

دور مراجع الحسابات في الحد من الأخطاء المحاسبية (دراسة ميدانية -محلية شندي) (في الفترة من 2018 - 2021م)

أستاذ المحاسبة المساعد- كلية الاقتصاد
والعلوم الإدارية - جامعة شندي

باحث - شندي

د. إشراقه مهدي محمد عدلان

د. مفيدة حسن عبيد محمد

المستخلص:

تناولت الدراسة دور مراجع الحسابات في الحد من الأخطاء المحاسبية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في الدور السليم للمراجع في الحد من الأخطاء المحاسبية وكذلك في الجهل بالمبادئ والفروض المحاسبية وعدم استخدام التقنية الإلكترونية في المحاسبة والتي يمكن أن تساعد إلى حد كبير في تقليل الأخطاء المحاسبية وعدم إدخال التقنية الإلكترونية في عملية المراجعة وعدم التخطيط للمراجعة في المؤسسات باعتبارها الوسيلة لاكتشاف الأخطاء المحاسبية. ويمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة مراجع الحسابات في الحد من الأخطاء المحاسبية؟ وهدفت الدراسة إلى إبراز الجوانب التي يمكن من خلالها التعرف على مفهوم وأهمية المراجعة، التعرف على مفهوم وأنواع الأخطاء المحاسبية، عكس مدى مساهمة مراجع الحسابات في الحد من الأخطاء المحاسبية، التوصل إلى نتائج مدعمة إحصائياً عن موضوع الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن حياد واستقلالية ونزاهة وموضوعية مراقب الحسابات يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة و الجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء، أن تأكد المراجع من ملائمة المبادئ والفروض التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية تؤدي إلى تقليل الأخطاء، واستخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية بطريقة صحيحة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، الاستقلالية، الأخطاء، مراجع الحسابات ، المراجعة الإلكترونية، الأخطاء المحاسبية، استقلالية المراجع.

The Role of the Auditor in Reducing Accounting Errors (Field Study - Shendi locality) (In the period from 2018 -2021)

Dr.Eshraga Mahdi Mohammed Adlan

Dr. Mofieda Hassan Abied Mohammed

Abstract:

The study dealt with the role of the auditor in reducing accounting errors, as the problem of the study was the proper role of the auditor in reducing accounting errors, as well as in ignorance of accounting principles and assumptions and the lack of use of electronic technology in accounting, which can greatly help in reducing accounting errors and not introducing technology Electronic in the audit process and the lack of planning for the audit in institutions as a way to discover accounting errors. It can be formulated in the following main question: What is the extent of the auditor's contribution to reducing accounting errors? The study aimed to highlight the aspects through which it is possible to identify the concept and importance of auditing, to identify the concept and types of accounting errors, to reflect the extent of the auditor's contribution to reducing accounting errors, and to reach statistically supported results on the subject of the study. The study reached a number of results, the most important of which are: that the impartiality, independence, integrity and objectivity of the auditor leads to the discovery of errors in the financial statements, the application of principles, standards and instructions issued by specialized bodies and professional bodies reduces the occurrence of errors, the auditor ensures the appropriateness of the principles and assumptions applied by the administration in The preparation of financial statements leads to the reduction of errors, and the use of electronic computers in operating the accounting data in a correct manner leads to the early detection of accounting errors.

Keywords: audit, independence, errors, auditor, electronic audit accounting errors, independence of auditor.

الإطار المنهجي للدراسة:

أولاً: المقدمة:

إن تطور الاقتصاد وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة أدى إلى ظهور شركات أموال كبيرة، صاحبها انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة نفسها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه الشركات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لموارد الشركة، وبالتالي ظهور المراجعة كأداة رقابية فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارتها لك الشركات. وباعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة هي المرآة التي تعكس الوضعية المالية للشركة ونتائج نشاطها خلال الدورة المالية، فإن المراجعة تعتبر الوجه المكمل للعمل المحاسبي والمالي بصفة عامة، وذلك باعتباره المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائجه ذا العمل في نهاية الدورة المالية أي القوائم المالية الصادرة عن النظام المحاسبي، وبذلك تتركز مهمة المراجع في عملية فحص مراجعة نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من واقع المستندات في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة.

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

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في الدور السليم للمراجع في الحد من الأخطاء المحاسبية وكذلك في الجهل بالمبادئ والفروض المحاسبية وعدم استخدام التقنية الالكترونية في المحاسبة والتي يمكن أن تساعد إلى حد كبير في تقليل الأخطاء المحاسبية وعدم إدخال التقنية الالكترونية في عملية المراجعة وعدم التخطيط للمراجعة في المؤسسات باعتبارها وسيلة لاكتشاف الأخطاء المحاسبية. ويمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة مراجع الحسابات في الحد من الأخطاء المحاسبية؟

أهمية الدراسة:

تكسب الدراسة أهميتها من خلال الطلب المتزايد على مهنة المراجعة من سائر الأطراف، وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية موثوقة وتعتبر بعدالة عن الموقف المالي بحيث يمكن الاعتماد عليها في وضع القرارات الاقتصادية، لذلك فإن موضوع هذه الدراسة تعتبر على قدر كبير من الأهمية ليس للمراجعين فحسب، بل لجميع الأطراف ذات العلاقة من المستثمرين، المقرضين، العملاء، الإدارة وغيرهم، حيث تتأثر مصالحهم بأي خطأ محاسبي وتؤثر على مصداقية القوائم المالية، تمثل الدراسة امتداد للدراسات التي دارت حول أهمية دراسة المراجعة ومعرفة مدى دور المراجع في الحد من الأخطاء المحاسبية.

أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:
1. التعرف على مفهوم وأهمية المراجعة.
 2. التعرف على مفهوم الأخطاء المحاسبية.
 3. عكس مدي مساهمة مراجع الحسابات في الحد من الأخطاء المحاسبية.
 4. التوصل إلى نتائج مدعمة إحصائياً عن موضوع الدراسة.

فرضية الدراسة:

- تقوم الدراسة على اختبار الفرضية الآتية:
1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجع الحسابات والحد من الأخطاء المحاسبية.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: محلية شندی.
- الحدود الزمانية: 2018-2021م.
- الحدود الموضوعية: مراجع الحسابات والأخطاء المحاسبية.
- الحدود البشرية: الموظفين بالأقسام المختلفة بمحلية شندی.

مصادر جمع البيانات:

- اعتمدت الدارستان على جمع البيانات من المصادر التالية:
- مصادر أولية: الاستبانة
- مصادر ثانوية: تتمثل في الكتب والدوريات والمجلات العلمية والرسائل العلمية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المناهج التالية: المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة والكتب والمراجع، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي لاستخدام الطرق الإحصائية مثل الجداول والتكرارات والنسب المئوية، واختبار مربع كاي لتحديد اثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وكذلك استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

(1)دراسة:شيرين(2012م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي: ما مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بالمسؤولية المهنية لاكتشاف الغش والخطاء في القوائم المالية؟

هدفت الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: يتوفر لدى مدققي الحسابات المزاوئين للمهنة في قطاع غزة الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ، يلتزم مدققو الحسابات المزاوئين للمهنة في قطاع غزة بالتخطيط السابق لعملية التدقيق وهذا لما له أثر واضح على قدرة المدققين في اكتشاف الغش والخطأ. أوصت الدراسة بأنه يجب على المنظمات

المهنية القيام بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية، وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية أن يثقوا بأرائهم وبعادلة هذه التقارير في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للمنشآت، وأيضاً يجب على المدقق أن يقوم بفهم كافٍ لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة، النظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق لكي يخفف من مخاطر عملية التدقيق.

