معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)
مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس
عند مراجعة قوائم مالية

معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)

مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	١-٣
خصائص الغش والتدليس	٤-١٢
مسئوليات المسئولين عن الحوكمة و الإدارة	١٣-١٦
المحددات المتأصلة لعملية المراجعة في سياق الغش والتدليس	١٧-٢٠
مسئوليات المراقب عن اكتشاف التحريفات الهامة الناتجة عن الغش والتدليس	٢١-٢٢
الشك المهني	٢٣-٢٦
المناقشة ما بين أعضاء فريق العمل	٢٧-٣٢
إجراءات تقييم المخاطر	٣٣-٥٦
تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس	٥٧-٦٠
ردود الأفعال تجاه مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس	٦١-٨٢
تقييم أدلة المراجعة	٨٣-٨٩
إقرارات الإدارة	٩٠-٩٢
الاتصال مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة	٩٣-١٠١

	الفقرات
إبلاغ السلطات التنظيمية و الرقابية	١٠٢
عدم قدرة مراقب الحسابات على الاستمرار فى عملية المراجعة	١٠٣-١٠٦
التوثيق	١٠٧-١١١

ملحق (١) أمثلة على عوامل خطر الغش والتدليس
ملحق (٢) أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس التى تم تقييمها
ملحق (٣) أمثلة على الظروف التى تُشير إلى احتمالية حدوث الغش والتدليس

معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)
مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية

المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس في مراجعة القوائم المالية كما أنه يتطرق بالتفصيل إلى كيفية تطبيق المعايير والإرشادات في معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" ومعيار المراجعة المصرى رقم (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" فيما يتعلق بمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس. و من المفروض أن تدمج المعايير والإرشادات المقدمة في هذا المعيار مع إجراءات المراجعة الكلية.

٢- هذا المعيار:

- يفرق بين الغش والخطأ، ويصف نوعي الغش المتعلقين بمهمة المراقب وهما التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول والتحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة، ويصف المسئوليات المتعلقة بأولئك المسئولين عن الحوكمة وإدارة المنشأة لمنع واكتشاف الغش والتدليس، كما يصف المحددات المتأصلة لعملية المراجعة في سياق الغش والتدليس ويوضح مسئوليات المراقب لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش.
- يتطلب من المراقب الحفاظ على أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة ناتجة عن الغش والتدليس وذلك على الرغم من خبرة المراقب السابقة بأمانة ونزاهة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في المنشأة.
- يتطلب من أعضاء فريق العمل مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس ويتطلب من الشريك المسئول ان يضع فى حسبانة الأمور التي ينبغي إبلاغها لأعضاء فريق العمل غير المشتركين في المناقشة.
- يتطلب من مراقب الحسابات :
  - القيام بالإجراءات التي تمكنه من الحصول على المعلومات التي تستخدم في تحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس.

- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش على كل من مستوى القوائم المالية و مستوى التأكيد والمخاطر التي تم تقييمها والتي قد تتسبب في تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش، وتقييم تصميم نظم الرقابة الداخلية للمنشأة ويتضمن ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها أم لا.
- تحديد ردود الأفعال الكلية لمواجهة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية ، ويضع ذلك في اعتباره عند توزيع العمل على العاملين والإشراف عليهم كما يضع في اعتباره السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة كما يضيف عنصر عدم إمكانية التنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المفترض أداؤها.
- تصميم وأداء إجراءات مراجعة لمواجهة مخاطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة.
- تحديد ردود الأفعال لمواجهة الأخطار التي تم تحديدها المتعلقة بالتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس.
- دراسة ما إذا كان التحريف الذي تم تحديده دليلا على الغش.
- الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بالغش والتدليس.
- الاتصال مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة.

- توفير إرشادات تتعلق بالاتصالات مع السلطات التنظيمية و الرقابية.
- توفير إرشادات في حالة مواجهة المراقب لظروف استثنائية نتيجة لتحريف ناتج عن غش أو اشتباه في غش ، تجعل قدرة المراقب على استكمال عملية المراجعة محل تساؤل.
- يوضح متطلبات التوثيق

٣- لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً ينبغي على المراقب عند التخطيط وأداء المراجعة أن يأخذ في اعتباره مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الأخطاء والغش والتدليس في القوائم المالية.

خصائص الغش والتدليس

٤- قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية بسبب الغش أو الخطأ ويكون العنصر الفاصل بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الفعل الأساسي الذي تسبب في تحريف القوائم المالية متعمداً أم غير متعمد.

٥- يشير مصطلح "خطأ" إلى تحريف غير متعمد في القوائم المالية ويشمل ذلك حذف مبلغ أو إفصاح مثل:

- خطأ في جمع أو تشغيل البيانات التي تستخدم فى إعداد القوائم المالية.
- تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو أو سوء تفسير للحقائق.
- خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التبويب أو العرض أو الإفصاح.

٦- يشير مصطلح "الغش" إلى عمل متعمد يقوم به فرد أو عدة أفراد من بين أفراد الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير ،ويتعلق ذلك باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية و غير مستحقة. وعلى الرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع النطاق فتحقيقا لمقاصد هذا المعيار يهتم المراقب بالغش الذي يؤدي إلى تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، علماً بأنه ليس من اختصاص المراقب إصدار توصيف قانوني يتعلق بحدوث الغش من عدمه.

ويشار للغش الذي يقوم به فرد أو أكثر من الإدارة أو هؤلاء المسئولين عن الحوكمة بـ"غش الإدارة" ويشار للغش الذي يقوم به فقط موظفين في المنشأة بـ"غش العاملين". وفي أي من الحالتين قد يكون هناك تواطؤ داخل المنشأة أو مع الغير من خارج المنشأة.

٧- هناك نوعان من التحريفات المتعمدة يرتبطان بمهمة المراقب ،هما التحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة والتحريفات الناتجة عن التلاعب فى الأصول.

٨- يتعلق إعداد تقارير مالية مزيفة بتحريفات متعمدة تتضمن حذف أو إسقاط مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدمي القوائم المالية. ويمكن أن يتم إعداد التقارير المالية المزيفة عن طريق ما يلي:

- التلاعب أو التزوير أو التعديل في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية.
- سوء عرض بالقوائم المالية أو إسقاط متعمد فيها للأحداث أو المعاملات أو أية معلومات جوهرية أخرى.
- سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التبويب أو أسلوب العرض أو الإفصاح.

٩- غالبا ما يتعلق إعداد التقارير المالية المزيفة بتجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة التي قد تبدو بصورة أو بأخرى بأنها تعمل بفاعلية ويمكن ارتكاب الغش عن طريق تجاوزات الإدارة لتلك الأنظمة باستخدام أساليب مثل :

- تسجيل قيود يومية وهمية وبخاصة قرب نهاية الفترة المالية للتلاعب بنتائج التشغيل أو الحصول على أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات بصورة غير ملائمة وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير أرصدة الحسابات.
- إسقاط أو تقديم أو تأخير الاعتراف بالأحداث والمعاملات التي حدثت أثناء الفترة المالية المعد عنها القوائم المالية.
- إخفاء أو عدم الإفصاح عن الحقائق التي قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- الاشتراك في معاملات معقدة تكون معدة لإساءة عرض المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- التعديل في السجلات أو الشروط المرتبطة بمعاملات جوهرية وغير عادية.

١٠ – يمكن أن تتسبب جهود الإدارة للتحكم في الإرباح في إعداد تقارير مالية مزيفة وذلك لتضليل مستخدمي القوائم المالية للتأثير على فهمهم لأداء وربحية المنشأة . وقد يبدأ مثل هذا التحكم فى الإيرادات بقيام الإدارة بإجراءات صغيرة أو تعديل غير ملائم في الافتراضات وتغيير في الأحكام . ويمكن أن تؤدي الضغوط والدوافع إلى زيادة هذه الإجراءات بالدرجة التي تتسبب في إعداد التقارير المالية المزيفة. وقد يحدث مثل هذا الموقف عندما تتخذ الإدارة عن عمد – بسبب الضغوط للوفاء بتطلعات السوق أو الرغبة لتعظيم المكافآت المبنية على الأداء – مواقف تؤدي إلى إعداد التقارير المالية المزيفة عن طريق تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا. وفي بعض المنشآت قد يكون لدى الإدارة الدافع لتخفيض الأرباح بمبلغ هام لتقليل الضرائب أو تضخيم الأرباح للحصول على تمويل مصرفي.

١١- يتعلق التلاعب فى الأصول بسرقة أصول المنشأة وغالبا ما يرتكبها العاملين عن طريق سرقة مبالغ صغيرة نسبيا تكون غير مؤثرة، ومن ناحية أخرى يمكن أن تتعلق أيضا ببعض مديري المنشأة الذين هم أكثر قدرة على إخفاء الاختلاسات بطرق يصعب اكتشافها. ويمكن أن يتحقق سوء استخدام الأصول بعدة طرق تشمل :

- اختلاس المتحصلات (مثل توجيه المتحصلات من العملاء الذين تم إعدام أرصدتهم

إلى حسابات بنكية شخصية).

- سرقة الأصول الملموسة أو الممتلكات الفكرية (مثل سرقة مخزون للأغراض الشخصية أو البيع أو سرقة خردة لإعادة بيعها أو التآمر مع منافس عن طريق الإفصاح عن معلومات تكنولوجية خاصة بالمنشأة مقابل أموال).
- قيام المنشأة بدفع أموال عن بضائع غير مستلمة أو خدمات غير مؤداه(مثل السداد لموردين وهميين أو العمولات التي يدفعها الموردين لمندوبي الشراء من أجل رفع الأسعار أو السداد لموظفين وهميين).
- استخدام أصول المنشأة استخداما شخصيا (مثل استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو كقرض لطرف ذو علاقة) .

وغالبا ما يصاحب سوء استخدام الأصول سجلات مزيفة أوُمضلله أو وثائق حتى يتم إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو أنها قد استخدمت بدون الاعتماد الملائم .

١٢- يرتبط الغش والتدليس بدافع أو ضغط يؤدي لارتكاب الغش مع وجود فرصة سانحة لعمل ذلك وإضفاء المنطقية علي الإجراء. وقد يكون للأفراد دافع لإساءة استخدام الأصول كأن يعيش أغلب الأفراد بطريقة لا تتناسب مع دخولهم .ويمكن إعداد تقارير مالية مزيفة بسبب الضغوط علي الإدارة من مصادر خارج أو داخل المنشأة لتحقيق هدف الأرباح المتوقع (والذي ربما يكون غيـر واقعي) وخاصة عندما تكون النتائج المترتبة علي فشل الإدارة في الوفاء بالأهداف المالية جوهرية. وقد تكون الفرصة لإعداد تقارير مالية مزيفة أو سوء استخدام الأصول سانحة عندما يعتقد الفرد أنه يمكنه اختراق نظام الرقابة الداخلية مثلاً ، بسبب أنه موضع ثقة أو علي دراية بنقاط ضعف معينة في نظام الرقابة الداخلية .وقد يكون لدى الأفراد القدره علي تبرير فعل الغش بأسباب معقولة فبعض الأفراد لديهم اتجاه أو شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية تسمح لهم ـ عن علم ـ بارتكاب فعل غير شريف عن عمد . ومع ذلك فحتى الأفراد الشرفاء يمكنهم القيام بالغش والتدليس في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كافية للتأثير عليهم .

مسئوليات المسئولين عن الحوكمة والإدارة

١٣- تظل المسئولية الأساسية لمنع واكتشاف الغش والتدليس في يد أولئك المسئولين عن حوكمة المنشأة وعن إداراتها. ويمكن أن تتنوع المسئوليات المتعلقة بأولئك المسئولين عن الحوكمة

والإدارة حسب المنشأة. وفي بعض المنشآت قد يكون هيكل الحوكمة غير رسمي بشكل واضح بسبب أن المسئولين عن الحوكمة قد يكونوا هم أنفسهم المسئولين عن إدارة المنشأة.

١٤- من المهم أن تقوم الإدارة ، إلي جانب مسئولي الحوكمة ، بالتركيز الشديد علي منع الغش مما قد يقلل من فرص حدوثه ويقوم بردعه، مما قد يؤدي إلي اقتناع الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمالية اكتشافهم ومعاقبتهم . ويرتبط هذا بإيجاد بيئة أمينة و سلوك أخلاقي. و تقوم الإدارة وهؤلاء المسئولون عن الحوكمة، استنادا على مجموعة قوية من القيم الأساسية، بتوضيح و إظهار مثل هذه البيئة للعاملين باعتبارها أساسا لهم عن كيفية إدارة المنشأة لنشاطها .ويشمل إيجاد بيئة أمينة وسلوك أخلاقي توفير بيئة عمل إيجابية تتمثل في التعيين والتدريب وترقية العاملين الملائمين وتتطلب الحصول على تأكيدات دورية من العاملين عن مدى تفهمهم لمسئولياتهم واتخاذ الإجراء المناسب تجاه أي غش أو تدليس فعلي أو مشتبه به أو مزمع .

١٥- يقع علي عاتق أولئك المسئولين عن حوكمة المنشاة مسئولية ضمان وضع نظام رقابة داخلية والحفاظ عليه لتقديم تأكد مناسب يتعلق بمصداقية التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة وذلك من خلال إشراف الإدارة. ويمكن أن يساعد الإشراف النشط من قبل هؤلاء المسئولين عن الحوكمة في تعزيز التزام الإدارة بإيجاد بيئة أمينة وسلوك أخلاقي .و يأخذ المسئولون عن الحوكمة في اعتبارهم عند ممارسة مسئولية الإشراف احتمالية تجاوزات الإدارة للرقابة أو غير ذلك من استخدام نفوذ غير ملائم في عملية إعداد التقارير المالية مثل جهود الإدارة للتحكم فى الأرباح للتأثير علي توقعات المحللين بالنسبة لأداء المنشأة و ربحيتها.

١٦- يقع علي عاتق الإدارة، وكذا المسئولين عن الحوكمة ، مسئولية إيجاد بيئة رقابية مناسبة والمحافظة علي تطبيق السياسات والإجراءات لتساعد في تحقيق هدف ضمان سير نشاط المنشاة بانتظام و فاعلية، قدر المستطاع . وتشمل تلك المسئولية وضع أنظمة الرقابة والحفاظ عليها والتي تتعلق بهدف المنشأة في إعداد قوائم مالية تعبر بصورة عادلة وواضحة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وإدارة المخاطر التي قد تؤدي إلي حدوث تحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية . وقد تؤدي مثل هذه الأنظمة إلي تخفيض مخاطر التحريفات ولكنها لا تقضي عليها بصورة كلية .

