جمهورية السودان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية

(دراسة ميدانية على محلية شندي)

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة : مفيدة حسن عبيد محمد

إشراف الدكتورة : إشراقة بشير محمد بشير

يونيو 2015م/شوال 1436هـ

الاستهلال

قال تعالي :

(قَالُواْ سُبۡحَٰنَكَ لَا عِلۡمَ لَنَآ إِلَّا مَا عَلَّمۡتَنَآۖ إِنَّكَ أَنتَ ٱلۡعَلِيمُ ٱلۡحَكِيمُ)

البقرة، الآية 32

ا لإ هـد ا ء

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين

أما بعد أتقدم بهذا العمل المتواضع إلى :-

من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضي الرحمن

وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

- والدتي الحبيبة حفظها الله وبارك في عمرها -

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

- والدي الغالي حفظه الله وبارك في عمره-

- إلى أخواني -

أخواتي وكل أفراد عائلتي

إلى كل زميلاتي في مسيرتي الدراسية

إلى جامعتي جامعة شندي الغراء

لبيك جامعة للحق فانتسبي لكِ انتمائي وللإسلام والقيم

وإلى كل من دعا لي دعوة صالحة في ظهر الغيب

أهدي هذا البحث المتواضع

الباحثة

الـشكـر و الـتقـديـر

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل ، فهو القائل

(لئن شكرتم لأزيدنكم).

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم

"التحدث بنعمة الله شكر، و تركها كفر، و من لا يشكر القليل لا يشكر الكثير، و من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

ولا أنسى بعد فضل الله فضل جامعة شندي تلك المنارة الشامخة والتي خرجت القادة والعلماء فلها مني كل الشكر والتقدير.

والشكر لكلية الدراسات العليا

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في أتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة وأتوجه بخالص الشكر والامتنان للدكتورة الفاضلة إشراقة بشير، على قبولها الإشراف على هذا العمل وعلى جميع التوجيهات المقدمة من طرفها طيلة فترة البحث.

فكانت نعم المشرف.

كما أتوجه بخالص الشكر لكل أساتذة الكلية

واخص بالذكر الدكتورة أمل أبو زيد والأستاذة إشراقة مهدي

كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم المناقشة،وتحملهم عنا قرأته وتقييمه . وختاماً، أتقدم بالشكر لمحلية شندي.

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي.

المستخلص

تناولت هذه الدراسة مفهوم المراجعة وبيان دورها في الحد من الأخطاء المحاسبية وكذلك توضيح كيفية تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك دراسة حالة محلية شندي. وتمثلت مشكلة الدراسة في الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية وكذلك في الجهل بالمبادئ والفروض المحاسبية وعدم استخدام التقنية الإلكترونية في المحاسبة والتي يمكن أن تساعد إلى حد كبير في تقليل الأخطاء المحاسبية وعدم إدخال التقنية الإلكترونية في عملية المراجعة وعدم التخطيط للمراجعة في المؤسسات باعتبارها الوسيلة لاكتشاف الأخطاء المحاسبية.وتنبع أهمية الدراسة من قلة البحوث والدراسات التي تناولت المراجعة وبذلك يمكن اعتبارها مساهمة في إثراء المكتبة العربية بدراسات حول المراجعة. بنيت الدراسة على ثلاث فرضيات هي :-

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط لعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية،هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية وتقليل الأخطاء المحاسبية،هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التقنية الالكترونية واكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً.أتبعت الدراسة المنهج التاريخي من خلال استعراض الدراسات السابقة و كذلك المنهج الاستقرائي من خلال اختبار الفرضيات.والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج الحزم الإحصائيSPSS لإدخال بيانات الدراسة تم استخدام النسب المئوية والمنوال واختبار كاي تربيع لإجابات مجتمع الدراسة تم تجميع بيانات الدراسة بواسطة استبانه توصلت إلى عدد من النتائج أهمها إثبات صحة جميع الفرضيات. وبناءاً على صحة هذه الفروض خلصت الدراسة بالعديد من النتائج منها: أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر ايجابي على عملية المراجعة.ومن خلال نتائج الدراسة توصلت الباحثة إلى عدد من التوصيات منها: ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بزيادة وتنمية الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها من خلال التدريب المستمر .

Abstract

This study deals with the concept of the auditing and the statement of its role in the reduction of accounting errors as well as to clarify how to reduce the chances of making mistakes and fraud to put controls and procedures to prevent. It takes Shendi Locality as case-study.

The problem of the study is that the accounting mistakes affect the income sheet and the financial position of the entity. Besides, ignorance of accounting principles and computerization that can eliminate accounting mistakes.

The study is one of very few ones in the field auditing.

The three hypotheses of the study are:-

- There is a relation of statistical significance between planning the auditing process and discovering mistakes on the financial statements.
- There is a relation of statistical significance between the accounting principles and hypotheses and narrowing the mistakes.
- There is a relation of statistical significance between using electronic technology and the early discovery of accounting mistakes.

The study adopts the historical method in referring to previous studies. For choosing hypotheses it adopts the inductive method; and the descriptive analytical method by using the statistical bundles program SPSS to feed the data.

The study also uses Kay Test and Percentages for the study community responses.

The data is collected by a questionnaire.

The results of the study:-

the examination and evaluation of the internal control system have a positive impact on auditing process through the results of the study findings the researcher to a number of recommendations, including: the need to the attention of the accounting and auditing offices up and development of professional and scientific competence of the members of the offices of through continuous training.

فهرس الموضوعات

الموضوع	الصفحة
الآية	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
المستخلص	د
Abstract	هـ
فهرس الموضوعات	و
فهرس الجداول	ح
فهرس الأشكال	ي
فهرس الملاحق	ل
المقدمة	
أولاً: الإطار المنهجي للدراسة	2
ثانياً :الدراسات السابقة	6
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة	
المبحث الأول: المحاسبة نشأتها وتعريفها	18
المبحث الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية	31
المبحث الثالث: التطبيق المحاسبي	42
الفصل الثاني: الإطار النظري للمراجعة	
المبحث الأول: تعريف المراجعة وأهدافها وأهميتها وأنوعها	55
المبحث الثاني: الفرق بين المراجعة والمحاسبة	70
المبحث الثالث: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	79

الموضوع	الصفحة

الفصل الثالث: الأخطاء المحاسبية وأساليب الكشف عنها	
المبحث الأول: مفهوم الأخطاء المحاسبية	90
المبحث الثاني: أنواع الأخطاء المحاسبية	104
المبحث الثالث: أساليب الكشف عن الأخطاء المحاسبية	113
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن محلية شندي	126
المبحث الثاني:إجراءات الدراسة الميدانية	143
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات	174
الخاتمة	
أولاً: النتائج	195
ثانياً: التوصيات	197
قائمة المراجع والمصادر	198
الملاحق	213

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1/3/1)	دفتر اليومية	46
(1/3/2)	نموذج لصفحة دفتر الأستاذ العام	47
(1/3/3)	ميزان المراجعة للمشروع للسنة المالية المنتهية في 12/31	48
(1/3/4)	ميزان المراجعة للمشروع للسنة المالية المنتهية في 12/31	49
(1/3/5)	المتاجرة عن السنة المنتهية في 12/31	50
(1/3/6)	حساب الأرباح والخسائر	51
(1/3/7)	نموذج لميزانية عمومية قائمة المركز المالي	53
(2/3/1)	الفرق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	88
(4/1/1)	تعداد السكان حسب الوحدات الإدارية بمحلية شندي لعام 2010م	127
(4/1/2)	الأراضي الصالحة حسب محليات ولاية نهر النيل (بالفدان)	137
(4/1/3)	المستشفيات والمراكز الصحية	142
(4/2/1)	التوزيع التكراري وفق متغير العمر	145
(4/2/2)	التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل العلمي	146
(4/2/3)	التوزيع التكراري وفق متغير التخصص العلمي	147
(4/2/4)	التوزيع التكراري وفق متغير المسمى الوظيفي	148
(4/2/5)	التوزيع التكراري وفق متغير سنوات الخبرة	149

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(4/2/6)	إجابات أفراد عينة الدراسة فحص وتقييم شامل للرقابة الداخلية	150
(4/2/7)	نزاهة مراجع الحسابات	151
(4/2/8)	مراجع الحسابات يمكن الاستعانة ببعض موظفي المنشأة	152
(4/2/9)	مراجع الحسابات أن يكون ذو خبرة عملية	153
(4/2/10)	فهم مراجع الحسابات لطبيعة عمل المنشأة	154
(4/2/11)	زيادة قدرة المراجع على كشف الخطاء في القوائم المالية	155
(4/2/12)	ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة يساعده في عمله	156
(4/2/13)	عملية المراجعة تحتاج لوقت كافي	157
(4/2/14)	الالتزام بمجموعة من المفاهيم والفروض لتقليل الأخطاء المحاسبية	158
(4/2/15)	تطبيق المبادئ والمعايير تقلل حدوث الأخطاء	159
(4/2/16)	التأكد من ملائمة المبادئ والفروض في إعداد القوائم المالية	160
(4/2/17)	الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى حدوث الأخطاء	161
(4/2/18)	تسجيل العمليات وفقاً للمبادئ المحاسبية	162
(4/2/19)	كفاءة العاملين ومعرفتهم بالمبادئ والفروض يقلل من حدوث الخطاء	163
(4/2/20)	تطبيق فرض التوازن المحاسبي يقلل حدوث الأخطاء المحاسبية	164
(4/2/21)	الحاسب الآلي يساعد المراجع في فهم وظائف الحاسب الآلي	165
(4/2/22)	يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الالكتروني عند إجراء تصميم المراجعة	166
(4/2/23)	يتحقق المراجع من جميع المخرجات أن تكون سليمة	167
4/2/24)	على المراجع التحقق من صحة وسلامة البيانات	168
(4/2/25)	على المراجع فهم نظام الرقابة الداخلية المتأثرة ببيئة الحاسب الآلي	169
(4/2/26)	استعمال وسائل تقنية حديثة تؤثر ايجابياً في عملية المراجعة	170
(4/2/27)	المراجعة الالكترونية تساعد المراجع في اكتشاف الأخطاء المحاسبية	171

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(4/2/28)	استخدام الأساليب المحاسبية في عملية المراجعة تسهل عمل المراجع	172
(4/3/1)	المنوال لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الأولى	174
(4/3/2)	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الأولى	176
(4/3/3)	التوزيع التكراري لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الأولى	179
(4/3/4)	المنوال لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الثانية	181
(4/3/5)	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الثانية	183
(4/3/6)	التوزيع التكراري لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الثانية	185
(4/3/7)	المنوال لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الثالثة	187
(4/3/8)	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الثالثة	189
(4/3/9)	التوزيع التكراري لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الثالثة	192

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(4/1/1)	الهيكل الإداري لمحلية شندي	129
(4/2/1)	التوزيع التكراري وفق متغير العمر	145
(4/2/2)	التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل العلمي	146
4/2/3)	التوزيع التكراري وفق متغير التخصص العلمي	147
(4/2/4)	التوزيع التكراري وفق متغير المسمى الوظيفي	148
(4/2/5)	التوزيع التكراري وفق متغير سنوات الخبرة	149
(4/2/6)	إجابات أفراد عينة الدراسة فحص وتقييم شامل للرقابة الداخلية	150
(4/2/7)	نزاهة مراجع الحسابات	151
(4/2/8)	مراجع الحسابات يمكن الاستعانة ببعض موظفي المنشأة	152
(4/2/9)	مراجع الحسابات أن يكون ذو خبرة عملية	153
(4/2/10)	فهم مراجع الحسابات لطبيعة عمل المنشأة	154
(4/2/11)	زيادة قدرة المراجع على كشف الخطاء في القوائم المالية	155
(4/2/12)	ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة يساعده في عمله	156
(4/2/13)	عملية المراجعة تحتاج لوقت كافي	157
(4/2/14)	الالتزام بمجموعة من المفاهيم والفروض لتقليل الأخطاء المحاسبية	158
(4/2/15)	تطبيق المبادئ والمعايير تقلل حدوث الأخطاء	159
(4/2/16)	التأكد من ملائمة المبادئ والفروض في إعداد القوائم المالية	160
(4/2/17)	الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى حدوث الأخطاء	161
(4/2/18)	تسجيل العمليات وفقاً للمبادئ المحاسبية	162
(4/2/19)	كفاءة العاملين ومعرفتهم بالمبادئ والفروض يقلل من حدوث الخطاء	163
(4/2/20)	تطبيق فرض التوازن المحاسبي يقلل حدوث الأخطاء المحاسبية	164

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(4/2/21)	الحاسب الآلي يساعد المراجع في فهم وظائف الحاسب الآلي	165
(4/2/22)	يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الالكتروني عند إجراء تصميم المراجعة	166
(4/2/23)	يتحقق المراجع من جميع المخرجات أن تكون سليمة	168
(4/2/24)	على المراجع التحقق من صحة وسلامة البيانات	169
(4/2/25)	على المراجع فهم نظام الرقابة الداخلية المتأثرة ببيئة الحاسب الآلي	170
(4/2/26)	استعمال وسائل تقنية حديثة تؤثر ايجابياً في عملية المراجعة	171
(4/2/27)	المراجعة الالكترونية تساعد المراجع في اكتشاف الخطاء المحاسبية	172
(4/2/28)	استخدام الأساليب المحاسبية في عملية المراجعة تسهل عمل المراجع	179
(4/3/1)	التوزيع التكراري لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الأولى	179
(4/3/2)	التوزيع التكراري لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الثانية	186
(4/3/3)	التوزيع التكراري لأجابات أفراد عينة الدرسة عن عبارات الفرضية الثالثة	192

فهرس الملاحق

الموضوع	الصفحة
الاستبيان	213
محكمو الاستبانة	218

المقدمة

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

الـفـصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة

تتناول الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة من خلال المباحث التالية

المبحث الأول:المحاسبة نشأتها وتعريفها

المبحث الثاني:الفروض والمبادئ المحاسبية

المبحث الثالث:التطبيق المحاسبي

الـفـصل الـثـانـي

الإطار النظري للمراجعة

تتناول الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري للمراجعة من خلال المباحث التالية

المبحث الأول: تعريف المراجعة وأهدافها وأهميتها وأنواعها

المبحث الثاني: الفرق بين المراجعة والمحاسبة

المبحث الثالث: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

الـفـصل الـثـالـث

الأخطاء المحاسبية وأساليب الكشف عنها

تتناول الباحثة في هذا الفصل الأخطاء المحاسبية من خلال المباحث التالية

المبحث الأول: مفهوم الأخطاء المحاسبية

المبحث الثاني: أنواع الأخطاء المحاسبية

المبحث الثالث: أساليب الكشف عن الأخطاء المحاسبية

الـفـصل الـرابـع

الدراسة الميدانية

المبحث الأول:نبذة تعريفية عن محلية شندي

المبحث الثاني:إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث:تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الخاتمة وتشمل على

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

المقدمة

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي:-

تمهيد:-

إن تطور الاقتصاد وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة أدى إلى ظهور شركات أموال كبيرة، صاحبها انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة نفسها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه الشركات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لموارد الشركة، وبالتالي ظهور المراجعة كأداة رقابية فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك الشركات.

وباعتبار إن مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة هي المرآة التي تعكس الوضعية المالية للشركة ونتائج نشاطها خلال الدورة المالية، فإن المراجعة تعتبر الوجه المكمل للعمل المحاسبي والمالي بصفة عامة، وذلك باعتبارها المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة

وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الدورة المالية أي القوائم المالية الصادرة عن النظام المحاسبي، وبذلك تتركز مهمة المراجع في عملية فحص ومراجعة نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من واقع المستندات في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة.

إن تمتع المعلومات بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل نظام المعلومات في إطار النظام العام للمعلومات، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، إلا أن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي، وتوفر المراجعة الخارجية إضافة إلى كونها وسيلة رقابية، وسيلة لتحسين التسيير بالمؤسسة وتأهيل المؤسسة من الجانب الإداري بمختلف وظائفه، وهذا من خلال اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتجنبها في الدورات المقبلة من خلال اعتماد التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء وعناصر الخلل دوريا .

مشكلة البحث:-

تكمن مشكلة الدراسة في الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية وكذلك في الجهل بالمبادئ والفروض المحاسبية وعدم استخدام التقنية الالكترونية في المحاسبة والتي يمكن أن تساعد إلى حد كبير في تقليل الأخطاء المحاسبية وعدم إدخال التقنية الالكترونية في عملية المراجعة وعدم التخطيط للمراجعة في المؤسسات باعتبارها وسيلة لاكتشاف الأخطاء المحاسبية

أهدف البحث:-

يهدف هذا البحث إلى:

- ❖ تناول مفهوم المراجعة و بيان دورها في الحد من الأخطاء المحاسبية
- ❖ توضيح كيفية تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك

- ❖ التحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها وإبداء رأي فني ومحايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ❖ التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء المحاسبية والفنية بقدر الإمكان سواء المتعمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير
- ❖ أن كل العمليات تطبق وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- ❖ أن كل العمليات سجلت في الدفاتر المحاسبية بصورة سليمة .

أهمية البحث:-

تظهر أهمية البحث بسبب الطلب المتزايد على مهنة المراجعة من سائر الأطراف،وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية موثوقة وتعبر بعدالة عن الموقف المالي بحيث يمكن الاعتماد عليها في وضع القرارات الاقتصادية. لذلك فإن موضوع هذا البحث يعتبر على قدر كبير من الأهمية ليس للمراجعين فحسب،بل لجميع الأطراف ذات العلاقة من المستثمرين،المقرضين،الموردين،العملاء،الإدارة وغيرهم،حيث تتأثر مصالحهم بأي خطأ محاسبي وتؤثر على مصداقية القوائم المالية. وتظهر أهميته من قلة البحوث والدراسات التي تناولت المراجعة وبذلك يمكن اعتبارها مساهمة في إثراء المكتبة العربية بدراسات حول المراجعة والخروج بنتائج وتوصيات تسهم في الارتقاء بأداء مهنة المراجعة والمحاسبة إلى المستوي المطلوب.

تقوم الدراسة باختبار الفرضيات الآتية:-

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط لعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية
2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية وتقليل الأخطاء المحاسبية
3. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التقنية الالكترونية واكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً

حدود الدراسة :-

1. حدود مكانية : محلية شندي

2. حدود زمانية : 2015م

منهج الدراسة :-

اتبعت الباحثة في هذه الدراسة المناهج التالية:-

- المنهج الوصفي التحليلي المتمثل في دراسة الحالة وتحليل واختبار صحة الفرضيات وفق بيانات الدراسة الميدانية .
- كما اتبعت المنهج التاريخي من خلال استعراض الدراسات السابقة
- واتبعت الباحثة كذلك المنهج الاستقرائي من خلال اختبار الفرضيات

مصادر جمع البيانات:-

- مصادر ثانوية تتمثل في الكتب والمراجع والمجلات العلمية والرسائل الجامعية والتقارير الرسمية الصادرة من الجهات ذات العلاقة .
- مصادر أولية تتمثل في أداة الدراسة الاستبيان .

هيكل الدراسة :-

تتكون الدراسة من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة، تشمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة. تتناول الباحثة في الفصل الأول من الدراسة الإطار النظري للمحاسبة من خلال المباحث التالية:-المبحث الأول: المحاسبة نشأتها وتعريفها المبحث الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية المبحث الثالث: التطبيق المحاسبي.

تتناول الباحثة في الفصل الثاني من الدراسة الإطار النظري للمراجعة من خلال المباحث التالية :- المبحث الأول: تعريف المراجعة وأهدافها وأهميتها وأنواعها المبحث الثاني: الفرق بين المراجعة والمحاسبة المبحث الثالث: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تتناول الباحثة في الفصل الثالث من الدراسة الأخطاء المحاسبية من خلال المباحث التالية:- المبحث الأول: مفهوم الأخطاء المحاسبية المبحث الثاني:أنواع الأخطاء المحاسبية المبحث الثالث: أساليب الكشف عن الأخطاء المحاسبية .

تتناول الباحثة في الفصل الرابع الدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية المبحث الأول:نبذة تعريفية عن محلية شندي المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الخاتمة

النتائج والتوصيات

المصادر والمراجع

ثانياً :- الدراسات السابقة

تقوم الباحثة باستعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث نستعرض بعضاً منها فيما يلي :-

1. دراسة مرتضي (2006م)[1] :-

تمثلت مشكلة الدراسة في أثر نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية على مهنة المراجعة الخارجية وهدفت الدراسة إلى تطوير أساليب المراجعة باستخدام الحاسب وإمكانية مواجهة الغش والتلاعب في الأنظمة المحاسبية اليومية واستعراض إجراءات المراجعة في ظل النظم الإلكترونية وقد بنيت الدراسة على عدد من الفرضيات هي أدى استخدام نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في عملية المراجعة إلى رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية، تحقق الدقة

([1]) مرتضي القسم عوض الكريم البشير، أثر نظم التشغيل الإلكتروني على المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية (الخرطوم: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا،2006م)

والسرعة في أساليب وإجراءات المراجعة وحث توجيهات المراجعين حول تأييد المراجعة بمساعدة الحاسب. تتأثر أساليب وإجراءات المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني بمعايير المراجعة الدولية. وأن المراجعة الحاسوبية في السودان مازالت في طورها الأول.وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك إجماع بين المراجعين على أن المراجعة باستخدام الحاسوب تعمل على تحقيق الدقة والسرعة في خطوات المراجعة.وأن استخدام نظم التشغيل الإلكتروني ساهم في تطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءته مما أدي إلى تقليل الاختبارات. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على أثر نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على مهنة المراجعة وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية .

2. دراسة أرزاق (2008م)[1]:-

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي : ما مدى مساهمة المراجع الخارجي لدي أداء واجباته المهنية في التخفيف من تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية؟ واستكشاف ماهية المخاطر الموجودة في البيئة الفلسطينية ؟ ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية: ما مدى استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة من قبل المراجع الخارجي بطريقة صحيحة، تؤدي إلى تخفيض تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية؟ ما مدى استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية بطريقة صحيحة تؤدي إلى تخفيض تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية ؟ما مدى قيام المراجع الخارجي بالتأكد من صحة ودقة التقديرات المحاسبية بدرجة تؤدي إلى تخفيض تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية ؟ تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة. تأتي أهمية الدراسة من تحديد مدى مساهمتها في التخفيف من المخاطر التي تواجه المراجع أثناء عملية المراجعة لكي تساعده المراجع في عدم الوقوع في مثل هذه المخاطر، ومن ثم إبداء رأي عادل وسليم على صحة القوائم المالية التي تم مراجعتها، وهذا يؤدى إلى زيادة الثقة في الرأي الذي يبديه المراجع

([1]) أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة ، (فلسطين: رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2008م)

الخارجي وزيادة ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة والمراجعة. وبنيت الدراسة على عدد من الفرضيات هي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة بطريقة صحيحة وبين تخفيض تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية بطريقة صحيحة وبين تخفيض تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية، وبين تخفيض تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية . وقدمت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها: تبين أن استخدام العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية. أن استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية. أن التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية. كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: يجب على المراجع استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية بشكل صحيح، وأن يكون على دراية كاملة بالمصطلحات الإحصائية من أجل تخفيف مخاطر المراجعة، ضرورة أن يلم المراجع بمكونات الحاسب الآلي، والتأكد من صحة إدخال وإخراج البيانات وصحة التشغيل الآلي داخل الجهاز. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية .

3. دراسة عبد الوهاب(2010م)[1]:-

وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه على الرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها الحاسوب إلا أنه يؤدي إلى حدوث صعوبات في عملية المراجعة للأنظمة المحاسبية المعدة إلكترونياً,مما يخلق صعوبات متعددة أمام المراجع عند القيام بعملية المراجعة مما قد يؤثر على جودة عملية المراجعة.هدفت الدراسة إلى دراسة المراجعة الإلكترونية و بيان إجراءاتها و أساليبها و معاييرها

([1]) عبد الوهاب محمد حسن ،أثر المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة ، (الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية ،2010م)

و أثرها على جودة المراجعة.وبنيت الدراسة على الفرضيات التالية:استخدام الحاسوب في المراجعة الالكترونية يؤدي إلى تسهيل عمل المراجع و توفير الوقت و الجهد و يقلل من تكاليف المراجعة. استخدام الحاسوب في عملية المراجعة قد يتطلب تطوير أو صياغة معايير مراجعة جديدة تتلاءم مع التطور الحاصل في عملية المراجعة.استخدام الحاسوب في عملية المراجعة أدى إلى تغيير في إجراءات عملية المراجعة مما قد يتطلب تطوير أساليب المراجعة .استخدام الحاسوب قد يؤثر على جودة المراجعة .توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:استخدام المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى اختصار وقت عملية المراجعة وتوفير الجهد. تزيد المراجعة الإلكترونية من مقدرة المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية . تساعد المراجعة الالكترونية على تقويم إجراءات الرقابة الداخلية مما يسهل تنفيذ عملية المراجعة. أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: ضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تمكن المراجع من التحقق من سلامة ودقة معالجة البيانات واختصار وقت عملية المراجعة مما يساعد أيضاً في تحقيق جودة المراجعة.ضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد على تقويم إجراءات الرقابة الداخلية واختبارات المراجعة مما يساعد أيضاً في زيادة جودة المراجعة. العمل على تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على الصعوبات في عملية المراجعة للأنظمة المحاسبية المعدة إلكترونياً وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية .

4. دراسة محمد (2010م)[1]:-

مشكلة الدراسة تتمحور حول التساؤلات الآتية: هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، وتنظيم مكتبه، وسمعته، وعلاقاته على جودة أداء عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية؟هل تؤثر استقلالية فريق عمل المراجعة وتحديد أتعابهم على جودة عملية المراجعة في اليمن؟ هل إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر على جودة الأداء في عملية المراجعة

([1]) محمد علي جبران ، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن،(صنعاء: رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة صنعاء ، كلية الدراسات العليا ، 2010م)

في اليمن؟ تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة مهنية فاعلة على مراجعة الحسابات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم صياغة بعض الفرضيات التالية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته،وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات،وتحديد أتعابه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود تأثيراً إيجابياً كبيراً على جودة مراجعة الحسابات وبين كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل. أوصت الدراسة بالاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها، التخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة. كما يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعاب مراجعي الحسابات، مع فرض نظاماً مناسباً وعلمياً في تحديد تلك الأتعاب. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية .

5. دراسة رقية (2010م)[1]:-

([1]) رقية الطيب علي ، مدى التزام المراجع بأدلة الإثبات وانعكاساتها على القوائم المالية، دراسة ميدانية ،(السودان : رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا ، 2010م)

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد أدلة الإثبات اللازمة لإبداء رأي المراجع حول صدق وعدالة القوائم المالية ، وما هي صفات دليل الإثبات الملائم والكافي وكذلك البحث في الصعوبات التي تواجه المراجع عند جمع هذه الأدلة. وهدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور المراجع وأثره على دقة الأداء المحاسبي. وترجع أهمية هذا البحث إلى التعرف على أدلة الإثبات في المراجعة ونظرة المراجع إلى هذه الأدلة، وكذلك التركيبة المثلي للقوائم المالية التي تسهل عمل المراجع، وكذلك أثر أدلة الإثبات على جودة المراجعة. وافترضت هذه الدراسة التزام المراجع الكامل بأدلة الإثبات يؤثر في مدى الثقة والمصداقية في القوائم المالية . هناك علاقة طردية بين جودة أدلة الإثبات وصحة نتائج المراجع كدلالة على صدق وعدالة القوائم المالية . تؤثر الرقابة الداخلية وعناصر الضبط الداخلي في عمل المراجع الخارجي. حكم المراجع الشخصي وخبرته وقناعاته بأدلة الإثبات يعتبر إحدى المحددات الرئيسية لمدى التزامه بها. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يجب على المراجع الخارجي فحص نظام الرقابة وإعداد تقارير عن كفأتها.هناك علاقة قوية بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وصحة القوائم المالية . أن حياد واستقلال مراقب الحسابات يؤدى إلى تحقيق موضوعية الإثبات . وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: أن حياد واستغلال مراقب الحسابات يؤدى إلى تحقيق موضوعية الإثبات. وعلى المراجع الحصول على أنسب قدر من أدلة وقرئن الإثبات يكون كفيلاً بإقناعه بتكوين رأيه المهني. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على مدى التزام المراجع بأدلة الإثبات وانعكاساتها على القوائم المالية وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية .

6. دراسة فهيم (2012م) [1]:-

تناولت الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة السودانية.ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال طرح السؤال الأتي: ما هي إمكانيات تفعيل آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة

([1]) فهيم سلطان محمد الحاج،آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية،(الخرطوم: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2012م)

العامة السودانية؟وهدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم حوكمة الشركات ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضييق تلك الفجوة .وتتبع أهمية الدراسة كمحاولة لإظهار وإبراز المشكلة وطرح الحلول لها حفاظاً على أموال المساهمين وتطبيقاً لمبادئ حوكمة الشركات. وبنيت الدراسة على عدد من الفرضيات هي:هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قوة إدارة المراجعة الداخلية واستغلالها داخل الشركة.هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة استغلال مراقب الحسابات وبين تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن استغلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة وكذلك التأهيل والتدريب المستمر لمراقب الحسابات والعاملين في الرقابة الداخلية يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.وأوصت الدراسة بنشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة الاستغلال التام في جميع الشركات العامة المساهمة. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية

7. دراسة الطاهر (2012م) [1]:-

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات هل هناك علاقة ارتباطيه بين نوعية المراجعة ومستوي الإجراءات التي تستخدمها إدارة المصرف لحماية أصولها؟ وهل هناك علاقة ارتباطيه بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي ومستوي تنفيذ عمليات المراجعة؟ وهدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة وفعالية الأداء في المصارف، توضيح إلى أي مدي تساعد المراجعة الداخلية على حماية أصول المصارف وتقويم أدائها، وقد نبعت أهمية الدراسة في إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين وتجويد كفاءة الأداء في المصارف التجارية والمحافظة على أصول المصرف اعتماداً على سلامة وقوة المراجعة

([1]) الطاهر عباس تمسه سورين ، دور المراجعة الداخلية في حماية الأصول وتقويم كفاءة وفعالية الأداء في المصارف التجارية،(الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، 2012م)

الداخلية في توضيح الحماية الكافية لأصول المصرف من الغش والتزوير والاختلاس، وافترضت هذه الدراسة أن هناك علاقة ارتباطيه بين نوعية المراجعة ومستوي الإجراءات التي تستخدمها إدارة المصرف لحماية أصولها،وأن هناك علاقة ارتباطيه بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي ومستوي تنفيذ عمليات المراجعة، ومن نتائج الدراسة الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وفعالية إجراءاتها تؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء في المصرف، والتأهيل الجيد والتدريب المستمر للمراجعين الداخلين يؤدي إلى رفع معدلات الكفاءة والفعالية في حماية أصول المصرف. ومما أوصت به ضرورة أداء المراجع الداخلي لمسؤولياته بما يتماشي مع المعايير المهنية لضمان قوة أداء المراجعة الداخلية وكفاءتها،وضرورة قيام دورات تدريبية وبصورة مستمرة للمراجعين الداخلين لمواكبة التطورات التي تطرأ على مهنة المراجعة الداخلية. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على دور المراجعة الداخلية في حماية الأصول وتقويم كفاءة وفعالية الأداء في المصارف التجارية وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية .

8. دراسة شيرين(2012م)[1] :-

مشكلة الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي: ما مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بالمسؤولية المهنية لاكتشاف الغش والخطاء في القوائم المالية؟وتتفرع منة الأسئلة التالية : ما مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية لاكتشاف الغش والخطاء؟ ما مدى التزام مدقق الحسابات بتخطيط إجراءات عملية التدقيق لاكتشاف الغش والخطأ؟ما مدى توفر الكفاءة العلمية والخبرة المهنية اللازمة لتمكين مدقق الحسابات من اكتشاف الغش والخطأ؟ ما هي المعوقات التي توثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية؟وهدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في

([1]) شيرين مصطفى الحلو ، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطاء في القوائم المالية،(غزة : رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2012م)

القوائم المالية وقد نبعت أهمية الدراسة من خلال تعزيز ثقافة التدقيق وإبراز جوانب المسؤولية المهنية الملقاة على عاتق مدققي الحسابات. وقد بنيت الدراسة على عدد من الفرضيات هي:يلتزم مدققو الحسابات بتخطيط عملية التدقيق مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطاء. توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق بأدائه المسؤولية المهنية. يتوفر لدى مدققو الحسابات الكفاءة العلمية والعملية، والخبرة المهنية مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يتوفر لدى مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ. يلتزم مدققو الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة بالتخطيط السابق لعملية التدقيق وهذا لما له أثر واضح على قدرة المدققين في اكتشاف الغش والخطأ.وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها : ينبقي على المنظمات المهنية القيام بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية،وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية أن يثقوا بآرائهم وبعدالة هذه التقارير في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للمنشآت، وأيضا يجب على المدقق أن يقوم بفهم كافٍ لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة،النظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق لكي يخفف من مخاطر عملية التدقيق.تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطاء في القوائم المالية وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية

9. دراسة مهتدي (2012م)[1]:-

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات هل توجد فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات وخبراء الضرائب كطرف ثالث ؟ ما هي أسباب وجود هذه الفجوة؟ هل السبب يرجع لتوقعات ديوان الضرائب ولاية الجزيرة غير الواقعية؟ يهدف البحث إلى دراسة وتحليل فجوة التوقعات في المراجعة بين ديوان الضرائب (ولاية الجزيرة) طرف ثالث، حيث يتم استعراض

([1]) مهتدي خليل بدوي ، فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب :الدواعي والمبررات،دراسة حالة ولاية الجزيرة ، (الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان المفتوحة ، كلية الدراسات العليا،2012م)

فجوة التوقعات ومعرفة أسبابها وسبل تخفيفها ودور المنظمات المهنية في محاولة تخفيفها وإلقاء الضوء على عدم فهم المستخدمين لتقرير مراجع الحسابات إلى حين أن أصدر مجمع المحاسبين القانونيين تقريره النموذجي بهدف تحديد مسئولية كل من المراجع وإدارة الشركة. وقد نبعت أهمية الدراسة في أن دراسة هذه الفجوة ومعرفة أسبابها ومعالجتها تزيد الثقة بين الإطراف المعنية مما يؤدى إلى حسن انسياب العمل دون مشكلات بين جميع الأطراف.وقد قامت الدراسة على عدد من الفرضيات هي: توجد عوامل وأسباب لوجود هذه الفجوة. توجد فجوة توقعات بين مراجعي الحسابات وخبراء الضرائب كطرف ثالث.وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود فجوة ما بين توقعات كل من المستثمرين ومستخدمي التقرير بصفة عامة من جهة، ووجهة نظر مراقبي الحسابات من جهة أخرى بخصوص دور ومسئوليات كل من الإدارة والمراقب عن القوائم المالية،وطبيعة التأكيدات والرأي الذي يرد في التقرير. على الرغم من أن تعبير فجوة التوقعات قد أصبح مألوفاً في مهنة المراجعة إلا أن مسببات تلك الفجوة لم يتم الاتفاق عليها بشكل قاطع في معظم الدراسات وتختلف تلك المسببات من بيئة إلى أخرى وعلى حسب درجة تقدم المنظمات المهنية ودور المراجعة في المجتمع ودرجة استقلال مراقب الحسابات ومسئوليته عن اكتشاف الأخطاء والغش في المراجعة ومدى وجود اتصال فعال في بيئة المراجعة. وأوصت الدراسة بتفعيل دور مهنة المحاسبة والمراجعة في محاولة تضييق تلك الفجوة .تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب الدواعي والمبررات وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية .

10. دراسة بدرين ونصر الدين (2013م)[1]:-

وتمثلت مشكلة الدراسة في أن عملية التخطيط والرقابة بالمؤسسات المالية السودانية لا تتم بناء على تنبؤات،معلومات ملائمة لوضع الخطة المستقبلية كما أن عملية التخطيط لا تراعي أهداف المؤسسة التي يجب أن تقوم الإدارة بتحقيقها,وأن هذه الخطة لا تتم متابعتها بشكل جيد

([1]) بدر الدين فاروق أحمد سالم ونصر الدين حامد أحمد ، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية ، (الخرطوم : مجلة العلوم الاقتصادية ،2013م) العدد الأول ، ص 84

وذلك لتحديد الانحرافات والسعي وراء أسبابها ومعالجة السلبية منها وللتعرف على أبعاد المشكلة . وهدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ورفع كفاءة التخطيط والرقابة بالمؤسسات المالية السودانية. وتكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التخطيط والرقابة وخدمة أولئك المهتمين بدراسة المشاكل المتعلقة بالرقابة بصفة عامة والرقابة المالية بصفة خاصة والتخطيط بالمؤسسة.وقد قامت الدراسة على عدد من الفرضيات هي: توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين ملائمة المعلومات المحاسبية وعملية التنبؤ بالمستقبل. توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين موثوقية المعلومات المحاسبية وإمكانية وضع موازنة تقديرية لتحقيق أهداف المؤسسة. توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين اتساق المعلومات المحاسبية وإمكانية وضع معايير رقابية لمتابعة الخطة.توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين قابلية المعلومات للمقارنة والفهم وإمكانية قياس ومقارنة الإعمال المنفذة . وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن للمعلومات المحاسبية دورا هاماً وحيوياً في التخطيط والرقابة في المؤسسات السودانية. تعتمد الإدارة في المؤسسات المالية السودانية على المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية في عملية التخطيط والرقابة. وأوصت الدراسة الإدارات بالمؤسسات الاهتمام بمتابعة ومراقبة أنظمة المعلومات المحاسبية ومراجعتها بحيث يكون الإعداد بشكل جيد ومركز في إنتاج معلومات تتصف بالخصائص النوعية. ضرورة إعطاء المعلومات المحاسبية وعملية جمعها اهتمام أكثر من قبل الإدارة وذلك للدور الفعال الذي تلعبه في عملية التخطيط والرقابة. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها ركزت على دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية وتركز دراسة الباحثة على الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية.

الـفـصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة

تتناول الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري

للمحاسبة من خلال المباحث التالية

المبحث الأول: المحاسبة نشأتها وتعريفها

المبحث الثاني:الفروض والمبادئ المحاسبية

المبحث الثالث: التطبيق المحاسبي

المبحث الأول

المحاسبة نشأتها وتعريفها

تمهيد:-

المحاسبة لها دور هام ومؤثر في تكوين رؤوس الأموال وتوزيعه بعد استثماره عن طريق المعلومات المالية بكافة أنواعها لاتخاذ قرارات مالية سليمة بالإضافة إلى الرقابة الفعالة المستمرة داخلية كانت أم خارجية مع تحديد مدى الأداء المالي والاقتصادي للاقتصاد الفردي والدولي والعالمي. ومع ظهور تكنولوجيا المعلومات تمكنت كثير من الشركات من الاستمرار الاقتصادي لها مع نموه أيضاً في ظل منافسة قوية خاصة ما تضمنه (اتفاقيه الجات) من حدة المنافسة والغزو الاقتصادي للدول الأقل تقدماً واقتصاداً في الأعوام القادمة.

مما يستدعى ذلك – حتما– وجود طائفة من المحاسبين المؤهلين تأهيلا دولياً بأدوار جديدة غير تقليدية فهناك حاجة ملحة إلى تصميم سليم لنظم المعلومات وتجميع وتحليل البيانات الاقتصادية إنتاجاً وتسعيراً وتسويقاً وتوزيعاً بالإضافة إلى تنسيق البيانات المالية الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية.علماً انه ستزيد الأعباء على المراجع الخارجي لتزيد ثقة المستثمرين بالمجهود الذي يقوم به. [1]

أولاً :نشأة المحاسبة :-

لقد نشأة المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية، تلبية لإشكال وحاجات التقدم الاقتصادي والاجتماعي حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي المتغير. في مجال النشأة أيضاً أهتم الإنسان منذ القدم بتدوين ماله وما علية وبدأ يحتفظ بسجلات محاسبية نظراً لفوائدها العديدة على الرقم من أن هذه السجلات لم تكن تمثل النظام المحاسبي الذي نعرفه اليوم، ومع ذلك فإنها كانت تفي بالغرض. [2]

ومن هذا نلاحظ أن ظهور المحاسبة بدأ منذ فجر التاريخ، وأخذت تتطور وفق التطورات التجارية، في حينما ظهر أول كتاب في المحاسبة على يد عالم رياضيات ايطالي يدعى (لوقا باتشيلو)عام (1494م) وضع فيه أساس المحاسبة العلمية، وبين أنه علم له قواعده ومبادئه، وبين طريقة تسجيل العمليات التجارية وتصنيفها وتلخيصها واستخراج نتائجها وبيان المركز المالي للمشروع وأخذ علم المحاسبة بعد ذلك يتطور بشكل سريع حيث كتب العالم الانجليزي (هيو ولد كاسل) في عام (1543م) كتاباً أخر في مسك الدفاتر. وفي عام (1581م)أسس أول معهد للمحاسبة في مدينة البندقية بإيطاليا.[3] إن المتتبع للنتائج المدونة للحضارات القديمة يجد أن المحاسبة قديمة قدم هذه الحضارات، وقد نقل لنا القران الكريم قصة سيدنا يوسف عليه السلام مع فرعون مصر. وبالإضافة لذلك كانت إدارات مخازن المعابد وبيوتات ثروة الفرعون تخزن الحبوب للناس أيضاً مما دفع المصرين إلى تطوير محاسبة تفصيلية ونظام شامل

([1]) أبو الفتوح علي فضالة ،المحاسبة الدولية ، ب ط (ب م : ب ن،1996م) ص 7

([2]) رضوان حلوه حنّان، تطور الفكر المحاسبي ، ط1(عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1998م) ص 9

([3]) خالد أمين عبد الله وحمزة بشير أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها،ط2 (عمان م : دار وائل للطباعة والنشر،2001م) ص ص4،3

لتسجيل العلاقات مع الغير والذي أصبح أكثر سهولة باختراعهم ورق البردي وقد ثبت أن الفراعنة والإغريق كانوا يحتفظون بسجلات محاسبية تطورت عبر الحقب التاريخية المختلفة لتفي بالحاجة في كل عصر،إلا أنها لم تكن وفق أسس ومبادئ علمية موحدة، بل كانت تسير وفق أسس متعارف عليها بين ممارس المهنة في كل فترة وفي حدود المنطقة التي يعملون بها[1] وخلال القرنين السابع عشر والثامن عشر، نتج عن الثورة الصناعية تطور كبير في الحياة الاقتصادية ونمو المشروعات التجارية وظهور شركات الأشخاص بقصد الحصول على الأموال الكافية للمشروعات التجارية والصناعية .وترتب على نمو الصناعة وكثرة الاختراعات التي تلت الصناعة وحتى عصرنا الحاضر وظهور الشركات العملاقة من صناعية وتجارية ومالية فتطورت المحاسبة نظرياً وعملياً لمسايرة التطورات الاقتصادية الكبيرة التي شقت طريقها فتعددت فروع المحاسبة ووسائلها وأساليبها وطرقها أغنت النظرية المحاسبية بالمفاهيم والفروض والمبادئ الجديدة، وتكاملت المحاسبة كعلم له مضامينه وأصوله الخاصة وهذا يمكن القول: أن المحاسبة بدأت منذ قرون بعيدة كفن يتطلب إتقانه ممارسة وتدريباً مستمراً لمن يرغب مزاولته واحترافه، ثم تطورت إلى علم له قواعده ومفاهيمه وفروضه ومبادئه .[2]

ثانياً: مفهوم المحاسبة:-

لقد وردت كلمة حساب في القران الكريم لتعبر عن مواضع متنوعة فتارة تعبر عن قياس أعمال العباد مثل قوله تعالى(وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَامَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِن كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِّنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ) (سورة الأنبياء ،أية 47).

وتارة أخرى لتعبر عن القيم المادية والمعنوية في قوله تعالى (وَٱللَّهُ يَرْزُقُ مَن يَشَآءُ بِغَيْرِ حِسَابٍ) (سورة البقرة ، أية 212) .

ومن ذلك يبدو أن الإسلام سبق ما يدعيه علماء العصر الحديث أنهم أئمة علم المحاسبة . وعلى الرقم من التاريخ العريق لعلم المحاسبة فإن الجدل لازال قائماً حول تعريف شامل لكافه

([1]) عبد الماجد عبد الله حسن ،مبادئ المحاسبة المالية ،ط1 (أم درمان : دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر ،2000م)ص ص3 ،4

([2]) جبريل كحالة وآخرون ،المحاسبة المالية ، ط1 (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ،1997م) ص ص18،19

جوانب المحاسبة،فقد ظلت حتى وقت قريب تعرف بأنها المبادئ المتعلقة بتسجيل وتبويب وتلخيص البيانات واستخراج نتائج أعمال المنشأة وتصوير المركز المالي لها.[1]

نتناول فيما يلي بعض التعريفات :-

لقد تم تعريف المحاسبة ابتداء بأنها هي (ما يقوم به المحاسب بعمله) ولكن هذا المفهوم أو التعريف البسيط تطور لاحقاً لتعرف المحاسبة بأنها هي(ما يجب أن يقوم المحاسب بعمله) ومن هذا التعريف الأخير،أي أن المحاسبة هي ما يجب أن يقوم به المحاسب برز التعريف الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين والذي يقول: بان المحاسبة هي (صنعة أو مهارة التسجيل والتبويب وتلخيص البيانات الخاصة بالعمليات المالية والأحداث في جزء منها على الأقل ،ومن ثم ترجمة هذه النتائج للجهات المختصة). [2]

المحاسبة من حيث طبيعتها تعرف بأنها علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى فاخذ منها أكثر مما أعطاها.[3]

كذلك عرفت المحاسبة بأنها نشاط خدمي يقوم على التسجيل تبويباً وتلخيصاً وتحليلاً للعمليات والفعاليات الاقتصادية ذات القيم المالية سواء التاريخية أو التنبؤية استناداً إلى فروض ومبادئ محاسبية لتزويد المستخدمين أصحاب المصالح بقوائم مالية ذات عرض عام إضافة إلى معلومات خاصة لمستخدمين معينين .[4]

تعتبر المحاسبة أحد أنظمة المعلومات الفرعية داخل الوحدة الاقتصادية والذي يتميز بمجموعة من الأهداف يسعي إلى تحقيقها للوفاء باحتياجات مجموعة معينة من مستخدمي المعلومات سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها.[5]

كما عرفت المحاسبة هي ذلك العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ والأسس والمفاهيم التي يستند إليها في معالجة العمليات ذات القيم المالية في السجلات المحاسبية وذلك بتدوينها وتصنيفها ثم استخراج النتائج مع ما يؤيدها من تفسير .[1]

([1])عبد الماجد عبد الله ، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق ، ص ص8 ،9

([2]) محمد الأمين تاج الأصفياء ،نظرية المحاسبة ،ط1(السودان: دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر ،2011م) ص4

([3]) محمد عطية مطر وآخرون ،نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، ط1(عمان م : دار حنين للنشر والتوزيع،1996م) ص 17

([4]) رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص206

([5]) محمد محمود عبد ربه ،المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق، ب ط (الإسكندرية :الدار الجامعية،2000م) ص7

كذلك عرفت المحاسبة هي علم يشمل مجموعة القواعد والمبادئ والأسس للعمليات التجارية من حيث تسجيلها في دفتر اليومية وتصنيفها في دفتر الأستاذ وتلخيصها في كشف ميزان المراجعة واستخراج نتائجها في قوائم الحسابات الختامية وبيان المركز المالي للمشروع فيكشف الميزانية العمومية .([2])

أيضاً المحاسبة نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب ثم تلخيص وتفسير العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة .([3])

كذلك المحاسبة علم يشتمل على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات التي تستخدم في تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها وذلك بهدف التعريف في نهاية الفترة المالية على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومعرفة مركزها المالي.([4])

وأيضاً عرفت بأنها هي الوسيلة التي تساعد في اتخاذ القرارات عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص والتقرير عن العمليات المالية للمشروع وتفسير أثارها على كيان المشروع.([5])

ثالثاً :فروع علم المحاسبة :-

كان للثورة الصناعية والتقدم التكنولوجي الهائل وكبر أحجام المشروعات الاقتصادية الدور البالغ في ظهور العديد من فروع علم المحاسبة. وتتمثل فروع المحاسبة فيما يلي:- ([6])

المحاسبة العامة:-

كل دولة لديها قانون يمنح بمقتضاه ترخيص مهنة المحاسبة ومن يحصل على هذا الترخيص يطلق علية (محاسب قانوني عام CPA) ومن البديهي أنه لا يسمح لأي فرد بممارسة هذه المهنة إلا إذا كان مؤهلاً لها تعليماً وتدريباً ويحمل ترخيص بمزاولتها وتختلف المؤهلات

([1]) نعيم دهمش وآخرون ،مبادئ المحاسبة، اط2 (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ،2004م) ص4

([2]) خالد أمين عبد الله وحمزة بشير أبو عاصي ، أساسيات المحاسبة وطرقها ، مرجع سابق، ص4

([3]) محمد عطية مطر ،المحاسبة المالية ،اط2 (عمان: دار حنين فلاح ،2000م) ص 20

([4]) عبد الناصر إبراهيم ،أصول المحاسبة المالية ،ط1 (القاهرة :ب ن ،1995م) ص 3

([5]) جميس كاشين وجويل ليرنر، أصول المحاسبة ،ط4(القاهرة: الدار الدولية للنشر والتوزيع،1998م) ص1

([6]) كمال الدين مصطفى الدهراوي وعبد الله عبد العظيم هلال ،المحاسبة كنظام للمعلومات، ب ط (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر،2013) ص30

المطلوبة لمزاولة المهنة من دولة إلى أخرى وفي كل الأحوال يجب أن يكون المحاسب حاصلاً على درجة البكالوريوس في المحاسبة وفي معظم الدول لا يمنح الترخيص إلا بعد اجتياز الاختبار الذي يعقد بمعرفة نقابة المحاسبين وغالباً يعقد هذا الاختبار كل ستة شهور ويتضمن أسئلة في مجالات النظرية المحاسبية والقواعد و الأساليب المحاسبية وكيفية تطبيقها والمراجعة ثم قانون الشركات . ([1])

المحاسبة الخاصة:-

لا تختلف مجالات الأنشطة التي يمارسها المحاسب الخاص اختلافاً كبيراً ففي قطاع الأعمال يعمل المحاسب في الشركات الزراعية والصناعية أو التجارية وفي القطاع الحكومي يعمل المحاسب بصفة أساسية في وزارة المالية وجميع الأجهزة والمصالح التابعة لها مثل مصلحة الضرائب والجمارك ويمتد نشاط المصالح ليشمل جميع الوزارات والهيئات الحكومية الأخرى بمستوياتها الإدارية المختلفة فضلاً عن ذلك يمارس المحاسب دوراً هاماً التنظيمات الاجتماعية التي لا تستهدف تحقيق الربح وغالباً ما يطلق على المحاسب الخاص الإداري .([2])

أيضاً من فروع المحاسبة :-

المحاسبة المالية :-

تعد المحاسبة المالية نقطة الانطلاق في علم المحاسبة وتعتبر أقدم فروع المحاسبة إذ تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تتم في المشروع خلال فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة وذلك بهدف التوصل في نهاية تلك الفترة إلى نتيجة أعمال المشروع ومما حققه المشروع من ربح أو خسارة . ([3])

المحاسبة الإدارية:-

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة. فهي تعطى معلومات تفصليه لإدارة المنشأة في الوقت الذي تريده الإدارة لاتخاذ القرارات اللازمة،ويمكن أن تكون المعلومات مالية أو غير مالية. ولا تخضع معلومات

([1]) وصفى عبد الفتاح ,مبادئ المحاسبة المالية ، ب ط (ب م: ب ن، 1999م) ص 25

([2])المرجع السابق، ص 27

([3]) خالد أمين وآخرون ، أصول المحاسبة ، ب ط (عمان : مركز الكتب الأردني ، 1990م) ص 8

المحاسبة الإدارية لأية قواعد محاسبية كما هو الحال في المحاسبة المالية التي تخضع للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وتعتمد المحاسبة الإدارية في تقديمها للمعلومات على الخبراء في مجالات المحاسبة والتسويق والتمويل والإدارة والإنتاج وغيرها. ولا يتم عادةً تدقيق هذه المعلومات المقدمة للإدارة من أيه جهة خارجية محايدة.

