

محاسبة البنوك والبورصات

الأصول العلمية والعملية للمراجعة

مع الإشارة إلي بيئة المراجعة في بورصة
الأوراق المالية

المستوى الثالث - فصل دراسي ثانى
كود (١٦٦)

دكتور

طارق عبد العظيم أحمد عبده

أستاذ المراجعة
والرئيس الأسبق لمجلس قسم المحاسبة
عميد كلية التجارة جامعة بنها الأسبق

الناشر
مكتبة الجامعة بينها

۲.۱۲ / ۲.۱۱



(وَكُلُّ إِنْسَانٍ أَلْزَمْنَاهُ طَائِرَهُ فِي عُنُقِهِ وَنُخْرِجُ لَهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مَنشُورًا)

"صدق الله العظيم"

سورة الإسراء : ١٣ ، ١٤

تقديم

يطرح هذا الكتاب مبادئ وأصول المراجعة والرقابة الداخلية بإعتبارهما - المفهوم التوأم - الذي يؤثر ويتأثر كل منهما في الآخر ، والمراجعة تمثل أحد العلوم الاجتماعية التي تقوم على مجموعة من الأصول العلمية والعملية تعكس طبيعتها كعلم وفن في آن واحد.

ولا شك أن هناك ارتباط عضوي بين المحاسبة والمراجعة، فمخرجات الأولى هي مدخلات الثانية ، لذلك فإن الغرض الرئيسي للمراجعة هو التحقق من أن الحسابات الختامية تعبر بكل وضوح عن نتيجة النشاط من صافي ربح أو صافي خسارة ، وأن الميزانية تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنظمة في لحظة سكون افتراضية، كما أن مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش من خلال بذل العناية المهنية الكافية يعتبر بمثابة منتج عرضي لخدمات المراجعة المتعددة .

ولقد تعددت وتنوعت وظائف المراجعة وذلك نتيجة للتطورات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية ، فنتج عن كل ذلك أن سايرت المراجعة هذه التطورات حيث أصبح هناك توسع أفقي في وظائف المراجعة ومجالاتها فظهرت المراجعة البيئية ، ومراجعة الملكية الفكرية ، والمراجعة الاجتماعية ، والمراجعة الإدارية، والمراجعة في ظل التجارة الإلكترونية ، والمراجعة الاقتصادية.

ومن المؤكد أن السعي نحو إطار فكري لبناء نظرية للمراجعة تقوم علي أساس مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والإجراءات والأهداف تمثل أحد الاتجاهات الأساسية لتأصيل إطار مفاهيمي وعملي للمراجعة يتصدي لكافة مشكلات الواقع المهني، ومن المنطقي النظر في إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، والتي تقوم علي القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والذي ما زال ساريا حتى الآن بالرغم من مرور ٥٩ عاماً على إصداره ، إلا أن محاولات تطويره ، وإزالة ما به من عوار لتحقيق مبدأ الملائمة لمسايرة التطورات الاقتصادية والاجتماعية قد باتت حتى الآن بالفشل، فأصدار تشريع جديد لتطوير مهنة المراجعة في مصر لكي تواكب عصر العولمة حيث تحرير تجارة الخدمات (الجاتس) والتي ستنجح لمكاتب المراجعة الأجنبية التنقل والعمل دون أي قيود مما سيسمح بالتنافسية، وهو ما ينذر بعواقب وخيمة إذا لم تسارع المنظمات المهنية في مصر للارتقاء بالمهنة واكتساب ثقة جمهور المتعاملين لمواجهة تحديات التنافسية المرتقبة .

والمراجع وهو في سبيله لأداء واجباته الميدانية، فإنه يقوم باستخدام أساليب فنية للمراجعة تقوم أساسا علي تجميع أدلة الإثبات وتقييمها حتى يصل إلي درجة من التيقن والقناعة عندما يبدي رأيه فيما يعرض عليه من تكاليفات، لذلك فهو يتحرى الدقة والأمانة المهنية سواء عند التخطيط لعملية المراجعة بإعداد برنامج للمراجعة، أو عند قيامه بالعمل الميداني أو عند إعداد تقرير المراجعة أو عند قيامه بالرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وأداء الاختبارات لنظام

الرقابة الداخلية في المنظمات من خلال استخدام أسلوب العينات الإحصائية.

ولما كانت إدارة المنظمة هي التي تقوم بوضع نظام فعال للرقابة الداخلية خاصة في ضوء التشغيل الإلكتروني للبيانات، فإن المراجع يقوم بإجراء الاختبارات اللازمة على هذا النظام دون أن يفرض عليه أية قيود سواء كانت اختبارات مدى الالتزام أو اختبارات التحقق الجوهرية بهدف تحديد حجم العينة وهي أساس تخطيط عملية المراجعة، حيث يقوم بإجراءات مراجعة العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، وكذلك مراجعة العمليات الآجلة من مشتريات ومبيعات وما يتعلق بهما من مردودات، كما يقوم بتحقيق عناصر قائمة المركز المالي من أصول وخصوم وحقوق ملكية، والمراجع وهو في سبيله لتحقيق هذه المهام، إنما يستهدف تحقيق الغرض الرئيسي من المراجعة، والذي يتبلور في صورة تقرير مراجعة يقوم على أساس معايير إعداد التقرير، حيث يقدمه إلى إدارة المنظمة، كما يقدمه إلى كافة الأطراف الخارجية التي يرتبط معها بعلاقة وكالة.

وهذا التقرير قد يسفر عن تقرير غير متحفظ، أو تقرير متحفظ أو رأي عكسي وقد يصل إلى الإمتناع عن إبداء رأي، حيث أن إخفاق المراجع في بذل العناية المهنية الواجبة، وفشله في تجميع أدلة الإثبات التي تعينه على إبداء الرأي في القوائم المالية فإنه قد يواجه في حالة مخالفة دستور المهنة بالمسؤولية الجنائية أو المدنية أو التأديبية.

وقد تم تقسيم هذا الكتاب إلى ثمانية وحدات تعليمية ، تتناول الوحدة التعليمية الأولى الإطار المفاهيمي للمراجعة، وذلك بتبيان طبيعة مفهوم المراجعة ، وأنواعها ، ومسئولية مراقب الحسابات عن إكتشاف الأخطاء والغش، والتعرف علي الإطار الفكري لنظرية المراجعة.

وتتضمن الوحدة التعليمية الثانية مدخل عن تنظيم مهنة المراجعة، مع عرض للخطوات التمهيدية لعملية مراجعة جديدة، وذلك بتبيان تنظيم المهنة من خلال جداول أ ، ب ، ج ، وخطاب قبول التعيين، والخطوات التمهيدية لعملية مراجعة جديدة، ووضع البرنامج الملائم للمراجعة وإعداد أوراق العمل التي تعين على تنفيذ البرنامج بكفاءة وفعالية .

وتختص الوحدة التعليمية الثالثة بعرض نظام الرقابة الداخلية من حيث مفهومه ، ومقوماته ، ومكوناته.

وتشمل الوحدة التعليمية الرابعة الرقابة الداخلية في ضوء التشغيل الإلكتروني للبيانات، وهي توضح أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على مكونات نظام الرقابة الداخلية من دليل حسابات ، ومجموعة مستندية ، ومجموعة دفترية ، وخطة تنظيمية، وسياسات حماية الأصول.

وتتناول الوحدة التعليمية الخامسة الأساليب الفنية للمراجعة متضمنة أدلة الإثبات واستخدام العينات الإحصائية في المراجعة. وتشمل الوحدة التعليمية السادسة إجراءات مراجعة وفحص الدفاتر والعمليات .

وتختص الوحدة التعليمية السابعة بفحص الحسابات الختامية من حساب التشغيل ، حساب المتاجرة، حساب الأرباح والخسائر. وتتناول الوحدة التعليمية الثامنة تحقيق عناصر قائمة المركز المالي حيث يتم تحقيق عناصر الأصول ، حقوق الملكية ، الخصوم. وتتناول الوحدة التعليمية التاسعة تقرير المراجع الخارجي حيث يتم عرض طبيعة تقرير المراجع وبيان الشروط الواجب توافرها مع عرض لبيان مكونات تقرير المراجعة وبيان أنواعه. كما تختص الوحدة التعليمية العاشرة بعرض بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية. وآمل أن يكون هذا الكتاب خير عون للدارسين والباحثين والعاملين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة . وبالله التوفيق.

أ.د. طارق عبد العظيم أحمد

٢٠١٢/٢٠١١

الوحدة التعليمية الأولى

(١) الإطار المفاهيمي للمراجعة

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/١) التعريف بمفهوم المراجعة.

(٢/١) أنواع المراجعة.

(٣/١) مداخل المراجعة في ظل الأنظمة الإلكترونية.

(٤/١) بيان مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف

الأخطاء والغش باعتبار ذلك لا يمثل هدفا

رئيسياً ، وإنما هدفاً عرضياً لعملية المراجعة .

(٥/١) مكونات نظرية المراجعة .

(١/١) التعريف بمفهوم المراجعة:

يتبلور تعريف المراجعة بأنها عبارة عن فحص فني محايد للمستندات والدفاتر والسجلات - للوحدة محل المراجعة - في ضوء تجميع أدلة إثبات ملائمة وكافية ، بغرض التحقق من أن الحسابات الختامية تعكس بوضوح نتيجة النشاط (من صافي ربح أو صافي خسارة) ، وأن قائمة المركز المالي "الميزانية" تعبر بعدالة عن المركز المالي لهذه الوحدة، وذلك في لحظة سكون افتراضية.

يتضح من التعريف السابق ما يلي:

(أ) أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو التحقق من أن الحسابات الختامية تعكس بوضوح نتيجة نشاط الوحدة محل المراجعة ، وأن الميزانية تعبر بعدالة عن المركز المالي لهذه الوحدة، وأن إستخدام تعبير (العدالة) يجئ منطقياً حيث أن القول أن الحسابات الختامية والميزانية تعبران عن (حقيقة) نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة محل المراجعة لا يمثل تعبيراً سليماً ، حيث أن تعبير (حقيقي) لا يمكن التوصل إليه إلا عند تصفية المنشأة محل المراجعة .

(ب) أن المراجعة وفق هذا التعريف تمثل علماً يستند إلي مجموعة من الفروض والمفاهيم والسياسات يمكن أن

تشكل (نظرية مراجعة) ، وفي ذات الوقت فهي فن يقوم على أساس استخدام عدة وسائل فنية وإجراءات عملية في ضوء مجموعة من المعايير **Standard** أو الإرشادات **Guide lines** التي تحكم الأداء المهني.

(ج) أن عملية المراجعة ليست عملية عشوائية لا تقوم على أسس علمية وعملية ، بل إن المراجعة تمثل عملية منظمة تقوم على أساس استخدام مجموعة من أدلة الإثبات لكي يصل المراجع إلى درجة "اليقين" للحكم على مدى سلامة وعدالة البنود التي تتضمنها القوائم المالية للوحدة محل المراجعة من خلال تقييمه لهذه الأدلة في إطار من الحياد والموضوعية وبعيدا عن إعمال التقدير الشخصي.

(د) إن قيام المراجع بإبداء رأيه عن القوائم المالية ومدى عدالتها، يعنى أن مدخلات عملية المراجعة هي مخرجات الوظيفة المحاسبية ، والتي تستند إلي نظام محاسبي يتكون من مجموعة مستندية ، ومجموعة دفترية ، ودليل حسابات ، ومجموعة من الفروض والمفاهيم والسياسيات المحاسبية ، وعلى ذلك فإن عملية المراجعة يمتد نطاق عملها ويتسع لكي تشمل عملية فحص البيانات الواردة بالحسابات الختامية ،

وقائمة المركز المالي جنباً إلى جنب فحص نظام المعلومات المحاسبي بمكوناته وهو الذي ينتج بدوره البنود التي تتشكل منها هذه القوائم المالية ، كما يمتد عمل المراجعة ابتداءً إلى فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق الذي تضعه المنشأة محل المراجعة ، لأنه يمثل حجر الزاوية في تحديد حجم العينة التي سوف تكون محل فحص المراجع ومن ثم تأسيس برنامج المراجعة تصميماً وتنفيذاً ، كما تشمل عملية المراجعة استخدام بعض الأساليب الرقابية مثل التكاليف المعيارية، والموازنات التخطيطية والتي تمثل المقاييس المطبقة في الوحدة الاقتصادية، كأدوات رقابية باعتبارها إحدى مكونات نظام الرقابة الداخلية المطبق والذي يستهدف التحقق من كفاءة استخدام الموارد ، وتقييم الأداء من خلال محاسبة المسؤولية .

(هـ) إن التعريف السابق الإشارة إليه للمراجعة يوضح أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو التحقق من أنها تستهدف قيام المراجع بإبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، وهو تحول للمفهوم الحديث للمراجعة الذي يعتبر أن اكتشاف الغش والأخطاء هو منتج عرضي لعملية المراجعة

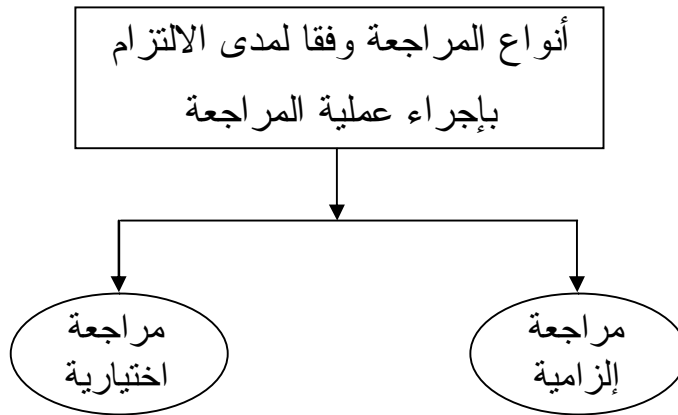
وليس هدفاً رئيسياً ، حتى لا تتحول عملية المراجعة إلى عملية تصيد الأخطاء .

(٢/١) أنواع المراجعة :

تتنوع وتتعدد أنواع المراجعة وذلك وفقاً للأسس التي تقوم عليها، وذلك كما توضحه الأسس التالية:

(١/٢/١) أنواع المراجعة طبقاً لأساس مدى الالتزام بضرورة تكليف مراجع خارجي من عدمه:

هنا يمكن تقسيم أنواع المراجعة إلي نوعين كما يتضح من الشكل التالي:



حيث تمثل المراجعة الإلزامية : ضرورة قيام الوحدات

بتكليف مراجع خارجي لفحص قوائمها المالية **Finantional**

statement وذلك إعمالاً للقانون ، مثل إلزام شركات الأموال

في مصر وفقاً للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بضرورة تعيين

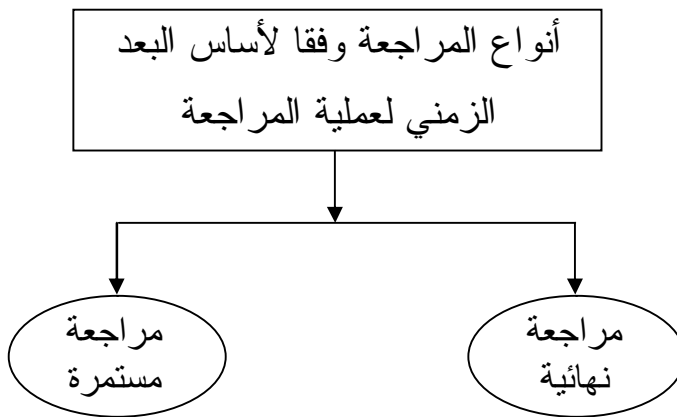
مراقب حسابات خارجي (من خلال الجمعية العمومية للشركة) يقوم بفحص الحسابات الختامية ، والميزانية في نهاية كل سنة مالية.

كما أن كل ممول ملزم وفقاً لقانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بضرورة تكليف محاسب قانوني لفحص القوائم المالية لشركته مادام رأسماله يتجاوز ٢٠٠٠٠ جنية ، وأن عدم وجود مراجع خارجي يعني أن الممول سوف يخضع للتقدير الجزافي من قبل مصلحة الضرائب، وهو ما يعكس أن مصلحة الضرائب في ضوء القانون تشترط للحكم على أن الممول يمسك دفاتر منتظمة ، وأن تكون الحسابات الختامية والميزانية معدة بموجبها ومُعتمدة من محاسب قانوني ، هنا تكون المراجعة إلزامية.

أما إذا لم يكن هناك أدنى إلزام قانوني يوجب على الوحدة الاقتصادية تكليف محاسب قانوني مستقل لمراجعة واعتماد مدى صحة وسلامة قوائمها المالية ، فإن المراجعة هنا تكون اختيارية، ومع ذلك قد تلجأ بعض المشروعات إلي اعتماد حساباتها الختامية وميزانياتها من مراجع خارجي، بالرغم من أن القانون لا يلزمها بذلك ، وذلك لإضفاء المصدقية على قوائمها المالية، وهو ما يدعم موقفها إذا ما أرادت أن تحصل علي تسهيلات إئتمانية من البنوك .

أنواع المراجعة وفقا لأساس البعد الزمني لإجراء عملية المراجعة: (٢/٢/١)

طبقا لهذا الأساس فيتم تقسيم أنواع المراجعة إلي نوعين،
كما يتضح من الشكل التالي:



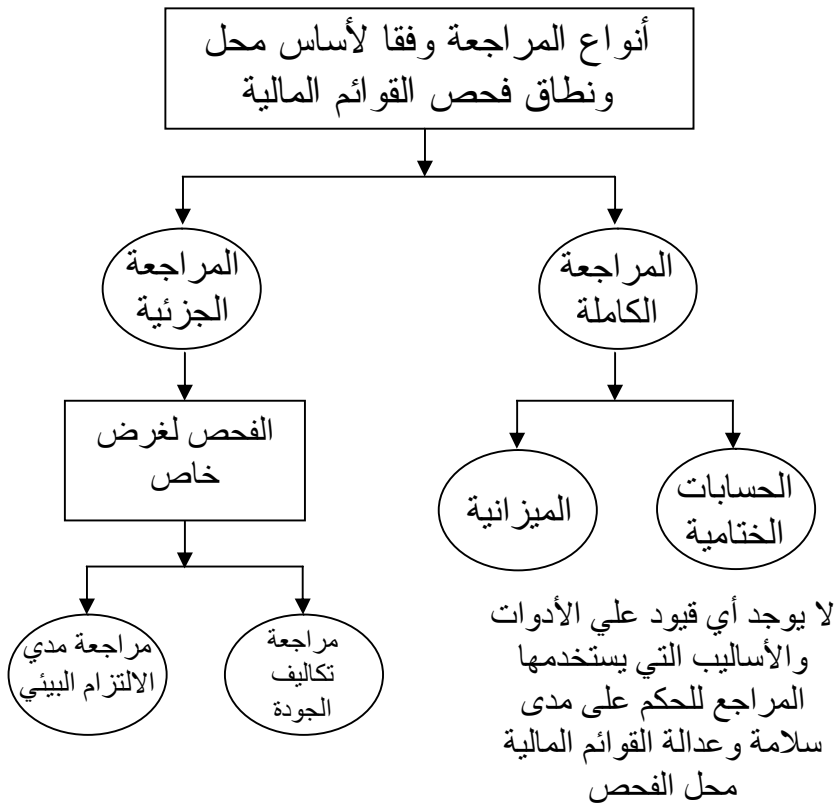
فالمراجعة النهائية هي تلك المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي في نهاية السنة المالية للوحدة محل المراجعة. والمراجعة النهائية هنا تكون معتمدة في المقام الأول علي قيام الوحدة محل المراجعة بتأسيس نظام قوي للرقابة الداخلية، يسمح بإختيار حجم مناسب للعينة يدعم قيام المراجع الخارجي بأداء واجبه المهني في نهاية السنة المالية "مراجعة نهائية".

أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية المطبق بالوحدة محل المراجعة يتسم بالضعف ، فإن ذلك لا يدعم قيام المراجع بالمراجعة النهائية، وإنما يتطلب تكليف جانب من فريق العمل

بمكتب المراجعة بتنظيم زيارات ميدانية خلال السنة المالية للوحدة محل المراجعة، هنا تكون المراجعة "مراجعة مستمرة".

أنواع المراجعة طبقا لأساس محل ونطاق الفحص للقوائم المالية: (٣/٢/١)

وفقا لأساس محل ونطاق الفحص للقوائم المالية فإنه يمكن تقسيم أنواع المراجعة إلي نوعين كما يتضح من الشكل التالي:



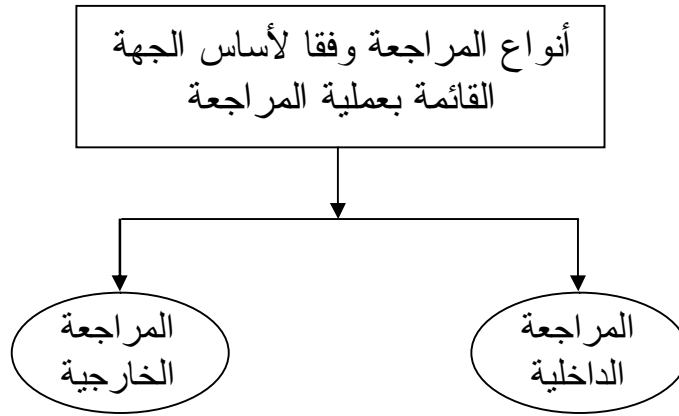
يتضح من الشكل السابق أن أنواع المراجعة وفقا لأساس محل ونطاق الفحص للقوائم المالية تنقسم إلى نوعين:

أولهما : المراجعة الكاملة التي تستهدف إبداء رأي المراجع في الحسابات الختامية والميزانية، وثانيهما : المراجعة الجزئية والتي تتبلور في تحديد دور مراجع الحسابات وقصره على غرض محدد سلفا مثل مراجعة تكاليف الجودة، أو مراجعة مدى الالتزام البيئي والمسؤولية الاجتماعية للوحدة محل المراجعة.

وعلي ذلك فإن المراجعة الكاملة ليس هناك أي قيود تحد من الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لإبداء رأيه في القوائم المالية وبالتالي فإنه ليس هناك أي حدود على مسؤولية المراجع الخارجي، أما في المراجعة الجزئية والتي يكون هناك تحديد لمسؤولية المراجع تجاه عملية فحص جزئي لعملية معينة مثل مراجعة تكاليف الجودة ، وبالتالي فإن ذلك يعني قيود علي عمل المراجع بما لا يتجاوز المهمة المحددة لعمله، فضلا عن أن مسؤوليته تكون محددة بهذا التكاليف النوعي المحدد.

(٤/٢/١) أنواع المراجعة طبقا لأساس الجهة المكلفة بإجرائها:

وفقا لأساس الجهة المعنية لتنفيذ عملية المراجعة، تنقسم أنواع المراجعة إلى نوعين كما يوضحها الشكل التالي:



إذا ما تم القيام بعملية المراجعة من خلال كيان ينبع من داخل الوحدة الاقتصادية ، يتمتع العاملون به بمواصفات التأهيل العلمي والعملية المناسب، ويعملون في ظل القواعد الأخلاقية والالتزام بمواثيق شرف المهنة ، ومعايير الأداء السليمة، فإن هذا النوع من المراجعة الذي ينشئ داخل الوحدة الاقتصادية يطلق عليه المراجعة الداخلية.

أما إذا كان المنوط به عملية المراجعة من خارج الوحدة الاقتصادية محل المراجعة فيطلق على عملية المراجعة "المراجعة الخارجية".

وليس هناك تناقض بين دور وعمل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ، بل هناك نوع من التكامل بينهما، وجدير بالذكر أن هناك اتجاه خاص بحوكمة الشركات يقضي بتكوين لجان للمراجعة من أعضاء غير تنفيذيين تقوم بالتنسيق بين المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية واعتبار ذلك الدور من

أهم مسئوليات مجلس الإدارة ، وهذا الاتجاه الحديث يمثل أحد مبادئ حوكمة الشركات ويعكس أهمية التكامل والتعاون بين المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية.

ويمكن تبيان الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية وذلك من خلال الجدول التالي:

م	أساس المقارنة	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
١	الغرض من المراجعة	تقييم مدي تنفيذ توجّهات الإدارة العليا في إدارة المنظمة ليس في المجال المحاسبي فقط بل في كافة محالات وأنشطة المنظمة.	إبداء رأي المراجع فيما يتعلق بمدى عدالة القوائم المالية سواء الحسابات الختامية أو الميزانية.
٢	نطاق الفحص	يمتد نشاطها إلى تقييم كافة الأنشطة التي تحتاج إدارة المنشأة إلى وضع تقرير عنها.	لا يوجد أية قيود علي الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي بهدف التقرير عن رأيه في مدى عدالة القوائم المالية، والتي تستند على فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية لتحديد حجم العينة .
٣	أساليب تنفيذ عملية المراجعة	يستخدم أساليب متعددة منها نسب التحليل المالي والمحاسبي، وأساليب الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.	أساليب تتعلق بجمع وتقييم أدلة الإثبات عن المعاملات المالية للوحدة.

م	أساس المقارنة	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
٤	الاستقلال	إستقلال منقوص نظرا لتبعيته للمنظمة التي يقوم بمراجعتها بالرغم من العديد من الأجهادات التي تعمل على الارتقاء بدرجة استقلال المراجع الداخلي	يتمتع بالاستقلال المالي والتنظيمي والذهني عن إدارة المنظمة محل المراجعة.

(٥/٢/١) أنواع المراجعات وفقا لنظام تشغيل البيانات:

تنقسم المراجعة إلى نوعين:

- المراجعة اليدوية.
- المراجعة الإلكترونية.

وهناك ثمة نواحي تشابه بين المراجعة للمراجعة اليدوية

والمراجعة الإلكترونية منها:

(أ) لا تختلف المعايير التي تحكم الأداء المهني سواء كانت

للمراجعة اليدوية أو المراجعة الإلكترونية، سواء

مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الشخصي

للمراجع، أو مجموعة معايير العمل الميداني أو

مجموعة معايير إعداد التقرير، والتي سوف يتم

تناولها بالتفصيل في هذه الوحدة التعليمية ضمن

منظومة البناء الفلسفي لنظرية المراجعة.

(ب) المراجعة اليدوية، والمراجعة الإلكترونية كلاهما يعتمد على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد حجم العينة وبالتالي تصميم برنامج المراجعة.

(ج) كلا النوعين من المراجعة سواء اليدوية أو الإلكترونية يعتمدان على نظام المراجعة الداخلية.

كما انه يوجد بعض الاختلافات بين المراجعة اليدوية والمراجعة الإلكترونية نتيجة لما يتسم به استخدام الحاسب الإلكتروني من متطلبات خاصة.

(٦/٢/١) أنواع المراجعة وفقا لطبيعة الإجراءات النوعية محل المراجعة:

حيث تنقسم المراجعة إلي:

(أ) **المراجعة المستندية:** للتحقق من أن كل العمليات المسجلة بالدفاتر مؤيدة بمستندات .

(ب) **المراجعة الحسابية:** وهي مراجعة كافة العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة علي المستندات والسجلات.

(ج) **المراجعة الفنية:** للتحقق من سلامة القيود طبقا للمبادئ والأصول المحاسبية.

(٧/٢/١) أنواع المراجعة وفقا للتوسع الأفقي والرأسي في اختصاصات المراجع:

حيث يتم تقسيم المراجعة إلي الأنواع التالية:

- ١ - المراجعة المالية.
- ٢ - المراجعة القانونية.
- ٣ - المراجعة البيئية.
- ٤ - المراجعة الاجتماعية.
- ٥ - المراجعة الإدارية.
- ٦ - المراجعة الإنتاجية.
- ٧ - مراجعة التجارة الإلكترونية
- ٨ - مراجعة الملكية الفكرية
- ٩ - مراجعة الجودة
- ١٠ - المراجعة الاقتصادية.

وفيما يلي توضيح للمفاهيم السابقة والتي تمثل التوسع الأفقي في اختصاصات المراجع.

١ - المراجعة المالية:

وضعت جمعية المحاسبين الأمريكية تعريفا للمراجعة المالية مؤداه ^(١): "أن المراجعة المالية عبارة عن عملية منظمة

(١) دكتور محمد توفيق محمد ، ودكتور سمير شحاته ، دكتور صفوت مصطفى ، المدخل الحديث للمراجعة ، القاهرة ، بدون جهة نشر ، ٢٠٠٣ ، ص ١١ .

لتجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه المعاملات ونتائجها مع المقاييس الموضوعية لها، ثم توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها للطوائف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التي تنشرها الوحدة محل المراجعة".

٢ - المراجعة القانونية:

عبارة عن الفحص والتحقق من مدي تنفيذ القوانين والتعليمات وذلك للوقوف على ما وقع خلال السنة المالية من مخالفات لأحكام القوانين واللوائح والنظم بشكل يؤثر على نشاط الوحدة محل المراجعة أو على مركزها المالي أو نتيجة نشاطها.

٣ - المراجعة البيئية: Environmental Audit

هي التقييم المنهجي الموثق الدوري والموضوعي لنظام الإدارة البيئية للمنظمة ، والأداء البيئي ، وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى مجلس إدارة المنظمة، حيث يستهدف هذا التقييم^(١):
(١) تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمنظمة مع المعايير المقررة عن طريق مجلس إدارة المنظمة .

(١) د. أمين أحمد السيد لطفي ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٧ ، ص ٥٢٨ - ٥٢٩.

٢) تقييم الالتزام بالسياسة البيئية للمنظمة وتحقيق أهدافها ومتطلباتها البيئية .

٣) تسهيل إجراء التحسين في الأداء البيئي للمنظمة .

٤ - المراجعة الاجتماعية:

تعرف بأنها فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات والذي يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادي لها، وذلك بغرض التحقق من سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدي تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة علي عاتقه ومدي مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع ، وما ينتج عن ذلك من مراجعة للتكلفة والعائد الاجتماعي في هذا الشأن^(١) .

٥ - المراجعة الإدارية:

تعرف بأنها فحص وتقييم للأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه، أو أحد الأقسام أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعية ، بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات ، واستخدام الموارد البشرية والمادية، وذلك بغرض ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي

(١) د . محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ، ٢٠٠١ ، ص ٣٣٩ .

القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة علي أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية.

٦ - المراجعة الإنتاجية:

عبارة عن جمع منهجي منظم يجمع بين مراجعة الفعالية من جانب ، حيث يتم قياس نسبة النتائج الفعلية إلي الأهداف المخططة ، ومراجعة الكفاءة من جانب آخر ، حيث يعكس تقرير المراجع مدى كفاءة الوحدة في توجيه الموارد المتاحة نحو أفضل الاستخدامات الممكنة ، وما يصاحب ذلك من ضمان عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدلات المخططة ، وكذلك مراجعة أحجام الطاقة المستغلة ومقارنتها بالطاقة الممكن استغلالها مقاسة علي أساس التشغيل الكامل.

٧ - مراجعة التجارة الإلكترونية:

هي عملية منظمة يتم من خلالها جمع وتقويم أدلة الإثبات الإلكترونية بصفة مستمرة ، وذلك من أجل إبداء الرأي المحايد عن مدي كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية عن أنشطة التجارة الإلكترونية ، ومدى سلامة نظام المعلومات الإلكتروني الفوري، وقدرته علي حماية المعلومات المتبادلة إلكترونيا ومدى سلامة

وصدق الموقع الإلكتروني للمشروع، وكذلك مدي سلامة ودقة الصفقات الإلكترونية وصدق عرض تأثيرها علي القوائم المالية الفورية للمشروع المنشورة عبر شبكة الانترنت^(١).

٨ - مراجعة الملكية الفكرية:

يري أحد الكتاب أن مراجعة الملكية الفكرية هي عبارة عن جمع منهجي منظم وتقييم موضوعي لأدلة إثبات متصلة بنتائج أنشطة المنشأة فيما يتعلق بالبحوث والتطوير ، واكتساب واستغلال ورصد حقوق الملكية الفكرية وتسوية المنازعات وذلك اعتمادا علي الأساليب الفنية الملائمة لعملية المراجعة، بهدف إبداء الرأي الفني الانتقادي وتوصيله للأطراف المعنية بنتائج عملية المراجعة ، ويتضمن هذا الرأي ما يلي^(٢):

(١) حدود ملكية المنشأة لحقوقها الفكرية وصحة تقييمها وسلامة العرض والأفصاح عن هذه الملكية في القوائم المالية .

(٢) توفير المعلومات المناسبة بشأن مدي الكفاءة والفعالية في اكتساب واستغلال حقوق الملكية

(١) د . أمل عبد الفضيل ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، بدون جهة نشر ، بدون سنة نشر ، ص ٧٤.

(٢) د . عبد الحميد احمد شاهين ، إطار مقترح لتفعيل الدور الاقتصادي للمراجعة في مجال حقوق الملكية الفكرية مع دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية - تجارة بني سويف - القاهرة - السنة ١٢ - العدد الثاني - يوليو ٢٠٠٩ ، ص ١٣٩.

الفكرية وسبل تنميتها ومواجهة المنازعات الناتجة وحالات التعدي إن وجدت .

(٣) أثر ما سبق علي قدرة المنشأة علي الاستمرار في مزاوله نشاطها ، كما يعرف البعض مراجعة حقوق الملكية الفكرية بأنها "التحقق من الأصول غير الملموسة المكونة لحقوق الملكية الفكرية"^(١) ، ومدى كفاءة وفعالية الإدارة في عمليات تخطيط الابتكارات وإدارتها والتحقق من مدى وجود حالات تعدي علي حقوق الملكية الفكرية للمنشأة أو أن هناك تعديات من المنشأة علي حقوق الغير .

٩ - مراجعة الجودة :

هو نشاط تقييمي محايد داخل الوحدة الاقتصادية يستهدف إختبار وفحص وتقييم أنظمة الجودة المطبقة في ضوء مفهوم إدارة الجودة الشاملة واستنادا إلي معايير وارشادات الجودة الدولية ، وذلك بهدف التأكد من أن الخطط الموضوعه لتحقيق الجودة يتم تنفيذها لتحقيق أهداف المنشأة .

(١) Maria, Pallante, The Process of Policy making: from IP Audit to valuation and Management, September 200 At:
www.ninch.org/copyright/2002/pallante.outline.pdf.

١٠ - المراجعة الاقتصادية :

يقصد بالمراجعة الاقتصادية التحقق من اثر التضخم علي القوة الشرائية لرأس المال، وكذلك أثر التغيرات السعرية علي القيمة الإستبدالية للأصول ، كما توضح أثر التغيرات في أسعار الصرف علي احتياجات المنظمة من الاصول الثابتة والمخزون ، وتتطلب هذه المراجعة ضرورة الإفصاح عن المخاطر الاقتصادية والمالية للأنشطة الاستثمارية للمنظمة ، حيث تعكس العوامل السابقة قدرة المنظمة علي الاستمرار في مزاولة نشاطها دون تعرضها لمشكلة تآكل رأسمالها نتيجة عوامل التضخم، وهو ما يتطلب وجود خانة (إحصائية) تعكس القيم الاستبدالية للأصول جنباً إلى جنب القيم التاريخية والقيم التاريخية المعدلة .

(٣/١) مداخل المراجعة في ظل الأنظمة الإلكترونية:

هناك مدخلان للمراجعة في ظل الأنظمة الإلكترونية هما:

- مدخل المراجعة حول الحاسب الإلكتروني.
- مدخل المراجعة من خلال الحاسب الإلكتروني.

وفيما يلي توضيح موجز لكلا المدخلين:

(١/٣/١) المراجعة حول الحاسب: Auditing Around Computer

وهذا المدخل لا يأخذ في الاعتبار وجود الحاسب الإلكتروني ولا يستفيد من إمكانياته ، وينتهج أسلوباً يتشابه مع خطوات مراجعة الأنظمة المحاسبية اليدوية .

ويقوم هذا الأسلوب علي اساس فحص بعض العمليات من خلال المستندات الأصلية، ثم تشغيل هذه العمليات يدوياً بعد التأكد من دقة وسلامة قيمتها المثبتة ضمن عناصر المدخلات مع مقارنة نتائج التشغيل اليدوي لهذه العمليات بقيمة المخرجات لها التي تم الحصول عليها من التشغيل الإلكتروني للبيانات .

ويتضح من ذلك أن مدخل المراجعة حول الحاسب يقوم بمقتضاه المراجع بإجراء الاختبارات الرقابية واختبار العمليات ، ومراجعة بعض التسويات لعناصر القوائم المالية بنفس أسلوب الأنظمة اليدوية وبدون استخدام الحاسب الإلكتروني.

وخطوات المراجعة طبقاً لهذا المدخل هي تطبيقات للاختبارات الأساسية، حيث يقوم المراجع بتجميع أدلة الإثبات الكافية لإبداء الرأي، وأيضاً القوائم التفصيلية للمخرجات بالشكل القابل للقراءة ، وهذه الاختبارات تقوم على تحليل يقضي بأنه إذا كانت المدخلات صحيحة والمخرجات أيضاً صحيحة ، فإن إجراءات الرقابة الخاصة بالبرامج والأدلة "عملية التشغيل" تكون بالتالي صحيحة.

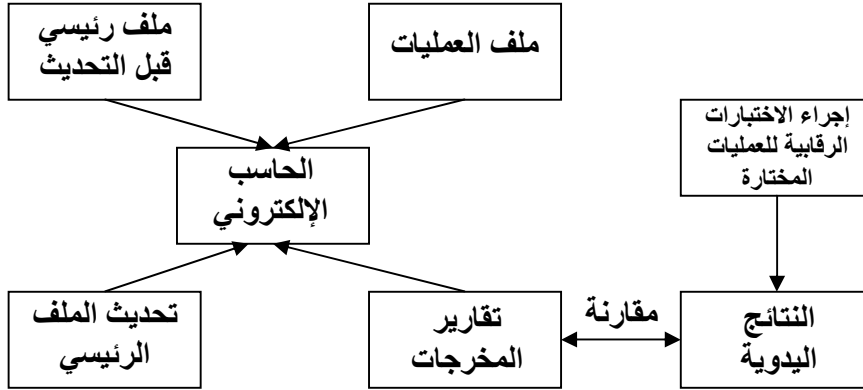
ويتم استخدام مدخل المراجعة حول الحاسب عند توافر الشروط التالية (مجتمعة):

- (١) أن يتم الاحتفاظ بالمستندات الأصلية في صورة مقروءة بمعرفة الشخص بمعنى ألا تكون بلغة الآلة.

- (٢) يجب أن يتم ترتيب وحفظ المستندات بأسلوب يسهل معه استرجاعها في أي وقت تتطلبه عملية المراجعة.
- (٣) يتم إدراج المخرجات في قائمة بصورة تفصيلية تمكن المراجع من تتبع عملية معينة من المستندات الأصلية غلي المخرجات ، والعكس من المخرجات إلي المستندات الأصلية.

وعند عدم توافر أحد هذه الشروط ، فإن المراجع يجب أن يعتمد على الرقابة بواسطة الحاسب الإلكتروني . وهذا المدخل يتأرجح بين التأييد والمعارضة ، فهناك رأي يري أن مدخل المراجعة حول الحاسب منهج مطلوب ومقبول خاصة عندما تكون الاحتياجات المعلوماتية لمنشأة العميل تتطلب اتباع هذا المدخل. وذلك بالاحتفاظ بالمستندات الأصلية والمخرجات التفصيلية، في حين يري البعض الآخر أن هذا المدخل يتجاهل نظام Electronic Data Processing (EDP) التشغيل الإلكتروني للبيانات ، عند تجميع أدلة المراجعة ، وهذا بلا شك يؤثر على اقتصاديات هذا المدخل فضلاً عن استنفاد جهد ووقت المراجع.

ويمكن إيضاح مدخل المراجعة حول الحاسب بالشكل التالي:



شكل يوضح خطوات عملية المراجعة حول الحاسب الإلكتروني

(٢/٣/١) مدخل المراجعة من خلال الحاسب:

Auditing Through the Computer

لاستخدام مدخل المراجعة من خلال الحاسب شرط هام وهو التأهيل العملي للمراجع فيما يتعلق باستخدام الحاسب الإلكتروني في المراجعة ، خاصة فيما يتعلق بتطبيق اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية.

وجدير بالذكر أن اختبارات الالتزام تهدف إلى الحكم على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق من حيث نواحي القوة التي تتمثل في نظم الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها، ولا تتطلب زيادة في حجم الاختبارات الجوهرية ، أو من حيث نواحي الضعف أيضاً، وهي نظم الرقابة الداخلية التي لا يمكن الاعتماد عليها والتي تتطلب زيادة في حجم الاختبارات الجوهرية،

والمقصود بالاختبارات الجوهرية أو الأساسية هي تلك الاختبارات التي يقوم المراجع بتصميمها بهدف التوصل إلى قناعة مناسبة بدقة وسلامة وصحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية دون وقوع أخطاء جسيمة أو جوهرية.

ويقوم مفهوم مدخل المراجعة من خلال الحاسب علي تحليل يقضي بأنه إذا كانت بيانات المدخلات صحيحة، وكانت عملية التشغيل والمعالجة لهذه البيانات صحيحة ، فإن المخرجات تكون بالتالي صحيحة.

وعلي ذلك فإن المراجع يولي عنايته وفق هذا المنهج ببيانات المدخلات وعملية التشغيل. وهناك العديد من أساليب المراجعة باستخدام الحاسب المتاحة للمراجع ولكن أهم أسلوبين هما^(١):

الأسلوب الأول : مدخل اختبار البيانات

Test Data Approach

الأسلوب الثاني: مدخل المحاكاة المتوازية

Parallel simulation Approach

(١) Arens, Alvin, A., James K. Loebbecke: Auditing "An Integrated Approach", Prentice Hall, Seventh Ed., 1997 , pp. 536-540.

ولمزيد من الإيضاح حول مدخل اختبار البيانات ومدخل المحاكاة المتوازية، يتم تناول الأسلوبين المشار إليهما بشئ من التفصيل، وذلك على النحو التالي:

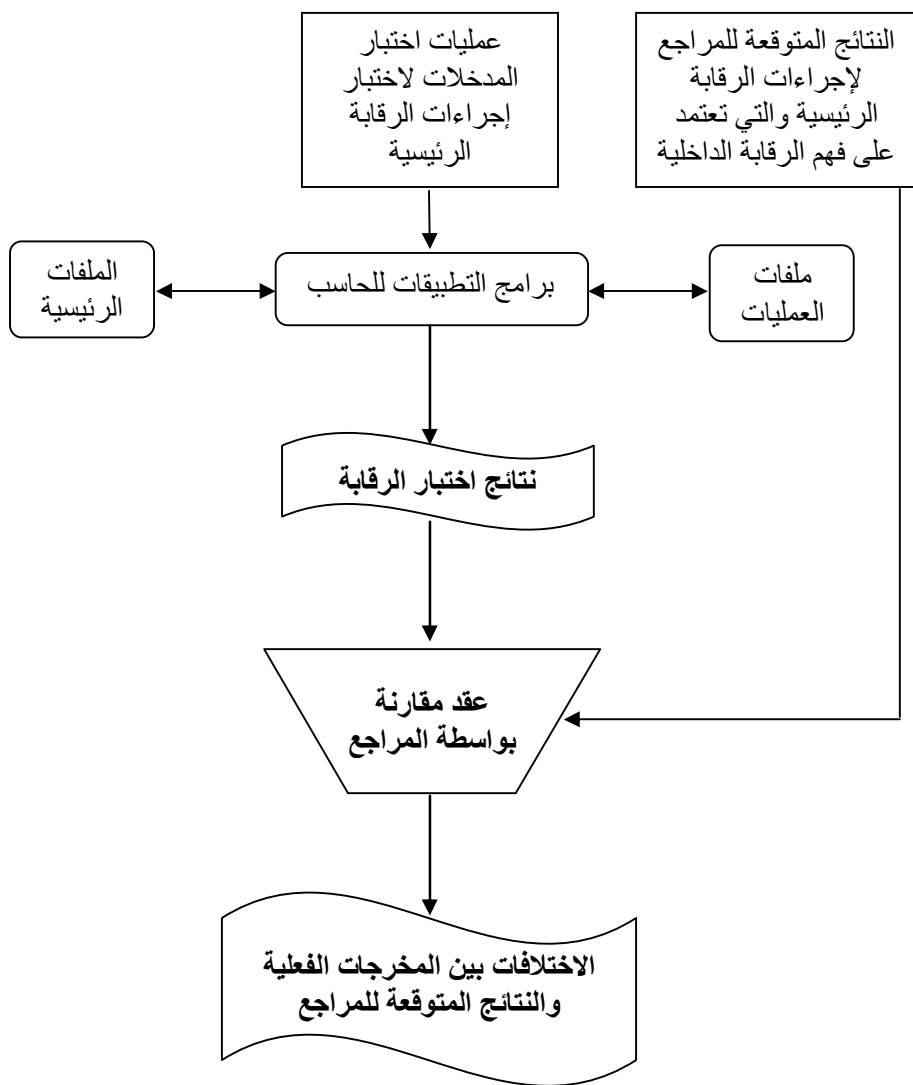
(١/٢/٣/١) مدخل اختبار البيانات إلكترونياً: Test Data Approach

يهدف أسلوب اختبار البيانات إلكترونياً إلي اختبار مدى سلامة برامج العميل وتحديد إمكانياتها على التفرقة بين العمليات الصحيحة والعمليات الصورية واكتشاف الأخطاء.

وتقوم هذه الطريقة على أساس قيام المراجع بإجراء عدد محدود من العمليات الوهمية والتي تتشابه مع عمليات العميل الفعلية ثم يقوم بتشغيلها من خلال برامج العميل وحاسباته الإلكترونية.

والعمليات الوهمية التي يجريها المراجع يجب أن تتضمن كافة أنواع الأخطاء التي يمكن أن تقع في العمليات الفعلية حتى يمكن للمراجع أن يحكم على مدى فعالية وكفاءة برامج العميل.. وبعد ذلك يقوم المراجع بمقارنة النتائج الناتجة من تشغيل العمليات الصورية أو الوهمية على برنامج العميل مع المخرجات الناتجة عن استخدام المنشأة لبرامجها.

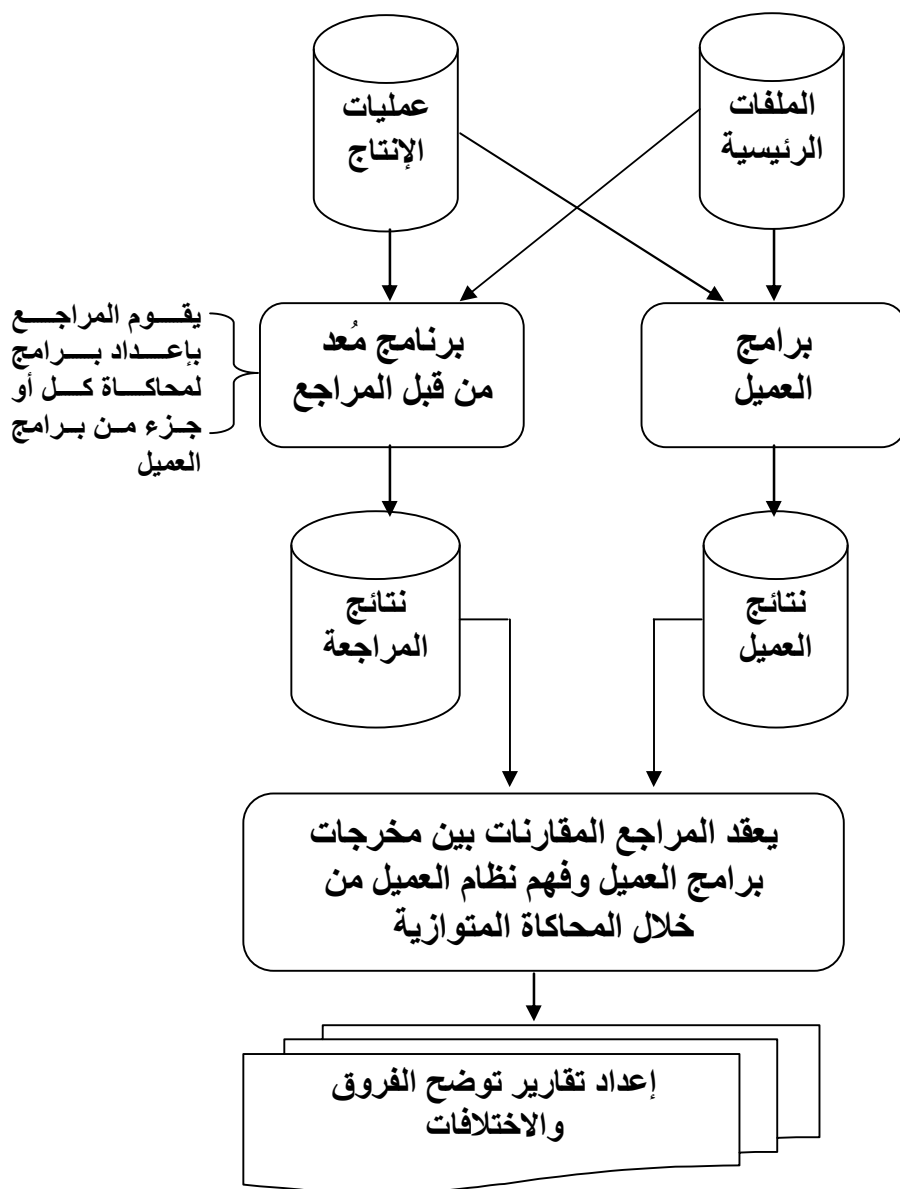
ويوضح الشكل التالي مدخل اختبار البيانات:



شكل يوضح مدخل اختبار البيانات
Test Data approach

Parallel Simulation (٢/٢/٣/١) مدخل المحاكاة المتوازية:
Approach

وطبقا لهذا المدخل يقوم المراجع باختيار بعض العمليات أو البيانات التي تم اختيارها للاختبار من واقع البيانات الفعلية وتشغيلها ببرنامج خاص بالمراجع مخصص لمحاكاة تشغيل العميل للبيانات الفعلية، ثم يعد المراجع تقرير يوضح الفروق والاختلافات. ويوضح الكل التالي مدخل المحاكاة المتوازية:



شكل يوضح مدخل المحاكاة المتوازية
Parallel simulation Approach

(٤/١) مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش:
إن الغرض الرئيسي للمراجعة يتمثل في إبداء رأي فني محايد (في ضوء استخدام أدلة إثبات موضوعية) ، وذلك للتحقق من أن الحسابات الختامية تعبر بعدالة عن نتيجة النشاط من صافي ربح أو صافي خسارة ، وأن الميزانية العمومية تعبر بعدالة عن المركز المالي للوحدة محل المراجعة في لحظة سكون إفتراضية .

ولما كان للمراجعة هدف ثانوي يمثل نتاج فحص المستندات والسجلات، وهو إكتشاف الأخطاء والغش. ومما لا شك فيه أن هناك ارتباط عضوي بين الغرض الرئيسي للمراجعة، والهدف الثانوي السابق الإشارة له، حيث أن وجود أخطاء متعمدة أو غير متعمدة ، كما أن حدوث حالات غش، سوف يكون لها انعكاسات سلبية على جودة القوائم المالية ومصداقيتها، وقد يؤدي حدوث حالات الغش والأخطاء إلى حدوث خطر المراجعة Audit Risk ، وهو ما لا يمكن المراجع من إبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية لوجود تحريف أو أخطاء جوهرية في تلك القوائم.

لذلك فإن الأهمية النسبية لموضوع الأخطاء والغش كانت الدافع نحو صدور معيار المراجعة المصري رقم ٢٤٠ بعنوان

مسئولية المراجع تجاه الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية.

ونعرض فيما يلي لماهية الأخطاء وأنواعها وأثرها على ميزان المراجعة المالية بشقيها سواء الحسابات الختامية أو قائمة المركز المالي.

وتتمثل الأخطاء في تسجيل بعض العمليات في الدفاتر بطريقة غير سليمة أو عدم قيدها كلياً أو جزئياً، هذا ويمكن تقسيم الأخطاء من نواحي مختلفة، فهناك أخطاء نتيجة السهو، وأخطاء أخرى يحدثها البعض عمداً ، كما أن هناك أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة ، وأخطاء أخرى لا تؤثر على توازنه، ومهما راعي القائمون بالعمل الدقة والإتقان، فلا بد من حدوث بعض الأخطاء، إلا أن الإدارة السليمة هي التي تضع النظم والقواعد التي تكفل تقليل هذه الأخطاء إلى أدنى حد ممكن سواء أكان ذلك يحدث سهواً أو عمداً .

ومن الوسائل التي تلجأ إليها المنشآت في هذا الشأن تصوير ميزان المراجعة دورياً ومراجعة العمليات التي تتم أولاً بأول بواسطة موظفي آخرين بخلاف الذين أنجزوا العمليات أول مرة .

(١/١/٤/١) أنواع الأخطاء المحاسبية:

والأخطاء عموماً يمكن تقسيمها علي نوعين رئيسيين :

(١) الأخطاء الكتابية:

ومن أمثلة هذه الأخطاء ما يأتي:

- الخطأ في العمليات الحسابية.
- الخطأ في الترصيد.
- الخطأ في نقل الأرقام من صفحة لأخرى.

ويمكن تقسيم الأخطاء الكتابية (بصفة عامة) إلي الأنواع التالية:

(أ) أخطاء الحذف : Error of Omission

وهي التي تنشأ عن عدم قيد عملية بأكملها أو قيد طرف منها، ففي الحالة الأولى لا يتأثر ميزان المراجعة، أما في الحالة الثانية فإن الميزان لا يتوازن وبذلك يسهل البحث عن أسباب الفروق وتصحيحها بالدفاتر.

(ب) الأخطاء الأرتكابية: Errors of Commission

وهي التي تنشأ عن الأخطاء الحسابية في الجمع والطرح أو الضرب أو القسمة أو عن الخطأ في ترحل العملية لدفتر الأستاذ، ولا تؤثر الأخطاء الحسابية في الميزان إذا كان الخطأ يتساوي في الجانبين المدين

والدائن، ولا سبيل لكشف هذه الأخطاء إلا بمراجعة المستندات الأصلية .

(ج) الأخطاء التعويضية أو المتكافئة:

Compensating Errors

وتنشأ عن وجود خطأ أو جملة أخطاء في الجانب المدين يقابلها خطأ أو جملة مساوية لها في الجانب الدائن، والأخطاء المتكافئة لا يظهر أثرها علي ميزان المراجعة نظراً لتساوي الخطأ في الجانبين. وفيما يلي مثل للأخطاء المتكافئة:

إذا أثبتنا عملية مبيعات نقدية بمبلغ ١٠٠ جنيهه صحيحة بالجانب المدين وهو حـ/ الصندوق، إلا أنها أثبتت بالجانب الدائن وهو حـ/ المبيعات بمبلغ ١٠ جنيهه. وذلك كما يلي:

١٠٠ من حـ/ الصندوق

١٠ إلي حـ/ المبيعات

فإذا حدث وأثبتنا عملية مشتريات نقدية بمبلغ ١٠٠ جنيهه بمبلغ ١٠ جنيهه في الجانب المدين، وهو حـ/ المشتريات إلا أنها أثبتت بالجانب الدائن. وهو حـ/ الصندوق بمبلغ ١٠٠ جنيهه كما يلي:

١٠ من حـ/ المشتريات

١٠٠ إلى حـ/ الصندوق

وبذلك تؤدي العملية الأولى إلى زيادة في الجانب المدين من ميزان المراجعة قيمتها ٩٠ جنيه يقابلها زيادة في الجانب الدائن ناتجة من العملية الثانية بنفس القيمة، وبذلك يتساوى الخطأ في الجانبين ولا يظهر أثره على ميزان المراجعة .

(د) أخطاء توجيه الحسابات :

Errors of the Orientation of Accounts

هي الأخطاء الناتجة عن ترحيل المبالغ إلى شخص آخر خلاف الشخص المقصود سواء عميلاً أو مورداً وغالباً ما يحدث هذا الخطأ نتيجة تشابه أسماء العملاء والموردين فإذا ما سددنا مبلغ ١٥٠ جنيه للمورد أحمد فهيم، فقد يسهو الكاتب المختص ويرحل المبلغ لحساب أحمد فهمي.

(هـ) الأخطاء الأصولية أو الفنية: Errors of Principle

تنتج هذه الأخطاء من الجهل بقواعد المحاسبة، فمثلاً في حالة شراء أثاث بمبلغ ١٠٠ جنيه وأثبتت على الوجه التالي:

١٠٠ من حـ / المشتريات

١٠٠ إلى حـ / الصندوق

وهذا القيد خطأ ، نظراً لأن المدين هو حساب الأثاث
وليس حساب المشتريات، وصحة القيد يجب أن تكون
كما يلي:

١٠٠ من حـ / الأثاث

١٠٠ إلى حـ / الصندوق

ومثل هذا الخطأ لا يؤثر علي التوازن الحسابي لميزان المراجعة.

(٢/١/٤/١) الأخطاء وأثرها على ميزان المراجعة:

تنقسم الأخطاء من حيث تأثيرها علي توازن جانبي ميزان
المراجعة إلى نوعين:

أولاً : الأخطاء التي تؤثر على ميزان المراجعة:

إن الأخطاء التي تؤدي إلي عدم توازن جانبي الميزان تنتج
كقاعدة عامة من إثبات المبالغ في جانبي اليومية أو ترحيلها
للأستاذ بقيمة غير متساوية أو إغفال إثبات أحد طرفي العملية
مع إثبات الطرف الآخر ومن أمثلة الأخطاء التي تؤدي إلي عدم
توازن جانبي الميزان الحالات التالية :

١ - الأخطاء الرقمية :

كما لو أثبت المبلغ في الجانب المدين بقيمة مختلفة عن
الجانب الدائن:

مثال : باعت محلات الأمانة بضاعة بمبلغ ١٧٥ جنيه نقدًا
أثبتت باليومية:

١٧٥ من حـ / الصندوق

١٥٧ إلى حـ / المبيعات

في هذه الحالة يزيد الجانب المدين بالميزان عن الجانب
الدائن ١٨ جنيه.

٢ - ترحيل القيد إلى الجانب العكسي من الحساب الصحيح:

مثال: باعت شركة بيع المصنوعات إلى مجدي بضاعة على
الحساب بمبلغ ٢٠٠ جنيه، وقد أثبتت العملية باليومية
بطريقة صحيحة وعند الترحيل للأستاذ أثبت العملية
بالجانب المدين من حـ / مجدي، كما أثبتت بطريق الخطأ
بالجانب المدين لحساب المبيعات هكذا:

قيد اليومية :

٢٠٠ من حـ / مجدي

٢٠٠ إلى حـ / المبيعات

وهو قيد صحيح. أما الخطأ في الترحيل للأستاذ كما يلي:

منه	حـ / مجدي	له
-----	-----------	----

٢٠٠	إلي حـ / المبيعات	
-----	-------------------	--

منه	حـ / المبيعات	له
٢٠٠	إلي حـ / مجدي	

يؤدي هذا الخطأ إلى زيادة مجموع الجانب المدين عن الجانب الدائن بالميزان بمبلغ ٤٠٠ جنيه.

٣ - السهو عن ترحيل أحد طرفي القيد للأستاذ:

مثال : اشترت شركة وهدان أثاث لاستعمال الشركة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً وقد أثبتت العملية باليومية بطريقة صحيحة، إلا أنه عند الترحيل للأستاذ رحلت لحساب الأثاث بطريقة سليمة ولم يتم ترحيلها للجانب الدائن من حـ / الصندوق وذلك كما يلي:

في دفتر اليومية:

٣٠٠٠ من حـ / الأثاث

٣٠٠٠ إلي حـ / الصندوق

وهو قيد سليم ، إلا أن الترحيل في الأستاذ كان كما يلي:

منه	حـ / الأثاث	له
٣٠٠	إلي حـ / الصندوق	

منه	حـ / الصندوق	له
-----	--------------	----

--	--	--

يؤدي هذا الخطأ إلى زيادة الجانب المدين عن الدائن بالميزان بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

٤ - تكرار ترحيل قيد إلى جانب واحد:

مثال : سددت أحد المنشآت ديناً عليها إلى المورد صبري ٧٠٠٠ جنيه بشيك ، فأثبتت العملية كما يلي:

اليومية:

٧٠٠٠ من حـ / صبري

٧٠٠٠ إلى حـ / البنك

الأستاذ:

منه	حـ / صبري	له
٧٠٠٠	إلى حـ / البنك	
٧٠٠٠	إلى حـ / البنك	

منه	حـ / البنك	له
		من حـ / صبري
		٧٠٠٠

يؤدي تكرار ترحيل القيد للجانب المدين من حـ / صبري بالأستاذ إلى زيادة الجانب المدين للميزان بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

٥ - أخطاء أخرى تؤثر في الميزان وليست لها علاقة بالقيـد
باليومية والترحيل للأستاذ.

- (أ) الخطأ في إيجار الرصيد (الترصيد).
- (ب) إغفال إدراج بعض أرصدة الأستاذ بالميزان.
- (ج) تكرار إدراج بعض أرصدة الأستاذ بالميزان.
- (د) إدراج بعض أرصدة الحسابات في الجانب العكسي من الميزان.

ثانيا : الأخطاء التي لا تؤثر علي ميزان المراجعة:

يمكننا القول بصفة عامة أن الأخطاء التي لا تؤثر علي ميزان المراجعة هي الأخطاء التي تحدث بنفس القيمة في الجانب المدين والدائن بالأستاذ، وفيما يلي بعض أنواع هذه الحالات:

١ - الأخطاء الرقمية:

وهي الأخطاء التي تحدث بنفس القيمة في الجانبين.

مثال : دفع سعد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه أجور عمال في
٢٠١٠/١/١ فأثبتت باليومية:

١٠٠٠ من حـ / الأجور

١٠٠٠ إلي حـ / الصندوق

الأستاذ:

منه	حـ / الأجر	له
١٠٠٠	إلي حـ / الصندوق	
منه	حـ / الصندوق	له
	١٠٠٠	من حـ / الأجر

لا يؤدي هذا الخطأ إلي عدم توازن الميزان رغم أن هناك خطأ بالنقص في المبلغ بمقدار ٩٠٠٠ جنيه.

٢ - أخطاء التوجيه الحسابي:

مثال : سدد وليد سعيد إلي حسام مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً . فتم إثبات العملية في يومية حسام، كما يلي:

اليومية :

٥٠٠٠ من حـ / الصندوق

٥٠٠٠ إلي حـ / أحمد سعيد

منه	حـ / الصندوق	له
٥٠٠٠	إلي حـ / أحمد سعيد	

منه	حـ / أحمد سعيد	له
	٥٠٠٠	من حـ / الصندوق

الخطأ هنا في الترحيل لحساب أحمد سعيد بدلاً من حـ /
وليد سعيد ولا يؤثر هذا الخطأ علي الميزان.

٣ - أخطاء الحذف:

إذا لم تثبت العملية باليومية أو أثبتت بها ثم لم يتم الترحيل
للحسابين المدين والدائن بالأستاذ فإن هذا الخطأ لا يؤثر في
توازن ميزان المراجعة.

مثال : دفعت أحد المنشآت مرتبات لموظفيها تبلغ ١٢٠٠٠ جنيه
في ٢٠١٠/١/١ فاثبتت العملية بطريقة صحيحة في
اليومية إلا أنها لم ترحل لدفتر الأستاذ في هذه الحالة
بتوازن الميزان رغم وجود الخطأ السابق.

٤ - الأخطاء الفنية:

وهي الأخطاء التي تنتج من عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية
مثل عدم الدراية والتمييز بين حسابات الأصول والمصروفات أو
حسابات الخصوم ، وحسابات الإيرادات، مثل شراء آلة بمبلغ
٥٠٠٠ جنيه نقدًا وكان القيد:

٥٠٠٠ من حـ / مشتريات البضائع

٥٠٠٠ إلي حـ / الصندوق

الخطأ في القيد السابق من الأخطاء الفنية أو الأصولية التي تنتج من الجهل بأصول وقواعد المحاسبة ، حيث أن الطرف المدين هو حـ/ الآلات وليس حـ/ المشتريات.

ومع ذلك، فإن إثبات القيد الخطأ لا يؤثر علي توازن ميزان المراجعة بالرغم من وجود الخطأ الفني المشار إليه.

(٣/١/٤/١) موضع الخطأ في الدفاتر:

إذا ما حدث الخطأ في اليومية وتم الترحيل للأستاذ على حالته الخاطئة ، فإن اثر الخطأ في هذه الحالة يمتد أيضاً لدفتر الأستاذ إلا أن القيد قد يثبت بطريقة صحيحة باليومية ويحدث الخطأ بدفتر الأستاذ فقط عند الترحيل إليه.

(١) تصحيح الأخطاء بدفتر الأستاذ:

نظراً لأن دفتر الأستاذ يعتبر دفترًا عرقيًا لم يتعرض القانون لطريقة الإثبات به كاليومية، لذلك فإن الأخطاء التي تحدث بالأستاذ فقط يمكن تصحيحها بطريقة الشطب، ثم كتابة العملية الصحيحة وحتى لا تعطي عملية التصحيح فرصة للتلاعب يجب ألا يسمح بهذه العملية إلا لشخص مسئول كرئيس الحسابات أو من ينوب عنه وما دامت قيود اليومية صحيحة ، فإن الشك في هذه الحالات لا يتطرق إلي صحة الدفاتر وسلامتها.

مثال : بلغت مبيعات احدي المنشآت في ٢٠١٠/١/١ مبلغ ٥٥٠٠ جنيه وقد أثبتت العملية صحيحة بدفتر اليومية، إلا أنه عند الترحيل للأستاذ أثبت المبلغ ٥٥٠ جنيه كما يلي:

٥٥٠٠ من حـ / الصندوق

٥٥٠٠ من حـ / المبيعات ١/١

الأستاذ:

منه	حـ / الصندوق	له
٥٥٠٠	توقيع (٥/١)	
٥٥٠٠	إلي المبيعات	

منه	حـ / المبيعات	له
	٥٥٠٠	(توقيع) ٨/١
	٥٥٠٠	من حـ / الصندوق

لتصحيح الخطأ السابق بالأستاذ، يمكن شطب الرقم وكتابة الرقم الصحيح أعلاه بالحبر الأحمر مع توقيع الشخص الذي قام بالتصحيح وبيان وظيفته ، حتى يتأكد المراجع من أنه المرخص له بعملية التصحيح هذه .