(2) دراسة: ميادة (2021)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في اعتماد مستخدمي القوائم المالية الداخليون والخارجيون على وجه الخصوص بشكل كبير على معلومات القوائم المالية وعليه يمكن أن يوجد ضرر اجتماعي واقتصادي مالي كبير في حالة وقوع أخطاء وتحريفات جوهرية لم يتم إكتشافها في القوائم المالية والاعتماد على معلومات غير سليمة في إتخاذ القرارات وما يترتب على ذلك من قرارات خاطئة والذي بدوره يؤدي إلى وجود آثار سلبية للمجتمع ، حيث تم طرح السؤال الرئيسي: ما هي مخاطر المراجعة وما مدى تأثيرها على مصداقية التقارير المالية؟

هدفت الدراسة إلى التعرف على مخاطر المراجعة وكيفية الحد من هذه المخاطر، التعرف على أنواع القوائم المالية ومكوناتها، الوقوف على كيفية مراجعة التقارير والقوائم المالية المنشورة للتأكد من عدالتها. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أنه يمكن تقليل مخاطر المراجعة عن طريق توسع إجراءات المراجعة، وأيضاً أحد

أسباب التحريف الجوهرية في التقارير والقوائم المالية هو ضخامة المخاطر. أوصت الدراسة بضرورة توزيع مهام المراجعة بين أعضاء فريق العمل، وأيضاً ضرورة أن يتم تحديد نوعية الأخطار التي يتعرض لها المراجع، ووضع إستراتيجية عامة للمراجعة.

(3) دراسة: كامل (2022 م)⁽³⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي: هل هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في لقوائم المالية في الشركات المساهمة العراقية؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) في الشركات العراقية المساهمة العامة.

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

يوجد دور للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية)

على الترتيب من حيث الأهمية في الشركات العراقية المساهمة العامة.

أوصت الدراسة بضرورة التزام شركات ومكاتب التدقيق العراقية بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية بما يساهم في تحسين عمل المدقق الخارجي، العمل على تطوير وتدريب المدققين في العراق بشكل مستمر من خلال تنظيم دورات تدريبية وعلمية لتوضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية وبيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومكافحتها بالأساليب المناسبة.

الإطار النظري للدراسة:

أولاً: المراجعة:

إن علم المراجعة من أهم العلوم الاجتماعية الذي يأتي مواكباً لعلم المحاسبة تأكيداً واستناداً له سواء من النواحي التطبيقية أو الأكاديمية ولما كان علم المحاسبة بطبيعته علم تطبيقي فإن المراجعة أيضاً علم تطبيقي. وعلى الرغم من أن علم المراجعة علم حديث نسبياً إلا ما قورن بكثير من العلوم الاجتماعية الأخرى إلا أن بداية الممارسة لها كمهنة ظهرت منذ زمن بعيد وكانت مصر موطناً لهذه الممارسات قبل غيرها من الدول.

مفهوم المراجعة:

تعددت تعاريف المراجعة في المؤلفات العربية والأجنبية التي تناولت هذا الموضوع منها: المراجعة بمعناها الحرفي يقصد بها فحص البيانات أو الأرقام والسجلات بقصد التحقق من صحتها. وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.⁽⁴⁾ أيضاً عرفت المراجعة بأنها هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.⁽⁵⁾ ويمكن تعريف المراجعة بأنها عملية منظمة لجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشئون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.⁽⁶⁾ كما عرفت بأنها الاختبار المحايد للقوائم المالية لأي منشأة بغرض إبداء رأي عليها سواء كانت تلك المنشأة تهدف إلى تحقيق الربح أم لا بغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني.⁽⁷⁾ وقد عرفت بأنها فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مستقل عن هذه المعلومات ومستخدمها بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات لتقدير مدى سلامتها وإيصال نتيجة الفحص إلى مستخدمي هذه المعلومات كما تشمل المراجعة في بعض الحالات تقييم القرارات التي تتخذ على أساس هذه المعلومات ويتم ذلك وفقاً لمعايير محددة من مستخدمي معلومات المراجعة.⁽⁸⁾ غير أن للمراجعة معنى مهني أصطلح عليه الكتاب المحاسبون فيقصد بها الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المحاسبية المبينة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي وذلك بناء على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقاً لما جاء بالدفاتر والسجلات.⁽⁹⁾

أهداف المراجعة:

أن الهدف الأساسي للمراجعة ليس اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر وأنه ليس مفروضاً على المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليس أو يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه أو من يقدمون إليه

البيانات التي يطلبها كما لا يصح له أن يبدأ عمله وفي مخيلته احتواء الدفاتر والسجلات على غش أو خطأ وأنه يمكن تشبيه المراجع وهو في سبيل أداء مهنته (بكلب الحراسة) وليس كالكلب البوليسي الذي يتعقب المجرمين.⁽¹⁰⁾ ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة ومتطورة

الأهداف التقليدية : وتنوع بدورها إلى :

أهداف رئيسية :⁽¹¹⁾

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني ومحاييد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- أهداف فرعية:-⁽¹²⁾
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من خطأ أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .
- الأهداف المتطورة : وتتمثل في :⁽¹³⁾
- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققه من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم .
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفاً منها.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالشروع .
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

أهمية المراجعة:

تطورت مهنة المراجعة وصارت مهنة ذات كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي والمالي، وكيف صار المحاسبون والمراجعون من الركائز الأساسية في البلاد الاقتصادية والمالية. ويرجع السبب في هذا أن المحاسبة ليست غاية في ذاتها بل وسيلة لتحقيق غاية هدفها خدمة الطوائف العديدة التي تستخدم البيانات المحاسبية وتعتمد عليها في إتخاذ قراراتها.⁽¹⁴⁾

نذكر من هذه الطوائف طائفة المستثمرين التي تلجأ إلى القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي تعدها المشروعات المختلفة، وتعتمد على ما بها من بيانات قبل إتخاذ أي قرار في توجيه مدخراتهم أوجه الاستثمار التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن. وإذا ما عجز هؤلاء عن فهم مدلول تلك القوائم واستخلاص النتائج المرجوة منها فإنهم يلجئون إلى المحللين الماليين أو بيوت الاستثمار لتوجيههم إلى كيفية استثمار مدخراتهم وهؤلاء المحللون يعتمدون اعتماداً كبيراً على ما تحتويه القوائم المالية من بيانات ومعلومات التي يشترط أن تكون على درجة عالية من الدقة والصحة ولا يتحقق ذلك إلا من خلال عمل المراجعة .

أن أهمية تدقيق الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل كإدارة المشروع والبنوك والجهات الحكومية.⁽¹⁵⁾

وخلاصة القول فإن المراجعة ترجع إلى كونها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المختلفة، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المشروع وأوجه نشاطه ويحظي القول بأن أهمية المراجعة ترجع إلى الهدف الأساسي منها هو الكشف عن الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش والتزوير واختلاس أموال المشروع أو التلاعب بنتائج نشاطه أو مركزة المالي.⁽¹⁶⁾

استقلال مراقب الحسابات:

مفهوم الاستقلالية هي إمكانية قيام المراجع بعمله بأمانة وموضوعية، ويجب أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، كما أنه لا ينقاد وراء أهواء إدارة الشركة و عمل ما تملية إليه بل يجب أن يكون مستقلاً عن الإدارة ومحايذاً في أحكامه. الاستقلالية تعتبر الحجر الأساسي لبناء شخصية المراجع حيث أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تؤكد أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بعملية المراجعة.⁽¹⁷⁾ وتعرف الاستقلالية هي قدرة المراجع علي التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقريراً عادلاً عن البيانات المالية لعميله.⁽¹⁸⁾

