

العنوان	مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل
ترجمة العنوان	Auditing Of Financial Statements Using Analytical Procedures And Tests Of Details
المؤلفون	أمين السيد أحمد لطفى
تاريخ النشر	2004
الناشر	دون ناشر
الموضوعات	اقتصاد
ISBN	N/A
المستخلص	يتناول هذا الكتاب مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل الارصدة من حيث التركيز على دراسة القوائم المالية واهداف المراجعة على اساس مدخل الدورات مع الاشارة الى مراحل جمع ادلة الاثبات لاغراض تحقيق اهداف مراجعة القوائم المالية وفي هذا السياق تم دراسة استخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل في مراجعة كل من دورة الايرادات والمتحصلات ودورة الاجور والموارد البشرية ودورة المشتريات والمدفوعات ودورة المخزون والتخزين بجانب مراجعة حسابات مختارة كالاصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والالتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل بالاضافة الى مراجعة دورة الحصول على راس المال واعادة الدفع ومراجعة الارصدة النقدية والاستثمارات مع التركيز على فحص الالتزامات المحتملة والارتباطات ومراجعة التقديرات المحاسبية .
URL	http://www.askzad.com/Bibliographic?service=4&key=Books_Bibliographic&imageName=BK00005149-001

موسوعة د. أمين لطفى فى المراجعة

مراجعة القوائم المالية

باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل

Auditing of Financial Statements

Using Analytical Procedures and Tests of Details

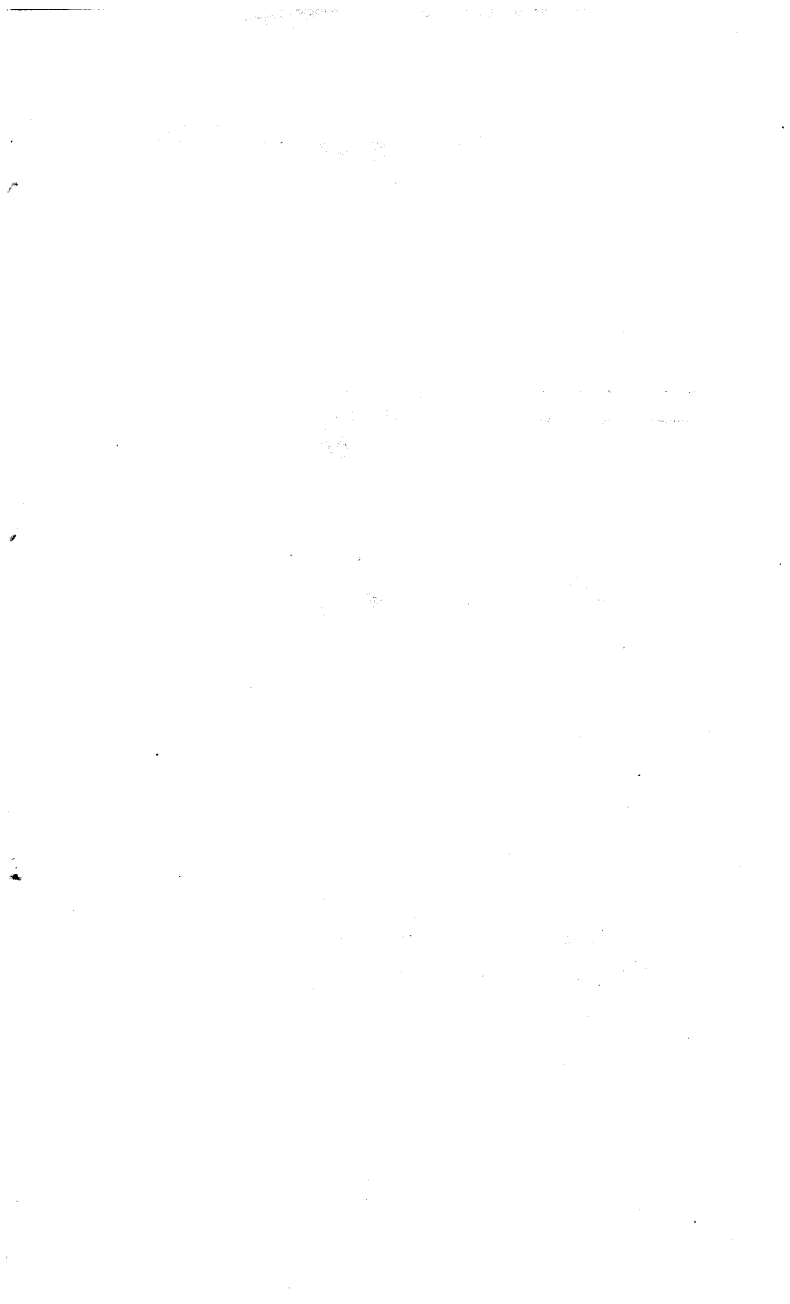
الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
أستاذ المراجعة ورئيس قسم المحاسبة

القاهرة ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤

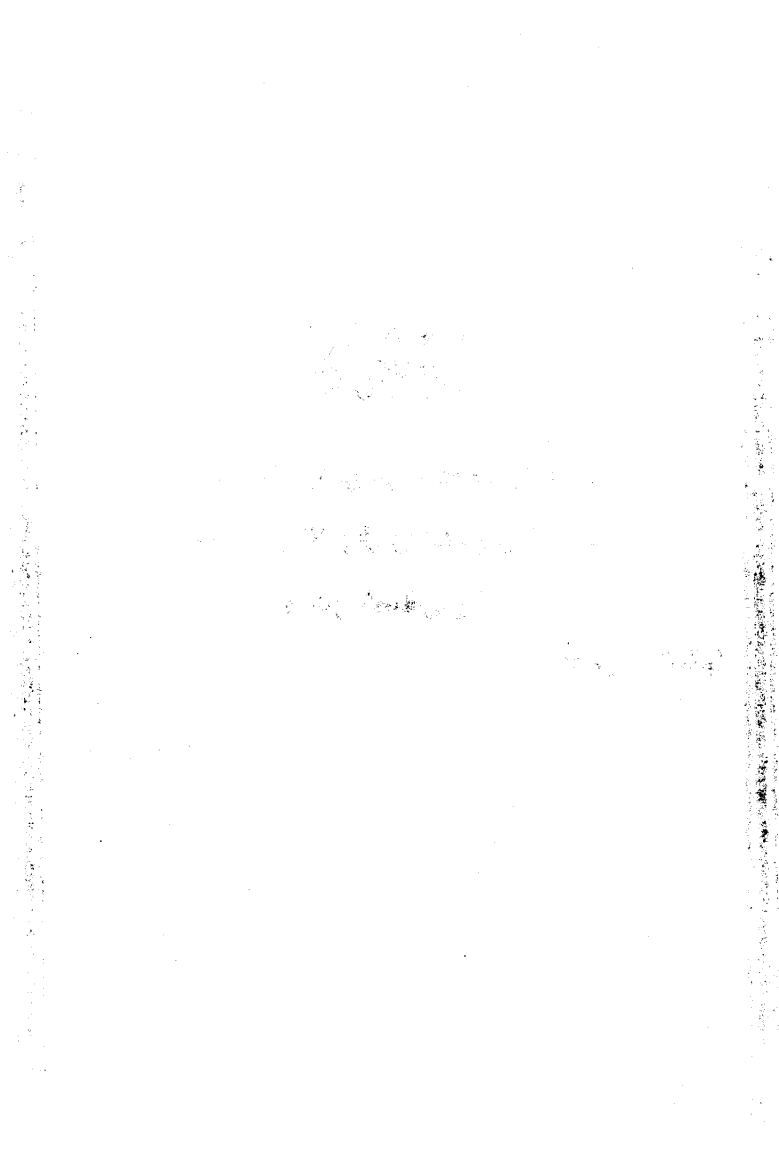
حقوق المؤلف محفوظة
يطلب من دور المكتبات الكبرى



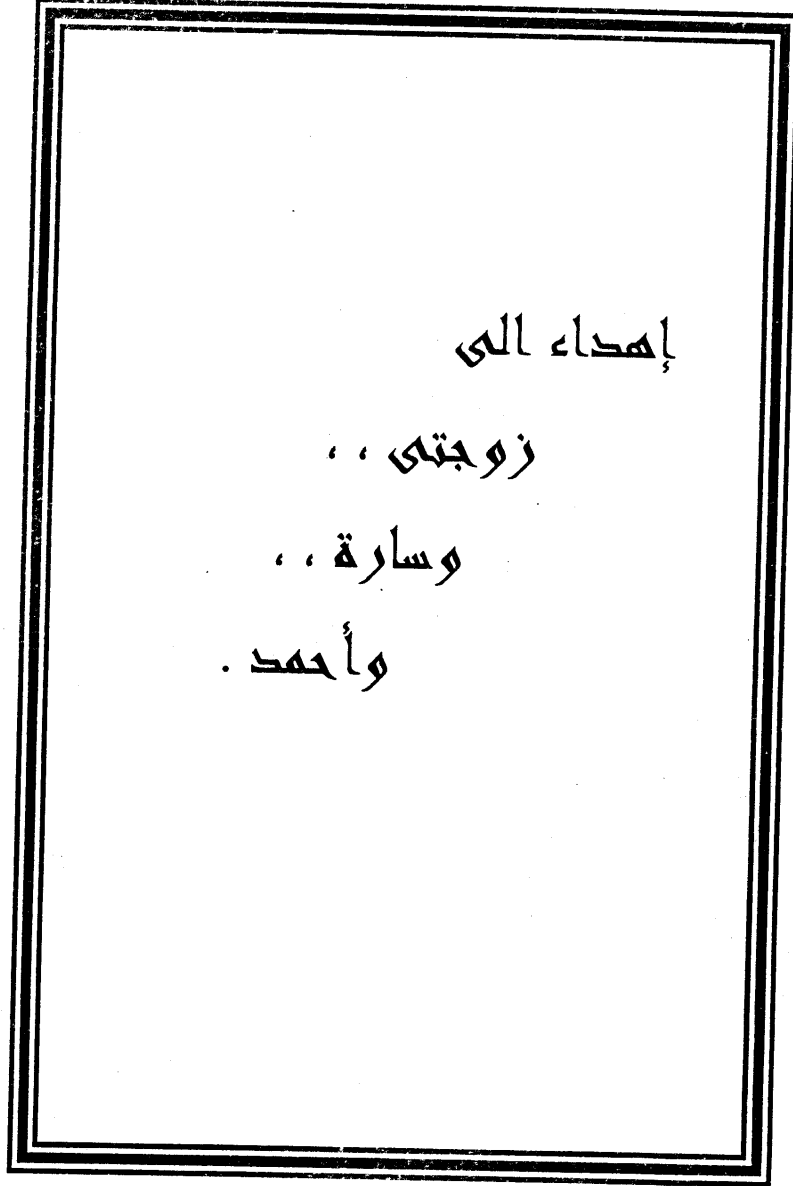
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" ولنبلونكم بشئ من الخوف والجوع
ونقص من الأموال والأنفس والثمرات
وبشر الصابرين "

(صدق الله العظيم)



ما بال هذا الزمان
يضمن علينا برجال
ينبسون الناس ويرفعون الإلتباس
ويفكرون بجزء ويعملون بجزء
ولا ينفكون حتى ينالوا ما يقصدون



المؤلف فى سطور

الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

أولاً : التدرج العلمى :-

- حصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٧٨ .
- حصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٨٦ .
- حصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٨٩ .

ثانياً : التدرج الوظيفى :-

- معيد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة اعتباراً من ١٩٧٨/١٢/٣١ حتى ١٩٨٦/١/٣٠ .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة اعتباراً من ١٩٨٦/١/٣١ حتى ١٩٨٩/١١/٢٨ .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة اعتباراً من ١٩٨٩/١١/٢٩ حتى ١٩٩٤/٤/٢٦ .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة اعتباراً من ٢٠٠١/٣/٢٧ .
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة اعتباراً من ٢٠٠١/٣/٢٨ حتى تاريخه .
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .
- رئيس ميسن قسم المحاسبة .

ثالثاً : الجمعيات العلمية :-

- رئيس مجلس إدارة جمعية الإستشارات المصرية .
- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- عضو الجمعية المصرية للأوراق المالية .
- زميل جمعية المالية العامة والضرائب .
- عضو مجلس المحاسبين والمراجعين العرب .

رابعاً : الأبحاث العلمية :-

- ١- دراسة وتقييم فعالية فحص نموذج تقرير فحص أخطاء التكلفة باستخدام تحليل المحاكاة .
- ٢- تقويم سياسات الفحص الضريبي وأثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية مع إطار محاسبي منهجي مقترح .
- ٣- نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة عن الاخطار والمخالفات باستخدام نظرية الاختبار الاستراتيجية .
- ٤- استخدام نموذج البرمجة العددية المختلطة ذات الأحتمال المقيد في تصميم وفحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية .
- ٥- تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي باستخدام نماذج وأساليب المراجعة التحليلية .
- ٦- تحليل وتقييم قرارات التخلي عن المشروعات الأستثمارية قبل أنتهاء عمرها الأقتصادي وأثار قيم تصنيفاتها على مجال إعداد الموازنة الأستثمارية .
- ٧- دراسة قرارات تحديد الأهمية النسبية في مجال تخطيط عملية المراجعة باستخدام نظم الخبرة .
- ٨- دراسة مقارنة لمشاكل التحول إلى نظام الضريبة الموحدة مع إطار محاسبي مقترح للتطبيق في مصر .
- ٩- قياس وتحليل حساسية عدم ألتزام الممولين للعوامل المؤثرة دراسة مقارنة مع التطبيق في مصر .
- ١٠- نحو إطار عام لتصميم وتنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في شركات القطاع العام .
- ١١- دراسة تحليلية تقويمية للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على المبيعات.
- ١٢- نحو منهج متكامل لتقييم وتقرير المراجعين لمقدرة العمل على الأستمرارية بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال .
- ١٣- أثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية) .

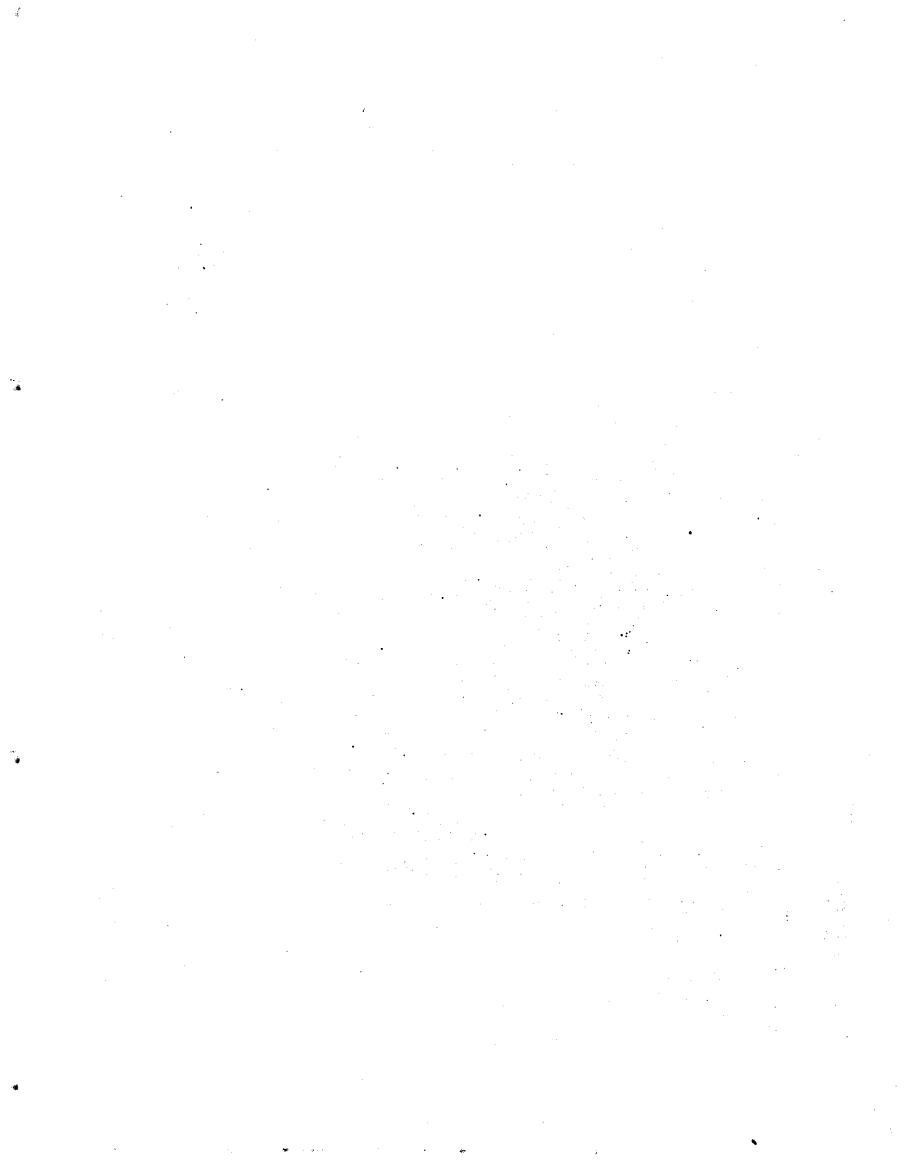
- ١٤-دراسة أختبارية للعوامل المؤثرة على نطاق اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين .
- ١٥-دراسة أختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المستخدمين ومعدى ومستخدمى القوائم المالية .
- ١٦-فحص وأختبار طرق تقييم معاينة عملية المراجعة بأستخدام منهجية التوزيع المرجعي للمحاكاة .
- ١٧-نمذجة ومحاكاة خصائص متغيرات وأخطاء المجتمعات المحاسبية لأغراض تحسين كفاءة وفاعلية أداء طرق التقدير الأحصائية عند معاينة عملية المراجعة .
- ١٨-مدخل كمي لتطوير دور المحاسبين الحياديين في تحسين جودة ودقة التنبؤات والتوقعات المالية والأفصاح عنها في ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى (دراسة أختبارية وتجريبية) .
- ١٩-دراسة أختبارية لتأثير أستخدم وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة وأختبار أستراتيجيات المراجعة اللاحقة .

خامسا : الكتب المؤلفة والصادرة عن دور نشر معترف بها وتحمل رقم إيداع :-

٩١/١٩٥٢	(١) المراجعة المتقدمة .
٩١/٧٢٩٧	(٢) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .
٩٢/٨١٦٢	(٣) أرشادات المراجعة .
٩٢/٧٠٦٧	(٤) إجراءات وأختبارات المراجعة .
٩٤/١٠١٥٤	(٥) تخطيط عملية المراجعة .
٩٠/٨٧٣٩	(٦) ضرائب الدخل بين لتشريع الضريبي ولتطبيق المحاسبى .
٩١/٨٣٩٩	(٧) أساليب للمراجعة لمرافقى الحسابات والمحاسبين القانونيين .
٩١/٧٢٩٥	(٨) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .
٩١/٧٢٩٦	(٩) الضريبة على أرباح شركات الأموال .
٩٤/١٠١٥٣	(١٠) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية .
٩٣/١٠١٥٥	(١١) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .

٩٣/١٠٩٨٥	(١٢) بحوث و دراسات فى تطوير و اصلاح نظم الضرائب فى مصر .
٩٤/١٠٠٢٧	(١٣) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .
٩٤/١٠٠٢٦	(١٤) الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .
٩٤/١١٧٢٨	(١٥) أعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .
٩٥/٢٦٢٥	(١٦) المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .
٢٥/٢٨٨٦	(١٧) إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .
٩٥/٩٦٦١	(١٨) إجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .
٩٥/١١٣٠٨	(١٩) أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .
٩٦/٣٠٤٦	(٢٠) المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين .
٩٦/٩٢٧٠	(٢١) معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .
٩٦/٩٨٠٠	(٢٢) الاتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات .
٩٦/٩٨٠١	(٢٣) أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القوتونية .
٩٦/١٠٥٧٥	(٢٤) تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .
٩٦/١١٩٢٢	(٢٥) معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .
٩٧/٩٨٦٥	(٢٦) تخطيط الأرباح والأداء للملى المستقبلى لمنشآت الأعمال .
٩٧/٩٨٦٤	(٢٧) التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية .
٩٧/٩١٧٤	(٢٨) الأصول المنهجية الحديثة لدراسة الجنوى المالية للإستثمار .

٩٨/١٧٥٢	(٢٩) المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار :
٩٨/١٧٥٣	(٣٠) المراجعة في ضوء المعايير الدولية .
٩٨/١٠٢٠٢	(٣١) الإفصاح في التقارير المالية لشركات المساهمة ودور وأجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .
٩٨/١٣٣٩٧	(٣٢) مشاكل التقييم والتقييم المحاسبي ودور وإجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية .
٩٨/١٤٧٦٣	(٣٣) المحاسبة الضريبية في شركات السياحة .
٩٩/٣٨١٠	(٣٤) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الأصول .
٢٠٠٠/٢١٨٥	(٣٥) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الضرائب .
٢٠٠٠/٢٧١٧	(٣٦) دراسات متقدمة في المراجعة .
٢٠٠٠/٢٧١٦	(٣٧) التحليل المالي الاساسي للاستثمار في الأوراق المالية .
٢٠٠٠/٤٩٦٦	(٣٨) المحاسبة عن الأسهم والسندات المتداولة في بورصة الأوراق المالية .
٢٠٠٠/١٥١٥٨	(٣٩) المسئولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع.
٢٠٠٠/١٥١٥٧	(٤٠) كيف تراجع حسابات منشأة
٢٠٠١/٥٢١٧	(٤١) معايير المراجعة المصرية - دراسة مقارنة لمعايير إيداع الرأى المصرية والدولية والأمريكية .
٢٠٠١/١٣٧٨٧	(٤٢) المراجعة في ظل عالم متغير .
٢٠٠١/١٥٤٩٤	(٤٣) الرأى المهني للمراجع لمشاكل قياس الإيرادات والنفقات والأرباح وتوزيعها في ضوء المعايير المحاسبية .
٢٠٠٢/٣١٨٧	(٤٤) مراجعة تكنولوجيا المعلومات .
٢٠٠٢/١٣١٥٤	(٤٥) مراجعة نظم الرقابة الداخلية .
٢٠٠٢/١٤٧٠٨	(٤٦) الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة
٢٠٠٢/١٨٧٥١	(٤٧) المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها (الجزء الأول)
٢٠٠٢/١٨٧٥١	(٤٨) المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها (الجزء الثاني)



مقدمه :-

يهدف هذا الكتاب بمراجعة القوائم المالية Financial Audits باستخدام الإجراءات التحليلية Analytical Procedures واختبارات تفاصيل الأرصدة Tests of Details ، حيث قام المؤلف سابقاً بدراسة مراجعة نظم الرقابة الداخلية Controls Audits عن طريق التركيز على استخدام اختبارات الرقابة Tests of Controls واختبارات الأساسية للعمليات Substantive Tests of Transactions . وتحقيقاً لهدف الكتاب فقد تم تقسيمه وتخطيطه الى عشرة فصول رئيسية ، تناول الفصل الأول دراسة القوائم المالية وأهداف المراجعة على أساس مدخل الدورات أو القطاعات Segmenting or Cycle Approach سواء المرتبطة بالعمليات أو أرصدة الحسابات Transactions or Balances - Related ، وقد ركز الفصل الثاني على دراسة مراحل جمع أدلة الإثبات Audit Evidence لأغراض تحقيق أهداف مراجعة القوائم المالية ، أما الفصول من الثالث حتى التاسع فقد اهتمت بدراسة استخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل في مراجعة كل من دورة الإيرادات والمتحصلات Revenues and Collections ودورة الأجور والموارد البشرية Cycle payroll and Human Resources ، ودورة المشتريات والمدفوعات Purchasing and Payments Cycle ودورة المخزون والتخزين Inventory and Warehousing Cycle ، بجانب مراجعة حسابات مختارة كالأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدماً والإلتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل ، بالإضافة الى مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة التدفق (دورة التمويل) The Capital Acquisition and Repayment Cycle ومراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات Auditing Cash Balances and Investments ، كما اهتم الفصل العاشر بدراسة إستكمال عملية للمراجعة Completing the Audit ، حيث تم التركيز على فحص الإلتزامات

المحتمة والإرتباطات **Contingent Liabilities and Commitments** ومراجعة التقديرات المحاسبية **Accounting Estimates** والإستفسار من محامين العميل، مراجعة الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها **Financial Instruments and its Risks** وفحص معاملات الأطراف ذوى العلاقة **Related Party's Transactions** ، ومراعاة تقييم إستمرارية العميل فى النشاط **Going- Concern Consideration** ، كما تم دراسة كيفية حصول المراجع على أدلة الإثبات النهائية وتقييم نتائج المراجعة وإتصاله بلجنة المراجعة والإدارة **Audit Committee and Management** ، كما تم أيضاً دراسة مسئوليات ما بعد عملية المراجعة أو ما يعرف بالإكتشاف اللاحق للحقائق **Subsequent Discovery of Facts** .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطريقة مستحثة يجد فيها القارئ سواء أكان دارساً أو مزاولاً إضافة حقيقية الى المكتبة العربية نظرياً أو تطبيقياً ، ويرجو المؤلف أن يكون قد وفق فى اخراج كتاب متكامل فى مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل ، ويكون بذلك قد أسهم فى خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم العربى .

والله الموفق ،،،

وعلى الله قصد السبيل ،،،

المؤلف

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

أستاذ المحاسبة-تخصص المراجعة

الفصل الأول

القوائم المالية وأهداف المراجعة

الفصل الأول**القوائم المالية وأهداف المراجعة****Financial Statement and Audit Objectives****الأهداف التعليمية Learning Objectives**

- ١/١ أهداف القوائم المالية ومستخدميها .
- ١/٢ إفتراضات إعداد القوائم المالية وخصائصها النوعية .
- ١/٣ عناصر القوائم المالية وطرق قياسها .
- ١/٤ عرض قائمة المركز المالى .
- ١/٥ عرض قائمة الدخل .
- ١/٦ عرض قائمة التدفقات النقدية .
- ١/٧ قائمة التغير فى حقوق الملكية .
- ١/٨ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .
- ١/٩ حتمية مراجعة القوائم المالية .
- ١/١٠ مسئولية الإدارة والمراجع للقوائم المالية .
- ١/١١ علاقة أهداف المراجعة بالقوائم المالية .
- ١/١٢ مراجعة القوائم المالية على أساس مدخل الدورات .
- ١/١٣ مزاعم وإقرارات الإدارة .
- ١/١٤ أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات .
- ١/١٥ أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحساب .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملأمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية القسم رقم (٢) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (١١٠) بعنوان مسئوليات ووظائف المراجع الحيادي .
- إيضاح معايير المراجعة المتعارف عليها القسم رقم (١٥٠) .
- إيضاح معايير إبداء الرأي القسم رقم (١٠٠) .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٠) بعنوان تكوين الفهم بأنشطة العمل .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١١) بعنوان التخطيط والإشراف .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش في مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٤١١) بعنوان معنى العرض العادل طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في تقرير المراجع الحيادي .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٣) بعنوان إقرارات الإدارة .

١/ أهداف القوائم المالية ومستخدميها

The Objectives and Users of Financial Statements

تعد القوائم المالية بغرض تقديم معلومات للعناصر الخارجية ، وتتمثل تلك العناصر في المستخدمين ، الدائنين ، البنوك والمنشآت المالية والجهات الحكومية وشبه الحكومية (مثل هيئات سوق المال والبورصات والضرائب) وكذلك لتقديمها الى المساهمين المختلفين . وتشكل القوائم المالية جزءاً أساسياً من التقارير المالية **Financial Reporting** ، حيث تتكون القوائم المالية من قائمة المركز المالي **Financial Position Statement** ، وقائمة الدخل **Income Statement** ، بالإضافة الى قائمة التدفقات النقدية **Cash Flows Statement** ، كما تشمل القوائم المالية أيضاً جميع المعلومات والإيضاحات والجدول الإيضاحية الهامة المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزء لا يتجزأ من تلك القوائم المالية ، وجدير بالذكر فان القوائم المالية في مفيوميا لا تشمل على تقارير مجلس الإدارة أو تقارير النشاط أو مناقشات الإدارة ، فلك القوائم المالية التي يتم عرضها للأغراض العامة يقصد بها تلك التي تلبى إحتياجات المستخدمين الذين لا يكونوا في وضع يمكنهم من طلب تقارير مصممة لتلبية إحتياجاتهم من معلومات معينة ، كما يدخل ضمن تلك القوائم المالية تلك التي تعرض منفصلة أو مرفقة بوثيقة عامة مثل التقرير السنوي أو نشرة الإكتتاب .

إن المعلومات الواردة بالقوائم المالية تساعد مستخدمى هذه القوائم على إتخاذ القرارات أو تحقيق بعض الأهداف أو الأغراض الأخرى ، وتشمل قائمة مستخدمي القوائم المالية ما يلي :-

١- المستثمرين والمساهمين :

وتمددهم القوائم المالية بدرجة المخاطرة المتعلقة برأس المال المستثمر بالإضافة الى معلومات أخرى مفيدة في إتخاذ قرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بحصصهم في رأس مال المنشأة .

٢- العاملون بالمنشأة :

وتمددهم القوائم المالية بمعلومات عن قدرات الربحية لدى المنشأة ومدى إستقرارها وقدرتها على منح المكافآت والمزايا الأخرى للعاملين .

٣- المقرضين :

وتمددهم القوائم المالية بمعلومات عن قدرة المنشأة على سداد أصل الديون والفوائد المستحقة عنها في مواعيد إستحقاقها .

٤- العملاء :

وتمددهم القوائم المالية بمعلومات عن مدى قدرة المنشأة على الإستمرار خاصة إذا كان هناك علاقات وتعاقبات طويلة الأجل ويعتمدون اعتمادا كبيرا عليها .

٥- الأجهزة الحكومية :

وتمددها القوائم المالية بمعلومات تمكنها من معرفة وتحديد طبيعة وحجم مصادر الأموال وإستخداماتها بالنشاط ومدى إتزام المنشأة باللوائح والقوانين . ورغم أن كافة المعلومات التي يحتاجها مستخدمى القوائم المالية لا يمكن توفيرها بالكامل من تلك القوائم ، إلا أن القوائم المالية عادة توفر المعلومات العامة والهامة التي يحتاجها المستخدمين .

إن الهدف الرئيسى من إصدار القوائم المالية للمنشأة يتركز في عرض المعلومات المتعلقة بالموقف المالى ، نتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، من أجل إستخدام هذه المعلومات في إتخاذ بعض القرارات الإقتصادية لمستخدمى

المصل الأول

هذه القوائم مع الأخذ في الاعتبار أن المعلومات المتوافرة بالقوائم المالية لا تعتبر كافية في حد ذاتها لمتخذي القرارات الاقتصادية ، حيث أنها تعكس آثار تصرفات إدارة المنشأة في عام أو أعوام سابقة (بيانات تاريخية) كما أنها لا تتضمن المعلومات غير المالية .

بالإضافة الى ذلك فإن القوائم المالية تعكس قدرة الإدارة في الحفاظ على وإدارة أصول المنشأة وأساليب توظيفها .

ومن هنا ظهرت أهمية القوائم المالية في دعم القرارات الاقتصادية وذلك بتوفير المعلومات والبيانات التالية :-

- قدرة المنشأة على توفير السيولة النقدية " التدفق النقدي " وتوقيت هذا التدفق ومدى التأكد من حدوثه .
- القدرة على توفير النقد في التوقيت المناسب بما يؤكد قدرة المنشأة على مجابهة المدفوعات النقدية المطلوبة مثل المرتبات وسداد الفواتير والفوائد على القروض في توقيتاتها ورد الديون في مواعيدها والوفاء بتوزيعات الأرباح للمساهمين .
- ربحية المنشأة بما يعكس قدرتها على إستخدام المصادر الاقتصادية المتوفرة لها .
- التغير في الموقف المالي للمنشأة بما يساعد في تقييم حجم أنشطة المنشأة المتعلقة بالإستثمار والتمويل وتوفير النقدية من نتائج العمليات الرئيسية .

١٠

١٧/٢ إفتراضات إعداد القوائم المالية وخصائصها النوعية

The Assumptions and Qualitative Characteristic of Financial Statements

إن القوائم المالية تعد على أساس إفتراضات أساسية لا يلزم الإفصاح عنها في حالة إتباعها . أما في حالة عدم إتباع أحد هذه الإفتراضات في كل أو في بعض أجزاء القوائم المالية فيتعين الإفصاح عن ذلك بالقوائم المالية مع ذكر الأسباب التي أدت الى عدم إتباع أى من تلك الإفتراضات وتمثل هذا الإفتراضات فيما يلي :-

أ - الإستحقاق Accruals Assumption

تعد القوائم المالية باستخدام أساس الإستحقاق ، وطبقاً لهذا فإن آثار المعاملات والأحداث المحاسبية يتم الإعتراف بها وتسجيلها في السجلات المحاسبية ، وبالتالي تظهر بالقوائم المالية عند حدوثها بغض النظر عن حركة النقدية المتعلقة بها سواء كانت التحصيل أو السداد .

ب- الثبات Consistency Assumption

تعد القوائم المالية طبقاً لأسس وسياسات وقواعد ثابتة من سنة لأخرى ، ويمكن أن تتغير تلك الأسس أو السياسات والقواعد في حالة وجود سياسات محاسبية تكون أكثر ملائمة لظروف المنشأة أو عند ظهور معايير محاسبية أو قوانين جديدة ، على أنه في جميع الأحوال يتعين الإفصاح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن إتباع السياسة الجديدة وأثر ذلك على القوائم المالية وأسباب ذلك التغير .

ج- الإستمرارية Going Concern Assumption

تعد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور . وحينئذ فمن المفترض أن المنشأة ليس لديها النية أو الحاجة الى أن تقوم بتصفية أعمالها أو تخفيض حجم أعمالها ونشاطها تخفيضاً ملموساً .

إن المعلومات الواردة بالقوائم المالية - سواء بالقوائم أو الإيضاحات المتممة لها - يتعين أن تتصف بمجموعة من الصفات الأساسية بما يكفل أن تكون تلك القوائم ذات فائدة لمستخدميها . وتتخلص هذه الصفات في أربع نقاط رئيسية هي:

أ - أن تكون المعلومات مفهومة لقارئ أو مستخدم لديه حجم معقول من المعلومات عن أنشطة الأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية (القابلية لفهم Understandability) ولديه الإستعداد لدراسة القوائم المالية بدرجة مناسبة من التعمق مع الأخذ في الإعتبار أنه لا يجوز حذف أى معلومة من القوائم المالية على أساس أنها معقدة ولن يفهمها القارئ .

ب- أن تكون المعلومات لها علاقة بإتخاذ القرار (الملائمة Relevancy) . ويتوفر هذا عندما تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية تفيد المستخدم وتؤثر على القرارات الإقتصادية المتخذة عند تقييم الأحداث المالية الماضية والحاضرة والمستقبلية أو لتصحيح التقديرات أو القرارات التي تم إتخاذها خلال الفترات السابقة .

وفي هذا الشأن يتعين أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية التي من شأنها التأثير على تقييم المركز المالي ونتيجة الأعمال وما يترتب على ذلك من إتخاذ قرارات .

القوائم المالية وأهداف المراجعة

ومن المعروف أن المعلومة تصحح ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو إدراجها على سبيل الخطأ يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية .

جـ- أن يكون من الممكن الإعتماد على المعلومة بما يجعلها مفيدة في إتخاذ القرارات الاقتصادية (المصدقية Reliability) . وفي هذا الشأن يمكن الإعتماد على المعلومات المالية إذا كانت لا تحتوى على أخطاء جوهرية مؤثرة وتعطى صورة عادلة وصادقة عن الأنشطة المالية للمنشأة فى خلال فترة زمنية معينة . ولكى يتحقق الإعتماد على المعلومات الواردة بالقوائم المالية يتعين أن تتصف بما يلى :-

- صدق التعبير عن الحدث المالى **Representational Faithfulness** : يجب أن تعكس البيانات المالية صورة صادقة وعادلة للأنشطة المالية خلال الفترة التى يتم تقديم أو إعداد التقارير المالية بشأنها وذلك طبقاً لقواعد وأصول ومعايير الإعراف بالمعاملات المالية .
- الجوهر قبل الشكل **Substance over form** : إن الأساس فى المحاسبة عن المعاملات والأحداث هو تصوير نتائجها ومراعاة جوهر كل منها وما يترتب عليه من آثار مالية وليس مجرد الشكل القانونى لها .
- حياد المعلومات **Neutrality (Free From Bias)** : يجب ألا تعكس المعلومات المدرجة بالقوائم المالية أى نوع من التحيز . والمقصود هنا هو عدم إعداد البيانات المالية بطريقة تؤيد آثار قرارات متخذة مسبقاً .

• الحيطة والحذر Conservation :

فى كثير من الأحوال قد يلزم الشك أو عدم اليقين الآثار التى قد تترتب على العديد من المعاملات أو الأحداث مما يستلزم معه مراعاة سياسة الحيطه والحذر عند إعداد القوائم المالية ، كما أنه لا يجب أيضاً أن يكون الإلتزام بمبدأ الحيطه والحذر مبرراً لعمل أو تكوين إحتياطات سرية بالقوائم المالية .

• إكتمال المعلومات Completeness :

لكى يمكن الإعتماد على المعلومات المالية ، يجب أن تكون كاملة مع الأخذ فى الإعتبار الأهمية النسبية materiality وتكلفة الحصول على تلك المعلومات. لأن أى حذف أو إسقاط لأى معلومة جوهرية ومؤثرة قد يؤدي الى عدم دقة أو عدم صدق تعبير المعلومة عن الحدث مما سيؤثر على صحة إتخاذ القرارات .

• إمكانية إجراء المقارنة Comparability :

يجب أن تسمح المعلومات المتوفرة بالقوائم المالية لمستخدميها بعقد مقارنة للبيانات المالية للمنشأة مع الأعوام السابقة حتى يمكن التعرف على إتجاهات الأداء مع مرور الزمن . كما يجب أن تسمح تلك المعلومات بعقد المقارنات مع المنشآت المثيلة . وتجدر الإشارة هنا الى أنه يجب الأخذ فى الإعتبار توقيت صدور المعلومات المالية حيث أن تأخر صدورها قد يؤثر على درجة الإعتماد عليها ويجب دائماً المقارنة بين المنفعة والتكلفة حيث أن المنفعة المستمدة من المعلومة يجب دائماً أن تتجاوز تكلفة الحصول عليها .

١/٣ عناصر القوائم المالية وطرق قياسها

The Elements of Financial Statements and its Measurement Methods

مجلس الإدارة أو الجهة صاحبة السيطرة بالمنشأة هما المسئولان عن اعداد وتقديم القوائم المالية ، وتشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية المكونات التالية : قائمة المركز المالي (الميزانية) ، وقائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية ، بالإضافة الى السياسات المحاسبية التي تم اتباعها وقائمة الإيضاحات المتممة لها .

تتكون كل قائمة من القوائم المالية من مجموعة بنود رئيسية أو بعض العناصر التي تشكل هذه القائمة ، حيث أن قائمة المركز المالي تعتمد على ثلاث مكونات رئيسية هي الأصول ، الإلتزامات ، حقوق الملكية . كما أن المكونات الرئيسية لقائمة حسابات الدخل هي الدخل والمصروفات .

وفيما يلي تعريف مختصر لكل من تلك العناصر :-

- الأصول Assets :

تعرف الأصول على أنها أحد الموارد الإقتصادية الذي تسيطر عليها أحد منشآت الأعمال نتيجة لحدث في الماضي ، ومن خلال هذا المورد تحقق المنشأة منفعة إقتصادية مستقبلية .

- الإلتزامات Liabilities :

تعرف الإلتزامات على أنها قيود حالية على المنشأة نشأت نتيجة لحدث في الماضي وتسوية هذه القيود تحتاج الى التنازل عن أو التضحية بمورد من الموارد الإقتصادية الحالية المستخدمة في المنشأة .

- حقوق الملكية Equities :

هي صافي الأصول المتبقية في المنشأة بعد سداد وتسوية جميعه إلتزاماتها .

- الدخل Income :

يشتمل الدخل على كل من الإيرادات والأرباح والمكاسب، وتتأثر الإيرادات من خلال الأنشطة الرئيسية التي تمثل جميع أنواع الدخول الأخرى التي قد تنشأ من الأنشطة الرئيسية للمنشأة أو من أي أنشطة أخرى .

- المصروفات Expenses :

وتشمل المصروفات والخسائر ، وتتأثر المصروفات من خلال الأنشطة الرئيسية التي تمثل جوهر نشاط المنشأة ، في حين تمثل الخسائر جميع أنواع المصروفات الأخرى التي قد تنشأ من الأنشطة الرئيسية للمنشأة أو من أي من الأنشطة الأخرى .

إن المقصود بقياس العناصر المكونة للقوائم المالية هي تلك الإجراءات التي تتخذ لتحديد القيمة المالية التي تستخدم في تسجيل البنود بالسجلات المحاسبية ومن ثم ظهورها بالقوائم المالية . وهناك عدة طرق وأساليب تستخدم في هذا القياس وبدرجات مختلفة هي :

• التكلفة التاريخية Historical Cost

وفيها تسجل الأصول بقيمة النقدية وما في حكمها والتي تم سدادها أو بالقيمة العادلة للمقابل التي تم منحها لإقتناء تلك الأصول وذلك في تاريخ الإقتناء ، في حين تسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات أو المنافع المستلمة مقابل الإلتزامات وتعمدات من المنشأة .

• التكلفة الحالية Current Cost

وفيها تسجل الأصول بقيمة النقدية وما في حكمها والتي يمكن أن تسدد حالياً للحصول على نفس تلك الأصول ، في حين تسجل الإلتزامات بقيمة النقدية وما في حكمها المطلوبة حالياً لسداد أو تسوية الإلتزامات .

القوائم المالية وأهداف المراجعة

• القيمة الإستردادية Net Realizable Value

وفيها تسجل الأصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتي يمكن الحصول عليها حالياً من بيع الأصول ، فى حين تسجل الإلتزامات بقيمة النقدية وما فى حكمها المتوقع سدادها لتسوية تلك الإلتزامات فى إطار النشاط الرئيسى للمنشأة .

• القيمة الحالية Present Value

وفيها تسجل الأصول بالقيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة وذلك فى إطار النشاط الرئيسى للمنشأة ، فى حين تسجل الإلتزامات بالقيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة والمتوقعة لسداد الإلتزامات فى إطار النشاط الرئيسى للمنشأة .

١/٤ عرض قائمة المركز المالى

The Presentation of Financial Position Statement

تطلبت معايير المحاسبة عرض عناصر محددة كحد أدنى بقائمة المركز المالى ، لذلك فإن التحليلات الإضافية اللازمة لعناصر الميزانية تدرج ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والجداول الإيضاحية الأخرى أكثر منها ضمن قائمة المركز المالى . وفيما يلى نموذج لقائمة المركز المالى كما يوضحه الشكل رقم (١/١) :-

الفصل الأول

نموذج رقم (٧/١)
قائمة المركز المالي في / /

اسم الشركة :		نوع العملة :		
سنة الممارسة		التكلفة	مجمع الإهلاك	الصافي
	الأصول طويلة الأجل :			
	الأصول الثابتة :			
	أراضي	xx		xx
	مباني وإشاعات ومرافق	xx	xx	xx
	آلات ومعدات وأجهزة	xx	xx	xx
	وسائل نقل وانتقال	xx	xx	xx
	عدد وأدوات	xx	xx	xx
	أثاث وتجهيزات	xx	xx	xx
	xx	xx	xx
	مشروعات تحت التنفيذ	xx	xx	xx
	تكوين سلعى		xx	
	إتفاق إستثمارى		xx	xx
	الأصول طويلة الأجل الأخرى :			
	الإستثمارات طويلة الأجل (القيمة السوقية ...)		xx	
	فى شركات تابعة وشقيقة (بين كل نوع على حدة)			
	شهرة المحل		xx	
	براءات الإختراع والعلامات التجارية وما فى حكمها		xx	xx
	مجموع الأصول طويلة الأجل			xxx
	الأصول المتداولة :			
	المخزون :			
	خامات	xx		
	وقود وقطع غيار	xx		
	إنتاج غير تام	xx		
	بضاعة مشتراة بفرض البيع	xx		
	إنتاج تام	xx	xx	

القوائم المالية وأهداف المراجعة

تفصيل (قائمة المركز المالي في //)			
سنة المقارنة	التكلفة	مجموع الإهلاك	الصافي
	الدينون وأوراق القبض:		
	عملاء (بعد خصم المخصص البالغ قيمته	xx	
	أ. قبض (بعد خصم المخصص البالغ قيمته)	xx	
	حسابات مطبوعة لدى الشركات للقبضة والتبعية والشقيقة	xx	
	حسابات مدينة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	xx	
	حسابات مدينة أخرى	xx	xx
	استثمارات متداولة في أوراق مالية:		
	(بعد خصم المخصص البالغ قيمته		
	(القيمة السوقية تبلغ		
	التقديرات:		
	ودائع لأجل بالبنوك	xx	
	حسابات جارية بالبنوك	xx	
	تقديرات بالخبزينة	xx	xx
	مجموع الأصول المتداولة		
	الالتزامات المتداولة:		
	المخصصات:		
	مخصص ضرائب متنازع عليها	xx	
	مخصص مطالبات ومنازعات	xx	
	مخصصات أخرى (تذكر تفصيلاً)	xx	xx
	البنوك المائنة:		
	المائنون وأوراق الدفع:		
	موردون وأوراق دفع	xx	
	حسابات دفنة مستحقة للشركة للقبضة والتبعية والشقيقة	xx	
	دائنو توزيعات	xx	
	حسابات دائنة أخرى	xx	
	حسابات دائنة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	xx	xx
	مجموع الالتزامات المتداولة (الخصوم)		
			xxx

١/٥ عرض قائمة الدخل The Presentation of Income Statement

- تتطلب المعايير المحاسبية عند عرض بنود قائمة الدخل أن يتضمن صافي أرباح أو خسائر الفترة المفردات التالية التي يجب الإفصاح عن كل منها :-
- الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الأنشطة العادية .
 - البنود غير العادية .
 - نصيب المنشأة في الأرباح أو الخسائر التي تحققها شركاتها التابعة أو الشقيقة عند إستخدامهم طريقة حقوق الملكية في إثبات الإستثمارات .
- يجب أن تظهر في قائمة الدخل البنود التالية كحد أدنى :-
- أ - الإيرادات .
 - ب- نتيجة نشاط التشغيل .
 - ج- حصة المنشأة في أرباح وخسائر الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة في الأرباح والخسائر التي يتم المحاسبة عنها .
 - ء - الضرائب .
 - هـ- أرباح أو خسائر النشاط العادي .
 - و - البنود غير العادية .
 - ز - حصة الأقلية .
 - ح - صافي أرباح أو خسائر الفترة .
- ويجب عرض البنود الإضافية وعنوان المجاميع الفرعية في قائمة الدخل ، ويجب أن تعرض المنشأة المصروفات حسب مجموعات فرعية بهدف بيان وازهار سلسلة من مراحل الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية تحقيق الأرباح أو الخسائر وإمكانية التنبؤ بها ، ويتم تجميع تلك

المصل الأول

المعلومات في قائمة الدخل حسب طبيعتها مثال المشتريات ، الأجر ، الإهلاك .. وهكذا ، وقد يتم تحليل المصروفات وفقاً لوظائفها أو ما يطلق عليه أسلوب تكلفة المبيعات ، حيث تبويب المصروفات حسب وظيفتها كجزء من تكاليف الأرباح (تكلفة المبيعات) أو التكاليف البيعية أو التكاليف الإدارية ، ويتميز ذلك الأسلوب في أنه يوفر عرض معلومات أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية إذا ما تدون بأسلوب تبويب المصروفات وفقاً لطبيعتها وفيما يلي يوضح الشكل رقم (١/٢) نموذج لقائمة الدخل .

القوائم المالية وأهداف المراجعة

نموذج رقم (١/٢)
قائمة الدخل عن الفترة المالية

من / / الى / /

اسم الشركة :		كلي	جزئي	كلي
سنة المقارنة				
xx	صافي المبيعات (ايرادات النشاط)		xxx	
xx	<u>يخصم</u> : تكلفة المبيعات		xxx	
xxx	مجموع الربح أو (الخسارة)			xxx
	<u>يخصم</u> :			
xx	مصروفات عمومية وإدارية		xx	
xx	مصروفات تمويلية		xx	
xx	مخصصات بخلاف الإهلاك		xx	
xx	رواتب مقطوعة وبدلات حضور وانتقال أعضاء مجلس الإدارة		xx	
xxx	اجمالي المصروفات			xxx
	<u>يضاف</u> :			
xx	ايرادات استثمارات وأوراق مالية من :	xx		
xx	شركات قابضة وشقيقة	xx		
xx	قروض لوحدات مرتبطة	xx		
xx	أوراق مالية أخرى	xx		
xx	فوائد محصلة	xx		
xx	ايرادات أخرى عادية	xx	xx	
xxx	صافي أرباح أو (خسائر) النشاط			xxx
xx	ايرادات غير عادية	xx		
xx	أرباح أو (خسائر) رأسمية	xx		
xx	أرباح أو (خسائر) فروق العملة	xx	xx	
	<u>يخصم منه</u> :			
xx	مصروفات غير عادية		xx	
xxx	صافي الربح أو (الخسارة) قبل ضرائب الدخل			xxx
xxx	ضريبة الدخل			xxx
xx	صافي الربح أو (الخسارة) بعد ضرائب الدخل			xx
xxx	نصيب السهم في الأرباح			xxx
x				x

انفصل الأول

١/٦ عرض قائمة التدفقات النقدية Presentation of Cash Flow Statement

يهتم مستخدموا القوائم المالية بالتعرف على الكيفية والأساليب التي تعتمد عليها المنشأة في توليد واستخدام النقدية وما في حكمها ، بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة - وبصرف النظر عما إذا كانت النقدية يمكن أن ينظر إليها كمنتج للمنشأة أم لا كما هو الحال في البنوك ، ومن ثم وجب على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية وعرضها كجزء متمم لقوائمها المالية .

توفر قائمة التدفقات النقدية عند استخدامها مع باقى القوائم المالية المعلومات التي تمكن المستخدمين عند تقييم التغيرات التي تحدث في صافي أصول المنشأة وفي هيكلها المالى بما في ذلك درجة توافر السيولة والقدرة على سداد الديون والقدرة على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية ، كما تعتبر معلومات التدفق النقدى مفيدة في تحديد مقدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها لإختبار العلاقة بين الربحية وصافى التدفق النقدى وأثر تغير الأسعار .

ويجب على المنشأة عرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة على كل من أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل ، وبالتالي يوفر ذلك التبريد حسب الأنشطة المعلومات التي تسمح لمستخدمى القوائم المالى بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالى للمنشأة وأرصدة النقدية وما في حكمها .

ويتم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل طبقاً للنموذج التالى الذى يوضحه الشكل رقم (١/٣) :-

شكل رقم (١/٣)
قائمة التدفق النقدي
عن الفترة المنتهية في / /

أرقام المقارنة		البيان
العملة	العملة	
xx	xx	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
x	x	تعديلات لتسوية صافي الأرباح (الخسائر) مع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
x	x	- إهلاك وإستهلاك .
x	x	- مخصصات .
x	x	- خسائر (أرباح) تقييم العملات الأجنبية .
x	x	- خسائر (أرباح) بيع أصول ثابتة .
x	x	- خسائر (أرباح) بيع الإستثمارات المالية .
x	x	- ضرائب الدخل المسددة .
x	x	- الفوائد المدينة .
xx	xx	أرباح (خسائر) التشغيل قبل التغيرات في رأس المال العامل
x	x	(الزيادة) النقص في أرصدة العملاء والأرصدة المدينة .
x	x	(الزيادة) النقص في المخزون .
x	x	(الزيادة) النقص في أرصدة الدائنين والأرصدة الدائنة .
xx	xx	تدفقات نقدية قبل البنود غير العادية .
x	x	مقبوضات (مدفوعات) البنود غير العادية .
xx	xx	صافي النقدية الناتجة من (المستخدمة في) أنشطة التشغيل
		التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار
xx	xx	مدفوعات لشراء إستثمارات مالية .
x	x	متحصلات من بيع إستثمارات مالية .
x	x	مدفوعات لشراء أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى .
x	x	متحصلات من بيع أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى .
x	x	فوائد محصلة .
x	x	توزيعات محصلة .
xx	xx	صافي النقدية الناتجة من (المستخدمة في) أنشطة الإستثمار
		التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
x	x	مقبوضات من إصدار أسهم رأس المال .
x	x	مقبوضات من إقتراض طويل الأجل .
(x)	(x)	مدفوعات عن إقتراض طويل الأجل .
(x)	(x)	مدفوعات عن إلتزامات التأجير التمويلي .
(x)	(x)	توزيعات الأرباح المدفوعة .
xx	xx	صافي النقدية الناتجة من (المستخدمة في) أنشطة التمويل
xx	xx	صافي الزيادة (النقص) في النقدية وما في حكمها خلال الفترة .
xx	xx	النقدية وما في حكمها في بداية الفترة (إيضاح رقم) .
xx	xx	النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة (إيضاح رقم) .

١/٧ قائمة التغير في حقوق الملكية

- يجب على المنشأة أن تعرض في قائمة مستقلة ضمن القوائم المالية قائمة التغير في حقوق الملكية بحيث توضح ما يلي :-
- أ - صافي الربح أو الخسارة عن الفترة .
- ب- كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والمكاسب أو الخسائر وفقاً لما تتطلبه معايير والتي تم أخذها مباشرة إلى حقوق الملكية ومجموع تلك البنود .
- ج- التأثير المجمع للتغير في السياسات المحاسبية المتبعة وتصحيح الأخطاء الجوهرية .
- د - المعاملات على رأس المال مع أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لهم .
- هـ- رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة .
- و - تسوية ما بين رصيد رأس المال وكل بند من بنود الإحتياطيات في أول وأخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها .
- إن التغير في حقوق الملكية في المنشأة فيما بين تاريخين لميزانيتين متتاليتين يعطى مؤشر عن الإرتفاع أو الإنخفاض في صافي أصولها أو قيمتها خلال الفترة طبقاً لأساس التقييم المتبع والمفصّل عنه في القوائم المالية ، وبإستثناء التغير الناتج عن التعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال أو التوزيعات ، فإن التغير في حقوق الملكية يتمثل في الأرباح غير الموزعة والخسائر الناتجة من أنشطة المنشأة خلال الفترة .

القوائم المالية وأهداف المراجعة

وفيما يلي يوضح الشكل رقم (١/٤) نموذج قائمة التغير في حقوق الملكية.

شكل رقم (١/٤)
قائمة التغير في حقوق الملكية
شركة أ ب ج

عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

الإجمالي	الأرباح المرحلة	إحتياطي إعادة التقييم	الإحتياطيات (تفكر تفصيلاً)	الإحتياطي القانوني	رأس المال	
x	x	(x)	x		x	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠
(x)	(x)					التغيرات في السياسات المحاسبية
x	x	(x)	x	x	x	الرصيد المعدل
x		x				الفائض من إعادة تقييم الأصول
x		(x)				العجز من إعادة تقييم الإستثمارات
x	(x)	x				صافي الأرباح والخسائر التي لم تتأثر
x	x					بها قائمة الدخل
x	(x)			x		صافي ربح العام
(x)	(x)					المحول للإحتياطي لاقانوني
x					x	توزيعات الأرباح
						إصدار أسهم نقدية
x	x	(x)	x	x	x	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
(x)		(x)				العجز من إعادة تقييم الأصول
x		x				الفائض من إعادة تقييم الإستثمارات
(x)	(x)	(x)				صافي الأرباح والخسائر التي لم تتأثر
x	x					بها قائمة الدخل
x	(x)			x		صافي ربح العام
(x)	(x)					المحول للإحتياطي لاقانوني
	(x)		(x)		x	توزيعات الأرباح
						إصدار أسهم من الإحتياطيات
x	x	(x)	x	x	x	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

١/٨ الإفصاحات المتممة للقوائم المالية

تتطلب المعايير المحاسبية أن تشمل القوائم المالية مجموعة من الإفصاحات ، وبصفة عامة يجب أن يكون لدى المنشأة المرونة الكافية في تحديد الطريقة المناسبة للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية ، فليس هناك تحديد لأي من المعلومات يجب الإفصاح عنها بالإفصاحات المتممة للقوائم المالية أو الجداول الإضافية وأياً منها يتعين الإفصاح عنه في صلب قائمة المركز المالي أو في قائمة الدخل أو قائمة التدفقات النقدية .

ومن السناحية العملية فإن معظم الإفصاحات تدرج بالإفصاحات المتممة للقوائم المالية وعادة ما تشمل تلك الإفصاحات الأمور التالية :-

- معلومات إضافية لجعل المبالغ والقيم والتبويات بالقوائم المالية واضحة ومفهومة .
- حركة كل عنصر من عناصر حقوق الملكية خلال الفترة المالية .
- طبيعة أية خسائر محتملة لم يتم تسجيلها بالقوائم المالية كمصروف والتزام .
- طبيعة الأحداث التي تمت بعد تاريخ الميزانية والأثر المالي المتعلق بكل حدث منها .
- إيضاح للعلاقة ما بين صافي الربح المحاسبي ومصروف الضريبة عن الفترة المالية .
- المعلومات المتعلقة بقطاعات النشاط المختلفة للمنشأة وأسلوب عرضها بالقوائم المالية .

القوائم المالية وأهداف المراجعة

- حركة تكلفة الأصول الثابتة ومجمع الإهلاك المتعلق بها خلال الفترة المالية .
 - حركة ورصيد إستهلاك الشهرة خلال الفترة المالية .
 - الإلتزامات المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي .
 - وصف خطط المنشأة بشأن منح مزايا التقاعد مع تفاصيل التقييمات الإكتوارية المعدة بشأنها .
 - الشروط أو التعهدات التي لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها بخصوص المساعدات الحكومية .
 - التفاصيل المتعلقة بعمليات تجميع الأعمال مع المنشآت الأخرى .
 - قيمة تكاليف الإقتراض المرسلة خلال الفترة المالية .
 - تفاصيل المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة وأنواع تلك المعاملات وطبيعة وعلاقة تلك الأطراف بالمنشأة .
 - بيان بأهم الشركات التابعة والشقيقة وذات المصلحة المشتركة .
 - الشروط والإستراكات المتعلقة بالأدوات المالية المستخدمة وتفاصيل المخاطر المتعلقة بها .
- وعادة ما تدرج الإفصاحات التالية في صلب كل من الميزانية أو قائمة الدخل أو قائمة التدفقات النقدية :-
- تكلفة البضاعة المباعة أو تكاليف التشغيل .
 - مصروف الإهلاك .
 - العناصر المكونة للنقدية وما في حكمها .

 الفصل الأول

- تكاليف الأبحاث والتطوير ومصروف الضريبة وتكاليف منح مزايا التقاعد المعترف بها كمصروفات خلال الفترة المالية .
 - قيمة إيرادات العقود أو أى عناصر للإيرادات الهامة الأخرى المعترف بها كإيرادات خلال الفترة المالية .
 - قيمة الأصول المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي .
 - قيمة فروق تقييم العملات الأجنبية المدرجة فى صافى أرباح أو خسائر الفترة المالية .
- والجدير بالذكر أنه نظراً لأن القوائم المالية تعتمد فى إعدادها على سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى لذا فإن الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة المتبعة بواسطة المنشأة يعتبر أمراً هاماً وضرورياً لمستخدمى القوائم المالية حتى يمكنهم فهم القوائم المالية بصورة صحيحة . ويجب أن يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية جزءاً متماً للقوائم المالية ومن الناحية العملية فإن الإفصاح عن السياسات المحاسبية غالباً ما يكون بعد الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .
- وفيما يلى السياسات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية والمصرية :
- الشركات التابعة :
 - الطريقة أو الطرق المستخدمة فى إثبات الإستثمارات فى الشركات التابعة.
 - الشهرة :
 - المعالجة المحاسبية للشهرة بالدفاتر المالية .

القوائم المالية وأهداف المراجعة

- الطريقة المستخدمة في استهلاك الشهرة وفي حالة عدم استخدام "القسط الثابت" يذكر أسباب استخدام أى طرق أخرى ومدى ملائمتها .
- الطريقة المختارة لترجمة الشهرة الناتجة عن إقتناء منشآت أجنبية.
- الشركات الشقيقة :
- الطريقة المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية المجمعة .
- الطريقة المحاسبية المستخدمة في إثبات تلك الإستثمارات بالقوائم المالية للشركة القابضة .
- المشروعات المشتركة :
- الإفصاح عن ما إذا تم استخدام طريقة التجميع النسبى أو حقوق الملكية لإثبات الحصص فى المشروعات المشتركة .
- قائمة التدفق النقدى :
- السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى تحديد مفهوم النقدية وما فى حكمها .
- الأصول الثابتة وإهلاكاتها :
- أسس القياس المستخدمة فى تحديد القيمة الدفترية لكل بند من بنود الأصول الثابتة .
- ما إذا كانت القيمة التى يمكن الإستفادة منها من الأصول الثابتة تغطى القيمة الدفترية .
- المعالجة المحاسبية لتكاليف إعادة الأصل الى حالته والتى تتفق فى نهاية عمره الإنتاجى .

الفصل الأول

- معدلات وطرق إهلاك الأصول الثابتة والأعمار الافتراضية لها.
- الأصول غير الملموسة :
- أسس التقييم المستخدمة .
- تكاليف الأبحاث والتطوير :
- السياسة المحاسبية المستخدمة بشأن تكاليف الأبحاث والتطوير .
- الإستثمارات :
- طرق تحديد القيمة الدفترية للإستثمارات وطرق معالجة التغير في القيمة السوقية للإستثمارات التي تثبت بالدفاتر بالقيمة السوقية .
- المعالجة المحاسبية للإستثمارات التي تثبت بطريقة إعادة التقييم والمعالجة المحاسبية لفائض إعادة التقييم عند بيع هذه الإستثمارات.
- أسس إعادة تقييم الإستثمارات طويلة الأجل .
- المخزون :
- الطرق المستخدمة في تقييم وقياس المخزون وكيفية تحديد التكلفة.
- الإيرادات :
- السياسات المحاسبية المتبعة بشأن إثبات الإيراد شاملة الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإتمام عند المحاسبة عن المعاملات المتعلقة بالإنشاءات وتقديم الخدمات .
- عقود الإنشاءات :
- الطريقة المستخدمة في تحديد إيرادات العقود خلال الفترة .
- الضرائب على الدخل :

القوائم المالية وأهداف المراجعة

- الطريقة المستخدمة في تحديد مصروف الضريبة عن العام .
- إيرادات عقود التأجير التمويلي :
- الأسس المستخدمة لمعرفة المؤجر لإثبات إيرادات التأجير التمويلي.
- تكاليف منح مزايا التقاعد .
- السياسات المحاسبية المتبعة متضمنة وصف عام لطريقة التقييم الإكتوارية أو الطرق المستخدمة الأخرى .
- المنح الحكومية :
- السياسة المحاسبية المتبعة بشأن المنح الحكومية شاملة طريقة عرض تلك المنح .
- تكاليف الإقتراض :
- السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الإقتراض .
- الإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة .
- حيث يتم الإفصاح عن عمليات شراء أو بيع البضائع أو العقارات ، أو تقديم وتلقى الخدمات وأعمال الوكالات ، وأعمال وترتيبات التأجير طويلة الأجل ، ونقل البحوث والتطوير وإنفاقيات التراخيص ، والتمويل بما في ذلك القروض والمساهمات النقدية والفنية ، والضمانات وعقود الإدارة .
- العرض والإفصاح عن الأدوات المالية والمخاطر المتعلقة بها .
- وتتضمن الأدوات المالية التقليدية مثل الأصول والإلتزامات كالمدينين والدائنين بالإضافة الى أدوات حق الملكية ، كما تشمل أيضاً على الأدوات المشتقة عنها مثل حقوق الإختبار والعقود الأجلة وعقود مبادلة أسعار الفائدة والعملات .

كذلك يتم الإفصاح عن المخاطر المرتبطة بتلك الأدوات لعل أبرزها مخاطر الأسعار ، مخاطر أسعار الفائدة ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان والسيولة .

١/٩ حتمية مراجعة القوائم المالية ودورها في تخفيض مخاطر المعلومات

The Need for Auditing

يوجد خلط بين كل من المراجعة Auditing والمحاسبة Accounting ، ويحدث ذلك لأن العديد من عمليات المراجعة تتعلق عادة بالمعلومات المحاسبية ، كما أن كافة المراجعين يمتلكون خبرة كبيرة في المحاسبة ، ويزيد من درجة ذلك الخلط أن لقب المحاسب العام المعتمد Certified Public Accountant (CPA) قد تم التعارف عليه ليعبر عن الأفراد الذين يقومون بالمراجعة .

فالمحاسبة هي تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الإقتصادية بشكل منطقي بهدف إعداد متخذى القرار بالمعلومات المالية ، وتتمثل وظيفة المحاسبة في توفير أنواع معينة من المعلومات الكمية التي يمكن إستخدامها فى إتخاذ القرارات بواسطة أفراد الإدارة والآخرين ، ولتوصيل المعلومات الملائمة يجب أن يتوافر لدى المحاسب فهماً عميقاً عن المبادئ والقواعد التي تمثل أساس إعداد المعلومات المحاسبية ، وبالإضافة الى ذلك يجب أن يتمكن المحاسب من تصميم النظم التي يمكن من خلالها ضمان تسجيل الأحداث المالية بالوحدة على نحو ملائم وفى الوقت المناسب وبتكلفة معقولة ، أما المراجعة فيتمثل محور إهتمامها فى تحديد ما إذا كانت المعلومات المحاسبية المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الإقتصادية التي تمت خلال الفترة محل المحاسبة ، ونظراً لأن قواعد المحاسبة تعكس المعايير التي يتم خلالها تقييم ما

القوائم المالية وأهداف المراجعة

إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها على الوجه الصحيح ، فيجب أن يتوافر للمراجع فهما عميقاً لتلك القواعد ، وبالنسبة لمراجعة القوائم المالية تتمثل المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ويجب على المراجع Auditor بالإضافة الى فهمه بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يكون خبيراً في جمع وتفسير أدلة المراجعة ، وتلك الخبرة هي التي تميز المراجع عن المحاسب ، حيث أن تحديد إجراءات المراجعة المناسبة وتحديد نوع وحجم العناصر التي يتم إختبارها وتقييم النتائج تعد مشكلات تخص المراجع وحده .

تتضمن عملية المراجعة بصفة عامة ثلاثة أنواع هي مراجعة القوائم المالية **Financial Statement Audits** ، المراجعة التشغيلية **Operational Audits** ومراجعة الإلتزام **Compliance Audits** ، وتتلق مراجعة القوائم المالية بجمع وتقييم الأدلة عما إذا كانت القوائم المالية الشاملة (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة التغير في حقوق الملكية بالإضافة الى الإيضاحات المتممة) تتفق مع معايير المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها والتقارير عن ذلك ، وتتم تلك العملية عن طريق مكاتب المحاسبة العامة المصرح لها **Certified Public Accounting (CPAs)** وعادة ما تقوم تلك المكاتب بأداء أربع أنواع رئيسية من الخدمات هي :-

١- خدمات التصديق أو إبداء الرأي **Attestation Services**

وتتعلق بإصدار تقرير مكتوب عن كل خدمة يتم أدائها يتم خلالها التعبير عن النتائج الخاصة بمدى الإعتقاد على وقائع أو مزاعم **Assertions** تدخل في نطاق مسؤولية طرف آخر ، ويوجد ثلاثة أنواع من خدمات التصديق هي :-

أ - المراجعة Auditing

وتشكل المراجع ما يزيد عن ٥٠% من الخدمات الإجمالية التي تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية ، ويتمثل الطرف الآخر المسئول في إطار مراجعة القوائم المالية في العميل الذي يقوم مزاعم متنوعة في صورة قوائم مالية منشورة ، ويعبر المراجع عن رأيه في مدى إتفاق تلك القوائم مع معايير المحاسبة المالية .

ب - الفحص Review

بينما يقوم المراجع عند المراجعة بإجراء إختبارات مكثفة لجمع الأدلة ليتوصل الى قدرأ كبيراً من التأكيد عن القوائم المالية ، فإن الأدلة التي يمكن أن يجمعها عند الفحص توفر قدرأ متوسطاً من التأكيد ويتوافر تلك مع إحتياجات المستخدمين من خلال دفع أتعاب أقل مقارنة بالمراجعة الكاملة .

ج- خدمات تصديقية أخرى

تم توسيع نطاق ممارسة مكاتب المحاسبة القانونية لتشمل أداء أنواع جديدة من الخدمات مثل إختبار القوائم المالية المتوقعة (التنبؤات والتقديرات) ، إحصائيات الأداء الإستثماري للمنظمات العاملة في مجال التمويل ، وبرامج تشغيل الحاسب الإلكتروني .

٢- خدمات المحاسبة وإمسك الدفاتر**Accounting & Book Keeping Services**

تعتمد الكثير من الشركات الصغيرة التي يتواجد بها إدارات محاسبية محدودة على مكاتب المحاسبة القانونية لإعداد القوائم المالية الخاصة بها ، وفي العديد من الحالات حيث تعطى تلك القوائم لطرف ثالث فإنه يتم القيام بالفحص أو المراجعة أيضا ، وعندما لا يتم القيام بالفحص أو المراجعة

القوائم المالية وأهداف المراجعة

سيرفق بالقوائم المالية تقرير سنوى من مكتب المحاسبة القانونى يطلق عليه تقرير الإعداد **Compilation** وهو لا يقدم أى تأكيد **Assurance** للطرف الثالث .

٣- الخدمات الضريبية **Tax Services**

تقوم مكاتب المحاسبة القانونية بإعداد الإقرارات الضريبية للأفراد والشركات الذين يمتلكون عملاء للمراجعة أو لعملاء لا يتم إجراء المراجعة لهم . وتقوم أيضاً تلك المكاتب بتقديم خدمات ضريبية أخرى مثل التخطيط الضريبى .

٤- خدمات الاستشارات الإدارية **Management Advisory Services**

وتستراوح تلك الخدمات ما بين تقديم مقترحات بسيطة لتحسين النظم المحاسبية للعملاء وتقديم النصائح عن إستراتيجيات التسويق وتجهيزات الحاسب الإلكترونى والاستشارات عن المنافع الإكتوارية . ولاشك أن مراجعة القوائم المالية أصبحت ضرورة حتمية ، وذلك لتأثيرها الجوهري على مخاطر المعلومات **Information Risk** (والذى يعكس إمكانية عدم دقة المعلومات الخاصة بمخاطر العمل الخاص بالمنشأة) ، والسبب المحتمل لمخاطر المعلومات يتمثل فى إمكانية عدم دقة القوائم المالية . وتوجد عديد من الأسباب وراء تلك المخاطر هى :-

أ - صعوبة توصل متخذ القرار للمعلومات المحاسبية مباشرة ، وبالتالي فإنه يعتمد على المعلومات التى يقدمها الآخرون ، وبالتالي يزداد احتمال وجود تحريف متعمد أو غير متعمد بها .

- ب- وجود تحيز محتمل لمعد المعلومات المحاسبية ودوافع شخصية نتيجة لعدم إتفاق أهدافه مع أهداف متخذ القرار .
- ج- تزايد وتضخم حجم البيانات والعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة مما قد يؤدي الى زيادة احتمال التسجيل غير الصحيح بالسجلات والدفاتر وربما إخفاء قدر كبير من المعلومات المحاسبية .
- د - تعقد عمليات التبادل التي تتم من المنشآت ، ومن ثم أصبح الأمر أكثر صعوبة في تسجيل تلك العمليات على نحو ملائم على سبيل المثال الإفصاح الملائم عن الأدوات المالية للمشتقات ، والإفصاح المناسب عن نتائج أنشطة الفروع التي تعمل في مجالات متنوعة .

وتوجد عدة وسائل لتخفيض مخاطر المعلومات **Reducing Information**

Risk لعل أبرزها ما يلي :-

- تحقق المستخدم ذاته من دقة المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية .
 - مشاركة المستخدم للإدارة (المعد) لمخاطر المعلومات .
 - مراجعة القوائم المالية عن طريق المراجعين الحياديين .
- ولاشك أن تحقق المستخدمين من المعلومات ومدى دقتها عن طريق إختبار السجلات وبحث إمكانية الإعتماد على المعلومات المرتبطة بها أمراً غير عملياً في ضوء التكاليف والخبرة والوقت ، كما أن هناك صعوبة واضحة في قدرة المستخدمين على تحصيل مبالغ الخسارة عن إدارة الشركة معدة المعلومات ولاسيما عند إفلاسها نتيجة عدم تمكنها من سداد قيمة القروض ، ولذلك تعتبر الوسيلة المتعارف عليها بين المستخدمين للحصول على معلومات موثوق فيها في قيام مراجع مستقل بمراجعة القوائم المالية ، وبالتالي يتم

القوائم المالية وأهداف المراجعة

إستخدام المعلومات التي تم مراجعتها فى إتخاذ القرار على إعتبار أنها ستكون كاملة ودقيقة وغير مضللة .

ومن هنا فقد تعاضم الطلب على المراجعة بشكل ملحوظ بإعتبارها توفر تأكيد مناسب لمستخدمى القوائم المالية عن إمكانية الإعتماد عليها ، فإذا ما تم إعدادها بشكل غير صحيح ، فإن المراجع سيواجه بإحتمال مقاضاته من قبل كل من المستخدمين والإدارة ، ويقاضى المستخدمون المراجع على أساس مسئوليته المهنية عن تأكيد إمكانية الإعتماد على القوائم المالية ، كما يقاضى المستخدمون أيضا الإدارة ، والتي تقوم بدورها بمقاضاة المراجع بإعتباره يمثل وكيلًا لها لتأكيد مدى الإعتماد على تلك القوائم ، وبالتالي يتحمل المراجع مسئولية ضخمة من الوجهة القانونية (١) .

١/١. مسئوليات الإدارة والمراجع

The Responsibilities of Auditor and Management

تؤكد أدبيات المراجعة على أن مسئولية الإدارة تتمثل فى تبنى سياسات محاسبية سليمة ، والحفاظ على نظم رقابة داخلية كافية ، بالإضافة الى إعداد تأكيدات وإقرارات عادلة Fair Representation يتم تضمينها فى القوائم المالية (وهى ما يطلق عليه بمزاعم الإدارة Management Assertions) .

(١) لمزيد من التفاصيل حول المسئولية القانونية للمراجع تجاه المستخدم والعميل والطرف الثالث

يراجع :-

د . أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .

الفصل الأول

وعادة ما تتضمن التقارير السنوية لكثير من الشركات العامة إيضاح بشأن مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية ذات الصلة .

وتؤكد معايير المراجعة وإيضاحاتها على أهمية تحديد مسؤولية الإدارة والمراجع المرتبطة بالقوائم المالية ، كما يفرض على المراجع عند إعداده تقرير المراجعة الإشارة إلى تلك المسؤوليات بوضوح على النحو التالي :-

١- الفقرة التمهيدية وتتضمن المسؤوليات التالية :-

أ - الإشارة في الفقرة التمهيدية صراحة على أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية للشركة ، وترجع أهمية تلك الإشارة على أنها تحدد بوضوح مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية ، (ويفهم ضمناً أن الإدارة هي المسؤولة عن تحديد السياسات المحاسبية وغيرها من الأمور والمتطلبات اللازمة لإعداد القوائم وفقاً للمعايير المحاسبية) .

ب- الإشارة في الفقرة التمهيدية على أن مسؤولية المراجع تنحصر في مراجعة القوائم المالية للشركة وإبداء الرأي الفني المحايد عليها بناء على نتائج عملية المراجعة .

٢- فقرة النطاق وتتضمن المسؤوليات التالية :-

أ - تشير فقرة النطاق إلى :-

(١) أن للمراجع قد قام بأعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وفي ضوء القوانين واللوائح السارية .

(٢) إلزام المراجع بتخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد Assurance معقول (وليس مطلق) بأن القوائم المالية لا تحتوي على أي تحريفات جوهرية .

القوائم المالية وأهداف المراجعة

- (٣) أن عملية المراجعة تتضمن إجراء فحص إختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية .
- (٤) أن أعمال المراجعة تتضمن تقييماً للسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة.
- (٥) وللتقديرات الهامة .
- (٦) وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية .
- (٧) الإشارة الى أن المراجع قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رأها ضرورية لإتمام أداء عملية المراجعة .
- (٨) ضرورة نص المراجع صراحة على أن عملية المراجعة التي قام بها تقدم أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية :
- ب- كما أوضحت فترة النطاق مسئولية الإدارة ضمناً في إعداد القوائم المالية على النحو التالي :-
- ١- إعداد القيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية .
 - ٢- تحديد السياسات والقواعد المحاسبية المطبقة التي استخدمتها الإدارة في إعداد القوائم المالية .
 - ٣- إعداد التقديرات الهامة (والتي تتم بمعرفة الإدارة) .
 - ٤- سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية .
 - ٣- فقرة الرأي وتتضمن المسئوليات التالية :-
 - أ - الإشارة الى مسئولية المراجع فيما يأتي :-

الفصل الأول

١- إبداء المراجع لرأيه عن مدى تعبير القوائم في كل جوانبها الهامة بوضوح عن المركز المالي للشركة وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها المالية طبقاً للمعايير المحاسبية وفي ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة.

٢- إبداء المراجع صراحة لرأيه عما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة ، وما إذا كان الجرد قد تم طبقاً للأصول المرعية ، وما إذا كانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفى بالغرض منه ، وما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة .

ب- الإشارة الى مسؤولية الإدارة ضمناً على النحو التالي :-

١- أن جملة في كل جوانبها الهامة أو الجوهرية تشير مباشرة الى محتوى القوائم المالية ، أى تشير الى مزاعم الإدارة Management Assertions or Representation التى تتضمنها القوائم المالية .

٢- الإشارة الى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ، وتقاس هذه العدالة بمدى التزام الإدارة عند إعداد وعرض القوائم المالية بمعايير المحاسبة وبالقوانين واللوائح ذات الصلة .

١١/ علاقة أهداف المراجعة بالقوائم المالية

The Objectives of Conducting an Audit and Financial Statement

ينص الإيضاح رقم (١) من معايير المراجعة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي على أن الهدف من عملية المراجعة العادية للقوائم المالية عن طريق المراجع المستقل هو التعبير عن رأيه عن مدى عدالة عرض القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

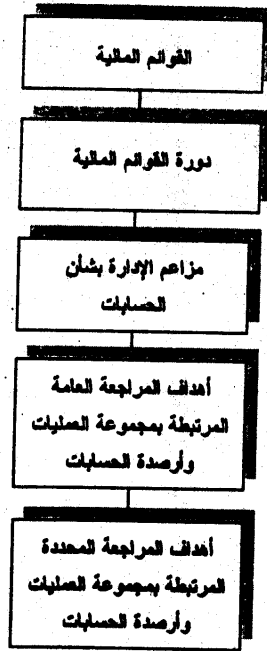
القوائم المالية وأهداف المراجعة

فتلك الفقرة تركز بشكل ملائم على أهمية إصدار رأى عن القوائم المالية ،
 فالسبب الرئيسى وراء قيام المراجعون بتجميع أدلة إثبات كافية وصالحة فى
 تمكينهم فى التوصل الى إستنتاجات بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعرض
 بعدالة فى كافة النواحي الهامة بالإضافة الى إصدار تقرير مراجعة ملائم .
 وعندما يستنتج المراجع بناء على أدلة الإثبات التى حصلوا عليها أن
 القوائم المالية من المحتمل أن تضلل المستخدم الرشيد ، فإن المراجع يعطى
 رأيه عن مدى العرض العادل ويقرن اسمه بتلك القوائم . فإذا ما أثار
 الحقائق اللاحقة على إصداره التقرير على أن تلك القوائم فعلا لم تعرض
 بعدالة ، فإنه من المحتمل أن يقوم بتوضيح أنه قد أدى عملية المراجعة بطريقة
 سليمة وتوصل الى إستنتاجات معقولة . فعلى الرغم من أن المراجع لا يعتبر
 ضامنا أو مؤكدا على عدالة العرض فى تلك القوائم المالية إلا أن عليه
 مسئولية ملحوظة فى إعلام المستخدمين عما إذا كانت تلك القوائم قد تم
 عرضها بعدالة أم لا . فإذا ما اعتقد المراجع أن القوائم لم تعرض بعدالة أو إذا
 لم يتمكن من التوصل الى إستنتاج أو رأى معين بسبب عدم حصوله على أدلة
 إثبات كافية أو بسبب الظروف السائدة فإن المراجع يتحمل مسئولية إعلام
 المستخدمين بذلك من خلال تقرير للمراجعة .

من الأهمية بمكان فهم أهداف أداء عملية مراجعة القوائم المالية ،
 والمنهجية التى يستخدمها المراجع الخارجى لتجميع أدلة إثبات للمراجعة ،
 وبوجه عام توجد خمسة موضوعات توفر الأساس لفهم عملية تجميع أدلة
 الإثبات ترتبط بشكل وثيق بالخطوات المستخدمة لتحقيق أهداف المراجعة .
 يصور الشكل البيانى رقم (١/٥) الخطوات اللازمة للوفاء بأهداف المراجعة .

شكل رقم (١/٥)

خطوات تحقيق أهداف المراجعة



بوجه عام يقوم المراجعون بأداء عمليات المراجعة طبقاً لمدخل الدورات Cycles Approach عن طريق أداء إختبارات مراجعة العمليات التي تكون الأرصدة في نهاية المدة وأيضاً عن طريق أداء إختبارات أرصدة الحسابات ذاتها . يشرح الشكل البياني رقم (١/٦) ذلك المفهوم الهام عن طريق إبراز أربعة مجموعات من العمليات التي تحدد رصيد حسابات المدينين في نهاية المدة . وبافتراض أن رصيد أول المدة للمدينين البالغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه قد تم مراجعته في السنة السابقة ولذلك فقد تم إعتبره موثوق فيه . فإذا أمكن للمراجع أن يكون متأكداً تماماً من أن كل من مجموعات العمليات الأربعة قد تم تحديدها بشكل صحيح ، فإن المراجع يمكنه أيضاً أن يكون متأكداً من أن رصيد الحساب في نهاية المدة البالغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه قد تم تحديده بوجه صحيح . ولكن قد يكون غير عملياً للمراجع أن يحصل على تأكيد كامل بخصوص صحة كل مجموعة من العمليات مما يؤدي الى الحصول على تأكيد أقل من الكامل بخصوص رصيد آخر المدة في حسابات المدينين . في مثل تلك الحالة فإن التأكيد الكامل يمكن أن يتزايد عن طريق مراجعة رصيد آخر المدة لحسابات المدينين . بوجه عام وجد المراجعون أن الطريقة الأكثر كفاءة لأداء عمليات المراجعة تتمثل في الحصول على مزيج معين من التأكيد لكل مجموعة من العمليات والرصيد في نهاية المدة في الحسابات المرتبطة .

هناك أهداف مراجعة عديدة لأي مجموعة من العمليات يتعين أن يتم الوفاء بها قبل أن يستطيع المراجع أن يستنتج أنها قد تم تحديدها بعدالة . ويطلق على تلك الأهداف إصطلاح أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات Transactions - Related Audit Objectives . على سبيل المثال توجد هناك

الفصل الأول

هناك أهداف مراجعة مرتبطة بعمليات المبيعات ، وأهداف مراجعة مرتبطة بعمليات مرتجعات ومسموحات المبيعات وهكذا .
وبالمثل هناك عدة أهداف للمراجعة يجب الوفاء بها لكل رصيد حساب ، يطلق عليها إصطلاح أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة **Balance-Related Audit Objectives** . على سبيل المثال توجد أهداف مراجعة مرتبطة بأرصدة حسابات المدينين ، وأهداف مراجعة مرتبطة بأرصدة حسابات الدائنين . ورغم أن أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات قد تبدو مختلفة عن أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحسابات إلا أنهما مرتبطتان ببعضهما بشكل وثيق . وحتى يتم تفهم أهداف المراجعة بمزيد من التفصيل فمن الضروري أن يتم فهم مزاعم وإقرارات الإدارة **Management Assertions** .

شكل رقم (٧٦)

الأرصدة والعمليات التي تؤثر على

أرصدة حسابات المدينين

حسابات المدينين			
المتحصلات النقدية	٥٩.٠٠٠	رصيد أول الفترة	١٠.٠٠٠
مرتجعات ومسموحات المبيعات	صفر	المبيعات	٦.٠٠٠
تسويات حسابات المدينين غير القابلة للتحويل	صفر		
		رصيد نهاية الفترة	١٠.٠٠٠

١/١٢ مراجعة القوائم المالية تأسيساً على مدخل الدورات

The Auditing Based on Segmenting

يتم أداء عمليات المراجعة عن طريق تقسيم القوائم المالية الى قطاعات أو مكونات أصغر الأمر الذي من شأنه أن يجعل عملية المراجعة أكثر قابلية لإدارتها ويساعد في تخصيص المهام على الأعضاء المختلفين في فريق عمل المراجعة ، على سبيل المثال يتعامل معظم المراجعين مع الأصول الثابتة وأوراق الدفع على أنهما قطاعين مختلفين ، حيث يتم مراجعة كل قطاع بشكل منفصل إلا أن ذلك لا يتم بشكل مستقل تماماً . حيث قد تكشف مراجعة الأصول الثابتة عن وجود أوراق دفع غير مسجلة بالدفاتر . فبعد الإنتهاء من عملية مراجعة كل قطاع بما فيها العلاقات المتداخلة والمتبادلة فيما بينها وبين القطاعات الأخرى يتم دمج النتائج مع بعضها البعض ، وبعد ذلك يتم التوصل الى إستنتاج معين بخصوص القوائم المالية كوحدة واحدة .

بصفة عامة توجد عديد من الطرق المختلفة لتقسيم المراجعة الى عديد من المكونات ، ولعل أحد المدخل البسيطة في التعامل مع كل رصيد حساب في القوائم المالية على أنه يمثل جزء أو قطاع منفصل ، إلا أن عملية التجزئة بذلك الشكل عادة ما لا تتميز بالكفاءة ، حيث قد يترتب عليها القيام بعملية مراجعة مستقل لبعض الحسابات التي ترتبط ببعضها بشكل وثيق مثل المخزون وتكلفة البضاعة المباعة . ولعل أكثر المدخل شيوعاً لتقسيم عملية المراجعة بحيث تأخذ في حساباتها أنواع العمليات وأرصدة الحسابات المرتبطة ببعضها بشكل وثيق في نفس القطاع ، ويطلق على ذلك المنهجية مدخل الدورات Cycles Approach فعلى سبيل المثال تعتبر المبيعات ، ومرتجات المبيعات ، والمتحصلات النقدية

الفصل الأول

بالإضافة الى تسويات حسابات المدينين غير القابلة للتحويل أربعة مجموعة من العمليات التي تؤثر في زيادة أو تخفيض حسابات المدينين . ومن ثم فهي تشكل كافة أجزاء دورة المبيعات والمتحصلات Sales and Collection Cycle ، وبالمثل فإن عمليات الأجور والأجور المستحقة تمثل جزء من دورة الأجور والأفراد .

. Payroll and Personnel Cycle

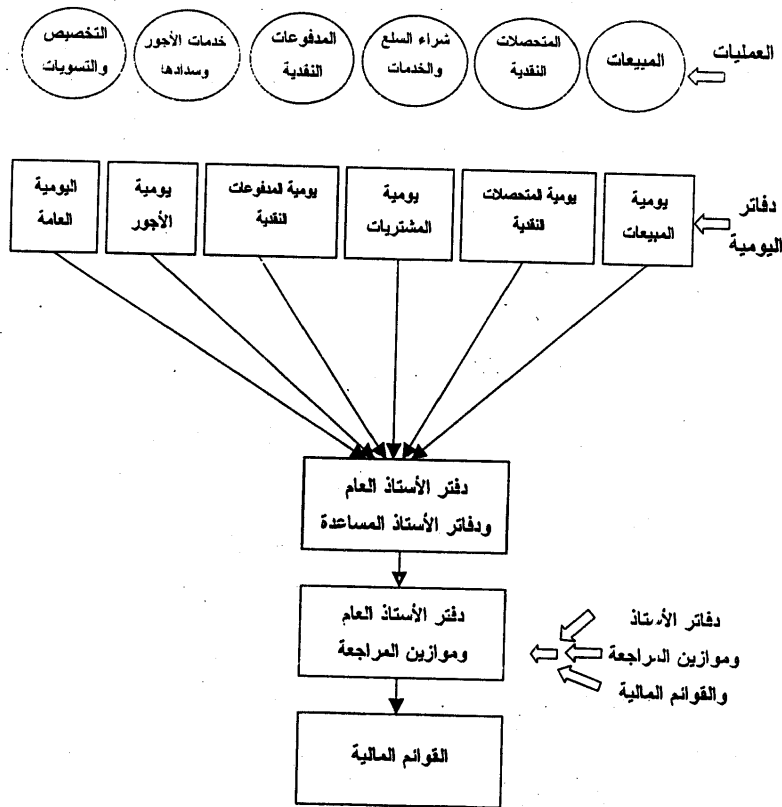
ويتمثل المنطق وراء استخدام مدخل الدورات في إدراك المنهجية التي يتم في ضوئها تسجيل العمليات في اليوميات وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام والقوائم المالية . يوضح الشكل رقم (١/٧) تدفق دورة العمليات من اليوميات المسجلة بدفاتر اليومية المختلفة مع أرصدة الحسابات بدفتر الأستاذ العام التي تنتج من تلك العمليات .

كما يوضح الجدول رقم (١/٨) الدورات المستخدمة ، ودفاتر اليومية المرتبطة بكل دورة بالإضافة الى حسابات القوائم المالية المتعلقة بها . ويتضح من خلال التطلع لذلك الجدول ما يلي :-

- ١- أن كافة حسابات الأستاذ العام ودفاتر اليومية قد تم تضمينها أكثر من مرة واحدة ، ولاشك أن عدد ونوع دفاتر اليومية وحسابات الأستاذ يمكن أن تختلف من شركة لأخرى .
- ٢- قد يتم تضمين بعض دفاتر اليومية وحسابات الأستاذ العام في أكثر من دورة واحدة ، وعندما يحدث ذلك فإن هذا يعني استخدام دفاتر اليومية لتسجيل العمليات من أكثر من دورة واحدة ، كما يشير الى العلاقة الوثيقة والمتبادلة للتأثير بين الدورات . ويتضح أن أكثر حسابات دفاتر الأستاذ العام أهمية وتأثيراً على عديد من الدورات في حساب النقدية ، حيث يرتبط حساب النقدية العام بمعظم الدورات .

شكل رقم (٧/١)

تدفق العمليات من دفاتر اليومية الى القوائم المالية



الفصل الأول

جدول رقم (٧/٨) دورات العمليات بالدفاتر وحسابات الأستاذ		
الدورة	دفاتر اليومية في الدورة	حسابات الأستاذ العام المتضمنة في الدورة
	قائمة المركز المالي	قائمة الدخل
دورة المبيعات والمتحصلات	- يومية المبيعات . - يومية المتحصلات النقدية . - يومية عامة .	- النقدية بالبنك . - حسابات المدينين التجارية . - حسابات المدينين الأخرى . - مخصص الديون المشكوك في تحصيلها . - مصروف الديون المعومة .
دورة المشتريات والمدفوعات	- يومية المشتريات . - يومية المدفوعات النقدية . - يومية عامة .	- النقدية بالبنك . - المخزون . - المصروفات المدفوعة مقدما . - الأصول الثابتة . - الإهلاك المتجمع . - حسابات الدائنين التجارية . - حسابات الدائنين الأخرى . - الإلتزامات المستحقة الأخرى . - ضرائب الدخل المفردة .
دورة الأجر والأفراد	- يومية الأجر . - يومية عامة .	- النقدية بالبنك . - الأجر المستحقة . - ضرائب الأجر المستحقة . - ضرائب الأجر الإدارية .
دورة المخزون والتخزين	- يومية المشتريات . - يومية المبيعات . - يومية عامة .	- المخزون .
دورة الحصول على رأس المال وإعادة السداد	- يومية المشتريات . - يومية المدفوعات النقدية . - يومية عامة .	- النقدية بالبنك . - أوراق الدفع . - أوراق دفع طويلة الأجل . - فائدة مستحقة . - أسهم رأس المال . - أرباح محتجزة . - توزيعات الأرباح والتوزيعات لمستحقة .

٥٠

٣- ترتبط دورة الحصول على رأس المال وإعادة السداد **Capital** و **Acquisition and Repayment Cycle** بشكل وثيق مع دورة المشتريات والمدفوعات **Acquisition and payment Cycle** ، حيث تستخدم نفس دفاتر اليومية الثلاثة لتسجيل العمليات الخاصة بكلتا الدورتين ، كما أن العمليات تعتبر متشابهة .

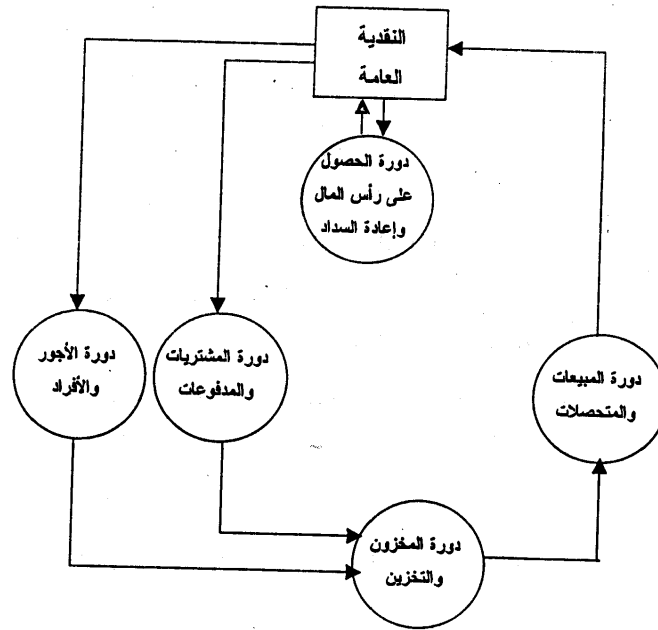
٤- ترتبط دورة المخزون والإستيداع **Inventory and Warehousing Cycle** بشكل وثيق بالدورات الأخرى لاسيما بالنسبة للشركة الصناعية . فتكلفة المخزون تتضمن المواد الخام (دورة المشتريات والمدفوعات) ، والأجور المباشرة (دورة الأجور والأفراد **Payroll and Personnel Cycle**) والتكاليف الصناعية الإضافية (دورة المشتريات والمدفوعات بالإضافة الى دورة الأجور والأفراد) .

كما أن بيع المنتجات التامة الصنع تتضمن دورة المبيعات والمتحصلات **Sales and Collection Cycle** ، وحيث أن المخزون يعتبر جوهريا بالنسبة لمعظم الشركات الصناعية فمن الشائع أن يتم إقتراض الأموال وإستخدام المخزون كضمان للقروض . في تلك الحالات فإن دورة الحصول على الأموال وإعادة السداد ترتبط أيضا بالمخزون والتخزين **Inventory and Warehousing Cycle** .

ويشرح الشكل رقم (١/٩) العلاقات المرتبطة بين الدورات وبعضها ، كما تبين أن الدورات ليس لها بداية أو نهاية باستثناء بداية تشغيل الشركة أو عند تصفيتها . حيث عادة ما تبدأ الشركة بالحصول على رأس المال في شكل نقدية عادة ، وفي الشركة الصناعية يتم إستخدام تلك النقدية في شراء المواد الخام والأصول الثابتة والسنع والخدمات المرتبطة لإنتاج المخزون (دورة

شكل رقم (١/٩)

العلاقات الموجودة بين دورات العمليات



القوائم المالية وأهداف المراجعة

المشتريات والمدفوعات) . وتستخدم النقدية أيضا في الحصول على خدمات الأجر لنفس السبب (دورة الأجر والأفراد) . وتعتبر كل من دورة المشتريات والمدفوعات ودورة الأجر والأفراد مماثلة في طبيعتها ، إلا أن وظائف كل منها تعتبر مختلفة كفاية لتبرير التعامل معهما كدورتين منفصلتين. والنتيجة المشتركة لهاتين الدورتين في المخزون (دورة المخزون والتخزين) . وعند نقطة زمنية لاحقة يتم بيع المخزون ويتم إعداد مطالبات للعملاء بقيمة بموجب الفواتير التي يتم تحصيلها نقداً بعد ذلك (دورة المبيعات والمتحصلات) . وتستخدم النقدية الناتجة في سداد توزيعات الأرباح والفوائد (دورة رأس المال وإعادة السداد) ويتم إعادة بداية تشغيل الدورات مرة أخرى .

تعتبر دورات العمليات Transactions Cycles ذات أهمية قصوى عند أداء عملية المراجعة ، وزغما عن أن المراجعين يتعاملون مع كل دورة بشكل منفصل ومستقل أثناء عملية المراجعة . إلا أنهم يبذلون عناية كبيرة في الربط بين تلك الدورات المختلفة في أوقات زمنية مختلفة .

١/١٣ مزاعم وإقرارات الإدارة Management Assertions

هي عبارة عن إقرارات Representations ضمنية أو صريحة تتم عن طريق الإدارة بخصوص مجموعة العمليات والحسابات المرتبطة في القوائم المالية . للتوضيح على سبيل المثال تؤكد الإدارة وتقر بأن النقدية الموجودة في حساب البنك تبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، أيضا تقر الإدارة وتزعم بأن النقدية غير مقيدة ومتاحة للإستخدام العادي . وبالمثل توجد حديد من الإقرارات لكل بند من بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات .

الفصل الأول

بحيث تطبق تلك التأكيدات والإقرارات على كل من مجموعة العمليات وأرصدة الحسابات .

ترتبط تأكيدات الإدارة مباشرة بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، حيث تعتبر جزء من المعايير Criteria التي تستخدمها الإدارة لتسجيل المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية . فبالرجوع الى تعريف المراجعة الذي ينص على أنها عبارة :-

" عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي تلك المزاعم مع المعايير المحددة ، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية " .

ففي جزء من ذلك التعريف للمراجعة يتم مقارنة المعلومات (القوائم المالية) مع معايير مقرررة (المزاعم المقررة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها) . ولذلك يجب على المراجعين تفهم المزاعم المرتبطة بأداء عملية مراجعة كافية .

وقد صنف ايضاح معايير المراجعة رقم (٣١) الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تلك المزاعم والإقرارات الى خمسة أنواع رئيسية هي :-

- ١- الوجود أو الحدوث (Existence (Occurrence) .
- ٢- الشمول أو الإكمال (Completeness) .
- ٣- التقييم أو التخصيص (Valuation or Allocation) .
- ٤- الحقوق والالتزامات (Rights and Obligations) .
- ٥- العرض والإفصاح (Presentation and Disclosure) .

وفيما يلي شرح مختصر لكل منها .

١- التأكيدات الخاصة بالحدوث أو الوجود :-

تتعامل التأكيدات الخاصة بالوجود بما إذا كانت الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية المتضمنة في قائمة المركز المالي موجودة فعلاً في تاريخ الميزانية أم لا . أما التأكيدات الخاصة بالحدوث فهي تتعلق بما إذا كانت العمليات المسجلة التي تم تضمينها في القوائم المالية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة المحاسبية .

التوضيح على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن المخزون المتضمن في الميزانية العمومية موجود ومتاح للبيع في تاريخ الميزانية العمومية . وبالمثل فإن الإدارة تقر بأن عمليات المبيعات المسجلة تمثل تبادل السلع أو الخدمات التي حدثت بالفعل خلال الفترة المحاسبية .

٢- التأكيدات الخاصة بالشمول :-

تعتبر تأكيدات الإدارة الخاصة بالشمول عن أن كافة العمليات والحسابات التي يجب أن يتم عرضها في القوائم المالية قد تم تضمينها بالكامل . على سبيل المثال تؤكد الإدارة وترغم أن كافة مبيعات السلع والخدمات قد تم تسجيلها وتضمينها في القوائم المالية ، وبالمثل فإن الإدارة ترغم أيضاً بأن أوراق الدفع الموجودة في الميزانية العمومية تتضمن كافة تلك الإلتزامات .

يتعامل تأكيد الشمول مع أمور معاكسة لتلك المرتبطة بتأكيد الوجود أو الحدوث . حيث ينطبق تأكيد الشمول بإحتمال حذف وإمتعاد بنود من القوائم المالية التي يتعين تضمينها ، في حين يختص تأكيد الوجود أو الحدوث بتضمين قيم يجب ألا يتم تضمينها . ولذلك فإن تسجيل المبيعات التي لم تحدث

يعتبر إنتهاكاً لتأكيد الحدوث ، بينما الفشل فى تسجيل مبيعات حدثت فعلاً يعد خرقاً لتأكيد الشمول .

٣- التأكيدات الخاصة بالتقييم أو التخصيص :-

تتعامل تلك التأكيدات مع ما إذا كان قد تم تضمين حسابات الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات فى القوائم المالية عند قيم ملائمة . على سبيل المثال تزعم الإدارة أن الأصول الثابتة قد سجلت عند التكلفة التاريخية ، وأن تلك التكلفة قد تم تخصيصها بشكل منتظم على الفترات المحاسبية الملائمة من خلال قسط الإهلاك . وبالمثل فإن الإدارة تزعم أن حسابات المدينين التجارية التى تم تضمينها فى الميزانية العمومية قد عرضت عند صافى القيمة القابلة للتحقق أو صافى القيمة الإستردادية **Net Realizable Value** .

٤- التأكيدات الخاصة بالحقوق والإلتزامات :-

تتعامل تأكيدات الإدارة الخاصة بالحقوق والإلتزامات عما إذا كانت الأصول تمثل حقوق للشركة ، وأن الخصوم تمثل إلتزامات على الشركة فى تاريخ معين . على سبيل المثال تزعم الإدارة أن الأصول مملوكة عن طريق الشركة أو أن القيم المرسمة مقابل عقود التأجير فى الميزانية العمومية تمثل تكلفة حقوق الشركة على الأصول المؤجرة وأن إلتزام عقد التأجير المناظر يمثل إلتزام على المنشأة .

٥- التأكيدات الخاصة بالعرض والإفصاح :-

تتعامل تلك التأكيدات مع ما إذا كانت مكونات وعناصر القوائم المالية قد تم دمجها أو فصلها بشكل سليم أو وصفها والإفصاح عنها بشكل كافى ، على سبيل المثال تزعم الإدارة أن الإلتزامات المبوبة كإلتزامات طويلة الأجل فى

القوائم المالية وأهداف المراجعة

الميزانية العمومية لن تستحق خلال سنة مالية واحدة ، وبالمثل فإن الإدارة تزعم أن القيم التي تم عرضها كبنود غير عادية في قائمة الدخل قد تم تبويبها ووصفها بشكل سليم .

