



الجمهوريّة اليمنيّة  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الإمارات الدوليّة  
كلية العلوم الإداريّة

# مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات للتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠)

بحث تخرج لنيل درجة البكالوريوس في تخصص المحاسبة كلية العلوم والمالية الجامعة الإماراتية الدوليّة

## عمل الطلاب

معاذ محمد الرياشي

خلود صالح الحدي

سبأ عبد الحافظ الخلاقي

نجيب منير العبسي

محمد يحيى شجاع الدين

إشراف الدكتور:

د\ محسن بابقي

2021م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَالْمَلَائِكَةُ فِي مَكَانٍ مُّكَفَّلٍ

(قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْنَا ۝ إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ)

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة البقرة الآية (٣٢)

## الإهدا

ن Heidi هذا العمل الى من كانوا سبب في وصولنا الى هذه المرحلة المتقدمة من العلم

والدين العزيزين

فقد كان لهم الفضل في ذلك بعد الله عز وجل

وايضا ن Heidi ل كل من ساعدنا ودعمنا وشجعنا سواء كانوا من اقاربنا او اصدقاءنا وكل من  
تمنى لنا الخير.

ون Heidi ايضا ل كل دكتور و دكتورة كان لهم فضل كبير في تطوير مستوانا العلمي الى ان تخرجنا

سائلين المولى أن يجعله في ميزان حساناتهم.

الباحثون

# شكر وتقدير

في البداية نحمد الله ونشكره على نعمه علينا والحمد لله أن وفقنا وأعانتنا إلى بلوغ هذه المرحلة

وجزيل الشكر والتقدير لعميد كلية

□ الدكتور الفاضل / محمد الكهالي

فقد كان الأب الروحي لجميع طلاب الكلية فجزاه الله خير الجزاء

وشكر خاص لمشرف البحث

□ الدكتور الفاضل / محسن بابقي

فقد كان له دور كبير في نجاح هذا البحث سائلين المولى عز وجل أن يجعله في ميزان حسناته

الباحثون

## فهرس المحتويات

أ	الآية.....
ب	الإهداء.....
ج	شكر وتقدير.....
د	فهرس المحتويات.....
و	فهرس الجداول.....
ز	فهرس الأشكال.....
١	<b>الفصل الأول .....</b>
٢	١-المقدمة:.....
٣	٢- مشكلة البحث.....
٣	٣- ١- أهداف البحث:.....
٤	٤- ١- أهمية البحث.....
٤	٥- ١- فرضيات البحث:.....
٥	٦- ١- منهجية البحث:.....
٥	٧- ١- حدود البحث:.....
٥	٨- ١- مصطلحات البحث:.....
٧	<b>الفصل الثاني (معايير المراجعة الدولية وتحطيط عملية المراجعة) .....</b>
٨	٩- ١- معايير المراجعة الدولية:.....
٨	١٠- ٢- مزايا تبني معايير المراجعة الدولية:.....
٩	١١- ٣- عيوب تبني معايير المراجعة الدولية:.....
٩	١٢- ٤- طبيعة تحطيط عملية المراجعة:.....
١١	١٣- ٥- أهمية تحطيط عملية المراجعة:.....

6-2 متطلبات تخطيط عملية المراجعة:.....	١٢
7-2 التمهيد لخطيط عملية المراجعة (الأنشطة الأولية):.....	١٢
8-2 استراتيجية المراجعة الشاملة:.....	١٧
9-2 أداء الإجراءات التحليلية الأولية:.....	٢٠
10-2 أهداف وتوقيت الإجراءات التحليلية:.....	٢٠
11-2 التحديد الأولي للأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة:.....	٢٢
12-2 دراسة وفهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة:.....	٢٦
13-2 وضع خطة المراجعة:.....	٣٤
14-2تنفيذ عملية المراجعة:.....	٤٣
15-2التوجيه والإشراف والمتابعة:.....	٤٣
16-2توثيق عملية المراجعة:.....	٤٥
<b>الفصل الثالث (الجانب العملي) .....</b>	<b>٤٩</b>
3-1 : مجتمع البحث وعينته:.....	٤٩
3-2 : عرض ووصف المتغيرات الشخصية والوظيفية: .....	٥٥
3-3 : عرض وتحليل ووصف متغيرات الدراسة:.....	٥٩
3-4 : عرض وتحليل اختبار فرضيات الدراسة:.....	٦٥
3-5: النتائج النهائية والتوصيات :.....	٧٠
الملحقات.....	٧٢
قائمة المراجع.....	٧٧

## فهرس الجداول

جدول رقم (١) يوضح العينة الموزعة والمستردة.....	٥٠
جدول رقم (٢) يوضح نتائج اختبار أداة الثبات.....	٥٠
جدول رقم (٣) قيم معامل الارتباط Pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات مدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق أهدافه الموضوعية محل المراجعة بمحورها.....	٥٢
جدول رقم (٤) قيم معامل الارتباط Pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولى (ISA No.300) بمحورها.....	٥٣
جدول رقم (٥) قيم معامل الارتباط Pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات الصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية بمحورها.....	٥٤
جدول رقم (٦) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق للعمر .....	٥٥
جدول رقم (٧) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي .....	٥٦
جدول رقم (٨) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة.....	٥٧
جدول رقم (٩) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لسنوات الخبرة.....	٥٨
جدول رقم (١٠) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الدراسة ..	٦٠
جدول رقم (١١) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة ب مدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة .....	٦١
جدول رقم (١٢) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة ب مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولى ( ISA No.300) .....	٦٢
جدول رقم (١٣) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة بالصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية .....	٦٤
جدول رقم (١٤) نتائج اختبار(t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الاولى .....	٦٦
جدول رقم (١٥) نتائج اختبار(t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الثانية.	٦٧
جدول رقم (١٦) نتائج اختبار(t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الثالثة.	٦٨

## فهرس الأشكال

شكل رقم (١) التوزيع التكراري لفئة العمرية.....	٥٦
شكل رقم (٢) التوزيع التكراري للمؤهل العلمي.....	٥٧
شكل رقم (٣) التوزيع التكراري للوظيفة.....	٥٨
شكل رقم (٤) التوزيع التكراري للخبرة.....	٥٩
شكل رقم (٥) الأهمية النسبية لمحاور الجودة.....	٦٠

# الفصل الأول

## ١- المقدمة :

تعد عملية التخطيط من المبادئ الرئيسية التي تحكم عملية المراجعة كما تعد متطلباً أساسياً تفرضه معايير المراجعة الدولية، فالخطيط لعملية المراجعة يبدأ من اللحظة التي يتم الاتفاق فيها مع العميل (محل المراجعة) ولذلك فإن التخطيط يتطلب من المراجع تحديد الاستراتيجية الشاملة والمناسبة للمراجعة وذلك بتحديد وتشخيص مواطن خطر المراجعة المتوقعة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، وأيضاً الفحص التحليلي والمبدئي لسجلات العميل، والدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، وذلك للتحقق من ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق مراجعي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولية (ISA No.300)، وكذلك الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيقهم لمتطلبات المعيار.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة مراجعي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة في مكاتب المراجعة في عاصمة الجمهورية اليمنية صنعاء.

انطلاقاً مما سبق يتناول هذا البحث معايير المراجعة من حيث مزايا وعيوب تبني معايير المراجعة الدولية (ISA No.300)، يلي ذلك بيان بطبيعة وأهمية تخطيط عملية المراجعة، ومتطلبات التخطيط في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300)

## ٢-١ مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم وضوح معايير المراجعة لدى كثير من المراجعين الحسابات اليمنيين وعلى وجه الخصوص معيار المراجعة (ISA No.300)، ومن هنا تكمن مشكلة البحث في الإجابة على الأسئلة التالية:

- ١) ما درجة إدراك مراجعى الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضوعة محل المراجعة؟
- ٢) ما مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولية (ISA No.300)؟
- ٣) ما أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق مراجعى الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300)؟

## ١-١ أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل المعيار الدولي (ISA no.300)، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- ١) التعرف على مدى إدراك مراجعى الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضوعة (محل المراجعة).
- ٢) قياس مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل المعيار الدولي (ISA No.300).
- ٣) معرفة ما إذا كانت هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق مراجعى الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات المعيار الدولي (ISA No.300).

## ٤-١ أهمية البحث

تطرق هذه الدراسة إلى التخطيط الملائم لعملية المراجعة الذي يساعد في التأكيد أن العناية الملائمة أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة.

وبرزت أهمية البحث من خلال النقاط التالية:

- ١) تركز على مدى إمكانية تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين في الجمهورية اليمنية متطلبات تخطيط عملية المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين والذي يلقي الكثير من القبول في مختلف الدول ألا وهو المعيار الدولي (ISA No.300).
- ٢) تساعد عملية التخطيط المراجع في معرفة نواحي التعثر التي قد تواجهه في عمله، ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها بما لا يوثر على الوضع المالي للعميل، وذلك بالتعاون مع المراجع.
- ٣) تبين المتطلبات الازمة لخطيط عملية المراجعة مما يساهم في زيادةوعي وإدراك المراجعين لأهمية تخطيط عملية المراجعة.
- ٤) يساعد التخطيط الملائم لعملية المراجعة في التأكيد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة، وإن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة كذلك يساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين، وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المراجعين الآخرين والخبراء

## ٥-١ فرضيات البحث:

- ١) يلتزم مراجعو الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300).
- ٢) يدرك مراجعو الحسابات في الجمهورية اليمنية أهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضوقة محل المراجعة.
- ٣) توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300).

## 1-6 منهجية البحث:

اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تغطية الجانب النظري من خلال الرجوع إلى الكتب والدوريات والمقالات الإلكترونية، والنشرات المتخصصة، ومعايير المراجعة الدولية والقوانين والتشريعات ذات العلاقة.

بينما تم تغطية الجانب الميداني من خلال تصميم استبيان يخدم أهداف الدراسة، حيث تم توزيعه على الفئات المستهدفة وذلك للحصول على إجابات المستجيبين والذي تم بموجبها اختيار الفرضيات.

## 1-7 حدود البحث:

وقد تمت هذه الدراسة في عاصمة الجمهورية اليمنية (صنعاء) لعام 2021م

## 1-8 مصطلحات البحث:

١) مراجع الحسابات: هو الشخص الذي يحمل رخصة مزاولة مهنة المراجعة والتي بموجبها يحق له مراجعة حسابات المنشأة وابداً الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة وصدق تعبير القوائم المالية لوضع الشركة.

٢) تخطيط عملية المراجعة: يتضمن وضع خطة المراجعة الشاملة لعملية المراجعة وتطوير خطة مراجعة من أجل تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.

٣) التمهيد لخطيط عملية المراجعة (الأنشطة الأولية): ويتضمن إجراءات يقوم به مراجع الحسابات فيما يتعلق بإجراءات القبول بمهمة المراجعة، وتمثل هذه الإجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل بالنسبة لعملية المراجعة الحالية، وتقييم الامتثال لمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية، بالإضافة إلى ذلك الإنفاق مع العميل على شروط التعاقد، والاتصال بالمراجع السابق إن كان هناك تغييراً في المراجع وذلك امتثالاً لأخلاقيات المهنة.

- ٤) استراتيجية المراجعة: عبارة عن منهج للمراجعة ضمن خطة رئيسية توضح الاتجاه العام الذي يسير عليه المراجع وكيفية تحقيق أهداف مهمته و اختيار السبل التي بموجبها يحدد مجموعة الوسائل والأساليب لتنفيذ المراجعة بكفاءة والوصول بها إلى تحقيق أهدافها بفعالية.
- ٥) خطة المراجعة: تتضمن تفاصيل عن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بتأديتها أعضاء فريق عملية المراجعة من أجل الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية.
- ٦) التوجيه والإشراف والمتابعة: تعني قيام مراجعو الحسابات بالتوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية المراجعة ومراجعة عملهم.
- ٧) توثيق عملية المراجعة: تعني قيام مراجع الحسابات بتوثيق عملية المراجعة من خلال أوراق العمل، والتي يستعملها المراجع لتجميع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في القوائم المالية.

## الفصل الثاني

**(معايير المراجعة الدولية  
وتطبيق عملية المراجعة)**

## ٢- معايير المراجعة الدولية:

تبعد أهمية معايير المراجعة من خلال أهمية وحتمية وظيفة المراجعة التي تهدف إلى ابدأ المراجع لرأيه عن مدى تعبير القوائم المالية بعدلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومراجعتها النقدية، وعند إبداء المراجع لرأيه لابد أن يذكر في تقريره أن الفحص تم طبقاً لمعايير المراجعة حتى يمكن استخدامها في الحكم على نوعية العمل الذي قام به وتحديد المسؤولية التي يتحملها، ومن هنا يجب الاتفاق على هذه المعايير بين المهتمين بمهمة المراجعة بحيث تكون الفيصل في الحكم على مدى مسؤولية المراجع بما أورده في تقريره.

إن وجود معايير للمراجعة في أي دولة يعني التزام المراجعين بإرشاداتها العامة وتخفيف التقاوت بسبب تباين الاجتهادات المهنية والأحكام الشخصية، إذ يلتزم المراجعون بالإرشادات العامة التي وضعتها المعايير، وتقوم المعايير الدولية بالمهمة نفسها لتوحيد الممارسة العملية للمراجعة على مستوى العالم أجمع<sup>(١)</sup>.

## ٢- مزايا تبني معايير المراجعة الدولية:

إن تبني الدول لمعايير المراجعة الدولية وخاصة الدول النامية ومنها الجمهورية اليمنية يحقق العديد من المزايا، ومن أبرزها ما يلي:

١. يؤدي إلى توفير الوقت، والجهد والتكليف التي سوف تستخدم لوضع وإيجاد معايير محلية ولاسيما في ظل نقص الموارد الاقتصادية من جهة وضعف المنظمات المهنية من جهة أخرى.
٢. يزيد الثقة في رأي المراجع حيث تتسم هذه المعايير بالموضوعية والقبول العام، وتوضح لمستخدمي القوائم المالية والقارير المالية الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع والمسؤولية التي يتحملها، كما تبين مدى التزامه بمبادئ المراجعة والأهداف العامة له، وكذلك

<sup>(١)</sup> حسين القاضي؛ ومأمون حمدان، "المحاسبة الدولية"، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠٠٠، ص ٢٢٢.

درجة اعتماد ذوي العلاقة على ما ورد بالقوائم المالية من بيانات ومعلومات والمساعدة في رسم واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة<sup>(١)</sup>.

٣. يساعد على زيادة الاستثمار في الجمهورية اليمنية حيث إنه كلما زادت ثقة المستثمرين بالمعلومات التي تفصح عنها الشركات كلما زادت رغبته مونتتهم في استثمار أموالهم<sup>(٢)</sup>.
٤. يوفر أدلة مراجعة دولية مكتوبة، يمكن الرجوع إليها عند الحاجة، مما يساعد في الحد من اتجهادات وتدخلات إدارة المنشأة ويرسخ مبدأ الاستقلالية لدى مراجعي الحسابات عن طريق التزامهم بالعمل بموجبها ويقلل من فرص الاجتهاد والجدل<sup>(٣)</sup>.

### ٢-٣ عيوب تبني معايير المراجعة الدولية:

على الرغم من أن تبني معايير المراجعة الدولية يحقق العديد من المزايا والتي تم ذكرها سابقاً، إلا أن هذا التبني قد ينجم عنه بعض العيوب منها:

١. تتضمن معايير المراجعة الدولية عادة مفاهيم عامة حول المبادئ المهنية، وهذه بدورها قد لا تلبي حاجة العديد من المراجعين من حيث رغبتهم في الحصول على إرشادات ومعايير تفصيلية حول الإجراءات والممارسات التي يجب إتباعها.
٢. عدم ملائمة وتلبيه بعض نصوص معايير المراجعة الدولية للقوانين والتشريعات المحلية.
٣. أن تبني معايير المراجعة الدولية يضيّع على المراجعين المحليين تعزيز الكفاءات المهنية من خلال الحوار البناء الذي يمكن أن ينشأ بين الأفراد المهنيين خارج نطاق الهيئة أو الجمعية المختصة.

### ٤-٢ طبيعة تخطيط عملية المراجعة:

جاء في نص معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) أن تخطيط عملية المراجعة يشمل وضع استراتيجية مراجعة شاملة للعملية وتطوير خطه المراجعة بهدف تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى

(١) عبد الشمري، 'معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالملكة العربية السعودية دراسة تحليلية مقارنة'، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الرياض، ١٩٩٤، ص ٢٠٠-١٩٠.

(٢) عبد الله أحمد بامشموس، 'معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجمهورية اليمنية'، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٣، ص ٧٧.

(٣) توفيق أيوب، 'الأصول الدولية للمحاسبة والأدلة الدولية لمراجعة الحسابات: ماذا تعني لك...؟'، المحاسب القانوني العربي، العدد ٤ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ١٩٨٩، ص ٤٦.

منخفض بشكل مقبول، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين ذوي الكفاءة ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة من أجل زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة<sup>(١)</sup>.

إن استراتيجية المراجعة الشاملة تعبّر عن المدخل العامل تخطيط مهمّة المراجعة، الأمر الذي يتطلّب الأخذ بعين الاعتبار معلومات التخطيط وبعدها وضع استراتيجية للمراجعة تقوم على الاعتماد بدرجة عالية، إما على الرقابة الداخلية، أو الاختيارات الأساسية لفحص الحسابات، ومن هذا المنطلق فإن استراتيجية المراجعة تعني 'مدى اعتماد مراجع الحسابات على الرقابة الداخلية، والاختبارات الأساسية في تجميع الإثباتات الخاصة بعملية المراجعة'<sup>٧</sup>.

ويرى أحد الباحثين أن استراتيجية المراجعة عبارة عن منهج للمراجعة ضمن خطة رئيسية والتي توضح الاتجاه العام الذي يسير عليه المراجع وكيفية تحقيق أهداف مهمته و اختيار السبل التي بموجبها يحدد مجموعة الوسائل والأساليب لتنفيذ المراجعة بكفاءة والوصول بها إلى تحقيق أهدافها بفاعلية<sup>(٢)</sup>.

وفي السياق نفسه تم تعريف استراتيجية المراجعة الشاملة من قبل لجنة معايير المراجعة الدولية(IFAC) بأنها' وضعت خطة مراجعة شاملة لعملية المراجعة وتطوير خطة المراجعة من أجل تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول'، وتوضح هذه الاستراتيجية نطاق وتوقيت واتجاه المراجعة<sup>(٣)</sup>.

ويتّحد نطاق التخطيط طبق الحجم وصعوبة عملية المراجعة فضلاً عن خبرة مراجع الحسابات ومعلوماته السابقة عن العميل وطبيعة نشاطه وقدير بمراجعة الحسابات مناقشة استراتيجية المراجعة الشاملة وخطّة المراجعة مع الإدارة.

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق» ص ٣٣٢.

(٢) يوسف عبده راشد الرياعي، "استراتيجية المراجعة": دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص ١٤

(٣) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، مرجع سابق، ص ١٥٣.

## 5-2 أهمية تخطيط عملية المراجعة :

تبرز أهمية تخطيط عملية المراجعة الجيد في مساعدة مراجع الحسابات في الحصول على أدلة، وقرائن تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية (التي تتسم بالأهمية النسبية)، حيث إن الخطوات المهمة التي يجب على مسؤول فريق المراجعة أن يولي اهتمامه بها قبل مباشرة الفريق لعملية المراجعة هي التخطيط لتلك المهمة<sup>(١)</sup>.