وتضع الإدارة في اعتبارها عند تحديد أنظمة الرقابة التي يجب أن تنفذها لمنع الغش واكتشافه

مخاطر إمكان تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش. وكجزء من هذا الاعتبار يمكن أن تستنتج الإدارة أنه ليس من المجدي اقتصادياً تطبيق عنصر رقابة معين والاحتفاظ به لتقليل التحريفات الجوهرية الناجمة عن الغش.

المحددات المتأصلة لعملية المراجعة في سياق الغش والتدليس

١٧- كما هو وارد في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) "الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها" فإن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من التعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية معدة ، في جميع جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مطبق . وبسبب المحددات المتأصلة لعملية المراجعة يكون هناك خطر لا يمكن تلافيه وهو عدم اكتشاف بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية علي الرغم من أنه تم تخطيط وأداء عملية المراجعة بصورة ملائمة طبقا لمعايير المراجعة المصرية .

١٨- يعتبر خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أكبر من خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ وذلك لأن الغش والتدليس قد يرتبط بترتيبات معقده ومنظمة بحرص ومصممة لإخفاء عملية الغش مثل التزوير أو عدم تسجيل معاملات متعمد أو إقرارات غير سليمة متعمدة يتم تقديمها إلي مراقب الحسابات. وقد تكون مثل هذه المحاولات للإخفاء أصعب في اكتشافها عندما يصاحبها تواطؤ، فقد يعتقد المراقب ـ بسبب هذا التواطؤ ـ أن أدلة المراجعة مقنعه بينما هي في الواقع زائفة .

وتعتمد قدرة المراقب على اكتشاف الغش علي عدة عوامل مثل مهارة المرتكب وتكرار ومدى التلاعب ودرجة التواطؤ المتعلق بالموضوع والحجم النسبي للمبالغ التي تم التلاعب فيها و الدرجة الوظيفية للأفراد المرتبطين بالموضوع . في الوقت الذي يمكن للمراقب أن يكون قادراً علي تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش فإنه من الصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في مناطق الحكم الشخصي مثل التقديرات المحاسبية ناتجة عن غش أم عن خطأ .

١٩- علاوة علي ذلك يكون خطر عدم اكتشاف المراقب للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن غش المديرين أكبر من تلك الناتجة عن غش العاملين ، وذلك بسبب أن المديرين غالبا ما يكونون في مواقع تمكنهم من التلاعب في السجلات المحاسبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة وتقديم معلومات مالية زائفة . فيمكن أن تكون بعض مستويات الإدارة في موقع يمكنها من تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات غش مماثلة يقوم بها عاملون آخرون و يتم ذلك مثلاً عن

طريق توجيه مرءوسيهم لتسجيل معاملات بالخطأ أو لإخفائها• وبحكم موقع السلطة المخولة للمديرين داخل المنشأة يكون لهم القدرة إما بتوجيه العاملين للقيام بشيء أو طلب خدماتهم للمساعدة في القيام بعملية غش أو تدليس سواء بعلم أو بدون علم العاملين .

٢٠- لا يدل الاكتشاف اللاحق لتحريف هام ومؤثر في القوائم المالية ناتج عن غش أو تدليس في حد ذاته على الفشل في الالتزام بمعايير المراجعة المصرية . و يسرى هذا على وجه الخصوص على بعض الأنواع المحددة من التحريفات المتعمدة حيث أن إجراءات المراجعة قد تكون غير فعاله لاكتشاف تحريف متعمد تم إخفاؤه من خلال التواطؤ بين واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو هؤلاء المسئولون عن الحوكمة أو العاملين أو الغير أو ذلك التحريف بوثائق مزورة . ويتم تحديد ما إذا كان المراقب قد قام بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية فى ضوء إجراءات المراجعة التي تم القيام بها في هذه الظروف، ومدي كفاية وملاءمة أدله المراجعة التي تم الحصول عليها وملاءمة تقرير مراقب الحسابات استناداً علي تقييم هذه الأدلة .

مسئوليات المراقب عن اكتشاف التحريفات الهامة الناتجة عن الغش والتدليس

٢١- يحصل المراقب الذي يقوم بعملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية علي تأكد معقول بان القوائم المالية ككل خالية من أيه تحريفات هامة و مؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ . ولا يمكن للمراقب الحصول على تأكد حاسم بأنه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية بسبب عدة عوامل مثل استخدام الحكم الشخصي واستخدام العينة و المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية وحقيقة أن الكثير من أدله المراجعة المتاحة مقنعة أكثر منها حاسمة في طبيعتها .

٢٢- أثناء الحصول على التأكد المناسب يتبع المراقب أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة ويأخذ في اعتباره احتمالية تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة ويكون مدركا لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون ملائمة في سياق خطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن الغش و التدليس. ويقدم الجزء المتبقي من هذا المعيار إرشادات إضافية تتعلق بمراعاة مخاطر الغش و التدليس في عملية المراجعة ووضع إجراءات لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش و التدليس.

الشك المهني

٢٣- كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) ، يقوم المراقب بتخطيط وأداء

عملية المراجعة متخذاً موقف التشكك المهني وأن يكون مدركا للعوامل التي قد تؤدي إلي عدم مصداقية القوائم المالية مثل إمكانية وجود ظروف قد تؤدي إلي تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثراً. وبسبب خصائص الغش والتدليس يكون سلوك المراقب الخاص بالشك المهني هام علي وجه الخصوص عند دراسة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش و التدليس.
و الشك المهنى هو نمط فى التصرف يتضمن عقلية متسائلة كما يتضمن تقييم حذر لأدلة المراجعة. ويتطلب الشك المهني تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات وأدله المراجعة التي تم الحصول عليها ترجح وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

معيار رقم(٢٤٠)

مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية

٢٤ – ينبغي علي المراقب الحفاظ علي أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة وأن يكون مدركا لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وذلك علي الرغم من خبرة المراقب السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسئولين عن الحوكمة .

٢٥- كما هو موضح في معيار المراجعة المصرى رقم (٣١٥)تُسهم الخبرة السابقة للمراقب مع المنشأة في التوصل لفهم للمنشأة ومع ذلك فعلي الرغم من أنه لا يمكن أن يتوقع من المراقب أن يتغاضى تماما عن خبرته السابقة مع المنشأة بشأن أمانه ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسئولين عن الحوكمة ، يكون الحفاظ علي أسلوب الشك المهني هاما لأنه قد يحدث تغييراً في الظروف. وعندما يقوم مراقب الحسابات بإجراء استفسارات وأداء إجراءات مراجعة أخري يقوم بممارسة الشك المهني و عليه ألا يرضى بأدلة مراجعة غير مقنعة بالقدر الكافي استنادا علي اعتقاده بأن الإدارة وأولئك المسئولون عن الحوكمة أمناء ويتمتعون بالنزاهة. وفيما يتعلق بالمسئولين عن الحوكمة ، يعني حفاظ المراقب على أسلوب الشك المهني أن يأخذ المراقب في اعتباره و بحرص شديد منطقية وردود الأفعال تجاه الاستفسارات مع المسئولين عن الحوكمة وغير ذلك من المعلومات التي تم الحصول عليها منهم في ضوء جميع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة .

٢٦- نادرا ما تشمل عملية المراجعة التي تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية تقييم سلامة المستندات. ولا يكون المراقب مدربا كخبير أو متوقع أن يكون كذلك بالنسبة لمثل هذا التقييم . وعلاوة علي ذلك يمكن ألا يكتشف المراقب وجود تعديل في محتويات مستند، مثل اتفاق جانبي لم تفصح عنه الإدارة أو الغير للمراقب. ويأخذ المراقب في اعتباره أثناء المراجعة مصداقية المعلومات

التي سيستخدمها كأدلة للمراجعة ويتضمن ذلك مراعاة عناصر الرقابة أثناء إعدادها والحفاظ عليها متي أمكن. وإذا لم يكن هناك سببا يجعل المراقب يعتقد شيئاً خلاف ذلك ، يقبل المراقب في العادة السجلات والمستندات باعتبارها سليمة . ومع ذلك فلو أن الظروف التي تم تحديدها أثناء المُراجعة جعلت المراقب يعتقد أن المستند يمكن ألا يكون سليماً أو أن محتويات هذا المستند قد تم تعديلها ، يقوم المراقب في هذه الحالة بإجراء المزيد من الاستفسارات مثلا عن طريق التأكد مباشرة مع الطرف الثالث (الغير) أو يأخذ في اعتباره الاستعانة بخبير لتقييم صحة المستند.

المناقشة ما بين أعضاء فريق العمل

٢٧- ينبغي علي أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أو التدليس.

٢٨- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) من أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر . وتلقي هذه المناقشة الضوء علي قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

وتشمل المناقشة الشريك المسئول الذي يستخدم الحكم المهني وخبرته السابقة مع المنشأة ومعرفته بالتطورات الحالية لتحديد الأعضاء الآخرين من فريق العمل الذي ينبغي أن ينضموا للمناقشة .وفي العادة تضم المناقشة الأعضاء الأساسيين في فريق العمل كما تتيح هذه المناقشة الفرص لأعضاء فريق العمل الأكثر خبرة للمشاركة بتصوراتهم عن كيفية وإمكانية تعرض القوائم المالية لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

٢٩- علي الشريك المسئول تحديد الأمور التي ينبغي إبلاغها لأعضاء فريق العمل غير المشتركين في المناقشة . فليس هناك داع لإبلاغ جميع أعضاء فريق العمل بالقرارات التي تم التوصل إليها في هذه المناقشة . فعلي سبيل المثال أي عضو من فريق العمل مشترك في مراجعة أحد الفروع أو الوحدات التابعة للمنشأة ليس بحاجة لمعرفة القرارات التي تم التوصل إليها بخصوص أحد الفروع أو الوحدات الأخرى للمنشأة .

٣٠- تتم المناقشة بعقل متنبه يضع جانبا أى اعتقاد قد يعتقده فريق العمل يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة والمسئولون عن الحوكمة . وعادة ما تتضمن المناقشة الآتي :

- تبادل الأفكار بين أعضاء فريق العمل بخصوص الكيفية والجزئية التى يعتقدون أنه

يمكن ان تتعرض القوائم المالية فيها لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وأيضا كيفية إعداد الإدارة لتقارير مالية مزورة وإخفائها وكيفية إساءة استخدام أصول المنشأة .

- دراسة الظروف التي قد تشير إلى التحكم في الإيرادات والممارسات التي قد تقوم بها الإدارة في التحكم فى الأرباح والتي قد تؤدي إلي إعداد تقارير مالية مزورة .
- دراسة العوامل الخارجية والداخلية المعروفة التي تؤثر علي المنشأة والتى قد تشكل دافعاً أو تمثل ضغطاً علي الإدارة أو غيرها لارتكاب الغش وتتيح الفرصة لارتكاب الغش والتدليس وتشير إلى إمكانية تبرير الإدارة أو غيرها لارتكاب الغش بأسباب معقولة ولكنها غير صحيحة.
- دراسة مدى تدخل الإدارة فى الإشراف علي العاملين الذي لديهم إمكانية الوصول علي المال أو غيره من الأصول القابلة للتعرض لإساءة الاستخدام .
- دراسة أي تغييرات غير عادية أو غيرُمفسرة في سلوك الإدارة أو العاملين أو أسلوب معيشتهم مما قد يسترعى انتباه فريق العمل .
- التأكيد على أهمية الحفاظ علي حالة ذهنية جيدة طوال عملية المراجعة وذلك لاحتمالية حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .
- دراسة أنواع الظروف التي لو صادفت المراقب قد تشير الي احتمالية وجود غش أو تدليس .
- دراسة كيفية دمج عنصر عدم القدرة على التنبؤ مع طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها .
- دراسة إجراءات المراجعة التي يمكن اختيارها لمواجهة إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش ، وما إذا كانت بعض أنواع إجراءات المراجعة أكثر فاعلية من غيرها .
- دراسة أيه دعاوى بالغش والتدليس يكتشفها المراقب .
- دراسة خطر تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية.

٣١- تُعد مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش جزءاً هاماً من عملية المراجعة ، فهي تتيح للمراقب الأخذ في الاعتبار رد الفعل الملائم لمواجهة إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش ولتحديد أي من أعضاء فريق العمل سيقوم بإجراءات مراجعة معينة .

وتمكن المناقشة أيضا المراقب أن يحدد كيفية مشاركة فريق العمل فيما يتعلق بنتائج إجراءات

المراجعة وكيفية التعامل مع أية دعاوى بالغش تنمو إلى علمه. وكثير من عمليات المراجعة الصغيرة تتم مراجعتها بالكامل بمعرفة الشريك المسئول (الذي قد يكون مزاول فرد). وفي مثل هذه المواقف وبعد قيام الشريك المسئول بنفسه بالتخطيط لعملية المراجعة يضع في اعتباره قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.

٣٢- من المهم أن يستمر أعضاء فريق العمل بعد المناقشة الأولية أثناء التخطيط لعملية المراجعة وأيضا علي فترات طوال عملية المراجعة في الاتصال وتبادل المعلومات التي تم الحصول عليها والتي يمكن أن تؤثر علي تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس ، أو علي إجراءات المراجعة التي تم أداؤها لمواجهة هذه المخاطر ، فعلي سبيل المثال بالنسبة لبعض المنشآت قد يكون من الملائم أن تحدث المناقشة عند فحص المعلومات المالية الدورية للمنشأة .

إجراءات تقييم المخاطر

٣٣- يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر من أجل التوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها ويتضمن ذلك الرقابة الداخلية كما هو مطلوب في معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) ، وكجزء من هذا العمل يقوم المراقب بأداء الإجراءات التالية من أجل الحصول علي معلومات تستخدم لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش :

(أ) عمل استفسارات من الإدارة، والمسئولين عن الحوكمة و غيرهم من داخل المنشأة – كما هو ملائم – والحصول علي فهم عن كيفية ممارسة المسئولين عن الحوكمة لعملية الإشراف علي إجراءات الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش ونظام الرقابة الداخلية الذى وضعته الإدارة لتخفيف هذه المخاطر .

(ب) دراسة إمكانية وجود خطر أو أكثر من مخاطر الغش والتدليس .

(ج) دراسة أية نسب أو مؤشرات غير عادية أو غير متوقعة يتم تحديدها عند أداء الإجراءات التحليلية.

(د) دراسة باقي المعلومات التي قد تفيد في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

الاستفسارات والحصول على فهم لطبيعة الإشراف الذي يمارسه المسئولون عن الحوكمة

٣٤- ينبغي علي المراقب عند التوصل لفهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية ، أن يقوم باستفسارات من الإدارة تتعلق بالآتي :

(١) تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً ناتج عن الغش.

و(ب) الإجراءات التى تتبعها الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس داخل المنشأة ، ويتضمن ذلك أية مخاطر معينة للغش تكون الإدارة قد حددتها أو رصيد حساب أو فئة من معاملات أو الإفصاحات التى يمكن أن يقع فيها خطر من مخاطر الغش والتدليس.

