والمحاسبين بالولايات المتحدة الأمريكية وهي (نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة) .

يربط الاتجاه التقليدي للمراجعة الداخلية بين تحديد مفهوم المراجعة الداخلية والشخص أو الجهاز القائم بها من ناحية ، كما يربط بين تحديد طبيعة المراجعة الداخلية ومجالها أو نطاقها من ناحية أخرى ، وبذلك يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها مراجعة يقوم بها شخص أو جهاز داخل المنشأة ويتبع إدارتها وينحصر اهتمام المراجعة الداخلية بمقدرة المنشأة على الاستجابة للظروف المتغيرة ومتابعة تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة للمنشأة .

(1) عبد الوهاب نصر الدين علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، (الإسكندرية ، دار التعليم الجامعي للنشر

رابعاً: أهداف المراجعة:

وفقاً لما سبق فإنه يمكن التمييز بين هدفين رئيسيين للمراجعة الداخلية هما:

1. هدف الحماية

2. هدف البناء

ويتوقف تقديم أحد الهدفين على الآخر على فلسفة الإدارة ومدى حاجتها لتحقيق أحدهما أو كلاهما وفيما يلي عرض موجز لكلاً الهدفين:

1. هدف الحماية:

ركزت وظيفة المراجعة الداخلية عند نشأتها على تحقيق هدف الحماية من خلال القيام بأعمال الفحص والمطابقة لما تم فعلاً ، وتحديد مدى اتفاه مع اختلافه عن المقاييس الموضوعية ضد الخطأ والغش ، وترتبط أعمال الفحص والمطابقة هذه بأداء وظيفة الإدارة الدنيا في الهيكل التنظيمي ، و على هذا فان قبول كل من الإدارة العليا والإدارة الدنيا في التنظيم للأعمال التي تستهدف تنفيذ هدف الحماية يرجع إلي أن هدف الحماية يرجع إلي النشأة التاريخية لوظيفة المراجعة الداخلية وإن تحقيق هدف الحماية يعتمد على النظام المحاسبي المالي ونظام الرقابة الداخلية وكلاهما من صنع الإدارة ومسؤولياتها وإن تحقيق هدف الحماية من خلال المراجعة المالية وبواسطة المحاسبين قد أكتسب الشرعية لأنه ارتبط تاريخياً بنشأة المحاسبة المالية وتتضمن أهداف الحماية المحافظة على الآتي :

سياسة الشركة ، الإجراءات المحاسبية ، نظم الضبط الداخلي ، العناية بالسجلات .

2. هدف البناء :

يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح وظيفة المراجعة الداخلية للعلاج ، والتوصيات بنتيجة الفحص والتقويم وبصفة خاصة أثناء عملية المراجعة الأنشطة فان المراجع الداخلي يواجه بمعارضة الإدارة الوسطي والدنيا في التنظيم وفي الوقت الذي تقبل فيه الإدارة بسلطة المراجع الداخلي في القيام بالمراجعة المالية لتحقيق هدف الحماية فأنها قد تعارض سلطة المراجع الداخلي في القيام بالمراجعة التشغيلية لتحقيق هدف البناء (1).

(1) رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية ، (عمان : دار الجنادرية للنشر والتوزيع ، 2009م) ص ص 9 - 10 .

لم تكن واجبات ومسؤوليات المراجع الداخلي واضحة أو محددة ولم تكن هنالك مستويات محددة للأداء يسترشد بها المراجع ، إلا أن تبادل الآراء وعقد الندوات ساعد على ظهور مبادئ أساسية محددة ومستويات واضحة للأداء الفني للمراجع الداخلي ، وقد أدى ذلك إلي تكوين أول منظمة مهنية للمراجعين الداخليين ، في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م ، وأطلق عليها (مجمع المدققين الداخليين).⁽¹⁾ كما يعرف البعض المراجعة الداخلية بأنها : (وظيفية تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين ، وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدي الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة وأداء الإدارات والأقسام).⁽²⁾

حيث يؤكد هذا التعريف أن المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية الداخلية المطبقة في المشروع ، ففي أي مشروع منظم لابد من تتوافر لديه طرق ووسائل بغرض التأكد من العمل التنفيذي أي التأكد من الرقابة الداخلية وفعاليتها وتطبيقها ، كما يؤكد أيضا أن الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هي الفحص والتقارير المستمر للنظم الإدارية من سياسات وإجراءات وتسجيل الأحداث المالية وصحة تسجيل الأحداث المالية وصحة تسجيل هذه الإجراءات وسلامة ما تنتجه من معلومات ومن التعاريف للمراجعة الداخلية أيضاً التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية الصادر وفق المعايير المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية الحديثة و ينص على (المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها وذلك كخدمة لهذه الشركة) .

بناء على ما سبق يؤكد هذا التعريف الآتي :

1- المراجعة الداخلية وظيفة تنشأ داخل التنظيم وهي وظيفة رسمية في المنظمة الحديثة.

(1) محمود شوقي عطا الله ، المراجعة الداخلية كأداة متابعة الخطة في المشروعات ، (القاهرة: مجلة المحاسب ، كلية التجارة ، العدد الثامن ، 1967م) ص 118 .

(2) عبد الوهاب نصر ، شحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراقبة والمراجعة الداخلية الحديثة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م ، ص 496) .

2- المراجعة الداخلية تقدم خدمة للشركة وهو ما يعني أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يتم لخدمة الشركة ككل ولكافة العاملين والأفراد ومجلس الإدارة والمساهمين والعديد من الأطراف و الجهات الاخري .

3- المراجعة الداخلية تعتبر أداة من أدوات الرقابة السلوكية أي الرقابة من خلال الأفراد ويكون تأثير المراجعة داخل التنظيم من خلال العمل على تحفيز كل الأفراد في التنظيم على تحقيق الأهداف الفرعية .(1)

بالإضافة إلي التعريفات السابقة يعني بها تلك الإجراءات والسياسات والبرامج التي يتم تبنيها لضمان البرامج الحكومية تحقق الأهداف التي من أجلها تم التخطيط لها كما أن الموارد المستخدمة لتقديم هذه البرامج تتوافق مع الأغراض والأهداف الموضوعة للمنظمات المعنية ، بحيث يتم حماية تلك الموارد من الضياع والغش وسوء الإدارة ، كما أنها يجب أن تكون المعلومات موثق بها ويتم الحصول عليها وحفظها في وقتها للتقرير عنها من اجل استخدامها في اتخاذ القرار .(2)

تعتبر المراجعة الداخلية عنصر هام من عناصر الرقابة الداخلية وهي عبارة عن نشاط مستقل يقوم به جهاز متخصص داخل المنشأة ووسيلة فعالة تهدف إلي مساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل الحماية للأصول وضمان دقة البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على أكبر كفاية إنتاجية ، وقد وسعت المراجعة الداخلية في دورها من القيام بالمراجعة المالية لتشمل أيضا المعلومات السائدة في المنشأة ، ثم أخذت تناقش المشاكل التي تواجهها عند القيام بهذه المراجعة مما ساعد على ظهور المبادئ الأساسية ومستويات الأداء الفني وقد أدى ذلك بالمراجعين إلي تكوين منظمة مهنية لهم وهي مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941م يتفق

(1) محمد السيد سرايا ، عبد الفتاح الصحن ، المراجعة الداخلية علي المستوي الجزئي والكلي ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ،

2002-2003م ص 185

(2) أحمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م)

بعض الكتاب في تعريفهم للمراجعة الداخلية مع الذي أصدره مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا على أنها نشاط مستقل للتنظيم داخل المشروع لخدمة الإدارة يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة. (1)

خامساً : أهم فروع الرقابة الداخلية :

يمكن القول بأنه قد صار من الأمور المتعارف عليها أن المفهوم الشامل للرقابة الداخلية يحتوي على ثلاثة فروع يحقق كل منها هدفاً أو عدة أهداف بحيث تتكامل معاً لتحقيق هذه الرقابة وهذه الفروع تشمل ما يلي:

1- رقابة إدارية:

وتتضمن الخطة التنظيمية للمشروع وما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تهتم أساساً بتحقيق أكبر كفاية ممكنة مع ضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة وتحقق هذه الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل لعل من أهمها :

أ- الموازنات والتكاليف المعيارية.

ب- التحليل الإحصائي.

ت- دراسة الأعمال (دراسة الوقت والحركة).

وإن مثل هذه الوسائل وإجراءاتها إنما ترتبط بطريقة غير مباشرة مع السجلات والدفاتر المحاسبية ، مما أوجد لنا اتجاهين رئيسيين في تحديد دور المراجع الخارجي بشأن الرقابة الإدارية .

2- رقابة محاسبية:

وتشمل كافة الوسائل والإجراءات التي تهتم بالتحقق من دقة البيانات المحاسبية ومأمونيتها(الاعتماد عليها) سواء كان ذلك في مرحلة تسجيل هذه البيانات أم في مرحلة تبويبها أم عند عرضها وتحليلها .

(1) محمد محمود خيرى، اتجاهات في المراجعة الداخلية، (القاهرة: الدار الجامعية ، 1981م) ، ص 230

3- الضبط الداخلي:

ويقصد به كافة الوسائل والإجراءات التي تؤدي إلي الضبط التلقائي لعمليات المشروع بصفه مستمرة كان يكون العمل الذي يقوم به أحد الأفراد بالمنشأة متمماً لعمل فرد آخر ومراقباً له في نفس الوقت تلقائياً مما يضمن حسن سير العمل والمحافظة على أموال المشروع وتلافي الوقوع في الأخطاء أو الغش أو إكتشافه في وقت ملائم .

ومن المعروف أن الضبط الداخلي يتحقق عادة من خلال :

- تقسيم العمل .

- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات بوضوح .

- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة .

وليس هنالك خلاف حول مسئولية المراجع عن فحص وتقويم وسائل وإجراءات كل من الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي ، إذا أنها تؤثر بشكل مباشر على ما يقوم به و على حكمه الشخصي. (1)

ومما سبق يتضح أن المراجعة تشتمل ما يلي :

1- التأكد من صحة القيود المحاسبية في الدفاتر ومعالجة المفردات المختلفة وصحتها .

2- التأكد من أن العمليات المالية مؤيدة بالمستندات الصحيحة وجميع الأدلة الممكنة .

3- إبداء الرأي في أن حساب الأرباح والخسائر أو حساب العمليات الجارية يظهر نتيجة أعمال المشروع الحقيقية عن المدة المحاسبية محل الفحص والمراجعة .

4- إبداء الرأي أن الميزانية تعين حقيقة المركز المالي للمشروع في التاريخ المعد فيه .

5- التأكد من أن العمليات المقيدة بالدفاتر هي كل ما يجمع أن يسجل بها خلال المدة المحاسبية تحت الفحص والمراجعة. (2)

(1) حامد طلبية محمد أبو هيبه ، أصول المراجعة ، (عمان : دن ، 2011م) ص ص 26 - 29.

(2) رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق ، (القاهرة : الفاروق الحديثة للطباعة والنشر ،

1987م) ص ص 20 - 21

سادساً : ماهية المراجعة :

الهدف النهائي للمراجعة هو تقديم تقرير يبدي فيه المراجع رأيه عن حسابات ومستندات

المشروع الذي كلف بمراجعته وفيه يوضح رأيه في موضوعين :

1- أن كانت الحسابات الختامية تبين النتيجة الفعلية الحقيقية لأعمال المشروع الذي قام بمراجعته عن المدة المحددة (سواء كانت النتيجة ربح أم خسارة).

2- إن كانت الميزانية تبين المركز المالي الحقيقي الصحيح للمشروع في التاريخ الذي أعدت فيه تلك الميزانية .

ومن الطبيعي أن المراجع سيكتشف أي أخطاء أو غش وتزوير أثناء قيامه بعملية المراجعة والتأكد من المفردات ويجب عليه لانجازها أن يحصل على جميع البيانات والإيضاحات التي تلزمه وألا يكتفي بما هو مدون بالدفاتر ، بل عليه أن يستعمل خبرته العملية في اكتشاف أيه عمليات لا تكون مقيدة حتى يتمكن من تكوين رأي نهائي بأن حساب الأرباح والخسائر يظهر النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع وان الميزانية تبين حقيقة المركز المالي للمشروع في نهاية تلك المدة .

ويأخذ المراجع في اعتباره عدة عوامل أخرى هامة قبل وأثناء تنفيذ خطة العمل حتى يتمكن من الوصول إلي الهدف النهائي المطلوب ، ومناقشه تفاصيل تنفيذ ذلك حتى إتمام عملية المراجعة.(1)

سبق لنا القول بأن المراجعة أداة رقابية فعالة ، وترجع أهميتها إلي أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المحاسبية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المشروع وأوجه نشاطه ويخطئ البعض القول بان أهمية المراجعة ترجع إلي أن الهدف الرئيسي منها هو الكشف عن الأخطاء التي ترتكب بقصد التزوير واختلاس أموال المشروع أو التلاعب بنتائج نشاطه ، والواقع أن هذا ليس هو الهدف من وراء عملية المراجعة حيث أن أمر الكشف عن أي تصرف ليس هو الهدف من وراء عملية المراجعة حيث إن أمر الكشف عن أي

(1) محمد علي شحاته ، مراجعة وفحص الحسابات ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1971م) ص 12 - 13.

تصرف غير سليم سواء عن قصد أو عن غير قصد يتحقق تلقائياً أثناء المراحل المختلفة التي تمر بها عملية التحقق من صحة الحسابات والبيانات المسجلة بها أي أثناء الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة. وجدير بالذكر في هذا الخصوص أن المراجعة تؤدي إلي خلق رواع أدبي في نفوس العاملين بالمشروع من شأنه أن يؤدي دوراً كبيراً في منع حالات الغش أو الأخطاء ، ومن ذلك يبدو أن اكتشاف الأخطاء والغش وتقليل احتمالات حدوثهما يعتبر ناتجاً عرضياً لعملية المراجعة أثناء تأديتهما لأهدافهما الأصلية مما سبق يمكن لنا القول بان للمراجعة أهداف أصلية وأخري تبعية يمكن تلخيصها ما سبق يمكن القول بأن المراجع أهداف أصلية تبعية ويمكن تلخيصها.

سابعاً : أهداف المراجعة الداخلية :

أ/ الأهداف الأصلية وتتمثل في :

1- التحقق من أن جميع العمليات قيدت تقييداً صحيحاً طبقاً للقواعد المحاسبية السليمة والصحيحة وكذلك الحسابات الختامية والميزانية .

2- إبداء الرأي عما إذا كانت الحسابات الختامية أو حسابات النتيجة تبين بصدق ووضوح نتيجة الأعمال الصحيحة والصادقة عن الفترة الزمنية التي أعدت عنها .

3- إبداء الرأي عما إذا كانت الميزانية تعبر بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي للمشروع.

ب/الأهداف التبعية : تشمل :

1- اكتشاف الأخطاء والغش .

2- منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية .

وجدير بالذكر أنه لا يجب ألا ينظر إلي مراجع الحسابات كرجل المباحث والمخابرات له دراية في المحاسبة وأصولها ويجب ألا يبدأ المراجع عمله بالشك في تصرفات الموظفين ، ولكن بالرغم من هذا التحذير يجب على المراجع أن يتوخي الدقة والأمانة في عمله وان يقوم بكل فحص واختبار يجده لازماً .

مما سبق يمكن القول بأن المراجعة تؤدي إلي أن يطمئن أصحاب المشروع بأن العمل يسير صحيحاً طبقاً للقواعد العملية وما جري عليه العرف من الناحية العملية .(1)

(1) رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيقي ، مرجع سابق ، ص ص22- 25.

ثامناً : خصائص المراجعة الداخلية :

يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص التي تتسم بها المراجعة الداخلية وهي :

1- المراجعة الداخلية ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية ووسيلة لتقييم أنظمتها وقياس مدي كفاءتها وفعاليتها في تحقيق أغراضها .

2- المراجعة الداخلية نشاط متخصص ومستقل داخل المنشأة تقوم به إدارة أو قسم من أقسامها.

3- المراجعة الداخلية وظيفة مستمرة ومنظمة كأي وظيفة من وظائف المنشأة أي أنها غير مرتبطة بوقت معين أو قاصرة على نشاطات محددة بل تشمل كل أنشطة المنشأة فهي تتحقق بالشمول .

4- تهدف المراجعة الداخلية في المقام الأول لخدمة الإدارة وتلبية متطلباتها في جميع المجالات التي تري الإدارة أهميتها .

5- المراجعة الداخلية ليست بديلة للمراجعة الخارجية بل وجودها يساعد المراجع الخارجي على تأدية مسؤولياته بكفاءة .

6- المراجعة الداخلية لا تشترك في العمل التنفيذي بالمنشأة ،وليس لها الحق في اتخاذ القرارات أو التوجيه فهي وظيفية استشارية.تعتبر المراجعة الداخلية عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية وهي عبارة عن نشاط مستقل يقوم به جهاز متخصص داخل المنشأة لتقديم ضمان للإدارة حول كفاءة إجراءاتها وسياساتها المختلفة ومدي كفاءة الإدارة وعلى هذا الأساس يمكن تحديد أهداف المراجعة الداخلية .(1)

تاسعاً : سلطات المراجع الداخلي :

يكون المراجع الداخلي في الوحدة الحاسبية التي يعمل بها حسب اختصاصات ومهام

المراجعة الداخلية السلطات الآتية :

1- الحق ممارسة جميع السلطات التي تمكنه من مراجعة الحسابات مراجعة سابقة ومراقبة تنفيذ القوانين واللوائح والنظم المالية.

(1) محمد صالح العمرات ، مرجع سابق ، ص 25

- 2- فحص ومراجعة قرارات التعيين والترقية والعلاوات والإجازات للتأكد من إنها تمت وفق اللوائح وأنها لم تتجاوز حدود الميزانية .
- 3- أن يوجه المراجع الداخلي اعتراف كتابي عن أي إسراف أو تجاوز في صرف بنود المصروفات.
- 4- أن يفحص اتفاقيات الفروض والمنح والسلفيات للتأكد من سلامة الإجراءات أن يطالب المراجع الداخلي توقيف أي عامل أو موظف عن العمل إذا نسبت إليه مخالفات مالية أو كان وجوده يسبب ضرر .⁽¹⁾

(1) سمير عبد اللطيف أحمد ، ورقة عمل المراجعة الداخلية الفاعلية الفاعلة لحماية المال العام ، (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، 1998م) ، ص 240

المبحث الثاني

أهداف ومعايير المراجعة الداخلية

أولاً : المفهوم :

ينبغي على إدارة المنشآت متوسطة وكبيرة الحجم ،على وجه الخصوص أن تطبق نظاماً سليماً وملائماً للرقابة الداخلية على المشروع ، وذلك أن طبيعة وحجم النشاط لمثل هذه المنشآت تستدعي ذلك ولو لم تكن هناك مراجعة خارجية و لعله قد تبين مما سبق تناوله خاصة بالرقابة الداخلية ، أنها تحقق عدة أهداف للمشروع من أهمها :⁽¹⁾

أ/الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية :

1- توفير بيانات ومعلومات سليمة يمكن الاعتماد عليها في القيام بالوظائف المختلفة من تخطيط ورقابة وتقويم وأداء واتخاذ قرار .

2- حماية موجودات المشروع والمحافظة على مستنداته وسجلاته.

3- المساهمة في زيادة الكفاءة بالمشروع من خلال تلافي أي أعمال غير ضرورية والمؤونه في منع أو تقليل حدوث الضياع والاختلاس والسرقات والغش والأخطاء .

4- التشجيع على تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة .

أهداف تتعلق بالرقابة المحاسبية :⁽²⁾

1. حماية أصول وممتلكات المشروع من أي تصرفات غير مشروعة كالسرقة والاختلاس مثل اتخاذ قرار بتخريد بعض الأصول رغم وجودها .

2. حماية سجلات ودفاتر وحسابات المشروع من أي انحرافات أو أخطاء متعمده أو غير متعمدة مثل تعمد إجراء قيد محاسبي معين لتحقيق غرض معين .

3. التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية أو الخارجية ويمكن تلبية احتياجات الأطراف المتعددة .

(1) عبد الفتاح محمد صحن وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ص 143

(2) حامد طلبه محمد ابو هيبه ، أصول المراجعة ، (عمان : دن ، 2011م) ص 34

ج/أهداف تتعلق بالرقابة الإدارية : (1)

1- تحقيق كفاءة التشغيل وتنميتها عن طريق مراعاة التحقق من كفاءة عناصر المدخلات للعمليات التشغيلية الإنتاجية من حيث استخدامها الاستخدام الأمثل ومراعاة التحقق من كفاءة تشغيل هذه العناصر وذلك بمراعاة قواعد التنظيم والإجراءات واللوائح ، ومراعاة التحقق من عناصر المخرجات من السلع والخدمات .

2- تحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعة من قبل الإدارة أو الأجهزة الحكومية أو الرقابية التي تخضع لها المنشأة .

تعرف المراجعة الداخلية بأنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل التنظيم الإداري بالمنشأة تنشأ الإدارة لخدمتها في تحقيق العمليات والقيود ومراجعة المستندات بشكل مستمر للتحقق من دقة وسلامة وأمانه البيانات المحاسبية كما تعمل على التأكد من كافة التدابير والوسائل التي وضعتها الإدارة لحماية أصول المنشأة وأموالها والتحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات والوسائل الرقابية والحكم على مدى تحقيقها للأغراض التي وضعت من أجلها واقتراح ما يراه من تعديلات وتحسينات فيها وذلك يهدف إلي تحقيق المنشأة لأقصى كفاءة إنتاجية ممكنة . (2)

ثانياً : أهداف المراجعة الداخلية :

يمكن تحديد أهداف المراجعة الداخلية الأساسية في الآتي :

1- التأكد من إتباع السياسات والإجراءات التي رسمتها المنشأة .

هذه من أهم أهداف المراجعة الداخلية وهو التأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات التنفيذية التي وضعتها الإدارة في المسائل المحاسبية وكافة الوسائل المرتبطة بها تسير وفق ما هو مرسوم دون انحراف أو تغيير .

(1) عبد الفتاح محمد صحن وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سابق ، ص ص 152 . 154

(2) عبد المنعم محمود وعيسى أبو طبل ، المراجعة أصولها العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1985م) ص 274

2- تقييم الخطط والسياسات والإجراءات :

المراجع الداخلي هو العين الرقابية العليا لذا لا يقتصر عمله على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية ، وإنما يمتد عمله لكل أوجه النشاط و معرفة نقاط الضعف واقتراح المعالجات.

3- الحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها:

من خلال مراقبته الفاحصة المستمرة فإن المراجع الداخلي تقع عليه مراجعة الإجراءات المتخذة للحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من السرقة والاختلاس .