١/١٤ أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات

Transaction - Related Audit Objectives

ترتبط أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات بمزاعم وإقرارات الإدارة بشكل وثيق ، حيث تتمثل المسؤولية الرئيسية للمراجع في تحديد ما إذا كانت مزاعم الإدارة بشأن القوائم المالية قد تم تبريرها والتحقق من صحتها وملائمتها .

ويهدف المراجع من تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بتلك العمليات في توفير إطار عمل يساعده على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة - Sufficient and Competent Evidence تطبيقاً للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني ، بالإضافة إلى إتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات السليم الذي يتم جمعه بشأن مجموعة العمليات في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة . وبصفة عامة تظل تلك الأهداف وحدة من عملية مراجعة إلى عملية مراجعة أخرى ، إلا أن دليل الإثبات يتباين من عملية لأخرى اعتماداً على الظروف المحيطة .

ويتعين التمييز بين أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات General Transaction - Related Audit Objectives وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات Specific Transaction - Related Audit Objectives لكل مجموعة عمليات . حيث تكون أهداف المراجعة العامة قابلة للتطبيق على كل مجموعة من العمليات ولكنها تتحدد في صورة عامة ، أما أهداف المراجعة المحددة فهي تطبق أيضاً على كل مجموعة من العمليات ، إلا أنها

تحدد في صورة مفصلة على مجموعة العمليات - على سبيل المثال عمليات المبيعات . وبعد أن يتم التعرف على أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات تستخدم لتحديد أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات لكل مجموعة عمليات محل مراجعة .

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات :

General Transaction – Related Audit Objectives

هناك ستة أهداف عامة مرتبطة بالعمليات هي :-

١- هدف الوجود - العمليات المسجلة موجودة

Existence – Recorded Transaction Exist

يتعامل ذلك الهدف مع ما إذا كانت العمليات المسجلة قد حدثت بالفعل ، حيث يعتبر تضمين عملية مبيعات لم تحدث بالفعل في دفتر يومية المبيعات إنتهاكاً لهدف الوجود - يعتبر ذلك الهدف هو جزء متمم أو مطابق لتأكيد الإدارة الخاص بالوجود أو الحدوث .

٢- هدف الشمول - العمليات القائمة قد سجلت

Completeness – Existing Transaction are Recorded

يتعامل ذلك الهدف مع ما إذا كانت كل العمليات التي يجب أن يتم تضمينها في دفاتر اليومية قد تم تضمينها بالفعل . ويعد الفشل في تضمين عملية بيع معينة في دفاتر يومية المبيعات أو دفتر الأستاذ العام عندما تحدث فعلاً خرقاً لهدف الشمول . ويعد ذلك الهدف هو جزء متمم أو مناظر لتأكيد الإدارة الخاص بالشمول أو الإكمال .

يركز كل من هدف الوجود والشمول على إهتمامات متعارضة للمراجعة حيث يتعامل هدف الوجود مع احتمالات وجود مغالاة في العرض ، في حين

يستعمل هدف الشمول مع احتمالات وجود تدنية في العرض (العمليات غير المسجلة) .

٣- هدف الدقة - تحديد العمليات المسجلة عند القيم الصحيحة

Accuracy-Recorded Transactions are Stated at the Correct Amounts

يستعمل ذلك الهدف مع دقة معلومات العمليات المحاسبية . فبالنسبة لعمليات المبيعات سيكون هناك إنتهاكاً لهدف الدقة إذا ما كانت كمية البضاعة المشحونة مختلفة عن الكمية المحددة بفاتورة المبيعات ، أو عند إستخدام سعر بيع غير سليم عند إعداد فاتورة البيع ، أو وجود أخطاء في عمليات الضرب والجمع من فاتورة البيع أو تضمين قيمة خطأ في يومية المبيعات . يعتبر هدف الدقة أحد أجزاء تأكيدات الإدارة المرتبطة بالتقييم أو التخصيص .

٤- هدف التبويب - تبويب العمليات المتضمنة في دفاتر اليومية بشكل ملائم

Classification-Transaction Included in Journals are Properly Classified

وكأمثلة على الخطأ في تبويب عمليات المبيعات أن يتم تضمين المبيعات السنقية على أنها مبيعات آجلة ، أو تسجيل مبيعات الأصول الثابتة على أنها إيرادات ، يعتبر هدف التبويب أيضاً أحد أجزاء مزاعم الإدارة الخاصة بالتقييم أو التخصيص .

٥- هدف التوقيت - تسجيل العمليات في الفترات الصحيحة

Timing-Transaction are Recorded on the Correct Dates

يحدث الخطأ في التوقيت إذا لم يتم تسجيل العمليات في التواريخ التي تحدث خلالها العمليات المالية . على سبيل المثال يجب أن يتم تسجيل عملية المبيعات في تاريخ الشحن . يعتبر التوقيت أيضاً جزء من تأكيدات الإدارة الخاص بالتقييم أو التخصيص .

الفصل الأول

٦- هدف الترحيل أو التلخيص - تضمين العمليات المسجلة في دفتر الأستاذ المساعد بشكل سليم وتلخيصها بشكل صحيح

Posting and Summarization

يتعامل ذلك الهدف مع دقة تحويل المعلومات من العمليات المسجلة بدفاتر اليومية الى سجلات الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام . على سبيل المثال إذا تم تسجيل عملية مبيعات في سجل خاطئ للعميل أو عند قيمة خاطئة في دفتر الأستاذ الفرعى للعميل ، فإن ذلك يعتبر خرقاً لذلك الهدف . يعتبر أيضاً هدف الترحيل أو التلخيص جزء من تأكيد التقييم أو التخصيص .

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات

Specific Transaction - Related Audit Objectives

يجب أن يتم تطبيق أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات على كل مجموعة جوهرية من العمليات عند أداء عملية المراجعة . تتضمن مثل تلك العمليات عادة على المبيعات ، المتحصلات النقدية ، مشتريات السلع والخدمات ، الأجور وهكذا .. يلخص الجدول رقم (١/١٠) أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات . يوضح ذلك الجدول أيضاً أن هناك نوعين من التأكيدات لن يتم تحقيقهما والوفاء بهما عن طريق أداء إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للعمليات هما هدف الحقوق والإلتزامات بالإضافة الى هدف العرض والإفصاح .

٦٠

جدول رقم (١٠/١)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات
وتأكيدات الإدارة الخاصة بعمليات المبيعات

تأكيدات الإدارة	أهداف المراجعة العامة	أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بعمليات المبيعات
١- الوجود أو الحدوث	١- الوجود	١- أن المبيعات المسجلة خاصة بشحنات أرسلت إلى عملاء غير وهميين .
٢- الشمول	٢- الشمول	٢- تسجيل عمليات المبيعات القائمة في الدفاتر .
٣- التقييم أو التخصيص	٣- الدقة	٣- أن المبيعات المسجلة خاصة بقيم بضائع شحنت وأدرجت بفاتورة البيع وسجلت بشكل صحيح .
	٤- التبريب	٤- تبريب عمليات المبيعات بشكل ملائم .
	٥- التوقيت	٥- المبيعات سجلت في دفاتر الأستاذ للمساعدة بشكل سليم وتم تلخيصها بشكل صحيح .
	٦- الترحيل والتلخيص	٦- تضمين عمليات المبيعات في دفاتر الأستاذ للمساعدة بشكل سليم وتم تلخيصها بشكل صحيح .
٤- الحقوق والالتزامات	غير قابلة للتطبيق	غير قابلة للتطبيق
٥- العرض والإفصاح	غير قابلة للتطبيق	غير قابلة للتطبيق

١/١٥ أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحساب

Balance – Related Audit Objectives

تتشابه أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة مع أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات . وهي أيضاً ترتبط بمزاعم الإدارة بشكل وثيق ، حيث توفر إطار عمل يساعد المراجع على جمع أدلة إثبات كافية وصالحة . وهناك أيضاً أهداف مراجعة عامة ومحددة مرتبطة بالأرصدة .

يوجد إختلافين بين أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وأهداف

المراجعة المرتبطة بالعمليات هما :-

١- يتم تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة - كما يوحى المصطلح - على أرصدة الحسابات ، في حين يتم تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات على مجموعة العمليات - مثل عمليات المبيعات والمتحصلات النقدية . وبسبب الطريقة التي يتم بها أداء عمليات المراجعة فإن أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد دائماً ما يتم تطبيقها تقريباً على رصيد نهاية المدة في حسابات الميزانية العمومية ، حيث يقوم المراجع بجمع أدلة إثبات للتحقق من التفاصيل التي تدعم رصيد الحساب بدلاً من التحقق من رصيد الحساب ذاته ، على سبيل المثال عند مراجعة حسابات المدينين يحصل المراجع على قائمة بالملف الرئيسي لحسابات المدينين من العميل التي تتفق مع الرصيد بدفتر الأستاذ العام . ويتم تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة برصيد حسابات المدينين على حسابات العميل في تلك القائمة .

٢- يوجد أكثر من هدف واحد يمكن تحقيقه لأرصدة الحسابات مقارنة بمجموعة العمليات ، ويوجد تسعة أهداف مرتبطة بالأرصدة مقابل ستة أهداف تتعلق بالعمليات .

وفيما يلي مناقشة لأهداف المراجعة العامة والمحددة المرتبطة بأرصدة

الحسابات :-

أهداف المراجعة العامة المرتبطة برصيد الحساب

General Balance – Related Audit Objectives

١- الوجود Existence

أى أن القيم المتضمنة موجودة بالفعل **Amounts Included Exist** ، يتعامل ذلك الهدف مع إذا ما كانت القيم المتضمنة فى القوائم المالية يجب أن يتم تضمينها بالفعل أم لا ، على سبيل المثال فإن تضمين أحد أرصدة حساب المدينين من أحد العملاء فى ميزان المراجعة لحسابات المدينين عندما لا يوجد هناك أى حساب مدين لذلك العميل يعتبر إنتهاكاً لهدف الوجود . ويعتبر ذلك الهدف هو جزء مكمل لتأكيد الإدارة الخاص بالوجود أو الحدوث .

٢- الإكمال Completeness

أى أن القيم الموجودة تم تضمينها ، يتعامل ذلك الهدف مع عما إذا كانت القيم التى يجب أن يتم تضمينها قد تم بالفعل إدراجها . ولاشك أن الفشل فى تضمين أحد حسابات المدينين من أحد العملاء فى ميزان مراجعة حسابات المدينين عندما يكون الحساب المدين موجوداً يعتبر إنتهاكاً لهدف الشمول . وذلك الهدف يعتبر جزء مكمل ومناظر لتأكيد الإدارة الخاص بالشمول . يركز كل من هدف الوجود وهدف الشمول على إهتمام مراجعة معاكس ، حيث يتعامل هدف الوجود مع المغالاة المحتملة فى العرض ، بينما يتعامل هدف الشمول مع العمليات والقيم غير المسجلة (التدنية المحتملة فى العرض).

٣- الدقة Accuracy

أى أن القيم المتضمنة تم تحديدها عند قيم صحيحة ، يشير هدف الدقة الى القيم التي يتم تضمينها عند قيم حسابية صحيحة . فيند المخزون في قائمة جرد العميل يمكن أن يكون خاطئاً بسبب أن عدد وحدات المخزون المتاحة قد تم تحريفها ، أو أن سعر البيع كان خاطئاً ، أو أن إجمالي قيمة المخزون يتضمن عمليات ضرب خاطئة ، كل من تلك الأمثلة تعبر عن خرق لهدف الدقة . ويعتبر هدف الدقة أحد أجزاء تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو بالتخصيص .

٤- هدف التبويب Classification

أى أن القيم المتضمنة في قائمة العميل تم تبويبها بشكل صحيح ، يتضمن التبويب تحديد ما إذا كتبت البنود في قائمة العميل قد تم تضمينها في الحساب الصحيح . على سبيل المثال يجب أن يتم فصل حسابات المدينين في قائمة حسابات المدينين الى حسابات مدينة قصيرة الأجل وحسابات مدينة طويلة الأجل ، كما يجب أن يتم تبويب القيم المستحقة على الشركات الشقيقة والمديرين بشكل منفصل عن القيم المستحقة على العملاء . يعتبر هدف التبويب أيضاً جزء من تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو بالتخصيص .

٥- استقلال الفترة المالية (الحد الفاصل) Cutoff

أى يتم تسجيل العمليات القائمة قرب تاريخ الميزانية العمومية في الفترة السليمة . فعند أداء اختبار استقلال الفترة المالية يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كتبت العمليات قد سجلت في الفترة الصحيحة . وتتمثل العمليات التي من الأرجح أن يتم تحريفها في العمليات المسجلة قرب نهاية الفترة المحاسبية . جدير بالذكر بأن اختبارات استقلال الفترة المالية تعتبر جزءاً لاختبارات من التحقق من أيا من حسابات الميزانية العمومية أو العمليات المرتبطة بها .

إلا أنه لأغراض الملائمة عادة ما يؤدي المراجعون تلك الاختبارات كجزء من مراجعة حسابات الميزانية العمومية . ويعتبر هدف استقلال الفترة المالية أيضاً جزء من تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو بالتخصيص .

٦- هدف تطابق التفاصيل Detail Tie In

أى تطابق التفاصيل فى حسابات المدينين مع القيم المرتبطة بدفاتر الأستاذ العام ، ومطابقة الإجماليات فى رصيد الحساب ومطابقتها مع الإجماليات فى دفتر الأستاذ العام .

حيث يتم تدعيم أرصدة الحساب فى القوائم المالية بالتفاصيل فى دفاتر الأستاذ المساعدة والجدول التى تم إعدادها عن طريق العميل . يتعلق هدف تطابق التفاصيل بأن التفاصيل الموجودة فى القوائم قد تم إعدادها بشكل دقيق ، وقد تم جمعها بشكل صحيح وتطابقت مع إجماليات الأستاذ العام . على سبيل المثال يجب أن تكون حسابات المدينين الفردية فى قائمة حسابات المدينين هى ذاتها الموجودة فى دفاتر الأستاذ الفرعية لحسابات المدينين ، كما يجب أن يتساوى الإجمالى مع حساب المراقبة بالأستاذ العام . ويعتبر هدف تطابق التفاصيل أحد أجزاء تأكيد التقييم والتخصيص .

٧- هدف القيمة القابلة للتحقق أو القيمة الإسترادية Realizable Value

أى يتم تضمين الأصول عند قيم مقدرة قابلة للتحقق والإسترداد . ويهتم ذلك الهدف بما إذا كان رصيد الحساب قد تم تخفيضه مقابل النقص فى التكلفة التاريخية الى صافى القيمة القابلة للتحقق أو القيمة الإسترادية . وكأمثلة على ذلك عندما يتم تطبيق ذلك الهدف فى دراسة كفاية مخصص حسابات المدينين غير المتأيلة للتخصيص بالإضافة الى تخفيض قيمة المخزون مقابل ركوده .

يطبق ذلك الهدف فقط على حسابات الأصول ، ويعتبر أيضا أحد أجزاء تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو بالتخصيص .

٨- هدف الحقوق والالتزامات Rights and Obligations

بالإضافة الى الوجود فإن معظم الأصول يجب أن يتم امتلاكها قبل أن يتم تضمينها في القوائم المالية ، وبالمثل فإن الإلتزام يجب أن يتعلق بالمنشأة ، وتتعلق الحقوق دائما بالأصول ، أما الإلتزامات فدائما ما ترتبط بالخصوم . وذلك الهدف يعتبر جزء مكمل لتأكيد الإدارة الخاص بالحقوق والالتزامات .

٩- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

يتعلق ذلك الهدف بعرض أرصدة الحساب وتحقيق متطلبات الإفصاح المرتبطة في القوائم المالية بشكل صحيح .

لوفاء بهدف العرض والإفصاح يقوم المراجعون باختبار التأكد من أن كافة حسابات الميزانية وقائمة الدخل والمعلومات المرتبطة قد تم تحديدها بشكل صحيح في القوائم المالية ، وأنه قد تم وصفها بشكل ملائم في صلب أو هوامش القوائم المالية . وذلك الهدف يناظر في تأكيد الإدارة المرتبط بالعرض والإفصاح .

يرتبط هدف العرض والإفصاح بشكل وثيق بهدف التبويب إلا أنه قد يختلف عنه ، فالمعلومات المحاسبية المرتبطة بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد يتم تبويبها بشكل صحيح إذا ما كانت كافة المعلومات في الجدول التفصيلي المؤيد لرصيد الحساب قد تم تلخيصها في الحسابات الملائمة . ويتم الإفصاح عن المعلومات على نحو سليم إذا ما كانت أرصدة الحساب والمعلومات ذات الصلة في الهوامش والإيضاحات المتممة قد تم دمجها ووصفها وعرضها في القوائم المالية بشكل صحيح . على سبيل المثال يكون هناك إنتهاك لهدف التبويب إذا ما

تتم تسوية أوراق القبض طويلة الأجل بشكل غير صحيح ، ولكن دمجها مع حسابات المدينين في القوائم المالية يعنى إنتيالك لهدف العرض والإفصاح .

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالرصيد

Specific Balance – Related Audit Objectives

بعد تفهم أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالرصيد يمكن تطوير أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالرصيد لكل رصيد حساب في القوائم المالية . يجب أن يكون هناك على الأقل هدف مراجعة محدد واحد مرتبط بالرصيد لكل هدف مراجعة عام مرتبط بالرصيد الا إذا اعتقد المراجع أن هدف المراجعة العام على مستوى الرصيد غير ملائم أو غير هام في ظل الظروف المحيطة . وقد يكون هناك أكثر من هدف مراجعة محدد واحد على مستوى الرصيد مرتبط بهدف المراجعة العام على مستوى الرصيد . على سبيل المثال فإن أهداف المراجعة المحددة على مستوى الرصيد الخاصة بالحقوق والالتزامات للمخزون يمكن أن تتضمن (١) أن الشركة يحق لها إمتلاك كافة بنود المخزون ، (٢) وأن المخزون ليس مردون إلا إذا تم الإفصاح عن ذلك.

العلاقة بين مزاعم الإدارة وأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد

Relationships Among Management Assertions and Balance-Related Audit Objectives

السبب وراء وجود أهداف مراجعة عامة أكثر على مستوى الرصيد من مزاعم الإدارة في تقرير إرشاد إضافي للمراجعين عند تقرير أدلة الإثبات التي يتعين جمعها والحصول عليها . يوضح الجدول رقم (١/١١) تلك الحقيقة عن طريق إعطاء العلاقات بين مزاعم الإدارة ، وأهداف المراجعة العامة على مستوى الرصيد وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة برصيد المخزون .

التصل الأول

جدول رقم (١١/٧)

مزاعم المراجعة وأهداف المراجعة على مستوى الرصيد

مزاعم الإدارة	أهداف المراجعة العامة	أهداف المراجعة المحددة على مستوى الرصيد
١- الوجود أو الجودث .	١- الوجود .	١- كافة بنود المخزون المسجلة موجودة عند تاريخ الميزانية العمومية .
٢- الإكمال .	٢- الإكمال .	٢- أن كافة المخزون الموجود تم جرده وتضمينه في ملخص قائمة المخزون .
٣- التقويم أو التخصيص .	٣- الدقة .	٣- أن كميات المخزون تتفق ماديا مع بنود المخزون المتاحة .
		٤- أن الأسعار المستخدمة لتقييم المخزون ماديا تعتبر صحيحة .
		٥- أن عمليات ضرب السعر في الكمية تعتبر صحيحة وأن التفاصيل قد تم جمعها بشكل صحيح .
	٤- التويب .	٦- أن بنود المخزون قد تم تويبها بشكل ملائم على النحو التالي :- مواد خام، مهمات تحت التشغيل، ومنتجات تامة .
		٧- أن نقطة قطع المشتريات في نهاية السنة سليمة .
		٨- أن نقطة قطع المبيعات عند نهاية السنة سليمة .
		٩- مطابقة التفاصيل .
		١٠- أن المخزون قد تم تقييمه عند صافي القيمة القابلة للتحقق أو القيمة المستردة .
٤- الحقوق والالتزامات	٨- الحقوق والالتزامات .	١١- أن الشركة تمتلك كافة بنود المخزون الموضح بقائمة الجرد .
		١٢- أن المخزون غير مرهون .
٥- العرض والإفصاح	٩- العرض والإفصاح .	١٣- أن الأنواع الرئيسية للمخزون وأسس تقييمها قد تم الإفصاح عنها .
		١٤- أن الرهن على المخزون قد تم الإفصاح عنه بشكل كافي .

الفصل الثاني

مراحل جمع أدلة الإثبات
لتحقيق أهداف المراجعة

الفصل الثاني**مراحل جمع أدلة الإثبات****لتحقيق أهداف المراجعة****Phases of Evidence for Meeting****Audit Objectives****الأهداف التعليمية Learning Objectives**

- ٢/١ إظهار عام منهجية الوفاء بأهداف المراجعة .
- ٢/٢ قرارات وأنواع أدلة إثبات المراجعة .
- ٢/٣ مدى توافر الإقتناع بأدلة الإثبات ومحدداتها .
- ٢/٤ الإجراءات التحليلية في المراجعة .
- ٢/٥ إختبارات التفاصيل وعلاقتها بإختبارات المراجعة .
- ٢/٦ العلاقة بين الإختبارات وأدلة الإثبات في المراجعة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملزمة**Relevant Accounting and Auditing Pronouncements**

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية القسم رقم (٢) بعنوان الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١١) بعنوان التخطيط والإشراف.

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش في مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند أداء مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان دليل الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية المصادقة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة .

٢/١ إطار عام منهجية الوفاء بأهداف المراجعة

Framework of Methodology of Meeting Audit Objectives

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات مراجعة تتميز بالكفاية والصلاحية لتدعيم كافة مزاعم الإدارة Management's Assertions في القوائم المالية . وكما سبق ذكره فإن ذلك يمكن تحقيقه عن طريق جمع أدلة الإثبات التى تدعم الدمج الملائم لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد .

أن عملية المراجعة تعبر عن منهجية محددة بدقة لتنظيم أداء عملية المراجعة بشكل يضمن كفاية وصلاحية أدلة الإثبات التى يتم جمعها فضلا عن الوفاء بكافة أهداف المراجعة الملائمة . تتكون عملية المراجعة المنهجية من أربعة مراحل أساسية يوضحها الشكل رقم (٢/١) ، وتتمثل فى الآتى (١) تخطيط وتصميم مدخل عملية المراجعة، (٢) أداء إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للعمليات ، (٣) أداء الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة ، (٤) إتمام عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة .

١- المرحلة الأولى :- تخطيط وتصميم عملية المراجعة

Plan and Design an Audit Approach

هناك عديد من الوسائل التى يمكن للمراجع من خلالها جمع أدلة الإثبات التى من شأنها الوفاء بأهداف المراجعة الشاملة . يجب أن يؤخذ فى الحسبان إعتبارين هامين تؤثر على مدخل المراجع فى الحصول على أدلة الإثبات . لأهمية هذين الإعتبارين غالباً ما يعتمد المراجع على معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات ، بحيث لا تزيد تكاليف أدلة إثبات المراجعة بأية حال من الأحوال عن منافعها المتوقعة ، وحيث أن المراجع يعمل فى بيئة تنافسية

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

جداً فإن المراجع غالباً ما يستخدم إجراءات مراجعة أقل تكلفة للحصول على أدلة إثبات مقنعة بدلاً من إجراءات مراجعة أكثر تكلفة يمكن أن تكون مطلوبة للحصول على أدلة إثبات حاسمة تماماً ، فالإعتماد على حجم كبير للأدلة الإثبات يمكن أن يؤدي الى عدم كفاية المهمة وزيادة أتعابها ، مما قد ينتج عنه خسارة العملاء ، هذا من ناحية أما الأخرى فإن هناك أيضاً تكاليف ترتبط بعدم كفاية أدلة الإثبات ، فرأى المراجع بناء على أدلة غير كافية قد يعد إهمالاً في ممارسة مهنته ، الأمر الذي قد يعرضه للمساءلة القانونية ، ومن هنا يتعين القول بأن كفاية الأدلة إنما يعنى الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كافي وملئم لرأى المراجع دون إسراف في التكاليف أو تعريضه لمشاكل قانونية .

من هنا يتضح أنه من الأهمية بمكان أن يتم تخطيط مهمة المراجعة بحيث يتم ضمان الحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة في نفس الوقت يتم الرقابة والتحكم في التكاليف المرتبطة بذلك ، ولذلك فإن الخطة يجب أن تؤدي الى مدخل مراجعة فعال بتكلفة معقولة ، ويمكن تقسيم عملية تخطيط وتنظيم مدخل المراجعة الى عدة أجزاء سوف يتم مناقشة إثنين منهما في هذا الجزء .⁽¹⁾

١- الحصول على معرفة بأنشطة العميل :-

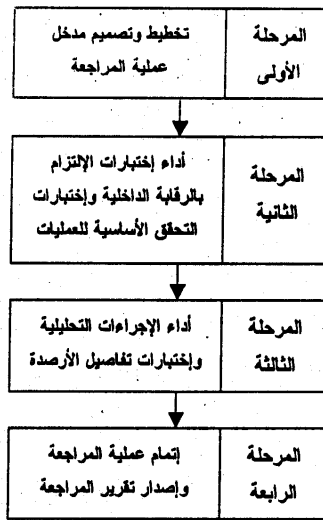
لتفسير معنى المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال عملية المراجعة بشكل كافي ، فإن فهم أنشطة وصناعة العميل تعتبر أمراً ضرورياً ، ويتم عكس المظاهر المميزة للأنشطة المختلفة عادة في القوائم المالية . وينتطلب أيضاً معيار المراجعة رقم (٢٢) ضرورة الفهم المعقول للأنشطة وصناعة العميل .

⁽¹⁾ لمزيد من التفاصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

د . أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

شكل رقم (٢/١)

المراحل الأربعة لعملية المراجعة



٢- فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة

Understanding Internal Control and Assessing Control Risk

إن مقدرة نظم الرقابة الداخلية للتعامل على توليد معلومات مالية ذات مصداقية وحماية الأصول والسجلات واحد من أكثر المفاهيم أهمية وقبولاً في المراجعة من الناحية النظرية أو العملية ، فإذا ما كان للتعامل نظم رقابة داخلية ممتازة ، فسوف تكون مخاطر الرقابة منخفضة ، وتبعاً لذلك فإن مقدار حجم أدلة الإثبات المطلوب الحصول عليها يمكن أن تكون منخفضة تماماً مقارنة بإذا ما كانت تلك النظم الرقابية غير كافية .

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها من المراجع أن يقوم بتخطيط والحصول على أدلة إثبات مراجعة بشكل كافي ويتأتى ذلك في ضوء فهمه للرقابة الداخلية للتعامل عن طريق فحص الخرائط التنظيمية والأدلة الإجرائية، والمناقشة مع موظفي العمل وإستيفاء قوائم إستقصاء وخرائط التدفق للرقابة الداخلية أو عن طريق ملاحظة أنشطة العمل .

وبعد الحصول على ذلك الفهم يكون المراجع في مركز يتيح له تقييم مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية في منع وإكتشاف الأخطاء والغش . ويتضمن ذلك التقييم تحديد نظم رقابة داخلية محددة من شأنها تخفيض احتمال حدوث الأخطاء والغش وإحتمال عدم إكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب . ويشار الى تلك العملية عادة بتقييم مخاطر المراجعة **Assessing Control Risk** .

٢- المرحلة الثانية :- أداء إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وإختبارات

التحقق الأساسية للعمليات

Perform Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

عندما يقوم المراجع بتخفيض مخاطر المراجعة المقدره تأسيساً على تحديد نظم الرقابة الداخلية فإنه يمكن بعد ذلك تخفيض المدى أو النطاق الذي ترتبط به دقة المعلومات في القوائم المالية مباشرة مع تلك النظم الرقابية الداخلية والذي يجب تدعيمه من خلال عملية جمع أدلة الإثبات . ومع ذلك فلتبرير تخفيض مخاطر الرقابة المقدره المخططة يتعين على المراجع إختبار فاعلية نظم الرقابة الداخلية ، ويشار الى الإجراءات المرتبطة بذلك النوع من الإختبار بإصطلاح إختبارات الإلتزام بأساليب الرقابة الداخلية **Tests of Controls** . على سبيل المثال يفترض أن أساليب الرقابة الداخلية للتعامل

تتطلب التحقق عن طريق موظف مستقل من كافة أسعار بيع الوحدة الواحدة على المبيعات قبل إرسال فواتير المبيعات بالبريد للعملاء . يرتبط ذلك الإجراء الرقابي مباشرة بدقة أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات . وأحد الإختبارات الممكنة لفعالية ذلك الإجراء الرقابي يتمثل في قيام المراجع بفحص عينة من توقيع ذلك الموظف المطلوب أن يقوم به على كل فاتورة مبيعات بعد أن يتحقق من سعر بيع الوحدة .

يقوم المراجعون أيضاً بتقييم تسجيل العميل للعمليات عن طريق التحقق من القيم النقدية للعمليات ويشار الى ذلك بإختبارات التحقق الأساسية للعمليات **Substantive Tests of Transaction** ، وكمثال على ذلك أن يقوم المراجع بمقارنة سعر البيع للوحدة على فاتورة المبيعات مع قائمة الأسعار المعتمدة والموافق عليها كإختبار لهدف الدقة المرتبطة بعمليات المبيعات . وكثيراً ما يقوم المراجعون بأداء إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للعمليات في نفس الوقت .

٣- المرحلة الثالثة :- أداء الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة

Perform Analytical Procedures and Tests of Details of Balances

بصفة عامة هناك نوعان من الإجراءات لتأدية المرحلة الثالثة هما الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة . تشير الإجراءات التحليلية **Analytical Procedures** الى تلك الإجراءات التي تهدف التي تقييم المعقولية العامة للعمليات والأرصدة . وكمثال على ذلك الإجراء التحليلي الذي يوفر تأكيد معين مرتبط بهدف الدقة لكل من عمليات المبيعات (هدف مراجعة مرتبط بالعملية) ، وحسابات المدينين (هدف مراجعة مرتبط بالرصيد) يتمثل في فحص عمليات المبيعات في دفتر يومية المبيعات ذات القيم الكبيرة

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

بشكل غير عادى ومقارنة إجمالى المبيعات الشهرية بالمبيعات الخاصة بذات الشهر فى السنة السابقة . فإذا كانت الشركة تستخدم أسعار المبيعات بشكل ثابت ، فقد يكون هناك إجمال لوجود إختلافات جوهرية .

أما إختبارات تفاصيل الأرصدة فهى تعتبر إجراءات محددة تهدف الى إختبار وجود تحريفات جوهرية فى الأرصدة التى تتضمنها القوائم المالية . وكمثال يرتبط بهدف التحقق من الدقة لحسابات المدينين (هدف مراجعة مرتبط بالرصيد) يتمثل فى الإبلاغ الكتابى المباشر الى عملاء الشركة محل المراجعة . وتعتبر إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات القوائم المالية الجوهرية إجراء ضرورياً وحتمياً .

٤- المرحلة الرابعة :- إستكمال عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة

Complete the Audit and Issue an Audit Report

بعد أن يقوم المراجع بالإنتهاء من كافة الإجراءات الخاصة بكل هدف مراجعة ويكمل حساب بالقوائم المالية ، من الضرورى أن يقوم بالربط بين المعلومات التى حصل عليها للتوصل الى إستنتاج شامل عما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة أم لا . وتعتبر تلك العملية ذاتية جداً حيث تعتمد بشكل كبير على الحكم المهنى للمراجع - فى الممارسة العملية يقوم المراجع بشكل مستمر بالربط بين المعلومات التى حصل عليها سابقاً من خلال عملية المراجعة .

ويتم تجميع عمليات الربط النهائية للمعلومات عند الإنتهاء من مهمة المراجعة ، حيث يجب على المراجع القانونى إصدار تقرير مراجعة للشركة عن القوائم المالية المنشورة للعميل . ويجب أن يستوفى الإجراء كافة المتطلبات والمعايير الفنية المقررة والمتعارف عليها عموماً .

٢/٢ قرارات وأنواع أدلة إثبات المراجعة Audit Evidence

تعرف أدلة إثبات المراجعة بأنها تلك المعلومات التى يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التى تم مراجعتها تتفق مع المعايير المقررة . ولا يعد استخدام الأدلة أمراً قاصراً على المراجعة ، حيث يتم استخدامها بشكل موسع من قبل كل من العلماء والمحامين والمؤرخين .

وبصفة عامة يقوم المراجع بجمع أدلة مختلفة للتوصل الى الإستنتاجات وهى تختلف عن تلك المستخدمة فى القضايا القانونية (حيث تستخدم الأدلة فى تحديد مدى براءة المتهم أم لا ، وتمثل طبيعة الأدلة المستخدمة فى شهادة الشهود والأطراف ذات العلاقة ، ويعتبر القاضى هو الجهة التى تقوم بتقييم تلك الأدلة ، وتمثل الإستنتاجات فى تحديد الطرف البرئ أو المذنب ، ويترتب على عدم التوصل الى إستنتاجات صحيحة الى تبرئة متهم أو إدانة برئ) .

يهتم ذلك الجزء بوصف قرارات أدلة المراجعة التى يتعين جمعها ، كما يتم تحديد مضمون كفاية وصلاحية أدلة إثبات المراجعة ، كما يتم الإشارة للأنواع السبعة للأدلة المتاحة لتحقيق متطلبات المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى المتعارف عليها عموماً ^(١) .

٢/٢/١ قرارات أدلة إثبات المراجعة Audit Evidence Decisions

يتمثل القرار الرئيسى الذى يجب على المراجع إتخاذه عند أداء كل عملية مراجعة فى تحديد الأنواع والحجم الملائم من الأدلة التى يجب جمعها للتحقق

^(١) لمزيد من التفصيل يراجع :

د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

من عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة ، ويعتبر تقدير ذلك أمراً هاماً في ضوء اعتبارات تكلفة إختبار وتقييم الأدلة المتاحة .

ويمكن تقسيم قرار المراجع بشأن الأدلة التي سيتم جمعها لاي القرارات

الفرعية التالية :-

١- ما هو إجراء المراجعة الذي سيتم استخدامه .

٢- ما هو حجم العينة الذي يجب إختياره عند تطبيق إجراء معين .

٣- ما هي العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع .

٤- متى سيتم تنفيذ الإجراءات .

ويطلق على التعليمات التفصيلية لإجمالى الأدلة التي سيتم تجميعها لجانب ما فى المراجعة أو للمراجعة ككل اسم برنامج المراجعة Audit Program ، وهو يحتوى على قائمة بإجراءات المراجعة ، حيث يشتمل عادة على أحجام العينات والعناصر التي سيتم إختيارها ، وتوقيت تلك الإختيارات . وعادة ما سيكون هناك برنامج لكل مكون محل المراجعة (برنامج مراجعة المدينين ، والمبيعات وهكذا ...) .

١- إجراءات المراجعة Audit Procedures

تتمثل إجراءات المراجعة فى تعليمات محددة تتعلق بجمع أحد أنواع أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها فى وقت معين خلال أداء عملية المراجعة ، على سبيل المثال الأدلة المتعلقة بجرد المخزون ، حيث يتم التوصل الى تلك الأدلة من خلال استخدام إجراءات المراجعة ، والتي يتعين أن يتم صياغتها عند تصميمها بشكل محدد وعلى نحو كافى حتى يمكن إستخدامها كتعليمات

خلال عملية المراجعة . على سبيل المثال تمثل الصياغة التالية إجراء المراجعة الخاص بالتحقق من يومية المدفوعات النقدية :-
 " يتم التوصل الى يومية المدفوعات النقدية ومقارنة اسم الشخص الذي سدد له النقدية وقيمة تاريخ الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية "

٢- حجم العينة Sample Size

يتم استخدام العينة بمجرد إختيار إجراء المراجعة ، والتي يتراوح حجمها من عنصر واحد في المجتمع أو المجتمع كله للإختبار ، وإستمراراً للمثال السابق يتم إختيار عينة يبلغ حجمها ١٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية والتي تتضمن ٥٠٠٠ شيك .

٣- العناصر محل الإختبار Items to Select

يقوم المراجع بعد تحديد حجم العينة بتحديد ماهية العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع ، حيث يمكن للمراجع استخدام وسائل مختلفة لإختيار عدد ١٠٠ شيك من مجتمع الشيكات الذي يتكون من ٥٠٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية .

ويمكن للمراجع الإعتماد على أحد ما يلي أو مزيج منها :-

- إختيار أسبوع معين وفحص الشيكات المائة الأولى .
- إختيار ١٠٠ شيك من الشيكات ذات المبالغ الكبيرة .
- إختيار الشيكات التي يعتقد المراجع وجود إحتمال أكبر للأخطاء فيها .
- إختيار الشيكات المائة عشوائياً .

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

٤- التوقيت Timing

يتنوع توقيت إجراءات المراجعة عموماً من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد إنتهاؤها ، وعادة ما يرغب العميل أن تتم مراجعة القوائم المالية في غضون فترة تمتد من شهر إلى ثلاثة أشهر من تاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية. ومن خلال إجراءات المراجعة عادة ما يتم تجميع كل من حجم العينة والعناصر التي يتم إختيارها وثوقيت الإجراءات . وكمثال على تعديل صياغة الإجراءات السابقة ما يلي :-

" التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية الخاصة بشهر نوفمبر ، ومقارنة اسم المسدد له ، القيمة والتاريخ في الشيكات الملغاة مع دفتر النقدية المحددة لعدد ٥٠ دائن تم إختيارهم عشوائياً من خلال أرقام الشيكات " .

٢/٢/٢ أنواع أدلة إثبات المراجعة Types of Audit Evidence

عند تقرير أى إجراء مراجعة يمكن إستخدامه يتعين أن يختار المراجع نوعاً من بين سبعة أنواع عامة ، وهو ما يشار إليها بأنواع أدلة الإثبات على النحو التالي :-

- ١- الفحص المادى .
- ٢- المصادقات .
- ٣- التوثيق .
- ٤- الملاحظة .
- ٥- الإستفسار من العميل .
- ٦- إعادة الأداء والتشغيل .
- ٧- الإجراءات التحليلية .

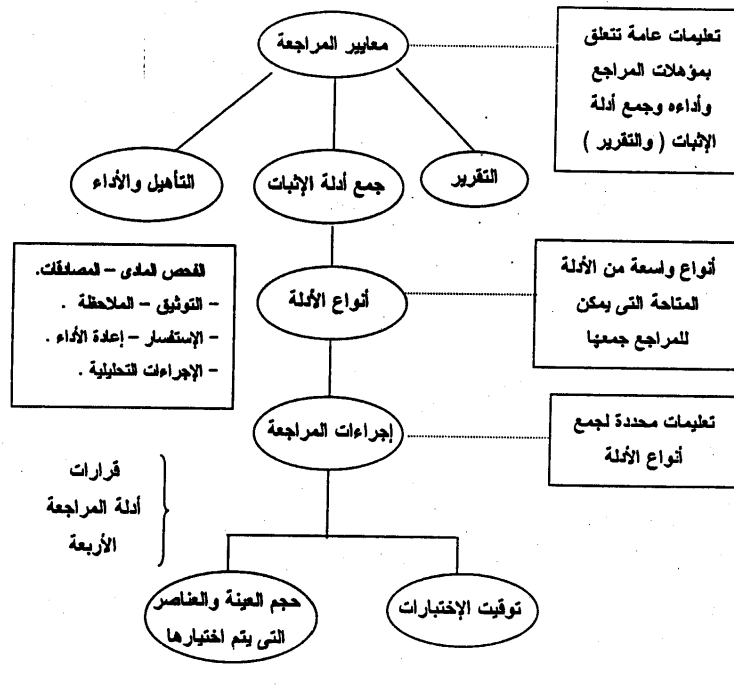
وبصفة عامة توجد علاقة بين معايير المراجعة وأنواع الأدلة وقرارات أدلة إثبات المراجعة ، يوضح الشكل رقم (٢/٢) تلك العلاقة ، وجدير بالذكر

الفصل الثاني

فإنه إذا كانت المعايير تتسم بالعمومية ، وإذا كانت الإجراءات تتميز بالتحديد فإن أنواع الأدلة تقع في موقع وسط بينهما ، ويمكن أن يتم تخصيص نوع أو أكثر من أنواع الأدلة لكل إجراء من إجراءات المراجعة .

شكل رقم (٢/٢)

العلاقة بين معايير المراجعة وأنواع الأدلة وقرارات أدلة الإثبات الأربعة



١- الفحص المادي Physical Examination

وهو يشير الى عملية الفحص **Inspection** أو الحصر **Count** التي يقوم بها المراجع للأصول الملموسة المادية ، وعادة ما يتعلّق ذلك النوع من الأدلة بكل من المخزون والنقدية ، إلا أنه قابل للتطبيق عند التحقق من كل من الأسهم وحسابات المدينين والأصول الثابتة الملموسة ، ويتعين التمييز عند المراجعة بين الفحص المادي للأصول (على سبيل المثال الأوراق المالية لتقابلته للتداول بالبورصة والنقدية وبين المستندات على سبيل المثال الشيكات ومستندات المبيعات) . فإذا لم يكن للشئ محل المراجعة - على سبيل المثال فاتورة البيع - قيمة ملازمة في حد ذاته فإنه يطلق على الدليل توثيق مستند **Documentation** ، على سبيل المثال يكون الشيك قبل التوقيع مجرد مستند ، إلا أنه بعد التوقيع يعتبر أصلاً ، وعندما يتم إلغاؤه يعود مستنداً مرة أخرى ؟ ويتمثل التصرف النموذجي في الفحص المادي للشيكات عندما تكون في صورة أصل فقط .

ويعد الفحص المادي وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل ، ويستظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق فيها والأكثر نفعاً ، ويمثل الفحص المادي عموماً وسيلة نافعة لتقييم حالة أو جودة الأصل ، إلا أنه مع تلك لا يعد الفحص المادي دليلاً كافياً للتحقق من أن الأصول مملوكة عن طريق العميل ، كما أن المراجع في عديد من الحالات قد يكون مؤهلاً للتوصل الى رأى عن العوامل النوعية على سبيل المثال التقادم **Obsolescence** والصحة **Authenticity** . كما أنه لا يمكن أن يتم تحديد التقييم الملائم لعناصر القوائم المالية عادة من خلال الفحص المادي .

٢- المصادقة Confirmation

تصف المصادقة عملية الحصول على رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع . ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن العميل ، فإنه ينظر إليها على أنه دليل قوي ويتم استخدامه بشكل كبير عن طريق المراجعين ، ورغم ذلك فإن المصادقة تعتبر دليل إثبات مكلف نسبياً عند الحصول عليه ، وقد لا يكون ملائماً عندما يطلب من الطرف الثالث الرد على المصادقة ، ومن ثم فقد لا تستخدم المصادقة في كافة الحالات التي تكون واجبة التطبيق ، ونظراً للثقة الكبيرة في المصادقة وإعتماد المراجع عليها فعادة ما يتم الحصول على رد كتابي وليس شفوي كلما كان ذلك ممكناً . كما تكون المصادقة المكتوبة من السهل أن يتم فحصها عن طريق مشرف فريق المراجعة ، كما أنهم يمكنهم توفير تأييد أفضل للشرح والتوضيح عندما يتم الحصول على تلك المصادقة . ويعتمد مدى استخدام المصادقة على وجود موقف يمثل الحاجة الى إمكانية الإعتداع عليها كدليل ، وأيضاً عندما يكون دليل إثبات بديل متاح ، ونادراً ما يتم استخدام المصادقة عند مراجعة الإضافات على الأصول الثابتة والتي يمكن التحقق منها عن طريق الفحص المادي والفحص المستندي ، كما لا تستخدم المصادقة أيضاً في التحقق من العمليات المالية الفردية بين المنشآت على سبيل المثال عمليات المبيعات حيث يمكن للمراجع في تلك الحالة استخدام المستندات لذلك الغرض ، وبالطبع توجد إستثناءات على سبيل المثال عندما يلفت نظر المراجع وجود عمليتين ماليتين كبيرتين على نحو غير عادي للمبيعات تم

مراحل جمع أدلة الائتات لتحقيق أهداف المراجعة

سجلياً قسب نهاية الفترة المحاسبية بثلاثة أيام ، ففي تلك الحالة يمكن أن يكون استخدام المصادقات أمراً ملائماً .

وقت حدد إضاح معيار المراجعة رقم (٦٧) القسم (٣٣٠) أن هناك ثلاثة أنواع من المصادقات يتم استخدامها عن طريق المراجعين ، يتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية Positive Confirmation المصحوبة بطلب معلومات يقوم بتوفيرها متلقى المصادقة ، وبعبارة أخرى يطلب من متلقى المصادقة أن يقوم بإرسالها للمراجع بعد الرد عليها في كافة الأحوال ، أما النوع الثاني فيتمثل في المصادقة الإيجابية والمصحوبة بمعلومات متضمنة في النموذج يتعين التصديق عليها من المتلقى ، ويعتمد المراجع على ذلك النوع بدرجة أقل من النوع الأول ، حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يتم فحص ومراجعة المعلومات المتضمنة في نموذج المصادقة . رغمًا عن ذلك فقد أظهرت البحوث أن معدلات الإستجابة على النوع الأول تكون قليلة لأنها تستلزم من متلقى المصادقة أن يبذل جهداً واضحاً في إستيفاء المصادقة ، أما النوع الثالث يتمثل في المصادقة السلبية Negative Confirmation حيث خلالها يطلب من المتلقى أن يرد فقط في حالة أن تكون المعلومات غير صحيحة . ويعتبر ذلك النوع الأخير من المصادقات أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية عندما تعتبر المصادقات دليل اثبات جوهري يؤخذ به فقط في حالة الرد عليها .

وحتى يمكن إعتبار المصادقات دليلاً يعتمد عليه يتعين على المراجع أن يراقب ذلك النوع من الأدلة منذ إعدادها وحتى إستلام الردود ، فإذا تحكم العميل في إعداد تلك المصادقات وإرسالها بالبريد وتلقى الرد عليها سيفقد

الفصل الثان

المراجع القدرة على الرقابة عليها ، وقد يترتب على ذلك اعتبارها نليلا غير مستقلا ومن ثم ستخفص درجة الإعتماا عليها .

٣- التوثيق المستندي Documentation

يتمثل ذلك الدليل في فحص المراجع لمستندات وسجلات العميل التي تؤيد صدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية ، وتتمثل المستندات التي يقوم المراجع بفحصها في السجلات المستخدمة عن طريق العميل لتوفير المعلومات التي تشير الى أن أداء أعماله قد تم في صورة منظمة . وحيث أن كل عملية مالية لدى العميل تؤيد بمستند واحد على الأقل ، من ثم سيكون هناك عدد ضخم من هذا النوع من الأدلة المتاحة ، على سبيل المثال عادة ما يحتفظ العميل لكل عملية مبيعات بالمستندات التالية :- أمر العميل ، مستند الشحن بالإضافة الى فاتورة البيع ، وتعتبر تلك المستندات أدلة إثبات مفيدة يمكن للمراجع إستخدامها في التحقق من دقة سجلات العميل عن العمليات المالية للمبيعات ، وعادة ما يتم إستخدام التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في كل عملية مراجعة ، حيث أنه دليل متاح يمكن للمراجع أن يحصل عليه بسهولة وبتكلفة منخفضة ، وقد يكون هو الدليل الملائم الوحيد المتاح في بعض الأحيان .

وقد جرى العرف على وجود نوعان من المستندات ، مستندات داخلية وأخرى خارجية ، ويشير المستند الداخلي Internal Document الى المستند الذي يتم إعداده وإستخدامه أو الإحتفاظ به لدى منشأة العميل دون أن يخرج الى أطراف خارجية ، على سبيل المثال فواتير البيع ، التقارير الزمنية عن العاملين ، تقارير إستلام المخزون . أما المستند الخارجي External Document

مراجعة ادلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

فيشير إلى المستندات التي تتعلق بتعامل طرف خارجي عن منشأة العميل في عمليات مالية ويكون في حوزة العميل أو يمكن له الحصول عليه . وكاملة على ذلك فواتير البائع ، أوراق الدفع الملغاة وبوالص التأمين ، وهناك مستندات أخرى تتسبب لدى العميل مثل الشيكات الملغاة ويتم إرسالها إلى الأطراف الخارجية تم يتم إعادتها للعميل .

وتمثل المحسد الرئيسي في رغبة المراجع لقبول المستند كدليل إثبات يمكن الإعتماد عليه في ما إذا كان ذلك المستند داخليا أم خارجيا ، فإذا كان المستند داخليا يتعين التعرف على ما إذا كان المستند قد نشأ وتم تشغيله في ظل نظام رقابة داخلية جيد ، حيث أن المستندات الداخلية التي يتم إنشائها وتشغيلها في ظل نظام غير جيد للرقابة الداخلية لا تشكل أدلة إثبات يمكن الإعتماد عليها .

وحيث أن المستندات الخارجية يتم تداولها بين العميل وأطراف خارجية عند إبرام العمليات المالية ، فإن هناك بعض المؤشرات التي تعبر عن إتفاق بين كلا الطرفين بشأن المعلومات والشروط الموجودة في المستند ، ولذلك ينظر إلى المستندات الخارجية على أنها أدلة إثبات يمكن الإعتماد عليها مقارنة بالمستندات الداخلية . ويمكن أن يتم الإعتماد على بعض المستندات الخارجية بدرجة كبيرة لكونها تعد بعناية فائقة ، ويتم فحصها على نحو متكرر من المحامين أو الخبراء المؤهلين الآخرين ، وكاملة على ذلك الأوراق التي تثبت ملكية الأصول كالأراضى وبوالص التأمين وإتفاقات السندات والعقود .

وعندما يستخدم المراجعون المستندات وللتوثيق لتدعيم القيم أو العمليات المالية المسجلة ، فإنه غالبا ما يشار إلى ذلك بالفحص المستندى Vouching فمن أجل الفحص المستندى للعمليات المالية للمشتريات قد يقوم المراجع على

سبيل المثال يتتبع يومية المشتريات الى فاتورة البائع وتقارير الإستلام المؤيدة لذلك ، وبالتالي يتم إستيفاء هدف الوجود **Existence Objective** . أما إذا قام المراجع بالتتبع من تقارير الإستلام الى يومية الحيازة لإستيفاء هدف الإكمال **Completeness Objective** فلن يكون ذلك ملائماً أن يتم القول بأن هذا يمثل فحصاً مستندياً .

٤- الملاحظة Observation

تشير الملاحظة الى إستخدام الحواس لتقييم أنشطة معينة ، وتوجد عديد من الفرص خلال أداء عملية المراجعة لممارسة النظر والسمع واللمس والشم من أجل تقييم مدى واسع من الأمور ، على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يقوم بزيارة المصنع للحصول على إنطباع عام من التجهيزات الخاصة بالعميل ، وملاحظة ما إذا كان هناك صدأ على أحد الآلات لتقييم ما إذا كان يجب أن يتم تكييفها ، كما يمكن للمراجع أيضاً أن يراقب تنفيذ وأداء بعض المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المسئول عن تلك المهام يلتزم بأدائها كما يجب أم لا ، ولا تكفي الملاحظة بمفردها كدليل إثبات كافي في حد ذاته ، فمن الضروري أن يتبع الإنطباعات المبدئية الحصول على أنواع أخرى من أدلة الإثبات ذات العلاقة ، رغماً عن ذلك فإن الملاحظة تعتبر دليل إثبات مفيد في معظم أجزاء عملية المراجعة .

٥- الإستفسارات من العميل Inquiries of the Clients

يمثل الإستفسار عملية الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل كرد على الأسئلة المقدمة من المراجع ، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل الى

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

قدر معقول من الأدلة عن طريق الإستفسار ، إلا أنه لا يمكن النظر الى الإستفسار كدليل حاسم **Conclusive** لأنه لا يتم التوصل اليه من مصدر مستقل وحيادي حيث يمكن أن يوجد به تميز لصالح العميل . وبالتالي فعندما يحصل المراجع على دليل عن طريق الإستفسار ، فمن الضروري أن يحصل على أدلة أخرى تدعّمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى ، وللتوضيح فإذا أراد المراجع أن يحصل على معلومات عن طريق تسجيل ورقابة العمليات المحاسبية لدى العميل ، يتعين عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للعميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية ، وفيما بعد يقوم المراجع بأداء اختبارات المراجعة عن طريق إستخدام التوثيق والملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها والتصريح بها وفقاً لمتطلبات الرقابة الداخلية .

٦- إعادة الأداء Reperformance

كما يوحى مصطلح إعادة الأداء أو التشغيل يتضمن ذلك التعبير إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة محل المراجعة ، ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية إختبار **الدقة الحسابية** لدى العميل ، وتتضمن إجراءات عديدة مثل صحة عمليات الضرب في فواتير البيع والمخزون ، وعمليات الجمع من دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ الفرعية ، وإختبار العمليات الحسابية لمصرف الإهلاك والمصروفات المدفوعة مقدماً . وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي يتم إدراجها في أكثر من مكان ولقد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة ، على سبيل المثال يقوم المراجع عادة بأداء إختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في يومية

المبيعات تخص العمل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفاتر الأستاذ الفرعية لحسابات المدينين وتلخيصها بشكل دقيق في دفتر الأستاذ العام .

٧- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تستخدم الإجراءات التحليلية المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحسابات أو البيانات الأخرى تبدو معقولة أم لا ، على سبيل المثال يتم مقارنة النسبة المئوية لمجموع الربح في السنة الحالية مع النسبة في السنة السابقة . ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي دليل الإثبات الوحيد المطلوب لبعض الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية ، أما فيما يتعلق بالحسابات الأخرى فيمكن أن يتم تخفيض أنواع أخرى من أدلة الإثبات عندما تشير الإجراءات التحليلية إلى أن رصيد الحسابات يبدو معقولا . وفي بعض الحالات يتم استخدام الإجراءات التحليلية أيضا في عزل الحسابات أو العمليات المالية التي يتعين أن يتم فحصها على نحو متعمق للمساعدة في تقرير ما إذا كان هناك إجراءات تحقق إضافية مطلوبة أم لا . وكمثال على ذلك مقارنة مصروف الصيانة الإجمالي للفترة الحالية مع نظيره في السنة السابقة وفحص الاختلاف ، فإذا ما كان ذلك الاختلاف جوهريا يتعين تحديد سبب الزيادة أو الإنخفاض .

٢/٣ مدى توافر الإقناع بأدلة الإثبات ومحدداتها

Persuasiveness and Determinants of Evidence

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني أن يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية الصالحة التي تدعم الرأي الذي يبديه ، وبسبب طبيعة أدلة إثبات المراجعة وإعتبار تكلفة أداء عملية المراجعة ليس من المحتمل أن يقتنع

راجل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

المراجع بشكل كامل بأن رأيه يعتبر صحيحاً تماماً ، ورغماً عن ذلك يجب أن يقتنع المراجع بصحة رأيه بدرجة مرتفعة من التأكد . وعن طريق دمج كافة أدلة الإثبات من خلال عملية المراجعة يمكن للمراجع أن يقرر متى يفتتح بشكل كاف حتى يمكن إصدار تقرير المراجعة .

هناك أربعة محددات تؤثر على توافر الإقناع بأدلة الإثبات هي الملائمة والصلاحية والكفاية بالإضافة الى التوقيت المناسب ، ولاشك أنه يمكن أن يتم تقييم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج الأثر المشترك **Combined Effect** لكل من تلك المحددات معاً ، ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية المرتفعة مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف المراجعة محل الإختبار ، ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والتي لا تتسم بالصلاحية ويتوافر لها المدى الزمني الملائم عينة مقنعة ، وبالمثل فلن تكون العينة صغيرة الحجم التي تحتوي على عنصر واحد فقط أو عنصرين وتتسم بالمناسبة والصلاحية والمدى الزمني المناسب عينة مقنعة ، ويجب على المراجع أن يقوم بتقييم درجة توافر محددات الجودة الأربعة عند تقرير مدى الإقناع بأدلة الإثبات .

١- الملائمة Relevance

يجب أن يتعلق دليل الإثبات أو يجب أن يكون ملائماً بهدف المراجعة الذي يقوم المراجع بإختماره حتى يمكن أن يتم إعتبره مقنعاً ، على سبيل المثال يفترض ان المراجع لديه إهتمام بمدى فشله فى إرسال الفاتورة للعملاء عند الشحن (هدف الإكمال) ، فإذا قرر المراجع إختيار عينة من فواتير المبيعات وتتبع كل مستندات الشحن الخاصة بكل منها ، فإن دليل الإثبات لن يكون ملائماً لهدف الإكمال ، وفى تلك الحالة سيكون الإجراء المناسب هو

تتبع عينة من مستندات الشحن الخاصة بمستندات الشحن بفواتير المبيعات المرتبطة لتحديد ما إذا كان قد تم إرسال الفاتورة لكل عينة . يمكن النظر الى محدد الملائمة فقط في ضوء أهداف محددة للمراجعة ، حيث قد يكون دليل الإثبات ملائماً لأحد أهداف المراجعة إلا أنه لن يكون كذلك بالنسبة لهدف مراجعة آخر . ففي المثال السابق عندما يتتبع المراجع الأثر من فواتير المبيعات الى مستندات الشحن ذات الصلة ، فإن دليل الإثبات كان مناسباً لهدف الوجود . وتعتبر معظم أدلة الإثبات ملائمة لأكثر من هدف واحد إلا أنه ليس كذلك مع كافة أهداف المراجعة .

٢- الصلاحية Competence

تشير الصلاحية الى الدرجة التي ينظر خلالها دليل الإثبات على أنه قابل للتصديق أو يستحق الثقة ، فإذا ما تم إعتبر دليل الإثبات صالحاً بدرجة مرتفعة ، فإن ذلك يقدم مساعدة كبيرة في إقناع المراجع بجرد المخزون فإن دليل الإثبات سيكون ذو صلاحية أكبر مما لو وفرت الإدارة أرقام ذلك الجرد للمراجع . يستخدم معظم المراجعين مصطلح إمكانية الاعتماد على دليل الإثبات Reliability of Evidence كمرادف لمفهوم صلاحية دليل الإثبات . يتعامل صلاحية دليل الإثبات فقط بإجراءات المراجع المختارة ، ولا يمكن أن يتم تحسين الصلاحية عن طريق إختيار حجم عينة أكبر أو بنود مختلفة من المجتمع . وإنما يمكن أن يتم تحسين الصلاحية فقط عن طريق إجراءات مراجعة تحتوي على واحد أو أكثر من الخصائص مرتفعة الجودة لصلاحية دليل الإثبات التالية :-

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

١- إستقلال مصدر دليل الإثبات Independence of Provider

حيث يمكن الإعتماد على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من خارج المنشأة بشكل أكبر من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة ، حيث تعتبر الأدلة الخارجية (كتلك التي تتم من خلال الإتصال مع البنوك أو المحامين أو العملاء) جديرة بالإعتماد عليها بدرجة أكبر من الإجابات والردود التي يتم التوصل إليها من خلال الإستفسار من العميل . وعلى نحو مماثل يمكن الإعتماد بدرجة أكبر على المستندات التي ترد من خارج الشركة محل المراجعة (بوالص التأمين على سبيل المثال) عن تلك المستندات التي يتم التعامل بها داخل الشركة فقط (طلب الشراء على سبيل المثال) .

٢- فعالية نظم الرقابة الداخلية للعميل

Effectiveness of Client's Internal Controls

عندما تكون نظم الرقابة الداخلية للعميل فعالة ، تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها أكثر اعتماداً ولا ينظر إليها على أنها ضعيفة ، على سبيل المثال إذا كانت نظم الرقابة الداخلية على المبيعات والفواتير تتسم بالفعالية ، يمكن أن يتوافر لدى المراجع درجة أكبر من الإعتماد على فواتير البيع ومستندات الشحن أكثر منها في حالة عدم كفاية نظم الرقابة الداخلية .

٣- المعرفة المباشرة للمراجع Auditor's Direct Knowledge

تعتبر أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع من خلال الفحص المادي ، الملاحظة ، العمليات الحسابية والفحص أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر ، على سبيل المثال إذا قام المراجع بحساب

النص السابق

النسبة المئوية لمجمل الربح إلى المبيعات ومقارنتها بنفس النسبة في الفترات السابقة ، فإن ذلك الدليل سيكون أكثر موثوقية وإعتماداً مقارنة بمدى الثقة والإعتماد الذي سيضعه المراجع على العمليات الحسابية التي يقوم بها رئيس حسابات الشركة .

٤- درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات

Qualifications of Individuals Providing Information

على الرغم من أن مصدر المعلومات يمكن أن يكون مستقلاً ، إلا أن دليل الإثبات لن يكون قابل للإعتماد عليه ما لم يكن الفرد الذي يقدمه مؤهل للقيام بذلك ، ولذلك السبب يعد الإتصال مع المحامين والبنوك أفضل من المصادقات التي يتم الحصول عليها من أشخاص ليس لهم دراية بمجال الأعمال ، أيضاً إذا لم تكن لديه القدرة على تقييم تلك الأدلة ، فمثلاً فإن فحص مخزون الماس عن طريق أحد المراجعين غير المدربين على التمييز بين الماس والتزجاج لن يوفر دليل إثبات يعتمد عليه مقارنة بوجود الماس .

١- درجة الموضوعية Degree of Objectivity

يعتبر دليل الإثبات الموضوعي أكثر قابلية للإعتماد عليه مقارنة بدليل الإثبات الذي يتطلب حكم شخصي ملحوظ للتوصل إليه .
وكأمثلة على أدلة الإثبات الموضوعية الحصول على المصادقات على حسابات المدينين وأرصدة البنوك ، الجرد المادي للأسهم النقدية ، وعمليات الجمع في قائمة حسابات الدائنين للتحقق من مدى إتفاقها مع الرصيد بنفتر الأستاذ العام .
وكأمثلة على أدلة الإثبات التي يتم التوصل إليها عن طريق إصدار الحكم الشخصي في خطاب مكتوب من محامي العميل الذي يناقش فيه

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

- ٦ النتائج المحتملة لقضايا العميل ، ملاحظة العناصر التي تم تكييفها خلال الفحص المادى للمخزون ، الاستفسارات الموجهة الى مدير الإئتمان عن امكانية أن يحصل الجزء غير المتداول لحسابات المدينين ، ويجب أن يتوافر في الشخص الذى يقدم تلك الأدلة التأهيل المناسب وهو ما يجب أن يأخذه المراجع فى حسبانته عن تقييم إمكانية الإعتماد على أدلة الإثبات الذاتية
- Subjective Evidence

٢- الكفاية Sufficiency

- ٧ تحدد كمية أدلة الإثبات Quantity of Evidence التى يتم الحصول عليها مدى كفايتها ، ويتم قياس تلك الكمية بصفة رئيسية عن طريق حجم العينة التى يختارها المراجع ، فبالنسبة لأى هدف من أهداف المراجعة ستكون أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها من خلال عينة تتكون من ٢٠٠ مفردة أكثر كفاءة عادة من العينة التى تتضمن ١٠٠ مفردة فقط .
- هناك عديد من العوامل التى تحدد حجم العينة الملائمة فى عمليات المراجعة ، ويتمثل العاملان الأكثر أهمية فى توقعات المراجع للتحريفات Misstatements وفعالية نظم الرقابة الداخلية Controls للعميل ، وللتوضيح يستترض أن المراجع إستنتج عند مراجعته لإحدى الشركات وجود احتمال مرتفع لتكبير المخزون فى ضوء الذى تعمل فيه الشركة ، فى تلك الحالة سيقوم المراجع باختيار عين ذات حجم أكبر للعناصر التى سيتم تكييفها مقارنة مع حالة وجود احتمال منخفض بتكبير المخزون ، وبالمثل فإذا إستنتج المراجع أن نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالأصول الثابتة يتسم بالفعالية ، فإن لاختيار عينة ذات حجم صغير عند مراجعة إقتناء الأصول الثابتة سيكون أمراً

مسيراً مقارنة مع حالة استنتاج ضعف نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ، وتعد التوقعات الخاصة بالتحريفات وفعالية نظام الرقابة الداخلية وأثرهما على حجم العينة ذو أهمية كبيرة .

بالإضافة إلى أثر حجم العينة فإن العناصر الفردية التي يتم اختيارها تؤثر أيضاً على كفاية الأدلة ، حيث تعتبر العينات التي تحتوي على العناصر ذات القيمة النقدية الكبيرة في المجتمع عناصر توفر أدلة كافية ، وبالمقابل فإن المراجع سيعتبر العينات على أنها غير كافية إذا احتوت فقط على العناصر ذات القيمة النقدية الكبيرة في المجتمع ما لم تكن تلك العناصر تشكل جانباً كبيراً من إجمالي قيمة المجتمع .

٥- التوقيت المناسب Timeliness

يمكن أن يشير توقيت الحصول على دليل إثبات المراجعة إلى أما الفترة التي عندها تم جمع تلك الأدلة أو الفترة التي تغطيها عملية المراجعة ، وعادة ما تكون أدلة الإثبات الخاصة بحسابات الميزانية أكثر إقناعاً عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان ، على سبيل المثال سيكون جرد المراجع للأسهم المتداولة بالبورصة عند تاريخ إعداد الميزانية أكثر إقناعاً عن إتمام الجرد بعد مضي شهرين على إعداد الميزانية ، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل ستكون أدلة الإثبات أثر إقناعاً إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء من تلك الفترة . على سبيل المثال سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعاً من سحب عينة لسنة أشهر فقط .

٢/٤ الإجراءات التحليلية في المراجعة Analytical Procedures

في هذا الجزء يتم دراسة مفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها وأغراضها وتوقيت أدائها .

٢/٤/١ مفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها

The Definition and Types of Analytical Procedures

٢/٤/١/١ مفهوم الإجراءات التحليلية

تعرف الإجراءات أو الإختبارات التحليلية Analytical Procedures or Tests طبقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (٥٦) القسم رقم (٣٢٩) بأنها عبارة عن تقييم للمعلومات المالية يتم إجرائها عن طريق دراسة العلاقات الواضحة بين البيانات المالية بعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية ، متضمنة أداء مقارنات بين القيم المسجلة وبين التوقعات التي يقوم بعملها المراجع . يتسم ذلك التعريف بالصفة الرسمية مقارنة بالتعريف السابق إستخدامه ، إلا أنه يتضمن نفس المعنى ، ويؤكد إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٦) على التوقعات التي يتوصل إليها المراجع ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بمقارنة مصروف العمولات المسجلة في السنة الحالية بإجمالي المبيعات المسجلة مضروبة في معدل متوسط العمولة كإختبار للمعقولة العامة للعمولات المسجلة . وحتى يمكن إعتبار الإجراء التحليلي دليل إثبات مناسب وقابل للإعتماد عليه يجب أن يستنتج المراجع أن المبيعات قد تم تسجيلها على نحو صحيح ، وأن كافة المبيعات نتج عنها عمولة وأن هناك معدل فعلى لمتوسط العمولة يمكن أن يتم تحديده بسهولة ويسر^(١) .

(١) د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة المتقدمة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ .

في هذا الجزء سيتم التركيز على الغرض من الإجراءات التحليلية والوقت المناسب لإستخدامها ، مع تحديد الأنواع الخمس الرئيسية التي يمكن أن يستخدمها الممارسون ، كما يتم الإشارة الى أبرز المؤشرات المالية المتعارف عليها التي تستخدم كإجراءات تحليلية ومناقشة تفسيراتها .

٢/٤/١/٢ أنواع الإجراءات التحليلية

توجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية ، ويتمثل الجانب الأهم في إستخدام تلك الإجراءات في إختيار النوع الأكثر ملائمة من الإجراءات التحليلية التالية : (١) مقارنة بيانات العميل وبيانات الصناعة ، (٢) مقارنة بيانات العميل مع البيانات المماثلة للفترة السابقة ، (٣) مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل ، (٤) مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المراجع ، (٥) مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة بإستخدام البيانات غير المالية .

١- مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة

Compare Client and Industry Data

تتمثل أهم منافع مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة أو النشاط الذي يعمل فيه العميل في أنها تساعد على تفهم أعمال وأنشطة العميل كما أنها تقدم مؤشراً على إحتمال وجود الفشل المالي . حيث عادة ما تعتمد البنوك ومسئولي الإئتمان به على إستخدام النسب المالية لتقييم قدرة المنشآت على رد القروض، كذلك تعد ذات المعلومات مفيدة للمراجع عند تقريره القدرة النسبية لهيكل رأس المال لدى العميل وقدرته على الإقراض وإحتمال الفشل المالي .

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

ولتوضيح ذلك الإجراء التحليلي يفترض وجود المعلومات التالية عن العميل ومتوسط الأنشطة التي يعمل بها :-

بيانات الصناعة		بيانات العميل		
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٢	
٣.٤	٣.٨	٣.٧	٣.٥	دوران المخزون
٢١.٥	٢٢	٢٠.٥	٢٠	النسبة المئوية لمجموع الربح

باستقراء النسب الخاصة بالعميل سيبدو أن الشركة تتمتع بالاستقرار ولا توجد أى إشارة عن توافر صعوبات ، إلا أنه رغماً عن ذلك فعند المقارنة مع النسب المالية للصناعة يبدو موقف العميل فى صورة سيئة ، فموقف العميل فى عام ٢٠٠١ كان أفضل على نحو طفيف من النسب المالية للصناعة ، ولم يكن الوضع هكذا فى عام ٢٠٠٢ ، ورغماً أن هاتين النسبتين لا تشيران بمفردهما الى وجود صعوبة كبيرة ، فإن المثال يوضح كيف يمكن أن تؤدي المقارنة مع بيانات الصناعة الى توفير معلومات مفيدة عند مقارنتها بالأداء الخاص بالعميل ، فمثلاً يمكن أن تكون الشركة قد فقدت أياً من حصتها السوقية أو قد لا تمكنها سياسات التسعير التى تستخدمها فى المنافسة ، أو أنها تقوم بالإتفاق على نحو غير طبيعى أو يوجد عناصر بالمخزون تم تكهينها .

ويتمثل العيب الرئيسى فى إستخدام نسب الصناعة فى المراجعة فى الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات للمنشآت التى يتشكل منها متوسطات إجماليات الصناعة ، نظراً لأن البيانات الأخيرة تمثل متوسطات عامة ، حيث يمكن للمقارنات أن تكون غير ذات معنى ، بالإضافة الى إحتمال

إتباع المنشآت المختلفة طرقاً محاسبية مختلفة مما يؤثر على إمكانية الإعتماد على انبيانات . ومن ثم يجب الحذر فى تفسير النتائج .

٢- مقارنة بيانات العميل مع البيانات المماثلة فى الفترة السابقة

Compare Client Data With Similar Prior – Period Data

تتنوع صور الإجراءات التحليلية التى يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها فى فترة أو فترات سابقة ، حيث قد يتم مقارنة رصيد السنة الحالية مع نظيرها فى السنة السابقة ، أو مقارنة تفاصيل إجمالى رصيد السنة الحالية مع نظيرها فى السنة السابقة أو حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع نظيرها فى السنوات السابقة .

أ - مقارنة رصيد السنة الحالية مع نظيرها فى السنة السابقة

Compare the Current Year's Balance with that for the Preceding Year

حيث تتمثل أبسط الطرق لتنفيذ ذلك الإجراء فى إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة التى تم تسويتها فى العام الماضى فى عمود منفصل بورقة عمل أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية ، ويمكن للمراجع بسهولة أن يقارن رصيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة فى بداية المراجعة لتقرير أى الأرصدة يجب أن يتم التعامل معها ويعطيها إهتمام أكبر بسبب وجود تغير كبير فى الرصيد . على سبيل المثال إذا لاحظ المراجع أن هناك زيادة ملحوظة فى مصروفات الأدوات الكتابية فيجب أن يحدد سبب الزيادة فى إستخدامها ، وهل يرجع ذلك الى وجود خطأ فى الحساب نتيجة عدم التويب الصحيح أو التحريف فى قيمة المخزون من الأدوات الكتابية .

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

ب- مقارنة تفاصيل إجمالي الرصيد مع نظيره في السنة السابقة

Compare the Detail of Total Balance With Similar Detail for the Preceding Year

إذا لم يحدث تغيير كبير في العمليات التشغيلية لدى العميل في العام الحالي يجب أن يظل جانب كبير من إجماليات القوائم المالية أيضاً دون تغيير . ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع نظيرها في الفترة السابقة ، يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو إضافي ، ويمكن أن تتم المقارنة وفقاً لفترة زمنية أو في نقطة معينة من الزمن ، ومن أمثلة النوع الأول مقارنة الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة لحسابات المبيعات والصيانة وغيرها . أما النوع الثاني فيتمثل في مقارنة تفاصيل القروض التي يجب سدادها في نهاية الفترة الحالية مع نظيرها في نهاية الفترة السابقة .

ج- حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة

Compare Ratios and Percentage Relationships for Comparison With Previous Year

يوجد عيبان واضحا في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة كما سبق الوصف في الطريقتين السابقتين ، أولهما أنه لا يتم أخذ النمو أو النقص في أنشطة العميل في الاعتبار ، وثانيهما تجاهل العلاقات بين البيانات بعضها البعض الآخر مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة ، ويمكن التغلب على هذين العيبين من خلال استخدام النسب المئوية والمؤشرات المالية ، على سبيل المثال يعتبر المثال السابق عرضه عن النقص

الفصل الثان

فى نسب مجمل الربح علاقة متعارف عليها بين المراجعين لإستخدام النسب المئوية . وفيما يلى عدد من النسب المالية والمقارنات الداخلية لإظهار الإنتشار الشائع الإستخدام لتحليل النسب المالية :-

التحريف المحتمل	النسب المالية أو المقارنة
- تحريف فى المخزون أو تحريف محتمل فى تكلفة البضاعة المباعة .	- دوران المواد الخام .
- تحريف فى عمولات البيع .	- عمولات البيع الى صافى المبيعات .
- سوء توييب مردودات المبيعات أو عدم تسجيل المردودات والمسموحات التى تتم بعد نهاية الفترة .	- مردودات ومسموحات المبيعات الى إجمالى المبيعات .
- التحريف الكبير فى المصروفات ضمن الرقم الإجمالى للمصروفات .	- نسبة كل مصروف صناعى الى إجمالى المصروفات الصناعية .

وعادة ما يتم إستخدام النسب المالية والنسب المئوية فى العام الحالى ومقارنتها مع نظيرها فى السنوات السابقة بنفس أنواع النسب المالية للمقارنة مع بيانات الصناعة التى يعمل فيها العميل ، حيث من المقيد مثلا أن يتم مقارنة مجمل الربح فى السنة الحالية مع متوسطات الصناعة والمتوسطات فى السنوات السابقة .

٣- مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل

Compare Client Data with Client – Determined Expected Results

تقوم معظم المنشآت بإعداد موازنات بنتائج التشغيل والنتائج المالية . وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن النتائج عن الفترة المحاسبية ، وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب الهامة التى يوجد بها فروق بين الموازنة

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

والنتائج الفعلية الى احتمال وقوع تحريفات ، وإذا لم توجد فروق فإن ذلك قد يشير الى عدم وجود احتمال بحدوث تحريفات .

وجدير بالبيان أن هناك أمران يتعين الإهتمام بهما عند مقارنة بيانات العميل مع نتائج الموازنات أولهما أنه يجب على المراجع أن يقوم بتقييم مدى واقعية الموازنة ، وثانيهما وجود إمكانية لقيام موظفي العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة ، وإذا ما حدث ذلك فلن يجد المراجع أى فروقات عند مقارنة البيانات الفعلية مع بيانات الموازنة حتى فى ظل وجود تحريفات فى القوائم المالية .

ويمكن تدنيه احتمال ذلك عن طريق دراسة مدى واقعية الموازنة من خلال مناقشة إجراءات التوصل إليها مع العميل ، كما يتم تنفيذ خطوات المراجعة المتعلقة بتقدير مخاطر الرقابة وأداء إختبارات التفاصيل للبيانات الفعلية لتدنيه احتمال تعديل بعض الموظفين للبيانات الفعلية حتى يحدث توافق بينها وبين الموازنة .

٤- مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المراجع

Compare Client Data with Auditor Determined Expected Results

يمكن مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة التى يقوم المراجع بتحديدتها عن طريق قيام المراجع بعمليات حسابية للتوصل الى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية ، وتمثل توقعات المراجع القيمة التى يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات فى ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى بالميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الإتجاهات التاريخية . فمثلا يمكن توقع قيمة رصيد مصروف الفائدة على أوراق الدفع طويلة الأجل فى ضوء العلاقة بين الحسابات عن طريق ضرب

الرصيد الشهري الختامي لأوراق الدفع في معدل متوسط الفائدة الشهري ، أما المثال مع استخدام الاتجاهات التاريخية فيمكن ان يعبر عنه من خلال تطبيق المتوسط المتحرك لرصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كنسبة من اجمال رصيد المدينين في نهاية العام لتحديد القيمة المتوقعة للمخصص في العام الحالي ^(١) .

٥- مقارنة بيانات العميل مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية

Compare Client Data with Results Using non Financial Data

وكأحد الأمثلة على ذلك عند مراجعة الفنادق يستخدم المراجع عدد الغرف في الفندق بالإضافة الى معدل الغرفة الواحدة ، ومعدل الأشغال ، حيث يساعد استخدام تلك البيانات بسهولة من تقدير اجمالي الإيراد من تأجير الحجرات ومقارنته مع الإيراد الذي تم تسجيله . وبنفس الطريقة يمكن تقدير قيم حسابات مثل قيمة الأجرور في أحد المصانع عن طريق ضرب اجمالي ساعات العمل في معدل الأجرور للساعة ، وكذلك حساب تكلفة المواد المباعة عن طريق ضرب عدد الوحدات المباعة في تكلفة الوحدة الواحدة .

ولعل الأمر الأساسي عند استخدام تلك الطريقة يعتمد على مدى دقة البيانات غير المالية ، حيث يتعين القول بأنه لا يكون ملائماً استخدام العمليات الحسابية التي يتم من خلالها تقدير الإيراد كدليل للمراجعة ما لم يكن المراجع مقتنعاً بسلامة عدد الغرف ، معدل الغرفة ومعدل الأشغال في الفندق ، وبالطبع سيكون الأمر أكثر صعوبة للمراجع بخصوص دقة تقييم معدل الأشغال .

^(١) لمزيد من التفاصيل يرجع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، تطوير كفاءة وفعالية الفحص التربوي باستخدام نماذج وأساليب المراجعة التحليلية - نموذج محاكاة مقترح . بحث داخلي للمؤلف .

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

٢/٤/٢ غرض وتوقيت الإجراءات التحليلية

Purposes and Timing of Analytical Procedures

٢/٤/٢/١ أسباب استخدام الإجراءات التحليلية

هناك عديد من الأسباب الهامة وراء استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة هي :-

أ - تفهم صناعة وأعمال العميل

Understanding the Client's Industry and Business

تعتبر الإجراءات التحليلية أحد أبرز الأساليب التي تستخدم عادة لتوصل المراجع الى معلومات عن نشاط العميل وصناعته .

فعن طريق معرفة المراجع السابقة بالشركة العميل يمكن تخطيط عملية المراجعة لهذا العام بشكل ملائم ، فعن طريق تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التي لم يتم مراجعتها بعد وتخص السنة الحالية مع نظيرها من المعلومات المراجعة في السنوات السابقة ، يمكن للمراجع أن يضع يده على التغيرات ويلقى الضوء عليها . وقد تتمثل تلك التغيرات في اتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر في تخطيط عملية المراجعة ، على سبيل المثال يمكن أن يشير إنخفاض النسبة المئوية لمجمل الربح مع الوقت الى المنافسة المتزايدة في الحيز السوقى للشركة بالإضافة الى الحاجة الى أن يولى تسعير المخزون عناية أكثر خلال عملية المراجعة ، وبالمثل فإذا ما تبين وجود زيادة في رصيد الأصول الثابتة فإن ذلك قد يشير الى وجود عمليات إقتناء وشراء هامة يتعين أن يتم فحصها .

ب- تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية

Assessments of the Entity's Ability to Continue as a going Concern

غالبا ما تعتبر الإجراءات التحليلية مؤشر مفيد يدل على الصعوبات المالية الشديدة التى يمكن أن تواجهها المنشأة محل المراجعة ، ويجب أن يتم أخذ احتمال الفشل المالى **Financial Failure** فى الاعتبار عند تقييم المخاطر ذات الصلة بالمراجعة ، بالإضافة الى ما يتعلق باستخدام الإدارة لإفترض الإستمرار **Going Concern Assumption** عند إعداد القوائم المالية .

وتوجد بعض أنواع الإجراءات التحليلية التى يمكن إستخدامها على نحو مفيد فى هذا الشأن ، على سبيل المثال إذا وجد أن هناك ارتفاعا غير عادى فى نسبة الديون طويلة الأجل الى صافى الثروة **Ratio of Long-Term Debt to Net Worth** مع وجود إنخفاض عن المتوسط فى نسبة الأرباح الى إجمالى الأصول **Average Ratio of Profits to Total Assets** ، فقد يتم الإشارة الى وجود مؤشر يعبر عن مخاطر مرتفعة نسبيا لحدوث فشل مالى . ولن تؤثر تلك الظروف على خطة المراجعة فحسب ، ولكنها قد تثير شك مالى كبير عن إمكانية إستمرار الشركة فى مزاولة نشاطها ، والذي قد يتطلب إجراء تعديل فى تقرير المراجعة ^(١) .

^(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، نحو منهج مكامل لتقييم وتقرير المراجعين لمقدرة العميل على الإستمرارية بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال ، بحث داخلى للمؤلف .

ج- الإشارة الى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية

Indication of the Presence of Possible Misstatements in the Financial Statements

يتم الإشارة بشكل شائع الى الاختلافات الجوهرية غير المتوقعة بين البيانات المالية غير المراجعة في السنة الحالية والبيانات الأخرى المستخدمة في إجراءات المقارنات بإصطلاح التقلبات غير العادية **Unusual Fluctuations**، وتحدث التغيرات غير العادية عند وجود فروق جوهرية لم يتم توقعها ولكنها قد حدثت أو عندما يتوقع وجود اختلافات جوهرية ولكن لم تحدث . في أيّ من الحالتين يتمثل أحد الأسباب المحتملة للتقلب غير العادي في وجود تحريف محاسبي **Accounting Misstatement** ، وهكذا فإذا كانت قيمة الفروق غير العادية كبيرة فإن المراجع يجب أن يتعرف على السبب وراءها ، كما يجب أن يكون مقتنعاً بأن السبب يمثل حدث إقتصادي حقيقي وليس مجرد تحريف (خطأ أو مخالفة) ، على سبيل المثال عند مقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الى إجمالي حسابات المدينين مع نظيرها في السنة السابقة ، وتبين وجود انخفاض في النسبة وفي نفس الوقت لوحظ انخفاض في معدل دوران حسابات المدينين ، فإن الأثر المشترك والدمج لتلك المعلومات سيشير الى وجود احتمال تدنيه في المخصص ويطلق على ذلك النوع من الإجراءات التحليلية غالباً مصطلح توجيه الإهتمام **Attention Directing** ، حيث ينتج عنه تنفيذ إجراءات أكثر تفصيلاً في جوانب محددة للمراجعة مما قد يؤدي الى إكتشاف وجود التحريفات .

٤ - تخفيض إختبارات المراجعة التفصيلية

Reduction of Detailed Audit Tests

عندما لا ينتج عن أداء الإجراءات التحليلية ظهور تقلبات جوهرية ، فإن ذلك يوحي بأن احتمال وجود تحريف جوهري قد تم تدنيته ، في تلك الحالة فإن الإجراء التحليلي يشكل دليل إثبات أساسي يدعم العرض العادل لأرصدة الحساب ذات الصلة ، ويكون من الممكن أن يتم أداء إختبارات تفصيلية أقل بالارتباط مع تلك الحسابات ، على سبيل المثال فإذا كانت نتيجة تنفيذ الإجراءات التحليلية مع رصيد حساب صغير مثل حساب التأمين المدفوع مقدماً كان مقنعاً ، فإن إجراء إختبارات تفصيلية على ذلك الحساب قد لا يكون ضرورياً ، وفي حالات أخرى يمكن أن يتم إلغاء بعض إجراءات المراجعة ومن ثم يمكن تخفيض أحجام العينة ، أو ترحيل توقيت تنفيذ الإجراءات بعيداً عن تاريخ الميزانية .

وعادة ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة مقارنة بإختبارات التفاصيل **Tests of Details** ، ولذلك يفضل معظم المراجعين إحلال الإجراءات التحليلية محل إختبارات التفاصيل كلما كان ذلك ممكناً ، للتوضيح يعتبر حساب وفحص النسب الخاصة بالمبيعات والمدينين أقل تكلفة من إرسال إجراءات المصادقات الى المدينين ، وإذا كان يمكن تخفيض إجراء المصادقات أو إحلالها بأداء الإجراءات التحليلية فإن ذلك سيجلب عليه احدث وفورات ملموسة في التكلفة .

. Cost Savings

ويستوقف المدى الذي يمكن أن توفر عند الإجراءات التحليلية دليل إثبات أساسي **Substantive Evidence** مفيد على مدى الإعتماد عليها في ظروف تنفيذها ، حيث يمكن أن تكون تلك الإجراءات التحليلية أفضل الإجراءات التي

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

يمكن تطبيقاً في بعض حالات المراجعة وبغرض تحقيق أهداف معينة في عملية المراجعة والتي قد تتضمن التبويب الملائم للعمليات المالية ، ومدى شمول العمليات المالية التي تم تسجيلها ، ودقة أحكام وتقديرات الإدارة في جوانب محددة مثل مخصص الحسابات غير القابلة للتحويل ، وقد يتم إعتبار الإجراءات التحليلية بالنسبة لبعض أهداف المراجعة وبعض الحالات الأخرى - كوجهه للإهتمام **Attention Directing** فقط كأفضل تقدير بحيث لا يعتمد عليها عند جمع الأدلة الأساسية - وكمثال على ذلك تحديد حدوث العمليات المالية للمبيعات .

٢/٤/٢/٢ توقيت استخدام الإجراءات التحليلية

يمكن أداء الإجراءات التحليلية خلال ثلاثة مراحل من مراحل عملية المراجعة هي مرحلة تخطيط المراجعة ، ومرحلة الإختبار مع باقى إجراءات المراجعة الأخرى بالإضافة الى مرحلة الإنتهاء من المراجعة .

أ - مرحلة تخطيط المراجعة **Planning Phase**

حيث يجب إجراء بعض الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذى يتعين أدائه ، ويساعد ذلك المراجع على التعرف على الأمور الهامة التى تتطلب عناية خاصة خلال أداء عملية المراجعة ، على سبيل المثال قد يؤدي حساب معدل دوران المخزون قبل إختبار تسعير المخزون الى توجيه عناية خاصة عند تنفيذ تلك الإختبارات .

ب- مرحلة الإختبار Testing Phase

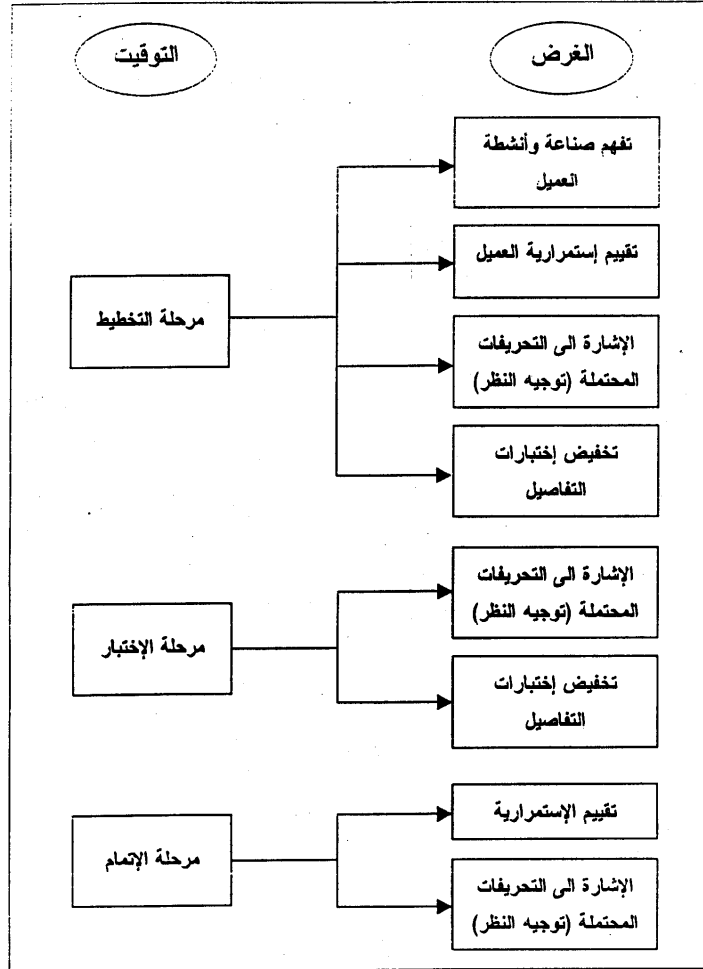
يتم أداء الإجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الإختبار مع باقى إجراءات المراجعة الأخرى ، على سبيل المثال يمكن مقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة عن العام السابق كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً .

ج- مرحلة الإنتهاء من عملية المراجعة Completion Phase of the Audit

يجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الإنتهاء من عملية المراجعة ، حيث يكون ذلك مفيداً فى النقطة التى عندها يتم إجراء الفحص النهائى للتحريفات الجوهرية Material Misstatements أو المشكلات المالية الكبيرة ، ومساعدة المراجع على التوصل الى نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التى تم مراجعتها . ومن المتعارف عليه أن شريك المراجعة يقوم بتنفيذ الإجراءات التحليلية عند الفحص النهائى لأوراق العمل والقوائم المالية ، حيث عادة ما يكون لدى الشريك اماماً كبيراً بالعميل والمجال الذى يعمل فيه نتيجة العلاقات الطويلة معه ، ولاشك أن توحيد كل من المعرفة بمجال عمل العميل والإجراءات التحليلية الفعالة أحد الوسائل الممكنة للإشراف على ومتابعة الأداء فى المراجعة . يوضح الشكل رقم (٢/٣) أغراض إجراءات المراجعة التحليلية فى كل مرحلة من المراحل الثلاث ، حيث يتم تنفيذ الإجراءات التحليلية فى مرحلة التخطيط لتحقيق كافة الأغراض الأربعة ، فى حين يتم إستخدامها فى المرحلتين الأخريتين لتحديد دليل إثبات المراجعة الملائم وللتوصل الى إستنتاجات عن الغرض العادل للقوائم المالية .

شكل رقم (٢/٣)

توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية



٢/٥ إختبارات التفاصيل وعلاقتها بإختبارات المراجعة

Tests of Details of and Audit Tests

عادة يستخدم المراجعون خمسة أنواع من الإختبارات لتحديد عدالة عرض القوائم المالية هي (١) إجراءات التوصل الى فهم بنظم الرقابة الداخلية ، (٢) إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية ، (٣) إختبارات التحقق الأساسية للعمليات ، (٤) الإجراءات التحليلية ، (٥) إختبارات التحقق الأساسية لتفاصيل الأرصدة والحسابات .

يلخص الشكل رقم (٢/٤) أنواع إختبارات المراجعة ويتضح أنه قد تم اندماج كل من إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة لكونهما يشكلان أساساً واحداً ، وبصفة عامة تؤكد الإختبارات الأساسية للعمليات على التحقق من العمليات المالية المسجلة بدفتر اليومية والتي تم ترحيلها بعد ذلك الى الأستاذ العام ، بينما تؤكد الإجراءات التحليلية على المعقولة العامة للعمليات المالية وأرصدة دفتر الأستاذ العام ، بينما تؤكد إختبارات تفاصيل الأرصدة على الأرصدة النهائية في دفتر الأستاذ العام .

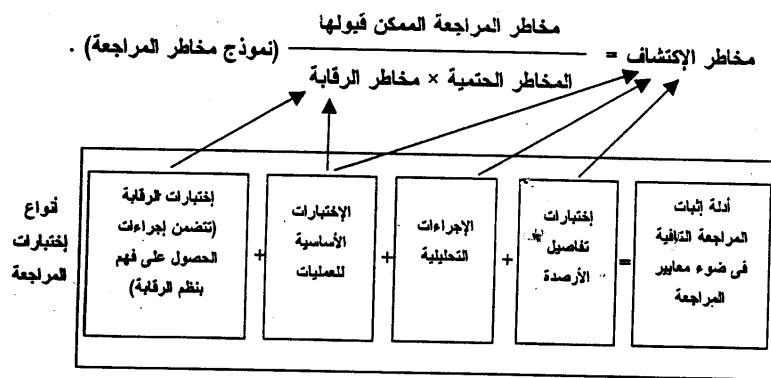
ويلاحظ أن ذلك الشكل يوضح العلاقات بين أنواع الإختبارات ونموذج مخاطر المراجعة Audit Risk Model ، حيث يتضح أنه يتم إستخدام كافة أنواع الإختبارات الخمس لمقابلة متطلبات الحصول على أدلة الإثبات الكافية ، ويلاحظ أن إجراءات الحصول على فهم وإختبارات الرقابة تخفف من مخاطر الرقابة ، بينما يتم إستخدام إختبارات التحقق الأساسية الثلاثة بما يتلائم مع مخاطر الإكتشاف المقدر^(١) .

^(١) لمزيد من التفاصيل يراجع :-

د . أمين السيد أحمد لطفى ، نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة عن الأخطاء والمخالفات بإستخدام نظرية الإختبار الإستراتيجية ، بحث داخلي للمؤلف .

شكل رقم (٢/٤)

أنواع إختبارات المراجعة ونموذج مخاطر المراجعة



١- إجراءات الحصول على فهم بنظام الرقابة واختبارات الإلتزام بها

Procedures to Obtain an Understanding of Internal Control Tests of Controls

عادة ما يعتمد المراجع على منهجية وإجراءات معينة للحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية ، حيث يركز إهتمامه أساسا على كل من تصميم وتنفيذ جوانب تلك النظم ، والهدف من تلك الإجراءات الحصول على فهم وأدلة إثبات تدعم ذلك الفهم ، ولعل أبرز تلك الإجراءات تحديث وتقييم ممارسة المراجع السابقة على المنشأة ، الإستفسار من موظفي العميل ، قراءة كتيبات إستخدام النظام ، فحص المستندات والسجلات بالإضافة الى ملاحظة الأنشطة والعمليات التشغيلية للمنشأة .

ويتمثل الإستخدام الساسى لفهم المراجع للرقابة الداخلية فى تقدير مخاطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة على مستوى العمليات ، وكأمثلة على ذلك هدف الدقة للعمليات المالية للمبيعات فى مستوى منخفض ، وكذلك تقدير هدف الوجود فى مستوى متوسط . وسيقوم المراجع بتقدير مخاطر الرقابة الذى يعكس ذلك التقدير ، وعموما يطلق على الإجراءات التى يتم إستخدامها للتوصل الى تلك الأدلة إختبارات الرقابة ، وتشمل عادة الإستفسار من الأفراد الملازمين لى العميل ، فحص المستندات والسجلات والتقارير ، ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالرقابة بالإضافة الى إعادة أداء الإجراءات لدى العميل . ويوضح الجدول رقم (٢/٥) إختبار الرقابة الذى يمكن تنفيذه لإختبار فعاليتها .

مراجعة جميع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

جدول رقم (٢/٥)

إختبارات الرقابة

إختبارات الرقابة	أنواع نظم الرقابة الرئيسية
- فحص الصفحة الخاصة بأوامر العمل لتحديد مدى وجود توقيعات للترخيص توضح الموافقة على الإلتزام (التوثيق).	- الموافقة على الإلتزام قبل إتمام الشحن.
- فحص عينة من فواتير المبيعات للتعرف على ما إذا كانت كل فاتورة قد تم تدعيمها بمرفقات تشمل مستند الشحن الموافق عليه وأمر العمل الموافق عليه (التوثيق).	- تدعيم المبيعات بمستندات شحن مصرح بها وأوامر عملاء تم الموافقة عليها ، ويتم إرفاق ذلك مع فاتورة المبيعات ذات النسختين .
- ملاحظة ما إذا كان الأفراد المسئولين عن التعامل مع النقدية لا يتحملون بمسئوليات محاسبية ، والإستفسار عن واجباتهم الأخرى (الإستفسار والملاحظة) .	- الفصل بين الواجبات عند إعداد الفواتير وتسجيل المبيعات والتعامل مع النقدية المحصلة .
- ملاحظة ما إذا كان يتم إستخدام قدمة الأسعار عند إعداد الفواتير مع مقارنة قدمة الأسعار بأسعار البيع الحالية (الملاحظة والتوثيق) .	- إستخدام قائمة مصدق عليها للأسعار فى تحديد سعر الوحدة المباعة .
- ملاحظة ما إذا كانت مستندات الشحن يتم إصدارها يومياً لإعداد الفواتير وملاحظة متى يتم تحرير الفواتير (الملاحظة) .	- إصدار مستندات الشحن يومياً لإعداد الفواتير مع تحرير الفواتير فى اليوم التالى.
- المحاسبة عن تسلسل فواتير البيع ومستندات الشحن مع تتبّع كل منها فى يومية المبيعات (التوثيق وإعادة التشغيل) .	- المحاسبة بشكل أسبوعى عن عدد مستندات الشحن وفاتورة البيع وتتبع ذلك فى يومية المبيعات .
- فحص عينة من مستندات الكميات التى تم شحنها يومياً ، وإعادة تجميع الكميات التى تم شحنها وتتبع الإجماليات ومطابقتها مع تقارير المدخلات (إعادة التشغيل) .	- تجميع مستندات الشحن فى ضوء الكميات التى تم شحنها يومياً .
- ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال البيانات شهرياً بالبريد والإستفسار عن المسئول عن ذلك (الملاحظة والإستفسار) .	- إرسال البيانات للعملاء بالبريد شهرياً .
- إعادة تجميع يومية المبيعات شهرياً وتتبع الإجمالى فى دفتر الأستاذ العام (إعادة التشغيل) .	- فحص يومية المبيعات شهرياً للتعرف على منطوقية الإجمالى ومقارنة ذلك مع دفتر الأستاذ العام فيما يتعلق بالمبيعات ومردودات المبيعات .

٢- إختبارات التحقق الأساسية للعمليات

Substantive Tests of Transactions

تمثل إختبارات التحقق الأساسية إجراءات مصممة لإختبار التحريف النقدي الذي يؤثر مباشرة على صحة أرصدة القوائم المالية . وغالباً ما يشار الى تلك التحريفات بإصطلاح مخالفات نقدية **Monetary Misstatements** وهي تعتبر مؤشر واضح على حدوث تحريف في الحسابات ، وبصفة عامة توجد ثلاثة أنواع من إختبارات التحقق الأساسية : الإختبارات الأساسية للعمليات ، الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة .

تهدف الإختبارات الأساسية للعمليات في تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة السنّة المرتبطة بالعمليات المالية في كل مجموعة من مجموعات العمليات المالية ، على سبيل المثال يؤدي المراجع الإختبارات الأساسية للعمليات لإختبار ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة قد حدثت فعلاً ، وما إذا كانت العمليات المالية التي حدثت فعلاً قد تم تسجيلها ، كما يؤدي المراجع أيضاً تلك الإختبارات لتحديد ما إذا كانت العمليات المالية للمبيعات المسجلة قد تم تسجيلها بدقة ، وأنه قد تم تسجيلها في الفترة الزمنية الملائمة ، وأنه قد تم تبويبها على نحو صحيح ، وتم تلخيصها وترحيلها الى دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ الفرعية على نحو صحيح . فإذا كان المراجع على ثقة من تسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية على نحو صحيح وتم ترحيلها على نحو صحيح يمكن للمراجع أن يتقن في صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام . وعموماً يمكن تنفيذ إختبارات الرقابة بشكل منفصل عن باقي الإختبارات الأخرى ، إلا أنه لإعتبارات الكفاءة يتم تنفيذها في نفس الوقت الذي يتم فيه تنفيذ إختبارات التحقق الأساسية للعمليات المالية ، فعلى سبيل المثال تتضمن

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

اختبارات الرقابة التوثيق وإعادة التشغيل والتي عادة ما يتم تطبيقها على نفس العمليات المالية التي يتم اختبارها للتعرف على مدى وجود تحريفات (أخطاء ومخالفات) بها ، وفي الواقع فإن إعادة التشغيل يوفر أدلة بشكل متزامن عن أنواع الرقابة ومدى الصحة للقيم النقدية .

٣- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

صفة عامة تشمل الإجراءات التحليلية المقارنة بين القيم المسجلة والنتائج المتوقعة التي يتوصل إليها المراجع ، وعادة ما يتضمن حساب النسب المالية بواسطة المراجع ومقارنتها مع النسب المالية الخاصة بالسنوات السابقة والبيانات الأخرى ذات الصلة .

وكما سبق الإشارة توجد أربعة أغراض لأداء تلك الإجراءات التحليلية ، هي فهم أنشطة العميل ، تقييم مدى قدرة العميل على الإستمرارية ، الإشارة الى وجود تحريفات محتملة بالقوائم المالية بالإضافة الى تخفيض إختبارات تفاصيل الأرصدة ، فتلك الأغراض لاسيما الأخيرين تساعد المراجع على تقدير مدى إختبارات المراجعة الأخرى . فإذا ما كانت الإجراءات التحليلية تشير الى وجود تحريفات محتملة ، فإنه يتعين إجراء فحص متعمق ، ومثال ذلك وجود تغيير غير متوقع في النسبة المئوية لمجمل الربح في السنة الحالية عن نظيرها في السنة السابقة ، ومن ثم يجب أن يتم إجراء إختبارات أخرى لتحديد مدى وجود تحريفات في المبيعات أو تكلفة البضاعة المباعة مما أدى الى حدوث التغيير ، ومن جهة أخرى إذا لم يوجد فروق جوهرية عند استخدامه الإجراءات التحليلية وقام المراجع باستنتاج عدم حدوث تلك الإختلافات من ثم يمكن تخفيض الإختبارات الأخرى ، وعموماً تشير

المعز الثاني

إيضاحات معايير المراجعة الى أن الإجراءات التحليلية يمكن استخدامها كإختبارات تحقق أساسية .

٤- إختبارات تفاصيل الأرصدة Tests of Details of Balances

تركز إختبارات تفاصيل الأرصدة على الأرصدة النهائية بفتر الأستاذ العام الخاصة بكل من حسابات الميزانية وقائمة الدخل ، إلا أن التركيز الأساسي في معظم إختبارات تفاصيل الأرصدة يتمثل في الميزانية العمومية ، ومن أمثلة ذلك المصادقة على أرصدة العميل الخاصة بحسابات المدينين والفحص المادي للمخزون بالإضافة الى فحص قوائم البائعين الخاصة بحسابات الدائنين . تعتبر تلك الإختبارات الخاصة بالأرصدة النهائية ضرورية حيث أنه عادة ما يتم الحصول على تلك الأدلة من مصدر مستقل حيادي عن العميل وبالتالي يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير .

