

➤ بحث بعنوان : نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

إعداد: رولا محمد سويرة

ان المراجعة الخارجية تعتبر مهنة كغيرها من المهن لها طبيعتها وخصوصياتها المميزة لها وهذا ما سنحاول توضيحه.

▪ مفهوم المراجعة :

وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المشتقة عن جمعيه المحاسبة الأمريكية فإنه يتم تعريف المراجعة بأنها عملية منظمه تتطوي علي تجميع وتقييم موضوعي لا لدله المتعلقة بمعلومات مقدمه عن احدات وتصرفات اقتصاديه وذلك للتحقق من درجه التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين<sup>1</sup>

▪ تعريف المراجعة الخارجية :

تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمه للتجميع والتقييم الموضوعي والدله الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج احدات والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدي تمشي هذه مع المعايير المحددة و توصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية اصحا المصلحة في المشروع

<sup>1</sup> د. محمد سمير، د. عبد الوهاب نصر علي الم ارجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعير الدولية، الإسكندرية، الدار الجامعية 2002، ص3.

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

كما تعرف بأنها عملية منظمه للوصول علي القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة علي الاحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعيه لغرض التأكد من درجه مساييره هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك لا لطراف المعنية<sup>2</sup>

كذلك تعرف بانها المراجعة التي يقوم بها شخص مؤهل و مدرب ومستقل ومحاييد ومسؤول الحسابات و القوائم المالية لها وهدفها ابداء الراي الفني المحاييد علي هذه القوائم المالية

وهناك ايضا تعريف للمراجعة عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت الم ارجعة فحصاً انتقادياً منظماً وقصد الخروج ب اري فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها للنتائج أعمالها بربح أو الخسارة عن تلك الفترة

اجراءات المراجعة هي خطوات يقوم بها المدققون للحصول على جميع المعلومات المتعلقة بجودة البيانات المالية التي تقدمها الشركة ، والتي تمكنهم من تكوين رأي حول البيانات المالية سواء كانت تعكس الرؤية الحقيقية والعادلة للمركز المالي للمؤسسة. يتم تحديدها وتطبيقها في مرحلة التخطيط للمراجعة بعد تحديد هدف المراجعة والنطاق والنهج والمخاطر التي تتطوي عليها

### ▪ طرق إجراءات المراجعة

<sup>2</sup> د. عبد الفتاح محمد، رجب السيد راشد وآخرون، مصر، الدرار الجامعية، 2002، ص 2.

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

أثناء عملية التقييم الأولي ، يُطلب من المدقق تحديد مقدار المخاطر المتضمنة والتأكد منها ، وبالتالي وضع خطة مراجعة. يجب أن تحدد خطط المراجعة هذه الخطوات التي سيطبقها المدقق للحصول على أدلة المراجعة.

يمكن تقسيمها إلى نوعين:<sup>3</sup>

### 1. إجراءات المراجعة الموضوعية

الإجراءات الجوهرية هي العمليات والخطوات والاختبارات التي يقوم بها المدققون ، والتي تخلق دليلاً قاطعاً فيما يتعلق بالدقة أو الاكتمال أو الوجود أو الإفصاح أو الحقوق أو تقييم الأصول / الالتزامات أو دفاتر الحسابات أو البيانات المالية. وإلتزام أي إجراء ، يجب على المراجع جمع أدلة مراجعة كافية حتى يتمكن مراجع مختص آخر ، عند تطبيق نفس الإجراء على نفس المستندات ، من التوصل إلى نفس الاستنتاج. يمكن اعتباره فحصاً كاملاً. يستخدم المدقق عادة هذا الإجراء عندما يرى أن مجال المراجعة يتضمن نسبة عالية من المخاطر.

<sup>3</sup> محاسن عبدالعزيز محمد، التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف ودور هافي اكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات، بنك الخرطوم، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال، رسالة غير منشورة 2022م.

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الإدارة التربوية)

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

### 2. إجراءات المراجعة التحليلية

يمكن تعريف الإجراءات التحليلية على أنها اختبارات / دراسة / تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية. بلغة بسيطة ، بعض الفحوصات / الاختبارات التي أجراها المدققون بناءً على الدراسة / المعرفة / أرقام السنة السابقة للتحقق من البيانات المالية وتكوين رأي بشأنها. اعتمادًا على مجال التدقيق ، قد يختلف إجراء التدقيق التحليلي. على سبيل المثال ، قد يقارن المراجع مجموعتين من البيانات المالية لنفس المنشأة حول سنتين ماليتين مختلفتين أو في بعض الأحيان قد يقارن البيانات المالية لمنشأة منفصلة للحصول على أدلة مراجعة<sup>4</sup>.