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسبة الإدارية تساعد المدراء وغيرهم من المسئولين بداخل المنشأة على اتخاذ قرارات عديدة تقع ضمن مجالات التخطيط طويل الأجل والتنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد وتقييم الانجاز والرقابة. [1]

المحاسبة الحكومية :-

هي أحد فروع المحاسبة العامة وتستخدم لدى الحكومات للقيام بالمحاسبة على موارد واستخدامات الدولة. وتقترن المحاسبة الحكومية بالموازنة العامة للدولة وفي هذه الحالة يكون الصرف على أبواب وبنود الموازنة طبقاً لما تم تقديره في الموازنة العامة للدولة.

تم تعريف المحاسبة الحكومية بأنها فرع من فروع النظام المحاسبي العام تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والفنية الخاصة بتحديد وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي،بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة في اتخاذ القرار وأعداد قوائم مالية تبين نتائج الوحدات الإدارية الحكومية والمركز النقدي للدولة في نهاية السنة المالية . [2]

محاسبة التكاليف:-

هي احد حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من المبادئ والقواعد العلمية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع وتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة الخاصة بالسلعة أو الخدمة .

([1])أحمد حسن ظاهر ،المحاسبة الإدارية ، ط1 (عمان: دار وائل للطباعة والنشر،2002م) ص3

([2]) عبد الرزاق قاسم الشحادة وآخرون ،المحاسبة الحكومية، ط1(عمان : زمزم للطباعة والنشر ، 2011م) ص19

لذلك نجد أن محاسبة التكاليف تمكننا من إيجاد تكلفة وحدة النشاط سواء كانت سلعة أو خدمة أو قسم أو طريقة... الخ فهي توفر معلومات مالية تساعد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة كما تساعد في إعداد القوائم المالية . ([1])

المحاسبة القومية :-

هي فرع من فروع المحاسبة الذي يهتم بقياس وتحليل وعرض الجوانب الاقتصادية للنشاط القومي بطريقة منظمة ومنطقية بحيث يمكن تقييم نتائج هذا النشاط على فترات دورية وبحيث يمكن توفير البيانات التحليلية اللازمة لإنجاز القرارات،وترشيد السياسات القومية . ([2])

المحاسبة الضريبية:-

تعنى المحاسبة الضريبية بإعادة تحليل وعرض بيانات ومعلومات القوائم المالية وفقاً لإحكام القوانين الضريبية بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة.كذلك يبحث هذا الفرع المحاسبي في تحليل نواحي الخلاف بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين والإحكام الضريبية من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا المختلف عليها وعلى محاسب الضرائب أن يلم إلماماً كافياً بالقوانين الضريبية وبجميع التعليمات والتفسيرات الخاصة بتلك القوانين محاسبياً وضريبياً، إضافة إلى متابعته المستمرة للتعديلات في هذه القوانين ورصد أثارها على الأساليب المحاسبية لقياس الربح الدوري. ([3])

كذلك من فروع المحاسبة:-

المراجعة:-

تهدف للتحقق من دقة المعلومات المحاسبية وخاصة الناتجة عن المحاسبة المالية

النظم المحاسبية :-

هي أحد مجالات المحاسبة التي تختص بتصميم النظام المحاسبي والإشراف علية ([4])

المحاسبة الإلكترونية:-

([1]) عبدالحَلم كراجة ، محاسبة التكاليف ، ط2(ب م: دار الأمل للنشر والتوزيع،1998م) ص8

([2]) حامد طلبة محمد أبو هيبة ، أصول المحاسبة القومية ، ط1(عمان: زمزم للطباعة والنشر والتوزيع ،2011م) ص 16

([3]) جبريل كحالة وآخرون، المحاسبة المالية ،مرجع سابق، ص33

([4]) سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، ط1 (عمان: دار الراية للنشر والتوزيع، 2009م) ص24

تطورت المحاسبة في جميع مجالاتها حين ظهرت بعض الأمور والبنود المحاسبية التي تحتاج إلى سرعة في عمليات تخزينها وتحليلها واتخاذ القرارات مثل عمليات البيع عن طريق الإنترنت واستخدام النظام المحاسبي في تسجيل القيود اليومية وترحيلها وفي عملية الجرد وغيرها من العمليات، وبالتالي فإن عدم توفر أو استخدام الحاسوب في معالجة العمليات المحاسبية قد يؤدي إلى ظهور مشاكل تتعلق بالأخطاء وعدم الموثوقية وعدم ثبات المعلومات المحاسبية وملاءمتها وقابليتها للمقارنة لاتخاذ القرارات المختلفة. [1]

ويمكن توضيح الفرق بين البيئتين كما يلي:-[2]

أ -مفهوم بيئة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية:

هي البيئة التقليدية التي يتم فيها استخدام الأسلوب اليدوي لمعالجة البيانات، في جميع أو معظم العمليات الخاصة بالنظام.

ب -مفهوم بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية:

هي البيئة التي يتم فيها استخدام الحاسب الإلكتروني لمعالجة البيانات، سواء في مرحلة الإدخال،أو مرحلة التشغيل، أو مرحلة المخرجات.

وعليه فإن استخدام جهاز أو أكثر من أجهزة الحاسب الإلكتروني – لأي نوع أو حجم – في معالجة البيانات المالية، وسواء كانت هذه الأجهزة ملك للشركة أو ملك لأطراف خارجية، تجعل نظام المعلومات المحاسبي للشركة نظام معلومات محاسبي إلكتروني. وتحتاج الشركات اليوم إلى أنظمة آلية لمعالجة بياناتها بشكل آلي، لذا دعت الحاجة لاستخدام أدوات متعددة توفر كافة السبل لتحقيق تلك الاحتياجات والجدير بالذكر بأن جميع النظم الإلكترونية.[3]

تتكون من أجزاء رئسيه وهي :- [4]

- البيانات والمعلومات
- إجراءات وشروط العمل

([1]) الراشد وائل إبراهيم ، أهمية المعلومات المحاسبية ومدى كفايتها لخدمة قرارات الاستثمار في الأوراق المالية ، ط1(الكويت:المجلة العربية للمحاسبة ،1999م) ، المجلد الثالث، ص58

([2]) (www.socpa.org.sa/AU/main.htm – v k)

([3]) منصور العجيمي ، قياس كفاءة وفعالية النظم المحاسبية في شركات النفط ، ب ط (عمان : ب ن، 2011م)، ص 31

([4]) محمد عبد الفتاح الصحن وسمير كامل ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، ب ط (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر، 2011م) ، ص 67

- البرنامج المطور لمعالجة البيانات
- البنية التحتية للتكنولوجيا (الحاسبات الشخصية والرئيسية والشبكات والبرامج والنظم التي تديرها). كما تحتاج إلى مستويات من المستخدمين لإداراتها وتشغيلها ومراقبتها .

فالمحاسبة كغيرها من العلوم محكومة بنظام خاص بها،يتكون من ثلاث أجزاء رئيسية : المدخلات والمعالجة والمخرجات. وكأي نظام آخر تحكمه عدة سياسات وإجراءات صارمة لا يجوز تجاوزها لأي سبب كان وبغض النظر عن حوسبة النظام من عدمه، فمع تطور العلوم بشكل عام ومع التطور الهائل في مجال تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصال، اتجهت كافة العلوم إلى مواكبة هذا التطور، والمحاسبة كغيرها من العلوم اتجهت نحو تبني هذا التطور،بل كانت من أكثر العلوم إفادة من هذا التطور، وقد أصبح من النادر إيجاد نظام محاسبي يدوي خاصة في المنظمات الكبيرة والمتوسطة .[1]

أهمية استخدام الحاسوب في إدارة نظم المعلومات المحاسبة :-

إن انتشار استخدام الحاسوب في معالجة البيانات المحاسبية المستمدة من المستندات والدفاتر المحاسبية وتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في وضع الخطط والبرامج لأداء الأعمال، والرقابة على تنفيذ هذه الخطط وصولاً لتحقيق أهداف المنشأة، جعل من هذه الأداة وسيلة هامة ساعدت الإدارة في اختصار الوقت والجهد والتكاليف عن طريق حفظ المعلومات المحاسبية وخزنها للاستفادة منها وقت الحاجة واستدعائها عند اتخاذ قرار يتعلق بالأعمال والأنشطة الإنتاجية في المنشأة. [2] إن مقومات النظام المحاسبي الذي يقوم على التشغيل الإلكتروني للبيانات لن تختلف عن مقومات النظام المحاسبي اليدوي، بمعنى أنه في كل الأحوال لا بد من وجود مجموعة مستندية، ومجموعة دفترية ودليل محاسبي، وقوائم مالية وتقارير أخرى، مع ذلك فإن استخدام الحاسب الإلكتروني يؤثر على شكل كل مقوم من المقومات السابقة وعلاقته بالمقومات الأخرى. إن برمجة نظم المعلومات المحاسبية أدت إلى تغيير في الأنشطة حيث يمكن تجميع البيانات باستخدام وسائل خاصة. حيث قد يتم إلغاء

([1]) السيد هشام عبد الحي ، مراجعة تكنلوجيا المعلومات ، ب ط (الإسكندرية : بيت الخبراء لاستشارات الكمبيوتر ، 2006م) ، ص 142

([2]) حارث حسن عبد الرازق ، مدى استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات الإدارية المتعلقة بوظيفتي التخطيط والرقابة (عمان: رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا،1993م) ص ص 102، 103

المستند الورقي الضروري وفي الغالب يتم برمجة كل الحاسبات أوتوماتيكياً، أما الخدمات فتزداد في معظم الحالات، هذا بالإضافة إلى وجود المخرجات التي تتيح عند الحاجة كما يمكن توزيع المخرجات إلى أشخاص عن طريق شبكة المعلومات المحلية و المترابطة من خلال عدة أجهزة حواسب صغير مترابطة، كما يجب أن تكون تكنولوجيا المعلومات متوافقة ومتناسقة مع مكونات نظام المعلومات المحاسبية، وتؤتمت العمليات التشغيلية فيها .وعند اختيار المكونات المادية والبرمجية اللازمة لأنظمة المحاسبة، يجب عند تحليل التكلفة والنفقة تكون تكلفة معدات وبرمجيات النظام المحاسبي أقل من المنفعة عند استخدام النظام، وكذلك يجب على أعضاء الرقابة والتدقيق لنظام المعلومات المحاسبي أن يكونوا على إطلاع ومعرفة بأنظمة المعلومات المحاسبية والبرمجيات الداعمة والمعدات المستخدمة لأن عملية التدقيق ستتم باستخدام الحاسوب، وأن يكون فريق التدقيق على إطلاع على أسس الأتمتة والرقابة الأوتوماتيكية، وأيضاً له أثر على عمل المحاسبين في المستقبل يتلخص في أساليب عمل المحاسبين وأساليب تسجيل البيانات والأنظمة الجديدة، والشبكات، وأساليب التدقيق التي يستخدمونها في المستقبل والمنظور.([1])

رابعاً:علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى:-

علاقة المحاسبة بالإدارة:-

يعتبر علم الإدارة من أوثق العلوم صلة بعلم المحاسبة . فإذا كانت الإدارة تهتم بنشاط الأفراد والهيئات المختلفة وتقوم بترجمة هذا النشاط في شكل خطط وتقوم بتوجيه وتنظيم هذا النشاط وتحقيق الرقابة على تنفيذ هذه الخطط فإنها تحتاج إلى وسيلة تتأكد منها من تنفيذ الخطط التي تم أعدادها مقدماً بل وتحتاج أيضاً إلى البيانات والمعلومات التي سوف تقوم على أساسها بإعداد هذه الخطط وتصميمها والتي يتطلب فيها الدقة والموضوعية. وبالطبع فإن المحاسبة هي التي تقوم بتوفير هذه البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة على تخطيط

([1]) أحمد شاهر مشهور، أنظمة المعلومات المحاسبية ، ط1(عمان : ب ن ، 2002م)، ص 85

الأنشطة المختلفة داخل المشروع وتحقيق الرقابة وبالتالي فإن المحاسبة هي بمثابة وسيلة إنذار مبكر لإدارة المشروع تقوم بكشف مواطن الضعف والقصور في المكان والوقت المناسب . [1]

علاقة المحاسبة بالاقتصاد:-

يهدف الاقتصاد كعلم إلى تحقيق الاستقلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة والتي تتصف بالندرة، ويحدد الاقتصاد أفضل السبل لتحقيق هذا الاستقلال الأمثل للموارد ،سواء في مجال تخصيص الموارد على أوجه الاستخدام أو في مجال إدارة هذه الموارد بعد تخصيصها أو في مجال توزيع الناتج من استقلال هذه الموارد. ويظهر ارتباط المحاسبة بالاقتصاد في ناحيتين ، الناحية الأولى أن المحاسبة تتبنى كثيراً من المصطلحات والمفاهيم الاقتصادية وتستخدم العديد من أدوات التحليل الاقتصادي في بناء نموذج القياس المحاسبي، أما الناحية الثانية التي ترتبط فيها المحاسبة بالاقتصاد فتنحصر في قيام المحاسبة بتوفير المعلومات التي توضح الأداء الفعلي للمبادئ والمعايير الاقتصادية في التطبيق العملي،ومن هذا الارتباط تتضح ضرورة وأهمية الارتباط بين دراسة المحاسبة والاقتصاد. [2]

علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية :-

ترتبط المحاسبة خاصة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بالعلوم الهندسية أن محاسبة التكاليف تهتم بتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف ، وليس من الممكن تحقيق الرقابة على عنصر تكلفة الخامات دون الإلمام بعملية هندسة المنتج وهندسة العمليات الصناعية.

علاقة المحاسبة بالإحصاء :-

يشبه عمل المحاسب عمل الإحصائي من حيث جمع المعلومات وتسجيلها وتبويبها وتحليلها واستخراج نتائجها وعرضها ومقارنتها مع سنوات أخرى .

([1]) إسماعيل أحمد عصر، أصول المحاسبة المالية، ب ط(القاهرة: ب ن ، 2009م) ص ص47 ،48

([2]) احمد محمد نور ،مبادئ المحاسبة المالية ، ب ط (الإسكندرية: الدار الجامعية ،2009م) ص ص32 ،33

ويلجأ المحاسبون إلى أساليب إحصائية لمعرفة السجلات وخاصة إذا كانت البيانات كمية ومالية ومن هنا نلاحظ العلاقة بين المحاسبة والإحصاء . ([1])

علاقة المحاسبة بمحاسبة التكاليف :-

أن الصلة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وثيقة جداً، ولقد تفرعت محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية . ([2])

علاقة المحاسبة بالقانون :-

ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالقانون من نواحي متعددة، فمن ناحية نجد أن القانون قد يتدخل لينظم عملية مسك الدفاتر والاحتفاظ بالنظام المحاسبي،ففي مصر حدد قانون الدفاتر التجارية رقم 388 لسنة 1953م بعض الدفاتر والمستندات التي تلتزم المشروعات بالاحتفاظ بها .وقد ازداد تأثير القانون على المحاسبة بصدور النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام(فيما عدا البنوك وشركات التامين)الذي حدد أسس القياس المحاسبي وقواعد الاتصال والعرض المحاسبي.ومن ناحية أخرى فإن المحاسبة ترتبط بالقانون لأنها توفر المعلومات التي توضح مدى الالتزام بالقوانين المختلفة التي تلتزم المشروعات بتطبيقها.ومن هذا الارتباط بين المحاسبة والقانون يتضح مدى أهمية إلمام دارس المحاسبة بالقانون حتى لا يقع في أي مخالفات قانونية([3]) .

ترى الباحثة أن المحاسبة هي علم مر بعدة مراحل إلى أن وصل إلى مرحلة العلوم الحديثة كغيره من العلوم الأخرى وتطورت المحاسبة في جميع مجالاتها وقد كانت من أكثر العلوم أفاده من هذا التطور .

([1]) خالد أمين عبد الله وحمزة بشير أبو عاصي ، أساسيات المحاسبة وطرقها ، مرجع سابق ، ص6

([2]) طلال عبد الحسن حمزة الكسار ومحمود جلال احمد ألبياتي ،محاسبة التكاليف (قياس تخطيط رقابة)،ط1 (ب م: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،2010م) ص 19

([3]) أحمد محمد نور ، مبادئ المحاسبة المالية ، مرجع سابق ، ص34

المبحث الثاني

الفروض والمبادئ المحاسبية

تمهيد :-

تعرف الفروض عموماً بأنها تمثل مقدمات يجب قبولها في الإطار الفكري المحاسبي ولا يمكن التحقق من صحتها، كونها تمثل أساساً للإطار الفكري، يصلح للاستدلال والاستنباط والتوصل إلى المبادئ والقواعد المحاسبية المعتمدة في المهنة. لذلك،تمثل الفروض أساساً

يستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية وإعداد القوائم المالية،أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية.([1])

كما عرفت الفروض بأنها القضية التي يصادر على صحتها ويسلم بها تسليماً وتستبين صحتها من صحة نتائجها إذ يفترض صحتها من البداية .([2])

أولاً: الفروض المحاسبية:-

فرض التوازن المحاسبي :-

يعتبر اكتشاف عالم الرياضيات الايطالي لوقا باشولو في العام 1494م لنظرية القيد المزدوج المقدمة العلمية في المحاسبة لولادة فرض التوازن المحاسبي والذي مفاده أن جميع العمليات الاقتصادية الخاضعة للقياس المحاسبي تنطلق أساساً من توازن الطرفين لأي قيد محاسبي وبالتالي يكون المجموع الجبري لهذا القيد دائماً صفراً ومن هذه الخاصية تستمد معادلة الميزانية توازنها المستمر. ويكاد يكون فرض التوازن المحاسبي الركن الأساسي في نظرية المحاسبة الذي لقي قبولاً قطعياً لدى جميع المحاسبين في التطبيق العملي .

وهذا الفرض يعني أن الأصول = الالتزامات + رأس المال ([3])

والتفسير بذلك هو أن كافة الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة الاقتصادية تكون مساوية لقيم مصادر التمويل الذاتي والتمويل الخارجي .([4])

فرض القياس النقدي:-

إن المحاسبة لا تهتم إلا بالعمليات الاقتصادية التي يمكن قياسها في صورة وحدات كمية نقدية ووفقاً لذلك لا تسجل العمليات بالدفاتر المحاسبية إلا بعد تقويمها بوحدات النقد يلاحظ أن هذه الفرضية قد سهلت مهمة المحاسب كثيراً حيث أصبح باستطاعته التعبير عن أحدث وحقائق مختلفة بمقياس متجانس فضلاً عن تمكنه من إضافة وطرح القيم من بعضها البعض علماً بأن القيم قيم مالية لأحداث مختلفة، لكن يلاحظ أن المحاسبة تفترض ثبات القوة الشرائية

([1]) رضوان حلوه حنّان ونزار فليح البلداوى، مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية، ط1(عمان: إثراء للنشر والتوزيع،2009م) ص26

([2]) أبو الفتوح على فضالة ،المحاسبة بحوث واجتهاد، ب ط (ب م: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ،1992م) ص15

([3]) حسين القاضي، نظرية المحاسبة ، ب ط(دمشق : مطبعة الداودي ، 1988م) ص 53

([4]) وليد الحيالي ويوسف الأسدي ، نظرية المحاسبة ، ب ط (الدنمارك : الأكاديمية العربية المفتوحة ، 2008م) ص 6

للوحدة النقدية،ولكن الواقع العملي يقضي بعدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود حيث أنها تمر بمراحل الانخفاض والارتفاع تبعاً للحالة الاقتصادية السائدة . ([1])

فرض الفترة المحاسبية:-

لا يستطيع المحاسب الانتظار لنهاية حياة المشروع لمعرفة نتيجة العمليات من ربح أو خسارة كما انه يفترض أن المشروع مستمر في نشاطه إلى أجل غير مسمى، ولذلك فإن حياة المشروع تقسم إلى وحدات صغيرة عادةً ما تكون سنة مالية لتحدد في نهايتها نتيجة العمليات من ربح أو خسارة وهذا الفرض يسمى فرض الفترة المحاسبية.ورغم أن القوائم المالية تعد في نهاية كل سنة مالية حيث تعتبر فترة السنة الفترة المحاسبية التقليدية . فان هناك قوائم مالية تعد كل شهر أو كل ربع سنة وتسمى القوائم المالية التي تعد في نهاية فترة اقل من سنة بالقوائم المالية المرحلية وعادةً ما تكون السنة المالية للقوائم المالية متوافقة مع السنة الميلادية.

ويجب إجراء قيود التسويات في نهاية كل فترة محاسبية واستخدام هذه التسويات يجعل من الممكن إظهار الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في الميزانية بالقيم الصحيحة لها وكذلك تحديد القيم الصحيحة للإيرادات والمصروفات وبالتالي صافي الربح الصحيح في قائمة الربح عن الفترة المحاسبية .([2])

فرض الموضوعية أو(ايجابية القياس النقدي):-

والموضوعية ذات أهمية كبري حيث أن المحاسبة تقدم أصلاً على ضرورة وجود الأدلة الواضحة المحددة بالنسبة للعملية المراد قياسها وتسجيلها في الدفاتر وصحة البيانات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ التحقق عن طريق المستندات المختلفة أو قد تخضع لتقديرات الخبراء الفنين .([3]) وتجدر الإشارة هنا إلى حقيقة هامة ومرتبطة بهذا الفرض وهي انه لا يوجد ما يمكن

([1]) الهادي ادم ،مبادئ المحاسبة المالية ،ط2 (الخرطوم: دار جامعة السودان المفتوحة للطباعة،2004م) ص 14

([2]) كمال الدين مصطفي الدهراوي ومحمد رشيد الجمال ، مبادئ المحاسبة المالية ، ب ط (ب م: دار المعرفة الجامعية، 2000م) ص ص 78 ،89

([3]) حلمي نمر، مدخل في المحاسبة المالية ب ط (بيروت :دار النهضة العربية ب ت)،ص26

أن نسميه إيجابية أو موضوعية مطلقة. فالإيجابية في المحاسبة مسألة نسبية ولسوف نجد في دراستنا للمشاكل المحاسبية أننا نتعرض أحياناً إلى عدم وجود دليل ايجابي أو موضوعي بل نضطر إلى الالتجاء إلى نوع من التقدير الشخصي وهذا يؤدي بالضرورة إلى أننا في تحديد نتائج النظام المحاسبي نصل إلى نتائج تقريبية وليست نتائج محددة على وجه الدقة بل وان هذه النتائج تتوقف على تحقق صحة التقديرات الشخصية التي أخذت في الحساب عند تحديد هذه النتائج. ومؤدي هذا الفرض إلا يكون هناك تحيز في القياس كما لا يكون القياس خاضعاً لتقديرات شخصية بحتة ولعل ذلك يستلزم عادةً توافر البيانات المحاسبية من خلال مجموعة من الأدلة والمستندات القابلة للمراجعة والتحقق وعادةً ما يتم الالتزام بهذا الفرض بمفهومة التقليدي هذا في إطار المحاسبة المالية .([1])

فرض الشخصية الاعتبارية:-

يقوم هذا الافتراض على أساس أن أي وحدة محاسبية تكون مستقلة ومنفصلة عن أصحاب المشروع. وهذا الافتراض يؤدي إلى أن القوائم المالية التي يتم إعدادها للوحدة المحاسبية تختص بالوحدة وليس لها علاقة بالعمليات المتعلقة بالمالكين(تقوم المحاسبة على افتراض استقلال الوحدة الاقتصادية عن شخصية أصحابها مما يجعل القوائم المالية التي تقوم الوحدة. بإعدادها تختص بالعمليات التي تقوم بها الوحدة وليست العمليات الخاصة بحملة الأسهم أو ملاكه). ([2])

فرض الاستمرار:-

بمقتضى فرض الاستمرار، يري المحاسبون أن الوحدة المحاسبية ومنذ تاريخ نشوئها واكتسابها الشخصية المعنوية المستقلة، وحدة متصلة، ومستمرة النشاط ، دون النظر إلى العمر الطبيعي للمالكين وبذلك يؤكد على الفصل الكامل بين عمر الوحدة المحاسبية وعمر مالكيها باعتبارهما شخصين مستقلين عن بعضهما، ولكل منهما أهدافاً وخططاً مستقلة عن بعضها ويسعيان إلى تحقيقها. وفي الواقع أن هذا الفرض من أهم فروض المحاسبة، فهذا الفرض هو

([1]) حامد طلبة محمد أبو هيبة أصول المحاسبة القومية، مرجع سابق، ص43

([2]) خيرت ضيف وآخرون، أصول المحاسبة المالية ، ب ط (بيروت: الدر الجامعية ، ب ت) ص 17

أساس لبقاء المشروع ذو الشخصية الاعتبارية.علينا في ظل هذا الفرض أن نتوقع استمرار حياة المشروع في نشاطه لأجيال غير محدودة تماماً قبل إنشائه، وعلى هذا الأساس فإنه لا يفترض تصفية المشروع في وقت قريب، ولذا فان حياة أصوله والتزاماته تجدد أولاً بأول بمجرد انتهائها، فينظر إلى الأصل على اعتباره مجموعة من الخدمات المتوقعة التي يحصل عليها المشروع خلال الحياة الإنتاجية لهذا الأصل،وإذا ما انتهت هذه الخدمات بانتهاء حياة الأصل، فإن الأمر يدعو إلى إحلال أصل جديد مكانة يتوائم مع التقدم الفني لإنتاج هذا النوع من الأصول وذلك يدعو إلى معرفة قيمة الأصل في نهاية كل فترة مالية وخصم جزء من أرباح المشروع في نهاية هذه الفترة للحصول على الأصل الجديد ففي قائمة المركز المالي يجب أن نوضح القيمة الصحيحة للأصل بعد استخدامه في نهاية الفترة المالية هذه القيمة يعبر عنها بتكلفة الأصل ناقصا قسط الإهلاك (أي قيمة الخدمات التي قدمها للمشروع خلال هذه الفترة) لهذا الأصل وإذا ما اختلفت هذه القيمة عن القيمة الصحيحة فإن جزء من قيمة هذا الأصل تظهر في الفترة المالية السابقة أو اللاحقة. هذا الفرض يدعونا إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات مالية متعاقبة وهذا التقسيم يدعونا إلى إبراز المركز المالي للمشروع في نهاية كل فترة مالية ولذلك يدعونا إلى تقويم الأصل تقويماً تقريبياً سليماً عن حالة قيم الأصول . ([1])

وكذلك بالنسبة للالتزامات فالمشروع يقترض من الغير أموال كذلك يحصل على المصدر الأول لأمواله من المساهمين ولذا فإنه يجب توضيح جميع مصادر أمواله حتى يتسنى له سداد قيمة هذه الأموال في تواريخ استحقاقها.([2])

ثانياً :المبادئ المحاسبية:-

يقصد بالمبادئ حقيقة أساسية تعتمد عليها حقائق أخري،أو حقيقة أولية تبني عليها حقائق أخري فرعية.([3]) وحتى تكون هذه المعلومات المحاسبية وثيقة الصلة باستخداماتها المحتملة ومستخدميها وحتى يمكن الاعتماد عليها والركون إليها في هذا الصدد فلقد ارتضى المحاسبون لمهنتهم مجموعة من المبادئ الأساسية التي تشكل في جملتها دستوراً يحكم الممارسة وتشتق

([1]) وليد ناجى الحيالي ، التحليل المالي ، ب ط (الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة للنشر ، 2007م) ص 58

([2]) أبو الفتوح على فضالة ، المراجعة العامة ،ط2 (القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع 1996م) ص ص ص44 ،46 ،49

([3])عمر حسنين ، تطور الفكر المحاسبي ، ب ط(القاهرة : دار الجامعات المصرية ، 1976م) ص 22

منها وتركز على كافة القواعد التطبيقية في المحاسبة بحيث تمثل مجموعة المبادئ المحاسبية الأساس في المحاسبة [1]

وفيما يلي المبادئ المحاسبية :-

مبدأ التحفظ :-

بمقتضي هذا المبدأ فإن بعض عناصر القوائم المالية التي تحتاج إلى بعض التقديرات، وخصوصاً العناصر التي يدخل فيها التقدير الشخصي يجب أن يراعي فيها جانب التحفظ، والابتعاد عن التضخم الناجم عن التفاول الشديد في معالجة بعض الأمور المحاسبية .

ويبدو أن الأساس الذي أستند علية في تطبيق هذا المبدأ، هو اختيار السياسة التي تنطوي على إتباع الإجراء المحاسبي الذي يأخذ الخسائر، المحتملة في المستقبل في الاعتبار دون الأرباح . ولعل من أهم التطبيقات العملية لهذا المبدأ تقييم المخزون السلعي في آخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتكوين المخصصات والاحتياطيات للخسائر المحتملة والالتزامات الطارئة. [2]

مبدأ الأهمية النسبية:-

يعد عند المحاسبين من أهم المبادئ المحاسبية وأكثرها شمولاً من حيث انه يحكم كافة أنشطة أو أعمال المحاسب وقد ترجع أهمية هذا المبدأ إلى ضخامة حجم أنشطة الوحدات الاقتصادية القائمة على تحويل الموارد وزيادة درجة تعقيدها ومقدار التفضيلات التي قد يمكن عرضها في القوائم المالية أو الاهتمام بها في عملية القياس ويطبق المحاسبون مبدأ الأهمية النسبية عند القياس وكذلك عند إعداد القوائم المالية،ويعنى هذا المبدأ عند القياس،انه بالنسبة للعناصر ذات القيم الضئيلة أو غير الجوهرية ليس هناك ما يدعو إلى تحري الدقة الكاملة عند معالجتها بما يتسق مع القواعد و التعاريف المحاسبية. وكذلك يعنى مبدأ الأهمية النسبية بصدد الاتصال أو إعداد القوائم المالية أن يتم الإفصاح عن العناصر ذات الأهمية النسبية من ناحية

([1]) محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، ب ط (ب م:الدار الجامعية، 2004م) ص 27

([2]) وليد ناجي الحيالي ، التحليل المالي ، مرجع سابق ، ص ص 74 ،75

وتحقيق التوازن بين التجميع والتفصيل في ضوء الأهمية النسبية للعناصر التي ستظهر بالقوائم المالية من ناحية أخرى. [1]

مبدأ الإفصاح المحاسبي:-

إن الإفصاح هو العملية التي تتصل المنشأة من خلالها بالعالم الخارجي ومفهوم الإفصاح المحاسبي على جانب كبير من الأهمية من الناحية النظرية والتطبيقية على حد سواء فهو يشير إلى إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية التي تناولت إيضاح(تفعيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم المالية وخارجها) وذلك بهدف ألا تكون القوائم المالية للمنشأة مضللة وأيضا يقصد بالإفصاح هو أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع التي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية نحو المشروع بصورة رشيدة.[2]

مبدأ الشمول:-

ويقوم هذا المبدأ على وجوب شمول القوائم المالية على جميع البيانات اللازمة لتقديم صورة صادقة وواضحة لنتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي في فترة معينة. [3]

مبدأ الثبات أو الاتساق :-

يقوم هذا المبدأ على أساس أن الإجراءات والطرق والمبادئ والسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها من بين عدةً إجراءات وطرق ومبادئ بديلة، يجب أن يتم إتباعها بصورة ثابتة ومنتظمة من فترة إلى فترة محاسبية أخرى . [4]

([1]) محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دارسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق ، مرجع سابق ، ص 28

([2]) رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، ب ط (عمان: دار وائل للنشر، 2003م) ص ص445 ،446

([3]) عبد الماجد عبد الله حسن، مبادئ المحاسبة المالية ،مرجع سابق، ص16

([4]) صادق الحسني، التحليل المالي والمحاسبي ، ب ط (عمان: مطابع المؤسسة الصحفية الأردنية، 1994م) ص33

بحيث أن الإجراءات المحاسبية التي يتم اختيارها تكون ملائمة لطبيعة عمل الوحدة المحاسبية. إلا أن الثبات لا يعني عدم أمكانية تغيير بعض المبادئ والإجراءات في حالة توافر سبب أو أكثر يدعو إلى ذلك، إلا أنه عند التغيير لابد من الإشارة إلية في القوائم المالية وبيان أسباب ذلك التغيير على شكل ملاحظات توافقاً مع الإفصاح المحاسبي. وقد اعتبر مبدأ الثبات أحد أهم المبادئ المحاسبية المتبعة، وأهمية ذلك ناجمة عن أن القوائم المالية المعدة في الوحدة المحاسبية خاضعة للمقارنات فيما بينها من فترة لأخرى ولهذا وجب إعداد هذه القوائم على أساس مبادئ ثابتة لا تتغير من فترة إلي أخرى لكي تصح المقارنة .[1]

مبدأ الاستحقاق والمبدأ النقدي في المحاسبة:-

نظراً لان قائمة الدخل تعبر عن فترة محددة، فإنه من الضروري معرفة متى يتم المحاسبة عن كل بند من بنود المصروفات والإيرادات وفي ظل مبدأ الاستحقاق في المحاسبة فإنه لا يتم الاعتراف بتحقيق الدخل إلا إذا تحقق فعلاً كما لا يتم الاعتراف بالمصروف إلا إذا تم تحمله فعلاً. ويختلف هذا عن مفهوم المبدأ النقدي في المحاسبة والذي يعترف بالإيرادات والمصروفات بصفة عامة عند الدفع أو التحصيل إلا أنه من المهم في ظل مبدأ الاستحقاق أن يتم مقابلة المصروفات بالإيرادات التي ساعدت على تحقيقها. ولهذا فإن في ظل هذا المبدأ يتم إجراء تسويات في نهاية الفترة المحاسبية حتى تعكس الحسابات الإيرادات التي تم تحقيقها فعلاً والمصروفات المتعلقة بالفترة المحاسبية . [2]

مبدأ الموضوعية :-

تعني الموضوعية في العرف المحاسبي الاعتماد على الحقائق الثابتة التي توفرها مصادر البيانات والمعلومات المحاسبية والابتعاد عن الأحكام الشخصية في ذلك .

وعلى أساس ذلك فإن القوائم المالية يجب أن تكون معدة على أساس البيانات المحاسبية التي حددت بموضوعية بعيداً عن التحيز في اختيارها، ولأجل أن تكون هذه البيانات موضوعية

([1]) وليد ناجي الحيالي ، المحاسبة المتوسطة ، ب ط (عمان : الأكاديمية العربية المفتوحة للنشر، 1996م) ص 31

([2]) جميس كاشين وجويل ليرنر ،مبادئ المحاسبة، ط2(القاهرة: المكتب المصري الحديث،1984م) ص29

لا بد أن تكون مؤيدة بمستندات ثبوتية تؤكد حدوث الواقعة المالية التي نجمت عنها البيانات المحاسبية،وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلاً موضوعياً على صحة البيانات المحاسبية. ([1])

كبرهان مكتوب يؤيد حدوث الواقعة، ولذلك فالمحاسبة لا تعتد بالعمليات المالية ولا تسجل بالسجلات المحاسبية دون وجود توثيق مستندي يؤكد حدوث كل عملية على انفراد، ويشمل التوثيق المستندي جميع عناصر الأصول والخصوم دون استثناء،كما يعزز ذلك الجرد الفعلي الذي تجريه الوحدات الاقتصادية في نهاية كل فترة مالية عند إعداد القوائم المالية، التي تعتبر بدونه غير مكتملة من الناحية القانونية وكشرط أساسي للاعتراف بها . والميزة للمحاسبة أضفت صفة الموضوعية على بياناتها، ولذلك كثير ما يجعل مبدأ الموضوعية مرادفاً لمبدأ التحقق إذ لا يوجد اختلاف جوهري بين المبدئيين، وهذا ناجم بطبيعة الحال عن ابتعاد المحاسبة في أكثر الأحيان عن التقدير والتنبؤ وعدم الاعتماد على الأحكام الشخصية، إلا في الحالات التي يكون فيها سند علمي ما يبررها بالحجج العلمية الملائمة .([2])

مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:-

يعني مبدأ المقابلة أن النظام المحاسبي المالي للوحدة المحاسبية الخاصة يهدف إلى قياس نتيجة أعمال الوحدة من أرباح أو خسائر من خلال تصوير الحسابات الختامية على أساس مبدأ مقابلة الإيرادات المكتسبة التي تخص الوحدة المحاسبية بالمصاريف التي ساهمت في تحقيقها خلال الفترة الزمنية المحددة ، وبيان نتيجة هذه المقابلة من ربح أو خسارة على مستوى تلك الوحدة. ([3])

أن نشأة هذا المبدأ كانت وليدة الحاجة إلى حل المشاكل المتعددة التي تقابل المحاسبين في مجال تحديد وقياس عناصر المصروفات والإيرادات، وطبقاً لمبدأ المقابلة تمثل المصروفات تكاليف الحصول على إيرادات الفترة المحاسبية الحالية، وبناءاً علية فإن هذه العلاقة السببية

([1])وليد ناجي الحيالي ، التحليل المالي ،مرجع سابق ، ص 31

([2]) عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، ب ط (بيروت: دار النهضة العربية ، 1988م) ص ص 22 ،23

([3]) محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر ،المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، ب ط (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث،2008م) ص 52

هي الأساس العام الذي يمكن من خلاله مواجه معظم مشاكل القياس الدوري لعناصر المصروفات والإيرادات .([1])

وتجدر الإشارة إلى استخدم الأداة المحاسبية لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يجري في الواقع العملي على مرحلتين أو مرحلة واحدة.([2])

مبدأ الاعتراف بالإيراد:-

الإيرادات هي التدفقات الداخلة أو أي زيادة أخري في أصول الوحدة الاقتصادية أو النقص في التزاماتها(أو أي خليط من ذلك) والتي تحدث خلال فترة معينة نتيجة إنتاج وبيع السلع أو تقديم الخدمات أو أي أنشطة أخري تمثل عمليات أساسية ومن المعروف أن الإيرادات هي العنصر الايجابي في عملية قياس الدخل ولذلك يتم تحديد إيرادات الفترة بطريقة مستقلة عن مصروفاتها باستخدام مبدأ الاعتراف بالإيراد .وفي هذا الصدد يجب التمييز بين الاعتراف بالإيراد وتحقق الإيراد فالاعتراف بالإيراد يعنى تسجيل أو تضمين عنصر معين في السجلات المحاسبية والقوائم المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية أما تحقق الإيراد فهو يعنى تحويل الموارد غير النقدية إلى نقدية وبمعنى أخر بيع الأصول نقداً أو مقابل نشأة حقوق تتحول إلى نقدية في المستقبل والجدير بالذكر أن كثير من المحاسبين يستخدمون هذين المصطلحين كبديلين أحدهما للآخر. ([3])

مبدأ الحيطة والحذر :-

يفرض على معدي البيانات المالية في معظم الأحيان مواجهة حالة عدم التأكد المحيطة بالأحداث والظروف التي يتعاملون معها مثل حالة عدم التأكد بإمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها أو بالعمر الإنتاجي المقدر للمباني والمعدات أو بعدد المطالبات المتوقع حدوثها عن كفالات ضمان السلع المباعة ويتم الاعتراف بحالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها وذلك في نطاق مبدأ الحيطة والحذر عند إعداد البيانات المالية .

([1]) عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة، ط1(الكويت: ذات السلاسل ، 1990م) ص 181

([2]) محمد عطية مطر، المحاسبة المالية ، مرجع سابق، ص78

([3]) محمد محمود عبد ربه ، المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق ،مرجع سابق، ص ص34 ،35

ويعنى التحفظ (الحيطة والحذر) مراعاة درجة معينة من الحذر في الأحكام الشخصية التي تستخدم في إعداد التقديرات التي تتم في ظروف عدم التأكد،وذلك عن طريق مراعاة الحرص على عدم تضخيم قيم الموجودات والأرباح أو بمراعاة الحرص على عدم تخفيض قيم المطلوبات والمصروفات. ولكن على وجهة العموم فإن مراعاة الحيطة والحذر لا تسمح مثلاً بتكوين الاحتياطيات أو المخصصات الزائدة عن الحاجة أو بالتخفيض القسري للموجودات والأرباح أو المبالغة غير المبررة في المطلوبات والمصروفات لأنه في حالة حدوث ذلك بحجة الحيطة والحذر تنتفي حينئذ عن البيانات المالية سمة الحياد وبالتالي تفتقد الموثوقية. ([1])

مبدأ التكلفة:-

هو من أهم المبادئ المحاسبية التي يستند إليها النموذج المحاسبي المعاصر المعتمد مهنياً في الممارسة العملية. ويسمى هذا المبدأ أيضاً بمبدأ التكلفة التاريخية والبعض يسميه منهج التكلفة التاريخية لأنة الأساس لتقويم جميع السلع المقتناة والمنتجة وتقويم الخدمات والمصروفات وحقوق الغير وبصورة عامة الأساس لتقويم الأصول والخصوم . يتم تقويم الأصول والخصوم وفق السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل لتلك المواد والالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو تاريخ نشوء الالتزام وكذلك يطبق لقياس العمليات الرأسمالية . ويتم اشتقاق مبدأ التكلفة من فرض الموضوعية وفرض الاستمرارية . فالتقويم وفق التكاليف التاريخية يمكن أن ينتج أرقاماً مضللة لا تصلح لاتخاذ القرارات إذا تم تجاهل تغيرات أسعار الأصول وكذلك فإن تكاليف الأصول المقتناة في تواريخ مختلفة في ظل تغيير القوة الشرائية للنقود هي تكاليف لا يمكن جمعها مع بعضها البعض وإظهارها في قائمة المركز المالي . ([2])

ترى الباحثة أن الفروض هي الأساس الذي تتبني علية المبادئ وهي تنشأ من خلال البيئة الاقتصادية أو السياسية ومن طرق التفكير والعادات في المجتمع . لذلك الفروض والمبادئ تشكل الإطار الفكري للمحاسبة وتوجيه لكيفية التنفيذ .

([1]) سابا وشركاهم ،معايير المحاسبة الدولية، ب ط(ب م: ب ن 1997م) ص ص 25 ،26

([2]) رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي ، مرجع سابق ، ص422

المبحث الثالث

التطبيق المحاسبي

تمهيد:-

المحاسبة تطورت كاستجابة لاحتياجات بيئتها والمتتبع للأدب المحاسبي يلاحظ أن المحاسبة وتطوراتها كانت تأتي من التطبيقات والممارسات العملية للمحاسبة وليست فقط من خلال دراسات ونظريات مسبقة,يؤكد zeff[22]هذا القول أن تطور المحاسبة لم يأتي من نظرية عملية محددة،ولكن من خلال تفاعلات بين النظرية والممارسات المحاسبية والعديد من التأثيرات

الاجتماعية والسياسية. والبعض يرى أن المحاسبة في وضعها القائم قد نشأت من مصدرين مستقلين هما المصدر العملي والمصدر النظري ولكن التطور العملي قد سبق النظري بمئات السنين.

أولاً :التطور العملي للمحاسبة :-

فإن التطور العملي للمحاسبة جاء من خلال الممارسات العملية, حيث استخدمت أسلوب حل المشاكل فعندما تنشأ مشكلة معينة تتعلق بعملية ما في مشروع معين فإن المحاسب يقوم بتصحيح مجموعة من الإجراءات لحل هذه المشكلة وقد استخدم المحاسب هذه الطريقة في ممارسته العملية منذ مئات السنين حتى قبل الوقت الذي كتب باسليو كتابة عن طريقة القيد المزدوج,وقد كان التطور في الممارسات العملية للمحاسبة هو عبارة عن تطور عملي وتعديل في الإجراءات القديمة كلما دعت الحاجة إلى ذلك بسبب ظروف ومشاكل جديدة أو مختلفة,ومن الأمثلة على ذلك طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل حيث كانت نتيجة لرغبة الدائنين في إظهار رقم المخزون السلعي في القوائم المالية بالقيمة الفعلية وهي القيمة السائلة وكذلك الأمر بالنسبة للاستهلاك المعجل والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.[1]

النظرية في المجال المحاسبي:-

المحاسبة هي أساساً علم تطبيقي عملي, ينضم ضمن مجموعة العلوم الاجتماعية. لذلك,فإن نظرية المحاسبة يجب أن تنطلق من وجوب الربط بين النظرية والتطبيق.فالنظرية المحاسبية تقدم لنا تقييماً وشرحاً للممارسات العملية السائدة بغرض تقديم أرضية عملية لدراسة الطرائق المحاسبية الحالية والمقترحة وتحسينها. وهكذا، تحقق النظرية في النهاية التوجيه والترشيد، وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية، وهذان الجانبان هما المهمة الأساسية للإطار الفكري المحاسبي المقترح من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بين1978-1985م. ويجدر التأكيد مرة ثانية بأنه لا يكفي أن تكون النظرية المحاسبية متسقة منطقياً وإنما يجب أن تتضمن محتوى تطبيقياً ، أي ذات فائدة في الممارسات العملية . [2]

ثانياً: النظام المحاسبي :-

([1]) مفتاح علي السائح ،المحاسبة الدولية , ب ط (ب م: دار التقدم العلمي ،2010م) ص ص48 ،49

([2]) رضوان حلوه ،مدخل النظرية المحاسبية ،ط2 (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2009م) ص 39

التعريف الشامل للنظام المحاسبي :-

النظام المحاسبي يشمل عمليات تسجيل وتبويب وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي تتبع في جمع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفات التي تعتقدها الوحدات المحاسبية وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليب وعرض نتائجها. ([1])

عناصر النظام المحاسبي:-

من التعريف السابق للنظام المحاسبي , يمكن أن نستنتج عناصر النظام المحاسبي

المجموعة المستندية:-

وهي المستندات المستخدمة في المشروع والتي تتعلق بالناحية المالية مثل مستند القبض والصرف والقيد وغيرها .

المجموعة الدفترية:-

هي مجموعة الدفاتر والسجلات المخصصة للأغراض تسجيل البيانات، وفقاً لاحتياجات كل نظام محاسبي على حدة على سبيل المثال، تشمل المجموعة الدفترية في ظل نظام المحاسبة المالية على السجلات المحاسبية والتحليلية التالية:-

- **دفتر اليومية العامة.**
- **دفتر اليوميات المساعدة،** مثل دفتر يومية الخزينة ، دفتر يومية المشتريات الآجلة ودفتر يومية المصروفات النثرية.....الخ.
- **دفتر الأستاذ المساعد**،مثل دفتر أستاذ مراقبة العملاء ،ودفتر أستاذ مراقبة الموردين، ودفتر أستاذ مراقبة مخازن المواد.
- **دفتر الأستاذ العام وموازينه الرقابية.**
- **الدفاتر التحليلية** مثل دفتر المصروفات، ودفتر تحليل ضريبة المبيعات المحصلة
- **السجلات الرقابية**،مثل سجل الأصول الثابتة وسجل العهد وسجل التأمينات لدى الغير وسجل خطابات الضمان السارية .

هذا،وقد يضاف إلى ما تقدم في المنشآت الصناعية أستاذ مراقبة التكاليف لربط المجموعة الدفترية للمحاسبة المالية مع المجموعة الدفترية لمحاسبة التكاليف وتسوية الفروق بينهما.

([1]) سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية، ط1 عمان: دار الراية للنشر والتوزيع ، 2009م) ص 23

والنقطة ذات الأهمية هي أن هذه المجموعة الدفترية في ظل نظم المعالجة اليدوية تتخذ وسيطاً مادياً ملموساً يتمثل في مجلدات أو دفاتر تحليلية أو بطاقات سائبا وتتميز بأنها يمكن الرجوع إليها في أي وقت وقراءة ما بها بشكل مباشر . ([1])

مجموعة التقارير المالية :-

وهي مجموعة القوائم المالية التي تعد في قسم المحاسبة لتقديمها أما إلى أصحاب المشروعات أو لعرضها على الجمهور أو تحتاجها الدولة.

مجموعة الإجراءات المحاسبية:-

وهي الإجراءات التي تنظم العمل المحاسبي في المشروع.وعن طريقها يمكن تنظيم العمل ويمكن تلافي حدوث الأخطاء والاختلاسات في المشروع.

دليل الحسابات:-

وهو قائمة منظمة أو جدول بأسماء وأرقام أو رموز الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ يتم أعداده في ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات

نظام القيد :-

هل يتم استخدام القيد المفرد أم نظرية القيد المزدوج للإثبات في الدفاتر

مجموعة الآلات والمعدات والأدوات المستخدمة في قسم المحاسبة . ([2])

ثالثاً :الدورة المحاسبية:-

تتضمن الدورة المحاسبية خمس خطوات رئيسية هي:-

- تحليل العمليات المالية
- التسجيل بدفتر اليومية
- الترحيل لدفتر الأستاذ
- التلخيص وإعداد ميزان المراجعة
- إعداد القوائم المالية

([1]) سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، ط1(عمان: دار الراية للنشر والتوزيع، 2009م) ص ص60 ،61

([2]) سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، مرجع سابق ، 24

وعلى الرغم من أن القوائم المالية تعتبر الخطوة الأخيرة في الدورة المحاسبية ألانها تعتبر احد الأسس التي يتم استخدامها كمدخل لفهم الخطوات السابقة.