و(ج) إبلاغات الإدارة – إن وجدت – لأولئك المسئولون عن الحوكمة بما يتعلق بالإجراءات التى تتبعها لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس في المنشأة.

و(د) إبلاغات الإدارة – إن وجدت – للعاملين بخصوص آرائها عن ممارسات النشاط والسلوك الأخلاقي فى المنشأة .

٣٥- حيث أن الإدارة هى المسئولة عن الرقابة الداخلية للمنشأة وعن إعداد القوائم المالية فإنه من الملائم للمراقب عمل استفسارات من الإدارة بخصوص تقييمها لخطر التحريف الهام والمؤثر وأنظمة الرقابة الموضوعة لمنع الغش واكتشافه. وتختلف طبيعة ومدى تكرار تقييم الإدارة لمثل هذا الخطر والأنظمة من منشأة إلى أخرى فقد تقوم الإدارة فى بعض المنشآت بعمل تقييم تفصيلي على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة وفى منشأة أخرى يكون تقييم الإدارة أقل من حيث الرسمية وأقل تكرارية. وفى بعض المنشآت وعلى الأخص المنشآت الصغيرة قد يكون التركيز فى التقييم على مخاطر غش العاملين أو سوء استخدام الأصول.

وترتبط طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لخطر التحريف الهام والمؤثر بتفهم المراقب لبيئة الرقابة في المنشأة. فعلى سبيل المثال يعتبر عدم قيام الإدارة بعمل تقييم لخطر الغش والتدليس في بعض الظروف دليلاً على عدم إعطاء الإدارة الأهمية الكافية للرقابة الداخلية .

٣٦- يمكن للمدير المالك في المنشأة الصغيرة المُدارة بأصحابها أن يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية عنه في المنشأة الأكبر و يعوض هذا بصورة عامة عن الفرص المحدودة في توزيع الاختصاصات.ومن جانب آخر يمكن أن يكون المدير المالك أكثر قدرة على تجاوز أنظمة الرقابة بسبب النظام غير الرسمي للرقابة الداخلية. ويأخذ المراقب هذا في حسبانه عند تحديده لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

٣٧- عند قيام المراقب بعمل استفسارات كجزء من محاولة التوصل لفهم إجراءات الإدارة

لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس في المنشأة، يقوم بالاستفسار عن الإجراءات لمواجهة دعاوى الغش والتدليس الداخلية والخارجية التي تؤثر على المنشأة.وبالنسبة للمنشأة ذات الأماكن المتعددة ، يقوم المراقب بالاستفسار عن طبيعة ومدى مراقبة أماكن التشغيل أو قطاعات النشاط وما إذا كان هناك مواقع تشغيل معينة أو قطاعات للنشاط تزيد بها إمكانية حدوث غش وتدليس.

٣٨- على المراقب القيام بعمل استفسارات مع الإدارة و أعضاء المراجعة الداخلية وغيرها من داخل المنشأة متى كان ذلك ملائماً لتحديد ما إذا كانت لديهم أية خلفية عن عملية غش حقيقية أو مشتبه فى حدوثها أو محتملة قد تؤثر على المنشأة.

٣٩- على الرغم من أن الاستفسارات التي يقوم بها المراقب من الإدارة يمكن أن توفر معلومات مفيدة تتعلق بمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية الناتجة عن غش العاملين، إلا أنه من غير المحتمل أن تقدم مثل هذه الاستفسارات معلومات مفيدة تتعلق بمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية الناتجة عن غش الإدارة.ويمكن أن يكون عمل استفسارات من آخرين داخل المنشأة بالإضافة إلى الإدارة مفيداً في تزويد المراقب بوجهة نظر تختلف عن الإدارة وعن هؤلاء المسئولين عن عملية إعداد التقارير المالية. ويمكن أن تتيح مثل هذه الاستفسارات الفرصة للأفراد لنقل معلومات للمراقب لم يكن من الممكن نقلها بطريقة أخرى. ويستخدم مراقب الحسابات الحكم الشخصى المهني في تحديد الأشخاص الآخرين داخل المنشأة الذين يمكن توجيه الاستفسارات إليهم ومدى هذه الاستفسارات. وباتخاذ المراقب هذا القرار يضع في اعتباره ما إذا كان الآخرين من داخل المنشأة يمكن أن يكونوا قادرين على توفير معلومات قد تكون مفيدة له فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

٤٠- يقوم المراقب بعمل استفسارات من أعضاء المراجعة الداخلية في المنشآت التي لديها وظيفة المراجعة الداخلية وتناقش هذه الاستفسارات آراء المراجع الداخلي التي تخص مخاطر الغش والتدليس وما إذا كان أعضاء المراجعة الداخلية قد قاموا أثناء العام بأداء أية إجراءات لاكتشاف عمليات الغش والتدليس وما إذا كانت الإدارة قد استجابت على نحو مرض لأية نتائج تم التوصل لها بسبب إتباع هذه الإجراءات وما إذا كان لدى هؤلاء الأعضاء معرفة بأي عملية غش فعليه أو مشتبه بها أو محتملة.

٤١- وتشمل الأمثلة التالية الآخرين من داخل المنشأة الذين يمكن أن يوجه المراقب لهم استفسارات عن وجود أو الاشتباه بوجود عمليات الغش:

- أفراد التشغيل الذين ليست لهم صلة مباشرة بعملية إعداد التقارير المالية.
- عاملون فى مستويات مختلفة من السلطة.
- عاملون مرتبطون ببدء وإعداد وتسجيل المعاملات المُعقدة أو غير العادية وهؤلاء الذين يشرفون على أو يقومون بمراقبة مثل هؤلاء العاملين.
- المستشار القانوني الداخلي.
- مسئول السلوك المهني أو شخص يماثلة.
- الشخص أو الأشخاص المسئولين عن التعامل مع دعاوى الغش والتدليس.

٤٢- يتبع المراقب أسلوب الشك المهنى عند تقييم ردود الإدارة على الاستفسارات مدركاً أن الإدارة غالباً ما تكون فى أفضل مكانه تمكنها من ارتكاب أعمال الغش والتدليس ، وبناء عليه يستخدم المراقب الحكم الشخصى المهنى عند تحديد متى يكون من الضرورى تعزيز ردود الإدارة على الاستفسارات بمعلومات أخرى. و عندما تكون الردود على الاستفسارات متعارضة ، يسعى مراقب الحسابات لحل هذا التعارض.

٤٣- ينبغى على مراقب الحسابات التوصل لفهم عن كيفية ممارسة هؤلاء المسئولون عن الحوكمة للإشراف على عمليات الإدارة لتحديد مخاطر عمليات الغش والتدليس داخل المنشأة ونظام الرقابة الداخلية الذي وضعته الإدارة لتخفيف هذه المخاطر والاستجابة لها.

٤٤- تقع على عاتق هؤلاء المسئولون عن الحوكمة مسئولية إشرافية تتعلق بالتنظيم ومراقبة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالقوانين. وحيث أنه من الممكن أن تتنوع مسئوليات هؤلاء المسئولون عن الحوكمة والإدارة من منشأة لأخرى ، يكون من الهام أن يتوصل مراقب الحسابات لفهم المسئولية الخاصة بكل منهم وذلك ليتمكن المراقب من التوصل لفهم الإشراف الذى يمارسه الأشخاص المناسبين. ويشمل هؤلاء المسئولون عن الحوكمة الإدارة عندما تقوم بأداء مثل هذه المهام و تظهر هذه الحالة بوضوح فى حالة المنشآت الصغيرة.

٤٥- يمكن أن يقدم التوصل إلي فهم عن كيفية ممارسة هؤلاء المسئولين عن الحوكمة للإشراف

علي عمليات الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشاة والاستجابة لها والرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة لتخفيف هذه المخاطر توضيحاً يتعلق بقابلية تعرض المنشأة لغش الإدارة و مدي كفاية مثل هذه الرقابة الداخلية وكفاءة الإدارة ونزاهتها . ويمكن للمراقب التوصل لفهم عن طريق قيامة بإجراءات مثل حضور اجتماعات تتم فيها مثل هذه المناقشات وقراءة محاضر مثل هذه الاجتماعات أو بعمل استفسارات من هؤلاء المسئولون عن الحوكمة .

٤٦- ينبغي علي المراقب عمل استفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأية عملية غش فعليه أو مشتبه بها أو محتملة تؤثر علي المنشأة .

٤٧- يقوم مراقب الحسابات بعمل استفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة لتعزيز ردود الإدارة على هذه الاستفسارات. وعندما تكون الردود على الاستفسارات متعارضة ، يحصل المراقب علي أدله مراجعة إضافية لحل هذا التعارض . ويمكن أن تساعد أيضا الاستفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة المراقب في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش .

دراسة عوامل خطر الغش والتدليس

٤٨- عند التوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ينبغي أن يضع المراقب في اعتباره ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها تشير إلي وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش .

٤٩- إن حقيقة أن عمليات الغش والتدليس دائما ما تكون مخفاه يجعل من الصعب جداً اكتشافها. ومع ذلك فعند التوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ، يمكن أن يتعرف مراقب الحسابات علي الأحداث أو الظروف التي تشكل دافعاً أو ضغطاً يدفع لارتكاب عملية الغش أو يتيح فرصة لارتكاب عملية الغش ويشار لمثل هذه الأحداث أو الظروف بـ "عوامل خطر الغش" فعلي سبيل المثال :

- قد تؤدي الرغبة في تلبية توقعات الغير للحصول على تمويل إضافي لحقوق الملكية إلي خلق دافع لارتكاب عملية الغش .
- قد تؤدي الرغبة في الحصول على مكافآت هائلة في حالة الوفاء بتحقيق الأرباح السابق تقديرها بصورة غير واقعية إلي خلق دافع لارتكاب عملية الغش .
- يمكن أن تتيح بيئة الرقابة غير الفعالة فرصة لارتكاب عملية الغش .

و في حين أن عوامل خطر الغش قد لا تشير بالضرورة إلي وجود عملية غش إلا أنها غالباً ما توجد في ظروف حدثت فيها عمليات غش وتدليس . ويمكن أن يؤثر وجود عوامل خطر غش وتدليس علي تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر .

٥٠- ليس من السهل ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها، وتختلف أهمية عوامل خطر الغش من منشأة إلي أخرى فيمكن أن توجد بعض من هذه العوامل في منشآت لا تشكل الظروف المحددة بها مخاطر تحريف هام ومؤثر. وبناء عليه يمارس المراقب الحكم الشخصى المهني عند تحديده لوجود عامل من عوامل خطر الغش وما إذا كان سيتم وضعه في الاعتبار عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش في القوائم المالية.

٥١- ويقدم الملحق رقم (١) لهذا المعيار أمثلة عن عوامل خطر الغش المرتبطة بإعداد تقارير مالية مزيفة وإساءة استخدام الأصول. ويتم تصنيف عوامل الخطر هذه بناء علي ثلاث حالات تكون موجودة عند حدوث عملية غش وهى : دافعاً أو ضغطاً لارتكاب عملية الغش والتدليس ، وفرصة سانحة لارتكاب الغش ، والقدرة على تبرير الغش .
وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش والتدليس الموضحة في الملحق (١) تغطي العديد من المواقف التي يمكن أن يواجهها المراقب إلا أنها مجرد أمثلة ويمكن وجود عوامل خطر أخرى . ويجب أن يكون المراقب منتبها لعوامل الخطر الخاصة بالمنشأة غير الواردة في الملحق (١) كما أن جميع الأمثلة في الملحق (١) ليست مناسبة في جميع المواقف ، فبعضها قد يكون ذو أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة وذات خصائص الملكية المختلفة وفي النشاطات المختلفة أو بسبب اختلافات أخري في الخصائص والظروف .

٥٢- إن لخصائص حجم المنشأة ومدي تشابكها وملكيتها تأثيراً هاماً علي رأي المراقب وذلك فيما يخص عوامل خطر الغش والتدليس ذات الصلة . فعلي سبيل المثال في حالة المنشأة الكبيرة عادة ما يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره العوامل التي تحد عموماً من السلوك غير الملائم الذي تقوم به الإدارة مثل فاعلية هؤلاء المسئولين عن الحوكمة ووظيفة المراجعة الداخلية ووجود وتنفيذ ميثاق سلوك رسمي .وعلاوة على ذلك فإن عوامل خطر الغش التي تتم دراستها على مستوي تشغيل قطاع النشاط يمكن أن تقدم تفسيرات مختلفة عن مجرد دراستها على مستوى المنشاة ، وفي حاله المنشأة الصغيرة قد تكون بعض أو كل هذه الاعتبارات غير قابلة للتطبيق أو أقل أهمية فعلي سبيل المثال قد لا يكون للمنشأة الصغيرة ميثاق سلوك مكتوب

ولكن بدلاً من ذلك تكون قد قامت بخلق ثقافة تؤكد علي أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصال الشفهي وبأخذ الإدارة كمثال يحتذي به .

ولا تدل هيمنة فرد واحد علي الإدارة في منشأة صغيرة عموما ، وفي حد ذاتها ، علي فشل الإدارة في إظهار وتوصيل سلوك ملائم يتعلق بالرقابة الداخلية و عملية إعداد التقارير المالية .ففي بعض المنشآت يمكن أن تعوض الحاجة إلي سلطة الإدارة عن أنظمة الرقابة الضعيفة وتخفض من خطر غش العاملين. ومع ذلك فإن هيمنة فرد واحد علي الإدارة يمكن أن يشكل جانباً من جوانب الضعف المحتمل حيث أن هناك فرصة لتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

دراسة العلاقات غير العادية وغير المتوقعة

٥٣- ينبغي علي المراقب ، عند قيامة بعمل إجراءات تحليلية للتوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية ،أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقات غير العادية وغير المتوقعة التي يمكن أن تشير إلي مخاطر التحريفات الهامة الناتجة عن الغش.

٥٤- يمكن أن تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ ونسب و اتجاهات قد تشير إلي أمور تتعلق بالقوائم المالية والتأثير على عملية المراجعة .وبأدائه للإجراءات التحليلية ينمي المراقب توقعاته بخصوص العلاقات المتوقعة التي يكون من المتوقع وجودها إلى حد معقول استنادا إلى فهم المراقب للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها وعندما تؤدي المقارنة بين تلك التوقعات وبين المبالغ المسجلة أو نسب تم الحصول عليها من مبالغ مسجلة إلى ظهور علاقات غير عادية أو غير متوقعة ، يقوم المراقب بدراسة تلك النتائج لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش. وتتضمن الإجراءات التحليلية إجراءات تتعلق بحسابات الإيرادات مع هدف تحديد أية علاقات غير عادية أو غير متوقعة يمكن أن تشير إلي مخاطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن إعداد تقارير مالية مزيفة ، مثل مبيعات وهمية أو مرتجعات ضخمة من عملاء والتي قد تشير إلى اتفاقيات جانبية غير مفصح عنها .