(٢) طرق تصحيح الأخطاء بدفتر اليومية:

نظراً لأن قانون إمساك الدفاتر ينص علي خلو دفتر اليومية من الكشط والشطب أو التحشير، كما أن هذه الأخطاء قد تضعف من قوة إثبات وحجية الدفاتر أمام القضاء، لذلك فإن تصحيح الأخطاء باليومية يجب أن يتم بطريقة غير الشطب أو الكشط وفي هذا السبيل يمكننا إتباع احدي طريقتين:

- الطريقة المطولة ، الطريقة المختصرة.

(أ) تصحيح الأخطاء بالطريقة المطولة:

تتلخص هذه الطريقة في إلغاء القيد الخطأ بقيد عكسي ثم إثبات القيد الصحيح بعد ذلك باليومية وترحيله للأستاذ كالمعتاد.
مثال : أشتري خليل تاجر الموبيليات أثاثاً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيهه دفعها بشيك في ٢٠٠١/٢/١ وقد اثبت القيد خطأ باليومية.
٧٠٠٠ من حـ / الأثاث

٧٠٠٠ إلي حـ / البنك

ثم رحل لحساب الأستاذ بنفس الطريقة:

منه	حـ / الأثاث	له
٧٠٠٠	إلي حـ / البنك (٢/١)	
منه	حـ / البنك	له
		من حـ / الأثاث (٢/١)
		٧٠٠٠

الخطأ في هذا القيد هو أن خليل ما دام يتجر في الموبيليات فإن الأثاث الذي اشتراه يجب أن يعتبر كمشتريات ويكون التصحيح بالطريقة المطولة بفرض أن الخطأ اكتشف في ٢٠٠١/٢/١٠ كما يلي:

• إلغاء القيد الخطأ (عمل قيد عكسي):

٧٠٠٠ من حـ / البنك (٢/١٠)

٧٠٠٠ إلي حـ / الأثاث (٢/١٠)

إلغاء القيد الخطأ رقم... بصفحة ... بتاريخ (٢/١)

• إثبات القيد الصحيح:

٧٠٠٠ من حـ / المشتريات

٧٠٠٠ إلي حـ / البنك

إثبات القيد الصحيح الخاص بالفاتورة (٢/١٠)

فإذا ما رحل قيد الإلغاء وقيد التصحيح للأستاذ فإن الخطأ يتلاشي كما يلي:

منه	حـ / الأثاث	له
٧٠٠٠	إلي حـ / البنك (٢/١)	من حـ / البنك (٢/١٠)
٧٠٠٠	حـ / البنك	له
٧٠٠٠	إلي حـ / البنك (٢/١٠)	من حـ / البنك (٢/١)
		من حـ / المشتريات (٢/١٠)

الأستاذ:

منه	حـ / المشتريات	له
٧٠٠٠	إلي حـ / البنك (٢/١٠)	

(ب) تصحيح الأخطاء بالطريقة المختصرة:

يتم التصحيح في هذه الحالة بقيد واحد فقط ، وليس بقيدين
كما هو الحال في الطريقة السابقة، ففي المثال السابق يمكن
إجراء التصحيح بقيد واحد كما يلي:
٧٠٠٠ من حـ / المشتريات

٧٠٠٠ إلي حـ / الأثاث (٢/١٠)

تصحيح القيد برقم في ٢/١

ويكون أثر هذا القيد علي الأستاذ كما يلي:

الأستاذ:

منه	حـ / الأثاث	له
٧٠٠٠	إلي حـ / البنك (٢/١)	٧٠٠٠
	إلي حـ / المشتريات ٢/١٠	
منه	حـ / البنك	له
	٧٠٠٠	إلي حـ / الأثاث ٢/١

منه	حـ / المشتريات	له
٧٠٠٠	إلي حـ / الأثاث (٢/١٠)	

(٣/١/٤/١) تقسيم الأخطاء من حيث توقيت اكتشافها:

- أخطاء تكتشف قبل تصوير ميزان المراجعة.
- أخطاء تكتشف بعد عمل الميزان وقبل إعداد الحسابات الختامية.

أولا : تصحيح الأخطاء التي تكتشف قبل تصوير الميزان:

يتم تصحيح الأخطاء في هذه الحالة باستخدام الطريقة المطولة أو المختصرة السابق تناولهما.

ثانيا : الأخطاء التي تكتشف بعد عمل ميزان المراجعة وقبل إعداد الحسابات الختامية:

قبل شرح طريقة تصحيح هذه الأخطاء يلزم بيان الخطوات الواجب اتخاذها عند عدم توازن ميزان المراجعة، وتتلخص هذه الإجراءات في إتباع خطوات عكسية للخطوات التي اتبعت لتصوير الميزان وذلك كما يلي:

- ١ - إعادة جمع جانبي الميزان.
- ٢ - مراجعة نقل الأرصدة من حسابات الأستاذ للميزان فقد يوضع رصيد مدين مكان الدائن أو العكس.
- ٣ - مراجعة كشف الميزان الحالي بالكشف السابق، فقد ينتج عدم التوازن نتيجة السهو في إدراج رصيد أحد الحسابات .
- ٤ - مراجعة نقل الأرصدة من حسابات الأستاذ لميزان المراجعة.
- ٥ - مراجعة عملية الترصيد نفسها.

٦-مراجعة عملية الترحيل من اليومية للأستاذ.

٧-مراجعة عملية القيود باليومية علي المستندات .

ومن البديهي أنه إذا ما اكتشف الخطأ الذي كان سبباً في عدم التوازن بعد إتمام أي خطوة من الخطوات السابقة ، فلا داعي لإتمام باقي الخطوات، وبعد ذلك يصحح الخطأ المكتشف بإحدى الطرق السابقة، وترحل القيود الجديدة للحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ ويعاد عمل ميزان المراجعة بحيث يتم توازنه. فإذا لم يكتشف الخطأ بعد اتخاذ الإجراءات السابقة، يفتح بدفتر الأستاذ حساب جديد يسمى "الحساب المعلق" أو حساب الفروق في الدفاتر"، وذلك بمقدار الفرق الموجود بميزان المراجعة.

ويكون هذا الحساب مدينًا إذا كان الجانب الدائن من الميزان أكبر من الجانب المدين ، كما يكون دائنًا إذا كان الجانب المدين أكبر من الجانب الدائن ، هذا ويظهر رصيد الحساب المعلق ضمن أرصدة ميزان المراجعة ، وإذا لم تكتشف الأخطاء بعد ذلك فإن هذا الرصيد يظهر بقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).

أما إذا اكتشفت الأخطاء فيجب التفرقة بين الأخطاء التي لا تؤثر علي ميزان المراجعة وتلك التي تؤثر علي الميزان .

فالأخطاء التي لا تؤثر علي ميزان المراجعة لا يكون لها علاقة بالحساب المعلق ويتم تصحيحها بإحدى الطريقتين المطولة أو المختصرة السابق الإشارة لهما، أما الأخطاء التي تؤثر في ميزان المراجعة فهذه تصحح عن طريق الحساب المعلق فيكون الحساب الأخير طرفاً في قيود التصحيح هذه ، ويترتب على تصحيح الأخطاء أقفال الحساب المعلق لإنهاء الغرض منه، وبالتالي يتحقق توازن ميزان المراجعة حسابياً.

مثال : عند تصوير ميزان المراجعة لأحدي المنشآت في ١٢/٣١/٢٠٢٣ وجد أن مجموع الجانب المدين ٢٠٢٣٠ ومجموع الدائن ٢٢٠٤٠ فرحل الفرق إلى حـ/ معلق، إلا أنه بعد المراجعة الدقيقة اكتشفت الأخطاء التالية مع العلم بأن العمليات التي لم ترد لها ذكر تعتبر صحيحة.

١- مشتريات نقدية بمبلغ ١١٠٠ جنية أثبتت باليومية بطريقة صحيحة إلا أن المبلغ رحل لحساب الصندوق (الأستاذ) بمقدار ١٠١٠ جنية.

٢- ومبيعات بمبلغ ٨٠٠ جنية علي الحساب إلي سامح ، أثبتت باليومية بطريقة صحيحة، ورحلت للأستاذ بالجانب الدائن من حـ/ سامح.

٣- مشتريات أثاث بمبلغ ٣٠٠ جنية نقدًا أثبتت باليومية كما يلي:

٣٠٠ من حـ / المشتريات

٣٠٠ إلى حـ / الصندوق

٤- دفعت المنشأة إلى المورد حسام ١٥٠ جنيه أثبتت باليومية بطريقة صحيحة إلا أن المبلغ رحل للجانب الدائن من حـ/حسام.

الحل:

ميزان المراجعة:

مدین	دائن	اسم الحساب		
٢٠٢٣٠	٢٢٠٤٠	المجموع السابق		
١٨١٠		حـ / معلق		
٢٢٠٤٠	٢٢٠٤٠			

له

حـ / معلق

منه

١٩١٠	رصيد			
------	------	--	--	--

قيود اليومية:

١ - ٩٠ من حـ / معلق

٩٠ إلى حـ / الصندوق

تصحيح الخطأ الناتج عن ترحيل القيد رقم...

بتاريخ...صفحة...

٢ - ١٦٠٠ من حـ / سامح

١٦٠٠ إلى حـ / معلق

٣- هذا الخطأ لم يكن له أثر علي توازن جانبي الميزان ويكون
تصحيحه عن غير طريق الحساب المعلق بالطريقة
المختصرة كما يلي:

٣٠٠ من حـ / الأثاث

٣٠٠ إلي حـ / المشتريات

٤- ٣٠٠ من حـ / حسام

٣٠٠ إلي حـ / معلق

وبترحيل القيود السابقة لحساب المعلق والحسابات التي تمت
تسويتها عن طريقه يظهر أثرها كما يلي:

منه	حـ / الصندوق	له
	١٠١٠	من حـ / المشتريات (١)
	٩٠	من حـ / معلق

منه	حـ / سامح	له
١٦٠٠	إلي حـ / معلق	٨٠٠
		من حـ / المبيعات (٢)

منه	حـ / حسام	له
٣٠٠	إلي حـ / معلق	١٥٠
		إلي حـ / الصندوق (٣)

منه	حـ/ معلق (فروق الدفاتر	له
١٨١٠	رصيد	١٦٠٠ من حـ/ سامح
٩٠	إلي حـ/ الصندوق	٣٠٠ من حـ/ رضا
١٩٠٠		١٩٠٠

الخلاصة:

الأخطاء المحاسبية تأخذ عدة صور منها ما يحدث في عملية القيد أو الترحيل أو عند إجراء العمليات الحسابية وتعتبر المراجعة الداخلية بمثابة الضمان للحد من الأخطاء لكي تصل إلي أدنى حد ممكن ، حتى تصبح القوائم المالية ذات دلالة موضوعية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي بعدالة. وتنقسم الأخطاء وفقاً لطبيعتها إلي نوعين: الأول أخطاء السهو أو الحذف والتي يمكن تصحيحها بتسجيل القيد الذي لم يثبت سهواً في الدفاتر - وهذا النوع من الأخطاء لا يؤثر علي توازن ميزان المراجعة ، ولكنه يؤثر علي صحة القوائم المالية ومدي مصداقيتها، وهنا يكون ميزان المراجعة متوازن حسابياً، ولكنه يكون مختلاً من الناحية المحاسبية ، أما النوع الثاني من الأخطاء فهو الأخطاء الارتكابية التي قد تكون بحسن نية، أو قد تكون بسوء قصد فتصبح غشاً . وهي أخطاء تأخذ صوراً عديدة منها الخطأ في المعالجة المحاسبية نتيجة الجهل وعدم الإلمام بالأصول والقواعد المحاسبية، والخطأ في إثبات مبلغ معين في

أحد جانبي القيد أو الخطأ في اسم الحساب.. كما أن الأخطاء تصنف تبعاً لمكان وقوعها داخل الدورة المحاسبية، فهناك أخطاء تقع عند القيد في اليومية، وأخطاء قد تقع عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ، وهناك أخطاء تقع في الميزانية فقط، أو أخطاء تقع في حسابات النتيجة فقط، أو أخطاء تحدث في حسابات النتيجة والميزانية معاً، وهي الأكثر شيوعاً مثل الخطأ بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، وسواء كان الخطأ يؤثر على ميزان المراجعة أو لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، فإن الطريق لتصحيح هذا الخطأ يكون من خلال تحديد مصدر هذا الخطأ، واتخاذ الإجراءات المصححة من خلال مراحل المراجعة التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية أو المراجع الخارجي على حد سواء لمراحل الدورة المحاسبية، ويتم تصحيح الأخطاء بالشطب عن طريق مسئول الحسابات، إذا كان الخطأ في دفاتر الأستاذ فيتم كتابة الرقم الصحيح وإعادة الترصيد مع توقيع المسئول على هذا التصحيح، أما إذا كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليومية المساعدة يتمثل في السهو أو الحذف فإن التصحيح يتطلب تسجيل القيد الذي سقط سهواً. أما إذا كان الخطأ في اليومية العامة أو اليومية المساعدة، فيتم بإحدى طريقتين الأولى الطريقة المطولة، حيث يتم إلغاء القيد الخطأ من خلال عمل قيد عكسي ثم إثبات القيد الصحيح، أو

الطريقة المختصرة من خلال تحويل القيد الخطأ إلى قيد صحيح بقيد واحد كما سبق أن أشرنا، وهذه الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة تصحح في نفس السنة التي حدثت فيها من خلال الطريقة المطولة والطريقة المختصة التي أشرنا إليها، أما الأخطاء التي تؤثر على توازن ميزان المراجعة وهي تلك التي تكتشف بصورة واضحة عند إعداد ميزان المراجعة وتؤدي إلى عدم توازنه فيفتح حساب معلق يكون طرفاً في قيود التصحيح حتى يتم تصحيح الأخطاء تماماً فيتم إقفال الحساب المعلق... وجدير بالذكر أن الأخطاء التي لا تؤثر على ميزان المراجعة ليس لها علاقة بالحساب المعلق ويتم تصحيحها بالطريقة المطولة أو المختصرة ، أما الأخطاء التي تؤثر في ميزان المراجعة وتؤدي إلى عدم توازنه فهي تصحح عن طريق الحساب المعلق وقد ترجع هذه النوعية من الأخطاء إلى الخطأ في ترصيد حساب معين، أو إثبات مبلغ في أحد طرفي القيد مغاير للطرف الآخر ، وهذا الأمر مخالف لنظرية القيد المزدوج حيث الجانب المدين يتساوى مع الجانب الدائن، أو قد يرجع إلى عدم إدراج بعض أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة.

(٢/٤/١) الغش: Fraud

يشير الغش للخطأ المتعمد الذي يستهدف تحريف المعلومات المالية، والذي يأخذ صورة أو أكثر من الوسائل التالية:

(أ) تحريف في الدفاتر والسجلات والحسابات لإخفاء سرقة أو عجز، ويحدث هذا التحريف نتيجة استغلال ثغرات وضعف في نظام الرقابة الداخلية لارتكاب المخالفات التالية:

- تسجيل مدفوعات وهمية، مثل إثبات أجور وهمية واختلاس قيمتها.

- اختلاس مقبوضات واردة من العملاء وعدم إثباتها بالدفاتر.

- اختلاس بضاعة واردة وعدم إثباتها في سجلات المخازن، أو تحرير أذن صرف وهمية من المخازن واختلاس هذه البضائع.

(ب) تحريف في الدفاتر والسجلات والحسابات ، وذلك بهدف التلاعب في نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة ويأخذ هذا النوع من التلاعب الصور التالية:

• تضخيم الأرباح: Maximization of Profits

من خلال تضخيم قيمة مخزون آخر المدة بخلاف الواقع، عدم إثبات بعض عمليات الشراء، تسجيل مبيعات وهمية لم تحدث.

• تخفيض الأرباح: Minimization of Profits

ويهدف إظهار المنشأة في صورة بخلاف الواقع كأن تحقق خسارة للتهرب الضريبي ، ويتم تخفيض الأرباح عمداً من خلال تخفيض قيمة بضاعة آخر المدة، أو زيادة قيمة المشتريات أو أي مدفوعات أخرى على خلاف الواقع، أو تخفيض قيمة المبيعات، أو المبالغة في حساب المخصصات.

• التلاعب في قيم الأصول والخصوم بالميزانية: حيث يأخذ هذا

التلاعب بعض الصور منها عدم التطبيق الصحيح للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الحذف المتعمد لبعض بنود القوائم المالية، تزوير بعض المستندات لكي تتلاءم مع البنود التي تم التلاعب بها والتي تتضمنها الميزانية العمومية، ويمتد هذا التزوير إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية، وتتمثل خطورة التلاعب في إظهار مركز مالي غير حقيقي، أنه يتم من خلال موظفين بالمنشأة تحت سمع وبصر الإدارة، وهو ما يجعل مهمة المراجع في اكتشاف الغش تصبح مهمة عسيرة ، ولكنها ليست مستحيلة إذا ما بذل المراجع درجة عالية من العناية والمهارة الفنية لاختراق هذا الغش المحكم الذي يتم من خلال سيناريو متفق عليه بين إدارة المنشأة والعاملين. وجدير بالذكر أن تفعيل مبدأي الحوكمة وهما الإفصاح والشفافية، ومسئوليات مجلس الإدارة، حيث يتم تشكيل لجنة مراجعة من

أعضاء غير تنفيذيين في الشركات تقوم بالتنسيق بين المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي ، وتقديم تقارير دورية لإدارة الإفصاح والحوكمة بهيئة الرقابة المالية سوف يؤدي إلى تضيق الخناق على مثل هذه التلاعبات فدور هذه اللجنة في تحسين الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية مما ينعكس علي تحسين جودة القوائم المالية المنشورة وتدعيم مصداقية تلك القوائم الأمر الذي يوفر للمستثمرين الثقة في تلك القوائم.

(٣/٤/١) مسئولية اكتشاف الأخطاء والغش:

إن استراتيجية المنشأة عندما تضع نظام الرقابة الداخلية أن تعمل من خلال بعض الضوابط والإجراءات التي تستهدف حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس "الغش" ، وكذلك ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية وخلوها من (الأخطاء) الجوهرية لذلك فإن إدارة المنشأة التي أعدت هذا النظام بما يتضمنه من إجراءات وقائية واحترافية تتحمل مسؤولية ضعف نظام الرقابة الداخلية والذي قد يستغل ثغراته في حدوث الأخطاء والغش التي سبق أن أشرنا إليها تفصيلاً .

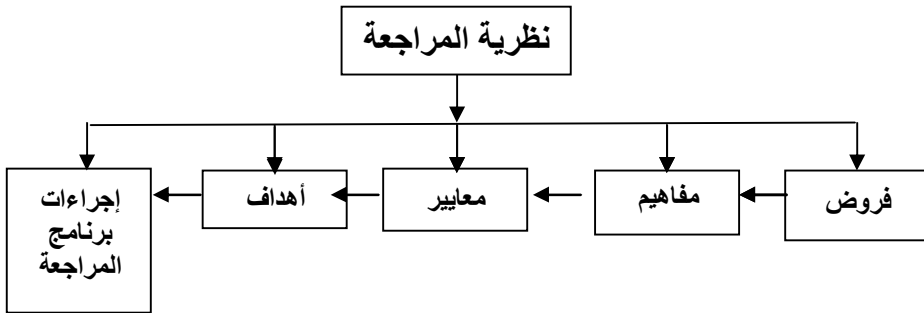
والمراجع وهو يستهدف في المقام الأول إبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وجودتها، وما تعكسه من دلالات عن سلامة نتيجة النشاط، وعدالة قائمة المركز المالي، فان حجر الزاوية لعمل المراجع هو اختبار نظام الرقابة الداخلية لتحديد

حجم العينة ومن تم وضع برنامج المراجعة والذي يتم من خلاله الاستعانة بأدلة إثبات للتحقق من عدم وجود أخطاء أو غش لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

وحيث أن المراجع يقوم بعمله من خلال استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة ولا يعتمد على أسلوب الفحص الشامل، لذلك فهو غير مسئول عن كافة الأخطاء والغش بشرط أن يبذل العناية المهنية الواجبة، من خلال برنامج المراجعة الذي يعده ، حيث يقوم من خلاله بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة على أساس الشك المهني وذلك عند تقييمه لأدلة الإثبات التي جمعها عن المعاملات المالية ونتائجها، والتي قد تكون متعارضة، وهذا التباين قد يدفعه إلى التحري عن سلامة المستندات والشهادات الصادرة عن إدارة المنشأة، وبالتالي فإن المعيار الكاشف لمدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش هو بذل العناية المهنية الواجبة، أما إخلال المراجع بهذا المعيار فأنه يصبح في موقع المسؤولية عن الأخطاء أو الغش ، وهو بذلك يواجه مسؤولية مدنية، أو مسؤولية جنائية أو مسؤولية تأديبية ، وذلك حسب درجة جسامة الإهمال المهني أو التقاعس المتعمد عن ممارسة درجة معقولة من العناية المهنية والمهارة الفنية.

(٥/١) مكونات نظرية المراجعة:

يمكن تعريف نظرية المراجعة بأنها مجموعة من الفروض والمفاهيم، والمعايير والأهداف والإجراءات، والتي تمثل مبادئ تلقي قبولاً وامتعارف عليها في المجال المهني، حيث تفيد المراجع في اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة. ويشير الشكل التالي لمكونات نظرية المراجعة كما يلي:



وفيما يلي شرح موجز للعناصر سالفة الذكر:
(١/٥/١) الفروض:

يمكن تعريف الفروض بأنها المبادئ الأساسية والتي تمثل حقائق يعتمد عليها في تبيان هدف المراجعة أو ممارسات المراجعة.

وفيما يلي عرض لفروض المراجعة التي يمكن أن تشكل جانباً في بناء نظرية المراجعة:

- (١) ليس هناك ثمة تعارض في المصالح بين المراجع من جهة، والإدارة المعنية بإعداد القوائم المالية من جهة أخرى.

وينبثق من هذا الفرض مفهوم إستقلال المراجع وحياده، حيث أنه يمثل طرفاً مستقلاً ومحايلاً بين إدارة المنظمة من جهة ، وأصحاب المصلحة من جهة أخرى.

(٢) إن وجود نظام للرقابة الداخلية يتسم بالكفاءة والفعالية يكون مؤشراً ذو دلالة موضوعية علي سلامة ودقة مخرجات نظام المعلومات الذي تعتمد عليه إدارة المنظمة والأطراف ذات العلاقة.

ويرتبط بهذا الفرض مفهوم خطر المراجعة Audit Risk والذي يشمل مخاطر الفشل في اكتشاف خطأ مادي، وكذلك المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية.

(٣) إن الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في تقريره بشأن مدي عدالة القوائم المالية ، يتطلب بالضرورة حتمية الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تلقي قبولا عاما. وعلي ذلك فإن المعلومات التي تعكسها هذه القوائم المالية تتسم بالدقة المحاسبية ، ودرجة الإفصاح الكافي في ضوء تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ، ومفهوم التقرير.

(٤) إن التأهيل العلمي والعملية للمراجع يمكنه من تحقيق كفاءة وفعالية الأداء لعملية المراجعة ، الأمر الذي يمكنه من التحقق من مدي جودة القوائم المالية، ويكمل هذا الفرض عدم وجود أي قيود أو عوائق تحول دون قيام المراجع

بالتحقق من جودة القوائم المالية ، وبالتالي تتلاشي، فجوة التوقعات بين المراجع نمى جهة والمساهمين والأطراف ذات العلاقة من جهة أخرى.وينبثق من هذا الفرض مفهوم رقابة الجودة ومفهوم العناية الواجبة.

(٥) ما لم يكن هناك دليل على العكس فإن ما حدث في الماضي يمكن أن يحدث في المستقبل. وهذا الفرض يؤكد على الثبات والاستمرارية، وبالتالي فإن خبرات المراجع المتراكمة فيما يتعلق بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها سوف تساعد في تقييم الأحداث المالية والحقائق التي تعامل معها في الماضي وصولاً إلى استشراف المستقبل، فالمعلومات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق وما به من نواحي قوة أو ضعف، وكذلك المبادئ المحاسبية التي تنتهجها المنظمة والتي تكون متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها سوف تكون مستمرة في المستقبل ما لم يكن هناك أي متغيرات محتملة، وينبثق من هذا الفرض مفهوم الثبات والاستمرارية.

(٦) تلعب أدلة الإثبات دوراً محورياً في تمكين المراجع بإبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية ، وبالتالي فإن هذا الفرض يعكس أهمية هذه الأدلة في تمكين المراجع من تحقيق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، حيث يقوم المراجع

بجمع وتقييم هذه الأدلة في ضوء مفهوم الموضوعية وذلك في إطار زمني ملائم ، وتكلفة مناسبة.

(٢/٥/١) المفاهيم:

تعتبر المفاهيم بمثابة إستنتاجات من الفروض، كما أن مفاهيم المراجعة تعكس إجراءات المراجعة. ويمكن عرض هذه المفاهيم كما يلي:

١ - مفهوم الإستقلال للمراجع:

ويتضمن مفهوم الإستقلال ثلاثة عناصر أساسية مترابطة هي:

(أ) الإستقلال المادي.

(ب) الاستقلال التنظيمي.

(ج) الاستقلال الفكري "الذهني".

ويعتبر الإستقلال الفكري مسئولية المراجع ذاته في الحفاظ

عليه لأنه يكمن في ضميره ، حيث يتبلور في ثلاثة مقومات هي:

- الاستقلال الفكري عند وضع برنامج المراجعة.

- الاستقلال الفكري عند القيام بالفحص والتحقق.

- الاستقلال الفكري عند كتابة التقرير.

وجدير بالذكر أن مفهوم الاستقلال يمثل إستنتاجاً منطقياً من

الغرض الأول السابق بيانه ومؤداه : أنه ليس هناك ثمة تعارض في

المصالح بين المراجع من جهة، والإدارة المعنية بإعداد القوائم المالية من جهة أخرى.

٢ - مفهوم خطر المراجعة:

يعرف خطر المراجعة بأنه ذلك الحدث الذي يفشل بسببه المراجع في أن يصيغ تقرير المراجعة عندما تكون القوائم المالية بها أخطاء مادية جوهرية^(١).

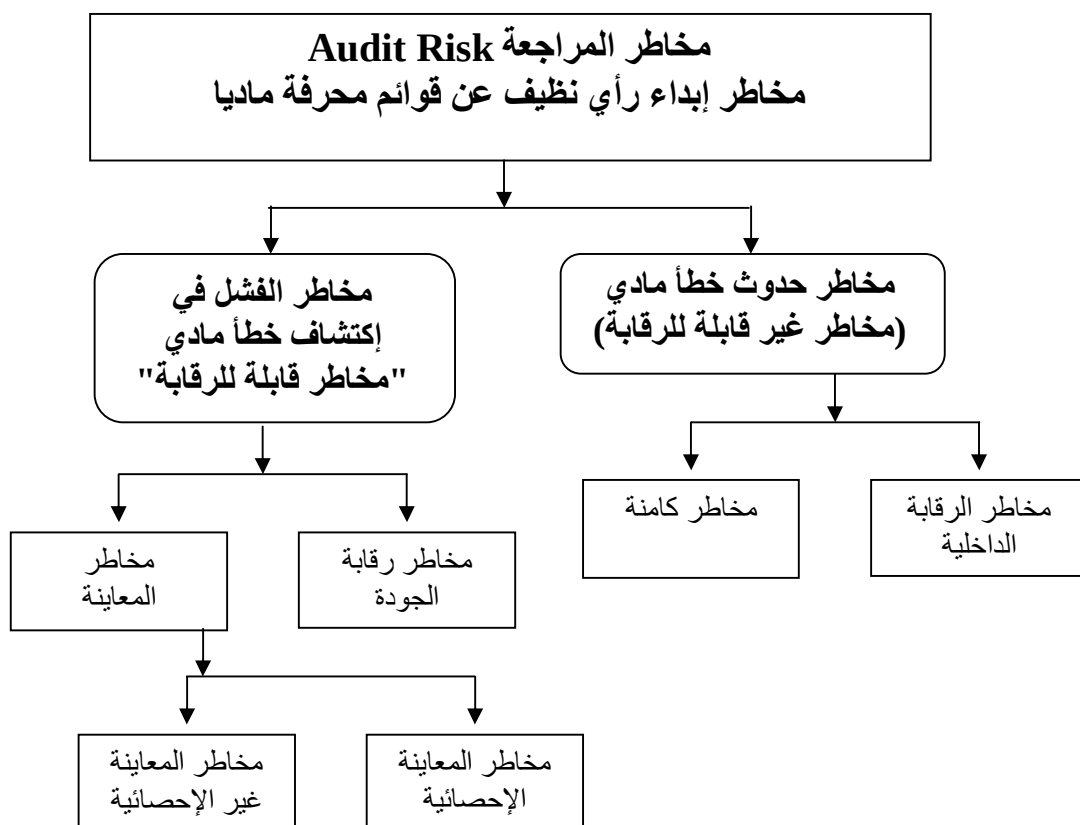
كما يعرفها البعض الآخر بأنها المخاطر التي تشير إلى أن المراجعين قد يعطون رأي مراجعة غير ملائم علي القوائم المالية ويكون ذلك من خلال صورتين :

(أ) مخاطر ألفا A Risk وهي المخاطر الخاصة بأن المراجع قد يعبر عن رأي متحفظ عن قوائم مالية غير محرفة جوهريا.

(ب) مخاطر بيتا B Risk وهي المخاطر الخاصة بأن المراجع قد يعبر عن رأي غير متحفظ عن قوائم مالية محرفة ماديا .

والشكل التالي يوضح مكونات مخاطر المراجعة.

(١) American Institute of Certified Public Accountants, Audit risk and Materiality in conducting and Audit" statement on auditing standards N 47, ALCPA, p 983. .



وفيما يلي نعرض لمكونات خطر المراجعة وفق الشكل السابق علي النحو التالي:

أولا : مخاطر حدوث خطأ مادي:

ترجع مخاطر حدوث خطأ مادي بالقوائم المالية إلى عاملين هما:

- المخاطر الكامنة.
- مخاطر الرقابة الداخلية.

وفيما يلي مناقشة للعاملين المذكورين:

(١) المخاطر الكامنة:

يعرف الخطر الكامن : "بأنه ذلك الخطر الناتج عن عدم وجود إجراءات رقابية محددة تمنع حدوث الأخطاء أو تبرزها عند حدوثها، ويشير هذا التعريف إلى احتمالية وجود خطأ مادي وهو يصنف ضمن مخاطر غير قابلة للرقابة نتيجة عدم وجود أو ضعف ضوابط الرقابة الداخلية ، وقد تنتج هذه المخاطر الكامنة كنتيجة لعدم أمانة إدارة المنظمة موضع المراجعة فتلجأ إلى التحريف في القوائم المالية بدافع إظهار المنظمة في صورة مغايرة للواقع بهدف إنجاح عزمها علي زيادة رأس المال وطرح أسهم جديدة ، أو نتيجة لمحاولة جذب مستثمر إستراتيجي للاستحواذ على حصة حاکمة فيها ، وهو ما يدفعها على إظهار معلومات لا تعكس واقع المنظمة، وقد يتجه التحريف في بنود القوائم المالية إلي التقديرات المحاسبية مثل المخصصات ، والإهلاكات ، وتقييم مخزون آخر المدة.

(٢) مخاطر الرقابة الداخلية^(١):

من المؤكد أن وجود حزمة من الضوابط والإجراءات الوقائية في نظام الرقابة الداخلية الذي تقوم بوضعه إدارة المنظمة

(١) دكتور طارق عبد العظيم أحمد ، دراسات وبحوث في المراجعة المتقدمة ، بنها ، مكتبة الجامعة ، ٢٠١٠ ، ص ١٤٢ .

لضمان الحفاظ وحماية الأصول، وكذلك لضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية فإن ذلك ينعكس علي تخفيض احتمالات حدوث أخطاء جوهرية أو حالات غش إلى أدنى حد ممكن ، لذلك فإن المراجع في سبيله إلى مواجهة مخاطر الرقابة الداخلية فإنه يقوم بإجراءات التحقق من مدي الالتزام ، وإجراءات التحقق الجوهرية.

ثانياً: مخاطر الفشل في اكتشاف خطأ مادي :

وهذا النوع من المخاطر يمكن الرقابة عليه ، ويتضمن عاملين هما:

- مخاطر رقابة الجودة. - مخاطر المعاينة.

(١) مخاطر رقابة الجودة:

وهذه المخاطر تنتج من القصور في جمع أدلة إثبات وتقييمها بموضوعية على نحو صحيح، وقد يرجع ذلك إلى بعض البنود التي تتضمنها القوائم المالية ، مثل التقديرات المحاسبية والتي تستند إلى التقدير الشخصي، لذلك فمن الضروري العناية بالتأهيل السلوكي للمراجعين من خلال النشرات المهنية الإلزامية والتي تستهدف الارتقاء بجودة الحكم المهني للمراجع في إطار الالتزام بالقواعد الأخلاقية للمهنة ، فضلاً عن حرص المراجع عن عدم التعرض للأخطار الناتجة عن مخالفة دستور المهنة حتى لا يقع تحت طائلة الإخلال بالمسؤولية التأديبية أو المسؤولية المدنية، أو المسؤولية الجنائية، وهو ما يتطلب أن يتصف المراجع بالنزاهة والاستقامة

والكفاءة والموضوعية خاصة، وأن المراجع وهو في سبيله لإبداء الرأي بشأن القوائم المالية ومدى عدالتها ، فإنه يقوم بتجميع أدلة إثبات كافية وملائمة وتقييمها على نحو صحيح بعيدا عن أي هوي قد يتحكم فيه الحكم الشخصي للمراجع نتيجة فشله في اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية بسبب عدم كفاءة وفعالية تجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعاملات المالية ونتائجها، وهو ما يعكس مخاطر الرقابة علي جودة القوائم المالية سواء كان الخطأ المهني للمراجع بقصد أو دون قصد.

وعلى ذلك فإن العمل علي مواجهة مخاطر الجودة يتطلب المراجع العمل علي التحسين المستمر لمستوي الأداء المهني لفريق المراجعة المعاون له، حيث يتم تأسيس معايير جودة تتضمن سياسات وإجراءات لتحقيق جودة العمل ومتابعة نتائج عمل المراجعة للتأكد من أنه نتاج التوجيه والإشراف الدقيق ، وأنه تم بطريقة توفر تأكيد معقول بأن العمل قد تم أدائه بشكل يتسم بالكفاءة والفعالية.

(٢) مخاطر المعاينة:

تتقسم هذه المخاطر إلي نوعين:

- (أ) الخطر الناتج عن استخدام العينات الإحصائية.
- (ب) الخطر الناتج عن استخدام العينات غير الإحصائية.

ويرجع احتمال حدوث الخطر في كلا من العينات الاحصائية وغير الإحصائية إلى أن كلا النوعين من العينات تستند في اختيارها وتقييمها إلى التقدير الشخصي للمراجع، وجزير بالذكر أن المراجعين يختلفون في درجة قبولهم للخطر ، فالبعض لديهم الاستعداد لتقبل درجة خطر عالية ، في حين أن الآخرين يفضلون سياسة الحيلة والحذر في قبول الخطر ، وذلك في ضوء رقم الأعمال للوحدة محل المراجعة.

والخطر الناتج عن استخدام أسلوب العينات ، حيث تتحدد حجم العينة في ضوء اختبار نظام الرقابة الداخلية المطبق ، فهذا الخطر يعكس فشل المراجع في الوقوف على حقيقة الأخطار الجوهرية، حيث تكون العينة المختارة غير ممثلة للمجتمع، وبالتالي تحدث العديد من المخاطر منها:

- (أ) خطر الرفض غير الصحيح للعينة.
- (ب) خطر القبول غير الصحيح لعينة بها أخطار.
- (ج) خطر انخفاض أو زيادة الثقة وهي الناتجة من (أ) أو (ب) ، حيث تعني الثقة Confidence بأنها قياس احتمال وقوع تقدير العينة خلال حدود الدقة الموضوعية أو المتوقعة ، ويعبر عن الثقة في شكل مدي ثقة وهذا المدي يتوقف علي الخبرة المهنية للمراجع في تحديد العوامل التي تؤثر في نطاق الفحص مثل المخاطرة

والأهمية النسبية وتجدر الإشارة إلى أن المراجع يقترب من مستوى الدقة ومستوى الثقة في ضوء سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنظمة.

وعلي ذلك فإن مفهوم خطر المراجعة يمثل إستنتاجاً منطقياً مستمد من الفرض الثاني لنظرية المراجعة والسابق ببيانه والذي يقضي. "بان وجود نظام للرقابة الداخلية يتسم بالكفاءة والفعالية يكون مؤشراً ذو دلالة موضوعية علي سلامة ودقة مخرجات نظام المعلومات الذي تعتمد عليه إدارة المنظمة والأطراف ذات العلاقة.

(٣) مفهوم الأهمية النسبية:

يقصد بمفهوم الأهمية النسبية أنه مصطلح يشير إلى نسبية أو أهمية بند معين ضمن مكونات القوائم المالية ، بحيث يعتبر هذا البند ذو أهمية نسبية ، إذا ما كان استبعاده أو تحريفه يشكل تأثيراً جوهرياً على دلالات القوائم المالية، وما تعكسه من مؤشرات، وهو الأمر الذي يؤثر علي الصورة الذهنية للموقف المالي للمنظمة الذي تعكسه هذه القوائم المالية وبالتالي على مستخدمي وقارئ هذه القوائم من الأطراف الداخلية "إدارة المنظمة" أو الأطراف الخارجية " المساهمين - الدائنين - البنوك ... الخ " ويعتبر التحريف في القوائم المالية ذو أهمية نسبية علي المستخدم لهذه القوائم ، إذا ما كان من شأن هذا التحريف أن يؤثر سلباً أو إيجاباً علي قراره.

وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ نتيجة التحريف في بند من البنود الواردة بالقوائم المالية .

ولقد قدم Cuching, Searfoss and Randall منهجاً كمياً لتقدير حدود الأهمية النسبية للأخطاء على الوجه التالي^(١):

(أ) يقوم مراقب الحسابات بتقدير حدود الأهمية النسبية الكلية للأخطاء أي أقصى مبلغ خطأ يمكن قبول وجوده في القوائم المالية.

(ب) يقوم مراقب الحسابات بتقدير أقصى مبلغ يمكن أن يسمح بوجوده في البنود التي تراجع باستخدام المعايير الاحصائية، كما يقوم بذات الخطوة بالنسبة للبنود التي تراجع بأساليب غير إحصائية ويتم ذلك باستخدام أساليب كمية .

(ج) المقارنة مع حدود الأهمية النسبية :

ولكي يحدد المراجع ماي مكن أن يعتبر تقلبات غير عادية أو يحكم على بند ما بأن قيمته الدفترية معقولة، فإنه يقارن هذه القيمة الدفترية مع القيمة التقديرية التي توصل إليها، فإذا كانت القيمة الدفترية تقع داخل فترة

(١) دكتور أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٤ ، ص ٢٦ .

الثقة للتنبؤ ، فإن ذلك يعني أن القيمة الدفترية تقع في الحدود المعقولة وبالتالي:

- إنها غالبًا خالية من أي أخطاء هامة .
- لم يحدث أي تغير ذو أثر هام في الظروف المحيطة بالمنشأة .
- لم تقع أحداث غير عادية تؤثر على نشاط المنشأة .

(٤) مفهوم التقرير:

لما كان الغرض الأساسي للمراجعة هو التحقق من أن الحسابات الختامية تعبر تعبير عادلا عن نتيجة النشاط ، وأن الميزانية تعبر بعدالة عن المركز المالي للوحدة محل المراجعة ، فإن التقرير الذي يعده المراجع يجب أن يشمل بكل وضوح تعبيرات واضحة علي سبيل اليقين تشير إلي رأي المراجع دون أدنى غموض أو لبس مع بيان الحثيات والمعلومات التي تؤيد رأي المراجع لأن التقرير المعد هو موجه إلي مستخدمي القوائم المالية. ولقد أوضحت التجربة الأمريكية والتي سوف نعرض لها لاحقا المعايير التي تحكم إعداد تقرير المراجع وهي:

المعيار الأول: يوضح مدى تمشي القوائم المالية التي أعدتها الوحدة محل المراجعة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المعيار الثاني: يشير إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى.

المعيار الثالث: التحقق من مدى الإفصاح الكافي في القوائم المالية .

المعيار الرابع: أن يكون إفصاح المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة.

وحتى تكون تقارير المراجع الموجهة إلى كافة الأطراف الداخلية والخارجية من مستخدمي القوائم المالية تتسم بالفعالية والكفاءة ، فإنها يجب أن تحتوي على معلومات كافية تمثل النتائج التي توصل إليها المراجع ، والتي تشكل الحثثات المؤيدة للرأي الذي توصل إليه، ويجب أن يتسم التقرير بالاكتمال والوضوح والحسم والشمول من خلال ما يتضمنه من تعبيرات ومصطلحات لا تقبل التأويل، وهي بذلك تصبح أداة فعالة للاتصال مع كافة الأطراف ذات العلاقة بهذا التقرير سواء إدارة الوحدة محل المراجعة الذي يرتبط معهم بالمسؤولية العقدية، أو الأطراف الخارجية الذين يعدون من أطراف الوكالة بالرغم من عدم وجود عقد مكتوب معهم حيث تكون مسؤولية المراجع تجاههم مسؤولية تقصيرية مثل المساهمون والدائنون ، البنوك ، الضرائب...الخ.

ويمثل مفهوم الأهمية النسبية ، وكذلك مفهوم التقرير استنتاجين مستمدين من الفرض الثالث لنظرية المراجعة والسابق بيانه والذي يقضي بالآتي:

إن الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في تقريره بشأن مدى عدالة القوائم المالية يتطلب بالضرورة حتمية الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تلقي قبولا عاماً ، وعلى ذلك فإن المعلومات التي تعكسها هذه القوائم المالية تتسم بالدقة المحاسبية ودرجة الإفصاح الكافي في ضوء تطبيق مبدأ الأهمية النسبية.

(٥) مفهوم العناية الواجبة:

يمثل مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة أحد المعايير التي تتشكل منها مجموعة المعايير التنظيمية التي تتعلق بالتكوين الشخصي للمراجع.

وهناك عدة مقاييس تعكس مدى بذل العناية المهنية للمراجع.

(أ) مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المراجع وقام بتقييمها.

(ب) إكمال أوراق العمل والتي تمثل وثائق لما بذله المراجع من عناية مهنية واجبة .،

- (ج) مدى كفاءة وفعالية التقرير المقدم من المراجع والذي يعكس مهارته وتطبيقه المعتدل لمبدأ الحيطة والحذر.
- (د) مدى الالتزام بدليل إرشادات وإجراءات المراجعة.

(٦) مفهوم رقابة الجودة:

يجب على فريق العمل المنوط به عملية المراجعة أن يتمسك بالإجراءات المصممة للتأكيد على جودة المراجعة وعلى إعتناق ثقافة الجودة، أي تأصيل ثقافة مهنية حديثة لنطاق عمل المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية على حد سواء ، وهو ما يتطلب تأسيس معايير جودة تتضمن سياسات وإجراءات تحقق جودة العمل بالوحدة محل المراجعة تكون أساسا للرقابة والمتابعة لنتائج عمل المراجعة في ضوء معايير الجودة المحددة مسبقا.

وتحقيق مفهوم رقابة الجودة تتطلب الاستعانة بأعضاء فريق العمل الخاص بعملية المراجعة من ذوي التخصصات النوعية ذات العلاقة بمختلف جوانب عملية المراجعة ، مع توافر التأهيل العملي بما يوفر مراجعين ذوي كفاءة ملائمة ، وأن هذا الفريق يخضع للتوجيه والإشراف الدقيق لضمان جودة عمليات المراجعة بكفاءة وفعالية من خلال أداء عمل المراجعة طبقا لمعايير المراجعة والمتطلبات المهنية الأخرى.

ويمثل مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة ، ومفهوم رقابة الجودة استنتاجين مشتقين من الفرض الرابع لنظرية المراجعة والسابق عرضه ومفاده:

إن التأهيل العلمي والعملية للمراجع يمكنه من تحقيق كفاءة وفعالية الأداء لعملية المراجعة ، الأمر الذي يمكنه من التحقق من مدى جودة القوائم المالية ، ويكمل هذا الفرض عدم وجود أي قيود أو عوائق تحول دون قيام المراجع بالتحقق من جودة القوائم المالية.

(٧) مفهوم الثبات والاستمرارية:

يقوم هذا المفهوم على الثبات والاستمرارية في تطبيق السياسات المحاسبية من عام إلى آخر، وأن أي تغيير تجربة الوحدة محل المراجعة في هذه السياسات يكون بأسباب منطقية ، وعليها أيضا الإفصاح عن هذا التغيير.

وعلي ذلك فإن المراجع يعد مسئولا عن مراجعة التقديرات المحاسبية الخاصة بالوحدة - محل المراجعة - باعتبارها أحد مجالات إنتاج المعلومات المحاسبية بشكل يسمح بتعظيم منفعة الاستخدام للمعلومات المحاسبية ، وكلما إتسمت التقديرات المحاسبية بالدقة كلما ادي ذلك إلي جودة المحتوي الإخباري للتقارير المحاسبية ، نظرا لأن التقديرات المحاسبية تمثل أهم محددات نظام المعلومات المحاسبية وأنها كلما كانت تتسم بالدقة والموضوعية

والبعد عن الحكم الشخصي، كلما انعكس ذلك على جودة ومصداقية القوائم المالية، من هنا فإن تطبيق مفهوم الثبات والاستمرارية يتطلب من المراجع التحقق من استمرارية العلاقات القائمة بين البيانات بما يوضح مدى ملائمة استمرار المعادلات التي استخدمتها الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية، وجدير بالذكر أن مفهوم الثبات والاستمرارية يمثل أهم إجراءات مدى الالتزام عند اختبار نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة.

ومفهوم الثبات والاستمرارية يمثل استنتاجاً منطقياً من الفرض الخامس السابق بيانه ومؤداه:

" ما لم يكن هناك دليل على العكس فإن ما حدث في الماضي يمكن أن يحدث في المستقبل."

وهذا الفرض يؤكد على مفهوم الثبات والاستمرارية وبالتالي فإن خبرات المراجع المتراكمة فيما يتعلق بالمنشأة محل المراجعة سوف تساعد في تقييم الأحداث المالية والحقائق التي تعامل معها في الماضي ، وصولاً إلى استشراف المستقبل، فالمبادئ المحاسبية التي تنتهجها المنشأة والتي تكون متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، سوف تكون مستمرة في المستقبل ما لم يكن هناك أي متغيرات محتملة.

(٨) مفهوم دليل إثبات كافي وملائم للمراجعة :

أن الحصول على دليل إثبات للمراجعة كافي وملائم سيكون حجر الزاوية في توصل المراجع إلى استنتاجات موضوعية تكون أساسا لإبداء رأيه في مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية التي قام بمراجعتها.

وجدير بالذكر أن المراجع يقوم بأداء إجراءات الالتزام، وإجراءات التحقق الجوهرية بهدف جمع أدلة إثبات يتم بموجبها تكوين الرأي عن مدى عدالة وجودة القوائم المالية .
ويوضح الشكل التالي العلاقة بين إجراءات المراجعة وأدلة الإثبات ورأي المراجع.

وعلي ذلك فإن مفهوم استخدام دليل إثبات ملائم وكاف لعملية المراجعة ، يسهم في اقتناع المراجع بالرأي الذي يبديه بشأن مدى عدالة القوائم المالية ، ويمثل استنتاجاً منطقياً مستمد من الفرض السادس والسابق بيانه والذي يقضي بالآتي:

"تلعب أدلة الإثبات دوراً محورياً في تمكين المراجع في إبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي فإن هذا الفرض يعكس أهمية هذه الأدلة في تمكين المراجع من تحقيق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، حيث يقوم المراجع بجمع وتقييم هذه الأدلة في ضوء مفهوم الموضوعية وذلك في إطار زمني ملائم وبتكلفة مناسبة".

(٣/٥/١) المعايير:

تعرف المعايير بأنها الأنماط أو المقاييس التي تحكم الأداء المهني لعملية المراجعة ، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم.

ويجب التفرقة بين معايير المراجعة Auditing Standard وبين إرشادات المراجعة Guide lines فالأولي تمثل مبادئ عامة تحكم الأداء المهني للمراجع ، أما الثانية فهي مبادئ تفصيلية ، وقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٧٢ نشرة تتضمن معايير المراجعة طبقاً لما هو متعارف عليه في الممارسة المهنية.

وتتقسم هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات يضم كل منها مجموعة المعايير التي تدرج تحت كل مجموعة من المجموعات الثلاث وهي:

المجموعة الأولى: معايير عامة: General Standard

ويندرج تحت هذه المجموعة المعايير الثلاثة التالية:

١. معيـار التأهيل العملي: حيث جاء بهذا المعيار أنه يجب أن يتم أداء عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص تتوافر لديهم متطلبات التأهيل العملي وهي نتاج التدريب والتعليم المستمر لإكسابهم المهارة الفنية اللازمة للعمل في مجال المراجعة .
٢. معيـار الاستقلال والحياء: وهو يتضمن ثلاثة أنواع من الاستقلال:

(أ) الاستقلال التنظيمي.

(ب) الاستقلال المالي.

(ج) الاستقلال الفكري.

٣. معيـار بذل العناية المهنية الواجبة: وهو أحد المعايير التي يجب مراعاتها عند أداء عملية المراجعة، وأيضا عند إعداد التقرير لمستخدمي وقارئ هذه القوائم المالية.

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني:

Standards of field work

ويندرج تحت هذه المجموعة المعايير الثلاثة التالية:

- ١- معيار تخطيط العمل وتوزيع المهام على فريق المراجعة والإشراف عليهم ، وهو ما يتطلب وضع برنامج مراجعة حيث يتم توزيع المسؤوليات التنفيذية على فريق عمل المراجعة والذي يجب صقله ببرامج تدريبية مثل:
(أ) برنامج فحص نظام الرقابة الداخلية.
(ب) برنامج مراجعة الميزانية.
(ج) برنامج فحص القوائم والحسابات والكشوف الملحقة بالميزانية.
(د) برنامج مراجعة الحسابات الختامية.

٢- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية وهو حجر الزاوية في التخطيط لعملية المراجعة، ويتضمن هذا المعيار تحديد مدى الإختبارات التي يجب أن يقوم بها المراجع لنظام الرقابة الداخلية سواء اختبارات مدى الإلتزام أو اختبارات التحقق الجوهرية وذلك لتحديد حجم العينة طبقا لنتائج هذه الإختبارات.

٣- معيار أدلة وقرائن الإثبات من خلال تجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات تتسم بالكفاية والملائمة والصلاحية بالإضافة إلي التوقيت المناسب اللازم للحصول عليها، حيث تتعدد وتتنوع هذه الأدلة منها:

- (أ) الجرد الفعلي.
- (ب) المصادقات سواء الإيجابية أو السلبية.
- (ت) الارتباطات.
- (ث) المراجعة بالمقارنة.
- (ج) المراجعة الحسابية.
- (ح) المراجعة المستندية.
- (خ) المراجعة الفنية.
- (د) الشهادات الداخلية والخارجية.
- وهذا التعدد والتنوع لأدلة الإثبات يسهم في توفير أساس موضوعي للمراجع لإبداء رأيه بشأن عدالة القوائم المالية وجودتها.

المجموعة الثالثة : مجموعة معايير إعداد التقرير

Standard of Reporting

وتتكون هذه المجموعة من أربعة معايير هي:

- ١ - معيار توضيح تقرير المراجع مدى تمشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ٢ - معيار مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، وأن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ المحاسبية .

- ٣ - معيار الإفصاح والشفافية: حيث انه ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة فإن الإفصاح بالقوائم المالية يعد كافيا.
- ٤ - معيار إفصاح المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، ويجب أن يحدد في تقرير المراجع طبيعة عمله ودرجة مسؤوليته .

Auditing Procedures : إجراءات المراجعة (٤/٥/١)

هناك خمسة أنواع من الإجراءات التي يتبعها المراجعون عندما يقومون بتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن المعاملات المالية ونتائجها، وذلك لتحديد مدى عدالة القوائم المالية:

النوع الأول: دراسة تحليلية لنظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة محل المراجعة.

النوع الثاني: إختبارات الرقابة بهدف تقدير خطر الرقابة.

النوع الثالث: الإجراءات التحليلية والتي تشمل استخدام نسب التحليل المالي والمحاسبي ومقارنتها بالنسب المقابلة لها في السنوات السابقة.

النوع الرابع : الاختيارات التفصيلية للأرصدة خاصة أرصدة الميزانية، مثل إرسال مصادقات للتحقق من أرصدة حسابات العملاء المدينة.

النوع الخامس: الاختبارات الأساسية ، وهي تتبلور في إجراء اختبارات علي دورة المحاسبة ، فإذا ما كان تسجيل الأحداث المالية تم علي وجه الدقة في دفتر اليومية ، ثم تم ترحيل هذه القيود للحسابات ذات العلاقة بدفتر الأستاذ، فإن المراجع هنا يمكن أن يصل ألي قناعة بسلامة وصحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام.

وفيما يلي شكل يوضح مكونات نظرية المراجعة وذلك وفقا لما تم إستعراضه عند عرض الفروض والمفاهيم المشتقة منها ، ثم المعايير وفقا للتجربة الأمريكية.

الوحدة التعليمية الثانية

(٢) تعيين المراجع والخطوات التمهيدية لعملية مراجعة جديدة

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/٢) إلقاء الضوء علي تعيين المراجع الخارجي في ضوء تنظيم مهنة المراجعة في مصر.

(٢/٢) بيان الخطوط الرئيسية لمحتوي ومضمون خطاب قبول التعيين.

(٣/٢) إيضاح الخطوات التمهيدية لعملية مراجعة جديدة.

(٤/٢) بيان كيفية توثيق عملية المراجعة من خلال أوراق العمل.

(٥/٢) إيضاح ماهية برنامج المراجعة وأنواعه.

الوحدة التعليمية الثانية

(٢) تعيين المراجع والخطوات التمهيدية لعملية مراجعة جديدة

(١/٢) تعيين المراجع الخارجي في ضوء تنظيم مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية:

وفقا للقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والذي ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، حيث تقتصر مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة علي كل من هو مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية ، وهذا السجل يتضمن ٣ جداول هي:

- (أ) جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين (جدول أ).
- (ب) جدول المحاسبين والمراجعين (جدول ب).
- (ج) جدول المحاسبين والمراجعين (جدول ج).

وبالنسبة لجدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين فيشترط الحصول على درجة البكالوريوس في التجارة شعبة محاسبة ، كما أن جدول المحاسبين والمراجعين (ب) فيضم المحاسبين والمراجعين الذين أتموا تمرينهم أو تدريبهم على أعمال المحاسبة والمراجعة لمدة ثلاث سنوات ، حيث يتم نقلهم من جدول (أ) إلى الجدول (ب).

ويضم جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين الجدول (ج) حملة المؤهلات التجارية المتوسطة ، والذين كانوا يمارسون فى الماضى مهنة المحاسبة والمراجعة ، وهو جدول انتقالى سوف يتلاشى بمرور الزمن.

وجدير بالذكر أن القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ قد جاء به العديد من الاستثناءات لتخطى مرحلة القيد فى الجدول (أ) ، حيث يتم القيد مباشرة بالجدول (ب)، وهو جدول المحاسبين والمراجعين مزاولى المهنة ، وقد شملت هذه الاستثناءات نحو ٣٠ وظيفة صدرت بها قرارات وزارية على اعتبار أن شاغليها قد عملوا بوظائف مناظرة تكسبهم الخبرة المطلوبة والتي تعادل ما اشترطه القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ من قضاء ٣ سنوات خبرة بالتمرين والتدريب المستمر فى إحدى مكاتب المحاسبة والمراجعة المقيدة بالسجل (ب).

وعلى الرغم أن هناك بعض الوظائف المناظرة التي يمكن أن تساهم فى التأهيل العملي ويمكن اعتبارها معادلة لفترة التمرين التي وردت بالقانون مثل المراجعين ومساعدتهم العاملين بمراقبات الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات حيث يتمتعون بالإستقلال التنظيمى والمالى والذهنى، والحاصلين على درجة دكتوراه فى المحاسبة المعنيين فى درجة مدرس فى إحدى الكليات الجامعية او المعاهد العليا، مأموري الضرائب ،

المحاسبين الخبراء العاملين بمصلحة الخبراء بوزارة العدل، إلا أن القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ قد أتاح التوسع في الوظائف المناظرة لفئات أخرى من العاملين في وظيفة رئيس حسابات في المصالح الحكومية ، والمنشآت التعاونية ، والصناعية ، التجارية، والمالية ، ونص القانون على أن يتم صدور قرار وزاري من وزير المالية وموافقة لجنة القيد على اعتبار هذه الوظائف المناظرة معادلة لمدة التمرين التي وردت بالقانون سالف الذكر.

وبذلك فإن هذا التوسع غير المبرر الذي سمح به القانون بعبارة عامة مجردة قد أضاف العديد من شاغلي وظائف لا ترقى لمزاولة المهنة . ومن الغريب أن القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ مازال ساريا حتى الآن بالرغم من مرور نحو ٥٩ عاما، إلا أن محاولات تعديله وتطويره وإزالة ما به من عوار لتحقيق مبدأ الملائمة للمتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، مازالت حبيسة الأدراج، وتأتي أهمية العمل علي إصدار تشريع جديد لتنظيم المهنة في مصر ، استجابة للتطورات الاقتصادية في عصر العولمة ، حيث تحرير تجارة الخدمات، والتي ستتيح لمكاتب المراجعة الأجنبية التنقل دون أي قيود مما سيسمح بالتنافسية مع المكاتب المهنية المصرية ، وهو ما يتطلب ضرورة

إصدار تشريع جديد لتنظيم مهنة المتعاملين معها ، ولمواجهة تحديات التنافسية المرتقبة.

ولا يجوز لأي من المحاسبين والمراجعين تحت التمرين المقيدين بالجدول (أ) أن يفتتح مكتبا لممارسة المهنة باسمه ، أو الحضور أمام مصلحة الضرائب، ولجان الطعن، وإنما يتم ذلك من خلال تبعية المحاسب أو المراجع الذي يعمل لديه، وبموجب توكيل بالإنبابة عنه وليس بالاصالة عن نفسه.

وتتبلور صلاحيات المحاسبين والمراجعين تحت التمرين المقيدين بالجدول (أ) في الآتي:

- اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفة ما عدا الشركات المساهمة .

- اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة والذين لا يزيد رأسمال الواحد منهم عن ١٠٠٠٠ جنية، أو ارباحه السنوية عن ١٠٠٠ جنية وفقا لآخر ميزانية معتمدة أو ربط أقرته مصلحة الضرائب.

أما المحاسبين والمراجعين المقيدين بالجدول (ب) من مزاولي المهنة فلهم الحق في اعتماد الميزانيات، وحسابات جميع الشركات، وحسابات جميع الممولين الخاضعين للضريبة، ولهم حق الحضور عن الشركات والممولين أمام لجان الطعن وما في حكمها من الجهات الإدارية المختصة.

ويشترط لاعتماد ميزانية الشركات المساهمة ما يلي:

- أن يكون عضوا بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- أن يكون قد قام بمراجعة ثلاثة شركات مساهمة علي الأقل من خلال مكتبه الخاص لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية.

(٢/٢) خطاب قبول التعيين:

يحدد خطاب قبول التعيين المرسل من المراجع إلي عملائه أهداف ونطاق مراجعته، ويعد المراجع هذا الخطاب قبل أن يبدأ أعمال مراجعته ، وهو بذلك يكون قد حدد بشكل قاطع مسؤوليته تجاه العميل وهو ما يمهد الطريق لعلاقة من التعاون بين المراجع والعميل يتضح فيها أهدافه ، ونطاق مراجعته — وتحديد دقيق لمسؤوليته المهنية تجاه العميل، وبالتالي يقع علي العميل واجب تقديم كافة البيانات والمساندة من كافة الإدارات وأخصها إدارة المراجعة الداخلية.

وتتبلور الخطوط الرئيسية لمحتوي ومضمون خطاب قبول التعيين الذي يعده المراجع في الآتي:

- أهداف مراجعة البيانات والمعلومات المالية، ومسؤولية الإدارة تجاه هذه البيانات والمعلومات.
- تحديد نطاق الفحص طبقا للأسس والقواعد المهنية .

- تيسير مهمة المراجع في تمكينه بلا حدود أو قيود في فحص السجلات والحصول علي كافة المستندات التي يطلبها وإعطائه كافة الشهادات والإقرارات من قبل الإدارة التي تمثل له أدله إثبات موضوعية تعيينه علي إبداء رأيه في مدي عدالة القوائم المالية وجودتها.
- تحديد أنواع التقارير التي يجب أن يزود بها المراجع إدارة المنشأة وتوقيتاتها.
- بيان المخاطر التي تكمن في نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من احتمالات وجود أخطاء جوهرية.
- تحديد الأتعاب وتوقيت الحصول عليها.
- طلب الاستعانة بخبراء في بعض الجوانب التي تتطلب ذلك مع تحديد كيفية سداد أتعاب هؤلاء الخبراء.
- تحديد أوجه التعاون بين المراجع وكافة إدارات المنشأة محل المراجعة وخصها إدارة المراجعة الداخلية، ولجنة المراجعة المكونة طبقاً لمبدأ الحوكمة (مسئوليات مجلس الإدارة) من أعضاء غير تنفيذيين.
- بيان الإجراءات الخاصة بالتعامل مع المراجع السابق حتى يمكن تنفيذ عملية المراجعة الجديدة.

(٣/٢) الخطوات التمهيدية لعملية مراجعة جديدة:

إذا ما كان التكاليف الصادر من إدارة المنشأة إلى المراجع لأول مرة ، فإن ذلك يتطلب من المراجع القيام بعدة خطوات تتبلور أهمها فيما يلي^(١):

١ - التحقق من صحة تعيينه مراجعاً للمنشأة: والتحقق من صحة التعيين يتوقف علي الشكل القانوني للشركات، ففي حالة المشروع الفردي، وشركات الأشخاص، فإن المراجع يجب أن يحصل على عقد موثق من صاحب المنشأة، أو من الشريك المتضامن المعني بالإدارة والمسئول عن التوقيع باسم الشركة ، ولكي يكون العقد الذي وقع بتكاليف المراجع بمهمته صادر من ذي صفة ، فيجب علي المراجع أن يطلب عقد تكوين شركة الأشخاص للتأكد من اسم الشريك الذي وقع معه العقد للتحقق من صحة تعيينه مراجعاً من قبل شخص مسئول ومفوض من الشركة ، أما في حالة شركات المساهمة فإن المراجع يطلع علي القانون النظامي أو قرار الجمعية العامة أو ما ورد بالعقد الابتدائي من تعيينه مراجعاً للشركة .

• أما في حالة أن المراجع قد جاء ليخلف مراجع آخر سبقه للعمل في مراجعة الشركة ، فإن المراجع الجديد يجب أن يتصل بالمراجع السابق والتعرف منه عن أسباب ترك

(١) دكتور علي أحمد زين ، أساسيات المراجعة ، الإطار النظري والمجال التطبيقي، جامعة حلوان، جهاز نشر وتوزيع الكتب الجامعية ، ٢٠١٠ ، ص ١١٠ - ١١٤ .

العمل بالشركة وهل هو بمحض إرادته أم نتيجة ما تعرض له من ضغوط وعدم تعاون ، ففي كل الأحوال يمثل هذا التواصل بين المراجع الجديد والسابق إرساءً وتأسيساً لتقاليد وأعراف مهنية يجب أن تسود العاملين بمهنة المراجعة ، وهو بمثابة تقليد أخلاقي يرسخ مفاهيم التعاون والتواصل بين العاملين بالمهنة في إطار من التنافس الشريف.

٢ - فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالوحدة محل المراجعة وتقييم مواطن القوة والضعف في هذا النظام تمهيدا لتحديد حجم العينات التي سيتم فحصها.

٣ - فحص النظام المحاسبي علي وجه الخصوص وهو أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية المطبق، ويتناول هذا الفحص مكونات النظام المحاسبي من مجموعة مستندية، ومجموعة دفترية،/ ودليل حسابات.

٤ - فحص عدد من الميزانيات والحسابات الختامية عن فترات مالية سابقة، وهو ما يعطي المراجع انطبعا عن تطور أنشطة المنشأة وميزانياتها، وهو ما يفيد في تفهم المراجع لكافة البنود واتجاهاتها التي تتكون منها القوائم المالية محل التكاليف والمراجعة.

٥- فحص الموقف الضريبي للمنشأة محل المراجعة ، حيث يسلم المراجع توكيل يتيح له فحص الملف الضريبي للمنشأة لدى الإدارة الضريبية والتحقق من سداد المنشأة لالتزاماتها الضريبية.

٦- يجب أن يحصل المراجع علي كافة المعلومات والبيانات عن النواحي الفنية والإدارية بالمنشأة محل المراجعة مما يدعم تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة .

٧- توفير البيانات التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بإعداد ملف دائم، وآخر سنوي ، وذلك لتجميع كافة الوثائق والعقود التي تلقي الضوء علي موجودات وممتلكات والتزامات المنشأة وحقوق الملكية ونسب توزيع الأرباح والخسائر وغير ذلك من معلومات تعينه علي إعداد تقرير شامل جامع .

٨- التأكد من نطاق المراجعة ، فقد تكون المراجعة المطلوبة تتضمن تكليف المراجع بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وجودتها، وقد تكون المراجعة لغرض خاص تتضمن نوع معين من الفحص، وهنا يجب أن تكون مهمة المراجع محددة علي سبيل اليقين ، وهو ما يجب علي المراجع أن يؤكد في كتاب قبول التعيين المرسل منه للعميل.

(٢-٤) توثيق عملية المراجعة من خلال أوراق العمل:

تعريف وأهمية أوراق عمل المراجعة وأهدافها:

إن توثيق عملية المراجعة هو بمثابة دليل إثبات يوضح أن عملية المراجعة قد نفذت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ولقد ورد بالإرشاد الثالث من إرشادات المراجعة الدولية "أن علي المراجع أن يوثق كافة الإجراءات التي من شأنها تقديم الأدلة على أن المراجعة قد أجريت وفقا للمعايير المتعارف عليها.

