

# أصول مراجعة الحسابات

(مراجعة 1)

الدكتور

لطف حمود بركات

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة والاقتصاد

جامعة صنعاء

الدكتور

عبيد سعد شريم

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية التجارة والاقتصاد

جامعة صنعاء

الطبعة الثالثة ٢٠١١م

الأمين للنشر والتوزيع

حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلفين

ولا يجوز اقتباس جزء من هذه الكتاب أو إعادة طبعه بأي صورة  
دون موافقة كتابية مسبقة من المؤلفين إلا في حالات الاقتباس  
القصير بغرض النقد أو التحليل مع وجوب ذكر المصدر.

سنة النشر ١٤٣٢ هـ - ٢٠١١ م

الطبعة المنقحة - صنعاء

رقم الإيداع بدار الكتب بصنعاء رقم (٨٢١) لسنة ٢٠٠٨ م



## تقديم

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه، وبعد ... فإن هذا المؤلف يهدف إلى إبراز أصول المراجعة بأسلوب ميسر باعتبارها علم من العلوم الاجتماعية يحكمه مجموعة من المبادئ والقواعد وبصورة تمكن القارئ من إدراك مغزى هذا العلم وأهميته في المجتمع.

فمهمة المراجعة تعتبر إحدى الركائز الأساسية في تنمية اقتصاديات الدول، نظراً للدور الذي تقوم به في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، ولما تقدمه من خدمات بالغة الأهمية للمستثمرين، وإشاعة جو الثقة بين المتعاملين في الأسواق المالية، وبث الاطمئنان إلى مصداقية المعلومات والبيانات التي تحويها القوائم المالية، وإلى سلامة أموال المساهمين المستثمرة. وقد حرصنا عند إعداد هذا الكتاب أن يكون متضمناً أحدث التطورات المهنية في المفاهيم والإجراءات المتعلقة بعملية المراجعة والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وعن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، التي تلبى التطورات في قطاع المال والأعمال، وأملنا أن يكون هذا الكتاب قد سد جزءاً من احتياجات المكتبة اليمنية وبما يطمح إليه الطلاب والباحثين والممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة.

ولذا فقد قسم هذا الكتاب إلى قسمين رئيسيين:

تناول القسم الأول المفاهيم والمعايير التي تحكم عملية المراجعة والقائمين بها وذلك في تسعة فصول من الأول حتى التاسع. وفي حين تناول القسم الثاني الإجراءات التنفيذية لعملية المراجعة وذلك في ثمانية فصول من العاشر حتى السابع عشر.

وقد قام الدكتور/ لطف حمود بركات بإعداد القسم الأول، في حين  
قام الدكتور/ عبيد سعد شريم بإعداد القسم الثاني.

وختاماً يبقى كل عمل معرض للنقص والقصور، وأملنا بعد الله في القارئ  
الحصيف الذي لا يبخل علينا بالتصويب والرأي السديد الذي يؤدي إلى إخراج الكتاب  
بصورة أفضل وأكثر فائدة في طبعات قادمة.  
والله من وراء القصد ، ، ،

#### المؤلفان

صنعا أكتوبر ٢٠١١م

الصفحة	الموضوع	فهرس المحتويات
١	المقدمة	
٢	المحتويات	
٥	القسم الأول: مفاهيم ومعايير المراجعة	
٧	الفصل الأول: وظيفة المراجعة	
٣٩	الفصل الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها	
٦٥	الفصل الثالث: المراجع	
٩٣	الفصل الرابع: التخطيط والتوثيق لعملية المراجعة	
١٣٧	الفصل الخامس: الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة	
١٨٧	الفصل السادس: فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة	
٢٢٢	الفصل السابع: أدلة الإثبات في المراجعة	
٢٦٩	الفصل الثامن: الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات	
٣٠٩	الفصل التاسع: مداخل المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات	
٣٣٥	مراجع القسم الأول	

## الفصل الأول وظيفة المراجعة

رقم الصفحة	الموضوع
٣٤١	القسم الثاني: الإجراءات التنفيذية للمراجعة
٣٤٣	الفصل العاشر: مراجعة عمليات البيع والشراء
٣٥٩	الفصل الحادي عشر: مراجعة المرتبات والأجور
٣٦٧	الفصل الثاني عشر: مراجعة التقديرات والاستثمارات في الأوراق المالية
٣٨١	الفصل الثالث عشر: مراجعة المدينين وأوراق القبض
٣٩٧	الفصل الرابع عشر: مراجعة المخزون
٤١٥	الفصل الخامس عشر: التحقق من الأصول
٤٤١	الفصل السادس عشر: مراجعة حقوق الملكية والتزامات
٤٥١	الفصل السابع عشر: تقرير المراجع المستقل
٤٨٣	مراجع القسم الثاني

## الفصل الأول

### وظيفة المراجعة

#### Audit Function

#### الأهداف التعليمية للفصل

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على:

- (١) إدراك معنى وظيفة المراجعة وهدفها.
- (٢) معرفة مستخدمي تقرير المراجع وطبيعة احتياجاتهم.
- (٣) استيعاب التطورات التي مرت بها مهنة المراجعة.
- (٤) معرفة وإدراك التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة المراجعة.
- (٥) التفرقة بين أنواع المراجعة المختلفة.
- (٦) التفرقة بين المحاسبة والمراجعة وفهم العلاقة بين إعداد التقارير المالية وعملية مراجعتها.

## ١ / ١ طبيعة وأهداف المراجعة

ينظر إلى وظيفة المراجع الخارجي في الحياة الاقتصادية، بأنه ذلك الدور الذي يلعبه في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الجماعات المختلفة في المجتمع، ومن هذه العلاقات، العلاقة بين الإدارة وموظفيها وبين الإدارة والمساهمين، وبين المقرضين والمقرضين، وبين المستثمرين الحاليين والمستثمرين المرتقبين، وبين المنشأة وعملائها، وبين المنشأة والدولة، وبين المنشأة والجمهور. ومهما يكن شكل هذه العلاقة، فإننا نجد أن المراجع الخارجي يقوم بتلبية الحاجة إلى رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المنشأة.

## ١/١/١ تعريف المراجعة

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، وتمت صياغة معظم التعريفات لتناسب موقفاً معيناً أو إجراءً معيناً لتحديد الأغراض الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الإجراء. ويعد التعريف الذي أصدرته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام ١٩٧٣م، أكثر هذه التعاريف شمولاً وعمومية ليلاءم الأغراض المختلفة من عملية المراجعة والأمور المختلفة التي يمكن التعرض لها في عملية مراجعة معينة، حيث عرفت المراجعة بأنها "عملية منظمة تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول عمليات وتصرفات اقتصادية تهدف إلى التحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات المقدمة ومعايير موضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين"<sup>(١)</sup>

(1) Committee on Basic Auditing Concepts "A Statement of Basic Auditing Sarasota FL: American Accounting Association, 1973 ), P.2.

ويتضح من هذا التعريف أنه تم صياغته بصورة عريضة، ومن ثم يمكن استعراض العناصر الأساسية للتعريف في الآتي:

- أ- أن المراجعة عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.
- ب- أن تجميع وتقييم أدلة الإثبات هو أساس عملية المراجعة، الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه في القوائم المالية، وهذه الأدلة متعددة، مثل المستندات المؤيدة للمعلومات، والجرد الفعلي للأصول، والمراسلات مع العملاء.
- ج- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة في المنشأة وأثرت على مركزها المالي ونتائج عملياتها، وبين المعايير الموضوعية والمتمثلة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. أي أن المراجع يهتم عند تقييمه للأدلة بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقاً للمبادئ المحاسبية.
- د- يقوم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة للمستخدمين المعنيين، ويتم هذا الاتصال من خلال تقرير المراجع الذي يعده في نهاية عملية المراجعة.

## ٢/١/١ أهداف المراجعة

بينت لجنة إجراءات المراجعة الدولية (IAPC) في الدليل الصادر عام ١٩٨٠م هدف المراجعة، حيث نصت أن "الهدف من مراجعة القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً لسياسات محاسبية معترف بها، هو تمكين المراجع من إبداء رأيه عن تلك القوائم، ويساعد رأي المراجع في منح المصدقية للقوائم المالية"<sup>(١)</sup>

(1) Jack C. Robertson, "Auditing", (Burr Ridge: Irwin, Inc., 1993 ), P. 10



وبالتالي فإن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تعبر بصدق وعدالة عن نتائج عملياتها خلال الفترة التي خضعت للمراجعة ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة .

ويعتبر اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتلاعب في نتائج الأعمال والمركز المالي أهدافاً ثانوية تتحقق تلقائياً أثناء تحقيق الهدف الرئيسي، إلا أن تحقيق هذا الهدف يعتمد على تحقيق أهداف أخرى تتمثل في الآتي :

- التحقق من الوجود.
- التحقق من صحة الملكية والتقييم.
- التحقق من استقلال الفترة المالية.
- التحقق من صحة وشرعية العمليات المالية.
- التحقق من إفصاح وعرض القوائم المالية بصدق وعدالة.

#### ٢/١/١ أهمية المراجعة

تظهر أهمية المراجعة من الأطراف العديدة والمتنوعة التي تعتمد على تقرير المراجع في تلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، جدير بالذكر أن تعدد وتنوع المجموعات المستخدمة للتقارير المالية واختلاف طبيعة احتياجات كلاً منها تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، ألزم المراجع بضرورة التعرف على طبيعة تلك الاحتياجات، كي يتسنى له فهم وتصور دوره ومسئوليته باعتباره الجهة المحايدة التي تقرر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة في تلك التقارير.

ويمكن تحديد أهم فئات المستخدمين لتقرير المراجع في المجموعات التالية:<sup>(١)</sup>

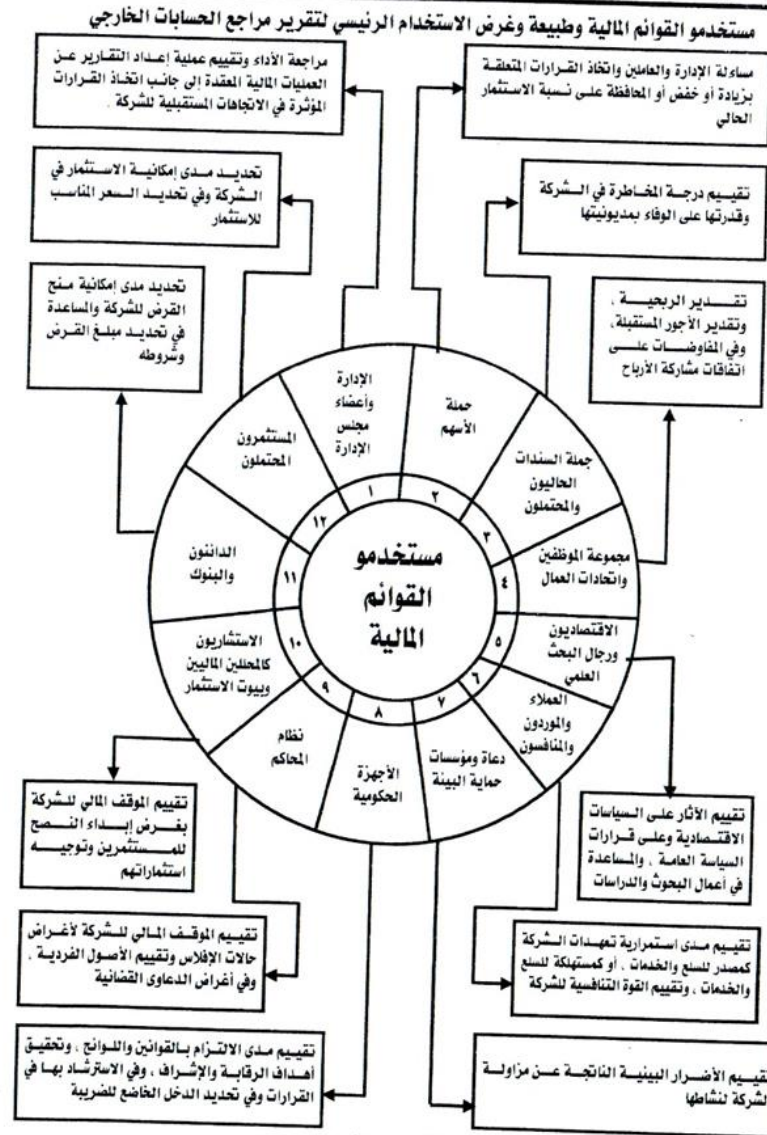
- ١- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة: ويتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للشركة.
- ٢- حملة الأسهم: ويسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
- ٣- حملة السندات الحاليون والمحتملون: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المنشأة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
- ٤- مجموعة الموظفين واتحادات العمال: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
- ٥- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: وحاجتهم إلى معلومات تساعد في تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات.

(١) لزيد من التفاصيل انظر:

- أحمد السيد حمد الله، مدى أهمية المعلومات الخاسية للمستثمرين منهج مقترح لتطوير الإفصاح الخاصي وتنشيط سوق رأس المال المصري، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني، يوليو، ١٩٩٣، ص ١٠٦-١٠٩.

- محمد شريف توفيق، قياس متطلبات الإفصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والإفصاح العام بالملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد ٦١، فبراير ١٩٨٩، ص ١٢٥-١٢٧.

- ٦- العملاء والموردون والمنافسون: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المنشأة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمنشأة.
  - ٧- دعاة ومؤسسات حماية البيئة: ويحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المنشأة لنشاطها.
  - ٨- الأجهزة الحكومية: وهي بحاجة إلى معلومات تستطيع من خلالها تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، وتحقيق أهداف الرقابة والإشراف، وفي الاسترشاد بها في القرارات، وفي تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
  - ٩- نظام المحاكم: ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للشركة لأغراض حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوى القضائية.
  - ١٠- الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار: وهم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم الموقف المالي للشركة بغرض إبداء النصح للمستثمرين وتوجيه استثماراتهم.
  - ١١- الدائنون والبنوك: وهذه الفئة بحاجة إلى معلومات تساعدها في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمنشأة والمساعدة في تحديد مبلغ القرض وشروطه.
  - ١٢- المستثمرون المحتملون: ويحتاجون إلى معلومات تمكنهم من تحديد مدى إمكانية الاستثمار في المنشأة وفي تحديد السعر المناسب للاستثمار.
- ويوضح الشكل (١/١) مستخدمو القوائم المالية وطبيعة وغرض الاستخدام الرئيسي لتقرير المراجعة.





## ٢/١ دواعي الطلب على خدمات المراجعة

يتحدد الطلب والعرض على خدمات مهنة المراجعة بعوامل كثيرة، يتمثل أهمها في المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والسياسية، وكون هذه العوامل ديناميكية (متغيرة) بطبيعتها، فإنه من المتوقع أن يتغير ويتطور ويتنوع الطلب على خدمات مهنة المراجعة تبعاً لتغير كل أو بعض تلك العوامل، ومن أهم العوامل التي تخلق الطلب على خدمات المراجعة ما يلي:

١- تعتبر وظيفة التصديق وإبداء الرأي في القوائم المالية بمثابة جوهر وظيفة المراجعة، من خلال توصيل المعلومات الاقتصادية من طرف معديها إلى مستخدميها مع تحقيق درجة من الثقة والمصادقية في هذه المعلومات، ويأتي الطلب على وظيفة التصديق نتيجة أربعة عوامل أساسية هي: <sup>(١)</sup>

أ- وجود تعارض فعلي أو محتمل في المصالح بين معدي القوائم المالية والمستخدم لها، مما قد يؤدي إلى احتمال حدوث تحيز في المعلومات التي تتطوي عليها تلك القوائم. فمثلاً قد تكون الإدارة أكثر تفضلاً من الآخرين حول مستقبل الشركة، هذا التفاؤل يجعل الإدارة متحيزة عندما تقدم معلومات مالية مثل إمكانية تحصيل أرصدة المدينين بدرجة كبيرة، أو إمكانية تحقيق أرباح متميزة مستقبلاً، هذه المعلومات فيها تعارض مع مصلحة المساهمين مثلاً وبالتالي تأتي الحاجة إلى طرف ثالث مستقل ومحاييد (المراجع الخارجي) لمراجعة وتقييم هذه المعلومات.

(1) Taylor D.H. and Glezen, G.W. "Auditing: An Assertions Approach" (New York: John Wiley & Sons, 1997) PP. 7-10

ب- تعقد المعلومات الاقتصادية التي تتطوي عليها القوائم المالية، مما يشكل لدى كثير من المستخدمين صعوبة أو استحالة في الحصول على تأكيد بجودة المعلومات من خلال إطلاعهم المباشر على مصادر المعلومات لذا يستدعى ضرورة إخضاعها للفحص من قبل المراجع.

ج- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات، وبالتالي هناك رغبة في زيادة الثقة في صحة نتائج القرارات التي استندت على معلومات القوائم المالية.

د- بُعد مستخدمي المعلومات عن مصدر المعلومات والقائمين على إعدادها لوجود عوامل تحول دون ذلك بشكل مباشر وأيضاً لعدم مقدرة المستخدمين على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

٢- أدى التوسع الهائل في حجم المشروعات وتعقد مشاكلها وما ترتب على ذلك من ضرورة انفصال الملكية عن الإدارة، أصبح الملاك ينظرون لإدارة المشروع كعامل من عوامل الإنتاج وكوكيل عنهم، وبالتالي كان من الضروري على الملاك الاستعانة بالمراجع الخارجي للتأكد من عمل الوكيل.

٣- يعتبر الدائنون والمستثمرون أحد المصادر المنشئة للطلب على خدمات المراجعة، إذ يحتاج هؤلاء المستثمرون إلى معلومات موثوق فيها تمكنهم من القيام باتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو نقص أو المحافظة على نسبة الاستثمارات في المشروع، وتقييم مسئولية الإدارة والعاملين، بالإضافة إلى احتياجات المستثمرين إلى خدمات المراجعة لمعرفة فرص الاستثمار الممكنة لمعرفة الأسعار التي يمكن دفعها في مقابل ذلك، وكذلك احتياجات الدائنين إلى معرفة مدى وفاء الشركة بمديونيتها وتقدير نسبة المخاطرة في



ذلك. ويعد المراجعون المستقلون هم القادرون على بث الثقة والمصداقية في تلك المعلومات.<sup>(١)</sup>

٤- تفسر نظرية الوكالة جانباً من الطلب على خدمات المراجعة نتيجة تعارض المصالح بين مديري الشركات وملاكها، بسبب مشكلة عدم تماثل المعلومات والتي تنبع من معرفة الوكيل بأن ما أعده من تقارير سيستخدمها الأصل في تقييم أداءه، لذلك فقد يعتمد المديرون إلى تحريف المعلومات أو إخفائها عن الملاك.

٥- تعتبر النظرية التحفيزية The Motivational Theory أحد مصادر الطلب على خدمات المراجعة، إذ يوجد اعتقاد لدى البعض بأن المراجعة تضيف قيمة إلى كونها تمنح المصداقية للقوائم المالية، وطبقاً لهذا الاعتقاد فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه لأنهم يعرفون أن هذه القوائم المالية ستخضع للمراجعة، وبناءً على ذلك فإن المعلومات التي تتطوي عليها القوائم المالية ستكون متمشية مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم. وعلى الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق منها بشكل قاطع، إلا أنه يوجد اعتقاد غريزي لدى البعض بأن العلم بخضوع القوائم المالية للمراجعة يمنح أو على الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة أو غير سليمة.<sup>(٢)</sup>

٦- نظراً لإدراك ملاك المشروع بأهمية المراجعة الخارجية كأحد أدوات الرقابة، فقد زاد طلبهم على خدمات مهنة المراجعة في هذا المجال، وأصبح من المفيد لهم أن تقدم المراجعة الوسيلة الملائمة لممارسة الرقابة الخارجية الشاملة على كافة مجالات الأداء الإداري، سواء كانت المجالات مالية أو غير مالية، انطلاقاً من أن الأهداف الموكل

(1) Larry E. Rittenberg and B.J. Schwiager, "Auditing: Concepts for a Changing Environment", (Fort Worth: The Dryden Press, 1994), P. 11.

(2) Taylor, D.H. and Glezen, G.W., Op. Cit., P. 11

لإدارة تحقيقها أصبحت تتصف بالشمول ولا تركز فقط على تحقيق مستوى مرضي من الربح.

٧- من مصادر الطلب على خدمات المراجعة إدارة المشروع ذاتها، إذ تعتبر الإدارة مراجع الحسابات كمصدر خارجي للخبرة في أساليب وطرق المحاسبة تستفيد منه في تحسين نظامها المحاسبي وعملياتها المختلفة، إلى جانب قيامه بتحليل العمليات المختلفة المشابهة لتلك التي تم إنجازها عن طريق المراجعين الداخليين، مثل تحليل وتقييم كفاءة وفعالية العمليات داخل المنشأة، وتقييم مدى التزام الأقسام بالسياسات والإجراءات واللوائح التي أعدتها الإدارة.

ويرى البعض أن المراجع الخارجي يقدم خدمتين أساسيتين فيما يتعلق بالتقارير المحاسبية الداخلية المتعلقة بأنشطة الموظفين هما:<sup>(١)</sup>

الأولى: تقديم الخبرة في تصميم وإعداد التقارير وأنظمة الرقابة الداخلية خوفاً من أن يعتمد موظف تصميم النظم إلى إخفاء الأنشطة غير المقبولة من قبل الإدارة والملاك.

الثانية: التحقق من التقارير التي يعدها الموظفون خوفاً من تواطؤ المراجع الداخلي معهم.

٨- تمثل التشريعات القانونية أحد مصادر الطلب على خدمات المراجعة، من خلال إلزام الشركات بالاستعانة بمراجع الحسابات للتحقق من أن بيانات التقارير المالية تعبر بصدق وعدالة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. إضافة إلى ذلك تعتبر الوكالات التشريعية كهيئة البورصة والأوراق المالية في الولايات المتحدة وغيرها من الدول أحد

(1) G. Benston, "The Market For Public Accounting Services: Demand, Supply and Regulation", Journal of Accounting and Public, Vol.4, 1985, PP. 33-35.

الطالبين لخدمات المراجع الخارجي إذ تحتاج إلى خدمات مهنية خاصة وإلى تحديد معدلات العائد على الأوراق المالية ومراقبة ممارسات الصناعة.

### ٣/١ دور الظروف البيئية في تطور وظيفة المراجعة

تعتبر عملية المراجعة سمة مألوفة لنشاط الإنسان المنظم منذ أزمان مبكرة، فمن خلال استكشافات تاريخ المراجعة يمكن معرفة التطورات التي حصلت في وظيفة وأهداف المراجعة نتيجة التغيرات في الظروف البيئية، وهو ما يجعلنا في موقف أفضل لفهم المشاكل المعاصرة وأكثر قدرة على الملاحظة والتفسير للأحداث الجارية، وقد حققت المراجعة دوراً ملموساً في المجتمع على مر السنين، فقد عملت على إزالة الشك والارتياب بين الأشخاص الذين توجد بينهم علاقات اقتصادية.

وقد ارتبطت نشأة المراجعة وتطورها بنشأة المحاسبة وتطورها، فعندما كانت الحسابات تنظم بطريقة بدائية وعندما كانت العمليات الحسابية من القلة بمكان، كان كل واحد يراجع نفسه بنفسه، ولكن ما إن بدأت الإمبراطوريات القديمة التي ظهرت في فجر الحضارة الإنسانية تمارس قدراً من التنظيم، ترتب عليه نشأة المحاسبة المنظمة، حتى بدأت تستخدم نظاماً لمراجعة الحسابات العامة.

ويمكن إبراز تطور وظيفة المراجعة استجابة للظروف البيئية في النقاط التالية:

أولاً: ظهر في صدر الدولة الإسلامية نظم رقابية تقوم على فكرة إرسال مفتشين ومراجعين إلى الأقطار المختلفة، ليتأكدوا من أن الأجهزة التنفيذية تقوم بالأعمال في ضوء القواعد والأحكام الإسلامية، وبيان الانحرافات والتجاوزات والأخطاء وبيان أسبابها والتوصية بعلاجها، ومن أهم أجهزة التفتيش والمراجعة التي

ظهرت في صدر الدولة الإسلامية، ديوان البريد، وديوان الأزمّة، وشاد الدواوين، وديوان النظر في المظالم.<sup>(١)</sup>

ثانياً: قبل بداية الثورة الصناعية كانت المراجعة تتم بشكل فردي وكان الهدف من عملية المراجعة منصباً على اكتشاف الغش من خلال المراجعة التفصيلية في الوحدات الحكومية والوحدات الاقتصادية ذات الطابع الأسري ولم يكن في تلك الفترة أي اعتراف بأهمية الرقابة الداخلية.

ونتيجة للثورة الصناعية زادت حجم العمليات في الشركات وانتقلت الإدارة من الملاك الفرديين إلى المهنيين المستأجرين، ومن ثم أصبح الملاك مهتمين بالحماية المناسبة لاستثماراتهم والعمل على نموها، ومع وجود نظام محاسبي وهيكلي تنظيمي قوي أصبح هناك قبول من قبل المراجعين لاستخدام المعايير الإحصائية، لكن المراجعة التفصيلية لازالت هي الأساس.<sup>(٢)</sup>

ثالثاً: مع بداية القرن العشرين وحتى الأربعينات منه تطورت أهداف المراجعة وأساليبها نتيجة عدد من الظروف أهمها:

- ١- صدور العديد من القوانين في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية والتي كان لها أثر على دور المراجع.
- ٢- ظهور المنشآت كبيرة الحجم وتطور الشركات ذات المسؤولية المحددة.
- ٣- ارتفاع معدل الإعسار المالي للشركات نتيجة الأزمات الاقتصادية في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين.

(١) حسن شحاته، المراجعة والرقابة بين الفكر الإسلامي والفكر الوضعي، بدون ناشر، بدون تاريخ، ص ٤٢.

(٢) R. Gene Brown, " Changing Audit Objectives and Techniques", in Perspectives in Auditing, by D.R Carmichal and J.J. Willingham, (New York, Mc Graw-Hill, 1988) P.P. 47-52



٤ - فرض الضرائب على الشركات .

٥ - تأثير بورصة الأوراق المالية في نيويورك والوكالات الحكومية الأمريكية الأخرى .

ونتيجة لهذه الظروف تحول هدف المراجعة من اكتشاف ومنع الغش والأخطاء كهدف رئيسي إلى التحقق من الوضع المالي الحقيقي ومكاسب المشروع مع اعتبار اكتشاف الغش والأخطاء هدف ثانوي وقد رافق هذا التغيير في الأهداف تغير هام في الأساليب، إذ أن المراجعة لم تعد تفصيلية وبدأ المراجعون في استخدام الاختبارات الإحصائية في عملية الفحص، والاهتمام بالرقابة الداخلية، ومع نهاية الثلاثينات أصبحت الاختبارات الإحصائية هي القاعدة وليست الاستثناء وكانت درجة الاختبارات متوقفة بشكل كبير على فعالية الرقابة الداخلية<sup>(١)</sup>.

رابعاً: منذ منتصف الأربعينات وحتى الثمانينات تطورت المراجعة بشكل كبير نتيجة عدداً من الأحداث، فقد رفعت العديد من القضايا على مكاتب وشركات المراجعة القانونية من قبل المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال، وتعرض موقف المراجعين من قضية الغش والتلاعب في القوائم المالية للانتقاد الشديد، بسبب عدد من حوادث الغش البارزة في الولايات المتحدة ومنها، قضية Equity Funding الشهيرة والتي لم تستطع عملية المراجعة الروتينية أن تكتشف (٦٤٠٠٠) وثيقة تأمين مزورة ( كانت تمثل ثلثي عدد الوثائق الإجمالية ) إلى جانب بعض المستندات المزورة وبعض الاختلاسات في الأصول . وخلال الثمانينات انهارت العديد من المؤسسات، ففي الولايات المتحدة انهارت مؤسسات القروض والادخار Savings and Loan Industry وكان من أسبابها وجود غش وتلاعبات من قبل القائمين عليها وكانت خسائرها تجاوزت

(1) Ray Whittington and Kurt Pang, "Principles of Auditing", (Chicago: Irwin, 1995) PP 8-9

عشرات البلايين من الدولارات، وكذلك الانهيار غير المتوقع للعديد من المؤسسات والشركات في العالم في أكتوبر ١٩٨٧م والمعروف بانهيار الأسواق المالية.

تلك الأحداث وغيرها جددت التساؤلات عن دور المراجعين في اكتشاف الغش والتلاعبات، وخلال هذه الفترة صدرت عدداً من المعايير تطالب المراجعين بمسؤولية أكبر نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه والتأكيد على أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره في منع الغش والتلاعب، وأن هناك مسؤولية أكبر على المراجعين في فحص نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه للجهات المعنية.

خامساً: خلال فترة التسعينات تأثرت مهنة المراجعة بعدد من الأحداث، فقد ظهرت مزيداً من حالات الفشل والانهيار في المؤسسات والشركات معظمها كان نتيجة الغش والتصرفات غير القانونية، كما حصلت تطورات هامة في مهنة المحاسبة والمراجعة وفي طبيعة مكاتب المراجعة القانونية، وفي أسلوب المراجعة وفي عملية وضع معايير المراجعة، وكان السبب الكبير في تلك التغيرات يرجع إلى عدد من الأحداث والتغيرات البيئية حددها البعض في الآتي<sup>(١)</sup>:

- ١ - انتشار مفهوم العولمة Globalization في الاقتصاد العالمي والحاجة إلى مكاتب مراجعة ضخمة تخدم عملائها حول العالم بكفاءة.
- ٢ - قضية التعقيدات المتزايدة في بيئة الأعمال وتزايد استخدام أنظمة الحاسب الآلي في منشآت العملاء.
- ٣ - أدى استمرار المنافسة في أعمال المراجعة إلى استخدام التكنولوجيا وإلى كثير من أساليب تحليل الأعمال المتقدمة في عملية المراجعة واعتبارها كجزء منتظم من عمليات المراجعة التي تقوم بها مكاتب المراجعة.

(1) Larry E. Rittenberg and Bradley J. S. " Auditing Concepts for A Changing Environment", (Fort Worth: the Dryden Press , 1997 ). P. 30

- ٤ - استمرار زيادة التكاليف التي تتحملها مكاتب المراجعة نتيجة لارتفاع مبالغ التأمين وزيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها .
- ٥ - زيادة التدخلات الحكومية في شئون المهنة بفرض المزيد من المتطلبات أثناء عملية المراجعة .

#### ٤/١ التحديات المعاصرة التي تواجه وظيفة المراجعة

تتسم الظروف المحيطة بوظيفة المراجعة بالتعقيد والتغيير المستمر، الأمر الذي أدى إلى صعوبة لدى المراجعين في استيعاب هذه الظروف والتكيف مع مستجداتها بصورة سريعة، وقد لعبت هذه الظروف دوراً مؤثراً في اتساع الفجوة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، ونظراً لتعدد هذه الظروف فإنه سيتم التركيز على أهمها المتمثلة في الآتي:

- تعدد وتغير نوعية مستخدمي القوائم المالية.
- زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة.
- التوسع في استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية من قبل العملاء.
- استخدام شبكة الإنترنت في التجارة الإلكترونية.

#### ١/٤/١ تعدد وتغير نوعية مستخدمي القوائم المالية

أملت الظروف الحالية متطلبات جديدة من وظيفة المراجعة، تمثلت في تغير نوعية المستخدمين (ذكرنا جانباً منهم في الصفحات السابقة) ومن احتياجاتهم، وخاصة مع ثورة المعلومات والتكنولوجيا التي أدت إلى إحداث بعض الابتكارات، وفي تعديل طريقة إنجاز الأفراد لأعمالهم، وإلى تغيرات جوهرية في مفاهيم الإدارة، وفي تعديل أساليب الإنتاج وإلى تغيير في الطريقة التي نفكر بها، وبالتالي يتطلب من مهنة المراجعة

ومن المراجع أن يتفهم هذه الاحتياجات وكيفية تغييرها والعمل بصورة أفضل على تحقيقها، وإلا فإن ذلك سيؤدي في النهاية إلى فقدان شرعية المهنة في المجتمع وتعرض مصالح أعضائها للخطر.<sup>(١)</sup>

وقد أكدت دراسة لجنة (Jenkins) التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) على وجود فئة جديدة من المستخدمين، يعرفون بالمستخدمين المهنيين Professional users يجب التركيز على احتياجاتهم من قبل مهنة المراجعة بدلاً من المستخدمين العاديين الذين يتخذون القرارات المتعلقة بمصالحهم الشخصية وليس كجزء من وظيفتهم، وذلك للمبررات التالية:<sup>(٢)</sup>

- ١ - يعتمد المستخدمون المهنيون في قراراتهم على نماذج وطرق متقدمة، فالمهارات والموارد التي لديهم أكبر من تلك المتاحة لدى المستخدمين الآخرين .
- ٢ - إن حجم رأس المال الكلي الذي يتحكم فيه هؤلاء المستخدمون قد تزايد بصورة مذهلة في العقدين الأخيرين، وإن مبالغ ضخمة من رأس المال يتركز تحت سيطرة عدد قليل نسبياً من المستخدمين المهنيين.
- ٣ - أدت التعقيدات والصعوبات المتزايدة في آليات الأسواق المالية إلى أن يعتمد المستخدمون العاديون على نصائح واستشارات المهنيين - مثل السماسرة والمحللين الماليين - في اتخاذ قراراتهم ومن ثم زيادة تأثير المستخدمين المهنيين في تخصيص رأس المال.

(1) Robert K. Elliott, "Confronting The Future: Choices for the Attest Function" Accounting Horizons, Sep. 1994, P. 106.

(2) AICPA, Special Committee on Financial Reporting, "The Information Needs of Users", ( Jenkins Committee ) ( AICPA, 1994 )



٤- قدرة المستخدمين المهنيين على تحديد احتياجاتهم من المعلومات بصورة كبيرة ومبررات تلك الاحتياجات نتيجة التدريب العالي للأفراد.

#### ٢/٤/١ زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة القانونية

تعاني مكاتب المراجعة القانونية في الوقت الحالي زيادة مضطردة في عدد الدعاوي القضائية المرفوعة من قبل مستخدمي القوائم المالية، مما أحاط المهنة بشكل عام بنوع من فقد الثقة والمصداقية، حيث عادةً ما ينظر لمثل هذه الدعاوي كإشارة عن انخفاض مستوى جودة خدمات المراجعة، إضافة إلى أن تدخل القضاء وغيره في تفسير وتحديد معايير المراجعة ومدى بذل المراجع للعناية المهنية الواجبة يمثل مشكلة حقيقية من وجهة نظر المهنة.<sup>(١)</sup>

ومع تزايد الاضطرابات في الأسواق المالية في الآونة الأخيرة وانحيار بعض المؤسسات وإفلاس العديد من الشركات المصحوبة بعدد من الفضائح المالية، منها على سبيل المثال، مشكلة بنك الاعتماد والتجارة الدولي التي أدت إلى تصفيته في نهاية الأمر وما نتج عن ذلك من خسائر جسيمة لحقت بالمدعين، وكذلك مشاكل الأزمات المالية التي عاشتها الأسواق المالية في جنوب شرق آسيا وما نتج عن ذلك من تدهور في اقتصاديات تلك الدول وضياع الأموال وفي السنوات الأخيرة انهارت بعض الشركات العملاقة في الولايات المتحدة كشركة Enron وتسببت في انهيار مكتب Arther Anderson أحد أكبر مكاتب المراجعة في العالم.

(١) لزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :

- Jim Cousins, A. Mitchell and P. Sikka, "Auditor Liability: The Other Side of the Debate", Critical Perspectives on Accounting, June, 1999, PP. 283-312.
- Suresh Radhakrishnan, "Investors' Recovery Friction and Auditor Liability Rules" The Accounting Review, April, 1999, PP. 225-240.

وعلى إثر كل مشكلة ترتفع العديد من الأصوات متسائلة عن دور المراجعين: أين كانوا؟ وما جدوى أعمالهم، بل أن البعض قد ربط بين فشل الشركات في أعمالها وفشل عملية المراجعة فيها، خصوصاً إن انهيار بعض الشركات قد أتى بعد حصولها على تقارير مراجعة تؤكد صحة وعدالة القوائم المالية فيها.

وقد تكبدت مكاتب المراجعة في كثير من دول العالم في السنوات القليلة الماضية نفقات باهظة من جراء تلك الدعاوي، فعلى سبيل المثال، كانت نفقات الدعاوي القضائية تمثل ٧٪ من الدخل الإجمالي لمكاتب المراجعة الستة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٩٠م، ثم ارتفعت تلك النسبة إلى ١٤٪ عام ١٩٩٢م، ثم وصلت إلى ١٩,٤٪ عام ١٩٩٣م<sup>(١)</sup>، ودفع مكتب المراجعة Ernst & Young وحدة في ١٩٩٢م ٤٠٠ مليون دولار في قضية انهيار مؤسسات الادخار والقروض في الولايات المتحدة.

وبخلاف تلك النفقات، انعكست زيادة الدعاوي القضائية وضخامتها على مبالغ التأمين وأقساطه، فعلى سبيل المثال، أصبح متوسط تكلفة أكبر دعوى قضائية في المملكة المتحدة ٤٨٧ مليون جنيه إسترليني في حين أن التأمين متاح هو ٣٠ مليون جنيه فقط.<sup>(٢)</sup> وقد استمر الوضع نحو الأسوأ حتى وصل إلى نقطة لم تستطع فيها مكاتب المراجعة الكبرى الحصول على تأمين لنشاطها، وإذا أتيح فهو بأقساط مرتفعة جداً، حيث لاحظ مجمع المحاسبين القانونيين الكندي في عام ١٩٩٦م أن تكاليف التأمين قد تضاعفت عشر مرات مقارنة بتكاليف التأمين قبل سبع سنوات فقط.<sup>(٣)</sup>

(١) Abraham J. Briloff, "The Private Securities Litigation Reform from a Critical Accountants Perspective", Critical Perspectives on Accounting, June, 1999, PP. 269-270.

(٢) Andrew Perkins, "Desperately Seeking Limited Liability", Accountancy, International Edition, July, 1996, P. 66.

(٣) Jeffrey J. Peck, "Proportionate Liability: The Emerging Global Standard", Critical Perspectives on Accounting, June, 1999, P. 378

ولم يقتصر الوضع على ذلك، بل امتد آثار الدعاوي القضائية على دور مهنة المراجعة الفعال في نشاط أسواق رأس المال، فقد أكدت أحدث دراسة للاتحاد الدولي للمحاسبين في عام ١٩٩٨م، أن موجة الدعاوي القضائية الحالية أثرت سلباً على دور مهنة المراجعة في أسواق رأس المال بالملكة المتحدة وكان هذا التأثير يتعلق بالجوانب التالية: (١)

- ١- رفض مكاتب المراجعة قبول العملاء الذين يمثلون مخاطر مرتفعة لعملية المراجعة، مما أوجد صعوبة لهؤلاء العملاء في الحصول على مراجع حسابات.
- ٢- مقاومة المراجعين الخارجيين بشدة للقبول بتوسعة دور المراجعة.
- ٣- زيادة تكاليف خدمات المراجعة.
- ٤- تقويض مهنة المراجعة.

#### ٣/٤/١ التوسع في استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية من قبل العملاء

أدى التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى خلق بيئة جديدة على مراجع الحسابات الخارجي، وفرض عليه تحديات كبيرة انعكست في تغيير إجراءات وأساليب المراجعة التقليدية بما يتماشى مع هذا التغير في بيئة المراجعة، وبما يحقق هدف المراجعة بكفاءة وفعالية، ويقابل الأعباء الإضافية الملقاة على عاتقه. ويمكن توضيح أهم الآثار المترتبة على التشغيل الإلكتروني للبيانات على عمل مراجع الحسابات الخارجي في الآتي: (٢)

(1) IFAC, "The Economics of Audit Liability", (International Federation of The Accountants, March, 1998) as cited in Ward, Graham, "Auditor's Liability in UK: The Case for Reform", Critical Perspectives on Accounting, June, 1999, PP. 390-391

(2) لزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. ليلى عبد الحميد لطفي، أثر استخدام النظم الإلكتروني في المراجعة على كفاءة الأداء المهني للمراجع، المجلة العلمية لكلية التجارة - فرع جامعة الأزهر للبيانات، يونيو ١٩٩٧، ص ٦٧ - ٧٠.

- سمير كامل محمد عيسى، أثر الاتجاه نحو أنظمة التشغيل الإلكترونية للبيانات على تطور مهنة المراجعة الخارجية مع دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٦م، ص ٢-١٠.

- ١- صعوبة تتبع دليل المراجعة نتيجة اختفاء الأدلة التقليدية.
- ٢- إمكانية إدخال البيانات من بعد.
- ٣- سهولة ارتكاب حالات التلاعب والغش.
- ٤- وجود فيروسات الكمبيوتر.

وبالتالي أصبح من الضروري على مراجع الحسابات أن يكون ملماً إماماً كافياً بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وبأحدث الإجراءات والأساليب المستخدمة في مجال مراجعة البيانات التي تم تشغيلها إلكترونياً، ليس هذا فحسب بل عليه أن يشترك في تصميم النظام، مما يتيح له فرصة دراسة جوانب القوة والضعف فيه.

وقد أدى النمو المتزايد لتكنولوجيا أنظمة المعلومات إلى زيادة خطر المراجعة، فقد أوضحت نتائج الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز في عام ١٩٩٦م، أن استمرار النمو والتطور في تكنولوجيا المعلومات يمثل أحد الأسباب الرئيسية لارتفاع معدل الغش في الشركات، كما يمثل التحدي الأكبر لمنع الغش. (١)

وعلى كل أدى استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات وإعداد الحسابات إلى تحديات واجهت مراجع الحسابات الخارجي، فإلى جانب ضرورة إعادة تأهيله وتدريبه لكي يتعامل مع هذه المستجدات، ظهرت تساؤلات حول مدى التأکید الذي يقدمه المراجع بخلو القوائم المالية من أعمال الغش والتلاعب، التي يمكن أن تتم عبر هذه الأجهزة، والتي نادراً ما تترك آثاراً مادية على ذلك.

#### ٤/٤/١ استخدام شبكة الإنترنت في التجارة الإلكترونية

(1) ICAEW, "Taking Fraud Seriously", (ICAEW, January 1996), as cited by: GAO, op.cit., P.69



أدى التطور التقني في الحاسبات الإلكترونية إلى استخدام شبكة الإنترنت في تبادل المعلومات بسرعة فائقة وبأقل تكلفة، وهذه الشبكة عبارة عن مجموعة من أجهزة الكمبيوتر المتصلة معاً لتكون فيما بينها أكبر شبكة للكمبيوتر في العالم، وقد ركزت الشبكة في السنوات الأخيرة على توسيع التجارة عبرها.

ونتيجة لنمو التجارة الإلكترونية اتجهت الشركات ليس لعرض نشاطها ومنتجاتها فقط بل وعرض تقاريرها المالية عبر شبكة الإنترنت، مما سمحت للمستثمرين وباقي المستخدمين الإطلاع مباشرة وفوراً على التقارير المالية ومذيلة بالملاحظات وتقارير مراجعي الحسابات الخارجيين.<sup>(1)</sup>

هذه التطورات أملت على مراجعي الحسابات الخارجيين التزامات جديدة نحو التأكد من مدى مصداقية هذه التقارير المعروضة عبر الشبكة، وهذا بدوره يتطلب تغيير أدوات وأساليب المراجعة وكذلك التحقق من أدلة المراجعة وأساليب تقييم الرقابة الداخلية في الشركات، ونظراً لسهولة اختراق الأنظمة الدفاعية في الشبكة وسهولة التلاعب بالبيانات وتزويرها تزداد أخطار المراجعة، وهو ما يعني زيادة في الدعاوي القضائية ضد مكاتب المراجعة لفشلها في اكتشاف حالات الغش والتلاعب، والتي أدت إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية.

(1) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :

- Hollis Ashbaugh, Karla M. Johnstone and Terry D. Warfield, "Corporate Reporting on the Internet" Accounting Horizons, September, 1999, PP. 241-257  
- AICPA, Assurance Services, "Electronic Commerce Assurance", Available at: [www.aicpa.org/assurance/scas/newsvs/elec/index.htm](http://www.aicpa.org/assurance/scas/newsvs/elec/index.htm).

### ٥/١ تصنيفات المراجعة

هناك عدة تصنيفات للمراجعة حسب الزاوية التي ينظر إليها، فقد ينظر إليها من حيث الإلزام، أو من حيث الشمول، أو من حيث النطاق، أو من حيث القائم بها، أو من حيث الغرض منها أو من حيث توقيت القيام بها، وسنبين ذلك على النحو التالي:<sup>(١)</sup>

#### ١/٥/١ المراجعة من حيث الغرض منها

وتنقسم إلى ثلاثة أقسام:

##### أ- مراجعة القوائم المالية

وتتطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تتضمنها القوائم المالية لأي وحدة اقتصادية، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مراعاة هذه الوحدة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية، ويقوم المراجع بإبداء رأيه في تلك القوائم، وتتم عملية إبداء الرأي من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والكفاءة.

##### ب- مراجعة الالتزام (الأداء)

تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام الشخص أو المنشأة محل المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة وبالقوانين المعمول بها وما يرتبط بها من لوائح تنفيذية، مثل قانون الضرائب، وقانون الشركات، وقانون العمل، .... الخ.

(1) انظر كلاً من :

- D.H. Taylor and G. W. Glezen, "Op. Cit.", PP. 4-7  
- مصطفى عيسى خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامع الملك سعود، ١٩٩٦م.  
- Alvin A. Arens and J. k. Loebbecke, "Auditing, An Integrated Approach", (New Jersey: Prentice-Hall, 1997), PP. 4-7.

## ج- مراجعة العمليات

تعرف مراجعة العمليات بأنها فحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية، أو جزء منها، لتحقيق أهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء وتطويره.

وتعتبر عملية فحص وتقييم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسب الآلي لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعاليته وإمكانية الاعتماد عليه، وإصدار التوصيات اللازمة لتحسين وتطوير النظام، مثلاً واضحاً لمراجعة العمليات.

## ٢/٥/١ المراجعة من حيث القائم بها

يمكن تصنيف المراجعة حسب الشخص أو الجهة التي تقوم بعملية المراجعة إلى:

## ١- المراجعة الخارجية

ويقوم بها شخص خبير ومستقل عن إدارة المنشأة، يعرف بالمراجع الخارجي كما قد يطلق عليه المحاسب القانوني أو مراجع الحسابات، أو مراقب الحسابات ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية، وتركز أعمال المراجعة الخارجية في مراجعة القوائم المالية إلى جانب إمكانية القيام بمراجعة الالتزام ومراجعة العمليات.

## ب- المراجعة الداخلية

تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وهدفها التحقق من مدى اتباع الإجراءات الرقابية الداخلية عند تنفيذ المعاملات المالية المختلفة داخل المنشأة، ويقوم بالمراجعة الداخلية أفراد موظفون بالمنشأة لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي.

والمراجعة الداخلية لا يمكن أن تقوم بمراجعة القوائم المالية ولكن تستطيع أن تقوم بمراجعة الالتزام ومراجعة العمليات.

## ج- المراجعة الحكومية

وتقوم بعملية المراجعة في هذه الحالة جهة حكومية، على سبيل المثال في الجمهورية اليمنية يتولى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أعمال المراجعة في العديد من الهيئات والمصالح الحكومية وشركات القطاع العام والمختلط وجميع وحدات الجهاز الإداري للدولة والمجالس المحلية، .... الخ، وتتضمن المراجعة الحكومية المراجعة المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات، ويحق للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أن يستعين بالمراجع الخارجي في القيام بأعمال المراجعة المنوطة به.

## ٢/٥/١ المراجعة من حيث توقيت القيام بها

## ١- المراجعة النهائية

يتم القيام بهذه المراجعة بعد أن تكون المنشأة قد انتهت من تسجيل وإقفال جميع المعاملات والحسابات بدفاتها وإعداد القوائم المالية، أي أن عملية المراجعة تبدأ بعد انتهاء العام المالي، أي بعد ١٢/٣١، ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

## ب- المراجعة المستمرة

وهي التي تتم فيها عملية الفحص والمراجعة أثناء السنة، سواء أكانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المالية، ويبدأ المراجع عمله بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة بالدفاتر، كأن يزور المنشأة في شهر إبريل لمراجعة حسابات الثلاثة شهور السابقة، ثم تتكرر زيارته



إلى أن تنتهي إدارة الحسابات من إعداد القوائم المالية فيقوم المراجع بفحص ما لم يسبق له فحصه منذ زيارته الأخيرة.

وعملية المراجعة هذه ليس من الضروري أن يتردد المراجع باستمرار طوال أيام السنة على المنشأة كي يطلق عليها مراجعة مستمرة، فقد يتردد المراجع بين الحين والآخر ومع ذلك توصف المراجعة بأنها مستمرة.

٤/٥/١ المراجعة من حيث نطاقها

#### أ- المراجعة الكاملة

تشتمل المراجعة الكاملة على مراجعة القوائم المالية، وما يقتضيه ذلك من فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج كامل للمراجعة، وإجراء الاختبارات اللازمة لإعطاء رأي فني في القوائم المالية من خلال تقرير المراجع، وفي هذا النوع من المراجعة يكون مجال ونطاق عمل المراجع غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به.

#### ب- المراجعة الجزئية

وفيها يتم تناول جانباً معيناً من عملية المراجعة الكاملة. فقد يقوم المراجع بفحص مجموعة حسابات معينة، مثل حسابات العملاء، أو يقوم بمراجعة المخزون أو غير ذلك. أي أن هذه المراجعة تتضمن بعض القيود على نطاق فحص وعمل المراجع.

٥/٥/١ المراجعة من حيث حجم الاختبارات

#### أ- المراجعة الشاملة (التفصيلية)

هي تلك المراجعة التي في ظلها تخضع للفحص جميع المفردات والعناصر كالقيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، التي يلزم الرجوع إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية، فإذا كان المراجع بصدد فحص حسابات العملاء فإن المراجعة الشاملة تنصب على جميع الأرصدة والعمليات المكونة لحسابات العملاء، وهذا النوع من المراجعة يمكن تطبيقه عند مراجعة المنشآت الصغيرة، أما في المنشآت الكبيرة فيتعذر القيام بمراجعة شاملة لاعتبارات عدة، منها الوقت والتكلفة.

#### ب- المراجعة الاختبارية

وفيها يقوم المراجع باختيار عدد من المفردات (عينه) لكي تخضع لعملية الفحص والمراجعة مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي سحبت منها تلك العينة، فمثلاً عند فحص حسابات العملاء بالطريقة الاختبارية فإنه يتم اختيار عينة من تلك الحسابات لفحصها، وتعميم نتائج الفحص على كل حسابات العملاء.

٦/٥/١ المراجعة من حيث الإلزام القانوني

#### أ- المراجعة الإلزامية

وهي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقاً لأحكام القوانين، مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، وغير ذلك من القوانين، وهذا النوع من المراجعة لا بد وأن تكون مراجعة كاملة، بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجع من قبل إدارة المنشأة.

## ب- المراجعة الاختيارية

ويقصد بها المراجعة الخاصة التي يكلف فيها المراجع بفحص القوائم المالية أو بعضها، لغرض خاص معين ومحدد تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.

٦/١ العلاقة بين المحاسبة والمراجعة الخارجية<sup>(١)</sup>

كثيراً ما يحصل خلط بين دور المحاسبة ودور المراجعة، وبين عمل المحاسب وعمل المراجع، ومن الضروري أن نحدد طبيعة كل منهما، فالمحاسبة هي عملية تحديد وقياس وإيصال معلومات اقتصادية إلى مستخدمي هذه المعلومات لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم، ولذا تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة، وتلخيص وتفسير نتائج تلك العمليات، وإعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمنشأة. أي أن المحاسبة تتعامل مع البيانات الأصلية وتكون مسئولة أساساً عن تلك البيانات، وبالتالي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأولية أو الأساسية، وتصل بها حتى إعداد القوائم المالية.

أما المراجعة فيتمثل دورها في الفحص الفني المستقل الذي يهدف إلى التحقق من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية من الناحية الشكلية

(١) انظر كلاً من :

- أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٧ م، ص ٨-٩.

- عبد الفتاح الصحن، رجب راشد، محمود درويش، أصول المراجعة، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، ١٩٩٩ م، ص ١٨-١٩.

والموضوعية وسلامة الأدلة والعمليات المحاسبية التي أدت إلى خلق هذه الأرصدة، وذلك بهدف إبداء الرأي عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمنشأة.

وبالتالي يتضح أن عمل المراجع يبدأ عندما يكون المحاسب قد انتهى من عمله إلى درجة كبيرة، أي أن إعداد القوائم المالية لأي منشأة هي من مسئولية إدارة المنشأة، وليس من اختصاص المراجع أو مسئوليته إعداد تلك القوائم. ولهذه التفرقة أهمية قصوى من الناحية القانونية للمسئوليات المترتبة على ذلك.

ولا يعني ذلك عدم قيام المراجع بعمل التسويات اللازمة لما قد يكتشفه من أخطاء أثناء عملية المراجعة، كالخطأ في الجمع أو الخطأ في التسويات الخاصة بالمصروفات المدفوعة مقدماً أو المصروفات المستحقة، أو الخطأ في الترحيل إلى حساب بدلاً من حساب آخر. فمثل هذه التسويات يقوم بها المراجع أو يكلف المحاسب بتصحيحها أمامه. إلا أنه ليس من حق المراجع أن يقوم بإجراء تسوية يراها ضرورية بالنسبة لمخصص الديون المدومة، أو يقوم من تلقاء نفسه بإنشاء احتياطي هبوط أسعار الأوراق المالية أو تعديله، بالرغم من وجود مبررات قوية لذلك، كل ذلك لا يمكن أن يقوم به المراجع إلا بعد موافقة المسؤولين في المنشأة.

وفي الحياة العملية كثيراً ما يكلف المراجع بإعداد ميزان المراجعة وتصوير حساب الأرباح والخسائر وإعداد قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية، وهو إن قام بذلك فهو يعمل كمحاسب فقط وليس كمراجع، إذا أن مثل هذا العمل إضافي له أتعابه منها خارج عن واجباته كمراجع، فواجب المراجع أن يفحص ويقرر عن عمل قام به آخرون.

وجدير بالذكر أن توصل المراجع إلى رأي في مدى عدالة القوائم المالية التي تعدها أي منشأة يتوقف على مدى التزام المنشأة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند

إعداد تلك القوائم، وبالتالي يجب على المراجع أن يكون على دراية وخبرة تامة بالمبادئ والمعايير المحاسبية حتى يمكن تكوين رأي فني في تلك القوائم، ومن المبادئ المحاسبية الهامة، مبدأ الاعتراف بالإيراد، ومبدأ المقابلة ومبدأ الإفصاح الكامل، ومبدأ الاستمرارية، ومبدأ الاستحقاق، ومبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ الوحدة المحاسبية، ومبدأ الموضوعية، ومبدأ الثبات ..... الخ.

## الفصل الثاني

# معايير المراجعة المتعارف عليها

## الفصل الثاني

### معايير المراجعة المتعارف عليها

#### Generally Accepted Auditing Standards

#### الأهداف التعليمية للفصل

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على:

- (١) إدراك طبيعة معايير المراجعة.
- (٢) التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة.
- (٣) استيعاب متطلبات المعايير العامة للمراجعة.
- (٤) إدراك أهمية عنصر الاستقلال في عمل المراجع.
- (٥) الإلمام بمعايير العمل الميداني.
- (٦) فهم المعايير المتعلقة بإعداد تقرير المراجع.



تحتاج مهنة المراجعة كغيرها من مجالات النشاط والمهن الأخرى إلى وجود إطار من المعايير التي توفر الإرشادات اللازمة لممارسي مهنة التدقيق والمراجعة وبما يحافظ على مستوى جودة عملية المراجعة.

وتعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى القبول العام، وتتعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة.

### ١/٢ طبيعة معايير المراجعة

تعبر معايير المراجعة عن مدى الجودة المطلوب من المراجع عند أدائه لعملية المراجعة، أو هي المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المراجعة وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة.

تجدر الإشارة إلى أنه توجد تفرقة بين معايير المراجعة Auditing Standards وبين إجراءات المراجعة Auditing Procedures، فالأخيرة تشير إلى الطرق والأساليب التي يستخدمها المراجع في الفحص، وتختلف هذه الإجراءات من فحص لآخر طبقاً لظروف كل حالة على حدة.

أما معايير المراجعة فهي مقاييس لجودة أداء العمل الذي قام به المراجع، وللأهداف التي يجب تحقيقها باستخدام الإجراءات التي تبناها المراجع في الفحص، وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي، فهي نادراً ما تتغير، ولا يجوز العدول عنها إذا أريد أن تتم عملية المراجعة بكفاية وبطريقة مرضية.

ومن جهة أخرى يمكن النظر إلى معايير المراجعة وتفسيرها من وجهتي نظر مختلفتين، حيث يمكن النظر إلى معايير المراجعة على أنها تمثل المستوى الأدنى من الأداء المطلوب لقياس جودة المراجعة التي يقوم بها مراجع خارجي. ويعني ذلك أن مسؤوليات المراجعة المهنية تتجزأ عندما يقوم المراجع بإنجازها طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

أما وجهة النظر الأخرى فإنه ينظر إلى معايير المراجعة المهنية على أنها تمثل فقط توجيهات مرشده لأداء المراجعة المكلف بإنجازها المراجع. وهنا يعترف المراجع الخارجي أن معظم معايير المراجعة المهنية ذات عمومية ومدى واسعاً من مجال الحكم، ونادراً ما تكون مرتبطة بمشاكل عملية مثل تلك المشاكل التي تظهر في حالة مراجعة معينة بذاتها، ولذلك فإن المراجع يفي بمسؤولياته المهنية في إطار معايير المراجعة المهنية الموجودة والتي تتطلب ممارسة متسقة للأحكام المهنية.

ويعتقد الكثير من خبراء المراجعة أنه يجب أن يُنظر إلى معايير المراجعة المهنية وفقاً لوجهة النظر الثانية، ويرجع ذلك إلى أنه لا يمكن إعداد المعايير بالصورة التفصيلية التي تؤدي إلى تخفيض الأحكام الشخصية للمراجع إلى الحد الأدنى أو التخلص منها، وعلى ذلك يمكن النظر إلى تلك المعايير بأنها توجيهات إرشادية تضع اتجاهها عاماً للسلوك في مهنة المراجعة.

وعموماً فإن معايير المراجعة تحقق العديد من المزايا أهمها:

- (أ) تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية التي يجب أن تتوافر في المراجع نفسه ونوعية أدائه.
- (ب) تعتبر مقاييس لالتزام المراجع بمبادئ المراجعة والأهداف العامة للمراجعة.
- (ج) تعتبر إرشادات تستخدم في تقييم الآخرين والحكم على عملهم.

(د) تختص بالمواصفات المهنية للمراجع وقدرته على الحكم على الأمور عند قيامه بالفحص واختيار إجراءات المراجعة التي تستخدم في مراجعة معينة، والطريقة التي تستخدم بها ومتى يتم استخدامها، ونطاق استخدامها وتحديد طبيعة ونطاق المعلومات التي يتم الحصول عليها باستخدام أساليب وإجراءات المراجعة، وإعداد إطار تقارير المراجعة وطبيعة ومحتويات هذه التقارير.

(هـ) تمد الهيئات التشريعية والمحاكم بتصور واضح عن درجة الأداء المهني المتوقع من المراجع وتساعد على تفهم محتوى تقاريره.

(و) توفر للمراجع أساس للتقييم الذاتي في ضوء مسؤوليته المهنية.

## ٢/٢ معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)

أصدرت عدد من الهيئات المهنية القائمة على مهنة المحاسبة والمراجعة في بعض الدول قوائم بمعايير المراجعة، لكن أشهر هذه القوائم تلك التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، وتتضمن هذه القائمة عشرة معايير مبنية في ثلاث مجموعات رئيسية هي، المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير التقارير، وفيما يلي معايير المراجعة المتعارف عليها:

### معايير عامة General Standards

١- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية والكفاية الفنية (Proficiency) المطلوبة في المراجع.

٢- يجب أن يحفظ المراجع بأسس استقلال ذهني (Independence in mental attitude) في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.

٣- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد التقرير.

### معايير العمل الميداني Standards of Field work

١- يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطاً كافياً ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا.

٢- يجب القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية المستعمل كأساس للاعتماد عليه، ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها المراجعة.

٣- يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تُكوّن أساساً معقولاً لرأي المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص.

### معايير خاصة بالتقرير Standards of Reporting

١- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها.

٢- يجب أن يبين التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه الأصول بثبات في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.



٣- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية كافية بطريقة معقولة (للإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال) إلا إن ذكر خلاف ذلك في التقرير.

٤- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو على بيان بأن المراجع لا يستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية. وفي حالة عدم إبداء الرأي في القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك، وفي جميع الحالات عندما يرتبط اسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذي يقوم به المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

#### ١/٢/٢ المعايير العامة General Standards

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة.

وتتمثل المعايير العامة للمراجعة في الآتي:

#### ١- معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية

ينص المعيار على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص - أو أشخاص - حصلوا على التدريب الفني الكافي، ويمارسون المهنة كمراجعين، وعلى الرغم من أن المعيار قد ركز في مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل المهني للمراجع، إلا أنه يفترض ضمناً أن هناك مطلباً أساسياً قبل ذلك وهو التأهيل العلمي، ومطلباً آخر بعد ذلك وهو استمرار تأهيله العلمي والمهني.

#### ١- التأهيل العلمي

يجب أن يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرًا من المعرفة يتم الحصول عليه من خلال الدراسة في المعاهد والكلية التي تقدم له موادًا في المحاسبة والمراجعة، وفي نفس الوقت لا يكتفي المراجع على الجوانب المحاسبية فقط عند تأهيله العلمي، بل يتطلب منه أيضاً بعض جوانب المعرفة الأخرى، ومن أمثلة هذه الجوانب دراسات في النواحي السلوكية والإدارة وطرق الاتصال وفي الحاسبات الآلية وفي بحوث العمليات والإحصاء، حتى يمكنه أداء الخدمات غير التقليدية التي تطلب منه القيام بها.

وتختلف متطلبات التعليم من دولة لأخرى، فمعظم الدول تتطلب الحصول على درجة جامعية في المحاسبة، وبعض الدول تتطلب تعليمًا يفوق الدرجة الجامعية الأولى، وفي الجمهورية اليمنية يتطلب الحصول على بكالوريوس في المحاسبة.

كما يلاحظ أن هذا المعيار لا يكتفي من المراجع بحصوله على التأهيل العلمي فقط من خلال سنوات الدراسة السابقة على مزاولة المهنة، بل لا بد من وجود تعليم مستمر، يستلزم معه بضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية، ببعض برامج التعليم المستمر، وذلك حتى يمكنه تحديث معرفته العلمية والمهنية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية. فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحدث الإصدارات المهنية كالمقاييس والإفصاح المحاسبي، وكذلك التعرف على التشريعات الحديثة المؤثرة على ممارسة المهنة. وكذلك التعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة.

## ب- التأهيل العملي أو الكفاءة المهنية

ينطوي التأهيل المهني للمراجع على ضرورة تدريب المراجع قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريباً مهنيّاً فنياً كافياً حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية. ويلاحظ أن نوعية وطول فترة الخبرة العملية تختلف هي الأخرى من دولة لأخرى، فبعض الدول تتجه إلى جعل مطلب التعليم المهني المستمر إلزامياً لاستمرار أحقية المحاسب في ممارسة المهنة ممارسة عامة. وبعض الدول تشترط أن تكتسب الخبرة العملية في مكتب مراجعة أو تحت إشراف أحد المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة، في حين أن البعض الآخر يسمح باكتساب الخبرة في الوحدات الصناعية والتجارية والحكومية، هذا بالإضافة إلى تباين طول مدة الخبرة العملية بين الدول، أما في الجمهورية اليمنية فقد تم الإشارة إلى هذه المتطلبات في الفصل الثالث.

ويقع على مكاتب المراجعة مسئولية تطوير معرفة واستمرار تدريب المراجعين العاملين بها، فيجب على هذه المكاتب أن تضع سياسات وإجراءات للارتقاء بكفاءة العاملين بها.

ويجب أن تضع مكاتب المراجعة سياسات أخرى للتأكد من أن عمليات المراجعة تؤدي عن طريق أفراد ذوي خبرة وكفاءة مناسبة ومن أنهم يسعون للحصول على المساعدات والاستشارات المناسبة عندما يواجهون بمشكلة ما تفوق خبرتهم، ويجب كذلك أن تضع مكاتب المراجعة معايير وسياسات يسترشد بها عند تعيين الأفراد وعند ترقيتهم لضمان أنهم مؤهلون وأكفاء لتحمل مسئولياتهم الجديدة.

## ٢- معيار الاستقلال Independence

ينص المعيار الثاني على أنه يجب أن يحتفظ المراجع باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة وتتبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المراجع في إبداء ذلك الرأي. ويفتقر الاستقلال ناحيتين هما الاستقلال في الواقع والاستقلال في الظاهر، الاستقلال في الواقع هو حالة ذهنية وهو يعني أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً من حيث الوضع أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بالمهام المهنية، بحيث لا يتعرض لضغوط أو لرقابة الغير في وضع برنامج المراجعة أو إجراء الفحص أو إعداد التقرير أو في أي مرحلة من مراحل المراجعة.

أما الاستقلال في الظاهر فإنه يرتبط بنظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع، وهذا يتطلب عدم وجود مصلحة مادية للمراجع في المنشأة التي يعمل مراجعاً لها، فإذا كان المراجع يتولى عملية المراجعة وهو في نفس الوقت عضواً في مجلس إدارة منشأة العميل فإن مستخدمي القوائم المالية قد يعتبرون أن هذه الازدواجية تخلق تعارضاً في المصالح وتؤدي إلى الإضرار باستقلال المراجع.

ولقد حذر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من أن معيار الاستقلال من المعايير الملزمة والتي يتعين على المراجع الالتزام به وتتبعين على الهيئات المهنية العمل على توفير متطلباته.



وقد أوضح البعض ثلاثة أبعاد للاستقلال الذهني للمراجع تتمثل هذه الأبعاد في الآتي<sup>(١)</sup>:

#### أ- الاستقلال في مجال إعداد برنامج المراجعة

ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل، وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة. ولا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

#### ب- الاستقلال في مجال الفحص

ويعني ذلك بُعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- ١- حق المراجع الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع الشركة، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.
- ٢- التعاون المثمر والفعال بين المراجع وبين العاملين بالمنشأة خلال عمليات الفحص وأداء الاختبارات.
- ٣- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون مراجعة أو فحص.

(1) R. H. Mautz and H. A. Sharaf, "The Philosophy of Auditing", American Accounting Association, 1967, PP.206 - 208

- ٤- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

#### ج- الاستقلال في مجال إعداد التقرير

ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة، ومن ثم يمكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- ١- عدم وجود أية تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
  - ٢- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع - والمرفق مع القوائم المالية - على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية.
  - ٣- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى - سواء بقصد أو بدون قصد وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة.
  - ٤- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.
- أما ما يتعلق باستقلال المراجع ظاهرياً، فإن هناك حالات تضر بهذا الاستقلال، وتتمثل هذه الحالات في الآتي:
- أولاً: إذا كان للمراجع أو لمكتب المراجعة أثناء فترة أداء المهام المهنية أو في وقت إبداء الرأي أي من الأمور الآتية:

١- وجود مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة في منشأة العميل.

٢- إذا كان المراجع يعمل أميناً لاستثمار أموال العميل أو مديراً لأي ممتلكات يكون للعميل مصلحة مالية فيها.

٣- إذا كان للمراجع استثمارات مشتركة مع مشروعات العميل أو مع أي موظف أو مدير أو مساهم رئيسي في مشروع العميل، إذا كانت هذه الاستثمارات تمثل جزءاً هاماً من صافي ثروة المراجع أو صافي ثروة مكتب المراجع الذي ينتمي إليه.

٤- إقراض أو اقتراض المراجع من منشأة العميل، أو من أي مدير أو مساهم رئيسي في منشأة العميل. ولا ينطبق هذا الحظر على القروض من المؤسسات المالية التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها بشرط أن يتم الاقتراض طبقاً للإجراءات والشروط والمتطلبات العادية للإقراض، كما لا ينطبق الحظر على القروض التالية:

أ- القروض التي حصل عليها المراجع أو مكتب المراجعة ولا تمثل جزءاً هاماً من صافي ثروة القائم بالإقراض.

ب- القروض برهن المنازل والعقارات.

ج- القروض المضمونة الأخرى، فيما عدا القروض المضمونة من قبل مكتب المراجعة ولا تحظى بالضمان من مصدر خلاف ذلك.

ثانياً: إذا كان للمراجع أو لمكتب المراجعة، أثناء الفترة التي تغطيها القوائم المالية أو أثناء فترة المهام المهنية أو في وقت إبداء الرأي أي من العلاقات الآتية:

١- أن يكون المراجع مديراً أو موظفاً بمشروع العميل أو يعمل مروجاً لمنتجاته.

٢- أن يكون في أي منصب مسئول يسمح له بالمشاركة في أرباح المشروع.

٣- أن يكون مرتبطاً بعلاقة قرابة وثيقة بأي فرد يحتل منصباً هاماً في الوحدة التي يقوم بمراجعتها.

### ٣- معيار بذل العناية المهنية Due Professional Care

وينص هذا المعيار على "أن يبذل المراجع العناية المهنية اللازمة في القيام بعملية الفحص وإعداد التقرير" ويتطلب هذا المعيار أن يقوم المراجع بأداء العناية المهنية اللازمة في إنجاز التكليف بالمراجعة متضمناً إعداد تقرير المراجع، ويعترف هذا المعيار بأنه حتى إذا كان المراجع قديراً مستقلاً، فإن هذه الصفات بمفردها لن تؤدي بالضرورة إلى مراجعة ناجحة، فإلى جانب هذه الصفات يحب أن يكون المراجع حراً الضمير في الوفاء بما كلف به.

ونظراً لأن العناية المهنية تعتبر مفهوم معنوي، فإنه يصعب الاستدلال على توافره بصورة مباشرة، حيث لا توجد وسيلة يمكن من خلالها قياس الاهتمام الذي بذله المراجع في جميع مراحل عملية المراجعة، ولذلك فإنه يتم الاستدلال على تحقيق العناية المهنية في مجال المراجعة بطريقة غير مباشرة من خلال التعرف على مدى وفاء بمسؤولياته المهنية والقانونية.

ويمكن النظر إلى هذا المعيار على أنه يتضمن معايير المراجعة التسعة الأخرى، إذ يجب على المراجع أن يلاحظ معايير العمل الميداني ومعايير التقرير لكي يحقق وفاء بمفهوم بذل العناية الواجبة، ويمكن تحقيق معايير العمل الميداني ومعايير التقرير إذا كان قد تم تدريب المراجع واكتسابه الخبرة ولديه الاتجاه الذهني المستقل وبغير ذلك لا يمكن الوفاء بمجموعة المعايير.



ويتوقع من المراجع أن يضم معاً كل الحقائق التي جمعها خلال عمله، وأن يستخدم خبرته وحكمه المهني للوصول إلى خلاصة (نتيجة) عن عدالة القوائم المالية أو بعض الأوجه الأخرى لعملية المراجعة.

وتتطلب العناية المهنية من المراجع أن يتفهم جيداً طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإذا لم يكن متأكداً من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع عليه مسئولية البحث عن الاستشارة المناسبة، كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسئولاً عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل، فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المراجع بتجميعها، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المراجع في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع، ويفرض هذا الاجتهاد على المراجع مسئولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقه واهتمام وأن تكون الخدمة كاملة وأن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية الملزمة للتطبيق من كل مهمة.

## ٢/٢/٢ معايير العمل الميداني Standards of Field work

تهتم معايير العمل الميداني بوضع الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة، ونظراً لأننا سوف نتناول هذه المعايير بالتفصيل في فصول قادمة من هذا الكتاب، فإننا سنعرض لها هنا باختصار:

### ١- معيار كفاية التخطيط والإشراف السليم

#### Proper Planning and Supervision

يتعين على المراجع إيجاد إستراتيجية عامة لنطاق عملية الفحص وكيفية القيام بها من خلال إعداد برنامج المراجعة الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرغوبة من عملية الفحص، إلى جانب ذلك ضرورة تفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم أهداف

عملية المراجعة والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، وذلك من خلال الإشراف السليم على المساعدين.

ويتطلب تحقيق هذا المعيار إنجاز الأنشطة التالية:

١- اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل، وتمثل بيئة المراجعة في العوامل المحيطة بمنشأة المراجعة خارجياً وداخلياً وتؤثر - بصورة أو بآخرى - على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل البيئة الخارجية في ظروف وخصائص منشأة العمل، أما البيئة الداخلية فتتمثل في ظروف وخصائص منشأة المراجعة.

وعلى المراجع أن يتفهم في البداية تلك المتغيرات التي تنطوي عليها كل من بيئة العمل وبيئة منشأة المراجعة، وأن يحاول تحديد تأثيراتها المتوقعة على خطة الفحص وإجراءاته، ومن أمثلة هذه المتغيرات في منشأة العمل، الهيكل التنظيمي، ونوع النظام الحاسبي المطبق، ومستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، والوضع المالي والضريبي الراهن للعمل، ومؤشرات الربحية والكفاءة، وطبيعة النشاط ونوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العمل، والشكل القانوني لمنشأة العمل، وحالة العلاقات السائدة بين الأفراد.

ومن المتغيرات الخاصة ببيئة منشأة المراجعة طاقة العمل المتاحة ونوعيتها وأهداف مكتب المراجعة، قيود الوقت والتكلفة والعائد ومعايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.

ب- تخصيص المساعدين على مهام الفحص، ويتطلب هذا التخطيط أن يحدد المراجع احتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم بعمل توصيف وحصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين لديه للتعرف على ما إذا كان هناك عجز لديه، ومقدار ونوعية الكفاءات المهنية المطلوب تديرها للوفاء بخطة المراجعة.

ثم يقوم المراجع بتوزيع المساعدين على مهام الفحص أخذاً في الاعتبار بعض الأهداف مثل، تحقيق مستوى ربح معين، وإنجاز مهام الفحص والمراجعة في توقيتها المخطط سلفاً، وتدنيه حالات عدم استغلال طاقة بعض المساعدين.

ج- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أداءهم، يجب على المسؤولين عن عملية التخطيط بمنشآت المراجعة وضع نظام ملائم لقياس وتقييم أداء مساعديهم متابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام، ويجب أن يقترن نظام لتقييم أداء المساعدين بنظام للحوافز المادية والمعنوية.

كما يجب على المراجع مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه، إذ يجب أن يأخذ في حسبانها مجموعة من الاعتبارات أهمها:

- إشراك المساعدين في وضع خطة وبرنامج المراجعة وتعديلها.
- المتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدين أثناء أداء مهامهم.
- مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها.
- بناء وتشغيل قنوات اتصال رأسي وأفقي بين إدارة المكتب والمراجعين، وبين المراجعين وبعضهم البعض.
- توفير فرص الترقى أمام المرؤوسين.

## ٢- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

### Evaluating the System of Internal Control

بما أن المراجعة تتم بطريقة العينات فإن المراجع يقوم بفحص العمليات واختيار أدلة الإثبات التي لها أكبر ارتباط بغرضه الذي يتمثل في إبداء راية في القوائم المالية.

ويلاحظ أن هناك قيوداً على المراجع تتمثل في الوقت والتكلفة، فيجب إنجاز عملية المراجعة في وقت معقول وبتكلفة معقولة، ولذلك فإن المراجع لا يستطيع فحص جميع الأدلة المتاحة.

وفي حالة وجود وشك لدى المراجع بوجود أخطاء أو تحريفات جوهرية فإن عليه فحص عدداً أكبر من الأدلة حتى تولد لديه الاقتناع بصحة رأيه، بعبارة أخرى كلما زاد الخطر احتاج المراجع إلى أدلة أقوى.

ووجود نظام فعال للرقابة الداخلية المحاسبية يؤدي إلى زيادة احتمالات إنتاج قوائم مالية صحيحة. وبما أن إجراءات المراجعة تتأثر بدرجة الخطر التي يتعرض لها المراجع، فمن الواضح أن وجود نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية يُقلل من احتمالات الخطر في التقارير المالية وبالتالي يُقلل من مدى إجراءات المراجعة المطلوبة.

## ٣- معيار كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات

### Sufficient Competent Evidence

يتطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لبدء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيّد أرصدة القوائم المالية.



هذا ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق Verifiability، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها كفاية أدلة الإثبات.

هذا وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، والاستفسارات والمصادقات وإقرارات الإدارة، والعمليات الحسابية، ... الخ

وتنشأ أهمية الالتزام بهذا المعيار في أن فشل أو إخفاق المراجع في جمع الأدلة الكافية والملائمة يمكن أن يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر المراجعة المتمثل في إمكانية إبداء رأي فني غير صحيح.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك مستويات متعددة لكفاية الأدلة، وقد يضطر المراجع في بعض الأحيان إلى الأخذ ببعض الأدلة التي تعتبر بالنسبة لأدلة أخرى غير كافية، على سبيل المثال، عند التحقق من أرصدة العملاء يمكن اعتبار الرصيد الدفترى لحساباتهم بدفاتر المنشأة دليلاً كافياً في حالة عدم وجود رد من العملاء على المصادقات التي أرسلت لهم من قبل المراجع، على الرغم من كون هذه الأرصدة الدفترية أقل كفاية من المصادقات.

وعند قيام المراجع بجمع بعض الأدلة عليه أن يأخذ في حسبانته بعض القيود التي تؤثر على اختياره وتقييمه لهذه الأدلة ومنها قيود الوقت والتكلفة والجهد وكذا الأهمية النسبية للعملية الذي يتم بشأنها تجميع الأدلة.

### ٣/٢/٢ معايير إعداد التقارير Standards of Reporting

يمثل التقرير الذي يعده المراجع المنتج النهائي لعملية المراجعة ويعتبر لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية المراجعة، لذلك حددت أربعة معايير لكي يتم إعداد تقرير المراجع بطريقة مهنية.

#### ١- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتطلب هذا المعيار أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويقصد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كلاً من المبادئ والممارسات والمعتقدات والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تفسر وتشرح الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين، وتساعد على تحديد مدى ملاءمة الإفصاح المالي في القوائم المالية.

وعندما يحدد المراجع مدى التزام العميل بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في إعداد القوائم المالية لمنشأته فإن هذا أمر يرجع إلى رأي وحكم المراجع. وإذا واجه المراجع قيوداً على نطاق فحصه بحيث أصبح من الصعب عليه تكوين رأي، أو صياغة حكم مهني، بشأن مدى التزام العميل بالمبادئ المحاسبية في إعداد وعرض قوائمه المالية فعليه أن يبدي تحفظات معينة في تقريره.

ووفقاً لهذا المعيار، فإن المبادئ المحاسبية بمفهومها الواسع سوف تمثل الهيكل أو الإطار الذي يقدم معيار موحد يساعد المراجع على الحكم على مدى عدالة وصدق القوائم المالية للعميل، ولذلك فإن حكم المراجع في هذا الشأن يجب أن يركز على تحديد ما إذا كانت المبادئ المحاسبية التي أختارها وطبقها العميل تلقى القبول العام، وملائمة للظروف السائدة وقت إبداء الرأي، وأن القوائم المالية وملحقاتها تخبر مستخدميها بتلك الأمور التي تؤثر في استخدامهم وفهمهم وتفسيرهم لها، وأن المعلومات

التي تفصح عنها هذه القوائم تم تصنيفها وتلخيصها بطريقة ملائمة، وأن القوائم المالية تعكس أحداث وعمليات المشروع بطريقة تفصح عن المركز المالي والتغيرات فيه ونتائج العمليات والأرباح المحجوزة والتدفقات النقدية للمشروع بطريقة مرضية.

## ٢- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها Consistent

يعتبر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكيد لمستخدمي القوائم المالية أن التغيرات الرئيسية في القوائم المالية على مر الزمن قد نشأت نتيجة نشاطات المشروع المختلفة ولم تنشأ من تغيير المبادئ المحاسبية. ويهدف معيار الثبات إلى:

- أ- التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثيراً جوهرياً بالتغيير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ.
- ب- في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير في المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع في هذه الحالات الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين السنوات المختلفة بما يأتي:

- ١- التغيرات المحاسبية.
  - ٢- وجود خطأ في القوائم المالية التي سبق إصدارها.
  - ٣- التغيرات في التدوين.
  - ٤- وجود أحداث أو عمليات تختلف اختلافاً جوهرياً عن تلك التي تمت المحاسبة عنها في القوائم المالية السابق إصدارها.
- والتغيرات في المبادئ المحاسبية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية تتطلب أن يعالجها المراجع في تقريره نتيجة لمعيار الثبات، أما العوامل الأخرى التي لها تأثير على

قابلية القوائم المالية للمقارنة فهذه يجب أن يفصح عنها بطريقة مناسبة في القوائم المالية ولا يتطلب الأمر التنويه عنها في تقرير المراجع.

وينشأ التغيير في المبادئ المحاسبية نتيجة لاستخدام مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ الذي سبق استخدامه لأغراض إعداد التقارير المالية. وتعبير "المبادئ المحاسبية" لا يشتمل فقط على المبادئ والممارسات المحاسبية وإنما يشمل أيضاً على طرق تطبيقها. فعلى سبيل المثال، يشتمل التغيير في المبادئ المحاسبية على التغيير من استخدام طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص في احتساب استهلاك الأصول الثابتة أو مجموعة معينة منها. فمعيار الثبات ينطبق على هذا التغيير ويتطلب الإشارة إليه في تقرير المراجع.

والتغيير من مبدأ محاسبي غير متعارف عليه إلى مبدأ محاسبي متعارف عليه هو تصحيح لخطأ، وبالرغم من أن مثل هذا النوع من التغيير في مبادئ المحاسبة يجب أن يُعالج على أنه تصحيح لخطأ فإن التغيير يجب التنويه عنه في تقرير المراجع طبقاً لمعيار الثبات.

## ٣- معيار كفاية الإفصاح Adequate Disclosure

وفقاً لهذا المعيار يجب على المراجع أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال التدوين السليم لعناصر القوائم المالية والملاحظات الملحق بهذه القوائم كإيضاحات متممة لها، ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح إلا في حالة عدم كفاية هذا الإفصاح بصورة معقولة، وهو ما يجعل هذا المعيار بمثابة معيار استثناء، فإذا تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المنشأة، فينبغي عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره.



وغالباً ما تحتاج الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقرير المراجعة إلى الإشارة إليها من قبل المراجع في تقريره، وذلك حتى يتحقق الإفصاح الكافي. ولذلك، فإن المراجع يجب أن يولي مثل هذه الأحداث عناية كافية عند فحصها، وذلك حتى يتعرف على مدى أهميتها ومدى تأثيرها على الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية، ومدى الحاجة إلى الإفصاح عنها، ولا شك أن الحكم والتقييم الشخصي للمراجع يلعب دوراً هاماً في تحديد مدى الحاجة للإفصاح من عدمه بالنسبة لمثل هذه الحالات.

#### ٤- معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة

##### Expression of Opinion

يجب على المراجع وفق هذا المعيار أن يعبر عن رايه في القوائم المالية وإذا امتنع عن إبداء الرأي عليه أن يوضح أسباب ذلك، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع، ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

وفي مجال التعبير عن الرأي في القوائم المالية يمكن للمراجع أن يتبنى أحد المواقف التالية:

##### ١- إبداء رأي غير متحفظ (نظيف) Unqualified Opinion

وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بدون أي قيد أو شرط.

##### ٢- إبداء رأي متحفظ Qualified Opinion

وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تحفظات معينة يجب أن يكون مستخدم القوائم المالية على علم بها.

##### ج- إبداء رأي سلبي (أو عكسي) Adverse Opinion

وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية ككل لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بصورة عادلة وصادقة.

##### د- الامتناع عن إبداء الرأي Disclaimer

ويرفض المراجع إبداء الرأي للأسباب التالية:

- وجود قيود على النطاق بشكل يؤثر جوهرياً على مدى فحص المراجع، بحيث يجعله يصل إلى قناعة بعدم إبداء رأيه نظراً لعدم استطاعته فحص ومراجعة القوائم المالية بكفاية.
- وجود حالة من عدم التأكد يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن التحفظ في هذه الحالة لا يعد مناسباً.

الفصل الثالث

المُراجع



## الفصل الثالث

### المراجع

#### Auditor

#### الأهداف التعليمية للفصل

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على:

- ١- إدراك التصرف الأخلاقي وغير الأخلاقي في مهنة المراجعة .
- ٢- إدراك أهمية القيم والأخلاق في عمل المراجع .
- ٣- استيعاب شروط تعيين المراجع وتحديد أتعابه والاستغناء عن خدماته.
- ٤- إدراك حقوق وواجبات المراجع المنصوص عليها في التشريع اليمني.
- ٥- معرفة النتائج المترتبة على إهمال المراجع وتقصيره في أداء عمله .
- ٦- فهم مسئوليات المراجع القانونية تجاه عميلة والغير والمجتمع .

يقوم بعملية المراجعة والفحص شخص له القدرة على مراجعة القوائم المالية والتوصل إلى رأي بصدها، هذا الشخص يطلق عليه "المراجع" وهناك عدة مسميات له، يطلق عليه المراجع الخارجي، أو المحاسب القانوني، أو مراجع الحسابات، أو مراقب الحسابات، أو مدقق الحسابات، وكل هذه المسميات يقصد بها ذلك الشخص الذي توفرت فيه الشروط والأركان والصفات التي تمكنه وتؤهله للقيام بعملية المراجعة ونيل ثقة مستخدمي القوائم المالية. ولكي يقوم المراجع بعمله على الوجه المطلوب فإن هناك حقوق معينة فرضتها التشريعات القانونية والمهنية، وعليه في المقابل واجبات ومسئوليات.

### ١/٣ التكوين الذاتي والأخلاقي للمراجع

#### ١/١/٣ التكوين الذاتي للمراجع

حددت المعايير العامة (معايير التكوين الشخصي للمراجع التي سبق دراستها في الفصل الثاني، الشروط الواجب توافرها في المراجع حتى يمكنه القيام بعملية المراجعة وفق مستويات مقبولة، فالمراجع لا بد أن يحصل على مستوى معين من التأهيل العلمي والخبرة الكافية والكفاءة المهنية، وهذه المستويات المطلوبة في المراجع تختلف شروطها من دولة لأخرى.

ففي الجمهورية اليمنية حدد القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م المتعلق بمهنة تدقيق ومراجعة الحسابات القواعد والإجراءات لمنح إجازة "محاسب قانوني" والمتمثلة في الآتي: (١)

(١) القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، المواد رقم ٤، ٥، ٦، ٧.

- ١- الحصول على مؤهل جامعي تخصص محاسبة لا يقل مستواه عن درجة بكالوريوس.
- ٢- الحصول على خبره عملية بعد المؤهل، حُددت أربع سنوات بعد البكالوريوس، وستان بعد الماجستير، وسنة لاحقة لمؤهل الدكتوراه، بشرط أن تكون درجة الماجستير أو الدكتوراه في مجال المحاسبة، وقد حصر القانون بيوت الخبرة في مكاتب المحاسبة والمراجعة، أو في مجال تدقيق الحسابات لدى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، أو في مجال تدريس المحاسبة والمراجعة لدى الجامعات أو المعاهد العليا.
- ٣- أن يجتاز المتقدم للحصول على إجازة محاسب قانوني الامتحان التحريري المقرر لذلك.
- ٤- فيما يتعلق بمراجعة حسابات المؤسسات العامة والمختلطة والبنوك وشركات التأمين، والشركات المساهمة، فقد اشترط القانون أن يكون المراجع الحاصل على إجازة محاسب قانوني قد مارس المهنة مدة لا تقل عن ثلاث سنوات بعد حصوله على الرخصة بمزاولة المهنة.