يحتل الاستقلال أهمية خاصة لدي مراقب الحسابات، بحيث يتفوق علي أي استقلال مفترض من أي مهنة أخرى، وعلي الرغم من الحالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فإن عبء الاستقلال بالنسبة له أسهل من المراجع، إذا أن القاضي يبقي موظفاً لا تربطه بطرفي النزاع رابطة اقتصادية أو اجتماعية. وهو بذلك يشبه المفتش الحكومي الذي يعمل في احدي الأجهزة الرقابية التابعة للدولة إلا أنه يختلف عن المراجع المهني الذي يعتمد اعتماداً كلياً علي ما يحصله عملائه مقابل أنعابه، وهو يضطر لإقامة علاقة ثقة مع إدارة المشروع بكل مستوياتها من أجل أن يتمكن من القيام بعمله بنجاح. ويقتضي تمتع المراجع بحالة عقلية من الاستقلال التام أثناء مراحل عمله، لكنها غير أن التسليم بوجود هذه الحالة المفترضة لدي المراجع غير كافية لطمأنة الأطراف الأخرى علي توفر الاستقلال، ولا تمكن المهنة من الصمود أمام المهن الأخرى التي أخذت تنافسها في العقود الأخيرة كمهنة المحللين الماليين أي أن ظهور المراجع بمظهر مستقل يعزز من ثقة الجمهور بخدماته، ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور. وتعتقد أن النظرة السلوكية إلي عمل مراجع الحسابات تمكنا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط علي استقلاله وتخرجه عن الاستقلال التام وبالتالي يمكن بناءً علي هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.⁽¹⁹⁾

صفات المراجع الخارجي:⁽²⁰⁾

- أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين أو بوزارة الاقتصاد.
- أن يكون المراجع علي معرفة واسعة إدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها علمياً.
- أن يكون قادراً علي فهم تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة.
- يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن للإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغض عليه من نواحيها الفنية.
- أن يكون دقيقاً غير متهاون للمشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.
- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم لبقاً في إلقاء الأسئلة وملماً بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته للغير.
- أن يكون حليماً ودبلوماسياً في معاملته مع موظفي المؤسسة وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.

- أن يكون قوي الشخصية أميناً إلى أقصى الحدود فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رائه الفني السليم ، كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عمله.
- أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعاً يقول الحق في تقريره دون محاباة، يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعياً له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.
- أن يكون علي علم تام بأصول المراجعة وان يكون ذا خبرة في هذا المجال نتيجة لتميزه وخبرته العملية التي أكتسبها أثناء مراجعته ، وبجانب أصول المراجعة يجب أن يكون علي علم بحسابات التكاليف ومبادئ إدارة الأعمال والاقتصاد وأن يكون ذا ثقافة عامة وواسعة .
- أن يكون ملماً بالقوانين عامة وخصوصاً قانون التجارة وقانون الضرائب وقوانين العمل والتأمين ومتبعاً التشريعات الجديدة.
- أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع في مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيد هذه الصفة .

واجبات مراجع الحسابات:

- هنالك حقوق وواجبات يجب علي مراجع الحسابات القيام بها حيث يتحمل مسؤوليته بقدر ما نص عليه نظام المهنة حيث أثار بأن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية مثل: (21)
- حق الإطلاع: الإطلاع علي قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة والحصول على المعلومات والتحقق منها.
 - حق البيانات والإيضاحات: يحق للمدقق طلب المعلومات التي يحتاجها في عمله مع إدارة الشركة وذلك لان المراجع يذكر في تقريره مدى تمكنه من الحصول على المعلومات.
 - حق دعوة الجمعية العمومية : في حالة وجود بعض التجاوزات أو حالة طارئة تهدد المركز المالي.
 - حق مناقشة اقتراح عزله أمام الجمعية العمومية وذلك بإرسال إشعار للشركة.
 - حق احتجاج أي مستندات أو سجلات .

تحديد أتعاب مراقب الحسابات:

يمكن اعتبار أمر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع إذا ما استخدم ملاح المساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاله، وقد جرت العادة أن تتفق المنشأة مقدماً مع المراجع على قيمة الأتعاب في يد الجمعية العامة، وبالنسبة لشركات القطاع العام والمختلط فإن تحديد أتعاب المراجعين الخارجين الذين يستعان بهم من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والهدف من ذلك هو تعزيز استقلال المراجع . (22)

هنالك ثلاثة طرق لتحديد أتعاب المراجعة: (23)

1. الأتعاب الثابتة: وفقاً لهذه الطريقة يحدد المراجع مبلغاً ثابتاً غير قابل للزيادة كأتعاب عملية المراجعة التي يلكلف بها، وتلقى هذه الطريقة قبولاً عاماً لدى العملاء.
2. الأتعاب المتغيرة : في هذه الطريقة يحدد المراجع الأتعاب على أساس حصر عدد ساعات العمل التي يقوم بها المساعدون والمشرفون على العملية والمراجع نفسه، وتضرب هذه الساعات في معدل أجر الساعة لكل فئة ويضاف إلى ذلك نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة للمكتب، وتعتبر أكثر طريقة عادلة في تحديد الأتعاب.

3. الأتعاب المشروطة: وفقاً لهذه الطريقة تتوقف الأتعاب التي يطلبها المراجع على مدى المنفعة المالية التي ستعود على العميل من تقرير المراجع عن المهمة التي يكلف بها والتي تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة النفع المادي الذي سيعود على العميل، وتتعارض هذه الطريقة مع مبدأ الحياد والاستقلال في المراجع ويعتبر ذلك مخالفاً بأداب وسلوك المهنة.

العوامل المؤثرة في تغیر المراجع:

إن عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي المستقل تتمثل في فحص الجوانب المالية وإبداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي في نهاية الفترة المحاسبية وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، إضافة إلى ذلك تزويد إدارة الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الضرورية عن نظام الرقابة الداخلية، وتزويد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين والبنوك والدوائر الحكومية والعملاء المعنيين بالبيانات المالية. وتم تقسيم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع إلى أربعة مجموعات رئيسية هي: (24)

1. عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة، وتتمثل في تغيير الإدارة العليا ورغبة الإدارة الجديدة في قطع الصلة بين المراجع والإدارة القديمة وسياسة التغيير المنتظم للمراجعين الخارجيين ومحو حجم الشركة محل المراجعة وحاجة الشركة إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مراجع واحد وحاجة إدارة الشركة إلى كسب ثقة الممولين الجدد والتعثر المالي للشركة محل المراجعة وحاجة الإدارة للتعاقد مع مراجع آخر يمثل لرغباتها .

2. عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة، فإصدار المراجع تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي والخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وتشدد المراجع في تفسير وتطبيق المبادئ الحسابية والخلاف حول الدخل الخاضع للضريبة والخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة.

3. عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة، مثل أتعاب عملية المراجعة وتخصص المراجع في صناعة ومستوى جودة عملية المراجعة ومدى حجم مكتب المراجعة وشهرة مكتب المراجعة.

4. عوامل مرتبطة بتطوير بيئة المراجعة، ويكون ذلك في شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة والانضمام إلى (اتفاقية التجارة العالمية GATT) والتي تسمح لمكاتب المراجعة الدولية بالدخول إلى السوق المحلية .

التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات:

لقد فرضت التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات على المدقق تحديات، من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظرته إلى المتغيرات المحيطة به، وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه إلى الأحسن. وهذا الأمر أحدث تغييراً جوهرياً في منهجية المدقق على النحو التالي: (25)

- التغيير في ثقافة ومعرفة المدقق (التأهيل العلمي)، إذ يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل الكمبيوتر المتطورة .
- إعادة النظر في خطة وبرنامج التدقيق، ولاسيما أن جزءاً كبيراً من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم المالية والتقارير.