4- التحقق من دقة السياسات المحاسبية :

وهذه من الجوانب الهامة في عمل المراجعة الداخلية حيث لا تقف مهمتها على ما ذكر إنما تستوفي من دقة البيانات المحاسبية وتفسير الأرقام بتحليلها لإعطاء مؤشرات وتعرضها للإدارة العليا في شكل تقارير توضح مسار النشاط المالي لتقرر الإدارة ما تري .

5- وظائف أخرى:

إضافة إلي ما ذكر فإن المراجعة الداخلية تقدم خدمات أخرى مثل :
أ/ إمام المراجعة الداخلية بجميع نواحي النشاط فإنها تستطيع أن تعاون في تدريب العاملين .
ب/ بحكم وجودها المستمر فإنها تدفع العاملين للأداء الجيد .
ج/ قد يعهد إلي المراجعة الداخلية بإجراء بحوث عن أوجه النشاط بالمنشأة .⁽¹⁾

ويري آخرون :

أن من خلال عرض التعريفات السابقة يمكن استنباط الأهداف الآتية للمراجعة هي :

1- تجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة لتحديد مدى تطابق المعلومات الواردة في القوائم المالية مع الواقع الذي تعيشه المنشأة وذلك بغرض الاستفادة منها في اتخاذ القرارات لمستخدمي هذه القوائم .

2- فحص المعلومات الواردة في القوائم المالية والحكم على مدى جودتها وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها .

(1) عبد الماجد عبد الله حسن ، مبادئ المراجعة ، مرجع سابق ، ص 113

- 3- التأكد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي .
 - 4- إبداء رأي فني محايد عن مدي صدق وصحة البيانات .
 - 5- اكتشاف الأخطاء الغش والاختلاس والتلاعب في البيانات المحاسبية .
 - 6- خدمة مستخدمي التقارير والقوائم المالية بإطفاء الصدق على هذه المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي .
 - 7- تقويم مدي كفاءة الإدارة وتساعد الملاك والمساهمين في التعرف على المركز المالي السليم للمنشأة .
 - 8- إفادة الجهات الحكومية في تحديد الربح الخاضع للضريبة وكذلك في التخطيط القومي وترشيد القرارات .
 - 9- تقويم مدي كفاءة الإدارة في تدوير موجودات المنشأة للحصول على الأرباح ومقدرتها في الحفاظ على أصول المنشأة .
 - 10- تلفت الانتباه إلي مكان الخلل والقصور في الأداء المالي للمنشأة وكيفية معالجتها حتى تحقق المنشأة أهدافها .
- كما أبرز كاتب آخر هدف المراجعة بقولة (اثر تتبع تاريخ المراجعة يعطي أساس لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أهداف المراجعة وأساليبها كما أنها تقوم بكشف اتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية ونسبة لهذه التغيرات فقد جاءت أهداف المراجعة متسلسلة ومتطورة حسب التطور التاريخي والنهج الاقتصادي والاجتماعي لذلك جاءت أهداف المراجعة كما لي :
- 1- قبل سنة 1500 كان الهدف الرئيسي منها منع التلاعب والاختلاسات والغش والتأكد من دقة التقارير المالية .
 - 2- في عام 1850 كان الهدف من المراجعة ضرورة التزام المنشأة بنظام محاسبي منظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاسات.
 - 3- في عام 1905 كان الهدف مراجعة مستفيضة للعمليات المالية وإعداد حسابات وتقارير مالية صحيحة .

4- في عام 1923 كان الهدف من المراجعة الحكم على المركز المالي الفعلي و على نتيجة أعمال المشروع .

5- في عام 1940 كان الهدف الأساسي من المراجعة هو التأكد من صحة وسلامة التقارير المالية وتحديد المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع من قبل مستخدمي هذا التقرير.⁽¹⁾

ثالثاً : طبيعة المراجعة الداخلية :

تقتضي قائمة المسؤوليات بان المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يتم إنشاؤه عن طريق التنظيم كخدمة له ، وهي نوع من الإجراءات الرقابية التي تتم عن طريق فحص وتقييم مدي كفاءة وفاعلية الإجراءات الرقابية الأخرى، كما تتضمن وظيفة المراجعة الداخلية اختبارات نظم الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كان يعمل كما ينبغي ولا تمتد مسؤوليات المراجعة الداخلية إلي تصميم الإجراءات الرقابية أو تطبيقها .

أهداف نظام المراجعة الداخلية :

أما حديثاً فقد تعددت عملية المراجعة هذه الأهداف إلي أهداف وأغراض أخرى أهمها :⁽²⁾

1- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقويمها :

ذلك من أجل اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التعديل أو التحسين اللازم ، تعتبر وظيفة المتابعة لتنفيذ الخطط والإجراءات من أهم الوظائف الملقاة على عاتق إدارة المراجعة الداخلية ، وذلك بهدف التأكد من إتباع العاملين في المشروع لهذه الخطط ، وتنفيذها أو التوصية بتعديل هذه الخطط والسياسات الإدارية لكي تلائم ظروف التطبيق العملي مما يحقق أقصى كفاية في التنفيذ وبالتالي تحقيق أهداف المشروع عن طريق معالجة الثغرات أو المعوقات التي تواجه تنفيذ الأهداف .

يري البحث أن المتابعة بمفهومها الشامل لا تتركز فقط على الأنظمة والسياسات والإجراءات المحاسبية أو المالية بل تمتد إلي كل من الأنشطة المختلفة في المشروع .

(1) عبد الفتاح الصحن ، مبادئ المراجعة علماً وعملاً ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1993م) ص 95

(2) مهيب السباعي ، وهبي عمرو ، علم توثيق الحسابات ، (عمان : دار الصفاء للنشر ، 1991م) ص 13-15

2- التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية وتحليلها :

تعتمد إدارة المشروع في عمليات التخطيط وعمليات متابعة الأعمال داخل المشروع على ما يصل إليها من تقارير دورية محاسبية أو إحصائية تساعد في اتخاذ القرارات اللازمة ، ويقع على عاتق المراجع الداخلي التأكد من دقة هذه البيانات واكتمالها و ملاءمتها للأغراض التي تستخدم فيها ، حتى يتم التخطيط على أسس سليمة وصحيحة ، ويتطلب ذلك أن يقوم المراجع الداخلي بشكل مستمر بالمراجعة المستندية والحسابية للأصول والخصوم والعمليات المختلفة للمشروع هذا ويقوم المراجع الداخلي بعمليات التحليل المالي للقوائم المالية في المشروع وتبويبها اللازم واستخدام أساليب رياضية وإحصائية بغرض إبراز الارتباط بين عناصر هذه القوائم والتغيرات التي طرأت عليها ، من خلال فترة أو فترات زمنية متتالية وحجم وأثر هذا التغير على الهيكل المالي للمشروع .⁽¹⁾

ويري مؤيدو محاسبة الإحداث ضرورة ربط البيانات بالأحداث الاقتصادية بالمستخدم المتغير ، فتسهم فكرة محاسبة الأحداث في تحديد طبيعة البيانات المحاسبية بالنسبة للمحاسب وبالتالي يتحدد المعنى المقصود بدقة هذه البيانات بالنسبة للمراجع ، فمحاسبة الأحداث تقدم حلاً لمشكلة التعارض في المصالح بين مستخدمي المعلومات المحاسبية والتنوع والتغير في استخدام تلك المعلومات .

3- المحافظة على أموال المشروع وممتلكاته :

تهدف المراجعة الداخلية إلي المحافظة على أصول المشروع وممتلكاته من السرقة والاختلاس أو التلاعب وسوء الاستعمال وذلك بتحديد أفضل السبل لتحقيق الرقابة الداخلية.⁽²⁾ وتري الباحثة ضرورة تأكد المراجع من وجود التأمين اللازم بالقيمة الكافية على ممتلكات المشروع والتي قد تتعرض لأخطار السرقة أو الحريق أو أخطاء خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين الذين يتداولون الأصول النقدية وشبه النقدية .

4- رفع كفاية الموظفين عن طريق التدريب :

(1) خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية العملية والنظرية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 200م) ، ص 10.

(2) خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ذكره ، ص 11

إضافة الوسائل السابقة للمراجعة الداخلية ، فان إدارة المراجعة الداخلية تقوم بوضع البرامج المختلفة لتدريب الموظفين بالتعاون مع إدارة شؤون الموظفين والأفراد ، ولا ينطبق ذلك على الموظفين الجدد فقط بل يتعداه إلي تدريب الموظفين القدامى وتدريبهم على الطرق الحديثة في العمل وذلك بهدف رفع كفاءة الكفاية الإنتاجية للعاملين بالمشروع .(1)

وتري الباحثة أن إدارة المراجعة الداخلية يجب أن تقوم بإجراء الدراسة اللازمة والمتعلقة بالتأليف للاستفادة منها في إقرار أو عدم إقرار مشاريع التوسع في الإنتاج أو الاستفادة منها في رسم سياسة سليمة لأسعار المنتجات بالإضافة إلي أن وجود إدارة المراجعة الداخلية يترتب عليه توخي الدقة من قبل الموظفين وقيامهم بتنفيذ الأعمال وفقاً للسياسات الإدارية والقضاء على نواحي الإسراف أو التلاعب كما إن وجود هذه الإدارة سيسهل كثيراً على عمل المراجع الخارجي .

5- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع :

يأتي هذا الهدف نتيجة للتحويل الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح هو الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على تحقيق رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع .(2)

تري الباحثة أن للحكومات دور مهم في رفاهية المجتمع عن طريق الضرائب التي تحصلها من أرباح المشاريع الكبيرة وتقوم بإنفاقها على أفراد المجتمع وذلك عن طريق بناء المدارس والمستشفيات وإنشاء الطرق والكباري وغيرها كما يري أن أسلوب تنفيذ العمل في المراجعة الداخلية لتحقيق ما تقدم يقوم بمعرفة العمل المراد انجازه والهدف منه وبناء برنامج فحصى يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط اللازمة لتنفيذه ومقارنه التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعة وتقديم تقرير بذلك لمختلف المستويات الإدارية المعنية بالانجازات والانحرافات وأثبتتها وطرق حل هذه الانحرافات وتعتبر المراجعة الداخلية عنصر هام من

(1) خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ذكره ، ص 142

(2) محمد الهود ، أساسيات في المحاسبة الحكومية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 1998م) ص96

عناصر الرقابة الداخلية وهي عبارة عن نشاط مستقل يقوم به جهاز متخصص داخل المنشأة ومدى كفاءة الأداء و على هذا الأساس يمكن تحديد أهداف المراجعة الداخلية كما يلي :

1-أهداف تقليدية .(1)

وهي نوعان : رئيسية وتبعية :

أ/ الأهداف التبعية للمراجعة الداخلية :

- 1- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وتزوير .
- 2- تقليل ارتكاب الأخطاء أو التزوير عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية .
- 3- اعتماد الإدارة على الحسابات التي تمت مراجعتها وتقرير رسم سياسة الإدارة الحاضرة والمستقبلية .

ب/الأهداف الرئيسية للمراجعة الداخلية :

- 1- التحقق من صحة ودقة البيانات المسجلة بالمستندات والدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها .
- 2- مطابقة القوائم المالية التي تعدها الإدارة بما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها .

الأهداف المتطورة للمراجعة الداخلية :

1/ حماية ممتلكات المنشأة :

يتميز هذا الهدف بطابع الحماية ، حيث يسعى المراجع الداخلي إلي حماية مصالح المنشأة وممتلكاتها من الأخطار والانحراف عن الإجراءات ومخالفة السياسات المرسومة أو سوء الاستخدام والتأكد من عدم ارتباط المنشأة بأي التزام ، واختيار الوسائل لحماية الأصول ويلجأ المراجع الداخلي إلي تنفيذ برنامج المراجعة لتحقيق هذا الهدف .

2/البناء والإصلاح :

يتميز هذا الهدف بطابع البناء والإصلاح ، فيتمثل في مساعدات يقدمها المراجع الداخلي للإدارة في شكل توصيات لإجراء التعديل اللازم على نواحي النشاط ، ويعتمد في هذا المجال

(1) محمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية ، (عمان : دار النشر ، 1990م) ص 25

على مراجعة الخطط والسياسات وإجراءات الإدارة مع الأداء الفعلي في ضوء البيانات ووسائل الإثبات المتاحة له و يقدم توصياته للإدارة بهدف تعديل الإجراءات بغرض الاقتصاد في النفقات والوقت وتقليل التكاليف ومحو الإسراف مما يساعد على البناء والاصطلاح وفي سبيل ذلك ينفذ برنامج المراجعة الإدارية .

3/تحسين كفاءة الأداء : يتم هذا الهدف عن طريق رفع المراجع الداخلي للتوصيات والتقارير لتحسين الأداء عن طريق تدريب الأفراد الأقل كفاءة .(1)

بناء على ما سبق يري الباحث أن الهدف الجوهرى والسبب الرئيسى فى إنشاء المراجعة الداخلية يتبلور فى خدمة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة ومساعدة العاملين داخل التنظيم فى أداء مسؤولياتهم بفاعلية،ولتحقيق هذه الغاية تمدهم المراجعة الداخلية بتحليل وتقييم للأنشطة والعمليات التى قامت بمراجعتها ويتضمن هذا الهدف تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة اقتصادية معقولة .

نجد أن مهما اختلفت آراء الكتاب فى مفهوم المراجعة الداخلية وهدفه ألا أنهم يتفقون فى أن المراجعة الداخلية تخدم الإدارة بتقديم ثلاثة أنواع من الخدمة وهى : (2)

1- خدمة وقائية : لأنها تحمي ممتلكات المشروع ضد الاختلاس أو السرقة أو الإهمال وكذلك الخطط والسياسات ضد الانحراف .

2- خدمة تقييمية : عن طريق تشخيص أنظمة الرقابة والسياسات والخطط والإجراءات ولكل النظم الموضوعة والمطبقة داخل المشروع .

3- تقوم بتقويم خدمة علاجية : إن وجود مراجعة داخلية فعالة يثبت الطمأنينة والثقة لدى إدارة المشروع كما أن المراجعة الداخلية تقوم بتقديم التوصيات واقتراح التعديلات والتحسينات التى يري ضرورة إدخالها لتقوية نقاط الضعف وإزالة أوجه القصور فى أداء المشروع .

(1) محمد صالح العمرات ، مرجع سابق ، ص26

(2) نفس المرجع ، ص 55

رابعاً : نطاق المراجعة الداخلية :

يتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاية وفاعلية الأداء ويشمل على (1):

1- مراجعة مدي إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف التقرير عن تلك المعلومات .

2- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير مباشر على العمليات والتقارير.

3- مراجعة وسائل الحفاظ على الصول والتحقق من وجود تلك الأصول .

4- مراقبة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة ، وما إذا كانت العمليات تنفذ كما هو مخطط لها .

يجب أن يحقق نظام الرقابة الداخلية المتكامل الأهداف الآتية :

1- الإشراف الدقيق :

يتضمن كل الطرق والوسائل المستخدمة للإشراف على الأفراد وإدارة واستخدام أصول المنشأة ينطوي مفهوم الإشراف على ضرورة تقسيم العمل وتحديد الإشراف السليم مع حجم المنشأة ، ففي المنشأة الصغيرة نجد أن التقسيم يكون في حدود عدد قليل من الأفراد تحت إشراف معين ، إما في المنشآت الكبيرة يتطلب تحديد أقسام متصلة ذات نشاط مستقل تجمع كل منها العديد الأفراد تحت إشراف رئيس مسئول .

2- الأدلة الكتابية :

يجب أن يتوافر في المجموعة الدفترية نوع من الرقابة الذاتية ومن الوسائل المعروفة المتبعة إعداد موازين المراجعة على فترات قريبة ، واستخدام الحسابات الإجمالية بوصفها حسابات رقابية على مجموعة من الحسابات الفرعية التي تمثلها كما يجب مراعاة الدقة عند نقل المجاميع مع صفحة لآخري في الدفاتر ، كما يمكن إجراء عمليات الجمع أفقياً ورأسياً في الكشوف المجمعية كوسيلة للتأكد من سلامة العمليات الحسابية .

(1) محمد سيد الصبان وآخرون ، الرقابة والمراجع الداخلية ، (الإسكندرية ،الدار الجامعية ، 1996م) ص 135

3- التأكد من سلامة الأداء :

تقع مسؤولية أداء العمليات المحاسبية على أفراد عديدين وهذه المهام يجب أن تتكامل وتؤدي بطريقة تسهل من تجميع وتنسيق البيانات والمعلومات وإبلاغها إلي المستويات الإدارية العليا لاستخدامها في مجال استخلاص النتائج واتخاذ القرارات .

4- تحديد المسؤولية :

أن تحديد مسؤولية كل من فرد من مجموعة العاملين بالمنشأة يمكن الإدارة من تحديد الأشخاص الذين يتسببون في حدوث الأخطاء ، وبالتالي يجب أن تتوفر في نظام الرقابة الداخلية إمكانية تتبع حركة الأصول داخل المنشأة ويعني هذا أن كل إجراء من مجموعة الإجراءات الخاصة بتداول أصولاً ما يجب أن يتم بتوقيع المسؤولية على الإجراء الذي قام بأدائه.

الإجراءات الوقائية :

تشمل ضرورة توافر الأدوات الوقائية التي تحمي أصول المنشأة وموجوداتها من الضياع أو التلف أو السرقة ،ومن هذه الأدوات استخدام الأقفال ،وأحكام خلق الأقسام وتشديد الحراسة على أبواب المصنع والقيام بتفتيش دوري .
نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة في الشركات الكبرى ذات النشاط الواسع ، حيث تعتمد في رقابتها وتوجيهها للعمليات اعتماداً كلياً على ما يقدم لها من بيانات محاسبية وإحصائية لذلك اضطرت الإدارة إلي إيجاد الوسيلة التي عن طريقها يمكن الاطمئنان إلي الأمور الآتية : (1)

1- إن نظم الضبط الداخلي والنظام المحاسبي سليمة.

2- إن السياسات والإجراءات التنفيذية التي رسمتها الإدارة كافية لانجاز الأعمال .

3- إن الموظفين لا ينحرفون عن السياسات والإجراءات التنفيذية المرسومة .

4- إن هنالك حماية أو وقاية كافية لأصول المنشأة .

(1) محمد السيد الجزار المراقبة الداخلية ، دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع كفاءة الإنتاج ، (القاهرة : مطبعة البيان العربي

، 1965م) ، ص238

- 5- إن البيانات المحاسبية والإحصائية التي تقدم للإدارة تلخيصاً لأعمال المنشأة يمكن الاعتماد على صحتها واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية السليمة في رسم سياسات المنشأة. بالإضافة إلي التأكد من أن المصروفات لا ينفق إلا في الأغراض الضرورية المتصلة بأعمال المنشأة وإن جميع الإيرادات المستحقة للمنشأة قد أدرجت في الحسابات .
- ومتى حققت المراجعة الداخلية هذه الأمور فإنها تكون قد قامت بوظائفها الرئيسية في خدمة الإدارة. تلعب المراجعة الداخلية دوراً أساسياً في فع الكفاءة الإنتاجية من حيث شمولها لفحص السجلات المحاسبية و المالية والتقارير والقوائم المختلفة ، ويمكن تلخيص أهدافها فيما يلي :
- 1- إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات الدقيقة باستمرار .
 - 2- المحافظة على أصول وممتلكات المنشأة من السرقة والضياع وسوء الاستعمال .
 - 3- التأكد المستمر من كفاية عمليات التشغيل وفقاً للمعدلات الموضوعه .
 - 4- إبداء الآراء والمقترحات حول المشاكل التي تعترض سبيل الكفاية والعمل على تقادي أو حل هذه المشكلات .
 - 5- التأكد من انتظام الدورات المستندية وسلامتها وذلك يرفع من كفاية استخدام الموارد .
 - 6- تحسين وسائل الاتصال مع جميع المستويات الإدارية مما يسر عملية تبادل المعلومات والبيانات وضمان انسياب العمل دون تعطيل .⁽¹⁾
- خامساً : معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية :⁽²⁾**
- لقد تضمنت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية خمس مجموعات رئيسية على النحو التالي:

1- معايير خاصة بالاستقلال المهني :

أ/ المركز التنظيمي : يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بمكانه تنظيمية تسمح له بالقيام بانجاز الأعمال والمسؤوليات الخاصة به بحرية .

(1) رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، مرجع سابق ، ص223

(2) وجدي حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية ، مدخل عملي تطبيقي، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2010م) ص

ب/ الموضوعية : يجب أن لا يرتبط المراجع الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعته كما يجب أن يكون موضوعيا في حكمة على الأشياء من خلال قيامه بمراجعتها .

2- معايير خاصة بكفاءة الأداء المهني :

أ/ التشكيل : يجب أن تقدم التأكيدات على أن الكفاءة الفنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين مناسبة للمراجعات التي يقومون بها .

ب/ المعرفة والمهارات والتدريب : يجب أن يتوافر في قسم المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والتدريب اللازم لتنفيذ مسؤوليات المراجعة المناطة بها .

ج/ الإشراف : يجب إن يتوافر الإشراف على تنفيذ المهام من قسم المراجعة الداخلية .

د/ الالتزام بالمعايير الأخلاقية للمهنة والمعايير الموضوعية للتصرف .

هـ/ التعلم المستمر : يجب على المراجعين الداخليين للمحافظة على المستوي التنافسي لمعلوماتهم الفنية .

و/ بذل العناية المهنية : أن يبذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء عمليات المراجعة الداخلية.

نطاق العمل :

يجب أن ينصب في فحص وتقييم مدي كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية للتنظيم وتقييم مستوي الأداء في تنفيذ المسؤوليات المخصصة لتحقيق الأهداف والمهام المحدد لذا فهم يقومون بالأعمال الآتية :

- مراجعة مدي الاعتماد وسلامة المعلومات.
- التحقق من مدي الالتزام بالسياسات والخطط والأنظمة.
- حماية الأصول.
- الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد .
- تقييم مدي تحقيق الأهداف المرجوة من البرنامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم.

4- معايير خاصة بتنفيذ أعمال المراجعة :

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة تخطيط المراجعة وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج ثم القيام بعملية المتابعة .

أ/ التخطيط : يجب أن يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط الدقيق لكل عملية مراجعة .

ب/ فحص وتقييم المعلومات : يجب على المراجعين الداخليين جمع وتحليل وتفسير المعلومات والحصول على الأدلة الكافية التي تؤيد نتائج المراجعة .

ج/ توصيل النتائج : يجب على المراجعين الداخليين التقرير عن نتائج أعمال المراجعة .

د/ المتابعة : يجب على المراجعين الداخليين القيام بعملية المتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة على ضوء نتائج المراجعة .

5- معايير خاصة بإدارة العمل في قسم المراجعة الداخلية :

مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسئول الرئيسي عن الأداء السليم لقسم المراجعة الداخلية.