دراسة المعلومات الأخرى

٥٥- ينبغي علي المراقب عند التوصل إلي فهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية، أن يفكر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها تشير إلى مخاطر تحريف هام ومؤثر ناتجة عن الغش .

٥٦- بالإضافة إلى المعلومات التي تم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية ، يقوم المراقب بدراسة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها عن المنشأة وبيئتها والتي قد تساعد في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش . ويمكن أن تساعد المناقشة بين أعضاء الفريق الموضحة في الفقرات من "٢٧" إلى "٣٢" في تقديم معلومات تساعد علي تحديد مثل هذه المخاطر . وبالإضافة إلي ذلك يمكن أن تساعد المعلومات التي تم الحصول عليها من عملية قبول مراقب الحسابات للعملاء أو الاستمرار معهم والخبرة المكتسبة من مهام أخرى تم أداؤها لصالح المنشأة - مثل مهام فحص المعلومات المالية الدورية – فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش .

تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس

٥٧- ينبغي علي المراقب عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي القوائم المالية وعلى مستوي التأكد لفئة من المعاملات أو أرصده الحسابات أو الافصاحات تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش . وتعتبر المخاطر التي تم تقييمها على أنها تؤدي إلى حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش مخاطر جوهريه ، وبناء عليه ينبغي علي المراقب أن يقوم بتقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة بما فى ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة ويقوم بتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها .

٥٨- يستخدم المراقب الحكم المهني لقياس مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش حيث يقوم بما يلي :-

(أ) تحديد مخاطر الغش عن طريق دراسة المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر ودراسة فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية .

و(ب) ربط مخاطر الغش التي تم تحديدها بما يمكن أن يحدث من خطأ عند مستوي التأكد .

و(ج) دراسة القيمة المتوقعة للتحريفات المحتملة بما في ذلك إمكانية أن يؤدى الخطر إلي حدوث تحريفات متعددة واحتمالية حدوث الخطر.

٥٩- من المهم أن يتوصل المراقب إلي تفهم لأنظمة الرقابة التي صممتها الإدارة ونفذتها لمنع الغش واكتشافه وذلك لأنه بتصميم وتنفيذ هذه الأنظمة يمكن للإدارة أن تتخذ أحكاماً شخصية تتعلق بطبيعة ومدي الأنظمة التي تختارها لتولي هذا الأمر ويمكن أن يعلم المراقب على سبيل المثال

أن الإدارة اختارت وهي واعية قبول المخاطر التي تصاحب عدم وجود فصل في الاختصاصات وغالبا ما يكون هذا هو الحال في المنشأة الصغيرة حيث يمارس المالك إشرافاً يومياً علي العمليات. ويمكن أن تكون المعلومات التي تم الحصول عليها من هذا التفهم مفيدة أيضا في تحديد عوامل خطر الغش التي يمكن أن تؤثر علي تقييم المراقب لمخاطر احتواء القوائم المالية علي تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.

مخاطر الغش في الإيرادات

٦٠- غالبا ما تنتج التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة من تضخيم الإيرادات (على سبيل المثال ، من خلال الاعتراف المبكر بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية) أو تخفيض الإيرادات (على سبيل المثال : من خلال ترحيل الإيرادات إلى فترة لاحقة دون وجود سبب) . ومن ثم فعادة ما يفترض المراقب وجود مخاطر للغش في الاعتراف بالإيرادات و يقوم بدراسة ما هو نوع الإيراد أو ما هى معاملات الإيراد أو التأكيدات التي يمكن أن تؤدي إلي حدوث مثل هذه المخاطر . وتعتبر مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والمتعلقة بالاعتراف بالإيراد مخاطر جوهرية يجب مواجهتها طبقا للفقرات "٥٧" ، "٦١" . ويتضمن الملحق (٣) أمثله علي ردود الأفعال تجاه تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن إعداد تقارير مزورة ناتجة عن الاعتراف بالإيراد. وإذا لم يقم المراقب ، لظرف ما ، بتحديد الاعتراف بالإيراد كخطر من مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش يقوم المراقب بتوثيق الأسباب التي تؤيد النتيجة التي توصل إليها كما هو مطلوب طبقا للفقرة "١١٠" .

ردود الأفعال تجاه مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس

٦١- ينبغي علي المراقب تحديد ردود أفعال عامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش علي مستوي القوائم المالية . وعليه أن يصمم ويقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها ومداها لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها علي مستوي التأكيد .

٦٢- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) من المراقب أن يقوم بأداء إجراءات تحقق تكون على وجه التحديد من أجل مواجهة المخاطر التي تم تقييمها علي أنها مخاطر جوهرية .

٦٣- يستجيب المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش علي النحو التالي :

(أ) رد فعل له تأثير كلي علي كيفية سير عملية المراجعة ، ألا وهو شك مهني زائد ورد فعل يتعلق باعتبارات أكثر عموما بعيدا عن الإجراءات المحددة التي تم التخطيط لها بصورة أو بأخرى.

(ب) رد فعل تجاه المخاطر التي تم تقييمها علي مستوى التأكيد تتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي ينبغي أداؤها .

(ج) رد فعل للمخاطر التي تم تحديدها يتعلق بأداء بعض إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش المتعلقة بتجاوزات الإدارة للرقابة مع الأخذ في الاعتبار الطرق التي لا يمكن التنبؤ بها و التي يمكن أن يحدث عن طريقها مثل هذه التجاوزات .

٦٤- يمكن أن يؤثر رد الفعل لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش علي الشك المهني للمراقب علي النحو التالي :

(١) حساسية متزايدة عند اختيار طبيعة ومدى المستندات المؤيدة للمعاملات الهامة والمؤثرة التي سيتم اختبارها.

(٢) إدراك متزايد للحاجة لتعزيز تفسيرات أو إقرارات الإدارة المتعلقة بالأمور الهامة والمؤثرة.

٦٥- يمكن أن يستنتج المراقب أنه لن يكون من العملي وضع إجراءات مراجعة يمكن أن تواجه مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش بصورة كافية . وفي مثل هذه الظروف يقوم المراقب بدراسة التأثيرات علي عملية المراجعة (راجع الفقرات "٨٩" ، "١٠٣") .

ردود الأفعال العامة

٦٦- عند تحديد ردود الأفعال العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي القوائم المالية ، ينبغى علي مراقب الحسابات أن :

(أ) يدرس اختيار فريق العمل و الإشراف عليه .

(ب) يدرس السياسات المحاسبية المستخدمة بالمنشأة .

(ج) يدخل عنصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة .

٦٧- يجب أن تتناسب معرفة ومهارة وقدرة الأفراد المكلفين بأداء مسئوليات عملية هامة مع تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس في هذه العملية .ومثال على ذلك أن يواجه المراقب المخاطر المحددة للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس وذلك بتعيين أفراد إضافيين من ذوي المهارات المتخصصة والمعارف مثل خبراء تكنولوجيا المعلومات، أو بواسطة تعيين أفراد أكثر خبرة في العملية. وبالإضافة إلى ذلك فإن مدي الإشراف يعكس قدرة تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس وكذا كفاءة أعضاء فريق العمل الذين يقومون بأداء العمل .

٦٨- يدرس المراقب أسلوب اختيار وتطبيق الإدارة للسياسات المحاسبية الهامة وبصفة خاصة تلك المرتبطة بقياسات غير موضوعية ومعاملات معقدة .و يضع المراقب في اعتباره ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية يعد مؤشرا علي إعداد تقارير مالية مزيفة وناتجة عن جهود الإدارة في التحكم في الأرباح لكي تخدع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدي فهمهم وإدراكهم لأداء وربحية المنشأة .

٦٩- عادة ما يكون الأفراد داخل المنشاة الذين هم على دراية بإجراءات المراجعة التي تتم عادة على العمليات أكثر قدرة على إخفاء الغش فى التقارير المالية المزيفة . لذلك يدخل المراقب أحد عناصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها. و يمكن تحقيق هذا علي سبيل المثال بواسطة عمل إجراءات هامة على أرصدة حسابات مختارة وتأكيدات لم يتم اختبارها نظرا لأهميتها أو لخطرها وتعديل توقيت إجراءات المراجعة عن التوقيت المتوقع واستخدام طرق مختلفة لأخذ العينات وإتمام إجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع علي أساس غير معلن .

إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي التأكيد

٧٠- إن رد فعل المراقب للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوى التأكيد يمكن أن يشمل تغيير طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة بالطرق التالية :

- يمكن أن تكون طبيعة إجراءات المراجعة التي ستتم في حاجة إلي التغيير للحصول علي أدلة مراجعة أكثر مصداقية وذو صلة بالموضوع أو للحصول علي معلومات مؤيدة إضافية وهذا

يمكن أن يؤثر على كل من نوع إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها ودرجة تنوعها. ويمكن أن تكون الملاحظة المادية أو التفتيش علي أصول بعينها أكثر أهمية ،أو أن يختار المراقب استخدام أساليب المراجعة القائمة على الحاسب الآلي وذلك لجمع أدلة أكثر عن البيانات الموجودة في الحسابات الهامة أو في ملفات المعاملات الاليكترونية. و بالإضافة إلي ذلك يمكن أن يصمم المراقب إجراءات للحصول علي معلومات إضافية مؤيدة.على سبيل المثال إذا رأى المراقب أن الإدارة واقعة تحت ضغط لتحقيق الإيرادات المتوقعة فإنه يمكن أن يكون هناك خطر ذو صلة بهذا الموضوع بأن تقوم الإدارة بتضخيم المبيعات وذلك بتعديل اتفاقيات تشمل بنودا تعوق الاعتراف بالإيراد أو بفاتورة المبيعات قبل التسليم. وفي هذه الظروف فإن المراقب يمكن علي سبيل المثال أن يقوم بتصميم مصادقات خارجية ليست فقط للتأكيد علي المبالغ المستحقة ولكن أيضا للتأكيد علي تفاصيل اتفاقيات المبيعات بما في ذلك التاريخ و أية حقوق لرد المبيعات وشروط التسليم . وبالإضافة لذلك يمكن أن يجد المراقب انه من الفعال أن يكمل مثل هذه المصادقات الخارجية باستفسارات من أفراد غير مختصين بالنواحي المالية في المنشأة وذلك فيما يخص أية تغييرات في اتفاقيات المبيعات أو شروط التسليم .

- يمكن أن يكون توقيت الإجراءات الهامة في حاجة إلي تعديل. ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل إلي استنتاج أن القيام باختبارات هامة في نهاية أو بالقرب من نهاية الفترة هو الأفضل لمواجهة خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش. ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل لنتيجة أنه بفرض وجود مخاطر التحريف المقصود أو التلاعب فإن تأجيل إجراءات المراجعة للوصول إلى استنتاجات من تاريخ دورى إلي نهاية الفترة لن يكون فعالا. وعلي العكس من ذلك فعلي سبيل المثال فإن تحريفا ناتجاً عن الاعتراف بإيرادات غير سليمة يمكن أن يكون قد بدأ في فترة دورية و هنا يمكن لمراقب الحسابات أن يختار أن تطبيق إجراءات التحقق علي المعاملات مبكراً قبل ذلك أو على مدار الفترة المعد عنها التقرير.
- يعكس مدي الإجراءات المطبقة مدي تقدير المخاطر في التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. ومثال لذلك زيادة حجم العينات أو عمل إجراءات تحليلية علي مستوي أكثر تفصيلا، كما أن أساليب المراجعة بالحاسب الآلي يمكن أن تمكن من اختبارات أكثر شمولا للمعاملات الاليكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن تستخدم مثل هذه الأساليب لاختيار عينة من المعاملات من الملفات الاليكترونية الهامة وذلك لانتقاء المعاملات ذات الخصائص المحددة أو لاختبار المجتمع بكامله بدلا من العينة.

٧١- إذا قام مراقب الحسابات بتحديد احد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس بأنه يؤثر علي كميات المخزون فإن فحص سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة يمكن أن يساعد في تحديد المواقع أو الأصناف التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون . ويمكن أن تؤدي مثل هذه المراجعة إلي قرار لمراقبة جرد المخزون في مواقع محددة وعلي أسس غير معلنه أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع فى نفس التاريخ .

٧٢- يمكن لمراقب الحسابات تحديد أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس تؤثر علي عدد من الحسابات والتأكيدات بما في ذلك تقييم الأصول والتقديرات المتعلقة بمعاملات محددة (مثل عمليات الاقتناء أو إعادة الهيكلة أو التصرف في احد قطاعات النشاط) أو التزامات أخرى هامة مستحقة (مثل التزامات مزايا العاملين عن التقاعد بعد نهاية الخدمة والتزامات مواجهة البيئة). كما أن الخطر يمكن أن يرتبط بالتغييرات الهامة في الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المتكررة. ويمكن أن تساعد – المعلومات التي تجمع من خلال التوصل لفهم المنشأة وبيئتها – مراقب الحسابات في تقييم مدي معقولية تقديرات الإدارة والأحكام والافتراضات الخاصة بها. و يمكن أيضا أن يعطي الفحص بأثر رجعي للأحكام والافتراضات الإدارية المشابهة المطبقة في فترات سابقة تفسيرا لمدي معقولية الأحكام والافتراضات التي تدعم تقديرات الإدارة .

٧٣- ويعرض الملحق رقم (٢) من هذا المعيار أمثلة لإجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. وهذا الملحق يشمل أمثلة على ردود الأفعال لتقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن التقارير المالية المزيفة وسوء استخدام الأصول.

إجراءات المراجعة لمواجهة تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية

٧٤- كما تم ذكره في الفقرة "١٩" تكون الإدارة في موقع فريد يمكنها من ارتكاب التزوير بسبب قدرة الإدارة على التلاعب المباشر أو غير المباشر في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مزيفة وذلك بالتجاوز عن أنظمة الرقابة التي تبدو أنها تعمل بفعالية. وبينما يتنوع مستوي خطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة من منشأة لأخرى فإن الخطر مع ذلك يكون موجودا في جميع المنشآت وهو خطر هام للتحريف المؤثر الناتج عن الغش والتدليس وبالتالي فبالإضافة إلي ردود

الأفعال العامة للتعامل مع خطر التحريف المؤثر الناتج عن الغش والتدليس وردود الأفعال للتعامل مع الخطر الذي تم تقييمه للتحريف المؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي التأكيد يقوم المراقب بعمل إجراءات للمراجعة وذلك لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

٧٥- تبين الفقرات من "٧٦" إلى "٨٢" إجراءات المراجعة المطلوبة لمواجهة خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة . كما أن المراقب يأخذ في اعتباره وجود تجاوزات للإدارة تستدعى قيامه بعمل إجراءات غير تلك المشار إليها في هذه الفقرات .