- إعادة النظر في طبيعة أدلة الإثبات، والاستفادة من الكمبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول على مزيد منها بجانب أو بديلاً عن الأدلة التقليدية .
- إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات .
- إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير التدقيق بما يتواءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء وإبراز المسائل الجوهرية .
- إجراءات التدقيق للأنظمة المحاسبية المحوسبة:
- تمثل إجراءات التدقيق في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات في ما يلي: (26)
- التدقيق حول الحاسب الإلكتروني: إذ يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات، وكذلك تدقيق المعلومات الخارجية للتأكد من السلامة والموضوعية .
- التدقيق داخل الحاسب الإلكتروني: إذ يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد، ويتم عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الإلكتروني للبيانات، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة .
- التدقيق باستخدام الحاسب الإلكتروني: إذ يستطيع المدقق استخدام إمكانيات الحاسب الإلكتروني في تنفيذ بعض عمليات التدقيق منها ما يلي:
- التحقق من صحة العمليات الحسابية واستخراج الأرصدة الشاذة.
- تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص.
- تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساکنة.
- استخدام إمكانيات الحاسب الإلكتروني في إعداد القوائم والتقارير على فترات قصيرة.
- الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات.

ثانياً: الأخطاء المحاسبية:

إن احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي، يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات المحاسبية وانتقالها بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل، والترحيل، والترحيل، والتصيد، وإعداد ميزان المراجعة المدقق، وإجراء التسويات وعرض نتائج العمليات المتعددة في الحسابات الختامية أو القوائم المالية الأخرى.⁽²⁷⁾ وقد تنتج الأخطاء بسبب عدم تسجيل بعض العمليات، تسجيل العمليات بقيم خاطئة، تسجيل بعض العمليات في فترة محاسبية غير صحيحة، التقاضي عن بعض الحقائق أو سوء تفسيرها مما يتسبب في تقديرات محاسبية غير سليمة أو عدم التطبيق السليم لمبادئ المحاسبة المتعلقة بالتقييم والتصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح ويوضح (علي وآخرون 2007م) أن هذه الأخطاء تؤدي إلى تشويه القوائم المالية ولكنها غير متعمدة وغير مقصودة وإذا تم اكتشافها يقوم العاملون بالوحدة بتصحيحها. ويمكن تدني هذه الأخطاء عن طريق وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية.⁽²⁸⁾

مفهوم الأخطاء:

الخطأ هو تحريف غير متعمد في القوائم المالية بما في ذلك حذف مبلغ معين. أما الخطأ المتوقع هو الخطأ الذي يتوقع المراجع وجوده في المجتمع الذي تم سحب العينة منه.⁽²⁹⁾

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخطأ على أنه اصطلاح يشير إلى أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية، مثل: أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات المستخدمة، السهو أو إساءة فهم الحقائق أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية.⁽³⁰⁾ ويقصد بالخطأ عدم مطابقة المثبت بالسجلات والدفاتر والتقارير مع الواقع السليم، ويطلق عليه في مجال مهنة المراجعة بالأخطاء غير المقصودة والتي تنشأ بسبب النسيان، أو الجهل أو عدم الفهم السليم.⁽³¹⁾

تم تعريف الأخطاء في قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (16) على أنها تسويات لفترات سابقة، ويجب الإفصاح عن طبيعة الخطأ وأثره على الدخل التشغيلي وصافي الدخل والمبالغ ذات الصلة ببيانات السهم الواحد في الفترة التي تم فيها اكتشاف هذا الخطأ، وفي حالة ما إذا كانت الفترة السابقة المتأثرة من بين القوائم المقارنة المعروضة، يجب الإفصاح عن المعلومة الصحيحة بالنسبة للفترة التي حدث فيها الخطأ، ويعد هذا المطلب توسعاً منطقياً في المعالجة الرجعية، لأن الاستمرار في التقرير عن معلومات مع العلم بأنها غير صحيحة، يمثل تضليلاً متعمداً للمستثمرين، وبتوفير التصحيحات بأثر رجعي يمكن لهؤلاء المستثمرين تقييم الأداء الفعلي للشركة مع الزمن.⁽³²⁾

كما عرف الخطأ بأنه عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المشروع أو عدم إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو أخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع فإذا اقترن بسوء نية القائمين به اعتبر نوعاً من الغش أو التزوير.⁽³³⁾ ويقصد بالأخطاء المحاسبية الإثبات غير المناسب للعمليات التجارية، مما لا يتناسب ومفهوم القيد الثنائي في التأثير على بنود الأصول والخصوم، وفقاً للفروض والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.⁽³⁴⁾ وعرف أيضاً بتلك الأخطاء الحسابية والكتابية في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية، والأخطاء التي تنشأ عن نتيجة النسيان أو التفسير المغلوط عند إعداد التقارير المالية.⁽³⁵⁾

أسباب ارتكاب الأخطاء:

- يعزي وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين هما:⁽³⁶⁾
- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجبة الإلتزام في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة .
- السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم.
- وبالإضافة إلى هذين السببين هناك عدة أسباب لارتكاب الأخطاء وخاصة المتعمد منها وأهمها:
- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع.
- محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق.
- محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضاً معينة.
- محاولة التهرب من الضرائب .

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

أنواع الأخطاء المحاسبية:

الأخطاء متنوعة ومتعددة ولكن الأخطر أن يكون الخطأ متعمدا (مخالفة) ولعل الوقوع في الخطأ أمر لا يحدث من تلقاء نفسه دون سبب أو دافع بل قد يقع الخطأ من المحاسب نتيجة للإرهاق والتعب والإجهاد والسهو نتيجة تراحم العمل اليومي، أو كنتيجة للجهل وعدم المعرفة بالأصول والمبادئ المحاسبية أو التلاعب بأموال ومقدرات المشروع.⁽³⁷⁾

كما أشرنا فإن الأخطاء التي يمكن أن تقع متعددة ، ويمكن تناولها كالآتي:⁽³⁸⁾

- من حيث توافر القصد من ارتكاب الخطأ فهي :

أخطاء عمديه: وهي الأخطاء التي ترتكب بقصد إخفاء خطأ أو تزوير وربما بقصد التأثير على نتيجة أعمال المشروع ومركزها المالي، والأخطاء العمديه ترتكب عادةً بواسطة إدارة المشروع بقصد تضخيم الأرباح أو بقصد تقليلها.

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

- من حيث طريقة ارتكاب الخطأ ويمكن تقسيمها إلى :

أخطاء حذف أو سهو: تنتج هذه الأخطاء عن عدم إثبات عملية بأكملها أو طرفيها بدفاتر القيد الأولية، أو عدم ترحيل طرفي العملية إحداهما إلى حساباتها الخاصة بدفتر الأستاذ⁽³⁹⁾ السهو أو الحذف الكامل للقيد لا يؤثر على ميزان المراجعة مما يجعل اكتشافه صعبا.

أخطاء إرتكابية: تنتج مثل هذه الأخطاء عن الخطأ في العمليات الحسابية أو ترحيل الأرقام أو ترصيد الحسابات وما شابه، وقد يكون الخطأ الإرتكابي كلياً، أي أن الخطأ الحسابي متساوي في طرفي العملية، وهنا لا يتأثر ميزان المراجعة من حيث التوازن .

أخطاء فنية: تنتج هذه الأخطاء عن خطأ في تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا جاءت تسميتها أحياناً بالأخطاء في المبادئ، وقد تنشأ هذه الأخطاء عن جهل أو عدم درية من قبل موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومثل هذه الأخطاء لا تؤثر على ميزان المراجعة من حيث التوازن.⁽⁴⁰⁾ وتؤثر الأخطاء الفنية على المركز المالي ونتيجة أعمال المنشأة.

