

منهجية مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية

المعمري فهد*

Résumé :

External auditing is an organized process practiced in accordance with scientific methods conducted by an independent auditor from the activities of the audited economic unit in accordance with international auditing standards.

State Central Organization of Control and Auditing performs the role of external auditor over the public sectors in order to ensure effective control for public funds and its proper management. To learn the extent to which the auditors of the organization in the administrative bodies of the Republic of Yemen are abide by the scientific method for auditing and its international standards during their work, proper questions and hypothesis were drafted. After that, to prove or refute the hypothesis, proper phrases were drafted in precise inquiry lists that were distributed to the community examined. These lists were analyzed statistically and the results led to the acceptance of all hypothesis. Yet, out of the tables prepared to examine the authenticity and credibility of the answers of the researched species on the final questionnaire, the final results showed that they don't follow the scientific method or international field-related standards of auditing during their work. However, the only standards they follow are the international personal standards with the absence of the professional due diligence standard.

Key Worde: External auditing, scientific methods, central organization of control and auditing.

وللوصول إلى اختبار الفرضيات فقد صيغت العبارات المناسبة في قائمة استقصاء تم توزيعها على مجتمع الدراسة، وتم تحليلها إحصائياً، وكانت النتيجة قبول

الملخص: عملية المراجعة الخارجية عملية منظمة، تمارس وفق منهجية علمية، يقوم بها مراجع مستقل عن نشاط الوحدة الاقتصادية

* باحث دكتوراه، جامعة الجزائر 3.

محل المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. جميع الفرضيات. وللتأكد من نتائج اختبار الفرضيات تم إعداد جدول لاختبار واقعية ومصداقية إجابة المحوئين على الاستبيان النهائي، وكانت النتائج النهائية أن مراجعي الجهاز لا يلتزمون بالمنهجية العلمية ولا بالمعايير الميدانية الدولية للمراجعة أثناء تنفيذها، بينما تتوفر فيهم المعايير الشخصية للمراجعة الدولية باستثناء معيار بذل العناية المهنية.

ويقوم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن بدور المراجع الخارجي في القطاعات العامة، بهدف تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها، ولغرض التعرف على مدى التزام مراجعي الجهاز في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية بالمنهجية العلمية والمعايير الميدانية الدولية للمراجعة أثناء تنفيذها ومدى توفر معاييرها الشخصية فيهم تمت صياغة الأسئلة والفرضيات المناسبة.

المقدمة:

تطورت مهنة المراجعة واتسع نطاقها وتعددت فروعها نتيجة التطور الكبير في الميادين الاقتصادية، الذي أدى إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد فروعها وتنوع أنشطتها... الخ.

وقد مرت عملية المراجعة بمراحل مختلفة متأثرة بالبيئة التي يعمل بها المراجعون، والتي تتطلب التطور المستمر لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال.

ولم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة واستخدام قواعدها ونظرياتها في إثبات العمليات المالية⁽¹⁾، فإذا كانت المحاسبة هي علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية⁽²⁾، فإن المراجعة ينصب اهتمامها على تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات المجمعة تعكس بشكل مناسب الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي تم المحاسبة عنها⁽³⁾.

وقد أدى ذلك التطور وتدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات إلى ظهور الحاجة إلى عملية المراجعة الخارجية، التي يقوم بها مراجع مستقل عن نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة وفق منهجية ومعايير دولية تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المراجع في أدائه لمختلف أعماله، وبها يطمئن أنه بذل العناية المطلوبة منه والمتعارف عليها، وتحميه من أي انحراف في الرأي الشخصي المهني المحايد، الذي يقدمه لذوي الاهتمام عن مدى صدق وشرعية (عدالة) القوائم المالية، ومدى الحفاظ وحسن الاستخدام للموارد المتاحة، والالتزام بالقوانين واللوائح والقرارات والأنظمة والقواعد الموضوعية.

وتمثلت أهداف المراجعة الأساسية في بداية ظهور عملية المراجعة والتدقيق الإلزامي في اكتشاف الغش والأخطاء الفنية، والأخطاء في الالتزام بمبادئ المراجعة المتعارف عليها، وأن من مهام وواجبات مراجع الحسابات هي اكتشاف الغش والأخطاء⁽⁴⁾. إلا أن أهداف وأساليب مهنة المراجعة مستقبلا ستتجه نحو إبداء الرأي الفني المحاييد المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات عن عدالة القوائم المالية⁽⁵⁾، وزيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، والقيام بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت.. كهدف ثانوي. وعليه يصبح أهم إجراء في برنامج المراجعة هو تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية⁽⁶⁾.

ويقوم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن بواسطة أعضائه الفنيين الذين يناط بهم القيام بالعمل الرقابي⁽⁷⁾ بدور المراجع الخارجي في مؤسسات القطاع العام، بهدف تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها ...

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذه الدراسة هو هل يلتزم مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية بالمنهجية العلمية للمراجعة أثناء تنفيذها؟

وانطلاقاً من هذا السؤال ولغرض الإلمام بموضوع الدراسة برزت الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل تنطبق المعايير الشخصية للمراجعة الدولية على مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية؟
2. هل يؤدي مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية أعمالهم وفقاً لمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية؟

ولغرض الإجابة على أسئلة الدراسة فقد تم صياغة الفرضيات التالية :

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى توفر المعايير الشخصية للمراجعة الدولية فيهم.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى التزامهم بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ما يراه مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية ومدى التزامهم بالمنهجية العلمية للمراجعة أثناء تنفيذها.

ومن ذلك تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج منهجية المراجع الخارجي خاصة مراجع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) وبالتالي فهي تعطي صورة حقيقية قدر الإمكان عن مدى سلامة المنهجية الفعلية التي يتبعها مراجعو الجهاز أثناء تنفيذهم عملية المراجعة ومدى التزامهم بمعاييرها الدولية.

وقد هدف الباحث من هذه الدراسة إلى بيان ماهية المراجعة وأهميتها في نجاح أعمال المؤسسات الاقتصادية، باعتبارها أداة تأكيد لجميع الأطراف ذات العلاقة عن مدى صدق وشرعية القوائم المالية وعن سلامة وحسن تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية لتلك المشروعات، والتي يجب أن تمارس وفق منهجية علمية معينة، تتضمن مجموعة مراحل وإجراءات تنابعة مخططة جيداً يحكمها إطار نظري ثابت متمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها.

ونظراً لطبيعة الدراسة وفي سبيل تحقيق أهدافها، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في الأجزاء المرتبطة بمفاهيم المراجعة ومنهجيتها العلمية ومعاييرها الدولية، وكذلك في الدراسة الميدانية الهادفة إلى اختبار فرضيات الدراسة، وفضلاً عن أسلوب دراسة الحالة للكشف على الأبعاد الميدانية لمنهجية مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في الجمهورية اليمنية.

أما أدوات البحث فقد قام الباحث بالمسح المكتبي للإطلاع على المراجع ذات الصلة بالموضوع، وأعد قائمة استقصاء محكمة تم توزيعها على مجتمع الدراسة بمختلف مستوياته الإدارية والديمقراطية، وقد تناولت مختلف الجوانب ذات العلاقة بالدراسة للتعرف على آرائهم بشأن إشكالية الدراسة. كما أعد الباحث جدول لاختبار واقعية ومصداقية إجابة المحوئين على الاستبيان النهائي، وبعد إجراء مقابلة شخصية مع قيادة الجهاز تم تعبئة بيانات ذلك الجدول من خلال الملاحظة الشخصية لبعض تقارير المراجعة وملفاتها الدائمة والجارية لبعض الوزارات الخاضعة لرقابة الجهاز.

1- تعريف المراجعة :

تعددت تعاريف المراجعة مهنيًا لاختلاف التعبيرات اللفظية للكتاب مع وحدة المضمون. منها أن المراجعة هي :

- عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة⁽⁸⁾.

- عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقومها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى المستخدمين للمعلومات والمهتمين بذلك التحقق⁽⁹⁾.

تضمنت تلك التعاريف عدة نقاط ذات أهمية :

- أ- أن المراجعة عملية منهجية ومنتظمة (نظامية) ذات مراحل وإجراءات وخطوات متتابعة.
- ب- يجب أن يتصف المراجع بالخبرة والموضوعية بعيدا عن الرغبات الشخصية عند جمعه للأدلة وقرائن الإثبات وهو جوهر عملية المراجعة.
- ج- يتم تقييم نتائج الأحداث الاقتصادية وإبداء الرأي وفقا لمعايير موحدة وموضوعية ومفهومة عن طريق الأطراف ذات العلاقة. فمن المؤلف اعتماد المراجعة على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واستخدامها ككمييار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة.
- إبلاغ أو إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية بواسطة تقرير المراجع المتضمن رأيه الفني المحايد.

2- مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها :

حتى يعبر التعريف عن الجوانب المختلفة للمراجعة الخارجية فإنه يجب أن يبرز طبيعة عملية المراجعة وهدفها وطبيعة القائم بها ومجالها. وعلى ذلك فإنه يمكن تعريفها بأنها عملية منظمة، يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص مؤسسة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام⁽¹⁰⁾.

كما تعرف المراجعة الخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة⁽¹¹⁾.

من ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى⁽¹²⁾ :

- أ- إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة.
- ب- التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة.
- ج- تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

3- معايير المراجعة (معايير الأداء المهني) :

تنقسم معايير الأداء المهني إلى معايير مرتبطة بشخص المراجع ، ومعايير بعمله الميداني، وأخرى بتقارير المراجعة :

1/3- المعايير الشخصية (العامة) :

المعايير الشخصية هي معايير عامة مرتبطة بشخص المراجع⁽¹³⁾:

1/1/3- التأهيل العلمي والعملي للمراجع : لن تتحقق ثقة الأطراف المختلفة التي تعتمد على

رأي المراجع الخارجي عن مدى شرعية وصدق الحسابات إلا من خلال :

أ- التأهيل العلمي أو الفني : من المهم أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل الفني التخصصي، الذي يمكنه من إبداء وإيصال الرأي فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير.

ب- التأهيل العملي أو الخبرة المهنية : تتطلب مهنة المحاسبة والمراجعة من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة لدى أحد ممارسيها قبل البدء في مزاولتها.

2/1/3- استقلال المراجع : تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المراجع،

وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين دون الفصل بينهما :

أ- عدم وجود مصالح مادية للمراجع - أو أحد أفراد أسرته - في المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها، بخلاف أتعابه المتفق عليها.

ب- عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به. فيتم تعيينه وعزله وتحديد أتعابه من خلال الملاك (الشركاء أو الجمعية العمومية للمساهمين).

3/1/3- بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني : لتحقيق الفائدة من

هذا المعيار يتطلب الأمر التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوبة، وإبراز المقصود من هذا المستوى وذلك من خلال زاويتين :

الزاوية الأولى : مضمون المراجع أو الشروط العامة التي يتعين توفرها في المراجع الحكيم أو الحذر،

منها:

أ- المحاولة المستمرة للحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة... الخ

ب- الأخذ في الاعتبار أية ظروف أو عناصر غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث، بأن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص تلك العناصر.

ج- إعطاء أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل، والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المؤسسة.

د- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات التي لديه والمتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

هـ العمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.

و- الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال اقتناع المراجع بأهميته.

الزاوية الثانية: الإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة.

2/3- معايير العمل الميداني:

معايير العمل الميداني هي معايير مرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة:

1/2/3 - خطة المراجعة (برنامج المراجعة): التخطيط السليم لعملية المراجعة يتضمن ما

يلي (14):

أ- توقيت تعيين المراجع الخارجي: يتم تعيين المراجع الخارجي في وقت ملائم مبكر يتيح له توزيع العمل بين مساعديه والقيام بعمليات الفحص والاختبارات الضرورية لإبداء الرأي عن القوائم المالية محل الدراسة.

ب- توقيت القيام بالمراجعة: عند إتباع أسلوب المراجعة المستمرة يتعين على المراجع الخارجي أن يضع خطة للاختبارات المستمرة التي ستتم على مدار السنة، على أن تقتصر اختبارات نهاية العام على بعض المفردات ذات الطبيعة الخاصة.

ج- توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة: يتطلب الأمر لإجراء بعض الاختبارات ضرورة توافر عنصر المفاجأة وفي توقيت زمني معين وإلا فقدت الكثير من أهميتها.

2/2/3 - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة المناسبة لها⁽¹⁵⁾. كما سيرد لاحقاً.

3/2/3 - قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل : يمكن تناول هذا المعيار على فقرتين، الأولى خاصة بقرائن وأدلة الإثبات في المراجعة، أما الثانية متعلقة بأوراق عمل المراجعة، وكما يلي:

1/3/2/3 - قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة: إن قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة عديدة من أهمها⁽¹⁶⁾:

أ- الوجود الفعلي أو الذاتي للشيء الذي يمثل رصيد الحساب الذي يقوم بفحصه ومراجعته ومن ملكية وصحة تقييم المؤسسة له.

ب- المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر.

ج- الإقرارات المكتوبة (المصادقات المباشرة) التي يحصل عليها المراقب من الغير التي تفيد موافقتهم على أرصدة حساباتهم المدونة بدفاتر المؤسسة وبالمصادقات التي أرسلت إليهم، وهي من أقوى الأدلة في المراجعة للحكم على صحة أرصدة بعض الحسابات.

د- الشهادات التي يحصل عليها المراقب من إدارة المؤسسة لتأييد بعض الحقائق المثبتة بالدفاتر والسجلات أو لتوضيح بعض المشاكل التي تصادفه أثناء تأدية مهمته.

هـ- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : يعتبر في حد ذاته قرينة أو دليلاً على انتظام الدفاتر والسجلات وخلو البيانات المقيدة بها من الأخطاء والغش والتلاعب.

و- العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية : كثيراً ما تحدث بعض الأحداث أو العمليات التي قد تكون قرينة أو دليل إثبات على صحة بعض عناصر المركز المالي ونتيجة الأعمال.

ز- الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر : إذا تحقق المراقب منها قامت لديه قرينة على صحة هذه العمليات ودقة هذه البيانات.

أما أساليب الحصول على قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة فهي كالتالي:

أ- الجرد العملي للعنصر الذي يرغب المراقب في التأكد من وجوده.

ب- المراجعة الحسابية : للتأكد من صحة العمليات أو البيانات الموضحة في الدفاتر والمستندات والقوائم المالية من الناحية الحسابية.

ج- المراجعة المستندية : للتأكد من وجود المستندات المؤيدة للعمليات المالية المثبتة بالدفاتر والسجلات.

د- المراجعة الإنتقادية : هي الفحص السريع والحافظ للدفاتر والسجلات والحسابات مع التركيز على ما تحويه من مسائل غير عادية أو شاذة.

هـ- نظام المصادقات : تتبع هذه الوسيلة أثناء قيام المراقب بتحقيق بعض عناصر المركز المالي، والتحقق من صحة أرصدة البضاعة الباقية والمملوكة للمؤسسة ولكنها ليست بمخازنها في تاريخ إجراء عملية الجرد.