#### ■ أنواع إجراءات المراجعة

- ✓ التفتيش: هو الطريقة الأكثر استخدامًا. بموجب هذا ، يتحقق المدقق من كل معاملة / وثيقة مقابل الخطوات والإجراءات المكتوبة لضمان الدقة.
- ✓ الملاحظة: في ظل أسلوب التدقيق هذا ، يحاول المدقق عادة فحص الآخرين الذين يقومون / يؤدون عملية معينة. على سبيل المثال ، قد يلاحظ المدقق الخطوات المتبعة في معالجة GRN مقابل البضائع المشتراة.
- ✓ التأكيد: يتم تطبيق هذا النوع للتأكد من صحة البيانات المالية سواء من مصادر داخلية داخل المنظمة الخاضعة للتدقيق أو من مصادر خارجية.

<sup>4</sup> أميمه خليل محمد احمد، واقع و تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان وأثرها على التقارير المالية المنشورة، بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، 2022م.

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

✓ إعادة الحساب : بموجب طريقة التدقيق هذه ، يقوم المدقق عادةً بتخطي معلومات

الشيكات التي قدمها العميل. يستخدم بشكل عام في حالة التحقق من الدقة الرياضية.

✓ إعادة الأداء : باستخدام هذا الإجراء ، يقوم المراجع بإعادة تنفيذ العملية بأكملها

بواسطة العميل لاكتشاف الثغرات ونتائج المراجعة وما إلى ذلك

### ■ أمثلة عملية لإجراءات المراجعة

✓ قد يقوم المدقق بتقييم رصيد العميل المستحق عن طريق إعداد جداول تقادم المدينين وما

إلى ذلك. قد يقارن المدقق نفس الشيء لفترتين مختلفتين للمراجعة ويتوصل إلى استنتاجات

بناءً عليها. كما لو لم يكن هناك تغيير في سياسة الائتمان ، فلا يوجد تغيير كبير في

المبيعات ، يجب أن يكون رصيد المدينين هو نفسه تقريباً ، إلخ<sup>5</sup>.

✓ تحليل النسبة: قد يستخدم المراجع هذه الطريقة حيث أنه أثناء التحقق من مراجع رأس المال

العامل قد يقارن النسبة الحالية لفترة إعداد التقارير المختلفة. يجب أن تكون هذه المقارنة

للأصول المتداولة / الخصوم المتداولة هي نفسها تقريباً ما لم تعدل المنظمة سياساتها

المتعلقة بأي من بنود رأس المال العامل.

✓ قد يقوم المراجع بفحص ومقارنة حسابات مصروفات مزايا الموظفين للفترات المحاسبية

المختلفة. يجب أن يكون هذا المبلغ هو نفسه أو يرتفع بعد سياسات الترقية / الزيادة. إذا

وجد المدقق سبباً مختلفاً للارتفاع / الانخفاض بخلاف السياسات أو معدل دوران الموظفين

، فهناك فرص لمدفوعات احتيالية تتم معالجتها لتزوير الموظفين من خلال نظام الرواتب.

<sup>5</sup> سهير عوض قنديل، دور المراجعة في ترقية الأداء، دراسة خاصة ديوان المراجعة العامة، الخرطوم: جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لدرجة الماجستير "المحاسبة والتمويل" رسالة غير منشورة 2022م.

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

✓ فحص أي مصروفات بما يتماشى مع الكمية والسعر ومطابقتها مع الأرقام الفعلية. على سبيل المثال ، لنفترض أن 5 كجم من البطاطس بقيمة 25 دولارًا / كجم ينتج عنها 1 كجم من رقائق البطاطس. يجب على المدقق التحقق من أن النفقات الفعلية يجب أن تكون حوالي 25 دولارًا لإنتاج 1 كجم من رقائق البطاطس.

✓ افحص خط الاتجاه لأي نفقات. يجب أن يختلف هذا المبلغ وفقًا للإنتاج. إذا لم تكن مطابقة ، فهناك احتمالية أن الإدارة قد لا تتعرف بشكل صحيح على النفقات على الفور

### ■ مزايا

✓ يساعد المدقق في الحصول على أدلة مراجعة قاطعة وجوهرية لتكوين رأي حول البيانات المالية<sup>6</sup>.

✓ تحدد الإجراءات المحددة جيدًا مقدار الوقت والطاقة ، والتي يجب نشرها للعثور على أدلة المراجعة

✓ تساعد الإجراءات المحددة مسبقًا المراجع على اتباع مجموعة محددة من الخطوات التي يجب اتباعها للعثور على أدلة المراجعة

---

صالح أحمد فضل الجرو، الخصائص المحددة لجودة المراجعة الخارجية للحسابات، رسالة ماجستير، بحث منشور، الإنترنت الجمهورية اليمنية المركز الوطني للمعلومات، 2228/7/2م<sup>6</sup>.

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

✓ كما أنها تساعد ومدقق في تخطيط المجالات التي تحتاج إلى التركيز وتحديد نوع إجراءات التدقيق التي يجب تطبيقها بشكل جيد.