أخطاء متكافئة أو معوضة: ويقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض أي أن الخطأ في بعضها يحو أثر الخطأ في البعض الآخر أو يعوضه . وهكذا فإنها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة ، مما يجعل اكتشافه صعبا . وتأثير هذا النوع من الأخطاء على نتائج أعمال المنشأة ، ومركزها المالي يعتمد على طبيعة الحسابات التي ارتكبت فيها الأخطاء المتكافئة .⁽⁴¹⁾ ومثل هذا الخطأ يؤثر تأثيراً بالغاً على نتيجة أعمال المنشأة وبالتالي على قائمة المركز المالي، وعلى

المراجع أن يسوق كل الأدلة والقرائن اللازمة لمراجعة وتحقيق كل الأرصدة الواردة بالدفاتر أنها الأرصدة الصحيحة والحقيقية.⁽⁴²⁾

الأخطاء الكتابية: تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات آجلة من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر. في هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة. .⁽⁴³⁾

أنصاف الأخطاء المحاسبية :

هنالك العديد من الأخطاء المحاسبية التي يمكن أن تحدث خلال الدورة المحاسبية مما يصعب حصرها ولكن من الضروري كشفها وتعديلها لإعادة المجموعة الدفترية إلى حالتها الطبيعية. إلا أنه يمكن تصنيف الأخطاء المحاسبية إلى ثلاث أنصاف تشمل على ما يلي:⁽⁴⁴⁾

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

— الأخطاء خلال الفترة المالية: وذلك عند إجراء المراجعة الدورية للدفاتر والسجلات المحاسبية، حيث يمكن اكتشاف بعض الأخطاء التي تظهر في السجلات. على سبيل المثال أخطاء عدم الترحيل للقيود، التي يمكن اكتشافها بسبب عدم ظهور رقم حساب الأستاذ في العمود المخصص له في دفتر اليومية العامة.

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

2. أماكن وقوع الأخطاء: إن الأخطاء يمكن أن تحدث في أماكن مختلفة من المجموعة الدفترية، وبشكل رئيسي إما في دفتر اليومية العامة، أو دفتر الأستاذ العام، وتشمل على ما يلي :⁽⁴⁵⁾

أخطاء دفتر اليومية: حيث من الممكن أن تحصل أخطاء في إثبات القيود اليومية وقد تكون أخطاء فنية ويقصد بها إثبات الحسابات في الجانب الخطأ على سبيل المثال تسجيل حساب المبيعات في الجانب المدينأ و أخطاء حسابية ويقصد بها القيمة الظاهرة للحسابات في القيد إذ قد تكون أخطاء منظورة في الأرقام. أخطاء دفتر الأستاذ العام: ويقصد بهذه الأخطاء الناجمة عن عملية الترحيل المحاسبي، من دفتر القيود الأولية في دفتر اليومية إلى الحسابات الظاهرة في دفتر الأستاذ العام. حيث يمكن أن تحتوي هذه الأخطاء على ترحيل المبلغ بالزيادة أو بالنقص، الترحيل إلى الجانب المعكوس في الحساب وفي هذه الحالة سيكون مقدار الخطأ في الترحيل بمضاعف الرقم.

3. تأثير الأخطاء على التوازن: من زاوية تأثيرها على توازن ميزان المراجعة الأخطاء التي لا يظهرها ميزان المراجعة: الأخطاء المتكافئة أو المعوضة، بحيث يكون هناك عدة أخطاء يغطي أو (يعوض) بعضها الآخر، خطأ السهو ، فمثلاً السهو عن تسجيل عملية بالكامل في دفتر اليومية ، أو السهو عن ترحيل قيد كامل من اليومية إلى الأستاذ والأخطاء الفنية، بحيث يتم تسجيل العملية بطريقة غير صحيحة من الناحية الفنية بسبب الجهل بقواعد وأصول المحاسبة .⁽⁴⁶⁾

الأخطاء في ميزان المراجعة :

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

الأخطاء في دفتر الأستاذ :

عدم ترحيل أحد طرفي القيد إلى حسابه بـ دفتر الأستاذ، خطأ في المبلغ الذي تم ترحيله، خطأ في عملية الترحيل بحيث يتم ترحيل مبالغ مدينة إلى الجانب الدائن من الحساب أو العكس وخطأ في عملية الجمع أو الترسيد لأي من الحسابات بـ دفتر الأستاذ.⁽⁴⁷⁾

ويمكن تقسيم الأخطاء بأنواعها السابقة إلى أخطاء قابلة للاكتشاف تلقائياً وغير قابلة للاكتشاف تلقائية أو

الإفصاح عن نفسها. أما النوع الأول فهو تلك الأخطاء التي تظهر بسهولة نتيجة القيام بالتدقيق الداخلي أو الخارجي، ويعود ذلك إلى أتباع المشروع لأنظمة أو سياسات معينة. أما الأخطاء غير الكاشفة عن نفسها، فهي التي لا تظهر تلقائياً من خلال عمليات الموازنة الحسابية المعتادة كاستخدام ميزان المراجعة والحسابات الإجمالية والمصادقات وما شابه ذلك. (48)

اكتشاف الأخطاء :

وضع علم المحاسبة بعض الوسائل والأساليب التي يمكن استخدامها للتأكد من صحة القيود والحسابات

- ولاكتشاف ما يمكن اكتشافه من الأخطاء، ومن هذه الوسائل: (49)
- ميزان المراجعة: أن عدم تعادل جانبي ميزان المراجعة هو مؤشر على وجود أخطاء محاسبية، ولذلك فانه من المفيد عمل ميزان المراجعة على فترات دورية متقاربة أسبوعياً أو شهرياً وفي بعض المؤسسات كالبنوك مثلاً يجري تنظيمه يومياً .
- الحسابات الإجمالية: ومنها حساب إجمالي المدينين وحساب إجمالي الدائنين، وهما وسيلتان هامتان للتأكد من صحة جميع قيود وحسابات الأشخاص المدينين، والأشخاص الدائنين للمؤسسة .
- التدقيق الداخلي: بعض الشركات والمؤسسات الكبيرة تنشئ جهازاً خاصاً لديها إلى جانب جهاز المحاسبة، هو جهاز التدقيق الداخلي، الذي من مهامه مراجعة وتدقيق حسابات المؤسسة للتأكد من دقتها وصحتها واكتشاف أية أخطاء واقعة فيها .
- التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي تقوم به هيئة مستقلة عن المؤسسة كما كتب تدقيق الحسابات، بناء على تكليف من المؤسسة نفسها، حيث يقوم هؤلاء المدققون القانونيون بفحص وتدقيق ومراجعة حسابات المشروع، الأمر الذي قد يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الحاصلة في السجلات بمختلف أنواعها .
- المدينون والدائنون: جرت العادة على إرسال كشوفات إلى كل مدين للمشروع لاطلاعه على رصيد دينه أو لمطالبتة بدفعة وتؤخذ أرقام هذه الكشوفات من رصيد حساب كل واحد منهم كما يظهر في دفتر الأستاذ بصورة دورية.
- كيفية اكتشاف وجود الأخطاء:
- يكتشف وجود الأخطاء في مواضع متعددة نذكر منها: (50)
- إذا لم يتساوي جانبا ميزان المراجعة .
- إذا لم يتساوي مجموع طرفي المبالغ في صفحات دفتر اليومية.
- بأن ترسل المنشأة إلى عملائها في آخر كل شهر أو بصفة دورية كشوف حساباتهم المستخرجة من واقع دفاترها، أو أن يرد إلى المنشأة كشوف حساباتها المستخرجة من دفاتر الموردين الدائنين، ومن الطبيعي، أن يتم اكتشاف أي اختلاف أو خطأ نتيجة مطابقة هذه الكشوف فيراجع كل طرف الطرف الآخر به .
- بمراجعة حسابات المنشأة مراجعة داخلية بواسطة محاسبين يقتصر عملهم على المراجعة الداخلية أو بواسطة مدقق حسابات خارجي تعينه المنشأة لمراجعة حساباتها حيث تؤدي هذه المراجعة سواء داخلية كانت أو خارجية إلى اكتشاف كل الأخطاء أو بعضها على اختلاف أنواعها.