2/3/2/3- أوراق العمل في المراجعة: منذ بداية المراجعة يحتاج المراجع أن يحتفظ بالمستندات والمذكرات والتقارير الخاصة بالعملية بشكل منظم يسهل معه الرجوع إليها بسرعة وبأقل مجهود، ولذلك يفتح لكل عملية ملفين⁽¹⁷⁾:

• **ملف دائم(ثابت):** يحتوي على جميع البيانات الدائمة التي يرجع إليها المراجع من عام إلى آخر وبيانات البنود التي لا تتغير من سنة إلى أخرى. ولكي يكون هذا الملف نافعاً يجب أن يحوي جميع التغيرات التي تطرأ على البيانات الموجودة به (ينقح سنوياً فيما إذا كانت هناك تغيرات⁽¹⁸⁾).

• **ملف جاري:** يحتوي على نسخة من الحسابات الختامية المعتمدة مع جميع البيانات الخاصة بتحليل الحسابات والمخصصات والإيضاحات والتعليقات والمراسلات التي تظهر خلال عمليات المراجعة. ولذلك يعنون الملف كالتالي:

اسم المؤسسة

الملف الجاري عن السنة المنتهية في

ويمكن تعريف أوراق العمل بأنها تشتمل على كل الأدلة والقرائن المكتوبة والملموسة التي يتم تجميعها بواسطة المراجع، لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المراجع الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليها في إعداد تقريره وفي إفصاحه عن رأيه، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص⁽¹⁹⁾.

3/3 معايير التقرير:

معايير تقارير المراجعة هي المستويات المهنية الواجب مراعاتها عند إعداد التقرير⁽²⁰⁾. وسيتم تناولها

كما يلي :

1/3/3 - طبيعة تقارير المراجعة : لا يشغل تقرير المراجعة إلا سطور قليلة وبضعة كلمات، إلا

أنه يتطلب عناية عظيمة، كما يعتبر نتائج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة⁽²¹⁾.

2/3/3 - معايير تقارير المراجعة⁽²²⁾:

أ- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المؤسسة على إتباع المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ج- يجب أن تفسح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة عن بيانات إضافية جوهرية لا تظهرها القوائم المالية.

د- إبداء الرأي : يجب أن يشتمل التقرير على رأي مراقب الحسابات في شرعية وصدق القوائم المالية كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلاً.

3/3/3 - صفات رأي المراجع أن يكون رأياً محايداً ، واقعيًا ، ودقيقًا ، وشاملاً ، وواضحاً ،

ومفهوماً ، ومعبراً ، ومنياً على الكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة، ومدعماً بالأدلة وقرائن الإثبات، وأساسه الدراسة والتحليل، وأن يقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف، ويعد بتفصيل غير ممل وبإيجاز غير مخل بالهدف الرئيسي منه وهو إظهار النتائج الهامة لعملية المراجعة⁽²³⁾.

4- المسلك العام للمراجع الخارجي :

حتى يتمكن المراجع الخارجي من تحقيق أهدافه عليه إتباع ثلاثة مراحل ضرورية ومتكاملة، وكل مرحلة تتكون من مجموعة من الخطوات المترابطة والمتسلسلة، والتي يجب إتباعها بحسب تسلسلها حتى يتم الانتقال من مرحلة إلى أخرى.

1/4 - الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

قبل أن يبدأ المراجع في فحص سجلات ودفاتر عميله عليه أن يقوم بجولة استطلاعية لمصانع ومكاتب المؤسسة، تمكنه من فهم طريقة سير العمل والتعرف على مسؤوليها وعلى السجلات المختلفة وأماكن وجودها وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفي بينهم⁽²⁴⁾.

1/1/4 - الأشغال الأولية : هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية للمؤسسة

التي تمكنه من:

أ- دراسة محيط المؤسسة : وهنا يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره العوامل التالية :

- **العوامل الخارجية** : لا يمكن أو يصعب على إدارة المؤسسة السيطرة عليها. وهي : المحيط الاقتصادي الدولي والمحلي، خصوصية الصناعة المدروسة، اتجاه السوق، العملاء، الخصوصيات القانونية، الضريبة، شروط العرض والطلب مدة حياة المنتج، مكانة المؤسسة في هذا المحيط ، مشاكل التمويل التي قد تؤدي إلى حدوث اضطرابات في العملية الإنتاجية، وضعية المؤسسة مقارنة بالمؤسسات المنافسة من نفس القطاع.

- **العوامل الداخلية** : يمكن للمؤسسة السيطرة عليها. وهي : طاقة الإنتاج، التموقع، الاتفاقيات النقابية، إمكانية التمويل.

- **السياسة العامة للمؤسسة** : تترجم قرارات وأعمال الإدارة في شكل عمليات وموارد في المؤسسة معبراً عنها بصورة نقدية في الحسابات، قد لا تتفق هذه القرارات في بعض الأحيان مع السياسة المرسومة. وعلى المراجع أن يحصل على أكبر قدر ممكن من المعلومات والإيضاحات عن سياسة المؤسسة في مجالات التسويق، الإنتاج، البحوث، الاستثمارات، التمويل.

ب- **عوامل محيط المؤسسة** : فهي ليست معزولة عن الواقع وتتأثر بعدة عوامل أهمها :

- **العوامل الجغرافية** : موقع المؤسسة جغرافياً.

- **العامل الديمغرافي** : الإنسان هو العنصر الأساسي في النشاط الاقتصادي.

- **العامل السياسي والقانوني** : في النظام الرأسمالي يتحمل المسئول القيادي في المؤسسة مخاطر قراراته الإدارية والتي قد يكون لها تأثير سيئ على القوائم المالية إذا اتخذت خطأً. أما في النظام الاشتراكي فإن مسؤولية الإداري محدودة إن لم تكن معدومة مادامت المؤسسة خاضعة لقرارات عليا للقيام بنشاطها. وتتأثر المؤسسة أيضاً بالقوانين والتشريعات العمالية والنقابية.

- **العامل التقني** : يؤدي دوراً كبيراً في رفع مردودية المؤسسة وتحسين الأداء.

2/1/4 - اتصالات أولى مع المؤسسة : هنا لا يهم المراجع الحصول على أدلة إثبات وما يهمه

هو الحصول على أكبر قدر من المعلومات عن المؤسسة ومحيطها. ومن طرق الحصول على تلك المعلومات:

أ- **حواره مع مسئولي وعمال المؤسسة** : وهو مصدر للمعلومات المفصلة مما يمكن المراجع من الفهم الجيد والدقيق لكل أنشطة ونظم المؤسسة.

ب- **زيارات المراجع الميدانية للمؤسسة** محل المراجعة ومرافقتها من مصانع ومخازن ومناقشة المختصين بها في المسائل الفنية ... (25).

ج- التعرف على الوثائق الداخلية : المنشورة وغير المنشورة. فعلى المراجع الإطلاع على العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة المساهمة للتعرف على (26) :

- مركزها ومقرها القانوني.
 - مدتها وغرضها القانوني.
 - رأس مالها.
 - السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والعضو المنتدب.
 - الأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العمومية وكيفية التصويت على قراراتها.
 - الأحكام الخاصة بالسنة المالية للشركة وإعداد الحسابات الختامية وتوزيع الأرباح.
- وفي حالة شركات الأشخاص فيجب على المراجع الإطلاع على عقد تكوينها بهدف الإلمام بالنصوص التالية :

- رأس مالها وحصص كل شريك فيه.
- اسم الشريك أو الشركاء الذين لهم حق الإدارة.
- كيفية توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء.
- المبالغ المسموح لكل شريك بالسحب في حدودها.
- الأحكام الخاصة باحتساب الفوائد على حصص الشركاء في رأس المال والمسحوبات.
- الأحكام المتعلقة بالمكافآت أو المرتبات التي تمنح للشركاء القائمين بإدارتها.

3/1/4- انطلاق الأشغال : من خلال ما سبق يستطيع المراجع أن يحصل على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة وجمع معلومات تتصف بالديمومة تضاف إلى محتويات الملف الدائم السالف ذكرها. كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج المراجعة (27).