تحليل العملية المالية :-

يعتبر تحليل العمليات المالية الخطوة الأولى من خطوات الدورة المحاسبية فبعد أن يتم تحديد طبيعة العملية فيما إذا كانت مالية أم لا يُسند للمحاسب مهمة التعامل مع العمليات المالية وذلك بالقيام بإثباتها بالدفاتر المحاسبية. وعملية التحليل هي في الواقع عملية فهم واستيعاب للعملية المالية وبيان لما تحدثه العملية من تأثير على عناصر قائمة المركز المالي وتستخدم معادلة الميزانية أو ما يطلق عليها أحياناً المعادلة المحاسبية كوسيلة لتحليل العمليات المالية.

المعادلة المحاسبية :-

يمكن تقسيم الأحداث المحاسبية إلى قسمين: ما يملكه المشروع والتزاماته قبل الغير وتمثل الأصول الموارد التي يملكها المشروع أما الحقوق فتتمثل في الالتزامات التي على المشروع قبل الغير سواء الملاك أو الأطراف الأخرى (الدائنون) وهذه العلاقة تظهر كما يلي:-

الأصول = الحقوق وتقسم الحقوق عادةً إلى قسمين : حقوق الدائنون وحقوق الملاك.وتظهر المعادلة المحاسبية وفقا لهذا التقسيم كما يلي:-

الأصول=الالتزامات + حقوق الملكية . ([1])

وهذه المعادلة يشار إليها بالمعادلة المحاسبية حيث مجموع الأصول يجب أن يعادل مجموع الالتزامات وحقوق الملكية. وتظهر الالتزامات قبل حقوق الملكية لان حقوق الدائنون يجب أن تسدد أولاً قبل سداد حقوق الملاك. والمعادلة المحاسبية السابقة تنطبق على كافة أنواع المشروعات بصرف النظر عن حجم وطبيعة المشروع أو الشكل القانوني لها.([2])

الإثبات في اليومية:-

يتم تبويب وتجميع الآثار المختلفة على العناصر الأساسية في المنشأة (وهي الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية) في الحسابات ويمثل الأستاذ العام تجميعاً لكل حسابات الأصول،

([1]) نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة ، مرجع سابق ، ص ص51 ،53

([2]) يونس حسن الشريف ، مبادئ المحاسبة، ب ط (بنغازي: جامعة قار يونس ،1990م) ص ص9 ،10

الالتزامات حقوق الملكية،الإيرادات والمصروفات وتعتبر الحسابات على شكل T مناسباً لتوضيح أثر الصفقات على أحد بنود الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الإيرادات أو المصروفات. يستخدم دفتر اليومية أو(دفتر القيد الأولى) والشكل المبسط لدفتر اليومية، هو الإثبات التاريخي للصفقات والأحداث الأخرى معبراً عنها في صورة قيود مدينة ودائنة لحسابات معينة، حيث تعرف هذه باليومية العامة،ويتم إدراج الجوانب المدينة أولاً،تتبعها الجوانب الدائنة مع ترك مسافة بسيطة على أن يأتي شرح القيد بعد أسم أخر حساب دائن وقد يأخذ سطر وأحد أو أكثر. ويستكمل عمود رقم صفحة الأستاذ عند ترحيل الحسابات وتأخذ اليومية العامة الشكل التالي:- [1]

جدول رقم (1-3-1)

اليومية العامة

التاريخ	البيان	رقم صفحة الأستاذ	المبلغ
			مدين دائن

المصدر: دونالد كيسو وجيري ويجانت،المحاسبة المتوسطة، ط1 (الرياض: دار المريخ للنشر،1995م) ص 129

دفتر الأستاذ العام:-

على الرقم من كون دفتر الأستاذ العام دفتراً محاسبياً إلزامي إلا أنه شائع الاستعمال لارتباطه الوثيق في دفتر اليومية.إذ يعتبر دفتر الأستاذ العام هو الوعاء الذي من خلاله يتم تبويب العمليات المالية المحللة والمسجلة سابقاً،إذ أن المحاسب يخصص صفحة مستقلة في هذا الدفتر لكل حساب من الحسابات الظاهرة في دفتر اليومية العامة وضمن هذه الصفحة يظهر كافة العمليات المؤثرة على هذا الحساب ويأخذ هذا الدفتر الشكل التالي :- [2]

جدول رقم (2-3-1)

([1]) دونالد كيسو وجيري ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، ط1 (الرياض: دار المريخ للنشر،1995م) ص128

([2]) عبد الناصر إبراهيم ، أصول المحاسبة المالية ، مرجع سابق ، ص75

نموذج لصفحة دفتر الأستاذ العام

ح/.....

صفحة رقم (.....)

منه				له				
المبلغ		البيان	رقم صفحة دفتر اليومية	التاريخ	المبلغ		البيان	رقم صفحة دفتر اليومية	التاريخ
فلس	دينار				فلس	دينار			

المصدر:عبد الناصر إبراهيم أصول المحاسبة المالية ، ط1 (القاهرة : ب ن،1995م) ص 76

ميزان المراجعة:-

ويتم إعداد كشف ميزان المراجعة بعد الانتهاء من انجاز الحسابات في نهاية الفترة المالية، حيث يتضمن هذا الكشف مجموعة الحسابات التي يحتفظ بها النظام المحاسبي ولكافة أنواعها الحسابات الحقيقية من الأصول والالتزامات ورأس المال والحسابات الاسمية من حسابات المصروفات والإيرادات وحسابات المخزون التي تظهر في دفتر الأستاذ العام.

إعداد ميزان المراجعة:-

وهي عملية نقل كافة أرصدة الحسابات الظاهرة في سجل الأستاذ العام إلى كشف ميزان المراجعة.ويتم إعداد ميزان المراجعة أما على أساس مجاميع الحسابات،أو على أساس الأرصدة للحسابات. فميزان المراجعة بالمجاميع هو إدراج مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن للحساب معاً في ميزان المراجعة،وذلك لغرض إظهار حجم النشاط لكل نوع من الحسابات.

ميزان المراجعة بالمجاميع يظهر كما يلي:- ([1])

جدول رقم (3-3-1)

ميزان المراجعة للمشروع.....

للسنة المالية المنتهية في ...12\13

المبالغ بالدينار	أسم الحساب

([1])هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية ، ط2(عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2011م) ص ص94 ،123

مجاميع مدينة	مجاميع دائنة	

المصدر: هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية ، ط2(عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2011م) ص 12

ولابد من تطابق مجموع المبالغ المدينة مع الدائنة، وأيضاً تطابقها مع مجموع المبالغ في دفتر اليومية العامة للتأكد من صحة التسجيل وكذلك الترحيل في دفتر الأستاذ . ميزان المراجعة بالأرصدة وهو كشف يبين أرصدة الحسابات المدينة والدائنة والظاهرة في دفتر الأستاذ، ولابد من تطابق الأرصدة المدينة مع الأرصدة الدائنة للتأكد من صحة الحسابات .[1]

ويمكن تصوير ميزان المراجعة بالأرصدة كما يلي :- [2]

جدول رقم (4-3-1)

ميزان المراجعة للمشروع .....

للسنة المالية المنتهية في 12/31/....

المبالغ بالدينار		أسم الحساب
أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	

([1]) وليد ناجي الحيالي ،أصول المحاسبة المالية ، ب ط (الدنمارك : الأكاديمية العربية المفتوحة للنشر ، 2007م) الجزء الأول، ص ص258 ،259

([2]) هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية ، مرجع سابق، ص 12

المصدر: هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية ، ط2(عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2011م) ص 123

القوائم المالية :-

تعتبر مصدر أساسي للمعلومات التي يعتمد عليها أعضاء المجلس في تحليلاتهم وتقوم الشركات بأعداد تلك القوائم بشكل ربع سنوي وبشكل سنوي في نهاية العام . ([1]) وتمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققه من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمنشأة، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال. يجب أن تقدم القوائم المالية بعدالة الموقف المالي، ويتطلب العرض العادل الأمانة في العرض لآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى والظروف التي يتم في ضوئها تحديد والاعتراف والإثبات للأصول والخصوم والإيرادات و المصروفات والإطار الذي يحكم ذلك ويعد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية هو الأساس الذي يؤدى إلى العرض العادل. ([2])

الحسابات الختامية:-

حساب المتاجرة:-

([1]) محمد مصطفي سليمان ، حوكمة الشركات، ب ط (الإسكندرية: الدار الجامعية ،2008م) ص64

([2]) طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية، ب ط (ب م: الدار الجامعية ،2006م) ص ص 16 ،63

هو حساب ختامي يعد في نهاية الدورة المحاسبية لاستخراج نتيجة البيع والتسويق للمنشأة،وذلك عن طريق المقابلة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة،مما يظهر مجمل الربح التشغيلي،وذلك عندما تزيد إيرادات المبيعات على تكلفة هذه المبيعات،أما إذا زادت تكلفة المبيعات عن طريق إيرادات المبيعات فالنتيجة هي مجمل خسارة وفي كلتا الحالتين يرحل رصيد حساب المتاجرة إلى حساب الأرباح والخسائر. [1]

ويمكن تصوير حساب المتاجرة وفقا لهذا القياس كالأتي:- [2]

جدول رقم (5-3-1)

ح/ المتاجرة عن السنة المنتهية في12/31

منه				له	
كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
××		المشتريات	××		المبيعات
		يخصم منها			يخصم منها
	×	مردودات المشتريات		×	مردودات المبيعات
××	×	مسحوبات المشتريات		×	مسحوبات المبيعات
×× ××		+ مصروفات الشراء		×	مصروفات النقل للخارج
××		تكلفة المشتريات	××	×	عمولة وكلاء البيع
	×	تكلفة بضاعة أول المدة	××		صافي المبيعات
	×	(-) تكلفة البضاعة أخر المدة			
××		التغير في المحزون			
××		تكلفة المشتريات والبضاعة المباعة			
××		تكلفة التسويق			
××		تكلفة المبيعات			

([1]) صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، ب ط (عمان: دار زهران،1999م) ص 55

([2]) أحمد عمر بامشموس ، دراسات في محاسبة شركات التضامن ،ط1(اليمن: دار الفكر المعاصر 1999م-2000م) ص88

××		مجمل الربح (مرحل لحساب أ.خ)			
×××			×××		

أحمد عمر بامشموس ، دراسات في محاسبة شركات التضامن ،ط1 (اليمن: دار الفكر المعاصر 1999م-2000م) ص88

حساب الأرباح والخسائر:-

وهو حساب ختامي يعد في نهاية الدورة المحاسبية لقياس الربح والخسارة الصافية وذلك عن طريق مقابلة المصروفات التجارية مع الإيرادات المتحققة في نفس الوقت أخذين بعين الاعتبار مجمل الربح أو مجمل الخسارة فإذا زادت الإيرادات عن المصروفات فإن الزيادة تمثل صافي الربح وبالعكس فإذا زادت المصروفات عن الإيرادات فإن الزيادة تمثل صافي الخسارة ويرحل حساب الأرباح والخسائر إلى حساب رأس المال. [1]

فيما يلي حساب الأرباح والخسائر:- [2]

جدول رقم (6-3-1)

(حساب الأرباح والخسائر)

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	مبلغ جزئي	مبلغ جزئي	البيان
×××				الإيرادات
	×××			المبيعات
	×××			(-) مردودات المبيعات
×××				خصم مسموح به
				صافي المبيعات
	×××			بضاعة أول المدة
		×××		المشتريات
			×××	(-) مردودات المشتريات
			×××	خصم مكتسب
		×××		صافي المشتريات
		×××		+ مصاريف البيع

[1] صالح عبد الله الرزق وعطا الله ورّاد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع سابق، ص66

[2] نعيم دهمش وآخرون ، مبادئ المحاسبة مرجع سابق ، ص 360

مجمل الربح علي المبيعات				×××
المصاريف التشغيلية				
المصاريف البيعية				
م. نقل		×××		
م. إعلان		×××		
مجموع المصاريف البيعية				×××
مصاريف إدارية عمومية				
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية				
مجموع المصاريف التشغيلية				
صافي الدخل				

المصدر: نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة،ط2(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ،2004) ص4

الميزانية العمومية:-

يمكن تعريف الميزانية العمومية بأنها:بيان يوضح الوضع المالي للمنشأة في أي لحظة زمنية معينة،وقد يختلف الوضع بين فترة وأخرى. ويظهر في الجانب الأيمن من الميزانية للشركة الموجودات بينما يوضح الجانب الأيسر المطلوبات وحقوق الملكية،ولا بد من جانبي الميزانية أن يتوازنا وعلى النحو التالي :- الموجودات = المطلوبات + حقوق الملكية

ويتم ترتيب الموجودات حسب سيولتها أي المدة الزمنية اللازمة لتحويلها إلى نقدية وحسب مجموعات كل مجموعة مكونة من البنود التي تتميز بصفات مشتركة فالموجودات المتداولة توضح أولاً في قائمة الميزانية مبتدئة بالنقد الجاهز ثم تليها الذمم المدينة ثم المخزون السلعي لان البضاعة في المخازن تحتاج لبعض الوقت لبيعها أي تحويلها إلى ذمم مدينة ومن ثم إلى نقدية تدخل إلى صندوق الشركة أو حساباتها الجارية في البنوك ويلي الموجودات المتداولة مجموعة أخرى هي الاستثمارات، ثم الموجودات الثابتة والموجودات الأخرى أما المطلوبات فهي موضحة بالترتيب الزمني الذي تدفع فيه، وتقسم المطلوبات إلى قسمين مطلوبات قصيرة الأجل وطويلة الأجل. ([1])

([1]) علي عباس ،الإدارة المالية في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى(عمان: مكتبة الرائد العلمية ،2002م) ص ص ص42 ،43 ،48

فيما يلي نموذج لميزانية عمومية (قائمة المركز المالي):- [1]

جدول رقم (7-3-1)

		أصول ثابتة		××	رأس المال
	××	الإيرادات والمعدات		××	+ أرباح
	××	مخصص استهلاك أثاث		××	(-) المسحوبات
		أصول متداولة	×××		الخصوم
	××	بضاعة آخر المدة		××	دائنون
	××	مدينون		××	أ.دفع
	××	م.د.م.فيها		××	أرصدة دائنة أخري
	××	أوراق مالية		××	م. دعاية مستحقة
	××	م. هبوط أسعار		××	مصروفات بيع
	××	بنك		××	مهايا مستحقة
	××	خزينة			
×××		أرصدة مدينة أخري			
	××	إيرادات مالية مستحقة			
	××	أدوات كتابية باقية			
×××	××	تامين حريق مقدم			
×××			×××		

المصدر: حلمي محمود نمر ، المدخل في المحاسبة تطبيقات ، ب ط (القاهرة: دار النهضة العربية،2004م) ص92

ترى الباحثة تقييم أصول المنشأة أحد الأمور الهامة للدائنين والمدينون والمستثمرين لأنها توفر الأسس التي يمكن استخدامها لتقدير ما إذا كانت المنشأة تملك موارد مناسبة متاحة للتشغيل وكذلك ما إذا كان يمكن أن يتم بيعها وتحويلها إلى نقدية .

الفصل الثاني

الإطار النظري للمراجعة

المبحث الأول: تعريف المراجعة وأهدافها وأهميتها وأنوعها

[1] حلمي محمود

المبحث الأول

تعريف المراجعة وأهدافها وأهميتها وأنواعها

تمهيد:-

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 أيضا علم تطبيقي. وعلى الرغم من أن علم المراجعة علم حديث نسبياً إذا ما قورن بكثير من العلوم الاجتماعية الأخرى إلا أن بداية الممارسة لها كمهنة ظهرت منذ زمن بعيد وكانت مصر موطناً لهذه الممارسات قبل غيرها من الدول .

طبيعة مهنة المراجعة:-

تتكون المهنة من عدة رجال ذوو تعليم وخبرة معينة تحكمهم ببعضهم وبالناس علاقات معينة وتعتمد المهنة على الثقة الموضوعة في أعضائها وهناك أنواع مختلفة من المهن مثل المهن ذات الدراسة العلمية العالية كالمهن العلمية ومهن تستلزم التزامات معينة تجاه المجتمع كمهنة المحاماة والمحاسبة والمراجعة, وهناك مقومات معينة للعمل المهني يمكن تطبيقها على مهنة المراجعة وذلك كوجود قدر كافٍ من التأهيل العلمي والخبرة العملية في مجال المهنة التي يزاولها بالإضافة إلى قدر كافي من الاستعداد الذهني والبت في الأمور كضرورة الشعور بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق الممتهن. ([1])

أولاً:التطور التاريخي للمراجعة:-

إن عملية المراجعة أمر لازم الإنسان عبر تطور حياته ولاشك أنه نظر ملياً وخطط وحدد حتى في مراحل حياته الأولي خطوات معينة للوصول إلى الهدف أو أهداف معينة وتطلب الأمر الإخفاق في الوصول إلى الهدف ويراجع مدى قيامة بالخطوة المرسومة التي تمثل دوراً معيناً يجب إن يؤدى بصورة معينة. ([2])

([1]) أبو الفتوح علي فضالة , المحاسبة الدولية ، مرجع سابق، ص ص6 ،12

([2]) عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسي محمد أبو طبل , المراجعة أصولها العلمية والعملية, ب ط (القاهرة: دار النهضة المصرية ,1982م) الجزء الأول، ص 14

يحدثنا تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة أنها بدأت في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات مثل إمساك الدفاتر,ثم تطورت هذه العمليات واتسع نطاقها بحيث مكنت الأفراد القائمين بها من أن يخصصوا جهودهم ويكرسوا نشاطهم في شكل امتهان لها.

كذلك ينقل لنا التاريخ المرصود لعلم مراجعة الحسابات أن عملية المراجعة كانت تسمي (جلسة استماع) حيث كانت الحسابات تتلي بصوت مرتفع على مراجع الحسابات,وكلمة المراجعة هي أصلاً مشتقة من الأصل اللاتيني ومعناها (يسمع). ولعل عملية الاستماع إلى الحسابات خلال فترة الإمبراطورية الرومانية كانت تهدف أساساً إلى منع الاختلاس من قبل القائمين على الأنشطة وقت ذلك .

ولأن من طبيعة الإنسان وهذا الإنسان الكائن البشري النظر والتغيير والتعديل بغية الوصول إلى أحسن النظم في كل المجالات المتعلقة بحياته واستقراره وأفضلها فإنه لا يستقر على حال, بل ينظر ويعيد النظر ويضيف في المجال ما هو أفضل .

وهكذا فعل أبناء المهنة الذين نقلوا لنا هذا العلم الزاخر الذي يتطور يوما بعد يوم حتى أصبح علماً هاماً وبارزاً له خطورته وأهميته في المجال الاقتصادي والمالي . ([1])

وقد كان لبريطانيا فضل السبق في التنظيم المهني لمهنة المراجعة فقد أنشئت أول منظمة مهنية هي جمعية المحاسبين بأدنبرة في عام 1854م ثم لحقت بها كندا التي ظهرت بها أول منظمة مهنية سنة 1880م ثم فرنسا 1881م والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1982م واستراليا سنة 1904م وفنلندا سنة 1911م.([2])

ثانياً :مفهوم المراجعة:- ([3])

تعددت تعاريف المراجعة في المؤلفات العربية والأجنبية التي تناولت هذا الموضوع منها:- المراجعة بمعناها الحرفي يقصد بها فحص البيانات أو الأرقام والسجلات بقصد التحقق من صحتها.

([1]) محمد علي شحاتة , مراجعة وفحص الحسابات , ب ط (ب م: دار النهضة العربية,1874م) ص 10

([2]) عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسي محمد أبو طبل , المراجعة أصولها العلمية والعملية ، مرجع سابق , ص16

([3]) متولي محمد الجمل وعبد المنعم محمود عبد المنعم,المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي ,ب ط(القاهرة:دار النهضة العربية,1990م) ص 12

وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية 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.

هذا التعريف جاء عاماً كما أن هذا التعريف وصف المراجعة بأنها عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيداً يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة الأهداف والمعايير المتفق عليها. أما عبارة (جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي) فأنها تبين طبيعة أو جوهر عملية المراجعة الأساسي,فعملية جمع الأدلة والقرائن بصفة خاصة يجب أن تتم بشكل موضوعي بمعنى أنها يجب ألا تتأثر أو تخضع لأهواء جامعيها أو تكون عرضة لتحيزهم, فعلى الرغم من أن أدلة وقرائن الإثبات ربما تختلف درجة موضوعيتها،إلا أن المراجع يجب أن يكون ذا اتجاه عقلي موضوعي عند جمع وتقييم أدلة الإثبات .([1])

أيضاً عرفت المراجعة بأنها هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.([2])

ويمكن تعريف المراجعة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء راية الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشئون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات .([3])

كما عرفت بأنها الاختبار المحايد للقوائم المالية لأي منشأة بغرض أبداء رأي عليها سواء كانت تلك المنشأة تهدف إلى تحقيق الربح أم لا بغض النظر عن حجمها أو شكلها القانون.([4])

([1]) وليم توماس وسون هتكي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ب ط(الرياض :دار المريخ للنشر،1989م) ص 26

([2]) زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ،ط1 (عمان: دار الراية ،2009م) ص17

([3]) منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة،ب ط(الإسكندرية: الدار الجامعية،2002-2003م) ص 13

([4]) محمود محمد عبد السلام البيومي, المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية , ب ط(الإسكندرية : منشأة المعارف,2003م) ص 163

وقد عرفت بأنها فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مستقل عن هذه المعلومات ومستخدميها بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات لتقدير مدى سلامتها وإيصال نتيجة الفحص إلى مستخدمي هذه المعلومات كما تشمل المراجعة في بعض الحالات تقييم القرارات التي تتخذ على أساس هذه المعلومات ويتم ذلك وفقاً لمعايير محددة من مستخدمي معلومات المراجعة.([1]) غير أن للمراجعة معنى مهني أصطلح علية الكتاب المحاسبون فيقصد بها الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية, والبيانات المحاسبية المبينة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزة المالي وذلك بناء على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقا لما جاء بالدفاتر والسجلات.([2])

وترى **الباحثة أفضل تعريف** بأنها هي 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.

ثالثاً:أهداف المراجعة:-

قديما كان ينظر إلى 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 إلى المراجعة وأهدافها وإلى مهنة المراجعة و الدور الذي تقوم به .

ويرجع الفضل في ذلك إلى القضاء الانجليزي الذي قرر صراحة بعض أحكامه التي أصدرها عام 1897م أن الهدف الأساسي للمراجعة ليس اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر وأنه ليس مفروضاً على المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليس أو يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه أو من يقدمون إليه البيانات التي يطلبها كما لا يصح له أن يبدأ عمليه

([1]) إبراهيم عثمان شاهين ،المراجعة دراسات وحالات عملية ، ب ط (ب م: ب ن،1980م) الجزء الأول، ص 38

([2]) عيسي محمد أبو طبل ، بعض الموضوعات في مراجعة الحسابات ، ب ط (القاهرة: مكتبة النصر ، ب ت) ص 6

وفي مخيلته احتواء الدفاتر والسجلات على غش أو خطاء وأنه يمكن تشبيه المراجع وهو في سبيل أداء مهنته (بكلب الحراسة) وليس كالكلب البوليسي الذي يتعقب المجرمين. ([1])

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأخري حديثة ومتطورة

أولاً:- الأهداف التقليدية : وتتنوع بدورها إلى :-

أهداف رئيسية :- ([2])

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها
- إبداء رأي فني ومحايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

أهداف فرعية:- ([3])

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من خطاء أو غش
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .

ثانياً :- الأهداف المتطورة :- وتتمثل في :- ([4])

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققه من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلي الهدف المرسوم .
- تقييم نتائج الإعمال بالنسبة لما كان مستهدفاً منها.

([1]) متولي محمد الجمل وعبد المنعم محمود عبد المنعم ،مرجع سابق ، ص13

([2]) محمد أمين مازون ،التدقيق من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، (الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية الدراسات العليا،2011م) ص 28

([3]) زاهرة توفيق سواد ، مرجع سابق، ص ص 19 ،20

([4])محمد عاصم نوارا، دراسات معنية في المحاسبة والمراجعة ، ط1 (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1990م) ص 147

- تحقيق أقصي كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع .
- تحقيق أقصي قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين

وبشكل عام أصبحت أهداف المراجعة في إطارها المعاصر تتركز في هدفين رئيسين هما :-

- مراجعة القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع للتمكن من أبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها وتعبيرها عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة ومركزة المالي في نهاية تلك الفترة .
- معاونة الهيئة الإدارية للمشروع في سبيل تحقيق أقصي إنتاجية ممكنة .

رابعاً:أهمية المراجعة:-

يتبين لنا من دراستنا للتطور التاريخي لمهنة المراجعة كيف تطورت وصارت مهنه ذات كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي والمالي،وكيف صار المحاسبون والمراجعون من الركائز الأساسية في البلاد الاقتصادية والمالية. ويرجع السبب في هذا أن المحاسبة ليست غاية في ذاتها بل وسيلة لتحقيق غاية هدفها خدمة الطوائف العديدة التي تستخدم البيانات المحاسبية وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها . ([1])

نذكر من هذه الطوائف طائفة المديرين التي تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط وفي مراقبة تنفيذها. فأتساع حجم المشروعات وتعدد عملياته وتعقدها جعل من العسير على القائمين بإدارة المشروع مباشرة مهامهم عن طريق الاتصال المباشر فلجئوا إلى البيانات المحاسبية ليسترشدوا بها قبل اتخاذ القرار أو رسم أي خطة مستقبلية وحتى تكون قراراتهم سديدة وخططهم محددة وحكيمة يجب أن نضمن لهم صحة ودقة البيانات بواسطة هيئة فنية محايدة. وهناك طائفة المستثمرين التي تلجأ إلى القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي تعدها المشروعات المختلفة، وتعتمد على ما بها من بيانات قبل اتخاذ أي قرار في توجيه مدخراتهم أوجه الاستثمار التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن . وإذا ما عجز هؤلاء عن فهم مدلول تلك القوائم واستخلاص النتائج المرجوة منها فإنهم يلجئون إلى المحللين الماليين أو بيوت

([1]) عيسي محمد أبو طبل ، بعض الموضوعات في مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص ص11 ،12

الاستثمار لتوجيههم إلى كيفية استثمار مدخراتهم وهؤلاء المحللون يعتمدون اعتماداً كبيراً على ما تحتويه القوائم المالية من بيانات ومعلومات التي يشترط أن تكون على درجة عالية من الدقة والصحة ولا يتحقق ذلك إلا من خلال عمل المراجعة .

أن أهمية تدقيق الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل كإدارة المشروع والبنوك والجهات الحكومية.([1])

وخلاصة القول فإن المراجعة ترجع إلى كونها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المختلفة، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المشروع وأوجه نشاطه ويحظي القول بأن أهمية المراجعة ترجع إلى الهدف الأساسي منها هو الكشف عن الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير واختلاس أموال المشروع أو التلاعب بنتائج نشاطه أو مركزة المالي ولعل ما يؤيد ذلك ما جاء في نشرة مجمع المحاسبين والمراجعين بانجلترا وويلز في نشرته الصادرة في ابريل 1980م بخصوص اكتشاف الأخطاء والغش أن مسؤولية منع الغش أو التلاعب والاختلاس تقع على عاتق الإدارة ،التي عليها توفير ضمان مقبول بان هذه المسؤولية سيتم تنفيذها عن طريق توفير نظام رقابة داخلية سليم وأن واجبات المراجع لا تتطلب منه القيام ببحث تفصيلي عن الغش ما لم يكن هذا مطلوبا منه وفقا للقانون النظامي أو وفقا للشروط الخاصة في الاتفاق مع المؤسسة محل المراجعة.([2])

خامساً: معايير المراجعة:-

عرف البعض المعايير بأنها المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوئها أن يقّيم العمل الذي قام به وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والمراجعة وبنفس المستوي المتعارف عليه بين أعضاء المهنة كله.

وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين هذه المعايير إلى ثلاث أقسام هي:- ([3])

([1]) يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،ط1(عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2000م) ص8

([2]) فاروق الأزهري ،دليل المراجع بين النظرية والتطبيق ،ط3(ب م: ب ن،1991م) ص 10

([3]) محمود السيد الناغي، المراجعة في إطار النظرية والممارسة ،ط2 (المنصورة : مكتبة الجلاء الجديدة ، 1992م) ص ص34 ،37

المعايير العامة :-(الشخصية):-

تتعلق هذه المعايير بالتكوين العلمي والعملي للشخص المسند إليه مهمة القيام بعملية المراجعة بحيث يجب أن يكون مهني ملم بإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها أسم المعايير العامة أو الشخصية ([1])

وتتكون من ثلاث عناصر هي:- ([2])

- على القائم بعملية المراجعة أن يكون مؤهلا علمياً وعملياً بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمراجع وتتبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف عديدة تعتمد على رأي المراجع عن مختلف القوائم المالية ويجب توفر الثقة لدي هولاء الأطراف
- يجب توفر عنصر الاستغلالية أو الحياد في كل عمل يوكل للمراجع ،بمعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع وعدم وجود أي ضغوط أو تدخل من جانب السلطات العليا في الدور الذي يقوم به المراجع
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير أبداء الرأي .

معايير الأداء المهني:- ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتتمثل في :- ([3])

- أن يقوم المراجع بتخطيط مسبق ودقيق لعمله وأن يشرف على المساعدين إشرافا مناسبا
- لابد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها مستقبلاً
- الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساساً ملائماً لإعداد التقرير حول القوائم المالية .

([1]) محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ب ط(ب م: ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003م) ص 136

([2]) محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية، ب ط (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2002م) ص 50

([3]) محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، ب ط (الإسكندرية : الدار الجامعية، 1997م) ص85

يعتبر التخطيط لمهمة المراجعة أو تخطيط برنامج المراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة، حيث يساعد التخطيط السليم على التأكد من أن الإجراءات أو الاختبارات الهامة قد نالت العناية المناسبة، وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها، وأن تنفيذ الإجراءات يتم في الوقت المناسب، كما يساعد التخطيط على الاستعمال الكفء للمساعدين، والتنسيق مع الأعمال المنفّذة بواسطة مراجعين آخرين. ونظراً لأهمية هذا المعيار، فقد خص الإتحاد الدولي للمحاسبين موضوع التخطيط لمهمة المراجعة بمعيار خاص، ويمكن عرض مكونات هذا المعيار كما يلي:([1])

– يعتبر التخطيط لعملية المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤولية المهنية للمراجع؛

- يجب أن يخطط المراجع عمله بطريقة تسمح له بالقيام بمراجعة فعالة؛
- يجب أن يركّز وضع خططه على معرفته بأعمال ونشاطات الزبون؛
- يجب أن تتضمن عملية التخطيط المراحل التالية :–
- دراسة النظام المحاسبي والإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية،
- تقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية،
- تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها،
- تنسيق جميع الأعمال التي سيتم تنفيذها؛
- يجب أن تراجع الخطط وتعدل حسب الضرورة التي تقتضيها عملية المراجعة؛
- يجب على المراجع إعداد برنامج مراجعة يحدد فيه طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة؛ وأن يراجع هذا البرنامج حسب تقدم المهمة وخلال عملية المراجعة

([1]) عبد الفتاح محمد الصحن و كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملا، ب ط (الإسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة، 1991م)، ص 76

معايير التقرير :-

يعد تقرير المراجع المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة،وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المراجع بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيها إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المراجع بتنفيذ واجباته . ([1])

وتتمثل معاير التقرير في أربعة معايير هي :- ([2])

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم قد تم تصويرها وعرضها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها
- أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت القواعد المطبقة لتلك التي كانت مستخدمة مسبقاً
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة
- يجب أن يشمل التقرير على أبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

سادساً:أنواع المراجعة:-

توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إليها من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي :- ([3])

من حيث مجال المراجعة :-

في هذا النوع نجد نوعين من المراجعة: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية

المراجعة الكاملة :-

في هذه المراجعة، إلاطار الذي يعمل فيه المراجع غير محددة وبدون قيود أو مجال عمل، ولكن يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المراجع إبداء الرأي الفني

([1]) سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، مرجع سابق ، ص ص 270، 271

([2]) محمد سمير الصبان وعبد الله هلال،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص86

([3]) يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب ، أصول المراجعة ،ط1(المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة، 2001م) ص 33

والمحايد عن مدي سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته بصفتها تقع كلية تحت مسؤوليته. ([1])

المراجعة الجزئية :-

ويقصد بها تلك التي يقوم بها المراجع وتكون محددة الهدف أو موجهة إلى غرض معين ، كان يعهد إلى المراجع فحص العمليات النظرية من المقبوضات أو المدفوعات التي أجرتها المنشأة خلال فترة معينة هنا يتجدد نطاق المراجعة في جزء معين من النشاط وتكون حرية المراجع مقيدة بنطاق المهنة المكلف بها. ([2])

ومثل هذا النوع من المراجعة لا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية والمركز المالي للمنشأة أو المشروع ونتيجة أعماله كما هو الحال بالنسبة للمراجعة الكاملة، ولكن الهدف هنا الحصول على تقدير من المراقب متضمنا الخطوات التي أتبعت والنتائج التي حصل عليها وحتى يحمي المراجع نفسه في مثل هذا النوع من المراجعة يجب عليه أن يطالب بعمل عقد يحدد بدقة كاملة نطاق المراجعة حتى لا يسند إليه أي تقصير في القيام بشي لم يعهد إليه أداؤه وحتى لا تستقل المنشأة هذا التقرير لتوهم مستخدمي البيانات أنه لكل عمليات المنشأة. ([3])

التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق وهنا يقسم إلى :-

المراجعة النهائية :-

ويكلف المراجع بالقيام بمثل هذا النوع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها،وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقاً وهي ميزه لهذا النوع من المراجعة . ([4])

([1]) خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، ط1(الأردن : دار وائل للنشر ، 2000م) ص32

([2]) محمد السيد الناغي ، المراجعة في إطار النظرية والممارسة، مرجع سابق، ص 20

([3]) محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، ب ط (بيروت: الدار الجامعية للنشر ، 1991م) ص 13

([4]) محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق ، ب ط (ب م: ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003م) ص 13

التدقيق المستمر:-

وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي . ([1])

التبويب من حيث الجهة التي يعهد إليها عملية المراجعة:-

وهنا تبوب المراجعة من حيث الأشخاص الذين يقومون بها وتقسم إلى:- ([2])

مراجعة داخلية :-

هي الفحص المنظم لعمليات المشروع ودفاتره وسجلاته ومستنداته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع ويقوم الموظف بعملية الفحص المستمر ويرفع تقاريره لإدارة المشروع والهدف منها هو الاطمئنان أول بأول من جانب إدارة المنشأة وملاكها على حسن سير العمل .

مراجعة خارجية :-

وهي المراجعة التي تقوم بها منشأة من خارج المشروع بواسطة شخص أو أشخاص من خارج المنشأة وليست لها علاقة وظيفية أو مصلحة مالية في الشركة محل المراجعة حتى يتوافر لها الحياد الواجب،أن يكون لتحقيق أهداف المراجعة والهدف منها هو إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيقه لإغراض الضبط والمراقبة على العمليات المختلفة وبيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمشروع أو تقويم كفاءة الأداء. وعموماً تقرير المراجع الخارجي هو موضوع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة وهو مسئول عن ما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وأداء ومسئوليته عن ذلك تحددها التشريعات السارية . ([3])

([1]) محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 14

([2]) يوسف محمد، مرجع سابق ، ص17

([3]) إبراهيم علي عشماوي ،أساسيات المراجعة و المراقبة ، ب ط ،(ب م: ب ن، ب ت) ص ص25 ،30

التبويب من حيث حتمية المراجعة وهنا تقسم إلى :-

التدقيق إلزامي :-

يحتم القانون القيام به،حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها،ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

المراجعة الاختيارية :-

وهي التي تتوقف على رغبة أصحاب المشروع أو إدارة المشروع دون وجود قانون ملزم أو منظم لذلك وعملية تعيين مراجع الحسابات أمر متروك لصاحب المشروع أو الشركاء إذا وصل رأس مالهم إلى حد معين. ([1])

التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات :-

لقد فرضت التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات على المدقق تحديات، من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظرته إلى المتغيرات المحيطة به، وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه إلى الأحسن. وهذا الأمر أحدث تغيراً جوهرياً في منهجية المدقق على النحو التالي :- ([2])

- التغيير في ثقافة ومعرفة المدقق (التأهيل العلمي)، إذ يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل الكمبيوتر المتطورة .
- إعادة النظر في خطة وبرنامج التدقيق، ولاسيما أن جزاء كبيراً من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم المالية والتقارير.
- إعادة النظر في طبيعة أدلة الإثبات، والاستفادة من الكمبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول على مزيد منها بجانب أو بديلاً عن الأدلة التقليدية .

([1]) محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ب ط (بيروت: الدار الجامعية، 1990م) ص ص11، 46

([2])إبراهيم الصعيدي ، الإطار العام لمعايير مراجعة الأنظمة الإلكترونية للمعلومات ، ط2 (القاهرة : المجلة العلمية 2006م) ص106

- إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات .
- إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير التدقيق بما يتواءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء وإبراز المسائل الجوهرية .

نطاق وكيفية التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات:-

يركز المدقق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتحليل المعلومات على النواحي الآتية:-([1])

التدقيق السابق على المدخلات :- ويتمثل في تدقيق الدورات المستندية ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات، واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها.

التدقيق على البيانات الداخلة إلى الكمبيوتر : ويركز المدقق على ما يلي :-

- التأكد من صحة البيانات المقدمة إلى قسم إعداد البيانات بقسم الحسابات الإلكتروني من خلال مراجعتها على المستندات.
- التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب إتباعها عند القيام بتشغيل البيانات .
- التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلى البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك.

التدقيق على برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات:-

عندما تدخل البيانات إلى الكمبيوتر فأنة يصعب التعديل فيها الأبناءً على برنامج جديد ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء ويمكن للمدقق التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل .

التدقيق على المخرجات من المعلومات وطريقة عرضها وتفسيرها : - يتركز دور المراجع في هذه المرحلة على ما يلي :-

- مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية على المخرجات الفعلية.

([1]) فيصل دبيان عوض المطيري ، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط التدقيق ومعوقات استخدامها من وجه نظر مدقيقي الحسابات في دولة الكويت،(الكويت : رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الدراسات العليا ،2013م) ص 29

- التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيرة مستندا إلى أرقام صحيحة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات.

إجراءات التدقيق للأنظمة المحاسبية المحوسبة :-

تمثل إجراءات التدقيق في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات في ما يلي :- [1]

- **التدقيق حول الحاسب الإلكتروني** : إذ يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات، وكذلك تدقيق المعلومات الخارجية للتأكد من السلامة والموضوعية .
- **التدقيق داخل الحاسب الإلكتروني** :إذ يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد، ويتم عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الإلكتروني للبيانات، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة .
- **التدقيق باستخدام الحاسب الإلكتروني** :- إذ يستطيع المدقق استخدام إمكانيات الحاسب الإلكتروني في تنفيذ بعض عمليات التدقيق منها ما يلي : -
  - التحقق من صحة العمليات الحسابية واستخراج الأرصدة الشاذة
  - تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص
  - تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة
  - استخدام إمكانيات الحاسب الإلكتروني في إعداد القوائم والتقارير على فترات قصيرة
  - الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات .

ترى الباحثة أن المراجعة تطورت وأصبحت لها أهميتها في الميدان الاقتصادي والمالي وقد فرضت تلك التطورات ضرورة الاستفادة منها لتطوير الأداء إلى الأحسن .

([1]) سمير أبو غاية ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة للأنظمة الإلكترونية للمعلومات ، ب ط (القاهرة : مركز توزيع الكتب الأزهر ، 2009م) ص 30

المبحث الثاني

الفرق بين المراجعة والمحاسبة

تمهيد:-

المراجعة أحد العلوم الاجتماعية التي ترتبط بالكثير من الروابط والعلاقات مع أحد العلوم الاجتماعية الأخرى وهو : المحاسبة .

وعلى الرغم من أن الروابط والصلات الكثيرة بين المحاسبة والمراجعة إلا انه ينبغي أن يكون واضحاً أن كليهما علم مستقل له مبادئه العلمية الخاصة به كما أن لكل منهما كل مقومات العلوم من هدف، ومجال،وأسلوب منهجي،فضلاً عن أن هناك اختلافات أخرى بينهما أيضاً فالمحاسبة – كما هو معروف علم إنشائي بينما المراجعة علم تحليلي،إذ أن المحاسب يبدأ عملاً فنياً من أوله إلى نهايته – كالتسجيل في الدفاتر والتبويب والتلخيص وعرض النتائج وتفسيرها ....، لا يسبقه إليه أحد بينما يقوم المراجع بتحليل ما قام به المحاسب من عمل، ولذا فإن المنطق يقضي بضرورة أن يكون المراجع على دراية كاملة بالمحاسبة دون أن يكون العكس مطلوباً من المحاسب وذلك بالإضافة إلى أن وظيفة كل من العلمين تختلف أيضاً فالمحاسبة تقوم على قياس وتوصيل الأحداث والظروف الخاصة بوحدة محاسبية ما بينما تقوم المراجعة على فحص ذلك ومراجعته وإبداء الرأي الفني المحايد حوله.

ومما هو جدير بالذكر أن المحاسبة والمراجعة أيضا تمارس كل منهما كمهنة من المهن الحرة التي ينبغي أن تتطور المجتمعات وترتقي معها وبها. ([1])

يوجد خلط لدى العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية والأفراد العاديين في المجتمع بشأن كل من المراجعة والمحاسبة. ويحدث هذا الخلط لان العديد من عمليات المراجعة تتعلق عادةً بالمعلومات المحاسبية،ولان العديد من المراجعين يمتلكون خبرة كبيرة في المحاسبة ويزيد من درجة هذا الخلط بين المراجعة والمحاسبة أن لقب المحاسب العام المصرح له قد تم التعارف عليه ليعبر عن الأفراد الذين يقومون بالمراجعة .

([1])حامد طلبة محمد أبو هيبة ، أصول المراجعة ، ط1(عمان:زمزم ناشرون وموزعون ،2011م) ص 9

فالمحاسبة هي تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الاقتصادية بشكل منطقي بهدف إمداد متخذي القرار بالمعلومات المالية.وتتمثل وظيفة المحاسبة في توفير أنواع معينة من المعلومات الكمية التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات بواسطة أفراد الإدارة والآخرين.ولتوصيل المعلومات الملائمة،يجب أن يتوفر لدى المحاسب فهماً عميقاً عن المبادئ والقواعد التي تمثل أساس إعداد المعلومات المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتمكن المحاسب من تصميم النظم التي يمكن من خلالها ضمان تسجيل الأحداث المالية بالوحدات الاقتصادية على نحو ملائم وفي الوقت المناسب وبتكلفة معقولة.أما مراجعة بيانات المحاسبة فمحور اهتمامها هو تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي يتم المحاسبة عنها .

ونظراً لأن قواعد المحاسبة تمثل المعايير التي يتم من خلالها تقييم ما إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها على الوجه الصحيح،فيجب أن يتوافر للمراجع فهما عميقا لهذه القواعد. وبالنسبة لمراجعة القوائم المالية،تتمثل المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
ويجب على المراجع بالإضافة إلى فهمة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يكون خبيراً في جمع وتفسير أدلة المراجعة.وهذه الخبرة هي التي تميز المراجع عن المحاسب. ([1])

علاقة المراجعة بالمحاسبة :-

للعلاقة بين المراجعة والمحاسبة طبيعة خاصة،يمكن إيجازها في حتمية الارتباط وضرورة وجدوى التكامل. بينما الطلب على كليهما مختلف في توجهه، وأن توجد في بعض مصادره كما سنوضح في الفرعيات التالية :- ([2])

طبيعة العلاقة بين المراجعة والمحاسبة :-

وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها يعتبر إلمام مراقب الحسابات بالمحاسبة وكفاءته في فهمها وممارستها شرطاً ضرورياً وإن كان غير كافي، لكي يكون مراقباً للحسابات. بل من المرغوب فيه أن يكون مراقب الحسابات خبيراً في المحاسبة علماً وعملاً.

([1]) ألفين أرينز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ب ط (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2002م) ص23

([2]) عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الأول (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2009م) ، ص ص 40 ،41

والمحاسبة هي عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص البيانات الخاصة بنتائج الأحداث الاقتصادية للمشروع بطريقة منطقية،وذلك لأغراض إنتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات. يجب على المحاسب فهم المبادئ والقواعد المحاسبية التي تحكم إنتاج المعلومات المحاسبية . كما يجب عليه بناء نظم معلومات تضمن تسجيل الأحداث الاقتصادية للمشروع ، في الوقت السليم وبتكلفة معقولة.

أما عند مراجعة المعلومات المحاسبية فإن اهتمام مراقب الحسابات يتركز في تحديد ما إذا كانت البيانات المسجلة بالدفاتر تعكس الأحداث الاقتصادية التي وقعت أثناء الفترة المحاسبية . ولأن القواعد المحاسبية هي معيار تقييم ما إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها بطريقة سليمة، فإن على مراقب الحسابات أن يفهم جيداً تلك القواعد المحاسبية.وفي سياق مراجعة القوائم المالية ينظر مراقب الحسابات لهذه القواعد كمبادئ محاسبية يعتمد عليها في قياس مدى صدق المزاعم أو التأكيدات التي تريد إدارة المشروع توصيلها من خلال القوائم المالية.

يمكن القول بأن المراجعة والمحاسبة موضوعان مختلفان عن بعضهما البعض ولهما علاقة قوية بينهما إذ أن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها لأغراض اتخاذ القرارات ومن قبل إدارة المؤسسة أو من قبل الأطراف الأخرى.([1])

الطلب على المحاسبة والمراجعة :-

هناك طلب خاص على المحاسبة كنظام للمعلومات وطلب على المراجعة كآلية لإضفاء خاصيتي الصدق وإمكانية الاعتماد على أو الوثوق في هذه المعلومات، نعرض لها ببعض التفصيل كما يلي :- ([2])

([1])إدريس عبد السلام ، المراجعة معايير وإجراءات ، ط4(بيروت: دار النهضة ، 1996م) ص 4

([2])عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 42

الطلب على المحاسبة :-

الطلب على المحاسبة طلب على المنتج النهائي لها كنظام معلومات وهو طلب أصحاب المصلحة في المشروع، بما فيهم الإدارة نفسها على معلومات مالية ملائمة ودقيقة ووقتية وقابلة للتحقق منها، يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات .

ومن المؤكد أن هذا الطلب يركز على أن تكون هذه المعلومات صادقة وموثوق فيها. ولأن هاتين الخاصيتين لا تضمنهما المحاسبة فقد وجد طلب على توفير مراجعة الحسابات لهما . وهو ما يعرف بالطلب الاقتصادي على المراجعة .

الطلب الاقتصادي على المراجعة :-

يمكن القول بوجود طلب على المراجعة لأسباب اقتصادية وتتركز هذه الأسباب الاقتصادية في ترشيد متخذي القرارات لقراراتهم نتيجة اعتمادهم على معلومات تم مراجعتها.

مهنة المحاسبة والمراجعة :-

المهنة هي عمل تؤسس ممارسته على فهم واستيعاب الهيكل النظري لقسم من أقسام العلم أو المعرفة لا يوجد اتفاق على تعريف محدد للمهنة وأن معظم التعاريف المذكورة لا تعد كونها مجرد سرد لبعض الخصائص الواجب توفرها في عمل ما لإطلاق مصطلح مهنة علية، لذلك اهتم الباحثين في مجال المهن بمحاولة تحديد الخصائص التي يجب توافرها في عمل معين للقول بأنه مهنة . ([1])

الخصائص الرئيسية المقبولة للمهنة :-

يتبين للدارس في مجال المهن،أن معظم علما الاجتماع المتخصصين في هذا المجال ومعظم الباحثين المهتمين بتحديد خصائص مهنة المحاسبة والمراجعة،يتفقون تقريباً على أربع خصائص رئيسية يجب توافرها مجتمعة حتى يمكن أن نطلق على عمل ما مصطلح مهنة وهي:-

- ضرورة وجود هيكل عام من المعرفة المتخصصة المنظمة
- تنظيم عملية تعليم وتدريب يجب اجتيازها بنجاح للحصول على ترخيص مزاولة المهنة

([1]) عوض لبيب فتح الديب وشحاتة السيد شحاتة ، أصول المراجعة الخارجية ، ب ط (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013م) ص ص 72 ، 80

- ضرورة وجود جمعيات أو تنظيمات مهنية .
- ضرورة وجود دستور بآداب وسلوك المهنة

يعد دستور آداب وسلوك المهنة أحد المعايير الأساسية للتميز بين المهن وغيرها من الأعمال إلا أن الأخلاقيات المهنية لا تحدد فقط بالدستور المكتوب الذي يقسم على احترامه والالتزام به عند السماح له بالممارسة. فهذا الدستور المكتوب يعكس الحد الأدنى من الأخلاقيات المهنية المطلوبة ويتكون من قواعد ملزمة للأعضاء تحظى بالتأييد القانوني.

وعلى أثر ذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة يجب أن تبرهن لأعضائها والعالم الخارجي أن سلوكها المهني يخضع لأعلى المتطلبات من أخلاقيات المهنة وان الإجراءات التأديبية ستتخذ ضد أولئك الذين يفشلون في إتباعها وهذه البرامج التي تتبع لا تساعد المحاسب فقط بل تساعد أيضا في تأكيد ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة والمراجعة، وهذا بالتأكيد يستوجب وجود طرقاً وأساليب (قانونية) مثل برامج ضمان الجودة بالتطور المهني المستمر ليوفر إعادة نظر مستقلة لنوعية ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة سواء أكانوا أفراداً أو شركات.

وهذا يحقق قبول المعلومات المالية التي تستخدم في أسواق رأس المال المحلية والعالمية، وبدورة يقود لأن تعمل هذه الأسواق بكفاءة عالية واقتدار حماية للاستثمارات وتشجيعاً لها .