أ/ الأهداف والسلطات والمسؤوليات : يجب أن يكون لدى مدير قسم المراجعة الداخلية قائمة بأهداف وسلطات وصلاحيات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية .

ب/ التخطيط : يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم .

ج/ السياسات والإجراءات : ضرورة قيام مدير قسم المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات المكتوبة لتوجيه المراجعين التابعين له في تحديد مسؤولياتهم وأعمالهم .

د/ يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة للقسم وتنمية مهاراتهم .

هـ/ المراجعون الخارجيين : على مدير قسم المراجعة الداخلية بالتنسيق بين جهود المراجعة الداخلية وجهود المراجعة الخارجية .

و/ جودة الأداء يجب على كل مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج يهدف إلي تقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية (1)

(1) وجد حامد حجازي ، مرجع سابق ، ص ص 26- 27

الفصل الثاني

الإطار النظري لفجوة التوقعات في المراجعة

المبحث الأول : مفهوم فجوة التوقعات

المبحث الثاني : أسباب فجوة التوقعات

المبحث الأول مفهوم فجوة التوقعات

أولاً : مفهوم الفجوة في اللغة :

حوت العديد من المعاجم اللغوية وكتب التفسير بين طياتها معان ودلالات مختلفة لكلمة (فجوة) وكذلك لبعض اشتقاقاتها ويمكن تناول ذلك على النحو التالي :

يقصد (بالفج) بفتح الفاء الطريق الواسع بين الجبلين والجمع فجاج.(1)

ورد معني الفجوة في تفسير بعض الآيات القرآنية الكريمة التي تضمنت ذلك مثل :

قال عز وجل في سورة الحج الآية (26) (يأتين من كل فج عميق) والفج هو الطريق وفي قوله تعالى : في سورة الأنبياء الآية(31) (وجعلنا فيها سبلا فجاجاً) والفجاج هنا يعني الطريق.(2)

وردت كلمة فجوة في القرآن الكريم في قوله تعالى (وهم في فجوة منه) سورة الكهف الآية (17) أي أنهم في مكان متسع من الكشف وهو وسطه ومن الملاحظ أن كلمة الفج تستخدم لدي بعض القبائل السودانية للتعبير عن حدوث جرح في الرأس مثلا ، ولعل السبب في ذلك إن الجرح يعني حدوث تباعد أو فصل في نسيج معين وهو الرأس إن صح التعبير .

يستنتج من ذلك إن معاني الفجوة في مجملها لم تخرج عن مدلول واحد وهو المساحة المتسعة والشاغرة والتي تحصل بين كيانين أو أكثر سواء كانا كيانين ماديين أو معنويين وهذا المعني لم يبتعد كثيرا عن مدلول الفجوة في الاصطلاح المهني .

مفهوم فجوة التوقعات :

نجد أن مهنة المراجعة تخدم أطراف عديدة منها المراجع الخارجي الحيادي والمنشأة محل المراجعة ومستخدمي تقرير المراجع الخارجي ونظراً للتعارض بين مصالح تلك الجهات

(1) الشيخ الإمام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، (بيروت : دار الجيل ، 1987م) ص491

(2) أبو الفداء إسماعيل بن غمر بن كثير القرشي الدمشقي ، تفسير القرآن العظيم ، (الرياض : مجمع الملك فهد لطباعة المصحف الشريف ، دار طيبة للنشر والتوزيع ، 1999م) ص215

المتمثلة في أن توقعات مستخدمي القوائم المالية تفوق محتويات تقرير المراجع الذي لا يلبي احتياجاتهم وطموحاتهم وادي ذلك إلي سوء الفهم واللبس الذي نتج عنه ما يطلق عليه فجوة التوقعات في المراجعة ونجد أن أول مصطلح فجوة توقعات هو ليقو liggio عام 1975 حيث أشار أن سبب فجوة التوقعات يرجع إلي اختلاف وجوده ومستوي الأداء المهم للمراجعة عن المتوقع منها أن تحققه .(1)

وحتى الآن لا يوجد اتفاق محدد بين الكتاب والباحثين لمفهوم فجوة التوقعات فقد أشار احد الكتاب إلي أن فجوة التوقعات تشير إلي اختلاف فهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وإدارة المنشآت والمساهمين والدوائر الحكومية والقضاء لمسئولية مراجع الحسابات. كما عرفها احد الكتاب (هي الفرق بين أن يقوم به المراجعون أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم و على أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعة لمهام المراجعين .(2)

وعرفها كاتب آخر بقوله (هي عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني والمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ،ومستويات الأداء المهني كما يتصورها المراجعين الخارجيين بين هذين المستويين يعرف بفجوة التوقعات .(3)

يقصد بفجوة التوقعات في المراجعة التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي وتشير فجوة التوقعات في المراجعة إلي الاختلاف بين ما يتوقعه الجمهور أو يحتاجه وبين ما يمكن أن ينبغي أن يقدمه المراجع .

عرفت فجوة التوقعات على إنها تتمثل في التباين بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة وما تقدمه مهنة المراجعة فعلا للمجتمع وتشير فجوة التوقعات في المراجعة إلي الخلاف بين ما

(1) يوسف محمد الجربوع ، الفجوة المتوقعة الي عملية المراجعة ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد الثاني عشر، 2002م ، ص17.

(2) السيد أحمد السقا ، مدثر طه ابو الخير ، مشاكل معاصرة في المراجعة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) ص32

(3) منصور أحمد البديوي ، شحاته السيد ، دراسات في الاتجاهات الحديثة للمراجعة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م)

يتوقعه جمهور مستخدمي معلومات القوائم المالية من مهنة المراجعة وبين ما يقوم المراجعون بأدائه لجمع الأدلة التي تساعدهم في إبداء الرأي عن القوائم المالية. (1)

إن فجوة التوقعات هي الفرق بين إدراك الجمهور لمسؤوليات المراجعين والأداء الفعلي لهم ، كما إنها تشير إلى اختلاف فهم كل من مستخدمي القوائم المالية والمراجع الخارجي لمسؤوليات ومهام وطبيعة عمل المراجع الخارجي .

وعرفت فجوة التوقعات في المحاسبة المراجعة بأنها مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن. (2)

إن فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية هي توقع جمهور مهنة المراجعة نتيجة دوافعه واهتماماته ورغباته بين ما تؤديه مهنة المراجعة حالياً وما يجب أن تؤديه وفقاً لهذه الرؤية والدوافع والاهتمامات والرغبات لهذا الجمهور في ظل تغليب رأي جمهور المهنة قضائياً دون تغليب رأي المهنة ويتميز هذا التعريف بالاتي :

1- التحديد الدقيق لفجوة التوقعات ، وتتمحور حول ما يديره جمهور المهنة منها ويؤديه حالياً المراجعين الخارجيين .

2- تحديد أطراف هذه الفجوة في توقع الجمهور وأداء المهنة ورأي القضاء باعتباره طرفاً حاسماً لهذه الفجوة يلجأ إليه كافة الأطراف المتعلقة بالمهنة .

3- شمول جميع مكونات عملية المراجعة وأطرافها وبيئتها و أهدافها .

4- تلبية توقعات الجمهور من مهنة المراجعة معالجة لهذه الفجوة ولزيادة درجة رضا الجمهور عن هذه المهنة ، مما يؤدي إلى تزايد مصداقيتها والرقى بها كأداة لخدمة المجتمع.

5- تلبية احتياجات الرأي العام باعتباره هو المسيطر على أداء هذه المهنة وتطورها وتقدمها. (1)

(1) سلطان بن عايض الموركي ، دور معيار العرض والإفصاح في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، (المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد الاول ، 2007م) ص 360

(2) حسن عبيد شحاته ، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م ، 2007م)

إن تعبير الاختلاف بين المراجع والمجتمع عند تحديد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة يعني أن يكون المراجع مطالب بتلبية توقعات المجتمع أو الجمهور وكان يجب التركيز على مستخدمي القوائم المالية الذين يستمدون معلوماتهم عن المراجعة من تقرير المراجع فقط. لأن التركيز على توقعات المجتمع أو الجمهور سوف يؤدي إلي أن تظل فجوة التوقعات قائمة ويجب قبولها كأمر حتمياً وملازماً لمهنة المراجعة .

ولذلك فإن مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة يعبر عن الاختلاف بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة حول نوعية وشكل تقرير المراجعة بسبب اختلاف دوال الهدف الذاتية لكل من المراجعين والمستخدمين وعدم إدراك المستخدمين لإجراءات المراجعة وأهدافها وكيفية إدارة المراجعين لعملية المراجعة. (2)

إن الاختلاف بين ما يقدمه المراجع في التقارير وبين توقعات مستخدميها يؤدي إلي وجود فجوة التوقعات بينها وتشير فجوة التوقعات في المراجعة إلي الاختلاف بين ما يعتقد مستخدمي القوائم المالية والجمهور عامة وبين المراجعين بشأن مسؤوليات المراجعين ، وجوده وفعالية أعمال المراجعة ، طبيعة علاقات المراجع مع عملاء المراجعة.

تعرف فجوة التوقعات في المحاسبة والمراجعة بأنها مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن. (3)

حتى يمكن التعبير عن فجوة التوقعات في المراجعة بأنها فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات لأصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات لهم وأمامهم وبعبارة أخرى فجوة توقعات في

(1) أحمد محمد لطفي غريب ، مدخل مفتوح لمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية في البيئة المصرية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارية ، جامعة بنها ، السنة الحادية والعشرون ، العدد الثاني ، 2001م ، ص 556

(2) الرفاعي إبراهيم مبارك ، دور التقرير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية في تفسير فجوة التوقعات في المراجعة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، 2002م .

(2) عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2009م) ص ص 8-9

المراجعة هي النقص في عرض خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات لأصحاب المصلحة في المشروع ومستخدمي القوائم المالية وتقرير في آن واحد ، عرفت فجوة التوقعات بأنها اختلاف الأداء المعني للمراجعة من حيث أن المراجع قد يعجز عن تنفيذ هذه التوقعات عمليا بسبب فاعلى ة التكلفة أو أنها ليست من ضمن مسؤولياته .(1)

إن فجوة التوقعات هي وجود تباين بين ما يقدمه ويهدف إليه المراجعون من وراء تقاريرهم وبين ما يتوقعه منهم المستخدمون أو ما يمكن أن يقوم المراجعون به ، وبين ما يتعين أو ما يتوقع أن يقوم به هؤلاء المراجعون وفقاً لتوقعات المجتمع منهم و على أساس معايير المراجعة المهنية المقررة .(2)

أن المفاهيم السابقة لفجوة التوقعات في المراجعة تتسم بالضيق وعدم إدراكها أن المراجعين قد لا يقومون بالأداء المتوقع أو ما يمكن أو ينبغي أن يقوم به المراجع بشكل سليم ، كما أن هذه المفاهيم أيضا لم تأخذ بعين الاعتبار أن أداء المراجعين قد يكون دون المستوى أو المعايير المتعارف عليها ، فجوة التوقعات في المراجعة هي الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة من المراجعين ، و على أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعة لمهام المراجعين .(3)

إن فجوة التوقعات في المراجعة تشير إلى الفرق بين الأداء المهني المخطط من خلال معايير المراجعة كما يطلبها المستفيد وبين الأداء المهني الفعلى للمراجع الخارجي وما يترتب على ذلك من فشل الوضع الحالي في الأداء المهني للمراجع عن مقابلة ما يجب أدائه ينظر إلى فجوة التوقعات على أنها الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي التقارير المالية والجودة النوعية المتوقعة من هذه التقارير وبين ما يمكن أن يوفره المراجع بموضوعية وتعني فجوة التوقعات في

(1) سامي وهبة متولي ، مرجع سابق ، ص 196

(2) أمين السيد أحمد لطفي ، رؤية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات في المراجعة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، العدد الثالث ، ديسمبر 2002م ، ص 2

(3) السيد احمد إسماعيل السقا ، قرارات وبحوث في المراجعة المتقدمة ، (جامعة طنطا : كلية التجارة 2008م) ص 326

المراجعة افرق بين توقعات ومتطلبات المستخدمين من خدمات المراجعة وبين الأداء الفعلي للمراجعين الخارجيين كما يدركه المستخدمين لخدمات المراجعة .(1)

ببساطة شديدة تعرف فجوة التوقعات في المحاسبة والمراجعة بأنها مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن .

ويستفاد من هذا المفهوم ما يلي :

1/ لماذا ظهرت فجوة التوقعات :

ظهرت فجوة التوقعات لان طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات أكبر بكثير مما يقدمه لهم هو الآن خدمات مهنية وما يسأل أمامهم عنه الآن من مسؤوليات مهنية .

ومعني ذلك انه يمكن التعبير عن فجوة التوقعات في المراجعة بأنها فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات لهم وأمامهم .
وبعبارة أخرى يمكن القول بان فجوة التوقعات في المراجعة هي النقص في عرض خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات لأصحاب المصلحة في المشروع مستخدمي القوائم المالية وتقريره .

ثانياً : سمات فجوة التوقعات في المراجعة :

تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعده سمات نوجزها فيما يلي :

أ/ فجوة التوقعات دائماً ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات ، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات والأسباب كثيرة أهمها وببساطه أن المحاسبة والمراجعة مهنة وصناعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معاً ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى وفي ظل اقتصاديات السوق وذلك حينما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدفين المادي والمهني .

(1) سمية أمين علي ، فجوة التدفقات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع ، مجلة المحاسبية والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، العدد الأربعون ، المجلد السابع والخمسون ، 2001م .

ب/ فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها لأنها محدودة بمتغيرين هما ، طلب أصحاب المصلحة في المشروع عن خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات وعرض خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات .

ج/ فجوة التوقعات كمية ونوعي ، بمعنى أن فائض الطلب على خدمات ومراقب الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدمات ومسؤوليات من جهة وفائض في جودة أدائه المهني.⁽¹⁾ تشير فجوة التوقعات إلي اختلاف فهم أو أدراك المجتمع المالي أو مستخدمي القوائم المالية المدققة لواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات فالمجتمع المالي يتوقع من المدققين عند إصدارهم تقارير نظيفة ما يلي :

أدلة التدقيق بنزاهة ، موضوعية ، استقلال ، وكفاءة فنية ، البحث من أجل اكتشاف الأخطاء المادية في البيانات المالية سواء كانت معتمدة أو غير معتمدة ، منع إصدار بيانات مالية مضللة ، بينما يعتقد المدققون أن فشل التدقيق يتحقق عندما لا تتبع المعايير المهنية .⁽²⁾

على الرغم من أن فجوة التوقعات في المراجعة تشير بصفة عامة إلي وجود فاصل بين توقعات المستخدمين وأداء المراجع الخارجي إلا أن هناك اختلاف واضح حول مفهوم هذه الفجوة بين كثير من الدراسات .

أصبح تعبير فجوة التوقعات في المراجعة تعبيراً مألوفاً لمستخدمي القوائم المالية إلا أنه غير محدد جيداً حيث يستخدم للإشارة إلي التباين في نطاق واجبات ومسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجع بين المراجع والمجتمع ، كما يستخدم للإشارة إلي التباين في الأداء المهني للمراجعة ، من حيث الجودة ومعايير الأداء المتوقع تحقيقه ، بالإضافة إلي أن هناك من يستخدمه للإشارة إلي التباين في فهم المراجعة بين المجتمع والمهنة .⁽³⁾

(1) عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص ص 11 . 12

(2) احمد حلمي جمعة ، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، القاهرة : كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 2000م) ، ص 315

(3) فهد محمد فهاد الصغير العجمي ، دعم استقلالية المراجع لغرض تضيق فجوة التوقعات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، القاهرة : كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2002م ، ص 23

أن فجوة التوقعات في المراجعة تشير عموماً إلي التباين بين ما يقوم به المراجعون للأداء الفعلي لهم وبين ما يجب أو يتوقع أن يقوم به هؤلاء المراجعون ، وفقاً لتوقعات المجتمع منه و على أساس معايير المراجعة المهنية المقررة (الأداء المتوقع لهم) .⁽¹⁾

أن المفاهيم التي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة ، يمكن إجمالها في خمسة مفاهيم هي :

المفهوم الأول:

يرجع وجود فجوة التوقعات إلي لغة التقرير التي لا تتفق مع مستوي أو القدرة على الفهم عند مستخدمي القوائم المالية.

المفهوم الثاني:

ينظر إلي فجوة التوقعات بأنها فجوة جهل ، وذلك نتيجة الفهم الخاطئ وعدم الإدراك من قبل مستخدمي التقارير المالية بخصوص طبيعة ونطاق ومسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي.

المفهوم الثالث :

ينظر إلي فجوة التوقعات على أنها الفجوة بين توقعات المجتمع وبين أداء المراجعين من وجهة نظر المجتمع وان هذه الفجوة تتكون من جزئيين هما :

أ/ فجوة المعقولة : وهي الفجوة بين ما يتوقعه الجمهور لأداء المراجع ، و بين ما يستطيع أن يقوم المراجع بأدائه بصورة معقولة .

ب/ فجوة الأداء: وهي الفجوة بين ما يستطيع أن يتوقعه الجمهور بشكل معقول وبين أداء المراجع .

(1) عبد الناصر محمد سيد درويش ، دراسة اختباريه للأثار الايجابية للمعيار الأمريكي رقم (SA S 99) في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، (الإسكندرية : كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثاني ، 2004م)

المفهوم الرابع :

اعتبر أن هنالك فجوة توقعات خاصة بين رجال التشريع من جانب وبين المراجعين من جانب آخر حول مستويات ودور المراجعين تتمثل في طبيعة دور المراجع وقلة وعي مستخدمي القوائم المالية عن دور ومسؤوليات المراجع .

المفهوم الخامس :

يرجع فجوة التوقعات إلي التناقضات الموجودة في مهنة المراجعة والتي تعمل عند الحد الأدنى من التدخل الحكومي .⁽¹⁾

تتصل فجوة التوقعات في المراجعة اتصالاً كبيراً بالاتي :

- 1- اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات وخاصة الغش .
- 2- اكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية للعملاء .
- 3- التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار .

وتتسم فجوة التوقعات في المراجعة بعدة سمات هي :

أ/ فجوة التوقعات دائما ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات ، والأسباب كثيرة أهمها : أن المحاسبة والمراجعة مهنة وصناعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معاً ، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق ، ولذلك حينما يوجد طلب على خدماتها فأنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدفين المادي والمهني .

ب/ فجوة التوقعات كمية نوعية ، بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مراقب الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته من جهة وفائض في جودة أدائه المهني من جهة أخرى .

ج/ فجوة التوقعات غير ساكنة ، أو ديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما : طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات ، وعرض خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات

(1) أحمد محمد لطفي غريب، مرجع سابق ، ص55

د/ فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع لان وجودها معناه قصور في عرض وخدمات ومسؤوليات المهنة كما ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤديها من جهة كما ينعكس ذلك سلباً على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات من جهة أخرى .

ه/ فجوة التوقعات دولية ونسبية لان دول العالم بدون استثناء تعاني منها ولكن بدرجة أو بأخرى وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية فيتم تصدير فجوة التوقعات بالطبع لدول العالم الثالث ، ومع ذلك تتباين الدول فيما بينها وفي حجم ونوعية هذه الفجوة.⁽¹⁾ أن فجوة التوقعات تشير إلي اختلاف قيم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وإدارة المنشآت والمساهمين والدوائر الحكومية والقضاء لمسؤولية مراجع الحسابات المستقلة .

عرفت فجوة التوقعات بأنها (الفرق بين مستويات الأداء المهني كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ، ومستويات الأداء المهني كما يتصورها المراجعين الخارجيين ، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات وإن فجوة التوقعات هي الاختلاف بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية أو الجمهور عالمة حول تقرير وواجبات ودور ومسؤولية وأداء المراجع وجودته وفقاً للمعايير المهنية وتوقعات مستخدمي التقارير المالية من مراجعة الحسابات .⁽²⁾

هنالك الكثير من التعريفات لمصطلح فجوة التوقعات ، فقد يستخدم للإشارة إلي الاختلاف بين المراجع والمجتمع في نطاق واجبات ومسؤوليات المراجعين كما تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية أو الإشارة إلي التباين في الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء المتوقع تحقيقه أو بالإشارة إلي الاختلاف في فهم أهداف المراجعة بين مهنة المراجعة والمجتمع .

(1) عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص ص 9 - 10 .

(2) سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة ، نظرية السببية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات ، (السودان : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة، 2002م) ص 145

عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوب منهم .

ان فجوة التوقعات هي التباين بين ما هو متوقع أن يحققه المراجع وبين الأداء الفعلي له حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال ، وإخفاق المراجع في أداء عمله بالشكل المطلوب وعرفت فجوة التوقعات بأنها تعني الفارق الجوهرى بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة وما تقدمه مهنة المراجعة فعلا للمجتمع ، عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها عبارة عن سوء فهم المستخدم لوضع أو حالة تقرير المراجع .

لم يتم الاتفاق على تعريف محدد لمصطلح فجوة التوقعات في مهنة المراجعة استخدامه في كل دول العالم وبصفة عامة فان التعاريف الخاصة بفجوة التوقعات في مهنة المراجعة يمكن تقسيمها إلى تبويبات كثيرة. (1)

ثالثاً : مميزات فجوة التوقعات :

تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعدة سمات هي :

1- فجوة التوقعات دائماً ما تعبر فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات .

2- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع بالنسبة للمهنة هنالك قصور في عرض خدمات ومسؤوليات مراجعو الحسابات كما ونوعاً وبالنسبة إلى المجتمع تؤدي إلى فقدان درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات وتؤثر فجوة التوقعات على سمه المهنة بما يلي :

أ/ أن وجود الفجوة سوف يحفز المضاربين من أصحاب المصلحة في الشركات إلى تعلق الضرر دوماً على شماعة عدم جدارة المهنة بالاطلاع بدورها الرقابي .

(1) محمد سامي راضي ، فجوة التوقعات في المراجعة ، دراسات انتقادية ، (الإسكندرية : مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الأول ، الجزء الثاني ، مارس 1999م) ص 725

ب/ إن الربط بين الكوارث والانهيئات المالية من جهة وتأخر المهنة من جهة أخرى أمر سهل تصديقه ولعل المهنة تكون قد دفعت الثمن بعد فضيحة شركة أرون للطاقة .

ج/ إن وجود فجوة دائماً ما يجعل من السهل وضع المهنة في موضع دفاعي وليس هجومي في مثل هذه الظروف.

د/ إن غياب آليات العقاب والمساءلة المهنية والقانونية في كثير من دول العالم وخاصة الدول العربية في حالات فشل المهنة ارتبطت بذكريات سيئة من المجتمع أدت إلى تدهور المهنة .

هـ/ فجوة التوقعات دولية ونسبية باعتبار إن معظم دول العالم تعاني منها بدون استثناء ولكن بصورة متفاوتة.