2/4- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي:

بعد أن تم الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة وتم الحصول على معلومات تتصف بالديمومة في المرحلة السابقة، سيتم في هذه المرحلة التعرف على مفهوم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وخطوات وإجراءات ووسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

1/2/4- مفهوم الرقابة :

يمكن تحديد مفهوم للرقابة من زوايا متعددة تختلف في معظمها من حيث التعبير اللغوي والجوانب المنظور إليها، ولكنها تلتقي في أغلب الأحيان في المضمون.

فيمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة⁽²⁸⁾، كما يمكن تعريفها بأنها عملية تتأثر وتنتج عن طريق مجلس إدارة المؤسسة وإدارتها وأفراد آخرين مصممه لتوفير تأكيد معقول بهدف تحقيق العديد من الأهداف في المجالات التالية⁽²⁹⁾ :

- فعالية وكفاءة الأعمال.
- إمكانية الاعتماد على التقرير المالي.
- الالتزام بالقوانين والتعليمات واجبة التطبيق بالإضافة إلى حماية الأصول ضد حيازة واستخدام أو التصرف فيها بشكل غير مصرح به.

ويعكس ذلك التعريف عدة مفاهيم هي :

أ- الرقابة الداخلية هي مجموعة من التصرفات التي تتخلل أنشطة المؤسسة، وتعتبر تلك التصرفات منتشرة وكامنة في الوسيلة التي تدير بموجبها الإدارة أعمال المؤسسة.

ب- الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد : يضع الأفراد أهداف المؤسسة كما يضعون آليات الرقابة محل تفعيل.

ج- يتوقع من الرقابة الداخلية أن توفر فقط تأكيد معقول لا مطلق : حيث يتأثر تفعيلها بالقيود الكامنة في كافة نظم الرقابة الداخلية، تلك القيود تتضمن حقيقة أن الحكم البشري يمكن أن يكون على خطأ، وقد يحدث انتهاك للرقابة الداخلية بسبب الفشل البشري، وقد يتم تجنب ضوابطها عن طريق التواطؤ، كما يمكن للإدارة أن تتخطى نظام الرقابة الداخلية.

د- الرقابة الداخلية يتم وضعها وتفعيلها لتحقيق الأهداف في أحد أو أكثر من المجموعات المنفصلة التالية :

- الأعمال المرتبطة بالاستخدام الفعال والكفاء لموارد المؤسسة.
- التقرير المالي المرتبط بإعداد القوائم المالية المنشورة الممكن الاعتماد عليها.
- الالتزام المرتبط بالالتزام المؤسسة بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق.
- حماية الأصول.

وعادة ما تصاحب الرقابة الفعالة الأداء الفعلي لاكتشاف أي انحرافات عن المعايير الموضوعية مقدماً، بل وتوقع هذه الانحرافات يكون عن طريق التنبؤ بسلوك أو نتائج معينة⁽³⁰⁾.

2/2/4 - بؤرة النظام الرقابي:

تقع مسؤولية وضع نظام للرقابة الداخلية والرقابة على أنشطة التخطيط والتنظيم والإشراف على جميع أنشطة التنظيم على إدارة التنظيم نفسه، وتنبع المراجعة الداخلية المستقلة من هذه الوظيفة الرقابية للإدارة، حيث تعتمد الإدارة في متابعة أداء هذا النظام على المراجعين الداخليين باعتبارهم جزء من آلية التغذية العكسية لوظيفتها⁽³¹⁾. وتعتبر المراجعة الداخلية بؤرة للنظام الرقابي فهي أحد أدوات الرقابة التنظيمية التي تقوم بقياس تقويم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، ولها دوراً معيناً يتعلق بقياس مقدرة هذه الأدوات الرقابية الأخرى على تحقيق أهدافها وتقويمها⁽³²⁾. ومن ثم فإن وظيفة المراجعة الداخلية سوف تختلف وتتفاوت اعتماداً على العوامل الخاصة بالمؤسسة ورغبة الإدارة في الحصول على تأكيدات واستشارات في مجال المخاطر والرقابة⁽³³⁾.

ويمكن تعريف المراجعة الداخلية كما يلي :

- فحسب معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (I.I.A) الذي عرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها⁽³⁴⁾.

- المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية هي نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من نواحي أنشطة التشغيل للمؤسسة، وذلك كأساس لخدمة الإدارة في وظيفتها الرقابية⁽³⁵⁾.

- ويمكن تعريف المراجعة الداخلية في المصارف الإسلامية بأنها أداة من أدوات الإدارة للتأكد من التزام الموظفين المنفذين للسياسات الإدارية الموضوعية، وهي إحدى الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية⁽³⁶⁾. وتعتبر المراجعة الداخلية أداة للرقابة الداخلية الشاملة المالية والتنوعية على كافة أقسام وعمليات المؤسسة. وعلى المراجع الداخلي التعامل بشكل متوازن ومستقل مع كلاً من النواحي المالية والنواحي التشغيلية، ويجب أن يحقق المراجع الداخلي منافع ومزايا من وراء الربط وإيجاد علاقات بين كلاً من النواحي التشغيلية والنواحي المالية⁽³⁷⁾.

ولدى المراجع التشغيلي هدف عام وهو تقييم جودة الرقابة الداخلية في جانب معين من جوانب التنظيم وتقييم فعالية وكفاءة العمليات وإمكانية الاعتماد على القوائم والتقارير المالية وتقييم الالتزام بالقوانين واللوائح.

يأخذ المراجعون الداخليون أحياناً عند أدائهم للمراجعة التشغيلية في الحسبان كافة عمليات وأنشطة المؤسسة ما عدا المالية منها، وذلك على اعتبار أن المراجع الخارجي وبعض المراجعين الداخليين مهتمين بالنواحي المالية.

ويمكن أن يطلق في بعض الأحيان على مدخل المراجعة التشغيلية اسم أو مصطلح المراجعة الإدارية، التي تتسم بالاستمرارية وتتابع الأداء الإداري وقتما يحدث وأينما يحدث⁽³⁸⁾.

3/2/4 - وسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية: يتم فحص المراقب لأنظمة الرقابة الداخلية وتقويمه لها من منطلقين أو على مرحلتين⁽³⁹⁾:

أ- فحص ودراسة أنظمة الرقابة الداخلية كما هي موضوعة أو مرسومة بمعرفة الإدارة بقصد التأكد من مدى كفايتها.

ب- فحص أنظمة الرقابة الداخلية كما هي منفذة فعلاً بقصد التأكد من أن جميع الخطوات والأنظمة والتعليمات التي وضعتها الإدارة منفذة فعلاً.

أما وسائل فحص ودراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فكثيرة. منها :

أ- نظام الاستفسارات: إما شفويًا، أو كتابيًا عن طريق قائمة استقصاء يتم الإجابة عليها (بنعم) تدل على أنظمة دقيقة للرقابة أو (بلا) تدل على أنظمة رقابة ضعيفة أو معدومة. وعلى مراقب الحسابات القيام ببعض الاختبارات ليتأكد من صحة هذه الإجابات وتحريها الحقيقة والصدق.

ب- طريقة التقرير الوصفي: يُطلب المراقب من مساعده تقريراً مفصلاً يشرح فيه الإجراءات المتبعة والمطبقة في المؤسسة لكل عملية من العمليات وبيان رأيه عن مدى دقة نظام الرقابة من عدمه، وما يرى به من ثغرات أو نقاط ضعف في جزئيات النظام ثم في مجموعة.

ج- أسلوب دراسة الخرائط التنظيمية وخرائط الدورات المستندية: يساعد المراقب على تحديد التداخل في الاختصاصات والواجبات بين الوظائف المتعارضة، الأمر الذي يكون له تأثير واضح على سلامة وإحكام الرقابة الداخلية.