كما تبرز أهمية تخطيط عملية المراجعة أيضا وفقا لما جاء في نص الفقرة ٤ من معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) من أنه يساعد في تحقيق الأهداف التالية:<sup>(٢)</sup>

١. التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة وأن المشاكل المحتملة قد شخصت، وتم حلها في الوقت المناسب.
٢. أن تكون عملية المراجعة منظمة وتدار بالشكل المناسب لكي يتم إداؤها بأسلوب فعال.
٣. أنه يتم توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.
٤. التوجيه والإشراف على المساعدين ومراجعة عملهم.
٥. يتم تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعون والخبراء الآخرين.
٦. ويرى أحد الباحثين أن للتخطيط منافع أخرى من أهمها: أنه يعتبر عنصرا مهماً في عملية المراجعة المستقل وأنه أداة لتحقيق وفورات في الجهد والكلفة فضلا عن أنه وسيلة تدريبية للمراجعين الجدد<sup>(٣)</sup>.
٧. كذلك فإن إعداد تخطيط عملية المراجعة بشكل ملائم وتنفيذها بشكل سليم يؤدي أن بالمراجع إلى إنجاز عملية المراجعة بكفاءة عالية، ومن ثم تقادري الواقع في مغبة إبداء رأي مهن غير سليم<sup>(٤)</sup>.

<sup>(١)</sup> محمد الدوسي، "التخطيط لعملية المراجعة" ، مجلة الرقابة، ديوان المحاسبة، الكويت، العدد الثاني؛ ٢٠٠٥ ص٤٢.

<sup>(٢)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة" ، مرجع سابق، ص٣٢.

<sup>(٣)</sup> أحمد عبد الله النور، "مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير غير منشورة: كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، المفرق للأردن؛ ٢٠٠٧؛ ص٨٨.

<sup>(٤)</sup> يوسف عبده راشد الرياعي، 'استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية' ، مرجع سابق، ص١٦.

## 6- مطلبات تخطيط عملية المراجعة :

إن أي عملية للمراجعة هي عملية منتظمة لجمع وتقديم الأدلة، وت تكون هذه العملية من خطوات مدققة مستمدّة من الخبرة العملية للمراجعين والبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية، والتي تمكن المراجع من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المنشأة.

وتلخص مطلبات تخطيط عملية المراجعة كما جاء في معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) من

مراجعة الحسابات فيفضل هذا المعيار القيام بأنشطة التخطيط الآتية: <sup>(1)</sup>

١. التمهيد لخطيط عملية المراجعة (الأنشطة الأولية).

٢. وضع استراتيجية مراجعة شاملة لعملية المراجعة.

٣. وضع خطة للمراجعة.

٤. تنفيذ عملية المراجعة.

٥. التوجيه والإشراف والمتابعة لعملية المراجعة.

٦. توثيق عملية المراجعة.

## 7- التمهيد لخطيط عملية المراجعة (الأنشطة الأولية) :

يجب على مراجع الحسابات قبل اتخاذ قرار بالموافقة على مراجعة حسابات شركة معينة أو الاستمرار مع عميل معين الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة المشروع ونشاطه وأن يجمع المعلومات المناسبة التي تساعد في اتخاذ هذه القرارات، ولأهمية ذلك فقد نص معيار المراجعة الدولي ( ISA No.300) في الفقرة رقم ٦ ، "أن على مراجع الحسابات أداء بعض الإجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل بالنسبة لعملية المراجعة الحالية، وتقييم الامتثال للمطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية، بالإضافة إلى ذلك الاتفاق مع العميل على شروط التعاقد، والاتصال بالمراجع السابق إن كان هناك تغيير في المراجع وذلك امتثالاً لأخلاقيات المهنة".

<sup>(1)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، مرجع سابق، ص-331-339.

وتختلف هذه المعلومات في حالة كون عملية المراجعة لعميل جديد أو كونه مستمر، وفيما يلي بيان لهذه المعلومات:

#### ١. قبول العملاء والاستمرار معهم:

أشار معيار المراجعة الدولي رقم (ISA No.300) في الفقرة رقم "٦" بأن على المراجع أداء الأنشطة التالية في بداية عملية المراجعة الحالية ومن ضمن هذه الأنشطة: "أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل"<sup>(١)</sup>، وفي السياق نفسه أشار نص المادة رقم ٢٨ على أداء هذه الإجراءات فيما يتعلق بعملية المراجعة الأولية<sup>(٢)</sup>.

وفي حالة العميل الجديد يجب اتخاذ إجراءات فيما يتعلق بتقييم وضعية المنشأة في السوق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة الشركة على الاستمرار وكذا تقييم علاقة الإدارة مع المراجع السابق لمعرفة مدى قدرة المراجع على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الإدارة لأية ضغوط عليه<sup>(٣)</sup>، ويتم الحصول على معلومات حول إدارة الشركة وتقييمها من خلال<sup>(٤)</sup>

ا. الاتصال بالمراجع السابق في حالة العميل الجديد.

ب. الاتصال والحصول على معلومات من الوسط المالي والبنوك.

ج. مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالنقارير السنوية والبيانات المالية الدورية والإقرارات الضريبية<sup>(٥)</sup>.

أما في حالة الفحص لعميل مستمر من سنة سابقة فإن مراجع الحسابات يقوم بتقييم مدى إمكانية استمرار التعامل وت تقديم خدمة المراجعة، حيث تمثل المنازعات السابقة مع العملاء بخصوص المجال الملائم للمراجعة، ونوع الرأي الذي سيتم إصداره، وكذلك الاتّهام من أهم أسباب عدم الاستمرار مع العملاء، وقد يرى المراجع أن العميل يفتقر للأمانة وبالتالي لا يجب الاستمرار في التعامل معه، وحتى

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، مرجع سابق: ص ٣٣٣.

(٢) نفس المرجع، ص ٣٣٣.

(٣) على التفاصيل، مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق "الطبعة الأولى"، المكتبة الأردنية، عمان، الأردن، ٢٠٠٦، ص ١٤٢.

(٤) هادي التميمي، "مدخل إلى المراجعة من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤، ص ٤٥.

(٥) طارق حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية "الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٤، ص ٦٠٦.

إذا لم تحدث الحالات السابق ذكرها، فقد يقرر عدم الاستمرار مع العميل لوجود خطر كبير في النشاط الذي يعمل فيه<sup>(١)</sup>.

وتتمثل إجراءات المراجعين الحصول على المعلومات بالنسبة للعميل المستمر من الملف الدائم (الذي يكتب المراجعة)، وأوراق العمل عن السنة السابقة، أؤمن خلال فريق عمل للمراجعة الذي تولى القيام بمهام المراجعة في السنة السابقة، وكذلك موازنة السنة الحالية للعميل<sup>(٢)</sup>.

## ٢. تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية:

تأسياً على التقييم الذي تم الحصول عليه بخصوص خلفية العميل، فإن على المراجع كما نص معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) في الفقرة رقم " ٦ " تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية<sup>(٣)</sup>، وتتضمن المتطلبات الأخلاقية كما نص عليه معيار المراجعة الدولية ( ISA No.220) في الفقرة رقم " ٩ " من أخلاقيات المهنة الخاصة بعملية المراجعة الجزئيين (أ)، (ب)، من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين لاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تشمل الآتي:<sup>(٤)</sup>

(ا) النزاهة.

(ب) الموضوعية.

(ج) الكفاءة المهنية والعنایة الازمة.

(د) السرية.

(هـ) السلوك المهني.

أما فيما يتعلق بالاستقلالية فإنه يجب على شريك عملية المراجعة تكوين استنتاج بشأن الامتثال للمتطلبات الأخلاقية التي تطبق على عملية المراجعة، وعند إجراء ذلك فإن على شريك العملية القيام بالآتي:<sup>(٥)</sup>

## ٣. الحصول على معلومات مناسبة من الشركة وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديداً للاستقلالية.

(١) ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، ٢٠٠٥، ص ٢٨٩.

(٢) طارق حماده، 'موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية' مرجع سابق، ص ٦٥٣.

(٣) الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة'، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

(٤) نفس المرجع، ص ٢٤٠-٢٥٠.

(٥) نفس المرجع، ص ٢٥٠.

• تقييم المعلومات الخاصة بحالات الإخلال التي تم تحديدها إن وجدت \_ لسياسات وإجراءات الاستقلالية للشركة، لتحديد ما إذا كانت تخلق تهديدا لاستقلالية عملية المراجعة.

• اتخاذ الإجراء المناسب لاستبعاد هذه التهديدات أو تقليلها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق وسائل حماية، وإبلاغ الشركة من أجل اتخاذ الإجراء المناسب.

• توثيق الاستنتاجات حول الاستقلالية وأية مناقشات خاصة بذلك مع المنشأة تدعم هذه الاستنتاجات.

### ٣. التفاهم مع العميل على شروط التعاقد:

بعد جمع المعلومات عن العميل وتقييمها واتخاذ قرار بقبول مهمة المراجعة الجديدة أو الاستمرار مع العميل المستمر يقوم المراجع والعميل بتحديد شروط الاتفاقية وإعداد رسالة الارتباط، أو ما يسمى كتاب التكليف وهذه الرسالة هي عبارة عن العقد الموقع من قبل الطرفين والذي يبين شروط الاتفاقية ويحدد طبيعة مهمة المراجع مسؤوليات مراجع الإدارة<sup>(١)</sup>.

ونص معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) في الفقرة رقم "٦" على العديد من الأمور ومن ضمنها "التفاهم معا لعميل على شروط التعاقد"<sup>(٢)</sup>، حيث إن من مصلحة المراجع التفاهم مع العميل على شروط الاتفاقية في عقد التكليف وذلك لتجنب أي سوء فهم متعلق بالمهمة، وكتاب التكليف من حيث الشكل والمحتوى كما أشار إليه معيار المراجعة (ISA No.220) في الفقرة "٦" ، والذي يتضمن الأمور الآتية<sup>(٣)</sup>:

أ. الهدف من مراجعة البيانات المالية.

ب. مسؤوليات الإدارة عن إعداد البيانات المالية.

ج. نطاق عملية المراجعة، متضمن الإشارة إلى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة أو البيانات الصادرة عن لهيئات المهنية التي يلتزم بها المراجع.

د. شكل التقرير أو التقارير.

<sup>(١)</sup> على النبيات، 'مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق'، مرجع سابق، ص ٤٣.

<sup>(٢)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة'، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

<sup>(٣)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة'، مرجع سابق، ص ٢٣١-٢٣٢.

هـ. الاطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات والمعلومات ذات العلاقة بأعمال المراجعة.

رـ. مسؤولية الإدارة عن إيجاد رقابة داخلية فعالة والحفظ عليها.

وفي حالة المراجعة المتكرر لنفس العميل فعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر في شروط التكليف وما إذا كانت هناك حاجه لتنذير العميل بالشروط الحالية للتکليف بالمراجعة، فقد يقرر المراجع عدم إرسالك بتعاقد جديد كل مره إلا أنها كبعض العوامل تجعل من المراجعين أرسل كتاب التكليف ومن هذه العوامل<sup>(١)</sup>:

. أي مؤشر يدل على أن العميل قد أساء فهم هدف ونطاق عملية المراجعة.

. أي إعادة نظر أو تغيير في البنود الخاصة بالتعاقد.

. تغييرات حدثت مؤخراً في الإدارة العليا أو في المالكين.

. أي تغييرات هامة في طبيعة أو حجم أعمال العميل.

. المتطلبات القانونية.

#### ٤. الاتصال مع المراجع السابق:

أشار معيار المراجعة الدولية (ISA No.300) في الفقرة رقم "٢٨" إلى أن على المراجع الجديد الاتصال بالمراجعة السابق، عندما يكون هنا كتغيير للمراجع امتنالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة<sup>(٢)</sup>.

فالمتطلبات الأخلاقية تتطلب أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال مباشرة مع المراجع السابق، وفي حالة ما إذا كان المراجع الجديد سيحل محل المراجع السابق فيوصي دليل أخلاقيات المراجع الجديد أن يتصل بالمراجعة السابق، ويطلب الأمر أخذ الإذن من العميل فيما يتعلق بالاتصال وإن غرض هذا الاتصال يتمثل في تحديد ما إذا كان هنا كحقائق فنية وأخلاقية أو ظروف يتبعين أن يكون المراجع الجديد على دراية مسبقة بها قبل عملية المراجعة، وعليه فإن على المراجع السابق أن يفصح عما إذا كانت هناك أسباب مهنية تجعل المراجع الجديد لا يقبل العميل الجديد<sup>(٣)</sup>.

#### ٥. اختيار فريق عملية المراجعة:

<sup>(١)</sup> نفس المرجع، ص ٢٣٣.

<sup>(٢)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة" ، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

<sup>(٣)</sup> أمين السيد لطفي، 'التطورات الحديثة في المراجعة' ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ٢٦٩.

بعد القبول بمهمة المراجعة والحصول على كتاب التكليف بمهمة المراجعة على عاتق مراجع الحسابات تحديد احتياجات العمل وتوزيع المهام المختلفة على المراجعين المساعدين وعلى المسئول أن يتأكد من توفر المؤهلات والقدرات الكافية لدى فريق العمل مما يمكنهم من القيام بمهمة المراجعة بالشكل الصحيح<sup>(١)</sup>.

ويرى أحد الكتاب أنه عند الحصول على عميل جديد يجب على مكتب المراجعة تعيين فريق عمل متتكامل للعميل الجديد ويجب الأخذ بعين الاعتبار قدرة المطلوبين ومهاراتهم لإنجاز عملية المراجعة بشكل فعال، حيث من المفضل تغيير هذه العناصر من سنة لأخرى في حالة استمرار الارتباط مع العميل لأكثر من سنة<sup>(٢)</sup>.

ويرى البعض أن اختيار فريق عملية المراجعة الملائم أمر مهم وذلك لمقابلة معايير المراجعة المتعارف عليها وتعزيز كفاءة المراجعة، حيث ينص المعيار الأول من المعايير العامة على أن : "المراجعة يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التدريب الملائم والمهارة للعمل كمراجعين" ويضيف أنه يجب تعيين المراجعين على ضوء هذا المعيار، ويتمثل العامل الأساسي في تعيين فريق المراجعة في ضرورة الاستمرار مع العميل من عمل آخر لأن الشخص المعين سيكون ملماً بالنشاط الذي يعمل فيه<sup>(٣)</sup>.

## ٢-٨ استراتيجية المراجعة الشاملة :

ينتظر من مراجع الحسابات توجيهه جل اهتمامه و استخدام معرفته ومهاراته وخبرته في تنفيذ مهمته، وأن يخطط لها بشكل سليم، ذلك أن عملية التخطيط تعد نقطة البداية ومفتاحاً لنجاح لأي عمل، إذ تقتضي عملية مراجعة الحسابات بوصفها عملية منظمة، تنفيذ العديد من المهام والخطوات وإنجازها في توقيتات معينة وباستخدام أشخاص محددين، ولتفادي اتخاذ نشاط المراجعة طابعاً ارتجالياً أو

<sup>(١)</sup> علي الننيات، 'مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق' ، مرجع سابق، ص٦٤.

<sup>(٢)</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، 'أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية' ، مرجع سابق ص ، ٢٢٢.

<sup>(٣)</sup> ألين أرينز، وجيمس لوبياك، "المراجعة مدخل متكامل" ، مرجع سابق، ص ٢٩٢.

عشوائياً فينبعي أن يكون محكماً بـ **بخطيط مُسيق ينطوي على وضع استراتيجية مراجعة شاملة تحدد اتجاه العمل وتحكم مساراته.**<sup>(١)</sup>

وتجرد الإشارة إلى أن معيار المراجعة (ISA No.300) قد أوجب وضع استراتيجية مراجعة شاملة والتي بموجبها يتم تحديد أهداف المراجعة وطبيعة ونطاق إجراءات المراجعة وتوفيت تنفيذها والموارد الالزمه مادية أو بشرية وكافة الترتيبات الإدارية الأخرى<sup>(٢)</sup>.

فضلاً عن ذلك يجب على المراجع أن يضع استراتيجية المراجعة الشاملة، وتوثيقها شارحاً نطاق العمل والتنفيذ المتوقع لعملية المراجعة، وكلما كانت استراتيجية المراجعة الشاملة مفصلة وبشكل كاف أدى إلى المساعدة فيوضع خطة المراجعة، وعند وضع خطة المراجعة الشاملة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الأمور الآتية:

١. الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة منشأة العميل ونطاق مهمة المراجعة.
  ٢. تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.
  ٣. تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة.
  ٤. دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة
١. الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل منشأة العميل ونطاق مهمة المراجعة:

تعد هذه الخطوة من أول خطوات عملية التخطيط، والتي من خلالها يجمع المراجع المعلومات المناسبة عن طبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل فيها ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال<sup>(٣)</sup>:

١. الخبرة السابقة بالمؤسسة ونشاطها الصناعي.
٢. مناقشة موظفي المراجعة الداخلي والاطلاع على تقاريرهم.
٣. القيام بزيارة أماكن العميل ومكاتبها والحصول على درجة من الفهم للعمليات التشغيلية وإجراء المقابلات مع الموظفين، والحصول على معلومات بشكل مباشر عن مختلف النواحي الفنية، وتحديد

<sup>(١)</sup> يوسف عبده راشد الرياعي، "استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، مرجع سابق ص ٤١.

<sup>(٢)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة" مرجع سابق، ص 232.

<sup>(٣)</sup> حسين القاضي، حسين دحوح، "أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

الأطراف ذات العلاقة، والتي تشمل كل الجهات الرئيسية التي يتعامل معها العميل، والحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بمختلف مكوناته<sup>(١)</sup>.

هـ. الحصول على معلومات عن العمليات التعاقدية والالتزامات القانونية للعميل، وذلك من خلال مراجعة النظام الأساسي وعقد التأسيس ومحاضر الاجتماعات والتعاقدات المختلفة وغيرها من الوثائق<sup>(٢)</sup>.

إن هذا كله يساعد المراجع في تكوين تصور واضح حول التوقعات لمختلف بنود البيانات، وتأثير الشركة بخصائص الصناعة، وتقدير مقولية التقديرات المحاسبية، والتعرف على بعض خصائص الشركات من حيث القواعد المحاسبية الخاصة، وتحطيم أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، وتقدير قرائن المراجعة، وتحديد مجالات المراجعة التي تتطلب عناية خاصة والمهارات الضرورية، بالإضافة إلى ذلك تقديم خدمة أفضل للعميل، فضلاً عن ذلك إدراك الظروف الاستثنائية (مثل الغش، وعدم التقيد بالقوانين والأنظمة)<sup>(٣)</sup>.

أما فيما يتعلق بنطاق المراجعة فإن على مراجع الحسابات مراعاة ما نصت عليه الفقرة رقم "٩" من المعيار (ISA) والمتمثلة "بتحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها، مثل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع وموقع مكونات المنشأة؛ وتأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتحطيم وتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة مثل الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتاريخ الرئيسية لاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة"<sup>(٤)</sup>.

(١) على الثنائيات، 'مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق'، مرجع سابق، ص ١٤٧.

(٢) نفس المرجع، ص ١٤٧.

(٣) حسين القاضي، حسين دحوح، 'أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية'، مرجع سابق، ص ٢٢٣.

(٤) الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة'، مرجع سابق، ص ٣٤.

## 9-2 أداء الإجراءات التحليلية الأولية :

تعتبر الإجراءات التحليلية من الأساليب الفعالة، والتي تلعب دوراً هاماً وأساسياً في عملية المراجعة وذلك من خلال مساعدة المراجع في التخطيط لعملية المراجعة وجمع أدلة الإثبات اللازمة لعملية المراجعة وتقدير نتائج المراجعة.

فإن الإجراءات التحليلية كما عرفها أحد الباحثين "أحد أساليب الاختبارات الأساسية في المراجعة التي تهدف إلى اختبار دقة أرصدة الحسابات بدون الدخول في تفاصيل المعاملات المكونة لرصيد الحساب، وطبقاً لهذا الأسلوب يقوم المراجع بمقارنة القيمة المتوقعة مع الرصيد الفعلي لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبار تفاصيلها أو التي تتطلب فحصاً إضافياً<sup>(1)</sup>.