#### ٢/١/٣ التكوين الأخلاقي للمراجع

تتعدد المواقف والظروف التي يواجهها المراجعون والتي تفرض عليهم اتخاذ قرارات تتطوي على أبعاد أخلاقية، فهناك الكثير من الواجبات والمسئوليات المهنية التي يتوقف أداؤها على مقدار ما يحمله المراجع من قيم وأخلاق، خصوصاً أن نتائج أداء تلك الواجبات والمسئوليات تنعكس على تصرفات وقرارات عديد من الأطراف الذي تتشابك وتتداخل وتتعارض مصالحهم الاقتصادية، وفي أحيان كثيرة تكون تلك الأطراف غير معلومة للمراجع.

كما أن مجتمعات اليوم أصبحت تعاني حالة من السلوكيات والممارسات التي يمكن أن تعتبر بعيدة عن القيم والأخلاق، خاصة لدى مجتمع المال والأعمال، الذي أضحي همة وتفكيره في زيادة الكسب المادي وحده دون النظر لمصالح الآخرين في المجتمع، وإلى اعتبارات القيم والأخلاق، فأصبحنا نسمع عن تفشي حالات الغش والاختلاس في الشركات والمؤسسات المالية، والقيام بتصرفات مخالفة للقوانين والأنظمة، والقيام بأعمال الرشاوي تحت مسميات مختلفة، والتهرب من دفع استحقاقات الضرائب، وقد أملت هذه الظروف والأوضاع بعض المستجندات، فزاد العبء الملقى على عاتق المراجع لتحمل مسؤولية أخلاقية حيال تلك التصرفات والممارسات.

وهناك بعض المواقف التي يواجهها المراجع والتي تتطلب أن تكون الأخلاق والقيم هي العامل الأساسي في عملية الاختيار واتخاذ القرار بصدها مثل:

- قرار قبول مهمة المراجعة والحصول على العملاء والتعامل معهم.
- اضطرار المراجع لتقديم معلومات سرية عن عميلة استجابة للمصلحة العامة وفق ضوابط معينة.

- تقييم الرقابة الداخلية والأهمية النسبية.

- إعداد تقرير المراجعة المتعلق بإبداء الرأي في القوائم المالية، وهذا الرأي في حد ذاته قائم على مفاهيم أخلاقية كالعدالة والصدق وعدم التحيز، خصوصاً عند اكتشاف الغش والتلاعب الذي تتورط فيه الإدارة، وكذا اكتشاف التصرفات غير القانونية ومنها التهرب الضريبي، والكشف عن كل ما يضر بالمصلحة العليا للوطن، والتقرير عن ذلك للجهات ذات العلاقة.

وقد وضعت الهيئات المهنية المسؤولة عن مهنة المراجعة قواعد أخلاقية تنظم السلوك المهني لأعضاء المهنة في شكل دساتير ومواثيق متفق عليها بين مزاولي المهنة، يتولى هذا الدستور تحديد نوعية السلوك الشخصي المناسب للمراجع، لكن التساؤل: هل استطاعت دساتير السلوك المهني أن تعمق الجوانب الأخلاقية لدى المراجعين؟ الواقع يؤكد عكس ذلك، فالشواهد الحالية تؤكد أن مهنة المراجعة لم تنجح في تعزيز القيم الأخلاقية لدى أعضائها بدرجة كافية، فالانتقادات مازالت مستمرة ضد المهنة من قبل العديد من الأطراف، وما زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين في الغرب إلا تأكيداً بتدهور ثقة الجمهور في مهنة المراجعة.<sup>(١)</sup>

وقد اعترف كثير من الباحثين<sup>(٢)</sup> بأن غرس القيم الأخلاقية عن طريق الدساتير المهنية وحدها غير كافٍ، وأن على المهنة غرس تلك القيم من خلال تدريس المفاهيم الأخلاقية ضمن مناهج التعليم المحاسبي للطلبة، وهذا ما أكدته مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث اعتبر أن التزام أعضاء المهنة بالمحافظة على السلوك الأخلاقي والشعور بالمسؤولية تجاه المجتمع، وتجاه المهنة يعتبر أمراً ضرورياً يجب أن يُكتسب في مرحلة مبكرة من العملية التعليمية، حيث يمكن البدء بتنشئتهم على الفضيلة والقيم الأخلاقية.<sup>(٣)</sup>

ومن هذا المنطلق هناك بعض المفاهيم الأخلاقية يجب تعميقها واستيعابها من قبل الطلاب في هذا المقرر، وقد عالج ديننا الإسلامي قضية الأخلاق بطريقة مختلفة تماماً

(1) Crist k. Lindblom and R.G.Ruland, "Functionalist and Conflict Views of AICPA Code of Conduct Public Interest Vs. Self Interest", Journal of Business Ethics, April, 1997  
http://construct.Haifa.ac.il/~danielp/soc/Conflict.htm

(2) Harold G. Langenderfer and J.W. Rockiness, "Integrating Ethics into the Accounting Curriculum: Issues, Problems & Solutions", Issues in Accounting Education, Spring, 1989, P. 63

(3) AICPA, " Education Requirement's for Entry into the Accounting Profession", (New York : AICPA, 1988), P. 10



عما عالجتها دساتير السلوك المهني، فالإسلام شدد على قضية الأخلاق وخاصة في المعاملات وربطها برياط العقيدة، وجعل لها من المعتقدات الإيمانية ما يجعل المراجع ينظر إلى التمسك بتلك الأخلاق على أنه تقرب إلى الله تعالى وإلى نيل ثوابه عز وجل، وليس من أجل الابتعاد عن المساءلة القانونية والمهنية.

وتلعب القيم والأخلاق الإسلامية في المجتمعات العربية والإسلامية دوراً مهماً في حياة المحاسبين والمراجعين، خصوصاً في تصرفات وسلوك المراجع المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص والنزاهة والاستقلال والموضوعية والسرية وبذل العناية المهنية والعدل وحسن المعاملة.

وفيما يلي بعض الصفات الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المراجع:

### ٣/١/٢ الصفات الأخلاقية للمراجع

١- يجب على مراجع الحسابات أن يلتزم بالأمانة في أداء مهام مهنته وأن يحافظ على ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله، وألا يكشف عنها إلا في حدود ما تقضي به القوانين واللوائح مصداقاً لقوله تعالى ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَخُونُوا اللَّهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُوا أَمَانَاتِكُمْ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ﴾<sup>(١)</sup>.

٢- يجب أن يلتزم مراجع الحسابات بذكر الحقيقة في كافة التقارير التي يقدمها للمساهمين، ولكل من يهمه الأمر من أصحاب المصالح المختلفة، على اعتبار أن تلك التقارير تعد من قبيل الشهادة لله التي يجب أن تكون صادقة وخالية من أي غش أو كذب أو تدليس، حيث إن مراعاة المصلحة العامة مقدمة على المصالح الخاصة في الشريعة الإسلامية، مصداقاً لقوله

(١) سورة الأنفال آية (٢٧)

تعالى ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ وَكُونُوا مَعَ الصَّادِقِينَ﴾<sup>(١)</sup>، وقول الرسول صلى الله عليه وسلم ((كبرت خيانة أن تحدث أخاك حديثاً هولك به مصدق وأنت له به كاذب))<sup>(٢)</sup> وقوله تعالى ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَاَنُ قَوْمٍ عَلَى الْأَعْدَلُوا اغْدُلُوا هُوَ أَقْرَبُ لِلتَّقْوَى وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ﴾<sup>(٣)</sup>

٣- يجب أن يلتزم مراجع الحسابات بالنزاهة والموضوعية والاستقلال، وأن يتحلى بعزة نفس تمنعه من اقتراف ما يخل بآداب الإسلام وآداب المهنة المتعارف عليها، وأن يتجنب مواطن الشبهات التي قد تحدث لقبوله لبعض الهدايا أو المنح المالية أو غير ذلك مما يعرضه للشبهة، وقد قال صلى الله عليه وسلم ((أما بعد فإنني استعمل الرجل منكم على العمل مما ولاني الله، فيأتي فيقول هذا لكم، وهذا هدية أهديت إلي، أفلا جلس في بيت أبيه وأمه حتى تأتيه هديته إن كان صادقاً، والله لا يأخذ أحد منكم شيئاً بغير حنّه إلا لقي الله تعالى يحمله يوم القيامة، فلا أعرفن أحداً منكم لقي الله يحمل بعيراً له رغاء، أو بقرة لها خوار، أو شاة تيعر)) ثم رفع يديه حتى رأى بياض إبطيه فقال: ((اللهم هل بلغت)) ثلاثاً<sup>(٤)</sup>.

(١) سورة التوبة آية (١١٩)

(٢) رواه البخاري وأبو داود، الإمام الحافظ السوطي، الجامع الصغير في أحاديث البشير والنذير، دار الكتب العلمية، بيروت، ج ٢، ص ٩٠.

(٣) سورة المائدة، آية (٨)

(٤) متفق عليه، الإمام أبو زكريا يحيى بن شرف النووي الدمشقي، رياض الصالحين، دار التراث القاهرة، الطبعة الأولى ١٣٩٩ هـ، ص ٩٨.

٤- يجب أن يكون مراجع الحسابات على قدر من الذكاء والفتنة يمكنه من الحكم على الأمور بصدق وواقعية وتقدير الظروف والملابسات المحيطة بعمله، وأن يكون قوى الملاحظة غير متردد في عمله عندما يتبين له وجه الحق، بحيث يمكنه ذلك من إبداء رأيه بصدق وأمانة وموضوعية وواقعية، وقد قال صلى الله عليه وسلم (( المؤمن كيس فطن حذر، وقاف مثبت لا يعجل، عالم ورع، ... ))<sup>(١)</sup>

٥- يجب أن يتحلى مراجع الحسابات بالحلم والأناة وسعة الصدر سواء مع معاونيه أو مع عملائه أو مع المساهمين أو مع أي طرف آخر، وأن يلتزم بسلوك التواضع والمحبة والأخوة في الله والتعاون على البر والتقوى والتواصي بالحق، وهذه صفات لها أهميتها خاصة مع زملاء المهنة.

٦- يجب أن يكون المراجع عادلاً في كل أحكامه وتقديراته، وأن يتحرى العدل بين مصالح عملائه ومصالح الطرف الثالث، لقوله تعالى ﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالْإِحْسَانِ﴾<sup>(٢)</sup>، وقوله تعالى ﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعَمًا عَظِيمًا بِهِ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا﴾<sup>(٣)</sup>.

٧- يجب على مراجع الحسابات الإتيان في أداء عمله وأن يتخذ من الأساليب والأدوات ما يحقق ذلك مصداقاً لقوله تعالى ﴿إِنَّا لَنُضِيعُ أَجْرَ مَنْ أَحْسَنَ

(١) رواه الديلمي، الإمام الحافظ السيوطي، جامع الأحاديث، مرجع سبق ذكره، ج ٦، ص ٦٩٤.

(٢) سورة النحل آية (٩٠).

(٣) سورة النساء آية (٥٨).

عَمَلًا﴾<sup>(١)</sup>، وقوله صلى الله عليه وسلم (( إن الله تعالى يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه ))<sup>(٢)</sup>، ولا شك أن التقصير في العمل يضر بسمعة المراجع ويضر بسمعة المهنة ويعرضه للمساءلة القانونية.

٨- يجب أن يكون مراجع الحسابات واسع الاطلاع دارساً دراسة مستفيضة لنظريات وتطبيقات علم المحاسبة بجميع فروعها.

٩- يجب أن يكون المراجع ملماً إلماماً كافياً بالقانون التجاري وقوانين الضرائب وقوانين العمل وقوانين التأمين، كما يجب أن يكون متتبِعاً أولاً بأول للتشريعات الجديدة ليرى مدى تطبيق الشركة التي يقوم بمراجعتها لهذه القوانين، وليكون قادراً على إرشاد الشركة فيما قد يغيب عنها من هذه التشريعات.

١٠- يجب أن يتصف المراجع بالدقة القصوى في عمله، فإن وجد فرقاً بسيطاً في ميزان المراجعة ولو ريالاً واحداً لا يهمله بسبب تفاهته، فقد يكشف هذا الريال الواحد حلقة طويلة من الأخطاء والاختلاسات.

١١- يجب أن يكون المراجع قوي الشخصية حسن المظهر في ملبسة بعيداً عن مواطن الشبهات في سلوكه الشخصي.

(١) سورة الكهف آية (٣٠).

(٢) رواه البيهقي، الإمام الحافظ السيوطي، الجامع الصغير، مرجع سبق ذكره.



## ٢/٣ تعيين المراجع وتحديد آتعا به والاستغناء عن خدماته

## ١/٢/٣ تعيين المراجع

يكون تعيين المراجع عادة بمعرفة صاحب المنشأة في المنشآت الفردية، أو الشركاء في شركات الأشخاص، ولم يتدخل القانون بشكل عام في مسألة تحديد من له سلطة تعيين المراجع في هذا النوع من الشركات، حيث أن التعيين من سلطة أصحاب المشروع، ومن ثم فإن اختيار مراجع معين متروك لرغبة أصحاب المشروع بشكل كامل، ومن ثم فليست هناك أية ضمانات لعدم استغلال أصحاب المشروع لهذا الحق في التأثير على استقلال وحياد المراجع.

لكن لو نظرنا لطبيعة هذا النوع من المشروعات وما يحيط به من ظروف، فإننا نلمس أن تعامل الأطراف الخارجية مع المشروع تعتمد في الغالب على مدى ثقتهم في أصحاب المشروعات، مما يجعل من ضمانات استقلال المراجع اقل في أهميتها عن الأهمية المعطاة لشركات الأموال، وبالتالي فإنه لا يخشى من خضوع المراجع لأصحاب المشروع فيما يتعلق بالتعيين طالما احتفظ المراجع بالاستقلال الذهني المفترض توافره أساسا بالنسبة لكافة المراجعين.

أما فيما يتعلق بشركات الأموال سواء اتخذت شكل شركة المساهمة، أو التوصية بالأسهم، أو الشركة ذات المسئولية المحددة، فإن القانون حرص على إبعاد سلطة تعيين المراجع عن إدارة الشركة، وجعلها في يد الجمعية العامة (الجمعية العمومية) للمساهمين والتي لا يجوز لها تفويض مجلس الإدارة في ذلك.

ولقد نصت المادة (١٧٤) من قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م على ما

يلي:

((يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات واحد أو أكثر، بشرط ألا يزيد عددهم عن ثلاثة، يعين مراقب الحسابات لمدة سنة إلى ثلاثة سنوات قابلة للتجديد من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة، ويكون تعيين مراقب الحسابات وتجديد تعيينه وتقدير مكافآته بقرار من الجمعية العامة، وإذا شغل مركز أحد مراقبي الحسابات وجب على رئيس مجلس الإدارة أن يخطر الجمعية العامة فوراً لتعيين من يحل محله)).

وحرص المشرع من ذلك أن يبعد سلطة تعيين المراجع عن يد الإدارة حتى لا يخضع المراجع لسلطاتها، أو الشعور بأنه مدين بأي التزام أدبي تجاهها مقابل اختيارها وتعيينها له، مما يفقده استقلاله عند قيامه بفحص القوائم والحسابات الختامية التي أعدتها نفس هذه الإدارة، وبالتالي تفقد عملية المراجعة قيمتها وجوهرها.

وبالنسبة لشركات القطاع العام والمختلط فإن الأمور المتعلقة بكيفية مراجعة حساباتها قد حددها القانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م المنظم للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حيث نصت المادة رقم (١١) على الآتي:

(( يتولى الجهاز فحص ومراجعة حسابات وحدات القطاع العام والمختلط التي تزيد مساهمة الدولة عن ٥٠٪ من رأسمالها، ويجوز له الاستعانة بمن يراه من مراقبي الحسابات الخارجيين المصرح لهم بمزاولة المهنة في الجمهورية اليمنية، ويتولى الجهاز دون غيره تعيين مراقبي الحسابات الخارجيين وتحديد آتعا بهم عندما يرى الاستعانة بهم في كل وحدة من وحدات القطاع العام ووحدات القطاع المختلط، كما يحق للجهاز الاعتراض على تعيين مراقبي الحسابات في وحدات القطاع المختلط التي تقل مساهمة الدولة فيها عن ٥٠٪ من رأسمالها، ويخضع تحديد آتعا بهم وتنفيذ برنامج المراجعة المقدمة منهم لموافقة الجهاز)).



## ٢/٢/٣ تحديد أتعاب المراجع

يمكن اعتبار أمر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع إذا ما استخدم سلاح المساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاله، خصوصاً إذا ما سلمنا جدلاً بأن المراجع لن يقبل في الأصل القيام بعملية المراجعة ما لم تكن أتعابه عنها تتناسب مع ما سوف يبذله من جهد ووقت في سبيل إتمام عملية المراجعة وتقديم تقريره عنها.

وقد جرت العادة أن تتفق المنشأة مقدماً مع المراجع على قيمة الأتعاب، أما في الشركات المساهمة وما شاكلها من شركات الأموال الأخرى، فإن تحديد الأتعاب في يد الجمعية العامة، وبالنسبة لشركات القطاع العام والمختلط فإن تحديد أتعاب المراجعين الخارجيين الذين يستعان بهم من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يكون من سلطة الجهاز نفسه، والهدف من ذلك هو تعزيز استقلال المراجع.

وعموماً هناك بعض العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد أتعاب المراجع منها، عدد ساعات العمل، حجم الدفاتر والمستندات، مركز المراجع الأدبي، وهناك ثلاث طرق لتحديد أتعاب المراجعة:

## ١- الأتعاب الثابتة

ووفقاً لهذه الطريقة يحدد المراجع مبلغاً ثابتاً غير قابل للزيادة كأتعاب عملية المراجعة التي يكلف بها، وتلقى هذه الطريقة قبولا عاماً لدى العملاء، كما تعد الطريقة المطبقة في تحديد أتعاب مراجعة حسابات شركات الأموال في معظم الأحوال، ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

١- قد يتضح أن الأتعاب غير مجزية ولا تتناسب مع العمل الذي يجب أن يؤدي، وفي هذه الحالة قد يضطر المراجع إلى خفض حجم العمل الذي يقوم به لتقليل خسارته.

٢- يصبح من الصعب إقناع العميل بزيادة الأتعاب في العمليات التالية.

٣- قد ينشأ سوء تفاهم حول نطاق الخدمات التي تغطيها الأتعاب المحددة إجمالاً.

٤- يستخدم بعض العملاء طريقة تحديد الأتعاب إجمالاً في محاولة للحصول على أقل عطاء من مراجعين آخرين.

ويمكن تفادي بعض العيوب السابقة عن طريق تحديد حد أدنى لا تقل عنه الأتعاب إذا كانت الأمور في منشأة العميل عادية، ويحدد في نفس الوقت حد أقصى إذا طرأت بعض الظروف غير العادية أثناء التنفيذ.

## ب - الأتعاب المتغيرة

في هذه الطريقة يحدد المراجع الأتعاب على أساس حصر عدد ساعات العمل التي يقوم بها المساعدون والمراجعون والمشرفون على العملية والمراجع نفسه، وتضرب هذه الساعات في معدل أجر الساعة لكل فئة، ويضاف إلى ذلك نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة للمكتب.

وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة في تحديد الأتعاب وذلك لأن المراجع سوف يتقاضى أجراً يتناسب مع الجهد المبذول، وفي الوقت نفسه فإن العميل سوف يحصل على جهد وعمل مهني يتناسب مع الأتعاب التي وضعها، لكن لا بد من الاتفاق مع العميل على الحد الأقصى من الساعات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تأخذ في الحسبان طبيعة العملية ومستواها الفني، أو أهميتها من حيث

الأرقام الخاصة بها، كما يتعذر على العميل معرفة قيمة الأتعاب التي سيتحملها مستقبلاً.

#### ج- الأتعاب المشروطة

ووفقاً لهذه الطريقة تتوقف الأتعاب التي يطلبها المراجع على مدى المنفعة المالية التي ستعود على العميل من تقرير المراجع عن المهمة التي يكلف بها، والتي تكون على شكل حصة أو نسبة مئوية من قيمة النفع المادي الذي سيعود على العميل، وتتعارض هذه الطريقة مع مبدأ الحياد والاستقلال في المراجع، ويعتبر المراجع في هذه الحالة مخلاً بآداب وسلوك المهنة.

#### ٣/٢/٣ الاستغناء عن خدمات المراجع

لا يمكن أن نتصور أن المراجع يمكن أن يؤدي عمله على وجه الاستقلال الكامل إذا كانت السلطة التي تخضع أعمالها للمراجعة والفحص هي نفسها السلطة التي في يدها إنهاء خدمات المراجع، في هذه الحالة نجد أنه هناك احتمال كبير أن يحاول استرضاء هذه السلطة حتى لا يفقد عمله، وبالتالي يفقد الدخل الناتج عن هذا العمل، خصوصاً إذا كان الدخل الناتج عنه يمثل جزءاً هاماً نسبياً من الدخل الكلي للمراجع من عملياته المختلفة.

ومن المعروف أن من يملك سلطة التعيين يملك سلطة إنهاء خدمات المراجع، ففي الشركات المساهمة يكون من حق الموكل أن ينهي خدمات موكله في أي وقت يشاء، وبالتالي تكون سلطة تغيير مراجع الحسابات في يد الجمعية العامة، وفي المنشآت الفردية نجد أن صاحب المنشأة أو الشركاء الذين عينوا المراجع هم الذين يستطيعون إنهاء خدماته.

ولحماية المحاسب القانوني من العزل التعسفي أثناء تأدية عمله نصت المادة (٤٢) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م على الآتي:

"مع عدم الإخلال بالقوانين والقرارات النافذة لا يجوز لأي مؤسسة أو شركة- يتطلب القانون أن يكون لها محاسب قانوني بما في ذلك الأفراد - عزل المحاسب القانوني أثناء تأدية مهامه إلا إذا تبين مخالفته لأحكام هذا القانون والقوانين والقرارات النافذة".

#### ٣/٢ حقوق المراجع وواجباته

##### ١/٣/٣ حقوق المراجع

للمراجع مجموعة من الحقوق تساعد على تدعيم استقلاله وإنجاز مهامه على الوجه الأكمل، وقد نصت على هذه الحقوق صراحة المادة (٧٧) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م، وتتمثل هذه الحقوق في الآتي:

- ١- الحق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وغيرها من الوثائق، وله الحق في طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها، أو يرى أنها ضرورية ولازمة لتأدية مهامه بصورة كاملة وصحيحة.
- ٢- الحق في الحصول على كافة الأدلة والقرائن التي تؤيد رأيه الذي توصل إليه طبقاً للمعايير والأصول المهنية، ولا يجوز لأي شخص أن يمنع أو يحجب أية وثائق أو بيانات أو معلومات يراها لازمة لتنفيذ مهامه.
- ٣- الحق في إبداء رأي حول القوائم المالية على النحو الذي توصل إليه طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.



- ٤- الحق في إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً لخزائن ومخازن الجهة الخاضعة للتدقيق، وله الحق في التحقق من موجودات الجهة والتزاماتها.
- ٥- الحق في الحصول على ما يراه من المعلومات التي تتعلق بنشاطات الجهة الخاضعة للتدقيق، وله الحق في زيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها، والاستيضاح من المختصين عن النواحي التي تحتاجها لتأدية مهمته على أكمل وجه.
- ٦- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العمومية وله الحق في أن يدلي برأيه في كل ما يتعلق بعمله، وله الحق في دعوة الجمعية العامة للانعقاد طبقاً للقوانين النافذة.

#### ٢/٣/٢ واجبات المراجع

إن واجبات المراجع تحددها طبيعة العمل في إطار الفحص والتدقيق وإجراء الاختبارات، والحصول على البيانات وطلب الإيضاحات التي يراها لازمة، حتى تمكنه من أن يشهد أو يقرر أن نتيجة أعمال المشروع التي أظهرتها الحسابات الختامية صحيحة، وأن قائمة المركز المالي تعطي صورة صادقة لأعمال المشروع طبقاً لما ورد في الدفاتر والمستندات.

وقد حُدِّدت واجبات المراجع في المادة (١٧٩) من قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م وكذلك في المواد رقم (٤٣) حتى (٥١) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م،

ويمكن عرض هذه الواجبات في النقاط التالية:

- ١- يجب على المحاسب القانوني عند القيام بمباشرة أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات أن يلتزم بالأصول المهنية، وأن يبذل العناية الكافية في تأدية

- مهامه، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن يشير بوضوح إلى مدى كفاية وملاءمة الإفصاح فيها.
- ٢- يجب على المحاسب القانوني أن يراعي الالتزام بالقوانين النافذة، وأن يتأكد من تطبيقها بصفة مستمرة من قبل عملائه.
- ٣- يجب على المحاسب القانوني أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهاراته، وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة، وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه.
- ٤- يجب على المحاسب القانوني أن يعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاوله المهنة، وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.
- ٥- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل وتقسيمه على المساعدين والإشراف المباشر عليهم، كما يجب أن يوقع بنفسه على أوراق العمل.
- ٦- يجب على المحاسب القانوني أن يمسك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بأعمال مكتبة، والتي تعطي صورة واضحة وكاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله، كما يجب عليه تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات، وحفظها لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إصدار التقرير، مع حفظ نسخة من التقارير والقوائم المالية، ويلزم حفظ الوثائق المشار إليها حتى وإن توقف عن مزاوله المهنة لأي سبب من الأسباب.



٧- يجب على المحاسب القانوني عند إعداد تقارير المراجعة أن يشير إلى استخدام القواعد المحاسبية المتفق عليها، وأن يشير إلى الثبات في تطبيقها واستخدامها.

٨- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابيا بم اكتشافه من اختلاسات من أموال الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وكذا بما تم اكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق، وبصفة عامة يجب عليه إبلاغ الجهات المعنية كتابيا بكافة الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والإفصاح عنها في تقريره.

٩- يجب على المحاسب القانوني أن يفصح عما إذا كانت الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها ومراجعتها منتظمة طبقا للأصول والنظم المحاسبية، وأن يلفت النظر كتابيا إلى أي مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها، ما لم فعلية الإفصاح عن ذلك في تقريره.

١٠- يجب على المحاسب القانوني (مراقب الحسابات) أن يتلو تقريره في الجمعية العامة، ويكون لكل مساهم حق مناقشة التقرير وطلب إيضاحات بشأن الوقائع الواردة فيه، وإذا قررت الجمعية العامة المصادقة على تقرير مجلس الإدارة دون سماع تقرير مراقب الحسابات كان قرارها باطلا.

### ٤/٣ المسؤولية القانونية للمراجع

تنشأ المسؤولية القانونية للمراجع في حالة مخالفته للقوانين الموضوعة لحماية الأطراف المختلفة، التي تعتمد على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية التي قام بفحصها ومراجعتها، ولحماية المجتمع ككل، كما أن المراجع مسئولاً عن تصرفات مساعديه المتصلة بالأعمال والواجبات التي تقتضيها طبيعة مهنته، وتنقسم المسؤولية القانونية إلى مسؤولية مدنية ومسؤولية جنائية ومسؤولية تأديبية.

### ١/٤/٣ المسؤولية المدنية للمراجع

تنشأ المسؤولية المدنية للمراجع نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته التي يجب أن تؤدي بواسطة المراجع صاحب القدرات المتوسطة (المهني العادي) من خلال بذل العناية المعقولة، وينتج عن هذا الإهمال أو التقصير ضرر يصيب العميل أو الطرف الثالث، ويكون الجزاء عن المسؤولية المدنية عادة تعويضاً مالياً يحكم به لصالح من أصابه الضرر.

ويتعرض المراجع للمسؤولية المدنية إذا توافرت الأركان الأساسية الآتية:

- ١- خطأ يصدر من المراجع.
  - ٢- ضرر يصيب الغير (العميل أو الطرف الثالث).
  - ٣- وجود علاقة سببية بين خطأ المراجع والضرر.
- وتنعقد المسؤولية المدنية للمراجع في حالة: <sup>(١)</sup>

(١) حامد طلبة محمد، أصول المراجعة، الجزء الثاني، ٢٠٠١م، بدون ناشر ص ١٨٦.

- أ- الإخلال بالتزام ناشئ عن عقد المراجعة مع عملائه وهو ما يعرف بالمسؤولية العقدية.
- ب- مخالفته لالتزام قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين دون حق- وهو ما يعرف بالمسؤولية التقصيرية.

### ٣/٤/١ أ المسؤولية المدنية تجاه العميل

أساس هذه المسؤولية إخلال المراجع لبنود العقد المبرم بينه وبين العميل أو أخل بتنفيذ الخدمات المنصوص عليها فيه، بحيث ترتب على هذا الإخلال إلحاق ضرر بالعمل، ويكون من حق العميل طلب تعويض مناسب عن حجم الضرر الذي لحق به. وينبغي مراعاة عدة اعتبارات عند تحديد نطاق مسؤولية المراجع عن عدم اكتشافه حالات الغش والتلاعب منها: (١)

- نطاق المراجعة التي تعاقد عليها المراجع.
  - مدى اعتماد وقوع الاختلاسات والتلاعب على إهمال المراجع.
  - مدى وجود ما يمثل ظروف خاصة كان ينبغي أن تلفت نظر المراجع وتثير شكوكه.
  - مدى إهمال الإدارة في وقوع الاختلاسات والتلاعب.
- ولا يمكن أن يعفي المراجع من المسؤولية المدنية إلا إذا أثبت أنه بذل العناية المهنية الملائمة في حدود معايير المراجعة المتعارف عليها، وذلك من خلال أوراق العمل وملفات المراجعة التي يحتفظ بها.

(١) متولي محمد الجمل، محمد محمد الجزان، أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة، الجزء الثاني، ١٩٧٣م، ص ٢١٠.

ووفقاً لقانون مزاولة المهنة رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م يعتبر المراجع مسئولاً عن الأخطاء تجاه عميلة حيث نصت المادة (٥٧) أن "المحاسب القانوني مسئول قبل الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها عن الضرر الذي يلحقه بها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، أو عند ممارسة مهنته، كما يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً عن الضرر الذي يصيب المالكين، أو الغير بسبب الأخطاء، وفي كل الحالات إذا تعدد المحاسبون القانونيون المشتركون في الخطأ كانوا مسئولين بالتضامن قبل المالكين أو الغير".

كما نصت المادة (١٨٢) من قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧م ما يلي:

"يكون مراقب الحسابات مسئولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عملة .... وإذا تعدد المراقبون المشتركون في الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن .... وتسقط دعوى المسؤولية المدنية المذكورة في الفقرة السابقة بمضي سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي تليها فيها تقرير المراقب، وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب يكون جريمة فلا تسقط دعوى المسؤولية الجنائية إلا بسقوط الدعوى العامة .... ويسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير بسبب خطئه"

### ٣/٤/١ ب المسؤولية المدنية للمراجع تجاه الغير

يقصد بالغير في هذا المجال مستخدمو القوائم المالية من غير العميل والذين يطلق عليهم "الطرف الثالث" كالبائعين، والمستثمرين والدائنين، ومصلحة الضرائب، ... الخ، مع أنهم ليسوا طرفاً في العقد المبرم بينه وبين العميل.

وقد حدد المشرع اليمني مسؤولية المراجع عن الضرر الذي يصيب الغير نتيجة خطئه، فقد أوضحت المادة (١٨٣) من قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧م "يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير بسبب خطئه"



كما نصت المادة (٥٨) من قانون مزاولة المهنة رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م على أن:

"المحاسب القانوني مسئول عن أي إهمال أو خطأ مهني جسيم الحق الضرر بالطرف الثالث الذي استخدم القوائم المالية المرفقة من قبل المحاسب القانوني، أو اعتمد عليها في اتخاذ قرارات مالية في مجال الاستثمار أو الإقراض، ويشترط أن يكون الطرف الثالث حسن النية".

### ٢/٤/٣ المسؤولية الجنائية للمراجع

تشأ المسؤولية الجنائية للمراجع في حالة ارتكابه لأفعال تخالف نصوص التشريعات والقوانين، وتؤدي إلى إلحاق الضرر سواء بالعميل أو المجتمع ككل، فإذا اقترف المراجع إحدى الجرائم المنصوص عليها قانوناً، فإن المراجع يمكن أن يساءل جنائياً ومدنياً في نفس الوقت عن نفس العمل، إذا تحققت شروط انعقاد كل مسئولية.

ولقد حرصت دول العالم وخاصة المتقدمة على تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع من خلال إصدار التشريعات القانونية المختلفة وذلك بهدف صيانة كرامة المهنة، والحفاظ على ثقة الأطراف المختلفة المستفيدة من خدمات المراجعة، وأفراد المجتمع ككل في الآراء التي يبديها مزاولي المهنة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

ولقد ساهمت الجمهورية اليمنية هذا الاتجاه، وحرص المشرع اليمني على تحديد حالات المساءلة الجنائية للمراجع، والعقوبات الموقعة عليه في كل حالة، فقد تضمن قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧م بعض المواد القانونية التي تحدد بوضوح المسؤولية الجنائية للمراجع، ويتضح ذلك من استعراض هذه المواد على النحو التالي:

١- نصت المادة رقم (٢٨٨) من القانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧م على ما يلي "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى، يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تتجاوز سنتين أو بغرامة لا تقل عن ستين ألف ريال ولا تتجاوز أربع مائة ألف ريال ":

١- كل من يثبت عمداً في عقد الشركة أو نظامها أو في نشرات الاكتتاب أو في غير ذلك من وثائق الشركة، بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام هذا القانون وكل من وقع هذه الوثائق أو وزعها مع علمه بذلك "ومن المعروف بأن المراجع هو الذي يوقع على هذه الوثائق.

٢- كل من يقوم بسوء قصد من الشركاء أو من غيرهم حصصاً عينياً بأكثر من قيمتها الحقيقية.

٣- كل مدير أو عضو مجلس إدارة يوزع للشركاء أو غيرهم أرباحاً صورية أو أرباحاً أو فوائد على خلاف أحكام هذا القانون أو عقد الشركة أو نظامها، وكل مراقب حسابات يصادق على هذا التوزيع مع علمه بالمخالفة.

٤- كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب حسابات يستولي على مكافأة أكثر مما هو منصوص عليه في هذا القانون أو عقد الشركة.

٥- كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مصنف يذكر عمداً بيانات كاذبة في الميزانية أو فيما يُعد من تقارير للشركاء أو للجمعية العامة أو يغفل عن عدم ذكر وقائع جوهرية في هذه التقارير ذلك بقصد إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة عن الشركاء أو غيرهم.



٦- كل مراقب حسابات أو معاون له أو مستخدم لديه يعتمد وضع تقارير كاذبة عن نتيجة مراجعته أو يخفي عمدا وقائع جوهرية في التقرير الذي يقدمه للشركاء أو للجمعية العامة.

٧- كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو عضو رقابة أو مراقب حسابات أو معاون له أو مستخدم لديه وكل شخص يعهد لديه بالتفتيش على الشركة يفشي ما يحصل عليه بحكم عمله من أسرار الشركة أو يستغل هذه الأسرار لجلب نفع له أو لغيره.

ب- نصت المادة (٧١) من قانون مزاوله المهنة رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م على الآتي: "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى النافذة يعاقب المحاسب القانوني بالحبس مدة لا تتجاوز سنتين ولا تقل عن ستة أشهر إذا ارتكب أحد الأفعال التالية:

١- دُون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حساب أو وثيقة في سياق ممارسته للمهنة.

٢- وضع تقريراً مغايراً للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة في وثيقة يتوجب إصدارها قانوناً أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.

٣- صادق على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

٤- لم يبلغ الجهة المعنية بجرائم الاختلاس أو التزوير أو الغش أو التحايل المشار إليها في المادة (٥٠).

٥- أفشى أسرار الشركة.

٦- صادق بتوقيعه على تقارير عن حسابات لم تدقق من قبله أو من قبل العاملين تحت إشرافه.

ج- اعتبر المشرع المساعدة على التهرب من الضرائب جريمة، حيث ألزم المشرع الضريبي الممولين باعتماد الإقرار الضريبي من محاسب قانوني، وذلك حسب ما أرتأه المشرع الضريبي من الاستعانة بالمحاسبين القانونيين بوصفهم مؤهلين فنيا لمعاونة مصلحة الضرائب، وبذل ما في وسعهم لكي تظهر الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين أفراداً أو شركات حقيقة أرباحهم.

وقد اعتبر المشرع الضريبي المراجع معتمد الإقرار الضريبي شريكاً في جريمة التهرب الضريبي إذا ساعد أو حرض أو اتفق مع الممول أو الشركة على التهرب من أداء الضريبة، وحدد المشرع عقوبة المراجع عند الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي بالسجن، واعتبر المشرع تلك الجريمة من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة.

### ٣/٤/٣ المسؤولية التأديبية للمراجع

ترك المشرع لكل مهنة مسؤولية تأديب أعضائها إذا ارتكبوا أمراً من الأمور المخلة بشرف المهنة وسمعتها، فكل مهنة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة، فإذا أخل العضو بهذه القواعد تقوم المنظمة المهنية المختصة بتوقيع عقوبات تأديبية عليه.

فالمسؤولية المدنية والجنائية السابق ذكرهما تمثلان الحد الأدنى الذي يمكن أن تضيف إليه المهنة مسؤوليات أخرى لخدمة الصالح العام، وقد حرصت المنظمات والجمعيات المهنية من وراء ذلك إلى رفع مستوى جودة خدماتها والمحافظة على كرامة مزاوليها، بالإضافة إلى بث الثقة والاطمئنان لدى جمهور المستفيدين من خدماتها ويتم ذلك من خلال تحديد قواعد وآداب سلوك المهنة.

ومهنة المراجعة شأنها شأن كل المهن لها جهات مسئولة عن تحديد القواعد الأخلاقية للسلوك المهني، وعلى الرغم من إنشاء جمعية المحاسبين القانونيين اليمنية، إلا أن دورها لا زال شبه معطل في المسائل المهنية ومنها تحديد تلك القواعد الأخلاقية، وعلى الرغم من ذلك فقد نص القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م الخاص بمزاولة المهنة على بعض القواعد التأديبية، ومنها ما نصت عليه المادة (٦٧) من القانون المذكور حيث نصت على:

أ- " مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجنائية أو المدنية عند الاقتضاء يعاقب كل محاسب قانوني إذا لم يراعي الأصول المهنية ( قواعد وآداب سلوك المهنة) بإحدى العقوبات التالية:

- التنبيه الخطي.
- الإنذار الخطي.
- التوقيف المؤقت للترخيص بما لا يتجاوز ثلاث سنوات.

ب- يكون تأديب المحاسبين القانونيين بمعرفة مجلس تأديب تبين اللائحة طريقة تشكيله ونظام سير العمل فيه والقواعد والإجراءات الخاصة بالتنظيم من قراراته.

ج- يراعى في تشكيل مجلس التأديب أن يكون من الجهات ذات الاختصاص وأن يكون ثلثا أعضائه على الأقل محاسبين قانونيين.

## الفصل الرابع

# التخطيط والتوثيق لعملية المراجعة

## الفصل الرابع

### التخطيط والتوثيق لعملية المراجعة

#### Audit Planning and Documentation

#### الأهداف التعليمية للفصل

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على:

- (١) معرفة التنظيم الداخلي لمكتب المراجع.
- (٢) استيعاب عناصر رقابة الجودة في مكاتب المراجعة.
- (٣) فهم الإجراءات الأولية قبل التخطيط لعملية المراجعة.
- (٤) فهم نشاط العميل وتحديد مخاطر الأعمال.
- (٥) إدراك محتويات برنامج المراجعة.
- (٦) استيعاب عملية التوثيق لعملية المراجعة.
- (٧) التمييز بين الملف الدائم والملف الجاري في أوراق العمل.
- (٨) تخطيط وإعداد ورقة العمل عند تنفيذ عملية المراجعة.



يقضي المعيار الأول من معايير العمل الميداني، بأنه يجب التخطيط بصورة كافية للأعمال التي يقوم بها المراجع ومساعديه، وأن يكون هناك إشرافاً فعالاً على أعمال المساعدين.

ومن خلال التخطيط لعملية المراجعة يمكن تحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

- ١- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والفعالة التي تمكن المراجع من إبداء الرأي في القوائم المالية على نحو سليم.

- ٢- تنفيذ عملية المراجعة في حدود التكلفة المعقولة، وفي نفس الوقت المحافظة على السمعة بأن تنفيذ العملية كان بمستوى عال من الجودة.

- ٣- تجنب سوء الفهم مع العميل وإقامة علاقة طبيعية معه، وهذا من شأنه أن يسهل من تنفيذ عملية المراجعة بمستوى عال من الجودة وبتكلفة معقولة.

وتتضمن عملية التخطيط لمراجعة القوائم المالية قيام المراجع بعدد من المهام والأنشطة المتمثلة في الآتي:

- ١- قبول العميل الجديد وإعداد خطاب قبول مهمة المراجعة.
- ٢- فهم نشاط العميل وبيئته وتقدير مخاطر الأعمال.
- ٣- القيام بإنجاز إجراءات المراجعة التحليلية التمهيدية.
- ٤- وضع تقديرات مبدئية للأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة.
- ٥- فهم الرقابة الداخلية لمنشأة العميل وتقدير مخاطر الرقابة.
- ٦- وضع إستراتيجية شاملة للمراجعة وإعداد خطة وبرنامج المراجعة.

وسيتم مناقشة بعض هذه المهام في هذا الفصل، والبعض الآخر سيتم مناقشتها تبعاً في الفصول القادمة.

وقد حرصنا عند إعداد هذا الفصل مراعاة متطلبات معايير المراجعة الدولية، خصوصاً معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) والتعديلات اللاحقة له الصادرة في يونيو ٢٠٠٤م.

#### ١/٤ التنظيم الداخلي لمكتب المراجع

تتم أعمال المراجعة والتدقيق من قبل مكاتب مراجعة يملكها شخص واحد أو أشخاص، وتأخذ هذه المكاتب شكل شركات تضامن، وهذا النوع من المكاتب يكون لها العديد من المزايا لوجود عدد من الشركاء، وبالتالي تقدم خدماتها بدرجة عالية من الكفاءة وإلى قطاع واسع من العملاء. وتدرج مكاتب المراجعة في حجمها وتعدد أنشطتها، فقد يتكون المكتب من المراجع (صاحب المكتب) ويساعده مراجع أو أكثر تحت التدريب إلى جانب موظف يتولى أعمال السكرتارية، وقد يتكون المكتب من فئات الشركاء وعدد كبير من المراجعين الفنيين والإداريين، وتقدم خدماتها إلى عملائها في مختلف أنحاء العالم، كما هو الحال لدى مكاتب المراجعة الكبرى التي تمتلك فروعاً لمكاتبها في معظم دول العالم.

#### ١/١/٤ الهيكل التنظيمي لمكتب المراجعة

ليس هناك هيكل تنظيمي واحد يمكن تطبيقه على جميع مكاتب المراجعة لاختلاف حجمها وطبيعة أدائها وتوزيعها الجغرافي، ويوجد نوعين من الأعمال داخل المكتب، أعمال فنية يقوم بها المراجعون ومساعدتهم، وأعمال ذات طبيعة إدارية يقوم بها موظفون.

وعادة يتخصص الشركاء في مجال الخدمات التي يقدمها المكتب، كخدمات مراجعة القوائم المالية، والخدمات الضريبية، وخدمات الاستشارات الإدارية للعملاء، ..... الخ. وقد يزيد التخصص داخل نشاط المراجعة، فيتم تقسيم أعمال المراجعة حسب قطاعات الأعمال إلى مراجعة القطاع الصناعي، قطاع البنوك، قطاع شركات البترول، القطاع التجاري، ..... الخ

ومهما يكن من أمر التنظيم في مكاتب المراجعة فإن القيام بمهمة المراجعة يتم بواسطة فريق من الأشخاص مكوّن على النحو التالي:

#### ١- الشركاء Partners

وهم الذين يمثلون المكتب ويمثلوا أعلى سلطة فيه، وعملهم أساساً يتعلق بإدارة العمل وتحقيق أهدافه، فهم يتولون وضع السياسات العامة للمكتب، ومقابلة العملاء ومناقشتهم، والاتفاق على عمليات المراجعة والحصول على عملاء جدد للمكتب، التوقيع على تقارير المراجعة، وتقديم الخدمات الفنية والاستشارية للعملاء والفصل في المشكلات الناتجة عن أعمال المراجعة.

وحيث أن الشركاء هم ملاك المكتب فبالتالي تتعقد مسئوليتهم عن حالات الإهمال والتقصير وعن جميع الأعمال التي تتم في المكتب.

وإذا تعدد الشركاء في المكتب الواحد يمكن تشكيل مجلس أو لجنة من الشركاء تتولى إدارة المكتب أو قد يتم اختيار شريك من الشركاء تسند إليه هذه المهمة ويطلق عليه في هذه الحالة الشريك المدير Managing Partners

#### ٢- المديرون أو المشرفون Managers or Supervisors

عند اتساع أعمال المكتب وتزايد التزامات الشركاء فإنه يتعذر عليهم الإشراف على جميع العمليات بالمكتب، ومن ثم فإنهم يعهدون ببعض وظائفهم إلى المديرين أو المشرفين الذين يمثلون حلقة الاتصال بين الشركاء وبين الأفراد العاملين بالمكتب. ويشترط توفر الخبرة العلمية والعملية الكافية والمهارات الشخصية، والقدرة على متابعة العمل الميداني لعملية مراجعة أو لعدة عمليات في وقت واحد، والإشراف على المراجعين والتأكد من أن لديهم المهارات والكفاءات اللازمة للقيام بالمهام المحددة لهم وفق برنامج المراجعة المحدد وطبقاً لما هو مطلوب في مرحلة التخطيط.

كما يقومون بالاتصال بالعملاء وبحث المشكلات التي قد تنشأ أثناء المراجعة وتقدير أهميتها وتعديل برنامج المراجعة إذا استدعت الظروف، وعرض الأمور التي لا يمكنهم التصرف فيها على الشركاء، بالإضافة إلى تأكدهم المستمر من إتمام العمل طبقاً للمعايير المهنية وتحقيق أهداف المراجعة.

#### ٣- المراجع الأول Senior Auditors

وهو الذي يتولى الإشراف على عملية مراجعة معينة وعليه تقع المسئولية النهائية لإتمامها بالعناية المهنية اللازمة، والمراجع الأول يكون مؤهلاً تأهيلاً مهنيّاً عالياً وحاصلاً على درجة عالية من التدريب العملي ويتمتع بمهارات خاصة تمكنه من تدريب المساعدين، ورفع مستواهم المهني، والإشراف عليهم وتوجيههم، ومراجعة عملهم والتأكد من أنها تؤدي طبقاً لخطة وبرنامج المراجعة.

كما يقوم المراجع الأول ببحث الأمور الهامة المتعلقة بعملية المراجعة مع أحد الشركاء أو المديرين كما يقوم بتعديل خطة وبرنامج المراجعة في بعض الأحيان إذا لزم الأمر.



Assistants

٤- المساعدون

وهم الأشخاص المهنيون العاملون في عملية مراجعة معينة تحت إشراف المدير أو المراجع الأول وطبقاً لتوجيهاته، ويتم تقسيمهم إلى:

Semi - senior Auditors

مراجعون متوسطي الخبرة

Junior Auditors (تحت التدريب)

مراجعون حديثي الخبرة (تحت التدريب) والمراجع متوسط الخبرة هو المراجع الذي لم تصل خبرته بعد إلى مستوى المراجع الأول ولكنه يستطيع أداء العمل بأقل مستوى من الإشراف وقد يقوم بعمل المراجع الأول في بعض عمليات المراجعة الصغيرة.

أما المراجع حديث الخبرة أو المراجع تحت التمرين فهو الذي يقوم بالعمل الروتيني في عملية المراجعة والذي لا يحتاج إلى مهارة وخبرة خاصة مثل المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية من مراجعة ترحيلات وترصيد ومجاميع وغيرها، وهو يعمل دائماً تحت إشراف المراجع الأول أو المراجع متوسط الخبرة.

ويجب على مكتب المراجعة العناية في اختيار الأفراد العاملين لديه ممن يتصفون بالنزاهة والموضوعية والاستقلال والحفاظ على أسرار العملاء والالتزام بأخلاقيات المهنة وآدابها، وأن تتوفر لديهم المهارة والكفاءة المناسبة والتأهيل العلمي والعملية الكافية الذي يمكنهم من أداء الأعمال المستندة إليهم على وجه مرضى وطبقاً للجودة المطلوبة.

٢/١/٤ رقابة الجودة في مكاتب المراجعة

Quality Control for Audit work

لقد بات من الضروري على مكاتب المراجعة والجمعيات المهنية في اليمن انتهاز سياسات وإجراءات من شأنها الوصول بالعمل المهني إلى أعلى مستويات الجودة في الأداء

ضماناً لاستمرار ثقة الجمهور في خدمات المراجعة، وفي مصداقية تقارير المراجعين، وفي هذا الصدد صدر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي قائمة معايير الرقابة على الجودة رقم (٢) والمعمول بها من يناير ١٩٩٧م وقد احتوت القائمة على خمسة عناصر لرقابة الجودة تتمثل في الآتي: (١)

١- الاستقلال والأمانة والموضوعية: يجب على مكاتب المراجعة أن تضع من

السياسات والإجراءات ما يضمن التزام جميع الأفراد المكلفين بإنجاز المهمة بالمحافظة على الاستقلال في الحقيقة وفي الظاهر، والعمل على إنجاز جميع المسؤوليات المهنية بأمانة وموضوعية.

٢- إدارة الأفراد: يجب على مكاتب المراجعة أن تضع من السياسات

والإجراءات ما يعطي تأكيداً معقولاً بأن:

- جميع الأفراد الجدد لديهم الكفاءة التي تمكنهم من إتمام عملية المراجعة.

- مهمة المراجعة قد تم تخصيصها على أفراد يتمتعون بالتدريب الفني الكافي والبراعة.

- جميع الأفراد مشتركين في برنامج التعليم المهني المستمر وأنشطة التطوير المهنية مما يجعلهم قادرين على إنجاز مسؤولياتهم المحددة.

- الأفراد الذين تم اختيارهم للترقيات يمتلكون المؤهلات الضرورية لإنجاز المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

(1) Barry Barber and kim M. Gibson, "New Standards Alter Quality Control Systems", Journal of Accountancy, August, 1996, pp. 67-70



٣- قبول العملاء والاستمرار معهم: يجب على مكاتب المراجعة أن تضع من السياسات والإجراءات ما يمكنها من قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء الحاليين، بحيث تؤدي تلك السياسات والإجراءات إلى تقليل الخطر المرتبط بالعملاء الذين يفتقرون إلى النزاهة. كما يجب على مكاتب المراجعة أيضاً أن لا ترتبط بأي مهمة مراجعة إلا إذا كانت قادرة على القيام بإنجازها بالكفاءة المهنية المطلوبة، كما يجب أن تقدم تلك السياسات والإجراءات ما يؤكد حصول العميل على فهم لطبيعة ونطاق وحدود الخدمات التي سيتم القيام بإنجازها، وطبقاً لهذه القائمة، فإنه لا يتطلب أن يكون هذا الفهم مكتوباً.

٤- إنجاز المهمة: يجب على مكاتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي يجعلها متأكدة من أن إنجاز مهمة المراجعة من قبل الأفراد ابتداءً من عملية التخطيط إلى الإنجاز والإشراف والمتابعة والتوثيق وتوصيل نتائج العملية، كل ذلك قد تم وفقاً للمعايير المهنية القابلة للتطبيق، وأيضاً وفقاً للمتطلبات التشريعية وطبقاً لمعايير جودة مكاتب المراجعة.

٥- المراقبة Monitoring: يجب على مكاتب المراجعة أن تضع السياسات والإجراءات التي يمكنها من التأكد بأن عناصر رقابة الجودة الأربعة السابقة قد تم تطبيقها بفاعلية، وهو ما يعني القيام بالمتابعة المستمرة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على خدمات مكتب المراجعة، وتستلزم المراقبة استمرار البحث والتقييم لمدى ملاءمة وكفاية عملية التصميم والتطبيق لكل عنصر من عناصر رقابة الجودة.

## ٢/٤ الإجراءات الأولية قبل التخطيط لعملية المراجعة

### Preliminary Activities

يجب على المراجع أن يقوم بإنجاز بعض الأعمال والمهام قبل القيام بالتخطيط للأنشطة الهامة المتعلقة بمهمة المراجعة الحالية ومن هذه الأعمال:

- قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع عميل سابق.
- تقييم المتطلبات الأخلاقية المرتبطة بالاستقلال والاتصال بالمراجع السابق.
- تحديد وفهم نطاق وشروط مهمة المراجعة الحالية وإعداد خطاب قبول المهمة.
- اختيار فريق العمل لإنجاز مهمة المراجعة الحالية وتحديد الجدول الزمني لتنفيذها.

وتهدف هذه الإجراءات إلى التأكد من أن المراجع قد أخذ في اعتباره الأحداث والظروف التي ربما تؤثر في قدرته على تخطيط وإنجاز مهمة المراجعة بطريقة فعالة، كما أن تنفيذ هذه الإجراءات تقلل من المخاطر المرتبطة بالمراجع المتمثلة في:

- عدم محافظة المراجع على الاستقلال الضروري أو عدم قدرته على إنجاز مهمة المراجعة.
- وجود بعض المسائل المرتبطة بأمانة إدارة منشأة العميل والتي تؤثر على إرادة المراجع لقبول مهمة المراجعة الجديدة والاستمرار مع العميل الحالي.
- وجود سوء فهم مع العميل فيما يتعلق بنطاق وشروط مهمة المراجعة.

## ١/٢/٤ قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع عميل سابق

## Client Acceptance and Continuance

يعتبر اتخاذ قرار قبول العملاء الجدد من القرارات الصعبة خصوصاً في ظل البيئة التنافسية بين مكاتب المراجعة، إذ يجب على المراجع الالتزام بمعايير رقابة الجودة عند اتخاذ هذا القرار ومنها عدم الارتباط بعملاء يفتقدون إلى النزاهة والأمانة، أو أن مهمة المراجعة لا يمكن القيام بإنجازها بالكفاءة المهنية المطلوبة.

وفي سبيل اتخاذ قرار قبول العميل الجديد يجب أن يحصل المراجع على معلومات تساعد على اتخاذ القرار من مصادر مختلفة ومنها:

- ١- الاطلاع على التقارير المالية السنوية والفتريه والإقرارات الضريبية للعميل.
- ٢- الاستفسار من جهات أخرى تتعامل مع العميل مثل البنوك والمحامون وجهات الائتمان المختلفة.
- ٣- الاتصال بالمراجع السابق.
- ٤- الاستفسار من الإدارة عن بعض المسائل التي تتطلب مهارات خاصة أو تمثل أخطاراً غير عادية.
- ٥- الأخذ في الاعتبار لمخاطر الدعاوي القضائية عند فشل عملية المراجعة.
- ٦- الأخذ في الاعتبار عدم دفع العميل لأتعاب المراجعة.
- ٧- الأخذ في الاعتبار من أن قبول مهمة المراجعة لا تؤدي إلى تضارب في المصالح مع العملاء الحاليين.
- ٨- الأخذ في الاعتبار من أن قبول العميل لا يتعارض مع الأخلاق المهنية وآداب سلوك المهنة.

أما فيما يتعلق بقرار الاستمرار في مهمة المراجعة الحالية، فعلى المراجع أن يعيد تقييم الوضع مع هذا العميل، وتحديد مدى إمكانية الاستمرارية معه من عدمه في ضوء المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة أو استجبت بعض المسائل والظروف التي تكون سبباً في عدم الاستمرار مع العميل.

## ٢/٢/٤ الاتصال بالمراجع السابق Predecessor Auditor

يجب على المراجع الحالي أن يقوم بالاتصال بالمراجع السابق وفقاً لمتطلبات قواعد وآداب سلوك المهنة، ويتم ذلك الاتصال بعد الحصول على تصريح وموافقة العميل على ذلك حماية لأسرار العميل. والغرض من الاتصال هو الحصول على معلومات تساعد المراجع في تقييم أمانة ونزاهة إدارة المنشأة واتخاذ القرار بشأن قبول أو رفض مهمة المراجعة، وكذلك الحصول على معلومات عن حالات عدم الاتفاق مع الإدارة وأسباب تغييره.

ويجب على المراجع السابق أن يستجيب بشكل كامل لطلب المراجع الحالي بعد موافقة العميل ويقدم كافة المعلومات، وفي حالة حجب المراجع السابق لبعض المعلومات يجب أن يعلم المراجع الحالي بأن المعلومات التي قدمت إليه غير مكتملة. وفي حالة رفض العميل إعطاء موافقة بالاتصال بالمراجع السابق فإن المراجع الحالي يكون لديه تحفظات قوية حول قبول مهمة المراجعة مع العميل.

كما يفيد أن الاتصال بالمراجع السابق في تخطيط عملية المراجعة في النواحي التالية:

- ١- الحصول على استفسارات من المراجع السابق عن بعض الأمور التي قد تؤثر على عملية الفحص، مثل بعض المشاكل التي صادفت المراجع السابق نتيجة لحالة النظام المحاسبي والسجلات.



٢- دراسة أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق التي تعطي معلومات عن الأحداث غير المؤكدة والخسائر المحتملة.

#### ٣/٢/٤ إعداد خطاب قبول مهمة المراجعة Engagement Letter

بعد موافقة المراجع على القيام بمهمة المراجعة والتأكد من تعيينه في هذه المهمة خصوصاً في الشركات المساهمة، يقوم بإعداد خطاب قبول مهمة المراجعة، ويعتبر هذا الخطاب بمثابة عقد مع العميل يحتوي على الشروط التي تم الاتفاق عليها، ويساعد هذا الخطاب على إزالة سوء الفهم بين العميل والمراجع المتعلق بنطاق مهمة المراجعة ومسئولية المراجع وأيضاً ما يتعلق بالأتعاب.

وعلى الرغم من أن محتويات خطاب مهمة المراجعة قد تختلف من عميل لآخر، إلا أن خطاب المهمة غالباً يحتوي على المواضيع الرئيسية التالية:

- ١- الهدف من مراجعة القوائم المالية.
- ٢- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية.
- ٣- نطاق مهمة المراجعة وتوضيح التشريعات والتعليمات والنشرات المهنية المرتبطة بنطاق المهمة.
- ٤- تحديد التقارير المطلوبة لتوصيل نتائج المراجعة.
- ٥- الوصول غير المحدود إلى كافة السجلات والوثائق والمستندات والمعلومات ذات العلاقة.
- ٦- الإشارة إلى بعض المخاطر التي لا يمكن تجنبها، المتمثلة في احتمال عدم اكتشاف بعض التحريفات الجوهرية، وذلك بسبب طبيعة الاختبارات

والحدود الأخرى اللازمة لعملية المراجعة إلى جانب الحدود الملزمة للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

٧- أسس احتساب الأتعاب وترتيبات سدادها.

٨- توقيع المراجع على الخطاب، وتوقيع العميل بالموافقة على محتويات هذا الخطاب.

#### ٤/٢/٤ اختيار فريق العمل لمهمة المراجعة وإعداد الجدول الزمني لتنفيذها

يجب اختيار وتعيين فريق عمل يكلف بإنجاز مهمة المراجعة، ويختلف عدد وخبرة المراجعين المنضوين ضمن هذا الفريق طبقاً لحجم وتعقد مهمة المراجعة، فعندما يكون حجم نشاط العميل كبيراً جداً فإنه قد يستدعي وجود أكثر من شريك في هذه المهمة إلى جانب عدد من المراجعين بمستويات مختلفة من الخبرة، وعموماً قد يتكون فريق العمل لمهمة مراجعة كبيرة من الفئات التالية:

- ١- شريك في مكتب المراجعة.
- ٢- مدير أو مشرف مراجعة.
- ٣- مراجع أول.
- ٤- مراجعين تحت التدريب.
- ٥- عدد من المتخصصين إذا كانت مهمة المراجعة تتطلب ذلك، مثل خبراء في الإحصاء والكمبيوتر، وفي الصناعة، ..... الخ.
- ٦- شريك مسئول عن الضرائب.
- ٧- شريك مسئول عن الخدمات والاستشارات.



كما يتم إعداد وتحديد الجدول الزمني التقديري اللازم لتنفيذ مهمة المراجعة Time Budget، ويعتبر هذا الجدول أداة فعالة في تقدير أتعاب المراجعة، وتقدير زمني لتنفيذ أنشطة المراجعة، كما يعتبر أداة لرقابة الوقت المستغرق في المراجعة وتوثيقاً للجهد المطلوب.

#### ٣/٤ وضع استراتيجية شاملة للمراجعة The Overall Audit Strategy

يجب على المراجع أن يضع إستراتيجية شاملة للمراجعة تحدد وتصف النطاق والتنفيذ لعملية المراجعة، بحيث تؤدي إلى تقليل خطر المراجعة إلى أدنى مستوى يمكن قبوله، والغرض من هذه الإستراتيجية هو إظهار الاستجابة الفعالة للخطر الكلي للتحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية، وأيضاً كمرشد كاف لتطوير خطة المراجعة بحيث تستجيب للمخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية على مستوى تأكيدات المراجعة المتعلقة بالعمليات الفردية أو بأرصدة الحسابات أو بالإفصاحات.

وتحتوي الإستراتيجية الشاملة للمراجعة على عدد من الخطوات مثل إنجاز الإجراءات التمهيدية، وفهم نشاط العميل والبيئة الصناعية وتحديد مخاطر الأعمال، والقيام بإجراءات المراجعة التحليلية، ووضع تقديرات مبدئية للأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة ومخاطر الرقابة والمخاطر الضمنية، ووضع خطة وبرنامج المراجعة، والتوجيه والإشراف على المساعدين وتقييم أعمالهم.

#### ١/٣/٤ فهم نشاط العميل وتحديد مخاطر الأعمال

##### Understanding the Client's Business

يجب على المراجع أن يحصل على المعلومات التي تمكنه من فهم نشاط العميل وتساعد على معرفة الأحداث والمعلومات التي يكون لها أثر هام على القوائم المالية، ويوجد ثلاثة أسباب أساسية تدفع المراجع للحصول على الفهم الجيد لنشاط وصناعة العميل:

الأول: أن كثيراً من الصناعات لها متطلبات محاسبية خاصة بها، وبالتالي يجب على المراجع فهم ذلك حتى يمكنه تقييم ما إذا كانت القوائم المالية للعميل تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الثاني: يستطيع المراجع من خلال الفهم الجيد أن يحدد المخاطر المرتبطة بصناعة العميل والتي تؤثر بدورها على تقديرات المراجع لخطر المراجعة المقبول.

الثالث: هناك صناعات معينة تلازمها مخاطر ضمنية شائعة، وبالتالي فهم هذه المخاطر يقود المراجع إلى تحديد وتقدير المخاطر الضمنية للعميل.

##### Inherent Risk

#### ١/١/٣/٤ أنواع المعلومات التي يجب أن يحصل عليها المراجع

حدد معيار المراجعة الدولي المتعلق " بفهم منشأة العميل وبيئتها وتقدير المخاطر المتعلقة بالتحريفات الجوهرية " قائمة واسعة بالمعلومات التي يجب أن يحصل عليها المراجع، وهذه القائمة ليست مطلوبة بالكامل في كل مهمة مراجعة، كما أنها ليست على سبيل الحصر، وقد غطت هذه القائمة المجالات التالية:

### أ- معلومات متعلقة بالصناعة والتنظيم

يجب على المراجع الحصول على معلومات تمكنه من فهم:

- ١- الظروف الاقتصادية المتمثلة في طبيعة السوق، والمنافسة، وحالة الطلب وطاقته، وطبيعة نشاط العميل هل هو دوري أو موسمي، وطبيعة التقنية المتوفرة في منتج العميل، وتجهيزات الطاقة وتكلفة الحصول عليها.
- ٢- البيئة التشريعية المتمثلة في المبادئ المحاسبية والتطبيقات الخاصة بالصناعة والإطار القانوني المنظم للصناعة، والتشريعات التي تؤثر بصورة هامة على عمليات المنشأة، والضرائب المفروضة على المنشأة، والسياسات الحكومية الحالية المؤثرة على نشاط المنشأة مثل السياسات المالية والنقدية والرقابة على التحويلات الأجنبية والتعريفات الجمركية والحوافز التجارية، والمتطلبات البيئية المؤثرة على الصناعة وأعمال المنشأة.

٣- معلومات أخرى تؤثر على أعمال المنشأة مثل حالة النشاط الاقتصادي هل هو في حالة نمو أو اكساد، ومعدلات الفائدة السائدة ومدى توافر التمويل، والتضخم والقوة الشرائية للعملة.

### ب- معلومات متعلقة بالمنشأة

على المراجع الحصول على معلومات تمكنه من فهم:

#### ١- عمليات نشاط المنشأة وتشتمل على:

- طبيعة مصدر الدخل (صناعي، تجاري، بنكي، خدمات نقل، .....الخ)

- المنتجات أو الخدمات والأسواق، مثل العملاء والعقود الرئيسية، شروط الدفع، هامش الربح، حصة المنشأة من السوق، المنافسون، كمية الصادرات، سياسات التسعير، سمعة المنتج في السوق، استراتيجية التسويق وأهدافها.
- مراحل الإنتاج أو تقديم الخدمة.
- مستلزمات التجارة الإلكترونية ونشاط التسويق الخاصة به.
- الموردون الرئيسيون للبضائع والخامات.
- سياسات التوظيف ومستويات الأجور والتشريعات الحكومية المرتبطة به.
- أنشطة الأبحاث والتطوير والتكاليف المرتبطة به.

#### ٢- الاستثمارات، وتتضمن معلومات عن:

- اكتساب ممتلكات جديدة، القيام بالاندماج مع شركات أخرى، التصرف في بعض الأنشطة سواء المخططة أو المتوقعة حالياً.
- الاستثمارات في الأوراق المالية أو التصرف فيها.
- أنشطة الاستثمار الرأسمالي، مثل الاستثمار في الآلات والتجهيزات، والتكنولوجيا.

#### ٣- التمويل، ويتضمن معلومات عن:

- هيكل الديون متضمنة التعهدات والقيود والضمانات والاتفاقات المالية

- الاستئجار للآلات والتجهيزات المستخدمة في النشاط.
- الملاك المنتفعون هل هم محليون أو أجانب.
- استخدام الأدوات المالية Financial Instruments
- ٤ - إعداد التقارير المالية، وتتضمن معلومات عن:
  - المبادئ المحاسبية والتطبيقات الخاصة بالصناعة.
  - تحقق الإيراد.
  - المحاسبة عن القيم العادلة.
  - المخزون، كمياته وموقعه.
  - الأصول والالتزامات.
  - الخ.....

ج- معلومات متعلقة بالأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال المرتبطة بها، وتشتمل على:

- ١ - التطورات الصناعية والمخاطر المحتملة المرتبطة بها، عن سبيل المثال، عدم حصول المنشأة على الأفراد أو الخبرة اللازمة للتعامل مع التغيرات في الصناعة.
- ٢ - المنتجات أو الخدمات الجديدة والمخاطر المحتملة المرتبطة بها.
- ٣ - التوسع في نشاط الأعمال، ومخاطره المحتملة، كأن يبني الطلب على توقعات غير صحيحة.

- ٤ - متطلبات مالية ومحاسبية وتشريعية جديدة والمخاطر المصاحبة لذلك.
- ٥ - استخدام تكنولوجيا المعلومات وما يرتبط بها من مخاطر.
- د- معلومات متعلقة بقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة

#### Financial Performance

وتشتمل على:

- ١ - النسب المالية الرئيسية وإحصاءات التشغيل.
- ٢ - مؤشرات الأداء الرئيسية.
- ٣ - الاتجاهات.
- ٤ - استخدام التنبؤات والموازنات وتحليل الانحرافات.
- ٥ - تحليل سلوك المنافسين.
- ٦ - الأداء المالي من فترة لأخرى، مثل نمو الدخل والربحية.

#### ٢/١/٣/٤ مصادر الحصول على المعلومات Sources of Information

تتعدد مصادر الحصول على المعلومات خصوصاً في ظل تكنولوجيا المعلومات وشبكة الإنترنت، وهناك مصدرين يمكن للمراجع من خلالها الحصول على المعلومات.

#### أولاً: المصدر الإلكتروني للمعلومات Electronic Sources

في ظل البيئة الإلكترونية وتطورها السريع، أصبح كثيراً من الشركات تتعامل مع هذه البيئة ويزداد ارتباطها بها كل يوم، وبالتالي يمكن للمراجع أن يستخدم هذا



المصدر بفعالية وأن يحصل على المعلومات بوسائل متعددة بصورة فورية Online ومن هذه الوسائل ما يلي:

#### ١- الأدوات الذكية Intelligent Agents

يستطيع المراجع أن يستخدم برامج الإنترنت ويوجهها كأداة إلكترونية للتحرك والتغفل عبر الشبكة وتجمع له المعلومات المتاحة عن المنشأة أو الصناعة المنشورة في عدة جهات مثل الصحافة المالية والوكالات التشريعية.

#### ٢- أنظمة المعرفة الإدارية Knowledge Management Systems

تقوم بعض مكاتب المراجعة الكبرى بإنشاء هذه الأنظمة، التي تحتوي على معلومات تتعلق بالصناعات وبالعاملين وبالممارسات المثلى المتعلقة بتلك الصناعات، بالإضافة إلى معلومات تتعلق بالمتطلبات المحاسبية والقانونية الملزمة للشركات.

#### ٣- البحث الفوري Online Search

تعتبر محركات البحث عبر الإنترنت وسيلة جيدة للحصول على معلومات عن الشركات، والمنافسين الرئيسيين ووصف الاستراتيجيات المختلفة المستخدمة بواسطة الشركات.

#### ٤- موقع الشركة على شبكة الإنترنت Company Website

عادة يحتوي هذا الموقع على معلومات مفيدة تساعد المراجع على فهم منتجات الشركة وإستراتيجياتها إلى جانب بعض المعلومات المالية.

٥- الإحصاءات الاقتصادية Economic Statistics عن الشركات وأنشطتها وموقعها.

٦- النشرات المهنية مثل النشرات التي يصدرها الاتحاد الدولي للمراجعين عبر الإنترنت.

٧- تقارير المحللين الماليين وبيوت الخبرة Analysts' Reports، حيث تقوم شركات السمسرة المالية باستثمار ملايين الدولارات في أبحاث عن الشركات واستراتيجيات، ومنافسيها، وجودة الأداء الإداري، واحتمالات النجاح، وتمثل هذه التقارير ثروة من المعلومات المفيدة عن العميل.

#### ثانياً: المصدر التقليدي للمعلومات

١- الاتصال بإدارة المنشأة وبلجنة المراجعة والاستفسار منهم حول المعلومات المطلوبة.

٢- الاتصال بالمراجع السابق للشركة.

٣- فحص أوراق عمل المراجعة الخاصة بالفترات السابقة.

٤- القيام بزيارة مصنع العميل ومنشآته والإطلاع على سير العمليات الصناعية.

٥- فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة والإطلاع على تقارير مجلس الإدارة السنوية.

٦- الإطلاع على النظام المحاسبي وفحص مركز تشغيل البيانات.

٧- الاستفسار من موظفي ومدراء منشأة العميل.

## ٢/٣/٤ التوجيه والإشراف والمتابعة لفريق المراجعة Directions, Supervision and Review

يجب على المراجع عند عملية التخطيط للمراجعة أن يأخذ في اعتباره توقيت ونطاق التوجيه والإشراف على فريق أعضاء المراجعة وتقييم أعمالهم، ويعتمد توقيت ونطاق التوجيه والإشراف على عدة عوامل، منها حجم ودرجة التعقيد الموجودة في منشأة العميل، ومجال المراجعة، ومخاطر التحريفات الجوهرية، والمؤهلات المطلوبة للفريق اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة.

وعموماً هناك عدد من المسائل التي يجب مراعاتها من قبل المراجع عند التخطيط لتوقيت ونطاق التوجيه والإشراف على فريق المراجعة وتتمثل هذه المسائل في الآتي:

- ١- أثر الخطر المقدر للتحريفات الجوهرية للقوائم المالية ككل على عملية التوجيه والإشراف والمتابعة.
- ٢- تخصيص وتعيين أعضاء فريق المراجعة لمهام المراجعة، ومن ضمنها تحديد الشخص المسئول عن تخطيط عملية المراجعة.
- ٣- تركيبة فريق المراجعة اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة بكفاءة، ومن ضمنها تحديد مدى الحاجة للاستعانة بالخبراء.
- ٤- الأسلوب الذي سيتبعه المراجع في تبليغ مسؤوليات الفريق المتعلق بإجراءات المراجعة اللازم إنجازها.
- ٥- الأسلوب الذي سيتخذه المراجع في التأكيد على ضرورة تدريب ومحافظة فريق المراجعة على الشك المهني عند جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة.

- ٦- أسلوب التوثيق الضروري الذي يقدم دليلاً بأن عمل المراجعة الذي قام به الفريق قد تم الإشراف عليه ومتابعته وتقييمه بصورة كافية.

## ٤/٤ إعداد خطة المراجعة (برنامج المراجعة) Audit Plan

خطة المراجعة هي ترجمة الإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق المراجعة، وهي تحدد الإجراءات التفصيلية للمراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المراجعة، ولذلك يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة.

وتتضمن خطة المراجعة التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة. ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة على الحكم المهني للمراجع، وتتفاوت هذه التفاصيل تبعاً لاختلاف حجم وتعقيد المنشأة الخاضعة للمراجعة، وعلى الأهمية النسبية، وعلى خبرة فريق المراجعة.

ويقصد بطبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة ما يلي:

- طبيعة إجراءات المراجعة: هي إجراءات المراجعة الخاصة التي سيتم استخدامها وتطبيقها على عناصر ومفردات معينة.
- نطاق إجراءات المراجعة: هي عدد العناصر والمفردات التي سيتم تطبيق الإجراء عليها (حجم العينة)، وأيضاً عدد الاختبارات المختلفة التي سيتم إنجازها.
- توقيت إجراءات المراجعة: ويتمثل في الوقت المناسب والملائم للقيام بإنجاز كل إجراء من إجراءات المراجعة.



#### ١/٤/٤ الاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد خطة المراجعة (البرنامج)

- ١- حصول المراجع على الفهم الكامل لطبيعة نشاط العميل وبيئته ومخاطر الأعمال المتعلقة به.
- ٢- مراعاة مستويات الأهمية النسبية المحددة لأغراض المراجعة.
- ٣- مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الضمنية (الملازمة) ومخاطر الرقابة الداخلية.
- ٤- مراعاة المراجع لتوقيت اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية.
- ٥- مراعاة المخاطر التي تتطلب انتباهاً وعناية خاصة، مثل الأخطاء الجسيمة وحالات الغش أو وجود أطراف مرتبطة.
- ٦- مراعاة المجالات المحاسبية المعقدة، ومن ضمنها المجالات التي تحتوي على تقديرات محاسبية.
- ٧- اشتراك مراجعين آخرين أو خبراء في عملية المراجعة.
- ٨- إعادة النظر في خطة وبرنامج المراجعة كلما دعت الضرورة لذلك أثناء فترة المراجعة.
- ٩- التوثيق الكامل لخطة المراجعة وما يستجد عليها من تغيير أو تحديث أثناء عملية المراجعة.

#### ٢/٤/٤ مزايا خطة المراجعة

- تحقق خطة المراجعة عدداً من المزايا أهمها توفير التعليمات للمساعدين، وأداء الرقابة على الوقت المستنفذ في كل خطوة من خطوات المراجعة.
- كما أن خطة المراجعة التي تم إعدادها واستخدامها بشكل جيد تمثل:
- ١- دليل إثبات على التخطيط الملائم لأعمال المراجعة، كما تسمح الخطة لأعضاء فريق المراجعة بتقييم النطاق المقترح للمراجعة، وإمكانية إجراء أي تعديلات على إجراءات المراجعة قبل القيام بتنفيذها.
  - ٢- إرشاد لأعضاء فريق المراجعة الأقل خبرة، حيث توضح الخطة خطوات المراجعة التي يجب أن يقوم بها كل عضو في الفريق.
  - ٣- دليل إثبات على إنجاز العمل، حيث يوقع كل عضو في فريق المراجعة على خطوة أو إجراء المراجعة الذي قام بتنفيذه في الخانة المحددة لذلك والتي تشير على القيام بذلك العمل بشكل كامل.
  - ٤- دليل إثبات على أنه تم مراعاة مخاطر الرقابة الداخلية، فكثيراً من البرامج تتضمن نبذة مختصرة لإجراءات الرقابة الداخلية الهامة المتعلقة بالمجال الذي سيتم اختباره.

#### ٣/٤/٤ نموذج لخطة المراجعة (برنامج المراجعة)

من الصعب وضع خطة مراجعه موحدة يمكن استخدامها في عمليات المراجعة في كل المنشآت حتى لو كانت هذه المنشآت متماثلة، نظراً للظروف الخاصة بكل منشأة، ومع ذلك يمكن عرض نموذج مختصر لكيفية وضع برنامج أو خطة المراجعة



من خلال عرض لخطه (برنامج) مراجعة يغطي بنود الأصول الثابتة لإحدى الشركات الصناعية.<sup>(١)</sup>

اسم العميل: شركة الوحدة الصناعية  
اسامة لطف  
محاسب قانوني

السنة المالية: ٢٠٠٣ / ١٢ / ٣١

برنامج مراجعة الأصول الثابتة

❖ وصف الحساب:

يتضمن هذا الحساب على مجموعة الأراضي والمباني والمعدات والآلات المستخدمة في العمليات الإنتاجية، بالإضافة إلى السيارات. تتبع الشركة طريقة القسط الثابت في حساب الإهلاك السنوي، بواقع ٤٪ للمباني، ١٠٪ للآلات والمعدات، ٢٠٪ للسيارات.

❖ تقييم مخاطر المراجعة

- تستخدم الشركة دفتر أستاذ تفصيلي (مساعد) يشتمل على مفردات المباني والآلات والمعدات ويخضع للمطابقة شهرياً مع حساب المراقبة.
- تقضي سياسة الشركة بأن النفقات الرأسمالية التي تزيد عن ٥٠٠,٠٠٠ ريال تتطلب موافقة مجلس الإدارة.
- توجد أسس وقواعد للفرقة بين المصروفات الرأسمالية ومصروفات الصيانة الدورية.

(١) هذا النموذج مفتوح مع إجراء بعض التعديلات عليه من:

- Donald H. Taylor and G.W. Glezen: "Auditing: An Assertions Approach," (New York: John Wiley & Sons, 1997, pp. 228-231.

- يتم تخريد الأصول بعد التقرير عنها من قبل مشرف الورش، لكن لا يتم إجراء فحص دوري لعمليات التخريد التي لا يتم التقرير عنها.
- لا تحمل العدد والأدوات الفردية أي علامة تدل على أنها مملوكة للشركة.
- قدرت المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية المتعلقة بالإضافات للأصول والتأكدات عن الحقوق، والاكتمال، والتقييم، والإفصاح عند مستوى منخفض.
- كما قدرت المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة المتعلقة بتخريد الأصول ووجودها عند مستوى متوسط ومرتفع.
- للمحافظة على بقاء خطر المراجعة عند مستوى منخفض، ثم تحديد خطر الاكتشاف المتعلق بالإضافات للأصول عند مستوى مرتفع (بمعنى عدم التوسع في إجراءات المراجعة)، كما تم تحديد خطر الاكتشاف المتعلق بتخريد الأصول عند مستوى متوسط إلى منخفض (بمعنى التوسع في إجراءات المراجعة).

الوقت المطلوب	المقدر	الوقت المطلوب	المقدر	خطوات المراجعة	القائم بالعمل	ملاحظات
				<b>المراجعة الفترية Interim (تتم خلال السنة)</b>		
٤				١- فحص وتقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة المتعلقة بالتأكدات الخاصة بالأسس الثابتة، والتأكدات المرتبطة بمجمع الإهلاك	مراجع مساعد (١)	
٣				٢- تحليل الإضافات للأسس خلال المراجعة الفترية، وإعداد قائمة بجميع الإضافات التي تتجاوز ٤٠,٠٠٠ ريال، وأي إضافات تتجاوز هذا المبلغ يتم فحص فاتورة المورد، والشيك المرسل له، وتقرير الاستلام، والتأكد من أنها مصنفة كمصروفات رأسمالية، وتوضيح ما إذا كانت بنود جديدة أو إحلال لبنود تم تخريدها.	مراجع مساعد (٢)	
٣				٣- تحليل مصروفات الصيانة خلال المراجعة الفترية، وإعداد قائمة بجميع المصروفات التي تزيد عن ٤٠,٠٠٠ ريال مع ضرورة التحقق والفحص للألثة الصيانة، والشيك المحرر لها، وتقرير القيام بأعمال الصيانة، والتأكد من التوجيه المحاسبي السليم كنفقة رأسمالية أو كنفقة جارية.	مراجع مساعد (٢)	
١				٤- تتبع جميع الإضافات التي تزيد عن ٥٠٠,٠٠٠ ريال والتحقق من وجود موافقة مجلس الإدارة عليها في الموازنة الرأسمالية.	مراجع مساعد (١)	
٣				٥- تحليل الاستغناءات عن الأسس خلال المراجعة الفترية، تتبع التكلفة الأصلية للعناصر المستغني عنها من تاريخ الاقتناء حتى تخريدها بدفتر أستاذ مساعد الأصول. القيام باختبار العمليات الحسابية لمجمع	مراجع مساعد (١)	

الوقت المطلوب	المقدر	خطوات المراجعة	القائم بالعمل	ملاحظات
		الإهلاك حتى تاريخ التخريد، وتتبع وجود أي متحصلات من بيع الخردة بدفتر المتحصلات النقدية والقيام بفحص عمليات الاستغناء الهامة التي لا يوجد لها قيمة كخردة. والقيام بإعداد العمليات الحسابية لتحديد الأرباح والخسائر الرأسمالية المتعلقة بعمليات الاستغناء مع ربطها بحساب الإيرادات والمصروفات الأخرى.		
		٦- الفحص والإشراف على الأعمال السابقة	المراجع الأول	
<b><u>المراجعة النهائية: Final (تتم في نهاية العام)</u></b>				
	١	١- فحص وتقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة المتعلقة بالأسس الثابتة ومجمع إهلاكاتها وذلك لمعرفة أي تغيرات جوهرية حصلت بعد المراجعة الفترية.	مراجع مساعد (١)	
	١	٢- إعداد أو الحصول من العميل على كشف بالأسس الثابتة ومجمع إهلاكاتها وفحص أرصده أول الفترة مع الرجوع إلى أوراق المراجعة للسنة السابقة.	مراجع مساعد (٢)	
	١	٣- ترصيد دفتر أستاذ مساعد الأصول الثابتة وإجراء مطابقة مع حساب المراقبة الخاصة به.	مراجع مساعد (٢)	
	١	٤- تحليل الإضافات للأسس الثابتة من تاريخ المراجعة الفترية حتى نهاية العام وإعداد قائمة بالإضافات التي تزيد قيمتها عن ٤٠,٠٠٠ ريال، مع فحص فاتورة المورد، والشيك المرسل إليه، وتقرير الاستلام،	مراجع مساعد (٢)	



الوقت المطلوب	المقدر	الوقت المطلوب	المقدر	ملاحظات	القائم بالعمل	خطوات المراجعة
						والتأكد من أنها صنف كمصروفات رأسمالية، مع التوضيح ما إذا كانت إضافات جديدة أو كانت إحلال لأصول تم تخريدها.
					مراجع (١) مساعد	٥- تحليل مصروفات الصيانة من تاريخ المراجعة الفترية حتى نهاية العام، وإعداد كشف بجميع المصروفات التي تزيد في قيمتها عن ٤٠,٠٠٠ ريال مع تسوية إجمالي هذا الكشف مع إجمالي الكشف الذي تم إعداده أثناء المراجعة الفترية، مع ضرورة التحقق والفحص لفاتورة الصيانة، والشيك المحرر لها، وتقرير القيام بأعمال الصيانة والتأكد من التوجيه المحاسبي السليم كنفقة رأسمالية أو كنفقة جارية.
					مراجع (٢) مساعد	٦- تتبع جميع الإضافات التي تتجاوز ٥٠٠,٠٠٠ ريال والتحقق من وجود موافقة مجلس الإدارة عليها في الموازنة الرأسمالية
					مراجع (١) مساعد	٧- تحليل الاستغناءات عن الأصول من تاريخ المراجعة الفترية حتى نهاية العام، مع تسوية ذلك مع جدول الاستغناءات الذي أعد في المراجعة الفترية. القيام بتتبع التكلفة الأصلية للمفردات التي تم الاستغناء عنها من تاريخ المراجعة الفترية حتى تاريخ الاستغناء بدفتر أستاذ مساعد الأصول. القيام باختبار العمليات الحسابية لمجمع الإهلاك حتى تاريخ الاستغناء وتتبع المتحصلات النقدية من بيع الخردة بدفتر المقبوضات النقدية، وفحص الاستغناءات الهامة التي لا يوجد لها قيمة كخردة. والقيام بالعمليات الحسابية لتحديد الأرباح أو الخسائر الرأسمالية المتعلقة بالأصول التي تم الاستغناء عنها.

الوقت المطلوب	المقدر	الوقت المطلوب	المقدر	ملاحظات	القائم بالعمل	خطوات المراجعة
						٨- البحث عن أي عمليات استغناء لم تسجل بالدفاتر بما في ذلك:
					مراجع (١) مساعد	أ- تحديد ما إذا كان الاستغناء قد تم تسجيله مقابل إضافة أصل كإحلال.
					مراجع (١) مساعد	ب- التحري والفحص عن وجود أي تخفيض هام في أقساط التأمين أو في تقدير ضريبة العقارات والذي قد يكون سببه الاستغناء عن بعض الأصول.
					مراجع (١) مساعد	ج- فحص حسابات الإيرادات المتنوعة والتحقق من وجود أو عدم وجود مبالغ تدل على بيع أصول تم الاستغناء عنها.
					مراجع (١) مساعد	د- الاستفسار من مشري الورش أو مدير المصنع عن وجود حالات استغناء لبعض الأصول.
					مراجع (١) مساعد	هـ- اختبار عشرة عناصر من المعدات والآلات من واقع دفتر الأستاذ المساعد والتحقق من وجودها داخل المواقع في المصنع.
					مراجع (١) مساعد	و- اكتب مذكرة توضح ما تم القيام به من عمل في البحث عن عمليات الاستغناء غير المسجلة.
					مراجع (١) مساعد	٩- اختبار حساب الإهلاك للسنة الحالية عن طريق:
					مراجع (١) مساعد	أ- قارن طرق إهلاك السنة الحالية بالسنة السابقة والتحقق من مدى الاتساق بينهم.
					مراجع (١) مساعد	ب- إجراء اختبار شامل لمصروفات الإهلاك للمجموعات الرئيسية من الأصول وفحص أي انحرافات هامة.
					المراجع الأول	١٠- فحص أرصدة مجمع الإهلاك في نهاية السنة لتحديد درجة معقولة صافي قيم الأصول (القيم الدفترية) الرئيسية مع العمر المتبقي لإنتاجية الأصول، مع الأخذ في الاعتبار عوامل التقادم والتغيرات التكنولوجية والخصائص المادية للأصول.