د- فحص النظام المحاسبي: يحصل المراقب من خلال فحص النظام المحاسبي على بيان بالدفاتر والسجلات المستخدمة وأسماء الموظفين المنوط بهم مسكها ومراجعتها. كما يطلب قائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الاحتفاظ بأصول المؤسسة. وأخيراً يطالب ببيان عن طبيعة المستندات المؤيدة لحركة الأموال الواردة للمؤسسة وتلك الصادرة منها ودوراتها المستندية ليتمكن من دراستها وتحليلها ومقارنة

معلوماتها ليتأكد من أن المؤسسة تقوم بتقسيم العمل بين إدارتها وأقسامها وموظفيها بحيث تطبيق نظام الفصل بين الوظائف الآتية:

- وظيفة اعتماد العمليات والتصريح بها والموافقة عليها.
- وظيفة تنفيذ وأداء العمليات.
- وظيفة الاحتفاظ بأصول المؤسسة.
- وظيفة المحاسبة عن العمليات والأصول.

فيإذا أطمأن إلى تطبيق مبدأ الفصل بين هذه الوظائف، استطاع أن يقتنع بسلامة نظام الرقابة الداخلية.

هـ- أسلوب الملخص التذكيري : هو بيان تفصيلي عن الطرق والأسس والدعائم التي يقوم عليها، ويتميز بها أي نظام سليم ودقيق للرقابة الداخلية، ويستخدمه ويسترشد به المراقب ومساعدوه عند فحصهم ودراساتهم وتقييمهم لنظام الرقابة الداخلية الذي وضعته المؤسسة وطبقته.

وأخيراً للمراقب حرية اختيار أكثر من أسلوب أو وسيلة أو طريقة من تلك الطرق لفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية حتى يتاح له الإلمام بشتى النواحي التفصيلية في النظام ولا يكتفي بأخذ فكرة عامة.

4/2/4- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: تهدف هذه المرحلة إلى فهم نظام المعلومات

والرقابة الداخلية، ودرجة اعتماد المراجع عليه في إعداد برنامج المراجعة وإبداء رأيه حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية⁽⁴⁰⁾.

وسيتناول ذلك بنوع من التفصيل وكما يلي⁽⁴¹⁾ :

1/4/2/4- جمع الإجراءات: في هذه الخطوة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين

تتمثلان في :

أ- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة : على المراجع أن يتمعن في

الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها ، العلاقات الموجودة بينها وبالتالي التعبير عنها. كما يمكن للمراجع استعمال أسلوب الاستفسارات مع موظفي المؤسسة.

ب- خرائط التابع (التدفق) والأسلوب الوصفي بناءً على الملاحظات والاستجابات السابقة

يستطيع المراجع أن يبدي رأيه في العمليات والإجراءات الموضوعية في شكل وصف كتابي. ويفضل أن يرافق هذا الوصف بخرائط التدفق (أشكال تبين مختلف التدفقات والرقابة المنفذة).

2/4/2/4 - اختبارات التطابق (الفهم) : بعد انتهاء المراجع من الخطوة السابقة عليه أن يتتبع بعض العمليات ليتحقق من أن الإجراءات التي دوّنها قد فهمها وأنها فعلاً الإجراءات المطبقة والمنفذة فعلاً في المؤسسة.

3/4/2/4 - التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : من خلال الخطوتين السابقتين ومن خلال استمارة الاستبيان (قائمة الاستقصاء) يتم الإجابة عليها بنعم أو بلا يتم تحديد نقاط قوة ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية.

4/4/2/4 - اختبارات الاستمرارية: باستعمال أسلوب العينات يتم اختبار نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من توفر الضمانات الكافية لتطبيقها في الواقع وبصورة مستمرة ودائمة. ولا يمكن أن تقتصر هذه الاختبارات على عملية واحدة أو اثنتين فقط، كما يجب أن تكون موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من تطبيقها بصورة مستمرة.

5/4/2/4 - التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: من خلال خطوة اختبارات الاستمرارية يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أم عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام (42). وبناءً على ذلك يقدم المراجع تقريره إلى الإدارة حول نظام الرقابة الداخلية مبيناً أثار ذلك على المعلومات المالية والمحاسبية، ويتضمن هذا التقرير اقتراحات بقصد تحسين الأداء.

3/4 - فحص الحسابات والقوائم المالية :

تنجز هذه المرحلة في عدة خطوات (43):

1/3/4 - نقاط قوة النظام : يؤدي التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية إلى تسهيل مهمة المراجع في حالة سلامة وجودة النظام وهذا دليل مبدئي على صحة الحسابات لكنه غير كافي فلا بد من مراجعة الحسابات والقوائم المالية مراجعة مباشرة حتى يتمكن المراجع من المصادقة عليها. وهنا يكتفي المراجع ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها. فقد تسجل مثلاً مخصصات غير مبررة. ويتضمن هذا البرنامج الأدنى:

أ - القيام باختبارات السريانية للتأكد من صحة الأرصدة عن طريق طلبات المصادقة والوجود الفعلي أو الذاتي للشيء الذي يمثله رصيد الحساب الذي يقوم المراجع بفحصه والتأكد من ملكية وصحة تقييم المنشأة له.

ب- القيام بمراجعة تحليلية بمقارنة الأرصدة ودراسة تطورها من فترة إلى أخرى.

2/3/4- نقاط ضعف النظام: يؤدي التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية إلى تعقيد مهمة

المراجع في حالة ضعف النظام. وهنا على المراجع تعديل وتوسيع برنامج المراجعة وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات وذلك بتدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام وإجراء اختبارات إضافية متممة للاختبارات السابقة.

3/3/4- إنهاء عملية المراجعة: قبل أن يبدي المراجع رأيه المهني حول شرعية وصدق الحسابات

عليه:

أ- إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى للإطلاع على الطرق المحاسبية المتبعة في المؤسسة

ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب- فحص الأحداث أو العمليات التي تقع ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد تقريره بنتائج

المراجعة.

ج- مراجعة أوراق عمله التي تمثل القاعدة في كتابة التقرير للتأكد من محتواها ومن قوة حجيتها في

تبرير رأيه النهائي حول شرعية وصدق الحسابات.

د- التأكد من إنجاز أعمال المراجعة المحددة سلفاً.

4/3/4- إصدار الرأي: على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات

حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية إنهاءً لمهمة المراجعة.

5- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية:

تم إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بعد تحقيق الوحدة اليمنية بموجب القرار الجمهوري بالقانون

رقم (39) الصادر بتاريخ 3/أبريل/1992م، وهو هيئة عليا مستقلة ذات

شخصية اعتبارية تتبع رئاسة الجمهورية⁽⁴⁴⁾، ويعمل وفق النموذج البرلماني، يقدم تقريره السنوي لرئيس

الجمهورية ونسخة منه للسلطة التشريعية "البرلمان".

يمارس الجهاز نشاطه الرقابي المالي والإداري (الأداء) والقانوني بالاعتماد على منهجية للمراجعة

موثقة وواضحة المراحل والخطوات يعمل على ضوئها، بهدف تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة

والمساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة للرقابة والعمل على رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة

والمراجعة⁽⁴⁵⁾.

وسعياً من الجهاز في تطوير أساليب العمل والنهوض بما قام بإعداد المرشد التفصيلي (دليل الأداء الرقابي الشامل) الذي يمثل الإطار العام الذي تجري بموجبه جميع الممارسات والمهام الموكلة للجهاز بموجب قانونه رقم (39) لسنة 1992، وهو موجه للأعضاء الفنيين العاملين في الجهاز⁽⁴⁶⁾.