ويوجد لإختبارات تفاصيل الأرصدة هدف يتمثل في التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات ، وبالتالي تعد تلك الإختبارات إجراءات تحقق أساسية ، على سبيل المثال تمثل إختبار المصادقات الخاصة بالتحريفات النقدية إختبارات تحقق أساسية ، وبالمثل يعد جرد المخزون والنقدية إختبارات تحقق أساسية أيضاً .

٢/٦ العلاقة بين الإختبارات وبين أدلة الإثبات في المراجعة

Relationship Between Tests and Evidence

يتم التوصل لأنواع محددة من أدلة الإثبات بواسطة كل نوع من إختبارات المراجعة الخمسة ويشير الجدول رقم (٢/٦) الذي يوضح العلاقة بين أنواع الإختبارات وأدلة الإثبات الى ما يلي :-

مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

أ - تتضمن إجراءات الحصول على تفهم نظم الرقابة الداخلية واختبارات الرقابة فقط الملاحظة والتوثيق والإستفسار وإعادة التشغيل ، في حين تتضمن الإختبارات الأساسية للعمليات الأنواع الثلاثة الأخيرة فقط من الأدلة .

ب- يتم الحصول على أنواع أكثر من الأدلة عند استخدام إختبارات تفاصيل الأرصدة مقارنة مع أى نوع آخر من الإختبارات يتم استخدامه ، وتشتمل إختبارات التفاصيل فقط على المصادقات وفحص المادى .

ج- يتم القيام بالإستفسار من العميل من خلال أوامر أى نوع من أنواع الإختبارات .

د - يتم استخدام التوثيق وإعادة التشغيل فى كل أنواع الإختبارات فيما عدا الإجراءات التحليلية .

هـ- تعتبر الإجراءات التحليلية أقل الأنواع من حيث التكلفة للسهولة النسبية فى التوصل للعمليات الحسابية وإجراء المقارنات . كما يتم تنفيذ إختبارات الرقابة أيضاً بتكلفة منخفضة لأن المراجع يقوم بالإستفسار والملاحظة وفحص أمور مثل التوقيع على المستندات ، وعادة يمكن تنفيذ إختبارات الرقابة على عدد كبير من العناصر فى وقت قليل . وتعد إختبارات تفاصيل الأرصدة دائماً أكثر أنواع الإختبارات تكلفة ، حيث يعد إرسال المصادقات وجرد الأصول أمراً مكلفاً ، وبسبب ذلك يحاول المراجعون دائماً تخطيط عملية المراجعة بالشكل الذى يودى الى تخفيض استخدامها .

جدول رقم (٢/٦)

العلاقة بين أنواع الإختبارات وأنواع الأدلة

نوع الإختبار	الفحص المادي	المصادقات	التوثيق	الملاحظة	الإستفسار	إعادة التشغيل	الإجراءات التحليلية
- إجراءات الحصول على فهم نظم الرقابة الداخلية .			√	√	√	√	
- إختبارات الرقابة .			√	√	√	√	
- الإختبارات الأساسية للعمليات المالية .			√		√	√	
- إجراءات التحليلية .					√		√
- إختبارات تفصيل الأرصدة .	√	√	√		√	√	

٢/٧٢ العلاقة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية

يتعين التعرف على الفرق بين طبيعة كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية ، ويتمثل الإستثناء عند إختبار الرقابة في الإشارة إلى إحتلال وجود أخطاء أو مغالطات تؤثر في القيمة النقدية لعناصر القوائم المالية وهو ما يشار إليه بإختبارات إختبار الرقابة Control Test Deviation في حين يتمثل الإستثناء في إختبارات التحقق الأساسية في التحريفات بالقوائم المالية . وتعتبر إختبارات إختبارات الرقابة جوهرية فقط في حالة وقوعها بشكل متكرر يجعل المراجع يعتقد بوجود تحريفات نقدية كبيرة في القوائم المالية ، وعندئذ يتعين تنفيذ الإختبارات الأساسية لتحديد ما إذا كانت التحريفات النقدية قد وقعت فعلا . ويجب أن تتم الموازنة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية حيث يتخذ المراجع قراره خلال مرحلة تخطيط المراجعة عن ما إذا كان سيقدر

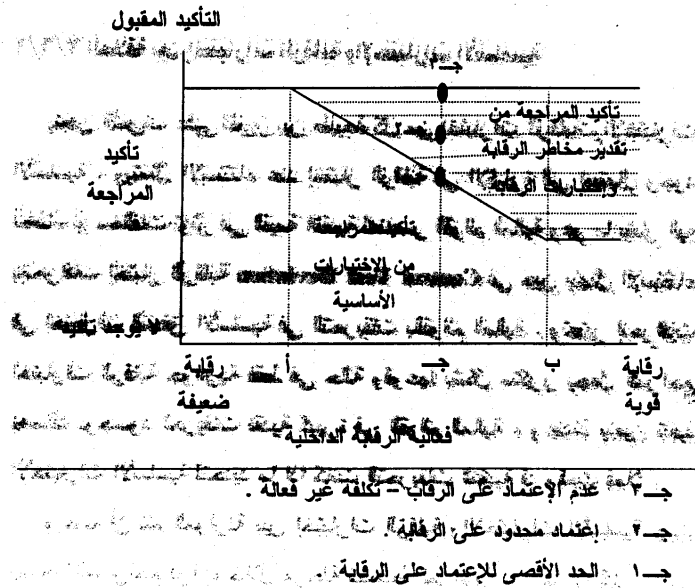
مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة

مخاطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى ، ويجب تنفيذ إختبارات الرقابة لتحديد ما إذا كان يمكن تدعيم مخاطر الرقابة المقدرة ، وإذا كان الأمر كذلك يتم زيادة مخاطر الاكتشاف المخططة في نموذج مخاطر المراجعة ، وبالتالي يمكن تخفيض الإختبارات الأساسية المخططة ، ويوضح الشكل رقم (٢/٧) العلاقة بين الإختبارات الأساسية وتقدير مخاطر الرقابة بما في ذلك إختبارات الرقابة عند مستويات متنوعة من فعالية الرقابة الداخلية .

شكل رقم (٢/٧)

تأكيد المراجعة من الإختبارات الأساسية وإختبارات الرقابة

عند مستويات مختلفة من فعالية الرقابة الداخلية

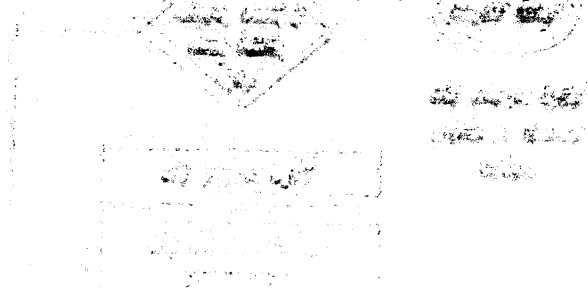


ويتضح من ذلك الشكل أن الجزء المظلل يعبر عن الحد الأقصى من التأكيد الذي يمكن التوصل إليه من تقدير مخاطر الرقابة واختبارات الرقابة ، فعلى سبيل المثال عند أى نقطة الى يسار النقطة (أ) قيم تقدير مخاطر الرقابة بحد أقصى حيث يرى المراجع عدم فعالية الرقابة الداخلية ، وعند أى نقطة الى يمين النقطة (ب) لا يحدث أى تخفيض إضافى فى مخاطر الرقابة لأن مكتب المحاسبة القانونى قد حدد الأدنى المسموح به عن مخاطر الرقابة . وبعد أن يحدد المراجع مدى فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل ، يكون من الملائم أن يتم اختيار أى نقطة داخل الجزء المظلل فى الشكل السابق رقم (٢/٧) بما يتفق مع مخاطر الرقابة المقدرة الذى يسعى المراجع لتدعيمه .

٢/٦/٣ توقيت اختبارات المراجعة فى كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة

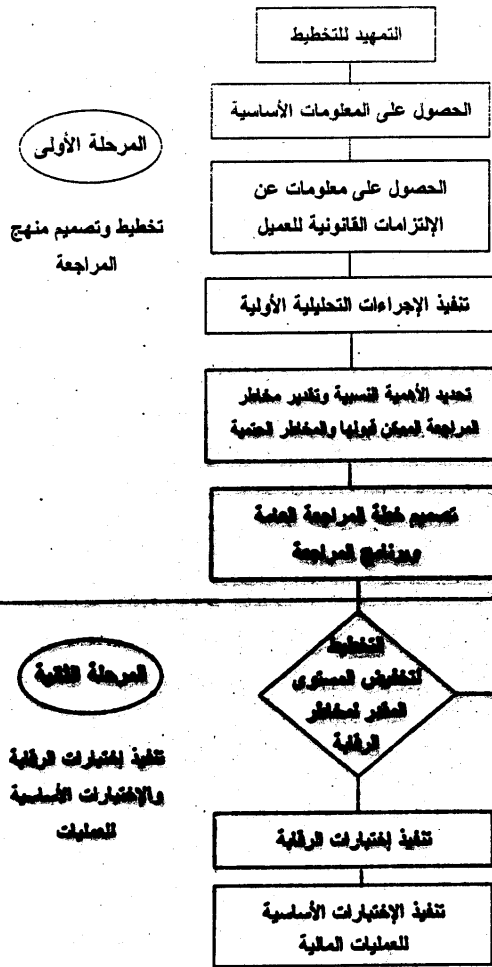
هناك أربعة مراحل رئيسية لإجراء عملية المراجعة هي (١) تخطيط وتصميم منهج المراجعة ، (٢) تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات ، (٣) تنفيذ الإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل الأرصدة ، (٤) استكمال المراجعة وإصدار التقرير .

يوضح الشكل رقم (٢/٨) المراحل الأربعة لعملية المراجعة .

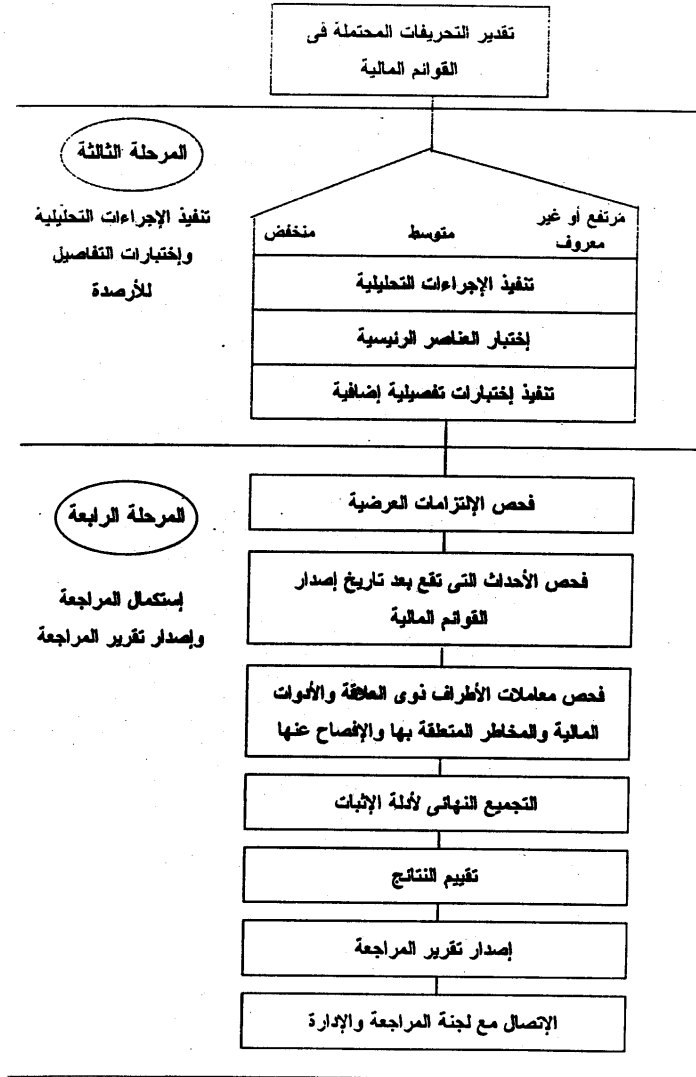


شكل رقم (٢/٨)

المراحل الأربعة لعملية المراجعة



الفصل الثاني



١٢٦

در حين جمع أدلة الامتثال لتحقيق أهداف المراجعة

ويوضح الجدول رقم (٢/٩) أنه يمكن تنفيذ إختبارات المراجعة على

النحو التالي :-

١- يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل وبعد تاريخ الميزانية . ونظرا لتكلفتها المنخفضة من المتعارف عليه ان يتم استخدامها عندم بكون ذلك مناسباً ، ويتم تنفيذها على نحو متكرر في بدايات المراجعة من خلال بيانات أولية كوسيلة للتخطيط وتوجيه باقى الإختبارات الأخرى لجوانب محددة . إلا أن الفائدة الكبرى التى تنتج من حساب النسب المالية وإجراء المقارنات تنتج بعد إنتهاء العمل من إعداد القوائم المالية ، ومثاليا يتم تنفيذ تلك الإجراءات التحليلية قبل إختبارات تفاصيل الأرصدة ، ويمكن أيضاً إستخدامها كجزء منها وخلال مرحلة إتمام المراجعة .

٢- تتمثل إختبارات تفاصيل الأرصدة فى أحر الإختبارات ، وقد يتم تنفيذها فى بعض حالات المراجعة بعد تاريخ الميزانية ، وعندما يرغب العميل فى إصدار القوائم المالية بشكل سريع بعد تاريخ الميزانية يتم تنفيذ إختبارات التفاصيل ولتى تستغرق وقتاً طويلاً فى تواريخ فترية قبل إنتهاء السنة المالية مع تنفيذ بعض العمل الإضافى لسربط ما تم قبل تاريخ الميزانية بالأرصدة فى نهاية السنة المالية . وعادة ما لا يتم أداء تلك الإختبارات ما لم تتسم نظم الرقابة الداخلية بانفعالية .

جدول رقم (٢/٩)

توقيت إختبارات المراجعة

٢٠٠٢-٨-٣٠	تخطيط وتصميم منهج المراجعة ، تحديث فهم الرقابة الداخلية ، تحديث برنامج المراجعة ، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية .	المرحلة الأولى
٢٠٠٢-٩-٣٠	تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتسعة أشهر الأولى من السنة المالية .	المرحلة الثانية
٢٠٠٢-١٠-٣١	مصادقة المدنين ، ملاحظة جرد المخزون	المرحلة الثالثة
٢٠٠٢-١٢-٣١	جرد النقدية ، تنفيذ إختبارات الفترة الزمنية ، طلب مصادقات أخرى .	
٢٠٠٣-١-٧	تنفيذ الإجراءات التحليلية ، إستكمال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، وإستكمال معظم إختبارات تفاصيل الأرصدة .	
٢٠٠٢-٣-٨	تلخيص النتائج ، فحص الإلتزامات العرضية - فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار الميزانية ، فحص معاملات الأطراف ذوي العلاقة والأدوات المالية ومخاطرها والإفصاح عنها، التجميع النهائي للأدلة بما في ذلك الإجراءات التحليلية والإنتهاء من المراجعة .	المرحلة الرابعة
٢٠٠٣-٣-١٥	إصدار تقرير المراجعة .	

الفصل الثالث

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

الفصل الثالث

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

Auditing the Revenues and Collection Cycle

الأهداف التعليمية Learning Objectives

- ٣/١ أهمية فهم المراجع سياسات المنشأة في الاعتراف بالإيراد .
- ٣/٢ طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات وأنواع إختباراتها .
- ٣/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات .
- ٣/٤ نظم الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات .
- ٣/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات .
- ٣/٦ أهداف للمراجعة المرتبطة بحسابات دورة الإيرادات والمتحصلات ومنهجية إختبارها .
- ٣/٧ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية على حسابات دورة المبيعات والمتحصلات .
- ٣/٨ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المدينين .
- ٣/٩ إجراءات المصادقة على أرصدة حسابات المدينين .
- ٣/١٠ مراجعة الحسابات الأخرى للمدينين .
- ٣/١١ تقييم نتائج مراجعة حسابات المدينين والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملزمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- دليل المراجعة الصادر من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين -
مراجعة الإيرادات في صناعات معينة .
- النشرة المحاسبية رقم (١٠١) الصادرة من هيئة تنظيم تداول الأوراق
المالية بعنوان الإقرار بالإيراد في القوائم المالية .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) الصادرة من مجلس معايير
المحاسبة المالية بعنوان الإقرار والقياس في القوائم المالية لمنشآت
الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) الصادرة من مجلس معايير
المحاسبة المالية بعنوان عناصر القوائم المالية .
- إيضاح معايير المحاسبة المالية القسم رقم (٥٧) بعنوان إفصاحات
الأطراف ذوى العلاقة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١١) بعنوان التخطيط
والإشراف .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة
والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند
مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة
الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .

الفصل الثالث

- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٢) بعنوان دراسة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان أدلة إثبات المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية إعداد المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

٣/٨ أهمية فهم المراجع سياسات المنشأة في الإعراف بالإيراد

The Importance of Auditor's Understanding of an Entity's Revenue Recognition Policies

يعتبر فهم دراسة عملية الإعراف بالإيراد أمراً رئيسياً عند مراجعة دورة الإيرادات ، حيث يجب أن يتم الإعراف بالإيراد وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها حتى يمكن للمراجع إصدار تقرير غير متحفظ . تتكون عملية توليد الإيراد بصفة عامة من عملية بيع أحد المنتجات أو تأدية أحد الخدمات ، وقد تم تعريف الإيراد وفقاً لقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان عناصر القوائم المالية Elements of Financial Statements على النحو التالي :-

" التدفقات الداخلة أو الزيادات الأخرى في أصول أحد المنشآت أو تسوية التزاماتها (أو مزيج من كل منهما) الناتجة من بيع البضائع المنتجة أو تقديم الخدمات أو الأنشطة الأخرى التي تشكل الأعمال الرئيسية أو المحورية للمنشأة " .

يتم قياس الإيرادات بالقيمة العادلة لتبادل السلع وتقديم الخدمات . بوجه عام تقوم المنشأة بإستلام نقدية أو تطالب بتحصيل نقدية نتيجة السلع المباعة أو الخدمات المؤداة . وعادة ما يشار الى مطالبات تحصيل النقدية بتغيير حسابات المدينين التجارية Trade Accounts Receivable .

وتتطلب قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان الإعراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال أنه قبل أن يتم الإعراف بالإيراد (وتسجيلها) يجب أن يتم تحقيقها واكتسابها . ويتم تحقيق الإيراد Realized Revenue عندما يتم تبادل المنتج أو

المصل الثالث

الخدمة مقابل نقدية أو وعد بدفع نقدية أو إمكانية تحويل أصول أخرى إلى نقدية ، بينما يتم إكتساب الإيراد **Earned Revenue** عندما تقوم المنشأة بإتمام عملية الإكتساب بشكل أساسى والتي تعنى بوجه عام أن يكون قد تم تسليم المنتج أو تقديم الخدمة .

وقد قدمت النشرة المحاسبية الصادرة من هيئة تنظيم تداول الأوراق

المالية المعايير التالية للإعتراف بالإيراد هي :-

- ١- أن يكون هناك دليل إثبات مقنع للإتفاق .
- ٢- أن يكون قد حدث تسليم المنتج أو تقديم الخدمة .
- ٣- أن يكون السعر محددًا من البائع للمشتري أو يكون قابل للتحديد .
- ٤- أن يتم ضمان إمكانية التحصيل بشكل معقول .

أن عملية الإعتراف بالإيراد مازالت تمثل مخاطر مراجعة جوهرية للمراجعين ويؤدى الى مشكلات بخصوص سلامة عملية إعداد التقارير المالية.

بالنسبة لمعظم المنشأة فإن عملية الإعتراف بالإيراد تحدث خلال فترة قصيرة من الزمن إلا أنه فى بعض لاصناعات على سبيل المثال صناعة المقاولات أو الدفاع فقد يتم امتداد عملية الإعتراف بالإيراد خلال فترة من السنوات .

تؤثر سياسات المنشأة للإعتراف بالإيراد على كيف يتم تشغيل ومعالجة العمليات وكيف يتم المحاسبة عنها فى القوائم المالية . ولذلك يتعين على المراجع أن يتفهم سياسات المنشأة فى الإعتراف بالإيراد من أجل أن يتم مراجعة عملية أو دورة الإيراد .

٣/٢ طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات وأنواع إختباراتها

The Nature and Types of Tests for Revenue and Collection Cycle

تشمل دورة الإيرادات والمتحصلات القرارات والعمليات التشغيلية الخاصة بتحويل ملكية البضائع والخدمات الى العملاء بعد أن تصبح متاحة للبيع ، وتبدأ تلك الدورة من العميل وتنتهى بتحويل المواد والخدمات الى المدينين وفي النهاية الى النقدية .

وبصفة عامة تتضمن تلك الدورة خمسة عمليات مالية هي :-

- المبيعات (نقداً أو على الأجل) .
- تحصيل النقدية .
- مردودات ومسموحات المبيعات .
- شطب الحسابات غير القابلة للتحويل .
- مصروف الديون المعدومة .

وباستثناء عمليات المبيعات النقدية يتم إدراج قيمة كل عملية مالية في حسابين من حسابات الميزانية هما حسابات المدينين أو مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

ويتمثل الهدف العام من مراجعة دورة الإيرادات (المبيعات) والمتحصلات النقدية في تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات ذات الصلة بتلك الدورة قد تم عرضها بما يتفق مع المعايير المحاسبية .

وفي معظم الأحوال يقوم المراجعون بتنفيذ مراجعة تلك الدورة بشكل مستقل عن مراجعة باقى الدورات الأخرى ، ويمكن دمجها مع باقى أجزاء

الفصل الثالث

عملية المراجعة عند استكمال عملية جمع أدلة الإثبات باستخدام التقدير الشخصي للمراجعين .
ويتم استخدام أنواع إختبارات المراجعة على نحو مكثف عند مراجعة تلك الدورة ، حيث يتم استخدام إختبارات الرقابة بصفة أساسية لإختبار مدى فاعلية الرقابة الداخلية على العمليات الخمس للدورة ، كما يتم استخدام الإختبارات الأساسية للعمليات المالية لإختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية بالإضافة إلى إختبار القيم النقدية لنفس العمليات الخمس ، ويتم استخدام الإجراءات التحليلية لإختبار العلاقات بين أرصدة الحسابات بالدورة فيما بينها وأيضاً بالمقارنة مع الأرصدة في الأعوام السابقة ، أما إختبارات تفاصيل الأرصدة فيتم استخدامها للتحقق من الأرصدة الختامية للحسابات وبصفة خاصة أرصدة المدينين .
يوضح الشكل رقم (٣/١) إطار عام أنواع إختبارات المراجعة الأربعة في دورة المبيعات والمتحصلات .

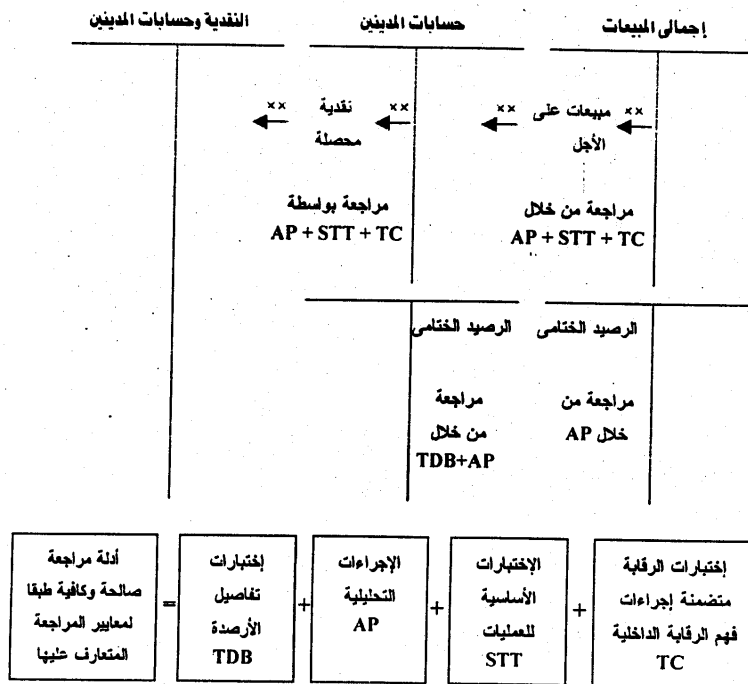
٣/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات

The Functions Documents and Records for Sales and Collections Cycle

- عند فهم الرقابة الداخلية لدورة الإيرادات والمتحصلات يتضح أن الحسابات التي تتأثر بتلك الدورة هي :-
- ١- حسابات المبيعات Sales .
 - ٢- حسابات المدينين Trade Accounts Receivable .
 - ٣- حسابات النقدية بالصندوق والبنك Cash in Hand and Bank .
 - ٤- حسابات مردودات ومسموحات المبيعات Sales Returns and Allowances .

شكل رقم (٣/١)

إطار عام لأنواع إختبارات المراجعة في دورة المبيعات والتحصل



٥- حسابات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها Allowances for

Uncollectible Accounts

٦- حسابات مصروف الديون المعدومة Bad Debt Expense

وتتمثل وظائف المنشأة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية التي يجب أن يتم أدائها داخل المنشأة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية في الوظائف الثماني التالية (موضحاً بها أهم المستندات التي تمثل مسار عملية المراجعة) :-

١- تشغيل أوامر العملاء Processing Customer Orders

حيث يمثل طلب العميل للبضاعة نقطة البداية للدورة ككل . كما يمثل من وجهة النظر القانونية عرضاً لبشراء البضائع بشروط محددة ، وعادة ما ينتج عن إستلام أمر العميل أمراً فورياً للبيع .

يمثل أمر العميل Customer Order طلب العميل للسلعة ، في حين يمثل أمر البيع Sales Order مستند لوصف وكمية المعلومات المرتبطة بالبضائع التي طلبها العميل ، وهو يستخدم لتوضيح الموافقة على الإئتمان والتصريح بالشحن.

٢- منح الإئتمان Granting Credit

يجب أن يتم الموافقة على الإئتمان قبل أن يتم شحن البضائع عن طريق أشخاص لديهم سلطة الموافقة على البيع على الأجل للعميل ، حيث يقوم الشخص المصرح له بالموافقة على الإئتمان بالتأشير على أوامر البيع ويكون ذلك بمثابة موافقة على شحن البضائع .

٣- شحن البضائع Shipping Goods

عادة ما يتم الاعتراف بإيرادات المبيعات عندما يتم شحن البضائع . ويتم إعداد مستند الشحن Shipping Document لبدء شحن البضائع حيث يتم خلاله وصف السلع وتحديد الكمية التي يتم شحنها وباقي المعلومات الأخرى المناسبة، وعادة يتم إرسال مستند الشحن الأصلي للعميل والإحتفاظ بصورة أو أكثر ، ويتم استخدام ذلك المستند كمؤشر لإرسال الفاتورة للعميل ، ويمثل مستند بوليصة الشحن Bill of Lading كأحد مستندات الشحن عقداً مكتوباً بين الناقل والبائع لتسليم وشحن البضائع .

٤- إرسال الفواتير إلى العملاء وتسجيل المبيعات

Billing Customers and Recording

يتم إبلاغ العميل بالقيمة المستحقة للبضائع عن طريق إرسال فاتورة بقيمتها ، وتمثل فاتورة البيع Sales Invoice مستند يشمل وصف وكمية البضائع المباعة والسعر بما في ذلك قيمة الشحن والتأمين والشروط وباقي المعلومات الأخرى . وتوضح الفاتورة أيضاً التاريخ الذي يستحق فيه سداد قيمة البضائع . ويتم تسجيل العمليات المالية للمبيعات بدفتر يومية المبيعات Sales Journal حيث يتم فيه توضيح إجمالي المبيعات حسب التتويب المختلف مثل خطوط الإنتاج والمدينين ، وقد تشمل أيضاً العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات .

وقد يتم تلخيص المبيعات عن الفترة عن طريق استخراج مستند عن طريق الحاسب الإلكتروني يطلق عليه تقرير ملخص المبيعات Summary Sealer

Report حيث تتضمن معلومات تحليلية عن المكونات الرئيسية مثل رجل البيع ، المنتج والمنطقة .

كما يتم تسجيل المبيعات الفردية والنقدية المحصلة ومردودات ومسموحات المبيعات لكل عميل عادة في دفتر أستاذ مساعد المدينين أو ما يعرف بالملف الرئيسي للمدينين Account Receivable Master File حيث يوضح أيضاً رصيد حساب كل عميل ، ويجب أن يتساوى إجمالي أرصدة الحسابات الفردية بالملف الرئيسي مع إجمالي أرصدة المدينين بالأستاذ العام .

وعادة ما يتم إعداد ميزان مراجعة للمدينين Accounts Receivable Trial Balances وهو يمثل قائمة بالقيم المستحقة عن كل عميل في تاريخ محدد ، فهو يمثل ميزان مراجعة زمني يظهر أعمار مكونات أرصدة كل عميل في تاريخ التقرير .

كما يتم عادة إعداد قوائم شهرية Monthly Statements يتم إرسالها الى كل عميل بهدف توضيح الرصيد الإفتتاحي للمدين ، وقيم وتاريخ كل عملية بيع . والمدفوعات النقدية الستى يتم إستلامها ومذكرات الإئتمان التى تم إصدارها والرصيد الختامى المستحق . بصفة عامة يمثل ذلك المستند فى جوهره جزءاً من الملف الرئيسى للمدينين .

٥- تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة

Processing and Recording Cash Receipts

ترتبط الوظائف الأربعة السابقة بعمليات المبيعات ، وتتضمن وظيفة تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة الإستلام والإيداع وتسجيل النقدية .

ويتم إعداد أسعار تحويل Remittance Advice كمستند يتم إرفاقه مع فاتورة البيع التى يتم إرسالها الى العميل ويمكن رد تلك الأسعار مع الدفع النقدى الى

البائع ، ويتم استخدامه عادة لتوضيح اسم العميل ، رقم فاتورة البيع ، قيمة الفاتورة عند استلام المدفوعات ، ويتم استخدام أسعار التحويل للسماح بإيداع النقدية فوراً أو لتحسين الرقابة على حماية الأصول .

وغالبا ما يتم إعداد قائمة مسنقة للنقدية المحصلة **Prelisting Cash Receipt** (بواسطة شخص مستقل ليس له حق التعامل مع النقدية ، كما أنه ليس عليه مسؤولية تسجيل المبيعات أو المدينين) عند استلام النقدية ، حيث تستخدم للتحقق من ما إذا كانت النقدية المحصلة قد تم تسجيلها وإيداعها بالقيمة الصحيحة وفي التوقيت المناسب .

ويتم تسجيل النقدية المحصلة في دفتر يومية المقبوضات النقدية **Cash Receipt Journal** ويتم من خلالها التعرف على إجمالي النقدية المستلمة ، والقيمة الإجمالية للإئتمان على المدينين نتيجة المبيعات الآجلة ، والخصم التجاري والخصم المسموح به بالإضافة إلى باقي أنواع حسابات المدينين الأخرى .

٦- تشغيل وتسجيل مردودات وسموحات المبيعات

Processing and Recording Sales Returns and Allowances

يمكن للبائع أن يقبل رد البضائع أو تخفيض قيمة الدين على العميل في حالة عدم رضا العميل عن تلك البضائع ، حيث تقوم الشركة بإعداد تقرير استلام عن البضائع المرتدة مع ردها للمخزون .

ويتم عادة إعداد مذكرة إئتمان **Credit Memo** للمردودات وسموحات وهو يعبر عن مستند يعبر عن التخفيض في القيمة المستحقة على العميل نتيجة رد البضائع أو منح المسموحات إلى العميل ، وهو يأخذ نفس شكل فاتورة البيع .

كما يتم تسجيل ذلك في دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات Sales Returns and Allowances Journal وهو يؤدي نفس وظيفة دفتر يومية المبيعات (وقد تقوم عديد من الشركات بتسجيل تلك العمليات بيومية المبيعات بدلاً من تخصيص يومية منفصلة لها) .

٧- شطب حسابات المدينين غير القابلة للتحويل

Charging off Uncollectible Accounts Receivable

قد يقوم بعض العملاء بعدم سداد الفواتير الخاصة بهم ، وعندما تصل الشركة الى نتيجة مؤداها عدم إمكانية تحويل حسابات المدينين ، من ثم يتعين شطبها وإعدامها ، ويحدث ذلك عادة بعد إعلان إفلاس العميل أو أن القيمة قد تم تحويلها الى وكالة معينة للتحويل ، ويتطلب الأمر محاسبياً أن يتم تسوية تلك الحسابات غير القابلة للتحويل بشكل ملائم .

ويتعين التوقيع على نموذج معين للتصريح بإعتبار أن حسابات المدينين غير قابلة للتحويل Uncollectible Account Authorization Form عن طريق أشخاص لهم سلطة التصريح بذلك .

٨- إعداد مخصص للديون المعدومة Providing for Bad Debts

يجب أن يتم تكوين مخصصات ديون مشكوك في تحصيلها بشكل كافي بحيث تستوعب قيمة مبيعات الفترة الحالية التي لن تتمكن الشركة من تحصيلها مستقبلاً ، وتمثل تلك المخصصات في معظم الشركات قيمة متبقية تنتج من تسوية الإدارة في نهاية الفترة للقيمة المسموح بها من الحسابات غير القابلة للتحويل .

٣/٤ الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات

The Controls of Sales and Collections Cycle

تتمثل مهمة المراجع في التوصل لفهم الرقابة الداخلية في إكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التي تم الحصول عليها بطريقة مفيدة ، وتتمثل أهم تلك الإجراءات في الآتي :-

- تحديث وتقييم خبرة المراجع السابقة على المنشأة .
 - الإستفسار من أفراد العميل .
 - قراءة أدلة النظم والسياسات المقررة .
 - فحص المستندات والدفاتر .
 - ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالمنشأة .
- ولتوثيق فهم الرقابة الداخلية يعتمد المراجع إما على خرائط التدفق ، وقوائم الإستقصاء بالإضافة للوصف النظري المكتوب . يوضح الشكل رقم (٣/٢) جانباً من قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات ، وروعى في تصميمها التعامل مع ستة أهداف للمراجعة تتعلق بالعمليات المالية.
- وبصفة عامة تتميز أنشطة الرقابة الرئيسية Key Controls بالخصائص التالية :

- ١- الترخيص الملائم :-
 - توجد ثلاثة أمور تمثل محور إهتمام المراجع هي :-
 - توافر ترخيص ملائم للإئتمان قبل إتمام البيع .
 - شحن البضائع بعد أن يتم توفير الترخيص الملائم .
 - الترخيص بالأسعار متضمنة كافة الشروط الأساسية وأسعار الشحن والخصم .

الشكل رقم (٣/٢)

قائمة إستقصاء جزئية للرقابة الداخلية على المبيعات

ملاحظات	الإجابة			الهدف (والسؤال)
	نعم	لا	م	
قام المراجع بفحص المستندات الأساسية بواسطة رئيس الشركة	✓			أ - إرسال المبيعات المسجلة الى عملاء حقيقيين : ١- هل تم تدعيم المبيعات المسجلة بواسطة مستندات شحن مرخص بها وطلبات من العميل تم الموافقة عليها ؟ ٢- هل تمت الموافقة على الإئتمان الممنوح للعميل بواسطة شخص مسئول ؟ ٣- هل يجب إستخدام أوامر شحن سابقة الترقيم ومطبوعة سابقاً لأى سلع يتم إرسالها لنماذج الشركة؟ ب- المبيعات التي حدثت فعلاً تم تسجيلها :
توجد فواتير سابقة الترقيم ولكن لم يتم تحديد شخص يكون مسئولاً عنها .	✓			١- هل يوجد سجل للبضاعة التي يتم شحنها ؟ ٢- هل يتم مراقبة مستند الشحن بالشكل الذى يتم من خلاله التأكد من إرسال فواتير البيع ؟ ٣- هل يوجد ترقيم مسبق لمستندات الشحن مع تحديد للمسئول عنها ؟
يجب إجراء اختبارات أساسية إضافية .	✓			٤- هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير البيع مع تحديد المسئول عنها ؟ ج- تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح.
تم ذلك بواسطة المراجع ومراقبة رئيس الشركة .				١- هل يتم إجراء مقارنة مستقلة بين الكمية فى مستندات الشحن وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح ؟

		<p>٢- هل يتم إجراء مقارنة مستقلة بين الكمية في مستندات الشحن والكمية في فواتير المبيعات ؟</p> <p>٣- هل تم استخدام قائمة الأسعار المرخص بها ؟</p> <p>٤- هل يتم إرسال قوائم شهرية للعملاء ؟</p> <p>٥- تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم</p>	<p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p>
	✓	<p>١- هل توجد مقارنة مستقلة بين المبيعات المسجلة ودليل الحسابات ؟</p> <p>هـ- تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح</p> <p>١- هل توجد مقارنة مستقلة بين تواريخ مستندات الشحن وتواريخ التسجيل ؟</p> <p>و- تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم في الملفات الرئيسية وتم تلخيصها على نحو ملائم</p>	<p>✓</p>
<p>يوجد ضعف في فنظام ويجب أداء اختبارات أساسية إضافية .</p>	✓	<p>١- هل تم تجميع يومية المبيعات بشكل حيادي وتتبع اثر العمليات المالية بالأستاذ العام وطباعة الملف الرئيسي ؟</p> <p>٢- هل توجد مقارنة بين أسماء العملاء في مستندات الشحن وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام والأسماء المطبوعة من خلال الملف الرئيسي ؟</p>	<p>✓</p>
<p>تم اختبار منطقية ذلك عن طريق رئيس الشركة .</p> <p>قام المراجع بذلك .</p>	✓		

٢- المستندات والسجلات الملائمة :-

- يتعين وجود إجراءات كافية لبدء وتشغيل وتسجيل العمليات المالية ، على سبيل المثال إعداد صورة متعددة من فواتير البيع مسلسلة الأرقام حيث :-
- تستخدم صورة للموافقة على الإئتمان .
 - وتستخدم صورة ثابتة للترخيص بالشحن .
 - وتستخدم صورة لتسجيل عدد الوحدات التي يتم شحنها .
 - كما يتم إرفاق الأصل الى العملاء لسدادها .

٣- استخدام المستندات مسلسلة الأرقام :-

- يتعين استخدام مستندات سابقة الترقيم بهدف منع عدم إعداد الفاتورة أو عدم تسجيل المبيعات أو منع إعداد الفاتورة وتسجيل المبيعات بصورة مزدوجة .

٤- إرسال قوائم شهرية بالبريد :-

- يتم إرسال قوائم شهرية عن طريق شخص لا يتم تحميله بمسئولية التعامل مع النقدية أو إعداد دفاتر المبيعات وأستاذ المدينين .
- ويتم توجيه كافة الاختلافات بشأن الرصيد فى الحساب الى شخص يتم تعيينه رسمياً ولا يكون له مسئولية التعامل مع النقدية أو تسجيل المبيعات أو المدينين .

٥- إتباع إجراءات التحقق الداخلى :-

- يعد استخدام أفراد مستقلين لفحص تشغيل وتسجيل العمليات المالية أمراً أساسياً لتحقيق كافة أهداف المراجعة ، من أمثلة ذلك :-
- المحاسبة عن تتابع أرقام المستندات المسلسلة الأرقام .

- فحص دقة إعداد المستندات .
- فحص التقارير عن العناصر غير العادية أو غير الصحيحة .
- ٦- الإجراءات الرئيسية لفصل بين الواجبات **Key Segregation of Duties**

لعل أحد أكثر إجراءات الرقابة الداخلية أهمية في أى نظام محاسبي هو الفصل الملائم بين الواجبات . وهذا الأمر يعتبر هاماً لاسيما في دورة الإيرادات والمتحصلات لمنع الأنواع المختلفة للتحريفات سواء المتعمدة أو غير المتعمدة . لذلك فإن الأفراد المسؤولين عن وظائف إدخال الأمر ومنح الإئتمان والشحن أو إعداد الفواتير يجب ألا يكون لهم الحق في التعامل مع سجلات حسابات المدينين والأستاذ العام أو أى أنشطة لمتحصلات النقدية .

وإذا ما تم إستخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل مكثف في دورة الإيرادات ، يستعين أن يكون هناك فصل ملائم للواجبات في إدارة تكنولوجيا المعلومات .

يتضمن الجدول رقم (٣/٣) بعض من الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات لدورة الإيرادات بالإضافة الى أمثلة من الأخطاء أو الغش المحتمل الذى قد ينتج من التعارضات فى الواجبات والمسئوليات .

كما يوضح الجدول رقم (٣/٤) الفصل الملائم بين الواجبات المرتبطة بوظائف الإيرادات الفردية من خلال الأقسام المتعددة التى تعالج عمليات الإيرادات .

جدول رقم (٣/٢)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

في دورة الإيرادات والأخطاء والغش المحتمل

الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من التعارض في الواجبات	الفصل بين الواجبات
- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسؤولاً عن منح الإئتمان إلى العميل كما أن لديه المقدرة على إعداد الفواتير وإرسالها للعملاء ، فسوف يكون من الممكن أن يتم البيع إلى عملاء لا يستحقون منح إئتمان مما يمكن أن يترتب عليه حدوث ديون معلومة .	١- يجب أن يتم فصل وظيفة الإئتمان عن وظيفة إعداد الفواتير .
- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسؤولاً عن شحن البضائع ، وهو أيضاً مسؤولاً عن وظيفة إعداد الفواتير فمن الممكن أن يتم عمل شحنات غير مرخص بها أو تغيير الإجراءات العادية لإعداد الفواتير ، وهذا يمكن أن يترتب عليه وجود عمليات بيع غير مسجلة أو حدوث سرقة للبضائع .	٢- يجب أن يتم فصل وظيفة الشحن عن وظيفة إعداد الفواتير .
- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسؤولاً عن سجلات حسابات المدينين وأيضاً دفتر الأستاذ العام ، فمن الممكن أن يقوم ذلك الشخص أن يخفي شحنات غير مرخص بها، وهذا قد يترتب عليه وجود عمليات مبيعات غير مسجلة أو سرقة للبضائع .	٣- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة التعامل مع حسابات المدينين عن وظيفة إمساك الأستاذ العام .
- إذا كان هناك شخصاً واحداً له الحق في التعامل مع سجلات المتحصلات النقدية وحسابات المدينين ، فمن الممكن أن يتم تغطية النقدية التي يتم إختلاسها أو النقص في النقدية في السجلات المحاسبية ، وهذا يمكن أن يترتب عليه سرقة في نقدية المنشأة .	٤- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة المتحصلات النقدية عن وظيفة سجلات حسابات المدينين .

جدول رقم (٣/٤)

الفصل بين الواجبات عن وظائف الإيرادات

وحسابات المدينين حسب القسم

القسم					وظائف الإيرادات وحسابات المدينين	
تكنولوجيا المعلومات	التحصلات النقدية	حسابات المدينين	ال شحن	الإئتمان	إدخال الأمر	
					×	١- إستلام وإعداد أمر العميل .
				×		٢- الموافقة على الإئتمان .
			×			٣- شحن البضائع للعميل وإستكمال مستند الشحن .
×		×				٤- إعداد فاتورة العميل .
×		×				٥- تحديث سجلات حسابات المدينين بالمبيعات .
	×					٦- إستلام إشعارات تحويلات العميل .
×		×				٧- تحديث حسابات المدينين بإشعارات تحويلات العميل .
×		×				٨- إعداد ميزان مراجعة حسابات المدينين ذوى الأعمار .

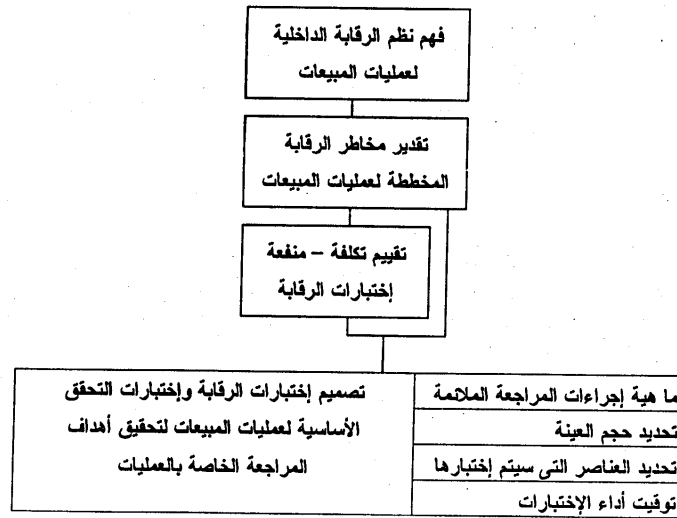
٣/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات
Tests of Control and Substantive Tests of Transaction of Sales and
Collection Cycle

يوضح الشكل رقم (٣/٥) منهجية التوصل الى فهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة بالإضافة الى الإختبارات الأساسية للعمليات فى دورة الإيرادات (المبيعات) والمتحصلات وحسابات المدينين على النحو التالى :-

شكل رقم (٣/٥)

منهجية تصميم إختبارات الرقابة

والإختبارات الأساسية للعمليات المالية



١- فهم الرقابة الداخلية لعمليات المبيعات والمتحصلات

يتمثل المنهج النمطي لفهم الرقابة الداخلية لتلك الدورة باستخدام خرائط التدفق وإعداد قوائم الاستقصاء للرقابة الداخلية وتنفيذ التشغيل الرئيسي لعمليات المبيعات والمتحصلات والحسابات ذات الصلة .
يوضح الشكل رقم (٣/٦) خريطة تدفق للمبيعات والمتحصلات .

٢- تقدير مخاطر الرقابة المخططة للمبيعات

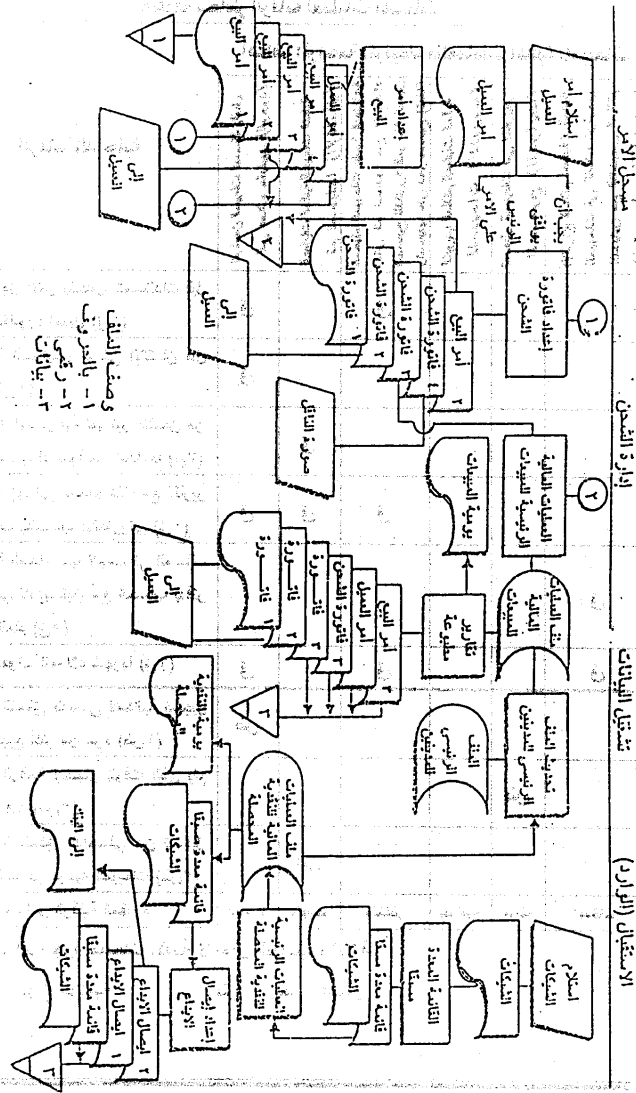
Assess Planned Control Risk - Sales

في ضوء المعلومات التي حصل عليها المراجع من فهمه لنظم الرقابة الداخلية ، يقوم بتقدير مخاطر الرقابة عن طريق إتباع أربع خطوات هي :-
١- تحديد إطار عمل تقدير مخاطر الرقابة :-
يتمثل ذلك الإطار في مصفوفة مخاطر الرقابة للمبيعات والمتحصلات النقدية والتي يوضحها الشكلين رقمي (٣/٧) ، (٣/٨) .
٢- التعرف على أنواع الرقابة الرئيسية Key Controls وأوجه القصور في الرقابة الداخلية للمبيعات ^(١) .
٣- ربط أنواع الرقابة وأوجه القصور مع الأهداف .
٤- تقدير مخاطر الرقابة لكل هدف عن طريق تقييم أنواع الرقابة وأوجه القصور لكل هدف ، وتؤثر تلك الخطوة على قرارات المراجعة فيما يتعلق باختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية .

^(١) لمزيد من التفاصيل حول أنشطة الرقابة الرئيسية للمبيعات وأوجه القصور بها يراجع :-
د . أمين السيد أحمد لطفى ، مراجعة نظم الرقابة الداخلية ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة - الكتاب السابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .

الشكل رقم (٣/٦)

خريطة التدفق للمبيعات والمخفضلات النقدية



الشكل رقم (٢/٧)

مصفوفة مخاطر الرقابة لعمليات المبيعات

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات					الرقابة الداخلية	
تدقيق العمليات المالية في حلائه عمليات الإيرادات	العمليات المالية للعمليات المالية (البيانات)	تم تسجيل العمليات المالية في سجل العمليات المالية التي تم تسجيلها مع الإحداثيات التي تم تسجيلها مع الإحداثيات وعمليات على حد سواء (البيانات)	العمليات المالية للعمليات المالية (البيانات)	تم تسجيل العمليات المالية في سجل العمليات المالية التي تم تسجيلها مع الإحداثيات التي تم تسجيلها مع الإحداثيات وعمليات على حد سواء (البيانات)	العمليات المالية للعمليات المالية (البيانات)	العمليات المالية للعمليات المالية (البيانات)
قيام مسجل الأمر بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة لعمل (ق ١)	ق	ق				
موافقة الرئيس على الإلتزام قبل الشحن (ق ٢)	ق					
المحاسبة الأسبوعية لفواتير الشحن من قبل المحاسب للتحقق من إعدادها (ق ٣)	ق	ق				
مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤)	ق	ق	ق			
مقارنة المحاسب لإجمالي المسلف الرئيسي للمدبئين مع الحساب بدقتر الأستاذ العام (ق ٥)	ق			ق		
إرسال القوائم للعملاء شهريا (ق ٦)	ق	ق				
نقص التحقق الداخلي لإمكانية تسجيل فواتير البيع أكثر من مرة (ض ١)	ض					
نقص الرقابة لإختبار الوقت الذي يتم التسجيل فيه (ض ٢)	ض					
نقص التحقق الداخلي عن تسجيل فواتير البيع في يومية المبيعات (ض ٣)	ض					
مخاطر الرقابة المقدرة	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض

* نظرا لعدم وجود مبيعات نقدية لا يمثل التنبؤ مشكلة.

ق = نوع الرقابة ض = وجه القصور

الشكل رقم (٣/٨)

مصنوفة مخاطر الرقابة لعمليات المتحصلات النقدية

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات					
الرقابة الداخلية	تتمثل الرقابة المحاسبية بالآتي	يتمثل الرقابة المالية بالآتي	يتمثل الرقابة التشغيلية بالآتي	يتمثل الرقابة الإدارية بالآتي	يتمثل الرقابة القانونية بالآتي
تسوية المحاسب لحساب البنك (ق١)	ق		ق		
طباعة الشيكات بتوقيع مقيد (ق٢)		ق			
إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق٣)		ق	ق		
مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق٤)	ق		ق		
يقوم المحاسب بمقارنة إجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق٥)		ق			
عدم استخدام قلمة مدة مسبقاً للتحقق من تسجيل النقدية المحصلة (ض١)			ض		
يقوم المسئول عن حجرة الإستقبال بالتعامل مع النقدية بعد إتمام عملية التحصيل (ض٢)			ض		
يكون لمشغل البيانات إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة والإحتفاظ بدفاتر المدينين (ض٣)			ض		
عدم إيداع النقدية المحصلة يومياً (ض٤)		ض			
نقص الستحقق الداخلي لتبويب النقدية المحصلة (ض٥)		ض			
مخاطر الرقابة المقدرة	متوسطة	متوسطة	مرتفع	منخفض	مرتفع

ق = نوع الرقابة ض = وجه القصور

٣- تقييم تكلفة - منفعة اختبار الرقابة

Evaluate Cost - Benfit of Testing Controls

في ضوء معرفة المراجعة لأنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور بها وتفسير مخاطر الرقابة ، يقوم بتقرير ما إذا كان سيتم تخفيض الاختبارات الأساسية بشكل كافي لتبرير تكلفة اختبارات الرقابة ، ويتم اتخاذ ذلك القرار قبل الإنتهاء من المصفوفة

٤- تصميم اختبارات الرقابة على المبيعات والاختبارات الأساسية

Design Tests of Controls for Sales

يهدف المراجع من تصميم اختبار الرقابة بهدف التخطيط للإعتماد عليه في تخفيض مخاطر الرقابة ، وتصميم برامج مراجعة لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية .
ويتم تصميم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لدورة المبيعات والمتحصلات حسب علاقتها بأهداف المراجعة وأنواع الرقابة على النحو التالي :

أنواع الرقابة	اختبار الرقابة	الاختبار الأساسي للعمليات
١- هدف الوجود :		
أ- عمليات المبيعات :		
١- تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر عملاء معتمدة .	١- فحص مسودة فواتير المبيعات المدعمة لفواتير العام وفواتير الأستاد الشاحن وأوامر العملاء .	١- فحص اليومية المبيعات والأستاذ عملاء حقيقيين . شحن مرخص بها وأوامر عملاء معتمدة .
		الفرضية للدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالناصر الكسيرة أو غير العادية .

الفصل الثالث

- ٢- الترخيص بالإئتمان -٢- فحص أوامر العمل -٢- تسبب القيود في
قبل إتمام الشحن . للتحقق من الموافقة على الإئتمان . بومية المبيعات الى
أوامر البيع وفواتير البيع ومستندات الشحن .
- ٣- وجود فواتير بيع -٣- المحاسبة عن -٣- تتبع مستندات الشحن
مسلسلة الأرقام تم التتابع الفعلى لأرقام الى إدراج البضاعة
المحاسبة الملائمة فواتير البيع . الفنى تم شحنها في سجلات المخزون .
- ٤- قبول أرقام العملاء -٤- فحص مخرجات -٤- تسبب قيود الإئتمان
الموجودة بملفات العمليات المالية بالأستاذ الفرعى للمدينين مع
البيانات فى الحاسب التى رفضها الحاسب لعدم وجود أرقام المصدر الموجود .
خاصة بالعملاء .
- ٥- إرسال قوائم شهرية -٥- التحقق من ما إذا
للعملاء مع إجراء كان قد تم إرسال
متابعة عن الشكاوى القوائم بالبريد مع
الستى يتم إستلامها فحص ملفات
عن طريق أشخاص العملاء الخاصة
مستقلين . بها.

ب- النقدية المحصلة :

- ١- الفاصل بين -١- تسجيل النقدية
الواجبات بين المحصلة التى تم
التعامل مع النقدية إستلامها فعلاً
والتسجيل فى بواسطة الشركة .
الدفاتر .
- ١- ملاحظة الفاصل بين -١- فحص يومية
الواجبات . المقبوضات النقدية
ودفتر الأستاذ العام وحسابات الأستاذ
الفرعية أو ميزان المراجعة للقيم لكبيرة
أو غير العادية .
- ٢- التسوية المستقلة -٢- ملاحظة المطابقة
لحسابات البنك . والتسوية المستقلة
لحسابات البنك .

الإختبار الأساسي	إختبار الرقابة	أنواع الرقابة الرئيسية
العمليات		
٢- هدف الإنكمال :		
أ - عمليات المبيعات :		
<ul style="list-style-type: none"> - تتبع مستندات الشحن الى فواتير المبيعات والقبض في يومية المبيعات ودفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين . 	<ul style="list-style-type: none"> - المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام مستندات الشحن . - المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع . 	<ul style="list-style-type: none"> - الترقيم المسبق لمستندات الشحن والمحاسبة عنها .
ب- تحصيل النقدية :		
<ul style="list-style-type: none"> ١- التتبع من التحويلات أو القائمة المعدة مسبقاً الى يومية المقبوضات النقدية. 	<ul style="list-style-type: none"> ١- المناقشة مع الأفراد والملاحظة . 	<ul style="list-style-type: none"> ١- الفصل بين الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل بالدفاتر .
	<ul style="list-style-type: none"> ٢- المحاسبة عن التتابع الرقمي أو فحص القائمة المعدة مسبقاً . 	<ul style="list-style-type: none"> ٢- استخدام إشعارات التحويل أو قائمة النقدية المعدة مسبقاً .
	<ul style="list-style-type: none"> ٣- ملاحظة التوقيع الفوري على الشيكات الواردة . 	<ul style="list-style-type: none"> ٣- التوقيع الفوري على الشيكات الواردة .
	<ul style="list-style-type: none"> ٤- فحص التأثير بما يفيد التحقق الداخلي. 	<ul style="list-style-type: none"> ٤- التحقق الداخلي من تسجيل النقدية المحصلة .
	<ul style="list-style-type: none"> ٥- ملاحظة ما إذا تم إرسال القوائم الشهرية للعملاء . 	<ul style="list-style-type: none"> ٥- القوائم الشهرية العادية المرسلة للعملاء .

أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبار التحقق الأساسي للعمليات
٣- هدف الدقة :		
أ - عمليات المبيعات :		
١- الترخيص الملائم بالسعر والشروط وسعر الشحن والخصومات .	١- فحص صورة فواتير البيع للتعرف على وجود ترخيص ملائم .	١- إعادة حساب المعلومات في فواتير البيع .
٢- التحقق الداخلي من إعداد الفاتورة .	٢- فحص تأشيرة الترخيص الداخلي .	٢- تتبع القيود في يومية المبيعات في فواتير البيع .
٣- إدخال سعر وحدة البيع الموافقة عليه الى الحاسب وإستخدامه في كافة عمليات البيع .	٣- فحص مخرجات الحاسب الخاصة بسعر الوحدة المباعة للتحقق من أنه تم الموافقة عليه .	٣- تتبع التفاصيل في فواتير البيع الى مستندات الشحن ، قائمة السعر الموافق عليها وأوامر العملاء .
٤- مقارنة الكمية الإجمالية مع تقارير الملخصات بالحاسب .	٤- فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات محل الرقابة على البيانات مع مقارنة الإجمالي مع تقارير الملخصات .	
ب- النقدية المحصلة :		
١- نفس ما تم للهدف السابق .	١- نفس ما تم للهدف السابق .	١- إثبات إستلام النقدية .
إيداع وتسجيل النقدية المستلمة بقيم التي تم إستلامها .		

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

٢- الموافقة على الخصم النقدي .	٢- فحص إنعزرات النحول للنعرف على الموافقة الملائمة .	٣- فحص إنعزرات النحول وفواتير السبع لتحديد ما إذا كان الخصم المسموح به يتفق مع سياسة الشركة .
٣- مقارنة إجمالى الكميات مع تقارير الملخصات بالحاسب .	٣- فحص ملف إجمالى الكميات للنعرف على توقعات محل مراقبة البيئات ومقارنة الإجمالى لتقارير الملخصات .	

أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبار التحقق الأساسى للمبليات
٤- هدف التوبوب : أ - عمليات المبيعات : تم التوبوب الملام للعمليات المالية للمبيعات .	١- إستخدام دليل حسابات ملام .	١- فحص المستندات التى تؤيد العمليات المالية للمبيعات للنعرف على مدى ملامة التوبوب .
٢- الفحص والتحقق الداخلى .	٢- فحص تأشيرة التحقق الداخلى على المستندات .	
ب- تحصيل النقديّة : التبويب الملام للنقديّة المحصلة .	١- إستخدام دليل ملام للحسابات .	١- فحص مستندات لتى تدعم التوبوب لمام للنقديّة المحصلة .
٢- الفحص والتحقق الداخلى .	٢- فحص التأثير بما يفيد التحقق الداخلى .	

اختبارات التحقق	اختبار الرقابة	أنواع الرقابة
الأساسية للعمليات		
٥- هدف التوقيت :		
أ - عمليات المبيعات :		
١- مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن .	١- فحص مستندات البضاعة التي لم يعد عنها فواتير شحن والمبيعات التي لم يتم تسجيلها . ٢- فحص تأشيرة التحقق الداخلي على المستندات .	١- اتباع إجراءات لإعداد الفواتير وتسجيل المبيعات يومياً في وقت قريب من حدوث البيع . ٢- التحقق الداخلي .
ب- تحصيل النقدية :		
١- مقارنة تواريخ الإيداعات مع التواريخ في يومية المقبوضات النقدية والقائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة .	١- ملاحظة عدم تسجيل النقدية المحصلة في أي فترة زمنية . ٢- فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي .	١- الإجراءات الخاصة بالتسجيل اليومي للنقدية المحصلة . ٢- التحقق الداخلي .

أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة	إختبارات التحقق الأساسية على العمليات
٦- هدف الترحيل والتلخيص :		
أ - عمليات المبيعات :		
١- إدراج الملائم لعمليات المبيعات في دفتر الأستاذ فرعى المدينين مع التلخيص الملائم .	١- إرسال القوائم المعتادة شهرياً للعملاء .	١- ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم للعملاء بالبريد .
٢- التحقق الداخلي من محتوى دفتر الأستاذ الفرعية للمدينين .	٢- فحص تأشيرة التحقق الداخلي .	١- جمع دفاتر اليومية والتتبع الى دفتر الأستاذ الفرعية للمدينين .
٣- مقارنة دفاتر الأستاذ الفرعية مع الرصيد ب دفتر الأستاذ.	٣- مقارنة دفاتر الأستاذ الفرعية مع الرصيد ب دفتر الأستاذ.	
ب- تحصيل النقدية :		
١- إدراج الملائم للنقدية في دفاتر أستاذ المدينين الفرعية وتلخيصها على نحو ملائم .	١- إرسال القوائم الشهرية المعتادة للعملاء .	١- ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال القوائم بالبريد .
٢- التحقق الداخلي لمحتويات الملف الرئيسي للمدينين .	٢- فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي .	١- جمع دفاتر اليومية وتتبع الترحيل الى دفتر الأستاذ والملف الرئيسي للمدينين .
٣- مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الأستاذ العام .	٣- مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الأستاذ العام .	

٣/٦ أهداف المراجعة المرتبطة بحسابات دورة المبيعات والمتحصلات ومنهجية

إختيار تفاصيلها

Audit Objectives and Tests of Details for Sales and Collections Cycle

تتمثل أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بكافة أرصدة الحسابات والتي

تتعلق بنحو مماثل بأرصدة حسابات المدينين فيما يأتي :-

١- هدف الإرتباط بين التفاصيل :

بمعنى التحقق من إتفاق أرصدة حسابات المدينين فى ميزان المراجعة

الزمنى مع القيم بالملف الرئيسى المرتبط بها ، وأن إجمالى قيمتها قد تم

جمعها بشكل صحيح وتتفق مع رصيدها بالأسناد العام .

٢- هدف الوجود Existence

التحقق من أن أرصدة حسابات المدينين التى تم تسجيلها موجودة فعلا .

٣- هدف الإكتمال Completeness

بمعنى أن أرصدة المدينين الموجودة فعلاً قد تم إدراجها .

٤- هدف الدقة Accuracy

التحقق من دقة أرصدة حسابات المدينين .

٥- هدف التبويب Classification

أنه قد تم تبويب أرصدة حسابات المدينين على نحو ملائم .

٦- هدف الفاصل الزمنى Cutoff

التحقق من صحة الفاصل الزمنى لأرصدة حسابات المدينين .

٧- القيمة القابلة للتحقق Realizable Value

أن يتم إدراج أرصدة حسابات المدينين بالقيمة القابلة للتحقق .

٨- الحقوق Rights

يوجد حقوق لشركة العميل على أرصدة حسابات المدينين .

٩- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

تم العرض والإفصاح عن أرصدة حسابات المدينين على نحو ملائم .
لاشك أن تحديد إختبارات التفاصيل الملائمة للتوصل الى أدلة عن أرصدة حسابات المدينين أمراً معقداً ، حيث يجب أن يتم ذلك على أساس الهدف من الإختيار وفي ضوء التعليمات المؤثرة على قرارات تجميع أدلة الإثبات ، وبغرض مساعدة المراجع على إدارة عملية إتخاذ قرار تحديد إختبارات تفاصيل أرصدة المدينين الملائمة ، يقوم المراجعون عادة بإستخدام قائمة تخطيط أدلة الإثبات التي يوضحها الشكل رقم (٣/٩) .

ويأستخدام العوامل الموضحة بالصفوف يقوم المراجع بتقدير مخاطر الإكتشاف المخططة Planned Detection Risks لأرصدة المدينين وفقاً للهدف، وفيما يلي شرح موجز لمنهجية تصميم إختبارات تفاصيل أرصدة المدينين .

١- تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة والمخاطر الحتمية لأرصدة المدينين

Setting Materiality and Assess Audit Risk and Inherent Risk

يقوم المراجع بتحديد الأهمية النسبية من خلال تقديره الأولي للأهمية النسبية لسقوائم المالية ككل ، وتخصيص ذلك الحكم الأولي على كل حساب رئيسي بالميزانية بما في ذلك حسابات المدينين ، ويشار الى ذلك التخصيص بتحديد التحريف المقبول Tolerable Misstatement .

ويتم تقدير مخاطر المراجعة المقبولة لسقوائم المالية ككل ، ولا يتم توزيعه عادة على مختلف الحسابات أو الأهداف، ويظهر الشكل رقم (٣/٩) أن هناك مخاطر مراجعة ممكن قبولها مرتفعة لكل هدف والذي يمكن أن يسمح

الفصل الثالث:

بمخاطر إكتشاف مخططة مرتفعة لحسابات المدينين مقارنة بوجود مخاطر مراجعة منخفضة ممكن قبولها .

الشكل رقم (٣/٩)

قائمة تخطيط الأداة لتحديد الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين

العرض والإيضاح	الحقوق	القيمة القابلة للتحقق	الفاصل الزمني	التبويب	الدقة	الإكمال	الوجود	الارتباط بين التفصيلات	
	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مخاطر المراجعة الممكن قبولها
	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	المخاطر المحتملة
	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	مرتفع	منخفض	مرتفع	متوسط	متوسط	منخفض	مخاطر الرقابة - المبيعات
	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	متوسط	مخاطر الرقابة - التدعية المحصلة
	منخفض	منخفض	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	مخاطر الرقابة - أنواع الرقابة الإضافية
	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	نتائج غير مقبولة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	الإختبارات الأساسية للمعاملات - المبيعات
	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	الإختبارات الأساسية للمعاملات - التدعية المحصلة
	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	نتائج غير مقبولة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	الإجراءات التحليلية
	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	مرتفع	متوسط	مخاطر الإكتشاف المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة
	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض	أداة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة

شكل رقم (٣/١٠)

العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية
وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لدورة المبيعات والمتحصلات

أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات المدينين										
العرض والإفصاح	الحقوق	القيمة القابلة للتحقق	الفاصل الزمني	التبويب	الدقة	الإكمال	الوجود	الارتباط بين التقييمات	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	العملية المالية
							x		الوجود	المبيعات
						x			الإكمال	
					x				الدقة	
				x					التبويب	
			x						التوقيت	
								x	الترحيل والتلخيص	
							x		الوجود	المتحصلات النقدية
						x			الإكمال	
					x				الدقة	
				x					التبويب	
			x						التوقيت	
								x	الترحيل والتلخيص	

٣- تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات**Design and Perform Tests of Control and Substantive Tests of Transaction**

تحدد نتائج إختبارات الرقابة ما إذا كان يجب تعديل مخاطر الرقابة المقدره للمبيعات والمتحصلات النقدية ، كما يتم إستخدام نتائج الإختبارات الأساسية لتحديد المدى الذى يتحقق عنده مخاطر الإكتشاف المخططة لكل هدف مراجعة مرتبط بأرصدة المدينين .

وتظهر قائمة الأدلة المخططة الموضحة بالشكل رقم (٣/٩) الصفوف الثلاثة المرتبطة بمخاطر الرقابة والصفين المرتبطين بالإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات والمتحصلات النقدية .

٤- تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية**Design and Perform Analytical Procedures**

يتم تنفيذ معظم الإجراءات التحليلية بعد تاريخ إعداد الميزانية ، إلا أن تنفيذها يتم قبل أداء الإختبارات التفصيلية للأرصدة . حيث لا توجد إضافات كبيرة للإستنتاجات التى يتوصل إليها المراجع إذا ما تم تنفيذ تلك الإجراءات التحليلية مثل تسجيل العميل لكافة العمليات المالية .

ويتم إدراج إستنتاجات المراجع للإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات فى الصف الثالث من أسفل قائمة تخطيط الأدلة بالشكل رقم (٣/٩) .

٥- تصميم الإختبارات التفصيلية فى حسابات المدينين**Design Tests of Details of Accounts Receivable**

يستوقف تحديد نطاق الإختبارات التفصيلية للأرصدة على العوامل الموضحة بقائمة تخطيط الأدلة بالشكل رقم (٣/٩) حيث يظهر الصف الثانى

المصطلحات:

من أسفل مخاطر الاكتشاف المخططة لكل هدف من أهداف المراجعة لأرصدة حسابات المدينين ويجب على المراجع إتخاذ قرار للتوصل الى تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة لكل هدف . ويتم ذلك عن طريق دمج الاستنتاجات التي تم التوصل اليها ويعتبر دمج تلك العوامل التي تحدد مخاطر الاكتشاف المخططة أمراً معقداً ، حيث يتم قياس كل عامل وتخصيص الوزن الملائم له بناء على التقدير الشخصي للمراجع بالإضافة الى وجود علاقة وثيقة بين كل عامل ومخاطر الاكتشاف المخططة ، ويظهر الصف الأخير من الشكل رقم (٣/٩) أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات المدينين لكل هدف .

ومن خلال تحديد كل من أدلة المراجعة الملائمة وحجم العينة والعناصر التي سيتم اختيارها بالإضافة الى توقيت الإجراءات يتم تنفيذ إستنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة المخططة لهدف معين تعتبر مرتفعة أو متوسطة أو منخفضة^(١) .

٣/٧ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية

Design and Perform Analytical Procedures

ولاشك أن الإجراءات التحليلية تعتبر أحد الإختبارات الأساسية التي يتم تنفيذها لتخفيض نطاق الإختبارات التفصيلية لأرصدة في حالة ما إذا كانت نتائجها مرضية .

^(١) لمزيد من التفاصيل حول تحديد حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها للإختبار من مجتمع حسابات المدينين يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، الأهمية النسبية والمخاطر والمعانة في المراجعة ، موسوعة د . أمين لطفى في المراجعة - الكتاب التاسع ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٣ .

مراجعة دورة الإيرادات والمنحولات

يوضح الجدول رقم (٣/١١) أمثلة لأنواع الرئيسية للنسب المالية والمقارنات في دورة الإيرادات والمنحولات النقدية بالإضافة الى التحريفات التي يحتمل إكتشافها عن طريق تلك الإجراءات ، و جدير بالذكر فإنه يلاحظ مدى تآثر الحسابات في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل عند قراءة عمود التحريفات المحتملة، على سبيل المثال عند تنفيذ المراجع الإجراءات التحليلية على المبيعات فقد يتوصل الى الأدلة عن كل من المبيعات وحسابات المدينين. ويجب أن يقوم المراجع أيضا بفحص القيم الكبيرة وغير العادية في أرصدة حسابات المدينين ، ولاشك أن حسابات المدينين الفردية التي تتطلب إهتماما خاصا من المراجع تتمثل في الأرصدة ذات الحجم الكبير ، والحسابات التي لم يتم تحصيلها لفترة زمنية طويلة ، وحسابات المدينين الخاصة بالشركات التابعة والمديرين والعاملين الكبار والوحدات كما يجب على المراجع أن يقوم بفحص ميزان المراجعة للمدينين ذى الأعمار الذى يتم إعداده في تاريخ إعداد الميزانية لتحديد تلك الحسابات التي تتطلب فحصا إضافيا . ومن أمثلة الممارسات العملية التي يقوم بها المراجع للإجراءات التحليلية في حساب نسب مجمل أرباح خطوط إنتاج الشركة المختلفة ومقارنته بنسب النشاط السائد في السوق على النحو التالي :-

نسب مجمل الربح		نسب مجمل الربح		نسب مجمل الربح		
عام ٢٠٠٢		عام ٢٠٠١		عام ٢٠٠٠		
الصناعة	الشركة	الصناعة	الشركة	الصناعة	الشركة	
٣٣	٣٦	٣٣	٣٧,٥	٣٣	٣٧	خط الإنتاج الأول
٢٣	٢١	٢٤	٢٢	٢٤	٢٥	خط الإنتاج الثانى
٥٣	٤٥	٤٩	٤٣	٤٥	٤٠	خط الإنتاج الثالث

تفصير ثالث

جدول رقم (٣/١١)

الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية

التحريفات المحتملة	الإجراءات التحليلية
١- الزيادة أو النقص في المبيعات وحسابات المدينين .	١- مقارنة نسب مجمل الربح مع ذات النسب للعام السابق (على مستوى كل خط إنتاجي) .
٢- الزيادة أو النقص في المبيعات وحسابات المدينين .	٢- مقارنة قيم المبيعات شهريا (على مستوى كل خط إنتاجي) خلال الفترات الزمنية المختلفة .
٣- الزيادة أو النقص في مردودات ومسوحات المبيعات وحسابات المدينين .	٣- مقارنة مردودات ومسوحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالي المبيعات مع ذات النسبة للعام السابق (على مستوى كل خط إنتاجي) .
٤- التحريفات في حسابات المدينين وحسابات قائمة الدخل ذات الصلة .	٤- مقارنة أرصدة العملاء الفردية ذات قيمة معينة مع ما يقابلها في الأعوام السابقة .
٥- التعرف على حسابات المدينين غير القابلة للتحويل التي لم يتم تكوين مخصص لها .	٥- مقارنة مصروف الديون المدعومة كنسبة من إجمالي المبيعات مع ما يقابلها في السنوات السابقة .
٦- الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحويل ومصروفات الديون المدعومة .	٦- مقارنة عدد الأيام التي طلبت بها حسابات المدينين دون تحصيل مع ما يقابلها في السنوات الماضية .
٧- الزيادة أو النقص في مخصصات الحسابات غير القابلة للتحويل ومصروف الديون المدعومة .	٧- مقارنة مخصصات الحسابات غير القابلة للتحويل كنسبة مئوية من حسابات المدينين مع ما يقابلها في السنوات الماضية .
٨- الزيادة أو النقص في حسابات مخصصات الديون غير القابلة للتحويل ومصروف الديون المدعومة .	٨- مقارنة معدل دوران المدينين بنظيرها في السنوات السابقة أو بيانات الصناعة للعام السابق .
٩- الزيادة أو التذنيه في خصومات المبيعات .	٩- مقارنة خصومات المبيعات كنسبة من أيرك مع نظيرها في العام السابق أو بيانات الصناعة .
١٠- الزيادة أو التذنيه لمصروف عمولة المبيعات والمستحقات المرتبطة .	١٠- تقدير مصروف عمولة المبيعات عن طريق ضرب صافي الإيرك في متوسط معدل العمولة ومقارنته مع مصروف عمولة المبيعات المسجل بالدفتر .

ولاشك ان النتائج السابقة قد تشير الى ما يلي :-

- (١) أن الشركة تحقق نسب مجمل ربح أعلى من نظيره في الصناعة فيما يتعلق بخط الإنتاج الأول وقد يكون ذلك مرجعه أنها تركز على الأسواق التي نستطيع خلالها ان نبيع فيها ذلك المنتج بأعلى الاسعار بدلا من التركيز على حجم المبيعات في حد ذاته .
- (٢) ان الشركة تحقق نسب مجمل ربح للمنتج الثالث أقل من نظيرها في الصناعة ، وقد يكون ذلك مرده الى وجود عدد قليل من العملاء يتم البيع لهم بسعر منخفض نظير الإهتمام بالتعامل في حجم كبير .
- (٣) يوجد نسبة مرتفعة لإجمالي ربح المنتج الثاني حتى عام ٢٠٠١ حيث ارتفعت تلك النسبة بشكل كبير في ضوء سياسات البيع المنشودة . وربما يمكن للمراجع أن يركز على زيادة نسبة إجمالي الربح بالنسبة للمنتج الثاني بالشركة من ٢٢% الى ٢٥% ، ولذلك فقد يقوم بالإهتمام بتنفيذ إجراءات ثلاثة هي :-

- أ - حساب التحريف المحتمل وتقييم الأهمية النسبية لقيمة ذلك التحريف (حيث يتم حساب ذلك عن طريق ما يلي ٢٥% - ٢٠% × مبيعات المنتج الثاني) . وفي ضوء ذلك يستنتج أن القيمة ذات أهمية نسبية محتملة .
- ب- تحديد الأسباب المحتملة للتغير ، حيث قد تتمثل تلك الأسباب في الزيادة في المبيعات ، أو الزيادة في المخزون (نتيجة الإنخفاض في تكلفة البضاعة المباعة) ، أو الإنخفاض في المشتريات (نتيجة الإنخفاض في تكلفة البضاعة المباعة) ، ووجود نتائج جيدة عن ممارسات البيع المنشودة.

جـ - أهمية الإشارة إلى الإهتمام بالزيادة المحتملة في المبيعات والمحزون والإنخفاض المحتمل في المشتريات في المنتج الثاني مما قد يترتب عليه التوسع في إختبارات التحقق الأساسية الأخرى .
كما يوضح الجدول رقم (٣/١٢) طبيعة الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية .

جدول رقم (٣/١٢)

طبيعة الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية

عام ٢٠٠٠	عام ٢٠٠١	عام ٢٠٠٢	
٢٧%	٢٧,٥%	٢٨%	١- نسبة إجمالي الأرباح
٩%	١٠%	١٠%	٢- (مردودات ومسموحات المبيعات) ÷ (إجمالي المبيعات)
٢,٦	٢,٨	٢,٥	٣- (مصرفون لديون المعنوية) ÷ (صافي المبيعات)
٨%	٨,٥%	٧%	٤- مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها ÷ حسابات المدينة
٥٠	٥٢	٥١	٥- عدد الأيام التي تظل فيها حسابات المدينة دون تحصيل
٣٦	٣٧	٣٨	٦- صافي حسابات المدينة ÷ إجمالي الأصول المتداولة

ويتضح من الجدول السابق أن النسبة المئوية لمخصصات حسابات المدينة قد إنخفضت من ٨% إلى ٧% ، وهو لا يبرر هذا التغير عدد الأيام التي تظل فيها المستحقات دون تحصيل أو الظروف الإقتصادية ، بالإضافة لذلك يتوقع المراجع وجود تحريفات تزيد عن التحريف المحتمل مقدارها ١٥٠٠٠ جنيه .

٣/٨ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المدينين

Tests of Details of Receivable Balances

يعتبر إجراء المصادقات **Confirmations** من أكثر إختبارات تفاصيل الأرصدة أهمية ، وعموما فإن الإختبارات التفصيلية للأرصدة تتعلق بحسابات قائمة المركز المالي في كافة الدورات بينما ترتبط بشكل غير مباشر بحسابات قائمة الدخل ، فعند إختبار تفاصيل أرصدة المدينين وإكتشاف أخطاء بالزيادة في قيمتها فإن ذلك يعنى وجود زيادة في حساب المبيعات أيضاً .

وفيما يلى مناقشة لكيفية تحقيق أهداف مراجعة أرصدة المدينين عن طريق الإختبارات التفصيلية (الربط بين التفاصيل، الوجود ، الإكتمال ، الدقة، التئوب ، الفاصل الزمني ، القيمة القابلة للتحقق ، الحقوق ، العرض والإفصاح).

١- الربط بين التفاصيل Detail - Tie - In

يشير التحقق من ذلك الهدف الى إتفاق أرصدة حسابات المدينين بعد التحقق من صحة جمعها بميزان المراجعة الزمنى مع كل من الأستاذ العام ودفتر الأستاذ الفرعى للمدينين .

يعتبر إختبار المعلومات الخاصة بحسابات المدينين ومخصصات الحسابات غير القابلة للتحصيل الواردة فى ميزان المراجعة الزمنى أو الأعمار **Aged trial Balances** لتحقيق هدف الإرتباط بين التفاصيل **Details-Tie-In** إجراء ضرورى يتعين أدائه قبل إجراء أية إختبارات أخرى ، حتى يتحقق ويتأكد المراجع من أن مجتمع حسابات المدينين الذى يتم إختباره متفق مع كل من الأستاذ العام والحسابات الفردية بدفتر الأستاذ الفرعى للمدينين .

٦

٦

٦

٦

٦

مراجعة دورة الإيرادات والمحصلات

يقوم المراجع عادة بمقارنة اجماليات ميزان المراجعة الزمنى مع حسابات المديين الاجمالي بدفتر الاستاد العام . كما يجب نتبع عينة من الارصدة الفردية الى المستندات المؤيدة مثل فاتورة البيع للتحقق من اسم العميل والرصيد والتطور الزمنى الصحيح .

٢- الوجود Existence

اي وجود أرصدة حسابات المدينين المسجلة ، ويعتبر اجراء المصادقات الى حسابات المدينين أكثر إختبارات التفاصيل أهمية لتحديد مدى وجود أرصدة تلك الحسابات التي تم تسجيلها وكإجراء بديل يلجأ المراجع عندما لا يستجيب المدينين للمصادقات بفحص المستندات المؤيدة للتحقق من شحن البضائع والحصول على أدلة عن تحصيل النقدية بعد ذلك للتحقق من مدى تحصيل تلك الحسابات .

٣- الإكمال Completeness

بمعنى التحقق من أنه تم إدراج أرصدة حسابات المدينين الموجودة . بصفة عامة من الصعوبة بل من المستحيل أن يتم إكتشاف النقص في أرصدة حسابات المدينين إذا لم يتم تسجيل كافة عمليات المبيعات الخاصة بأحد العملاء في يومية المبيعات من خلال الإختبارات التفصيلية للأرصدة ، فمن المحتمل عدم إستجابة العملاء للرد على طلبات مصادقة تظهر وجود تخفيض في أرصدتهم المدينة .

ويقوم المراجع عادة لتحقيق هدف الإكمال بالإعتماد على إختبارات التحقق الأساسية للعمليات المالية للمبيعات التي تم شحنها ولم يتم تسجيلها ،

المصدر الثالث

بالإضافة إلى استخدام الإجراءات التحليلية ، كما يمكن أن يقوم باختيار أرصدة حسابات المدينين التي تم إستبعادها من ميزان المراجعة الزمني بالإعتماد على التوازن والمقارنة والمطابقة بين أرصدة المدينين بميزان المراجعة مع حساب المراقبة بالأستاذ العام .

٤- الدقة Accuracy

أى تحقق المراجع من دقة أرصدة حسابات المدينين ، ولاشك أن إجراء المصادقات يعد أكثر إختبارات التفاصيل شيوعاً لتحقيق هدف الدقة من أرصدة المدينين .

وقد يلجأ المراجع لوسيلة بديلة عند عدم إستجابة العملاء لطلبات المصادقة عن طريق إختيار المستندات المؤيدة والمماثلة لنفس الأسلوب الموضح لتحقيق هدف الوجود . حيث يتم تنفيذ إختبار أرصدة المديونية والدائنية للأرصدة للفردية لحسابات العملاء باختيار المستندات المؤيدة لعمليات الشحن وتحصيل النقدية .

٥- التبويب الملائم Properly Classification

توجد علاقة وثيقة بين هدف التبويب وهدف العرض والإفصاح ، حيث يتعلق الهدف الأول بتحديد ما إذا كان قد تم إجراء التبويب المنفصل الصحيح لأرصدة المدينين ، ومثال ذلك تحديد المراجع ما إذا كانت الأرصدة المستحقة على الوحدات التابعة والمديرين أو الوحدات الأخرى المرتبطة قد تم فصلها فى ميزان المراجعة الزمني ، أما هدف العرض والإفصاح يتعلق بالتأكد من أن التبويب قد تم عرضه بشكل صحيح ، ومثال ذلك يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إظهارها بشكل صحيح فى القوائم المالية .

٦- صحة الفاصل الزمني Correct Cutoff

وينمئ ذلك الهدف في التحقق ما إذا كانت العمليات المالية الخاصة بالفترة الحالية تسجل في الفترة التالية أو عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفترة التالية في الفترة الحالية ، وتظهر أهمية ذلك الهدف في التحقق مما إذا كانت العمليات المالية التي تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها في الفترة الملائمة .

ولاشك أن التحريفات المتعلقة بالفاصل الزمني (سواء للمبيعات أو مردوداتها ومسموحاتها أو متحصلات النقدية) يمكن أن تؤثر على دخل الفترة الحالية وعلى صحة أرصدة المدينين الخاصة بتلك الفترة .

يوضح الشكل رقم (٣/١٤) تحديد منطقية وصحة الفاصل الزمني للعمليات المالية لتلك الدورة .

وتجدر الإشارة الى أن مراجعة وجود فاصل زمني للمتحصلات النقدية أمراً أقل أهمية مقارنة بنظيره للمبيعات ومردوداتها ومسموحاتها لأن ذلك الفاصل غير الملائم لا يؤثر على رقم الدخل ، وعادة ما يتم تتبع تحصيلات النقدية المسجلة الى الإيداعات بالبنك في كشف البنك في الفترة التالية .

٧- القيمة القابلة للتحقق Realizable Value

فعادة ما يتم تقييم وتسجيل حسابات المدينين بالقيمة القابلة للتحقق أى القيمة التي سيتم تحصيلها في النهاية التي تتمثل في إجمالي أرصدة حسابات المدينين مطروحاً منها رصيد مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها .

شكل رقم (٢/١٤)

منهج تحديد منطقية الفاصل الزمني

١- الفاصل الزمني للمبيعات :

- أ- المعايير المناسبة للفاصل الزمني .
يمثل معيار شحن البضائع توقيت حدوث المبيعات، أو يكون معيار نقل الملكية هو توقيت تسجيل الفاتورة . عموماً يجب أن تتفق الطريقة مع المعايير المحاسبية ويتعين تطبيقها بتبات .
- ب- تقييم ما إذا كان تم وضع الإجراءات كإصدار العميل مستندات شحن مسلسلة الأرقام مسبقاً ، وأيضاً الفصل بين الواجبات المتعلقة بوظيفتي الشحن وإعداد الفواتير .
- ج- إختبار ما إذا كان قد تم التوصل الى مقارنة المبيعات المسجلة مع مستندات الشحن المرتبطة في الأيام القليلة الأخيرة عن الفترة الحالية والأيام القليلة الأولى عن الفترة التالية، ولن يتأتى ذلك الا بوجود نظم رقابية داخلية ملائمة .

٢- الفاصل الزمني لمردودات ومسموحات المبيعات :

- أ- المعايير المناسبة .
في حالة وجود أهمية نسبية للمردودات أو المسموحات يتم مقابلتها مع المبيعات المرتبطة (أي معالجة الشحنة المرتدة في الفترة التالية بإدراجها في الفترة الحالية وإعتبارها مخزون للفترة الحالية) .
- ب- تقييم كفاية الإجراءات .
إختبار مدى قيام العميل بإجراءات تسجيل كافة المردودات والمسموحات على الفور .
- ج- إختبارات الفاصل الزمني .
إختيار المراجع المستندات المؤيدة بمراجعة عينة من مردودات أو مسموحات المبيعات المسجلة بعد تاريخ الإقفال للتحقق من الفاصل الزمني لها مع التاريخ الأصلي للبيع ، مع أهمية التحقق من فعالية نظم الرقابة الداخلية .

ومن الضروري بمكان تقييم المراجع لمدى كفاية تكوين الشركة للعميل لتملك المخصصات باعتبار أنها تمثل تقديرات محاسبية Accounting Estimates تتعلق بالمستقبل ولا يمكن التنبؤ بها بدقة . وبين ذلك عن طريق ما يلي :-

- ١- فحص نتائج اختبارات الرقابة المتعلقة بسياسات منح الائتمان وبين ذلك بالتحقق من عدم وجود تغيير في سياسات الائتمان لدى عميل المراجعة بالإضافة الى التحقق من إتفاق اختبارات سياسة الائتمان والموافقة عليها مع ما يقابلها في السنة السابقة .
- وفي تلك الحالة يعكس التغير في تقييم مخصصات الحسابات المشكوك في تحصيلها الظروف الاقتصادية وحجم المبيعات فقط .
- ٢- الفحص الدقيق لحسابات المدينين في ميزان المراجعة الزمني ذو الأعمار ، وتحديد تلك الحسابات غير المحصلة ومقارنة حجمها والفترة الزمنية لأرصدة الحسابات غير المحصلة مع المعلومات المماثلة بالسنوات السابقة لتقييم مدى زيادة أو انخفاض قيمة المستحقات المدينة عبر الزمن ، كما تم أيضا فحص ملفات الائتمان والإستفسارات والمناقشات مع مدير الائتمان وفحص المراسلات المرتبطة بالحسابات غير الجارية والتي لم يتم تحصيلها في الوقت المعتاد .
- وعندما يدرك المراجع وجود كفاية لمخصصات الحسابات المشكوك في تحصيلها يتعين عليه التحقق من مصروف الديون المدومة عن طريق إجراء اختبار إعادة الأداء Reperormance Test للرصيد الإفتتاحي لحساب المخصص (والذى تم التحقق منه كجزء من عملية المراجعة السابقة) ، والتحقق من

 الفصل الثالث

شطب الحسابات غير القابلة للتحويل (كجزء من الاختبارات: الاساسية للعمليات) بالإضافة للتحقق من الرصيد الختامي لحساب المحصص .

٨- الحقوق Rights

بمعنى التحقق من أن عميل المراجعة لديه حقوق على أرصدة حسابات المدينين ، وتبدو أهمية ذلك الهدف عندما يتم وضع جزء من المستحقات الخاصة بالمدينين في صورة ضمان للرهن أو تخصيصه الى شخص اخر ، او تحويله لوكيل تجارى أو بيعه مقابل خصم ، وبطبيعة الحال فإن المصادقات لن تلقى الضوء على مثل تلك الأمور التي لا يدرج المدينون وجودها . ويعتمد المراجع فى تحقيقه لذلك الهدف على إجراءات فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة ، والإستفسارات والمناقشات مع العميل بالإضافة الى المصادقة على البنوك .

٩- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

بمعنى التحقق من العرض والإفصاح عن أرصدة حسابات المدينين بشكل ملائم وصحيح ، أى التحقق من أن المعلومات المرتبطة بأرصدة الحسابات الناتجة من دورة المبيعات والمتحصلات قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل ملائم فى القوائم المالية . وحتى يمكن تقييم ملائمة العرض والإفصاح وصحته يجب أن يراعى المراجع مدى تطبيق الشركة وفهمها للمعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية للعرض والإفصاح على النحو التالى :-

- فصل القيم ذات الأهمية النسبية التي تتطلب إفصاحاً منفصلاً حيث يجب فصل المستحقات من الشركات التابعة والمديرين وكبار العاملين عن حسابات المدينين الخاصة بالعملاء .
- الإفصاح بشكل منفصل عن المبيعات والأصول لأنشطة العمل المختلفة.
- الدمج والتجميع المناسب لأرصدة الأستاذ العام في القوائم المالية بشكل يناسب المستخدمين الخارجيين لتلك القوائم .
- مدى كفاية الملحوظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، على سبيل المثال أهمية الإفصاح عن المستحقات من الشركات التابعة ^(١) .
- الإفصاح عن معلومات الرهن وتحويل أرصدة المدينين لوكيل تجارى أو خصمها أو تخصيصها لشخص آخر وكذلك القيم المستحقة من الأطراف ذات العلاقة .

٣/٩ إجراءات المصادقة على أرصدة حسابات المدينين

Confirmation Process of Accounts Receivable

٣/٩/١ طبيعة المصادقات وحثمتها

Nature and Necessity of the Confirmation

تعد المصادقات أحد أكثر إجراءات المراجعة أهمية ، حيث عن طريقها يمكن للمراجعين التحقق من صحة أهداف الوجود والدقة وصحة الفاصل الزمني لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية وحسابات المدينين .

^(١) تعتبر قضية Continental Vending Case أحد أهم القضايا في تاريخ مهنة المراجعة المتعلقة بضرورة الإفصاح عن المستحقات من شركات تابعة ، لمزيد من التفاصيل يراجع :-
د . أمين السيد أحمد لطفي ، المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات من العميل والطرف الثالث والمجتمع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

وقد تطلب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن يقوم المراجعون بضرورة إرسال المصادقات للمدينين وملاحظة الجرد الفعلي للمخزون عند إصدار تقرير نظيف غير متحفظ **Clean or Unqualified Report** ^(١) . وقد تم تعديل إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٧) بعنوان المصادقات بهدف تحييد الحالات التي خلالها يتم توفير متطلب يسمح بإصدار تقرير نظيف عنى الرعد من عدم إرسال مصادقة لحسابات المدينين هي :-

- أ - عدم الأهمية النسبية لأرصدة حسابات المدينين .
- ب- إعتبار إجراء المصادقات دليل إثبات غير فعال لعدم وجود إستجابة غير كافية أو عدم إمكانية الإعتماد عليها .
- ج- إنخفاض مستوى المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة معا ، وفي ظل توافر أحد تلك الحالات يجب على المراجع تبرير ذلك بشكل موثق في أوراق العمل وأن يقوم بجمع أدلة إثبات أخرى للتوصل الى أدلة تتسم بالكفاية والصلاحية عن طريق إستخدام إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإجراءات التحليلية .

^(١) تطلب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ضرورة قيام المراجعين بإرسال المصادقات للمدينين وملاحظة الجرد الفعلي للمخزون ، وذلك نتيجة مباشرة لأحد القضايا المعروفة التي حدثت عام ١٩٢٨ باسم **Mckesson & Robbins Case** حيث لم يتم إكتشاف قدر كبير من الغش نتيجة تضمين قيم زائفة للمدينين وللمخزون بسبب الإهمال فى إرسال المصادقات والجرد الفعلي للمخزون .

Confirmation Decisions قرارات المصادقات ٣/٩/٢

تتمثل قرارات المراجع الخاصة بتنفيذ إجراءات المصادقات في الآتي :

(١) أنواع المصادقات المستخدمة ، (٢) توقيت الإجراءات ، (٣) حجم العينة ،
(٤) العناصر الفردية التي سيتم اختيارها .

أنواع المصادقات

وتبدأ القرارات الخاصة بنوع المصادقة من عدم استخدام المصادقة في بعض الحالات ، أو استخدام المصادقات السلبية أو الإيجابية فقط أو استخدام مزيج من المصادقات السلبية والإيجابية . وتتمثل أبرز العوامل الرئيسية المؤثرة في القرار في الأهمية النسبية لإجمالي أرصدة المدينين ، عدد وحجم الحسابات الفردية للمدينين ، مخاطر الرقابة وفعالية المصادقات كأداة تحقق ومدى توافر أدلة الإثبات الأخرى .

للتأكد من صحة ودقة أرصدة حسابات المدينين يستخدم نوعان شائعان من المصادقات هما المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية طبقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٧) .

١- المصادقة الإيجابية Positive Confirmation

تتمثل المصادقة الإيجابية في وسيلة إتصال يتم توجيهها الى المدين (طرف ثالث مستقل) ويتم فيها الطلب منه بالتأكد بشكل مباشر على دقة المعلومات التي يطلبها المراجعة . ويتم تصنيف المصادقة الإيجابية الى نوعين هما :-

١- مصادقة إيجابية مع طلب معلومات من المدين بطلب فيينا من التعمير التأكيد بشكل مباشر عما إذا كان الرصيد المفصح في طلب المصادقة يعتبر رصيذا صحيحا أو غير صحيحا . يمثل ذلك النوع الأول مصادقة إيجابية مع طلب معلومات من المصادقة **Positive Confirmation with Request Information** والتي يتم من خلالها الطلب من المدين بأن يقوم بإرسالها الى المراجع بعد الرد عليها في كافة الأحوال . يوضح الشكل رقم (٣/١٥) مثلا على ذلك النوع من المصادقة الإيجابية .

٢- يمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها **Positive Confirmation with the Information to be Confirmed** ويعتمد المراجع على ذلك بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن للمدين (مستلم المصادقة) أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات . ويأخذ ذلك النوع الثاني من المصادقة شكل المصادقة الخالي **Blank Confirmation Form** ، حيث لا يتم تحديد القيمة بتلك المصادقة وإنما يطلب من مستلم المصادقة بكتابة الرصيد أو أى معلومات أخرى . وحيث أن ذلك النوع يتطلب أن يقوم المدين بتحديد المعلومات المطلوبة قبل التوقيع على المصادقة وإعادتها فإنه يمكن الإعتماد عليها بشكل أكبر من النوع الأول ، إلا أن معدلات الإستجابة عادة ما تكون منخفضة من المدينين في أشكال المصادقة الخالية.

٢- المصادقة السلبية **Negative Confirmation**

ويتم في ذلك النوع من المصادقات من المستلم (العميل) أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات ، أو بعبارة أخرى عندما لا يتفق المدين مع القيمة المذكورة في المصادقة ، يوضح الشكل رقم (٣/١٦) نموذج للمصادقة السلبية.

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

الشكل رقم (٣/١٥)

المصادقة الإيجابية

شركة

٥ يناير ٢٠٠٣

العميل ٢٥٥١٢

السيد المحترم :

فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا ، برجاء إرسال ردكم على هذه المصادقة الى المراجع الخاص بنا مباشرة على العنوان التالي :

٣٦ شارع شريف - للقاهرة - وسط البلد

تم إيضاح الرصيد الصحيح لحسابكم طرفنا في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ كما هو مذكور أدناه . ولا يمثل ذلك طلباً للدفع ، إن إهتمامكم بهذا الطلب سيكون محلاً لتقديرنا . من فضلك ضع الرد في الظرف المرفق .

المدير المالي

المراجعون : حازم حسن وشركاه

الرصيد المستحق منا يبلغ جنيه في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ ، بعد رصيداً

صحياً عدا المذكور أدناه :

.....

 التاريخ الموقع

شكل رقم (٣/١٦)

المصادقة السلبية

المصادقة على الحساب الى المراجع

من فضلك إختبر هذا البيان بدقة ، إذا لم يكن يتفق مع الدفاتر الخاصة بكم ،
إذكر فقط الإستثناءات وإرسلها مباشرة الى المراجع الخاص بنا على العنوان
التالى:

٣٦ شارع شريف - القاهرة - وسط البلد

ويقوم هذا المراجع بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا . يوجد ظرف مرفق
يمكن إستخدامه فى حالة الإستجابة .

عموماً تعتبر المصادقة الإيجابية دليلاً يمكن الإعتماد عليه بصورة أكبر
لأن المراجع يمكنه أن يقوم بتنفيذ إجراءات متابعة إذا لم يتم إستلام الإستجابة
من المدين ، فى حين يكون عدم الرد فى المصادقة السلبية إشارة الى أن هناك
إستجابة صحيحة على الرغم من أنه يمكن أن يكون المدين قد تجاهل طلب
المصادقة ، رغماً عن ذلك فإن المصادقة السلبية تتمتع بتكلفة أقل بعدم وجود
جلسات ثانية وعدم وجود متابعة فى حالة عدم الإستجابة .
عموماً من المقبول إستخدام المصادقة السلبية فقط فى حالة وجود الظروف
التالية تطبيقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٧) هى :-

- ١- تضمين رصيد المدينين عدد كبير من الحسابات صغيرة القيمة .
- ٢- إنخفاض المستوى الموحد لمخاطر الرقابة المقدره والمخاطر الحتمية
حيث تكون الحالة فى ظل عدم فعالية الرقابة الداخلية أو إذا كانت

هناك تحريفات ذات استثناء مرتفع (في حالة الخلاف على أرصدة المدينين أو عدم دقتها عند مراجعة السنة السابقة)

٣- عدم وجود سبب يدعو للاعتقاد بأن مستلمي المصادقة لم يعيروا اهتماماً (مثلاً وجود معدل استجابة مرتفع على المصادقات الإيجابية في السنوات الماضية) .

وقد يقوم المراجعون باستخدام مزيج من المصادقات الإيجابية (في حالة الحسابات المدينة ذات الأرصدة الكبيرة) والمصادقات السلبية (للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة) .

التوقيت :-

إذا ما كان القرار هو إجراء مصادقة على أرصدة حسابات المدينين قبل نهاية السنة المالية ، فإنه من الضروري أن يتم إختبار العمليات المالية التي تقع بين تاريخ إرسال المصادقات وتاريخ إعداد الميزانية عن طريق فحص فواتير البيع ومستندات الشحن (مستندات داخلية) والأدلة الخاصة بالمتحصلات النقدية بالإضافة الى تنفيذ الإجراءات التحليلية .

حجم العينة :-

تتمثل أهم العوامل الرئيسية التي تؤثر في حجم العينة المرتبطة بإجراء مصادقة حسابات المدينين في التحريف المحتمل أو المقبول ، المخاطر الحتمية (الحجم النسبي لإجمالي المدينين وعدد حساباتها والتحريفات المتوقعة) ، مخاطر الرقابة ، مخاطر الإكتشاف المحققة من الإختبارات الأساسية الأخرى بالإضافة الى نوع المصادقة .

إختيار العناصر التي سيتم إختبارها

يتم التقسيم الطبقي للعناصر التي سيتم إختيارها في معظم المصادقات ، ويتمثل المنهج النموذجي لذلك في إعتبار الحجم النقدي للحسابات النقدية وطول الفترة الزمنية التي ظلت فيها الحسابات مستحقة الدفع أساساً لإختيار الارصده للمصادقة . وفي معظم الحالات يقوم المراجع بإختيار كافة الحسابات التي تزيد عن قيمة نقدية معينة ويقوم بإختيار عشوائى لعينة من باقى المجتمع .

٣/٩/٣ متابعة الردود على المصادقات وتحليل الفروق والتوصل للإستنتاجات

متابعة الردود Control and Follow-up Responses

يتعين وجود نظام للرقابة على المصادقات حتى يتم إستلامها من المدينين، حيث يقوم المراجع عادة بالإشراف على ما يقوم به العميل من مساعدة في إعداد للمصادقات على النحو التالى :-

- وضع المصادقات فى المظاريف ووضع الطوابع عليها .
- وضع العنوان الذى سيتم رد المصادقات اليه على المظاريف حتى يتم التأكد من رد المصادقات التى لن يتسلمها المدينين من خلالها البريد لمكتب المراجعة .
- متابعة المصادقات الإيجابية التى لم يتم ردها من قبل المدينين ، حيث عادة ما يتم إرسال طلبات مصادقة للمرة الثانية .
- القيام بإجراءات مراجعة بديلة بخلاف مصادقات لتحديد ما إذا كانت الحسابات التى لم يتم التأكد من صحتها عن طريق المصادقة موجودة وتم إدراجها بالقيمة المناسبة والدقيقة ، وتتمثل تلك الإجراءات التى يتعين توثيقها ما يلى :-

١- الحصول على أدلة إثبات خاصة بالمنحصلات النقدية التالية لتاريخ المصادقة .