الوقت المطلوب	المقدر	خطوات المراجعة	القائم بالعمل	ملاحظات
١		١١ - الفحص والإشراف على الأعمال السابقة.	المراجع الأول	
		نتيجة الفحص .....		

#### ٥/٤ التوثيق لعملية المراجعة Audit Documentation

يجب على المراجع أن يقوم بتوثيق كافة المسائل الهامة في عملية المراجعة والتي توفر له الأدلة اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية، كما تقدم له الدليل الكافي بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة.

#### ١/٥/٤ المقصود بالتوثيق

يقصد بالتوثيق أوراق العمل الأساسية التي أعدها المراجع أو تم الحصول عليها لعلاقتها بعملية المراجعة، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات وبيانات محفوظة في الأوراق أو الأفلام، وفي وسائل إلكترونية أو أية وسائل أخرى. ويعتبر حجم أوراق العمل ومدادها أمراً يخضع للاجتهاد المهني للمراجع، إذ أنه ليس من الضروري ولا العملي في نفس الوقت أن يقوم المراجع بتوثيق كافة الأمور التي يفحصها ويطلع عليها، إذ يقوم بتوثيق إجراءات المراجعة والاختبارات التي قام بها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل إليها.

وتعتبر أوراق العمل الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليها المراجع في إعداد تقريره وفي التعبير عن رأيه، وهي تمثل حلقة اتصال بين الدفاتر والسجلات وتقرير المراجع، وتعتبر أوراق العمل ملكاً للمراجع ولا يحق للمنشأة المطالبة بها.

#### ٢/٥/٤ الغرض من التوثيق

يتمثل الغرض الرئيسي لأوراق العمل في مساعدة المراجع على تقديم تأكيد معقول بأن عملية المراجعة قد تم تنفيذها بشكل ملائم وبما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها، وبشكل أكثر تحديداً فإن أوراق العمل تحقق الأغراض التالية:

- ١- تساعد المراجع في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- ٢- تساعد في الإشراف على فريق المراجعة ومتابعة وتقييم أعمالهم.
- ٣- تحفظ أدلة المراجعة التي تم تجميعها ونتائج الاختبارات التي قام بها المراجع.
- ٤- تساعد المراجع على إصدار تقرير المراجعة المناسب.
- ٥- تعتبر دليل على أداء المراجع لعمله بالعناية الكافية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- ٦- تساعد المراجع الحالي أو الجديد في القيام بعملية المراجعة للفترات القادمة.

#### ٣/٥/٤ محتويات وتنظيم أوراق العمل Working Papers

يتأثر شكل ومحتوى أوراق العمل بعدد من الأمور أهمها:

- ١- طبيعة مهمة المراجعة المطلوب تنفيذها.
- ٢- شكل تقرير المراجع.
- ٣- طبيعة نشاط العميل والتعقيدات في طبيعة أعماله.
- ٤- طبيعة وحالة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل.

- ٥- الحاجة في ظروف معينة للتوجيه والإشراف والمتابعة للأعمال التي يقوم بها المساعدين.
  - ٦- منهجية المراجعة الخاصة والتكنولوجيا المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة.
- وتحتوي أوراق العمل عادة على البيانات التالية:
- ١- معلومات خاصة بالهيكل التنظيمي والشكل القانوني للمنشأة.
  - ٢- ملخصات أو نسخ للوثائق القانونية والاتفاقيات ومحاضر الجلسات.
  - ٣- أدلة تثبت القيام بعملية التخطيط وإعداد برامج المراجعة وأية تغييرات عليها.
  - ٤- أدلة تثبت فهم المراجع للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية.
  - ٥- أدلة حول تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة وأي تعديلات عليها.
  - ٦- تحليلات للعمليات المالية والأرصدة.
  - ٧- تحليلات للنسب والاتجاهات الهامة.
  - ٨- أدلة تثبت أن الأعمال التي قام بها المساعدون قد تم الإشراف عليها ومتابعتها.
  - ٩- تسجيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي تمت ونتائجها.
  - ١٠- إشارة إلى من قام بإجراءات المراجعة ومتى تم القيام بها.
  - ١١- المراسلات مع المراجعين الآخرين أو الخبراء أو الغير.

- ١٢- صور من الخطابات أو المذكرات المتعلقة بموضوع المراجعة والتي نوقشت مع العميل بما في ذلك شروط عملية المراجعة ونقاط الضعف الهامة في الرقابة الداخلية.
  - ١٣- الإقرارات والشهادات التي استلمها المراجع من العميل.
  - ١٤- النتائج التي توصل إليها المراجع فيما يتعلق بالنواحي الهامة في عملية المراجعة بما في ذلك مراجعة الأمور الاستثنائية والموضوعات غير العادية.
  - ١٥- نسخ من التقارير المالية وتقارير المراجع.
- ويتم تنظيم أوراق العمل ومحتوياتها في ملفين منفصلين هما:
- الملف الدائم
  - الملف الجاري
- ١/٣/٥/٤ الملف الدائم Permanent Files**
- يحتوي هذا الملف على بيانات ومعلومات تاريخية لها صفة الاستمرار والدوام ولا تتغير عادة من عام لآخر، ويستفيد منها المراجع لعدة سنوات ويتضمن الملف الدائم عادة البيانات التالية:
- ١- نبذة تاريخية عن حياة المنشأة تبين الأحداث الهامة التي مرت بها، والأنشطة التي تقوم بها، والعمليات الإنتاجية والمنتجات التي تنتجها، ومنافذ التوزيع الخاصة بها، وأسماء العملاء والموردين ذوي الأهمية الخاصة للمنشأة.
  - ٢- التنظيم الإداري للمنشأة واختصاصات الإدارات المختلفة وأسماء المديرين والرؤساء والمسؤولين ونماذج توقيعاتهم.

٣- صورة من العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة.

٤- النظام المحاسبي المتبع في المنشأة بكافة تفاصيله من قواعد وسياسات محاسبية تطبقها المنشأة، وقائمة بالدفاتر والمستندات المستخدمة ونماذج لها، بالإضافة إلى صورة من الدليل المحاسبي.

٥- الحسابات الختامية والميزانية وتقارير المراجعة لعدة سنوات سابقة.

٦- تفاصيل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأوجه الضعف التي يتضمنها.

٧- ملخص للعقود والاتفاقات التي ارتبطت بها المنشأة لمدة طويلة وتؤثر على الحسابات لعدة سنوات قادمة وذلك مثل عقود القروض طويلة الأجل.

٨- بيان بفروع المنشأة والنظام المحاسبي الخاص بها.

٩- بيان برأس المال والسندات المصدرة.

١٠- ملخص لقرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة والتي لها آثار دائمة.

١١- تحليل لأرقام بعض الحسابات مثل رأس المال، القروض طويلة الأجل، الخسائر المرحلة من الأعوام السابقة، نصيب الشركة من أرباح الشركات التابعة، نسبة مجمل الربح لكل منتج ..... الخ. ويراعي إضافة الأرقام الجديدة كل عام حتى يمكن إجراء المقارنات والتحليلات المناسبة.

وحتى يمكن الرجوع إلى أي ورقة من أوراق الملف، يفضل عمل فهرس له وترقيم هذه الأوراق.

٢/٣/٥/٤ الملف الجاري Current File

يتضمن هذا الملف كافة أوراق العمل الخاصة بالسنة الحالية التي يجري عنها المراجعة، ويتضمن الملف الجاري البيانات التالية:

١- نسخة من الحسابات الختامية والميزانية التي أعدتها المنشأة وتقارير مجلس الإدارة المرفق بها.

٢- برنامج المراجعة.

٣- ميزان المراجعة الذي سيتم العمل على أساسه.

٤- ملخص لسجل الملاحظات.

٥- صورة من قرار الجمعية العامة الخاص بتعيين المراجع.

٦- صورة من الخطاب المرسل إلى العميل بقبول مهمة المراجعة.

٧- ملخصات وصفية تبين ما تم من إجراءات المراجعة، وأدلة الإثبات التي تم جمعها، ونتائج المراجعة، وتعليق المراجع عليها.

٨- جداول تفصيلية للحسابات المختلفة تظهر الأرصدة الأصلية المستخرجة من الدفاتر والتسويات التي يجري عليها وصولاً للأرصدة النهائية، وذلك لكل من عناصر المصروفات والإيرادات والأصول والخصوم.

٩- ملخص لمحاضر جلسات الإدارة والجمعية العامة خلال العام.

١٠- ملخص لقيود التسوية التي أجرتها المنشأة خلال العام.

١١- محاضر جرد النقدية والاستثمارات والأصول الثابتة والمخزون السلعي.

١٢- ملخص بالاحتياطيات وحركتها.



١٣- تحليل المبيعات.

١٤- الالتزامات المحتملة والعرضية.

١٥- تحليل المدينين واستخراج وفحص الديون المشكوك فيها.

١٦- المراسلات مع البنوك ومصادقات العملاء وشهادات الإدارة وغيرها.

١٧- صورة من تقرير المراجع.

ونظراً لأهمية هذا الملف في تحديد مسئولية المراجع وفي إعدادة لتقرير المراجعة يراعى تسلسل الأوراق بشكل مناسب مع ترقيمها وفهرستها.

#### ٤/٣/٣ سجل ملاحظات المراجعة

كثيراً ما يصادف المراجع ومساعديه أثناء فحصهم للدفاتر والمستندات بعض الأمور التي تحتاج إلى تفسير وشرح من الموظفين المختصين بالمنشأة أو من المشرف على عملية المراجعة. تسجل هذه الأمور في أجندة صغيرة يحتفظ بها المراجع وكل من مساعديه تسمى "سجل الملاحظات"، وبالإضافة إلى هذه الأمور، فإن سجل الملاحظات يتضمن ما يلي:

١- الأمور التي حرر عنها المراجع مراسلات للمنشأة طلباً لإيضاحات أو استفسارات أو مستندات معينة وعند استلامها يؤشر أمامها بما يفيد ذلك.

٢- بيان بالمستندات المفقودة.

٣- بيان بالمستندات غير المستوفاة للنواحي الشكلية أو الموضوعية.

٤- بيان بالأخطاء التي تم اكتشافها أثناء المراجعة.

٥- أي اقتراحات لمساعديه بشأن تحسين نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أو تعديل برنامج المراجعة لمناقشتها مع المشرف على المراجعة.

٦- أرصدة حسابات الأستاذ العام التي يخشى من إجراء تعديلات بها بعد مراجعتها، والإطلاع عليها بعد كل زيارة للتأكد من عدم إجراء أي تعديلات بها.

٧- الأمور التي لا يستطيع المساعد أن يبت فيها ويحتاج الأمر لعرضها على المشرف على عملية المراجعة.

#### ٤/٣/٤ نموذج لكيفية إعداد ورقة عمل

فيما يلي نموذج لإحدى ورق العمل متعلقة بالمصروفات الإدارية والعمومية (مصروفات الأتعاب المهنية)<sup>(١)</sup>

(١) شكل ورقة العمل مقتبسة من أحد مكاتب المراجعة الكبرى بنصرف.

التعليق على ورقة العمل

- ١- يتم كتابة رقم القيد من واقع سند القيد.
  - ٢- يتم كتابة تاريخ القيد من واقع التاريخ الظاهر في سند القيد وليس بالضرورة تتطابق تاريخ المعاملة مع تاريخ القيد فالعميل قد يتأخر في إثبات المعاملات المالية وهو ما حدث في المعاملة السابقة وتم الإشارة إليه في عمود (ارتباطه بالمدة وبنشاط الشركة).
  - ٣- يتم كتابة البيان وبما يعبر عن المعاملة المالية بمختلف أطرافها.
  - ٤- يتم كتابة المبلغ من واقع سند القيد وإذا كان المبلغ المدفوع بالريال اليمني فيتم أفراد عمود تحت مسمى (المعادل)
  - ٥- يتم ذكر المؤيدات المستندية المرفقة مع سند القيد فقط إذ أن أي نقص في المؤيدات المستندية سيتم الإشارة إليه في عمود (العمل المنفذ) بأن يذكر ضمن كتاب الملاحظات.
  - ٦- يتم ذكر الموافقة الإدارية المتوافرة للمعاملة.
  - ٧- يتم التأكد من دقة الاحتساب للمبلغ المدفوع.
- فمثلاً: إجمالي الأتعاب من واقع العقد مبلغ ١٥٠٠٠ دولار تم سداد ٥٠٪ منها فيكون المبلغ المدفوع ٧٥٠٠ دولار.
- ٨- يتم التأكد من تصنيف الحساب وبما يتوافق مع دليل حسابات الشركة وهنا تم الإشارة بعلامة x وذلك لكون المبلغ صنف بالخطأ ضمن مصروف أتعاب مهنية والمفترض حساب مصاريف مستحقة أو الدائنون.

رقم الصفحة :  
الوقت :  
التاريخ :

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠م شركة

رقم القيد	تاريخ القيد	البيان	المبلغ	الوثائق المستندة	الوقت	دقة الاحتساب	التصنيف	ارتباطه بالمدة أو نشاط الشركة	التحويل	اللاحقات	العمل المنفذ
٢٠	٢٠٠٠/١٢	سداد ٥٠٪ من أتعاب المحاسب القانوني لشركة الخيرية لتسوية المنازعات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠م	٧.٥٠٠	صورة الشيك، صورة بطاقة، سند مصرفي، صورة من العقد	المدير العام، المدير المالي والإداري	✓	x	x	✓	المبلغ يخص الفترة ٢٠٠٠م والمحفوظات غير خاص بالسنة ٢٠٠٠م	لم أعداد قيد الإشارة في حساب اللاحقات
		إجمالي المبلغ	٧.٥٠٠								
		الرصيد المدفوع	٧.٥٠٠								
		الرصيد غير المدفوع	٧.٥٠٠								
		الرصيد من واقع ميزان المراجعة	١٥.٠٠٠								

٩- المبلغ المدفوع لا يخص السنة المالية موضع التدقيق والفحص ٢٠٠٤م كمصروف، على الرغم أنه يخص نشاط الشركة وبالإمكان إفراد عمودين مستقلين.

١٠- رحل طريق القيد المدين والدائن بالمبالغ المشار إليها إلى الحسابات الصحيحة.

١١- تضمنت الملاحظات ما يلي:

مصروف أتعاب مهنية ٧٥٠٠ دولار لا يخص ٢٠٠٤م وبالتالي لا يجب تحميله على السنة موضع التدقيق.

١٢- تم إعداد قيد تسوية تمهيداً لترحيله وتعديل الحسابات المتأثرة في ميزان المراجعة وسيكون القيد كالآتي:

٧,٥٠٠ من ح/ المصاريف المستحقة أو الدائنون (بحسب ظهوره في ميزان المراجعة).

٧,٥٠٠ إلى ح/ مصروف أتعاب مهنية.

كما بالإمكان إدراج ملاحظة ضمن كتاب الملاحظات المرفوع للإدارة بوجود قصور في عملية التدقيق الداخلي عند مراجعة المعاملات المالية اليومية للشركة وعدم وجود متابعة دورية من خلال كشوفات الحساب المفترض إرسالها شهرياً لمديني ودائني الشركة وإلا لكان بالإمكان اكتشاف الخطأ داخلياً عند المطابقة مع المدقق السابق (العميل) حيث سيظهر رصيده من واقع كشف حسابه بأقل من رصيد الشركة بمبلغ ٧٥٠٠ دولار.

١٣- يتم عمل جدول يوضح الرصيد المدقق والمختار عبر العينات والرصيد غير المدقق والنسبة المئوية.

## الفصل الخامس

# الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة



## الفصل الخامس

### الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

#### Materiality & Audit Risks

#### الأهداف التعليمية للفصل

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على:

- (١) استيعاب مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة.
- (٢) تفسير زيادة اهتمام المراجع بالأهمية النسبية.
- (٣) تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة.
- (٤) تحليل العوامل التي تؤثر على تقدير المراجع لمستوى الأهمية النسبية.
- (٥) توزيع التقدير المبدئي للأهمية النسبية على مستوى الحسابات الفردية.
- (٦) إدراك مفهوم المخاطر في عملية المراجعة.
- (٧) تقديم نبذة عن مكونات مخاطر المراجعة.
- (٨) تقدير المخاطر الضمنية مع الأخذ في الاعتبار العوامل المؤثرة فيه.
- (٩) فهم العلاقة بين مستوى مخاطر الاكتشاف وإجراءات المراجعة.

## ١/٥ مقدمة

تهدف عملية المراجعة إلى قيام المراجع بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للمنشأة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وعن نتيجة أعمالها وتدفعاتها المالية، وذلك من خلال الرأي الفني الذي يقدمه في تقرير المراجعة والذي يتضمن عدة فقرات، من ضمنها فقرة النطاق التي يذكر المراجع فيها أن عملية المراجعة قد تم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وهذه المعايير تتطلب من المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

ويشير مصطلح تأكيد معقول بأن على مستخدمي القوائم المالية أن يعلموا أن المراجع لا يقدم ضماناً أو تأكيداً مطلقاً بأن القوائم المالية عادلة، كما يفهم أيضاً من التأكيد المعقول وجود بعض المخاطر بأن القوائم المالية قد لا تكون عادلة حتى لو كان تقرير المراجعة الذي أبداه المراجع بشأنها نظيف (غير متحفظ).

كما يقصد بمصطلح خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية إبلاغ مستخدمي القوائم بأن مسؤولية المراجع تقتصر على المعلومات المالية الهامة، ومن غير العملي أن يقدم المراجع تأكيدات بخصوص الأخطاء والتحريفات غير الجوهرية لعدة اعتبارات منها<sup>(١)</sup>:

- ١- أن عملية المراجعة تعتمد على استخدام العينات في علمية الفحص لمفردات القوائم المالية، أي استخدام المراجعة الاختبارية.

(1) Donald H. Taylor and G. w. Glezen, Op. Cit, p. 182

٢- هناك قيم تتضمنها القوائم المالية هي عبارة عن تقديرات وآراء وأحكام شخصية للمسؤولين في الإدارة، مثل المخصصات والإهلاكات، وهذه القيم التي يتعامل معها المراجع لا يمكن الجزم بصحتها وسلامتها ١٠٠٪.

٣- تتطوي عملية المراجعة على العديد من القرارات التي يقوم المراجع باتخاذها والتي تعتمد إلى حد كبير على حكمة الشخصي.

وبالتالي فإن مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة يعتبران من المفاهيم الأساسية الهامة التي يستند إليها المراجع في تخطيط عملية المراجعة وتصميم برنامج المراجعة، إذ يحتاج المراجعون في مجال تخطيطهم وتنفيذهم لعملية المراجعة إلى اتخاذ قرارات متعلقة بالآتي:

أ- كيفية المضي في العمل والاختيار من بين البدائل في مجال التنفيذ، إذ يجب عليهم أن يحددوا كيفية إجراء الفحص ومدى ونطاق وعمق الاختبارات، وطبيعة وحجم الدليل الواجب الحصول عليه.

ب- ما هي القرارات الأولية المتعلقة بالأدلة المطلوبة التي ينبغي تعديلها كنتيجة لما اكتسبوه من معرفة خلال عملية الفحص.

ج- على المراجعين أن يحددوا نوع الرأي عند إعداد تقرير المراجعة، وأية إجراءات أخرى يجب أن يتخذوها للوفاء بمسئولياتهم بناء على المعلومات التي حصلوا عليها إذا ما تطلب الأمر ذلك، وتتوقف كافة هذه القرارات على مدى أهمية هذه الأمور في ذهن المراجعين وهو ما يطلق عليه في المراجعة بالأهمية النسبية Materiality.

## ٢/٥ مفهوم الأهمية النسبية

يرتبط استخدام مفهوم الأهمية النسبية بتأثير الأخطاء والغش في القوائم المالية على قرارات مستخدمي القوائم المالية، ويعتبر مفهوم الأهمية النسبية مفهوم نسبي يختلف من شخص لآخر، وقد قدمت عدد من المعايير المهنية تعريف للأهمية النسبية، حيث عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأهمية النسبية بما يلي: <sup>(١)</sup>

"تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المكرر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة".

كما قدمت إحدى الجمعيات المهنية تعريفاً واضحاً للأهمية النسبية بقولها:

"الأهمية النسبية هي القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية أو لأمر من الأمور الواجب الإفصاح عنها، أو تأثيره المتوقع على القرارات التي يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة في القوائم المالية، ويعتبر البند أو الأمر ذا أهمية نسبية إذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الإفصاح عنه أو سوء عرضه أو حذفه إلى تشويه أو نقص المعلومات المعروضة في القوائم المالية بدرجة تؤدي إلى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار معين يعتمد على تلك المعلومات". <sup>(٢)</sup>

ويتم مراعاة الأهمية النسبية من قبل المراجع عندما يتخذ قراره بصدد:

- أ- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات وذلك من خلال معرفة:

(١) المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، معيار الأهمية النسبية في المراجعة رقم ٣٢٠، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٨، ص ١١٤.

(٢) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية <http://WWW.Socpa.org.sa/au/Index.htm>

١- كمية الأدلة التي سيقوم المراجع بتجميعها.

٢- متى وكيف سيتم الحصول عليها.

٣- نوع الأدلة التي سيتم تجميعها.

٤- ما هي المعايير التي ستستخدم لتقييم الأدلة.

ب- تحديد نوع الرأي الذي سيصدره المراجع على القوائم المالية حتى يمكنه الوفاء بمسؤولياته والوفاء بهدف المراجعة.

ويتطلب مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة الظروف المحيطة بالمنشأة وكذا احتياجات مستخدمي القوائم المالية، نظراً لأن المقدار الذي يعتبر جوهرياً للقوائم المالية لإحدى المنشآت قد لا يكون جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية لمنشأة أخرى ذات حجم وطبيعة مختلفة، هذا بالإضافة إلى أن ما يعتبر جوهرياً للقوائم المالية لإحدى المنشآت قد يتغير لنفس المنشأة من فترة لأخرى.

ويرتبط تقدير الأهمية النسبية بمدى توقع المراجع لتأثيرها على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم، وحيث يصعب على المراجع الإلمام بكل احتياجات المستخدمين من المعلومات نظراً لاختلاف فئاتهم وتخصصاتهم، ومن ثم اختلاف مصالحهم واهتماماتهم، فالمعلومات التي قد تعتبر غير هامة بالنسبة لبعض فئات المستخدمين قد تكون هامة وضرورية بالنسبة للبعض الآخر. فمثلاً، مصلحة الضرائب قد تكون مهتمة بتحديد أرباح المنشأة بدقة، بينما تهتم البنوك والجهات المقرضة بمدى مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها نحوها.



لذلك فإن مفهوم الأهمية النسبية يعتبر مسألة تقديرية تخضع للحكم الشخصي للمراجع ويحددها على ضوء خبرته العملية والظروف المحيطة بكل حالة على حدة<sup>(١)</sup>.

ويمكن توضيح مفهوم الأهمية النسبية من خلال المثال التالي:

١- أظهرت قائمة الدخل لمنشأة وادي ظهر أن صافي الربح قبل الضرائب ١٠٠٠,٠٠٠ ريال، وأن إجمالي الأصول في قائمة المركز المالي يبلغ ١٣,٧٠٠,٠٠٠ ريال، وأن هناك خطأ حصل في تحميل مصروف إصلاح الآلات الذي بلغ ١٠٠٠ ريال، حيث تم تحميل حساب الآلات في الميزانية بهذا المصروف بدلاً من إضافة المبلغ إلى مصروفات التشغيل في قائمة الدخل، وبالتالي يجب أن يظهر حساب الأصول بمبلغ ١٣,٦٩٩,٠٠٠ ريال، وصافي الربح قبل الضرائب بمبلغ ٩٩٩,٠٠٠ ريال.

والتساؤل هنا: هل تعبر القوائم المالية بعدالة وأن ليس بها تحريف جوهري في ظل وجود هذا الخطأ ؟

٢- لو افترض أن مصروف إصلاح الآلات كان ٥٠٠,٠٠٠ ريال بدلاً من ١٠٠٠ ريال، وبالتالي كان يجب أن يظهر حساب الأصول بمبلغ (١٣,٢٠٠,٠٠٠) ريال بدلاً من (١٣,٧٠٠,٠٠٠) ريال وصافي الدخل قبل الضرائب بمبلغ (٥٠٠,٠٠٠) ريال بدلاً من (١٠٠٠,٠٠٠) ريال.

والتساؤل هنا: هل تعبر القوائم المالية بعدالة وأن ليس بها تحريف جوهري، في ظل وجود هذا الخطأ ؟

(١) سامي وهبة متولي، مفهوم الأهمية النسبية ودوره في المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ١٩٨٩ م، ص ٢٥٧-٢٥٨.

وللإجابة على السؤالين يستطيع المراجع أن يقول في الحالة الأولى نعم تعبر بعدالة، ويقول " لا " في الحالة الثانية لماذا ؟ لأنه تم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، ففي الحالة الأولى قيمة التحريف ١٠٠٠ ريال، وهذا لا يمكن أن يغير أو يؤثر على حكم الشخص المدرك في أي قرار يتخذه. لكن في الحالة الثانية قيمة التحريف ٥٠٠,٠٠٠ ريال وسوف يؤثر ويغير من حكم الشخص في أي قرار يتخذه.

وبالتالي يعتبر الخطأ أو التحريف في الحالة الأولى غير جوهري، أما في الحالة الثانية فإن الخطأ أو التحريف يعتبر جوهري.

ولذلك تعد الأهمية النسبية مقياساً لمدى تأثير أي جزء من المعلومات التي ينتجها الفحص في الحث على التوسع في الاستفسارات، أو أن الأهمية النسبية تمثل قيمة المعلومات بالنسبة لعملية إبداء الرأي وإعداد التقرير، كما تمثل قيمة بالنسبة لمستخدمي التقرير فيما يتعلق باتخاذ قراراتهم.

وبالتالي يشمل مفهوم الأهمية النسبية كافة أوجه عملية المراجعة، حيث يتم مراعاة الأهمية النسبية عند عملية التخطيط وعند القيام بعملية الفحص واختيار الأدلة وعند إعداد التقرير وإبداء الرأي.

## ٣/٥ المجالات التي أدت إلى زيادة اهتمام المراجع بالأهمية النسبية

أدت بعض المواضيع إلى زيادة مراعاة الأهمية النسبية عند عملية المراجعة والتي تتمثل في الآتي: (١)

- الأهمية النسبية المحاسبية.
- نقاط الرقابة الهامة في الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية.
- مجالات الضعف الحرجة في الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية.
- البيانات والمعلومات اللازمة لتقرير المراجعة.

## ١/٣/٥ - الأهمية النسبية المحاسبية Accounting Materiality

تمثل الأهمية النسبية في مجال المحاسبة نفس الأهمية النسبية في مجال المراجعة، نظراً لأن الأهمية النسبية المحاسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تؤثر في فهم وقرارات الأفراد الذين يستخدمون هذه المعلومات، ومن ثم فإن هذه الأمور تعد ذات أهمية نسبية في مجال المراجعة، وبالتالي يجب على المراجع مراعاة كيف يكون الدليل مقنعاً بالنسبة لها عند تخطيط عملية المراجعة.

وتتحدد الأهمية النسبية المحاسبية للمعلومات والبيانات من خلال التعرف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية من هذه المعلومات، فالإفصاح عن معلومات تؤدي إلى التأثير على قرارات المستثمرين تعتبر ذات أهمية نسبية محاسبية، وبالتالي تعتبر ذات أهمية نسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

(1) David Flint " Philosophy and Principles of Auditing an Introduction", (London: Macmillan Education, Ltd. 1988) PP. 128-131.

## ٢/٣/٥ - نقاط الرقابة الهامة في الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية

من المعلوم أن المراجعين يستخدمون أحكامهم الشخصية في تحديد أجزاء الفحص والمراجعة التي يتم الاقتصار فيها على العينات ومكونات العينة التي تخضع لهذا الفحص.

ولذا يحتاج المراجعون إلى تكوين رأي في القوائم المالية بناء على الثقة في النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية، وعلى مدى إمكانية الاعتماد على البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، أو تلك المستخدمة في تقييم الأداء ومحاسبة المسئولية.

وتؤدي عملية تقييم النظام المحاسبي من قبل المراجع إلى تكوين فكرة عن نقاط الرقابة الهامة اللازمة لتحقيق التكامل في النظام المحاسبي وفي المعلومات والبيانات المتولدة منه، وتمثل مدى كفاية نقاط الرقابة الهامة أهمية نسبية بالنسبة للمراجعين باعتبارها مصادر للدليل الذي من خلاله يتم التحقق من المعلومات والبيانات التي ينتجها النظام المحاسبي.

## ٢/٣/٥ - مجالات الضعف الحرجة Critical Areas of Weakness

وبنفس الطريقة فإن تقييم النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية ينطوي على تكوين فكرة عن نقاط الضعف في النظام المحاسبي وتشغيله، ونظراً لأن الضعف يؤثر في ثقة المراجع في مدى إمكانية الاعتماد على النظام بصورة شاملة أو جزئية وفي مصداقية البيانات والمعلومات، ومن ثم يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة للوصول إلى دليل مقنع وكاف من مصدر أو مصادر أخرى ملائمة.



#### ٤/٣/٥ - البيانات والمعلومات اللازمة لتقرير المراجعة

وتتمثل في البيانات والمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية الضرورية، بحيث تمكن المراجع من الفهم الكافي لشئون المنشأة، وللقوائم المالية، ولغرض المراجعة، ولدلالة تقرير المراجع.

#### ٤/٥ استخدام مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة

يسعى المراجع من خلال تخطيط عملية المراجعة الحصول على أدلة الإثبات التي تمكنه من تقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وبالتالي يجب على المراجع في مرحلة التخطيط للمراجعة أن يحدد ما يطلق عليه "بداية الأهمية النسبية" وذلك باختيار قيمة نقدية معينة بحيث لو كانت مجموع الأخطاء والتحريفات أكبر من هذه القيمة فإن القوائم المالية تكون محرفة تحريفاً جوهرياً.

ويضطر المراجع لتقدير حد الأهمية النسبية لوجود علاقة عكسية بين القيمة التي يعتبرها المراجع هامة في القوائم المالية وبين مقدار أعمال الفحص والمراجعة اللازمة لإبداء الرأي، فإذا قام المراجع بتقدير حد الأهمية النسبية بقيمة نقدية متدنية كثيراً، فإنه سيضطر إلى بذل مجهود زائد في عملية الفحص قد يكون غير ضروري، وإذا قدر حد الأهمية النسبية بقيمة نقدية مرتفعة، فإنه قد يتغاضى عن أخطاء وتحريفات، وبالتالي سيحكم بعدالة القوائم المالية رغم وجود هذا الخطأ الجوهري.

ويطلق على تقدير حد الأهمية النسبية في هذه المرحلة بـ "الأهمية النسبية المخططة" مع ملاحظة أن هذه الأهمية قد تختلف عن الأهمية النسبية المستخدمة في نهاية عملية المراجعة عند تقييم نتائج المراجعة وإعداد التقرير، وذلك قد يرجع لتغير

الظروف المحيطة أثناء عملية الفحص وحصول بعض المستجدات، أو الحصول على معلومات إضافية أثناء عملية المراجعة.

#### خطوات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة

لتطبيق مفهوم الأهمية النسبية هناك خمس خطوات يجب القيام بها، خطوتين في مرحلة التخطيط، وثلاث خطوات في مرحلة تقييم نتائج عملية المراجعة وإبداء الرأي، وذلك على النحو التالي:<sup>(١)</sup>

المرحلة	خطوات تطبيق الأهمية النسبية
مرحلة التخطيط	١- وضع تقدير مبدئي للأهمية النسبية.
	٢- توزيع التقدير المبدئي على الحسابات الفردية.
مرحلة تقييم النتائج	٣- تقدير الأخطاء والتحريفات الكلية لكل رصيد حساب على حده.
	٤- تقدير الأخطاء والتحريفات المجمعة.
	٥- مقارنة التحريفات المجمعة مع تقدير الأهمية النسبية.

#### ١/٤/٥ وضع تقدير مبدئي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية

يقوم المراجع باستخدام الحكم المهني له في بداية عملية المراجعة بتحديد أقصى مقدار للفشل والأخطاء المجمعة من الحسابات المختلفة والتي لو تضمنتها أي واحدة من القوائم المالية بمفردها (قائمة الدخل، أو قائمة المركز المالي، أو قائمة التدفقات المالية) لا يزال مستخدم القوائم المالية غير متأثر بها في اتخاذ قراراته الاقتصادية،

(1) Alvin A. Arens and James K. Loebbecke, "Auditing: An Integrated Approach" (New Jersey: Prentice-Hall, Inc, 1997) PP. 249-225.



ويستطيع المراجع رغم وجود هذه التحريفات أن يصدر تقرير نظيف (غير متحفظ) بالنسبة للقوائم المالية.

ويعتبر تحديد هذا المقدار من أهم القرارات التي يجب أن يتخذها المراجع، لأنه يتطلب استخدام حكمة المهني الشخصي، وبالتالي قد يتغير هذا التقدير عند تطبيق إجراءات المراجعة إذا ما تغيرت الظروف.

ويؤدي وضع تقدير مبدئي للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط إلى مساعدة المراجع في معرفة الأدلة الملائمة التي يجب الحصول عليها، وهناك علاقة عكسية بين حجم الأدلة وبين كمية المقدار المبدئي الموضوع، فإذا وضع المراجع مقدار منخفض للأخطاء والتحريفات كتقدير مبدئي للأهمية النسبية، (١٠٠,٠٠٠ ريال) على سبيل المثال فإن ذلك يتطلب مزيد من الفحص لجمع كثير من الأدلة مقارنة بمقدار مرتفع للأخطاء والتحريفات، (١٠٠,٠٠٠ ريال) على سبيل المثال.

ويتم تحديد مقدار الأخطاء والتحريفات المعبر عن التقدير المبدئي للأهمية النسبية من خلال المعادلة التالية:

$$\text{التقدير المبدئي للأهمية النسبية} = \text{الأساس} \times \text{النسبة المحددة}$$

ويعتبر الأساس دالة في عملية المراجعة، في حين تعتبر النسبة دالة في خطر المراجعة.

ما هو الأساس؟

يمثل الأساس قيمة أحد العناصر الهامة في القوائم المالية والتي لها مغزى ومدلول من قبل مستخدم القوائم المالية، ومن أهم هذه الأسس ما يلي:<sup>(١)</sup>

(١) المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، كما ورد في: <http://www.cica.ca/index.cfm/ciuid/1361/iaid/1.htm>

- ١- إجمالي قيمة الأصول.
- ٢- صافي الربح قبل الضرائب.
- ٣- قيمة حقوق الملكية.
- ٤- إجمالي الإيرادات.
- ٥- إجمالي قيمة الأصول المتداولة.
- ٦- إجمالي المصروفات أو إجمالي الإيرادات بالنسبة للمؤسسات غير الهادفة للربح.
- ٧- متوسط صافي الدخل لثلاث سنوات.
- ٨- رأس المال العامل.

ويلاحظ على هذه الأسس أنها موزعة بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعلى المراجع أن يختار من بين هذه الأسس لتقدير الأهمية النسبية المبدئية، ويعتبر مؤشر صافي الربح قبل الضرائب أكثر هذه الأسس أهمية في الشركات الهادفة للربح، لأنه يقدم معلومات تعتبر ذات أهمية ومغزى لمستخدمي القوائم المالية، كالمستثمرين والمساهمين، ومصلحة الضرائب.. الخ.

وعلى المراجع أيضاً أن يدرك تأثير اختياره لأساس صافي الربح قبل الضرائب على الأسس الأخرى المهمة، كقيمة الأصول المتداولة أو قيمة الخصوم المتداولة أو إجمالي قيمة الأصول أو حقوق الملكية عند تحديد مقدار الأهمية النسبية المبدئية.

فعلى سبيل المثال، عند استخدام المراجع لصافي الربح قبل الضرائب كأساس كان أقصى مبلغ للخطأ والتحريفات المعبر عن الأهمية النسبية المبدئية هو ١٠٠,٠٠٠

ريال، وعند استخدامه للأصول المتداولة كأساس كانت الأهمية النسبية المبدئية ٢٥٠,٠٠٠ ريال، وفي هذه الحالة يكون من غير الملائم اعتبار ٢٥٠,٠٠٠ ريال هو مقدار الأهمية النسبية المبدئية لكل من قائمة الدخل والمركز المالي، لأن ذلك سترتب عليه أن يتغاضى عن أخطاء وتحريفات تعتبر جوهرية بالنسبة لصافي الدخل. ولذا على المراجع أن يختار أقل مقدار للخطأ والتحريفات المعبر عن الأهمية النسبية المبدئية عند إعداد برنامج المراجعة وتحديد مدى ونطاق الفحص المطلوب، ولذا يعتبر مقدار الخطأ الملائم للأهمية النسبية هو ١٠٠,٠٠٠ ريال وليس ٢٥٠,٠٠٠ ريال.

#### - تحديد مستوى النسبة:

يتوقف تحديد مستوى النسبة على مستويات خطر المراجعة المقبولة من قبل المراجع، ولم تحدد الهيئات المعنية بمهنة المراجعة في نشراتها وإرشاداتها نسب محددة يستطيع المراجع أن يسترشد بها، وذلك لوجود صعوبات كبيرة، فالمراجع يمارس عمله في هذا الشأن بخبرته الشخصية والمهنية وبناءً على خبرته العملية والظروف المحيطة بكل حالة.

ومع ذلك، هناك بعض المقاييس الكمية للأهمية النسبية جرى استخدامها في الواقع العملي من جانب المراجعين في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمتمثلة في الآتي: <sup>(١)</sup>

- ١٠٪ - ٥٪ من قيمة صافي الدخل قبل الضرائب.

- ٠,٥٪ - ١٪ من إجمالي قيمة الأصول.

- ٠,٥٪ - ١٪ من إجمالي حقوق الملكية.

(١) د/ محمد علي حماد، تطوير نماذج تقدير مخاطر المراجعة كمياً لضمان فعالية المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ١٩٩٦، ص ١٢٥-١٢٦.

- ٠,٥٪ - ١٪ من إجمالي الإيرادات.

- ١٠٪ - ٥٪ من متوسط صافي الدخل لثلاث سنوات.

وتستخدم النسبة الأقل عندما تكون المبالغ كبيرة للعنصر (٥٪ عندما يكون صافي الدخل كبيراً).

وتستخدم النسبة الأكبر عندما تكون مبالغ العنصر قليلة (١٠٪ من صافي الدخل القليل) وهكذا في بقية العناصر.

#### مثال

حققت شركة وادي ظهر الصناعية صافي أرباح قبل الضرائب بلغت خمسة ملايين ريال، المطلوب وضع تقدير مبدئي للأهمية النسبية.

بتطبيق المعادلة السابقة نجد أن:

التقدير المبدئي للأهمية النسبية = الأساس × النسبة.

= صافي الدخل قبل الضرائب × ٥٪

= ٥,٠٠٠,٠٠٠ × ٠,٠٥

التقدير المبدئي للأهمية النسبية = ٢٥٠,٠٠٠ ريال.

وهو يمثل الحد الأقصى لمجموع الأخطاء والتحريفات التي يمكن أن تحدث في القوائم المالية ولا زال بإمكان المراجع إصدار تقرير غير متحفظ عن هذه القوائم. أما إذا زادت الأخطاء والتحريفات عن ٢٥٠,٠٠٠ ريال فإن القوائم المالية تصبح محرفة جوهرياً.



وأحياناً يضع المراجع مستويين للتقدير المبدئي للأهمية النسبية. أحدهما حد أعلى والآخر حد أدنى:

$$\text{فالحـد الأعلـى} = 5,000,000 \times 10\% = 500,000 \text{ ريال.}$$

$$\text{والحد الأدنى} = 5,000,000 \times 5\% = 250,000 \text{ ريال.}$$

وبالتالي، إذا كان حجم التحريفات والأخطاء المكتشفة أقل من 5% من صافي الدخل قبل الضرائب (أقل من 250,000 ريال) فإن القوائم المالية تعتبر عادلة، في حين لو تجاوزت الأخطاء والتحريفات في مجموعها 10% من صافي الدخل (أكبر من 500,000 ريال) فإن القوائم المالية لا تعتبر عادلة.

أما إذا كانت الأخطاء والتحريفات المكتشفة ما بين 5% - 10% من صافي الدخل قبل الضرائب، فإن على المراجع أن يدرس بعناية جميع الحقائق لتحديد ما إذا كان يعتبر تحريف جوهري أو غير جوهري وأن يستخدم حكمة المهني في ضوء الظروف المحيطة بالحالة.

وبالمثل يستطيع المراجع أن يستخدم عنصر إجمالي الأصول كأساس لتحديد التقدير المبدئي للأهمية النسبية، فإذا بلغت الأخطاء والتحريفات المكتشفة أقل من 0.5% من إجمالي الأصول فإن هذه الأخطاء لا تمثل تحريف جوهري في القوائم المالية، أما إذا بلغت هذه الأخطاء أكبر من 1% من إجمالي الأصول فإنها تمثل تحريف جوهري في القوائم المالية.

**والتساؤل المطروح:** هل هناك اعتبارات أو عوامل يأخذها المراجع في حسبانها عند استخدام حكمة الشخصي في وضع التقدير المبدئي للأهمية النسبية ؟

بالطبع لا يقتصر قرار تحديد التقدير المبدئي للأهمية النسبية على مجرد الاختيار التحكيمي لقيمة نقدية وحيدة معينة كتقدير مبدئي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية، إذ لابد من مراعاة المراجع للعديد من العوامل والاعتبارات بعضها كمي والبعض الآخر نوعي.

- العوامل الكمية والنوعية المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية: (١)

- ١- مستخدمو البيانات المالية من هم ولماذا يستخدمونها.
- ٢- حجم المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة، فمقدار معين من الأخطاء قد يكون جوهري لشركة ما في حين قد لا يكون كذلك بالنسبة لشركة أخرى ذات حجم أكبر، فمقدار الأهمية هو مفهوم نسبي أكثر منه مفهوم مطلق، ولذا يجب تحديده في صورة نسبة مئوية وليس في قيمة مطلقة.
- ٣- ظروف نشاط المنشأة، وتتمثل فيما إذا كانت المنشأة حديثة أو راسخة بصورة جيدة، مستقرة أو غير مستقرة، نشاطها صناعي أو تجاري أو خدمي، فالمراجع قد يقرر اتخاذ مبلغ منخفض كتقدير مبدئي للأهمية في المنشآت الحديثة وغير المستقرة والخاسرة ليكثف من حجم إجراءات المراجعة.

(١) لمزيد من التوضيح انظر:

- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، المرشد التفصيلي لدليل الأداء الرقابي الشامل، الفصل الثاني، بدون تاريخ، ص ١٤٤-١٤٥.

- D. H. Taylor and G. W. Glezen. Op. Cit. P. 183

- Securities and Exchange Commission, SEC Staff Accounting Bulletin: No. 99-Materiality, as cited by: <http://www.sec.gov/Interps/account/sab99.htm>



- ٤- وجود أكثر من أساس يمكن استخدامه لتقدير الأهمية النسبية ولذا على المراجع أن يختار الأساس الملائم عند احتساب التقدير المبدئي للأهمية وبما يتناسب مع الاستخدام الرئيسي للقوائم المالية.
- ٥- احتمال وجود مدفوعات غير قانونية في الشركة كالرشاوى.
- ٦- احتمال وجود تحريفات متعمدة كالغش أو التصرفات غير القانونية من جانب العميل.
- ٧- وجود شروط معينة في عقد القرض الذي حصل عليه العميل يتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند حد معين.
- ٨- موقف الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية.
- ٩- وجود عدم انتظام في الاتجاه العام لأرباح المنشأة.
- ١٠- طبيعة قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه منشأة العميل، فإذا كانت هناك مخاطر كبيرة في هذا القطاع مثل شركات التكنولوجيا، فعلى المراجع أن يتخذ مقدار مبدئي منخفض للأهمية النسبية.
- ١١- خبرة المراجعة في السنوات السابقة، فإذا كان لدى المراجع مشاكل محاسبية عند عملية المراجعة في الماضي مع هذا العميل فإن هذا سيؤثر على مقدار الأهمية النسبية المختارة.
- ١٢- المخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة.
- ١٣- التهديدات الناتجة من الدعاوى القضائية التي يمكن رفعها على المراجع، أو الفحص الخارجي لأعمال المراجع من قبل الوكالات الحكومية.

- ١٤- التأثير المحتمل للتحريفات والأخطاء على التزام المنشأة بالتعاقدات والقوانين.
- ١٥- تكاليف إعادة تصحيح الأخطاء والتحريفات استناداً لمبدأ التكلفة والمنفعة.

#### ٢/٤/٥ توزيع التقدير المبدئي للأهمية النسبية على مستوى الحسابات

تتمثل الخطوة الثانية في توزيع التقدير المبدئي للأهمية النسبية على مستوى الحسابات الفردية أو على قطاعات المراجعة، ويعتبر ذلك ضرورياً لأن جمع أدلة الإثبات يتم عن طريق فحص الحسابات الفردية وليس من خلال القوائم المالية ككل، ولذا يتم تحديد المقدار المبدئي للأهمية النسبية على مستوى كل حساب.

ويتم ذلك من خلال تحديد ما يطلق عليه " التحريف المسموح به " (الذي يمكن التغاضي عنه) Tolerable Misstatement لكل قطاع مراجعة (حساب أو مجموعة حسابات).

ويتم عادة توزيع التقدير المبدئي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية على حسابات الميزانية العمومية بدلاً من حسابات قائمة الدخل، حتى لو كان التقدير المبدئي للأهمية يتم على أساس صافي قائمة الدخل وليس على أساس إجمالي قيمة الأصول.

فما هو السبب ؟ لأن:

- أي تحريفات أو أخطاء في حسابات قائمة الدخل تؤثر على الميزانية العمومية لوجود نظام القيد المزدوج.
- معظم أدلة إثبات المراجعة يتم جمعها من حسابات الميزانية.

- قلة حسابات الميزانية مقارنة بحسابات قائمة الدخل.

ويجب على المراجع أن يأخذ في حسبانته عند توزيع التقدير المبدئي للأهمية النسبية (أقصى مجموع للأخطاء والتحريفات على مستوى القوائم) على مستوى حسابات المركز المالي (الحد الأقصى للتحريف المسموح به الذي يمكن أن يحدث في حساب معين) الاعتبار التالية:

١- أن بعض الحسابات قد يكون فيها تحريفات بصورة أكبر مقارنة بحسابات أخرى وفقاً لخبرة المراجع في السنوات السابقة، فمثلاً حسابات المخزون والنقدية يتوقع المراجع فيها تحريفات وأخطاء أكبر مقارنة بحسابات الأصول الثابتة.

٢- بعض الحسابات قد تكون أكثر أهمية عن تلك التي يدل عليها رصيدها النقدي، بسبب العدد الضخم من العمليات المالية التي أثرت على ذلك الحساب، الأمر الذي يجعله عرضة للأخطاء مثل حساب المخزون.

٣- تكلفة عملية المراجعة، فبعض الحسابات ليس اقتصادياً أن نحدد له مقدار أقل من الأخطاء والتحريفات المسموح بها، لأن ذلك سيزيد من الجهد المبذول في فحصها ومراجعتها وقد تكون على حسابات أخرى كانت تستدعي مزيداً من الجهد والفحص، على سبيل المثال، بعض المدفوعات المقدمة من قائمة المركز المالي قد لا تتطلب جهد كبير في الفحص والمراجعة، لأنه من غير المفيد بذل هذا الجهد في مراجعة رصيد حساب غير هام يحدث به القليل من التغيرات من سنة لأخرى.

والتساؤل التالي: كيف تتم عملية التوزيع للتقدير المبدئي للأهمية النسبية على الحسابات المختلفة ؟

في الواقع العملي هناك عدة طرق لتوزيع الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية على الحسابات الفردية، منها ما يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع، ومنها ما يعتمد على نسبة رصيد الحساب إلى إجمالي قائمة المركز المالي، أو إجمالي قائمة الدخل، ومنها ما يعتمد على نسبة رصيد الحساب مع إجراء تعديلات معينة في بعض الحسابات مراعاة للاعتبارات السابقة وهذه هي الطريقة الأكثر ملائمة.

#### ٥/٥ استخدام الأهمية النسبية في مرحلة تقييم أدلة المراجعة

تحتل عملية استخدام الأهمية النسبية في مرحلة تقييم أدلة المراجعة ونتائجها مكانة كبيرة، لأن الهدف النهائي من القيام بإجراءات المراجعة هو توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء أو تحريفات جوهرية، ولذا يجب على المراجع تقييم أدلة المراجعة ونتائجها قبل الاعتماد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية.

لكن قبل ذلك على المراجع أن يعيد النظر في التقدير المبدئي للأهمية النسبية المستخدم في عملية التخطيط، لأنه من غير الممكن للمراجع عند تخطيط عملية المراجعة أن يتوقع كل الظروف التي قد تؤثر في النهاية على تقديره للأهمية النسبية المستخدمة في تقييم نتائج المراجعة، ولذا فإن تقديره المبدئي للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط يختلف عادة عن تقديره المبدئي للأهمية النسبية في مرحلة تقييم أدلة المراجعة ونتائجها.

ويستخدم المراجع عادة عند تخطيط عملية المراجعة مقدار مبدئي للأهمية النسبية عند مستوى منخفض يختلف عن الحد الذي ينوي استخدامه لتقييم نتائج المراجعة، ويؤدي ذلك الإجراء إلى توسيع إجراءات المراجعة مما يقلل من الأخطاء



والتحريفات غير المكتشفة، ويكون لدى المراجع مدى من الأمان عند تقييم أثر الأخطاء المكتشفة خلال عملية المراجعة.<sup>(1)</sup>

وفيما يلي استكمال لخطوات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية:

#### ١/٥/٥ تقدير الأخطاء والتحريفات الكلية لكل رصيد حساب على حدة

تتمثل الخطوة الثالثة في تقدير الأخطاء والتحريفات الكلية لكل رصيد حساب على حده ويتم ذلك باستخدام الأخطاء المكتشفة في العينة المختارة لكل حساب بعد تطبيق إجراءات المراجعة على مفردات العينة لمعرفة كمية الأخطاء الموجودة فيها، ومن خلال معرفة الأخطاء في العينة نقدر الأخطاء والتحريفات الكلية الموجودة في مفردات الحساب (المجتمع) الذي سحبت منه العينة، ويتم ذلك باستخدام المعادلة التالية:

قيمة الأخطاء والتحريفات المقدرة في المجتمع (الحساب) =

$$= \frac{\text{قيمة الخطأ المكتشف في العينة}}{\text{قيمة العينة}} \times \text{قيمة المجتمع (رصيد الحساب)}$$

فمثلاً: لو أن رصيد الحسابات المدينة يبلغ ١٠٠٠,٠٠٠ ريال، وقيمة أرصدة العينة المختارة من هذا الحساب ٢٥٠,٠٠٠ ريال وبلغت قيمة الأخطاء المكتشفة من فحص العينة ١٠,٠٠٠ ريال.

فإن قيمة الأخطاء المقدرة لهذا الحساب

$$= \frac{10,000}{250,000} \times 1,000,000 = 40,000 \text{ ريال، ويضاف إلى هذا المبلغ خطر المعاينة.}$$

(1) عمود السيد ناغي "دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق" المكتبة العصرية، المنصورة، ٢٠٠٠، ص ٢٢١-٢٢٢.

مع ضرورة الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- إذا قامت الشركة بإجراء تصحيحات لبعض الأخطاء فإن المراجع يقوم باستئصالها من قيمة الأخطاء المكتشفة في العينة.
- على المراجع أن يضيف خطر المعاينة المحسوب إلى قيمة الأخطاء المقدرة لحساب معين، وخطر المعاينة هو الخطر الناتج من عدم فحص حساب معين بنسبة ١٠٠٪.

ويرى البعض أن خطر المعاينة يعادل ٥٠٪ من قيمة الأخطاء المقدرة للحساب.

#### ٢/٥/٥ تقدير الأخطاء والتحريفات المجمعة

تتمثل الخطوة الرابعة في تقدير الأخطاء والتحريفات المجمعة، حيث يمثل تقدير الأخطاء والتحريفات المجمعة إجمالي كمية الأخطاء والتحريفات لأرصدة الحسابات في المركز المالي أو في قائمة الدخل، وفي أثناء ذلك يتم مقارنة قيمة الأخطاء والتحريفات المقدرة للحساب موضع الفحص بالخطأ المسموح به لهذا الحساب والذي سبق تحديده في الخطوة الثانية، فإذا كانت هذه القيمة أكبر من الخطأ المسموح به، كانت هذه الأخطاء جوهرية يستدعي القيام ببعض الإجراءات، خاصة إذا كان هذا الحساب ذات طبيعة خاصة (مثل المخزون أو النقدية) ومن هذه الإجراءات:

- ١- إقناع العميل بإجراء تصحيحات لبعض الأخطاء المكتشفة عند فحص العينات.
- ٢- أو القيام بزيادة حجم العينات لتلك الحسابات وهو ما يؤدي إلى تقليل خطر المعاينة وبالتالي تقليل قيمة الأخطاء المقدرة للحساب.



٣/٥/٥ مقارنة إجمالي التحريفات والأخطاء المجمعة للحسابات مع تقدير الأهمية النسبية

تتمثل الخطوة الخامسة في القيام بمقارنة إجمالي التحريفات والأخطاء المجمعة للحسابات مع تقدير الأهمية النسبية، فإذا كان إجمالي الأخطاء والتحريفات المجمعة أقل من تقدير الأهمية النسبية، فإن المراجع يستطيع أن يصدر تقرير خالي من التحفظات (نظيف)، أما لو كان إجمالي الأخطاء والتحريفات المجمعة أكبر من تقدير الأهمية النسبية فإن المراجع أمامه أحد الخيارين التالية:

١- مطالبة العميل بإجراء التصحيحات اللازمة للأخطاء والتحريفات المكتشفة أو بعضها.

٢- إصدار تقرير متحفظ إذا رفض العميل القيام بإجراء التصحيحات.

ويجب أن يدرك المراجع أن في مرحلة التخطيط للمراجعة عادة يتم استخدام أساس واحد (صافي الربح قبل الضرائب على سبيل المثال) في احتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية، لكن في مرحلة التقييم النهائي للمراجعة يجب الأخذ في الاعتبار كل الأسس التي تمثل ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية (مثل إجمالي الأصول أو صافي رأس المال العامل).

٤/٥/٥ مثال شامل عن كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية<sup>(١)</sup>

حققت شركة وادي ظهر في ٢٠٠٣/١٢/٢١ صافي أرباح قبل خصم الضرائب بلغت ٢٥ مليون ريال وكانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٣/١٢/٢١ كما يلي:

(١) فكرة هذا المثال مقبسة مع التعديل من :

د. منصور أحمد البديوي، د. شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٧٣-٧٦.

(المبالغ بالآلف)

الخصوم وحقوق الملكية

الأصول

حقوق الملكية	١٦٠.٠٠٠	الأصول الثابتة			
قرض سندات	٦٠.٠٠٠	المباني	٤٢.٠٠٠		
الدائون	٩٠.٠٠٠	الألات والمعدات	٩.٠٠٠		
		مجموع الأصول الثابتة		١٢٢.٠٠٠	
		الأصول المتداولة			
		النقدية	٣.٠٠٠		
		العملاء	٦.٠٠٠		
		المخزون	٧.٠٠٠		
		مصفوفات مقدمة	١٨.٠٠٠		
		إجمالي الأصول المتداولة		١٧٨.٠٠٠	
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	٣١٠.٠٠٠	إجمالي الأصول		٣١٠.٠٠٠	

المطلوب:

أولاً: تحديد التقدير المبدئي للأهمية النسبية المستخدم في مرحلة تخطيط عملية

المراجعة إذا علمت أن سياسة المراجع في تقدير الأهمية النسبية هي

كالتالي:

١- استخدام صافي الربح قبل الضريبة أو إجمالي قيمة الأصول كأساس

في تقدير الأهمية.

٢- مراعاة المراجع للعوامل الكمية والنوعية عند تقدير الأهمية النسبية.

- ٣- اتضح للمراجع أن رصيد المصروفات المقدمة لم يطرأ عليه أي تغيير جوهري عن رصيد السنة السابقة.
- ثانياً : استخدام تقدير الأهمية النسبية في تقييم أدلة المراجعة ونتائج الاختبارات، إذا علمت أن :
- قيمة العينة المختارة من المخزون ١٦ مليون ريال، وبعد فحصها بلغت قيمة الأخطاء المكتشفة ٣٤,٠٠٠ ريال.
  - قيمة العينة المختارة من حساب العملاء ١٥ مليون ريال، وبعد مصادقات العملاء بلغت قيمة الأخطاء المكتشفة ٤٠,٠٠٠ ريال.
  - يتم مراعاة خطر المعاينة بواقع ٥٠% من قيمة الخطأ المقدّر للحساب.

حل المثال:

أولاً : تحديد التقدير المبدئي للأهمية النسبية المستخدم في تخطيط عملية المراجعة

١- تحديد التقدير المبدئي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية:

١- استخدام صافي الدخل قبل الضرائب كأساس:

التقدير المبدئي للأهمية النسبية عند الحد الأدنى =

الأساس × نسبة الحد الأدنى للأساس =

$$١,٢٥٠,٠٠٠ \times ٥\% = ٦٢,٥٠٠,٠٠٠ \text{ ريال}$$

التقدير المبدئي للأهمية النسبية عند الحد الأقصى =

$$٢٥,٠٠٠,٠٠٠ \times ١٠\% = ٢,٥٠٠,٠٠٠ \text{ ريال}$$

ب- استخدام إجمالي قيمة الأصول كأساس:

التقدير المبدئي للأهمية النسبية عند الحد الأدنى =

$$١,٥٥٠,٠٠٠ \times ٥\% = ٧٧,٥٠٠,٠٠٠ \text{ ريال}$$

التقدير المبدئي للأهمية النسبية عند الحد الأقصى =

$$٣,١٠٠,٠٠٠ \times ١\% = ٣١,٠٠٠,٠٠٠ \text{ ريال}$$

ويشير مدلول هذه الأرقام عند استخدام صافي الدخل كأساس بأنه إذا بلغت إجمالي الأخطاء والتحريفات المكتشفة أقل من ١,٢٥٠,٠٠٠ ريال فإن القوائم المالية تعتبر خالية من التحريفات الجوهرية، أما إذا بلغت إجمالي الأخطاء والتحريفات المكتشفة أكبر من ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال فإن القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية.

وعند استخدام إجمالي قيمة الأصول كأساس، فإن القوائم المالية تعتبر خالية من التحريفات الجوهرية إذا كانت الأخطاء والتحريفات المكتشفة أقل من ١,٥٥٠,٠٠٠ ريال، في حين تعتبر القوائم المالية محرفة جوهرياً إذا تجاوزت الأخطاء والتحريفات المكتشفة ٢,١٠٠,٠٠٠ ريال.

ولأغراض تخطيط عملية المراجعة يضطر المراجع لتقدير الأهمية النسبية عند مستوى منخفض، وبمقارنة قيم الحد الأقصى للأساسين سنجد أن قيم الحد الأقصى لأساس صافي الدخل قبل الضرائب هي الأصغر ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال مقارنة بأساس إجمالي الأصول ٣,١٠٠,٠٠٠ ريال. ولذا فإن التقدير المبدئي للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل الذي يعتمد على المراجع هو ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال.



## ٢- توزيع التقدير المبدئي للأهمية النسبية على الحسابات الفردية

يتم توزيع التقدير المبدئي للأهمية النسبية المحدد في الخطوة السابقة (٢,٥٠٠,٠٠٠) ريال على مستوى الحسابات الفردية في الميزانية (أقصى خطأ مسموح به للحساب) وذلك على أساس رصيد الحساب إلى إجمالي حسابات الميزانية، ثم نعدل هذه القيم بعد الأخذ في الاعتبار للعوامل النوعية والكمية وذلك على النحو التالي :

اسم الحساب	رصيد الحساب (بالآلاف)	نسبة الرصيد إلى الإجمالي	أقصى قيمة للخطأ المسموح به في الحساب	قبل أخذ العوامل في الاعتبار	بعد أخذ العوامل في الاعتبار
المباني	٤٢٠٠٠	٪٦,٨	٢٢٠٠٠٠	١٧٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠
الألات والمعدات	٩٠٠٠٠	٪١٤,٥	٣٦٢,٥٠٠	٣٦٢,٥٠٠	٣٦٢,٥٠٠
النقدية	٣٠٠٠٠	٪٤,٨	١٢٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠
العملاء	٦٠٠٠٠	٪٩,٧	٢٤٢,٥٠٠	٢٤٢,٥٠٠	٢٤٢,٥٠٠
المخزون	٧٠٠٠٠	٪١١,٢	٢٨٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠
المصروفات المقدمة	١٨٠٠٠	٪٣	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
حقوق الملكية	١٦٠٠٠٠	٪٢٥,٨	٦٤٥,٠٠٠	٦٤٥,٠٠٠	٦٤٥,٠٠٠
قرض السندات	٦٠٠٠٠	٪٩,٧	٢٤٢,٥٠٠	٢٤٢,٥٠٠	٢٤٢,٥٠٠
الدائنين	٩٠٠٠٠	٪١٤,٥	٣٦٢,٥٠٠	٣٦٢,٥٠٠	٣٦٢,٥٠٠
إجمالي حسابات الميزانية	٦٢٠,٠٠٠	٪١٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠

## ملاحظات على الخطوة السابقة

تم الأخذ في الاعتبار العوامل الكمية والنوعية المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية وذلك كما يلي:

- ١- الأصول الثابتة عادة تقل فيها الأخطاء والتلاعب ومع ذلك حدد لها مستوى منخفض من مقدار الأهمية (٪٧) تقريباً، وهذا يتطلب جهد كبير في المراجعة رغم صغر أهميته مقارنةً بالأصول المتداولة، ولذا يتم رفع هذا المستوى

بموجب خبرة المراجع إلى ٢٢٠,٠٠٠ ريال كحد أقصى للأخطاء المسموح بها بدلاً من ١٧٠,٠٠٠ ريال.

ب- بالنسبة للنقدية يزداد احتمال تعرضها للاختلاس والتلاعب، ولذا يلزم أن يخصص لها نسبة أقل من النسبة المخصص لها حالياً وهي ٥٪ تقريباً لكي تصبح ٣٪ (٧٥٠٠٠ ريال).

ج- كذلك الحال بالنسبة لحساب العملاء فقد تم تخفيض النسبة من ٩,٧٪ إلى ٧٪.

د- يعتبر المخزون من الحسابات الهامة التي تحتاج إلى عناية خاصة وإلى مزيد من الفحص، وذلك لتعدد العمليات التي يتضمنها مقارنة بحساب آخر وإلى مشاكل في التقييم وأثرها على تكلفة المبيعات، ولذا يتوقع وجود أخطاء وتحريفات في هذا الحساب، وبالتالي تم تخفيض مقدار الأهمية من ٢٨٠,٠٠٠ ريال إلى ١٨٠,٠٠٠ ريال (أي من نسبة ١١,٢٪ إلى ٧,٢٪).

هـ- حساب المصروفات المقدمة لم يطرأ على رصيده تغيير كبير مقارنة بالسنة السابقة، فلا داعي لبذل مجهود كبير في المراجعة من خلال تحديد مقدار منخفض من الأهمية ٧٥٠٠٠ ريال، ولذا سيتم رفع هذا المقدار إلى ١٥٠,٠٠٠ ريال.

و- بالنسبة لحقوق الملكية عادة لا يحتاج إلى تخصيص مقدار منخفض من الأهمية الذي يترتب عليه التوسع في إجراءات الفحص والمراجعة، ولذا تم رفع هذا المقدار إلى ٧٣٢,٥٠٠ ريال.



ثانياً : استخدام تقدير الأهمية النسبية في تقييم أدلة المراجعة ونتائج الاختبارات

سنفترض هنا أن أدلة المراجعة قد تم تجميعها لكل حساب وأنه تم ترتيب الأخطاء التي لم يتم تصحيحها في شكل جدول لأغراض تقييم الأدلة. وعلى المراجع أن ينظر في مدى ملائمة التقدير المبدئي للأهمية النسبية المستخدم في عملية التخطيط، لكي يمكن استخدامه في تقييم الأدلة على ضوء المعلومات والظروف التي استجدت خلال تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي يمكن للمراجع أن يزيد من التقدير المبدئي للأهمية من ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال إلى ٣,٠٠٠,٠٠٠ ريال مثلاً عند التقييم النهائي.

وسنقتصر في تقييم أدلة المراجعة ونتائجها على حساب المخزون والعملاء فقط

١- تقدير الأخطاء والتحريفات الكلية لحساب المخزون وحساب العملاء:

- قيمة الأخطاء والتحريفات المقدرة لحساب المخزون

$$= \frac{٣٤٠٠٠}{١٦,٠٠٠,٠٠٠} \times ٧٠,٠٠٠,٠٠٠$$

$$= ١٤٨٧٥٠ + \text{خطر المعاينة (٥٠٪ من الأخطاء)}$$

$$= ٧٤٣٧٥ + ١٤٨٧٥٠$$

$$= \boxed{٢٢٣١٢٥ \text{ ريال}}$$

- قيمة الأخطاء والتحريفات المقدرة لحساب العملاء

$$= \frac{٤٠,٠٠٠}{١٥,٠٠٠,٠٠٠} \times ٦٠,٠٠٠,٠٠٠$$

$$= ٨٠,٠٠٠ + \text{خطر المعاينة}$$

$$= \boxed{٢٤٠,٠٠٠ \text{ ريال}}$$

٢- يتم تجميع قيمة الأخطاء والتحريفات المقدرة لحسابات الميزانية، لكن في هذه الحالة تم تقدير فقط قيمة الأخطاء والتحريفات لحسابي المخزون والعملاء، وبمقارنة قيمة هذه الأخطاء المقدرة مع الحد الأقصى للأخطاء المسموح بها في كل حساب نجد أن:

قيمة الأخطاء والتحريفات المقدرة لحساب المخزون (٢٢٣,١٢٥ ريال) أكبر من الحد الأقصى للأخطاء لهذا الحساب والمحددة بـ (١٨٠,٠٠٠ ريال)، وبالتالي هناك تحريف جوهري في هذا الحساب ونظراً لأهمية المخزون، فإن المراجع إما أن يزيد من حجم العينة وبالتالي يقلل الأخطاء المقدرة، أو يقنع العميل بإجراء بعض التصحيحات للأخطاء والتحريفات المكتشفة في حساب المخزون، أو يزيد من حجم العينة ويقنع العميل في نفس الوقت بإجراء بعض التصحيحات.

فإذا افترضنا أن العميل قام بتصحيح بعض الأخطاء بلغت قيمتها ١٠,٠٠٠ ريال، فما أثر ذلك ؟

قيمة الأخطاء والتحريفات المقدرة لحساب المخزون بعد التصحيحات.

$$= \frac{١٠,٠٠٠ - ٣٤,٠٠٠}{١٦,٠٠٠,٠٠٠} \times ٧٠,٠٠٠,٠٠٠$$

$$= ١٠٥٠٠٠ + \text{خطر لمعاينة ٥٠٪}$$

$$= \boxed{١٥٧٥٠ \text{ ريال}}$$

وتعتبر هذه القيمة أقل من الحد الأقصى للأخطاء المسموح بها في حساب المخزون وبالتالي لا يوجد تحريف جوهري في رصيد المخزون.

٣- نقارن مجموع التحريفات والأخطاء المجمعة للحسابات مع مبلغ الأهمية النسبية المقدر، فإذا كان هذا المجموع أقل من تقدير الأهمية النسبية فإن المراجع يستطيع أن يقدم تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

أما إذا كان العكس فإن القوائم المالية تصبح غير مقبولة وعلى المراجع إما أن يوسع من حجم الاختبارات (بزيادة حجم العينات)، أو يرغب العميل على إجراء التصحيحات وتعديل القوائم المالية، وإما أن يعيد النظر في التقدير المبدي للأهمية النسبية، وإذا رفض العميل فإن المراجع قد يصدر تقرير متحفظ.

#### ٦/٥ مخاطر المراجعة Audit Risk

تنطوي عملية المراجعة على العديد من القرارات التي يقوم المراجع باتخاذها والتي تعتمد إلى حد كبير على حكمه الشخصي، ولذا لا يمكن تجاهل احتمال اتخاذ قرار غير صحيح، ذلك أن أي قرار غير صحيح للمراجع قد يؤثر على إجراءات المراجعة وما يترتب عليها من نتائج. فقد يقرر المراجع الاعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية - بناء على دراسة وتقييم لهذه الإجراءات - في الوقت الذي يكون هناك أوجه للقصور في هذه الإجراءات لا يعلمه المراجع ويؤدي إلى حدوث خطأ جوهري في القوائم المالية في هذه الحالة.

وبالتالي فإن حجم إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي يقوم بها المراجع تكون أقل من ذلك الحجم إذا اكتشف المراجع أوجه القصور في إجراءات الرقابة الداخلية، وبالتالي فإنه يتحمل درجة مخاطره أعلى من تلك التي يتحملها في حالة التوسع في استخدام إجراءات إضافية للمراجعة التحليلية والتفصيلية.

ومن المتعارف عليه أن المخاطر سمة مصاحبة لكل مهام المراجعة وفي كل مراحلها، ولا توجد مراجعة خالية تماماً من المخاطر، وبناءً على ذلك فإن السمة الأساسية للإطار العلمي لتخطيط إجراءات المراجعة هو الحرص التام في تقدير وتحليل المخاطر من أجل إعداد خطط ملائمة للمراجعة.

وتعتبر مخاطر المراجعة من العوامل الهامة مثل مفهوم الأهمية النسبية التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة وتصميم إجراءات المراجعة الملائمة، أو عند تقييم أدلة إثبات المراجعة التي توصل إليها خلال الفحص.

#### ١/٦/٥ المقصود بمخاطر المراجعة

يقصد بالمخاطر في المراجعة قبول المراجع لبعض حالات عدم التأكد عند مستوى معين عند القيام بإنجاز وظيفة المراجعة، فعلى سبيل المثال، يدرك المراجع بأن هناك حالة من عدم التأكد بخصوص كفاءة أدلة المراجعة، وبخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل، وحالة من عدم التأكد ما إذا كانت القوائم المالية عادلة عند اكتمال عملية المراجعة. ولذا فالمراجع الفعال والكفء يدرك وجود هذه المخاطر ويتعامل معها بطريقة ملائمة، مع أن معظم هذه المخاطر يواجه المراجع صعوبة في قياسها مما يتطلب منه الحرص والاهتمام لجعلها ملائمة.

وقد عرّف معيار المراجعة الأمريكي رقم (٤٧) خطر المراجعة بأنه "الخطر الناتج عن فشل المراجع - دون أن يدري - في تعديل رأيه بشكل مناسب بخصوص قوائم مالية بها تحريفات جوهرية".<sup>(١)</sup>

(١) محمد سامي راضي، السيد أحمد السقا، المراجعة المتقدمة، بدون ناشر، ٢٠٠٠، ص ٩٣



ويتطلب المعيار الأمريكي رقم (٤٧) ومعيار المراجعة الدولي رقم (٤٠٠) من المراجع تقدير مخاطر المراجعة عند تخطيط عملية المراجعة، بحيث تكون هذه المخاطر عند أدنى مستوى ممكن ومناسب لإبداء رأي سليم في القوائم المالية، وعملية تقدير المخاطر قد تكون في صورة كمية أو غير كمية.

فمثلاً يقدر خطر المراجعة كمياً بـ ٥٪ أو ١٠٪ كما يقدر في صورة غير كمية مثل مرتفع، أو متوسط، أو منخفض.

وسواء كان تقدير مخاطر المراجعة في صورة كمية أو غير كمية فإنها تكون على ثلاثة مستويات كالتالي: <sup>(١)</sup>

- ١- **مخاطر المراجعة المخططة:** وهي التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات المراجعة، وهذه المخاطر هي مجرد تقدير أولي لاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية.
- ب- **مخاطر المراجعة النهائية:** وهي تعبر عن المستوى النهائي للمخاطر والذي يقدره المراجع بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية.
- ج- **مخاطر المراجعة الفعلية:** وهي تعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطر والذي لا يعلمه المراجع وهذا المستوى يكون موجوداً فقط من الناحية النظرية.

(١) إسماعيل إبراهيم جمعة، تقدير المخاطرة في عملية المراجعة نموذج مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ١٩٨٩، ص ١٦٧.

### ٧/٥ استخدام مخاطر المراجعة في مرحلة التخطيط

يجب على المراجع أن يحدد مخاطر المراجعة التي يكون مستعداً لقبولها في حالة وجود أخطاء جوهريّة في القوائم المالية ويصدر رأي نظيف عنها، ووفقاً لمعايير المراجعة (ISA400 & SAS 47) فإن على المراجع تحديد مخاطر المراجعة عند مستوى منخفض مقبول لأغراض تخطيط عملية المراجعة، حتى يستطيع المراجع القيام بإجراءات مراجعة تمكنه من تجميع الأدلة الكافية يمكن من خلالها الوصول إلى درجة معقولة من التأكد بأن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً.

وخطر المراجعة المقبول: هو مقياس لرغبة وقبول المراجع بأن القوائم المالية ربما تكون محرفة جوهرياً بعد استكمال عملية المراجعة وإصدار رأي نظيف بشأنها.

وتوجد علاقة عكسية بين مستوى مخاطر المراجعة المقبولة ومقدار مجهود المراجعة المطلوب، فإذا كانت مخاطر المراجعة عند مستوى منخفض زاد الجهد المبذول في عملية المراجعة، والعكس.

وتعتبر مخاطر المراجعة هي المتمم لمستوى الثقة، فإذا كانت مخاطر المراجعة المقبولة ٥٪ فإن هناك مستوى ثقة ٩٥٪ لدى المراجع بأن القوائم المالية عادلة.

وبمعنى آخر:

إذا كان المراجع يرغب في أن يكون متأكداً بنسبة ٩٥٪ من أن الرأي الذي يصدره صحيحاً عندئذ فإنه سيحتاج ليؤكد من أن إجراءات المراجعة التي ينفذها سوف تكون محتوية على ٥٪ من خطر المراجعة.

وعندما يقرر المراجع قبول مستوى منخفض لمخاطر المراجعة عند عملية المراجعة فإنه يترتب على ذلك أن كثيراً من أدلة المراجعة تصبح مطلوبة لزيادة تأكيد المراجعة



بأنه لا توجد تحريفات جوهرية، ويعتبر تجميع مزيد من أدلة المراجعة في غاية الصعوبة لأن خطر المراجعة المقبول سيطبق على كل المراجعة، وبالتالي ارتفاع تكلفة المراجعة، ومن غير العملي غالباً تجميع مزيد من أدلة المراجعة في كل جزء من أجزاء المراجعة.

وبالتالي يجب توخي الحذر عند تحديد مستوى مخاطر المراجعة المقبولة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، فإذا تم تحديد مخاطر المراجعة المقبولة عند مستوى منخفض جداً فهذا يعني مستويات ثقة وتأكيد مرتفعة جداً يلزم للوصول إليها بذل مجهود كبير جداً في عملية المراجعة، قد يكون غير لازم مما يقلل من كفاءة عملية المراجعة، وعلى العكس فإن المستوى المرتفع جداً لمخاطر المراجعة يعني استعداد المراجع بقبول مستوى ثقة منخفض، وبالتالي عدم بذل مجهود كاف في المراجعة قد لا يؤدي إلى اكتشاف بعض الأخطاء مما يقلل من فعالية عملية المراجعة.

ولتقدير مخاطر المراجعة المقبولة، على المراجع أن يستخدم حكمة المهني في ضوء خبرته ودراسته للظروف المحيطة بمنشأة العميل، وأن يأخذ في حسبان عدد من العوامل المؤثرة.

#### ١/٧/٥ العوامل المؤثرة في تقدير مخاطر المراجعة في مرحلة التخطيط

تتمثل أهم هذه العوامل في الآتي:

##### ١- درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية للمنشأة

كلما زاد اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية يكون من المناسب وضع تقدير منخفض لمخاطر المراجعة المقبولة، ومن المؤشرات الدالة على زيادة اعتماد المستخدمين على القوائم المالية، كبر حجم نشاط العميل وزيادة عملياته، والشكل

القانوني للمنشأة على شكل شركة مساهمة وليست شركة توصية أو شركة أشخاص، وزيادة اعتماد المنشأة على التمويل الخارجي في مزاولة نشاطها.

##### ٢- احتمال تعرض العميل لمصاعب مالية بعد إصدار تقرير المراجع

كلما زاد هذا الاحتمال يجب أن تكون مخاطر المراجعة المقبولة عند مستوى منخفض، لأن هناك احتمال تعرض العميل للفشل المالي وعدم قدرته على الاستمرار في نشاطه، وبالتالي تعرض مصالح المستثمرين والمقرضين والأطراف الأخرى لضياع أموالهم، ولذلك لا بد من التوسع في إجراءات الفحص والمراجعة، ومن المؤشرات على هذه المصاعب، نقص السيولة المستمر لدى المنشأة، وانخفاض الأرباح مقارنة بالسنوات السابقة أو زيادة الخسائر عن السنوات السابقة، واعتماد العميل على القروض في زيادة التوسعات، وعدم كفاءة الإدارة في أداء أعمالها.

##### ٣- تقييم المراجع لأمانة ونزاهة الإدارة

فكلما كانت إدارة المنشأة في موضع تساؤل حول نزاهتها وأمانتها، كلما اضطرب المراجع لتقدير مستوى منخفض لمخاطر المراجعة المقبولة، ومن المؤشرات في ذلك رفض نتائج عمليات المراجعة السابقة، ومعدل الدوران السريع في الإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية، ووجود بعض التعارض في المصالح مع اتحادات العمال والموظفين ... الخ.

ويلاحظ أن تقدير مخاطر المراجعة المقبولة تتراوح عادة بين ٥٪ إلى ١٠٪ لدى مكاتب المراجعة في الواقع العملي.

## ٨/٥ أنواع مخاطر المراجعة

يمكن تصنيف مخاطر المراجعة إلى الآتي:

## ١/٨/٥ مخاطر المراجعة المرتبطة باستخدام العينات الإحصائية

وتنقسم إلى:

١- مخاطر المعاينة: وتنشأ نتيجة عدم قيام المراجع بفحص جميع مفردات المجتمع واللجوء إلى الفحص الاختباري، ولذا فإنها تعرف بالفرق بين النتائج التي يحصل المراجع من العينة، والنتائج التي يمكن الحصول عليها من الفحص الشامل لمفردات المجتمع، ويتوقف حجم هذه المخاطر على حجم العينة وتباين المجتمع، وتوجد علاقة عكسية بين حجم العينة ومخاطر المعاينة، حيث تقل هذه المخاطر بزيادة حجم العينة.

ب- مخاطر عدم المعاينة: وهي المخاطر التي تنشأ حتى لو قام المراجع بفحص جميع مفردات المجتمع (الحساب)، وذلك بسبب:

- استخدام إجراءات مراجعة غير فعالة.
- التطبيق الخاطئ لإجراءات وأساليب المراجعة.
- التفسير الخاطئ لنتائج عملية المراجعة.

ويمكن التحكم في مخاطر عدم المعاينة بالتدريب الجيد والإشراف الوثيق على عمليات المراجعة واستخدام إجراءات رقابة الجودة على عملية المراجعة.

## ٢/٨/٥ مخاطر المراجعة وفقاً لنتائجها

وتنقسم إلى:

- أ- مخاطر ألفا  $\alpha$ : (خطر الرفض غير الصحيح) وهو الناتج من اعتقاد المراجع بأن النتائج التي تم الوصول إليها من فحص العينات تؤكد أن أرصدة الحسابات يوجد بها أخطاء جوهرية في حين أن الواقع لا يوجد بها مثل تلك الأخطاء.
- ب- مخاطر بيتا  $\beta$ : (خطر القبول غير الصحيح) وهو الناتج من اعتقاد المراجع بأن النتائج التي تم الوصول إليها من فحص العينات تؤكد أن أرصدة الحسابات لا يوجد بها أخطاء جوهرية في حين أن الواقع توجد بها أخطاء جوهرية.

## ٣/٨/٥ مخاطر المراجعة وفقاً لمكوناتها

وتتكون من:

- أ- مخاطر تتعلق بطبيعة العنصر المعين، ويطلق عليها المخاطر الضمنية أو الخطر الملازم **Inherent Risk**.
- ب- مخاطر تتعلق بفعالية الرقابة الداخلية، ويطلق عليه مخاطر الرقابة الداخلية **Control Risk**.
- ج- مخاطر متعلقة بفعالية إجراءات المراجعة، ويطلق عليها مخاطر الاكتشاف **Detection Risk**.

ويمكن التعبير عن مكونات مخاطر المراجعة من خلال الشكل التالي:

**Inherent Risk** ٩/٥ مكونات مخاطر المراجعة

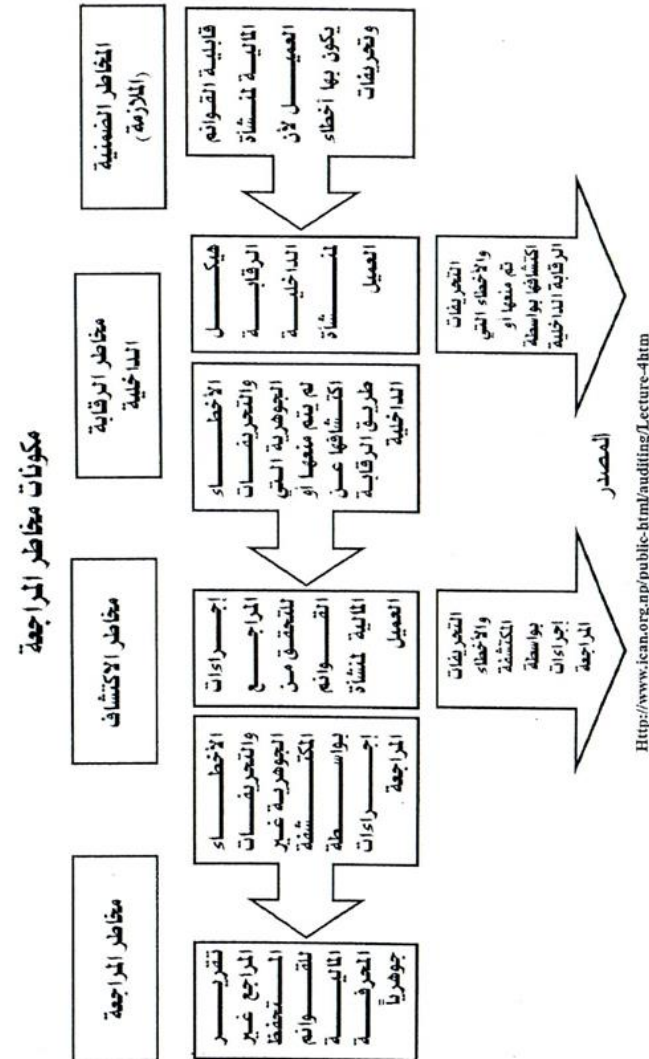
١/٩/٥ المخاطر الضمنية (الملازمة)

وتعرف هذه المخاطر بأنها "قابلية رصيد حساب معين للخطأ أو التحريف الذي يكون جوهري بمفرده أو إذا تم جمعه مع أخطاء في أرصدة حسابات أخرى، وذلك بافتراض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية تتعلق به".

فالمخاطر الضمنية هي مقياس تقديرات المراجع باحتمال وجود تحريفات جوهرية في حساب معين قبل أن يؤخذ في الاعتبار فعالية الرقابة الداخلية، فمثلاً لو استنتج المراجع بأن هناك احتمال كبير بوجود تحريفات جوهرية في حساب المدينين، تكون المخاطر الضمنية لهذا الحساب مرتفعة.

وعند تقدير المخاطر الضمنية في مرحلة التخطيط على المراجع أن يقوم بتقدير هذه المخاطر لكل تأكيد من تأكيدات القوائم المالية وليس لكل حساب، إذ أن الحساب في قائمة المركز المالي على سبيل المثال يحتوي على عدة تأكيدات تشمل ما يلي:

- **تأكيد الوجود:** وهو أن الأصول أو الالتزام الخاص بالمنشأة موجودة بالفعل في تاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١.
- **تأكيد الاكتمال:** وهو أن جميع الأصول والخصوم قد قيدت بالكامل في السجلات والدفاتر خلال الفترة المالية المعنية.
- **تأكيد الملكية:** وهو أن أي أصل ظاهر في تاريخ الميزانية مملوك للمنشأة.
- **تأكيد التقييم:** ويشير إلى أن الأصل أو الالتزام قد تم قيده بالقيمة السليمة.





- تأكيد الحقوق والالتزامات: ويشير إلى أن الأصول ليس عليها قيود من قبل الغير، مثل القروض بضمانة المباني، ... الخ.
- تأكيد الإفصاح والعرض: وهو أن البيانات الهامة نسبياً قد تم الإفصاح عنها حسب متطلبات المعايير المحاسبية المقبولة.

وبالتالي قد تختلف المخاطر الضمنية بين التأكيدات للحساب الواحد، فمثلاً قد تكون المخاطر الضمنية الخاصة بملكية المخزون أقل من المخاطر الضمنية لتقييمه، لذا سوف تختلف طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات الفحص لتأكيد الملكية ولتأكيد التقييم باختلاف درجة المخاطر الضمنية.

ويعتبر تقدير المخاطر الضمنية أمر اجتهادي يتوقف على حكم المراجع، في ضوء العديد من الاعتبارات والعوامل المرتبطة بطبيعة الحساب أو العملية، ولذا يجب على المراجع أن يقيم العوامل التي ترفع من درجة المخاطر وتتطلب تعديل برنامج المراجعة ليأخذ ذلك في الحسبان.

#### العوامل التي يأخذها المراجع في حسبانها عند تقدير المخاطر الضمنية

من العوامل الرئيسية التي يأخذها المراجع في حسبانها عند تقدير المخاطر الضمنية ما يلي:

- ١- طبيعة نشاط العميل: تتأثر المخاطر الضمنية لبعض الحسابات تبعاً لطبيعة نشاط العميل، فعلى سبيل المثال، هناك احتمال كبير لتقادم المخزون في صناعة الإلكترونيات مقارنة بالمخزون في صناعة الحديد والصلب، وبالتالي تختلف المخاطر الضمنية من نشاط إلى آخر، فحسابات مثل المخزون، والعملاء والنقدية لها مخاطر مرتفعة مقارنة بحسابات أخرى مثل الآلات وأوراق الدفع والكمبيالات المضمونة برهن.

- ٢- عوامل تزيد من احتمال التحريفات في القوائم المالية: ومن هذه العوامل ما هو مرتبط بخصائص الإدارة، كإهمالها نتائج المراجعة، والدوران السريع في الإدارة، وسمعة الإدارة في عالم الأعمال، ومنها ما هو مرتبط بأحوال الصناعة مثل ارتفاع حدة المنافسة، أو تدهور الصناعة التي ينتمي إليها العميل، أو تغير الخبرة بالصناعة سريعاً مع التطور التكنولوجي وتقادم المنتجات، ومنها ما هو مرتبط بخصائص التشغيل والاستقرار المالي، مثل، حاجة العميل للتمويل، وحدوث عمليات معقدة غير عادية قرب نهاية السنة المالية، وكل هذه العوامل تزيد من المخاطرة الضمنية لزيادة احتمال حدوث تحريفات في القوائم المالية.