6- إجراءات الدراسة :

1/6- قام الباحث بإعداد نموذج استبيان لتحكيم العبارات والتي يرى بأنها تتوافق مع محتويات البحث ولها علاقة مباشرة بالفروض، وتم توزيعه على عدد من المحكمين كلاً على إنفراد، وتم اختيارهم من الشخصيات الأكاديمية التي لها علاقة بنفس التخصص وذلك بغرض دعم العبارات بأرائهم ومقترحاتهم. بعد تجميع ملاحظات وآراء المحكمين وتفرغها، فقد كانت النتائج كالتالي:

- تم العمل باستخدام مقياس ليكرت الخماسي.
- تم حذف التعاريف الواردة بين عبارات الاستبيان.
- تم إعداد اختيارات متعددة للخصائص الديمغرافية (المؤهل الدراسي، التخصص العلمي، الخبرة في مجال المراجعة، العمر، المستوى الإداري).
- تم نقل العبارات الخاصة بالإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية) من بين عبارات معايير العمل الميداني (دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية) وضمها إلى عبارات منهجية المراجع الخارجي (فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية).
- وهناك رأي أخير متمثل في:
- إعادة كتابة متغيرات الاستبيان بشكل أفقي لا رأسي لم يتم الأخذ به نظراً لإجماع بقية المحكمين على صحة العبارات كما وردت. ...

وبناءً على ملاحظاتهم وأرائهم تم إعداد الاستبيان بعد التعديل بصورته النهائية (ملحق رقم 1).

2/6- تم توزيع عدد (120) نسخة من الاستبيان النهائي على المبحوثين (المستبانيين) من الأعضاء الفنيين في قطاع الوحدات الإدارية بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية بمختلف مستوياتهم الإدارية والديمغرافية.

3/6- ثبات الإستبانة : أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقة الفاكرونباخ لقياس ثبات الإستبانة لكل فقرة وللمعدل الكلي للفقرات، ويبين الجدول (1) معاملات الفاكرونباخ والتي تدل على وجود معاملات ثبات معقولة ودالة إحصائياً، حيث كانت معاملات الثبات

أكبر من 0.60 بإستثناء المعايير الشخصية والتي قد يشوبها نوع من عدم المصادقية وهي مسألة طبيعية مما يؤكد على صدق وثبات الإستبانة وأصبحت في صورتها النهائية صالحة وقابلة للتطبيق.

جدول رقم (1): معاملات الفا كروناخ

المعاملات الفا كروناخ	عدد الفقرات	البعد
.006	6	البعد الأول: المعايير الشخصية
.711	21	البعد الثاني: معايير العمل الميداني
.908	35	البعد الثالث: منهجية المراجع الخارجي
.885	62	لجميع المتغيرات

4/6- تحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات : تم إيجاد المتوسط الحسابي لكل بديل من بدائل كل فقرة، أما اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الإستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة اختبار T كبيرة وموجبة و مستوى دلالة الاختبار اقل من مستوى الثقة 0.05 والوزن النسبي يزيد عن 60%، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة اختبار T سالبة والوزن النسبي يقل عن 60%، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية (دلالة الاختبار) أكبر من 0.05، والسبب في ذلك اعتماد الباحث على مقياس ليكرت الخماسي بحيث تكون النسبة 60% محايدة وهي نسبة مقبولة من وجهة نظر الباحث.

5/6- عرض وتحليل نتائج آراء عينة الدراسة الميدانية :

1/5/6- خصائص العينة : الجدول رقم (2) يبين تحليل للخصائص الديمغرافية لأفراد عينة

الدراسة، مع الإشارة بأن 2-4 من أفراد العينة لم يبينوا خصائصهم الديمغرافية.

جدول رقم (2) الخصائص الديمغرافية لمفردات العينة

النسبة المئوية	العدد	المتغير	الدرجة العلمية
4.1	3	ثانوية أو ما يعادلها	
73.0	54	بكالوريوس	
18.9	14	ماجستير	
1.4	1	دكتوراه	
97.3	72	Total	

2.7	2	أخرى	التخصص
8.1	6	شريعة	
10.8	8	اقتصاد	
12.2	9	إدارة	
63.5	47	محاسبة	
97.3	72	Total	
18.9	14	41 سنة فأكثر	الفئة العمرية
18.9	14	36-40 سنة	
37.8	28	31-35 سنة	
14.9	11	25-30 سنة	
4.1	3	24 سنة فأقل	
94.6	70	Total	
24.3	18	مراجع	المستوى الوظيفي
50.0	37	رئيس مراقبة	
14.9	11	نائب مدير عام	
6.8	5	مدير عام	
1.4	1	وكيل مساعد	
97.3	72	Total	
10.8	8	4 سنوات فأقل	سنوات الخبرة
39.2	29	5-10 سنوات	
14.9	11	11-15 سنة	
10.8	8	16-20 سنة	
18.9	14	21 سنة فأكثر	
94.6	70	Total	

2/5/6 - نتائج اختبار الفرضيات :

جدول رقم (3) خلاصة بنتائج التحليل الإحصائي

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	نتيجة اختبار الفرضية (الاتجاه)	اختبار T	مستوى الدلالة	النتيجة النهائية
على مستوى جميع متغيرات البعد الأول : المعايير الشخصية (العامة)	3.91	.723	78.2	موافقة	9.785	.000	التطبيق ايجابي
البعد الثاني : معايير العمل الميداني	خطة المراجعة	4.05	.535	81.0	موافقة	16.944	.000
	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	4.04	.633	80.8	موافقة	14.123	.000
	قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل	4.38	.418	87.6	موافقة	28.411	.000
	معايير التقرير	4.76	.518	95.2	موافقة	29.149	.000
على مستوى جميع متغيرات البعد الثاني	4.62	.418	92.4	موافقة	33.345	.000	التطبيق ايجابي

التطبيق أيجاجي	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	4.47	.429	89.4	موافقة	29.487	.000
	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	4.37	.483	87.4	موافقة	24.357	.000
	فحص الحسابات والقوائم المالية	4.32	.397	86.4	موافقة	28.566	.000
	على مستوى جميع متغيرات البعد الثالث	4.35	.398	87.0	موافقة	29.200	.000

البعد الثالث : منهجية المراجع الخارجي

يتضح من الجدول السابق رقم (3) ما يلي :

1/2/5/6- للوصول إلى إثبات أو رفض الفرضية الأولى فقد صيغت العبارات المناسبة وتم تحليلها إحصائياً وكانت آراء أفراد العينة متفقة حول جميع الفقرات باستثناء فقرة واحدة، حيث نفى عينة الدراسة بأن يتقاضى العضو الفني أتعاب عن أعمال المراجعة من الوحدة محل المراجعة. وبصفة عامة تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات البعد الأول 3.91، والوزن النسبي 78.2% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 9.785، وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة، وبناءً على ما سبق تم قبول الفرضية الأولى.

2/2/5/6- للوصول إلى إثبات أو رفض الفرضية الثانية فقد صيغت العبارات التي تتلاءم مع الفرضية الثانية من واقع المعايير الدولية للعمل الميداني.

وبصفة عامة تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات البعد الثاني 4.62، والوزن النسبي 92.4% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 33.345، وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة، وبناءً على ما سبق تم قبول الفرضية الثانية.

3/2/5/6- للوصول إلى إثبات أو رفض الفرضية الثالثة فقد صيغت العبارات التي تتلاءم مع

هذه الفرضية من واقع مراحل وخطوات المنهجية أو المسلك العام للمراجع.

وبصفة عامة تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات البعد الثالث 4.35 ، والوزن النسبي 87.0 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ، وقيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 29.200 ، وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة، وبناءً على ما سبق تم قبول الفرضية الرئيسية الثالثة.

7- قام الباحث بإعداد جدول لاختبار واقعية ومصداقية إجابة المبحوثين على الاستبيان

النهائي (ملحق رقم 2)، واختار وزارة العدل ووزارة الصناعة والتجارة ووزارة السياحة كعينة من الوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتم تحديد الفترة من 2005 وحتى 2007 لحداتها وتوفر معطياتها، وبعد إجراء المقابلة الشخصية مع قيادة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وأخذ الإذن الخطي منهم بذلك تم تعبئة بيانات ذلك الجدول من خلال الملاحظة الشخصية بالإطلاع على تقارير المراجعة وملفاتهما الدائمة والجارية لتلك الوزارات ولنفس الفترة المشار إليها أعلاه.