٧٦- يجب على المراقب لمواجهة خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة، أن يصمم ويؤدي إجراءات للمراجعة من أجل:

(أ) اختبار مدي سلامة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسويات التي تمت عند إعداد القوائم المالية .

و(ب) فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف التحيز الذي يمكن أن يتسبب في تحريف مؤثر ناتج عن الغش والتدليس .

و(ج) التوصل إلي تفهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة التي أصبح المراقب علي علم بها والتي تكون خارج النطاق المعتاد للنشاط الخاص بالمنشأة أو تلك المعاملات التى تبدو غير عادية فى ضوء تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها .

قيود اليومية والتسويات الأخرى

٧٧- غالبا ما يشمل التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية الناتج عن الغش والتدليس التلاعب في عملية إعداد التقارير المالية وذلك بتسجيل قيود يومية غير ملائمة أو غير معتمدة خلال العام أو في نهاية الفترة ، أو عمل تسويات لمبالغ ظهرت في القوائم المالية ولم تظهر في قيود اليومية الرسمية، وذلك مثل تسويات القوائم المالية المجمعة وإعادة التبويب. و ينبغي علي مراقب الحسابات عند تصميم والقيام بإجراءات المراجعة لاختبار مدي صحة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام والتسويات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية القيام بما يلي:

(أ) التوصل إلي فهم لعملية إعداد التقارير المالية للمنشأة والضوابط التي تتم علي قيود اليومية والتسويات الأخرى.

و(ب) تقييم تصميم أنظمة الرقابة علي قيود اليومية والتسويات الأخرى ويحدد ما إذا كان قد تم تنفيذها.

و(ج) القيام بالاستفسارات من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية عن أية أنشطة غير مناسبة أو غير عادية خاصة بعملية إعداد قيود اليومية والتسويات الأخرى.

و(د) تحديد توقيت الاختبار .

و(هـ) تحديد واختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى لاختبارها .

٧٨- بغرض تحديد و اختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى من أجل الاختبار وتحديد الأسلوب الأمثل لفحص المستندات المؤيدة للبنود التي تم اختيارها يضع مراقب الحسابات في اعتباره ما يلى:

- *تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس*- يمكن أن يساعد وجود عوامل خطر الغش والتدليس والمعلومات الأخرى التي حصل عليها المراقب أثناء تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس في تحديد فئات محددة من قيود اليومية والتسويات الأخرى من أجل الاختبار.

- *أنظمة الرقابة التي تم تنفيذها علي قيود اليومية والتسويات الأخرى* – يمكن أن تقلل أنظمة الرقابة الفعالة علي إعداد وترحيل قيود اليومية والتسويات الأخرى من مدي اختبارات التحقق اللازمة بشرط أن يكون المراقب قد اختبر مدي فعالية تشغيل هذه الأنظمة.

- *عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها* - بالنسبة لكثير من المنشآت تشمل القيود الروتينية للمعاملات خليط من الإجراءات والخطوات اليدوية والاليكترونية. وبالمثل فإن تسجيل قيود اليومية والتسويات الأخرى يمكن أن يشمل إجراءات وخطوات يدوية واليكترونية. وعند استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية إعداد التقارير المالية فإن إعداد قيود اليومية والتسويات الأخرى تتواجد فقط بالشكل الالكتروني.

- *خصائص قيود اليومية أو التسويات الأخرى المزيفة* - غالبا ما يكون لقيود اليومية أو التسويات الأخرى غير الملائمة خصائص فريدة محددة تختص بها. ويمكن أن تشتمل تلك الخصائص قيودا :

(أ) تتم علي حسابات ليست ذات صلة بالموضوع أو غير عادية أو حسابات نادرا ما تستخدم .

(ب) تتم بواسطة أفراد لا يقومون عادة بعمل قيود اليومية .

(ج) يتم تسجيلها في نهاية المدة أو قيود بعد الإقفال والتي يكون لديها القليل من التفسير و الوصف أو بدون أي تفسير أو وصف .

(د) تتم أما قبل أو أثناء إعداد القوائم المالية والتي لا يكون لها أرقام حسابات.

(هـ) تحتوي علي أرقام (صحيحة) أو مقربه لأرقام تنتهي بنفس الرقم .

- *طبيعة ومدى تعقيد الحسابات* – يمكن أن تتم قيود اليومية أو التسويات غير الملائمة علي حسابات :

(أ) تحتوي علي معاملات تكون معقدة أو غير عادية في طبيعتها .

(ب) تحتوي علي تقديرات هامة وتسويات نهاية المدة .

(ج) كانت عرضة للتحريفات في الماضي .

(د) لم يتم تسويتها بانتظام أو أنها تحتوي علي فروق لم يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتسويتها .

(هـ) تحتوي علي معاملات تمت بين شركات المجموعة .

(و) تشترك في خطر قد تم تحديده يخص تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس .

وعند مراجعة المنشآت التي لديها عدة مواقع أو عدة كيانات يجب الاهتمام باختيار قيود يومية من مواقع متعددة .

- *قيود اليومية أو التسويات الأخري التى تم إثباتها خارج النظام المعتاد للنشاط* – قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لنفس مستوي الرقابة الداخلية مثل قيود اليومية المستخدمة علي أسس متكررة لتسجيل المعاملات مثل المبيعات الشهرية والمشتريات والمدفوعات النقدية .

٧٩- يستخدم مراقب الحسابات الحكم المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدي اختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى، ولأن قيود اليومية المزيفة هي والتسويات الأخرى غالبا ما تتم في نهاية الفترة المالية فإنه من المعتاد بالنسبة لمراقب الحسابات ان يختار قيود اليومية والتسويات الأخرى التي تتم في ذلك الوقت . ومع هذا وبسبب إمكانية حدوث التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية والناتج عن الغش والتدليس خلال الفترة المالية و إمكانية القيام بجهود مكثفة لإخفاء كيفية القيام بعملية التزوير ، على مراقب الحسابات أن يأخذ في اعتباره ما إذا كان هناك حاجة أيضا لاختبار قيود اليومية والتسويات أخرى خلال الفترة المالية .

التقديرات المحاسبية

٨٠- عند إعداد القوائم المالية فإن الإدارة تكون مسئولة عن استخدام عدد من الأحكام الشخصية والافتراضات التي تؤثر في التقديرات المحاسبية الهامة و أيضاً عن مراقبة مدي معقولية مثل هذه التقديرات علي أسس مستمرة.و غالبا ما يتم إعداد التقارير المالية المزيفة من خلال التحريف المقصود للتقديرات المحاسبية. وعند فحص التقديرات المحاسبية لكشف التحيز الذي يمكن أن ينشأ عنها التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس ينبغي علي المراقب أن :

(أ) يدرس ما إذا كانت الاختلافات بين التقديرات المدعمة بأدلة المراجعة والتقديرات الموجودة في القوائم المالية حتى ولو كانت معقولة، تشير الى تحيز محتمل من ناحية إدارة المنشأة وفي هذه الحالة فإن على مراقب الحسابات أن يعيد النظر في التقديرات ككل .

(ب) يقوم بعمل فحص بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الهامة والظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. والهدف من هذا الفحص هو تحديد ما إذا كانت هناك أدلة علي تحيز محتمل من ناحية الإدارة. و ليس المقصود من ذلك جعل الأحكام المهنية التي اتخذها مراقب الحسابات في العام السابق والذي كانت مبنية علي أساس المعلومات المتاحة في ذلك الوقت في موضع تساؤل .

٨١- إذا قام مراقب الحسابات بتحديد تحيز محتمل من ناحية الإدارة عند عمل التقديرات المحاسبية فعليه أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الظروف التي أنتجت مثل هذا التحيز تمثل خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش . وعند عمل التقديرات المحاسبية يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره ما إذا كانت أفعال الإدارة تبدو بأنها تخفض أو تضخم فى المخصصات بنفس الطريقة و ذلك لعمل توازن فى الأرباح علي فترتين ماليتين أو أكثر أو أن تحقق المستوي المطلوب من الأرباح لكي تقوم بخداع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدي فهمهم لأداء وربحية المنشأة .

الأسباب المنطقية للمعاملات الهامة

٨٢- يحصل مراقب الحسابات على فهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة والتي تكون خارج مسار أنشطة المنشأة أو تلك التي تبدو أنها غير عادية فى ضوء فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي حصل عليها أثناء المراجعة. والغرض من الحصول على هذا الفهم هو أن يدرس ما إذا كانت الأسباب المنطقية (أو عدم وجودها) تفترض أن المعاملات

يمكن أن تكون قد تمت من أجل إعداد تقارير مالية مزيفة أو لحجب سوء استخدام الأصول . وعند الوصول إلي مثل هذا الفهم فعلي مراقب الحسابات أن يضع في اعتباره التالي:

- ما إذا كان شكل هذه المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم (علي سبيل المثال تلك المعاملات التي تشمل منشآت متعددة داخل مجموعة أو أطراف أخرى متعددة من غير ذوي العلاقة).

- ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة وتفسير مثل هذه المعاملات مع المسئولين عن الحوكمة في المنشأة وما إذا كان هناك عمليات توثيق مناسبة .

- ما إذا كانت الإدارة تصر على معالجة محاسبية خاصة تختلف عن الجوهر الاقتصادى للمعاملة.

- ما إذا كانت المعاملات التي تشمل أطراف أخرى غير داخلة في التجميع وتشمل منشآت ذات أغراض خاصة قد تم فحصها بطريقة جيدة وأنه تم الموافقة عليها واعتمادها بواسطة المسئولين عن الحوكمة في المنشأة .

- ما إذا كانت المعاملات تشمل أطراف أخرى لم تحدد مسبقا أو أطراف ليس لديها القدرة أو القوة المالية لدعم المعاملات بدون مساعدة من المنشأة محل المراجعة .

تقييم أدله المراجعة

٨٣- يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) أن يقوم مراقب الحسابات ، وعلي أساس إجراءات المراجعة التي تمت وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، بتقييم ما إذا كان تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي التأكيد لا يزال ملائماً. و يعد هذا التقييم بصورة أساسية مسالة نوعية تستند علي أساس الحكم الشخصى لمراقب الحسابات .و يمكن أن يعطي مثل هذا التقييم مفهوم أكثر لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس وما إن كانت هناك حاجة إلي إجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة. وكجزء من هذا التقييم ، فإن مراقب الحسابات يضع في اعتباره ما إذا كان قد تم عمل اتصال مناسب مع أفراد فريق العمل

الآخرين خلال عملية المراجعة وذلك بخصوص المعلومات أو الظروف المحددة التى تشير الى خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس.

٨٤- تعتبر عملية مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة . فعند أداء المراقب لإجراءات المراجعة المخطط لها فإن المعلومات التي قد يحصل عليها يمكن أن تختلف بدرجة كبيرة عن تلك المعلومات التي استند إليها في تقييمه مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. فعلي سبيل المثال فقد يصل إلى علم المراقب وجود مخالفات في السجلات المحاسبية أو تعارض أو نقص في الأدلة كما أن العلاقة بين المراقب والإدارة يمكن أن تصبح معقدة أو غير عادية. ويشمل الملحق رقم (٣) أمثلة عن الظروف التي يمكن أن تشير إلى إمكانية حدوث الغش والتدليس .

٨٥- يجب علي مراقب الحسابات أن يدرس ما إذا كانت الإجراءات التحليلية - التي تتم في أو بالقرب من نهاية عملية المراجعة للتوصل إلي الاستنتاج العام عما إذا كانت القوائم المالية ككل متسقة مع معرفة مراقب الحسابات للنشاط - تشير الى خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس لم يتم التعرف عليه سابقا. ويتطلب تحديد الاتجاهات و العلاقات المحددة التى يمكن أن تشير إلى خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس حكما شخصياً مهنياً . والعلاقات غير العادية والتي تشمل إيرادات نهاية السنة والربح قد تكون متصلة بهذا الأمر بصفة خاصة . وهذا يمكن أن يشمل علي سبيل المثال المبالغ الكبيرة من الإيراد غير المبررة والتي تظهر في الأسابيع الأخيرة من الفترة المالية أو أية معاملات غير عادية أو ذلك الدخل الذي لا يتماشى مع اتجاه التدفقات النقدية من التشغيل.

٨٦- عندما يقوم مراقب الحسابات بتحديد عملية تحريف فإنه يتوجب عليه أن يدرس ما إذا كان هذا التحريف يمكن أن يكون مؤشرا عن الغش والتدليس. وان كان هناك مثل هذا المؤشر فإنه يجب على المراقب أن يأخذ في اعتباره مضمون التحريف وعلاقته بالمجالات الأخرى من المراجعة وبصفة خاصة مدي مصداقية إقرارات الإدارة .

٨٧- لا يمكن للمراقب أن يفترض أن واقعة الغش هي واقعة مستقلة بذاتها . كما أنه يجب على المراقب أن يدرس ما إذا كانت التحريفات المكتشفة يمكن أن تكون مؤشرا علي خطر أعلي من التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس في موقع معين. و المثال علي ذلك وجود

تحريفات متعددة في منطقة ما حتى ولو كان التأثير التراكمي لها غير مؤثر يمكن أن تكون مؤشرا علي خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس.

٨٨- إذا اعتقد المراقب أن عملية التحريف تكون أو يمكن أن تكون نتيجة للغش والتدليس ولكن أثر هذا التحريف ليس هاما ومؤثرا على القوائم المالية، فعلى المراقب تقييم التأثيرات وبصفة خاصة تلك التي تتعامل مع الوضع الوظيفي للفرد أو للأفراد المتورطين. ومثال لذلك أن الغش والتدليس الذي يشمل اختلاس النقدية من صندوق المصروفات النثرية يمكن ألا يكون ذو أهمية تذكر بالنسبة للمراقب عند تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس بسبب أن كلا من الطريقة التي يدار بها الصندوق و حجمه قد تؤدى إلى وضع قيد علي مبالغ الخسارة المحتملة وأن حيازة مثل هذه الأموال عادة ما يعهد بها إلي موظف ليس من الإدارة .وعلي العكس من ذلك فإن كان هذا الشأن يشمل مستوي أعلي من الإدارة حتى ولو كانت المبالغ نفسها غير هامة و مؤثرة بالنسبة للقوائم المالية فإنها يمكن أن تكون مؤشرا علي مشكلة أكثر اتساعا وذلك مثل تأثيرات نزاهة الإدارة وفي هذه الظروف فإن المراقب يقوم بإعادة النظر فى تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس وتأثيره علي طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة في التعامل مع المخاطر التي تم تقييمها . وعلى المراقب إعادة النظر في مدي مصداقية الأدلة التي حصل عليها سابقا حيث أصبح هناك شكوك حول مدي صلاحية وصدق الإقرارات التي قدمت وعن مدي صحة السجلات المحاسبية ووثائقها كما أن المراقب يأخذ في اعتباره إمكانية التواطؤ الذي يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف أخرى عند التفكير في مدي مصداقية الأدلة .