ونلخص ما سبق بالقول أن مهنة المحاسبة والمراجعة مهنة سيادية تتعدى الحدود الجغرافية للدولة أو القطر المعني ، فإذا أريد لها أن تودي دورها الرقابي بفعالية حفاظاً وصيانةً وتشجيعاً وحماية للاستثمار فلابد لها من الاستغلالية والنزاهة والصدق والموضوعية لتلبية متطلبات مستخدمي البيانات المالية داخلياً وخارجياً .[1]

الفرق بين المحاسبة والمراجعة :-

تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة، وتلخيص وتفسير نتائج تلك العمليات، وإعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمشروع. [2]

([1]) سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ،مرجع سابق ، ص 309

([2]) ألفين ارينز ، وجميس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ب ط (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2006م) ص 23

والمحاسبة بهذا المعنى تتعامل مع البيانات الأصلية وتكون مسئولة أساساً عن تلك البيانات، ولهذا فهي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل وتبويب وتشغيل البيانات الأولية أو الأساسية، وتصل بها حتى إعداد القوائم المالية .[1]

أما المراجعة فهي على خلاف ذلك لأنها تعتبر عمل انتقادي ، ويبدأ المراجع عملة المتعلق بالتحقق عندما يكون المحاسب قد انتهى من عمله إلى درجة كبيرة، وتكون مهمة المراجع هي تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المشروع، ولكي يؤدي المراجع هذا العمل فإنه يبدأ بالمخرجات الأساسية للمحاسبة وهي القوائم المالية، بمعنى أن المخرجات الأساسية للمحاسبة(القوائم المالية) هي المدخلات الأساسية للمراجعة،والتي يقوم المراجع بفحصها وتحديد مدى دقتها وإمكانية الاعتماد عليها.ويتطلب فحص القوائم من المراجع أن يراجع إلى الوراء للإطلاع على دفاتر القيد والترحيل ومنها إلى المستندات الأصلية للعمليات .[2] وقد يتطلب عمل المراجع، أيضا، الرجوع إلى بعض الأدلة خارج النظام المحاسبي لتقييم مدي إمكانية الاعتماد على القوائم الختامية . وفي جميع الحالات فإن السؤال الأساسي الذي يحاول المراجع الخارجي الإجابة علية هو(هل القوائم المالية للمؤسسة كاملة ودقيقة ومعروضة بطريقة صادقة؟)، وحتى يستطيع المراجع الإجابة على هذا التساؤل، فإنه لا يتعامل فقط مع البيانات الأساسية أو الخام الواردة في مستندات العمليات المختلفة للمشروع، ولكنه يتعامل أيضا مع نتائج وملخصات هذه البيانات، ونتيجة لذلك فمن الضروري أن يرتد المراجع إلى الوراء لتحديد ما إذا كان عمل المحاسب مرضيا أم لا .

وقد يتوافر لدى مراجع الحسابات في حالات معينة قوائم وسجلات وحسابات معدة بطريقة جيدة ودقيقة، أو قد تكون السجلات غير دقيقة وتنهك كثيرا من المبادئ المحاسبية السليمة . ويقع على عاتق المراجع دائماً تحديد نوعية القوائم والسجلات والبيانات كنقطة انطلاق رئيسية لما ينبغي أن يقوم به من فحوص.[3]

([1]) أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، ب ط (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 1984م) ص 8

([2]) ألفين ارينز ، مرجع سابق ، ص 23

([3]) عبد الفتاح الصحن ورجب راشد، أصول المراجعة، ب ط (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2000م) ص 18

إن قمة ما يصل إليه المحاسب هو إعداد قائمة المركز المالي التي تشمل على أرقام إجمالية لعناصر الأصول والخصوم ورأس المال وهي النقطة الأخيرة في عمل المحاسب، ونقطة البداية لعمل المراجع حيث يبدأ بمراجعة القوائم المالية فيقوم بتحليل ما ورد في تلك القوائم من أرقام إجمالية للتأكد من صحتها من واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لكل العمليات ويسوق الأدلة والقرائن التي تؤكد صحة وسلامة تلك العمليات، وقد يلجأ المراجع في البحث عن أدلة خارجية لجمع الحقائق التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى سلامة البيانات وصحتها ودرجة الاعتماد عليها. وما إذا كانت الميزانية تمثل المركز المالي للمنشأة أم لا. ومن هذه المقارنة يتضح الأتي :-

*المراجع يبدأ عملة بعد أن يفرغ المحاسب تماماً من عمله بإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي

*علم المحاسبة يختلف بطبيعته عن علم المراجعة حيث أن المحاسبة علم إنشائي يبدأ بكثير من العمليات وينتهي بقوائم مالية هي خلاصة العمليات ونتائجها، أما علم المراجعة فهو علم تحليلي يبدأ بالقوائم المالية للتحقق من أرقامها التي وردت فيها بالرجوع إلى البيانات المسجلة وما يؤيدها من وثائق .

*المحاسب موظف تابع للمنشأة،أما المراجع فهو شخص مستقل لا يخضع لسلطان المنشأة .

غير أن انفصال المحاسبة عن المراجعة بهذه الصورة أمر نظري بحت لأن الواقع في الحياة العملية غير هذا فكثيراً ما يعجز موظفو المنشأة عن توازن ميزان المراجعة،فتستدعي المنشأة المراجع للقيام بهذه العملية وتصوير الحسابات الختامية والميزانية .([1])

وكل هذا يفسر بأن المحاسبة هي عبارة عن علم إنشائي من قبل الموظفين في المؤسسة أو الشركة أما التدقيق فيتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني من أجل الوصول إلى رأي حول المعلومات المسجلة في الدفاتر فيما إذا كانت تعكس وبكل صدق الأحداث الاقتصادية والتي تمت خلال الدورة، وهذه المعلومات قد تم تحضيرها حسب المبادئ

([1]) محمد حامد الحاروتي ، مراجعة الحسابات ، ب ط (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1963م) ص19

المحاسبية المتعارف عليها، ولهذا على المدقق أن يكون على دراية ومعرفة تامة بهذه المبادئ إذ لا يمكن أن يكون مدققاً جيداً دون أن يكون محاسباً جيداً.([1])

هناك فروق بين المحاسبة وتدقيق الحسابات من الممكن تلخيصها على النحو التالي :- ([2])

- مجال العمل : تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية التي تمت في المنشأة أو المشروع ملخصة بذلك تلك العمليات من خلال أرقام وبيانات، بينما يهتم التدقيق بفحص تلك الأرقام والبيانات وابدأ الرأي المناسب بها .
- طبيعة العمل : عمل المحاسبة عمل بنائي يقوم على التسجيل من واقع الوثائق والمستندات بدفتر اليومية ومن ثم عملية الترحيل ومن ثم تلخيص تلك البيانات في القوائم المالية، في الوقت الذي يقوم المدقق بفحص تلك القوائم التي قد يعود بها إلى البيانات والمستندات الأولية .
- المخرجات : مخرجات المحاسبة عبارة عن القوائم المالية، بينما مخرجات التدقيق هو التقرير والذي يبدئ فيه المدقق رأيه الفني المحايد .
- مدى الاستغلالية والحياد : المحاسبة بموظفيها عبارة عن موظفي المؤسسة أو المنشأة ويتبعون لها، في حين أن المدقق عبارة عن جهة مستقلة ومحايدة ولا تتبع لإدارة المنشأة بأي حال من الأحوال .

ثمة فارق هام بين المحاسب والمدقق وهو أن المحاسب موظف لدى المشروع خاضع بالتبعية لإدارته، تنحصر مهمته في تسجيل العمليات وتبويبها ومن ثم عرضها في قوائم مالية وفق إرادة القائمين على المشروع .

أما المدقق فلا تربطه بالمشروع رابطة التبعية،بل هو شخص فني مستقل، وخبير مهني محايد، لا يخضع لسلطان إيه سلطة بالمشروع، وتنحصر مهمته في فحص ما حوته القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها،وابدأ راية فيما إذا كانت تلك القوائم المالية تظهر بصدق

([1]) هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، ط2 (عمان: دار وائل للنشر ، 2004م) ص 20

([2]) زهير الحد رب ، علم تدقيق الحسابات ، ط1(عمان : دار البداية ناشرون وموزعون ، 2010م) ص ص 16 ،17

نتيجة أعمال المشروع عن الفترة المالية المعينة، وتبين بعدالة حقيقة مركزه المالي في نهاية تلك الفترة.

ويمكن تشبيه العلاقة بين المدقق والمحاسب بتلك القائمة بين القاضي والمحامي إذ يشترط في كل فريق الخلفية العلمية المتساوية،ولكن يضاف إلى المدقق والقاضي الحياد والاستغلال والحكم الشخصي . ([1])

إن مراقب الحسابات يجب أن يكون خبيراً في تجميع،وتفسير ،والحكم على أدلة المراجعة . وهذه الخبرة المتميزة الخاصة بالأدلة هي أهم ما يميز المراجع عن المحاسب. كما أن تقييم نتائج المراجعة هي مشكلة فريدة من نوعها ،وخاصة لمراقب الحسابات وحدة .

وخلاصة القول،أن مراقب الحسابات الذي يبدأ من حيث انتهي المحاسب يجب أن يكون خبيراً بما قام به المحاسب حتى يستطيع تحديد والحكم على التعريفات الجوهرية في القوائم المالية، التي هي منتج محاسبي بالطبع وأداة لتوصيل المعلومات لأصحاب المصلحة في المشروع .([2])

ترى الباحثة بأن المراجعة والمحاسبة موضوعان مختلفان عن بعضهما البعض إذ أن المحاسبة علم إنشائي بينما المراجعة علم تحليلي ولكن تربطهما علاقة قوية .

([1])خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، ط1(عمان: دار وائل للطباعة والنشر ،1998م) ص 12

([2]) عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق، ص 41

المبحث الثالث

الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية

تمهيد:-

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد في مشاكلها وقد ساير ذلك تطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية وكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على أوجه نشاطات المشروع إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع كالعمليات النقدية مثلاً والتي تحتاج للمراجعة بغرض اكتشاف أيه اختلاسات أو تلاعب بها . ([1])

أولاً: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 كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات .

وبهذا 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 الأولي يرتكز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى .

أن وظيفة المراجعة الداخلية قد تطورت في السنوات القليلة الماضية، حيث كان الهدف من المراجعة الداخلية هو تقييم أدوات الرقابة الداخلية التي تحمي أصول المنشاة وهذه الوظيفة كانت الطريق للتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات ومنع الغش والأخطاء غير أن المراجعة الداخلية قد امتدت لتشمل جوانب عديدة من الرقابة، وأصبح المراجعون الداخليون يمارسون خبراتهم في مجالات خارج الجوانب المالية فوظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحالي يمكن

([1]) رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية ، ط1(عمان : دار الجنادريه للنشر والتوزيع ،2009م) ص 9

وصفها على أنها ديناميكية وموجهة للمستقبل،وتركز على كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وتقييم أدوات الرقابة الداخلية للمشروعات مثل المرتبطة بنظم المعلومات الإدارية وإدارة المخاطر . ([1])

ثانياً:مفهوم المراجعة الداخلية :-

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 الاحتياطيات 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 إلى درجة الإنتاجية القصوى) . ([2])

عرفت أيضا المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي ينشأ داخل الوحدة الاقتصادية كخدمة للوحدة الاقتصادية وتتضمن وظائفها أيضا فحص وتقييم ورقابة كفاية وفعالية الرقابة الداخلية. ([3])

تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط خدمي تقييمي داخل المشروع لخدمة إدارته، وتقوم بها إدارة داخل المشروع تسمي إدارة المراجعة الداخلية. ومجالها عمليات ونظم معلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل . ([4])

الأهداف الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية :-

يمكن تلخيص الأهداف الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق الأنشطة التالية([5]):-

- فحص وتقييم مدى ملامة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة

([1]) محمد سامي راضي ، موسوعة المراجعة المتقدمة ، ب ط (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، 2011م) ص461

([2]) رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية ، مرجع سابق ، ص10

([3]) عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الخامس (الإسكندرية : الدار الجامعية ،2009م) ، ص683

([4])عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة ، ب ط (الإسكندرية : ب ن ، 2002م) ص 1

([5]) وجدان حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي ، ب ط(الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر ، 2010م) ص ص11 ،12

- التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة
- تحديد مدى ملامة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى كفاية الحماية والأمان لتلك الأصول
- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتقرير مثل هذه المعلومات
- تقييم مدى كفاية واقتصادية استخدام موارد المنشأة والتقرير عن الانحرافات وعن المعايير العملية – أن وجدت – وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسئولين عن اتخاذ القرارات التصحيحية
- تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسئوليات المحددة
- التوصية بالتحسينات التشغيلية .

أهمية وظيفة المراجع الداخلي : –

يؤدي المراجع الداخلي وظيفة خاصة عندما يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية أو أداء الاختبارات الأساسية لتفاصيل العمليات وأرصدة الحسابات. ولا تعتبر هذه الوظيفة من ضمن اختصاصات نظام الرقابة الداخلية، كتلك التي يقوم بها موظف مختص بعمليات التدقيق الحسابي لفواتير المبيعات، بل تعتبر وظيفة رقابية عالية مستقلة تهدف إلى التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية ويكون معظم موظفي قسم المراجعة الداخلية عادةً من المحاسبين نظراً لعلمهم وخبرتهم في تصميم نظم رقابة فعالة لحماية أصول المؤسسة ومقدرتهم على تقييم أداء الأقسام الأخرى وفي تلك الشركات التي لا يوجد لديها قسماً مستقلاً للمراجعة الداخلية ، يتولي قسم المحاسبة الإدارية مهمة وضع نظام الرقابة الوقائية والإشراف على تنفيذ نظم الرقابة الإدارية.

ومن مزايا إنشاء قسم مستقل للمراجعة الداخلية استقلالية هذا الجهاز عن باقي الأقسام الأخرى كأقسام المحاسبة والأقسام التشغيلية الأخرى، وبالتالي يمكن تحقيق الموضوعية في تقييم أدائها.

ونظراً لأهمية دور الموضوعية في أعمال المراجعة يجب أن يتبع جهاز المراجعة الداخلية الإدارة العليا بالمؤسسة لتأكيد استغلاليته عن باقي وظائف المؤسسة الأخرى. ويعترف المراجع

القانوني الخارجي بأهمية دور جهاز المراجعة الداخلية بالمؤسسة في وضع ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، حيث يعتمد هذا المراجع على ما قد أداه المراجع الداخلي من أعمال تخص وضع ومتابعة نظم الرقابة الداخلية في تقييم صحة التقارير المالية. وبالطبع سيقل مقدار الاختبارات والفحوص التي سيقوم بها المراجع القانوني مع زيادة ثقته في جودة أداء المراجع الداخلي لوظيفته ومدى فعاليته . ([1])

استقلال وظيفة المراجعة الداخلية وأثره على أداء وظائفها : –

من الطبيعي وجود قيود على عمل المراجع الداخلي داخل الشركة التي يعمل فيها نظراً لتبعيته للإدارة التي تحدد له نطاق عمله، في حين أن قيام المراجع الداخلي بعمله بحرية يتطلب المزيد من الاستقلال للمراجعة الداخلية والمزيد من المكانة التنظيمية والسلطات. ومن هنا لاشك أن استقلال المراجع الداخلي يعتبر عاملاً أساسياً لتحقيق فعالية وظيفته. واستقلال المراجع الداخلي لا يأتي إلا بملاحظة مكانة المراجع الداخلي في المنشأة أولاً، وتقصى موضوعية المراجع الداخلي في أداء أعمال المراجعة ثانياً .

ويقصد بمكانة المراجع الداخلي في المنشأة :–

- المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة الذي ينتمي إليه قسم المراجعة الداخلية.
- الشخص أو الجهة المسئولة في المنشأة التي يرفع إليها رئيس قسم المراجعة الداخلية تقريره عن عمليات المراجعة .

وفي ضوء هذا القصد يتعين أن يحظي المراجع الداخلي بمكانة مناسبة في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسئوليات التي يكلف بها. وتتضح منطقية هذا المطلب إذا أدركنا أن كلا من السلطة الممنوحة للمراجع الداخلي ودرجة تدعيم الإدارة له لهما دلالة مباشرة لمكانته في المنشأة، وهذه الأخيرة هي مؤشر ينصح عن درجة حيوية الدور الموكل إلى المراجع القيام به لخدمة المنشأة ومدى المجال المسموح له فيه تأدية هذا الدور .

ويتضح مما سبق أنه بدون توفير المكانة المناسبة للمراجع الداخلي في المنشأة سوف تكون هناك سلبيات لا يستهان بثأرها نتيجة لفقدان الاتصال المباشر له بالمستويات الإدارية

([1]) ستيفن موسكوف ومارك سيمكن ، نظم المعلومات المحاسبية ، ط1(الرياض : دار المريخ للنشر ، ب ت) ص ص 308 ،309

العليا من ناحية، واحتمال عدم تعاون أو استهانة مديرو الأقسام الأخرى في المنشأة في حالة تعاملهم مع مراجع داخلي ليس على نفس المستوي الإداري الذي ينتسبون إليه . ([1])

المراجعة الخارجية :-

المراجع الخارجي :-

هو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال وعادةً ما يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أم خدمية. ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمداً وفقاً لقوانين مزاولة المهنة . وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة،فإن المراجع الخارجي يمكنه أيضاً القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس الشركة. كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في المنشأة (مكتب) مراجعة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المراجع الخارجي بالاستغلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز. ([2])

مراقب الحسابات، أو المراجع الخارجي أو المحاسب القانوني أو مراجع الحسابات، هو شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد، ومسئول عن إبداء رأي فني محايد ،على القوائم المالية لمنشأة العميل وإيضاحاتها المتممة لها .([3])

ثالثاً:تعريف المراجعة الخارجية:-

هي عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشروع، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه الفني فيها . ([4])

([1]) وجدان حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية مدخل علمي تطبيقي ، مرجع سابق ، ص ص 30 ،31

([2]) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية ،ب ط (ب م: المكتب الجامعي الحديث ،2007م) ص ص22 ،23

([3]) عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، مرجع سابق ، ص 24

([4]) أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، ب ط (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1992م) ص6

عرفت أيضاً المراجعة الخارجية على أنها عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض أبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوى الاهتمام.([1])

كذلك عرفت المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمه وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول تصرفات وأحداث اقتصادية للتحقق من درجة تطابق هذه الحقائق مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر. ([2])

الغرض الأساسي من المراجعة الخارجية تقديم تقرير عن الميزانية وعن حساب الأرباح والخسائر والتي لا بد أن يقوم بها شخص موصوف بالحياد والاستقلال .([3])

استقلال مراقب الحسابات :-

يعتبر استقلال مراقب الحسابات من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي قد يتعرض لها استقلال مراقب الحسابات وترجع أهمية استقلال مراقب الحسابات لكونه أحد أهم معايير المراجعة، فالاستقلال من أهم المعايير التي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم، ولذلك فإنه يمكن القول بأن استقلال مراقب الحسابات يمثل حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأهم المعايير العامة للمراجعة على الإطلاق . فاستقلال مراقب الحسابات يعتبر بمثابة حالة ذهنية تجعله مجرداً من أي مصالح عن أبداء راية الفني المحايد، وأن ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مراقب الحسابات لكافة العوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته . ([4])

أدلة الإثبات :-

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعاً في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب

([1]) رجب السيد وآخرون ، أصول المراجعة ، ب ط(الإسكندرية : الدار الجامعية ،2000م) ص7

([2]) سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة ،مرجع سابق ، ص246

([3]) متولي محمد الجمل ومحمد السيد الجزار ، أصول المراجعة مع دراسة تطبيقية متنوعة ، ب ط (القاهرة : مطبعة الرسالة ، 1968م) ص43

([4]) عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، ب ط(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2009م) ،الجزء الثالث، ص798

موضوعية،بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر . ([1])

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقية التي تعني المطابقة مع الواقع .

وعلى المراجع دراسة كفاية وملامة أدلة الإثبات التي يحصل عليها خلال عملية المراجعة، وذلك لغرض دعم تأكيدات القوائم المالية، ولكي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبنى علية رأيه المهني .

ولغرض الحصول على أدلة الإثبات يقوم المراجع بتصميم إجراءات المراجعة بعد قيامة بتقييم المخاطر العامة والمحددة والضوابط ذات العلاقة .([2])

طبيعة أدلة الإثبات :-

تتكون أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية إلى جانب كافة المعلومات المساعدة المتاحة للمراجع ويقصد بطبيعة الإثبات في المراجعة التعريف بها تعريفاً يدل على ماهيتها تستوفى به جميع الذاتيات و مجموع الصفات التي تكون مفهوماً مميزاً عما عداه . ([3])

الصعوبات التي تواجه المراجع عند جمع أدلة الإثبات :-

لابد من أن يواجه المراجع الكثير من الصعوبات للحصول على أدلة الإثبات باعتبارها الأساس في عملية المراجعة لتدعيم راية الفني المحايد ومنها :- ([4])

- ❖ سوء الأنظمة المحاسبية المطبقة داخل المنشأة،الأمر الذي يؤدي إلى عدم تعاونهم مع المراجع
- ❖ ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء والعيوب الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الامتيازات للوصول إلى درجة كبيرة من التأكد

([1]) محمد سمير الصبان وعبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ،ب ط(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م) ص 166

([2]) حازم هاشم الآلوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، ب ط(ليبيا : منشورات الجامعة المفتوحة ، 2006م) ،الجزء الثاني، ص 30

([3]) أبو الفتوح علي فضالة ، مرجع سابق ، ص 53

([4]) توفيق مصطفي أبو رقبة وعبد الهادي اسحق المصري ، تدقيق ومراجعة الحسابات ، ط1(الأردن: دار الكندي للنشر والتوزيع ،1991م) ص 87

- ❖ تعقد العمليات التي تتم داخل المنشأة الأمر الذي يحتاج إلى كثير من الجهد
- ❖ عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مع الوقت والجهد الذي يبذله للحصول على أدلة الإثبات واستعمال العينات الإحصائية بسبب كبر عدد العمليات يؤدي إلى نتائج مضللة ،لأن المراجع سوف يحكم وفق هذه العينات
- ❖ الفهم السطحي لعملية المراجعة من قبل الموظفين الأمر الذي يؤدي إلى عدم تعاونهم مع المراجع ولكن تجميع الأدلة تكتنفه العديد من الصعوبات مثل عدم صحة وكفاءة النظم المحاسبية المستعملة في بعض المشاريع،الإضرار إلى استخدام العينات الإحصائية بسبب كبر العمليات، إضافة إلى عدم التعاون من قبل موظفي المنشأة كذلك الإضرار إلى زيادة الاختبارات لضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات وتعقيد بعض عمليات المشاريع التي يقوم المراجع بمراجعتها .

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية :-

يتضح لنا من اسمي نوعي المراجعة أن المراجعة الداخلية يقوم بأدائها محاسبو الشركة نفسها بينما يقوم بأداء المراجعة الخارجية محاسب أو أكثر (فريق) من أولئك الذين يعملون في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية المستقلة. وقد يلتبس الأمر عند البعض حول إمكانية أداء المراجعة داخلياً، كما لو قام فريق كرة السلة بتعيين واحد من لاعبيه ليقوم بدور الحكم في مباراته مع فريق آخر. وفي حقيقة الأمر أن وظيفة المراجع الداخلي ليست وظيفة تنفيذية ولكنها غالباً ما تتبع مباشرة للإدارة العليا بالمؤسسة (مجلس الإدارة).

وبالرغم من كونها مراجعة داخلية بالنسبة للمؤسسة ككل إلا أنها تعتبر كما لو كانت مراجعة خارجية بالنسبة لأقسام وإدارات ووظائف المؤسسة التنفيذية المختلفة، وبذلك يتم الحفاظ على الموضوعية والاعتبارات المهنية اللازمة للقيام بوظائف المراجعة إلى حد كبير.

وبالرغم من ضرورة توافر الموضوعية في أداء كل من المراجعة الداخلية والخارجية، إلا أن كل منهما يهدف إلى تحقيق هدف مختلف. فتهتم المراجعة الداخلية أساساً بالتحقق من مدى إتباع موظفي المؤسسة لسياسات وإجراءات الأداء الداخلية،مثل الاستخدامات الخاصة بإعداد كشوف

الرواتب والأجور أو أوامر الشراء أو تقارير الاستلام. وعلى عكس ذلك تتمثل الوظيفة الرئيسية للمراجعة الخارجية في إبداء الرأي عما إذا كانت التقارير المالية للمؤسسة قد أعدت بصدق وعدالة، فعلي سبيل المثال يتم التأكد من إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تحديد قيمة المخذون السلعي الظاهر في قيمة المركز المالي. وعلى الرغم من اختلاف الهدف الرئيسي لكل من نوعي المراجعة إلا أنه يمكن اعتبار احدهما مكملة للأخرى . ([1])

الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية :-

تختلف المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية من حيث الهدف والتعيين وتحديد الأتعاب ودرجة الاستقلال وتوقيت أداء العمل والجهة التي يتم تقديم المراجعة لها ونطاق العمل وطريقة أسلوب العمل حيث أن المراجع الداخلي هو موظف من موظفي الشركة تعينه الإدارة وتحدد أتعابه وطريقة وأسلوب عمله، ويعمل على مدار السنة ويتولى تقييم كافة أنشطة الشركة المالية وغير المالية لخدمة الإدارة.ومن ناحية أخرى فإن المراجع الخارجي هو شخص خارجي مستقل عن الشركة (محاسب قانوني) تعينه الجمعية العمومية للشركة (المساهمين) بغرض إبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق القوائم المالية في التعبير عن نتيجة نشاط المشروع ومركزه المالي وغيرها من الأمور المالية ويقدم تقريره للجمعية العمومية للشركة التي قامت بتعينه وتحديد أتعابه . ([2])

ويوضح الجدول التالي الفرق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي :- ([3])

جدول رقم (1-3-2)

من حيث	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف	تقييم كافة أنشطة المشروع المالية وغير المالية لخدمة الإدارة	إبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية
التعيين وتحديد الأتعاب	الإدارة	الجمعية العمومية للشركة أو المساهمين

([1]) ستيفن موسكوف ومارك سيمكن ، نظم المعلومات المحاسبية ، ط2(الرياض: دار المريخ للنشر ، ب ت) ص ص 521 ،522

([2]) محمد السيد سرايا وآخرون ،الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، ب ط (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2013م) ص 119

([3]) محمد السيد سرايا وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، مرجع سابق ، ص 120

نطاق ومجال العمل	كافة أنشطة المشروع المالية وغير المالية	القوائم المالية
توقيت أداء العمل	على مدار السنة	في نهاية السنة بعد إعداد القوائم المالية
درجة الاستقلال	استقلال جزئي لأنة موظف من الشركة	استقلال تام لأنه شخص خارجي
الجهة التي يقدم لها التقرير	الإدارة	الجمعية العمومية للمساهمين
طريقة وأسلوب العمل	تحدد الإدارة لأنه موظف بالشركة	يحددها المراجع الخارجي وفقاً لظروف المراجعة

المصدر: محمد السيد سرايا وآخرون ،الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، ب ط (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2013م) ص120

ترى الباحثة أن المراجع الداخلي هو موظف من موظفي الشركة تعينه الإدارة وتحدد أسلوب عمله وبالتالي تصبح استقلاليته جزيئه . أما المراجع الخارجي تعينه الجمعية العمومية للشركة بغرض إبداء الرأي وبالتالي تصبح استقلاليته تامة .

الـفـصل الـثـالـث

الأخطاء المحاسبية وأساليب الكشف عنها

تتناول الباحثة في هذا الفصل الأخطاء المحاسبية من خلال المباحث التالية

المبحث الأول: مفهوم الأخطاء المحاسبية

المبحث الثاني: أنواع الأخطاء المحاسبية

المبحث الثالث: أساليب الكشف عن الأخطاء المحاسبية

المبحث الأول

مفهوم الأخطاء المحاسبية

تمهيد:-

إن احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي، يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات المحاسبية وانتقالها بين أيدٍ كثيرة تقوم بالتسجيل، والترحيل، والترصيد، وإعداد ميزان المراجعة المدقق، وإجراء التسويات وعرض نتائج العمليات المتعددة في الحسابات الختامية أو القوائم المالية الأخرى .[1]

الأخطاء هي تحريفات غير متعمدة بصفة عامة. وتنقسم إلى أخطاء حذف (أي استبعاد عمليات أو أرصدة من القوائم المالية) وأخطاء ارتكاب (مثل اشتمال القوائم المالية على أرصدة أو عمليات خاطئة). وعند فحص أخطاء الحذف يكون المراجع مهتماً بتأكيد الاكتمال أما أخطاء الارتكاب فإنها ترتبط بتأكيد الوجود أو الحدث .

وقد تنتج الأخطاء بسبب عدم تسجيل بعض العمليات،تسجيل العمليات بقيم خاطئة،تسجيل بعض العمليات في فترة محاسبية غير صحيحة، التقاضي عن بعض الحقائق أو سوء تفسيرها مما يتسبب في تقديرات محاسبية غير سليمة أو عدم التطبيق السليم لمبادئ المحاسبة المتعلقة بالتقييم والتصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح ويوضح (علي وآخرون 2007م) أن هذه الأخطاء تؤدي إلى تشويه القوائم المالية ولكنها غير متعمدة وغير مقصودة وإذا تم اكتشافها يقوم العاملون بالوحدة بتصحيحها. ويمكن تدنيه هذه الأخطاء عن طريق وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية .[2]

قد تنشأ الأخطاء في الاعتراف ببنود القوائم المالية، أو في عرضها أو الإفصاح عنها ولا تعتبر القوائم المالية ملتزمة بما جاء في معايير المحاسبة المصرية إذا كانت تتضمن أخطاء متعمدة (سواء كانت هامة وجوهرية أو غير هامة) من اجل التأثير على عرض المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية.ويتم تصحيح أخطاء الفترة الحالية المتوقعة التي يتم

([1]) خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي ،الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، ب ط (بيروت: دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1998م) ص 35

([2]) عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الرابع (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2009م) ، ص 220

اكتشافها في هذه الفترة قبل اعتماد إصدار القوائم المالية إلا أن الأخطاء الهامة قد لا تكتشف أحياناً حتى الفترة التالية ويتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة ضمن معلومات المقارنة الواردة في القوائم المالية عن الفترة التالية . [1]

تعريف الأخطاء:-

الخطاء هو تحريف غير متعمد في القوائم المالية بما في ذلك حذف مبلغ معين.أما الخطاء المتوقع هو الخطاء الذي يتوقع المراجع وجودة في المجتمع الذي تم سحب العينة منه. [2]

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخطأ على أنه اصطلاح يشير إلى أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية،مثل: أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات المستخدمة، السهو أو إساءة فهم الحقائق أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية .[3]

ويقصد بالخطاء عدم مطابقة المثبت بالسجلات والدفاتر والتقارير مع الواقع السليم، ويطلق علية في مجال مهنة المراجعة بالأخطاء غير المقصودة والتي تنشأ بسبب النسيان، أو الجهل أو عدم الفهم السليم . [4]

تم تعريف الأخطاء في قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (16) على أنها تسويات لفترات سابقة،ويجب الإفصاح عن طبيعة الخطأ وأثره على الدخل التشغيلي وصافي الدخل والمبالغ ذات الصلة ببيانات السهم الواحد في الفترة التي تما فيها اكتشاف هذا الخطأ، وفي حالة ما إذا كانت الفترة السابقة المتأثرة من بين القوائم المقارنة المعروضة،يجب الإفصاح عن المعلومة الصحيحة بالنسبة للفترة التي حدث فيها الخطأ، ويعد هذا المطلب توسعاً منطقياً في المعالجة الرجعية،لأن الاستمرار في التقرير عن معلومات مع العلم بأنها غير صحيحة، يمثل تضليلاً متعمداً للمستثمرين،وبتوفير التصحيحات بأثر رجعي يمكن لهؤلاء المستثمرين تقييم الأداء الفعلي للشركة مع الزمن .[5]

([1]) محمود محي الدين ، معيار المحاسبة المصري رقم (5) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ،ب ط ،(ب م: ب ن، ب ت) ص 9

([2])عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، مرجع سابق ، ص ص 676، 677

([3]) طلال أبو غزالة , معايير التدقيق الدولية ، ب ط(عمان : منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، 1997م) ص 87

([4]) حسين شحاتة ، أصول المراجعة والرقابة إطلالة أسلامية ، ب ط (ب م : ب ن ، ب ت) ص 34

([5]) ريتشارد شر ويدر وآخرون ، نظرية المحاسبة ، ب ط (الرياض: دار المريخ للنشر بالقاهرة ،2010م) ص 226

أخطاء الفترات السابقة :-

هي حذف أو تحريف في القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة والتي تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات ، والتي كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.كانت من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها وأخذها في الاعتبار عند إعداد وعرض هذه القوائم المالية .

وتشمل تلك الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس . ([1])

كما عرف الخطأ بأنه عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المشروع أو عدم إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو أخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع فإذا اقترن بسوء نية القائمين به اعتبر نوعاً من الغش أو التزوير.([2])

ويقصد بالأخطاء المحاسبية الإثبات غير المناسب للعمليات التجارية، بما لا يتناسب ومفهوم القيد الثنائي في التأثير على بنود الأصول والخصوم، وفقا للفروض والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها. مما يتطلب البحث والمراجعة الدورية لعناصر النظام المحاسبي ، لضمان أكبر قدر ممكن من الشمولية للعمليات وسلامة التطبيق للإجراءات والمبادئ المحاسبية,وبالتالي تحقيق العدالة المطلوبة في البيانات .([3])

وعرف أيضا بتلك الأخطاء الحسابية والكتابية في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية،والأخطاء التي تنشأ عن نتيجة النسيان أو التفسير المغلوط عند إعداد التقارير المالية . ([4])

([1]) محمود محي الدين ، مرجع سابق، معيار المحاسبة المصري رقم (5) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ،ص2

([2])ألرماحي و نواف محمد عباس ، مراجعة العمليات المالية ، ط1(عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع 2009م) ص 129

([3]) هادي رضا الصفار ،مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق ، ص 323

([4]) شداد إبراهيم، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية ، (الأردن: جمعية مدققي الحسابات القانونين الأردنيين، 2000م) ص 29

كما عرف الخطأ على انه عجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلاً بشكل غير عمدي ([1])

كذلك يشير الخطاء إلى تحريف أو استبعاد غير متعمد لمبالغ أو إفصاحات معينة في القوائم المالية . **ومن أمثلة الأخطاء :-**

- أخطاء العمليات الحسابية كما في حالة الجمع والنقل والترصيد الخاطئ لبعض الحسابات وهذا غالباً في الأنظمة اليدوية وليس الآلية .
- عدم الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية بسبب المبالغة في التقدير أو تخفيضه مثل المبالغة في تقدير نسبة الديون المشكوك في تحصيلها في نهاية الفترة وكذلك فشل الإدارة في التعرف على بعض أنواع المخزون التي يصعب بيعها وتصريفها وبالتالي يحدث تقدير غير سليم لمخصص تقادم المخزون .
- عدم التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية وذلك كما في حالة الخلط بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي . ([2])

أسباب ارتكاب الأخطاء :-

يعزي وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين هما :- ([3])

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجبة الإتباع في تسجيل أو ترحيل تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة .
- السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم. و بالإضافة إلى هذين السببين هناك عدة أسباب لارتكاب الأخطاء وخاصة المتعمد منها ومن هذه الأسباب:-
- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع
- محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق

([1]) القاضي حسين و دحدوح حسين ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية ، ب ط (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،1999م) ص130

([2]) عبد الإله صباح ،فحص الحسابات لغرض اكتشاف الغش والاختلاسات ، ب ط (الأردن : ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب ، 2010م-2011م) ص ص11 ،12

([3]) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ،التدقيق والرقابة في البنوك ص ، ص ، 51، 52

- محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضاً معينة
- محاولة التهرب من الضرائب .

وهكذا يمكن القول بأن البيانات المحاسبية عرضة للخطأ والغش من جهات عدة،ولأسباب متباينة،وهي في نفس الوقت ضرورية لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل الطوائف المستخدمة لها،ومن هنا يأتي دور مدقق الحسابات ليحل هذا التباين،أي يقوم بتدقيق البيانات ومطابقتها مع واقع المشروع بحياد تام ليخرج برأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، ومطابقتها للواقع .

الغش (التلاعب):-

الغش فهو أكثر خطورة من الخطأ لأنه ينتج بسبب تحريفات متعمدة مقصودة. لذلك فوفقاً لمعيار المراجعة (ISA,240) فإن العامل الفاصل بين الغش والخطأ ما إذا كان التصرف الذي أدى إلى تحريفات في القوائم المالية متعمد أو غير متعمد . ويشتمل الغش على اختلاس الأصول أو إعداد تقارير مالية مضللة . ويوضح (Arensetal,2006) أن اختلاس الأصول هو نوع من الغش يتضمن سرقة بعض أصول الشركة . وفي العديد من الحالات لا يتضمن الاختلاس مبالغ ذات أثر جوهري على القوائم المالية ، ولكن من ناحية أخري ، فإن فقد الشركة لأصولها يعطي مؤشراً هاماً لوجود قلق الإدارة حول هذه الظاهرة .

ويسمي هذا النوع من الغش أحياناً بغش العاملين والموظفين لأنه عادةً ما يتم في المستويات السفلي من الهيكل التنظيمي للشركة على الرغم من تورط الإدارة العليا في بعض الحالات في مثل هذا النوع من الغش حيث أنها أكثر قدرة من الموظفين على إخفاء تلك الاختلاسات بشكل يصعب اكتشافه . ([1])

ويوضح معيار المراجعة الدولي240(مسؤولية المراجع التي تتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية) أن هناك طرق متعددة لاختلاس الأصول مثل اختلاس المتحصلات النقدية (مثل اختلاس متحصلات العملاء أو تحويل المتحصلات إلى الحسابات الشخصية في البنوك من خلال حسابات الإقفال) سرقة الأصول المادية أو حقوق الملكية مثل سرقة المخذون لأغراض الاستخدام الشخصي أو البيع،سرقة الخردة بغرض إعادة بيعها، التواطؤ مع أحد

([1]) عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، مرجع سابق ، ص ص 221، 222

المنافسين من خلال الإفصاح عن بعض البيانات التكنولوجية في مقابل الحصول على مبلغ معين، التسبب في قيام الشركة بدفع مبالغ لسلع وخدمات لم يتم استلامها أو استخدام أصول الشركة في أغراض شخصية .

وعادةً ما يصاحب اختلاس الأصول وجود سجلات أو وثائق مضللة أو خاطئة من أجل إخفاء حقيقة اختلاس هذه الأصول أو القيام برهنها بدون التعويض الملائم .

أما النوع الأخر من الغش وهو إعداد تقارير مالية مضللة فيتضمن التحريفات المتعمدة التي تشتمل على حذف قيم معينة،أو إخفاء إفصاحات معينة بهدف خداع مستخدمي القوائم المالية. ويمكن أن يتم ذلك من خلال قيام الإدارة بإدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي القوائم المالية للتأثير على إدراكهم أداء الوحدة وربحيتها. ومن الممكن أعداد تقارير مالية مضللة من خلال التلاعب، التزوير وتغيير السجلات المحاسبية والوثائق المساندة التي يتم إعداد القوائم المالية بناء عليها، سوء التمثيل أو الحذف المتعمد للأحداث، العمليات أو المعلومات الجوهرية من القوائم المالية، سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية التي تتعلق بالقيم، التصنيفات، طرق العرض أو الإفصاح .

تعريف الغش :-

عرف الغش أنه تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو تضليل طرف آخر والحيلولة بينة وبين الحصول على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقية، أو الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في الأغراض الخاصة . ([1])

كذلك عرف الغش على أنه اصطلاح يشير إلى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو طرف ثالث، والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية .

أو هو عبارة عن كل الأفعال الباطلة المرتكبة من الأفراد الموظفين أو الإدارة ،لغرض إخفاء أي سرقة أو اختلاس في أموال المشروع أو أيه أفعال خارجة عن القانون.([2])

([1])الصبان محمد سمير والفيومي محمد ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، ب ط (بيروت: الدار الجامعية ،1990م) ص135

([2]) صالح العقدة ومحمد النوايسة ، العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققى ديوان المحاسبة الأردني، ب ط(عمان : جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، 2006م) ص 67

أشار المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) إلى أن الغش يعني فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة ، وأولئك المكلفون، أو أطراف خارجية ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية. وقد يتضمن الغش التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات والمستندات واختلاس الأصول وطمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات، أو تسجيل معاملات وهمية، أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية. وعلى الرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع، فإن المراجع مهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية والتي تسبب تحريفات مهمة في التقارير المالية. ويمكن أن ينظر إلى الغش على أنه تلاعب. ويشمل التلاعب مفهومين أساسيين، الأول يقصد به التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق ربح صوري وإظهار أداء المشروع بشكل جيد، وذلك لتضليل وخداع مستخدمي التقارير المالية من مساهمين ومغرضين ومستثمرين وغيرهم، ويتمثل الثاني بمجموعة الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس بحيث تظهر بصورة صحيحة، ومن أمثلته تسجيل عمليات وهمية وتزوير السجلات والوثائق والإضافة والحذف وتزوير التواقيع ... وغير ذلك. كما أن المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) ميز بين نوعين من التحريفات المقصودة وهما :- التحريفات الناتجة عن تقرير مالي احتيالي . تحريفات ناتجة عن سوء التخصيص للأصول. وفي هذا الصدد،عرف الاحتيال بأنه عمل مقصود من جانب فرد واحد أو أكثر من بين أفراد الإدارة، الموظفين، أو طرف ثالث، يفضي إلى تحريف في الكشوف المالية ... وقد ينطوي الاحتيال على تلاعب، تزيف أو تبديل في السجلات أو الوثائق، واختلاس للأصول، وإخفاء أو إسقاط آثار المعاملات من السجلات، وتسجيل المعاملات دون إثبات،وإساءة تطبيق السياسات المحاسبية .([1])

التلاعب أو الغش يعني الخداع المتعمد لتحقيق منافع شخصية بوجه غير عادل ينتج عنه ضرر بحقوق الآخرين.أما الاختلاس فيعرف على أنه استيلاء الشخص على المال الموجود في حيازته بمقتضي وظيفته بقصد التملك .

([1]) حسين أحمد دحدوح،مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه (دمشق:جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2006م) المجلد 22 ، ص ص178،179

ويندرج الاختلاس والتلاعب في حقل المحاسبة والتدقيق تحت فقرة الاحتيال ويعرف في حقل التدقيق(بالتحريف المتعمد للقوائم المالية)أما معايير التدقيق الدولية فتعرف الاحتيال بالمخالفات المقصودة والذي يشارك فيها واحد أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين أو أطراف خارجية .

وقد تتضمن الاحتيال :-

- تزوير أو تشويه أو تغيير السجلات والوثائق
- اختلاس الموجودات
- حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات أو الوثائق
- تسجيل عملية وهمية
- عدم الارتباط السليم بالسياسات المحاسبية .([1])

أسباب الغش كثيرة ومتعددة نذكر منها علي سبيل المثال :-

- أظهار وضع الشركة بشكل أفضل مما هو علية وتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها
- زيادة نسبة حصة السهم من الأرباح
- الحصول على قروض إضافية أو تحسين شروط عمليات التمويل القائمة وظروفها
- تحقيق أهداف الشركة وغاياتها المتمثلة بتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح
- الحصول على مكافآت وحوافز إضافية بناء على الأداء المالي للشركة
- أظهار أرباح أقل بهدف تخفيض ضريبة الدخل أو التهرب منها
- اختلاس أصول المنشأة
- قيام المنشأة بدفع مبالغ لبضاعة أو خدمات لم يتم استلامها
- وقوع الإدارة تحت ضغوط من مصادر داخلية أو خارجية
- تجنب عواقب إخفاق الإدارة في تحقيق أهدافها المالية

وللغش صفات وخصائص يتعين على المراجع الإلمام بها وأهمها :-

- الدوافع والضغوط والفرص

([1]) سماهر هيثم عبد القادر الخليل ، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية ، ب ط (بغداد : المعهد العربي للمحاسبين القانونين ، 2006م) ص 4

- إمكانية إخفاء الغش
- إمكانية الغش من خلال التواطؤ
- إمكانية تحويل الخطاء إلى غش . ([1])

أنواع الغش :-

- غش واحتيال العاملين وتتضمن بصفة عامة سرقة مواد المنشأة التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية إخفاء مثل هذه السرقات، وغالباً تعتمد المنشأة على نظم الضبط لإخفاء الداخلية لتخفيض حدوث هذه الأخطاء .
- غش واحتيال الإدارة وهي الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة، وذلك بغرض تحريف المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. وخطورته أنه يحدث حتى في ظل وجود نظم ضبط داخلية جيدة، حيث يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية .
- عدم إثبات مبيعات نقدية وأخذ مبلغ النقدية المحصلة .
- عدم إثبات بضائع واردة إلى المخازن.
- تخفيض الالتزامات الواقعة على المنشأة .
- عدم خصم أوراق القبض المدفوعة من رصيد أوراق القبض .
- تضخيم المشتريات باحتساب بضاعة متعاقد عليها .
- عدم خصم الديون المعدومة من رصيد المدينين .
- إثبات مصروفات إيرادات كمصروفات رأسمالية . ([2])

كذلك هناك نوعين من أنواع الغش هما :-

نوع يحقق مصلحة للشركة ونوع يسبب أضرار للشركة حيث يتصف النوع الأول بأنه يحقق مصلحة مباشرة للشركة من خلال استغلال فرص غير عادلة وغير أمينة والتي يترتب عليها

([1]) أمين السيد أحمد لطفي ، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية المغلوطة ، ب ط (مصر : الدار الجامعية ، 2005 م) ص 63

([2]) زهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق، مرجع سابق ، ص 180

غش لأطراف خارجية والشخص الذي يرتكب مثل هذا الغش فإنه عادةً ما يستفيد بشكل غير مباشر حيث أن مصلحة الشخص تتحقق عندما تستفيد الشركة من هذا العمل .

أما النوع الثاني من الغش هو الذي يحقق أضرار للشركة فإن هذا النوع يحقق منافع مباشرة أو غير مباشرة بموظف معين أو لأي طرف خارج الشركة (مثل الأخطاء المقصودة أو العرض غير السليم للبيانات والأحداث – الاختلاس للمال أو الممتلكات أومن خلال تزييف السجلات المحاسبية) . [1]

ويمكن أن يرتكب الغش عن طريق :-

❖ التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو بقصد إساءة استعمال أحد الموجودات ومن الأمثلة على هذا النوع :-

- إثبات مدفوعات وهمية في دفاتر المشروع وسجلاته واختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاس بخزينة المشروع كإضافة أسماء وهمية إلى كشف أجور العمال أو تزوير إيصالات دفع وهمية .
- عدم إثبات نقدية مقبوضة من أحد العملاء واختلاسها أو استخدامها لتغطية اختلاس سابق أو عجز بالخزينة .
- عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات واختلاسها أو استعمالها في تغطية اختلاسات سابقة بالمستودعات .
- إثبات أذونات صرف صورية، واختلاس تلك البضائع .

وكلما كان نظام الرقابة الداخلية في المشروع قوياً ومتماسكاً كلما قل ارتكاب مثل هذا النوع من التلاعب والغش والتزوير ولهذا على المدقق أن يزيد من نطاق عملية التدقيق إذا ما وجد أن نظام الرقابة الداخلية بالمشروع تشوبه نقاط ضعف وثغرات عديدة . [2]

❖ التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.ويحدث مثل هذا التلاعب بوحي وتوجيه من إدارة المشروع بقصد تحقيق أحد الأهداف التالية :-

---

([1])عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، مرجع سابق، ص172

([2]) خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، ب ط(عمان : دار وائل للنشر، 2007م) ص 41

- تضخم أرباح المشروع كأن يثبت مبيعات وهمية، أو يغالي في تقدير بضاعة آخر المدة،أو يؤجل قيد بعض المشتريات للفترة اللاحقة، أو لا تؤخذ مخصصات كافية للاستهلاك أو لا تظهر المصروفات على حقيقتها أو غير ذلك.ويستفيد أعضاء مجلس إدارة الشركة من وراء هذا كله بإيهام المساهمين بنجاح إداراتهم وبذلك يعاد انتخابهم مرة أخرى، كذلك ربما كانوا يتقاضون نسبة من أرباح المشروع، وقد يكون القصد رفع أسهم الشركة في الأسواق المالية (البورصة) ليبيعوا ما يملكون منها أو يعملوا على تشجيع المستثمرين في الاكتتاب بأسهم جديدة تنوي الشركة إصدارها وزيادة رأسمالها بها .
- تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية أو بقصد تكوين احتياطيات سرية قد يساء استخدامها مستقبلاً لتحقيق أهداف خاصة بالإدارة . وقد يكون ذلك بهدف التهرب من الضرائب،أو طلب إعانة من الدولة خاصة إذا كانت الدولة تضمن حداً أدنى من الأرباح .أما كيف يتم هذا التخفيض للأرباح فبعكس الطرق التي تم ذكرها أعلاه والمستخدمة في تضخيم أرباح المشروع.
- إظهار المركز المالي للمشروع على غير حقيقته وذلك بالتلاعب في قيم الموجودات والمطلوبات، كل ذلك بهدف المضاربة في السوق المالي، أو الحصول على قرض،أو ثمن مرتفع للشركة في حالة البيع.

ومما لا شك فيه أن التلاعب بالسجلات أقل حدوثاً من الاختلاسات ولكنه أشد خطراً،حيث يقوم به موظفون مسئولون بالمشروع.ومن هنا يتوجب على المدقق بذل قصارى جهده لاكتشاف مثل هذا التلاعب في حالة إذا ما أثارت شكوكه بعض الملابسات . [1]

مواطن الأخطاء والغش ومجالات ارتكابها :-

إن دراية وإلمام مدقق الحسابات بأسباب وأنواع الأخطاء والغش غير كافية له ما لم يصاحب ذلك دارية وإلمام بمواطن ومجالات الأخطاء والغش لكي تساعده إلى حد كبير للقيام بعمله. حيث تمر البيانات والمعلومات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ،مرجع سابق ، ص 42،43،

المحاسبية،وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ والغش،وفيها تقع مجالات متعددة لارتكابها والمراحل هي:- ([1])

- مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولي : يرتكب الخطأ (أو الغش) في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (المدين والدائن)، ويتم الخطأ (أو الغش) أما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات رأسمالية على أنها إيراديه أو العكس أو حذف عمليات كان يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية،أو قيد عمليات لا تخص هذه الفترة وقد يكون الخطأ سهوا عن غير عمد بحسن نية، أو قد يكون عن عمد غش أو تلاعب بسوء نية .
- مرحلة الترحيل والتجميع:ترتكب الأخطاء في هذه المرحلة،في تجميع دفاتر اليومية ، ونقل الأرقام من صفحة لأخرى، أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد أو العام أو في استخراج الأرصدة من مراكز الحسابات أو عند إعداد قوائم الجرد، وفي ميزان تدقيق الحسابات النهائي تكون الأخطاء في هذه المرحلة أما ارتكبت بحسن نية أو بقصد الغش والتلاعب أي بسوء نية، وهذا يتوقف على طبيعة ونوع الخطأ المرتكب.
- في مرحلة إعداد القوائم المالية:تتنوع الأخطاء في هذه المرحلة فقد يتم إظهار قيم بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقية أو إظهار بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين وإظهاره بأقل من قيمته، وعدم التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة أو عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة غير عادية، وعدم التفصيل اللازم للالتزامات العرضية والتي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية .

إخفاء الأخطاء والغش :-

وهو محاولة المحاسب أو ماسك الدفاتر بتغطية الخطأ والغش عن عمد وعن سوء نية أو بالتلاعب في الحسابات لإخفاء الاختلاس، وإجراء التغطية عنصر أساسي في عملية الإخفاء.