مما سبق يستخلص الباحث أن سمات أو مميزات فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة من مفهوم فجوة التوقعات بأنها توقعات غير منطقية لمستخدمي القوائم المالية حيال تقرير المراجع الخارجي الذي يتم عمله وفق المعايير المعتمدة دولياً وأن جميع الدول تعاني منها وبنسب متفاوتة (1).

إن انخفاض جودة أداء المراجعة وعدم الرضا المجتمعي عنه يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات في المراجعة ويرجع ذلك إلى عدة عوامل من أهمها ، التنافس بين المراجعين على الحصول عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود اللازم لأدائها ، وذلك كنتيجة للمنافسة القائمة بين المراجعين بالإضافة إلى ذلك تأدية خدمات لعملاء المراجع بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعينه سنوياً ، ويؤدي هذا بشكل عام إلى ضعف موقف المراجع ومن ثم تقليل جودة أداء المراجع لواجباته وهذا ينعكس على زيادة فجوة التوقعات (2).

رابعاً : أهمية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات :

أصبحت فجوة التوقعات حقيقة مألوفة في بيئة المراجعة ، يصعب استبعادها بشكل كامل إذا اعتمدنا مدخل المراجعة فقط في التعامل معها، وذلك لتعلق بعض أسبابها بمستخدمي

(1) عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد ، مرجع سابق ، ص ص 11-12

(2) سمية أمين علي ، مرجع سابق ، ص 75

القوائم المالية أنفسهم ولكن يمكن تقليص هذه الفجوة إلي أدني مستوياتها من خلال دعم دور المراجعة وتوضيحه ، والتأكد على كفاءته وبعيداً عن التوسع بشكل عام والتزاماً بمنهجي في هذا في هذا البحث ا طرح أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في ذلك من خلال :

1- التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي :

عندما تعرضت لأسباب فجوة التوقعات في المراجعة وجد أغلبها يتعلق بالمراجع ذاته ونتائج عملية المراجعة هو الدور المنوط بالمراجع الخارجي ، ولا شك أن المراجعة الداخلية كطرف من أطراف حوكمة الشركات وباعتبارها مؤثر قوي في إنتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية تحقق توقعات المستخدمين لها بما يضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة ، وذلك من خلال علاقتها التعاونية مع باقي الأطراف وبدعمها لأداء أدوارهم ولا شك أن وجود قسم المراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلي تقليص حجم المهام والوقت اللازم لتنفيذ هذه المهام شرط أن يتحلي المراجعون الداخليون بالكفاءة والموضوعية كما يمكن أن يحقق قسم المراجعة الداخلية الجيد في المنشأة وفرات في التكاليف الخاصة بأتعاب المراجع الخارجي .

2- انعكاسات تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على فجوة التوقعات :

إلقاء مسؤولية عدم جودة المعلومات المالية وقصور عمليات المراجعة عن بلوغ توقعات مستخدمي التقارير المالية على عاتق المهنيين ، حمل ذلك على المراجعين مسؤوليات مهنية وقانونية ضخمة بما يشكل ضغوط قد تؤثر على أداء المراجع لمهام وهو ما يعظم فوائد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ويعكس أثراً ايجابياً على المهتمين ، حيث يرتقي بأداء كل منهما من جهة ، وهو يساهم بشكل مباشر في تضيق فجوة التوقعات بفضل : تحمل المراجع مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة وخاصة في مجالات اكتشاف الغش والخطأ ، وتحسين عملية الاتصال في بيئة المراجعة ، عدم إصدار رأي غيرمتحفظ إلا إذا تم الإفصاح عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية بفضل حكمه على مخرجات نظام المراجعة الداخلية .⁽¹⁾

(1) محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص ص 59_61

المبحث الثاني أسباب فجوة التوقعات

أولاً : أسباب الفجوة :

عرف الإنسان المحاسبة منذ فجر التاريخ وقبل ظهور العملة حيث كان نظام المقايضة هي السائد إلا انه بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية والبشرية تطور علم المحاسبية وقد اجتمع الباحثون والمهنيون على حد سواء على أن من أهم مقومات ارتقاء المحاسبة وضمان استمراريتها كعلم اجتماعي ، هو قدرتها الدائمة على الاستجابة لمتطلبات التطورات المستجدة في دنيا الأعمال ، فكان أن ظهرت التي تلبي رغبات الإدارة بتوفير المعلومات كما دعت نظرية القيد المزدوج التي تلبي رغبات الإدارة بتوفير المعلومات كما دعت مواكباً بظهور الشركات في المرحلة التي تلت الثورة الصناعية ظهرت شركات المساهمة التي تولت إدارتها أفراد آخريين غير الملاك وكان الاهتمام منصباً نحو توفير المعلومات التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات السليمة حيث يتوقف تحقيق إدارة المنشأة لأهدافها من تخطيط ورقابة وترشيد قرارات على ما يقدم لها النظام المحاسبي من معلومات ونتائج ، كم يتوقف تحقيق أهداف التخطيط وتقويم الأداء والمتابعة على مستوي القطاعات الاقتصادية و على المستوي القومي على دقة البيانات التي تقدمها المنشآت وقد ظهرت وقتها المحاسبية الدارية الحاجة إلي إكمال نظام الرقابة الداخلية بإيجاد المراجعين الداخليين ، وحتى يطمئن الملاك و المساهمين والدائنين من سير العمل بمؤسساتهم المالية ، اعتمد نظام الرقابة الخارجية حيث يقوم المراجع الخارجي بإجراء مراجعة دورية للمنشأة وإبداء الرأي وتوصيل نتائج المراجعة لجهات الاختصاص إلا انه في الاونة الأخيرة ظهرت عدم قناعة من أداء المراجعين حيث أن الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة لم تكن تثق في المعلومات التي توفرها المراجعة ، ومن ثم ظهرت الفجوة بين رغبات وتطلعات الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة وبين المراجعين وهو ما يعرف بفجوة توقعات المراجعة .(1)

(1) منير محمود سالم ، رمضان محمد غنيم ، نظام المعلومات المحاسبية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1989م) ص 4

هناك عدة عوامل ساهمت في ظهور الفجوة منها :

1- التشريعات والقواعد المنظمة للمهنة :

التشريعات والقواعد المحاسبية الصادرة من الأجهزة الحكومية المناط بها الرقابة والتوجيه للجهاز الحسابي وكذلك المنظمات المهنية التي يهملها الارتقاء بمستوي أداء زملاء المهنة لتقييم الخدمة السريعة والممتازة مراعيًا أسس وقواعد الجودة المطلوبة ، وهذه التشريعات و القواعد قد تقيد أداء المراجع بإتباعه لخطوات معينة أو يقصر أداءه في جوانب تقيد أداء المراجع بإتباعه لخطوات معينة أو ي قصر أداءه في جوانب معينة الأمر الذي يجعل المراجع غر مسئول من بعض الجوانب الفنية وهي في نفس الوقت تكون مهمة وأساسية بالنسبة لمستخدمي تقارير المراجعة ، وكمثال ذلك الإفصاح في التقارير الختامية للقوائم المالية التي تمت مراجعتها فالإفصاح الخالي من التحفظات مثل (رأينا أن القوائم المالية المذكورة في أعلاه تظهر بصورة عادلة المركز المالي للشركةوكذلك نتيجة أعمالها)

قد يفهم مستخدم القوائم المالية من ذلك أن المراجعين قد تمكنوا من اكتشاف الغش والاختلاس في هذه الشركة ، وفي الوقت الذي يكون فيه انه ليس من اختصاص المراجع الخارجي اكتشاف الغش والاختلاسات ، فهذه الاختلافات تفتح الباب واسعاً أمام الخيارات التي يطبقها المحاسب مما قد ينتج عنه اختلافات في النتائج النهائية لأعمال المنشأة .⁽¹⁾

2- ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين :

ضعف الكفاءة المهنية للمراجع لم يسعفه من الوقوف على النقاط الأساسية التي تعتبر محور الارتكاز للمراجعة ، فيمر على هذه النقاط دون تدقيق علماً بان تلك الموضوعات يكون لها تأثير جوهري في المركز المالي للمنشأة مثل إعادة تقويم الأصول أو تقويم مخزون آخر المدة أو الاعتماد المخصصات وطرق الإهلاك ، معالجة هذه الموضوعات بطريقة غير دقيقة من شأنه أن يعكس صورة غير واقعية عن أداء المنشآت وموقفها المالي ، وتكون النتائج مضلله يتبعه اتخاذ قرارات غير صائبة من قبل المستثمرين أو الدائنين أو الجهات المتلقية لخدمات المراجعة بصفة عامة ، مما ينتج عنه فجوة توقعات .

(1) نجيب الجندي ، الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات ، (مصر : دار النهضة للنشر ، 1982م) ص 19.

3- حياد واستقلال المراجع :

حياد واستقلال المراجع هو العمود الفقري لعملية المراجعة وفقد المراجع لواحد منها يخلق أزمة بينه وبين الجهات المستفيدة من خدماته فالحياد يعني عدم التحيز والاستقلالية تعني عدم الاستجابة لأيه مؤثرات على الأداء أو القرارات التي يتخذها ، ويعد تقرير المراجع المستقل وسيلة لتوصيل راية عن صدق وعدالة القوائم المالية التي قام بمراجعتها للمساهمين والأطراف الاخري المستخدمة للتقرير .(1)

قصور نظام الرقابة الداخلية :

نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة ، هي القاعدة التي ينطلق منها المراجعة الخارجية ، فأولي الخطوات التي يقوم المراجع الخارجي هي فحص نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ليتحدد على ضوءها خطة المراجعة ، حيث هناك علاقة عكسية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وحجم الاختبارات التي يجريها المراجع .

ومن الضروري وضع نظام للضبط والرقابة الداخلية على عملية الترحيل إلي الحسابات حتى يمكن ضمان الحصول على النتائج المرجوة من تصميم مجموعة دفاتر الأستاذ التي تتركز حول توفير البيانات الإجمالية عن كل نوع من عمليات الوحدة الاقتصادية التي تؤثر على نتيجة اعماله ومركزه المال ويتطلب ذلك من منظم الحسابات وضع قواعد محددة بتجميع وفرز البيانات التي تتعلق بالاتي :

دورية الترحيل للحسابات ، إعداد موازين المراجعة كالمجاميع والأرصدة ، حسابات المراقبة، إجراء عمل المطابقة والإجراءات الواجب اتخاذها في حالة اكتشاف فروق ، التقارير الدورية ، فصل مسؤوليات الأشخاص المختصين .(2)

نسبه لعدم تفهم العامة الاختصاصات المراجع يعتقد البعض إن من ضمن واجبات المراجع اكتشاف الاختلاسات والغش إلا انه بأحكام نظام الرقابة الداخلية يمكن تلافي وقوع مثل هذه التجاوزات ، والواضح إن معظم الدراسات والبحوث في هذا المجال جميع مستخدمي تقرير

(1) عصام الدين محمد متولي ، مرجع سابق ، ص203

(2) منير محمد سالم ، رمضان محمد غنيم ، مرجع سابق ، ص6

المراجع ، و دور و نطاق ومسؤولية المراجع ، فضلاً عن اشتراط إلمامهم بأساليب المعالجة المحاسبية لعناصر ومكونات القوائم المالية .

اتفق الكتاب والمحاسبون في انجلترا على أن الغير قد يخدع ويضلل ويتكبد خسائر نتيجة اعتماده على الحسابات الختامة والميزانية التي قوم مراقب الحسابات بمراجعتها وكتابة تقريره مفصلاً عن رأيه الفني بشأنها ، إذا ما ارتكب خطأ أو إهمال ، ويندرج تحت لفظ الغير المستثمرين الحاليين والمستقبلون وحملة المستندات والدائنون وغيرهم إنما يستندون فيما يصدرن من قرارات إلي الميزانية والحسابات الختامية الصادق عليها من مراقبي الحسابات.(1)

هنالك عدة أسباب تساهم في حدوث فجوة التوقعات أهمها : (2)

- 1- نقص الكفاءة المهنية للمراجعين .
 - 2- قصور أنظمة الرقابة الداخلية .
 - 3- الجهل بدور المراجعة لدي مستخدمي القوائم المالية .
 - 4- التفاوت في جودة أداء عملية المراجعة .
 - 5- الشك في استقلال المراجعين .
 - 6- عدم فهم محتوى تقرير المراجع الخارجي .
- مما سبق يمكن تلخيص أسباب حدوث فجوة التوقعات في ثلاثة أسباب هي : (3)

- 1- أسباب ترجع إلي قصور أداء المراجعين .
- 2- أسباب ترجع إلي قصور المعايير .
- 3- أسباب ترجع إلي مغالاة الجمهور في توقعاته .

يشير السبب الأول إلي ما عرف بفجوة الأداء والتي تحدث نتيجة الفرق بين أداء عملية المراجعة ومن جهة نظر المراجعين وما يقومون به فعلا من عمل ، هذه الفجوة تظهر

(1) منير محمود سالم ، رمضان محمد غنيم ، مرجع سابق ، ص9.

(2) منصور أحمد البدوي ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص25

(3) المرجع السابق ، ص26

عندما يكون أداء المراجع أقل من المعايير الموضوعية ، وإن مسؤولية تضيق هذه الفجوة لا تقع على عاتق الجمعيات والمجامع المهنية وشركات المراجعة .

أما السبب الثاني ناتج من قصور وجمود المعايير المنظمة للمهنة وعلى المنظمات المهنية أن تعيد النظر في هذه المعايير وإعادة صياغتها بالصورة التي تلي توقعات المستخدمين إلي أكبر حد ممكن وهذا السبب هو السبب الرئيسي في وجود فجوة التوقعات ولإضافة إلي ذلك عدم وجود الرقابة أو المراجعة النظرية لأعمال المراجعين مما يضعف جودة الأداء .

أما السبب الثالث : يرجع إلي تعدد الطوائف التي تستخدم القوائم المالية داخليين أو خارجيين واختلاف توقعاتهم التي لا يمكن تلبيتها كاملة وإن حرص المراجع على ذلك فهم يعتبرون إن القوائم المالية المراجعة والتي أبدا فيها المراجع رأيه عن طريق تقرير نظيف خالياً من أي أخطاء أو تلاعب الشيء الذي يجعلهم يعتقدون أن المراجع مسئول عن أي نشاط تم بالمنشأة وإذا تم اكتشاف أي أخطاء أو تلاعب بعد ذلك تكثر الدعاوي القانونية ضد المراجع الذي قام بكتابه ذلك التقرير جاهلين تماماً بمهام وواجبات المراجع ومسئوليته تجاه عملية المراجعة .

ويري أن جهل مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسؤوليات المراجع من أهم الأسباب التي تؤدي إلي فجوة التوقعات في المراجعة وكذلك غياب دور المنظمات المهنية في توعية وتوير المستخدمين بتلك الواجبات وغياب الإفصاح والشفافية .⁽¹⁾

هناك أيضاً عدة أسباب تساهم في حدوث فجوة التوقعات أهمها :⁽²⁾

1- أن طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراجعة الحسابات أكبر بكثير مما يقدمه لهم هو الآن من خدمات مهنية .

2- فجوة التوقعات ساكنة وديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طالب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات .

(1) عصام الدين محمد متولي ، دراسة تحليلية لمستويات فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها (مجلة جامعة ام درمان الإسلامية ،

العدد الرابع ، ابريل ، 2002م) ص 179

(2) عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 13

3- فجوة التوقعات كمية ونوعية بمعنى أن فجوة التوقعات ناتجة عن فائض الطلب على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات وجودة أدائه المهني .

4- كما يري آخريين أن أسباب فجوة التوقعات هي :⁽¹⁾

1- نقص الكفاءة المهنية للمراجعين .

2- أسباب ترجع إلي مقالات الجمهور في توقعاته كما يري دكتور أمين السيد أن أسباب فجوة التوقعات تتمثل في الآتي :⁽²⁾

1- نقص استقلال المراجع .

2- نقص الكفاءة المهنية للمراجعين .

كما يري احد الكتاب أن فجوة التدفقات ناشئة من الآتي :⁽³⁾

1-الشك في استقلال المراجع

2-نقص الكفاءة المهنية للمراجعين .

3- انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة .

4- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة .

5- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع .

6- عدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المراجعة و على الأخص رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة .

كما يري البعض الآخر أن أسباب فجوة التوقعات في المراجعة تتمثل في الآتي :⁽⁴⁾

1- قصور معايير المراجعة .

2- عدم التحديد الدقيق لدور ومسؤوليات مراجعي الحسابات .

3- التوقعات غير المعقولة للأطراف المعنية بالتقرير .

(1) منصور أحمد البديوي ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 25

(2) امين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 36

(3) يوسف محمد الجريوع ، مرجع سابق ، ص 37

(4) أبويكر مصطفى محمد الطيب ، دور الإفصاح المحاسبي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بحث ماجستير غير منشور ،

(الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2008م)

- 4- انخفاض جودة الأداء المهني .
- 5- الشك في حياد واستقلال مراجعي الحسابات .
- 6- عدم الإفصاح الكافي عن المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية .
- كما يري أحد الباحثين إن أسباب فجوة التوقعات في المراجعة ترجع إلي ثلاثة أسباب رئيسية هي (1):

أ/ أسباب تعزي إلي مراجعة الحسابات وسببها :

1- الكفاءة والتأهيل .

2- جودة الأداء .

3- الاستقلال .

4- المخاطر .

5- التقرير (التوصيل)

ب/ أسباب تعزي إلي بيئة المراجعة :

1- مسؤولية المراجع .

2- معايير المراجعة .

ج/ أسباب تعزي إلي مستخدمي التقارير المالية :

1- معقولية التوقعات

2- الفهم الخاطئ لمستخدمي التقارير المالية .

كذلك يري احد الباحثين أن العوامل المسببة لفجوة التوقعات هي (2):

1- الاختلافات حول دور المراجع في المجتمع .

2- الشك في استقلال المراجع .

(1) سليمان مصطفى الدلاهمة ، نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2002م)

(2) صبري حسين عطية ، الاتجاهات الحديثة في استقلال مراجع الحسابات ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (الخرطوم :جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 1998م)، ص 35

- 3- مدي اعتقاد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية .
- 4- اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الإيجابي يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ما سبق يري أن عدم وجود اتفاق محدد لمفهوم فجوة التوقعات ينعكس على عدم وجود اتفاق محدد للأسباب التي أدت لظهور فجوة التوقعات والتي في مجملها تتمثل في توقعات غير منطقية لمستخدمي تقارير المراجعة وأداء محدد للمراجع حسب المعايير المحددة و عليه يري أن هذه الفجوة ترجع إلي الأتي :

- 1- التوقعات غير المنطقية لمستخدمي تقارير المراجعة .
 - 2- قصور في المعايير التي تحكم عمل مراجعي الحسابات .
 - 3- عدم الإلمام بدور مراجعي الحسابات تجاه المجتمع .
- من أهم أسباب فجوة التوقعات في المراجعة مايلي :
- 1- الاختلافات حول دور المراجع في المجتمع .
 - 2- الشك في استقلال المراجع .
 - 3- الاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة .
 - 4- اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الإيجابي يضمن قدرة المنشأة على الاستقرار .

هنالك العديد من التفسيرات لوجود فجوة التوقعات بشكل مستمر و على فترة طويلة من الزمن ، ويعزي ظهور فجوة التوقعات إلي التأخير في التعريف بطبيعة مهنة المراجعة والاستجابة إلي توقعات الجمهور بشكل عام نوهت إلي الطبيعة المضللة لهذه التوقعات ، مشيره إلي أن توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة كثيرة ولا تتناسب مع طبيعة وأهداف وظيفة المراجعة .

أن فجوة التوقعات ترجع إلي اختلاف وجهات النظر بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية حول طبيعة عملية المراجعة والمهام الحالية للمراجعين والدور المرتقب منهم .⁽¹⁾

(1) محمد سامي راضي ، فجوة التوقعات في المراجعة : التشخيص والحلول : دراسات انتقادية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، (الغسكندرية : جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الأول ، مارس 1999 م) ، ص 725

أن انخفاض جودة أداء المراجع وعدم رضا المجتمع عنه يؤدي إلي اتساع فجوة التوقعات في المراجعة ، ويرجع ذلك إلي عدة عوامل أهمها التنافس بين المراجعين على الحصول على عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود اللازم لأدائها ، وذلك كنتيجة للمنافسة القائمة بين المراجعين ويؤدي هذا بشكل عام إلي ضعف موقف المراجع ومن ثم تقليل جودة أداء المراجع لواجباته مما ينعكس بالتالي على زيادة فجوة التوقعات في المراجعة .⁽¹⁾

أن سبب فجوة التوقعات يرجع إلي اختلاف فجوة ومستوي الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها أن تحققه هنالك أوجه قصور ينطوي عليها عمل المراجع الخارجي منها ما يتعلق بأدواته التي يعتمد عليها لتنفيذ أعماله الموكلة إليه كالعينة الإحصائية ومنها ما هو ناتج عن تطورات واتساع مجال عمله وكان لأوجه القصور هذه أكبر الأثر في ظهور الفجوة.⁽²⁾ إن سبب فجوة التوقعات هو عدم الإلمام الكافي من جانب المراجعين بتوقعات المجتمع من عمليات المراجعة إلي يقومون بها وتتمثل التوقعات في الآتي :⁽³⁾

- 1- أداء عملية المراجعة بالمستوي المهني للكفاءة الفنية والنزاهة والحياد .
- 2- اكتشاف الأخطاء والغش والإفصاح عنها .
- 3- تقييم مدي قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار .
- 4- القيام بدور فعال في تحسين جودة الإفصاح .

إن السبب وراء ظهور فجوة التوقعات في المراجعة يرجع إلي أن طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات مراقب الحسابات أكبر بكثير مما يقدمه لهم هم الآن من خدمات مهنية ، وما يسأل عنه من مسؤوليات مهنية .⁽⁴⁾

(1) سمية أمين علي ، مرجع سابق ، ص75

(2) ناصر عبد المهيم عبد العزيز ، إطار مقترح لدور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، 2007م) ، ص 30

(3) أحمد محمد صلاح عطية ، دور تعليم المراجعة في تضيق فجوة التوقعات ، مجلة البحوث التجارية ، (القاهرة : كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الأول ، يناير 2007م) ، ص66

(4) حسين عبيد وشحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 7

تتلخص الأسباب التي أدت لوجود فجوة التوقعات في المراجعة في ثلاثة مجموعات :

1/ عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية .

حيث قد تكون توقعات القوائم المالية بالنسبة لما يجب على المراجع تقديمه من خلال عملية المراجعة مبالغ فيها ، أما لأنها تقع خارج مسؤولياته المهنية ، أو استحالة تحقيقها بسبب زيادة تكلفة عملية المراجعة وبالتالي زيادة مستوي الأتعاب بما قد لا يتناسب مع الفائدة المرجوة من عملية المراجعة وترجع هذه التوقعات غير المعقولة بشكل أساسي إلي عدم التحديد الواضح لدور ومسئوليات المراجع .