٨٩- عندما يتأكد المراقب ، أو أن يكون غير قادر علي التوصل إلي نتيجة ، بوجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس فى القوائم المالية فيجب عليه أن يضع في اعتباره تأثيرها على عملية المراجعة. ويوفر معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠) "الأهمية النسبية في المراجعة"، ومعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات " إرشادات عن تقييم التحريفات والتخلص منها وتأثيرها علي تقرير مراقب الحسابات .

إقرارات الإدارة

٩٠- يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي إقرارات تحريرية من الإدارة بأنها :

(أ) تعترف بمسئوليتها عن تصميم وتنفيذ أعمال الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس.

(ب) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن نتائج تقييمها لخطر أن تحرف القوائم المالية تحريفاً هاماً و مؤثراً نتيجة للغش والتدليس .

(ج) قد أفصحت لمراقب الحسابات بمعرفتها عن أعمال الغش أو أعمال الغش المشتبه فيها والتي تؤثر علي المنشأة وتتعلق:

(١) بالإدارة .

(٢) بالموظفين الذين يلعبون دورا هاما في الرقابة الداخلية .

(٣) بالآخرين عندما يكون لأعمال الغش والتدليس تأثير هام ومؤثر علي القوائم المالية .

(د) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن معلوماتها عن أية دعاوى بالغش أو عن الغش المشتبه فيه تؤثر علي القوائم المالية للمنشأة يقوم الموظفين أوالموظفين السابقين أو المحللين أو المنظمين أو غيرهم بإبلاغها.

٩١- يوفر معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠)"إقرارات الإدارة" إرشادات عن الحصول على إقرارات ملائمة من الإدارة في عملية المراجعة. وبالإضافة إلي اعتراف الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية فإنه من المهم و بغض النظر عن حجم المنشأة أن تعترف الإدارة بمسئوليتها عن نظام الرقابة الداخلية المصمم والمنفذ من أجل منع و اكتشاف أعمال الغش والتدليس .

٩٢- بسبب طبيعة أعمال الغش والتدليس والصعوبات التي يواجهها مراقبي الحسابات في اكتشاف أعمال التحريف الهامة والمؤثرة في القوائم المالية والناتجة عن أعمال الغش والتدليس، يكون من المهم أن يحصل مراقب الحسابات علي إقرار مكتوب من الإدارة يؤكد بأنها قد أفصحت لمراقب الحسابات عن نتائج تقييم الإدارة للخطر من أن القوائم المالية يمكن أن يكون قد تم تحريفها بطريقة هامة ومؤثرة نتيجة لأعمال الغش والتدليس وعن معلوماتها عن أعمال الغش والتدليس الفعلية أو المشتبه فيها أو المحتمل أن تؤثر علي المنشأة .

الاتصال مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة

٩٣- إذا قام المراقب بتحديد عملية غش أو يكون قد حصل علي معلومات تشير إلي إمكانية وجود عملية غش ، فإنه ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ هذه الأمور بأسرع ما يمكن إلي المستوى المناسب من الإدارة .

٩٤- عندما يحصل المراقب علي دليل بوجود عملية غش أو احتمال وجود مثل هذه العمليات، فإنه يكون من المهم إبلاغ هذا الأمر إلى المستوي المناسب من الإدارة بأسرع ما يمكن . وهذا يتساوى حتى لو كان الأمر يعتبر غير هام (علي سبيل المثال ، الاختلاس البسيط الذي يتم بواسطة أحد الموظفين في أحد المستويات الدنيا في المنشأة). ويرجع تحديد المستوي المناسب من الإدارة للإبلاغ عن هذا الأمر إلي الحكم المهني وهو يتأثر بعوامل مثل احتماليه التواطؤ وطبيعة ومقدار عملية الغش والتدليس المشتبه فيها .

وعادة ما يكون مستوي الإدارة المناسب علي الأقل مستوي واحد أعلي من مستوي الشخص الذي يبدو أنه متورط في عملية الغش المشتبه فيها.

٩٥-إذا قام مراقب الحسابات بتحديد عملية غش عن طريق :

(أ) الإدارة .

(ب) الموظفين الذين يلعبون دورا هاماً في عملية الرقابة الداخلية .

(ج) الآخرين عندما تتسبب عملية الغش والتدليس في تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية .

فإنه ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ هذه الأمور إلي المسئولين عن الحوكمة بأسرع ما يمكن.

٩٦- تتم عملية اتصال المراقب مع المسئولين عن الحوكمة إما بطريقة شفهية أو بطريقة تحريرية. ويحدد معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) "الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة "العوامل التي يضعها المراقب في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان سيقوم بالاتصال شفهياً أم تحريريا وطبقا لطبيعة وحساسية عملية الغش والتدليس التي تشمل أفراداً من الإدارة العليا، أو عملية الغش التي ينتج عنها تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية. و يقوم المراقب بالإبلاغ عن مثل هذه الأمور بأسرع ما يمكن وأن يضع في اعتباره أيضا ما إذا كان من الضروري الإبلاغ عن مثل هذه الأمور تحريريا، وإذا شك المراقب في عملية غش تشمل الإدارة

، يقوم بتوصيل هذه الشكوك إلي المسئولين عن الحوكمة وأيضا يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة الضرورية لاستكمال عملية المراجعة .

٩٧- إذا كان هناك شك في نزاهة أو أمانه الإدارة أو فى نزاهة أو أمانه المسئولين عن الحوكمة ، فعلي المراقب أن يسعى للحصول علي الاستشارة القانونية للمساعدة في تحديد الإجراء المناسب الذي سيتم اتخاذه .

٩٨- في المراحل المبكرة من عملية المراجعة ، يصل المراقب إلي تفاهم مع المسئولين عن الحوكمة عن الطبيعة والمدى الذي تصل إليه اتصالات المراقب فيما يخص عملية الغش التي يصبح المراقب علي علم بتورط موظفين بخلاف الإدارة فيها والتي لا ينتج عنها تحريف هام ومؤثر .

٩٩- ينبغي علي المراقب أن يعلم المسئولين عن الحوكمة وكذلك الإدارة بأسرع ما يمكن ، وعلي المستوي المناسب من المسئولية ، بجوانب الضعف الهامة والمؤثرة في تصميم أو تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف عمليات الغش التي يمكن أن تصل إلي علم المراقب واكتشافها.

١٠٠- إذا توصل المراقب إلي أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتجة عن الغش، والتي لم تكن تحت سيطرة الإدارة، أو أن عملية الرقابة الخاصة بها كانت غير كافية، أو إذا كان من رأى المراقب أنه يوجد نقطة ضعف هامة ومؤثرة في عملية تقييم الإدارة للمخاطر يقوم المراقب بإبراز مثل هذا القصور في نظام الرقابة الداخلية ضمن عملية توصيل الأمور الخاصة بالمراجعة ذات الصلة بالحوكمة (راجع معيار المراجعة المصري رقم " ٢٦٠ ").

١٠١- يجب علي المراقب أن يأخذ في اعتباره ما إذا كانت هناك أمور أخري متعلقة بعملية الغش والتدليس يجب مناقشتها مع المسئولين عن الحوكمة في المنشأة.

ويمكن أن تشمل مثل هذه الأمور علي سبيل المثال :

- ما يتعلق بطبيعة ، ومدي وتكرار تقييم الإدارة لأنظمة الرقابة الموجودة لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس ومن خطر تحريف القوائم المالية .
- فشل الإدارة في مواجهة جوانب الضعف الهامة والمؤثرة التي تم كشفها في نظام الرقابة الداخلية بصورة مناسبة .
- فشل الإدارة في اتخاذ رد فعل مناسب لأحد أعمال الغش الذي تم اكتشافه .

- تقييم المراقب لبيئة الرقابة في المنشأة ، بما في ذلك تلك المسائل المتعلقة بكفاءة ونزاهة الإدارة.
- الإجراءات التي تتخذها الإدارة والتي يمكن أن تكون مؤشراً علي عمليات إصدار تقارير مالية مزيفة، مثل اختيار الإدارة و تطبيقها لسياسات محاسبية يمكن أن تكون مؤشراً علي جهود الإدارة للتحكم في الأرباح لكي تخدع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدي تقييمهم لأداء و ربحية المنشأة.
- الاهتمامات بمدي كفاية واكتمال اعتماد المعاملات التي تبدو أنها خارج المسار المعتاد للنشاط.

إبلاغ السلطات التنظيمية و الرقابية

١٠٢- يمكن أن يعوق الواجب المهني لمراقب الحسابات والذي يتمثل في المحافظة علي سرية المعلومات الخاصة بالعميل عملية الإبلاغ عن الغش والتدليس إلي احد الأطراف خارج منشأة العميل .و يدرس المراقب الحصول علي الاستشارة القانونية للإجراء المناسب الذي سيتم اتخاذه في مثل هذه الظروف.

عدم قدرة مراقب الحسابات علي الاستمرار في عملية المراجعة

١٠٣- إذا صادف المراقب ظروفا استثنائية كنتيجة لتحريفات ناتجة عن الغش والتدليس أو الاشتباه في عملية غش ، و تجعل هذه الظروف قدرة المراقب علي الاستمرار في أداء عملية المراجعة محل شك ينبغي علي المراقب أن :

(أ) يفكر في المسئوليات المهنية و القانونية التي تنطبق علي هذه الظروف بما في ذلك ما إذا كان هناك حاجة لأن يقوم المراقب بالإبلاغ عن ذلك إلي الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه في المهمة أو أن يقوم في بعض الحالات بإبلاغ ذلك إلي السلطات التنظيمية أو الرقابية.

(ب) أن يفكر في إمكانية الانسحاب من هذا المهمة .

(ج) إذا قام المراقب بالانسحاب فإنه :

(١) يناقش مع المستوي المناسب من الإدارة ومع المسئولون عن الحوكمة، عملية انسحابه من عملية المراجعة وأسباب هذا الانسحاب .

(٢) يفكر في ما إذا كانت هناك ضرورة مهنية أو قانونية للإبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه للمهمة ، أو في بعض الحالات يقوم

بإبلاغ السلطات التنظيمية أو الرقابية بانسحابه من عملية المراجعة وأسباب هذا الانسحاب .

١٠٤- يمكن أن تنشأ مثل هذه الظروف الاستثنائية علي سبيل المثال عندما :

(أ) لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة تجاه عملية الغش التي يراها المراقب ضرورية في تلك الظروف حتى عندما لا تكون عملية الغش هامة ومؤثرة علي القوائم المالية .

(ب) يدرس المراقب مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن عملية الغش والتدليس ونتيجة اختبارات المراجعة التي تشير إلي خطر جوهري لعملية غش وتدليس هامة .

(ج) يكون لدي المراقب شك كبير فيما يتعلق بكفاءة أو نزاهة الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة.

١٠٥- بسبب تنوع الظروف التي يمكن أن تنشأ ، فإنه ليس من الممكن وصف التوقيت المناسب للانسحاب من المهمة بدقة.وذلك فى ضوء العوامل التي تؤثر علي النتيجة التي يصل إليها المراقب وتأثير تورط أحد أعضاء الإدارة أو أحد المسئولين عن الحوكمة (والتي يمكن أن تؤثر علي مدي مصداقية إقرارات الإدارة) وكذلك التأثير علي المراقب في الاستمرار فى الارتباط مع المنشأة .

١٠٦- في مثل هذه الظروف يقع علي عاتق المراقب مسئولية مهنية وقانونية، و يجب على المراقب دراسة مدى الحاجة للحصول علي الاستشارة القانونية بسبب الطبيعة الاستثنائية للظروف والحاجة لوضع المتطلبات القانونية في الاعتبار وذلك عندما يقرر ما أن كان سينسحب من عملية المراجعة أم لا ، وفي تحديد الإجراء المناسب الذي سيتخذه ، بما في ذلك إمكانيه إبلاغ ذلك إلي المساهمين أو الجهات الرقابية.

التوثيق

١٠٧- ينبغى أن يشمل توثيق فهم مراقب الحسابات للمنشأة و بيئتها ومدي تقييمه لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة المطلوبة طبقا للفقرة "١٢٢" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) الأتي :

(أ) القرارات الجوهرية التي تم التوصل إليها أثناء النقاش فيما بين أعضاء فريق العمل وذلك فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام

ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس.

(ب) المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوي القوائم المالية ومستوي التأكيد .

١٠٨- ينبغي أن يشمل توثيق ردود أفعال المراقب تجاه المخاطر التي تم تقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة والمطلوبة طبقا للفقرة "٧٣" من معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) الأتي :

(أ) ردود الفعل العامة للمخاطر التي تم تقييمها والخاصة بالتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي القوائم المالية وطبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة ، وعلاقة هذه الإجراءات بمخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوي التأكيد .

(ب) نتيجة إجراءات المراجعة ، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة للتعامل مع مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية.

١٠٩- يجب علي مراقب الحسابات أن يوثق عملية الاتصالات الخاصة بالغش والتدليس والتي تمت مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة و الجهات الرقابية وغيرهم.

١١٠- عندما يستنتج مراقب الحسابات أن افتراض وجود خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس يتعلق بالاعتراف بالإيرادات لا ينطبق على ظروف عملية المراجعة، فعليه أن يقوم بتوثيق أسباب هذه النتيجة .

١١١- يرجع المدى الذي يتم به توثيق هذه الأمور إلي تقدير المراقب باستخدام حكمه الشخصي المهني.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

ملحق (١)
أمثله علي عوامل خطر الغش والتدليس

إن عوامل خطر الغش والتدليس المعرفة في هذا الملحق عبارة عن أمثلة للعوامل التي يمكن أن يواجهها مراقبو الحسابات في مواقف متعددة . ويتم تقديم أمثلة منفصلة لنوعين من الغش متعلقة بالمراقب ، ألا وهي إعداد تقارير مالية مزيفة وسوء استخدام الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر بتوسع لكل من هذين النوعين من الغش على أساس ثلاثة أمور تكون موجودة بصفة عامة عند ظهور أو حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس :

(أ) الدوافع / الضغوط

(ب) الفرص

(ج) التصرفات، وتبرير التصرفات.

وعلى الرغم من أن عوامل الخطر تغطى العديد من المواقف ، إلا أن هذه العوامل تعتبر أمثلة فقط، وبناء عليه يمكن أن يحدد المراقب أو يعرف عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا تكون جميع هذه الأمثلة ذات صلة بالموضوعات في جميع الظروف ، فالبعض منها يمكن أن يكون ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية أو الظروف المختلفة . و أيضا لا يهدف ترتيب أمثلة عوامل المخاطر الواردة فى هذا الجزء إلى أن يعكس أهميتها النسبية أو مدي تكرار حدوثها .

عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة

العوامل التالية هي أمثلة لعوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن إعداد تقارير مالية مزيفة.

الدوافع / الضغوط

١- يتعرض الاستقرار المالي أو الربحية للتهديد من الظروف الاقتصادية ، أو الصناعية ، أو ظروف تشغيل المنشأة ، و يتمثل ذلك في (أو يستنبط من) ما يلي:

- درجة عالية من المنافسة أو درجة عالية من تشبع السوق، مصحوبة بهبوط في هوامش الربح.
- سرعة التأثر العالية بالتغيرات السريعة وذلك مثل التغيرات فى التكنولوجية ، أو تقادم المنتج، أو معدلات الفائدة .

- الهبوط الحاد في طلب العملاء وتزايد فشل النشاط سواء من ناحية الصناعة أو من ناحية الاقتصاد الكلي.
- خسائر التشغيل التي تعرض المنشأة للتهديد الوشيك بالإفلاس أو الحجز أو البيع الجبرى.
- التدفقات النقدية السالبة المتكررة من عمليات التشغيل أو من عدم القدرة علي توليد تدفقات نقدية من عمليات التشغيل بينما يتم الإعلان عن وجود أرباح ونمو فيها.
- النمو السريع أو الربحية غير العادية وبصفة خاصة عند مقارنتها مع الشركات الأخرى في نفس الصناعة.
- وجود متطلبات محاسبية، أو قانونية أو تنظيمية جديدة.

٢- يوجد ضغط زائد علي الإدارة للوفاء بمتطلبات أو توقعات أطراف أخرى بسبب العوامل التالية:

- التوقعات بالربحية أو بمستوي الاتجاهات الخاصة بمحللي الاستثمار ، أو مؤسسات الاستثمار، أو الدائنين الرئيسيين، أو الأطراف الخارجية الأخرى ، (وبصفة خاصة تلك التوقعات غير الواقعية أو الطموحة بدون داعي)، بما في ذلك التوقعات المتفائلة بدرجة كبيرة التي تقوم بها الإدارة على سبيل المثال وتنشرها في الصحف أو التي تنشرها في البيانات المرفقة بالتقرير السنوي .
- الحاجة للحصول علي قروض إضافية أو زيادة لرأس المال حتى تظل فى المنافسة ، بما في ذلك تمويل أعمال الأبحاث والتطوير الرئيسية أو أوجه الإنفاق الرأسمالي .
- القدرة الضعيفة على الوفاء بمتطلبات القيد في البورصة أو متطلبات إعادة سداد الديون أو أية متطلبات أخري لتعهدات الديون .
- التأثيرات العكسية المتوقعة أو الحقيقية لإعداد تقارير عن النتائج المالية السيئة عن المعاملات الهامة المعلقة، مثل تجميع الأعمال أو الحصول على عقود جديدة .

٣- تشير المعلومات المتاحة أن الموقف المالي الشخصي للمديرين أو للمسئولين عن الحوكمه سيكون مهددا بالأداء المالي للمنشأة الناتج عن العوامل التالية :

- مصالح مالية ضخمة في المنشأة .
- جزء كبير من عوائدهم (علي سبيل المثال : المكافآت ، وخيارات الأسهم ،وترتيبات الحصول علي الأرباح) يكون مشروطاً بتحقيق أهداف طموحة أكثر مما يجب لأسعار

الأسهم أو نتائج التشغيل أو الموقف المالي أو التدفقات النقدية .

- الضمانات الشخصية لديون المنشأة .

٤- يوجد ضغط هائل علي الإدارة أو الأفراد المسئولون عن التشغيل لتحقيق أهداف مالية قد وضعها المسئولون عن الحوكمة ، بما في ذلك المبيعات المستهدفة أو أهداف الحوافز المرتبطة بالربحية المستهدفة .

الفرص

١- تتيح طبيعة الصناعة أو عمليات التشغيل في المنشأة فرصا للتورط في إعداد تقارير مالية مزيفة والتي يمكن أن تنشأ من العوامل التالية :

- المعاملات الهامة مع أطراف ذوى علاقة وليست في الاتجاه المعتاد للنشاط أو بمنشآت ذات علاقة لم يتم مراجعتها أو تمت مراجعتها بواسطة مؤسسة أخرى .
- الحضور المالي القوي أو القدرة على السيطرة علي قطاع صناعي محدد الذي يسمح للمنشاة بأن تفرض شروطا أو بنودا علي الموردين أو العملاء والتي يمكن أن ينتج عنه معاملات غير سليمة أو غير قائمة على الإرادة الحرة .
- أصول ، أو التزامات ، أو إيرادات ، أو مصروفات بنيت على أساس تقديرات تتعلق بأحكام غير موضوعية أو عدم تأكد ويكون من الصعب تأييدها .
- المعاملات الضخمة أو غير المعتادة ، أو عالية التعقيد ، وبصفة خاصة تلك العلاقات القريبة من نهاية الفترة المالية والتي تطرح أسئلة صعبة عن " الجوهر قبل الشكل " .
- عمليات هامة توجد في أو تتم عبر الحدود الدولية في مناطق تختلف فيها بيئة ومناخ النشاط.
- استخدام وسطاء الأعمال دون أن يكون لوجودهم مبررات واضحة فى النشاط .
- حسابات بنكية ضخمة أو عمليات لفروع أو لشركات تابعة في نطاقات فيها إعفاءات ضريبية دون أن يكون لوجودهم مبررات واضحة فى النشاط .

٢- عدم وجود متابعة فعالة للإدارة نتيجة للعوامل التالية :

- سيطرة شخص منفرد أو مجموعة صغيرة من الأفراد علي الإدارة (وذلك في الأنشطة التي لا يديرها صاحب العمل) وبدون وجود رقابة علي مستحقاتهم المالية .
- إشراف غير فعال من قبل المسئولين عن الحوكمة علي عملية إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية .

٣- وجود هيكل تنظيمي معقد أو غير مستقر كما يستدل عليه من العوامل التالية :

- صعوبة في تحديد الجهة أو الأفراد الذين لديهم السيطرة في المنشأة .
- الهيكل التنظيمي الزائد التعقيد الذى يشمل منشآت قانونية غير عادية أو خطوط إدارية غير عادية للسلطة .
- معدل الدوران العالي لمسئولي الإدارة العليا ، والمستشارين القانونيين ، أو المسئولين عن الحوكمة .

٤- وجود أوجه قصور في مكونات الرقابة الداخلية نتيجة للعوامل التالية :

- الرقابة غير كافية علي الضوابط ، بما في ذلك الضوابط الإلكترونية ، والضوابط علي التقارير المالية الدورية (حينما يكون مطلوب إعداد تقارير خارجية).
- تعيين محاسبين أو أفراد للمراجعة الداخلية، أو لتكنولوجيا المعلومات ليس لديهم الكفاءة المهنية الواجبة أو وجود معدل دوران عالي في هذه الوظائف.
- نظم المعلومات والحسابات غير الفعالة بما في ذلك نقاط الضعف الهامة والمؤثرة في الرقابة الداخلية.

التصرفات / وتبرير التصرفات

- عدم فاعلية الإبلاغ أو التنفيذ، أو المساندة، لقيم المنشأة أو المعايير الأخلاقية فيها أو توصيل قيم أو معايير أخلاقية غير مناسبة.
- التدخل الزائد لغير الماليين من الإدارة فى اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المحاسبية الهامة.

التاريخ المعروف بمخالفات قانون سوق رأس المال أو غيره من القوانين واللوائح أو الدعاوى ضد المنشاة ، أو ضد إدارتها العليا أو ضد المسئولين عن الحوكمة بالغش والتدليس أو مخالفات القوانين واللوائح .

- الاهتمام الزائد للإدارة في الحفاظ علي أو زيادة أسعار أسهم المنشأة أو اتجاه الأرباح.
- اعتياد الإدارة علي تقديم وعود للمحللين أو الدائنين أو غيرهم من الأطراف الأخرى بتحقيق نتائج مستقبلية غير واقعية أو طموحه أكثر مما يجب.
- فشل الإدارة في تصحيح نقاط الضعف الهامة والمؤثرة في نظام الرقابة الداخلية فى الوقت المناسب.
- اهتمام الإدارة في توظيف وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح المعلنة لتحقيق مزايا ضريبية.

- انخفاض معنويات الإدارة العليا.
- عدم قيام المدير المالك بوضع حدود بين معاملاته الشخصية ومعاملات المنشأة.
- النزاع بين المساهمين في شركة مغلقة .
- تكرار محاولات الإدارة لتبرير النظم المحاسبية غير المناسبة علي أساس الأهمية النسبية.
- توتر العلاقة بين الإدارة ومراقب الحسابات الحالي أو السابق، و يتضح ذلك من العوامل التالية:

- النزاع المتكرر مع مراقب الحسابات الحالي أو السابق ، علي الأمور المحاسبية أو أمور المراجعة أو أمور إعداد التقارير.
- الطلبات غير المعقولة من مراقب الحسابات ، مثل وضع قيود زمنية غير معقولة من أجل الانتهاء من أعمال المراجعة أو لإعداد تقرير مراقب الحسابات.
- القيود الرسمية أو غير الرسمية علي مراقب الحسابات التي تحد بصورة غير ملائمة من الاتصال بالأفراد أو الوصول إلي معلومات أو القدرة علي الاتصال بفعالية مع المسئولين عن الحوكمة .
- السلوكيات الاستبدادية للإدارة في التعامل مع مراقبي الحسابات وبصفة خاصة المتعلقة بمحاولات للتأثير علي نطاق عملهم أو في اختيار أو استمرار الأفراد المكلفين بعملية المراجعة أو الذين تتم استشارتهم بشأنها.

عوامل الخطر الناتجة عن التحريفات الناشئة عن سوء استخدام الأصول

يتم تصنيف عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن سوء استخدام الأصول أيضا على أساس الأمور الثلاثة التي تكون موجودة بصفة عامة عند وجود الغش والتدليس وهي :

(أ) الدوافع / الضغوط .

(ب) الفرص .

(ج) التصرفات وتبرير التصرفات .

ويمكن أيضا أن توجد بعض عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن التقارير المالية المزيفة عن سوء استخدام الأصول. فعلي سبيل المثال ،يمكن أن تظهر الرقابة غير الفعالة للإدارة ونقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية عن وجود التحريفات الناتجة أما عن التقارير المالية المزيفة أو سوء استخدام الأصول. والأمثلة التالية هي أمثلة عن عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن سوء استخدام الأصول.

الدوافع / الضغوط

(١) يمكن أن تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلي خلق ضغوطا علي الإدارة أو علي الموظفين الذين لديهم إمكانية الحصول علي النقدية أو الأصول الأخرى القابلة للسرقة لاختلاس هذه الأصول .

(٢) العلاقات العدائية بين المنشأة وبين الموظفين الذين لديهم إمكانية الحصول علي النقدية أو الأصول الأخرى القابلة للسرقة يمكن أن تحفز هؤلاء الموظفين علي إساءة استخدام هذه الأصول أو اختلاسها. فعلي سبيل المثال نجد أن العلاقة العدوانية يمكن أن تنشأ من هذه العوامل :

- الاستغناء الفعلي عن الموظف أو توقع ذلك في المستقبل.
- التغيرات الحالية أو المتوقعة في نظم التعويضات أو المزايا التي يحصل عليها الموظف.
- الترقيات أو المزايا أو المكافآت الأخرى التي لا تتفق مع توقعات الموظف.

الفرص

(١) يمكن أن تزيد بعض الخصائص أو الظروف من قابلية إساءة استخدام الأصول. فعلي سبيل المثال تزيد فرص سوء استخدام الأصول عند وجود:

- مبالغ كبيرة من النقدية بالصندوق أو فى التعامل.
- بنود مخزون صغيرة الحجم عالية القيمة أو عليها طلب عال.
- أصول سهلة التحويل إلى نقدية مثل السندات أو الأوراق المالية لحاملها أو المعادن النفيسة أو شرائح الكومبيوتر .
- أصول ثابتة صغيرة في الحجم أو يمكن تسويقها أو التي لا تحتاج إلي التعريف بالملكية.

(٢) يمكن أن يؤدي عدم كفاية عناصر الرقابة الداخلية علي الأصول إلي قابلية تعرضها لإساءة الاستخدام (للاختلاس) وعلي سبيل المثال نجد أن سوء استخدام الأصول(اختلاس الأصول) يمكن أن يحدث نظرا لوجود هذه العوامل :

- الفصل غير الملائم فى الاختصاصات أو في أعمال المراجعة.
- الإشراف غير الكافي علي نفقات الإدارة العليا مثل مصاريف السفر وغيرها من المصروفات.
- الرقابة غير الكافية من الإدارة علي الموظفين المسئولين عن الأصول مثل المتابعة أو الإشراف غير الكافي على المواقع البعيدة .

- اختيار غير ملائم للمتقدمين للوظائف المتعلقة بالتعامل مع الأصول.
- عدم ملاءمة طريقة حفظ السجلات فيما يخص الأصول.
- عدم ملاءمة نظام اعتماد المعاملات (علي سبيل المثال في المشتريات).
- الحماية غير الكافية للنقدية أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة .
- عدم إجراء تسويات الأصول بطريقة متكاملة وفى الأوقات المناسبة .
- عدم توثيق المعاملات في حينها و بصورة ملائمة علي سبيل المثال إشعارات الإضافة للبضاعة المرتجعة.
- عدم منح أجازات إجبارية للموظفين الذين يؤدون وظائف رقابية رئيسية .
- عدم الفهم الكافي للإدارة لتكنولوجيا المعلومات والتي تمكن موظفي تكنولوجيا المعلومات من ارتكاب أعمال الاختلاس (سوء الاستخدام)
- نقص عناصر الرقابة علي السجلات الالكترونية .

التصرفات / تبرير التصرفات

- التغاضي عن الحاجة إلي متابعة أو تخفيض المخاطر المرتبطة بسوء استخدام الأصول.
- التغاضي في أعمال الرقابة الداخلية عن سوء استخدام الأصول (اختلاس الأصول) نتيجة تجاهل عناصر الرقابة الموجودة أو بواسطة الفشل في تصحيح أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
- السلوكيات التي تشير إلى عدم الارتياح أو عدم الرضا عن المنشأة أو طريقة معاملتها للموظفين.
- التغيرات في السلوك أو أسلوب الحياة والذي يمكن أن يبين أنه قد تمت إساءة استخدام الأصول.
- التغاضي عن السرقات الصغيرة.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

ملحق (٢)
أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس التي تم تقييمها

الأمثلة التالية هي أمثلة عن إجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس التي تم تقييمها والناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة أو سوء استخدام الأصول. ومع أن هذه الإجراءات تغطي نطاق واسع من المواقف إلا أنها تمثل أمثلة فقط عن ذلك . وبناء عليه قد لا تكون ملائمة أو ضرورية في كل حالة من الحالات. كما أن ترتيب هذه الإجراءات لا يعكس أهميتها النسبية.