ويتم ذلك عن طريق اختبارات اشعارات التحويل . والفيود في فواتر المنحصلات النقدية . ويعتبر ذلك الاجراء بديلاً مقيداً حيث يفترض بشكل معقول أن العميل لن يقوم بالسداد ما لم يكن هناك مبلغ مستحق عليه بالفعل .

٢- التحقق من الإصدار الفعلي لفواتير البيع والتحقق من التاريخ الفعلي لإعداد تلك الفواتير .

٣- التحقق من أن الشحن قد تم بالفعل عن طريق إختبار مستندات الشحن ويعد ذلك ملائماً لإختبار الفاصل الزمني .

٤- فحص المراسلات مع العميل للتعرف على المستحقات المتنازع عليها أو التي تكون محل شك .

عموماً يتوقف إستخدام مدى وطبيعة تلك الإجراءات البديلة بصفة أساسية على الأهمية النسبية لعدد المصادقات التي لم يتم الإستجابة فيها ، وأنواع التحريفات التي لم يتم إكتشافها في المصادقات التي تم إستلام الرد عنها وإستنتاجات المراجع عن الرقابة الداخلية .

تحليل الفروق Analysis of Differences

يتعين على المراجع تحليل لأسباب الفروق التي تم التقرير عنها نتيجة مقارنة ردود المدينين بطلبات المصادقة ، ولعل أبرز أكثر أنواع تلك الإختلافات إنتشاراً ما يلي :-

- أ - سداد المدين رصيده قبل تاريخ المصادقة ، إلا إن عميل للمراجع لم يتسلم القيمة في وقت تاريخ المصادقة .
- ب- تسجيل عميل المراجعة المبيعات في تاريخ الشحن ، وقيام المدين بتسجيل ذلك عند استلامه البضاعة .
- ج- عدم قيام عميل المراجعة بتسجيل عملية رد البضاعة في وقت اعداد المصادقة .
- د - وجود قيم متنازع عليها بسبب أخطاء في السعر الخاص بالبضاعة أو وجود تلف فيها أو عدم استلام الكمية المناسبة لها .
- وفي تلك الحالات يتعين على المراجع أن يقوم بفحص تلك الأسباب بعناية قبل تحديد إمكانية وجود تحريفات قد تتعلق بالفواصل الزمنية للنقدية المحصلة أو وجود إختلاس مرحلي لأرصدة المدينين أو وجود سرقة للنقدية (في حالة إتمام السداد الفعلي) ، أو لتحديد إمكانية عدم استلام المدينين للبضاعة أو تحريف في الفاصل الزمني في دفاتر العميل (عند عدم استلام البضائع) أو تحديد مدى وجود أخطاء من العميل .
- وفي كافة الأحوال يطلب المراجع من عميل المراجعة تسوية تلك الفروق والإتصال بالمدينين لحل أوجه عدم الإتفاق ، ويجب أيضا أن يتحقق من استنتاجات عميل المراجعة لكل فرق جوهري .

توصل المراجع الى الإستنتاجات Auditor's Conclusions

سيكون من الضروري أن يقوم المراجع بإعادة تقييم الرقابة الداخلية بعد أن يتم تسوية كافة الفروق ، وإذا كان هناك عدد كبير من التحريفات على نحو

لا يتفق مع تقدير مخاطر الرقابة سيكون من المهم تعديل ذلك التقدير واحد أثره في الحساب خلال عملية المراجعة .

وسيكون من الضروري أن يتم التعميم الى إجمالي مجتمع المدينين وفقا لمفهوم الأهمية النسبية .

كما ينبغي على المراجع أيضا تقييم الطبيعة النوعية للتحريفات المكتشفة في العينة بغض النظر عن القيمة النقدية للتحريفات المتوقعة ، حتى لو كانت تلك التحريفات المتوقعة أقل من التحريفات المقبولة لأرصدة المدينين ، حيث إن تلك التحريفات الموجودة في العينة يمكن أن تكون عرضة لمشكلة أكثر خطورة .

ويتمثل القرار النهائي عموماً عن حسابات المدينين والمبيعات عما إذا كان قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفاصل الزمني والمصادقات وباقي إختبارات التحقق الأخرى - لتبرير الإستنتاجات التي تم التوصل إليها عن صحة الأرصدة المدرجة بالقوائم المالية .

٣/١٠ مراجعة الحسابات الأخرى للمدينين Auditing Others Receivables

تركز المناقشة حتى تلك النقطة حول حسابات المدينين التجاريين ، ومع ذلك لدى معظم منشآت الأعمال أنواع أخرى من حسابات المدينين التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية ، وكأمثلة على ذلك ما يلي :-

- حسابات المدينين - المديرين والعاملين .
- حسابات المدينين - الأطراف ذوي العلاقة .
- أوراق القبض .

وتتمثل أهداف المراجعة السنقة المطبقة على حسابات المدينين التحريير مع نفس أهداف المراجعة الخاصة بتلك الحسابات . ومن نوع من تلك الأنواع من حسابات المدينين يتم المصادقة عليها نمطياً كما يتم تقييم مدى إمكانية تحصيلها أيضاً .

٢/١١ تقييم نتائج مراجعة حسابات المدينين والحسابات المرتبطة

Evaluating the Audit Finding – Account Receivable and Related Accounts

عندما يقوم المراجع بإتمام إختبارات التحقق الأساسية المخططة يتم تحديد التحريفات المحتملة **Likely Misstatements** (التحريفات المتوقعة بالإضافة الى مخاطر معاينة مسموح بها) من حسابات المدينين سواء باستخدام أساليب المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية **Statistical or non Statistical Sampling Techniques** ، ويتم بعد ذلك مقارنة التحريفات المحتملة مع التحريفات المقبولة والمسموح بها **Tolerable Statements** المخصصة لذلك الحساب . فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المقبول فقد يعتبر المراجع أن ذلك الحساب قد تم عرضه بعدالة في القوائم المالية . والعكس صحيح فإذا ما كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المقبول ، فقد يستنتج المراجع أن الحساب لم يتم عرضه بعدالة .

يجب أن يقوم المراجع أيضاً بتحليل التحريفات المكتشفة من خلال إختبارات التحقق الأساسية ، وفي بعض الحالات قد توفر تلك التحريفات دليل إثبات إضافي عن مخاطر الرقابة **Control Risk** . وعن طريق تحديد أسباب تلك التحريفات يمكن للمراجع أن يحدد أن التقييم الأولي لمخاطر الرقابة كان منخفضاً جداً ، على سبيل المثال فإن المراجع قد يقوم بتدنيه تقييمه لفعالية

مراجعة دورة الإيرادات والمنحولات

الإجراء الرقابي على منح الائتمان (بمعنى قد تزيد مخاطر الرقابة) تأسس على وجود عدد ضخم من التحريفات المكتسفة أثناء اختبارات مخصصات الحسابات غير القابلة للتحويل ، وذلك قد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر المراجعة **Audit Risk** .

وإذا ما استنتج المراجع أن مخاطر المراجعة تعتبر مرتفعة بشكل لا يمكن قبوله فإنه يستعين أداء إجراءات مراجعة إضافية . ويجب أن يقوم العميل بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة إلى مستوى مقبول أو يقوم المراجع بإصدار تقرير متحفظ .

بإختصار يتأسس القرار النهائي الخاص بحسابات المدينين والحسابات المرتبطة على ما إذا كان قد تم الحصول على دليل إثبات كافي وصالح من اختبارات التحقق الأساسية التي تم إجرائها .

الفصل الرابع

مراجعة دورة الأجور
وإدارة الموارد البشرية

الفصل الرابع**مراجعة دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية****Auditing Payroll and Human Resource
Management Cycle****الأهداف التعليمية Learning Objectives**

- ٤/١ طبيعة وحسابات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
- ٤/٢ الوظائف والمستندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
- ٤/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين المسؤوليات والواجبات فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
- ٤/٤ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
- ٤/٥ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
- ٤/٦ تصميم وتنفيذ اختبارات تفاصيل الارصدة فى دورة الأجور والموارد البشرية .
- ٤/٧ تقييم نتائج عملية المراجعة الخاصة بحسابات الأجور .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملزمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncement

- قائمة معايير المحاسبة المالية القسم رقم (٨٧) بعنوان المحاسبة عن المعاشات.
- قائمة معايير المحاسبة المالية القسم رقم (١٠٦) بعنوان المحاسبة عن مزايما بعد التقاعد بخلاف المعاش .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم ٣١٢ بعنوان مخاطر المراجعة والاهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم ٣١٦ بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم ٣١٩ دراسة الرقابة الداخلية عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم ٣٢٦ بعنوان أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم ٣٢٩ بعنوان الإجراءات التحليلية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم ٣٢٩ بعنوان توثيق عملية المراجعة .

٤/٨ طبيعة وحسابات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

The nature and Accounts of Payroll and Human Resources Management Cycle

تبدأ دورة الأجور والموارد البشرية بتحديد السياسات السليمة الخاصة بتعيين الأفراد وتدريبهم وترقيتهم وتحديد مكافأاتهم وحوافزهم وتنتهي بدفع مقابل الخدمات التي يؤديها العاملون وبدفع المبالغ المحتجزة للخدمة والجهات الأخرى والتي تتمثل في ضرائب الأجور المستحقة .

فتلك الدورة تتضمن توظيف كافة العاملين ودفع رواتبهم ، بغض النظر عن تصنيف وطرق تحديد أجورهم .

وتعتبر دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية هامة لعدد من الأسباب هي:-

١- تشكل المرتبات والأجور وما في حكمها مصروفات رئيسية ذات أهمية نسبية في كافة المنشآت .

٢- تعد تكلفة العمل عاملا هاما في تقييم المخزون السلعي في الشركات الصناعية وشركات المقاولات، ويؤدي التتويب والتخصيص غير الملائم بها الى تحريف هام في صافي الدخل .

٣- تعتبر الأجور أحد الجوانب التي يمكن أن يتم خلالها فقد جزء كبير من موارد الشركة نتيجة عدم الكفاءة أو عن طريق الغش .

بصفة عامة توجد عديد من الاختلافات فيما بين دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية وباقي الدورات عند إجراء عملية المراجعة هي :-

١- تتميز دورة الأجور بوجود مجموعة واحدة من العمليات :-

حيث تشمل دورة الأجور عملية الحصول على الخدمات من العاملين ودفع مقابلها من الأجور خلال فترة قصيرة على النقيض من معظم الدورات التي

تتضمن مجموعتين من العمليات على الأقل ، على سبيل المثال تشمل دورة المبيعات والمتحصلات كل من العمليات المالية للمبيعات والمتحصلات النقدية ومردودات ومسموحات المبيعات وشطب الحسابات غير القابلة للتحويل .

٢- تعتبر العمليات المالية للأجرور أكثر أهمية بكثير من أرصدة الحسابات المرتبطة بها في الميزانية :-

حيث تكون الحسابات ذات الصلة بالأجرور (مثل الأجرور المستحقة والضرائب المستحقة من الصفر نسبيا مقارنة بقيمة العمليات المالية للأجرور) .

٣- تتسم الرقابة الداخلية على الأجرور بالفعالية :-

ويعود أمر تلك الفعالية لوجود قوانين تحكم سداد الأجرور للعاملين ودفع الضرائب المستحقة عليها .

٤- تتركز مراجعة دورة الأجرور على كل من اختبارات الرقابة والاختبارات

الأساسية للعمليات أكثر من الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل :

ويرجع ذلك بسبب الخصائص الثلاثة المتقدمة ، حيث عادة ما يستغرق

تنفيذ اختبارات التفاصيل والأرصدة وقت قليل نسبيا .

ولاشك أن هناك عدة حسابات رئيسية لتلك الدورة ، كما تتنوع اختبارات

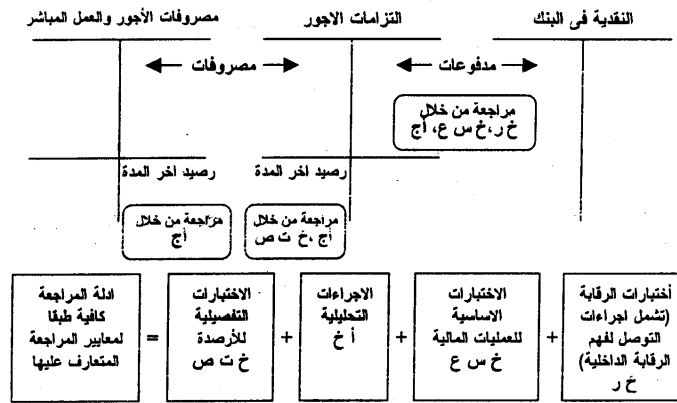
مراجعتها . يوضح الشكل رقم (٤/١) تلك الأنواع من اختبارات مراجعة دورة

الأجرور والأفراد بهدف التعرف على حساباتها ، كما يوضح هذا الشكل أيضا

نموذج مخاطر المراجعة المستخدم لمراجعة تلك الدورة .

الشكل رقم (٤/١)

أنواع إختبارات المراجعة في دائرة الاجور والأفراد وحساباتها



٤/٢ الوظائف والمستندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الأجور

وإدارة الموارد البشرية

Functions records, Documents and Controls in the Payroll and Human Resources Cycle

هناك أربعة وظائف في دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية ، وفيما يلي ابراز تلك الوظائف بالأرتباط بالعمليات والحسابات والمستندات والسجلات الخاصة بها فضلا عن نظم الرقابة الداخلية التي تهدف الى منع الأخطاء في تلك الدورة .

١- وظيفة تعيين الأفراد واستخدامهم Personnel and Employment

تعتبر إدارة الأفراد (الموارد البشرية) بالمنشأة مصدر حيادي لمقابلة وتعيين العاملين المؤهلين ، وتعتبر الإدارة أيضا أحد المصادر المستقلة التي توفر التحقق الداخلي من صحة معلومات الأجور وتتمثل السجلات والمستندات ونظم الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالي :-

أ- السجلات والمستندات

١- سجلات العاملين Personnel Records

وهي سجلات تتضمن بيانات عديدة مثل تاريخ التعيين ، ونتيجة اختبار تعيين الأفراد ، ومعدلات الأجور المدفوعة والأستقطاعات المصدق عليها وتقييم الأداء بالإضافة الى تاريخ إنهاء التوظيف .

٢- نموذج التصديق على الأستقطاعات Deduction Authorization Form

هو عبارة عن نموذج للتصديق على أستقطاعات الأجور كالسلف والضرائب والدمغات واية أشتراكات أو مستحقات لنقابات أو خلافه .

٣- نموذج التصديق على معدل الأجر Rate Authorization Form

هو نموذج التصديق على الأجر ، ويمثل عقد العمل والتصديق الإدارة مصدر المعلومات في ذلك النموذج .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تعتبر أكثر أنواع الرقابة الداخلية من منظور عملية المراجعة في إدارة الأفراد والموارد البشرية هي الطرق الرسمية لإبلاغ المسؤولين عن تسجيل وقت العمل وإعداد الأجور ببيانات العاملين الجدد والتصديق على التغييرات الأولية والدورية في معدلات الأجور وتاريخ انتهاء خدمة العاملين الذين لم يعد يعملون بالشركة .

ويتمثل أهم تلك النظم في الآتي :-

١- الفصل بين الواجبات Segregation of Duties ومن أمثلة ذلك عدم إمكانية قيام الأفراد الذين يرتبطون بالعمل في بطاقات الوقت وسجلات الأجور او الشيكات الخاصة بالأجور بالتعامل مع سجلات العاملين .

٢- أما الإجراء الثاني الهام لإجراء الرقابة الداخلية في الاختبار الكافي لتأهيل العاملين الجدد ومدى أمانتهم وأستقامتهم

٢- وظيفة تسجيل الوقت وإعداد الأجور Timekeeping and Payroll preparation

تؤثر تلك الوظيفة بشكل مباشر على مصروفات الأجور خلال الفترة ولذلك تعد من أهم الوظائف عند أداء عملية مراجعة الأجور . ويتضمن تلك

الوظيفة إعداد بطاقات الوقت عن طريق العاملين ، وتلخيص وحساب إجمالي الأجر والاستقطاعات وصافي قيمة الأجر ، إعداد شيكات الأجر وإعداد سجلات الأجر . ولمنع حدوث تحريفات في كل من تلك الأنشطة يتعين أن يكون هناك إجراءات رقابة داخلية كافية عليها . وتتمثل المستندات والسجلات وأنظمة الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالي :-

أ- المستندات والسجلات

١- بطاقة الوقت Time Card

وهو مستند يوضح الوقت الذي بدأ فيه العامل العمل والوقت الذي انتهى منه في كل يوم وعدد الساعات التي عمل فيها العامل ، وقد يتم إعداد بطاقات الوقت تلقائياً عن طريق استخدام الساعات الزمنية . وعادة ما يتم تقديم بطاقات الوقت أسبوعياً .

٢- بطاقة وقت الأمر Job Time Ticket

وهي مستند يتم فيه توضيح الأعمال التي قام بها العامل بالمصنع خلال فترة محددة من الزمن ، ويتم استخدام ذلك النموذج عندما يقوم العامل بتأدية أعمال مختلفة أو عندما يقوم بالعمل في إدارات مختلفة .

٣- تقرير ملخص الأجر Summary payroll Report

هو مستند يتم أستخراجه عن طريق الكمبيوتر ، حيث يتم في ذلك التقرير تلخيص الأجر الخاصة بأحد الفترات في نماذج عديدة حيث يتم في أحد تلك النماذج تلخيص الإجماليات المدينة لكل حساب بالأستاذ العام مرتبط بنفقات الأجر ، وذلك الملخص سوف يساوى إجمالي الأجر الخاص بالفترة .

كذلك يوجد ملخص اخر متعارف عليه بالشركات الصناعية وهو يتمثل في الإجماليات التي يتم تحميلها على الوظائف المختلفة في نظام المحاسبة عن تكاليف الأوامر Job Cost Accounting System وبالمثل يمكن تلخيص العمولات المستحقة لكل رجل بيع .

٤- يومية الأجور Payroll Journal

وهي دفتر يومية يتم فيه تسجيل شيكات الأجور ، ويتم فيه عادة توضيح كل من إجمالي الأجور ، المبالغ المحتجزة للضرائب ، و صافى الأجور . ويتم الحصول على يومية الأجور لأية فترة زمنية من العمليات المالية للأجور المدرجة في ملفات الكمبيوتر ويتم أيضا إدراج التفاصيل بدفتر اليومية في الملف الرئيسي للأجور ويتم ترحيل إجماليات دفتر اليومية الى الأستاذ العام عن طريق الكمبيوتر .

٥- الملف الرئيسي للأجور Payroll Master File

وهو ملف يتم فيه تسجيل كل عملية مالية للأجور لكل موظف ويتم الاحتفاظ في هذا الملف بإجمالي الأجور المدفوعة حتى السنة الحالية . ويتضمن سجل كل موظف ما يلي:- إجمالي الأجر في كل فترة، الأستقطاعات من إجمالي الأجر ، صافى الأجر ، رقم الشيك والتاريخ . ويتم تحديث الملف الرئيسي من ملفات العمليات المالية للأجور بالكمبيوتر . ويتعين أن يتساوى إجمالي الأجور المستحقة بالملف الرئيسي مع الرصيد الكلي لإجمالي الأجر في الحسابات المختلفة بالاستاذ العام .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تتضمن الرقابة الكافية على الوقت المؤرخ في بطاقة الوقت استخدام ساعة زمنية أو طريقة أخرى تضمن أن العاملين يدفع ليم أجر يتناسب مع عدد الساعات التي قاموا بالعمل خلالها ، ويجب أن تكون هناك نظم رقابة داخلية أيضا لمنع أى شخص من إثبات ساعات عمل غير صحيحة لأى عدد من العاملين أو إدراج بيانات كاذبة في بطاقات الوقت .

ويمكن الرقابة على الملخصات والعمليات الحسابية الخاصة بالأجور عن

طريق ما يلي :-

- وجود سياسات محددة بدقة في قسم إدارة الأجور .
- الفصل بين الواجبات لتوفير ضبط ذاتي تلقائي .
- مطابقة ساعات الأجر مع سجلات الإنتاج المستقلة .
- التحقق الداخلي من كافة البيانات الهامة .

على سبيل المثال يجب أن تتضمن سياسات الأجور ضرورة قيام شخص مؤهل حيادي بإعادة حساب الساعات الفعلية للعمل ، كما يجب فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الوقت الإضافي ، واختبار بطاقات الوقت لتحديد مدى وجود مسح أو تعديل ، كما يمكن الحصول على نسخة مطبوعة من معدلات الأجر ومعدلات الاستقطاع الموجودة بملفات الكمبيوتر ومقارنتها بالمعدلات المعتمدة في ملفات الأفراد والعاملين .

وتشمل نظم الرقابة الداخلية على إعداد شيكات الأجور منع الأفراد المسؤولين عن إعداد الشيكات من أن يكون لهم التعامل مع بطاقات الوقت ، أو التوقيع أو توزيع الشيكات ، بالإضافة الى أداء إجراءات تحقق داخلية حيادية

لمخرجات الأجور ، كما يجب أن تكون الشيكات ذات تسلسل سابق الترقيم وان يتم التحقق منها بمطابقتها مع كشوف حساب البنك .

وعندما تؤثر تكلفة العمل الصناعية على تقييم المخزون يجب أن يتم التركيز بنحو خاص على نظم الرقابة التي تكفل من توزيع تكلفة العمل على التوبيبات الملائمة من الحسابات ، كما يجب أن تكون هناك نظم رقابية داخلية كافية على تسجيل بطاقات عمل الأمر والمعلومات الأخرى الملائمة للأجور فى سجلات محاسبة التكاليف ، وتعتبر أداء إجراءات التحقق الداخلية المستقلة على تلك المعلومات إجراءات رقابية جوهرية .

٣- وظيفة دفع الأجور payment of Payroll

يجب أن يتم التعامل مع التوقيع والتوزيع الفعلى للشيكات بشكل صحيح لمنع سرقتها . وتتمثل المستندات ونظم الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالي :-

أ- المستندات

شيك الاجور Payroll Check

ويتمثل فى الشيك الذى يتم تحريره للعامل مقابل الخدمات التى قام بأدائها، ويعتبر إعداد ذلك الشيك أحد أجزاء وظيفة إعداد الأجور ، إلا أن التوقيع المعتمد على الشيك يجعل من الشيك أحد عناصر الأصول ، وتتمثل القيمة التى يحرر بها الشيك إجمالى الأجر مطروحا منها كل من الضرائب والأستقطاعات الأخرى المحتجزة ، وبعد أن يتم صرف الشيك وأستلامه من

البنك ستتظر اليه الشركة على أنه ملغى **Cancelled Check** ، حيث من المتعارف عليه أن يتم إيداع الأجور مباشرة في حسابات العاملين بالبنك .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

يجب أن تتضمن نظم الرقابة على الشيكات أن يقتصر التصديق على توقيع الشيكات على موظف مسئول لا يحق له التعامل في تسجيل الوقت أو إعداد الأجور ، كما يجب ان تتضمن نظم الرقابة أيضا أن يتم توزيع الأجور بواسطة شخص لا يتدخل في أداء وظائف الأجور الأخرى ، كما يجب ان تشمل أيضا الأسترجاع الفوري للشيكات التي لم يتسلمها أصحابها وإعادة إيداع قيمتها ، وفي حالة استخدام آلة توقيع الشيكات بدلا من التوقيع اليدوي يتعين أتباع نفس الأنواع من نظم الرقابة بالإضافة الى أنه يتعين الرقابة على آلة توقيع الشيكات بدقة وعناية كبيرة .

وتستخدم معظم الشركات حساب سلفة أو عهدة الأجور **Imprest Payroll Account** لمنع دفع الأجور عن طريق أستخدام عمليات مالية غير مصرح بها ويعتبر حساب سلفة أو عهدة الأجور حساب منفصلا للأجور ، حيث يتم إيداع رصيد بالصافي من الحساب العام الى حساب السلفة فورا قبل توزيع الأجور ، وتمتثل مزايا حساب السلفة في انه يعمل على الحد من فرص ارتكاب الغش التي يمكن أن يتعرض لها عميل المراجعة عند صرف الأجور ، كما أنه يسمح بتفويض واجبات التوقيع على شيكات الأجور ، كما أنه يفصل الأجور الروتينية عن النفقات غير العادية كما أنه يسهل من إدارة النقدية ، كما أنه يبسط أيضا من مطابقة حساب بنك الأجور وتسويته إذا ما تم عملها في مرحلة متأخرة في دورة المدفوعات **Payment Cycle** .

٤- وظيفة إعداد الاقرارات الضريبية للأجور و دفع الضرائب عليها

Preparation of Payroll Tax Returns and Payment of Taxes

تتطلب قوانين الضرائب على المرتبات والأجور أن يلتزم أصحاب الأعمال من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين ممن يعمل لديهم أى من العاملين أو العمال بمرتب أو مكافأة أو أجر أو أتعاب أن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ الإلتحاق بالخدمة أو العمل كشفاً مبيناً فيه:

١- أسماء ومحال إقامة ووظائف العاملين لديهم ^(١) .

٢- مقدار مرتباتهم أو ماهياتهم أو أجورهم أو أتعابهم .

تقدم البيانات الواردة بالكشف الى المأمورية المختصة على النموذج "٢٣" ضريبة موحدة أو أى ورقة مشتملة على البيانات الواردة به ويجب تبليغ مأمورية الضرائب المختصة بكل تعديل يطرأ على البيانات الواردة بالقسم الأمل خلال ٤٠ يوم من تاريخ حدوثه ، كما ألزمت القوانين الضريبية أيضاً أصحاب المرتبات بتقديم وإعداد إقرارات على النحو التالى :-

يلتزم كل شخص يتقاضى مرتبات أو مكافآت أو ماهيات أو أجر أو إيرادات مرتبة لمدى الحياة يتجاوز مجموعها حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية أيضاً كان مصدرها أو مصادرها بأن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال أربعين يوماً من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى المرتب كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه من مرتبات أو مكافآت أو ماهيات أو أجر أو إيرادات مرتبة لمدى الحياة مع بيان اسمه ومحال إقامته وأسماء ومحال إقامة من يعمل لديهم او من يدفعون له الإيراد ^(٢) .

(١) المادة (٥٧) ، (٥٨) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(٢) المادة ٦٠ ، ٦١ من القانون والمادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية .

وعلى كل من يتقاضى ايراد مما يخضع لهذه الضريبة ولا تسرى عليه أحكام الخصم من المتبع أو كان صاحب العمل أو الملزم بدفع الأيراد غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، أن يقدم خلال شهر يناير من كل عام بيان على النموذج رقم (٢٦) ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به موضحا به إجمالي الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة السابقة ، سواء أكان كل من هذه الإيرادات يبلغ وحدة النصاب الذي يجعله خاضعا للضريبة ام كان بعضها يبلغ هذا الحد وبعضها لا يبلغه ، أم كان كل ايراد منها لا يخضع في ذاته للضريبة لعدم تجاوز حد الإعفاء ، متى كان مجموع الإيرادات يتجاوز هذا الحد . ويقدم هذا البيان مع الضريبة المستحقة الى المأمورية المختصة (١) .

نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تتمثل أهم انواع إجراءات الرقابة الداخلية التي يجب وجودها عند إعداد إقرارات الضرائب على المرتبات في وضع سياسات محددة بدقة لتحديد الوقت الذي يتم فيه استيفاء تلك النماذج ، وتتضمن معظم نظم الأجور الإلكترونية إعداد الإقرارات الضريبية للأجور عن طريق استخدام المعلومات بالملفات الرئيسية والمعلومات الخاصة بالعمليات المالية للأجور ، ويعد أداء إجراءات التحقق الداخلية للمخرجات عن طريق شخص كفاء ومؤهل جانب هام من جوانب الرقابة الداخلية التي تمنع حدوث تحريفات ولمنع التعرض للمسئولية القانونية والعقوبات والجزاءات المرتبطة بقوانين الضرائب .

(١) المادة ٢٢ من اللائحة التنفيذية .

٤/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين المسؤوليات والواجبات

The Key Segregation of Duties for Payroll Cycle

تعتبر إجراءات الفصل بين المسؤوليات والواجبات أحد أكثر إجراءات الرقابة الداخلية أهمية في أى نظام محاسبي حيث يجب ان يتم تخصيص الواجبات على الأفراد بطريقة معينة من شأنها يتم ضمان ألا يقوم شخص واحد فقط بالسيطرة على كافة مراحل تشغيل العملية المالية وحتى لا يتم السماح بعدم إمكانية اكتشاف التحريفات .

ويجب أن يتم فصل الأفراد المسؤولين عن الإشراف وتسجيل الوقت عن وظائف مسؤوليات تعيين الافراد ومعالجة الأجور والاستاذ العام . وإذا ما تم استخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل مكثف في إدارة الأجور والموارد البشرية يتعين أن يتم الفصل بين الواجبات على نحو ملائم في إدارة الموارد البشرية . يتضمن الجدول رقم (٤/٢) بعض الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات الخاصة بدوره الاجور والموارد البشرية بالإضافة الى أمثلة عن الأخطاء أو الغش المحتمل التي تنتج من التعارضات في الواجبات . ويوضح جدول رقم (٤/٣) بعض الإجراءات التفصيلية للفصل بين الواجبات الخاصة بوظائف دورة الاجور من خلال الإدارات المختلفة التي يتم تضمينها في معالجة عمليات دورة الأجور .

جدول رقم (٤/٢)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

والأخطاء والغش المحتمل في دورة الأجور

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من التعارضات في الواجبات
١- يجب الفصل بين وظائف الإشراف عن وظائف سجلات الأفراد ومعالجة الأجور .	١- إذا ما كان فرداً واحداً فقط مسئولاً عن وظائف الإشراف وسجلات الأفراد ومعالجة الأجور فقد يقوم بإظهار عاملين مصطنعين في سجلات الأفراد أو قد يقوم بعمل مدفوعات غير مرخص بها ، وهذا يمكن أن يؤدي إلى مدفوعات غير مرخص لها إلى عاملين قائمين أو مدفوعات إلى عاملين مصطنعين .
٢- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة السداد عن وظائف سجلات الأفراد والإشراف ومعالجة الأجور .	٢- إذا كان هناك فرداً واحداً مسئولاً فقط عن وظيفة السداد وله أيضاً سلطة تعيين وفصل العاملين والموافقة على تقارير الوقت أو إصدار شبكات الأجور فإنه يمكنه إصدار شبكات أجور غير مرخص بها .
٣- يجب الفصل بين وظيفة معالجة الأجور عن وظيفة الاستاذ العام.	٣- إذا ما كان فرداً واحداً فقط مسئولاً عن معالجة عمليات الأجور وأيضاً يكون مسئولاً عن معالجة عمليات الأجور وإيضاً يكون مسئولاً عن الاستاذ العام فإن ذلك الفرد يمكنه أن يخسب أي اختلاس قد يتم اكتشافه نمطياً من طريقه الفحص المستقل لتفريد إحصائية التي يمكن إجرائها في الاستاذ العام .

جدول رقم (٤/٣)

الفصل بين وظائف الاجور حسب القسم

القسم						وظيفة الاجور
امين الخزانة	تكنولوجيا المعلومات	الاجور	تسجيل الوقت	الموارد البشرية	للتشغيل	
					x	(١) إدخال تغيرات الاجور أو المرتبات .
					x	(٢) إدخال عملية تعيين أو فصل العامل .
				x		(٣) الموافقة على التغيير في الاجور والمرتبات .
				x		(٤) تحديث سجلات الأفراد .
				x		(٥) تحديث سجلات الاجور .
					x	(٦) الموافقة على بطاقات الوقت وتبويب الأمر .
	x		x			(٧) فحص بيانات الوقت وتوزيع الاجور .
	x	x				(٨) إعداد الاجور .
x						(٩) إعداد شيكات الاجور والتوقيع عليها .
						(١٠) توزيع شيكات الاجور .
	x					(١١) تحديث الاستاذ العام بعمليات الاجور .
					x	(١٢) مقارنة مصروف الاجور الشهرية بالاجور المقدرة بالموازنة .
		x				(١٣) حساب وتسجيل ضرائب الاجور .

٤/٤ أختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية لعمليات دورة الأجور وإدارة

الموارد البشرية

Tests of Controls and Substantive tests of Payroll Human Resources Transactions

بوجه عام تتسم الرقابة الداخلية على دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية بالدقة العالية والانضباط الشديد، حيث يتم تحقيق الرقابة على النقدية المدفوعة، كما يتم استخدام أساليب تشغيل البيانات الكترونيا فى إعداد كل من اليوميات وشيكات الأجور . وعادة ما يوجد تجانس نسبي لعدد كبير من العمليات المالية ذات القيم النقدية الصغيرة لكل من العاملين سواء فى المصنع او الإدارة ، كما يوجد قدر ضئيل من العمليات المالية للمديرين غير انه يوجد فيما بينها اتساق معتاد فى التوقيت والقيمة والمحتوى .

ونظرا لوجود اتساق نسبي بين جوانب الأجور فى الشركات فإن هناك نظم عالية الجودة للكمبيوتر تقوم بالتوصل الى تشغيل وتوليد كل ما يرتبط بالأجور ، ومن ثم نادرا ما يتوقع المراجع اكتشاف أية استثناءات عند اختبار العمليات المالية للأجور ، وقد يقع بعض الانحرافات عند إجراء اختبارات الرقابة فى بعض الأحيان إلا انه يتم تصحيح معظم الأخطاء والمخالفات النقدية عن طريق التحقق الداخلى استجابة لشكاوى العاملين .

وتعد كل من إجراءات اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات أكثر الوسائل أهمية للتحقق من أرصدة الحسابات فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية ، ويرجع التركيز على هذين النوعين من الاختبارات لعدم وجود دليل يمكن الحصول عليه من طرف ثالث حياذى مثل المصروفات عند

التحقق من كل من الأجر المستحقة وضرائب الدخل المحتجرة من المنع وضرائب الأجر المستحقة وباقي أرصدة القوائم المالية الأخرى .

وأكثر من ذلك فإن معظم أرصدة الحسابات المتعلقة بالميزانية التي يتم مراجعتها تتسم بصغر القيمة ، ويمكن التحقق منها بسهولة إذا كان المراجع على ثقة من أن العمليات المالية للأجر قد تم إدخالها بشكل صحيح الى الكمبيوتر ، وأن الإقرارات الضريبية للأجر قد تم إعدادها على نحو ملائم .

وعادة ما يخصص المراجع قدرا ضئيلا من الوقت في كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات رغما عن أنها تمثل الجزء الأكثر أهمية في اختبار دورة الأجر ، وفي عديد من عمليات المراجعة يوجد حد ادنى من مخاطر وقوع تحريفات تتسم بالاهمية النسبية رغما من أن الأجر تشكل عادة جزءا كبيرا من المصروفات الإجمالية، ويرجع ذلك الى ثلاثة أسباب رئيسية هي:

١- عادة ما يتوجه العاملین بالشكوى الى الإدارة في حالة عدم حصولهم على رواتبهم .

٢- أن كافة العمليات المالية للأجر تتسم بالانتظام وعدم التعقيد .

٣- أن مراجعة العمليات المالية للأجر تتم بشكل دقيق من قبل مصلحة

الضرائب عند فحصها لضرائب الدخل المحتجرة من المنع .

وسوف يتم اتباع نفس المنهج الذي تم اتباعه عند اختبار العمليات المالية لكل من المبيعات والمتحصلات النقدية حيث يوضح الجدول التالي رقم (٤/٤) نظم الرقابة الداخلية واختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والمخالفات والاختفاء النقدية ذات الصلة .

الجدول رقم (٤/٤)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية ،

إختبارات الرقابة والأختبارات الأساسية لعمليات الأجور

الاختبارات الأساسية الشائعة للعمليات	اختبارات الرقابة الشائعة	انواع الرقابة الداخلية الرئيسية	اهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية
فحص دفتر يومية الأجور، الأستاذ العام، سجلات الأجور المستحقة فيما يتعلق بالقيم التسبيرة أو غير العادية .	فحص بطاقات الوقت للتحقق من تأشير الموافقة . فحص سبيلت الأفراد. فحص ملفت الأفراد. فحص خريطة المنظمة، إجراء	موافقة رئيس العمال حتى بطاقات الوقت. استخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن . وجود ملف ملائم للأفراد. الترخيص بالعمل . الفصل الملائم لواجبات بين الأفراد، تسجيل الوقت، النفقات الخاصة بالأجور .	- يتم تسجيل مدفوعات الأجور عن العمل المؤدى فعلا بواسطة العمال الموجودين (الوجود) .
مقارنة الشيكات المسلفة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالإسم والتاريخ .	مناقشة مع العمال، وملاحظة الواجبات التي يتم تنفيذها . فحص مخرجات طبوعة العمليات النالية التي رفضها الحاسب الإلكتروني	الأفراد، تسجيل الوقت، النفقات الخاصة بالأجور . يتم ضغط قبول تعمالين الحاليين عندما يتم إدخال ملفات البيانات إلى الحاسب الإلكتروني. تتريخين بإصدار الشيكات .	- تم تسجيل العمليات المالية التفسيرية لأجور .
فحص الشيكات المسلفة للتعرف على ملائمة لتوقيع . مقارنة الشيكات المسلفة مع سجلات الأفراد.	لعدم وجود أرقام للعمالين . فحص سجلات الأجور للتحقق من تأشير الموافقة .	الترقيم المسبق لشيكات الأجور والمحاسبة عنها.	- تم تسجيل العمليات المالية التفسيرية لأجور .
نسوية مدفوعات الأجور في يومية الأجور مع	المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور .		

الفصل الرابع

<ul style="list-style-type: none"> - المدفوعات الخاصة بالأجور في كتف البنك - إثبات تسوية البنك. 	<ul style="list-style-type: none"> - إجراءات مناقشة مع العاملين وملاحظة المطابقة. 	<ul style="list-style-type: none"> - المطابقة الحادية مع البنك 	
<ul style="list-style-type: none"> - إعادة حساب ساعات العمل من واقع بطاقات الوقت - مقارنة معدلات الأجر مع عقد النقابة الموافقة من مجلس الإدارة أو أى مصدر آخر. - إعادة حساب إجمالى الأجر . - فحص الاستقطاعات عن طريق الرجوع الى الجداول الضريبية وأشكال الترخيص فى ملف الأفراد . - إعادة حساب صافى الأجر . - مقارنة الشيكات الملقاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالقيمة . 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص تأشيرورة التحقق الداخلى . - فحص الملف الخاص بإجماليات المجموعة للتعرف على مدى وجود توقيع مسجل مراقبة الشيكات، مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات. - فحص سجلات الأجر للتعرف على تأشيرورة التحقق الداخلى . - فحص الترخيص فيما يتعلق بملف الأفراد . 	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم . - مقارنة الإجماليات لمجموعة مع تقارير ملخصة بالحاسب الإكترونى - السرخيص بمعدلات الأجر أو المرتب أو العمولة . - السرخيص بالاستقطاعات بما فى ذلك القيم الخاصة بالتأمين والإخبار . 	<ul style="list-style-type: none"> - تم تسجيل العمليات المالية للأجور بالقيمة عن الوقت الذى تم العمل فيه فعلا مع الدفع وفقا لمعدل الأجر المناسب، وحساب الأستقطاعات بشكل مناسب (الدقة) .
<ul style="list-style-type: none"> - مقارنة التنبؤ مع دليل الحسابات أو كتيب الإجراءات . - فحص بطاقة الوقت فى الإدارة التى يتسببها العامل، 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص دليل الحسابات . - فحص تأشيرورة التحقق الداخلى . 	<ul style="list-style-type: none"> - وجود دليل ملائم للحسابات . - التحقق الداخلى من التنبؤ . 	<ul style="list-style-type: none"> - يتم تنبؤ العمليات المالية للأجور على نحو ملائم (التنبؤ).

مراجعة دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

وفحص تذكره العمل للتعرف على تخصيص العمل، والتتبع خلال توزيع العمل.			
- مقارنة تاريخ تسجيل الشيك في يومية الأجور مع التاريخ في الشيكات لملغاة وبطاقات وقت. - مقارنة الساتاريخ بالشيك مع تاريخ صرف البنك للشيك.	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة متى تم التسجيل . - فحص تأشيرة التحقق الداخلي .	- تتطلب الإجراءات أن يتم التسجيل بسرعة قدر الإمكان بعدها يتم الدفع . - إجراء تحقق داخلي.	- يتم تسجيل العمليات المالية للأجور في التواريخ الصحيحة (التوقيت) . - إجراء تحقق داخلي.
- اختبار النقطة الكتابية عن طريق جمع يومية الأجور وتتبع الترحيل الى الاستاذ العام والملف الرئيسي للأجور .	- فحص تأشيرة التحقق الداخلي . - فحص التأشيرات في تقرير الملخص الإجمالي بما يوضح إجراءات المقارنات.	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للأجور . - مقارنة الملف الرئيسي للأجور مع إجماليات الاستاذ العام .	- ادراج المسجلات إمالية للأجور على نحو ملاتم في الملف الرئيسي للأجور وتلخيصها بشكل ملاتم (الترحيل والتلخيص) .

٤/٥ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Design and Performing Analytical Procedures in payroll and Human Resources Cycle

يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية أختبارات تحقق مفيدة لأغراض فحص معقولة مصروفات الأجور والحسابات المستحقة ذات الصلة بالأجور، وعندما تستخدم الإجراءات التحليلية كجزء من التخطيط فإنها يمكن أن تحدد حسابات مصروف الأجور وحسابات المستحقات بفعالية والتي يمكن أن يتم تحريفها .

الفصل الرابع

ويعتبر تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في دورة الأجر هامة جدا مثلها جدا في ذلك مثل الدورات الأخرى، وفيما يلي أبرز الإجراءات التحليلية التي يمكن ان تستخدم لحسابات دورة الأجر والموارد البشرية في الميزانية وقائمة الدخل .

- ١- مقارنة رصيد حساب مصروف الأجر مع نظيره في الأعوام الماضية (ومطابقة الزيادة في معدل الأجر والزيادة في الحجم) . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها في حسابات مصروف الأجر .
 - ٢- مقارنة تكلفة العمل المباشر كنسبة مئوية من المبيعات مع نظيرها في الأعوام السابقة . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها في تكلفة العمل المباشرة وكذلك المخزون .
 - ٣- مقارنة مصروف ضريبة المرتبات كنسبة مئوية من المرتبات والأجر مع نظيرها في السنوات السابقة . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها في مصروفات ضريبة الأجر والتزام ضريبة الأجر .
 - ٤- مقارنة حسابات ضريبة الأجر المستحقة مع نظيرها في الأعوام السابقة. وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها في ضرائب الأجر المستحقة ومصروف ضريبة الأجر .
- يوضح الجدول التالي رقم (٤/٥) أيضا أمثلة على الإجراءات التحليلية التي يمكن استخدامها في مراجعة الأجر .

جدول رقم (٤/٥)

أبرز الإجراءات التحليلية المستخدمة في مراجعة حسابات الأجور والمستحقات المرتبطة بها

التحريف المحتمل	الإجراء التحليلي
أ- حسابات مصروف الأجور	
١- مقارنة أرصدة السنة الحالية في حسابات مصروف الأجور المتعددة مع أرصدة السنوات السابقة.	١- مقارنة أرصدة السنة الحالية في - المغالاة أو التدنية في مصروف الأجور.
٢- مقارنة تكاليف الأجور كنسبة مئوية من المبيعات مقارنة بنظيرها في السنة السابقة ببيانات الصناعة.	٢- مقارنة تكاليف الأجور كنسبة مئوية - المغالاة أو التدنية في مصروف الأجور.
٣- مقارنة معدلات استغلال العمالة وأحصائياتها مقارنة ببيانات الصناعة.	٣- مقارنة معدلات استغلال العمالة - المغالاة أو التدنية في مصروف الاجور.
٤- مقارنة مصروف الأجور المقسمة بلموزنة مع مصروفات الأجور الفعلية.	٤- مقارنة مصروف الأجور المقسمة - المغالاة أو التدنية في مصروف الاجور.
٥- تقدير عمولات المبيعات عن طريق استخدام معدلات العمولة مع إجماليات المبيعات المسجلة.	٥- تقدير عمولات المبيعات عن طريق - المغالاة أو التدنية في عمولات المبيعات.
ب- حسابات المستحقات المرتبطة بالأجور	
١- مقارنة أرصدة السنة الحالية في حسابات المستحقات المرتبطة بالأجور مع أرصدة السندات السابقة.	١- مقارنة أرصدة السنة الحالية في - المغالاة أو التدنية في الالتزامات المستحقة.
٢- اختبار معقولية أرصدة المستحقات.	٢- اختبار معقولية أرصدة المستحقات - المغالاة أو التدنية في الالتزامات المستحقة.

ويمكن القول بأن معظم العلاقات الموضحة في الإجراءات التحليلية السابقة تتسم بأنها يمكن التنبؤ بها بدقة كبيرة ، ومن ثم فإنها تعد مفيدة في تحديد الجوانب التي يكون من المرغوب فيها ان يتم إجراء فحص إضافي لها. هناك مثالين سوف يساعد في تفسير تطبيق تلك الإجراءات التحليلية في الممارسة العملية ، أولهما أن المراجع يمكنه مقارنة تكاليف الأجر المقدرة بالموازنة مع تكاليف الأجر الفعلية ، حيث يتعين أن يتم إبراز الانحرافات التي ترجع الى اختلافات الكمية والأجر في ظل نظام المحاسبة عن التكاليف (سواء في ظل تقارير أسبوعية أو شهرية) ، فإذا كانت تلك الانحرافات غير جوهرية فإن المراجع يكون لديه دليل إثبات معين بأن تكاليف الأجر تعتبر معقولة ، أما إذا كانت الانحرافات جوهرية فإن المراجع يجب ان يتحرى عن الأسباب المحتملة وراء تلك الاختلافات ، ويمكن أن تساعد الإجراءات التحليلية أيضا المراجع على تحديد التقييم الصحيح للمخزون عندما يتم استخدام التكاليف المعيارية في تقييم المخزون . وثانيها أن المراجع يمكنه أن يقوم باختبار معقولة بعض ارصدة المستحقات على سبيل المثال إذا كانت الأجر المستحقة تمثل الأجر لمدة يومين فإن المراجع يمكنه أن يضرب إجمالي الأجر الأسبوعية في ٤٠% (٢ يوم ÷ ٥ أيام) ، فإذا كانت العملية الحسابية للمراجع قريبة من القيمة المستحقة فإنه ليس مطلوبا ان يتم إجراء عمل مراجعة إضافية على قيمة الأجر المستحقة .

٤/٦ تصميم وتنفيذ اختبارات تفاصيل الأرصدة في دورة الأجور والموارد البشرية
Test of Details of Balances For Payroll and Human Resources Cycle

يوضح الجدول رقم (٤/٦) اختبارات أرصدة الحسابات الخاصة بكل هدف مراجعة الخاصة بمصروف الأجور وحسابات الالتزامات المرتبطة بها .

جدول رقم (٤/٦)

ملخص أهداف المراجعة واختبارات حسابات مصروف

الأجور والمستحقات المرتبطة بها

هدف المراجعة	اختبارات أرصدة الحسابات
اختبار التفاصيل	الاختبار المستندي لقيم مختارة من جداول تحليل الحساب الخاصة لمستحقات الأجور لتدعيم التوثيق المستندي (إقرارات ضرائب الأجور وسياسات مزايا الشركة ... إلخ) .
الاكتمال	البحث عن الالتزامات غير المسجلة .
الحد الزمني الفاصل	فحص المستندات المدعمة للمستحقات من أجل تحديد الفترة الصحيحة لتسجيل مصروف الأجور .
الحقوق والالتزامات	فحص التوثيق المدعم لتحديد أن المنشأة يستحق عليها الالتزام .
الدقة	الحصول على جدول تحليل لحساب التزامات الاجور المستحقة والتحقق من صحة الجمع ومطابقة الإجمالي بما هو مدرج بالأسناد العام .
التقييم	أختبار معقولة الاجور المستحقة .
التبويب	فحص التزامات الأجور المستحقة من حيث التبويب الصحيح الى التزامات قصيرة الأجل والتزامات طويلة الأجل .
الإفصاح	الاستفسار عن المستحقات للتأكد من أنه قد تم الإفصاح عنها بشكل كاف . وفحص عقود المزايا من حيث الإفصاح عن مزايا المعاشات وما بعد التقاعد .

٤/٦/١ أختبارات تفاصيل حسابات الألتزام Test of Details For Liabilities

عادة ما تكون الألتزامات المتعلقة بالأجور اقل فى الأهمية النسبية من تلك المتعلقة بأرصدة حسابات المدينين على سبيل المثال ، ومن ثم فإنها ذات مخاطر حتمية منخفضة نسبيا ، ويتم التحقق من حسابات الألتزامات المرتبطة بالأجور بشكل مباشر (يطلق عليها عادة مصروفات الأجور المستحقة) . إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بفعالية . وعندما يقتنع المراجع أن العمليات المالية للأجور قد تم تسجيلها على نحو ملائم فى يومية الأجور وان نماذج ضريبة المرتبات قد تم إعدادها بدقة وتم سدادها فى الوقت المناسب فإن تنفيذ الأختبارات التفصيلية لتلك الأرصدة لا تستغرق وقتا طويلا .

ويتمثل هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة عند اختبار تفاصيل الألتزامات

الخاصة بالأجور فى الأتى :-

١- الدقة Accuracy

عن طريق التحقق من تسجيل المستحقات فى ميزان المراجعة بالقيم الصحيحة.

٢- استقلال الفترات الزمنية Cutoff

تسجيل العمليات المالية فى دورة الأجور فى الفترة الزمنية المناسبة . ولاشك أن الأهتمام الكبير لكلا الهدفين يتمثل فى التأكيد من أنه لا يوجد تخفيض او حذف فى المستحقات ، عموما تتمثل الحسابات الرئيسية للألتزامات فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية فى الأتى :-

١- القيم المحتجزة من الأجور المدفوعة للعاملين

Amounts With Held From Employees Pay

يمكن أختبار ضرائب المرتبات التي يتم حجزها من المنبع عن طريق مقارنة الرصيد مع يومية الأجور ، ونموذج ضريبة المرتبات بالفترة التالية والمدفوعات النقدية في الفترة التالية .

كما يمكن التحقق من عناصر الاستقطاعات الأخرى ، مثل مستحقات النقابات والتأمين والادخار بنفس الطريقة .

ويمكن التحقق من كل من هدف الدقة واستقلال الفترات الزمنية بسهولة في نفس الوقت إذا ما كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بفعالية من خلال تلك الإجراءات .

٢- المرتبات والأجور المستحقة **Accrued Salaries and Wages**

يتمثل إجراء المراجعة (بعد تحقق المراجع من تحديد سياسة الشركة بخصوص الأجور المستحقة ويتأكد من أتساقها مع السنوات السابقة) في أختبار استقلال الفترات الزمنية الدقيقة لإعادة حساب المستحقات لدى العميل .

٣- العمولات المستحقة **Accrued Commissions**

عادة ما يكون من الصعب التحقق من العمولات المستحقة مقارنة بالمرتبات والأجور المستحقة لوجود العديد من الأنواع المختلفة من الاتفاقيات فيما بين الشركة ورجال البيع وباقي العاملين الآخرين الذين يعملون بنظام العمولة . فعلى سبيل المثال قد يتم دفع عمولة لبعض رجال البيع شهريا مع عدم منحهم مرتبا ثابتا ، بينما يحصل آخريين على مرتب شهري بالإضافة الى عمولة يتم دفعها كل فترة ربع سنوية واحيانا قد توجد عمولات متنوعة للمنتجات المختلفة وقد لا يتم دفعها إلا بعد مرور وقت طويل بعد نهاية السنة .

من أجل التحقق من العمولات المستحقة يتعين على المراجع أن يحدد طبيعة عقد اتفاق العمولة ، ثم يقوم باختبار العمليات الحسابية طبقاً لذلك الاتفاق ، كما يجب أن تتم مقارنة طرق استحقاق العمولة مع ما يقابلها في السنوات السابقة للتحقق من مدى الثبات والاتساق . وقد يتم إجراء مصادقة مباشرة مع العاملين إذا كانت قيم العمولة المستحقة تتسم بالأهمية النسبية .

٤- العلاوات المستحقة Accrued Bonuses

تشكل العلاوات غير المدفوعة في نهاية السنة عنصراً هاماً في العديد من الشركات والتي قد ينتج عن عدم تسجيلها وجود تحريفات تتسم بالأهمية النسبية . وعادة ما يتم التحقق من المستحقات المسجلة من خلال إجراء مقارنة مع القيمة المصدق عليها في محاضر اجتماعات مجلس الإدارة .

٥- ضرائب الأجر المستحقة Accrued Payroll Taxes

يمكن التحقق من ضرائب الأجر عن طريق فحص النماذج الضريبية المعدة في الفترة التالية لتحديد القيمة التي كان يجب تسجيلها كالتزام في تاريخ إعداد الميزانية .

٤/٦٢ اختبارات تفاصيل حسابات المصروفات

Test of Details of Balances For Expenses Accounts

تتأثر عدد من الحسابات في قائمة الدخل بالعمليات المالية لدورة الأجر ومن أهمها مرتبات الإدارة ، ومرتبوات وعمولات موظفي المبيعات ، تكلفة العمل الصناعي المباشر .

وبعد أن يقوم المراجع بأداء الإجراءات التحليلية واختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات واختبارات تفاصيل حسابات الألتزامات فإنه

يقوم عادة بإجراء قدر ضئيل نسبياً من الاختبارات الإضافية لحسابات المصروفات بقائمة الدخل ، إلا أنه من الضروري تنفيذ اختبارات إضافية موسعة في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية ، أو اكتشاف تحريفات جوهرية خلال اختبارات الألتزامات أو اكتشاف تحريفات غير مفسرة عند أداء الإجراءات التحليلية .

إلا أنه رغماً عن ذلك عادة ما يقوم المراجع باختبار بعض حسابات قائمة الدخل المتعلقة بدورة الاجور ومن ابرز تلك الحسابات ما يلي :-

مكافآت ومرتبآت المديرين Officer's Compensation

حيث يتعين على المراجع اختبار ما إذا كانت إجمالي المكافآت والمرتبآت التي حصل عليها المديرين تمثل القيمة المصدق عليها من قبل مجلس الإدارة، حيث يتم التعرف على تلك المرتبآت من محاضر أتماعات مجلس الإدارة ومقارنته بما هو مسجل فعلاً كمرتبآت يتعين صرفها .

العمولات Commissions

يمكن التحقق من مصروف العمولة بشكل يسير إذا كان معدل العمولة ثابتاً في كل نوع من أنواع المبيعات ويمكن التحقق من المصروف الإجمالي للعمولة عن طريق ضرب معدل العمولة لكل نوع من المبيعات في قيمة المبيعات الخاصة بذلك النوع ، فإذا لم تتوافر المعلومات المرغوب فيها قد يكون من الضروري اختبار المدفوعات السنوية أو الشهرية للعمولة لعدد مختار من رجال البيع مع إجراء تتبع إلى المدفوعات الإجمالية للعمولة ، وعادة ما يتم ذلك بشكل موحد مع اختبارات الألتزام المستحقة .

مصروف ضريبة الأجر Payroll Tax Expenses

يتم اختيار مصروف ضريبة الأجر الخاصة بالعام عن طريق تسوية الأجر الإجمالية بكل نموذج ضريبي للأجر مع الأجر الإجمالية عن العام بأكمله، ويتم بعد ذلك إعادة حساب إجمالي ضرائب الأجر عن طريق ضرب المعدل الملائم في الأجر التي سيتم دفع الضرائب عنها ، وقد تستغرق تلك الطريقة وقتا طويلا حيث أن الضريبة عادة ما تكون قابلة للتطبيق على جزء واحد فقط عن الأجر ، وقد لا تكون ضرورية ما لم توضح الإجراءات التحليلية وجود مشكلة لا يمكن حلها من خلال الإجراءات الأخرى . وعموما سيتم تنفيذ ذلك الاختبار بشكل موحد مع اختبارات مستحقات ضريبة الأجر .

الأجر الإجمالية Total Payroll

يتمثل اختبار إجمالي الأجر في مطابقة الأجر الإجمالية بالأستاذ العام مع كل من الإقرارات الضريبية ، حيث تتمثل أهداف الاختبار في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية للأجر قد تم تحميلها إلى حسابات لاتخص الأجر أو لم يتم تسجيلها في يومية الأجر على الإطلاق . وإذا كانت تلك الاهداف مناسبة ، إلا أنه من المشكوك فيه أن يتم تحديد ما إذا كان هذا الإجراء مفيدا في كشف نوع التحريف المستهدف في تلك الحالة ، ونظرا لأنه يتم إعداد كل من سجلات ضريبة الأجر وكشف الأجر على نحو مباشر من الملف الرئيسي للأجر ، فإذا ما وقعت أي تحريفات سيكون من المحتمل أن توجد في كلا النوعين من السجلات ، وسيعد ذلك الإجراء مفيدا في المواقف النادرة ، إلا أنه قد لا يكون من الضروري تنفيذه على نحو معتاد ،

ويتم استخدام كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات كوسائل أفضل لكشف ضريبة النوعين من التحريفات في معظم عمليات المراجعة.

٤/٧ تقييم نتائج عملية المراجعة الخاصة بحسابات الأجور

Evaluating the Audit Findings – Payroll Related Accounts

عندما يقوم المراجع باستكمال اختبارات التحقق الأساسية المخططة للحسابات المرتبطة بالأجور ، فإن كافة التحريفات المحددة يجب ان يتم تجميعها ، أو يتم مقارنة للتحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على الحسابات المرتبطة بالأجور . فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المسموح به قد يقبل المراجع بأن الحسابات قد تم عرضها بعدالة ، وعلى النقيض فإذا ما كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المسموح به فعن المراجع يجب ان يستنتج بأن تلك الحسابات لم يتم عرضها بعدالة .

يتعين أيضا أن يقوم المراجع بتحليل التحريفات المكتشفة من خلال تطبيق الاختبارات الأساسية حيث ان تلك التحريفات قد توفر دليل إثبات إضافي على مخاطر الرقابة الخاصة بنظام الأجور ، فإذا توصل المراجع الى استنتاج مؤداه بأن مخاطر المراجعة كانت مرتفعة بدرجة غير مقبولة فإنه يتعين أن يتم أداء إجراءات مراجعة إضافية أو يتعين أن يكون المراجع مقتنعا بأن العميل يقوم بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة بالأجور عند مستوى مقبول . على سبيل المثال يفترض أن الإجراءات التحليلية للمراجع قد أشارت الى ان مصروف العمولات قد تم المغالاة في عرضها ، في تلك الحالة قد يقوم المراجع بأداء عمليات حسابية تفصيلية لمصروف العمولات أو قد يطلب ان يقوم العميل بتعديل ذلك الحساب بمقدار قيمة التحريف المقدر .

الفصل الخامس

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات



الفصل الخامس

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

Auditing the Purchasing and Payments Cycle

الأهداف التعليمية Learning Objectives

- ٥/١ أهمية سياسات الإعراف بالمصروف والإلتزام في عملية المراجعة .
- ٥/٢ طبيعة دورة المشتريات والمدفوعات .
- ٥/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها .
- ٥/٤ إجراءات الفصل بين الواجبات والمسئوليات الرئيسية .
- ٥/٥ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة المشتريات والمدفوعات .
- ٥/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات الدائنين .
- ٥/٧ اختبارات تفاصيل حسابات الدائنين وأهداف مراجعتها .
- ٥/٨ اختبارات الإلتزامات التي لم يتم إثباتها خلال الفترة .
- ٥/٩ اختبارات إستغلال الفترة الزمنية لحسابات الدائنين .
- ٥/١٠ تقييم نتائج المراجعة لحسابات الدائنين والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملثمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) بعنوان عناصر القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٣) بعنوان إختبارات التحقق الأساسية السابقة لتاريخ قائمة المركز المالي .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند أداء مراجعة للقوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٢) بعنوان دراسة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند أداء مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان دليل الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

٥/٨ أهمية سياسات الإعراف بالمصروف والإلتزام في عملية المراجعة

The Importance of Expense and Liability Recognition for the Audit

تتضمن كثير من العمليات التي يتم معالجتها من خلال دورة المشتريات والمدفوعات الإعراف بالمصروفات والإلتزامات المقترنة بها . ونتيجة لذلك فإن المراجع يجب أن يتقهم المفاهيم الأساسية المرتبطة بالإعراف بكل من المصروف والإلتزام من أجل مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات . وقد عرفت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) بعنوان عناصر القوائم المالية **Elements of Financial Statements** الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية كل من المصروفات والإلتزامات على النحو التالي :-

" المصروفات عبارة عن التدفقات الخارجة أو الإستخدامات الأخرى للأصول أو تضمين الإلتزامات المرتبطة . (أو مزيج من كل منهما) الناشئة عن تسليم أو إنتاج السلع وتقديم الخدمات أو تنفيذ الأنشطة الأخرى التي تكون الأنشطة والأعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة " .

أما الإلتزامات فهي عبارة عن التضحيات المستقبلية المحتملة للعوائد الإقتصادية الناشئة من تقديم لإلتزامات أحد المنشآت لتحويل الأصول أو تقديم الخدمات الى منشآت أخرى في المستقبل كنتيجة لعمليات أو أحداث سابقة .

ولاشك أن سياسات المنشأة للإعراف بالمصروف ونوع المصروفات المرتبطة تؤثر على كيفية تسجيل العمليات والمحاسبة عنها في القوائم المالية . وتشير قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الإعراف والقياس في القوائم المالية **Recognition and Measurement in Financial Statements**

الا أن المصروفات يمكن تبويبها الى ثلاثة أنواع هي :-

- (١) مصروفات معينة يمكن مقابلتها مباشرة بعمليات أو أحداث محددة ويتم الاعتراف بها في ضوء الاعتراف بالإيراد . ويشار الى تلك الأنواع من المصروفات بمصطلح تكاليف المنتج **Product Costs** وتتضمن عديد من المصروفات مثل تكاليف البضاعة المباعة **Cost of Goods Sold** .
- (٢) كثير من المصروفات يتم الاعتراف بها أثناء الفترة خلالها يتم إنفاق النقدية أو تضمين الإلتزامات في مقابل البضائع والخدمات التي يتم إستخدامها في ذلك الوقت أو خلال فترة زمنية قريبة ، مثل تلك المصروفات لا يمكن أن يتم ربطها مباشرة بعمليات محددة ولذلك يفترض أنها لن توفر عوائد مستقبلية . ويشار الى تلك المصروفات بمصطلح تكاليف الفترة **Period Costs** ، وكأمثلة على تلك المصروفات المرتبات الإدارية ومصروف الإيجار .
- (٣) بعض المصروفات يتم تخصيصها عن طريق إجراءات منهجية أو منطقية على الفترات التي خلالها يتوقع أن توفر الأصول المرتبطة عوائد ، ومثال على مثل ذلك المصروف إهلاك المعدات والآلات .
- بصفة عامة فإن الإلتزامات التي تعتبر عادة جزء من عملية الشراء يطلق عليها حسابات الدائنين التجاريين **Trade Accounts Payable** ، وهناك بالطبع عديد من المصروفات الأخرى المرتبطة والتي يتم تضمينها كإلتزامات في نهاية كل فترة محاسبية . إن معظم المصروفات التي يتم الاعتراف بها هي تكاليف المنتج أو الفترة .

٥/٢ طبيعة دورة المشتريات والمدفوعات

The Nature of Purchasing and Payments Cycle

تعد دورة الحياة والمدفوعات Acquisition and Payment Cycle عن البضائع والخدمات التي يتم الحصول عليها من الغير الدورة الثالثة من دورات العمليات والتي تتضمن شراء وإقتناء البضائع (المواد الخام والمعدات والمهمات والمنافع العامة) والخدمات (الصيانة والإصلاح والبحوث والتطوير) .

فتلك الدورة لا تشمل على الحصول على خدمات العاملين ودفع مقابل لها (دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية Payroll and Personnel Cycle) ، كما لا تشمل التحويلات والتوزيعات الداخلية للتكاليف داخل المنشأة (يتم مراجعتها كجزء من التحقق من الأصول والالتزامات بشكل فردي) . كما أنها لا تتضمن أيضا عملية الحصول على رأس المال وإعادة دفعه Acquisition and Repayment of Capital (القروض ذات الفوائد وحقوق الملكية Interest-Baying Debt and Owner's Equity) .

وتتضمن دورة شراء البضائع والخدمات عديد من العناصر مثل شراء المواد الخام والمعدات والمهمات والمنافع العامة والإصلاحات والصيانة والبحوث والتطوير .

وتتضمن تلك الدورة مجموعتين من العمليات المالية هما (١) شراء البضائع والخدمات ، (٢) والمدفوعات النقدية الخاصة بتلك المشتريات (وتمثل مردودات ومسموحات المشتريات مجموعة أخرى من العمليات إلا أن قيمتها لا تتسم بالأهمية النسبية في معظم المنشآت) .

وترتبط بدورة المشتريات والمدفوعات عدد كبير ومتنوع من الحسابات منها ما يرتبط بحسابات الأصول أو الإلتزامات أو المصروفات أو حسابات الدخل المتنوعة ، كما يوجد عدد كبير آخر من الحسابات يتأثر بتلك الدورة ، ولذلك يمكن القول أن وقت المراجعة الذي يتم تخصيصه في مراجعة تلك الدورة يزيد بكثير عن الوقت الذي يتم فيه مراجعة أية دورة أخرى .

بصفة عامة كل عملية مالية ترتبط بتلك الدورة إما أن تكون مدينة أو تكون دائنة لحسابات الدائنين ، ونظراً لأن العديد يقوم بإجراء عمليات المشتريات مباشرة عن طريق الشيكات ومن خلال صندوق النقدية النثرية ، فإن نموذج تدفق المعلومات المحاسبية خلال الحسابات المختلفة المرتبطة بتلك الدورة سيتسم بالبساطة .

عموماً تتضمن دورة المشتريات والمدفوعات القرارات التشغيلية الضرورية للحصول على البضائع والخدمات بغرض تنفيذ العمليات ، وتبدأ عادة تلك الدورة أمر الشراء **Purchase Order** من الموظف المختص بذلك حتى يتم توفير البضائع والخدمات التي تحتاج إليها الشركة ، وتنتهي تلك الدورة بدفع مقابل تلك المنافع التي تم إستلامها . وهناك أربعة وظائف هامة في تلك الدورة ويرتبط بها عديد من العمليات والحسابات والمستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية . يوضح الشكل رقم (٥/١) تلك الحسابات المرتبطة بتلك التقرير وأنواع إختبارات المراجعة المرتبطة بها .

بالإضافة الى تلك الحسابات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات وأهمها حسابات الدائنين توجد عديد من الحسابات الأخرى لعل أبرزها ما يلي:

- النقدية في البنك .
- المخزون .

- الأصول الثابتة (الأراضى ، المباني ، المعدات الصناعية ...) .
- الإستجار وتحسينات الإستجار .
- براءات الإختراع والعلاقات التجارية وحقوق الطبع والإمتيازات .
- تكلفة النضاعة المباعة .
- المصروفات .
- المصروفات المدفوعة مقدماً .
- المصروفات المستحقة .

٥/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات ونظم الرقابة

الداخلية المرتبطة بها

The Functions, Documents and Records of Acquisition and Payments Cycle and its Related and Controls

تتمثل الوظائف الأربعة لدورة المشتريات والمدفوعات وحساباتها

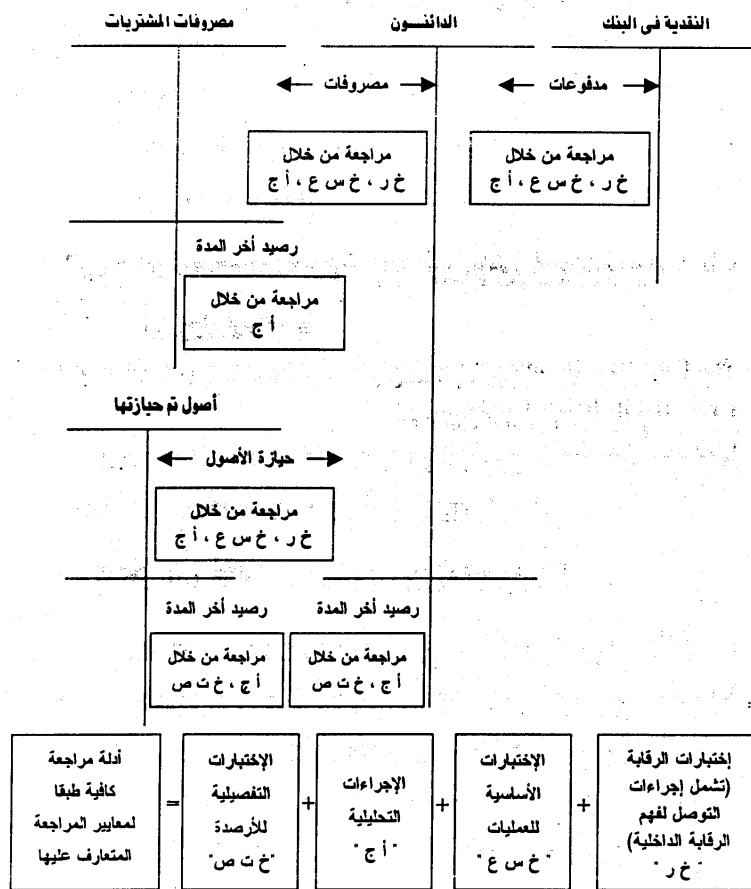
ومستنداتها وسجلاتها ونظم الرقابة الداخلية عليها فيما يلى :-

١- تشغيل أوامر الشراء Processing Purchase Orders

ويمثل طلب البضائع والخدمات من أفراد عميل المراجعة نقطة البداية بدورة المشتريات والمدفوعات ، ويتوقف الشكل الفعلى للطلب والموافقة المطلوبة على طبيعة تلك البضائع والخدمات بالإضافة الى سياسة الشركة . وتتضمن أدم الحسابات ذات الصلة فى المخزون ، الأصول الثابتة ، المصروفات المدفوعة مقدماً ، تحسينات الإستجار ، حسابات الدائنين ، المصروفات الصناعية ومصروفات البيع ، بالإضافة الى المصروفات العمومية والإدارية .

الشكل رقم (٥/١)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة المشتريات والمدفوعات



أ - المستندات :

وتتمثل المستندات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك الوظيفة ما يأتي :

١- طلب الشراء Purchase Requisition

يتم طلب البضائع والخدمات من قبل شخص مسئول مصرح له بذلك ، وقد يتم طلب شراء بعض المواد عن طريق رئيس العمال أو مشرف المخزن . وقد يتم طلب خدمة الإصلاح عن طريق الأفراد بالمصنع أو الإدارة ، وقد يتم طلب التأمين عن طريق نائب الرئيس المسئول عن الأصول والمعدات .

٢- أمر الشراء Purchase Order

وهو مستند يتم فيه تعريف كل من وصف وكمية المعلومات المرتبطة بالبضائع والخدمات التي ترغب الشركة في شرائها ، ويتم عادة استخدام ذلك المستند لتوضيح التصديق على شراء البضائع والخدمات .

ب- نظم الرقابة الداخلية على وظيفة تشغيل أوامر الشراء

يعتبر الترخيص الملائم Proper Authorization جانباً جوهرياً لوظيفة الشراء لأنه يؤكد على أنه يتم الحصول على البضائع والخدمات لأغراض مرخص بها للشركة ، ويؤدي ذلك الى تجنب إقتناء عناصر بشكل مبالغ فيها أو على نحو لا ضرورة له .

وعادة ما تسمح معظم المنشآت بوجود تصديق عام على شراء إحتياجات التشغيل المعتادة في مستوى محدد (مثل المخزن) مع وجود تصديق لحيازة الأصول الرأسمالية في مستوى آخر ، على سبيل المثال فإن شراء الأصول الثابتة في حدود قيم نقدية محددة تتطلب موافقة مجلس الإدارة . وقد يتم الأمر عند شراء بعض العناصر التي لا تتسم بالتكرار نسبياً الحصول على الموافقة من قبل أعضاء محددین في الإدارة (مثل بوالص التأمين أو عقود الخدمات

طويلة الأجل) . كما يتم الموافقة على التوريدات والخدمات المتعلقة بالتكاليف التي تقل قيمتها عن حدود معينة بواسطة رؤساء الإدارات أو المشرفين ، ويتم تسجيل بعض أنواع المواد الخام والتوريدات تلقائياً عندما تكون في مستويات يسمّ تحديدها مسبقاً ، ويحدث ذلك عن طريق الإتصال المباشر مع الحاسبات الإلكترونية لدى الموردين .

وبعد أن يتم الموافقة على عمليات المشتريات المطلوبة ، يجب إعداد أمر الإقتناء والبضائع أو الخدمات ، ويتم إصدار الأمر الى المورد لشراء عنصر محدد بسعر معين وتسليمه في وقت محدد ، ويكون الأمر عادة مكتوب حيث يمثل مستنداً قانونياً كعرض للشراء . وفي معظم البنود الروتينية يتم استخدام أمر الشراء لتوضيح عرض الشراء .

ويتم تخصيص إدارة للمشتريات في بعض الشركات للتأكد من مدى كفاية جودة البضائع والخدمات وفقاً للحد الأدنى من السعر ، وحتى يتم توفير نظم رقابة داخلية جيدة يتعين ألا تتحمل إدارة المشتريات مسؤولية التصديق على عمليات الشراء أو إستلام البضائع ، حيث يجب أن يكون هناك ترقيم مسبق لأوامر الشراء .

٢- وظيفة إستلام البضائع والخدمات Receiving Goods and Services

يعتبر إستلام الشركة للبضائع أو الخدمات من المورد نقطة حيوية لدورة المشتريات والمدفوعات باعتبارها تمثل النقطة التي تقوم عندها الشركات بإثبات عمليات الإقتناء والإعتراف بالإلتزامات المرتبطة بها في سجلاتها ، وعند إستلام البضائع تتطلب نظم الرقابة الداخلية الجيدة أن يتم فحص البضائع من حيث المواصفات والكمية وتاريخ الوصول وحالتها .

الفصل الخامس

وتتمثل مستندات ونظم الرقابة الداخلية على تلك الوظيفة على النحو التالي :

أ - تقرير الإستلام Receiving Report

وهو عبارة عن مستند يتم إعداده عند ورود البضائع المادية لإثبات مواصفاتها وكميتها وتاريخ إستلامها بالإضافة الى باقى البيانات الملائمة الأخرى ، ويتم إستلام البضائع والخدمات فى التاريخ الذى يعترف فيه عادة العميل على الإلتزامات المتعلقة بالحيازة والشراء .

ب- نظم الرقابة الداخلية

عادة ما تكون هناك إدارة لإستلام البضائع فى معظم الشركات ، حيث تعمل على كتابة تقرير الإستلام الذى يمثل دليلاً على إستلام وفحص البضائع، وعادة ما يتم إرسال نسخة واحدة الى المخزن وإرسال نسخة أخرى الى إدارة حسابات الدائنين لتلبية إحتياجاتهم من المعلومات وبهدف منع السرقة وسوء الإستخدام يتعين توفير نظم رقابة مادية **Physical Controls** من وقت الإستلام حتى يتم صرف البضائع .

كما يجب أن يتمتع الأفراد الذين يعملون بإدارة الإستلام بالإستقلال عن العاملين فى إدارة المخازن وإدارة المحاسبة . كما يجب أن يتم إثبات تحويل مسؤولية البضائع بالإدفاتر والسجلات المحاسبية عندما يتم نقلها من قسم الإستلام الى التخزين ومن التخزين الى التصنيع .

٣- الإعتراف بالإلتزامات Recognizing the Liability

يتطلب الإعتراف الصحيح بالإلتزامات الخاصة بإستلام البضائع والخدمات وجود تسجيل فوري ودقيق **Prompt and Accurate Recording**. إن التسجيل

المبدئي نه أثر جوهري على القوائم المالية المسجلة وعلى المدفوعات النقدية الفعلية ، وبالتالي يجب أن يتم توخي الحذر الكبير بهدف تضمين عمليات المشتريات والحيازة الفعلية فقط بقيمتها الصحيحة .

وتتضمن تلك الوظيفة المستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية التالية :

١ - يومية المشتريات Acquisitions Journal

وهي تمثل دفتر يومية يتم فيه إثبات العمليات المالية الخاصة بالمشتريات. ويتضمن ذلك الدفتر بشكل مفصل كل عملية مشتريات ، كما يحتوى على عدة تبويبات مختلفة لمعظم أنواع المشتريات الهامة مثل شراء المخزون والإصلاحات والصيانة والمهمات والقيود الخاصة بحسابات الدائنين بالإضافة الى الحركات المدينة والدائنة المتنوعة .

وقد يتضمن دفتر يومية المشتريات أيضاً العمليات المالية لمدفوعات ومسموحات المشتريات إذا لم يتم استخدام دفتر يومية مستقل لذلك . ويمكن استخراج يومية المشتريات في أى وقت من عمليات المشتريات المتضمنة في ملفات الكمبيوتر ، وترحل التفاصيل من دفاتر اليومية الى الملف الرئيسي لحسابات الدائنين ، كما يتم ترحيل إجماليات اليومية الى الأستاذ العام عن طريق الكمبيوتر .

٢ - تقرير ملخص عمليات المشتريات Summary Acquisition Report

ويمثل ذلك التقرير المستند الذي يتم التوصل اليه عن طريق الكمبيوتر حيث يتم فيه تلخيص عمليات المشتريات خلال فترة زمنية معينة ، ويحتوى ذلك التقرير نمطياً على معلومات تم تحليلها الى المكونات الأساسية مثل نوع الحساب ونوع المخزون أو القسم .

٣- فاتورة البائع (المورد) Vendor's Invoice

وتمثل الفاتورة مستند يوضح عدة أمور مثل مواصفات ملكية البصائع والخدمات المشتراة ، والسعر بما في ذلك قيمة الشحن وشروط الخصم النقدي وتاريخ إعداد الفاتورة .

وتعتبر الفاتورة مستنداً أساسياً لأنه يحدد قيمة المبالغ المدينة على الشركة لصالح المورد مقابل عمليات المشتريات التي تمت .

٤- مذكرة المديونية Debit Memo

وهي تمثل مستند يوضح التخفيض في القيمة المستحقة للمورد بسبب رد البضائع أو السماح بالإحتفاظ بها دون مقابل . وتأخذ المذكرة عادة نفس الشكل الخاص بفاتورة البائع إلا أنها تدعم التخفيضات في أرصدة حسابات الدائنين بدلاً من الزيادات فيها .

٥- حزمة المستندات Voucher

وهو مستند يستخدم غالباً عن طريق المنشآت لتوفير وسائل رسمية لتسجيل والرقابة على عمليات المشتريات ، وتتضمن تلك القسائم ملف أو مجلد يتضمن المستندات وحزمة بالمستندات الملائمة على سبيل المثال أمر الشراء ، نسخة من إيصال الشحن ، تقرير الإستلام وفاتورة البائع . وبعد أن يتم السداد يتم إضافة صورة الشيك الى حزمة المستندات .

٦- الملف الرئيسي لحسابات الدائنين Accounts payable Master File

وهو عبارة عن ملف يتم فيه تسجيل عمليات المشتريات الفردية ، والمدفوعات النقدية لها ، ومرتجات ومسموحات المشتريات ولكل بائع أو مورد . ويتم تحديث ذلك الملف من ملفات العمليات المالية للمسموحات والمردودات والمسموحات والمدفوعات النقدية الموجودة بالكمبيوتر ، ويجب

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

أن يتساوى مجموع أرصدة حسابات الدائنين الفرعية بالملف الرئيسي مع مجموع أرصدة حسابات الدائنين بالأسناد العام . وتظهر المخرجات المطبوعة من الملف الرئيسي لحسابات الدائنين الذى يخص كل مورد على حدة عديد من المعلومات هي :-

- رصيد أول المدة لحسابات الدائنين .
- كل عملية مشتريات .
- مردودات ومسموحات المشتريات .
- المدفوعات النقدية .
- رصيد آخر المدة لحسابات الدائنين .

وقد لا تحتفظ معظم الشركات بملف رئيسى لحسابات الدائنين يخص كل مورد على حدة ، حيث تقوم تلك الشركات بدفع المبالغ للموردين على أساس فاتورة كل مورد على حدة ومن ثم سيتساوى إجمالى قيم الفواتير غير الموزعة للموردين بالملف الرئيسى على إجمالى رصيد حسابات الدائنين .

٧- ميزان مراجعة حسابات الدائنين Accounts Payable Trial Balance

وهو يمثل قائمة تتضمن القيم المستحقة لكل مورد أو عن كل فاتورة أو قسائم تبادل عند نقطة من الوقت ، ويتم إعداد ذلك الميزان عادة ومباشرة من الملف الرئيسى لحسابات الدائنين .

٨- كشف حساب المورد Vendor's Statement

ويمثل ذلك الكشف قائمة يقوم المورد بإعدادها شيرياً بهدف توضيح رصيد أول المدة ، وعمليات المشتريات وعمليات مردودات ومسموحات المشتريات والمدفوعات النقدية التى أرسلت للمورد بالإضافة الى الرصيد

الختامى ، وتعبر تلك الأرصدة والأنشطة عما يراه المورد بشأن العمليات المالية التي حدثت خلال الفترة الزمنية ، حيث ان إعدادها تم من وجهة نظره وليس عما يراه عميل المراجعة ، ويجب أن يحدث تماثل بين كل من القيم المدرجة بالملف الرئيسى لحسابات الدائنين وكشف الموردين الا فى حالة وجود قيم متنازع عنها أو اختلافات زمنية والتي يتعين فحصها وتسويتها .

نظم الرقابة الداخلية

يتم تسجيل الإلتزامات التي تنشأ عن عمليات المشتريات فى بعض الشركات وفقاً لمعيار إستلام البضائع والخدمات ، ويتم تأجيل ذلك فى بعض الشركات الأخرى حتى يتم إستلام فاتورة المورد (الشراء) ، وفى كلتا الحالتين يجب أن تستعمل إدارة حسابات الدائنين مسئولية التحقق من مدى ملائمة عمليات المشتريات وذلك عن طريق مقارنة التفاصيل فى أمر الشراء ، تقرير الإستلام ، وفاتورة المورد لتحديد مدى صحة عديد من العناصر بفاتورة المورد لعل أبرزها المواصفات والأسعار والكميات والشروط وإجراءات الشحن بالإضافة الى القيام بالتحقق من عمليات الضرب والجمع وتوزيع الحساب .

كذلك يجب مراعاة ألا يقوم الأفراد الذين يسجلون عمليات المشتريات فى إدارتى حسابات الدائنين أو التشغيل الإلكتروني للبيانات بالتعامل مع النقدية والأسهم القابلة للتعامل فى السوق وباقى الأصول الأخرى .

أيضاً من الضرورى توافر أنواع أخرى من الرقابة الداخلية مثل وجود مستندات وسجلات ملائمة ، ووجود إجراءات مناسبة لإمساك الدفاتر بالإضافة الى أهمية إجراء فحص وتحقق حيادى على الأداء من خلال تنفيذ وظيفة حسابات الدائنين .

٤- تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية

Processing and Recording Cash Disbursements

في معظم الشركات يتم سداد حسابات الإلتزامات والمشتريات عن طريق الشيكات بواسطة الحاسب الإلكتروني وذلك من واقع المعلومات التي يتضمنها ملف العمليات المالية للمشتريات وقت إستلام البضائع والخدمات . وعادة ما يتم إعداد الشيكات في صورة نموذج متعدد النسخ ، بحيث يتم إرسال النسخة الأصلية للجهة التي يتم الدفع لها ، ويتم حفظ نسخة من الشيك مع فاتورة المورد وباقي المستندات المؤيدة الأخرى ، ويتم حفظ النسخة الثانية في ملف مرتب رقمياً ، ويتم تسجيل الشيكات في معظم الحالات فردياً في ملف العمليات المالية للمدفوعات النقدية .

وتتمثل أبرز المستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك

الوظيفة في الآتي :-

أ- المستندات والسجلات

١- الشيك Check

هو عبارة عن وسيلة الدفع للمستحق من عمليات المشتريات عندما يستحق وقت الدفع ، وبعد أن يتم توقيع الشيك من المسئول المختص انذى يتوافر له ترخيص القيام بذلك ، يتم إعتبار ذلك الشيك أحد عناصر أصول الشركة . وبالتالي يجب إرسال الشيكات المرقمة بالبريد عن طريق الشخص الذي وقع عليه أو شخص يعمل تحت إشرافه . وعندما يحصل المورد البائع على مستحقاته ويتم تظهير الشيك إليه عن طريق بنك العميل وتسديده للمورد فإنه يشار الى ذلك بالشيك الملغى Cancelled Check .

٢- اليومية المدفوعات النقدية Cash Disbursements Journal

تمثل اليومية المدفوعات النقدية وقد يتم قيمة تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية ، ويمكن التوصل الى اليومية المدفوعات النقدية فى أى وقت من واقع العمليات المالية التى تتضمنها ملفات الكمبيوتر . ويتم ترحيل التفاصيل من اليومية الى الملف الرئيسى لحسابات الدائنين ، كما يتم الترحيل من اجماليات اليومية الى الأستاذ العام بواسطة الكمبيوتر .

ب- الرقابة الداخلية

- تشمل أهم أنواع الرقابة الداخلية لتلك الوظيفة فى الآتى :-
- توقيع الشيكات عن طريق شخص يتوافر له السلطة الملائمة لذلك .
- فصل المسئوليات المرتبطة بتوقيع الشيكات وتنفيذ وظيفة حسابات الدائنين .
- إجراء فحص مستقل جيد للمستندات المؤيدة بواسطة الشخص الذى يوقع على الشيك فى الوقت الذى يتم فيه التوقيع .
- يجب وجود ترقيم مسبق للشيكات ، كما يجب طبعها على ورق خاص حتى يكون من الصعب تعديل اسم الشخص الذى سيتم الدفع اليه أو تعديل قيمة الشيك .
- يجب توفير الرقابة على الشيكات التى لم تستخدم بعد أو الشيكات التى تم اعتبارها ملغاة وكذلك الشيكات التى تم التوقيع عليها .
- يجب أن يكون هناك وسيلة لإلغاء المستندات المؤيدة لمنع إعادة استخدامها لتدعيم شيك آخر فى وقت لاحق . مثل كتابة رقم الشيك على المستندات المؤيدة .

٥/٤ إجراءات الفصل بين الواجبات والمسئوليات الرئيسية

The Key Segregation of Duties

تعتبر إجراءات الفصل بين الواجبات الملائمة أحد أكثر إجراءات الرقابة الداخلية أهمية في أي نظام محاسبي . حيث يتعين أن يتم تخصيص وتوزيع المسئوليات بحيث لا يتم سيطرة شخص واحد فقط على كافة مراحل معالجة عمليات دورة المشتريات والمدفوعات الأمر الذي قد يترتب عليه حدوث أخطاء أو غش ولا يتم إكتشافها ، وبسبب وجود احتمال السرقة والغش في تلك الدورة فإنه يتعين أن يتم الفصل بين واجبات الأفراد المسؤولين عن وظيفة طلب الشراء ووظيفة إستلام البضائع عن وظائف معالجة الفواتير وحسابات الدائنين والترحيل بدفاتر الأستاذ العام ، وإذا ما تم إستخدام تكنولوجيا المعلومات (IT) بشكل مكثف عند ممارسة عمليات دورة المشتريات والمدفوعات يتعين أن يكون هناك فصل ملائم بين الواجبات في إدارة تكنولوجيا المعلومات . يوضح الشكل رقم (٥/٢) الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات بالنسبة لعمليات المشتريات وأمثلة على الأخطاء أو الغش المحتمل الذى قد ينتج من وجود تعارض في أداء الواجبات والمسئوليات .

كما يوضح الجدول رقم (٥/٣) الفصل الملائم بين الواجبات لوظائف المشتريات وحسابات الدائنين من خلال الأقسام المختلفة التى تتعامل مع عمليات المشتريات .

شكل رقم (٥/٢)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات
في دورة المشتريات والأخطاء أو الغش المحتمل

الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من وجود تعارض في الواجبات	الفصل بين الواجبات
- إذا ما كان أحد الأفراد مسئول عن وظائف طلب الشراء والشراء والإستلام ، فانه يمكنه ارتكاب عمليات شراء وهمية أو غير مرخص بها ، وقد يؤدي ذلك الى سرقة البضائع ودفع نقدية على عمليات شراء غير مرخص بها .	١- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة الشراء عن وظائف طلب شراء وإستلام البضائع .
- إذا ما كان الفرد مسئولاً عن وظائف إعداد الفاتورة وحسابات الدائنين ، فانه يمكن عمل عمليات شراء عند أسعار أو شروط غير صحيحة أو قد يتم سداد نقدية مقابل بضائع أو خدمات لم يتم الحصول عليها ، وهذا قد يؤدي الى المغالاة في دفع النقدية مقابل البضائع أو الخدمات أو سرقة النقدية .	٢- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة إعداد الفاتورة عن وظيفة حسابات الدائنين .
- إذا ما كان الفرد مسئولاً عن وظيفة السداد أيضاً له الحق في الوصول الى سجلات حسابات الدائنين ، قد يمكنه إصدار شيكات غير مرخص بها مؤيدة بمستندات مصطنعة ، وقد يتم تسجيل عمليات غير مصرح بها ، وهذا يمكن أن يؤدي الى سرقة نقدية المنشأة .	٣- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة الدفع عن وظيفة حسابات الدائنين .
- إذا كان الفرد مسئولاً عن سجلات حسابات الدائنين وأيضاً عن دفتر الأستاذ العام فان ذلك الشخص يمكنه إحصاء أي تزوير أو غش يمكن إكتشافه نمطياً نتيجة مطابقة حسابات الأستاذ الفرعية مع حساب المرافقة بدفتر الأستاذ العام .	٤- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة حسابات الدائنين عن وظيفة إسمالك دفتر الأستاذ العام .

شكل رقم (٥/٣)

الفصل بين الواجبات لوظائف المشتريات

وحسابات الدائنين عن طريق القسم

وظيفة الشراء وحسابات الدائنين	الشراء	الإستلام	حسابات الدائنين	النقدية	تكنولوجيا المعلومات
١- الإعداد والموافقة على أمر الشراء .	x				
٢- إستلام وحصر وفحص المواد المشتراة .		x			
٣- إستلام فواتير الموردين ومطابقتها بالمستندات المؤيدة .			x		
٤- ترميز (فحص) توزيعات الحساب .			x		
٥- تحديث سجلات حسابات الدائنين .			x		x
٦- إعداد شيكات الموردين .					x
٧- توقيع شيكات الموردين وإرسالهم بالبريد .				x	
٨- إعداد سجل القسائم (حزم المستندات) .					x
٩- مطابقة سجل حزم المستندات مع الأستاذ العام .			x		

٥/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المشتريات

والمدفوعات

Tests of Control and Substantive Tests of Transaction for Acquisition and Payment Cycle

يمكن للمراجع تخفيض وقت المراجعة إذا ما تمكن من تخفيض إختبارات تفاصيل الحسابات المرتبطة بتلك الدورة (حسابات المخزون والأصول الثابتة وحسابات الدائنين والمصروفات) ، ويتم ذلك عن طريق إستخدام إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المشتريات والمدفوعات ، ومن ثم فإن تلك الإختبارات تحتل إهتماماً كبيراً في تلك الدورة ولاسيما إذا توافر لدى العميل رقابة داخلية فعالة **Effective Internal Controls** . ويمكن تقسيم تلك الإختبارات الى نوعين رئيسيين هما :

أ - إختبارات عمليات المشتريات **Tests of Acquisition** :- وهي تتعلق بثلاثة وظائف هي تشغيل أوامر الشراء ، إستلام البضائع والخدمات بالإضافة للإعتراف بالالتزامات .

ب- إختبارات المدفوعات **Tests of Payments** :- وهي تتعلق بوظيفة تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية .

وكإطار لتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المشتريات والمدفوعات يقوم المراجع بالتحقق من الأهداف الستة المرتبطة بالعمليات المالية (الوجود ، الإكتمال ، الدقة ، التوقيت ، التوثيق والتحويل والتلخيص) ، ويقوم بإتباع نفس المنهجية السابقة حيث يقوم بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية بغرض تحديد أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور بها ، ثم يقوم بتقدير مبدئياً عن مخاطر الرقابة في كل هدف ، وهنا يحدد المراجع

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

أنواع الرقابة التي سيتم اختبارها للاختبار حتى يتم تدعيم التقدير المبدئي لمخاطر الرقابة ، حيث يتم بناء الاختبارات الأساسية للاخطاء والمخالفات النقدية ذات الصلة بالأهداف على أساس هذا التقدير المبدئي والاختبارات المخططة ، وبعد ما يتم توصل المراجع الى إجراءات المراجعة المرتبطة بكل هدف ما يتم دمج الإجراءات في برنامج للمراجعة يمكن تنفيذها على نحو كفاء .

يوضح الجدول رقم (٥/٤) أنواع الرقابة الرئيسية واختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية سواء لعمليات المشتريات أو لعمليات المدفوعات ، فبمجرد ما يستقر المراجع على الإجراءات التي سيستخدمها يتم تنفيذ الاختبارات الخاصة بالمشتريات والمدفوعات النقدية على نحو متزامن ، وعلى سبيل المثال بالنسبة للعمليات المالية التي سيتم اختبارها للفحص من يومية المشتريات يتم فحص فاتورة المورد وتقرير الإستلام في نفس الوقت الذي يتم فيه فحص الشيك الملغى المرتبط بهما ، وهكذا يتم إجراء التحقق بشكل كفاء بدون تخفيض فعالية الاختبارات .

جدول رقم (٥/٤)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأنواع الرقابة الرئيسية ، إختبارات الرقابة ،
والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمشتريات والمدفوعات النقدية

الإختبارات الأساسية الشائعة في العمليات المالية	إختبارات الرقابة الشائعة	أنواع الرقابة الرئيسية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية
- فحص يومية المشتريات ، الأستاذ العام ، والملف الرئيسي للدائنين بشأن القيم الكبيرة وغير العادية .	- فحص المستندات المرتبطة بقسائم التبادل للتعرف على مدى وجودها .	- وجود طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقرير الإستلام ، وفتورة المورد ضمن حزمة الإيصالات فضلاً عن فحص عمليات المشتريات عند المستوى الملزم .	أ - عمليات المشتريات يتم تسجيل عمليات المشتريات للضمان والخدمات التي تم إستلامها بما يتفق مع مصالغ العمل المثلئ (الوجود)
- فحص المستندات الأساسية لتحديد مدى المنطقية والصحة (فتورة المورد ، تقارير الإستلام ، وأمر الشراء ، وطلبات شراء) .	- فحص ما يشير إلى وجود الموافقة .	- إلغاء المستندات لمنع إعادة إستخدامها . - إجراء تحقق داخلي لكل من فتورة المورد ، تقارير الإستلام، وأمر الشراء وطلبات الشراء .	
- تتبع عمليات المشتريات الخاصة بالمخزون إلى الملف الرئيسي للمخزون . - فحص الأصول الثابتة التي تم إقتنائها .	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق لداخلي .		
- التتبع من ملف تقارير الإستلام الي يومية المشتريات .	- المحاسبة عن تسلم أوامر الشراء .	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن أوامر الشراء .	العمليات المالية للحيازة الفعلية تم تسجيلها (الإكمال)
- التتبع من ملف فواتير الموردين الي يومية المشتريات .	- المحاسبة عن تسلم قسائم التبادل .	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن قسائم التبادل .	

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة في العمليات المالية
<ul style="list-style-type: none"> العمليات المالية للمشتريات تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة) 	<ul style="list-style-type: none"> التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم. مقارنة الإجمالي لمجموعة من العمليات المالية مع التقارير للمخصصات بالحاسب الإلكتروني. الموافقة على المشتريات فيما يتعلق بالأسعار والخصم. 	<ul style="list-style-type: none"> فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي. فحص صلف إجمالي مجموعة لعمليات للتعرف على توقيعات مسجل مراقب السجلات ، ومقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات . فحص ما يشير إلى الموافقة . 	<ul style="list-style-type: none"> مقارنة العمليات المالية المسجلة في يومية المشتريات مع فاتورة المورد . تقرير الإستلام والمستندات المؤيدة الأخرى. إعادة حساب الدقة الكتابية في فاتورة المورد بما في ذلك الخصم والشحن .
<ul style="list-style-type: none"> تم تسوية العمليات المالية للمشتريات بشكل مناسب (التبويب) 	<ul style="list-style-type: none"> وجود دليل حسابات ملائم . التحقق الداخلي من التبويب. 	<ul style="list-style-type: none"> فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات . فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . 	<ul style="list-style-type: none"> مقارنة التبويب مع دليل الحسابات من خلال الرجوع إلى فواتير الموردين .
<ul style="list-style-type: none"> تم تسجيل العمليات المالية للمشتريات في التواريخ الصحيحة (التوقيت) 	<ul style="list-style-type: none"> وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد ما يتم إستلام البضائع والخدمات . التحقق الداخلي . 	<ul style="list-style-type: none"> فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها . فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . 	<ul style="list-style-type: none"> مقارنة تواريخ تقارير الإستلام وفواتير الموردين مع التواريخ في يومية المشتريات .
<ul style="list-style-type: none"> تم إدراج العمليات المالية على نحو ملائم في الملفات الرئيسية للدائنين والمخزون وتم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص) 	<ul style="list-style-type: none"> التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للدائنين . مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع الرصيد بالأستاذ العام . 	<ul style="list-style-type: none"> فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . فحص التوقيعات على الحسابات بالأستاذ العام بما يشير إلى إجراء المقارنة . 	<ul style="list-style-type: none"> إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليومية وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملفات الرئيسية للدائنين والمخزون .

أنساب المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختيارات الرقابة الشائعة	الإختيارات الأساسية الشائعة في العمليات المالية
- عمليات المدفوعات النقدية يتم تسجيل المدفوعات النقدية للضمان والخدمات التي تم إستلامها فعلا (الوجود)	- الفصل الملائم في الواجبات بين التعامل في أرصدة الدائنين ومسئولية توقيع الشيكات . - فحص المستندات المدعمة قبل التوقيع على شيكات من قبل شخص مرخص له ذلك . - الموافقة على الدفع وفقاً للمستندات المؤيدة في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات .	- المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة . - المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة . - فحص ما يشير إلى وجود الموافقة .	- فحص يومية المدفوعات النقدية ، الأستاذ العام ، والسلف الرئيسي للدائنين فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية . - تتبع الشيك الملقى إلى القسود المرتبطة في يومية المشتريات وفحص اسم من سيتم دفعها . - فحص شيك الملقى للتعرف على التوقيع المرخص له ، التطهير الملائم ، والإلغاء من قبل البنك . - فحص المستندات الداعمة كجزء من إختبارات عمليات المشتريات .
العمليات المالية الثنية للمدفوعات النقدية تم تسجيلها (الإكمال)	- التزقيم المسبق والمحسبة عن شيكات . - إتحاد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول .	- المحاسبة عن تسلسل الشيكات . - فحص تسويات البنك وملاحظة إعدادها .	- تسوية المدفوعات النقدية مع المدفوعات في كشف البنك (توفير إثبات عن المدفوعات النقدية) .
تم تسجيل عمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم . - الإعداد الشهري لتسوية البنك بواسطة شخص مستقل .	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . - فحص التسويات مع البنك وملاحظة إعدادها .	- مقارنة الشيكات الملقاة مع يومية المشتريات المرتبطة بها والقسود في يومية المدفوعات النقدية . - إعادة صلب الخصم . - إعداد إثبات مدفوعات نقدية .
تم تبويب العمليات المالية للمدفوعات النقدية على نحو ملائم (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم . - التحقق الداخلي من التبويب .	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات . - فحص ما يشير إلى وجود تحقق داخلي .	- مقارنة لتبويب مع دليل حسابات عن طريق الرجوع إلى فواتير الموردین ويومية المشتريات .

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة في العمليات المالية
<ul style="list-style-type: none"> تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية في التواريخ الصحيحة (التوقيت) 	<ul style="list-style-type: none"> تتطلب الإجراءات أن يتم تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد توقيع الشيك. التحقق الداخلي . 	<ul style="list-style-type: none"> فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها . فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . 	<ul style="list-style-type: none"> مقارنة السورايخ في الشيكات المبلغاة مع يومية المدفوعات النقدية. مقارنة السورايخ في الشيكات المبلغاة مع تاريخ الغاء البنك .
<ul style="list-style-type: none"> تم إدراج العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل ملائم في الملف الرئيسي للدائنين كما تم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص) 	<ul style="list-style-type: none"> التحقق الداخلي من مستويات الملف الرئيسي للدائنين . مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع رصيد الأستاذ العام . 	<ul style="list-style-type: none"> فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . فحص التوقيعات على حسابات الأستاذ العام بما يوضح إتمام المقارنة . 	<ul style="list-style-type: none"> إختيار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتسيب الترحيل إلى الأستاذ العام والملف الرئيسي للدائنين .

٥/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات الدائنين

Designing and Implementing Analytical Procedures for Accounts Payable

يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية مفيدة كإختبارات تحقق أساسية لفحص معقولية حسابات الدائنين والمصروفات المستحقة . وعندما تستخدم تلك الإجراءات كجزء من عملية تخطيط المراجعة فانها يمكن أن تحدد بفعالية حسابات الدائنين والإلتزامات المستحقة التي تم تحريفها .

تمثل أرصدة حسابات الدائنين عموماً الإلتزامات مستحقة نتيجة إستلام البضائع والخدمات في إطار نشاط العمل العادي ، وأحياناً ما يصعب التفرقة بين أرصدة حسابات الدائنين Accounts Payable وحسابات الإلتزامات المستحقة Accrued Liabilities ، إلا أنه يكون من المفيد أن يتم تعريف الإلتزام Liability على أنه حسابات دائنين Account Payable إذا كانت القيمة الإجمالية للإلتزام معروفة وتشكل ديناً في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، وبذلك تتضمن أرصدة حسابات الدائنين الإلتزامات التي تنشأ عن شراء المواد الخام والمعدات والمنافع العامة والأنواع العديدة الأخرى من البضائع والخدمات التي يتم إستلامها قبل نهاية العام . كما يمكن تعريف الغالبية العظمى من أرصدة حسابات الدائنين عن طريق وجود فواتير الموردين التي تعبر عن الإلتزام ، كما يجب أن يتم التمييز أيضاً بين أرصدة حسابات الدائنين والإلتزامات التي تتم بين الشركة والغير مقابل دفع مقدار محدد من الفائدة ، فإذا تضمن الإلتزام دفع أى قدر من الفائدة يجب أن يسجل كأوراق دفع أو كإلتزام تعاقدى أو كإلتزام عن الرهن أو الإلتزام سندات .