ويقصد بإصطلاح التوثيق الوارد بإرشاد المراجعة سالف الذكر ، كافة أوراق العمل التي أعدها المراجع أو حصل عليها سواء في صورة مكتوبة أو الكترونية ، والمتعلقة بأدائه لعملية المراجعة.

وتجدر الإشارة إلي أن القيام بعملية مراجعة يتطلب ضرورة حفظ جميع المعلومات والملاحظات والأوراق والمستندات والمذكرات التي حصل عليها المراجع قبل وبعد البدء في عملية المراجعة في سجلات أو ملفات تتيح له الاستفادة من هذه الوثائق عند كتابة تقريره وإبداء رأيه في مدى عدالة وجودة القوائم المالية المقدمة من الوحدة محل المراجعة.

ويجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المعلومات التي يعتبرها المراجع لازمة وملاءمة وضرورية لعملية المراجعة،

حيث أن تحديد أوراق العمل ونطاقها من حيث التعدد والتنوع من قبيل الخيارات التي تخضع للتقدير والحكم الشخصي للمراجع.

(١/٤/٢) أهداف أوراق عمل المراجعة:

وعلي ذلك فإن الهدف الرئيسي لأوراق عمل المراجعة أنها بمثابة دليل إثبات على أن العمل الذي تم أثناء عملية المراجعة والنتائج التي تم التوصل إليها والتي يعكسها تقرير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

كما أن هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي تستهدفها أوراق عمل المراجعة وهي^(١):

(١) الأساس لأداء عملية المراجعة:

حيث أن برنامج المراجعة وهو يمثل أحد أوراق العمل يوضح كافة الإجراءات والإرشادات الخاصة بالمراجعة.

(٢) الأساس لفحص العمل المؤدي وأدلة الإثبات التي تم

جمعها:

حيث توفر أوراق عمل المراجعة سجل بالعمل المؤدي من خلال فريق عمل المراجعة ، وذلك في ضوء أهداف المراجعة المحددة من جهة وما تم جمعه من أدلة إثبات من جهة أخرى.

(١) دكتور / أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٨ ، ص

وبذلك فإن أوراق العمل تمثل تقييما موضوعيا عما بذل من عناية مهنية من قبل المراجع ، ومدي صحة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

(٣) وسيلة للإشراف علي أعضاء فريق المراجعة الأكثر

حادثة:

حيث تعكس أوراق عمل المراجعة إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها، وكيفية إتمام عملية المراجعة وتوزيع المهام علي فريق عمل المراجعة بما يتيح المتابعة وتقييم الأداء خاصة بالنسبة للأعضاء الأكثر حداثة.

(٤) توفر أوراق العمل أساس جيد لتخطيط عمليات المراجعة

اللاحقة: حيث أن نتائج المراجعات السابقة والتي يتم تسجيلها في أوراق المراجعة توفر أساس جيد للتخطيط المبدئي لأعمال المراجعة اللاحقة.

وفيما يلي نعرض بالتفصيل لشكل ومحتوي أوراق العمل والتي تتمثل بشكل أساسي في صورتين هما:

أولا : ملف المراجعة الدائم.

ثانيا : ملف المراجعة الجاري (السنوي).

(٢/٤/٢) شكل ومحتوي أوراق العمل

يوضح الجدول التالي شكل ومحتوي أوراق العمل ، وهي كالآتي:

أولاً : ملف المراجعة الدائم	ثانياً: ملف المراجعة الجاري(السنوي)
يستخدم في حفظ الأوراق والمستندات والمذكرات الدائمة والتي تتضمن:	يستخدم هذا الملف لحفظ المعلومات التي تخص السنة محل المراجعة ويتضمن:
(١) عرض موجز عن تاريخ المشروع وتطوره وطبيعة نشاطه.	(١) صورة من قرار الجمعية العامة الخاصة بتعيين المراجع وتحديد أتعابه.
(٢) ملخص العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة.	(٢) تقرير المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق.
(٣) الهيكل التنظيمي للمشروع.	(٣) برنامج المراجعة.
(٤) كشف بأسماء العاملين ومدي مسؤولية كل منهم ، مع بيان صورة من توقيعاتهم.	(٤) ميزان المراجعة عن العام الحالي.
(٥) مكونات النظام المحاسبي المطبق من دليل حسابات ، ومجموعة مستندية ، ومجموعة دفترية .	(٥) الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي عن العام الحالي.
(٦) صور من الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك لعدة سنوات سابقة .	(٦) ملخص لما ورد بسجل الملاحظات مع إبراز الملاحظات التي لم يتم استيفائها من قبل إدارة المشروع محل المراجعة.
(٧) ملخص لقرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة ومردود هذه القرارات علي القوائم المالية .	(٧) كشوف التسويات الجردية.
	(٨) محاضر الجرد
	(٩) المصادقات التي تتعلق بالسنة الحالية.
	(١٠) كشوف تحليلية للإيرادات والمصروفات.
	(١١) الكشوف التحليلية لبنود ومفردات الميزانية.
	(١٢) صورة من التقرير النهائي عن عملية المراجعة.

(٥/٢) برنامج المراجعة :

يوضح برنامج المراجعة خطة عمل منظمة تتضافر فيها الجهود البشرية لفريق المراجعة، وذلك للقيام بمجموعة من الخطوات والإجراءات الرامية لتنفيذ عملية المراجعة طبقاً للأصول والقواعد المهنية المتعارف عليها، وهناك عدة عوامل تسهم في وضع برنامج المراجعة ، أهمها ما يلي:

- ١ - طبيعة نشاط الوحدة محل المراجعة.
- ٢ - مقومات النظام المحاسبي المطبق.
- ٣ - مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق.
- ٤ - خريطة تدفق المستندات والإجراءات المحاسبية المصاحبة لها.
- ٥ - شمول البرنامج لكافة البنود المالية التي تشملها القوائم المالية (الأصول - الخصوم - المصروفات - الإيرادات).
- ٦ - الأهداف التي يستهدف المراجع تحقيقها وفقاً لكل خطوة من خطوات البرنامج.

ويعرض أحد الكتاب لنموذج برنامج مراجعة دفتر الصندوق كما يلي^(١):

(١) دكتور / جلال الشافعي ، مبادئ المراجعة ، الزقازيق ، مكتبة المدينة ، ١٩٨٤ ، ص ١٩٨ - ١٩٩ .

نموذج برنامج مراجعة

مكتب : اسم العميل :

السنة المالية:

أعد البرنامج بمعرفة: روجع واعتمد بمعرفة:

الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	توقيع المساعد	العملية
					مراجعة دفتر الصندوق: (أ) الأهداف: ١ - التحقق من أن رصيد النقدية الظاهر بدفتر الصندوق مطابق لما هو موجود بالفعل في خزينة المشروع أو طرف البنك. ٢ - التحقق من أن رصيد النقدية يمثل ما يجب أن يكون موجوداً بالفعل. (ب) الإجراءات: ١ - جرد النقدية في نهاية السنة وعمل محضر بنتيجة الجرد. ٢ - الحصول على شهادة من البنك برصيد المشروع لديه في نهاية السنة المالية. ٣ - مراجعة حسابية: (أ) مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية لدفتر الصندوق.

العملية	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	توقيع المساعد
(ب)مراجعة نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى. (ج)مراجعة الترحيلات إلى دفتر اليومية العام. (د)مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ العام. ٤ - مراجعة المستندات: (أ)مراجعة كشف البنك مع أشعارات الخصم والإضافة. (ب)مراجعة مذكرة التسوية . (ج)مراجعة المقبوضات النقدية. (د)مراجعة المدفوعات النقدية.					

(١/٥/٢) أنواع برامج المراجعة:

تنقسم برامج المراجعة إلى نوعين:

(١/١/٤/٢) النوع الأول : برامج مراجعة تفصيلية محددة مقدما.

(٢/١/٤/٢) النوع الثاني : برامج مراجعة تتضمن الخطوات

الرئيسية الواجب إتباعها عند القيام بأعمال الفحص.

وفيما يلي توضيح لطبيعة ومزايا كل نوع من هذه البرامج.
(١/١/٤/٢) النوع الأول : برامج مراجعة تفصيلية محددة
مقدما.

هذا النوع من البرامج يتكون من مجموعة من الإجراءات والخطوات التفصيلية الواجب القيام بها في أعمال الفحص والمراجعة ، وهي بذلك توضح الأساليب والإجراءات الفنية التي يجب انتهاجها بمعرفة المراجع ومساعدوه وذلك لتحقيق أهداف المراجعة.

ويحقق هذا النوع العديد من المزايا منها:

- (١) إن البرامج التفصيلية تتيح للمراجع أن يقوم بتوزيع المهام علي أعضاء فريق المراجعة وذلك وفق التأهيل العلمي والخبرة المتراكمة لكل عضو من فريق العمل.
- (٢) أن البرامج التفصيلية إذا ما أعدت بعناية فإنها سوف تشكل برنامج مراجعة يتسم بالكفاءة والفعالية ، وبالتالي يكون خالياً من أي نقص أو قصور في الإجراءات، كما يساعد علي تلافي الإزدواج في الإجراءات مما ينعكس علي خفض تكلفة المراجعة وتقليل الجهود والوقت.

- (٣) أن البرامج التفصيلية تكون أكثر ملائمة للمشروعات كبيرة الحجم والتي تتطلب إجراءات مراجعتها علي

تفاصيل تتطلب أن تؤخذ في الاعتبار في برامج المراجعة.

(٤) أن البرامج التفصيلية تعد علي أساس معيار بذل العناية المهنية الواجبة ، وبالتالي فهي تمثل دليل إثبات يدفع عن المراجع أي مزاعم تشير إلى أي مسئولية تقصيرية أو إخلال بالمسئولية التعاقدية..

(٥) أن البرامج التفصيلية تتيح للمراجع تقييم أداء معاونه من خلال تحديد الأعمال لكل عضو في فريق المراجعة، والوقت المقدر لإنجاز هذه الأعمال، وزمن البدء ، زمن الانتهاء ، وبالتالي تحديد الوقت الفعلي، ومقارنته بالوقت المقدر حيث تعكس الإنحرافات الإيجابية والسلبية مستوى كفاءة مساعدة، وهو ما يمكنه من تقييم الأداء وحصر المسئولية التقصيرية لأي عضو في حالة عدم اكتشاف أخطاء أو غش وقعت في نطاق فحصه.

وهذه المزايا لا تعني أن برنامج المراجعة المحدد مقدما يخلو من العيوب، بل أن هناك العديد من المثالب التي توجه إلى هذا النوع من البرامج أهمها ما يلي:

١. البرامج التفصيلية تحول دون تحقيق العاملين بفريق المراجعة أي ممارسات تعكس إبداعاً أو تطويراً في أعمال الفحص والمراجعة، وهو ما يؤدي إلى انخفاض جودة أعمال الفحص والمراجعة ، والقضاء علي روح المبادرة والابتكار .

٢. أن استخدام برامج تفصيلية لفترات زمنية طويلة يؤدي إلى عدم التناسق بين برامج المراجعة من جهة وحالة نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى الذي قد يعثره بعض السلبيات وهو ما يتطلب تعديلاً جوهرياً في البرامج التفصيلية للمراجعة لمواجهة القصور في نظام الرقابة الداخلية ، ولاشك أن عدم المرونة في برامج المراجعة المعدة مقدماً لمواجهة أي تغيرات سلبية قد تحدث في نظام الرقابة الداخلية يصيب هذه البرامج بالجمود وعدم التطوير .

(٢/١/٤/٢) النوع الثاني : برامج مراجعة تتضمن الإجراءات

الرئيسية لأعمال الفحص والمراجعة:

وهذا النوع من البرامج يقوم علي أساس وضع خطوات وإجراءات رئيسية دون الدخول في التفاصيل والتي يتم إنجازها أثناء تنفيذ عملية المراجعة من خلال فريق عمل يمتلك المعرفة والنتيجة من تزاوج المعلومات مع الخبرة.

وهذا النوع من المراجعة يحقق المزايا التالية:

(١) إن تضمين برامج المراجعة خطوات رئيسية دون التفاصيل يتيح لأعضاء فريق المراجعة تنمية روح المبادرة والابتكار من خلال ما يتمتعون به من خبرات متراكمة ودراية فنية تمكنهم من تطوير العمل وتحقيق أهداف المراجعة بكفاءة وفعالية .

(٢) إن عدم تضمين برامج المراجعة الخطوات التفصيلية يعطي فرصة على مسايرة برامج المراجعة أي تطورات تحدث في نظام الرقابة الداخلية أو أي تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة بالوحدة محل المراجعة.

(٣) أن برامج المراجعة ذات الخطوات الرئيسية دون التفاصيل تصلح في تنفيذ تكاليفات المراجعة لأول مرة، حيث يقوم البرامج بتصميم برنامج المراجعة من خلال خطوات رئيسية، ثم إجراء فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية، وهو ما سوف يمكنه من وضع التفاصيل للبرنامج في ضوء نتائج هذا التقييم وما أسفرت عنه اختبارات مدي الالتزام ، واختبارات التحقق الجوهرية.

وبالرغم من هذا المزايا إلي أن هناك بعض العيوب التي توجه إلي هذا النوع من البرامج وهي:

- (١) أن هذا النوع من البرامج يتطلب أن يكون فريق المراجعة يتمتع بالخبرة المهنية والأساليب الفنية الحديثة للمراجعة ، وهو ما قد لا يتوافر في مساعدي المراجع.
- (٢) أن هذا النوع من البرامج العامة والتي تترك التفاصيل لعملية التنفيذ قد لا تصلح عند مراجعة المنشآت الكبيرة والتي تتطلب أن يكون برنامج المراجعة تفصيلي لتغطية كافة أنشطتها.
- (٣) أن برامج المراجعة ذات الخطوط الرئيسية دون الخطوات التفصيلية قد يشوبها نقص في الإجراءات خاصة وأن التفاصيل يتم إنجازها أثناء تنفيذ عملية المراجعة ، كما قد يؤدي هذا النوع من البرامج إلى ازدواج في الخطوات التفصيلية نتيجة أن إعداد البرنامج يتم أثناء التنفيذ دون رؤية مسبقة تعمل علي تلافي تكرار أو ازدواج الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة.

الوحدة التعليمية الثالثة

الرقابة الداخلية

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/٣) الوقوف على أهمية قيام إدارة المنشأة بوضع

نظام للرقابة الداخلية يتسم بالكفاءة والفعالية.

(٢/٣) تعريف نظام الرقابة الداخلية ، وما يتعلق به من

أهداف تختص بالرقابة المحاسبية وأخرى تختص

بالرقابة الإدارية.

(٣/٣) بيان أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية.

(٤/٣) إلقاء الضوء على كيفية قيام المراجع بتقييم الرقابة

الداخلية.

(١/٣) مقدمة:

إن مسؤولية إعداد وتصميم نظام فعال للرقابة الداخلية تقع علي عاتق إدارة المنشأة محل المراجعة، وبقدر ما يكون هذا النظام يتسم بالقوة ، بعيداً عن أي قصور أو ضعف فإن ذلك يعمل علي أن تكون عملية المراجعة سهلة ويسيره ، حيث أن الاختبارات التي يقوم بها المراجع تكشف له بوضوح مدى متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية وخلوه من الثغرات التي قد تؤدي إلي عدم توفير الإجراءات الوقائية لحماية الأصول من جهة ، كما تؤدي إلى عدم دقة البيانات المحاسبية التي تعد بموجبها القوائم المالية من جهة أخرى.

لذلك فإن الرقابة الداخلية تمثل حجر الزاوية في وجود جهاز مناعي للمنشأة يعمل علي حماية أصولها، وضمان دقة البيانات المحاسبية التي سوف تتضمنها القوائم المالية الختامية.

(٢/٣) تعريف الرقابة الداخلية:

يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها تتضمن حزمة من السياسات والعمليات والمهام والضوابط التي تتبناها إدارة المنظمة في كافة أنشطتها النوعية، والتي ترتبط مع ارتباطاً عضوياً وتكاملياً وثيقاً، وذلك بهدف تحقيق الأهداف التالية:

(١/٢/٣) أهداف تتعلق بالرقابة المحاسبية وهي:

(١) كفالة تحقيق حماية للأصول.

(٢) ضمان دقة البيانات المحاسبية التي تتضمنها

القوائم المالية وتعظيم درجة الاعتماد عليها.

(٢/٢/٣) أهداف تتعلق بالرقابة الإدارية وهي:

(١) الالتزام بالسياسات والرؤى الإدارية المخططة.

(٢) تحقيق الكفاءة الإنتاجية.

(١/١/٢/٣) كيفية تحقيق حماية الأصول وما يرتبط بها من

استخدامات:

لا شك أن ضمان تحقيق حماية الأصول تتضمن اتخاذ الإجراءات الوقائية التي تمنع حدوث الأخطاء المتعمدة والغش ومنها:

(١) **أخطاء السهو الكلي أو السهو الجزئي:** وهي التي تنشأ

عن عدم قيد عملية بأكملها، أو قيد طرف واحد منها فقط، ففي الحالة الأولى لا يتأثر توازن ميزان المراجعة، أما في الحالة الثانية فإن الميزان لا يتوازن ، وبذلك يسهل البحث عن أسباب الفروق وتصحيحها بالدفاتر ، أما الحالة الأولى فيتم اكتشافها من خلال المراجعة المستندية.

(٢) **أخطاء إرتكابية:** وهي التي تنشأ عن الأخطاء الحسابية

في الجمع أو الطرح أو الضرب أو القسمة ، أو في خطأ في الترحيل لإحدى العمليات لدفتر الأستاذ. ولا تؤثر

الأخطاء الحسابية في توازن ميزان المراجعة إذا كان الخطأ يتساوي في الجانبين (المدين والدائن)، ولا سبيل لكشف هذه الأخطاء إلا بالمراجعة المستندية أيضا.

(٣) الأخطاء الأصولية أو الفنية: تنتج بعض هذه الأخطاء

نتيجة حسن نية كنتيجة لعدم الإلمام بقواعد المحاسبة، وقد تحدث بسوء قصد مثل الخلط بين المصروف الإيرادي، والمصروف الرأسمالي حيث يتم معالجة المصروف الإيرادي كمصروف رأسمالي وبالتالي تحميله علي أكثر من فترة مالية، وما يعكسه هذا التوجيه المحاسبي الخاطئ من إظهار إرباح وهمية أو خسائر أقل من الواقع، ومثل هذه الأخطاء المتعمدة تهدر هدف حماية الأصول نظرا لأن توزيع أرباح وهمية يعني توزيع مقنع لرأس المال.

(٤) التحريف المتعمد في السجلات: مثل تسجيل أسماء

وهمية في كشوف الأجور وذلك للتغطية علي إختلاس نقدي تكون قيمته مساوية لقيمة الأجور الوهمية التي أدرجت بكشف الأجور، والمراجعة الفنية قد لا تكتشف هذه الحالة من الاختلاس والغش نظرا لأن قيد الأجور يكون مساويا لإجمالي كشف الأجور.

(٥) أخطاء في توجيه الحسابات: وهي الناتجة عن ترحيل

المبالغ إلى شخص آخر خلاف الشخص المقصود سواء

كان عميل أو مورد ، وغالباً ما يحدث مثل هذا النوع من الأخطاء بحسن نية أي بطريقة غير متعمدة نتيجة تشابه أسماء العملاء أو الموردين.

(٦) الأخطاء التعويضية أو المتكافئة: وتنشأ عن وجود خطأ أو جملة أخطاء في الجانب المدين يقابلها خطأ أو جملة أخطاء مساوية لها في الجانب الدائن، والأخطاء المتكافئة لا يظهر أثرها علي ميزان المراجعة نظراً لتساوي الخطأ في الجانبين.

وعلي ذلك فإن أنواع الأخطاء السابقة تشير إلي أن الخطأ قد يكون بحسن نية أو بسوء قصد وهي أمور غير مرغوب فيها نظراً للآثار السلبية لمثل هذه الأخطاء على هدف حماية أصول المنظمة.

وهدف حماية الأصول قد يعترضه أيضاً الغش والاختلاس، وهو دائماً وأبداً يحدث بسوء قصد ويعني الاستيلاء على الأصول ، ويصاحبه تحريف في السجلات للتغطية علي هذا العمل غير المشروع، وسواء تم الاستيلاء على أصول من المخازن أو الخزائن أو إستيلاء على آلات أو أثاث ، لذلك فإن الوقاية من الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة وكذلك الغش والاختلاس يمثل المفهوم التوأم لإدارة المنظمة حتى يمكن أن

تحقق حماية لأصولها وما يرتبط بها من تصرفات غير مرغوبة،
تؤدي في النهاية إلى تآكل الأصول.

وكما سبق بيانه فإن الإخلال بهدف حماية الأصول
بالمنظمة يكون عن طريق التحريف المتعمد في المستندات
والسجلات من خلال الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة فضلا
عن حالات الاختلاس والغش والسرقة، والإخلال المتعمد
بمقتضيات الواجب الوظيفي مثل شراء مدير المشتريات لبضاعة
بسعر مغالي به وتتضمن عمولة مستترة ، أو شراء أصل غير
صالح للإستخدام.

لذلك فإن حماية الأصول تمثل أحد أهم أولويات وأهداف
نظام الرقابة الداخلية ، والذي يجب أن يتضمن العديد من
إجراءات الحماية للأصول منها:

- (أ) التأمين علي الأصول من مخاطر السرقة والحريق.
- (ب) الاحتفاظ بالنقدية والشيكات والأوراق المالية في
خزائن حديدية.
- (ج) إنشاء دوائر تليفزيونية تتيح اكتشاف أي محاولة
للاستيلاء علي أي من أصول المنشأة .

وسوف نتناول في هذه الوحدة التعليمية لاحقا أساليب الحماية
في ضوء استخدام الحاسبات الإلكترونية، سواء كانت هذه الحماية

من منظور الحماية المادية للأجهزة Hardware ، أو من منظور حماية البرامج Software من خلال رقابة المدخلات، ورقابة التشغيل ، ورقابة المخرجات.

(٢/١/٢/٣) كيفية ضمان دقة البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وتعظيم درجة الاعتماد عليها:

هناك إرتباط وثيق بين دقة البيانات المحاسبية والتي هي نتاج العمليات المختلفة والتي تعبر عن الأحداث المالية المتعلقة بكافة أنشطة المنظمة من جانب ، وجودة القوائم المالية من جانب آخر ، وكلما زادت درجة دقة هذه البيانات المحاسبية، كلما زادت درجة الاعتمادية من كافة الأطراف الداخلية والخارجية، على هذه القوائم المالية.

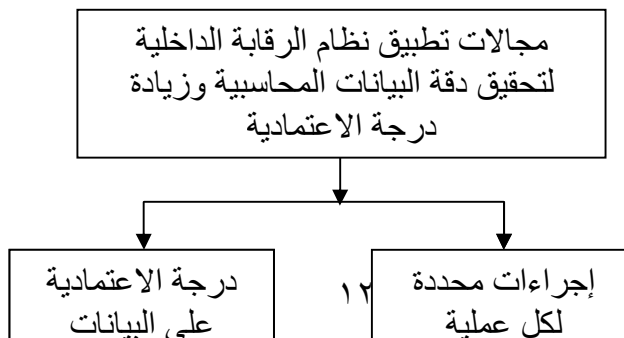
وتمثل العمليات المختلفة وما ينتج عنها من بيانات محاسبية مجالات وتطبيقات نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنظمة والذي يتضمن عدة خطوات تستهدف وضع إجراءات لكل عملية Transaction مالية تشمل ما يلي:

- (أ) التصريح بالعمليات.
- (ب) تنفيذ العمليات.
- (ج) تسجيل العمليات في السجلات.
- (د) المساءلة المحاسبية عن العمليات ونتائجها.

وتلعب المراجعة الداخلية والضبط الداخلي وهي إحدى مكونات منظومة الرقابة الداخلية دوراً أساسياً في المراجعة المستمرة للخطوات السابقة، وهو ما يؤدي إلى دقة البيانات المحاسبية وتعظيم درجة الاعتماد عليها ، وبالتالي جودة القوائم المالية المعدة في ضوء هذه البيانات المحاسبية سواء البيانات التاريخية أو التقديرات المحاسبية (المخصصات - الإهلاك - المخزون) وجدير بالذكر أن هناك علاقة طردية بين دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتمادية فيما يتعلق بالأطراف الداخلية (إدارة المنظمة) أو الأطراف الخارجية (المساهمين ، الدائنين، البنوك...) علي حد سواء.

وعلي ذلك فإن مجالات تطبيق نظام الرقابة الداخلية لتحقيق دقة البيانات المحاسبية كما سبق ا، أشرنا تتطلب مجموعة من الخطوات التي تهدف إلى ضمان الدقة للبيانات المحاسبية وزيادة درجة الاعتمادية لهذه البيانات.

كما يوضح ذلك الشكل التالي:



ويوضح الشكل السابق مجموعة العمليات Transactions والتي تمثل الأنشطة المختلفة التي تكون مجالاً لتطبيقات نظام الرقابة الداخلية.

وفيما يلي شرح للإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية وذلك لضمان دقة البيانات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها:

أولاً : التصريح بالعمليات:

أن وجود إجراءات ترخيص ملائمة للعمليات والأنشطة يمثل أهم خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال ، وهو ما يتطلب قيام المنظمة بوضع إجراءات ترخيص لكل عملية مالية ، فمثلاً عند تقديم عميل بطلب شراء بالأجل إلى إدارة البيع ، والتي تقوم بدورها بإرساله إلى إدارة الائتمان لفحص مدى قدرة العميل على

الوفاء بالتزاماته ، وبعد البحث والتحري ترسل إدارة الائتمان قرارها بالموافقة أو رفض طلب العميل إلى إدارة البيع، ففي حالة الموافقة فإن مدير الائتمان يكون محكوما بسقف لا يتعداه فيما يتعلق بحجم الائتمان الممنوح للعملاء وهنا يأخذ التصريح بالائتمان في هذه الحدود (صفة العمومية) بمعنى انطباق سقف الاتفاق علي جميع الحالات المتماثلة ، أما إذا كان الائتمان المطلوب يتجاوز حدود الترخيص الممنوح لمدير الائتمان، فإنه يجب الحصول علي هذا الترخيص من مستوى إداري أعلي في المنظمة.

ثانيا : تنفيذ العمليات:

تتضمن عملية التنفيذ سلسلة من الخطوات، حيث تستقل كل خطوة عن الأخرى بالنسبة للمسئولية عن التنفيذ، وذلك لضمان عدم قيام شخص واحد بتنفيذ أكثر من خطوة.

فمثلا عندما يتقدم رؤساء الأقسام بطلبات شراء الي مدير المشتريات ، والذي يقوم بإصدار أمر شراء إلى المورد ، والذي يرسل بدوره فاتورة شراء مصاحبة للبضاعة الموردة ، حيث يتم إستلامها من خلال إذن إستلام بمعرفة لجنة الفحص، ثم تقوم الإدارة المالية بسداد قيمة المشتريات ، وكذلك في حالة تقدم عميل إلى إدارة البيع بطلب شراء بالأجل، حيث يتم إرساله إلى إدارة الائتمان وبعد الفحص والموافقة ترسل طلب الشراء إلى

إدارة البيع التي تقوم بعمل فاتورة بيع وترسلها بدورها إلى الإدارة المالية التي تعد المطالبة ، كما يتم إرسال صورة من الفاتورة إلى إدارتي المخازن والشحن، والتي ترسل بدورها البضاعة للعميل مرفقا بها فاتورة البيع، ومطالبة بتكاليف الشحن.

في المثالين السابقين فإن تنفيذ عملية الشراء أو عملية البيع قد تطلب اتخاذ مجموعة من الخطوات التنفيذية ، حيث تستقل كل خطوة عن الأخرى ، من خلال الإدارة أو القسم المنوط به التنفيذ وهو ما يعني عدم قيام إدارة أو قسم أو شخص من المنظمة بتنفيذ أكثر من خطوة.

وعلي ذلك فإن الفصل بين الواجبات غير المتجانسة والتي تمثل خطوات مستقلة بعضها عن بعض هي إحدى الخصائص الهامة التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام الرقابة الداخلية لأي منظمة ، حيث أن هذا الفصل في الواجبات غير المتجانسة سوف ينعكس علي دقة البيانات المحاسبية من جهة، وحماية الأصول من جهة أخرى، وذلك لأن هذا الفصل من شأنه عدم قيام شخص واحد بتنفيذ أكثر من خطوة.

ثالثا : تسجيل العمليات بالسجلات:

يتم تسجيل كافة العمليات الناتجة عن التنفيذ في السجلات، حيث يتيح النظام المحاسبي وهو أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

(أ) **توثيق مستندي** من خلال مجموعة مستندية مرقمة

بصورة متتابعة ، ومصممة بالشكل الذي يسهل استيفائها من حيث إجراءات الترخيص، وتمثل المستندات الأساس الموضوعي لتسجيل كافة القيود المحاسبية في الدفاتر والسجلات.

(ب) **الاحتفاظ بدليل حسابات** والذي يمثل الوعاء الذي

يتضمن كافة حسابات الميزانية من أصول وخصوم أو تلك التي تتضمنها الحسابات الختامية من مصروفات وإيرادات.

(ج) **وجود سجلات كافية** مثل اليوميات المساعدة، دفاتر

أستاذ مساعد ، يومية عامة ، أستاذ عام.

وجدير بالذكر أن كلا من الطريقة الفرنسية والطريقة الإنجليزية بما تتيحه من تفاصيل تكون الأنسب في بيئة الحاسبات الإلكترونية .

رابعا : المساءلة المحاسبية عن العمليات ونتائجها:

إن تطبيق مبدأ المساءلة المحاسبية عن العمليات ونتائجها

يمثل أحد مجالات تطبيق نظام الرقابة الداخلية بهدف تحقيق دقة

البيانات ، فمثلا فعند تتبع حركة شراء بضاعة من حيث الكمية الواردة ، والكمية المرتجعة والكمية المنصرفة ، والرصيد ، ومن خلال سجلات المخزون يتم التوصل الي الرصيد الدفترى، والذي يتم مقارنته بالجرد الفعلي لهذا المخزون ، فإن حدث أي عجز فإن تطبيق مبدأ المساءلة المحاسبية يكون أمراً وجوبياً وذلك لتحديد المسؤولية عن العجز.

(٢/٢/٣) الأهداف التي تتعلق بالرقابة الإدارية وهي:

(١) الالتزام بالسياسات والرؤية الإدارية المخططة .

(٢) تحقيق الكفاءة الإنتاجية.

(١/٢/٢/٣) كيفية تحقيق الالتزام بالسياسات والرؤى الإدارية المخططة:

إن حجر الزاوية في تحقيق الالتزام بالسياسات والرؤية الإدارية المخططة يتمثل في وجود عاملين يتسمون بالكفاية والقابلية للإعتماد والنزاهة ، وهذه السمات هي التي تمكنهم من بذل العناية في الوفاء بمسئوليتهم، ويدعم ذلك الاتجاه وجود مجالات سلطة ومسؤولية محددة بكل وضوح ، وهو الأمر الذي يعمل على تطبيق محاسبة المسؤولية وتقييم أداء هؤلاء العاملين وتحفيزهم على بذل العناية الواجبة لتحقيق الالتزام بالسياسات والرؤى الإدارية بكفاءة وفعالية :

لذلك فإن توافر العنصر البشري داخل المنظمة والذي تتوافر فيه الكفاءة الفنية ، وكذلك وجود خطة تنظيمية تعكس علاقات السلطة والمسئولية بكل وضوح، سوف يمهّد الطريق نحو تطبيق محاسبة المسئولية ، وتقييم أداء العاملين في مدى التزامهم بالسياسات الإدارية الموضوعة سواء من حيث الاستراتيجية "أهداف طويلة الأجل" أو من حيث التكتيك "أهداف قصيرة الأجل". وتعكس الخطة التنظيمية أنشطة المنظمة في المجالات المختلفة والتي تكون محور السياسات الإدارية النوعية في مجالات التمويل، والائتمان، وال شراء، والإنتاج.

وعند صياغة هذه السياسات فإنه يجب تحديد الإجراءات والخطوات التي يتعين الالتزام بها لتنفيذ هذه السياسات، الأمر الذي يوجب تحديد واضح للواجبات والمسئوليات للعاملين وفقا للخطة التنظيمية، مما يتطلب توافر حدود للسلطة تقابل هذه المسئوليات أو الواجبات منعا من حدوث تداخل للإختصاصات بين الإدارات المختلفة داخل الهيكل التنظيمي ، الأمر الذي قد ينعكس سلبا على تحقيق السياسات الإدارية المنشودة بكفاءة وفعالية.

وجدير بالذكر أن أهداف نظام الرقابة الداخلية سواء تلك التي تتعلق بالرقابة المحاسبية، أو التي تتعلق بالرقابة الإدارية

ليست مستقلة أو منفصلة بل أنها تؤثر وتتأثر بعضها بالآخر ويتجسد ذلك فيما يلي:

(١) تعكس الخطة التنظيمية للمنظمة علاقات السلطة والمسئولية لكافة أنشطة المنظمة والتي تكون محور السياسات الإدارية والنوعية من سياسات تمويل ، سياسات بيع - سياسات إئتمان - سياسات انتاج - سياسات تخزين ، وهذا الأمر يجب أن يتزامن معه وضع إجراءات ترخيص ملائمة لكافة الأنشطة تحقيقاً لنهوض الرقابة المحاسبية وهما حماية أصول المنظمة ، وضمان دقة البيانات المحاسبية .

(٢) أن وجود خطة تنظيمية يساعد على تطبيق محاسبة المسئولية وتقييم أداء العاملين وتحفيزهم علي بذل العناية الواجبة.

(٣) أن توافر عاملين يتسمون بالكفاية الفنية والنزاهة وجودة الأداء ، والقابلية للاعتماد سوف ينعكس ذلك بالإيجاب علي بذلهم العناية الكافية للنهوض بمسئولياتهم في مختلف مجالات الأنشطة النوعية بالمنظمة، وهو ما سوف يتحقق معه ضمان حماية الأصول، وتحقيق سلامة ودقة البيانات المحاسبية.

(٢/٢/٢/٣) تحقيق الكفاءة الإنتاجية:

إن جوهر تحقيق الكفاءة الإنتاجية يتمثل في توجيه الموارد نحو أفضل الإستخدامات الممكنة ، ويعني ذلك حسن إستخدام الموارد المتاحة للمشروع بهدف تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة مع مراعاة البعد الزمني "الوقت المناسب" ، والبعد المكاني "المكان المناسب" ، كما تعني الكفاءة الإنتاجية العلاقة النموذجية بين المدخلات Inputs ، وبين المخرجات Outputs (١)

وحتى تحقق الكفاءة الإنتاجية فلا بد من استخدام أدوات رقابية أهمها ما يلي:

(أ) استخدام الموازنات التخطيطية.

(ب) استخدام التكاليف المعيارية.

(ج) الرقابة علي الجودة

حيث تعتبر الأدوات سالفة الذكر من أهم الأساليب التي تمثل أحد أهم أركان مقومات نظام الرقابة الداخلية ويكون مؤشر الكفاءة إيجابياً إذا ما كانت المخرجات إلي المدخلات أكبر ما يمكن ، أو عندما تكون المدخلات إلي المخرجات أقل ما يمكن. ويحكم الكفاءة الإنتاجية مجموعة من المبادئ والقواعد التي تحكم الكفاءة الجزئية والكفاءة الكلية والكفاءة الهندسية في

(١) C.T. Horngfen, Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Prentice Hall, 1979, p. 22.

المنظمة وذلك من خلال تحديد أهداف كمية وقيمة تحقق العلاقة المتلي بين المدخلات والمخرجات. وتحديد الأهداف الكمية يتطلب استخدام الأساليب الإحصائية، وتحديث البيانات أولاً بأول وفقاً لمعدلات التنفيذ الفعلية وصياغة ذلك في تقارير دورية توازن بين ما هو محدد مقدماً بالموازنات التخطيطية أو التكاليف المعيارية وبيان الانحرافات السلبية أو الإيجابية حيث تمثل الأخيرة مؤشراً للكفاءة الإنتاجية.

ويهدف تحقيق الكفاءة الإنتاجية للمنظمة إلى توجيه الموارد المتاحة بما يحقق الزيادة المستهدفة في الكفاءة الإنتاجية، ومن عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدات المقررة ، كذلك الموازنة بين أحجام الطاقة المستغلة فعلاً، ومقارنتها بالطاقة الممكن استغلالها مقيسة على أساس التشغيل الكامل.

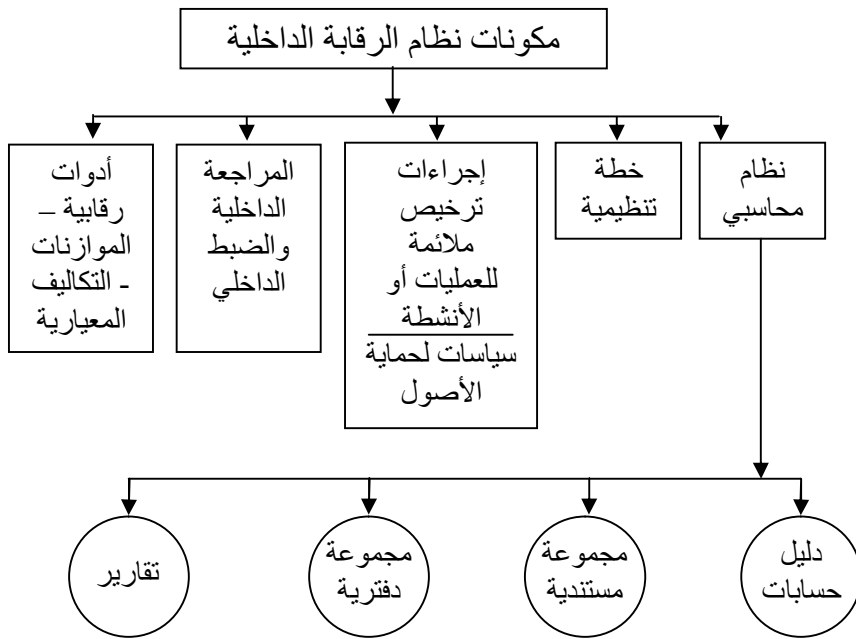
ولا شك أن الأدوات المستخدمة في المقياس الموضوعي لمدي تحقيق الكفاءة الإنتاجية مثل التكاليف المعيارية، والموازنات التخطيطية يجب أن تستند إلى قاعدة غنية للمعرفة، حيث أن بناء المعرفة يعتمد على التعاون والعمل المشترك بين العاملين لتيسير عملية تبادل الخبرات وتكاملها وهو الأمر الذي ينعكس على تحقيق ما يعرف بالتحسين المستمر continuous Improvement لكل العمليات التي تتعامل فيها المنظمة مما

يؤدي إلى التأشير بالإيجاب علي سلسلة القيمة (value Chain) للمنظمات في أنشطة إنتاج السلع والخدمات علي حد سواء ^(١). وعلي ذلك فإن بناء نظام للتكاليف المعيارية يكون مستنداً علي قاعدة غنية للمعرفة تستند علي تبادل الخبرات والتعاون المشترك بين المهندسين لتقديم الخبرة الفنية والهندسية، والمحاسبين لتقديم الخبرة المحاسبية والمالية وهو ما يتحقق معه هذا التزاوج المعرفي من وضع معايير للتكلفة تكون أساساً لقياس الأداء، كما أن بناء نظام للموازنات التخطيطية يجب أن تكون مستنداً إلي قاعدة معرفة تستند علي تبادل الخبرات في كافة مجالات الأنشطة الإنتاجية والمالية والبيعية ... الخ ، وهذه الأدوات كلما تم إعدادها وفقاً لقاعدة معرفة متكاملة فأنها سوف تسهم في تحقيق الكفاءة الإنتاجية المنشودة.

(١) Karl M. Wig: Knowledge Management: An Introduction and perspective, the journal of knowledge management. Vol. 1, no.1, knowledge Reach institute Inc. 1994 pp.6-14.

(٣/٣) مكونات نظام الرقابة الداخلية:

وفقا لما تم عرضه بشأن تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه سواء تلك التي تتعلق بالرقابة المحاسبية أو التي تتعلق بالرقابة الادارية ، فإنه يمكن وفق التحليل السابق أن نتبين مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق الشكل التالي:



(١/٣/٣) النظام المحاسبي ومكوناته:

فالنظام المحاسبي والذي يتكون من دليل حسابات، ومجموعة مستندية، ومجموعة دفترية ، وتقارير يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة القوائم المالية ، بما تتضمنها من بيانات محاسبية.

أولا : دليل الحسابات:

يمثل دليل الحسابات الوعاء الذي يشمل كافة الحسابات التي تستخدمها المنظمة سواء حسابات الميزانية (حسابات الأصول وحسابات الخصوم) ، أو تلك التي تتضمنها الحسابات الختامية أو قائمة الدخل (حسابات المصروفات ، حسابات الإيرادات).
ودليل الحسابات يعد في ظل استخدام الحسابات الإلكترونية وفق النظام الشجري Tree system حيث تقسم الحسابات الإجمالية إلى حسابات عامة ، وحسابات مساعدة ، وحسابات تحليلية ، وحسابات جزئية ، وهو ما يعكس درجة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها إلكترونيا لإنتاج المعلومات المطلوبة.

ثانيا : المجموعة المستندية:

يعرف المستند بأنه دليل إثبات يؤيد العمليات التي تقوم بها المنظمة ، ويجب أن يعبر المستند بوضوح عن الغرض منه، وتمثل المستندات أداة اتصال بين الإدارة المختصة بأداء عملية تعكس حدث مالي معين ، والإدارة المحاسبية المعنية بتسجيل هذه الأحداث المالية بالدفاتر والسجلات وفق المستندات المؤيدة ، ويجب أن تتناسب مساحة المستند مع كمية البيانات المطلوب إثباتها من جهة ، وما يسمح بالتوقيعات للمشاركين في إعدادهِ وإِعتماده ومراجعتهِ.

وفي ظل النظام اليدوي، فإنه يتم ترقيم المستندات بأرقام
مسلسلة على أن تأخذ صور المستندات نفس الأرقام المسلسلة
للمستندات الأصلية، أما في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية ،
فإنه يتم تكويد أو ترميز المستندات.

وتبويب المستندات إلي:

(أ) مستندات داخلية:

يتم إعدادها داخل المنظمة مثل فواتير البيع، وإيصالات
استخدام النقدية ، وتتحكم المنظمة في البيانات الواجب توافرها
في المستند وعدد الصور التي تستخرج منها.

(ب) مستندات خارجية:

وهي التي تنشأ خارج المنظمة وتكون واردة من الغير مثل
فواتير الشراء، أو أشعارات الإضافة والخصم للبنوك وغيرها....
ويمكن استخلاص المبادئ الآتية الواجب الاهتداء بها في
تسجيل عمليات المنشأة^(١):

١- كل عملية مالية تحدث وتسجل في الدفاتر ينبغي أن تكون
مؤيدة بمستند أو مستندات.

٢- يجب أن تدعم المستندات الأصلية بالمستندات المكملة.

(١) د. حسن أحمد غلاب ، د. منير سالم ، د. طارق عبد العظيم: الأصول العلمية
للمحاسبة المالية ، القاهرة مكتبة عين شمس ، ١٩٩٣.

٣- يجب أن تكون المستندات معتمدة وموقعة ممن لهم السلطة في المنشأة.

٤- ينبغي أن تؤرخ المستندات بدقة كي يمكن اعتبارها دعماً لعمليات مالية حدثت خلال الفترة موضوع المستند .

٥- أن تكون المستندات مستوفاة للشروط الشكلية والقانونية الواجب توافرها لاعتماد المستند كتأييد وتدعيم للعملية.

٦- أن يأخذ كل مستند من المستندات الأصلية وما يرفق به من مستندات تكميلية رقماً واحداً ، هو رقم القيد المسلسل في اليومية، وأن يحفظ بمقتضاه في ملف يمكن الرجوع إليه بسهولة عند مراجعة الحسابات.

وجدير بالذكر أن الدورة المستندية لكي تحقق الرقابة لابد وأن تتدفق وتنساب من خلال خطوط السلطة والمسئولية، وفي ضوء أحكام نظام الرقابة الداخلية المطبق بما يتضمنه من إجراءات للضبط الداخلي، حيث تحدد الدورة المستندية من منظور استراتيجية نظام الرقابة الداخلية المطبق حتى لا تكون الدورة المستندية مطولة أو مكررة فتتخذ الخطوات التالية^(١):

١- حصر بالمستندات المستخدمة وما يتطلبه هذا، الحصر من ترقيم أو ترميز.

(١) د. طارق عبد العظيم أحمد ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية ، بنها، مكتبة الجامعة ٢٠٠٩ ، ص ٥٩.

- ٢- بيان عدد الصور من كل مستند.
- ٣- بيان سير وتدفق المستندات بين الأقسام المختلفة داخل المنشأة حتى يتم حفظها وتخزينها.
- ٤ - التوجيه الفني للأحداث وقيدها بالدفاتر.

ثالثاً : المجموعة الدفترية:

هي إحدى مكونات النظام المحاسبي، حيث أن تحديد هذه المجموعة الدفترية، يتوقف على حجم المنشأة وطبيعة نشاطها، والطرق المحاسبية المستخدمة ، وهي:

الطريقة الإيطالية.

الطريقة الأمريكية.

الطريقة الفرنسية.

الطريقة الإنجليزية.

وفيما يلي عرض هذه الطرق بإيجاز :

الطريقة الإيطالية :

وهي أقدم الطرق المحاسبية تاريخياً، وتتكون من دفترين.. الأول دفتر اليومية ، والثاني دفتر الأستاذ ، وتطبق هذه الطريقة في المنشآت صغيرة الحجم، والتي تعمل في النشاط التجاري والخدمي.

الطريقة الأمريكية:

وتسمى هذه الطريقة باليومية والأستاذ في سطر واحد حيث تستخدم هذه الطريقة سجلاً واحداً يؤدي وظيفتي دفتر اليومية العامة، ودفتر الأستاذ العام في نفس الوقت .. ويتكون هذا السجل من جانبين ، الجانب الأيمن لإثبات القيود المحاسبية، في حين يستخدم الجانب الأيسر من السجل للترحيل إلى حسابات الأستاذ، التي تأخذ شكل خانات تحليلية مخصصة للحسابات المختصة ، أما الحسابات الشخصية للموردين والعملاء، فإنه يتم الترحيل إليها من اليومية الأمريكية بالإضافة إلى دفاتر أستاذ مساعدة ، (أستاذ مساعد عملاء، وأستاذ مساعد موردين).

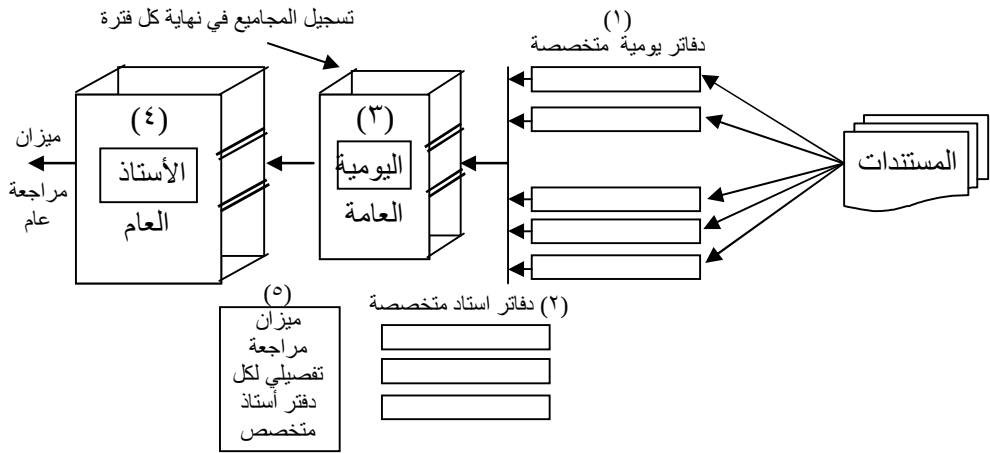
الطريقة الفرنسية:

وتسمى بالطريقة المركزية، وتتكون من عدد من الدفاتر، تشمل يومية مركزية، وعدد من دفاتر اليومية المتخصصة المساعدة ، وهي :

- يومية خاصة للمبيعات الآجلة.
- يومية خاصة للمشتريات الآجلة.
- يومية خاصة لمردودات المبيعات.
- يومية خاصة لمردودات المشتريات.
- يومية خاصة لأوراق القبض.
- يومية خاصة لأوراق الدفع.
- يومية المقبوضات النقدية.

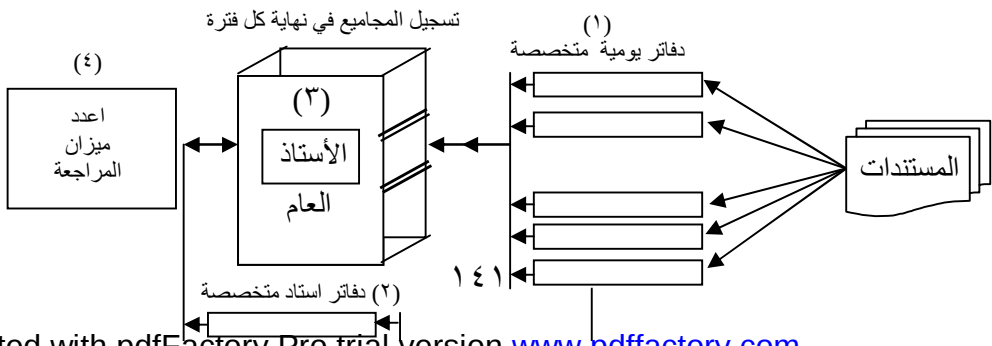
• يومية المدفوعات النقدية.

وجدير بالذكر أن الطريقة الفرنسية تطبق في المنشآت المتوسطة وكبيرة الحجم بمختلف أنشطتها الاقتصادية وتحظى باهتمام متزايد من المحاسبين.



الطريقة الإنجليزية:

وهي تتضمن مجموعة من الدفاتر اليومية المتخصصة ودفتر أستاذ عام ، ودفاتر أستاذ متخصصة .
ويوضح الشكل التالي الدورة المحاسبية طبقا للطريقة الإنجليزية.



شكل يوضح الطريقة الإنجليزية
دفتر أستاذ الحسابات الأخرى يضم فقط الحسابات التي ليس
لها دفتر أستاذ متخصص.

رابعاً : التقارير:

تمثل التقارير الأداة التي تقوم بوظيفة التوصيل وهي تنقسم إلى:

(أ) تقارير تشغيلية والتي تنقسم بدورها إلى :

- تقارير وصفية مثل تقرير الميزانية ، وتقرير المخزون.
- تقارير نشاط مثل تقرير قائمة الدخل، تقرير مبيعات، تقرير التدفقات النقدية.

(ب) تقارير تخطيطية مثل:

- تقرير عن الموازنة الرأسمالية.
 - تقرير عن الموازنة النقدية.
 - تقرير عن موازنة الإنتاج.
 - تقرير عن موازنة مشتريات المواد.
- وتمثل تقديرات الموازنة وفقاً لمراكز المسؤولية الأداة لتطبيق محاسبة المسؤولية والرقابة وتقييم الأداء.

(ج) تقارير رقابية مثل:

- تقارير مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية.
- تقارير مقارنة الأرباح المخططة بالأرباح الفعلية.
- تقارير مقارنة معايير جودة المنتج بالجودة الفعلية .

(٢/٣/٣) الخطة التنظيمية:

تمثل الخطة التنظيمية لاي منظمة الأساس في تحقيق الرقابة الداخلية الفعالة بشقيها المحاسبي والإداري علي الأحداث المالية لمختلف أنشطة المنظمة .

ومن ابرز سمات الخطة التنظيمية البساطة، والمرونة في مواجهة أي تعديلات أو توسعات مستقبلية ، والوضوح من خلال علاقات السلطة والمسئولية والتي يمكن أن تشكل بناء الخطة التنظيمية علي أساس الاستقلال التنظيمي أي عدم التداخل بين الإدارات في حدود السلطة والمسئولية ، فالاستقلال التنظيمي للإدارات يتطلب لأغراض تحقيق نظام فعال للرقابة الداخلية ما يلي: -

(أ) الفصل بين حيابة الأصول والمحاسبة عنها.

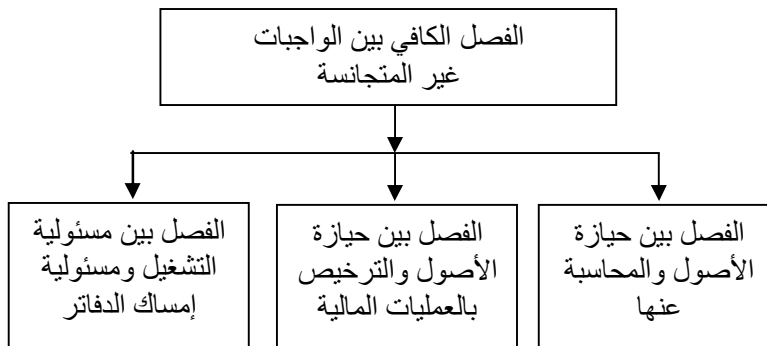
(ب) الفصل بين حيابة الأصول والترخيص بالعمليات المالية.

(ج) الفصل بين مسئولية التشغيل ، ومسئولية إمساك الدفاتر.

فالاستقلال التنظيمي بين الإدارات وعدم وجود تداخل فيها، يؤدي إلي سهولة تطبيق محاسبة المسئولية، ومن شأن الاستقلال التنظيمي أن يقلل من الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة، فضلا عن تقليل حالات الغش وهو ما يحقق أهداف الرقابة المحاسبية

والتي تسعى الي حماية الأصول، وضمان دقة البيانات المحاسبية والتي تعد بموجبها القوائم المالية، حيث تقل الأخطاء الجوهرية، كما قد تقل أو تنعدم حالات الغش.

ويوضح الشكل التالي حدود الاستقلال في الواجبات غير المتجانسة والتي تشكل إدارات تعمل في إطار من الاستقلال التنظيمي وعدم التداخل في الاختصاصات .



ويمثل الفصل الكافي بين الواجبات غير المتجانسة .. (الاستقلال التنظيمي) ، أهم خصائص نظم الرقابة الداخلية الجيدة، حيث يتم تخصيص المهام على العاملين وذلك بهدف عدم تركيز المسؤوليات المتنوعة في شخص واحد ، وهو ما قد ينعكس سلبا علي القوائم المالية بوجود أخطاء جوهرية قد تكون متعمدة أو غير متعمدة قد تؤدي إلي تحقيق عنصر الخطر ، Audit Risk لك فإن الواجبات التي تعكس مسؤوليات غير متجانسة لابد وأن

تخصص على أفراد مختلفين مما يمكن من تطبيق محاسبة المسؤولية.

وكما يتضح من الشكل السابق فإن الفصل الكافي بين الواجبات غير المتجانسة بأخذ عدة صور منها:

(أ) الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها:

حيث أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يراعي عند توزيع المسؤوليات الوظيفية عدم تركيز المسؤوليات في شخص واحد، فيجب ألا يكون هناك شخص واحد يقوم بحيازة الأصول ، وفي نفس الوقت يعهد له بإمسك سجلات هذه الأصول . فعلي سبيل المثال فإنه لا ينبغي أن يعهد إلي أمين الخزينة باستلام المتحصلات وتحرير إيصالات الاستلام ، ثم تسجيل البيانات الخاصة بهذه الإيصالات بدفتر النقدية، وأخيرا يقوم بتوريد المبالغ المحصلة إلي البنك .

وهذا التنوع في الواجبات غير المتجانسة يتطلب تقسيم العمل وتكليف أكثر من موظف للقيام بالواجبات غير المتجانسة (استلام النقدية تسجيل البيانات الخاصة بالمتحصلات - توريد المتحصلات الي البنك) حيث أن تركيز كافة هذه المسؤوليات المتباينة او غير المتوافقة في شخص واحد سيؤدي الي إمكانية حدوث إختلاس ، أو أخطار متعمدة .

(ب) الفصل بين حيابة الأصول والترخيص بالعمليات المالية:
لا شك أنه ليس من المقبول أن يعهد لشخص بمسئولية
حيابة أصول معينة ، وفي ذات الوقت يعطي مسئولية الترخيص
بعمليات تتعلق بتلك الأصول.

فعلي سبيل المثال لا يجب أن يعطي مدير المشتريات مهمة
الترخيص بتنفيذ عملية شراء ، وفي ذات الوقت يعهد له بالتوقيع
علي شيك للمورد سدادا للفاتورة ، ومما لا شك فيه أن
الإجراءات الوقائية تتطلب الفصل بين حيابة الأصول والترخيص
بالعمليات المالية منعا لحدوث اختلاس.

(ج) الفصل بين مسئولية التشغيل ومسئولية إمساك الدفاتر
والسجلات:

من الإجراءات الإحترازية ألا يعهد لشخص واحد بإجراء
كافة القيود في السجلات سواء في النظام اليدوي ، أو القيام
بإدخال البيانات في ظل نظام التشغيل الإلكتروني، ففي كل
الأحوال يجب أن يكون هناك رقابة مزدوجة تتيح عدم تركيز
مسئولية إجراء كافة القيود في شخص واحد، من خلال أن يعهد
لإدارة مستقلة بإمساك السجلات تطبيقاً لهذا الفصل، وهو ما
يتطلب تخصيص الواجبات المحاسبية بين عدة أشخاص مختلفين
مما يتيح رقابة مزدوجة وفقاً للتوزيع الدقيق للوجبات المحاسبية

وعدم تركيزها في شخص واحد، وهو ما يعرف بالتحقق الداخلي ، فمثلا يعهد لشخص بإمساك حسابات دفتر الأستاذ الفرعي للموردين ، في حين يعهد لشخص آخر بالاحتفاظ بحساب مراقبة إجمالي الموردين بدفتر الأستاذ العام.

(٣/٣/٣) إجراءات للاعتماد وتسجيل العمليات وحماية الأصول:
من أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية تفعيل إجراءات الاعتماد والتسجيل وحماية الأصول وبناء علي ذلك مثلا لا يتم تنفيذ أي مدفوعات دون توافر الترخيص أو التصريح أو الأجازة لهذه المدفوعات، مع التحقق من أن الصرف قد تم طبقا لحدود هذا الترخيص، ولا شك أن إجراءات الترخيص للعمليات أو الأنشطة وضرورة الالتزام بها تستهدف في المقام الأول حماية أصول المنظمة ، وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية ، لأن من شأن تفعيل إجراءات الاعتماد والترخيص لمختلف العمليات بالمنظمة منع حدوث أخطاء متعمدة أو غير متعمدة، وكذلك منع الغش وكافة الطرق الاحتيالية التي تستهدف المساس بأصول المنظمة ومحاولة الاستيلاء عليها.

(٤/٣/٣) المراجعة الداخلية والضبط الداخلي:

أولاً : المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها عبارة عن مجموعة من الوسائل التي تنشأ داخل المشروع بهدف فحص العمليات والقيود المسجلة بالدفاتر بصفة مستمرة ، للتأكد من صحة البيانات المحاسبية ، والتحقق من كفاية الإجراءات الموضوعية للمحافظة علي أصول المشروع وموجوداته، ومن قيام العاملين بأداء أعمالهم بدقة وعناية طبقاً للخطة المرسومة لهم دون أدنى تعديل، ثم دراسة هذه الخطط وغيرها من نظم الرقابة الداخلية، واقتراح التعديلات اللازمة لتحسينها حتى يمكن تحقيق أقصى درجة من الكفاية الإنتاجية للمشروع^(١).

والتعريف السابق يعكس نوعين من الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية لإدارة المشروع:

أولهما : خدمات وقائية:

حيث أنها تعمل علي تحقيق الحماية لأصول المشروع.

وثانيهما : خدمات إنشائية:

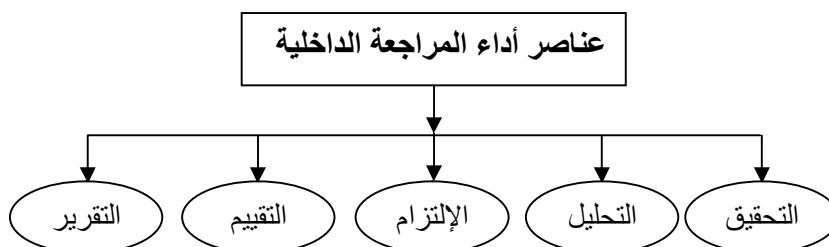
باعتبارها تضمن دقة البيانات المحاسبية التي تقدم كمدخلات للإدارة عند وضع الخطط ، وذلك بعمل مراجعة

(١) د. جلال الشافعي، دكتور مختار أبو شعيشع ، مبادئ المراجعة ، بدون جهة نشر، ٢٠٠٠، ص ١١٧.

مستمرة علي كافة العمليات والقيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من سلامتها .

فالمراجعة الداخلية وفقا لتعريف معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية توصف بأنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين ، وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات، والإجراءات، ووسائل الرقابة الداخلية، وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة وأداء الإدارات والأقسام المختلفة ^(١) .

وتستند المراجعة الداخلية إلى عناصر الأداء التالية ^(٢) :



فالتحقيق: يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المحاسبية من خلال:

(١) د. محمد توفيق محمد ، دكتور سمير شحاتة عوض ، دكتور صفوت مصطفى، المدخل الحديث للمراجعة، القاهرة ، بدون جهة نشر، ٢٠٠٣ ، ص ١٢٧ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١٢٨ : ص ١٣٠ .

- المراجعة الحسابية للتأكد من الدقة الحسابية.
 - المراجعة المستندية للتأكد من سلامة المستندات.
 - المراجعة الفنية للتأكد من سلامة التوجيه المحاسبي للعمليات.
- كما يمتد التحقيق إلى جميع أدلة الإثبات التي تؤكد مدى سلامة البيانات المحاسبية ومن ثم سلامة القوائم المالية المؤسسة عليها:
- كما أن التحليل يتطلب من المراجع استخدام كافة طرق وأساليب التحليل المالي والمحاسبي، وإجراء المقارنات.
 - وجدير بالذكر أن التحليل يرتبط بالتحقيق فهما يمثلان (المفهوم التوأم) في منظومة عناصر أداء المراجعة الداخلية.
 - أما الالتزام: بالسياسات الإدارية فهي حجر الزاوية في تحقيق جودة الأداء في ضوء إجراءات الترخيص للعمليات والأنشطة , ووجود مجالات سلطة ومسئولية محددة بوضوح حيث تهتم المراجعة الداخلية بالتأكد من مدي الالتزام بالنظم والقرارات الإدارية داخل المنظمة.
 - أما التقييم فهو احد عناصر أداء المراجع الداخلي، حيث يتم أعمال خبراته المتراكمة في الحكم علي مدى كفاية وفعالية السياسات والإجراءات التي تتبعها المنظمة . وتأتي مراجعة الجودة كأحد الإتجاهات الحديث لتكون مثالا يجسد عنصر

التقييم ، حيث يعرف مفهوم مراجعة أنظمة الجودة بأنه نشاط تقييمي محايد يقوم به المراجع الداخلي بهدف اختبار وفحص (وتقييم) أنظمة الجودة المطبقة في ضوء مفهوم أداء الجودة الشاملة واستناداً إلى معايير الجودة الدولية، وذلك للتأكد من أي الخطط الموضوعة لتحقيق الجودة يتم تنفيذها لتحقيق أهداف المنظمة^(١).

- أما التقرير فيأتي لكي ينصهر فيه عناصر الأداء للمراجع الداخلي السابق بيانها وهي (التحقيق - التحليل - الإلتزام - التقييم).

ويكون تقرير المراجع الداخلي إنعكاساً لرؤيته الثاقبة وما إستخلصه من إتجاهات وحقائق ناتجة عن الفحص المحايد لكافة الأنشطة والسياسات داخل المنظمة.. ودير بالذكر أن تطبيق مبادئ الحوكمة يتطلب إنشاء لجنة مراجعة من أعضاء غير تنفيذيين تكون مهمتهم التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، بهدف التوصل إلي معلومات وبيانات محاسبية دقيقة تعكسها القوائم المالية المنشورة ، والتي يهتم بها العديد من

(١) دكتور طارق عبد العظيم أحمد ، دراسات وبحوث في المراجعة المتقدمة، المرجع السابق، ص ٢٤٤.

الأطراف ذات العلاقة سواء إدارة المنظمة أو الأطراف الخارجية.

ولأهمية المراجعة الداخلية باعتبارها ضمن منظومة مكونات نظام الرقابة الداخلية فإن هناك اتجاهات حديثة تعمل على تحقيق الاستقلال النسبي للمراجع الداخلي وذلك من خلال الارتقاء بمستوي تبعيته التنظيمية للإدارة العليا وذلك لتوفير ضمانة للإستقلال الذهني للمراجع الداخلي.

كما أن المحاولات الرامية إلى الارتقاء بمستوي أداء المراجع الداخلي يعكسها المعيار ١٠٠١١ والخاص بإرشادات مراجعة أنظمة الجودة، حيث جاء بهذا المعيار ضرورة التزام المراجع الداخلي بالقواعد الأخلاقية والالتزام بمواثيق شرف المهنة، وتأصيل معايير لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجع الداخلي، وهذا الاتجاه يجب أن تسايره المنظمات المهنية العربية عامة والمصرية خاصة ، في صياغة معايير للأداء المهني للمراجع الداخلي ، والعمل علي دعم استقلاله الفكري، فضلا عن وضع القواعد الأخلاقية التي تكفل تأهيل المراجع الداخلي عمليا بالشكل الذي يصل به إلى مستويات من الكفاية والقابلية للاعتماد والنزاهة .

ويكمل هذه الاتجاهات ضرورة العمل علي ألا يكلف المراجع الداخلي بالمشاركة في وضع السياسات أو إعداد السجلات أو في أي نشاط تنفيذي قد يخضع لتقييمه ومراجعته، لأن تقييم الخطط والإجراءات والسياسات والسجلات هي محور دوائر عمل المراجع الداخلي.

ويؤكد هذا الاتجاه ما ورد بالمعيار الأول الذي وضعه معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية وذلك ضمن مجموعة من المعايير الخاصة بالمراجعة الداخلية، حيث جاء بالمعيار الأول وهو الاستقلال ما يلي:-

"يجب أن يكون المراجعين الداخليين مستقلين عن الأنشطة التي يقومون بمراجعتها".

كما جاء بالمعيار الثالث : مجال عمل المراجعة الداخلية ما يلي:

يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدي كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة ومدى جودة أداء المهام المحددة.