2/ عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة للمراجعة :

قد ترجع فجوة التوقعات في بعض أسبابها إلي عدم تطور مسئوليات المراجع طبقاً للتشريعات السائدة والإصدارات المهنية المنظمة عن مواكبة التطور في احتياجات مستخدمي القوائم المالية والسعي لمقابلة تلك التوقعات .

3/ عدم كفاية أداء المراجعين :

قد ترجع فجوة التوقعات في بعض أسبابها إلي كفاية الأداء الفعلي للمراجعين وعدم قدرتهم على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية عند تنفيذ عملية المراجعة ، وقد يكون سبب ذلك عدم وجود نظام قياسي للرقابة على جودة أداء المراجعين ويرجع ذلك إلي عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع. (1)

ثانياً : مستويات فجوة التوقعات :

نظرا لعدم وجود مفهوم محدد وأسباب محددة لفجوة التوقعات في المراجعة لم يتفق الكتاب والباحثون على مستويات معينة لفجوة التوقعات وهناك آراء معينة منها رأي الدكتور أمين السيد لطفي أي مكونات فجوة التوقعات في المراجعة تتمثل في العناصر التالية: (1)

(1) أسامة رضا عطا الله ، تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستخدميهم ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (القاهرة : كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2000م)، ص ص 65-67.

1- فجوة المعقولة :

هي تلك التي تنشأ بسبب توقعات مستخدمي القوائم المالية لدور أكثر فعالية للمراجع مقارنة بما يوفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية ، تطبيقاً لمعايير المراجعة .

2- فجوة الأداء :

تتمثل فجوة الأداء من بين ما يتم توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم الفعلي وتنقسم هذه الفجوة بدورها إلي قسمين فرعيين هما :

أ/ فجوة المعايير الناقصة : هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين وبين واجباتهم وفقاً لمعايير المراجعة .

ب/ فجوة الأداء المعيب : حيث تمثل الفجوة بين واجبات المراجعين وفقاً للمعايير المهنية المقررة وبين الأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين .

3- فجوة المراجعة :

تظهر هذه الفجوة من خلال التباين بين مستخدمي تقارير المراجعة فيما يتعلق بالمسؤوليات المهنية التي يجب على المراجع أن يؤديها .

كما قسم البعض مسؤوليات الفجوة إلي قسمين هما :

أ/ فجوة التقرير :

ويقصد به التقارير التي يرفعها المراجع عند مراجعته للحسابات الختامية لمنشأة مالية ، فيقوم برفع تقريره إلي جهات الاختصاص بيدي فيه رأيه عن القوائم المالية محل المراجعة .

ب/ فجوة الأداء :

وهي تظهر عندما يحدث تباين بين الواجبات التي توقعها مستخدمي القوائم المالية أو العامة وبين الأداء الفعلي للمراجعين .⁽¹⁾

(1) عصام الدين محمد متولي ، مرجع سابق ، ص ص 194-196

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة الداخلية - نهر

النيل

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار ومناقشة الفرضيات

المبحث الأول

نبذة عن وزارة المالية والاقتصاد بولاية نهر النيل

مقدمة عامة :

ولاية نهر النيل والتي تبلغ مساحتها 124000 كيلو متر مربع وتعداد سكانها 1.212.000 نسمة تذخر بموارد طبيعية هائلة ، تتمثل في المياه والتربة والموارد المعدنية والبشرية من القوى العاملة المؤهلة والشباب والمرأة الريفية أضف إلي تنوع المناخ والموقع الجغرافي ومبادرات المشاركة المجتمعية في تنفيذ مشروعات التنمية ، كما تعتبر إقليم إقتصادي ذات ثقل صناعي وزراعي وتعديني يمثل حلقة هامة من حلقات الاقتصاد الكلي على المستوى القومي بمساهمتها الفاعلة في الناتج المحلي الإجمالي ودعم الميزان التجاري وميزان المدفوعات وتستدعي ألحاجه إن توضع إستراتيجيات وخطط بعيدة المدى للاستفادة القصوى وحشد هذه الموارد مع التكتيف للإيرادات .

القطاع المالي

المحاور والغايات الإستراتيجية للقطاع .:

- التنمية المستدامة
 - تخفيف حدة الفقر
 - تحقيق أهداف التنمية الألفية الثانية
 - التطوير والبناء المؤسسي
- أهم اختصاصات قطاع المالية .:

الولاية على المال العام والإشراف على حركة الاقتصاد المحلي في ما يلي ميزان المدفوعات والناتج المحلي الاجمالي مع إعداد السياسات المالية والخطط والبرامج والمشروعات التي تدفع بحركة الاقتصاد مع عمليات التطور والتحديث للقطاعات المالية المعنية بالموارد والمصرفيات نحو الإنتاج بالتنسيق مع الوزارات القطاعية والمؤسسات المالية والنقدية لتحقيق أهداف التوزيع العادل للثروة وأهداف التنمية المستدامة والشاملة، مع الرقابة المالية وتطوير الموارد والتوزيع العادل للثروة وفقا لمستويات الحكم مع التطبيقات المالية العامة والشراء والتعاقد.

الوحدات التابعة للقطاع .:

المالية العامة .:

والتي تضم (المصروفات للسلع والخدمات ، الدفعيات ، تعويضات العاملين ، الوحدات المالية ، الموارد ، الحسابات ، الشراء والتعاقد ، التخطيط والتنمية ، الشؤون المالية والإدارية).

المنظمات ذات الصلة بالقطاع .:

- الوزارات القطاعية الولائية والاتحادية .
- المصرف المركزي والمصارف التجاري .
- الصناديق والمؤسسات المالية والاجتماعية القومية والولاية .
- منظمات الأمم المتحدة والمؤسسات المانحة .

التشريعات واللوائح المنظمة لعمل القطاع .:

- ❖ اللائحة المالية والمحاسبية السارية .
- ❖ القوانين المنظمة للشراء والتعاقد المعمول بها .
- ❖ قوانين وتشريعات الموازنة وقانون الاعتماد المالي ولوائح تصدر في حينها . (1)

(1) عبد القادر سليمان محمد أحمد ، مدير عام التخطيط ، وزارة المالية والإقتصاد ، ولاية نهر النيل ، 2017/9/16م ، الساعة الواحدة ظهرا .

نبذه عن ديوان المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية .:

شرح النظام المالي في السودان بجهازين هامين للمراجعة والتدقيق المالي وهما .:

- المراجعة الخارجية (ديوان المراجعة العام)
- المراجعة الداخلية (ديوان المراجعة الداخلية)

ويلينا في هذا الجانب الشق الثاني وهو المراجعة الداخلية التي تستمد شرعيتها من منظومها من اللوائح والقوانين بدأ برئاسة الجمهورية وانتهاء بالمجلس الولائي ووزارة المالية . تهدف في مجملها لتأمين وحماية المال العام من التعدي وضبطا وتجويدا للأداء المالي والمحاسبي للوحدة أو المنشأة وفقا للوائح والقوانين المعمول بها . وتنتشر أتيام المراجعة الداخلية بكافة المحليات والقطاع العام إنفاذا لسياسة الضبط ودرأ المفاسد المالية وتجويد الدورة المستندية المحاسبية وفق لائحة الإجراءات المحاسبية والمالية للسودان وفق لائحة المراجعة الداخلية .

ويرتكز جسد المراجعة الداخلية علي ثلاثة محاور رئيسيه هي .:

1. المراجعة المالية :

هي مراجعة الإيرادات والمصروفات للوحدة أو المنشأة وفق التسلسل والترتيب الفني المعمول به فيما يخص الدورة المستندية المكتملة ولها الحق في إيقاف أو تمرير المعاملات إذا ما شابتها بعض العلل وتقوم بالتصويت والتصحيح والتوجيه درأ لسد الثغرات والتعدي علي المال ، والتأكد من إتباع الخطوات السليمة في طرق قفل الحسابات الحكومية ، وعليها التأكد من الأتي :

- ❖ طرق مراجعة الإيرادات حسب المناشير المختصة بها .
- ❖ طرق مراجعة المصروفات حسب ما هو وارد بلائحة الإجراءات المالية والمحاسبية .
- ❖ طرق قفل الحسابات الختامية .

2. المراجعة الإدارية .:

حسب لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة يقع على عاتقها مراجعة النواحي الإدارية للوحدات والمنشآت الحكومية والتأكد من مباشرتها بمهامها واختصاصاتها حسب الوصف الوظيفي لتلك الإدارات ويقع عليها التوجيه وأبدا الرأي ، لأن إذا أختلت النواحي الإدارية أختل الجانب الفني والمالي فهما وجهان لعملة واحدة ،لذا مكن المشرع لإدارة المراجعة من متابعة الأمر تأصيلا وتجويدا للأداء .

3. المراجعة البيئية :

نجد أن المشرع أيضا لم يخف ذلك الجانب باعتباره هام وفاعل وحيوي للوحدات والمنشآت الحكومية ، لأن بيئة العمل يجب أن تكون معافه وسليمة علي الوجه الأكمل بقدر المستطاع ، فإذا كانت بخلاف ذلك انعكس ذلك سلبا على الأداء في الوحدات في النواحي المالية والإدارية والفنية فهي دوائر متكاملة بمعنى إنها دوائر متكاملة كلا يرتبط بالآخر .

أما فيما يخص المراجعة الداخلية لولاية نهر النيل كانت قبلا تسمى (الإدارة) وأخيرا تم إيجاز قانون المراجعة الداخلية وتغير المسمى لديوان المراجعة الداخلية برئاسة الولاية تحت مظلة وزارة المالية والاقتصاد وهذا الديوان يقوم بتغطية شاملة لكافة المصالح والمحليات المنتشرة بالولاية بدأ برئاسة الولاية وجنوبا بمدينة شندي وشمالا بمدينة أبو حمد . وكل المصالح والمؤسسات المنتشرة بولاية نهر النيل تخضع لنظام المراجعة الداخلية .

كما تجدر الإشارة بان المراجعة الداخلية حسب اللوائح والمناشير تستمتع بقدر وافي وكبير من حيث الاستقلالية ، لان الاستقلالية عامل هام وحيوي لإنجاح الدور لمراجعي ، فكلما كان المراجع مستقلا أدا دوره بشكله العام المنوط به في حماية وتأمين المال ، ويكاد تقريبا ينتشرون في الولاية أكثر من 130 مراجع داخلي يؤدون دورهم المنوط بهم .

أنشئت الإدارة العامة للمراجعة الداخلية عام 1997م وتعمل بموجب قانون المراجعة الداخلية وتتكون الإدارة من المدير العام ونائب المدير العام ومدراء للمراجعة لكل الوزارات والمحليات في الولاية . حيث يعمل المراجع الداخلي إداريا للوحدة التي يعمل بها وفنيا للإدارة

العامّة للمراجعة الداخليّة . ويتم حالياً إعداد هيكل وظيفي لديوان المراجعة الداخليّة بولاية نهر النيل عقب إجازته للسيد الوالي والمجلس التشريعي .

ختاماً ترتكز المراجعة الداخليّة في أداء مهامها وعملها علي الآتي .:

1. لائحة الإجراءات الماليّة والمحاسبية لأجهزة الدولة للعام 1995_1997 م .
2. لائحة المراجعة الداخليّة لأجهزة الدولة .
3. لوائح ومناشير ديوان شؤون الخدمة .
4. حزمة الأوامر المحليّة .
5. مناشير وزارة الماليّة والاقتصاد بالولاية .
6. علماً بأن كل المصادر المذكورة أعلاه لا تتعارض مع بعضها البعض بل تعمل في تناسب تام . (1)

(1) نزار عبد الغني محمد الزبير باشا ، مفتش أول مراجعة ، ديوان المراجعة ، محلية شندي، 2017/10/3م ، الساعة العاشرة صباحاً.

المبحث الثاني

تحليل وعرض بيانات الدراسة

أولاً : إجراءات الدراسة الميدانية :

1. أداة الدراسة :

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة وأراء عدد من أعضاء هيئة التدريس ذوى الخبرة في هذا المجال، وكذلك بعض المحاسبين وأصحاب الخبرة في مجال المحاسبة، وذلك لتحديد فقرات الإستبانة ، وقد تم تحكيم الإستبانة من قبل ذوى الخبرة. تم توجيه الإستبانة إلى عينة تتكون من 50 فرد من على العاملين بوزارة المالية وتتكون الإستبانة من جزأين :

الجزء الأول :يتضمن المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر ، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة) وذلك للوقوف على أعمار ومؤهلات وتخصصات ومسميات وخبرات المبحوثين.

الجزء الثاني يتضمن أسئلة الفرضيات كلا على حدا.

2. عبارات الإستبانة :

تم توجيه عبارات الإستبانة على العاملين بوزارة المالية (عينة الدراسة) وقد احتوت الإستبانة على (18) سؤال و على كل فرد من عينة الدراسة تحديد إجابة واحدة في كل سؤال وفق مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة). وقد تم توزيع عبارات الإستبانة على فرضيات الدراسة الثلاث ، وقد اشتملت كل فرضية على عدة عبارات.

3. صدق وثبات الإستبانة :

ثبات أداة الدراسة يعني التأكد من أن مستوى الموافقة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة.⁽¹⁾

(1) حمد العساف ، المدخل إلي البحث في العلوم السلوكية ، (الرياض : كتبة الكعبيان، 1995) ، ص 450.

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة وقد تبين أن معامل الثبات مرتفعة مما يطمئن على استخدام الإستبانة

وتم اختبار ثبات عبارات الإستبانة عن طريق معامل ألفا كرونباخ الإحصائي وقد كانت النتيجة 0.82 من 1 وهذا يدل على ثبات عبارات الإستبانة.

4. صدق الإستبانة

يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه ، كما يقصد بالصدق شمول الإستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية ، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها .⁽¹⁾

تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين بالصدق الظاهري للأداة (صدق الإستبانة) .

5. الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها ، تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:

— العرض البياني والتوزيع التكراري ل.

— النسب المئوية.

— الوسط الحسابي.

— الانحراف المعياري

— اختبار مربع كاي لاختبار فرضيات الدراسة.

ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه على البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (Spss) Statistical Package for social science والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج كما تم استخدام برنامج Microsoft Office Excel 2007 في عمليات الرسم البياني

(1) ذوقان العبيدات وآخرون ، البحث العملي - مفهومة وأدواته وأساليبه ، (عمان : دار الفكر ، 2002م) ، ص179.

6. تطبيق أداة الدراسة :

وزعت الإستبانة على عينة الدراسة وتم تفرغ البيانات في جداول أعدتها الباحثة لهذا الغرض ، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (1 2 3 4 5) على الترتيب . واعدت الباحثة الجداول والأشكال البيانية اللازمة لكل سؤال في الإستبانة كما يلي :

ثانيا: تحليل بيانات الدراسة

1/ تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة :

1 / العمر:

جدول رقم (1/2/3)

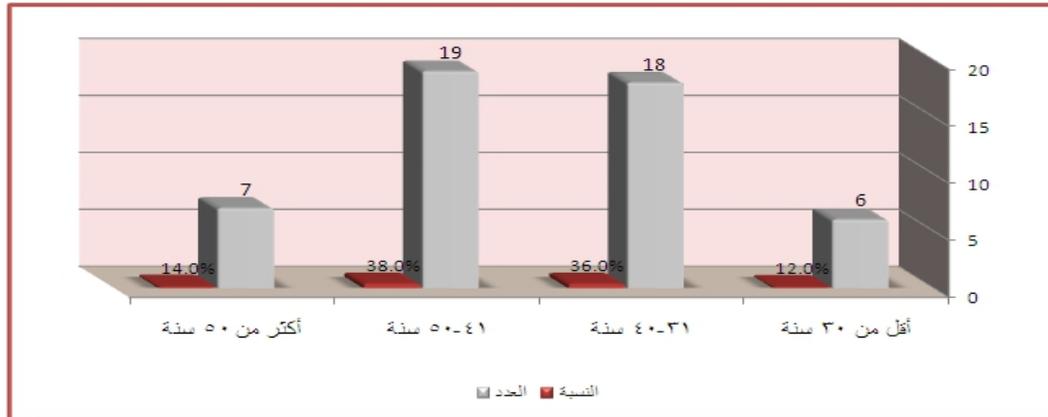
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 50 سنة	6	12%
31-40 سنة	18	36%
41-50 سنة	19	38%
أكثر من 50 سنة	7	14%
المجموع	50	100%

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (1/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (1/2/3) أن هنالك نسبة (38%) أعمارهم من 41-50 سنة، وأن هنالك نسبة (36%) أعمارهم من 31-40 سنة، وأن هنالك نسبة (14%) أعمارهم أكثر من 50 سنة، وأن هنالك نسبة (12%) أعمارهم أقل من 30 سنة.

2/ المؤهل العلمي:

جدول رقم (2/2/3)

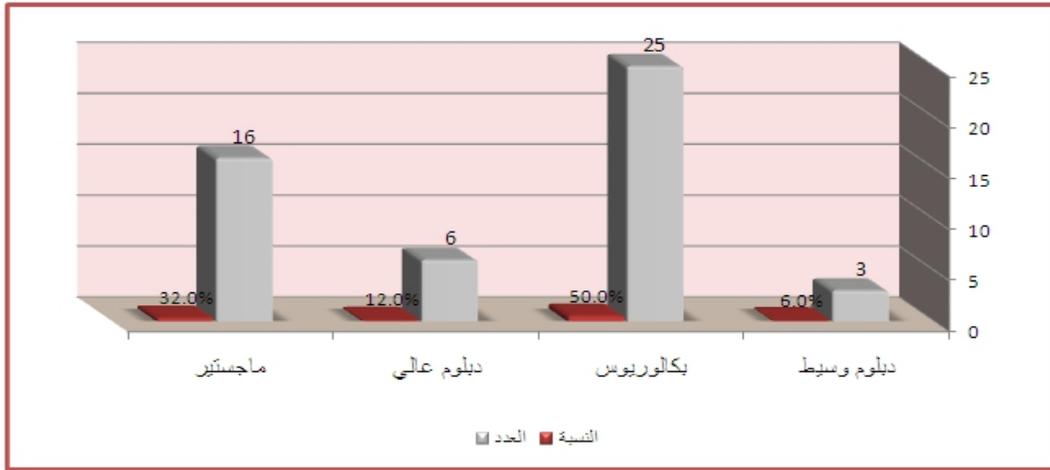
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
6%	3	دبلوم وسيت
50%	25	بكالوريوس
12%	6	دبلوم عالي
32%	16	ماجستير
-	-	دكتوراه
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (2/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (2/2/3) أن هنالك نسبة (50%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وأن هنالك نسبة (32%) مؤهلهم العلمي ماجستير، وأن هنالك نسبة (12%) مؤهلهم العلمي دبلوم عالي، وأن هنالك نسبة (6%) مؤهلهم العلمي دبلوم وسيت.

3/ التخصص العلمي :

جدول رقم (3/2/3)

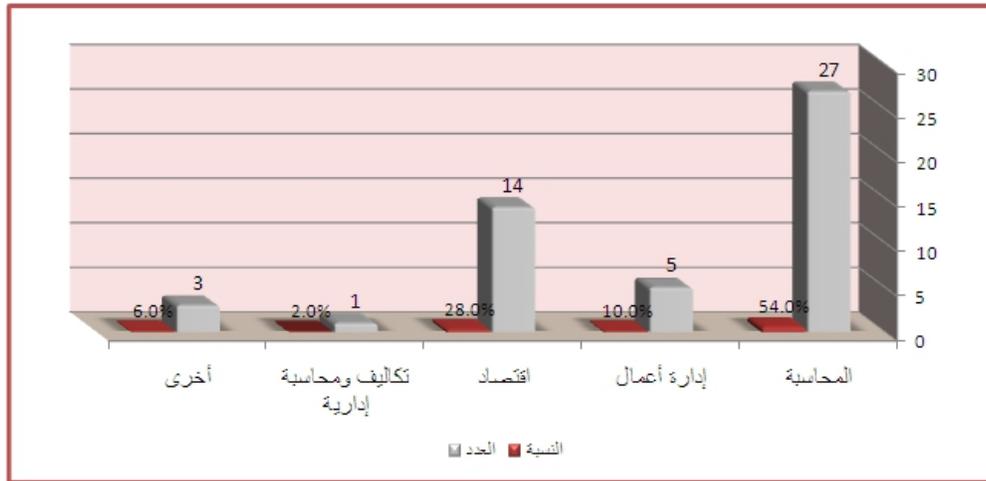
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص العلمي
54%	27	المحاسبة
10%	5	إدارة أعمال
28%	14	اقتصاد
2%	1	تكاليف ومحاسبة إدارية
6%	3	أخرى
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (3/2/3)

الشكل البياني أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (3/2/3) أن هنالك نسبة (54%) تخصصهم العلمي محاسبة، أن هنالك نسبة (28%) تخصصهم العلمي اقتصاد، أن هنالك نسبة (10%) تخصصهم العلمي إدارة أعمال، وأن هنالك نسبة (6%) لديهم تخصصات أخرى، وأن هناك نسبة (2%) تخصصه العلمي تكاليف ومحاسبة إدارية.

4/ المسمي الوظيفي :

جدول رقم (4/2/3)

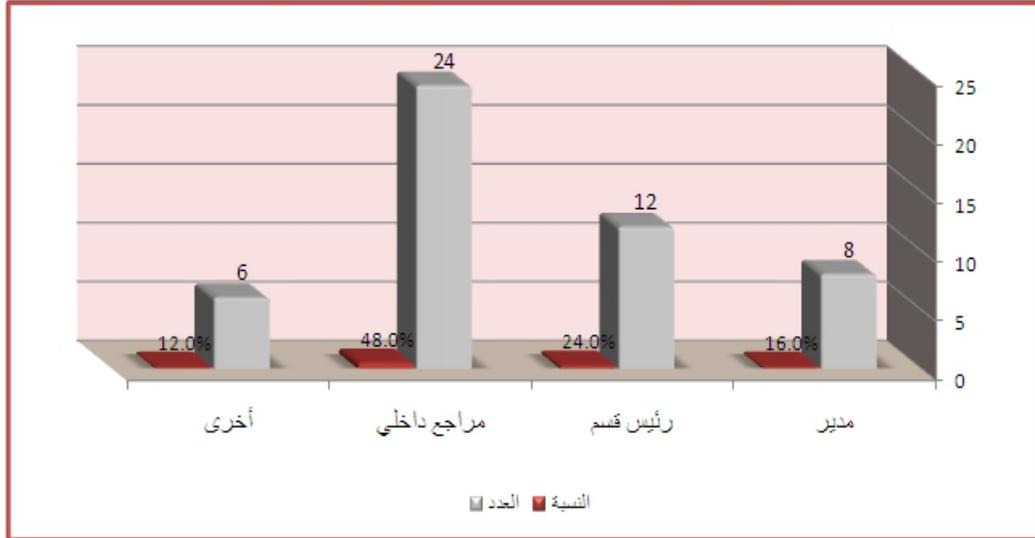
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي

المسمي الوظيفي	التكرار	النسبة
مدير	8	%16
رئيس قسم	12	%24
مراجع داخلي	24	%48
أخرى	6	%12
المجموع	50	%100

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (4/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (4/2/3) أن هنالك نسبة (48%) مساهم الوظيفي مراجع داخلي، وأن هنالك نسبة (24%) مساهم الوظيفي رئيس قسم، وأن هنالك نسبة (16%) مساهم الوظيفي مدير، أن هنالك نسبة (12%) مساهم الوظيفي آخر.