إذا فإن الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع هي: عبارة عن الاختبارات الجوهرية للبيانات المالية وذلك من خلال استخدام الأساليب والأدوات المختلفة، والتي تبدأ بالإجراءات والمقارنات البسيطة المتمثلة بالاستفسار والمناقشة والبحث وإجراء التحليلات البسيطة إلى إجراءات متقدمة ومعقدة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية المتقدمة وذلك بهدف الوصول إلى أدلة وقرائن إثبات حول البيانات والقوائم المالية<sup>(2)</sup>.

ويرى غرابية أن الإجراءات التحليلية هي عملية الحصول على أدلة وإثباتات لصحة وعدالة القوائم المالية عن طريق دراسة ومقارنة علاقات المعلومات المالية وغير المالية لتدعم الإثباتات التي حصل عليها المراجع من خلال إجراءات المراجعة<sup>(3)</sup>.

## 10-2 أهداف وتوقيت الإجراءات التحليلية :

الاستمرار، وتوجيه المراجع إلى الأمور التي قد تحتوي على تحريرات مادية وتقليل حجم الاختبارات التفصيلية<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> Temkin, Robert H. & Alan J. Winters, "The Auditor's New Responsibility for Internal Control", Journal of Accountancy, May, 1988, p74.

<sup>(2)</sup> ياسين الطاهات، 'تقدير الإجراءات التحليلية لقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مراجع الحسابات'، رسالة ماجستير غير منشورة: كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، المفرق، ٢٠٠٣، ص ٢١.

<sup>(3)</sup> عدنان غرابية، 'مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية" من قبل مراجع الحسابات في الأردن'، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية جامعة اليرموك، ٢٠٠٣، ص ١٨.

أما من حيث توقيت أداء الإجراءات التحليلية فتتم من خلال ثلات مراحل من عملية المراجعة ، حيث يتم أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط والتي تساعد المراجع في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها<sup>(٢)</sup>. وفي فهمه لنشاط العميل وفي تحديد مجالات المخاطر المحتملة، وفي تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأخرى وتوقيتها<sup>(٣)</sup>، ويتفق مع هذا الرأي "جمعة" ، إذ يعتبر أن قيام المراجع بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط تعمل على مساعدة المراجع في تفهم نشاط المنشأة وفي تحديد مجالات المخاطر المحتملة في النشاط، كما تساعد في الاستدلال على جوانب النشاط التي ربما لا يدركها<sup>(٤)</sup>.

ويرى أحد الباحثين أن القيام باستخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة تساعد مراجع الحسابات في الآتي<sup>(٥)</sup>:

١. الحصول على فهم طبيعة نشاط المنشأة كي يمكن تقييم المخاطر الملزمة ومخاطر الأعمال وفي ضوء ذلك يمكن للمراجع وضع خطة المراجعة أو تحديتها.
٢. التعرف على المجالات التي ترتفع فيها مخاطر ارتكاب الأخطاء والمخالفات، ففي مرحلة التخطيط تؤشر الإجراءات التحليلية إلى المشاكل والقضايا الواجب معالجتها لاحقا في مرحلة العمل الميداني.
٣. تحديد المجالات التي يجب على المراجع أن يوجه إليها عنايته من خلال افت نظر هو تركيز اهتمامه إلى الأمور غير العادية التي قد تتطلب مزيدا من الإثباتات كالتعزيز المستندي الإضافي من خلال جمع الإثباتات.
٤. تخصيص وقت المراجعة بصورة أكثر فاعلية، وبذلك يمكن تخصيص وقت مراجعة أطول للمجالات ذات المخاطر العالية ووقت أقل تلك الأقل خطورة.
٥. تخصيص موارد المراجعة الأخرى (مادية ومالية وبشرية ومعلوماتية وغيرها) بصورة أكثر فاعلية.

(١) على الذنيبات، 'مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق'، مرجع سابق، ص١٨٢ .

(٢) حسين القاضي، حسين دحوح، 'أسس المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية'، مرجع سابق، ص٢٢٣ .

(٣) على الذنيبات، 'مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق'، مرجع سابق، ص١٨٢ .

(٤) أحمد حلمي، 'مسؤولية المراجع بشأن الإجراءات التحليلية عند تطبيق معايير المراجعة الدولية'، مجلة المحاسب القانوني، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد ٨، عمان، الأردن، تموز ، ٢٠٠٢: ص٥ .

(٥) يوسف عبده راشد الرياعي، 'استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية'، مرجع سابق، ص١٤ .

وتكون المرحلة الثانية في مرحلة التنفيذ والتي عادة ما تسمى بمرحلة المراجعة التفصيلي (الجوهرى)، والتي من خلالها يتم الحصول على أدلة حول إقرارات معينة تتعلق بالنشاط أو بالأرصدة<sup>(١)</sup>.

وتتم الخطوة الأخيرة في مرحلة نهاية المراجعة ويتم ذلك من خلال مقارنة الأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية لسنة الحالية مع السنة السابقة لاكتشاف أي انحرافات مادية-إن وجدت- ولفتنة حول الصورة الكلية لقوائم المالية التي تم مراجعتها وتتم هذه الدراسة من قبل مدير المراجعة المسؤول عن العملية، أو الشريك المسؤول عن عملية المراجعة<sup>(٢)</sup>.

## ١١-٢ التحديد الأولي للأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة :

ذكر معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) في الفقرة ٩ "أن على مراجعى الحسابات: عند وضع استراتيجية المراجعة الشاملة "الأخذ في الاعتبار العوامل التي ستتركز عليها جهود فريق عملية المراجعة في تحديد مستويات الأهمية النسبية والتحديد الأولي للنواحي التي قد تواجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية، والتحديد الأولي للمكونات الهامة وأرصد الحسابات<sup>(٣)</sup>.

### ١١-٢ تعریف الأهمية النسبية:

تم تعریف الأهمية النسبية كما ورد من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية(FASB) بأنها:

"المدى الذي يحتمل فيه في ضوء الظروف المحيطة، أن تتغير أو تتأثر تقدیرات شخص معقول يعتمد على المعلومات المحاسبية، وذلك بسبب حذف أو تحریف يحدث في هذه المعلومات<sup>(٤)</sup>.

كما تم تعریف الأهمية النسبية من لجنة معايير المراجعة الدولية(IFAC) في معيار المراجعة الدولي رقم (ISA No.320)، بما يلي " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية، وتعتمد

(١) هادي التعميمي، "مدخل إلى المراجعة من الناحية النظرية والعملية"، مرجع سابق، ص ٥٢.

(٢) ألفين أرينز، وجيمس لوبياك، ' المراجعة مدخل متكامل. مرجع سابق'، ص ٢٥٦.

(٣) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة" ، مرجع سابق، ص 334

(٤) أحمد حلمي، 'مسؤولية المراجع بشأن الإجراءات التحليلية عند تطبيق معايير المراجعة الدولية، مجلة المحاسب القانوني المجمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد ٨، عمان، الأردن تموز، ٢٠٠٢، ص ٥.

الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمها بصورة خاطئة <sup>(١)</sup>.

### ١١-٢-٢ التحديد الأولي للأهمية النسبية:

يجب على المراجع الحسابات أن يأخذ في الاعتبار التحديد الأولي للأهمية النسبية في بداية عملية المراجعة ، حيث يجب تحديد المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية، ويتمثل السبب وراء هذا التحديد في مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة وذلك للحصول على تأكيد من أسباب عدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، فالمراجع يكون مسؤولاً عن تحديد مدى وجود تحريف جوهرى في ضوء الأهمية النسبية في القوائم المالية فإذا رأى أن هناك تحريفاً جوهرياً وجب عليه إشعار العميل حتى يمكن تصحيح الموقف <sup>(٢)</sup> .

ويرى آخرون أن تحديد الأهمية النسبية لكل حساب ولكل عملية تعتمد أساساً على الحكم المهني للمراجع وهو أمر يميل إلى حد ما إلى الجانب الشخصي، أكثر من ميله إلى الجانب الموضوعي، لذا على المراجع أن يخطط لعملية التدقيق بحيث تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية، كما يجب على مراجع الحسابات أن يفحص كلامنا لكم والكيف للخطأ الذي يكتشفه وعليه أن يكون يقظاً ولو كانت الأخطاء صغيرة لأنه قد يكون لها أثر مهم على المعلومات المالية <sup>(٣)</sup> .

يتفق البعض مع الرأي السابق في أن " كمية الأدلة والقرائن تتناسب طردياً مع الأهمية النسبية للعنصر موضوع المراجعة، وأن المقصود بأهمية العنصر النسبية هي قيمة ذلك العنصر بالمقارنة مع قيمة العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية وليس بـ كبر أو صغر قيمته بصورة مطلقة" <sup>(٤)</sup> .

### ١١-٢-٣ العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة:

ينص معيار المراجعة (ISA No.320) في الفقرة ٩ "أن على مراجع الحسابات عند التخطيط لعملية المراجعة "الأخذ بالاعتبار الأمور التي تجعل البيانات خاطئة بشكل جوهرى، حيث إن فهم المراجع

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة" ، مرجع سابق، ص ٣٩٤ .

(٢) ألين أرينز، وجيمس لوبياك، " المراجعة مدخل متكامل" . مرجع سابق، ص ٣٢٢ - ٣٢٤ .

(٣) صادق الحسني، خالد أمين، " الأهمية النسبية: دراسة تحليلية انتقادية في ضوء معايير المراجعة الدولية" ، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجمعة الأردنية المجلد ٢٤ العدد ٢ ، ١٩٩٧: ص ٤٦٨ .

(٤) خالد أمين عبدالله، " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٧، ص ١٣٠ .

للمنشأة وبيئتها يمثل إطاراً مرجعياً يستطيع من خلاله مراجع الحسابات عن طريق ممارسته لحكمة المهني في تقييم مخاطر الأخطاء وفي مساعدته في تحديد الأهمية النسبية<sup>(١)</sup>.

ويمكن القول: إن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر المراجعة أي كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة: ويجب على المراجع أن يأخذ هذه العلاقة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عملية المراجعة<sup>(٢)</sup>.

ويجب على مراجع الحسابات الأخذ بالاعتبار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية على المستويات التالية<sup>(٣)</sup>:

#### (أ). مستوى البيانات المالية:

يتم أخذ مخاطر المراجعة على مستوى البيانات المالية بعين الاعتبار خلال مرحلة التخطيط لإجراءات المراجعة، إذ يجب على المراجع في هذه المرحلة القيام بعملية تقييم شاملة لمخاطر المراجعة في ضوء معرفته بأعمال العميل، والقطاع الصناعي الذي يعمل فيه وإدارته، والبيئة المحيطة بالرقابة والعمليات، ويكون هذا التقييم أساس التوفير المعلومات الأولية الازمة للمنهج العامل مهمه المراجعة، والاحتياجات المتعلقة بموظفي المراجعة ورسم الإطار العام الذي يتم بموجبه تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر المراجعة على مستوى أرصدة الحسابات الإفرادية أو على مستوى مجموعة من المعاملات، وكجزء من التقييم الشامل للمخاطر، ويجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار مدى إمكانية وجود مشاكل عامة مثل مشاكل السيولة والاستمرارية في المستقبل.

#### (ب). مخاطر المراجعة على مستوى أرصدة الحسابات:

يتم توجيه معظم إجراءات المراجعة على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعة المعاملات وبناء على ذلك لابد وأن يتم تحديد مخاطر المراجعة على هذا المستوى مع الأخذ بعين الاعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر المراجعة على مستوى البيانات المالية.

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة" ، مرجع سابق، ص٣٩٤.

(٢) نفس المرجع، ص٣٩٤.

(٣) خالد أمين عبد الله ، ' علم مراجعة الحسابات: الناحية العملية ' ، مرجع سابق، ص٢٣.

وتقسم مخاطر المراجعة حسب ما جاء في معايير المراجعة والضمان الدولي (IAASB) في المعيار الدولي للمراجعة (ISA NO.400) والخاص بموضوع تقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أن مخاطر المراجعة تتكون من المخاطر الملزمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف<sup>(١)</sup>.

#### • المخاطر الملزمة:

عرفت المخاطر الملزمة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الفقرة "٢٩" من المعيار الدولي للمراجعة (ISA NO.200) بأنها "قابلية رصيد حساب ما أو مجموعة من المعاملات للتحريفات التي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عند تجميعها مع التحريفات الموجودة في أرصدة حسابات أو مجموعة معاملات أخرى مع افتراض عدم وجود نظام للرقابة الداخلية"<sup>(٢)</sup>.

ويشار بعض الأحيان للمخاطر الملزمة بالمخاطر الضمنية، حيث يرى "عبدالله" أن المخاطر الضمنية ترتبط بطبيعة العمل وببيئته وطبيعة أرصدة الحسابات والمعاملات، فالحسابات التي تعتمد في تقديرها بدرجة كبيرة على حكم الإدارة واجتهاها أو أنها معقدة في احتسابها كالتقديرات المحاسبية المعقدة أو تلك التي تمثل أصولاً متحركة أو مرغوبة كالمجوهرات أو تلك التي تكون على وجه الخصوص عرضة للتغيرات في ضوء طلب المستهلكين أو التقنية التي تؤثر في قيمتها، كل هذه الحسابات تكون مخاطرها الضمنية أكثر من غيرها<sup>(٣)</sup>.

#### • مخاطر الرقابة:

تم تعريف مخاطر الرقابة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الفقرة "٢٩" من المعيار الدولي للمراجعة (ISA NO.200)، بأنها "تلك المخاطر الناتجة من حدوث تحريف في رصيد حساب ما أو في نوع معين من المعاملات والذي يكون جوهرياً، إذا أجتمع مع غيره من التحريفات في أرصدة أو أنواع أخرى من المعاملات والذي لا يمكن منعه أو اكتشافه من قبل الرقابة الداخلية"<sup>(٤)</sup>.

#### • مخاطر الاكتشاف:

(١) غسان فلاح المطرانية، 'مراجعة الحسابات المعاصر: الناحية النظرية دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٦، ص ٢٢٣.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة'، مرجع سابق، ص، ٢٢١.

(٣) خالد أمين عبدالله، 'علم مراجعة الحسابات: الناحية النظرية الطبعة الأولى دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ١٩٩٩، ص ٢٣-٢٤.

(٤) الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة'، مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص، ٢٢١.

تم تعريف مخاطرة الاكتشاف طبقاً لما جاء في معيار المراجعة (ISA NO.200) الصادر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمحدد في الفقرة رقم " ٣١ " من المعيار بأنها " تلك المخاطر الناتجة عن خطأ في البيانات المالية ولا يمكن اكتشافها من قبل المراجع عند إجراء الإجراءات التفصيلية وقد تكون هذه الأخطاء موجودة في حساب معين أو عملية أو مجموعة عمليات وقد تكون مع أخطاء أخرى لبيانات أو ارصده <sup>(١)</sup> .

وتكمّن مخاطر الاكتشاف وراء عدم تمكن إجراءات المراجع في اكتشاف التحريرات المادية التي يمكن أن تحدث أو توجد في البيانات المالية " محل المراجعة " يعود السبب في ذلك إلى تطبيق إجراءات مراجعة غير فعالة سواء في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة أو في مرحلة التنفيذ، وهناك بعض الأسباب التي قد تؤدي بمراجع الحسابات إلى الوقوع في مخاطر الاكتشاف من أهمها: <sup>(٢)</sup>

١. استخدام أسلوب معاينة غير مناسب أو استخدام حجم عينة غير كافٍ.
٢. الفشل في أداء إجراء مراجعة ضرورية بسبب اعتبارات الوقت والكلفة.
٣. استخدام إجراء مراجعة غير ملائم في موقف معين.
٤. الفشل في التوصل إلى الاستنتاج الصحيح من خلال الاستعراض التحليلي وأدلة الإثبات.
٥. الفشل في إجراء الاستفسارات المناسبة داخل الشركة وخارجها.

## ١٢-٢ دراسة وفهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة:

تعتبر دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية التي يرتكز عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداد خطة المراجعة وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجال التطبيق إجراءات المراجعة، أن ضعف أو قدره نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضاً العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر <sup>(٣)</sup> .

<sup>(١)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة" ، مرجع سابق، ٢٠٠٧ ، ص، ٢٢٢ .

<sup>(٢)</sup> محسن بابقي عبد القادر ، " مدى اعتماد مراقب الحسابات على عاصر الرقابة الداخلية " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، ٢٠٠٤ ، ص. ٨٩ .

<sup>(٣)</sup> يوسف محمود جريوع، "دراسة وتقدير نظام الرقابة الداخلية، مجلة المحاسب القانوني العربي المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ال عدد ١٠٧: عمان، الأردن، تموز، ١٩٩٨، ص. ١٦ .

كما أشار معيار المراجعة الدولي (ISA NO.300) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الـ (IFAC) في الفقرة (٩)، أمور عديدة من ضمن هذه الأمور "الحصول على أدلة فيما يتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية" <sup>(١)</sup>.

تمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بدءاً بفهم عناصر هيكل الرقابة الداخلية ومروراً باختبارات الرقابة وانتهاءً بتحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها:

#### ١. التقييم المبدئي للرقابة الداخلية:

بعد انتهاء مراجع الحسابات من إجراءات الاتفاق والتعاقد وإجراء المسح المبدئي للمنشأة موضوع المراجعة والحصول على المعلومات والحقائق ذات العلاقة بها وغير ذلك من المعلومات التي يرى ضرورتها يقوم بعملية تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية لتكوين تصور مبدئي عن الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها كي يتضمن له تحديد الطريقة التي يقتفيها للوصول إلى أهداف المراجعة.

وعلى ضوء المعلومات التي حصل عليها من الدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية أن يقرر ما إذا كان سيستمر أو يمتنع عن ذلك ويتوقف قراره بالاستمرار من عدمه على الاستنتاجات التي حصل عليها بخصوص نظام الرقابة الداخلية <sup>(٢)</sup>.

ويجدر التوبيه إلى أن مراجع الحسابات قد يتوصى من الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية إلى أحد الاستنتاجين التاليين: <sup>(٣)</sup>

الأول: أن لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي حيث إنه لا يصلح بصفة عامة لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الأساسية في المراجعة، وبناءً على ذلك يتوجب على المراجع عدم إجراء أي دراسة أو تقييم تفصيلي والقيام بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد على الرقابة الداخلية.

<sup>(١)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة' مرجع سابق، ص ٣٣٤.

<sup>(٢)</sup> ألين أرينز، وجيمس لوياك، 'المراجعة مدخل متكامل'، مرجع سابق، ص ٣٩٥.

<sup>(٣)</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، ' دراسات منقدمة في المحاسبة والمراجعة'، الدار الجامعية لاسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٢٥٠.

الثاني: أنه يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وهنا يتوجب على المراجع القيام بالدراسة والتقييم التفصيلي للرقابة الداخلية بغية تحديد درجة فاعليتها وتقدير المخاطر، وفي ضوء ذلك يتم تخطيط طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة [الاختبارات الأساسية] للحصول على الإثباتات.

## ٢. التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية:

تقتضي هذه المرحلة من مراجع الحسابات أن يقوم بالتقدير التفصيلي والفهم الكامل للرقابة الداخلية بهدف التأكيد من مدى فاعلية عناصر الرقابة في الوصول بالنظام إلى المستوى الذي يحقق فيه أهدافه بصورة سليمة.

وطبق الفقرة '١٩" مننشرة معايير المراجعة (SAS NO.٧٨) "في جميع عمليات المراجعة يجب أن يحصل المراجع على فهم لكل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية بالدرجة التي تكفي لتخفيض عملية المراجعة من خلال تنفيذ إجراءات يروم منها فهم تصميم السياسات والإجراءات الرقابية المتصلة بمراجع القوائم المالية، ومعرفة فيما إذا كانت هذه السياسات والإجراءات موضوعة موضع التطبيق ومن ثم استخدم ذلك الفهم وهذه المعرفة في":<sup>(١)</sup>

١. تحديد التحريفات المحتملة.