### ■ محددات

على الرغم من العديد من إجراءات التدقيق التي يطبقها مدقق الحسابات ، فإنه لا يمكنه استنتاج ما إذا كانت البيانات المالية المعدة تقدم رؤية حقيقية وصحيحة بيدي المدقق رأياً يخضع دائماً لقيود متأصلة في المراجعة ، والتي يتم وصفها على النحو التالي:

✓ خطأ بشري: على الرغم من التدقيق على مستوى شامل ، هناك فرص للتعبير عن رأي غير ملائم بسبب الأخطاء البشرية والسهو . نظراً لوجود شخص دائماً خلف أي آلة.

✓ عدم وجود تعليمات واضحة في المحاسبة :تحدد معايير المراجعة سلسلة من الخطوات التي يجب اتباعها أثناء إجراء التدقيق ، ولكن هناك مواقف لا تزال غير محددة. يحتاج العلاج إلى افتراضات في هذه الحالات<sup>7</sup>

✓ وجود احتيال إداري :قد تكون هناك فرص للاحتيال المرتكب على مستوى الإدارة العليا أو عن طريق التواطؤ من مجموعة الموظفين. نظراً لأن المدقق يشكل رأياً بناءً على البيانات التي تشاركها الجهة الخاضعة للرقابة ، فقد لا تكون الجهة الخاضعة للرقابة في وضع يمكنها من اكتشاف هذا الاحتيال.

<sup>7</sup> خالد أمين عبد اهلل، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، عمان – الأردن، دار وائل للطباعة للنشر 94،ص، 2009

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

▪ الأحكام : عند إعداد البيان المالي ، هناك حالات تحتاج فيها الإدارة إلى إصدار حكم قد يختلف من واحد إلى آخر. مع هذا التغيير في الأحكام ، قد لا يصف المدقق الوضع الدقيق لهذا العمل.

### ▪ إجراءات التدقيق

إجراءات التدقيق هي سلسلة من الخطوات / العمليات / الأساليب التي يطبقها المدقق للحصول على أدلة تدقيق كافية لتكوين رأي حول البيانات المالية ، سواء كانت تعكس الرؤية الحقيقية والعادلة للمركز المالي للمؤسسة. وهي تتكون أساساً من نوعين - الإجراءات الموضوعية والتحليلية. اعتماداً على تقييم المخاطر ، يطبق المدقق إجراءات المراجعة. تساعد هذه المراجع على التخطيط للتدقيق وبالتالي استثمار الوقت للحصول على أدلة المراجعة. رأي المراجعة ، مع ذلك ، يخضع لقيود متأصلة في المراجعة<sup>8</sup>.

### ➤ المبحث الأول: اسباب المراجعة

### ▪ أهمية المراجعة الخارجية:

أن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة اعتمادا كثيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير

<sup>8</sup> خالد أمين عبد اهلل، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، عمان - الأردن، دار وائل للطباعة للنشر 94، ص، 2009

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الإدارة التربوية)



## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

المتجانسة من المعلومات التي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها وهذه الفئات تتمثل في ما يلي:

### 1. الادارة وأعضاء مجلس الادارة:

حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير الم ارجع في الحصول علي المعلومات التي تمكنه من مراجعة الاداء وتقييم عملية أعداد الترق ايرر علي العمليات المالية المعقدة الي جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

### 2. المستثمرين - بنوك - رجال المال - الحكومة - المساهمين - ومن يعمل في الشركة

### 3. حملة الاسهم

يسعون للحصول علي معلومات تمكنهم من مسألة الإدارة والعاملين و اتخاذ القرارات المتعلقة بزياده أو خفض أو المحافظة علي نسبة الاستثمار الحالي.

### 4. حملة السندات الحاليون و المحتملون

أن هؤلاء الفئة يحتاجون الي معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطر في المؤسسة ومدى قدرتها علي الوفاء بمديونيتها

### 5. اقتصاديون ورجال البحث العلمي

تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم علي تقييم الآثار علي السياسات الاقتصادية وعلي قرارات السياسة العامة والمساعدة في المجال المبحوث والدارسات كما أن رجال الإقتصاد يعتمدون علي

القوائم المالية المحققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي

### 6. العملاء والموردون والمنافسون:

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الإدارة التربوية)

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

ان هذه الفئة تحتاج الي المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجية لتمكنهم من تقييم مدي استمراريه مهادت المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات او كمستهلك للسلع والخدمات

7. دعاه ومؤسسات حمايه البيئية

وهؤلاء يحتاجون الي معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاوله المؤسسة لنشاطاتها.<sup>9</sup>

8. الأجهزة الحكومية

تعتمد اجهزه الدولة علي بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقلة في العديد في العديد من الأغراض منها(مراقبه النشاط الاقتصادي /رسم السياسات الاقتصادية للدولة او فرض ضرائب.