ثانيا : الضبط الداخلي:

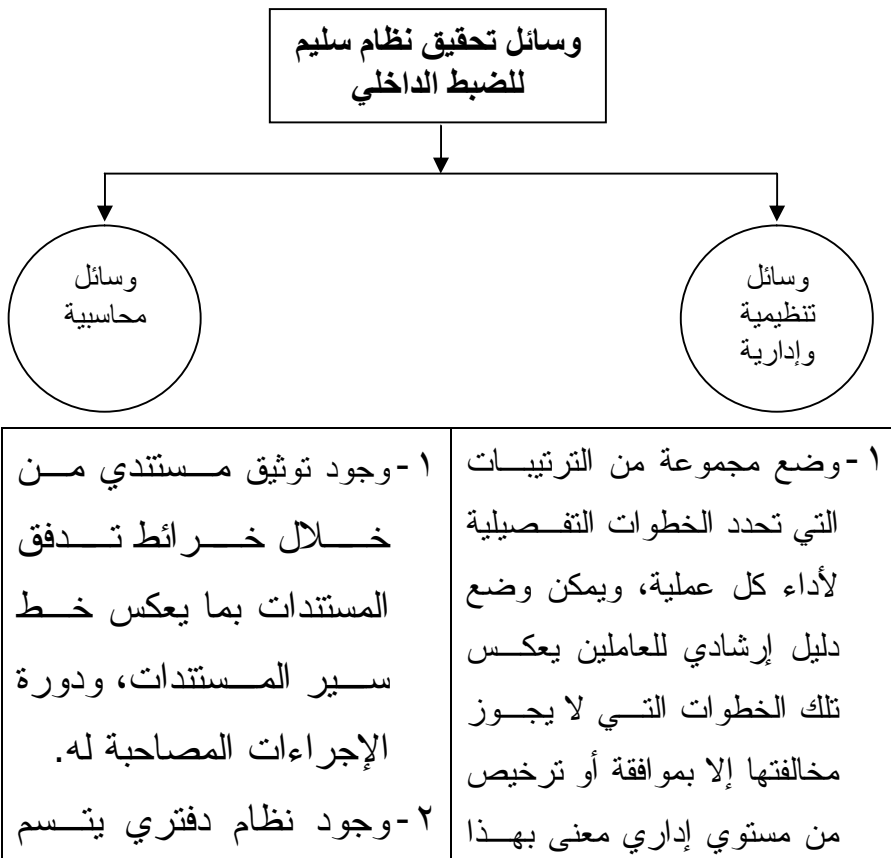
بصرف الضبط الداخلي بأنه مجموعة الترتيبات التي تدخل ضمن منظومة الرقابة الداخلية، والتي تتضمن حزمة من الآليات

أو الإجراءات الخاصة بالواجبات والتي تستهدف منع واكتشاف الغش والأخطاء ، والعمل علي التحسين المستمر في أداء العمل. وهناك عدة وسائل تستخدم لتحقيق نظام سليم للضبط الداخلي هي:

- وسائل تنظيمية وإدارية.

- وسائل محاسبية.

ويوضح الشكل التالي وسائل تحقيق نظام سليم للضبط الداخلي:



بالاكتمال مع توزيع مسئوليات القيد بالدفاتر، وتحديد واجبات فريق العمل المالي. ٣- أن يتضمن النظام المحاسبي حسابات مراقبة لضبط المدينين والدائنين ، والأصول والمصروفات والإيرادات. ٤- وضع دليل حسابات يشمل كافة الحسابات بالمنظمة سواء حسابات الميزانية (أصول - خصوم) أو حسابات النتيجة (مصروفات - إيرادات)	الأمر. ٢- توزيع الاختصاصات بالشكل الذي يضمن عدم إفراد شخص واحد بعدة اختصاصات، حيث أن هذا الإفراد قد يزيد من فرص الأخطاء المتعمدة ، وحالات التلاعب والغش ، ومن شأن توزيع الاختصاصات بين العاملين أن تتم التفرقة بين المهام التالية : أ - مهمة الترخيص أو الأجازة أو التصريح بالعمليات. ب - تنفيذ العمليات. ج - الاحتفاظ بالأصول د - القيد والمحاسبة .
---	--

ولا شك أن الضبط الداخلي يعمل على التقليل من حالات الغش والأخطاء المتعمدة.

وكلما كانت الأسس الموضوعية كإجراءات وقائية لمنع حدوث مثل هذه الانتهاكات التي تعني عدم حماية الأصول ، وعدم دقة البيانات المحاسبية. كنتيجة لبعض الطرق الاحتمالية التي قد يلجأ إليها البعض ، فمثلا قد يتم إثبات مصروفات وهمية أو تكرار قيود مصروفات، وتغطية ذلك يتلاعب في مستندات الدفع ، أو إثبات مشتريات وهمية، أو عدم إثبات متحصلات ، أو إثبات هذه المتحصلات بمبالغ تقل عن قيمتها الحقيقية وتغطية الفرق ، مثل هذه الأساليب الاحتمالية يجب أن تواجه بنظام ضبط داخلي لحركة النقدية يقوم على الأسس التالية:

(١) التحقق من انتظام القيد في الدفاتر أولا بأول، على أن تكون كل عملية تثبت في الدفاتر مؤيدة بمستندات.

(٢) الفصل التام بين عملية استلام النقدية والاحتفاظ بها وإيداعها، عن عملية القيد في الدفاتر واستخراج المستندات، فمثلا أمين الخزينة والذي يقوم باستلام النقدية يجب ألا يكون له علاقة بالقيد في دفتر الصندوق، أو التوقيع علي الشيكات، أو دفع المصروفات النقدية وغير ذلك من الإجراءات الاحترازية.

(٣) وجود نظام محكم لضبط كل من المقبوضات والمدفوعات بحيث يتم الفصل بينهما، ومن شأن هذا الإجراء منع حدوث تغطية مصروفات وهمية من الإيرادات.

ولا يقتصر الضبط الداخلي على حركة النقدية بل يتضمن أيضا الضبط الداخلي لحركة البضاعة، وضبط الأصول، وضبط الحسابات الشخصية، وضبط الأجور. ويرى أحد الكتاب ضرورة، أن يكون هناك نظام محكم لضبط الأجور لمنع حدوث أي أخطاء متعمدة أو حالات غش، وذلك من خلال عرضه للجدول التالي^(١):

وسائل الغش والأخطاء	وسائل تحقيق النظام السليم
١- تسجل أسماء عمال لم يقوموا بأي عمل في المنشأة أو قاموا بتأدية عدد ساعات أو قاموا بتأدية عدد ساعات أو صنع عدد وحدات أقل من التحاسب عليها.	وجود طريقة سليمة لتسجيل العمل: - الأطمئنان على أن العامل ضمن القوة العاملة , وأن إدارة الأفراد قد عينته وحددت أجره. - الاحتفاظ بسجلات وافية واتباع طريقة سليمة لتسجيل العمل.
٢- أخطاء في تحضير كشوف الأجور.	وجود طريقة سليمة لتحضير كشوف الأجور:

(١) دكتور محمد السعيد الشناوي ، أساسيات المراجعة ، بنها ، مكتبة الجامعة ، ٢٠٠٦ ، ص ٤٤ .

- تقسيم العمل بطريقة يصعب معها الغش. - تحديد مسؤولية مكتب الأجور. - مراجعة الكشوف.	
- سحب نقدية أكثر من اللازم واختلاسها عند دفع الأجور. - عن طريق تقسيم العمل. - التأكد من أن الأجر يدفع إلى العامل الذي أدى العمل خصوصاً وأنه لا يعطي إيصالاً باستلام المبلغ.	٣- سحب نقدية أكثر من اللازم واختلاسها عند دفع الأجور.

(٥/٣/٣) تضمين نظام الرقابة الداخلية أدوات رقابية : مثل:

(١) الموازنة التخطيطية.

(٢) التكاليف المعيارية.

وتعرف الموازنات بأنها : أداة عملية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات المنشأة لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة في المستقبل ، سواء كانت هذه المنشأة تقوم بنشاط

صناعي أو زراعي أو تجاري أو مالي أو تؤدي خدمات خاصة أو عامة ، سواء كانت المنشأة مشروعاً فردياً أو شركة خاصة أو عامة أو إدارة حكومية . وتخدم الموازنات هدفين :

- التخطيط ورسم السياسات عن طريق توصيف الأهداف في صورة كمية .

- الرقابة عن طريق مقارنة ما يحدد مستقبلاً بما تحقق فعلاً ، وبيان أسباب الانحرافات ومعالجتها".

كما تعرف التكاليف المعيارية بأنها " التكاليف المحددة مقدماً والتي تعتمد في حسابها على أسس علمية في ضوء دراسات فنية وهندسية ، وهي تستخدم كأداة للمقارنة مع التكاليف الفعلية بما يعكس مستوى كفاءة وفعالية الأداء من خلال تحليل الانحرافات ووضع الإجراءات المصححة لها".

(٤/٣) تقييم الرقابة الداخلية: Internal control Evaluation

أن قيام المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية - بالوحدة محل المراجعة - هو المدخل السليم لتمكين المراجع من القيام بتخطيط عملية المراجعة علي أسس واقعية تعكس مدي قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق ، حيث يقوم المراجع باختبار إجراءات مدي الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية ، وذلك يهدف الحصول علي أدلة إثبات كافيته تؤكد مدي تفعيل هذه الضوابط ، وكلما انخفض تقييم مخاطر الرقابة ، كلما كان ذلك يعني أن ضوابط و إجراءات الرقابة الداخلية قد صممت ونفذت علي نحو فعال ، وما يعكسه ذلك من معني ومبني يشير الي عدم وجود تحريفات في القوائم المالية ، وما يترتب علي ذلك من قيام المراجع بتخفيض حجم العينة ، وبالتالي تخفيض اختبارات التحقق الأساسية عندما يصل إلي هذه النتيجة .

وقد تسفر اختبارات الالتزام عن نتيجة أخرى ، وهي عدم فعالية إجراءات وضوابط الرقابة الداخلية ، لذلك فان المراجع يقوم بأجراء تعديلات علي برنامج المراجعة إذا ما توصل إلي هذا التقييم السلبي للنظم المحاسبية والرقابة الداخلية محل التقييم وما تعكسه هذه الحالة من ارتفاع مستوي تقييم مخاطر الرقابة ، وهو ما سوف يدفع المراجع إلي زيادة حجم العينة ، وبالتالي

زيادة اختيارات التحقق الأساسية ، وهو ما يعني إجراء تعديلات علي برنامج المراجعة في ضوء نتيجة هذا التقييم .

وعلي ذلك فان اختبارات الالتزام تعني تلك الاختيارات التي يجريها المراجع وذلك بهدف تقييم مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالوحدة محل المراجعة ، والذي قد يسفر عن احدي النتائج التالية :

أ) كفاية الضوابط و الإجراءات التي أسس عليها نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة .

ب) عدم كفاية الضوابط و الإجراءات التي أسس عليها نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة.

ج) أن هناك ضوابط وإجراءات أسس عليها نظام الرقابة الداخلية في بعض أنشطة الوحدة محل المراجعة يمكن الاعتماد عليها ، ولا تتطلب زيادة في حجم الاختيارات الجوهرية ، كما أن هنالك ضوابط وإجراءات أخرى لبعض أنشطة الوحدة ، لا يمكن الاعتماد عليها وبالتالي تتطلب زيادة في حجم الاختيارات الجوهرية .

ويمكن تعريف الاختيارات الجوهرية بأنها تلك الاختبارات التي يقوم بها المراجع وذلك بهدف الحصول علي أدلة أثبات تعكس مدي دقة وسلامة البيانات المحاسبية والتي تشكل منها القوائم المالية للوحدة محل المراجعة .

وعلي ذلك فان حجم الاختيارات الجوهرية يتوقف علي
نتيجة اختيارات الالتزام .

وجدير بالذكر انه في حالة ما إذا أسفرت اختبارات الالتزام
عن فعالية ضوابط وإجراءات الرقابة الداخلية فان ذلك لا يعني
عدم إجراءات اختبارات التحقق الجوهرية ، ولكن يتم تقليل كمية
هذه الاختيارات الجوهرية .

ويري أحد الكتاب بأنه يمكن تصنيف إجراءات الالتزام إلي
مجموعتين رئيسيتين هما ^(١)

(أ) الإجراءات التي عندها لا تترك إجراءات الرقابة

الداخلية أي مسار للمراجعة : وهي تتمثل في إجراءات
الاستفسار والملاحظة والتي يقوم بها المراجع للتأكد من
أن ما تم قيده بالسجلات كان مقصورا علي العاملين
المرخص لهم بذلك.

(ب) الإجراءات التي من خلالها تترك ضوابط الرقابة

الداخلية مسار لعملية المراجعة : وذلك عندما يكون
هناك دليل إثبات ملموس بأن أجراء الرقابة قد تم أدائه،
أو لم يتم أدائه ، فان اختبارات المراجعة تتمثل في
الاستفسارات والملاحظة ، مع فحص المستندات للتحقق

(١) دكتور أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ،
٢٠٠٨ ، ص ٦٥٨ .

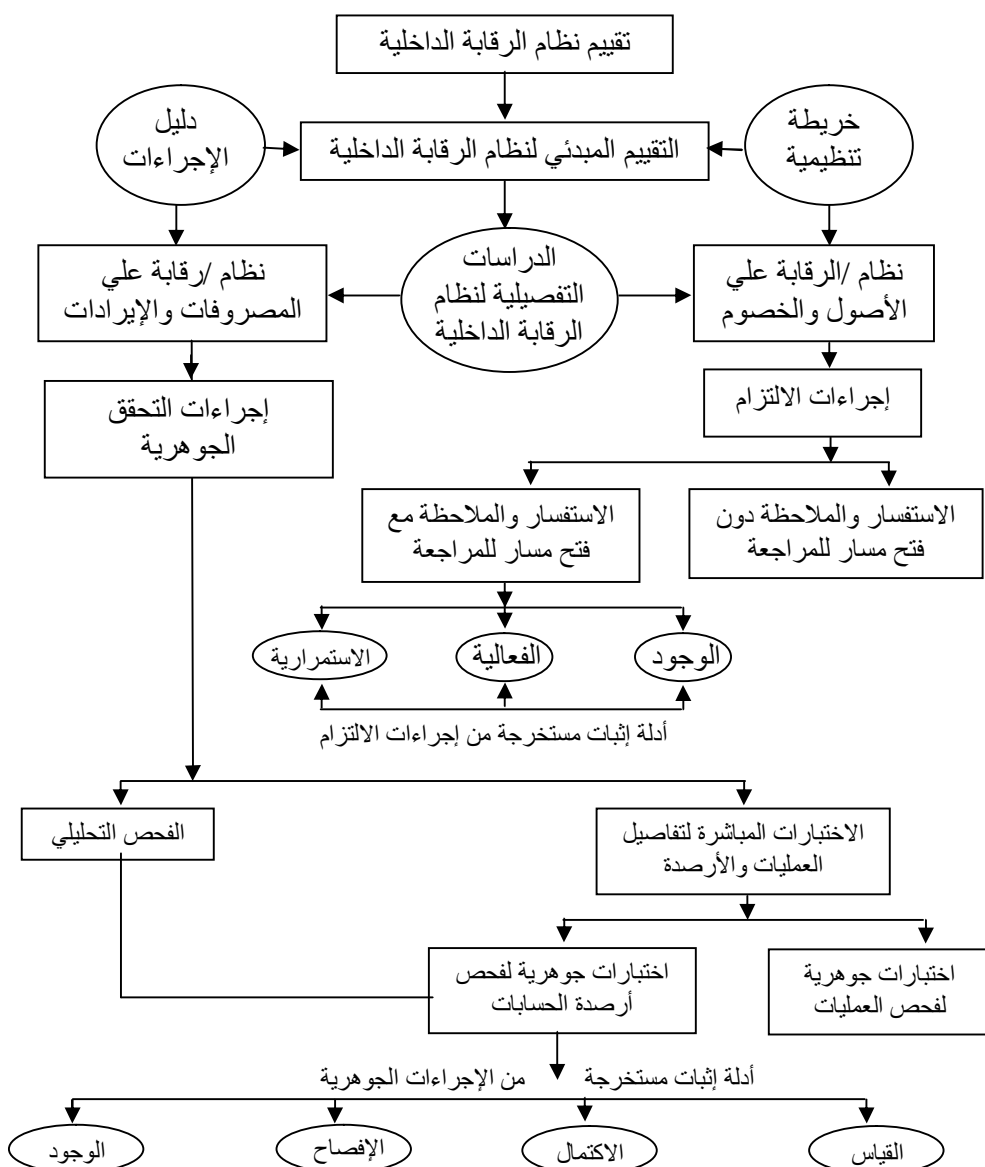
من الالتزام بإجراءات الترخيص ، بالإضافة للمراجعة الحسابية ، والمستندية ، والمراجعة الفنية ، بما تتضمنه من فتح مسار لعملية المراجعة من مراجعة قيود اليومية، وترحيلها إلي دفتر الأستاذ ، والتحقق من الحصول علي دليل أثبات يشير إلي الوجود مثل عملية إعادة أداء مطابقات المخزون من خلال مقارنة الرصيد الدفترى بنتيجة الجرد الفعلي، وكذلك إعادة مطابقات البنك للتأكد عما إذا كان تم أدائها علي نحو صحيح. وبعد اختيارات الالتزام بنوعيتها، تأتي الاختيارات الجوهرية للبحث عن الأخطاء المالية الجوهرية والتي تنقسم إلي نوعين :

(أ) الاختيارات المباشرة لتفاصيل العمليات والأرصدة:-

وهذا النوع من الاختيارات الجوهرية يهدف إلي التحقق من صحة المعالجات المحاسبية للعمليات المختلفة أو التحقق من صحة أرصدة حسابات القوائم المالية.

(ب) الفحص التحليلي:

وهو يقوم علي أساس عمل مقارنات ، والتعرف علي الاتجاهات ويوضح الشكل التالي أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.



يوضح الشكل السابق خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية عبر المستويات التالية :

المستوي الأول : الدراسة الاستكشافية أو التمهيديّة لنظام الرقابة الداخلية .

المستوي الثاني : الدراسة التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية .

المستوي الثالث: إجراءات الالتزام.

المستوي الرابع: إجراءات التحقق الجوهرية وهذا المستوى ينقسم إلى قسمين:

أولهما : الاختبارات المباشرة لتفاصيل العمليات والأرصدة .

وثانيهما : الفحص التحليلي .

ويمثل المستوى الأول من تقييم نظام الرقابة الداخلية الموضح بالشكل ، عملية التقييم المبدئي للنظام من خلال قيام المراجع بما اكتسبه من خبرات متراكمة تمكنه من معرفة طبيعة نشاط الوحدة محل المراجعة ، وعلاقات وخطوط السلطة والمسئولية التي تعكس هيكله أو خطته التنظيمية ، وفحص الملف الدائم والذي يتضمن تقرير يصف حالة نظام الرقابة الداخلية سواء كان هذا التقرير صادر عن المراجع نفسه أو عن المراجع السابق عليه .

كما أن الخطة التنظيمية الموجودة ضمن الملف السنوي سوف تمكن المراجع من التعرف على مجالات السلطة والمسئولية داخل الوحدة محل المراجعة ، وهو ما يعكس مدى الاستقلال التنظيمي للإدارات المختلفة ، كما أن دليل الإجراءات

سوف يعكس تدفق الدورة المستندية وما يصاحبها من إجراءات الترخيص الملائمة للعمليات أو الأنشطة .

وتمثل هذه الدراسة الاستكشافية من خلال الإطلاع علي محتويات الملف الدائم السابق ذكرها والاتجاهات التي يستند إليها المراجع للتوصل إلي التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، ويلي الدراسة الاستكشافية أو المبدئية أو التمهيدية ، قيام المراجع بدراسة تفصيلية (المستوي الثاني) تستهدف تحقق المراجع من مدي كفاية ضوابط أو إجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة محل المراجعة ، وذلك من خلال تقييم كآفه النظم الفرعية للرقابة الداخلية ، مثل نظم الرقابة الداخلية علي الأصول ، الرقابة الداخلية علي الخصوم ، الرقابة الداخلية علي المصروفات، الرقابة الداخلية علي الإيرادات

وليس معني أن يصل المراجع من خلال الدراسة التفصيلية إلي أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يشوبه الضعف والقصور مما يؤثر تأثيرا جوهريا علي سلامة البيانات المحاسبية ومن ثم عدم جودة القوائم المالية فان المراجع قد يتخذ أحد قرارين:

أولهما: أن المراجع في هذه الحالة قد يمتنع عن أبداء الرأي وهو ما يعرف بخطر المراجعة Audit Risk لان من شأن ضعف نظام الرقابة الداخلية أن ينعكس علي مصداقيته وعدالة القوائم المالية وثانيهما : أن يقرر الاستمرار في عملية المراجعة عن طريق الفحص الشامل Full Examain لكي يتجنب نقاط الضعف بانتظام

.....

إما إذا كانت الدراسة التفصيلية التي قام بها المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية قد نتج عنها تقرير إمكانية الاعتماد علي هذا النظام في تنفيذ عملية المراجعة ، هنا يقع علي عاتق المراجع أجراء اختبار التحقق من مدي الالتزام (المستوي الثالث) عن طريقين :

اولهما : الاستفسار والملاحظة عن مدي وجود فصل كافي أو استقلال تنظيمي.

وثانيهما: أن يقوم المراجع باستخدام الاستفسار والملاحظة الشخصية جنباً إلي جنب مع القيام بعملية مراجعة من خلال عينه يختارها المراجع ، ويتعرف من خلالها علي إجراءات الترخيص ومدي مطابقتها لدليل الإجراءات .

ويلي إجراءات الالتزام وما تسفر عنه من نتائج تنبئ عن سلامة نظام الرقابة الداخلية ، فانه يبدأ بإجراء الاختبارات الجوهرية (المستوي الرابع) ، حيث يكون حجم الاختبارات الجوهرية أقل مما لو كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف وتتقسم الاختبارات الجوهرية والتي تستهدف البحث عن الأخطاء الجوهرية إلي قسمين :

اولهما: الاختبارات المباشرة لتفاصيل العمليات والأرصدة حيث يتم استخدام أساليب عديدة منها الجرد الفعلي للمخزون ، وعمل مصادقات للعملاء ، والتحقق من اكتمال الدفاتر المحاسبية وغيرها من أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات التحقق الجوهرية .

وثانيهما: استخدام إجراءات الفحص التحليلي والتي تقوم علي أساس عمل المقارنات ، واستنتاج الاتجاهات ، حيث يستخدم المراجع أدوات عديدة منها الموازنات التخطيطية ، التكاليف المعيارية في المقارنة بين ما يجب أن يكون What ought to be والبنود الفعلية what is وكذلك احتساب نسب التحليل المالي والمحاسبي ومقارنة هذه النسب للعام الحالي ، بالأعوام السابقة. ويجب علي المراجع أن يقدم تقرير عن نظام الرقابة الداخلية إلي إدارة الوحدة محل المراجعة ، حيث أن هذا التقرير يعتبر جزء مكمل لتقرير المراجعة ، ويجب أن يوضح المراجع نقاط القوة أو الضعف في نظام الرقابة الداخلية ، وما يعكسه ذلك من آثار علي القوائم المالية وجودتها ، ويجب أن يتابع المراجع من خلال سجل الملاحظات كافة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لملافاة كافه نقاط الضعف التي تشوب نظام الرقابة الداخلية.

الوحدة التعليمية الرابعة

أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المقومات
الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة
لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/٤) بيان أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات علي دليل
الحسابات.

(٢/٤) بيان أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات علي
المجموعة المستندية.

(٣/٤) أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات علي المجموعة
الدفترية.

(٤/٤) أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات علي الخطة
التنظيمية.

(٥/٤) أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات علي سياسات
حماية الأصول.

(١/٤) أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

نعرض بإيجاز أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على بعض المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية والموضحة بالشكل السابق ما يلي:

(١/١/٤) دليل الحسابات:

يؤدي استخدام الحاسبات الإلكترونية إلى استخدام النظام الشجري لفهارس الحسابات Tree system حيث يشير هذا المصطلح إلى تمثيل البيانات بشجرة ، يمثل الحساب الرئيسي فيها (الغصن) في حين يمثل الحساب الفرعي أوراق هذه الشجرة لأنه يتفرع من حساب رئيسي.

وبناء على النظام الشجري ، يتم ترتيب وتنظيم ملفات الحسابات على القرص الصلب Disk Pack أو القرص المرن Floppy Disk وذلك من خلال تقسيم المساحة المتاحة على القرص إلى أجزاء يطلق عليها فهارس Directories والفهارس تتفرع إلى فهارس فرعية Subdirectories .

حيث يقوم نظام التشغيل للحاسب الإلكتروني بإنشاء هذه الفهارس بواسطة مجموعة من الأوامر ، فيتم إنشاء فهرس رئيسي ويتفرع منه فهارس فرعية وهذا البناء لدليل الحسابات يطلق عليه النظام الشجري.

ويتضمن الدليل شجرة من ملفات الحسابات حيث يشمل كل ملف سجل لكل حساب ، ويحتوي كل سجل علي حقول البيانات مثل: رقم الحساب - اسم الحساب - الرصيد ... إلخ. ويعتمد تبويب الحسابات الواردة بدليل الحسابات علي درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها إلكترونياً لإنتاج المعلومات المطلوبة.

(٢/١/٤) المجموعة المستندية:

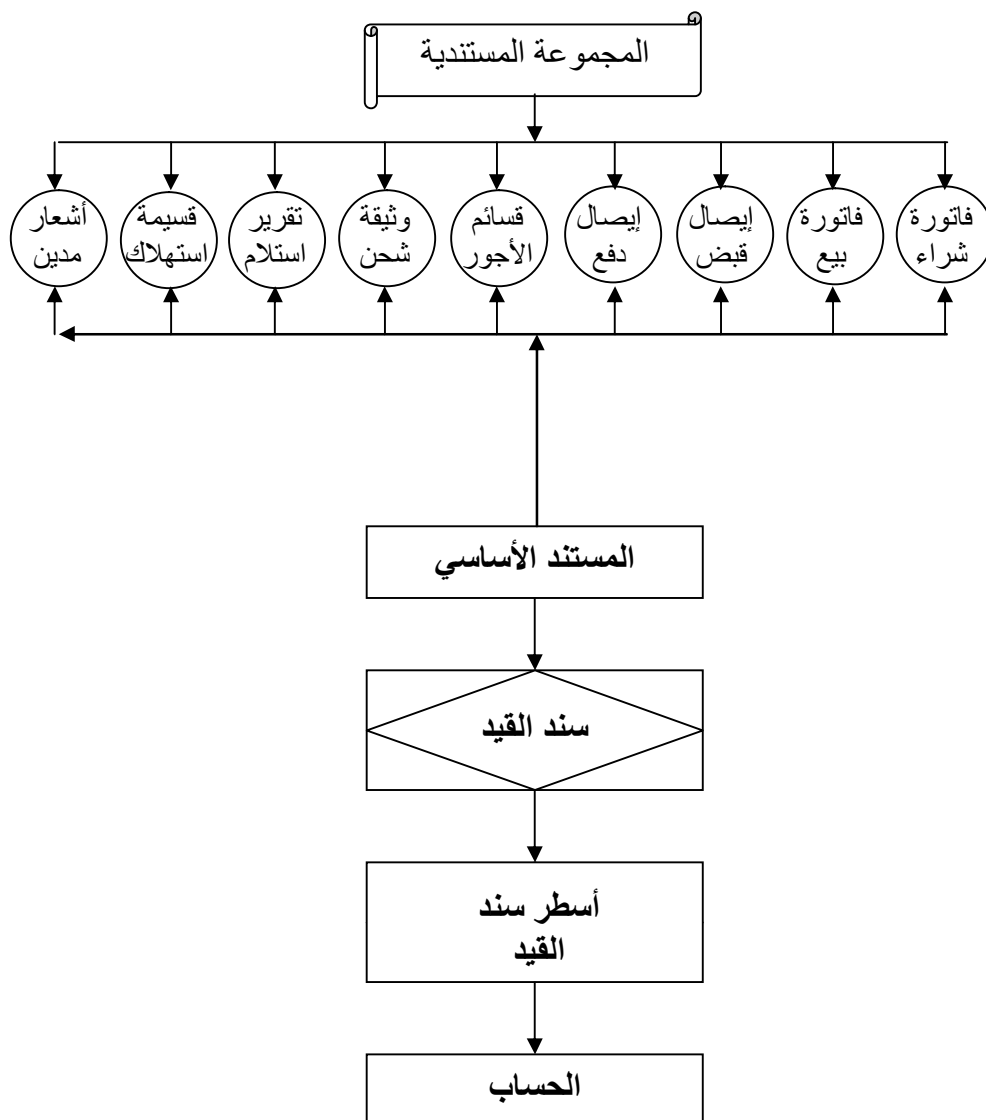
إن من أهم متطلبات نظام فعال للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية تتسم بالكفاءة حيث أن المستندات هي الأداة التي يتم من خلالها توصيف الأحداث وهي من أهم مصادر أدلة الإثبات. ويأتي تصميم الدورة المستندية بالإسترشاد بمسار خطوط السلطة والمسئولية للمنظمة لكي تكون أداة فعالة في منظومة الرقابة الداخلية المطبقة.

وفي ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية فإن المستندات لا تتوافر بشكل كامل ، حيث أن إنتاج مستند يكون مخصص لأغراض المراجعة لفترة قصيرة ، ويرجع ذلك إلى طبيعة التشغيل الإلكتروني للبيانات ، حيث يتم إثبات وإزالة وتحديث في الملفات دون وجود دليل مادي يؤكد حدوث هذه التغيرات.

وجدير بالذكر أنه عند تسجيل سندات القيد وهي عملية تحديد الحسابات التي سوف يتم ترحيل المبالغ الموجودة في المستندات إليها وجهة التأثير في كونها مدينة أو دائنة وذلك بالاعتماد على البيانات

المخزنة من واقع المستندات الأساسية ، فتتم عملية تجريد لكل المستندات الأساسية من خلال تسجيلها في سند القيد طبقاً للصفة " التاريخ" أي نقل كل المستندات الأساسية إلى رابطة واحدة تحتوى على الصفات الآتية:

- الرقم الجديد الذي يشمل كل المستندات.
 - نوع المستند الأساسي فاتورة ، إشعار مدين ...الخ.
 - رقم المستند الأصلي حتى يمكن الرجوع بسهولة إلى كافة البيانات التفصيلية المخزنة في المستندات الأصلية.
- ويعد نقل كافة المستندات المتنوعة إلى رابطة المستندات الأساسية بمثابة إنشاء قاعدة بيانات مستقلة لنظم المعلومات المحاسبية، حيث أن محتوى كل مستند من البيانات يستخدم كمدخلات لمستندات أخرى فمثلاً تستخدم بيانات أوامر البيع كمدخلات لإعداد فواتير البيع وبالتالي يمكن لأكثر من إدارة استخدام نفس البيانات ، وبذلك يتحقق التكامل والترابط بين نظام التشغيل من ناحية والنظام المحاسبي من ناحية أخرى ، والشكل التالي يوضح كيفية نقل المستندات إلي رابطة المستندات الأساسية:



(٣/١/٤) المجموعة الدفترية:

في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية فقد تحولت المجموعة الدفترية من صورتها وشكلها المادي التقليدي في النظام المحاسبي اليدوي، حيث حل محلها وسائل تسجيل البيانات وهي الأشرطة الممغنطة والأقراص الممغنطة الصلبة والمرونة والأسطوانات الممغنطة وأقراص الليزر، وقد انعكس ذلك على أن الملفات والسجلات تكون في شكل مخرجات آلية لا يمكن الإطلاع عليها بدون تشغيل الحاسب الإلكتروني.

وقد تطلب القانون إمساك دفتر اليومية ودفتر الجرد يدوياً جنباً إلى جنب مع النظام المحاسبي في بيئة الحاسب. واستخدام الحاسبات الإلكترونية أدّى إلى دمج الدفاتر المحاسبية (اليومية والأستاذ) في أسطوانة واحدة ويمكن إظهار البيانات المحاسبية على شاشة الحاسب وطبعها عند الحاجة إليها.

(٤/١/٤) الوسائل الإلكترونية المستخدمة:

كما سبق أن أشرنا فإن اتساع محتوى هيكل الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات حيث أضيف إلى مقومات الرقابة الداخلية وحدات الحاسبات الإلكترونية التي تفتني وذلك بهدف توفير معلومات دقيقة وسريعة لدعم إتخاذ القرارات.

(٥/١/٤) الجرد الفعلي للأصول:

من مقومات نظام الرقابة الداخلية عملية الجرد الفعلي لمختلف الأصول الثابتة والمتداولة، وبالتالي فإن استخدام الحاسبات الإلكترونية يتطلب جردها كسائر عناصر الأصول الثابتة وتقرير معدلات إهلاك تتناسب مع عمرها الافتراضي في ضوء التقدم التكنولوجي في هذا المجال.

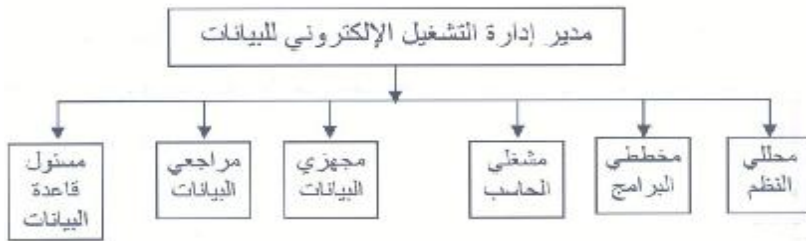
(٦/١/٤) خطة تنظيمية:

في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية، فإن الهيكل التنظيمي يتسم بالاتجاه نحو دمج الوظائف عكس المطبق في ظل النظام اليدوي حيث يتجه الهيكل بالتنظيمي إلى توزيع الاختصاصات بشكل تفصيلي.

كما أن استخدام الحاسبات الإلكترونية سوف يضيف إلى الهيكل التنظيمي للمنظمة قسم للتشغيل الإلكتروني للبيانات يتضمن الأنشطة المرتبطة بالتشغيل الآلي وهو قسم ينبغي أن يكون مستقلاً تنظيمياً عن الأقسام المستخدمة للبيانات.

وبالإضافة للهيكل التنظيمي الذي يعبر عنه بالخريطة التنظيمية الرئيسية، فإنه يتم إعداد خرائط تفصيلية لكل إدارة على أساس مبدأ الفصل بين الاختصاصات والواجبات، فأمين المخزن لا يجب أن يعهد إليه بإمسك دفاتر وسجلات المخازن كما لا يعهد لأمين الخزينة مهمة إمساك دفتر النقدية.

وعندما يكون هناك قسم للتشغيل الإلكتروني للبيانات، فإنه يجب تطبيق مبدأ الفصل بين الاختصاصات والواجبات، وذلك وفقاً للشكل التالي:



الخريطة التنظيمية لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات
في ضوء مبدأ الفصل بين الواجبات

ويتضح من الخريطة التنظيمية الفرعية لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات أنها تتضمن كافة أنشطة التشغيل الآلي للبيانات

وتم إعدادها وفق مبدأ الفصل بين الواجبات علي النحو التالي:-

• محلل النظام : يقوم بالمهام التالية:-

- تقييم الأنظمة المطبقة.
- تصميم الأنظمة الجديدة .
- إجراء التعديلات اللازمة.

• مخطط البرامج : يقوم بالمهام التالية:-

- إعداد وتخطيط برامج النظام.
- تنفيذ البرامج علي الحاسب.
- تطوير البرامج.

- **مشغل الحاسب : يقوم بالمهام التالية:-**
 - تشغيل الحاسب وفقا لبرنامج التشغيل.
 - حفظ وصيانة ملفات البيانات المسجلة علي أوساط تسجيل البيانات.
- **مجهزي البيانات : وهم المسئولين عن جمع البيانات وإعدادها وتجهيزها في شكل معين تمهيدا لإدخالها من خلال أجهزة المدخلات وتتلور مهامهم في الآتي:-**
 - حصر المستندات الأصلية للبيانات.
 - ترميز أو تكويد المستندات.
 - تسجيل المستندات علي أوساط التخزين مثل الاسطوانات أو الأشرطة أو الأقراص الممغنطة.
 - مراجعة التسجيل لكافة البيانات للتأكد من خلوها من الأخطاء.
- **مراجعي البيانات :- وهي مجموعة العمل التي تراجع البيانات المرسلة إلي الأقسام أو المستخدمين النهائيين للمعلومات.**

• مسئول قاعدة البيانات Database :- وتتلخص مهامه بتحديد مكونات قاعدة البيانات والتي تتكون من مجموعة من الملفات بالإضافة إلي مجموعة البرامج التي توضع في تكامل وتناسق لحل مشكلة ما وهو ما يسمى ببرنامج إدارة قاعدة البيانات.

(٧/١/٤) سياسات وإجراءات لحماية الأصول:

من أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وجود حزمة من السياسات والإجراءات الرامية إلي حماية الأصول ومنع اختلاسها من جانب ، ولضمان دقة وسلامة البيانات والتقارير المالية من جانب آخر.

كما أن حماية الأصول تتطلب توافر إجراءات الضبط الداخلي بين كافة الوحدات التنظيمية التي تتشكل منها المنظمة ، وعندما يعمل هيكل الرقابة الداخلية في إطار التشغيل الالكتروني للبيانات ، فإن ثمة مجموعة من الإجراءات التي ينبغي اتخاذها بهدف حماية هذه الحاسبات الالكترونية منها التأمين علي الحاسبات الالكترونية ضد مخاطر السرقة والحريق ، واستخدام الوسائل المناسبة للحماية المادية للأجهزة والملفات والبرامج من العوامل البيئية ، والاحتفاظ بملفات احتياطية في خزائن محصنة ضد مخاطر السرقة والحريق .

كما أن سلامة ودقة البيانات والتقارير المالية تتحقق من خلال:-

- الرقابة علي المدخلات.
- الرقابة علي التشغيل.
- الرقابة علي المخرجات.

وفيما يلي بيان بأنواع الرقابة السابق ذكرها :

(أ) الرقابة علي المدخلات:

من المسلم به أن كفاءة المعلومات من كفاءة البيانات لذلك فان الرقابة علي المدخلات لها أهمية للتوصل إلي معلومات دقيقة وصحيحة.

لذلك فانه للرقابة علي المدخلات يجب اتخاذ مجموعة من الإجراءات الوقائية والعلاجية الرامية إلي منع الأخطاء ، والاكتشاف المبكر لما قد يقع من أخطاء ، وسبل معالجتها وتصحيحها أولا بأول .

ولضمان سلامة ودقة البيانات المدخلة يجب توافر إجراءات للضبط الداخلي ، كما يلي:

- بداية يجب أن تتم الموافقة المسبقة علي إدخال البيانات من خلال توقيع السلطة المختصة .

- وجود تعليمات موثقة توضح نوعية البيانات المصرح بإدخالها .

- تطبيق مبدأ الفصل بين المهام والواجبات وذلك بعدم السماح لمشغل واحد بمعالجة عملية واحدة إلى نهايتها حيث أن تجزئة التشغيل يمثل ضمانا وأساس رقابي سليم.

- استخدام كلمة السر أو المرور Password للدخول للبيانات.

ب) الرقابة علي التشغيل:

تعتبر الرقابة علي التشغيل حلقة هامة من منظومة التشغيل الآلي للبيانات حيث يتم وضع بعض الأدوات الرقابية علي التشغيل للتأكد من أن تشغيل الحاسب الالكتروني يعمل طبقا لما هو محدد له مسبقا ، وتستهدف هذه الأدوات حماية البيانات من أية إضافات أو حذف أو ازدواج أو تحريف أثناء التشغيل .

وهناك العديد من أدوات الرقابة علي التشغيل منها :

- تمييز المستندات أو العمليات التي تم تشغيلها لتجنب إعادة تشغيلها (منع ازدواجية البيانات).

- ضرورة الالتزام بأسلوب محدد لتصحيح الأخطاء حتى
تتسم عملية التشغيل بالدقة.

- فحص مخرجات التشغيل يدويا.

- استخدام اختبارات حدود المعقولية في فحص سجلات
المدخلات وقيمتها ، فمثلا اذا كان الحد الاقصى
للمكافآت الإضافية للعامل ٢٠٠ جنيه وتبين عند تشغيل
الحاسب أن المكافآت الإضافية لأحد العمال ٢٥٠ جنيه
، فهذا يعني وجود خطأ وبالتالي تجري عملية مراجعة
وإجراء التصحيح الواجب .

ج) الرقابة على المخرجات:

تمثل المخرجات ناتج عملية التشغيل وهي المعلومات التي
تعرف بأنها "بيانات خضعت للتشغيل من خلال إجراء العمليات
الحسابية والمنطقية عليها وتلخيصها بصورة سليمة لإمكانية
استرجاعها في شكل تقارير مفيدة بالشكل الذي يؤدي إلي زيادة
المعرفة في الحاضر والمستقبل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات .

وتهدف أدوات الرقابة علي المخرجات إلي تأمين عدم التلاعب ووصولها بشكلها الصحيح إلي الأفراد المختصين بتلقي هذه المخرجات.

وتتمثل أدوات الرقابة علي المخرجات في العديد من الأساليب منها ما يلي:-

- مقارنة المدخلات والمخرجات مع المستندات.
- استخدام اختبارات حدود المعقولية من خلال مقارنة بعض بنود المخرجات الناتجة من التشغيل الآلي بالمؤشرات المحددة بصورة مسبقة .
- يجب وجود تعليمات موثقة توضح الأفراد المصرح لهم باستلام المخرجات.

(٨/١/٤) الموازنات التخطيطية وأنظمة التكاليف المعيارية:

تعتبر كل من الموازنات التخطيطية وأنظمة التكاليف المعيارية من الأدوات الرقابية التي تمثل أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية.

وتستخدم المعايير في بناء الموازنات التخطيطية ولا تختلف هذه الأدوات الرقابية (الموازنات وأنظمة التكاليف

المعيارية) فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية في إطار التشغيل
اليدوي للبيانات عنه في إطار التشغيل الآلي للبيانات .

(٩/١/٤) قسم المراجعة الداخلية:

من مقومات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم اداري داخل
المنظمة هو قسم المراجعة الداخلية وظيفته مراجعة النظام
المحاسبي وأنظمة الضبط الداخلي والتأكد من تطبيق كافة
السياسات والإجراءات التي يتم وضعها بمعرفة الإدارة.
والمراجع الداخلي يجب أن يتم إعداده وتأهيله عمليا من
خلال التعليم المستمر والتدريب علي تشغيل البيانات الكترونيا
واستيعاب أساليب مراجعة نظم الحاسب الآلي ، والإلمام باليات
الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات.

الوحدة التعليمية الخامسة

(٥) الأساليب الفنية للمراجعة

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/٥) مقدمة لبيان طبيعة وماهية أدلة الإثبات في المراجعة وكذلك استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة.

(٢/٥) بيان الاعتبارات التي تحكم الاستعانة بأدلة الإثبات.

(٣/٥) بيان خصائص أدلة الإثبات.

(٤/٥) أنواع أدلة الإثبات.

(٥/٥) بيان كيفية استخدام العينات الإحصائية في المراجعة والمشاكل المصاحبة لها.

(٦/٥) علاقة العينات الإحصائية بمعايير المراجعة.

(٧/٥) أساليب المعاينة الإحصائية ومجالات استخدامها في المراجعة.

(١/٥) مقدمة:

تعتبر أدلة الإثبات ، وأساليب المعاينة الإحصائية من أهم الأساليب الفنية في المراجعة، وقد اهتمت المنظمات المهنية بهذين الأسلوبين ، حيث تتضمنها المعايير والإرشادات التي تحكم الأداء المهني للمراجعة ، وتمثل ذلك في التجربة الأمريكية للمعايير ، معايير المراجعة الدولية.

فقد ورد معيار إدلة الإثبات ضمن المعايير الأمريكية التي تختص بالعمل الميداني.

كما أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين معيار المراجعة الدولي رقم ٥٠٠ بعنوان أدلة الإثبات في المراجعة ، هذا من جهة، ومن جهة أخرى ورد بنشرة معايير المراجعة (SAS No.٣٩) أن هناك مدخلين لإجراء معاينة المراجعة، هما المعاينة الإحصائية ، والمعاينة غير الإحصائية ، وأن كلا المدخلين يتطلبان من المراجع أن يستخدم حكمه المهني في تخطيط واختيار وتقويم العينة الإحصائية أو غير الإحصائية، وما يصاحب ذلك من دراسة مخاطر معاينة المراجعة.

لذلك سوف نعرض في هذه الوحدة التعليمية لكلا من أدلة الإثبات أولا ، ثم استخدام العينات الإحصائية في المراجعة ثانيا، باعتبارهما من أهم الأساليب الفنية للمراجعة.

(٢/٥) الاعتبارات التي تحكم الأستعانة بإدلة الإثبات:

أن قيام المراجع بفحص المستندات والدفاتر والسجلات بهدف التحقق من أن الحسابات الختامية تعبر تعبيراً سليماً عن نتيجة النشاط ، وأن الميزانية تعبر بعدالة عن المركز المالي، يتطلب أن يقوم المراجع لكي يصل إلى هذا الرأي بتجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعلومات المالية ونتائجها بهدف الوفاء بأهداف المراجعة. ويكون ذلك من خلال اختبار نظام الرقابة الداخلية المطبق، وتحديد حجم العينة باستخدام أسلوب العينات الإحصائية.

وأدلة الإثبات التي يقوم المراجع بتجميعها يجب أن تكون كافية وملائمة من أجل أن يصل من خلالها إلى استنتاجات تعينه عندما يبدي رأيه في التقرير.

ويري أحد الكتاب أن هناك بعض الأخطار المتعلقة باستخدام الأدلة في المراجعة وهي^(١):

- (أ) مخاطر الوصول إلى استنتاجات خاطئة نتيجة استخدام أدلة للوصول إلى نتائج غير واقعية.
- (ب) مخاطر سوء تفسير أدلة المراجعة.
- (ج) مخاطر عدم كفاية الأدلة.

(١) دكتور أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٤ ، ص ١٠٤ .

وتجدر الإشارة إلى أن خطر المراجعة الناتج من إستخدام أدلة وقرائن المراجعة لا يتعلق بأدلة وقرائن المراجعة في حد ذاتها، ولكن الخطر يكمن في مستخدم أدلة الإثبات هذه، وهو المراجع الذي يقوم بتقييمها بغرض التحقق من صحة البيانات وما تعكسه من حقائق ويكون تقييم هذه الأدلة قائم على أساس استخدام عنصر التقدير الشخصي للمراجع ، ولذلك يختلف الوزن النسبي لأدلة الإثبات من مراجع إلى آخر.

ويمكن استخدام نظرية الاحتمالات وذلك عند بناء نموذج يتم فيه الربط بين دليل إثبات معين ، وفرض معين يعكس علاقة السبب بالنتيجة في المراجعة واستخدام نظرية الاحتمالات سوف يقلل من تأثير الحكم الشخصي، وبالتالي يقلل من خطر المراجعة الناتج من استخدام أدلة الإثبات .

وهناك عدة اعتبارات وعوامل تؤخذ في الحسبان عند تحديد أدلة الإثبات منها :

- ١ - ملائمة دليل الإثبات.
- ٢ - مدي جدارة وصلاحيه دليل الإثبات ودرجة الاعتماد عليه.
- ٣ - كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة.
- ٤ - أن تتسم الأدلة بالموضوعية.
- ٥ - استقلال مصدر الأدلة ودرجة الاعتماد عليها.
- ٦ - مدي الإقتناع بالدليل وتكلفة الحصول عليه.

٧- التوقيت المناسب للحصول على دليل الإثبات .

٨- درجة سهولة أو صعوبة الحصول على دليل الإثبات.

وفيما يلي نعرض بإيجاز للعوامل سابقة الذكر.

١ - ملائمة دليل الإثبات:

لا شك أن اختيار دليل الإثبات يجب أن يناسب ويتلائم مع الهدف الذي يسعى المراجع لتحقيقه .

مثال : تشمل عملية التحقق لبند المخزون الخطوات التالية:

- التحقق من الوجود.

- التحقق من الملكية.

- التحقق من صحة التقويم.

وتتعدد وتتوسع أدلة الإثبات الملائمة لكل خطوة من الخطوات السابقة .

- فالتحقق من الوجود للمخزون كهدف للمراجع يكون من خلال الجرد الفعلي وتلعب ملاحظة المراجع لهذا الجرد دورا هاما في أن يصل إلي درجة من اليقين لسلامة ما يسفر عنه هذا الجرد كمؤشر للتحقق من الوجود.
- في حين أن التحقق من الملكية كهدف يتطلب الاستعانة بدليل إثبات آخر وهو المراجعة المستندية لفواتير شراء هذا المخزون.

• أما التحقق من صحة التقويم للمخزون فهو هدف للمراجع وهو ما يتطلب قيام المراجع بمقارنة أسس التقويم من عام إلى آخر للتأكد من ثباتها، وهذه المقارنة تمثل دليل إثبات على صحة التقويم.

٢ - مدي جدارة وصلاحية دليل الإثبات ودرجة الاعتماد عليه:
إن درجة الثقة التي تتولد لدى المراجع في دليل الإثبات تجعل المراجع يعتمد على هذا الدليل ويفضله عما سواه، و هو ما يساعد المراجع على إبداء رأيه عن مدي عدالة القوائم المالية. فالمراجع عندما يقوم بإعداد مذكرة تسوية رصيد البنك ، أو بإعداد كشوف بالأرصدة النقدية لدي البنوك والخزينة ، أو بإيفاد مندوب عنه لملاحظة عملية الجرد وتدوين كميات بعض الأصناف لإختبارها مع قوائم الجرد، فإن أدلة الإثبات المنبثقة من هذه الإجراءات التي قام بها سوف تكون من الجدارة والصلاحية ويمكن الاعتماد عليها والوثوق فيها أكثر من التأكيدات التي تقدم للمراجع من موظفي الوحدة محل المراجعة، وقناعة المراجع بأدلة الإثبات التي توصل إليها سوف تسهم في تحقيق درجة اليقين فيما سوف يبديه بشأن عدالة القوائم المالية.

٣ - كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة:

إن درجة الثقة في أدلة الإثبات التي يتوصل إليها المراجع سواء تلك التي تتعلق باختبارات الالتزام أو تلك المستخرجة من إختبارات التحقق الجوهرية ، تتوقف على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق ، حيث أن قوة هذا النظام وفعاليتها تمثل مؤشر إيجابي على درجة ثقة عاليه في أدلة الإثبات ومن ثم زيادة درجة الاعتماد عليها.

٤ - أن تتسم الأدلة بالموضوعية:

إذا ما تمت الموازنة بين أدلة إثبات موضوعية، وأخرى تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي، فإن جانب الموضوعية لابد وأن يرجح ، فاستخدام دليل إثبات (المراجعة الحسابية) لحسابات المدينين، وذلك لمطابقتها برصيد المدينين بدفتر الأستاذ العام ، هو بمثابة دليل إثبات موضوعي بعيدا عن أي اجتهاد أو حكم شخصي ، كذلك فإن إرسال المصادقات سواء الإيجابية أو السلبية للعملاء للتحقق من صحة أرصدهم ، هو دليل إثبات موضوعي. أما أدلة الإثبات التي تقوم على أساس التقدير والحكم الشخصي مثل الخطابات المرسلة لإدارة الائتمان والتحصيل بشأن الاستفسار عن قيمة الديون المدومة التي سوف تنتج من الديون غير الجيدة لبعض العملاء، أو نسبة التحصيل المتوقعة من الحسابات الآجلة للعملاء.

وكذلك الاستفسار من الإدارة القانونية بشأن النتيجة المحتملة لبعض القضايا المرفوعة أمام القضاء ، فمثل هذه الأدلة تعتمد في المقام الأول على التقدير الشخصي وتبعد عن الموضوعية ، وتنخفض درجة صلاحيتها وجدارتها إذا ما قورنت بالأدلة التي تتسم بالموضوعية.

٥ - استقلال مصدر الأدلة ودرجة الاعتماد عليها:

إن درجة الاعتماد والثقة في دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من مصدر خارج الوحدة محل المراجعة، يكون أكثر من الأدلة المتاحة التي يمكن الحصول عليها من داخل الوحدة محل المراجعة.

فمثلا الشهادات الخارجية الصادرة من البنوك أو مصلحة الشهر العقاري تمثل أدلة يمكن الاعتماد عليها أكثر من الشهادات الصادرة من داخل الوحدة محل المراجعة ، كذلك تحظى المستندات الخارجية بدرجة ثقة أعلى من المستندات الداخلية المتداولة داخل الوحدة محل المراجعة.

٦ - مدي الإقتناع بالدليل وتكلفة الحصول عليه:

عندما يقوم المراجع بتحليل التكلفة والعائد وهو بصدد اختيار أدلة الإثبات الملائمة والكافية ، فإنه يقوم باختيار أدلة

الإثبات التي يزيد العائد المتوقع الحصول عليه من هذا الدليل على تكلفته.. وليس معنى انخفاض تكلفة دليل الإثبات إلي ادني تكلفة ممكنة أن يكون مقنعا للمراجع ، ولكن المقصود هو أنه عند تساوي درجة الإقناع لعدة أدلة إثبات ، فإن المراجع يختار الأدلة الأقل تكلفة والتي تعينه علي تحديد مدى الإلتزام بضوابط الرقابة الداخلية ، او تلك الأدلة المتعلقة باختبارات التحقق الجوهرية حيث تسهم تلك الأدلة في تكوين رأي المراجع بشأن مدى عدالة القوائم المالية وجودتها.

٧ - المدى الزمني المناسب للحصول علي دليل الإثبات:

يجب أن يتم توفير أدلة الإثبات في الوقت المناسب، أي خلال الفترة التي تستغرقها عملية المراجعة، ويمكن أن يمتد مفهوم المدي الزمني المناسب إلى الوقت الذي يستغرقه جمع أدلة الإثبات.

(٣/٥) خصائص أدلة الإثبات في المراجعة:

يمكن بلورة خصائص أدلة الإثبات في المراجعة في جانبين:

أولا : الكفاية : ويعني ذلك أن تكون أدلة الإثبات (كافية) حيث يتوقف القدر الكافي من الأدلة علي طبيعة البنود محل الفحص، درجة المخاطرة للبنود محل الفحص ، فعدم كفاية الأدلة يمثل أحد مخاطر المراجعة التي تقع علي عاتق المراجع ، فعند قيام المراجع بمراجعة المخزون السلعي فإنه يجب أن يقوم بالتحقق من نتائج الجرد ليس فقط للمخزون داخل الوحدة محل المراجعة بل يمتد دليل الإثبات هذا إلي المخزون المودع لدي الغير ، حيث يحصل علي دليل إثبات آخر، كما يشمل التحقق الاعتمادات المستتية لشراء بضائع من الخارج.

لذلك فإن المراجع في مثل هذه الحالة يكون قد قام بالاستعانة بأكثر من دليل إثبات ومن ثم تتسم هذه الأدلة بالكفاية، وهو ما يسهم في تدعيم رأيه عن مدى عدالة وجوده القوائم المالية، وتجدر الإشارة إلي أن القدر الكافي من أدلة الإثبات في المراجعة عبارة عامة مجردة لا يمكن تحديدها كميا أو نوعيا، وإنما القدر الكافي من أدلة الإثبات هو استخدام المراجع لأكثر من دليل إثبات يحقق قناعته في التوصل إلي تكوين رأي في القوائم المالية يتوافق مع قواعد الأمانة الواجبة ومعايير الأداء المهني.

ثانيا : تناسب أدلة الإثبات مع الهدف الذي يسعى المراجع إلي تحقيقه:

وبمعني آخر يمكن القول أدلة إثبات مختلفة لأغراض مختلفة.

- فعندما يكون هدف المراجع التحقق من صحة أرصدة العملاء تصبح المصادقات هي دليل الإثبات المناسب لهذا الهدف.
- وعندما يكون هدف المراجع التحقق من وجود الأرصدة النقدية بالخبزينة فإن قيام المراجع بعمل كشف جرد للنقدية بخبزينة الوحدة محل المراجعة وهو دليل إثبات يصل بالمراجع إلي درجة القناعة واليقين بوجود النقدية وعدم وجود أي قيود علي التصرف في هذه الأرصدة.
- وعندما يكون هدف المراجع التحقق من ملكية اصل من الأصول كالمباني مثلا فإن دليل الإثبات الذي يعني بهذا الهدف هو شهادة من الشهر العقاري.
- وعندما يكون هدف المراجع التحقق من تنفيذ عملية شراء معينة فإن المراجعة المستندية لفواتير الشراء والمراجعة الحسابية ، والمراجعة الفنية لهذه المستندات فضلا عن محاضر الفحص والاستلام، وكيفية سداد قيم هذه المشتريات سواء نقداً أو بشيك ، هي أدلة إثبات لحدوث عملية الشراء.

(٤/٥) أنواع أدلة الإثبات:

يمكن تقسيم أدلة الإثبات غلي ثلاثة مجموعات أساسية :

المجموعة الأولى: أدلة إثبات معدة داخليا بمعرفة الوحدة محل المراجعة وتتضمن:

(١) دفاتر وسجلات الوحدة والتي يحكمها طريقة المحاسبة المتبعة سواء الإيطالية أم الإنجليزية أو الفرنسية أو الأمريكية ، والتي يختلف في كل منها درجة التفصيل والتعدد في استخدام الدفاتر والسجلات. مثل دفتر أو دفاتر اليومية، دفاتر الأستاذ ، دفتر الأستاذ المساعدة .

(٢) المجموعة المستندية: والتي تشمل كافة المستندات المؤيدة للأحداث المالية بالوحدة محل المراجعة مثل فواتير الشراء ، وكشوف المرببات، أذن صرف وتحصيل النقدية، أذن استلام البضائع الواردة للمخازن، وأذن الصرف لهذه البضائع ، نظام الرقابة الداخلية المطبق بالوحدة محل المراجعة، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة ، الشهادات الصادرة من إدارة الوحدة محل المراجعة والمرسلة له رداً علي استفساراته.

المجموعة الثانية: أدلة إثبات معدة خارجيا بمعرفة الأطراف

الخارجية ذات العلاقة بالوحدة محل المراجعة وتتضمن:

- ١- فواتير الشراء الواردة من الموردين.
- ٢- كشوف حسابات البنوك.
- ٣- إيصالات الإيجار، واستهلاك الكهرباء والمياه والغاز، والبريد والدمغة .
- ٤- وثائق التأمين علي بعض الأصول التي أبرمتها الوحدة محل المراجعة مع شركات التأمين .

المجموعة الثالثة: أدلة الإثبات المعدة بمعرفة المراجع وتتضمن

هذه الأدلة:

- ١- مذكرة تسوية رصيد البنك.
- ٢- محضر الجرد الفعلي للمخزون الذي شارك فيه المراجع بنفسه أو من خلال أحد معاونيه.
- ٣- محضر الجرد الفعلي للخرائن الذي تم بحضور المراجع أو احد معاونيه.
- ٤- المراجعة الحسابية ، المراجعة المستندية ، المراجعة الفنية ، والمقارنات والتي يقوم بها المراجع من خلال فريق عمل المراجعة .

ويمكن تبيان أنواع أدلة الإثبات وفقا للتقسيمات الثلاثة السابقة إلى ما يلي:

١ - أدلة الإثبات التي تعتمد على الأساليب الفنية الأساسية .
وتتضمن هذه الأدلة الجرد الفعلي - المراجعة المستندية -
المراجعة الفنية - المصادقات .

٢ - أدلة الإثبات التي تعتمد على الأساليب الفنية المساعدة
وتتضمن هذه الأدلة:

الملاحظات والاستفسارات - رقابة المعقولة - الفحص
التحليلي - المقارنات - المراجعة الحسابية .

وعلى ذلك فإنه يمكن عرض أنواع أدلة الإثبات في
المراجعة على الوجه التالي:

١ - الجرد الفعلي:

يقصد بالجرد الفعلي التأكد من الوجود الفعلي للأصل ، كما
يوضحه رصيد الحساب لهذا الأصل في تاريخ إعداد قائمة
المركز المالي..

وعلى ذلك فإن أسلوب الجرد الفعلي هو المدخل لتوفير أحد
أدلة الإثبات الأساسية وهو الوجود الفعلي.

- فوجود المخزون بأنواعه (مواد خام - إنتاج غير تام - إنتاج
تام - بضائع لدي الغير - اعتمادات مستندية لشراء بضائع

من الخارج - بضائع بغرض البيع) والذي يمثلته حساب بضاعة آخر المدة ضمن بنود الأصول المتداولة ومطابقته مع ما ورد بكشوف الجرد ودفاتر المخزون يعد دليلاً على صحة رصيدها الوارد بالميزانية وأيضاً الوارد بحساب المتاجرة.

- كما أن وجود أوراق القبض، والأوراق المالية من أسهم وسندات والتي يقوم المراجع بمعاينتها وجردها بنفسه أو من خلال معاونوه يعتبر ذلك دليلاً على صحة رصيدها الوارد بالميزانية.

- كما أن وجود الآلات، والأثاث، وغيرها من الأصول الثابتة الملموسة يمثل دليل إثبات على صحة رصيد كل منها المسجل بالميزانية.

- كذلك فإن وجود النقدية بالخزينة وقيام المراجع بمطابقة قيمتها وفقاً لكشوف الجرد الفعلية مع رصيد دفتر الصندوق يمثل دليل إثبات على صحة رصيد الخزينة.

ومن المؤكد أن قرينة الوجود الفعلي ليست قرينة حاسمة بل تتطلب أدلة إثبات إضافية، فوجود المخزون في الوحدة محل المراجعة لا يمثل دليلاً كافياً على ملكية الوحدة لهذا المخزون، فقد يكون مودعاً لديها على سبيل الأمانة، كما قد تكون الآلات

مستأجرة وفقا لنظام التأجير التمويلي ، وهو ما يدفع المراجع إلي استخدام أدلة إثبات أخرى مثل الإطلاع علي فواتير الشراء بالنسبة للمخزون أو الإطلاع علي عقود الملكية ، كما أن أستمال أدلة الإثبات في مثل هذه الحالات لابد وأن يمتد لتشمل التحقق من صحة التقييم للأصول الملموسة.

٢ - المراجعة المستندية:

تعتبر المستندات من أهم أدلة الإثبات التي يستند إليها مراجع الحسابات وهو بصدد التحقق من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر والمؤيدة بالمستندات.

والمستندات إما أن تكون داخلية من تصميم وتنفيذ الوحدة محل المراجعة مثل إيصالات السداد ، فواتير البيع ، وأوامر التوريد ، وأذن الإضافة والصرف.

كما قد تكون المستندات خارجية وهي تمثل أدلة الإثبات ذات مصداقية وحجية أكثر من المستندات الداخلية .

٣ - وجود نظام رقابة داخلية فعال :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية المطبق بالوحدة محل المراجعة بمثابة الجهاز المناعي أو الوقائي الذي يهدف إلى منع الغش أو الأخطاء أو تقليلها لأدنى حد ممكن ، وعلي ذلك فإن هذا النظام يمثل دليل إثبات حيث أن الإختبارات التي تجري عليه لتحديد

مواطن القوة ونواحي الضعف سوف تعكس درجة الاعتماد علي هذا النظام ، ومن ثم تحديد حجم العينة ووضع برنامج المراجعة في ضوء نتيجة هذه الأختبارات.

ويصاحب فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراءات الإلتزام الحصول علي أدلة إثبات مثل الوجود والفعالية والإستمراية ، كما يصاحب فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراءات التحقق الجوهرية الحصول علي أدلة إثبات مثل الوجود والاكتمال ، والحدوث ، والتقييم والقياس والعرض والإفصاح.

٤ - المصادقات:

تمثل المصادقات التي ترسل إلي العملاء والتي يتلقاها المراجع على مكتبه بمثابة مصادقة إيجابية من العملاء علي صحة أو عدم صحة أرصدهم المقيدة بدفاتر الوحدة محل المراجعة، وإذا ما كانت المصادقة يشار فيها أنه في حالة عدم الرد خلال فترة معينة فإن ذلك يعتبر بمثابة مصادقة سلبية علي صحة أرصدهم ، وفي كلتا الحالتين فإن المصادقات تمثل أحد أهم أنواع أدلة الإثبات للتحقق من مدي صحة أرصدهم.

٥ - الشهادات الصادرة من داخل الوحدة محل المراجعة:

عندما يقوم المراجع بفحص مستندات ودفاتر وسجلات الوحدة محل المراجعة ، فقد يصادف المراجع بعض المعالجات التي تتطلب تفسيراً مكتوباً في صورة شهادة والتي تحرر من إدارة المنشأة لإلقاء الضوء على النواحي التالية:

- شهادة من إدارة الوحدة محل المراجعة تفيد فيها بأن رصيد المدينين المسجل بالميزانية يمثل الديون الجيدة دون الرديئة والتي يمكن تحصيلها.
- شهادة من إدارة الوحدة محل المراجعة تفيد صحة جرد وتقويم المخزون من الناحيتين الكمية والتقييمية وفقاً لأسس تقييم تقوم على أساس الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التقييم من عام إلى آخر.
- شهادة بالإضافات الرأسمالية في الأصول الثابتة خلال العام محل الفحص.
- شهادة من إدارة المنشأة بالمسؤولية العرضية تطبيقاً لمبدأ الإفصاح والشفافية ويدخل في المسؤولية العرضية الكمبيالات التي أرسلت إلى البنك لقطعها وحصلت الوحدة قيمتها قبل التاريخ تاريخ الاستحقاق مع العلم بأن البنك يكون قد اشترى الكمبيالة من الوحدة محل المراجعة ثقة منه فيها وليس ثقة في المسحوب عليه والذي قد يرفض سداد الكمبيالة وهنا يقع على

عائق الوحدة محل المراجعة مسئولية عرضية بسداد قيمة هذه الكمبيالة ، كذلك الضمانات التي قدمتها الوحدة للغير ، حيث تحل محل الغير في الإلتزامات في حالة عدم وفاء الغير ، وهذه إلتزامات عرضية لا بد من الإفصاح عنها.

- شهادة من إدارة الوحدة محل المراجعة بأنه لا يوجد أي رهون علي أصول الوحدة.