٢. الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تؤثر في وجود تحريفات مادية.

٣. تصميم الاختبارات الأساسية.

وللحصول على الفهم الكامل لنظام الرقابة يجب على مراجع الحسابات دراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية، وتكون عناصر الرقابة كما وردت في معيار المراجعة الدولي رقم(ISA NO.315) والخاص بـ"فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" في الفقرة رقم (٤٣) من (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، نظم المعلومات والاتصال، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ، الأنشطة الرقابية، متابعة أساليب الرقابة)".<sup>(٢)</sup>

١- بيئة الرقابة:

<sup>(١)</sup> American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , "Statement of Auditing Standards No. 78-Consideration of Internal control in a Financial Statement Audit", Journal of Accountancy, Februar1996, p86.

<sup>(٢)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة" مرجع سابق، ص٣٥٦.

يشير معيار المراجعة الدولي (ISA NO.315) إلى أن بيئة الرقابة تتمثل في مواقف ووعي وتصرفات المكلفين بالرقابة والإدارة العليا والمسند إليهم إدارة المنشأة تجاه أهمية الرقابة الداخلية، وتضم بيئة الرقابة العديد من المكونات منها: النزاهة، والقيم الأخلاقية، والالتزام بالكفاءة، وتوزيع السلطات والمسؤوليات، وأخيراً السياسات والممارسة المتعلقة بالموارد البشرية<sup>(١)</sup>.

#### ب- تقييم المخاطر :

يرى البعض أن مكونات الرقابة الداخلية بداية من بيئة الرقابة حتى المتابعة يجب أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، ويقوم المراجعون بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات في عملية المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقييم المخاطر والاستجابة لها بفاعلية فإن المراجع يحتاج، إلى تجميع دليل إثبات أقل مقارنة في حالة عدم الاستجابة لهذه المخاطر<sup>(٢)</sup>.

ج. نظم المعلومات والاتصال بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ:

يجب على المراجع الحصول على معرفة كافية بنظام المعلومات الخاص بالتقارير المالية، ويكون هذا النظام كما أشار إليه معيار المراجع رقم ٣١٥ في الفقرة رقم '٨' ، والذي يشمل النظام المحاسبي من الإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة تسجيل ومعالجة وتقديم التقارير حول معاملات المنشأة والإبلاغ عنها ولتوفير المساعدة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية<sup>(٣)</sup>.

كما على المراجع الحصول على معرفة كافية بنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك النواحي التالية:<sup>(٤)</sup>

- فنات المعاملات في عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية.
- الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عنها في البيانات المالية.

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة' ، مرجع سابق، ص٣٦٣ .

(٢) أمين السيد لطفي، 'التطورات الحديثة في المراجعة' ، مرجع سابق، ص٢٦٩ .

(٣) الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة' ، مرجع سابق، ص٣٦٥ .

(٤) نفس المرجع، ص٣٦٦ .

- السجلات المحاسبية سواء كانت إلكترونية أو يدوية والمعلومات المدعمة والحسابات المعنية في البيانات المالية فيما يتعلق ب مباشرة، تسجيل، ومعالجة المعاملات، والإبلاغ عنها.
- كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والظروف باستثناء قنوات المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية.
- عملية إعداد القوائم المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات.

#### هـ. الأنشطة الرقابية:

هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيد من أن الإجراءات الضرورية قد اتخذت لتحديد المخاطر المرتبطة، بتحقيق أهداف المنشأة، وبصفة عامة تقع إجراءات الرقابة داخل أربع مجموعات عريضة هي فحص الأداء وتشغيل المعلومات، وضوابط الرقابة المالية بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات<sup>(١)</sup>.

#### وـ. المتابعة:

ينصرف معناها إلى عملية تقدير جودة أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت، أي المتابعة المستمرة، والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لمعرفة ما إذا كانت تعمل كما ينبغي، ولتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتقاديم احتمال تقادم الرقابة الداخلية، ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة المتابعة المستمرة أو إجراء تقييمات مستقلة أو عن طريق الجمع بين الأسلوبين، ومن الأشياء الأكثر شيوعاً في هذا الإطار المناقشة مع الإدارة<sup>(٢)</sup>.

#### ٣ـ اختبار مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

في حالة وجود نظام رقابة داخلية في منشأة "ما" فهذا لا يعني أن هذا النظام يتم تطبيقه فعلاً، لذا فإن على مراجع الحسابات التأكيد من أن هذا النظام يتم تطبيقه فعلاً أملاً، وبهدف التأكيد من ذلك يقوم مراجع الحسابات بإجراء اختبارات تسمى اختبارات الالتزام، إذ يتم أداء هذه الاختبارات بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها، وتصمم هذه الاختبارات بهدف التأكيد من وجود مواطن قوة

<sup>(١)</sup> جانيس . روهيلا، وأندرسون ستيفن براج، 'وظيفة المراقب المالي: دور المحاسب الإداري، الجزء الأول، ترجمة أحمد محمد زامل، مركز البحث، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠١، ص ٨٩.

<sup>(٢)</sup> ألين أرينز، وجيمس لوباك، "المراجعة مدخل متكامل" ، مرجع سابق، ص ٣٨٣.

النظام فعلاً، وان المنشأة تتبع كافة التعليمات الموجودة في دليل الإجراءات، حيث تساعد هذه الاختبارات مراجعة الحسابات في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية<sup>(١)</sup>.

ومن الإجراءات التي يجب أن تضمنها اختبارات الالتزام كافة الإجراءات التي من شأنها فحص تفاصيل وتحليل وأرصدة العمليات وتحليل النسب وتحديد اتجاه التغيرات وفحص جميع الاستثناءات والحصول على الإقرارات من الإدارة والقيام بالمراجعة التحليلي والهدف من ذلك إثبات صحة المعلومات المدونة في السجلات المحاسبية والقوائم المالية<sup>(٢)</sup>.

ويرى أحد الباحثين أن أداء الاختبارات الهدف منه الحصول على دليل حول فاعلية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتنفيذها وكذا التأكيد من فاعلية السياسات والإجراءات المطبقة فيمنعوا اكتشاف الأخطاء ومن أن إجراءات الرقابة الداخلية تتم على مدار الفترة موضع المراجعة<sup>(٣)</sup>.

والحصول على أدلة فيما يتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية وذلك من خلال الاستفسار من الموظفين، وفحص المستندات والتقارير، والملاحظة، وإعادة تنفيذ الإجراءات لدى العميل<sup>(٤)</sup>.

#### ٤. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة ونقويم نظام الرقابة الداخلية وبعد الانتهاء من جمع المعلومات المتعلقة بتصميم النظام واداء اختبارات الالتزام للتأكد من ان إجراءات الرقابة قد تم تطبيقها كما وردت في النظام فإن مراجعة الحسابات يكون في موقف يسمح له بالحكم على كفاءة وفاعلية النظام، في ضوء الاختبارات التي قام بها قد يتوصل إلى أحد الاستنتاجات الثلاثة الآتية:<sup>(٥)</sup>

ا. سلامة نظام الرقابة الداخلية وسلامة تطبيق الوحدة الاقتصادية لإجراءاته وسياساته، في هذه الحالة فإن مراجعة الحسابات يحتاج إلى أداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية لمراجعة العمليات وأرصدة البيانات المالية لتأييد رأيه فيها.

(١) ولIAM توماس، وأمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ترجمة احمد حامد حاج، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٨، ص ٣٩٥.

(٢) ياسين العيسى، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق" ، مجلة المراجع، جمعية مراجعى الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان ٣٥-٣٤، ١٩٩٨، ص ٢١.

(٣) أحمد عبدالله النور، " مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تحطيم إجراءات المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية" ، مرجع سابق ص ٧١.

(٤) ألين أرينز، وجيمس لوياك، "المراجعة مدخل متكامل" ، مرجع سابق، ص ٣٨٣.

(٥) ولIAM توماس، وأمرسون هنكي "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ترجمة احمد حامد حاج، مرجع سابق، ص ٣٩٦ - ٣٩٥.

ب. سلامة نظام الرقابة الداخلية وعدم سلامة تطبيقه، وفي هذه الحالة يقوم بالتأكد من ان ذلك لا يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية ففي هذه الحالة يقوم بالاستمرار في عملية المراجعة دون زيادة عدد الاختبارات الأساسية، أما إذا كان عدم تطبيق النظام يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية فيجب على مراجع الحسابات ان يكشف من الاختبارات الأساسية لتعويض الضعف في تطبيق النظام.

ج. ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم الالتزام بتطبيق إجراءاته، ففي هذه الحالة يمتنع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه في البيانات المالية أو ينسحب من أداء مهمته.

## ٥. تقييم مخاطر الرقابة:

يقصد بتقييم مخاطر الرقابة القيام بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة وإعداد البيانات المالية وفق المبادئ المحاسبية، وتنطلب عملية تقييم المخاطر تحليل العوامل المنشأة لها، وتحديد احتمالية حدوثها واتخاذ الإجراءات الضرورية للتحكم فيها وإدارته التخفيض حدة تأثير حدوثها إلى مستويات مقبولة، والجدير بالذكر أن هدف الإدارة من تقييم المخاطر هنا يختلف عن هدف مراجع الحسابات، إذ تسعى الإدارة من وراء تقييم وتحليل مخاطر الرقابة إلى التعرف على تلك المخاطر واحتمالية حدوث الأخطاء والغش والعمل على اتخاذ كلما من شأنه تخفيضها، أما هدف مراجع الحسابات من تقييم مخاطر الرقابة فهو تحديد مستوى لمساعدته في تحديد مدى وطبيعة الإثباتات المطلوبة في عملية المراجعة<sup>(١)</sup>.

ولتقييم مخاطر الرقابة يقتضي الأمر من مراجع الحسابات تقويم مدى فاعلية سياسات وإجراءات هيكل الرقابة في منع و اكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية في البيانات المالية، ففي حالة اعتقاده أن الرقابة الداخلية مصممة بصورة جيدة وتعمل كما هي موصوفة فإن مخاطر الرقابة تقييم بمستوى أقل، أما في حالة اعتقاده أن تصميم الرقابة غير جيدة وأنها لا تعمل كما هي موصوفة فإن مخاطر الرقابة تكون بمستوى أعلى، في حين إذا أسفر التقويم بأن الرقابة الداخلية

<sup>(١)</sup> محسن بابقي عبد القادر، ' مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية '، مرجع سابق، ص55.

لا يمكن الاعتماد عليها فإن على مراجع الحسابات تجاهل الرقابة الداخلية والاعتماد كلياً على المراجعة التفصيلي<sup>(١)</sup>.

### وسائل دراسة وتقدير نظام الرقابة الداخلية:

توجد عدد من الوسائل التي يستخدمها مراجع الحسابات لفهم ودراسة وتقدير نظام الرقابة الداخلية، حيث يعد التوثيق مطلوباً في جميع مراحل المراجعة ويتم تدوين هذا الفهم والتقدير في أوراق عمل المراجع، وتمثل الأساليب الشائعة في دراسة وتوثيق هذا الفهم بالتصنيفات السردية (المذكرات الوصفية) وخرائط التدفق وقوائم استقصاء.

#### ١. المذكرات الوصفية:

ت تكون المذكرات الوصفية من تعليقات مكتوبة فيما يتعلق بدراسة مراجع الحسابات لمكونات الرقابة الداخلية، عن طريق تلخيص الفهم الشامل للرقابة الداخلية وللسياسات والإجراءات الموضعية المتعلقة بكل نوع من العمليات وتستخدم هذه الوسيلة عند مراجعة الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم نظرً إلى سهولة إعدادها وانخفاض تكاليفها<sup>(٢)</sup>.

#### ٢. خرائط التدفق:

خرائط التدفق هي : رسم بياني يستخدم الرمز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل النظام، ولذلك تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام الاعتماد داخل المنشأة، وبعبارة أخرى تظهر خرائط التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المنشأة، فتبدأ بتحديد مصدر المستند أو السجل، والتشغيل اللاحق لهذا المستند أو السجل وأوجه استخدامه وأخيراً ما يؤول إليه المستند أو السجل في نهاية المطاف، بالإضافة إلى ذلك فإن خرائط التدفق تظهر كيفية الفصل بين الواجبات وإجراءات الفحص الداخلي، ونظام الاعتماد الموجود<sup>(٣)</sup>.

#### ٣. قائمة الاستقصاء (الاستبانة):

(١) هادي التميمي "مدخل إلى المراجعة من الناحية النظرية والعملية" ، مرجع سابق، ص ٩١.

(٢) محسن باقى عبد القادر، " مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية" ، مرجع سابق، ص ٨٩.

(٣) يوسف محمود جربوع، 'دراسة وتقدير نظام الرقابة الداخلية' مرجع سابق، ص ١٩.

يستخدم مراجع الحسابات الاستقصاءات المكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها المراجع إلى العاملين عن وسائل الرقابة التي تتبعها المنشأة تحت المراجعة، والتي يعتقد من أنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، حيث يتم تصميم هذه الاستبانة بحيث تكون الإجابة بكلمة (نعم) أو (لا) فإذا كانت الإجابة بنعم، فيعني ذلك أن نظام الرقابة يفي بالغرض أي إلى مواطن القوة<sup>(١)</sup>.

## ١٣-٢ وضع خطة المراجعة:

بعد انتهاء المراجع من الخطوات السابقة بوضع استراتيجية المراجعة الشاملة يأتي بعد ذلك وضع خطة مراجعة بناء على المعلومات التي تم الحصول عليها، وتعبر خطة المراجعة عن المصطلح عن طريق معيار التخطيط الدولي الجديد للمراجعة، حيث كانت المعايير السابقة تشير إلى خطة المراجعة على أنها برنامج المراجعة، وطبقاً لمعايير التخطيط الدولي (٣٠٠)، في الفقرة "١٣" يتعين على المراجع تطوير خطة المراجعة من أجل تقليل مخاطر المراجعة وبالشكل المقبول وتطبيق الاستراتيجية الشاملة للمراجعة.

وتشمل خطة المراجعة توضيح الإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف عملية المراجعة، فعند وضع خطة المراجعة يجب على مراجع الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التخطيطية التي سيقوم بها والتوفيق المناسب لكل إجراء<sup>(٢)</sup>.

فخطة المراجعة كما نص عليه معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) في الفقرة "١٤" تكون أكثر تفصيلاً من استراتيجية المراجعة الشاملة، فهي تتضمن تفاصيل عن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بادائتها أعضاء فريق عملية المراجعة من أجل الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية، كما تشير الفقرة "١٥" إلى أن خطة المراجعة تشمل على وصف لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية، والإجراءات الإضافية عند مستوى الإثبات لكل فئة هامة من المعاملات

(١) هادي التميمي، 'مدخل إلى المراجعة من الناحية النظرية والعملية'، مرجع سابق، ص ٩١.

(٢) علي الذنيبات، "مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق"، مرجع سابق، ص ١٥٦.

وأرصدة الحسابات والإصلاحات، وإجراءات المراجعة الأخرى المطلوب تنفيذه للعملية من أجل الامتثال لمعايير المراجعة الدولية، على سبيل المثال الاتصال المباشر مع محامي المنشأة<sup>(١)</sup>.

إن إجراءات المراجعة الأساسية تقوم في الأساس على الاختبارات الأساسية الموسعة للعمليات وتفاصيل الأرصدة، ويتم تصميم خطة المراجعة من ثلاثة أجزاء وتكون من: الاختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، الاختبارات التفصيلية للأرصدة<sup>(٢)</sup>، فعد إعداد خطة المراجعة والاختبارات الأساسية يجب على مراجع الحسابات مراعاة الآتي<sup>(٣)</sup> :

١. تخصيص وقت وموارد أكبر للمجالات ذات المخاطر العالية أثناء أداء عملية المراجعة وذلك حسب ما يتبعه المراجع من دراسته طبيعة أعمال المنشأة والصناعة التي تنتهي إليها، وتقدير مدى احتمال وجود غش وتقدير المخاطر الضمنية والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية ومخاطرها.
٢. بالنسبة لأرصدة الحسابات المهمة والعمليات ذات الصلة بها فإنه يجب أن تحظى باهتمام أكبر في المراجعة عن المجالات الأقل أهمية.

وقبلتنا ولتصميم إجراءات المراجعة يرى الباحث أنه من الملائم توضيح مفهوم وأنواع الاختبارات الأساسية وهي على النحو الآتي:

#### (أ) تعريف الاختبارات الأساسية:

تعرف الاختبارات الأساسية بأنها "إجراءات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء والمخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية" ويطلق على هذه الأخطاء والمخالفات بالأخطاء والمخالفات النقدية<sup>(٤)</sup>.

ويعرفها أحد الباحثين بأنها "إجراءات تصمم لتتصبب مباشرة على المعاملات والأرصدة للتحقق من أنقيمتها عادلة وذلك باختيار أنواع معينة من المعاملات والأرصدة والسجلات والمستندات والأصول

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة" ، مرجع سابق، ص336 .

(٢) ألفين أرينز، وجيمس لوبياك، "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة محمد الدبيسي، مرجع سابق، ص٤٣٠-٤٢٩ .

(٣) طارق حماد، "موسوعة معايير المراجعة : شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية" ، مرجع سابق، ص١١١-١١٠ .

(٤) ألفين أرينز، وجيمس لوبياك، "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة محمد الدبيسي، مرجع سابق، ص٤٣٠ .

وإخضاعها للاختبار بهدف الوصول إلى استنتاج بشأن مصداقية القوائم المالية ككل تمهد الإبداء رأي فيها<sup>(١)</sup>.

### (ب) أنواع الاختبارات الأساسية:

تأخذ الاختبارات الأساسية التي يقوم بها مراجع الحسابات ثلاثة أنواع من الاختبارات يوردها الباحث فيما يلي:

#### ١. الاختبارات الأساسية للعمليات:

هي عملية الفحص الذي ينصب على المستندات التي تؤيد العمليات المالية المتعلقة بحساب معين بغرض اكتشاف التحريرات المادية في توكيده معين، ويمكن القول إن الهدف من الاختبارات للعمليات يتمثل في تحديد مدى تحقق كل أهداف المراجعة تبديا بكل صنف من أصناف العمليات، فعلى سبيل المثال ينفذ المراجع الاختبارات الأساسية للعمليات المالية لاختيار ما إذا كانت العمليات المسجلة تمثل عمليات حدثت بالفعل وفيما إذا كانت العمليات التي حدثت قد تم تسجيلها وأنها مسجلة بدقة وتم تسجيلها بالفترة الزمنية المناسبة وتم تبويبها وتلخيصها وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية بشكل صحيح الأمر الذي يمكن المراجع من التتحقق من صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام<sup>(٢)</sup>.

#### ٢. الإجراءات التحليلية:

تنطوي الإجراءات التحليلية على استخدام المقارنات وال العلاقات لتحديد منطقية رصيد حساب ما كما أنها تعتبر الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية فضلا عن أنها تساعد في اكتشاف الأحداث غير العادلة أو العلاقات غير العادلة بالبيانات المسجلة فعلى سبيل المثال قد يتطلب خطة المراجعة من المراجع ضرورة مراجعة الأرصدة غير العادلة والكبيرة لحسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد وهو ما يطلق عليها البعض بالفحص التحليلي والانتقادي<sup>(٣)</sup>.

#### ٣. الاختبارات التفصيلية للأرصدة:

(١) يوسف عبده راشد الرياعي، "استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، مرجع سابق، ص ٢٦.

(٢) يوسف عبده راشد الرياعي، "استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، مرجع سابق، ص ٢٧.