9. نظام المحاكم

هذا النظام يحتاج الي معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الافلاس وتقييم الأصول الضرورية وفي اغراض الدعاوي القضائية

10. الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار

فهؤلاء الفئة يحتاجون الي معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف ابداء النصح للمستثمرين وتوجيههم

11. الدائنون والبنك:

تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدي امكانيه منح القروض للمؤسسة وكذلك تحديد مبلغ الغرض وشروطه

<sup>9</sup> الطالب عبد السلام عبد اهل أبو سرعه، رسالة ماجستير في التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ب. ن، ص 55.

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

### 12. المثمرون المحتملون

هم يحتاجون لمعلومات تساعد في اتخاذ قرارات حول امكانيه الاعتماد في المؤسسة وتحديد السعر المناسب للاستثمار مما يحقق لهم اكبر عائد<sup>10</sup>

#### ▪ اهداف المراجعة الخارجية

تهدف المراجعة الخارجية الحديثة في المقام الاول ان يبدي م ارجع الحسابات باختبار محايدا بشأن ما اذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق في كل الامور الجوهرية عن المركز المالي للمشروع ونتائج اعماله وتدقيقاته النقدية والتغير في حقوق الملاك ويتحقق هذا الهدف بتحديد م راقب الحسابات ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدده وعرضت في كل جوانبها العامة وفقاً لأطار محدد لإعداد التقارير المالية وهو ما عرفناها بمعايير قياس الصدق

ويساعد الرائي الفني مراقب الحسابات علي تحقيق أهداف فرعية للمراجعة الخارجية أهمها ما يلي:

1. زياده أو تدعيم مدى صدق القوائم المالية عن طريق تقديم مستوى مرتفع وأن كان غير مطلق من التأكيد المهني الاجابي Assurance positive بشأن أمكانية الاعتماد علي هذه القوائم المالية وأيضاً حالتها المتممه لها أذ من المعروف أن م ارقب الحسابات لن يحقق التأكيد المطلق لكثير من الاسباب. ومن هذه الاسباب أنه في حاجه دائم<sup>11</sup> ه للإصدار الاحكام المهنية ، الشخصية أنه يقوم بالمراجعة أختباريه م ارجعة عينات في المقام الاول

<sup>10</sup> الطالب عبد السلام عبد اهلل أبو سرعة، المرجع السابق، ص 53.

<sup>11</sup> د. عبد الوهاب نصر علي، موسعة المراجعة الخارجية الحديثة ، مصر ، الدار الجامعية ، 2009 م ص 29

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

أن نظم المحاسبة والرقابة دائماً يستوعبها بعض أوجه القصور، واخي أر لان معظم الادل المتاحة هي أدلة مقتعه أو احتمالية Persuasive أكثر من كونها أدلة قاطعه.

2. مساعدة الطرف الثالث خاصه المساهمين كأصيل في مراقبة الاداء المالي والاقتصادي لإدارة كوكيل عنه في أداء المشروع و تحقيق الاهداف الموكلة لهم

### ■ أنواع المراجعة الخارجية

1. المراجعة الخاصة والمراجعة القانونية:

تتم المراجعة الخاصة تلبية للطلب لشخص يهتم بنتائجها وحتى مع عدم وجود ألتزم قانوني لها مثال لذلك صاحب منشأة فردية يختار م ارجعاً لم ارجعة المنشأة من ناحية أخري نجد أن الم ارجعة تتم وفق للمتطلبات قانونية مثل حالة الشركات المساهمة التي يفترض تعيين م ارجع حسابات لها. ويتحدد نطاق الم ارجعه الخاصة وفقاً للرقبة العميل و طبقاً لاحتياجاته ولكن الم ارجعه القانونية لها سرها. الذي يتحدد بدرجة كبيره علي أساس التشريع ولا يمكن لمجلس او المساهمين أو الم ارقبين سلطه في تعبيره

وقد نص قانون الشركات الاموال 951 لسنة 9139 القواعد الخاصة التي يلتزم مراقب الحسابات بإتباعها في م ارجعة هذا النوع من الشركات ولم يكشف القانون بذلك وإنما قدم نماذج تصور علي أساسها القوائم المالية

2. المراجعة الشاملة والمراجعة الاختيارية

المراجعة الشاملة هي التي تتناول جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع اليها لإبداء رأي فني في القوائم المالية فاذا كان الم ارجع أصدر فحص حسابات العملاء فأن

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الإدارة التربوية)

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

المراجعة الشاملة تتصب جميع الأرصدة والعمليات التي أدت إليها بالنسبة لكل رصيد منها علي حده.<sup>12</sup>

عندما تتم المراجعة الشاملة بالنسبة للمخزون فإنه يجب جرد جميع عناصر المخزون وكميات كل عنصر جرداً فعالياً.