- ٣- نتائج عمليات المراجعة في السنوات السابقة: فإذا أظهرت تلك النتائج عن وجود بعض الأخطاء والتلاعب في بعض الحسابات، فإن احتمال وجود هذه الأخطاء مرة ثانية في هذه الحسابات يكون كبيراً وذلك بسبب بطء المنشأة في إجراء التصحيحات اللازمة، كما أن عدم كفاءة العاملين في الإدارة المالية يؤدي إلى تطبيقات خاطئة للمبادئ المحاسبية، وبالتالي تزداد المخاطر الضمنية لهذه الحسابات هذا العام، ما لم يكن هناك مؤشر لتحسن الظروف.

- ٤- ارتباط المراجع بعميل جديد: إذا كان عميل المراجعة جديداً لأول مرة فإن المراجع يقدر المخاطر الضمنية عند مستوى مرتفع، حتى يبذل الجهد الكافي في عمليات الفحص والمراجعة وتجميع الأدلة واكتساب الخبرة بالعميل ونشاطه، وفي السنة الثانية يحاول تخفيض المخاطر الضمنية.

- ٥- مدى روتينية العمليات لدى العميل: كلما كانت العمليات التي يقوم بها العميل غير اعتيادية فإن هناك احتمال عدم الصحة في قيدها وتسجيلها في الدفاتر، مقارنة بالعمليات الروتينية التي يقوم بها العميل.

٦- مدى الحاجة للحكم الشخصي في معالجة بعض العمليات أو أرصدة الحسابات: فالحسابات التي تعتمد في تقدير قيمتها بدرجة كبيرة على الحكم الشخصي واجتهاد إدارة المنشأة، أو عندما يكون هناك أكثر من طريقة مقبولة لاحتسابها مما يعطي نتائج متباينة، مثل قيمة المخزون، والمخصصات وطريقة الإهلاك، وإعادة تقييم الأصول، كل هذه الأمور تعطى قابلية لوجود الأخطاء والتحريفات وبالتالي ترتفع المخاطر الضمنية.

٧- قابلية الأصول للسرقة والاختلاس: يجب على المراجع وضع تقديرات مرتفعة للمخاطر الضمنية عندما يكون من السهل السرقة والاختلاس لبعض أصول المنشأة مثل الأوراق المالية والنقدية، أو عندما يكون المخزون في شكل وحدات صغيرة يسهل إخفائها وبيعها ولا يوجد نظام رقابة دقيقة لحمايته.

٨- مكونات المجتمع (الحساب): كلما زادت عدد المفردات التي يتكون منها الحساب كلما كانت عرضة لوجود الأخطاء، فمثلاً معظم المراجعين يستخدمون تقديرات مرتفعة للمخاطر الضمنية لحساب المدينين والمبالغ المستحقة على المديرين والعمليات التي تتم بين الأطراف المترابطة، حيث أن مثل هذه الحسابات تكون عرضة للأخطاء والمغالاة في القيمة مقارنة بغيرها، ولذا يضع المراجعون مستوى مرتفع من المخاطر الضمنية لها.

ويلاحظ مما سبق أن تلك العوامل متعلقة ومرتبطة بالمنشأة ونشاطها وليس بالمراجع، وبالتالي تعتبر المخاطر الضمنية دالة في منشأة العميل ويكون تقدير المخاطر الضمنية من قبل المراجع في صورة كمية كنسبة مئوية ٤٠٪ أو ٦٠٪ أو ٨٠٪، أو في صورة غير كمية مثل منخفض أو متوسط أو مرتفع.

٢/٩/٥ مخاطر الرقابة الداخلية<sup>(١)</sup> Control Risk

يُعرف خطر الرقابة بأنه (الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات والتي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية).

ويعتبر هذا الخطر دالة لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث أنه كلما كان هيكل الرقابة الداخلية أكثر فعالية كلما كان هناك احتمال بعدم وجود أخطاء أو يتم اكتشافها بواسطة هذا الهيكل، ونظراً للحدود الملازمة لأي نظام رقابة داخلية فإنه لا مفر من وجود هذا الخطر.

ويتوقف تقدير المراجع لهذا النوع من الخطر على قيامه باختبارات الإلمام واختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة، وفي حالة عدم وجود مثل هذا التقييم فينبغي على المراجع أن يفترض أن خطر الرقابة مرتفع. وتشترك مخاطر الرقابة الداخلية مع المخاطر الضمنية في أن كلاهما لا يتوقف على المراجع وإنما يعتمد على المنشأة محل المراجعة، ويقوم المراجع عادة بتقدير خطر الرقابة في ضوء دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالحساب أو النوع المعين من المعاملات، ويقرر المراجع بعد ذلك مدى إمكانية الاعتماد على هذه الإجراءات مع تحمل درجة الخطر المترتبة على ذلك، أو عدم الاعتماد عليها والتوسع في إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي تحتاج إلى تكاليف إضافية لعملية المراجعة.

(١) لزيد من التفاصيل عن تقدير مخاطر الرقابة الداخلية انظر الفصل السادس.



ويستطيع المراجع أن يقدر مستوى خطر الرقابة عند حده الأدنى إذا توافرت له الأدلة الكافية على أن إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية تم تصميمها وتنفيذها بطريقة سليمة ملائمة للحسابات محل الفحص، بمعنى أن يصبح مقتنعاً أنها سوف تساعد على اكتشاف ومنع التحريفات الجوهرية في هذه الحسابات.

ويمكن للمراجع أن يقدر مخاطر الرقابة الداخلية في صورة غير كمية مثل منخفضة، متوسطة، مرتفعة، أو في صورة كمية على شكل نسب مئوية، ومن النسب المستخدمة من قبل مكاتب المراجع في الواقع العملي هي: ٤٠٪ للمخاطر المنخفضة، ٦٠٪ للمتوسطة، ٨٠٪ للمخاطر الجوهرية، أو ١٠٠٪ للحد الأقصى عندما تتعدى فعالية الرقابة الداخلية.

#### ٣/٩/٥ مخاطر الاكتشاف Detection Risk

عندما يفشل المراجعون في اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية من خلال إجراءات المراجعة التي اتبعوها فإن ذلك يؤدي إلى وجود ما يطلق عليه مخاطر الاكتشاف.

وتعرف مخاطر الاكتشاف بأنها "المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي إلى نتيجة مؤداها عدم وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية في الحساب أو في التأكيد في الوقت الذي يكون مثل هذه التحريفات والأخطاء موجودة في الواقع".

وتعتبر مخاطر الاكتشاف محصورة ومقيدة بإجراء الاختبارات التفصيلية، إذ أن نطاق الاختبارات التفصيلية التي تجري لكل حساب من حيث طبيعة هذه الاختبارات وتوقيتها ومدادها تتحدد على ضوء مستوى مخاطر الاكتشاف، فكلما كانت مخاطر الاكتشاف منخفضة كلما زاد نطاق الاختبارات التفصيلية وكمية الأدلة الواجب جمعها، والعكس تقل كمية الأدلة عندما تكون مخاطر الاكتشاف مرتفعة.

وهناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكل من المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية، فكلما انخفض تقدير المراجع للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية، كلما زاد معدل مخاطر الاكتشاف التي يكون المراجع مستعداً لقبولها، والعكس.

ويعتبر خطر الاكتشاف دالة في إجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع، وينتج هذا الخطر جزئياً من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة عندما لا يقوم المراجع بالفحص الشامل للعمليات، وحتى ولو قام المراجع بالفحص الشامل فقد يوجد مثل هذا الخطر.

#### قياس مخاطر الاكتشاف

يمكن قياس مخاطر الاكتشاف من خلال تطبيق نموذج مخاطر المراجعة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{مخاطر المراجعة المقبولة} = \text{المخاطر الضمنية} \times \text{مخاطر الرقابة الداخلية} \times \text{مخاطر الاكتشاف}$$

$$\text{م} = \text{خض} \times \text{خر} \times \text{خك}$$

$$\text{مخاطر الاكتشاف} = \frac{\text{مخاطر المراجعة المقبولة}}{\text{المخاطر الضمنية} \times \text{مخاطر الرقابة الداخلية}}$$

$$\text{خك} = \frac{\text{م}}{\text{خض} \times \text{خر}}$$



ويلزم لتطبيق هذا النموذج أن يقوم المراجع بتقدير المستوى المقبول لمخاطر المراجعة الكلية (خ م)، ثم تقدير المخاطر الضمنية (ح ض)، ثم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية، ومن ثم يمكن تحديد مخاطر الاكتشاف باعتبارها المتغير التابع.

مثال:

بافتراض أن تقدير المراجع لمخاطر المراجعة المقبولة هي ٥٪، وللمخاطر الضمنية ٦٠٪، وللمخاطر الرقابة الداخلية ٤٠٪، وبالتالي يمكن تحديد مخاطر الاكتشاف

كالتالي:

$$\text{خ ك} = \frac{0.05}{0.4 \times 0.6} = 0.208 \text{ أي } 21\% \text{ تقريباً.}$$

وإذا افترضنا أن المخاطر الضمنية عند مستوى ٥٠٪ فإنه يترتب على ذلك

أن:

$$\text{خ ك} = \frac{0.05}{0.4 \times 0.5} = 0.25 \text{ أي } 25\% \text{ تقريباً.}$$

ويلاحظ أن مخاطر الاكتشاف زادت عندما انخفضت المخاطر الضمنية، وهو الأمر الذي يعني وجود علاقة عكسية بينهم.

## الفصل السادس

# فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة

## الفصل السادس

### فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة

#### Understanding of Internal Control

#### & Assessment of Control Risk

#### الأهداف التعليمية للفصل

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- (١) استيعاب طبيعة الرقابة الداخلية وأهميتها للمراجع والإدارة.
- (٢) إدراك المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية.
- (٣) تحليل مكونات الرقابة الداخلية وخصائصها.
- (٤) مناقشة متطلبات الفهم والدراسة للرقابة الداخلية.
- (٥) معرفة كيفية حصول الفهم للرقابة الداخلية وكيفية التوثيق له.
- (٦) معرفة كيفية تقدير مخاطر الرقابة الداخلية لكل نوع من العمليات.
- (٧) استخلاص حالات الضعف والقصور في الرقابة الداخلية.

## ١/٦ مقدمة

يعتبر الحفاظ على أموال المنشأة وممتلكاتها وتحقيق كفاءة استخدام هذه الأموال من الأمور الهامة التي يعتمد عليها استمرار أي منشأة ونموها، ويستوي في ذلك المنشآت الصغيرة والكبيرة. ففي المنشآت الصغيرة قد يتسنى لصاحب المنشأة - من خلال رقابته الشخصية - الحفاظ على أمواله وتوجيهها بما يحقق له أفضل عائد ممكن.

أما في المنشآت الكبيرة، فإن كبر حجم الأعمال وتعدد العمليات وتعقدتها بشكل واسع، إلى حد أصبح من المتعذر على إدارة المنشآت التعرف على أوجه نشاطها المختلفة، وبالتالي أصبحت الإدارة تعتمد على تقارير كثيرة وتحليلات شاملة وعريضة، ولكي تطمئن الإدارة إلى صحة تلك البيانات والتقارير كان لابد من اللجوء لنظام الرقابة الداخلية.

ومن غير العملي أن يقوم المراجعون بإجراء عمليات المراجعة لأغلب المنشآت - في ظل قيود الوقت والتكلفة - دون الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العمل. ومع تزايد المشكلات التي تعاني منها منشآت الأعمال خلال العقدين الأخيرين، وخصوصاً حالات الغش والتلاعب وحالات الإفلاس والإعسار المالي، وزيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين لعدم اكتشاف تلك الحالات، اهتمت الكثير من الدراسات للباحثين والهيئات المهنية بتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في المنشآت وأصبح المراجع مسئول عن دراسة وتفهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة المرتبطة به.

وقد أوضح تقرير مكتب المحاسبة العام (GAO) في الولايات المتحدة، أن المؤسسات والبنوك التي فشلت في الثمانينات كانت تعاني من قصور خطير في أنظمة الرقابة

الداخلية، ويعتقد مكتب المحاسبة العام بأن مسئولية المراجع نحو اكتشاف الغش ونظام الرقابة الداخلية يتشابكان ويتداخلان في آن واحد، إذ أن الرقابة الداخلية تعتبر خط الدفاع الرئيسي في منع واكتشاف حالات الغش والتلاعب.<sup>(١)</sup>

ولأهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف حالات الغش والتلاعب، أكدت نتائج الدراسة التي أجريت على ثلاثة آلاف شركة كبيرة ومتوسطة في الولايات المتحدة من قبل أحد مكاتب المراجعة الكبار في العالم KPMG Peat Marwick في منتصف التسعينات، أن أنظمة الرقابة الداخلية استطاعت أن تكتشف ٥٢٪ من حالات الغش والتلاعب في الشركات، مقارنة بـ ٥٪ من تلك الحالات تم اكتشافها عن طريق المراجع الخارجي.<sup>(٢)</sup>

ولذا أصبح من الضروري تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية، المعاصرة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو كانت تابعة للقطاع الخاص أو للقطاع العام أو المختلط، وسواء كانت تهدف أساساً لتحقيق الربح أو لتحقيق أهداف أخرى، خصوصاً في ظل المتغيرات المعاصرة، كالعولمة، واتفاقيات تبادل التجارة الحرة، ومتطلبات الجودة الشاملة وتنامي ظاهرة التكتلات والتجمعات الاقتصادية. وقد اعتمدنا في دراستنا للرقابة الداخلية على آخر إصدارات المعايير والإرشادات المهنية التي تحدد واجبات ومسئوليات المراجع نحو فهم الرقابة الداخلية للعميل وتقدير المخاطر الرقابية، فقد اعتمدنا على تقرير لجنة (OSO) الأمريكية الصادر عام ١٩٩٢م، ومعيار المراجعة الأمريكي (SAS 78) الصادر عام ١٩٩٥م ومسودة العرض

(1) GAO "The Accounting Profession: Major Issues: Progress and Concerns" (Washington, D.C. US General Accounting Office, Sep. 1996) P. 10.

(2) KPMG Peat Marwick Survey of 3000 Large and Midsized U.S. Companies, "Combating Fraud: Know the Facts", Journal of Accounting, Sep. 1995 P.20.



ومعيار المراجعة الدولي المتعلق بفهم منشأة العميل، وبيئتها وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية الصادر في أكتوبر ٢٠٠٢م<sup>(١)</sup>.

## ٢/٦ المقصود بالرقابة الداخلية

وفقاً لمعيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS. 78)، ومسودة معيار المراجعة الدولي الصادرة في أكتوبر ٢٠٠٢م فقد تم تعريف الرقابة الداخلية كالتالي:

((الرقابة الداخلية هي العمليات التي يقوم بها مجلس الإدارة، وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون، والمصممة بغرض توفير تأكيد معقول بخصوص تحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية.
- فعالية وكفاءة التشغيل.
- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.))

ويتضح من هذا التعريف ما يلي:

- ١- أن الرقابة الداخلية تعتبر عملية Process يمارسها العامل البشري على كافة المستويات داخل المنشأة.
- ٢- توفر الرقابة الداخلية تأكيد معقول، وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق أهداف المنشأة.

(١) انظر كل من:

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), "Internal Control-Integrated Framework" (COSO), 1992.
- D. M. Guy and D.R. Carmichael, "The Auditor's SAS Field Guide," (New York: John Wiley & Sons, inc., 1999) PP. 35-41.
- IFAC, "Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement," Proposed International Standard on Auditing, Oct. 2002, <http://www.ifac.org>.

٣- التوجه الرئيسي للرقابة الداخلية هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح وكفاءة وفعالية العمليات.

٤- أن الرقابة الداخلية تشتمل على أمور ووسائل أكثر من اقتصرها فقط على الأمور ذات العلاقة المباشرة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية، وهذا يحتم على المراجع مسئولية تحديد الأجزاء الملائمة لمراجعة القوائم المالية.

## ١/٢/٦ المفاهيم الأساسية المتعلقة بدراسة وفهم الرقابة الداخلية

تتوقف دراسة وفهم الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر الرقابية على استيعاب المفاهيم الأساسية التالية:

- ١- أن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية هي من مسئولية إدارة المنشأة وليست من مسئولية المراجع، ويتسق هذا المفهوم مع مسئولية إدارة المنشأة عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ب- مهما كانت جودة تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذه، فإنه لا يستطيع سوى تقديم تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بأن القوائم المالية تعبر بعدالة، وأن تصميم وتطوير الرقابة الداخلية قد تم من قبل الإدارة مع الأخذ في الاعتبار مفهوم التكلفة والمنفعة من الرقابة، فالإدارة غالباً لا ترغب في تصميم وتنفيذ نظام مثالي للرقابة الداخلية بسبب ارتفاع التكاليف المترتبة على ذلك.
- ج- لا يمكن الحصول على فعالية كاملة من الرقابة الداخلية، حتى لو كان تصميمه على مستوى عالي من الجودة، بسبب عدم الجرص في تنفيذ وتطبيق

النظام، ففعالية النظام تتوقف على كفاءة واعتمادية استخدام الأفراد له، وبالتالي فإن نظام الرقابة الداخلية قد يفشل نتيجة خطأ الموظفين أو إهمالهم، أو بتواطؤ شخصين أو أكثر، أو بتجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية.

### ٢/٢/٦ أهمية الرقابة الداخلية للمراجع

يقوم المراجع بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية لمنشأة العميل للوفاء بمتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، الذي اشترط ضرورة قيام المراجع بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة كأساس لتحديد مدى الاعتماد عليها، وكذلك لتحديد حجم ونطاق الاختبارات. فكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية محكمة ودقيقة كلما كان ذلك مدعاة لاطمئنان المراجع إلى دقة وانتظام القيد في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وبالتالي كلما قلل المراجع من كمية الاختبارات التي سيختارها كعينة لفحصه للدفاتر وما تحويه من بيانات ومعلومات.

إن اهتمام المراجع الخاص بتقييم الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة، إنما هو لتقليل مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن ولتنفيذ مهمة المراجعة بالكفاءة المطلوبة، وهذا يعني أن على المراجع أن يهتم بخصائص جودة أدلة المراجعة التي يحصل عليها خلال تقييمه للرقابة الداخلية وعند تقدير المخاطر الرقابية، ومن ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على الأدلة التي تساعد في إبداء الرأي المهني السليم عن القوائم المالية.

وبهذا لا نكون مغالين إذا قلنا أن الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة محل المراجعة تعتبر نقطة البداية للمراجع عند تخطيط عملية المراجعة، فعلى ضوء ما تسفر عنه نتيجة دراسته وتقييمه للرقابة الداخلية يقوم بإعداد برنامج المراجعة الذي يحدد فيه كمية الاختبارات ومداهما وتوقيت القيام بتنفيذها.

كما أن المراجع مطالب أيضاً بإعداد تقرير عن الرقابة الداخلية يحدد فيه الأمور والمسائل التي تثير اهتمامه والتي في تقديره يجب إبلاغها إلى لجنة المراجعة أو لمجلس الإدارة، أو إلى أي جهة أخرى ذات علاقة، لكونها تمثل أوجه قصور جوهرية في تصميم أو تشغيل الرقابة الداخلية، والتي يمكن أن تؤثر عكسياً على قدرة النظام في تسجيل ومعالجة وتلخيص وتقرير البيانات المالية بشكل ينسجم مع تأكيدات الإدارة الواردة في القوائم المالية.

### ٣/٦ مكونات الرقابة الداخلية Components of Internal Control

تتضمن الرقابة الداخلية خمس مجموعات من الأنشطة المترابطة تشكل فيما بينها مكونات الرقابة الداخلية، وتقوم إدارة المنشأة بتصميمها وتنفيذها لتعطي تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة الداخلية سيتم تحقيقها، وتتمثل هذه المكونات في الآتي:

#### ١/٣/٦ بيئة الرقابة The Control Environment

تعتبر بيئة الرقابة الأساس لفعالية الرقابة الداخلية، وقاعدة لبقية المكونات الأخرى للرقابة الداخلية، وتحدد اتجاه المنشأة وتؤثر على الوعي الرقابي لدى الموظفين والعاملين، وتتضمن بيئة الرقابة اتجاهات وإدراكات وتصرفات مجلس الإدارة، وإدارة المنشأة نحو الرقابة الداخلية.

وتتمثل بيئة الرقابة في العناصر التالية:

- ١- الأمانة والقيم الأخلاقية وتعتبر عناصر أساسية تؤثر في فعالية التصميم والإدارة والإشراف على الرقابة الداخلية.



- ٢- التعهد والالتزام بالكفاءة، وهو ما يؤدي إلى مراعاة المهارات والمعرفة لمستويات الوظائف.
- ٣- اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المسؤولية.
- ٤- فلسفة الإدارة وطريقة قيامها بأعمالها وإدارتها لمخاطر الأعمال، واتجاه الإدارة وتصرفها نحو إعداد التقارير المالية وتشغيل المعلومات، ووظائف المحاسبة والأفراد.
- ٥- الهيكل التنظيمي للمنشأة الذي يحدد الأنشطة المعنية بتحقيق أهداف المنشأة.
- ٦- تحديد السلطات والمسؤوليات.
- ٧- السياسات والممارسات المتعلقة بالموارد البشرية.

### ٢/٣/٦ تقدير المخاطر Risk Assessment

ويتعلق هذا المكوّن بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها، وأثر تلك المخاطر على إعداد التقارير المالية، وتتضمن المخاطر المتعلقة بالتقارير المالية على أحداث وظروف داخلية وخارجية قد تؤثر سلباً على إعداد التقارير المالية بشكل ينسجم مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية، وقد تنشأ هذه المخاطر أو تتغير بتغير الظروف والأحداث ومن هذه المخاطر:

- ١- التغيرات في بيئة الأعمال.
- ٢- موظفين جدد.

- ٣- أنظمة معلومات جديدة أو معدلة.
- ٤- النمو السريع للمنشأة.
- ٥- تكنولوجيا جديدة.
- ٦- خطوط إنتاج جديدة أو منتجات أو أنشطة جديدة.
- ٧- إعادة هيكلة المنشأة.
- ٨- عمليات خارجية.
- ٩- إصدارات جديدة في المبادئ والمعايير المحاسبية من الهيئات المهنية.

### ٢/٣/٦ أنشطة الرقابة Control Activities

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها، وتساعد في التأكد من اتخاذ الإجراءات الضرورية لمواجهة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة. ويتم تطبيق أنشطة الرقابة من قبل مستويات إدارية متعددة، وبصفة خاصة فإن أنشطة الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي:

- ١- فحص ومراجعة الأداء، من خلال:
  - مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية مع الكميات المخططة لها.
  - مقارنة البيانات الداخلية مع المصادر الخارجية للمعلومات.
- ٢- معالجة وتشغيل المعلومات، من خلال:
  - عملية الضبط والصحة الحسابية للسجلات.



- فحص الحسابات وموازن المراجعة.
- الرقابة التطبيقية على بيئة الحاسب الآلي، مثل وضع رقابة على التغيرات في برنامج الحاسب والوصول إلى ملفات البيانات.
- ٣- الرقابة المادية، من خلال:
  - مقارنة نتائج حسابات النقدية والأوراق المالية والمخزون مع السجلات المحاسبية.
  - تقليل (محدودية) الوصول المباشر إلى الأصول والسجلات الخاصة بها.
- ٤- فصل الواجبات، من خلال:
  - تقرير وفحص واعتماد المطابقات.
  - اعتماد ورقابة المستندات.

#### ٤/٣/٦ المعلومات والاتصال Information and Communication

يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية - ومن ضمنه النظام المحاسبي - من الإجراءات والسجلات المتعلقة بتسجيل ومعالجة وتلخيص والتقرير عن عمليات المنشأة، والمحافظة على محاسبة المسئولية المتصلة بالأصول والخصوم وحقوق الملكية. وتتمثل جودة النظام في قدرته على إنتاج معلومات تؤثر في قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة المتعلقة برقابة أنشطة المنشأة وبإعداد التقارير المالية الموثوق بها.

ولكي يتصف النظام المحاسبي بالفعالية يجب أن يكون قادراً على القيام بالآتي:

- ١- تحديد وتسجيل كافة العمليات المالية الصحيحة.
- ٢- وصف العمليات المالية بتفصيل كافٍ وفي الوقت الملائم بحيث يسمح بالتبويب الصحيح للعمليات المالية لأغراض التقرير المالي.
- ٣- قياس قيمة العمليات المالية بحيث تؤدي إلى تسجيل قيمها النقدية الصحيحة في القوائم المالية.
- ٤- تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات المالية بحيث يتم تسجيل تلك العمليات في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- ٥- عرض العمليات المالية بصورة صحيحة والإفصاح عنها في القوائم المالية بشكل كاف.

#### ٥/٣/٦ المتابعة والتقييم Monitoring

ويهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية. وتعتبر عملية المتابعة بمثابة تقدير لمدى جودة أداء الرقابة الداخلية مع مرور الوقت، سواء فيما يتعلق بتصميم الرقابة الداخلية أو ما يتعلق بتطبيقها وتنفيذها والقيام باتخاذ الإجراءات التصحيحية حيال ذلك، وفي كثير من المنشآت يقوم بهذه المهمة المراجع الداخلي.

#### ٤/٦ فهم ودراسة الرقابة الداخلية من قبل المراجع

يمكن استعراض عملية الفهم والدراسة للرقابة الداخلية من قبل المراجع من خلال النقاط التالية:

- طبيعة الفهم للرقابة الداخلية.
- إجراءات استيعاب فهم الرقابة الداخلية.
- توثيق الفهم للرقابة الداخلية.

#### ١/٤/٦ طبيعة الفهم للرقابة الداخلية

يستطيع المراجع من خلال فهمه لنظام الرقابة الداخلية الحصول على معلومات تعتبر أساس تخطيط عملية المراجعة، ولذا فإن المعايير المهنية ألزمت المراجع بضرورة القيام بخطوات تمكنه من الفهم الكافي لمكونات الرقابة الداخلية وبالتالي يمكنه تخطيط عملية المراجعة بشكل سليم، وذلك عن طريق القيام بإجراءات معينة لفهم تصميم وتشغيل الأنشطة الرقابية ذات الصلة بعملية المراجعة.

وتعتبر مرحلة فهم الرقابة الداخلية ذات أهمية للمراجع وذلك للأسباب التالية:

- ١- معرفة مدى إمكانية القيام بعملية المراجعة، فحصول المراجع على معلومات مقنعة متعلقة بأمانة وسلوك الإدارة وبطبيعة ومحتوى السجلات المحاسبية تجعله مطمئناً لكفاءة وفعالية أدلة المراجعة الموجودة، وإذا وجد معلومات مغايرة عن أمانة الإدارة وسلوكها نحو إعداد القوائم المالية وتصرفاتها غير المرضية تجاه المراجعين وأداء الرقابة الداخلية، فإنه قد ينسحب من عملية المراجعة.

- ٢- تحديد أنواع البيانات التي من المتوقع أن تحتوي على أخطاء وتحريفات جوهرية.
  - ٣- دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر التحريفات والأخطاء الجوهرية.
  - ٤- تصميم اختبارات المراجعة التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات المراجعة التحليلية.
- ويجب على المراجع أن يكون لفهمه للرقابة الداخلية في إطار المكونات الخمسة للرقابة عند كل عملية مراجعة، ويكون محتوى الفهم لتلك المكونات متوقفاً على مراعاة العوامل التالية:

- حكم المراجع الشخصي وتقديراته للأهمية النسبية.
- حجم المنشأة وطبيعة أعمالها.
- خصائص الهيكل التنظيمي وطبيعة ملكية المنشأة.
- التعقيد والتداخل في أنشطة المنشأة.
- المتطلبات القانونية والرقابية ذات الصلة بالمنشأة.

وعلى المراجع إدراك أن مكونات الرقابة الداخلية قد لا تكون هي نفسها في المنشآت الصغيرة، ومع ذلك قد يوجد لدى هذه المنشآت ثقافة وقيم تركز على النزاهة والأمانة والكفاءة ومشاركة أصحاب المنشأة في الأعمال الهامة، كتوقيع الشيكات وفحص مطابقات حسابات البنوك، واعتماد الائتمان ومراقبة أرصدة العملاء واعتماد شطب الديون المشكوك في تحصيلها، وأن مثل هذه الممارسات في المنشآت الصغيرة تقلل من الحاجة إلى الأنشطة الرقابية التفصيلية للمنشآت الكبيرة.



## مراحل فهم الرقابة الداخلية

يتم فهم الرقابة الداخلية من خلال فهم مكوناتها وذلك على النحو التالي:

١- فهم ودراسة بيئة الرقابة: فالفهم الكافي لبيئة الرقابة والعناصر التي تتضمنها، يجعل المراجع يعرف اتجاهات مجلس الإدارة، وإدارة المنشأة وإدراكهم وتصرفاتهم نحو بيئة الرقابة، وأن ينصب اهتمام المراجع على الجوهر وليس على الشكل، فمثلاً، يسعى المراجع للتأكد ما إذا كان هناك إجراء رقابي معين يستطيع أن يمنع أو يكتشف ويصحح الأخطاء والتحريفات الجوهرية في أرصدة الحسابات، ولا ينصب الاهتمام على شكل هذا الإجراء الرقابي. أي أن الاهتمام يتركز في حاجتين، في تصميم الإجراء الرقابي، وفي تطبيق وتنفيذ هذا الإجراء في الواقع.

٢- فهم ودراسة تقدير المخاطر، ويسعى المراجع لمعرفة تقدير المنشأة للمخاطر وكيفية تصرف المنشأة تجاه المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المعرفة كيفية تقدير الإدارة لهذه المخاطر وتقدير مدى أهميتها واحتمالات حدوثها والربط بينها وبين التقارير المالية.

٣- فهم ودراسة أنشطة الرقابة: ويقتصر فهم المراجع على مدى وجود أو غياب أنشطة (إجراءات) رقابية معتمداً على فهمه للمكونات الأخرى، وتحديد ما إذا كان من الضروري القيام بإجراءات إضافية للحصول على فهم لأنشطة الرقابة، وفيما يتعلق بالمنشآت الصغيرة قد يجد المراجع انعدام لبعض أنشطة الرقابة أو حتى عدم فاعليتها، ويرجع السبب في ذلك لقلة الموظفين، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بوضع تقدير مرتفع لمخاطر الرقابة الداخلية.

٤- فهم ودراسة المعلومات والاتصال: ويهدف المراجع في هذه المرحلة إلى المعرفة الكافية بنظام المعلومات المحاسبي وبالتالي عليه تحديد:

- الأنواع الرئيسية لعمليات المنشأة وكيف تبدأ تلك العمليات.
- ما هي السجلات المحاسبية الموجودة وما هي طبيعتها.
- كيفية سير العمليات من البداية حتى تسجيلها في القوائم المالية بما في ذلك محتوى وطبيعة استخدام الحاسب الآلي.
- طبيعة وتفاصيل إعداد التقارير المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية.
- ٥- فهم ودراسة مرحلة المتابعة والتقييم: يسعى المراجع لمعرفة السياسات التي تستخدمها المنشأة لمتابعة وتقييم مكونات الرقابة الداخلية، وكيفية استخدام تلك السياسات في تعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة، ويعتبر أسلوب المناقشة والاستفسار مع الإدارة هي الطريقة الشائعة في الحصول على هذا الفهم.

## ٢/٤/٦ إجراءات فهم ودراسة الرقابة الداخلية

هناك عدد من الإجراءات التي يستخدمها المراجع للحصول على معرفة كافية عن تصميم إجراءات الرقابة ووضعها موضع التنفيذ لكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية وذلك كما يلي:

- ١- خبرة المراجع من أعمال المراجعة السابقة لنفس المنشأة.
- ٢- الاستفسار من المشرفين والموظفين في المستويات الإدارية والإشرافية الملائمة.
- ٣- فحص مستندات وسجلات المنشأة، مثل المستندات الأصلية ودفاتر اليومية والأسناد.
- ٤- ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة.



- ٥- الإطلاع على دليل سياسة المنشأة ونظمها، مثل الإطلاع على دليل النظام المحاسبي والخارطة التنظيمية.
- وتختلف دراسة الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة في الواقع العملي من عميل إلى آخر، فعندما يكون العميل منشأة صغيرة، فإن كثير من المراجعين يحصلون على مستوى واحد من الفهم الفعال لتحديد كل من:
- (أ) ما إذا كانت القوائم المالية قابلة للمراجعة.
- (ب) تقييم بيئة الرقابة المتعلقة باتجاه وميول الإدارة.
- (ج) تحديد كفاءة النظام المحاسبي للعميل.
- (د) غالباً لأسباب عدم الكفاءة يتم تجاهل الرقابة الداخلية ويفترض أن مخاطر الرقابة تكون عند حدها الأقصى، وبالتالي تصبح مخاطر الاكتشاف عند مستوى منخفض.

#### ٢/٤/٦ طرق توثيق الفهم للرقابة الداخلية

هناك ثلاثة أساليب شائعة تستخدم في عملية توثيق الفهم للرقابة الداخلية، وتختلف نوعية التوثيق باختلاف حجم المنشأة وتعقد طبيعتها ونشاطها، وتتمثل هذه الأساليب في قائمة الاستبيان، وخرائط التدفق، والتقرير الوصفي. وفيما يلي توضيح لهذه الأساليب:

#### ١/٣/٤/٦ التقرير الوصفي

طبقاً لهذا الأسلوب، يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من

أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المنشأة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب، لكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة.

لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيق في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث نظام الرقابة بسيط ومحدود ويسهل تتبع الإجراءات وحيث الشرح غير مطول، كما يمكن استخدامه إذا كانت المنشأة جديدة على المراجع ولا يعرف الكثير عن طبيعة نشاطها. ويكتفي بعض المراجعين بالحصول على وصف للخصائص الرئيسية للرقابة الداخلية للوظائف الكبيرة مثل المبيعات، المشتريات، التحصيل النقدي ... الخ.

#### ٢/٣/٤/٦ خرائط التدفق

يمكن توثيق فهم الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معبراً عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها)، والمستندات التي تعد في كل خطوة، والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها) ويمكن أن يضاف على الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الوصف

التفصيلي المكتوب للنظام، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتوثيق الفهم للرقابة الداخلية.

وعند إعداد هذه الخرائط يجب مراعاة ما يلي:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم.
- إذا لم تكن الخريطة واضحة تماماً، يكون إضافة معلومات في أسفلها لزيادة الإيضاح.
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده) والجهة التي يرسل إليها.

#### ٣/٣/٤/٦ قائمة الاستبيان

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة، ثم توزع على العاملين لتلقي الردود عليها، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء، يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط، وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" قد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية، وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداماً بين المراجعين، لما تحققه من مزايا عديدة أهمها:

- أ- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهتم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
  - ب- إمكانية استخدام مبدأ التمييط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
  - ج- يمكن إعداد قائمة استبيان نموذجية لتتناسب مع كل نوع من أنواع المنشآت، فتوفر بذلك وقت المراجع الذي كان سيضيع في إعداد قائمة لكل منشأة على حدة.
  - د- يلقي استخدام قائمة الاستبيان قبولاً عاماً من العملاء بدلاً من أسلوب الاستفسارات وإلقاء الأسئلة عليهم والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مساءلة أو أن المراجع يسعى للإيقاع بهم.
  - هـ- يؤدي وجود قائمة تحوي جميع الأسئلة الضرورية إلى تجنب السهو عن بعض العناصر أو إهمال الحصول على معلومات قد تكون هامة لتقويم النظام.
- ومع ذلك يباب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المنشآت ذات النشاط المتشابه، وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمنشأة؛ كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام، وبالرغم من هذه العيوب، فلا زال استخدامها يلقي قبولاً عاماً في كل مكان.
- وفيما يلي نموذج لقائمة الاستبيان لبعض أوجه نشاط المنشأة:



نموذج قائمة استبيان لتوثيق فهم الرقابة الداخلية

م	الأسئلة	نعم	لا	غير ملانم	ملاحظات
١	<b>المدفوعات</b> هل تتم جميع المدفوعات - باستثناء المبالغ الصغيرة - بواسطة شيكات ؟				
٢	هل يحظر على المسؤولين عند توقيع الشيكات أداء الوظائف التالية ؟ - إعداد مذكرات تسوية حسابات البنوك. - استلام النقدية من العملاء. - إعداد كشوف الأجور. - اعتماد الديون المدومة والخصومات والمسموحات. - إمساك دفتر الأستاذ العام. - القيد في دفتر يومية المشتريات. - الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين.				
٣	هل حددت إدارة المنشأة الموظفين الذين لهم سلطة التوقيع على الشيكات ؟				
٤	هل يتطلب الأمر وجود توقيعين مختلفين على الشيكات ؟				
٥	هل تحفظ كموب الشيكات غير المستعملة في مكان أمين في عهدة موظف مسؤول ؟				
٦	إذا كان الأمر كذلك، هل يحظر على هذا الموظف التوقيع على الشيكات ؟				
٧	هل تعطي المنشأة حق التوقيع على الشيكات لموظفين لا علاقة لهم بالقيد بالدفاتر المحاسبية ؟				

م	الأسئلة	نعم	لا	غير ملانم	ملاحظات
٨	هل الشيكات مرقمة ترقبياً مسلسلاً ؟				
٩	هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها ؟				
١٠	هل هناك حظر بتحرير شيكات على بياض ؟				
١١	هل تحفظ الشيكات الملفاة في ملف خاص ؟				
١٢	هل ترفق المستندات المؤيدة للصرف مع الشيك عند تقديمه للمسؤول عند التوقيع ؟				
١٣	هل يقوم الموظف المسؤول عن توقيع الشيك بفحص المستندات المؤيدة للصرف قبل التوقيع على الشيك ؟				
١٤	وهل يتم التأشير على مستندات الصرف جميعها بما يفيد تحرير الشيك ؟				
١٥	هل يتم الحصول على إيصالات من المستفيدين عن الشيكات المرسلة إليهم ؟				
١٦	هل تخضع الشيكات المعلقة منذ فترة طويلة لفحص وتسوية بمعرفة موظف مسؤول ؟				
١٧	هل تستخدم المنشأة آلة التوقيع على الشيكات ؟				
١٨	إذا كان الأمر كذلك: - هل تعطى الآلة عدد الشيكات الموقعة بواسطتها ؟ - هل يقارن العدد الظاهر بالآلة يومياً مع عدد الشيكات التي تم تحريرها فعلاً والمحددة عن طريق تسلسل أرقام الشيكات ؟				
١٩	<b>البيعيات</b> - هل تخضع طلبات العملاء للفحص والموافقة من قبل:				



م	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
١	قسم المبيعات أو أوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان ؟				
٢	هل تستخدم إخطارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاماً متسلسلة مسبقاً ؟				
٣	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: أ- الكميات الواردة بها ؟ ب- الأسعار المستخدمة ؟ ج- العمليات الحسابية ؟				
٤	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من العملاء ؟				
٥	هل تعالج البضائع المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟				
٦	هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم الحسابات وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
٧	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبصورة مماثلة للمبيعات العادية للعملاء: أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- المبيعات الخردة والسلع التالفة ؟ ج- المبيعات النقدية ؟				
٨	هل يمكن مطابقة ربط وحدات المبيعات مع وحدات المشتريات أو الإنتاج والمخزون ؟				

## ٥/٦ تقدير مخاطر الرقابة الداخلية Assessment of Control Risk

سبق أن ذكرنا أن مخاطر الرقابة الداخلية يقصد بها فشل الرقابة الداخلية في منع حدوث الأخطاء والتعريفات الجوهرية أو كشفها وتصحيحها عند حدوثها، فكلما زادت قوة وفاعلية الرقابة الداخلية كلما انخفضت مخاطر الرقابة الداخلية والعكس.

وتقدير المراجع لمخاطر الرقابة الداخلية يساعده في تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال استخدام نموذج مخاطر المراجعة السابق ذكره في الفصل الخامس، ويشير مصطلح تقدير مخاطر الرقابة الداخلية في معيار المراجعة الأمريكي (SAS 78) إلى عملية تقييم فاعلية هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة في منع أو اكتشاف التلاعب والأخطاء ذات التأثير الهام على القوائم المالية.

ولتقدير مخاطر الرقابة الداخلية يقوم المراجع بالخطوات التالية:

- وضع تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة.
- القيام باختبارات الرقابة (اختبارات الالتزام).
- إعادة النظر في تخفيض مخاطر الرقابة.
- تحديد مخاطر الاكتشاف وتصميم الاختبارات الأساسية.

## ١/٥/٦ وضع تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة

### Preliminary Assessment of Control Risk

يقوم المراجع بعد فهم ودراسة الرقابة الداخلية بوضع تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة على مستوى كل رصيد حساب، أو على مستوى كل نوع من أنواع العمليات الرئيسية للمنشأة والمتمثلة في الآتي:

- دورة الإيرادات، وتشمل كل ما يتعلق بالمبيعات والتحصيل.
- دورة المشتريات، وتشمل كل ما يتعلق بالمشتريات والمدفوعات.
- دورة الإنتاج، وتشمل أعمال التخزين والإنتاج.
- دورة الأجور والمرتببات، وتشمل كل ما يتعلق بالعمالة من التعيين حتى صرف المستحقات.
- دورة التمويل، وتشمل كل ما يتعلق بأعمال التمويل من قروض وتسهيلات وعقود ... الخ.

ويتم تقدير مخاطر الرقابة لكل التأكيدات المتعلقة برصيد الحساب الواحد أو لكل دورة عمليات، وتتمثل هذه التأكيدات في تأكيد الوجود، الملكية، الحقوق والالتزامات، التقييم، والعرض والإفصاح، وذلك من خلال التأكد من وجود السياسات والإجراءات الرقابية التي لها تأثير هام وكبير على الوفاء بمتطلب كل تأكيد من التأكيدات السابقة.

فمثلاً لتقدير مخاطر الرقابة الداخلية لحساب المخزون يستلزم تقدير مخاطر الرقابة على مستوى وجود المخزون، ملكية المخزون، تقييم المخزون، حقوق الغير على المخزون، الإفصاح عن المخزون، وذلك من خلال التأكد من وجود سياسات وإجراءات رقابية تحقق وتفي بمتطلب تأكيد الوجود، والملكية، والتقييم ... الخ.

وبالتالي يمكن التعرف على نواحي القصور والضعف في الإجراءات الرقابية وتقدير هذه المخاطر ويمكن التعبير عن تلك المخاطر في صورة كمية كنسبة مئوية ٢٠٪، ٥٠٪، ٨٠٪، ١٠٠٪، أو في صورة غير كمية مثل منخفض، متوسط، مرتفع، الحد الأقصى.

وهناك عدد من الأسباب التي قد تجعل المراجع يلجأ إلى وضع تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة عند الحد الأقصى (١٠٠٪) لبعض أو لكل التأكيدات السابقة إذا توصل من خلال عملية الفهم إلى:

- ١- احتمال عدم وجود سياسات وإجراءات رقابية تتعلق بأحد التأكيدات.
- ٢- أو أن تلك السياسات والإجراءات الرقابية كانت غير فعالة.
- ٣- أو أن عملية التأكد من فعالية هذه السياسات والإجراءات مكلفاً وغير مجدي اقتصادياً، حيث يتطلب جهداً ووقت أكبر مما لو أن الفحص كان عند مستوى الحد الأقصى للمخاطر.

أما في حالة اتخاذ المراجع قراراً بجعل مخاطر الرقابة المقدرة عند مستوى أقل من الحد الأقصى (أقل من ١٠٠٪)، فإن عليه أن يدعم وجهة نظره هذه من خلال:

(أ) تحديد الإجراءات الرقابية التي من المحتمل أن تمنع أو تكتشف الأخطاء والتحريفات الجوهرية المتعلقة بتأكيدات معينة.

(ب) القيام ببعض الاختبارات الرقابية التي تؤكد فعالية تلك الإجراءات الرقابية. مع ضرورة إدراك المراجع لشكل العلاقة بين إجراءات الرقابة وتأكيد معين، فإذا كانت العلاقة غير مباشرة قلّت فعالية هذا الإجراء في تخفيض مخاطر الرقابة لذلك التأكيد، والعكس، فمثلاً، قيام مدير المبيعات بفحص حركة المبيعات لمراكز التوزيع في المناطق له علاقة غير مباشرة بتأكيد "اكتمال" إيرادات المبيعات، وبالتالي فإن هذا الإجراء الرقابي أقل فعالية في تقليل مخاطر الرقابة لذلك التأكيد، مقارنة بالإجراء الرقابي المتمثل بقيام مدير المبيعات بمطابقة مستندات الشحن بفواتير البيع والذي يعتبر له علاقة مباشرة بتأكيد "الاكتمال" لإيرادات المبيعات.

## ٢/٥/٦ القياس باختبارات الرقابة (اختبارات الالتزام) Tests of Control

تركز اختبارات الرقابة على مدى فاعلية التصميم والتنفيذ للإجراءات والسياسات الرقابية، فاختبارات الرقابة المتعلقة بفاعلية التصميم تتمثل في التأكد من أن الإجراءات الرقابية قد تم تصميمه بطريقة مناسبة لمنع أو اكتشاف حالات الغش والأخطاء ذات التأثير الجوهري على تأكيدات معينة للقوائم المالية، ويعتمد المراجع في ذلك على بعض الإجراءات منها:

- ١- الاستفسار من موظفي المنشأة المختصين.
  - ٢- فحص المستندات والسجلات والتقارير، مثل التحقق من أن عملية معينة قد تم التصريح بها أو اعتماد إحدى التسويات.
  - ٣- فحص أدلة قيام الإدارة بدراسة أو اعتماد بعض الأمور مثل محاضر اجتماعات الإدارة التي تعتمد فيها النتائج المالية وتتخذ فيها قرارات تصحيحية.
  - ٤- ملاحظة تطبيق الإجراءات الرقابية المعينة وإعادة القيام ببعض الإجراءات مثل تسوية حسابات البنوك للتأكد من أن المنشأة قد قامت بها بطريقة صحيحة..
  - ٥- في حالة المنشآت التي لها هيكل رقابة معقد، فإنه يمكن للمراجع أن يستخدم خرائط التدفق وقوائم الاستبيان في إجراء الاختبارات الرقابية لعملية التصميم.
- وعندما تكون اختبارات الرقابة متعلقة بالتأكد من فاعلية التنفيذ للإجراءات الرقابية، فإن على المراجع أن يركز على:

- كيفية تطبيق الإجراءات الرقابية.
  - مدى الثبات في تطبيق الإجراءات.
  - من قام بتطبيق الإجراءات الرقابية.
- ومن خلال هذه الإجراءات يصل المراجع إلى رأي بخصوص المستوى المناسب لمخاطر الرقابة المقدرة.

## مثال (١)

وضح كيفية التحقق من مدى فاعلية الإجراءات الرقابية على معاملات المدفوعات النقدية.

## الحل

يجب على المراجع أن يقوم بإجراء اختبارات الرقابة للتأكدات التالية:

- تأكيد الحدوث.
- تأكيد الاكتمال.
- تأكيد التقييم.

ويتم ذلك على النحو التالي:

- ١- التأكد من فاعلية الإجراءات الرقابية المتعلقة بتأكيد الحدوث
- ١- القيام باختبار عينة من معاملات المدفوعات النقدية من يومية المدفوعات والتأكد من وجود الآتي:
- صورة من الشيك المدفوع.



- تصديق أمر الدفع والمستندات الداعمة.

٢- مقارنة التوقعات على صورة الشيك مع قائمة التوقعات المعتمدة.

٣- فحص حواظ الدفع والمستندات الداعمة لختم الدفع " دفعت " .

٤- ملاحظة فصل مهام التصديق على الدفع من مهام توقيع الشيكات.

ب- التأكد من فعالية الإجراءات الرقابية المتعلقة بتأكيد الاكتمال

٥- فحص الأدلة عن استخدام شيكات مرقمة مسبقاً واستخدامها

تتابعياً مع مقارنة ذلك بيومية المدفوعات.

٦- ملاحظة عملية مناولة وحفظ الشيكات غير المستخدمة.

ج- التأكد من فعالية الإجراءات الرقابية المتعلقة بتأكيد التقييم

٧- للمعاملات التي تم اختيارها في (١) أعلاه يتم فحص الأدلة فحصاً

مستقلاً لتوافق تفاصيل الشيكات مع المستندات الداعمة واختبار

ذلك عن طريق إعادة التطبيق.

٨- اختبار عينة من التواريخ وفحص الأدلة والتأكد توافق إجمالي

الشيكات المصدرة مع القيودات في يومية المدفوعات والقيام

باختبارها أيضاً عن طريق إعادة التطبيق.

٩- فحص مطابقات حسابات البنوك المعدة من قبل أشخاص مستقلين

عن الذين لديهم مسئوليات مناولة النقدية.

٢/٥/٦ إعادة النظر في تخفيض مخاطر الرقابة

عندما يعتقد المراجع أن مخاطر الرقابة المقدرة سابقاً ممكن تخفيض مستواها لبعض التأكيدات، مثلاً كانت المخاطر عند مستوى ٨٠٪ وقرر أن تكون عند مستوى ٦٠٪، فإنه يجب عليه الحصول على أدلة إضافية تدعم ملائمة إجراءات الرقابة، وذلك بفحص ودراسة بعض إجراءات الرقابة الإضافية واختبار مدى الالتزام بها. وقد يكون قرار التخفيض ضرورياً لضمان أداء عملية المراجعة بطريقة اقتصادية، ويجب على المراجع عند اتخاذ القرار عملية الموازنة بين تكاليف إجراء اختبارات الرقابة والوفر الذي ينتج من تخفيض الاختبارات الأساسية نتيجة خفض مخاطر الرقابة الداخلية.

٤/٥/٦ تحديد مخاطر الاكتشاف وتصميم الاختبارات الأساسية

بناءً على تقديرات المراجع للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر المراجعة المقبولة فإنه يحدد مخاطر الاكتشاف بالنسبة لكل حساب من الحسابات ولكل نوع من أنواع العمليات، من خلال استخدام المعادلة التالية:

مخاطر المراجعة المقبولة

مخاطر الاكتشاف = المخاطر الضمنية × مخاطر الرقابة الداخلية

فمثلاً، كانت مخاطر المراجعة المقبولة عند مستوى ٥٪، والمخاطر الضمنية لحساب الذمم المدينة عند مستوى ٨٠٪، وأن تقديره لمخاطر الرقابة الداخلية لهذا الحساب كانت ٦٠٪.

$$\text{مخاطر الاكتشاف} = \frac{٥\%}{٨٠\% \times ٦٠\%} = \frac{٠,٠٥}{٠,٦ \times ٠,٨} = ١٠,٤\%$$

وبناء على تقدير المراجع لمخاطر الاكتشاف يستطيع المراجع أن يحدد ويصمم الاختبارات الفعالة لفحص الحسابات وتشمل هذه الاختبارات اختبارات تفاصيل العمليات واختبارات تفاصيل الأرصد والإجراءات التحليلية.

#### مثال (٢)

وضح كيفية قيام المراجع باختبارات تفاصيل الأرصد، المتعلقة بتقييم رصيد حساب النقدية في البنوك في ظل مستويات مختلفة لمخاطر الاكتشاف.

#### الإجابة

تركز اختبارات تفاصيل الأرصد في الحصول على أدلة إثبات تؤيد رصيد حساب النقدية ولا تركز على فحص قيود اليومية التي ينتج عنها الرصيد، ولذا، يطلب المراجع من البنك تأكيد رصيد العميل من خلال أسلوب المصادقات، وفيما يلي توضيح لكيفية القيام باختبار تفاصيل الرصيد في ظل مستويات مختلفة لمخاطر الاكتشاف المتعلقة بتقييم رصيد النقدية في البنوك:

م	مستوى مخاطر الاكتشاف	اختبار تفاصيل الرصيد
١	مرتفعة	الإطلاع على مطابقات حسابات البنوك التي أعدها العميل والتحقق من دقتها الحسابية.
٢	متوسطة	فحص مطابقات البنوك التي أعدها العميل والتحقق من بنود المطابقة الرئيسية والدقة الحسابية للمطابقة.
٣	منخفضة	القيام بإعداد مطابقة حسابات البنوك مستخدماً كشوف الحسابات المتحصل عليها مباشرة من البنك والقيام بفحص بنود المطابقة الرئيسية والدقة الحسابية.
٤	منخفضة جداً	الحصول على كشوف الحسابات مباشرة من البنك والقيام بإعداد مطابقة حسابات البنوك وفحص كل بنود المطابقات والدقة الحسابية.

ويلاحظ أنه عندما تكون مخاطر الاكتشاف مرتفعة، يستخدم المراجع المستندات المعدة داخلياً ويقوم بأداء إجراءات مراجعة محدودة، وعلى صعيد آخر عندما تكون مخاطر الاكتشاف منخفضة، يستخدم المراجع المستندات (توثيق) من مصادر خارجية ويقوم بأداء إجراءات معينة.

#### ٦/٦ التبليغ عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية

عندما ينتهي المراجع من دراسة فهم الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات الرقابية واختبارات التحقق، يصبح ملماً بنواحي الضعف والقصور في الرقابة الداخلية، وبالتالي يصبح ملزماً أن يقوم بتبليغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة أو أي طرف ثالث ذات علاقة بالحالات المكتشفة التي تمثل نقاط ضعف جوهرية في تصميم الرقابة الداخلية أو في تطبيق وتنفيذ الرقابة الداخلية في أي مكون من مكوناتها الخمسة.

وتبليغ الإدارة أو لجنة المراجعة قد يكون في شكل تقرير مكتوب وقد يكون التبليغ شفوياً عندما يرى المراجع أن ذلك مناسباً، وعليه توثيق هذا التبليغ الشفوي في أوراق عمل المراجعة، وتؤثر عدد من العوامل في تصنيف نقطة معينة كضعف يجب التبليغ عنها، ومن هذه العوامل ما يلي:

- حجم المنشأة.
- مدى التعقيد في عمليات المنشأة.
- هيكل المنشأة التنظيمي وطبيعة ملكيتها.

وعند التقرير أو التبليغ عن حالات الضعف يجب أن يشير المراجع إلى النواحي الآتية:

١- أن هدف المراجعة هو إبداء الرأي الفني في القوائم المالية وليس الإدلاء بتأكيد عند الرقابة الداخلية.

٢- أن يكون هناك قيود على توزيع هذا التقرير.

٣- أن يقوم بتعريف الحالة التي يجب التبليغ عنها.

#### ١/٦/٦ حالات الضعف التي يجب الإبلاغ عنها

هناك عدد من الحالات التي يجب الإبلاغ عنها والتي تم اكتشافها من قبل المراجع أثناء فهمه ودراسته للرقابة الداخلية وتأديته لاختبارات الرقابة، ومن هذه الحالات على سبيل المثال ما يلي:

#### ١/٦/٦ أ نقاط الضعف في تصميم الرقابة الداخلية

١- ضعف في التصميم العام للرقابة الداخلية، مثل عدم وجود لجنة مراجعة أو إدارة مراجعة داخلية فعالة.

٢- غياب اعتماد وفحص المعاملات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية.

٣- إجراءات غير كافية لتحليل المعاملات المالية والتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية.

٤- غياب إجراءات الرقابة الملائمة لنوع ومستوى المعاملات المختلفة مثل المبيعات الآجلة والمشتريات واقتناء الأصول الثابتة.

٥- عدم كفاية إجراءات حماية الأصول من التلف والضياع والسرقة وسوء الاستخدام.

٦- هناك أدلة وقرائن عن فشل نظام المعلومات من إخراج تقارير متناسقة مع أهداف المنشأة.

#### ١/٦/٦ ب الفشل في تنفيذ الرقابة الداخلية

١- أدلة وقرائن عن فشل إجراءات رقابية محددة في منع واكتشاف تحريفات في المعلومات المحاسبية.

٢- أدلة وقرائن عن سوء تطبيق إجراءات الرقابة المعتمدة.

٣- أدلة وقرائن عن الفشل في حماية الأصول من التلف والضياع والسرقة وسوء الاستخدام.

٤- أدلة وقرائن عن إبطال متعمد للرقابة الداخلية لمن لهم الصلاحية، لدرجة عدم تحقيق أهداف المنشأة.

٥- أدلة وقرائن عن عدم أداء مهام تعتبر من صميم الرقابة الداخلية، مثل عمل مطابقات حسابات البنوك أو عدم ملائمة وقتية إعدادها.

٦- أدلة وقرائن عن سوء تطبيق المبادئ المحاسبية.

٧- أدلة وقرائن عن تضليل المراجع الخارجي بواسطة موظفي المنشأة.

٨- أدلة وقرائن عن عدم أهلية الإدارة أو الموظفين لأداء مهامهم بكفاءة.

#### ١/٦/٦ ج عوامل أخرى

١- انعدام الحد الأدنى للوعي الرقابي في المنشأة.

٢- الفشل في متابعة وتصحيح نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.



- أدلة وقرائن عن وجود معاملات مهمة ومكثفة لأطراف ذات علاقة ولكن غير منصح عنها.
- أدلة وقرائن عن التحيز وعدم الموضوعية من قبل المسؤولين في القرارات المالية والمحاسبية.

## الفصل السابع

# أدلة الإثبات في المراجعة

## الفصل السابع

### أدلة الإثبات في المراجعة

### Audit Evidence

#### الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على:

- (١) استيعاب مفهوم وطبيعة أدلة الإثبات في المراجعة.
- (٢) معرفة علاقة تأكيدات الإدارة بأدلة الإثبات.
- (٣) تمييز أدلة الإثبات من حيث كفايتها وصلاحيتها.
- (٤) معرفة أنواع أدلة الإثبات في المراجعة ومصادرها.
- (٥) كيفية الحصول على أدلة إثبات المراجعة.
- (٦) استخدام إجراءات المراجعة المختلفة في جمع أدلة الإثبات.
- (٧) التفرقة بين أدلة الإثبات الإلكترونية وأدلة الإثبات التقليدية.

## ١/٧ مفهوم وطبيعة أدلة الإثبات في المراجعة

## Concept and Nature of Audit Evidence

تعتبر أدلة الإثبات المحور الأساسي الذي تقوم عليه عملية المراجعة، حيث تطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساساً معقولاً لرأي المراجع في القوائم المالية محل الفحص.

وقد نص معيار المراجعة الدولي رقم (٥٠٠) على أنه يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني.

ويقصد بأدلة الإثبات "كل المعلومات المستخدمة بواسطة المراجع في الوصول إلى استنتاجات تكون أساساً لرأيه المهني، وتشمل السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى المؤيدة للقوائم المالية".

وتتكون أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية وكافة المعلومات المساعدة المتاحة للمراجع، حيث يندرج ضمن أدلة الإثبات كل من دفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام والمساعدة والسجلات المحاسبية الأخرى كحسابات التكاليف، وأوراق العمل الخاصة بالتسويات الجردية، ولا يعتبر وجود هذه السجلات والدفاتر كاف في حد ذاته ليكون دليلاً للإثبات ولكن يجب أن تتوفر فيها العناية ودقة صحة البيانات التي تتضمنها.

وإلى جانب السجلات والدفاتر السابقة توجد أدلة إثبات مؤيدة للعمليات، مثل الشيكات والفواتير والعقود ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والمصادقات والبيانات

والمعلومات التي يمكن الحصول عليها عن طريق الاستفسارات والملاحظات والتفتيش والفحص.

ويقوم المراجع باختيار البيانات المحاسبية الأساسية عن طريق التحليل والمراجعة، وتتبع إجراءات العمليات المحاسبية وإجراءات توزيع المصروفات وإعداد التسويات الجردية، وذلك لمعرفة مدى الترابط في تكامل السجلات المحاسبية.

وبغض النظر عن كمية الأدلة ونوعيتها، فإن المراجع ليس في استطاعته على الإطلاق الاقتناع دون أي بادرة شك بعدالة القوائم المالية بصورة كلية. فالأدلة التي يجمعها المراجع تعتبر عادة قرائن وليست أدلة قاطعة لا يرقى إليها الشك، وبالرغم من أن المراجع لا يستطيع التخلص من الشك بصورة كلية بالنسبة لكل بند من بنود القوائم المالية، وإذا كان لديه شك في أحد البنود الجوهرية فإن عليه الحصول على أدلة إضافية لإزالة هذا الشك، فإذا لم يستطع إزالة هذا الشك، فإن عليه أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.

## ٢/٧ تأكيدات الإدارة وعلاقتها بأدلة الإثبات

تعتبر تأكيدات الإدارة جزءاً من مفردات القوائم المالية ويقوم المراجع بالتحقق من صحة هذه التأكيدات وذلك على النحو التالي:

## ١/٢/٧ - التأكيد عن الوجود أو الحدوث Existence or Occurrence

يسعى المراجع إلى التحقق من أن كافة الأصول ذات الطبيعة المادية والظاهرة بالقوائم المالية، مثل المباني والأراضي والآلات والمعدات والنقدية والمخزون موجودة فعلاً لدى المنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية، كما يتحقق من وجود كافة الالتزامات كالقروض والدائنون وأوراق الدفع الظاهرة أرصدها في القوائم المالية.



## ٢/٢/٧- التأكيد عن الشمول Completeness

يتطلب تحقيق هذا الهدف قيام المراجع بالتحقق من أن كافة العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المنشأة، وذلك عن طريق التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها أرصدة حسابات القوائم المالية، بالإضافة إلى فحص وتقويم الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشأة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، ولاشك أن وجود نظام رقابة قوى وفعال يوفر دليل ملائم على توافر الصحة والشمولية للعمليات المالية.

## ٣/٢/٧- التأكيد حول الحقوق والالتزامات Rights and Obligations

يتحقق المراجع من ملكية المنشأة للأصول المسجلة بالدفاتر والظاهر أرصدها في قائمة المركز المالي، عن طريق فحص المستندات الدالة على هذه الملكية، فعلى سبيل المثال الاطلاع على صكوك ملكية الأصول وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون.

كما يتحقق المراجع من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر بعدة وسائل، فعلى سبيل المثال يتحقق من أن حسابات الدائنين الظاهرة بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين من خلال المصادقات، ويتحقق من صحة أرصدة القروض عن طريق الاطلاع على العقود الخاصة بالقروض.

## ٤/٢/٧- التأكيد عن التقييم Valuations

يسعى المراجع إلى التحقق من صحة تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية عن طريق فحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود وفواتير البيع وإذا كان الأصل الثابت

قابلاً للإهلاك كالألات والمعدات والمباني يقوم بفحص طرق الإهلاك المستخدمة وتقويم مدى ملائمتها لطبيعة الأصل، وفيما يتعلق بالأصول المتداولة فهي تقوّم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، أو تقوّم بسعر التكلفة دائماً مع تكوين مخصص هبوط أسعار في حالة انخفاض سعر السوق عن سعر تكلفة هذه الأصول ويظهر مطروحا من الأصل في قائمة المركز المالي، والتحقق من سعر السوق يختلف من أصل لآخر، فالأوراق المالية يمكن التحقق من أسعارها بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلنة في الصحف المالية، أما قيم السوق للمخزون المتقادم يمكن التحقق منها باللجوء إلى التقديرات المحايدة.

ويقوم المراجع بالتحقق من صحة تقويم الالتزامات بالإطلاع على عقود الارتباط بها وخصم الدفعات النقدية المسددة من قيمتها للوصول إلى القيمة النقدية المطلوب سدادها في تاريخ إعداد القوائم المالية.

## ٥/٢/٧- التأكيد من استقلال الفترة المالية Cutoff

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والمصروفات قد تم تخصيصها على الفترة المالية طبقاً لمبدأ الاستحقاق، ويتطلب ذلك من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت خلال الفترة المالية وحتى نهايتها قد تم تسجيلها خلال الفترة، وأن بعض العمليات التي تخص الفترة السابقة أو التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية، ويتم ذلك بفحص المستندات المؤيدة للعمليات المالية وإعادة حساب بعض القيم والبنود مثل الإهلاك وتحديد كافة المصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة.

## ٦/٢- التأكيد حول العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

يهتم المراجع بالتحقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فعلى سبيل المثال عندما تعرض الإدارة أرصدة حسابات المدنين ومخصص الديون المشكوك فيها بقائمة المركز المالي فهي بذلك تقدم تأكيدات ضمنية بأن أرصدة هذه الحسابات كلها ناتجة من العمليات التجارية وأن مخصص الديون المشكوك فيها المناسب قد تم تحديده، وهنا يسعى المراجع إلى تنفيذ إجراءات المراجعة للتحقق من صحة هذه التأكيدات، ومن ثم فإن المراجع يعني بالتحقق من سلامة عرض كافة عناصر ومكونات القوائم المالية بالإضافة إلى كفاية الإفصاحات المرتبطة بها.

## ٢/٧ تصنيف أدلة الإثبات

يمكن تصنيف أدلة الإثبات من أكثر من زاوية وذلك على النحو التالي:

## ١/٣/٧ تصنيف أدلة الإثبات من حيث كفايتها Sufficiency

تتعلق الكفاية بصفة عامة بمقدار أو حجم أدلة الإثبات الضروري لتدعيم رأي المراجع، ولكون عملية المراجعة تقوم على الاختبارات (استخدام العينات)، فإن التساؤل المطروح ما هو حجم العينة الكافي لتدعيم رأي المراجع بشكل ملائم؟ ومن المتعارف عليه أن قرار تحديد حجم العينة يعتمد إلى حد كبير على التقدير المهني والخبرة الشخصية للمراجع.

ويتأثر الحكم الشخصي للمراجع فيما يتعلق بمدى كفاية الأدلة بالعوامل التالية:

## ١- درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية:

يترتب على فهم ودراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية تحديد كمية الأدلة الواجب جمعها، فكلما كان لنظام الرقابة الداخلية المطبق على عنصر معين قوياً كلما قل خطر حدوث أخطاء أو غش في هذا العنصر وهو ما يطلق عليه بمخاطر الرقابة Control Risk، وبالتالي يقلل المراجع من حجم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في الوصول إلى رأي بخصوص هذا العنصر، والعكس كلما كان نظام الرقابة الداخلية المطبق على عنصر معين ضعيفاً وبه عدد من الثغرات زاد خطر حدوث الغش والتلاعب في هذا العنصر، وكان على المراجع أن يزيد من حجم أدلة الإثبات لتوفير أساس معقول للرأي بخصوص هذا العنصر.

## ٢- مدى الخطورة التي يتعرض لها العنصر موضع الفحص:

بعض العناصر لها قابلية أكثر من غيرها لتكون عرضة لأخطار الغش والتلاعب وهو ما يعرف بالمخاطر الضمنية (الملازم) inherent، فمثلاً عنصراً النقديّة يكون أكثر عرضه لخطر الاختلاس من غيره من العناصر، وبالتالي على المراجع أن يزيد من كمية أدلة الإثبات لتوفير الأساس المعقول لإبداء الرأي حول العنصر.

أما إذا كان العنصر الذي يقوم المراجع بفحصه أقل عرضه لوقوع اختلاس أو تلاعب في رصيده حسابه، فإن المراجع يستطيع أن يكتفي بقدر بسيط من أدلة الإثبات التي تؤيد صحة هذا العنصر. فالاحتمال المنخفض لوجود خطأ أو تلاعب في عنصر العدد والآلات الموضح بالميزانية يجعل المراجع يكتفي بقدر من الأدلة يطمئنه إلى وجود الأصل في تاريخ إعداد الميزانية، وإلى ملكية المنشأة فعلاً لهذا الأصل في هذا التاريخ وأخيراً إلى صحة تقويم هذا الأصل.



## ٣- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص:

هناك بعض العناصر يكون لها تأثير كبير على النتائج النهائية لأعمال المشروع كله، ولذا ينبغي على المراجع أن يزيد من كمية اختباره بالنسبة لهذه العناصر نظراً لأن أي خطأ فيها يكون له تأثير كبير على القوائم المالية. وبذلك يمكن القول بأن الأهمية النسبية تؤثر تأثيراً كبيراً على عناصر الإثبات اللازمة بحيث كلما زادت الأهمية النسبية كلما اقتضى الأمر زيادة كمية الإثبات.

## ٤- تكلفة الحصول على الدليل

يعتمد المراجع على مفهوم التكلفة والعائد عند جمع أدلة الإثبات، بحيث لا تزيد تكاليف جمع أدلة الإثبات عن منافعها المتوقعة بأي حال من الأحوال، فالمراجع يعمل في بيئة تنافسية وعليه أن يسعى إلى تحقيق مهمة المراجعة بكفاءة وفعالية، والاعتماد على أحجام كبيرة لعينات المراجعة يؤدي إلى عدم كفاءة المهمة وزيادة أتعابها، ومن ناحية أخرى يؤدي الاعتماد على أحجام صغيرة لعينات المراجعة إلى عدم كفاية أدلة الإثبات ويعد إهمالاً في ممارسة المهنة، ومن ثم يوازن المراجعة بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات والمنافع المتوقعة منها.

## ٢/٣/٧ تصنيف أدلة الإثبات من حيث إقناعها (الصلاحية) Competence

تشير كلمة الإقناع Competence إلى نوعية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها في استنتاج رأي فني محايد بخصوص العناصر محل الفحص وارتباطها بتحقيق أهداف المراجعة.

ويوجد مجموعة من العوامل التي تؤثر على صلاحية أدلة الإثبات ومدى إقناعها تتمثل في الآتي:

## ١- ملائمة أدلة الإثبات Relevance

تعني ملائمة أدلة الإثبات ارتباطها بتحقيق أهداف المراجعة، فإذا كان هدف المراجع يتمثل في التحقق من وجود المخزون فيمكنه الحصول على دليل إثبات ملائم من خلال جرد المخزون، ومع ذلك فإن هذا الدليل لا يعتبر ملائماً لتحقيق هدف التحقق من ملكية المخزون وصحة تقويمه، ويتطلب الأمر جمع أدلة إثبات أخرى ملائمة للتحقق من ملكية وصحة تقويم المخزون، وكمثال آخر على ملائمة دليل الإثبات تستخدم المصادقات المباشرة مع العملاء للتحقق من وجود حسابات المدنين لأنها توفر دليلاً ملائماً وأكثر إقناعاً، وللتحقق من صحة تقويم هذه الحسابات يتم جمع الحسابات الشخصية ودراسة إمكانية تحصيل كل حساب والسياسات المعلنة للمنشأة؛ بخصوص هذه الحسابات للحصول على أدلة إثبات ملائمة لهدف التحقق من صحة تقويمها.

## ٢- مدى استقلالية مصدر الدليل Independence of Provider

يعتبر الدليل الذي تم الحصول عليه من مصدر خارجي مستقل أكثر إقناعاً من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من داخل منشأة العميل، مثل الشهادات الصادرة من البنوك ومن جهات رسمية مثل السجل العقاري والمصادقات من العملاء، أكثر إقناعاً لدى المراجع من الإجابات التي تم الحصول عليها من الإدارة عن طريق الاستفسارات.

وتعد الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أكثر إقناعاً من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المشروع، إذ في حالة الأدلة الداخلية يمكن أن يحدث تواطؤ بين الموظفين الذين يعدون المستندات، مثل صور فواتير البيع أو صور الإيصالات المعطاة للغير عن مبالغ موردة للمنشأة، في حين هذا الأمر مستبعد أو على الأقل أقل احتمالاً للحدوث في شأن المستندات الخارجية التي تأتي من مشروعات أخرى تتعامل مع



المنشأة ومن إعداد موظفين يصعب التواطؤ معهم مثل فواتير المشتريات والإيصالات التي تتسلمها المنشأة عن مدفوعات للغير.

### ٣- فعالية الرقابة الداخلية للعمليات

تعتبر الأدلة التي تم الحصول عليها في ظل نظام رقابة داخلية يتميز بالقوة والفعالية أكثر إقناعاً من تلك الأدلة التي تم الحصول عليها في ظل نظام رقابة داخلية ضعيف.

### ٤- كيفية الحصول على الدليل

قد يتولى المراجع الحصول على الدليل بنفسه أو عن طريق أحد مساعديه، كما قد يتولى ذلك أحد المسؤولين بالمنشأة، وبالطبع فإن الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أو بواسطة مساعديه تعد أقوى في حجيتها ودلائتها وفي درجة الاعتماد عليها عن تلك التي يحصل عليها المراجع عن طريق الغير وخاصة إدارة المنشأة، فدليل الوجود الفعلي للعنصر الذي يحصل عليه المراجع عند قيامه شخصياً بعملية الجرد أو الإشراف عليه أقوى في تدعيم رأي المراجع عن الشهادات المختلفة التي يحصل عليها من الإدارة كأدلة إضافية لتغطية مسؤوليته.

### ٥- درجة الموضوعية في الدليل

يقصد بموضوعية دليل الإثبات تحرره من التحيز بحيث إذا قام بفحصه أكثر من فرد محايد فإنه يصل إلى نفس النتيجة، فعلى سبيل المثال عندما يهدف المراجع إلى التحقق من ملكية المنشأة للألات والمعدات يقوم بفحص فواتير البائع فضلاً عن المستندات الأخرى التي تؤيد شراء واستلام الألات والمعدات، وتكون هذه المستندات دليل إثبات يتمتع بدرجة عالية من الموضوعية، وسبب ذلك أن هذه المستندات لو تم

فحصها بواسطة مراجعين آخرين فسوف يتوصلون إلى استنتاج نفس الرأي المتعلق بملكية المنشأة للألات والمعدات.

### ٦- توقيت الحصول على الدليل

يعتبر توقيت الحصول على أدلة الإثبات عاملاً هاماً يؤثر على مدى صلاحيتها، فعلى سبيل المثال أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ إعداد القوائم المالية تتوافر لها درجة عالية من الصلاحية وذلك بالمقارنة بأدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من إجراء جرد للمخزون في فترات زمنية أخرى.

### ٣/٢/٧ تصنيف أدلة الإثبات من حيث أنواعها

يمكن تصنيف أدلة الإثبات حسب نوعها إلى الأنواع التالية:

#### ١- الأدلة المادية Physical Evidence

وتقتصر هذه الأدلة على الأصول الملموسة Tangible Assets مثل المباني والآلات والأثاث والمخزون والنقدية وغيرها، ويتم الحصول على هذا الدليل عن طريق الفحص المباشر أو الملاحظة المباشرة.

وهذه الأدلة يتم توثيقها في أشكال متعددة مثل الملخصات التذكيرية للعناصر التي تم فحصها أو ملاحظتها، والصور، والجداول، والخرائط، والعينات الفعلية.

#### ٢- الأدلة المستندية Documentary Evidence

المستند عبارة عن وثيقة تثبت حدوث عملية من العمليات المالية تكون المنشأة أحد طرفيها على الأقل، وهو أساس التسجيل في الدفاتر ودليل الإثبات الموضوعي

لحدوث العمليات المالية وقيمتها وتاريخ حدوثها، لذلك تحفظ المستندات دائماً بطريقة منظمة لسهولة الرجوع إليها في أي وقت.

والأدلة المستندية هي النوع الغالب من الأدلة التي يستند إليها المراجع في أعمال المراجعة، وتتفاوت الأدلة المستندية كثيراً في مدى قوتها أو الثقة فيها، وأحد الأسس الهامة لتصنيفها من هذه الناحية هو مصدر نشأتها أو إعدادها فقد تنشأ المستندات خارج المنشأة أو داخلها ونوضح كل نوع كالتالي:

#### (١) المستندات الخارجية External Documents

وتتقسم بدورها إلى نوعين:

##### (١) مستندات خارجية ترسل مباشرة إلى المراجع

وهي المستندات التي تعد خارج المنشأة وترسل مباشرة إلى المراجع ويتمتع هذا النوع من المستندات كأدلة إثبات بدرجة كبيرة من الثقة تقترب من الثقة في الأدلة المادية.

ويفقد هذا النوع من الأدلة الكثير من الثقة فيه إذا مر على العاملين بالمنشأة موضع المراجعة قبل أن يصل إلى المراجع، فقد يجد ذوي الغرض من العاملين الفرصة لتعديل تلك المستندات أو استبدالها بمستندات مختلفة.

ويستخدم هذا النوع من الأدلة في التحقق من أرصدة العملاء وأرصدة الموردين وغيرها، فلا شك أن خير دليل على سلامة الرصيد المدين لأحد العملاء هو أن يتلقى المراجع منه تصديق على صحة هذا الرصيد.

ويجب أن يحرص المراجع في طلبه لهذا التصديق من العميل بأن يرفق مع هذا الطلب ظرف مكتوب عليه اسم المراجع وعنوانه ليضمن أن يصله رد العميل مباشرة،

إلى جانب التأكد من سلامة عنوان العميل ليضمن صحة الرد، فقد يحدث أن يخلق أحد العاملين غير الشرفاء حساباً مدينياً باسم إحدى المنشآت المعروفة مع تسجيل عنوان غير صحيح لها يقيم به أحد معارفه ويتفق معه على أن يرد على طلب المراجع عند وصوله بما يفيد سلامة الرصيد المدين.

##### (٢) مستندات خارجية في حوزة المنشأة:

قد يؤدي وجود هذه المستندات في حوزة المنشأة إلى احتمال تعديلها أو استبدالها، وليس معنى هذا الاحتمال أن تكون عديمة القيمة كأدلة إثبات فهي بلا شك أقوى في هذه الناحية من المستندات التي تنشأ داخل المنشأة.

ومن أهم أنواع هذه المستندات فواتير المشتريات وإيصالات سداد النقدية للغير وكشوف حساب البنك وأوراق القبض، ويجب أن يضع المراجع في ذهنه اعتبارين عند استخدامه للمستندات الخارجية التي في حوزة المنشأة كأدلة إثبات هما:

- ملاحظة سلامة المستند من ناحية المظهر، وعليه أن يتحرى بدقة عن أي تعديلات ليتأكد من أنها تعديلات أجريت لتصحيح خطأ غير مقصود عند إعداد المستند أم أنها تعديلات تمت في تاريخ لاحق بغرض تضليل من يستخدم المستند بعد ذلك.

- مدى سهولة تزيف المستند، فأوراق القبض قد تكون سهلة التزييف سواء كانت كمبيالات أو سندات إذنيه لأنها تتم عادة على نماذج متاحة في محلات بيع الأدوات المكتبية وتوقيع المسحوب عليه أو المدين هو السمة الوحيدة المميزة لها، ولأن المراجع ليس خبيراً في الخطوط ولا يمكن أن يطلب منه ذلك فقد توجد ورقة قبض مزيفة وتقدم للمراجع على أنها صحيحة، لذلك فإن على



المراجع أن يجمع أدلة إثبات أخرى مثل طلب تصديق من المدين بقيمة الورقة وسلامتها.

أما شهادات الأسهم أو المستندات (الأوراق المالية) فقد تكون صعبة للتزيف لما تحمله من نقوش معقدة يصعب تقليدها.

#### (ب) المستندات الداخلية Internal documents

وهي المستندات التي تنشأ داخل المنشأة وهي أقل قوة كأدلة إثبات من المستندات الخارجية، وذلك لأنها تعد بمعرفة العاملين بالمنشأة وهم يعملون تحت رقابة وإشراف إدارة المنشأة التي قد تطلب منهم إعدادها بشكل معين، وذلك لإظهار نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي في القوائم المالية الخاصة بها على غير حقيقتها لتحقيق أغراض خاصة للإدارة.

وتنقسم هذه المستندات بدورها إلى الأنواع الآتية:

##### (١) مستندات داخلية تتداول خارج المنشأة

تقترب بعض هذه المستندات في قوتها كأدلة إثبات من المستندات الخارجية، فمثلاً الشيك المدفوع الذي يحمل دليلاً أنه مر بالبنك يعتبر دليلاً كاملاً على أن التزام قد دفع، أو أن مصروفاً قد حدث، أو أن تكلفة أصل جديد تظهر صحيحة في السجلات.

##### (٢) مستندات داخلية تتداول داخل المنشأة

وتتوقف درجة الثقة في هذه المستندات المتمثلة في الاستثمارات والنماذج والسجلات الداخلية على قوة نظام الرقابة الداخلية، وقد تكون الرقابة الداخلية في شكل مراجعة موظفين آخرين للمستند مراجعة دقيقة بعد إعداده، أو في شكل تقسيم

للعلمية الواحدة بين عدة أشخاص، بحيث لا يكون الشخص المسئول عن إعداد المستند مسئولاً عن التشغيل أو الأصول، وبذلك لا يكون صاحب مصلحة في إعداد مستند غير صحيح.

ومن أمثلة هذه المستندات، الخطابات والتقارير، العقود، القوانين والتشريعات، الإجراءات، التنظيمية، معلومات الموازنة، السجلات المحاسبية، معلومات الإدارة المتعلق بالأداء، المستندات الأخرى كالقواتير وأذون الصرف،..... الخ.

#### ٣- الأدلة المستمدة من شهادة الأفراد Testimonial Evidence

ويتم الحصول على هذه الأدلة من الآخرين في شكل ردود على ما يطلبه المراجع في الاستفسارات أو في قوائم الاستقصاء أو في المقابلات، أو الاجتماعات،..... الخ، ويدخل في هذه المجموعة ما يذكره الآخرون للمراجع سواء كتابة أو شفاهاً. ويحتاج هذا النوع من الأدلة لمزيد من الفحص والاختبار من قبل المراجع لضمان عدم تحيز الأفراد الذين أدلوا بالمعلومات، أو تكون معلوماتهم ومعرفتهم جزئية وليست كاملة حول مجال الاستفسار والتساؤل.

#### ٤- الدليل التحليلي Analytical Evidence

ويحصل المراجع على هذه الأدلة بعد إجراء عمليات التحليل والتحقق،

ومن الأساليب المستخدمة في إنتاج الدليل التحليلي ما يلي:

- العمليات الحسابية Computations
- المقارنات Comparisons
- الاستنتاج reasoning
- فصل المعلومات إلى مكوناتها.



## ٥- أدلة المراجعة الإلكترونية Electronic Audit Evidence

أدلة المراجعة الإلكترونية هي تلك المعلومات التي تم إنشائها، أو نقلها، وتشغيلها، وتسجيلها والمحافظة عليها إلكترونياً والتي يعتمد عليها المراجع في دعم محتويات تقرير المراجعة. وتشمل الأدلة الإلكترونية السجلات المحاسبية وخصوصاً المستندات الأصلية، والمستندات المساعدة وأي معلومات أو بيانات أخرى مفيدة لعملية المراجعة في شكل إلكتروني.

ويمكن تبويب أدلة الإثبات من حيث مستوى الإقناع والاعتماد إلى ثلاثة مستويات موضحة في الشكل التالي:

أدلة الإثبات	مستوى الإقناع والاعتماد للدليل
<ul style="list-style-type: none"> <li>الجرد الفعلي</li> <li>المصادقات</li> <li>المستندات الخارجية</li> <li>إعادة التتبع Reperformance</li> </ul>	المستوى الأول
<ul style="list-style-type: none"> <li>المستندات الداخلية - في ظل رقابة داخلية قوية</li> <li>الملاحظات</li> <li>الإجراءات التحليلية في ظل بيانات كافية</li> </ul>	المستوى الثاني
<ul style="list-style-type: none"> <li>المستندات الداخلية - في ظل رقابة داخلية ضعيفة</li> <li>الاستفسارات من العميل</li> <li>الإجراءات التحليلية العامة</li> </ul>	المستوى الثالث

## ٤/٧ إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

يستخدم المراجع إجراءات المراجعة في جمع أدلة الإثبات للتحقق من تأكيدات الإدارة (أهداف المراجعة)، وفيما يلي توضيح لإجراءات وأساليب جمع أدلة الإثبات:

### ١/٤/٧ الفحص المادي Physical Examination

يستخدم المراجع أسلوب الفحص المادي بمعاينة الشيء موضوع الفحص على الطبيعة (الجرد الفعلي)، حيث يقوم بعملية العد أو الوزن أو القياس للأصول الملموسة مثل الأصول الثابتة الملموسة من أراضي ومباني وأت وسيارات وأثاث، إلى جانب الأصول المتداولة كالمخزون والنقدية لدى المنشأة، وأوراق القبض والأوراق المالية.

ويعد هذا الأسلوب من أقوى أدلة الإثبات حيث يتم التأكد من وجود الأصل ومعرفة كميته إلى جانب وصف الأصل، وفي بعض الحالات يعتبر هذا الأسلوب مفيداً في تقييم حالة الأصل أو جودته، ومع ذلك فالجرد الفعلي دليل على الوجود فقط ولا يكون كافياً أو ملائماً لإثبات ملكية المنشأة للأصل أو التأكد من صحة تقييمه، بل يجب اللجوء إلى وسائل أخرى مثل المراجعة المستندية والحصول على شهادات أو إقرارات من خارج المنشأة أو من داخلها للتأكد من ذلك.

ولا يدخل جرد الأصول ضمن واجبات المراجع، بل أنه يتم أصلاً بمعرفة إدارة المنشأة وتحت مسؤوليتها، وتتنحصر مهمة المراجع في إجراء بعض الاختبارات للدرجة التي تطمئنه إلى صحة الجرد والتقييم.

وحتى يحقق هذا الأسلوب الهدف منه يجب مراعاة ما يلي:

١- أن يشرف المراجع أو أحد مساعديه على عملية الجرد.

٢- أن يستطيع المراجع أو مساعده التعرف على نوعية الأصناف التي يقوم بجردها، وأن يحكم على درجة جودة أو رتبة كل صنف ومدى صلاحيته للاستعمال، فعند جرد بضاعة آخر المدة لمنشأة تتعامل في المجوهرات أو التحف يمكن للمراجع أن يتأكد من وجود الكميات الصحيحة من الأصناف المختلفة إلا أنه ليس خبيراً فنياً في مجال المجوهرات أو التحف ولا يمكن أن يطلب منه أن يكون كذلك، لذلك فإنه يعتمد في هذا المجال على شهادة من خبير فني محايد ومتخصص في هذا المجال حتى يطمئن إلى أن الأصناف حقيقية ومن ذات الرتبة المقيمة على أساسها بمحاضر الجرد.

٣- أن يكون حريصاً عند جرد الأصول المتماثلة الموجودة في أماكن متفرقة حتى لا تقدم له نفس وحدات الأصول لجردها مرتين، ويظهر ذلك واضحاً في جرد الخزائن فقد تنقل النقدية من الخزينة التي تم جردها إلى خزينة لم تجرد بعد لتغطية اختلاس أو بها عجز، وكذلك الحال في جرد المخازن فقد تنقل كمية معينة من صنف معين من المخزن الذي تم جرده لتغطية اختلاس أو عجز في مخزن لم يجرد بعد.

ويستطيع المراجع تفادي حدوث ذلك بجرد الخزائن جميعاً أو المخازن جميعها في نفس الوقت من خلال الاستعانة بمجموعة من مساعديه، أو قد يجردها خزينة تلو الأخرى أو مخزن تلو الآخر مع تجميع وختم ما أنتهي من جرده بخاتمه الخاص حتى ينتهي من جردها جميعاً.

#### ٢/٤/٧ المراجعة المستندية Vouching

تعتبر المراجعة المستندية من أهم الإجراءات المستخدمة في الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة، ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية،

حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية التي تمت بالمنشأة على مدار فترة المراجعة والقيود المحاسبية الخاصة بهذه الأحداث والتصرفات.

والمراجعة المستندية لا يقصد بها فقط مجرد مطابقة مبالغ المستندات مع المبالغ المسجلة بالدفاتر للتحقق من تطابقها، بل تمتد للتحقق من:

- أ- وجود المستند المؤيد للعمليات.
- ب- صحة هذا المستند وملاءمته لإثبات العمليات.
- ج- صحة تسجيل هذا المستند بالدفاتر.