(٣) ولIAM توماس، و AMERSON هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة احمد حامد حاج، مرجع سابق، ص ٣٣٨.

تركز الاختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدقتر الأستاذ العامل حسابات قائمة الدخل والميزانية إلا أنها تركز بشكل أساسى على أرصدة الميزانية العمومية حيث تهدف إلى التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات ومن أمثلة ذلك المصادقات على أرصدة الدائنين، وتعد هذه المصادقات من الاختبارات الهامة نظراً للحصول عليها من مصدر محايد عن الجهة الخاضعة للمراجعة الأمر الذي يؤدي إلى الاعتماد عليها بشكل كبير<sup>(١)</sup>.

وكما ذكر ناس الفاً فإن خطة المراجعة تتناول تفاصيل عن طبيعة وتوقيت ونطاق ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بادئها أعضاء فريق عملية المراجعة من أجل الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية، ويتناول الباحث بالتفصيل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة كالتالي:

#### ١. طبيعة إجراءات المراجعة:

تشير طبيعة إجراءات المراجعة من حيث غرض المراجع عند قيامه بعملية المراجعة إلى ثلاثة إجراءات وهي كالتالي:

#### • إجراءات التوصل لفهم المنشأة بما فيها رقابتها الداخلية:

إن الهدف من هذا الإجراء هوا لتوصيل إلى فهم بيئة الرقابة الداخلية وتوفير الأدلة التي تدعم هذا الفهم، وكذا فهم الرقابة الداخلية تتنفيذ المعيار المراجعة (ISA No.315) والخاص بفهم المنشأة وببيتها وتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية" حيث نص المعيار في الفقرة رقم "١٧" على الإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الخارج يأخذها في الاعتبار عند الحصول على فهم كافل لمنشأة وذلك لتقدير المخاطر فضلاً عن ذلك مراعاة تلك المخاطر في تصميم خطة المراجعة ويجب أن تكون الإجراءات كحد أدنى من الاتي<sup>(٢)</sup>:

#### (أ) الاستفسار من الإدارة وآخرين داخل المنشأة:

هناك الكثير من المعلومات التي يحصل عليها المراجع من خلال الاستفسارات يمكن الحصول عليها من الإدارة وأولئك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية فإن الاستفسارات من الآخرين ضمن الوحدة

(١) أحمد عبد الله النور، "مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تحفيظ إجراءات المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية" ، مرجع سابق، ص ٩٥.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة' ، مرجع سابق، ص ٣٤٩-٣٤٧.

مثل موظفي المراجعة الداخلي والإنتاج والموظفين الآخرين الذين لهم مستويات مختلفة من الصلاحية قد تكون نافعة في تزويد المراجع بمنظور مختلف في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومن هذه الاستفسارات الموجهة إلى:

١. المكلفين بالرقابة: قد تساعد المراجع في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد البيانات المالية.
٢. موظفي المراجعة الداخلي: قد تتعلق بأنشطتهم الخاصة بتصميم وفاعلية الرقابة الداخلية للوحدة، وما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرض لأية نتائج تم التوصل إليها من هذه الأنشطة.
٣. الموظفين المشاركين في مباشرة أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية: قد تساعد المراجع في تقييم مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.
٤. المستشار القانوني الداخلي: قد تتعلق بأمور مثل المقاضاة والامتثال للقوانين والأنظمة والمعرفة بالاحتيال أو الاشتباه بالاحتيال الذي يؤشر على الوحدة والضمادات والالتزامات بعد البيع والترتيبات مثل المشاريع المشتركة مع شركاء العمل ومعنى شروط العقد.
٥. موظفي التسويق أو المبيعات: قد تتعلق بالتغييرات في استراتيجيات التسويق للوحدة أو اتجاهات البيع أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها.

(ب) الإجراءات التحليلية:

تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير على أمور لها دلالات بالنسبة للبيانات المالية والمراجعة، وعند أداء الإجراءات التحليلية مثل إجراءات تقييم المخاطر يقوم المراجع بتطوير توقعات خاصة بعلاقات تبدو منطقية يتوقع بشكل معقول أن تكون موجودة، وعندما تنتج مقارنة هذه التوقعات معالم بالغا والنسب المسجلة التي تم تطويرها من مبالغ مسجلة علاقات غير عادية أو غير متوقعة على المراجع اعتبار هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، على أنه عندما تستخدم هذه الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة عند مستوى عال فإن نتائج هذه الإجراءات التحليلية توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما إذا كان هنا خطأ جوهري، وتبعاً لذلك على المراجع اعتبار نتائج هذه الإجراءات التحليلية إلى جانب المعلومات الأخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

## (ج) الملاحظة والفحص:

قد تدعم الملاحظة والفحص الاستفسارات للإدارة وللآخرين والإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع، وتشمل زيارة المراجع لموقع المنشأة ومرافق المصنع وملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة، وفحص المستندات والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية.

وتغطي هذه الإجراءات مجالات واسعة تتراوح ما بين ملاحظة الأنشطة المحددة للمنشأة وفحص المستندات وقراءة التقارير التي تعدد الإدارة، كما أن زيارة موقع الشركة وأماكنها تساعد المراجع في فهم أفضل لأعمال وأنشطة العميل.

وعندما ينوى المراجع استخدام المعلومات الخاصة بالوحدة وبينتها التي حصل عليها في فترات سابقة فإنه يجب عليه تحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات قد تؤثر على صلة هذه المعلومات بعملية المراجعة الجارية، وبالنسبة للعمليات المستمرة تساهم الخبرة السابقة للمراجع في الوحدة في فهمها، فعلى سبيل المثال توفر عادة إجراءات المراجعة التي تم أداؤها في عمليات مراجعة سابقة أدلة مراجعة بشأن الهيكل التنظيمي للوحدة والعمل وأساليب الرقابة، وكذلك معلومات حول الأخطاء السابقة، وما إذا كانت قد صحت أملا في الوقت المناسب، مما يساعد المراجع في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في عملية المراجعة الجارية، على أن هذه المعلومات قد تكون أصبحت غير ذات صلة من خلال التغييرات في الوحدة أو بينتها، وعلى المراجع عمل استفسارات وأداء إجراءات مراجعة مناسبة أخرى مثل ملاحظة الأنظمة لتحديد ما إذا كانت قد حصلت تغييرات قد تؤثر على كون هذه المعلومات مناسبة أملا.

## • إجراءات لغرض اختبارات الرقابة:

إن هدف مراجع الحسابات من فهم الرقابة الداخلية يتمثل في تقدير خطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، ففي حالة اعتقاده من أن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية قد تم تصميمها على نحو فعال سيقوم بتقدير الذي يعكس هذا التقييم وللتوصل إلى هذا التقدير للخطر يجب أن يكون خطر الرقابة محدودا بالمستوى الذي تدعمه الأدلة، ويطلق على هذه الإجراءات التي يتم استخدامها للتوصل إلى هذه الأدلة باختبارات الرقابة.

ومن الإجراءات المستخدمة في اختبارات الرقابة (اختبارات الالتزام) وكافة الإجراءات المتمثلة في الاستفسار، وفحص المستندات والتقارير وملحوظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية وتنفيذ الإجراءات لدى العميل، وذلك لغرض تدعيم التقييم المبدئي الذي تم لنظام الرقابة الداخلية، وعما إذا كانت مطبقة وتعمل كما هو مخطط لها وبصورة مستمرة وفعالة وهو ما سبق الحديث عنه أيضا في مرحلة فحص وتقدير الرقابة الداخلية<sup>(١)</sup>.

## ١. نطاق الإجراءات المراجعة:

ويعني كمية إجراءات المراجعة المراد تنفيذها ومدى عمق العمل المطلوب لتطبيقها، ويجدر التنويه إلى أن القرار المتعلق باختيار أي من إجراءات المراجعة يخضع لتقدير المراجع وفقا لما يراه منا سبباً وضرورياً للوصول إلى القناعة الإثباتية، إذ أن وظيفة الإثبات تقوم على أساس وجود نوع ما من الاتصال بين القوائم المالية للمنشأة "محل المراجعة" وفكر وروح المراجع ذاته، والذي عادة ما يعتمد على مجموعة من قرائن الإثبات التي يتم تقييمها بمعرفته إلا أنه لابد من الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية<sup>(٢)</sup>:

١. أن يكون الإجراء ذات صلة وثيقة بالأهداف الواجب تحقيقها واستيفاؤها، فالجرد المادي للأصول الثابتة، على سبيل المثال يوفر دليل إثبات بخصوص توکيد الوجود ولكنه ليس وثيق الصلة بهدف التحقق من توکيد الملكية.
٢. أن معظم إجراءات المراجعة تعاني بعضاً أوجه القصور الذاتي، ولهذا يتوجب على المراجع أن يراعي التكامل بينها، بمعنى أن هذه الإجراء لتكميل بعضها البعض ونادراً ما يتم الاعتماد على إجراء واحد بمفرده، إذ بإمكانه استخدام العديد منها أو ربما يستخدمها جمیعاً في مراجعة فقرة معينة كما هو الحال في مراجعة فقرة المخزون.

<sup>(١)</sup> ألين أرينز، وجيمس لوياك "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة محمد الديسطي، مرجع سابق، ص ٤٤٠.

<sup>(٢)</sup> طارق حماد، 'موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية' ، مرجع سابق، ص ٢٦٦:٢٦٧.

٣. فضلاً عن الأمور السابقة، يضيف أحد الباحثين أن نوع الإجراء المراجعة الذي من الممكن استخدامه هو مدى عمق العمل المطلوب لتنفيذ الإجراء المراجعة بحد ذاتها يتأثر حتماً بثلاثة عوامل رئيسية يمكن بيانها فيما يلي<sup>(١)</sup>:

- تقدير المراجع لمخاطر إمكانية احتواء رصيد حساب مال لتحريفات وتحديده لقيمة تلك التحريفات ومدى اعتبارها جوهرية (ذات أثر مادي).
  - كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضع المراجعة.
  - مقدرة الأدلة الإثباتية على الإقناع.
٢. توقيت إجراءات المراجعة:

إن المقصود بتوقيت إجراءات المراجعة اختيار الوقت المناسب لتنفيذ هذه الإجراءات ووضع النظام الملائم ل القيام بها وهو عادةً ما تتضمنه خطة المراجعة.

فضلاً عن تحديد الإجراءات الالزمة لتوفير الإثباتات المقنعة يتوجب على المراجع أن يحدد وقت تنفيذ تلك الإجراءات، حيث يرى البعض أن القرارات المتعلقة بتوقيت إجراءات المراجعة تعتمد جزئياً على الهدف منها كما هو الحال في تقييم النظم، وجزئياً على عوامل أخرى مثل كون أدلة متاحة قبل نهاية الفترة المحاسبية أم في تاريخ الميزانية أو بعد هو ما إذا كان بالإمكان تصميم الاختبارات الأساسية في غياب الاعتماد على الرقابة الداخلية<sup>(٢)</sup>.

إن الإجراءات التي تتفذ لغرض إجراء الاختبارات الأساسية قد يؤدي قسم منها أثناء الفترة المحاسبية، وقسم في نهاية الفترة المحاسبية بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية والقسم الآخر قد يشمل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

ويعتمد قرار توقيت إجراءات المراجعة لغرض الاختبارات الأساسية على العديد من الاعتبارات تتمثل في الآتي:

#### ١: تاريخ الارتباط بمهمة المراجعة:

(١) أحمد النور، 'مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية'، مرجع سابق، ص ٩٦.

(٢) ولIAM توماس، و AMERSON هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ترجمة أحمد حامد حاج مرجع سابق، ص ٣٤٠.

لا ريب أن تكليف المراجع بمهمة المراجعة وقبوله لذلك في وقت مبكر قبل انتهاء الفترة لمحاسبية أمر في غاية الأهمية ومفيد للمراجع والمنشأة معاً، فمن جهة يمكن المراجع من استثمار ذلك الوقت في إنجاز جانب من مهام المراجعة، وبهذا يقادى العمل بوتيرة عاجلة فيمر احلاً لمراجعة اللاحقة وتحمل أعباء الوقت الإضافي الناتج عنها، ومن جهة أخرى يشكل إنجاز المراجعة في الوقت المحدد ميزة للمنشأة أيضاً وذلك بتقادى تأخير نشر بياناتها المالية، ومن ثم حصولها على مزايا عديدة كتلك التي تمنحها الجهة الضريبية<sup>(١)</sup>.

**ب: طبيعة الفقرة أو الرصيد المراد مراجعته:**  
فالأرصدة ذات الطبيعة الجارية كالموجودات والمطلوبات المتداولة وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، يفضل مراجعته بعد إعداد البيانات المالية لجمع الإثباتات بصدق عدالته او على وجه الخصوص التحقق من سلامة الفصل بين المعاملات لفترات المحاسبة وكذا التحقق من الوجود لبعض العناصر كالجرد المادي للمخزون والأوراق المالية والتجارية<sup>(٢)</sup>.

أما الأرصدة ذات الطبيعة غير المتداولة كالأصول والمطلوبات الثابتة، في مكن للمراجع إنجاز الجزء الأكبر من إجراءات مراجعتها خلال الفترة المحاسبية، إذ يقوم بالتحقق من سلامة تدوير الأرصدة الافتتاحية لتلك الحسابات ومراجعة أية إضافات إليها أو استبعادات منها وذلك خلال الفترة المحاسبية دون الانتظار إلى نهاية الفترة المالية لما لذلك من فوائد تتمثل في تحقيق الكفاءة والفاعلية من مراجعة تلك البنود<sup>(٣)</sup>.

**ج: طبيعة الإجراء ذاته:**  
كما هو الحال في عمليات مراقبة جرد المخزون والنقدية الموجودة في الخزينة والأوراق المالية والتجارية، إذ يستلزم الأمر تفويذ إجراءات الجرد في نهاية الفترة المحاسبية، كذلك يتطلب الأمر أن يشمل الجرد فروع الوحدة الاقتصادية وإتمام عمليات الجرد في وقت واحد، لقطع الطريق أمام أي

(١) يوسف عبده راشد الرياعي، "استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، مرجع سابق، ص ٤٥.

(٢) Boynton, William C. & Raymond N. Jonson & Walter G. Kell, "Modern Auditing", 7th ed., Jone Wiley & Sons, Inc., New York,2001, p.78.

(٣) Rittenberg Larry, E. & Schweiher, Bradley J., 'Auditing Concepts for a Changing Environment ",Environment", 3rd ed., Harcourt, Inc, New York,2001, p.296.

ممارسات غير مشروعة قد تحدث، ومن ذلك انتها لكميات وأصناف من المخزون بين مستودعات الوحدة الاقتصادية وبينها وبين فروعها

## ١٤-٢ تفاصيل عملية المراجعة:

نص معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ في الفقرة ١٦ "أثناء سير عملية المراجعة على المراجع تحديث استراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة قوّيّ تغييرهما حسبما هو ضروري<sup>(١)</sup>.

ويشير نفس المعيار في الفقرة رقم ١٧ "إلى أن المراجع قد يحصل على أدلة- عند قيامه بعملية المراجعة - تتعارض مع الأدلة التي حصل عليها أثناء قيامه بتقييم فاعلية الرقابة الداخلية، وبناءً عليه فإنه يتوجب على المراجع إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخططة بناءً على التقييم المعدل للمخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات لبعض أو جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات أو الإفصاحات، بالإضافة إلى ذلك يجب تعدّي لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة نتيجة الظروف.

## ١٥-٢ التوجيه والإشراف والمتابعة:

إن عملية الإشراف تتضمن في توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أولاً، وأشار معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ضمن الفقرة رقم (١٨)، أن على مراجع الحسابات التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية المراجعة ومراجعة عملهم.<sup>(٢)</sup>

درجة التوجيه والإشراف والمتابعة على أعضاء فريق عملية المراجعة كما نص عليها لمعيار في الفقرة رقم (١٩) ومراجعة عملهم تعتمد أساساً على عدد من العوامل منها (حجم وتعقيد المنشأة، مجال المراجعة، مخاطر الأخطاء الجوهرية، قدر كفاءة المكلفين بمهمة المراجعة)

عملية التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية المراجعة

<sup>(١)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، 'إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة'، مرجع سابق، ص 367 .  
<sup>(٢)</sup> نفس المرجع، ص 337 .

كما نصت عليه الفقرة رقم "٢٠" من المعيار تقرر بناءً على المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، فكلما زادت درجة المخاطر فإن على المراجع زيادة درجة التوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية المراجعة وأداء مراجعة أكثر تفصيلاً لعملهم، وبالمثل على المراجع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة عمل فريق المراجعة بناءً على قدرات وكفاءة الأفراد الأعضاء في فريق عملية المراجعة الذين يقومون بأداء عملية المراجعة.<sup>(١)</sup>

فالشرف على عملية المراجعة يكون مسؤولاً عن التحقق من أنك لإجراء من إجراءات المراجعة قد أعطي إلى الشخص المناسب وال قادر على تنفيذه بكفاية ومقدرة عالية، بالإضافة إلى ذلك فإن عناصر الإشراف الأخرى تشمل الآتي:<sup>(٢)</sup>

١. إرشاد المساعدين.
  ٢. إبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية المراجعة.
  ٣. فحص العمل المنتهي.
  ٤. إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء فريق عملية المراجعة.
- ويرى البعض أن معظم العمل يتم أساساً من خلال المساعدين، لذا فإن على المشرف التأكد من كفاية عملية الفحص، وفي حالة إذ كانت عملية المراجعة من الكبر الذي يستدعي وجود أكثر من مساعد أو لف يجب في هذه الحالة وجود سلسلة من القيادات بحيث يخضع الجميع لشرف واحد يكون في مركز الرئاسة، كما أن على المشرف التأكد من كفاية الفحص ومتابعة ما يحدث في عملية المراجعة وتقويم عمل المساعدين عن طريق دراسة أوراق العمل التي يتم إنشاؤها أثناء عملية الفحص.<sup>(٣)</sup>

وفي السياق نفسه، فإن عملية الإشراف تتضمن حسبما نص عليه معيار المراجعة الدولي (ISA No.220) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFCA)، ضمن الفقرة رقم (٢٤) الآتي:<sup>(٤)</sup>

١. متابعة تقدم عملية المراجعة.

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، مرجع سابق، ص37.

(٢) وليام توماس، وأمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة احمد حامد حاج مر جاج مرجع سابق، ص276 - ٢٧٥.

(٣) مصطفى عيسى خضير، "المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات"، مرجع سابق، ص39 - ٤٠.

(٤) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، مرجع سابق، ص337.

٢ الأخذ بعين الاعتبار قدرات وكفاءات أعضاء فريق عملية المراجعة، وما إذا كان لديهم الوقت الكافي لأداء عملهم ومدى فهم فريق المراجعة للتعليمات وما إذا كان العمل يتم حسب الأسلوب المخطط لعملية المراجعة.

٣. تداول المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية المراجعة.  
٤. تحديد الأمور الهامة التي يجب التشاور بشأنها من قبل الأعضاء الأكثر خبرة في فريق العملية خلال عملية المراجعة.

## ١٦-٢ توثيق عملية المراجعة:

إن المقصود من عملية المراجعة هو الحصول على قدر كافٍ من المعلومات التي تمكن مراجع الحسابات من إبداء رأيه في دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يقوم بفحصها، وعند جمع المراجع للأدلة المؤيدة لرأيه فإنه يجب أن يكون لديه الوسيلة لدراسة هذه الأدلة فيما بعد والرجوع إليها.

فالوسيلة التي يجب أن يقوم مراجع الحسابات بإعدادها تتمثل في توثيق عملية المراجعة من خلال أوراق العمل، فأوراق العمل هي الوسيلة التي يستعملها المراجع لتجمیع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في القوائم المالية.<sup>(١)</sup>

ولأهمية توثيق عملية المراجعة فقد ألزم معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFCA) في الفقرة رقم (٢٢)، مراجع الحسابات بتوثيق استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة بما في ذلك أي تغييرات قد تحدث أثناء عملية المراجعة.