([1]) الوقاد سامي محمد و لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات، ط1(عمان : مكتبة المجتمع العربي ، 2010م) ص ص 98، 99

فقد يحاول المحاسب عدم إظهار عجزه أمام الإدارة بمحاولته موازنة ميزان المراجعة صورياً بتغير قيمة بعض الحسابات عن عمد وبحسن نية، وقد يحاول التلاعب بالحسابات وتزويرها لإخفاء الاختلاس. وقد يرتكب أحد الموظفين اختلاس باستعمال شيك مسحوب على بنك المنشأة لأغراضه الخاصة وتحميل القيمة على حساب المصروفات ولا يهتم بإخفاء هذه الواقعة اعتماداً على أنها قد لا تنكشف . ومن جهة أخرى،قد يلجأ المختلس إلى التلاعب في الحسابات لتغطية الموضوع حتى لا ينكشف أمرة بسهولة على أية حال . وهنا قد يقوم الموظف بتغطية جريمته بأحد الإجراءات التالية في ضوء ما تتيحه إمكانياته من حيث الدفاتر والأعمال المحاسبية التي يشرف عليها. إذا كان هو نفس الشخص الذي يعد مذكرة تسوية البنك ، فإنه يتلاعب فيها بإنقاص مبالغ الإيداعات التي لم تثبت بعد بكشوف البنك، وذلك لإظهار مذكرة تسوية متوازنة صورياً. وإذا كان يقوم بإمساك دفتر النقدية (في حالة الدفاتر المساعدة) فبإمكانه إنقاص مجموعة خانة المقبوضات النقدية مع إجراء تغيير في مجموع أو خانات أخرى في نفس الدفتر ليبقي على التوازن قائماً . أما إذا كان هو نفسه المشرف على الأستاذ العام فبإمكانه أن ينقص رصيد ح/ النقدية بتعمد الخطأ في التجميع أو الترصيد، مع إجراء تغيير مقابل (مكافئ) في رصيد حساب أخر بالأستاذ العام حتى يظل التوازن قائماً .أما إذا كان يقوم بالترحيل من دفاتر اليومية إلى الأستاذ العام فبإمكانه نقل مبالغ غير صحيحة إلى حساب النقدية في الأستاذ العام . [1]

وهكذا نرى أن التلاعب بمذكرة التسوية يعتبر تغطية مؤقتة، وعلية إعادة هذا التلاعب عند إعداد مذكرة التسوية في نهاية كل شهر من الشهور اللاحقة .

أما الإجراءات الأخرى فهي تغطية ثابتة أو دائمة بمعني أنه لا حاجة للمختلس إلى تكرارها في أي وقت ما لم يقدم على اختلاس أخر. ولكن يجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن التغطية الثابتة غير قابلة للاكتشاف، إذا أن التدقيق المستندي والحسابي وطلب الكشوف من البنوك من شأنها كشف مثل هذه التغطية والتلاعب والاختلاس .[2]

([1]) الساعي مهيب وعمرو وهبي ، مواطن الغش مجالات ارتكاب الأخطاء – علم تدقيق الحسابات ، ط1(عمان: دار الصفاء للنشر ، 1991م) ص ص46 ،47

([2]) أرزاق أيوب محمد ، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة(فلسطين : رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية، 2008م) ص ص 92 ،93

ترى الباحثة أن الخطاء هو تحريف غير متعمد بصفة عامة في القوائم المالية وأن البيانات عرضة للخطاء والغش من جهات عديدة ولأسباب متباينة

المبحث الثاني
أنواع الأخطاء المحاسبية

تمهيد:-

الأخطاء متنوعة ومتعددة ولكن الأخطر أن يكون الخطأ متعمدا (مخالفة) ولعل الوقوع في الخطأ أمر لا يحدث من تلقاء نفسه دون سبب أو دافع بل قد يقع الخطأ من المحاسب نتيجة للإرهاق والتعب والإجهاد والسهو نتيجة تزاحم العمل اليومي،أو كنتيجة للجهل وعدم المعرفة بالأصول والمبادئ المحاسبية أو التلاعب بأموال ومقدرات المشروع .([1])

أصناف الأخطاء المحاسبية :-

هنالك العديد من الأخطاء المحاسبية التي يمكن أن تحدث خلال الدورة المحاسبية مما يصعب حصرها ولكن من الضروري كشفها وتعديلها لإعادة المجموعة الدفترية إلى حالتها الطبيعية. إلا أنه يمكن تصنيف الأخطاء المحاسبية إلى ثلاث أصناف تشمل على ما يلي:- ([2])

- وقت اكتشاف الأخطاء
- أماكن وقوع الأخطاء
- تأثير الأخطاء على التوازن

وفيما يلي سنتناول هذه الفقرات بالتفصيل للتعريف بالأخطاء المحتملة تباعاً

وقت اكتشاف الأخطاء :-

هناك نوعين من الأخطاء المحاسبية التي يمكن اكتشافها، استناداً إلى الفترة الزمنية التي يتم فيها البحث عن الأخطاء وتتضمن ما يلي :-

الأخطاء خلال الفترة المالية :-

وذلك عند إجراء المراجعة الدورية للدفاتر والسجلات المحاسبية، حيث يمكن اكتشاف بعض الأخطاء التي تظهر في السجلات. على سبيل المثال أخطاء عدم الترحيل للقيود، التي يمكن اكتشافها بسبب عدم ظهور رقم حساب الأستاذ في العمود المخصص له في دفتر اليومية العامة . مما يتطلب إجراء عملية الترحيل حين اكتشاف الخطأ .

([1]) رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي ، مراجعة وفحص الحسابات ، ب ط (ب م : الفاروق الحديث للطباعة والنشر ، 1978م) ص 49

([2]) هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق ، ص ص 324، 325

الأخطاء خلال فترة الحسابات الختامية :-

وذلك في نهاية السنة المالية لدى تحضير كشف ففي حالة عدم التوازن، أو ظهور أرصدة حسابات بأقل من قيمتها المعتادة، أو ظهور بعض الأرصدة بخلاف طبيعتها، أو اختفاء بعض الحسابات المتكررة، مما يدل على وجود أخطاء محاسبية أو حسابية يتوجب معالجتها .

أماكن وقوع الأخطاء :-

إن الأخطاء يمكن أن تحدث في أماكن مختلفة من المجموعة الدفترية، وبشكل رئيسي إما في دفتر اليومية العامة، أو دفتر الأستاذ العام، وتشمل على ما يلي : ([1])

أخطاء دفتر اليومية :-

حيث من الممكن أن تحصل أخطاء في إثبات القيود اليومية. وقد تكون أخطاء فنية أو حسابية كالأتي :-

الأخطاء الفنية، ويقصد بها إثبات الحسابات في الجانب الخطأ على سبيل المثال تسجيل حساب المبيعات في الجانب المدين ، أو قيد الخصم المسموح به في الجانب الدائن .

وهذه القيود الخاطئة ناتجة عن عدم أو قلة المعرفة المحاسبية. إذ لا يجوز مطلقا ظهور رصيد حساب المبيعات في الجانب المدين أو حساب الخصم المسموح به دائنا .

الأخطاء الحسابية، ويقصد بها القيمة الظاهرة للحسابات في القيد إذ قد تكون أخطاء منظورة في الأرقام.

أخطاء دفتر الأستاذ العام :-

ويقصد بهذه الأخطاء الناجمة عن عملية الترحيل المحاسبي، من دفتر القيود الأولية في دفتر اليومية إلى الحسابات الظاهرة في دفتر الأستاذ العام. حيث يمكن أن تحتوي هذه الأخطاء على ما يلي :-

- ترحيل المبلغ بالزيادة أو بالنقص
- الترحيل إلى الجانب المعكوس في الحساب وفي هذه الحالة سيكون مقدار الخطأ في الترحيل بمضاعف الرقم.

([1]) المرجع السابق ، ص 326

- الإغفال في ترحيل طرفي أو أحد طرفي القيد المزدوج. وفي حالة عدم ترحيل طرفي القيد فإنه لا يؤثر على توازن الحسابات. أما إغفال ترحيل أحد الطرفين فإنه سيؤدي إلى فقدان التوازن المحاسبي .
- أخطاء في ترحيل الحسابات، ناتجة عن عملية الجمع الجبري لكل من طرفي الحساب، أوفي عملية إيجاد المتمم الحسابي بين الطرفين، للتوصل إلى مقدار الرصيد الحسابي في نهاية الفترة المالية .

أنواع الأخطاء المحاسبية :-

كما أشرنا فإن الأخطاء التي يمكن أن تقع متعددة ، ويمكن تناولها كالأتي :- [1]

أولاً:- من حيث توافر القصد من ارتكاب الخطأ فهي أما :-

- أخطاء غير عمديه
- أخطاء عمديه

فالأخطاء العمديه هي الأخطاء التي ترتكب بقصد إخفاء خطاء أو تزوير وربما بقصد التأثير على نتيجة أعمال المشروع ومركزها المالي،والأخطاء العمديه ترتكب عادةً بواسطة إدارة المشروع بقصد تضخيم الأرباح أو بقصد تقليلها .

أما الأخطاء غير العمديه فهي التي تقع وليس من ورائها قصد لإخفاء الحقائق، وهي في الغالب تقع نتيجة الإهمال أو السهو أو الجهل بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ثانياً :- من حيث طريقة ارتكاب الخطأ ويمكن تقسيمها إلى :-

- **أخطاء حذف أو سهو :-**

تنتج هذه الأخطاء عن عدم إثبات عملية بأكملها أو طرفيها بدفاتر القيد الأولية، أو عدم ترحيل طرفي العملية إحداهما إلى حساباتها الخاصة بدفتر الأستاذ [2]،والسهو أو الحذف الكامل للقيد لا يؤثر على ميزان المراجعة مما يجعلا اكتشافه صعبا ، ولكن هذا لا يعني استحالة اكتشاف خطاء حذف كلي، فالمراجعة المستندية وأسلوب المقارنات عبر السنوات السابقة وأسلوب المصادقات قد تكشفه لنا ،أما السهو أو الحذف الجزئي فمن الطبيعي أن يكون اكتشافه

([1]) عبد الماجد عبد الله ، مبادئ المراجعة ، ب ط (أم درمان: دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر 2002م) ص 25

([2]) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ب ط (الجزائر : ب ن ،2003م) ص 141

سهلاً لما يترتب علية من عدم توازن ميزان المراجعة، وأن مراجعة عملية الترحيل كفيلة باكتشاف مثل هذا الخطأ .

- **أخطاء إرتكابية:-**

تنتج مثل هذه الأخطاء عن الخطأ في العمليات الحسابية أو ترحيل الأرقام أو ترصيد الحسابات وما شابه، وقد يكون الخطأ إلارتكابي كلياً، أي أن الخطأ الحسابي متساوي في طرفي العملية، وهنا لا يتأثر ميزان المراجعة من حيث التوازن . وكذلك قد يكون الخطأ الارتكابي جزئياً أي أحد طرفي العملية فقط ويؤثر هذا قطعاً على توازن ميزان المراجعة ، ويمكن اكتشافه بالمراجعة الحسابية .

ومما لاشك فيه أن استعمال أجهزة الحاسوب المتطورة كجز من نظام الرقابة الداخلية ، يقلل من حدوث الأخطاء الإرتكابية، إن لم يعمل على منعها تماماً، ذلك لان أجهزة الحاسوب تكون مصممة ببرامج محاسبية خاصة، تسمح بالدقة والسرعة في الأداء مع أن العنصر البشري يحتفظ بتفوقه من حيث الذكاء والتأقلم بسهولة .

- **أخطاء فنية :-**

تنتج هذه الأخطاء عن خطأ في تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا جاءت تسميتها أحياناً بالأخطاء في المبادئ، وقد تنشأ هذه الأخطاء عن جهل أو عدم درية من قبل موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومثل هذه الأخطاء لا تؤثر على ميزان المراجعة من حيث التوازن.([1])

ولكن تؤثر على ربحية المنشأة، مثال ذلك الخلط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، كبيع أحدى أصول المنشأة المعدة للاستخدام في عملية الإنتاج وإدراجها من ضمن مبيعات المنشأة من النشاط العادي، أو عدم تكوين المخصصات كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، على الرغم بان هناك ضرورة لها .

وتؤثر الأخطاء الفنية على المركز المالي ونتيجة أعمال المنشأة، ومن هنا يجب على المدقق أن يبذل العناية التامة للتأكد من عدم حدوث مثل هذه الأخطاء، وذلك من خلال التدقيق

([1]) توفيق زرمان فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة ، (الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة منتوري، كلية الدراسات العليا، 2006م) ص،ص 97، 98

المستندي للعمليات. وأن خير معين له هنا درايته التامة وخبرته الأكيدة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها و ألا فلن يتمكن من اكتشاف هذا النوع من الأخطاء .

- **أخطاء متكافئة أو معوضة :-**

ويقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض أي أن الخطأ في بعضها يمحو اثر الخطأ في البعض الآخر أو يعوضه . وهكذا فإنها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة ، مما يجعل اكتشافه صعبا . وتأثير هذا النوع من الأخطاء على نتائج أعمال المنشأة ، ومركزها المالي يعتمد على طبيعة الحسابات التي ارتكبت فيها الأخطاء المتكافئة . فإذا كان التكافؤ بين خطأين في ذات الحساب، فلن يكون لتلك الأخطاء أي أثر على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي. أما إذا كان التكافؤ في حسابين مختلفين فإن ذلك يقود إلى خطأ في صحة رصيديهما مما يترتب علية تأثير على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي . [1]

ومثل هذا الخطأ يؤثر تأثيراً بالغاً على نتيجة أعمال المنشأة وبالتالي على قائمة المركز المالي، وعلى المراجع أن يسوق كل الأدلة والقرائن اللازمة لمراجعة وتحقيق كل الأرصدة الواردة بالدفاتر أنها الأرصدة الصحيحة والحقيقية .[2]

الأخطاء الكتابية :-

تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات آجلة من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر. في هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة. وفي حالة أخري ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين مثلا بدلاً من الجانب الدائن، في هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة لن تتساوي أطرافه . [3]

([1]) صالح محمد ، تدقيق السجلات المحاسبية ، ط4(السعودية : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، ب ت) ص ص 52 ،53

([2])عبد الماجد عبد الله ، مبادئ المراجعة، مرجع سابق ، ص 26

([3]) المطارنة غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، ط1(عمان : دار الميسرة للنشر ، 2006م) ص 150

ثالثاً: من زاوية تأثيرها على توازن ميزان المراجعة:-

الأخطاء التي لا يظهرها ميزان المراجعة :- [1]

الأخطاء المتكافئة أو المعوضة، بحيث يكون هناك عدة أخطاء يغطي أو(يعوض) بعضها الآخر. فمثلاً حدوث نقص في مجموع الطرف المدين وبنفس الوقت حدث خطأ أخر بنقص في مجموع الطرف الدائن بنفس القيمة . وهذا لن يؤثر على توازن الميزان حيث نقص مجموع الطرف المدين والدائن بنفس القيمة .

اخطأ السهو ، فمثلاً السهو عن تسجيل عملية بالكامل في دفتر اليومية ، أو السهو عن ترحيل قيد كامل من اليومية إلى الأستاذ .

تكرار العملية في دفتر اليومية ، أو تكرار ترحيل قيد بالكامل إلى دفتر الأستاذ . ترحيل قيد من اليومية إلى الأستاذ بطريقة صحيحة ، ولكن هناك خطأ في اسم الحساب الذي رحل له القيد .

الأخطاء الفنية، بحيث يتم تسجيل العملية بطريقة غير صحيحة من الناحية الفنية بسبب الجهل بقواعد وأصول المحاسبة .

الحالات التي لا يتوازن فيها ميزان المراجعة :-

فإن ذلك يدل على وجود خطأ في الميزان أو الدفاتر أو بهما جميعاً . ولتحديد مكان الخطأ يفضل البحث أولاً في ميزان المراجعة ثم في دفتر الأستاذ .

الأخطاء في ميزان المراجعة :-

- خطأ في تجميع ميزان المراجعة .
- حذف أحد الحسابات من الميزان .
- وضع أحد أرصدة الحسابات في المكان غير الصحيح . فمثلا وضع رصيد مدين في خانة الأرصدة الدائنة .
- خطأ في المبلغ لحساب أو أكثر في الميزان .

([1]) الرماحي نواف محمد عباس ، مراجعة العمليات المالية ، مرجع سابق ، ص 136

الأخطاء في دفتر الأستاذ :- [1]

- عدم ترحيل أحد طرفي القيد إلى حسابه بدفتر الأستاذ
- خطأ في المبلغ الذي تم ترحيلة .
- خطأ في عملية الترحيل بحيث يتم ترحيل مبالغ مدينة إلى الجانب الدائن من الحساب أو العكس .
- خطأ في عملية الجمع أو الترصيد لأي من الحسابات بدفتر الأستاذ .

هذا ويمكن تقسيم الأخطاء بأنواعها السابقة جميعاً إلى أخطاء قابلة للاكتشاف تلقائياً وغير قابلة للاكتشاف تلقائية أو الإفصاح عن نفسها .أما النوع الأول فهو تلك الأخطاء التي تظهر بسهولة نتيجة القيام بالتدقيق الداخلي أو الخارجي،ويعود ذلك إلى أتباع المشروع لأنظمة أو سياسات معينة، مثل استعمال نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات حيث أن عدم تحقيق التوازن الحسابي في أي مرحلة من مراحل النظام المحاسبي القائم على القيد المزدوج يعني وجود خطأ في تلك المرحلة. كذلك فإن استخدام حسابات المراقبة (الحسابات الإجمالية) يدل على وجود أخطاء إذا لم تتوافق أرصدتها مع مجموع أرصدة الحسابات الفردية للعملاء أو الموردين أو ما شابة ذلك . ثم أن إتباع المؤسسة لسياسات معينة كإعداد مذكرات التسوية لحسابات البنوك، كثيراً ما يتمخض عنها اكتشاف أخطاء في قيد بعض المدفوعات أو الإيداعات. ومن الأخطاء التي تكتشفها عمليات التدقيق الداخلي بالمشروع ، تلك الفروق التي يلفت النظر إلى وجودها عملاء أو موردي المشروع عند إرسال مصادقات دورية لهم بأرصدة حساباتهم مع المنشأة . فقد تقيد مبالغ واردة من عميل معين لحساب عميل أخر سهوا ، ولا يتم كشف هذا الخطأ سواء بالحسابات الإجمالية أو بميزان المراجعة،وإنما يتم اكتشافه عند اعتراض العملاء على الحركة الواردة بكشوف الحسابات المرسلة لهم . وعندها يجرى التصحيح اللازم .

أما الأخطاء غير الكاشفة عن نفسها،فهي التي لا تظهر تلقائياً من خلال عمليات الموازنة الحسابية المعتادة كاستخدام ميزان المراجعة والحسابات الإجمالية والمصادقات وما شابة ذلك . ومن الأمثلة الشائعة على هذا النوع الأخطاء الفنية والتي مر ذكرها. ومن الصعب اكتشاف مثل

([1]) صالح محمد،محاسبة مالية، الجزء الأول (الرياض : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، ب ت) ،ص ص 62 ،،64

هذه الأخطاء إلا إذا كانت المبالغ كبيرة بحيث تلفت نظر المدقق عند تحليله للنسب المؤية لعناصر القوائم المالية أو إجراء المقارنات بين الفترات المالية المتتالية[1]

مخاطر الأخطاء الجوهرية :- [2]

قد تظهر مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستويين هما :-

- المستوي الكلي للبيانات المالية
- مستوي الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات .

تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند المستوي الكلي للبيانات المالية إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تتعلق بشكل شامل بالبيانات المالية ككل والتي من المحتمل أن تؤثر على عدة إثباتات. يتم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوي الإثبات من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات الدقيق الإضافية اللازمة للحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب. ويمكن هذا الدليل المدقق من التعبير عن رأي حول البيانات المالية عند مستوي متدنٍ مقبول من مخاطرة التدقيق. ويستخدم المدقق أساليب متنوعة لتحقيق الهدف من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية . فعلي سبيل المثال، قد ينتفع المدقق من نموذج يعبر عن العلاقة العامة لمكونات مخاطرة التدقيق باستخدام تعابير رياضية للوصول إلى مستوي مقبول من مخاطرة الاكتشاف. ويري بعض المدققين أن مثل هذا النموذج مفيد عند تخطيط إجراءات التدقيق. تتألف مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوي الإثبات من مكونين هما : المخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة . وتعدّ المخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة ومخاطرة المنشأة؛ حيث تظهران بشكل مستقل عن عملية تدقيق البيانات المالية . أن نسبة حدوث المخاطرة الكامنة أعلى في بعض التأكيدات وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات العلاقة من غيرها من التأكيدات. فعلي سبيل المثال، قد تكون نسبة حدوثها أعلى في العمليات الحسابية المعقدة أو الحسابات التي تتألف من مبالغ مشتقة من تقديرات محاسبية تخضع لشكوك هامة في التقدير كما قد تؤثر الظروف الخارجية التي تؤدي إلى حدوث مخاطر في الأعمال على المخاطر الكامنة. فعلي

([1]) خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك،مرجع سابق، ص ص 44 ،45

([2]) طلال أبو غزالة ،إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول(عمان: الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2010م) ، ص 89

سبيل المثال، قد تجعل التطورات التكنولوجية من منتج معين قديماً، وبالتالي تجعل المخزون عرضة للمبالغة. كما قد تؤثر العوامل في المنشأة وبيئتها المتعلقة بعدة أو كافة فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على المخاطر الكامنة المتعلقة بإثبات معين . وقد تتضمن مثل هذه العوامل مثلاً الافتقار إلى رأس مال عامل كافٍ لاستمرار العمليات أو وجود قطاع متدهور يتصف بعدد كبير من الإخفاقات في الأعمال . إن مخاطرة الرقابة دالة على فعالية تصميم الرقابة الداخلية والالتزام بها من قبل الإدارة في سبيل التعامل مع المخاطر المحددة التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد البيانات المالية للمنشأة ومع ذلك، يمكن أن تقلل الرقابة الداخلية، مهما كان تصميمها وتشغيلها جيداً، من مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية دون أن تتخلص منها، وذلك بسبب القيود الكامنة للرقابة الداخلية . ويتضمن ذلك على سبيل المثال إمكانية حدوث أخطاء أو أغلاط بشرية أو التحايل على أنظمة الرقابة عن طريق التآمر أو التجاوز غير الملائم من قبل الإدارة. وبالتالي، فإن بعض مخاطر الرقابة قائمة دائماً.وتحدد معايير التدقيق الدولية الظروف التي يتعين فيها على المدقق، أو يختار فيها المدقق، اختيار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية التي ينبغي أدواءها. لا تشير معايير التدقيق الدولية عادةً إلى مخاطرة كامنة ومخاطرة رقابة بشكل منفصل، بل تشير إلى تقييم موحد (مخاطر الأخطاء الجوهرية) ومع ذلك، قد يجري المدقق تقييمات منفصلة أو موحدة للمخاطرة الكامنة ومن مخاطرة الرقابة بالاعتماد على أساليب أو منهجيات التدقيق المفضلة واعتبارات عملية. وقد يتم التعبير عن تقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية باستخدام مصطلحات كمية مثل النسب المؤية أو مصطلحات غير كمية. وفي أي حالة من هذه الحالات، تعدّ حاجة المدقق لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من الأساليب المختلفة التي قد يتم استخدامها في التقييم .[1]

ترى الباحثة أنه يمكن تقسيم الأخطاء بأنواعها المتعددة إلى أخطاء قابله للاكتشاف تلقائية وغير قابلة للاكتشاف نتيجة القيام بالتدقيق أو الإفصاح عن نفسها لذلك على المدقق أن يتحرى الدقة الكاملة أثناء عملية التدقيق .

([1]) المرجع سابق ، ص 90

المبحث الثالث

أساليب الكشف عن الأخطاء المحاسبية

تمهيد:-

قل ما نجد عملاً يؤدى بصورة مستمرة دون توقع حدوث بعض الأخطاء فيه ومع تعدد مراحل العمل المحاسبي من تصنيف وتسجيل وترحيل وترصيد وإجراءات للتسويات و إعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي فإن وقوع بعض الأخطاء والمخالفات في أي مرحلة من هذه المراحل أمر متوقع، لذا كان لابد من فحص كل إجراءات هذه المراحل بواسطة مراجع خارجي أو داخلي للكشف عن هذه الأخطاء والمخالفات أو على الأقل للوقاية من وقوعها مستقبلاً .[1]

أولاً:اكتشاف الأخطاء :-

وضع علم المحاسبة بعض الوسائل والأساليب التي يمكن استخدامها للتأكد من صحة القيود والحسابات ولاكتشاف ما يمكن اكتشافه من الأخطاء. ومن هذه الوسائل :-

- ميزان المراجعة: أن عدم تعادل جانبي ميزان المراجعة هو مؤشر على وجود أخطاء محاسبية، ولذلك فانه من المفيد عمل ميزان المراجعة على فترات دورية متقاربة أسبوعياً أو شهرياً وفي بعض المؤسسات كالبنوك مثلاً يجري تنظيمه يومياً .

إلا أن تعادل جانبي ميزان المراجعة لا يعني في كل الأحوال عدم وجود أخطاء، فقد يتعادل الميزان رغم وجود بعض الأخطاء في السجلات، وهي الأخطاء التي لا تخل بنظرية القيد المزدوج، أي التي يكون تأثيرها في الجانب المدين من الحساب معادلاً لتأثيرها في الجانب الدائن من الحساب نفسه أو من حساب آخر. وهذا معناه أن ميزان المراجعة يتعادل رغم وجود أخطاء الحذف والنسيان كالسهو عن تسجيل قيد بكامله في دفتر اليومية، وأخطاء التكرار أي تسجيل قيد معين أكثر من مرة، والأخطاء المتكافئة,وجميع هذه الأخطاء لا تخل بنظرية القيد المزدوج لأن تأثيرها في المدين يعادل تأثيرها في الدائن . [2]

([1]) عبد الماجد عبد الله ، مبادئ المراجعة، مرجع سابق ، ص 24

([2]) خليل الرفاعى وآخرون ، أصول المحاسبة ، ب ط (عمان : دار البداية والمستقبل للنشر والتوزيع ، ب ت) ، ص 248

إن الأخطاء التي تؤثر في ميزان المراجعة وتؤدي إلى عدم تعادل جانبية هي فقط الأخطاء التي تخل بنظرية القيد المزدوج، أي التي يكون تأثيرها في الجانب المدين من الحساب يختلف عن تأثيرها في الجانب الدائن مثل بعض الأخطاء الإرتكابية كترحيل طرف من القيد والسهو عن ترحيل الطرف الآخر، أو ترحيله برقم يختلف عن رقم الطرف الآخر، أو ترحيلة إلى الجانب غير الصحيح من الحساب وهكذا. والجدير بالذكر أن ميزان المراجعة لا يكتشف الأخطاء مباشرة، ولكنه عن عدم تعادل جانبية يشير إلى وجود خطأ أو أخطاء معينة في القيود، غير أنه لا يبين في أي قيد أو في أي حساب أو في أية صفحة أو سجل وقع الخطأ. وعلى المحاسب نفسه أن يراجع حساباته ليكتشف ذلك الخطأ. هذا بالإضافة إلى أن ميزان المراجعة قد لا يتعادل جانباه، ومع ذلك تكون جميع القيود والحسابات صحيحة لا أخطاء فيها، وذلك في حالة ما إذا كان الخطأ في الميزان نفسه كالخطأ في جمع الميزان أو في نقل أرقام الحسابات إلية أو في وضعها في غير الجانب الصحيح منه. ومع ذلك يبقى ميزان المراجعة وسيلة من الوسائل المؤدية إلى اكتشاف الأخطاء . ([1])

- الحسابات الإجمالية: ومنها حساب إجمالي المدينين وحساب إجمالي الدائنين،وهما وسيلتان هامتان للتأكد من صحة جميع قيود وحسابات الأشخاص المدينين، والأشخاص الدائنين للمؤسسة .
- التدقيق الداخلي: بعض الشركات والمؤسسات الكبيرة تنشئ جهازاً خاصاً لديها إلى جانب جهاز المحاسبة، هو جهاز التدقيق الداخلي، الذي من مهامه مراجعة وتدقيق حسابات المؤسسة للتأكد من دقتها وصحتها واكتشاف أية أخطاء واقعة فيها .
- التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي تقوم به هيئة مستقلة عن المؤسسة كما كتب تدقيق الحسابات، بناء على تكليف من المؤسسة نفسها، حيث يقوم هؤلاء المدققون القانونين بفحص وتدقيق ومراجعة حسابات المشروع، الأمر الذي قد يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الحاصلة في السجلات بمختلف أنواعها .

([1]) خليل الرفاعي وآخرون ، مرجع سابق ، ص249

- المدينون والدائنون: جرت العادة على إرسال كشوفات إلى كل مدين للمشروع لاطلاعه على رصيد دينه أو لمطالبته بدفعة وتؤخذ أرقام هذه الكشوفات من رصيد حساب كل واحد منهم كما يظهر في دفتر الأستاذ بصورة دورية.

فإذا اكتشف أحد هؤلاء المدينين أن هناك خطأ في رصيد حسابه بالمقارنة مع سجلاته، بادر إلى مراجعة المؤسسة بذلك الأمر مما قد يؤدي إلى اكتشاف خطأ في حسابه الظاهر في دفاتر المؤسسة. كما وتتسلم المؤسسة كشوفات حسابات مماثلة من دائنيها، فإذا تبين لها أن المبالغ المطالب بها تختلف عن أرصدة الدائنين في دفاترها، عمدت إلى تدقيق هذه الدفاتر لمعرفة أسباب الاختلاف مما قد يؤدي إلى اكتشاف أخطاء في قيودها وحساباتها. [1]

كيفية اكتشاف وجود الأخطاء :-

يكتشف وجود الأخطاء في مواضع متعددة نذكر منها :- [2]

- إذا لم يتساوي جانبا ميزان المراجعة .
- إذا لم يتساوي مجموع طرفي المبالغ في صفحات دفتر اليومية
- بأن ترسل المنشأة إلى عملائها في أخر كل شهر أو بصفة دورية كشوف حساباتهم المستخرجة من واقع دفاترها . أو أن يرد إلى المنشأة كشوف حساباتها المستخرجة من دفاتر الموردين الدائنين، ومن الطبيعي، أن يتم اكتشاف أي اختلاف أو خطاء نتيجة مطابقة هذه الكشوف فيراجع كل طرف الطرف الأخر به .
- بمراجعة حسابات المنشأة مراجعة داخلية بواسطة محاسبين يقتصر عملهم على المراجعة الداخلية أو بواسطة مدقق حسابات خارجي تعينه المنشأة لمراجعة حساباتها حيث تؤدى هذه المراجعة سواء داخلية كانت أو خارجية إلى اكتشاف كل الأخطاء أو بعضها على اختلاف أنواعها . وهكذا نرى اكتشاف الأخطاء يكون غالبا بعد حدوث العمليات وإثباتها بزمن قد يكون طويلاً .

([1]) المرجع السابق، ص250

([2]) جبريل كحالة وآخرون ،مرجع سابق ، ص 270

اكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة :-

قد يحدث عدم التوازن في ميزان المراجعة نتيجة خطأ واحد أو عدة أخطأ ولاكتشاف هذه الأخطاء فلابد من أتباع إجراءات معينة مرتبة وفق تتابع منطقي ويمكن توضيح هذه الإجراءات كما يلي :- [1]

- التحقق من صحة جمع خانتي ميزان المراجعة، ويمكن ذلك بإعادة جمعها بطريقة مختلفة مثل الجمع من أسفل إلى أعلى .
- إذا لم يكن الخطاء ناتجا من جمع خانتي الميزان، يجب تحديد الفرق في الميزان والذي غالباً ما يرشدنا إلى مصدر الخطاء فإذا كان الفرق يقبل القسمة على رقم (9) فعندئذ قد يكون سبب الخطأ كتابة مبلغ معين بطريقة عكسية وهناك طريقة أخرى تستخدم فيها فرق الميزان للكشف عن سبب الخطأ وهي الأخطاء التي تنتج من إثبات مبلغ مدين في خانه الدائن والعكس،ومثل هذه الأخطاء يمكن الكشف عنها بسهولة إذا راجعنا المبالغ المثبتة في خانتي ميزان المراجعة وبحثنا عن مبلغ يعادل نصف الفرق الموجود في الميزان ويمكن أيضاً مراجعة العمليات للبحث عن عنصر يعادل مبلغ الفرق تماماً، فقد يحدث هذا الخطأ نتيجة ترحيل الطرف المدين لعملية معينة دون ترحيل الطرف الدائن لها .
- مقارنة المبالغ المثبتة في ميزان المراجعة مع تلك الموجودة في دفتر الأستاذ ، بحيث نضمن أن رصيد كل حساب في دفتر الأستاذ تم إدراجه في الخانة الصحيحة بميزان المراجعة .
- أعادة ترصيد كل حساب بدفتر الأستاذ .
- تتبع كل عمليات الترحيل من دفتر اليومية إلى الحسابات بدفتر الأستاذ .[2]

العوامل التي تساعد المدقق على اكتشاف الخطأ أو التحريف والتلاعب:-

- الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية أيضاً أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء .
- الحسابات التي لها أهمية نسبية كبيرة عرضة للخطأ أكثر من الحسابات التي لها أهمية نسبية قليلة .

([1]) فالترميجس وروبرت ميجس ،المحاسبة المالية ، ب ط (السعودية : دار المريخ ، 1988م) ص،ص 112، 113

([2]) عبد الناصر إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 274

- الحسابات المقدرة أو التي يتم تقديرها هي أيضاً عرضة للخطأ أو التحريف والتلاعب مثل (مخصصات الديون المشكوك بها ، وحساب صندوق النثرية)
- العمليات الحسابية الأكثر تعقيداً هي عرضة للخطأ أكثر من الحسابات التي لها أهمية نسبية قليلة . ([1])

موقف المراجع من الأخطاء :-

هناك تساؤل يفرض نفسه عن ما هو موقف مراجع الحسابات من الأخطاء بأنواعها التي قد تصادفه أثناء مراجعته .

الإجابة هي أن الأمر يقتضي أولاً التفرقة بين الأخطاء التي تستلزم التصحيح وتلك التي يمكن غض النظر عنها. والمراجع بخبرته وحسن تقديره وعلمه بآثار الخطاء يستطيع أن يفرق بسهولة بين تلك الأخطاء التي تؤثر على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي ويبادر بتصحيحها طبقاً لأصول المحاسبة المتعارف عليها وبين تلك التي لا تؤثر فيغض النظر إذا أتعدم تأثيرها على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي .([2])

تصحيح الأخطاء :-

عند اكتشاف الأخطاء بالسجلات المحاسبية يقرر المدقق ما إذا كان يستلزم التصحيح أولاً فإذا كان له تأثير على المركز المالي، فلابد من إجراء التصحيح . وتنقسم الأخطاء من هذه الوجهة إلى مجموعتين :- ([3])

- أخطاء تؤثر على أرصدة الحسابات بالأستاذ العام
- أخطاء لا تؤثر ولن يكون لها أثر على الأرصدة فيجب تصحيح أخطاء المجموعة الأولي، وذلك بإجراء قيد يومي ، وهذا يتبع طريقتين :

❖ الطريقة المختصرة: تحتاج لقيد واحد ثم تزيل بشرح وافٍ.

فهي تبحث عن الطرف الذي به خطأ في قيد اليومية وتعكسه في قيد التصحيح وتضع في الجانب الآخر الحساب الذي كان ينبغي إثباته ([1])

([1]) محمد جمال عبد القادر النزلي ، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية ،(الأردن: ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الدراسات العليا،2009م) ، ص 38

([2]) متولي محمد الجمل ومحمد الجزار ، أصول المراجعة ، ب ط (ب م : دار وهدأن للطباعة والنشر ، 1974م) ص 7

([3]) زهير إبراهيم الحد رب ، مرجع سابق ، ص ص 38 ،39

❖ الطريقة المطولة: يتم بموجب هذه الطريقة إجراء قيد في دفتر اليومية العامة معاكس تماماً للقيد الخطأ. وبعد ذلك يسجل القيد الصحيح ثم يرحل القيدان المعكوس والصحيح إلى دفتر الأستاذ، لتصحيح الأخطاء المنتقلة له من دفتر اليومية [2]

وتنقسم قيود التصحيح التي ينصح المدقق بإجرائها(وذلك لمجموعة الأخطاء الأولي المؤثرة على أرصدة الحسابات بالأستاذ العام) إلى مجموعتين هما :-

- قيود التسوية: وهي تلك التي تؤثر على مبلغ أرباح أو خسائر المدة الحالية والمستقبلية ولذلك يجب إجرائها لتسوية ذلك الأثر ومثال لها الخلط بين مصروف إيرادي وآخر رأسمالي حيث يستدعي ذلك بالضرورة إجراء قيد أو قيود تصحيحية لإعطاء صورة عادلة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع للسنة المعنية والسنوات المقبلة أيضاً.
- قيود إعادة التبويب: وهذه يجب إجراؤها بهدف إعداد قوائم مالية سليمة للفترة المعينة فقط ، ولكنها غير ضرورية بالنسبة لقوائم السنوات التالية، ومثال لها الخلط بين مصروفين إيرادين كتحميل مصروفات الانتقال على حساب مصروفات الإعلان مثلاً.

ومعظم الأخطاء التي يكتشفها المدقق تكون قد سبق ترحيلها بصورة خاطئة إلى دفتر الأستاذ العام ويستدعي الأمر تصحيحها بقيد في دفتر اليومية . فإذا كان حدث خطاء في جمع خانات دفتر النقدية واكتشف الخطأ قبل الترحيل لحساب النقدية بدفتر الأستاذ فإنه من الممكن تصحيح جمع الخانة التي حصل فيها الخطأ، ويجب أن يصحح بإجراء قيد في اليومية العامة لأن الخطأ قد انتقل إلى دفتر الأستاذ العام . والمدقق يجمع الأخطاء التي اكتشفها في سجل ملاحظاته ثم يتقدم بكشف الأخطاء واقتراح القيود اللازمة للتصحيح وشرح وافٍ لكل قيد تصحيح.ويقدم الكشف إلى الموظف المسئول عن الخطأ، وفي هذه الحالة هناك عامل نفسي وهو أن الشخص يكره أن يقال له أن عمله خطأ ويجب أن يصححه وهو لن يقبل أن يقال له هناك خطأ بدون توضيح للخطأ وسببه، ولذلك على المدقق أن يكون حريصاً عند تقديمه لهذا الكشف وأن لا يظهر أنه قد أظهر للموظف أخطاء وإنما يجب أن يقدم الكشف بطريقة لا تنفر الشخص منه والنقطة المهمة الثانية في هذا المجال هو أن المدقق في مركز مختلف عن الموظف الذي قام

([1]) صالح محمد ، مرجع سابق ، ص 55

([2]) خليل الرفاعي وآخرون ، مرجع سابق، ص 250

أصلاً بتقييد العملية، فالأخير قام بتحليل العملية وتقييد القيد، أما المدقق فإنه يدقق تحليل العملية وطريقة تقييدها وإذا كان التحليل والتقييد خطأ فإنه يقترح قيد التصحيح بأطرافه المدينة والدائنة وعلى الموظف المسئول عن الخطأ أن يصحح الخطأ الذي اكتشفه المدقق أي أن المدقق لا يقوم هو بتصحيح الخطأ وإنما يشير على الموظف بإجراء التصحيح .([1])

تصحيح الأخطاء خلال السنة الحالية التي وقعت فيها وبعد عمل ميزان المراجعة :-

وتعني اكتشاف الأخطاء بعد ترصيد الحسابات في دفتر الأستاذ وعمل ميزان المراجعة وقبل إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وتعالج تصحيح الأخطاء حسب نوع الخطأ وتأثيره على تعادل ميزان المراجعة إلى : ([2])

الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة :-

ويتم تصحيح هذه الأخطاء في حال اكتشافها في دفتر اليومية أو الأستاذ بإتباع التصحيح بالطريقة المطولة أو المختصرة للأخطاء الظاهرة في دفتر اليومية .

أما الأخطاء الظاهرة في دفتر الأستاذ فتصحح بالشطب وإثبات الصحيح مع التوقيع عليها .

الأخطاء التي تؤثر على توازن ميزان المراجعة :-

في حالة عدم تطابق مجموع الحقل المدين مع مجموع الحقل الدائن في ميزان المراجعة رغم الجهود لاكتشاف الخطأ ولكن لم يتم اكتشافها. ففي هذه الحالة يجوز فتح حساب يسمي حساب معلق أو حساب فروقات الدفاتر لغرض توازن الميزان مؤقتا يسجل الفرق الذي يوضع في العمود الأقل مجموعاً، ميزان المراجعة بحيث يصبح مجموع الجانب المدين مساوياً للجانب الدائن . وبالتالي فحساب المعلق أما أن يكون مديناً، أو دائناً . فإذا كان مديناً ولم يتم اكتشاف الأخطاء، فيجب إظهاره في الميزانية في جانب الأصول لحين اكتشاف الفرق وإقفاله .وإذا كان دائناً يظهر في جانب الخصوم. ويكون حساب المعلق مديناً متى ما كان مجموع المبالغ المدينة أو الأرصدة المدينة أقل من مجموع المبالغ الدائنة أو الأرصدة الدائنة والعكس صحيح وهكذا الحساب لا يحتاج إلى إثباته في دفتر اليومية وإنما يفتح له حساب في دفتر الأستاذ . وفي

([1]) شيرين مصطفي الحلو ، المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية ،(غزة: رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية ، كلية الدراسات العليا،2012م) ص،ص،ص 22 ،23، 24

([2]) وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الثاني (الدنمارك :الأكاديمية العربية المفتوحة للنشر، 2007م) ص ص 291 ،292

حالة اكتشاف الأخطاء والتي أدت إلى ظهور الفرق تصحح تلك الأخطاء، بجعل الحساب المعلق نفسه طرف لكل عملية تصحيح بينما يكون الطرف الآخر من قيد التصحيح هو الحساب الخطأ مديناً أو دايناً حسب الحالة .

تصحيح أخطاء الفترات السابقة :-

حدد المعيار الدولي رقم (8) أنه يجب تصحيح الأخطاء الهامة التي تكتشف في الفترة الحالية وتتعلق بفترات سابقة بأثر رجعي في أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال ما يلي :- ([1])

- إعادة إثبات مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة التي حدث بها الخطأ.
- إذا كان الخطأ حدث قبل أقرب فترة سابقة معروضة ، يتم إعداد الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية .

تعذر البيان بأثر رجعي :-

كما هو الحال لتعذر التطبيق بأثر رجعي في السياسات المحاسبية، فإن إعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بفترات سابقة لا يكون مطلوب إذا لم يكن من الممكن أو من غير العملي تحديد التأثيرات المحددة للفترة أو تعذر تحديد الأثر التراكمي للخطأ.وهنا حدد المعيار رقم (8) ما يلي :-

عندما يتعذر تأثير الأخطاء المحددة للفترة على معلومات المقارنة لمدة أو لمدد سابقة يتم عرضها، تقوم المنشأة بإعادة إثبات أرصدة أول المدة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أقرب فترة يمكن فيها إجراء إعادة الإثبات بأثر رجعي (قد تكون تلك الفترة هي الفترة الحالية).

عندما يتعذر تحديد الأثر التراكمي للخطأ في بداية الفترة الحالية على جميع الفترات السابقة، تقوم المنشأة بإعادة إثبات معلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن.

يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة السابقة من الأرباح والخسائر عن الفترة التي تم اكتشاف الخطأ فيها ويتم إعادة إثبات أي تم عرضها (بما في ذلك البيانات المالية التاريخية المختصرة) عن الفترات السابقة وذلك عن ابعد فترة ممكنة .

([1]) علي يوسف،المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ب ط (دمشق: جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009م) ص ص 18 ،19

في حالة تعذر تحديد قيمة الخطاء(على سبيل المثال خطأ تطبيق السياسات المحاسبية) عن جميع الفترات السابقة، تقوم المنشأة بإعادة إثبات معلومات المقارنة بأثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن وبالتالي نتجاوز عن الجزء الخاص بإعادة الإثبات التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناشئة قبل ذلك التاريخ . تختلف عملية تصحيح الأخطاء عن عملية التغييرات في التقديرات المحاسبية حيث أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقديرات تقريبية قد تحتاج مراجعة في حالة ظهور معلومات أضافية،فعلي سبيل المثال لا تعتبر الأرباح أو الخسائر الناشئة عن محتملة بمثابة تصحيح الأخطاء .

أخطاء تكتشف في السنة التالية مع عدم وجود ح/معلق :-

وهي الأخطاء التي ترتكب في سنة مالية معينة غير أنه يتعذر اكتشافها إلا في سنة مالية لاحقة.لان توازن الميزان لا يعني عدم وجود أخطاء إذا أن هناك من الأخطاء المحاسبية التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة فإذا تم اكتشافها في السنة التالية،فإن مثل هذه الأخطاء يترتب على وقوعها زيادة أو تخفيض صافي الدخل للفترة التي وقع فيها الخطاء،إذ أن الخطاء قد أثر على الحسابات التي تتألف منها الحسابات الختامية (ح/المتاجرة ح/ الأرباح والخسائر)، كالمشتريات والمصاريف والمبيعات والإيرادات وتأثر صافي الدخل (نتيجة أعمال المشروع) بالزيادة أو النقصان يؤثر في النهاية على رأس المال أو الحساب الجاري لصاحب المشروع فلابد أذن من تصحيح الخطأ في السنة التالية عن طريق ح/ رأس المال فإذا لم تثبت المصاريف أو المشتريات في السنة السابقة تؤدي إلى زيادة الأرباح وبالتالي زيادة رأس المال في السنة التالية.لذلك يكون قيد التصحيح بتخفيض رأس المال وكذلك الحال للإيرادات والمبيعات. أما إذا كان الخطاء قد أثر على حسابات شخصية أو حقيقية كالأصول أو الخصوم فيتم التصحيح عن طريق هذه الحسابات .

تصحيح الخطأ في السنة التالية مع وجود ح/ معلق :-

لتصحيح هذا الخطأ فيكون أحد طرفي قيد التصحيح هو الحساب المعلق أما الطرف الآخر فيكون تبعا لنوع الحساب الذي تأثر بالخطاء فإذا كان الخطاء في الحسابات الشخصية أو الحقيقية كالأصول أو الخصوم فيكون الطرف الآخر أحد هذه الحسابات، أما إذا كان الطرف الخطاء أحد حسابات النتيجة كالمصروفات والإيرادات والمبيعات والمشتريات والذي يؤثر في

النهاية على ح/ رأس المال فيكون الطرف الآخر هو رأس المال وإذا تم اكتشاف جميع الأخطاء يتم إقفالها بالحساب المعلق وإغلاقه . ([1])

المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء :-

من الأخطاء الواجب على المدقق اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي([2])

- ❖ أخطاء دفترية أو حسابية، وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطاء في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها .
- ❖ أخطاء فنية، وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف غليها بطريقة سليمة أو عدم تفهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفتريا أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات .
- ❖ أخطاء إجرائية، وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستندية لبعض هذه العمليات أو الإجراءات أو ارتكاب بعض المخالفات المالية عن طريق عدم الالتزام بالإجراءات الخاصة ببعض عمليات الصرف أو التحصيل المالي مثلاً .

مسؤوليات المدقق :-

- اكتشاف الغش
- اكتشاف الأخطاء المحاسبية
- اكتشاف الأعمال الغير قانونية

في الغش المحاسبي يجب التمييز بين نوعين من الغش المحاسبي هما إساءة استخدام الأصول وإعطاء قوائم مالية مخطئة أي معلوماتها مغلوطة . والتي تؤثر على المستثمرين والمغرضين ومستخدمي القوائم المالية بشكل سلبي حيث يحصلون على قراراتهم بناءا على معلومات خاطئة وغير صحيحة .

([1]) وليد ناجي الحيالي ،أصول المحاسبة ، الجزء الثاني، مرجع سابق ، ص ص297، 300

([2]) محمود وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى(عمان: دار المسيرة للنشر ، 2011م) ص،ص 191 ،192

أما الأخطاء المحاسبية فهي تكون أخطاء في الاحتساب لمبالغ معينة، حذف حساب معين، أخطاء في التسجيل، وهذه الأخطاء يمكن اكتشافها بسهولة ويجب على المدقق في هذه الحالة إعلام الإدارة بتصحيح الأخطاء وإذا لم يفعلوا ذلك فعلية أن يذكر ذلك في تقريره .

وبالنسبة للأعمال الغير قانونية فعلي المدقق أن يذكر مثل رفع دعاوي قضائية على الشركة أو مخالفة قوانين معينة مثل قوانين الضرائب التي تأثر تأثيرا مباشراً على القوائم (قائمة الدخل والميزانية والتدفقات النقدية والأرباح المحتجزة). وهناك قوانين الحفاظ على البيئة التي لا تؤثر على القوائم بشكل مباشر . ([1])

في مجال تحديد مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش ، فإنه غير مسؤول عن منع الخطاء والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ،وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في الدفاتر .([2])

أما مسؤولية المراجع فتنحصر في الحصول على تأكيد معقول أن القوائم المالية في جميع جوانبها الهامة خالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب الخطأ أو الغش أو التلاعب بشكل عام، وفي الواقع أن خطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن الغش والتلاعب يفوق الخطر الناتج عن اكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء. وذلك لان الغش يتضمن خطط معقدة بشكل جيد لإخفاؤه مثل التزوير أو التلاعب في السجلات والمستندات المؤيدة لها، والتعمد في عدم تسجيل العمليات أو الأحداث المالية الهامة في القوائم المالية أو سوء

التطبيق المتعمد لمبادئ المحاسبة الخاصة بالتقييم ، التصنيف أو طرق العرض والإفصاح ([3])

وهذه المحاولات لإخفاء التلاعب قد تكون أصعب عندما يصاحبها بعض التواطؤ فالتواطؤ قد يجعل المراجع يقتنع بدليل المراجعة الذي حصل علية مع أنه خاطئ في حقيقة الأمر.