وتمثل الشهادات سلفة الذكر الصادرة عن إدارة الوحدة أدلة إثبات ولكنها لا ترقى لحجية أدلة الإثبات الخارجية ، ولا بد للمراجع من بذل العناية المهنية الواجبة عند تقييم هذه الأدلة والاعتماد عليها.

٦ - أدلة إثبات ناتجة من العمليات التي تحدث بعد تاريخ الميزانية:

هناك فترة زمنية تمر على نهاية السنة المالية في حدود ثلاثة أشهر يقوم خلالها المراجع بعملية المراجعة ومن ثم تقديم تقريره ، وتحدث أثناء فترة الثلاثة أشهر بعض الأحداث المالية التي قد تمثل دليل إثبات موضوعي على سلامة وصحة بعض البنود الواردة بالقوائم المالية موضوع الفحص والمراجعة.

ومثال ذلك وجود أوراق دفع في جانب الخصوم بالميزانية قامت الوحدة بسدادها بموجب شيك ، من هنا فإن

المراجع يعتبر هذا الشيك بمثابة دليل إثبات موضوعي علي صحة أوراق الدفع الواردة بجانب الخصوم بالميزانية.

٧ - المراجعة الحسابية:

تمثل المراجعة الحسابية أحد أدلة الإثبات التي تعتمد على الأساليب الفنية المساعدة والتي تهدف إلي التأكد من الدقة الحسابية وبالتالي التحقق من صحة المستندات والدفاتر والسجلات.

وتأخذ المراجعة الحسابية عدة صور منها:

(أ) مراجعة صحة العمليات الحسابية في مستندات القيد من جمع وطرح وضرب وقسمة.

(ب) مراجعة أرصدة أول المدة في العام الحالي، ومقارنتها بأرصدة آخر المدة الخاصة بالسنة السابقة عليها.

(ج) مراجعة المجاميع الرئيسية لدفاتر اليومية والتحقق من سلامة نقلها من نهاية صفحة إلى بداية الصفحة التي تليها.

(د) مراجعة الترحيلات من اليومية إلى الحسابات ذات العلاقة بدفتر الأستاذ العام أو الحسابات الشخصية بدفتر الأستاذ المساعد.

(هـ) مراجعة استخراج أرصدة الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ لأن صحتها تمثل حجر الزاوية في عدالة وجودة القوائم المالية.

(و) مطابقة مجموع أرصدة المدينين، وأرصدة الدائنين بدفاتر الأستاذ المساعد ، مع رصيد إجمالي المدينين ، رصيد إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ العام.

(ز) مراجعة الأرصدة بميزان المراجعة عند إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة ، ومطابقة الأرصدة الواردة به مع أرصدة الحسابات المقابلة في دفتر الأستاذ العام.

(ح) مراجعة العمليات الحسابية اللازمة لأعداد الحسابات الختامية ، مثل حسابات الإهلاك، والخصم التجاري، والخصم المسموح به، والمخصصات.

(ط) مراجعة مجاميع الحسابات الختامية واستخراج مجمل الربح أو مجمل الخسارة من حساب المتاجرة ، وكذلك استخراج صافي الربح أو صافي الخسارة من حساب الأرباح والخسائر، وكذلك مجاميع قائمة المركز المالي في ضوء معادلة الميزانية:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{حقوق الملكية}$$

وتهدف المراجعة الحسابية بصفة عامة إلي التحقق من التوازن الحسابي والذي يعكسه ميزان المراجعة.

والمراجعة الحسابية بهذا المعني لا تعكس سلامة تطبيق الأصول والقواعد المحاسبية ، لأن ميزان المراجعة قد

يكون متوازن من الناحية الحسابية ولكنه قد يكون مختلا من الناحية المحاسبية .

٨ - المقارنات والربط بين المعلومات:

تمثل المقارنات أحد أشكال أدلة الإثبات حيث تتم مقارنة بند أو أكثر من بنود الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي في السنة محل المراجعة ، مع السنة السابقة عليها، وذلك لبيان التغييرات التي حدثت ، كما في حالة مقارنة صافي الربح هذا العام، بصافي الربح العام الماضي " عام المقارنة" لتبيان نسبة نمو أو نسبة انخفاض الأرباح ودراسة الأسباب عند حدوث إنحرافات موجبة أو عند حدوث إنحرافات سالبة علي حد سواء .

كما أن الربط بين المعلومات يفيد كدليل إثبات يلقي الضوء على أي اتجاهات غير مرغوبة أو أخطاء تكون قد حدثت، مثل مقارنة نسبة بنود المصروفات المختلفة إلى إجمالي الربح حيث أن أي تغييرات غير عادية فيها قد ترجع إلى التلاعب في إدراج مصروفات وهمية من خلال تضخيم المصروفات.

كذلك يتم مقارنة معدلات الإهلاك المحتسبة للأصول القابلة للإهلاك مع قيمة هذه الأصول وتاريخ اقتنائها للتحقق من دقة حساب الإهلاك.

كما يتم مقارنة قيمة الاستثمارات في أوراق مالية بالإيرادات المحققة منها للتحقق من عدم زيادة أو تخفيض الأرباح المحققة ، لأن بعض المنشآت قد تلجأ إلي تضخيم الأرباح وذلك عندما تعمل علي إدارة المكاسب لإيهام قارئ القوائم المالية بنمو أرباحها علي غير الحقيقة.

٩ - الملاحظات والاستفسارات:

إن الملاحظات والاستفسارات التي يلجأ إليها مراجع الحسابات عن طريق مخاطبة إدارة الوحدة محل المراجعة، وتلقي الرد على هذه الملاحظات والاستفسارات ، وتكون هذه الردود بعد تقييمها من قبل المراجع بمثابة أدلة إثبات ذات حجية ضعيفة ، ولكن المراجع يمكن أن يأخذ بها ، إذا ما اقتنع بهذه الردود وتمثل هذه الأدلة نوعاً من الأدلة التي تعتمد على الأساليب الفنية المساعدة والتي تعتمد علي التقدير الشخصي للمراجع.

وتشمل أهم الملاحظات والاستفسارات التي يقوم بها المراجع ما يلي:

(أ) الملاحظات عن الأنظمة المحاسبية ومدى إنتظام القيد بالدفاتر ، واكتمال الدفاتر والسجلات من حيث شمولها لكافة البيانات والمعلومات الأساسية .

(ب) الملاحظات عن خرائط تدفق المستندات والإجراءات.

- (ج) الاستفسار عن نظام الرقابة الداخلية المطبق للتأكد من سلامته وخلوه من نواحي الضعف وبالتالي ما يتيح ضعف الضوابط والإجراءات من ارتكاب أخطاء متعمدة أو غش.
- (د) التحقق من أن كافة الالتزامات العادية والعرضية قد تم الإفصاح عنها بقائمة المركز المالي.

١٠ - الفحص التحليلي:

يمثل الفحص التحليلي أحد أنواع أدلة الإثبات التي تعتمد على الأساليب الفنية المساعدة.

ويهدف الفحص التحليلي إلى البحث عن الأخطاء المالية من خلال إجراء المقارنات ، واستشراف الاتجاهات، والوقوف علي أسباب التغيرات والبنود غير العادية.

وتتسم إجراءات الفحص التحليلي بتدني تكلفتها إذا ما قورنت باختبارات الالتزام، أو اختبارات التحقق الجوهرية سواء لفحص العمليات أو لفحص أرصدة الحسابات.

وتجدر الإشارة غلي أن إجراءات الفحص التحليلي يتم استخدامها في أي من مراحل عملية المراجعة، فقد تستخدم في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ، أو أثناء العمل الميداني للمراجعة، أو في نهاية عملية المراجعة.

(٥/٥) استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة والمشاكل المصاحبة لها:

لاشك أن تنفيذ برنامج المراجعة باستخدام أسلوب الفحص الشامل **Full Examination** يعتبر في الواقع العملي أمراً صعب التطبيق وذلك لاعتبارات عديدة منها اتحاد السنة المالية وقلة الأتعاب إذا ما قام مراقب الحسابات باستخدام هذا الأسلوب وقارن بين التكلفة والعائد "الأتعاب" ولذلك فإن الأسلوب الذي يتفق مع مقتضيات الواقع العملي هو أسلوب الاختبار **Test Approach** الذي يستند علي اختيار عينة من بين المجتمع **The Universe** أي المقدار الكلي الذي سوف تسحب منه العينة، لذلك أطلق على هذا الأسلوب أسلوب الفحص الاختباري **The Selection Test Approach**.

وقد جاء بنشرة معايير المراجعة (SAS No. ٣٩)، كما سبق أن أشرنا في مقدمة هذه الوحدة التعليمية أن هناك مدخلين لإجراء معاينة المراجعة هما المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية، وكلا المدخلين يتطلبان من المراجع أن يستخدم حكمه المهني في تخطيط واختيار وتقويم العينة الإحصائية أو غير الإحصائية وما يصاحب ذلك من دراسة مخاطر معاينة المراجعة.

وفي مجال المفاضلة بين المدخلين يعتقد البعض^(١): "أن الصعوبة الأساسية في خطط المعاينة غير الإحصائية أنه لن يكون لدي المراجع أي وسيلة للتعرف على مدى كفاية الاختبارات التي قام بها للحصول على دليل كاف أو أنها ليست كذلك أي أنه لا يوجد - عند استخدام هذا الأسلوب غير الإحصائي - أي تأكيد على أن الأجزاء التي لم يتم فحصها ومراجعتها لا تحتوي على خطأ جوهري ، وبالإضافة إلى ذلك فإن المراجع لا يستطيع أن يحدد بأي طريقة مقدار المخاطرة التي يتحملها نظراً لعدم قيامه بفحص جزء من العمليات".

كما يري البعض^(٢) أن أسلوب العينات الإحصائية يساعد مراقب الحسابات في:

أ) تقييم عينة ذات كفاءة وفعالية عالية.

ب) قياس نتيجة العينة الإحصائية.

في حين يري البعض الآخر^(٣) أن هناك صعوبة في تطبيق أسلوب العينات الإحصائية ، وذلك باعتبار أن هذا الأسلوب يعتمد

(١) دكتور أحمد محمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٤ ، ص ٢٥٥ .

(٢) دكتور زكريا محمد صادق : مراجعة الحسابات ، بدون جهة نشر ، ١٩٨٩ ، ص ٢٢٤ .

(٣) Johnson, R.W., The use of significance of random sampling in audit tests. Journal of Accountancy, VEC, 1967, p. 18.

على بعض النظريات الرياضية الإحصائية ويستخدم العديد من الجداول الإحصائية في عدة مجالات هي:

- ١ - اختيار طريقة المعاينة.
- ٢ - تحديد حجم العينة.
- ٣ - اختيار مفردات العينة.
- ٤ - تقييم النتائج المستمدة من العينة.

ومن المؤكد أن تدريب المراجعين على استخدام أسلوب العينات الإحصائية سوف يرفع من كفاءة الأداء المهني للمراجعين.

ولقد أصدرت لجنة العينات الإحصائية في فبراير عام ١٩٦٢ تقريراً خاصاً بعنوان "العينات الإحصائية والمراجع المستقل"، وتناول هذا التقرير الطبيعة العامة للعينات الإحصائية ومدي استخدامها في مراجعة الحسابات ، وأنهت اللجنة تقريرها بإبراز أهمية المعرفة بالعينات الإحصائية، وكذلك أهمية البحث في تطبيقاتها.

كما أوردت لجنة الممارسات الدولية لمهنة المراجع:
The International Auditing Practices Committee.
المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الإرشاد الدولي
التاسع عشر بعنوان "استخدام العينات الإحصائية في المراجعة

وأوضح هذا الإرشاد القواعد الواجب مراعاتها من جانب المراجع في تصميم واختيار مفردات عينات المراجعة، وفي تقييم نتائجها ، وكذلك تبيان كيفية تطبيقاتها في المجال المهني^(١).

(١/٥/٥) الطبيعة العامة للعينات الإحصائية ومدى استخدامها في المراجعة:

أولاً: عدم اتساع نطاق تطبيق أسلوب العينات الإحصائية في المجال المهني في جمهورية مصر العربية:

بالرغم من أن أسلوب العينات الإحصائية يتيح مقاييس إحصائية دقيقة لاختبارات المراجعة، حيث لا تكون هذه المقاييس متاحة بأي طريقة أخرى، إلا أن التطبيق العملي لهذا الأسلوب على المستوى المهني يوضح عدم شيوع استخدامه في العديد من مكاتب المراجعة في مصر وعلى عكس ذلك ورد في أحد تقارير AICPA أن الاهتمام باستخدام العينات الإحصائية يزداد وذلك حسبما ورد في تقرير لجنة العينات الإحصائية بأمريكا حيث أشارت اللجنة في أحد فقرات تقريرها بالآتي:

The committee believes that interest in the use of statistical sampling is increasing.

وأوضحت اللجنة في ذات التقرير الطبيعة العامة للعينات

الإحصائية ومدى استخدامها في المراجعة وذلك بالفقرة التالية:

(١) International Federation of Accountants, Auditing & Guidelines, July, 1979.

The committee has given further attention to the relationship of statistical sampling to generally accepted auditing standards and believes that publication of its views on this matter may serve a useful purpose^(١).

ثانياً: المشاكل الناجمة عن اختيار عينة Sample تكون ممثلة

لخصائص المجتمع Population :

أ) كيفية اختيار المفردات التي ستضمنها العينة.

ب) كيفية تحديد حجم العينة بشكل موضوعي بما يحقق خفض تكاليف المراجعة بما يحقق خفض تكاليف المراجعة من جهة وتحقيق البعد الزمني الملائم لبرنامج المراجعة من جهة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى سرعة التوصل إلى النتائج علي أساس موضوعي Objective بأقل تكاليف ممكنة "كفاءة العينة".

ج) كيفية تقييم نتائج فرض العينة.
ويري أحد الكتاب في هذا الشأن^(٢):

Whether statistical sampling or judgment sampling is used, certain problems must be resolved for the auditor's test to be properly executed. These problems include:

1 - What is to be sampled ?

(١) "A special report by the committee on statistical sampling of the American Institute of Certified Public Accountants", which was published in the Journal of Accountancy, in slightly altered form (July 1964), pp.56-58.

(٢) Herbert Arkin, Hand-book of sampling for auditing and accounting, the Third Edition, McGraw-Hill Book Company, 1987, p. 18.

2 – How is to be sampled?

3 – How much is to be sampled?

4 – What do the sampled results mean?

ثالثاً : المشاكل المصاحبة لأخطاء المعاينة Sampling errors

لا يعني استخدام أسلوب العينات الإحصائية انتفاء الحكم والتقدير الشخصي للمراجع حيث يتدخل لتحديد معدل الخطأ المسموح به، وكذلك درجة الدقة ، ومستوي الثقة وخطأ المعاينة يضيف على نتائج المعاينة سمة التقدير An Estimate وليس تحديداً دقيقاً لخصائص المجتمع، حيث يتم تقدير خطأ المعاينة في شكل احتمال.

ولقد قام Cuching, Searfoss and Randall منهجاً كمياً لتقدير حدود الأهمية النسبية للأخطاء وطبقاً لهذا المنهج^(١): يقرر المراجع حدود الأهمية النسبية الكلية للأخطاء، أي أقصى مبلغ خطأ يمكن قبول وجوده في القوائم المالية، ويتم هذا التقدير على أساس (شخصي) يحكمه الخبرة المهنية.

رابعاً: تعدد أساليب المعاينة الإحصائية:

حيث أن هناك العديد من أساليب المعاينة الإحصائية المتعلقة بالقياس الإحصائي للعينات منها:

أ) أسلوب معاينة القبول.

(١) Cuching, B.E. Searfoss, D.G. and Randall, R. N. "Materiality Allocation in Audit Planning: a Feasibility Study", Journal of Accounting Research, vol. 17, Supplement, 1979, pp. 172-216.

ب) أسلوب معاينة التقدير.

ج) أسلوب العينات التي تختص بقيمة.

د) أسلوب العينات التي تختص بصفة.

هـ) أسلوب معاينة الاستكشاف.

وكل أسلوب من هذه الأساليب يرتبط بهدف معين من أهداف خطة المعاينة وله مجال استخدام محدد في مجال المراجعة وبالتالي يمكن القول: أساليب معاينة مختلفة لأغراض المراجعة المختلفة.

خامسا: تعدد الطرق المستخدمة في الاختيار الإحصائي للعينات
الاحتمالية مثل:

أ) طريقة العينة العشوائية الحرة.

ب) طريقة العينة المنتظمة.

ج) طريقة العينة الطبقية.

سادسا: مشكلة التداخل الإحصائي:

The Problem of Statistical Inference

والناتجة عن عينات المراجعة من مجموعات غير متجانسة
والعينات الصغيرة.

Audit sampling from showed populations and small
samples.

(٦/٥) علاقة العينات الإحصائية بمعايير المراجعة:

لا شك أن معايير المراجعة التي ترتبط بها العينات
الإحصائية بطريقة مباشرة هي المعايير الثلاثة التي تختص
بمجال العمل الميداني Standard of Field work وهي^(١):

المعيار الأول: التخطيط السليم للعمل والإشراف المناسب علي

مساعدي المراجع:

The work is to be adequately planned and supervised, if
any, are to be properly supervised.

(١) Roger, Hermanson and Others. Auditing Theory and Practice,
Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1976, p. 16.

حيث يوضح هذا المعيار ضرورة استناد عملية المراجعة الميدانية إلى خطة سليمة.

فالاستخدام الأمثل للعينات الإحصائية يتطلب تخطيطاً للمراجعة والتيقن من أن جميع إجراءات المراجعة التي يتولاها مساعدو المراجع يتم إنجازها تحت إشراف كاف من مراجعين مؤهلين بالخبرة والمهارة حتى يتم التنفيذ الفعلي لبرنامج المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

إن مظاهر الارتباط بين أسلوب العينات الإحصائية من جانب ومعيار التخطيط السليم للعمل والإشراف المناسب على مساعدي المراجع من جانب آخر تتبلور في النقاط التالية:

١ - أن فعالية عملية المراجعة مرتبطة بمخاطر ألفا بينما كفاءة عملية المراجعة مرتبطة بمخاطر بيتا.

ولا شك أن المراجع يراعي في العينة التي يقوم باستخراجها من المجتمع The Universe أن يتلافى خطر الرفض غير الصحيح "ألفا" وكذلك خطر القبول غير الصحيح "بيتا" ، باعتبارهما من أخطاء العينة الإحصائية، ويكون المدخل الإحصائي هو أداة المراجع لتحقيق ذلك.

٢ - عند قيام المراجع بتخطيط العمل والمتابعة الدقيقة والتقييم المستمر لتنفيذ برنامج المراجعة ، فإن المراجع يلجأ إلى

أسلوب العينات الإحصائية فمثلاً يقوم باختيار عينة من المدينين أو الدائنين وإرسال مصادقات لهم ولا شك أن هذا الأسلوب يؤكد مدى الترابط بين التخطيط لعملية المراجعة وأسلوب العينات الإحصائية.

٣ - عند التخطيط لعملية المراجعة فإن المراجع يقوم بتحديد الدقة Precision ومستوي الثقة Confidence مسبقاً ، ولا شك أن المدخل الإحصائي يعمل على قياس هذه المفاهيم كمياً ، حيث أن تقدير الخطر المصاحب لعملية المراجعة يعد أمراً ضرورياً لتقليل هذا الخطر وضمان سلامة القوائم المالية .

٤ - يتم التوصل إلي تحديد حجم العينة المناسبة والذي سيكون محل المراجعة وذلك باستخدام أساليب المعاينة الإحصائية المختلفة وهذا يدل على الارتباط العضوي بين التخطيط للمراجعة من جهة وأسلوب العينات الإحصائية من جهة أخرى، وترجيح أسلوب المعاينة الإحصائية المستخدم يمثل جوهر عملية تخطيط المراجعة حيث المفاضلة بين البدائل المختلفة لاختيار أفضلها ذلك أن تحديد أهداف المعاينة بوضوح يؤدي إلي استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية المناسب لمجال الاستخدام والتطبيق لخدمة أهداف عملية المراجعة.

٥ - أن تخطيط المراجعة والإشراف المناسب على عمل مساعدي المراجع لازميين لتحديد الأخطاء والانحراف المعياري وغيرها من السمات الهامة التي تهدف إليها العينات الإحصائية .

٦ - أن تقرير مدي أهمية تقييم نتائج المعاينة بالنسبة لغيرها من المعلومات التي يتم التوصل إليها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة يمكن المراجع أن يتحقق من مدى كفاية أسلوب المعاينة الإحصائية في تحقيق الغرض الذي صمم من أجله وتأخذ عملية التقييم عادة شكل مقارنة بين معدل الخطأ المستخرج من نتائج العينة ومعدل الخطأ المحدد مقدماً في ضوء خبرة المراجع وحكمه الشخصي ويكون نتيجتها التأثير علي العوامل التي تدخل في حساب العينات الإحصائية .

المعيار الثاني: تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

"There must be a proper study evaluation of the existing internal control as a basis for reliance thereon and for the determination of the resultant extent of the tests, which auditing procedures are to be restricted" ^(١).

(١) Roger, Hermanson and Others. Auditing Theory and Practice, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1976.

ويتجسد بكل وضوح علاقة العينات الإحصائية بهذا المعيار حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة حجر الزاوية لتحديد حجم العينات التي ستشكل مجال عمل وتطبيق إجراءات تنفيذ العمل الميداني للمراجعة ، حيث يقوم مراقب الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات الكاشفة لمدي سلامته ولتطبيق هذا المعيار بعدين :

البعد الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق.

البعد الثاني: ربط حدود الاختبارات بهذا التقييم.

حيث يتضمن تقييم الرقابة الداخلية وجهين هما ^(١):

(أ) معرفة وفهم الإجراءات المفروضة.

(ب) درجة معقولة من التأكد أنها مستخدمة وأنها تعمل وفقاً للخطة.

ويمكن بلورة إمكانية استخدام أسلوب العينات الإحصائية وفقاً للتقسيم السابق كما يلي:

أولاً : فيما يتعلق بالوجه الأول وهو معرفة المراجع للإجراءات فإنه يتم استخدام أحد أسلوبين ^(٢):

- قائمة استقصاء نموذجية Questionnaire

(١) AICPA, AICPA Professional Standards. Vol. 1, Auditing, op.cit., p. 285.

(٢) R.G. Brown, Objective International Evaluation. The Journal of Accountancy, Nov., 1952 , p. 50.

- الملاحظة والاستفسار Observation and Inquiries

ويقوم المراجع بتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبقة ويكون تقييمه لهذه الإجراءات ومدى فاعليتها مستندا إلى خبرته المهنية وحكمه الشخصي والعينات الإحصائية لا تنطبق على هذا الوجه من التقييم.

ثانيا : بالنسبة للوجه الثاني وهو اختبار مدى الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والتي تترك أثراً للمراجعة يتمثل في الأدلة المستندية على هذا الالتزام وهي اختبارات تصمم ليحصل بموجبها المراجع على تأكيد معقول بأن الضوابط الداخلية التي سيعتمد عليها في مراجعته هي قائمة بالفعل، وتستخدم العينات الإحصائية لتحقيق هذا الغرض حيث يستطيع مراقب الحسابات أن يعدل من مواصفات الدقة والثقة من خلال تقييمه لمدى سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية المطبق، وعلى ذلك فإن مستوى الثقة المرغوب يرتبط مباشرة بتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية، ومستوى الدقة المرغوب يكون دالة للأهمية النسبية للعنصر المطلوب اختباره.

المعيار الثالث: ضرورة حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية:

"Sufficient competent evidential matter is to be obtained through inspection, observation, inquiries, and

confirmations to afford a reasonable basis for an opinion regarding the financial statements under examination".

ويتعلق هذا المعيار بضرورة حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية من حيث النوع والكم من خلال إجراءات المراجعة المختلفة ، حتى يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية.

ويوجد ارتباط بين هذا المعيار واستخدام العينات الإحصائية وذلك يتبلور في الآتي:

١. يستخدم أسلوب العينات الإحصائية في إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات مثل معاينة بعض الأصول على الطبيعة، فحص فواتير الشراء، فحص المدينون والمخزون وأي أرصدة أخرى. حيث تتم عملية المصادقات من خلال عينة من المدينين، وكذلك يتم التحقق من المخزون باستخدام العينات الإحصائية وذلك يوضح علاقة أسلوب العينات الإحصائية بالمعيار الثالث الخاص بضرورة حصول المراجع على أدلة وقرائن الإثبات الكافية.

٢. بعد أن يقوم المراجع بوضع مستويات دقة وثقة محددة مقدماً يمكن استخدام معادلات وجداول إحصائية لتحديد حجم العينة وبهذه الطريقة يبرز الارتباط بين العينات الإحصائية وبين

المعيار الثالث من معايير العمل الميداني والذي يتعلق بكفاية
إدلة الإثبات التي يمكن الحصول عليها.

وعلي ذلك فإن هناك ارتباط بين أسلوب العينات الإحصائية
ومعايير المراجعة التي تختص بمجال العمل الميداني.

(٧/٥) أساليب المعاينة الإحصائية ومجالات استخدامها في المراجعة:

تتعدد أساليب المعاينة الإحصائية وبالتالي تتنوع مجالات
استخدامها في المراجعة وذلك وفقاً للأهداف التي يحددها
المراجع، حيث يتحقق الارتباط بين الأساليب المختلفة للمعاينة
الإحصائية وبين أهداف المعاينة باعتبارها أحد الخطوات الهامة
 لعملية المعاينة الإحصائية ، وهذا يتطلب أن تكون أهداف المعاينة
واضحة على سبيل اليقين دون أي غموض حتى يمكن تحديد
أسلوب المعاينة المناسب والذي يكون أكثر ارتباطاً بهذه الأهداف
أو الأغراض، وهذا يرجع إلى أن أساليب المعاينة المختلفة
تستخدم لأغراض المراجعة المختلفة، لأنه لا يوجد الأسلوب الذي
يصلح لكافة مجالات التطبيق في المراجعة ويصلح لكافة
الأغراض ، ومع تنوع أساليب المعاينة الإحصائية فإن كل
أسلوب يكون له طريقة متميزة لتحديد حجم العينة.

ويري أحد الكتاب^(١) بشأن خطط المعاينة The sampling plans:

The approach to test through a sampling plan is a function of the objective of the test itself or that which the auditor hopes to achieve. A variety of possible approaches may be classified as shown below:

١. Estimation sampling.
٢. Acceptance sampling.
٣. Discovery sampling

Because of the wide choice of plans which may be used to approach a given test, it is essential first that a very specific objective has to be formulated for each test proposed.

وسوف نتناول أساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة في مجال المراجعة والمتعلقة بالقياس الإحصائي للعينات علي الوجه التالي:

١/٧/٥ أسلوب معاينة القبول Acceptance sampling

٢/٧/٥ أسلوب معاينة التقدير Estimation sampling

٣/٧/٥ أسلوب العينات التي تختص بالمتغيرات

Sampling for estimation variables.

٤/٧/٥ أسلوب العينات التي تختص بصفة

Sampling for attributes estimation

٥/٧/٥ أسلوب معاينة الاستكشاف

Discovery sampling

(١) Herbert Arkin, Handbook of sampling for auditing and accounting. Third Edition, McGraw-Hill Book Company, New York, 1982, p. 13.

١/٧/٥) أسلوب معاينة القبول^(١): Acceptance sampling

يعتبر أسلوب معاينة القبول من أساليب المعاينة الإحصائية التي تعين مراقب الحسابات على تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولاً إذا ما كانت نسبة الخطأ في هذا الحجم تتساوي أو تنخفض عن نسبة الخطأ المحددة من قبل، حيث ينتج الخطأ عن الاختلاف بين القيمة المقدرة بواسطة المراجع لعنصر ما والقيمة الدفترية لنفس العنصر^(٢).

وعلى ذلك ، فإن مراقب الحسابات - وفق هذا الأسلوب - يقبل أو يرفض مجتمع معين وذلك على أساس عدد الأخطاء التي تكتشف في العينة المختارة. وذلك بالمقارنة بمستوي الثقة ودرجة الدقة المحددة مقدماً كحد أقصى لمعدل الخطأ المسموح به^(٣).

ويتم تحديد أحجام عينات القبول بأي من الأسلوبين الآتيين:

الأسلوب الأول: استخدام المعادلات الرياضية.

الأسلوب الثاني: استخدام جداول توضح العينات المقبولة.

(١) Howard F. Stettler, Auditing Principles. Fourth Edition, Prentice Hall, 1983, pp.547-588.

(٢) John C. Anderson and James M. Kraushaar, Measurement Error and Statistical sampling in Auditing: The Potential effects, the accounting review. Vol. LXI, No. 3, July 1986, p. 379.

(٣) Paul J. Beck and Ira Solomon, Sampling Risks and Audit Consequences under Alternative Testing Approaches. The Accounting Review, Vol. LX, No.4, October 1985, p.718.

ويمكن القول أن الأسلوب الثاني أفضل من الأسلوب الأول حيث يكون مفيداً للمراجع أن يستخدم جداول توضح العينات المقبولة والمحددة مقدماً والمحسوبة علي أسس علمية ، لأنه بموجب هذا الأسلوب فإن المراجع يوفر الوقت والتكلفة إذا ما قورن ذلك بالأسلوب الأول.

ويحبذ استخدام أسلوب معاينة القبول إذا ما كان حجم العينة صغير، كما يصلح لاختبار مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق.

ولكن يعاب على هذا الأسلوب أن استخدامه محدوداً في المجالات التي يكون فيها الهدف من المعاينة هو تحديد معدل الخطأ.

ومما هو جدير بالذكر أن معدل الخطأ المسموح به والذي يعتبر معياراً لقبول أو رفض مجتمع معين يختلف من مراقب حسابات الي آخر، حيث يوجد لدى بعض مراقبي الحسابات استعداد لتقبل درجة خطأ عالية في ضوء رقم أعمال معين، في حين أن البعض الآخر يفضل سياسة الحيطة والحذر في قبول الخطأ ، وذلك من خلال استخدام تحليل التكلفة والعائد Benefit Cost Analysis ولتقدير الخطأ للعينة يلجأ مراقب الحسابات إلي تقدير خطأ الأهمية النسبية لكل عنصر على حدة ، وتلعب الخبرة والكفاءة المهنية دوراً هاماً في مدى تطابق تقدير العينة مع القيمة

الحقيقية للمجتمع، حيث سيكون عدد الأخطاء التي تحتويها العينة أساس قبول أو رفض المراجع للمجتمع في ضوء نسبة الخطأ المقبولة المحددة مسبقاً ، كما يربط المراجع الخطأ بمدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق.

ويشتق من أسلوب معاينة القبول نوعين من الخطط هما^(١):

(أ) خطة المعاينة المزدوجة Double sampling .

(ب) خطط المعاينة المتعددة Multiple sampling plans.

فخطة المعاينة المزدوجة تتم على مستويين، يتم في المستوي الأول تحديد حجم العينة الأولى فإذا اكتشف عدد معين من الأخطاء يتساوي أو يقل عن العدد المحدد للقبول فإنه يقبل المجتمع ، أما إذا كانت الأخطاء تتساوي مع العدد المحدد للرفض أو تزيد فإنه يرفض المجتمع، في حين أنه إذا كانت الأخطاء المكتشفة تزيد عن العدد المحدد للقبول وتقل عن العدد المحدد للرفض فإن على المراجع اختيار عينة إضافية ثانية مكونة من ضعف العينة الأولى.

هنا يكون حجم العينة التجميعي - حجم العينة الأولى + ضعف حجم العينة الأولى.

(١) دكتور أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، المرجع السابق، ص ٢٦٨.

فإذا كان مجموع الأخطاء المكتشفة في العينة المزدوجة أقل من العدد المحدد للرفض، فإن المجتمع يكون مقبولاً ، أما إذا كان مجموع الأخطاء في العينة المزدوجة أكثر من العدد المحدد للرفض فيرفض المجتمع كله.

وتأخذ خطط المعاينة المتعددة نفس طريقة خطة المعاينة المزدوجة حيث تتم بنفس المنهج مع وجود عدة مستويات وإجراءات يقوم بها المراجع قبل التوصل إلي قرار قبول أو رفض المجتمع محل الفحص.

ويمكن توضيح خطط المعاينة المزدوجة كما يلي:

العينة	حجم العينة	حجم العينة التجميعي	عدد الأخطاء المحددة للقبول	عدد الأخطاء المحددة للرفض
الأولي	٤٠	٤٠	٣	١٠
الثانية Double sampling	٨٠	١٢٠	٩	١٠

يتضح من الجدول السابق أن المراجع قد اختار أولاً عينة من ٤٠ وحدة ، فإذا اكتشف ثلاثة أخطاء أو أقل فيقبل المجتمع، أما إذا كانت الأخطاء (١٠) أو أكثر فإنه يرفض المجتمع، وإذا كانت الأخطاء المكتشفة بين ٤ ، ٩ فإنه يقوم باختيار عينة إضافية Double sampling مكونة من ٨٠ وحدة فإذا كان

مجموع الأخطاء المكتشفة ٩ خطأ أو أقل من العينة المكونة من ١٢٠ مفردة ، فإن المجتمع يكون مقبولاّ أما إذا كان مجموع الأخطاء في هذه العينة ١٠ أو أكثر فيتم رفض المجتمع كله بافتراض تجانس مفردات المجتمع.

ويتم تأسيس الجداول التي تحدد حجم معاينة القبول وذلك في ضوء تحديد العناصر التالية مسبقاً من قبل المراجع وهي:

١ - تحديد معدل الخطأ المسموح به في ضوء مبدأ الأهمية النسبية.

٢ - تحديد حجم المجتمع موضوع الفحص.

٣ - تحديد مستوى الثقة المرغوب فيه في ضوء نظام الرقابة الداخلية.

ولا شك أن تغير أي عنصر من هذه العناصر فإن حجم العينة سيتغير نتيجة لذلك.

(٢/٧/٥) أسلوب معاينة التقدير Estimation sampling
يري أحد الكتاب^(١):

Estimation sampling is the most widely used approach to audit tests. It provides the answer to the question of how many or how much. When this method is used, a random sample of a special size is obtained, and either the number of some specified type of item or event

(١) Herbert Arkin, Handbook of sampling for auditing and accounting, op. cit., pp., 13-14.

(such as errors) appearing in the sample is counted and the proportion of these items determined, or the average (or total) value of some characteristics (such as dollar value, etc.) is obtained.

If the sample is used as a mean of establishing the frequency of occurrence of some kind of event or type of item, the process is referred to as attributes sampling. The result of such sampling operation is commonly expressed as the percent of the type of event specified.

ويستخدم مراقب الحسابات هذا الأسلوب لتقدير صفات المجتمع من خلال فحص وتقييم نتائج العينة التي سحبت من المجتمع.

ويكون مجال استخدام هذا الأسلوب في المراجعة كالاتي:
(أ) تقدير معدل الخطأ.

(ب) تقدير القيم المتوسطة للمجتمع.

وهناك عدة عناصر ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتحديد مسبقاً عند تصميم خطة المعاينة وفقاً لأسلوب معاينة التقدير وذلك بغرض تحديد معدلات الخطأ وهي:

(أ) تحديد معدل الخطأ المسموح به.

(ب) تحديد حجم المجتمع موضوع الفحص.

(ج) تحديد مستوى الثقة المرغوب فيه.

(د) تحديد درجة الدقة المطلوبة في التقدير.

(هـ) درجة التباين في قيم وحدات العينة.

ويقوم المراجع بوضع مستويات ثقة ودقة محددة مقدماً قبل وضع خطة المعاينة وتلعب الخبرة المهنية للمراجع دوراً هاماً في تحديد مستويات الدقة والثقة ، كما أن المراجع يقوم بإجراء تعديل في مواصفات الدقة والثقة من واقع الاختبارات التي أجراها على الفحوص السابقة فضلاً عن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية أما في حالة تقدير الحد الأقصى للخطأ في المجتمع إذا ما كانت المراجعة تتم لأول مرة، أو في حالة وجود تغيير شامل في النظام المحاسبي يجعل التمسك بتقديرات الحد الأقصى للخطأ أمراً غير واقعياً، كذلك عند التحول في استخدام أساليب تشغيل البيانات أي الانتقال من تطبيق أسلوب إلى آخر مثل:

أ) الأسلوب اليدوي.

ب) الأسلوب اليدوي مع الاستعانة بالآلات.

ج) استخدام الحاسبات الإلكترونية .

حيث أن الانتقال من أسلوب إلى أسلوب آخر يعني عدم إمكان الاعتماد على بيانات الخطأ السابقة ، في مثل هذه الحالات فإنه يتم استخدام أسلوب العينة المبدئية كأساس لتقدير معدل الخطأ المتوقع للمجتمع وذلك باتباع الخطوات التالية:

أ) قيام المراجع باختيار عينة مبدئية "أولية" تتناسب مع حجم المجتمع قد تكون مجموعة من المستندات أو عدد من

الحسابات وذلك بطريقة عشوائية وذلك وصولاً إلى تقدير الحد الأقصى المتوقع للخطأ.

ب) اختيار عينة أخرى أكبر من العينة المبدئية "الأولية" مع اعتبار العينة المبدئية التي تم فحصها بغرض تقدير الحد الأقصى للخطأ جزء من عناصر العينة الكلية الممثلة للمجتمع ككل.

ويحذ استخدام هذا الأسلوب (معاينة التقدير) حيث يساعد علي تقدير معدل الخطأ وكذلك تقدير القيم النقدية بما يمكن مراجع الحسابات من إبداء رأيه في محتوى التقارير والقوائم المالية ومدى دقة البنود الواردة بها الأمر الذي يعكس ووضح نتيجة النشاط وعدالة قائمة المركز المالي "الميزانية".

(٣/٧/٥) أسلوب العينات التي تختص بالمتغيرات:

Sampling for estimation of variables:

تهدف معاينة المتغيرات إلى التوصل إلى استنتاجات عما إذا كانت القيم المالية تعتبر صحيحة جوهرياً أم لا؟ ويتم تحديد هذه الاستنتاجات في شكل وحدات نقدية، وتهدف معاينة المتغيرات إلى تقدير القيمة الحقيقية لخاصية معينة لمجتمع المراجعة ويعرفها أحد الكتاب بأنها عبارة عن أسلوب إحصائي يستخدم لتقدير القيمة النقدية لرصيد الحساب أو كمية أخرى معينة، وعندما يستخدم هذا المدخل في تقدير أرصدة الحساب يتم

تحديد النتائج المحسوبة على أساس قيمة نقدية (الوسط الحسابي للعينة مضروباً في حجم المجتمع)، مضافاً إليه أو مطروحاً منه القيمة النقدية لمدي الدقة عند مستوي ثقة مرغوب في تحقيقه^(١).

ويستخدم هذا الأسلوب في حالة ما إذا كان مراقب الحسابات يرغب في الوصول إلى نتيجة عن المجتمع المراد فحصه في صورة قيمة فعلية ، كما يستخدم هذا الأسلوب للتأكد من الأهمية النسبية للرصيد خاصة في الحالات الخاصة بإرصدة المدينين وأوراق القبض وإضافات الأصول الثابتة أثناء السنة المالية وغير ذلك^(٢).

والهدف من هذا الأسلوب يتطابق مع ما ورد بالمعيار الثالث من معايير أداء العمل الميداني^(٣) ، حيث أنها تعطي دليل إثبات عن القيم الحقيقية للمجتمع بحيث تمكن المراجع من الوصول إلى النتائج التي تعينه على أبداء الرأي بشأن القوائم المالية.

وعلى ذلك ، فإن هذا الأسلوب يركز على التقدير الذي يتعلق بقيمة أو كمية مجتمع المراجعة.

(١) دكتور أمين السيد أحمد لطفي، معالجة متقدمة لاستخدام مراقبي الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٩٧ ، ص ٨٤.

(٢) دكتور زكريا محمد الصادق ، بحوث في مراجعة الحسابات ، المرجع السابق ص ٢٦٧-٢٦٨.

(٣) Roger, Hermanson and others, Auditing Theory and Pracx tice, op. cit. p. 16.

- ومن أمثلة العناصر التي يمكن تقديرها من خلال هذا الأسلوب:
١. تقدير القيمة الدفترية للديون وذلك بتصنيفها طبقاً لأعمارها.
 ٢. تقدير قيمة العناصر المختلفة التي تشتمل عليها قوائم الجرد والتي لا يثق لمراجع في سلامتها.
 ٣. تقدير قيمة رصيد الدائنين.
- ويري بعض الكتاب^(١):

We can examine a sample and identify conclusions about the total population from such sample. Estimation of quantities through a sample requires the following steps:

١. Define the population clearly. This implies that one should know the limits of the population under estimation. The elements in the population should be clearly defined.
٢. Take a random sample of a size which gives the desired level of accuracy and confidence.
٣. List the value of each element of the sample and sum up.
٤. Reach an average sample value.

$$\text{Average sample value} = \frac{\text{Total value of all sampled items}}{\text{Number of elements in the sample}}$$

٥. Multiply the total number of elements in the population with the average sample value. The result is the estimated value of the whole population.

وعلي ذلك فلتقدير القيمة من خلال استخدام (أسلوب العينات التي تختص بالمتغيرات) يتم إتباع الخطوات التالية:

(١) Kamal Gupta, Contemporary auditing, op. cit, pp 132-149.

١ - التحديد الدقيق للمجتمع: وذلك يتضمن ضرورة معرفة حدود المجتمع الخاضع للتقدير، فالعناصر الموجودة بالمجتمع يجب أن تحدد بدقة وعناية.

٢ - سحب عينة عشوائية بحيث يكون حجمها مناسب لإعطاء مستوى الثقة ودرجة الدقة المرغوب فيها.

٣ - تدوين قيمة كل عنصر في القيمة وإيجاد القيمة الإجمالية لكل عناصر العينة، ثم إيجاد متوسط قيمة العينة كما يلي:

$$\text{متوسط قيمة العينة} = \frac{\text{القيمة الكلية للعناصر المكونة للعينة}}{\text{عدد العناصر المكونة للعينة}}$$

٤ - إيجاد القيمة المقدرة للمجتمع ككل وهي تساوي:

مجموع عدد العناصر في المجتمع $\times$ متوسط قيمة العينة
ولتحديد حجم العينة وفق أسلوب معاينة المتغيرات فإن ذلك يتطلب من مراقب الحسابات أن يحدد مسبقا ثلاثة عوامل رئيسية عند تصميم خطة المعاينة ولغرض تحديد حجم العينة وهي:

١ - درجة الدقة المرغوب فيها.

٢ - مستوى الثقة المرغوب فيه.

٣ - الإنحراف المعياري للمجتمع.

وغني عن البيان أن تحديد كلا من مستوى الثقة Confidence level والدقة Precision يتم من خلال النظرة الفاحصة والخبرة للمراجع ، ومدى إلمامه بطبيعة عناصر

المجتمع محل المراجعة ، وكذلك مدي الدقة في الإجراءات التي يتبعها تنفيذاً لبرنامج المراجعة. أما ما يتعلق بالانحراف المعياري الحقيقي للمجتمع فلا يمكن معرفته إلا إذا كان قيمة كل عنصر في المجتمع مدونة ومكتوبة . وهذا ما ينبغي على المراجع أن يتجنبه نظراً لما يتطلبه ذلك من جهد ووقت وتكلفة ، وعلى ذلك فإن المراجع يقوم بعمل تقدير للانحراف المعياري من العينة الأولية أو المبدئية التي يتم اختيارها عشوائياً من المجتمع ثم يقوم باختبار هذه العينة رياضياً لتحديد مدي كفايتها لإعطاء تقدير معقول ومناسب لمتغيرات المجتمع.

خطوات حساب الانحراف المعياري من العينة الأولية أو المبدئية^(١):

بفرض أن حجم المبدئية يشتمل على ٣٠ عنصراً ، فإن حساب الانحراف المعياري يتم كالآتي:

١- يتم تدوين قيمة الـ ٣٠ عنصر ثم يتم جمع هذه القيم وإيجاد متوسطها.

٢- مقارنة القيمة المتوسطة مع قيمة كل عنصر من الـ ٣٠ ثم يتم تدوين الاختلافات (انحراف القيمة عن وسطها).

٣- حساب مربع انحرافات القيم عن وسطها الحسابي.

(١) Ibid., p. 133.

٤ - إيجاد مجموع مربعات الانحرافات للقيم عن وسطها الحسابي وقسمة المجموع على عدد عناصر العينة والقيمة الناتجة تعرف باسم "التباين"، Variance.

٥ - حساب الجذر التربيعي للتباين وهو عبارة عن الانحراف المعياري Standard Deviation .

وتجدر الإشارة إلي أن التوصل للانحراف المعياري المقدر للمجتمع سيتم استخدامه لتحديد حجم العينة الكلي للمجتمع، مع ملاحظة أن العينة المبدئية التي تم اختيارها لتقدير الانحراف المعياري للمجتمع تصبح ضمن عناصر العينة الكلية الممثلة للمجتمع ككل.

(٤/٧/٥) أسلوب العينات الذي يختص بصفة:

Sampling for attributes:

ويري أحد الكتاب بشأن هذا الأسلوب^(١):

The previous section dealt with sampling for estimating the value of variables, i.e., quantitative characteristics of a population.

- An auditor is concerned, also, with the qualitative characteristics of a population. For example, he may wish to estimate the percentage of suppliers, bills containing errors or ascertain the approximate number of departures from a prescribed procedure. In evaluating internal control

(١) Ibid., p. 137.

system, the auditor is primarily preparing estimations for the characteristics of the population.

الحكم الشخصي للمراجع يلعب دوراً جوهرياً عند قيامه باستخدام معاينة الصفات. ومن أمثلة هذا النوع من التقدير :

١ - الأخطاء التي تفصح عنها اختبارات المدفوعات النقدية:

مثل عدم اختبار الفواتير فيما يتعلق بدقة العمليات الحسابية من ضرب وطرح وجمع وقسمة، وكذلك وجود تحريفات وأخطاء في التوجيه المحاسبي للعمليات والأحداث المالية، وكذلك عدم وجود مطابقة بين الفواتير بمحتوياتها مع أوامر الشراء من جهة وتقارير الفحص والاستلام من جهة أخرى، فالمراجع يقسم نظام الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية إلى صفاته "مكوناته" الرقابية الهامة.

٢ - الأخطاء التي تفصح عنها اختبارات المتحصلات النقدية: مثل

التحريفات والأخطاء في التوجيه المحاسبي للحسابات. وكذلك الأخطاء المتعلقة باحتساب الخصم المسموح به.

٣ - الأخطاء التي تفصح عنها اختبارات المخزون: مثل أخطاء

التدوين في دفتر أستاذ المخازن وكذلك عدم الالتزام بأسس التقويم المتبعة في تسعير مكونات المخزون المختلفة .

٤ - الأخطاء التي تسفر عنها اختبارات المبيعات: حيث يتضمن

نظام الرقابة الداخلية على المبيعات مثلاً ضرورة مطابقة

الفواتير مع مستندات الشحن ، وهي صفة رقابية إذا لم توجد فإن ذلك يمثل انحرافاً عن الصفة.

٥ - الأخطاء التي تفصح عنها اختبارات الأجور: مثل الخطأ في احتساب ساعات العمل ومعدل الأجر في الساعة، وربط زيادة الأجور بزيادة الإنتاجية.

من الأمثلة السابقة يتضح أن أسلوب معاينة الصفات يتعامل مع الخصائص الوصفية للمجتمع ويستخدمه المراجع في المجالات التي يتم من خلالها إجراء اختبارات فحص مدى الالتزام بالسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة ، حيث يولي المراجع عنايته بحالات تكرار الانحرافات عن إجراءات الرقابة المحددة مسبقاً وذلك للتوصل الي مستوى معين من الثقة. وعند استخدام المراجع أسلوب معاينة الصفات فإنه ينبغي أن يتحقق من أن المجتمع محل المعاينة يتميز بالتجانس، وأن تحديد الصفات التي يمكن اختبارها يمكن المراجع من تحديد حالات الانحراف عن هذه الصفات. وحالات الانحراف تشير إلي معدل تكرار الخطأ الناتج من عدم الالتزام بتطبيق الصفة الرقابية.

الخطوات التي يتم إتباعها في أسلوب العينات التي تختص بصفة^(١):

أولاً: تحديد الصفات المميزة للمجتمع:

أن الخطوة الأولى في أسلوب العينات التي تختص بصفة هي التحديد الدقيق للصفات المميزة والتي لها صفة الحدوث المتكرر والتي يمكن قياسها.

وهذا يساعد في التحديد الدقيق للصفات المميزة الموجودة أو الغير موجودة في العينة محل الاختبار. والمراجع يفترض أنه يجب أن يحدد بدقة ما هي العناصر المهمة في هذا الشأن. فإنه على سبيل المثال يشير إلى أن أي عنصر غير صادق أو زائف في المخزون وموجود لأكثر من سنتين بدون استعمال فإنه عنصر مهمل أو تم إهماله.

ثانياً: تحديد حجم العينة:

الخطوة الثانية هي تحديد حجم العينة الذي يعطي المراجع الدرجة المطلوبة من الثقة والدقة، فمستوي الثقة في العينات التي تختص بصفة تستخدم نفس الطريقة التي تم استخدامها في العينات الخاصة بتقدير المتغيرات.

وفي معظم الحالات يحتاج المراجع إلى ثلاث قيم لتحديد حجم العينة في أسلوب العينة التي تختص بصفة وهذه القيم هي:

(١) Ibid., p. 137-144.

١ - مستوى الثقة.

٢ - الحد الأعلى للدقة.

٣ - معدل الحدوث المتوقع.

من خلال هذه العناصر وكذلك حجم المجتمع ككل يمكن التوصل إلى حجم العينة عن طريق جدول تحديد حجم العينة الخاص بالعينات التي تختص بصفة.

ثالثا: اختيار العينة واختبارها:

يتم اختيار مفردات العينة بإتباع الأسلوب العشوائي ويتم اختيار كل عنصر من عناصر العينة وتحديد عدد العناصر التي يمكن إهمالها في العينة من خلال النتائج التي يتوصل إليها المراجع من فحصه لعناصر العينة حيث يتم تعميم هذه النتائج على المجتمع ككل.

رابعا: تقييم النتائج:

ويستخدم لتقييم النتائج جداول التقدير وعند قيام المراجع بعملية التقييم فإن أمامه ثلاث احتمالات هي^(١):

١ - معدل الحدوث الفعلي $\geq$ معدل الحدوث المتوقع وفي هذه

الحالة يكتفي المراجع بالعينة التي قام باختيارها.

٢ - معدل الحدوث الفعلي $\leq$ معدل الحدوث المتوقع.

(١) دكتور زكريا محمد الصادق ، المرجع السابق، ص ٢٥٥.

في هذه الحالة يجب على مراقب الحسابات أن يوسع حجم العينة أو أن يستخدم إجراءات مراجعة أخرى أو أن يعيد تقدير العناصر المستخدمة في تقديره مثل مستوى الثقة والخطأ المعياري.

٣- أحد المستندات يشير إلى وجود تلاعب أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

(٥/٧/٥) أسلوب معاينة الاستكشاف : Discovery sampling
ويوضحه أحد الكتاب بالآتي^(١):

With the help of discovery sampling technique, the auditor is usually looking for a characteristic, which if discovered in his sample, it might be indicative of more widespread irregularities. Discovery of one such error would indicate the need for more extensive tests. Thus, when an auditor wishes to uncover a fraud or an error he resorts to discovery sampling.

ففي هذا النوع من أساليب المعاينة الإحصائية ، فإن المراجع دائماً يحاول البحث عن الأمور الغير عادية والتي يجب اكتشافها في العينة .

فاكتشاف أحد الأخطاء يتطلب إجراء اختبارات شاملة وموسعة، ولذلك فإن المراجع إذا كان يهدف إلى اكتشاف الأخطاء أو التلاعب أو الغش فإنه يلجأ إلى استخدام أسلوب العينات الخاص بالاستكشاف.

(١) Ibid., p. 145.

فعلي سبيل المثال قد يعتقد المراجع أن هناك أسماء غير حقيقية تشتمل عليها قائمة الأجور في أحد المنشآت الكبيرة ، ولذلك فإنه يمكنه استخدام أسلوب العينات بغرض الاستكشاف وذلك عن طريق السحب العشوائي للعينة بحيث يكون حجمها ملائم لإمكانية اكتشاف ما إذا كانت كشوف الأجور تحتوي علي أسماء غير حقيقية من عدمه.

وعلي ذلك فإن أسلوب العينات الخاص بالاستكشاف ما هو إلا ترجمة معدلة لأسلوب العينات التي تختص بصفة. والعوامل التالية يجب توافرها قبل وضع الخطة الخاصة بأسلوب العينات بهدف الاستكشاف^(١):

- ١ - تحديد حجم المجتمع.
- ٢ - تحديد الصفات أو الخصائص المميزة أو الأخطاء أو حالات التلاعب الذي يحاول المراجع اكتشافها.
- ٣ - افتراض مستوى الثقة أو إمكانية الاعتماد المرغوب فيه.
- ٤ - تحديد الحد الأعلى لمعدل الحدوث ، وهذا الحد الأعلى الذي يمكن للخصائص المتميزة أن تظهر من خلاله في المجتمع.

(١) Ibid., p. 145.

ويتم تحديد حجم العينة في أسلوب العينات الخاص بالاستكشاف باستخدام أحد الجداول الإحصائية المناسبة . حيث أن هناك عدد من الجداول مقسمة حسب حجم المجتمع، واختيار مفردات العينة يتم باستخدام الأسلوب العشوائي ، حيث يقوم المراجع بمراجعة كل بند من بنود العينة العشوائية المختارة ، حتى يمكن تقييمها.

ومجال استخدام أسلوب معاينة الاستكشاف في المراجعة يصلح في حالات عديدة منها:

١ - بيان مدى الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، أي تقدير معدلات الانحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة سلفاً .

٢ - اكتشاف الأخطاء.

٣ - اكتشاف حالات التزوير والتلاعب.

٤ - المصادقة على أرصدة الحسابات بالبنوك، حيث يتوقع وجود تحريفات قليلة جداً.

وحتى يمكن استخدام أسلوب معاينة الاستكشاف فإن هناك حالتين يجب وجودهما بشكل عام قبل استخدام أسلوب المعاينة الاستكشافية هما ^(١):

(١) دكتور أمين السيد أحمد لطفي ، المرجع السابق ، ص ٧٨.

أ - عندما يكون أفضل حكم للمراجع عن معدل حدوث الانحراف بالمجتمع صفراً ، أو يقترب من الصفر.

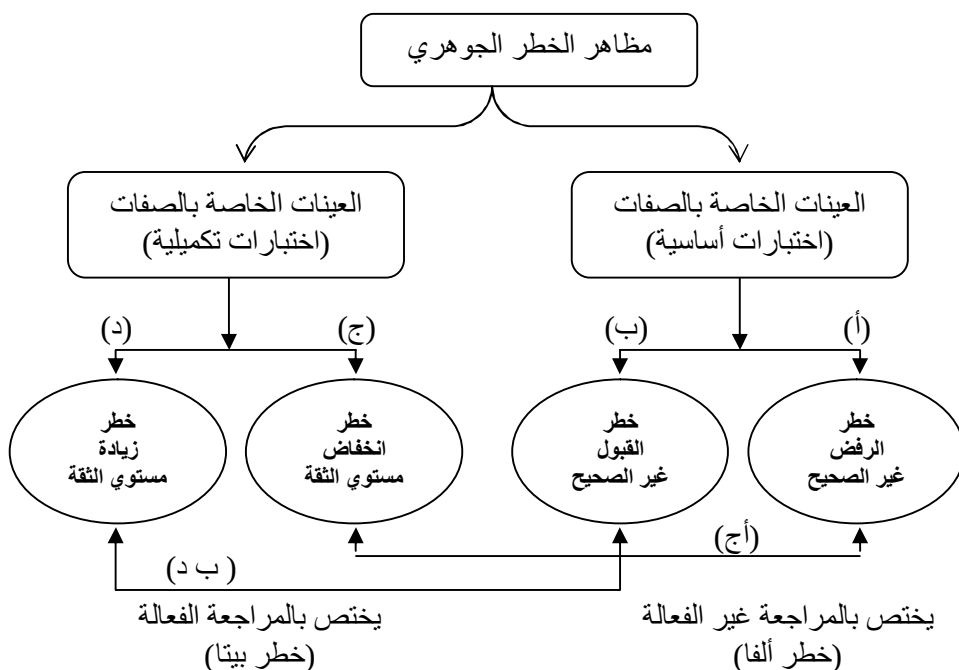
ب - عندما يبحث المراجع عن خصائص حرجة وهامة جدا من شأن اكتشافها أن تكون مؤثرة على وجود عديد من المخالفات أو الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

وبموجب هذا الأسلوب فإنه يجب تحديد ماهية الخطأ الجوهرى قبل البدء في عملية المعاينة.

وقد عرف أحد الكتاب الخطأ الجوهرى "بأنه ذلك الذي ينشأ نتيجة عدم التأكد الطبيعى الملازم لأداء إجراءات المراجعة"^(١).

حيث تكون مظاهر الخطر الجوهرى للعينات متمثلة في الآتي:

(١) David N. Richiuite, DBA. CPA, Auditing concepts and standards, South Western Publishing Co., 1982, p. 305.



ملاحظة: مخاطر الرفض غير الصحيح يطلق عليه مخاطر (ألفا) في حين يطلق على مخاطر القبول غير صحيح مخاطر (بيتا)، وترتبط مخاطر (ألفا) بكفاءة المراجعة في حين ترتبط مخاطر (بيتا) بفعالية المراجعة.

الوحدة التعليمية السادسة

(٦) إجراءات مراجعة وفحص الدفاتر والعمليات

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/٦) مقدمة لتبيان إجراءات مراجعة وفحص الدفاتر والعمليات وصولاً إلى تحقيق الهدف الرئيسي للمراجعة.

(٢/٦) بيان كيفية إجراء مراجعة العمليات النقدية والتي يمكن تصنيفها إلى مراجعة المقبوضات النقدية ومراجعة المدفوعات النقدية.

(٣/٦) بيان مراجعة العمليات الآجلة والتي تتضمن مراجعة المشتريات الآجلة ومردوداتها وكذلك مراجعة المبيعات الآجلة ومردوداتها.

الوحدة التعليمية السادسة

(٦) إجراءات مراجعة وفحص الدفاتر والعمليات

(١/٦) مقدمة:

إن عملية فحص ومراجعة الدفاتر والعمليات هي جوهر عمل المراجع ، وفي سبيل قيامه بهذه الخطوة المحورية التي سوف تقوده إلى تحقيق الهدف الرئيسي للمراجعة ، وهو إبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وجودتها.

لذلك فان تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة هو بمثابة حجر الزاوية لتحديد حجم العينة ، ومن ثم تصميم برنامج للمراجعة يأخذ في الاعتبار أحجام العينة المختارة وفقا لأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة ، وهو ما يمكنه من تحديد دوائر العمل والمحاور الرئيسية والتفصيلية لبرنامج المراجعة والتي بموجبها يقوم بتحديد عدد المساعدين الذين يمثلون فريق عمل المراجعة والمنوط بهم تنفيذ المهام المحددة ببرنامج المراجعة وفقا لجدول زمني يحدد زمن البدء وزمن الانتهاء من هذه المهام.

وتجدر الإشارة إلى أن نقطة البدء في تنفيذ برنامج المراجعة تتبلور في المراجعة المستندية ، والمراجعة الحسابية .

فالمراجعة المستندية تهدف إلى أن كافة العمليات المسجلة بالدفاتر يؤيدها مستندات تتوافر فيها الشروط الشكلية والموضوعية الواجبة.

وهو ما يعكس مدي صحة العمليات المسجلة في الدفاتر بناء علي الأحداث المالية التي تخص الفترة المحاسبية والمؤيدة بهذه المستندات.

كما تهدف المراجعة الحسابية التحقق من مدي سلامة العمليات الحسابية المختلفة من (جمع وطرح وضرب وقسمة). في المستندات والدفاتر والسجلات ، الأمر الذي يوضح مدي خلوها من الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة ، وهذا الهدف يمثل منتج عرضي للمراجعة ، ويعكس تحديد المسؤولية المهنية للمراجع تجاه الغش والأخطاء.

ويأتي عمل المراجع فيما يتعلق بالمراجعة الحسابية بعد أن يفرغ محاسب الوحدة محل المراجعة من عمله ، حتي لا يحدث أي تحريف في الدفاتر بعد أنجاز عملية المراجعة.

ويمكن تبويب مراجعة وفحص العمليات إلي قسمين :-

القسم الأول : مراجعة العمليات النقدية .

القسم الثاني : مراجعة العمليات الآجلة .

(٢/٦) مراجعة العمليات النقدية :

تمثل العمليات النقدية كافة العمليات Transactions المتعلقة بالمدفوعات والمقبوضات النقدية والتي تؤثر علي حسابات البنك والصندوق.

وتمثل العمليات النقدية أهمية نسبية اعلي من العمليات الآجلة نظرا لاحتمالات تعرضها للاختلاس ، من هنا فان المراجع يولي هذه العمليات المزيد من العناية الكافية عند قيامه بفحصها ومراجعتها.

وتتبلور أهداف مراجعة العمليات النقدية في الآتي :

(١) التأكد من سلامة وصحة العمليات النقدية المقيدة بالسجلات وذلك بالتحقق من عدم وجود تلاعبات من شأنها أظهار الأرصدة النقدية علي غير حقيقتها.

(٢) التحقق من تطبيق مبدأ الاستحقاق فيما يتعلق بالمقبوضات أو المدفوعات أو كليهما ومن ثم تحديد ما يخص الفترة المالية محل المراجعة.

(٣) التأكد من أن كافة العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات يؤيدها مستندات .

(٤) التأكد من سلامة تقييم الأرصدة النقدية للعملات الأجنبية مع التحقق من ثبات أسس التقييم خلال الفترات المالية المتعاقبة.

٥) التأكد من أن العمليات النقدية التي تمت معتمدة ممن لهم حق الاعتماد والترخيص " الإجازة".
وتتبلور خطوات مراجعة النقدية سواء المقبوضات أو المدفوعات في الآتي:

١) فحص نظام الرقابة الداخلية علي العمليات النقدية من حيث الإجراءات والضوابط المحاسبية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات وذلك من خلال عينة مع تتبعها داخل نظام الرقابة الداخلية بهدف التأكد من الالتزام بهذه الإجراءات والضوابط داخل النظام " مراجعة مدي الالتزام"

٢) القيام بإعداد كشوف بالأرصدة النقدية في البنوك المختلفة والخزينة وذلك بهدف التأكد من عدم وجود أي أخطاء جوهرية " مراجعة إجراءات التحقق الجوهرية "

٣) المراجعة المستندية لكافة العمليات النقدية.

٤) أجراء المراجعة الحسابية للعمليات النقدية بالنسبة للمقبوضات والمدفوعات وعلي الأخص مراجعة الترحيلات من دفتر النقدية إلي دفتر الأستاذ.

ولمزيد من التفصيل سوف نعرض لمراجعة العمليات النقدية طبقا للتصنيف السابق ذكره وهو :

- مراجعة المقبوضات النقدية .

- مراجعة المدفوعات النقدية.

(١/٢/٦) مراجعة المقبوضات النقدية:

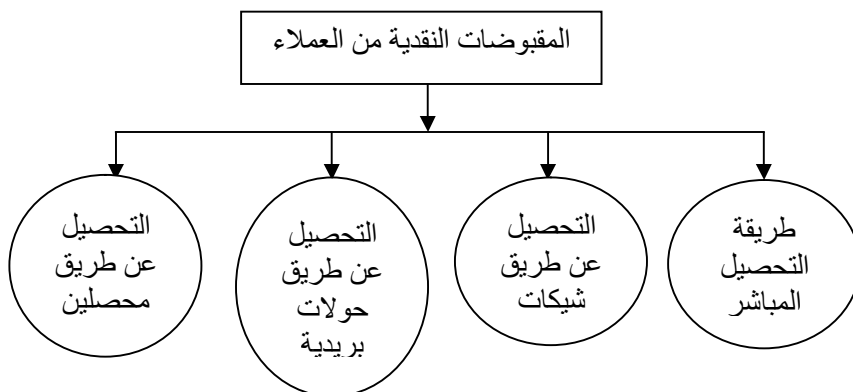
تعد مراجعة المقبوضات النقدية ذات أهمية بالغة نظرا لان كافة المقبوضات التي تتسلمها الوحدة محل المراجعة ، يتم توثيقها من خلال مستندات داخلية تعدها الوحدة محل المراجعة ، لذلك فان هذه المستندات الداخلية يجب التحقق من مصداقيتها وعدم وجود أي تلاعب بها فأمين الخزينة مثلا يحصل علي توريدات نقدية، ويعطي مقابلها إيصالات استلام هي من إعداد الوحدة محل المراجعة.

لذلك فان فحص نظام الرقابة الداخلية لعمليات المقبوضات من حيث إجراءات اختبارات الالتزام ، وما يترتب عليها من حصول علي أدلة إثبات ، وكذلك من حيث إجراءات التحقق الجوهرية والحصول علي أدلة الإثبات التي تؤيدها ، وهذه الاختبارات وما يصاحبها من أدلة تؤكد حصول الوحدة محل المراجعة علي الإيرادات " المقبوضات " ونعرض فيما يلي لبعض النماذج لكيفية مراجعة المقبوضات النقدية.

(١) مراجعة المقبوضات "المتحصلات " النقدية من العملاء:

تأخذ عملية تحصيل المقبوضات من العملاء عدة صور

يوضحها الشكل التالي:



• إجراءات المراجعة بالنسبة إذا تم التحصيل مباشر من العميل:

- أ- القيام بمطابقة أجمالي المبالغ المحصلة بمعرفة أمين الخزينة وفقا للكشوف التي يعدها ، بصور الإيصالات المسلمة للعملاء من واقع دفتر الإيصالات .
- ب- مطابقة الكشوف المعدة بمعرفة أمين الخزينة طبقا لما جاء بالخطوة (أ) مع ما هو مقيد بدفتر النقدية .
- ج- التحقق من الترحيل من دفتر النقدية إلي دفتر أستاذ العملاء.
- د- مقارنة كشوف حسابات العملاء مع حساباتهم في دفتر الأستاذ العام. وهذه الخطوة هامة للتحقق من صحة المطالبات المرسلة للعملاء .