كذلك نص المعيار في الفقرات (٢٣ - ٢٥) أن على المراجع توثيق الاتي:<sup>(٢)</sup>

١. توثيق استراتيجية المراجعة الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بال نطاق والتقويم والأداء الشامل لعملية المراجعة.
٢. توثيق خطة المراجعة لبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية.

<sup>(١)</sup> مصطفى عيسى خضرير، "المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات"، مرجع سابق، ص ٢٥٩.

<sup>(٢)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، مرجع سابق، ص ٣٣٧ - ٣٣٨.

### ٣. توثيقاً بتغيرات أثناء عملية المراجعة.

فالهدف من إعداد وتوثيق عملية التخطيط تكمن في مساعدة مراجع الحسابات على تقديم التأكيدات المناسبة بأن عملية المراجعة قد تم أداؤها وفقاً للمعايير المتعارف عليها، حيث يرى البعض بأن تحقيق تلك الأهداف يتطلب من مراجع الحسابات أن يقوم بالإجراءات التالية: <sup>(١)</sup>

ا. توثيق جميع الأمور المهمة والتي تقدم أدلة تدعم الرأي الرقابي بأن إجراءات المراجعة قد تم توقف معايير المراجعة الدولية.

ب. إعداد أوراق عمل كافية ومكتملة ومفصلة أثناء عملية المراجعة لتعطي صورة واضحة وشاملة لإجراءات المراجعة لضمان توثيق كل التفاصيل والمشاكل التي واجهت المراجع أثناء فترة المراجعة.

ج. مراعاة شكل ومحنتي أوراق العمل حيث يجب أن تصمم بالأسلوب الذي يناسب ظروف المراجعة الذي تمارسه المنشأة.

هـ. توثيق جميع إجراءات التخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الذي تم وتحديد النتائج والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الأدلة التي حصل عليها.

د. اتخاذ الإجراءات الملائمة وسلامة أوراق العمل والحفظ عليها للفترة الكافية التي تلبي احتياجات المراجعة وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية لحفظ الملفات.

ويرى الباحث أن عملية التوثيق من أهم العمليات التي يقوم بها أي إنسان ، فهي المحصلة الفكرية لأي عمل يوضع على الورق وذلك لأسباب كثيرة تعتمد على نوع الفكر الذي يقوم به الإنسان والتخطيط من أهم العمليات الفكرية التي يقوم بها الإنسان، وبالتالي فإن أهداف التوثيق تقييد في أمور كثيرة، منها اطلاع الآخرين وتصبح دليلاً لأعضاء فريق عملية المراجعة بالرجوع إليه.

وعادة ما يتم توثيق عملية التخطيط الذي يقوم به مراجع لحسابات في أوراق العمل إلى قسمين هما:

١. الملف الدائم: وأهم ما يجب أن يحتويه الملف الدائم جميع المعلومات التي تتصرف بالاستمرارية والمعلومات التي تتعلق بالسنوات السابقة ومن الأمثلة على هذه المعلومات:

• عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة والمعلومات التي تتعلق بتأسيس الشركة واسمها وعنوانها وطبيعة نشاطها.

<sup>(١)</sup> أشرف المقطرى سماح الحمادي، 'تخطيط عملية المراجعة وإعداد أوراق العمل' ، مجلة الرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء، الجمهورية اليمنية العدد (٨) يونيو، ٢٠٠٧؛ ص ٢٧.

- معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والسياسات والإجراءات التي يشملها النظام.
- النظام المالي للشركة.
- دليل الحسابات، ودليل الإجراءات، والهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمنشأة ككل.
- المعلومات الخاصة بالأوراق المالية والسنادات والعقود.
- ملخص للمبادئ المحاسبية المستخدمة.
- القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.
- موازين المراجعة والكشف الخاصة بالسنوات السابقة.
- رسائل الارتباط ورسائل التمثيل والتقارير المستلمة والمرسلة في السنوات السابقة.
- خطط وبرامج المراجعة للسنوات السابقة.
- تقارير المراجع للسنوات السابقة.

٢. الملف الجاري: ويشتمل عادة على تلك البيانات المتعلقة بالسنة موضوع الفحص الحالي، ومن الأمثلة على هذه المعلومات:

- رسالة الارتباط للسنة الحالية.
- خطط وبرامج المراجعة.
- جميع ملاحظات المراجع واستفساراته التي نشأت من خلال عملية الفحص وردود المنشأة على هذه الملاحظات والاستفسارات والإجراءات التي أتبعها.
- قائمة الاستقصاء الجارية عن نظام الرقابة الداخلية.
- ميزان المراجعة.
- التسويات المختلفة التي أجرتها المراجع على القوائم المالية.
- الكشوفات التحليلية التفصيلية (مرفقات الميزانية)، وتشمل تحليلات للبنود المهمة لحساب الأرباح والخسائر وتحليلات تفصيلية لبعض عناصر الميزانية ككشف المدينين والدائنين.
- ملخصات لمحاضر جلسات الإدارة والتي قد يكون لها أثر على الحسابات.
- ملخصات للعقود المهمة التي لها أثر على الحسابات.
- نسخة من الميزانية وحسابات التشغيل والمتأجرة والأرباح والخسائر والتوزيع.
- صورة عن التقرير النهائي.

وتعد أوراق العمل التي تم إعدادها خلال عملية المراجعة بما فيها تلك الأوراق التي تعد بواسطة العميل ملكاً للمراجع ولا يمكن لأحد غير المراجع الحق في التعامل قانوناً بما في ذلك العميل إلا في حالة واحدة فقط وهي حالة الاستدعاء الرسمي من قبل المحكمة لاستخدامها كدليل قانوني.<sup>(١)</sup>

---

<sup>(١)</sup> ألين أرينز، وجيمس لوياك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد الديسطي، مرجع سابق، ص٣٧.

# الفصل الثالث

## (الجانب العملي)

٣-١: مجتمع البحث وعينته:

٣-١-١: وصف الاستبيان

قام الباحثون بتصميم استمارة الاستبيان كأداة لجمع بيانات عن الظاهرة المدروسة وقد تكونت

الاستمارة من قسمين رئисيين:

الأول: يتضمن البيانات الشخصية للعينة المبحوثة،

الثاني: ويتضمن محاور الدراسة وعدها خمسة محاور في كل محور عدد من العبارات، وقد طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتردج الذي يتكون من خمس مستويات (مهم جدا، مهم، متوسط الأهمية، غير مهم، غير مهم جدا)، وهذه

المحاور هي:

محور الفرضية الأولى ويتضمن (٨) عبارات.

محور الفرضية الثانية ويتكون من (١٣) عبارة.

محور الفرضية الثالثة ويتضمن (٦) عبارات.

### ٢-١-٣: مجتمع البحث وعينته :-

بما أن مجتمع الدراسة جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة في اليمن ، ولذا تم اختيار عينة من المراجعين من يعملون في مكاتب المراجعة ، وتم توزيع استمارة الاستبيان على العاملين في الشركة لعدد (٧٠) فردا تم استعادة (٥٥) استمارة وبنسبة (٧٩٪) من العدد الموزع جميعها صالحة وقابلة للتحليل تفاصيل ذلك في الجدول رقم (١) وكما يلي :

جدول رقم (١) يوضح العينة الموزعة والمسترددة

عدد الاستبيان				العينة محل الدراسة
القابل للتحليل	المرفوض	المرجع	الموزع	
٥٥	-	٥٥	٧٠	المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة

### ٣-١-٣: اختبار ثبات الأداء وصدق محتوى الاستبيان: -

للتأكد من الصدق الظاهري للاستيانة وصلاحية عباراتها من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرضها على المشرف للموافقة عليها ومن ثم إجراء الاختبارات الازمة لها وعلى النحو التالي:

#### ١- اختبار ثبات الأداء: -

المقصود بثبات الأداء هو للتأكد فيما إذا أعيد الاستبيان إلى العينة نفسها هل يتم الحصول على نفس النتيجة وبالتالي فقد قام الباحثون بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستيانة بطريقة كورنباخ الفا، وكما هو موضح بالجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢) يوضح نتائج اختبار أداء الثبات

Cronbach's	عدد	المحور

العبارات	Alpha
محور الفرضية الأولى	.776
محور الفرضية الثانية	.896
محور الفرضية الثالثة	.908
جميع المحاور	.874

تشير النتائج في الجدول رقم (٢) أن جميع معاملات الثبات لـإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بكل محور من محاور الدراسة، وعلى مستوى الاستبانة كاملاً كانت أكبر من (٦٠٪) مما يدل بأن أداة الدراسة (الاستبانة) التي بموجبها تم جمع بيانات العينة تتصف بالثبات العالي، وبما يحقق أغراض البحث العلمي، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومحبلاً.

## - ٢ صدق المحتوى

المقصود بصدق المحتوى هو أن عبارات كل محور ترتبط بدرجة مرتفعة بمحورها وتشترك معاً في قياسه ولذا قام الباحثون بحساب معاملات الصدق من خلال ربط العبارة بمحورها ومن ثم حساب معامل الارتباط بيرسون وبالتالي يوضح ذلك:

المحور الأول: مدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق أهداف الموضوعية محل المراجعة: -

الجدول رقم (٣) يعرض قيم معاملات ارتباط عبارات مدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق أهدافه الموضوعية محل المراجعة بمحورها.

جدول رقم (٣) قيم معامل الارتباط Pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات مدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق أهدافه الموضوعية محل المراجعة بمحورها

مستوى الدلالة	قيمة معامل الارتباط (R)	العبارة	م
.000	.630**	يتم اختيار اجراءات ملائمة للحصول على ادلة مراجعة كافية كأساس لتحديد رأيك في القوانين المالية	١
.000	.603**	ضمان أن جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها المساعدون تم تحت إشراف كاف من مراجعين متوفرين لديهم الخبرة والمهارات المناسبة	٢
.000	.479**	التأكد من تشخيص المشاكل المحتملة	٣
.000	.617**	التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة	٤
.000	.681**	يتم توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل مع الآخرين	٥
.000	.728**	تسهيل توجيه أعضاء فريق عمل المراجعة	٦
.000	.690**	ضمان تشخيص الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها تأثيراً أساسياً على القرائن المالية	٧
.000	.628**	استثمار الموارد بصورة كفؤة	٨

$1 \ge \alpha < 0.01$  دالة إحصائية

تشير النتائج في الجدول رقم (٣) بأن جميع قيم معاملات الارتباط للعبارات الخاصة بمدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق أهدافه الموضوعية محل المراجعة ترتبط بدرجة مرتفعة بعلاقتها مع الدرجة الكلية لمحورها عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠١) ما يشير إلى تتمتع عبارات هذا المحور بصدق عالي وتشترك معاً في قياس إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق أهدافه الموضوعية محل المراجعة

المحور الثاني: مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل

المعيار الدولي (ISA No.300) : -

الجدول رقم (٤) يعرض قيم معاملات ارتباط عبارات مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولي (ISA No.300) بمحورها.

جدول رقم (٤) قيم معامل الارتباط Pearson correlation لمصروفه ارتباط عبارات مدى إمكانية تطبيق مراجعي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولي (ISA) (No.300) بمحورها

م	العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة
١	أداء الإجراءات المتعلقة باستمرار العلاقة مع العميل.	.525**	.000
٢	يتم تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية.	.775**	.000
٣	مراجعة حجم الوحدة الخاضعة للمراجعة.	.415**	.000
٤	الاتصال مع المراجع السابق امثلاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة	.787**	.000
٥	يتم تحديث عملية المراجعة عند الحصول على أدلة المراجعة من نتائج إجراءات المراجعة.	.647**	.000
٦	الالتزام بنطاق مهمة المراجعة.	.640**	.000
٧	مراجعة توقيت المراجعة وإجراءاتها.	.814**	.000
٨	تحديد القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية.	.794**	.000
٩	خبرتك السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على الاستفسار من إدارة الشركة وموظفيها.	.661**	.000
١٠	تحليل مشاكل المراجعة السابقة.	.689**	.000
١١	يتم جمع البيانات حول تقييم مخاطر المراجعة وتحديد الأهمية النسبية.	.776**	.000
١٢	إعداد خطة وجدائل زمنية للمراجعة.	.686**	.000

$\alpha \geq 0.1$  دالة إحصائية

تشير النتائج في الجدول رقم (٤) بأن جميع قيم معاملات الارتباط للعبارات الخاصة بمدى إمكانية تطبيق مراجعي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولي (ISA) (No.300) ترتبط بدرجة مرتفعة بعلاقتها مع الدرجة الكلية لمحورها عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠١) ما يشير إلى تتمتع عبارات هذا المحور بصدق عالي وتشترك معاً في قياس مدى إمكانية تطبيق مراجعي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولي (ISANo.300)

المحور الثالث: الصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية

الجدول رقم (٥) يعرض قيم معاملات ارتباط عبارات الصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية بمحورها

جدول رقم (٥) قيم معامل الارتباط Pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات الصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية بمحورها

مستوى الدلالة	قيمة معامل الارتباط (R)	العبارة	$\alpha \geq 0.1$
.000	.817**	ضعف النصوص المترجمة للمعايير والتحديثات التي تحدث عليها.	١
.000	.797**	ضعف الاهتمام والاطلاع على المعايير من قبل المراجعين ومواكبة تعديلاتها وتطوراتها.	٢
.000	.875**	ضعف المعرفة والمهارات الازمة لدى المراجعين لاطلاع على المعايير خاصة إتقان اللغة الانجليزية واستخدام الحاسوب والانترنت.	٣
.002	.858**	ضعف المتابعة من قبل المراجعين للبحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة.	٤
.001	.886**	قلة برامج التدريب الازمة لتطوير وتنمية قدرات مراجعي الحسابات.	٥
	.737**	ضعف دور جمعية مراجعي الحسابات بالدور المنوط بها في الإشراف على تطوير وتنظيم مهنة المراجعة في اليمن.	٦

دالة إحصائية

تشير النتائج في الجدول رقم (٥) بأن جميع قيم معاملات الارتباط للعبارات الخاصة بالصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية ترتبط بدرجة مرتفعة بعلاقتها مع الدرجة الكلية لمحورها عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠٠١) ما يشير إلى تمنع عبارات هذا المحور بصدق عالي وتشترك معا في قياس الصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية.

### ٣-٣: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها فقد تم استخدام الحزمة الإحصائية (SPSS) ٢٢ المتعارف عليها نظراً لملائمتها لمثل هذه الدراسة، وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- ١- التوزيع التكراري والنسبة المئوية للإجابات.
- ٢- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي (أهمية العبارة في المحور) لتحليل عبارات الاستبيان.
- ٣- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق محتوى الاستبيان.
- ٤- معامل الاتساق الداخلي كورنباخ الفا Cronbach's Alpha لقياس ثبات الاستبيان.
- ٥- اختبار T-test لعينة واحدة one simple t-test لاختبار فرضيات البحث

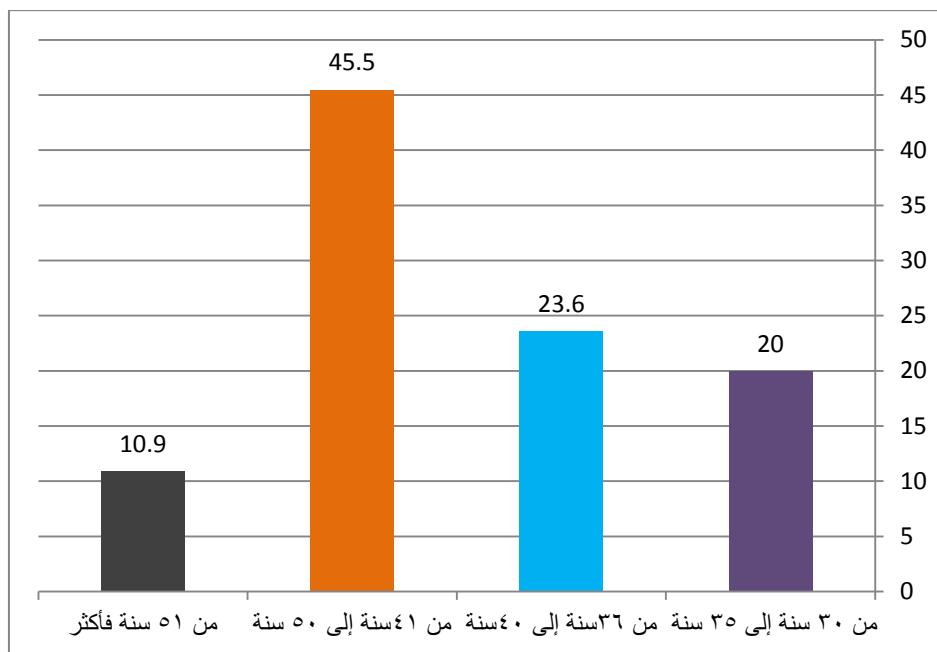
### ٢-٣: عرض ووصف المتغيرات الشخصية والوظيفية:

#### ١- العمر

يوضح الجدول رقم (٦) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للعمر.  
جدول رقم (٦) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق للعمر

%	العدد	العمر
20.0	11	من ٣٠ سنة إلى ٣٥ سنة
23.6	13	من ٣٦ سنة إلى ٤٠ سنة
45.5	25	من ٤١ سنة إلى ٥٠ سنة
10.9	6	من ٥١ سنة فأكثر
100.0	55	Total

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ٢٠٢١ م



شكل رقم (١) التوزيع التكراري للفئة العمرية

تشير النتائج في الجدول رقم (٦) أن الفئة العمرية (من ٤٠ سنة إلى ٥٠ سنة) حلت في المرتبة الأولى بنسبة (45.5%) وبواقع (25) فردا، وحلت في المرتبة الثانية الفئة العمرية (من ٣٦ سنة إلى ٤٠ سنة) بنسبة (23.6%) وبواقع (13) فردا ، وحلت في المرتبة الثالثة الفئة العمرية (من ٣٥ سنة إلى ٣٦ سنة) بنسبة (20.0%) وبواقع (11) فردا ، أما الفئة العمرية (من ٥١ سنة فأكثر) فحلت في المرتبة الأخيرة بنسبة (10.9%) وبواقع (6) أفرادا.

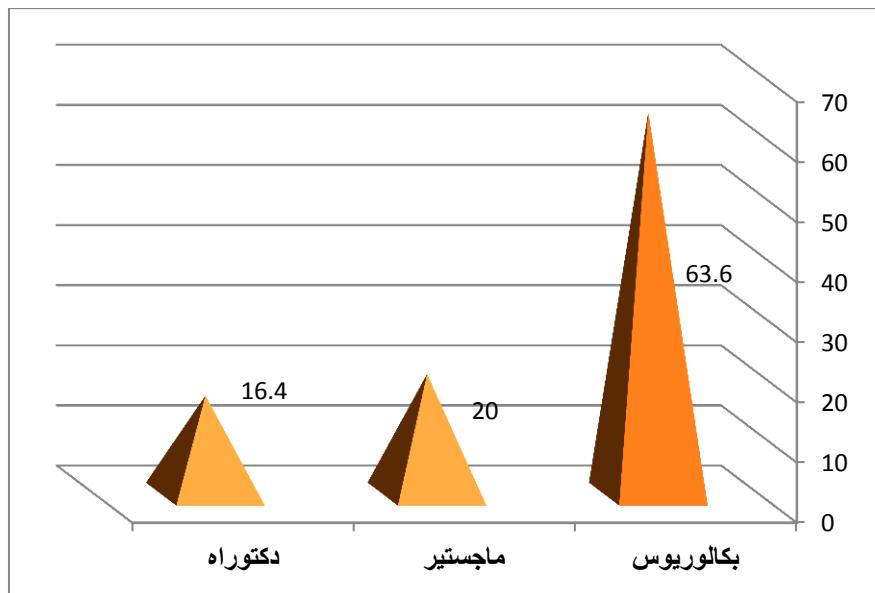
## ٢- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (٧) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

جدول رقم (٧) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	%
بكالوريوس	35	63.6
ماجستير	11	20.0
دكتوراه	9	16.4
Total	55	100.0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ٢٠٢١ م



شكل رقم (٢) التوزيع التكراري للمؤهل العلمي

تشير النتائج في الجدول رقم (٧) بأن فئة المؤهل العلمي (بكالوريوس) حلّت في المرتبة الأولى بنسبة (63.6) وبواقع (35) فرداً، وحلّ في المرتبة الثانية المؤهل العلمي (ماجستير) بنسبة (20.0) وبواقع (11) فرداً ، بينما حلّ في المرتبة الأخيرة المؤهل العلمي (دكتوراه) بنسبة (16.4) وبواقع (9) أفراد.