أما المراجعة الاختيارية هي تنطوي علي تطبيق بعض الاساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير لهم علي جميع المفردات سواء كان اختيار هذه العينات عن طريق التقدير والحكم الشخصي أو عن طريق الاساليب الاحصائية.

وإذا كان المراجع يطبق الم ارجعه الاختيارية علي حسابات العملاء فإنه يقوم باختبار عينه منها لدراستها علي أنها ممثلة بجمع الحسابات. وتعتبر المراجعة الاختيارية كفاءة في مجال مراجعة الإنشاءات الكبيرة التي تعزر إخضاعها للمراجعة الشاملة. ومن الجدير بالذكر ان هنالك بعض العناصر التي يجب إخضاعها للمراجعة الشاملة مثل ارصدة حسابات البنوك

### 3. المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية:

تتمثل الم ارجعه الكاملة في م ارجعه القوائم المالية وما يقتضيه ذلك من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واعداد برنامج كامل الم ارجعه واجراء الاختبارات اللازمة لإعطاء اري في القوائم المالية عن طريق اعداد تقرير المراجع.

<sup>12</sup> د. عبد الفاتح محمد، د. كمال خليفة أبو زيد، للم ارجعه علماء وعمل، الإسكندرية، الدار الجامعية 1999 م، ص 54 - 53.

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الإدارة التربوية)

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

اما المراجعة الجزئية فأنها تتناول معنيا من عمليه المراجعة الكاملة فقد يقوم المراجع بفحص مجموعه حسابات معينه مثل حسابات العملاء او يقوم بمراجعة المخزون او غير ذلك وفي هذه الحالة المراجعة الجزئية لا يعد تقرير المراجعة النمطي وانما تعد صورته مختلفة بحسب الغرض الذي وجهت له المراجعة ونتائجه<sup>13</sup>

### ➤ المبحث الثاني معايير ومبادئ المراجعة الخارجية

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة بحسب إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير

<sup>13</sup> د احمد حامد حجاج، د، كمال الدين سعيد، مرجع سابق ص54- — ص5

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

لمن يهتم الأمر, وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة،<sup>14</sup>

ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة

### ▪ مبادئ المراجعة وأنواعها

نتطرق في هذا المبحث أولا إلى مبادئ المراجعة وذلك بتحديد أركانها المتمثلة في

1. ركن الفحص

2. ركن التقرير

<sup>14</sup> الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات , عمان / دار النشر- خالد راغب الخطيب، ص 9

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

وبعد ذلك سنتعرض إلى مختلف أنواع عمليات المراجعة وذلك بالنظر إليها من عدة زوايا، لكي يسهل لنا تبسيط مفهومها وتحديد مختلف الحدود والغايات التي تصب إليها وعليه فقد قسمنا هذا المطلب إلى سبعة حدود.

المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة.

✓ المراجعة من زاوية نطاق التدقيق.

✓ المراجعة من حيث حتمية القيام بها

✓ المراجعة من حيث وقت عملية التدقيق.

✓ المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها.

✓ المراجعة من حيث مجال الاهتمام.

✓ المراجعة من حيث الهدف.<sup>15</sup>

### ▪ مبادئ المراجعة

ونقسم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقارير)

### ▪ أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

✓ مبدأ التكامل ( الإدراك الرقابي )

يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثرها الفعلية المحتملة على كيانها.

✓ مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري

<sup>15</sup> مبادئ مراقبة الحسابات المالية أحمد خيرت القطار ص 9



## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

### ✓ مبدأ الموضوعية في الفحص

نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

### ✓ مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية

نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.<sup>16</sup>

## • ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

### ✓ مبدأ كفاية الاتصال

يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من

إعداد هذه التقارير

<sup>16</sup> مبادئ مراقبة الحسابات المالية أحمد خبيرت القطار ص 9

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

### ✓ مبدأ الإفصاح

يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

### ✓ مبدأ الإنصاف

يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية:

### ✓ مبدأ السببية

يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.<sup>17</sup>

### • أنواع المراجعة

وقد قسمنا هذا المطلب إلى سبعة فروع:

الفرع الأول: المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة

(1) مراجعة المؤسسات العمومية:

<sup>17</sup> المراجعة بين التنظيم والتطبيق و. توماس و أ.هنكي تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد ص 26

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين ويصدر قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم 129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات المؤسسة والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز.