هـ - فحص الخصم المسموح به الذي منح للعملاء والتأكد من استحقاقهم لهذا الخصم في ضوء السداد خلال الفترة المحددة للاستفادة من هذا الخصم النقدي ، وأن هذا الخصم قد تم أجازته أو الترخيص بمنحه ممن لهم سلطة إقراره.

• إجراءات المراجعة إذا ما تم التحصيل عن طريق الشيكات الواردة:

- (أ) مراجعة الكشف المسجل بها قيمة وأرقام الشيكات الواردة مع إيصالات استلام هذه الشيكات.
- (ب) التحقق من مطابقة كشف إيصالات استلام الشيكات مع ما هو مسجل بدفتر النقدية .
- (ج) التحقق من صحة ترحيل قيمة الشيكات المرسلة بمعرفة العملاء إلي حسابات العملاء بدفتر الأستاذ.
- (د) مراجعة ما سجل في دفتر النقدية مع قسائم إيداع الشيكات المرسلة إلي البنوك لتحصيلها من جهة ، والأشعارات الواردة من البنك بما يفيد تحصيل هذه الشيكات من جهة أخرى .

• إذا ما تم التحصيل من خلال حوالات بريدية فإن إجراءات المراجعة تأخذ نفس مسار إجراءات المراجعة إذا ما تم التحصيل عن طريق شيكات واردة.

• إجراءات المراجعة من خلال المندوبين:

- (أ) مراجعة كشوف المتحصلات من العملاء المسجلة عن طريق الإيصالات المسلمة منهم للعملاء.
- (ب) مطابقة الكشوف المعدة بمعرفة المندوبين كما يوضحها البند السابق مع ما يتم تسجيله بدفتر النقدية من متحصلات من العملاء.
- (ج) التأكد من سلامة كشوف الحسابات المرسلة للعملاء بعد سدادهم لمستحققاتهم عن طريق مندوبي التحصيل.

(٢) مراجعة المبيعات النقدية :

- تتم إجراءات مراجعة المبيعات النقدية وفقا للخطوات التالية :
- (أ) يقوم مسؤولي البيع بإعداد كشوف تتضمن بيانات صور قسائم البيع من حيث المبالغ التي تتعلق بكل قسيمة ثم حساب إجمالي المبالغ المحصلة من المبيعات النقدية، ويتم إرفاق صور القسائم بهذه الكشوف المجمعة لقيم صور قسائم البيع. وعلي ذلك يقوم المراجع بمطابقة صور القسائم مع الكشوف المجمعة بقيمتها ، مع مراعاة تسلسل أرقام صور القسائم والتحقق من صحة تدوين قيمتها بالكشوف المرفقة والتي تعكس مجموع قسائم البيع.

(ب) يقوم المراجع بالمراجعة الحسابية لصور القسائم والكشوف المجمعة والتي تتضمن قيم صور القسائم ، مع مراجعة قيم هذه القسائم مع قوائم الأسعار المعلنة والمعتمدة .

(ت) مطابقة مجاميع الكشوف المجمعة لصور القسائم مع مجاميع شرائط اله تسجيل النقدية .

(ث) يقوم المراجع بالتأكد من إيداع حصيلة المبيعات النقدية اليومية بالحساب المفتوح لهذا الغرض بالبنك .

(ج) يقوم المراجع باختيار عينة من دفتر القسائم لمراجعتها والتحقق من تسلسل أرقامها وصحة ما هو مدون بها من مبالغ تتفق قيمتها مع قوائم الأسعار المعتمدة .

(٢/٢/٦) مراجعة المدفوعات النقدية :

تمثل مراجعة المدفوعات النقدية بالنسبة للمراجع مهمة أيسر من مراجعة المقبوضات النقدية حيث أن المستندات المؤيدة للأخيرة تكون مستندات داخلية معدة بمعرفة إدارة الوحدة محل المراجعة ، أما مستندات المدفوعات النقدية فإنها تعتمد علي مستندات خارجية وهي تستمد مصداقيتها لكونها مستندات

خارجية مثل فواتير الشراء ، أو أوراق الدفع المسلمة للوحدة بعد سداد قيمتها ، أو الإيصالات المستلمة من الغير إلخ وتستهدف مراجعة المدفوعات النقدية مايلي:-

١. التحقق من أن كل عملية من عمليات المدفوعات يؤيدها مستند خارجي.

٢. التحقق من أن المدفوعات النقدية قد قابلها سداد للالتزامات أو الحصول علي خدمات أصول ثابتة عن طريق الاستحواذ عليها بالشراء ، هنا يكون دور المراجع مراجعة الالتزامات التي تم سدادها ، وكذلك التحقق من وجود الأصول التي تم الاستحواذ عليها بالشراء مقابل مبالغ محددة .

٣. التحقق من سلامة وصحة المدفوعات النقدية من خلال المراجعة الحسابية.

وفيما يلي عرض لبعض نماذج مراجعة المدفوعات النقدية.

(١) إجراءات مراجعة المشتريات النقدية:

تتبلور إجراءات المراجعة للمشتريات النقدية في الخطوات

التالية:-

(أ) التأكد من أن عملية الشراء مرخص بها من الموظف المسئول بالوحدة محل المراجعة ، وفي إطار حزمة الضوابط والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية

(ب) التحقق من مطابقة فواتير الشراء مع ما هو مقيد بدفتر النقدية.

(ت) مراجعة فواتير الشراء مع محاضر أو أذن الاستلام المحررة بالمخازن للتحقق من مدي التوافق بين ما ورد بأمر الشراء وأذن الاستلام.

(ث) التحقق من وجود البضائع المدونة بفاتورة الشراء طبقاً لأوامر التوريد المرسلة للمورد وذلك بالتأكد من تسجيلها وإضافتها بدفتر المخازن.

(٢) إجراءات مراجعة الأجور:
تتبلور هذه الإجراءات في التالي:

(أ) فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق والخاص بالأجور .

(ب) التحقق من عدم تضمين كشوف الأجور لأيه أجور وهمية أو إدراج أسماء عمال تركوا الخدمة. وذلك بمراجعة ملفات العاملين ، وملفات التأمينات الاجتماعية ، وذلك للتوصل إلي كشوف تتضمن أسماء العاملين بالوحدة محل المراجعة. وفي حالة التشغيل الالكتروني يتم إعداد ملف رئيسي للمهايا يتضمن ID بالنسبة لكل عامل وعرض

أسماء العاملين والرقم التأميني والحالة الاجتماعية ومعدل الأجر للساعة .

(ت) من سجلات الوقت يتم التعرف علي عدد الساعات التي قام خلالها العامل بالإنتاج ويتم ضربها في معدل الأجر للتوصل إلي أجمالي الأجر لكل عامل.

(ث) التحقق من دقة حساب الاستقطاعات التي تستتزل من الأجر الإجمالي للعامل مثل أقساط التأمينات ، وضرائب كسب العمل وغيرها من الاستقطاعات وصولاً لصافي الأجر المقتضي صرفه.

(ج) المراجعة الحسابية لكشوف الأجور .

(ح) مطابقة كشوف الأجور مع ما هو مسجل في دفتر النقدية .

(خ) مطابقة كشوف الأجور مع كعوب الشيكات التي يتضمنها دفتر الشيكات التي سحبت منه الشيكات لسداد الأجور المستحقة.

(د) التحقق من استلام كافة العاملين لاستحقاقاتهم من الأجور من خلال التوقيعات في كشوف الأجور.

(٣) إجراءات مراجعة المدفوعات للموردين:

تتبلور إجراءات مراجعة المدفوعات للموردين في الخطوات الآتية:-

- (أ) يقوم المراجع بمطابقة الإيصالات الموقعة من الموردين بما يفيد استلامهم للمبالغ المستحقة لهم عن المشتريات الآجلة مع ما تم تسجيله في دفتر النقدية .
- (ب) مراجعة الإيصالات الموقعة من الموردين مع فواتير الشراء للتأكد من تطابقهما .
- (ت) التحقق من مدي صحة كشوف الحسابات الواردة من الموردين ، وأن ما تم سداده يفي بالالتزامات تجاههم.
- (ث) التحقق من استفادة الوحدة محل المراجعة من الخصم المكتسب من خلال السداد خلال الفترة التي حددها الموردون للاستفادة من هذا الخصم.

(٣/٦) مراجعة العمليات الآجلة:

يقصد بالعمليات الآجلة تلك العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية من خلال الشراء الآجل ، والبيع الآجل ، وما يرتبط بهما من مردودات مشتريات ، مردودات مبيعات من ناحية ، وأوراق دفع تقبلها المنشأة لسداد المشتريات الآجلة للموردين ، أو أوراق قبض تحصل عليها الوحدة من العملاء مقابل مبيعات آجلة من ناحية أخرى.

وسوف نتناول مراجعة المشتريات الآجلة ، مراجعة المبيعات الآجلة ، وكذلك إجراءات مراجعة مردودات المشتريات، ومراجعة مردودات المبيعات.

وجدير بالذكر أن كلا من الطريقتين الإنجليزية والفرنسية تقوم علي أساس استخدام دفاتر اليومية المساعدة وذلك كنتيجة لزيادة عدد المعاملات اليومية، حيث يتم تخصيص دفتر يومية مساعد للعمليات ذات الطبيعة المتشابهة والتي يتكرر حدوثها خلال الفترة المالية..

ومن أهم دفاتر اليومية المساعدة التي تستخدمها المنشآت لتسجيل العمليات أثناء الفترة المالية منها ما يلي:-

- يومية المشتريات الآجلة.
- يومية المبيعات الآجلة.
- يومية مردودات المشتريات.
- يومية مردودات المبيعات.

(١/٣/٦) إجراءات مراجعة المشتريات الآجلة:

ونعرض فيما يلي لإجراءات مراجعة المشتريات الآجلة كما توضحها الخطوات التالية:

- (أ) اختبار نظام الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من سلامة الضوابط والإجراءات المتعلقة بالمشتريات ، بدءاً من طلبات الشراء، ثم أمر الشراء التجميعي لهذه الطلبات ، ثم تسلم فاتورة الشراء، وتشكيل لجنة لاستلام البضاعة من خلال اذن استلام لايداعها بالمخازن وقيدتها بدفتر البضاعة الواردة .
- (ب) التحقق من أن عمليات الشراء قد تم اجازتها واعتمادها من خلال سلطة الترخيص المختصة .
- (ت) المراجعة الحسابية لفواتير الشراء من حيث العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة.
- (ث) مطابقة فواتير الشراء مع أوامر الشراء وأذون الاستلام ، مع ما تم تسجيله في دفاتر المخازن وبطاقات الصنف .
- (ج) مراجعة دفتر يومية المشتريات الآجلة من حيث المجموع ، والترحيل من هذا الدفتر الي الحسابات الشخصية ذات العلاقة بدفتر أستاذ الموردين.

(ح) التأكد من أن كافة عمليات الشراء قد تم تسجيلها فور ورودها للمخازن في دفتر البضاعة الواردة ، ثم في دفتر يومية المشتريات الآجلة.

(خ) الفحص الاختباري لعينة من فواتير الشراء وتتبع قيدها في يومية المشتريات الآجلة ، ومطابقة هذه العمليات بالفواتير المؤيدة لها.

(د) العمل علي المراجعة الدقيقة للمشتريات التي تتم في الأيام الأخيرة للسنة المالية حيث تدرج ضمن المخزون السلعي، ويجب أن تدرج أيضا ضمن المشتريات خلال فترة إعداد الحسابات الختامية ، لأن من شأن عدم أدراجها كمشتريات يؤدي إلي زيادة غير حقيقية في الأرباح ، كما أن عدم إثباتها في قوائم الجرد يؤدي إلي تخفيض الأرباح، وهذه الاعتبارات تعكس أهمية بذل العناية المهنية الكافية من قبل المراجع في مراجعة بند المشتريات خاصة العمليات التي تتم خلال فترة إعداد الحسابات الختامية .

(ذ) يجب علي المراجع في حالة وجود فواتير شراء دون ورود البضاعة إلي المخازن بنتيجة كونها مستوردة أو مودعة بالجمارك ، فيجب أن يحصل المراجع علي دليل إثبات يوضح ملكية المشروع لهذه البضاعة ، وأن يتم أدراجها ضمن المخزون .

(٢/٣/٦) مراجعة مردودات المشتريات:

كما سبق أن اشرنا أنه عند إتباع الطريقة الفرنسية والإنجليزية فيتم تخصيص دفتر يومية لمردودات المشتريات ، ويرحل مجموعه في نهاية فترة زمنية معينة إلي الحسابات الشخصية ذات العلاقة بدفتر أستاذ الموردين .
وتتخذ مراجعة مردودات المشتريات الإجراءات التالية:-

(أ) مراجعة حيثيات رد البضاعة المشتراة إلي الموردين حيث يتم ذكر أسباب الرد بذاكرة علي أن تعتمد هذه المذاكرة من الموظف المرخص له سلطة اعتماد مثل هذه المكاتبات.

(ب) يقوم المراجع بمطابقة إشعار الخصم الوارد من المورد مع فواتير الشراء للتحقق من صحة إثبات قيمة مردودات المشتريات .

(ت) القيام بالمراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المشتريات للتأكد من صحة جميع هذا الدفتر ، وكذلك سلامة الترحيل إلي حسابات الموردين ذات العلاقة بدفتر الأستاذ.

(ث) قيام المراجع بالمطابقة بين أشعارات الخصم المرسله من الموردين مع ما تم إثباته في دفتر يومية مردودات المشتريات.

(ج) علي المراجع أن يولي مراجعة مردودات المشتريات أهمية خاصة في الأسابيع التي تسبق انتهاء السنة المالية للتأكد من أتمام عملية رد المشتريات إلي الموردين ، وترجع أهمية ذلك إلي أن البعض قد يلجأ إلي إضافة هذه المردودات وتضمينها في بضاعة آخر المدة بهدف تحقيق زيادة صورية في الأرباح ، ومن شأن هذا السلوك هو أن توزيع الأرباح الوهمية سوف يؤدي إلي توزيع مقنع لرأس المال ، وهو ما يؤثر سلبا علي فرض الاستمرار حيث يؤدي الي تآكل رأس المال .

(٣/٣/٦) مراجعة المبيعات الآجلة:

طبقا للطريقتين الفرنسية والإنجليزية فانه يتم تخصيص دفتر يومية مساعد تسجل فيه قيمة المبيعات الآجلة من واقع صور فواتير البيع ، ثم يتم الترحيل من هذا الدفتر إلي الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء.

وتتبلور إجراءات مراجعة المبيعات الآجلة فيما يلي:

(أ) قيام المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات الآجلة .

(ب) قيام المراجعة بإجراء مقارنة بين أرقام المبيعات الآجلة في السنة موضوع الفحص مع السنة السابقة عليها ، أو مع التوقعات الواردة بالموازنة التخطيطية ، وبيان أسباب هذه الفروق أن وجدت حتى يمكن الوقوف علي أسباب التغير في المبيعات .

(ت) قيام المراجع بإعداد كشف تحليلي عن المبيعات الآجلة موضحا به أنواع المنتجات المباعة ، ومراكز أو مناطق البيع والتوزيع ، وتقارن هذه المعلومات والبيانات التحليلية مع ما هو مقيد بدفتر يومية المبيعات الآجلة ووفقا لصور الفواتير للتحقق من عدم وجود أي شكل من التحريف أو الأخطاء المتعمدة .

(ث) استخدام أسلوب نسب التحليل المالي كمؤشر للتحقق من معقولية المبيعات ومن النسب التي تفيد المراجع للتحقق من المعقولية علي سبيل المثال :

- مصروفات البيع / المبيعات .

- إجمالي الربح / المبيعات .

- الديون المعدومة / المبيعات .

ويقوم المراجع بمقارنة هذه النسب للسنة الحالية مع ما يقابلها من ذات النسب في العام السابق، أو مع النسب المقابلة لها في الشركات التي تعمل في نفس المجال .

(ج) المراجعة الحسابية لعينة من صور فواتير البيع ومطابقتها مع دفتر الطلبات الواردة من جهة وأذن صرف البضاعة من جهة أخرى.

(ح) التحقق من أن عمليات المبيعات الآجلة مؤيدة بصور فواتير البيع ، وأنها قيدت بدفتر يومية المبيعات الآجلة علي نحو صحيح ، وأن الأسعار المحددة من قبل المشروع تتطابق مع ما ورد بهذه الفواتير ، مع التحقق من وجود أجازة أو اعتماد من المسئول بشأن منح خصم تجاري أو خصم كمية أن وجد.

(خ) التحقق من أن المبيعات قد تم تخفيض المخزون السلعي بكمياتها من خلال دفتر البضاعة الصادرة من المخازن، وأنها سجلت بعد ذلك بدفتر يومية المبيعات الآجلة.

(د) يجب أن يولي المراجع أهمية للبضاعة التي تم بيعها في الأيام الأخيرة من العام المالي ، والتحقق من خروج البضاعة من المخازن ، حيث يلجأ البعض الي أدراج هذه البضائع المباعة ضمن المخزون السلعي بهدف زيادة الأرباح وهو ما يعرف بأدارة المكاسب مما يجعل القوائم المالية غير معبرة عن نتيجة النشاط وعن عدالة المركز المالي ، نظرا لان بضاعة اخر المدة تدرج في حساب المتاجرة وأيضا تدرج ضمن بنود الأصول المتداولة .

(٤/٣/٦) مراجعة مردودات المبيعات :

يخصص دفتر يومية مساعد لتسجيل مردودات المبيعات من واقع الاشعارات الدائنة التي ترسلها الوحدة محل المراجعة إلي عملائها ، كما ترحل القيود في هذه الدفاتر إلي الحسابات الشخصية بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء.

وتشمل إجراءات مراجعة مردودات المبيعات الخطوات التالية:-

(أ) يقوم المراجع بالتأكد من أن الاشعارات الدائنة المرسله إلى العملاء معتمدة من موظف مسئول بالوحدة محل المراجعة.

(ب) قيام المراجع بالمراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المبيعات من واقع الاشعارات الدائنة والتأكد من أن كافه مردودات المبيعات قد قيدت في دفتر مساعد يومية مردودات المبيعات.

(ت) التحقق من خلال دفتر البضاعة الواردة إلى المخازن أن كافه البضاعة المردودة إلى الوحدة قد قيدت في دفتر يومية مردودات المبيعات.

(ث) أن يولى المراجع عناية في مراجعه مردودات المبيعات في الأيام الأخيرة من العام الحالي، وأوائل السنة ألتاليه لها، وذلك للتحقق من عدم وجود أي تلاعب ، فقد يلجأ البعض إلى إدراج مبيعات وهمية في نهاية السنة بهدف

تضخيم الأرباح ، ثم يقوم في بدايات العام المالي التالي بعمل قيود مردودات لهذه المبيعات الصورية .

(ج) التحقق من أن مردودات المبيعات التي تمت في نهاية العام قد تم إدراجها ضمن المخزون السلعي لأن استبعادها من المخزون السلعي يعني تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر ، وفي كل الأحوال فإن مثل هذه الأعمال تؤثر سلبا علي عدالة القوائم المالية وجودتها.

الوحدة التعليمية السابعة

(٧) فحص الحسابات الختامية

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/٧) مقدمة تعكس الخطوات المتتابعة التي يقوم بها المراجع وصولاً إلى تحقيق أهداف المراجعة الأساسية.

(٢/٧) فحص الحسابات الختامية حيث يتم عرض كيفية مراجعة حسابات النتيجة التالية:

(١/٢/٧) مراجعة بنود حساب التشغيل.

(٢/٢/٧) مراجعة بنود حساب المتاجرة.

(٣/٢/٧) مراجعة بنود حساب الأرباح والخسائر.

الوحدة التعليمية السابعة

(٧) فحص الحسابات الختامية

(١/٧) مقدمة :

لاشك أن الخطوات التي يقوم بها المراجع وهو بصدد مراجعة الحسابات للوحدة محل المراجعة لابد وأن تتماشى مع دورة المحاسبة وذلك علي اعتبار أن مدخلات المراجعة هي مخرجات العمل المحاسبي ، وعلي ذلك فان خطوات المراجع سوف تشمل ما يلي:-

١- مراجعة العمليات النقدية والآجلة سواء كانت هذه المراجعة حسابية أو مستندية أو فنية .

٢- مراجعة الترحيلات من دفتر اليومية إلي دفتر الأستاذ.

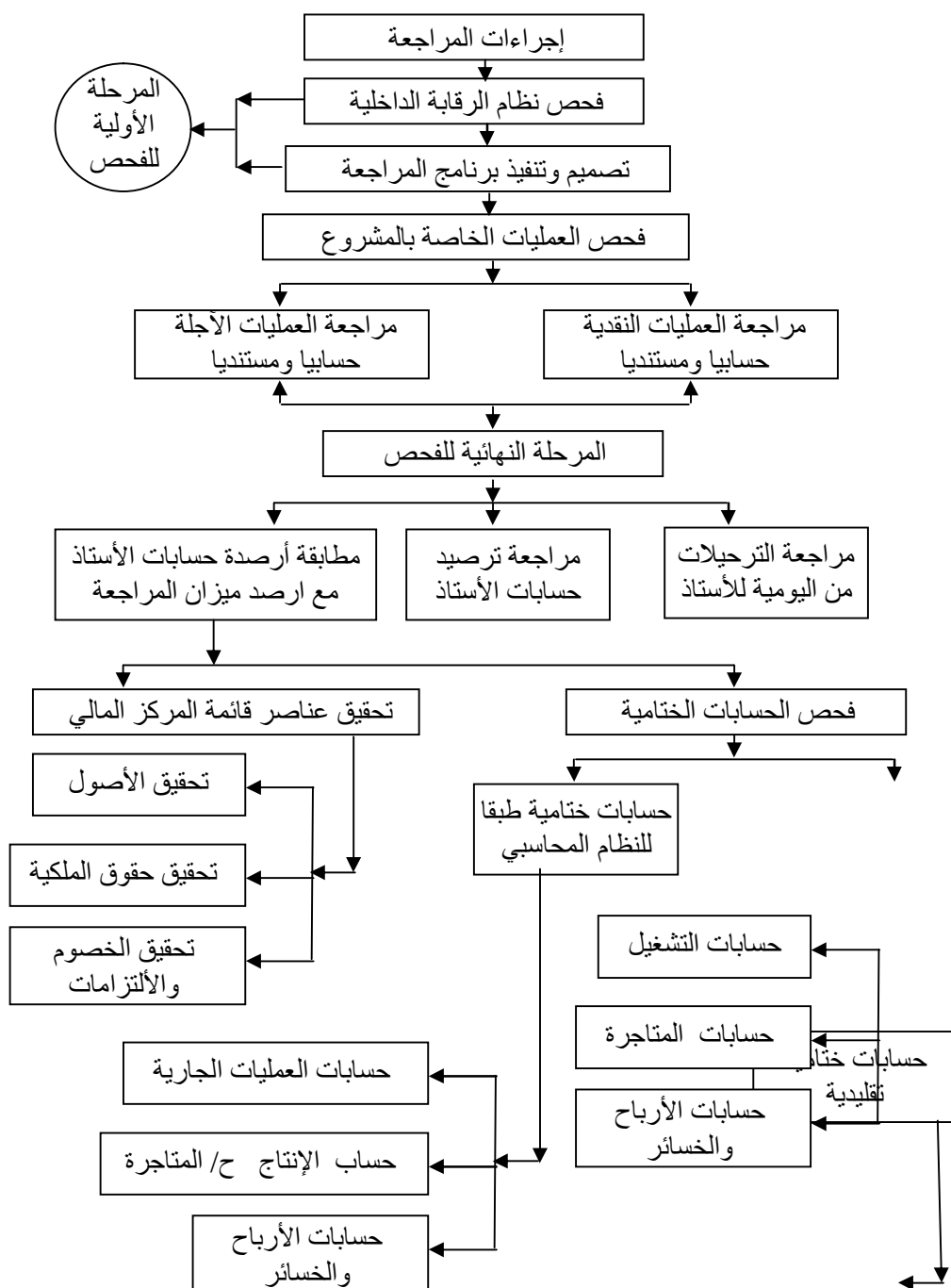
٣- مراجعة الأرصدة المختلفة التي يتضمنها دفتر الأستاذ العام.

٤- التحقق من مطابقة أرصدة حسابات دفتر الأستاذ مع أرصدة ميزان المراجعة.

٥- التحقق من أن الحسابات الختامية تعبر بوضوح عن نتيجة النشاط من صافي ربح أو صافي خسارة

٦- التحقق من أن الميزانية العمومية تعبر بعدالة عن المركز المالي للوحدة محل المراجعة في لحظة سكون افتراضية .

ويوضح الشكل التالي الخطوات المتتالية التي يقوم بها
المراجع وصولاً إلى تحقيق أهداف المراجعة الأساسية :



ويوضح الشكل السابق الإجراءات الأولية ، والإجراءات النهائية لفحص ومراجعة الدفاتر والعمليات وصولاً إلى تحقيق الأهداف الأساسية للمراجعة والتي تتبلور في هدفين متكاملين ، وهما فحص الحسابات الختامية بهدف التحقق من أن هذه الحسابات توضح بعدالة نتيجة النشاط للوحدة محل المراجعة من صافي ربح أو صافي خسارة ، كذلك تحقيق عناصر قائمة المركز المالي بهدف التحقق من أن الميزانية تعبر بعدالة عن المركز المالي للوحدة محل المراجعة .

وسوف نتناول في هذه الوحدة التعليمية فحص الحسابات الختامية حيث يقوم المراجع بفحص المفردات التي تتكون منها هذه الحسابات الختامية وذلك من خلال البيانات والمعلومات التي تتوافر لديه أثناء قيامه بتجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافر هذه المعاملات ونتائجها مع المقاييس الموضوعية لها وبالتالي فإن المراجع لكي يستطيع أن يبدي رأيه في القوائم المالية ، فإنه يستعين بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها هذه القوائم المالية وهي :

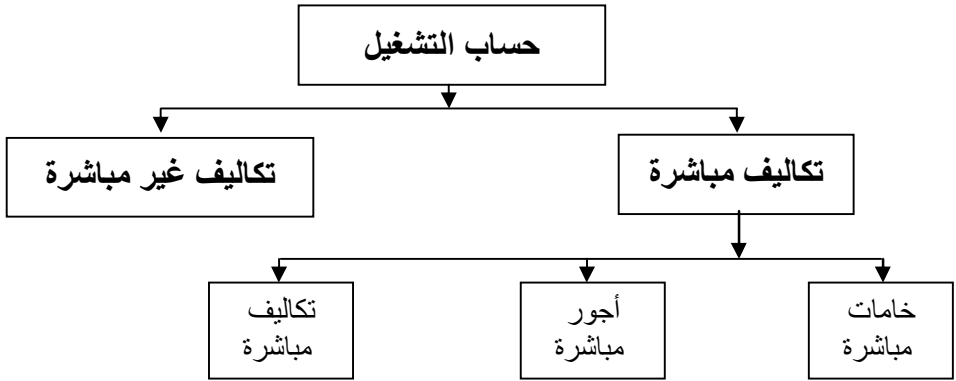
- (١) ميزان المراجعة .
- (٢) قوائم جرد المخزون .
- (٣) كشوف التسويات الجردية.
- (٤) كشوف إهلاك الأصول الثابتة .

- (٥) كشوف تحليل عناصر المصروفات .
- (٦) كشوف المخصصات .
- (٧) المعلومات التي تم جمعها في الملف الدائم والملف السنوي.
- وفي ما يلي نعرض لكيفية مراجعة حسابات النتيجة علي الوجة التالي:
- (٢/٢/٧) مراجعة بنود حساب التشغيل .
- (٢/٢/٧) مراجعة بنود حساب المتاجرة.
- (٣/٢/٧) مراجعة بنود حساب الأرباح والخسائر.

(٢/٢/٧) مراجعة بنود حساب التشغيل .

ويوضح الشكل التالي كيفية مراجعة حساب التشغيل وفقا

لمكوناته:



- **الخامات المباشرة:** هي عبارة عن الخامات التي تدخل في تكوين المنتج النهائي.
- **الأجور المباشرة:** هي تكلفة العمل المباشر والتي تسهم في تحويل الخامات إلي منتج نهائي.
- **التكاليف المباشرة:** هي تكلفة الخدمات التي تسهم في إنتاج منتج معين والتي لها إرتباط وعلاقة سببية علي المنتج النهائي مثل تكاليف الأبحاث والتجارب.
- **التكاليف الغير مباشرة:** هي التكاليف التي ليس لها علاقة إرتباط مباشر بالمنتج النهائي مثل مصروفات الصيانة، وأجور ملاحظي العمال.

إجراءات مراجعة بنود أو عناصر حساب التشغيل :

أولا : بالنسبة للخامات المباشرة: فان مراجعة هذا البند تستلزم مراجعة محتوى المعادلة التالية :

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة الخامات المستخدمة في الإنتاج} \\ & = \text{تكلفة الخامات أول الفترة} + \text{تكلفة الخامات المشتراة} \\ & \quad \text{خلال الفترة} - \text{تكلفة الخامات آخر الفترة.} \end{aligned}$$

وعلي ذلك فان المراجع يقوم بتحقيق المعادلة السابقة من خلال القيام بخطوات المراجعة التالية :

(١) التأكد من صحة وسلامة تكلفة الخامات أول الفترة عن طريق مقارنة البند الوارد بحساب التشغيل مع قوائم جرد المخزون في السنة المالية السابقة ، ذلك أن مخزون آخر الفترة في السنة السابقة هو مخزون أول الفترة في السنة المالية الحالية .

(٢) فحص تكلفة الخامات المشتراة خلال المدة من خلال التأكد من أن عملية الشراء مرخص بها من السلطة المختصة ، مع التحقق من مطابقة فواتير الشراء مع ما هو مقيّد في دفتر النقدية في حالة المشتريات النقدية ، كما تتم مقارنة فواتير الشراء ، مع أذن الاستلام ، مع أوامر التوريد

المرسلة للموردين ، مع التأكد من تسجيل المشتريات
وأضافتها بدفتر المخازن .

(٣) التأكد من صحة تكلفة الخامات آخر المدة بمقارنتها مع
قوائم جرد المخزون السلعي في نهاية الفترة محل الفحص
والمراجعة.

ثانيا : بالنسبة للأجور المباشرة :

فان مراجعة هذا البند تتطلب قيام المراجع بالخطوات التالية :

- (١) فحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأجور .
- (٢) إجراء مقارنة بين بند الأجور المباشرة في السنة محل
المراجعة مع بند الأجور المباشرة في السنة السابقة ، ومع
ما ورد بشأن هذا البند بالموازنة التخطيطية ، والتحري عن
أسباب الفروق ، مع ضرورة الحصول علي كشف تحليلي
عن الأجور المباشرة بما يمكن من القاء الضوء علي
المعلومات التفصيلية لهذا البند.
- (٣) مراجعة قيود التسويات التي تتم في نهاية السنة المالية
بالنسبة لبند الأجور المباشرة من حيث تطبيق أساس
الاستحقاق وما قد يسفر عن هذا التطبيق من وجود أجور
مقدمة ، أو أجور مستحقة .
- (٤) التحقق من عدم تضمين بند الأجور لإية أجور وهمية.

(٥) المراجعة الحسابية لكشوف الأجور ، وما يتطلبه ذلك من الإطلاع علي سجلات الوقت للتعرف علي عدد الساعات التي قام العامل خلالها بالإنتاج ، وكذلك الإطلاع علي ID كل عامل لمعرفة معدل الأجر، كذلك الوقوف علي مختلف الاستقطاعات لتحقيق المعادلة التالية:

صافي الأجر المقتضي صرفه = إجمالي الأجر - الاستقطاعات.
(٦) مطابقة كشوف الأجور مع كعوب الشيكات المنصرفة لهذا الغرض .

(٧) مطابقة كشوف الأجور مع ما هو مسجل بدفتر النقدية .
ثالثا: - بالنسبة لإجراءات مراجعة المصروفات المباشرة :
(١) التحقق من صحة هذه المصروفات المباشرة ومدى وجود علاقة السبب والنتيجة بين هذه المصروفات "كسبب " والمنتج النهائي " كنتيجة".

(٢) المراجعة الحسابية لهذه المصروفات المباشرة .
(٣) التأكد من صحة هذه المصروفات المباشرة من خلال المراجعة المستندية لكافة المستندات المؤيدة لها.

(٤) إجراء مقارنات بين أرقام بنود المصروفات المباشرة في السنة الحالية، مع السنة السابقة والتحري عن أسباب الفروق مع المسؤولين في الوحدة محل المراجعة ، فمثلا يتم الاستفسار من مسئولي الشركة عن سباب التغير

بالنقصان لتكاليف الأبحاث والتجارب ، ويمتد عمل المراجع بعدم الاكتفاء بتبريرات المسؤولين بل يقوم بالحصول علي أدلة الأثبت التي تصل به ألي درجة الأقتناع بأسباب هذا التغير، كما يقوم باستخدام نسب التحليل المالي والمؤشرات المحاسبية للربط بين انخفاض تكاليف الأبحاث والتجارب والمبيعات ، مثل نسبة تكاليف الأبحاث والتجارب إلي المبيعات ومقارنتها مع مثيلتها في السنة السابقة أو علي ما يناظرها في المشروعات المماثلة .

رابعاً : إجراءات مراجعة التكاليف غير المباشرة :

وهي التكاليف التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة المنتج النهائي مثل تكاليف أجور ملاحظي العمال ، مصروفات الصيانة، تكاليف الوقود والقوي المحركة.

وتتبلور خطوات مراجعة هذا البند في الخطوات التالية :

١. التحقق من صحة هذه التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك من خلال الإطلاع علي المستندات المؤيدة لها .
٢. أجراء مقارنة بين بنود هذه التكاليف الصناعية غير مباشرة في السنة الحالية مع السنة السابقة ، فمثلاً بند الصيانة إذا ما حدث تغير في هذا البند ، فان المراجع يستفسر من المسؤولين بالشركة محل المراجعة عما إذا كان هناك تغيير في برنامج

الصيانة عن السنة السابقة ، ولا يكتفي بالرد بل يبحث عن دليل إثبات حيث يقوم بفحص بنود حساب الصيانة، وحسابات بعض الأصول للتحقق من عدم رسملة بعض المصاريف الجارية للصيانة وبالتالي إضافتها لقيمة الأصول .

٣. التحقق من عدم تحول أي بند من بنود الصيانة لحساب مصروفات أخرى بغرض إخفاء تضخم مصروفات الصيانة، وهو ما يمثل مؤشرا موضوعيا عن حدوث تلاعب أو غش عن طريق بند الصيانة ، أو قد يكون توجيه مصروف الصيانة عن طريق خطأ غير مقصود وتحمله علي أي حساب آخر .

٤. إعداد كشف تحليلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة بهدف الحصول علي معلومات تفصيلية لمكونات وبنود هذه التكاليف الصناعية غير المباشرة فمثلا تحليل بنود حساب (مصروفات الصيانة) قد يعكس خلط بين المصروفات الأيرادية ، والمصروفات الرأسمالية .

٥. الإفصاح المهني السليم لبنود التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وهو ما يوجب علي المراجع القياس السليم لبنود هذه المصروفات وتبويبها وعرضها طبقا للمبادئ والأصول المحاسبية والتكليفية المتعارف عليها .

٦. المراجعة الحسابية والمراجعة الفنية لهذه البنود.

(٢/٢/٧) مراجعة بنود حساب المتاجرة :

أن فحص ومراجعة حساب المتاجرة يكون من خلال مراجعة البنود التي يتضمنها هذا الحساب الختامي الذي يعكس إجمالي الربح أو إجمالي الخسارة الناتجة عن مقابلة صافي المبيعات ، بتكلفة هذه المبيعات خلال الفترة المالية وطبقا لأساس الاستحقاق.

ويمكن تصوير حساب المتاجرة كما يلي:

منه	حـ / المتاجرة			له
xx	بضاعة أول المدة			<u>صافية المبيعات</u>
	+ صافي المشتريات:	xx		إجمالي المبيعات
xx	اجمالي المشتريات	xx		(-) مردودات المبيعات
xx	الصافي	xx	--	
	المصروفات	xx		
xx	م. نقل للدخل			
xx	م. عمولات شراء	xx		بضاعة آخر المدة (المخزون)
xx	م. التامين علي المشتريات			
xx	م. رسوم جمركية			

وتتمثل خطوات مراجعة حساب المتاجرة في الآتي:

- (١) التحقق من سلامة تطبيق ضوابط وأسس الرقابة الداخلية علي المبيعات ، والمخزون، المشتريات ، والمصروفات المتعلقة بالشراء ، ذلك أن سلامة تطبيق تلك الضوابط من

شأنه ضمان عدم التلاعب سواء في إيرادات المبيعات أو بنود المصروفات المتعلقة بالشراء.

(٢) المراجعة المستندية لكافة مفردات حساب المتاجرة .

(٣) التأكد من تطبيق أساس الاستحقاق وذلك بأن يتم تحميل الفترة التي يعد عنها حساب المتاجرة بما يخصها من مصروفات المشتريات سواء دفعت أم لم تدفع وكذلك بما يخصها من إيرادات المبيعات سواء حصلت أم لم تحصل، وأن كافة المبيعات المقيدة بالحساب قد تم حسابها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

(٤) قيام المراجع بمقارنة بنود حساب المتاجرة عن الفترة محل المراجعة مع مجمل الربح في السنوات سابقة، فضلا عن مقارنة نسبة: مجمل الربح / المبيعات مع ما حققته المنشآت المنافسة ذات نفس طبيعة النشاط، مما يعكس دلالة مدي نجاح أو فشل الوحدة محل المراجع في تحقيق نسبة جيدة لإجمالي الربح علي مبيعاتها ، وإذا كان هناك اختلافات جوهرية ، في هذه المقارنات سواء بالزيادة أو النقص فيتم التحري عن أسبابها .

(٥) التحقق من عدم اندراج أي إيرادات عرضية بحساب المتاجرة ، وكذلك التحقق من صحة بنود تكلفة المبيعات بالمراجعة المستندية لهذه البنود.

(٦) الحصول علي كشوف تحليلية للمبيعات حسب المنتجات أو مناطق التسويق وتقارن هذه المعلومات مع ما هو مثبت بحساب المبيعات ومع العقود والمستندات المتعلقة بها.

(٣/٢/٧) مراجعة بنود حساب الأرباح والخسائر:

يمكن تصوير حساب الأرباح والخسائر كما يلي:

منه	حـ / الأرباح والخسائر	له
××	مجمّل الخسارة	××
××	مرتبات وأجور	××
××	مياه وكهرباء	××
××	تليفون وبريد وفاكس	××
××	مصروفات نظافة	××
××	مصروفات مواد مكتبية	××
××	م. انتقالات ومشالات	××
××	عمولات	××
××	إكراميات	××
××	نثریات	××
××	عمولات بيع	××
××	م. نقل للخارج	××
××	م. إعلان	××
××	م. خصم سمموح به	××
××	م. صيانة	××
××	م. إهلاك أصول ثابتة	××
××	م. فوائد مدينة	××
××	خسائر راسمالية	××
××	م. أخرى متنوعة	××
××	م. إيجار	××
××	م. بنكية	××
	صافي الربح	××
×××		×××

من استعراض مكونات حساب الأرباح والخسائر ، يتبين أن صافي الربح أو صافي الخسائر تنتج من مقابلة إجمالي الربح والإيرادات العرضية الأخرى ، من جهة بالمصروفات ، والخسائر من جهة أخرى ، وعند قيام المراجع بفحص حساب الأرباح والخسائر يجب أن يراعي الآتي:

(١) التحقق من سلامة وصحة تطبيق نظام الرقابة الداخلية علي كافة عناصر الإيرادات والمصروفات التي يتضمنها حساب الأرباح والخسائر .

(٢) التأكد من تطبيق أساس الاستحقاق عند تحميل حساب الأرباح والخسائر بما يخص السنة سواء من المصروفات و الإيرادات بغض النظر عما إذا كانت المصروفات دفعت أم لم تدفع ، أو أن الإيرادات حصلت أم لم تحصل
(٣) أن يقوم المراجع بإجراء مقارنة بنود المصروفات المدرجة بحساب الأرباح والخسائر عن العام محل المراجعة مع الأعوام السابقة ، لمعرفة مدي الاختلافات والتحري عن أسبابها .

(٤) إعداد كشف تحليلي عن بعض بنود المصروفات أو الإيرادات ، لإلقاء الضوء علي معلومات تفصيلية توضح محتوى ودلالات هذه البنود التي تتضمنها الحسابات ، فمثلا حساب مصروفات قضائية فان فحص محتويات هذا

الحساب قد تلقى الضوء علي التزامات عرضية علي الشركة لم تسجل.

(٥) استخدام بعض نسب التحليل المالي والمحاسبي للتحقق من معقولية بنود المصروفات بالإيرادات التي يتضمنها حساب الأرباح والخسائر .

(٦) التحقق من صحة التسويات الجردية الناجمة عن تطبيق أساس الاستحقاق علي حساب الأرباح والخسائر حيث تراجع المصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة بعناية .

الوحدة التعليمية الثامنة

(٨) تحقيق عناصر قائمة المركز المالي

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/٨) مقدمة تعكس الخطوات المتتابعة التي يقوم بها المراجع وصولاً إلى تحقيق عناصر وبنود قائمة المركز المالي .

(٢/٨) تحقيق الأصول.

(٣/٨) تحقيق حقوق الملكية.

(٤/٨) تحقيق الخصوم.

مع عرض نماذج لكيفية تحقيق الأصول والخصوم وحقوق الملكية كما تتضمنها هذه الوحدة التعليمية.

الوحدة التعليمية الثامنة

(٨) تحقيق عناصر قائمة المركز المالي

(١/٨) مقدمة :

يمثل تحقيق الميزانية عنصرا جوهريا في تقرير مراجع الحسابات الذي يتبلور غرضه الرئيسي في المراجعة في كونه يتحقق من أن الحسابات الختامية تعكس بعدالة نتيجة النشاط ، وأن الميزانية توضح بعدالة المركز المالي للوحدة محل المراجعة في لحظة سكون افتراضية.

ويمكن عرض الميزانية العمومية كما يلي:

الميزانية

أصول في ٢٠ / / خصوم

كلي	جزئي	الأصول الثابتة	كلي	جزئي	الخصوم
		<u>أ - غير ملموسة:</u>			<u>التزامات طويلة الأجل:</u>
	xxx	الشهرة	xxx		أ - حقوق الملكية
xx	xx	حقوق الاختراع	xx		رأس المال
		والعلامات التجارية			+ صافي الربح (الخسارة)
	xx	<u>ب - ملموسة:</u>	xx		- المسحوبات
		أراضي	xxx		ب - خصوم أخرى:
	xx	مباني	xx		القروض طويلة الأجل
		آلات ومعدات	xx		<u>التزامات قصيرة الأجل:</u>
	xx	أثاث وتركيبات	xx		حـ / دائنون
xx	xx	سيارات	xx		حـ / موردون
		<u>الأصول المتداولة</u>			حـ / أوراق الدفع
	xx	مخزون سلعي	xx		حـ / البنك ...
	xx	عملاء	xx		(سحب علي المكشوف)
	xx	أوراق قبض	xx		مطلوبات أخرى
	xx	أوراق مالية	xx		<u>أرصدة دائنة أخرى:</u>
	xx	نقدية بالصندوق	xx		مصرفات .. مستحقة
xx	xx	صندوق النثریات	xx		إيرادات .. مقدمة
		<u>أرصدة مدينة أخرى</u>			
	xx	مصرفات تأسيس	xx		
	xx	مصرفات .. مقدمة	xx		
xx	xx	إيرادات .. مستحقة	xx		
xxx	xxx				

وسوف نعرض فيما يلي لكيفية تحقيق عناصر قائمة المركز المالي كما يلي:

(٢/٨) تحقيق الأصول .

(٣/٨) تحقيق الخصوم.

(٤/٨) تحقيق حقوق الملكية.

(٢/٨) تحقيق الأصول :

إن تحقيق الأصول بصفة عامة يتم عن طريق الإجراءات

التالية :

(١) التحقق من الوجود.

(٢) التحقق من الملكية وعدم وجود حقوق للغير .

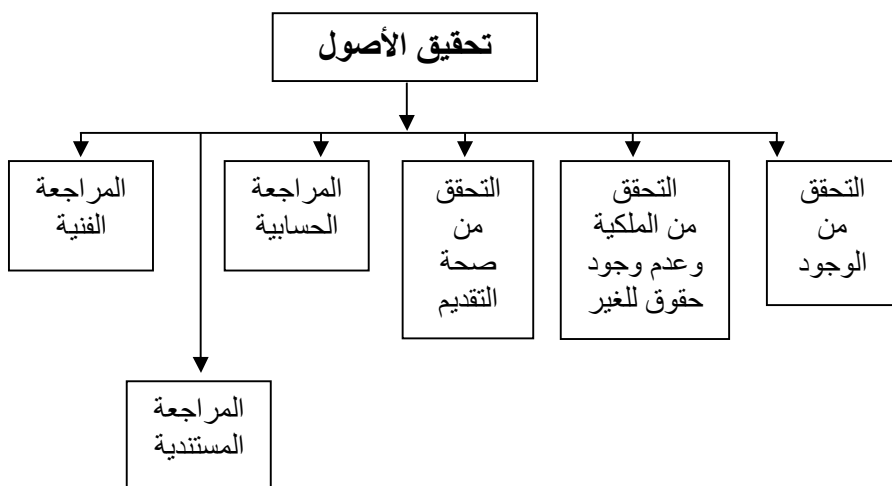
(٣) التحقق من صحة التقويم.

(٤) التحقق من صحة الأرقام الحسابية من خلال المراجعة الحسابية .

(٥) التحقق من صحة المستندات وذلك من خلال المراجعة المستندية .

(٦) التحقق من سلامة التوجيه المحاسبي لكافة العمليات المقيدة من خلال المراجعة الفنية .

ويوضح الشكل التالي الخطوات سالفه الذكر :



ونعرض فيما يلي لمكونات و الإجراءات اللازمة لتحقيق الأصول كما يلي :-

(١) التحقق من الوجود :

ودليل الإثبات المستخدم في التحقق من الوجود يكون من خلال الجرد الفعلي ، وهذه المهمة ليست من مهام المراجع ، بل إن مهمته تتركز في التأكد من سلامة هذا الجرد ، وقد يوفد أحد مساعديه لمتابعة هذا الجرد ، ثم يقوم بإجراء الاختبارات الضرورية للتحقق من سلامة الجرد .

وتتبلور مهام المراجع فيما يتعلق بالتحقق من الوجود في الآتي:

(أ) عمل الاختبارات اللازمة للأصول خاصة جرد الخزائن ، وجرد المخازن .

(ب) المراجع وهو في سبيله للتحقق من وجود الأصول قد يجد أن هناك أصول مودعه لدى الغير ، أو أصول مستوردة لم يتم استلامها بعد ، هذه الحالة فإن الأمر يتطلب حصوله علي أدلة إثبات إضافية تتمثل في الحالة الأولي في الحصول علي شهادات من الغير حيث وجود هذه الأصول طرف الغير ، وفي حالة الأصول المستوردة يحصل علي صورة من الاعتماد المستندي الخاص بتمويل هذه الأصول المستوردة .

(ج) التحقق من التأمين علي أصول الوحدة محل المراجعة ذلك أن التأمين يعتبر أداة موضوعية لإثبات الوجود.

(٢) التحقق من الملكية وعدم وجود حقوق للغير :
وهذا الأمر يتطلب المراجعة المستندية كدليل إثبات علي ملكية الأصول ، والمستند الخارجي كدليل إثبات علي ملكية الأصل له حجية وثقة أكثر من الشهادات الداخلية التي تعدها إدارة المنشأة .

فمثلا التحقق من ملكية السيارات يكون من خلال شهادة من إدارة المرور ، والتحقق من ملكية الأراضي يتطلب الحصول علي شهادة من الشهر العقاري تفيد ملكية الأراضي ، والتحقق من عدم وجود رهن علي هذه الأرض ، أو أن هذه الملكية مقيدة

مثل استحقاق أقساط علي المنشأة من شأنها أن تجعل الملكية مقيدة بسداد الأقساط وليست مطلقة .

وتؤكد مبادئ الحكمة علي ضرورة أعمال مبدأ الإفصاح والشفافية عند عرض القوائم المالية وهو ما يتطلب ضرورة الإفصاح الكافي عن الأصول الواردة بالميزانية ، وعدم وجود أي قيود أو رهون عليها ، أو بمعنى آخر الإفصاح عن وضع الأصول المدرجة بالميزانية في كونها مملوكة للمنشأة أو هي ملكية مقيدة برهن أو أقساط مستحقة عليها.

(٣) التحقق من صحة التقييم :

إن مسؤولية تقويم الأصول تقع علي إدارة المنشأة محل المراجعة وليست من مهام المراجع ، والذي يقتصر دوره المهني في هذا الشأن علي التعرف علي الأسس التي قامت المنشأة بموجبها بعملية التقييم ، وأن هذه الأسس تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فضلا عن قيام المنشأة بتقييم هذه الأصول بصورة تتسم بالثبات والتي تعمل من فترة محاسبية إلي أخرى ، وأن أي تغيير في أسس هذا التقييم يعني عدم الثبات في تطبيق هذه الأسس و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، الأمر الذي يتطلب أن يشير المراجع في تقريره إلي هذا التغيير .

فمثلا من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقييم المخزون إما بسعر التكلفة، أو بسعر السوق ، أو بسعر السوق أو التكلفة

أيهما أقل ، فإذا قامت المنشأة بتقييم المخزون عليها أن تختار واحدا من هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فإذا اختارت سعر السوق فعليها أن تطبق هذا الأساس في السنوات اللاحقة. كما أن تقييم الأصول الثابتة يكون وفقا لأسعار الشراء مضافا إليها كافة النفقات حتى يصبح الأصل صالحا للاستخدام والتشغيل ، أي رسمة النفقات التي تضاف لقيمة الأصل ، وتمثل الأصول الثابتة مخزن خدمات ، وهي بذلك تعد مصروفا رأسماليا تحمل علي عمره الإنتاجي ، وذلك من خلال عمل مخصص إهلاك يحمل علي الفترات المالية التي تمتد للعمر الافتراضي للأصول.

وعلي ذلك فإن المراجع وهو بصدد التحقق من صحة تقديم الأصول الثابتة فانه يجب أن يجري الآتي :

(أ) الإطلاع علي مستندات الشراء للوقوف علي ثمن التكلفة ، ومخصصات الإهلاك بناء علي العمر الافتراضي للأصول .

(ب) حيث أن مسئولية تقويم الأصول تقع علي عاتق إدارة المنشأة كما سبق أن أوضحنا ، فإن المراجع يحصل علي من الإدارة علي إيضاح بشأن الأسس التي قامت إدارة المنشأة بإتباعها في تقويم الأصول ، ومدي الثبات في هذا التقييم من فترة إلي أخرى ، فإن أي خلاف أو

حياد عن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في أسس التقييم هذه أو أي تغيير . في تطبيق تلك الأسس من فترة إلي أخرى ، فان هذا الأمر يكون محل تقرير المراجع في هذا الشأن .

(ج) قيام المراجع بالتحقق من الإضافات علي الأصول من خلال طلب شهادات من الإدارة توضح ذلك ، كما يقوم بفحص مصاريف الصيانة و الإصلاحات ، وحصر ما تم استبعاده كنفاية أو قيمة تخريدية للأصول ، مما يعكس إظهار قيم الأصول دون زيادة أو نقص ، والتأكد من الدقة الحسابية والمستندية لها .

(٤) المراجعة الحسابية:

وهو ما يتطلب مراجعة مدي سلامة وصحة أرصدة حسابات الأصول التفصيلية ومطابقتها بحساب إجمالي الأصول بدفتر الأستاذ العام فضلا عن المراجعة الحسابية لحسابات الإهلاك.

(٥) المراجعة المستندية:

حيث يقوم المراجع بالإطلاع علي مستندات شراء الأصول ، والتأكد من اعتمادها من المختصين بالمشروع وكذلك يقوم بالحصول علي شهادات من إدارة المنشأة تفيد حدوث إضافات أو استبعادات من الأصول.

كما تمتد المراجعة المستندية الي قيام المراجع بطلب شهادة من إدارة المنشأة تتضمن كافة الإضافات والمصروفات الرأسمالية التي أدخلت علي الأصول الثابتة خلال الفترة محل المراجعة ، ولا يجب أن يعتمد المراجع على هذه الشهادات الصادرة من إدارة المنشأة ، بل يقوم باختبار ومراجعة بعض هذه الإضافات على المستندات التي تؤيدها، فإذا كانت هذه الإضافات تتم بمعرفة شركة خارجية، فإن المراجع يطلب شهادة من المهندس المختص توضح ما تم من أعمال لكي تضاف قيمتها إلى قيمة الأصل، أما إذا كانت هذه الإضافات تتم بمعرفة المنشأة نفسها فإن المراجع يقوم بالإطلاع علي أوامر التشغيل وكذلك قوائم التكاليف الخاصة بها ومن إضافة قيم هذه الإضافات إلى الأصول المستفيدة منها والمدرجة ضمن قائمة المركز المالي.

(٦) المراجعة الفنية:

التحقق من سلامة التوجيه المحاسبي لحسابات الأصول المختلفة والمصروفات المتعلقة بها، فعلي سبيل المثال يجب علي المراجع أن يميز عند فحصه لمصروفات الصيانة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية ، وبالتالي التحقق من أن حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات لا

يتضمن أي إضافات رأسمالية ، وانه تم معالجتها محاسبياً
بطريقة صحيحة.

وتشمل أيضا المراجعة الفنية للأصول التحقق من أن
المنشأة تقوم بإتباع طريقة واحدة في حساب الإهلاك ، وأنها
تطبقها بثبات من فترة إلى أخرى ، وإذا حدث أي تغيير فإن على
المراجع أن يذكر هذا التغير ومبرراته في تقريره.

كما تشمل المراجعة الفنية، مراجعة معدلات الإهلاك
والتحقق من كفايتها لمواجهة النقص التدريجي في قيم الأصول
الثابتة نتيجة إستخدامها .

(١/٢/٨) نماذج تطبيقية لتحقيق بعض الأصول الثابتة:

(١/١/٢/٨) تحقيق الأصول الثابتة الملموسة:

من المسلم به أن أي عنصر من عناصر الأصول الثابتة سوف يتم تحقيقه من خلال الإجراءات الستة التي سبق تناولها وهي:

- التحقق من الوجود.
- التحقق من الملكية وعدم وجود حقوق للغير.
- التحقق من صحة التقويم.
- المراجعة الحسابية.
- المراجعة المستندية.
- المراجعة الفنية.

وفيما يلي نعرض لمجموعة من الأصول التي يمكن تحقيقها من خلال الإجراءات الستة السابق ذكرها:

١ - الأراضي:

(أ) يقوم المراجع بالتحقق من وجود الأراضي بأن يقوم بزيارة ميدانية لمعاينتها علي الطبيعة، ويمكن أن يستعين بخبير في هذا الشأن للوقوف علي موقع الأرض ومساحتها، وعليه التحقق من أن الأراضي قد قومت بسعر التكلفة في كشوف الأصول الثابتة، وأن قيمتها تطابق مع حسابها في دفتر الأستاذ العام.

(ب) التحقق من الملكية من خلال الإطلاع علي عقد الملكية من خلال الإطلاع علي عقد الملكية للأراضي، والتعرف على أي حقوق للغير مثل الرهن، أو أقساط مستحقة.

ج - التحقق من صحة تقويم الأراضي من خلال قيمة الأرض طبقاً لعقد الشراء، ويضاف إليه الرسوم المختلفة من تسجيل بالشهر العقاري وعمولة وكلاء شراء.

د - المراجعة الحسابية لحساب الأراضي بدفتر الأستاذ العام للتحقق من صحة رصيد الأراضي.

هـ - المراجعة المستندية: من خلال قيام المراجع بالإطلاع على عقود الشراء المسجلة بالشهر العقاري وأنها تخص المشروع، كذلك يطلب المراجع من المنشأة شهادة من الشهر العقاري توضح ما إذا كانت الأراضي مرهونة أو عليها أي حقوق للغير تجعل الملكية مقيدة.

وعلي المراجع أن يتحقق وفق هذه المستندات أن أي رهن أو التزام على الأراضي قد تم إيضاحه بقائمة المركز المالي ، وانه إذا أغفلت المنشأة محل

المراجعة ذلك ، كان عليه أن يشير إلى هذا الأمر في تقريره إعمالاً لمعيار الإفصاح والشفافية.

و - المراجعة الفنية : وتتبلور في قيام المراجع بالتحقق من أن الأراضي قد قومت بالتكلفة التي تشمل سعر الشراء وفقاً لعقد الملكية ، وأنها قد أضيفت إلى سعر الشراء المصروفات الرأسمالية المتعلقة بها مثل رسوم التسجيل، وأتعاب المحامين ، ولا يجري على الأراضي أي إهلاكات بل تسجل بالتكلفة.

٢ - تحقيق المباني:

أ - التحقق من وجود المباني من خلال قيام المراجع بمعاينتها على الطبيعة ، مع التأكد من سداد كافة الرسوم المقررة عليها، كما يقوم المراجع بمطابقة قيمة المباني كما سجلت في كشوف الأصول الثابتة مع حسابها الوارد بدفتر الأستاذ العام.

ب - التحقق من ملكية المباني والكشف عن أي حقوق للغير عليها، من خلال إطلاع المراجع على عقد الشراء للمباني والذي يوضح ثمن شرائها "تكلفتها" وفي حالة إنشاء المبني بمعرفة الشركة محل المراجعة، فيقوم المراجع بالحصول على الوثائق

التي تثبت تكاليف الإنشاء من واقع شهادة من مجلس الإدارة توضح ذلك، أما إذا قام بإنشاء المبني شركة مقاولات فإن عقد المقاولة يثبت تكاليف المبني.

كما يحصل المراجع علي شهادة من الشهر العقاري ترسل علي عنوان مكتبه تشير إلى عدم وجود أي رهن أو التزام يقيد الملكية.

ج - التحقق من صحة التقويم من خلال قيام المراجع من التحقق من إدراج المباني بالميزانية ضمن الأصول الثابتة مخصوصا منها إهلاك المباني.

i. تحقيق بند العدد والآلات:

يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

أ - التحقق من وجود الآلات والعدد من خلال الجرد الفعلي، ويعكس الجرد الفعلي أي إضافات أو إستبعادات ، ويقوم المراجع بمطابقة قيمة الآلات المثبتة في كشوف الأصول الثابتة مع حساب الآلات بدفتر الأستاذ العام.

ب - التحقق من الملكية للعدد والآلات عن طريقة مراجعة فواتير الشراء، وقوائم الجرد التفصيلية مع مقارنة ما ورد في قوائم الجرد مع ما هو مسجل بسجل الآلات،

كذلك على المراجع التعرف على أي رهونات أو أقساط مستحقة على الآلات.

ج - التحقق من صحة التقويم للعدد والآلات من خلال التثبت من إثباتها بالتكلفة مطروحا منها إهلاك العدد والآلات ، مع الثبات في طريقة ومعدل الإهلاك من فترة مالية إلى أخرى.

د - المراجعة الحسابية للتأكد من صحة الأرقام الحسابية للآلات وذلك بمراجعة صحة نقل أرصدة الآلات من دفتر الأستاذ إلي الميزانية ، وصحة ترصيد حسابات دفتر الأستاذ، والحساب الإجمالي لها.

ج - المراجعة المستندية : يقوم المراجع بمراجعة كشف الآلات المتعاقد عليها ، وطلب شهادة من جهة التوريد أما إذا كانت الآلات مصنعة داخليا، فعلي المراجع الإطلاع علي كشوف تكاليفها.

د - المراجعة الفنية من خلال التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية الخاصة بالعدد والآلات حيث يتم فحص مصروفات صيانة العدد والآلات لاكتشاف أي مصروفات رأسمالية خاصة بالآلات.

٤ - تحقيق بند الأثاث :

(أ) **التحقق من وجود الأثاث :** هناك قاعدة قانونية أن

الحيازة في المنقول سند الملكية، ويؤكد وجود الأثاث كشف الجرد الفعلي حيث يقوم المراجع بمقارنته بنتيجة الجرد الفعلي ، مع سجل حصر الأثاث حيث يقوم باختيار عينة من الأثاث لمراجعتها.

(ب) **التحقق من ملكية الأثاث من خلال إطلاع المراجع**

علي فواتير شراء الأثاث إذا تم شراؤها من الموردين، أما إذا تم تصنيعها داخل المنشأة محل المراجعة فيقوم بالإطلاع على حسابات تكاليف الأثاث.

(ت) **التحقق من صحة التقويم** حيث يتم تقويم الأثاث

بسعر التكلفة مخصوما منه الإهلاك ، ويراعي حساب الإهلاك طبقا لتقديرات الخبراء، مع مراعاة الثبات في طريقة ومعدل الإهلاك من فترة إلى أخرى.

(ث) **المراجعة المستندية** من خلال مقارنة كشوف الجرد،

الفعلي للأثاث مع ما هو مقيّد بسجل الأثاث، وبحساب الأثاث في دفتر الأستاذ العام.

٥ - تحقيق بند السيارات:

- (أ) **التحقق من وجود السيارات من خلال الإطلاع على** الشهادات الصادرة من إدارة المرور والتي تشير الي أن السيارات باسم المشروع، كذلك الإطلاع على بوالص التأمين على السيارات، والرخص المستخرجة لتسييرها.
- (ب) **التحقق من ملكية السيارات من خلال الإطلاع علي** فواتير الشراء ، وأنها باسم المنشأة محل المراجعة ، وأن الشراء تم إعتماده من السلطة الإدارية المختصة .
- (ت) **التحقق من صحة تقويم السيارات الذي يتم عن** طريق ثمن شرائها ناقصا مجمع الإهلاك ، علي أن يتأكد المراجع من كتابة معدل الإهلاك، وثبات طريقة الإهلاك من فترة إلى أخرى.
- (ث) **المراجعة الحسابية للسيارات من خلال الإطلاع** علي سجل السيارات ومراجعته حسابيا، ثم مقارنته مع كشوف الجرد الفعلي للسيارات من جهة ، وحساب السيارات بدفتر الأستاذ العام من جهة أخرى.

(ج) **المراجعة الفنية** لبند السيارات من خلال فحص حساب الصيانة والإصلاحات للتأكد من أنه لا يتضمن أي إضافات رأسمالية خاصة بالسيارات. كما أن المراجعة الفنية تقتضي من المراجع التأكد من احتساب إهلاك الآلات بنفس الأسس التي تم الحساب بموجبها في السنوات السابقة.

(٢/١/٢/٨) مراجعة الأصول غير الملموسة:

تتمثل الأصول غير الملموسة أو الأصول المعنوية في الشهرة ، العلامات التجارية ، حقوق الاختراع ويتم تحقيق هذه الأصول كما يلي:

(١) **الشهرة:** يقصد بالشهرة القدرة الكسبية للمنشأة في كونها تحقق أرباح في المستقبل تتفوق بها علي المشروعات المماثلة لها، وقد تتحقق الشهرة نتيجة جودة منتجات المشروع، وتتحقق الشهرة عندما يتم انضمام شركة إلي شركة أخرى، حيث يتم احتساب أصول الشركة المستحوذ عليها بالقيمة العادلة Fair Value ، وهنا تكون تكلفة التملك أكبر من صافي الأصول المشتراة والفرق يمثل قيمة الشهرة.

وغالبا ما يتم تحديد قيمة الشهرة بشكل مستقل عن تقدير الأصول الأخرى، ويعكس عقد الشراء قيمة الشهرة.

وللتحقق من صحة تقويم الشهرة فإنها تظهر في الدفاتر ،
وبالتالي في قائمة المركز المالي بالثمن الذي دفع في سبيل
الحصول عليها بموجب عقد الشراء، او بالقيمة التقديرية
لها. وبالنسبة لإهلاك الشهرة ، فإن المراجع يتحقق من
الأسس التي تتبعها الوحدة محل المراجعة في تخفيض
الشهرة، والتحقق من الثبات في تطبيق هذه الأسس وعدم
تغييرها من فترة إلى أخرى.

(٢) **العلامات التجارية :** وهي عبارة عن أصول غير ملموسة،
حيث يقوم المشروع باعتماد علامة تجارية تميز منتجاته
في شكل ماركة أو رمز.

ويقوم المراجع بتحقيق العلامات التجارية بالخطوات التالية:
(١) التحقق من ملكية هذه العلامات التجارية من خلال
الإطلاع علي شهادات تسجيلها.

(٢) التحقق من إهلاك العلامات التجارية على أساس
عمرها القانوني.

(٣) **حقوق الاختراع:** هي عبارة عن الحقوق المكتسبة نتيجة
اختراع جديد ، ويتم تحقيق حقوق الاختراع بالإجراءات
التالية:

١ - التحقق من ملكية الوحدة محل المراجعة لحق الإختراع من خلال شهادة براءة الاختراع وبرقم تسجيلها، وكذلك المستندات التي تشير الي تجديدها.

٢ - التحقق من صحة تقويم حقوق الاختراع من خلال المستندات المؤدية لهذا التقويم.

٣ - التحقق من إهلاك حقوق الإختراع وفقا لأساس القسط الثابت وذلك علي أساس عمرها القانوني أي المدة المحددة لحماية حق الإختراع قانونا.

(٢/٢/٨) تحقيق الأصول المتداولة:

سوف نتناول البنود التالية كنماذج للأصول المتداولة وهي:

١ - تحقيق المخزون آخر المدة.

٢ - تحقيق المدينون.

٣ - تحقيق أوراق القبض.

٤ - تحقيق النقدية في الصندوق والبنك.

١ - تحقيق المخزون آخر المدة:

يمثل المخزون آخر المدة بندا يحتاج إلي عناية واهتمام من المراجع وفقا لمبدأ الأهمية النسبية ، وذلك لأن هذا البند يؤثر

على حساب المتاجرة حيث يدرج في الجانب الدائن منه، كما انه يدرج في جانب الأصول المتداولة بالميزانية.

لذلك فإن عدم سلامة هذا البند يؤثر على الحسابات الختامية ومن ثم لا تعبر بعدالة عن نتيجة النشاط ، وكذلك يؤثر على الميزانية حيث لن تعبر عن المركز المالي للمنشأة بعدالة، فضلا عن أن هذا البند الهام "مخزون آخر المدة" يكون مجالا لمحاولات السرقة والتحريف.