وهناك طريقتان للمراجعة المستندية:

الأولى: وتأخذ نفس المسار المحاسبي حيث يبدأ المراجع بفحص المستندات الأصلية ثم يتتبع عملية قيدها وتسجيلها في اليوميات المساعدة واليومية العامة ثم عملية ترحيلها إلى حسابات الأستاذ المساعد والأستاذ العام، حتى التحقق من أثار ظهورها في القوائم المالية. وتستخدم هذه الطريقة عندما تكون أرصدة بعض عناصر القوائم المالية ظاهرة بأقل من قيمها الحقيقية.

الثانية: وتأخذ عكس المسار المحاسبي، حيث يبدأ المراجع بأرصدة القوائم المالية ثم يتتبعها في الدفاتر والسجلات المحاسبية والانتها بالمستندات الأصلية لها وتستخدم هذه الطريقة عندما يكون هناك مغالاة في بعض أرصدة القوائم المالية.

وعادة تتم المراجعة المستندية على أساس العينات لأنه من المستحيل القيام بمراجعة كاملة لجميع المستندات المؤيدة لها، وهذه المستندات قد تكون من داخل



المنشأة أو من خارجها، وقد تكون في شكل مستند ورقي أو في شكل إلكتروني أو في أي شكل آخر.

وهناك عدد من الاعتبارات التي يجب أن يراعيها المراجع عند قيامه بالمراجعة المستندية والمتمثلة في الآتي:

- ١- أن يكون المستند مستوفياً لكافة الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية، وأن يكون هو نفسه مؤيداً بمرفقات صحيحة ومستوفاة وموقعة ممن لهم سلطة التوقيع طبقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المنشأة.
- ٢- أن يكون المستند موجه إلى المنشأة ويخص إحدى عملياتها، فقد يحدث أن يكون المستند خاص بإحدى العمليات الشخصية التي قام بها مدير المنشأة أو أحد العاملين بها ثم أثبتت هذه العملية سهواً أو عمداً بدفاتر المنشأة.
- ٣- أن يخص المستند الفترة المالية موضع المراجعة ولا يخص فترات سابقة.
- ٤- أن يكون المستند خاص بعملية تدخل في نطاق أغراض المنشأة كما هي محددة بالعقد الابتدائي والنظام الأساسي للمنشأة.
- ٥- أن يكون المستند أصلاً وليس نسخة أو صورة منه في قيد، وذلك تفادياً لاستخدام أصل المستند وصورة منه في قيد العملية الواحدة أكثر من مرة في الدفاتر وفي بعض الأحيان قد يضطر المراجع إلى قبول "بدل فاقد" للمستند الأصلي أو صورة منه بسبب فقد أو تلف المستند الأصلي، وعليه أن يقتنع تماماً بالظروف التي أدت إلى فقد أو تلف المستند الأصلي، وأن يستعين بأدلة إضافية تثبت صحة العملية وعدم استخدام المستند الأصلي لتأييد حدوث عملية وهمية بنفس القيمة.

- ٦- أن يكون المستند صحيحاً من الناحية الحسابية.
- ٧- أن يؤشر على المستند بعد مراجعته ومراجعة قيد العملية المتعلق بها بما يفيد ذلك حتى لا يقدم إليه نفس المستند مرة أخرى لتأييد عملية أخرى إخفاء لغش أو خطأ.

### ٣/٤/٧ نظام المصادقات Confirmation

تعني المصادقات الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من جهة أو شخص خارج المنشأة بهدف التأكد من صحة أو عدم صحة رصيد أو بيانات معينة، وتعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات التي يمكن الاعتماد عليها والثوق بها بدرجة كبيرة، وذلك لأنها معده من أطراف خارج المنشأة كما أنها تسلم مباشرة إلى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال التلاعب فيها من قبل منشأة العميل.

وتساعد المصادقات التي يحصل عليها المراجع في التحقق من الوجود الفعلي ومن الملكية ومن التقييم لبعض الأصول غير الموجودة بحيازة المنشأة، مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، وأرصدة العملاء، وأوراق القبض، والأوراق المالية المودعة لدى البنوك التي تتعامل معها المنشأة، والمخزون المملوك للمنشأة لدى الغير، وكذا بعض الالتزامات القائمة على المنشأة لمورديها أو في صورة أوراق دفع أو تسهيلات من البنوك.

وتنقسم المصادقات إلى نوعين رئيسيين هما:

- ١- مصادقات إيجابية (Positive Confirmations)، وفي هذا النوع من المصادقة يتلقى العميل أو المورد خطاباً من المنشأة تذكر فيه رصيد حسابه وتطلب منه الرد كتابة على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة هذا الرصيد. أو عدم صحته.



٢- مصادقات سلبية (Negative Confirmations). وفيها يخطر العميل برصيد حسابه ويطلب منه الرد كتابة على عنوان المراجع في حالة اعتراضه فقط على صحة الرصيد، مع ذكر الأسباب التي تدعوه إلى عدم الموافقة على صحة الرصيد.

ويعاب على المصادقات السلبية أن المراجع لا يستطيع أن يجزم في حالة عدم الرد على المصادقة ما إذا كان ذلك ناشئاً عن صحة الرصيد أو ناشئاً عن إهمال العميل وعدم اهتمامه بالرد على المصادقة المرسلة إليه.

ومن ثم فإن مثل هذا النوع من المصادقات السلبية لا يستخدم عادة إلا إذا كان المراجع بحاجة إلى مصادقات عن عناصر ذات قيم بسيطة نسبياً من وسط مجتمع مراجعة كبير نسبياً، أو عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للعميل قوياً، وبالتالي يكون هناك احتمال بسيط لوجود أخطاء أو مخالفات في أرصدة العناصر المطلوب مصادقة عنها، فمثلاً تستخدم هذه المصادقات السلبية غالباً للتحقق من أرصدة الحسابات الصغيرة بالبنوك أو للتحقق من أرصدة حسابات المدينين غير الهامة والبسيطة بالمنشآت الاقتصادية الأخرى.

وبشكل عام فإن المصادقة السلبية يمكن استخدامها عندما تسود الحالات التالية:

١- عندما يكون المستوى المقدر للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية منخفضة.

ب- عندما يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة.

ج- لا يتوقع المراجع وجود عدد كبير من الأخطاء.

د- لا يكون لدى المراجع سبب في الاعتقاد بأن الأشخاص المرسل لهم المصادقات سيتجاهلوها.

وعند استخدام المراجع للمصادقات الإيجابية فإن عليه أن يتابع كافة المصادقات التي لم يأتي رد عليها، ويتطلب استخدام هذا النوع من المصادقات، مجهوداً كبيراً وتكلفة عالية مقارنة بالأخرى ومن ثم فإن المراجع يلجأ إلى استخدامها في الحالات التي تكون فيها المنفعة المحققة من وراء استخدامها أعلى من التكلفة والجهد المبذولين في سبيل الحصول عليها، وعلى ذلك يتم استخدامها للتحقق من أرصدة العناصر الهامة نسبياً والتي تتعرض لدرجة عالية من مخاطر الغش والاختلاس، كما تستخدم أيضاً في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية والشك في وجود غش أو أخطاء حسابية أو مخالفات في الأرصدة المطلوب عنها مصادقات.

ومن الممكن أن يستخدم المراجع كلا النوعين من المصادقات، وذلك عندما يكون رصيد العملاء مكون من عدد صغير من الأرصدة الكبيرة وعدد كبير من الأرصدة الصغيرة، وبالتالي يستخدم المصادقة الإيجابية في النوع الأول ويستخدم المصادقة السلبية في النوع الثاني.

ولاستخدام أسلوب المصادقات على نحو سليم يستلزم اتخاذ الإجراءات الرقابية التالية:

١- قيام المراجع أو أحد مساعديه بالإشراف على عملية إعداد طلبات المصادقات بواسطة موظفي المنشأة ومراجعة البيانات الواردة بها مع دفاتر أستاذ الحسابات الشخصية للتحقق من مطابقة الأرصدة الواردة في هذه الحسابات مع الأرصدة المذكورة في طلبات المصادقات.

- ٢- قيام المراجع أو أحد مساعديه بوضع طلبات المصادقات في مظاريف وإرسالها بواسطة البريد.
- ٣- ضرورة إخطار الأطراف الخارجية المرسل لها طلبات المصادقات بإرسال الرد كتابة إلى مكتب مراجع المنشأة مباشرة وليس إلى المنشأة نفسها منعا لوقوع أي تلاعب قد يقع من موظفي المنشأة بخصوص هذه المصادقات.
- ٤- يجب أن يرفق بطلب المصادقة مظروف آخر مطبوع عليه اسم وعنوان المراجع وملصق عليه طابع بريد لاستعماله بواسطة الطرف الخارجي في الرد على المراجع، وهدف ذلك تسهيل مهمة الرد على الأطراف الخارجية والتأكد من أن الردود سوف يتم إرسالها مباشرة إلى مكتب المراجع.
- ٥- بعد وصول الردود من الأطراف الخارجية على المراجع أن يقرر مدى قبوله لنسبة الردود من إجمالي المرسل إليهم، وإذا لم تكن نسبة الردود كافية فعلى المراجع أن يجدد طلب المصادقات لنفس الجهات التي لم ترد على الخطاب الأول، لأن احتمال عدم الرد قد يكون مرجعه أن العميل وهمي وبالتالي عدم تتبع مثل هذا العميل يضيع على المراجع فرصه اكتشافه.
- ٦- يجب أن يفحص المراجع خطابات المصادقة، وأن يدرس بعناية أسباب أية اعتراضات وردت في المصادقات مع الإدارة حتى يصل إلى الحلول المرضية لكافة الاعتراضات بما يقنعه بصحة الحسابات المدينة والدائنة.

#### ٤/٤/٧ نظام الاستفسارات Inquiries

يحتاج المراجع أثناء عمله إلى بعض الإيضاحات من داخل المنشأة عن بعض النظم والعمليات أو الإجراءات التي تحتاج إلى تفسير خاص، وإيضاح هذه النقاط فإنه يقوم

بتوجيه بعض الأسئلة أو الاستفسارات إلى إدارة المنشأة أو إلى بعض العاملين بها، ويطلق على هذه الطريقة عادة اسم "الاستفسارات" ويمكن أن تتخذ هذه الاستفسارات أحد شكلين:

- ١- استفسارات شفوية: وتقوم على أساس توجيه الأسئلة الشفوية إلى أكثر موظفي المنشأة دراية بالعملية أو الإجراء أو النظام المراد الاستفسار عنه، وقد يكتفي المراجع في هذه الحالة بتلقي إجابة شفوية تشرح له ما كان غامضاً عليه، ويمكن استخدام قائمة الاستقصاء في توجيه الأسئلة الشفوية منها وإدراج إجابة عليها بالقائمة، كما قد يحتاج إلى رد كتابي في شكل شهادة أو إقرار للإجابة على الاستفسار الشفوي.
  - ٢- استفسارات تحريرية: ومقتضاها أن يوجه المراجع طلباً كتابياً إلى إدارة المنشأة أو إلى بعض العاملين بها للحصول على البيانات والإيضاحات التي يحتاج إليها في عمله.
- وعند استخدام نظام الاستفسارات يجب على المراجع مراعاة العناصر التالية:
- ١- الأخذ في الاعتبار معرفة وموضوعية وخبره ومسئولية ومؤهلات الأشخاص الموجه إليهم الاستفسار.
  - ٢- أن يكون السؤال أو الاستفسار واضحاً بمعنى أن يكون مختصراً ومناسباً.
  - ٣- أن تكون التساؤلات إما مفتوحة أو مقفلة الإجابة على نحو ملائم.
  - ٤- أن يجيد المراجع القدرة على الاستماع بتركيز واهتمام.
  - ٥- الأخذ في الاعتبار ردود الأفعال وإجابات الأشخاص الموجه إليهم التساؤلات.
  - ٦- تقييم المراجع لردود الاستفسارات والتساؤلات.



وعموماً فإن الهدف من الاستفسارات بالدرجة الأولى هو تأكيد معلومات سبق للمراجع الحصول عليها بوسائل أخرى ولكن مؤيداتها المستندية غير كافية، أو أن المراجع يرغب في إضافة درجة ثقة أكثر على ما حصل عليه من أدلة، وخاصة عندما تتم المناقشة مع العميل حول بعض الأمور المعلقة مثل القضايا القانونية المرفوعة على الشركة.

وفي بعض الأحيان يكون أسلوب الاستفسارات مفيداً خصوصاً عندما يواجه المراجع استفساراته الشفوية إلى موظفي العميل حول بعض الأمور الحساسة حيث لا يتردد الموظف في الرد وبالأذات عندما لا يكون له مصلحة فيها ولكونها غير ملزمة، ولكنها قد تفتح أمام المراجع أبواب جديدة للتقصي تستدعي الرجوع إلى سجلات الشركة ومستنداتها وإعادة النظر في بعض الأدلة التي سبق له الحصول عليها.

#### ٥/٤/٧ الملاحظة Observation

تعتبر الملاحظة أسلوب مباشر للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة، وغالباً ما يستخدم هذا الأسلوب في التحقق من مدى صلاحية العمليات (أي فحص نظام الرقابة الداخلية) أو اختبار مدى الالتزام بتطبيق نظم الرقابة الداخلية على العمليات. ويساعد هذا الأسلوب أيضاً في التحقق من الوجود الفعلي عند ملاحظة المراجع لإجراءات الجرد الفعلي، أو عندما يلحظ وجود آلة جديدة بالمنشأة فإن هذه الملاحظة تقود إلى فحص سجلات الأصول الثابتة للتحقق من إثبات هذه الآلة وحساب الإهلاك المناسب لها عن فترة استخدامها حتى نهاية السنة المالية، ويعنى ذلك أن الملاحظات غالباً ما تؤدي بالمراجع إلى استخدام المراجعة المستندية للتحقق من استيفاء الأهداف الأخرى لمراجعة البند الذي وردت الملاحظة عنه.

#### ٦/٤/٧ المراجعة الحسابية Recomputation

يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية وذلك من الناحية الحسابية فقط. ورغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية للتأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي ويمتد نطاق المراجعة الحسابية ليشمل ما يأتي:

- ١- مراجعة قيد فتح الدفاتر في بداية السنة المالية والتأكد من مطابقة الأرقام الواردة به لأرقام قيد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية السابقة ولأرقام الميزانية المعتمدة للعام السابق.
- ٢- مراجعة صحة العمليات الحسابية بالمستندات الأصلية المؤيدة لحدوث العمليات المالية المختلفة المسجلة في الدفاتر، مثل فواتير الشراء وصور فواتير البيع وكشوف الأجور وإيصالات السداد المختلفة وغيرها.
- ٣- مراجعة الجمع بدفاتر اليومية وصحة نقل المجاميع من صفحة لأخرى.
- ٤- إذا كانت المنشأة تتبع الطريقة الفرنسية (طريقة اليوميات المساعدة واليومية المركزية) يتم مراجعة الصحة الحسابية للقيود المركزية باليومية المركزية على مجاميع اليوميات المساعدة المتعلقة بها.
- ٥- مراجعة صحة الترحيل من اليوميات إلى دفتر الأستاذ.
- ٦- مراجعة ترصيد الحسابات المختلفة بدفاتر الأستاذ والتأكد من مطابقة مجموع أرصدة حسابات كل دفتر أستاذ مساعد مع رصيد الحساب الإجمالي الخاص به.



ومن الأمثلة على ذلك عند القيام بفحص حساب أحد العملاء يتعين على المراجع الاهتمام بعمر الدين، وما إذا كان العميل يسدد حسابه بانتظام خلال فترة الائتمان، وهل يتكون الرصيد النهائي من بنود محددة تمثل عمليات الشهر الأخير مثلاً، أم أن العميل يسدد دفعات على الحساب من قيمة كل فاتورة بحيث يتزايد رصيده المدين بصفة مستمرة. كما يجب أن تلفت نظره الشيكات والكمبيالات المرفوضة الواردة من العميل. ومن خلال الدراسة التحليلية لرصيد العميل والعملاء الباقين يستطيع المراجع تقدير قيمة الدين المشكوك في تحصيلها.

ويتوقف نجاح المراجعة الانتقادية على خبرة المراجع وكفاءته، فكلما زادت كفاءته وخبرته كلما كانت هذه الوسيلة ذات فائدة أكبر في تعزيز أدلة الإثبات المتاحة للمراجع، كما أنها تفيد في توفير وقت وجهد المراجع لمواجهة الأمور غير العادية التي تسترعي انتباهه.

#### ٨/٤/٧ التتبع Tracing

والمقصود بهذه الوسيلة هو تتبع ما حدث بالنسبة لبعض العمليات أو لبعض عناصر المركز المالي في الفترة التالية لإعداد القوائم المالية أي خلال الفترة التي يقوم فيها بأعمال المراجعة (خاصة في حالة المراجعة النهائية) وذلك للتأكد من صحتها.

مثل متابعة سداد المنشأة لالتزام معين ورد بجانب الخصوم بميزانيتها فإذا تبين للمراجع خلال قيامه بأعمال المراجعة في بداية السنة التالية أن المنشأة أصدرت شيك لصاحب الالتزام وبنفس القيمة فإن هذا يطمئن المراجع إلى صحة هذا الالتزام.

وكذلك متابعة ما حدث بالنسبة للإيرادات المستحقة أو للعملاء الذين اعتبرت ديونهم جيدة، فإذا حدث وأفلس أحدهم خلال فترة المراجعة بخلاف ما كان مقدراً

٧- مراجعة صحة نقل كل رصيد من أرصدة دفتر الأستاذ العام إلى الجانب الصحيح من ميزان المراجعة، ثم مراجعة جمع جانبي الميزان للتأكد من توازنه، إلا أن هذا التوازن كما نعلم لا يعطي دلالة قاطعة على صحة الحسابات واتفاقها مع العمليات المالية الحقيقية التي قامت بها المنشأة، فهناك أخطاء لا يكشفها ميزان المراجعة مثل أخطاء السهو أو الأخطاء المعوضة أو المتكافئة أو الأخطاء الناتجة عن الجهل بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٨- المراجعة الحسابية للكشوف التحليلية أو للقوائم التي تقدم للمراجع، مثل كشوف المدينين والدائنين وقوائم الجرد وكشوف الإضافات الرأسمالية للأصول الثابتة وكشوف الإهلاك وغيرها.

وتتم المراجعة الحسابية أساساً على أساس اختباري إلا أن أهمية بعض العمليات تستدعي قيام المراجع بمراجعتها مراجعة حسابية كاملة مثل مراجعة قيد فتح الدفاتر والتأكد من مطابقتها لأرقام الميزانية المعتمدة عن العام السابق، وكذلك التأكد من ترحيله إلى الحسابات المختصة بدفاتر الأستاذ العام، وكذلك مراجعة جمع اليوميات المساعدة وسلامة إجراء القيود المركزية باليومية العامة من واقع هذه المجموع، وكذلك مراجعة نقل أرصدة الأستاذ العام إلى الجانب الصحيح من ميزان المراجعة ومراجعة جانبي ميزان المراجعة.

#### ٧/٤/٧ المراجعة الانتقادية Scanning

وتعني الفحص الدقيق والدراسة الانتقادية لأحد الحسابات أو أحد السجلات، مع توجيه عناية خاصة إلى ما يحتويه من أمور غير عادية لم يتمكن المراجع من اكتشافها أثناء المراجعة الحسابية والمستندية.

فعلى المراجع أن يطلب من المسؤولين بالمنشأة تعديل رقم الديون الجيدة كما يظهر في قائمة المركز المالي على ضوء ما حدث، أو يتحفظ في تقريره بخصوص ذلك.

وكذلك متابعة ما حدث بالنسبة للعمليات التي حدثت قرب انتهاء السنة المالية موضع المراجعة ولم يطمئن إليها المراجع، مثل زيادة قيمة المبيعات بطريقة غير عادية في الأسبوع أو الأسبوعين الأخيرين من السنة المالية، فإذا تبين له أنه تم رد معظم هذه المبيعات كمردودات مبيعات في بداية السنة التالية فإن هذا قد يثير شكه في أن هذه المبيعات كانت مبيعات صورية بقصد زيادة صافي ربح المنشأة وإظهار الإدارة بصورة طيبة أو تحقيق مأرب شخصية لها، لذلك فإن عليه أن يعيد فحص هذه المبيعات حتى يطمئن إلى أنها حقيقة أو صورية وفي الحالة الأخيرة عليه أن يطلب من المسؤولين في المنشأة إجراء التعديلات اللازمة في القوائم المالية بعد أن وقف على الحقيقة أو يتحفظ في تقريره بخصوص ذلك.

#### ٩/٤/٧ المراجعة التحليلية Analytical Review

تتمثل هذه المراجعة في دراسة النسب والاتجاهات المهمة والتحقيق في التقلبات والبنود غير العادية بهدف التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد البنود محل المراجعة في ضوء القيمة التي يقدرها المراجع لهذا البند. فإذا اقتربت القيمتان دل ذلك على معقولية القيمة الدفترية، وإذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات غير عادية تستلزم من المراجع فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي خطأ أو غشاً، ويمكن إجراء المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط وفي مرحلة تنفيذ عملية المراجعة وفي المرحلة النهائية.

وتهدف المراجعة التحليلية إلى معاونة المراجع في الأمور التالية:

- التعرف على طبيعة أعمال المنشأة.

- تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة.
  - تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص.
  - تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال المراجعة.
- ويجب على المراجع عند القيام بالمراجعة التحليلية مراعاة الآتي:

- ١- أهداف المراجعة التحليلية وطبيعة المنشأة.
- ٢- توافر المعلومات المالية المناسبة وإمكانية الاعتماد عليها وقابليتها للمقارنة.
- ٣- المعلومات التي حصل عليها المراجع من اختباره السابقة ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويتوقف مدى اعتماد المراجع على نتائج المراجعة التحليلية على عدة عوامل مثل الأهمية النسبية للبنود موضوع المراجعة التحليلية بالمقارنة بالمعلومات المحاسبية ككل، وإجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لتحقيق نفس الأهداف، دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من إجراءات المراجعة التحليلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

#### ١٠/٤/٧ أدلة الإثبات التي تتوفر من الأحداث اللاحقة Subsequent Events

الأحداث اللاحقة هي تلك الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل انتهاء المراجعة وإصدار تقرير المراجعة، وقد يتغير رأي المراجع في بنود القوائم المالية بدرجة كبيرة بسبب تلك الأحداث اللاحقة، حيث تصبح أدلة الإثبات التي لم تكن متوفرة في نهاية الفترة المالية متاحة قبل أن ينتهي المراجع من العمل الميداني ويكتب تقرير المراجعة.



وقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تلك الأحداث إلى ثلاثة أنواع:

أ- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية في سنة المراجعة، وهنا يجب إجراء التسويات اللازمة بالقوائم المالية لتعكس التغير في هذه التقديرات نتيجة لأدلة الإثبات الجديدة التي تم الحصول عليها.

ومن أمثلة هذه الأحداث اللاحقة ما يلي:

١- شيكات العملاء المدرجة ضمن مقبوضات اليوم الأخير من السنة المالية والتي بتضح فيما بعد أنها غير قابلة للتحويل، فإذا كانت هذه الشيكات لها قيمة مادية كبيرة يجب تعديل رصيد النقدية في ٣١ ديسمبر باستبعاد الشيكات التي أصبح من المعلوم الآن أنها غير قابلة للتحويل، وتعديل رصيد العملاء.

٢- رفض عدد كبير من وحدات الإنتاج التام في وقت لاحق لتاريخ الميزانية - في شهر يناير مثلاً - يعتبر قرينة على أن جزءاً كبيراً من الإنتاج غير التام في تاريخ الميزانية (٣١ ديسمبر مثلاً) كان معيباً، وقد يكون من الضروري تعديل قيمة الإنتاج غير التام في تاريخ الميزانية.

٣- رفض أحد العملاء سداد قيمة ورقة قبض بمبلغ له تأثير مادي على القوائم المالية بعد انتهاء السنة المالية بشهرين، وفي مثل هذه الحالة على الشركة أن تقوم بعكس ذلك من خلال إعادة تحميل المدينين بقيمة الورقة وتخفيض حساب أوراق القبض.

٤- تبين للمراجع بعد انتهاء السنة المالية أن هناك مبلغ له تأثير جوهري على القوائم المالية سبق له أن قام بمراجعته ضمن المبيعات، ويعد شهر من انتهاء السنة المالية اتضح له أن تلك المبيعات وهمية حيث قام بعض العملاء بردها إلى الشركة، وهنا على المراجع أن يتمسك بطلب أن تقوم الشركة بعكس ذلك في سجلاتها وقوائمها المالية.

ب- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع وليس لها تأثير على القوائم المالية في فترة المراجعة، وبالتالي لا تتطلب هذه الأحداث إجراء تسويات بالقوائم المالية، لكن في المقابل يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية لكي لا تصبح هذه القوائم مضللة لمستخدمي القوائم المالية، ويكون الإفصاح عادة في شكل ملاحظات في ذيل القائمة.

ومن أمثلة هذه الأحداث اللاحقة ما يلي:

١- إصدار أسهم أو سندات جديدة.

٢- إدماج الشركة مع شركة أخرى جديدة.

٣- خسائر مادية في حساب المدينين بسبب كارثة حصلت لأحد العملاء.

٤- الخسائر التي أصابت الآلات والمعدات أو المخزون نتيجة حريق أو غيره.

٥- صدور حكم في قضية مرفوعة ضد المنشأة بعد انتهاء السنة المالية وترتب عليه دفع المنشأة لتعويضات بمبالغ كبيرة.

ج- أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع والتي ليس لها طبيعة محاسبية، فإنه يترك موضوع الإفصاح عنها أو عدم الإفصاح لتقدير المراجع، ومثال هذه الأحداث اللاحقة:



- تغيير شكل المنتج.
- تغييرات هامة في مجلس الإدارة.
- القيام بحملة إعلانية ضخمة لترويج المنتجات.
- إغلاق المصنع بسبب إضراب العمال.

#### ١١/٤/٧ أدلة الإثبات المتحصل عليها من إقرارات الإدارة

يشعر المراجع أثناء عملية المراجعة أن ما حصل عليه من معلومات غير كاف ويحتاج إلى تأكيد إضافي من الإدارة ليعضد ما توصل إليه من نتائج أثناء عملية المراجعة، وتقدم الإدارة إقرارات في شكل خطاب مكتوب يطلق عليه "خطاب التأكيدات Letter of Representation"، حيث يتم في هذا الخطاب تغطية العديد من الموضوعات الهامة في القوائم المالية التي يتعذر فيها وجود أدلة كافية وملائمة، ومن هذه الموضوعات ما يلي:

- ١- مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية بشكل ملائم ويتناسب مع قواعد الإفصاح والعرض السليم في القوائم المالية.
- ٢- أن كل المستندات والأوراق والدفاتر والسجلات الخاصة بالسنة المالية قد تم تقديمها للمراجع.
- ٣- لا توجد أخطاء جوهرية تضمنتها الدفاتر والسجلات والمستندات.
- ٤- تتضمن الدفاتر والسجلات كل الالتزامات المحتملة.
- ٥- تم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تؤثر على السنة المالية محل الفحص والمراجعة.

#### - الاعتبارات التي يراعيها المراجع في إقرارات الإدارة:

- ١- يجب أن تكون إقرارات الإدارة في صورة مكتوبة وليست شفوية.
- ٢- فحص وتقييم إقرارات الإدارة والتأكد من معقوليتها وأنها تتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها.
- ٣- التأكد من أن معد الإقرارات يكون ملماً بالمواضيع التي تقدم عنها إقرارات.
- ٤- لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلاً عن أدلة الإثبات الأخرى التي يمكن للمراجع الحصول عليها بشكل معقول، فمثلاً لا يمكن اعتبار إقرار الإدارة بديلاً عن الأدلة العادية التي يجب الحصول عليها للتأكد من تكلفة الأصل.
- ٥- في بعض الحالات الخاصة قد تكون إقرارات الإدارة هي دليل الإثبات الوحيد الذي يتم توقعه بشكل معقول، فمثلاً لا يتوقع المراجع الحصول على أدلة أخرى تؤيد نية الإدارة على الاحتفاظ باستثمارات معينة لمدة طويلة.
- ٦- في حالة تناقض وتعارض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى، فإن على المراجع أن يستقصي أسباب ذلك، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر في مصداقية الإقرارات الأخرى التي قدمتها الإدارة.
- ٧- تعتبر إقرارات الإدارة من أوراق العمل التي يجب الاحتفاظ بها.
- ٨- يمكن أن يقوم المراجع بإعداد خطاب التأكيدات ويطلب من الإدارة توقيعه واعتماده.
- ٩- تشتمل العناصر الرئيسية لخطاب التأكيدات على:

- أن يكون الخطاب موجهاً للمراجع.
- أن يكون موقعاً من الشخص المسئول والمعنى في منشأة العميل.
- أن يتضمن الخطاب معلومات محددة.
- ١٠- إذا رفضت الإدارة تقديم الإقرارات المطلوبة للمراجع فإن ذلك يمثل قيداً على عمل المراجع يستوجب إصدار تقرير متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي.

#### نموذج لخطاب التأكيدات:

قدم معيار المراجعة الدولي رقم (٥٨٠) نموذجاً لخطاب التأكيدات، مع العلم أن هذا النموذج ليس الهدف منه توحيد محتويات الخطاب، حيث أن إقرارات الإدارة تختلف من منشأة لأخرى ومن سنة لأخرى.

#### نموذج لخطاب التأكيدات

( اسم وعنوان الشركة )  
إلى المحاسب القانوني /  
التاريخ / /  
نتقدم بهذه الإقرارات المتعلقة بمراجعتكم للقوائم المالية الخاصة بشركة.....  
كما تظهر في ٣١ / ديسمبر ٢٠٠٧ بهدف إبداء رأي عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي ونتائج العمليات.  
بناءً على أفضل المعلومات والاعتمادات المتوفرة لدينا نؤكد الإقرارات التالية:  
(الإقرارات على سبيل المثال وليست على سبيل الحصر)  
١- نؤكد علمنا بمسئوليتنا عن العرض السليم للقوائم المالية، بما في ذلك الإفصاح عن كل المعلومات التي يتطلبها القانون.

- ٢- لم تكن هناك أي مخالفات مرتبطة بالإدارة أو العاملين الذين لهم دور مؤثر على نظام الرقابة الداخلية أو التي قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية.
- ٣- وضعنا تحت تصرفكم كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها وكذلك كل محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة (عقدت في تاريخ كذا وكذا).
- ٤- خلو القوائم المالية من الأخطاء والحذف ذو التأثير الهام.
- ٥- قامت الشركة بتنفيذ جوانب اتفاقيات العقود التي قد يكون لعدم تنفيذها تأثير هام على القوائم المالية، وفيما يتعلق بالأمور المالية فلم تكن هناك أية نواحي قصور بخصوص عدم تنفيذ الشركة لمتطلبات السلطات المسؤولة.
- ٦- تم الإثبات الصحيح والإفصاح المناسب في القوائم المالية لما يلي:  
أ- الأرصدة والمعاملات مع الأشخاص الذين لهم علاقة بالمنشأة.  
ب- الخسائر الناتجة عن ارتباطات البيع والشراء.  
ج- اتفاقيات إعادة شراء أصول سبق بيعها.  
د- الأصول المرهونة كضمان إضافي.
- ٧- ليس لدينا خطط أو نوايا قد يكون لها تأثير هام على قيمة وتصنيف الأصول والخصوم المنعكسة في القوائم المالية.
- ٨- تم تحديد كل المخزون الزائد عن الحاجة أو المتقادم وليس هناك أي

مخزون مقيد بقيمة تزيد عن صافي القيمة البيعية.

٩- للشركة حق قانوني على كافة الأصول ولا يوجد هناك أي حجوزات أو رهونات على أصول الشركة فيما عدا تلك الموضحة في بند رقم ٥٥٥٥.....

١٠- قمنا بالتسجيل والإفصاح عن كافة الالتزامات الفعلية والمحتملة وكذلك قمنا بالإفصاح في بند رقم ..... عن الضمانات التي أعطيناها لأي طرف ثالث.

١١- فيما عدا..... الموضح ببند رقم ..... على القوائم المالية، فليس هناك أي أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تستوجب تسوية أو إيضاح في القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها.

١٢- مطالبة ال..... لشركة..... تم تسويتها بمبلغ..... وتم عمل المخصص المناسب في القوائم المالية وليس هناك أي مطالبات أخرى متعلقة بأمور قضائية ولا نتوقع استلام مطالبات أخرى.

١٣- لم يتم بطريقة رسمية أو غير رسمية تسوية متكافئة بين أرصدة نقدية الشركة وحسابات الاستثمار فيها.

توقيع مسئول الشركة

.....

## ٥/٧ أدلة إثبات المراجعة الإلكترونية Electronic Audit Evidence

١/٥/٧ مقدمة

أدى التطور الهائل في ثورة المعلومات من ناحية وثورة الاتصالات من ناحية أخرى إلى حدوث تقدم كبير في التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية لدى المنشآت، الأمر الذي عكس أثره على أساليب وإجراءات المراجعة، فعلى الرغم من أن أهداف المراجعة بصفة عامة تعتبر واحدة أيا كانت نوعية التشغيل الخاصة بالبيانات، يدوية أو إلكترونية، إلا أن إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع في إجراء الاختبارات قد تغيرت تجاوباً مع تغير طبيعة كل من عناصر المدخلات، وعمليات تشغيل البيانات، وطبيعة عناصر المخرجات.

وقد ترتب على بيئة التشغيل الإلكترونية ظهور عدة مشاكل منها مشكلة اختفاء المجموعة المستندية والدفترية، حيث أصبحت تتخذ شكلاً جديداً، فقد أدمجت عدة مراحل لتظهر كمرحلة واحدة في التشغيل الإلكتروني. كما أمتد أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى مكان عملية التشغيل، حيث أصبحت تلك العمليات تتم بالكامل داخل الحاسب ذاته، ويتربط على ذلك أن أصبح دليل الإثبات غير مرئي في طبيعته بعكس ما اعتاد عليه المراجع في ظل الأنظمة اليدوية.<sup>(١)</sup>

وتتمثل أدلة الإثبات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات في البرامج والسجلات ونظم التشغيل، ونظام التكوين المتبع والتصميم الهندسي لأجهزة الحاسب والبرامج الجاهزة، وتفقد أدلة الإثبات قوتها إذا تعرضت لأي من الأخطاء التي يمكن أن تحدث في قيمة العناصر الأولية عند إدخالها في الحاسب أو عند تحديثها، أو عند تخزينها، أو عند إجراء بعض التعديلات عليها.

(١) لمزيد من التوسع حول مشاكل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية انظر الفصل الثامن في هذا الكتاب



إن التطورات الهائلة لم تقف عند حد استخدام تقنيات المعلومات وأنظمة الكمبيوتر في جمع المعلومات ومعالجتها ونقلها وحفظها وعرضها وتكيف المراجع مع هذه البيئة، حيث أدى تقارب تقنية المعلومات Information Technologies مع تكامل أنظمة المعلومات Information Systems Integration إلى تدفق المعلومات دون الحاجة لخط الاتصال.

وتعتبر بيئة أنظمة المعلومات المتكاملة بيئة خالية من الورق Paperless حيث يتم تبادل المعلومات بدون قيود وعوائق المكان، فيتم نقلها من تطبيق إلى آخر، ومن منشأة إلى أخرى، أو من بلد إلى آخر، وذلك عبر الشبكات الإلكترونية، وفي هذا السياق يضطر المراجع إلى جمع المعلومات الإلكترونية باعتبارها أدلة إثبات المراجعة.

#### ٢/٥/٧ المقصود بأدلة المراجعة الإلكترونية:

أدلة إثبات المراجعة الإلكترونية هي عبارة عن معلومات تم إنشاؤها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وحفظها في صورة إلكترونية ويعتمد عليها المراجع في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقرير المراجعة. وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة، مثل أجهزة الكمبيوتر، والبرامج، والطابعات، وآلات الماسح الضوئي Scanner ..... الخ.

وتشتمل أدلة المراجعة الإلكترونية على السجلات المحاسبية، والمستندات الأولية، وهذه المستندات مثل العقود الإلكترونية، والوثائق الإلكترونية المتعلقة بالفوترة billing والتجهيزات والدفع، والمصادقات الإلكترونية، وكل أنواع البيانات الإلكترونية وثيقة الصلة بالمراجعة، وتتخذ المعلومات الإلكترونية أشكالاً مختلفة، فقد تكون في شكل نصي Text، أو في شكل صوت Audio، أو في شكل صور Images، أو في شكل فيديو، ..... الخ

٢/٥/٧ أوجه الاختلافات بين أدلة الإثبات الإلكترونية وأدلة الإثبات التقليدية:

تختلف أدلة إثبات المراجعة الإلكترونية عن أدلة الإثبات التقليدية في أوجه عديدة، ويوضح الجدول التالي أهم الاختلافات بين النوعين.

مقارنة بين دليل الإثبات الورقي ودليل الإثبات الإلكتروني

وجه المقارنة	أدلة الإثبات التقليدية (الورقية)	أدلة الإثبات الإلكترونية
المنشأ Origin (الأصل)	الدليل على المنشأ من السهل تحديده وإيجاده.	الدليل على المنشأ من الصعب تحديده بمجرد فحص المعلومات الإلكترونية، ولكن يتم تحديد المنشأ باستخدام تقنيات رقابية وأمان Security والتي تسمح بالتوثيق وعدم النكران Nonrepudiation
التبديل Alteration	الدليل الورقي من الصعب تبديله بدون أن يتم اكتشافه	من السهل تبديل الدليل، وهناك صعوبة إن لم يكن مستحيل اكتشاف عملية التبديل عن طريق فحص المعلومات الإلكترونية،
التصديق (الاعتماد) Approval	المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليها.	هناك صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الإلكتروني، ويحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره.
الاكتمال	كل المفردات المتعلقة	المفردات ذات العلاقة غالباً ما تكون

وجه المقارنة	أدلة الإثبات التقليدية (الورقية)	أدلة الإثبات الإلكترونية
(الشمولية) Completeness	بالعمليات عادة تكون مشتملة في نفس المستند.	محفوظة في ملفات بيانات عديدة.
القراءة Reading	لا يحتاج إلى وسائل وتقنيات خاصة للقراءة.	تتطلب معدات وتقنيات متعددة للقراءة. (ورد، أكسل، كروبيات، ..... الخ )
الصيغة Format	جزء متكامل من المستند	منفصل عن البيانات ويمكن تغييره.
إتاحتها وإمكانية الوصول إليها Availability & Accessibility	عادة لا تمثل قيد أثناء عملية المراجعة.	مسار المراجعة المتعلق بالبيانات الإلكترونية ربما لا يكون متاح في وقت المراجعة والوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة
التوقيع Signature	يعتبر التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة، ويمكن التحقق من صحته بسهولة.	تتطلب عملية التوقيع تقنيات مناسبة كما يحتاج تقنيات خاصة للتحقق من صحته وإمكانية اعتماده.

٤/٥/٧ إمكانية الاعتماد على أدلة الإثبات الإلكترونية،

### Reliability of Electronic Audit Evidence

عند تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات الإلكترونية التي تم جمعها بغرض مساعدة المراجع في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية، يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره المخاطر المصاحبة لاستخدام هذا النوع من الأدلة، حيث لا يمكن تحديد مدى الكفاية الملائمة من خلال عملية الفحص لدليل الإثبات الإلكتروني، كما هو الحال في دليل الإثبات الورقي.

فطباعة مخرجات المعلومات الإلكترونية أو قراءتها من على الشاشة ما هو إلا صيغة Format واحدة، ولا يمكن أن تعطي دلالة على منشأ المعلومة، أو صلاحيتها Authorization كما لا يمكن أن تؤكد اكتمال أو شمولية المعلومات. وبالتالي يجب على المراجع أن يتأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات المتعلقة بإنشاء ومعالجة ونقل وحفظ المعلومات الإلكترونية كافية حتى يمكن ضمان مصداقية المعلومات.

ويوجد عدد من المعايير التي يستخدمها المراجع في تقييم مدى الاعتماد على المعلومات الإلكترونية كأدلة إثبات في المراجعة، وتتمثل هذه المعايير في الآتي:

#### ١- التصديق Authentication

هو إمكانية القيام بإجراء مصادقة مع المنشأة أو الشخص الذي أنشأ (كون) المعلومات الإلكترونية.

#### ٢- الأمانة Integrity

وتتضمن الشمولية، والدقة، والطبيعة الحالية، والشرعية للمعلومات، والأمانة هو التأكيد من أن المعلومات شرعية (قانونية) Validated ولم تتغير بقصد أو بغير قصد أثناء تكوينها، أو معالجتها، أو نقلها، أو حفظها.

## ٣- الصلاحية (سلطة الاعتماد) Authorization

هو التأكد من أن المعلومات يتم إعدادها، ومعالجتها، وتعديلها، وتصحيحها، وإرسالها واستلامها، والوصول إليها يتم عن طريق أشخاص مخولين ومسؤولين عن ذلك العمل.

## ٤- عدم النكران (الاعتراف) Nonrepudiation

هو التأكد من أن الشخص، أو المنشأة، الذي أرسل أو أستلم المعلومة لا يمكنه أن ينكر من مشاركته في تعديل محتوى المعلومات. وبالاعتماد على الدليل الذي لا يمكن دحضه على منشأ المعلومات الإلكترونية أو استلامها أو محتواها، فإنه يجب الاعتراف بمنشأ تلك المعلومات أو استلامها أو محتواها.

## الفصل الثامن

الرقابة الداخلية في ظل  
التشغيل الإلكتروني للبيانات



## الفصل الثامن

### الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

#### Internal Control in an EDP Environment

#### الأهداف التعليمية للفصل

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على:

- (١) إدراك تأثير الحاسب الآلي على المراجعة .
- (٢) معرفة بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات والمصاعب الناتجة عنها .
- (٣) التفرقة بين مقومات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ومقومات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي .
- (٤) التفرقة بين الإجراءات والضوابط العامة، والإجراءات والضوابط التطبيقية، وإجراءات وضوابط المستخدم .
- (٥) فهم ودراسة الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات .

أدى اختراع الحاسبات الإلكترونية إلى أحداث ثورة كبيرة في مجال تشغيل البيانات وتوفير المعلومات، وقد اتجهت العديد من الشركات إلى استخدام هذه الحاسبات في محاولة منها لرفع الكفاءة التشغيلية سواءً في الإنتاج أو في الإدارة، وقد زاد إقبال الكثير من الشركات إلى استخدام هذه التقنيات خصوصاً مع انخفاض تكاليف الحصول على البرامج والأجهزة.

وقد أدى استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية إلى تغيرات كبيرة في النظام المحاسبي ومقوماته، وتأثرت مقومات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني مقارنة بحالة التشغيل اليدوي للبيانات، وقد شكل ذلك تحديات كبيرة على المراجع ودوره في القيام بعملية المراجعة بصورة سليمة وفعالة، وفقاً لما تملية عليه معايير المراجعة المتعارف عليها.

وعلى الرغم من القدرات الهائلة للحاسبات الإلكترونية في سرعة تشغيل البيانات وتوفير المعلومات، حيث مكن إدارة المنشأة من ترشيد قراراتها بصورة كبيرة، إلا أن الوضع يختلف مع عمل المراجع، فقد زادت اهتمامات المراجع ومسئوليته، وزادت المخاطر التي يتعرض لها.

#### ١/٨ بيئة الحاسبات الإلكترونية وتأثيراتها

يجب على المراجع أن يفهم خصائص بيئة المعالجة الإلكترونية للبيانات ويأخذها في الاعتبار، لأنها تؤثر على تصميم النظام المحاسبي وما يرتبط به من رقابة داخلية، وتؤثر على تقدير مخاطر الرقابة الداخلية التي يستند إليها المراجع في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة.

#### ١/٨/١ طبيعة عمل المراجع في ظل استخدام الحاسبات<sup>(١)</sup>

ما من شك أن التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية أدى إلى تغييرات جوهرية في مقومات النظام المحاسبي وفي مراحل الدورة المحاسبية، وكذلك في مقومات الرقابة الداخلية للمنشأة، وكان من أبرز تلك التغييرات أصبحت المجموعة المستندية تتخذ شكلاً جديداً يتفق وطبيعة الحاسبات، وأصبحت مراحل الدورة المحاسبية تنفذ في خطوة واحدة، ولجأت بعض المنشآت إلى تغيير الهيكل التنظيمي، وقد ترتب على ذلك تغيير في طبيعة مقومات الرقابة الداخلية لتلك المنشآت، كما لم يحدث تغيير في هدف المحاسبة الذي يتمثل في توفير المعلومات لمستخدميها.

#### والتساؤل الحالي: إلى أي مدى تغيرت مفاهيم وأهداف المراجعة ؟

والإجابة على ذلك، نقول أن هدف المراجعة لم يتغير نتيجة استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات، وهو قيام المراجع بالتعبير بالرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية.

كما لم يحدث تغيير في المفاهيم التالية:

- ١- تعريف المراجعة.
- ٢- أهداف وأغراض المراجعة.
- ٣- معايير المراجعة المتعارف عليها.
- ٤- تأكيدات الإدارة بخصوص القوائم المالية.
- ٥- أهداف الرقابة الداخلية.

(1) Jack C. Robertson, " Auditing ", (Boston: Irwin, 1993), PP. 716 – 718 .

٦- متطلبات جمع الأدلة الفعالة والكافية.

٧- تقرير المراجع عن القوائم المالية.

وفي المقابل فقد أدى استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية إلى تغيير في العناصر التالية:

١- طرق تشغيل وتخزين البيانات المحاسبية.

٢- الإجراءات المستخدمة في الحصول على أدلة المراجعة.

٣- المهارات والمعرفة المطلوبة في المراجع.

٤- تقدير المخاطر نتيجة اختلاف طرق تشغيل البيانات والمعلومات.

٥- مقومات الرقابة الداخلية.

#### ٢/١/٨ عناصر التشغيل الإلكتروني للبيانات

باختصار شديد تتمثل هذه العناصر في:

١- الأجهزة Hardware: وتشمل جميع أجهزة الأجهزة الإلكترونية المستخدمة في عملية التشغيل وتتضمن، جميع أنواع الكمبيوتر، ووحدات الإدخال والإخراج.

٢- البرامج Software: وتشمل جميع البرامج المكتوبة والمخزنة وتنقسم إلى:

- برامج النظام، على سبيل المثال برامج التشغيل.
- البرامج التطبيقية، على سبيل المثال، برنامج الأجور، برنامج العملاء، المجموعة المحاسبية.

٣- التوثيق Documentation: وهو عبارة عن وصف للنظام وبيئته الرقابية المتعلقة بالمدخلات وتشغيل البيانات، والمخرجات.

٤- الأفراد: وهم القائمون على إدارة الحاسب والتصميم والبرمجة والتشغيل.

٥- البيانات: وتشمل العمليات والمعلومات المرتبطة بها التي تم إدخالها وتخزينها وتشغيلها بواسطة النظام.

٦- الإجراءات الرقابية: وهي الإجراءات المصممة للتأكد من التسجيل المناسب للعمل، ومنع واكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

#### ٢/١/٨ الآثار المترتبة على استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات

هناك العديد من المشاكل التي أحدثها استخدام الحاسبات في تشغيل نظم المعلومات المحاسبية، والتي لم تكن قائمة في ظل التشغيل اليدوي للبيانات، ويمكن استعراض هذه المشاكل على النحو التالي: (١)

##### ١- اختفاء السجلات ومستندات الإثبات المادية

تتم عمليات تسجيل وحفظ البيانات في ظل التشغيل الإلكتروني باستخدام النبضات الإلكترونية داخل وحدة الذاكرة الرئيسية للحاسب، أو على أشرطة ممغنطة أو أسطوانات خارج الحاسب، وبلغ لا يفهمها إلا الحاسب، وهو الأمر الذي ترتب عليه

(١) انظر كل من:

- أحمد حسين علي حسين، مشاكل الرقابة في أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات وأثرها على مسئوليات المراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ١٩٨٩، ص ٣٤٨-٣٤٥.

- سمير كامل محمد عيسى، أثر الاتجاه نحو أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات على تطور مهنة المراجعة الخارجية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٦، ص ٤-١٥.



أن أصبحت البيانات المحاسبية غير مرئية وغير قابلة للقراءة - كما هو الحال في النظام اليدوي - كما يمكن تغيير البيانات الموجودة في السجلات المستخدمة في الحاسب أو إضافة أو حذف أي بيانات دون ترك قرينة منظورة أو أثر يدل على ذلك، وهو الأمر الذي ترتب عليه تسهيل حالات ارتكاب الغش وصعوبة اكتشافه.

## ٢- عدم وجود مسار جيد للمراجعة

يقصد بمسار المراجعة Audit Trail السجلات التي تمكن المراجع من تتبع العملية المالية من مصدرها ولأمام حتى نتائجها النهائية كما تظهر في القوائم المالية، أو العكس بمعنى البدء بالنتائج النهائية للعملية وتتبعها للخلف من خلال السجلات وحتى الانتهاء بمصدرها. وترجع أهمية مسار المراجعة في كونه المصدر الرئيسي لحصول المراجع على أدلة الإثبات، وقد أدى استخدام الحاسب إلى اختفاء عناصر كثيرة من مسار المراجعة المرئي واللازمة لتتبع العمليات المالية، حيث يتم تسجيل أغلب البيانات المحاسبية على اسطوانات مكتوبة بلفة الحاسب، مما أدى إلى اختفاء أنواع معينة من المعلومات المحاسبية التاريخية، كما أن هناك بعض المشاكل المصاحبة لمسار المراجعة المتمثلة في:

- أ- عدم وجود المستندات الأصلية، أو تم التخلص منها بعد إدخال البيانات.
- ب- عدم وجود دفاتر يومية، حيث يتم الإدخال مباشرة لدفاتر الأستاذ.
- ج- ملفات الحاسب وقواعد البيانات تكون غير مرئية، حيث لا تسمح بالتتبع الواضح للعمليات خلال كافة أجزاء النظام.

د- عدم إمكانية ملاحظة التتابع والتشغيل، حيث يتم القيام به داخل الحاسب، وخلاصة القول أن غياب مسار المراجعة في ظل نظم التشغيل

الإلكتروني للبيانات يؤدي إلى صعوبة تتبع العمليات، ومن ثم صعوبة اكتشاف تلاعب الحاسبات.

## ٣- تعقيد وصعوبة فهم الأنظمة

أدى التطور السريع في الحاسبات الإلكترونية وتنوع أنظمة تشغيل البيانات باستخدام الحاسبات إلى زيادة تعقيد وتركيب هذه الأنظمة، حيث يمكن في وقتنا الحاضر أن يتم تشغيل النظام الإلكتروني للبيانات في شركة معينة باستخدام أكثر من حاسب إلكتروني في مناطق متفرقة ترتبط فيما بينهما بشبكة اتصالات بنظام معين، ومن هنا تظهر المشاكل الخاصة بإمكانية تشغيل البيانات من مناطق متفرقة، ومن أمثلة هذه المشاكل إمكانية وجود تعارض في حالة الطلب على تشغيل مجموعة معينة من البيانات من أكثر من جهة في وقت واحد، أيضاً يمكن فقد أو تحريف البيانات أثناء عمليات الاتصال، والأخطر من ذلك كله إمكانية الوصول غير المشروع لهذه البيانات Unauthorized Access أثناء عمليات الاتصال عن بُعد.

وتمثل هذه التعقيدات مشكلة خطيرة وأساسية لعمل المراجع وبالذات صعوبة الفهم الكامل للنظام الذي يقوم بمراجعته، وصعوبة الإلمام بكيفية تدفق البيانات والمعلومات داخل هذا النظام، والذان بدونهما لن يستطيع المراجع أن يحصل على أدلة الإثبات اللازمة.

## ٤- الفصل غير الملائم بين المهام Improper Segregation of duties

تتصف عمليات تجميع وحفظ وتشغيل البيانات في النظام المحاسبي القائم على استخدام الحاسبات الإلكترونية بتركز المهام بيد مجموعة محدودة من الأفراد، ولا يختلف الوضع في حالة الشركات التي يوجد بها قسم خاص للحاسب الإلكتروني، أو لا يوجد بها قسم خاص، حيث يسمح للعدد المحدود من الموظفين المديرين فقط

٥- سهولة التلاعب وارتكاب جرائم الغش وصعوبة اكتشافه  
ساعدت التقنية المتقدمة للحاسبات على تسهيل عملية التلاعب في برامج الحاسب أو قواعد البيانات أو تشغيل الحاسب، الأمر الذي يلحق بالمنشآت المستخدمة للحسابات خسائر طائلة.  
وهناك سببان ساعدا على زيادة الغش في مجال الحاسبات مقارنة بالنظام اليدوي للتشغيل هما:

- ١- سهولة ارتكاب الغش نتيجة القصور في نظام الرقابة أو زيادة الخبرة لدى بعض الأفراد، بتلك النظم أو كليهما.
- ٢- صعوبة اكتشاف وتتبع الغش، نتيجة تقدم الخبرة الفنية للقائمين بالغش، مما سهل عليهم معرفة كلمات السر وإمكانية الاتصال بالنظام فضلاً عن عدم ترك دليل أو قرينة منظورة، أو أثر ملموس يمكن تتبعه لاكتشاف الغش.

#### ٦- فيروسات الحاسبات Computer Viruses

يعرف فيروس الحاسبات بأنه برنامج يتميز بالقدرة على:  
- تعديل البرامج، وذلك من خلال إدماج برامج الفيروس مع البرامج الأخرى.  
- إضفاء الشرعية على التعديلات التي حدثت بالبرامج.  
- منع التعديلات الإضافية على البرامج التي سبق وأن عدلها من قبل.  
وهناك العديد من المشاكل التي تسببها الفيروسات في البيانات والبرامج الخاصة بالمنشأة المعنية، وتتوقف طبيعة هذه المشاكل على نوع الفيروس، ومن هذه المشاكل:

باستخدام الحاسب، وغالباً ما يؤدي هذا التركيز في توزيع المهام إلى عدم وجود الفصل الملائم بين هذه المهام بما يحقق الضبط الداخلي تلقائياً، فالوظائف التي كانت تؤدي فيما سبق في أقسام مختلفة وبواسطة أفراد منفصلين ومستقلين تماماً، أصبحت الآن تؤدي باستخدام الحاسب مما يعطي العاملين عليه إمكانية الإطلاع على النواحي العديدة لعمليات تسجيل وحفظ وتشغيل البيانات. يضاف إلى ذلك أنه يمكن لعملية واحدة باستخدام الحاسب أن تؤثر تلقائياً وفي وقت واحد على مجموعة من الملفات المفتوحة داخل الذاكرة الرئيسية، لذلك لا غرابة في أن تشير الإحصائيات إلى أن ما يقرب من نصف عمليات الغش والاحتيال في أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات ترجع إلى عدم وجود الفصل الملائم بين المهام.

ويقصد بالفصل الملائم بين المهام في ظل أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات ضرورة الفصل بين الأعمال الآتية:

- أ- إدخال البيانات.
- ب- الرقابة على إدخال البيانات.
- ج- الرقابة على تشغيل البيانات.
- د- تعديل البرامج وصيانتها.
- هـ- رقابة المخرجات.
- و- حفظ مستندات النظام.



أ- قد يكون للفيروس تأثير مدمر مرئي وفوري، حيث يمكن أن يكتب بصورة مرئية وفورية على جزء من البرنامج العادي، وبالطريقة التي لا يمكن معها استرداد الجزء المدمر، مثل فيروس الكتابة على الملفات، كما قد يكون للفيروس نفسه القدرة على إخفاء ومضاعفة نفسه، حيث يعمل على التدمير الفوري وغير المرئي للبيانات.

ب- قد تكون الفيروسات من النوع المقيم بالذاكرة الرئيسية للحاسب، ومن ثم يؤدي إلى نقل العدوى لأي اسطوانة يتم استخدامها من خلال الحاسب.

ج- قد تكون الفيروسات من نوع فيروسات المعدات التي تنتقل عن تغيير أحد أجزاء الحاسب.

د- قد يؤدي الفيروس إلى إفساد الاسطوانات بما تحتويه من برامج وبيانات أو يفسد أي برنامج يتم تشغيله، وبذلك لا يمكن استخدام مثل هذه الاسطوانات إلا بعد إعادة تشكيّلها.

هـ- قد يوجد برنامج الفيروس على قطاع التحميل، ويدمر الملفات بطريقة عشوائية ولكن في مكان محدد فقط على الاسطوانة المرنة وهو المسار الأخير، وبالتالي عند محاولة تحميل أي من البرامج من النوع المقيم في الذاكرة، فإنها لا تعمل وتظهر رسالة تفيد امتلاء الذاكرة.

ولاشك أن هناك العديد من الآثار السيئة الناتجة عن هذه الفيروسات فبالإضافة إلى تدمير البيانات، هناك النقص في إنتاجية النظام ومستخدميه الناتجة عن اكتشاف وإزالة الفيروس، فضلاً عن التكلفة الناتجة عن نقص الكفاءة والفعالية وتكلفة وقت الأفراد المستغرق في التعرف على الفيروس وإزالته، وكذلك التكلفة الناتجة عن فقد ثقة المستخدمين في النظام.

## ٧- المشاكل المرتبطة بالعاملين في إدارة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات

هناك العديد من المشاكل المرتبطة بالعاملين في إدارة وتشغيل الحاسب مثل محللو ومصممو النظم ومعدو البرامج، ومسؤولي الرقابة .. الخ.

وتعكس تلك المشاكل في زيادة حالات الغش وفيروسات الحاسبات مثل:

أ- نقص خبرة العاملين في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات وما يترتب على ذلك من وقوع الأخطاء أو عدم القدرة على اكتشاف جرائم الغش والتلاعب.

ب- ارتفاع خبرة العاملين في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات، وما يترتب على ذلك من زيادة قدراتهم على الوصول غير المصرح به للنظام من خلال الثغرات الموجودة فيه ومن ثم ارتكاب الغش والتلاعب.

ج- انخفاض الحالة المعنوية للعاملين بنظم التشغيل الإلكتروني نتيجة التوتر النفسي الناتج عن ظروف العمل وزيادة مسؤوليتهم، الأمر الذي ينعكس على أدائهم للعمل.

## ٢/٨ مقومات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

أدى استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية إلى إعادة النظر في مقومات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي للبيانات، وتم استحداث مجموعة متكاملة من الإجراءات والضوابط الرقابية التي تلائم التشغيل الإلكتروني



للبيانات وعلاج الآثار المترتبة عليه، وهذه الإجراءات والضوابط مقسمة إلى ثلاثة أقسام:<sup>(١)</sup>

- إجراءات وضوابط عامة.
- إجراءات وضوابط تطبيقية.
- إجراءات وضوابط المستخدم.

#### ١/٢/٨ الإجراءات والضوابط العامة General Controls

وتهدف هذه الضوابط إلى وضع رقابة كلية على أنشطة نظم المعلومات، بحيث توفر درجة معقولة من الثقة بأن الرقابة الداخلية قد حققت أهدافها، وتتضمن هذه الضوابط الإجراءات الرقابية التالية:

#### ١/١/٢/٨ إجراءات الرقابة التنظيمية Organizational Controls

وتهتم الرقابة التنظيمية بتقسيم المهام داخل وخارج قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتقضي ضرورة وجود خطة تنظيمية واضحة تتحدد فيها سلطات ومسؤوليات الأفراد العاملين بالتنظيم بصورة واضحة ودقيقة، بحيث تحقق الإجراءات الرقابية ما يلي:

(١) انظر كل من:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، \* تقدير المخاطر والرقابة الداخلية - خواص وأعباءات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب \* البيان الدولي رقم (١٠٠٨)، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ١٩٩٩ م.
- معتر حسين محمد سليمان، دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٩ م، ص ١٤-١٦.

- ١- فصل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات عن الأقسام المستفيدة من خدمات الحاسب.
- ٢- الفصل التام للمهام بين العاملين في قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات، والأقسام المستفيدة منه.
- ٣- جدولة العاملين بالنظام على أساس منتظم وأثناء الإجازات المرضية والعطلات الرسمية مع تحديد وقت معين لإنجاز المهام.
- ٤- تناوب العاملين، وذلك حتى يقوم كل منهم بفحص عمل من سبقه.

#### ٢/١/٢/٨ إجراءات الرقابة على إعداد وتوثيق النظام

##### Documentation System Controls

تهتم الرقابة على إعداد وتوثيق النظام ببناء نظام يتضمن الإجراءات الرقابية الملائمة لبيئة النظام وتطبيقاته، ويعمل وفقاً لمواصفات التشغيل المعيارية، ويمكن اختباره ومراجعته بسهولة، ومن هذه الإجراءات الرقابية ما يلي:

- ١- وجود إجراءات مكتوبة لأغراض تخطيط، وإعداد، وتجهيز النظام.
- ٢- اشتراك كل من المراجع الداخلي، والمستفيدين، وأفراد قسم المحاسبة في عملية إعداد النظام.
- ٣- إجراء اختبار مبدئي للتحقق من مدى فعالية النظام في مقابلة احتياجات المستفيدين، والاحتياجات الفنية، وإمكانية مراجعته.
- ٤- الرقابة الكافية على عملية التحويل من النظام القديم إلى النظام الجديد.
- ٥- التأكيد على توثيق عملية إعداد النظام، وذلك لما لها من دور هام في منع، واكتشاف، وتصحيح الأخطاء.

- ٦- الفحص المستمر للأعمال التي تم إنجازها أثناء عملية إعداد النظام، والتصديق عليها.
- ٧- التصديق النهائي على النظام الجديد من الإدارة، والمستفيدين في الأقسام الأخرى، وأفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات، وذلك قبل البدء في تجهيزه ووضع موضع التشغيل.
- ٨- توثيق البرامج من خلال إعداد خرائط تدفق البرامج، وتوصيف البرامج، وإعداد سجل يوضح تاريخ البرامج.
- ٩- وجود تعليمات التشغيل اللازمة لمساعدة مشغلي الحاسب على القيام بعمليات التشغيل، والتي تعرف بدليل التشغيل.

#### ٣/١/٢/٨ إجراءات الرقابة من خلال الأجهزة والبرامج

##### Hardware and Software Controls

وتتضمن الرقابة من خلال الأجهزة مجموعة من الإجراءات الرقابية المبنية داخل الحاسب، والتي أعدها منتجو الحاسبات بفرض ضمان دقة وسلامة تشغيلها، ومن هذه الإجراءات الرقابية ما يلي:

- ١- فحص الأداء المزدوج، والذي يعتمد على مبدأ التشغيل المزدوج أو التكميلي لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها.
- ٢- الفحص الارتدادى، والذي يهدف إلى التأكد من أن الأوامر المرسلة للوحدات المساعدة أو وحدات التشغيل عن بعد قد نفذت، وأنه قد تم تسليم البيانات في صورة صحيحة.

- ٣- فحص الأجهزة، وهي مجموعة من الإجراءات الرقابية المبنية في دوائر الحاسب، بهدف فحص الدوائر أو الأجهزة، وذلك للتأكد من أنها تعمل بطريقة صحيحة، والقيام بالتصحيح الآلي عند اللزوم.
- ٤- إجراءات الرقابة على حق الوصول للنظام من قبل الأفراد المرخصين مثل كلمات السر، والتحقق من الشخصية سواء من خلال بصمة اليد أو من خلال الأساليب الصوتية والوسائط البصرية.

#### ٤/١/٢/٨ إجراءات الرقابة على أمن النظام

تهدف الرقابة على أمن النظام إلى حماية تجهيزات وبرامج النظام من المخاطر البيئية ومخالفات الحاسبات، وتلعب الرقابة على أمن النظام دوراً هاماً في تحديد جودة البيانات التي يقدمها النظام، ويرجع السبب في ذلك إلى أن إجراءات الرقابة على أمن النظام تؤثر في غيرها من الإجراءات الرقابية الأخرى، وتتضمن الرقابة على أمن النظام مجموعة من الإجراءات الرقابية من أهمها ما يلي:

- ١- التأكيد على الالتزام بمعايير البناء في مبنى تجهيزات الحاسب، وحماية خطوط الاتصالات والطاقة لهذا المبنى.
- ٢- استخدام تجهيزات الأمن المادية مثل: أقفال الأبواب المبرمجة، وقارئ الشارة الممغنطة، والسياس الخاصة، والأسلاك، والأجراس، وأجهزة الإرسال.
- ٣- يقتصر الوصول للوحدات الطرفية على الأفراد المصرح لهم بذلك فقط.
- ٤- استخدام الأشعة والتي تسلط على مداخل غرفة الحاسب، ويصدر عنها إنذار بمجرد اختراقها، وقد تكون هذه الأشعة ضوئية، أو أشعة ليزر، أو أشعة فوق البنفسجية، أو أشعة تحت الحمراء.

- ٥- استخدام نظم الدوائر التلفزيونية المغلقة التي تعمل على مراقبة كافة المشتغلين من موقع مركزي.
- ٦- استخدام سجل يدوي لدخول المبنى، والذي يجب أن يوقع عليه كافة الأفراد الذين يدخلون لتجهيزات الحاسب.
- ٧- التأمين على تجهيزات الحاسب ضد كافة المخاطر من سرقة، وحريق، وتخريب، وكوارث طبيعية، وغيرها.
- ٨- التعريف الكافي للشخص المسئول عن تعديل البيانات، وذلك من خلال التعريف الصوتي، أو بصمة اليد، أو التوقيع.
- ٩- استخدام البرامج المضادة للفيروسات، والتي تعمل على منع دخول الفيروسات إلى الذاكرة الأولية أو الاسطوانة الثابتة، ومنع تدمير الملفات، واختبار البرامج الجديدة للتأكد من خلوها من الفيروسات قبل إدخالها للنظام.
- ١٠- احتفاظ المشغل بسجل يحدد طبيعة المهام التي يؤديها، والوقت المقدر للتشغيل، والوقت الفعلي للتشغيل، والبرامج المستخدمة، والملفات التي تم الوصول إليها، ومستوى الأمن الموجود، وأسماء المستفيدين، ومقدار المخرجات، واسم الشخص المصرح له بالتشغيل، ومن خلال فحص هذا السجل يمكن تتبع معظم مخالفات الحاسبات.
- ١١- الاحتفاظ بنسخة من البرامج في مكتبة البرامج، على أن تقارن بصفة منتظمة مع البرامج التي يتم تشغيلها، وذلك بغرض الوقوف على أي تعديل غير قانوني في تلك البرامج.

- ١٢- إعداد نسخة إضافية من ملفات البرامج والبيانات، وذلك للاستعانة بها عند إصابة النظام بالفيروسات، مع الاحتفاظ بها في مكان آمن بعيداً عن مقر الحاسب ويفضل وضعها في خزانة خاصة مضادة للحريق.

#### ٢/٢/٨ الإجراءات والضوابط التطبيقية Application Controls

وتهدف هذه الإجراءات إلى وضع رقابة صارمة على تطبيقات أنظمة محاسبية معينة، مثل نظام الأجور، نظام المخزون، نظام العملاء، بحيث توفر هذه الإجراءات والضوابط ثقة معقولة بأن كافة المعاملات قد تمت المصادقة عليها وتسجيلها ومعالجتها بالشكل الكامل والدقيق وفي الوقت المناسب، وتتضمن هذه الضوابط الإجراءات الرقابية التالية:

#### ١/٢/٢/٨ إجراءات الرقابة على المدخلات Input Control

تهدف الرقابة على المدخلات إلى تأكيد شرعية ودقة وشمولية البيانات المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبية، ويعتبر هذا النوع من الرقابة ذو أهمية خاصة وذلك للأسباب التالية:

- ١- تتصل بمرحلة من مراحل تشغيل البيانات والتي لا يزال للعنصر البشري دور مؤثر فيها.
- ٢- تغطي مرحلة واسعة من نظام المعلومات المحاسبية، وذلك ابتداءً من إعداد المستندات الأولية، إلى مرحلة لاحقة لإعداد البيانات وذلك بنقلها من تلك المستندات إلى وسائط التخزين الإلكترونية، وانتهاءً بتغذية الحاسب الإلكتروني.



٣- تمثل حجر الأساس لمرحلي التشغيل والمخرجات، فالبيانات المدخلة والمحتوية على أخطاء تؤثر بلا شك في المعلومات المستخرجة.

وتهدف الرقابة على المدخلات، إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- أ- التأكد من صحة ودقة وكمال البيانات الأولية عن طريق اعتمادها من السلطات الإدارية المختصة، ويمكن تحقيق هذا الهدف بمراعاة أن تكون كافة المعاملات مسجلة على النماذج الخاصة بها.
- ب- ضمان عدم حدوث أي تشويه للبيانات في مرحلة الترميز بسبب حدوث بعض الأخطاء العمدية أو غير العمدية أو إغفال بعض البيانات، ويمكن تحقيق ذلك بوضع نظام سليم لترميز المستندات، يساعد على تسهيل الرجوع والاستدلال على المستند عند الحاجة إليه.

ج- الاطمئنان إلى عدم حدوث أخطاء في البيانات أثناء عملية تحويلها من المستندات الأولية إلى الشكل الذي يمكن للحاسب قراءته، فضلاً عن التسجيل السليم في الملفات. ويمكن تحقيق ذلك بأن تقوم وحدة رقابة البيانات بإجراء العديد من الاختبارات التي تهدف إلى ضمان صحة ودقة البيانات قبل تحويلها، ثم الرقابة على عملية التحويل بواسطة المجاميع الرقابية.

د- التأكد من عدم حدوث تشويه للبيانات (حذف، إضافة، فقد، تغيير، عدم التصريح) أثناء عملية تغذية الحاسب الإلكتروني بها. ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق استخدام قدرات الحاسب الإلكتروني وذلك من خلال دورة تشغيل خاصة قبل بدء تشغيل البيانات بواسطة اختبارات مبرمجة داخل برامج التشغيل، ومن أهمها المجاميع الرقابية واختبارات التفتيح والتصحيح.

### ٢/٢/٨ إجراءات الرقابة على التشغيل Processing Control

يتناول مفهوم الرقابة على التشغيل مجموعة الأساليب والإجراءات الرقابية في مرحلة تشغيل البيانات، ونظراً للطبيعة الفنية لهذه المرحلة فإن الاعتماد الأساسي في الرقابة على التشغيل يتركز على استخدام الحاسب نفسه، حيث درجت المنشآت التي تستخدم نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات على تصميم نقاط رقابية خاصة بتشغيل البيانات. وهذه النقاط الرقابية تكون مصممة بالبرامج المشغلة للبيانات، بمعنى موضوعية مقدماً بواسطة مخططي البرامج، لذلك يطلق على هذه النقاط الرقابية اصطلاح الاختبارات المبرمجة، ومثال ذلك المجاميع الرقابية، والبرامج المطمورة (الضمنية) للمراجعة حيث تقوم بنفس مهمة المراجع الداخلي أو الخارجي في مراجعة البيانات المحفوظة في السجلات أو الدفاتر المحاسبية اليدوية، واختبارات المطابقة، وإجراءات تدارك الأخطاء والعمليات الحسابية المزدوجة وبرامج الأخطاء.

ويهدف نظام الرقابة على التشغيل إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ١- التأكد من أن الأجهزة الإلكترونية في حالة فنية صالحة للتشغيل.
- ٢- التأكد من أن التشغيل يتم وفقاً للتعليمات المحددة.
- ٣- التأكد من أن البرامج والملفات المستخدمة في التشغيل هي فعلاً المطلوب استخدامها في عمليات التشغيل على الحاسب.
- ٤- ضمان عدم حدوث تشويه للبيانات أثناء عملية التشغيل على الحاسب.
- ٥- ضمان عدم حدوث تغيير متعمد في البيانات أو البرامج أثناء التشغيل بهدف الوصول إلى نتائج معينة لصالح أحد الأطراف.

٦- حماية ملفات اتبيانات من التلف الجزئي أو الكلي نتيجة خطأ مشغل البرنامج أو خطأ البرنامج وتوفير الإجراءات التي تضمن إصلاح التلف واستمرار التشغيل.

### ٣/٢/٢/٨ إجراءات الرقابة على المخرجات Output Controls

تهدف الرقابة على المخرجات إلى التأكد من دقة نتائج التشغيل، مثل كشوف أرصدة الحسابات " مكتوبة أو على شاشة الجهاز "، والتقارير، والملفات المغناطيسية، والفواتير، وشيكات المدفوعات، وإلى التأكد من أن الأشخاص المصرح لهم فقط هم الذين يستلمون المخرجات أو الناتج.

والمفهوم الأساسي للرقابة على المخرجات هو أن مجاميع المخرجات يجب مقارنتها مع المجاميع الرقابية للمدخلات وفحص وتسوية أي فروق، وهذه إحدى الوظائف الهامة للمجموعة الرقابية داخل إدارة معالجة البيانات، وفي كثير من الشركات تقوم الإدارات المستخدمة بنفس الوظيفة الرقابية كعملية مراجعة إضافية، وتصحيح جميع الأخطاء يجب أن يتم طبقاً للإجراءات المعتمدة لمنع إجراء قيود تتطوي على غش، ويجب الاحتفاظ بسجل لجميع الأخطاء التي تم تصحيحها، وأن تكون هناك رقابة على عملية توزيع المخرجات، ويتم ذلك عادة بمعرفة مجموعة (أو لجنة) الرقابة التي يجب عليها أن تمارس عناية خاصة عند توزيع المخرجات التي تتسم بطابع السرية.

### ٣/٢/٨ إجراءات وضوابط المستخدم User Controls

ويقصد بها الإجراءات الرقابية المطبقة بواسطة الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة (طوائف المستخدمين) التي يتم تشغيل بياناتها إلكترونياً، وذلك بهدف التأكد من تشغيل كل البيانات الواجب تشغيلها، وضمان أن كل مستخدم للمعلومات قد تسلم التقارير الصحيحة، وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى التأكد من عدم طباعة أو

توزيع أي تقارير أو قوائم لم يصدر بشأنها تعليمات من الجهة المختصة، وتشمل إجراءات رقابة المستخدم ما يلي:

- ١- إجراء فحص انتقادي للمخرجات للتأكد من صحتها وملاءمتها للأغراض التي أعدت من أجلها، مثال ذلك فحص المستندات التي ترسل للغير كفواتير البيع وكشوف حسابات العملاء.
- ٢- يجب على المستخدمين المشاركة الفعالة في تصميم واختبار النظم الجديدة وفي تطوير أو تعديل النظم الحالية.
- ٣- استخدام المجاميع الرقابية المحددة مقدماً، قبل تقديم البيانات للتشغيل، وبعد إتمام التشغيل الإلكتروني للبيانات يتم مقارنة وتسوية هذه المجاميع بالمخرجات المستلمة من إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات. ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- أ- قيام قسم المبيعات بحساب مجموع القيم الواردة بفواتير البيع، التي يراد إدخالها وتشغيلها، وبعد نهاية التشغيل يطابق هذا المجموع مع مجموع القيم الواردة بالمخرجات ومن ثم يتم التحقق من أن جميع الفواتير المدخلة قد تم تشغيلها أم لا.
- ب- قيام قسم التكاليف بحساب مجموع عدد أوامر الإنتاج، قبل إرسالها للتشغيل الإلكتروني، ثم مقارنتها بالمجموع الوارد في ملخص الأوامر الإنتاجية الناتج من التشغيل الإلكتروني.
- ج- قيام قسم الأجور، بحساب مجاميع رقابية لكل من إجمالي الأجور المستحقة، وعدد الشيكات المطلوب تشغيلها، وإجمالي ساعات العمل في



الفترة، ويلي ذلك مقارنة هذه المجاميع مع مخرجات ملخص الأجور الوارد من إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

### ٣/٨ فهم المراجع للرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة

#### ١/٣/٨ فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة

يعتبر المراجع مطالب بالالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند القيام بتنفيذ عملية المراجعة بصرف النظر عن طريقة تشغيل البيانات التي يتبعها العميل، يدوية أم إلكترونية، ومن هذه المعايير، المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، الذي يطالب المراجع بضرورة دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليها في تنفيذ إجراءات المراجعة، (انظر الفصل السادس).

وأهداف المراجع من فهم الرقابة الداخلية لا تختلف باختلاف طريقة تشغيل البيانات، ففهم الرقابة الداخلية يمكن المراجع من تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي سيقوم بها، ولذلك يجب أن يتوافر للمراجع المعرفة والدراية الكافية بنظم التشغيل الإلكترونية المستخدمة في تشغيل البيانات الحاسوبية حتى يستطيع فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة، وفي حالة ما تكون أنظمة التشغيل الإلكترونية معقدة، فعلى المراجع الاستعانة بذوي الخبرة المتخصصة حتى يتمكن من الفهم اللازم لمكونات الرقابة الداخلية.

ويمكن فهم ودراسة الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة من خلال الخطوات

التالية:

أولاً: الفحص المبدئي للضوابط والإجراءات العامة للرقابة الداخلية والضوابط التطبيقية، وتقييم نتائج هذا الفحص لوضع تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة عند مستوى أعلى.

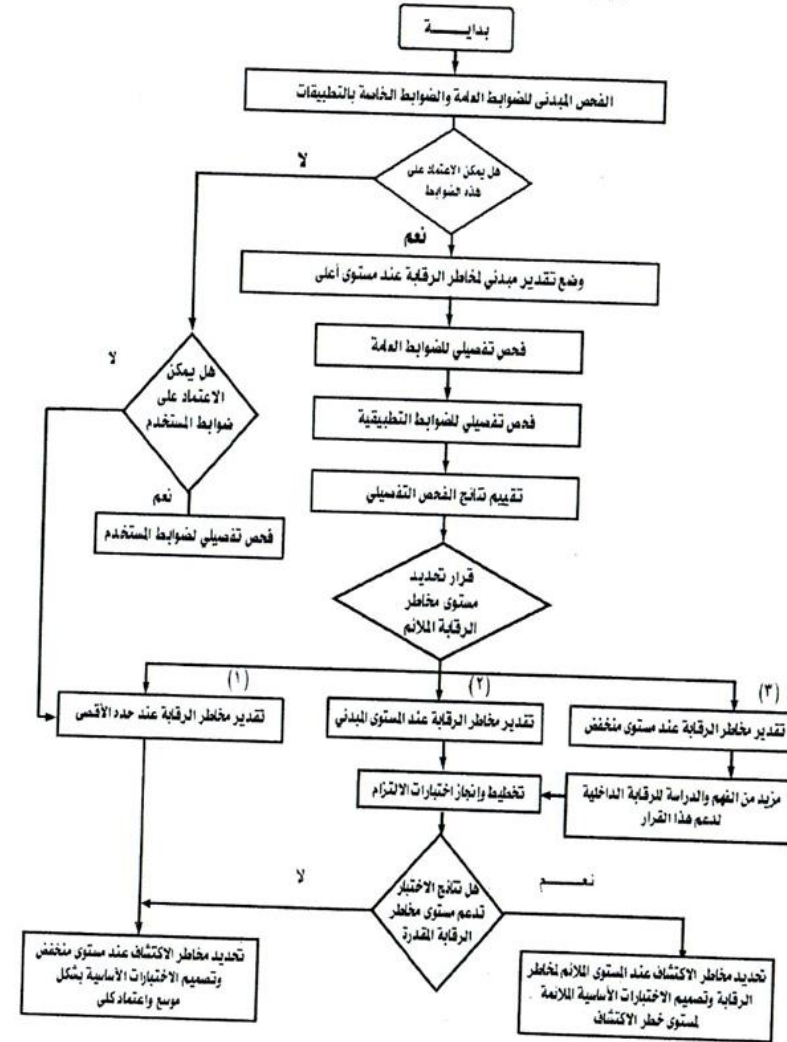
ثانياً: الفحص التفصيلي للضوابط السابقة للتأكد من مدى فعالية الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الرقابة الملائمة.

ثالثاً: إجراءات اختبارات مدى الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية، سواءً من خلال الملاحظة المباشرة، أو باستخدام الحاسب الإلكتروني.

ويعبر الشكل (٨ - ١) عن الخطوات المتبعة في فهم ودراسة الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات وتقدير مخاطر الرقابة المتعلقة به.



شكل (١/٨) خطوات فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات



٢/٣/٨ الاعتبارات التي يأخذها المراجع في حسابه عند فهم الرقابة الداخلية

تؤثر عدد من الاعتبارات المتعلقة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة يجب على المراجع مراعاتها، وتتمثل هذه الاعتبارات في الحالات التالية:

١- تحديد نطاق استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل برامج التطبيقات المحاسبية المهمة، والتي لها علاقة بالمعلومات المحاسبية ذات التأثير على القوائم المالية.

٢- مدى الصعوبة والتعقيد في تشغيل الحاسبات الإلكترونية.

٣- أهمية نظم الحاسبات الإلكترونية في إدارة ورقابة الأعمال، وبالتالي يؤخذ في الاعتبار:

أ- احتمال حدوث عطل واضطرار المنشأة للعمل بدون استخدام الحاسبات.

ب- التأثير الفوري والتأثير طويل الأجل على أعمال المنشأة عند حدوث خطأ أساسي في التشغيل.

ج- مدى اعتماد جهات وإدارات معينة على توقيت ودقة تشغيل البيانات.

٤- الهيكل التنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

٥- الأجهزة والبرامج المستخدمة بواسطة المنشأة.

٦- مدى توفر البيانات والوثائق ومدى ملاءمتها كمدخلات للحاسب الإلكتروني.

٧- طرق وأساليب المراجعة التي يمكن استخدامها بمساعدة الحاسب.

### ٣/٢/٨ توثيق عملية الفهم للرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

إن إجراءات الفهم والتوثيق للرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي للبيانات لا تختلف كثيراً عنها في ظل التشغيل الإلكتروني، ويمكن للمراجع أن يستخدم أحد الأساليب الآتية عند فهم وتقييم الرقابة الداخلية:

- ١- قائمة استقصاء خاصة للتعرف على الرقابة الداخلية، سواء في حالة تشغيل البيانات داخل المنشأة محل المراجعة أو خارجها.
- ٢- خرائط تدفق النظم والتي توضح سير عمليات الرقابة الخاصة بالتطبيقات المختلفة التي يستخدم فيها الحاسب الإلكتروني.
- ٣- المقابلات الشخصية مع المسؤولين في إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات ومع المستفيدين من خدمات الحاسب الإلكتروني داخل المنشأة.
- ٤- المذكرات التلخيصية والوثائق الأخرى.

### ٤/٣/٨ نموذج قائمة استقصاء لتوثيق فهم الرقابة الداخلية

وفيما يلي نموذج لقائمة استقصاء خاصة بدراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات تم تصميمها بواسطة أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية<sup>(١)</sup>

(١) لزيد من التفصيل النظر: خالد أمين عبدالله \* علم تدقيق الحسابات \* عمان، دار وائل للنشر، ١٩٩٩م، ص ٣١٤-٣٢٥.

### قائمة استقصاء لفهم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

#### أسامة لطيف

#### محاسب قانوني

اسم منشأة العميل / ..... التاريخ: / /  
 أعدت هذه القائمة بواسطة / ..... التاريخ: / /  
 روجعت بواسطة / ..... التاريخ: / /

#### أولاً: المعلومات العامة

- ١- حدد موقع الحاسب الإلكتروني .....
- ٢- صف باختصار مكونات الحاسب (أ) نوع الحاسب وموديله ورقمه .....
- (ب) طاقة التخزين الداخلي: .....
- (ج) وسائل التخزين .....
- شرائط ممغنطة .....
- أقراص ممغنطة .....
- أخرى (حدد) .....
- (د) وحدات الإدخال والإخراج .....
- وحدات قراءة البطاقات .....
- وحدات تثقيب البطاقات .....

- وحدات طباعة .....
- أخرى (حدد) .....
- ٣- البرامج التطبيقية المستخدمة:
  - النقدية .....
  - الحسابات المدينة وأوراق القبض .....
  - المخزون السلعي .....
  - الأصول الثابتة .....
  - الحسابات الدائنة وأوراق الدفع .....
  - المبيعات .....
  - الأجور والمرتبات .....
  - التكاليف والمصروفات .....
  - أخرى (حدد) .....

البيان	نعم	لا	غير ملأنم
<b>ثانياً: الخريطة التنظيمية لإدارة الحاسب الإلكتروني</b>			
١) هل وظيفة تحليل الأنظمة وكتابة البرامج منفصلة عن وظيفة تشغيل الحاسب؟			
٢) هل يمنع المبرمجون من تشغيل الحاسب أثناء دورات التشغيل العادية؟			
٣) هل يمنع مشغلو الحاسب من الحصول على أي بيانات غير لازمة لتشغيل الحاسب؟			
٤) هل يمنع موظفو إدارة الحاسب الإلكتروني من إصدار الأوامر لتغيير بيانات الملفات الرئيسية؟			
٥) هل يسمح لكل مشغلي الحاسب بتشغيل برامج معينة باستمرار؟			
٦) هل يطلب من مشغلي الحاسب ضرورة القيام بإجازاتهم السنوية؟			
٧) هل درجة الإشراف كافية لضمان اتباع التعليمات الواردة في دليل التشغيل؟			
٨) هل دخول غرفة الحاسب مقصورة على الأشخاص المسموح لهم بذلك؟			
٩) هل توجد لجنة رقابة في إدارة الحاسب الإلكتروني؟ حدد اختصاصاتها التي قد تشمل ما يلي: - الرقابة على المدخلات التي ترد من الإدارات الأخرى.			



البير	نعم	لا	غير ملانم
- الرقابة على المخرجات وتوزيعها.			
- مراجعة المدخلات المباشرة بواسطة مشغلي الحاسب.			
- مراجعة كشوف الأخطاء وتقصي أسبابها.			
(١٠) هل إدارة الحاسب الإلكتروني مستقلة إدارياً عن جميع الإدارات التي تشغل بياناتها إلكترونياً؟			
(١١) هل تقوم إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة أعمال إدارة الحاسب الإلكتروني؟			
(١٢) هل التغييرات في بيانات الملفات الرئيسية تتم عن طريق تفويض كتابي من الإدارة المسئولة عن هذه البيانات؟			
(١٣) هل تخطر الإدارات التي تطلب تغيير بيانات الملفات الرئيسية كتابة بحدوث التغيير؟			
(١٤) هل يوجد تأمين كافٍ ضد المخاطر التي يتعرض لها الحاسب أو الملفات والسجلات؟			
(١٥) هل يوجد تأمين على موظفي إدارة الحاسب الإلكتروني ضد خيانة الأمانة؟			
<b>ثالثاً: الرقابة على المدخلات</b>			
(١) هل تستخدم الإدارات الأخرى نماذج للرقابة عند إرسال بياناتها للتشغيل الإلكتروني موضعاً بها عدد المستندات ومجموع القيم .. وما إلى ذلك؟			

البير	نعم	لا	غير ملانم
(٢) هل توجد رقابة كافية على تحويل بيانات المدخلات إلى لغة الآلة؟ مثل:			
- رقابة آلية			
- رقابة إجرائية			
- رقابة مقارنة			
(٣) هل توجد رقابة كافية لاكتشاف أي نقص في بيانات المدخلات؟ مثل:			
- مراجعة مجموع قيم المستندات			
- المجاميع الرقابية			
- مراجعة إجمالي عدد المستندات			
- ترتيب المستندات تتابعياً بالأرقام			
- أخرى (حدد) .....			
(٤) هل مجاميع الرقابة على المدخلات تراجع بواسطة شخص آخر خلاف مشغل الحاسب؟			
(٥) هل توجد رقابة كافية لاكتشاف أي ضياع للبيانات بعد إدخالها؟ مثل:			
- القراءة المزدوجة.			
- مراجعة التماثل.			
- أخرى (حدد) .....			