18

### (2) مراجعة الشركات الخاصة:

هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب

18 خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص22

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والهمة المسندة إليه

الفرع الثاني: من زاوية نطاق عملية التدقيق

(1) المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل:

كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها،<sup>19</sup> حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

(2) التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:

<sup>19</sup> عمراني عمر، مزغيش مصطفى/ مرجع سبق ذكره ص19

## نطاق تعريفى عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

الفرع الثالث: من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

### (1) المراجعة الإلزامية:

تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقاً لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية<sup>20</sup>

كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة

<sup>20</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص19

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

### (2) المراجعة الاختيارية:

في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلًا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

### الفرع الرابع: من حيث وقت عملية التدقيق:

#### (1) التدقيق النهائي:

يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص21

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

### (2) التدقيق المستمر:

يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

### الفرع الخامس: التدقيق حسب الهدف .

#### (1) التدقيق المالي:

يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

#### (2) التدقيق الإداري:

من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص22

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الإدارة التربوية)

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

### (3) تدقيق الأهداف:

يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقييد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

### (4) التدقيق الاجتماعي:

التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

## الفرع السادس: المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها

### (1) المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاته وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع



## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و إجراءاتها

عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.<sup>23</sup>

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.

### (2) المراجعة الخارجية:

تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً دقيقاً ومحايداً للتحقق من أنها قد تمت فعلاً في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد وبتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي

<sup>23</sup> عمراني عمر مزغيش مصطفى/ مصدر سبق ذكره ص 22

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها.<sup>24</sup>

إذا فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

الفرع السابع : المراجعة حسب الاهتمام

1) المراجعة المالية والمحاسبية

✓ المراجعة القانونية:

وهي مراجعة الحسابات الإلزامية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا و المسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمة التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية, جدول حسابات النتائج والجرد )، هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.

✓ المراجعة التعاقدية:

<sup>24</sup> عمراني عمر مزغيش مصطفي/ مصدر سبق ذكره ص 22

## نطاق تعريفى عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدى و الفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها<sup>25</sup>

ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

### (2) المراجعة العملية:

نشأة بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسيير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات.

المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.

### ➤ المبحث الثالث: معايير المراجعة

<sup>25</sup> عمراني عمر مزغيش مصطفى/ مصدر سبق ذكره ص 22

## نطاق تعريفى عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

سوف نتطرق في دراستنا لهذا المبحث لمختلف الضوابط والإجراءات التي تحكم مهنة المراجعة ، ولكي يتمكن من ذلك يجب أن يتصف بمؤهلات وصفات ويعرف حقوقه وواجباته ولهذا سوف نتطرق إليها بالتفصيل في المطالب الأربع التالية:

1-معايير المراجعة

2-مؤهلات وصفات المراجع

3-تعيين المراجع وأتعا به

4-حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه<sup>26</sup>

المطلب الأول: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

(1) المعايير الشخصية

(2) معايير العمل الميداني

(3) معايير قواعد وضع التقرير

الفرع الأول: المعايير الشخصية

<sup>26</sup> التدقيق الحديث للحسابات/ أحمد حلمي جمعة ص26

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

هذا الفرع يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات و يتكون من ثلاث معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي للمدقق

✓ التأهيل العلمي والدراسي.

✓ التأهيل العلمي و الخبرة المهنية .

✓ الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء

الجدول التالية:

- جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين
- جدل المحاسبين أو المدققين
- جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين<sup>27</sup>
- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة الأزمة للمدقق للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعالية أداءه

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال

<sup>27</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص 67

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال ، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

### المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة<sup>28</sup>

### الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير.

### المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين

<sup>28</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص69

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

تتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كافٍ من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.

### المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته<sup>29</sup>

ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

✓ الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام

قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام

<sup>29</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص70

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

✓ تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه غير

مطبق واقعا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

✓ تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل

لتلك الإجراءات.

المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز

عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي

والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المعيار الرابع: توثيق العمل

يوثق عمل المراجعة دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها

وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ

الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.<sup>30</sup>

الفرع الثالث: قواعد وضع التقرير

وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير

التالية:

<sup>30</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص73

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الإدارة التربوية)



## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأييدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

✓ تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقيق

بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها

✓ أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى

درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين

بالمركز المالي.<sup>31</sup>

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ

المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة

وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

<sup>31</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص72

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أوفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:

- ✓ الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- ✓ وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.<sup>32</sup>
- ✓ القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- ✓ إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.

<sup>32</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص73

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.

### المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقاً لقواعد التدقيق

✓ إبداء رأي دون تحفظات.

✓ إبداء رأي ينطوي على تحفظات

✓ إبداء رأي مخالف<sup>33</sup>

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

(1) اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية

الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية

<sup>33</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص74

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

(2) المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهرية لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأً أم تلاعب.

(3) إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.<sup>34</sup>

المطلب الثاني: مؤهلات و صفات المراجع.

ويجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:

<sup>34</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي/ مرجع سبق ذكره ص74

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

1) يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير) وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتمساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية أو محاسبية) وفضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير<sup>35</sup>

2) يجب أن يكون اسمه مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل

ثلاث جداول

✓ جدول المحاسبين

✓ جدول محافظي الحسابات

✓ جدول مساعدي المحاسبين

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

1) تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه

وسنه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته

المهنة.<sup>36</sup>

<sup>35</sup> أحادة ليلي/ مذكرة مراجعة الحسابات لنيل شهادة الليسانس جامعة الجزائر 2002 ص 21  
<sup>36</sup> الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 27 /03/ 91 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات المادة 64 ص 657

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

(2) تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض.

الفرع الثاني: صفات المراجع.

- (1) أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.
- (2) أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادر على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة أن إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا, وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته.
- (3) أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتدريبه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة وواسعة.

(4) أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن الإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية.

(5) أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

- (6) أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم، لبقاً في إلقاء الأسئلة ومولعاً بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، لا داعي أن يسيء الظن بموظفي المنشأة إلا إذا جمع أدلة وقرائن تدين الموظف وله الحق أن يقدم قرار إدانته.<sup>37</sup>
- (7) أن يكن حليماً ودبلوماسياً في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المؤسسة، وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله. وتغلب ميزاته للأمر وتجعله مجاملاً لهم. بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.
- (8) أن يكون قوي الشخصية أميناً إلى أقصى حدود الأمانة، فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفني السليم، كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.
- (9) أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعاً يقول الحق في تقريره دون مواربة أو محاباة.
- (10) يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعياً، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

### المطلب الثالث: تعيين المراجع وأتعبه

إن عملية اختيار مدقق الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم لذلك نتبع عدة خطوات منها كيفية تعيينه أو عزله. تغييره وأتعبه وآداب وسلوك المهنة المتبعة.

الفرع الأول: تعيين مدقق الحسابات وكيفية عزله وتغييره

ومن أجل تغييره يجب إتباع الخطوات التالية:

---

<sup>37</sup> أحادة ليلي/ نفس المصدر ص20

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

- 1) يجب أن يتم اختبار مدقق الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة.
- 2) يجب أن يتم اختيار مدقق الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته.
- 3) يجب الحصول على قائمة بجميع مدققي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم.<sup>38</sup>
- 4) يتم اختبار ثمانية مدققين فقط من تلك القائمة.
- 5) يطلب منهم تقديم عرض مبدئي.
- 6) يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق التدقيق.
- 7) يتم مقابلة المدققين الثمانية، وطلب أية معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى ثلاث فقط.
- 8) يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل.
- 9) تتم المفاضلة بين المدققين الثلاث بواسطة لجنة الاختبار وفقا للمعايير التالية:
  - ✓ مجموعة معايير إجراءات التدقيق.
  - ✓ مجموعة معايير تقارير التدقيق.
  - ✓ مجموعة معايير التأهيل العلمي والمهني .

<sup>38</sup> أحمد حلمي جمعة/ مرجع سبق كره ص59



## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

✓ مجموعة معايير تنظيم المكتب سمعته وعلاقاته.

✓ مجموعة معايير جنسية فريق التدقيق.

✓ مجموعة معايير الخدمات الأخرى.

أما بالنسبة لتغييره وعزله فاللجنة التي عينته هي التي تستطيع تغييره وعزله وهذا في جميع المؤسسات فعند تعيين المراجع توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسات، وعند اتخاذ قرار العزل يعطي للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله، ويكون كل قرار يتخذ في شأن استبدال مراقب بغيره على خلاف ما سبق.<sup>39</sup>

### الفرع الثاني: أتعاب المراجع وآداب وسلوك المهنة.

- 1) تحديد أتعاب المراجع باتفاق بينه وبين عميله حيث من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة بحيث يتقاضى المراجع أتعابه بعد إنجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية وعلى هذا فإن أتعابه تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بمراجعتها.
- 2) أما بالنسبة للآداب وسلوك المهنة فإنها تقضي على المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع القديم واستئذانه في قبول العمل المعروف عليه وأن يطلب منه

<sup>39</sup> أحادة ليلي/ نفس المصدر ص23

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

تركه هذه المراجعة فمثلا قد يستقيل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الإدارة نظرا لوقوفه موقفا حازما فيما يخص قرارات مجلس الإدارة التي لا يراها متماشية مع الصالح العام للمؤسسة....الخ، بحيث إذا تعرف المراجع الجديد على هذه الأسباب فإنها تقيدته في موقفه إزاء قبول أو رفض عملية المراجعة المعروضة عليه. وهذا المبدأ في السلوك المهني يساعد على رفع قيمة المهنة أمام أفراد الجمهور ويدل على تماسك أعضائها مما يصعب على الأفراد والشركات استخدام المراجع في سبيل أغراضهم الخاصة.