لذلك فإن المراجع يولي هذا البند المزيد من العناية عند قيامه بإجراءات التحقيق للمخزون كما يلي:

(أ) فحص نظام الرقابة الداخلية للمخزون السلعي: ويتضمن هذا الفحص تقييم للضوابط الداخلية لعمليات الشراء للبضاعة ، واستلامها ، وإضافتها ، وصرفها للإنتاج ، وشحنها للعملاء، ونظام التكاليف المتبع لتسعير البضاعة المنصرفة من المخازن.

وعلي المراجع أن يأخذ عينة من المخزون وذلك بهدف التحقق من الالتزام بالضوابط والإجراءات الحاكمة لنظام الرقابة الداخلية علي المخزون.

(ب) قيام المراجع بملاحظة الجرد الفعلي للمخزون في نهاية السنة المالية ، وعلي المراجع أن يرسل أحد مساعديه لحضور عملية الجرد للمخزون ، وتدوين بعض أصناف

المخزون لاختبارها مع قوائم الجرد من جهة ، والتحقق من عدم تغييرها بعد عملية الجرد الفعلي. ويحصل المراجع من إدارة المنشأة علي كشف بالأرصدة الدفترية للمخزون في نهاية الفترة محل الفحص، ثم يقوم بمقارنتها مع نتيجة الجرد الفعلي.

ج - التحقق من الثبات في تطبيق الأسس المتبعة لتسعير المخزون من الخامات المنصرفة من المخازن حيث تتبع المنشأة إحدى طرق التسعير التالية :

- الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO

- الوارد أخيراً يصرف أولاً LIFO

- المتوسط المتحرك Average

أما تسعير المخزون من الإنتاج غير التام أو الإنتاج التام المنصرف من المخازن فيتوقف على النظام التكاليفي المطبق ، فإذا كان النظام المطبق هو تكلفة الأوامر الإنتاجية فيتم تسعير المخزون طبقاً لتدفق عناصر التكاليف بحسابات مراقبة تكاليف الأوامر الإنتاجية ، وتحديد ما يخص المخزون من الأوامر التامة وغير التامة في آخر الفترة المالية ، أما إذا كانت المنشأة تطبق نظام تكاليف المراحل الإنتاجية فإنه يتم تتبع عناصر التكاليف وتجميعها في كل مرحلة إنتاجية فيتم حساب متوسط تكلفة الوحدة من الإنتاج بعد معادلة الوحدات غير التامة

بوحداث تامة ، كما يقوم المراجع بالتحقق من أن تسعير المخزون قد تم طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تشير الي تعدد مناهج تسعير المخزون وفقا للتكلفة ، أو سعر السوق، او التكلفة أيهما أقل، وفي كل الأحوال فإن علي المراجع ان يتحقق من أن تسعير المخزون وفقا لأي من طرق التسعير سالفة الذكر يتسم بالثبات في أي من هذه الطرق من فترة مالية إلى أخرى، وأن أي تغيير يجب أن يوضحه المراجع في تقريره.

د - قيام المراجع بمراجعة دفاتر المخازن مستنديا وذلك عن طريق عينة مختارة تكون محلا لإختباراته حيث يقوم بمقارنة ما قيد بدفاتر المخازن لصنف ما مع ما هو موضح بأذون الإستلام ، ودفاتر البضاعة الواردة والصادرة.

هـ - مراجعة العمليات الحسابية لبعض أنواع البضاعة المسجلة بكشوف الجرد ، ومطابقة المجموع الكلي لهذه الكشف مع الرقم المدرج بالميزانية.

و - التأكد من أن كشف الجرد قد تضمنت كافة أنواع المخزون وهي:

- المخزون من المواد الخام.
- المخزون من الإنتاج غير التام.

- المخزون من الإنتاج التام.
 - مخزون أو بضائع لدي الغير.
 - مخزون من البضائع المستوردة.
 - مخزون من البضائع بغرض البيع.
- وعلي ذلك فعلي المراجع أن يقوم بجمع أدلة الإثبات من خلال طلب كشف جرد بالمخزون لدي الغير من مت وكلاء البيع، كذلك الحصول علي شهادة بالاعتمادات المستندية لشراء بضائع من الخارج ، حتى يكون إجمالي المخزون بالمنشأة يظهر بالحسابات الختامية والميزانية العمومية ، معبرا عن رقم المخزون السلعي بكل أنواعه وأشكاله وأن يتضمن ما هو موجود من مخزون سواء في حوزة المنشأة أو لدي الغير ، او البضاعة التي مازالت في الطريق.
- ز) علي المراجع أن يطلع علي بطاقات الصنف ، وأستاذ المخازن ويطابقهما مع كشف الجرد الفعلي.

(١/٢/٢/٨) نماذج تطبيقية لتحقيق الأصول المتداولة:

(١) تحقيق العملاء (المدينون- الذمم)

يقوم المراجع بالإجراءات التالية للتحقق من صحة أرصدة

العملاء:

(أ) فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بحسابات العملاء ، ويتضمن هذا الفحص تقييم الإجراءات المتعلقة بالرقابة على البيع بالأجل من خلال فحص نظام الائتمان ، ومردودات المبيعات، والديون المعدومة. ويقوم المراجع باختيار عينة عشوائية من البنود سالفة الذكر ومراجعتها على الضوابط والإجراءات المتعلقة بها داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل الفحص من خلال مراجعة مستنديه للتأكد من الالتزام بالضوابط والإجراءات المتعلقة بكل بند من هذه البنود، وكذلك يقوم بإجراءات التحقق الجوهرية لضمان سلامة البيانات والمعلومات التي تعكس قيم هذه البنود.

(ب) يقوم المراجع بطلب كشف بأسماء وأرصدة العملاء، حيث يقوم بمطابقتها مع الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء، ومطابقة مجموعة هذه الأرصدة مع حساب إجمالي المدينين بدفتر الأستاذ العام.

(ج) يقوم المراجع بإرسال مصادقات إلى العملاء على أن يرد الرد على هذه المصادقات على مكتب المراجع وليس على عنوان المنشأة محل المراجعة.

(د) يقوم المراجع بإعداد كشف بأرصدة العملاء يتم فيه التمييز بين الديون الجيدة، والديون المشكوك في تحصيلها، والديون

المعدومة ، والتحقق من سلامة الأسس التي تم بموجبها عمل مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، كما يحصل على شهادة من إدارة المنشأة للتحقق من سلامة هذه التقديرات، كما يتأكد من اعتماد الديون المعدومة من السلطة المختصة بالمنشأة، والتأكد أن المنشأة قد اتخذت كافة الإجراءات القانونية اللازمة لتحصيل هذه الديون المعدومة.

(و) يقوم المراجع بأجراء فحص لعينة من صور فواتير المبيعات الآجلة، والاشعارات المدينة لمردودات المبيعات، وحصر كافة المبالغ المسددة من العملاء ، والخصم المسموح به، للتوصل إلى أرصدة العملاء حيث يقوم بمقارنة الأرصدة بما هو مسجل بدفتر أستاذ العملاء يومية المبيعات الآجلة ، وما ينتج عن ذلك من الترحيل لحسابات العملاء بدفتر أستاذ العملاء، ومقارنة ذلك مع ما هو مسجل بدفتر الأستاذ العام والذي يرحل له مجموع يومية المبيعات الآجلة وفقا للطريقة الإنجليزية.

(٢) خطوات تحقيق أوراق القبض:

يقوم المراجع باتخاذ الإجراءات التالية:

(أ) التحقق من وجود أوراق القبض: وذلك من خلال قيامه بعمل جرد فعلى لمحظة أوراق القبض، ومقارنة نتيجة

الجرد بما هو مسجل بدفتر يومية أوراق القبض وهى
أحدى اليوميات المساعدة طبقا للطريقتين ، الإنكليزية
والفرنسية.

(ب) **التحقق من ملكية أوراق القبض:** يقوم المراجع بطلب
شهادة من البنك على ملكية المنشأة محل المراجعة لأوراق
القبض التي أرسلتها للبنك للحصول أو برسم القطع أو
برسم التأمين، على أن يصل الرد كما هو الحال في
المصادقات على عنوان مكتب المراجع.

(ت) **التحقق من صحة التقويم:** حيث يقوم المراجع بحصر
وتجميع قيم أوراق القبض التي في حوزة المنشأة محل
المراجعة والتي قام بجردها، مع قيم أوراق القبض
المرسلة إلى البنك، ومقارنة المجموع الناتج مع رصيد
حساب أوراق القبض بدفتر الأستاذ العام.

ويشمل التحقق من صحة تقييم أوراق القبض أيضا التأكد
من كفاية ودقة المخصص المكون لمقابلة حالات عدم سداد
أوراق القبض، والتأكد من أن أوراق القبض المرسلة إلى
البنك لم يحدث فيها حالات رفض من قبل المسحوب عليهم،
حيث يعنى رفض المسحوب عليهم السداد أن يطالب البنك
المنشأة بالقيمة التي حصلت عليها المنشأة في حالة إرسال
الورقة للبنك لخصمها أو بيعها، حيث أن البنك يشتري

أوراق القبض ثقة منه في الساحب وليس ثقة منه في المسحوب عليه .

(٣) خطوات تحقيق الاستثمارات:

تتمثل الاستثمارات فيما تملكه المنشأة محل المراجعة من محفظه أوراق مالية سواء كانت أسهم متداولة في بورصة الأوراق المالية، أو سندات.

وتتم مراجعته الاستثمارات من خلال قيام المراجع بالخطوات التالية:

(أ) فحص نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات: من

خلال تتبع الضوابط والإجراءات التي يتضمنها النظام بشأن شراء وبيع هذه الأوراق ، وتحصيل الإيرادات المرتبطة بها مع تطبيق مبدأ الاستقلال التنظيمي وما يعكسه من الفصل بين واجبات وظيفية بين وظيفة شراء هذه الأوراق من جهة ، ووظيفة تحصيل الإيرادات الخاصة بها من جهة أخرى .

ويعمل المراجع بعد اختبار نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات على اختيار عينة من هذه الاستثمارات لمتابعتها من حيث عملية الشراء ، والبيع ، وتحصيل الإيرادات للتحقق من مدى الالتزام بالضوابط والإجراءات

الوقائية والفصل بين الواجبات التطبيقية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات.

(ب) **التحقق من وجود الاستثمارات:** من خلال قيام المراجع بطلب كشف تفصيلي بالاستثمارات في الأسهم والسندات ويكون هذا الكشف معتمد من إدارة المنشأة ، وموضحا به أسماء الشركات المصدرة للأسهم وقيمتها الاسمية، والقيمة السوقية وقت إعداد قائمة المركز المالي، ويقوم المراجع بجرد الاستثمارات المقيدة بالكشف المرسل من الإدارة

(ج) **التحقق من الملكية:** يقوم المراجع بمخاطبة البنك في حالة إيداع أوراق مالية تخص المنشأة محل المراجعة لديه وذلك من خلال إرسال شهادة تفيد ملكية المنشأة لهذه الاستثمارات.

(د) **التحقق من صحة تقويم الاستثمارات:** حيث تلجأ بعض المنشآت إلى عمل محفظة أوراق مالية بهدف الحصول على عائد أو كوبون أو أرباح سنوية لذلك فإن هذه الأوراق المالية وطبقا لمبدأ الحيطة والحذر تقوم بسعر السوق أو سعر التكلفة أيهما أقل ، ويمثل سعر السوق نشرة أسعار البورصة في تاريخ إعداد الميزانية، أما سعر

التكلفة فيكون من خلال قيمة الاكتتاب أو تكلفة هذه الاستثمارات وفقا لمستند الشراء.

(٤) إجراءات تحقيق النقدية في الصناديق

تمثل إجراءات مراجعة وتحقيق النقدية حجر الزاوية في حماية هذا الأصل المتداول الهام والذي يكون دائما محور للمخالفات المالية التي قد تصل لحد السرقة والاختلاس. وفى سبيل ضمان صحة هذه الأرصدة النقدية فإن المراجع يقوم بالإجراءات التالية:

(أ) فحص نظام الرقابة الداخلية على كافة العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ، والتحقق من الفصل بين الواجبات الوظيفية أي عدم تركيز العمليات المالية في شخص واحد، وفى سبيل ذلك يقوم المراجع باختبار مدى الالتزام بالضوابط المقررة بنظام الرقابة الداخلية على النقدية من خلال تتبع عينه من العمليات النقدية التي تمت وذلك للوقوف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، حيث أن أي ضعف يعترى النظام سوف يكون مدخلا لاستغلاله في عمليات الاختلاس.

(ب) التحقق من وجود الأرصدة النقدية بالخزائن وذلك من خلال الجرد الفعلي حيث أن حيازة هذه النقدية تمثل سنداً لمليتها ويجب أن يتم الجرد في جميع الصناديق في وقت واحد.

(ج) التحقق من عدم وجود أي قيود للحد من التصرف في النقدية المتاحة

(د) التحقق من صحة تقويم الأرصدة النقدية للعمليات الأجنبية وفقا لأسس محددة ، مع التأكد في الثبات في تطبيق أسس التقويم هذه من فترة مالية إلى أخرى.

(هـ) إعداد كشوف بالأرصدة النقدية بالخرينة للوحدة محل المراجعة في نهاية السنة السابقة على الفحص ، ونهاية الفترة محل الفحص ، وتتبع هذه الأرصدة بحسابات النقدية بدفتر الأستاذ العام في أول ، ونهاية الفترة محل الفحص.

(٥) إجراءات تحقيق النقدية بالبنوك:

(أ) أعداد مذكرة تسوية لأرصدة البنوك حيث يطلب المراجع شهادة توضح ما لدى البنوك من أرصدة تخص المنشأة محل المراجعة ، ويطابق هذه الأرصدة بموجب تلك الشهادة مع رصيد البنوك في الدفاتر ، وعند وجود أي اختلاف بين الرصيد الدفترى ، والرصيد الوارد في كشوف البنك يقوم بإعداد مذكرة تسوية بين الرصدين للوقوف على أسباب عدم التطابق ويجب أن تخلو مذكرة التسوية من أية شيكات ملغاة ، وفي كل الأحوال فإن عدم تطابق الرصيد الدفترى لأرصدة البنوك مع الأرصدة المسجلة بكشوف حسابات البنوك الواردة يرجع إلى إثبات عمليات في دفاتر أحد الطرفين وعدم إثباتها في دفاتر الطرف الآخر ، وتمثل مذكرة التسوية وسيلة كاشفة لإلقاء الضوء على أسباب عدم التطابق في الأرصدة.

(ب) يقوم المراجع بطلب شهادة من البنوك للوقوف على أرصدة حسابات الوحدة محل المراجعة لدى البنوك المختلفة في تاريخ إعداد قائمه المركز المالي، والتأكد من عدم وجود أي قيود على التصرف في هذه الأرصدة وهو إجراء إحترازي إضافي يمثل دليل إثبات لصحة ما ورد

بكشوف البنوك المرسله للوحده محل المراجعة ، وبذلك
فأن دور المراجع في هذه الحالة هو مطابقة الأرصده
الموضحة بهذه الشهادات البنكية مع ما ورد بكشوف
البنوك من جهة ، ومطابقة ذلك مع أرصده حسابات
البنوك بدفتر النقدية، ويقوم المراجع من خلال مذكرة
التسوية بالوقوف على أسباب التغير.

(٣/٢/٨) تحقيق عناصر الأرصده المدينة الأخرى:

نتيجة تطبيق أساس الاستحقاق والذي يقضى بتحميل
الحسابات الختامية بما يخصها من مصروفات وإيرادات تخص
السنة سواء دفعت هذه المصروفات أم لم تدفع ، وسواء حصلت
هذه الإيرادات أم لم تحصل ، فإن التسويات الجردية يترتب عليها
ظهور المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة بجانب الأصول
بالميزانية ، بينما تظهر المصروفات المستحقة والإيرادات
المقدمة في جانب الخصوم ، فالنسبة للمصروفات المقدمة فإن
الإجراءات التي يقوم بها المراجع لتحقيق هذه المصروفات تتمثل
في الآتي:

(إذا ما فرض أن المصروفات المقدمة تتمثل في إيجار مقدم)

(أ) يقوم المراجع بالإطلاع على عقد الإيجار المبرم بين
المنشأة محل المراجعة ومالك الوحدة مع حصر كافه
المدفوعات من الإيجارات وتاريخ التسديدات في

صورة كشف معتمد من الإدارة المالية للمنشأة محل المراجعة.

(ب) قيام المراجع بمطابقة إيصالات سداد الإيجار مع الكشف المعتمد من الإدارة والذي يوضح سداد المنشأة للإيجارات وقيمة هذه التسديدات وتواريخها.

(ج) التأكد من تحميل حساب الإرباح والخسائر بما يخص السنة من إيجار طبقاً لأساس الاستحقاق.

وتوجيه المصروفات المقدمة إلى جانب الأصول تحت بند المصروفات المدفوعة مقدماً.

أما فيما يتعلق بالإيرادات المستحقة:

بفرض مثلاً أن هناك إيراد عرضي للوحدة محل المراجعة ناتج من إيرادات عقارات تمتلكها ، تكون الإجراءات كما يلي:

(أ) الإطلاع على عقود الإيجار التي أبرمتها المنشأة محل المراجعة مع الغير ، وقيمة الإيجار المسجل بهذه العقود ، والحصول على كشف من إدارة المنشأة بالمتحصلات التي وردت للمنشأة للوفاء بقيمة الإيجار.

(ب) مقارنة صور إيصالات الإيجارات التي حصلت عليها المنشأة بكشف المتحصلات من الإيجار وتاريخ التحصيل ، فإذا ما كانت الإيجارات المحصلة أقل من ما يخص السنة فإن

الفرق يمثل إيرادات مستحقة تحمل على جانب الأصول بالميزانية باعتبارها تمثل حقوق المنشأة عند الغير .

(ج) تأكد المراجع من إدراج ما يخص السنة من إيراد العقار بالجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر .

(٣/٨) تحقيق جانب حقوق الملكية والخصوم:
(١/٣/٨) تحقيق بند رأس المال:

- يقوم المراجع في سبيل تحقيق رأس المال بالإجراءات التالية:
- (أ) قيام المراجع بالإطلاع على الميزانية السابقة للسنة محل المراجعة للوقوف على رصيد رأس المال .
- (ب) قيام المراجع بطلب بيان من إدارة المنشأة بالزيادات في رأس المال ، وتاريخ الزيادة والمستندات التي تؤكد ذلك ، مع تتبع إثبات هذه الزيادة في الدفاتر .
- (ج) التأكد من تخفيض رأس المال بما يتم من مسحوبات سواء كانت نقدية من البنك والصندوق ، أو بضاعة معدومة بسعر البيع أو الشراء ، أو إعدام أسهم خزينة خاصة بالشركة .
- (د) فحص حساب الأرباح والخسائر لمعرفة صافي الربح أو صافي الخسارة حيث يضاف صافي ربح إلى رأس المال بالميزانية ، كما يتم خصم صافي الخسارة من رأس المال .

(٢/٣/٨) تحقيق بند الموردون (الدائنون - المطلوبات) يقوم
المراجع وهو بصدد تحقيق بند الموردين بالإجراءات
التالية:

(أ) يقوم المراجع بطلب كشف بأسماء الموردين موضحا
به قيمة أرصدهم الدائنة وتاريخ استحقاق هذه
المطلوبات لكل مورد على حدة ، حيث يقوم المراجع
بمطابقة هذا الكشف مع حساباتهم في دفتر أستاذ
مساعد الموردين من جهة ، ومع إجمالي الموردين
طبقا لدفتر الأستاذ العام من جهة أخرى.

(ب) يقوم المراجع بعمل فحص اختباري لعينة من
الموردين للتأكد من صحة أرصدهم عن طريق إرسال
مصادقات لهم ومطابقتها بفواتير الشراء.

(ج) تتبع مدى إمكانية قيام المنشأة بالسداد النقدي للموردين
في الفترة التي تتيح الاستفادة من الحصول على خصم
مكتسب.

(د) فحص فواتير المشتريات الآجلة وإشعارات مردودات
المشتريات ، والمبالغ المسددة ، وأي خصم مكتسب
حصلت عليه المنشأة ، ومقارنة ذلك بدفتر أستاذ
الموردين.

(٣/٣/٨) تحقيق بند أوراق الدفع:
يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

(أ) فحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بأوراق الدفع للتأكد من كفايته.

(ب) يقوم المراجع بالحصول على كشف تفصيلي بأوراق الدفع المستحقة على المنشأة وتواريخ الاستحقاق وقيمتها، ويقوم بمقارنة هذه البيانات مع ما هو مسجل باليومية الفرعية لأوراق الدفع في حالة تطبيق الطريقة الإنجليزية أو الفرنسية وذلك مع حساب أوراق الدفع بدفتر الأستاذ العام.

(ج) تتبع عمليات سداد أوراق الدفع ، أو تجديد هذه الأوراق وذلك بالإطلاع على المستندات المؤيدة لذلك ، مع مراجعه القيود التي تثبت عمليات السداد لهذه الأوراق.

(د) تحقق المراجع من أن أرصدة أوراق الدفع تمثل التزامات حقيقية، مع التحقق من الدقة الحسابية لأوراق الدفع ، مع الحصول على إقرار من إدارة المنشأة محل المراجعة بأنه لا يوجد أي التزامات يمثلها أوراق دفع لم يتم تسجيلها بالدفاتر.

(٤/٣/٨) تحقيق الالتزامات طويلة الأجل :

يقوم المراجع لتحقيق الالتزامات "القروض" طويلة الأجل
بالإجراءات التالية:

(أ) فحص نظام الرقابة الداخلية على الالتزامات طويلة الأجل وما يتعلق بهذه الالتزامات من ضوابط تتضمن الفصل بين المسؤوليات الوظيفية الخاصة بالموافقة على هذه القروض مثلاً من مجلس الإدارة، ثم التصريح بتوقيع عقد القرض من العضو المنتدب، وتحصيل قيمة القرض ، إثبات هذا القرض بالدفاتر وما يتعلق به من فوائد مصاحبة للأقساط المقررة بموجب العقد المبرم، ويعمل المراجع على تتبع مثل هذه الإجراءات للتحقق من الالتزام بمقتضيات نظام الرقابة الداخلية والضوابط المطبقة في هذا الشأن.

(ب) يقوم المراجع بطلب كشف بهذه الالتزامات يوضح أرصدة الالتزامات أول الفترة مع بيان الإضافات نتيجة التزامات مستجدة ، أو التسديدات المخفضة لهذه الالتزامات خلال الفترة، وبالتالي الأرصدة المستحقة في نهاية الفترة، ويقوم المراجع بالتأكد من صحة ما هو مثبت بهذا الكشف من خلال المستندات المؤيدة لهذه العمليات وتتبع تسجيلها في دفتر اليومية وترحيلها للحسابات ذات العلاقة بدفتر الأستاذ العام.

(ج) قيام المراجع بإرسال مصادقات إلى المقرضين للتأكد من صحة أرصدهم الدائنة تجاه المنشأة محل المراجعة.

(د) قيام المراجع بالتحقق من الدقة الحسابية للفوائد المستحقة على هذه القروض ، وذلك من خلال مراجعته شروط منح هذه القروض المدرجة بعقد القرض ، وتاريخ استحقاق الفوائد، وتطبيق أساس الاستحقاق في هذا الشأن وسلامة التوجيه المحاسبي لأقساط القروض وفوائدها ، وكذلك صحة إثبات هذه الالتزامات بقائمة المركز المالي.

الوحدة التعليمية التاسعة

(٩) تقرير المراجع الخارجي

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

- (١/٩) مقدمة تعكس طبيعة تقرير المراجع الخارجي.
- (٢/٩) بيان الشروط الواجب توافرها في تقرير المراجع.
- (٣/٩) بيان مكونات تقرير المراجعة.
- (٤/٩) بيان انواع تقارير المراجعة.

الوحدة التعليمية التاسعة

(٩) تقرير المراجع الخارجي

(١/٩) مقدمة:

يتبلور الهدف الرئيسي للمراجعة في إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد في ما إذا كانت الحسابات الختامية تعبر بصدق عن نتيجة النشاط من صافى ربح أو صافى خسارة ، وأن الميزانية تعبر عن المركز المالي للمنشأة بعدالة ، ويقوم المراجع بعرض هذا الرأي في شكل تقرير مكتوب يوجه إلى إدارة المنشأة من جهة ، وإلى كافة الأطراف الخارجية من جهة أخرى ، ويراعى في إعداد هذا التقرير أن يكون متققا مع معايير إعداد التقرير

(٢/٩) الشروط الواجب توافرها في تقرير المراجع:

١. أن يكون التقرير مكتوب بشكل يعكس رأى المراجع فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية سواء من حيث نتيجة النشاط من جهة ، والمركز المالي من جهة أخرى.
٢. أن يكون التقرير مؤرخا حيث أن التاريخ هنا هو الأساس الموضوعي لتحديد مسؤولية المراجع، فهو لا يكون مسئولا عن الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إعداد التقرير والتي قد تؤثر على حسابات النتيجة ، وقائمة المركز المالي.

٣. يجب أن يتضمن التقرير تحديداً واضحاً للفترة المالية التي يعد عنها تقرير المراجعة.

٤. أن يكون التقرير مصاغاً بعبارات واضحة غير قابلة للتأويل والتفسيرات المتضاربة.

٥. أن يكون تقرير المراجعة موجهاً إلى كافة مستخدمي القوائم المالية سواء الإطراف الداخلية "إدارة المنشأة" أو الإطراف الخارجية ذات العلاقة من مساهمين ، دائنين ، بنوك ، ضرائب ٠٠٠ الخ حيث أن المراجع يرتبط بإدارة المنشأة بعلاقة تعاقدية ، في حين أنه يرتبط مع الإطراف الخارجية بعلاقة وكالة غير مكتوبة ، ويتوقف توجيه التقرير إلى أطراف محدده على طبيعة حدود عملية المراجعة طبقاً للتكليف الصادر للمراجع في هذا الشأن.

٦. ضرورة أن ينتهي التقرير بتوقيع المراجع مع بيان رقم قيده في سجل المحاسبين والمراجعين ، حيث أن عدم توقيع المراجع يجعل التقرير ليس له حجية قانونية ، وبالتالي ليس له أي مردود على المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية للمراجع، لذلك يجب أن يستوفى توقيع المراجع مع سائر البيانات التي يتطلبها قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

(٣/٩) مكونات تقرير المراجعة:

طبقا للمعيار رقم ٧٠٠ من معايير المراجعة المصرية الصادر تحت عنوان "تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية" فإن مكونات التقرير تتضمن العناصر التالية:

١. عنوان التقرير: يعكس عنوان التقرير أنه صادر عن مراقب الحسابات ، وهو بمثابة المرسل للتقرير .

٢. الموجة إليهم التقرير: وهم المرسل إليهم التقرير سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية من مستخدمي القوائم المالية أو كليهما وذلك حسب طبيعة التكليف للمراجع .

٣. الفقرة الافتتاحية:

توضح الفقرة الافتتاحية ما يلي:

(أ) تحديد القوائم المالية التي تمت مراجعتها .

(ب) تحديد مسؤولية إدارة المنشأة ومراجع الحسابات

ويمكن عرض نموذج للفقرة الافتتاحية كما يلي:

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة "شركة مساهمة مصرية والمتمثلة في الميزانية في ٣١/١٢/٠٠٠ ، وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وكذلك بيان السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وغيرها من الإيضاحات .

وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة المنشأة بالنسبة لأعداد وعرض القوائم المالية بعدالة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، في حين أن مسئوليتنا (مسئولية مراقب الحسابات) هي إبداء الرأي عن هذه القوائم المالية في ضوء عملية المراجعة.

٤ - فقرة النطاق:

وهذه الفقرة تعكس طبيعة عملية التعاقد الذي تم بين المراجع والعميل ، والتي تتضمن القوائم المالية التي روجعت خلال فترة زمنية محددة ، وبالتالي ففقرة النطاق هي بمثابة تحديد لحدود المسؤولية المهنية للمراجع بمعنى هل هي فحص لغرض خاص، أم أنها مراجعه (بالمعنى المهني) للقوائم المالية دون أدنى قيود سواء كانت مراجعه شاملة أو مراجعة بالعينة، كما يجب أن يشير المراجع في فقرة النطاق أن المراجعة تمت وفقا لقواعد وأصول المراجعة المتعارف عليها. وعلى ذلك ففقرة النطاق تتضمن ما يلي:

(أ) تحديد طبيعة أو حدود عمليه التعاقد بين المراجع والعميل.

(ب) وصف العمل الذي قام المراجع بأدائه.

(ج) الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية.

ويمكن عرض نموذج لفقرة النطاق كما يلي :

وقد تمت (مراجعتنا) طبقا لمعايير المراجعة المصرية، وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد بأن القوائم المالية لا تحتوى على أي تحريفات جوهرية ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى للمستندات، وأدله الإثبات المؤيدة للقيم الواردة بالقوائم المالية، كما تتضمن أعمال المراجعة تقييما للتقديرات المحاسبية التي أعدها إدارة المنشأة ، وكذلك تقييما لسلامة إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بمعرفة الإدارة، وأن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا كافيا لإبداء رأينا في القوائم المالية.

٥ - فقرة الرأي:

وهى تعكس رأى المراجع المبنى على الحكم المهني السليم عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح وعدالة عن نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة في لحظة تكون افتراضية ، وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح ذات العلاقة.

وتتضمن فقرة الرأي الإشارة إلى استناد هذا الرأي على القوانين واللوائح ذات العلاقة لذلك فإنه يجب أن تتضمن فقرة

الرأي عبارات تشير إلى المتطلبات الناتجة من تطبيق القوانين واللوائح وهي ذات صفة إلزامية وتمثل جزءاً مكملًا لفقرة الرأي، ولقد جاء بالمادة (١٢) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة، وكذلك المادة ١٠٦ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لشركات الأموال وجوب شمول تقرير المراجع علي ما يلي:

(أ) إيضاح عن مدى إمساك الوحدة محل المراجعة لدفاتر منتظمة من عدمه.

(ب) إيضاح عن مدى تعبير الميزانية عن المركز المالي بعدالة في نهاية السنة المالية.

(ج) إيضاح عن مدى تعبير حساب الأرباح والخسائر عن نتيجة النشاط بوضوح من ربح أو خسارة.

(د) إيضاح عما إذا كان الجرد قد تم وفقاً للأصول المرعية.

(هـ) إيضاح عن ما وقع من مخالفات اثناء السنة محل المراجعة قد يكون لها آثار سلبية علي المركز المالي للوحدة، وكذلك نتيجة النشاط .

(و) إيضاح عن مدى انتظام حسابات التكلفة المستخدمة.

(ع) إيضاح عما إذا كان هناك اتساق بين البيانات المثبتة في تقرير مجلس الإدارة من جهة والدفاتر من جهة أخرى.

ويمكن عرض نموذج لفقرة الرأي في حالة تقرير برأي غير متحفظ أي تقرير نظيف كما يلي:

"وفي رأينا أن الميزانية تعبر بعدالة عن أصول والتزامات الشركة في / / ٢٠١٠، وكذا حساب الأرباح والخسائر تعطي صورة واضحة عن نتائج الشركة من السنة المالية المنتهية في / / ٢٠١٠، طبقا للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها، كما أن الشركة تمسك بحسابات ودفاتر منتظمة وأن الجرد تم طبقا للقواعد المرعية، وأن الميزانية، وحساب الأرباح والخسائر تتفقان مع الحسابات، وتتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة، وأن حسابات التكلفة المستخدمة بالشركة منتظمة، وأن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بالدفاتر، كما أنه في ضوء المعلومات التي توافرت لدينا فإنه لم تقع أثناء السنة المالية المنتهية في / / ٢٠١٠ مخالفات لأحكام القانون من شأنها التأثير بشكل جوهري على نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالي".

٦ - توقيع مراقب الحسابات :

حيث يقوم بالتوقيع على تقرير المراجعة مراقب الحسابات المعين.

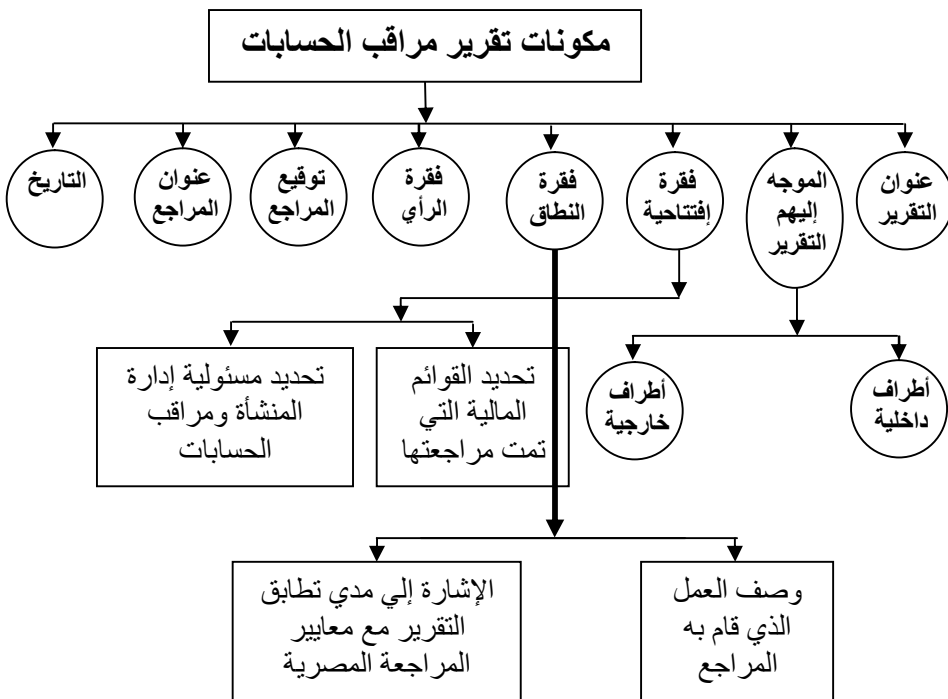
٧ - عنوان مراقب الحسابات:

يجب أن يذكر في تقرير مراقب الحسابات عنوانه وهو المكان الذي يقع فيه مكتبه.

٨ - تاريخ التقرير:

يجب ألا يتم ذكر تاريخ تقرير المراجعة إلا بعد أن تقوم إدارة المنشأة باعتماد القوائم المالية التي أعدتها، ثم يقوم بعد ذلك المراجع بوضع تاريخ إعداد التقرير، وهو بمثابة التاريخ الكاشف لمسئولية المراجع حتى هذا التاريخ.

والشكل التالي يوضح مكونات تقرير مراقب الحسابات:



(٤/٩) أنواع تقارير المراجعة:

يمكن تقسيم تقارير المراجعة إلي نوعين:

(١/٤/٩) النوع الأول: تقرير نظيف غير متحفظ.

(٢/٤/٩) النوع الثاني: تقرير متحفظ

يطلق علي تقرير مراقب الحسابات الذي لم يبدي فيه أي تحفظات أو الإشارة إلي أي قيود علي نطاق عملية الفحص، إصطلاح تقرير نظيف أو تقرير برأي غير متحفظ، وهو ناتج عن إقتناع مراقب الحسابات في ضوء أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وتقييمها بأن القوائم المالية تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي وذلك في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية المصرية.

وعلي ذلك فإن التقرير النظيف يعكس إقتناع المراجع بأنه يتوافر فيه في ضوء أدلة الإثبات الكافية والتي حصل عليها كافة معايير إعداد التقرير وهي:

١ - أن الوحدة محل المراجعة تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دون أدني تجاوز.

٢ - أن هذه المبادئ والأصول المحاسبية تطبقها الوحدة بصورة ثابتة من فترة مالية إلي أخرى.

٣ - أن الوحدة محل المراجعة تطبق مبدأ الإفصاح والشفافية، حيث أن أي تغيير في المبادئ المحاسبية والآثار المترتبة

على هذا التغيير قد تم الإفصاح عنها بالقوائم المالية، وأن هذه التغييرات لا تؤثر على بنود القوائم المالية.

٤- لا توجد أي أحداث جوهرية يمكن أن تؤثر على بنود القوائم المالية والتي يتم النظر إليها كوحدة واحدة متكاملة.

(٢/٤/٩) التقرير المتحفظ:

من خلال قيام المراجع بإجراء اختبارات مدى الالتزام، وكذلك اختبارات التحقق الجوهرية علي نظام الرقابة الداخلية فقد يجد بعض الأمور التي تستوجب التحفظ والإشارة إلي ذلك بصورة واضحة وقاطعة في تقريره مثل:

(١) عندما توجد قيود على نطاق عمل المراقب قد يترتب عليها إبداء رأي متحفظ ، وإذا ما كانت هذه القيود تصل إلي الدرجة التي لا تمكنه من بذل العناية المهنية الواجبة والحصول علي أدلة إثبات كافية وملائمة ، فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء الرأي وهو ما يعرف بخطر المراجعة . Audit Risk

(٢) كما أن وجود خلاف بين المراجع مع إدارة المنشأة التي يقوم بمراجعتها حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، أو تطبيق سياسات محاسبية يري المراجع عدم ملائمتها للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو أنها تمثل ارتدادا علي المبادئ التي سبقت أن طبقتها وأن

هذا التغيير سوف يؤدي إلى تأثيرات جوهرية على القوائم المالية، لذلك فإن تقييم المراجع لدرجة هذا الاختلاف مع إدارة المنشأة قد يصل به إلى إبداء رأي عكسي، أو قد يكتفي بإبداء تحفظات في تقريره، إذا ما كان هذا الخلاف لا يمثل مساساً بأمور جوهرية وهنا يشير إلى رأيه المتحفظ بعبارة: "فيما عدا تأثير الأمر الذي يتعلق به التحفظ".

(٣/٤/٩) تاريخ تقرير المراجع والمسئولية عن الأحداث اللاحقة التي تقع بعد هذا التاريخ:

صدر معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠ لعام ٢٠٠٨ تحت عنوان الأحداث اللاحقة.

ويجب التفرقة عند تناول ماهية الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بين حالتين:

أولهما: أحداث وقعت حتى تاريخ إعداد تقرير المراجع.
ثانيهما: أحداث وقعت بعد تاريخ إعداد تقرير المراجع، وقبل إصدار ونشر القوائم المالية .

وهذه التفرقة بين الحالتين المذكورتين يكون لها المعيار الفصل في تحديد مسؤولية المراجع تجاه الأحداث اللاحقة.

فبالنسبة للأحداث التي وقعت حتى تاريخ إعداد تقرير المراجع، والتي استجبت بعد أن قام المراجع باتخاذ كافة

الإجراءات بعناية الرجل المعتاد، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية التعرف علي هذه الأحداث، وهنا يوجب علي المراجع ما دام وصل إلي علمه وقوع مثل هذه الأحداث اللاحقة حتى تاريخ تقريره أن يقوم بإجراءات التعديلات اللازمة، وأن يفصح عنها في القوائم المالية، وهو في سبيل القيام بهذه الإجراءات فإنه يقوم بالإطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة، وتقارير لجان المراجعة عن اقرب فترة لاحقة بعد تاريخ الميزانية ، كما يقوم بمخاطبة الإدارة للوقوف علي الأحداث اللاحقة وأثرها علي القوائم المالية محل تقرير المراجع ، وبصفة عامة كافة الأحداث الجوهرية التي تؤثر علي فرض استمرار الوحدة.

وبناء علي دراسته التحليلية لكافة هذه الأحداث وإنعكاساتها على القوائم المالية ، فإن المراجع يجب أن يقوم بإجراء تعديل أو أفصاح عن هذه الأحداث بالقوائم المالية والا كان ذلك بمثابة إخلال بمقتضي واجبة وأمانته المهنية، أما الأحداث التي تقع بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية، فليس هناك أدني مسؤولية علي المراجع ، فالمسؤولية تقع علي عاتق إدارة المنشأة ، وهي المسؤولة عن إخطار المراجع رسميا عن أي أحداث لاحقة لها تأثير جوهري علي القوائم المالية التي قام باعتمادها والتصديق عليها، وذلك عن الفترة بين تاريخ تقرير المراجع، وتاريخ نشر القوائم المالية. هنا يجب على المراجع أن يقيم مدي أهمية تعديل القوائم المالية، أما إذا قامت الإدارة بإجراء

هذه التعديلات فإن على المراجع التأكد من سلامة وصحة هذه التعديلات، وعمل تقرير عن القوائم المالية المعدلة.

أما إذا لم تري الإدارة داعيا لإجراء مثل هذه التعديلات علي القوائم المالية. فإن المراجع يخطر إدارة المنشأة بأنه سوف يقوم باتخاذ الإجراءات القانونية الكفيلة بمنع الأخذ برأيه المدون في تقريره حتى لا يتعرض للمسئولية الجنائية أو المدنية أو التأديبية حسب درجة جسامة الأحداث اللاحقة هذه.

وقد لا يتطلب الأمر اتخاذ هذا القرار، ويكتفي بإبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي بحسب الأحوال وطبيعة مدي وخطورة الأحداث اللاحقة ودرجة تأثيرها الجوهرى علي مصداقية القوائم المالية.

أما أكتشاف أحداث لاحقة بعد إصدار القوائم المالية، فإنه لا يوجد أي مسؤولية على المراجع خاصة، إذا ما كانت القوائم المالية عن الفترة التالية قد قاربت على الإصدار حيث يتم بالتنسيق مع إدارة المنشأة إجراء الإفصاح المناسب عن تلك الأحداث التي وقعت بعد إصدار القوائم المالية .

الوحدة التعليمية العاشرة

(١٠) بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية

الأهداف التعليمية

المادة العلمية المعروضة في هذه الوحدة التعليمية مصممة لخدمة الأهداف التعليمية التالية:

(١/١٠) إلقاء الضوء علي بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية .

(٢/١٠) التعريف بمعايير المحاسبة المصرية الواجب إتباعها عند إعداد الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية لقوائمها المالية .

(٣/١٠) التعريف بإرشادات المراجعة المصرية.

(٤/١٠) بيان اثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات علي كفاءة وفعالية عملية المراجعة وما يعكسه ذلك علي كفاءة سوق الأوراق المالية.

الوحدة التعليمية العاشرة

(١٠) بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية

مقدمة: (١/١٠)

لا شك أن الأصول العلمية والعملية للمراجعة لا تختلف في مجالات التطبيق من نشاط إلى آخر، وبالتالي فإن القواعد والأسس التي تحكم عملية المراجعة في مجال بورصة الأوراق المالية لا تختلف عن تلك التي سبق أن عرضناها في الوحدات التعليمية التسعة السابقة من هذا المؤلف.

وتجدر الإشارة إلى الخصوصية التي تتسم بها بورصة الأوراق المالية والتي تتمثل في بيئة المراجعة حيث تشمل كافة عناصر منظومة أسواق المال والتي تمثل إطاراً مؤسسياً يتكون مما يلي:

(أ) بورصة الأوراق المالية: والتي تمثل الجهة التي تقوم بالإشراف على حركة السوق ويوجد ضمن إدارتها (إدارة الإفصاح) والتي تتلقي القوائم المالية الربع سنوية، وكذلك القوائم المالية الختامية، وكافة الأحداث الجوهرية التي تتم في الشركات المقيدة في البورصة.

(ب) الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: والتي تعمل طبقاً لقواعد وإرشادات ومعايير البورصة ، والتي تقوم بإسناد عمليات المراجعة لقوائمها المالية والمعدة في ضوء معايير المحاسبة المصرية، وكذلك إرشادات المراجعة المصرية، حيث يتم إسناد مسؤولية القيام بعمليات المراجعة هذه إلى مراجعين معتمدين من قبل هيئة الرقابة المالية ومسجلين في سجل قيد المراجعين المنوط بهم عملية مراجعة هذه الشركات، كما تلتزم هذه الشركات بأن ترسل تقارير دورية إلى البورصة من خلال لجان المراجعة والتي تتشكل في هذه الشركات من أعضاء غير تنفيذيين،

(ج) هيئة الرقابة المالية : وهي تختص بالرقابة على مدى الالتزام للمعايير التي تحكم إعداد القوائم المالية للشركات المقيدة (معايير المحاسبة المصرية)، ومعايير المراجعة المصرية ، كما تقوم بالرقابة على صحة التنفيذات لعمليات التداول والتأكيد على مبدأ الإفصاح والشفافية وصحة المعلومات المنشورة وعدم وجود أي شكل أو فجوة معلومات تؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة بين المستثمرين . كما أن بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية تعمل من خلال

الالتزام بالمبادئ والإرشادات الخاصة بالحوكمة والصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وهو ما يترتب عليه إعادة صياغة البيئة القانونية والتنظيمية لكافة عناصر منظومة بورصة الأوراق المالية بما يتسق مع هذه المبادئ.

وعلي ذلك فإن هذه الوحدة التعليمية سوف تتضمن ما يلي:

(٢/١٠) مدخل تعريفى بمعايير المحاسبة المصرية وكذلك إرشادات المراجعة المصرية.

(٣/١٠) مبادئ حكومة الشركات ودورها في تحقيق كفاءة عملية المراجعة ، ومن ثم تحقيق كفاءة سوق الأوراق المالية .

وفيما يلي نتناول بالشرح الموجز العنصرين سالفى الذكر:

(١/٢/١٠) مدخل تعريفى لمعايير المحاسبة المصرية:

- صدرت المعايير المصرية الجديدة للمحاسبة بموجب القرار الوزاري رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦ حيث تحل هذه المعايير محل معايير المحاسبة السابق إصدارها بالقرارين الوزاريين رقمي ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ .
- أعدت معايير المحاسبة المصرية - والتي يبلغ عددها ٣٥ طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من

الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بملحق المعالجات .

- تتضمن المعايير الجديدة تمهيدا يعد جزء لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية و يتضمن التمهيد ان يتم مراعاة ما يلى:

١. تخضع الموضوعات التى لم يتم تناولها فى المعايير المصرية فى معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات .

٢. تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة و المنشورة و فى هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات و إفصاح و عرض .

٣. قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل والتقييم واتخاذ القرار، وفى هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم وبيانات داخلية ليس من الضروري الالتزام فى إعدادها بالمعالجات و الإفصاح و العرض الواردة فى معايير المحاسبة

المصرية . ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أى لبس لدى مستخدميها قد يؤدي إلى اعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية المعتمدة و المنشورة.

٤. يحتوى كل معيار على عدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار. بعض هذه الفقرات مطبوع بخط سميك مائل و تمثل نص المعيار فى حين أن الفقرات الأخرى تمثل شرح للمعيار و يجب فى كل الأحوال قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة .

٥. تحتوى بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها و تعديل أرقام فقرات المعيار التالية . وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها فى معايير أخرى .

٦. يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبياً أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير فى معالجتها. وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادى للقوائم المالية وذلك فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة و الظروف المحيطة.

وصف المعيار	رقم المعيار
عرض القوائم المالية	معيار المحاسبة المصرية رقم (١)
المخزون	معيار المحاسبة المصرية (٢)
قوائم التدفق النقدي	معيار المحاسبة المصرية رقم (٤)
التقديرات	معيار المحاسبة المصرية السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات
الأخطاء	معيار المحاسبة المصرية رقم (٥)
الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	معيار المحاسبة المصرية رقم (٧)
عقود الإنشاء	معيار المحاسبة المصرية رقم (٨)
الأصول الثابتة وإهلاكاتها	معيار المحاسبة المصرية رقم (١٠)
الإيراد	معيار المحاسبة المصرية رقم (١١)
المساعدات الحكومية و الإفصاح عن	معيار المحاسبة المصرية المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن
المساعدات الحكومية	معيار المحاسبة المصرية رقم (١٢)
أثار التغييرات فى أسعار صرف العملات	معيار المحاسبة المصرية رقم (١٣)
الأجنبية	

معيار المحاسبة المصرية
تكلفة الاقتراض
رقم (١٤)

معيار المحاسبة المصرية
الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة
رقم (١٥)

معيار المحاسبة المصرية
القوائم المالية المجمعة و المستقلة
رقم (١٧)

معيار المحاسبة المصرية
الاستثمارات فى شركات شقيقة
رقم (١٨)

معيار المحاسبة المصرية
الافصاح بالقوائم المالية للبنوك و المؤسسات
المالية المشابهة
رقم (١٩)

معيار المحاسبة المصرية
القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات
التأجير التمويلي
رقم (٢٠)

معيار المحاسبة المصرية
المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد
رقم (٢١)

معيار المحاسبة المصرية
نصيب السهم في الأرباح
رقم (٢٢)

معيار المحاسبة المصرية
الأصول غير الملموسة
رقم (٢٣)

معيار المحاسبة المصرية
ضرائب الدخل
رقم (٢٤)

معيار المحاسبة المصرية
الأدوات المالية : الإفصاح والعرض
رقم (٢٥)

معيار المحاسبة المصرية
الأدوات المالية : الاعتراف والقياس
رقم (٢٦)

معيار المحاسبة المصرية
حصص الملكية في المشروعات المشتركة
رقم (٢٧)

معيار المحاسبة المصرية
المخصصات والأصول و الالتزامات المحتملة
رقم (٢٨)

معيار المحاسبة المصرية
تجميع الأعمال
رقم (٢٩)

معيار المحاسبة المصرية
القوائم المالية الدورية
رقم (٣٠)

معيار المحاسبة المصرية
اضمحلال قيمة الأصول
رقم (٣١)

معيار المحاسبة المصرية
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض
البيع و العمليات غير المستمرة
رقم (٣٢)

معيار المحاسبة المصرية
التقارير القطاعية
رقم (٣٣)

معيار المحاسبة المصرية
الاستثمار العقاري
رقم (٣٤)

معيار المحاسبة المصرية
الزراعة
رقم (٣٥)

معيار المحاسبة المصرية
التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية
رقم (٣٦)

معيار المحاسبة المصرية
رقم (٣٧) عقود التأمين

معيار المحاسبة المصرية
رقم (٣٨) مزايا العاملين

معيار المحاسبة المصرية
رقم (٣٩) المدفوعات المبنية على أسهم

قائمة تعريف المصطلحات
قائمة تعريف المصطلحات الواردة في معايير
المحاسبة المصرية

ملحق المعالجات
المعالجات المستثنى تطبيقها طبقا للمعايير
الدولية لاعداد التقارير المالية

(٢/٢/١٠) الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة:
تتضمن معايير المراجعة المصرية مبادئ أساسية
وإجراءات ضرورية بالإضافة إلى الإرشادات ذات الصلة التي
تسري على مراجعة القوائم المالية لأي منشأة بغض النظر عن
حجمها وشكلها القانوني وملكيته أو هيكلها الإداري أو طبيعة
نشاطها.

وفيما يلي عرض لبعض الإرشادات المصرية في ممارسة
عملية المراجعة :

١ - الإرشاد المصري رقم ١٠٠٥ : (الاعتبارات الخاصة في
مراجعة المنشآت الصغيرة) ، ويهدف هذا الإرشاد إلى

وصف الخصائص المشتركة التي توجد في المنشآت الصغيرة وأن يوضح كيفية تأثيرها علي تطبيق معايير المراجعة المصرية، ولتحديد طبيعة ومدى هذا الإرشاد رأت لجنة المعايير توفير مستوى من الإرشاد يحظى بقبول في كل المراجعات التي تتم في المنشآت الصغيرة والتي ستساعد مراقب الحسابات في ممارسة الحكم المهني وذلك فيما يتعلق بتطبيق معايير المراجعة المصرية.

ويشير هذا الإرشاد إلى أن المنشآت الصغيرة تتسم برقابة داخلية محدودة ، وتركز في المقام الأول علي فصل المهام أو المسؤوليات، كما تركز علي دور المدير المالي في هذه المنشآت الصغيرة في حماية أصول المنشأة وقياس أدائها والتحكم في أنشطتها باعتباره صاحب مصلحة في تعظيم مصلحته المادية لكونه المالك والمدير في نفس الوقت. وبالتالي فقد يعوض ضعف إجراءات الرقابة الداخلية ممارسة تلك الرقابة عن طريق المدير المالك، فتنحس الرقابة الداخلية عندما يقوم المدير المالك شخصياً بتوقيع جميع الشيكات ، وعندما لا يكون للمدير المالك علاقة بذلك تزداد مخاطر حدوث غش العاملين أو خطأهم وعدم اكتشافها.

وتجدر الإشارة إلى أن تأثير المدير المالك في المنشآت الصغيرة واحتمال وقوع تجاوزات من قبل الإدارة

للمراقبة الداخلية علي عملية المراجعة يتوقف علي حد كبير علي نزاهة واتجاهات ودوافع المدير المالك حيث يتزايد خطر حدوث غش أو تحريف جوهري في القوائم المالية إذا ما وجه المدير المالك الأفراد لتنفيذ عمليات صرف لم يكن من الممكن أو بصورة أو بأخرى تنفيذها في غياب المستندات المؤيدة.

٢ - معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) شروط التكاليف

بعملية المراجعة : يمثل خطاب الارتباط همزة الوصل نحو تحديد المسؤوليات الخاصة بكل من :المدير المالك من جهة ومراقب الحسابات من جهة أخرى حيث يوفر ملحق معيار المراجع المصري رقم ٢١٠ مثال لخطاب ارتباط لمهمة مراجعة، حيث تبين الفقرة "V" من معيار المراجعة رقم ٢١٠ أن مراقب الحسابات قد يرغب في أن يضيف في خطاب الارتباط توقعات المراقب بالنسبة للحصول علي إقرارات الإدارة المكتوبة وذلك فيما يتعلق بعملية المراجعة. **ويتطلب عيار المراجعة رقم (٥٨٠) إقرارات الإدارة من** مراقب الحسابات في كونه يحصل علي أدلة أثبات تعكس اعتراف الإدارة بمسئوليتها الخاصة بمدى العرض العادل والواضح للقوائم المالية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية، وأنها قد اعتمدت القوائم المالية. كما يقوم بالحصول علي

إقرارات مكتوبة من المدير المالك خاصة باكتمال ودقة السجلات المحاسبية والقوائم المالية. وتسهم هذه الإجراءات الإحترازية في إزالة أي خلافات أو سوء فهم بين مراجع الحسابات والمدير المالك، حيث يقوم المدير المالك بتأكيد الإقرارات الشفهية التي يبيدها لمراجع الحسابات كتابة، وليس شفاهة ، وجدير بالذكر أنه في بعض الحالات يمكن أن يحدد مراقب الحسابات انه لن يكون ممكنا الحصول علي أدلة مراجعة كافية لتكوين رأي علي القوائم المالية بسبب أوجه الضعف التي تعتري المنشآت الصغيرة ، وهو ما يسمى خطر المراجعة AUDIT RISK ، وفي مثل هذه الظروف يمكن أن يقرر المراقب عدم قبول المهمة أو الإنسحاب عقب قبوله لها. كما يمكن أن يقرر مراقب الحسابات الاستمرار في المهمة ولكن يقوم بإيداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إيداء الرأي، وعلي المراقب مراعاة الفقرة ١٦ من معيار المراجع المصري رقم (٧٠١) "التعديلات علي تقرير مراقب الحسابات" ، والتي تنص علي أن المراقب لن يقوم عادة بقبول مهمة المراجعة عندما تكون شروط المهمة مصاغة بشكل يجعل المراقب يعتقد بوجود حاجة للامتناع عن إيداء الرأي.

٣ - معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠) : "مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية": حيث يتطلب هذا المعيار من مراقب الحسابات الحصول علي كافة المعلومات عن الإطار القانوني ولائحة النظام الأساسي التي تخضع لها المنشأة ، وبخلاف تلك القوانين واللوائح التي ترتبط بصورة مباشرة بإعداد القوائم المالية. وعلي ذلك فإنه من الأهمية بمكان وفق هذا المعيار مراعاة البيئة القانونية والتنظيمية التي تخضع لها تلك المنشآت الصغيرة حيث يقوم بتسجيل القوانين واللوائح الخاصة بالنشاط ذو الصلة بالمنشأة باعتبار أن هذه المعلومات تمثل بالنسبة له معلومات دائمة تساعد علي معرفة كافة جوانب نشاط المنشأة علي أن يتم تحديث هذه المعلومات عند الضرورة في السنوات التالية إذا ما حدث أي تغيير، ويضع المراجع في الملف الدائم هذا النوع من البيانات المرجعية التي تلقي الضوء علي كافة الجوانب القانونية والتنظيمية بالمنشأة .

٤ - معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) : "الأصل مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة": ووفق هذا المعيار فأن مراقب الحسابات يقوم بتحديد الأشخاص الملائمين بالمنشأة المسؤولين عن الحوكمة والذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية المراجعة المتعلقة بالحوكمة.

٥ - معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠) : "الأهمية النسبية في المراجعة": حيث تعرف الأهمية النسبية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية كالتالي: (تعتبر المعلومة هامة إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر علي القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمين لهذه المعلومات اعتمادا علي تلك القوائم. تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه ، وعلي ذلك فإن مفهوم الأهمية النسبية يمثل جانبا هاما في إعداد وعرض بنود القوائم المالية المنشورة.

وتحقيقا لأغراض تخطيط عملية المراجعة يكون من الضروري بصفة عامة تقييم الأهمية النسبية من منظور كمي ونوعي واحدا منت أهم المنطلقات التي يستخدمها المراجع وذلك للوقوف علي الوزن النسبي للبنود التي تتكون منها القوائم المالية مع لفت الإنتباه إلي البنود الأكثر أهمية وهذا يمثل منطلق وحجر الزاوية أثناء تحديد استراتيجية المراجعة. ويستخدم مراقب الحسابات الحكم المهني لكي يتعرف علي هذه الأهمية النسبية.

وتقييم الأهمية النسبية يكون له دور كبير عند تقييم إجراءات المراجعة حيث يقوم مراجع الحسابات بإعادة تقييم الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة ويتم ذلك في

ضوء الأرقام المتوقعة التي تتضمنها القوائم المالية. وعليه أن يقف علي الطبيعة النوعية للتحريفات غير المعدلة التي لم يتم تسويتها في القوائم المالية .

٦- معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) : "الإجراءات

التحليلية": عند التخطيط لعملية المراجعة يقوم مراجع الحسابات بأداء فحص مختصر (خاصة في المنشآت الصغيرة) لدفتر الأستاذ العام أو غيره من السجلات المحاسبية التي يمكن أن تكون متاحة ، وفي العديد من الحالات يمكن ألا يكون هناك معلومات موثقة يمكن استخدامها لهذا الغرض ، وفي هذه الحالة فإنه يمكن لمراقب الحسابات أن يحصل علي المعلومات المطلوبة من خلال المناقشة مع المدير المالك، ويستخدم المراجع نموذج تنبؤي غير معقد، فعلي سبيل المثال في حالة توظيف منشأة صغيرة لعدد محدود من العاملين بمعدلات أجور ثابتة طوال الفترة ، هنا سيتمكن المراقب عادة في استخدام تلك البيانات في تقدير إجمالي تكاليف الأجور والمرتبات للفترة بدرجة عالية من الدقة في التنبؤ، مما يوفر أدلة مراجعة لبند جوهري في القوائم المالية ويقلل من الحاجة لأداء اختبارات تفاصيل تتعلق بالأجور والمرتبات ، كما يستخدم مراقب الحسابات العديد من النسب التجارية مثل هوامش الربح لأنواع مختلفة

من منشآت التجزئة وهو ما يساعد علي توفير أدلة تدعم معقولية البنود المسجلة، كما تتضمن الإجراءات التحليلية وفق هذا المعيار مقارنة القوائم المالية للعام الحالي بالقوائم المالية عن الأعوام السابقة، ومقارنة القوائم المالية مع أي موازنات أو توقعات للإدارة ، كما تتضمن فحص الإتجاهات لأي نسب هامة في القوائم المالية..

٧ - معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠) : "المراجعة بالعينة

ووسائل الاختبار الأخرى": ووفق هذا المعيار فأن اعتبارات الكفاءة والفعالية تمثل الأساس في اختيار المراقب للأسلوب المناسب لاختيار العينة من خلال اختيار مجتمع العينة (اختيار البنود التي تمثل مجتمع الفحص). (١٠٠% فحص). كما يتم اختيار بنود محددة تمثل العينة العشوائية التي يتم اختيارها دون أي تحيز وهو ما يعنى أن مراقب الحسابات سوف يقوم بالمراجعة عن طريق العينة.

وجدير بالذكر أن مجتمعات العينات الصغيرة قد تجعل من الممكن اختيار ١٠٠% من مجتمع العينة أو ١٠٠% من جزء من مجتمع العينة. مثل اختيار جميع البنود التي تتعدى مبلغ محدد. ويراعي مراقب الحسابات عند اختيار بنود العينة أن تكون تلك العينة ممثلة للمجتمع.

٨ - معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥) : "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها": بموجب هذا المعيار تكون الإدارة مسئولة عن عمل قياسات وإفصاحات عن القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية ، كما أن الإدارة أيضا تعتبر مسئولة عن وضع إجراءات محاسبية وإجراءات لإعداد التقارير المالية وذلك بهدف الإفصاح عن القيمة العادلة واختيار طريقة التقييم المناسبة.

ويتطلب تطبيق هذا المعيار من المراقب : الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية الافتراضات التي بنيت عليها القيمة العادلة، إلا أن مسؤولية عملي قياسات القيمة العادلة والإفصاحات الواردة في القوائم المالية يقع علي عاتق المدير المالك وإذا رفض المدير المالك عمل ذلك فإن ذلك يمثل قيداً علي نطاق المراجعة ، وفي هذه الحالة فإن مراقب الحسابات قد يبدي رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي.

٩ - معيار المراجعة المصري رقم (٥٥٠) : "الأطراف ذوي العلاقة": حيث تعتبر معاملات الأطراف ذوي العلاقة من الأمور الهامة التي ينبغي الإفصاح عنها وأن يقدم المالك بعض التفسيرات التي يقدمها مراقب الحسابات عن التعريف الفني للأطراف ذوي العلاقة، وعليه أن يقوم بتقييم مخاطر

معاملات الأطراف ذوى العلاقة ، حيث أن المنشآت الصغيرة تقع تحت سيطرة المدير المالك حيث تساعد تلك المعرفة لماهية هذه الأطراف في تقييم ما إذا كانت معاملة الأطراف ذوى العلاقة يمكن أن تكون قد حدثت دون أن يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة.

١٠ - معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) : "الأحداث اللاحقة":

وهذا المعيار يركز على الأحداث اللاحقة التي تقع بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير مراقب الحسابات، وهو ما يساعد مراقب الحسابات في التعرف علي كافة الأحداث اللاحقة التي تؤثر علي القوائم المالية ويتطلب هذا المعيار من المراقب القيام بواجبه المهني في اتخاذ إجراءات تغطية الفترة بأكملها وعدم إسقاط أي أحداث لاحقة لكي يكون المراقب قد قام بأداء إجراءات لتغطية الفترة بأكملها من نهاية الفترة وحتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات من خلال حصوله علي المعلومات المتاحة وتحديث السجلات المحاسبية منذ تاريخ نهاية الفترة ، كما يتم استكمال هذه الأحداث اللاحقة من خلال الاستفسارات التي يحصل عليها مراقب الحسابات وكذلك فحص كشوف حسابات البنوك. مع العلم بأنه إذا أصبح مراقب الحسابات علي دراية بحقيقة تؤثر علي القوائم المالية تأثيراً جوهرياً وهاماً فإنه يقوم بإجراء

التعديلات اللازمة ومناقشة هذا الأمر مع الإدارة، وإذا لم يمكن من ذلك فإن ذلك سوف يكون محل تحفظ في تقريره.

١١ - معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) : "الاستمرارية":

يتطلب هذا المعيار أن يدرس مراقب الحسابات ما إذا كان هناك أية أحداث جوهرية أو ظروف من شأنها أن تثير شكوكاً فيما يتعلق بقدرة المنشأة علي الاستمرار خاصة فيما يتعلق بمخاطر احتمال توقف البنوك وكذلك المقرضين الآخرين عن دعم المنشأة ، كما قد تتعرض المنشأة لمخاطر فقدان مورد رئيسي أو عميل هام من شأن ذلك أن يؤثر علي قدرة المنشأة علي الاستمرار ، وتتضمن إجراءات مراقب الحسابات في مثل هذه الأحوال القيام بإجراءات فحص المستندات مثل التدفقات النقدية وتوقعات الأرباح.

١٢ - معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) : "إقرارات الإدارة":

وبموجب نص الفقرة ٦ من معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) والذي يقضي بضرورة تقديم الإدارة إقرارات تتعلق بأمور هامة متعلقة بالقوائم المالية هنا فإن مراقب الحسابات يتعين عليه الحصول علي أدلة مراجعة موثقة من داخل أو خارج المنشأة كما يقوم بتقييم مدى معقولية التأكيدات المقدمة من الإدارة ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراقب. وقد تتضمن هذه الإقرارات ما يقدمه

المدير المالك من إقرارات مكتوبة تتعلق باكتمال ودقة السجلات المحاسبية والقوائم المالية التي أعدت وفقاً لها ، ويقوم المراقب بتقييم هذه الإقرارات في ضوء نتائج إجراءات المراجعة واستخدامه لكافة أدلة الإثبات التي تؤكد ذلك من عدمه .

١٣ - معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠) : "المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها": بموجب هذا المعيار فإن مراقب الحسابات يقوم باعتبار المعلومات المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها جزء لا يتجزأ من هذه القوائم، حيث أنها قد تشمل تحليل للإيراد وبيان المصروفات التي غالباً ما تكون ملحقة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

(٣/١٠) مبادئ حكومة الشركات ودورها في تحقيق كفاءة عملية المراجعة ، ومن ثم تحقيق كفاءة سوق الأوراق المالية .

(١٠/٣/١) مفهوم حوكمة الشركات

يتمثل مفهوم حوكمة الشركات في وضع إطار متكامل من آليات رقابية في صورة مبادئ تحكم أداء الشركات في الأمور المالية ، وكذلك الأمور غير المالية، وتكون هذه المبادئ بمثابة المنارة التي تهدي الشركات إلى الإدارة الرشيدة بكافة وظائفها من تخطيط وتنظيم ورقابة داخلية وخارجية، الأمر الذي يحقق تحسين جودة المعلومات المحاسبية لصالح كافة الأطراف.

ولا شك أن مفهوم حوكمة الشركات بالمعني السابق عرضه يستهدف أن يكون أداء الشركات المطبقة له محققاً للكفاءة والفاعلية وذلك من خلال تنظيم إداري فعال يحقق الارتباط العضوي بين مجلس الإدارة، والمساهمين، والأطراف الأخرى ذات العلاقة وذلك في ضوء استراتيجية ورؤية واضحة المعالم.