البيانات	نعم	لا	غير ملانم
٦ هل بيانات المدخلات تم اختبار صحتها ؟ مثل:			
- صحة الترميز.			
- صحة الحروف.			
- صحة الحقول.			
- صحة العملية.			
- صحة المكونات.			
- صحة التتابع.			
- صحة الحدود.			
- المعقولة.			
- أخرى (حدد) .....			
٧ هل يستخدم نظام المجموعات للمستندات أو للعمليات عند تشغيل البيانات الخاصة بها ؟			
٨ هل تميز المستندات أو العمليات في المجموعات التي تم تشغيلها لتتلافى إعادة تشغيلها ؟			
<u>رابعاً: الرقابة على المخرجات</u>			
١ هل تحتفظ الإدارة الأخرى بسجلات تثبت فيها الجداول والتقارير والمستندات التي تم استلامها من إدارة الحاسب الإلكتروني ؟			

البيانات	نعم	لا	غير ملانم
٢ هل تتم مراجعة تقارير المخرجات قبل توزيعها على الإدارات الأخرى ؟			
٣ هل يوجد رقابة كافية على عملية التوزيع ؟			
٤ ما هي إجراءات الرقابة المتبعة لتقييم سلامة المخرجات ؟ قم بوصفها .....			
<u>خامساً: الرقابة على البرامج</u>			
١ هل تحتوي البرامج على إجراءات الرقابة المتعارف عليها ؟			
٢ هل تستخدم إجراءات الجمع والمجاميع للتأكد من تشغيل جميع البيانات ؟			
٣ هل تحتوي البرامج على إجراءات رقابة لاختبار الحدود ومعقولة البيانات ؟			
٤ هل تعتبر البرامج قادرة على إعطاء معلومات عن كفاية إجراءات الرقابة ؟			
٥ هل يمكن إعادة تشغيل البرامج من نقطة التوقف إذا توقفت دورة التشغيل لأي سبب من الأسباب ؟			
٦ هل توجد إجراءات كافية تضمن تصحيح وإعادة تشغيل البيانات التي رفضت البرامج تشغيلها ؟			

البيانات	نعم	لا	غير ملائم
<b>سادساً: الرقابة على الملفات الرئيسية</b>			
(١) هل رقابة المجاميع تستخدم للتأكد من أن جميع البطاقات في الملف الرئيسي قد تم تشغيلها ؟			
(٢) هل توجد إجراءات رقابة كافية على عملية تعديل بيانات الملف الرئيسي ؟ مثل:			
- طلب تعديل وارد من الإدارة المختصة.			
- سجل تثبت به جميع التعديلات.			
- قواعد ثابتة للتعديل.			
(٣) هل تخضع مكونات الملف الرئيسي للمراجعة الدورية ؟ مثل:			
- طبع البيانات دورياً ومراجعتها.			
- مراجعة ما هو مثبت مع ما هو موجود فعلاً.			
- أخرى (حدد) .....			
(٤) هل توجد إجراءات تضمن إعادة إنتاج أي ملف غير صالح للعمل لأي سبب من الأسباب ؟			
<b>سابعاً: حماية الملفات والبرامج</b>			
(١) هل تحفظ الملفات والسجلات والبرامج وكافة المستندات الهامة في خزائن مضادة للحريق ؟			

البيانات	نعم	لا	غير ملائم
(٢) هل تعمل صور من الملفات والبرامج والسجلات وكافة المستندات الهامة ويتم الاحتفاظ بها خارج مواقع المشروع ؟			
(٣) هل يستخدم المميز الخارجي في جميع الملفات ؟			
(٤) هل تستخدم مراجعة المميز الأول في حالة الشرائط المغنطة ؟			
(٥) هل يتم مراجعة المميز الأول قبل تشغيل الملف ؟			
(٦) هل تستخدم طريقة الحلقات لحماية الأشرطة المغنطة ؟			
(٧) هل مسئولية الاحتفاظ بالملفات والسجلات والبرامج موكلة إلى أمين المكتبة ؟			
(٨) هل يباشر أمين المكتبة عملاً آخر ؟			
إذا كانت الإجابة بنعم حدد: .....			
<b>ثامناً: الإجراءات الإدارية</b>			
(١) هل يوجد دليل تشغيل لكل برنامج ؟			
(٢) هل يوجد دليل تشغيل لكل دورة تشغيل ؟			
(٣) هل المستندات الخاصة بأعمال الإدارة كافية لحسن تشغيل البيانات ؟ مثل:			
- تعريف مفصل بالموضوعات التي يتم تشغيلها			
- خرائط النظام			
- كشف البرامج الموجودة			



البيانات	نعم	لا	غير ملائم
- تعليمات مشغلي الحاسب - ملخص بإجراءات الرقابة - نظام موافقة على تعديل البرامج والسجلات والملفات			
٤ هل توجد مراجعة دورية على المستندات المختلفة للتأكد من أنها كاملة ؟			
٥ هل يتم تجديد المستندات أولاً بأول كلما دعت الحاجة ؟			
٦ هل تعديلات البرامج تتم بعد أخذ موافقة مستوى إشراف ؟ - من يعطي الموافقة ؟ ..... - ما هو دليل الموافقة ؟ .....			
٧ هل يوجد سجل بجميع التعديلات في البرامج ؟			
٨ هل توجد احتياطات كافية تمنع تعديل البرامج بدون موافقة ؟			
٩ هل توجد إجراءات كافية لمنع التعديلات في البرامج عن طريق آلة الإدخال المباشر ؟			
١٠ هل يوجد سجل يسجل فيه وقت بداية التشغيل لكل دورة تشغيل وموضحاً به اسم المشغل وكافة البيانات الأخرى مثل الأعطال .. وما ذلك ؟			

البيانات	نعم	لا	غير ملائم
١١ هل تتم مراجعة السجل السابق في (١٠) للتأكد من كفاية التشغيل ؟ - مدى دورية المراجعة ..... - من يقوم بالمراجعة ..... - كيف تتم المراجعة .....			
١٢ هل يتم الاحتفاظ بكشوف الأخطاء ؟			
١٣ هل تتم مراجعة كشوف الأخطاء بواسطة شخص لا علاقة له بإدارة الحاسب الإلكتروني ؟			
١٤ هل تستخدم الرموز للمساعدة في: - متابعة أي عملية حتى نهايتها - متابعة أي عملية إلى مستندھا الأصلي - متابعة أي مجموع إلى مكوناته الأصلية			
١٥ هل يتم إعداد ميزان مراجعة على فترات دورية ؟			
١٦ هل يتم الاحتفاظ بالمستندات الأصلية لمدة كافية يمكن معها مقارنة المخرجات مع المستندات الخاصة بها ؟			
<b>تاسعاً: تخطيط التشغيل الإلكتروني</b>			
١ هل توجد خطة مكتوبة عن التعديلات المنتظرة في النظام ؟			
٢ هل جميع التطبيقات الإلكترونية مؤيدة بدراسات تغطي التكلفة والفائدة ؟			

البيان	نعم	لا	غير ملزم
٣) هل يتم إعداد كشوف موضحاً بها ما تم فعلاً مقارنة بما كان مخططاً ؟			
٤) هل توجد إجراءات مكتوبة تغطي عمليات تركيب الوحدات الجديدة أو الإضافات أو التغيرات ؟			

## الفصل التاسع

### مداخل المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

## الفصل التاسع

### مداخل المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

#### Audit Approaches in an EDP Environment

#### الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- (١) توضيح الاختلافات بين المداخل المختلفة للمراجعة.
- (٢) معرفة شروط تطبيق المراجعة من حول الحاسب.
- (٣) استيعاب الأساليب الممكنة تطبيقها في المراجعة من خلال الحاسب.
- (٤) فهم وإدراك استخدام برامج المراجعة العامة ومميزاتها.



يمكن القول بأن مسؤولية المراجع لإبداء الرأي الفني المحايد لا تتغير تبعاً لتغير طريقة تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات، بمعنى أن المراجع يلتزم بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها سواء تم تشغيل البيانات المحاسبية يدوياً أو إلكترونياً.

وتتعلق المشكلة الرئيسية عند مراجعة البيانات التي يتم تشغيلها إلكترونياً بعدم توافر كل مقومات مسار المراجعة، وتتمثل هذه المقومات في المستندات المؤيدة للعمليات والقيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، والتي قد لا تتوافر بشكل كامل في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات التي تقوم على إثبات وإزالة وتحديث الملفات دون وجود أي دليل مادي ملموس يؤيد حدوث هذه التغيرات، وفي مثل هذه الأحوال لا يستطيع المراجع مطابقة المستندات مع ما هو مثبت بالدفاتر، كما يتعذر عليه إجراء المراجعة الحسابية بدفاتر اليومية والأستاذ وبذلك تفقد المراجعة الحسابية والمراجعة المستندية أهميتها ويقل الاعتماد عليها، ويزداد اهتمام المراجع بفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في ظل تشغيل البيانات إلكترونياً.

وبالتالي فإن إجراءات المراجعة التقليدية لم تعد تلائم نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتطلب ذلك ضرورة أن يتسلح المراجع بالمعرفة والدراية ببيئة الحاسبات الإلكترونية وبإجراءات الرقابة الداخلية وبالمداخل المختلفة للمراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

ونلفت الانتباه إلى أن المفاهيم الأساسية للمراجعة سواء فيما يتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو آداب وقواعد السلوك المهني، أو المسؤولية القانونية للمراجع لا تختلف بنوعية تشغيل البيانات، وإنما يكمن الاختلاف في طرق (إجراءات المراجعة) تنفيذ وتطبيق المفاهيم الأساسية للمراجعة.

### ١/٩ إجراءات المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية

يتم مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية من خلال المراجعة المبدئية، واختبارات الالتزام، وأخيراً إجراء الاختبارات التفصيلية، ويتم إجراء المراجعة المبدئية بغرض فهم تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي، وتحديد مدى استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات في التطبيقات المحاسبية، وفهم الهيكل الأساسي للرقابة الداخلية. وتتم المراجعة المبدئية بإتباع الخطوات الآتية<sup>(١)</sup>.

أولاً: جمع المعلومات عن قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل: موقع القسم، وعدد الأفراد العاملين به ومستواهم ووظائفهم، ومهام ومسؤوليات الأفراد الأساسيين، والتعرف على الناحية الفنية للحاسبات المستخدمة ونظام التشغيل المستخدم.

ثانياً: تحديد التطبيقات المحاسبية الهامة التي تم إجراؤها باستخدام الحاسب، وهي التي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على التقارير المالية التي يتولى المراجع اختبارها.

ثالثاً: تحديد مدى استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات في التطبيقات المحاسبية، وتحديد ما إذا كان الحاسب يلعب دوراً رئيسياً أم ثانوياً في النظام المحاسبي. ويتحدد مدى الاستخدام بمقدار وقت الحاسب المستنفذ في تنفيذ المهام، وعدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها، وقيمة المعلومات المنتجة. وبلا شك أن هذه الاعتبارات تؤثر إلى حد كبير في مقدار الوقت الذي ينبغي أن يخصصه المراجع لمراجعة التطبيقات المحاسبية التي يتم تشغيلها إلكترونياً.

(1) M.J.Cerullo and J. C. Corless, "Auditing Computer Systems", The CPA Journal (September, 1989), P.P. 21-26

رابعاً : دراسة وفهم الرقابة الداخلية من خلال الإجراءات السابقة ذكرها في الفصل الثامن وعلى ضوء ذلك يتحدد مدى الاختبارات التي يقوم بها المراجع، وطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة، وتوقيت القيام بإجراءات المراجعة، وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى تركيز خاص من جانبها.

ولإجراء اختبارات الالتزام والاختبارات التفصيلية، هناك ثلاثة مداخل للمراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات تتمثل في الآتي :

المدخل الأول : أسلوب المراجعة بدون استخدام الحاسب.

المدخل الثاني : أسلوب المراجعة من خلال الحاسب.

المدخل الثالث : أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسب.

#### ٢/٩ أسلوب المراجعة بدون استخدام الحاسب

#### Auditing Around The Computer

يطلق على هذا الأسلوب المراجعة حول الحاسب، وفيه يتجاهل المراجع تماماً الحاسب الإلكتروني ويعامله على أنه " صندوق أسود" لا يعرف ما يحدث بداخله عند عملية تشغيل الحاسب الإلكتروني للعمليات.

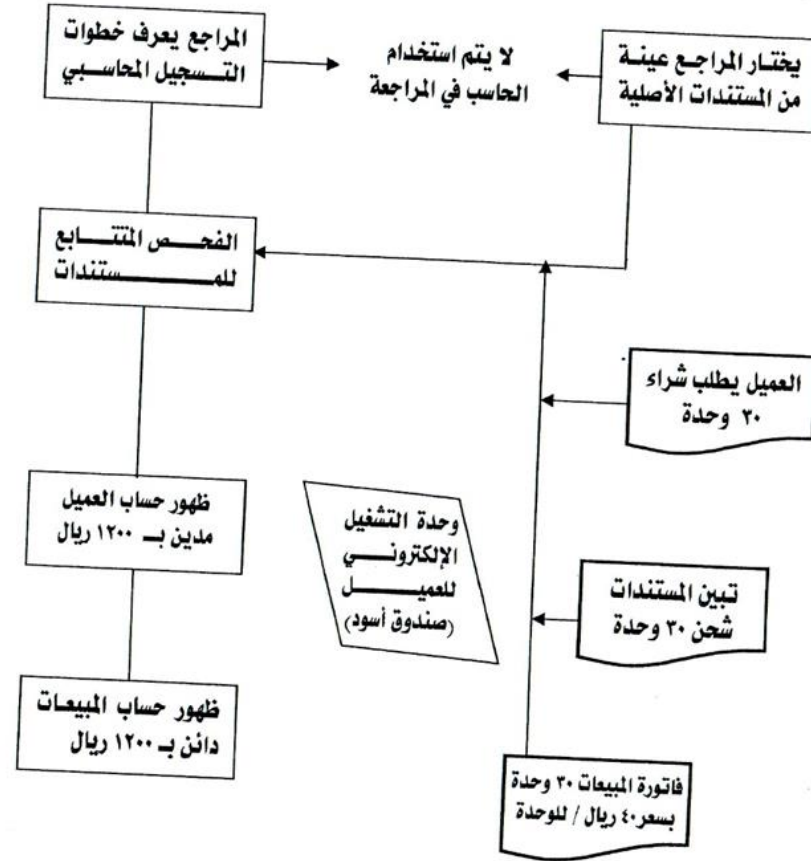
ويقوم هذا الأسلوب على فرض مؤداة أنه طالما أن البيانات المحاسبية التي استخدمت في التشغيل بيانات صحيحة، وتم تغذيتها للحاسب بطريقة صحيحة (المدخلات سليمة)، وتم تداول المخرجات بشكل صحيح وفقاً لضوابط الرقابة، فإن عمليات تشغيل هذه البيانات تكون سليمة، أي أن هذا الأسلوب يركز على فحص العلاقات بين المدخلات والمخرجات بصرف النظر عن عمليات التشغيل.

وتتم المراجعة وفق هذا الأسلوب بقيام المراجع باختبار بعض العمليات من بدايتها إلى نهايتها، عن طريق الحصول على المستندات الأصلية لهذه العمليات والقيام بفحصها ومراجعتها يدوياً من البداية إلى النهاية، ثم يقوم بمقارنة النتائج التي توصل إليها مع المخرجات التي كان قد تم الوصول إليها بواسطة إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات، وعلى ذلك لا يلجأ المراجع إلى استخدام الحاسب في أدائه لعمله، ويوضح الشكل (١/٩) أسلوب المراجعة حول الحاسب.

ولكي يستطيع المراجع استخدام هذا الأسلوب لأبد من الحصول على مصادر المستندات وعلى قائمة مفصلة بالمخرجات في شكل يمكن قراءته، وهذا يتطلب الآتي:-

- ١- أن تكون المستندات والوثائق الأصلية محتفظ بها، ومتاحة في شكل يمكن للإنسان قراءته أي لا تكون بلغة الحاسب.
- ٢- أن تكون هذه المستندات مرتبة بصورة سليمة يمكن للمراجع توزيعها حسب أغراض المراجعة.
- ٣- أن تكون مخرجات الحاسب مفصلة بدرجة كافية تجعل المراجع قادراً على تتبع عملية معينة من منشأ المستندات حتى المخرجات





أسلوب المراجعة بدون استخدام الحاسب

شكل (١/٩)

(المصدر : P.766 Jack C. Robertson, op. cit.)

ويلجأ عادة إلى هذا الأسلوب المراجعون الذين ليس لديهم معرفة ودراية كافية بالحاسبات الإلكترونية ونظم تشغيلها، كما يتسم هذا الأسلوب بالبساطة والسهولة وتخفيض تكلفة المراجعة، كما يتسم أيضاً بمزية السماح للمراجع بإجراء المقارنات مستعينا بمخرجات الحاسب أكثر مما هو ممكن في ظل التشغيل اليدوي التقليدي. كما يستخدم هذا الأسلوب في حالة الاستخدام المحدود للحاسب من قبل المنشأة محل المراجعة، حيث تتوافر أدلة الإثبات (المستندات) في صورة مرئية علاوة على توافر موازين مراجعة دورية بالمجاميع والأرصدة.

وتوجد عدة عيوب لأسلوب المراجعة حول الحاسب أدت إلى عزوف معظم المراجعين عن استخدامه في الوقت الحالي ومن أبرزها:

- ١- صعوبة تطبيقه في أنظمة التشغيل الإلكتروني المعقدة، حيث تكون المستندات والدفاتر في شكل غير مرئي، وصعوبة الحصول على تقارير مفصل للعمليات.
- ٢- عدم تناسب هذا المدخل مع نظم التشغيل الإلكتروني المتقدمة التي يصعب تحديد المفردات فيها بسهولة بصفة مستقلة، وبالتالي قد يصعب اكتشاف بعض أوجه الأخطاء والتلاعب.
- ٣- عدم استفادة المراجع من الإمكانيات التي يتيحها الحاسب نفسه كأداة للمراجعة، وهي مفيدة إفادة كبيرة في مراجعة أعمال الحاسب.
- ٤- قد لا يتوافر في بعض نظم التشغيل الإلكتروني الأكثر تعقيداً تقارير مطبوعة وبسيطة لإجراء المقارنات المطلوبة.
- ٥- يتجاهل هذا المدخل آثار خصائص الرقابة الداخلية على تحديد توقيت ونطاق الاختبارات الأساسية اللازمة للتحقق من صحة وشرعية عناصر القوائم المالية.

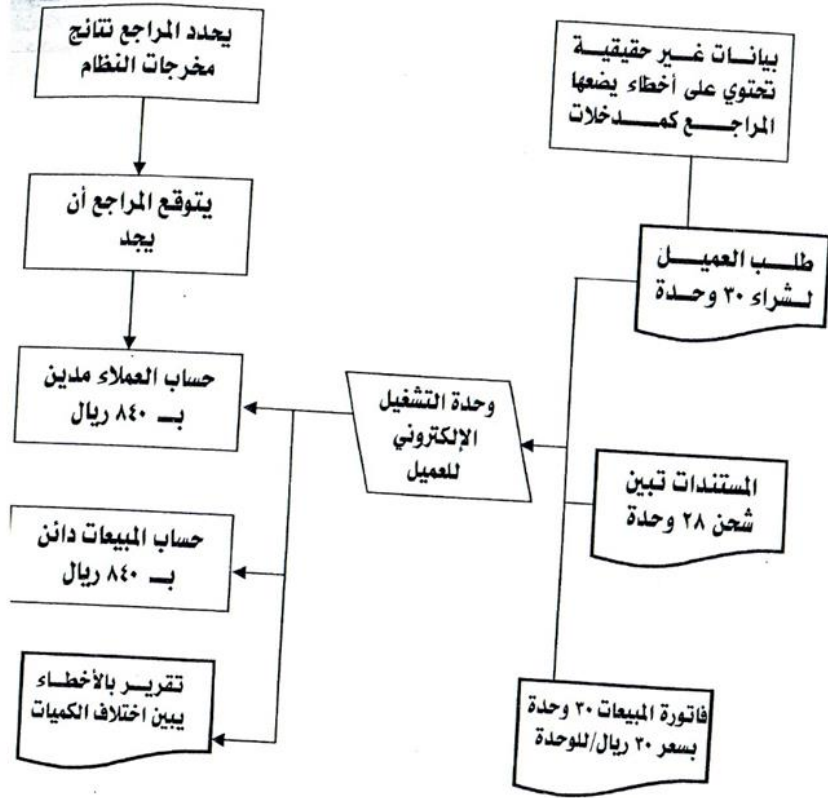


### ٣/٩ أسلوب المراجعة من خلال الحاسب

#### Auditing Through The Computer

مع تزايد خبرة المراجعين بأنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات، أمكن تطوير أساليب أكثر تقدماً لاختبار صحة برامج التشغيل نفسها بدلاً من النظر إلى الحاسب على أنه صندوق أسود مغلق، وهو ما يعرف بأسلوب المراجعة من خلال الحاسب. ويقوم هذا الأسلوب على فرض مؤداة أنه إذا تم التحقق من نظام التشغيل، وكانت إجراءات الرقابة الخاصة به على درجة عالية من الكفاءة فلا بد وأن يتولد عن هذا النظام نتائج على درجة عالية من الصحة والثقة، وبالتالي تزداد إمكانية اعتماد المراجع على هذا النظام.

ولا شك أن كفاءة النظام من حيث التشغيل والرقابة تتوقف إلى حد كبير على جودة ودقة البرامج التي يقوم عليها النظام المحاسبي ككل، وبالتالي يتطلب فحص واختبار هذه البرامج، ومن ثم لا بد من استخدام الحاسب في عملية المراجعة. ويوضح الشكل رقم (٣/٩) أسلوب المراجعة من خلال الحاسب.



أسلوب المراجعة من خلال الحاسب

شكل (٣/٩)

(المصدر : Jack C. Robertson, op. cit. P.766)

وتتم المراجعة من خلال الحاسب عن طريق عدة أساليب يمكن استخدام أحدها أو مجموعة منها. ومن أهم هذه الأساليب: (١)

- أسلوب البيانات الاختبارية Test Data Techniques

- أسلوب البيانات الاختبارية المتكاملة Integrated Test Facility

- أسلوب تتبع البيانات ذات العلامات المميزة Tagging and Tracing

- أسلوب التشغيل المتزامن Concurrent Processing

- أسلوب المحاكاة الموازية Parallel Simulation

١/٣/٩ أسلوب البيانات الاختبارية Test Data Techniques

يستخدم المراجع أسلوب البيانات الاختبارية في التأكد من كفاءة ومدى الثقة في البرامج المختلفة المستخدمة في التشغيل، مثل برنامج تحديث الحسابات تحت التحصيل (المدين) وبرنامج الأجور، وكذلك التأكد من سلامة الإجراءات الرقابية.

وطبقاً لهذا الأسلوب يتم أعداد مجموعة من البيانات غير الحقيقية (وهية) dummy data عن العملية محل الفحص، وقد يضاف إليها بيانات خاطئة تغطي كافة احتمالات الخطأ التي يمكن أن تواجه عملية تشغيل البيانات الفعلية، مثل عدم تشغيل بعض العمليات، عمليات خاطئة (أو عمليات غير منطقية) بحيث يمكن أن تغطي كافة الجوانب المنطقية في معالجة هذه العملية، ويحدد المراجع مقدماً نتائج معالجة هذه البيانات الاختبارية يدوياً، ثم يستخدم البرنامج الخاص بمعالجة البيانات

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر كل من:

-Greg P., G. Gay, and R. Simnett, "Auditing, Concepts and Methods", 3rd (Sydney: The Mc Graw-Hill Comp., Inc., 1997) P P. 505-539.

- A. H. Millichamp, "Auditing", (London: Continuum, 2002), PP. 390-391.

الحقيقية (الفعلية) لهذه العملية في معالجة البيانات الاختبارية على الحاسب، وبمقارنة النتائج المتولدة من التشغيل على الحاسب مع النتائج التي حددها المراجع مسبقاً يمكن تحديد الفروق بينهما وتحري أسباب هذه الفروق.

وقد تكون البيانات الاختبارية عينة من البيانات الفعلية من واقع سجلات العمل، ففي حالة نظم الحاسبات المحدودة يكون من السهل استخدام بيانات اختبارية افتراضية، على أن يتم إلغاء أثرها من ملفات المنشأة بعد انتهاء أعمال المراجعة. أما في حالة النظم المتقدمة فإن إدخال بيانات افتراضية قد يؤدي إلى صعوبات كبيرة عند محاولة إلغاء أثرها من الملفات المتعددة والمرتبطة ببعضها في ظل استخدام قواعد البيانات وشبكات الاتصال المحلية، فقد تؤدي البيانات الافتراضية إلى تعديل حسابات متعددة يصعب تتبعها، وإذا كان النظام يعمل بصفة مستمرة كما في نظم البنوك يكون من الصعب تحديد وقت إدخال البيانات الافتراضية.

ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب القيام بالمهام الآتية:

- ١- تحديد المرحلة التي ستبدأ فيها مراجعة بيانات الاختبار، هل من أول ظهور المستند الأولى أم من نقطة إدخالها للنظام.
- ٢- تحديد أنواع العمليات التي ستشملها البيانات الاختبارية، هل ستكون كافة العمليات لفترة معينة، أو كافة المعاملات لمنطقة جغرافية معينة، أو عينة من نوع معين من المعاملات.
- ٣- الإطلاع والحصول على أرصدة الملفات قبل إدخال البيانات الاختبارية.
- ٤- الإطلاع والحصول على أرصدة الملفات بعد إدخال البيانات الاختبارية.



- ٥- الحصول على برامج المنشأة للتأكد من أنها البرامج الرسمية التي يتم تشغيلها وقت الاختبار، ولذلك يفضل اختيار توقيت مفاجئ لاختبار النظام. ويتميز هذا الأسلوب بأنه غير مكلف وسريع وبسيط نسبياً، حيث لا يقتضي ضرورة تدريب المراجع تدريباً عالياً على الناحية الفنية للحاسب، إلا أنه يعاب عليه ما يلي:
- ١- يتم اختبار برامج العميل عند نقطة زمنية معينة، وليس عن فترة المراجعة بالكامل.
- ٢- لا تعد البيانات الاختبارية الافتراضية اختباراً كافياً لتوثيق التشغيل الفعلي للنظام.
- ٣- قد يعلم مشغلو الحاسب بالبيانات الاختبارية، مما ينعكس على فعالية الأسلوب.
- ٤- يتحدد مجال الاختبار بمدى تخيل ومعرفة المراجع لإجراءات الرقابة داخل النظام.
- ٥- في حالة استخدام بيانات افتراضية، يعتبر هذا الأسلوب اختباراً غير مباشراً للنظام، ومن ثم لا يوجد الضمان الكافي بأن البرامج المستخدمة في اختبار هذه البيانات هي بالضرورة البرامج المستخدمة في عمليات التشغيل على مدار فترة المراجعة.
- ٦- تحتاج البيانات الاختبارية الشاملة - والتي يمكن من خلالها اختبار معظم جوانب النظام - إلى وقت كبير في تشغيلها، مما يجعلها مكلفة للغاية.

### ٢/٣/٩ أسلوب البيانات الاختبارية المتكاملة Integrated Test Facility

يعتبر هذا الأسلوب تطويراً لأسلوب البيانات الاختبارية، وذلك للتغلب على مشكلة إمكانية اختلاف البرامج المستخدمة في الاختبار عن البرامج المستخدمة في عمليات التشغيل على مدار السنة.

وطبقاً لهذا الأسلوب ينشئ المراجع وحدة وهمية - على سبيل المثال قسم، أو مستهلك، أو عامل، أو بائع وهمي - ويدخلها ضمن السجلات الرئيسية للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة، وفي أثناء العام يدخل المراجع عمليات لتلك الوحدة الوهمية، ليتم تشغيلها مع العمليات الحقيقية، ويتم مراجعة الوحدة الوهمية على مدار العام وفي أوقات مختلفة، وأي انحراف عن النتائج المحددة مسبقاً يشير إلى احتمال وجود تلاعب في نظام الحاسب. وهذا يعني أن البرامج موضع الاختبار هي نفسها التي تستخدم في تشغيل بيانات العميل، ومن ثم فإنه يعتبر اختباراً مباشراً لنظام العميل، حيث من خلاله يستطيع المراجع اختبار إجراءات الرقابة الداخلية المبرمجة.

ولاشك أن هناك مزايا عديدة يتمتع بها هذا الأسلوب حيث أن البيانات الوهمية يتم اختبارها أثناء وقت التشغيل العادي للبيانات الحقيقية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تعطيل النظام وتخفيض تكلفة المراجعة نسبياً، فضلاً عن أنه يمكن من إجراء اختبارات أكثر شمولاً لنظام التشغيل. غير أن هذا الأسلوب يشوبه عيباً محدداً يتعلق بمشكلة فصل نتائج البيانات الاختبارية قبل اندماجها مع نتائج معالجة البيانات الحقيقية.

ومن الطرق التي يمكن استخدامها في الفصل بين النتائج أن يتم تطوير البرنامج بالشكل الذي يتسنى معه تحقيق هذا الفصل، أو استخدام قيود محاسبية عكسية مقابلة للقيود المحاسبية للبيانات الاختبارية بما يؤدي إلى إلغاء أثر البيانات الاختبارية



على البيانات الفعلية، ومع ذلك هناك احتمال حدوث تدمير غير مقصود لملفات البيانات الفعلية سواء بشكل جزئي أو كامل.

#### ٣/٢/٩ أسلوب تتبع البيانات ذات العلامات المميزة Tagging and Tracing

يعتبر هذا الأسلوب تطويراً للأسلوب السابق، حيث يتم اختيار بيانات الاختبار من ضمن البيانات الأصلية للعمليات، مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات وتتبع خطوات التشغيل التي تجرى على عملية معينة محل الاختبار من خلال برامج التطبيق المستخدمة.

وتتمثل مزايا هذا الأسلوب في الآتي:

- (١) يستخدم مع كل من البيانات الاختبارية أو الحقيقية للمنشأة وبالتالي يمكن تجنب الحاجة إلى إجراء قيود عكسية وما ينجم عنها من مشاكل.
- (٢) يحدد بشكل قاطع خطوات التشغيل التي تتبع في تشغيل عملية معينة بواسطة البرنامج.
- (٣) يوفر بشكل ملحوظ دليلاً أفضل لتطابق رقم البرنامج مع سياسات وإجراءات المنشأة عما هو الحال في الفحص اليدوي لرقم البرنامج.

لكن يعاب على هذا الأسلوب ما يلي:

- ١- يجب أن يكون لدى المراجع معرفة كافية ببرنامج التطبيق كي يستخدم مسار المخرجات بشكل فعال في تتبع خطوات البرنامج.
- ٢- عند استخدام هذا الأسلوب في تتبع العمليات الفعلية، فإن التتبع يزيد بدرجة كبيرة من وقت تشغيل البرنامج.

٣- لا يتم إعطاء علامات للبيانات الخاطئة.

#### ٤/٣/٩ أسلوب التشغيل المتزامن Concurrent Processing

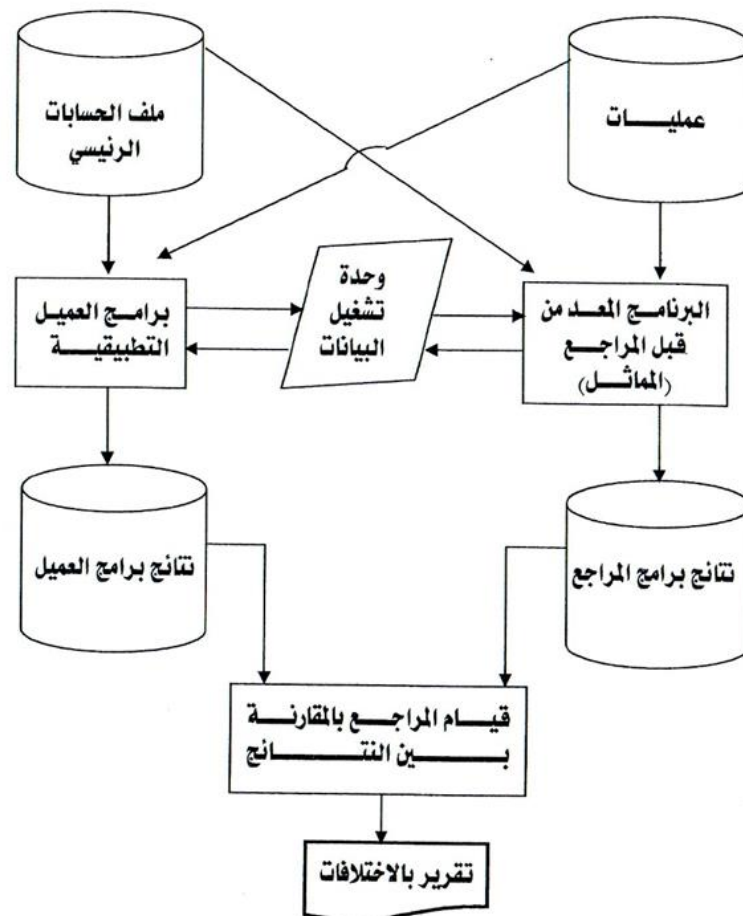
وهو أسلوب أكثر تطوراً من الناحية الفنية، حيث يتم تصميم برامج لها صفة الإشراف على عمليات التشغيل، ووظيفتها ضبط العمليات غير العادية، وطبع تقارير عن هذه العمليات والبيانات الخاصة بها، ومن ثم يمكن أن يسمى هذا الأسلوب بالمراجعة المستمرة.

ويتطلب هذا الأسلوب ضرورة مشاركة المراجع الخارجي في تصميم النظام، وفي وضع خطط الرقابة الخاصة به، كما يتطلب أيضاً ضرورة الاعتماد على المراجعة الداخلية، لأنها هي التي ستتولى متابعة تشغيل هذه البرامج وتجميع التقارير الناتجة عليها، واقتراح أي ضوابط رقابية إضافية تساعد في اكتشاف التجاوزات، (الانحرافات)، فعلى سبيل المثال، نفرض أن سياسة الشركة تقضي بتحصيل نسبة معينة مقدماً من قيمة المبيعات الأجله، فإذا تم تسليم بضاعة لأحد العملاء دون سداد هذه النسبة فإن الإجراءات التي تتم في ظل أسلوب التشغيل المتزامن تكشف مثل هذا التجاوز.

ويزداد الاتجاه في الوقت الحاضر نحو استخدام هذا الأسلوب، نظراً لزيادة التعقيد في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، والكم الهائل من العمليات التي تقوم بها المنشأة على مدار العام، وكثرة الأخطاء المصاحبة لأسلوب المعايير الإحصائية، مما يحتم ضرورة الاعتماد على المراجعة الداخلية والأدوات المتاحة لها والتقارير الناتجة عنها.

### Parallel Simulation المزاكاة الموازية ٥/٣/٩

يتطلب استخدام أسلوب المحاكاة الموازية من المراجع إنشاء مجموعة من برامج التطبيقات التي تحاكي وتمثل نظام التشغيل بالمنشأة محل المراجعة، وبلي ذلك مقارنة مخرجات النظام الذي يستخدم فيه العميل برامجه الخاصة مع مخرجات النظام الذي استخدم فيه المراجع البرامج المماثلة ومن ثم يكتشف المراجع أي اختلافات بين مخرجات النظامين وفحص أسباب حدوثها. ويوضح الشكل (٣/٩) أسلوب المحاكاة الموازية.



شكل (٣/٩) أسلوب المحاكاة الموازية

( المصدر : A. A. Arens and J. K. Loebbecke, op. cit., P.540 )

ويمتاز هذا الأسلوب بالآتي :

- ١- إمكانية اختبار وظائف برامج المنشأة ودقة مخرجات البرنامج في نفس الوقت.
  - ٢- يمكن للمراجع فحص المستندات الأصلية للعمليات للتحقق من شرعية وصحة هذه العمليات، وذلك نظراً لحياسة المراجع (موقتاً) لسجلات العميل الحقيقية نفسها.
  - ٣- يمكن للمراجع اختبار هذه البيانات باستخدام أجهزة إلكترونية غير الموجودة في منشأة العميل.
  - ٤- يوفر للمراجع تأكيداً مناسباً بأن السجلات الموجودة قد تم تشغيلها بشكل متسق خلال الفترة تحت المراجعة.
- وعلى الرغم من تلك المزايا، إلا أنه يعاب على أسلوب المحاكاة المتوازية ما يلي:
- ١- يعتبر هذا الأسلوب في الحقيقة ترجمة لمدخل المراجعة حول الحاسب وذلك لأنه يركز على مقارنة المدخلات بالمخرجات، ويتجاهل الخصائص الأساسية لنظام التشغيل، فيفترض أنه إذا كانت المخرجات متطابقة، فإن النظام يقوم بتشغيل العمليات والبيانات بدقة.
  - ٢- يستغرق وقتاً طويلاً وجهداً كبيراً ويكلف كثيراً في إعداد البرامج المستخدمة في المراجعة.

٤/٩ أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسب

### Auditing with The Computer

يقصد بالمراجعة باستخدام أو بمساعدة الحاسب أن الحاسب وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة من خلال استخدام بعض البرامج الخاصة، وينظر المراجع في ظل هذا الأسلوب أن الحاسب وبرامجه مساعدين له عند أداء اختبارات مدى الالتزام بالضوابط والإجراءات الرقابية، وكذلك الاختبارات الأساسية كاختبارات العمليات والاختبارات التحليلية.<sup>(١)</sup>

ويؤدي إلمام المراجع بوظائف وقدرات الحاسب إلى جانب إلمامه بخصائص أدلة الإثبات في المراجعة إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>(٢)</sup>

- ١- استخدم قدرات الحاسب في التحقق من صحة الإجراءات الحسابية التينفذها العميل، مثل حساب قيمة مصروف الإهلاك أو المبيعات وجمع قيمة عناصر الفواتير، أو إجماليات قوائم المخزون أو حسابات المدينين أو الممتلكات والمعدات. ونظراً لسرعة ودقة نظم الحاسب في أداء تلك العمليات الحسابية يمكن التحقق من صحة هذه العمليات بشكل قاطع، تقل كثيراً عن تكلفة أداء تلك العمليات يدوياً.
- ٢- استخدام قدرات الحاسب في تنفيذ العمليات المنطقية لتبويب بيانات الملفات المختلفة واختيار عينات بعض العناصر مباشرة من السجلات الإلكترونية للتحقق

(١) لمزيد من التفاصيل انظر:

- Jack C. Robertson, OP. C. T., P.P. 778-780

(٢) إنشاء عتبة فراج محمد، دراسات معاصرة في المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٢٠٠ - ٢٠٢



من صحتها مثل، اختيار عينات من حسابات العملاء لإرسال المصادقات أو اختيار بعض عناصر المخزون.

٣- استخدام قدرات الحاسب في القراءة والطباعة لإعداد مصادقات أرصده حسابات العملاء أو قوائم المخزون أو أي مراسلات أخرى تتعلق بجمع أدلة الإثبات.

٤- استخدام قدرات الحاسب في تنفيذ العمليات المنطقية لعمل التحليلات الرياضية مباشرة من واقع السجلات الإلكترونية، فيمكن على سبيل المثال إعداد برامج لحساب ومقارنة النسب المالية لعناصر قائمتي الدخل والمركز المالي عن فترة محاسبية معينة، كما يمكن فحص المستندات الأصلية -مثل الفواتير للتأكد من شمولها وتناسق العلاقة بينها ومعقوليتها.

٥- استخدام قدرات الحاسب في فحص السجلات المحاسبية بهدف اكتشاف العناصر غير العادية، مثل الأرصدة الدائنة في حسابات العملاء أو عناصر المخزون بطيئة الحركة، وطباعة كشف بها لدراساتها وتحليلها وتحديد أسباب حدوثها تمهيداً لمعالجتها.

والكي يستطيع المراجع القيام بعملية المراجعة بمساعدة الحاسب فإنه يجب أن يتوافر له عدداً من البرامج المناسبة التي تمكنه من جمع أدلة الإثبات اللازمة بواسطة الحاسب، ويمكن الحصول على هذه البرامج من المصادر التالية:

١- البرامج التي يعلدها ويستخدمها العميل.

٢- البرامج التي يعلدها المراجع.

١/٤/٩ البرامج التي يعلدها العميل

وهي البرامج التي يكون العميل قد استخدمها لإعداد حساباته إلا أن ذلك قد يؤدي إلى تعرض المراجع إلى مخاطر فقد حياده واستقلاله، ولذا يجب على المراجع إذا لجأ إلى هذه البرامج أن يقوم بفحصها بدقة باستخدام أجهزة ومعدات بخلاف التي يستخدمها العميل.

٢/٤/٩ البرامج التي يعلدها المراجع

لجأت مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة إلى إعداد واستخدام برامج إلكترونية للمراجعة متعددة الأهداف يمكن استعمالها في العديد من النظم الإلكترونية، وذلك بعد إجراء بعض التعديلات الطفيفة عليها.

وهناك نوعين من برامج المراجعة الإلكترونية، البرامج العامة للمراجعة Generalized Audit Software، وبرامج المراجعة المتخصصة Specialized Audit Software.

١/٢/٤/٩ برامج المراجعة المتخصصة Specialized Audit Software

وهي البرامج التي يتم تصميمها وفقاً لطبيعة بيئة التشغيل في نظام معين للقيام ببعض مهام المراجعة لهذا النظام ولا تصلح لغيره من النظم، وتظهر الحاجة إلى هذه البرامج الخاصة عندما لا تصلح أو لا يمكن استخدام برامج المراجعة العامة فمثلاً قد تكون برامج تشغيل النظام مصممة بطريقة تختلف عن برامج المراجعة العامة، أو أن أشكال ومحتويات مخرجات نظام التشغيل متخصصة جداً ولا يمكن لبرامج المراجعة العامة أن تقدم مثلاً، أو أن العمليات الحسابية تتم بطريقة معقدة غير مبرمجة في برامج المراجعة العامة.

وترجع الميزة الأساسية لهذه البرامج الخاصة، في أنها برامج مراجعة معدة بما يتفق مع متطلبات مراجعة نظام تشغيل معين، إلا أنه يعاب عليها ارتفاع التكلفة، واحتياجها إلى وقت طويل في عمليات التصميم والتجارب والتنفيذ، كما أنها تتصف بعدم المرونة لأي تغيرات تحدث في برامج التشغيل العادية.

#### ٢/٢/٤/٩ برامج المراجعة العامة (GAS) Generalized Audit Software

وهي البرامج التي يتم تصميمها بحيث يمكن للمراجع استخدامها في مراجعة أنواع مختلفة من نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات بصرف النظر عن أنواع التنظيم أو الصناعة. ويقوم بإعداد هذه البرامج شركات المحاسبة والمراجعة وموردو البرامج والحاسبات، ويمكن للمراجع بقليل من الخبرة في التشغيل الإلكتروني للبيانات أن يستخدم هذه البرامج بصفة مستقلة عن برامج العميل للوصول إلى البيانات وإجراء بعض المهام المختلفة.

ولقد أُطلق لفظ عامة على هذه النوعية من البرامج لأنه روعي في تصميمها المرونة الكبيرة لتتلاءم مع متطلبات عمليات المراجعة في المنشآت المختلفة ذات الأنشطة المتعددة، وبرامج المراجعة العامة لها قدرة كبيرة على التعامل بفاعلية مع كميات متنوعة و ضخمة من بيانات وملفات العملاء للتحقق من صحة ودقة هذه البيانات، كما أنها تقلل من حاجة المراجع للاعتماد على موظفي إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات بالشركة محل المراجعة والاعتماد على نفسه في استخدام هذه البرامج بطريقة مستقلة. ويمكن القول بأن برامج المراجعة العامة لها الكثير من الاستخدامات في عملية المراجعة منها:

#### ١- فحص السجلات المحاسبية

تستخدم برامج المراجعة العامة في فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحتها وجودتها واكتمالها، ومن قيد جميع العمليات دون حذف أو تكرار، حيث يستطيع البرنامج تحديد السجلات التي تعتبر صحيحة في ضوء معايير معينة، وطباعة قائمة بالعمليات التي تختلف عن المعيار المحدد أو التي تمثل استثناء منه حتى يمكن متابعة هذه العمليات، مثل مراجعة أرصدة حسابات العملاء لتحديد الأرصدة التي تتعدى حد الائتمان المسموح به، ومراجعة كميات المخزون لتحديد الأرصدة الدائنة والأرصدة الكبيرة بشكل غير عادي، ومراجعة ملفات الأجور لتحديد العاملين الذين تركوا الخدمة، ومراجعة حسابات البنوك لتحديد أي إيداعات أو مسحوبات بمبالغ غير عادية.

#### ٢- اختبار دقة العمليات الحسابية

حيث تستخدم برامج المراجعة العامة لاختبار الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالسجلات، وللتأكد من خلوها من الأخطاء الحسابية وكذلك إجراء بعض التحليلات الكمية على بيانات السجلات للتأكد من معقوليتها، ومن أمثلة الاختبارات الحسابية التي تجريها برامج المراجعة العامة اختبار العمليات الحسابية لتكلفة المخزون السلعي (الكمية × تكلفة الوحدة)، وحساب مبالغ الإهلاكات، ومبالغ الخصم على المبيعات، وكذلك اختبار صحة حساب الفوائد واختبار صحة حساب صافي أجور العاملين.

#### ٣- مقارنة بيانات الملفات بعضها ببعض

تستخدم برامج المراجعة العامة لمقارنة بيانات السجلات التي ترتبط ببيانات سجلات أخرى، مثال ذلك مقارنة التغير الذي يطرأ على أرصدة حسابات العملاء خلال فترة معينة مع تفاصيل المبيعات والمتحصلات الموضحة بملفات العمليات خلال نفس



الفترة، ومقارنة بيانات الملف الرئيسي للأجور مع تفاصيل سجلات العاملين، أو مقارنة رصيد الملف الرئيسي للمخزون للفترة الحالية مع رصيد نفس الملف عن الفترة السابقة لتحديد الأصناف المتقدمة والبطيئة (الراكدة).

#### ٤- مفردات العينة وطباعتها وتحليلاتها

تستخدم برامج المراجعة العامة في اختيار مفردات العينة التي ستخضع للمراجعة، وذلك طبقاً لمعايير معينة مثل حجم المبالغ أو الزمن أو الاختيار العشوائي. كما تسمح هذه البرامج بطبع بيانات العينة بفرض الاحتفاظ بها ضمن أوراق المراجعة أو لإعداد تقارير معينة، مثل إعداد تقرير بحسابات العملاء الذين تتجاوز أرصدهم عن حدود الائتمان الممنوح لهم، كما يمكن الاستعانة بهذه البرامج في طبع خطابات المصادقات للعملاء أو تحديد بنود المخزون التي سيحضر المراجع جردها الفعلي أو تحديد الإضافات للأصول الثابتة التي ستراجع مستندياً.

وكذلك يمكن استخدام هذه البرامج في إجراءات بعض التحليلات والتبويات مثل تبويب أرصدة حسابات العملاء على أساس أعمار الديون وتبويب حسابات المخزون السلي على أساس موقع التخزين لتسهيل حضور الجرد.

#### ٥- مقارنة البيانات مع ما هو مثبت بالسجلات

يستخدم المراجع برامج المراجعة العامة في مقارنة البيانات التي حصل عليها عن طريق إجراءات المراجعة الأخرى مع نفس البيانات المثبتة في سجلات الشركة، مثل مقارنة نتائج الجرد الفعلي للمخزون السلي مع ما هو مسجل بالملف الرئيسي للمخزون السلي، ومقارنة كشوف الحسابات الواردة من الموردين مع الملف الرئيسي للموردين لدى الشركة، ومقارنة ردود العملاء على المصادقات المرسلة إليهم مع الملف الرئيسي للعملاء، وهكذا.

## مراجع القسم الأول

- ١- إبراهيم السيد المليجي، محاولة لاشتقاق نظرية عامة للإثبات في المراجعة، ودراسة إمكانيات التطبيق، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، ١٩٩٩ م.
- ٢- إبراهيم عثمان شاهين، أصول المراجعة، الطبعة الرابعة ٢٠٠٠ م.
- ٣- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، معيار الأهمية النسبية في المراجعة رقم ٣٢٠، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٨ م.
- ٤- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام ٢٠٠١ م، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١ م.
- ٥- أحمد السيد حمد الله، مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي وتنشيط سوق رأس المال المصري، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني، يوليو، ١٩٩٣، ص ١٠٦ - ١٠٩.
- ٦- أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٧ م.
- ٧- إسماعيل إبراهيم جمعة، تقدير المخاطرة في عملية المراجعة نموذج مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ١٩٨٩ م.
- ٨- أمال كمال إبراهيم، محمد رشاد مهنا، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، بدون ناشر، ٢٠٠٠ م.
- ٩- الإمام أبو زكريا يحيى بن شرف النووي الدمشقي، رياض الصالحين، دار التراث القاهرة، الطبعة الأولى ١٣٩٩ هـ.
- ١٠- الإمام الحافظ السيوطي، الجامع الصغير في أحاديث البشير والنذير، دار الكتب العلمية، بيروت، ج ٢.
- ١١- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، المرشد التفصيلي لدليل الأداء الرقابي الشامل، الفصل الثاني، بدون تاريخ.



- ١٢- ثناء عطية فراج محمد، دراسات معاصرة في المراجعة دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٩٩.
- ١٣- حامد طلبه محمد، أصول المراجعة، الجزء الثاني، ٢٠٠١ م، بدون ناشر.
- ١٤- حسين شحاته، المراجعة والرقابة بين الفكر الإسلامي والفكر الوضعي، بدون ناشر، بدون تاريخ.
- ١٥- خالد أمين عبدالله "علم تدقيق الحسابات" عمان، دار وائل للنشر، ١٩٩٩ م.
- ١٦- زكريا محمد الصادق إسماعيل، مقدمة في مراجعة الحسابات، بدون ناشر، ١٩٩٣ م.
- ١٧- سامي وهبة متولي، مفهوم الأهمية النسبية ودوره في المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ١٩٨٩ م.
- ١٨- سمير كامل محمد عيسى، أثر الاتجاه نحو أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات على تطور مهنة المراجعة الخارجية مع دراسة تطبيقية رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٦ م.
- ١٩- سهير شعراوي جمعه، أصول المراجعة، بدون ناشر، ٢٠٠١ م.
- ٢٠- عبدالفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ١٩٩٩ م.
- ٢١- عبدالمنعم محمود عبدالمنعم، أساسيات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.
- ٢٢- عبده حسين شطا، أصول المراجعة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠ م.
- ٢٣- القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م بشأن قانون الشركات.
- ٢٤- القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات.
- ٢٥- القانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- ٢٦- لطف حمود بركات، تقييم عوامل تضيق فجوة التوقعات في المراجعة مع دراسة تطبيقية بالجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس ٢٠٠٠ م.
- ٢٧- ليلى عبدالحميد لطفي، أثر استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة على كفاءة الأداء المهني للمراجع، المجلة العلمية لكلية التجارة فرع جامعة الأزهر للبنات، يونيو ١٩٩٧.

- ٢٨- متولي محمد الجمل، محمد محمد الجزار، أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة، الجزء الثاني، ١٩٧٣ م.
- ٢٩- محمد توفيق محمد، وآخرون، المراجعة - تأصيل علمي - ممارسة عملية، بدون ناشر، ٢٠٠٢ م.
- ٣٠- محمد سامي راضي، السيد أحمد السقا، المراجعة المتقدمة، بدون ناشر، ٢٠٠٠.
- ٣١- محمد شريف توفيق، قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والإفصاح العام بالملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد ٦١، فبراير ١٩٨٩، ص ١٢٥ - ١٢٧.
- ٣٢- محمد علي حماد، تطوير نماذج تقدير مخاطر المراجعة كمياً لضمان فعالية المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ١٩٩٦.
- ٣٣- محمود السيد النافي "دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق" المكتبة العصرية، المنصورة، ٢٠٠٠ م.
- ٣٤- مصطفى عيسى خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك سعود، ١٩٩٦ م.
- ٣٥- منصور أحمد البديوي، د. شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٢ م.
- ٣٦- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية <http://www.socpa.org/sa/au/Index.htm>
- ٣٧- وليم توماس، أمروسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٩.
- 38- Abraham J. Briloff, "The Private Securities Litigation Reform" Critical Accountants Perspective", Critical Perspectives on Accounting, June, 1999.
- 39- A. H. Millichamp, "Auditing", (London: Continuum, 2002).
- 40- AICPA, "Education Requirement's for Entry into the Accounting Profession", (New York: AICPA, 1988)

- 55- GAO "The Accounting Profession: Major Issues: Progress and Concerns " (Washington, D.C. US General Accounting Office, Sep. 1996).
- 56- Greg P., G. Gay, and R. Simnett, "Auditing, Concepts and Methods", 3rd (Sydney: The Mc Graw-Hill Comp., Inc., 1997).
- 57- Harold G. Langenderfer and J. W. Rockiness, "Integrating Ethics into the Accounting Curriculum: Issues, Problems & Solutions", Issues in Accounting Education, Spring, 1989 .
- 58- Hollis Ashbaugh, Karla M. Johnstone and Terry D. Warfield, "Corporate Reporting on the Internet" , Accounting Horizons, September, 1999
- 59- ICAEW, "Taking Fraud Seriously", (ICAEW, January 1996)
- 60- IFAC, " Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement", Proposed International Standard on Auditing, Oct. 2002, <http://www.ifac.org>.
- 61- IFAC, "The Economics of Audit Liability", (International Federation of The Accountants, March, 1998) as cited in Ward, Graham, "Auditor's Liability in UK: The Case for Reform", Critical Perspectives on Accounting, June, 1999. <http://www.ifac.org>.
- 62- IFAC, "Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements " , 2003 Edition. <http://www.ifac.org>.
- 63- IFAC. "Audit Evidence" Exposure Draft, October, 2002.<http://www.ifac.org>.
- 64- IFAC. "Proposed Revised ISA 220. " Quality Control for Audit Engagements Exposure Draft May 2003. <http://www.ifac.org>.
- 65- IFAC. Amendment to ISA 210, "Terms of Audit Engagements, Exposure Draft, December 2003. <http://www.ifac.org>.
- 66- IFAC, "Planning an Audit of Financial Statement", ISA 300, IFAC, June 2004. <http://www.ifac.org>.
- 67- Jack C. Robertson, "Auditing", (Burr Ridge: Irwin, Inc., 1993).
- 68- Jeffrey J. Peck, "Proportionate Liability: The Emerging Global Standard", Critical Perspectives on Accounting, June, 1999
- 69- Jim Cousins, A. Mitchell and P. Sikka, "Auditor Liability: The Other Side of the Debate", Critical Perspectives on Accounting, June, 1999.

- 41- AICPA, Assurance Services, "Electronic Commerce Assurance", Available at:[www.aicpa.org/assurance/scas/newsvs/elec/index.htm](http://www.aicpa.org/assurance/scas/newsvs/elec/index.htm).
- 42- AICPA, Special Committee on Financial Reporting, "The Information Needs of Users", ( Jenkins Committee ) (AICPA, 1994 )
- 43- Alvin A. Arens and J. k. Loebbecke, "Auditing, an Integrated Approach", (New Jersey: Prentice- Hall, 2001).
- 44- Alvin A. Arens and James k. Loebbecke, " Auditing: An Integrated Approach " (New Jersey: Prentice- Hall, Inc. 1997).
- 45- Andree Lavigne and Caroline Emond, "A Study Group Examines the Issues Auditors Face in Gathering Electronic Information as Evidence and Its Impact on the Audit", 2004.[http://www.camagazine.com/index.cfm/ci-id/9555/la\\_id/1/camagazine/1/print/true.htm](http://www.camagazine.com/index.cfm/ci-id/9555/la_id/1/camagazine/1/print/true.htm).
- 46- Andrew Perkins, "Desperately Seeking Limited Liability", Accountancy International Edition, July, 1996, P. 66.
- 47- Barry Barber and Kim M. Gibson, "New Standards Alter Quality Control Systems", Journal of Accountancy, August, 1996.
- 48- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), "Internal Control-Integrated Framework" (COSO), 1992.
- 49- Committee on Basic Auditing Concepts "A Statement of Basic Auditing", (Sarasota Fla: American Accounting Association, 1973).
- 50- Cristi k. Lindblom and R.G.Ruland, "Functionalist and Conflict Views of AICPA Code of Conduct Public Interest Vs. Self Interest", Journal of Business Ethics, April, 1997. <http://www.construct.haifa.ac.il/~danielp/soc/conflict.htm>.
- 51- D. M. Guy and D.R. Carmichael, "The Auditor's SAS Field Guide, " (New York: John Wiley & Sons, inc., 1999).
- 52- David Flint "Philosophy and Principles of Auditing an Introduction" (London: Macmillan Education Ltd. 1988).
- 53- Donald H. Taylor and G. William Glezen "Auditing: An Assertions Approach ", New York: John Wiley & Sons, 1997.
- 54- G. Benston, " The Market For Public Accounting Services: Demand, Supply and Regulation" , Journal of Accounting and Public, Vol.4, 1985



## الفصل العاشر

# مراجعة عمليات البيع والشراء

- 70- KPMG Peat Marwick Survey of 3000 Large and Midsized U.S. Companies, " Combating Fraud: Know the Facts ", Journal of Accounting, Sep. 1995
- 71- Larry E. Rittenberg and B.J. Schwieger, "Auditing: Concepts for a Changing Environment" , (Fort Worth: The Dryden Press, 1994).
- 72- Larry E. Rittenberg and Bradley J. S. " Auditing Concepts for A Changing Environment" , (Fort Worth: The Dryden Press , 1997 )
- 73- M. J. Cerullo and J. C. Corless, "Auditing Computer Systems", The CPA Journal (September, 1989).
- 74- Peter Schelluch , et . al. " Assurance and Auditing: Concepts for a Changing Environment" , 2004  
<http://www.thomsonlearning.com.au/higher/accounting/schelluch>.
- 75- R. Gene Brown, " Changing Audit Oibjectives and Techniques", in Perspectives in Auditing, by D.R Carmichael and J. J. Willingham, (New York: McGraw-Hill,1988)
- 76- R. H. Mautz and H. A. Sharaf . , "The Philosophy of Auditing", American Accounting Association, 1967.
- 77- Robert K. Elliott, "Confronting The Future: Choices for the Attest Function" Accounting Horizons, Sep. 1994.
- 78- Securities and Exchange Commission , SEC Staff Accounting Bulletin: No. 99-Materialty as cited by :  
<http://www.sec.gov/Interps/account/sab99.htm>
- 79- Suresh Radhakrishnan, "Investors" Recovery Friction and Auditor Liability Rules" The Accounting Review, April, 1999.
- 80- Taylor D.H.and Glezen, G.W."Auditing: An Assertions Approach" (New York: John Wiley & Sons, 1994).
- 81- The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA),"Electronic Audit Evidence-Executive Summary"  
<http://www.cica.ca/index.cfm/ci-id/15496/la-id/1.htm>.
- 82- Whittington, R. and k. Pany," Principles of Auditing ", (Chicago : Irwin , 1995) .



## الفصل العاشر

### مراجعة عمليات البيع والشراء

#### Audit of the Sales and Purchases

#### الأهداف التعليمية للفصل

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على:

- (١) وصف المستندات و السجلات المتعلقة بالمبيعات و المشتريات واستخدام كل منها.
- (٢) معرفة الإجراءات التي يتم إتباعها عند كل عملية بيع أو عملية شراء بالأجل.
- (٣) معرفة الخطوات التي يجب على المراجع إتباعها عند مراجعة المبيعات و المشتريات.
- (٤) استيعاب برنامج مراجعة الخصم المسموح به و مردودات و مسموحات المبيعات.

يتناول هذا الفصل مراجعة بند الإيرادات و بند المشتريات، و كما هو معروف فإن المنشآت المختلفة لها مصادر مختلفة من الإيرادات، فالمنشآت التجارية والصناعية تكون إيراداتها في شكل مبيعات أنواع مختلفة من السلع، في حين أن إيرادات المنشآت المهنية كالمحامين و الأطباء و المهندسين و المحاسبين القانونيين تكون في شكل أتعاب، بينما إيرادات البنوك تكون في شكل فوائد و عمولات في حين أن إيرادات شركات النقل الجوي و البري على صورة فوائد. بالتأكيد هناك بعض الاختلاف عند مراجعة الإيرادات الناتجة من الأنشطة المختلفة لهذه المنشآت سواء كان هذا الإيراد ناتجا عن بيع سلع أو بيع خدمة. في الجزء الأول من هذا الفصل سيتم مراجعة الإيرادات (المبيعات) في منشأة تجارية علما بأن غالبية الإجراءات التي سيتم تناولها عند مراجعة المبيعات في منشأة تجارية تقوم ببيع السلع يمكن تطبيقها على مبيعات الخدمات.

مراجعة النفقات الجزء الثاني من هذا الفصل تنصب على مراجعة المشتريات من السلع، في حين أن مراجعة الرواتب و الأجور تناولها بشيء من التفصيل في فصل مستقل.

#### ١/١٠ مراجعة المبيعات:

تشمل عمليات المبيعات في أي منشأة تجارية من مبيعات آجلة و مبيعات النقدية و ما يتعلق بها من مردودات مبيعات و مسموحات و خصم مسموح تؤثر في عدد من الحسابات التي تظهر في قائمة الدخل مثل: المبيعات و تكلفة المبيعات و المخزون و مردودات المبيعات و مسموحات مبيعات و الديون المدومة و مخصص الديون المشكوك في تحصيلها و الخصم المسموح به كما تؤثر في الحسابات الظاهرة في الميزانية العمومية كالنقدية و البنك و المدينين و المخزون، بعض هذه الحسابات كالنقدية و البنك و المدينين و المخزون أفرد لكل منها فصل مستقل في هذا الكتاب.

و تجدر الإشارة إلى أنه تم تناول مراجعة المبيعات بشيء من التفصيل في هذا الفصل كمصدر للإيراد في المنشآت التجارية سواء في شكل سلع أو خدمات.

#### ١/١٠ أهداف مراجعة المبيعات:

إن التأكيدات الخمس التي وردت في SAS 31 يمكن اعتبارها بمثابة المرجعية التي يمكن منها اشتقاق أهداف مراجعة الحسابات التي تظهر في قائمة الدخل و الميزانية العمومية، و اشتقاق أهداف مراجعة المبيعات من التأكيدات الخمس يكون كالآتي:

##### (١) الوجود أو الحدوث:

(أ) أن المبيعات الظاهرة في الدفاتر هي عن مبيعات تمت فعلا خلال السنة المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

(ب) مردودات المبيعات و مسموحاتها و الخصم المسموح به تم اعتمادها من قبل أشخاص لهم صلاحية بذلك.

##### (٢) الاكتمال:

إن كافة المبيعات الآجلة و المبيعات النقدية و مردودات و مسموحات المبيعات و الخصم المسموح به التي تمت خلال السنة المالية تم قيدها جميعا في السجلات المحاسبية.

##### (٣) الحقوق و الالتزامات:

إن حسابات المدينين تمثل حقوقا للمنشأة على العملاء عن مبيعات آجلة حقيقية كما في تاريخ إعداد القوائم المالية.

#### ٤) التقييم أو التوزيع:

أ) إن كافة المبيعات و مردوداتها و مسموحاتها و الخصم المسموح به تم قيدها في اليومية بشكل صحيح.

ب) أن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها تمثل تقديرا معقولا للفرق بين إجمالي الديون و الديون المتوقع تحصيلها بدرجة عالية من التأكد.

#### ٥) العرض والإيضاح:

إن المبيعات و مردوداتها و مسموحاتها و الخصم المسموح به والديون المدومة تم تحديدها و عرضها بشكل صحيح في قائمة الدخل.

فيما يتعلق بالأهمية النسبية و خطر المراجعة المتأصل للمبيعات فإنها نظرا لكونها محور النشاط فأهميتها النسبية كبيرة كما أن خطر المراجعة كبير لعدة عوامل من أهمها العدد الكبير لعمليات البيع التي تتم في المنشأة مما يعرضها للخطأ، كما أن المبيعات قد يتم التلاعب فيها قرب نهاية العام من خلال مبيعات يتم إرجاعها مع بداية السنة اللاحقة، كما أنه قد يتم إعدام أرصدة بعض المدينين لتغطية اختلاس استلام نقدية من العملاء و لتقليل خطر مراجعة المبيعات تلجا بعض المنشآت إلى اتباع نظام رقابة داخلية محكم مع تقييم خطر المراجعة.

#### ٢/١/١٠ المستندات و السجلات المتعلقة بالمبيعات:

يمكن القول إنه بالنسبة للمنشآت التجارية الكبيرة عند أية عملية بيع بالأجل فإن هذه العملية غالبا ما تتطلب استخدام عدد من المستندات و السجلات من أهمها ما يأتي:

١- أمر بيع: وهو عبارة عن نموذج يظهر وصفا للسلعة و الكمية و السعر و أي بيانات أخرى، و يستخدم لإنجاز أمر الشراء الوارد من العميل.

٢- وثائق شحن: وهو نموذج يظهر تفاصيل و تاريخ الشحنة، وقد يستخدم نموذج Bill of Lading كوثيقة لاستلام الشحنة من الجهة الناقلة.

٣- فاتورة مبيعات: وهو نموذج يظهر السلعة بالوصف و الكمية و القيمة و تاريخ البيع و يستخدم كوثيقة لتحصيل العميل بالقيمة و لغرض قيد المبيعات في السجلات.

٤- سجل المدينين: يحتوي على كافة العمليات التي تمت في حساب كل عميل و المسدد منها، كما يوضح حدود الائتمان أمام اسم العميل في هذا السجل.

٥- سجل المبيعات: وهو سجل محاسبي بتفاصيل كافة المبيعات.

#### ٣/١/١٠ خطوات وإجراءات البيع بالأجل:

تتطلب عمليات البيع بالأجل القيام بعدد من الخطوات أو الإجراءات على الترتيب الآتي:

١- القبول بالبيع بالأجل من قبل قسم المبيعات من خلال الرجوع إلى كشف العملاء بالأجل، أما إذا كان العميل جديدا فيخضع للموافقة من المستوى الإداري الملائم.

٢- موافقة قسم الائتمان وفقا للصلاحيات و سياسات الائتمان و حدود الائتمان لكل عميل على أمر البيع المحوّل من قسم المبيعات بعد الإشارة على أمر البيع بالموافقة من عدمها.



- ٣- أمر صرف بضاعة من المخازن يتم إعداده من واقع أمر بيع معتمد من قسم المبيعات وقسم الائتمان لغرض صرف البضاعة من المخازن.
- ٤- وثائق الشحن: الفصل بين مسئولية الشحن و استيفاء و الموافقة على أمر البيع يحد من شحن بضاعة عن معتمد صرفها من المخازن، و يتم إعداد وثائق شحن تحمل أرقاما مطبوعة سلفا أو Bill of Lading كدليل أن البضاعة تم شحنها بالفعل والحصول على إثبات استلام من العميل.
- ٥- تحميل العميل من خلال إعداد و إرسال فواتير مبيعات تحمل أرقاما مسلسل و معدة سلفا مع تحري الدقة بأن العميل قد تم تحميله بقيمة البضاعة المباعة و وفقا للأسعار المتفق عليها.
- ٦- قيد المبيعات في سجل يومية المبيعات و الترحيل إلى دفتر تحليل المدينين.

#### ٤/١/١٠ خطوات مراجعة بند المبيعات:

عند مراجعة بند المبيعات الآجلة فإن المراجع يقوم بعدد من الخطوات من أهمها ما يأتي:

- ١- التحقق من أن أوامر البيع التي تصل من العملاء هي لعملاء من بين الأسماء التي تتعامل معها المنشأة، وفي حالة العميل الجديد يتم الحصول على الموافقة من المستوى الإداري الملأئم.
- ٢- يتم إعداد أمر البيع لكل أمر يصل من العميل على حدة.
- ٣- التحقق من الحصول على صلاحية بالبيع الآجل بالنسبة للعملاء الجدد، وأن مبالغ المبيعات هي داخل صلاحية حدود الائتمان لكل عميل على حدة.

- ٤- التحقق من مطابقة البضاعة المباعة كما وردت في أمر البيع مع البضاعة المنصرفة من المخازن.
  - ٥- أنه تم إعداد وثائق شحن لكل شحنة على حدة.
  - ٦- مطابقة وثائق الشحن مع أوامر بيع معتمدة لكل عملية بيع مع فواتير المبيعات.
  - ٧- التحقق من سلامة الأسعار و العمليات الحسابية من جمع و ضرب و طرح و قسمة لفواتير المبيعات.
  - ٨- التحقق من أن جميع فواتير المبيعات تم تسجيلها من خلال متابعة تسلسلها الرقمي و مبالغها و أنها تخص السنة المالية.
  - ٩- مطابقة إجمالي فواتير المبيعات في يومية المبيعات الآجلة و ما تم ترحيله إلى حساب إجمالي المدينين في دفتر الأستاذ العام.
  - ١٠- التحقق من إرسال قوائم كشوف حسابات شهرية إلى المدينين.
- و في حالة وجود خصم مسموح به أو مردودات و مسموحات مبيعات فإن المراجع قد يرى من الملأئم التحقق من سلامتها من خلال القيام بعدة خطوات من أهمها:
- ١- اعتماد الخصم المسموح به و مردودات و مسموحات المبيعات من المستوى الإداري الملأئم.
  - ٢- أن الإشعارات الدائنة التي ترسل إلى العملاء بشأن مردودات و مسموحات المبيعات تحمل تسلسلا رقميا مطبوعا سلفا، وأنه لا يتم إعداد هذه الإشعارات إلا بعد التأكد من استلام المردودات في المخازن.

٣- وجود فصل في المهام بين كل من معد الإشعارات الدائنة و من له صلاحية الاعتماد، و أن الإشعارات سليمة من الناحية الحسابية من حيث الضرب و الجمع و الطرح و القسمة.

٤- التحقق من سلامة احتساب الخصم المسموح به و أنه تم خلال فترة الائتمان.

#### ٢/١٠ مراجعة بند المشتريات:

المنشأة التجارية تقوم بمشتريات نقدية و مشتريات آجلة، وقد يتم الحصول على خصم مكتسب نظير سداد للدائنين خلال فترة الائتمان عن المشتريات الآجلة، كما قد يقوم الدائنون بإرجاع المشتريات غير المطابقة للمواصفات أو أحيانا أن تتنازل عن جزء من قيم مشترياتها للدائنين في حالة إصابتها ببعض التلف على صورة مسموحات مشتريات، فالمشتريات تؤثر في عدد من الحسابات التي تظهر في قائمة الدخل كالمشتريات و مردوداتها و مسموحاتها في حالة اتباع المنشأة لنظام الجرد الدوري أو حساب مخزون السلع عند اتباع المنشأة لنظام الجرد المستمر، إضافة إلى حساب الخصم المكتسب، كما يترتب على قيام المنشأة بالمشتريات التأثير في حساب الميزانية العمومية كالنقدية و المخزون و الدائنين.

في هذا الفصل تم تناول المشتريات لكونها تشكل بندا هاما من العبء الذي تتحمله المنشأة للحصول على إيراد المبيعات في المنشآت التجارية.

#### ١/٢/١٠ أهداف مراجعة المشتريات:

كما هو الحال عند مراجعة المبيعات فإن أهداف مراجعة المشتريات يمكن اشتقاقها من التأكيدات الخمس التي وردت في SAS 31 وذلك كالآتي:

#### (١) الوجود أو الحدوث:

إن المشتريات الظاهرة بالسجلات هي عن سلع أو خدمات تم الحصول عليها خلال الفترة الخاضعة لعملية المراجعة.

#### (٢) الاكتمال:

أن المشتريات الظاهرة بالسجلات تشتمل على كل عمليات الشراء للسلع أو الخدمات التي تمت خلال الفترة و لم يحدث سقوط لأية عملية.

#### (٣) الحقوق والالتزامات:

إن أرصدة حسابات الدائنين الظاهرة في القوائم المالية هي التزامات على المنشأة نظير مشتريات آجلة حقيقية لم يتم سدادها حتى تاريخ الميزانية العمومية، وأن رصيد المخزون من السلع قد تم إظهاره في الميزانية العمومية كأحد الحقوق التي تعود للمنشأة.

#### (٤) التقييم أو التوزيع:

إن السلع المتبقية من المشتريات على شكل مخزون في تاريخ الميزانية قد تم إدراجها ضمن الأصول بعد استبعاد مخصص هبوط أسعار المخزون إن وجد.

#### (٥) العرض والإيضاح:

إن المشتريات و مردوداتها و مسموحاتها و الخصم المكتسب و مخصص هبوط أسعار المخزون قد تم إظهارها في قائمة الدخل، كما أن المخزون المتبقي من السلع تم إظهاره في الميزانية العمومية تحت بند الأصول المتداولة وفقا للتصنيف السليم و بصافي القيمة المتوقع تحصيلها بعد الأخذ في الحسبان

أثر أي مخصص لهبوط أسعار المخزون في تاريخ الميزانية، كما أنه تم وضع الإيضاح الملائم في حالة وجود رهن على المخزون مقابل قرض.

فيما يتعلق بالأهمية النسبية للمشتريات وخطر المراجعة فهو كبير نظرا لكثرة و كبر حجم عمليات الشراء التي تقوم بها المنشأة التجارية يجعل بعض العمليات ذات أهمية نسبية، كما أن خطر المراجعة المتأصل في صفقات الشراء في أنه مع كثرتها قد يحدث أن تتم بعضها بدون اعتماد عمليات الشراء من المستوى الإداري الملائم، كما أنه قد يتم التلاعب في محتويات فواتير الشراء.

#### ٢/٢/١٠ المستندات و السجلات المتعلقة بالمشتريات:

من أجل الرقابة الداخلية الجيدة على المشتريات الآجلة في منشأة تجارية كبيرة فإنه من الأهمية بمكان استخدام أنواع مختلفة من المستندات و مسك سجلات محددة، بالطبع هذه المستندات تختلف بعض الشيء من منشأة إلى أخرى وفقا لطبيعة النشاط و حجم المنشأة، إلا أنه بالنسبة لمنشأة تجارية كبيرة الحجم فيمكن القول إن المستندات و السجلات الآتية هي الأكثر شيوعا مع وصف مختصر لكل منها:

- ١- طلب الشراء: و يتم إعداده من قبل أحد موظفي المنشأة و من ثم يتم إرساله إلى قسم المشتريات للقيام بشراء السلع أو الخدمات.
- ٢- أمر الشراء: وهو بمثابة مستند يتم إعداده من قبل المنشأة الراغبة في الشراء موجها إلى جهة خارجية (المورد) و محددا فيه تفاصيل و مواصفات السلع أو الخدمات المحددة في أمر الشراء.
- ٣- سند استلام: وهو مستند يتم إعداده عند استلام السلع و يتم في هذا المستند تفريغ البيانات و المعلومات للسلع المستلمة من المورد بالكمية و النوع.

٤- الفاتورة من المورد: وهذه الفاتورة تحتوي على تحديد للسلع التي تم شحنها أو الخدمات التي قدمها المورد إضافة إلى المبالغ المستحقة عن الفاتورة و شروط السداد.

٥- سجل المشتريات المفتوحة: وهو سجل يحتوي على أوامر الشراء التي أصدرتها المنشأة و تم تسليمها للموردين إلا أن السلع أو الخدمات موضوع أوامر الشراء هذه لم يتم الحصول عليها من قبل المنشأة.

٦- سجل المشتريات: وهو سجل محاسبي يحتوي على بيانات معتمدة بكل صفقات الشراء من السلع و الخدمات التي تم الحصول عليها و المقيمة في السجلات، وهذا السجل يستخدم لاستخراج كشوفات للموردين و تحديد حركة حساب كل مورد و المخزون.

#### ٣/٢/١٠ خطوات و إجراءات الشراء بالأجل:

أية عملية شراء بالأجل ابتداء من إعداد طلب الشراء بالسلع أو الخدمات لإعداد أمر الشراء وسند استلام هذه السلع إلى قيدها كالتزام في حسابات يتطلب القيام بعدد من الخطوات و الإجراءات لكي يتم إحكام الرقابة الداخلية عليها، وفيما يأتي ملخص بهذه الخطوات و الإجراءات:

- ١- طلب شراء السلع عادة ما يتم إصداره من قبل إدارة المخازن، وفي بعض المنشآت التجارية التي تتبع سياسات مخزنية محددة فإن الإدارة العليا قد لا تشترط ضرورة اعتماد طلب الشراء من مستويات إدارية عليا خاصة بالنسبة لطلبات الشراء سلع رصيد المخزون كميا إلى نقطة إعادة الطلب و قيمة الصفقات موضوع الطلب ليست عالية، كما قد يمنح لبعض الأقسام



صلاحية أن تصدر طلب شراء خدمة إصلاح أو صيانة روتينية ذات قيمة غير كبيرة بدون الرجوع إلى مستويات إدارية عليا.

وفي كل الأحوال فإنه من الضروري أن كل طلب شراء يتم اعتماده من الشخص الذي لديه الصلاحية بالتأشير بأن بند الموازنة يسمح بذلك في القسم المختص.

٢- إعداد أمر الشراء عادة ما يكون من صلاحية قسم المشتريات ويعتمد من مسئول المشتريات ويحمل أرقاما متسلسلة ومطبوعة سلفا، ويتم إعداده من واقع البيانات الواردة في طلب الشراء المكتمل التوقيع، وعادة فإن سياسات المنشأة التجارية تشترط الحصول على عدد من عروض الأسعار التنافسية من الموردين للمفاضلة وتحديد المورد الذي سترسل إليه أمر الشراء، بالطبع أمر الشراء يحتوي على تفاصيل من أهمها وصف بالسلع أو الخدمة المطلوبة وكمياتها والسعر واسم المورد وعنوانه والجهة الشاحنة. أصل أمر الشراء يرسل إلى المورد وعدة نسخ منه ترسل إلى عدة أطراف داخل المنشأة عادة تحدها سياسات الشراء التنظيمي مثل القسم الذي سوف يستلم السلع أو يحصل على الخدمة، حسابات الدائنين، القسم الذي طلب السلع أو الخدمة.

٣- استلام السلع يكون من واقع أمر شراء مكتمل التوقيعات ويحمل تستسلا رقميا مطبوعا سلفا ومن خلال المقارنة بين السلع الواصلة من المورد من حيث الكمية والوصف والسعر مع ما ورد في فاتورة المورد، كما يتم جرد هذه الكمية والتعرف على حالتها وما إذا كان بها بعض العيوب أو

التلف، وعلى الشخص المسئول عن استلام السلع القيام بالتوقيع بما يفيد باستلامه لهذه السلع وحالتها.

٤- يتم تخزين السلع في مخازن عليها حراسة جيدة ولا يسمح بالدخول إلا لأشخاص محددين ووفقا لصلاحيات محددة، كما يتم ترتيب السلع داخل المخازن حسب أنظمة وبما يكفل الحفاظ عليها وسلامتها من التعرض لعوامل التلف المختلفة.

٤/٢/١٠ خطوات مراجعة المشتريات:

و عند مراجعة المشتريات فإن المراجع يقوم بعدد من الخطوات أو الإجراءات من أهمها ما يأتي:

- ١- التأكد من أن طلب شراء السلعة أو الخدمة مكتمل التوقيعات وأن هذه التوقيعات هي وفقا للإجراءات والسياسات المتبعة داخل المنشأة.
- ٢- أن أمر الشراء قد تم إعداده وفقا لما ورد في طلب الشراء وأنه معتمد من الجهات المختصة وأن هناك طلب شراء لكل أمر شراء على حدة.
- ٣- أن السلع المستلمة في المخازن هي متفقة تماما مع ما ورد في أمر الشراء، كما يوجد أمر شراء معتمد لكل شحنة وكذا تتم مطابقة أمر الشراء مع سند الاستلام المخزني.
- ٤- أن السلع المستلمة في المخازن يتم ترتيبها وحفظها بطريقة سليمة مع وجود نظام يحد من الدخول إلى المخازن إلا للأشخاص المعنيين ولأغراض العمل.
- ٥- التأكد من المبالغ المسددة هي عن مشتريات تمت بناء على أمر الشراء وأنه تم استلامها فعلا من خلال مطابقة أمر الشراء مع سند الاستلام المخزني مع فاتورة المورد.

الفصل الحادي عشر  
مراجعة المرتبات  
والأجور

## الفصل الحادي عشر

### مراجعة المرتبات والأجور

#### Audit of the payroll

#### الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- (١) الرقابة الداخلية على الرواتب والأجور.
- (٢) خطوات المراجعة التي ينبغي اتباعها عند التحقق من الرواتب والأجور.
- (٣) أهم الاستقطاعات القانونية و غير القانونية التي يتم استبعادها من الرواتب.



الهدف من المراجعة الاختبارية للرواتب و الأجور في أي برنامج تفصيلي لمراجعة الرواتب و الأجور هو التأكد مما يأتي:

- ١- أن أسماء الموظفين الظاهرة في كشف الرواتب و الأجور هم موجودون في الواقع العملي.
- ٢- أن حضور الموظفين متفق مع الرواتب الظاهرة بكشف الرواتب و الأجور و أنها متفقة مع مستحقاتهم في التوظيف بعد استبعاد الاستقطاعات القانونية.
- ٣- أن هناك رقابة على دفع الرواتب و الأجور و أنها تدفع فقط للموظف.
- ٤- أنه تم تسجيل نفقات الرواتب و الأجور في السجلات المحاسبية.

#### ١/١١ اختيار العينة الاختبارية من الموظفين:

يتم اختيار عينة من الموظفين من واقع كشف الرواتب و الأجور بحيث تأخذ في الحسبان أمورا من أهمها:

- التعيينات الجديدة من الموظفين.
- موظفون حدث رفع لرواتبهم.
- الموظفون الذين أنهيت خدماتهم.
- الموظفون المستقيلون.

وذلك من أجل القيام بالتحليل و المقارنة مع الفترات السابقة و اللاحقة للتأكد من وجود الموظف و أنه ليس مجرد اسم وهمي:

عادة يتم الرجوع إلى كشف الحضور سواء يدوي أو باستخدام ساعة الحضور والرجوع إلى عينة من ملفات الموظفين و الأسماء التي ترفع إلى الضمان الاجتماعي.

#### ٢/١١ التأكد من احتساب مبالغ الرواتب و الأجور:

يمكن التأكد من الرواتب المستحقة من خلال الآتي:

- ١- بالنسبة للموظفين الجدد خلال العام موضوع المراجعة من خلال الرجوع إلى ملف الموظف و التعرف على راتبه من واقع عقد التوظيف،
- ٢- بالنسبة للموظفين لدى الشركة من بداية العام فيتم التحقق من أية زيادة في راتب الموظف خلال العام وبداية سريان مفعولها و أي زيادة شفهية يتم الحصول على تأكيد خطي من الجهة المعنية.
- ٣- التأكد من أنه تم التوقيع على كشف الرواتب من قبل المعد ثم من قبل شخص آخر للتأكد من صحة الاحتساب ثم التوقيع بالموافقة النهائية بالدفع من قبل الشخص المخوّل بذلك.

و على المراجع أن يطمئن نفسه إلى أن المنشأة قد التزمت بإجراءات الدفع الموضوعية و أن هناك إشرافا ملائما على عملية الدفع، وأن الإجراءات التي تتبعها المنشأة في عملية الدفع هي إجراءات ملائمة، وفي بعض الأحيان قد يحضر المراجع عملية الدفع لمطابقتها مع ما ورد بالكشوف وذلك قبل توزيع الرواتب على الموظفين.

#### ٣/١١ الرواتب المرتجعة:

قد يتم الاحتفاظ بالرواتب التي لم يتقدم أصحابها باستلامها لعدة أسابيع قبل أن يتم إعادتها إلى حساب المنشأة لدى البنك، والفترة بين وجود هذه الرواتب في الخزينة و قبل إعادتها إلى البنك يسهل التلاعب بها، حيث أن المنشأة سبق تسجيلها كمصرف و أنها دفعت عن طريق البنك على افتراض أن جميع الموظفين من المتوقع أن يستلموا رواتبهم.

خلال الفترة التي يسهل التلاعب فيها بالرواتب التي لم يتقدم أصحابها باستلامها و عندما يتقدم الموظف أو من يخوله في وقت لاحق لاستلام راتبه فقد يتم إدراج ذلك على ورقة خارجية و ليس في كشف الرواتب.

ومن أجل الحد من التلاعب بالراتب المرتجع فإنه يجب على المراجع التأكد من أن المنشأة تتبع إجراءات محكمة للرقابة عليها كأن تقوم بتسجيلها عند الانتهاء من دفع الرواتب مباشرة، و أن الرواتب المرتجعة بعد مرور مدة قصيرة تحددها المنشأة يتم إعادتها إلى البنك و ذلك بعد مطابقتها مع الرواتب المرتجعة من واقع الكشف، ثم عند إعادة دفعها إلى الموظف يجب التحقق من أن هذا الموظف هو المستحق أو تقديم دليل قوي بالتحويل بالاستلام نيابة عن الموظف و أن يقوم بالتوقيع بالاستلام.

وإذا وجدت رواتب عند جرد الخزينة في نهاية العام فيجب عدها بحيث لا تستخدم في تغطية أي عجز قد يوجد في الخزينة.

التأكد من التوجيه الفني المحاسبي والاستقطاعات.

#### ١١/٤ الاستقطاعات من الرواتب والأجور:

##### ١١/٤/١ الاستقطاعات الاختيارية:

وهي استقطاعات من راتب الموظف بمحض إرادته و بموافقة خطية مسبقة منه مثل حصوله على سلفة من المنشأة و أن يتم استقطاع مبلغ شهري وعلى المراجع أن يحصل على هذا الدليل.

##### ١١/٤/٢ الاستقطاعات القانونية:

و هي الاستقطاعات التي تتم بموجب القوانين النافذة في البلد و الاستقطاعات القانونية في حدها الأدنى هي:

#### ١- ضريبة الأجور والمرتبات:

على المراجع التأكد من سلامة احتساب الضريبة و استقطاعها و أنها تتماشى مع نصوص القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م و تعديلاته، وأن هذه الاستقطاعات قد تم قيدها و توريدها إلى مصلحة الضرائب خلال العشرة أيام الأولى التي تلي شهر الاستحقاق، وهذه الضريبة تستقطع من إجمالي مرتب الموظف وفقا لشرائح حددها القانون بعد تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

#### ٢- التأمينات الاجتماعية:

وفقا لقانون التأمينات والمعاشات فإنه على كل وحدة حكومية و منشأة في القطاع الخاص أن تقوم باستقطاع نسبة مئوية من الدخل الدوري للموظف كحصة الموظف من التأمينات ثم تقوم أيضا بإضافة نسبة من دخله تمثل حصة الوحدة الحكومية أو المنشأة تجاه الموظف و بذلك يصبح إجمالي ما سيتم توريده باسم الموظف و تسجيله في التأمينات يتمثل في الجزء المستقطع من راتبه إضافة إلى الجزء الذي تقدمه الوحدة الحكومية أو المنشأة.

الفصل الثاني عشر  
مراجعة النقدية والاستثمارات  
في الأوراق النقدية



## الفصل الثاني عشر

### مراجعة النقدية والاستثمارات في الأوراق المالية

#### Audit of Cash and Investments in Stocks

##### الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن تكون قادراً على :

- (١) التعرف على الأرصدة المختلفة التي يتكون منها رصيد النقدية في الخزينة أو في البنوك.
- (٢) نظام الرقابة الداخلية على صندوق المصروفات النثرية.
- (٣) الخطوات التي ينبغي اتباعها عند التحقق من رصيد النقدية في الصندوق العام و صندوق المصروفات النثرية.
- (٤) الخطوات التي ينبغي اتباعها عند التحقق من النقدية لدى البنوك.
- (٥) خطاب المصادقة من البنوك و أهم المعلومات المطلوب من البنك توفيرها للمراجع.
- (٦) أهداف مراجعة الاستثمارات في الأوراق المالية.
- (٧) إجراءات الرقابة المالية الداخلية على الاستثمارات في الأوراق المالية.
- (٨) الخطوات التفصيلية التي ينبغي اتباعها عند مراجعة الاستثمارات في الأوراق المالية.