وكانت نتائج التحليل الإحصائي لذلك أن مستوى التطبيق لجميع متغيرات الدراسة كان سلبياً، باستثناء متغير (عناصر التقرير) الذي مستوى التطبيق له كان معنوياً، بدليل أن قيمة اختبار T موجبة ومستوى الدلالة أقل من مستوى الثقة حيث بلغت 0.035 ، بينما باقي المتغيرات فكان لكل متغير وجد أن قيمة T المحسوبة كانت صغيرة موجبة أو سالبة أو صفرية، وأن مستوى دلالة الاختبار T كانت أكبر من مستوى الثقة 0.05 ، وذلك يعني أن خطط المراجعة أو برامج المراجعة لم ترق بملفات المراجعة، وقرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل لم ترقى إلى مستوى التطبيق الفعلي بمستوى دلالة 0.614 ، ومعايير التقرير كانت غير مطبقة، ولا وجود للوثائق التي تؤيد المعرفة العامة بالمؤسسة محل المراجعة في ملفات المراجعة، ومستوى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية كان متبايناً بين التطبيق وعدم التطبيق، والجدول رقم (4) يبين ذلك :

جدول (4) تحليل متغيرات الدراسة التطبيقية

نتيجة التطبيق	مستوى الدلالة	اختبار T	المتغير	متغيرات الدراسة
التطبيق سلبى	**	**	برنامج (خطة) المراجعة	معايير العمل الميداني
التطبيق سلبى	.614	-.547	قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل	
التطبيق سلبى	**	**	معايير التقرير	
التطبيق ايجابي	.035	2.600	عناصر التقرير (شروط عامة)	
التطبيق سلبى	**	**	المعرفة العامة بالمؤسسة محل المراجعة	منهجية المراجعة
محايد	.298	1.140	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	
التطبيق سلبى	.087	- 2.507	على مستوى جميع متغيرات الدراسة	تطبيق منهجية المراجعة

** كانت القيم صفرية نتيجة خلو عينة الملفات التي تم مسحها ميدانيا بما يفيد التطبيق العملي

لعناصر متغيرات الدراسة.

الخاتمة :

لقد تطرق الباحث في الجزء النظري من هذه الدراسة إلى مجموعة من المواضيع المتعلقة بالرقابة والمراجعة الداخلية وكذا المراجعة الخارجية ومعاييرها الدولية الشخصية والميدانية ومراحل منهجيتها. وللإجابة على أسئلة الدراسة وفرضياتها فقد قام الباحث في الجزء التطبيقي بالنزول الميداني إلى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية وتوزيع استبيان نهائي معدل وفقاً لملاحظات وأراء المحكمين على عينة البحث في هذه الدراسة وهم الأعضاء الفنيين (المراجعين) بالجهاز القطاع الإداري بمختلف

مستوياتهم الإدارية والديمقراطية، وبعد جمعه وتحليله إحصائياً فقد تم قبول جميع الفرضيات وكان مستوى التطبيق إيجابياً.

وقد قام الباحث باختبار واقعية ومصداقية إجابة المبحوثين على ذلك الاستبيان باستخدام جدول أعدده وتم تعبئة بياناته من خلال إطلاعهم على تقارير المراجعة التي أصدرها الجهاز بأعمال وتصرفات وزارة العدل ووزارة الصناعة والتجارة ووزارة السياحة للفترة من 2005 وحتى 2007 وكذلك من خلال إطلاعهم على ملفات المراجعة الدائمة والجارية.

ومن خلال ذلك تم التعرف على الواقع الفعلي لمدى توفر معايير المراجعة الدولية الشخصية في الأعضاء الفنيين (المراجعين) بالجهاز القطاع الإداري ومدى التزامهم بمعاييرها الميدانية وتم تقييم التطبيق الفعلي لمراحل وخطوات منهجية المراجعة التي يتبعونها أثناء تنفيذهم لعمليات المراجعة.

وعلى ذلك تم الوصول إلى نتائج نهائية واقعية ملموسة للدراسة الميدانية والخروج بمجموعة من التوصيات. والتالي يوضح ذلك :

أولاً: النتائج النهائية للدراسة الميدانية :

1- المعايير الشخصية (العامة) :

أ- معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع: إن مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية:

- هم من حملة الشهادات الجامعية وما فوق باستثناء 4.1 % مؤهلاتهم دون الجامعة.
- نسبة المتخصصين منهم في المراجعة والمحاسبة 63.5 % ، وفي الإدارة 12.2 % ، وفي الاقتصاد 10.8 % ، وفي الشريعة 8.1 % وفي التخصصات الأخرى 2.7 % .
- خبرتهم في مجال المراجعة 39 % منهم ما بين 5 - 10 سنوات، و 18.9 % أكثر من 21 سنة، و 14.9 % ما بين 11 - 15 سنة، و 10.8 % ما بين 16 - 20 سنة ونفس النسبة عند 4 سنوات فأقل.

ب- معيار الاستقلالية: لقد كفل قانون الجهاز للأعضاء الفنيين (المراجعين) القيام بمهامهم المهنية بحيادية واستقلالية مالية وإدارية.

ج- معيار بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني : من خلال النتائج التالية الخاصة بمعايير العمل الميداني وبمراحل منهجية المراجعة يتضح أن العضو الفني (المراجع) لا يلتزم بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة.

مما سبق يتضح أن مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية تتوفر فيهم المعايير الشخصية للمراجعة الدولية باستثناء معيار بذل العناية المهنية.

2- معايير العمل الميداني :

أ- معيار برامج (خطة) المراجعة : توجد للقطاع الإداري بالجهاز برامج (خطط) مراجعة ثابتة أو مرسومة (مخطية)، ولكن لا يوجد في ملفات المراجعة الدائمة والجارية ما يدل على استخدامها والتقييد بها أو غيرها من برامج المراجعة.

ب- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : إن مستوى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية مستوى ضعيف، كما سيرد لاحقاً.

ج- معيار قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وأوراق العمل :

- لم تحدد الطرق والإجراءات التي اتبعتها العضو الفني (المراجع) أثناء تنفيذه لعملية المراجعة.
- ملفات المراجعة الدائمة : إن البيانات والوثائق الدائمة الهامة التي أكد عليها دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز لا وجود لها في ملفات المراجعة (الدائمة والجارية) لوزارتي العدل والصناعة والتجارة باستثناء بعض القوانين الفرعية وبعض القرارات وبعض العقود والالتزامات طويلة الأجل الخاصة بوزارة العدل، واللائحة التنظيمية الداخلية والهيكلة التنظيمية وكذا بعض القوانين الفرعية وبعض القرارات الخاصة بوزارة الصناعة والتجارة.

أما ملف المراجعة الدائم لوزارة السياحة التي أنشئت خلال عام 2006 فلا وجود له.

- ملفات المراجعة الجارية التي وجدت : إن معظم البيانات والوثائق الهامة التي أكد عليها دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز لا وجود لها في ملفات المراجعة الجارية.

د- معايير التقرير: لم يتقيد بها العضو الفني (المراجع) في تقرير المراجعة ما عدا إبداء الرأي في تقرير المراجعة المختصر المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية (تعبير/ لا تعبر).

هـ- عناصر التقرير (شروط عامة) : يتم التقييد بها في جميع تقارير المراجعة التي يصدرها الجهاز بنتائج مراجعة أعمال وتصرفات الوحدات الخاضعة لرقابته.

مما سبق يتضح أن مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأعضاء الفنيين) في وحدات الجهاز الإداري في الجمهورية اليمنية لا يلتزمون بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

3- منهجية المراجعة :

أ- مرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها : من خلال الإطلاع على ملفات المراجعة الدائمة والجارية اتضح عدم وجود معلومات ثابتة (دائمة) عن المؤسسة محل المراجعة ومحيطها.