ووجود استراتيجية محددة للشركة يتطلب ترجمة هذه الاستراتيجية إلى مجموعة من الأهداف وبالتالي تحديد أدوات وآليات تحقيق هذه الأهداف، مع وضع نظام رقابي يكفل تحسين كفاءة الأداء بمراعاة التوازن في منظومة أداء الشركات بما تتضمنه من إدارة ومساهمين والأطراف ذات العلاقة الارتباطية مع الشركة.

ويعني التوازن بين عناصر منظومة الشركات هو عدم طغيان أحد أطرافها علي باقي الأطراف الأخرى، فليس من المنطقي أن تسعى إدارة الشركة إلى تعظيم أرباحها، دون مراعاة لحقوق المساهمين في نصيب عادل من هذه الأرباح، أو مراعاة حقوق العاملين في نصيب عادل من الحوافز، وكذلك مراعاة العملاء الحاليين والمرتبين وهذا يمثل المفهوم

المتكامل الحديث لإدارة الجودة الشاملة في منظومة الشركات، وهي بمثابة تأصيل ثقافة وفكر فلسفة الجودة الشاملة وهي أحدي الاتجاهات الحديثة في الفكر الإداري المعاصر.

وتطبيق الحوكمة علي الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية يحقق الكفاءة والفعالية لهذا السوق ويتمثل ذلك في أن تعبر أسعار السوق للأوراق المالية عن القيم العادلة لهذه الأوراق.

(٢/٣/١٠) أهداف حوكمة الشركات

تتبلور أهداف حوكمة الشركات في الأهداف التالية:

(١) أن تكون القوائم المالية التي تصدرها الشركات معدة في ضوء معايير محاسبية متعارف عليها.

(٢) أن يكون محتوى هذه القوائم المالية ممثلاً لكافة البيانات والمعلومات بالشكل والمضمون اللازمين لتحقيق الإفصاح الكافي والشفافية وهو ما يسهم في تحسين محتوى البنود التي تتضمنها القوائم المالية.

(٣) زيادة درجة الثقة في سلامة القوائم المالية المنشورة في كونها تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي بصورة عادلة ، وذلك عن طريق مراجعة هذه الشركات من خلال مراجع مستقل يعمل طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها مما يعمق ويزيد درجة الثقة لمستخدمي هذه القوائم المالية.

(٤) زيادة قدرة المستثمرين علي تقييم المركز المالي للشركات المصدرة للأسهم المتداولة علي أرضية البورصة وهو يظهر

أثره علي القيمة السوقية لهذه الأسهم ومدي تناسبها مع القيمة العادلة لها وفقا للتحليل الأساسي، وهو ما ينعكس علي أحجام وقيمة التداول لهذه الأسهم ومدي إقبال المستثمرين المصريين والعرب والأجانب علي أسهم هذه الشركات الذي يمثل تطبيقها لمبادئ الحوكمة أهم عناصر الجذب للمستثمرين في سوق الأوراق المالية بصفة عامة والمؤسسات بصفة خاصة.

(٥) توفير نظام متكامل للرقابة الداخلية يعمل علي المحافظة علي أصول الشركة ويتم من خلاله إدارة الشركة طبقا لمجموعة من القوانين والمعايير والقواعد التنظيمية بما يحقق أفضل الممارسات الإدارية والمالية وتحقيق الرقابة المستمرة علي الأداء من خلال أجهزة الرقابة مثل لجنة المراجعة، والمراجع الخارجي المستقل، وهيئة الرقابة المالية التي حلت محل الهيئة العامة لسوق المال، ومصلحة الشركات، والهيئة العامة للاستثمار، ولا شك أن نظام الرقابة الداخلية سوف يسهم في تفعيل مبدأ المساءلة ويحد من التصرفات غير القانونية.

(٦) توظيف الجهود البشرية والإمكانات المادية المتاحة بالشركة لتحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف وهو ما ينعكس علي ارتفاع أسعار أسهم الشركة في البورصة وزيادة حجم التداول عليها فضلا عن تدعيم قدرتها التنافسية.

(٧) اتخاذ كافة التدابير والإجراءات التي تكفل إزالة التضارب في المصالح.

(٨) تستهدف آليات تطبيق مبادئ الحوكمة دفع الشركات إلي وضع استراتيجية واضحة ومحددة وترجمتها إلي أهداف تستهدف العملي علي تحقيق التوازن في المصالح بين كافة الأطراف ذات الصلة بالشركة وهو ما يحقق العدالة ويرفع من سقف الموضوعية.

(٩) يؤدي تطبيق الشركات لمبادئ الحوكمة إلي وضع كافة الإجراءات الاحترازية والوقائية لتلافي الوقوع في الأزمات المالية الأمر الذي يؤدي إلي التنبؤ العلمي بالمخاطر المتوقعة وسبل مواجهتها وعلاجها.

(١٠) إن تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات يؤدي إلي رفع كفاءة الشركة في استخدام مواردها المتاحة من ناحية وزيادة قدرتها علي جذب الاستثمارات من ناحية أخرى مما يدعم قدرتها التنافسية في الأسواق سواء المحلية أو الإقليمية أو الدولية.

(١١) إن تطبيق مبادئ الحوكمة سوف يسفر عن تحسين أداء الشركات الأمر الذي يعزز فرصة الحصول علي مصادر تمويل بأقل أعباء مما يزيد من العائد علي حقوق الملكية، وضمان حقوق المساهمين.

(١٢) إن تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات من شأنه إعادة صياغة علاقات السلطة والمسئولية، والحقوق والواجبات بين كافة أطراف منظومة الشركة بما تتضمنه من كافة الأطراف ذات العلاقة ، الجمعية العمومية، ومجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين، الأمر الذي يؤدي إلي تفعيل هذه الجهود وتعظيم

دورها في الرقابة الفعالة علي أداء هذه الشركات، وتحقيق الاستقلال والحياد خاصة بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة وكذلك للجان المتفرعة منه خاصة لجنة المراجعة والتي تمثل همزة الوصل بين الإدارة والمراجع الخارجي الأمر الذي سوف يكون له مردود إيجابي علي أداء الشركة.

(١٣) إن تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية سوف يمثل ضمانه موضوعية لرأس المال المحلي والعربي والأجنبي علي جدية هذه الشركات المطبقة لها، وبالتالي تزداد الثقة في سوق الأوراق المالية كلما زاد عدد الشركات المطبقة لمبادئ الحوكمة سواء تلك التي تلتزم بها الشركات المقيدة أو المبادئ الاختيارية، وهو ما يعمل علي تزايد إقبال المستثمرين الأجانب والعرب علي استثمار أموالهم في البورصة المصرية، حيث أن حوكمة الشركات هي حجر الزاوية في زيادة كفاءة سوق الأوراق المالية.

Guidelines الإرشادات الدولية لحوكمة الشركات (٣/٣/١٠)

لا شك أن القول بأن هناك معايير ملزمة تحكم حوكمة الشركات في كل مكان وزمان، أمر لا يمكن أن يتحقق علي أرض الواقع، ولكن يمكن القول أن هناك إرشادات Guidelines تمكن الشركات من تطبيق الحوكمة بصورة اختيارية، وهذه الإرشادات يتم مراجعتها وإعادة النظر فيها شكل ومضمونها بما يتماشى مع المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في الدول محل التطبيق، وغالباً ما تصدر نتيجة مبادرات من الهيئات والمنظمات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة

التعاون الاقتصادي والتنمية ولتي قامت بتأصيل مجموعة من الإرشادات في مجال الحوكمة عام ٢٠٠٠ علي الوجه التالي:

- ١ - حماية حقوق المساهمين "حملة الأسهم.
- ٢ - تطبيق مبدأ المساواة في المعاملة لكافة المساهمين ووضع كافة الضمانات الرامية للحفاظ علي حقوقهم "معاملة عادلة لحملة الأسهم".
- ٣ - حماية حقوق أصحاب المصالح.
- ٤ - تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية.
- ٥ - مسؤوليات مجلس الإدارة.

وفيما يلي نتناول بالشرح الموجز الإرشادات في مجال الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في صورتها المعدلة عام ٢٠٠٠.

حيث أن هذه الإرشادات الدولية للحوكمة لا يمكن تطبيقها في أي دولة دون أن يتم إعادة صياغة البيئة القانونية والتنظيمية المطبقة بما يتماشى ويتلاءم مع مبادئ أو إرشادات حوكمة الشركات وفيما يلي نعرض لهذه المبادئ التي أصدرتها OECD.

١ - حماية حقوق المساهمين

يجب أن يعمل نظام الحوكمة علي توفير المعلومات التي تعين المساهمين علي الرقابة علي أداء الشركة مثل توفير القوائم المالية في إطار من الإفصاح والشفافية، وكذلك محاضر مجلس الإدارة ، وقرارات

الجمعية العمومية للمساهمين ، ولائحة النظام الأساسي للشركة، وكفالة دعوة المساهمين لحضور الجمعية العمومية مع تزويدهم بجدول أعمال الجمعية وكافة الوثائق التي ستكون محل مناقشة الجمعية العمومية، مثل الميزانية وحسابات النتيجة وصافي الربح عن العام المالي الحالي مقارنا بصافي الربح عن العام السابق وحساب توزيع الأرباح والخسائر، ويرسل المساهمين اقتراحاتهم بالموضوعات التي يرغبون في مناقشتها قبل انعقاد الجمعية العمومية بوقت كاف، كما يقومون بتجميد أسهمهم حتى ميعاد الجمعية العمومية.

٢ - تطبيق مبدأ المساواة في المعاملة لكافة المساهمين

لابد وأن تكفل مبادئ الحوكمة عدم التمييز بين المستثمر الصغير أو المستثمر ذو الملاءة المالية الكبيرة وبالتالي عدم توفير أو إتاحة أي معلومات في الشركات لبعض من المساهمين دون البعض الآخر لان ذلك يخل بمبدأ المساواة، لأن من يمتلك معلومات سوف يحقق منافع علي حساب الإضرار بباقي المساهمين الذين لم تتوافر لهم هذه المعلومات، وهو ما يعني عدم توافر الإفصاح والشفافية لكافة المساهمين.

كما ينبغي عدم تطبيق معايير مزدوجة للتعويضات التي تصرفها البورصة من بعض الصناديق المنشأة لهذا الغرض بحيث تمنح بعض المساهمين هذه التعويضات وتمنعها عن بعض المساهمين الآخرين بالرغم من تماثل ظروفهم مما يعني الإخلال بمبدأ المساواة في المعاملة.

٣ - حماية حقوق أصحاب المصالح

إن المقصود هنا بأصحاب المصالح تلك الأطراف الذين تربطهم بالشركة صلات أو مصالح مثل العاملين، والعملاء، والموردين، والدائنين، والبنوك ويجب أن يؤمن إطار حوكمة الشركات حماية حقوق أصحاب المصالح، وضمان التواصل الدائم بين هذه الأطراف وإدارة الشركة في إطار من التعاون والتفاهم لتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة.

ولا شك أن حماية حقوق أصحاب المصالح يكون من خلال مظلة قانونية وقواعد أخلاقية تتيح تقديم الشركة للتعويضات المناسبة في حالة تعرض أي من أصحاب المصالح لأية أضرار تستوجب التعويض العادل، كما يتطلب تنفيذ هذا المبدأ تحقيق الجودة الشاملة فيما يتعلق بإرضاء العميل الداخلي بالشركة وهم العاملين ويتمثل ذلك في توفير البيئة المواتية للعمل ووضع الرجل المناسب في المكان المناسب، ووضع نظام عادل للأجور والحوافز وتطبيق مبدأ المشاركة، وتوفير برامج التأهيل من دورات تدريبية، وعقد المؤتمرات، وتشجيع البحوث الفردية والجماعية، كما تعمل الشركة في ضوء تطبيق مفهوم الجودة الشاملة علي إرضاء العميل الخارجي المتمثل في العملاء وذلك بتوفير السلعة أو الخدمة بالمواصفات المطلوبة وبالأسعار المناسبة في المكان والزمان المناسبين، كذلك إرضاء الموردين بسداد الالتزامات الخاصة بهم طبقاً للعقود المبرمة، وحل المنازعات بطريقة عادلة وفعالة.

٤ - تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية:

يتسع إطار تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في ظل تطبيق الحوكمة ليشمل كافة دوائر المعرفة المتعلقة بالأمور المالية والإدارية والمحاسبية، والتننبؤ بالمخاطر المتوقعة، والالتزامات العرضية ولائحة الأجور

والمكافآت والمزايا العينية والنقدية التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، وإسناد عملية مراجعة القوائم المالية لمراجع مستقل.

وعلي سبيل المثال فإن تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية علي القوائم المالية يتطلب توفير القواعد والمبادئ المختلفة بكافة الحقائق الجوهرية التالية:

- شكل القوائم المالية.
- ترتيبها وتنظيمها.
- محتويات هذه القوائم بالإضافة للملاحظات الملحقة بها.
- المصطلحات المستخدمة في هذه القوائم.
- كمية التفاصيل التي تحتويها القوائم المالية.
- تبويات البنود المختلفة فيها.

وعلي ذلك فإن هناك أربعة مقومات لتحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية هي:

- المصطلحات المستخدمة في هذه القوائم.
- المحتوي المعلوماتي الذي تعكسه هذه القوائم بالإضافة إلي الملاحظات.
- أسس التقويم وما تعكسه من استخدام الأساس التاريخي أو الأساس الاقتصادي في التقويم.
- تبويب الميزانية وقوائم تحديد نتائج الأعمال.

٥ - مسئوليات مجلس الإدارة

يجب أن تتسم معاملات أعضاء مجلس الإدارة بالشفافية والإفصاح، وهو ما استوجب الرقابة علي كافة تعاملات أعضاء مجلس الإدارة في أسهم شركاتهم، وذلك بإبلاغ البورصة عن تعاملات أعضاء مجلس الإدارة، وكذلك المجموعات المرتبطة بالشركة في أي من جلسات التداول في البورصة، كما ينبغي أن يتضمن نظام حوكمة الشركات، وضع كافة التدابير والإجراءات اللازمة، بتطبيق وتعزيز المساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الإدارة عن أي تجاوزات أو مخالفات قانونية أو أخلاقية أو محاولة استغلال معلومات أو تسريبها بهدف جني منافع أو تربح من عضوية مجلس الإدارة.

وعلي ذلك فإن تطبيق مبدأ المساءلة لأعضاء مجلس الإدارة يتطلب ضرورة توفير كافة البيانات والمعلومات غير المنقوصة لهم ، وأن يسعى مجلس الإدارة إلي أعداد القوائم المالية في إطار من الشفافية والإفصاح الكافي، وأن يعهد إلي مراجع خارجي مستقل بمهمة تدقيقها ومراجعتها، كما يعمل مجلس الإدارة علي وضع نظام فعال للرقابة الداخلية بما يتضمنه من نظام محاسبي ، وخطه تنظيميه، وسياسات وإجراءات لحماية الأصول، واستخدام أدوات رقابية مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، الداخلية، وتطبيق مبدأ الثواب والعقاب، والاهتمام بالمراجعة الداخلية، وتفعيل دور لجان المراجعة في الشركات.

(٤/٣/١٠) أثر تطبيق مبادئ الحوكمة علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية

أولاً: تطبيق الإفصاح الكافي والشفافية في إتاحة المعلومات:

سبق أن أشرنا إلى أهمية لجان المراجعة باعتبارها أحد أهم أدوات حوكمة الشركات، وذلك في دورها المحوري في إتاحة المعلومات الكافية سواء للأطراف الداخلية مثل أعضاء مجلس الإدارة، أو الأطراف الخارجية، بالإضافة إلى تقييم أداء قسم المراجعة الداخلية بالشركة، وتنظيم علاقتهم بالمراجع الخارجي، فضلاً عن قيام لجنة المراجعة بالعمل على تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما يعمل على تدعيم الشركة وتقوية مركزها المالي ويدعم قدرتها التنافسية وما يعكسه ذلك من تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية، نظراً لأن آليات توفير نوعية المعلومات الملائمة للمستخدمين الخارجيين أو الداخلين لدعم اتخاذ القرارات الاستثمارية خاصة ما يتعلق منها بمصادقية القوائم المالية في كونها تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي بعدالة، سوف يكون له مردود إيجابي في بث الثقة والطمأنينة في نفوس المتعاملين بسوق المال، وإذا سلمنا بمقوله أن رأس المال جبان، فإن درجة الثقة ومستوي الدقة في المعلومات والتي تلعب لجنة المراجعة دوراً أساسياً في تحسينها والارتقاء بمصادقية وجوده المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية سوف تنعكس على كفاءة سوق الأوراق المالية، أما عدم مصادقية القوائم المالية وعدم تعبيرها الصادق عن نتيجة النشاط والمركز المالي، وفقر المحتوى المعلوماتي المعروض بها سوف ينعكس سلباً على كفاءة سوق الأوراق المالية نظراً لافتقارها لأحد مبادئ الحوكمة وهو الإفصاح والشفافية، مما يفقد ثقة المتعاملين في مصادقية البورصة .

وجدير بالذكر أن العديد من المؤسسات المالية الدولية تقوم بإعداد بحوث عن أسواق المال في كافة دول العالم بصفة عامة، وأسواق المال

الناشئة في الدول النامية بصفة خاصة، ويكون معيار تصنيف مدي تقدم أسواق المال من عدمه، وتحديد درجة المخاطرة، هو ارتكازها علي مدي إتاحة المعلومات في أطار من الإفصاح والشفافية، وان عدم توافر ذلك يؤدي إلي أحجام رأس المال الأجنبي علي الاستثمار في الأسواق التي تنسم بالقصور في الإفصاح عن المعلومات عند عرض القوائم المالية.

وجدير بالذكر أن ترجمة مبدأ الإفصاح الكافي والشفافية يتطلب إعداد القوائم المالية ومراجعتها طبقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية والتي تتفق مع المعايير الدولية، كما أن المحتوى المعلوماتي لهذه القوائم المالية يشمل المعلومات المالية وأيضاً المعلومات غير المالية، وأن يتم تكليف مراجع خارجي مستقل بمهمة مراجعة القوائم المالية واعتمادها بالجمعية العامة للمساهمين لكي تكون محل مناقشة حملة الأسهم، وهنا يصبح المراجع الخارجي في حالة اكتشاف أي غش أو تحريف في القوائم المالية التي أعتمدها موضع مساءلة من أعضاء الجمعية العامة للشركة ، وهذه تمثل ضماناً لتحقيق كفاءة سوق الأوراق المالية من خلال تأمين سلامة وصحة ودقة المعلومات المنشورة والمدرجة بالقوائم المالية والمتاحة لكافة المتعاملين مما يعمل علي منع أي مساهم من تحقيق أرباح غير عادية نتيجة حصوله علي معلومات لم تتوافر لباقي المساهمين.

ويرتبط بإتاحة المعلومات لكافة المساهمين بعدالة ومساواة دون أي تحيز، أن يكون الحصول علي هذه المعلومات بأقل التكاليف الممكنة، وأن يتم توفير المعلومات في الوقت المناسب، وأن يتم الحصول عليها بأقل جهد ممكن.

ولا شك أن مبدأ الإفصاح والشفافية يمثل أهم أركان مفهوم حوكمة الشركات بل ويرتبط بباقي مفاهيم الحوكمة ارتباطاً عضوياً وتكاملياً دون تعارض.

فمفهوم حوكمة الشركات يشير إلى إيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح، وهي الأطراف التي تمثل منظومة الحوكمة.. وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بين كافة الأطراف المشار إليها وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

وينبغي التفرقة بين مفهوم الكفاءة الكاملة للسوق ومفهوم الكفاءة الاقتصادية، فالأول مفهوم نظري لا يمكن أن يتحقق في الواقع العملي نظراً لأنه يقوم على افتراض غير واقعي مؤداه أن المعلومات التي تصل للمستثمرين سوف يكون لها أثر فوري على أسعار الأسهم التي ترتبط بهذه المعلومات، أما المفهوم الثاني والخاص بالكفاءة الاقتصادية للسوق فهو مفهوم واقعي حيث يقوم على أساس وجود (بعد زمني) بين الحصول على المعلومات المتاحة وأثرها على أسعار الأسهم المتصلة بهذه المعلومات، وهو ما تقوم به بورصة الأوراق المالية في مصر فعند وصل معلومات للبورصة أو هيئة الرقابة المالية، يتم إلغاء العروض والطلبات وإعلان هذه المعلومات لاحقاً من خلال فاصل زمني يتيح استيعاب ووصول المعلومة الجديدة لكافة المستثمرين، وهذا الإجراء من شأنه تحقيق السوق للكفاءة الاقتصادية، وليست الكفاءة الكاملة لأن انعكاس أثر المعلومات على

أسعار الأسهم من خلال فاصل زمني يمنع من حصول بعض المساهمين علي أرباح غير عادية في حين قد يتكبد البعض الآخر خسائر ولكنها بصورة مؤقتة لا تلبث بعد فترة وجيزة أن تتلاشي هذه الفروق وهذا ما يميز أسواق المال التي تتميز بالكفاءة فسرعان ما يتم تصحيح هذه الآثار الجانبية السلبية الذي يرجع جانباً كبيراً منها إلي عدم مهارة المساهم في تحليل المعلومة أو عدم تمكنه من الحصول علي المعلومة في الوقت الذي أعلنت فيه لأسباب شخصية تتعلق بعدم متابعتها أو إنشغاله عن متابعه بعض جلسات التداول وعدم قراءة الأخبار والمعلومات التي تنشرها البورصة علي شاشات التداول.

وتجدر الإشارة أن هذا الأسلوب لنشر المعلومات يكون بأقل الأعباء والتكاليف حيث تنعدم إذا كانت معلنة علي شاشات التداول في البورصة أو مقابل تكاليف ضئيلة إذا كانت من خلال شركة من شركات تداول ونشر المعلومات مقابلة اشتراك شهري أو ربع سنوي أو سنوي.

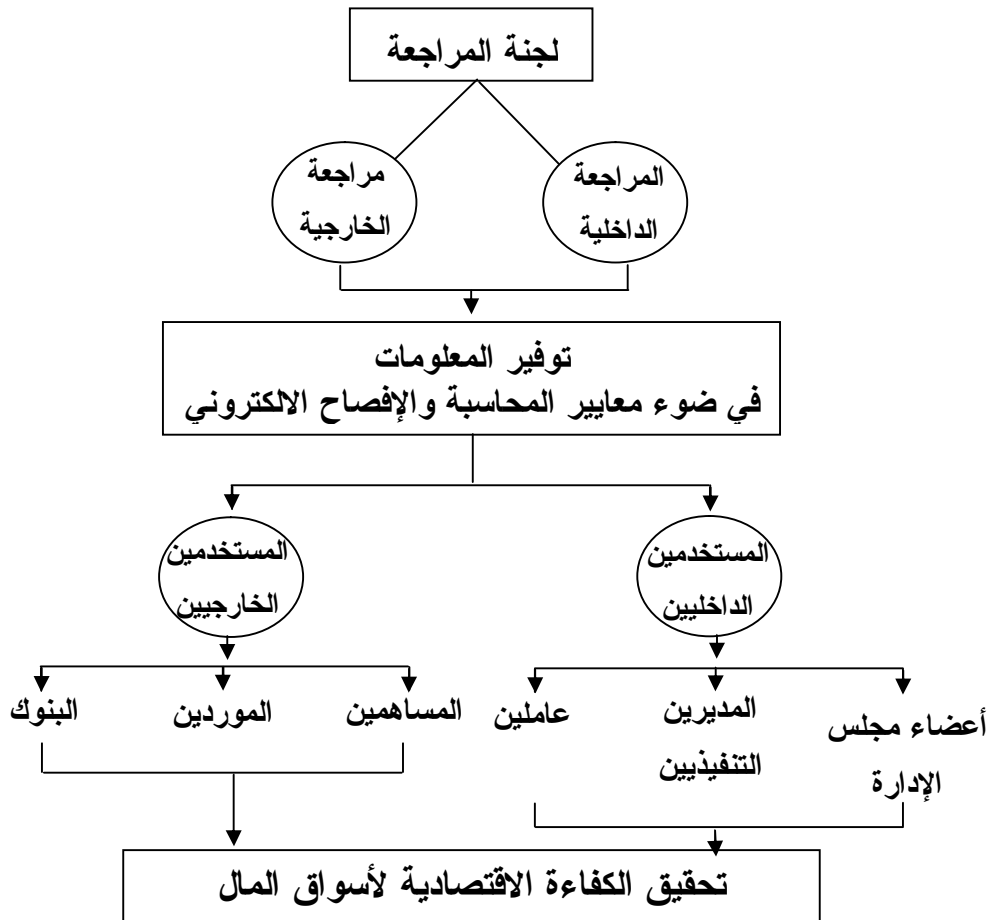
وقد قامت إدارة البورصة باتخاذ بعض الإجراءات لتدعيم الممارسة الجيدة في السوق المصرية وصولاً للكفاءة الاقتصادية للسوق بما يتفق مع المعايير والقواعد العالمية بما يدعم مبدأ الإفصاح والشفافية وإتاحة المعلومات لكافة المتعاملين بأقصى سرعة وبأقل التكاليف وذلك من خلال الإجراءات التالية.

(١) استحداث نظام الكتروني للتداول ويتم تحديثه كل فترة زمنية لاستيعاب زيادة عدد المتعاملين بالسوق.

(٢) تطبيق النظام الآلي للتسوية والمقاصة والحفظ المركزي.

- (٣) وجود صندوق لضمان التسوية.
- (٤) إصدار قواعد جديدة للقيود في البورصة.
- (٥) إصدار معايير للمحاسبة المصرية وكذلك معايير للمراجعة المصرية تتفق مع مثيلاتها العالمية.
- (٦) إلزام الشركات بتقديم تقارير مالية ربع سنوية.

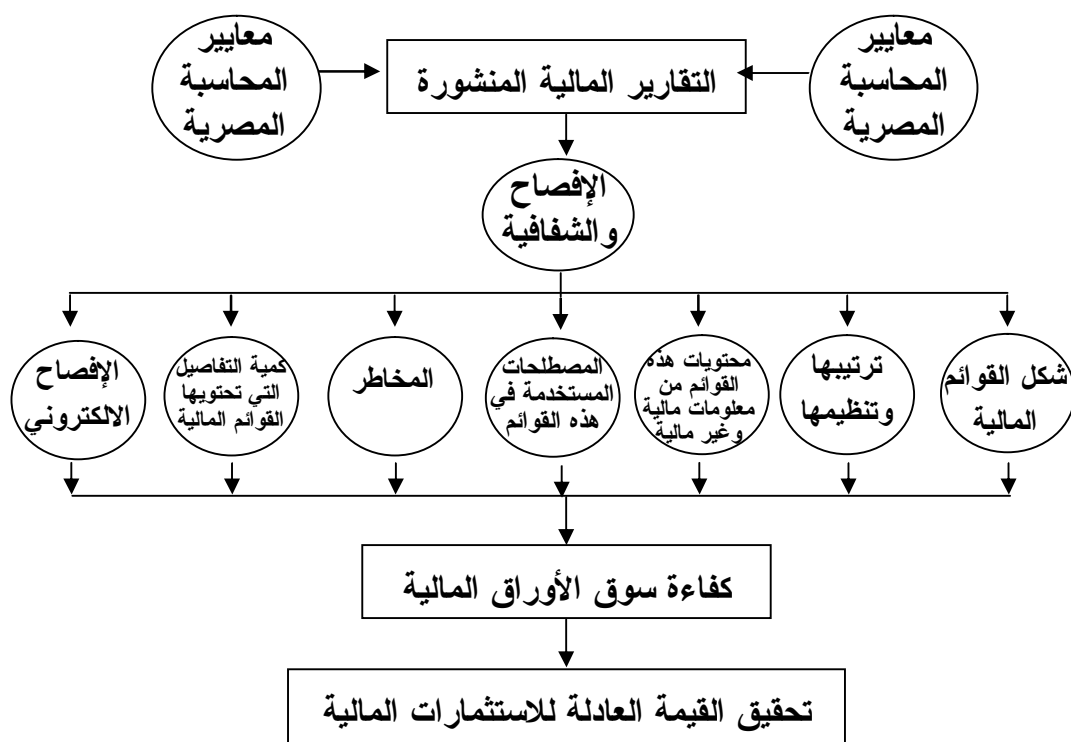
ويوضح الشكل التالي العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية وتحقيق الكفاءة الاقتصادية لأسواق المال:



ويشير الشكل السابق إلى آليات تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية باستخدام أحد الأدوات الهامة وهي لجنة المراجعة التي تقوم بدورها بتوفير المعلومات التي يحتاج إليها كلا من الأطراف الداخلية والخارجية من خلال دور اللجنة التنسيقية بين إدارة المراجعة الداخلية بالشركة والمراجع الخارجي المستقل، وهذا التنسيق من شأنه التقليل من مشكلة عدم تماثل المعلومات، كما تتحقق لجنة المراجعة من تطبيق معايير المحاسبة عند إعداد القوائم المالية وكذلك التأكد من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعتها بمعرفة المراجع المستقل، وبذلك تكون لجنة المراجعة قد أضفت على المعلومات الصادرة درجة عالية من المصداقية والثقة وتحسين المحتوى المعلوماتي للإفصاح المحاسبي، وحتى يكون الفاصل الزمني بين نشر المعلومات وردود الفعل على أسعار الأسهم في سوق المال عند أدنى حد ممكن فإنه يتم فور إرسال هذه المعلومات إلى هيئة الرقابة المالية الإفصاح الإلكتروني عن هذه المعلومات في نفس الوقت سواء للمستخدمين الداخليين وهم أعضاء مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين والعاملين، وكذلك للمستخدمين الخارجيين من مساهمين، ودائنين وموردين وبنوك... الخ.

وتمثل لجنة المراجعة الضمانة في التحقق من التزام إدارة الشركة بالممارسات القانونية والتنظيمية والأخلاقية السليمة مما يعمل على تدعيم كيان الشركة كوحدة اقتصادية تمثل قيمة مضافة للاقتصاد القومي وتؤثر تأثيراً إيجابياً على الكفاءة الاقتصادية لسوق المال مما يعني جذب الاستثمارات الوطنية والعربية والأجنبية لهذا السوق وانتعاشه.

ومن جهة أخرى فإن تطبيق مبدأ (الإفصاح والشفافية) سوف يمتد أثره ليس فقط بالتأثير الإيجابي علي كفاءة سوق الأوراق المالية بل تحقيق القيمة العادلة للاستثمارات المالية وذلك كما يوضحه الشكل التالي:



ويوضح الشكل السابق أهمية تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية والذي يمثل أحد مبادئ حوكمة الشركات الهامة حيث تمثل التقارير المالية للشركات حجر الزاوية في توفير المعلومات التي يحتاجها المستثمرين، وحيث أن هذه القوائم المالية تعد علي أساس معايير المحاسبة المصرية والتي تتسق مع معايير المحاسبة الدولية، فضلا عن مراجعة هذه القوائم بمعرفة مراجع خارجي مستقل حيث يطبق معايير المراجعة المصرية والتي تتسق أيضاً مع معايير المراجعة الدولية.

ومن شأن أعمال معايير المحاسبة أو المراجعة عند أعداد التقارير المالية ومراجعتها تحسين المحتوي المعلوماتي للإفصاح المحاسبي والذي يعكس الحقائق الهامة والجوهرية التالية:

- ١ - شكل القوائم المالية.
 - ٢ - ترتيبها وتنظيمها
 - ٣ - محتويات هذه القوائم من معلومات مالية وغير مالية.
 - ٤ - المصطلحات المستخدمة في هذه القوائم.
 - ٥ - كمية التفاصيل في المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية.
 - ٦ - الإفصاح الالكتروني.
 - ٧ - طبيعة المخاطر وكيفية مواجهتها.
- وكفاية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية بالكيفية السابق بيانها سوف تدعم المستثمرين علي اتخاذ قراراتهم علي أسس علمية سليمة الأمر الذي سوف ينعكس علي أسعار الأسهم ويقرب بين قيمتها السوقية وقيمتها العادلة في سوق الأوراق المالية.
- وحتى يطبق مبدأ الإفصاح والشفافية بكفاءة وفعالية فإنه يجب الانتقال من الإفصاح الاختياري الذي تقوم به الشركات دون إلزام من إدارة البورصة لكي يصبح إفصاحا إجباريا سواء في القوائم المالية أو في الملاحظات الملحق بها أو تحليلات وتنبؤات الإدارة.

ثانياً: أثر تطبيق مبدأ المساواة في المعاملة لكافة المساهمين علي كفاءة سوق الأوراق المالية:

من المؤكد أن تطبيق مبدأ المساواة في المعاملة لكافة المساهمين دون تفرقة بين حائزي نسبة كبيرة من الأسهم وحائزي أقلية الأسهم وذلك من خلال إتاحة المعلومات لكافة فئات المستثمرين في نفس الوقت وبأقل تكلفة، وبالتالي تكون توقعات كافة المستثمرين متماثلة، وبالتالي فإن أثر هذه المعاملة العادلة لحملة الأسهم تحد من إمكانية تحقيق البعض لإرباح غير عادية علي حساب المساهمين الآخرين.

ولما كانت المعلومات المتاحة لكافة المساهمين والتي تؤثر علي أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية تتمثل في:

(أ) معلومات تاريخية متاحة للجميع وتكون أساساً للتحليل الفني الذي يقوم بالتنبؤ بالأسعار المستقبلية وفقاً لقاعدة البيانات التاريخية لأسعار الأسهم.

(ب) المعلومات الحالية والمستجدة مثل الأحداث الجوهرية التي تؤثر علي أسعار الأسهم في المستقبل مثل وجود عرض لمستثمر استراتيجي للاستحواذ علي حصة من أسهم الشركة بأسعار تفوق الأسعار الحالية.

وهذه المعلومات التي تعكس أحداث جوهرية لا بد وأن تكون متاحة لجميع المساهمين.

وتمثل هذه المعلومات الجديدة مؤشرا موضوعيا للحكم علي كفاءة سوق الأوراق المالية من خلال رد فعل هذه المعلومات الجوهرية الجديدة علي أسعار الأسهم.

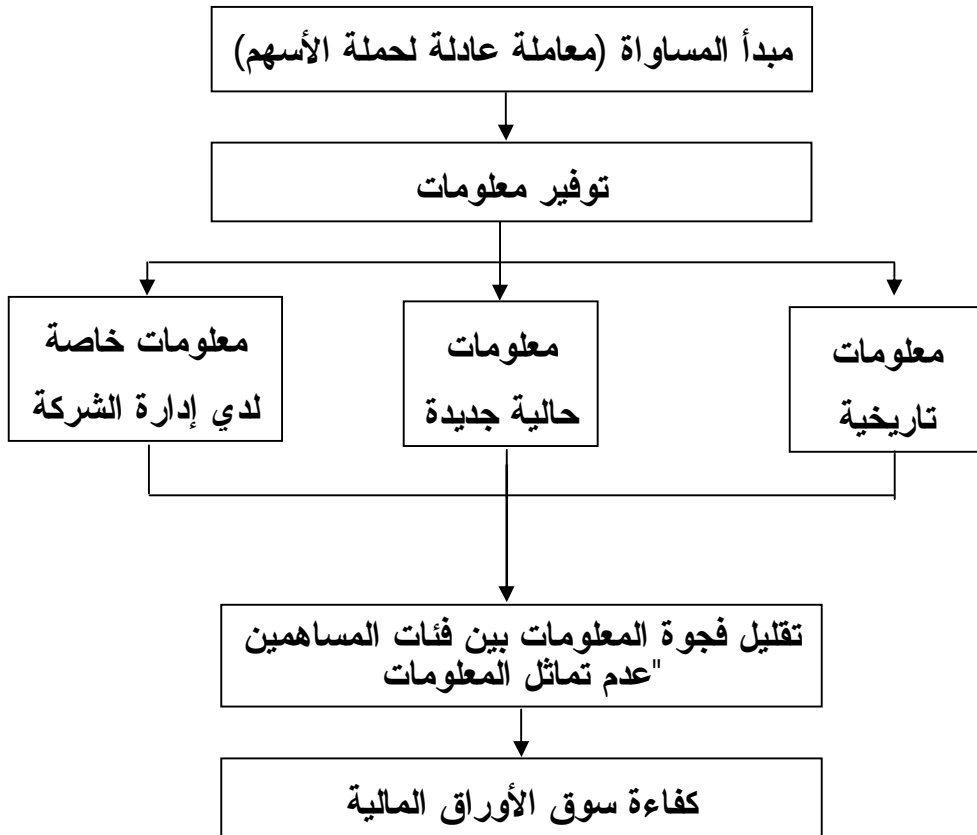
(جـ) معلومات خاصة تتعلق بالخطط المستقبلية للشركة فيما يتعلق بقيامها بالاستحواذ علي حصة حاكمية في شركة أخرى أو ببيع بعض الأراضي المملوكة لها بأسعار عالية تتجاوز القيمة الدفترية، أو اتجاه الشركة إلي الاندماج مع شركة أخرى ذات سمعة عالمية ومركز مالي قوي أو اتجاه الشركة إلي زيادة راس المال، وتجزئه الأسهم.

ومثل هذه النوعية من المعلومات تكون متاحة في المقام الأول لإدارة المنشأة وقد يتم تسريبها إلي بعض المساهمين من ذوي الملاءمة المالية الكبيرة، وكذلك إلي المجموعات المرتبطة مثل العاملين بالشركة.

إن عدم الإفصاح عن مثل هذه المعلومات يخل بمبدأ المعاملة العادلة لحملة الأسهم وتحقق لفئة من المساهمين وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمجموعات المرتبطة أرباح غير عادية.

من هنا تأتي أهمية قيام الشركة بالإفصاح عن هذه النوعية من المعلومات من خلال الإيضاحات والملاحظات المتممة والمرفقة بالقوائم المالية المرسله بالبورصة مرفقا بها محاضر مجلس الإدارة وأي وثائق تؤكد مصداقية هذه المعلومات وهو ما يقلل من فجوة المعلومات بين مختلف فئات المستثمرين ويحقق العدالة والمساواة بينهم مما ينعكس إيجابا علي كفاءة سوق الأوراق المالية.

ويوضح الشكل التالي أثر تطبيق مبدأ المعاملة العادلة لحملة الأسهم
علي كفاءة سوق الأوراق المالية



شكل يوضح اثر تطبيق مبدأ المساواة

(معاملة عادلة لحملة الأسهم)

علي كفاءة سوق الأوراق المالية

ثالثاً: أثر تطبيق مبدأ (حماية حقوق المساهمين) علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية

لا شك أن المردود الإيجابي لتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين سوف ينعكس علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية وذلك وفقاً للأسباب التالية:

(١) ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم يسهم في تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم مع العمل علي الحفاظ علي حقوقهم خاصة حائزي أقلية الأسهم.

(٢) تعظيم القيمة السهمية للشركة وتدعيم تنافسية الشركات في سوق الأوراق المالية.

(٣) إن تطبيق مبادئ الحوكمة بصفة عامة ومبدأ حماية حقوق المساهمين بصفة خاصة سوف يخلق البيئة المواتية ويشجع مصادر التمويل المحلية والدولية لتمويل احتياجات الشركات التوسعية من خلال الجهاز المصرفي أو سوق الأوراق المالية خاصة أن توفيق أوضاع بعض الشركات وفقاً لقواعد القيد الجديدة سوف تؤدي غلي زيادة رأس مال العديد من الشركات والتي كانت عدد أسهمها قليل مما يبسر لعدد محدود من المضاربين الاستحواذ علي أسهمها والتلاعب في أسعارها بشكل مبالغ فيه، لذلك فإن زيادة راس مال هذه النوعية من الشركات لتوفيق أوضاعها سوف يعمل علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية من خلال التقريب بين أسعار الأسهم السوقية وقيمها

العادلة وزيادة عدد أسهمها مما لا يجعلها وسيلة لتحقيق أرباح غير عادية لفئة من المضاربين.

وتجدر الإشارة إلي أهمية كل من (المتابعة الفورية) التي تقوم بها بورصة الأوراق المالية أثناء عمليات التداول، وكذلك (المتابعة المستمرة) التي تقوم بها هيئة الرقابة المالية التي حلت محل هيئة سوق المال سواء قبل أو أثناء أو بعد جلسات التداول، وذلك للحيلولة ودرء أي تلاعب، وعلاج الخلل حال حدوثه.

(٤) إن من أهم الممارسات الإيجابية في مصر لدعم مبدأ حماية حقوق المساهمين، وهو من مبادئ حوكمة الشركات هو ضمان وكفالة الحقوق الأساسية لحملة الأسهم، مثل المشاركة في الحصول علي حق الأسهم في الأرباح القابلة للتوزيع، وكذلك حق التصويت في الجمعيات العمومية، الأمر الذي ينعكس علي تعزيز مشاركة العديد من المساهمين في ضخ أموال جديدة في سوق الأوراق المالية الأمر الذي ينعكس علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية ويدفع كافة المستثمرين المصريين والعرب والأجانب، أفراداً أو مؤسسات لدخول سوق الأوراق المالية ومن ثم تحقيق الانتعاش وزيادة مؤشرات السوق المختلفة، فيؤثر ذلك علي أسعار الأسهم وقيم التداول وهي أحدي المقاييس الموضوعية للحكم علي كفاءة سوق الأوراق المالية.

رابعاً: أثر تطبيق مبدأ (دور أصحاب المصالح) علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية

يحمي القانون المصري حقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والمقرضين والعمال، ومن أبرز الاتجاهات في هذا الصدد ما تقوم به هيئة الرقابة المالية بالترخيص والسماح بتكوين وتنظيم عمل اتحادات العاملين المساهمين وكذلك تنظيم تكوين وعمل جماعات حملة السندات، ومن المؤكد أن هذه الإجراءات القانونية تستهدف التأكيد علي احترام حقوق أصحاب المصالح وهي وليدة تعاقدات قانونية تتيح حصول أصحاب المصالح علي تعويضات في حاله أية إخلال بالتعاقدات.

وغني عن التعريف أن تطبيق مبدأ المشاركة ليمتد ليشمل أصحاب المصالح يعني المشاركة الايجابية في تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركات، وتنسيق الجهود والمبادرات مع أعضاء مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة، ولا شك أن محصلة هذا الدور المحوري لأصحاب المصالح في منظومة الحوكمة سوف يسهم بصورة إيجابية في تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية.

خامساً: أثر تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية

إن تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ضمن إطار حوكمة الشركات سوف يسهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة الأمر الذي سوف ينعكس علي تحسين أداء الشركات وتدعيم قدرتها التنافسية ، وهو

ما يؤثر علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية وذلك كمحصلة للاعتبارات التالية:

(١) إن نقطة البداية للنهوض بالشركة هو قيام مجلس الإدارة بوضع استراتيجية واضحة المعالم تعكس خطط التوسع الرأسي والأفقي لأنشطة الشركة خاصة فيما يتعلق بالاندماج أو عمليات الاستحواذ أو بيع حصة حاكمة لمستثمر رئيسي، ووضع الموازنات لمختلف الأنشطة خاصة الموازنة الرأسمالية، والتكاليف المعيارية، ووضع نظم متابعة المخاطر المتوقعة.

(٢) إن هذا الدور المحوري لمجلس الإدارة يتطلب تعزيز مبدأ المساءلة لأعضاء مجلس الإدارة ومحاسبته عن أي تجاوزات وبالتالي ضرورة تحديد حقوق ومسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح.

(٣) يتم تعيين عدد من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتميزون بالحياد والاستقلال ويحققون التوازن داخل مجلس الإدارة خاصة فيما يتعلق بالرقابة علي حالات تعارض المصالح.

(٤) مراعاة عدم المغالاة في المرتبات والمزايا النقدية والعينية لأعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، وهذه نقطة هامة حيث أكدت الأزمة المالية العالمية التي انطلقت من الولايات المتحدة الأمريكية أن المغالاة في مرتبات أعضاء مجالس إدارات الشركات والبنوك كانت ضمن الأسباب الأساسية لازمة المالية، كما أن اجتماعات مجموعة دول العشرين قد أكدت علي هذا المعني.

(٥) بالرغم أن كافة المعلومات لابد وأن تكون متاحة لأعضاء مجلس الإدارة بهدف مساعدتهم علي اتخاذ القرارات إلا أنه يجب وضع كافة الضمانات التي تستهدف منع إساءة استخدام هذه المعلومات والتربح منها لأن ذلك يمثل مخالفه للقانون وأيضاً مساساً بالقواعد الأخلاقية الواجب مراعاتها عند تطبيق مبادئ الحوكمة.

(٦) تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية حتى يمكن ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة والتي تعد في ضوء معايير المحاسبة المصرية والمتسقة مع معايير المحاسبة الدولية، بما يعمل علي تدعيم واستقرار نشاط الشركات ودرء حدوث انهيارات بأسواق المال المحلية والعالمية.

لذلك فإن الحكمة الصينية التي تقول "أن السمكة لا تقسّد إلا من رأسها" لها معني ومبني بالنسبة لأحد مبادئ الحوكمة وهو مسئوليات مجلس الإدارة والذي يمثل رأس الكيان الاعتباري للشركة، والذي إذا صلح نجحت الشركة، وإذا فسد فإن الشركة تكون الشركة علي مشارف السقوط، من هنا فإن مبدأ مسئوليات مجلس الإدارة كأحد مبادئ الحوكمة يمثل أهم تطبيقاتها في خلق كيان مؤسسي قوي للشركة مما ينعكس علي تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية.

(٥/٣/١٠) التجربة المصرية في تطبيق مبادئ الحوكمة في البورصة المصرية

تعاضد الاهتمام بمفهوم الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا "النمور

الآسيوية" وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين.

كما كانت أزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية في ٢٠٠٨ والتي كانت بمثابة قنبلة موقوتة أدت انفجارها إلى انهيار أسواق المال في معظم دول العالم وإفلاس العديد من البنوك والشركات وتدني أسعار الأسهم في كارثة مالية ستظل علامة فارقة تجسد أن أسواق المال مرآة للاقتصاد الوطني والإقليمي والعالمي وأن العالم قد تحول فعلاً إلى قرية صغيرة.

لذلك فإن مفهوم حوكمة الشركات أصبح معنياً بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركات بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات، والعاملين وأصحاب المصالح، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

ومبادئ الحوكمة معنية بمساعدة كافة الدول لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق مبادئ الحوكمة للشركات العامة أو الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية والتي سبق الإشارة إليها لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل ، ولم تكن مبادرة مبادئ الحوكمة Corporate Governance Principles قاصرة على منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بل أيدتها ودعت إلى تطبيقها المنظمة العالمية

لمشرفي الأوراق المالية securities commission (IOSCO)

حيث أعلنت في مايو ٢٠٠٢ أهمية انتهاج مبادئ OECD لحوكمة الشركات وذلك للحفاظ علي سلامة أسواق المال وبالتالي استقرار الاقتصاديات.

لذلك فإن تطبيق مبادئ الحوكمة في البورصة المصرية يمثل ضمانه لتحقيق الثقة في سوق الأوراق المالية وخطوة تستهدف جذب رؤوس الأموال المصرية والعربية والأجنبية خاصة في ظل تزايد حركة انتقال التدفقات الرأسمالية.

وقد اتخذت هيئة سوق المال، وحاليا هيئة الرقابة المالية والتي تشكلت ككيان اعتباري جديد حل محل هيئة سوق المال عدة إجراءات لتطبيق مبادئ الحوكمة ، حتى يمكن تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية في مصر وذلك من خلال الآليات والإجراءات التالية:

أولاً: دور الهيئة في حماية حقوق المساهمين

(١) بوصفهم مالكين:

(أ) توفير الأساليب الآمنة لتسجيل ونقل الملكية من خلال نظم الإيداع والقيود والحفظ المركزي للأوراق المالية.

(ب) تطوير أساليب التصويت علي قرارات الجمعية العامة للمساهمين من خلال نظم التصويت الآلي.

(ج) تطوير أسلوب صرف توزيعات الأرباح من خلال نظام القيد المركزي للأوراق المالية.

(د) الرقابة علي إجراءات عقد الجمعيات العامة للمساهمين وحضور مندوبين عن الهيئة.

(٢) دور الهيئة في حماية حقوق المساهمين من حيث الحقوق المرتبطة بتداول الأسهم:

- (أ) تطوير قواعد ونظم التداول علي الأوراق المالية بالبورصة.
- (ب) وضع قواعد تتسم بالشفافية والعدالة لتنظيم عمليات الاستحواذ وعروض الشراء.
- (ج) تطوير نظم الرقابة الآلية علي التداول.
- (د) وضع وتنفيذ قواعد وبرامج للتفتيش علي الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية.
- (هـ) تشجيع دور المنظمات ذاتية التنظيم في الرقابة علي السوق.
- (و) وضع آليات لحماية المستثمرين من المخاطر، مثل صندوق ضمان التسويات، وصندوق حماية المستثمر.

ثانياً: دور الهيئة في تحقيق المساواة والعدالة في معاملة المساهمين:

- (أ) حماية حقوق الأقلية من خلال وقف قرارات الجمعية العامة التي تصدر لمصلحة فئة معينة من المساهمين.
- (ب) حظر الاتجار بالمعلومات الداخلية واستغلالها في تحقيق تربح أو أرباح غير عادية.
- (ج) إلزام أعضاء مجلس الإدارة والمديرين بالإفصاح عن تعاملاتهم في الأسهم المملوكة لهم وكذلك المجموعات المرتبطة.

(د) وضع قواعد وإجراءات تتسم بالشفافية في تداول الشركة لأسهم الخزينة والتي سبق أن قامت بشرائها من سوق الأوراق المالية.

ثالثاً: دور الهيئة في حماية الأطراف الأخرى ذات العلاقة

- (أ) تنظيم تكوين وعمل جماعات حملة السندات.
- (ب) إلزام الشركة بدعوة ممثل جماعة حملة السندات لحضور الجمعيات العامة للمساهمين، وموافاته بكافة المستندات المعروضة علي الجمعية العامة، مع حفظ حقه في إبداء ملاحظاته علي قراراتها.
- (ج) الترخيص بتكوين وتنظيم عمل اتحادات العاملين المساهمين.
- (د) إصدار أدلة وكتيبات تساهم في نشر الوعي بمبادئ حوكمة الشركات.

رابعاً: دور الهيئة في تحقيق الإفصاح والشفافية:

١ - من حيث متطلبات الإفصاح:

- (أ) تطوير متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية من خلال الإلزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة المصرية والدولية.
- (ب) الإلزام بأعداد وفحص قوائم مالية ربع سنوية
- (ج) الإلزام بأعداد تقرير مجلس الإدارة
- (د) الإلزام بالإفصاح عن هيكل الملكية والمساهمين الرئيسيين.

(هـ) الإلزام بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية الطارئة.

(و) الإلزام بالإفصاح عن المعاملات التي قام بها أعضاء مجلس الإدارة وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة بالشركة، مع الإلزام بالإفصاح عن أسماء ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

تابع دور الهيئة في تحقيق الإفصاح والشفافية

٢ - من حيث متطلبات النشر:

(أ) الإلزام بنشر القوائم المالية السنة ونصف السنوية وتقرير مجلس الإدارة، ومراقب الحسابات، وملاحظات الهيئة وذلك عن طريق صيفتين صباحيتين واسعتي الانتشار.

(ب) الإلزام بنشر القوائم المالية الربع سنوية، وتقرير الفحص المحدود علي شاشات البورصة.

(ج) الإلزام بتسليم القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات علي قرص حاسب آلي لنشرها علي موقع هيئة الرقابة المالية علي شبكة المعلومات الدولية.

(د) الإلزام بنشر الأحداث الجوهرية الطارئة.

(هـ) الإلزام بتعيين مسئول لعلاقات المستثمرين.

تابع دور الهيئة في تحقيق الإفصاح والشفافية:

٣ - من حيث عدالة الإفصاح:

(أ) حظر الإفصاح غير الحقيقي.

(ب) حظر الإفصاح الخاص بالمحليين الماليين والمؤسسات المالية قبل الإفصاح العام للجمهور.

(ج) الإلزام بالإفصاح المتزامن بالجمعيات العامة للمساهمين وعلي شاشات البورصة.

(د) الإلزام بنشر الأحداث الجوهرية.

خامساً: دور الهيئة في مراقبة قيام أعضاء مجلس الإدارة بمهامهم:

(أ) الإلزام بتشكيل لجنة للمراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ، تتولي فحص النظم والتقارير المحاسبية من جانب، وفحص نظم وتقارير الرقابة والمراجعة الداخلية من جانب آخر.

(ب) تقوم لجنة المراجعة بالتحقق من استجابة إدارة الشركة التنفيذية لتوصيات مراقب الحسابات وهيئة الرقابة المالية.

(ج) تقوم لجنة المراجعة بتقديم تقرير شهري لمجلس الإدارة عن أعمالها ومقترحاتها وتوصياتها.

(د) تقوم الهيئة بفحص البلاغات والشكاوى والتقارير التي ترد إليها من لجان المراجعة.

وحتى يتم تفعيل مبادئ الحوكمة في كافة تطبيقات البورصة، فإن الطريق لتحقيق ذلك كما يلي:

(أ) تأكيد ما ورد بقانوني الشركات وسوق المال من أحكام متعلقة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، ووضع قواعد وإجراءات تفصيلية لتنفيذ هذه الأحكام.

(ب) وضع أحكام محددة لتطبيق بعض مبادئ حوكمة الشركات التي لم يتناولها قانونا الشركات وسوق المال بشكل واضح، مثل منع الاتجار بالمعلومات الداخلية.

(ج) أسهمت قواعد القيد في تأكيد ودعم الالتزام بحوالي ٢٠ مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية

الفهرست

رقم الصفحة	الموضوع
١٠	الوحدة التعليمية الأولى : الإطار المفاهيمي للمراجعة
٩٥	الوحدة التعليمية الثانية : تعيين المراجع والخطوات التمهيدية لعملية مراجعة جديدة
١١٧	الوحدة التعليمية الثالثة : الرقابة الداخلية
١٧١	الوحدة التعليمية الرابعة : أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:
١٨٦	الوحدة التعليمية الخامسة : الأساليب الفنية للمراجعة
٢٤٨	الوحدة التعليمية السادسة : إجراءات مراجعة وفحص الدفاتر والعمليات
٢٧١	الوحدة التعليمية السابعة : فحص الحسابات الختامية
٢٨٩	الوحدة التعليمية الثامنة : تحقيق عناصر قائمة المركز المالي
٣٣٠	الوحدة التعليمية التاسعة : تقرير المراجع الخارجي
٣٤٣	الوحدة التعليمية العاشرة : بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية
٣٩٨	المراجع

أولا : المراجع العربية :

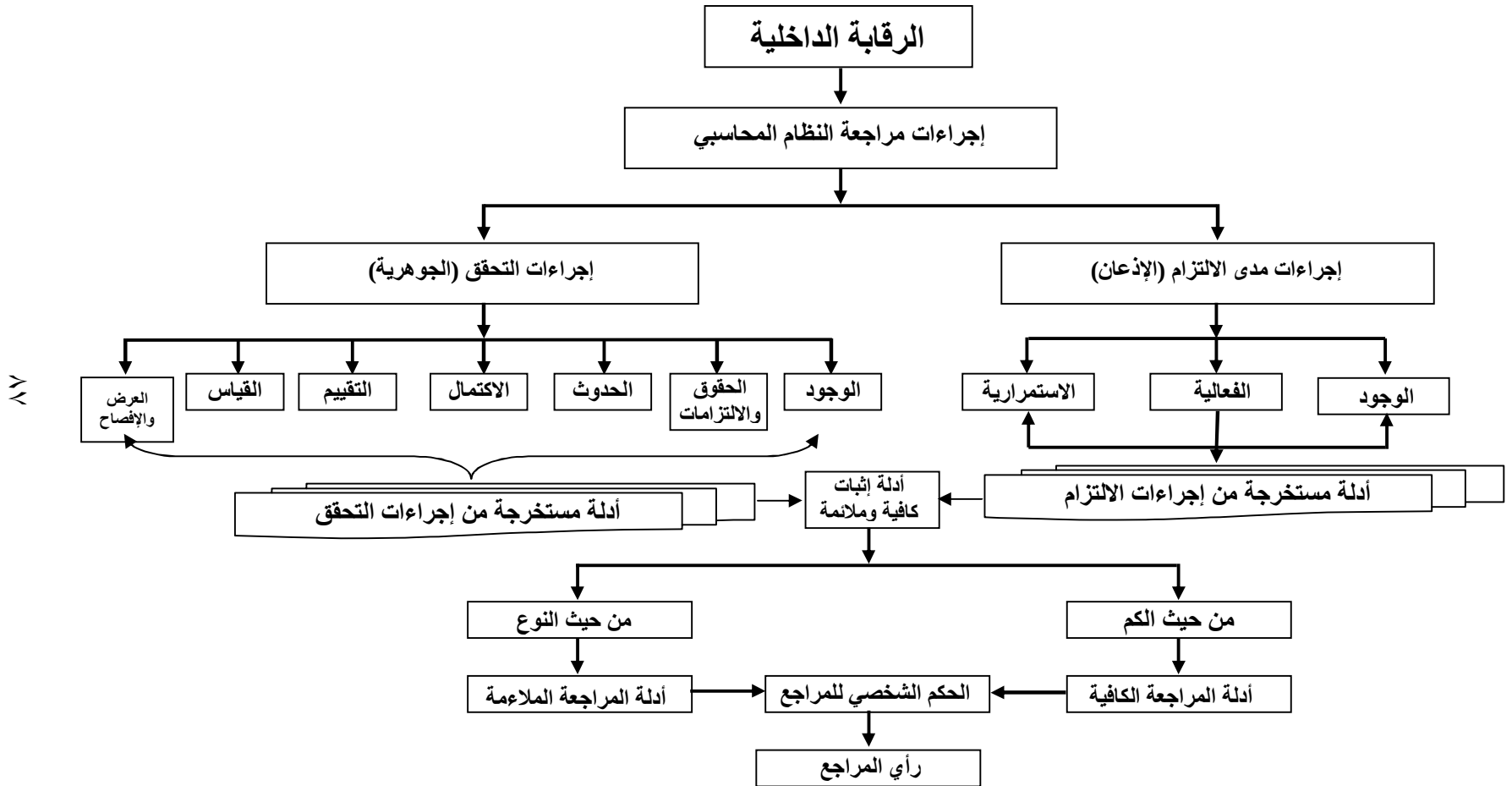
- د. أحمد محمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٤ ،
- د. أمل عبد الفضيل ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، بدون جهة نشر ، بدون سنة نشر
- د. أمين السيد أحمد لطفي ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٧
- د. أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٨ .
- د. أمين السيد أحمد لطفي ، معالجة متقدمة لاستخدام مراقبي الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٩٧ ،
- د. جلال الشافعي ، مبادئ المراجعة ، الزقازيق ، مكتبة المدينة ، ١٩٨٤
- د. حسن أحمد غلاب ، د. منير سالم ، د. طارق عبد العظيم : الأصول العلمية للمحاسبة المالية ، القاهرة مكتبة عين شمس ، ١٩٩٣ .
- د. زكريا محمد صادق : مراجعة الحسابات ، بدون جهة نشر ، ١٩٨٩
- د. طارق عبد العظيم أحمد ، دراسات وبحوث في المراجعة المتقدمة ، بنها ، مكتبة الجامعة ، ٢٠١٠ .
- د. طارق عبد العظيم أحمد ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية ، بنها ، مكتبة الجامعة ٢٠٠٩ .
- د. عبد الحميد احمد شاهين ، إطار مقترح لتفعيل الدور الاقتصادي للمراجعة في مجال حقوق الملكية الفكرية مع دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية - تجارة بني سويف - القاهرة - السنة ١٢ - العدد الثاني - يوليو ٢٠٠٩ ،
- د. علي أحمد زين ، أساسيات المراجعة ، الإطار النظري والمجال التطبيقي ، جامعة حلوان ، جهاز نشر وتوزيع الكتب الجامعية ، ٢٠١٠

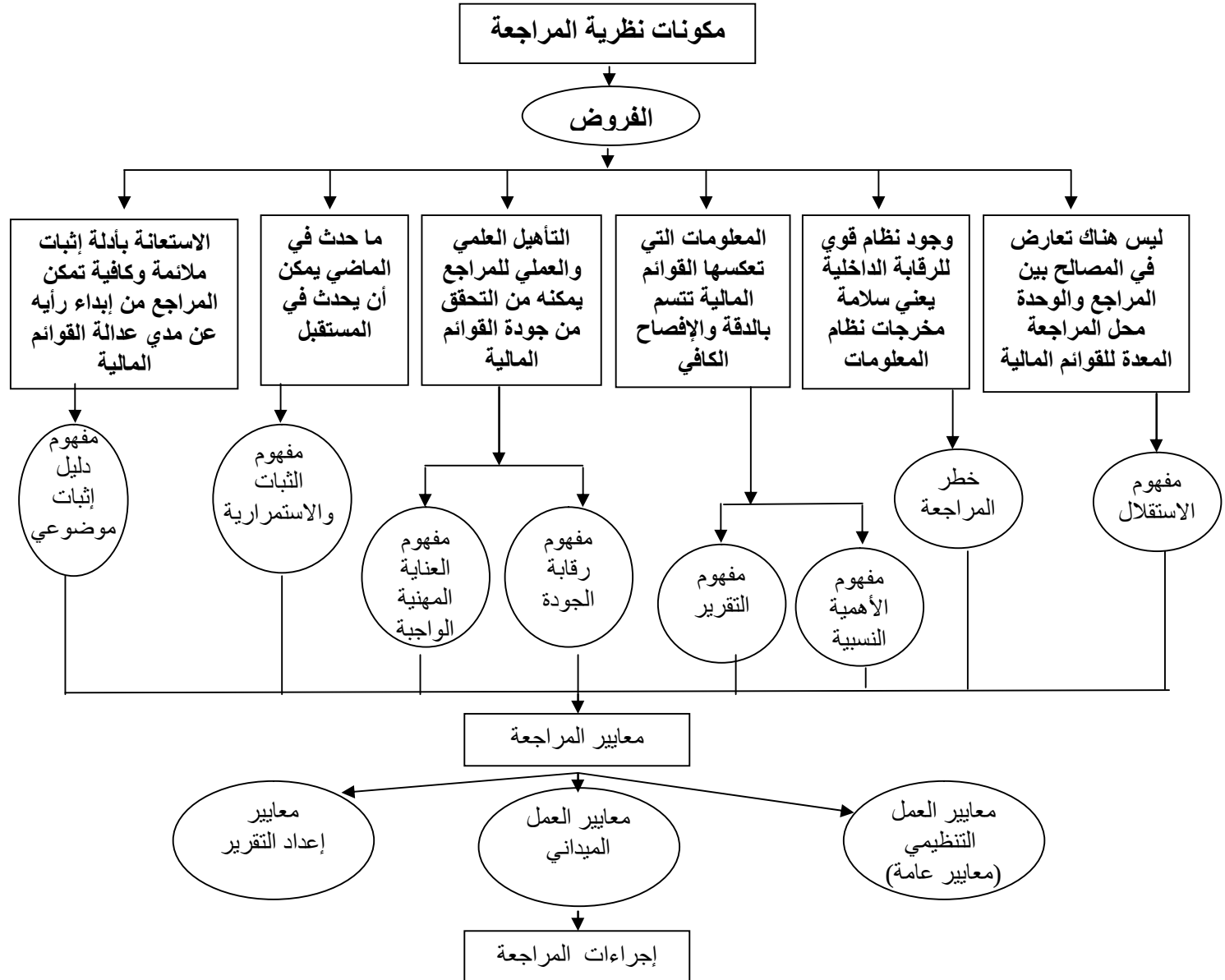
- د. محمد السعيد الشناوي ، أساسيات المراجعة ، بنها ، مكتبة الجامعة ، ٢٠٠٦
- د. محمد توفيق محمد ، دكتور سمير شحاتة عوض ، دكتور صفوت مصطفى، المدخل الحديث للمراجعة، القاهرة ، بدون جهة نشر، ٢٠٠٣
- د. محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ، ٢٠٠١ .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

- "A special report by the committee on statistical sampling of the American Institute of Certified Public Accountants", which was published in the Journal of Accountancy, in slightly altered form (July 1964)
- John C. Anderson and James M. Kraushaar, Measurement Error and Statistical sampling in Auditing: The Potential effects, the accounting review. Vol. LXI, No. 3, July 1986
- AICPA, AICPA Professional Standards. Vol. 1, Auditing, op.cit., p. 285.
- American Institute of Certified Public Accountants, Audit risk and Materiality in conducting and Audit" statement on auditing standards N 47, ALCPA
- Arens, Alvin, A., James K. Loebbecke: Auditing "An Integrated Approach", Prentice Hall, Seventh Ed., 1997
- Cuching, B.E. Searfoss, D.G. and Randall, R. N. "Materiality Allocation in Audit Planning: a Feasibility Study", Journal of Accounting Research, vol. 17, Supplement, 1979
- David N. Richiuite, DBA. CPA, Auditing concepts and standards, South Western Publishing Co., 1982
- Herbert Arkin, Handbook of sampling for auditing and accounting. Third Edition, McGraw-Hill Book Company, New York, 1982
- Howard F. Stettler, Auditing Principles. Fourth Edition, Prentice Hall, 1983
- International Federation of Accountants, Auditing & Guidelines, July, 1979.

- Karl M. Wig: Knowledge Management: An Introduction and perspective, the journal of knowledge management. Vol. 1, no.1, knowledge Reach institute Inc. 1994
- Maria, Pallante, The Process of Policy making: from IP Audit to valuation and Management, September 200 At:
- Paul J. Beck and Ira Solomon, Sampling Risks and Audit Consequences under Alternative Testing Approaches. The Accounting Review, Vol. LX, No.4, October 1985
- R.G. Brown, Objective International Evaluation. The Journal of Accountancy, Nov., 1952.
- Roger, Hermanson and Others. Auditing Theory and Practice, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1976
- Roger, Hermanson and Others. Auditing Theory and Practice, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1976.
www.ninch.org/copyright/2002/pallante,outline,pdf.





ويوضح الشكل التالي طبيعة وأهداف نظام الرقابة الداخلية بما يتضمنه من رقابة محاسبية ورقابة إدارية.