### ١/١٢ النقدية في الخزينة أو لدى البنك

يطلق مصطلح النقدية على كافة الأرصدة التي تمتلكها المنشأة في تاريخ إعداد الميزانية و سواء كانت هذه الأرصدة موجودة في الخزينة العامة للمنشأة أو غيرها من الخزائن التي قد تكون في الفروع أو في صندوق المصروفات النثرية أو في الطريق أو لدى البنك في الأنواع المختلفة من حسابات البنكية مع الأخذ بعين الاعتبار عدم وجود أي قيود تحول دون تحولها إلى نقدية بدون فقدان أي جزء من قيمتها في تاريخ الميزانية.

١/١٢ التحقق من الأرصدة النقدية في الخزينة (الصندوق العام):

على المراجع اتباع ما يأتي:

عد النقدية (الجرد): الاشتراك في عملية الجرد في تاريخ الميزانية بحيث يتم عد النقدية بما في ذلك الشيكات و أي أوراق ذات قيمة يمكن تحويلها إلى نقدية و تفرغها مع وصف ملائم لها حسب طبيعتها في كشف يتم التوقيع عليه من لجنة الجرد و المراجع و يضم الكشف التسلسل الرقمي لآخر سند قبض نقدي و شيكات و آخر سند صرف نقدي و شيكات مع مطابقة إجمالي النقدية من فئات ورقية و معدنية و شيكات مع السجلات المحاسبية للمنشأة ، و في حالة تعدد الصناديق فإنه يتم اتباع نفس الإجراء لكل صندوق مع الأخذ بعين الاعتبار أن يتم الجرد في وقت واحد لتلافي تغطية العجز في أحد الصناديق من صندوق آخر سبق جرده.

في بعض الأحيان عندما يكون نظام الرقابة الداخلية على النقدية محكما بحيث لا تتواجد مبالغ نقدية كبيرة في الصندوق و تعتمد المنشأة كلياً على استخدام الشيكات عند الصرف و تشجع عملائها و تحرص على

أن تكون متحصلاتها في صورة شيكات مسطرة لا يمكن صرفها و إنما إيداعها في الحساب. فقد يكتفي المراجع بالاعتماد على محضر جرد النقدية الذي تقوم به المنشأة في تاريخ الميزانية لاسيما عندما تكون مبالغ النقدية زهيدة.

وعند التحقق من النقدية بالخزينة لا يكتفي المراجع بالاعتماد على ما تتبعه المنشأة من نظام رقابة داخلية على مقبوضاتها من المبيعات النقدية أو العملاء أو المدفوعات للموردين و النفقات المختلفة بل يقوم بعدد من الخطوات من خلال برنامج مراجعة يشمل إضافة إلى عد النقدية بالصندوق العام و الصناديق الفرعية السابق الإشارة إليه ما يأتي:

١- متابعة عينة من المبيعات النقدية من خلال فواتير المبيعات النقدية أو آلة تسجيل المبيعات النقدية و التأكد من سلامة قيدها في اليومية بطريقة سليمة و كفاية و ملاءمة مؤيداتها المستندية المرفقة بالقيد ، و كذلك الحال بالنسبة للمقبوضات من العملاء أو أي إيرادات أخرى.

أيضا بالنسبة للمدفوعات النقدية سواء عن مشتريات نقدية أو سداد النفقات المختلفة فعلى المراجع الحرص على توافر المؤيدات المستندية الملائمة و على وجه الخصوص توافر الشروط كافة في المستند للاعتماد عليه كدليل إثبات و التي سبق الإشارة إليها عند تناول المراجعة المستندية.

٢- التأكد من سلامة مجاميع المقبوضات و المدفوعات في حساب الصندوق بدفتر الأستاذ العام.

٣- مقارنة قائمة تفاصيل المقبوضات النقدية سواء من المبيعات أو المدينين أو أي مصدر آخر مع قسائم الإيداع لأن تتطابق مجموع المقبوضات مع مجموع

قسائم الإيداع لا يعني بالضرورة أنه لا توجد تجاوزات ، فقد يتم تغطية عجز سابق عن طريق إيداعات لاحقة.

٤- مقارنة تفاصيل المقبوضات النقدية من العملاء مع ما تم ترحيله إلى الجانب الدائن من حسابات العملاء خاصة عندما يكون الشخص الذي يقوم باستلام المقبوضات هو نفسه الذي يقوم بالتسجيل في الدفاتر.

#### ٢/١/١٢ صندوق المصروفات النثرية: Petty Cash

يمكن القول إن النقدية في صندوق المصروفات النثرية يوجد به خطر متاصل و معرض للتلاعب ، ولذا فعلى المراجع أن يتخذ الحذر عند التحقق منه وذلك من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ، و من أهم إجراءات الرقابة الداخلية على صندوق المصروفات النثرية ما يأتي:

- الفصل في المسؤوليات بحيث لا يجمع الشخص الذي يحتفظ بالنقدية بين عملية التسجيل في الدفاتر أو صلاحية الاعتماد أو استعاضتها.
- أن يتم الاحتفاظ بالنقدية في خزانة آمنة و مناسبة مع وجود التأمين المناسب على أمين الخزينة.
- وجود نظام لتسجيل المصروفات التي تتم من صندوق المصروفات النثرية بحيث يوجد نموذج يتم تعبئته عند كل عملية صرف و اعتماده مع إرفاق الميزانيات المستندية بهذا النموذج بعد ختمها بأنها دفعت.
- وعند مراجعة النقدية في صندوق المصروفات النثرية فإن المراجع يقوم بعدة خطوات من أهمها:
- ١- القيام بجرد صندوق المصروفات النثرية و بحضور ممثلين من قبل المنشأة.

٢- التحقق من أية عمليات دفع غير ملائمة كدفع مبالغ لبعض الموظفين على حساب الراتب بدون موافقة الإدارة ، ولذا يتم التحقق من أي إقرارات من الموظفين باستلامهم مبالغ من صندوق المصروفات النثرية على أن يقوموا بالسداد في تاريخ لاحق.

٣- إجراءات التسوية بين رصيد النقدية في سجل صندوق المصروفات النثرية وذلك من خلال تفريغ المبالغ المتعلقة بالمستندات التي لم يتم إدراجها في سجل صندوق المصروفات النثرية ثم القيام بعد (جرد) المبالغ كافة في صندوق المصروفات النثرية.

#### ٢/١/١٢ التحقق من أرصدة البنوك: Auditing Bank Balances

التأكد من أن المنشأة تقوم باتباع نظام إعداد مذكرة تسوية البنك بشكل منتظم عادة شهريا مع مقارنة المبالغ كافة المدينة أو الدائنة الظاهرة في الكشف الوارد من البنك مع حركة حساب البنك كما تظهر في دفاتر المنشأة مع التركيز على أن الإشعارات الدائنة الواردة من البنك تتفق ما تم تسجيله في الدفاتر من مقبوضات سواء النقدية أو الشيكات مع الحرص الشديد على متابعة المبالغ المعلقة في مذكرة التسوية و أنها ظهرت في الكشف القادم من البنك سواء إيداعات لم يظهرها الكشف أو دعت قرب نهاية الشهر أو شيكات لم يتقدم أصحابها لصرفها.

و عند قيام المراجع بالتحقق من رصيد النقدية لدى البنوك الظاهر في الميزانية فإن برنامج المراجعة يشمل عدة خطوات من أهمها ما يأتي:

- ١- القيام بمقارنة بين كشف البنك و السجلات المحاسبية لثلاثة أو أربعة أشهر و تتبع مدى حقيقتها من خلال الرجوع إلى مؤيداتها المستندية للتأكد من حقيقتها و أنها ليست لتغطية أمور وهمية أو أي تجاوزات.



٢- متابعة المبالغ المعلقة الظاهرة في مذكرة نهاية السنة المالية مع كشف البنك للأشهر التالية للتأكد من أنها استخدمت فعلا لأعمال المنشأة سواء شيكات لم يتقدم أصحابها لصرفها أو إيداعات ظهرت بالدفاتر ولم تظهر بالكشف ، وكذا متابعة الشيكات التي تم توقيفها أو إلغائها للتحقق من صلاحية الايقاف أو الإلغاء.

٣- عندما يجد المراجع في تاريخ الميزانية أن هناك شيكات حرّرت و لم ترسل لأصحابها فالقاعدة أن يتم تحريرها مرة أخرى ، أما التي خرجت فيعتبرها كمدفوعات ، فإذا ظهر أن رصيد البنك مكشوف بمبالغ تزيد عن الحد الأعلى المتفق عليه بين البنك و المنشأة بمبلغ له تأثير مادي على القوائم المالية و لم يجد له تبريرا فقد يضمنه ضمن الإيضاحات.

٤- التحقق من قيام المنشأة بإرسال خطاب مصادقة إلى البنك و ذلك لكون معرفة رصيد حساب المنشأة لدى البنك في تاريخ الميزانية أمرا في غاية الأهمية للانطلاق منه لإعداد مذكرة التسوية و أن لا يتم الاكتفاء برصيد البنك الظاهر في الكشف الوارد من البنك لكون مثل هذه الكشف تعد بدون أي اعتماد من شخص مسئول لدى البنك و لتسهيل الحصول على المصادقة على المراجع أن ينسق مع العميل مقدما في أن يرسل إلى البنك خطابا بتحويل البنك لتزويد المراجع بالمعلومات كافة عن حسابات العميل لدى البنك ، و من المعلومات التي يطلبها المراجع من البنك قائمة بأسماء الحسابات كافة مع بيان عملة الحساب (دولار ، ريال ...) مع بيان رقم كل حساب و رصيده ، قائمة بتفاصيل أي حسابات قد تكون أغلقت خلال العام ، أي قروض أو تسهيلات بنكية مستحقة السداد ، إضافة إلى

تفاصيل أي أصول قد يحتفظ بها البنك كضمان مثل أسهم أو شهادات بملكية عقار ، أي ضمان قدمه البنك إلى أي أطراف نيابة عن المنشأة.

٥- الوضع الطبيعي أن يقبل المراجع بأن المبالغ التي لدى البنوك لا يشوبها أي شك إلا إذا اتضح أن أرصدة المنشأة الكبيرة في بنوك معظمها غير معروفة و خارج البلد الذي تقع فيه المنشأة فيستحسن أن تتم الإشارة في إيضاح الفصل بين المبالغ الموجودة في بنوك البلد التي تقع فيه المنشأة و المبالغ الموجودة في بنوك خارج البلد.

### ٢/١٢ الاستثمارات في الأوراق المالية Investments In Stocks

يقصد بالاستثمارات في الأوراق المالية هو قيام المنشأة بشراء أسهم منشأة أخرى عادة مطروحة للبيع في سوق الأوراق المالية و عادة بهدف الحصول على عائد (إيراد) من اقتناء هذه الأسهم.

#### ١/٢/١٢ أهداف المراجعة:

بتطبيق SAS-31 فإنه يمكن اشتقاق أهداف المراجعة من خلال التأكيدات الخمس كالآتي:

#### ١- الوجود أو الحدوث:

- أن الاستثمارات الظاهرة ضمن الأصول في الميزانية العمومية هي عبارة عن أسهم موجودة فعلا في تاريخ الميزانية.
- أن الإيرادات أو الخسائر الناتجة عن صفقات شراء الأسهم قد حدثت خلال السنة المالية موضوع المراجعة.

## ٢-الاكتمال:

- تم تسجيل الأسهم كافة ضمن حساب الأسهم تحت بند الاستثمارات الظاهر بالميزانية.
- أن كافة الإيرادات أو الخسائر المترتبة على صفقات شراء أو بيع الأسهم قد تم أخذها في الحسبان في قائمة الدخل.

## ٣-الحقوق و الالتزامات:

- أن الأسهم كافة التي تم تسجيلها ترجع ملكيتها للمنشأة الخاضعة لعملية المراجعة.

## ٤-التقييم أو التوزيع:

- أن الاستثمارات الظاهرة في القوائم المالية هي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- أن إيراد الأسهم أو مخصص هبوط أسعار الأسهم الخاص بالفترة قد أخذ في الحسبان في قائمة الدخل.

## ٥-العرض و الايضاح:

- أن أرصدة الأسهم قد تم إظهارها تحت الأصول المتداولة في تاريخ الميزانية.
- تم إظهار مخصص هبوط أسعار أوراق مالية إن وجد في قائمة الدخل و كذا الميزانية العمومية.
- عمل إيضاح بأي قيد كالرهن على الأوراق المالية ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

## ٢/٢/١٢ الرقابة على الاستثمارات في أوراق مالية:

من أهم إجراءات الرقابة الداخلية على الاستثمارات في أوراق مالية ما يأتي:

- تحديد واضح لصلاحيات شراء الأسهم و عادة من مستوى إداري على درجة كبيرة من المعرفة و الخبرة في شراء الأسهم.
- الفصل بين المسؤوليات بحيث يكون القائم بصفقة شراء الأسهم يختلف عن الشخص القائم بتسجيلها في الدفاتر و عن الشخص الذي يحتفظ بها في مكان آمن.
- وجود مؤيدات مستندية ملائمة لكل صفقة على حدة و التي من أهمها شهادة أسهم تحمل أرقاما متسلسلة و تبين عدد الأسهم المشتراة ، و إشعار من الوسيط في شراء الأسهم والذي يعتمد عليه في نهاية العام لمقارنته بسعر السوق.
- الاحتفاظ بالأسهم في خزانة محكمة لا يصل إليها إلا الشخص الذي لديه صلاحية بذلك ، أو أن يحتفظ بهذه الأسهم لدى البنك أو طرف خارجي مع الحصول على مصادقات بها بين الحين و الآخر.
- أن يتم جرد هذه الأسهم بين الحين و الآخر من شخص مستقل كأن يتم جردها أثناء الجرد المفاجئ للنقدية في الخزانة.

## ٣/٢/١٢ خطوات مراجعة الاستثمارات في أوراق مالية:

عند التحقق من الأسهم وإيراداتها فإن المراجع يقوم بعدة خطوات من أهمها:

- ١- الحصول على قائمة من المنشأة بالأسهم التي تملكها و مطابقة ذلك مع الأسهم المقيمة بسجلات المنشأة و التحقق من سلامة الأرصدة بعد استبعاد أي أسهم بيعت خلال السنة.
- ٢- القيام باحتساب بعض النسب المالية مثل قسمة الاستثمارات في الأسهم على إجمالي الأصول أو قسمة إيرادات الأسهم على إجمالي الاستثمارات في الأسهم ، وبعد ذلك مقارنة هذه النسب مع السنوات الماضية فإذا وجدت اختلافات غير عادية فيتم إجراء المزيد من التحليلات لمعرفة الأسباب.
- ٣- القيام بجرد الأسهم بحضور الشخص الذي يحتفظ بها داخل المنشأة مع الحصول على سند استلام من هذا الشخص بعدم ارتجاع الأسهم بعد جردها مع الأخذ في الحسبان أن يتم تفريغ بيانات جرد الأسهم من حيث عددها و اسم المالك و مقارنة ذلك مع سجلات المنشأة من أعوام سابقة عندما تكون الأسهم مشتراه من أعوام سابقة.
- ٤- الحصول على مصادقات من أطراف خارجية في حالة الاحتفاظ بهذه الأسهم خارج المنشأة مع الأخذ في الحسبان اتباع الخطوات الضرورية كافة المشار إليها عند إجراء مصادقات المدينين ، كأن يتم الإشراف المباشر من المراجع على إرسال المصادقات و استلامها مباشرة من الجهة التي تحتفظ بالأسهم مباشرة.

- ٥- المراجعة المستندية لوثائق شراء الأسهم و كذا إشعار الوسيط بصفقة الشراء مع التحقق من صلاحية اعتماد شراء الأسهم أو بيعها ، و عادة مثل هذه الصلاحية يمكن استخراجها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.
- ٦- إيرادات الأسهم و التي تكون عادة في شكل توزيعات أرباح من الشركة التي تم شراء أسهمها يتم التحقق من طريقة احتسابها و استلامها و قيدها في الدفاتر.
- ٧- التحقق من التقييم من خلال مقارنة سعر شراء الأسهم الظاهرة في الميزانية (سعر التكلفة) بسعرها في السوق من واقع سوق الأوراق المالية في تاريخ الميزانية ، وإذا لم تكن هذه الأسهم متوافرة في سوق الأوراق المالية فإنه يمكن الاستعانة بوسطاء (سماسرة) الأسهم مستقلين للحصول على تأكيدات (مصادقات) بقيمتها في السوق.
- ٨- التحقق من سلامة عرض الأسهم في الميزانية العمومية وكذا أي أثر على قائمة الدخل عندما يكون سعر السوق أقل من سعر التكلفة مع الايضاحات المتعلقة بها في حالة وجود قيود على ملكيتها كالرهن مقابل الحصول على قرض أو خلافه.



الفصل الثالث عشر

## مراجعة المدينين وأوراق القبض

## الفصل الثالث عشر

### مراجعة المدينين وأوراق القبض

#### Audit of Accounts Receivable

#### and Bills Receivable

#### الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- (١) الرقابة الداخلية على حسابات المدينين التجاريين.
- (٢) برنامج مراجعة حسابات المدينين.
- (٣) استخدام المصادقات عند التحقق من حسابات المدينين التجاريين.
- (٤) كيفية التحقق من حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- (٥) برنامج مراجعة حسابات سلف الموظفين.
- (٦) الخطوات التي ينبغي اتباعها عند مراجعة أوراق القبض.

مراجعة حساب المدينين الذي يظهر في الميزانية العمومية في أغلب الأحيان يتكون من إجمالي أرصدة عدد من الحسابات المدينة تعمل لها المنشأة إيضاحاً ، فجزء منه يكون نتيجة مبيعات بضاعة أو خدمات بالأجل و يطلق على هذا الحساب مدينون تجاريون وجزء قد يكون عبارة عن سلف لموظفي المنشأة و يظهر تحت حساب سلف موظفين ، كما قد يتضمن رصيد المدينين الظاهر في الميزانية حسابات مدينة أخرى مثل حساب دفعات مقدمة عن بضاعة لم تكتمل ملكيتها القانونية أو مدفوعات عن مصروفات متعلقة بالسنة المالية القادمة أو تأمينات مستورة ، وتجدر الإشارة إلى أنه عندما يكون لأي من الحسابات المدينة الأخرى تأثير مادي كبير على القوائم المالية فإنه يستحسن فصلها عن المدينين تحت بند مستقل في الميزانية العمومية تمشياً مع مبدأ الإفصاح والعلانية.

#### ١/١٣ المدينون التجاريون: (Trade Debtors Accounts receivable)

تقوم معظم المنشآت ببيع السلع و الخدمات لعملائها بالأجل و في تاريخ البيع تكون المنشأة على درجة عالية من الثقة أنه سيتم تحصيل المبالغ بالكامل ، إلا أنه في الواقع العملي قد تستجد بعض العوامل التي يترتب عليها أن بعض المدينين قد يتعرضوا لظروف تؤدي إلى إثارة درجة من الشكوك حول مدى قدرتهم على السداد في تواريخ الاستحقاق ، و أحيانا قد يستحيل تحصيل المبالغ التي عليهم بالكامل مثل بعض حالات الإفلاس أو الوفاة.

وعند مراجعة حسابات المدينين التجاريين فإن نقطة البداية هي التأكد من نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المنشأة ، و من أهم ملامح نظام الرقابة الداخلية الجيد على المدينين التجاريين ما يأتي:

١- أن المدينين كافة هم نتيجة مبيعات آجلة تمت فعلاً مع توافر أدلة كافية بموافقة المدينين على كافة الشروط الظاهرة في فاتورة البيع الآجل أو عقد البيع الآجل ، و أنه يتم عكس ذلك في السجلات المحاسبية ، و أن هناك فصلاً بين من يقوم بإعداد فاتورة المبيعات و القائمين بالتسجيل في الدفاتر المحاسبية.

٢- وجود سياسة ائتمانية واضحة بحيث لا يتم البيع بالأجل إلا للعملاء الذين تتوافر فيهم شروط تطمئن المنشأة على قدرتهم على السداد ، و أن توضع سقف لكل عميل فإذا وصل رصيد المبالغ المستحقة و غير المسددة إليها يتوقف البيع إلى هذا العميل مع رفع تقرير بذلك لمتابعة التحصيل.

٣- أن المنشأة تقوم بمتابعة تحصيل المدينين كما حددتها شروط البيع.

٤- أن الأرصدة المستحقة و التي لم تدفع تم عمل المخصصات الملائمة لها.

٥- لا يتم إصدار إشعارات دائنة للعملاء عن مردودات المبيعات أو تخفيضات إلا بعد اعتماد ذلك من شخص مسئول ، و أن يكون هذا الشخص من غير القائمين بالتسجيل في الدفاتر.

#### ١/١٣ مراجعة حسابات المدينين التجاريين:

عند مراجعة حسابات المدينين التجاريين فإن أهم الخطوات التي على المراجع اتباعها تنصب حول أهداف مراجعة حسابات المدينين الظاهرة كرصيد في الميزانية العمومية ، و يمكن إيجاز أهداف مراجعة حسابات المدينين في الآتي:

١- دراسة مدى سلامة و كفاية نظام الرقابة الداخلية على المدينين.



٢- التحقق من صحة المبالغ المسجلة في الدفاتر في حسابات المدينين في تاريخ الميزانية و أنها عن عمليات بيع بالأجل تمت فعلا.

٣- تقدير المبالغ التي من المتوقع تحصيلها من المدينين بدرجة عالية من الثقة في تاريخ الميزانية أي بعد الأخذ في الحسبان أثر الديون المدومة و مخصص ديون مشكوك في تحصيلها.

وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف فإن المراجع يقوم بعدة خطوات تمثل برنامج المراجعة ، وهذه الخطوات تختلف و تتأثر بعوامل مختلفة مثل طبيعة السلعة أو الخدمة المباعة ، فالخطوات التي على المراجع اتباعها عند التحقق من المدينين في منشأة صناعية تنتج منتجا و تقوم ببيعه تختلف عن المدينين الفاتحين عن الإقامة في فندق ، إلا أن هناك عددا من الخطوات مشتركة عند مراجعة المدينين التجاريين من أهمها:

١- التأكد من توافر نظام جيد للرقابة الداخلية على المدينين ينظم عملية البيع الأجل بحيث لا يتم البيع إلا للمدينين الذين مراكزهم المالية قوية كان لا يتم إعداد فاتورة المبيعات الأجلة إلا بعد اعتماد أمر الشراء المرسل من العميل من قبل إدارة الائتمان أو أحد الإداريين الذين لهم صلاحية البيع بالأجل ، و عادة تتوافر لدى إدارة الائتمان أو الشخص الذي له صلاحية البيع بالأجل معلومات كافية وخبرة عن العملاء الذين تتعامل معهم المنشأة.

٢- أخذ عينة من نسخ فواتير المبيعات الأجلة للتحقق من أن مبالغ المدينين عن عمليات بيع فعلية و مقارنتها مع أمر الشراء الصادر من العميل ، و أن أمر الشراء معتمد من إدارة الائتمان و أن محتويات فواتير المبيعات سليمة من الناحية الحاسبية و أن الأسعار أمام كل صنف هي وفقا لقائمة الأسعار ثم متابعة قيود اليومية و الترحيل إلى الأستاذ العام.

٣- فحص عينة من سندات صرف مخزنية عن عمل شهر مثلا و مطابقتها مع فواتير المبيعات الأجلة المتعلقة بها للتأكد من أن سندات الصرف المخزنية كافة يقابلها فواتير مبيعات آجلة مع التركيز على التسلسل الرقمي لسندات الصرف المخزنية للعينة المختارة بحيث يتم الاحتفاظ بهذه السندات في ملف خاص ، وبهذه الوسيلة فإنه يمكن تتبع سندات الصرف المخزنية كافة ، و أنه لا يتم تحرير هذه السندات إلا عند بيع بضاعة سواء بالأجل أو نقدا أو على شكل دعاية أو هدية.

٤- التحقق من صحة الديون المدومة التي تم استبعادها من المدينين خلال السنة المالية و يتم التأكد من ذلك بالرجوع إلى الموافقة الخطية بإعدام الدين من جهة لها صلاحية إعدام الدين ، و في بعض الأحيان يوجد لدى المنشأة لائحة تنظيمية صارمة بهذا الشأن و قد تنحصر صلاحية إعدام الدين في قرار جماعي من مجلس الإدارة فقط ، و قد يلجأ المراجع إلى إرسال مصادقات إلى المدينين الذين أعدمت ديونهم للتأكد من حقيقة الأمر و لكي يكتشف أية عملية اختلاس للنقدية قد يقوم بها الموظف من خلال تسجيله للمبالغ التي اختلسها كديون مدومة.

٥- القيام باختيار عينة من المدينين و جعل المنشأة تقوم بإرسال مصادقات إليهم و إشعارهم بإعادتها إلى المراجع مباشرة كدليل إضافي لوجود المدينين و سلامة أرصدتهم ، و عند الاختيار يجب الأخذ في الحسبان أن تكون العينة تحقق له أكبر قدر من المعلومات كأن يختار المدينين الذين تزيد أرصدتهم عن مبلغ معين إضافة إلى نسبة مئوية من المدينين الذين تقع أرصدتهم في مدى معين ، أيضا إرسال مصادقات إلى المدينين الذين لهم أرصدة غير

متحركة لفترة طويلة و كذا المدينين الذين أصبحت أرصدتهم دائنة أو أعدمت ديونهم خلال السنة.

و لكي تحقق المصادقات الغرض منها فيجب مراعاة العوامل التي سبق الإشارة إليها بشأن الرقابة عند إرسال المصادقات واستلامها فمثلا عندما يرى المراجع استخدام المصادقات الإيجابية فإنه من الضروري متابعة المدينين الذين لم يصل رد عنهم ، بعد ذلك يتم الرجوع إلى سجلات المنشأة و المؤيدات المستندية للتحقق من سلامة المديونية.

ويتم تقييم الرد على المصادقات من خلال الرجوع إلى أوراق العمل تظهر عدد المصادقات المرسله من كل نوع و مبالغها و المصادقات المقبولة و تلك التي فيها اختلاف بين الرصيد من واقع سجلات المنشأة و الرصيد كما ورد من العميل التي يبيدها العميل مع الملاحظات بشأن أسباب الاختلافات و متابعتها ثم النسبة المئوية بين مبالغ المصادقات التي أرسلت و إجمالي أرصدة المدينين ، و بعد ذلك يتم تسجيل ما توصل إليه المراجع من نتيجة القيام بالمصادقات و التي هي إما يمكن الاعتماد على السجلات المحاسبية للعميل أو أن المصادقات أظهرت اختلافات كبيرة يستخلص منها أن هناك عيوباً كبيرة في النظام المحاسبي أو الرقابة على أرصدة حسابات المدينين أو لأي سبب آخر.

وفي حالة وجد المراجع أن الردود على المصادقات من المدينين غير كاف أو كثرة الحالات التي يوجد بها عدم مطابقة مع الرصيد من واقع السجلات بحيث يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية فإن عليه البحث عن أدلة إضافية أو خيارات بديلة كأن يرجع إلى المستندات مثل أمر الشراء من العميل و وثائق الشحن و فواتير البيع و الاشعارات الدائنة و المراسلات للتأكد من حقيقة المديونية.

٦- التحقق من مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وذلك بهدف الاطمئنان إلى أن رصيد حساب المدينين الظاهر في الميزانية هو بالقيمة المتوقع تحصيلها بعد أن يتم استبعاد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، أي التأكد من التقييم و الطريقة السليمة لتقدير المخصص هو من خلال تحليل أعمار الديون في كشف يتم فيه تصنيفها إلى ديون لم يحن موعد سدادها و ديون مستحقة و لكنها لم تسدد بعد ، و يكون المخصص من خلال تبويب الديون المستحقة وفقا لطول الفترة التي مضت منذ تاريخ الاستحقاق على كشف تحليل أعمار حسابات المدينين كأن تبويب إلى ديون مستحقة و مضى عليها فترة أقل من ثلاثة أشهر و حسابات مستحقة و مضى عليها أكثر من ثلاثة أشهر و أقل من ستة أشهر ، و حسابات مستحقة منذ أكثر من سنة ثم يتم تطبيق نسب مئوية لكل تبويب وهذه النسب تزداد مع مضي الفترة.

و يسترشد المراجع بعدة أمور للحكم على سلامة المخصص الظاهر في الميزانية منها:

- متابعة حسابات المدينين المستحقة التي تظهر في كشف تحليل أعمار الديون في تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية لمعرفة حسابات المدينين الذين قاموا بالسداد و كتابة ذلك أمام اسم كل منهم في كشف تحليل أعمار حسابات المدينين الذي يحتفظ به المراجع ضمن أوراق العمل.



- التأكد من حقيقة أن المدينين الذين قاموا بالسداد في تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية من خلال الرجوع إلى المؤيدات المستندية والقيد والترحيل.
- بالنسبة لحسابات المدينين المستحقة الظاهرة في كشف تحليل أعمار الديون و الذين لم يقوموا بالسداد في تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية يتم الاستفسار من إدارة المنشأة عن أسباب استمرار التأخر في عدم السداد ، وقد يتوافر للمراجع مؤشر في أن حسابات بعض هؤلاء المدينين يقتضي الأمر النظر في اعتبارها ديون معدومة.

- الرجوع إلى المصادقات التي تحتوي على ملاحظات من المدينين لمعرفة ما إذا كان سبب عدم قيام هؤلاء العملاء بالدفع هو نتيجة نزاع في المحاكم بين المنشأة و العملاء و أن الأمر قد يقتضي زيادة مقدار المخصص أو عمل إيضاح.

- ١- مراجعة النقص في حسابات المدينين الناتجة عن مردودات مبيعات و أنه تم استلام المردودات معتمدة من المستوى الإداري الملأئم ، و أيضا المبالغ التي خفضت بها حسابات المدينين مقابل خصم نقدي فإنه يتم التحقق من أن المدينين قاموا بالسداد خلال فترة الائتمان و أنه تم احتساب مقدار الخصم بطريقة سليمة.

- ٢- التحقق من سلامة العرض في القوائم المالية كأحد البنود المكونة للأصول المتداولة و عمل الإيضاح المناسب للعناصر التي يتكون منها بند المدينين في الميزانية.

### ٢/١/١٣ سلف الموظفين، Loans to Employees

الوضع الطبيعي أن لا تقوم المنشآت بتقديم سلف لموظفيها إلا في حالات استثنائية جدا ولذا فمن النادر وجود حساب سلف موظفين في منشآت دول العالم الصناعي على خلاف المنشآت في القطاع الخاص في الدول النامية التي قد لا يكفي ما يحصل عليه الموظف من راتب لمقابلة احتياجاته كافة ، و لذا تلجأ العديد من المنشآت إلى منح بعض موظفيها سلفا للتغلب على بعض المصاعب التي قد يواجهونها ، و عادة يكون مقدار السلفة مبلغا لا يتجاوز ستة أضعاف الراتب يتم سداؤه من خلال قيام المنشأة باستقطاع مبلغ ثابت من الراتب الشهري للموظف على مدى فترة زمنية أقصاها إثنا عشر شهرا.

وعند التحقق من سلف الموظفين كأحد مكونات رصيد المدينين يقوم المراجع بما يأتي:

- أ) الاطلاع على اتفاقية السلفة التي تم بموجبه منح السلفة إلى الموظف و أنها موقعة من شخص مخوّل بذلك و مقدار مبلغ السلفة و أنها لا تتعدى سقفاً معيناً و شروط السداد و المدة التي على الموظف أن يقوم خلالها بسداد السلفة و الضمانات المقدمة من الموظف مثل ضمانات تجارية أو بضمان حقوقه المتراكمة لدى المنشأة عن مكافأة نهاية الخدمة لعدد من السنين و لم يتم باستلامها بعد أو خلاف ذلك.

- ب) فحص كشف الرواتب و الأجور للتأكد من أن المنشأة تقوم باستقطاع قسط السلفة من راتب الموظف الشهري وفقا لنص اتفاقية السلفة و أي فوائد قد تنص عليها اتفاقية السلفة.



ج) الرجوع إلى حساب السلفة لمعرفة عدد الأقساط التي قام الموظف بسدادها و أن الموظف منتظم في السداد و المؤيدات المستندية التي تبين استقطاعها.

د) التأكد من أن الموظف لم يتجاوز الحد الأقصى للمدة المطلوب منه خلالها سداد قيمة السلفة، و في الحالات التي قد تمدد فيها فترة السداد فمن الضروري اعتماد ذلك من الشخص المخول بذلك.

هـ) مراعاة قانون العمل بشأن تنظيم سلف الموظفين و خاصة فيما يتعلق بنسبة مبلغ القسط الواجب السداد إلى إجمالي الراتب.

#### ٣/١/١٣ حسابات مدينة أخرى:

هناك العديد من الحسابات المدينة التي يمكن إظهارها تحت هذا التصنيف منها:

- مصروفات مدفوعة مقدما أي مبالغ دفعت نظير مصروفات تستفيد منها السنة المالية القادمة مثل إيجار مدفوع مقدما.
- دفعات قدمتها المنشأة في سبيل شراء بضاعة إلا أن الملكية القانونية للبضاعة لازالت في يد المورد.
- المبالغ المستحقة للمنشأة من طرف ثالث خلاف المدينين التجاريين و الموظفين مثل بيع المنشأة لأحد أصولها الثابتة و لم يتم تحصيل المبلغ بالكامل من المشتري في تاريخ الميزانية.
- التأمينات القابلة للرد مثل دفع المنشأة لمبالغ معينة عند مراجعة المصروفات المدفوعة مقدما مثل الإيجار المدفوع مقدما فإنه يتم الرجوع إلى عقد الإيجار و التأكد من صحة و عدالة الاحتساب و سلامة القيد المحاسبي.

بالنسبة للدفعات التي تقدمها المنشأة نظير حصولها على بضاعة و لكن الملكية القانونية لم تكتمل ، فمثلا عندما يكون شرط التسليم هو ميناء المشتري (المنشأة) و البضاعة لازالت في ميناء البائع أو في عرض البحر في تاريخ الميزانية فإن المبالغ المدفوعة يمكن إظهارها تحت حساب مدفوعات مقدمة و وضع إيضاح ملائم بذلك و قد تكون المدفوعات نظير الحصول على أصل ثابت لم تكتمل وثائق شرائه بعد ، في مثل هذه الحالة على المراجع الحصول على المؤيدات المستندية المناسبة مثل خروج المبلغ من الحساب و الاستلام من المستفيد و قد يلجأ إلى الحصول على رسالة تأكيد من مستلم المبلغ.

بالنسبة للمبالغ المستحقة نظير بيع أصل ثابت مستخدم فيتم الرجوع إلى عقد البيع و أن المنشأة لم تستلم المبلغ بالكامل و كذا التأكد من سلامة التوجيه المحاسبي لقيد استبعاد الأصل و أنه تم استبعاد تكلفة الأصل من الأصول الثابتة و تم استبعاد ما يتعلق به من مجمع إهلاك مجمع الإهلاك للسنوات السابقة و أي أرباح أو خسائر رأسمالية قد تكون أسفرت عنها عملية البيع.

#### ٢/١٣ مراجعة أوراق القبض: Bills Receivable

بعد دراسة هذا الفصل يمكنك التعرف على برنامج المراجعة للتحقق من عدالة رصيد أوراق القبض الظاهر في الميزانية العمومية.

في حالات قليلة قد يلجأ العملاء إلى استخدام أوراق القبض كوسيلة لسداد المبالغ المستحقة عليهم ، ولذا فإن هذا الحساب لا وجود له ضمن الأصول المتداولة في الميزانية العمومية لمعظم المنشآت التجارية خلاف البنوك ، و في الحالات التي يظهر فيها هذا الحساب في الميزانية العمومية فعلى المراجع تتبع عدد من الخطوات التي تؤدي إلى طمأنته من صحة هذا الحساب و من عدالة المبالغ التي يظهر به في تاريخ الميزانية ، و

في سبيل تطبيق ذلك فإنه من الأهمية بمكان وجود نظام رقابة داخلية على أوراق القبض و ذلك في الحالات التي يكثر التعامل فيها مع المنشأة كما في البنوك ، أما عندما يكون التعامل في أوراق القبض أمرا نادر الحدوث فإن وجود نظام للرقابة الداخلية عليها لا يعتبر أمرا ضروريا ، و بشكل عام فإنه عند مراجعة أوراق القبض على المراجع القيام بعدد من الخطوات منها:

١- القيام بجرد أوراق القبض الموجودة لدى المنشأة و إعداد كشف بها يحتوي على عدة خانات منها اسم الدين ، القيمة ، تاريخ استحقاق الورقة ، أي ملاحظات ملائمة كان تكون الورقة مظهرة ، و عند جرد أوراق القبض يجب توخي الحذر من وجود أوراق وهمية من خلال القيام بمطابقة التوقيعات.

٢- الحصول على شهادة من البنك مباشرة الذي تتعامل معه المنشأة بأوراق القبض الموجودة لديه مع بيان الأسباب التي دعت المنشأة إلى إرسالها إليه سواء للاحتفاظ بها لديه في صندوق الأمانات أم أنها مرسلة للحصول أم أنها مرهونة لديه مقابل قرض حصلت عليها المنشأة أو أي غرض آخر.

٣- التحقق من أن أوراق القبض قد تم استلام مبالغها في تواريخ استحقاقها وذلك في تواريخ لاحقة لتاريخ الميزانية خاصة وأن أغلب أوراق القبض تستحق في مدة لا تتجاوز الثلاثة أشهر.

٤- أوراق القبض التي قامت المنشأة بخصمها لدى البنك و لم يحن موعد استحقاقها بعد يتم تفرغها في كشف منفصل و ضمها لأوراق العمل لأنه يحتمل رفضها ، وقد يتطلب الأمر تكوين مخصص خصم أوراق قبض عن أية خسائر محتملة.

٥- أوراق القبض التي يفيد البنك بأنها مرهونة لديه مقابل قروض يعمل بها إيضاح في الميزانية العمومية.

٦- أوراق القبض التي يرفض العملاء دفعها في تاريخ الاستحقاق و عكست عليهم المديونية مرة أخرى و كذا أوراق القبض التي لم يتم دفعها في تاريخ الاستحقاق و حررت بدلا عنها أوراق قبض جديدة يتم الاستفسار من إدارة المنشأة لأن مثل هذا التصرف يثير الشكوك حول قابلية الدين للتحويل في المستقبل ، و أن العميل قد يواجه مصاعب مالية.

٧- الحصول على شهادة من العملاء الذين حرروا أوراق قبض للمنشأة وذلك فقط بالنسبة للمبالغ الهامة أو التي تثير شكوك المراجع حول مدى حقيقتها.

الفصل الرابع عشر

## مراجعة المخزون



## الفصل الرابع عشر

### مراجعة المخزون

#### Auditing the Inventory

##### الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- (١) الرقابة الداخلية على المخزون.
- (٢) الجرد الدوري و الجرد المستمر عند التحقق من وجود المخزون.
- (٣) تعليمات الجرد و دور كل من الإدارة و المراجع فيها.
- (٤) مفهوم نقطة القطع و كيفية تحديدها.
- (٥) وسائل التحقق من ملكية المخزون و طرق تقييمه.
- (٦) استخدام المراجعة التحليلية على المخزون.

المخزون في المنشآت التجارية التي يتركز نشاطها على شراء الأصناف من البضاعة التامة الصنع ثم إعادة بيعها بهدف تحقيق الربح أو المنشآت الصناعية التي تقوم بشراء المواد الأولية أو النصف مصنعة و تجري عليها عملية التصنيع لتصبح منتج تام الصنع ، و المخزون هو أحد أهم حسابات الأصول المتداولة إن لم يكن أهمها على الإطلاق نظرا للمبالغ الكبيرة الموظفة في المخزون حرصا من إدارة المنشأة على توافر الكميات التي تفي بطلبات العملاء.

و عند التحقق من المخزون في مثل هذه المنشآت فإن المراجع يولي عناية خاصة لهذا الحساب نظرا لما له من تأثير مادي كبير على عدالة القوائم المالية و قائمة المركز المالي و قائمة الدخل من جهة و لكون المخزون من الأصول التي تتعرض للعديد من المخاطر التي تؤثر على القيمة التي ستظهر بها في القوائم المالية سواء من حيث تعرضه للتلف أو الاختلاس أو بطء حركته و خلاف ذلك من المصاعب التي يتوجب على إدارة المنشأة و المراجع أخذها في الحسبان.

#### تعريف المخزون:

يمكن تعريف المخزون بأنه أي بضاعة تمتلكها المنشأة في تاريخ الميزانية بغرض إعادة بيعها ، وقد تكون هذه البضاعة على شكل:

مواد أولية (مواد خام) Raw materials

أعمال تحت التشغيل (بضاعة غير تامة الصنع) Work in Progress

بضاعة تامة الصنع Finished Goods

كما يمكن أن يشتمل المخزون على عناصر أخرى خلاف البضاعة مثل مخزون قطع الغيار و الأدوات الموجودة في المخازن لغرض عمليات الإصلاح العادية ، أما في حالة

تواجد قطع الغيار و الأدوات بكميات كبيرة لإنتاج أصل ثابت كسفينة أو مركبة فيتم رسملتها كجزء من الأصل الثابت.

أيضا يمكن أن يشتمل المخزون على كميات الوقود التي قد توجد في الخزانات ، و بشكل عام فإنه من الضروري أن يتم عمل إيضاح ملائم للعناصر التي يتكون منها حساب المخزون وفقا لطبيعتها سواء كانت مواد أولية ، أعمال تحت التشغيل ، بضاعة تامة الصنع ، قطع الغيار و الأدوات ، وقود.

#### ١/١٤ أهداف مراجعة المخزون:

عند مراجعة حساب المخزون فإن المراجع يقوم بعدة خطوات يهدف منها إلى جمع أدلة إثبات كافية حول:

- (١) دراسة نظام الرقابة الداخلية المتبع على عناصر المخزون.
- (٢) أن المخزون موجود فعلا في تاريخ الميزانية و الحالة الموجود عليها.
- (٣) أن ملكية المخزون ترجع إلى المنشأة التي تقوم بمراجعتها وليس لأية جهة أخرى.
- (٤) عدالة القيمة التي يظهر بها المخزون في القوائم المالية ، أي مدى التزام المنشأة باتباع طرق تقييم تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع الثبات على اتباع نفس المبادئ من سنة إلى أخرى.

#### ٢/١٤ الرقابة الداخلية على المخزون:

نظرا لأهمية المخزون كأحد الأصول المتداولة الهامة في المنشآت التجارية و الصناعية فإن معظم المنشآت تمسك سجلات للمخازن كجزء لا يتجزأ من نظامها

الحاسبي ، أو أن يتم مطابقة سجلات المخزون مع السجلات المحاسبية ، وفي كل الأحوال فإن من أهم أهداف الرقابة على المخزون ما يأتي:

- (١) الحفاظ على المخزون من خلال ترتيبه و تخزينه في مخازن ملائمة بحيث لا يتعرض للتلف نتيجة عدم توافر التهوية الضرورية أو يحفظ في مخازن يسهل سرقتها نتيجة لعدم توافر الحراسة ، وفي بعض الأحيان قد يتطلب الأمر أن تقوم المنشأة بالتأمين على مخزونها من بعض المخاطر كالحريق و السرقة.
  - (٢) توفير رقابة جيدة على المخازن من ناحية الصلاحيات و المستندات و الدورة المستندية بحيث يقوم أمناء المخازن بالاستلام وفقا لإجراءات فحص و استلام و سندات معتمدة من أفراد خلاف أمناء المخازن ، كما أنه لا يتم الصرف من المخازن إلا بعد توافر كافة المؤيدات الملائمة ، و أن هذه المؤيدات معتمدة من الجهة المخولة بذلك و أنها مستقلة عن أمناء المخازن.
  - (٣) إشراف إداري جيد يحرص على توافر كميات من المخزون بما يتناسب و حجم العمل و لتلبية الاحتياجات المطلوبة بحيث لا تتراكم كميات كبيرة و ما يرتبط بذلك من مخاطر كأن تكون الكميات الموجودة غير كافية لتلبية احتياجات العملاء مما قد يجعلهم ينصرفون إلى منشأة منافسة.
- أيضا من سمات الرقابة الداخلية الجيدة على المخزون أن تقوم الإدارة بالجرد من فترة إلى أخرى إن أمكن لاكتشاف أي عجز و كذا التعرف على الأصناف الراكدة أو التي أصابها بعض التلف و عزلها لاتخاذ الإجراء الإداري الملائم للتصرف فيها.
- (٤) مسك سجلات مخزنية تحتوي على تفاصيل الأصناف المختلفة من المخزون و كذا حركة كل صنف و رصيده ، و أيضا توفير معلومات مناسبة لتوزيع

المواد التي يصدر بها أوامر صرف على المنتجات في حالة حسابات التكاليف.

و لإحكام الرقابة الداخلية على المخزون فإن السجلات المخزنية يستحسن أن تكون بالكمية و القيمة معا ، و أن تكون في يد أفراد خلاف أمناء المخازن الذين يحتفظون بكروت مخزنية للأصناف المختلفة ، و تتم الرقابة من خلال مطابقة قيمة المخزون من واقع السجلات المخزنية مع القيمة التي يظهر بها حساب المخزون في الدفاتر المحاسبية مع تدعيم ذلك بالقيام بالجرد الفعلي مرة واحدة على الأقل خلال جرد المخزون في نهاية السنة المالية.

#### ٢/١٤ التحقق من الوجود Verification of Existence

القيمة التي يظهر بها المخزون في القوائم المالية قد يكون مصدرها هو الجرد الفعلي الذي يتم في نهاية العام نتيجة لعدم ظهور حساب المخزون في السجلات المحاسبية للمنشأة في نهاية السنة المالية كما في حالة اتباع المنشأة لنظام الجرد الدوري الذي يبقى حساب مخزون أول المدة (مخزون آخر المدة للعام السابق) بدون أن يجري عليه أي قيود محاسبية حتى نهاية السنة المالية أو أن تكون القيمة الظاهر بها المخزون مستخلصة من سجلات المخزون كما في حالة اتباع المنشأة لنظام الجرد المستمر الذي يطلب مسك حركة كل صنف بالكمية و القيمة ، ويظهر حساب المخزون في السجلات المخزنية و يتأثر بأي عملية إضافة أو استبعاد من المخزون.

و حتى في حالة اتباع المنشأة لنظام الجرد المستمر الذي يحكم الرقابة على حركة كل صنف في السجلات المخزنية فإن ذلك لا يغني عن عملية القيام بالجرد الفعلي مرة واحدة على الأقل في أو قرب نهاية السنة المالية إلا إذا تعذر ذلك ، و قبل



تناول عملية الجرد الفعلي و الرقابة عليه و تنظيمه و دور المراجع عند حضور و ملاحظة الجرد فإنه من الملائم التعرف بإيجاز على كل من الجرد المستمر و الجرد الدوري.

#### ٤/١٤ الجرد المستمر Perpetual Stocktaking

يقوم هذا النظام على قيام المنشأة بمسك سجلات للمخزون يتم فيه تسجيل حركة كل صنف من أصناف المخزون على حدة بالكمية و القيمة ، وعند القيام بالجرد الفعلي و الذي يتم القيام به عادة أكثر من مرة خلال السنة و في نهايتها تتم مقارنة رصيد الكمية من واقع سجلات المخزون لكل صنف مع الموجود فعلا من واقع الجرد ، و عند ظهور فروق بين الموجود فعلا و الرصيد من واقع السجلات يتم عكس أثر ذلك في كل من سجلات المخزون و حساب المخزون الظاهر في السجلات المحاسبية و رفع ذلك إلى إدارة المنشأة للتحري عن أسباب تلك الفروق لاتخاذ الإجراء الملائم.

وعند اتباع المنشأة لنظام الجرد المستمر فإن سجلاتها المحاسبية تظهر حساب تكلفة المبيعات و تختفي حسابات المشتريات و مخزون أول المدة.

#### ٥/١٤ الجرد الدوري Periodical Stocktaking

المنشآت التي تتبع الجرد الدوري عادة تقوم بالجرد مرة واحدة في أو قرب نهاية السنة المالية بغرض تحديد كمية المخزون الموجود فعلا و تقدير قيمته لإعداد القوائم المالية وذلك يكون نتيجة لعدم مسك سجلات محاسبية بكميات كل صنف و قيمته ، إلا أنه يحدث أحيانا أن تمسك المنشأة بطاقات صنف بالكميات ، و في هذه الحالة يمكن مقارنة الكميات من واقع الجرد الفعلي مع ما يظهر في بطاقات الصنف و التحري عن أسباب الفروق ، و المنشأة التي تتبع نظام الجرد الدوري لا يظهر حساب المخزون و تكلفة المبيعات في دفتر الأستاذ العام كما هو الحال في نظام الجرد المستمر ، و بدلا من ذلك تظهر حسابات مخزون أول المدة و مردودات المشتريات و مردودات

المبيعات و المصاريف المختلفة على المشتريات ، أما حساب المخزون فتقدر قيمته من واقع الجرد الفعلي نتيجة لعدم توافر معلومات كافية حول تكلفة شراء كل صنف في السجلات المحاسبية ، فمثلا عندما يكون عدد الأصناف كبيرا جدا فمعرفة تكلفة شراء الوحدة من صنف معين جرت عليه صفقات شراء كثيرة خلال العام تكون صعبة للغاية على خلاف نظام الجرد المستمر حيث مثل هذه المعلومة متوافرة من بطاقات الصنف المخزنية أو السجلات المخزنية.

الوسيلة المناسبة للتحقق من وجود الأصناف المختلفة من المخزون هو القيام بجردها فعليا ، وتجدر الإشارة إلى أن القيام بعملية الجرد ليس بالأمر الهين ، ولكي تحقق الهدف منها كوسيلة للتحقق من الوجود فإن هناك عدة أمور تعتبر جزءا من عملية الجرد ويجب أخذها في الحسبان و أي تهاون في أي منها من شأنه أن يثير الشكوك حول مدى الاعتماد على المعلومات و البيانات التي تم الحصول عليها من عملية الجرد الفعلي ، ومن أهم هذه الأمور ما يأتي:

#### ٦/١٤ تعليمات الجرد Physical Count (Stocktaking) Instructions

قيام إدارة المنشأة بإعداد تعليمات جرد مكتوبة وإرسالها إلى المراجع القانوني قبل تاريخ الجرد بوقت كاف يعد من المتطلبات الضرورية التي لا خلاف عليها نظرا لكون هذه التعليمات تحتوي على وصف لعدد من الأمور التي ستقوم المنشأة بتنفيذها ميدانيا و من ثم فعند اطلاع المراجع عليها يمكنه ليس فقط تكوين تصوّر واضح لما سيتم القيام به في تاريخ الجرد بل إن باستطاعته أن يرفع ملاحظاته عليها و اقتراح تعديلاتها و تحسينها لإضفاء مزيد من الرقابة عند جرد المخزون ، و عادة تتناول تعليمات الجرد الأمور الآتية:

(١) اسم الشخص الذي تحدده المنشأة كمشرف عام مسئول على تنظيم عملية الجرد ، فالمنشآت المتوسطة و الكبيرة الحجم قد تتنوع و تتوزع أصناف المخزون فيها على مواقع مختلفة ، و يتم تشكيل عدة لجان جرد و يحدد رئيس لكل لجنة و أثناء الجرد قد تستجد بعض الأمور التي تتطلب قرارات مستعجلة مثل حالة عدم التأكد من جرد كميات على وسائل النقل أو استمرار الجرد إلى ساعات أطول مما هو مخطط له أو استمراره إلى اليوم التالي أو الرد على استفسارات الأفراد الممثلين للمراجع في حضور عملية الجرد ، مثل هذه الأمور أو غيرها هي عادة من مسئولية المشرف العام على عملية الجرد المدون اسمه مع تعليمات الجرد.

(٢) تاريخ الجرد و ساعة البدء فيه و تحديد مواقع الأصناف المختلفة من المخزون.

(٣) أسماء الأفراد الذين سيشترون في حصر المخزون وهل هم للأصناف كافة أم موزعون وفقا لعدة لجان تقوم بالجرد في وقت واحد وذلك حتى يتسنى للمراجع القيام بإرسال عدد من الملاحظين من جهة و لكي يتم التعرف عليهم كأفراد تم تحديدهم للقيام بالجرد من قبل إدارة المنشأة من جهة أخرى.

(٤) تعليمات واضحة بشأن إجراءات نقطة الفصل أو القطع Cut-off Procedures ، ويقصد بنقطة الفصل هو تحديد الطريقة التي تتبعها المنشأة في نهاية السنة المالية بحيث يجرّد المخزون المملوك للمنشأة و الخاص بالسنة المالية و لكي يتم تفادي جرد أي مخزون غير مملوك للمنشأة و تم جرده ضمن المخزون أو أن هناك مخزونا مملوكا للمنشأة و

لم يتم جرده ، و نظرا لأهمية الإجراءات المتعلقة بنقطة الفصل في تحديد كمية المخزون فقد تم تناول هذا الموضوع بشيء من التفصيل في جزء آخر من هذا الفصل.

(٥) تحديد مواقع الجرد مع الإشارة بتعليمات الجرد إلى أن المنشأة قد قامت بتسويق الأصناف وفقا لترتيب معين بحيث يمكن حصرها بسهولة ويسر ، وأن أي أصناف تالفة كلياً أو جزئياً أو راكدة يتم عزلها في أجزاء محددة من المخزن للتعرف عليها ومن ثم تسهيل عملية تقدير أي مخصص قد يرتبط بها وكذا يتم عزل الأصناف غير المملوكة للمنشأة لتفادي جردها ضمن المخزون.

(٦) الطريقة التي ستتبعها المنشأة في عملية الحصر قد تختلف من منشأة إلى أخرى ، إلا أنه من الطرق الشائعة هو أن يقوم الأفراد القائمين بالحصر بإصاق بطاقة حصر على كمية من صنف معين و تسجيل الكمية ، وهذه البطاقات لها أرقام مطبوعة مقدما و عليها وصف الصنف ، وكل بطاقة حصر يمكن فصلها من مكان محدد و كل نصف يحتوي على نفس الرقم و الوصف الصنفي ، و بعد أن ينتهي القائمون بالحصر من عملهم يأتي فريق الجرد الذي يقوم بقطع بطاقة الحصر و عد الكمية و تسجيلها على نصف البطاقة و إرجاعه إلى جهة مراقبة الجرد ليتم مقارنة الكمية من واقع النصف الأول من بطاقة الحصر الذي قام به القائمون بعملية الحصر مع الكمية كما ظهرت في النصف الثاني من بطاقة الحصر الذي قام به فريق الجرد للتأكد من أنه لا توجد بطاقات حصر مفقودة ، وفي حالة ظهور فروق بين الكميتين فإنه من الضروري أن يتم إعادة حصر الأصناف التي ظهر بها اختلاف.



## ٧/١٤ أمناء المخازن و عملية الجرد Stock keepers &amp; Physical Count

عند القيام بالجرد فإنه لا يجوز إشراك أمناء المخازن عمليا في حصر أصناف المخزون و إنما يستحسن الاستعانة بهم كمرشدين على مواقع المخزون و ترتيبه.

## ٨/١٤ الحكم على طبيعة المخزون:

عندما يجد المراجع أنه يصعب عليه التعرف على طبيعة المخزون و حالته فإن عليه واجبا مهنيا يتطلب منه الاستعانة بخبراء مستقلين على حسابه ليطمئن على طبيعة الصنف و حالته للاستفادة من ذلك في التقييم.

## ٩/١٤ كميات المخزون الموجودة لدى الغير:

قد يحدث أحيانا أن تكون بعض الأصناف من المخزون لدى الغير ليقوم ببيعها نيابة عن المنشأة أو أن الأصناف موجودة في مخازن عمومية لا يسهل الوصول إليها ، في مثل هذه الحالة يمكن الاكتفاء بشهادة مصادقة عن الكميات و وصفها و حالتها بعد التحقق من المؤيدات المستندية في أنه سبق إرسالها و مطابقة ذلك مع سجلات المنشأة.

## ١٠/١٤ كميات مخزون موجودة في مخازن المنشأة مملوكة للغير:

أحيانا قد يوجد في مخازن المنشأة بضاعة تم بيعها للغير و لم يتم إرسالها بعد أو أن البضاعة الموجودة هي لغرض إصلاحها من قبل المنشأة ، وهنا يجب عزل هذه الأصناف و عدم إدراجها في المخزون الذي يتم جرده بعد الحصول على المؤيدات المستندية بذلك.

## ١١/١٤ التحقق من الملكية:

ملكية المنشأة لمخزون يمكن التحقق منه بالرجوع إلى فواتير الشراء و مقارنتها مع القيمة أو حساب الدائنين في حالة الشراء على الحساب أو الاستلام بالمخازن ، إلا أنه في بعض الحالات قد يجد المراجع أنه أمام مواقف تتطلب التاني كأن ينص عقد الشراء في أحد بنوده على إعطاء المورد حق استرداد البضاعة في حالة إفلاس (إعسار) المشتري أو تتبع المبالغ التي يتم استعادتها من بيع هذه البضاعة في أوقات لاحقة ، عندما يجد المراجع أن هناك نصا يعطي المشتري حقا على البضاعة المباعة في ظروف معينة كالإشعار إليها أعلاه من تعرض العميل لمصاعب الإفلاس و من ثم إذا كانت المبالغ لها تأثير مادي على القوائم المالية فيمكن عمل إيضاح على القوائم المالية حول ملكية المخزون ، كما أنه يمكن أن لا تعكس عملية البيع كهذه في سجلات المنشأة باعتبار أن ملكيتها هي للمورد و تحصيل قيمتها أي التعامل معها كبضاعة مرسله بغرض البيع في سجلات المنشأة المستلمة.

و عند القيام بعملية المراجعة فيستحسن الاستفسار عن الموردين الهامين للمنشأة و ما إذا كانت هناك بضاعة اشترتها المنشأة و يوجد للمورد حق استردادها في حالة إفلاس المنشأة ، وهنا إذا وجد مثل هذا الحق و كان للمبالغ أهمية نسبية فيمكن وضع إيضاح بشأنها ، و عند مراجعة حسابات المورد و وجد المراجع أن هذا المورد يقوم بوضع شرط يعطيه حقا على البضاعة المباعة إلى عملائه بالأجل فيتم عمل إيضاح إذا كان لمبالغها أهمية نسبية ، و عند تقدير مخصص ديون مشكوك في تحصيلها فإن الأمر يتوقف على قدرة المورد على استرداد البضاعة المباعة أو مبالغها.

كما أنه عند التحقق من ملكية المخزون و اتضح للمراجع أن هناك قروضا كبيرة على المنشأة فعليه الرجوع إلى اتفاقية القرض لمعرفة ما إذا كان هناك أي نوع



من القيود على المخزون كأحد الأصول التي قد تتضمنها اتفاقية القرض ، و من ثم فإن مثل هذه الحالة تستدعي عمل الإيضاح الملائم بذلك.

#### ١٢/١٤ إجراءات الفصل Cut-off Procedures

يطلق مصطلح الفصل أو القطع Cut-off عند جرد المخزون على الوسيلة التي تتبعها المنشأة في تحديد النقطة التي عندها تنتهي فترة أو سنة مالية جديدة ، وأي خطأ مادي في هذا الجانب من شأنه أن يؤدي إلى إظهار ربح على خلاف الحقيقة ، فمثلا لو أن المنشأة وصلت إليها فاتورة من أحد الموردين في ١٩٩٩/١/٨م عن بضاعة كميتها ٣٠٠٠ وحدة و تكلفتها الإجمالية ٦٠ مليون ريال ، و أنه سبق للمنشأة استلام هذه الكمية في ١٩٩٨/١٢/٢٧م و تم جردها ضمن مخزون ١٩٩٨م ، الوضع السليم هو أن قيمة هذه الفاتورة تسجل ضمن حساب الدائنين لعام ١٩٩٨ إلا أن المنشأة عن طريق الخطأ أدرجت قيمتها ضمن حسابات عام ١٩٩٩ ، هذا سيترتب عليه إظهار الأرباح بأعلى مما يجب أن يكون بمبلغ ٦٠ مليون ريال ، وكذلك الحال لو أن المنشأة باعت بضاعة قرب نهاية عام ١٩٩٥ على الحساب و لكن لم يتم سحبها من المخازن إلا في بداية عام ١٩٩٦ و تم ضمها إلى مخزون ١٩٩٥ عن طريق الخطأ ، ففي مثل هذه الحالة سيظهر ربح عام ١٩٩٥ بأكبر مما يجب أن يكون بمقدار تكلفة البضاعة المباعة ، ولكي يتم تجنب مثل هذه الأخطاء فإن الأمر يتطلب مطابقة فواتير الشراء و البيع مع السجلات المخزنية للتأكد من:

- ١ أن الأصناف المستلمة كافة في المخازن قرب أو في نهاية العام و التي ضمت إلى المخزون عند الجرد تم إدراج الفواتير المتعلقة بها في كل من حساب المشتريات و الموردين لنفس الفترة.

٢ أن الأصناف المنصرفة كافة من المخازن قرب أو في نهاية العام و التي تم استبعادها من المخزون تم رفع فواتير المبيعات الآجلة المتعلقة بها إلى العملاء و أدرجت ضمن المبيعات و حساب العملاء.

٣ فواتير المشتريات كافة التي ظهرت في الدفاتر قبل نهاية السنة المالية تم إضافة كمياتها إلى المخزون وكذلك المبيعات كافة التي ظهرت سجلت في الدفاتر قبل نهاية السنة المالية تم استبعاد كمياتها و تكلفتها من المخزون.

فيما يأتي الإجراءات السليمة للفصل بالنسبة للمشتريات:

- ١ يتم تحديد الوقت بدقة الذي عنده تتوقف حركة المخزون داخل المنشأة ، ولنفترض الساعة الرابعة مساء يوم ٢٠٠٣/١٢/٣١م.
- ٢ يحدد مكان معين يتم فيه تفريغ أية كميات من المخزون تصل بعد الساعة الرابعة مساء ٢٠٠٣/١٢/٣١م.
- ٣ تسجيل رقم آخر سند استلام مخزني قبل الساعة الرابعة مساء ٢٠٠٣/١٢/٣١م.
- ٤ للتأكد من أن كافة فواتير المشتريات التي تمت في أو قرب نهاية ٢٠٠٣م و سجلت في الدفاتر يوجد لها سندات استلام مخزنية لضمان إدراجها مع المخزون لعام ٢٠٠٣م.
- ٥ متابعة فواتير المشتريات التي تمت في بداية عام ٢٠٠٤م و سجلت في الدفاتر لعام ٢٠٠٤م في أنه يوجد لها سندات استلام مخزنية في عام ٢٠٠٤م لضمان عدم إدراجها ضمن مخزون آخر المدة لعام ٢٠٠٣م.

كذلك الحال بالنسبة لإجراءات الفصل السليمة على المبيعات إذ يتم اتباع خطوات شبيهة بالخطوات السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار أن عملية البيع مرتبطة باستبعاد الكميات المباعة من المخزون.

و في حالة المنشآت الصناعية التي توجد كميات المخزون على صورة أعمال تحت التشغيل (بضاعة غير تامة الصنع) فعلى المراجع القيام باختيار مجموعة من طلبات مواد الإنتاج وإشعارات ارتجاع مواد من الإنتاج التي تمت في الأيام الأخيرة من السنة وتتبعها في سجلات المخزون التام أو أعمال تحت التشغيل في السنة المالية المتعلقة بها ، وكذلك الحال فإن التحويلات من أعمال تحت التشغيل إلى البضاعة التامة الصنع أو تكلفة المبيعات يتم اختبار مجموعة منها للتأكد من أنها أدرجت في السنة المالية السليمة.

#### ١٣/١٤ التحقق من تقييم المخزون Valuation or Allocation of Inventory

عند التحقق من تقييم المخزون فعلى المراجع في البداية التأكد من أن كافة الأصناف قد تم أخذها في الحسبان وأنه قد تم قيدها في حسابات المخزون من خلال المطابقة بين كشوفات الجرد الفعلي وقوائم الأصناف المختلفة قبل الجرد والأرصدة من واقع دفتر الأستاذ العام والتحري عن أي اختلافات.

وبعد ذلك يتم التأكد من أن قيم المخزون تم قيدها بالتكلفة والاستثناء عندما يكون سعر السوق في تاريخ الميزانية أقل من التكلفة حيث يتطلب الأمر في مثل هذه الحالة قيد تسوية بمقدار الانخفاض لمخصص هبوط أسعار بضاعة ، و سعر السوق هو عبارة عن صافي القيمة البيعية المتوقع تحققها من بيع المخزون في تاريخ الميزانية بعد استبعاد قيمة أي إصلاحات أو عمولات تكبدتها المنشأة في سبيل بيع المخزون لكل صنف على حدة.

ثم التحقق من طريقة التقييم التي اتبعتها المنشأة كأن تكون طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أو طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً أو طريقة متوسط التكلفة أو خلاف ذلك من الطرق مع الثبات على إتباع طريقة التقييم نفسها من سنة إلى أخرى.

#### العرض و الايضاح

عند التحقق من العرض و الإيضاح فعلى المراجع التأكد من أن المخزون قد تم عرضه ضمن الأصول المتداولة في الميزانية العمومية و أنه تم عمل الإيضاح الملائم بطريقة تقييم المخزون المتبعة و أن هذه الطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشأن المخزون و أن أية بضاعة لدى الغير قد تم عمل إيضاح بذلك لها في القوائم المالية و تم الحصول على المؤيدات المستندية الملائمة سواء كانت بالطريق أو لدى الغير ، كما يتم عمل إيضاح بأي قيود بشأن ملكيتها كأن يكون المخزون مرهوناً مقابل قرض.

#### ١٤/١٤ استخدام المراجعة التحليلية على المخزون:

عند مراجعة المخزون فإنه يمكن للمراجع استخدام بعض النسب مثل معدل مجمل البيع من خلال القيام بقسمة مجمل البيع على صافي المبيعات أو نسبة دوران المخزون من خلال القيام بقسمة تكلفة المبيعات على معدل المخزون أو نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول المتداولة من خلال قسمة تكلفة المخزون على إجمالي الأصول المتداولة.

وعند مقارنة هذه النسب مع السنوات الماضية أو التقديرات المتوقعة أو الصناعات المشابهة واتضح للمراجع من خلال المقارنة أنها قريبة أو مشابهة فإن ذلك يعزز من ثقته في النتائج التي توصل إليها ، أما عندما تكون نتائج المقارنة بعيدة تماماً عن ما كان

يتوقعه فإن عليه أن يتقصى عن هذه الفروق فقد يكون الانخفاض الكبير في معدل مجمل الريح سببه إظهار قيمة المخزون بأقل من قيمته العادلة في نهاية السنة.

## الفصل الخامس عشر

# التحقق من الأصول



## الفصل الخامس عشر

### التحقق من الأصول

#### Auditing Assets

#### الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- (١) أهداف التحقق من الأصول بشكل عام.
- (٢) الخطوات أو الإجراءات التي على المراجع اتباعها عند مراجعة الأصول الثابتة غير الملموسة مع بعض الأمثلة.
- (٣) الخطوات التي على المراجع اتباعها عند مراجعة الأصول الثابتة الملموسة مع بعض الأمثلة.
- (٤) الخطوات التي على المراجع اتباعها عند مراجعة الموارد الطبيعية.

قد تقسم الأصول التي تملكها الشركة إلى أصول ثابتة وشبه ثابتة و متداولة ، وداخل كل قسم توجد أنواع مختلفة من الأصول و تختلف أهداف إجراءات المراجعة من أصل إلى آخر ، إلا أن هناك عددا من الأهداف مشتركة بين الأصول بأنواعها كافة ، ومعظم هذه الأهداف تضمنتها SAS-31.

#### ١/١٥ أهداف مراجعة الأصول:

و على ضوء أهداف المراجعة و نظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع بتصميم برنامج المراجعة للتحقق من الأصل ، و أهم أهداف مراجعة الأصول ما يأتي:

#### ١/١٥ الوجود: Existence

يقصد بالوجود عند التحقق من الأصول هو أن رصيد حساب الأصل الظاهر في السجلات المحاسبية حساب ناتج عن عمليات حقيقية قامت بها المنشأة و ليس حسابا صوريا ، فالأصول الملموسة التي تتواجد لدى الشركة يتم التحقق منها بالجرد الفعلي مثل الأصول الثابتة من مباني و أثاث و ما في حكمها ، أو أصول متداولة مثل أوراق القبض و الأوراق المالية من أسهم و سندات و مخزون ، هذا إذا كان يسهل التعرف على طبيعتها ، أما إذا كان الأصل ذا طبيعة خاصة كالتحف و اللوحات الفنية فقد يستعين المراجع بخبير عند التحقق من الوجود و التقييم ، كما أن الأصول الملموسة الموجودة لدى الغير مثل الاحتفاظ بالمخزون لدى شركة مخازن عامة فقد يتم الاكتفاء بالتحقق من الوجود من خلال الحصول على شهادة معتمدة من هذه الشركة ، كذلك الحال بالنسبة للنقدية الموجودة لدى البنوك حيث يتم الحصول على مصادقة من البنوك بأرصدة الحسابات بأنواعها كافة مع بيان أي قيود على السحب من هذه الحسابات ، وكذلك الحال بالنسبة لأوراق القبض أو الأوراق المالية التي قد تحتفظ بها الشركة لدى البنوك.

بالنسبة للأصول التي تمثل حقا ماليا ناتجا عن مبيعات آجلة أو خدمات قدمت للغير مثل العملاء أو حق في شركات ذات علاقة فيمكن التحقق من الوجود من خلال الرجوع إلى المؤيدات المستندية المتعلقة بالصفقة إضافة إلى الحصول على مصادقات من هذه الجهات بوجود هذا الحق.

#### ٢/١٥ الملكية: Ownership

ملكية الشركة للأصل قد تكون من خلال مؤيدات مستندية ملائمة مكتملة لكافة الشروط الموضوعية و الشكلية مثل فاتورة الشراء أو عقد شراء أصل ثابت كالأراضي و المباني مع الحصول على شهادة من السجل العقاري بعدم وجود قيود على هذا الأصل و في حالة وجود قيود مثل رهن الأراضي أو المباني مقابل الحصول على قرض من البنك فيتم عمل إيضاح بهذا الشأن ، وكذا الحال بالنسبة للآلات ووسائل النقل و غيرها وقد تكون المؤيدات المستندية للملكية على صورة فاتورة الشراء أو عقد شراء أصل متداول مثل الأوراق المالية من أسهم و سندات و بضاعة ، كذلك بالنسبة للعملاء فيتم الرجوع إلى فواتير المبيعات الآجلة مع دعم ذلك بالحصول على مصادقات من العملاء بحق الشركة عليهم.

الأصول الموجودة لدى الغير مثل النقدية الموجودة لدى البنوك في أنواع الحسابات كافة فيتم التحقق من ملكيتها من خلال المؤيدات المستندية من إشعارات مدينة ودائنة مع الحصول على مصادقة من البنك بالرصيد في تاريخ إعداد القوائم المالية.

#### ٣/١٥ تقييم الأصل: Valuation

يقصد بتقييم الأصل هو تقدير القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية في تاريخ إعداد الميزانية وذلك من خلال اتباع قواعد محاسبية متعارف عليها تلائم طبيعة الأصل و الثبات على اتباع هذه القواعد من سنة إلى أخرى ، فعند التحقق من تقييم أصل ثابت

كآلات فإنه أولا يتم التحقق من تكلفة الآلة من خلال تكلفة الشراء مضافا إليها كافة النفقات الرأسمالية حتى تصبح جاهزة للاستخدام مثل الرسوم الجمركية على الآلة و مصاريف التأمين والشحن و التركيب ثم تحديد قسط الإهلاك السنوي من خلال طريقة الإهلاك الملائمة و تحميل حساب الأرباح و الخسائر بهذا القسط ثم يلي ذلك إضافة قسط الإهلاك إلى مجمع الإهلاك المتراكم من سنوات سابقة و تخفيض قيمة الآلة بالمجمع المتراكم لتقدير القيمة التي يظهر بها الأصل في قائمة المركز المالي ، وفي حالة الارتفاع المستمر في الأسعار (التضخم) فقد يتطلب القانون في بعض الدول أن تقوم الشركة إضافة إلى تقييم الأصل وفقا للتكلفة التاريخية بتقدير قيمته وفقا للأسعار الجارية من خلال إعداد قوائم مالية مساندة وذلك بأخذ أثر الارتفاع في الأسعار على تكلفة الأصل و مجمع إهلاكه.

وتجدر الإشارة إلى أنه عندما يكون الأصل الثابت لا يعود على الشركة بالمنفعة فعلى المراجع حث الشركة على عمل إيضاح ملائم وأن تقوم ببيعه أو إقفاله في حساب الأرباح و الخسائر كمصروف إذا لم يعد له منفعة.

بالنسبة للأصول المتداولة فيوجد عدد من القواعد المحاسبية المتعارف عليها لتقييم كل أصل على حدة ، فعند التحقق من تقييم الاستثمارات في أوراق مالية فإنه يتم إظهارها بالتكلفة إلا عندما تقل التكلفة عن السعر السوقي للاستثمارات في سوق الأوراق المالية فإنه يتم تخفيض تكلفة الاستثمارات بمقدار الانخفاض وذلك في تاريخ إعداد القوائم المالية مع تحميل حساب الأرباح و الخسائر بمقدار هذا الانخفاض ، كذلك الحال بالنسبة للمخزون حيث يتم إظهاره بالتكلفة إلا إذا انخفض سعر السوق عن التكلفة فإنه يتم تخفيض التكلفة بمقدار هذا الانخفاض و تحميل قائمة الدخل به ، ويتم تحديد تكلفة المخزون باتباع أحد طرق تقييم المخزون المتعارف عليها مثل طريقة الوارد أولا صادر أولا أو الوارد أخيرا صادر أولا أو طريقة المتوسط مع الثبات

على الطريقة وعمل الإيضاح الملائم بذلك ، أما سعر السوق فيتم تحديده من خلال صافي القيمة البيعية المتوقع تحققها في تاريخ إعداد القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأصناف الراكدة من المخزون يعمل لها الإيضاح الملائم.

وعند تقييم المدينين فإنه يتم أولا تحديد مبالغ المدينين من خلال الرجوع إلى فواتير المبيعات الآجلة و الحصول على مصادقات من العملاء ، و بعد ذلك يتم تخفيض المدينين بمقدار المبالغ التي اتضح أنه لا أمل في تحصيلها بتاريخ إعداد القوائم المالية ، وكذلك تقدير المبالغ التي هناك شك في تحصيلها سواء من خلال تحليل أعمار الديون أو تقدير هذه الديون على أساس التوزيع الجغرافي أو نوع المنتج أو التقدير الجزائي بناء على الخبرة المتراكمة من سنوات سابقة ، وبعد ذلك يتم طرح الديون المشكوك في تحصيلها من حساب المدينين في الميزانية العمومية ، أما الديون التي لا أمل في تحصيلها عند الجرد و المشكوك في تحصيلها فيتم إقفالها في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من السنوات السابقة إن وجد ، و الزيادة تقفل في حساب الأرباح و الخسائر.

أما الأصول التي لها طبيعة خاصة ولا يستطيع المراجع تقدير قيمتها فإن عليه الاستعانة بشهادة الخبراء إذا لزم الأمر.

#### ٤/١/١٥ وجود قيود على الأصل، Restrictions

إذا وجدت أي قيود على ملكية الأصل فإن على المراجع التأكد من أن المنشأة قد قامت بعمل إيضاح على هذا الأصل ، وفي كثير من الأحيان تحصل الشركة على قرض من البنك مقابل رهن بعض أصولها الثابتة مثل الأراضي و المباني أو رهن بعض أصولها المتداولة كالأوراق التجارية ، وفي بعض الأحيان قد يكون القرض في مقابل شرط أن لا يقل رأس المال العامل عن نسبة ينص عليها في اتفاقية القرض ، وفي مثل هذه الحالات على المراجع التأكد من المستندات التي تعطي الغير حقا على هذه



الأصول مثل الحصول على شهادة من البنك بما له من حقوق على الأوراق المالية المودعة في خزائنه.

٥/١/١٥ التحقق من سلامة العرض والإفصاح في القوائم المالية:

#### Presentation and Disclosure

تمشيا مع مبدأ تبويب الأصول في القوائم المالية فإنه يجب التحقق من أن الأصول مقسمة إلى مجموعتين على الأقل أصول ثابتة وأصول متداولة ، وكذلك ترتيب عناصر الأصول تحت كل مجموعة ، وأن كل أصل ثابت تم إدراجه بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك في تاريخ إعداد القوائم المالية ، و بالنسبة للأصول المتداولة مطروحا منها المخصصات الملائمة مع وضع رقم الإيضاح الملائم أمام الأصل إذا وجدت عليه قيود أو عندما يرى المراجع وجوب إضافة تفاصيل أكثر حول أي بند من الأصول كأن تكون هناك قضية مرفوعة على الشركة بشأن أحد هذه الأصول ولم يتم الفصل فيها بعد.

٦/١/١٥ التحقق من سلامة الأرصدة في القوائم المالية:

#### Accuracy of Balances

مع شيوع استخدام الأجهزة الإلكترونية و أجهزة الكمبيوتر في المحاسبة و المراجعة لم تعد الدقة الحسابية من جمع وطرح و ضرب و قسمة تشكل عبئا على المراجع ، ولذا فإن التركيز يكون على التأكد من نقل الأرصدة الافتتاحية و إدخالها بمبالغها الصحيحة في أجهزة الكمبيوتر وكذلك سلامة العمليات الحسابية التي تحتويها المؤيدات المستندية بحيث تؤدي عملية التحقق الحسابية الغرض منها و هو سلامة أرصدة الحسابات الظاهرة في دفتر الأستاذ العام من الناحية الحسابية ابتداء من

المؤيدات المستندية و القيد بالترحيل ثم الرصيد ، وأن هذه الأرصدة تتطابق مع ما هو ظاهر في القوائم المالية.

٢/١٥ التحقق من الأصول الثابتة: Auditing Fixed Assets

١/٢/١٥ الأصول الثابتة غير الملموسة:

في المحاسبة يطلق مصطلح الأصول الثابتة غير الملموسة أو المعنوية على أصول مثل الشهرة ، حق الاختراع ، العلامات التجارية ، نفقات البحوث و التطوير ، حق النشر ، حق الطبع ، نفقات التأسيس و ما في حكمها.

و عند مراجعة الأصول غير الملموسة فإن أهداف المراجعة تنصب بالدرجة الأولى على جمع أدلة إثبات معقولة على سلامة الوسيلة التي اتبعتها المنشأة لإظهار تكلفة الأصل في سجلاتها وفقا لطبيعة الأصل ثم التحقق من الملكية و من عدالة القيمة الظاهر عليها هذا الأصل و عرضه في القوائم المالية ، و فيما يلي الإجراءات المتبعة عند مراجعة بعض هذه الأصول:

الشهرة: تتمثل الشهرة في الفرق بين قيمة المنشأة ككل و القيمة العادلة لصافي أصولها كل أصل على حدة ، و كمثال افتراضي فقد تجد منشأة قائمة و تحقق أرباحا غير عادية مقارنة بمشيلاتها من المنشآت وذلك بسبب واحد أو أكثر من الأسباب التالية:

- تميز موقعها.
- إدارتها الناجحة.
- خدمة متميزة للعميل.
- جودة عالية للمنتج.
- ميزة أخرى كالواقع.

مثل هذه المنشأة قد تتقدم لها منشأة أخرى كبيرة الحجم لشراؤها ككل وهي قائمة و على استعداد لدفع ٤٥ مليون ريال في حين أنه إذا ما تم وضع قيمة عادلة لكل أصل من الأصول بعد استبعاد الالتزامات لكنت قيمة هذه المنشأة لا تزيد عن ٣٦ مليون ريال ، في مثل هذه الحالة تكون قيمة الشهرة ٩ مليون ريال وهو الفرق بين ٤٥ مليون ريال و بين قيمة صافي أصولها أي إذا ما أخذ كل أصل على حدة و البالغ ٣٦ مليوناً.

و بشكل عام تظهر الشهرة في الدفاتر عندما تقوم شركة بشراء شركة أخرى قائمة أو في حالة انفصال أو انضمام شريك في شركة أشخاص ، و توجد عدة طرق لاحتساب أو تقدير الشهرة يمكن الرجوع إليها في العديد من الكتب و المنشورات المهنية.

عندما تحدد الشهرة نتيجة الشراء هنا قد توجد أكثر من طريقة لتسجيلها في الدفاتر ، حيث قد يفضل البعض إقفالها في حساب الاحتياطي مباشرة و من ثم عدم إظهارها في السجلات المحاسبية ، في حين يرى البعض الآخر إظهارها كأصل ثابت غير ملموس و القيام بإطفاء (إهلاك) قيمتها على العمر الإنتاجي المتوقع من خلال تحميل حساب الأرباح و الخسائر بقسط إطفاء أو إهلاك الشهرة ، و مع أنه من الصعب تحديد العمر الإنتاجي المتوقع للشهرة إلا أن العديد من التشريعات المهنية توصي بإهلاكها وفقاً لطريقة القسط الثابت و خلال مدة لا تتجاوز الخمس سنوات.

و عندما يتم معاملة الشهرة باعتبارها أصلاً ثابتاً غير ملموس فإنه يستحسن إهلاكها على العمر الإنتاجي المتوقع وذلك لأن قيمتها غير قابلة للتحقيق بدرجة عالية من الثقة ، وإن كانت هناك بعض الآراء التي تتادي بعدم

إهلاكها طالما و أن المنشأة لا زالت تحافظ على نفس مستوى الريحية أو أكبر إلا أن المعاملة الأكثر شيوعاً هو إطفاء الشهرة وفقاً لطريقة القسط الثابت.

عند مراجعة الشهرة فإنه يتم القيام بالخطوات الآتية:

- (١) التحقق من عقد الشراء الذي ترتب عليه ظهور الشهرة.
- (٢) أن الأصول كافة التي تم الإشارة إليها في عقد الشراء تم وضع قيم لها.
- (٣) التحقق من معقولية قيم الأصول المشار إليها في العقد سواء من خلال سلامة ومعقولية وسيلة التقييم المتبعة أو استقلالية القائمين بالتقييم.
- (٤) التأكد من أنه تم احتساب قسط إهلاك الشهرة و تم إقفاله في حساب الأرباح و الخسائر و أن صافي قيمة الشهرة ضمن الأصول الثابتة غير الملموسة في الميزانية العمومية.

#### ١ - العلامات التجارية: Trade Marks

عند مراجعة العلامات التجارية فعلى المراجع الأخذ بعين الاعتبار ما يأتي:

- (١) الحصول على قائمة بالعلامات التجارية كافة التي لدى المنشأة.
- (٢) الحصول على كافة الوثائق التي أدت إلى ظهور قيم لهذه العلامات التجارية في السجلات المحاسبية و أن المنشأة قد قامت بتسجيلها في سجل العلامات التجارية لدى الجهة الرسمية المختصة تحت اسم المنشأة.
- (٣) التحقق من احتساب قسط الإهلاك وفقاً للعمر الإنتاجي المتوقع كما هو مشار إليه في اتفاقية حق استخدام العلامة التجارية و أن قسط الإهلاك



الخاص بالسنة يحمل على حساب الأرباح و الخسائر و صافي قيمة الأصل تحت بند أصول ثابتة غير ملموسة في الميزانية.

٤) أي نفقات تجديد حق استخدام العلامة التجارية تعتبر نفقة إيرادية تحمل على حساب الأرباح و الخسائر.

## ٢- نفقات البحوث و التطوير: Research And Development

في الشركات الكبيرة الحجم و خاصة تلك التي يقوم جزء مهم من نشاطها على المنافسة في تطوير منتجاتها مثل الشركات التي تعمل في مجال المنتجات الإلكترونية أو الطبية تخصص مبالغ ضخمة في موازنتها التقديرية للإنفاق منها على البحوث لتطوير منتجاتها بغرض مواكبة المنافسة الكبيرة و للحفاظ على سمعتها و استمرارها ، و مثل هذه النفقات قد ترى إدارة المنشأة أن تعمل على رسميتها و إظهارها ضمن أصولها الثابتة غير الملموسة خاصة و أن المنفعة العائدة منها تتوزع على عدد من السنوات القادمة.

رغم الصعوبة التي قد يجدها المراجع عند التحقق من هذا الأصل فإنه عادة عليه القيام بعدد من الخطوات من أهمها ما يأتي:

١) أن النفقة المتعلقة بالبحوث و التطوير هي على مشروع محدد و ليست من البحوث البسيطة التي عادة تعد نفقة إيرادية و أن هناك اعتمادا في موازنة المنشأة للبحوث و التطوير و مصادر تمويلها ، حيث أن نفقات البحوث و التطوير نظرا لضخامتها فإن المنشآت عادة ما تدرجها في الموازنة و تعتمد عليها من مجلس الإدارة ثم مقارنة ما أنفق فعلا بالمبالغ المعتمدة في الموازنة.

٢) أن أي أصول ثابتة بطبيعتها تم شراؤها لغرض البحوث و التطوير تم إدراجها ضمن الأصول الثابتة الملموسة و فقط قسط إهلاك هذه الأصول يمكن إقفاله في نفقات البحوث و التطوير بدلا من حساب الأرباح و الخسائر.

٣) المراجعة المستندية لكافة النفقات التي حملت كنفقات بحوث و تطوير و التأكد من أنه لم يتم تسجيل مبالغ متعلقة بالبحوث و التطوير كمصروف في حساب الأرباح و الخسائر.

٤) الحصول على مصادقة داخلية من مجلس الإدارة بشأن قيمة نفقات البحوث و التطوير الظاهرة كأصل ثابت غير ملموس في الميزانية.

٥) التأكد من تحميل حساب الأرباح و الخسائر بقسط إهلاك نفقات البحوث و التطوير و أنه يتم إهلاكها وفقا لعمرها الإنتاجي المتوقع.

## ٢/٢/١٥ الأصول الثابتة الملموسة: Tangible Fixed Assets

هي أصول تقوم المنشأة بالحصول عليها للاستفادة منها في النشاط على مدى مدة زمنية أكثر من سنة ، و تكلفة الحصول على الأصل الثابت تتمثل في قيمة شرائه إضافة إلى أي نفقات أخرى حتى يصبح جاهزا للاستخدام ، كما أن هذه التكلفة يتم إهلاكها من خلال توزيعها كنفقة على عدد من السنوات التي يتوقع أن يساهم فيها الأصل مساهمة إيجابية في أعمال المنشأة.

و أية نفقة يترتب عليها زيادة في العمر الإنتاجي المتوقع للأصل مثل التحسينات المهمة أو استبدال قطعة رئيسية في آلة تضاف إلى تكلفة الأصل و يتم إهلاكها وفقا لعمره الإنتاجي المتبقي مع الأخذ في الاعتبار الزيادة في العمر الإنتاجي المتوقع المترتبة على التحسينات المهمة أو إضافة قطعة رئيسية في هذه الآلة ، إلا أنه في



بعض الحالات الاستثنائية قد تكون هناك بعض الإضافات الهامة التي تصنف كنفقة رأسمالية مثل بناء طابق ثالث إضافي على مبنى قائم يقدر عمره الإنتاجي المتوقع بخمسين سنة و يتكون من طابقين و مضى على بنائه عشر سنوات ، هنا في مثل هذه الحالة العمر الإنتاجي المتوقع للمبنى ككل لن يزداد حيث أن العمر الإنتاجي للطابق الثالث يتوقف على العمر الإنتاجي المتبقي من المبنى القديم المكون من طابقين إذ بمجرد انهيار المبنى القديم فالطابق الثالث لا محالة سيهوي إلى الأرض و لذا يتم إهلاكه على عدد السنوات المتبقية في عمر المبنى القديم.