بالإضافة إلي ذلك، فإن الخطر الناتج عن عدم اكتشاف المراجع للتعريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والتلاعب من قبل الإدارة يفوق الخطر عن عدم اكتشاف الغش والتلاعب من قبل

([1]) يوسف الاسدي ، تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، ب ط (الدنمارك: الأكاديمية العربية في الدنمارك ، 2008م) ص 20

([2]) يوسف محمود جربوع ، مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش ، ب ط (فلسطين: ب ن ، 2002م) ص 14

([3]) عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق، ص 222

الموظفين، لان الإدارة عادةً ما تكون في موقع أفضل يسمح لها بالتلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية، تقدم معلومات مالية مزورة، أو اختراق الأساليب الرقابية المصممة لمنع نفس أساليب الغش و التلاعب من قبل الموظفين الآخرين.([1])

فإذا وجد المدقق مؤشرات تشير إلى احتمال وجود خطأ أو احتيال فعلي المدقق أن يقوم بما يلي:- ([2])

- التوسيع في إجراءات التدقيق لإثبات أو نفي الخطأ أو الاحتيال
- التأكد من تصحيح الخطأ أن وجد
- التأكد من أنه قد جرى معالجة الاحتيال والإفصاح عنه
- عندما يرتبط الخطأ أو الاحتيال بأحد أفراد الإدارة، على المدقق أن يعيد النظر في الاعتماد على كافة القرائن والأدلة التي أعطاها هذا الشخص للمدقق

على المدقق أن يبلغ الإدارة بنتائج التدقيق في الحالات التالية :-

- ❖ إذا اعتقد بوجود احتيال، بغض النظر عن تأثير هذا الاحتيال على البيانات الحسابية
- ❖ إذا ثبت وجود خطأ مادي أو احتيال
- ❖ تبليغ الجهات الرسمية إذا تطلبته القوانين لذلك .

ترى الباحثة أنه في حالة اكتشاف غش أو خطأ في القوائم المالية يجب أن يكون التبليغ لأعلى جهة في الإدارة أو لمستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي حصل عنده الخطأ أو الغش ليتم إجراء التصحيح اللازم وتجنبها في الدورات المقبلة

([1]) عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق، ص223

([2]) الساعي مهيب وعمرو وهبي، مؤشرات وجود الاحتيال والخطأ – علم تدقيق الحسابات،الطبعة الأولى(ب م: دار الفكر للنشر والتوزيع،1991م) ص ص 56 ،57

الـفـصل الـرابـع

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن محلية شندي

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول
نبذة تعريفية عن محلية شندي

تمهيد:-

تُعد محلية شندي من المحليات الرائدة في السودان، ذات الأهمية الاقتصادية والاجتماعية والتاريخية ، وقد ساعد على ذلك تميزها بالموقع المميز حيث أن لهذه المحلية دور كبير في تاريخ السودان البعيد والغريب، حيث شهدت مملكة مروي الممتدة آثارها حتى الآن في البجراوية والنقعة والمصورات وودبانقا ، كما أن أبنا هذه المحلية أسهموا في تاريخ السودان الحديث إبان المقاومة الكبيرة للغزو التركي المصري .

كما أن هذه المنطقة تمثل رقماً اقتصادياً مهماً حيث تقوم بإنتاج كثير من المحاصيل الزراعية والبستانية والثروة الحيوانية، وبعض الصناعات المهمة كصناعة النسيج والصابون، حيث أن إنتاجها ليس للاستهلاك المحلي فحسب، وإنما يتعدي ذلك حتى يصل إلى حد التصدير للخارج. بالإضافة لكل ذلك فهذه المنطقة تمثل منطقة استقبال لهجرات كثيرة من داخل السودان وخارجه، الأمر الذي جعل مجتمعها مزيجاً من القبائل المختلفة مع بعضها البعض.[1]،ومن خلال هذه المقدمة يمكننا أن ننفذ للجوانب المختلفة للمحلية كالموقع الفلكي والجغرافي، والذي يمثله أمر التأسيس، وأهم الملامح الاقتصادية والاجتماعية إضافة للهيكل الإداري للمحلية، والصلاحيات الممنوحة لها بموجب القوانين كجهاز إداري مناط به تقديم خدمات تعليم وصحة ومياه .....الخ .

أولاً :التأسيس:-

تأسست محلية شندي بوضعها الجغرافي الحالي في عام 2003م. بعد دمج المحليات الأربع السابقة (محلية حجر العسل ، ريفي شندي ، مدينة شندي ، كبوشية). وأعيد تأسيسها مرة أخرى بذات الهيئة وفق قرار مجلس ولاية نهر النيل التشريعي رقم {134} الصادر في الثالث من سبتمبر 2007م. [2] في مساحة مقدارها 14569 كلم2. وتبدأ حدودها من الشمال

([1]) محمد الحسن أحمد الحفيان ،الأسباب الاقتصادية والاجتماعية لضعف التسجيل والتسرب بمدارس الأساس بمحلية ريفي جنوب شندي ،(شندي: رسالة ماجستير في علم الاجتماع ، غير منشورة ، جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا ، 2003م) ص 57

([2]) مجلس ولاية نهر النيل التشريعي ، القرار {134} بتاريخ 2007/9/2م , الدامر ، السودان .

من الحدود الإدارية لمحلية الدامر الجنوبية (بلدة الضيقة) بالضفة اليمنى لنهر النيل ، وتتجه جنوباً مع نهر النيل حتى في حدود ولاية الخرطوم (بلدة المسيكتاب جنوب) ثم تتجه شرقاً مع حدود ولاية الخرطوم حتى جبل البابنوت ، ثم شمالاً مع الحدود الإدارية لمحلية الدامر ماراً بأم شديدة حتى قلعة حامد، ثم غرباً حتى بلدة الضيقة .([1])

ثانياً:السكان :- ([2])

إن الوضع الديمغرافي في إي بلد له شأن عظيم في مجال التخطيط الاقتصادي والاجتماعي، وخاصة في احتياجات خدمات التعليم، والصحة والإسكان وكافة الخدمات الأخرى التي تقوم بها المحلية، كما أن ذلك يؤثر في نمو الناتج القومي ودخل الفرد وحجم الادخار والاستثمار، وتراكم رأس المال. كما أن بيانات المواليد والوفيات تعطي مؤشراً لمستوي الخدمات الصحية والاجتماعية،ومدى تقدم المدن والقرى أضف إلى ذلك أن معدل المواليد والوفيات يساعد في التخطيط التنموي اقتصادياً واجتماعياً. ولكل هذا لابد من إلقاء لمحة على إحصاءات السكان.

جدول رقم (1-1-4)

تعداد السكان حسب الوحدات الإدارية بمحلية شندي لعام2010م ([3])

رقم	الوحدة الإدارية	المقر	عدد السكان	عدد الأسر	عدد المنازل
1	وحدة مدينة شندي	مدينة شندي	65263	90000	13053
2	وحدة ريفي جنوب شندي	مدينة شندي	10230	16725	20046
3	وحدة ريفي شمال شندي	مدينة شندي	20165	5620	8554
4	وحدة كبوشية	كبوشية	49632	5979	9926
5	وحدة حجر العسل	حجر العسل	54321	7614	10864

المصدر: أداء وانجاز حكومة ولاية نهر النيل ، محلية شندي ، مشروعات التنمية للعام 2010م، ص2

([1]) أمر تأسيس محلية شندي ، مجلس ولاية نهر النيل ، الدامر ، السودان ، لعام 2007

([2]) جمعية تنظيم الأسرة السودانية ، 2008م

([3]) أداء وانجاز حكومة ولاية نهر النيل ، محلية شندي ، مشروعات التنمية للعام 2010م، ص2

النشاط الاقتصادي:-

يمكن للباحث في مجال النشاط الاقتصادي بالمحلية أن يميز بين ثلاث أنماط اقتصادية على النحو التالي:

- التجارة :-

وهي نشاط قديم نسبة لموقع المنطقة عن طريق العوامل التجارية بين سنار في الجنوب ودنقلا في الشمال ، وقد هيأ لها قربها من مينا سواكن على البحر الأحمر إقامة علاقات تجارية .

- الزراعة :-

عرفت المنطقة النشاط الزراعي منذ زمن باكر من التاريخ ، إذ كانت تعتمد على زراعة السواقي في أطراف النيل، وفي مواسم الفيضانات غير العادية لفيض النيل، ويغطي معظم الأراضي الزراعية،أما في الوقت الحالي فتتم الزراعة في مشاريع يمكن تصنيفها على أنها مشاريع حكومية تعمل وفق أسس محددة تراعي فيها مصلحة الزراع . ومشاريع خاصة يتولي أصحابها شأن إدارتها، وكذلك العائد منها. وتمتهن الزراعة نحو 78% من سكان المحلية، كما أن المرعى يعد من المهن الرئيسية حيث يربي السكان الأغنام ، الماعز، البقر.

- النسيج :-

يُعد الغزل والنسيج من المهن المعروفة في المنطقة منذ زمن طويل، حيث اشتهرت بها محلية شندي بالإضافة لقرية النوراب بمحلية المتمة وبعض المناطق الأخرى الصغيرة مثل المغاوير، الجبلاب ([1]).

الهيكل الإداري للمحلية :- ([2])

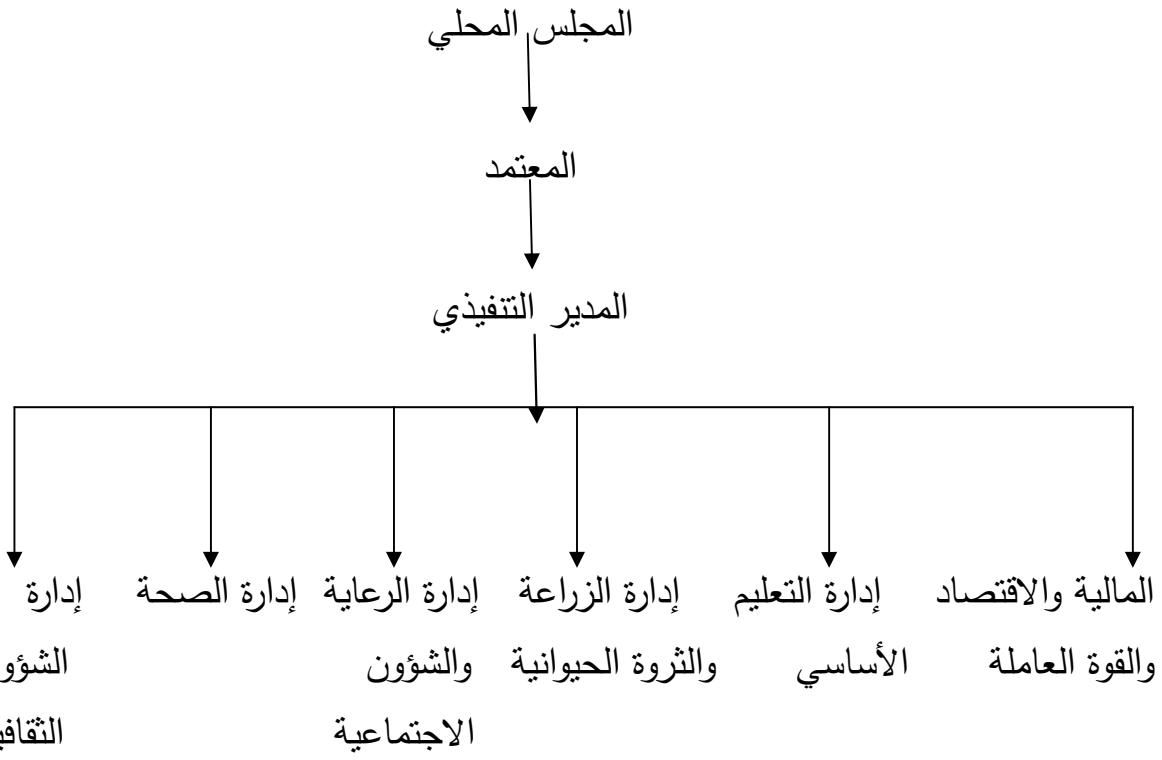
بما أن الحكم المحلي هو أحد المستويات الإدارية للحكم بالولاية بسلطات وصلاحيات تهدف لبسط الخدمات والتنمية ورعاية حقوق المواطنين بإدارة محلية راشدة فإن تنظيم هذا الحكم، وحسن إدارته تقع مسئوليتها على حكومة الولاية ولذا فإن قانون الحكم المحلي لسنة 2006م لولاية نهر النيل قد فصل كافة المسائل اللازمة لقيام هذا الحكم المحلي ممثلاً في

([1]) محمد عبد السلام عبد المنان ، العلاقة بين التنشئة الاجتماعية وتعليم الأطفال ،(شندي : رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا ،2010م) ص95

([2]) دستور ولاية نهر النيل الانتقالي 2005م ،المادة (85)

الهيكل الإداري للمحلية، وكافة الصلاحيات الممنوحة للمحليات لممارسة نشاطها . ويمكن بيان الهيكل الإداري للمحلية في النموذج التالي:- [1]

شكل (1-1-4)



المجلس المحلي :- يتكون المجلس المحلي للمحلية وفقاً لقانون الحكم المحلي وتكون نسبة تكوينه كالأتي:-

80% من العضوية للتنافس المباشر في دوائر جغرافية

10% من العضوية بالانتخاب المباشر للنساء

10% للمنظمات الفئوية .

ويتكون من عشرين عضواً، وأجل المجلس أربعة أعوام من تاريخ أول جلسة يحل بعدها تلقائياً، وفي حالة الحل تتخذ الحكومة الولائية التدبير اللازم لتكوين المجلس وفقاً لدستور الولاية الانتقالي لسنة 2005 م[2].

([1]) قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لسنة 2006م، الدامر

([2]) دستور ولاية نهر النيل الانتقالي لسنة 2005م ، مصدر سابق ، المادة (85)

اختصاصات المجلس:-

- إصدار الأوامر المحلية في الشؤون المخصصة له.
- إجازة خطة عمل المحلية.
- إجازة الموازنة السنوية المحلية .
- الرقابة على أداء الجهاز التنفيذي بالمحلية.
- الموافقة على أنشاء اللجان الشعبية.
- قيادة برنامج التعبئة والاستنفار بالمحلية.

للمجلس أربع لجان لتسيير أعماله،كما يجوز له تشكيل لجنة طوارئ متى اقتضت الضرورة ذلك .([1])

المعتمد:-

يكون لكل محلية معتمد يعينه الوالي، ويكون مسئولاً لدى الوالي والمجلس المحلي عن الإدارة الحسنة للمحلية . يجوز للمجلس المحلي بأغلبية ثلاثة أرباع أعضائه التوصية لدى الوالي بعزل المعتمد بشرط أن يتم ذلك في جلسة معلنة تعقد لهذا الغرض ([2]) .

اختصاصات المعتمد :-

يكون المعتمد المسئول التنفيذي الأول للمحلية، ويكون مسئولاً أمام الولي والمجلس المحلي عن الأداء العام للمحلية، ويختص بالاتي ([3]):-

- العمل على تحقيق الأداء الراشد للجهاز التنفيذي للمحلية لصالح أمنها ورفاهية مواطنيها.
- العمل علي الإدارة الراشدة لأداء الجهاز التنفيذي للمحلية .
- رعاية أمن المحلية .
- التعبئة الجماهيرية والاستنفار في الشأن الوطني العام .
- استقطاب الجهد الشعبي والدعم الجماهيري للتنمية والخدمات .

([1]) قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لعام 2006م، المادة (17)

([2]) قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لعام 2006م ،المادة (1/10)

([3]) المصدر السابق ، المادة (1/10)

- رعاية شئون المنظمات الطوعية والخيرية وترشيد جهودها في دفع عجلة التنمية والخدمات .
- تمثيل المحلية رسمياً في المناسبات الدينية والقومية .

المدير التنفيذي:-

يعين الوالي بتوصية من المعتمد مديراً تنفيذياً للمحلية من ذوي الخبرة والمؤهلات والكفاءة من بين الإداريين المهنيين. ينوب المدير التنفيذي عن المعتمد في حالة غيابه ويمارس كافة مهامه.

اختصاصات المدير التنفيذي :-

- ينوب عن رئيس لجنة الأمن بالمحلية .
- متابعة تنفيذ وتوجيه الصرف علي بنود الموازنة .
- يشرف على أداء الإدارات المتخصصة بالمحلية والتنسيق بينهما .
- إعداد مقترحات الموازنة مع الجهاز التنفيذي ورفعها للمعتمد .
- متابعة أداء الوحدات الإدارية بالمحلية .
- وضع خطة عمل المحلية بالتنسيق مع المعتمد وإعداد تقارير الأداء[1] .

الإدارات العامة بالمحلية:-

يتكون الجهاز التنفيذي بالمحلية من المدير التنفيذي بالمحلية وأي إدارات أخري ينشاها المجلس المحلي على ألا تتجاوز ست إدارات . كما يجوز للمعتمد أن ينشأ وحدات إدارية بأمر تأسيس يحدد مهامها واختصاصاتها بعد الحصول على موافقة مجلس المحلية . وسوف نتناول بقليل من التفصيل الإدارات القائمة الآن بالمحلية [2].

الإدارة العامة للمالية والاقتصاد والقوى العاملة :-

هي إحدى الإدارات المهمة بالمحلية وتنقسم إلى ثلاث أقسام(المالية- الاقتصاد- الحكم المحلي)

([1]) المصدر السابق ، المادة (1/11)

([2]) محمد أحمد عبد الله ، أثر الحسابات الوسيطة علي تقويم الأداء المالي الحكومي ، دراسة حالة محلية شندي ،(السودان: رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة ،جامعة شندي، كلية الدراسات العليا، 2010م) ص 199

قسم المالية:-

وتشمل المالية أقسام الإيرادات ، الوحدة المالية ، الحسابات ، المخازن والمشتريات.

* **الإيرادات :-**

وهو القسم المناط به تحصيل كافة الإيرادات الخاصة بالمحلية أياً كان نوعها ولقد تم تخصيص الموارد التالية لها :

أ- الإيرادات الذاتية :

وهي جملة المبالغ الواجب تحصيلها بواسطة المحلية مباشرة لغرض تكملة أوجه الإيرادات لمقابلة النفقات الواردة بالموازنة المصدقة للعام المعني وتتمثل هذه في :

- الرخص التجارية .
- رسوم وسائل النقل البري والنهري المحلي .
- تقدير وإعادة تقدير ضريبة العوائد والضرائب المخصصة لها مثل ضريبة القطعان ، النخيل،العشور (أن وجدت)، وبقية الأموال ذات الروابط ورصدها بالسجلات وإصدار بيانات الحساب للتقدير والاستئناف، والربط النهائي وتحصيلها[1].
- أي رسوم محلية أخرى لا تتعارض مع سياسات الاقتصاد الكلي . ويتمثل تبويب الإيرادات الذاتية في محلية شندي بصفة عامة في:

❖ إيجارات الأراضي الزراعية
❖ رسوم خدمات زراعية
❖ رخص طلمبات
❖ ضريبة القطعان
❖ الرسوم البيطرية
❖ رسوم الهوامل
❖ بيع تعهدات أسواق المواشي
❖ الرخص الصحية
❖ الرسوم الصحية

([1]) دستور ولاية نهر النيل الانتقالي لعام 2005م ، المادة (92)

- ❖ رسوم إصحاح البيئية
- ❖ إيجارات ممتلكات المحلية
- ❖ العوائد العمومية
- ❖ رسوم الخدمات
- ❖ الرخص التجارية
- ❖ إيرادات مختلفة

ب- الدعم :- [1]

وينقسم إلى قسمين :

1. دعم جاري : وهو لمقابلة نفقات الفصل الأول والخاص بمرتبات المحلية
2. دعم تنمية :وذلك لمقابلة أعمال التنمية المحلية . وتنمية الحكومة الولائية للمحلية نظير ما تتحصله الولاية من ضرائب واقعة أصلاً داخل النطاق الجغرافي للمحلية وهي :
   - ضرائب العقارات
   - ضرائب الزراعة
   - ضرائب الدمغة
   - ضريبة القيمة المضافة .

ويتم تحصيلها بواسطة ديوان الضرائب بمدينة شندي، وتورّد لوزارة المالية الولائية .

ج-دعم التنمية :-

وهو الدعم المخصص من وزارة المالية لمقابلة مصروفات أعمال التنمية المدرجة بموازنة العام المعني .

د-الجهد الشعبي :-

وهو عبارة عن مبالغ ذات طبيعة صغيرة نسبياً يتم فرضها بموجب قوانين محلية . للمساهمة في أعمال التنمية وفقاً لما جاء بالفقرة 12 من المادة (92) من دستور ولاية نهر النيل الانتقالي لعام 2005م. والجدير بالذكر أن ما تم ذكره أنفاً يمثل الموارد المالية للمحلية

([1]) مصدر سابق ، المادة (92)

بمختلف أوجهها، وأن جاري الصرف، وتكلفة إنشاء وإعادة تأهيل المشاريع يمثل أوجهه الإنفاق ليكون في مجملة ما يعرف بموازنة المحلية المعتمدة .

الوحدة المالية : تضم :- [1]

1. قسم الموازنة :

ويقوم بأعباء إعداد الموازنة، ومتابعة تنفيذها وفقاً لما هو مخطط له .

2. قسم المراجعة الداخلية :

وهي إدارة هامة تقوم بمراجعة المستندات المالية عبر الدورة المستندية كإجراء احترازي .

* **الحسابات :**

من الأقسام المهمة بالمحلية حيث يقوم بتنفيذ الموازنة فضلاً عن قيامة بإعداد الحسابات النهائية الشهرية والربع والنصف سنوية وإعداد التقارير عنها .

* **المخازن والمشتريات :**

تقوم بشراء الأصناف المصادق عليها وفقا لا حكام، قانون الإجراءات المالية والمحاسبية، لعام 2007م ولائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لعام 1995م. كما تقوم بالتخزين وفقاً للأسس المتفقة .

قسم الاقتصاد: -

ويضم الأقسام (التنمية ، الاستثمار ، التخطيط ، التجارة الداخلية ، التعاون)

o **التنمية :**

ومن مهامها العمل على استنباط مشاريع إعاشة في الريف، وتوفير الطاقة الكهربائية للإنتاج الزراعي والصناعي، وتنمية الموارد الطبيعية في الريف سواء كانت في المدى القصير أو المتوسط أو الطويل .

([1]) محمد أحمد عبد الله ، مصدر سابق ، ص 202

- **الاستثمار :** [1]

وهي تعمل علي تشجيع الاستثمار وتسهيل أعمال المستثمرين الواقعة داخل حدودها الجغرافية، والتوصية للجهات المختصة، كما يمكنها اقتراح المشاريع الاستثمارية الخاصة بها وتقديمها للجهات المختصة بغرض التمويل اللازم .

- **التخطيط :**

على المحلية العمل على إعداد خطتها الاقتصادية والاجتماعية وفق الصلاحيات الممنوحة لها، وما يتماشي والخطة الولائية .

- **التجارة الداخلية :**

يقع على المحلية عب تنظيم التجارة داخل حدود المحلية من حيث التنظيم والترخيص وحماية المستهلك، بالإضافة لمتابعة حركة التجارة وخاصة السلع الإستراتيجية التي تتطلب المتابعة مثل سلعة السكر والأسمنت ...الخ .

- **التعاون :**

بالرغم من تضائل دور الجمعيات التعاونية ، إلا أن إدارة المحلية تعمل على إعادة دورها الريادي وذلك بدفع العمل التعاوني وإحيائه والعمل على تأهيل العاملين في هذا الحقل.

الحكم المحلي :-

ويتمثل دور الحكم المحلي بالمحلية في رعاية الخدمة المدنية بما في ذلك الموظفين العموميين، وأمر تدريب القوى العاملة، ورعاية شؤون العمل بصفة عامة هي حصر وتسجيل الباحثين عن العمل والخرجين حسب تخصصاتهم لتوفير الوظائف وفق التخصصات.

الإدارة العامة للتعليم : - [2]

من أكبر الإدارات بالمحلية ، وتضم عدداً من الإدارات وتختص بالأتي :-

- التصديق بإنشاء مدارس الأساس، وصيانتها وتسيير شئونها .
- إنشاء وإدارة تعليم الكبار ومحو الأمية، والتصديق عليها .
- تنظيم وتصديق رياض الأطفال والحضانات، وتسييرها، وتأهيل العاملين بها .

([1]) محمد أحمد عبد الله ، نفس المصدر، ص 203

([2]) قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لسنة 2006م،جمهورية السودان ، ص 22

- التصديق والأشراف والاستفادة من عائدات العقارات المدرسية، والترخيص التجاري لها بمدارس الأساس .
- التصديق بالمدارس الخاصة (الأساس).
- تشجيع قيام الخلاوي ورعايتها .
- الاهتمام بالمناشط التربوية، وإقامة الدورات المدرسية والمعارض بمرحلة الأساس .
- التوصية بإنشاء المدارس الثانوية الخاصة .
- التنسيق مع مجالس الآباء بالمحلية لمرحلة الأساس والثانوي،وتنمية وتطوير دورها وفق النظم القانونية والاجتماعية .
- تنسيق وتطوير ودعم وتحفيز المتفوقين على مستوي التلاميذ، والطلاب ، والمدارس، والمعلمين والإدارات .

إدارة الزراعة والثروة الحيوانية : – [1]

تهتم إدارة الزراعة، والثروة الحيوانية بالأتي:–

- نشر الثقافة الزراعية والتطور التكنولجي ، العلمي في طرق الإنتاج الزراعي والإرشاد وحماية المشروعات من الآفات والأمراض الزراعية .
- الإحصاء الزراعي في المساحات المزروعة الصالحة للزراعة ، وأنواع وكميات المنتجات الزراعية المختلفة، وفق النزعات حول الأراضي الزراعية .
- تنظيم وتطوير النشاط الزراعي بمختلف تخصصاته والتنسيق مع جهات الاختصاص لتوفير مستلزماته.
- إنشاء وتصديق الشفخانات ونقاط الغيار البيطرية الثابتة والمتحركة ، وإداراتها وفق خطة الولاية .

([1]) قانون الحكم المحلي لسنة 2006م ولاية نهر النيل مصدر سابق ، جدول اختصاصات وسلطات المحليات .

تصنيف الأراضي الزراعية :- [1]

يشير تقرير مجلس التخطيط الزراعي بولاية نهر النيل

أن الأراضي الزراعية تتركز في كل من محلية شندي وبربر، وأن نسبة استغلال الأراضي تتارجح بين 57% من محلية الدامر إلى أقل من 10% في محلية بربر، محلية شندي ، والجدول أدناه يوضح الأراضي الصالحة ، والمستغلة حسب محليات الولاية .

جدول (2-1-4)

الأراضي الصالحة حسب محليات ولاية نهر النيل (بالفدان)

المحلية	الأراضي الصالحة	الأراضي المستغلة	نسبة الاستغلال
شندي	868000	80480	%9.3
المتمة	496000	115690	%23.3
الدامر	282600	160960	%5700
بربر	1085000	40 905	%8.3
أبو حمد	558000	55330	%9 .9
الولاية	3289600	503000	%15.3

المصدر :ديوان الحكم الاتحادي ، الموسوعة الولائية للتخطيط والتنمية ، ولاية نهر النيل ، 1999م، ص 40

أنماط استقلال الأراضي الزراعية :- [2]

يبدو من الأنماط السائدة في استقلال الأراضي الزراعية بالمحلية أن غالبية الأراضي يتم استغلالها بواسطة القطاع الخاص، ويشمل ذلك الأراضي الفيضية والجذر والجروف . وأن أهم مشاريع التنمية الزراعية بالمحلية والتي كانت تتبع لمؤسسة الشمالية الزراعية (سابقاً)هما مشروع قندتو والذي أنشأ في العام 1943م ومساحته تقدر ب4500فدان ومشروع كبوشية والذي تم إنشاءه في 1981م، ومساحته الكلية 7200فدان وأن المشاريع الحديثة بالمحلية هما مشروع الجهاد بالمسيكتاب ، وجمعية التقدم بحجر العسل، ومساحة كل منهما 3000 فدان .

ويتم استقلال هذه المساحات موسمياً كالأتي :-

([1]) ديوان الحكم الاتحادي ، الموسوعة الولائية للتخطيط والتنمية ، ولاية نهر النيل ، 1999م، ص 40

([2]) محمد عبد السلام عبد المنان ، مصدر سابق ، ص 96

- الموسم الصيفي 13%
- موسم الدميرة 30%
- الموسم الشتوي 57%

وتشير الدراسات أن مجموع الأسر التي تمتلك حيازات زراعية تمثل 44% من مجموع الأسر الريفية ، ويتميز النشاط الزراعي على مستوي القرى بصغر الحيازات الزراعية (أقل من 2 فدان)، كما أنها دائماً عرضة للتفتت المستمر .

([1]) كذلك من المشاريع الحديثة بالمحلية قيام مشروعات ذات مساحات كبيرة أكثر من 30,000 فدان ودخولها في مرحلة الإنتاج مثل مشروع القمة الذي يتبع لشركة جياد الصناعية . وكذلك مشروع تالا الزراعي بمساحة 30,000 فدان والذي تمتلكه شركة المأمون الزراعية .

مشروع رغد الزراعي بمساحة 4000 فدان ومشروع العانج الزراعي بمساحة 1000 فدان

مشروع ود الخبير الزراعي بمساحة 5000 فدان ومشروع أنجى الزراعي

التركيبة المحصولية :- ([2])

يتميز النشاط الزراعي بالمحلية بتنوع التركيبة المحصولية والتي تجمع بين المحصولات الغذائية والنقدية ، وبين إنتاج الحبوب والمحصولات البستانية .

الثروة الحيوانية :- ([3])

تمثل تربية الحيوان أحد الملامح المهمة للاقتصاد الريفي بالمحلية، وقد أدت كوارث الجفاف والتدهور البيئي خلال العقود الأخيرة إلى تحولات كبيرة في أنماط تربية الحيوان ؛ حيث صحب تدهور النمط التقليدي ظهور أنماط أخري أكثر استقراراً واتجاهاً نحو اقتصاديات السوق، منها النمط التجاري شبة المستقر . وقد بدأت ملامحه تنفتح بعد جفاف الثمانيات، حيث فقد معظم البدو حيواناتهم . ويعتمد هذا النمط علي العمالة المأجورة، ويتميز بالحركة الدائمة بين النيل والمناطق الرعوية وكذلك النمط التجاري المستقر، وهو أكثر الأنماط حداثة ومحدودية من

([1]) أداء وإنجاز حكومة ولاية نهر النيل ، محلية شندي ، مصدر سابق ، ص 10

([2]) ديوان الحكم الاتحادي ، الموسوعة الولايئة ، مصدر سابق ، ص 46

([3]) ديوان الحكم الاتحادي ، الموسوعة الولائية للتخطيط والتنمية ، ولاية نهر النيل ، 1999م، ص 53

حيث الحجم والانتشار الجغرافي، حيث يتركز حول المدن الكبرى ويعتمد على الأعلاف المزروعة والمركزة .

إدارة الرعاية والشئون الاجتماعية والثقافية :- [1]

تختص هذه الإدارة بالعديد من المهام منها :

- معالجة الفقر والإشراف على رعاية العجزة والأيتام والأرامل والمعوقين، ورصد هذه الفئات، والعمل على توفير وسائل العيش الكريم لهم بالتنسيق مع جهات الاختصاص.
- الإشراف على المساجد ودور العبادة والخلاوي ورياض الأطفال
- إنشاء المسارح وإداراتها، وإنشاء المكتبات العامة وإداراتها، وإنشاء قاعات المحاضرات ودور العرض الثابتة والمتجولة لتنمية المجتمع وتقدمة .
- الاحتفال بالمناسبات القومية، وترقية الفنون، والإدارات، وتهذيب، وتعظيم، وتطوير السلوك العام وفق الضوابط القانونية وضوابط حقوق الإنسان .

أهداف هذه الإدارة تكافلية وإنسانية واجتماعية؛ وذلك من حيث ارتباطها بحياة السكان في مناحيها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وتقع عليها مسئولية تلبية حاجات الأفراد والمجتمع العقلية والبدنية والنفسية والروحية ؛ لبناء مجتمع سليم معافى .

ومن أهم وحدات هذه الإدارة : [2] العقيدة والدعوة ،السياحة,الثقافة والشباب والرياضة، الرعاية الاجتماعية، الإعلام والتلفزيون، هيئة الأوقاف .

إدارة الصحة :- [3]

من الإدارات المهمة حيث يسند إليها المهام التالية :

- التخطيط والتنفيذ والتشريع للارتقاء بالتنمية وخدمات صحة البيئة .
- القيام بأعمال النظافة وتنميتها وتطويرها .
- إنشاء وإدارة السلخانات والمسالخ للذبح المحلي .

([1]) قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لسنة 2006م، مصدر سابق ، ص 34

([2]) تقرير الأداء للربع الثالث من عام 2008م ، محلية شندي ، ص 21

([3]) قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لسنة 2006م ، مصدر سابق، المادة 1/17/أ

- إنشاء وإدارة الشفخانات ونقاط الغيار والوحدات الصحية والإشراف على المراكز الصحية، ونشر الوعي الصحي .

أهداف الإدارة :- [1]

- تطبيق نظام المناطق الصحية بالمحلية وتفعليه .
- تقليل نسبة المرضي والوفيات بين الأطفال والأمهات الناجمة عن الحمل .
- التوسع في نشر وترقية الخدمات العلاجية بالريف .
- ترقية وتطوير الخدمات الصحية بالمحلية .
- تأهيل الكوادر العامة وسد العجز في التخصصات المختلفة .

الهيكل الإداري للنظام الصحي :-

يتكون الهيكل الإداري للنظام الصحي من أربع إدارات صغيرة . وهي :

(إدارة الرعاية الصحية الأولية – إدارة الطب الوقائي – إدارة الطب العلاجي – ثم إدارة الإحصاء والمعلومات) .

إدارة الشئون الهندسية :- [2]

يوكل لهذه الإدارات القيام بالأعباء التالية :-

- إنشاء وصيانة مصارف المياه بالمناطق الريفية والحضرية .
- إنارة الطرق والميادين والساحات العامة .
- تنظيم البناء العمراني غير متعدد الطوابق، وإصدار تصاريح البناء، ومحاربة السكن العشوائي .
- المشاركة في تخطيط وتنظيم أراضي المدن والقرى .
- الحفاظ علي المرافق العامة بالمحلية بالتنسيق مع جهات الاختصاص .

تقوم الإدارات الست السابقة (المالية والاقتصاد – التعليم الأساسي – الزراعة والثروة الحيوانية – الرعاية والشئون الاجتماعية والثقافية – الصحة الشئون الهندسية) بكامل السلطات الممنوحة

([1]) التقرير السنوي لإدارة الشئون الصحية ، شندي ، عام 2007م

([2]) قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لسنة 2006م ، مصدر سابق ، (1/17/أ) .

لها بموجب قانون الحكم المحلي الولائي . بالإضافة لأي أعباء أخرى لتستند إليها من السلطات برئاسة الولاية .

وأن الميزانية المخصصة لهذه الإدارات، وما يسند لها يمثل جانب المصروفات في موازنة المحلية . كما أشرنا آنفاً .

الوحدات الإدارية التي لا تتبع لموازنة المحلية :-

جامعة شندي :- [1]

هي إحدى الوحدات الاتحادية، أنشئت في عام 1994م ، وتُعد هيئة علمية ذات شخصية اعتبارية ، وتعمل في إطار السياسة العامة للدولة التي يضعها المجلس القومي للتعليم العالي الحاثة على تحصيل العلم وتدريسه وتطور مناهجه ونشره ؛ وذلك بغرض خدمة البلاد ، وتنمية مواردها ، ونهضتها فكرياً واقتصادياً وثقافياً ، وتعمل على تحقيق أهداف التعليم العالي .

وتضم الجامعة المرافق التالية : كلية الطب والعلوم الصحية ، كلية القانون ، كلية التربية لإعداد معلمي مرحلة الأساس ، كلية الآداب ، كلية تنمية المجتمع ، كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال، كلية العلوم والتقانة ، كلية المجتمع ، كلية الدراسات العليا .

التعليم الثانوي : بالمحلية {23} مدرسة ثانوي أكاديمية منها 30% مدارس بنات ، و30 % مدارس مختلطة ، فيها تمثل مدارس البنين 40% وأن متوسط عدد السكان مقابل المدرسة الواحدة 11256 شخصاً ، ويبدو أن هذا التوزيع منظم بين محليات الولاية وفق ما جاء بالموسوعة الولائية للتخطيط والتنمية بولاية نهر النيل عام 1999م . كما أن عدد الطلاب الملتحقين بالتعليم الثانوي الأكاديمي هو 149 طالب وطالبة . غالبيتهم {56%} من الإناث، وهذا ذو دلالة مهمة إذ يشير إلى تزايد الاهتمام بتعليم البنات وإقبالهن علية،على عكس الأولاد.

رئاسة قيادة الفرقة الثالثة مشاة :-

من أهم مناطق الاستخدام العسكري والمطارات الحربية ، وكذلك بعض الصناعات الحربية، ومخازن الإمداد والتموين، والأسلحة والذخيرة ، ومقر القيادات العسكرية ، وتبلغ مساحة الاستخدام العسكري بمحلية شندي حوالي 2,610,000 متر2 بنسبة 12% من جملة مساحة

([1]) محمد أحمد عبد الله ، مصدر سابق ، ص 209

المدينة بالإضافة للمساحة الغير محددة بمنطقة المعاقيل لذات الاستخدام، وبها بعض الاستخدامات المدنية ، والنشاط المدني مثل المساجد ، والمدارس ورياض الأطفال [1].

المياه بالمحلية : – [2]

يمكن تقسيم المياه بالمحلية إلي قسمين مياه الريف ومياه المدن، فمياه الريف تمثل الآبار الجوفية العاملة 72 بئر والمشاريع النيلية 19 مشروع، ومما يجدر ذكره أنه لا توجد أي معالجة للمياه في الوقت الحالي بهذه المشاريع سواء أكان بالشب أم الكلورين، ولذلك فهي في أغلب الأحيان غير نقية بسبب الطمي خاصة في موسم الفيضان، أما الآبار الجوفية فإن غالبيتها في المناطق الخلوية بعيداً عن النيل وتتباين أعماقها ومناسيبها وإنتاجيتها .

أما مياه المدن فيمكن حصرها في محطة مياه شندي (بالمدينة)، حيث تعتمد على الآبار الجوفية وعددها 20 بئراً ، وقد تم تركيب أجهزه الكلورين لبعض الآبار وخدمتها محصورة في نطاق المدينة فقط ، وتقدر إنتاجيتها اليومية ب 15,000 لتر2 .

جدول رقم (3–1–4)

المستشفيات والمراكز الصحية

الوحدة الإدارية	مستشفي	مركز صحي	وحدة صحية
حجر العسل	2	12	1
مدينة شندي	3	8	1
ريفي شمال شندي	2	5	3
كبوشية	1	9	6
ريفي جنوب شندي	2	21	7
المجموع	10	55	18

المصدر: أداء وانجاز حكومة ولاية نهر النيل ، محلية شندي ، مشروعات التنمية للعام 2010م، ص34

([1]) عبد الله علي حمودة،التطور والنمو الحضري لمدينة شندي،(السودان: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا،2000م)، ص 166

([2]) ديوان الحكم الاتحادي ، الموسوعة الولائية ، مصدر سابق ، ص 85

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

مجتمع الدراسة:-

تم تصميم استبانة بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع والدوريات 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 الاستبانة ، وقد تم تحكيم الاستبانه من قبل ذوى الخبرة.

تم توجيه الاستبانة إلى عينة تتكون من 100 فرد

الجزء الأول : يتضمن المعلومات الشخصية المبحوثين (العمر – المؤهل العلمي – التخصص العلمى – المسمي الوظيفي – سنوات الخبرة) وذلك للوقوف على أعمار ومؤهلات وتخصصات وخبرات المبحوثين.

عينة الدراسة :-

تم توجيه عبارات الاستبانة على عينة عشوائية مكونة من عدد 100 من المراجعين الداخليين والخارجيين وموظفي قسم الحسابات بمحلية شندي (عينة الدراسة) وقد احتوت الاستبانة على (23) عبارة لكل فرد من عينة الدراسة تحديد إجابة واحدة في كل عبارة من المراجعين الداخليين والخارجيين وموظفى قسم الحسابات بمحلية شندي وفق مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة).وقد تم توزيع عبارات الاستبانة على فرضيات الدراسة الثلاثة ، وقد اشتملت كل الفرضية الأولى على (8) عبارات والفرضية الثانية على (7) عبارات والفرضية الثالثة على (8) عبارات.

صدق وثبات الاستبانة :

للتحقق من صدق الأداة المستخدمة (الاستبانة) عرضت فقراتها على عدد (4) محكماً من ذوى الخبرة والاختصاص في مجال الدراسة لبيان مدى صلاحية الفقرات ومناسبتها حيث أبدوا عدداً من الملاحظات أدت إلى استبعاد عدد من الفقرات وتعديل بعض منها وفقاً لما أشاروا إليه وقاموا بإقتراحه على الباحثة .

الأساليب الاحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها ، تم استخدام الطرق والاجراءات الاحصائية التالية:

- العرض البيانى والتوزيع التكرارى للإجابات.
- النسب المئوية.
- المنوال.
- اختبار مربع كاى لإختبار فرضيات الدراسة.

ولتطبيق الطرق والأساليب الاحصائية المذكورة أعلاه علي البيانات التى تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الاحصائى (Spss) والذى يعد من أكثر الحزم الاحصائية دقة فى النتائج كما تم استخدام برنامج Microsoft Office Excel 2007 فى عمليات الرسم البيانى.

تطبيق أداة الدراسة :

وزعت الاستبانة على عينة الدراسة وتم تفريغ البيانات فى جداول أعدتها الباحثة لهذا الغرض ، حيث تم تحويل المتغيرات الإسمية (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 فى الاستبانة كما يلى :

ثانياً : تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة :

1/ العمر:

جدول رقم (1-2-4)

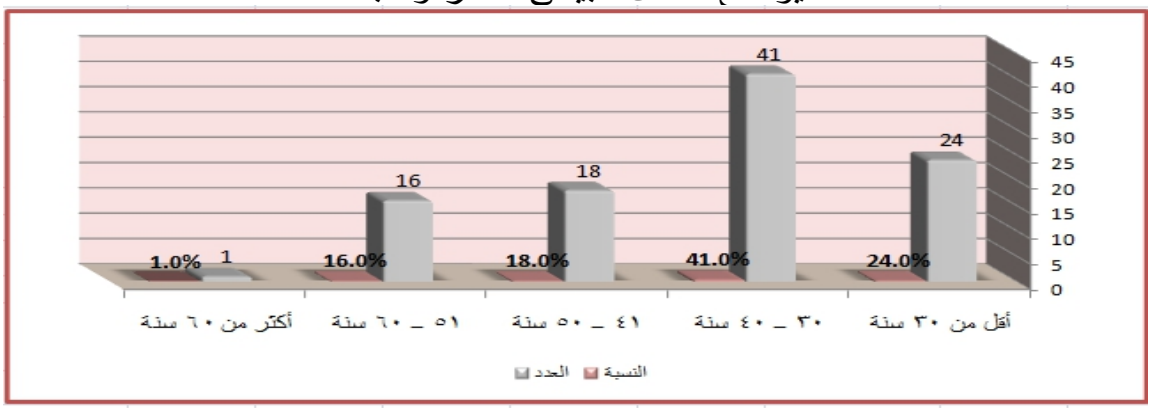
يوضح التوزيع التكراري للعمر ونسبته

الرقم	العمر	التكرار	النسبة
.1	أقل من 30 سنة	24	% 24
.2	30 و أقل من 40 سنة	41	% 41
.3	41 و أقل من 50 سنة	18	% 18
.4	51 سنة وأقل من 60	16	% 16
.5	أكثر من 60 سنة	1	%1
	المجموع	100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (1-2-4)

يوضح الشكل البيانى العمر ونسبته



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(1-2-4)** والشكل البياني رقم**(1-2-4)** أن هنالك (41) فرداً وبنسبة (41%) أعمارهم 30 وأقل من 40 سنة , وأن هنالك أيضاً (24) فرداً وبنسبة (24%) أعمارهم أقل من 30 سنة ، وأن هنالك (18) فرداً وبنسبة (18%) أعمارهم 41 وأقل من 50 سنة ، وأن هنالك (16) فرداً وبنسبة (16%) أعمارهم 51 وأقل من 60 سنة , وأن هنالك (1)

فرد وبنسبة (1%) عمره أكثر من 60 سنة. ترى الباحثة الأعمار من30-60 تمثل الغالبية وبالتالي لهم تجارب

2/المؤهل العلمي :

جدول رقم (2-2-4)

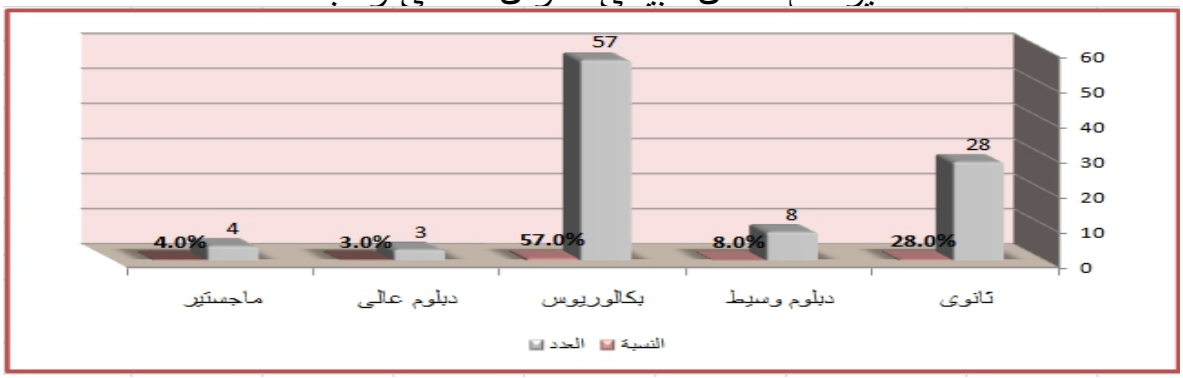
يوضح التوزيع التكراري للمؤهل العلمي ونسبته

الرقم	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
.1	شهادة ثانوية	28	% 28
.2	دبلوم وسيط	8	% 8
.3	بكالوريوس	57	% 57
.4	دبلوم عالي	3	% 3
.5	ماجستير	4	% 4
.6	دكتوراه	_	_
.7	أخرى	_	_
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم(2-2-4)

يوضح الشكل البياني للمؤهل العلمي ونسبته



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(2-2-4)** والشكل البياني رقم **(2-2-4)** أن هنالك (57) فرداً وبنسبة (57%) مؤهلهم العلمي **بكالوريوس** ، وأن هنالك (28) فرداً وبنسبة (28%) مؤهلهم العلمي **شهادة ثانوية**, وأن هنالك (8) أفراد وبنسبة (8%) مؤهلهم العلمي **دبلوم وسيط**, وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) مؤهلهم العلمي **ماجستير**, وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (3%) مؤهلهم العلمي **دبلوم عالي**. البكالوريوس والدبلوم العالي يمثل الغالبية وبالتالي مؤهلين واجباتهم تأخذ الشكل الموضوعي

3/ التخصص العلمي: **جدول رقم (3-2-4)**

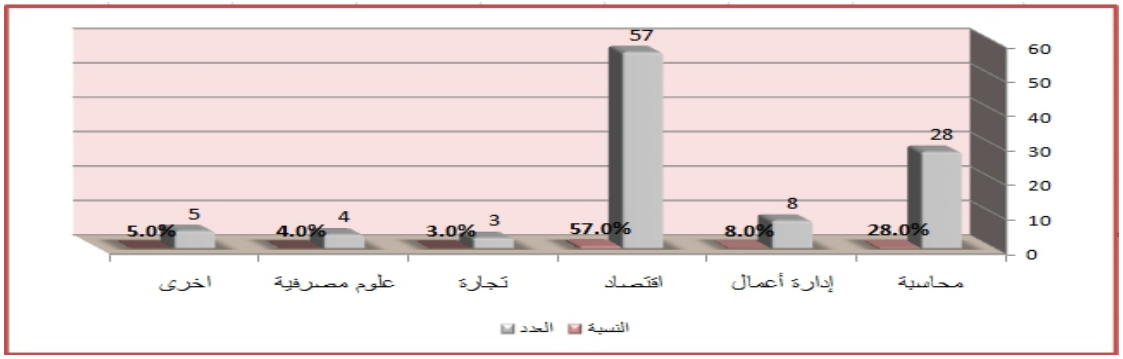
يوضح التوزيع وفق متغير التخصص العلمي ونسبته

الرقم	التخصص العلمي	التكرار	النسبة
.1	محاسبة	52	% 52
.2	إدارة أعمال	11	% 11
.3	اقتصاد	23	% 23
.4	تجارة	4	%4
.5	علوم مصرفية	5	%5
.6	أخرى	5	%5
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم(3-2-4)

يوضح الشكل البياني للتخصص العلمي ونسبته



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم و(**3-2-4**) الشكل البياني رقم (**3-2-4**) أن (52) فرداً وبنسبة (52%) تخصصهم العلمي **محاسبة** , وأن هنالك (23) فرداً وبنسبة (23%) تخصصهم العلمي **اقتصاد**, وأن هنالك (11) فرداً وبنسبة (11%) تخصصهم العلمي **إدارة أعمال** , وأن هنالك (5) أفراد وبنسبة (5%) تخصصهم العلمي **علوم مصرفية** وأن هنالك أيضاً (5) أفراد وبنسبة (5%) تخصصهم العلمي **أخرى** وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) تخصصهم العلمي **تجارة** . وبالتالي فإن غالبية أفراد العينة تخصصهم محاسبة . وهذا يعزز أن كل مراجع خارجي أو داخلي هو محاسب .