جدول رقم (5/2/3)

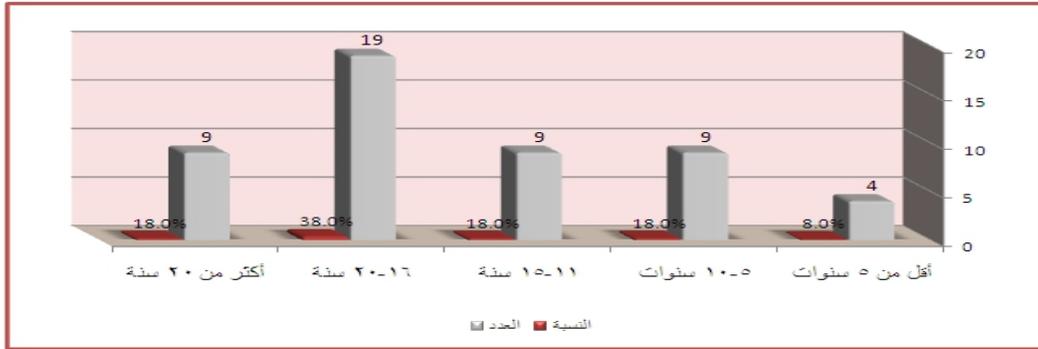
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
8%	4	أقل من 5 سنوات
18%	9	5-10 سنوات
18%	9	11-15 سنة
38%	19	16-20 سنة
18%	9	أكثر من 20 سنة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (5/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (5/2/3) أن هنالك نسبة (38%) سنوات خبرتهم من 16-20 سنة، وأن هنالك نسبة (18%) سنوات خبراتهم من 5-10 سنوات، وأن هنالك أيضاً نسبة (18%) سنوات خبراتهم من 11-15 سنة، وأن هنالك أيضاً نسبة (18%) سنوات خبراتهم أكثر من 20 سنة، وأن هنالك نسبة (8%) سنوات خبراتهم أقل من 5 سنوات.

ثالثاً: بيانات الدراسة :

العبرة الأولى : انخفاض جودة أداء المراجع يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات في الراجعة

جدول رقم (6/2/3)

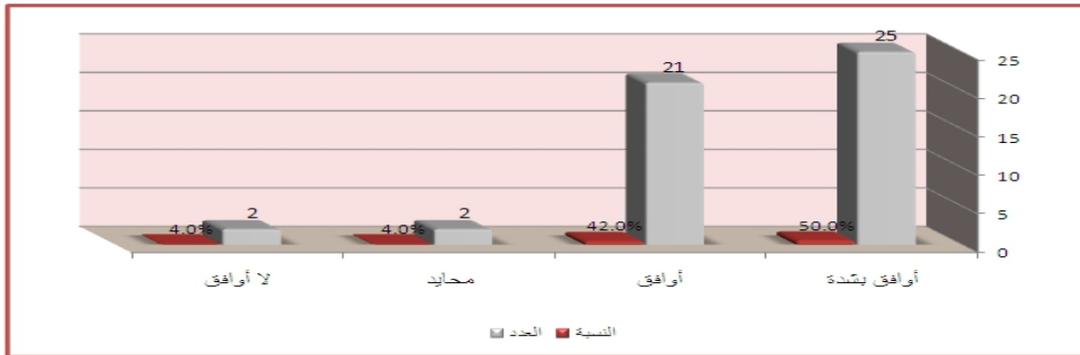
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الأولى

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
%50	25	أوافق بشدة
%42	21	أوافق
%4	2	محايد
%4	2	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
%100	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (6/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (6/2/3) وأن هنالك نسبة (50%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (42%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، وأن هنالك أيضاً نسبة (4%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن انخفاض جودة أداء المراجع يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات في الراجعة.

العبرة الثانية: ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ساعد على ظهور فجوة التوقعات في المراجعة

جدول رقم (7/2/3)

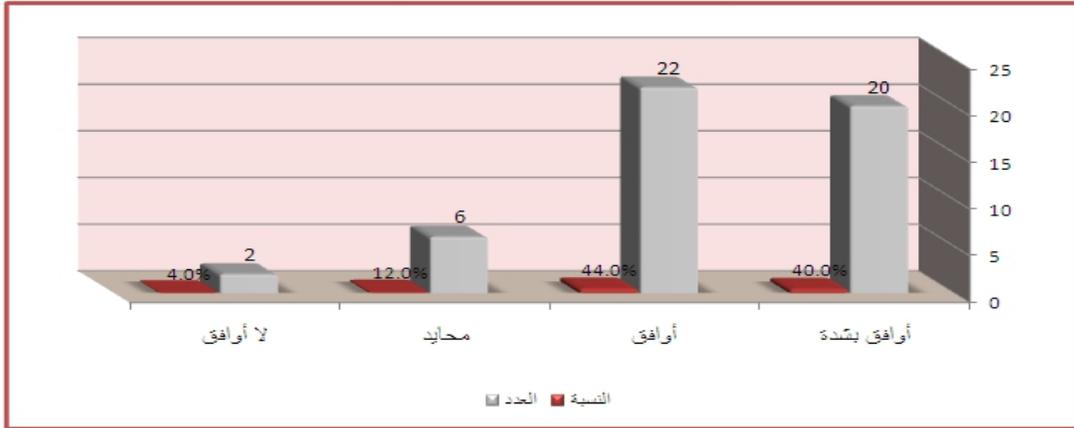
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
40%	20	أوافق بشدة
44%	22	أوافق
12%	6	محايد
4%	2	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (7/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (7/2/3) وأن هنالك نسبة (44%) وافقوا على العبرة، وأن هنالك نسبة (40%) وافقوا بشدة، وأن هنالك نسبة (12%) محايدين، وأن هنالك نسبة (4%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ساعد على ظهور فجوة التوقعات في المراجعة.

العبرة الثالثة: قصور نظام الرقابة الداخلية يساهم في توسيع فجوة التوقعات

جدول رقم (8/2/3)

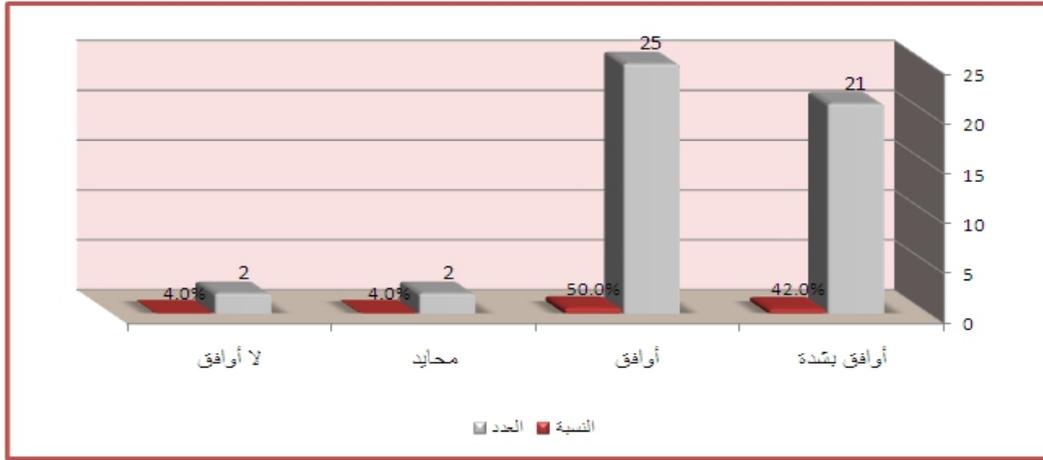
التوزيع التكراري أفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
42%	21	أوافق بشدة
50%	25	أوافق
4%	2	محايد
4%	2	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (8/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (8/2/3) أن هنالك نسبة (50%) وافقوا على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (42%) وافقوا بشدة، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، وأن هنالك أيضاً نسبة (4%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن قصور نظام الرقابة الداخلية يساهم في توسيع فجوة التوقعات.

العبرة الرابعة: عدم الإلمام بواجبات المراجع الداخلي يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات

جدول رقم (9/2/3)

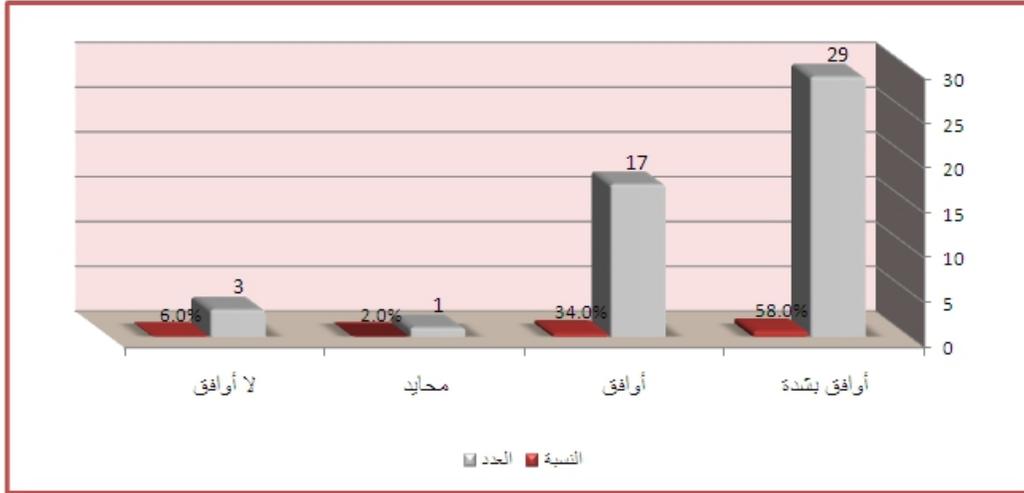
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
58%	29	أوافق بشدة
34%	17	أوافق
2%	1	محايد
6%	3	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (9/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (9/2/3) أن هنالك نسبة (58%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (34%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (6%) لم يوافقوا، وأن هنالك نسبة (2%) محايد، ويتضح من خلال ذلك أن عدم الإلمام بواجبات المراجع الداخلي يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات.

العبرة الخامسة : هنالك تنقلات دورية للمراجعين الداخليين بالولاية

جدول رقم (10/2/3)

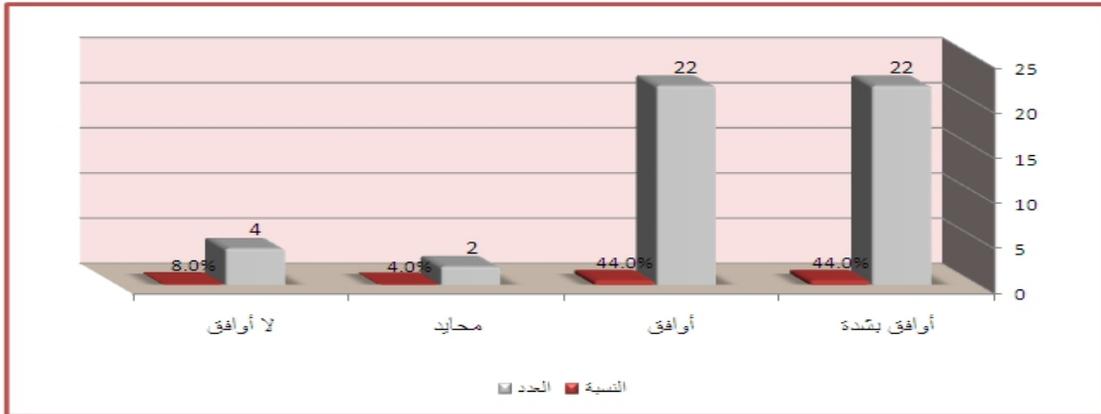
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
%44	22	أوافق بشدة
%44	22	أوافق
%4	2	محايد
%8	4	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
%100	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (10/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (10/2/3) أن هنالك نسبة (44%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، أن هنالك أيضاً نسبة (44%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (8%) لم يوافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن هنالك تنقلات دورية للمراجعين الداخليين بالولاية.

العبارة السادسة : النظم والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية تساعد في تضيق فجوة التوقعات

جدول رقم (11/2/3)

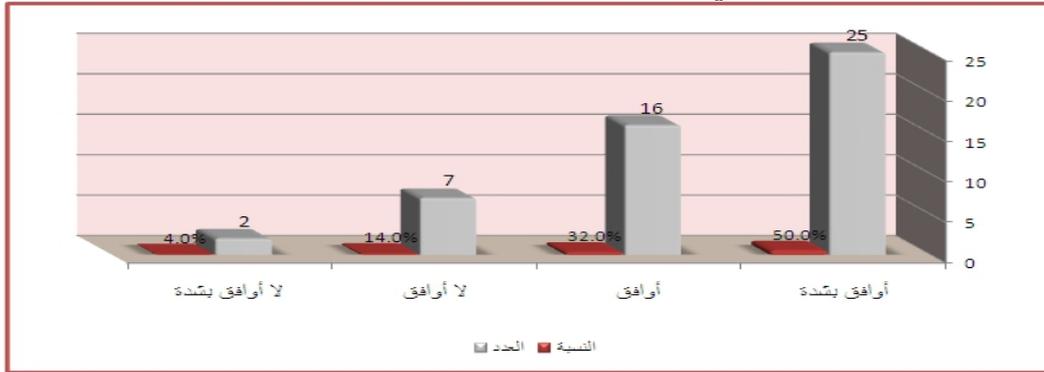
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
50%	25	أوافق بشدة
32%	16	أوافق
-	-	محايد
14%	7	لا أوافق
4%	2	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (11/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (11/2/3) أن هنالك نسبة (50%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (32%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (14%) لم يوافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) لم يوافقوا بشدة، ويتضح من خلال ذلك أن النظم والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية تساعد في تضيق فجوة التوقعات.

العبارة السابعة : تساعد المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير والاختلاس

جدول رقم (12/2/3)

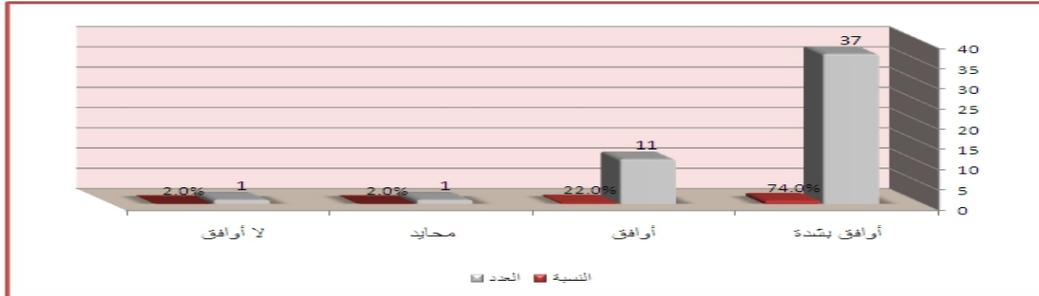
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
74%	37	أوافق بشدة
22%	11	أوافق
2%	1	محايد
2%	1	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (12/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (12/2/3) أن هنالك نسبة (74%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (22%) وافقوا، وأن هنالك بنسبة (2%) محايد، وأن هنالك أيضاً نسبة (2%) لم يوافق، ويتضح من خلال ذلك أن تساعد المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير والاختلاس

العبرة الثامنة : تواكب النظم المتبعة في نظام المراجعة الداخلية التطورات التقنية الحديثة في المحاسبة

جدول رقم (13/2/3)

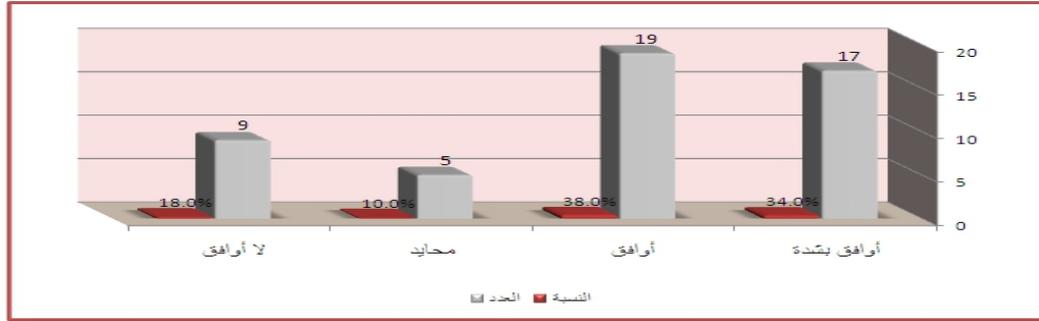
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
34%	17	أوافق بشدة
38%	19	أوافق
10%	5	محايد
18%	9	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (13/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (13/2/3) أن هنالك نسبة (38%) وافقوا على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (34%) وافقوا بشدة، وأن هناك نسبة (18%) لم يوافقوا، وأن هنالك نسبة (10%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن تواكب النظم المتبعة في نظام المراجعة الداخلية التطورات التقنية الحديثة في المحاسبة.

العبرة التاسعة : المراجعة الداخلية هي وسيلة رقابية تخدم الإدارة وتعمل على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية

جدول رقم (14/2/3)

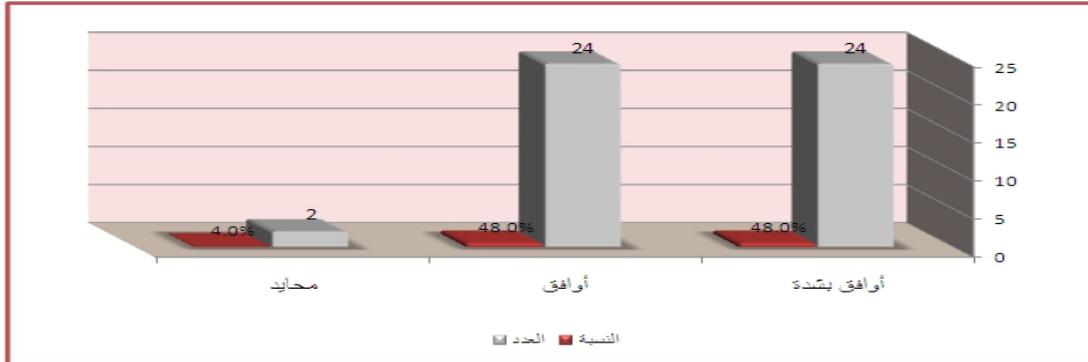
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة التاسعة

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
46.7%	14	أوافق بشدة
46.7%	14	أوافق
6.7%	2	محايد
-	-	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (14/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة التاسعة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (14/2/3) أن هنالك نسبة (48%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك أيضا نسبة (48%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن المراجعة الداخلية هي وسيلة رقابية تخدم الإدارة وتعمل على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية.

العبرة العاشر: تقوم المراجعة الداخلي بالتأكد من صحة القيود المحاسبية في الدفاتر ومعالجة المفردات وصحتها

جدول رقم (15/2/3)

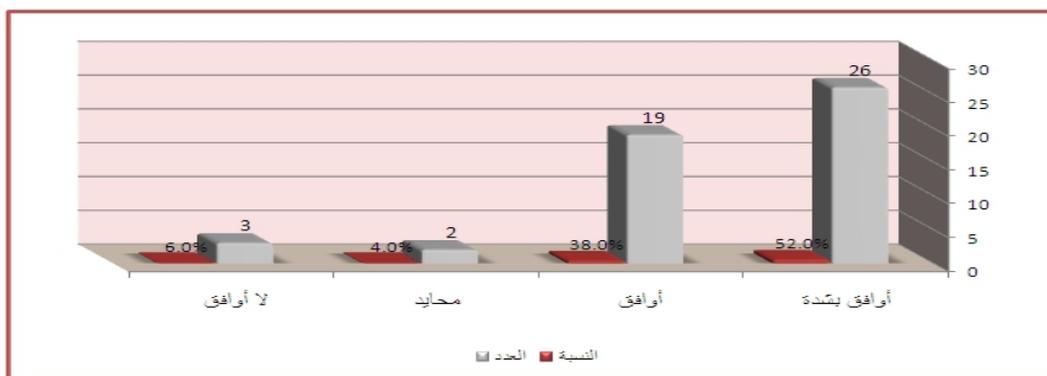
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة العاشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
52%	26	أوافق بشدة
38%	19	أوافق
4%	2	محايد
6%	3	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (15/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة العاشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (15/2/3) أن هنالك نسبة (52%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (38%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (6%) لم يوافقوا، وأن هناك نسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من صحة القيود المحاسبية في الدفاتر ومعالجة المفردات وصحتها.

العبرة الحادية عشر : منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية هو من أهداف المراجعة الداخلية

جدول رقم (16/2/3)

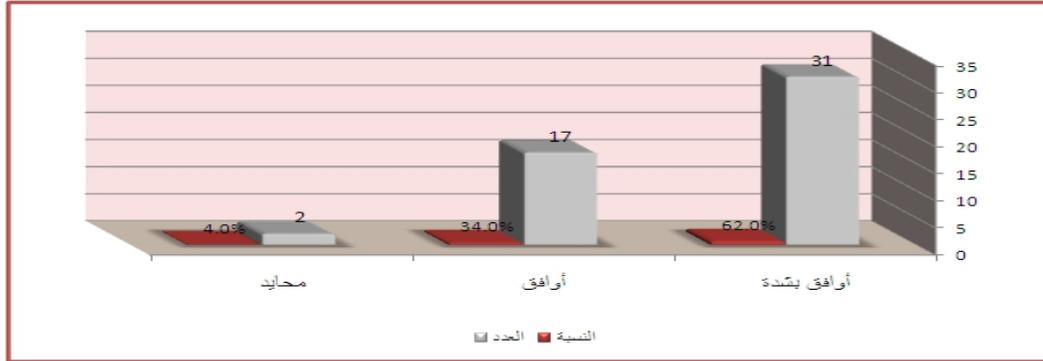
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الحادية عشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
62%	31	أوافق بشدة
34%	17	أوافق
4%	2	محايد
-	-	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (16/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الحادية عشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (16/2/3) أن هنالك نسبة (62%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (34%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية هو من أهداف المراجعة الداخلية.