و تحرص إدارة المنشأة على الحفاظ على أصولها الثابتة لما لها من أهمية في تسيير النشاط و كبر حجم المبالغ التي يتوجب على المنشأة تدبيرها في حالة تعرض هذه الأصول لأي ضرر ، و كما سبق الإشارة إليه عند تناول نظام الرقابة الداخلية فإن الحفاظ على الأصول و زيادة كفاءتها هو من مسئولية إدارة المنشأة.

عند القيام بمراجعة الأصول الثابتة فإن المراجع يجد في كثير من الأحيان أن المنشأة قد قامت باقتناء أصول ثابتة جديدة ، وهنا على المراجع أن يأخذ في الحسبان ليس فقط التأكد من وثائق الملكية و وجود الأصل و إضافته إلى الأصول الثابتة في الدفاتر بل أيضا احتساب قسط الإهلاك من تاريخ شرائه إلى نهاية السنة المالية ، كذلك الحال بالنسبة للأصول التي يتم استبعادها من الدفاتر سواء كان التخلص منها كنفاية لا قيمة لها أو كان التخلص منها بالبيع أو بأية وسيلة أخرى فإنه عليه التأكد من استبعاد تكلفتها الدفترية من الأصول الثابتة و كذا استبعاد نصيبها من مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع ثم مقارنة صافي تكلفتها الدفترية بالقيمة البيعية لتحديد ما إذا قد يكون ترتب على ذلك أرباح أو خسائر رأسمالية و أنه تم إظهارها في حساب الأرباح و الخسائر كبند مستقل بعد التوصل إلى احتساب ربح أو خسارة النشاط الجاري للمنشأة.

و يحدث في بعض الأحيان أن تتعرض بعض الأصول الثابتة للحريق أو السرقة ، و في مثل هذه الحالة يتم استبعاد قيمتها الدفترية و خفض قيمتها بمقدار أي تعويضات يتم الحصول عليها من شركة التأمين و أي ربح أو خسارة يتم إقفاله في حساب الأرباح و الخسائر ، أما عندما يكون الضرر جزئيا للأصل الثابت و رفعت المنشأة مطالبة بالتعويض و لكن مبلغه لم يتحدد بعد فعلى المنشأة أن تعمل إيضاحا بذلك ، و إذا اتضح أن مبلغ التعويض مقابل التلف الجزئي لن يكون كافيا لإعادة الأصل إلى حالته قبل الحريق فإنه يتم عكس ذلك في زيادة قيمة الإهلاك.

إن مراجعة الأصول الثابتة يتوقف بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية الذي تقوم المنشأة بتطبيقه لذا فعلى المراجع أولا الاطلاع على نظام الرقابة الداخلية إن كان مكتوبا و التعرف على نقاط القوة و الضعف الموجودة فيه و التأكد من مدى التزام المنشأة بتنفيذه ميدانيا ، و في حالة أن النظام غير موثق يتم الاكتفاء بمتابعة التنفيذ ، و قد يجد المراجع أن المنشأة تتبع نظام رقابة داخلية لمشترياتها و استبعاداتها من الأصول الثابتة و كذا نظاما لضمان الحفاظ عليها و رفع كفاءتها ، و عادة تمسك المنشأة سجلا بأهم أصولها يحتوي على المعلومات الآتية:

- تاريخ الحصول أو شراء الأصل.
- وصف تفصيلي للأصل و اسم الجهة المصنعة.
- تسلسله الرقمي من المصنع إن أمكن.
- إجمالي تكلفته الدفترية.
- قسط الإهلاك السنوي و مجمع الإهلاك.
- صافي التكلفة الدفترية.

- اسم المورد.

- موقعه حالياً داخل المنشأة.

إن احتفاظ المنشأة بسجل للأصول الثابتة له عدة منافع من أهمها:

- يوفر المعلومات الخاصة بالأصول الثابتة كافة و التي قد يصعب إن لم يستحيل معرفتها من خلال الرجوع إلى حساب الأصول الثابتة في دفتر الأستاذ العام أو الدفاتر المساعدة.

- معرفة معدلات الإهلاك لكل أصل.

- في حالة التخلص من الأصل الثابت سواء بالبيع أو كخردة فإنه يمكن الاستفادة من ذلك في معرفة المعلومات الأساسية من تكلفة دفترية و إهلاك و مجمع الإهلاك.

- معرفة موقع الأصل و خواصه و مواصفاته لغرض الجرد أو خلافه.

أحد العناصر الهامة للرقابة الداخلية على الأصول الثابتة هو توافر نظام للرقابة على سلطة الحصول على الأصل الثابت و خاصة تلك الأصول التي يترتب عليها تكاليف استثمارية ضخمة مثل إضافة مبنى جديد أو شراء مجموعة من الآلات ، هنا من الضروري توافر وسيلة للرقابة حيث قد تقوم إدارة المنشأة باتخاذ قرارات تكلف المنشأة أموالاً ضخمة على أصول قد لا تعود على المنشأة بإيرادات ، لذا نجد العديد من المنشآت تلجأ إلى أسلوب نظام الموازنات الاستثمارية أو الرأسمالية المقررة من الجمعية العمومية ، وهنا يتم تجنب بعض التصرفات غير الضرورية من الإدارة كالقيام بشراء أثاث فاخر عالي القيمة في الوقت الذي تعاني فيه المنشأة من مصاعب مختلفة و الأثاث

الموجود لا زال صالحاً للاستخدام حيث ستجد الإدارة نفسها ملزمة بأن لا تتجاوز المبلغ المحدد للأثاث في الموازنة الاستثمارية و أي تجاوز يعرضها للمساءلة من الملاك.

أيضاً قد تتبع بعض الشركات نظاماً صارماً للرقابة على شراء الأصول الثابتة التي يتجاوز قيمة الوحدة منها مبلغاً معيناً بحيث يتطلب الموافقة على شراء أصل معين أن يتم اعتماد طلب الشراء من مجلس الإدارة إذا تعدت قيمته مبلغاً محدداً أو اعتماد مشترك من المدير التنفيذي و المدير المالي إذا كانت قيمة الأصل أقل.

اتخاذ الإجراءات الملائمة التي تكفل المحافظة على الأصول الثابتة من أخطار مختلفة وذلك من خلال قيام إدارة المنشأة باتباع الوسيلة الملائمة وفقاً لطبيعة الأصل ، فالمنشآت الصناعية التي يتمثل الجزء الأكبر من رأسمالها في شكل أصول ثابتة يمكنها المحافظة عليها من خلال وضع نظام جيد للصيانة و نظام آخر يكفل حمايتها من سوء الاستخدام أو جعلها تتعرض للتلف مع أهمية القيام بالتأمين على هذه الأصول لدى شركة تأمين أو أية وسيلة تأمين أخرى من الكوارث الكبيرة كالحريق أو الزلزال.

بعض المنشآت قد تكون معظم أصولها الثابتة ذات طبيعة يسهل نقلها مثل وسائل النقل و أجهزة الحاسوب و ما في حكمها ولذا تكون الأخطار التي تتعرض لها هي السرقة و سوء الاستخدام و من ثم فعلى إدارة المنشأة وضع الإجراءات الملائمة التي تكفل حماية هذه الأصول من مثل هذه الأخطار.

أمثلة لمراجعة بعض الأصول الثابتة الملموسة:

١- مراجعة الأراضي والمباني (العقار):

عند مراجعة العقار فعلى المراجع أولاً أن يحرص على أن يفصل بين تكلفة الأراضي و تكلفة المباني حيث يتم إهلاك المباني في حين أن الأراضي لا تهلك إلا في



حالات استثنائية ويتم التوصل إلى معرفة أو تقدير كل من الأراضي و المباني من واقع الميزدات المستندية ، و بشكل عام يقوم المراجع بالخطوات الآتية:

- التحقق من ملكية الأراضي و المباني من خلال فحص عقود الشراء و الحصول على شهادة من الشهر العقاري بأنه لم يتم التصرف فيها حتى تاريخ الميزانية.
- أن تكلفة هذه الأصول تشمل كافة النفقات الرأسمالية المتعلقة بها مثل نفقات تسجيلها في السجل العقاري و أتعاب المحامي و الوسيطاء إضافة إلى أي نفقات تحسين يترتب عليها زيادة في العمر الإنتاجي المتوقع ، كما أنه إذا تم تمويل الحصول على العقار من خلال قرض يمتد على عدة سنوات فإن الفائدة على القرض يمكن أن تضاف إلى تكلفة العقار كنفقة رأسمالية.
- التحقق من إظهار العقار في الميزانية بتكلفة الحصول عليه مطروحا منه مجمع الإهلاك مع الأخذ في الحسبان أثر أي إضافات أو استبعادات تمت خلال العام مع عمل إيضاح في حالة وجود رهن على العقار.
- أنه تم احتساب قسط الإهلاك بطريقة سليمة و أن طريقة الإهلاك المتبعة تتلاءم مع طبيعة الأصل وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها و هناك ثبات على اتباعها و تم تحميل قسط الإهلاك كمصروف في حساب الأرباح و الخسائر.
- في حالة تم إعادة تقييم العقار فعلى المراجع التأكد من سلامة طريقة إعادة التقييم و أن القائمين على التقييم مستقلون و الاطلاع على المستندات للتأكد من موضوعية و عدالة التقييم و أن أرباح إعادة التقييم

أقفلت في حساب الاحتياطي بدلا من توزيعها خاصة إذا كانت ناتجة عن التضخم و توزيعها قد يؤدي إلى تأكل رأسمال المنشأة.

## ٢- مراجعة الآلات ووسائل النقل و ما في حكمها: Plant and Equipment

نظرا للتشابه الكبير في إجراءات التحقق من الأصول الثابتة المشار إليها أعلاه فإنه إذا ما تم الرجوع إلى أهداف التحقق من الأصول المذكورة في بداية هذا الفصل فإن هذه الأهداف مصوغة في صورة إجراءات أو خطوات مطلوب من المراجع تنفيذها فإن ذلك قد يشكل جوهر برنامج المراجعة مع إضافة بعض الإجراءات أو الخطوات التي قد تتطلبها طبيعة الأصل أو استجدت معلومات أثناء التنفيذ الميداني تتطلب إضافة خطوات جديدة ، و بشكل عام عند التحقق من الآلات و وسائل النقل فعلى المراجع القيام بعدة إجراءات من أهمها ما يأتي:

التحقق من ملكية المنشأة لهذه الأصول وذلك بالرجوع إلى مستندات الملكية القانونية التي تشير إلى أن هذه الأصول باسم المنشأة سواء من خلال وجود أدلة إثبات قوية كفواتير الشراء أو عقد الشراء و سداد قيمتها أو ظهور اسم الموردين كالتزام عن تلك الأصول التي لم يتم سدادها بعد ، هذا بالإضافة إلى الرجوع إلى أية أدلة أخرى من شأنها أن تزيد من اطمئنان المراجع في أن هذه الأصول مملوكة للمنشأة كالثائق الصادرة من الهيئات الرسمية مثل وجود دفتر ملكية السيارة من إدارة المرور بوزارة الداخلية و كذا وثائق البيان الجمركي و رسوم الجمارك و التأمين في حالة استيراد الأصل من خارج البلد التي تقع فيه المنشأة.

نظرا لأن السبب في إظهار الأصل الثابت ضمن عناصر الميزانية العمومية في تاريخ معين هو ملكية المنشأة لهذا الأصل في ذلك التاريخ فعلى المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية تطمئنه على هذا الجانب و أن لا تساوره أية درجة من الشك ولذا فعندما يتضح



له أن هذه الملكية مقيّدة كأن تكون بعض الأصول مرهونة مقابل حصول المنشأة على قرض من البنك فمن الضروري أن تتضمن القوائم المالية إيضاحاً يتم الإشارة فيه حول ملكية هذا القيد.

في حالات استثنائية جداً عندما تكون فواتير الشراء آلة معينة تم شراؤها من عدة سنوات فقدت أو تعرضت للتلف أو الحريق ولا يمكن الحصول على وثائق جديدة من المورد قد يضطر المراجع لاستخدام حكمه المهني الشخصي و الرجوع إلى المصادر الثانوية و المؤشرات التي قد يستخلص منها إلى أن هذه الآلة فعليا و أن مواصفاتها و خواصها تتطابق مع سجل الأصول الثابتة و أنها مقيّدة ضمن الأصول و يعمل لها إهلاك ، كما يجب عليه الحصول على تأكيد خطي موقع من الإدارة بملكية المنشأة لهذه الآلة ، وعندما تتفق عدة مصادر حول تأكيد ملكية المنشأة لأصل معين فإن ذلك من شأنه أن يجعل المراجع يميل نحو ترجيح ملكية المنشأة لهذا الأصل.

التحقق من وجود هذه الأصول و مع أن المراجع قد لا يحرص على حضور جرد الأصول الثابتة و إنما يكفي بمعاينة بعض الأصول خاصة تلك التي يسهل حملها و قيمتها مرتفعة نسبياً ، أما عندما تساور المراجع شكوك حول وجود بعض الأصول أو صلاحيتها للاستخدام فعليه ألا يتردد عن القيام بجرد شامل للأصول الثابتة حيث أن الأصول غير الصالحة للاستخدام يجب استبعادها من الدفاتر سواء بالتخريد أو التقادم مع استبعاد نصيبها من مجمع الإهلاك.

التحقق من الاكتمال أي أن الأصول الظاهرة في قائمة المركز المالي تشمل الأصول الثابتة في تاريخ الميزانية كافة بعد الأخذ بعين الاعتبار أثر الأصول التي تم شراؤها خلال العام و تلك التي تم استبعادها.

و بالرجوع إلى حساب الأصول الثابتة وكذلك سجل الأصول الثابتة يمكن معرفة ما إذا كانت هناك إضافات أو استبعادات ، و عند مراجعة الإضافات فعلى المراجع الرجوع إلى مؤيداتها المستندية وربط ذلك بالموازنة الاستثمارية إن وجدت أو موافقة الإدارة مع التأكد من إضافة أي نفقات رأسمالية كالرسوم الجمركية إلى تكلفتها و كذا معرفة تاريخ الحصول عليها لغرض تحديد نصيبها من الإهلاك.

أما بالنسبة للاستبعادات فالوضع الطبيعي هو أن يظهر أثرها في حساب الأصول الثابتة و سجل الأصول الثابتة من خلال استبعاد تكلفتها و مجمع إهلاكها ، كما أن ظهور حساب أرباح أو حساب خسائر رأسمالية في ميزان المراجعة يعد دليلاً قوياً على حدوث استبعادات ، وعند مراجعة الاستبعادات فإنه من الضروري الاستفسار من الإدارة أو الطلب الخطي منها بقائمة بالاستبعادات التي تمت خلال العام ثم الرجوع إلى القيود المحاسبية المتعلقة بها للتأكد من أنه تم استبعاد تكلفتها و مجمع إهلاكها من الدفاتر و أثر عملية التخلص منها سواء بالتخريد و ظهور خسائر رأسمالية أو أنه تم التخلص منها بالبيع و من ثم ظهور أرباح أو خسائر رأسمالية.

التحقق من عدم وجود أي قيود على الأصول الثابتة كالرهن و يكون ذلك من خلال الاستفسار الخطي من إدارة المنشأة ، كما أن ظهور حساب القروض يؤثر تساؤلاً حول الضمان المقدم للجهة المقرضة و في بعض الأحيان يتم التوصل إلى معرفة هذه القيود من خلال مراجعة اتفاقية القرض ، و عندما توجد قيود على الأصول الثابتة لها تأثير مادي على القوائم المالية فمن الضروري الطلب من الإدارة عمل الإيضاح الملائم بذلك.

مراجعة مصروفات الإصلاح و الصيانة حيث أن معظم الأصول الثابتة و خاصة الآلات و المعدات ووسائل النقل تحتاج إلى مصاريف صيانة مستمرة و هذا النوع من

المصروفات يعتبر مصروفات إيرادية لكونه يؤدي إلى الحفاظ على الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول ، إلا أنه في بعض الأحيان قد يتم إدراج قيمة قطعة أساسية يترتب عليها زيادة في العمر الإنتاجي المتوقع للأصل ضمن مصروفات الإصلاح كنفقة إيرادية تقفل في حساب الأرباح والخسائر لتلك السنة بدلا من إضافته إلى تكلفة الأصل وهذا يترتب عليه إظهار الأصول بأقل من قيمتها مع تخفيض الربح بمقدار هذا المصروف و يطلب تصحيحه.

يحدث في العديد من المنشآت الكبيرة الحجم أن يتم إدراج نفقة هي بطبيعتها نفقة رأسمالية ضمن حساب الأرباح والخسائر وذلك تمشيا مع سياسة المنشأة المكتوبة والتي قد تقتضي أن أية نفقة تقل عن ٣٠٠,٠٠٠ ريال لا تعد أصلا حتى وإن كانت هذه النفقة تمثل قيمة جهاز كمبيوتر أو مكتب عمره الإنتاجي المتوقع عدة سنوات ، في مثل هذه الحالة قد يجد المراجع نفسه أمام موقف صعب خاصة إذا كانت السياسات التي تتبعها المنشأة لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلا أنه في الوقت نفسه يجد أن المنشأة تحتفظ بسجل تفصيلي خارج الدفاتر المحاسبية للنفقات كافة التي تمثل أصولا ثابتة تكلفه كل أصل منها يقل عن ٣٠٠,٠٠٠ ريال التي تمثل الحد الأدنى للنفقة الرأسمالية وفقا لسياسة الشركة ، في مثل هذا الموقف قد يتوصل المراجع إلى قناعة أن المنشأة لديها وسيلة جيدة للرقابة والحفاظ على هذه الأصول من الضياع وسوء الاستخدام وفي الوقت نفسه إقفالها كنفقة إيرادية يترتب عليه تخفيض الأرباح و قيمة الأصول ، غالبا في مثل هذه الحالة وخاصة عندما يكون إجمالي النفقات الرأسمالية التي تم إدراجها في حساب الأرباح والخسائر نتيجة لسياسات المنشأة ليس له تأثير مادي على القوائم المالية فقد يكتفي المراجع بتضمين إجمالي هذه النفقات في الخطاب الذي يرفعه إلى الإدارة أو أن يطلب من إدارة الشركة القيام بعمل إيضاح بذلك على القوائم المالية.

التحقق من التقييم والعرض إذ إن التقييم على افتراض عدم وجود تضخم يكون من خلال إظهار الأصول الثابتة في القوائم المالية بصافي قيمتها الدفترية بعد استبعاد مجمع الإهلاك مع تضمين القوائم المالية لإيضاح عادة يتخذ شكل جدول بالأصول الثابتة والإضافات والاستبعادات التي حدثت خلال العام لكل منها و رصيد نهاية السنة إضافة إلى احتواء الجدول على رصيد مجمع الإهلاك في بداية السنة لكل مجموعة وإهلاك السنة و مجمع الإهلاك والاستبعادات و رصيد مجمع الإهلاك في نهاية السنة ثم رصيد صافي الأصول الثابتة بعد أن يتم خصم رصيد مجمع الإهلاك في نهاية السنة من رصيد الأصول الثابتة في نهاية السنة ، مع الإشارة إلى معدل الإهلاك و طريقة الإهلاك لكل مجموعة من الأصول الثابتة.

أما من حيث العرض في القوائم المالية فإنه إذا اشتملت الميزانية على كل نوع بدلا من الاكتفاء بالإيضاح فعادة في المنشآت الصناعية يتم البدء بالأصول الأكثر ثباتا وهي الأراضي ثم المباني والإنشاءات والآلات والمعدات ثم الأثاث ومعدات المكاتب ثم وسائل النقل والعدد والأدوات والعكس في المنشآت المالية.

مراجعة طريقة الإهلاك المتبعة و أنها ملائمة و مقبولة مع التحقق من سلامة احتساب الإهلاك و أنه يتم الثبات على اتباع الطريقة نفسها و المعدل من سنة إلى أخرى مع تحميل حساب قسط الإهلاك الخاص بالسنة كمصروف في حساب الأرباح والخسائر وإضافته إلى مجمع الإهلاك المتراكم من سنوات سابقة مع إظهار مجمع الإهلاك ضمن بنود الميزانية مطروحا من رصيد الأصول الثابتة مع الأخذ بعين الاعتبار استبعاد مجمع إهلاك الأصول المستبعدة من رصيد مجمع الإهلاك ، كما أنه في حالة تغيير طريقة الإهلاك فعلى المراجع التأكد من أن إدارة المنشأة قامت بعمل إيضاح يبرر أثر التغيير.



## ٣/٢/١٥ مراجعة الموارد الطبيعية: Natural Resources

تتفق بعض المنشآت مبالغ هائلة على استخراج الموارد الطبيعية كالذهب و مناجم الفحم و النفط سواء في اليابسة أو التقيب عنها في أعماق البحار ، و هذه النفقات التي تتكبدها المنشأة قد تعود عليها بالمنفعة لعدد من السنوات القادمة إذا ما وفقت في استخراج ما تحتويه الأرض بكميات تجارية أي بكميات تقدر قيمتها البيعية بأنها أكبر من إجمالي التكاليف المرتبطة بهذا المورد مثل نفقات شراء حق التقيب على مساحة محدودة من الأرض و نفقات المسح بأنواعها المختلفة و نفقات الحفر و نفقات التطوير و نفقات النقل و التسويق و المصاريف الإدارية و العمومية.

النفقة التي يتم إدراجها كأصل ثابت و يتم توزيعها على عدد من السنوات القادمة عادة تشمل تكلفة شراء حق التقيب و نفقات المسح الجيولوجي و الفيزيائي و ما يتعلق بها من دراسات سواء قامت بها المنشأة أو من خلال العديد من العقود من الباطن التي تمنحها المنشأة للشركات المتخصصة إضافة إلى نفقات الحفر و نفقات التطوير مثل إقامة منصات التصدير ، و بعد أن تحدد هذه التكلفة يتم تقدير كمية الاحتياطات المكتشفة المبرهنة من المورد الطبيعي من قبل جهات متخصصة ، و يتم استنفاد (إهلاك) المورد الطبيعي من خلال معرفة نصيب الفترة المالية من النفاذ و الذي يتحدد من خلال تقسيم تكلفة المورد على كمية الاحتياطات المقدرة المكتشفة للوصول إلى معدل النفاذ و الذي يتم ضربه في عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة سواء كانت هذه الوحدات كيلو ذهب أو طن ملح أو برميل نفط.

عند القيام بمراجعة أصل ثابت عبارة عن تكلفة مورد طبيعي فإنه أولاً لابد من الرجوع إلى الاتفاقية التي بموجبها حصلت المنشأة على هذا الحق سواء كان الشراء من شركة أو من فرد أو دولة ، وقد تتخذ هذه الاتفاقية شكل المشاركة في تقاسم الإنتاج ، ثم الاطلاع على الاتفاقيات التي تبرم بين المنشأة و المقاولين من الباطن الذين يقدمون

العديد من الخدمات الضرورية لاستخراج المورد من مسح و حفر و دراسات وذلك من أجل أن يستطيع المراجع أن يحكم على مدى سلامة إدراج بعض النفقات كجزء من تكلفة المورد ، كذلك على المراجع التحري بدقة عن مدى سلامة تقدير كمية الاحتياطات المكتشفة و ألا يكفي فقط بما تقدمه له المنشأة من شهادات الخبراء خاصة إذا ساوره شك حول مدى كفاءة أو استقلالية من قام بالتقدير ، أيضا على المراجع طمأنة نفسه بدرجة معقولة من التأكد من وجود رقابة معقولة حول مدى سلامة و موضوعية التقارير المقدمة له بشأن الكميات المنتجة فعلا خلال العام لتقرير مدى الاعتماد عليها و أن يضمن أوراق العمل ما قام به من خطوات بشأن تجميع أدلة إثبات معقولة كأن يحصل على مصادقات من الجهة التي قامت بتقدير الاحتياطات المكتشفة أو الحصول على تأكيدات خطية من إدارة المنشأة بالكميات المنتجة فعلا خلال العام كقرائن تدعم ما توصل إليه من نتائج أثناء الاطلاع على السجلات و المستندات و التقارير المختلفة بهذا الشأن ، أما الأصول الثابتة الأخرى التي أقيمت لغرض استخراج المورد من تركيبات و معدات فيجب أن يتم إهلاكها على عمرها الإنتاجي المتوقع شريطة ألا يزيد هذا العمر عن الفترة الممنوحة للمنشأة للتقيب عن هذا المورد.

نفقات التشغيل بعد أن يتم استخراج المورد مثل الرواتب و الأجور و نفقات البيع و التسويق فيتم مراجعتها من خلال الرجوع إلى السجلات المحاسبية و مؤيداتها المستندية و هي لا تعد جزءا من تكلفة المورد الطبيعي كأصل ثابت.

و تجدر الإشارة إلى أنه قد توجد أكثر من وسيلة في احتساب نصيب الفترة من النفاذ ، ففي حالة التقيب عن النفط فقد تقوم المنشأة برسملة نفقات الآبار التي احتوت على نفط كجزء من تكلفة المورد كأصل ثابت ثم تقسيم هذه التكلفة على كمية الاحتياطات المكتشفة المقدرة لتحديد معدل النفاذ للبرميل الواحد و بعد ذلك ضرب



معدل النفاذ في إجمالي الكميات المنتجة خلال العام لتحديد نصيب الفترة المالية من النفاذ وهذه الطريقة تسمى طريقة المجهودات الناجحة ، و الطريقة الثانية في احتساب النفاذ تسمى طريقة التكلفة الكلية و تختلف عن طريقة المجهودات الناجحة فقط في تضمين تكلفة المورد للأبار الجافة و الأبار المنتجة معا.

## الفصل السادس عشر

# مراجعة حقوق الملكية والالتزامات

## الفصل السادس عشر

### مراجعة حقوق الملكية والالتزامات

#### Audit of Equity and Liabilities

##### الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- ١) مفهوم حقوق الملكية ونشأته.
- ٢) الخطوات التي ينبغي اتباعها عند التحقق من رأس المال و الاحتياطات والأرباح المدوّرة.
- ٣) الهدف من مراجعة الدائنين و الخطوات التي ينبغي اتباعها عند مراجعة الدائنين.
- ٤) الخطوات التي ينبغي اتباعها عند مراجعة أوراق الدفع.
- ٥) أهم القيود التي قد تترتب على أوراق الدفع.
- ٦) مراجعة الفوائد المستحقة على أوراق الدفع.

## ١/١٦ مراجعة حقوق الملكية Audit of Accounts Payable

تتمثل حقوق الملكية في الشركات في رأس المال والذي يكون على صورة أسهم وكذا الاحتياطات المختلفة و الأرباح المدوّرة إن وجدت ، و تحتفظ الشركات بسجل خاص بشهادات الأسهم التي تمثل رأس المال ، وهذا السجل يحتوي على حركة الأسهم المصدرة و المشتراة طيلة حياة الشركة ، و يظهر هذا السجل معلومات و بيانات أساسية عن كل شهادة أسهم ، اسم الشخص الذي أصدرت له الشهادة ، و تاريخ إصدارها ، و عندما يقوم صاحب الشهادة ببيعها فإنه يتم استبعاد ذلك من هذا السجل.

وعند توزيع أرباح على حملة شهادة الأسهم على شكل شيكات فإنه من الأهمية بمكان أن يتم التوزيع من واقع ما هو ظاهر في سجل شهادات الأسهم و بواسطة شخص خلاف الشخص الذي يحتفظ بسجل شهادات الأسهم.

وعند مراجعة رأس المال فعلى المراجع القيام بالخطوات الآتية:

- ١- مطابقة الرصيد الافتتاحي لرأس المال مع ما تم توثيقه في أوراق العمل و ما هو ظاهر في الميزانية العمومية.
- ٢- التحقق من أي إصدارات أو صفقات بيع و شراء تمت خلال العام و مطابقتها مع محاضر اجتماعات مجلس الإدارة و المبالغ المستلمة المتعلقة بها و كذا سلامة قيدها.
- ٣- التحقق من سلامة الترحيل إلى حساب رأس المال.
- ٤- مطابقة رصيد حساب رأس المال في نهاية السنة مع سجل الأسهم في القسم المختص.

٥- التأكد من سلامة العرض و الايضاح لرأس المال من الأسهم ، و يمكن معرفة ذلك من خلال الرجوع إلى محاضر مجلس الإدارة و التحليلات التي يقوم بها المراجع للصفقات التي تمت على الأسهم ، و كذا التحقق من تصنيف الأسهم إلى أسهم عادية و ممتازة إن وجدت مع الحقوق الخاصة التي قد تكون لبعض الأسهم بموجب عقد تأسيس الشركة.

وعند مراجعة التوزيعات (نصيب السهم من الأرباح) فإن المراجع يقوم بعدة خطوات من أهمها التأكد من وجود توزيعات من خلال الرجوع إلى محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للتحقق من وجود الموافقة باعتماد التوزيعات و تاريخ التوزيع مع الرجوع إلى ملف المراجعة الدائم لمعرفة ما إذا كانت هناك قيود على توزيع الأرباح ، وعند التحقق من صحة التوزيع فإنه يمكن معرفة ذلك من خلال إعادة احتساب نصيب السهم من واقع الرجوع إلى المبالغ الإجمالية للتوزيع ، و ما تم توزيعه فعلا ، وكذا الاطمئنان إلى أن الأشخاص الذين حصلوا على التوزيعات هم المسجلة أسماؤهم في سجل شهادات الأسهم في تاريخ الميزانية العمومية.

وعند مراجعة الأرباح المدوّرة فينبغي على المراجع الأخذ في الحسبان أن رصيد هذا الحساب الظاهر في الميزانية قد تتم الاستبعادات منه أو الإضافة إليه من خلال تصحيح أخطاء سنوات سابقة ، أو أن تتم استبعادات في حساب التوزيعات من هذه الأرباح ، ولذا فمن الضروري الرجوع إلى كافة القيود و التسويات التي تمت على هذا الحساب و القيام بتحليلها من خلال مراجعة جدول بالحركة التي تمت على هذا الحساب من إضافات ناتجة عن صافي الربح أو استبعادات نتيجة صافي الخسارة ، و أن هذه المبالغ قد سجلت بقيمتها الصحيحة.



## ٢/١٦ مراجعة الدائنين

تكاد لا تخلو سجلات أي منشأة تجارية من عمليات الشراء بالأجل مما يترتب عليه التزام على المنشأة تجاه الجهات التي تم الشراء منها على الحساب (الموردين) ، كما أن الدائنين من أهم العناصر في تقييم مقدرة المنشأة على الإيفاء بالتزاماتها ، و بمطابقة حسابات الدائنين مع ما ورد في SAS-31 فإن أهداف مراجعة الدائنين هي:

- ١- الوجود أو الحدوث وذلك بالتحقق من أن حسابات الدائنين ناتجة عن التزامات حقيقية على المنشأة في تاريخ الميزانية.
- ٢- الاكتمال و يقصد بذلك أن حسابات الدائنين تشمل المبالغ كافة التي تمثل التزام على المنشأة نظير سلع أو خدمات من الموردين في تاريخ الميزانية.
- ٣- الحقوق و الالتزامات و يقصد بذلك أن حسابات الدائنين تمثل التزامات قانونية على المنشأة في تاريخ الميزانية.
- ٤- التقييم و التوزيع و يقصد به أن مبالغ الدائنين تم تسجيلها بقيمتها الصحيحة في تاريخ الميزانية.
- ٥- العرض و الايضاح و يعني أن حسابات الدائنين تم تصنيفها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل في الميزانية.

## ١/٢/١٦ خطوات مراجعة حسابات الدائنين:

يمكن القول أن حسابات الدائنين من الحسابات التي ترتبط بمخاطرة كبيرة نظرا للحجم الكبير من عمليات الشراء بالأجل و ما يرتبط بها من مبالغ إضافة إلى المبالغ التي يتم سدادها للموردين نظير هذه المشتريات ، مما قد يترتب عليه سقوط تسجيل بعض عمليات الشراء أو السداد نظرا لكرمها الهائل ، ناهيك عن رد جزء من

المشتريات أو مسموحات المشتريات في حالة بعض التلف الذي قد يصيب المشتريات. وفي ما يلي أهم الخطوات التي ينبغي اتباعها عند مراجعة حسابات الدائنين:

- ١- الاطلاع على العمليات من المشتريات التي تمت في حساب كل مورد على حدة و خاصة بالنسبة للموردين الذين تمت معهم عمليات بمبالغ لها تأثير مادي على القوائم المالية. بالطبع على المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة تقديم كشف بالموردين يشمل تفاصيل بالحركة و الرصيد ، و من ثم يقوم المراجع بمطابقته مع دفتر الأستاذ العام للموردين.
- ٢- المراجعة المستندية للوثائق التي ترتب عليها التزام على المنشأة من خلال الرجوع إلى أمر الشراء و سند استلام البضاعة و فاتورة المورد. كما يمكن الرجوع إلى كشوفات الحساب الشهرية التي تصل من الموردين لمزيد من الاطمئنان.
- ٣- الحصول على مصادقات من الموردين خاصة الذين معاملتهم مع المنشأة كبيرة أو الذين تواجه المنشأة صعوبات في سداد التزاماتها تجاههم. وقد تشمل المطابقة طلب بعض المعلومات بشأن المبالغ التي لم يحن موعد سدادها و المبالغ المستحقة وغير مدفوعة و كذا أي رهن أو ضمانات للموردين على المنشأة نظير البيع لها بالأجل ومن ثم إرجاع المصادقة مباشرة للمحاسب القانوني.

و يستحسن عند استخدام المصادقات مع الموردين أن تشمل المصادقات أيضا ذوي الأرصدة الصغيرة جدا لكون المنشأة قد تظهرهم عن عمد بأقل من المبالغ الحقيقية لتقوية قدرتها على مقابلة التزاماتها.

١- إجراء نقطة القطع للمشتريات من خلال متابعة سندات الاستلام المخزنية مع السجلات و المؤيدات المستندية ، مع الأخذ في الحسبان أن البضاعة بالطريق تسجل كمشتريات و ضمن الدائنين ، إذا كان الشرط التسليم في ميناء البائع أما إذا كان شرط التسليم ميناء المشتري فإنها لا تقيد إلا عند وصولها ميناء المشتري.

٢- تتبع نقطة القطع للمدفوعات النقدية للموردين في أواخر السنة المالية من خلال الرجوع إلى أواخر السندات المدفوعات النقدية أو بشيكات و مطابقتها مع السجلات للتأكد من أخذها في الحسبان.

٣- البحث عن أي مبالغ للموردين لم تقم المنشأة بقيدها كالتزامات أو تم قيدها تحت حسابات أخرى. فقد تكون هناك فواتير شراء لم يتم تسجيلها لعدم اعتمادها من قبل المنشأة لوجود خلافات حول محتوياتها أو لكون المنشأة وجدت بعض التلف في البضاعة و تبحث عن خصم من المورد. كما يستحسن البحث عن أوامر الشراء أو سندات استلام البضاعة التي لا تتفق مع فواتير الشراء لمعرفة أسباب الاختلاف.

٤- التحقق من سلامة العرض في القوائم المالية ، حيث يظهر حساب الدائنين ضمن الالتزامات قصيرة الأجل في الميزانية العمومية ، و تجدر الإشارة إلى أنه قد يحدث أحيانا أن تدفع المنشأة إلى الدائنين مبالغ مقدمة نظير سلع سيتم شراؤها لاحقا ، إن مثل هذه الدفعات المقدمة ينبغي أن تظهر ضمن الأصول و لا يجوز استبعادها من المبالغ المستحقة من الموردين تمشيا مع مبدأ الإفصاح.

### ٣/١٦ مراجعة أوراق الدفع Audit of Notes Payable

عند استحقاق الديون التي تمثل التزامات على المنشأة تجاه الموردين فإن المنشأة قد تتفق مع المورد على أن تقدم له ورقة دفع قد تكون مضمونة مقابل بعض الأصول التي تملكها المنشأة ، أو قد تكون ورقة الدفع بدون ضمان ، و تصدر ورقة الدفع عادة لفترة ما بين شهر و سنة ، و عادة يوجد قانون خاص ينظم التعامل بالأوراق التجارية كوسيلة من وسائل السداد.

وعند مراجعة أوراق الدفع يتم القيام بالخطوات الآتية:

١- التحقق من موافقة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا من خلال التوقيع ، وعادة يكون أكثر من شخص يقوم بالتوقيع على أوراق الدفع ، و أن يظهر بوضوح مبالغ أوراق الدفع وشروط السداد و أي ضمانات مقابل هذه الأوراق قدمته المنشأة للمورد ، و بالطبع عند وجود تجدييدات لأوراق الدفع فمن الضروري أن تكون الموافقة من قبل نفس الأشخاص الذين وقعوا عند إصدار هذه الورقة.

٢- التحقق من سلامة و فعالية إجراءات سداد أوراق الدفع و المحددة عند إصدار هذه الأوراق بحيث لا يتم سداد ورقة الدفع إلا إذا كانت مستحقة و بعد مرورها على القسم المختص بالسداد للموردين لغرض إعداد الشيك وفقا للرقابة المتبعة على المدفوعات داخل المنشأة.

٣- التحقق من سلامة المؤيدات المستندية و قيد أوراق و المدفوعات المتعلقة بها في سجلات المنشأة بشكل سليم ، و أن أوراق الدفع كافة التي تم سدادها يجب القيام بالغائها و الاحتفاظ بها في مكان آمن من قبل شخص تناط به مهمة الحفاظ عليها.

- ٤- مطابقة السجلات التي تحوي تفاصيل أوراق الدفع مع دفتر الأستاذ العام.
- ٥- التحقق من سلامة احتساب الفوائد على أوراق الدفع و الفوائد المستحقة عليها و غير المدفوعة.
- ٦- مقارنة أوراق الدفع المستحقة مع أوراق الدفع المدوّرة من العام السابق لتجنب السهو عن قيدها.
- ٧- الحصول على جدول من إدارة المنشأة بتفاصيل البيانات و المعلومات الأساسية لأوراق الدفع و الفوائد المستحقة ، و من أهم محتويات الجدول ما يأتي:

- اسم الجهة المستفيدة من ورقة الدفع.
- تاريخ الورقة و كذا تاريخ استحقاقها.
- القيمة الأساسية للورقة.
- وصف الضمانات التي قدمتها المنشأة و قيمها.
- أرصدة كل ورقة دفع في بداية السنة و أي إضافات أو عمليات سداد و الرصيد في نهاية السنة.

- ٨- التحقق من سلامة العرض و الإيضاح على أوراق الدفع ، فقد تكون أوراق الدفع يقابلها أن هناك بعض الأصول بضمن أوراق الدفع.

التأكد من أي قيود قد يضعها المورد على المنشأة في مقابل أوراق الدفع كأن يحظر على المنشأة توزيع أرباح إلا بعد استيفاء أمر معين و التأكد من قيام إدارة المنشأة بإعداد الإيضاح الملائم بذلك.

## الفصل السابع عشر

### تقرير المراجع المستقل

### وفقا للمعايير الدولية للمراجعة

### رقم (٧٠٠ المعدل) و رقم (٧٠١)



## الفصل السابع عشر

### تقرير المراجع المستقل

#### Independent Auditor's Report

#### الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- ١) تقرير المراجع المستقل لغرض إبداء الرأي و العناصر التي يتكون منها هذا التقرير.
- ٢) الظروف التي في ظلها يدلي المراجع فيها بتقرير يحتوي على رأي نظيف أو بفقرة تأكيدية أو رأي متحفظ أو رأي عكسي أو تقرير يحتوي على عدم إبداء رأي مع الأمثلة لكل رأي.
- ٣) مفهوم عدالة القوائم المالية.

يعتبر تقرير المراجع المستقل بمثابة المخرج النهائي من عملية المراجعة حيث يبيد فيه رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية تعرض بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية الوضع المالي في نهاية الفترة المالية و الأداء المالي و التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذلك التاريخ.

و تقرير المراجع المستقل وفقا للمعايير الدولية للمراجعة يتكون من أربعة فقرات رئيسية على الأقل تحت أربعة عناوين فرعية هي:

- الفقرة التقديمية (الافتتاحية).
- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية.
- مسئولية المراجع.
- الرأي.

و هذا التقرير نتيجة لعمل فني مضمّن قام فيه فريق أو عدة فرق من المراجعين بجمع أدلة إثبات كافية و ملائمة من واقع السجلات المحاسبية للمنشأة الخاضعة لعملية المراجعة و مؤيداتها المستندية و التحقق بالجرد و في بعض الأحيان قد تصل عدد الملفات التي تحتوي على أوراق عمل المراجعة إلى العشرات من الملفات وذلك بغرض إبداء رأيه حول القوائم المالية للمنشأة (الوحدة) الخاضعة للمراجعة.

يتناول هذا الفصل تقرير المراجع المستقل حول القوائم المالية بشكل عام إضافة إلى الإرشادات و الأمثلة المختلفة بحيث يجد فيه الطالب و المحاسب الممارس للمهنة أمثلة متنوعة و مفيدة لبعض المواقف و الأحداث و نوع التقرير الذي يفرضه طبيعة الموقف أو الحدث أو الظروف المحيطة.

### ١/١٧ عناصر تقرير المراجع المستقل:

تقرير المراجع المستقل الذي يتم إعداده وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ (المعدل) و الساري المفعول ابتداء من ٢٠٠٦/١٢/٢١ و المعيار رقم ٧٠١ يحتوي على عشرة عناصر ، و كل عنصر من هذه العناصر يحتوي على بيانات و معلومات في غاية الأهمية و لا يستقيم التقرير بدون إدراجها جميعا في التقرير.

و تجدر الإشارة إلى أن إتباع المراجعين في دول العالم المختلفة لهذه العناصر كما وردت في المعايير الدولية للمراجعة من شأنه أن يضفي درجة كبيرة من الثقة على القوائم المالية في الأسواق العالمية بسبب إتباع نفس المعايير في عملية المراجعة ، خاصة إذا قامت إدارة الوحدة بإعداد قوائمها المالية وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRSs) (معايير المحاسبة الدولية) علما بأن العرض العادل للقوائم المالية لا يمكن الوصول إليه إلا من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs.

وفيما يلي عناصر تقرير المراجع المستقل:

#### ١ - العنوان : Title

يجب أن يحمل تقرير المراجع عنوانا واضحا يشير إلى أن التقرير هو تقرير المراجع المستقل و مثل هذا العنوان "تقرير المراجع المستقل" فيه تأكيد على أن المراجع قد التزم بكافة المتطلبات للسلوك المتعلق بالاستقلالية ، و بالتالي يميز تقرير المراجع المستقل عن أي تقارير أخرى ، و كذلك لإزالة اللبس الذي قد يحدث فيما لو ترك التقرير بدون عنوان.

## ٢- التوجيه: Addressee

ينبغي أن يوجه التقرير وفقاً لمتطلبات المهمة ، فالقوانين و التشريعات في البلد غالباً ما تحدد الأطراف التي يوجه إليها التقرير ، و في الظروف العادية يوجه التقرير إلى الأطراف التي أعد التقرير من أجلهم و هم إما الملاك (المساهمين) أو القائمين على حوكمة الوحدة الخاضعة للمراجعة ، ففي الشركات المساهمة إلى المساهمين و في شركات الأشخاص إلى الشركاء و في المنشآت الفردية إلى صاحب المنشأة.

## ٣- المقدمة (الافتتاحية) : Introductory paragraph

المقدمة أو الفقرة الافتتاحية يفرد لها عنوان فرعي في تقرير المراجع المستقل ، و فيها يجب أن يحدد اسم المنشأة أو الوحدة التي خضعت قوائمها للمراجعة ، و كذلك تحديد القوائم المالية التي روجعت ، كما يجب أن تشمل المقدمة على ما يلي:

- أ- تحديد اسم كل قائمة من القوائم المالية.
- ب- الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى.
- ج- تحديد التاريخ و الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

و عادة يتم الإيفاء بما تحتويه الفقرة التقديمية من خلال الإشارة إلى أن المراجع قام بمراجعة القوائم المالية المرفقة للوحدة و التي تتكون من (تسمية القوائم المالية و الفترة التي تغطيها هذه القوائم) و الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى ، إضافة إلى ذلك فعندما يكون المراجع على علم بأن هذه القوائم المالية سيتم تضمينها إلى وثائق أخرى فإنه قد يلجأ إلى تحديد

القوائم المالية من خلال أرقام الصفحات كأن يشير (المبينة على الصفحات من رقم xx إلى رقم xx) ، مثل هذا الإجراء يساعد القارئ في التعرف على القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجع.

## ٤- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية: Management's Responsibility for Financial Statements

تحت عنوان "مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية" و هو العنوان الجانبي الثاني بعد المقدمة ، يجب النص في التقرير إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن الإعداد و العرض العادل للقوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية السارية ، و هذه المسؤولية تشمل ما يلي:

- أ- تصميم و تطبيق و الاحتفاظ برقابة داخلية مناسبة للإعداد و العرض العادل للقوائم المالية و التي تخلو من الخطأ الجوهرى سواء كان ناشئاً عن احتيال أو عن خطأ غير مقصود.
- ب- اختيار و إتباع سياسات ملائمة.
- ج- القيام بالتقديرات المحاسبية المعقولة حسب الظروف.

الإدارة هي المسؤولة عن الإعداد و العرض العادل للقوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية السارية ، فمثلاً عند إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) فإن الإدارة مسؤولة عن إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية.

وفي سبيل الإيفاء بهذه المسؤولية فإن الإدارة تصمم و تطبق رقابة داخلية لمنع و اكتشاف و تصحيح الأخطاء سواء الناتجة عن احتيال أو خطأ من أجل الاعتماد على التقارير المالية للوحدة ، كما أن إعداد التقارير المالية يتطلب من



الوحدة ممارسة الحكم في القيام بالتقديرات المحاسبية المعقولة حسب الظروف ، و كذلك اختيار السياسات المحاسبية الملائمة ، و هذه الأحكام تتم في إطار معايير التقارير المالية السارية.

و المقصود بمصطلح "الإدارة" عند تناول المعايير الدولية للمراجعة هو لوصف المسؤولين عن الإعداد و العرض العادل للقوائم المالية ، و هناك مصطلحات أخرى قد تكون مناسبة استنادا إلى الإطار القانوني في التشريع ، فمثلا في بعض التشريعات فإن المعني هم المسؤولين عن الحوكمة في الوحدة (مثل مجلس الإدارة).

#### ٥- مسؤولية المراجع: Auditor's Responsibility

تحت عنوان "مسؤولية المراجع" و هو العنوان الفرعي الثالث لتقرير المراجع المستقل فإن مسؤوليته هي إبداء رأي حول القوائم المالية بناء على أعمال المراجعة التي قام بها وذلك من أجل الكشف عن مسؤولية الإدارة عن الإعداد و العرض العادل للقوائم المالية ، ولذا يجب أن ينص في تقرير المراجع المستقل إلى أن المراجعة قد تم القيام بها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ، و يجب أن يوضح تقرير المراجع إلى أن هذه المعايير تتطلب من المراجع التقيد بمتطلبات السلوك و أن المراجع قام بتخطيط و إجراء المراجعة للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الخطأ الجوهرى ، و في بعض القوانين و التشريعات في بعض الدول قد تشمل مسؤولية الإدارة الاحتفاظ بدفاتر و سجلات ملائمة أو أنظمة و بالتالي على المراجع التحقق من قيام الإدارة بالالتزام بمسك هذه الدفاتر و السجلات و إتباع الأنظمة و المتطلبات التشريعية.

#### ٦- الرأي: Opinion

أما العنوان الفرعي الرابع و الأخير فهو "الرأي" ، و التقرير الذي يحمل رأي غير متحفظ (نظيف) **disqualified report** يتم إصداره عندما يتوصل المراجع إلى أن القوائم المالية تعرض بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية الوضع المالي كما في نهاية الفترة ، و الأداء المالي و التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لإطار التقارير المالية السارية.

#### ٧- مسؤوليات أخرى في التقرير: Other Reporting Responsibilities

هناك بعض الأمور الأخرى التي قد تكون نتيجة لقوانين و تشريعات أو ممارسات متعارف عليها ينبغي على المراجع إفراد فقرة مستقلة لها ، أي أنه قد يترتب عليها مسؤوليات إضافية على المراجع كأن يطلب من المراجع الإشارة إلى مدى مسك الوحدة للدفاتر و السجلات أو إتباع أنظمة محددة في البلد الذي تقع فيه الوحدة الخاضعة للمراجعة ، مثل هذه المسؤوليات الإضافية يجب الإشارة إليها في جزء مستقل في التقرير في الفقرة التي تلي فقرة الرأي.

#### ٨- توقيع المراجع: Auditor's Signature

يجب أن يوقع المراجع على تقرير المراجعة ، وقد يكون التقرير موقعا إما باسم شركة المراجعة أو بالاسم الشخصي للشريك المسئول عن مراجعة هذه الشركة أو كليهما معا ، و في بعض التشريعات فإنه إضافة إلى توقيع المراجع قد يتطلب من المراجع الإفصاح عن الجمعية المهنية التي يحمل عضويتها أو حقيقة أن المراجع أو شركة المراجعة معترف بها (مرخص لها) من قبل الجهات التي تمنح التصريح وفقا للتشريعات في البلد.

#### ٩- تاريخ تقرير المراجع: Date of Auditor's Report

يجب على المراجع وضع تاريخ التقرير حول القوائم المالية في تاريخ لا يسبق التاريخ الذي تمكن فيه المراجع من الحصول على الأدلة الثبوتية الكافية و المناسبة التي بناء عليها كَوْنُ رأيه حول القوائم المالية ، فتاريخ تقرير المراجعة يفيد القارئ بأن المراجع قد أخذ في الاعتبار تأثير الأحداث و العمليات و أن المراجع أصبح على دراية بها و التي تمت حتى تاريخ التقرير ، أما مسؤولية المراجع عن الأحداث و العمليات التي تمت بعد تاريخ تقرير المراجعة فيتناولها بشئ من التفصيل المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٦٠ (الأحداث اللاحقة) و إن كان يفهم من تاريخ التقرير أن المراجع قد أخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

و نظرا لكون الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية فإن المراجع لن يكون في وضع يمكنه من استنتاج أن الأدلة الثبوتية التي حصل عليها كافية و ملائمة إلا إذا حصل على إثبات في أن القوائم المالية قد أعدت و أن الإدارة قبلت المسؤولية عن إعدادها و هذا ما يتطلب من المراجع الحصول على الأدلة الكافية من المسؤولين عن إعداد القوائم المالية سواء الإدارة أو القائمين عن الحوكمة أو من لهم الصلاحية حسب التشريعات المعنية بتحملهم المسؤولية عن إعدادها و التوقيع عليها بما يفيد بذلك قبل أن يضع المراجع تاريخ التقرير وذلك من خلال خطاب التمثيل Representation Letter.

#### ١٠- عنوان المراجع: Auditor's Address

يجب أن يحدد في التقرير اسم المكان في البلد أو الموقع القانوني لمكتب المراجع ، و يجب أن يكون تقرير المراجع مكتوبا ، و الجدير

بالذكر أن التقرير المكتوب كما ورد في المعيار الدولي رقم (٧٠٠ المعدل) يشمل كلا التقريرين على صورة ورق مطبوع ، وتلك المستخدم فيها وسائل إلكترونية.

وفيما يلي مثال لتقرير مراجع مستقل حول قوائم مالية تم إعدادها وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية) لتقرير غير متحفظ (نظيف) و هذا التقرير يبرز كافة عناصر تقرير المراجع كما هو مبين أدناه:

مثال (١):

#### تقرير المراجع (مدقق الحسابات) المستقل:

إلى السادة (المساهمين أو من تحددهم التشريعات في البلد أو القائمين على حوكمة الوحدة -

حسب الحالة) في شركة الوادي للتجارة و الصناعة (شركة مساهمة عامة) المحترمين

#### مقدمة:

قمنا بمراجعة (بتدقيق) القوائم المالية (البيانات المالية) المرفقة لشركة الوادي للتجارة و الصناعة - شركة مساهمة عامة - و التي تتكون من الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ و كل من قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، و إضافة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة المتبعة و إيضاحات تفسيرية أخرى.

#### مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية و عرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية ، و تشمل هذه المسؤولية تصميم و تطبيق و



الاحتفاظ برقابة داخلية ملائمة لغرض إعداد و عرض القوائم المالية بصورة عادلة بحيث تكون خالية من أية أخطاء جوهرية ، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ ، و تشمل مسئولية الإدارة اختيار و إتباع سياسات محاسبية ملائمة و القيام بتقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف السائدة.

### مسئولية المراجع:

إن مسئوليتنا هي إبداء رأي حول هذه القوائم المالية استنادا إلى عملية المراجعة، لقد قمنا بعملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ، و تتطلب تلك المعايير أن نتقيد بمتطلبات أخلاقيات المهنة و أن نقوم بتخطيط و إنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية أخطاء جوهرية.

تشتمل عملية المراجعة على القيام بإجراءات متعددة للحصول على أدلة إثبات حول المبالغ و الإيضاحات في القوائم المالية ، تستند الإجراءات التي تم تحديدها و إتباعها إلى تقديرنا بما في ذلك تقديرنا لمخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن أخطاء ، و عند تقييمنا لهذه المخاطر فإننا نأخذ في الاعتبار أنظمة الرقابة الداخلية الملائمة للشركة و المتعلقة بالإعداد و العرض العادل للقوائم المالية ، وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة الملائمة حسب الظروف المحيطة ، و ليس لغرض إبداء رأي حول مدى فعالية هذه الأنظمة ، و تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة و معقولة التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة ، و كذلك تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية.

باعتقادنا أن أدلة الإثبات التي حصلنا عليها تعتبر كافية و ملائمة لإبداء رأينا حول القوائم المالية.

### الرأي:

برأينا أن القوائم المالية المرفقة تعبر بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية عن الوضع المالي لشركة الوادي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، وأدائها المالي والتغيرات في حقوق الملكية و تدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية.

صنعاء في ٣١ مارس ٢٠٠٧

عبود و شركاه - محاسبون قانونيون

اسم الشريك و توقيع مع الإشارة إلى أنه محاسب قانوني

معتمد و عضو جمعية المحاسبين القانونيين في البلد الذي يقع فيه مكتبه

و بتطبيق العناصر المكوّنة لتقرير المراجعة نجد توافرها جميعا في هذا التقرير و

هي كالتالي:

- ١- العنوان: تقرير المراجعة المستقل.
- ٢- الجهة الموجه إليها التقرير: المساهمون (ملاك الشركة) و في المثال السابق هم المساهمون في شركة الوادي للتجارة و الصناعة.
- ٣- الفقرة التقديمية: و فيها تحديد القوائم المالية لشركة الوادي للتجارة و الصناعة و الفترة المالية و هي سنة ٢٠٠٧ و ملخص السياسات المحاسبية الهامة إضافة إلى الإيضاحات التفسيرية.
- ٤- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية: و فيها تحديد صريح لمسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية و تصميم أنظمة الرقابة الداخلية و خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية إضافة إلى السياسات و التقديرات المحاسبية.
- ٥- مسئولية المراجع: و فيها تحديد واضح من قبل المراجع في أن مسئوليته هي إبداء رأيه حول القوائم المالية استنادا إلى عملية المراجعة التي قام بها وفقا للمعايير



الدولية للمراجعة مع ما تتطلبه تلك المعايير من اتباع للأخلاقيات المهنية و الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي أخطاء جوهرية و أنه قام بإجراءات متعددة للحصول على أدلة إثبات حول أرصدة المبالغ و الإيضاحات في القوائم المالية و غير ذلك من الأمور كما هو مشار إليها تحت فقرة "مسئولية المراجع" في المثال (١) المبين أعلاه.

٦- الرأي: و تحت هذه الفقرة يبدي المراجع رأيه حول القوائم المالية عما إذا كانت تعبر بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية عن الوضع المالي لشركة الوادي للتجارة و الصناعة كما في نهاية السنة المالية و عن إدائها المالي والتغيرات في حقوق الملكية و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية.

٧- عنوان المراجع: صنعاء.

٨- التوقيع: عبود و شركاه و يتم التوقيع بجانبه مع الإشارة إلى أنه محاسب قانوني معتمد و العضوية في الجمعية المهنية.

٩- التاريخ: ٣١ مارس ٢٠٠٧.

## ٢/١٧ أنواع تقارير المراجعة:

### ١/٢/١٧ التقرير غير المتحفظ : Disqualified Report:

يطلق على التقرير غير المتحفظ التقرير النظيف أو التقرير غير المقيد ، و لكي يدلي المراجع برأي بدون تحفظ أي أن يكون التقرير غير مقيد فإن عليه أن يجمع أدلة إثبات كافية تمكنه من إبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية بحيث يطمئن إلى ما يأتي:

- أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs أو وفقا لمعايير البلد الذي تقع فيه المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة.

- تم إعداد القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات التشريعات و اللوائح و الأنظمة في البلد الذي تقع فيه المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة.

- الحصول على كافة البيانات و المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عمله.

- توافر إيضاحات كافية حول الأمور المادية كافة لعرض محتويات القوائم المالية بطريقة سليمة.

- لا يوجد قيد أو إختلاف مع الإدارة له تأثير جوهري على القوائم المالية.

و المثال رقم (١) المشار إليه سابقاً يمثل نموذجاً لتقرير غير المتحفظ من تقارير المراجع المستقل و المعد وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للمراجعة.

## ٢/٢/١٧ تقرير المراجع المستقل ذو الفقرة التأكيدية (التوضيحية):

حدّد المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠١) إرشادات حول الظروف التي ينبغي على المراجع إذا ما توافرت أن يقوم بإصدار تقرير يحتوي على فقرة تأكيدية نتيجة لأمور تستدعي التعديل على التقرير غير المتحفظ من خلال تضمين تقرير المراجع على فقرة تأكيدية إلا أنها لا تؤثر على رأي المراجع تحت ظروف محددة قد يعدل تقرير المراجع من خلال القيام بإضافة فقرة تؤكد على أمر معين لإبراز أن هذا الأمر يؤثر على القوائم المالية لكنه لا يصل في أهميته في أن يؤثر على رأي المراجع ، و أنه قد تم

تضمنينه هذا الأمر و مناقشته في إيضاح حول القوائم المالية ، و أن إضافة الفقرة التأكيدية لا تؤثر على رأي المراجع.

ويستحسن أن توضع الفقرة التأكيدية بعد الفقرة التي تحتوي رأي المراجع ، و الفقرة التأكيدية حول أمر معين عادة ترجع إلى حقيقة أن رأي المراجع غير متحفظ فيما يتعلق بهذا الشأن.

و ينبغي على المراجع تعديل تقريره بإضافة فقرة لإبراز أمر معين حين يتعلق الأمر بالاستمرارية ، كما أن عليه الأخذ في الاعتبار تعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كانت هناك حالة عدم تأكيد هامة (خلاف مشكلة الاستمرارية) و معرفة نتائجها يعتمد على أحداث مستقبلية و التي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية ، و حالة عدم التأكيد هو أمر تتوقف نتيجته على أفعال أو أحداث ليست تحت السيطرة المباشرة للشركة و لكن ذلك قد يؤثر على القوائم المالية.

مثال (٢) تقرير مراجع مستقل يحتوي على فقرة تأكيدية:

### تقرير المراجع المستقل

إلى السادة (المساهمين أو من تحددهم التشريعات في البلد أو القائمين على  
حوكمة الوحدة - حسب الحالة) في شركة الوادي للتجارة والصناعة (شركة  
مساهمة عامة)  
المحترمين

### مقدمة:

قمنا بمراجعة (بتدقيق) القوائم المالية (البيانات المالية) المرفقة لشركة الوادي  
للتجارة والصناعة - شركة مساهمة عامة - و التي تتكون من الميزانية العمومية  
كما في ٢١ ديسمبر ٢٠٠٧ و كل من قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق

الملكية ، قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، و إضافة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة المتبعة و إيضاحات تفسيرية أخرى.

### مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية و عرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية ، و تشمل هذه المسؤولية تصميم و تطبيق و الاحتفاظ برقابة داخلية ملائمة لغرض إعداد و عرض القوائم المالية بصورة عادلة بحيث تكون خالية من أية أخطاء جوهرية ، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ ، و تشمل مسؤولية الإدارة اختيار و إتباع سياسات محاسبية ملائمة و القيام بتقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف السائدة.

### مسئولية المراجع:

إن مسئوليتنا هي إبداء رأي حول هذه القوائم المالية استناداً إلى عملية المراجعة ، لقد قمنا بعملية المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة ، و تتطلب تلك المعايير أن نتقيد بمتطلبات أخلاقيات المهنة و أن نقوم بتخطيط و إنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية أخطاء جوهرية.

تشتمل عملية المراجعة على القيام بإجراءات متعددة للحصول على أدلة إثبات حول المبالغ و الإيضاحات في القوائم المالية ، تستند الإجراءات التي تم تنفيذها و إتباعها إلى تقديرنا بما في ذلك تقديرنا لمخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن أخطاء ، و عند تقييمنا لهذه المخاطر فإننا نأخذ في الاعتبار أنظمة الرقابة الداخلية الملائمة للشركة و المتعلقة بالإعداد و العرض العادل للقوائم المالية ، وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة الملائمة حسب الظروف



المحيطة، وليس لغرض إبداء رأي حول مدى فعالية هذه الأنظمة، و تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة و معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، و كذلك تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية. باعتبارنا أن أدلة الإثبات التي حصلنا عليها تعتبر كافية و ملائمة لإبداء رأينا حول القوائم المالية.

### الرأي:

برأينا أن القوائم المالية المرفقة تعبر بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية عن الوضع المالي لشركة الوادي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧، و أدائها المالي و التغيرات في حقوق الملكية و تدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية.

مع عدم اعتبار هذا تحفظا في الرأي فإننا نلفت النظر إلى الإيضاح رقم xx حول القوائم المالية، الشركة مدعى عليها في دعوى قضائية يزعم فيها بحدوث انتهاك لحقوق براءة مسجلة و هناك مطالبة بحقوق عن أضرار، و الشركة قامت برفع دعوى مضادة أمام القضاء و جلسات الاستماع و نتائج التحقيق حول كلا القضيتين لم تزل جارية، و النتيجة النهائية للقضية موضوع الخلاف لا يمكن تحديدها حاليا، و لم يتم عمل مخصص في القوائم المالية لأي التزامات قد تترتب على ذلك

صنعاء في ٣١ مارس ٢٠٠٧

عبود و شركاه - محاسبون قانونيون

اسم الشريك و توقيعه مع الإشارة إلى أنه محاسب قانوني

معتمد و عضو جمعية المحاسبين القانونيين في البلد الذي يقع فيه مكتبه

و إضافة فقرة تأكيدية حول مشكلة الاستمرارية أو حالة عدم تأكد هامة عادة ما يكون ملائما للإيفاء بمسؤوليات المراجع حيال مثل هذه الأمور، و من ناحية أخرى فإنه في حالات غير عادية مثل المواقف التي تشمل حالات متعددة من عدم التأكد الهامة التأثير على القوائم المالية فقد يرى المراجع أنه من الملائم لإبداء رأي في التقرير يشير فيه إلى عدم قدرته على إبداء الرأي **Disclaimer of opinion** بدلا من إضافة فقرة تأكيدية حول الأمر.

بالإضافة إلى أن استخدام الفقرة التأكيدية حول أمور تؤثر على القوائم المالية فإن المراجع أيضا قد يعدل في تقريره من خلال استخدام الفقرة التأكيدية للرفع بشأن أمور أخرى خلاف تلك التي تؤثر على القوائم المالية، فمثلا إذا كان التعديل ضروريا في معلومات أخرى في وثيقة تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها و أن الشركة ترفض القيام بالتعديل فإن المراجع قد يأخذ في الاعتبار أن يتضمن تقريره هذا الخروج الهام على مبدأ الثبات.

و الجدير بالذكر أن قيام المراجع بتضمين فقرة تأكيدية لا يحدث إلا في ظل ظروف نادرة حيث أنه في العديد من الحالات تتم المناقشة مع الإدارة مما يسهل إزالة الغموض عن الكثير من الأمور التي قد يترتب عليها احتواء تقرير المراجع على فقرة تأكيدية و ذلك من خلال الجلوس مع إدارة الشركة و التحري عن المسببات أو المصاعب و إيجاد الحل المناسب و المعقول لها.

### ٣/٢/١٧ تقرير مراجع مستقل برأي متحفظ: Qualified Report

حدّد المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠١) الظروف التي عندها يصدر المراجع المستقل تقريراً برأي متحفظ **Qualified Opinion** وهو عندما يتواجد أمر معين يستخلص المراجع منه أنه لا يمكن إصدار تقرير برأي غير متحفظ و أن لهذا الأمر



تأثيرا ماديا أو جوهريا (أهمية نسبية) على القوائم المالية، و لكن هذا التأثير المادي ليس تأثيرا ماديا كبيرا و مضللا على القوائم المالية بحيث يتطلب الأمر إصدار تقرير برأي عكسي أو إصدار تقرير عدم إبداء الرأي.

و فيما يلي الظروف التي تستدعي إصدار تقرير يحتوي على رأي متحفظ:

### أولا: القيد على نطاق عمل المراجع:

قد يكون القيد على نطاق العمل نتيجة ظروف مثل توقيت تعيين المراجع بحيث لا يمكنه حضور جرد المخزون لكون تاريخ تعيينه بعد انتهاء عمليات الجرد ، كما قد يكون القيد على النطاق في حالة أن المراجع يرى أن السجلات المحاسبية للوحدة غير ملائمة ، أو عندما يكون المراجع غير قادر على القيام بإجراءات مراجعة (تنفيذ خطوات في برنامج المراجعة) يرى أنها ضرورية ، و تحت مثل هذه الظروف فإنه ينبغي على المراجع أولا أن يقوم بمحاولة استخدام إجراءات مراجعة بديلة للحصول على دليل الإثبات الكافي و الملائم للإدلاء برأي نظيف.

و عندما يكون هناك قيد على نطاق عمل المراجع يستدعي إصدار تقرير يحتوي على رأي متحفظ فإنه يجب أن يحتوي التقرير على وصف للقيد مع الإشارة إلى التسويات الممكنة على القوائم المالية التي يرى ضرورة تحديدها في حالة عدم وجود قيد ، و تبدأ فقرة الرأي في حالة القيد على النطاق بعبارة "ماعدا".

مثال (٢) : لتقرير متحفظ نتيجة لقيد على نطاق عمل المراجع:

### تقرير المراجع المستقل

إلى السادة (المساهمين أو من تحددهم التشريعات في البلد أو القائمين على حوكمة الوحدة - حسب الحالة) في شركة الوادي للتجارة والصناعة (شركة مساهمة عامة)  
المحترمين

#### مقدمة:

قمنا بمراجعة (بتدقيق) القوائم المالية (البيانات المالية) المرفقة لشركة الوادي للتجارة والصناعة - شركة مساهمة عامة - و التي تتكون من الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ و كل من قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، و إضافة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة المتبعة و إيضاحات تفسيرية أخرى.

#### مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة هي المسئولة عن إعداد هذه القوائم المالية و عرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية ، و تشمل هذه المسئولية تصميم و تطبيق و الاحتفاظ برقابة داخلية ملائمة لفرض إعداد و عرض القوائم المالية بصورة عادلة بحيث تكون خالية من أية أخطاء جوهريّة ، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ ، و تشمل مسئولية الإدارة اختيار و إتباع سياسات محاسبية ملائمة و القيام بتقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف السائدة.

#### مسئولية المراجع:

إن مسئوليتنا هي إبداء رأي حول هذه القوائم المالية استنادا إلى عملية المراجعة، لقد قمنا بعملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ، و تتطلب تلك

المعايير أن نقييد بمتطلبات أخلاقيات المهنة وأن نقوم بتخطيط و إنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية أخطاء جوهرية.

تشتمل عملية المراجعة على القيام بإجراءات متعددة للحصول على أدلة إثبات حول المبالغ و الإيضاحات في القوائم المالية ، تستند الإجراءات التي تم تحديدها و إتباعها إلى تقديرنا بما في ذلك تقديرنا لمخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن أخطاء ، و عند تقييمنا لهذه المخاطر فإننا نأخذ في الاعتبار أنظمة الرقابة الداخلية الملائمة للشركة و المتعلقة بالإعداد و العرض العادل للقوائم المالية ، وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة الملائمة حسب الظروف المحيطة ، و ليس لغرض إبداء رأي حول مدى فعالية هذه الأنظمة ، و تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة و معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة ، و كذلك تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية.

باعتقادنا أن أدلة الإثبات التي حصلنا عليها تعتبر كافية و ملائمة لإبداء رأينا حول القوائم المالية.

لم نحضر جرد المخزون كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ لكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ تعييننا كمراجعين للشركة ، و بسبب طبيعة سجلات الشركة فإننا غير قادرين على الحصول على دليل مقنع بشأن كميات المخزون من خلال إجراءات مراجعة بديلة.

### الرأي:

في رأينا ، ما عدا تأثير هذه التسويات و التي نرى أنها ضرورية للحصول على دليل مقنع بشأن كميات المخزون فإن القوائم المالية المرفقة تعبر بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية عن الوضع المالي لشركة الوادي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

، و أدائها المالي و التغيرات في حقوق الملكية و تدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية.

صنعاء في ٣١ مارس ٢٠٠٧

عبود و شركاه - محاسبون قانونيون

اسم الشريك و توقيعه مع الإشارة إلى أنه محاسب قانوني

معتمد و عضو جمعية المحاسبين القانونيين في البلد الذي يقع فيه مكتبه

### ثانيا: الاختلاف مع الإدارة:

يصدر المراجع تقريراً متحفظاً عندما يكون الاختلاف مع الإدارة يتعلق بقبول السياسات المحاسبية المتبعة أو طريقة تطبيق هذه السياسات أو ملائمة الإيضاحات حول القوائم المالية ، و المثال رقم (٤) يمثل نموذج لهذه الحالة:

### تقرير المراجع المستقل

إلى السادة (المساهمين أو من تحددهم التشريعات في البلد أو القائمين على

حوكمة الوحدة - حسب الحالة) في شركة الوادي للتجارة و الصناعة (شركة

المحترمين

مساهمة عامة)

### مقدمة:

قمنا بمراجعة (بتدقيق) القوائم المالية (البيانات المالية) المرفقة لشركة الوادي

للتجارة و الصناعة - شركة مساهمة عامة - و التي تتكون من الميزانية العمومية

كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ و كل من قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق

الملكية ، قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، و إضافة إلى

ملخص السياسات المحاسبية الهامة المتبعة و إيضاحات تفسيرية أخرى.



**مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:**

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية و عرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية ، و تشمل هذه المسؤولية تصميم و تطبيق و الاحتفاظ برقابة داخلية ملائمة لغرض إعداد و عرض القوائم المالية بصورة عادلة بحيث تكون خالية من أية أخطاء جوهرية ، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ ، و تشمل مسؤولية الإدارة اختيار و إتباع سياسات محاسبية ملائمة و القيام بتقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف السائدة.

**مسئولية المراجع:**

إن مسئوليتنا هي إبداء رأي حول هذه القوائم المالية استنادا إلى عملية المراجعة ، لقد قمنا بعملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ، و تتطلب تلك المعايير أن نتقيد بمتطلبات أخلاقيات المهنة و أن نقوم بتخطيط و إنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية أخطاء جوهرية.

تشتمل عملية المراجعة على القيام بإجراءات متعددة للحصول على أدلة إثبات حول المبالغ و الإيضاحات في القوائم المالية ، تستند الإجراءات التي تم تحديدها و إتباعها إلى تقديرنا بما في ذلك تقديرنا لمخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن أخطاء ، و عند تقييمنا لهذه المخاطر فإننا نأخذ في الاعتبار أنظمة الرقابة الداخلية الملائمة للشركة و المتعلقة بالإعداد و العرض العادل للقوائم المالية ، وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة الملائمة حسب الظروف المحيطة ، و ليس لغرض إبداء رأي حول مدى فعالية هذه الأنظمة ، و تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة و معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة ، و كذلك تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية.

باعتقادنا أن أدلة الإثبات التي حصلنا عليها تعتبر كافية و ملائمة لإبداء رأينا حول القوائم المالية.

كما تم شرحه في الإيضاح رقم \* على القوائم المالية لم يتم إعداد الإهلاك في القوائم المالية ، وهذه الممارسة من وجهة نظرنا لا تتفق مع المعايير الدولية للتقارير المالية ، مقدار الإهلاك عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ينبغي أن يكون \*\*\* بناء على طريقة القسط الثابت للإهلاك باستخدام معدلات سنوية ٥٪ للمباني و ٢٠٪ للمعدات ، و نتيجة لذلك ينبغي خفض الأصول الثابتة بمقدار مجمع الإهلاك و مقداره \*\*\* و خسارة السنة و العجز التراكمي يجب أن يزداد بمقدار \*\*\* و \*\*\* على التوالي.

في رأينا باستثناء أثر الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة على القوائم المالية فإن القوائم المالية تظهر بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية ..... (البقية كما في فقرة الرأي في التقرير غير المتحفظ) "

**الرأي:**

باستثناء أثر الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة برأينا أن القوائم المالية المرفقة تعبر بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية عن الوضع المالي لشركة الوادي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، و أدائها المالي و التغيرات في حقوق الملكية و تدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية.

صنعاء في ٣١ مارس ٢٠٠٧

عبود و شركاه - محاسبون قانونيون

اسم الشريك و توقيعه مع الإشارة إلى أنه محاسب قانوني

معتمد و عضو جمعية المحاسبين القانونيين في البلد الذي يقع فيه مكتبه



## ٤/٢/١٧ التقرير العكسي: Adverse Report

ينبغي الإدلاء برأي عكسي Adverse Opinion عندما يكون الاختلاف مع الإدارة له تأثير مادي كبير و مفضل على القوائم المالية بحيث يستخلص المراجع إلى أن التحفظ في التقرير غير ملائم للإفصاح عن التضليل و طبيعة القصور في القوائم المالية.

و الجدير بالذكر أنه عندما يدلي المراجع برأي خلاف الرأي النظيف فإنه يجب عليه أن يضمن التقرير بشرح واضح لكافة الأسباب الجوهرية ، إلا في حالة غير قابلة ذلك للتطبيق و التأثيرات الممكنة كمياً (مبالغ) على القوائم المالية ، و عادة يتم إفراد فقرة مستقلة سابقة لفقرة الرأي أو لفقرة عدم إبداء الرأي حول القوائم المالية لهذا الأمر ، و قد تحتوي هذه الفقرة المستقلة على إشارة بالرجوع إلى إيضاح معين لمزيد من الشرح حول الموضوع.

و عادة عندما يواجه المراجع أمراً قد يترتب عليه الإدلاء بتقرير عكسي فإنه يعمل ما في وسعه لعقد اجتماعات مع الإدارة في سبيل إزالة المسببات ، وذلك لأن تقرير المراجع الذي يحتوي على رأي عكسي فيه هدر لمحتويات القوائم المالية من خلال النص بوضوح في أنها لا تعطي صورة صادقة و عادلة.

و في حالة أن المراجع لم يجد أمامه من خيار سوى الإدلاء بتقرير عكسي فإن عليه أن يبين بوضوح في التقرير الأسباب التي جعلته يدلي بهذا الرأي و أثرها على القوائم المالية في صورة كمية إن أمكن ، كما أنه قد يشير في التقرير إلى الإيضاحات التي تلقي المزيد من الضوء على الأسباب التي استدعت أن يدلي برأي عكسي ، الجدير بالذكر أن الإشارة في التقرير إلى الإيضاحات يجب ألا يستخدم كبديل لشرح الأسباب التي أدت إلى الإدلاء بهذا الرأي.

و المثال رقم (٥) أدناه يمثل نموذج لهذا النوع من التقارير:

## تقرير المراجع المستقل

إلى السادة (المساهمين أو من تحددهم التشريعات في البلد أو القائمين على  
حوكمة الوحدة - حسب الحالة) في شركة الوادي للتجارة و الصناعة (شركة  
مساهمة عامة) المحترمين

## مقدمة:

قمنا بمراجعة (بتدقيق) القوائم المالية (البيانات المالية) المرفقة لشركة الوادي  
للتجارة و الصناعة - شركة مساهمة عامة - و التي تتكون من الميزانية العمومية  
كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ و كل من قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق  
الملكية ، قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، و إضافة إلى  
ملخص السياسات المحاسبية الهامة المتبعة و إيضاحات تفسيرية أخرى.

## مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة هي المسئولة عن إعداد هذه القوائم المالية و عرضها بصورة عادلة  
وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية ، و تشمل هذه المسئولية تصميم و تطبيق و  
الاحتفاظ برقابة داخلية ملائمة لغرض إعداد و عرض القوائم المالية بصورة عادلة بحيث  
تكون خالية من أية أخطاء جوهرية ، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ ، و  
تشمل مسئولية الإدارة اختيار و إتباع سياسات محاسبية ملائمة و القيام بتقديرات  
محاسبية معقولة حسب الظروف السائدة.

**مسئولية المراجع:**

إن مسئوليتنا هي إبداء رأي حول هذه القوائم المالية استنادا إلى عملية المراجعة، لقد قمنا بعملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ، و تتطلب تلك المعايير أن نتقيد بمتطلبات أخلاقيات المهنة و أن نقوم بتخطيط و إنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية أخطاء جوهرية.

تشتمل عملية المراجعة على القيام بإجراءات متعددة للحصول على أدلة إثبات حول المبالغ و الإيضاحات في القوائم المالية ، تستند الإجراءات التي تم تحديدها و إتباعها إلى تقديرنا بما في ذلك تقديرنا لمخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن أخطاء ، و عند تقييمنا لهذه المخاطر فإننا نأخذ في الاعتبار أنظمة الرقابة الداخلية الملائمة للشركة و المتعلقة بالإعداد و العرض العادل للقوائم المالية ، وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة الملائمة حسب الظروف المحيطة، و ليس لغرض إبداء رأي حول مدى فعالية هذه الأنظمة ، و تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة و معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة ، و كذلك تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية. باعتبارنا أن أدلة الإثبات التي حصلنا عليها تعتبر كافية و ملائمة لإبداء رأينا حول القوائم المالية.

كما سبق شرحه بالتفصيل في الايضاح رقم \*\* فإن الشركة لم تقم بتكوين مخصص لخسائر من المتوقع أن تنشأ عن عدد من العقود طويلة الأجل و التي هي جاري العمل فيها حاليا وذلك لكون مجلس الإدارة يرى أن هذه الخسائر سيتم مقابلتها بالأرباح المتوقعة مستقبلا و لم تتحقق بعد من عقود أخرى طويلة الأجل ، في رأينا يجب تكوين مخصص للخسائر المتوقعة لكل عقد على حدة تمشيا مع مبدأ الحيطة و

الحذر ، وإذا ما تحققت الخسائر المتوقعة فإن أثرها سيترتب عليه تخفيض أرباح العام و أعمال عقود تحت التشغيل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ بمقدار ..... ريال.

**الرأي:**

في رأينا أن أثر عدم تكوين مخصص للخسائر المشار إليها في الفقرة السابقة فإن القوائم المالية لشركة الوادي للتجارة و الصناعة لا تعبر بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية عن الوضع المالي لشركة الوادي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، و أدائها المالي و التغيرات في حقوق الملكية و تدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية.

صنعاء في ٣١ مارس ٢٠٠٧

عبود و شركاه - محاسبون قانونيون

اسم الشريك و توقيعه مع الإشارة إلى أنه محاسب قانوني

معتمد و عضو جمعية المحاسبين القانونيين في البلد الذي يقع فيه مكتبه

**٥/٢/١٧ تقرير عدم إبداء الرأي: Disclaimer Report**

يقوم المراجع بإصدار تقرير عدم إبداء الرأي Disclaimer of Opinion عندما يكون للتقيد على النطاق تأثير مادي كبير و مفضل إلى درجة أن المراجع لم يعد قادر على أن يحصل على دليل الإثبات الكافي و الملائم ، و نتيجة لذلك فهو غير قادر على إبداء رأي حول القوائم المالية.

و عند إصدار تقرير عدم إبداء الرأي فإنه يتم إسقاط الفقرات التي تشير إلى مسئولية المراجع و كذلك الفقرات التي تشرح نطاق المراجعة فإنه إما يتم إسقاطها أو تعديلها حسب الظروف ، و فيما يلي نموذج لتقرير عدم إبداء الرأي:



## تقرير المراجع المستقل

إلى السادة (المساهمين أو من تحددهم التشريعات في البلد أو القائمين على  
حوكمة الوحدة - حسب الحالة) في شركة الوادي للتجارة والصناعة (شركة  
مساهمة عامة)  
المحترمين

### مقدمة:

قمنا بمراجعة (بتدقيق) القوائم المالية (البيانات المالية) المرفقة لشركة الوادي  
للتجارة والصناعة - شركة مساهمة عامة - والتي تتكون من الميزانية العمومية  
كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ و كل من قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق  
الملكية ، قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، وإضافة إلى  
ملخص السياسات المحاسبية الهامة المتبعة وإيضاحات تفسيرية أخرى.

### مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة  
وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية ، وتشمل هذه المسؤولية تصميم و تطبيق و  
الاحتفاظ برقابة داخلية ملائمة لغرض إعداد و عرض القوائم المالية بصورة عادلة بحيث  
تكون خالية من أية أخطاء جوهرية ، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ ، و  
تشمل مسؤولية الإدارة اختيار و إتباع سياسات محاسبية ملائمة و القيام بتقديرات  
محاسبية معقولة حسب الظروف السائدة.  
لم نتمكن من حضور كافة عمليات جرد المخزون والمصادقة على حسابات  
المدينين بسبب القيود التي وضعت على نطاق عملنا من قبل الشركة.

## الرأي:

ونظرا لأهمية الأمور التي نوقشت في الفقرة السابقة فإننا لا نستطيع أن نبدي  
رأيا حول القوائم المالية.

صنعاء في ٣١ مارس ٢٠٠٧

عبود وشركاه - محاسبون قانونيون

اسم الشريك و توقيعه مع الإشارة إلى أنه محاسب قانوني

معتمد و عضو جمعية المحاسبين القانونيين في البلد الذي يقع فيه مكتبه

### ٣/١٧ مفهوم عدالة القوائم المالية:

يبيد المراجع رأيه في تقرير المراجعة حول مدى عدالة القوائم المالية (في أن  
القوائم المالية تعبر بعدالة في كافة جوانبها المادية) نرى أنه من المناسب هنا التعرف  
على مكونات ما يعنيه المفهوم الذي لا يخلو منه أي تقرير مراجعة غير متحفظ (نظيف)  
(غير مقيد).

يرى العديد من الباحثين أنه لا يوجد تعريف محدد لهذا المفهوم ، إلا أنه من  
المتعارف عليه في المهنة أن المراجع إذا اطمأن من عدة أمور تمثل الحد الأدنى الواجب  
التحقق منه حتى يمكنه إبداء الرأي في أن القوائم المالية تعبر بعدالة في كافة جوانبها  
المادية (الجوهرية) ، وهذه الأمور هي:

- ١- أن إدارة المنشأة التزمت بالمعايير الدولية للتقارير المالية (معايير المحاسبة  
الدولية) إعدادها للقوائم المالية ، و أن أي خروج على هذه المعايير فقط في حالات



- استثنائية مثل استحالة تطبيق معيار محاسبي معين أو أن تطبيقه قد يؤدي إلى نتائج مضللة مع تبرير هذا الخروج.
- ٢- أن لا تكون القوائم المالية تحتوي على أي بنود مضللة و لها تأثير مادي على القوائم المالية ككل.
- ٣- أن السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة تتناسب مع طبيعة المنشأة وظروفها ، كما أن التقديرات المحاسبية معقولة في ظل الظروف المحيطة.
- ٤- أن إدارة المنشأة تتبع نظام رقابة داخلية ملائم لغرض إعداد و عرض القوائم المالية بصورة عادلة بحيث تكون خالية من أي أخطاء جوهرية سواء كانت ناتجة عن احتيال أو ناتجة عن خطأ غير مقصود.
- ٥- أن القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات المتممة لها توفر معلومات كافية عن الأمور كافة التي لها أهمية نسبية.
- ٦- القوائم المالية تعكس الأحداث كافة و العمليات المالية بشكل مناسب كما تحتوي على تبويب و تلخيص يتفق مع المعايير الدولية للتقارير المالية.

## مراجع القسم الثاني

١. د. حسين القاضي ، مراجعة الحسابات ، مكتبة الزهران ، دمشق ، ١٩٩٧.
٢. د. متولي محمد الجمل ، د. محمد محمد الجزار ، أصول المراجعة ، الجزء الأول ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ٩١٩.
٣. د. محمد سمير الصباني ، د. محمد الفيومي محمد ، المراجعة بين التنظير و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٠.
٤. د. محمد عباس حجازي ، المراجعة الأصول العلمية و العملية ، المطبعة العربية الحديثة ، القاهرة ، ١٩٧٩.
٥. د. نشأت يس عطية محمد ، المراجعة الإطار النظري و الممارسة الميدانية ، بور سعيد ، ١٩٨٨.
٦. د. محمد عمر باعيسى ، د. أحمد سلطان محمد ، أصول المراجعة و الرقابة الداخلية ، دار حافظ للنشر و التوزيع ، جدة ، ١٩٨٩.
٧. محمد مجدي شرcks ، الإطار و الأساسيات في المراجعة و تدقيق النظم المحاسبية التقليدية و الالكترونية ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت ١٩٨٧.
٨. وليم توماس ، أمروسون هنكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، تعريب و مراجعة د. أحمد حامد حجاج ، د. كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، ١٩٨٩.
9. The institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) , Auditing and Reporting , 1991/92 , the full texts of all U.K. auditing standards and guidelines , all U.K. auditing exposure drafts , other statements on auditing extent on July 1991.
10. The Auditing Practice Board , A review of Activities , 1993.
11. Marlin A. Miller and Larry P. Baily, Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) Guide , A comprehensive Statements of GAAS H.B.J. Miller Accounting Publications Inc. , 1992.
12. Financial Accounting Standards Board , (FASB) , 1989.
13. Alvin A. Arnes and James K. Loebbecke , Auditing and Integrated Approach , Second Edition , Prentice - Hall Inc. , Englewood Cliffs , 1980.
14. Walter G. Kell and Williams C. Boynton , Modern Auditing , Fifth Edition , John Willey & Sons , Inc. 1992.

15. The Accountant's Guide , 1993.
16. Statement of Auditing Standards No. 31.
17. M.W.E. Glautier and B. Underdown , Accounting Theory and Practice , Pitman Publishing , 1990.
18. Robert Mednick , "Independence: Let's get back to basis" Journal of Accountancy , January 1990 , P. 86.
19. Nobes , Accounting Explained.
20. The Certified Accountants Educational Trust , Accountants Guide , a Handbook of standards and statements for Accountants
21. Davies , Mike , Paterson , Ron. And Wilson , Allister. , Accounting Practices in the United Kingdom , third edition , Ernst & Young , London , 1992.
22. L. Skerratt , "Auditing in the Cooperate Sector: a survey" in A. Hpowood, M. Bromwich and J. Shaw, Auditing Research: Issues and Opportunities, Pitman Books, London, 1982.
23. E. Stamp and M. Moonitz , "International Auditing Standards", Prentice Hall, London, 1978.
24. T. Lee , "The Nature, Scope and Qualities of Auditing" in B. Carsberg and T. Hope , "Current Issues in Accounting", Philip Allan, London, 1984.
25. International Standards on Auditing Number (700 Revised) and number (701).