- وهكذا نرى اكتشاف الأخطاء يكون غالباً بعد حدوث العمليات وإثباتها بزمان قد يكون طويلاً .
 - العوامل التي تساعد المدقق على اكتشاف الخطأ أو التحريف والتلاعب: (51)
 - الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية أيضاً أكثر عرضة للتلاعب و حدوث الأخطاء .
 - الحسابات التي لها أهمية نسبية كبيرة عرضة للخطأ أكثر من الحسابات التي لها أهمية نسبية قليلة.
 - الحسابات المقدرة أو التي يتم تقديرها هي أيضاً عرضة للخطأ أو التحريف والتلاعب مثل (مخصصات الديون المشكوك بها ، وحساب صندوق النثرية).
 - العمليات الحسابية الأكثر تعقيداً هي عرضة للخطأ أكثر من الحسابات التي لها أهمية نسبية قليلة .
- موقف المراجع من الأخطاء :**

هناك تساؤل يفرض نفسه عن ما هو موقف مراجع الحسابات من الأخطاء بأنواعها التي قد تصادفه أثناء مراجعته. الإجابة هي أن الأمر يقتضي أولاً التفرقة بين الأخطاء التي تستلزم التصحيح وتلك التي يمكن غض النظر عنها. والمراجع بخبرته وحسن تقديره وعلمه بآثار الخطأ يستطيع أن يفرق بسهولة بين تلك الأخطاء التي تؤثر على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي ويبادر بتصحيحها طبقاً لأصول المحاسبة المتعارف عليها وبين تلك التي لا تؤثر فيغض النظر إذا أتعلم تأثيرها على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي .⁽⁵²⁾

تصحيح الأخطاء :

- عند اكتشاف الأخطاء بالسجلات المحاسبية يقرر المدقق ما إذا كان يستلزم التصحيح أولاً فإذا كان له تأثير على المركز المالي، فلا بد من إجراء التصحيح وتنقسم الأخطاء من هذه الوجهة إلى مجموعتين:⁽⁵³⁾
- أخطاء تؤثر على أرصدة الحسابات بالأستاذ العام.
 - أخطاء لا تؤثر ولن يكون لها أثر على الأرصدة فيجب تصحيح أخطاء المجموعة الأولى، وذلك بإجراء قيد يومي ، وهذا يتبع طريقتين :
 - الطريقة المختصرة: تحتاج لقيد واحد ثم تزيل بشرح وافٍ، فهي تبحث عن الطرف الذي به خطأ في قيد اليومية وتعكسه في قيد التصحيح وتضع في الجانب الآخر الحساب الذي كان ينبغي إثباته. (54)
 - الطريقة المطولة: يتم بموجب هذه الطريقة إجراء قيد في دفتر اليومية العامة معاكس تماماً للقيد الخطأ، وبعد ذلك يسجل القيد الصحيح ثم يرسل القيدان المعكوس والصحيح إلى دفتر الأستاذ، لتصحيح الأخطاء المنتقلة له من دفتر اليومية.⁽⁵⁵⁾

المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء :

- من الأخطاء الواجب على المدقق اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:⁽⁵⁶⁾
- أخطاء دفترية أو حسابية، وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها .
 - أخطاء فنية، وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم تفهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفترياً أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات .

- أخطاء إجرائية، وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستندية لبعض هذه العمليات أو الإجراءات أو ارتكاب بعض المخالفات المالية عن طريق عدم الالتزام بالإجراءات الخاصة ببعض عمليات الصرف أو التحصيل المالي مثلاً .

مسؤوليات المدقق:

- اكتشاف الغش، اكتشاف الأخطاء المحاسبية واكتشاف الأعمال الغير قانونية فإذا وجد المدقق مؤشرات تشير إلى احتمال وجود خطأ أو احتيال فعلي المدقق أن يقوم بما يلي:⁽⁵⁷⁾
- التوسع في إجراءات التدقيق لإثبات أو نفي الخطأ أو الاحتيال.
- التأكد من تصحيح الخطأ أن وجد.
- التأكد من أنه قد جرى معالجة الاحتيال والإفصاح عنه.
- عندما يرتبط الخطأ أو الاحتيال بأحد أفراد الإدارة، على المدقق أن يعيد النظر في الاعتماد على كافة القرائن والأدلة التي أعطاها هذا الشخص للمدقق. وعلى المدقق أن يبلغ الإدارة بنتائج التدقيق إذا اعتقد بوجود احتيال، بغض النظر عن تأثير هذا الاحتيال على البيانات الحسابية، إذا ثبت وجود خطأ مادي أو احتيال وتبليغ الجهات الرسمية إذا تطلبت القوانين لذلك .

الدراسة الميدانية:

أداة الدراسة:

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة وأراء عدد من المحكمين وذلك لتحديد عبارات الاستبانة، تم توجيهها إلى عينة تتكون من (100) فرد من الموظفين بمحلية شندي.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضيته تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:
- العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات- النسب المئوية- الوسط الحسابي- الانحراف المعياري
- مربع كاي لاختبار فرضية الدراسة.
- ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه على البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for Social Science (SPSS) والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج.

تحليل البيانات:

تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة:

جدول رقم (1)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

الفئة (سنة)	أقل من 30	30 - 40	41 - 50	51 - 60	أكثر من 60	المجموع
التكرار	24	41	18	16	1	100
النسبة %	24.0 %	41.0 %	18.0 %	16.0 %	1.0 %	100 %

المصدر: إعداد الدارستان من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم(1) أن عينة الدراسة قد تراوحت أعمارهم أقل من 30 سنة بنسبة (0.24 %)، ونسبة (0.41 %) من 30 - 40 سنة، ونسبة (0.18 %) أعمارهم من 41 - 50 سنة، ونسبة (0.16 %) أعمارهم 51-60 سنة، ونسبة (0.1 %) أعمارهم أكثر من 60 سنة وهذا يؤشر إيجاباً على هذه الدراسة.

جدول رقم (2)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

لتخصص	محاسبة	إدارة أعمال	اقتصاد	تجارة	علوم مصرفية	أخرى أذكرها	للمجموع
التكرار	52	11	23	4	5	5	100
النسبة %	52.0 %	11.0 %	23.0 %	4.0 %	5.0 %	5.0 %	100 %

المصدر: إعداد الدارستان من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم(2) أن نسبة (52.0 %) تخصصهم العلمي محاسبة، ونسبة (23.0 %) تخصصهم العلمي اقتصاد، ونسبة (11.0 %) تخصصهم العلمي إدارة أعمال، ونسبة (5.0 %) تخصصهم العلمي مصرفية ونسبة (4.0 %) تخصصهم العلمي تجارة، وأن نسبة (5.0 %) لديهم تخصص علمي آخر. وهذا يؤشر إلى تخصص العاملين بالمحلية في المجال المحاسبي ويدل على دراية بموضوع الدراسة.