4/المسمي الوظيفي :

جدول رقم (4-2-4)

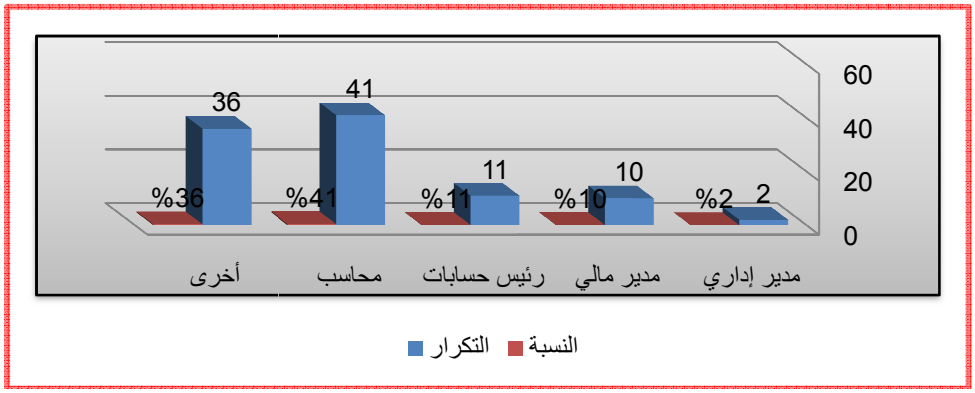
يوضح التوزيع التكراري وفق متغير المسمي الوظيفي

الرقم	المسمي الوظيفي	التكرار	النسبة
.1	مدير إداري	2	% 2
.2	مدير مالي	10	%10
.3	رئيس حسابات	11	% 11
.4	محاسب	41	% 41
.5	أخرى	36	%36
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (4-2-4)

يوضح الشكل البياني للمسمى الوظيفى ونسبته



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(4-2-4)** والشكل البياني رقم **(4-2-4)**أن هنالك (41) فرداً وبنسبة(41%) مسماهم الوظيفي **محاسب** , وأن هنالك (24) فرداً وبنسبة (24%) مسماهم الوظيفي **أخرى**, وأن هنالك (12) فرداً وبنسبة (12%) مسماهم الوظيفي **موظف** , وأن هنالك (11) فرداً وبنسبة (11%) مسماهم الوظيفي **رئيس حسابات**, وأن هنالك (10) أفراد وبنسبة (10%) مسماهم الوظيفي **مدير مالي** , وأن هنالك (2) فرداً وبنسبة (2%) مسماهم الوظيفي **مدير إداري**. وبالتالي فإن تنوع الوظائف لأفراد العينة تؤدي إلى تنوع وجهات النظر فيما يتعلق بالموضوع محل الدراسة، مما يعمل على إثراء الموضوع وزيادة في دقة المعلومات المعطاة والمتوفرة

5/ سنوات الخبرة:

جدول رقم (5-2-4)

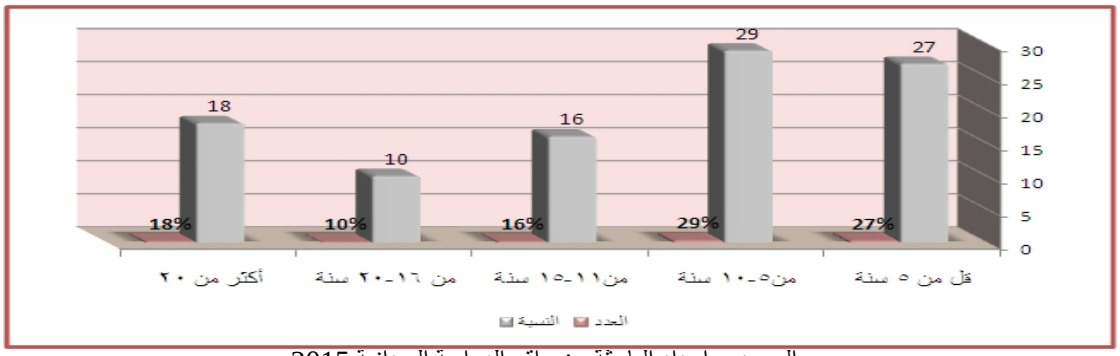
يوضح التوزيع التكراري وفق متغير سنوات الخبرة

الرقم	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
.1	أقل من 5 سنة	27	% 27
.2	من 5-10سنة	29	% 29
.3	من11-15 سنة	16	%26
.4	من 16-20 سنة	10	% 10
.5	أكثر من 20 سنة	18	%18
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (5-2-4)

يوضح الشكل البياني وفق متغير سنوات الخبرة ونسبته



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(5-2-4)** والشكل البياني رقم **(5-2-4)** أن هنالك (29) فرداً وبنسبة (29%) يمتلكون سنوات خبرة **من 5-10سنة** , وأن هنالك (27) فرداً وبنسبة (27%) يمتلكون سنوات خبرة **أقل من 5 سنة**, وأن هنالك (18) فرداً وبنسبة (18%) يمتلكون سنوات خبرة **أكثر من 20سنة**, وأن هنالك (16) فرداً وبنسبة (16%) يمتلكون سنوات خبرة من 11-15سنة , وأن هنالك (10) أفراد وبنسبة (10%) يمتلكون سنوات خبرة **من 16-20سنة**.وهذا يدل على أن أغلبية المحاسبين والمراجعين الداخلين والخارجين لديهم الخبرة الكافية التي تؤهلهم في مجال عملهم.

ثانياً : تحليل عبارات الاستبيان :-

العبارة الأولى : قيام فريق المراجعة بفحص وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية مما يؤثر ايجابياً على عملية المراجعة

جدول رقم(6-2-4)

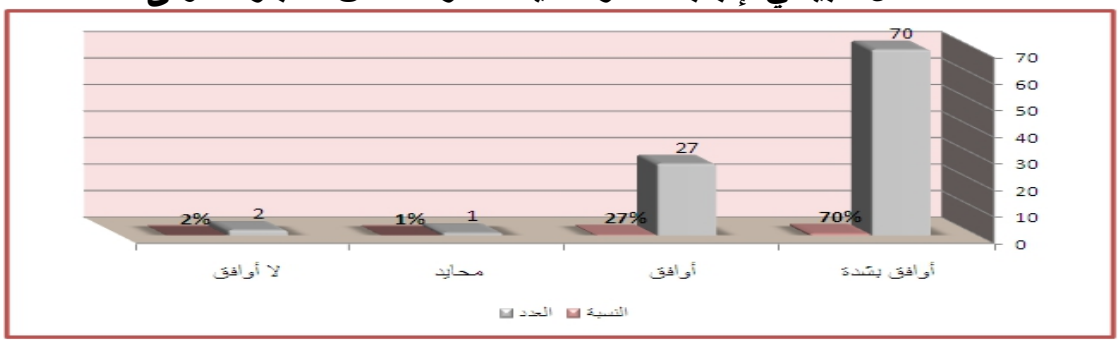
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	70	%70
.2	أوافق	27	%27
.3	محايد	1	%1
.4	لا أوافق	2	%2
.5	لا أوافق بشدة	—	—
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (6-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

من الجدول رقم**(6-2-4)** والشكل البياني رقم **(6-2-4)** نلاحظ أن هنالك (70) فرداً وبنسبة (70%) وافقوا بشدة على أن **قيام فريق المراجعة بفحص وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية مما يؤثر ايجابياً على عملية المراجعة**، وأن هنالك (27) فرداً وبنسبة (27%) وافقوا, وأن هنالك (2) فرداً وبنسبة (2%) لم يوافقوا، وأن هنالك(1) فرداً وبنسبة (1%) محايد. وبالتالي إجمالي الموافقة(97%).ويتضح من خلال ذلك أن التخطيط الجيد لعملية المراجعة والفحص الشامل لنظام الرقابة الداخلية يودي إلى اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .

العبارة الثانية : يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية في عمله

جدول رقم(7-2-4)

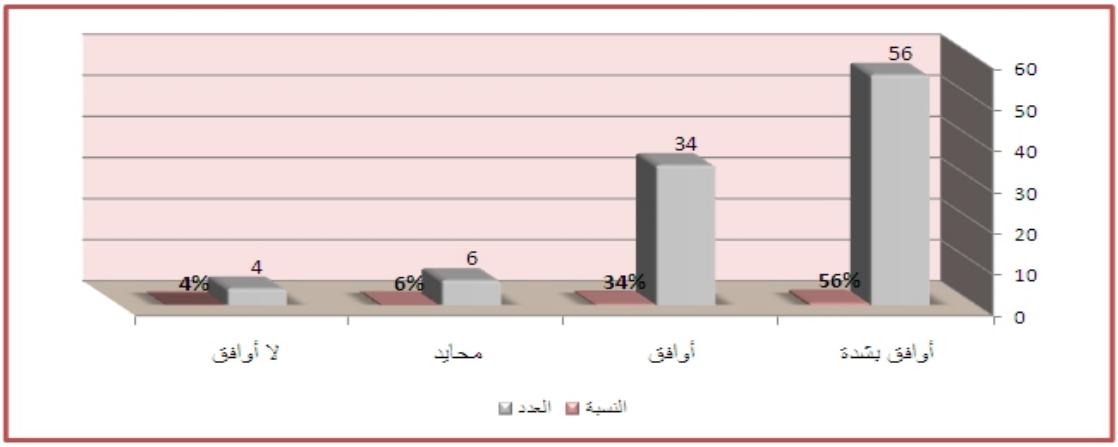
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	56	%56
.2	أوافق	34	%34
.3	محايد	6	%6
.4	لا أوافق	4	% 4
.5	لا أوافق بشدة	—	—
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم(7-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(7-2-4)** والشكل البياني رقم**(7-2-4)** أن هنالك (56) فرداً وبنسبة (56%) وافقوا بشدة على أن **يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية في عمله**،وأن هنالك (34) فرداً وبنسبة (34%) وافقوا، وأن هنالك (6) أفراد وبنسبة (6%) محايدين, وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) لم يوافقوا، وبالتالي إجمالي الموافقة (90%). ويتضح من خلال ذلك أن مراجع الحسابات الذي يتمتع بالنزاهة والموضوعية يستطيع أن يكتشف الأخطاء في القوائم المالية .

العبارة الثالثة: يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشأة

جدول رقم (8-2-4)

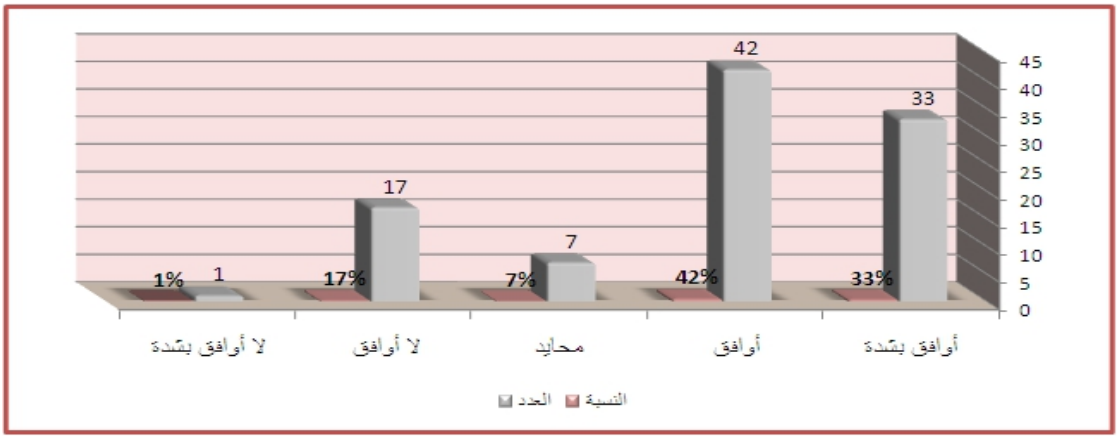
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	33	%33
.2	أوافق	42	%42
.3	محايد	7	%7
.4	لا أوافق	17	%17
.5	لا أوافق بشدة	1	%1
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (8-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(8-2-4)** والشكل البياني رقم **(8-2-4)**أن هنالك (42) فرداً وبنسبة (42%) وافقوا على أن **يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشأة** ، وأن هنالك (33) فرداً وبنسبة (33%) وافقوا بشدة, وأن هنالك (17) فرداً وبنسبة (17%) لم يوافقوا, وأن هنالك (7) أفراد وبنسبة (7%) محايدين, وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق بشدة وبالتالي إجمالي الموافقة (75%). ويتضح من خلال ذلك انه يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشأة لكي يساعده على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية

العبارة الرابعة: قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لدية الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة

جدول رقم (9-2-4)

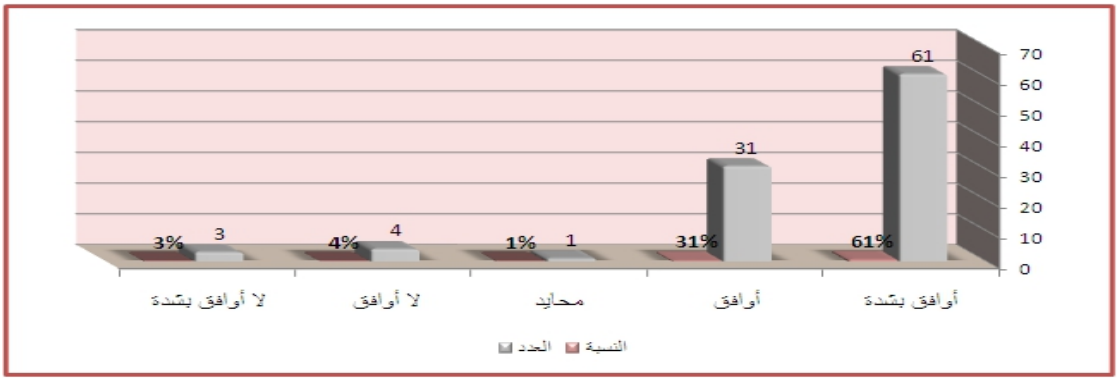
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	61	%61
.2	أوافق	31	%31
.3	محايد	1	%1
.4	لا أوافق	4	%4
.5	لا أوافق بشدة	3	%3
المجموع		100	%100

إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م المصدر:

شكل رقم (9-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم(**9-2-4**)والشكل البياني رقم(**9-2-4**) أن هنالك(61) فرداً وبنسبة(61%) وافقوا بشدة على أن **قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لدية الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة،** وأن هنالك(31) فرداً وبنسبة(31%) وافقوا، وأن هنالك(4) أفراد وبنسبة (4%)غير موافقين,وأن هنالك(3)أفراد وبنسبة(3%)لم يوافقوا بشدة,وأن هنالك(1)فرد وبنسبة(1%) محايد.وبالتالي إجمالي الموافقة(75%).ويتضح من خلال ذلك عدم توفر الخبرة الكافية والمناسبة لمراجع الحسابات يؤثر بصورة سلبية على جودة أدائه في عملية المراجعة وبالتالي لا يستطيع اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .

العبارة الخامسة: يقوم مراجع الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامه بعملية المراجعة

جدول رقم (10-2-4)

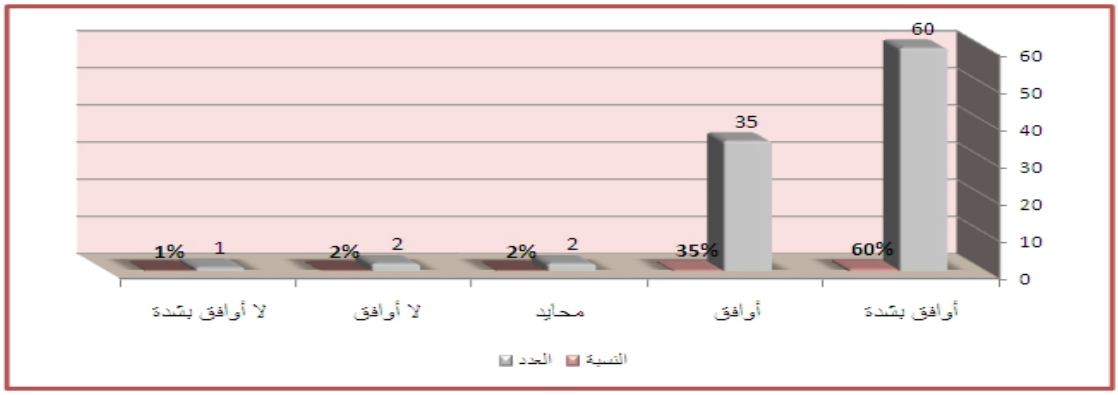
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	60	%60
.2	أوافق	35	%35
.3	محايد	2	%2
.4	لا أوافق	2	%2
.5	لا أوافق بشدة	1	%1
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم(10-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(10-2-4)** والشكل البياني رقم**(10-2-4)** أن هنالك (60) فرداً وبنسبة (60%) وافقوا بشدة على أن **يقوم مراجع الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامه بعملية المراجعة**، وأن هنالك (35) فرداً وبنسبة (35%) وافقوا وأن هنالك (2) فرداً وبنسبة (2%) محايدين, وأن هنالك أيضاً (2) فرداً وبنسبة (2%) لم يوافقوا, وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق بشدة. وبالتالي إجمالي الموافقة (95%). ويتضح من خلال ذلك أن الفهم الكافي لطبيعة عمل المنشأة حتى يتمكن من المراجعة الفعالة وبالتالي يستطيع اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .

العبارة السادسة : يتم عمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية لأغراض زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية

جدول رقم(11-2-4)

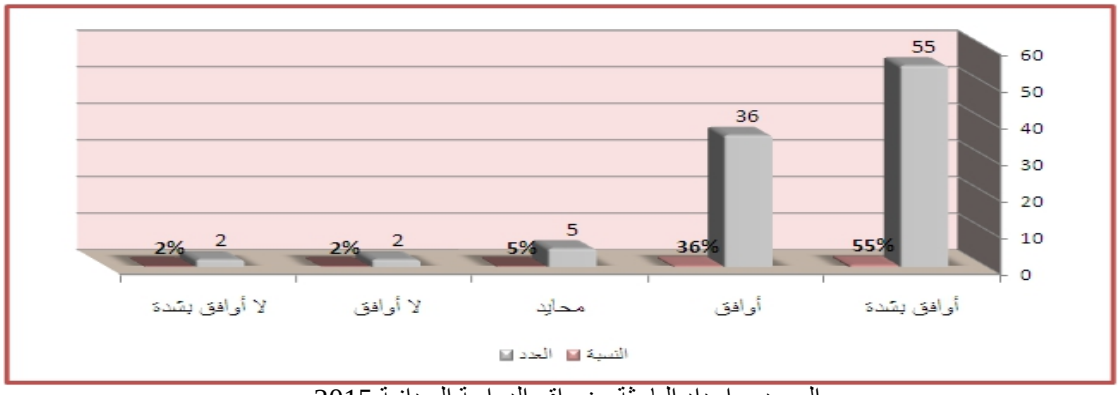
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	55	%55
.2	أوافق	36	%36
.3	محايد	5	%5
.4	لا أوافق	2	%2
.5	لا أوافق بشدة	2	%2
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (11-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(11-2-4)** والشكل البياني رقم **(11-2-4)** أن هنالك (55) فرداً وبنسبة (55%) وافقوا بشدة على أن **يتم عمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية لأغراض زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية**، وأن هنالك (36) فرداً وبنسبة (36%) وافقوا, وأن هنالك (5) أفراد وبنسبة (5%) محايدين,وأن هنالك (2) فرداً وبنسبة (2%) لم يوافقوا وأن هنالك أيضاً (2) فرداً وبنسبة (2%) لم يوافقوا بشدة.وبالتالي إجمالي الموفقة (91%). ويتضح من خلال ذلك أن التخطيط السليم و عمل الاختبارات اللازمة تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .

العبارة السابعة : أن ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية

جدول رقم(12-2-4)

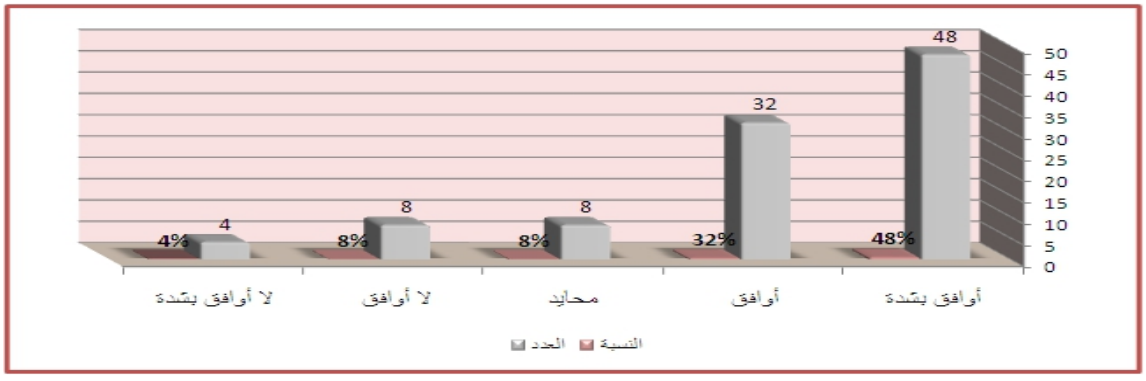
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	48	%48
.2	أوافق	32	%32
.3	محايد	8	%8
.4	لا أوافق	8	%8
.5	لا أوافق بشدة	4	%4
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (12-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(12-2-4)** والشكل البياني رقم **(12-2-4)** أن هنالك (48) فرداً وبنسبة (48%) وافقوا بشدة على **أن ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية**، وأن هنالك (32) فرداً وبنسبة (32%) وافقوا، و أن هنالك (8) أفراد و بنسبة (8%) محايدين , وأن هنالك (8) أفراد وبنسبة (8%) لم يوافقوا, وهنالك(4) أفراد وبنسبة (4%) غير موافقين بشدة. وبالتالي إجمالي الموفقة (80%). ويتضح من خلال ذلك ممارسة الشك المهني بدرجة ملائمة يساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .

العبارة الثامنة : تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها المراجع

جدول رقم (13-2-4)

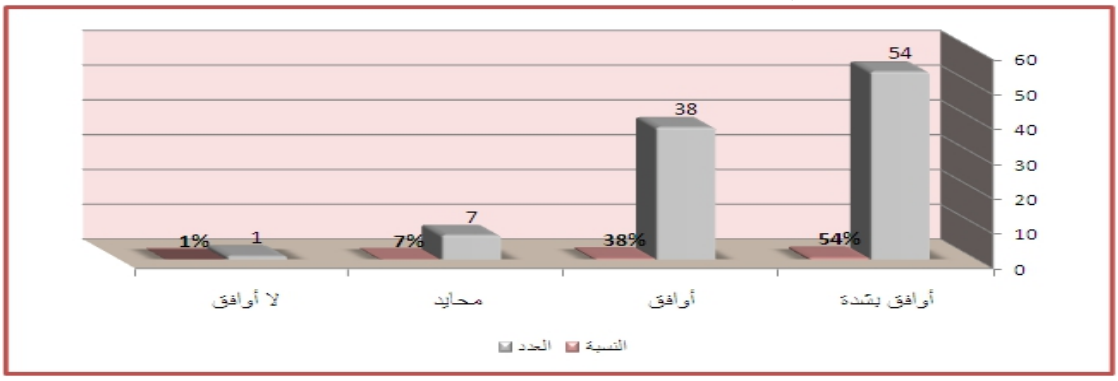
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن السؤال الثامن

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	54	%54
.2	أوافق	38	%38
.3	محايد	7	%7
.4	لا أوافق	1	%1
.5	لا أوافق بشدة	_	_
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (13-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(13-2-4)** والشكل البياني رقم **(13-2-4)** أن هنالك (54) فرداً وبنسبة (54%) وافقوا بشدة على أن **تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها المراجع**، وأن هنالك (38) فرداً وبنسبة (38%) وافقوا, وأن هنالك (7) أفراد و بنسبة (7%) محايدين, وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق وبالتالي إجمالي الموافقة(92%). ويتضح من خلال ذلك أن التخطيط لتنفيذ عملية المراجعة في الوقت المناسب يساعد على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .

العبارة التاسعة : الالتزام بمجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية

جدول رقم (14-2-4)

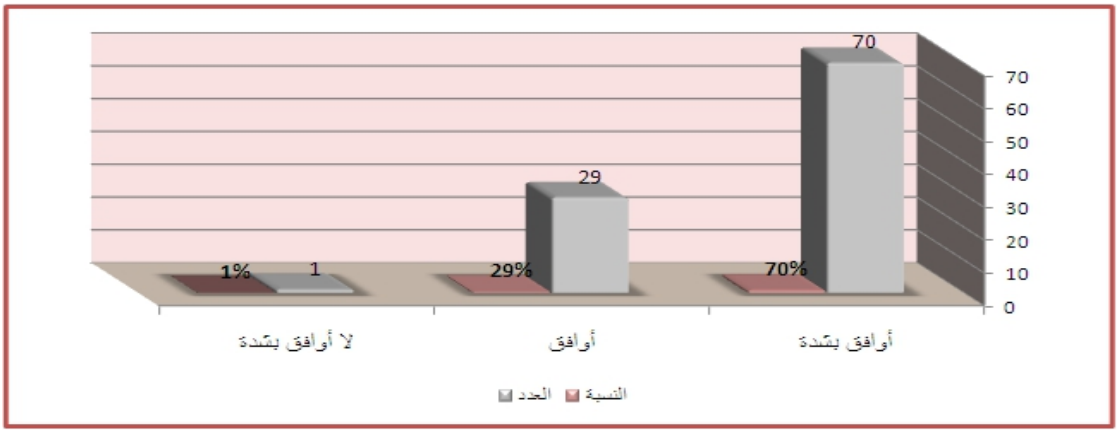
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	70	%70
.2	أوافق	29	%29
.3	محايد	_	_
.4	لا أوافق	_	_
.5	لا أوافق بشدة	1	%1
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (14-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(14-2-4)** والشكل البياني **(14-2-4)** رقم أن هنالك (70) فرداً وبنسبة (70%) وافقوا بشدة على أنَّ **الالتزام بمجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية،** وأن هنالك (29) فرداً وبنسبة (29%) وافقوا، و أن هنالك (1) فرد و بنسبة (1%) لم يوافق بشدة وبالتالي إجمالي الموافقة (99%). ويتضح من خلال ذلك أن المؤسسات التي تلتزم بتطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية يودي ذلك إلى تقليل الأخطاء المحاسبية .

العبارة العاشرة : تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء

جدول رقم(15-2-4)

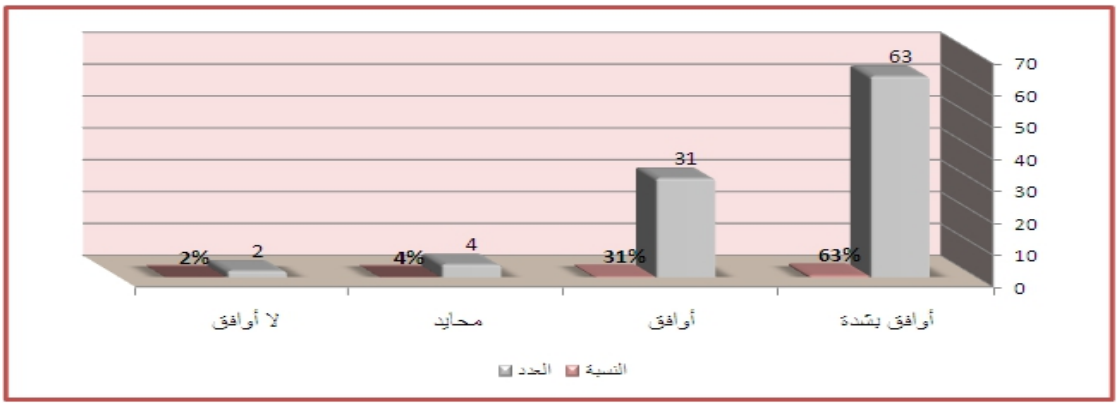
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العاشرة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	63	%63
.2	أوافق	31	%31
.3	محايد	4	%4
.4	لا أوافق	2	%2
.5	لا أوافق بشدة	_	_
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (15-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العاشرة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم والشكل(**15-2-4**) البياني (**15-2-4**) رقم أن هنالك (63) فرداً وبنسبة (63%) وافقوا بشدة على أنَّ **تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء**، وأن هنالك (31) فرداً وبنسبة (31%) وافقوا, وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) محايدين, وأن هنالك (2) فرداً وبنسبة (2%) لم يوافقوا وبالتالي إجمالي الموافقة (94%). ويتضح من خلال ذلك أنَّ كلما تم تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية كلما قل حدوث الأخطاء المحاسبية .

العبارة الحادية عشر : على المراجع التأكد من ملائمة المبادئ والفروض المحاسبية التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية

جدول رقم(16-2-4)

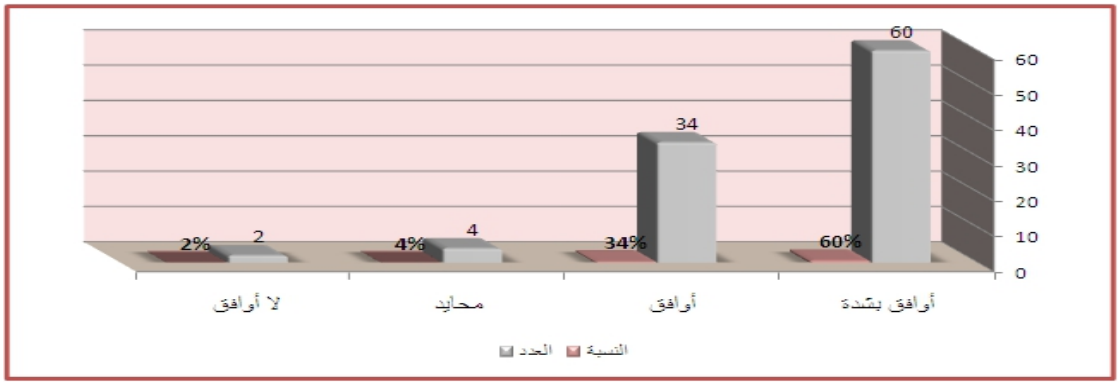
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	60	% 60
.2	موافق	34	% 34
.3	محايد	4	% 4
.4	لا أوافق	2	%2
.5	أوافق بشدة	–	–
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (16-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم(**16-2-4**) والشكل البياني رقم (**16-2-4**) أن هنالك (60) فرداً وبنسبة (60%) وافقوا بشدة على أن **على المراجع التأكد من ملائمة المبادئ والفروض المحاسبية التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية**، وأن هنالك (34) فرداً وبنسبة (34%) وافقوا , وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) محايدين, وأن هنالك (2) فرداً وبنسبة (2%) لم يوافقوا.وبالتالي إجمالي الموافقة (94%). ويتضح من خلال ذلك عندما يتأكد المراجع من ملائمة المبادئ والفروض المحاسبية التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية يودي ذلك إلى تقليل الأخطاء المحاسبية .

العبارة الثانية عشر: الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية.

جدول رقم (17-2-4)

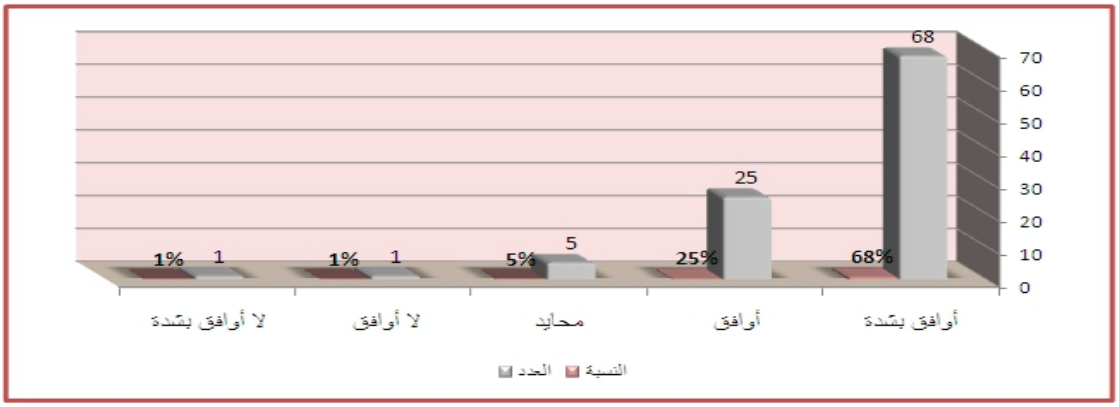
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	68	%68
.2	أوافق	25	%25
.3	محايد	5	%5
.4	لا أوافق	1	%1
.5	لا أوافق بشدة	1	%1
	المجموع	100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (17-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(17-2-4)** والشكل البياني رقم**(17-2-4)** أن هنالك (68) فرداً وبنسبة (68%) وافقوا بشدة على أنَّ **الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية**، وأن هنالك (25) فرداً وبنسبة (25%) وافقوا، وأن هنالك (5) أفراد وبنسبة (5%) محايدين, وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق, وأن هنالك أيضاً (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق بشدة. وبالتالي إجمالي الموافقة (93%). ويتضح من خلال ذلك أنَّ المؤسسات التي تجهل المبادئ المحاسبية يودي ذلك إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية بصورة كبيرة .

العبارة الثالثة عشر: تسجيل العمليات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يقلل من الأخطاء المحاسبية

جدول رقم (18-2-4)

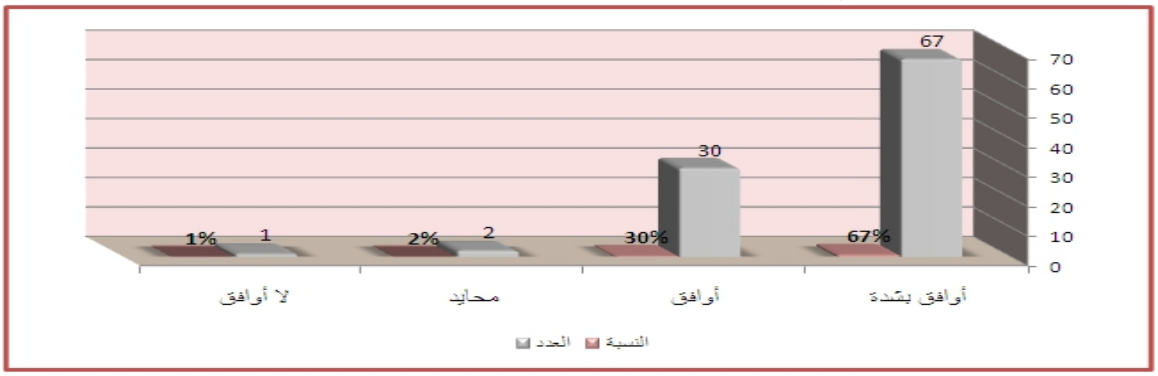
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	67	%67
.2	أوافق	30	%30
.3	محايد	2	%2
.4	لا أوافق	1	%1
.5	لا أوافق بشدة	_	_
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (18-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(18-2-4)** والشكل البياني رقم **(18-2-4)** أن هنالك (67) فرداً وبنسبة (67%) وافقوا بشدة على أنَّ **تسجيل العمليات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يقلل من الأخطاء المحاسبية**، وأن هنالك (30) فرداً وبنسبة (30%) وافقوا، وأن هنالك (2) فرداً وبنسبة (2%) محايدين, وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق. وبالتالي إجمالي الموافقة (97%). ويتضح من خلال ذلك تسجيل العمليات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يودي إلى تقليل الأخطاء المحاسبية .

العبارة الرابعة عشر : كفاءة العاملين في المنشأة ومعرفتهم التامة بالمبادئ والفروض المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية

جدول رقم (19-2-4)

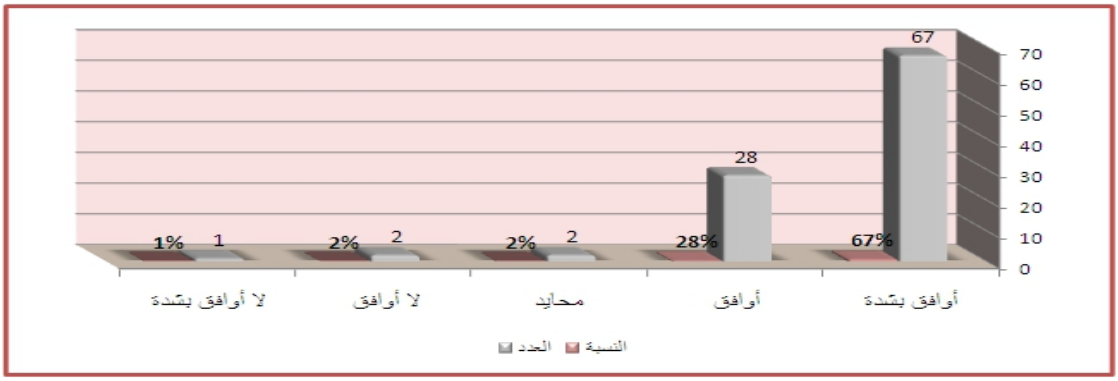
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	67	%67
.2	أوافق	28	%28
.3	محايد	2	% 2
.4	لا أوافق	2	%2
.5	لا أوافق بشدة	1	% 1
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (19-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(19-2-4)** والشكل البياني رقم **(19-2-4)** أن هنالك (67) فرداً وبنسبة (67%) وافقوا بشدة على أنَّ **كفاءة العاملين في المنشأة ومعرفتهم التامة بالمبادئ والفروض المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية**، وأن هنالك (28) فرداً وبنسبة (28%) وافقوا، و أن هنالك (2) فرداً و بنسبة (2%) محايدين , و أن هنالك (2) فرداً وبنسبة (2%) لم يوافقوا, وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافقوا بشدة وبالتالي إجمالي الموافقة (95%).ويتضح من خلال ذلك كلما زادت كفاءة العاملين في المنشأة ومعرفتهم التامة بالفروض والمبادئ المحاسبية كلما أدي ذلك إلى تقليل الأخطاء المحاسبية .

العبارة الخامسة عشر: تطبيق فرض التوازن المحاسبي يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية

جدول رقم (20-2-4)

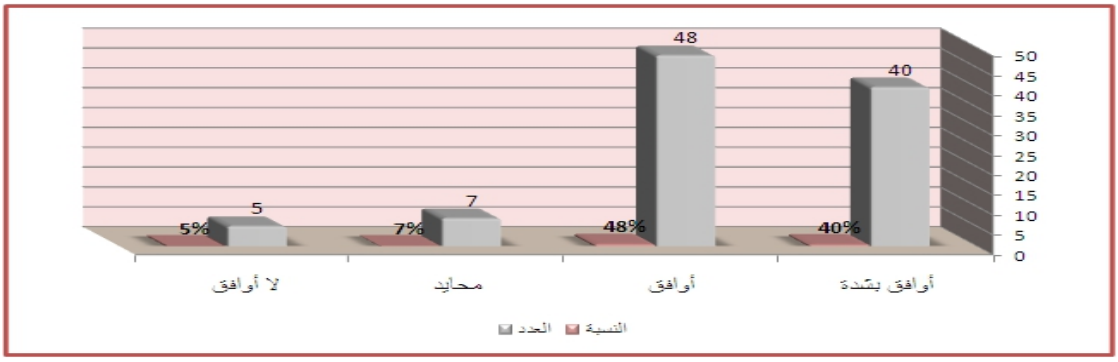
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	40	%40
.2	أوافق	48	%48
.3	محايد	7	%7
.4	لا أوافق	5	%5
.5	لا أوافق بشدة	_	_
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (20-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم(**20-2-4**) والشكل البياني رقم (**20-2-4**) أن هنالك (48) فرداً وبنسبة (48%) وافقوا على أنَّ **تطبيق فرض التوازن المحاسبي يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية**، وأن هنالك(40) فرداً وبنسبة(40%) وافقوا بشدة، و أن هنالك(7) أفراد و بنسبة(7%)محايدين،و أن هنالك(5)أفراد و بنسبة (5%)لم يوافقوا وبالتالي إجمالي الموافقة(88%).ويتضح من خلال ذلك أن عدم التوازن المحاسبي يدل على وجود أخطاء محاسبية يتوجب معالجتها وبالتالي تقليل الأخطاء المحاسبية بالرغم من وجود أخطاء لا تودي إلى فقدان التوازن المحاسبي .

العبارة السادسة عشر : الدراسة النظرية لمكونات الحاسب الآلي المتعلقة بالأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات, تساعد المراجع في فهم وظائف الحاسب الآلي

جدول رقم (21-2-4)

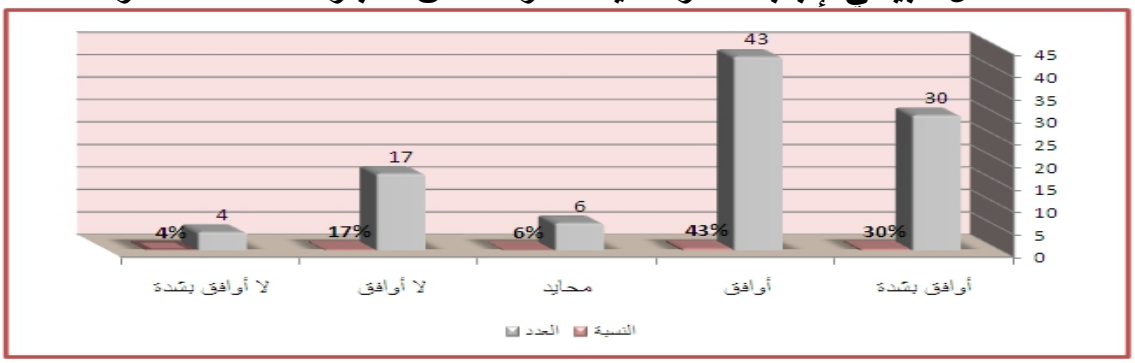
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	30	%30
.2	أوافق	43	%43
.3	محايد	6	%6
.4	لا أوافق	17	%17
.5	لا أوافق بشدة	4	%4
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (21-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(21-2-4)** والشكل البياني رقم **(21-2-4)** أن هنالك (43) فرداً وبنسبة (43%) وافقوا على أنَّ **الدراسة النظرية لمكونات الحاسب الآلي المتعلقة بالأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات, تساعد المراجع في فهم وظائف الحاسب الآلي**، وأن هنالك (30) فرداً و بنسبة (30%) وافقوا بشدة ، و أن هنالك (17) فرد وبنسبة (17%) لم يوافقوا , و أن هنالك (6) أفراد وبنسبة (6%) محايدين , وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) لم يوافقوا بشدة وبالتالي إجمالي الموافقة(73%) . وتتضح من خلال ذلك معرفة المراجع التامة للحاسبات الإلكترونية تودي إلى اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً.

العبارة السابعة عشر : يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الالكتروني عند تصميم إجراءات المراجعة

جدول رقم (22-2-4)

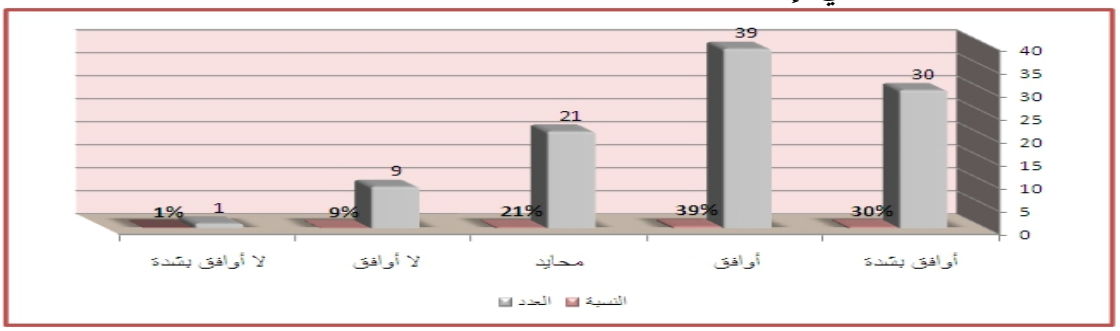
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	30	% 30
.2	أوافق	39	% 39
.3	محايد	21	% 21
.4	لا أوافق	9	% 9
.5	لا أوافق بشدة	1	% 1
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (22-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(22-2-4)** والشكل البياني رقم **(22-2-4)** أن هنالك (39) فرداً وبنسبة (39%) وافقوا على أنَّ **يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الالكتروني عند تصميم إجراءات المراجعة**، وأن هنالك (30) فرداً وبنسبة (30%) وافقوا بشدة ، وأن هنالك (21) فرداً وبنسبة (21%) محايدين , وأن هنالك (9) أفراد وبنسبة (9%) لم يوافقوا, وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق بشدة وبالتالي إجمالي الموافقة (69%). ويتضح من خلال ذلك عندما يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الالكتروني عند تصميم إجراءات المراجعة يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً .

العبارة الثامنة عشر :يتحقق المراجع من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن من المفوض بذلك

جدول رقم (23-2-4)

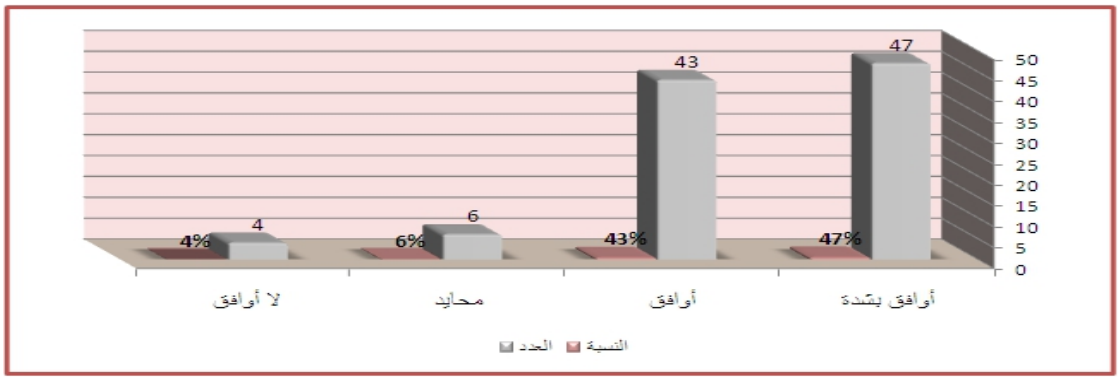
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	47	%47
.2	أوافق	43	%43
.3	محايد	6	%6
.4	لا أوافق	4	%4
.5	لا أوافق بشدة	—	—
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم(23-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(4-2-23)** والشكل البياني رقم **(4-2-23)**أن هنالك (47) فرداً وبنسبة (47%) وافقوا بشدة على أنَّ **يتحقق المراجع من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن من المفوض بذلك**، وأن هنالك (43) فرداً وبنسبة (43%) وافقوا ، وأن هنالك (6) أفراد وبنسبة (6%) محايدين، وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) لم يوافقوا وبالتالي إجمالي الموافقة (90%) . ويتضح من خلال ذلك على المراجع التحقق من سلامة المخرجات لكي يكتشف الأخطاء المحاسبية مبكراً من خلال الحاسب الآلي

العبارة التاسعة عشر: على المراجع مراعاة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات والتحقق من صحتها وسلامتها

جدول رقم (4-2-24)

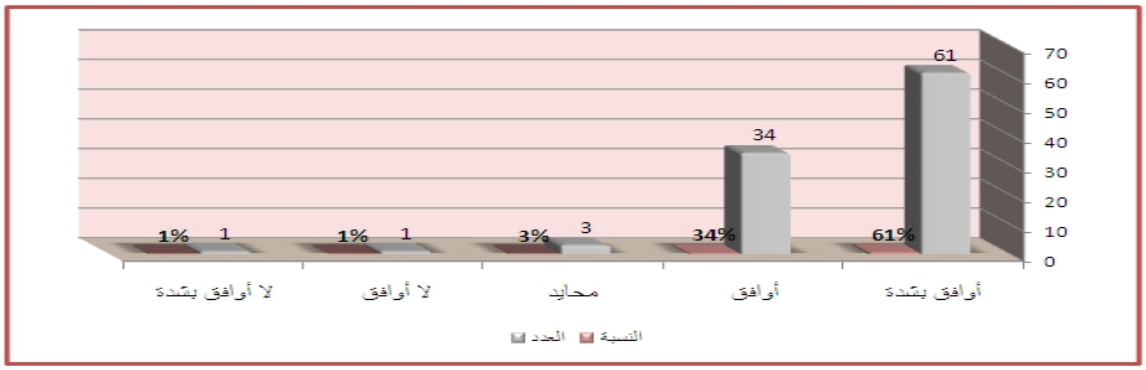
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة عشر

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	61	%61
.2	أوافق	34	%34
.3	محايد	3	%3
.4	لا أوافق	1	%1
.5	لا أوافق بشدة	1	%1
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (4-2-24)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(4-2-24)** والشكل البياني رقم **(4-2-24)** أن هنالك (61) فرداً وبنسبة (61%) وافقوا بشدة على أنَّ **على المراجع مراعاة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات والتحقق من صحتها وسلامتها،** وأن هنالك (34) فرداً وبنسبة (34%) وافقوا، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (3%) محايدين وأن هنالك (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق, وأن هنالك أيضاً (1) فرد وبنسبة (1%) لم يوافق بشدة وبالتالي إجمالي الموافقة(95%). ويتضح من خلال ذلك التحقق من صحة وسلامة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات وذلك في عملية المراجعة الالكترونية يودي إلى اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً.

العبارة العشرون : على المراجع الفهم الكافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر ببيئة الحاسب الآلي في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-2-25)

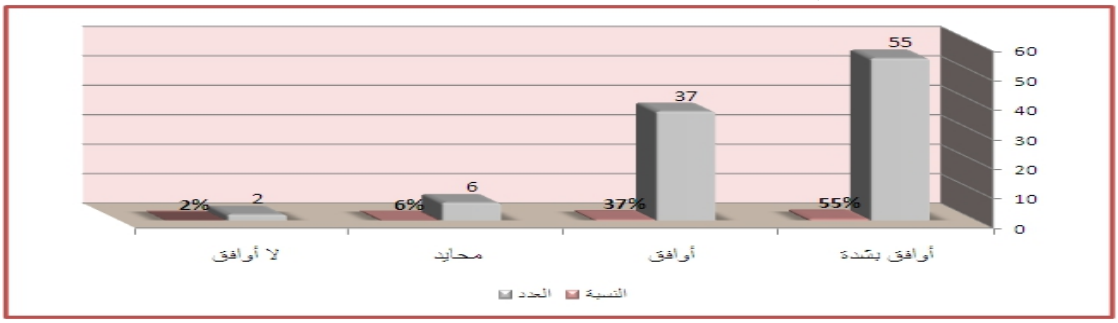
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العشرون

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	55	%55
.2	أوافق	37	%37
.3	محايد	6	%6
.4	لا أوافق	2	%2
.5	لا أوافق بشدة	_	_
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم(4-2-25)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العشرون



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(25-2-4)** والشكل البياني رقم **(25-2-4)** أن هنالك (55) فرداً وبنسبة (55%) وافقوا بشدة على أنَّ **على المراجع الفهم الكافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر ببيئة الحاسب الآلي في عملية المراجعة،** وأن هنالك (37) فرداً وبنسبة (37%) وافقوا ، وأن هنالك (6) أفراد وبنسبة (6%) محايدين، و أن هنالك (2) فرد وبنسبة (2%) لم يوافقوا وبالتالي إجمالي الموافقة (92%). ويتضح من خلال ذلك فهم المراجع الكافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر ببيئة الحاسب الآلي في عملية المراجعة يودي إلى اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً .

العبارة الحادية والعشرون : استخدام وسائل تقنية, وأساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة تؤثر ايجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة

جدول رقم (26-2-4)

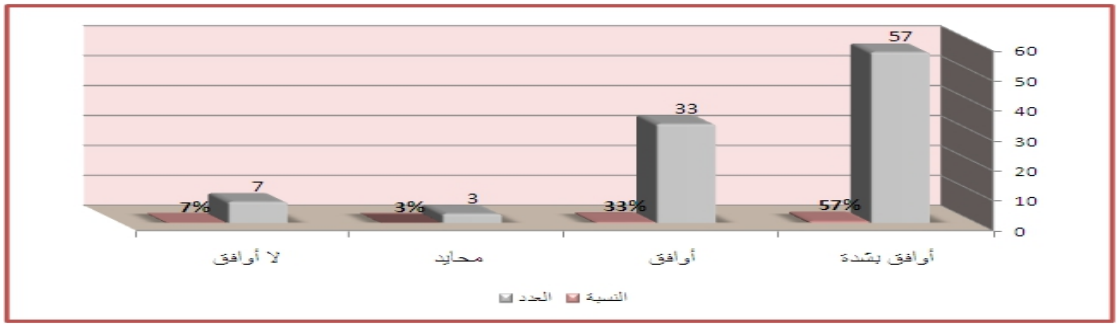
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية والعشرون

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	57	%57
.2	أوافق	33	%33
.3	محايد	3	%3
.4	لا أوافق	7	%7
.5	لا أوافق بشدة	_	_
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (26-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(26-2-4)** والشكل البياني رقم **(26-2-4)** أن هنالك (57) فرداً وبنسبة (57%) وافقوا بشدة على أنَّ **استخدام وسائل تقنية, وأساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة تؤثر ايجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة**، وأن هنالك (33) فرداً وبنسبة (33%) وافقوا ، وأن هنالك (7) أفراد وبنسبة (7%) لم يوافقوا بشدة ، وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (3%) محايدين وبالتالي إجمالي الموافقة (90%). ويتضح من خلال ذلك أن المؤسسات التي تستخدم الوسائل التقنية والأساليب الحديثة في القيام بإعمال المراجعة تكتشف الأخطاء المحاسبية مبكراً .