- ومن المتعارف عليه ان أرصدة حسابات الدائنين تتسم بالأهمية النسبية . وهكذا قد توجد عديد من المخاطر الحتمية . وغالبا ما لا يتسم الرقابة الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين بالفعالية لإعتماد معظم الشركات على إعداد الموردين للفواتير وتذكيرها بالفواتير التي لم يتم دفعها بعد ، ولذلك يجب تنفيذ اختبارات التفصيل لأرصدة حسابات الدائنين على نحو مكثف .
- ويتسم استخدام الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والمدفوعات بالأهمية مثلما الحال في كافة الدورات الأخرى ، ويوضح الجدول التالي رقم (٥/٥) الخاص بحسابات قائمة الدخل وقائمة المركز المالي لتلك الدورة ، والتي يمكن استخدامها في إكتشاف الجوانب التي يفضل إجراء فحصا إضافيا بها .
- وتتمثل أهم وسائل الإجراءات التحليلية التي تمكن من إكتشاف التحريفات المتعلقة بأرصدة حسابات الدائنين في مقارنة إجمالي مصروفات العام الحالي بما تم في العام السابق ، على سبيل المثال مقارنة المراجع مصروفات المنافع العامة مع ما يقابلها بالسنة السابقة يمكن من تحديد مدى تسجيل الفاتورة الأخيرة للمنافع العامة بالسنة المالية .
- كما تعد مقارنة المصروفات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة إجراء تحليليا فعالا فيما يتعلق بحسابات الدائنين لوجود ثبات نسبي بالمصروفات من سنة الى أخرى ومن أمثلة ذلك مصروف الإيجار والمنافع وباقي المصروفات الأخرى التي يتم سدادها على نحو منتظم .

الجدول رقم (٥/٥)

الإجراءات التحليلية لدورة المشتريات والمدفوعات

التحريف المحتمل	الإجراء التحليلي
- التحريف المحتمل في حسابات الدائنين والمصروفات .	١- مقارنة أرصدة حسابات المصروفات المرتبطة بالمشتريات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .
- التحريف المحتمل لتبويب الإلتزامات التي لا تتعلق بالعمل الرئيسي .	٢- فحص قائمة حسابات الدائنين للتعرف على حسابات الدائنين غير العاديين الذين لا يمثلون الموردين والذين يتعاملون بالفائدة.
- عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات .	٣- مقارنة الأرصدة الفردية لحسابات الدائنين مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .
- عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات .	٤- حسابات النسب المالية مثل نسبة المشتريات الى حسابات الدائنين ، وحسابات الدائنين الى الإلتزامات المتداولة.
- السكنديه أو المغالاة في عرض حسابات الإلتزامات والمصروفات .	٥- مقارنة معدل دوران حسابات الدائنين والأيام المستحقة لحسابات الدائنين مع ما يقابلها في السنوات السابقة وبيانات الصناعة .
- السكنديه أو المغالاة في عرض مرتجعات المشتريات .	٦- مقارنة مرتجعات المشتريات والمسوحات كنسبة مئوية من الإيراد أو تكلفة المبيعات مع ما يقابلها في السنوات السابقة وبيانات الصناعة .

٥/٧ اختبارات تفاصيل حسابات الدائنين وأهداف مراجعتها**Tests of Details of Accounts Payable and its Audit Objectives**

يمكن القول بأن هناك ثمانية أهداف من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصدة يمكن تطبيقها عند مراجعة حسابات الدائنين (باعتبار أن هدف القيمة القابلة للتحقق غير ملائم) . حيث يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كانت أرصدة حسابات الدائنين قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل ملائم .

يتركز إهتمام المراجع عند مراجعة حسابات الأصول على التأكد من عدم وجود زيادة في أرصدة تلك الحسابات ، ويعد وجود تسجيل للأصل دائما محل شك ويتم التحقق فيه عن طريق المصادقة والفحص المادى واختيار المستندات المؤيدة ، ولا يمكن تجاهل إمكانية حدوث تخفيض بالأصل ، ولكن نظل الحقيقة أن المراجع يهتم بشكل أكبر بإمكانية وجود زيادة ومغالاة وليس بإحتمال وجود تخفيض أو تدنيه ، ويتم إتباع مدخل معاكس عند التحقق من أرصدة حسابات الإلتزامات ، أى أن التركيز الرئيسي عند مراجعة الإلتزامات ينصب على إكتشاف التخفيض بالإلتزامات أو إغفال تسجيل الإلتزامات .

ومن الطبيعي أن يركز المراجع على نوعين من التحريفات هما الزيادة فى الأصول أو للتخفيض فى الإلتزامات ، حيث يتسم إحتمال رفع قضية ضد المراجع نتيجة الفشل فى إكتشاف هذين النوعين من التحريفات أى إكتشاف التحريف بحقوق الملكية بالقوائم المالية عن طريق زيادتها سواء بمغالاة الشركة وفى تحديد قيمة الأصول أو بالتدنيه بالتخفيض فى قيمة الإلتزامات .

ويمكن تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات المدينين على حسابات الدائنين والإلتزامات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات مع وجود ثلاثة إختلافات أساسية تتمثل فى الآتى :-

- ١- عدم تطبيق هدف القيمة القابلة للتحقق على الإلتزامات .
- ٢- هدف الحقوق والإلتزامات ، حيث يهتم المراجع بحق العميل في استخدام والتخلص من الأصول ، كما يهتم بالإلتزامات العميل عن سداد الخصوم ، فإذا لم يكن على العميل التزام فلا يجب أن يتم تسجيلها كخصوم .
- إن الإهتمام عند مراجعة الإلتزامات يتركز على البحث عن التخفيضات أو تدنيه القيمة وليس الزيادة أو المغالاة فيها .
- يلخص الجدول رقم (٥/٦) أهداف المراجعة المتعلقة بالأرصدة والإجراءات الشائعة لإختبار تفاصيل أرصدة حسابات الدائنين .

٥/٨ إختبارات الإلتزامات التي لم يتم إثباتها خلال الفترة

Out - of - Period Liabilities Tests

نظراً لأنه يتم التركيز على التخفيضات في حسابات الدائنين والإلتزامات فإن إختبارات التفاصيل للإلتزامات التي لا تتعلق بالفترة للدائنين يعد أمراً هاماً، ويتوقف مدى تلك الإختبارات التي يتم أدائها لإكتشاف الأرصدة غير المسجلة للدائنين (والتي قد يشار إليها بالبحث عن أرصدة الدائنين التي لم يتم تسجيلها Search for Unrecorded Accounts Payable) على مخاطر الرقابة المقدرة ومستوى الأهمية النسبية للرصيد المحتمل للحساب أو يتم تطبيق نفس إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها لكشف المستحقات غير المسجلة على هدف الدقة . وفيما يلي إجراءات المراجعة النموذجية المرتبطة لتحقيق ذلك :

الجدول رقم (٥/٦)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة واختبارات تفاصيل أرصدة الدائنين

تعليقات	الإجراءات الشائعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد
<ul style="list-style-type: none"> - لا توجد ضرورة لجمع كافة الصفحات . - ما لم تكن أنواع الرقابة تتسم بالفصم ، يجب أن يكون التسعير الى الملف الرئيسي محدوداً . 	<ul style="list-style-type: none"> - جمع قائمة الدائنين . - تتبع الإجمالي الى الأستاذ العام . - تسعير الفواتير الفردية للموردين الى الملف الرئيسي فيما يتعلق بالأسماء والقيم . 	<ul style="list-style-type: none"> - إتساق أرصدة الدائنين بقائمة حسابات الدائنين مع الملف الرئيسي المرتبط بها ، وإجراء جمع دقيق للتوصل للإجمالي الذي يجب أن يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفاصيل) .
<ul style="list-style-type: none"> - عادة ما تحتل إهتماماً قليلاً لأن الإهتمام الأساسي يتعلق بالتخفيضات . 	<ul style="list-style-type: none"> - التسعير من قائمة الدائنين الى فواتير الموردين وكشوف الموردين . - مصادقة الدائنين ، والتركيز على تقييم الكبيرة وغير العادية . 	<ul style="list-style-type: none"> - تعبر أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين عن الأرصدة الموجودة فعلاً (الوجود) .
<ul style="list-style-type: none"> - تعد هذه إختبارات أساسية للمراجعة عند مراجعة حسابات الدائنين . 	<ul style="list-style-type: none"> - تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة . 	<ul style="list-style-type: none"> - إدراج الأرصدة الفعلية للدائنين في قائمة حسابات الدائنين (الإكمال) .
<ul style="list-style-type: none"> - عادة يتم التركيز في هذه الإجراءات فيما يتعلق بالدقة بشأن التخفيضات بدلا من الحذف . 	<ul style="list-style-type: none"> - تنفيذ نفس الإجراءات التي يتم استخدامها لهدف الوجود والإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة . 	<ul style="list-style-type: none"> - تم إدراج أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين على نحو دقيق (الدقة) .
<ul style="list-style-type: none"> - تعد المعرفة بمجال عمل العميل أمراً حيوياً للقيام بتنفيذ هذه الإختبارات . 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص قائمة والملف الرئيسي لسوحدات المرتبطة ، أوراق الدفع أو الإلتزامات الأخرى التي يتم دفع فوائدها عنها ، المستحقات طويلة الأجل ، والأرصدة الدائنة . 	<ul style="list-style-type: none"> - تم تبويب أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين على نحو ملائم (التبويب) .

الفصل الخامس

<p>- تعدد إختبارات حيوية للمراجعة الخاصة بالدائنين. ويشار اليها بإختبارات الفصل الزمني .</p>	<p>- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة . - تنفيذ الإختبارات التفصيلية كجزء من الجرد الفعلي للمخزون . - إختبار المخزون الذي يتم نقله .</p>	<p>- تم تسجيل العمليات المالية في دورة المشتريات والمدفوعات في الفترة الملائمة (التوقيت) .</p>
<p>- عادة لا يتم الإهتمام بذلك عند مراجعة الدائنين لأن كافة أرصدة الدائنين تمثل الإلتزامات .</p>	<p>- فحص كشوف الموردين ومصادقة الدائنين .</p>	<p>- يوجد على الشركة الإلتزامات لسداد الخصوم التي تم إدراجها ضمن الدائنين (الإلتزامات) .</p>
<p>- عادة لا يمثل ذلك مشكلة .</p>	<p>- فحص القوائم للتعرف على فصل أرصدة للوحدات المرتبطة ذات الأهمية النسبية ، وأيضاً للتعرف على فصل الإلتزامات طويلة الأجل ، والإلتزامات التي يتم دفع فوائد عنها .</p>	<p>- تم العرض والإفصاح عن الحسابات في دورة المشتريات والمدفوعات على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .</p>

١- فحص التوثيق المرتبطاً بالمدفوعات النقدية اللاحقة

Examine Underlying Documentation for Subsequent Cash Disbursement

يهدف إجراء المراجعة ذلك الى إكتشاف المدفوعات النقدية التي تتم بالفترة المحاسبية التالية عن إلتزامات حدثت في تاريخ إعداد الميزانية ، ويتم إختيار المستندات المؤيدة لتحديد ما إذا كانت المدفوعات النقدية تخص إلتزامات للفترة الحالية . على سبيل المثال إذا تم إستلام المخزون قبل إعداد الميزانية سيتم توضيح ذلك في تقرير الإستلام ، وعلى نحو متكرر يتم إختيار مستندات المدفوعات النقدية التي تم القيام بها في الفترة التالية لعدة أسابيع خاصة عندما لا يسدد العميل الفواتير المستحقة عليه في الوقت المناسب .

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

ويجب أن يتم تتبع أى سداد للنقدية تتعلق بالالتزام يخص الفترة الحالية الى ميزان المراجعة لحسابات الدائنين بهدف التحقق من أنه تم إدراج ذلك الإلتزام ضمن حسابات الدائنين .

٢- فحص التوثيق المرتبط بالفواتير التي لم يتم دفع قيمتها لعدة أسابيع تالية

لنهاية الفترة

Examine Underlying Documentation for Bills Not paid for Several Weeks of the Year - End

يؤدى ذلك الإجراء نفس الغرض من إجراء المراجعة السابق ويتم بنفس الطريقة ، الا أن الاختلاف فيما بينهما يتمثل فى أن الإجراء الحالى يتم تنفيذه للإلتزامات التي لم يتم دفع قيمتها قرب نهاية فترة العمل الميدانى بالمراجعة وليس للإلتزامات التي تم دفع قيمتها فعلا .

٣- تتبع تقارير الإستلام التي تم إصدارها قبل نهاية العام الى فواتير الموردين

المرتبطة بها

Trace Receiving Report Issued Before a Year - End to Related Vendor's Invoices

يجب أن يتم إدراج قيم كافة البضائع المستلمة قبل نهاية الفترة المحاسبية (كما تم الإشارة إليها فى تقرير الإستلام) ضمن أرصدة حسابات الدائنين ، ويتم تتبع تقارير الإستلام التي تم إصدارها فى نهاية العام أو قبله الى فواتير الموردين للتأكد من أنه قد تم تضمين تلك القيم ضمن أرصدة حسابات الدائنين وذلك بهدف إختبار الإلتزامات غير المسجلة .

٤- تتبع كشوف الموردين التي تظهر الرصيد المستحق الى ميزان المراجعة

لحسابات الدائنين

Trace Vendor's Statements That Show a Balance Due to the Accounts Payable Trial Balance

إذا ما احتفظ العميل بملف كشوف الموردين يمكن تتبع أى كشف من خلال توضيح الرصيد المستحق الى قائمة الموردين للتحقق من أنه تم إدراجه ضمن حسابات الدائنين .

٥- إرسال مصادقات الى الموردين محل التعامل مع العميل

Send Confirmations to Vendors with Which the Related Clients

على الرغم من إستخدام المصادقات مع حسابات الدائنين يعتبر أمراً غير شائعاً بنفس القدر الذى يتم فيه مع حسابات المدينين إلا أنه عادة ما قد يتم إستخدام المصادقات لإختيار أرصدة الموردين التي يتم إغفالها من قائمة الموردين ، والعمليات المالية التي تم إغفالها ، وأرصدة الموردين التي تم تخزينها .

ويعتبر إرسال المصادقات الى الموردين للبائعين النشيطين الذين لم يتم إدراج أرصدتهم بقائمة الموردين أداة مفيدة للبحث عن الحسابات التي تم إغفالها ويشار الى ذلك النوع بمصادقة الرصيد الصفرى **Zero Balance Confirmation** . وفى معظم الحالات التي يتم فيها مصادقة الدائنين يتم القيام بذلك بعد فترة قصيرة من تاريخ إعداد قائمة المركز المالى ، يوضح الشكل رقم (٥/٧) نموذجاً لمصادقة حسابات الدائنين .

مراجعة دورة المتحريات والمدفوعات

شكل رقم (٥/٧)

طلب مصادقة رصيد أحد حسابات الدائنين

التاريخ: / /

السادة الأفاضل / شركة

تحية طيبة وبعد ...

يقوم المراجع الخارجى الخاص بنا (اسم المكتب) بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة والمقفلة فى / / / وذلك الفرض رجاء ابلاغه بالمعلومات التالية فى ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٣ :-

١- كشفون تحسوى على كافة العناصر التى توضح قيمة ما ندين به لكم والتي لم نلتفها بعد .

٢- قائمة كاملة بأية أوراق دفع أو مستحقات مقبولة لكم (بما فى ذلك ما تم خصمه منها) بما يؤدى الى إظهار التاريخ الأسمى ، تواريخ الإستحقاق ، الرصيد غير المدفوع ، الضمان ، والتظهير .

٣- قائمة بعناصر بضاعة الأمانة الموجودة طرفنا والمملوكة لكم .
تتنا نقدر إهتمامكم بهذا الطلب ، يوجد ظرف مرفق لإرسال الرد .

المخلص

رئيس الشركة

.....

٥/٩ اختبارات إستقلال الفترة الزمنية لحسابات الدائنين

Cutoff Tests for Accounts payable

يتم أداء اختبارات الفاصل الزمني لحسابات الدائنين لتحديد ما إذا كان قد تم إدراج العمليات المالية التي تم تسجيلها لعدة أيام تسبق وتلى إصدار القوائم المالية بالفترة الصحيحة .

وترتبط إجراءات المراجعة الخمسة السابقة مباشرة بالفاصل الزمني لعمليات المشتريات الا أنها تركز على التخفيضات ، وحيث تم مناقشة معظم اختبارات الفاصل الزمني سوف يتم عرض نوعين من الاختبارات المتعلقة بفحص تقارير الإستلام أو تحديد المخزون في الطريق .

أ - العلاقة بين الفاصل الزمني وملاحظة الجرد المادى للمخزون

Relationship of Cutoff to Physical Observation of Inventory

حتى يتم تحديد مدى صحة الفاصل الزمني لحسابات الدائنين يتعين أن يتم إجراء تنسيق بين كل من اختبارات ذلك الفاصل وملاحظة الجرد المادى للمخزون ، ويتم التوصل الى المعلومات الخاصة بالفاصل الزمني لعمليات المشتريات خلال الجرد الفعلى للمخزون ، حيث يجب أن يفحص المراجع فى هذا الوقت الإجراءات فى إدارة الإستلام لتحديد ما إذا كانت كافة عناصر المخزون التى تم إستلامها قد تم جردها ، كما يجب أن يسجل المراجع فى أوراق العمل وتم تقرير الإستلام الأخير للمخزون الذى تم إجراء الجرد الفعلى له ، وخلال العمل الميدانى لنهاية العام ، يجب أن يقوم المراجع بإجراء اختبارات الفاصل الزمني للسجلات المحاسبية ، ويجب أن يتبع المراجع أرقام تقارير الإستلام الى دفاتر الدائنين للتحقق من أنه تم إدراجها أو لم يتم إدراجها بشكل صحيح .

ب- المخزون في الطريق Inventory In Transit

في إطار مراجعة حسابات الدائنين يتعين التفرقة بين شراء المخزون على أساس التسليم محل المشتري والتسليم محل البائع ، حيث تنتقل ملكية البضاعة الى المشتري في النوع الأول عند استلام البضاعة وإدراجها ضمن المخزون. ويجب فقط إدراج المخزون الذي يتم إستلامه قبل تاريخ إعداد الميزانية ضمن المخزون والدائنين في نهاية العام ، أما إذا كان الشراء يتم على أساس التسليم محل البائع فإنه يجب تسجيل كل من المخزون والرصيد الخاص بالمورد المرتبط به بالفترة الحالية اذا تم الشحن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية . ويتم تحديد ما إذا كان المخزون قد تم شراؤه على أساس التسليم محل المشتري أو التسليم محل البائع عن طريق فحص فواتير الموردين ، ويجب أن يقوم المراجع باختبار الفواتير للبضاعة التي يتم إستلامها بعد فترة قصيرة من نهاية العام لتحديد ما إذا كانت تلك البضاعة قد تم شراؤها على أساس التسليم محل البائع ، وفيما يتعلق بالبضائع التي تم شحنها في تواريخ سابقة لتاريخ إعداد القوائم المالية يجب تسجيلها ضمن المخزون والموردين المرتبطين بها في الفترة المالية إذا كانت القيم تنسم بالأهمية النسبية .

٥/١٠ تقييم نتائج المراجعة لحسابات الدائنين والصياغات المرتبطة**Evaluating the Audit Findings - Accounts Payable and Related Accounts**

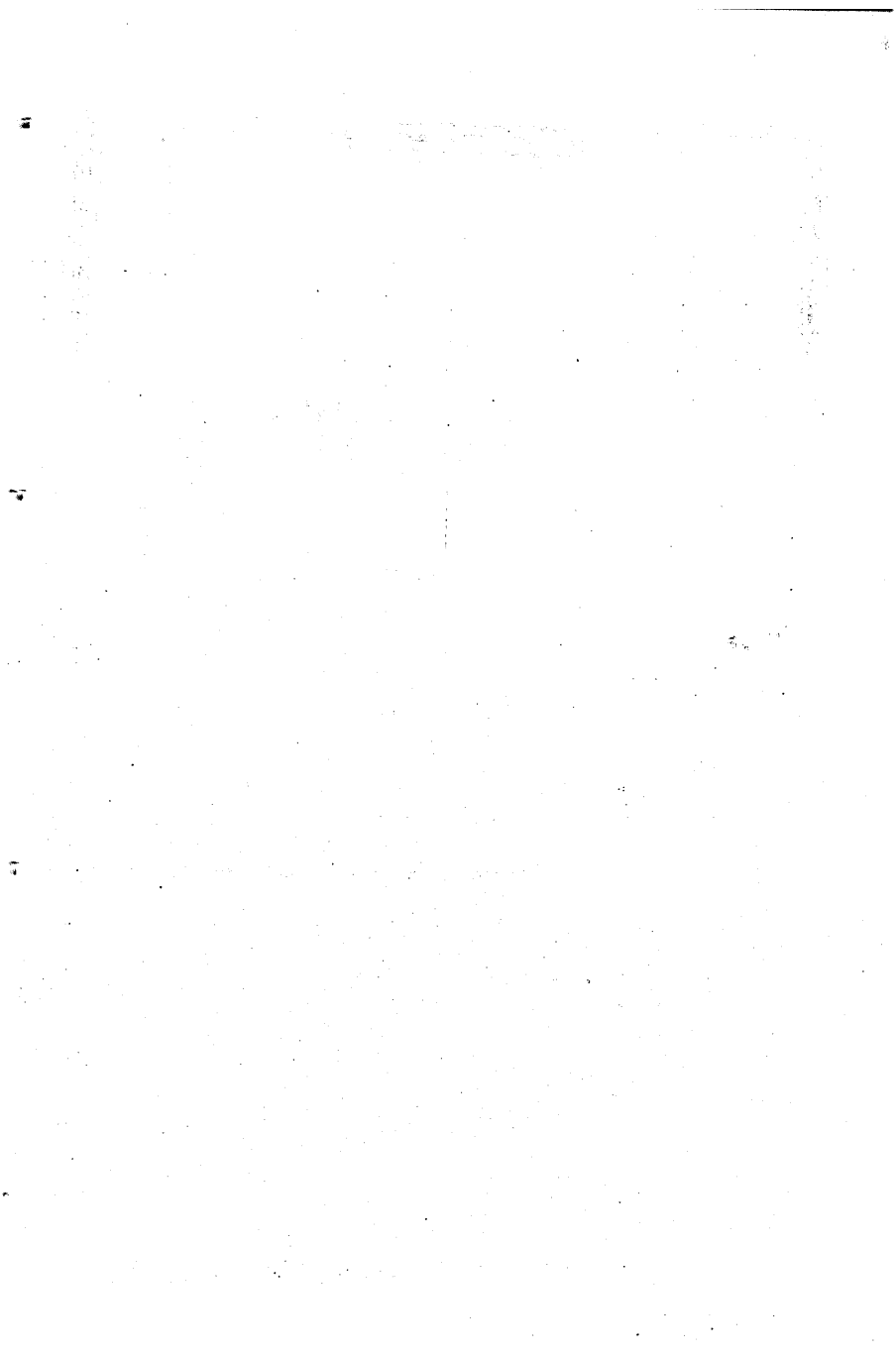
عندما يستكمل المراجع إختبارات التحقق المخططة فإن كافة التحريفات المحددة يجب أن يتم تجميعها متضمنا التحريفات المعروفة المكتشفة عن طريق المراجع والتحريفات المقدرة بالإضافة علاوة مقابل مخاطر المعاينة . وبعد ذلك يقوم بمقارنة التحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على

الحساب ، فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المقبول فإن المراجع سيكون لديه دليل إثبات على أن الحساب قد تم عرضه بعدالة ، والعكس صحيح حيث إذا كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المقبول فإن المراجع يجب أن يتوصل الى استنتاج مؤداه أن الحساب لم يتم عرضه بعدالة. كما ينبغي على المراجع أن يقوم مرة أخرى بتحليل التحريفات المكتشفة خلال تطبيق إختبارات التحقق حيث أن تلك التحريفات يمكن أن توفر دليل إثبات إضافي على مخاطر الرقابة ، على سبيل المثال إذا أشارت معظم التحريفات المحددة الى أن حسابات الدائنين لم يتم تقييمها على نحو ملائم ، فإن المراجع قد يقوم بإعادة تقييم إجراءات الرقابة المستخدمة عن طريق العميل حتى يتحقق ويتأكد من التقييم الملائم ، فإذا إستنتج المراجع أن مخاطر المراجعة كانت مرتفعة بشكل غير مقبول ، يتعين عليه أن يؤدي إجراءات مراجعة إضافية ، أو يتعين أن يكون مقتنعاً بأن يقوم العميل بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة عند مستوى يمكن قبوله ، فإذا لم يتم العميل بذلك التعديل فإن المراجع يتعين عليه أن يتحفظ في تقرير المراجعة .



الفصل السادس

مراجعة دورة المخزون والتخزين



الفصل السادس**مراجعة دورة المخزون والتخزين
Auditing the Inventory
and Warehousing Cycle****الأهداف التعليمية Learning Objectives**

- ٦/١ طبيعة دورة المخزون والتخزين - وخصائص عملية مراجعتها .
- ٦/٢ وظائف ومستندات وسجلات دورة المخزون والتخزين ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة .
- ٦/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات .
- ٦/٤ تجزئة مراجعة دورة المخزون والتخزين .
- ٦/٥ مراجعة نظم المحاسبة على التكاليف .
- ٦/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين .
- ٦/٧ اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون .
- ٦/٨ إجراء تكامل بين الأجزاء المختلفة من مراجعة دورة المخزون والتخزين .
- ٦/٩ تقييم نتائج مراجعة المخزون والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملزمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الإعراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) بعنوان عناصر القوائم المالية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٣) بعنوان إختبارات التحقق الأساسية السابقة لتاريخ الميزانية العمومية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان دليل الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣١) بعنوان حسابات المدينين والمخزون .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٦) بعنوان إستخدام عمل خبير.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

٦/١ طبيعة دورة المخزون والتخزين وعلاقتها بالدورات الأخرى

The Nature of Inventory and Warehousing Cycle

تتكون دورة المخزون والمخازن من نظامين يرتبطان معاً على نحو دقيق

هما :-

١- التدفق المادى الفعلى للبضاعة Actual Physical of Good Flow .

٢- التكاليف المرتبطة بذلك التدفق الطبيعي للبضاعة .

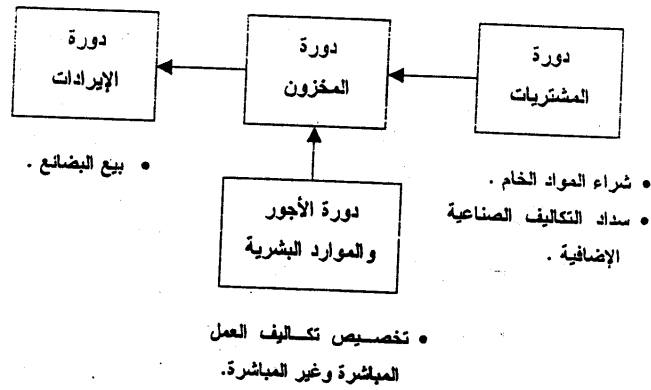
وحيثما ينتقل المخزون خلال تدفق فى الشركة يتعين أن تكون هناك نظم رقابة كافية على ذلك الانتقال الطبيعي للبضاعة والتكاليف المرتبطة بها . ويمكن القول بأن دورة المخزون والتخزين تتأثر عموماً بباقى إجراءات الرقابة الداخلية التى سبق مناقشتها فى دورات الإيرادات والمشتريات والأجور، يوضح الشكل رقم (٦/١) كيف تتفاعل كل من تلك الدورات مع دورة المخزون . حيث يتضح أن إقتناء وسداد قيمة المخزون يتم الرقابة عليها عن طريق دورة المشتريات . كما يتم الرقابة على تكلفة كل من تكلفة العمل المباشرة وغير المباشرة المخصصة على المخزون عن طريق دورة الأجور ، وأخيراً فإن البضاعة الساتمة يتم بيعها والمحاسبة عنها كجزء من دورة الإيرادات ، وهكذا فإن دورة المخزون تبدأ عندما يتم شراء وتخزين البضاعة وتنتهى عندما يتم شحن البضائع الى العملاء .

وتعتبر مراجعة دورة المخزون والتخزين أمراً معقداً كما أنها تستغرق الكثير من الوقت والجهد لعدد من الأسباب هى :-

١- عادة ما يعتبر المخزون أحد العناصر الهامة فى الميزانية ، بل العنصر الأكثر أهمية فى الحسابات التى تكون رأس المال العامل .

شكل رقم (٦/١)

علاقة دورة المخزون بباقي العمليات المحاسبية الأخرى



- ٢- عادة ما ينتشر المخزون في مواقع مختلفة مما قد يصعب من رقابية أو حصره الفعلي ، مما يسبب مشاكل وصعوبات في عملية المراجعة .
- ٣- هناك عناصر عديدة من المخزون التي تنتوع تسبب صعوبة في مراجعتها على سبيل المثال المجوهرات والكيماويات والأجزاء الإلكترونية والتي يحيط بها مشاكل في تقييمها وملاحظتها .
- ٤- هناك عديد من العوامل التي تؤثر على المخزون كالتقادم وضرورة تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية على المخزون مما قد يسبب مشاكل في تقييمه .

- هناك عديد من طرق تصميم المخزون التي يتعين أن تطبقها الشركة من سنة لأخرى ، وقد تفضل الشركات استخدام طرق مختلفة للتقييم للأجزاء المختلفة من المخزون وهو ما يعد غير مقبولاً في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها .

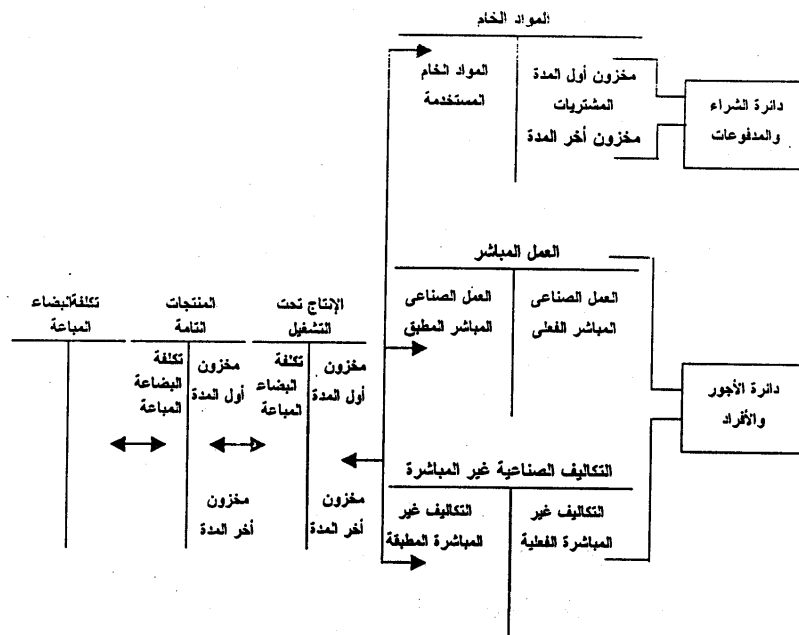
ويأخذ المخزون عموماً أشكالاً متعددة في ضوء طبيعة العمل ، حيث تتمثل معظمة في المنشآت التجارية في السلع المملوكة والمتاحة للبيع بينما يتمثل في المنشآت الصناعية في كل من المواد الخام ، والمهمات والمنتجات التي تستخدم في الأرباح أو المنتجات تحت التشغيل التي تم تصنيعها أو البضاعة التامة المتاحة للبيع .

تتأثر عديد من الحسابات بدورة المخزون والتخزين لعل أبرزهما المخزون وتكلفة البضاعة المباعة ، والذين يتأثران بعدد أكبر من الحسابات من أمثلها تكلفة العمل ، وتكلفة شراء المواد الخام ، كافة التكاليف غير المباشرة .

ويوضح الشكل رقم (٦/٢) التدفق المادي الفعلي للتكاليف في دورة المخزون والمخازن في أحد الشركات الصناعية والذي يتضح منه وجود علاقة مباشرة بين دورة المخزون والمخازن وكل دورة الشراء والمدفوعات ودورة الأجور وإدارة الموارد البشرية عن طريق فحص المديونية في كل من حسابات المواد الخام والعمل المباشر والتكاليف غير المباشرة وتحديد الارتباط المباشر مع دورة المبيعات والمتحصلات النقدية في النقطة التي يتم فيها التصرف في البضاعة التامة (كطرف دائن) والتحميل على تكلفة البضاعة المباعة .

الشكل (٦/٢)

تدفق المخزون والتكاليف



٦/٢ وظائف ومستندات وسجلات دورة المخزون والمخازن ونظم الرقابة

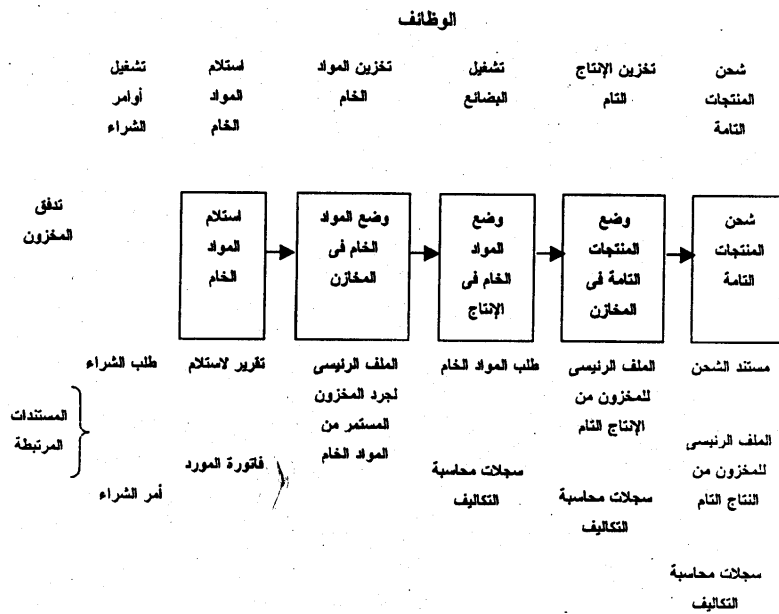
الداخلية المرتبطة

Functions, Records and Documents of Inventory and Warehousing Cycle and its and Controls

يوضح الشكل رقم (٦/٣) التدفق الفعلي لدورة المخزون والمخازن والتوثيق المرتبط بها .

الشكل (٦/٣)

الوظائف في دائرة المخزون والمخازن



- يتم إجراء جرد المخزون وإجراء مقارنة مع القيم الدفترية والمستمرة في أى مرحلة من الدورة ويجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان الفاصل الزمني لتسجيل المستندات يتوافق مع المكان الفعلي للعناصر ، ويجب إجراء الجرد مرة واحدة في السنة فإذا كان نظام جرد المخزون المستمر يعمل جيداً ، فيمكن إجراء هذا من خلال اتخاذ الدورة كأساس طوال العام.
 - تتضمن معلومات عن التكاليف لكل من المواد الخام ، العمل المباشر والمصروفات غير المباشرة .
- من خلال الشكل السابق يتضح وظائف دورة المخزون والمخازن والمستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها على النحو التالي:-

١-وظيفة تشغيل أوامر الشراء Processing Purchase Orders

تقوم إدارة المشتريات بإصدار أوامر شراء العناصر المخزون في ضوء طلبات الشراء Purchase requisition ، وعادة ما يتم طلب الشراء عندما يصل للمخزون إلى مستوى محدد مقدماً (عن طريق أفراد المخازن أو الحاسب الإلكتروني) ، وقد يتم إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام اللازم لإنتاج أو أمر العملاء ، أو قد يتم إصدار الأوامر وفقاً للجرد الدوري للمخزون عن طريق شخص مسئول .

عموماً يتم تقييم واختبار الرقابة على طلبات الشراء وأوامر الشراء المرتبطة ببناء كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات .

٢- استلام المواد الجديدة Receiving News Materials

يعتبر استلام المواد الخام التي تم طلبها جزءاً من دورة المشتريات والمدفوعات أيضاً ، ويتعين فحص المواد الخام المستلمة للتعرف على كميتها وجودتها وتقوم إدارة الاستلام بأعداد تقرير استلام يمثل جزءاً أساسياً من التوثيق المستندي قبل إتمام عملية الدفع ، ويتم إرسال الموارد الخام إلى المخزن كما يتم عادة إرسال مستندات الاستلام إلى إدارة الشراء والمخزون وإدارة حسابات الدائنين .

وتجدر الإشارة إلى ضرورة أن تكون هناك نظم رقابة ومحاسبة مسئولة على كافة المستندات الخاصة بأية تحركات للموارد .

٣- تخزين المواد الخام Storing Raw Material

يتم تخزين المواد الخام عندما يتم استلامها حتى يتم طلبها عندما يحتاجها قسم الإنتاج ، بناءً على طلب المواد الخام المعتمد من شخص ملائم في موقع مسئول عن طريق إصدار مستند (أمر عمل Work order) يوضح فيه نوع وكمية المواد الخام المطلوبة ، ويتم نقل المواد الخام عن المخزون إلى الإنتاج، وفي ضوء ذلك يتم تحديث الملف الرئيسي للمخزون المستمر واثبات القيد المحاسبي من حسابات المواد الخام إلى حسابات الإنتاج تحت التشغيل .

٤- وظيفة تشغيل البضاعة Processing the goods

عموماً تتحد العناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بناءً على أوامر محددة من العملاء وتتبوات المبيعات ومستويات المخزون من الإنتاج ودورات

الإنتاج الاقتصادية ويجب أن تعد إدارة الإنتاج تقارير عن الإنتاج والنفاية حتى يمكن أن تعكس المحاسبة تحركات المواد الخام في الدفاتر والسجلات ويتم تحديد تكاليف الإنتاج على نحو دقيق .

ويعتبر توفير نظام مناسب لمحاسبة التكاليف في أى شركة صناعية جزءاً هاماً وضرورياً من وظيفة تشغيل البضاعة ، وذلك لتوضيح المقدرة النسبية على تحقيق أرباح في مختلف المنتجات وحتى تتمكن الإدارة من التخطيط والرقابة بالإضافة إلى تقييم المخزون وعرضه في القوائم المالية .

بصفة عامة يوجد نطاقان للتكاليف هما نظام تكلفة الأوامر **Jobs Costing** ونظام تكاليف المراحل **Processes Costing** ويمثل الاختلاف الرئيسى بينهما فيما إذا كان تم تجميع التكاليف وفقاً للأوامر الفردية عندما يتم إصدار المواد الخام وتحويل تكاليف العمل (تكاليف الأوامر) أو ما إذا كان يتم تجميع التكاليف على أساس المراحل ، حيث يتم تخفيض تكاليف الوحدة في كل مرحلة إلى المنتج الذى يمر بالمرحلة (تكاليف المراحل) .

تمثل السجلات المحاسبية للتكاليف فى كل من الملف الرئيسى وأوراق العمل والتقارير الخاصة بتجميع المواد الخام ، تكلفة العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً لتكاليف الأوامر أو المراحل ، وعند استكمال الأمر أو المنتجات يتم تحويل التكاليف المرتبطة من الإنتاج تحت التشغيل إلى الإنتاج التام فى ضوء تقارير إدارة الإنتاج .

٥-وظيفة تخزين الإنتاج التام Storing Financial

عندما يتم استكمال المنتجات التامة عن طريق إدارة الإنتاج يتم وضعها بالمخازن (انتظارا لشحنها) وذلك تحت رقابة مادية فى أماكن مستقلة يتم التعامل معها عن طريق أشخاص محددين .
بصفة عامة تعد الرقابة على الإنتاج التام جزءاً من دورة المبيعات والمتحصلات النقدية .

٦-وظيفة شحن المنتجات التامة Shipping Finished Goods

تعتبر وظيفة شحن المنتجات التامة جزءاً متمماً لدورة المبيعات والمتحصلات ، ويتعين أن يتم التصديق على أى شحن للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن الذى يتم اعتماده من مسئول مناسب .

٧-الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر Perpetual Inventory Master File

تعتبر الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر أحد السجلات المستخدمة للمخزون ، حيث عادة ما يتم الاحتفاظ بسجلات مستقلة منفصلة للمواد الخام والمنتجات ، بينما لا تستخدم الشركات سجلات مستمرة للإنتاج تحت التشغيل .
وتحتوى الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر على المعلومات الخاصة

التالية :-

- اقتناء وحدات المخزون .
- الوحدات المباعة .
- الوحدات بالمخازن .

وقد تشتمل تلك الملفات أيضا على معلومات عن تكاليف الوحدة ، ويتم تحديث الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر باقتناء المواد الخام تلقائياً كجزء من تسجيل عملية الشراء على سبيل المثال عندما يتم الإدخال في نظام الكمبيوتر لكل من عدد الوحدات وتكلفة الوحدة من كل نوع من المواد الخام التي تم شرائها ، يتم استخدام تلك المعلومات في تحديث كل من الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر ويومية المشتريات والملف الرئيسي للدائنين، ويجب إدخال نقل المواد الخام من المخازن بشكل منفصل إلى الكمبيوتر لتحديث السجلات المستمرة ، وعادة ما يتعين إدخال الوحدات التي تم نقلها لان الكمبيوتر يمكن أن يحدد تكاليف الوحدة من الملف الرئيسي ، وبصفة عامة يحتوى الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر من المواد الخام بالإضافة إلى تكاليف الوحدة لكل نوع من المواد الخام على :-

- عدد الوحدات أول وآخر المدة .
 - عدد الوحدات وتكاليف الوحدة في كل عملية شراء .
 - عدد الوحدات وتكاليف الوحدة في كل عملية نقل إلى الإنتاج .
- ويتضمن الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر من الإنتاج التام على نفس المعلومات السابقة ، إلا أنه أكثر تعقيداً إذا تم إدراج التكاليف بالإضافة إلى عدد الوحدات ، وتشمل تكاليف الإنتاج كل من المواد الخام وتكلفة العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتي عادة ما تتطلب إجراء عمليات للتوزيع والاحتفاظ بسجلات تفصيلية .

٦/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

The Key Segregation of Duties

يعتبر الفصل بين الواجبات أحد أهم الإجراءات الرقابية في دورة المخزون بسبب الإحتمال الخاص بالسرقة أو الغش ، لذلك فإن الأفراد المرتبطين بوظائف دورة المخزون والتخزين يتعين ألا يكون لديهم علاقة بسجلات المخزون ، وسجلات محاسبة التكاليف أو الأستاذ العام . وعندما يتم تكثيف استخدام النظم الإلكترونية في المخزون يتعين أن يكون هناك فصل ملائم للواجبات دخل قسم تكنولوجيا المعلومات .

يوضح الجدول رقم (٦/٤) الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات لدورة المخزون وأمثلة على الأخطاء أو الغش المحتمل الذي يمكن أن ينشأ من التعارضات في أداء الواجبات .

كما يبين الجدول رقم (٦/٥) الفصل الملائم بين الواجبات لوظائف المخزون الفردية من خلال الأقسام المختلفة التي تقوم بالرقابة على تشغيل ومعالجة المخزون .

٦/٤ تجزئة مراجعة دورة المخزون والتخزين

Parts of the Audit Inventory and Warehousing Cycle

بصفة عامة يمكن تقسيم مراجعة دورة المخزون والمخازن إلى خمسة أجزاء متميزة بلخصها الشكل رقم (٦/٦) ويوضح ذلك الشكل الدورة التي يتم مراجعة كل جزء منها ، وقد سبق وأن تم دراسة كل من الجزء الأول والثالث من مراجعة دورة المخزون والتخزين في ضوء ارتباطهما بالدورات الأخرى.

جدول رقم (٧٤)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

في دورة المخزون والأخطاء والغش المحتمل

الأخطاء والغش المحتمل	الفصل بين الواجبات
١- إذا كان الشخص المسئول عن إدارة المخزون أيضاً له حق التعامل مع سجلات محاسبة التكاليف فإن تكاليف الإنتاج أو المخزون يمكن أن يتم التلاعب فيها ، وذلك قد يؤدي الى المغلاة في المخزون أو صافى الدخل أو تكديهما .	١- يجب الفصل بين وظيفة إدارة المخزون عن وظيفة محاسبة التكاليف .
٢- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من الرقابة أو المحاسبة عن المخزون ، يمكن أن يتم عمل شحنات غير مرخص بها أو حدوث سرقة للمنتجات يمكن تغطيتها .	٢- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة مخازن المخزون ووظيفة محاسبة التكاليف .
٣- إذا كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن سجلات المخزون وأيضاً عن دفتر الأستاذ العام فقد يقوم ذلك الشخص بإخفاء شحنات غير مرخص بها ، وقد يترتب على ذلك سرقة البضائع ، وحدث مغلاة في عرض المخزون .	٣- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة المحاسبة عن التكاليف ووظيفة الأستاذ العام .
٤- إذا كان الشخص المسئول عن وظائف إدارة الإنتاج ومخازن المخزون أيضاً مسئولاً عن الجرد المادي للمخزون ، فمن الممكن أن يتم تغطية النقص الفعلي للمخزون عن طريق تعديل سجلات المخزون بالمخزون الفعلي مما قد يؤدي الى وجود مغلاة في عرض المخزون .	٤- يجب أن يتم فصل المسئولية الخاصة بالإشراف على جرد المخزون ووظائف إدارة المخزون ومخازن المخزون .

الفصل السادس

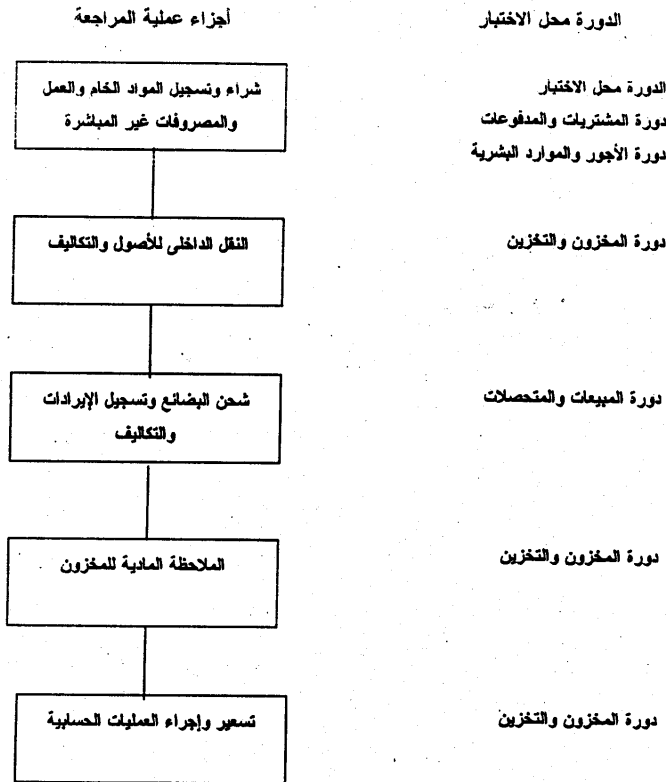
جدول رقم (٦/٥)

الفصل بين الواجبات لوظائف المخزون حسب القسم

وظيفة المخزون					القسم
إدارة المخزون	مخازن المواد الخام	مخازن البضائع التامة	محاسبة التكاليف	تكنولوجيا المعلومات	
x					
	x				
			x	x	
			x	x	
		x			
x					

شكل رقم (٦/٦)

مراجعة دورة المخزون والمخازن



١- شراء وتشغيل المواد الخام والمصروفات غير المباشرة

Acquiring and Recording Raw Material Labor and Overhead

يتضمن ذلك الجرد الثلاثة وظائف الأولى بالشكل السابق وهي أ) تشغيل أوامر الشراء ، ب) استلام المواد الخام ، ج) تخزين المواد الخام ، حيث يتم فى البداية فهتم الرقابة الداخلية على تلك الوظائف ، وبعد ذلك يتم اختبارها كجزء من تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات فى كل من دورة المشتريات والمدفوعات ودورة الأجور والموارد البشرية .

٢- نقل الأصول والتكاليف Transferring Asset and Costs

ويتضمن ذلك الجزء كل من الوظيفة الرابعة والوظيفة الخامسة فى الشكل السابق وهما تشغيل وتخزين الإنتاج التام ، وتم اختبار تلك الجزئين كجزء من دورة المخزون والمخازن .
وتتمثل السجلات المحاسبية لتلك الوظائف فى سجلات محاسبة التكاليف.

٣- شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف

Shipping Goods and Recording Revenues and Costs

ويمثل ذلك الجزء الوظيفة الأخرى بالشكل السابق وهما من دورة المبيعات والمتحصلات وتشمل اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات إجراءات التحقق من الدقة فى الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر .

٤- ملاحظة جرد المخزون مادياً Physically Observing Inventory

يعد ملاحظة المراجع للجرد المادى الذى يقوم به العميل أمراً ضرورياً لتحديد ما إذا كان المخزون المسجل موجود فعلاً فى تاريخ القوائم المالية ، وأنه قد تم جرده على النحو الملائم .

٥- تسعير وتجميع المخزون Pricing and Compilation Inventory

يجب أن يتم اختبار التكاليف المستخدمة في تقييم المخزون الفعلي لتحديد ما إذا كان العميل قد اتبع بشكل صحيح طريقة تقييم المخزون بما يتفق مع المعايير المحاسبية ، وأن تلك الطريقة قد تم اتباعها بثبات مع السنوات السابقة، ويشار إلى إجراءات المراجعة المستخدمة للتحقق من تلك التكاليف باختبارات التسعير Pricing Tests .

كما يجب أن يتحقق المراجع مما إذا كان الجرد المادى قم تم تلخيصه بشكل صحيح ، وأن العمليات الحسابية الخاصة بعمليات ضرب الكميات والأسعار بالمخزون قد تم إجرائها على نحو صحيح ، كما يجب التأكد من أن نتائج العمليات الحسابية للضرب قد تم تجميعها للتوصل إلى القيمة الصحيحة لعناصر المخزون ، ويطلق على تلك الاختبارات مصطلح اختبارات التجميع Compilation Tests .

٦/٥ مراجعة نظم المحاسبة على التكاليف Audit of Cost Accounting

نتيجة للتنوع الواسع لعناصر المخزون تختلف كل من نظم محاسبة التكاليف والرقابة عليها .

أ - نظم الرقابة على محاسبة التكاليف Cost Accounting Controls

ترتبط نظم الرقابة على محاسبة التكاليف بالمخزون المادى والتكاليف المتعلقة بها من النقطة التى يتم فيها إعادة طلب المواد الخام إلى النقطة التى يتم فيها استكمال تصنيع المنتج ونقله إلى المخزن ، وبصفة عامة فإن تلك النظم الرقابية تتعلق بكل من نظم الرقابة المادية على المواد الخام والإنتاج

 الفصل السادس

تحت التشغيل والمخزون من الإنتاج التام ونظم رقابية على التكاليف المرتبطة بها بغرض منع وقوع خسائر نتيجة الاستخدام والسرقة ، وتمثل تلك النظم فى الإجراءات التالية :-

- ١- الفصل بين المسئوليات وقصر التعامل مع مجالات تخزين المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل على أفراد مسئولين حيايين .
- ٢- إجراءات الرقابة على الإنتاج التامة مع ضرورة تخصيص حماية المخزون على أفراد مسئولين ملائمين .
- ٣- استخدام المستندات السابقة الترقيم والتي يجب التصديق عليها عند نقل المخزون وتوفير حماية استخدامها من أشخاص مسئولين ملائمين .
- ٤- إرسال نسخ من المستندات السابقة الترقيم لنقل المخزون إلى إدارة المحاسبة والذين يكونوا مرتبطين بمسئولية حماية الأصول .
- ٥- الاحتفاظ بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر عن طريق أشخاص لا توفر لهم التوصل إليه ، وتوفر تلك الملفات سجلات يمكن استخدامها لتحديد المسئولية بدقة عن حماية الأصول كجزء من فحص الاختلافات فيما بين الجرد الفعلى والقيم الموضحة بالسجلات .
- ٦- وجود إجراءات رقابية تعمل على إجراء تكامل بين الإنتاج والسجلات المحاسبية بهدف التوصل إلى تحديد دقيق للتكاليف فى كافة المنتجات .
- ٧- وجوب سجلات تكاليف كافية تساعد الإدارة فى التسعير ورقابة التكاليف وتحديد تكلفة المخزون .

ب- اختبار مراجعة نظم محاسبة التكاليف Tests of Cost Accounting

يهتم المراجع عند اختبار نظم محاسبة التكاليف بأربعة جوانب هي :
الرقابة المادية على المخزون والمستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون ،
الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، وسجلات تكلفة الوحدة .

١- نظم الرقابة المادية على المخزون Physical Controls

يجب أن تنحصر اختبارات المراجعة على مدى كفاية نظم الرقابة المادية
على المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل في كل من الملاحظة والاستفسار .
حيث يمكن للمراجع اختبار منطقة تخزين المواد الخام لتحديد ما إذا كان
هناك حماية للمخزون من السرقة وسوء الاستخدام ، وتخزين منظم لعناصر
المخزون عن طريق وجود غرف تخزين محكمة الإغلاق يكون مسئول عنها
شخص كفاء ، فإذا ما استنتج المراجع أن نظم الرقابة الداخلية غير كافية
على الإطلاق مما سيصعب من إجراء الجرد ، فإنه يتعين عليه أن يوسع من
ملاحظته للجرد الفعلي للمخزون للتأكد من تنفيذ جرد كافي وملئم .

٢- المستندات والسجلات المرتبطة بنقل المخزون**Documents an Records For Transferring Inventory**

عند التحقق من نقل المخزون من موقع إلى آخر تتمثل الاهتمامات
الرئيسية للمراجع في الآتي :-

- ١- أن عمليات نقل المخزون المسجلة موجودة وحدثت فعلا .
- ٢- أن عمليات نقل المخزون التي حدثت فعلا قد تم تسجيلها .
- ٣- التحديد الدقيق لكميات والمواصفات والتاريخ في كافة عمليات نقل
المخزون التي تم تسجيلها .

- أذلك يتعين على المراجع أولاً أن يقوم بفهم نظم الرقابة الداخلية على تسجيل عمليات نقل المخزون قبل تنفيذ الاختبارات المناسبة ، وبمجرد أن يقوم بذلك الفهم يمكن بسهولة تنفيذ تلك الاختبارات عن طريق فحص المستندات والسجلات . على سبيل المثال يتمثل الإجراء الذي يمكن من خلاله اختبار وجود دقة نقل المخزون من غرف تخزين المواد الخام إلى خط التجميع للتصنيع في :-
- المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام .
 - فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الطلبات .
 - مقارنة الكمية والمواصفات والتاريخ مع المعلومات في الملف الرئيسي للمخزون المستمر من المواد الخام .
 - مقارنة سجلات المنتجات التامة مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر للتأكد من أن كافة البضائع المصنعة تم تسليمها فعلاً إلى غرف تخزين البضاعة التامة .

٣- الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر

Perpetual Inventory Master Files

عندما توجد ملفات رئيسية دقيقة للمخزون المستمر يتأثر توقيت ونطاق الفحص المادي والمراجع للمخزون حيث يمكن عندئذ اختبار المخزون المادي قبل تاريخ إصدار القوائم المالية . ولاشك أن الجرد الفعلى للمخزون قبل إصدار تلك القوائم يمكن من أحداث وفورات تكلفة سواء للمراجع أو العميل ، حيث يحصل العميل على مراجعة تلك القوائم في وقت مبكر ، كما أن تلك الملفات الرئيسية أيضاً تمكن المراجع من تخفيض نطاق اختبارات للمخزون المادي وحيث يتم تقدير مخاطر الرقابة المرتبطة بالملاحظة المادية للمخزون بشكل منخفض .

ويتم أداء اختبارات الملفات الرئيسية المخزون المستمر بغرض تخفيض اختبار الجرد المادى للمخزون أو تغيير توقيتها من خلال استخدام فحص التوثيق المستندى والذي عن طريقه يتم التحقق من شراء المواد الخام عندما يقوم المراجع بالتحقق من تلك العملية كجزء من اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات ، كما يتم فحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون من المواد الخام لاستخدامه فى الإنتاج (زيادة المخزون من المنتجات التامة عند تصنيع المنتجات التامة كجزء من اختبارات سجلات محاسبة التكاليف) ، كما يتم اختبار وفحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة عن طريق بيعها للعملاء كجزء من دورة المبيعات والمتحصلات .

٤- سجلات تكلفة الوحدة Unit Cost Records

يجب أن يتم إيجاد تكامل بين السجلات الملائمة لمحاسبة التكاليف مع كل من سجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى حتى يمكن التوصل إلى بيانات دقيقة للتكلفة لكل من المواد الخام والعمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة لكل المنتجات وهو أمر أساسى فى محاسبة التكاليف ، حيث تعد سجلات محاسبة التكاليف محل اهتمام رئيسى للمراجع عند تقييم أرصدة مخزون آخر المدة .

ويجب أن يحصل المراجع على فهم كاف للرقابة الداخلية مع سجلات تكلفة المخزون قبل اختبارها ، حيث يتكامل تدفق التكاليف عادة على السجلات المحاسبية الأخرى ، وبمجرد الحصول على ذلك الفهم يتعين على المراجع اختبار سجلات محاسبة التكاليف كجزء من اختبارات دورة المشتريات والأجور والمبيعات (لتجنب اختبار تلك السجلات لأكثر من مرة)

على سبيل المثال عندما يختبر المراجع العمليات المالية للمشتريات كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات يقوم بتتبع عدد الوحدات وتكاليف الوحدة الخاصة بالمواد الخام إلى الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر وتتبع التكلفة الإجمالية إلى سجلات محاسبة التكاليف .

وتتمثل الصعوبة الرئيسية للمراجع عند التحقق من سجلات تكلفة المخزون في تحديد مدى منطقية عمليات تخصيص التكلفة **Cost Allocations** لوجود عديد من الافتراضات المؤثرة على تكاليف الوحدة بالمخزون وبالتالي تؤثر على مدى عدالة تقييم المخزون ، وتمثل الاعتبارات الرئيسية التي يتعين على المراجع أخذها في حسبانها عند تقييم مدى منطقية كافة تخصيصات وتوزيعات التكاليف (بما في ذلك المصروفات الصناعية غير المباشرة) في الالتزام بالمعايير المحاسبية وتطبيقها باتساق مع ما تم في السنوات السابقة .

٦/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين Designing and Implementing Analytical precludes For Inventory and Warehousing Cycles

تعتبر الإجراءات التحليلية لإختبارات مراجعة مفيدة لأغراض فحص معقولية المخزون وتكلفة البضاعة المباعة ، وعندما يتم أدائها كجزء من تخطيط عملية المراجعة يمكن أن تحدد تلك الإجراءات بفعالية ما إذا كانت حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة تتضمن أية تحريفات جوهرية ، أيضا تعتبر الإجراءات التحليلية أداة مفيدة تستخدم في الفحص الشامل للمخزون والحسابات المرتبطة لاسيما عند تحديد المخزون المتقادم أو بطئ الحركة أو المخزون الزائد عن الحاجة ، أيضا فإن الإجراءات التحليلية تعتبر نافعة لإختبار هدف تقييم المخزون . فعلى سبيل المثال يمكن أن يتم مقارنة

معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة ÷ المخزون) خلال الفترات الزمنية أو بمتوسطات الصناعة . عادة ما يشير معدل دوران المخزون المرتفع الى سياسات مخزون ذات كفاءة ، في حين يشير معدل الدوران المنخفض الى وجود مخزون راكداً وبطئ الحركة . يمكن أن تيم أيضاً مقارنة النسبة المئوية لمجمل الربح بالنسبة المناظرة في السنوات السابقة أو بيانات الصناعة حيث أن ذلك قد يوفر دليل إضافي ذات قيمة على المخزون غير المسجل (تدنيه في عرض المخزون) أو وجود مخزون مصطنع (مغلاة في العرض) ، تلك النسبة المئوية توفر أيضاً معلومات عن التقييم الملائم للمخزون ، على سبيل المثال فإن مجمل الربح الضئيل أو السالب قد يشير الى مشاكل مرتبطة بتقييم المخزون بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل .

إن الإجراءات التحليلية تعتبر أحد الجوانب الهامة عند مراجعة الحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين ، وفيما يلي يتم إبراز أهم الأنواع المتعددة للإجراءات التحليلية التي يمكن استخدامها في هذا المجال مع الإشارة إلى أنواع التحريفات الممكن حدوثها ، كما يوضحها جدول رقم (٦/٧) .

٦/٧ اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون Tests Of Details For Inventory

تجدر الإشارة إلى أن نتائج اختبارات مراجعة الدورات الأخرى (دورات المبيعات والمتحصلات والأجور والموارد البشرية والمشتريات والمدفوعات..) بالإضافة إلى تلك الخاصة بدورة المخزون والتخزين تؤثر في اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون ، وهناك جانبين رئيسيين هامين عند مراجعة المخزون هما ملاحظة الجرد المادي للمخزون ، وإجراءات التسعير والعمليات الحسابية وتجميع المخزون .

جدول رقم (٦٧)

الإجراءات التحليلية للمخزون والحسابات المرتبطة

التحريف الممكن حدوثه	الإجراء التحليلي
١- الزيادة أو التخفيض بالمخزون وتكلفة البضاعة المقابلة في السنوات السابق .	١- مقارنة نسبة اجمالي الربح مع ما يقابلها في السنوات السابق .
١-تقادم المخزون الذي يؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .	٢- مقارنة معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون) بما يقابلها في السنوات السابقة .
٢-الزيادة أو التخفيض في المخزون .	٣- مقارنة تكاليف الوحدة بالمخزون مع ما يقابلها في السنوات السابقة .
٢-الزيادة أو التخفيض في تكاليف الوحدة التي تؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .	٤- مقارنة عمليات الضرب في تقييم المخزون وتحديد بهدف التوصل إلى قيمة المخزون مع ما يقبله في السنوات السابقة .
١-التحريف في تكاليف الوحدة بالمخزون (لا سيما العمل المباشر والمصرفات الصناعية غير المباشرة) والذي يؤثر على كل من المخزون وتكلفة الوحدة المباعة .	٥- مقارنة التكاليف الصناعية للسنة الحالية مع نظيرها في السنوات السابقة (بتعين نسوية التكاليف المتغيرة في ضوء التغيرات في الحجم)
١- المخزون الراكد أو بطئ الحركة أو الزائد عن الحاجة .	٦- مقارنة مخزون السواد الخام والبضاعة السامة وإجمالي معدل دوران المخزون بسنظيره في السنة السابقة ومتوسطات الصناعة .
١- الزيادة أو التذنيه في المخزون .	٧- مقارنة تكلفة البضاعة الفطية بالقيمة المقدره بالموازنة .
١- تضمين أو إستبعاد التكاليف الإضافية .	٨- مقارنة التكاليف الصناعية الإضافية الفعلية بتلك المناظرة المعيارية أو المقدره بالموازنة .

٦/٧/١ ملاحظة الجرد الفعلي للجرد Physical Observation Of Inventory

١ - مسئولية المراجع والعميل

تشير إيضاحات معايير المراجعة إلى أنه يتعين أن يتواجد المراجع الحيادي في الوقت الذي يتم فيه الجرد وعن طريق الملاحظة المناسبة والاختبارات والاستفسار يمكن أن يقتنع بفعالية طرق الجرد وأن يقيس مدى الاعتماد على ما يقدمه العميل من معلومات بشأن الكميات والحالة الطبيعية لعناصر المخزون .

ومن هنا يتعين التمييز بين ملاحظة المراجع للجرد الفعلي للمخزون ومسئولية قيام العميل بالجرد ، حيث تقع على العميل مسئولية وضع الإجراءات المرتبطة بالتوصل إلى جرد دقيق للمخزون المادى وتنفيذ وتسجيل عملية الجرد فعلا ، أما مسئولية المراجع فانها تنحصر في تقييم وملاحظة الإجراءات المادية التي يطبقها العميل والتوصل إلى الاستنتاجات الخاصة بمدى كفاية الجرد الفعلي للمخزون .

كما أشار إيضاح المعيار ذاته أنه في حالة تواجد المخزون في مستويات عامه أو في مخازن خارجية أخرى فإن حصول المراجع على مصادقة مباشرة في صورة كتابية من الشخص المسئول عن ذلك المستودع أو المخزون أمرا مقبولا ، فإذا ما كانت قيمة المخزون تمثل نسبة هامة من الأصول المتداولة أو اجمالى الأصول يتم تقديم استفسارات إضافية حتى يقتنع المراجع الخارجى بصدق قيمة ذلك المخزون .

وقد أوضحت إيضاحات معايير المراجعة إلى أن الاستفسارات الإضافية يتضمن الخطوات التالية (للمدى الذى يعتبره المراجع ضرورياً فى ظل الظروف المحيطة) :-

- ١- المناقشة مع المالك بشأن نظم الرقابة الداخلية المتبعة فى فحص ما يقوم به الشخص المسئول واختبارات الحصول على أدلة الإثبات المرتبطة .
- ٢- فحص نظم الرقابة الداخلية التى يتبعها المالك بشأن أداء المسئول عن المخزن واختبارات الحصول على أدلة الإثبات المرتبطة .
- ٣- ملاحظ الجرد الفعلى عندما يكون ذلك عملياً وملائماً .
- ٤- إجراءات مصادقة عندما يتم تقديم إيصالات المستودع كضمان للرهن من المقرضين بشأن تفاصيل الرهن الذى تم الحصول عليه وذلك على أساس اختبارى .

٢-نظم الرقابة Controls

يجب أن يقوم العميل بأجراء جرد فعلى **Periodic Physical Count** دورى لعناصر المخزون بالشركة ويمكن أن تقوم الشركة بالجرد الفعلى للمخزون فى أو قرب تاريخ إصدار القوائم المالية أو فى تاريخ سابق على ذلك أو وفقاً لاساس الدورة خلال العام .

ويتعين أن تتوفر نظم رقابة ترتبط بالجرد المادى للمخزون لدى العميل أهمها :-

- وجود تعليمات مناسبة بشأن الجرد المادى للمخزون .
- وجود إشراف مناسب من أفراد مسئولين .
- التحقق الداخلى الحيادى من الجرد .

- المطابقة الحيادية لنتائج الجرد الفعلى مع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر .
- وجود رقابة كافية على قوائم أو بطاقات الجرد .
- ويعتبر إمام المراجع بتلك الأساليب الرقابية قبل بداية الجرد أحد الجوانب الهامة لفهم المراجع لتلك الأساليب على الجرد الفعلى للمخزون ، كما يعتبر أمرا ضروريا لتقييم فعالية إجراءات العمل ، كما أنه يعد أساس لتقديم المراجع مقترحات بناءه ، ويمكن القول بأنه يترتب على توفير تعليمات جرد المخزون الأنواع الكافية عن الرقابة استغراق المراجع وقت أطول للتأكد من دقة الجرد الفعلى للمخزون .

٣-قرارات المراجعة Audit Decisions

- تتمثل قرارات المراجع عند الملاحظة الفعلية للمخزون فى تحديد إجراءات المراجعة (والتي تم مناقشتها) وتحديد توقيت أدائها وتحديد العينة بالإضافة إلى اختيار العناصر محل الاختيار .

أ- توقيت ملاحظة الجرد

- يعتمد اتخاذ المراجع قراره فى إجراء ملاحظة الجرد قبل نهاية العام بصفة رئيسية على دقة الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، وفى تلك الحالة يقوم المراجع بملاحظة وقت أجراؤه ، كما يقوم أيضا بأجراء اختبارات للعمليات المالية التى تم القيام بها بين تاريخ الجرد ونهاية العام .
- أما فى حالة أتمام الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بالدقة فلا توجد ضرورة لقيام العميل بجرد المخزون كل عام ، حيث بدلا من ذلك يقارن

المراجع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر مع القيمة الفعلية للمخزون من خلال استخدام عينه في وقت مناسب .

أما في حالة عدم وجود ملفات رئيسية للمخزون المستمر وأتسام المخزون بالأهمية النسبية يتعين إجراء جرد كامل للمخزون بواسطة العميل قرب نهاية الفترة المحاسبية مع قيام المراجع بملاحظة واختبار ذلك في نفس التوقيت .

ب- تحديد حجم العينة واختبار عناصرها

يتمثل الأسلوب الأمثل في تحديد حجم العينة عند الملاحظة الفعلية للجرد في ضوء عدد الساعات الإجمالية التي يتم استغراقها وليس عدد عناصر المخزون التي يتم جردها ، ولعل أهم المحددات الرئيسية لتحديد حجم ذلك الوقت في مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية على الجرد الفعلي ومدى دقة الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، ونوع المخزون وقيمه النقدية وعدد مواقع التخزين الرئيسية والمخاطر الحتمية لعناصر المخزون .

ويجب توخي الحذر عند ملاحظة جرد المخزون بسبب صعوبة توسيع حجم العينة أو إعادة تنفيذ اختبارات بعد إجراء الجرد الفعلي للمخزون هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يجب التركيز على العناصر الأكثر أهمية وفي اختيار العينة التي تمثل عناصر المخزون النموذجية ، حيث يتم الاستفسار عن العناصر التي يحتمل أن تتقادم أو يحدث بها أضرار .

٤- اختبارات ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون Physical Observation Tests

هناك عديد من الجوانب الهامة المرتبطة بملاحظة المراجع عن الجرد الفعلي للمخزون هي :-

مراجعة دورة المخزون والتخزين

- التحقق مما إذا كان إجراء الجرد المادى قد تم بما يتفق مع تعليمات العميل.
- يجب أن يكون المراجع موجوداً فى الوقت الذى يتم فيه إجراء الجرد .
- اتصال المراجع بالمشرفين عند عدم اتباع العاملين للتعليمات الخاصة بالجرد لتصحيح الوضع أو تعديل إجراءات الملاحظة الفعلية للجرد .
- التوصل إلى فهم كاف عن النشاط الذى يزاوله العميل وطبيعة المخزون وتنوع عناصره ويؤدى الفهم الصحيح إلى توجيه المراجع أسئلة ومناقشة عديد من المشكلات المرتبطة مثل تقييم المخزون والتقدم المحتمل ومدى وجود مخزون من بضاعة الأمانة تم دمجها مع المخزون الذى تمتلكه الشركة ، وتعتبر نقطة البداية لذلك الفهم فى قيام المراجع بزيادة التسهيلات لدى العميل ويشمل ذلك الاستلام والتخزين والإنتاج والتخطيط والمحاسبة وإمساك الدفاتر مع أهمية مراقبة المراجع للمشرف عند إتمام تلك الزيادة .
- ويوضح الجدول التالى رقم (٦/٨) إجراءات اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون فى إطار الملاحظة الفعلية لجرد المخزون ، وبجانب تلك الإجراءات يجب أن يسير المراجع فى كافة المناطق التى تم إيداع المخزون فيها للتأكد من أنه قد تم عد كافة عناصر المخزون وتسجيلها فى البطاقات .

الجدول (٦/٨)

أهداف المراجعة والاختبارات التفصيلية للأرصدة

بالارتباط بملاحظة الجرد الفعلي للمخزون

تعليقات	الإجراءات الشائعة لملاحظة المخزون	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد
يتمثل الهدف في كشف إدراج عناصر لا وجود لها ضمن المخزون .	-اختبار عينة عشوائية من أرقام البطاقات والسترف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي . -ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد .	- المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلاً (الوجود)
-يجب توجيه اهتمام إلى إغفال أقسام كبيرة بالمخزون . -يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي . -يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي .	-فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات . -ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد . -الاستفسار بشأن المخزون في المواقع الأخرى . -المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة للتحقق من عدم فقد إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد . -تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية .	- تم جرد المخزون الموجود فعلاً وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة (الاكتمال)
تسجيل الجرد الذي قام به العميل في أوراق العمل بقائمة جرد المخزون .ويتم ذلك لسببين : التوصل إلى توثيق بإتمام الجرد الفعلي على نحو مناسب ، واختبار إمكانية قيام العميل بتغيير الكميات المسجلة بعدما يغادر المراجع الشركة .	-إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في البطاقات (يتم أيضا فحص المواصفات ووحدة الجرد) -مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر . -تسجيل الجرد الذي قام به العميل لإجراء اختبارات تالية .	-تم جرد المخزون على نحو دقيق (الدقة)
يجب إتمام هذه الاختبارات كجزء من الإجراء الأول لهدف الدقة .	-فحص مواصفات المخزون في البطاقات ومقارنتها مع المخزون الفعلي من المواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة .	-تم توبيخ المخزون على نحو ملائم في البطاقات (التوبيخ)

مراجعة دورة المخزون والتخزين

<p>الحصول على معلومات مناسبة عن الفاصل الزمني للمبيعات والمشتريات بعد جانبها حويماً في ملاحظة المخزون .</p>	<p>-تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة في البطاقات للإنتاج تحت التشغيل</p> <p>-التسجيل في أوراق العمل متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير في نهاية العام .</p> <p>-التأكد من المخزون للأرقام في مستندات الشحن التي تزيد عن الرقم المذكور في النقطة السابقة قد تم استبعاده من الجرد الفعلي .</p> <p>-فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذي سيتم شحنه للخارج والذي لم يتم إدراجه ضمن الجرد .</p> <p>-التسجيل في أوراق العمل متابعة تالية لرقم تقرير الاستلام الأخير المستخدم في نهاية العام .</p> <p>-التأكد من أن المخزون للعصر المنكور في النقطة السابقة قد تم إدراجه في الجرد الفعلي .</p> <p>-فحص المنطقة الخاصة بالاستلام في المخزون لإدراج ما يوجد بها من مخزون في الجرد الفعلي .</p>	<p>-الحصول على معلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التي تم تخزينها قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة (الفاصل الزمني)</p>
	<p>إجراء اختبار للمخزون المتقدم عن طريق الاستفسار من العاملين بالمصنع ومن الإدارة، والانتباه إلى العناصر التي يوجد بها ضرر ، والتي يكون عليها غبار ، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة .</p>	<p>-استبعاد عناصر المخزون المتقدم أو الذي لا يتم استخدامه أو الإشارة إليها (القيمة القابلة للتحقق)</p>
	<p>-الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص مستهلكين ويوجد بالمخزون الخاص بالشركة .</p> <p>-الانتباه للمخزون الذي يوضع في جانب خاص وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون .</p>	<p>-لتعميل حق على المخزون المسجل في البطاقات (الحقوق)</p>

٦/٧/٢ مراجعة تسعير وتجميع المخزون

Audit of Pricing and Compilation

يتضمن تسعير المخزون كافة الاختبارات المرتبطة بأسعار الوحدات لتحديد مدى صحتها ، في حين يشمل اختبارات تجميع المخزون تلخيص الكميات الفعلية وضرب الأسعار في الكميات وجمع ملخص المخزون بالإضافة إلى تتبع الاجماليات إلى الأستاذ العام :

ويعتبر وجود رقابة كافية على تكاليف الوحدة بشكل متكامل مع الرقابة على إنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى جانباً هاماً للتأكد من استخدام أرقام تكاليف ملائمة لتقييم مخزون آخره المدة ، ولعل من أهم صور الرقابة الداخلية في هذا الصدد ما يلي :-

- استخدام سجلات التكلفة المعيارية .
- بهدف تحديد الانحراف في تكاليف المواد والعمل والمصروفات غير المباشرة ، ويمكن استخدام تلك التكاليف في تقييم الإنتاج .
- اتباع إجراءات للمحافظة على تحديث المعايير وفقاً للتغيرات في تشغيل وتكاليف الإنتاج .
- إجراء فحص تكاليف الوحدة لتحديد مدى منطقيتها بواسطة شخص حيادي عن الإدارة المسئولة عن تحديد التكاليف مما يؤدي إلى تحقيق رقابة على عملية التقييم .
- تقييم نظم رقابة داخلية لمنع الزيادة في قيمة المخزون من خلال إدراج المخزون المتقادم من خلال فحص رسمي والتقرير عن كل من عناصر المخزون المتقادم أو بطيئة الحركة أو تلك التي تتضمن تلف .

مراجعة دورة المخزون والتخزين

- وجود نظم رقابة داخلية على تجميع المخزون لتوفير وسائل للتأكد من أن الجرد الفعلي للمخزون قد تم تلخيصه على نحو مناسب ، وأن سعر الوحدة هو نفس السعر المسجل ، وأنه تم إجراء العمليات الحسابية من ضرب وجمع بشكل صحيح وتم إدراج ذلك بالقيمة المناسبة في الاستاذ العام .
- وجود مستندات وسجلات مناسبة لإتمام الجرد الفعلي .
- أداء إجراءات التحقق الداخلية المناسبة عن طريق أشخاص حياديين والكفاءة للتوصل إلى تحديد دقيق للأسعار وعمليات الضرب والجمع .
- يوضح الجدول التالي رقم (٦/٩) أهداف المراجعة والاختبارات المتعلقة بها ، وتعد ملاحظة التوزيع لعملية الجرد مصدر أساسى للمعلومات الخاصة بالتحقق من وجود استقلال للفترات الزمنية الفاصل الزمني ، لكل من المبيعات والمشترريات ويتم أداء تلك الاختبارات من خلال دورة المبيعات والمشترريات .

تقييم المخزون Valuation Of Inventory

يعتبر تقييم المخزون أحد أهم أجزاء المراجعة وأكثرها استغراقاً للوقت ، وتوجد ثلاثة أمور ذات أهمية كبيرة تتعلق بالطرق المستخدمة عن طريق العميل هي :-

- اتفاق طريقة التسعير المستخدمة مع المعايير المحاسبية .
- يجب تطبيق الطريقة المستخدمة بثبات من عام إلى آخر .

الغرض السادس

الجدول (٦/٩)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية
للأرصدة الخاصة بتسعير وتجميع المخزون

تعليقات	الإجراءات الشائعة لملاحظة المخزون	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد
- ما لم يوجد قصور في أنواع الرقابة يجب تفهيد لاختبارات الضرب والجمع.	- تنفيذ اختبارات التدوير (ينظر أهداف الوجود، والاكتمال ، والدقة) . - جمع الجداول بقائمة المخزون التي تتعلق بالمواد الخام ، والإنتاج تحت التشغيل ، والمنتجات التامة . - تتبع الاجماليات إلى الأستاذ العام . - ضرب الكميات في الأسعار لعناصر مختارة.	يستق المخزون المدون في جدول المخزون مع الجرد الفعلي للمخزون، وأنه تم إجراء عمليات الضرب بشكل صحيح ، وتم الجمع للتوصل إلى الاجمالي بشكل صحيح، ويستق ذلك مع الأستاذ العام (الارتباط بين التصيلات)
تتأثر الأهداف الست التالية بنتائج الملاحظة القطية للمخزون ويتم تتبع أرقام البطاقات وما تم جرده والتحقق منه كجزء من الملاحظة للعباية للمخزون إلى جدول المخزون كجزء من هذه الاختبارات .	تتبع المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على مدى الوجود والوصف .	- عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون موجود فعلا (الوجود)
	- المحاسبة عن أرقام البطاقات غير المستخدمة والتي أظهرتها أوراق عمل المراجع للتأكد من عدم إضافة بطاقات . - التتبع من بطاقات المخزون إلى المدرج في جدول المخزون والتأكد من إدراج المخزون المسجل في البطاقات . - المحاسبة عن أرقام البطاقات للتأكد من عدم حذف أهداها .	- عناصر المخزون الموجود فعلا تم إدراجها بجدول المخزون (الاكتمال)

٣٠٨

مراجعة دورة المخزون والتخزين

<p>- تم إدراج عناصر المخزون في جدول المخزون على نحو دقيق (الدقة). - تنسيق المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات المخزون وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على الكميات والمواصفات. - تنفيذ اختبارات الأسعار للمخزون.</p>	
<p>- تم تبويب عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون بشكل مناسب (التبويب). مقارنة التبويب إلى مواد خام، إنتاج تحت التشغيل، ومنتجات تامة عن طريق مقارنة المواصفات بسجلات المخزون وسجلات المراجع للجرد الفعلي مع جدول المخزون.</p>	
<p>- تم إدراج عناصر المخزون في جدول المخزون وفقا للقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق). تنفيذ اختبار التكلفة أو السوق أيهما أقل، واختبار السعر والعناصر المتقدمة.</p>	
<p>يوجد لسليمة حق على عناصر المخزون المدرجة في جدول المخزون (الحقوق). تتبع بطاقات المخزون التي تم تحديدها للمخزون غير المملوك للشركة خلال إجراء الملاحظة الفعلية إلى جدول المخزون للتحقق من عدم إدراجها بالجدول. - فحص العقود مع الموردين والمعلماء والاستفسار من الإدارة عن إمكانية إدراج بضاعة الأمانة أو مخزون غير مملوك للشركة، أو إمكانية استبعاد مخزون مملوك للشركة وعدم إدراجه.</p>	
<p>- تم عرض المخزون والحسابات المرتبطة بدورة المخزون والمستودعات والإفصاح عنها بشكل مناسب (العرض والإفصاح). - فحص مدى ملائمة العرض والإفصاح بالقوائم المالية يشمل ذلك: - الإفصاح بشكل منفصل عن المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، المنتجات التامة. - وصف مناسب لطريقة تقييم تكلفة المخزون. - وصف مدى وجود رهن لعناصر المخزون بما يتضمن عمليات البيع الكبيرة وعمليات الشراء الكبيرة التي يتم الالتزام بها.</p>	<p>عادة ما يتم كشف رهن عناصر المخزون والالتزام بعمليات معينة للمبيعات والمشتريات كجزء من تنفيذ اختبارات المراجعة الأخرى.</p>

- يجب أخذ كل من التكلفة أو السوق (التكلفة الاستبدالية أو القيمة القابلة للتحقق) في الاعتبار ، بمعنى أنه عند تسعير المخزون من الضروري أن يتم التعرف على ما إذا كانت التكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق تقل عن التكلفة التاريخية . وهنا يتعين أن يتخذ في الحسبان ما يلي:-
- بعد استخدام أحدث عنصر بالمخزون (كما يتضح من فاتورة المواد بالفترة التالية لمرافقاً لاختبار التكلفة الاستبدالية بالنسبة للمنتجات التامة المشتراة والمواد الخام المشتراة .
- يجب أن يتم أخذ كافة التكاليف الصناعية في الاعتبار فيما يتعلق بالمخزون الذي تم تصنيعه سواء في الإنتاج تحت التشغيل أو المنتجات التامة .
- أخذ القيمة البيعية لعناصر المخزون والأثر الممكن للتقلب السريع في الأسعار في الصبيان لتحديد صافي القيمة القابلة للتحقق .
- كما ينبغي أيضاً أخذ إمكانية التقدّم في الاعتبار خلال عملية التقييم .

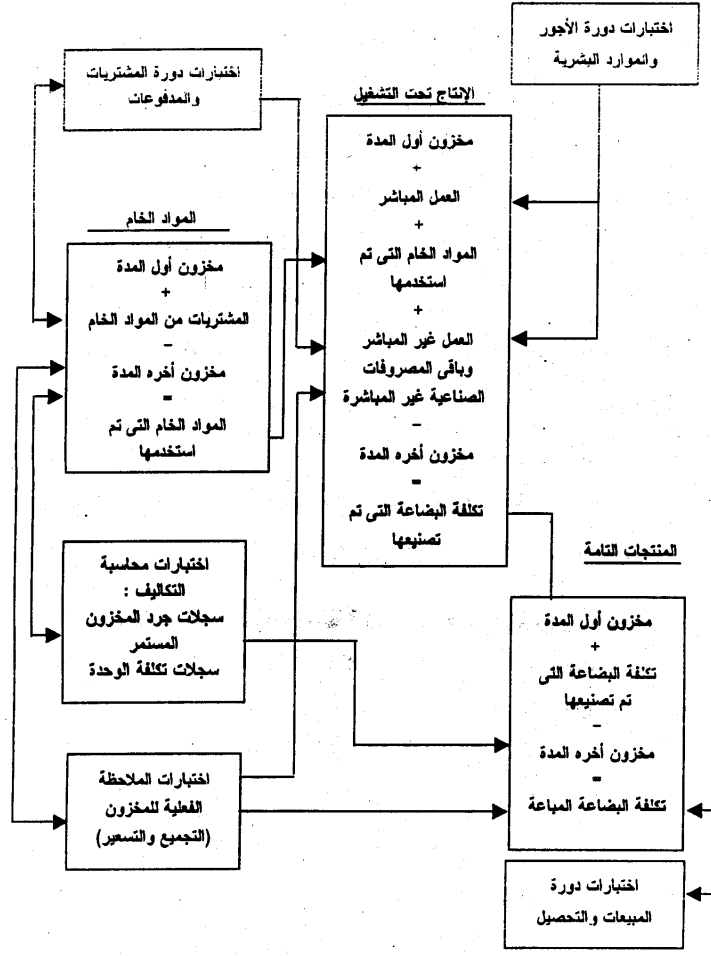
٦/٨ إجراء تكامل بين الأجزاء المختلفة من مراجعة دورة المخزون والتخزين

The Integration of Various Parts of The Audit of Inventory and Warehousing Cycle

أن إدراك العلاقة المتشابكة بين العديد من الاختبارات المختلفة التي يستخدمها المراجع في تقييم ما إذا كان كل من المخزون وتكلفة البضاعة المباعة قد تم إدراجها بشكل عادل في القوائم المالية يعتبر الجزء أكثر صعوبة وتعقيداً في فهم مراجعة دورة المخزون والمخازن ، يقدم الشكل رقم (٦/١٠) الإطار الذي يحقق ذلك الهدف .

الشكل (٦/١٠)

العلاقة المتشابكة بين اختبارات المراجعة المختلفة



اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات

Tests of the Acquisition and Payment Cycle

عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات المشتريات (كجزء من اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات) يتوصل إلى أدلة عن دقة المشتريات من المواد الخام وكافة التكاليف للصناعية غير المباشرة عدا العمل .
وتستغرق تكاليف المستويات هذه مباشرة إلى تكلفة البضاعة المباعة أو تصبح الجزء الأكثر أهمية في المخزون آخر المدة من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التام .

٢- اختبارات دورة الأفراد والأجور

Tests of The Payroll And Personnel Cycle

عندما يتحقق المراجع من تكاليف الأجور يتم تطبيق نفس التعليقات المرتبطة بعمليات المشتريات ، وفي بعض الحالات يتم اختبار سجلات محاسبة التكاليف للعمل المباشر وغير المباشر كجزء من مراجعة دورة الأجور والأفراد .

٣- اختبارات دورة المبيعات والمتحصلات

The Tests of Sales And Collection Cycle

على الرغم من عدم قوة ارتباط العلاقة بين دورة المخزون والتخزين ودورة المبيعات والمتحصلات مثلما هو الحال بالنسبة للدورتين السابقتين ، إلا أن تلك العلاقة تنسم بالأهمية ، حيث يتم إجراء معظم اختبارات المراجعة الخاصة بتخزين المنتجات التامة أو الخاصة بشحن وتسجيل المبيعات عند فحص دورة المبيعات والمتحصلات .

٤- اختبارات محاسبة التكاليف The Tests of Cost Accounting

يقصد بتلك الاختبارات ان يتم التحقق من أنواع الرقابة التي تؤثر في المخزون ولم يتم التحقق منها كجزء من الدورات الثلاثة السابقة ، حيث يتم اختبار أنواع الرقابة المادية ، وعملية انتقال المواد الخام إلى الإنتاج تحت التشغيل ، وعملية انتقال تكاليف الإنتاج التام إلى المنتجات التامة ، واختبار الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر وسجلات تكلفة الوحدة .

٥- اختبارات الجرد الفعلي والتجميع والتسعير

Physical Inventory Compilation and Pricing

يتمثل الافتراض الرئيسي في معظم عمليات مراجعة دورة المخزون والمخازن في أن تكلفة البضاعة المباعة تمثل ناتج مخزون أول المدة بعد إضافة المواد الخام المشتراة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الأخرى مع طرح مخزون آخره المدة ، ويتضح أهمية مخزون آخر المدة عندما يتم تنفيذ منهج مراجعة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة من خلال أخذ ذلك في الحسبان . وتتساوى عموماً أهمية الجرد المادي والتجميع والتسعير في المراجعة لان أي تحريف في إحداها يؤدي إلى التحريف في كل من الجرد وتكلفة البضاعة المباعة.

ومن الممكن أن يتم الاعتماد على الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر عند اختبار الجرد الفعلي ، وفي الواقع إذا ما تم الاعتماد على تلك الملفات فإن المراجع يقوم بملاحظة واختبار الجرد المادي في وقت معين خلال العام والاعتماد على الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر والاحتفاظ بسجلات كافية للكميات.

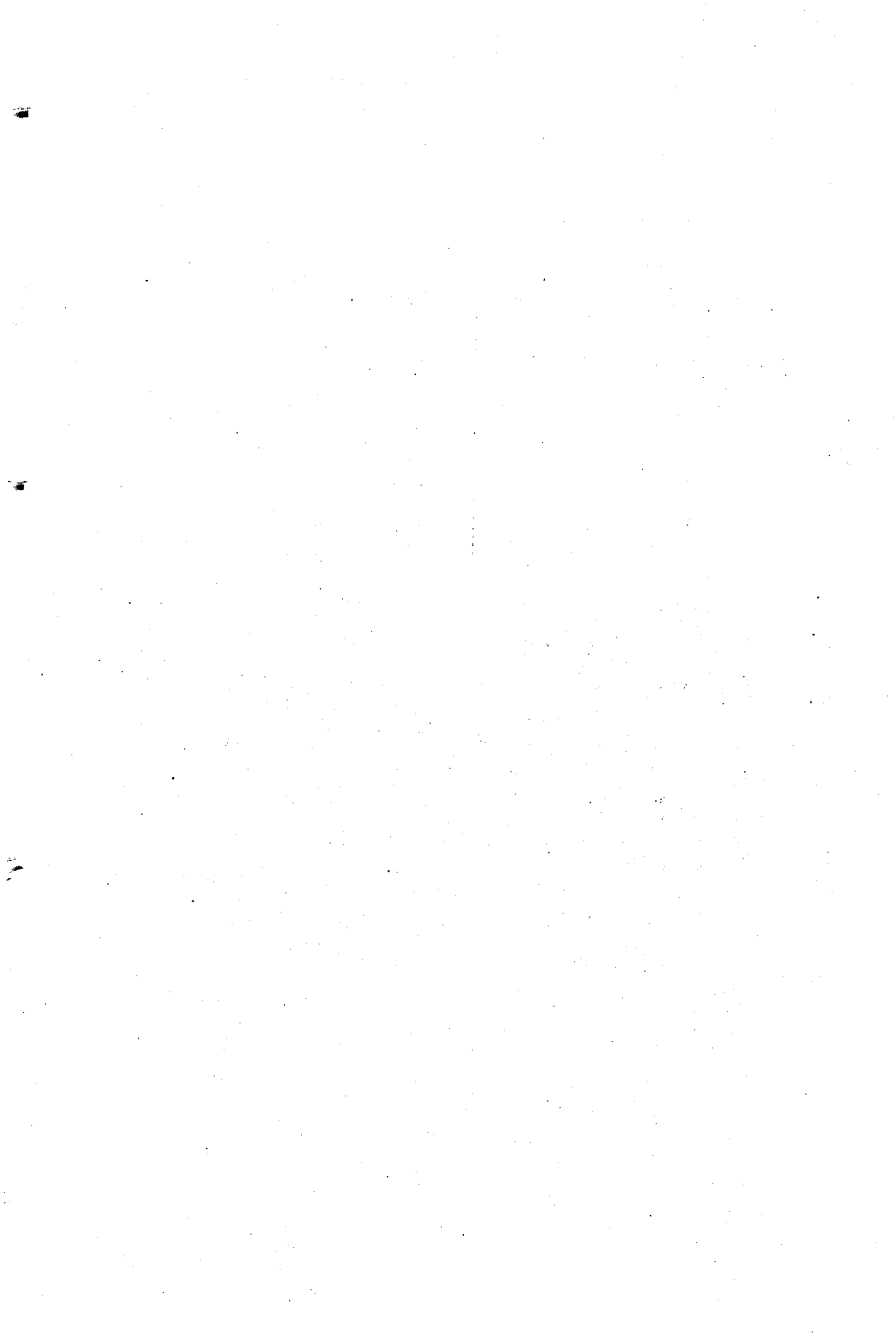
و عند اختبار تكاليف الوحدة يمكن للمراجع الاعتماد أيضاً على اختبارات سجلات التكاليف التي يتم تنفيذها خلال الاختبارات الأساسية للعمليات . ويعد وجود سجلات للتكلفة المعيارية أمراً مفيداً أيضاً لأجراء مقارنة مع تكاليف الوحدة الفعلية ، فإذا ما تم استخدام التكلفة المعيارية لتمثل التكلفة التاريخية فإنه يجب أيضاً اختبارها لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها .

٦/٩ تقييم نتائج مراجعة المخزون والحسابات المرتبطة

Evaluating the Audit Finding for Inventory

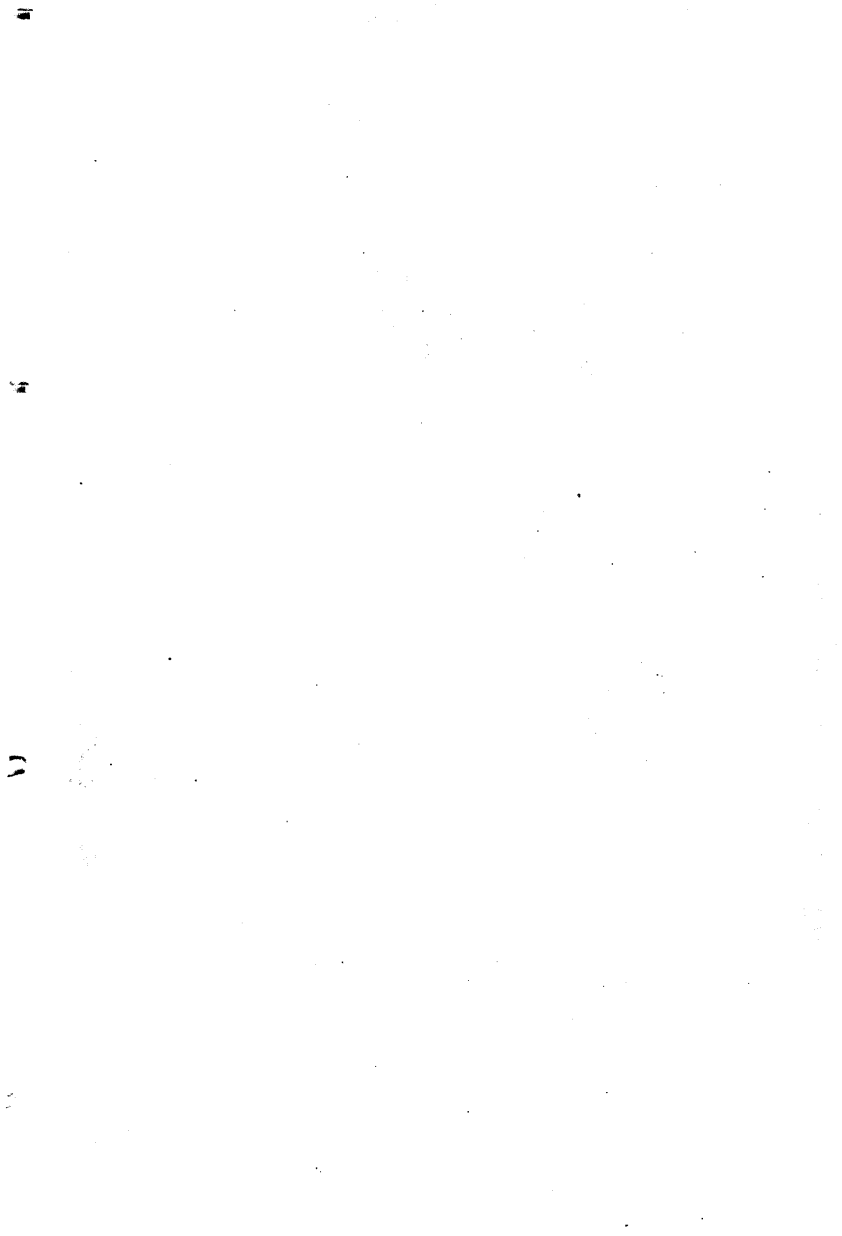
عندما يستكمل المراجع اختبارات التحقق المخططة لحساب المخزون ، فإن كافة التحريفات المحددة يجب أن يتم تجميعها ، حيث يتم مقارنة التحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على حساب المخزون ، فإذا كان التحريف المحتمل يقل عن التحريف المقبول فإن المراجع قد يقبل حساب المخزون بأنه قد تم عرضه بعدالة ، وعلى النقيض من ذلك فإذا كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المقبول فإن المراجع يجب عليه أن يستنتج بأن حساب المخزون لم يتم عرضه بعدالة .

كما يجب أن يقوم المراجع أيضاً بتحليل التحريفات المكتشفة خلال تطبيق اختبارات التحقق للعمليات والإجراءات التحليلية واختبارات أرصدة الحساب حيث أن تلك التحريفات قد توفر دليل إثبات إضافي على مخاطر الرقابة الخاصة بدورة المخزون ، فإذا استنتج المراجع أن مخاطر المراجعة مرتفعة بدرجة غير مقبولة ، يتعين أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية أو يتعين عليه أن يتحقق من قيام العميل بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة إلى مستوى يمكن قبوله .



الفصل السابع

مراجعة حسابات مختارة – الأصول الثابتة والمصروفات
المدفوعة مقدما والإلتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل



الفصل السابع

مراجعة حسابات مختارة – الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والإلتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل Auditing Selected Accounts : Fixed Assets, Prepaid Expenses, Accrued Expenses and Income Statements

الأهداف التعليمية Learning Objectives

- ٧/١ طبيعة حسابات الأصول الثابتة وأهمية مراجعتها .
- ٧/٢ الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية .
- ٧/٣ التحقق من عمليات شراء المعدات في الفترة الحالية .
- ٧/٤ التحقق من التصرف في الأصول الثابتة .
- ٧/٥ التحقق من أرصدة الأصول الثابتة .
- ٧/٦ التحقق من مصروف ومجمع الإهلاك .
- ٧/٧ مراجعة المصروفات المدفوعة مقدما .
- ٧/٨ مراجعة الإلتزامات والمصروفات المستحقة .
- ٧/٩ طبيعة إختبار حسابات قائمة الدخل .
- ٧/١٠ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التشغيلية .
- ٧/١١ الإجراءات التحليلية لحسابات قائمة الدخل .
- ٧/١٢ إختبارات تفاصيل أرصدة قائمة الدخل .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملزمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الإعراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) عناصر القوائم المالية .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٣) بعنوان المحاسبة عن عقود التأجير .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٣٤) بعنوان رسملة تكاليف الفائدة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٤٢٠) بعنوان إتساق تطبيق الإجراءات المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

٧/١ طبيعة حسابات الأصول الثابتة وأهمية مراجعتها

تتمثل الأصول الثابتة عادة في الأصول التي يتوقع أن يمتد عمرها لأكثر من عام واحد والتي يتم استخدامها داخل المنشأة لا أن يتم إقتنائها لإعادة البيع. ويتمثل الهدف من استخدام الأصول كجزء من الأنشطة بالمنشأة محل المراجعة. ويمكن تبويب الأصول الثابتة على النحو التالي :-

- الأراضي والتحسينات عليها .
- المباني والتحسينات عليها .
- المعدات الصناعية .
- الأثاث .
- السيارات والشاحنات .
- تحسينات الإستجار .
- مقاولات الأصول الثابتة تحت التشغيل .

ويهدف إبراز المنهج الملائم لمراجعة حسابات الأصول الثابتة السابقة يتم الإعتماد على مراجعة المعدات الصناعية كنموذج ملائم (ليست هناك فروق جوهرية في التحقق من الأنواع الأخرى للأصول الثابتة - وان وجدت - فسوف يتم الإشارة الى ذلك) .

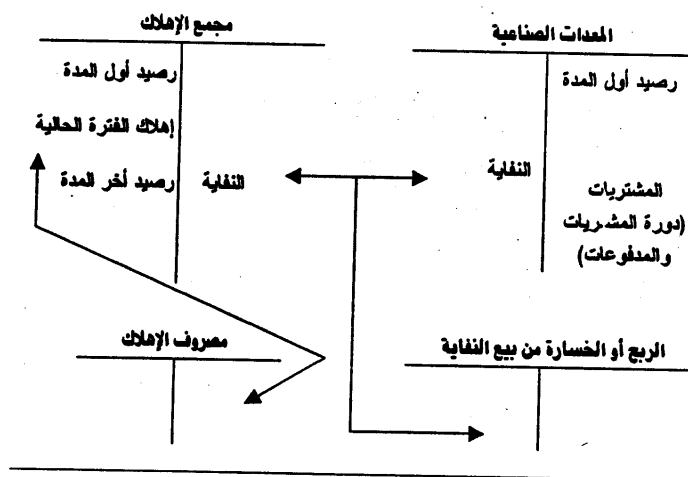
وتوجد علاقة ما بين المعدات الصناعية Manufacturing-Equipments ودورة المشتريات والمدفوعات من خلال فحص المديونية بحساب الأصل ، ونظراً لأن مصدر المديونية في حساب ذلك الأصل ينبع من يومية المشتريات فقد تم فعلاً إختبار النظام المحاسبى لتسجيل الإضافات بالفترة الحالية على المعدات الصناعية كجزء من الإختبارات في دورة المشتريات والمدفوعات ،

مراجعة حسابات محتاره-الأصول الثابتة والمصرفيات المدفوعة مقدما

وحيث أن الإضافات على المعدات تتسم بعدم التكرار بالإضافة الى حصوعها الى أنواع خاصة من الرقابة كموافقة مجلس الإدارة فقد يقرر المراجع عدم الاعتماد بشكل كبير على تلك الإختبارات .
يوضح الشكل رقم (٧/١) تدفق المعلومات المحاسبية للمعدات الصناعية والحسابات ذات الصلة .

شكل رقم (٧/١)

المعدات الصناعية والحسابات ذات الصلة



ويتمثل السجل المحاسبى للمعدات الصناعية وباقي حسابات الأصول الثابتة بوجه عام فى الملف الرئيسى للأصول (السجل التفصيلى للأصول) ، ويتكون ذلك الملف الذى يتعين على المراجع الإلمام به من عدد من السجلات

يخصص كل منها لأحد المعدات وباقي أنواع الأصول الأخرى ، ويتضمن كل سجل بدورة معلومات وصفية (تاريخ الشراء ، التكلفة التاريخية ، اهلاك العام الحالي ، مجمع الإهلاك للأصل) ، ويجب أن تتساوى إجماليات كافة السجلات بالملف الرئيسي مع أرصدة الحسابات المرتبطة بها بالأستاذ العام . كما يجب أن يتضمن ذلك الملف أيضا معلومات عن الأصول التي يتم شرائها والأصول التي يتم التخلص منها أثناء العام (وعند التخلص من الأصول يتعين أن يتم إدراج سعر البيع والربح أو الخسارة) .