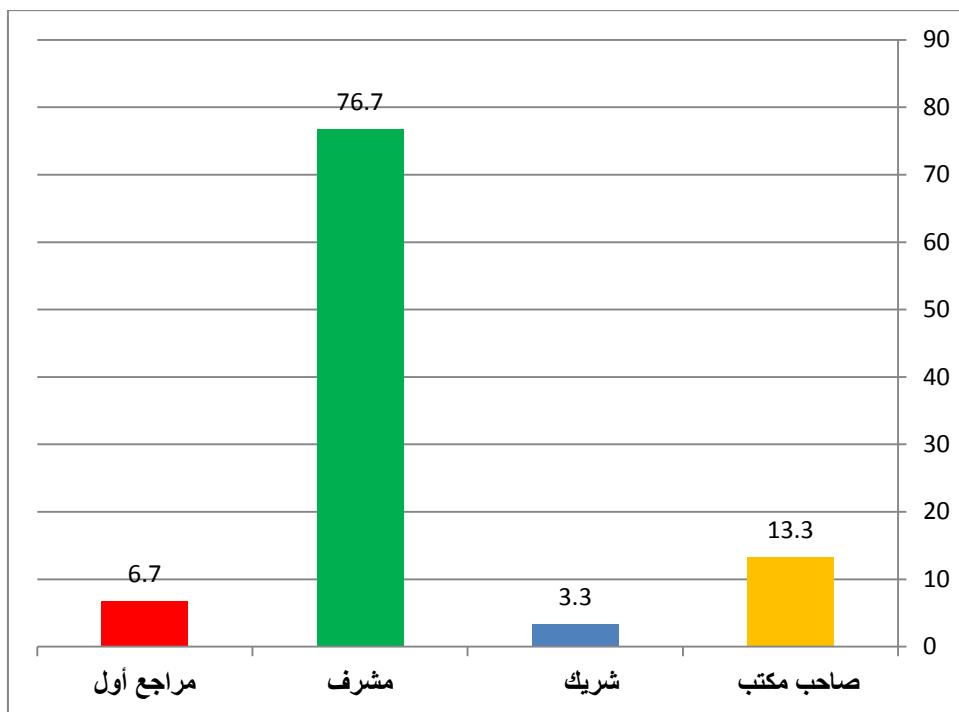
### ٣- الوظيفة :

يوضح الجدول رقم (٨) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للوظيفة

جدول رقم (٨) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للوظيفة

%	العدد	الوظيفة
20.0	11	صاحب مكتب
9.1	5	شريك
16.4	9	مشرف
40.0	22	مراجع أول
14.5	8	مراجع تحت التدريب
100.0	55	Total

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ٢٠٢١ م



شكل رقم (٣) التوزيع التكراري للوظيفة

تظهر النتائج في الجدول رقم (٨) أن من هم في وظيفة مراجع أول حلوا في المرتبة الأولى بنسبة (40.0%) وبواقع (22) فردا، وفي المرتبة الثانية أصحاب مكاتب بنسبة (20.0%) وبواقع (9) أفراد، وفي المرتبة الثالثة المشرفين بنسبة (16.4%) وبواقع (5) أفراد، أما في الأخيرة الشريك بنسبة (9.1%) وبواقع (5) أفراد

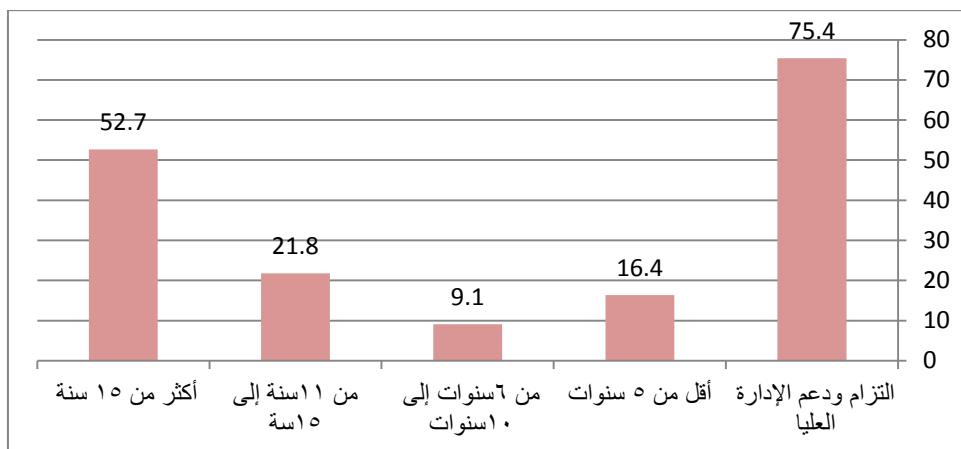
#### ٤- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (٩) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لسنوات الخبرة

جدول رقم (٩) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لسنوات الخبرة

%	العدد	سنوات الخبرة
16.4	9	أقل من ٥ سنوات
9.1	5	من ٦ سنوات إلى ١٠ سنوات
21.8	12	من ١١ سنة إلى ١٥ سنة
52.7	29	أكثر من ١٥ سنة
100.0	55	Total

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ٢٠٢١م



شكل رقم (٤) التوزيع التكراري للخبرة

تشير النتائج في الجدول رقم (٩) أن فئة الخبرة (٥ سنوات فأقل) حلت في المرتبة الأولى بنسبة (٥٥.٠٪) وبواقع (١٥) فردا، وفي المرتبة الثانية فئة الخبرة (من ١١ سنة فأكثر) بنسبة (٣٠.٠٪) وبواقع (٩) أفراد ، وفي المرتبة الأخيرة فكانت فئة الخبرة (من ٦ سنوات إلى ١٠ سنوات) بنسبة (٢٠.٠٪) وبواقع (٦) أفراد.

### ٣-٣ : عرض وتحليل ووصف متغيرات الدراسة:

وللتعرف على " مدى التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل المعيار الدولي رقم (٣٠٠)" ، فقد تم احتساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبانة وعلى مستوى المحاور ، مع الأخذ بعين الاعتبار تدرج مقياس ليكرت الخماسي في الدراسة وكما يلي

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

واستنادا إلى المعادلة التالية: -

(الحد الأعلى - الحد الأدنى) مقسوما على الحد الأعلى أي أن (١٥) مقسوما على (٥) نحصل على قيمة المعامل (٠.٨٠) وبإضافة طول الفئة التي قيمتها (١) في مقياس ليكرت الخماسي إلى المعامل نحصل على الحد الأدنى للفئة الأولى (١٠) وبتكرار إضافة المعامل إلى الحدود الدنيا لكل فئة نحصل على المستويات الخمسة التالية والموضحة كما يلي:

الدرجة		م
منخفضة جدا	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور بين ١,٧٩ - ١	١
منخفضة	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور بين ٢,٥٩ - ١,٨٠	٢
متوسطة	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور بين ٣,٣٩ - ٢,٦٠	٣
مرتفعة	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور بين ٤,١٩ - ٣,٤٠	٤
مرتفعة جدا	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور بين ٤,٢٠ - ٥	٥

وبذلك سيتم التعامل معها لتفسير النتائج الأولية لعبارات الاستبيان وكما يلي:

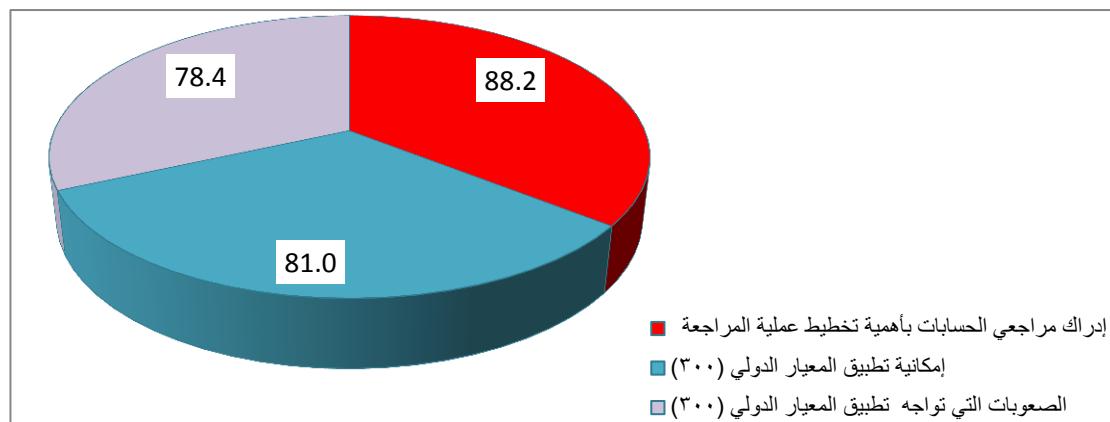
#### أولاً/ حسب المحاور: -

يعرض الجدول رقم (١٠) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الدراسة

وكما يلي:

جدول رقم (١٠) يبيّن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الدراسة

الدرجة	الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	المحور
مرتفعة	الأول	88.2	.420	4.41	55	دراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة
مرتفعة	الثاني	81.0	.546	4.05	55	إمكانية تطبيق المعيار الدولى (٣٠٠)
متوسطة	الرابع	78.4	.788	3.92	55	الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار الدولى (٣٠٠)



شكل رقم (٥) الأهمية النسبية لمحاور الجودة

تظهر نتائج الجدول رقم (١٠) أن إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة قد حل في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.41) وبوزن نسبي (88.2%) ، و في المرتبة الثانية إمكانية تطبيق المعيار الدولى (٣٠٠) بمتوسط حسابي (4.05) وبوزن نسبي (81.0%) ، وفي المرتبة الثالثة والأخيرة الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار الدولى (٣٠٠) بمتوسط حسابي (3.92) وبوزن نسبي (78.4%) .

### ثانياً: حسب العبارات لكل محور

#### المحور الأول: مدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق أهداف الموضوعية محل المراجعة

يعرض الجدول رقم (١١) احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لـإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة بمدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة وكما يلى:

جدول رقم (١١) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة بمدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة

الدرجة	الترتيب	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
مرتفعة جدا	1	.000**	91.6	.498	4.58	يتم اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة مراجعة كافية كأساس لتحديد رأيك في القوائم المالية	١
مرتفعة جدا	2	.000**	89.8	.605	4.49	ضمان أن جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها المساعدون تم تحت إشراف كاف من مراجعين توافر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة	٢
مرتفعة جدا	6	.000**	87.0	.751	4.35	التأكد من تشخيص المشاكل المحتملة	٣
مرتفعة جدا	3	.000**	89.8	.663	4.49	التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة	٤
مرتفعة جدا	4	.000**	88.4	.762	4.42	يتم توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل مع الآخرين	٥
مرتفعة جدا	7	.000**	86.2	.573	4.31	تسهيل توجيه أعضاء فريق عمل المراجعة	٦
مرتفعة جدا	5	.000**	87.6	.733	4.38	ضمان تشخيص الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها تأثيراً أساسياً على القرائن المالية	٧
مرتفعة جدا	8	.000**	84.8	.744	4.24	استثمار الموارد بصورة كفؤة	٨
مرتفعة جدا		.000**	88.2	.420	4.41	لجميع العبارات	
الوسط الفرضي المعتمد لغاية هذه الدراسة (٣,٣٩) عند مستوى الدلالة (٠,٠٥=α)، (n=55)							
*يوجد موافقة على العبارة بمعنى عاليه، **يوجد موافقة على العبارة بمعنى غير عاليه							

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ٢٠٢١م

تظهر نتائج الجدول رقم (١١) أن الدرجة الكلية الخاصة بمدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة قد ظهرت بدرجة مرتفعة جداً بمتوسط حسابي (4.41) بأهمية نسبية (88.2%) ، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن درجة مرتفعة جداً وبنسبة موافقة عالي المعنوية ، وأن أهم عبارة في إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة العباره رقم (١) حيث كانت معبرة عن درجة مرتفعة جداً والتي تنص (بتم اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة مراجعة كافية كأساس لتحديد الرأي في القوائم المالية) بمتوسط حسابي (4.58) و بأهمية نسبية (91.6%) حيث أنه في التقارير المالية وإبداء الرأي في القوائم المالية فيما إذا كان المركز المالي للشركة يعبر أو لا يعبر تبني القرارات المالية من خلال توقيير الأدلة الثبوتية وفي المرتبة الثانية العباره (٢) والتي تنص (ضمان أن جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها المساعدون تم تحت إشراف كاف من مراجعين متوفرين لديهم الخبرة والمهارات المناسبة) بمتوسط حسابي (4.49) و بأهمية نسبية (89.8%) ، بينما حلت العباره (٥) في المرتبة الأخيرة والتي تنص (استثمار الموارد بصورة كفؤة) بمتوسط حسابي (4.24) و بأهمية نسبية (84.8%) معبرة عن درجة مرتفعة جداً .

**المحور الثاني: مدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولى (ISA No.300)**

يعرض الجدول رقم (١٢) احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لـإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة بمدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولى (ISA No.300) وكما يلى:

جدول رقم (١٢) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة بمدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولى ( ISA No.300 )

الدرجة	الترتيب	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
مرتفعة	11	.006**	74.6	.870	3.73	أداء الإجراءات المتعلقة باستمرار العلاقة مع العميل.	١
مرتفعة جداً	2	.000**	84.4	.809	4.22	يتم تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية.	٢

الدرجة	الترتيب	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
مرتفعة جدا	1	.000**	88.0	.710	4.40	مراعاة حجم الوحدة الخاضعة للمراجعة.	٣
مرتفعة	12	.011*	74.2	.896	3.71	الاتصال مع المراجع السابق امتنالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة	٤
مرتفعة	3	.000**	83.6	.669	4.18	يتم تحديث عملية المراجعة عند الحصول على أدلة المراجعة من نتائج إجراءات المراجعة.	٥
مرتفعة	4	.000**	83.2	.811	4.16	الالتزام بنطاق مهمة المراجعة.	٦
مرتفعة	7	.000**	81.0	.803	4.05	مراعاة توقيت المراجعة وإجراءاتها.	٧
مرتفعة	5	.000**	81.8	.727	4.09	تحديد القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية.	٨
مرتفعة	9	.000**	80.0	.770	4.00	خبرتك السابقة فيما يتعاف بدرجة الاعتماد على الاستفسار من إدارة الشركة وموظفيها.	٩
مرتفعة	10	.000**	78.6	.900	3.93	تحليل مشاكل المراجعة السابقة.	١٠
مرتفعة	8	.000**	80.4	.782	4.02	يتم جمع البيانات حول تقييم مخاطر المراجعة وتحديد الأهمية النسبية.	١١
مرتفعة	6	.000**	81.8	.800	4.09	إعداد خطة وجدول زمنية للمراجعة.	١٢
مرتفعة		.000**	81.0	.546	4.05	لجميع العبارات	
الوسط الفرضي المعتمد لغاية هذه الدراسة (٣,٣٩) عند مستوى الدلالة (٠,٠٥=α)، (n=55)							
* يوجد موافقة على العبارة بمعنى عاليه، ** يوجد موافقة على العبارة بمعنى غير عاليه							

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ٢٠٢١

تظهر نتائج الجدول رقم (١٢) أن الدرجة الكلية الخاصة بمدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولي رقم (٣٠٠) قد ظهرت بدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي (4.05) بأهمية نسبية (81.0%) ، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن درجة مرتفعة ومرتفعة جداً وبنسبة موافقة عالي المعنوية ماعدا الأخيرة التي ظهرت فيها الموافقة غير عالي المعنوية ، وأن أهم عبارة في إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولي رقم (٣٠٠) العبارة رقم (٣) حيث كانت معبرة عن درجة مرتفعة جداً والتي تنص (مراعاة حجم الوحدة الخاضعة للمراجعة) بمتوسط حسابي (4.40) و بأهمية نسبية (88.0%) وفي المرتبة الثانية العبارة رقم (٢) والتي تنص (يتم تقييم الامتثال لمتطلبات الأخلاقيات بما في ذلك الاستقلالية) بمتوسط حسابي (4.22) و بأهمية نسبية (84.4%) ، بينما حلت العبارة رقم (٤) في المرتبة الأخيرة والتي تنص (الاتصال مع المراجع السابق امتنالاً

لمتطلبات أخلاقيات المهنة) بمتوسط حسابي (3.71) و بأهمية نسبية (74.2%) معبرة عن درجة مرتفعة .

### المحور الثالث: الصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية: -

يعرض الجدول رقم (13) احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية وكما يلي:

جدول رقم (13) يبيّن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة بالصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة (ISA No.300) في الجمهورية اليمنية

الدرجة	الترتيب	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
مرتفعة	6	.037*	73.4	.982	3.67	ضعف النصوص المترجمة للمعايير والتحديثات التي تحدث عليها.	١
مرتفعة	3	.000**	80.4	.892	4.02	ضعف الاهتمام والاطلاع على المعايير من قبل المراجعين ومواكبة تعديلاتها وتطوراتها.	٢
مرتفعة	2	.000**	80.8	1.088	4.04	ضعف المعرفة والمهارات الازمة لدى المراجعين للاطلاع على المعايير خاصة إتقان اللغة الانجليزية واستخدام الحاسوب والانترنت.	٣
مرتفعة	5	.000**	77.0	.891	3.85	ضعف المتابعة من قبل المراجعين للبحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة.	٤
مرتفعة	1	.000**	80.8	.902	4.04	قلة برامج التدريب الازمة لتطوير وتنمية قدرات مراجعى الحسابات.	٥
مرتفعة	4	.000**	77.4	.944	3.87	ضعف دور جمعية مراجعى الحسابات بالدور المنوط بها في الإشراف على تطوير وتنظيم مهنة المراجعة في اليمن.	٦
مرتفعة		.000**	78.4	.788	3.92	لجميع العبارات	

الوسط الفرضي المعتمد لغاية هذه الدراسة (٣٣٩) عند مستوى الدلالة ( $0.05 = \alpha$ )

\* الفرق معنوي بدرجة عالية لصالح متوسط العينة بمعنى أنه يوجد تأييد مرنقع للعبارة، \*\* الفرق معنوي بدرجة غير عالية لصالح متوسط العينة يوجد تأييد على العباره،

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ٢٠٢١م

تشير نتائج الجدول رقم (13) أن الدرجة الكلية للصعوبات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة رقم (٣٠٠) في الجمهورية اليمنية قد ظهرت بدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي (3.92) بأهمية نسبية (78.4%) ، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن درجة مرتفعة وبنسبة موافقة عالي المعنوية ماعدا عبارة واحدة والتي ظهرت فيها الموافقة غير عالي المعنوية ، وأن أهم عبارة في إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ضل المعيار الدولي رقم (٣٠٠) العبارة رقم (٥) حيث كانت معبرة عن درجة مرتفعة والتي تنص (قلة برامج التدريب الازمة لتطوير وتنمية قدرات مراجعى الحسابات.) بمتوسط حسابي (4.04) وبأهمية نسبية (80.8%) وفي المرتبة الثانية العبارة رقم (٣) والتي تنص (ضعف المعرفة والمهارات الازمة لدى المراجعين للاطلاع على المعايير خاصة إتقان اللغة الانجليزية واستخدام الحاسوب والانترنت) بمتوسط حسابي (4.04) وبأهمية نسبية (80.8%)، بينما حلت العبارة رقم (١) في المرتبة الأخيرة والتي تنص (ضعف النصوص المترجمة للمعايير والتحديثات التي تحدث عليها) بمتوسط حسابي (3.67) وبأهمية نسبية (73.4%) معبرة عن درجة مرتفعة.