العبرة الثانية عشر: تقوم المراجعة الداخلية بالحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من خلال الفحص المستمر

جدول رقم (17/2/3)

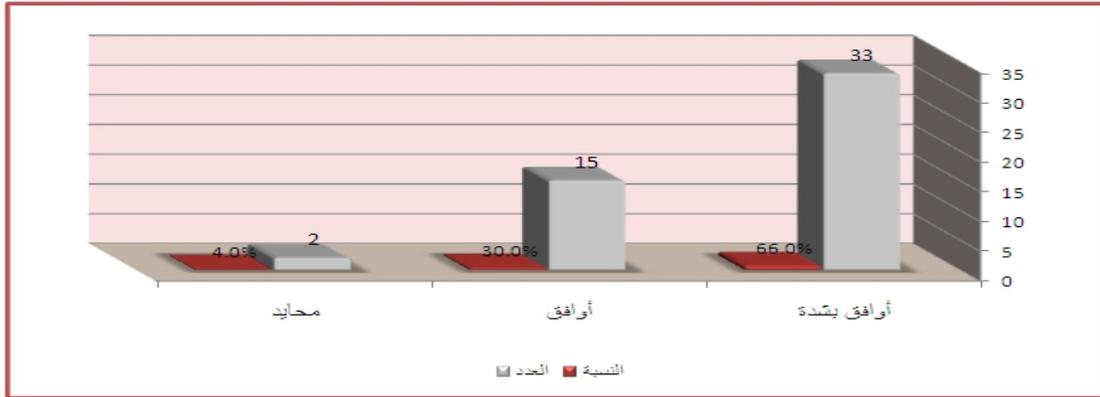
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية عشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
66%	33	أوافق بشدة
30%	15	أوافق
4%	2	محايد
-	-	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (17/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية عشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (17/2/3) أن هنالك نسبة (66%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (30%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن المراجعة الداخلية تقوم بالحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من خلال الفحص المستمر.

العبرة الثالثة عشر: المراجعة الداخلية الفعالة ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية.

جدول رقم (18/2/3)

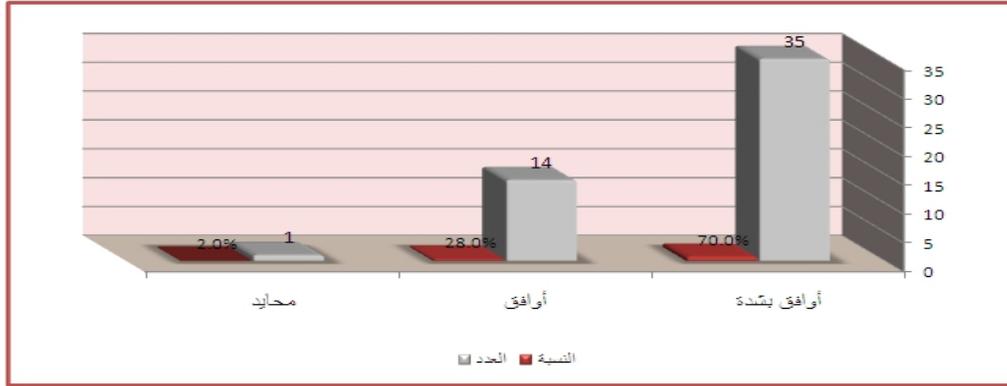
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة عشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
70%	35	أوافق بشدة
28%	14	أوافق
2%	1	محايد
-	-	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (18/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (18/2/3) أن هنالك نسبة (70%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (28%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (2%) محايد، ويتضح من خلال ذلك أن المراجعة الداخلية الفعالة ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية.

العبرة الرابعة عشر: المراجعة الداخلية الفعالة تساعد في توفير الدقة في بيانات القوائم المالية للمنشآت الحكومية.

جدول رقم (19/2/3)

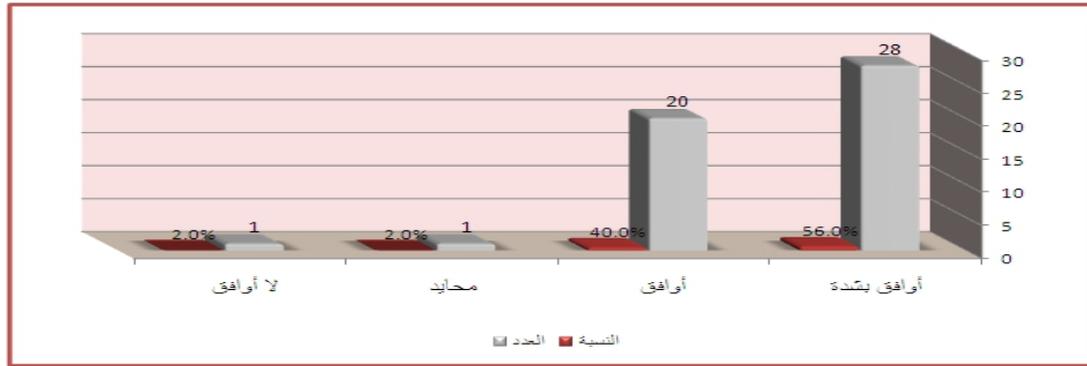
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة عشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
56%	28	أوافق بشدة
40%	20	أوافق
2%	1	محايد
2%	1	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (19/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (19/2/3) أن هنالك نسبة (56%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (40%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (2%) محايدين، وأن هنالك أيضاً نسبة (2%) لم يوافق، ويتضح من خلال ذلك أن المراجعة الداخلية الفعالة تساعد في توفير الدقة في بيانات القوائم المالية للمنشآت الحكومية.

العبرة الخامسة عشر: توفر اللوائح والنظم الخاص بالمراجعة الداخلية نسبة عالية من استقلالية المراجعة الداخلية

جدول رقم (20/2/3)

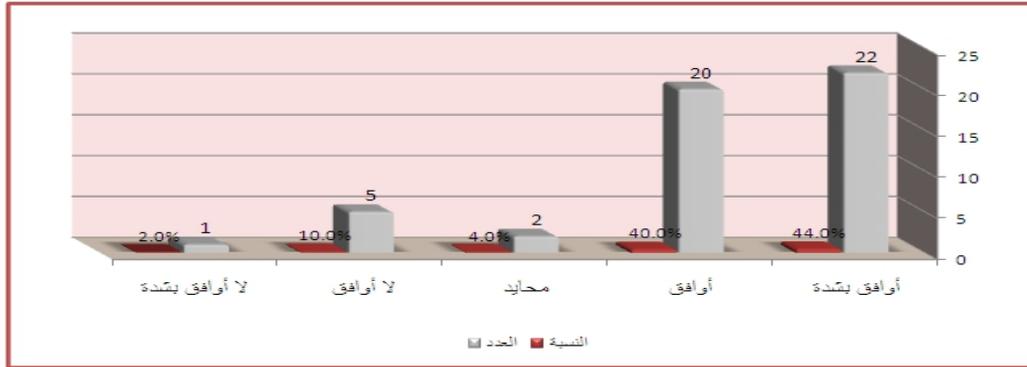
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة عشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
44%	22	أوافق بشدة
40%	20	أوافق
4%	2	محايد
10%	5	لا أوافق
2%	1	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (20/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (20/2/3) أن هنالك نسبة (44%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (40%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (10%) لم يوافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، وأن هناك نسبة (2%) لم يوافق بشدة، ويتضح من خلال ذلك أن توفر اللوائح والنظم الخاص بالمراجعة الداخلية نسبة عالية من استقلالية المراجعة الداخلية.

العبارة السادسة عشر: اختيار أفراد المراجعة الداخلية من ذوي الكفاءات يساعد في أداء مهام المراجعة بصورة مثالية

جدول رقم (21/2/3)

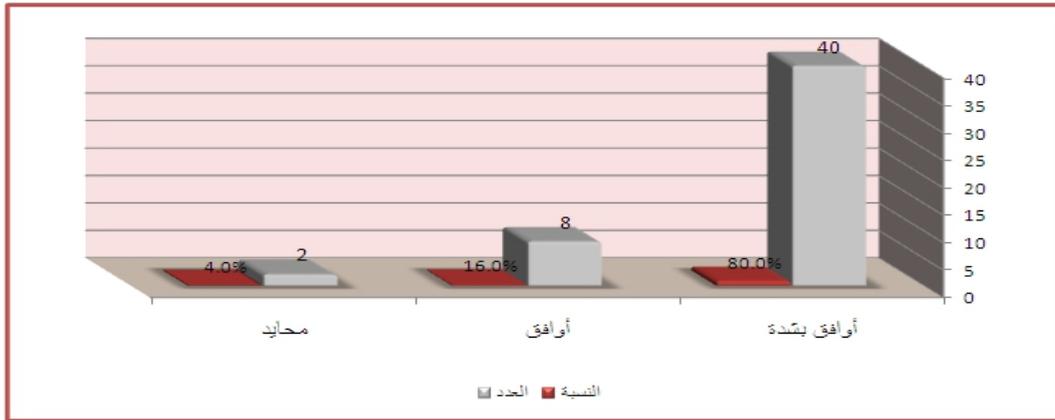
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
80%	40	أوافق بشدة
16%	8	أوافق
4%	2	محايد
-	-	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (21/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (21/2/3) أن هنالك نسبة (80%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (16%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أنه اختيار أفراد المراجعة الداخلية من ذوي الكفاءات يساعد في أداء مهام المراجعة بصورة مثالية.

العبارة السابعة عشر: المراجعة الداخلية وظيفة مستمرة غير مرتبطة بوقت معين
فهي تتحقق بالشمول

جدول رقم (22/2/3)

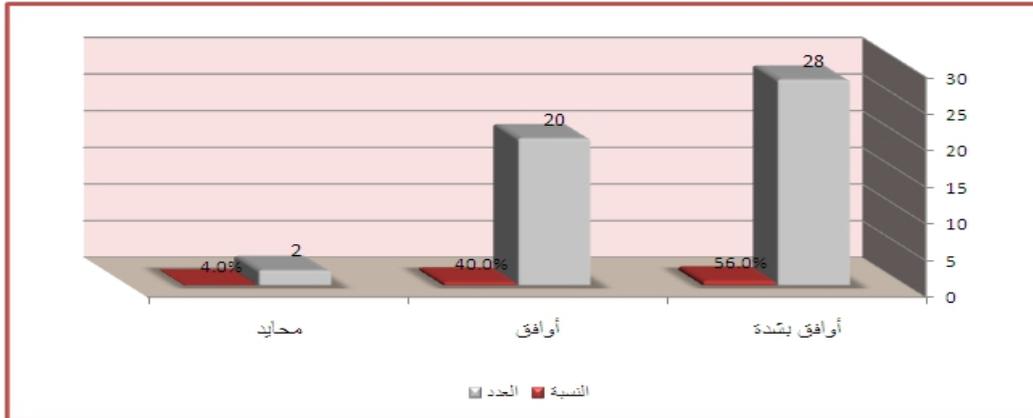
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
%56	28	أوافق بشدة
%40	20	أوافق
%4	2	محايد
-	-	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
%100	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (27/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (27/2/3) أن هنالك نسبة (56%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (40%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، ويتضح من خلال ذلك أن المراجعة الداخلية وظيفة مستمرة غير مرتبطة بوقت معين فهي تتحقق بالشمول.

العبرة الثامنة عشر: وجود المراجع الداخلي باستمرار في المنشآت يساعد في عدالة القوائم المالية

جدول رقم (23/2/3)

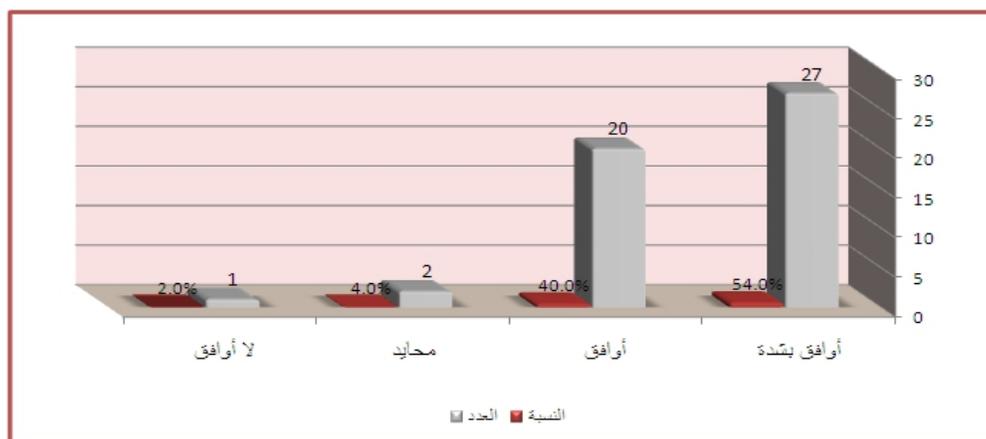
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة عشر

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
54%	27	أوافق بشدة
40%	20	أوافق
4%	2	محايد
2%	1	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (23/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (23/2/3) أن هنالك نسبة (54%) وافقوا بشدة على العبرة أعلاه، وأن هنالك نسبة (40%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، وأن هنالك نسبة (2%) لم يوافق، ويتضح من خلال ذلك أن وجود المراجع الداخلي باستمرار في المنشآت يساعد في عدالة القوائم المالية.

ثانياً : عرض ومناقشة نتائج الفرضيات :

وفى الجزء التالي تقوم الباحثة باستعراض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة كل على حدها

أولاً : عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي .:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية والحد من فجوة التوقعات في المراجعة

جدول رقم (24/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
0.753	1.62	انخفاض جودة أداء المراجع يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات في المراجعة
0.808	1.80	ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ساعد على ظهور فجوة التوقعات في المراجعة
0.735	1.70	قصور نظام الرقابة الداخلية يساهم في توسيع فجوة التوقعات
0.812	1.56	عدم الإلمام بواجبات المراجع الداخلي يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات
0.870	1.76	هنالك تنقلات دورية للمراجعين الداخليين بالولاية
1.199	1.90	النظم والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية تساعد في تضيق فجوة التوقعات

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتبين من الجدول رقم (24/2/3) أعلاه ما يلي :

1/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي 1.62 والانحراف المعياري لها يساوي 0.753 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن انخفاض جودة أداء المراجع يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات في المراجعة.

2/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي 1.80 والانحراف المعياري لها يساوي 0.808 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ساعد على ظهور فجوة التوقعات في المراجعة.

3/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 1.70 والانحراف المعياري لها يساوي 0.735 وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن قصور نظام الرقابة الداخلية يساهم في توسيع فجوة التوقعات .

4/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي 1.56 والانحراف المعياري لها يساوي 0.812 وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن عدم الإلمام بواجبات المراجع الداخلي يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات .

5/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.76 والانحراف المعياري لها يساوي 0.870 وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن هنالك تنقلات دورية للمراجعين الداخليين بالولاية.

6/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي 1.90 والانحراف المعياري لها يساوي 1.199 وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن النظم والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية تساعد في تضيق فجوة التوقعات.

جدول رقم (25/2/3)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق عن عبارات الفرضية الأولى

القيمة الاحتمالية	قيمة مربع كاي	العبارة
0.000	35.920	انخفاض جودة أداء المراجع يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات في المراجعة
0.000	23.920	ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ساعد على ظهور فجوة التوقعات في المراجعة
0.000	35.920	قصور نظام الرقابة الداخلية يساهم في توسيع فجوة التوقعات
0.000	41.200	عدم الإلمام بواجبات المراجع الداخلي يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات
0.000	29040	هنالك تنقلات دورية للمراجعين الداخليين بالولاية
0.000	24.720	النظم والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية تساعد في تضيق فجوة التوقعات

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (25/2/3) كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 35.920 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 23.920 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 35.920 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 41.200 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 29.040 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 24.720 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

جدول رقم (26/2/3)

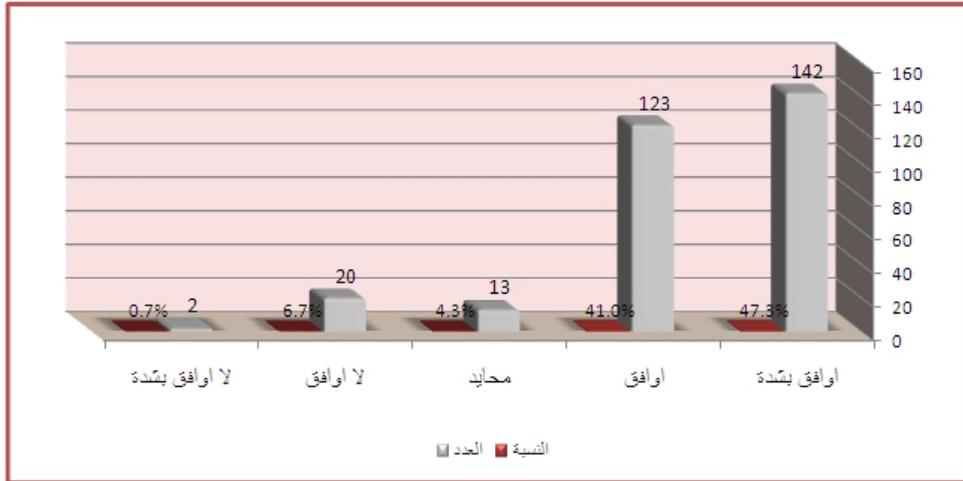
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
%46.9	164	أوافق بشدة
%46.6	163	أوافق
%4.9	17	محايد
%1.7	6	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
%100	300	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (24/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية : برنامج اكسل 2007

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (24/2/3) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الأولى بلغ نسبة (47.3%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ نسبة (41%)، والمحايدين نسبة (4.3%) وعدد غير الموافقين نسبة (6.7%)، وعدد غير الموافقين بدون تشدد نسبة (07%).

يتضح من الجدول رقم (25/2/3) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي² لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن غالبية عبارات الفرضية الأولى أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعنى أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحثة بأن الفرضية الأولى والتي نصت على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية والحد من فجوة التوقعات في المراجعة) قد تحققت.

نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي .:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية واكتشاف الأخطاء والتجاوزات

جدول رقم (27/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
0.621	1.32	تساعد المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير والاختلاس
1.031	2.12	تواكب النظم المتبعة في نظام المراجعة الداخلية التطورات التقنية الحديثة في المحاسبة
0.577	1.56	المراجعة الداخلية هي وسيلة رقابية تخدم الإدارة وتعمل على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية
0.827	1.64	تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من صحة القيود المحاسبية في الدفاتر ومعالجة المفردات وصحتها
0.575	1.42	منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية هو من أهداف المراجعة الداخلية
0.567	1.38	تقوم المراجعة الداخلية بالحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من خلال الفحص المستمر

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتبين من الجدول رقم (27/2/3) أعلاه ما يلي :

1/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي 1.32 والانحراف المعياري لها يساوي 0.621 وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجعة الداخلية تساعد في اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير والاختلاس.

2/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي 2.12 والانحراف المعياري لها 1.081 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن النظم المتبعة في نظام المراجعة الداخلية تواكب التطورات التقنية الحديثة في المحاسبة.

3/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 1.56 والانحراف المعياري لها يساوي 0.577 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجعة الداخلية هي وسيلة رقابية تخدم الإدارة وتعمل على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية.

4/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي 1.64 والانحراف المعياري لها يساوي 0.827 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجعة الداخلية تقوم بالتأكد من صحة القيود المحاسبية في الدفاتر ومعالجة المفردات وصحتها.

5/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.42 والانحراف المعياري لها يساوي 0.575 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية هو من أهداف المراجعة الداخلية.

6/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي 1.38 والانحراف المعياري لها يساوي 0.567 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجعة الداخلية تقوم بالحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من خلال الفحص المستمر.

جدول رقم (28/2/3)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق عن عبارات الفرضية الثانية

القيمة الاحتمالية	قيمة مربع كاي	العبرة
0.000	69.360	تساعد المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير والاختلاس
0.015	10.480	تواكب النظم المتبعة في نظام المراجعة الداخلية التطورات التقنية الحديثة في المحاسبة
0.000	19.360	المراجعة الداخلية هي وسيلة رقابية تخدم الإدارة وتعمل على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية
0.000	34.000	تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من صحة القيود المحاسبية في الدفاتر ومعالجة المفردات وصحتها
0.000	25.240	منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية هو من أهداف المراجعة الداخلية
0.000	29080	تقوم المراجعة الداخلية بالحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من خلال الفحص المستمر

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (28/2/3) كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 69.360 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 10.480 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.015 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 19.360 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 34.000 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 25.240 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 29.080 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

جدول رقم (29/2/3)

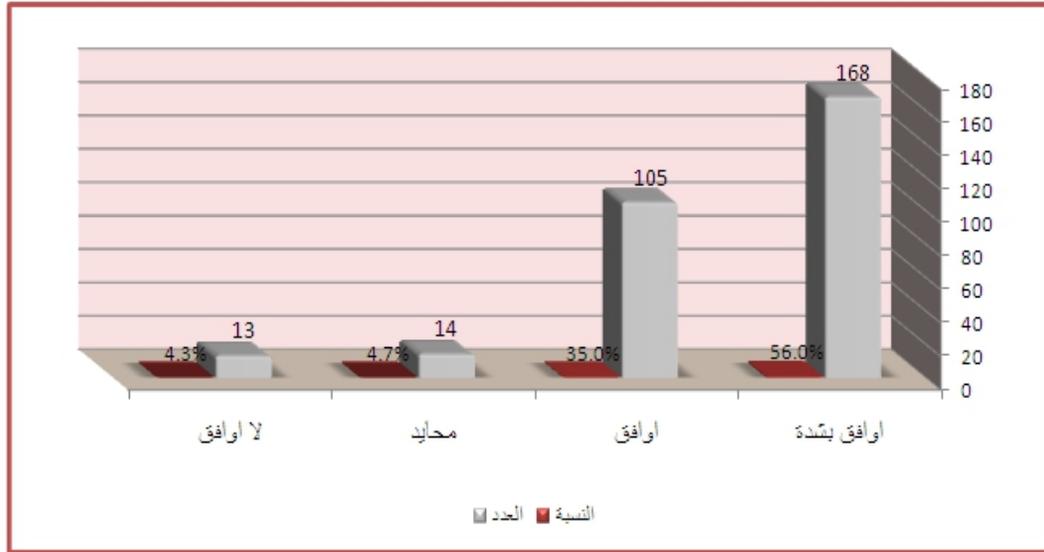
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
56%	168	أوافق بشدة
35%	105	أوافق
4.7%	14	محايد
4.3%	13	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	300	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (25/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (25/2/3) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الثانية بلغ نسبة (56%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ نسبة (35%)، والمحايدين نسبة (4.7%)، وعدد غير الموافقين نسبة (4.3%).

يتضح من الجدول رقم (28/2/3) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي² لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل يستنتج الباحثة بأن الفرضية الثانية والتي نصت على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية واكتشاف الأخطاء والتجاوزات) قد تحققت.