ب- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية : من خلال الإطلاع على ملفات المراجعة الدائمة والجارية وتقريرها اتضح ما يلي :

- وجود استبيان مطبوع خاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية ولكن لا يوجد ما يدل على استخدامه والتقييد به أو بغيره عند فحص وتقييم النظام.

- عدم القيام باختبارات التطابق والاستمرارية.

- يشار في تقرير المراجعة إلى نظام الرقابة الداخلية وإلى نتائج فحصه وتقييمه إضافة إلى مقترحات بقصد تحسين الأداء فيما لا يتجاوز النصف صفحة بما في ذلك تقييم أداء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش (إدارة المراجعة الداخلية).

- عدم اعتماد مراجعو الجهاز (الأعضاء الفنيين) على أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية.

- انعدام العلاقة بين مراجعي الجهاز (الأعضاء الفنيين) والإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش

(إدارة المراجعة الداخلية) في الوحدة محل المراجعة.

وعلى ذلك فإن مستوى الفحص والتقييم الذي يقوم به العضو الفني (المراجع) لنظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة مستوى ضعيف.

ج- فحص الحسابات والقوائم المالية : إضافة إلى ما سبق ذكره فإن العضو الفني (المراجع) يقدم

تقرير بنتائج فحصه للحسابات والقوائم المالية وبرأيه المدعم بالأدلة وقرائن الإثبات حول شرعيتها وصدقها دون القيام باختبارات السريانية وبفحص الأحداث الواقعة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد التقرير بنتائج المراجعة.

مما سبق يتضح أن الأعضاء الفنيين (المراجعين) القطاع الإداري بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية لا يتبعون منهجية أو مسلكاً عاماً متكاملًا ذا مراحل وخطوات منظمة ومتراطة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

ثانياً: التوصيات:

1) ضرورة العمل على رفد الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية بالكوادر والخبرات المؤهلة والمتخصصة المناسبة لحجم عمله.

2) على الأعضاء الفنيين (المراجعين) بمختلف مستوياتهم الإدارية بالقطاع الإداري بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية:

أ- الالتزام بمستوى أداء معين عند ممارسة المهنة والالتزام بقواعد السلوك المهني.

ب- الالتزام بمعايير العمل الميداني وكما يلي:

• الالتزام بإعداد وتوثيق برنامج (خطة) المراجعة الذي تبين فيه الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستستخدم في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسئول عن تنفيذها.

• الالتزام الفعلي والجاد بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية.

• الحرص على إنشاء الملفات الدائمة والجارية للمراجعة والعمل أولاً بأول على توثيق بياناتها

ووثائقها الهامة التي أكد عليها دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز.

• الالتزام بالمستويات المهنية الواجب مراعاتها في إعداد التقرير بحيث يبين في تقرير المراجعة ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومدى ثبات المؤسسة محل المراجعة في إتباع واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، والإيضاحات التي يقدمها المراجع في حال عجز القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي للملائم ورأيه في شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية.

ج- الالتزام بالمراحل المختلفة لمنهجية المراجعة التي أكد عليها دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز

وكما يلي:

• الالتزام بجمع معلومات ثابتة (دائمة) عن المؤسسة محل المراجعة ومحيطها قبل البدء بأعمال

المراجعة.

• الالتزام الفعلي والجاد بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية لتحديد نقاط قوتها ونقاط

ضعفها بعد إجراء اختبارات التطابق (الفهم) والاستمرارية وباستخدام أسلوب أو أكثر من أساليب فحص وتقييم أنظمة الرقابة.

• تحديد درجة الاعتماد على أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية في إعداد برنامج المراجعة وفي إبداء

الرأي حول شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية.

• إعداد وتقديم تقرير بنتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية متضمناً مقترحات فعلية وواقعية بقصد تحسين الأداء.

د- الالتزام في مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية بالقيام باختبارات السريانية وفحص الأحداث الواقعة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وإعداد التقرير بنتائج المراجعة.

الهوامش والإحالات:

¹- Brown.R.Gene, **Changing Audit Objectives and Techniques**, p2.

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، عمان دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص16.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الإسكندرية الدار الجامعية، 2005، ص102.

⁴- Moyer,C.A,**Early Developments in American Auditing**, The Accounting Review, VOI.26 Issue 1, Jan1951, P3.

⁵ - منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية الدار الجامعية، 2002-2003 ص34.

⁶ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، مصر الدار الجامعية، 2002 ص5.

⁷ - الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 3 أبريل (1992)، ص2.

⁸ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، الإسكندرية المكتبة الجامعي الحديث، 2007، ص29.

⁹- American accounting association, Committee on Basic Auditing Concepts, **AStatement of Basic Auditing Concept**, American accounting association, 1973, p2.

¹⁰ - عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، مصر الدار الجامعية، 1999-2000 ص7.

¹¹ - سرايا، مرجع سابق، ص39.

¹² - نفس المصدر الأنف الذكر، ص39.

- 13 - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة العلمية والعملية، الإسكندرية الدار الجامعية، 2004 ص 55.
- 14 - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 80.
- 15 - محمد بشير غوالي، "دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الجيوب والخضر الجافة بورقلة ccls" (رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003-2004)، ص 12.
- 16 - عبد المنعم محمود عبد المنعم، عيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، مصر دار النهضة العربية، ص 229.
- 17 - متولي محمد الجمل، محمد محمد الجزائر، أصول المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية، مصر الجهاز المركزي للكتب الجامعية والمدرسية والوسائل التعليمية، 1978 ص 51.
- 18 - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 40.
- 19 - محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الإسكندرية الدار الجامعية، 1997 ص 377.
- 20 - الصحن، الصبان، حسن، مرجع سابق، ص 85.
- 21 - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية الدار الجامعية، 2007 ص 640.
- 22 - الصحن، الصبان، حسن، مرجع سابق، ص 85.
- 23 - سرايا، مرجع سابق، ص 67.
- 24 - عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة، 1982 ص 247.
- 25 - عبد المنعم، أبو طبل، مرجع سابق، ص 319.
- 26 - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 318.
- 27 - بوتين، مرجع سابق، ص 69.
- 28 - نفس المصدر الأنف الذكر، ص 12.
- 29 - لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص 252.

- 30 - السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية، الطبعة الأولى، مصر الدار الجامعية، 2011ص20.
- 31 - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مصر الدار الجامعية، 2004، ص234.
- 32 - السيد أحمد السقا، المراجعة الداخلية، العدد الثاني عشر، السعودية الجمعية السعودية للمحاسبة، 1997، ص27.
- 33 - ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، مصر الدار الجامعية، 2011ص17.
- 34 - فتحي رزق السوافيري، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية الدار الجامعية، 2002 ص65.
- 35 - الصحن، راشد، درويش، مرجع سابق، ص6.
- 36 - نوال صالح عمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية، الطبعة الأولى، الأردن دار وائل للنشر والتوزيع، 2013 ص159.
- 37 - محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، مصر دار التعليم الجامعي، 2013 ص121.
- 38 - جمال خطاب، دراسات متقدمة في المراجعة الإدارية المتقدمة، مصر، 2003 ص16.
- 39 - عبد المنعم، أبوظبل، مرجع سابق، ص275.
- 40 - بوتين، مرجع سابق، ص71.
- 41 - لطفي شعباني، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة حالة قسم تصدير الغاز سوناطراك"، (رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 - 2004)، ص118.
- 42 - بوتين، مرجع سابق، ص74.
- 43 - نفس المصدر الأنف الذكر، ص76.
- 44 - الجمهورية اليمنية، القانون رقم (39) بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، مرجع سابق، المادة (2) ص2.
- 45 - نفس المصدر الأنف الذكر، المادتين (5، 4) ص2-3.
- 46 - الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة "دليل الأداء الرقابي الشامل" (رئاسة الجمهورية، الجمهورية اليمنية، 1998).