#### ٤-٣: عرض وتحليل اختبار فرضيات الدراسة:

للتعرف على " مدى التزام مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل المعيار الدولي (ISA No.300)" فقد تم إجراء عملية اختبار فرضيات الدراسة والتحقق من نتائجها وذلك في التتحقق من أن المتوسط الحسابي الذي أبداه أفراد العينة أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس المعتمد في هذه الدراسة والذي قيمتها (3.39) درجة ، ولهذا الغرض تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test ، ويهدف اختبار (t) إلى فحص ما إذا كان للمصانع الصغيرة والمتوسطة في أمانة العاصمة تطبق الحوكمة الرشيدة ذو دالة إحصائية ، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية (الصفرية) ، أما إذا كانت غير دالة إحصائية فيتم قبول الفرضية العدمية (الصفرية) ، وعليه ستكون قاعدة القرار لقبول ورفض الفرضيات الثلاث الاولى وفقاً لما يلي:

١. رفض الفرضية العدمية (الصفرية) وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة موجبة ومستوى الدلالة للاختبار اقل من (٠,٠٥) بمعنى أن المتوسط الحسابي المحتسب من العينة أكبر بكثير من الوسط الفرضي (درجة القياس) (٣,٣٩) بدلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ( $\alpha > 0.05$ )،

. ٢. قبول الفرضية العدمية (الصفرية) ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة سالبة ومستوى الدلالة للاختبار أقل من (٠,٠٥) بمعنى أن المتوسط الحسابي المحتسب من العينة أقل بكثير من الوسط الفرضي (درجة القياس) (٣,٣٩) بدلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ( $\alpha > 0.05$ ).

. ٣. قبول الفرضية العدمية (الصفرية) ورفض الفرضية البديلة بغض النظر ما إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة موجبة أو سالبة ومستوى الدلالة للاختبار أكبر من (٠,٠٥) بمعنى أن المتوسط الحسابي المحتسب من العينة يساوي تقريباً (يكافئ) الوسط الفرضي (درجة القياس) (٣,٣٩) بدلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ( $\alpha \leq 0.05$ ).

وفيما يلي عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

**الفرضية الأولى (H1): يدرك مراجعو الحسابات في الجمهورية اليمنية أهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضعية محل المراجعة**

هدفت هذه الفرضية إلى التعرف عن مدى إدراك مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضعية محل المراجعة للتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار ( $t$ ) للعينة الواحدة One Sample T- test، وكانت النتائج موضحة في جدول رقم (١٤) التالي.

جدول رقم (١٤) نتائج اختبار ( $t$ ) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الأولى

نتيجة الفرضية H1	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	الفرضية
قبول الفرضية	.00 0	54	17.97 2	.420	4.41	55	الأولى

• ذات دلالة إحصائية عند ( $\alpha > 0.05$ )

• الوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة = (٣,٣٩))

تشير النتائج في الجدول رقم (١٤) أن قيمة المتوسط الحسابي لإدراك مراجعى الحسابات في الجمهورية اليمنية بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضعية محل المراجعة قد بلغت (4.41) ، بانحراف معياري (.420) ، وبما أن نتائج اختبار ( $t$ ) المحسوبة من العينة

كانت موجبة حيث بلغت (17.972) وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى النسبة (0.05) حيث بلغت (0.000). وهذا يشير بوجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي المحاسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة) ولصالح المتوسط الحسابي المحاسب من العينة ، وهذا يعني إن مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية يدركوا بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضعية محل المراجعة وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية المناقضة لهذه الفرضية ، وعليه بأن الفرضية التي تنص (يدرك مراجعو الحسابات في الجمهورية اليمنية أهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضعية محل المراجعة) قد تم قبولها.

**الفرضية الثانية (H1):** يلتزم مراجعو الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300).

هدفت هذه الفرضية إلى التعرف عن مدى التزام مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300). وللحصول على هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test، وكانت النتائج موضحة في جدول رقم (15) التالي.

جدول رقم (15) نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية H1	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	الفرضية
قبول الفرضية	.00 0	54	8.946	.546	4.05	55	الثانية

- ذات دلالة إحصائية عند ( $0.05 > \alpha$ )
- الوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة = (٣,٣٩)

تشير النتائج في الجدول رقم (15) أن قيمة المتوسط الحسابي للتزام مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) قد بلغت (4.05) ، بانحراف معياري (.546) ، وبما أن نتيجة اختبار (t) المحسوبة من العينة

كانت موجبة حيث بلغت (8.946) وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى النسبة (0.05) حيث بلغت (0.000). وهذا يشير بوجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي المحاسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة) ولصالح المتوسط الحسابي المحاسب من العينة ، بمعنى إن مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية ملتزمون بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية المترافقه لهذه الفرضية ، وعليه بأن الفرضية التي تنص (يلتزم مراجعو الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300)) قد تم قبولها.

**الفرضية الثالثة (H1):** توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300).

هدفت هذه الفرضية إلى التعرف عن الصعوبات التي تواجه تطبيق مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300). للتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test، وكانت النتائج موضحة في جدول رقم (16) التالي:

جدول رقم (16) نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الثالثة

نتيجة الفرضية H1	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	الفرضية
قبول الفرضية	.000	54	4.945	.788	3.92	55	الثالثة

• ذات دلالة إحصائية عند ( $0.05 > \alpha$ )

• الوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة = (٣,٣٩)

تشير النتائج في الجدول رقم (16) أن المتوسط الحسابي الصعوبات التي تواجه تطبيق مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار

المراجعة الدولي (ISA No.300) قد بلغت (3.92) ، بانحراف معياري (0.788) . ، و بما أن نتيجة اختبار (t) المحسوبة من العينة كانت موجبة حيث بلغت (4.945) وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى الثقة (0.05) حيث بلغت (0.000) . وهذا يشير بوجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة) ولصالح المتوسط الحسابي المحتسب من العينة ، بمعنى إنه توجد صعوبات تحول دون تطبيق مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) .

وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية المناقضة لهذه الفرضية، وعليه بأن الفرضية التي تنص (توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) قد تم قبولها .

### ٥-٣: النتائج النهائية والتوصيات :

#### النتائج النهائية :-

١. كشفت الدراسة بأن مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية يدركون بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضوعة محل المراجعة
٢. كشفت الدراسة بأن مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية متزمنون بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300).
٣. كشفت الدراسة بوجود صعوبات تواجه مراجعي الحسابات لدى مكاتب المراجعة تحول دون تطبيق متطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) ومن أبرز هذه الصعوبات
  - قلة برامج التدريب الازمة لتطوير وتنمية قدرات مراجعي الحسابات
  - ضعف المعرفة والمهارات الازمة لدى المراجعين للاطلاع على المعايير خاصة إتقان اللغة الانجليزية واستخدام الحاسوب والانترنت.
  - ضعف الاهتمام والاطلاع على المعايير من قبل المراجعين ومواكبة تعديلاتها وتطوراتها.
  - ضعف دور جمعية مراجعي الحسابات بالدور المنوط بها في الإشراف على تطوير وتنظيم مهنة المراجعة في اليمن.
٤. بينت النتائج بأنه يتم اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة مراجعة كافية كأساس لتحديد رأيك في القوائم المالية.
٥. تظهر النتائج بأن جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها المساعدون تتم تحت إشراف مراجعين أكفاء تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة كما تظهر النتائج بأنه يتم التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة.
٦. تشير النتائج بأنه يتم مراعاة حجم الوحدة الخاضعة للمراجعة، وتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية، كما تشير بأنه يتم تحديث عملية المراجعة عند الحصول على أدلة المراجعة من نتائج إجراءات المراجعة.

## الوصيات:-

١. العمل على دراسة الاحتياجات التدريبية لمراجعي الحسابات وتبني برامج تدريبية وفقاً لتلك الاحتياجات من أجل تطوير وتنمية قدرات المراجعين
٢. ضرورة تنمية وعي مراجعي الحسابات الهدف إلى تطوير ثقافتهم المهنية من خلال توفير المعايير الجديدة لمهنة المحاسبة والمراجعة والاطلاع على المعايير من قبل المراجعين ومواكبة تعديلاتها وتطوراتها.
٣. تفعيل دور جمعية مراجعي الحسابات المناطق بها في الإشراف على تطوير وتنظيم مهنة المراجعة في اليمن.
٤. ضرورة تشجيع مراجعي الحسابات على القيام بالبحوث والدراسات ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة.
٥. ضرورة إيجاد برامج تدريبية تخصصية في مجال التخطيط لإجراءات المراجعة واستهداف أصحاب الوظائف الكبيرة بمهنة المحاسبة والمراجعة لينعكس أثراً إيجابياً على أكبر شريحة من المراجعين المتدربين

# الملاحق

الجمهورية اليمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

الجامعة الإماراتية الدولية

كلية العلوم الإدارية

Republic of Yemen

Ministry of Education and  
Scientific  
Research

Emirates International University

Faculty of Business  
Administration



السيد/ مراجع الحسابات

المحترم

تحية طيبة وبعد.

يسعى الباحثون من خلال هذه الدراسة إلى قياس " مدى التزام مراجع الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل المعيار الدولي رقم (٣٠٠)." .

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي وبلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحثين في تحقيق أهداف دراسته والخروج بوصيات لوضع الحلول المناسبة لموضوع الدراسة.

لذا نرجو التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وعناية، مع إبداء أي ملاحظات ترونها مناسبة، علماً بأنه سوف يتم التعامل مع هذه المعلومات بكل سرية وعناية تامة، وأن الغاية منها هي فقط لأغراض البحث العلمي.

شاكرين حسن تعاونكم سلفاً،

وتفضوا بقبول فائق التقدير والاحترام

**القسم الأول: معلومات عامة:**

**١- العمر:**

٥ فأكثر

٥٠ — ٤٠

٤٠ — ٣٦

٣٥ — ٣٠

**٢- المؤهل العلمي:**

دكتوراه

ماجستير

كالوريوس

دبلوم

**٣- الوظيفة/ العمل:**

صاحب مكتب فردي

شريك

مشرف

مراجعة اول

مراجعة تحت التدريب

**٤- الخبرة العملية:**

أقل من ٥ سنوات

كثير من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات

كثير من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة

كثير من ١٥ سنة

## القسم الثاني: محاور الاستبيان

١- يتعلق بمدى إدراك مراجعى الحسابات بأهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف الموضوعة محل المراجعة، يرجى وضع علامة (٧) أمام كل فقرة من الفقرات والحالة التي تراها مناسبة.

م	الفقرة	غير مهم جدا	غير مهم	متوسط الأهمية	مهم	مهم جدا
١	يتم اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة مراجعة كافية كأساس لتحديد رأيك في القوائم المالية.					
٢	ضمان أن جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها المساعدون تتم تحت إشراف كاف من مرجعين توافر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة.					
٣	التأكد من تشخيص المشاكل المحتملة.					
٤	التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة.					
٥	يتم توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين، وتنسيق العمل مع الآخرين.					
٦	تسهيل توجيه أعضاء فريق عملية المراجعة.					
٧	ضمان تشخيص الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها تأثيراً أساسياً على القوائم المالية.					
٨	استثمار الموارد بصورة كفؤة.					

٢- يتعلق بمدى إمكانية تطبيق مراجعى الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل المعيار الدولى رقم (٣٠٠)، يرجى وضع إشارة (٧) أمام كل فقرة من الفقرات والحالة التي تراها مناسبة.

م	الفقرة	درجة التطبيق	بدرجة قليلة جدا	بدرجة قليلة	بدرجة متوسطة	بدرجة كبير	بدرجة كبير جدا
١	أداء الإجراءات المتعلقة باستمرار العلاقة مع العميل.						
٢	يتم تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية.						
٣	مراقبات حجم الوحدة الخاضعة للمراجعة.						

					الاتصال مع المراجع السابق، امثلاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة	٤
					يتم تحديد عملية المراجعة عند الحصول على أدلة المراجعة من نتائج إجراءات المراجعة.	٥
					الالتزام بنطاق مهمة المراجعة.	٦
					مراعات توقيت المراجعة وإجراءاتها.	٧
					تحديد القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية.	٨
					خبرتك السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على الاستفسار من إدارة الشركة وموظفيها.	٩
					تحليل مشاكل المراجعة السابقة.	١٠
					يتم جمع البيانات حول تقييم مخاطر المراجعة وتحديد الأهمية النسبية.	١١
					إعداد خطة وجدول زمني للمراجعة.	١٢

٣- يقيس الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق معيار المراجعة رقم (٣٠٠) في الجمهورية اليمنية يرجي وضع اشارة (٧) امام كل فقرة من الفقرات والحالة التي تراها مناسبة.

م	الفقرة	بردة كثيرة جدا	بردة قليلة	بردة متوسط	بردة كبيرة	بردة كبيرة جدا
١	ضعف النصوص المترجمة للمعايير والتحديثات التي تحدث عليها.					
٢	ضعف الاهتمام والاطلاع على المعايير من قبل المراجعين ومواكبة تعديلاتها وتطوراتها.					
٣	ضعف المعرفة والمهارات الالزمة لدى المراجعين لاطلاع على المعايير خاصة اتقان اللغة الإنجليزية واستخدام الحاسوب والانترنت.					
٤	ضعف المتابعة من قبل المراجعين للبحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة.					
٥	قلة برامج التدريب الالزمة لتطوير وتنمية قدرات مراجعى الحسابات.					
٦	ضعف دور جمعية مراجعى الحسابات بالدور المنوط بها في الاشراف على تطوير وتنظيم مهنة المراجعة في اليمن.					

شكراً لاستجابتكم

# قائمة المراجع

## المصادر والمراجع

١. أحمد حلمي، 'مسؤولية الـ مراجع بشأن الإجراءات التحليلية عند تطبيق معايير المراجعة الدولية' ، مجلة المحاسب القانوني، المجمع.
٢. أحمد عبد الله النور، " مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير غير منشورة: كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، المفرق لأردن؛ ٢٠٠٧.
٣. أشرف المقطرى، سماح الحمادي، "تخطيط عملية المراجعة وإعداد أوراق العمل" ، مجلة الرقابة، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء، الجمهورية اليمنية العدد (٨) يونيو، ٢٠٠٧.
٤. العربي للمحاسبين القانونيين، العدد ٨، عمان، الأردن، تموز، ٢٠٠٢.
٥. الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة.
٦. ألفين أرينز، وجيمس لوبياك، "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، ٢٠٠٥.
٧. أمين السيد لطفي، 'التطورات الحديثة في المراجعة' ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
٨. توفيق أيوب، "الأصول الدولية للمحاسبة والأدلة الدولية لـ مراجعة الحسابات: ماذا تعني لك...؟" ، المحاسب القانوني العربي، الـ عدد المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ١٩٨٩.
٩. جانيس. روهيـل، وأندريـسون ستيفـن. بـراج، 'وظيفة المـراقب المـالي: دور المحـاسب الـاداري، الجزء الاول، ترجمـة أـحمد محمد زـامل، مـركـز الـبحـوث، المـملـكة العـربـية السـعـودـية، ٢٠٠١.
١٠. حسين القاضي، حسين دحـوح، 'أسـاسـيات المـراجـعة في ظـلـ المـعـايـير الـأمـريـكـية وـالـدولـية' .
١١. حسين القاضي؛ ومـأـمون حـمـدان، "الـمحـاسبـة الدولـية" ، الدـارـ العـلـمـيـةـ للـنشرـ وـالـتـوزـيعـ وـدارـ الثقـافـةـ للـنشرـ وـالـتـوزـيعـ، عـمانـ الأـرـدنـ، ٢٠٠٠ـ.
١٢. خـالـدـ أمـينـ عـبدـ اللهـ، "علمـ مـراجـعةـ الحـسـابـاتـ: النـاحـيـةـ النـظـرـيـةـ وـالـعـمـلـيـةـ" ، الطـبـعةـ الثـالـثـةـ، دـارـ وـائـلـ للـنشرـ وـالـتـوزـيعـ، عـمانـ، الأـرـدنـ، ٢٠٠٧ـ.

١٣. دونالد ماكلين، 'ميزات ومساوئ تبني أدلة من الدول التي لا تملك معايير وأدلة وطنية'، المحاسب العربي، العدد ٥٨ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ١٩٩٠.
١٤. صادق الحسني، خالد أمين، 'الأهمية النسبية: دراسة تحليلية ان تفاديه في ضوء معايير المراجعة الدولية'، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجماعة الأردنية المجلد ٢٤ العدد ٢، ١٩٩٧.
١٥. طارق حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية 'الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٤'.
١٦. عبد الله أحمد بامشموس، 'معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجمهورية اليمنية'، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٣.
١٧. عدنان غرابية، 'مدى تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية" من قبل مراجعي الحسابات في الأردن'، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية جامعة اليرموك، ٢٠٠٣.
١٨. علي الذنيبات، 'مراجعة الحسابات في ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق'.
١٩. عيد الشمرى، 'معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية دراسة تحليلية مقارنة'، معهد الإدارة العامة، إدارة البحث، الرياض، ١٩٩٤.
٢٠. غسان فلاح المطرانة، 'مراجعة الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٦.
٢١. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، 'دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة'، الدار الجامعية، ١ الإسكندرية، ٢٠٠٦.
٢٢. محسن بابقى عبد القادر، 'مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية'، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، ٢٠٠٤.
٢٣. محمد الدوسري، "الخطيط لعملية المراجعة" ، مجلة الرقابة، ديوان المحاسبة، الكويت، العدد الثاني، ٢٠٠٥.

٤٠. هادي التميمي، 'مدخل إلى المراجعة من الناحية النظرية والعملية'، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.
٤١. ولIAM توماس، وأمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق' ، ترجمة احمد حامد حاج، دار المريخ للنشر ،الرياض ، ١٩٩٨ .
٤٢. ياسين الطاهات،'تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مراجع الحسابات'، رسالة ماجستير غير منشورة: كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت ، المفرق ، ٢٠٠٣ .
٤٣. ياسين العيسى، 'مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق'، مجلة الـ مراجع، جمعية مراجع الحسابات القانونيين الأردنيين ، ١٩٩٨ .
٤٤. يوسف عبده راشد الرياعي، "استراتيجية المراجعة": دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية.
٤٥. يوسف محمود جربوع، "دراسة وتقدير نظام الرقابة الداخلية، مجلة المحاسب القانوني العربي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ال عدد ١٠٧١٠ :١٠: عمان، الأردن، تموز ، ١٩٩٨ .
30. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Statement of Auditing Standards No. 78-Consideration of Internal control in a Financial Statement Audit", Journal of Accountancy, Februar1996.
31. Boynton, William C. & Raymond N. Jonson & Walter G. Kell, "Modern Auditing", 7th ed., Jone Wiley & Sons, Inc., New York,2001 .
32. Rittenberg Larry, E. & Schwinger, Bradley J., 'Auditing Concepts for a Changing Environment "Environment", 3rd ed., Harcourt, Inc., New York,2001, .
33. Temkin, Robert H. & Alan J. Winters, "The Auditor's New Responsibility for Internal Control", Journal of Accountancy, May , 1988 ..