ثالثاً : عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي .:

وجود مراجعة داخلية يساعد في كفاءة التقارير المالية

جدول رقم (30/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
0.513	1.32	المراجعة الداخلية ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية.
0.647	1.50	المراجعة الداخلية الفعالة تساعد في توفير الدقة في بيانات القوائم المالية للمنشآت الحكومية
1.030	1.86	توفر اللوائح والنظم الخاص بالمراجعة الداخلية نسبة عالية من استقلالية المراجعة الداخلية
0.517	1.24	اختيار أفراد المراجعة الداخلية من ذوي الكفاءات يساعد في أداء مهام المراجعة بصورة مثالية
0.580	1.48	المراجعة الداخلية وظيفة مستمرة غير مرتبطة بوقت معين فهي تتحقق بالشمول
0.676	1.56	وجود المراجع الداخلي باستمرار في المنشآت يساعد في عدالة القوائم المالية

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتبين من الجدول رقم (30/2/3) ما يلي :

1/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي 1.32 والانحراف المعياري لها يساوي 0.513 وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجعة الداخلية ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية.

2/ قيمة الوسط الحسابي أفراد العينة الدراسة عن العبارة الثانية هي 1.50 والانحراف المعياري لها يساوي 0.467 وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجعة الداخلية الفعالة تساعد في توفير الدقة في بيانات القوائم المالية للمنشآت الحكومية.

3/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 1.86 والانحراف المعياري لها يساوي 1.030 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن توفر اللوائح والنظم الخاص بالمراجعة الداخلية نسبة عالية من استقلالية المراجعة الداخلية.

4/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي 1.24 والانحراف المعياري لها يساوي 0.517 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن اختيار أفراد المراجعة الداخلية من زوي الكفاءات يساعد في أداء مهام المراجعة بصورة مثالية.

5/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.48 والانحراف المعياري لها يساوي 0.580 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجعة الداخلية وظيفة مستمرة غير مرتبطة بوقت معين فهي تتحقق بالشمول .

6/ قيمة الوسط الحسابي أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي 1.54 والانحراف المعياري لها يساوي 0.676 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن وجود المراجع الداخلي باستمرار في المنشآت يساعد في عدالة القوائم المالية.

جدول رقم (31/2/3)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق عن عبارات الفرضية الثالثة

القيمة الاحتمالية	قيمة مربع كاي	العبرة
0.000	35.320	المراجعة الداخلية ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية.
0.000	44.880	المراجعة الداخلية الفعالة تساعد في توفير الدقة في بيانات القوائم المالية للمنشآت الحكومية
0.000	41.400	توفر اللوائح والنظم الخاص بالمراجعة الداخلية نسبة عالية من استقلالية المراجعة الداخلية
0.000	50.080	اختيار أفراد المراجعة الداخلية من ذوي الكفاءات يساعد في أداء مهام المراجعة بصورة مثالية
0.000	21.280	المراجعة الداخلية وظيفة مستمرة غير مرتبطة بوقت معين فهي تتحقق بالشمول
0.000	40.720	وجود المراجع الداخلي باستمرار في المنشآت يساعد في عدالة القوائم المالية

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (31/2/3) كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبرة الأولى تساوي 35.320 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبرة.

2/ قيمة مربع كاي للعبرة الثانية تساوي 44.880 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبرة.

3/ قيمة مربع كاي للعبرة الثالثة تساوي 41.400 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبرة .

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 50.080 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 21.280 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 40.720 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

جدول رقم (32/2/3)

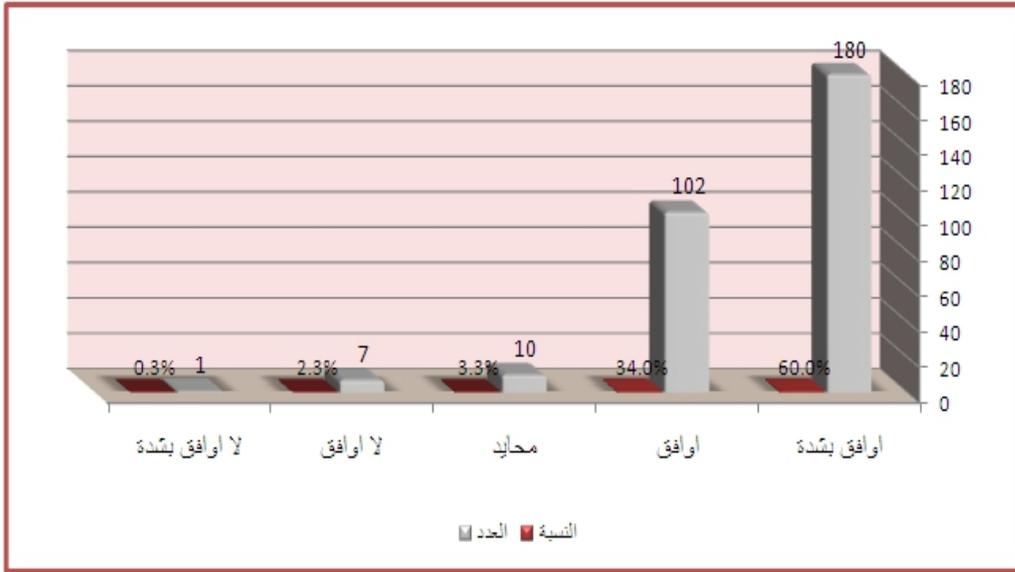
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة	العدد	مستوى الموافقة
60%	180	أوافق بشدة
34%	102	أوافق
3.3%	10	محايد
2.3%	7	لا أوافق
0.3%	1	لا أوافق بشدة
100%	300	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

شكل رقم (26/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول والشكل البياني رقم (26/2/3) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة بلغ نسبة (60%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ نسبة (34%)، والمحايدين نسبة (3.3%) وعدد غير الموافقين نسبة (2.3%)، وعدد غير الموافقين بشدة نسبة (0.3%).

يتضح من الجدول رقم (31/2/3) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي² لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحثة بأن الفرضية الثالثة والتي نصت على أن (وجود مراجعة داخلية يساعد في كفاءة التقارير المالية) قد تحققت.

الخاتمة تشتمل على :

النتائج

التوصيات

قائمة المصادر والمراجع

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلت الباحثة على النتائج الآتية :
1. انخفاض جودة أداء المراجع يؤدي إلي اتساع فجوة التوقعات في المراجعة .
 2. ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ساعد على ظهور فجوة التوقعات في المراجعة.
 3. قصور نظام الرقابة الداخلية يساهم في توسع فجوة التوقعات .
 4. عدم الإلمام بواجبات المراجع الداخلي يؤدي إلي ظهور فجوة التوقعات .
 5. النظم واللوائح والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية تساعد في تضيق فجوة التوقعات.
 6. تساعد المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير والاختلاس .
 7. تواكب النظم المتبعة في نظام المراجعة الداخلية التطورات التقنية الحديثة في المحاسبة.
 8. المراجعة الداخلية هي وسيلة رقابية تخدم الإدارة وتعمل على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية.
 9. تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من صحة القيود المحاسبية في الدفاتر ومعالجة المفردات وصحتها .
 10. منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية هو من أهداف المراجعة الداخلية.
 11. تقوم المراجعة الداخلية بالحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من خلال الفحص المستمر.
 12. المراجعة الداخلية الفعالة تساعد في توفير الدقة في بيانات القوائم المالية للمنشآت الحكومية.
 13. توفر اللوائح والنظم الخاصة بالمراجعة الداخلية نسبة عالية من إستقلالية المراجعة الداخلية.
 14. المراجعة الداخلية ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية .
 15. وجود المراجع الداخلي باستمرار في المنشآت يساعد في عدالة القوائم المالية .

ثانياً: التوصيات

بناءً على ضوء النتائج السابقة توصي الباحثة بالآتي :

1. على المراجعين الداخليين رفع توصيات للإدارة العليا بمعوقات العمل التي تواجههم بالوحدات لتطوير مهنة المراجعة الداخلية .
2. إدراك أهمية دور المراجعين الداخليين وعدم استقلالهم عن الإدارة.
3. التأهيل العلمي الجيد للمراجعين وتنمية مهاراتهم .
4. نشر معايير المراجعة الداخلية وتطويرها .
5. زيادة الوعي والإدراك العام بمشكلة فجوة التوقعات من خلال إقامة الدورات والمؤتمرات والندوات التي يطرح فيها الحلول لهذه المشكلة من قبل أعضاء المهنة والمهتمين بها .
6. على المسؤولين رفع الكفاءة المهنية للمراجعين لتقليل ظهور الفجوات المتوقع حدوثها في المراجعة .
7. على المراجع الداخلي الإلمام بواجباته لتفادي ظهور الفجوات المتوقعة .
8. يجب أن تكون هنالك نظم وقوانين واضحة لعمل المراجعة الداخلية لأنها تساعد في تضيق الفجوات المتوقعة.
9. يجب أن يكون النظام المتبع في المراجعة الداخلية فعال للحصول على بيانات وقوائم مالية دقيقة في المنشآت الحكومية.
10. يجب أن تكون هنالك تنقلات دورية للمراجعين الداخليين بالولاية .
11. على المسؤولين اختيار أفراد المراجعة الداخلية من ذوي الكفاءات حتى يقوموا بأداء مهامهم بصورة مثالية .

المصادر والمراجع

أولاً : المصادر

ثانياً :المراجع

- 1/ ابو الفداء اسماعيل بن عمر بن كثير القرشي الدمشقي ، تفسير القران العظيم ، ط2(الرياض : مجمع الملك فهد لطباعة المصحف الشريف : دار طيبة للنشر والتوزيع ، 1999م)
- 2/ أحمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، ب ط (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م)
- 3/ أمين السيد أحمد لظفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، ط1(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)
- 4/ حامد طلبة محمد ابو هيبية ، أصول المراجعة ، ط1(عمان : دن ، 2011م)
- 5/ حسن عبيد شحاته ، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة ، ط1 (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م ، 2007م)
- 6/ حمد العساف ، المدخل إلي البحث في العلوم السلوكية ،(الرياض : كتبة الكعبيان، 1995)
- 7/ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية العملية والنظرية ، ط1(عمان : دار وائل للنشر ، 200م)
- 8/ ذوقان العبيدات وآخرون ، البحث العملي – مفهومة وأدواته وأساليبه ، (عمان : دار الفكر ، 2002م)
- 9/ رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية ، الطبعة الأولى (عمان : دار الجنادرية للنشر والتوزيع ، 2009م)
- 10/ رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق ، ط1 (القاهرة : الفاروق الحديثة للطباعة والنشر ، 1987م)
- 11/ سمير عبد اللطيف أحمد ، ورقة عمل المراجعة الداخلية الفاعلية الفاعلة لحماية المال العام ، جامعة أم درمان الإسلامية ، 1998م

- 12/ السيد احمد إسماعيل السقا ، قرارات وبحوث في المراجعة المتقدمة ، ط1 (جامعة طنطا : كلية التجارة 2008م)
- 13/ السيد أحمد السقا ، مدثر طه ابو الخير ، مشاكل معاصرة في المراجعة ، ط1 (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م)
- 14/ الشيخ الإمام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، ط1 (بيروت : دار الجيل ، 1987م)
- 15/ عبد الفتاح الصحن ، مبادئ المراجعة علماً وعملاً ، ط1 (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1993م)
- 16/ عبد الفتاح محمد صحن وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، ط1 (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)
- 17/ عبد الكريم الرمحي ، مبادئ المراجعة ، ب ط (عمان : د. ن ، 1998م)
- 18/ عبد الماجد عبد الله حسن ، مبادئ المراجعة ، ط1 ، (الخرطوم : دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر ، 2002م) .
- 19/ عبد المنعم محمود وعيسي أبو طبل ، المراجعة أصولها العلمية والعملية ، ط1 (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1985م)
- 20/ عبد المنعم محمود، عيسي محمد أبو طبل، الرقابة والمراجعة الداخلية، ب ط (الرياض: ب ن، 1989م)
- 21/ عبد الوهاب نصر على ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية ، ط4 (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2009م)
- 22/ عبد الوهاب نصر ، شحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراقبة والمراجعة الداخلية الحديثة ، ب ط (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م ، 2006م)
- 23/ عبد الوهاب نصر ، وآخرون ، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وسوق المال والتجارة الإلكترونية ، ط1 ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م)

- 24/ عبد الوهاب نصر الدين على ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، ب ط (الإسكندرية ، 2009م)
- 25/ محمد السيد الجزار ن المراقبة الداخلية ، دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع كفاءة الإنتاج ، مطبعة البيان العربي ، 1965م)
- 26/ محمد السيد سرايا ، عبد الفتاح الصحن ، المراجعة الداخلية على المستوي الجزئي والكلية ، ب ط (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002-2003م)
- 27/ محمد الهود ، أساسيات في المحاسبة الحكومية ، ط1 (عمان : دار وائل للنشر ، 1998م)
- 28/ محمد سامي راضي ، موسوعة المراجعة المتقدمة ، ب ط (الإسكندرية : دار التعلم الجامعي للطباعة والنشر ، 200م)
- 29/ محمد سيد الصبان وآخرون ، الرقابة والمراجع الداخلية ، ط1 (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1996م)
- 30/ محمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية ، الإطار النظري والمحتوي السلوكي ، ن . ط (عمان : دار النشر ، 1990م)
- 31/ محمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية ، ط1 (عمان : دار النشر ، 1990م)
- 32/ محمد صالح العمران ، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوي السلوكي ، ب ط (عمان : دار النشر ، 1990م)
- 33/ محمد عاصم نورا ، دراسات معنية في المحاسبة والمراجعة ، ط1 (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1990م)
- 34/ محمد على شحاته ، مراجعة وفحص الحسابات ، ط1 (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1971م)
- 35/ محمد محمود خيرى ، اتجاهات في المراجعة الداخلية ، ب ط (القاهرة : الدار الجامعية ، 1981م)
- 36/ منصور أحمد بديوي و آخرون ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، ط1 ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م)

37/ منصور أحمد البديوي ، شحاته السيد ، دراسات في الاتجاهات الحديثة للمراجعة ، ط1 (الإسكندرية : دار الجامعة ، 2002م)

38/ منير محمود سالم ، رمضان محمد غنيم ، نظام المعلومات المحاسبية ، ط1 (الإسكندرية : دار الجامعة ، 1989م)

39/ مهيب السباعي ، وهبي عمرو ، علم توثيق الحسابات ، ط1 (عمان : دار الصفاء للنشر ، 1991م)

40/ نجيب الجندي ، الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات ، ط1 (مصر : دار النهضة للنشر ، 1982م)

41/ وجدي حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية ، مدخل عملي تطبيقي، ط1 ، (الإسكندرية : دار التعلم الجامعي ، 2010م)

42/ يوسف محمد الجربوع ، الفجوة المتوقعة الي عملية المراجعة ، نشره المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 12، 2002م

43/ يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، ط1(عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2000م)

ثالثاً : الرسائل الجامعية :

1/أبوبكر مصطفى محمد الطيب ، دور الإفصاح المحاسبي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة (بحث ماجستير غير منشور ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2008م

2/ أسامة رضا عطا الله ، تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستخدميه ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2000م

3/ سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة ، نظرية السببية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة، 2002م

4/ صبري حسين عطية ، الاتجاهات الحديثة في استقلال مراجع الحسابات ، رسالة ماجستير في المحاسبية غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 1998م

- 5/ فهد محمد فهاد الصغير العجمي ، دعم استقلالية المراجع لغرض تضييق فجوة التوقعات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2002م .
- 6/ محمد سامي راضي ، فجوة التوقعات في المراجعة : التشخيص والحلول : دراسات انتقادية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الأول ، مارس 1999م
- 7/ محمد بخيت محمد على ، أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرار الإستثمار ، (الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات ، 2010م)
- 8/ ناصر عبد المهيم عبد العزيز ، إطار مقترح لدور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الأزهر ، 2007م
- 9/ الهادي إبراهيم فضا يلو ، المنظمات المهنية ودورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ، (الخرطوم : رسالة دكتوراه في الفلسفة ، جامعة امدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2010م
- 10/ هويدا النور سعيد ، فجوة التوقعات في المراجعة ومدى مسئولية المراجع عنها ، (رسالة ماجستير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا) 2002

رابعاً : المجلات والدوريات

- 1/ احمد حلمي جمعة ، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 2000م .
- 2/ أحمد محمد صلاح عطية ، دور تعلم المراجعة في تضييق فجوة التوقعات ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الأول ، يناير 2007م
- 3/ أحمد محمد لطفي غريب ، مدخل مفتوح لمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية في البيئة المصرية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة الحادية والعشرون ، العدد الثاني ، 2001م
- 4/ أمين السيد أحمد لطفي ، رؤية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات في المراجعة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، العدد الثالث ، ديسمبر 2002م

- 5/الرفاعي إبراهيم مبارك ، دور التقرير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية في تفسير فجوة التوقعات في المراجعة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، 2002م .
- 6/ سامي وهبه متولي ، فجوة التوقعات في المراجعة ، أسبابها وسبل تضيقها ، (المجلة العلمية) جامعة الأزهر ، فرع البنات ، العدد الثاني ، كلية التجارة ، يناير 1993م.
- 7/سلطان بن عايض الموركي ، دور معيار العرض والإفصاح في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، (المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد الاول ، 2007م)
- 8/سمية أمين على ، فجوة التدفقات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع ، مجلة المحاسبية والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، العدد الأربعون ، المجلد السابع والخمسون ، 2001م .
- 9/ سمية أمين على، أثر تزويد المراجع الخارجي بمعلومات عن توقعات المستخدمين الخارجيين، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003م
- 10/صادق حامد مصطفى ، مدخل تحليلي لقياس الخطر الحتمي وأثره في تخطيط عملية المراجعة ، محلية كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، المجلد الثالث الأربعون ، العدد الثالث والثلاثون ، 1991م.
- 11/عبد الله محمود سالم ، استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، السنة الحادي عشر ، العدد الثالث ، 1991م.
- 12/عبد الناصر محمد سيد درويش ، دراسة اختباريه لآثار الايجابية للمعيار الأمريكي رقم (SA 99) في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثاني ، 2004م
- 13/عصام الدين محمد متولي ، دراسة تحليلية لمستويات فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها (مجلة جامعة ام درمان الإسلامية ، العدد الرابع ، ابريل ، 2002م)

- 14/ محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد ، مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة ، دراسة نظرية تطبيقية ، مجلة الدراسات والبحوث ا لتجارية كلية التجارة بنها ، جامعة الزقازيق ، العدد الثاني ، 2000م .
- 15/ محمد سامي راضي ، فجوة التوقعات في المراجعة ، دراسات انتقادية ، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الأول ، الجزء الثاني ، مارس 1999م
- 16/ محمود شوقي عطا الله ، المراجعة الداخلية كأداة متابعة الخطة في المشروعات ، ب ط (القاهرة: مجلة المحاسب ، كلية التجارة ، العدد الثامن ، 1967م)
- 17/ يوسف محمد جربوع ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونية وطرق معالجة هذه الفجوة ، مجلة الصيرفه الإلكترونية

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

الأخ / المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: استبيان

أرجو من سيادتكم التكرم بمستوى الموافقة على أسئلة الإستبانة المرفقة وذلك لاستكمال دراستي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان :

دور المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة

ونقدر دوركم الفاعل في البحوث العلمية، علما بأن البيانات سيتم استخدامها لإغراض البحث العلمي فقط وستعامل بسرية تامة.

وتقبلوا وافر الشكر والتقدير ،،،

الباحثة

حنان عبد الرازق محمد الهادي الحفيان

2017م

أولاً : البيانات الشخصية:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب :

1. العمر:

أقل من 30 سنة () 31 _ 40 سنة ()

41 _ 50 سنة () أكثر من 50 سنة ()

2. المؤهل العلمي:

دبلوم وسيط () بكالوريوس () دبلوم عالي ()

ماجستير () دكتوراه ()

3. التخصص العلمي:

محاسبة () إدارة أعمال () اقتصاد ()

تكاليف ومحاسبة إدارية () أخرى اذكرها

4. المسمى الوظيفي:

مدير () رئيس قسم () مراجع داخلي ()

أخرى (أذكرها)

5. سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات () 5 _ 10 سنوات () 11 _ 15 سنة ()

16 _ 20 سنة () أكثر من 20 سنة ()

ثانيا : بيانات الدراسة

الرجاء التكرم بوضع علام (√) أمام مستوي الموافقة المناسبة :

الفرضية الأولى : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية والحد من

فجوة التوقعات في المراجعة

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	انخفاض جودة أداء المراجع يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات في المراجعة					
2	ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين ساعد على ظهور فجوة التوقعات في المراجعة					
3	قصور نظام الرقابة الداخلية يساهم في توسيع فجوة التوقعات					
4	عدم الإلمام بواجبات المراجع الداخلي يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات					
5	هنالك تنقلات دورية للمراجعين الداخليين بالولاية					
6	النظم واللوائح والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية تساعد في تضيق فجوة التوقعات					

الفرضية الثانية : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية واكتشاف الأخطاء والتجاوزات

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تساعد المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير والاختلاس					
2	تواكب النظم المتبعة في نظام المراجعة الداخلية التطورات التقنية الحديثة في المحاسبة					
3	المراجعة الداخلية هي وسيلة رقابية تخدم الإدارة وتعمل على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية					
4	تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من صحة القيود المحاسبية في الدفاتر ومعالجة المفردات وصحتها					
5	منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية هو من أهداف المراجعة الداخلية					
6	تقوم المراجعة الداخلية بالحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من خلال الفحص المستمر					

الفرضية الثالثة : وجود مراجعة داخلية يساعد في كفاءة التقارير المالية

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	المراجعة الداخلية ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية.					
2	المراجعة الداخلية الفعالة تساعد في توفير الدقة في بيانات القوائم المالية للمنشآت الحكومية					
3	توفر اللوائح والنظم الخاص بالمراجعة الداخلية نسبة عالية من استقلالية المراجعة الداخلية					
4	اختيار أفراد المراجعة الداخلية من ذوي الكفاءات يساعد في أداء مهام المراجعة بصورة مثالية					
5	المراجعة الداخلية وظيفة مستمرة غير مرتبطة بوقت معين فهي تتحقق بالشمول					
6	وجود المراجع الداخلي باستمرار في المنشآت يساعد في عدالة القوائم المالية					

ملحق رقم (2)

قائمة المحكمين

الاسم	الدرجة العلمية	العنوان
د.حسين محمد الطاهر	أستاذ مشارك	كلية الاقتصاد _ جامعة شندى
د. مهند جعفر حسن حبيب	أستاذ مساعد	كلية الاقتصاد _ جامعة شندى
د.محمد أحمد عبد الله	أستاذ مساعد	كلية الاقتصاد _ جامعة شندى