وعادة ما يتم مراجعة المعدات الصناعية بشكل يختلف عن حسابات الأصول المتداولة (مشتريات البضاعة) ، وذلك يرجع الى ثلاثة أسباب أساسية هي :-

- ١- تتسم عمليات شراء المعدات الصناعية في الفترة الحالية بصغر عددها.
- ٢- غالبا ما تتسم قيمة لية عملية شراء للمعدات الصناعية بالأهمية النسبية.
- ٣- من المحتمل أن يتم الاحتفاظ بالمعدات لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية .

نتيجة لتلك الاختلافات يتم التركيز عند مراجعة المعدات وباقي الأصول الثابتة على التحقق من عمليات الشراء التي تمت بالفترة الحالية بدلا من الرصيد الذي تم نقله من العام السابق بالإضافة الى ذلك يتطلب إمتداد عمر الأصل المتوقع عن وجود حسابى الإهلاك ومخصصات الإهلاك والتي يتم التحقق منهما كجزء من مراجعة الأصول الثابتة . وعند مراجعة المعدات سيكون من المفيد أن يتم فصل الاختبارات طبقا للمجموعات التالية :- (١) الإجراءات التحليلية ، (٢) التحقق من عمليات شراء المعدات الصناعية بالفترة الحالية ، (٣) التحقق من عمليات التخلص من المعدات بالفترة الحالية ، (٤) التحقق من

مراجعة حسابات مخنارة-الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما

رصيد آخر المدة لحساب الأصل ، (٥) التحقق من مصروف الإهلاك ، (٦) التحقق من رصيد آخر المدة في مجمع الإهلاك .

٧/٢ الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

Analytical Procedures for Manufacturing Equipments

تتوقف طبيعة الإجراءات التحليلية على طبيعة العمليات التشغيلية لدى الشركة محل المراجعة كما في كافة جوانب عمليات المراجعة ، يوضح الجدول التالي أهم أنواع النسب المالية بالإضافة الى تحليل الإتجاه الذي يستخدم بشكل متكرر في مراجعة المعدات الصناعية .

الجدول رقم (٧/٢)

الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

التحريف الممكن وقومه	الإجراء التحليلي
التحريف في مصروف الإهلاك ومجمع الإهلاك.	مقارنة نسبة مصروف الإهلاك على إجمالي تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها في السنوات السابقة.
التحريف في مجمع الإهلاك .	مقارنة نسبة مجمع الإهلاك على إجمالي تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها بالسنوات السابقة .
قيم المصروفات التي كان يجب أن تشكل عناصر رأسمالية .	المقارنة الشهرية أو السنوية لحسابات الإصلاح والصيانة ومصروف التوريدات ، مصروف الآلات الصغيرة مع ما يقابلها من الحسابات بالسنوات السابقة.
المعدات التي لا قيمة لها أو المعدات التي تم التخلص منها ولكن لم يتم شطبها بعد .	مقارنة نسبة إجمالي التكلفة الصناعية على بعض مقاييس الإنتاج بما يقابلها بالسنوات السابقة .

٧/٣ التحقق من عمليات شراء المعدات في الفترة الحالية

Verification of Current Year Acquisition

يؤثر كل من عدم رسمة الأصل الثابت أو تسجيل عمليات شراء المعدات الصناعية وفقاً لقيمة غير ملائمة على كل من قائمة المركز المالي (حتى يتم التخلص من الأصل) وقائمة الدخل (حتى يتم إهلاك الأصل بشكل كامل) . يتم استخدام سبع أهداف من الأهداف التسعة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة عند القيام باختبارات تفاصيل الأرصدة ، يوضح الجدول رقم (٧/٣) أهداف المراجعة ذات الصلة ، وتعتبر الأهمية النسبية محل اهتمام كبير عند التحقق من الإضافات بالفترة الحالية .

ويجب إدراك أهمية فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام والمستندات المرتبطة بهدف التحقق من شراء المعدات الصناعية (الإضافات) ، وعادة ما لا توجد ضرورة الفحص التوثيق المؤيد لكل الإضافات ، إلا أنه من الطبيعي أن يتم التحقق من العمليات المالية الكبيرة وغير العادية للسنة كلها وأيضاً لعينة ممثلة للإضافات المعتادة ، ويتوقف مدى التحقق مع مخاطر الرقابة المقدر للمراجع لعمليات الشراء والأهمية النسبية للإضافات .

ويتم تنفيذ إختبارات عمليات الشراء عن طريق مقارنة القيم بفواتير الموردين مع القيم المسجلة ، كما يجب أن يلم المراجع بسياسات الرسمة الخاصة بالعميل حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت تلك العمليات قد سجلت بما يتفق مع المعايير المحاسبية ، وأن معالجة تلك العمليات تتم بثبات واتساق مع السنة السابقة .

مراجعة حسابات مختارة - الأصول الثابتة والمصرفات المدفوعة مقدما

جدول رقم (٧/٣)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة للإضافات على المعدات الصناعية

تعليقات	إجراءات الاختبارات التفصيلية للأرصدة	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد
<ul style="list-style-type: none"> - يجب أن تكون الاختبارات محدودة ما لم تتسم أنواع الرقابة بالقصور . - يجب تسوية كافة الزيادات في رصيد الأستاذ العام للفترة مع الجداول . 	<ul style="list-style-type: none"> - جمع جدول الشراء . - تتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام . - تتبع عمليات الشراء الفردية إلى القيم والمواصفات بالملف الرئيسي . 	<ul style="list-style-type: none"> - إتفاق الإضافات في العام الحالي بجدول المشتريات مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط ، وإتفاق الإجماليات مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات) .
<ul style="list-style-type: none"> - من غير المتعارف عليه أن يتم جرد الأصول ما لم تتسم الرقابة بالقصور أو القيم بالأهمية النسبية . 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام . - الجرد الفعلي للأصول . 	<ul style="list-style-type: none"> - المشتريات بالسنة الحالية والتي تم تسجيلها موجودة فعلا (الوجود) .
<ul style="list-style-type: none"> - يعد هذا الهدف من أكثر الأهداف أهمية للمعدات الصناعية . 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطا بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية . - فحص إتفاقيات الإستئجار والإيجار . 	<ul style="list-style-type: none"> - المشتريات الموجودة فعلا تم تسجيلها (الإكمال) .
<ul style="list-style-type: none"> - يتوقف المدى على المخاطر المحتملة وفعالية الرقابة . 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص فواتير الموردين . 	<ul style="list-style-type: none"> - تم إدراج عملية الشراء بالسنة الحالية على نحو دقيق (الدقة) .
<ul style="list-style-type: none"> - يرتبط هذا الهدف بشكل وثيق باختبارات الإكمال ويتم تحقيقه بشكل موحد مع هذا الهدف ومع اختبارات الدقة . 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص فواتير الموردين في حساب المعدات الصناعية لكشف العناصر التي يجب تبويبها كمعدات مكتنية ، جزء من المباني ، أو الإصلاحات . - فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطا بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية . - فحص مصروف الإيجار ومصروف الإستئجار للتعرف على الإستئجار القابل للرسملة . 	<ul style="list-style-type: none"> - تم تبويب عمليات الشراء بالسنة الحالية على نحو مناسب (التبويب) .
<ul style="list-style-type: none"> - عادة ما يتم تنفيذ ذلك الجزء من اختبارات الفاصل الزمني للدائنين . 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص العمليات المالية التي تمت قرب تاريخ إعداد قائمة المركز المالي للتعرف على أنها قد سجلت في الفترة المناسبة . 	<ul style="list-style-type: none"> - تم تسجيل عمليات الشراء للسنة الحالية في الفترة المناسبة .
<ul style="list-style-type: none"> - عادة لا يوجد مشكلة للمعدات . يتم عادة فحص نقل الملكية وفواتير الضرائب للأراضي ومعظم المباني . 	<ul style="list-style-type: none"> - فحص فواتير الموردين . 	<ul style="list-style-type: none"> - يوجد للمعمل حق على عمليات الشراء التي تمت بالسنة الحالية (الحقوق) .

وبجانب اختبار الإضافات بالفترة الحالية فيما يتعلق بالوجود والدقة يجب أن يركز المراجع أيضاً مدى وجود تبويب ملائم للعمليات المانية المسجلة . وفي بعض الحالات يجب أن يتم تصنيف القيم المسجلة كمعدات صناعية على أنها معدات مكتبية أو على أنها جزء من المبنى ، وتوجد إمكانية لقيام العميل على نحو غير مناسب برسملة الإصلاحات والإيجار أو المصروفات المماثلة . ومن الأخطاء الشائعة أن يتم إدراج العمليات المالية التي يجب تسجيلها بشكل مناسب على أنها أصول ضمن كل من مصروفات الإصلاح والصيانة ومصروف الإستئجار والأدوات الصغيرة ، وينتج مثل هذا الخطأ عن نقص فهم المعايير المحاسبية ، ورغبة بعض العملاء في تجنب ضرائب الدخل ، ويجب تقييم احتمال وقوع هذه الأنواع من سوء التبويب بشكل موحد مع التوصل الى فهم الرقابة الداخلية بدورة المشتريات والمدفوعات ، فإذا إستنتج المراجع أن هناك احتمالاً لوقوع تحريف يتسم بالأهمية النسبية سيكون من الضروري أن يتم التأكد من القيم الكبيرة التي تم تسجيلها في الجانب المدين لحساب المصروفات ، ومن المتعارف عليه أن يتم القيام بذلك كجزء معتاد عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة .

٧/٤ التحقق من التصرف في الأصول الثابتة

Verification of Current Year Disposals

- تتمثل نظم الرقابة الداخلية على التصرف في الأصول الثابتة فيما يلي :-
- إبلاغ الإدارة رسمياً ببيع أو مبادلة أو التنازل عن المعدات والألات .
- حماية الأصل من إجراء عمليات التصرف فيه عن طريق أشخاص ليس لديهم ترخيص بذلك من خلال وضع شروط للتصديق على بيع أو التصرف في تلك المعدات .

مراجعة حسابات مخنارة-الأصول الثابتة والمصرفات المدفوعة مقدما

- التحقق الداخلى الكافى على تسجيل عملية التصرف فى الأصل الثابت
للتأكد من أنه تم شطب تلك الأصول من السجلات المحاسبية بشكل
صحيح .

وهناك هدفين رئيسيين يجب على المراجع تحقيقهما عند التحقق من بيع
ومبادلة أو التنازل عن المعدات الصناعية هما :-

١- تسجيل الأصول التى تم التصرف فيها بشكل دقيق .

٢- تسجيل التصرف فى الأصول على نحو سليم .

وتتمثل الإجراءات المرتبطة بالتحقق من الأصول التى تم التصرف فيها

فى الآتى :-

أ - قيام المراجع بأداء إختبارات الإرتباط بين التفصيلات فى جدول يقوم

بإعداده العميل عن الأصول التى تم التصرف فيها والذى يتضمن

عديد من البيانات أهمها :-

١- تاريخ التصرف فى الأصل .

٢- اسم الشخص أو المنشأة التى حصلت على ذلك الأصل .

٣- سعر بيع الأصل .

٤- التكلفة الأصلية للأصل .

٥- تاريخ شراء الأصل .

٦- مجمع إهلاك الأصل .

٧- القيمة المسددة من الإئتمان الخاص بالإستثمار (فى حالة وجود ذلك).

ويقوم المراجع بتتبع الإجماليات بالجدول الى الأصول التي تم التصرف فيها كما هي مسجلة بالأستاذ العام بالإضافة الى تتبع التكلفة ومجمع اهلاك الاصول التي تم التصرف فيها الى الملف الرئيسي للملكية .

ب- التحقق من الأصول التي يتم التصرف فيها عن طريق إتباع عديد من الإجراءات هي :-

١- فحص ما إذا كان قد تم شراء أصول ثابتة جديدة محل الأصول الحالية .

٢- تحليل الأرباح والدخول الناتج عن التصرف في الأصول .

٣- فحص التعديلات بالمصنع والتغيرات في خطوط الإنتاج والضرائب والتغطية التأمينية التي توضح شطب المعدات .

٤- الإستفسار من الإدارة والأفراد العاملين بقسم الإنتاج عن إمكانية التصرف في تلك الأصول .

ج- التحقق من العمليات المالية لبيع الأصل أو التصرف فيه عن طريق:

١- فحص فاتورة البيع المرتبطة والملف الرئيسي للملكية .

٢- مقارنة التكلفة ومجمع الإهلاك بالملف الرئيسي مع القيد المسجل باليومية العامة وإعادة حساب الربح أو الخسارة عن التصرف في الأصل .

ء - في حالة مبادلة الأصل بأصل آخر يحل محله ، يجب أن يتأكد المراجع من أنه تم رسلة الأصل الجديد على نحو مناسب وأن الأصل القديم قد تم شطبه من الدفاتر ، بعد أن يتم أخذ كل من القيمة الدفترية للأصل الذي تم مبادلته والتكلفة الإضافية للأصل الجديد في الإعتبار .

٧/٥ التحقق من أرصدة الأصول الثابتة

Verification of Fixed Asset Balances

تتمثل الأنواع الهامة من الرقابة الداخلية على الأصول القائمة والموجودة

بالفعل بالسنة الحالية في الآتي :-

- ١- استخدام الملف الرئيسي للأصول الثابتة الفردية .
- ٢- وجود نظم رقابة مادية كافية على الأصول التي يمكن تحريكها بسهولة مثل العدد والعربات .
- ٣- تخصيص أرقام ترميزية لكل أصل بالمصنع .
- ٤- الجرد المادي الدوري للأصول الثابتة وإجراء التسويات والمطابقات الخاصة بها عن طريق الأفراد في قسم الحسابات .
- ٥- وجود طريقة رسمية لإبلاغ قسم الحسابات بكافة عمليات التصرف في الأصول الثابتة .

وعادة لا يحصل المراجع على قائمة عن العميل بكافة الأصول المدرجة في رصيد آخر المدة للمعدات الصناعية ، حيث بدلاً من ذلك يقوم بتحديد اختبارات المراجعة في ضوء الملف الرئيسي على النحو التالي :-

- ١- اختبار هدف الارتباط بين التفاصيل Detail tie-in Objective حيث يتم التحقق من مدى إتفاق إجماليات أرصدة المعدات الصناعية كما هي مدرجة بالملف الرئيسي مع رصيد الأستاذ العام ، وقد يقوم المراجع باختبار عملية الجمع لعدد صفحات .
- ٢- بعد تقدير مخاطر الرقابة الخاصة بهدف الوجود Existence Objective يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان من الضروري أن يتم التحقق من

الفصل السابع

وجود العناصر الفردية للمعدات الصناعية المدرجة بالملف الرئيسي .
فإذا ما اعتقد المراجع أن هناك احتمالات مرتفعة لعدم وجود أصول
ثابتة ما زالت مسجلة بالدفاتر المحاسبية ، فإن الإجراء الملائم
سيتمثل في اختبار عينة من الملف الرئيسي وفحص الأصول الفعلية ،
وفي حالات نادرة قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يقوم العميل
بإجراء جرد كامل لمخزون الأصول الثابتة للتحقق من وجودها
الفعلية ، وعادة ما يقوم المراجع بملاحظة إجراء العميل .

٣- يجب أن يدرك المراجع أن الشركات قد يوجد بها أحيانا معدات
صناعية لم يعد يتم استخدامها بعد في العمليات التشغيلية ، فإذا كانت
قيمتها تنسم بالأهمية النسبية ، فإن المراجع يتعين عليه أن يقوم بتقييم
ما إذا كان يجب تخفيض قيمتها الى القيمة القابلة للتحقق منها (هدف
القيمة القابلة للتحقق **Realizable Value Objective**) أو على الأقل
الإفصاح عنها بشكل منفصل تحت عنوان معدات لا يتم استخدامها
في العمليات التشغيلية .

٤- يتمثل الإعتبار الأساسي عند التحقق من رصيد آخر المدة للأصول
الثابتة في إمكانية وجود مانع قانوني (هدف العرض والإفصاح
Presentation and Disclosure Objective) . ويوجد العديد من
الوسائل المتاحة التي يمكن من خلالها تحديد ما إذا كان هناك عائق
قانوني على المعدات الصناعية (كالرهن) . وتتمثل تلك الوسائل في:
- الإطلاع على وقراءة شروط القرض وإتفاقيات الإئتمان .

مراجعة حسابات مختارة-الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما

- إرسال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القروض وإتفاقيات الإئتمان
ومؤسسات القروض الأخرى .

- الحصول على المعلومات الخاصة برهن المعدات الصناعية من
خلال المناقشات مع العميل أو إرسال خطابات الى المستشار
القانوني .

ويجب تقييم مدى ملائمة العرض والإفصاح للمعدات فى القوائم المالية
بعناية حتى يتم التحقق من إتباع المعايير المحاسبية ، حيث يجب إدراج
المعدات الصناعية بإجمالى التكلفة ، كما يجب فصلها عن باقى الأصول
المؤجرة والإفصاح عنها بشكل مستقل ، كما يتعين إدراج رهونات على
الملكية ضمن الإفصاحات المتممة بالقوائم المالية .

٧/٦ التحقق من مصروف ومجمع الإهلاك

Verification of Depreciation Expense and Accumulated Depreciation

أ - التحقق من مصروف الإهلاك

إذا كان مصروف الإهلاك يتسم بالأهمية النسبية فإنه يتم إجراء العديد من
إختبارات التفاصيل عليه مقارنة بما يتم التحقق منه عن طريق إختبارات
الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات .

ويتمثل الهدف الأكثر أهمية عند التحقق من ذلك المصروف فى تحقيق هدف
الدقة Accuracy Objective ، ويوجد جانبان هامان يتعلقان بذلك هما تحديد ما
إذا كان العميل يتبع سياسة الإهلاك بانتظام من فترة الى أخرى وما إذا كان
يتم تنفيذ العمليات الحسابية بشكل صحيح .

وتوجد هناك أربعة إعتبارات هى العمر المتوقع المقيد للأصول التى تم
شرائها فى الفترة الحالية ، طريقة الإهلاك ، القيمة التقديرية للنفايا وسياسة

الإهلاك للأصول في السنة التي تم إقنتائها أو التي تم التصرف فيها في الأصول .

وعند تحديد مدى منطقية العمر المفيد الذي تم تخصيصه للأصول التي تم إقنتائها حديثاً ، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره عديد من العوامل هي :-

- العمر الفعلي للأصل .

- العمر المتوقع للأصل (أخذاً في الإعتبار التقادم أو السياسة الطبيعية للشركة بشأن تحديث المعدات) .

- سياسات الشركة بشأن مبادلة المعدات .

وفي حالات قليلة قد يتطلب تغيير الظروف إعادة تقييم العمر المفيد للأصل - وعندما يحدث ذلك - يتم إجراء تعديل في التقرير المحاسبي وليس تعديلاً في المبادئ المحاسبية ، ولذلك يتعين أن يتم تقييم أثر ذلك على الإهلاك بعناية .

وتتمثل الطريقة المفيدة لإختيار الإهلاك في حساب مدى المنطقية العامة لمبلغ الإهلاك ، حيث يتم الحساب عن طريق ضرب قيمة الأصول الثابتة غير محتسب عنها إهلاك في معدل الإهلاك للسنة ، ويقوم المراجع بإجراء مطابقات للإضافات التي تمت على الأصول والأصول التي تم التصرف فيها خلال السنة الحالية ، كما يجب أن يجرى المراجع تسويات للأصول ذات الأعمار المختلفة والأصول التي يتم إهلاكها وفقاً لطرق مختلفة للإهلاك ، ويمكن إجراء العمليات الحسابية ببساطة إذا ما كان مكتب المراجعة يحتفظ في ملفه الدائم بتبويب للأصول الثابتة يتضمن طريقة الإهلاك وعمر الأصول ، فإذا ما كانت العمليات الحسابية تقترب بوجه عام من الإجماليات لدى العميل ،

مراجعة حسابات مختارة-الأصول الثابتة والمصرفيات المدفوعة مقدما

وإذا كانت مخاطر المراجعة المقدرة لمصرف الإهلاك تتسم بالإنخفاض فإنه
سيمكن تخفيض اختبارات تفاصيل الإهلاك .

وقد يكون مرغوب في عديد من عمليات المراجعة أن يتم فحص الإرباط
بين التفاصيل لعينة من العمليات الحسابية للإهلاك ، وذلك عن طريق إعادة
حساب مصرف الإهلاك لأصول مختارة للتعرف على ما إذا كان العمل يتبع
سياسة الإهلاك على نحو ثابت وصحيح ، وحتى يتم ذلك يجب أن يتم ربط
تفاصيل العمليات الحسابية باجمالى العمليات الحسابية للإهلاك عن طريق
جمع مصرف الإهلاك فى الملف الرئيسى للملكية ومطابقة الإجمالى مع
الأستاذ العام ، وإذا كان العمل يحتفظ بسجلات على الكمبيوتر للإهلاك فإنه
يكون من المرغوب فيه أن يتم استخدام الكمبيوتر فى اختيار العمليات
الحسابية.

ب- التحقق من مجمع الإهلاك

عادة ما يتم اختيار المديونية بحساب مجمع الإهلاك كجزء من مراجعة
التصرف فى الأصول ، بينما يتم التحقق من الدائنين كجزء من مراجعة
مصرف الإهلاك .

فإذا ما قام المراجع بتتبع عمليات مالية مختارة الى سجلات مجمع
الإهلاك بالملف الرئيسى للملكية كجزء من تلك الاختبارات يتم تنفيذ قدر قليل
من الاختبار بعد ذلك .

وعادة ما يوجد هدفان يتم التركيز عليهما عند مراجعة مجمع الإهلاك هما:

أ - إتفاق مجمع الإهلاك كما هو مدرج بالملف الرئيسى للملكية مع
الأستاذ العام .

ويستحق ذلك الهدف عن طريق إختيار الجمع بمجمع الإهلاك أو بالملف الرئيسي للملكية بالإضافة الى تتبع الإجمالي الى الأستاذ العام .

ب- مدى دقة مجمع الإهلاك بالملف الرئيسي .

وفى بعض الحالات يمكن تخفيض عمر المعدات الصناعية بشكل منموس نتيجة وجود تغييرات معينة على سبيل المثال وجود إنخفاض فى الطلب من المشترين على المنتجات ، التلف الطبيعى غير المتوقع ، أو التعديل فى العمليات التشغيلية ، ونتيجة لتلك الظروف المحتملة يكون من الضرورى تقييم مدى كفاية مخصصات مجمع الإهلاك سنويا للتأكد من أن القيمة الدفترية الصافية تزيد عن القيمة القابلة للتحقق بالأصول .

٧/٧ مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً Auditing of Prepaid Expenses

فى هذا الجزء يتم دراسة طبيعة وحسابات المصروفات المدفوعة مقدماً ، ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها ، وكيفية استخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل بهدف مراجعتها .

١- طبيعة وحسابات المصروفات المدفوعة مقدماً

تمثل المصروفات المدفوعة مقدماً والأعباء المؤجلة **Deferred Charges** والأصول غير الملموسة **Intangibles** أصولاً تختلف أعمارها من عدة شهور الى عدة أعوام ، ويتم إدراج الأصول بما يتفق ومفهوم مقابلة المصروفات بالنفقات **Matching Expenses with Revenues** ، ولا يتم إدراجها كذلك وفقاً لقيمتها عند إعادة البيع أو وفقاً لقيمة التصفية **Resale or Liquidation Value** ، وكاملة على تلك الأصول ما يلى :-

مراجعة حسابات مختارة-الأصول الثابتة والمصرفيات المدفوعة مقدما

- الإيجار المدفوع مقدماً .
- التكاليف التنظيمية .
- الضرائب المدفوعة مقدماً .
- براءة الاختراع .
- التأمين المدفوع مقدماً .
- العلامات التجارية .
- الإيرادات المؤجلة .
- حقوق الطبع .

ويتمثل الفرق بين تلك الأصول وغيرها من الأصول المتداولة الأخرى مثل المدينين والمخزون في أن تلك الأصول لا تتسم بالأهمية النسبية في العديد من عمليات المراجعة ، حيث عادة ما يكتفى المراجع بالإجراءات التحليلية عند مراجعة كل من المصرفيات المدفوعة مقدماً أو الإيرادات المؤجلة أو الأصول غير الملموسة .

وكمثال على تلك الأصول يتم مناقشة كيفية مراجعة التأمين المدفوع مقدماً باعتباره يمثل نموذج للمشكلات المعتادة التي يواجهها المراجع ، فضلاً عن أن تلك الحسابات موجودة في كل شركة في معظم الأحوال .

وهناك العديد من الحسابات التي يتم استخدامها بالإرتباط مع التأمين المدفوع مقدماً (مثل مصروف التأمين) ، وتوجد علاقة بين ذلك الحساب ودورة المشتريات والمدفوعات ، وحيث أن مصدر المديونية بحساب الأصل يتمثل في يومية المشتريات والمدفوعات فإن تلك المدفوعات من أقساط التأمين قد تم إختبارها بشكل جزئي من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المشتريات والمدفوعات النقدية .

٢- نظم الرقابة الداخلية

هناك ثلاثة أنواع من نظم الرقابة الداخلية على ذلك المصرفيات المدفوع

مقدماً هي :-

- نظم الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين .
 - نظم الرقابة على سجل التأمين .
 - نظم الرقابة على الإنتهاء من دفع مصروف التأمين .
- تعد نظم الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين **Controls Over the Acquisition and Recording** جزءاً من دورة الحيازة والمدفوعات ، وتشمل تلك النظم ما يلي :-
- وجود ترخيص ملائم على بوالص التأمين الجديدة .
 - الرقابة على أقساط التأمين التي يتم دفعها بما يتسق مع الإجراءات التي تم تحديدها في تلك الدورة .
 - ويعد وجود سجل لبوالص التأمين السارية لتاريخ إستحقاق كل بوليصة (سجل التأمين) نوعاً حيوياً من الرقابة للتأكد من أن الشركة لديها التأمين الكافية في كل الأوقات .
 - كما يجب أن تشمل الرقابة مخصص للفحص الدوري لمدى كفاية التغطية التأمينية بواسطة شخص كفاء وحيادي .
 - وبعد الإنتهاء من الإعداد يتعين أن يتم التحقق من الدفاتر التفصيلية التي تتضمن المعلومات الخاصة بسجل التأمين المدفوع مقدماً عن طريق شخص مستقل عن الشخص الذي قام بالإعداد .
 - وتتمثل نظم الرقابة المرتبطة بذلك في إستخدام قيود اليومية النموذجية الشهرية لمصروف التأمين ، بحيث إذا كان من الضروري إجراء قيد بمبلغ كبير لتسوية رصيد التأمين المدفوع مقدماً في نهاية السنة ، سيشير ذلك الى وجود تحريف محتمل في تسجيل حيازة التأمين طوال العام أو في حساب رصيد آخر المدة للتأمين المدفوع مقدماً .

٣- استخدام الإجراءات التحليلية

يجب أن يأخذ المراجع في حسبانته أن قيمة مصروف التأمين هي القيمة المتبقية بناء على رصيد أول المدة للتأمين المدفوع مقدماً ما يتم دفعه من أقساط تأمين طوال العام ورصيد آخر المدة .

ويتمثل نوع التحقق الوحيد للرصيد بحساب المصروف في تنفيذ الإجراءات التحليلية مع إجراء اختبار وجيز للتحقق من أن التحميل على مصروف التأمين نشأ عن دائنية تتعلق بالتأمين المدفوع مقدماً ، وعادة ما يتم اختيار الأقساط المدفوعة كجزء من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات .

وعند مراجعة التأمين المدفوع مقدماً يتم الحصول على جدول من العميل يتضمن كل بوليصة تأمين سارية ، رقم البوليصة ، التغطية التأمينية بكل بوليصة ، قيمة القسط ، مصروف التأمين العام ، التأمين المدفوع مقدماً في نهاية العام .

ومن الإعتبارات الهامة عند مراجعة التأمين المدفوع مقدماً عدم الأهمية النسبية لأرصدة أول المدة وآخر المدة ، بالإضافة الى ذلك يتم تسجيل عدد ضئيل من العمليات المالية كطرف مدين أو طرف دائن للرصيد طوال العام ، وتتسم معظم تلك العمليات بالصغر في القيمة وبسهولة الإلمام بها ، ولذلك يمكن للمراجع أن يستغرق وقتاً قليلاً للتحقق من الرصيد .

وعندما يخطط المراجع للتحقق من الرصيد على وجه تفصيلي تصبح الإجراءات التحليلية أكثر أهمية كوسيلة للتعرف على التحريفات الجوهرية

- المحتملة ، وفيما يلي أهم الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها عند مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين .
- ١- مقارنة إجمالي كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين مع المقابل بالأعوام السابقة لإختبار مدى المنطقية .
 - ٢- حساب نسبة التأمين المدفوع مقدماً الى مصروف التأمين ومقارنة تلك النسبة مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .
 - ٣- مقارنة التغطية التأمينية في كل بوليصة تأمين بالجدول مع جدول العام السابق لإختبار مدى حذف بوالص معينة أو التغيير في التغطية التأمينية .
 - ٤- مقارنة رصيد التأمين المدفوع مقدماً للعام الحالي (والذي يتم حسابه على أساس كل بوليصة) مع المقابل بالسنة السابقة لإختبار مدى وجود خطأ في العملية الحسابية .
 - ٥- فحص التغطية التأمينية (كما هي مدرجة في جدول التأمين المدفوع مقدماً) مع وجود موظف في مستوى مناسب لدى العميل محل المراجعة أو سمسار تأمين للتحقق من مدى كفاية التغطية .

٤- استخدام إختبارات التفاصيل

قد لا توجد ضرورة لتنفيذ إختبارات بأكثر من فحص المنطقية العامة ما لم تكون هناك مؤشرات على وجود احتمال مرتفع لوقوع تحريف كبير أو لتقدير مخاطر الرقابة في مستوى مرتفع .

مراجعة حسابات مخارة-الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما

وبصفة عامة لا يعتبر هدف القيمة القابلة للتحقق قابلاً للتطبيق عند تنفيذ إجراءات المراجعة ، وفيما يلي الإختبارات المرتبطة بأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لتنفيذ إختبارات التفاصيل :-

١- هدف الوجود أو الإكمال

أن تكون بوالص التأمين المدرجة بجدول التأمين المدفوع مقدماً موجودة بالفعل ، وأن البوالص الموجودة فعلاً مدرجة بالجدول . ويتم التحقق من ذلك بأحدى طريقتين :-

أ - الرجوع الى المستندات المؤيدة . ويتطلب ذلك فحص فواتير وبوالص التأمين السارية .

ب- الحصول على مصادقة عن المعلومات المتعلقة بالتأمين من وكيل التأمين الخاص بالشركة .

٢- هدف الحقوق

للمعمل الحق على كافة بوالص التأمين المدرجة في جدول التأمين المدفوع مقدماً . فالطرف الذي سيستلم المنفعة في حالة المطالبة بالحقوق على التأمين هو ذلك الذي له الحق ، وعادة لا يتم ذكر اسم المعمل ، الا أنه في حالة وجود رهونات أو حق للحجز على الممتلكات أو رهن عقارى أو أى نوع من أنواع الرهن قد يحصل الدائن على حق المطالبة بالتأمين .
ويعد فحص بوالص التأمين للتعرف على من يكون لهم حق المطالبة بالتأمين بخلاف المعمل إختياراً مميزاً للإلتزامات التى يتم تسجيلها والأصول التى تم رهنها .

٣- هدف الدقة والإرتباط بين التفاصيل

أن يتم إدراج القيم المدفوعة مقدماً بالجدول بشكل دقيق وواضح على الأرقام على نحو صحيح للتوصل الى الإجمالي الذي يتفق مع ما جاء بالاستناد العام .

تتضمن دقة التأمين المدفوع مقدماً التحقق من قيمة قسط التأمين ، وطول فترة البوليصة ، وتوزيع القسط على التأمين السارى .

ويمكن التحقق من قيمة القسط لبوليصة معينة والفترة الزمنية لها بشكل متزامن عن طريق فحص فاتورة القسط أو مصادقة وكيل التأمين . وبعد التحقق منها يمكن إختيار العمليات الحسابية لدى العميل المتعلقة بالتأمين السارى بإعادة العمليات الحسابية ، وبعد ذلك يمكن جمع جدول التأمين المدفوع مقدماً وتتبع الإجماليات الى الأستاذ العام لإستكمال إختبارات الإرتباطات بين التفاصيل .

٤- هدف التئويب

أن يتم تئويب مصروف التأمين المرتبط بالتأمين المدفوع مقدماً على نحو صحيح . حيث يجب أن يتم الفحص والتئويب الملائم للأطراف المدينة بحسابات مصروفات التأمين المختلفة كإختبار لقائمة الدخل .

وفى بعض الحالات يكون الحساب الملائم للمصروف واضحاً بسبب وضوح نوع التأمين (كالتأمين على المعدات) . إلا أنه فى حالات أخرى يكون إجراء التوزيع أمراً ضرورياً ، على سبيل المثال قد يتطلب التأمين على المبنى أن يتم التوزيع على العديد من الحسابات بما فى ذلك التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وبعد وجود وإتساق مع السنوات السابقة أمراً هاماً عند تقييم التئويب .

٥- هدف إستقلال الفترات الزمنية

لا يعتبر ذلك الهدف مشكلة كبيرة لمصروف التأمين نتيجة تصعر عدد السبوالص فضلا عن عدم الأهمية النسبية للقيم بها ، فإذا تم إختيار الفاصل الزمني فإنه يتم تنفيذ ذلك كجزء من إختبارات الفاصل الزمني لحسابات الدائنين .

٦- هدف العرض والإفصاح

أن يتم عرض التأمين المدفوع مقدما والإفصاح عنه بشكل مناسب .
عادة ما يتم دمج التأمين المدفوع مقدما مع باقى المصروفات المدفوعة مقدما مع إدراجها ضمن الأصول المتداولة وذلك لأنه عادة ما تكون قيمته صغيرة نسبيا ولا تحتل إهتماما كبيرا لدى مستخدمى القوائم المالية .

٧/٨ مراجعة الالتزامات والمصروفات المستحقة**Auditing of Accrued Expenses and Liabilities**

يتضمن ذلك الجزء دراسة طبيعة وحسابات الالتزامات المستحقة ،
ووسائل التحقق منها وإختبارات مراجعتها .

١- طبيعة وحسابات الالتزامات المستحقة

تمثل الالتزامات المستحقة خصوم مقدرة غير مدفوعة عن الخدمات أو المنافع التى تم الحصول عليها قبل تاريخ إعداد القوائم المالية ، وعادة ما تمثل معظم الالتزامات المستحقة خصوماً مستقبلية عن الخدمات التى لم يتم دفع مقابل لها حتى تاريخ إعداد الميزانية على سبيل المثال المنافع عن الإيجار طوال العام ويتمثل النوع الثانى عن المستحقات فى ذلك النوع الذى تكون فيه

قيمة الخصوم قيمة مقدرة في ضوء عدم التأكد للقيمة المستحقة ، وكمثال على ذلك الخصوم المتعلقة بالصرائب المتنازع عليها .

وكامثلة على الالتزامات المستحقة الشائعة ما يلي :-

- الاجور المستحقة
- مكافآت مستحقة .
- العمولات المستحقة .
- الأتعاب المهنية المستحقة .
- الفوائد المستحقة .
- الإيجار المستحق .
- تكاليف التقاعد المستحقة .
- ضرائب الدخل المستحقة .
- ضرائب الملكية المستحقة .

وعموماً تمثل الالتزامات أو المصروفات المستحقة في معظم عمليات المراجعة وقتاً قليلاً لمراجعتها ، إلا أنه في بعض الحالات يتطلب الأمر بذل جهود ملموسة من المراجع عند اختيار بعض الحسابات مثل ضرائب الدخل المستحقة وتكاليف التقاعد المستحقة ، حيث تنسم قيمة تلك الحسابات بالأهمية النسبية .

لذلك يتم الاهتمام في ذلك الجزء بمراجعة ضرائب الملكية المستحقة **Accrued Property Taxes** لأهميتها النسبية ، وتمثل الحسابات المتعلقة بها في ضرائب الملكية المستحقة ، ومصروفات ضريبة الملكية ، والمدفوعات النقدية ، وتمثل العلاقة بين ضرائب الملكية المستحقة ودورة المشتريات والمدفوعات مع تلك العلاقة بين تلك الدورة والتأمين المدفوع مقدماً ، حيث تتضح من خلال فحص الجانب المدين من حساب الالتزامات ، حيث أن مصدر الجانب المدين من الحساب يتمثل في يومية المدفوعات النقدية ، ولذلك فإن اختبار المدفوعات عن ضرائب الملكية يتم بشكل جزئي بالفعل عن طريق الاختبارات المنفذة في دورة المشتريات والمدفوعات .

٢- اختبارات مراجعة ضرائب الملكية المستحقة

يتمثل رصيد مصروف ضريبة الملكية كما في مراجعة مصروف التأمين في القيمة المتبقية الناتجة عن أرصدة أول المدة وآخر المدة لضرائب الملكية المستحقة من ضرائب الملكية ولذلك يتم التركيز في الاختبارات على التزامات آخر المدة لضريبة الملكية والمدفوعات في آخر المدة .
ولأغراض التحقق من ضرائب الملكية المستحقة تعتبر أهداف المرجعة التسع المرتبطة بالأرصدة أهدافا ملائمة فيما عدا القيمة القابلة للتحقق إلا أن هناك هدفان يحتلان أهمية خاصة هما :-

١- الاكتمال :

بمعنى أن يتم ادراج الأصول الموجودة فعلا التي تتناسب معها الضرائب المستحقة بجدول المستحقات .حيث يترتب على عدم إدراج تلك الأصول التي تستحق الضرائب عنها إلى تخفيض قيمة الالتزامات .
وقد يحدث تحريف هام نسبياً إذا لم يتم سداد الضرائب على الملكية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية ولم يتم إدراج ذلك كضرائب مستحقة على الملكية .

٢- الدقة :

أن يتم تسجيل ضرائب الملكية المستحقة بشكل دقيق ، وتمثل الاهتمام الأكبر بذلك الهدف في أتساق المعالجة المحاسبية للمستحقات من سنة إلى أخرى .

وفيما يلي الإجراءات الرئيسية لاختبار إدراج كافة المستحقات :-

 الفصل السابع

- تنفيذ اختبارات المستحقات بشكل موحد مع مراجعة مدفوعات ضرائب الملكية للعام الحالي .

- مقارنة المستحقات مع ما يقابلها في السنوات السابقة .

ويتم ذلك عن طريق حصول المراجع على جدول بالمنفوعات لضريبة الملكية من العميل ومقارنة مبلغ يتم دفعه على جدول السنة السابقة لتحديد ما إذا كانت كافة المدفوعات قد تم أدرجها في الجدول المعد من قبل العميل ، ومن الضروري أيضا أن يتم فحص أوراق العمل الخاصة بالأصول الثابتة للتعرف على الإضافات عليها وما تم التصرف فيه بما قد يؤثر على مستحقات ضرائب الملكية .

وفيما يلي الإجراءات المتعلقة بتقييم مدى منطقية القيمة الإجمالية لضرائب الملكية في كل نوع من الأصول التي تم استخدامها كأساس لتقدير المستحقات:-

- مقارنة القيمة الموضحة بالجدول مع القيمة الإجمالية المحددة في مطالبة السلطات الضريبية التي تكون في حوزة العميل .

- استخدام نفس الجزء من كل ضريبة مدفوعة كمستحقات تم استخدامها للعام الماضي (ما لم توجد ظروف تبرر التعبير) .

- جمع اجماليات المستحقات ومصروف ضريبة الملكية لكل جزء من الأصول ومقارنتها مع الأستاذ العام .

وقد يقوم المراجع باختبار مدى ملائمة التويب إذا ما تم تحميل ضرائب الملكية على الأكثر من حسابات المصروفات عن طريق تقييم ما إذا كان قد تم تحميل القيمة الملائمة لكل حساب .

٧/٩ طبيعة إختبار حسابات قائمة الدخل

The Nature of Testing Income Statement Accounts

يشير الى مراجعة حسابات العمليات التشغيلية بمراجعة حسابات قائمة الدخل (أو حسابات الإيرادات والمصروفات بالقوائم المالية) ، وفي هذا الشأن يهتم المراجع بالتحقق من أن حسابات الإيرادات والمصروفات لم يتم تحريفها جوهريا وأنها قد تم المحاسبة عنها طبقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها . أى أن المراجع يجب أن يقتنع بعدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بكل من إجماليات الإيرادات والمصروفات المدرجة بقائمة الدخل وأيضاً بصافي الربح . وعادة ما ينظر الى قائمة الدخل على أنها مصدر هام للمعلومات لعديد من مستخدمي القوائم المالية على سبيل المثال فإن الدائنين أو الدائنين المرتقبين ينظرون الى ربحية المنشأة كمؤشر على قدرتها على إعادة دفع ديونها ، كما ينظر المستثمرين المرتقبين الى قائمة الدخل عندما يقررون ما إذا كانوا يتخذون قرار بشراء أسهم المنشأة أم لا . وأخيراً فإن البائعين قد يقوموا بفحص وإختبار الأرباح المحتملة للمنشأة من أجل تقييم ما إذا كانت المنشأة ستكون قادرة على سداد قيمة البضائع والمنتجات المشتراة بالأجل .

تعتمد مراجعة حسابات الإيرادات والمصروفات على مدى العمل المؤدى عن طريق المراجع على نظام الرقابة الداخلية وحسابات قائمة المركز المالي، على سبيل المثال فإن إحتمال وجود تحريف جوهرى فى الحسابات المختلفة للإيرادات والمصروفات يعتبر دالة لنظم الرقابة الداخلية للمنشأة . ويؤثر مستوى مخاطر الرقابة المستخدمة لتقييم عمليات المنشأة المختلفة مباشرة على مدى الإختبار الذى يتطلبه المراجع لمراجعة حسابات قائمة الدخل .

العنصر السابع:

وعند مراجعة العمليات التشغيلية وحسابات قائمة الدخل يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره المفهومين التاليين :-

١- مقابلة المصروفات التشغيلية بالإيرادات التشغيلية ، وهو يعتبر مبدأ ضروري حتى يتم التحديد الملائم لنتائج العمليات التشغيلية .

٢- الثبات في تطبيق المعايير المحاسبية خلال الفترات الزمنية المختلفة . باعتبار أن ذلك أمراً ضرورياً لتحقيق القابلية للمقارنة .

ولا يمكن النظر الى مراجعة الإيرادات والمصروفات التشغيلية على أنها جزءاً منفصلاً في عملية المراجعة الشاملة ، فإذا حدث تحريف بحسابات قائمة الدخل فإنه سيؤثر دائماً بشكل متكافئ على حسابات قائمة المركز المالي والعكس صحيح . وتعتبر مراجعة الإيرادات والمصروفات التشغيلية كجزء أصيل من باقى أجزاء المراجعة الأخرى أمراً ضرورياً حتى يتم ربط الجوانب المختلفة لإختبار العمليات التشغيلية مع الأنواع الأخرى من الإختبارات ، كما يتعين إظهار العلاقات المتداخلة من الجوانب المختلفة للمراجعة والإختبارات الخاصة بالعمليات التشغيلية ، بعبارة أخرى فإن مراجعة حسابات قائمة الدخل تتضمن دراسة نتائج عمل المراجعة المؤداة فى الأجزاء الأخرى من عملية المراجعة وإستكمال الإختبار الأساسى الإضافى على حسابات مختارة لقائمة الدخل متضمناً ما يلى :-

- تقييم نتائج إختبارات الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية لأنشطة الأعمال المختلفة .

- تقييم نتائج الإختبارات المباشر لحسابات قائمة المركز المالي وحسابات قائمة الدخل ذات العلاقة .

مراجعة حسابات مختارة-الأصول الثابتة والمصرفيات المدفوعة مقدما

- أداء الإجراءات التحليلية على حسابات قائمة الدخل .
- إختبارات حسابات مختارة لقائمة الدخل .

٧/١ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التشغيلية

Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

تؤثر كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بشكل متزامن على التحقق من حسابات قائمة المركز المالي والعمليات التشغيلية ، على سبيل المثال عندما يستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية كافية لتوفير تأكيد مناسب عن وجود العمليات المالية يومية المشتريات ، وعن تسجيل هذه العمليات بدقة وتبويبها بشكل صحيح ، وأن التسجيل قد تم في الوقت المناسب، سيتوافر دليل إثبات عن صحة الحسابات الفردية بقائمة المركز المالي مثل الدائنين والأصول الثابتة ، وعن صحة حسابات قائمة الدخل مثل الإعلان والإطلاع والصيانة ، وبالعكس إذا تم إكتشاف عدم كفاية نظم الرقابة الداخلية ووجود تحريفات خلال تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات سيتوافر مؤشر على إحتمال وجود تحريفات في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

ويعد فهم نظم الرقابة الداخلية وما يرتبط بها من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بما يؤدي الى تحديد مخاطر الرقابة المقدره الملائمة أمراً هاماً للتحقق من العديد من حسابات العمليات التشغيلية في كافة دورات العمليات المالية ، وعلى سبيل المثال إذا توصل المراجع بعد تنفيذ الإختبارات الكافية الى إستنتاج مفاده أنه يمكن تخفيض مخاطر الرقابة المقدره الى مستوى منخفض ، ستشمل الوسائل الإضافية التي يمكن إستخدامها في التحقق من حسابات العمليات التشغيلية مثل الإعلان والمشتريات في

الإجراءات التحليلية والفاصل الزمني فقط ، ومع ذلك لا يتم التحقق عنى الإطلاق من بعض حسابات الإيرادات والمصروفات من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، كما يجب أن يتم إجراء إختبارات أكثر عمقا وتكثيفا لبعض الحسابات الأخرى من خلال أساليب أخرى .

٧/١١ الإجراءات التحليلية لحسابات قائمة الدخل

Analytical Procedures of Income Statement Accounts

يمكن أن تستخدم الإجراءات التحليلية بشكل أكثر كثيفا لإختبار حسابات الإيرادات والمصروفات ، ويتضمن أحد الإجراءات التحليلية فى مقارنة القيم النقدية لكل حساب إيراد ومصروف فى السنة الحالية مع أرصدة نفس الحسابات فى السنة السابقة . وأى حساب ينحرف عن السنة السابقة بمقدار محدد مسبقا يجب أن يتم فحصه ، وكبديل لذلك النوع من الإجراءات التحليلية يتمثل فى حساب نسبة حسابات المصروفات الفردية الى صافى المبيعات ومقارنة تلك النسب المالية خلال الفترات الزمنية . يمكن أيضا أن يقوم المراجع بمقارنة تلك النسب المالية مع متوسطات الصناعة ، وعادة ما يقوم المراجع بفحص حسابات المصروفات التى يتم الحكم عليها بأنها تخرج عن النطاق المحدد .

أيضا يمكن إستخدام الإجراءات التحليلية لأداء إختبارات تحقق أساسية مباشرة لحسابات محددة للإيرادات والمصروفات . على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يختبر عمولات المبيعات عن طريق إستخدام جدول العمولة التى يقوم العميل بإعداده ويقوم بضرب معدلات العمولة فى المبيعات ، ويمكن مقارنة ذلك التقدير بمصروف العمولة المسجل بقائمة الدخل ، وقد تتضمن أمثلة أخرى إختبارات معقولة شاملة لمصروف الفوائد والإهلاكات . عموما

مراجعة حسابات مختارة-الاصول الثابتة والمصرفيات المدفوعة مقدما

يوضح الجدول رقم (٧/٤) أمثلة على الإجراءات التحليلية وأثرها على العمليات التشغيلية في دورة المشتريات والمدفوعات .

الجدول رقم (٧/٤)

الإجراءات التحليلية للعمليات التشغيلية

التحريف الممكن وقوعه	الإجراءات التحليلية
الزيادة أو التخفيض في رصيد حساب المصروف .	١- مقارنة كل مصروف بما يقابله بالأعوام السابقة .
الزيادة أو التخفيض بحساب قائمة المركز المالي التي تؤثر أيضاً في حسابات قائمة الدخل (على سبيل المثال يؤثر التحريف بالمخزون في تكلفة البضاعة المباعة) .	٢- مقارنة رصيد كل أصل وكل التزام مع ما يقابله بالسنوات السابقة .
التحريف في المصروفات وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها .	٣- مقارنة كل مصروف مع المصروف المقدر بالموازنة .
التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون .	٤- مقارنة نسبة مجمل الربح الإجمالي مع نظيره في السنوات السابقة .
التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون .	٥- مقارنة معدل دوران المخزون مع ما يقابله في السنوات السابقة .
التحريف في مصروف التأمين والتأمين المدفوع مقدماً .	٦- مقارنة مصروف التأمين المدفوع مقدماً مع ما يقابله بالسنوات السابقة .
التحريف في مصروف العمولة والعمولات المستحقة .	٧- مقارنة نسبة مصروف العمولة على المبيعات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .
التحريف في المصروفات الصناعية الفردية وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها .	٨- مقارنة نسبة المصروفات الصناعية الفردية على إجمالي المصروفات الصناعية مع ما يقابلها في السنوات السابقة .

٧/١٢ إختبارات تفاصيل حسابات قائمة الدخل

The Tests of Details for Income Statement Accounts

على الرغم من أن المراجع قد قام بجمع أدلة إثبات ملحوظة بخصوص حسابات الإيرادات والمصروفات تأسيساً على إجراءات المراجع التي سبق مناقشتها إلا أنه قد يرغب في فحص بعض الحسابات بشكل أكثر ، وبالنسبة لتلك المصروفات عادة ما يقوم المراجع بتحليل العمليات المتضمنة في كل حساب على وجه التفصيل ، حيث يتحقق المراجع من تلك العمليات عن طريق الفحص المستندي للتوثيق المؤيد ، وعادة ما لا تتأثر الحسابات التي تخضع لفحص بتلك المنهجية مباشرة بأعمال المنشأة والحسابات التي قد تتضمن معلومات حساسة أو عمليات غير عادية أو الحسابات ذات المعلومات التفصيلية التي تحتاج الى تضمينها في جداول أو كشوف ترفق مع القوائم المالية ، وكأمثلة على تلك الحسابات المصروفات القانونية أو الأتعاب المهنية مصروفات الإعلان والدعاية أو المصروفات أو ايرادات الأخرى المتنوعة أو أى حسابات تتضمن معاملات مع أطراف ذوي علاقة .

وعادة ما يرتبط تحليل تلك الحسابات مع إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بشكل وثيق ، إلا ان الفرق الساسي يتمثل في درجة التركيز بالحساب الفردي ، وعموماً يتكون تحليل المصروفات أو باقى حسابات العمليات التشغيلية الأخرى من فحص العمليات المالية بحسابات محددة لتحديد مدى الملائمة والتبويب والدقة وباقى المعلومات الأخرى المحددة فى كل حساب يتم تحليله ، يوضح الشكل رقم (٧/٥) ورقة عمل نمطية تظهر تحليل المصروفات القانونية وأتعاب المراجعة .

در - جمع حسابات مختارة - الأصول الثابتة والمصرفات المدفوعة مقدما

شكل رقم (٧/٥)

ورقة عمل تحليل المصرفات القانونية وأتعاب المراجعة

اسم الشركة

المصرفات العمومية - المصرفات القانونية وأتعاب المراجعة في ٣١/١٢/٢٠٠٢

التاريخ	تم الدفع الي	القيمة	البيان
أول مارس	مكتب عبد الشهيد (ج)	٥٠٠ جنيه	مقدم أتعاب محاماة عن قضية إنتهاك براءة إختراع .
١٥ مايو	مكتب حازم حسن (ج)	١٢٠٠٠ جنيه	أتعاب المراجعة السنوية .
١٠ أكتوبر	مكتب ماركيزي (ج)	١٥٠٠٠ جنيه	خدمات قانونية نتيجة إعداد عقود شراء وتقارير قانونية .
		٣٢٠٠٠ جنيه	ف

✓ = تم إختبار القائمة وحزمة الإيصالات .

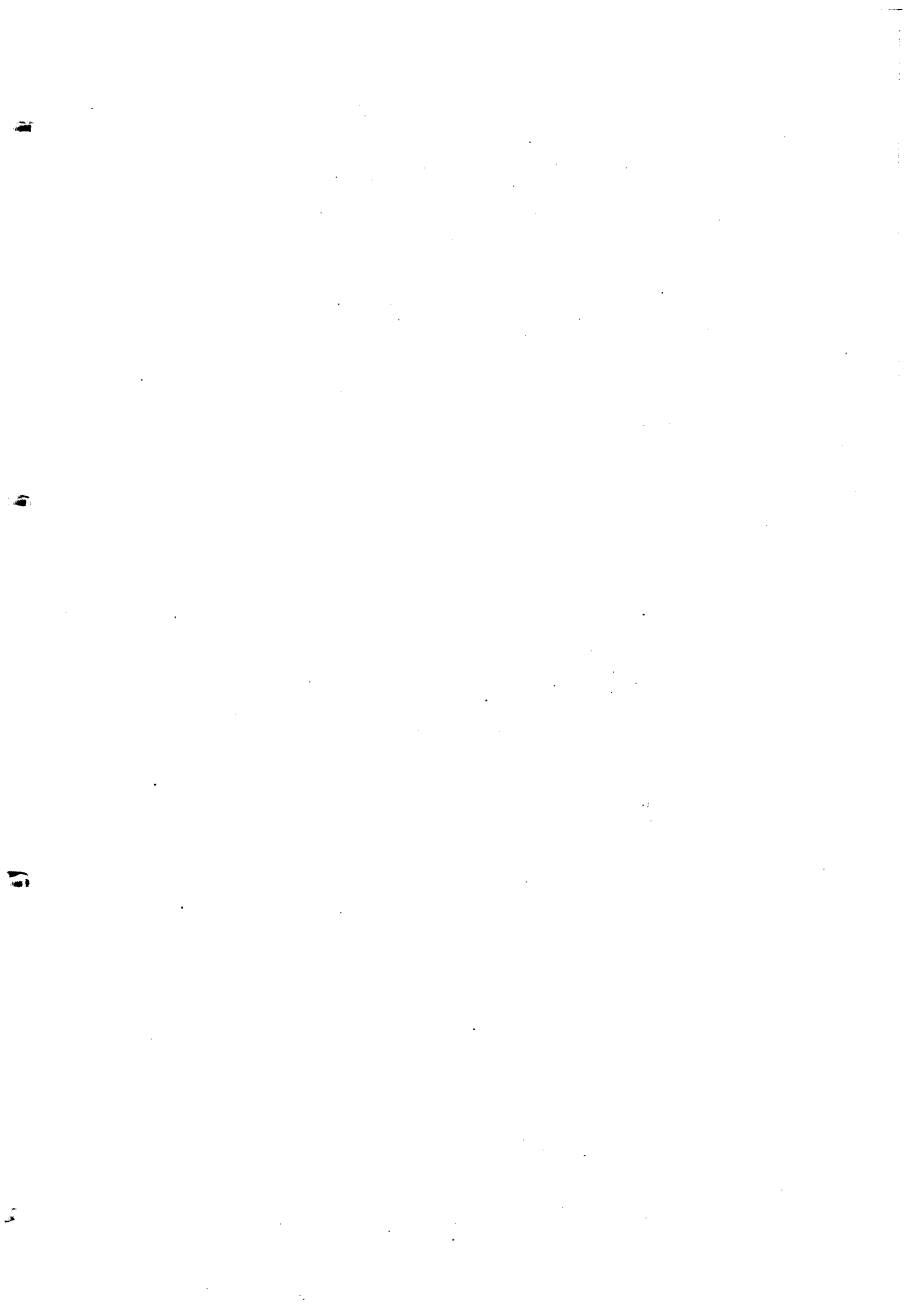
ف = يتفق مع الأستاذ العام وميزان المراجعة .

ج = الجمع .

وعادة ما سيقوم المراجع بتحليل المصرفات فى تلك الحسابات التى يوجد بها إحتمال مرتفع نسبيا لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية ، على سبيل المثال عادة ما يقوم المراجع بتحليل حسابات مصرفات الإصلاح والصيانة لتحديد ما إذا كانت تحتوى على عمليات مالية تتعلق بالأصول الثابتة على نحو خاطئ ، كذلك يتم تحليل المصرفات القانونية والقضائية لتحديد ما إذا كان هناك إلتزامات عرضية محتملة ونزاعات أو تصرفات غير قانونية أو أية أمور قانونية تؤثر على القوائم المالية .

الفصل السابع

وعادة ما يتم تحليل حسابات المصروفات كجزء من عملية التحقق من الأصول المرتبطة بها ، على سبيل المثال عادة ما يتم تحليل مصاريف الإصلاح والصيانة كجزء من التحقق من الأصول الثابتة ، وكذلك يتم تحليل مصروف الإيجار كجزء من التحقق من الإيجار المستحق أو الإيجار المدفوع مقدماً أو تحليل مصروف التأمين كجزء من إختيار التأمين المدفوع مقدماً .



الفصل الثامن

مراجعة دورة الحصول على رأس المال
وإعادة الدفع (دورة التمويل)

الفصل الثامن**مراجعة دورة الحصول على رأس المال
وإعادة الدفع (دورة التمويل)
Auditing the Capital Acquisition
and Repayment Cycle****الأهداف التعليمية Learning Objectives**

- ٨/١ طبيعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل) .
- ٨/٢ طبيعة حسابات أوراق الدفع وأهداف وأنواع إختباراتها .
- ٨/٣ نظم الرقابة الداخلية وإختباراتها على حسابات أوراق الدفع .
- ٨/٤ الإجراءات التحليلية على حسابات أوراق الدفع .
- ٨/٥ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات أوراق الدفع .
- ٨/٦ طبيعة وخصائص وأهداف مراجعة حقوق الملكية .
- ٨/٧ أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .
- ٨/٨ مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع .
- ٨/٩ مراجعة توزيعات الأرباح .
- ٨/١٠ مراجعة الأرباح المحتجزة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملزمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) عناصر القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٤٢٠) بعنوان إتساق تطبيق إجراءات المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٨/٨ طبيعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

**The Nature of Capital Acquisition and Repayment Cycle
(Financing Cycle)**

ترتبط دورة الحصول على رأس المال وإعادة سداده عموماً بمصادر الأموال سواء في صورة قروض يتم الحصول عليها أو رأس مال الملكية وإعادة سداده ، وتشمل تلك الدورة عملية الحيازة ذاتها وإعادة الدفع بالإضافة إلى الفوائد التي يتم دفعها وتوزيعات الأرباح ، وتتمثل الحسابات المرتبطة بتلك الدورة ما يلي :-

- أوراق الدفع . Notes Payable
- العقود الواجبة السداد . Contracts Payable
- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية Paid-in-Capital in
Excess of Par
- رأس المال الممنوح . Donated Capital
- الرهونات المستحقة . Mortgages Payable
- الأرباح المحتجزة . Retained Earnings
- السندات . Bonds
- الأرباح المحتجزة المقيدة .
- مصروف الفائدة .
- أسهم الخزنة . Treasury Stocks
- الفائدة المستحقة .
- التوزيعات المعلن عنها . Dividends Declared

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

- النقدية في البنك .
 - التوزيعات المستحقة .
 - أسهم رأس المال العادية Capital Stock - Common .
 - أسهم رأس المال الممتازة Capital Stock - Preferred .
- هناك أربعة خصائص رئيسية تؤثر على تلك الدورة وطبيعة مراجعة الحسابات المرتبطة بها هي :-

- ١- رغماً أن العمليات المالية ذات الصلة بأرصدة حسابات تلك الدورة تتسم بقلّة عددها إلا أنها غالباً ما تتميز بأن قيمتها كبيرة ذات أهمية نسبية . على سبيل المثال يتم إصدار السندات بشكل غير متكرر إلا أنه عادة ما يتم إصدارها بقيمة مالية مرتفعة .
- ومن هنا يتعين التحقق من قيمة كل عملية مالية مرتبطة بتلك الدورة بالعام بأكمله ، ومن غير المعتاد أن يكون هناك ما يشير الى رصيد أول المدة الخاص بحسابات تلك الدورة .
- ٢- يترتب على إغفال أو عدم إدراج أى عملية مالية مرتبطة بحسابات تلك الدورة أثر يتسم بأهميته النسبية الكبيرة ، مما يترتب عليه إهتمام المراجع الكبير بعمليات تلك الدورة .
- ٣- أن هناك علاقة قانونية بين المنشأة محل المراجعة وحامل السهم أو السند أو أى مستند آخر للملكية . مما يجعل المراجع يتوخى الحذر للتأكد من أن الإلتزامات القانونية قد تم تنفيذها وعرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مناسب وكافى .

الفصل الثامن

٤- أن هناك علاقة ضرورية بين حسابات الفائدة وتوزيعات الأرباح وبين الديون وحقوق الملكية . لذلك يكون من غير المرغوب فيه للمراجع أن يتحقق بشكل متزامن من كل من مصروف الفائدة والفائدة التي يجب دفعها ، وكذلك حقوق الملكية والتوزيعات التي تم الإعلان عنها والتوزيعات مستحقة الدفع .

ولاشك أنه يتعين على المراجع أن يفهم إجراءات الرقابة الداخلية للعمليات المالية المرتبطة بحسابات تلك الدورة وكيفية مراجعتها ، ويتم ذلك بدراسة الحسابات المرتبطة بتلك الدورة ولعل أبرزها أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصروفات الفائدة ومبلغ الفوائد المستحقة لتحديد رأس المال المقترض الذي يترتب الحصول عليه دفع فوائد عنه ، بالإضافة الى فهم إجراءات الحصول على رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية والأرباح المحتجزة والتوزيعات .

٨/٢ طبيعة حسابات أوراق الدفع وأهداف وأنواع إختباراتها

The Nature of Note Payable and the Objectives and Types of its Tests

تتمثل الحسابات المتعلقة بأوراق الدفع في أوراق الدفع ذاتها والفائدة المستحقة ومصروف للفوائد والنقدية في البنك ، ومن المتعارف عليه أن يتم إدراج إختبارات للمدفوعات من أصل الحساب والفائدة كجزء من عملية مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات ، حيث يتم تسجيل المدفوعات في يومية المدفوعات النقدية ، ويفضل أن يتم إختبار تلك العمليات كجزء من دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع ، وتتمثل أهداف مراجعة حسابات أوراق الدفع في تحديد الآتى :-

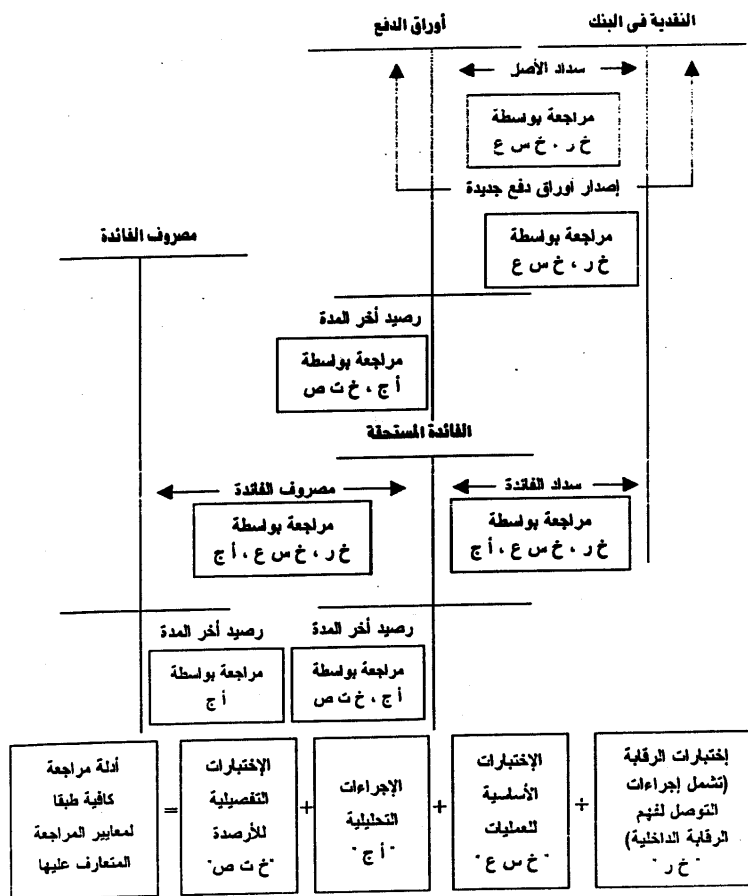
مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

- ما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية على أوراق الدفع تتسم بالكفاية .
 - ما إذا كانت العمليات المالية المرتبطة بالأصل والفائدة المتعلقة بأوراق الدفع قد تم الترخيص بها على نحو مناسب وأنه قد تم تسجيلها كما يتطلب ذلك أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية .
 - ما إذا كانت الإلتزامات الناشئة عن أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصروفات لفائدة والإلتزامات المستحقة قد تم تحديدها على نحو مناسب وبما يتفق مع أهداف المراجعة الثمانية المرتبطة بالأرصدة (باعتبار أن هدف القيمة القابلة للتحقق غير قابل للتطبيق) .
- يوضح الشكل رقم (٨/١) أنواع إختبارات المراجعة لدورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع الخاص بحسابات أوراق الدفع .

التصنيف: الثاني

الشكل رقم (٨/١)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة الحصول على رأس المال
وإعادة الدفع الخاص بأوراق الدفع



مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

٨/٣ نظم الرقابة الداخلية على حسابات أوراق الدفع

The Controls of Notes Payable Accounts

هناك أربعة أنواع رئيسية لنظم الرقابة على أوراق الدفع هي :-

١- الترخيص الصحيح لإصدار أوراق دفع جديدة أو موجودة :

Proper Authorization for the Issuance of Notes Payable

يجب أن تعهد مسئولية إصدار أوراق الدفع الجديدة أو الموجودة الى مجلس الإدارة أو الى مستوى أعلى ، وبوجه عام يتعين توفير توقيعين لإثنين من المسؤولين الذين لهم هذا الحق بالترخيص على كافة إتفاقيات الحصول على القروض (متضمنة قيمة القرض ، ومعدل الفائدة وشروط الدفع ، والأصول محل الرهن) .

٢- وجود نظم رقابية كافية على إعادة دفع أصل القرض والفائدة

Adequate Controls Over the Repayment of Principal and Interest

يتعين أن تكون هناك رقابة على السداد الدورى للفائدة أو الأصل كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات ، كما يجب أن تحصل الإدارة المحاسبية على نسخة من أوراق الدفع (بنفس الطريقة المتبعة عند إستلامها فواتير البائعين وتقارير الإستلام) ، كما يجب أن يصدر قسم حسابات الدائنين الشيكات المتعلقة بأوراق الدفع عند حلول موعد إستحقاقها (بنفس الطريقة المرتبطة بإعداد الشيكات المرتبطة بشراء البضائع) .

٣- وجود مستندات وسجلات ملائمة Proper Documents and Records

يجب توافر دفاتر فرعية وسجلات مراقبة على أوراق الدفع البيضاء أو التي تم سداد قيمتها عن طريق شخص مسئول . كما يجب أن يتم إلغاء أوراق الدفع المدفوعة والإحتفاظ بها عن طريق شخص مرخص له بذلك .

٤- التحقق الدوري الحيادي Periodic Independent Verification

يجب أن يتم مطابقة السجلات التفصيلية لأوراق الدفع مع الأستاذ العام دورياً ومقارنة ذلك مع سجلات حاملي أوراق الدفع عن طريق شخص لم يعهد إليه بمسئولية حيازة أو الإحتفاظ بالسجلات التفصيلية ، وفي ذات الوقت يجب أن يقوم شخص حيادي بإعادة حساب مصروف الفائدة على أوراق الجفع لإختبار دقة وملائمة عملية إمساك الدفاتر .

تمثل إختبارات المراجعة للعمليات المالية لأوراق الدفع (إصدار أوراق الدفع وإعادة دفع الأصل والفائدة) جزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات النقدية المحصلة والمدفوعات النقدية .

وعادة ما يتم تنفيذ إختبارات إضافية للرقابة وللإختبارات الأساسية للعمليات كجزء من الإختبارات التفصيلية للأرصدة نظراً للأهمية النسبية للعمليات المالية الفردية .

ويجب أن تركز تلك الإختبارات على جوانب الرقابة الرئيسية الأربعة ، كما يجب التركيز على دقة تسجيل المتحصلات من أوراق الدفع عند الحصول على القروض ودقة سداد كل من الأصل والفائدة .

٤/٨ الإجراءات التحليلية على حسابات أوراق الدفع

The Analytical Review of Notes Payable

يعتبر تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية أمراً أساسياً عند مراجعة أوراق الدفع ، حيث قد لا يتم أداء إختبارات التفاصيل لمصروف الفائدة والفائدة المستحقة على نحو متكرر لاسيما عندما تتوافر نتائج مرضية ومقنعة . وفيما يلي أهم الإجراءات التحليلية النموذجية لأوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها .

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

جدول رقم (٨/٢)

الإجراءات التحليلية لحسابات أوراق الدفع

التحريف الممكن حدوثه	الإجراء التحليلي
١- التحريف في مصروف الفائدة والفائدة المستحقة .	١- إعادة حساب مصروف الفائدة على نحو تقريبي على أساس متوسطات معدلات الفائدة وكافة أوراق الدفع الشهرية .
٢- إغفال أوراق دفع بالشركة محل المراجعة .	٢- مقارنة أوراق الدفع الفردية مع تلك المناظرة في العام السابق .
٣- التحريف في مصروف الفائدة المستحقة أو أوراق الدفع .	٣- مقارنة الرصيد الإجمالي لأوراق الدفع، ومصروف الفائدة المستحقة مع نظيره في العام السابق .

وعن طريق إستخدام متوسط أوراق الدفع ومتوسط معدلات الفائدة يمكن للمراجع إختبار مدى منطقية مصروف الفائدة ، كما يمكن أن يقوم أيضاً باختبارات للتعرف على مدى وجود إغفال لأوراق الدفع . وبصفة عامة إذا كانت هناك زيادة تتسم بالأهمية النسبية بمصروف الفائدة الفعلي عن تقدير المراجع قد يكون السبب في سداد الفائدة أو عدم تسجيل أوراق الدفع .

٨/٥ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات أوراق الدفع

Tests of Details of Notes Balances Payable

يعتبر إعداد العميل جدول أوراق الدفع والفائدة المستحقة نقطة البداية لمراجعة أوراق الدفع ، ويتضمن ذلك الجدول معلومات تفصيلية عن كافة العمليات المالية التي تتم في السنة للأصل والفائدة ، بالإضافة الى أرصدة أول

وأخر المدد لأوراق الدفع والفائدة المستحقة فضلا عن معلومات وصفية عن أوراق الدفع مثل تاريخ الإستحقاق ومعدل الفائدة والأصول المقدمة كضمان . وقد يطلب المراجع فى حالة وجود عمليات مالية كثيرة لأوراق الدفع خلال العام من العميل إعداد جدول يحتوى فقط على أوراق الدفع ذات الأرصدة غير المدفوعة فى نهاية السنة . ويمكن بيان أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإجراءات المراجعة ذات الصلة بالجدول رقم (٨/٣) ، وبصفة عامة تتمثل أبرز أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة أوراق الدفع فى ثلاثة هى :-

- ١- هدف الإكتمال : بمعنى إدراج أوراق الدفع فعلا .
- ٢- هدف الدقة : أن يتم تسجيل أوراق الدفع بالجدول على نحو دقيق وصحيح .
- ٣- هدف العرض والإفصاح : أن يتم عرض أوراق الدفع والإفصاح عنها على نحو ملائم وكاف . ويتسم ذلك الهدف بأهمية كبيرة لأن المعايير المحاسبية تتطلب أن يوجد بالملاحظات المتممة للقوائم المالية وصفا ملائما لشروط أوراق الدفع الموجودة فعلا والأصول التى تم رهنها كضمان على القروض .

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

جدول رقم (٨/٣)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة لأوراق الدفع والعيون

تعليقات	الإجراءات المتعارف عليها للاختبارات التفصيلية للأرصدة	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد
- عادة يتم هذا على أساس ١٠٠% نظراً: نصفر حجم المجتمع.	- جمع أوراق الدفع والفائدة المستحقة في قائمة أوراق الدفع . - تتبع الإجماليات الى الأستاذ العام . - تتبع أوراق الدفع الفردية الى الملف الرئيسي .	- اتفاق أوراق الدفع المسجلة في جدول أوراق الدفع مع سجل أوراق الدفع لدى العميل أو الملف الرئيسي ، وان يتم الجمع على نحو صحيح وإجمالي يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات).
- لا يعد هدف الوجود من الأهداف الهامة مثل الإكمال أو الدقة .	- مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع . - فحص نسخ من أوراق الدفع للتحقق من الترخيص . - فحص محاضر الشركة المساهمة للتحقق من الموافقة على القرض .	- أوراق الدفع المدرجة بالجدول موجودة بالفعل (الوجود) .
- يعد هدفاً هاماً لكشف الأخطاء والمخالفات . يتم تنفيذ الإجراءات ثلاث الأولى في معظم عمليات المراجعة. ويتم تنفيذ باقي الإجراءات عادة في حالة ضعف الرقابة الداخلية فقط .	- فحص أوراق الدفع التي تم سدادها بعد إنتهاء السنة لتحديد ما إذا كانت تمثل التزامات في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي . - الحصول على مصادقة معيارية من البنك تحتوي على ما يشير الى وجود أوراق الدفع من كافة البنوك التي يتعامل العميل معها . - فحص تسوية البنك للأوراق الجديدة التي تم تسجيل البنك فيها كطرف دائن على نحو مباشر في حساب البنك بواسطة البنك . - الحصول على مصادقات من الدائنين الذين لديهم أوراق دفع تخص العميل في الماضي ولم يتم إدراجها في جدول أوراق الدفع . ويعرف هذا المفهوم على أنه مماثل للرصيد الصفرى عند مصادقة الدائنين . - الحصول على مصادقة معيارية لأوراق الدفع التي يوجد ضمان . - تحليل مصروف الفائدة لكشف السداد الدائن لم يتم إدراجها بجدول أوراق الدفع .	- أوراق الدفع الموجودة فعلاً تم إدراجها في جدول أوراق الدفع (الإكمال) .

الفصل الثامن

<p>- فحص أوراق الدفع المسددة للتعرف على أنها لم تعد من الأوراق المستحق سدادها وأنه تم إيفائها . ويجب أن يتم الاحتفاظ بها في ملفات العمل .</p> <p>- فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على مدى وجود أوراق دفع مرخص بها ولم يتم تسجيلها .</p>		
<p>- في بعض الحالات قد يكون من الضروري أن يتم الحساب وفقاً لأساليب القيمة الحالية لمعدلات الفائدة المرتبطة أو لقيمة الأصل في الورقة . ومن أمثلة ذلك إقتناء إحدى المعدلات مقابل ورقة دفع .</p>	<p>- فحص نسخ أوراق الدفع للتعرف على قيم الأصل ومعدلات الفائدة .</p> <p>- المصادقة عن أوراق الدفع ، معجلات الفائدة ، أخر تاريخ تم سداد الفائدة فيه ، ويتم إرسال المصادقة إلى المستفيد .</p> <p>- إعادة حساب الفائدة المستحقة .</p>	<p>- تم إدراج أوراق الدفع والفوائد المستحقة بالجدول على نحو دقيق (الدقة) .</p>
	<p>- فحص تواريخ الإستحقاق على نسخ أوراق الدفع لتحديد ما إذا كانت كافة أو بعض أوراق الدفع تمثل التزامات غير متداولة .</p> <p>- فحص أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان كل منها يمثل أوراق دفع إلى إحدى الوحدات المرتبطة أو إلى الدائنين .</p>	<p>- تم تبويب أوراق الدفع المدرجة بالجدول على نحو مناسب (التبويب) .</p>
<p>- يجب إدراج أوراق الدفع في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني) .</p> <p>- عندما يكون تاريخها متمثلاً في أو سابقاً على تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .</p>	<p>- فحص نسخ من أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان التاريخ متمثلاً في أو سابقاً على تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .</p>	<p>- تم إدراج أوراق الدفع في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني) .</p>
	<p>- فحص أوراق الدفع لتحديد مدى وجود التزامات على الشركة للسداد .</p>	<p>- يوجد إلتزام على شركة لسداد أوراق الدفع (الإلتزامات) .</p>
<p>- بعد وجود عرض ملائم بالقوائم المالية بما في ذلك الإفصاح في الملاحظات المرفقة بها أمراً هاماً فيما يتعلق بأوراق الدفع .</p>	<p>- فحص نسخ أوراق الدفع .</p> <p>- مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع .</p> <p>- فحص القيود الموجودة في أوراق الدفع ، محاضر الاجتماعات ، مصادقات البنك .</p> <p>- فحص قائمة المركز المالي للتعرف على مدى وجود عرض وإفصاح ملائمين لكل من الأقسام غير المتداولة بقائمة المركز المالي، لثبوت المرتبطة . الأصول المرهونة كضمان مقابل الحصول على أوراق دفع ، والقيود الناتجة عن الحصول على أوراق الدفع .</p>	<p>- تم عرض كل من أوراق الدفع ، مصروف الفائدة ، والفوائد المستحقة والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .</p>

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

٨/٦ طبيعة وخصائص وأهداف مراجعة حقوق الملكية

The Nature and Objectives of Equity Audit

يستعين أن تتم التفرقة بين الشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام وتلك المغلقة Publicly and Closely - held Corporations عند مراجعة

حقوق الملكية . وتتميز الشركة المغلقة عموماً بالآتي :-

- أنها يوجد لديها عدد ضئيل من العمليات المالية أن كان هناك عمليات مالية تتعلق بحسابات رأس المال طوال العام .
- يوجد فيها عدد قليل من المساهمين .
- تتمثل العمليات المالية المرتبطة بحق الملكية في التغير في حقوق الملكية الناتجة عن الأرباح أو الخسائر السنوية والإعلان عن التوزيعات إذا كان هناك توزيعات .
- عادة ما يتم الوقت الذي يسبقه المراجع في التحقق من حقوق الملكية وقتاً ضئيلاً جداً .

في حين تتميز الشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام :

- بأن التحقق من الملكية بها أكثر تعقيداً في ضوء العدد الكبير من المساهمين والتغيرات المتكررة في التوزيعات لحاملي الأسهم .
- ومن هنا يكون الإهتمام في ذلك الجزء بمناقشة طبيعة الإختبارات الملائمة للتحقق من الحسابات الرئيسية في شركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام والتي تتمثل في أسهم رأس المال العادية والممتازة ، ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية ، الرباح المحتجزة والتوزيعات ، يوضح الشكل رقم (٨/٤) الحسابات الرئيسية المتعلقة بحقوق الملكية في دورة

الفصل: الثامن

للحصول على رأس المال وإعادة الدفع وأنواع الإختبارات المستخدمة في مراجعتها .

وتتمثل أهداف مراجعة حقوق الملكية في الآتى :-

- تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية على أسهم رأس المال والتوزيعات المرتبطة بها تتسم بالكفاية والملائمة .
- تحديد ما إذا كانت العمليات المالية لحقوق الملكية قد تم تسجيلها على نحو ملائم وبما يتفق مع أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية .
- تحديد ما إذا كانت الأرصدة الخاصة بحقوق الملكية قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل ملائم بما يتفق مع أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات حقوق الملكية (تعتبر أهداف الحقوق والالتزامات والقيمة القابلة للتحقق غير قابلة للتطبيق) .

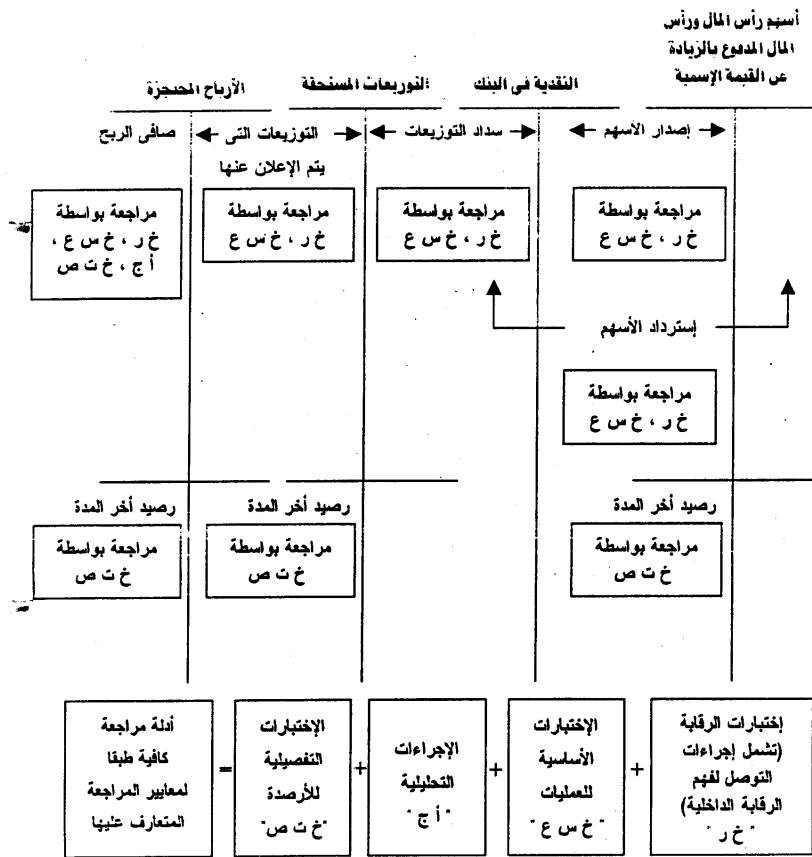
٨/٧ أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملكية The Controls of Equity

يهتم المراجع الحيادي عند مراجعة حقوق الملكية بالعديد من أساليب الرقابة الداخلية الهامة على سبيل المثال وجود ترخيص ملائم على العمليات المالية ، وجود تسجيل ملائم للعمليات المالية ، الفصل الملائم للواجبات بمن يحتفظ بسجلات حقوق الملكية ومن يتعامل مع النقدية وشهادات الأسهم ، بالإضافة الى إستخدام سجل مستقل ووكيل مستقل لتحويل الأسهم .

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

الشكل رقم (٨/٤)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع - حق الملكية



المصن تاجر

١- الترخيص الملائم للعمليات المالية Proper Authorization of Transactions

حيث أن كل عملية مالية تتعلق بحقوق الملكية تنسم بالأهمية النسبية عادة، من ثم يتعين على مجلس الإدارة أن يوافق على العديد من تلك العمليات ، وفيما يلي العمليات المالية التي تتعلق بحقوق الملكية وتتطلب ترخيصاً محدوداً :-

أ - إصدار أسهم رأس المال Issuance of Capital Stock

حيث يتضمن الترخيص نوع أسهم رأس المال التي سيتم إصدارها (كالأسهم العادية أو الممتازة ، وعدد الأسهم التي سيتم إصدارها ، القيمة الإسمية للسهم ، تاريخ الإصدار) .

ب- إعادة شراء أسهم رأس المال Repurchase of Capital Stock

يجب أن يوافق مجلس الإدارة على إعادة شراء الأسهم العادية والأسهم الممتازة ، وتحديد توقيت الشراء والقيمة التي سيتم دفعها مقابل الشراء .

ج- إعلان التوزيعات Declaration of Dividends

يجب أن يقرر مجلس الإدارة شكل التوزيع (توزيع نقدي أم في صورة أسهم مجانية) ، وقيمة التوزيع لكل سهم بالإضافة الى تحديد تاريخ تسجيل التوزيعات وتاريخ سدادها .

٢- تسجيل العمليات المالية على نحو ملائم والفصل بين المسؤوليات

Proper Record Keeping and Segregation of Duties

يجب وجود رقابة داخلية كافية على السجلات الخاصة بالعمليات المالية المتعلقة بالأسهم والسنى فى حوزة المساهمين ، للتأكد من أنه قد تم تحديد المالك الفعليين فى سجلات المساهمين بالشركة ، وأنه قد تم سداد التوزيعات

مراجعة دورته انحصار على رأس المال وإعادة الدفع : دورة التمويل :

التي حاملة الأسهم في تاريخ تسجيل التوزيعات على نحو دقيق ، بالإضافة إلى إمكانية تخفيض إرتكاب العاملين لتعش تلك الأدي .

وتتمثل أهم الأنواع فائدة للرقابة الداخلية الخاصة بتحقيق تلك الأغراض في التخصيص الملائم للأفراد الأكفاء ، وإجراءات إمساك السجلات الملائمة . وتتمثل أهم الإجراءات التي يمكن أن تمنع حدوث تحريفات فيما يلي :-

- وجود سياسات محدودة بدقة لإعداد شهادات الأسهم وتسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال .

- التحقق الداخلي الحيادي من تسجيل المعلومات بالسجلات .

وتتمثل أبرز نظم الرقابة الداخلية التي تستخدمها الشركات على أسهم

رأس المال في الآتي :-

١- الإحتفاظ بدفتر شهادات أسهم رأس المال

Capital Stock Certificate Book

ويمثل ذلك الدفتر سجلاً لإصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال طوال حياة الشركة المساهمة ، حيث يحتوى ذلك الدفتر على معلومات هامة مثل رقم الشهادة ، عدد الأسهم التي تم إصدارها ، اسم الشخص الذي سيتم إصدار الأسهم إليه ، تاريخ الإصدار . وعندما يتم إعادة شراء الأسهم يجب أن يحتوى الدفتر على الشهادات الملغاة وتاريخ الإلغاء .

٢- الملف الرئيسي لحملة أسهم رأس المال

Shareholders Capital Stock Master File

وهو يمثل سجل للأسهم التي بحوزة المساهمين بالفعل في وقت معين ، ويهدف ذلك الملف إلى فحص الدقة في دفتر شهادات أسهم رأس المال ورصيد الأسهم العادية بالأستاذ العام ، كما أنه يستخدم أيضاً كأساس لسداد التوزيعات.

تضمن:

ويستمر تحقيق الرقابة الداخلية على السداد النقدي للتوزيعات بذات الصرخ
التي يتم إتباعها عند إعداد كشف الأجرور وسدادها . حيث يجب أن تعد شبكات
التوزيعات من واقع دفتر شهادات أسهم رأس المال عن طريق شخص آخر لا
يكون مسؤولاً عن الإحتفاظ بسجلات أسهم رأس المال ، وبمجرد الإنتهاء من
إعداد الشيكات يتم إجراء تحقق داخلي لأسماء حملة الأسهم وقيمة الشيكات ،
ومطابقة القيمة الإجمالية لشيكات التوزيعات مع إجمالى التوزيعات المصرح
بها فى محاضر الإجتماعات .

٣- المسجل والوكيل المستقل لتحويل الأسهم

Independent Registrar and Transfer Agent

يجب على أى شركة مساهمة مسجلة فى هيئة سوق المال أن تعين مسجل
حيادى كوسيلة للرقابة على فتح إصدار شهادات الأسهم على نحو غير مناسب.
وتتمثل مسنولية المسجل فى التأكد من أن الأسهم قد تم إصدارها بواسطة
الشركة بما يتفق مع الشروط المذكورة فى النظام الأساسى للشركة ووفقاً
للسرخيص الصادر من مجلس الإدارة ، ويكون المسجل مسؤولاً عن التوقيع
على شهادات الأسهم الجديدة والتأكد من أن الشهادات القديمة قد تم إستلامها
والغائها قبل إصدار الشهادات الجديدة فى حالة وجود تغيير فى ملكية الأسهم .
وتعين معظم شركات المساهمة الكبرى وكيلاً لتحويل الأسهم بهدف
الإحتفاظ بسجلات حملة الأسهم ، وتتضمن تلك السجلات مستندات تحويل
ملكية الأسهم ، ولا يعد توظيف وكيلاً للتحويل بمثابة وسيلة رقابية فقط على
سجلات الأسهم إلا أنها أيضاً تؤدي الى تخفيض تكلفة إمسك السجلات عن
طريق إستخدام متخصصين ، كما تقوم العديد من الشركات أيضاً بتوظيف

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

وكيـل تحوـيل لسداد التوزيعات النقدية على حملة الأسهم بما يؤدي الى توفير تحسين اضافي للرقابة الداخلية .

٨/٨ مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع

Audit of Capital Stock and Paid in Capital

هناك أربعة إهتمامات رئيسية للمراجع عند مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية هي :-

١- هدف الإكمال :

بمعنى أن العمليات المالية الفعلية لأسهم رأس المال تم تسجيلها بالفعل . ويمكن تحقيق ذلك الهدف بسهولة عندما يتم استخدام مسجل أو وكيل تحويل . ويمكن للمراجع الإعتماد على إرسال الشركة مصادقة لهما ومن ثم يستطيع تحديد مدى حدوث أية عمليات مالية تتعلق بأسهم رأس المال وتحديد مدى دقة العمليات الفعلية . كما يمكن فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة لاسيما تلك التي يتم عقدها قرب تاريخ إصدار القوائم المالية كذلك فحص دفاتر سجلات أسهم رأس المال بهدف كشف إصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال .

٢- هدف الوجود :

بمعنى أن العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال قد تمت فعلاً وسجلت على نحو دقيق . وعادة ما يتم إختبار الوجود عن طريق فحص مدى وجود الترخيص الملائم في محاضر إجتماعات مجلس الإدارة . ويمكن التحقق من مدى دقة تسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال بسهولة عن طريق مصادقة وكيل التحويل بشأن القيمة وتتنوع قيمة العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال مع

النقدية المحصلة ، بالإضافة الى ذلك يجب أن يتحقق المراجع من ما إذا كانت القيم الصحيحة قد سجلت كطرف دائن أمام كل من اسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية بالرجوع الى النظام الأساسي للشركة لتحديد القيمة الاسمية لأسهم رأس المال .

وقد يكون التحقق أكثر صعوبة عندما تتضمن العمليات المالية لاسهم رأس المال كل من توزيعات الأسهم والاندماج أو أية تحويلات غير نقدية ، ويتعين على المراجع أن يتحقق من أن العميل قد قام بحساب قيم أسهم رأس المال التي تم إصدارها على نحو صحيح وبما يتفق مع المعايير المحاسبية .

٣- هدف الدقة :

بمعنى أن يتم تسجيل أسهم رأس المال على نحو دقيق . ويتم التحقق من رصيد آخر المدة لحسابات أسهم رأس المال من خلال تحديد عدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في تاريخ إصدار القوائم المالية ويتم ذلك عن طريق استلام مصادقة من وكيل التحويل ، وفي حالة عدم وجوده يعتمد المراجع على فحص سجلات الأسهم والمحاسبة عن كافة الأسهم التي بحوزة المساهمين بالفعل والمدرجة في دفاتر شهادات الأسهم مع فحص الأسهم الملغاة ، وبعد إقناع المراجع بصحة عدد الشهادات التي بحوزة المساهمين فعلاً يمكن أن يتحقق من القيمة الاسمية المسجلة في حساب رأس المال (عن طريق ضرب عدد الأسهم في القيمة الاسمية للسهم) .

ويتمثل الإهتمام الرئيسي للتعرف على مدى دقة أسهم رأس المال في التحقق من ما إذا كان عدد الأسهم المستخدمة في حساب ربح السهم يتسم بالدقة .

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

٤- هدف العرض والإفصاح :

بمعنى أن يتم عرض أسهم رأس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم .
ويجب أن يحدد المراجع ما إذا كان هناك وصفاً ملائماً لكل فئة من الأسهم بما
في ذلك المعلومات من عدد الأسهم التي تم إصدارها وعدد الأسهم التي بحوزة
المساهمين فعلاً وأية حقوق خاصة للفئات . كما يجب أن يتم التحقق أيضاً من
مدى ملائمة العرض والإفصاح عن إختيارات الأسهم ، والأسهم ذات الضمان ،
والأسهم القابلة للتحويل عن طريق فحص المستندات القانونية أو أية أدلة إثبات
مرتبطة بشروط تلك الإتفاقيات .

٨/٩ مراجعة توزيعات الأرباح The Audit of Dividends

يتمثل تركيز المراجع عند مراجعة التوزيعات على العمليات المالية وليس
رصيد آخر المدة لها ، ويوجد إستثناء واحد يتمثل في حالة التوزيعات
المستحقة .

وعادة ما يتم مراجعة التوزيعات بنسبة ١٠٠% ، وتتمثل أكثر أهداف

المراجعة ما يلي :-

- ١- أن التوزيعات المسجلة موجودة فعلاً (الوجود) .
- ٢- أن توزيعات الأرباح الفعلية تم تسجيلها (الإكمال) .
- ٣- أن التوزيعات قد تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة) .
- ٤- أن التوزيعات قد تم سدادها الى حملة المساهمين الفعليين (الوجود) .
- ٥- أن التوزيعات المستحقة قد تم تسجيلها (الإكمال) .
- ٦- أن التوزيعات المستحقة قد تم تسجيلها على نحو دقيق (الدقة) .

لغرض التتبع

ويستمر فحص مدى وجود التوزيعات المسجلة بفحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على القيمة المصرح بها للتوزيع على السهم الواحد وتاريخ التوزيع . ويتمثل إجراء المراجع المرتبط بفحص الملف الدائم لأوراق عمل المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك قيود على دفع التوزيعات في اتفاقيات القروض كالسندات .

ويمكن مراجعة مدى الدقة في التوزيعات المعلن عنها بإعادة حساب القيمة على أساس التوزيع لكل سهم وعدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلا . ويمكن للمراجع أن يتتبع الإجمالي المسجل في يومية المدفوعات النقدية بشأن المدفوع للوكيل ويمكن أيضا مصادقته .

وعندما يحتفظ العميل بسجلات التوزيعات ويقوم بسدادها بنفسه يمكن للمراجع أن يتحقق من القيمة الإجمالية للتوزيعات عن طريق إعادة الحساب والرجوع للنقدية التي تم سدادها ، كما أنه من الضروري أن يتحقق من ما إذا كانت المدفوعات قد تمت لحملة الأسهم الذين يمتلكون الأسهم في تاريخ تسجيل التوزيعات . ويجب أن يتم تنفيذ إختبارات التوزيعات المستحقة بشكل موحد مع إختبارات التوزيعات المعلن عنها ، ويجب إدراج أية توزيعات غير مدفوعة ضمن الإلتزامات .

٨/١. مراجعة الأرباح المحتجزة Audit of Retained Earnings

تتمثل، العمليات المالية المرتبطة بالأرباح المحتجزة في صافي الأرباح والتوزيعات المعلن عنها ، وقد يوجد أيضا تصحيح لصافي الربح بالعام السابق، وتسويات بالفترة السابقة عن المبالغ التي تم تحميلها أو تسجيلها كطرف دائن مباشرة بالأرباح المحتجزة .

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

وتتمثل نقطة البداية في مراجعة الأرباح المحتجزة في تحليل تلك الأرباح عن طريق إعداد جدول مراجعة يتضمن هذا التحليل كجزء من الملف الدائري لوصف كل عملية مالية تؤثر في حساب الأرباح المحتجزة . ويتم مراجعة الجانب الدائن بالأرباح المحتجزة الذي تتعلق بصافي الربح عن العام عن طريق تتبع القيد الخاص بالأرباح المحتجزة الى رقم صافي الربح بقائمة الدخل . ويتمثل الإعتبار الأهم في مراجعة الجانبين المدين والدائن بالأرباح المحتجزة بخلاف صافي الربح والتوزيعات في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إدراجها .

وبعد أن يقتنع المراجع بأن العمليات المالية المسجلة قد تم تبويبها بشكل ملائم كعمليات مالية للأرباح المحتجزة ، فإن الخطوة التالية تتمثل في ما إذا كان تسجيل تلك العمليات قد تم بشكل صحيح ، وتتوقف أدلة إثبات المراجعة لتحديد مدى الدقة على طبيعة العمليات المالية - فإذا ما كان هناك متطلبات لتنفيذ الأرباح المحتجزة عن طريق تخصيص جانب من الأموال لا يتم التصرف فيها فإنه يمكن تحديد القيمة الصحيحة للقيود عن طريق فحص إتفاقيات السندات ، فإذا كان هناك خسارة قد تم تحميلها على الأرباح المحتجزة قد تتمثل أدلة الإثبات الضرورية لتحديد قيمة الخسارة في عدد هام من المستندات المؤيدة .

وهناك إعتبار آخر هام عند مراجعة الأرباح المحتجزة يتمثل في تقييم ما إذا كان هناك عمليات مالية يجب إدراجها ولكن لم يتم إدراجها ، فإذا تم الإعلان عن توزيعات للأسهم مثلا فإنه يجب رسملة القيمة السوقية للأسهم المصدرة بجعل الأرباح المحتجزة طرفا مدينا وأسهم رأس المال طرفا دائنا ، وبالمثل إذا تم تضمين قيود على الأرباح المحتجزة بالقوائم المالية يجب أن

الفصل: الخامس

يقوم المراجع بتقييم ما إذا كان لا يزال أمراً ضرورياً أن توجد القيود في تاريخ إعداد القوائم المالية .

ويتمثل الإهتمام الرئيسي أيضاً للمراجع في تحديد ما إذا كانت الأرباح المحتجزة قد تم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية على نحو دقيق في مدى وجود أية قيود على سداد التوزيعات ، حيث يتعين الإفصاح عن تلك القيود (طبقاً لما يدرج باتفاقيات القروض) في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الفصل التاسع

مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات

الفصل التاسع**مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات**
Auditing Cash Balances and Investments**الأهداف التعليمية Learning Objectives**

- ٩/١ الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية .
- ٩/٢ علاقة النقدية وأثرها على دورات العمليات .
- ٩/٣ إطار عام لإختبارات المراجعة ونظم الرقابة الداخلية لحساب النقدية .
- ٩/٤ الإجراءات التحليلية لحساب النقدية .
- ٩/٥ إختبارات أرصدة حسابات النقدية .
- ٩/٦ إجراءات المراجعة الموجهة لإكتشاف الغش .
- ٩/٧ تصميم وتنفيذ إختبارات مراجعة النقدية النثرية .
- ٩/٨ طبيعة مراجعة الإستثمارات فى الأوراق المالية .
- ٩/٩ إختبارات الرقابة الداخلية للإستثمارات .
- ٩/١٠ إختبارات التحقق الأساسية للإستثمارات .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٩٥) - قائمة التدفقات النقدية .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١١٥) - المحاسبة عن استثمارات معينة في الأوراق المالية الخاصة بالقروض أو حقوق الملكية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) - مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) - دراسة العش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) - دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) - أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) - الإجراءات التحليلية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) - عملية المصادقات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٢) - مراجعة الإستثمارات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) - توثيق عملية المراجعة .

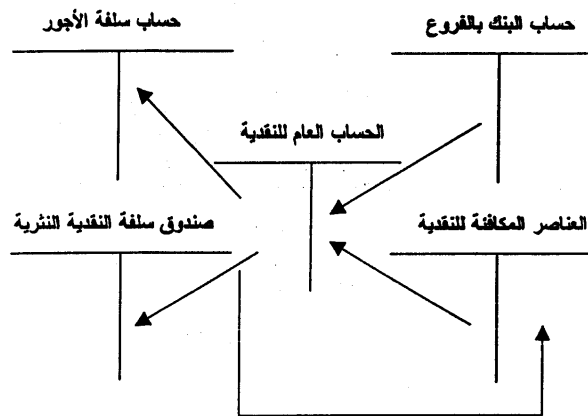
٩/١ الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية

The Major Types of Cash Accounts and Its Relationship with Transactions Cycles

تعتبر مراجعة الأرصدة النقدية هي الجانب الأخير في عملية المراجعة حيث تعتمد أدلة الإثبات المرتبطة بالأرصدة النقدية على نتائج الإختبارات الأخرى في كافة دورات العمليات المالية ، ويختلف منهج المراجعة حسب الأنواع المختلفة من حسابات النقدية ، ولعل أبرز أنواع حسابات النقدية والتي يوضحها الشكل رقم (٩/١) ما يلي :-

الشكل رقم (٩/١)

الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية



١- الحساب العام للنقدية General Cash Account

يعتبر الحساب العام للنقدية هو النقطة المحورية التي تمر بها عمليا كافة المتحصلات والمدفوعات النقدية ، حيث عادة ما يتم ايداع كافة المتحصلات النقدية من دورة المبيعات والمتحصلات في هذا الحساب ، كما يتم سداد كافة المدفوعات النقدية الخاصة بدورة المشتريات والمدفوعات من هذا الحساب ، بالإضافة لذلك فان كافة الإيداعات والمدفوعات المرتبطة بأى حسابات نقدية اخرى يتم إجرائها من خلال الحساب العام للنقدية .

٢- حساب سلفة الأجر Imprest Payroll Account

تخصص معظم الشركات حساب منفصلا لسلفة البنك عند سداد أجر العاملين وذلك كوسيلة لزيادة الرقابة الداخلية على سداد الأجر . حيث عادة ما يتم الإحتفاظ برصيد ثابت في حساب سلفة الأجر كأحد الحسابات المنفصلة في البنك ، ويتم سحب شيك واحد على الحساب العام للنقدية لإيداع القيمة الإجمالية لصافي قيمة الأجر في ذلك الحساب قبل أن يتم حلول كل فترة للسداد مباشرة ، وبذلك تتمثل الإيداعات في ذلك الحساب في الأجر التي سيتم دفعها فقط ، بينما تمثل الشيكات المدفوعة الى العاملين في مدفوعات ذلك الحساب .

٣- حساب البنك بفروع الشركة Branch Bank Account

في حالة وجود شركة لها عديد من الفروع في مواقع مختلفة ، عادة ما يتم تخصيص حساب بنك منفصل لكل فرع ، وفي معظم الشركات يتم تخصيص حساب منفصل للبنك لكل من الإيداعات والمدفوعات الخاصة بكل فرع ، ويتم إرسال الزيادة في النقدية دوريا الى الحساب العام للبنك في المقر الرئيسي .

٤- صندوق سلفة النقدية النثرية Imprest Petty Cash Fund

لا يمثل ذلك الحساب أحد حسابات البنك من الناحية الفعلية ، حيث أنه يشير الى حد بعيد الإيداع النقدي لتحقيق غرض خاص . فقد يتم استخدامه في عمليات المشتريات التي يتم دفع مبالغ نقدية صغيرة بها على نحو سريع بدلا من استخدام الشيكات ، وعادة ما تتسم قيم ذلك الحساب بانصر السديد . وتمثل المصروفات الستي يتم دفعها عادة من ذلك الصندوق في توريدات الأدوات المكتبية ذات القيمة الضئيلة على سبيل المثال .

٥- العناصر المكافئة للنقدية Cash Equivalents

قد يتم استثمار الزيادة في النقدية المتجمعة من خلال دورة التشغيل في عناصر مكافئة للنقدية السائلة تتسم بأنها قصيرة الأجل ، وكأمثلة على ذلك كل من الودائع وشهادات الإيداع .

وعادة ما يتم إدراج العناصر المكافئة للنقدية التي تتسم بالأهمية النسبية في القوائم المالية كجزء من حساب النقدية فقط إذا كانت تمثل استثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها بسهولة الى قيمة معلومة من النقدية خلال فترة زمنية صغيرة ولذلك يتم دمج ما في حكم النقدية مع النقدية لأغراض العرض في القوائم المالية وقد عرفت قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٩٥) - قائمة التدفقات النقدية ما في حكم النقدية بأنها استثمارات مالية قصيرة الأجل .