الاعتبارات المأخوذة علي مستوي التأكيد

تتنوع ردود فعل مراقب الحسابات تجاه تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس طبقا لأنواع أو توافق عوامل خطر الغش والتدليس أو الظروف التي تم تحديدها وارصده الحسابات وفئات المعاملات والتأكيدات التي يمكن أن تؤثر عليها.

والأمثلة التالية هي أمثلة عن ردود الأفعال هذه:

- زيارة المواقع أو القيام باختبارات محددة علي أسس فجائية أو غير معلنه مثل جرد النقدية في تاريخ معين علي أساس فجائي.
- طلب أن يتم جرد كميات المخزون في نهاية السنة المالية أو في تاريخ قريب من فترة الانتهاء لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة في الفترة التي تكون بين تاريخ الانتهاء من عملية الجرد وتاريخ الميزانية.
- تعديل طريقة المراجعة في السنة الحالية. مثال الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسيين شفهياً وذلك بالإضافة إلي إرسال مصادقات مكتوبة وإرسال طلبات تعزيز لأفراد محددة في داخل المنشأة أو البحث عن معلومات أكثر أو معلومات مختلفة.
- إجراء فحص تفصيلي لقيود التسوية في نهاية كل ربع سنة أو نهاية كل سنة والتحقق من القيود التي قد تبدو أنها غير عادية في طبيعتها أو مقدارها.
- بالنسبة للمعاملات الهامة أو غير العادية وبصفة خاصة تلك التي تتم في نهاية أو بالقرب من نهاية السنة ، فإنه يتم البحث عن الأطراف ذوى العلاقة ومصادر الموارد المالية التي

تساند تلك المعاملات .

- القيام بإجراءات تحقق تحليلية باستخدام البيانات التفصيلية . ومثال لذلك مقارنة المبيعات مع تكلفة المبيعات حسب الموقع وخطوط النشاط أو الشهور طبقا للتوقعات التي يراها مراقب الحسابات .
- إجراء مقابلات مع الأفراد المشتغلين بتلك الأماكن التي تم فيها تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس وذلك للحصول علي تفسيرهم لذلك الخطر وما إذا كانت أنظمة الرقابة الموجودة تواجه هذا الخطر.
- عند قيام مراقبي حسابات مستقلين بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من الشركات التابعة أو الأقسام أو الفروع ، فإنه يجب مناقشتهم حول العمل اللازم الذي يجب القيام به للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس الناتج عن معاملات وأنشطة داخل هذه الوحدات.
- إذا أصبح عمل أحد الخبراء هاما بصفة خاصة فيما يخص أحد البنود في القوائم المالية والتي يكون فيها خطر التحريف الناتج عن الغش والتدليس عاليا، فإنه يجب القيام بإجراءات إضافية تخص بعض أو كل الافتراضات أو الطرق أو النتائج التي وصل إليها الخبير لتحديد مدي معقوليتها أو إشراك خبير آخر لهذا الغرض.
- القيام بإجراءات المراجعة من أجل تحليل عينة من حسابات الميزانية في أول المدة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها مسبقا وذلك لتقييم كيف تم الوصول إلي حلول بعض القضايا المتعلقة بالتقديرات المحاسبية و الأحكام الشخصية .
- القيام بإجراءات على الحسابات أو التسويات التي أعدت بواسطة المنشأة بما في ذلك الأخذ في الاعتبار تلك التسويات التي تمت فى الفترات الدورية .
- استخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلي مثل استخراج البيانات لاختبار أوجه النقص في مجتمع العينة.
- اختبار سلامة السجلات والمعاملات التي ينتجها الحاسب الآلي.
- البحث عن أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي يتم مراجعتها .

ردود الأفعال المحددة – التحريف الناتج عن إعداد تقارير مالية مزيفة

و فيما يلى أمثلة على ردود الأفعال تجاه تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة :

الاعتراف بالإيرادات

- القيام بإجراءات تحقق تحليلية خاصة للإيرادات باستخدام البيانات التفصيلية مثل مقارنة الإيرادات المسجلة طبقا للشهور أو طبقا لخطوط الإنتاج أو طبقا لقطاعات النشاط أثناء الفترة المالية الحالية مع الفترات السابقة . و يمكن أن تكون أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الآلى مفيدة في تحديد علاقات أو معاملات إيرادات غير عادية أو غير متوقعة .
- التأكيد مع العملاء علي بعض البنود المحددة في العقود وعلي عدم وجود الاتفاقيات الجانبية ، ذلك لأن الحسابات السليمة غالبا ما تتأثر بمثل تلك البنود أو الاتفاقيات ، وأن أسس الخصومات أو الفترات التي تتصل بها غالبا ما تكون موثقة بطريقة سيئة ومثال ذلك مقاييس القبول و شروط الدفع و الاستلام و غياب الالتزامات المستقبلية أو المستمرة للبائعين و حق إعادة المنتج وضمان الكميات التي يعاد بيعها واشتراطات الإلغاء أو شرط الاسترداد، كل ذلك غالبا يكون ذو صلة بالموضوع في هذه الظروف.
- الاستفسار من أفراد أقسام المبيعات والتسويق في المنشاة أو المستشار القانوني الداخلي في المنشاة قيما يخص المبيعات أو الشحنات التي تكون قريبة من نهاية الفترة ومدي علمهم بوجود بنود أو شروط غير عادية تكون مصاحبة لهذه المعاملات.
- التواجد في موقع أو أكثر من المواقع في نهاية الفترة وذلك لملاحظة البضائع التي يتم شحنها أو التي يتم تجهيزها بإجراءات للشحن(أو تلك المرتجعات التي تكون في انتظار المعالجة) والقيام بإجراءات قطع سليمة للمبيعات والمخزون .
- بالنسبة للحالات التي تبدأ فيها معاملات الإيرادات و تشغيلها و تسجيلها الكترونياً يتم اختبار أنظمة الرقابة بطريقة إليكترونية لتحديد ما إذا كانت تعطي تأكد بان معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وأنه قد تم تسجيلها بطريقة سليمة .

كميات المخزون

- فحص سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة لتحديد المواقع أو الأصناف التي تكون في حاجة إلي عناية محددة أثناء أو بعد جرد المخزون.
- ملاحظة جرد المخزون في بعض المواقع فجائياً أو أن يتم عمل جرد المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ .
- القيام بجرد في نهاية أو بالقرب من نهاية الفترة المالية لتقليل خطر التلاعب أثناء الفترة بين الجرد وتاريخ الميزانية .

- القيام بإجراءات إضافية أثناء ملاحظة الجرد ، مثل الفحص الدقيق لمحتويات الأصناف الموجودة في الصناديق والطريقة التي يتم بها تخزين البضائع أو كيفية وضع البطاقات عليها والجودة (مثل درجة النقاء والدرجة أو التركيز) وذلك بالنسبة للمواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيماوية الخاصة وقد يكون من المفيد استخدام أحد الخبراء في هذا المجال.
- مقارنة الكميات الخاصة بالفترة الحالية مع الكميات الخاصة بالفترة السابقة طبقا لنوع أو صنف المخزون أو الموقع أو طبقاُ لأى معيار آخر أو مقارنة الكميات التي تم جردها مع السجلات.
- استخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلي لإجراء مزيداً من الاختبارات على حسابات المخزون، فعلى سبيل المثال التصنيف حسب رقم البطاقة لاختبار أنظمة رقابة البطاقة أو حسب التسلسل الرقمي لاختبار مدى أمكانية حذف البند أو حدوث ازدواجية.

تقديرات الإدارة

- استخدام احد الخبراء لعمل تقدير مستقل من أجل مقارنته بتقديرات الإدارة .
- القيام بالاستفسارات من الأفراد من خارج الإدارة ومن خارج قسم الحسابات لتعزيز قدره الإدارة ونيتها علي تنفيذ الخطط التي تتصل بعملية تحقيق هذه التقديرات.

ردود الأفعال المحددة – التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول

يستتبع وجود ظروف مختلفة بالضرورة حدوث ردود أفعال مختلفة و من المعتاد أن يتم توجيه ردود أفعال المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس والمرتبط بسوء استخدام الأصول إلي أرصدة حسابات معينة وفئات معينة من المعاملات. ومع أن بعض ردود أفعال المراقب التي تم التنويه عنها فيما سبق في الفئتين السابقتين يمكن أن تنطبق في ظروف مثل هذه إلا أن نطاق العمل يمكن أن يرتبط بمعلومات محددة عن مخاطر سوء الاستخدام التي تم تحديدها.

وأمثلة ردود الأفعال لتقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن سوء استخدام الأصول تكون كالتالي :

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في أو بالقرب من نهاية السنة.
- المصادقة المباشرة مع العملاء عن أنشطة الحسابات (بما في ذلك الإشعارات الدائنة

ومرتجعات المبيعات وكذلك التواريخ التي تم فيها السداد) وذلك عن الفترة التي تتم فيها المراجعة.

- تحليل المسترد من الديون المعدومة.
- تحليل العجز في المخزون طبقا لموقع أو لنوع المنتج.
- مقارنة نسب المخزون الرئيسية مع النسب السائدة فى الصناعة.
- فحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون في بطاقات المخزون.
- القيام بعمل مضاهاة بالحاسب الآلى لقائمة الموردين مع قائمة الموظفين وذلك لتحديد مضاهاة العناوين أو أرقام التليفونات.
- فحص ملفات الأفراد التي لا تحتوي أو تحتوى على عدد قليل من المستندات المؤيدة لتقييمه الشخصى.
- تحليل خصم المبيعات ومردودات المبيعات للتعرف على الاتجاهات غير العادية.
- المصادقة علي بنود محددة في العقود مع الغير.
- الحصول علي أدله عن أن العقود قد تم تنفيذها طبقا لبنودها .
- فحص سلامة المصروفات الضخمة أو غير العادية .
- فحص اعتماد قروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة وقيمتها الدفترية .
- فحص سلامة مستندات استرداد مصاريف الإدارة العليا وقيمها.

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

ملحق (٣)
أمثله على الظروف التي تشير الى احتمالية حدوث الغش والتدليس

الأمثلة التالية هي أمثلة للظروف التي يمكن أن تشير إلى إمكانية احتواء القوائم المالية علي تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس.

التلاعب فى السجلات المحاسبية و يشمل ذلك التالي :

- المعاملات التي لم يتم تسجيلها كاملة أو في وقتها أو أنه لم يتم تسجيلها بطريقة سليمة بالنسبة للمبلغ أو الفترة المحاسبية أو التبويب أو سياسة المنشأة .
- الأرصدة أو المعاملات غير المؤيدة مستندياً أو غير المعتمدة .
- التسويات التي تتم في آخر لحظة والتي تؤثر تأثيراً ملحوظاً علي النتائج المالية .
- أدلة على وصول الموظفين إلي النظم أو السجلات والتي لا تتصل بأداء واجباتهم .
- الشكاوى التي تصل للمراقب عن دعاوى بوجود أعمال غش وتدليس محتملة .

التضارب أو فقدان الأدلة ويشمل التالي :

- المستندات المفقودة.
- المستندات التي يبدو أنها قد تم تبديلها.
- عدم وجود مستندات بخلاف المستندات المصورة ضوئيا او المنقولة إليكترونيا و ذلك عندما يتوقع وجود المستندات الأصلية.
- بنود غير مفسرة في التسويات.
- تغيرات غير عادية في الميزانية أو تغيرات في الاتجاهات أو في نسب هامة في القوائم المالية ومثال لذلك زيادة أرصدة العملاء أكبر من زيادة الإيرادات.
- إجابات متضاربة أو تتسم بالغموض أو غير متوقعة من الإدارة أو من الموظفين نتيجة الاستفسارات أو الإجراءات التحليلية.
- التضارب غير العادى بين سجلات المنشأة وردود المصادقات .
- القيود الدائنة بمبالغ كبيرة والخصومات الأخرى التي تتم على حسابات العملاء.
- الاختلافات غير المفسرة أو التي لا يتم تفسيرها بطريقة مقنعة بين حسابات العملاء فى الأستاذ المساعد و حساب مراقبة العملاء فى الأستاذ العام أو بين كشوف حساب العملاء و استاذ مساعد العملاء.
- عجز المخزون أو فقدان الأصول ذات القيم العالية .

- عدم وجود أو فقدان الأدلة الاليكترونية التي لا تتماشى مع سياسات أو ممارسات المنشاة في الاحتفاظ بالسجلات .
- ردود للمصادقات اقل من المتوقع أو أكبر من المتوقع .
- عدم القدرة علي تقديم أدلة مستندية عن إنشاء النظم الأساسية و اختبارات تغيير البرامج وتنفيذ الأنشطة خلال العام الحالى.

علاقات معقدة أو غير عادية بين مراقب الحسابات والإدارة بما في ذلك العلاقات التالية:

- رفض تقديم سجلات أو تسهيلات أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو غيرهم من الذين يمكن الحصول منهم علي أدلة للمراجعة.
- ضغوط زمنية غير ضرورية تفرضها الإدارة وذلك لحل قضايا معقدة أو مثيرة للنزاع .
- شكاوى من جانب الإدارة عن سير عملية المراجعة أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق العمل وبصفة خاصة فيما يخص تقييم مراقب الحسابات لأدلة المراجعة أو فيما يخص حل الخلافات المحتملة مع الإدارة.
- تأخير المنشاة غير المعتاد فى توفير المعلومات المطلوبة .
- عدم الرغبة في تسهيل وصول مراقب الحسابات إلي الملفات الاليكترونية الهامة من أجل الاختبار عند استخدام أساليب المراجعة بواسطة الكومبيوتر .
- رفض السماح للمراقب للوصول إلي موظفي تشغيل تكنولوجيا المعلومات الأساسية بما في ذلك أفراد الأمن والتشغيل ومطورو النظم .
- عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الافصاحات في القوائم المالية وذلك لجعلها أكثر اكتمالا وفهما .
- عدم الرغبة في التعامل مع أوجه الضعف التي تم تحديدها في نظام الرقابة الداخلية فى الأوقات المناسبة.

و تتضمن العوامل الأخرى ما يلي :

- عدم رغبة الإدارة في السماح لمراقب الحسابات فى مقابلة المسئولين عن الحوكمة على إنفراد.
- السياسات المحاسبية التي تبدو مختلفة عن تلك المتبعة في الصناعة.
- التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية والتي لا تبدو أنها ناتجة عن تغييرات في الظروف.
- تجاهل مخالفات ميثاق السلوكيات الخاص بالمنشأة.