■ كما أن هناك أعمال تعتبر مخلة لأداب وسلوك المهنة وهي:

✓ إذا زاول عمل المراجعة للاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقا للقوانين المعمول بها.<sup>40</sup>

✓ إذا منح المراجع عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر.

✓ إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع أخلاقياتها كإعلان وإرسال المنشورات.

✓ إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر.

<sup>40</sup> أحادة ليلي/ نفس المصدر ص23

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

- ✓ إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له ليتركوا خدمة الزميل ويلتحقوا بخدمته.
- ✓ إذا لم يراع في اتفانيته مع العملاء تناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال .
- ✓ إذا سمح أن يقرن اسمه لتقديرات وتنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تؤدي إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات.
- ✓ إذا وقع على بيانات تتعلق بالمنشأة وله مصلحة جدية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.
- ✓ إذا لجأ إلى منافسة زميل له في الحصول على عمل بطريقة عرض أتعاب وقبول أتعاب نقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول.
- ✓ إذا أفشى أسرار أو معلومات أو بيانات خاصة بعملاء علم بها عن طريق أداء عمله.<sup>41</sup>

المطلب الرابع: حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه

---

<sup>41</sup> أحادة ليلي/ نفس المصدر ص24

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

المراجع شخص له حقوق كما له واجبات عليه القيام بها ويتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة، فيجب أن يقوم بعمله كما يجب لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جناية ويكون محافظ بالخصوص على الأمانة المهنية.

الفرع الأول: حقوق المراجع أو مدقق الحسابات

يتمتع المراجع بعدة حقوق منها:

- 1) الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة.
- 2) الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم.
- 3) جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.
- 4) حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع.
- 5) له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنقاذ وذلك في حالات الاستعجال.
- 6) له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس إدارة المساهمين لحضور الجمعية العامة.<sup>42</sup>

<sup>42</sup> أحادة ليلي/ نفس المصدر ص24

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

الفرع الثاني: واجبات المراجع

تتمثل واجبات المراجع في:

(1) فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من

الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.

(2) التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة.

(3) أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.

(4) اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية

المطبق في المؤسسة بحيث ليس من واجبه مراجعة كافة العمليات بالدفاتر.

(5) فرض أن الميزانية ملخصاً حيويًا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم

وواجبه التحقق من سلامة هذه الفرضية.

(6) على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.

(7) على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها

من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.

(8) على المراقب أن يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي

اتبعت في الاجتماع.

(9) أن يتلو المراقب تقريره على الجمعية العمومية.<sup>43</sup>

<sup>43</sup> عبد الفتاح صحن: مرجع سبق ذكره ص 87

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

الفرع الثالث: مسؤولية المراجع أو محافظ الحسابات.

إن مسؤولية المحافظين تكون إما مدنية أو جنائية فالأولى في حالة إهمالهم أو خطئهم في المراقبة أو عدم قيامهم أصلا بها أما الثانية فيسأل المراجع من الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة الشركة.

وأیضا:

✓ يتحمل محافظو الحسابات المعتمدون المسؤولون طبقا لقانون الإجراءات الجزائية

كل تقصير عن القيام بالالتزام القانوني

✓ يترتب على محافظ الحسابات مسؤولية انضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل

مخالفة، ويتم الطعن في العقوبات الانضباطية أمام الشخص المختص طبقا

للإجراءات المعمول بها،

ويعتبر المراقب مغل بالأمانة المهنية أي غير مسؤولا:

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

1) إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق

التي تشهد بصحتها.

2) إذا لم يذكر في تقريره ما عمله من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق.

3) إذا أهمل إهمالاً مهنياً خطوة من خطوات فحصه أو تقريره.

4) إذا أبدى رأياً برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأكيد الرأي ولم يشر إليه

في تقريره.<sup>44</sup>

5) إذا تغافل عن الحصول عن إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة.

6) إذا لم يتضمن في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما

تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه المراجعة المتقن عليها.<sup>45</sup>

نستخلص أنه يجب أن تكون هناك مؤهلات وصفات معينة تتوفر في الشخص لكي يصبح مراجع

بأتم المعنى ويصبح له دور في المؤسسة حيث يفصله يتم إيضاح عدة أشياء من بينها صفة الرقابة

الداخلية قوي أم ضعيف تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام مراقب الحسابات،

والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداد برنامج المراجعة، وتحديد لمدى الاختبارات التي سيقوم

بها ومعرفة بأي نظام رقابة سيعمل.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> عبد الفتاح صحن: مرجع سبق ذكره ص 87

<sup>45</sup> الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره ص 656.

<sup>46</sup> عبد الفتاح صحن: مرجع سبق ذكره ص 89

## نطاق تعريفي عن المراجعة الخارجية و اجراءاتها

---

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الإدارة التربوية)