٩/٢ العلاقة بين النقدية ودورات العمليات المختلفة

Cash and the Effect of other Process Cycles

يتأثر حساب النقدية عموماً بكافة دورات العمليات المالية فيما عدا دورة المخزون والمخازن ، وعموماً فإن إيجاد علاقة بين حسابات النقدية ودورات العمليات الأخرى يؤدي الى تحقيق وظيفتين هما :-

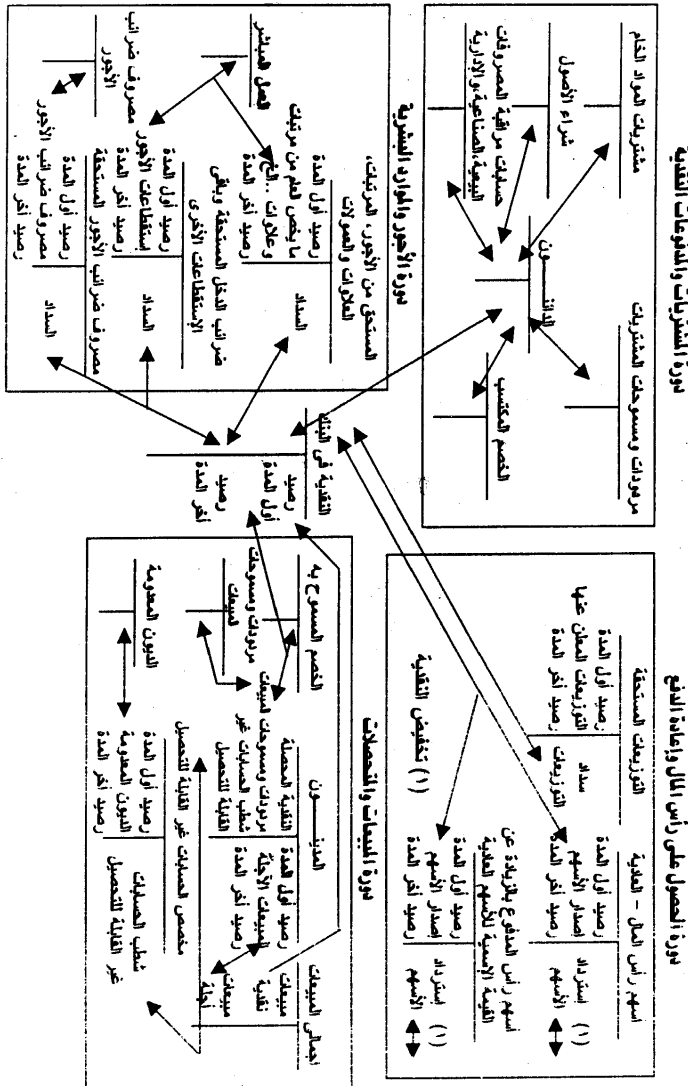
أ - توضيح أهمية الإختبارات المنفذة في نورات العمليات المالية المختلفة على مراجعة النقدية .

ب- المساعدة في التوصل الى فهم أكثر عن التكامل بين دورات العمليات المختلفة .

ويوضح الشكل رقم (٩/٢) أهمية الحساب العام للنقدية بالبنك في كافة عمليات المراجعة ، ويتميز قيمة التدفق النقدي من والى حساب النقدية العام بالتكرار الكبير مقارنة بأى حساب آخر بالقوائم المالية ، بالإضافة لذلك فان حساب النقدية هو أكثر الحسابات تعرضاً للإختلاس عن باقى أنواع الأصول الأخرى. وتصدر الإشارة الى أنه عند مراجعة حساب النقدية يتعين أن يتم التمييز بين التحقق من تسوية الشركة محل المراجعة للرصيد بكشف حساب البنك ورصيد النقدية بالأستاذ العام وبين التحقق من أنه تم تسجيل النقدية بالأستاذ العام على نحو صحيح بما يعكس كافة العمليات المالية النقدية التي حدثت خلال العام ، ولاشك أن التحقق من الهدف الأول أمراً سهلاً نسبياً ، إلا أن التحقق من الهدف الثانى (مدى تسجيل العمليات المالية) يستغرق جانبا كبير من إجمالى وقت المراجعة ، على سبيل المثال قد نتج كل تحريف من التحريفات المحتملة بسبب السداد على نحو غير مناسب أو بسبب عدم تحصيل النقدية ولا يتم إكتشاف أحدها كجزء من مراجعة تسوية البنك عادة .

العلاقات بين التقوية وهورات المعليات المالية المختلفة

شكل رقم (٩/٢)



مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات

طريق تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، إلا انه يتم إكتشاف انواع مختلفة أخرى من التحريفات كجزء من إختبارات تسوية البنك على سبيل المثال يمكن إكتشاف ما يلي :-

- ١- عدم إدراج شيك لم يتم صرفه من البنك بعد ضمن قائمة الشيكات التي لم يصرفها حتى إذا تم تسجيله ضمن يومية المدفوعات النقدية .
- ٢- تحصيل النقدية في تاريخ لاحق لإعداد قائمة المركز المالي مع تسجيلها كقندية محصلة في العام التالي .
- ٣- الإيداع المسجل كقندية محصلة قرب نهاية العام ، ويتم ايداعها بالبنك في نفس الشهر، ويتم إدراجها في تسوية البنك على أنها ايداعات بالطريقة .
- ٤- سداد أوراق الدفع التي تكون مدينة مباشرة لرصيد حساب البنك بواسطة البنك ولكن لم يتم إدراجها ضمن دفاتر وسجلات العميل .

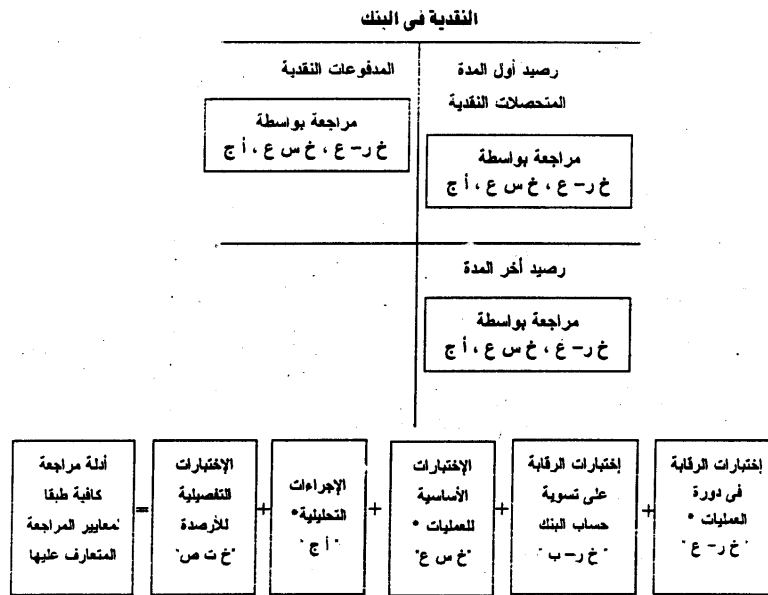
٩/٣ إطار عام إختبارات المراجعة ونظم الرقابة الداخلية لحساب النقدية

The Framework of Audit Tests and Controls of Cash Account

يهتم المراجع عند تجميع أدلة إثبات المراجعة الكافية والصالحة بخصوص النقدية بتحقيق ستة أهداف من أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة والتي يقوم باستخدامها في كافة إختبارات تفاصيل الأرصدة . ولتحقيق ذلك يتم دراسة أساليب الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية ، كما يتم الإشارة الى أهم الإجراءات التحليلية المستخدمة في هذا الغرض بالإضافة الى تحديد إجراءات المراجعة المتبعة للتحقق من أرصدة النقدية في آخر العام . يوضح الشكل رقم (٩/٣) أنواع إختبارات المراجعة التي تستخدم في مراجعة حساب النقدية .

شكل رقم (٩/٣)

أنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها في مراجعة حساب النقدية



* يتم تنفيذ كل من إختبارات الرقابة ، الإختبارات الأساسية للعمليات ، والإجراءات التحليلية في دورات العمليات الأربعة ، وتمثل الإختبارات الرئيسية لرصيد النقدية في آخر المدة في الإختبارات التفصيلية للأرصدة .

مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات

وتنقسم أساليب الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية فى نهاية السنة الى مجموعتين رئيسيتين هما :-

- ١- الرقابة على دورات العمليات التى تؤثر على تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية .
- ٢- القيام بعمل تسوية مستقلة لحساب البنك .

وقد سبق مناقشة أساليب الرقابة على العمليات فى الفصول السابقة ، على سبيل المثال تشمل الأنواع الرئيسية للرقابة فى دورة المشتريات والمدفوعات فى الفصل الملائم بين الواجبات بين من يقوم بالتوقيع على الشيكات وبين من المسئول على حسابات الدائنين ، أو توقيع الشيكات عن طريق شخص مرخص له بذلك ، وإستخدام شيكات سابقة الترقيم ، والرقابة الملائمة على الشيكات البيضاء والمفقودة ، والفحص الجيد للوثائق المستندى المؤيد للشيكات قبل التوقيع عليها بالإضافة الى وجود تحقق داخلى ملائم .

ولاشك أنه إذا كانت الرقابة التى تؤثر على العمليات المرتبطة بالنقدية تنسى بالملائمة ، فإنه من الممكن تحقيق إختبارات المراجع على تسوية البنك فى نهاية العام . ويجب أن يتم إجراء تسوية حساب البنك شهريا عن طريق شخص مستقل عن من يقومون بتسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية لتحقيق رقابة على رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية لأرصدة النقدية . وتتضمن التسوية الجيدة لحساب البنك ما يلى :-

- ١- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية لتحديد التاريخ والمدفوع له والقيمة .
- ٢- فحص التوقيع والتظبير والإلغاء بالشيكات الملغاة .

- ٣- مقارنة الودائع لدى البنك مع المتحصلات النقدية المسحقة لتحديد التاريخ واسم العميل والقيمة النقدية .
- ٤- المحاسبة عن التسلسل الرقمي للشيكات وإجراء فحص للشيكات المفقودة.
- ٥- تسوية كافة العناصر التي تسبب وجود فروق بين رصيد البنك بالسجلات ورصيد البنك والتحقق من ملائمة تلك الفروق .
- ٦- تسوية الإجماليات المدينة والدائنة بكشف البنك مع يومية المدفوعات والمتحصلات النقدية .
- ٧- فحص مدى ملائمة التحويلات بين حسابات البنك في نهاية الشهر ومدى تسجيلها على نحو مناسب .
- ٨- متابعة الشيكات التي لم يتم صرفها .
- وترتبط الإجراءات الأربعة لتسوية حساب البنك بشكل مباشر بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، أما الإجراءات الخمس الأخرى فترتبط بتسوية كل من رصيد حساب البنك الدفترى ورصيد الحساب بالبنك .

٩/٤ الإجراءات التحليلية لحسابات النقدية

Analytical Procedures for Cash

بصفة عامة يتم التحقق من تسوية حساب البنك في نهاية العام ومطابقتها مع رصيد البنك بسجلات الشركة على أساس ١٠٠% من كافة العناصر محل التسوية ، ولذلك يعتبر إختبار مدى منطقية الرصيد النقدي أمراً أقل أهمية مقارنة بمعظم جوانب المراجعة الأخرى .

يهدف المراجعون من استخدام الإجراءات التحليلية الى كشف وجود تحريفات محتملة في النقدية ويقوم المراجعون عادة بمقارنة رصيد آخر المدة

مراجعة الارصدة النقدية والإستثمارات

في تسوية حساب البنك ، والودائع بالطريقة والشيكات التي لم يتم صرفها وبقاى عناصر التسوية الأخرى مع ما يقابلها في التسوية التي تم تنفيذها في السنة السابقة . وبالمثل عادة ما يقارن المراجعون رصيد النقدية في آخر الفترة مع أرصدة الشهور السابقة .

فبسبب الطبيعة المتبقية لحساب النقدية ، فإنها ليس لها علاقة قابلة للتنبؤ بها مع الحسابات الأخرى للقوائم المالية ، وكنتيجه لذلك فإن إستخدام المراجع الإجراءات التحليلية لمراجعة النقدية تعتبر أمراً محدوداً مثل إجراء المقارنات مع أرصدة النقدية في السنوات السابقة أو الأرصدة المقدرة بالموازنة ، ويتم مواجهة ذلك الإستخدام المحدود للإجراءات التحليلية عادة عن طريق :-

- ١- الإختبارات المكثفة للإلتزام بنظم الرقابة الداخلية ، أو الإختبارات الأساسية للعمليات سواء المتحصلات النقدية أو المدفوعات النقدية .
- ٢- الإختبارات المكثفة لمذكرات تسوية البنوك بالمنشأة .

٩/٥ إختبارات أرصدة حسابات النقدية Tests of Cash Balances

يجب أن يتوسع المراجع في الإجراءات التي يقوم بها عند مراجعة النقدية في نهاية السنة لتحديد مدى إحتمال وجود غش Fraud لاسيما في ظل عدم وجود كفاية نظم الرقابة الداخلية (عدم وجود فصل ملائم للواجبات في التعامل بين النقدية وتسجيل العمليات للنقدية في دفاتر اليومية) .

وتتمثل نقطة البداية للتحقق من رصيد حساب البنك العام في الحصول على تسوية حساب البنك من العميل حتى يتم إدراجه في أوراق عمل المراجع، يوضح الشكل رقم (٩/٤) تسوية حساب البنك بعد إجراء التعديلات ، كما تم في أسفل الشكل حيث ابراز الرصيد الذي تم تعديله في الأستاذ العام ضمن ورقة العمل.

شكل رقم (٩/٤)
ورقة العمل لتسوية حسابات البنك

التاريخ	الجدول : أعد بواسطة :	شركة السلام تسوية حساب البنك ٢٠٠٢/١٢/٣١
٢٠٠٣/١/١٥	صدق عليه بواسطة :	
٢٠٠٣/١/٢٠		
رقم الحساب - الحساب العام ، بنك قناة السويس		
الرصيد بالبنك : ١٠٩٧١٣ - ١/٢		
يضاف		
	١٠٠١٧	١٢/٣٠
	<u>١١١٠٠</u>	١٢/٣١
	٢١١١٧	
ي طرح		
شيكات لم يتم صرفها		
٣٠٦٨	١٢/١٦	٧٩٩٣
٩٧٦٣	١٢/١٦	٨٠٠٧
١١٩١٦	١٢/٢٤	٨٠١٢
١٤٧١٧	١٢/٢٣	٨٠١٢
٣٧٩٩٨	١٢/٢٤	٨٠٢٩
<u>١٠٠٠٠</u>	١٢/٣٠	٨٠٣٨
٨١٠٠٠	عناصر التسوية الأخرى : خطأ البنك	
٤٠٠٠٠	الإيداع لحساب الأجور يجعل حساب النقدية العام دائنا بالخطأ بواسطة البنك	
<u>٢١٠٠٠</u>	الرصيد فى البنك ، بعد التعديل	
٦٠٠٠٠	الرصيد بالدفاتر قبل التعديلات	
التعديلات :		
١٠٠٠	مقابل خدمة البنك غير المسجل	
٤٠٠٠	الشيكات التى ردها البنك لعدم كفاية الرصيد،	
(٥٠٠٠)	لم يتم تحصيلها من العملاء	
<u>٥٥٠٠٠</u>	الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل	

كما يوضح الجدول رقم (٩/٥) أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة الشائعة ، ويلاحظ انه قد تم دمج وجود النقدية المسجلة في حساب البنك والدقة وإدراج النقدية الموجودة فعلا (الاكتمال) في ذلك الجدول لوجود علاقة قوية بينهما عند مراجعة النقدية في نهاية العام . وتعتبر تلك الأهداف الثلاثة هي الاكثر أهمية عند مراجعة النقدية.

بالإضافة لذلك فإن هناك ثلاثة إجراءات إضافية (بجانب تسوية حساب

البنك) يعتمد المراجع عليها عند مراجعة النقدية في نهاية العام هي :-

١- إستلام مصادقة البنك .

٢- إستلام كشف البنك الفاصل .

٣- إختبارات مطابقة البنك .

١- إستلام مصادقة البنك Receipt of Bank Confirmation

يعتبر الحصول على مصادقة مباشرة من البنك الذي يتعامل مع العميل أمرا ضروريا في كل عملية مراجعة ، فإذا لم يستجب البنك لطلب المصادقة يجب أن يرسل المراجع طلبا ثانيا للمصادقة ، يقدم الشكل رقم (٩/٦) نموذج قياسي للمصادقة مع البنك أقرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين . ويشار الى ذلك النموذج القياسي لمصادقة معلومات رصيد الحساب مع المؤسسات المالية عموما ، وتتجاوز أهمية المصادقات مع البنوك خلال تنفيذ المراجعة عن مجرد التحقق من الرصيد النقدي الفعلي ، لأنه من الطبيعي أن يصادق البنك على معلومات الخاصة بالقروض والأرصدة البنكية في نفس النموذج .

الجدول رقم (٩/٥)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية

للأرصدة لحساب النقدية

تعليقات	إجراءات الاختبارات التفصيلية للأرصدة	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد
- يتم تنفيذ هذه الاختبارات بالكامل على تسوية البنك ، بدون الرجوع الى المستندات أو أية دفاتر أخرى عدا الأستاذ العام .	- جمع قيمة الشيكات بقائمة الشيكات التي لم يتم صرفها وجمع قيمة الودائع المرسلة للبنك . - التحقق من تسوية البنك فيما يتعلق بكل من الإضافات والحذف التي تخص كافة عناصر التسوية . - تتبع الرصيد الدفترى بالتسوية الى الأستاذ العام .	- تم جمع النقدية في البنك كما هي مدرجة بالتسوية على نحو صحيح وتتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات) .
- تتمثل هذه الأهداف في الأهداف الأكثر أهمية للنقدية في البنك . ويتم تجميع الإجراءات معاً لإعتمادها على بعضها البعض بشكل وثيق . ويجب تنفيذ الإجراءات الثلاثة الأخيرة فقط في حالة ضعف الرقابة الداخلية .	- إستلام وإختبار تسوية البنك . - إستلام وإختبار الفاصل الزمني لكشف البنك . - إختبارات تسوية البنك . - إختبارات موسعة لتسوية البنك . - دليل إثبات النقدية . - إختبارات التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك .	- النقدية في البنك كما هي مدرجة بالتسوية موجود فعلاً (الوجود) . - النقدية الفعلية بالبنك تم تسجيلها (الإكمال) . - تم تسجيل النقدية بالبنك كما هي مدرجة بالتسوية على نحو دقيق (الدقة) .
- عندما يتم إدراج النقدية المحصلة السرى تم إستلامها بعد نهاية العام في دفتر اليومية ، يتم إظهار قيمة أفضل للنقدية عن ما هو موجود فعلاً . ويطلق على ذلك التوسع في الإستهلاك بيومية المتحصلات النقدية . ويؤدى التوسع في الممتلكات في يومية المدفوعات	المتحصلات النقدية : - عد النقدية الموجودة فعلاً في أول يوم بالعام وتتبع الإيداعات المرسلة للبنك ويومية المتحصلات النقدية . - تتبع الإيداعات المرسلة للبنك الى كشف البنك بالفترة التالية (كشف الفاصل الزمني للبنك) .	- تم تسجيل العمليات المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني) .

مرجع الأرصدة النقدية والإستثمارات

التقديرات التي تخصص الدائنين وعادة ما يتم زيادة نسبة التداول .	المدفوعات النقدية :	
- يتطلب تنفيذ الإجراء الأول في إختبارات الفاصل الزمني بكل من المتحصلات والمدفوعات وجود المراجع في مقر شركة التعميل في نهاية اليوم الأخير من العام	- تسجيل رقم آخر شيك تم استخدامه في آخر يوم بالعام وإجراء تتبع تالي للشيكات التي لم يتم صرفها ويومية المدفوعات النقدية . - تتبع الشيكات التي لم يتم صرفها الى كشف البنك بالفترة التالية .	
- من أمثلة القيود على إستخدام النقدية أن يتم إيداع النقدية لدى أمين إستثمار لسداد فائدة للحصول على قرض مقابل رهن الأصول والضرائب على الإيرادات للرهن العقاري . ويتمثل الرصيد المكافئ في إتفاق التعميل مع البنك على الإحتفاظ بحد أدنى بالحساب الجاري .	- فحص محاضر الإجتماعات ، إتفاقات القروض والحصول على معلومات عن القيود على إستخدام النقدية والأرصدة المكافئة بالبنك . - فحص القوائم المالية للتأكد من أن : (أ) حسابات الإيداع ذات الأهمية النسبية وشهادات الإيداع قد تم الإفصاح عنها بشكل منفصل عن النقدية في البنك . (ب) تم الإفصاح عن القيود على النقدية التي يتم إستخدامها لأغراض معينة والقيود على الأرصدة المكافئة بالبنك على نحو ملائم . (ج) إدراج السحب على المكشوف من البنك ضمن الإلتزامات المتداولة .	- تم عرض النقدية في البنك والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .

المصل التاسع

الشكل رقم (٩/٦)

النموذج القفاسي للمصادقة للحصول على معلومات عن رصيد الحساب بالمنشأة المالية
اسم وعنوان المنشأة المالية ... شركة

اسم العميل ...

قمنا بإبلاغ المحاسب الخاص بنا بالمعلومات التالية في نهاية العام في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ بشأن الإيداعات وأرصدة القروض . من فضلك المصادقة على دقة المعلومات ، وتوضيح أية إستثناءات على المعلومات التي تم إبلاغها . إذا لم تكن الأرصدة بالبنك ، برجاء إستكمال هذا النموذج من خلال توضيح الرصيد في المساحة المناسبة بأسفل . وعلى الرغم من أننا لا نطلب أو لا نتوقع قيامكم بإجراء فحص تفصيلي شامل للدفتر لديكم ، إذا توافر لديكم خلال إستكمال هذا النموذج للمصادقة معطومات إضافية عن إيداعات أخرى وحسابات أخرى للقروض تم التعامل بها معكم من قبلنا ، برجاء إدراج هذه المعلومات أسفل النموذج. برجاء إستخدام المظروف المرفق لإرسال النموذج إلى المحاسب الخاص بنا مباشرة.

١- عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه ، توضح السجلات أرصدة الإيداعات التالية :

اسم الحساب	رقم الحساب	معدل الفائدة	الرصيد *
الحساب العام		لا يوجد	١٠٠٠٠
حساب الأجر		لا يوجد	٥٠٠

٢- يوجد إتزام مباشر علينا قبل المنشأة المالية عن القروض عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه كما يلي :

اسم الحساب/الوصف	الرصيد *	تاريخ الإستحقاق	معدل الفائدة	التاريخ الذي سيتم دفع الفائدة فيه	وصف الضمان
غير قابل للتطبيق	٤٠٠٠٠	٢٠٠٣/١/٥	%١٥	غير قابل للتطبيق	عام
غير قابل للتطبيق	٨٠٠٠٠	٢٠٠٣/١/٨	%١٦	غير قابل للتطبيق	أسهم
غير قابل للتطبيق	٥٠٠٠٠	٢٠٠٣/١/١٢	%١٧	غير قابل للتطبيق	الإحتياقي

١٥ يناير ٢٠٠٣

(التوقيع المرخص به لدى العميل)

(التاريخ)

تستفق المعلومات المعروضة أعلاه مع السجلات لدينا . وعلى الرغم من أننا لم نقوم بإجراء بحث شامل وتفصيلي لسجلتنا ، لا يوجد حسابات أخرى للإيداعات أو القروض . فيما عدا المذكور أعلاه .

١٥ يناير ٢٠٠٣

(التوقيع المرخص به لدى العميل)

(التاريخ)

الإستثناءات و / أو التعليقات
لا يوجد

(الموقع)

متشأة المحاسبة	العنوان

من فضلك رد هذا النموذج إلى المحاسب الخاص بنا

* عادة تترك الأرصدة الباقية فارغة بشكل متعمد إذا لم تكن متاحة في وقت إعداد النموذج تم الموافقة على هذا النموذج عام ١٩٩٠ من قبل كل من جمعية رجال البنوك الأمريكية ، المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، ومعهد الإدارة البنكية .

مراجعة الارصدة النقدية والاستثمارات

ولا يعد البنك مسئولاً عن إجراء بحث في الدفاتر الخاصة به للتعرف على الارصدة البنكية الخاصة بالقروض باكثر من القدر المذكور في النموذج المقدم من العميل الذى يقوم بمراجعة القوائم المالية من قبل مكتب المراجعة . وتلزم الجملة المدرجة بالنموذج قرب نهايته البنوك بإبلاغ مكتب المحاسبة القانونى بأية قروض لم يتم إدراجها بالمصادقة عندما يتوافر للبنك علم بها ، ويتمثل الهدف من تلك المسئولية المحدودة فى مطالبة المراجع بأن يقنع نفسه فيما يتعلق بهدف الإكتمال للارصدة البنكية التى لم يتم تسجيلها والقروض التى تم الحصول عليها من البنك بطريق آخر .

وبعد أن يتم إستلام مصادقة البنك يجب تتبع المراجع الرصيد فى حساب البنك الذى تم مصادقته بواسطة البنك الى القيمة المدرجة فى تسوية حساب البنك .

٢- إستلام كشف البنك الفاصل Receipt of Ct off Bank Statement

يمثل ذلك الكشف الفاصل كشفاً للبنك يعد فى فترة محددة ، ويحتوى على ما يرتبط بالفترة من شيكات ملغاة وإيصالات إيداع مزدوجة وباقى المستندات الأخرى التى يتم إدراجها فى كشوف البنك ، ويتم إرساله مباشرة بالبريد بواسطة البنك الى مكتب المحاسبة القانونى .

ويتمثل الغرض من ذلك الكشف فى التحقق من العناصر التى تم تسويتها فى تسوية حساب البنك فى نهاية العام لدى العميل من خلال أدلة الإثبات التى يتعذر الحصول عليها لدى العميل ، ولذلك يطلب المراجع من العميل أن يخاطب البنك ليرسل للمراجع كشفاً فى عضوية فترة تتراوح ما بين ٧ الى ١٠ أيام تالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى .

الفصل التاسع

وقد يستخدم المراجع كشف حساب البنك بالفترة التالية كدليل اثبات في حالة عدم استلام الكشف الفاصل مباشرة من البنك وذلك بغرض إختبار ما إذا كان العاملين لدى العميل قد قاموا بإغفال أو إضافة أو تعديل أى من المستندات المصاحبة للكشف ، ولذلك فهو يمثل إختبار لإرتكاب التحريفات المتعمدة .

٢- إختبارات تسوية حساب البنك Tests of the Bank Reconciliation

يتمثل الهدف من تلك الإختبارات فى التحقق مما إذا كان رصيد البنك المسجل لدى العميل يتساوى مع نفس قيمة النقدية الفعلية للبنك عدا الإيداعات المرسله الى البنك ، والشيكات التى لم يتم صرفها وباقى عناصر التسوية . وعند إختبار التسوية يوفر كشف البنك الفاصل معلومات يتم من خلالها تنفيذ الإختبارات ، وعادة ما يوجد عدد من الإجراءات الرئيسية هى :-

- ١- التحقق من الدقة الحسابية لتسوية حساب البنك لدى العميل .
- ٢- تتبع الرصيد فى الكشف الفترى أو مصادقة البنك الى الرصيد الخاص بالبنك فى تسوية حساب البنك ، ولا يمكن إتمام التسوية حتى يتساوى الإتفاق.
- ٣- تتبع الشيكات المدرجة فى كشف البنك الفاصل الى قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك والى يومية المدفوعات النقدية .
- ٤- فحص كافة الشيكات المؤثرة المدرجة فى قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها والتى وردت بالكشف الفترى كشيكات لم يتم صرفها من قبل البنك.
- ٥- تتبع الإيداعات المرسله للبنك الى كشف البنك للفترة التالية ، ويجب تتبع كافة المتحصلات النقدية التى لم يتم إيداعها بالبنك فى نهاية العام الى كشف البنك الفترى للتأكد من أنه تم إيداعها بعد بداية العام الجديد بوقت قليل .

- ٦- المحاسبة عن كافة عناصر التسوية الأخرى في كشف البنك وتسوية حساب البنك ، وتشمل تلك العناصر مفاصل خدمات البنك . انظر وتصحيحات البنك ، والإشعارات غير المسجلة عن العمليات المالية المتعلقة بالجانب المدين أو الدائن لحساب البنك عن طريق البنك .

٩/٦ إجراءات المراجعة الموجبة لإكتشاف الغش

Fraud-Oriented Procedures

من الضروري أن يقوم المراجعون بتوسيع إجراءات المراجعة على نحو متكرر والذين يقومون بتنفيذها في نهاية العام بهدف إجراء اختبار مكثف لمدى إمكانية احتمال وجود غش وبالذات في حالة وجود قصور في نظم الرقابة الداخلية. حيث يقع على المراجعين مسؤولية بذل جهد مناسب لإكتشاف الغش عندما يوجد سبب يدفعهم للإعتقاد بوجوده . وهناك عدة إجراءات لإكتشاف الغش هي :-

- ١- توسيع اختبارات تسوية حساب البنك .
- ٢- إيجاد دليل إثبات للنقدية .
- ٣- اختبارات التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك .

١- توسيع اختبارات تسوية حساب البنك

Extended Tests of the Bank Reconciliation

عندما يعتقد المراجع أن تسوية حساب البنك في آخر العام يوجد بها تحريف متعمد ، يكون من الملائم أن يتم توسيع اختبارات تسوية حساب البنك في آخر العام . ويتمثل الغرض من توسيع ذلك الاختبار في التحقق مما إذا كانت العمليات المالية المتضمنة في دفاتر اليومية بالشهر الأخير قد تم إدراجها أو استبعادها من تسوية حساب البنك بشكل صحيح بالإضافة الى التحقق من مدى إدراج كافة العناصر بتسوية حساب البنك على نحو صحيح .

وبافتراض أن هناك مواطن ضعف رئيسية في نظام الرقابة الداخلية وأن السنة المالية تنتهي في ٣١ ديسمبر ، فإن المدخل الشائع يتمثل في بدء تسوية البنك في شهر نوفمبر ومقارنة كافة عناصر التسوية مع الشيكات الملغاة وبأى المستندات الأخرى في كشف البنك لشهر ديسمبر . بالإضافة لذلك يجب مقارنة كافة الشيكات الملغاة الباقية وإيصالات الإيداع في كشف البنك لشهر ديسمبر مع دفاتر يومية المتحصلات والمدفوعات النقدية لشهر ديسمبر ، ويجب إدراج كافة العناصر التي لم يتم صرفها في تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر وفي دفاتر اليومية لشهر ديسمبر الخاصة بالمدفوعات والمتحصلات النقدية في تسوية حساب البنك لدى العميل في ٣١ ديسمبر ، وبالمثل يجب أن تتمثل كافة عناصر التسوية في تسوية حساب البنك في ٣١ ديسمبر في العناصر التي يتم صرفها وإضافتها من قبل البنك بعد المدرجة في تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر ودفاتر اليومية لشهر ديسمبر .

وبالإضافة الى تلك الإختبارات يتعين على المراجع أن ينفذ إجراءات بالفترة التي تلى نهاية العام عن طريق إستخدام كشف البنك الفترى .

٢- التحقق من أدلة النقدية Proof of Cash

أحياناً يقوم المراجع بالتحقق من النقدية عندما توجد مواطن ضعف رئيسية في الرقابة الداخلية على النقدية ، حيث يشمل التحقق من النقدية على ما يلي :

١- تسوية الرصيد في كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام في بداية فترة التحقق من النقدية .

٢- تسوية المتحصلات النقدية التي تم إيداعها مع يومية المتحصلات النقدية لفترة محددة .

٣- تسوية الشيكات الملغاة التي تم صرفها من البنك مع يومية المدفوعات النقدية لفترة محدودة .

٤- تسوية الرصيد في كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام في نهاية فترة التحقق من النقدية .

ويشار الى تلك الصيغة للتحقق من النقدية بنموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة **Four - Column Proof of Cash** ، حيث يتم استخدام عمود لكل نوع من المعلومات السابقة ، ويمكن التوصل الى التحقق من النقدية في كل فترة من الشهور أو أكثر ، وإجمالى العام أو الشهر الأخير من العام . يوضح الشكل رقم (٩/٧) كيفية التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لفترة من الشهور ، حيث يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كان :-

- ١- أن كافة المتحصلات النقدية المسجلة قد تم إيداعها .
 - ٢- أن كافة الإيداعات في البنك قد تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية .
 - ٣- أن كافة المدفوعات النقدية المسجلة قد تم سدادها بواسطة البنك .
 - ٤- أن كافة القيم التي تم سدادها من قبل البنك قد تم تسجيلها .
- وعندما يقوم المراجع بإجراءات التحقق من النقدية فإنه يدمج كل من الإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة معا .
- ويعد التحقق من النقدية أسلوبا ممتازا لمقارنة المتحصلات والمدفوعات النقدية المسجلة في حساب البنك وفي تسوية حساب البنك ، ومع ذلك يجب أن يعلم المراجع أن التحقق من المدفوعات النقدية لا يعد أسلوبا فعالا لإكتشاف تحريفات أخرى ، وبالمثل قد يكون التحقق من المتحصلات النقدية أسلوبا مفيدا في كشف سرقة المتحصلات النقدية أو للتعرف على مدى وجود تسجيل للقيم النقدية وإيداعها على نحو غير ملائم .

التصنيف التاسع

الشكل رقم (٩/٧)

التحقق الفترى من النقدية

شركة
التحقق الفترى من النقدية
جدول :
أعد بواسطة : أحمد أمين
صدق عليه بواسطة : محمد إبراهيم

التاريخ
٢٠٠٢/٨/١٥
٢٠٠٢/٨/٢٠

٢٠٠٢/٥/٣١
٢٠٠٢/١٢/٣١

الحساب : الحساب العام

٢٠٠٢/٦/٣٠	المدفوعات	المتحصلات	٢٠٠٢/٥/٣١	
١١٨٥٦٥,٣٦	٦٣١١١١,٩٦	٦٢٧٨٩٥,٢	١٢١٧٨٢,١٢	(١) الرصيد فى البنك الإيداعات المرسله للبنك :
		(٢١٧٢٠)	٢١٧٢٠	(٢) ٦/٣١ (٢) ٧/٣٠
١٦٥٩٢,٣٦		١٦٥٩٢,٣٦		الشيكات التى لم يتم صرفها :
	(٣٦٣٩٦,٥)		٣٦٣٩٦,٥	(٣) ٦/٣١ (٣) ٧/٣٠
(١٤٨٠٠,١)	١٤٨٠٠,١ (٤٥٦٠)	(٤٥٦٠)		- الشيكات التى لا رصيد لها : (٤) بسموح بأثر المدفوعات السنقيه المسجله كعنصر دائن فى يومية المتحصلات النقديه
	٨٥٠٠	٨٥٠٠		
١٢٠٣٥٧,٦٢	٦١٣٤٥٥,٥٦	٦٢٦٧٠٧,٥٦	١٠٧١٠٥,٦٢	
١١٨٨٥٦,١٤ (١٢٠)	٦١٤٩٥٧,٠٤ ١٢٠	٦٢٦٧٠٧,٥٦	١٠٧١٠٥,٦٢	الرصيد بالدفاتر ، قبل التعديل إشعارات البنك المدنيه شيكات الأجر التى تم تسجيلها خطأ فى يومية المدفوعات العامه (٦)
١٦٢١,٤٨	١٦٢١,٤٨			الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل
١٢٠٣٥٧,٦٢	٦١٣٤٥٥,٥٦	٦٢٦٧٠٧,٥٦	١٠٧١٠٥,٦٢	

- (١) فى تاريخ ٢٠٠٢/٦/٣٠ بكشف البنك .
(٢) يوجد أذناه قائمه مفصلة ، يتم التتبع الى كشوف البنك التاليه .
(٣) توجد أذناه قائمه بالشيكات التى لم يتم صرفها ، يتم فحص الشيكات الملفاه .
(٤) يوجد أذناه قائمه مفصلة ، تم إيداع كافة مبالغ الشيكات التى لا رصيد لها وصرفت فى ٢٠٠٢/٧/١٥ .
(٥) إيجار خزائن الأمان ، التتبع الى التسجيل عن طريق قيد اليومية ، ثم طلب قئمة بمحتويات خزائن الأمان .
(٦) التتبع لقيد اليومية الذى تم فيه تصحيح الخطأ .

٣- إختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك Tests of Kiting

أحيانا ما يقوم المختلسون Embezzlers بتغطية إختلاس النقدية عن طريق إتباع سياسة التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك ، وهى تتمثل فى تحويل الأموال من بنك الى آخر مع تسجيل العمليات المالية على نحو غير ملائم ، وعند اقتراب تاريخ إعداد قائمة المركز المالى يتم سحب شيك على أحد البنوك وإيداعه مباشرة فى حساب بنك آخر كرصيد دائن قبل نهاية الفترة المحاسبية ، وحتى يمكن القيام بذلك التحويل يتبع المختلس الحذر للتأكد من أن الشيك قد تم إيداعه فى تاريخ مناظر بشكل كافى حتى لا يقوم البنك الأول بصرفه إلا مع إنتهاء الفترة المالية ، فإذا لم يتم تسجيل التحويل البنكى إلا بعد تاريخ إعداد القوائم المالية ، يتم تحويل قيمة التحويل كأصل لدى البنكين .

ويتمثل المدخل المفيد فى إكتشاف التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك وأيضا إكتشاف الأخطاء غير المتعمدة فى تسجيل التحويلات البنكية فى إعداد قائمة بكافة التحويلات البنكية التى تمت فى الأيام القليلة السابقة والتالية لتاريخ إعداد القوائم المالية ، وفى تتبع كل عملية تحويل الى السجلات المحاسبية للتعرف على مدى تسجيلها على نحو ملائم . يوضح الشكل رقم (٩/٨) نموذجاً على جدول التحويل البنكى .

وهناك عدة أمور يجب مراجعتها فى ذلك الجدول هى :-

- ١- التحقق من دقة المعلومات فى جدول التحويل البنكى .
- ٢- يجب تسجيل التحويلات فى البنك المحول منه والبنك المحول اليه .
- ٣- يجب أن يقع تاريخ تسجيل المدفوعات والمتحصلات الخاصة بكل عملية تحويل داخل نفس السنة المالية .

الفصل التاسع

٤- يجب ان يتم إدراج أو إستبعاد المدفوعات المذكورة في جدول التحويلات البنكي في أو من تسويات حسابات البنوك في نهاية العام كشيكات لم يتم صرفها بشكل صحيح .

٥- يجب أن يتم إدراج أو إستبعاد المتحصلات المذكورة في الجدول في أو من تسويات حسابات البنوك في نهاية العام كإيداعات مرسلة للبنك. ورغمما عن أن إختبارات المراجعة الخاصة بالتحويلات البنكية تتعلق عادة بالغش ، فإنه يتم عادة تنفيذها في عمليات المراجعة التي يوجد بها تحويلات بنكية كثيرة بغض النظر عن هيكل الرقابة الداخلية ، فعندما توجد تحويلات عديدة داخل الشركة سيكون من الصعب التأكد من أنه قد تم معالجة كل منها بشكل صحيح ما لم يتم إعداد جدول للتحويلات التي حدثت قرب نهاية العام مع تتبع كل عملية تحويل الى السجلات المحاسبية وكشوف البنك .

٩/٧ تصميم وتنفيذ إختبارات مراجعة النقدية النثرية

Designing and Performing Audit Tests for Petty Cash

يعتبر حساب النقدية النثرية منفرداً لأنه يوجد باستمرار قيمة نقدية لا تتسم بالأهمية النسبية ، ويتم التحقق من ذلك الحساب عادة لإحتمال وقوع إختلاس به ولتوقع العميل بأن يتم فحصه من خلال المراجعة حتى مع عدم الأهمية النسبية للقيمة النقدية به .

وفيما يلي أساليب الرقابة الداخلية على النقدية النثرية وإختبارات المراجعة على النقدية النثرية .

مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات

شكل رقم (٩/٨)

ورقة العمل للتمويل البنكي

شركة

جدول التحويلات البنكية

٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

التاريخ : جدول :

أعد بواسطة : ٢٠٠٢/١/١٠

صدق عليه بواسطة : ٢٠٠٢/١/١٥

رقم الشيك		البنك		القيمة		تاريخ التسجيل		تاريخ السداد		البنك		التحويلات	
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)	(١٠)	(١١)	(١٢)	(١٣)	(١٤)
⊗	√	٢٠٠٢/١٢/٢٦	√	٢٠٠٢/١٢/٢٩	⊗	٢٠٠٢/١٢/٢٩	⊗	٢٠٠٢/١٢/٢٩	⊗	٢٠٠٢/١٢/٢٩	⊗	٢٠٠٢/١٢/٢٩	⊗
√	⊗	٢٠٠٢/١٢/٢٨	√	٢٠٠٢/١٢/٣٠	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣٠	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣٠	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣٠	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣٠	⊗
√	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣١	√	٢٠٠٢/١٢/٣١	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣١	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣١	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣١	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣١	⊗
⊗	√	٢٠٠٢/١٢/٣	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣	⊗	٢٠٠٢/١٢/٣	⊗

√ التتبع الى يومية المدفوعات النقدية .

⊗ التتبع الى يومية المتحصلات النقدية .

⊗ تم إدراج الشيك في تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه .

⊗ لم يتم إدراج الشيك في تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه .

⊗ تم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسله الى البنك .

⊗ التتبع الى كشف البنك .

⊗ لم يتم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسله الى البنك .

أ- الرقابة الداخلية على النقدية النثرية Controls of Petty Cash

تتمثل أهم أنواع الرقابة الداخلية على النقدية النثرية فى الآتى: (١) استخدام صندوق للسلفة Imprest Fund يعهد به فرد واحد ليكون مسؤولاً عنه، (٢) لا يجب أن تسمح صناديق النقدية النثرية مع المتحصلات الأخرى ، (٣) يجب أن ينفصل الصندوق عن كافة الأنشطة الأخرى ، (٤) كما يجب أيضاً أن توجد حدود على قيمة أية مدفوعات من النقدية النثرية على القيمة الإجمالية للصندوق، (٥) يجب أن يتم تحديد نوع الإنفاق الذى يمكن القيام به من خلال العمليات المالية للنقدية النثرية بشكل واضح فى سياسة الشركة .

وعندما يتم الإنفاق من النقدية النثرية تتطلب أساليب الرقابة الداخلية المناسبة ما يلى :-

- وجود موافقة من أحد أعضاء مجلس الإدارة المسؤولين على نموذج سابق التوقيع للنقدية النثرية .
- يجب أن يتساوى إجمالى النقدية الفعلية والشيكات بالصندوق ، بالإضافة الى نماذج النقدية النثرية التى لم يتم إستعادتها مرة أخرى والتي تمثل مدفوعات فعلية مع القيمة الإجمالية لصندوق النقدية النثرية المدرجة بالأستاذ العام .
- يجب أن يتم إجراء جرد مفاجئ دورياً والقيام بمطابقة مفاجئة لصندوق النقدية النثرية من قبل المراجع الداخلى أو أى عضو من أعضاء مجلس الإدارة المسؤولين .
- وعندما يتجه رصيد النقدية النثرية الى الإنخفاض يجب أن يتم كتابة شيك للمسئول عن النقدية النثرية ويُدْرَج ضمن حساب النقدية العام لإستعادة

النقدية النثرية ، ويجب أن تتساوى قيمة الشيك مع المستندات سابقة الترقيم التي يتم تقديمها كأدلة على حدوث النقليات الفعلية .

ب- إختبارات مراجعة النقدية النثرية Audit Tests for Petty Cash

عند التحقق من النقدية النثرية يجب أن يركز المراجع على إختبارات الرقابة على العمليات النقدية النثرية بدلاً من رصيد آخر المدة لذلك الحساب ، وحتى إذا كانت القيمة النقدية في صندوق النقدية النثرية تنسم بالإنخفاض ، فإنه يوجد إحتمال لحدوث عملية مالية غير ملائمة إذا كان يتم الإستعاضة بالصندوق على نحو متكرر .

ويتمثل الجانب الأهم عند إختيار النقدية النثرية في قيام المراجع بتحديد إجراءات العميل الخاصة بالتعامل مع الصندوق عن طريق المناقشة مع المسئول عن الصندوق عن أساليب الرقابة الداخلية وفحص المستندات لعدد محدد من العمليات المالية ، ويجب التعرف على أوجه القصور بنظم الرقابة ، ويتم ذلك عادة عن طريق إستخدام كل من خريطة التدفق النقدي وقائمة إستقصاء الرقابة الداخلية حتى يمكن التوثيق في عمليات المراجعة التالية .

وتتوقف كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات على عدد وحجم مرات إستعاضة النقدية النثرية وتقدير المراجع لمخاطر الرقابة ، ويتمثل الإجراء المتعارف عليه عند إختيار المراجع للنقدية النثرية في الآتى :

- جرد رصيد النقدية النثرية .
- تنفيذ الإختبارات التفصيلية على عملية مالية أو اثنتين من عمليات الإستعاضة .
- جمع مستندات النقدية النثرية المؤيدة لتقييم الإستعاضة .

الفصل التاسع

- المحاسبة عن تسلسل مستندات النقدية النثرية .
- فحص التوثيق المرفق للتعرف على منطقيته ، والذي قد يشمل على شرائط تسجيل النقدية والفواتير والإيصالات .
- يجب أن يتم إجراء جرد في نهاية العام إذا ما كان رصيدها يتسم بالأهمية النسبية .
- يجب فحص النفقات التي لم يتم إستعاضتها كجزء من الجرد لتحديد ما إذا كانت قيمة المصروفات غير المسجلة تتسم بالأهمية النسبية .

٩/٨ طبيعة مراجعة الإستثمارات في الأوراق المالية

The Nature Auditing of Investments in Securities

غالباً ما تقوم منشآت الأعمال بالإستثمار في أوراق مالية في منشآت أخرى . (تعرف الورقة المالية بأنها حصة أو مساهمة في ملكية أو منشأة مصدرها أو تعهد من جانب مصدرها) قد تتضمن مثل تلك الإستثمارات أوراق حقوق الملكية على سبيل المثال الأسهم العادية والأسهم الممتازة ، أو قد تتضمن إستثمارات في أوراق القروض على سبيل المثال أوراق الدفع والسندات ، وقد تكون إستثمارات مختلطة على سبيل المثال السندات والأسهم القابلة للتحويل . وهناك جدل دائم حول المحاسبة عن الإستثمارات في أوراق الديون وحقوق الملكية وما إذا كان يجب التقرير عنها على أساس قيمتها العادلة . حيث تضم المشاكل المحاسبية قضايا القياس والإعتراف والإفصاح عن تلك الإستثمارات .

تتأثر المحاسبة عن تلك الأدوات بعوامل على سبيل المثال النسبة المئوية لحق الإستثمار في المنشأة الأخرى ، درجة التأثير التي يتم ممارستها على

المنشأة . يتوجب الإستثمار كأصل متداول أو غير متداول بالإضافة الى العديد من العوامل الأخرى ، على سبيل المثال فإن قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١١٥) بعنوان المحاسبة عن إستثمارات معينة فى أوراق القروض وحقوق الملكية **Accounting for Certain Investment in Debt and Equity Securities** . توفر إرشاد تفصيلي عن كيفية المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق مالية تتعلق بالقروض أو حقوق الملكية .

ولا تختلف دراسة المراجع للإستثمارات عن أى حساب آخر بالقوائم المالية . حيث يجب أن يتأكد المراجع من أن القيم الموضحة فى الميزانية والخاصة بالأنواع العديدة للإستثمارات لم يتم تحريفها جوهرياً ، ويتضمن ذلك الإعتراف الصحيح بدخل الفائدة والتوزيعات والتغيرات فى القيمة التى يجب ان يتم تضمينها فى القوائم المالية .

يتباين مدخل المراجع عند مراجعة الإستثمارات اعتماداً على حجم الإستثمار وقيمة نشاط الإستثمار ، فبالنسبة لأى منشأة لديها محفظة إستثمار ضخمة **Large Investment Portfolio** من المحتمل أن يتبع إستراتيجية اعتماد **Reliance Strategy** من خلالها يتم تقييم إجراء الرقابة الداخلية رسمياً وفى ضوئها يتم أداء إختبارات للإلتزام بنظم الرقابة من أجل تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى ، ومع ذلك ففى الغالبية العظمى من المنشأة لتحقيق مزيد من الكفاءة فى عملية المراجعة يقوم المراجع بإتباع إستراتيجية التحقق الأساسية وأداء المراجعة التفصيلية للإستثمارات فى الأوراق المالية عند نهاية العام .

٩/٩ اختبارات الرقابة الداخلية للإستثمارات

Controls Tests for Investments

يهتم المراجع بالتركيز على الأنواع العامة لإجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات بهدف تدنيه احتمال وجود تحريف بها ، وحتى عندما يتم اتباع إستراتيجية تحقق أساسية فإن المراجع يجب أن يفهم بشكل معقول الرقابة الداخلية على الإستثمارات من أجل توقع أنواع التحريفات التي يمكن أن تحدث وتخطيط إختبارات التحقق الأساسية ، وتعتبر الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية التي تهتم المراجع هي الشرعية والترخيص والإكتمال والتقييم والتسويب والفصل الملائم للواجبات ذات أهمية في التأكد من صحة وملكية الإستثمارات .

وفيما يلي بعض من نظم الرقابة الداخلية الأكثر شيوعاً والتي يجب أن تكون موجودة لكل من أهداف الرقابة الداخلية على الإستثمارات .

١- الشرعية والترخيص Validity and Authorization

يجب أن تضمن نظم الرقابة الداخلية أن شراء أو بيع أى إستثمار قد تم إبرامه بشكل صحيح عن طريق أفراد مرخص لهم بذلك .
أولاً : يجب أن يكون لدى العميل مستندات كافية للتحقق من أن عملية شراء أو بيع الورقة المالية قد تم إبرامها والموافقة عليها على نحو صحيح .
 يتيح وجود التوثيق الكافى للمراجع أن يحدد شرعية العملية .
ثانياً : أن تخصيص الموارد على أنشطة الإستثمار يجب أن يتم الموافقة عليها عن طريق مجلس الإدارة أو مسئول تنفيذى يفوض له تلك السلطة .
 يجب أن يكون لدى المنشأة المرتبطة بأنشطة إستثمار متكررة إجراءات

رقابة داخلية عامة ومحددة . يجب أن يحدد مجلس الإدارة سياسات نتوجيه وإرساد أنشطة الإستثمار فى حين قد يتم تفويض إجراءات محددة لعملية شراء وبيع الأوراق المالية الى مسئول تنفيذى فردى أو لجنة للإستثمار أو مستشار إستثمار خارجى ، فإذا كان لدى العميل نظم رقابة داخلية صحيحة لإبرام والترخيص بعمليات الأوراق المالية ، يكون من السهل بصفة عامة للمراجع أن يتحقق من عمليات الأوراق المالية عند نهاية الفترة .

٢- الإكمال Completeness

يجب أن يحتفظ العميل بنظم رقابة داخلية كافية للتأكد من أن كافة عمليات الأوراق المالية تم تسجيلها . يتمثل أحد إجراءات الرقابة للتعامل مع عمليات تفصيلية للأوراق المالية فى الإحتفاظ بدفتر أستاذ للأوراق المالية يقوم بتسجيل كافة الأوراق المالية المملوكة عن طريق العميل . يجب أن يتم مطابقة دفتر الأستاذ الفرعى ذلك مع حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام بشكل دورى منتظم، كما يجب أن يقوم أحد الأفراد المسئولين عن أنشطة الإستثمار بفحص الأوراق المالية المملوكة بشكل دورى للتأكد من أن كافة توزيعات الأرباح والفوائد قد تم إستلامها وإدراجها بسجلات المنشأة .

٣- التقييم والتبويب Valuation and Classification

ترتبط بعض من المشاكل الهامة للتقييم والتبويب بالإستثمار فى الأوراق المالية ، وقد إهتم إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (١١٥) بالمحاسبة والتقارير عن الإستثمارات فى أسهم الملكية التى لها قيم عادلة قابلة للتحديد

الفصل التاسع

- بسهولة وعن كافة الإستثمارات فى الأوراق المالية للقروض . يتطلب المعيار أن تلك الإستثمارات يتم تبويبها والمحاسبة عنها فى ثلاثة مجموعات هى :-
- ١- إستثمارات فى أوراق ديون **Debt Securities** تقتنى حتى تاريخ الإستحقاق وهى إستثمارات تحتفظ بها المنشأة حتى تاريخ إستحقاقها **Held-to- Maturity Securities** ويتم التقرير عن تلك الإستثمارات عند تكلفة مستهلكة أو مستنفذة **Amortized Cost** .
- ٢- إستثمارات فى أوراق قروض وحقوق ملكية يتم شرائها والإحتفاظ بها بصفة أساسية لأغراض بيعها فى وقت قريب ، ويتم تبويبها كإستثمارات بغرض المتاجرة **Trading Securities** ويتم التقرير عنها عند القيمة العادلة **Fair Value** ويعترف بالمكاسب أو الخسائر غير المحققة ضمن الدخل .
- ٣- إستثمارات فى أوراق ديون أو حقوق ملكية لا يتم تبويبها إما فى إستثمارات تقتنى حتى تاريخ الإستحقاق أو إستثمارات بغرض المتاجرة ، حيث تبوب كإستثمارات متاحة للبيع **Available-for-Sale Securities** وحيث يتم التقرير عنها عند القيمة العادلة **Fair Value** ويعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة ولكن تدرج كجزء مستقل ضمن حقوق الملكية .
- يوضح الجدول رقم (٩/٩) أنواع المجموعة الثلاثة من الإستثمارات لأغراض المحاسبة والتقرير المالى .

حدول رقم (٩/٩)

أنواع الإستثمارات وتقييمها ومعالجة مكاسيها أو خسائرها

طبقا لإيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (١١٥)

المجموعة	أساس التقييم	مكاسب أو خسائر الحيازة	أثار أخرى على الدخل
١- إستثمارات تقتنى للاستحقاق .	التكلفة مستهلكة .	لا يعترف بها .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع .
٢- إستثمارات بغرض المتاجرة .	القيمة العادلة .	يعترف بها ضمن الدخل .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع .
٣- إستثمارات متاحة للبيع .	القيمة العادلة .	يعترف بها ولكن تدرج كجزء ضمن حقوق الملكية .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع .

يجب أن تؤكد نظم الرقابة الداخلية للعميل على أن الأوراق المالية قد تم تيوينها بشكل صحيح وأن الأسعار الملائمة إستخدمت في تقييم الإستثمارات في القوائم المالية .

أحد القضايا الأخيرة المرتبطة بمخاطر الرقابة على الإستثمارات تتمثل في أن العميل يجب أن يكون لديه إجراءات كافية لحفظ تلك الأوراق لحمايتها من السرقة ، وعندما يتم الإحتفاظ بالأوراق عن طريق العميل فإنها يجب أن يتم تخزينها بشكل آمن إما في خزانة أو في صندوق ودائع ، ويجب أن توفر الإجراءات الخاصة بالفحص الدوري عن طريق فرد مستقل عن مسؤوليات الحفظ والمحاسبة عن الأوراق المالية . فإذا كان المسئول عن حفظ تلك الأوراق مثل السمسار يحتفظ بالأوراق المالية فإن العميل يحتاج الى وضع إجراءات للترخيص بتحويل الأوراق المالية ، وقد يستلزم أحد الأساليب ترخيص مزدوج عن طريق مسئول إدارى ملائم .

ويستعين أن يكون لدى المنشآت الكبيرة التي ترتبط بعدد كبير من أنشطة الإستثمار إجراءات كافية للفصل بين الواجبات ، يتضمن الجدول رقم (٩/١٠) بعض من الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات للإستثمار بالإضافة الى أمثلة عن الأخطاء أو الغش المحتمل الذي يمكن أن ينتج من التضارب في تلك الواجبات.

جدول رقم (٩/١٠)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات والأخطاء أو الغش المحتمل

الأخطاء أو الغش المحتمل	الفصل بين الواجبات
١- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسؤولاً عن كل من خلق والموافقة على عمليات الأوراق المالية يمكن أن يتم عمل عمليات مصنعة و قد يتم سرقة الأوراق المالية .	١- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة خلق الأوراق المالية ووظيفة الموافقة عليها .
٢- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسؤولاً عن كل من شراء ومتابعة تقييم الأوراق المالية يمكن أن يتم تسجيل قيم الأوراق المالية على نحو غير صحيح أو قد لا يتم التقرير عنها الى الإدارة .	٢- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة متابعة التقييم عن وظيفة الحصول أو إقتناء الأوراق المالية .
٣- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسؤولاً عن كل من ترحيل القيود في الأستاذ الفرعي والأستاذ العام فإن ذلك الفرد يمكنه أن يخفي أي إختلاس قد يتم إكتشافه عن طريق مطابقة دفاتر الأستاذ الفرعية مع حسابات المراقبة بالأستاذ العام .	٣- يجب أن يتم الفصل بين مسؤولية الإحتفاظ بدفتر أستاذ الأوراق المالية عن ترحيل القيود في الأستاذ العام .
٤- إذا ما كان هناك فرد واحد يمكنه الوصول الى الأوراق المالية والى السجلات المحاسبية المؤيدة من ثم يمكن له إخفاء سرقة تلك الأوراق المالية .	٤- يجب أن يتم الفصل بين مسؤولية حيازة الأوراق المالية عن تلك الخاصة بالمحاسبة عنها .

٩/١٠ إختبارات التحقق الأساسية للإستثمارات

Substantive Tests of Investments

بوجه عام من الإجراءات الأكثر كفاءة أن يتم اتباع إستراتيجية تحقق أساسية لمراجعة الإستثمارات فى الأوراق المالية . وعندما يتم تحديد مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى فإن المراجع يقوم بإجراء إختبارات تحقق أساسية مكثفة للتوصل الى مستوى مخاطر الإكتشاف المخططة . بالإضافة الى ذلك فإنه بسبب طبيعة عمل المراجعة فإن إختبارات التحقق الأساسية للعمليات نادراً ما تستخدم كمصدر للحصول على دليل الإثبات .

ويمكن أن يتم إستخدام الإجراءات التحليلية التالية لإختبار المعقولية العامة

للإستثمارات :-

١- مقارنة الأرصدة فى حسابات الإستثمار فى السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة بعد دراسة آثار الأنشطة التشغيلية والإستثمارية على النقدية والإستثمارات فى السنة الحالية .

٢- مقارنة الدخل من الفائدة والتوزيعات فى السنة الحالية مع الدخل الذى

تم التقرير عنها فى السنوات السابقة ومع العائد المتوقع على الإستثمارات.

يقدم إيضاح معايير المراجعة رقم (٣٣٢) - مراجعة الإستثمارات إرشاداً

بخصوص إجراءات المراجعة الأساسية الذى يمكن أن يودينا المراجع عندما

يجمع أدلة إثبات ترتبط بأهداف المراجعة المرتبطة بالإستثمارات . يلخص

الجدول رقم (٩/١١) إختبارات أرصدة حساب الإستثمار لكل هدف مراجعة .

تركز مناقشة إختبارات حساب الإستثمارات التالية على أهداف المراجعة

الأكثر أهمية على النحو التالى :-

جدول رقم (٩/١١)

ملخص بأهداف المراجعة واختبارات أرصدة حساب الإستثمارات

إختبارات أرصدة الحساب	أهداف المراجعة
(١) فحص الأوراق المالية إذا تم الإحتفاظ بها عن طريق العميل . (٢) أو الحصول على مصادقة من أمين الحفظ المستقل .	(١) الشرعية والصحة Validity
(١) السبب عن عمليات شراء الأوراق المالية عن طريق فحص تلك العمليات التي تمت خلال أيام قليلة من نهاية العام . (٢) المصادقة على الأوراق المالية التي يتم الإحتفاظ بها عن طريق أمين حفظ مستقل . (٣) فحص وإختبار معلومات الأوراق المالية لتحديد إذا كان قد تم التقرير عن الفائدة والربح الموزع .	(٢) الإكمال Completeness
- يخصص عمليات مشتريات ومبيعات الأوراق المالية التي تمت خلال الأيام القليلة قبل أو بعد نهاية السنة لتحديد ما إذا كانت تلك العمليات قد تم تضمينها في الفترة الصحيحة .	(٣) الحد الفاصل Cut off
- فحص إشعارات السمسار الخاصة بأحد عينات الأوراق المالية المشتراة أثناء السنة .	(٤) الملكية Ownership
- الحصول على قائمة بالإستثمارات مبنية حسب نوعها (مقتناه حتى تاريخ الإستحقاق - مقتناه بفرض المتاجرة أو متاحة للبيع) ، حيث يتم أداء عملية الجمع بالقائمة ومطابقة الإجماليات مع سجل الأوراق المالية والأستاذ العام .	(٥) الدقة Accuracy
(١) فحص فواتير السمسرة التي توضح أساس تكلفة الأوراق المالية المشتراه . (٢) تحديد أساس تقويم الإستثمارات عن طريق تتبع القيم حتى الأسعار المنشورة للإستثمارات في الأوراق المالية . (٣) تحديد ما إذا كان هناك إنخفاض دائم في قيمة أساس تكلفة أحد الأوراق المالية الفردية . (٤) فحص مبيعات الأوراق المالية للتأكد من الإعراف الصحيح للمكاسب أو الخسائر المحققة .	(٦) التقييم Valuation

مراجعة الإرصدة النقدية والاستثمارات

- فحص والإستفسار من الإدارة بشأن التويب الصحيح للاستثمارات .	(٧) التويب Classification
(١) تحديد ما إذا كانت كافة الإفصاحات المطلوبة طبقاً لإيضاح معايير المحاسبية رقم (١١٥) قد تم القيام بها لأوراق الديون أو حقوق الملكية . (٢) تحديد ما إذا كانت هناك أوراق مالية قد تم رهنها كضمانات عن طريق الإستفسار من الإدارة وفحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وإتفاقيات القروض والمستندات الأخرى .	(٨) الإفصاح Disclosure

١- هدف الصحة والشرعية Validity Objective

تنص معايير المراجعة على أن المراجع يجب أن يؤدي أحد أو أكثر من إجراءات المراجعة التالية عند جمع أدلة إثبات بخصوص هدف الصحة والشرعية :-

- الفحص المادى .
 - المصادقة مع مصدر الورقة .
 - المصادقة مع أمناء الحفظ .
 - مصادقة العمليات التى لم يتم تسويتها مع السمسار المتعامل .
 - المصادقة مع الطرف المقابل .
 - الإطلاع على المشاركة المنفذة أو الإتفاقيات المماثلة .
- فإذا ما إحتفظ العميل بحيازة الأوراق المالية ، فإن المراجع عادة ما يقوم بفحص تلك الأوراق ، وأثناء الجرد المادى للأوراق المالية يجب على المراجع أن يلاحظ الإسم والمجموعة والوصف والرقم المسلسل وتاريخ الإستحقاق والتسجيل بإسم العميل ومعدلات الفائدة أو تواريخ دفع الأرباح الموزعة أو أى

معلومات أخرى ملائمة عن الأوراق المالية المختلفة . وعندما يتم الاحتفاظ بتلك الأوراق عن طريق مصدرها أو أمين حفظ فإن المراجع يتعين عليه أن يجمع أدلة إثبات كافية وصالحة للتحقق من هدف الصحة والشرعية عن طريق المصادقة على وجود تلك الأوراق المالية . ويتطلب الأمر أن يتم مطابقة المعلومات المتضمنة في المصادقة مع سجلات الإستثمار لدى العميل .

٢- هدف التقييم Valuation Objectives

عندما يتم شراء الأوراق المالية بصفة أصلية فإنه يتم تسجيلها عند تكلفة الشراء أو الحيازة ، ويمكن للمراجع أن يتحقق من سعر شراء الورقة عن طريق فحص فاتورة السمسار أو أى مستند مماثل . ويجب أن يتم تقييم أوراق الديون السّتي يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق عند تكلفة إستهلاكها ، ويجب أن يتحقق المراجع من أن سعر شراء ورقة الديون عند وقت الشراء ويجب أن يستخدم معدل الفائدة الفعال للإعتراف بدخل الفائدة والذي يمكن للمراجع أن يقوم بإعادة حسابه ، ويعتبر الوصول الى القيمة العادلة لمعظم أوراق حقوق الملكية متاح الحصول عليه من تداول الأوراق المالية المسجلة بالبورصة أو من السوق خارج المقصورة . ويمكن للمراجع التحقق من تلك التقييم عن طريق تتبعها الى مصادرها على سبيل المثال السماسرة أو الجرائد التي تهتم بشئون المال أو أى أدبيات مالية أخرى قابلة للإعتماد عليها .

يجب أن يحدد المراجع أيضاً إذا كان هناك أى هبوط دائم في قيمة الورقة المالية الإستثمارية ، وقد قدمت معايير المراجعة إرشاداً عن تحديد ما إذا كان الهبوط في القيمة أقل من التكلفة المستهلكة يعتبر هبوطاً غير مؤقت أم لا .

وفيما يلي العوامل التي تم تحديدها كمؤشر على هبوط قيمة الورقة بطريقة غير مؤقتة :-

- ١- أن القيمة العادلة أقل من التكلفة بشكل جوهري .
 - ٢- أن الهبوط في القيمة العادلة يرجع بشكل واضح الى ظروف معاكسة محددة أثرت على أحد الاستثمارات المحددة .
 - ٣- أن الهبوط في القيمة العادلة يرجع بشكل واضح الى ظروف محددة على سبيل المثال الظروف في أحد الصناعات أو في أحد المناطق الجغرافية .
 - ٤- أن الإدارة ليس لديها النية أو المقدرة على الاحتفاظ بالاستثمار فترة أطول كافية لتسمح بأى إستعادة متوقعة في القيمة العادلة .
 - ٥- أن الهبوط في القيمة العادلة موجوداً لفترة ممتدة .
 - ٦- أن ورقة الديون قد تم تصنيفها بشكل متدنٍ عن طريق إحدى وكالات التصنيف .
 - ٧- أن الحالة المالية لمصدر الورقة قد تدهورت .
 - ٨- أن توزيعات الأرباح قد إنخفضت أو ألغيت أو أن مدفوعات الفائدة المحددة على أوراق الديون لم يتم سدادها .
- فإذا ما تم تحديد أن قيمة الاستثمار قد إنخفضت بشكل دائم فإن الورقة يجب أن يتم تخفيضها ويتم تحديد قيمة دفترية جديدة . وأخيراً فإن المراجع يجب أن يقوم بفحص عملية بيع أى ورقة للتأكد من استخدام القيم الصحيحة لتسجيل عملية البيع وأى مكاسب أو خسائر محققة .

٣- هدف التبويب Classification Objective

هناك مسألتين هامتين عندما يقوم المراجع بفحص التبويب الصحيح للإستثمارات هي :-

١- يتطلب أن يتم تبويب الإستثمارات فى الأوراق المالية كأوراق تم الاحتفاظ بها حتى تاريخ إستحقاقها أو تم إقتنائها بغرض الإتجار فيها أو أوراق متاحة للبيع حيث أن كل من الميزانية وقائمة الدخل تتأثر بالتبويب غير الصحيح .

٢- يتطلب تبويب القوائم المالية أن يتم التقرير عن كافة الأوراق المالية المتداولة للبيع كأصول متداولة . بينما يجب أن يتم تبويب الأوراق المالية التى تقتنى حتى تاريخ إستحقاقها أو الأوراق المتاحة للبيع كأصول متداولة أو غير متداولة تأسيساً على ما إذا كانت الإدارة تتوقع أن تحولها الى نقدية خلال فترة الإثنى عشر شهراً التالية . فإذا ما توقع أن الورقة سيتم تحويلها الى نقدية خلال السنة القادمة فإنه يتعين أن يتم تبويبها كأصول متداولة ، ولذلك يجب أن يقوم المراجع بالإستفسار من الإدارة بشأن خططها المرتبطة بالتصرف فى الأوراق المالية .

أيضاً تقدم معايير المراجعة إرشاداً للمراجعين عند تقييم كل من قصد الإدارة بخصوص الإستثمار ومقدرة المنشأة على الإحتفاظ بأوراق الديون التى تقتنى حتى تاريخ الإستحقاق . عند تقييم قصد الإدارة بتعين على المراجع دراسة ما إذا كانت الأنشطة الإستثمارية تتفق أو تتعارض مع النية المذكورة للإدارة . ويتعين على المراجع أن يفحص دليل الإثبات على سبيل المثال

السجلات المكتوبة والموافق عليها للإستراتيجيات الإستثمارية ، وسجلات الأنشطة الإستثمارية والتعليمات الخاصة بمديرى محفظة الأوراق المالية ومحاضر إجتماعات مجلس المديرين أو لجنة الإستثمار . أما عند تقييم مقدرة الشركة على الإحتفاظ بأوراق الديون التى تقتنى حتى تاريخ الإستحقاق ، يتعين على المراجع أن يقوم بدراسة عدد من العوامل على سبيل المثال المركز المالى للمنشأة وإحتياجاتها لرأس المال العامل ، والنتائج التشغيلية وإتفاقيات الديون والضمانات فضلاً عن الإلتزامات التعاقدية الملائمة بالإضافة الى القوانين واللوائح . يتعين على المراجع أيضاً أن يقوم بدراسة التوقعات والتنبؤات الخاصة بالعمليات التشغيلية والتدفقات النقدية عندما يتم دراسة قدرة المنشأة على الإحتفاظ بأوراق الديون المقتناة حتى تاريخ الإستحقاق .

٤- هدف الإفصاح Disclosure Objective

تطلب ايضاح معايير المحاسبة رم (١١٥) ضرورة وجود إفصاحات محددة عن الأوراق المالية . على سبيل المثال بالنسبة للأوراق المالية المبوبة كأوراق متاحة للبيع يجب أن يتم عرض القيمة العادلة الإجمالية لها ومجمل المكاسب أو الخسائر غير المحققة عن تلك الأوراق المالية .

إن معظم المعلومات الضرورية لتمثل تلك الإفصاحات يتم تطويرها فى الوقت الذى يتم خلاله إختبار أهداف المراجعة الأخرى . بالإضافة لذلك يتعين أن يتم الإفصاح عن قيمة أى أوراق مالية يتم رهنها كضمانات ، وتمثل مصادر المراجع للحصول على تلك المعلومات فى الإستفسار والفحص لمحاضر مجلس الإدارة وإتفاقيات القروض بالإضافة الى أى مستندات أخرى.

الفصل العاشر

إستكمال عملية المراجعة

الفصل العاشر

إستكمال عملية المراجعة

Completing the Audit

الأهداف التعليمية Learning Objectives

- ١٠/١ فحص الإلتزامات المحتملة والإرتباطات .
- ١٠/٢ مراجعة التقديرات المحاسبية .
- ١٠/٣ الإستفسار من محامين العميل .
- ١٠/٤ فحص الأحداث اللاحقة .
- ١٠/٥ الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها والإفصاح عنها .
- ١٠/٦ فحص المعاملات للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها .
- ١٠/٧ إعتبارات الإستمرارية .
- ١٠/٨ الحصول على وجمع أدلة الإثبات النهائية .
- ١٠/٩ تقييم النتائج .
- ١٠/١٠ الإتصال بلجنة المراجعة والإدارة .
- ١٠/١١ مسئوليات ما بعد المراجعة (الإكتشاف اللاحق للحقائق) .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملزمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان المحاسبة عن الإلتزامات الطارئة أو المحتملة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) - دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) - أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) - الإجراءات التحليلية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) - عملية المصادقات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) - إقرارات العميل .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٧) - الإستفسار من محامى العميل بخصوص الدعاوى القضائية والشكاوى والتقديرات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٥٩) القسم رقم (٣٤١) - دراسة المراجعة لمقدرة المنشأة على الإستمرار فى النشاط .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) - مراجعة التقديرات المحاسبية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٨٠) - الإتصالات بلجنة المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٥٣٠) - تاريخ تقرير المراجع الحياضى.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٥٦٠) - الأحداث اللاحقة .

١٠/١ فحص الإلتزامات المحتملة والإرتباطات

Review for Contingent Liabilities and Commitments

١٠/١/١ الإلتزامات المحتملة Contingent Liabilities

تتمثل الإلتزامات المحتملة في الترتامات مستقبلية بقيمة غير محددة لطرف خارجي نتيجة أنشطة تم القيام بها فعلا . وبصفة عامة توجد ثلاثة شروط تتعلق بالإلتزامات المحتملة هي :-

١- وجود مدفوعات مستقبلية محتملة لطرف خارجي أو وجود تلف في أصل آخر نتيجة لحالة فعلية .

٢- وجود عدم تأكيد بشأن قيمة المدفوعات المستقبلية أو التلف .

٣- أن النتيجة سيتم التوصل إليها من خلال وقوع حدث (أو أحداث) مستقبلية .

ومن أمثلة تلك الإلتزامات المحتملة أو العرضية - التي تنطبق عليها الشروط الثلاثة - الدعاوى القضائية التي يتم رفعها ولم يتم الحكم فيها بعد . وقد أوضح إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (٥) ثلاثة مستويات لإحتمال الحدوث كما تم تحديد المعالجة الملائمة لكل إحتمال في القوائم المالية، بلخص الجدول رقم (١٠/١) تلك المتطلبات .

يهتم المراجع بشكل خاص بأنواع معينة من تلك الإلتزامات المحتملة هي:

١- الدعاوى القضائية محل النزاع والتي لم يتم حسمها بعد والمتعلقة

بانتهاك براءة إختراع أو الإلتزامات بأية تصرفات أخرى .

٢- المقارنات المتعلقة بالضرائب على الدخل .

٣- عمليات الترخيص بالمنتج .

جدول رقم (١٠/١)

إحتمال الحدوث والمعالجة فى القوائم المالية

المعالجة فى القوائم المالية	إحتمال وقوع الحدث
لا يعتبر الإفصاح أمراً ضرورياً .	إحتمال ضئيل (فرصة ضئيلة للحدوث) .
يعتبر الإفصاح أمراً ضرورياً فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .	إحتمال ممكن الى حد معقول .
١- يجب تعديل حسابات القوائم المالية إذا كان يمكن تقدير القيمة على نحو مناسب. ٢- لا يعتبر الإفصاح أمراً ضرورياً إذا لم يكن مناسباً تقدير القيمة .	إحتمال مرجح (محتمل الحدوث) .

٤- خصم أوراق القبض .

٥- ضمانات يتم تقديمها عن التزامات للآخرين .

٦- الرصيد غير المستخدم من خطابات الإئتمان التى لا تزال سارية .

وتعتبر الإدارة مسئولة عن تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة للالتزامات

المحتتملة وليس المراجع . وتتمثل مسؤولية المراجع فى تقييم تلك المعالجة

المحاسبية للالتزامات المحتملة فضلا عن التعرف عن المدى الذى يكون عمليا

على أية التزامات محتملة لم تقم الإدارة بتحديدتها فعلا .

وفيما يلى إجراءات المراجعة المتعارف عليها للالتزامات المحتملة

بالإضافة الى كيفية تقييم تلك الالتزامات المعروفة .

أ - إجراءات المراجعة :

عموماً يتم تحقق المراجع من الالتزامات المحتملة كجزء متمم من

الجوانب المختلفة فى المراجعة بدلا من تخصيص نشاط مراجعة خاص لها

الفصل العاشر

قرب نهاية عملية المراجعة . على سبيل المثال يمكن فحص المازعات الخاصة بضريبة الدخل كجزء من تحليل مصروف ضريبة الدخل ، وفحص ملف المراسلات العامة بالإضافة الى فحص نماذج مصلحة الضرائب . وحتى اذا تم فحصها على نحو منفصل فمن المتعارف عليه أنها تتسم بأنها تقترب من التحقق والتحديد غير الدقيق . كما يتم تنفيذها قرب نهاية عملية المراجعة . حيث ان الهدف الأساسي منها يتمثل في تحديد مدى وجود تلك الإلتزامات المشروطة ، وبمجرد إدراك المراجع لوجودها يتعين إستخدام الحكم المهني له للتوصل الى قرار عن المعالجة الملائمة .

ويجب أن تقوم إدارة الشركة بالإفصاح الملائم عن الإلتزامات المحتملة ذات الأهمية النسبية في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن طريق وصف طبيعة تلك الإلتزامات بوضوح مع ذكر رأى المستشار القانوني أو الإدارة في النتيجة المتوقعة .

يوضح شكل رقم (١٠/٢) نماذج عن الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة أو العرضية .

وتتمثل إجراءات المراجعة المتعارف عليها للبحث عن تلك الإلتزامات فيما يلي :-

- ١- الإستفسار من الإدارة عن إمكانية وجود إلتزامات محتملة غير مسجلة، وعادة ما يتطلب المراجع من الإدارة أن تقدم إقرار عن عدم وجود إلتزامات محتملة لم يتم الإفصاح عنها كجزء من خطاب التمثيل .
- ٢- فحص نماذج مصلحة الضرائب عن العام الحالي والعام السابق للتعرف على تسويات الضرائب على الدخل . حيث قد تشير تلك النماذج الى الجوانب والسنوات التي يوجد بها خلافات لم يتم تسويتها.

شكل رقم (١٠/٢)
نماذج الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة
أ - الشركة المصرية للأقمار الصناعية (نايل سات) ٢٠٠٢/٦/٣٠ :

الإلتزامات المحتملة :

بلغت قيمة خطابات الضمان الصادرة من بنك الشركة ولصالح الغير في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ بمبلغ ٥١١٦٢٦ جنيه مصري المعادل لمبلغ ١١٠٧٤٢ دولار أمريكي غير مدفوع عنها غطاء نقدي وبلغ الجزء المضمون منها بضمان الودائع لدى البنوك التي تتعامل معها الشركة في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ ما يعادل مبلغ ١٠٦٤١٣ دولار أمريكي .
ب- شركة موبينيل ٢٠٠٢/٦/٣٠ :

الإلتزامات المحتملة :

بلغت الإلتزامات المحتملة في ٢٠٠٢/٦/٣٠ مبلغ ١١٢٣٢٥٢٠ جنيه مصري وهي تمثل الجزء غير المغطى من خطابات الضمان الصادرة لصالح الغير في ٢٠٠٢/٦/٣٠ ، هذا وتجدر الإشارة الى أن الشركة طرف في عدد من الإجراءات القضائية المختلفة والتي نشأت نتيجة لممارسة الشركة لنشاطها وبناء على الإستشارات القانونية التي تحصل عليها الإدارة فمن رأى إدارة الشركة أن نتائج هذه القضايا منفردة أو مجتمعة لن تكون مؤثرة على نتائج أعمال الشركة .
ج- شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة :

الإلتزامات المحتملة :

حصلت شركة اكس - كوم احدى الشركات التابعة لشركة تليس على قرض بمبلغ ٢٤.٤ مليون يورو بما يعادل ٩٩.٣٧ مليون جنيه مصري من فورتيس بنك وذلك بضمان شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة .
شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة ضامنة لشركة سيرياتل (سوريا) وذلك عن خطاب الضمان الصادر من البنك العربي - النمسا لصالح مؤسسة الإتصالات السورية بمبلغ ٨ مليون دولار أمريكي ويبلغ نصيب شركة أوراسكوم من ذلك الضمان مبلغ ٩ مليون دولار أمريكي .
و- شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة

الإلتزامات العرضية :

بلغت قيمة خطابات الضمان التي أصدرتها البنوك لحساب الشركة ولصالح الغير في ٢٠٠٢/٦/٣٠ مبلغ ٤٧٨٦٢٨٧٩٣ جنيه مصري مسدد عنها غطاء نقدي بمبلغ ٤١٠١٤٣٧٦ جنيه .
بلغ الرصيد غير المغطى من الإعتمادات المستندية في ٢٠٠٢/٦/٣٠ المعادل لمبلغ ٣٤١٦٦١٠١ جنيه مصري .

أصدرت الشركة خطاب تعهد غير مشروط وغير قابل للإلغاء بسداد مبلغ ٢٩٤٢٠٧٠٠٠ جنيه مصري لأحد البنوك بصفته وكيلًا عن مجموعة البنوك المقرضة للشركة المصرية للأسمنت شركة تابعة . ويسرى هذا التعهد حتى ٢٠٠٢/٨/١٥ ولحين الإنتهاء من إجراءات رهن المقومات المادية للخط الإنتاجي الثالث بمصنع الشركة التابعة المذكورة لصالح مجموعة البنوك المقرضة أو سداد القروض المستحقة لتلك البنوك .

التفصيل العاشر

- ٣- فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين للتعرف على مدى وجود دعاوى قضائية أو أية التزامات عرضية أخرى .
- ٤- تحليل المصروفات القانونية للفترة محل المراجعة وفحص المطالبات الواردة من المستشار القانوني للتعرف على الالتزامات المحتملة من الدعاوى القضائية والتقدير الضريبية التي لم يتم حسنها .
- ٥- الحصول على خطاب من المستشار القانوني للتعرف على الوضع في الدعاوى القضائية التي لم يتم الفصل فيها .
- ٦- فحص أوراق العمل للتعرف على أية معلومات تشير الى وجود الالتزامات . على سبيل المثال قد تشير مصادقة البنك الى وجود أوراق قبض مخصصة أو ضمانات لقروض .

ب- تقييم الالتزامات المحتملة المعروفة

Evaluation of Know Contingent Liabilities

يجب أن يقوم المراجع بتقييم مدى جوهرية الالتزامات المحتملة وطبيعة الإفصاح المطلوب بالقوائم المالية . وقد يكون الإلتزام المحتمل معروفاً بدرجة كافية في بعض الحالات حتى يمكن إدراجه في القوائم المالية كإلتزام فعلي ، إلا أنه في بعض الحالات قد لا يكون الإفصاح ضرورياً إذا كانت قيمة الإلتزام المحتمل ضئيلة أو لا تتسم بالأهمية النسبية .

١٠/١٢ الإرتباطات Commitments

ترتبط التبعثات والإرتباطات بالإلتزامات المحتملة بشكل وثيق ، على سبيل المثال الإرتباط بشراء المواد الخام أو تسهيلات الإستهجار عند سعر

سكمان عملية المراجعة

محدد ، إتفاقات بيع السلع وفقاً لسعر ثابت ، خطط العلوات ، خطط المعاشات والمشاركة في الربح ، إتفاقات الإمتياز .

وتتسم التعهدات والإرتباطات بخاصية هامة تتمثل في الموافقة على التزام المنشأة بالتعامل وفق شروط ثابتة في المستقبل بغض النظر عما يحدث للارباح أو الإقتصاد بالدولة ككل ، وعادة ما يتم وصف كافة التعهدات معاً على نحو منفصل في ملاحظة من الملاحظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو يتم دمجها في ملاحظة الإلتزامات المحتملة .

وعادة ما يتم البحث عن الإرتباطات والتعهدات غير المعروفة كجزء من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها في كل جانب من جوانب المراجعة ، على سبيل المثال عند التحقق من العمليات المالية للمبيعات يجب أن يتنبه المراجع الى التعهدات الخاصة بالمبيعات ، وبالمثل يمكن التعرف على التعهدات الخاصة بمشتريات المواد الخام أو المعدات كجزء من مراجعة كل من هذين الحسابين ، يجب أن يدرك المراجع إمكانية وجود تعهدات عند إطلاعهم على ملفات العقود والمراسلات .

يوضح الشكل رقم (١٠/٣) نماذج عن الإفصاح عن تلك الإرتباطات والتعهدات .

شكل رقم (١٠/٣)

سداد الإصاح عن الارتباطات

أ - الشركة المصرية للأقمار الصناعية (نايل سات) :

الارتباطات الرأسمالية :

بلغت قيمة الارتباطات الرأسمالية في ٢٠٠٢/٦/٣٠ مبلغ ٤٣٧٥٠٠٠ جنيه مصري المعادل لمبلغ ٩٤٦٩٧٠ دولار امريكي والتي تمثل الجزء غير المسدد من حصة الشركة في رأس مال كسل من الشركة المصرية للإنترنت والبنية الرقمية والشركة الدولية لبث المعلومات .

ب- شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة :

الارتباطات الرأسمالية :

تبلغ قيمة المساهمات في استثمارات في شركات تابعة وشقيقة واستثمارات مالية متاحة للبيع التي لم يطلب مدداها حتى تاريخ المركز المالي مبلغ ٢٦٣٦١٠٠ جنيه مصري . كما هو وارد تفصيلا في الإيضاح رقم (٧) فإن الشركة تلتزم بسداد مبلغ ٧ مليون دولار امريكي يمثل المتبقى من قيمة دفعات ايجار المقر الإداري الجديد للشركة وذلك خلال عامي ٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤ ، كما تلتزم الشركة بسداد مبلغ ١٠.٤ مليون دولار امريكي في ٢٠٠٤/١٢/٣١ في حالة ممارسة حق شراء المقر الإداري المنكور .

ج- شركة موبينيل :

الارتباطات الرأسمالية :

بلغت الارتباطات الرأسمالية في ٢٠٠٢/٦/٣٠ مبلغ ٣٢٨١٢٢٦٢٤ جنيه مصري وهي تمثل قيمة التعاقبات عن أصول ثابتة ولم يتم تنفيذها حتى تاريخ القوائم المالية (يقابلها مبلغ ٣٥٤٩٨١٢٠٣ جنيه مصري في ٢٠٠١/١٢/٣١) .

د - الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامي :

الارتباطات، القائمة من نفقات رأسمالية :

تتسثل الارتباطات القائمة من نفقات رأسمالية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ في أرصدة الإعتمادات الخاصة بمشروع مجمع مبارك العالمي للإستوديوهات وذلك لسداد نفقات

سكمان عملية المراجعة

الإستشارى والمباني والأجهزة وقد بلغ رصيد تلك الإعتمادات مبلغا وقدره ٢٧٢٥٤٨٧٨ جنية وبياناها كما يلى :-

المعادل (جنيه مصرى)	الرصيد (دولار أمريكى)	البيان
١٩٦٧٩٦١	٤٢٦٤٢٧	الإستشارى
١٧٨٨٤٧٧٦٠	٣٨٧٥٣٥٧٧	المباني
٩١٧٣٣٠٥٩	١٩٨٧٧١٥٣	الأجهزة
٢٧٢٥٤٨٧٨٠	٥٩٠٥٧١٥٧	

هـ- شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة :

الإرتباطات الرأسمالية :

طبقاً للإتفاقيه المبرمة بين مساهمى شركة تليس جورد التزم على الشركة بالإكتتاب فى زيادة رأس مال شركة تليس وتبلغ حصة الشركة فى تلك الزيادة مبلغ ٣٦.٨ مليون دولار أمريكى ، هذا ولم تقم الشركة بسداد حصتها فى تلك الزيادة .
تعاقبت الشركة وشركة أوراسكوم تيلكوم الجزائر (احدى الشركات التابعة) مع بعض الموردين لتوريد معدات لشبكة المحمول بالجزائر تبلغ قيمتها مبلغ ٥٠٠ مليون دولار أمريكى ، وقد التزمت كل من الشركة وشركة أوراسكوم تيلكوم الجزائر بموجب عقود مبرمة مع بعض البنوك بسداد قيمة هذه المعدات للموردين خلال ٥ سنوات .

١٠/٢ مراجعة التقديرات المحاسبية Auditing Accounting Estimates

١٠/٢/١ طبيعة التقديرات المحاسبية

إن معظم العمليات المالية والأحداث يمكن أن يتم اختيارها بسهولة عن طريق المراجع حيث أن مجتمع المراجعة يكون معروفاً على وجه اليقين ، ويكون هناك بصفة عامة أدلة إثبات مؤيدة كما أنه ليس هناك عدم تأكد بخصوص وجود أحد الأصول أو الإلتزامات أو أحد عناصر الدخل أو المصروف ، ومع ذلك يجب أن يقوم المراجعون أيضاً بتطبيق إجراءات مراجعة على التقديرات المحاسبية والتي تعتبر عناصر أو بنود أو حسابات بالقوائم المالية يتم التوصل إلى قيمتها بالتقريب عن طريق الإدارة من أجل الإفصاح عنها في الفترة المحاسبية بشكل يشير إلى جوهرها الإقتصادي . وغالباً ما تعتبر التقديرات المحاسبية ضرورية حيث أن تقييم بعض الحسابات أو قياس بعض الحسابات قد يحاط بقيمتها بعد التأكد اعتماداً على نتائج الأحداث المستقبلية أو بسبب أن البيانات الخاصة بالأحداث الماضية لا يمكن أن يتم تجميعها على أساس زمني أو على أساس التكلفة والفعالية ، وكأمثلة على التقديرات المحاسبية ما يلي :-

- إيراد الركاب في خطوط الطيران .
- الشكاوى Warranty Claims .
- مخصصات حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها .
- المخزون الراكد والمتقادم .
- الإهلاك والإستفاد .

سكمان عليه المراجعة

- ضرائب الدخل والصريرة العقارية المستحقة .
 - تكاليف المعاش .
 - النسبة المئوية لدخل الإتمام فى عقود المقاولات .
 - الخسائر الشرطية أو العرضية .
- وعلى الرغم من أن الإدارة تعتبر مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية ، إلا أن المراجعين مسئولين فى ظل إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٧) - التقديرات المحاسبية عن تقييم معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة .

١٠/٢/٢ تقييم التقديرات المحاسبية Evaluating Accounting Estimates

تعتبر التقديرات المحاسبية أكثر قابلية للتعرض للتحريف الجوهرى مقارنة بالبيانات الحقيقية ويرجع ذلك من جهة بسبب أنها تتضمن عدم تأكيد ، كما أنها تخضع للحكم الشخصى الذاتى ، ومن جهة أخرى بسبب أن تعميم نظم الرقابة الداخلية الملائمة على تلك التقديرات أكثر صعوبة للإدارة مقارنة بنظم الرقابة الداخلية على البيانات الحقيقية . وتتمثل أهداف المراجع عند تقييم التقديرات المحاسبية فيما يلى :-

- ١- توفير تأكيد معقول على أن الإدارة قد قامت بتطوير كافة التقديرات الهامة .
- ٢- التأكد من أن التقديرات تعتبر معقولة وأنه قد تم عرضها فى القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

وسوف تتباين مخاطر التحريف الجوهرى للتقديرات المحاسبية اعتماداً على نظم الرقابة الداخلية المقررة عن طريق الإدارة ، وعلى تعقد ذاتية عملية التقدير ، وعلى مدى توافر وقابلية الاعتماد على أدلة الإثبات الملائمة

المعنى لغات:

بالإضافة الى طبيعة وعدم التاكيد من الافتراضات التي قامت بوضعها الادارة. وعند تقييم معقولية التقدير المحاسبي يجب على المراجع أن يحصل على فهم كافية قيام الإدارة بتطوير التقدير ، وبعد ذلك يقوم تأسيساً على فهمه بدراسة الاتى :-

- فحص واختبار العملية المستخدمة عن طريق الإدارة .
- تطوير تقدير مستقل لأغراض المقارنة .
- فحص العمليات أو الأحداث التي وقعت بشكل لاحق لتاريخ الميزانية العمومية .

١٠/٢/٣ الخسائر الإحتمالية Loss Contingencies

تعتبر الخسائر الإحتمالية أحد التقديرات المحاسبية الموضحة سابقا ، وقد تم تعريفها تطبيقاً لإيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (٥) - المحاسبة عن الإلتزامات الشرطية Contingencies بأنها عبارة عن حالة أو موقف أو مجموعة من الظروف القائمة التي تتضمن عدم تأكد مرتبط بمكاسب أو خسائر محتملة (أو مشروطة) لأحد المنشآت ، والتي سوف يتم الحد منها كلية عند وقوع أو عدم وقوع أحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية ويعرف الإلتزام الذي يثبت إستحقاقه نتيجة لتلك الخسارة المشروطة بالإلتزام المحتمل Contingent Liability ، وعند إستكمال عملية المراجعة ويتم المراجعون على وجه الخصوص بوجود الإلتزامات المحتملة غير المسجلة حيث ان الفشل في الإعتراف في الخسارة المحتملة الجوهرية سوف يؤدي الى المغالاة في تحديد الدخل أو التكنيه في عرض الإلتزامات ويترتب على ذلك عرض قوائم مالية محرفة جوهرياً .

استكمال عملية المراجعة

وكنسيجة لذلك فإن أحد الإجراءات المؤداة عادة عند استكمال عملية المراجعة تتمثل فى فحص وجود التزامات عرضية محتملة - وكاملة على ذلك ما يلى :-

- دعاوى قضائية معقدة أو التهديد بها نتيجة انتهاك براءة اختراع أو تعهدات خاصة بضمان المنتج أو عيوب الإنتاج .
- ضمانات عن التزامات طرف ثالث .
- أوراق قبض مخصومة أو حسابات مدينين تم توزيعها .
- إستقطاعات ضريبة داخل محل تنازع .

وعند وجود خسارة محتملة يمكن أن يتراوح إحتمال وقوع حدث أو أكثر فى المستقبل ليؤكد التحمل بالالتزام من حالة الإحتمال المرجح Probable الى حالة الإحتمال البعيد Renate ، وقد إستخدم مجلس معايير المحاسبة المالية مصطلحات الإحتمال المرجح والإحتمال المعقول والإحتمال البعيد فى تحديد ثلاث مجالات داخل ذلك المدى على النحو التالى :-

- الإحتمال المرجح Probable .
- ويعنى أنه يحتمل وقوع الحدث أو الأحداث فى المستقبل بصورة كبيرة .
- الإحتمال المعقول Reasonable .
- ويعنى أن فرصة وقوع الحدث أو الأحداث فى المستقبل أكثر من مستبعدة ولكن أقل من محتملة بدرجة كبيرة .
- الإحتمال البعيد Renate .
- ويعنى أن إحتمال وقوع الحدث أو الأحداث فى المستقبل ضئيل .

نشر

ويجب إثبات استحقاق الخسارة المنشأة من الخسارة المشروطة عن طريق التحميل على المصروفات وإثبات حساب الالتزام في حالة تحقق الشروط التالية فقط :-

- إتاحة معلومات قبل نشر القوائم المالية تشير الى أنه من المحتمل بصورة كبيرة أن تكون الشركة قد تحملت بالالتزام معين في تاريخ القوائم المالية .
- أن مقدار الخسارة يمكن تقديره بصورة معقولة .
- حيث أنه لا يشترط معرفة الطرف المستحق أو تاريخ الإستحقاق بشكل دقيق لتسجيل قيمة الإلتزام ، ولكن ما يلزم معرفته فقط هو ما إذا كان من المحتمل بصورة كبيرة أن الشركة قد تحملت بهذا الإلتزام .
- وتشير المعايير المحاسبية الي أن مقدار الإلتزام يمكن تحديده بصورة معقولة ، فإذا لم يمكن ذلك لا يجب تسجيله كإلتزام .

١٠/٢/٤ الإفصاح عن الخسائر المشروطة Disclosure of Loss Contingencies

عادة ما يتم تسجيل الخسائر المشروطة والإلتزام المقابل لها إذا كانت هذه الخسارة محتملة وقابلة للتقدير ، ولكن إذا توفر للخسارة أحد هذين الشرطين فقط مع توافر إجمال معقول على الأقل بتحمل الشركة لهذا الإلتزام فإنه يلزم الإفصاح عما يلي في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية :-

- ١- طبيعة الإلتزام المشروط .
- ٢- تقدير للخسارة المحتمل حدوثها أو لمدى هذه الخسارة أو ذكر عدم إمكانية وضع تقدير لها ، أما الإلتزامات المشروطة التي تتضمن مطالبات غير مؤكدة فإنه لا يلزم الإفصاح عنها إلا إذا :-

استكمال عملية المراجعة

- ١- كان هناك احتمال مرجح بتأكيد هذه المطالبة .
 - ٢- وجود احتمال معقول بأن نتيجة الفصل ستكون في غير صالح المنشأة.
- ومن أنواع الإلتزامات المشروطة الأخرى التي يلزم الإفصاح عنها رغم أن احتمال الخسارة المتعلقة بها قد يكون بعيداً ما يلي :-
- ١- ضمان الشركة لقروض خاصة بأطراف أخرى .
 - ٢- تعهدات البنوك التجارية مقابل خطابات الضمان السارية .
 - ٣- ضمانات إعادة شراء حسابات القبض (أو الأصل المقابل لها) المبيعة .
- ويجب أن يتضمن الإفصاح طبيعة مقدار هذا الضمان ، والمقدار الذي سيتم تغطيته - إن وجد - من أطراف خارجية .

١٠/٢/٥ البحث عن الخسائر المشروطة Searching for Loss Contingencies

يتطلب البحث عن الخسائر المشروطة أن يمارس المراجعون ليس فقط الحكم الشخصي لهم ، ولكن أيضاً يستخدم بعض قدراتهم الإبداعية الخلاقة ، حيث أن وجود الإلتزامات المحتملة ليس ظاهراً دائماً ولا يمكن تحديده بسهولة. وكحد أدنى عادة ما يؤدي المراجعون الإجراءات التالية للبحث عن الخسائر المشروطة غير المسجلة :-

- ١- الإستفسار من الإدارة بخصوص احتمال وجود إلتزامات مشروطة غير مسجلة .
- ٢- قراءة محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين .

الفصل العاشر

- ٣- قراءة العقود وإتفاقيات القروض وعقود التأجير والمستندات المماثلة .
 - ٤- فحص التقارير التي يتم إعدادها عن طريق السلطات الضريبية .
 - ٥- تحليل المصروفات القانونية خلال السنة وفحص التوثيق المستندى من المحامين .
 - ٦- فحص أوراق العمل للسنة الحالية والتي قد تشير الى وجود لـتزامات مشروطة محتملة .
- أيضاً من الأهمية بمكان أن يكون المراجعون مسؤولون عن الخسائر المشروطة التي تحدث أو تكتشف بعد تاريخ الميزانية العمومية حيث أنها يمكن أن تكون أحداث لاحقة جوهرية .

١٠/٣ الإستفسار من محامين العميل Inquiry from Client's Attorneys

١٠/٣/١ طبيعة الإستفسار من محامي العميل وأهميته

عادة ما يحصل المراجع على خطاب من المحامين الذين يتعامل معهم العميل ، ويعتبر ذلك إجراء رئيسي يستخدم في تقييم الدعاوى القضائية المرفوعة أو أى إدعاءات ضد العميل ، ويعتمد المراجع على رأى وخبرة المستشار القانوني للعميل في تحديد النتائج المتوقعة لتلك الدعاوى القضائية الحالية والقيمة المحتملة للإلتزامات (بما في ذلك تكاليف التقاضى) .

ويقوم المراجع أيضاً كجانب من الممارسة العام بتحليل المصروفات القانونية عن السنة بأكملها ، وأن يطلب من العميل إرسال خطاب نمطى للمحامي الذي تعاملت معه خلال العام الحالى أو السابق أو بشكل عرضى .

ويجب أن يشمل الإستفسار النموذجى من خلال خطاب - معنون باسم العميل وموقع عليه منه الى محامى العميل على عديد من البيانات التالية :

- ١- بيان يتم اعداده عن طريق الإدارة يتضمن الدعاوى القضائية والادعاءات أو التقديرات التي تهدد الشركة وتتسم بالأهمية النسبية وكان للمحامي دوراً مؤثراً فيها ، وقد يقوم المحامي ذاته بأعداد تلك القائمة عن طريق طلب المراجع لذلك .
- ٢- بيان معد عن طريق الإدارة يحتوى على الادعاءات والتقدير غير المؤكدة والمحتملة والتي تتسم بالأهمية النسبية وكان للمحامي دوراً مؤثراً فيها .
- ٣- مطالبة المحامي بتوفير معلومات عن أو تعليقات تتعلق بالتقدم فى كل ادعاء أو تقدير مذكور بالقائمة ، والتصرف القانونى الذى يعترف العميل القيام به ، وإحتمال وجود نتائج غير مرغوب فيها وتقدير القيمة أو مدى الخسارة المحتملة .
- ٤- المطالبة بتعريف أية أمور قانونية تم حسمها ولم تدرج بالقائمة أو أى أمور قانونية تهدد الشركة أو تقديم بيان يشير المحامي فيه باكتمال قائمة العميل وشمولها .
- ٥- بيان يعد عن طريق العميل يتم فيه إبلاغ المحامي بأن عليه مسئولية إبلاغ الإدارة عندما توجد أمور قانونية يرى المحامي أنه يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية ، ويجب أن يتم فى خطاب الإستفسار أيضاً مطالبة المحامي بالرد مباشرة الى المراجع الذى يدرك حدود مسئولية المحامي .
- ٦- مطالبة المحامي بتعريف ووصف طبيعة أى أسباب تتعلق بأية قيود على إستجابته للخطاب .

١٠/٣/٢ الإستجابة المحدودة أو عدم الإستجابة من محامى العميل لإستفسار المراجع

Limited or No responses from Client's Attorney

فبد يعارض محامى العميل فى إمداد المراجعين لمعلومات محددة عن الدعاوى القضائية أو الإدعاءات أو التقديرات التى تتعرض لها الشركة فى ضوء احتمال خضوعهم للمسئولية القانونية للإمداد بمعلومات غير صحيحة أو سرية ، وتقع طبيعة رفض المحامين لإمداد المراجعين بالمعلومات الكاملة عن الإلتزامات المحتملة فى نطاق مجموعتين هما :-

أ - رفض الإستجابة لطلبات المراجعين بسبب عدم توافر المعلومات عن الجوانب التى تشملها الإلتزامات المحتملة .

ب- رفض الإفصاح عن المعلومات التى يعتبرها المحامين معلومات سرية (على سبيل المثال إدراك المحامى لقيام العميل بانتهاك إتفاق لبراءة الإختراع مما قد يؤدى الى إلحاق خسارة بالعمل إذا علم أحد بذلك " إدعاء غير مؤكد ") .

وقد يسبب إدراج المعلومات فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الى تعرض العميل الى دعاوى قضائية فعلية ومن ثم يمكن أن يلحق به الضرر . وعند رفض المحامى توفير معلومات تقع ضمن نطاق مسؤوليته وتؤثر مباشرة على عدالة العرض بالقوائم المالية تظهر مشكلة كبيرة فى المراجعة ، حيث إذا رفض المحامى إمداد المراجع بمعلومات عن دعاوى قضائية فعلية تتسم بالأهمية النسبية (إدعاءات مؤكدة أو إدعاءات غير مؤكدة) يمكن للمراجع أن يعدل تقرير المراجعة بما يعكس عدم توافر أدلة إثبات متاحة ، وتتطلب إيضاحات معايير المراجعة أن يقوم المراجع بمطالبة إدارة العميل إعطاء تصريح له يفيد ضرورة توفير المعلومات الخاصة بالإلتزامات المحتملة،

سكان سنه المراجعة

وتتسبب المحامين أو المستشارين القانونيين على التعاون مع المراجع للحصول على تلك المعلومات .