جدول رقم (3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل	شهادة ثانوية	دبلوم وسيط	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	أخرى أذكرها	للمجموع
التكرار	28	8	57	3	4	0	0	100
النسبة %	28.0 %	8.0 %	57.0 %	3.0 %	4.0 %	0.0 %	0.0 %	100 %

المصدر: إعداد الدارستان من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (3) أن هنالك نسبة (57.0 %) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة (28.0 %) مؤهلهم العلمي شهادة سودانية، ونسبة (8.0 %) مؤهلهم العلمي دبلوم وسيط، ونسبة (4.0 %) مؤهلهم العلمي ماجستير، ونسبة (3.0 %) مؤهلهم العلمي دبلوم عالي، وهذا يؤشر إلى أن أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية تساعد في هذه الدراسة.

جدول رقم (4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

الوظيفة	مدير إداري	مدير مالي	رئيس حسابات	محاسب	أخرى أذكرها	للمجموع
التكرار	2	10	11	41	36	100
النسبة %	2.0 %	10.0 %	11.0 %	41.0 %	36.0 %	100 %

المصدر: إعداد الدارستان من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم(4) أن نسبة (41.0 %) مساهمهم الوظيفي محاسب، ونسبة (36.0 %) لديهم

مسميات وظيفية أخرى، ونسبة (11.0%) مساهم الوظيفي رئيس حسابات، وأنسبة (10.0%) مساهم الوظيفي مدير مالي، أيضاً نسبة (2.0%) مساهم الوظيفي مدير إداري. يلاحظ أن نسبة 41% يعملون في وظيفة محاسب وهذا مؤشر جيد للاستفادة من تجارب أفراد العينة حسب تخصصهم.

فرضية الدراسة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجع الحسابات والحد من الأخطاء المحاسبية.

جدول رقم (5)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية

العبرة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة
	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	
الأولي	60	% 60	35	% 35	2	% 2	2	% 1	1
الثانية	54	% 54	38	% 38	7	% 7	1	% 1	-
الثالثة	70	% 70	29	% 29	-	-	-	% 1	1
الرابعة	63	% 63	31	% 31	4	% 4	2	% 2	-
الخامسة	68	% 68	25	% 25	5	% 5	1	% 1	1
السادسة	47	% 47	43	% 43	6	% 6	4	% 4	-
السابعة	57	% 57	33	% 33	3	% 3	7	% 7	-
الثامنة	48	% 48	43	% 43	4	% 4	5	% 5	-
المجموع	467	% 58.38	277	% 34.62	31	% 3.87	22	% 2.75	3

المصدر: إعداد الدارستان من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من الجدول رقم (5) الآتي:

العبرة الأولى: أن نسبة (60.0%) موافقين بشدة على أن يقوم مراجع الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامه بعملية المراجعة، وأن نسبة (35.0%) موافقين، والمحايدون يمثلون نسبة (2.0%)، وأن نسبة (2.0%) غير موافقين، وأن نسبة (1.0%) غير موافقين بشدة.

العبرة الثانية: أن نسبة (54.0%) موافقين بشدة على أن تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها المراجع، وأن نسبة (38.0%) موافقين والمحايدون يمثلون (7.0%)، وأن نسبة (1.0%) غير موافقين.

العبرة الثالثة: أن نسبة (70.0%) موافقين بشدة على أن الالتزام بمجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية، وأن نسبة (29.0%) موافقين، وأن نسبة (1.0%) غير موافقين بشدة.

العبرة الرابعة: أن نسبة (63.0%) موافقين بشدة على أن تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء، ونسبة (31.0%) موافقين، والمحايدون يمثلون نسبة (4.0%) ونسبة (2.0%) غير موافقين.

العبرة الخامسة: أن نسبة (68.0%) موافقين بشدة على أن الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى

حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية، وأن نسبة (25.0 %) موافقين والمحايدين يمثلون (5.0 %)، وأن نسبة (1.0 %) غير موافقين، وأن نسبة (1.0 %) غير موافقين بشدة.

العبارة السادسة: أن نسبة (57.0 %) موافقين بشدة على أن يتحقق المراجع من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن من المفوض بذلك، وأن نسبة (43.0 %) موافقين، والمحايدين يمثلون (6.0 %) وأن نسبة (4.0 %) غير موافقين.

العبارة السابعة: أن نسبة (47.0 %) موافقين بشدة على أن استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة تؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة، وأن نسبة (33.0 %) موافقين، والمحايدين يمثلون (3.0 %)، ونسبة (7.0 %) غير موافقين.

العبارة الثامنة: أن نسبة (48.0 %) موافقين بشدة على أن تطبيق المراجعة الإلكترونية تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية، وأن نسبة (43.0 %) موافقين، والمحايدين يمثلون (4.0 %)، ونسبة (5.0 %) غير موافقين.

مما تقدم من عبارات الفرضية يتضح لدارستان أن معظم المبحوثين يوافقون على عبارات الفرضية بتكرار (744) أي بنسبة (93.0 %) مقارنة بغير الموافقين الذين بلغت تكراراتهم (25) أي بنسبة (3.13 %) بينما كانت تكرارات المحايدين (31) بنسبة (3.87 %).

وبما أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة يدل ذلك على إثبات صحة الفرضية جدول رقم (6)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	التفسير	الوسيط	التفسير
يقوم مراجعة الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامه بعملية المراجعة.	141.700	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	1	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها المراجع	76.400	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	1	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	التفسير	الوسيط	التفسير
الالتزام بمجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية يقلل من حدوث الأخطاء المحاسبية	77.260	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	1	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشده
تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء	98.000	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	1	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشده
الجهل بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى حدوث الأخطاء في السجلات والقوائم المحاسبية	163.800	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	1	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشده
يتحقق المراجع من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن من المفوض بذلك	64.400	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	1	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشده
استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في القيام بأعمال المراجعة تؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	75.840	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	1	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشده

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	التفسير	الوسيط	التفسير
تطبيق المراجعة الإلكترونية تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء المحاسبية .	67.760	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	1	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشده

المصدر: إعداد الدارستان، من نتائج البرنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (6) مايلي:

1. قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 141.700 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة وهذه الفروق لصالح الموافقين بشده لأن قيمة الوسيط تساوي 1.
2. قيمة مربع كاي للعبارة الثانية ، تساوي 76.400 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة وهذه الفروق لصالح الموافقين بشده لأن قيمة الوسيط تساوي 1.
3. قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة، تساوي 77.260 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة وهذه الفروق لصالح الموافقين بشده لأن قيمة الوسيط تساوي 1.
4. قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة ، تساوي 98.000 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة وهذه الفروق لصالح الموافقين بشده لأن قيمة الوسيط تساوي 1.
5. قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة ، تساوي 163.800 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة وهذه الفروق لصالح الموافقين بشده لأن قيمة الوسيط تساوي 1.
6. قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 64.400 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة وهذه الفروق لصالح الموافقين بشده لأن قيمة الوسيط تساوي 1.
7. قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 75.840 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة وهذه الفروق لصالح الموافقين بشده لأن قيمة الوسيط تساوي 1.
8. قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة ، تساوي 67.760 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة وهذه الفروق لصالح الموافقين بشده لأن قيمة الوسيط تساوي 1.

الخاتمة:

ازدادت الأهمية للمراجعة واتخاذ القرارات الرشيدة مما أدى بالتالي إلى أهمية استقلال وحياد المراجع الذي يعد حجر الزاوية لنجاح عمله، ومنه المراجعة بشكل عام وبذلك أصبحت هنالك حاجة ماسة لتدعيم وضمان حماية هذا الحياد، والذي بدوره تفقد مهنة المراجعة مضمونها وأهميتها، ولهذا حظيت باهتمام التشريعات القانونية والمنظمات المهنية والمراجعين. لذلك فإن موضوع هذه الدراسة تعتبر على قدر كبير من الأهمية ليس للمراجعين فحسب، بل لجميع الأطراف ذات العلاقة من المستثمرين، المقرضين، العملاء، الإدارة وغيرهم، حيث تتأثر مصالحهم بأخطأ محاسبي وتؤثر على مصداقية القوائم المالية.

النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلت للدراسات للنتائج التالية:

1. حياد واستقلالية ونزاهة وموضوعية مراقب الحسابات يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.
2. تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية يقلل من حدوث الأخطاء.
3. أن تأكد المراجع من ملائمة المبادئ والفروض التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية تؤدي إلى تقليل الأخطاء.
4. استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية بطريقة صحيحة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء المحاسبية مبكراً.
5. استخدام المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى اختصار وقت عملية المراجعة وتوفير الجهد.

التوصيات:

من خلال النتائج السابقة توصي الدارستان بالآتي:

1. على مكاتب المحاسبة والمراجعة الاهتمام بزيادة وتنمية الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها من خلال التدريب المستمر.
2. توصي الدراسة المحاسبين الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية لكي يساعدوا في تقليل الأخطاء المحاسبية.
3. ضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية.
4. ضرورة حرص مكاتب المراجعة على اختيار مراجع الحسابات أن يكون على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.
5. يجب على المراجع مراعاة البيانات الدائمة المحتفظ بها في قواعد البيانات والتحقق من صحتها وسلامتها ودقة معالجة البيانات

المصادر والمراجع:

- (1) شیرین مصطفی الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، (غزة: رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2012م).
- (2) ميادة أحمد عبد القيوم زممل، أثر مخاطر المراجعة على مصداقية التقارير والقوائم المالية- دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، (الخرطوم: رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة شندی، كلية الدراسات العليا، 2021م).
- (3) كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة- من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين، (الأردن: رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الدراسات العليا، 2022م).
- (4) متولي محمد الجمل وعبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1990م) ص 12.
- (5) زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، (عمان: دار الراية، 2009م) ص 17.
- (6) منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002-2003م) ص 13.
- (7) محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، (الإسكندرية: منشأة المعارف، 2003م) ص 163.
- (8) إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات وحالات عملية، (ب م: ب ن، 1980م) الجزء الأول، ص 38.
- (9) عيسى محمد أبو طبل، بعض الموضوعات في مراجعة الحسابات، (القاهرة: مكتبة النصر، ب ت) ص 6.
- (10) متولي محمد الجمل وعبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، مرجع سابق، ص 13.
- (11) محمد أمين مازون، التدقيق من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، (الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية الدراسات العليا، 2011م) ص 28.
- (12) زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، مرجع سابق، ص 19-20.
- (13) محمد عاصم نوارا، دراسات معنية في المحاسبة والمراجعة، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1990م) ص 147.
- (14) عيسى محمد أبو طبل، بعض الموضوعات في مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 11، 12.
- (15) يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2000م) ص 8.
- (16) فاروق الأزهرى، دليل المراجع بين النظرية والتطبيق، (ب م: ب ن، 1991م) ص 10.
- (17) عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٩م)، ص ٧٥.
- (18) عبد الماجد عبد الله حسن، مبادئ المراجعة، (أم درمان: جامعة أم درمان الإسلامية للنشر، 2002م)، ص ٥١.
- (19) أمين السيد أحمد لطفي، معايير وأخلاقيات المحاسبين المهنيين، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٨م)، ص ٢٢. عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، (صنعاء: الأمين للنشر والتوزيع، ٢٠١١م)، ص ٧٩-٧٦.
- (20) أمين السيد أحمد لطفي، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠١م)، ص ٤٤.

- (21) عبد الماجد عبد الله ، مبادئ المراجعة، مرجع سابق ، ص ٤٥.
- (22) عبيد سعد شريم ولطفي حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مرجع سابق ، ص ٧٨ .
- (23) علقم محمد، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، (عمان: الجامعة الأردنية للنشر، ١٩٩٥م)، ص ٢٨.
- (24) إبراهيم الصعدي ، الإطار العام لمعايير مراجعة الأنظمة الإلكترونية للمعلومات ، (القاهرة : المجلة العلمية 2006م) ص 106.
- (25) سمير أبو غاية ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة للأنظمة الإلكترونية للمعلومات ، (القاهرة : مركز توزيع الكتب الأزهر ، 2009م) ص 30.
- (26) خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، (بيروت: دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1998م) ص 35 .
- (27) عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الرابع (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2009م) ، ص 220 .
- (28) المرجع السابق ، ص ص 676 ، 677.
- (29) طلال أبو غزالة ، معايير التدقيق الدولية ، (عمان : منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 1997م) ص 87.
- (30) حسين شحاتة ، أصول المراجعة والرقابة إطلالة إسلامية ، (ب م : ب ن ، ب ت) ص 34.
- (31) ريتشارد شر ويدر وآخرون ، نظرية المحاسبة ، (الرياض: دار المريخ للنشر بالقاهرة، 2010م) ص 226.
- (32) أرمحي ونواف محمد عباس ، مراجعة العمليات المالية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع 2009م) ص 129.
- (33) هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2011م) مرجع سابق، ص 323.
- (34) شداد إبراهيم، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية ، (الأردن: جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، 2000م) ص 29.
- (35) خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر ، 1998م) ص ص 51 - 52.
- (36) رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي ، مراجعة وفحص الحسابات ، (ب م : الفاروق الحديث للطباعة والنشر ، 1978م) ص 49 .
- (37) عبد الماجد عبد الله ، مبادئ المراجعة ، مرجع سابق، ص 25.
- (38) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، (الجزائر: ب ن ، 2003م) ص 141.
- (39) توفيق زرمان فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة ، (الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة منتوري، كلية الدراسات العليا، 2006م) ص- ص 97 ، 98 .
- (40) صالح محمد ، تدقيق السجلات المحاسبية ، (السعودية : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، ب ت) ص ص 52 ، 53.
- (41) عبد الماجد عبد الله ، مبادئ المراجعة، مرجع سابق ، ص 26.
- (42) المطارنة غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، (عمان : دار الميسرة للنشر، 2006م) ص 150.
- (43) هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق ، ص ص 324 - 325.
- (44) المرجع السابق ، ص 326.

- (45) الرماحي نواف محمد عباس ، مراجعة العمليات المالية ، مرجع سابق ، ص 136.
- (46) صالح محمد، محاسبة مالية، الجزء الأول (الرياض : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، ب ت) ، ص ص 62 -64.
- (47) خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص ص 44 -45.
- (48) خليل الرفاعي وآخرون ، أصول المحاسبة ، (عمان : دار البداية والمستقبل للنشر والتوزيع ، ب ت) ، ص ص 248-250.
- (49) جبريل كحالة وآخرون، المحاسبة المالية، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997م) ، ص 270.
- (50) محمد جمال عبد القادر النزي ، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، (الأردن: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الدراسات العليا، 2009م) ، ص 38.
- (51) متولي محمد الجمل ومحمد الجزار، أصول المراجعة، (ب م: دار وهدأن للطباعة والنشر، 1974م) ص 7.
- (52) زهير إبراهيم الحدر، علم تدقيق الحسابات، (عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، 2010م) ، ص ص 38، 39.
- (53) صالح محمد ، محاسبة مالية، مرجع سابق ، ص 55.
- (54) خليل الرفاعي وآخرون ، أصول المحاسبة، مرجع سابق، ص 250.
- (55) محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، (عمان: دار المسيرة للنشر، 2011م) ص، 191 ، 192.
- (56) الساعي مهيب وعمر ووهبي، مؤشرات وجود الاحتيال والخطأ- علم تدقيق الحسابات، (ب م: دار الفكر
- (57) للنشر والتوزيع، 1991م) ص ص 56-57.