العبارة الثانية والعشرون : تطبيق المراجعة الالكترونية تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية

جدول رقم (27-2-4)

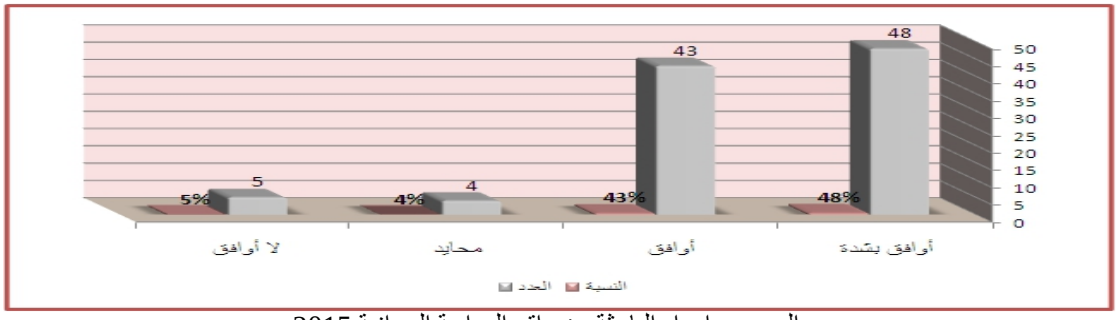
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية والعشرون

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	48	%48
.2	أوافق	43	%43
.3	محايد	4	%4
.4	لا أوافق	5	%5
.5	لا أوافق بشدة	_	_
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (27-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم **(27-2-4)** والشكل البياني رقم **(27-2-4)** أن هنالك (48) فرداً وبنسبة (48%) وافقوا بشدة على أنَّ **تطبيق المراجعة الالكترونية تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية**، وأن هنالك (43) فرداً وبنسبة (43%) وافقوا , وأن هنالك (5) أفراد وبنسبة (5%) لم يوافقوا بشدة , وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) محايدين وبالتالي إجمالي الموافقة(91%). ويتضح من خلال ذلك تطبيق المراجعة الالكترونية يودي إلى اقتصار الوقت وبالتالي توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً و توفير الجهد .

العبارة الثالثة والعشرون :استخدام الأساليب المحاسبية في عملية المراجعة تسهل من عمل المراجع للأنظمة المحاسبية المعدة على الحاسب الآلي

جدول رقم(28-2-4)

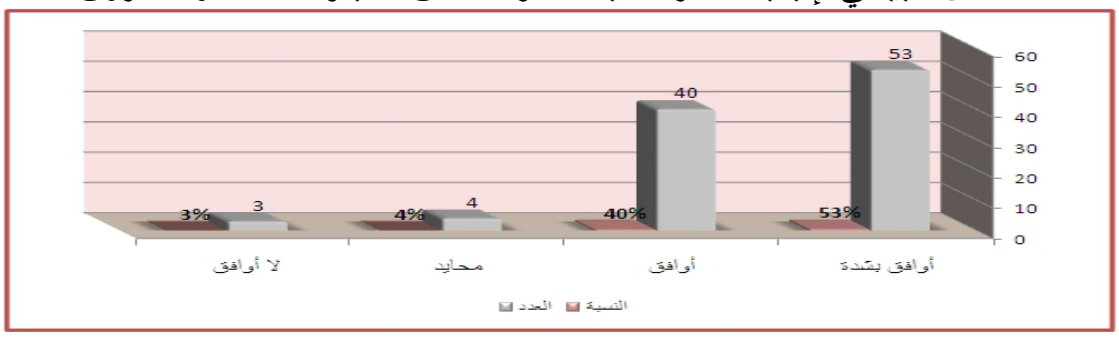
يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة والعشرون

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	53	%53
.2	أوافق	40	%40
.3	محايد	4	%4
.4	لا أوافق	3	%3
.5	لا أوافق بشدة	–	–
المجموع		100	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم(28-2-4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول رقم(**28-2-4**) والشكل البياني رقم (**28-2-4**) أن هنالك (53) فرداً وبنسبة (53%) وافقوا بشدة على أنَّ **استخدام الأساليب المحاسبية في عملية المراجعة تسهل من عمل المراجع للأنظمة المحاسبية المعدة على الحاسب الآلي،** وأن هنالك (40) فرداً وبنسبة(40%) وافقوا وأن هنالك (4) أفراد وبنسبة (4%) محايدين, وأن هنالك (3) أفراد وبنسبة (3%) لم يوافقوا وبالتالي إجمالي الموافقة(93%) . ويتضح من خلال ذلك أنَّ استخدام المراجعة الالكترونية يتطلب استخدام المحاسبة الالكترونية لكي تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً .

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

وفى الجزء التالي تقوم الباحثة باستعراض ومناقشة نتائج محاور الدراسة كل على حداها

أولاً : اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من محاور الدراسة على الأتي :-

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط لعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.

جدول رقم (1-3-4)

المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الأولي:

الرقم	العبارة	المنوال
1	قيام فريق المراجعة بفحص وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية مما يؤثر ايجابياً على عملية المراجعة.	أوافق بشدة
2	يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية في عمله.	أوافق بشدة
3	يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشأة .	أوافق
4	قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لدية الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة.	أوافق بشدة
5	يقوم مراجع الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامة بعملية المراجعة.	أوافق بشدة
6	يتم عمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية لأغراض زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.	أوافق بشدة
7	أن ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية.	أوافق بشدة
8	تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها المراجع.	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتبين من الجدول رقم **(1-3-4)** أعلاه ما يلي :

1/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأول هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن قيام فريق المراجعة بفحص وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية يؤثر ايجابياً على عملية المراجعة.

2/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن مراجع الحسابات يتمتع بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية في عمله.

3/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي (أوافق) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشأة.

4/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لدية الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً علي جودة أدائه في عملية المراجعة.

5/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي قيام مراجع الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامة بعملية المراجعة.

6/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن يتم عمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية لأغراض زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية

7/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية .

8/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن عملية المراجعة تستغرق الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها المراجع.

جدول رقم (2-3-4)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الأولى:

الرقم	العبارة	قيمة مربع كاى^2	القيمة الاحتمالية	التفسير	الفروق لمصلحة
1	قيام فريق المراجعة بفحص وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية مما يؤثر ايجابياً على عملية المراجعة.	125.360	0.000	توجد فروق معنوية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	الموافقين بشدة
2	يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية في عمله.	73.760	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
3	يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشأة.	59.600	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين
4	قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لدية الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة.	135.400	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة

5	يقوم مراجع الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامة بعملية المراجعة	141.700	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
6	يتم عمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية لأغراض زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.	117.700	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
7	أن ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية	73.600	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
8	تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها المراجع	76.400	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم **(2-3-4)** أعلاه كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 125.36 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 73.760 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 59.600 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 135.400 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 141.700 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 117.700 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي تساوى مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

7/ قيمة مربع كاي للعبارة السابعة تساوي 73.600 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.

8/ قيمة مربع كاي للعبارة الثامنة تساوي 76.400 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

جدول رقم (3-3-4)

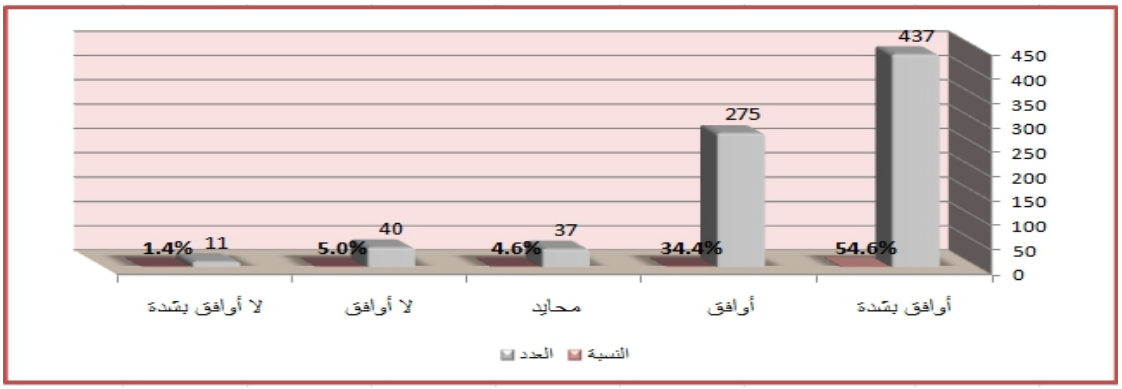
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	437	%54.6
.2	أوافق	275	%34.4
.3	محايد	37	%4.6
.4	لا أوافق	40	%5.0
.5	لا أوافق بشدة	11	%1.4
المجموع		800	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (4-3-1)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول (**3-3-4**) والشكل البياني(4-3-1) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الأولى بلغ (437) فرداً وبنسبة (54.6%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ (275) فرداً وبنسبة (34.4%) ، والمحايدين (37) فرداً وبنسبة (4.6%) وبلغ عدد غير الموافقين (40) وبنسبة (5.0%) ، وبلغ عدد غير الموافقين بتشدد (11) وبنسبة (1.4%).

يتضح من الجدول رقم (2-3-4) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاى^2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع أسئلة الفرضية الأولى بلغت (0.000) وهى 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 التخطيط لعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية)** قـد تـحقـقـت. مما يؤكد صحتها إي كلما تم التخطيط بصورة جيدة لعملية المراجعة يساعد ذلك على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .

ثانياً : اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من محاور الدراسة على الأتي : -

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية وتقليل الأخطاء المحاسبية .

جدول رقم (4-3-4)

المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية:

الرقم	العبارة	المنوال
1	الالتزام بمجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.	أوافق بشدة
2	تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء.	أوافق بشدة
3	على المراجع التأكد من ملائمة المبادئ والفروض المحاسبية التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية.	أوافق بشدة
4	الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية .	أوافق بشدة
5	تسجيل العمليات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يقلل من الأخطاء المحاسبية.	أوافق بشدة
6	كفاءة العاملين في المنشأة ومعرفتهم التامة بالمبادئ والفروض المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.	أوافق بشدة
7	تطبيق فرض التوازن المحاسبي يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتبين من الجدول جدول **رقم (4-3-4)** أعلاه ما يلي :

1/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الالتزام بمجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.

2/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء .

3/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة أن على المراجع التأكد من ملائمة المبادئ والفروض المحاسبية التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية.

4/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية .

5/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تسجيل العمليات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يقلل من الأخطاء المحاسبية.

6/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن كفاءة العاملين في المنشأة ومعرفتهم التامة بالمبادئ والفروض المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.

7/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي (أوافق) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن تطبيق فرض التوازن المحاسبي يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.

جدول رقم جدول رقم **(5-3-4)**

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الثانية:

الرقم	العبارة	قيمة مربع كاى^2	القيمة الاحتمالية	التفسير	الفروق لمصلحة
1	الالتزام بمجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.	77.260	0.000	توجد فروق معنوية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
2	تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء.	98.000	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
3	على المراجع التأكد من ملائمة المبادئ والفروض المحاسبية التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية.	91.040	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
4	الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية .	163.800	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة

5	تسجيل العمليات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يقلل من الأخطاء المحاسبية.	115.760	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
6	كفاءة العاملين في المنشأة ومعرفتهم التامة بالمبادئ والفروض المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.	164.100	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
7	تطبيق فرض التوازن المحاسبي يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية.	59.120	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم **(5-3-4)** أعلاه كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 72.260 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 98.000 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.

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي91.040 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.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 163.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 115.760 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 164.100 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.

7/ قيمة مربع كاي للعبارة السابعة تساوي 59.120 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.

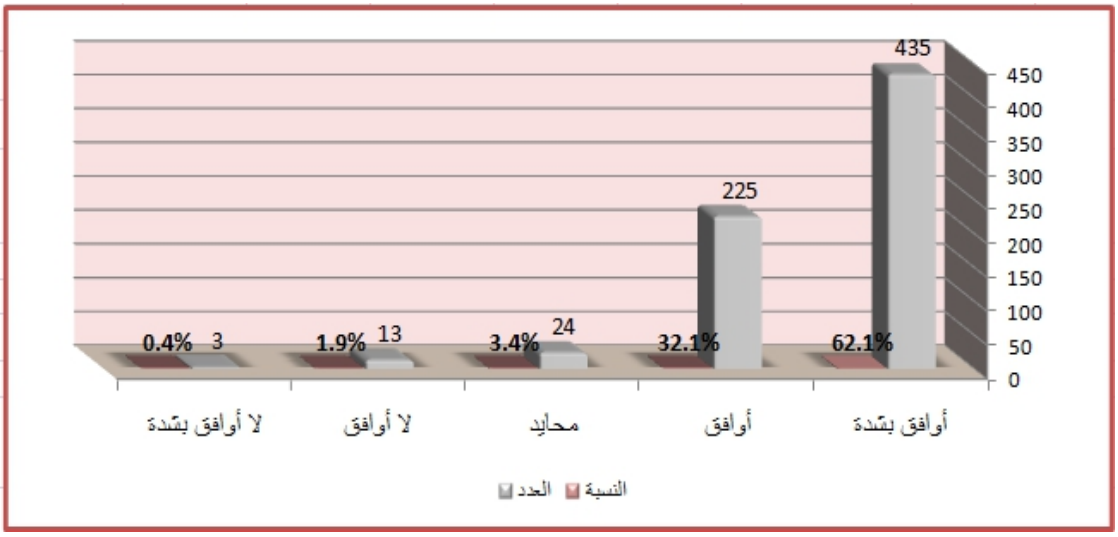
جدول رقم (6-3-4)

التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	435	%62.1
.2	أوافق	225	%32.1
.3	محايد	24	%3.4
.4	لا أوافق	13	%1.9
.5	لا أوافق بشدة	3	%0.4
المجموع		700	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم(2-3-4)



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول (**6-3-4**) والشكل البياني(2-3-4) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الثانية بلغ (435) فرداً وبنسبة (62.1%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ (225) فرداً وبنسبة (32.1%) ، والمحايدين (24) فرداً وبنسبة (3.4%) وبلغ عدد غير الموافقين (13) وبنسبة (1.9%) ، وبلغ عدد غير الموافقين بتشدد (3) وبنسبة (0.4%).

يتضح من الجدول رقم (2-3-4) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاى^2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية بلغت (0.000) وهى 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 الثانية. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحثة بأن الفرضية الثانية والتي نصت على أن (**هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية وتقليل الأخطاء المحاسبية.**) قد تحققت. مما يؤكد صحتها وانه كلما تم الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية كلما قلت الأخطاء المحاسبية .

ثالثاً : اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الأتي :-

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التقنية الالكترونية واكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً.

جدول رقم (7-3-4)

المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة:

الرقم	العبارة	المنوال
1	الدراسة النظرية لمكونات الحاسب الآلي المتعلقة بالأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات , تساعد المراجع في فهم وظائف الحاسب الآلي.	أوافق
2	يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الالكتروني عند تصميم إجراءات المراجعة.	أوافق
3	يتحقق المراجع من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن من المفوض بذلك.	أوافق بشدة
4	على المراجع مراعاة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات والتحقق من صحتها وسلامتها.	أوافق بشدة
5	على المراجع الفهم الكافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر ببيئة الحاسب الآلي في عملية المراجعة.	أوافق بشدة
6	استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة تؤثر ايجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.	أوافق بشدة
7	تطبيق المراجعة الالكترونية تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية .	أوافق بشدة
8	استخدام الأساليب المحاسبية في عملية المراجعة تسهل من عمل المراجع للأنظمة المحاسبية المعدة على الحاسب الآلي.	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتبين من الجدول **رقم(7-3-4)** أعلاه ما يلي :

1/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي (أوافق) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الدراسة النظرية لمكونات الحاسب الآلي المتعلقة بالأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات , تساعد المراجع في فهم وظائف الحاسب الآلي.

2/ قيمة المنوال لإجابات أفراد العينة الدراسة عن العبارة الثانية هي (أوافق) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الالكتروني عند تصميم إجراءات المراجعة.

3/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن يتحقق المراجع من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن من المفوض بذلك.

4/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة أن على المراجع مراعاة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات والتحقق من صحتها وسلامتها.

5/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة أن على المراجع الفهم الكافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر ببيئة الحاسب الآلي في عملية المراجعة.

6/ قيمة المنوال لإجابات أفراد العينة الدراسة عن العبارة السادسة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة يؤثر ايجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

7/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تطبيق المراجعة الالكترونية تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية

8/ قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة هي (أوافق بشدة) وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن استخدام الأساليب المحاسبية في عملية المراجعة تسهل من عمل المراجع للأنظمة المحاسبية المعدة على الحاسب الآلي

جدول رقم(8-3-4)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الثالثة:

الرقم	العبارة	قيمة مربع كاى	القيمة الاحتمالية	التفسير	الفروق لصالح
1	الدراسة النظرية لمكونات الحاسب الآلي المتعلقة بالأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات , تساعد المراجع في فهم وظائف الحاسوب.	54.500	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين
2	يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الالكتروني عند تصميم إجراءات المراجعة.	47.200	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين
3	يتحقق المراجع من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن من المفوض بذلك.	64.400	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
4	على المراجع مراعاة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات والتحقق من صحتها وسلامتها.	144.400	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
5	على المراجع الفهم الكافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر	77.360	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية	الموافقين بشدة

	ببيئة الحاسب الآلي في عملية المراجعة.			بين إجابات المبحوثين على العبارة	
6	استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة تؤثر ايجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.	75.840	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
7	تطبيق المراجعة الالكترونية تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية.	67.760	0.000	لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة
8	استخدام الأساليب المحاسبية في عملية المراجعة تسهل من عمل المراجع للأنظمة المحاسبية المعدة على الحاسب الآلي.	77.360	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	الموافقين بشدة

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (8-3-4)أعلاه كما يلي :

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي54.500 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 47.200 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.

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 64.400 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 144.400 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 77.360 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.

6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 75.640 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.

7/ قيمة مربع كاي للعبارة السابعة تساوي 67.760 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.

8/ قيمة مربع كاي للعبارة الثامنة تساوي 77.360 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.

جدول رقم(9-3-4)

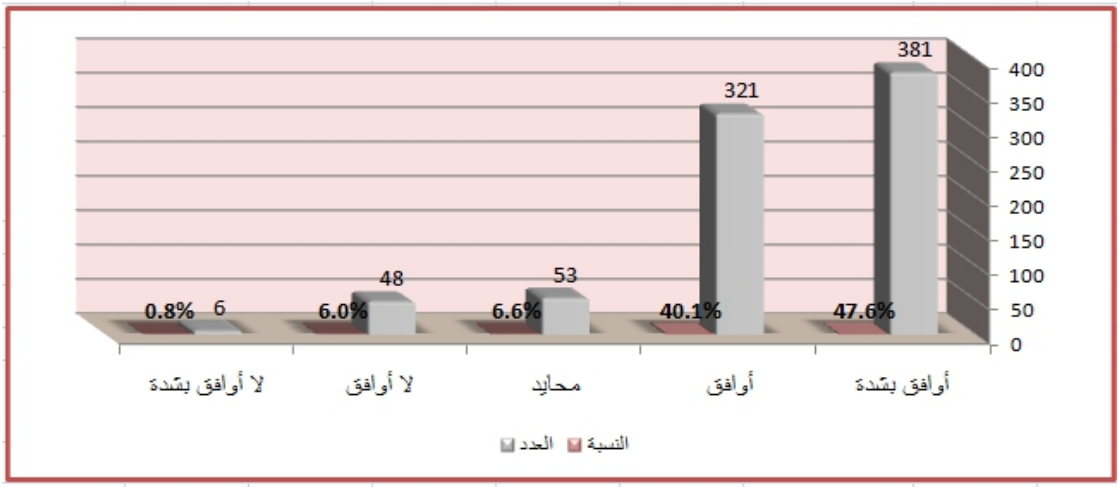
التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارة الفرضية الثالثة

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
.1	أوافق بشدة	382	%47.6
.2	أوافق	312	%40.1
.3	محايد	53	%6.6
.4	لا أوافق	48	%6.0
.5	لا أوافق بشدة	6	%0.8
المجموع		800	%100

المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

شكل رقم (3-3-4)

التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول (**9-3-4**) والشكل البياني(3-3-4) أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عن جميع عبارات الفرضية الأولى بلغ (381) فرداً وبنسبة (47.6%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ (321) فرداً وبنسبة (40.1%) ، والمحايدين (53) فرداً وبنسبة (6.6%) وبلغ عدد غير الموافقين (48) وبنسبة (6.0%) ، وبلغ عدد غير الموافقين بتشدد (6) وبنسبة (0.8%).

يتضح من الجدول رقم (8-3-4) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاى^2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة بلغت (0.000) وهى 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 الثالثة. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحثة بأن الفرضية الثالثة والتي نصت على أن (**هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التقنية الالكترونية واكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً.**) قـد تـحقـقـت. مما يؤكد صحتها وأن استخدام التقنية الالكترونية في المحاسبة والمراجعة تؤدى إلى اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً .

الخاتمة وتشمل على

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً :- النتائج

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلت الباحثة إلى النتائج التالية :-

1. أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر ايجابي على عملية المراجعة.
2. أظهرت الدراسة أن للعوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ المراجعة أثر واضح في اكتشاف الأخطاء .
3. أن حياد واستغلالية ونزاهة وموضوعية مراقب الحسابات يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية .
4. أن التخطيط لعملية المراجعة؛ يساعد على الاستعمال الكفء للمساعدين وبالتالي يستطيع اكتشاف الأخطاء .
5. أن التخطيط المنظم لكل مهمة مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لانجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة ومعرفته التامة بإعماله ونشاطاته التي سيقوم بتنفيذها يساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية .
6. أن التزام المحاسبين بالفروض المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية .
7. تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة و الجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء.
8. أن تأكد المراجع من ملائمة المبادئ والفروض التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية تؤدى إلى تقليل الأخطاء .
9. الكفاءة العلمية للعاملين في المنشأة ومعرفتهم التامة بالفروض والمبادئ يقلل من حدوث الأخطاء .
10. أن الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدى إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المالية.
11. أن الدراسة النظرية والعملية لمكونات الحاسب الآلي المتعلقة بالأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات تساعد المحاسب والمراجع على فهم وظائف الحاسب الآلي.
12. استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية بطريقة صحيحة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً

13. تساعد المراجعة الإلكترونية على تقويم إجراءات الرقابة الداخلية مما يسهل تنفيذ عملية المراجعة.
14. استخدام المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى اختصار وقت عملية المراجعة وتوفير الجهد.
15. اعتماد المراجعة الإلكترونية يتطلب اعتماد المؤسسة محل المراجعة للمحاسبة الإلكترونية .
16. اعتماد المؤسسات على الأنظمة اليدوية في المحاسبة يؤدي إلى عدم الاستفادة من خدمات المراجعة الإلكترونية .
17. لا يهتم المراجع بمراعاة بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب الآلي عند تصميم إجراءات المراجعة ليساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية.
18. تزيد المراجعة الإلكترونية من مقدرة المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية وبالتالي يساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية.

ثانياً التوصيات:-

من خلال النتائج السابقة توصي الباحثة بالتوصيات التالية : -

1. ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بزيادة وتنمية الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها من خلال التدريب المستمر
2. ضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط والتنفيذ السليم لمهمة المراجعة .
3. توصي الدراسة المحاسبين الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية لكي يساعدوا في تقليل الأخطاء المحاسبية.
4. توصي الدراسة مكاتب المراجعة بالالتزام بالموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية واستغلال مكتب المراجع عن منشأة العميل .
5. ضرورة حرص مكاتب المراجعة على اختيار مراجع الحسابات أن يكون على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها .
6. توصي الدراسة المراجع بمراعاة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات والتحقق من صحتها وسلامتها ودقة معالجة البيانات .
7. توصي الدراسة المراجع بالفهم الكافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر ببيئة الحاسب الآلي في عملية المراجعة.
8. ضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية.
9. ضرورة تطبيق النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية في المؤسسات.

قائمة المراجع والمصادر

القرآن الكريم

القران الكريم، سورة البقرة ، أية 212

القران الكريم، سورة الأنبياء ،أية 47

أولاً: الكتب العربية :

1- إبراهيم الصعيدي، **الإطار العام لمعايير مراجعة الأنظمة الإلكترونية للمعلومات**،الطبعة الثانية (القاهرة : المجلة العلمية 2006م)

2- إبراهيم عثمان شاهين،**المراجعة دراسات وحالات عملية**، ب ط(ب م: ب ن،1980م) الجزء الأول

3- إبراهيم علي عشماوي،**أساسيات المراجعة و المراقبة**، ب ط (ب م: ب ن، ب ت)

4- أبو الفتوح علي فضالة ،**المحاسبة الدولية** ، ب ط (ب م : ب ن،1996م)

5- _____، **المراجعة العامة** ،ط2(القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع 1996م)

6- _____ ،**المحاسبة بحوث واجتهاد**، ب ط (ب م: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ،1992م)

7- أحمد حسن ظاهر،**المحاسبة الإدارية**،ط1 (عمان:دار وائل للطباعة والنشر،2002م)

8- أحمد شاهر مشهور، **أنظمة المعلومات المحاسبية**، ط1(عمان :ب ن، 2002م)

9- أحمد عمر بامشموس، **دراسات في محاسبة شركات التضامن** ، ط1(اليمن: دار الفكر المعاصر 1999م-2000م)

10- أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، ب ط (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 1984م)

11- _____، **مبادئ المحاسبة المالية**، ب ط(الإسكندرية: الدار الجامعية ،2009م)

12- _____،**مراجعة الحسابات**، ب ط(الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1992م)

13- إدريس عبد السلام،**المراجعة معايير وإجراءات**، ط4(بيروت:دار النهضة، 1996م)

14- إسماعيل أحمد عصر، **أصول المحاسبة المالية**، ب ط(القاهرة: ب ن ، 2009م)

15- ألرماحي و نواف محمد عباس، **مراجعة العمليات المالية**، ط1(عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع 2009م)

16- ألفين ارينز، وجميس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**،ب ط(السعودية : دار المريخ للنشر، 2006م)

17- أمين السيد أحمد لطفي،**مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية المغلوطة**، ب ط(مصر: الدار الجامعية، 2005م)

18- بدر الدين فاروق أحمد سالم ونصر الدين حامد أحمد،**دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية**،(السودان : مجلة العلوم الاقتصادية، 2013م)

19- توفيق مصطفي أبو رقبة وعبد الهادي اسحق المصري ، **تدقيق ومراجعة الحسابات** ، ط1(الأردن: دار الكندي للنشر والتوزيع ،1991م)

20- جبريل كحالة وآخرون ،**المحاسبة المالية** ،ط1(عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ،1997م)

21- جميس كاشين وجويل ليرنر،**مبادئ المحاسبة**،ط2(القاهرة: المكتب المصري الحديث،1984م)

22-_____، **أصول المحاسبة** ،ط4(القاهرة: الدار الدولية للنشر والتوزيع،1998م)

23- حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الثاني (ليبيا : منشورات الجامعة المفتوحة ، 2006م) ،

24- حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، ط1(عمان:زمزم ناشرون وموزعون 2011م)

25- حسين أحمد دحدوح، **مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه**،(دمشق:جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،2006م) المجلد 22

26- حسين القاضي، **نظرية المحاسبة** ، ب ط(دمشق : مطبعة الداودي ، 1988م)

27- حسين شحاتة، **أصول المراجعة والرقابة إطلالة أسلامية** ، ب ط(ب م : ب ن، ب ت)
28- حلمي محمود نمر،**المدخل في المحاسبة تطبيقات**، ب ط(القاهرة:دار النهضة العربية،2004م)
29- خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات**،ط1(الأردن:دار وائل للنشر، 2000م)
30- _____ ،**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، ب ط(عمان: دار وائل للنشر، 2007م)
31- خالد أمين عبد الله وحمزة بشير أبو عاصي،**أساسيات المحاسبة وطرقها**،ط2 (ب م :دار وائل للطباعة والنشر،2001م)
32- خالد أمين وآخرون،**أصول المحاسبة**،ب ط(عمان:مركز الكتب الأردني،1990م)
33- خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي،**الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، ب ط(بيروت: دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1998م)
34- خليل الرفاعى وآخرون، **أصول المحاسبة** ، ب ط (عمان : دار البداية والمستقبل للنشر والتوزيع ، ب ت)
35- خيرت ضيف وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، ب ط (بيروت:الدر الجامعية،ب ت)
36- دونالد كيسو وجيري ويجانت ،**المحاسبة المتوسطة**،ط1(الرياض: دار المريخ للنشر،1995م)
37- الراشد وائل إبراهيم، **أهمية المعلومات المحاسبية ومدى كفايتها لخدمة قرارات الاستثمار في الأوراق المالية**، ط1(الكويت:المجلة العربية للمحاسبة ،1999م)،المجلد الثالث
38- رائد محمد عبد ربه، **المراجعة الداخلية**،ط1(عمان:دار الجنادريه للنشر والتوزيع،2009م)
39- رجب السيد وآخرون، **أصول المراجعة**، ب ط(الإسكندرية : الدار الجامعية ،2000م)
40- رضوان حلوه ، **مدخل النظرية المحاسبية** ، ط 2 (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع 2009م)
41- رضوان حلوه حنّان ونزار فليح البلداوى، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية**، ط1(عمان: إثراء للنشر والتوزيع،2009م)
42- رضوان حلوه حنان،**النموذج المحاسبي المعاصر**،ب ط (عمان:دار وائل للنشر، 2003م)

43- رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي، **مراجعة وفحص الحسابات** ، ب ط (ب م : الفاروق الحديث للطباعة والنشر ، 1978م)

44- ريتشارد شر ويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة** ،ب ط (الرياض:دار المريخ للنشر بالقاهرة،2010م)

45- زاهرة توفيق سواد،**مراجعة الحسابات والتدقيق**،ط1(عمان: دار الراية ،2009م)

46- زهير الحدرب،**علم تدقيق الحسابات**،ط1(عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، 2010م)

47- سابا وشركاهم ،**معايير المحاسبة الدولية**، ب ط(ب م: ب ن، 1997م)

48- الساعي مهيب وعمرو وهبي، **مواطن الغش ومجالات ارتكاب الأخطاء – علم تدقيق الحسابات** ،ط1(الأردن: دار الصفاء للنشر، 1991م)

49- ستيفن موسكوف ومارك سيمكن ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، ط2(الرياض: دار المريخ للنشر ، ب ت)

50- _____،**نظم المعلومات المحاسبية**،ط1(الرياض: دار المريخ للنشر، ب ت)

51- سماهر هيثم عبد القادر الخليل،**دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية**، ب ط (بغداد : المعهد العربي للمحاسبين القانونين ، 2006م)

52- سمير أبو غاية،**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة للأنظمة الإلكترونية للمعلومات**،ب ط(القاهرة : مركز توزيع الكتب الأزهر ، 2009م)

53- سيد عطا الله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة** ،ط1(عمان:دار الراية للنشر والتوزيع، 2009م)

54- السيد هشام عبد الحي، **مراجعة تكنولوجيا المعلومات** ، ب ط (الإسكندرية : بيت الخبراء لاستشارات الكمبيوتر، 2006م)

55- شداد إبراهيم، **مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية**، (الأردن : جمعية مدققي الحسابات القانونين الأردنيين، 2000م)

56- صادق الحسني،**التحليل المالي والمحاسبي** ،ب ط(عمان: مطابع المؤسسة الصحفية الأردنية، 1994م)

57- صالح عبد الله الرزق وعطا الله ورّاد خليل،**محاسبة التكاليف الفعلية** ،ب ط(عمان: دار زهران،1999م)

58- صالح العقدة ومحمد النوايسة ، **العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققى ديوان المحاسبة الأردني**،ب ط(عمان: جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، 2006م)

59- صالح محمد، **تدقيق السجلات المحاسبية** ، ط4 (السعودية : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، ب ت)

60-_____ ، **محاسبة مالية** ، ب ط (السعودية : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، ب ت) الجزء الأول

61- الصبان محمد سمير والفيومي محمد ، **المراجعة بين التنظير والتطبيق** ، ب ط (بيروت: الدار الجامعية ،1990م)

62- طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية**، ب ط(ب م: الدار الجامعية ،2006)

63- طلال أبو غزالة,**معايير التدقيق الدولية**،ب ط(عمان:منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين ،1997م)

64- _____،**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**،ب ط(عمان:الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2010م) الجزء الأول

65- طلال عبد الحسن حمزة الكسار ومحمود جلال احمد البياتي،**محاسبة التكاليف**(قياس تخطيط رقابة)،ط1(ب م:مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،2010م)

66-عباس مهدي الشيرازي،**نظرية المحاسبة**، ط1(الكويت:ذات السلاسل،1990م)

67- عبد الإله صباح ،**فحص الحسابات لغرض اكتشاف الغش والاختلاسات**،ب ط (الأردن: ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب ، 2010م-2011م)

68- عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان،**التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المحاصرة**، ب ط(بيروت: دار النهضة العربية ، 1988م)

69- عبد الرزاق قاسم الشحادة وآخرون ،**المحاسبة الحكومية**، ط1(عمان:زمزم للطباعة والنشر،2011م)

70- عبد الفتاح الصحن ورجب راشد، **أصول المراجعة**،ب ط(الإسكندرية:الدار الجامعية، 2000م)

71- عبد الفتاح محمد الصحن و كمال خليفة أبو زيد، **المراجعة علما وعملا**،ب ط (الإسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة، 1991م)

72- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون،**أسس المراجعة الخارجية**،ب ط(ب م:المكتب الجامعي الحديث،2007م)

73- عبد الماجد عبد الله حسن، **مبادئ المراجعة**، ب ط(أم درمان: دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر، 2002م)

74- _____،**مبادئ المحاسبة المالية** ،ط1(أم درمان:دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر ،2000م)

75- عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسي محمد أبو طبل,**المراجعة أصولها العلمية والعملية**, الجزء الأول(القاهرة: دار النهضة المصرية ,1982م)

76- عبد الناصر إبراهيم ،**أصول المحاسبة المالية** ، ط1(القاهرة :ب ن ،1995م)

77- عبد الوهاب نصر علي،**موسوعة المراجعة الخارجيةالحديثة**،الجزء الثالث(الإسكندرية:الدار الجامعية ،2009م) ،

78- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة،**الرقابة والمراجعة**،ب ط(الإسكندرية:ب ن، 2002م)

79-عبدالحَلم كراجة،**محاسبة التكاليف**، ط2(ب م:دار الأمل للنشر والتوزيع،1998م)

80-علي عباس،**الإدارة المالية في منظمات الأعمال**، ط1(عمان:مكتبة الرائد العلمية،2002م)

81- علي يوسف،**المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية،التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء**، ب ط(دمشق: جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009م)

82- عمر حسنين، **تطور الفكر المحاسبي**، ب ط (القاهرة:دار الجامعات المصرية ، 1976م)

83-عوض لبيب فتح الديب وشحاتة السيد شحاتة،**أصول المراجعة الخارجية**،ب ط(الإسكندرية: دار التعليم الجامعي ، 2013م)

84- عيسي محمد أبو طبل، **بعض الموضوعات في مراجعة الحسابات**، ب ط(القاهرة: مكتبة النصر، ب ت)

85- فاروق الأزهري،**دليل المراجع بين النظرية والتطبيق**،ط3 (ب م:ب ن،1991م)

86- فالترميجس وروبرت ميجس ،**المحاسبة المالية** ،ب ط(السعودية:دار المريخ ، 1988م)

87- القاضي حسين و دحدوح حسين،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية**، ب ط(عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،1999م)

88- كمال الدين مصطفى الدهراوي وعبد الله عبد العظيم هلال ،**المحاسبة كنظام للمعلومات**، ب ط(الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر،2013)

89- كمال الدين مصطفي الدهراوي ومحمد رشيد الجمال،**مبادئ المحاسبة المالية**،ب ط، (ب م: دار المعرفة الجامعية، 2000م)

90- متولي محمد الجمل وعبد المنعم محمود عبد المنعم,**المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي**,ب ط(القاهرة:دار النهضة العربية,1990م)

91- متولي محمد الجمل ومحمد الجزار،**أصول المراجعة** ، ب ط(ب م : دار وهدأن للطباعة والنشر، 1974م)

92- متولي محمد الجمل ومحمد السيد الجزار،**أصول المراجعة مع دراسة تطبيقية متنوعة**، ب ط(القاهرة : مطبعة الرسالة ، 1968م)

93- محمد الأمين تاج الأصفياء ،**نظرية المحاسبة** ،ط1،(ب م: دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر ،2011م)

94- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات**، ب ط(الجزائر: ب ن ،2003م)

95- محمد السيد سرايا وآخرون ،**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**،ب ط (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2013م)

96- محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق**،ب ط (ب م:ديوان المطبوعات الجامعية، 2003م)
97- محمد حامد الحاروتي، **مراجعة الحسابات**، ب ط(القاهرة:دار النهضة العربية، 1963م)
98- محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، **دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق**، ب ط(ب م:الدار الجامعية، 2004م)
99- محمد سامي راضي،**موسوعة المراجعة المتقدمة**،ب ط(الإسكندرية:دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، 2011م)
100- محمد سمير الصبان وعبد الله هلال،**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**،ب ط (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م)
101- _____،**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**،ب ط (الإسكندرية : الدار الجامعية، 1997م)
102- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي،**المراجعة الخارجية**، ب ط (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2002م)
103- محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، ب ط (بيروت: الدار الجامعية للنشر، 1991م)
104- محمد عاصم نوارا، **دراسات معنية في المحاسبة والمراجعة**، ط1(القاهرة: دار النهضة العربية، 1990م)
105- محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر،**المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**،ب ط(الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث،2008م)
106- محمد عبد الفتاح الصحن وسمير كامل،**الرقابة والمراجعة الداخلية**، ب ط(الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2011م)
107- محمد عطية مطر ،**المحاسبة المالية**، ط2(عمان: دار حنين فلاح،2000م)
108- محمد عطية مطر وآخرون،**نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات**، ط1(ب م: دار حنين للنشر والتوزيع،1996م)
109- محمد علي شحاتة,**مراجعة وفحص الحسابات**,ب ط(ب م:دار النهضة العربية,1874م)

110- محمد محمود عبد ربه،**المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق**،ب ط (الإسكندرية :الدار الجامعية،2000م)
111- محمد مصطفي سليمان، **حوكمة الشركات**،ب ط،(الإسكندرية: الدار الجامعية،2008م)
112- محمود السيد الناغي، **المراجعة في إطار النظرية والممارسة**، ط2(المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة ،1992م)
113- محمود محمد عبد السلام البيومي,**المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**, ب ط(الإسكندرية : منشاة المعارف,2003م)
114- محمود محي الدين،**معيار المحاسبة المصري رقم (5) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء** ، ب ط ،(ب م: ب ن، ب ت)
115- محمود وآخرون،**علم تدقيق الحسابات العملي**، ط1(عمان:دار المسيرة للنشر، 2011م)
116- المطارنة غسان فلاح،**تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**،ط1(عمان: دار الميسرة للنشر، 2006م)
117- مفتاح على السائح ،**المحاسبة الدولية** ,ب ط(ب م: دار التقدم العلمي ،2010م)
118- منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، ب ط(الإسكندرية: الدار الجامعية،2002-2003م)
119- منصور العجيمي، **قياس كفاءة وفعالية النظم المحاسبية في شركات النفط**،ب ط (عمان : ب ن، 2011م)
120- نعيم دهمش وآخرون،**مبادئ المحاسبة**،ط2(عمان:دار وائل للنشر والتوزيع،2004م)
121- الهادي ادم ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،ط2(الخرطوم: دار جامعة السودان المفتوحة للطباعة،2004م)
122- هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**،ط2(عمان: دار وائل للنشر ، 2004م)
123- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية** ،ط2(عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2011م)

124- وجدان حامد حجازي،**أصول المراجعة الداخلية دخل عملي تطبيقي**، ب ط(الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، 2010م)
125- وصفى عبد الفتاح ,**مبادئ المحاسبة المالية** ، ب ط (ب م: ب ن، 1999م)
126- الوقاد سامي محمد و لؤي محمد وديان ، **تدقيق الحسابات**، ط1(عمان : مكتبة المجتمع العربي ، 2010م)
127- وليد الحيالي ويوسف الأسدي ، **نظرية المحاسبة** ، ب ط(الدنمارك : الأكاديمية العربية المفتوحة ، 2008م)
128- وليد ناجى الحيالي،**التحليل المالي** ،ب ط(الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة للنشر، 2007م)
129- _____،**أصول المحاسبة المالية**، ب ط(الدنمارك:الأكاديمية العربية المفتوحة للنشر ، 2007م) الجزء الأول
130- _____، **المحاسبة المتوسطة**، ب ط(عمان:الأكاديمية العربية المفتوحة للنشر، 1996م)
131- وليم توماس وسون هتكي ،**المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ب ط(الرياض :دار المريخ للنشر،1989م)
132- يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب،**أصول المراجعة**، ط1(المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة، 2001م)
133- يوسف الاسدي، **تدقيق الحسابات الناحية النظرية** ،ب ط(الدنمارك: الأكاديمية العربية في الدنمارك ، 2008م)
134- يوسف محمود جربوع ، **مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش**،ب ط(فلسطين: ب ن، 2002م)
135- _____،**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ،ط1 (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2000م)
136- يونس حسن الشريف، **مبادئ المحاسبة**، ب ط(بنغازي:جامعة قار يونس ،1990م)

ثانياً:الرسائل الجامعية :-

1- أرزاق أيوب محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة،دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة** (فلسطين: رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2008م)

2- توفيق زرمان،**فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة**،(الجزائر:جامعة منتوري،رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا،2006م)

3- حارث حسن عبد الرازق،**مدى استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات الإدارية المتعلقة بوظيفتي التخطيط والرقابة**(عمان:رسالة ماجستير غير منشورة،الجامعة الأردنية،1993م)

4- رقية الطيب علي،**مدى التزام المراجع بأدلة الإثبات وانعكاساتها على القوائم المالية، دراسة ميدانية**،(السودان:رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة شندي، كلية الدراسات العليا، 2010م)

5- شيرين مصطفى الحلو،**المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطاء في القوائم المالية**،(غزة :رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2012م)

6- الطاهر عباس تمسه سورين،**دور المراجعة الداخلية في حماية الأصول وتقويم كفاءة وفعالية الأداء في المصارف التجارية**،(الخرطوم:رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2012م)

7- عبد الله علي حمودة،**التطور والنمو الحضري لمدينة شندي**،(السودان:رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة النيلين،كلية الدراسات العليا، 2000م)

8- عبد الوهاب محمد حسن،**اثر المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة**،(الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات التجارية،2010م)

9- فهيم سلطان محمد الحاج،**آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية**،(السودان:رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2012م)

10- فيصل دبيان عوض المطيري، **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط التدقيق ومعوقات استخدامها من وجه نظر مدقيقي الحسابات في دولة الكويت**،(الكويت:جامعة الشرق الأوسط ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م)

11- محمد أحمد عبد الله، **أثر الحسابات الوسيطة على تقويم الأداء المالي الحكومي دراسة حالة محلية شندي**(السودان:رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة شندي،كلية الدراسات العليا، 2010م)

12- محمد الحسن أحمد الحفيان،**الأسباب الاقتصادية والاجتماعية لضعف التسجيل والتسرب بمدارس الأساس محلية ريفي جنوب شندي**، (السودان:رسالة ماجستير في علم الاجتماع غير منشورة، جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا،2003م)

13- محمد أمين مازون،**التدقيق من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، (الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر،2011م)

14- محمد جمال عبد القادر النزلي،**ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية** ،(الأردن:رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الدراسات العليا،2009م)

15- محمد عبد السلام عبد المنان،**العلاقة بين التنشئة الاجتماعية وتعليم الأطفال**،(السودان:رسالة دكتوراه غير منشورة،جامعة شندي كلية الدراسات العليا، 2010م)

16- محمد علي جبران،**العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**،(صنعاء:رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، 2010م)

17- مرتضي القسم عوض الكريم البشير،**أثر نظم التشغيل الإلكتروني على المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية**(السودان:رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة أم درمان الإسلامية ،كلية الدراسات العليا،2006م)

18- مهتدي خليل بدوي،**فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب :الدواعي والمبررات**،دراسة حالة ولاية الجزيرة،(السودان:رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان المفتوحة، كلية الدراسات العليا،2012م)

ثالثاً:القوانين:-

1- أداء وانجاز حكومة ولاية نهر النيل، محلية شندي، مشروعات التنمية للعام 2010م

2- أمر تأسيس محلية شندي، مجلس ولاية نهر النيل، الدامر ، السودان ، لعام 2007

3- تقرير الأداء للربع الثالث من عام 2008م ، محلية شندي

4- التقرير السنوي لإدارة الشئون الصحية ، شندي ، عام 2007م

5- قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لسنة 2006م،جمهورية السودان

6- قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لعام 2006م ،المادة (1/10)

7- قانون الحكم المحلي لولاية نهر النيل لعام 2006م، المادة (17)

8- جمعية تنظيم الأسرة السودانية ، 2008م

9- دستور ولاية نهر النيل الانتقالي 2005م ،المادة (85)

10- ديوان الحكم الاتحادي ، الموسوعة الولائية للتخطيط والتنمية، ولاية نهر النيل، 1999م

11- مجلس ولاية نهر النيل التشريعي، القرار {134} بتاريخ 2007/9/2م, الدامر، السودان

رابعاً: الدوريات العلمية:

1_ ولاية نهر النيل، محلية شندي، خطة المحلية للعام 2014م

خامساً: المواقع الالكترونية:

(www.socpa.org.sa/AU/main.htm - v k)

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا

قسم المحاسبة

الأخ / الأخت..... الكريم المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع استبانة

تقوم الباحثة بأعداد دراسة بعنوان : (دور المراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية) بغرض الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة،ولأجل التحقق من فروض الدراسة استخدمت الباحثة هذه الاستبانة كإحدى أدوات البحث الرئيسية . وحتى تتحقق الفائدة المرجوة من الدراسة فإن الباحثة تضع بين أيديكم هذه الاستبانة والتي تحاول عبرها الاستفادة من آرائكم من خلال تفضلكم بالإجابة الصريحة والدقيقة,والباحثة على ثقة في توخيكم الدقة والعناية العلمية . علماً بأن المعلومات التي ستقدمونها ستبقى في غاية السرية تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

ولكم جزيل الشكر والتقدير

الباحثة

مفيدة حسن عبيد محمد

أولاً : المعلومات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة :

1. العمر:

أقل من 30سنة ☐ 30- 40 سنة ☐ 41- 50 سنة ☐

51-60 سنة ☐ أكثر من 60 سنة ☐

2. المؤهل العلمي :

شهادة ثانوية ☐ دبلوم وسيط ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى اذكرها .....

3. التخصص العلمي :

محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐ تجارة ☐

علوم مصرفية ☐ أخرى اذكرها.....

4. المسمي الوظيفي :

مدير إداري ☐ مدير مالي ☐ رئيس حسابات ☐

محاسب ☐ موظف ☐ أخرى اذكرها .....

5. سنوات الخبرة

أقل من 5 سنة ☐ من 5-10سنوات ☐ من11-15سنة ☐

من 16-20سنة ☐ أكثر من20سنة ☐

ثانياً: بيانات الدراسة :-

الرجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

المحور الأول:هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط لعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	قيام فريق المراجعة بفحص وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية مما يؤثر إيجاباً على عملية المراجعة					
2	يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية في عمله					
3	يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشأة					
4	قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة					
5	يقوم مراجعة الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامة بعملية المراجعة .					
6	يتم عمل الاختبارات اللازمة وفقا للأصول المهنية لأغراض زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.					
7	أن ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده على اكتشاف الأخطاء المحاسبية					
8	تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها المراجع					

المحور الثاني: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية وتقليل الأخطاء المحاسبية.

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
9	الالتزام بمجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية					
10	تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء					
11	على المراجع التأكد من ملائمة المبادئ والفروض المحاسبية التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية					
12	الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدى إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية					
13	تسجيل العمليات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يقلل من الأخطاء المحاسبية					
14	كفاءة العاملين في المنشأة ومعرفتهم التامة بالمبادئ والفروض المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية					
15	تطبيق فرض التوازن المحاسبي يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية					

المحور الثالث:هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الحاسبات الإلكترونية و اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً .

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
16	الدراسة النظرية لمكونات الحاسب الآلي المتعلقة بالأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات،تساعد المراجع في فهم وظائف الحاسب الآلي .					
17	يأخذ المراجع في الاعتبار نظام المعلومات الإلكتروني عند تصميم إجراءات المراجعة					
18	يتحقق المراجع من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن من المفوض بذلك					
19	على المراجع مراعاة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات والتحقق من صحتها وسلامتها					
20	على المراجع فهم كافٍ للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية والمتأثر ببيئة الحاسب الآلي في عملية المراجعة					
21	استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة تؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة					
22	تطبيق المراجعة الإلكترونية تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية .					
23	استخدام الأساليب المحاسبية في عملية المراجعة تسهل من عمل المراجع للأنظمة المحاسبية المعدة على الحاسب الآلي .					

ملحق رقم (2)

محكمو الاستبانة

م	الاسم	الدرجة الوظيفية	القسم	الجامعة
1.	د. صلاح الأمين الخضر	أستاذ مشارك	محاسبة	شندي
2.	د. إيهاب عبد الله عباس	أستاذ مشارك	تجارة	شندي
3.	د. أمل أبو زيد مختار	أستاذ مساعد	إدارة أعمال	شندي
4.	د. مهند جعفر حسن	أستاذ مساعد	محاسبة	شندي