١٠/٤/٤ فحص الأحداث اللاحقة Review for Subsequent Events

١٠/٤/١ مسؤولية المراجع عن فحص الأحداث اللاحقة

The Responsibility of Auditor

بصفة عامة يجب أن يقوم المراجع بفحص العمليات المالية والأحداث التى تقع بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى لتحديد مدى حدوث أمور قد تؤثر على عدالة العرض والإفصاح فى القوائم المالية للفترة الحالية . ويشار الى إجراءات المراجعة التى يتطلبها إيضاح معيار المراجعة رقم (١) للتحقق من تلك العمليات المالية والأحداث بإصطلاح فحص الأحداث اللاحقة أو فحص الأحداث التى تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية .

وعادة ما تكون مسؤولية المراجع عن فحص تلك الأحداث اللاحقة محدودة بالفترة التى تبدأ من تاريخ إعداد قائمة المركز المالى وتنتهى بتاريخ إعداد المراجع لتقريره ، وحيث أن تاريخ إعداد التقرير يتوافق مع إستكمال فحص الأحداث التالية قرب نهاية عملية المراجعة ، يوضح الشكل رقم (١٠/٤) الفترة التى تغطيها عملية فحص الأحداث اللاحقة وتوقيت عملية الفحص .

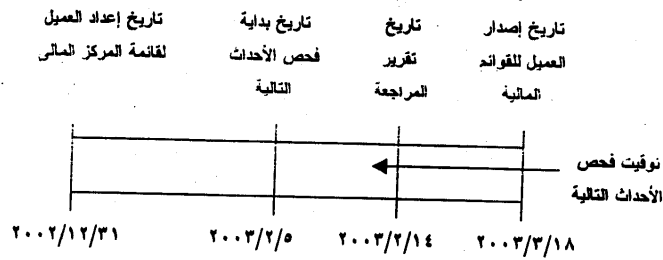
١٠/٤/٢ طبيعة وأنواع الأحداث اللاحقة Types of Subsequent Events

هناك نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى يجب أن يكونا محل إهتمام الإدارة والمراجع ، يتمثلان فى (أ) الأحداث التى يكون لها أثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء تسويات ، (ب) والأحداث التى ليس لها علاقة بالقوائم المالية ويتعين الإفصاح عنها .

الفصل العاشر

الشكل رقم (١٠/٤)

الفترة التي تغطيها عملية فحص الأحداث اللاحقة



المراجع مسنول عن فحص الأحداث التالية التي تقع بين ٢٠٠٢/١٢/٣١ و ٢٠٠٣/٢/١٤ ، ولكنه ليس مسنولا عما يقع بعد تاريخ تقرير المراجعة . ويتم تنفيذ معظم إجراءات المراجعة التي تتعلق بالأحداث التالية تقريبا بين ٢٠٠٣/٢/٥ و ٢٠٠٣/٢/١٤ .

أ - الأحداث التي لها أثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء تسويات
Events the have a direct Effect on the Financial Statements and
Require Adjustments

تتمثل تلك الأحداث بصفة أساسية في الأحداث أو العمليات المالية التي توفر معلومات إضافية للإدارة لتحديد مدى عدالة العرض بأرصدة الحسابات في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي . كما توفر معلومات إضافية للمراجعين للتحقق من هذه الأرصدة . فعلى سبيل المثال إذا وجد المراجع أن هناك صعوبة في تحديد التقييم الصحيح للمخزون بسبب التقادم ، سيشير بيع المخزون من المواد على أنه نفاية في الفترة التالية الى القيمة الصحيحة للمخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

وكأمثلة على تلك الأحداث التي تتم في الفترة التالية :-

مستكمال عملة المراجعة

١- إعلان فلاس عميل للشركة محل المراجعة وكان له رصيد مؤثر في حساب المدينين ونتج عن ذلك إلحاق الضرر بالمركز المالي لهذا العميل .

٢- تسوية دعاوى قضائية بقيمة مختلفة عن القيمة المسجلة بالدفاتر .
٣- التخلص من معدات لا يتم إستخدامها في التشغيل بسعر يقل عن القيمة الدفترية الحالية .

٤- بيع الإستثمارات بسعر يقل عن سعر التكلفة المسجل .
وتتطلب تلك الأحداث أن يتم إجراء تسويات في أرصدة الحسابات الخاصة بالقوائم المالية للسنة الحالية في حالة إتمام قيمتها بالأهمية النسبية .
ويجب أن يتوخى المراجع الحذر عندما يتم إستخدام الأحداث اللاحقة في تقييم القيم المدرجة بالقوائم المالية للتفرقة بين ما هو مدرج فعلا بتلك القوائم وما يحدث بعد إنتهاء السنة المالية . ولا يتعين إدماج المعلومات المالية التالية مباشرة في القوائم المالية إذا لم تحدث الحالات التي نتج عنها التغيير حتى نهاية العام المالي ، فعلى سبيل المثال لن يكون بيع النفاية في الفترة التالية مناسباً لتقييم التقادم في المخزون إذا حدث ذلك التقادم بعد إنتهاء السنة المالية .
ب- الأحداث التي ليس لها علاقة مباشرة بالقوائم المالية ولكن ينصح بالإفصاح عنها

Events that have no Direct Effect on the Financial Statements but for which Disclosure is Advisable

يوفر ذلك النوع من الأحداث اللاحقة أدلة عن الحالات التي لم تحدث في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي التي يتم التقرير عنه ولكن يكون له أثر جوهري يتطلب الإفصاح عنه حتى ولو لم يتطلب حدوثها إجراء تعديلات .

الفصل العاشر

وعادة يمكن الإفصاح عن تلك الأحداث على نحو ملائم عن طريق الإفصاحات المتممة للقوائم المالية ، ولكن في بعض الحالات قد يكون لأحد تلك الأحداث أثر جوهري بما يتطلب إلحاقاً بالقوائم المالية التاريخية لإدراج الأثر الخاص بالحدث إذا وقع في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .
وفيما يلي أمثلة للأحداث أو العمليات المالية التي تقع في الفترة التالية ويتطلب الإفصاح عنها بدلاً من إجراء تعديلات في القوائم المالية .

- ١- انخفاض القيمة السوقية للأسهم المملوكة كاستثمار مؤقت أو لإعادة بيعها .
- ٢- إصدار السندات أو أسهم لرأس المال .
- ٣- الانخفاض في القيمة السوقية للمخزون نتيجة وجود قيود حكومية تمنع بيع المزيد من المنتج .
- ٤- الخسارة في المخزون نتيجة حريق مع عدم وجود التأمين اللازم .

١٠/٤/٣ اختبارات المراجعة

تنقسم إجراءات المراجعة الخاصة بفحص الأحداث اللاحقة الى مجموعتين

هما :-

- ١- الإجراءات التي يتم أدائها على نحو متكامل مع التحقق من أرصدة الحسابات

في نهاية العام :-

وتتضمن تلك الإجراءات اختبارات الفاصل الزمني والتقييم والتي يتم تنفيذها كجزء من الاختبارات التفصيلية للأرصدة ، فعلى سبيل المثال يتم اختبار العمليات المالية للمبيعات والمشتريات في الفترة التالية لتحديد مدى دقة

الفاصل الزمني ، وبالمثل يتم أيضا تقييد العديد من اختبارات التقييم التي تشمل
الإحداثيات السنائية كجزء من التحقق من أرصدة الحسابات وكمثال على ذلك
اختبار إمكانية تحصيل المدينين عن طريق فحص النقدية المحصلة في الفترة
التالية ، كما يعد أيضا من الإجراءات المعتادة للمراجعة أن يتم مقارنة سعر
شراء المخزون في الفترة التالية مع التكلفة الدفترية لتحديد السعر الأقل من
التكلفة أو سعر السوق .

٢- الإجراءات التي يتم تنفيذها خصيصاً لإكتشاف الأحداث أو العمليات المالية

التي يجب تعريفها كأحداث تالية :-

يتم تنفيذ تلك الإجراءات للتوصل الى معلومات يتم دمجها في أرصدة
الحسابات بالسنة الحالية أو في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، وتتضمن
تلك الإختبارات ما يلي :-

١- الإستفسار من الإدارة Inquire of Management

يتم القيام بالإستفسار من إدارة العميل بهدف التعرف على الإلتزامات
المحتملة والتعهدات ، ومدى وجود تغيرات ذات أهمية نسبية في الأصول أو
هيكل رأس المال ، والوضع الحالي للعناصر التي لم يتم حسمها تماماً في
تاريخ قائمة المركز المالي ، بالإضافة الى التعديلات غير العادية التي تتم في
تاريخ لاحق لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

٢- مراسلة المحامين Correspond with Attorney

عادة ما يتم القيام بالمراسلات مع المحامين كجزء من البحث عن
الإلتزامات المحتملة ، وعند حصول المراجع على خطاب المحامي عليه أن
يتذكر أنه مسئول عن إختبار الأحداث التالية حتى تاريخ تقرير المراجعة ، كما

يجب أن يكون خطاب المحامي مؤرخاً مع إرساله بالبريد في التاريخ المتوقع لانتهاء من العمل الميداني .

٣- فحص القوائم المالية التي يتم إعدادها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي

Review Internal Statements Prepared Subsequent to the Balance Sheet Date

يجب أن يركز الفحص على ما يلي :-

أ - التغييرات في الأعمال في ضوء نتائج الفترة من السنة محل المراجعة.

ب- التغييرات التي وقعت بعد نهاية العام المالي .

ج- التغييرات الرئيسية في بيئة العمل التي يمارس العميل نشاطه فيها .

ويجب مناقشة الإيضاحات مع الإدارة لتحديد ما إذا كان قد تم إعدادها

وفقاً لنفس الأسس التي بناء عليها تم إعداد القوائم بالفترة الحالية ، ويجب

الاستفسار عن التغييرات الرئيسية في نتائج التشغيل .

٤- فحص السجلات التي يتم إعدادها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي

Review Records Prepared Subsequent to the Balance Sheet Date

يتعين فحص دفاتر اليومية والأستاذ لتحديد مدى وجود وطبيعة العمليات

المالية الهامة التي ترتبط بالعام الحالي ، فإذا لم يتم الاحتفاظ بدفاتر يومية بعد

تاريخ إعداد قائمة المركز المالي يجب فحص المستندات المرتبطة بدفاتر اليومية.

٥- فحص المحاضر التي يتم إصدارها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي

Examine Minutes Issued Subsequent of the Balance Sheet Date

يجب فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين في الفترة

التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي للتعرف على الأحداث التالية الهامة

المؤثرة في القوائم المالية للفترة الحالية .

٦- الحصول على خطاب التمثيل Obtain a Letter of Representation

يقوم العميل بإعداد خطاب التمثيل ويوجهه الى المراجع لتوضيح ما يراه العميل بشأن الجوانب المختلفة المتعلقة بعملية المراجعة ، بما في ذلك المناقشات التي تم إجرائها بشأن الأحداث التالية .

٧- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

يوضح الشكل رقم (١٠/٥) نماذج للإفصاح عن الأحداث اللاحقة في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية .

شكل رقم (١٠/٥)**نماذج من الإفصاح عن الأحداث اللاحقة**

الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامي :

الأحداث اللاحقة :

بتاريخ ١٧ أغسطس ٢٠٠٢ تم توقيع عقد بين كل من الشركة وقناة المحور على تحويل جزء من المديونية المستحقة للشركة لطرف قناة المحور في تاريخ توقيع العقد الى مساهمة في رأس مال قناة المحور بمبلغ ٢,٥ مليون جنيه .

شركة أوراسكوم تيلكوم :

الأحداث اللاحقة :

حصلت الشركة على ترخيص تشغيل شبكة الهاتف المحمول من دولة تونس مقابل رسوم ترخيص قدرها ٤٥٤ مليون دولار أمريكي وقد تم في ١١ مايو ٢٠٠٢ توقيع عقد الترخيص مع الحكومة التونسية .

نظراً لحدوث خلاف بين شركة أوراسكوم تيلكوم والشريك المحلي في شركة سريانتل فقد صدر حكم مستعجل من محكمة البداية المدنية بسوريا بتاريخ ٦ ابريل ٢٠٠٢ بتعيين حارسين قضائيين لإدارة الشركة والتي تمتلك شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة بها ٢٥% من رأس مالها .

Dual Dating ١٠/٤/٤ التاريخ المزدوج

أحياناً يلاحظ المراجع وقوع أحداث تالية هامة بعد الإنتهاء من العمل الميداني وقيل إصدار تقرير المراجعة . ويتمثل مصدر تلك المعلومات في إدارة العميل أو الصحافة ووسائل الإعلام . وفي مثل تلك الموقف يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (١) من المراجع أن يوسع إختبارات المراجعة للحدث التالي والذي تم إكتشافه لأول مرة للتأكد من أنه تم الإفصاح عنه بشكل صحيح ، وفي هذا الشأن يوجد خيارين لدى المراجع لتوسيع الإختبارات الخاصة بالأحداث التالية هما :-

- أ - توسيع كافة الإختبارات لكافة الأحداث التالية حتى التاريخ الجديد وفي هذا الخيار يتم تغيير تاريخ تقرير المراجعة .
- ب- تقييد فحص الأحداث التالية للجوانب المرتبطة بالحدث التالي الجديد. وفي ظل ذلك الموقف يتم تاريخ تقرير المراجع بتاريخ مزدوج .

١٠/٥ الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها والإفصاح عنها

Review and Disclose Financial Instruments and its Related Risks

تمثل الأدوات المالية أى عقود ينشأ عنها فى أن واحد أصول مالية لمنشأة وإلتزامات مالية أو أى حقوق من حقوق الملكية لمنشأة أخرى ، وتعرف الأصول المالية بأنها تلك الأصول التى تكون إما فى صورة نقدية أو حقوقاً تعاقدية سواء للحصول على نقدية أو أى أصل مالى أو لتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى أو أدوات حقوق ملكية فى منشآت أخرى ، كما تعرف أدوات حقوق الملكية بأنها عقود يثبت بموجبها حقوق فى باقى أصول منشأة معينة بعد خصم جميع إلتزاماتها ، كما تعرف الإلتزامات المالية بأنها تمثل تعاقداً

استكمال عملية المراجعة

بشأن تسلم نقدية أو أصول مالية أخرى لمنشأة معينة أو مبادلة أدوات مائنة مع منشأة أخرى بشروط من المتوقع ألا تكون في صالح المنشأة .

تشمل الأدوات المالية كس من الأنواع المالية التقليدية مثل المدينين والدائنين وأدوات حق الملكية كما تشمل أيضاً الأدوات المشتقة عنها مثل حقوق الإختيار المالية والعقود الأجلة وعقود مبادلة أسعار الفائدة وعقود مبادلة العملات ، حيث تنشئ تلك الأدوات المالية المشتقة حقوقاً وتعهدات يكون من آثارها تحويل لواء أو أكثر من المخاطر المالية المتأصلة في الأداة المالية الأولية بين الأطراف المعنية بها وهي بهذا الشكل لا تؤدي إلى تحويل الأداة المالية الخاصة بها في توقيت إبرام العقد أو عند إستحقاقه .

وجدير بالذكر فإن الأصول الملموسة مثل المخزون والأصول الثابتة والأصول المتأجرة تأجيراً تمويلياً وكذا الأصول غير الملموسة مثل براءات الإختراع لا تمثل أصولاً مالية وذلك على إعتبار أن السيطرة على مثل تلك الأصول يخلق الفرصة لتوليد تدفق نقدي أو أصول أخرى ولكن لا ينشأ عنها حق حالي للحصول على نقدية أو أية أصول أخرى ، كما أن الأصول مثل المصروفات المدفوعة مقدماً والتي يترتب عليها منفعة إقتصادية مستقبلية لا يعتبر أصولاً مالية حيث ينشأ عنها حق إستلام سلع أو خدمات وليس حق تسلم نقدية أو أصل مالي آخر . وكذلك البنود الأخرى مثل الإيرادات المقدمة ومعظم الإلتزامات المتعلقة بالضمانات لا تعتبر التزامات مالية وذلك إعتبار أن التدفق النقدي الخارج المحتمل للمنافع الإقتصادية المتعلقة بها يمثل سلع وخدمات وليس نقدية أو أصل مالي آخر ، كذلك لا تعتبر التزامات أو أصول مالية تلك الإلتزامات أو الأصول غير التعاقدية بطبيعتها مثل الضرائب على الدخل التي تنشأ نتيجة متطلبات قانونية تفرضها الحكومة .

وقد تناولت إيضاحات معايير المحاسبة معالحة الأدوات المالية التقليدية مثل السندات والأسهم وكذا الأدوات المالية المشتقة عنها مثل السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية وعقود حقوق الإختيار وعقود مبادلات معدلات الفائدة وعقود صرف العملات الأجنبية ، حيث تعرضت إلى مفاهيم الأدوات المالية والأصول والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية . كما تعرضت أيضاً لضرورة تبويب الأدوات المالية أو مكوناتها سواء كانت أصول أو التزمات أو حقوق ملكية طبقاً لجوهر الإتفاق التعاقدى لها ، أو الخسائر المتعلقة بالأدوات المالية بقائمة الدخل .

وتعرضت أيضاً إيضاحات المعايير إلى ضرورة الإفصاح عن طبيعة الأدوات المالية المستخدمة والإشترطات الخاصة بها والتي ربما تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية ، وكذا الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة بشأن الإعتراف أو عدم الإعتراف بالأدوات المالية وطرق قياسها .

كذلك فقد أشارت إيضاحات معايير المحاسبة إلى ضرورة الإفصاح عن مخاطر معدلات سعر الفائدة ومخاطر الإئتمان (عدم سداد الديون) بما فى ذلك مخاطر التركيز فى توظيف الأموال ، كما يتطلب الأمر أيضاً الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية وكذا قيمة الأصول والإلتزامات المالية المسجلة بأقل من قيمتها العادلة وأسباب ذلك وقيمة عقود تغطية سداد الإلتزامات المستقبلية .

كما يجب الإفصاح عن كيفية إدارة مخاطر الأوراق المالية على النحو

التالى :-

1- مخاطر السعر price Risks

وهى تنقسم إلى ثلاثة أنواع من المخاطر هى :-

- أ - مخاطر العملة وتتمثل في مخاطر حدوث تقلبات في قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية .
- ب- مخاطر سعر الفائدة وتتمثل في مخاطر حدوث تقلبات في قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات في أسعار الفائدة بالسوق .
- ج- مخاطر السوق وتتمثل في مخاطر حدوث تغير في قيمة الأداة المالية نتيجة التغيرات التي تطرأ على أسعار السوق سواء كانت حدثت بسبب عوامل مرتبطة بورقة مالية بذاتها أو بمصدرها أو كانت عوامل تؤثر على كافة الأوراق المالية المتداولة .

٢- مخاطر الإئتمان Credit Risks

وتتمثل في مخاطر عجز أحد أطراف الأداة المالية عن الوفاء بتعهداته مما يترتب عليه خسارة مالية للطرف الآخر .

٣- مخاطر السيولة Liquidity Risks

وهي يشار إليها أيضاً بمخاطر التمويل وتتمثل في مخاطر الصعوبات التي تواجهها المنشأة في توفير الأموال اللازمة لمواجهة الإرتباطات المتعلقة بالأدوات المالية ، وقد تنشأ تلك المخاطر بسبب عدم القدرة على سرعة بيع أصل مالي بسعر مقارب لقيمه العادلة .

٤- مخاطر التدفقات النقدية Cash Flows Risks

وهي تتمثل في مخاطر حدوث التقلب في مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالأداة المالية النقدية .

يبين الشكل رقم (١٠/٦) نماذج الإفصاح عن الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها التي ينبغي على المراجع أن يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

شكل رقم (١٠/٦)

الإفصاح عن الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها

الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامي :

الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها :

(أ) القيمة العادلة للأدوات المالية :-

تتمثل الأدوات المالية في أرصدة النقدية بالبنوك والعملاء وبعض المدينين والحسابات المدينة الأخرى وبعض الدائنين والحسابات الدائنة الأخرى والقروض طويلة الأجل والقيمة الدفترية لهذه الأدوات المالية تمثل تقديراً معقولاً لقيمتها العادلة .

(ب) خطر الائتمان :-

يتمثل خطر الائتمان في مقدرة العملاء الممنوح لهم الائتمان على سداد المستحق عليهم ويعتبر هذا الخطر محدوداً للغاية نظراً لأن الشركة تتعامل مع عملاء ذوي ملاءمة مالية جيدة .

(ج) خطر العملات الأجنبية :-

يتمثل خطر العملات الأجنبية في التغيرات في سعر الصرف والذي يؤثر على المنفوعات والمقبوضات بالعملات الأجنبية وكذلك تقييم الأصول والالتزامات بالعملات الأجنبية ونظراً لأن معظم معاملات الشركة بالعملات المحلية فإن تقدير الخطر يعتبر منخفضاً .

(د) خطر سعر الفائدة :-

يعتبر خطر سعر الفائدة محدوداً نظراً لأن الشركة تعتمد على تمويل مشروعاتها من مصادر التمويل الذاتي .

شركة مصر للأسواق الحرة :

القيمة العادلة للأدوات المالية :

تتمثل الأدوات المالية في الأصول والالتزامات المالية وتتضمن الأصول المالية أرصدة النقدية بالبنوك والعملاء وبعض الحسابات المدينة كما تتضمن الالتزامات المالية الموردين وبعض الدائنين والحسابات الدائنة .

طبقاً لأسس التقييم المتبعة في تقييم أصول والالتزامات الشركة والواردة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف إختلافاً جوهرياً عن قيمتها الدفترية في تاريخ الميزانية فيما عدا الأصول الثابتة فالقيمة العادلة لها تزيد على القيمة الدفترية بحوالى ٤٥ مليون جنيه وكذا رأس المال فهو مثبت بالقيمة الاسمية للسهم وليس بالقيمة السوقية .

استكمال عملية المراجعة

إدارة المخاطر :-

- أ - **خطر الائتمان** : يتمثل خطر الائتمان في مقدرة العملاء الممنوح لهم الائتمان على سداد المستحق عليهم ويعتبر خطر الائتمان محدوداً نظراً لأن الشركة تتعامل مع قطاع محدود جداً من العملاء (تقسيم) ذوي السمعة الحسنة والمستعلم عنهم .
- ب- **خطر العملات الأجنبية** : يتمثل خطر العملات الأجنبية في التغيرات في سعر الصرف والذي يؤثر على المدفوعات والمقبوضات بالعملات الأجنبية وكذلك تقييم الأصول والالتزامات بالعملات الأجنبية .

شركة نايل سات :

القيمة العادلة للأدوات المالية :

تتمثل الأدوات المالية للشركة في الأصول والالتزامات المالية وتتضمن الأصول المالية أرصدة السندقية بالبنوك والصندوق والعملاء وبعض المدينون والحسابات المدينة كما تتضمن الالتزامات المالية البنوك الدائنة وبعض الدفون والحسابات الدائنة ودائنو شراء أصول ثابتة . طبقاً لأسس التقييم المتبعة في تقييم أصول و إلتزامات الشركة والواردة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف إختلافاً جوهرياً عن قيمتها التقديرية في تاريخ المركز المالي .

إدارة المخاطر :-

- أ - **خطر الائتمان** : يتمثل خطر الائتمان في مقدرة العملاء الممنوح لهم الائتمان على سداد المستحق عليهم وتقوم الشركة بالتعامل مع عملاء ذوي ملاءة مالية وكذلك تقوم بدراسة موقف العملاء بصفة دورية وتكوين المخصصات اللازمة .
- ب- **خطر تقلبات سعر صرف العملات الأجنبية** : نظراً لتعامل الشركة في عدد من العملات الأخرى غير عملة القيد طبقاً لطبيعة نشاطها فإن ذلك الأمر قد يعرضها لخطر التقلبات في أسعار صرف العملات الأخرى هذا وتتضمن الأصول المالية للشركة عملات أخرى بما يعادل مبلغ ٢١٦٢٢.٨٢ دولار أمريكي كما تتضمن الإلتزامات المالية للشركة عملات أخرى بما يعادل مبلغ ٥٢١٤٢٥ دولار أمريكي ويعتبر هذا الخطر محدود نسبياً .
- ج- **خطر الفائدة** : يتمثل خطر الفائدة في التغيرات في أسعار الفائدة بما قد يؤثر على نتيجة الأعمال . ويعتبر هذا الخطر الى حد ما مرتفع نظراً لأن بعض القروض الممنوحة للشركة بسعر فائدة متغير .

شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة :

الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها :-

تتمثل الأدوات المالية للشركة في الأصول المالية (النقدية . البنوك . الإستثمارات المالية ، وبعض حسابات المعينين والأرصدة المدينة) ، وأيضاً الإلتزامات المالية (بنوك سحب على المكشوف ، التسهيلات الإئتمانية والسندات طويلة الأجل ، وبعض حسابات الموردين والمقاولين وأوراق الدفع وبعض حسابات الدائنين والأرصدة الدائنة) .

خطر الإئتمان :-

يتمثل خطر الإئتمان في عدم قدرة العملاء الممنوح لهم الإئتمان على سداد المستحق عليهم ولسحد من خطر الإئتمان تقوم الشركة بتوزيع منح الإئتمان على الجهات الحكومية والشركات التابعة والشقيقة ، وكذلك توزيع الإئتمان الممنوح لشركات القطاع الخاص على عدد كبير من العملاء نوى مراكز مالية قوية ومستقرة .

وفيما يلي تحليل لأرصدة العملاء طبقاً لتوزيع مخاطر الإئتمان :

مليون جنيه مصرى	
١٤,٥	* جهات حكومية
٦٧,٧	* شركات تابعة وشقيقة
١٧٢,٤	* شركات قطاع خاص
<u>٢٥٤,٦</u>	

القيمة العادلة :-

طبقاً لأسس التقييم المستخدمة في تقييم أصول وإلتزامات الشركة فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف باختلاف جوهرياً عن القيمة الدفترية في تاريخ المركز المالى . وذلك فيما عدا الإستثمارات المالية المدرجة بالتكلفة .

خطر العملات الأجنبية :-

يتسأل خطر العملات الأجنبية في التغيرات في سعر الصرف والذي يؤثر على المدفوعات والمقبوضات بالعملات الأجنبية وكذلك تقييم الأصول والإلتزامات بالعملات الأجنبية . وقد بلغت قيمة الإلتزامات بالعملات الأجنبية ٥٤٦,٩ مليون جنيه مصرى بسدد معظمها بالدولار الأمريكى . وتحفظ الشركة بأصول مالية بالعملات الأجنبية قيمتها ٧١٦,٣ مليون جنيه مصرى تتركز معظمها في الدولار الأمريكى .

سكمان عمية المراجع

خطر سعر الفائدة :-

تعتمد الشركة في تمويل جزء من رأس المال العامل وبعض الاصول طويلة الاجل على السندات طويلة الاجل والتسهيلات البنكية بأسعار ثابتة كما تقوم بربط ودانها الثابتة لدى البنوك بأسعار فائدة ثابتة أيضاً وذلك لتتلافى أثر التغيرات في أسعار الفائدة عكسياً على نتائج الأعمال .

شركة موبينيل :

الإدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها :-

تتمثل الأدوات المالية للشركة في الأصول المالية (ارصدة النقدية والبنوك وبعض ارصدة المدينون والأرصدة المدينة) وكذا الإلتزامات المالية (قروض طويلة الاجل وبعض ارصدة الموردين وأوراق الدفع) .

القيمة العادلة :-

طبقاً لأسس التقييم المستخدمة في تقييم أصول والإلتزامات الشركة والواردة بالإيضاحات المستممة للقوائم المالية فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف إختلافاً جوهرياً عن القيمة الدفترية في تاريخ المركز المالي .

خطر تقلبات سعر صرف العملات الأجنبية :-

تستعرض الشركة لخطر التقلبات في أسعار صرف العملات الأجنبية حيث تتضمن الإلتزامات المالية مبلغ ١٩٥٨٠٠٠٠٠٠ دولار أمريكي ويمثل باقى المستحق من قيمة القرض طويل الاجل الممنوح للشركة والذي يبلغ قدره ٢٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دولار أمريكي بالإضافة الى التزيمات أخرى بالعملية الأجنبية عن شراء أصول ثابتة وتقوم الشركة حالياً بدراسة إعادة هيكلة القروض بالعملية الأجنبية لتخفيض هذا الخطر بقدر الإمكان .

خطر الإئتمان :-

يتمثل في قدرة العملاء على دفع ديونهم . وتقوم الشركة بإعداد تحليل بأعمار الديون حتى تتمكن من متابعة أى متأخرات ويتم فصل الخدمة في بعض الأحيان عن بعض العملاء المتأخرين في السداد .

١٠/٦ فحص معاملات الأطراف ذو العلاقة والإفصاح عنها

Review and Disclose Related Party's Transactions

تعتبر العلاقات بين الأطراف ذو العلاقة من الأشكال المألوفة في النشاط التجارى حيث تقوم كثير من المنشآت تنفيذ جزء من أنشطتها من خلال منشأة تابعة أو من خلال أطراف مرتبطة بها بعلاقة ما ، وتعرف الأطراف ذو العلاقة بأنها تلك الأطراف التى يكون لها القدرة على السيطرة على المنشأة أو ممارسة تأثير فعال على إتخاذ قراراتها المالية أو التشغيلية سواء كان ذلك بطريق مباشر أو غير مباشر .

وقد حددت المعايير المحاسبية الأطراف التالية فقط باعتبارها أطراف ذات

علاقة :

- ١- المنشآت التى تخضع للرقابة والتوجيه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو تكون تحت إشراف مشترك مع المنشأة التى تعد القوائم المالية .
- ٢- الشركات القابضة والتابعة والشقيقة .
- ٣- الأفراد الذين يملكون مباشرة أو غير مباشرة حق التصويت فى المشآت التى تعد القوائم المالية ويمكنهم ممارسة تأثير هام على المنشأة وكذا أفراد العائلة المقربين لأى شخص منهم .
- ٤- أعضاء الإدارة العليا للمنشأة الذين لهم السلطة ومسئولون عن تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة التى تعد القوائم المالية بما فى ذلك المديرين وأعضاء مجلس الإدارة وأفراد عائلاتهم المقربين .
- ٥- المنشآت التى يمتلك فيها أى شخص من الوارد ذكرهم فيما سبق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة مؤثرة فى حق التصويت أو

تستطيع ممارسة تأثير هام على المنشأة بما في ذلك المنشآت المملوكة
للمديرين أو كبار المساهمين في المنشأة التي تعد القوائم المالية وكذا
المنشأة التي يشترك في إدارتها العليا عضو على علاقة بالمنشأة التي
تعد القوائم المالية .

أما فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة فقد تم تعريفها بأنها
تبادل الموارد أو الالتزامات فيما بين الأطراف وذلك بغض النظر عن وجود
مقابل تم تحميله لذلك التبادل أم لا ، ويتعين أن يتم الإفصاح عن طبيعة
العلاقات مع هذه الأطراف بالإضافة الى الإفصاح عن أنواع وعناصر تلك
المعاملات والتي تتضمن عادة ما يلي :-

- إشارة الى حجم المعاملات سواء في شكل قيمة أو نسبة ملائمة .
- مبالغ أو نسب ملائمة للبنود القائمة .
- سياسات التسعير المتعلقة بتسعير المعاملات التي تم مع أطراف ذوي
العلاقة .

يوضح الشكل رقم (١٠/٧) نماذج للإفصاح عن المعاملات مع الأطراف
ذات العلاقة .

وتتمثل إجراءات المراجع لفحص معاملات الأطراف ذات العلاقة فيما
يلي :

- ١- عند فحص معاملات معينة للأطراف ذات العلاقة ، يجب أن يحصل
المراجع على أدلة إثبات كافية ومناسبة عما إذا كان قد تم تسجيل هذه
العمليات والإفصاح عنها بطريقة مناسبة .

الفصل العاشر

٢- نظرا لطبيعة العلاقات المتبادلة بين الأطراف ذات العلاقة ، قد تكون أدلة الإثبات الخاصة بعمليات الأطراف ذات العلاقة محدودة ، مثلا وجود مخزون لدى الأطراف ذات العلاقة على سبيل الأمانة أو وجود تعليمات فى الشركة الام الى الشركة التابعة لتسجيل مصروف إثوة ، وبسبب لوجود لمجود لأدلة لثبات المرجع بخصوص تلك العمليات فإن المراجع سيقوم بمراجعة أداء إجراءات إضافية على سبيل المثال :-

- الحصول على تأكيد لشروط وقيمة العمليات مع الأطراف ذات العلاقة .
- فحص الأدلة الموجودة فى حوزة الطرف ذات العلاقة .
- تأكيد أو مناقشة المعلومات مع أشخاص لهم علاقة بالعملية مثل البنوك ، المحامين ، الضامنين أو الوكلاء .

٣- يجب ان يحصل المراجع على إقرار كتابى من الإدارة بخصوص :
أ - إكمال المعلومات التى حصل عليها بخصوص تحديد الأطراف ذات العلاقة .

ب- مدى دقة الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة فى القوائم المالية .
٤- إذا لم يستطيع المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بشأن الأطراف المرتبطة والعمليات التى تتم معها أو يرى ان الإفصاح عن هذه القوائم المالية غير مناسب فيجب عليه أن يقوم بالتحفظ فى تقريره بصورة مناسبة .

استكمال عملية المراجعة

شكل رقم (١٠/٧)

الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة

الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامي :

المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة :-

تمت خلال الفترة العديد من المعاملات المالية بين الشركة والأطراف ذوى العلاقة

وتتمثل أهم هذه التعاملات فيما يلى :-

المبلغ جنبه مصرى	نوع المعاملات	طبيعة العلاقة	الإسم
٢٢٤٧٩	حسابات جارية بالعملة الأجنبية (دائن)	مؤسس	(أ) البنك الأهلى المصرى
٢٨٤١٩٧٨٦	ودائع لأجل بالعملة المحلية		
٥٨٥٨٠٠	تأمين خطابات ضمان		
١٠٤٧٦	حسابات جارية بالعملة المحلية (مدين)	مؤسس	(ب) بنك القاهرة
٢٢٠١٣٠٠٦	ودائع لأجل بالعملة المحلية والأجنبية (مدينة)		
٣٩٢٢٢٣	تأمين خطابات ضمان		
٥٧٤٣٥٩٠٠	قرض طويل الأجل	مؤسس	(ج) إتحاد الإذاعة والتلفزيون
٢٨٧٦٢٥٣٧	إيرادات إنتاج فنية		
٢٢٠١٣١٩٤	مصرفات إنتاج أعمال فنية		
٧٦٤٦١٥٤	إيجار إستديوهات وتقديم خدمات فنية وهندسية		
٥٢١٩٧٦	إيجار محلات وهناجر		
٨٧٧٧٨٤٣	القطاع الإقتصادي (إنتاج مشترك)		
٣٩٦١٨٦	إيجار إستديوهات وتقديم خدمات فنية وهندسية	شركة شقيقة	(د) شركة القاهرة للصوتيات والمرئيات

وقد بلغت أرصدة التعاملات مع قطاعات إتحاد الإذاعة والتلفزيون فى ٣٠ يونيه

٢٠٠٢ ما يلى :

الفصل العاشر

رصيد دائر	رصيد مدين	
--	١٤٠٨١٣٤	شركة صوت القاهرة للصوتيات والمرئيات
--	١٥٣٩٩٣٩٠	القطاع الإقتصادي
--	٨٧٧٧٨٤٣	القطاع الإقتصادي (إنتاج مشترك)
--	٦١٧٥٦٣	قطاع الإنتاج
--	٥٢٢١٥	قطاع التلفزيون
--	٨٧٦١١٩١	قطاع القنوات المتخصصة
٥٥٣٣٣	--	القطاع الفضائي
--	٢٢٦٣٠٩٥	قطاع الهندسة الإذاعية
--	١١٠٠٦٣٢	رئاسة الإتحاد
٥٥٣٣٣	٣٨٣٨٠٠٦٣	

شركة نايل سات :

المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة :-

أ - إتحاد الإذاعة والتلفزيون :

يقوم إتحاد الإذاعة والتلفزيون والذي يساهم بنسبة ٤٠% في رأس مال الشركة باستئجار عدد ثلاث قنوات قمرية من القمر الصناعي نايل سات ١٠١ بقيمة إجمالية ١٠٠٢٠٠٠٠ دولار أمريكي .

قامت الشركة بإبرام عقد مع إتحاد الإذاعة والتلفزيون لشراء أرض الشركة في المدينة ٦ أكتوبر بقيمة إجمالية بمبلغ ٢١٨٩١٥٥٩ جنيه مصرى .
ب- البنك الأهلي المصرى :

تتمثل المعاملات مع البنك الأهلي المصرى والمساهم بنسبة ٧,٥% في رأس مال الشركة في ودائع وحسابات جارية بالعملة المحلية والأجنبية بلغت قيمتها في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ مبلغ وقدره ٣٢٤١٧٦٤ دولار أمريكي . وكذلك قرض طويل الأجل بلغ رصيده في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ مبلغ وقدره ١٠٧٦٧٧٨٩٥ دولار أمريكي .

سكناى عملية المراجعة

شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة :

المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة :-

تحصل الشركة على بعض عملياتها وبعض الخامات ومواد البناء اللازمة لها من الشركات التابعة والشقيقة وبعض شركات مجموعة أوراسكوم ، كما تقوم باسناد بعض العمليات من السباطن لهذه الشركات . وكذلك قامت الشركة بتقديم قروض بدون فوائد ودفعات تمويلية لبعض شركاتها التابعة ، كما تقوم الشركة بتقديم خدمات إدارية وفنية لبعض الشركات التابعة مقابل نسبة محددة من إيرادات تلك الشركات .
وفيما يلى بيان بأهم هذه المعاملات وطبيعتها وحجمها خلال الفترة المالية . وقيمة أرصدة الحسابات المتعلقة بها فى تاريخ المركز المالى :-

جنيه مصرى	
	معاملات خلال الفترة
١٣٨٩٣٣٥٢	إيرادات عن أعمال مقاولات
٩١١٤٨٦٩	تكاليف مقاولات
٤٦٩٢٧٠٧	إيرادات أخرى (مقابل خدمات إدارية وفنية)
	أرصدة مدينة ضمن الأصول بقائمة المركز المالى
٦٧٦٨٩٢٤٦	عملاء مقاولات - جارى
١٢٦٠٢٠٩	عملاء مقاولات (تأمين محتجز)
٧١٤٠١٣٧	عملاء آخرون
٩٠٩٤١٣٩٠٨	المستحق من شركات تابعة وشقيقة (حسابات جارية وقروض)
٤٥٨٤٢٢٧	مدينون وحسابات مدينة أخرى (موردون ومقاولون - دفعات مقدمة)
٥٧٧١٣	مدينون وحسابات مدينة أخرى
١١٥٢٤٣٤٨٤	إقراض لشركات تابعة
	أرصدة دائنة ضمن الإلتزامات بقائمة المركز المالى
٤٨٧٢٦٨٣	موردون ومقاولون
٣٧٣٨١٨١٩	انتمستحق لشركات تابعة وشقيقة
٢٧١٠١٩٠	دائنون وحسابات دائنة أخرى (تأمينات محتجزة - مقاولو الباطن)
١٩٥٥٥٤	دائنون وحسابات دائنة أخرى (تأمينات للغير - موردون)

شركة موبينيل :

المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة :-

هناك بعض المعاملات التي تمت خلال الفترة مع الأطراف ذوى العلاقة مثل شراء المعدات بالمحطات الأرضية وتوفير الخبرات الفنية للمساعدة في تشغيل وصيانة الشبكة ، الأعمال الإنشائية للمحطات وأيضاً توريد أجهزة الكمبيوتر للشركة وحملات دعائية . ويمكن إيضاح إجمالي تلك المعاملات خلال الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/٦/٣٠ كما يلي :

٢٠٠١/٦/٣٠	٢٠٠٢/٦/٣٠	طبيعة المعاملة	العلاقة	البيان
٧٢٦٣٧٠٧٢	٧٩٤٣٠٦٥٠	كافة المعاملات بعاليه	مساهم	مجموعة أوراسكوم
١٢٠٦١٤٥	١٠٥١٤٢٦٧	مساعدات فنية	مساهم	فرانس تليكوم
٥٧٦٧٨٠٢	٢٤١٣٣٢٤	حملة دعائية	مساهم	الأهرام
١٩٠٠٠٠٠٠	٥٢١٧٧٤٠	إيجارات	مساهم	نايل سيتى للإستثمار
٢١٥٤٢٥٩٩	-	تمويل	شركة تابعة	موبينيل إنفست

وقد بلغت الأرصدة للأطراف ذات العلاقة في ٢٠٠٢/٦/٣٠ ما يلي :-

٢٠٠١/٦/٣٠	٢٠٠٢/٦/٣٠	طبيعة البند	البند
٣٢٥٥٢٤٩٨	٢٠٤٩٧٦٠٤	دائنون	مجموعة أوراسكوم
٣٣٧٥٩١٤٦	٢٩٦١١٣٣٢	دائنون	فرانس تليكوم
٣٢٥٠٤٣٢	٧٥٥٨٥٤	دائنون	الأهرام
١٩٠٠٠٠٠٠	٢٤٢١٧٧٤٠	مدينون	نايل سيتى للإستثمار
٣٣٠٧٥٧٢٦	٣٣٠٧٥٧٢٦	مدينون	موبينيل إنفست

- قامت الشركة بتوقيع عقد ايجار مع وعد بالبيع مع شركة نايل سيتى للإستثمار وذلك لتأجير وحدات إدارية بمبنى نايل سيتى الجارى إنشاؤه وتتمثل أهم بنود الإتفاق فيما يلي:
- مدة الإيجار الأولى من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١ (تجدد تلقائياً للمدة الثانية في حالة عدم الشراء) .
 - مدة الإيجار الثانية من ٢٠٠٦/١/١ حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ .
 - حق المستأجر في شراء الوحدات في أى وقت خلال الربع الأخير من عام ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ طبقاً لقيم محددة في التعاقد .

١٠/٧ إعتبرات الإستمرارية Going - Concern Considerations

تشير معايير المراجعة (الإيضاح رقم ٥٩٠ قسم رقم ٣٤١) الى أن المراجع يقع عليه مسئولية تقييم ما إذا كان هناك شك جوهرى بخصوص مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاوله أعمالها لفترة زمنية معقولة ، وقد تم إعتبر تلك الفترة الزمنية المعقولة سنة واحدة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية محل المراجعة ، وبينما يتم إجراء ذلك التقييم أثناء تخطيط عملية المراجعة ، فإن المراجع يجب عليه أيضاً دراسة تلك القضية قرب نهاية عملية المراجعة .

وبصفة عامة يجب على المراجع أن يتبع ثلاثة خطوات شاملة عند إجراء تقييم مدى مقدرة إستمرارية المنشأة فى أعمالها هى :-

١- دراسة ما إذا كانت نتائج إجراءات المراجعة المؤداة أثناء مرحلة تخطيط وأداء وإستكمال عملية المراجعة تشير الى ما إذا كان هناك شك جوهرى بخصوص مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاوله أعمالها لفترة معقولة من الزمن (سنة واحدة) .

٢- إذا كان هناك شك جوهرى ، يجب على المراجع أن يحصل على معلومات بخصوص خطط الإدارة فى التخفيف من مشكلة الإستمرارية وتقييم إحتمال أن تلك الخطط يمكن أن يتم تطبيقها فى هذا الغرض .

٣- إذا ما إستنتج المراجع - بعد تقييم خطط الإدارة - أن هناك شك جوهرى عن مدى مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاوله أعمالها ، فإنه يجب أن يقوم بدراسة مدى كفاية الإفصاحات عن مدى مقدرة إستمرارية المنشأة مع تضمين فقرة إيضاحية فى تقرير المراجعة .

وفيما يلى مناقشة موجزة لتلك الخطوات :-

١ - تحديد وتقييم مشاكل الإستمرارية

Identifying and Assessing Going – Concern Problems

عادة ما تعتبر إجراءات المراجعة العادية كافية لتحديد الظروف والأحداث التي تشير الى مشاكل الإستمرارية ، وفيما يلي أمثلة الإجراءات المراجعة التي قد تحدد مثل تلك الظروف أو الأحداث كما يوضحها الجدول رقم (١٠/٨) .

جدول رقم (١٠/٨)

إجراءات المراجعة العادية التي قد تحدد الظروف والأحداث

التي تشير الى مشاكل الإستمرارية

- ١- الإجراءات التحليلية .
 - ٢- فحص الأحداث اللاحقة .
 - ٣- إختبارات الإلتزام باتفاقيات القروض .
 - ٤- الإطلاع على محاضر إجتماعات مجلس الإدارة واللجان الأخرى .
 - ٥- الإستفسار من المستطبل القانوني .
 - ٦- المصادقات مع أطراف أخرى عن الترتيبات الخاصة بتقديم أو العفلا على الدعم المالي .
- وقد حددت معايير المراجعة أربعة أنواع رئيسية من تلك الظروف أو الأحداث هي :-
- اتجاهات مالية سلبية Negative Financial Trends .
 - صعوبة مالية أخرى Other Financial Difficulties .
 - المشاكل الداخلية Internal Problems .
 - الأمور الخارجية External Matters .

تتكون الإتجاهات المالية السلبية من النتائج الضعيفة المتولدة من عمليات الشركة والمؤشرات المالية المعاكسة . وقد يكون إستخدام الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة مفيدة على وجه خاص في تحديد تلك الإتجاهات المالية السلبية. يوضح الجدول رقم (١٠/٩) قائمة بعدد من الظروف والمؤشرات المالية الهامة التي أوضحتها دراسات المراجعة السابقة كمؤشرات جيدة للأزمات المالية التي يمكن أن تؤدي الى التقرير عن مدى الإستمرارية . فإذا ما كانت المنشأة محل التقييم تواجه عدد من تلك الظروف المالية ولديها أيضاً مؤشرات مالية عكسية ، فإن المراجع يمكنه أن يستنتج أن المنشأة لديها مشكلة في الإستمرارية .

جدول رقم (١٠/٩)

الظروف والمؤشرات المالية التي تشير الى الأزمات المالية

Financial Conditions الظروف المالية

- خسائر التشغيل المتكررة .
- عجز نقدي في السنة الحالية .
- عجز نقدي متجمع مترام .
- صافي ثروة بالسالب .
- رأس مال عامل سالب .
- تدفقات نقدية سالبة .
- دخل من الأعمال بالسالب .
- عدم القدرة على الوفاء بمدفوعات الفائدة .

المؤشرات Ratios

- صافي الثروة / إجمالي الإلتزامات .
- رأس المال العامل من الأصول / إجمالي الإلتزامات .
- الأصول المتداولة / الإلتزامات المتداولة .
- إجمالي الإلتزامات طويلة الأجل / إجمالي الأصول .
- صافي الدخل قبل الضرائب / صافي الأصول .

أما الظروف أو الأحداث التي قد تحدث في المجموعات الثلاثة الأخرى يوضحها الجدول رقم (١٠/١٠). وتعتبر الصعوبات المالية الأخرى ذات أهمية نسبية لاسيما عند تقييم مشكلة الإستمرارية، على سبيل المثال إذا انتهكت المنشأة اتفاقية قروض معينة أو توقفت عن دفع ديونها ، فإن أصحاب الديون يمكن أن يطلبوا الدفع الفوري ، في مثل تلك الظروف قد تكون المنشأة غير قادرة على الوفاء بمتطلباتها النقدية وقد تضطر الى البحث عن حماية من الإفلاس أو التصفية . وبالمثل فإن امور داخلية على سبيل المثال التوقفات عن العمل قد يكون لها نتائج شديدة على المنشأة . حيث أن الحالات الأكثر حداثة للإضرابات قد جعلت المنشأة تبحث عن حماية من الإفلاس . وأخيراً قد تجعل الأمور الخارجية المنشأة تتوقف عن الإستمرار في مزاولة أعمالها ، على سبيل المثال فإن فقد العميل الوحيد الرئيسي يؤدي الى مواجهة المنشأة التي تعمل في صناعة ذات تكنولوجيا مرتفعة صعوبات مالية شديدة .

٢- دراسة خطط الإدارة Consideration of Management's Plans

بعدما يتم تحديد الظروف التي تشير الى وجود شك جوهرى بخصوص مقدرة المنشأة على الإستمرار ، فإن المراجع يجب عليه دراسة خطط الإدارة للتعامل مع الآثار المعاكسة للظروف أو الأحداث . حيث يجب على المراجع دراسة التصرفات التالية للإدارة :-

- الخطط الخاصة بالتصرف في الأصول .
- الخطط الخاصة باقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون .
- الخطط المتعلقة بتخفيض أو تأجيل النفقات .
- الخطط المرتبطة بزيادة حقوق الملكية .

سكمان عملية المراجعة

على سبيل المثال قد تحاول الإدارة بيع الأصول لسداد الديون أو التصرف في العمليات التي تعاني من الخسائر في الأموال . وقد تتفاوض الإدارة مع الدائنين من أجل إعادة هيكلة الديون أو البحث عن تمويل إضافي . وغالبا ما ستقوم الإدارة بتطوير خطة معينة لتخفيض الأجر . وعندما يتم تقييم خطط الإدارة فإن المراجع يجب أن يقوم بإداء إجراءات مراجعة للحصول على نيل إثبات بشأن عناصر الخطط وإحتمالات نجاحها . وهذا سوف يستلزم فحص الافتراضات المستخدمة عن طريق الإدارة في تطوير مثل تلك الخطط . فإذا ما استنتج المراجع أن هناك شك جوهري في مقدرة المنشأة على الإستمرار ، فإن المراجع سوف يصدر عادة تقرير معدل مماثل للموضح في الشكل رقم (١٠/١١).

جدول رقم (١٠/١١)

الظروف والأحداث الأخرى التي تشير الى مشكلة الإستمرارية

الصعوبات المالية الأخرى Other Financial Difficulties

- التوقف عن سداد القروض .
- إعادة هيكلة القروض .
- رفض الموردين البيع بالأجل للمنشأة .
- عدم وجود مصادر إضافية للتمويل .

Internal Matters الأمور الداخلية

- التوقف عن العمل .
- الإرتباطات غير الإقتصادية طويلة الأجل .
- الإعتماد على نجاح مشروع واحد فقط .

External Matters الأمور الخارجية

- دعاوى قضائية .
- خسارة عميل أو مورد رئيسي .
- خسارة إمتياز رئيس أو ترخيص أو براءة إختراع .

شكل رقم (١٠/١١)

تقرير مراجعة غير متحفظ مع فقرة إيضاحية

بسبب وجود مشاكل في الإستمرارية

تقرير المراجع الحسابي

(نفس الفقرة الإفتتاحية و فقرتي النطاق والرأى كما فى التقرير النموذجى) .

تم إعداد القوائم المالية المرفقة بالفراض أن المنشأة سوف تستمر فى مزولة أعمالها، وكما تم مناقشته فى الإيضاح رقم (٠) المرفقة بالقوائم المالية ، فإن الشركة تعاني من خسائر متكررة فى الأصول ، وأن لديها صافى عجز فى رأس المال الذى نشأ من الشك المادى بشأن قدرتها على الإستمرار فى مزولة أعمالها . وقد تم وصف خطط الإدارة المتعلقة بتلك الأمور أيضاً فى الإيضاح رقم (٠) . لم تتضمن القوائم المالية أى تعديلات يمكن أن تنشأ عن نتائج عدم التأكيد .

١٠/٨ الحصول على وجمع أدلة الإثبات النهائية

Final Evidence Accumulation

يقع على عاتق المراجع مسئوليات الحصول على وجمع عديد من أدلة الإثبات النهائية التي تطبق على كافة الدورات بجانب البحث عن الالتزامات المحتملة وفحص الأحداث اللاحقة والافصاح عن مخاطر الأدوات المالية ومعاملات الأطراف ذوى العلاقة بالإضافة الى تقييم مقدرة الشركة على الإستمرارية . وفيما يلي الإجراءات الأربعة الأكثر أهمية والتي يتم ادانها جميعا فى وقت متأخر من عملية المراجعة .

١- الإجراءات التحليلية النهائية Final Analytical Procedures

عادة ما يتم إستخدام الإجراءات التحليلية كجزء من تخطيط عملية المراجعة ، وخلال تنفيذ إختبارات التفاصيل فى كل دورة من دورات العمليات المالية بالإضافة الى إستخدامها عند الإنتهاء من عملية المراجعة . وبعد تنفيذ الإجراءات التحليلية عند الإنتهاء من عملية المراجعة أمراً مفيداً لإجراء فحص نهائى عن التحريفات الجوهرية أو المشاكل المالية التي لم يتم ملاحظتها خلال الإختبارات الأخرى ولمساعدة المراجع على إلقاء نظرة موضوعية نهائية على القوائم المالية .

وبصفة عامة يودى المراجع الشريك الإجراءات التحليلية خلال الفحص السنائى لأوراق العمل أو للقوائم المالية ، حيث عادة ما يتوافر لدى الشريك فهم جيد عن العميل والنشاط الذى يزاوله نتيجة للعلاقات المتنامية من الشريك وعميل المراجعة ، ولاشك أن دمج المعرفة بمجال العميل مع الإجراءات التحليلية الملائمة والفعالة يساعد على تحديد الأخطاء المحتملة بجانب إضافة بعد نظر لكافة عملية المراجعة .

٢- تقييم فرص الإستمرارية في النشاط

Evaluate Going Concern Assumption

كما سبق الذكر تتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٩) من معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتقييم ما إذا كان هناك شك جوهري عن مقدرة العميل على الإستمرار لفترة سنة على الأقل بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، ويتم التقييم بشكل مبدئي في مرحلة تخطيط عملية المراجعة ، ولكن يتم تعديله في حالة التوصل إلى معلومات جوهريّة جديدة ، فعلى سبيل المثال إذا إكتشف المراجع خلال تنفيذ عملية المراجعة أن الشركة لم تتمكن من سداد قيمة أحد القروض ، أو فقدت أحد عملائها الرئيسيين أو قررت التخلص من أصول أساسية لسداد أحد قروضها ، فإن الأمر يتطلب تعديل التقرير المبدئي للإستمرارية ، ومن المرغوب فيه أن يتم التوصل للتقييم النهائي بعد جمع كافة أدلة الإثبات وإقتراح التعديلات الخاصة بالمراجع والتي يتعين إجرائها بالقوائم المالية .

وتعتبر الإجراءات التحليلية أحد أهم أنواع الأدلة التي يتم من خلالها تقييم الإستمرارية ، وتعتبر المناقشات مع الإدارة وفحص الخطط المستقبلية لها أمراً هاماً في تقييم الإجراءات التحليلية ، وتمثل المعرفة بمجال العمل الذي يزاول فيه العميل نشاطه والتي يتم إكتسابها من خلال تنفيذ عملية المراجعة معلومات هامة يتم إستخدام في تقييم احتمال الفشل المالي خلال السنة القادمة .

٣- خطاب تمثيل العميل Client Representation Letter

يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (١٩) أن يحصل المراجع على خطاب تمثيل عن العميل يوثق فيه معظم الجوانب الشفوية الهامة المتعلقة

سكالم عملية المراجعة

التعامل مع الإدارة خلال فترة المراجعة ، ويتم إعداد خطاب التمثيل الخاص بالعمل باستخدام أوراق الخطابات الرسمية للعميل ، ويتم توجيهه إلى مكتب المراجعة حيث يوقع عليه أعلى فرد في المستوى الإداري في شركة العميل وعادة ما يكون ذلك الفرد الرئيسي أو المدير المالي .

وهناك هدفان رئيسيان لخطاب التمثيل الذي يعده العميل هما :-

أ - لتأكيد على مسؤولية الإدارة عن كافة التأكيدات بالقوائم المالية .

على سبيل المثال إذا تضم خطاب التمثيل إشارة عن رهن الأصول والالتزامات المحتملة ، فقد تذكر الإدارة الأمانة بفشلها غير المتعمد في الإفصاح عن المعلومات بشكل كاف ، وإنجاز ذلك الهدف يجب أن يكتب خطاب التمثيل بتفصيل كاف للتذكير بمسؤولية الإدارة .

ب- توثيق إستجابة الإدارة عن الإستفسارات التي تم توجيهها إليها خلال تنفيذ الجوانب المختلفة لعملية المراجعة .

يوفر ذلك توثيقاً كتابياً عن تمثيل العميل في حالة الاختلاف أو وجود دعوى قضائية بين المراجع والعمل .

ويستعين أن يتم تأريخ الخطاب وفقاً للتاريخ المذكور في تقرير المراجع للتأكد من أن هناك إدراج للجوانب المرتبطة بفحص الأحداث التالية ، ويتضمن الخطاب ما يفيد صورة من العميل ، حيث يتطلب رفض العميل لإعداد الخطاب والتوقيع عليه أن يصدر المراجع تقريراً يتضمن رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إيداء الرأي .

ومن أمثلة النقاط والموضوعات التي يتعين أن يتضمنها خطاب التمثيل تطبيقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (١٩) ما يلي :-

- ١- إقرار الإدارة بمسئوليتها عن عدالة العرض في القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (أو أية أسس محاسبية شاملة) .
- ٢- أنه قد تم إتاحة السجلات المالية والبيانات المرتبطة بها .
- ٣- إكتمال وإتاحة كافة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الخاصة بالمديرين .
- ٤- المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية للوحدات المرتبطة وما يرتبط بها من قيم مستحقة لكل من المقبوضات والمدفوعات .
- ٥- الخطط أو ما تم الإعتراف القيام به والتي يمكن أن تؤثر في القيم الدفترية أو التصنيف للأصول أو الإلتزامات .
- ٦- الإفصاح عن الأرصدة المتكافئة أو أية ترتيبات أخرى تشمل تقييد الأرصدة النقدية والإفصاح عن تسهيلات الإئتمان أو الترتيبات المماثلة .

ويعبر خطاب التمثيل بياناً مكتوباً من قبل مصدر غير حيادي ومن ثم فقد لا ينظر اليه على أنه دليل يمكن الإعتماد عليه ، إلا أنه يوفر وثيقة بأن الإدارة قد تم توجيه أسئلة إليها متعلقة بجوانب محددة للتأكد من أنها تدرك مسؤولياتها بالإضافة الى حماية المراجع في حالة وجود إدعاءات ضده من قبل العميل .

٤- المعلومات الأخرى في التقارير السنوية

Other Information in Annual Reports

يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (٨) أن يقوم المراجع بالإطلاع على المعلومات المدرجة بالتقارير السنوية المنشورة والتي يتعلّق مباشرة بالقوائم المالية ، على سبيل المثال يفترض أن خطاب رئيس مجلس الإدارة في التقرير

استكمال عملية المراجعة

السنوى يشير الى وجود زيادة فى ربحية السهم من ٢,٥ جنيه الى ٣ جنيه ،
فإن المراجع عليه أن يقوم بمقارنة تلك المعلومات مع ما أدرج بالقوائم المالية
للتأكد من المطابقة بينهما .

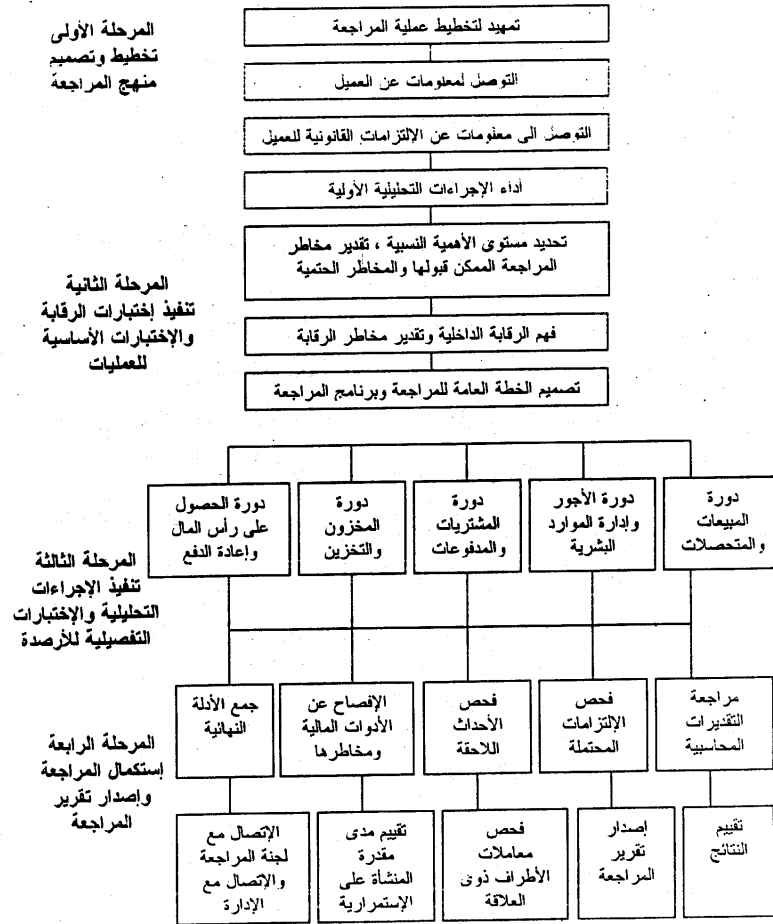
ويرتبط ايضاح معيار المراجعة رقم (٨) فقط بالمعلومات التى لا تعد
جزءاً من القوائم المالية ولكنها يتم نشرها معها ، وتشمل الأمثلة على ذلك
خطاب رئيس مجلس الإدارة والتفسيرات الخاصة بأنشطة الشركة والمدرجة
بالتقارير السنوية لكافة الشركات التى تطرح أسهمها فى الإكتتاب العام ،
وعادة ما يستغرق الأمر من المراجع دقائق معدودة للتأكد من إتساق كافة
المعلومات بالقوائم غير المالية مع القوائم المالية ، فإذا إستنتج المراجع وجود
تعارض يتسم بالأهمية النسبية ، فإنه يقوم بمطالبة العميل بتغيير المعلومات
التي سببت ذلك التناقض ، فإذا رفض العميل -والذى يمثل أمراً غير معتاد
فى تلك الحالة - فإن المراجع يتعين عليه إضافة فقرة تفسيرية فى تقرير
المراجعة أو قد ينسحب من عملية المراجعة .

١٠/٩ تقييم النتائج Evaluate Audit Results

بعد تنفيذ إجراءات المراجعة يتعين أن يقوم المراجع بإجراء تكامل بين
أدلة المراجعة التى تم تجميعها وتقييم للنتائج العامة للمراجعة حتى يتم التوصل
الى إستنتاج عام ، وفى النهاية يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان قد حصل
على القدر الكافى من أدلة المراجعة الذى يجعله يتوصل لإستنتاج بأن القوائم
المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وأن تلك
المبادئ يتم تطبيقها بإتساق مع السنة السابقة . يوضح الشكل رقم (١٠/١٢)
ملخصاً لإجراء المراجعة التى يجب فحصها لتقييم النتائج .

الشكل رقم (١٠/١٢)

تقييم النتائج في عملية المراجعة



ويجب أن يركز المراجع على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال تنفيذ كل من اختبارات الرقابة واختبارات الأساسيات للعمليات والأرصدة والإجراءات التحليلية في كل دورة من دورات العمليات المالية طبقاً للموضح بالشكل .

وفيما يلي سوف يتم مناقشة خمس جوانب تتعلق بتقييم النتائج هي: (١) كفاية أدلة الإثبات ، (٢) الأدلة المدعمة لدى المراجع ، (٣) الإفصاحات بالقوائم المالية ، (٤) فحص أوراق العمل ، (٥) الفحص الحيادي .

١٠/٩/١ كفاية الأدلة Sufficiency of Evidence

يقوم المراجع بإجراء تقييم نهائي لمدى كفاية أدلة الإثبات عن طريق فحص إجمالي عملية المراجعة لتحديد ما إذا كانت كافة الجوانب الهامة قد تم اختيارها بشكل كاف ، أخذاً في الاعتبار كافة الظروف المحيطة بعملية المراجعة. وتتمثل الخطوة الرئيسية في تلك العملية في فحص إجمالي برنامج المراجعة للتأكد من أن كافة الأمور تم الإنتهاء منها وتم توثيقها على نحو دقيق وأن كافة أهداف المراجعة قد تم تحقيقها . ويشمل ذلك الفحص تقرير ما إذا كان برنامج المراجعة يتسم بالكفاية مع أخذ جوانب المشكلات التي تم تحديدها خلال تنفيذ عملية المراجعة في الاعتبار .

وبغرض مساعدة المراجع في التوصل إلى إستنتاج عن مدى كفاية أدلة المراجعة يستخدم المراجعون على نحو متكرر قائمة اختبار إستكمال عملية المراجعة ، وتمثل هذه القائمة تذكيراً بجوانب المراجعة التي يجب العناية بها . ويوضح الشكل رقم (١٠/١٣) جانباً من قائمة إستكمال عملية المراجعة ، فإذا ما توصل المراجع إلى أنه لم يحصل على أدلة كافية للتوصل إلى إستنتاج

الفصل العاشر

عن عدالة الجوانب الخاصة بالعميل في إطار القوائم المالية سيكون عليه القيام بأحد خيارين هما :-

- أ - الحصول على أدلة إثبات إضافية .
ب- إصدار تقرير برأى متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي .

الشكل رقم (١٠/١٣)

قائمة إختيار لإستكمال المراجعة

لا	نعم	
		١- فحص أوراق العمل بالعام الماضي : أ - هل تم فحص أوراق العمل والملاحظات الخاصة بالفحص بالعام السابق فيما يتعلق بالجوانب التي يتم التركيز عليها في المراجعة بالعام الحالي ؟ ب- هل تم فحص الملف الدائم للتعرف على العناصر التي تؤثر في العام الحالي ؟ ٢- الرقابة الداخلية : أ - هل تم التوصل لفهم الرقابة الداخلية بشكل كاف ؟ ب- هل يتسم مجال المراجعة بالكفاية في ضوء مخاطر الرقابة المقدرة؟ ج- هل تم توجيه خطاب الى لجنة المراجعة أو الى الإدارة العليا يحتوى على كافة أوجه القصور الرئيسية الواردة في خطاب الإدارة والحالات التي يجب التقرير عنها ؟ ٣- المستندات العامة : أ - هل تم فحص وتلخيص ومتابعة كافة المحاضر والقرارات الخاصة بالعام الحالي ؟ ب- هل تم تحديث الملف الدائم ؟ ج- هل تم فحص وتلخيص أو نسخ كافة العقود والإتفاقات الرئيسية للتأكد من التزام العميل بكافة المتطلبات القانونية الحالية ؟

١٠/٩/٢ الأدلة المؤيدة لرأى المراجع Evidence Supports Auditor's Opinion

أحد الجوانب الهامة لتقييم ما إذا كان قد تم عرض القوائم المالية بعدالة يتمثل في تلخيص التحريفات المكتشفة في عملية المراجعة ، وعندما يكتشف المراجع التحريفات التي تعتبر جوهرية في حد ذاتها يجب اقتراح إجراء قيود نسوية للعميل بهدف تصحيح القوائم المالية ، وقد يكون من الصعوبة تحديد القيمة الملائمة للتعديلات لأن القيمة الحقيقية للتحريف قد لا تكون معلومة ، وتقع على المراجع مسئولية تقرير التعديل المطلوب .

بجانب التحريفات التي تنسم بالأهمية النسبية يوجد عادة عدد كبير من التحريفات التي تنسم بالأهمية النسبية ويتم إكتشافها ولكن لا يتم تعديلها في الوقت الذي تكتشف فيه ، ومن الضروري أن يتم دمج التحريفات الفردية التي لا تنسم بالأهمية النسبية لتقييم ما إذا كانت قيمتها بعد الدمج جوهرية . وعادة ما يتبع المراجع تلك التحريفات ودمجها بواسطة إستخدام طرق مختلفة ، لعل لبرز تلك الوسائل ملائمة إستخدام ورقة عمل التحريفات التي لم يتم تعديلها أو ملخص التعديلات أو التسويات المحتملة **Unadjusted Misstatement Worksheet** or **Summary of Possible Adjustments** . ومن السهل أن يتم تقييم الجوهرية الشاملة للتحريفات غير الجوهرية العديدة في هذا النوع من أوراق العمل ، يوضح الشكل رقم (١٠/١٤) نموذجاً لورقة عمل التحريفات التي لم يتم تعديلها أو تسويتها . يتضمن الجدول الموجود في ذلك الشكل كل من التحريفات المعروفة التي قرر العميل عدم تعديلها والتحريفات المخططة بما في ذلك خطأ المعايينة ، ويلاحظ وجود مقارنة للتعديلات المحتملة والحكم الأولى عن مستوى الأهمية النسبية الذي تم التوصل إليها في أسفل الجزء الأيمن من ورقة العمل.

الشكل رقم (١٥/١٤)

ورقة عمل التحريفات التي لم يتم تعديلها

شركة ملخص للتحريفات المكتبة
 جدول أعد بواسطة
 تاريخ ٢٠٠٢/١/٢٩
 صدق عليه بواسطة ٢٠٠٢/١/٣١

التعديلات المحتملة - مدين (دائن)

مصدر ورقة العمل	اجمالي القيمة	أصول متداولة	أصول غير متداولة	التزامات متداولة	التزامات غير متداولة	مبيعات وإيرادات	تكاليف ومصروفات	ضريبة الدخل
ب-٣٢ مستندات النقدية الثرية التي لم يتم استعراضها. إمكانية تكوين مخصص للحسابات غير القابلة للتحويل بالكل مما يجب.	٤٨٠	(٤٨٠)		٢٤٠			٤٨٠	(٢٤٠)
ج-٤ التحصيل بالكل مما يجب. تحريفات الفاصل الزمني للمدينين/المبيعات.	٤٠٠٠	(٤٠٠٠)		٢٠٠٠			٤٠٠٠	(٢٠٠٠)
س-٨ الفرق بين أرقام الجرد الفعلي للمغزون والافتقار. التزامات لم يتم تسجيلها.	٦٠٠		٦٠٠	(٣٠٠)		(٦٠٠)		٣٠٠
د-٢ عناصر مصروفات إصلاح يجب رسمتها. الإجماليات	٥٢٠٠	٢٠٠٠	١٨٥٠	(٢٦٠٠)	(٤٣٥٠)		(٥٢٠٠)	٢٦٠٠
هـ-٢/٧ عناصر مصروفات إصلاح يجب رسمتها. الإجماليات	٤٨٥٠	٢٠٠٠	١٨٥٠	(٤٥٠)	(٥٤٦٠)		(٩٠٠)	٤٥٠
و-١٠ عناصر مصروفات إصلاح يجب رسمتها. الإجماليات	٩٠٠	٣٣٢٠	٢٧٥٠	(٥٤٦٠)		(٦٠٠)	(٦٢٠)	٦١٠

لا يوجد أى من هذه العناصر فى صورتها الإجمالية أو الفردية أثر يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية كوحدة أو فيما يتعلق بمكوناتها. وعلى هذا الأساس تم التفاوض عن إجراء تعديل فى أى من أو كل هذه العناصر.

الإستنتاجات

يتمثل صافى الأثار للعناصر السابقة كما يلى :

الحكم الأولى عن الأهمية النسبية	التعديلات المحتملة
رأس المال العامل	١٠٠٠٠ ج (٢١٤٠)
إجمالى الأصول	٦٠٧٠
صافى الدخل	٤٠٠٠ (٦١٠)

٢٠٠٣/١/٢٩

استكمال عملية المراجعة

فإذا ما اقتنع المراجع بالحصول على أدلة إثبات كافية ، ولكن على نحو لا يمكنه من تبرير التوصل لإستنتاج بعدالة العرض بالقوائم المالية ، يجب عليه ان يختار من بين بديلين :-

- أ - يجب تصحيح القوائم المالية للحد الذي يرضى المراجع .
 - أو ب- إصدار تقرير متحفظ أو إصدار تقرير سلبي .
- ويلاحظ مدى إختلاف الخيارات فى الوضع الحالى عن الوضع الذى تم فيه الحصول على أدلة إثبات غير كافية .

Financial Statements Disclosures ١٠/٩/٣ الإفصاحات بالقوائم المالية

إن تحديد المراجع مدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية يعتبر أحد الجوانب الأساسية فى إستكمال عملية المراجعة ، حيث إذا كان المراجع يركز طوال عملية المراجعة عادة على التحقق من دقة الأرصدة بالأستاذ العام عن طريق إختبار الحسابات الأكثر أهمية . فإنه يهتم أيضا بالتأكد من أن تلك الأرصدة قد تم تجميعها والإفصاح عنها بشكل صحيح فى القوائم المالية والإيضاحات المتممة بتلك القوائم .

وحتى إذا قام المراجع بإعداد القوائم المالية من واقع ميزان المراجعة فى الشركات الصغيرة أو المتوسطة والتصديق عليها ، فإن مسئولية إعداد وإصدار تلك القوائم ما زالت تقع على الإدارة ، حيث أن قيام المراجع بتلك المهمة لن تعفى إدارة العميل من مسئولية عرض القوائم المالية باعتبار ان المراجع مجرد مستشار عند إعداد تلك القوائم .

ولن تكون عملية فحص المراجع لدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية عند الإنستناء من عملية المراجعة هى المرة الوحيدة التى يركز فيها المراجع على

مدى كفاية الإفصاح . حيث يجب أن ينتبه بنحو دائم بمشكلات الإفصاح خلال عملية المراجعة ، على سبيل المثال يتعين أن يدرك المراجع ضرورة الفصل بين أوراق القبض والقيم المستحقة على الشركات التابعة والعملاء التجاريين كجزء من عملية مراجعة حسابات المدينين ، كما يجب أن يتحقق المراجع في التحقق من تطبيق المعايير المحاسبية بثبات واتساق من سنة لأخرى .

وعادة ما تقوم مكاتب المراجعة القانونية بإعداد قائمة إختبارية للإفصاح بالقوائم المالية كجزء من الفحص النهائي للإفصاح بالقوائم المالية في كل عملية من عمليات المراجعة ، حيث يتم تصميمه قائمة استقصاء هذه لتذكير المراجع بمشكلات الإفصاح المتعارف عليها والتي يتم مواجهتها عند إتمام عملية المراجعة وأيضاً لتسهيل الفحص النهائي لإجمالي عملية المراجعة عن طريق المراجع الشريك . يوضح الشكل رقم (١٠/١٥) قائمة إختبارية تمثل جوانب إختبار الإفصاح بالقوائم المالية .

١٠/٩/٤ فحص أوراق العمل والقوائم المالية

Review Working Papers and Financial Statements

يستعين فحص أوراق العمل على نحو شامل عن طريق أحد الأعضاء الآخرين بخلاف المراجع في مكتب المراجعة القانوني عند الإنتهاء من عملية المراجعة لثلاثة اسباب رئيسية :-

- ١- تقييم أداء أفراد المراجعة الذين لا تتوافر فيهم الخبرة .
- ٢- التأكد من إتساق عملية المراجعة مع معايير الرقابة على الجودة ومعايير الأداء المقررة عن طريق مكتب المحاسبة والمراجعة .
- ٣- مواجهة التحيز الذي يرتبط عادة بتقديرات المراجعين .

شكل رقم (١٠/١٥)

قائمة فحص الإلتزام بالإفصاحات بالقوائم المالية لمنشآت الأعمال

ملاحظات الفاحص	الإجابات			الإفصاحات
	لا ينطق	لا	نعم	
				<p>السياسات المحاسبية</p> <ul style="list-style-type: none"> • في حالة عدم إتباع الافتراضات الأساسية المحاسبية (الإستمرارية - الثبات - الإستحقاق) عند إعداد القوائم المالية فهل تم الإفصاح عن ذلك مع بيان أسباب عدم إتباعها ؟ • هل تم الإفصاح عن كافة السياسات الهامة المتبعة في إعداد القوائم المالية وذلك بصورة واضحة ومختصرة بالإيضاحات المتمة للقوائم المالية وأنه قد تم الإشارة بالقوائم المالية أن تلك الإيضاحات جزء من القوائم المالية وتمم لها ؟ • هل الإفصاحات والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية تتضمن أى إفصاحات عن سياسات محاسبية خاطئة أو غير سليمة ؟ <p>المخزون</p> <ul style="list-style-type: none"> • هل تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في تقييم الأنواع المختلفة من المخزون متضمنة الطرق المستخدمة في كيفية تحديد تكلفة المخزون ؟ • هل تم الإفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون وتم تبويب القيمة الدفترية تبعاً لطبيعة النشاط ؟ • هل تم تحديد القيمة الدفترية للمخزون أحر الفترة على أساس صافى القيمة البيعية ؟ • هل تم الإفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون المرهون كضمان مقابل الإلتزامات على المنشأة ؟ • هل تم الإفصاح عن تكلفة البضاعة المباعة وتكاليف التشغيل المحملة خلال الفترة المالية مبوبة حسب طبيعتها ؟ • في حالة إستخدام طريقة الواردة أخيراً بصرف أولاً ، هل تم الإفصاح عن الفرق في قيمة المخزون محسوباً طبقاً لأى من ؟ <ul style="list-style-type: none"> أ - القيمة الأقل لحساب قيمة المخزون باستخدام طريقة الواردة أولاً بصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح . ب - القيمة الأقل عند حساب المخزون باستخدام طريقة القيمة الحالية أو صافى القيمة البيعية .

<u>الإهلاك</u>	
	<ul style="list-style-type: none"> • هل تم الإفصاح عن أثر وسبب أي تغيير في السياسات المحاسبية المنبئة بشأن الإهلاك التي تكون قد نمت خلال الفترة ؟ • هل تم الإفصاح عن أثر التغيرات في الأعمار الافتراضية للأصول الهامة القابلة للإهلاك ؟ • هل تم الإفصاح عن أسس تقييم الأصول القابلة للإهلاك وذلك ضمن السياسات المحاسبية المتبعة ؟ • هل تم الإفصاح عن الأمور التالية بالنسبة لكل أصل من الأصول القابلة للإهلاك ؟ <ul style="list-style-type: none"> أ - طرق حساب الإهلاك . ب - الأعمار الافتراضية للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة . ج - إجمالي قيمة الإهلاك المحمل على الفترة المالية . د - إجمالي قيمة الأصول القابلة للإهلاك ومجموع الإهلاك المتعلقة بها .
	<p style="text-align: center;"><u>الأصول طويلة الأجل</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • بالنسبة للأصول الثابتة هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن العناصر التالية ؟ <ul style="list-style-type: none"> أ - الأراضي والمباني . ب - الآلات والمعدات . أية أصول أخرى مبررة حسب طبيعتها . د - مجمع الإهلاك المتعلق بكل أصل . • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن الأصول المؤجرة بنظام التأجير التمويلي وكذا الأصول المشتراة بنظام التسبيط (البيع مع حفظ حق الملكية) ؟ • هل تم الإفصاح بطريقة منفصلة عن الأصول طويلة الأجل الأخرى التالية ؟ <ul style="list-style-type: none"> أ - الإستثمارات طويلة الأجل التي تشمل : <ul style="list-style-type: none"> - الإستثمارات في الشركات التابعة . - الإستثمارات في الشركات ذات المصلحة المشتركة . - الإستثمارات الأخرى أخذاً في الاعتبار القيمة السوقية لها وذلك في حالة إختلاف تلك القيمة عن قيمتها الدفترية الظاهرة بالتقوائم المالية . ب - العملاء - أرصدة طويلة الأجل - وتشمل : <ul style="list-style-type: none"> - العملاء التجاريون وأوراق القبض . - الأرصدة المدينة للمديرين بالمنشأة .

	<p>- أرصدة شركات المجموعة . - أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة . ج- الشهرة (إن وجدت) . د - براءات الإختراع والعلامات التجارية والأصول الأخرى المشابهة . هـ- نفقات الإيرادية الموجبة . الأصول والالتزامات المتداولة • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن عناصر الأصول المتداولة التالية ؟ أ - النقدية الغير متاحة للإستخدام حالياً . ب- الإستثمارات المالية (الإستثمارات قصيرة الأجل شاملة الإفصاح عن القيمة السوقية لو اختلفت عن القيمة الدفترية) . ج- الصلاء - الأرصدة قصيرة الأجل - وتشمل الإفصاح عن : - الصلاء التجاريون وأوراق القبض . - الأرصدة المدينة لشركات المجموعة . - أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة . - المدينون المتنوعون والأرصدة المدينة الأخرى . د - المخزون . • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الإلتزامات طويلة الأجل التالية ؟ أ - القروض المضمونة . ب- القروض غير المضمونة . ج- القروض من شركات المجموعة . د - القروض من الشركات ذات المصلحة المشتركة . • بالنسبة للإلتزامات طويلة الأجل ، هل تم الإفصاح عن المعلومات التالية ؟ أ - معدلات سعر الفائدة . ب- شروط السداد . ج- القيود المفروضة على المنشأة طبقاً لشروط القرض . د - شروط تحويل القرض الى صورة أخرى للتمويل (أسهم) . هـ- أرصدة علاوة / خصم الإصدار التي لم تستهلك بعد . • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الإلتزامات المتداولة ؟ أ - أرصدة البنوك الدائنة والسحب على المكشوف . ب- الأقساط المستحقة خلال السنة التالية من القروض طويلة الأجل .</p>
--	--

<p>ج- الموردون التجاريون وأوراق الدفع . د - دانتو التوزيعات هـ- الضرائب المستحقة على الدخل . و - الديون المستحقة للمديرين . ز - الديون المستحقة لشركات المجموعة . ح- الديون المستحقة للشركات ذات المصلحة المشتركة . ط- الدائنون المتنوعون والأرصدة الدائنة الأخرى .</p> <p>• هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن البنود الهامة المتعلقة بالإيرادات المؤجلة أو المخصصات المكونة لمكافآت ترك الخدمة؟</p> <p>حقوق الملكية</p> <p>• هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود حقوق الملكية التالية ؟</p> <p>أ - رأس المال المرخص به والمصدر والمدفوع . ب- رأس المال غير المسدد . ج- القيمة الإسمية للمهم . د - حركة حساب رأس المال خلال الفترة المالية . هـ- أرصدة وحركة الإحتياطات خلال الفترة المالية . و - أرباح إعادة للتقييم . ز - الأرباح المحتجزة . ح- الحقوق والقيود المفروضة على توزيعات الأرباح أو إسترداد رأس المال - إن وجدت . ط- الرصيد التراكمي لتوزيعات الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح . ي- الأسهم المحتفظ بها لإصدارات مستقبلية والشروط المرتبطة بها .</p> <p>قائمة الدخل</p> <p>• هل تم الإفصاح المناسب بقائمة الدخل عن البنود التالية ؟</p> <p>أ - المبيعات أو إيرادات النشاط . ب- الإهلاك . ج- إيرادات الفوائد . د - إيرادات الإستثمارات . هـ- مصروفات الفوائد . و - الضرائب على الدخل عن الفترة المالية . ز - الأعباء أو الإيرادات غير العادية . ح- المعاملات الهامة مع شركات المجموعة . ط - صافي أرباح / خسائر العام .</p>

قائمة التدفقات النقدية	
	<ul style="list-style-type: none"> • هل تم تبويب التدفقات النقدية على أساس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل ؟ • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية من العمليات غير العادية ؟ • هل تم عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على الدخل ضمن أنشطة التشغيل ؟ • هل تم عرض للتدفقات النقدية من شراء أو بيع الإستثمارات في شركات ضمن أنشطة الإستثمار ؟ • هل تم إستبعاد المعاملات غير النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل والإستثمار من قائمة التدفقات النقدية وتم الإفصاح المناسب عنها؟ • هل تم الإفصاح عن مكونات بنود النقدية وما في حكمها في تاريخ تميزانية ؟
تكاليف الأبحاث والتطوير	
	<ul style="list-style-type: none"> • هل تم الإفصاح عن الأمور التالية ؟ أ - السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الأبحاث والتطوير . ب- قيمة وتكاليف الأبحاث والتطوير المحملة كمصروفات خلال الفترة المالية . ج- طرق الإستهلاك المستخدمة بشأن تكاليف الأبحاث والتطوير . د - معدلات الإستهلاك المستخدمة . هـ- حركة وأرصدة تكلفة أنشطة الأبحاث والتطوير المرسلة خلال الفترة المالية .
الإلتزامات المحتملة والأحداث التالية لتاريخ الميزانية	
	<ul style="list-style-type: none"> • هل تم الإفصاح عن الخسائر المحتملة بخلاف الخسائر التي حلت كمصروفات فعلية أو التي يكون إحتمالها ضعيفاً ؟ • هل تم الإفصاح عن الأرباح المحتملة والتي يكون إحتمال حدوثها كبيراً ؟ • هل تضمن الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة الأمور التالية ؟ أ - طبيعة الإلتزام المحتمل . ب- العوامل التي أدت الى وجود عدم التأكد المتعلق بالإلتزام المحتمل . ج- الأثر المقدر للإلتزام المحتمل على القوائم المالية .

			<p>• هل تم تعديل الأصول والإلتزامات بالأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتي توفر أدلة إضافية عن الأمور التقديرية التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية ؟</p> <p>• هل ندد الإفصاح عن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتي لا تتطلب تعديل الأصول والإلتزامات في تاريخ الميزانية ؟</p> <p>• هل ندد الإفصاح عن أية أمور قد تؤثر على فرض الإستمرارية بانتمناً ؟</p> <p>• هل ندد الإفصاح عن التوزيعات المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتمادها والتي من الممكن أن تكون قد أثرت في القوائم المالية ؟</p> <p>• هل تم الإفصاح عن العبء الضريبي المتعلق بالأمور التالية ؟</p> <p>أ - العبء الضريبي المتعلق بإيرادات النشاط العادي .</p> <p>ب- العبء الضريبي المتعلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة .</p> <p>ج- العبء الضريبي المتعلق بفائض إعادة تقييم الأصول - إن وجد .</p> <p>الضرائب على الدخل</p> <p>• هل تم الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد العبء الضريبي عن الفترة المالية وقيمة الضريبة المستحقة عنها .</p> <p>• هل تم الإفصاح عن الموقف الضريبي للمنشأة حتى تاريخ الميزانية .</p> <p>• هل تم الإفصاح عن العبء الضريبي المتعلق بالأمور التالية :</p> <p>أ - العبء الضريبي المتعلق بإيرادات النشاط العادي .</p> <p>ب- العبء الضريبي المتعلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة .</p> <p>ج- العبء الضريبي المتعلق بفائض إعادة تقييم الأصول .</p> <p>الإيرك</p> <p>• هل تم الإفصاح عن السجلات المحاسبية المتبعة في إثبات الأنواع الهامة من الإيرادات ؟</p> <p>• هل تم تبويب الأنواع المختلفة من الإيرادات بحيث يكون قد تم الفصل بين ؟</p> <p>- المبيعات .</p> <p>- إيرادات الخدمات .</p> <p>- إيرادات الفوائد .</p> <p>- إيرادات الإستثمارات .</p> <p>- الإيرادات من الإتاوات .</p>
--	--	--	---

				<p>أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية</p> <ul style="list-style-type: none"> • هل تم الإفصاح عن قيمة ناتج فروق تقييم العملات الأجنبية المدرجة ضمن قائمة الدخل ؟ • هل تم الإفصاح عن قيمة ناتج فروق تقييم العملات الأجنبية المدرجة ضمن حقوق الملكية وحركة رصيد ذلك الحساب خلال العام ؟ • هل تم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تقييم وترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية خلال العام وكذا أرصدها في تاريخ القوائم المالية . <p>تكاليف الإقراض</p> <ul style="list-style-type: none"> • هل تم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الإقراض ؟ • هل تم الإفصاح عن قيمة تكاليف الإقراض التي تم رسملتها خلال الفترة المالية ؟ • هل تم الإفصاح عن معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الإقراض القابلة للرسملة ؟ <p>الأطراف نوى العلاقة</p> <ul style="list-style-type: none"> • هل تم الإفصاح عن مدى وجود الأطراف نوى العلاقة ممن لهم سيطرة على المنشأة وذلك بغض النظر عن وجود معاملات قد تكون قد تمت معهم فعلياً ؟ • في حالة وجود معاملات مع أطراف نوى العلاقة ، هل تم الإفصاح عن الأمور التالية ؟ <p>أ - طبيعة العلاقة بين المنشأة والأطراف نوى العلاقة .</p> <p>ب - طبيعة وأنواع المعاملات التي تمت مع الأطراف نوى العلاقة .</p> <p>ج - الأمور الهامة المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف نوى العلاقة بما يجعل القوائم المالية مفهومة . <p>الأدوات المالية</p> <ul style="list-style-type: none"> • هل تم الإفصاح عن الأمور التالية المتعلقة بالأسول والالتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية سواء المثبتة لدخل أو خارج الميزانية؟ <p>١- معلومات عن مدى وطبيعة الأدوات المالية المستخدمة بالتقوائم المالية شاملة بما في ذلك الشروط والإشتراطات التي تؤثر على مبلغ وتوقيت ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية لها . </p></p>
--	--	--	--	---

			<p>٢- السياسات والطرق المحاسبية المتبعة بما في ذلك أسس إثبات الأرصود المالية وأسس القياس المتبعة .</p> <p>٣- درجة التعرض لمخاطر معدلات سعر الفائدة المتعلقة بالأصول والالتزامات المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .</p> <p>٤- درجة التعرض لمخاطر الإئتمان المتعلقة بالأصول المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية بما في ذلك درجة تركيز مخاطر الإئتمان بالأصول المالية .</p> <p>٥- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .</p> <p>• هل تم الإفصاح عن الأصول المالية المثبتة بقيمة تزيد عن قيمتها العادلة وأسباب عدم تخفيض تلك القيمة إلى القيمة العادلة للأصل المالي ؟</p> <p>• هل تم الإفصاح عن الأرصود المالية المستخدمة لتغطية مخاطر سداد الإلتزامات المستقبلية بما في ذلك ؟</p> <p>١- طبيعة الإلتزامات المتوقعة وفترة إستحقاقها .</p> <p>٢- طبيعة الأرصود المالية المستخدمة لتغطية سداد الإلتزامات المتوقعة .</p> <p>٣- قيمة أي أرباح أو خسائر مزجلة أو غير مثبتة وتوقيت إثباتها .</p> <p>ربح السهم</p> <p>• هل تم الإفصاح عن كل من الربح الأساسي للسهم والربح المخفض للسهم وذلك بكتابة الدخل أو الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ؟</p> <p>• هل تم الإفصاح عن كل من الربح الأساسي للسهم والربح المخفض للسهم لكافة الفترات المالية المعروضة بالقوائم المالية ؟</p> <p>• هل تم الإفصاح عن صفى الربح المستخدم في حساب الربح الأساسي للسهم و صفى الربح المستخدم في حساب الربح المخفض للسهم ؟</p> <p>• هل تم الإفصاح عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة في حساب نصيب السهم من الأرباح ؟</p>
--	--	--	--

عموماً يجب أن يتم إجراء فحص أوراق العمل عن طريق عضو من مكتب المراجعة لديه المعرفة بالعمل والجوانب الخاصة بعملية المراجعة ، وعادة ما يتم إجراء الفحص الأولي لتلك الأوراق التي يعدها أى مراجع عن طريق المشرف المباشر عليه . إلا أن الشريك عادة ما يقوم بفحص أكثر شمولاً لأوراق العمل المعدة عن طريق المشرف .

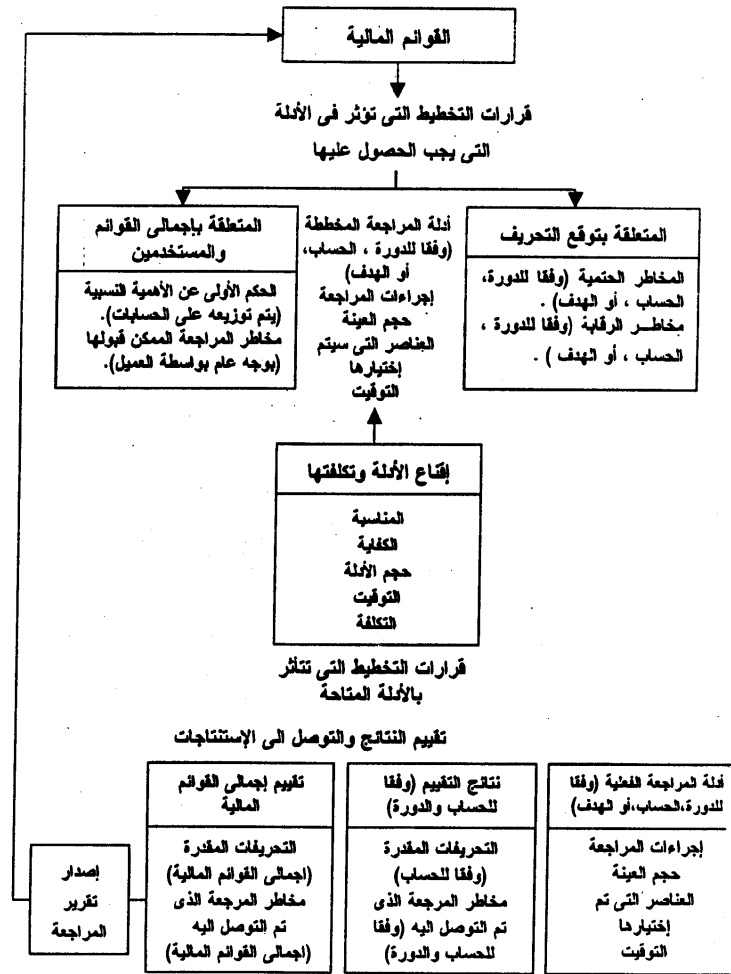
وعند الإنهاء من عمليات المراجعة الكبيرة عادة ما يتم فحص القوائم المالية وكافة أوراق العمل بشكل كامل عن طريق أحد المراجعين الحياديين الذين لم يشاركوا بالقيام بعملية المراجعة ، ويجب أن يتمتع فريق المراجعة بالقدرة على تبرير الأدلة التي تم تجميعها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها على أساس الظروف المحيطة بعملية المراجعة .

ملخص تقييم الأدلة Summary of Evidence Evaluation ١٠/٩/٥

يلخص الشكل رقم (١٠/١٦) كل من تقييم أدلة الإثبات وتقدير مدى تدعيم تلك الأدلة لرأى المراجع ، حيث يظهر الجزء العلوى من الشكل قرارات التخطيط التي تحدد أدلة المراجعة المخططة ، أما الجزء السفلى يظهر كيف يقيم المراجع مدى كفاية الأدلة الفعلية عن طريق البدء فى تقييم مخاطر المراجعة الذى تم التوصل إليه وفقاً لكل حساب وكل دورة ، وبعد ذلك يقوم بالتقييم النهائى للقوائم المالية كوحدة واحدة ، كما يقوم المراجع أيضاً بتقييم ما إذا كانت الأدلة تدعم رأى المراجع عن طريق البدء فى تقدير التحريفات فى كل حساب ، وبعد ذلك فى إجمالى القوائم المالية ، وبناء على عمليات التقييم هذه يقوم المراجع بإصدار تقريره عن القوائم المالية .

شكل رقم (١٠/١٦)

تقييم النتائج والتوصل الى الاستنتاجات على أساس أدلة الإثبات



١٠/١٠ الاتصال بلجنة المراجعة والإدارة**Communication with the Audit Committee and Management**

يقوم المراجع بعد الإنتهاء من عملية المراجعة بالاتصال بأفراد لجنة المراجعة أو الإدارة العليا بالإضافة الى أفراد الإدارة التشغيلية . ويتم ذلك الإتصال عادة بشأن المخالفات والتصرفات غير القانونية أو الحالات التي يجب التقرير عنها أو قد يكون هناك حالات أخرى تقضى بذلك الإتصال .

١٠/١٠/١ الاتصال بشأن المخالفات والتصرفات غير القانونية**Communication for Irregularities and Illegal Acts**

يتطلب إيضاحي المراجعة رقم (٥٣) ، (٥٤) أن يقوم المراجع بإبلاغ لجنة المراجعة أو أية مجموعة مماثلة بكافة المخالفات أو التصرفات غير القانونية بغض النظر عن الأهمية النسبية ، ويتمثل الهدف من ذلك في مساعدة لجنة المراجعة على القيام بتنفيذ دورها الإشرافي المرتبط بالقوائم المالية ، وذلك المتطلب يشير الى زيادة إهتمام المهنة بمسئولية المراجع عن إكتشاف ومنع غش الإدارة .

١٠/١٠/٢ الاتصال بشأن الظروف الواجب التقرير عنها**Communication for Reportable Conditions**

يجب أن يقوم المراجع بالاتصال فيما يتعلق بأوجه القصور المؤثرة بتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية ، ويتم إبلاغ لجنة المراجعة في الشركات الكبيرة ، بينما يتم توصيل ذلك الى الملاك في الشركات الصغيرة ، وتطبيقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٠) يجب توصيل الظروف التي يجب التقرير عنها الى لجنة المراجعة كجزء من عملية المراجعة فإذا لم يكن بالشركة لجنة

للمراجعة يتم توصيل ذلك الى اشخاص يضطلعون بمسئولية عامة عن الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة أو المالك المديرين . يوضح الشكل رقم (١٠/١٧) نموذجاً لخطاب خاص بالظروف التي يجب التقرير عنها .

١٠/١٠/٣ عملية الإنصال الأخرى مع لجنة المراجعة

Other Communication with Audit Committee

يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (٦١) أن يقوم المراجع بتوصيل معلومات إضافية الى لجنة المراجعة خلال عملية المراجعة ولا يوجد ذلك الإلتزام في بعض الشركات التي لا تطرح اسهم للإكتتاب العام ، ويتمثل الهدف من ذلك في إبلاغ اللجنة بكافة جوانب المراجعة التي تساعد على القيام بدورها والإشراف على القوائم المالية .

وتطبيقاً لذلك الإيضاح تتضمن العناصر الأساسية التي يجب توصيلها ما

يلي :

- ١- مسئوليات المراجع بما في ذلك مسئولية الرقابة الداخلية .
- ٢- السياسات المحاسبية المختارة والتي يتم تطبيقها بالقوائم المالية بما في ذلك أحكام الإدارة وتقديراتها بشأن الجوانب المحاسبية ذات الصلة .
- ٣- التعديلات الجوهرية التي يقترح إجرائها بالقوائم المالية والتي يتم تحديدها خلال عملية المراجعة ومضمون التعديلات التي إختارت الإدارة تسجيلها والتعديلات المقترحة ولم يتم تسجيلها .
- ٤- الخلافات مع الإدارة بشأن مجال المراجعة وتطبيق المبادئ المحاسبية أو صياغة تقرير المراجعة .

شكل رقم (١٠/١٧)

خطاب الظروف التي يجب التقرير عنها

مكتب للمحاسبة والمراجعة القانونية

(عنوان المكتب)

١٠ يناير ٢٠٠٣

مجلس إدارة شركة

فصنا بفحص الرقابة الداخلية للشركة عند تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ لتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم إستخدامها حتى يمكننا إبداء الرأي عن القوائم المالية وليس بهدف توفير تأكيد عن فعالية الرقابة الداخلية، ومع ذلك توصلنا الى ملاحظات محددة تتعلق بالرقابة الداخلية وتنفيذها ، وتمثل هذه الملاحظات ظروفًا يجب التقرير عنها في ضوء المعايير المقررة ، وتعتبر تلك الظروف عن بعض الأمور التي إستدعت إنتباهنا وتتعلق بأوجه قصور كبيرة في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية والتي في رأينا تؤثر على نحو سلبي في قدرة الشركة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن القوائم المالية بالشكل الذي يتسق مع مزاعم الإدارة في القوائم المالية .

وتمثل الظروف التي يجب للتقرير عنها في عدم وجود تحقيق مستقل من إراج أسماء العملاء ورقم المنتج والكميات التي يتم شحنها في كل من فواتير المبيعات ومذكرات الإستمارة ، ونتيجة لذلك يمكن أن تقع أخطاء في هذه الجوانب وتظل دون إكتشاف مما يؤثر سلباً على كل من قيم صافي المبيعات والمدينين التي يتم تسجيلها بالدفاتر ، ويعد ذلك نقصاً خطيراً بسبب كبر حجم متوسط المبيعات في الشركة . وتم إعداد هذا التقرير لإعلام كل من أعضاء مجلس الإدارة وإدارة الشركة وبقي العاملين بالشركة .

التوقيع

محاسب قانوني

.....

الفصل العاشر

٥- الصعوبات الستى تم مواجهتها عند تنفيذ عملية المراجعة مثل عدم تخصيص أفراد من قبل العميل وعدم توفير المعلومات الضرورية .
ويتم إجراء الإتصال مع لجنة المراجعة عادة لأكثر من مرة خلال كل عملية من العمليات المالية ، ويمكن أن يتم ذلك شفهيًا أو كتابيًا أو بكلاهما ، على سبيل المثال عادة ما يتم مناقشة الجوانب التى تتعلق بمسئوليات المراجعة والسياسات المحاسبية المؤثرة فى بداية عملية المراجعة ، ويتم الإتصال بشأن الخلافات مع الإدارة والصعوبات التى يتم مواجهتها عند تنفيذ المراجعة بعد الإنتهاء من المراجعة أو فى وقت سابق على ذلك إن كان هناك مشكلات تعوق المراجع من إستكمال عملية المراجعة ، ويتم توصيل ذلك كتابة لتقليل سوء الفهم ولتوفير التوثيق اللازم فى حالة وقوع خلافات بعد ذلك .

Management Letters ١٠/١٠/٤ خطابات الإدارة

يمثل الهدف من خطابات الإدارة فى إبلاغ العميل بتوصيات مكتب المراجعة لتحسين العمل لدى العميل ، ويتم تركيز التوصيات على المقترحات الخاصة بجعل العمليات التشغيلية أكثر كفاءة ، حيث يودى مزج كل من خبرة المراجع فى جوانب الأعمال المختلفة والفهم الشامل الذى توصل إليه خلال تنفيذ عملية المراجعة الى وضع المراجع فى مركز متميز لإمداد إدارة العميل بالمساعدة اللائمة .

ويختلف خطاب الإدارة عن خطاب الظروف التى يجب التقرير عنها ، ويعد إعداد ذلك الخطاب أمراً إختيارياً ويقصد منه مساعدة العميل على أداء العمال لديه على نحو أكثر فعالية ، وعادة ما يكتب المراجع خطابات الإدارة لتحقيق هدفين هما :-

...

- أ - تشجيع وجود علاقة أفضل بين مكتب المراجعة وإدارة العميل .
 ب- إقتراح الخدمات الضريبية والإدارية التي يمكن لمكتب المراجعة تقديمها .

وعموماً لا توجد صيغة نموذجية لخطاب الإدارة ، حيث يجب أن يتم صياغة كل خطاب بما يتلائم مع أسلوب عمل المراجع وإحتياجات العميل وبما يتسق مع مفهوم وسياسة مكتب المراجعة . ومن المتعارف عليه عند مراجعة الشركات الصغيرة أن يقوم المراجع بتوصيل الإقتراحات الخاصة بالتشغيل شفهاً بدلاً من كتابة خطاب الإدارة .

١٠/١١ مسؤوليات ما بعد المراجعة (الإكتشاف اللاحق للحقائق)

Post – Audit Responsibilities (Subsequent Discovery of Facts)

إذا أدرك المراجعون بعد إصدار القوائم المالية المراجعة أن هناك معلومات قد تم إدراجها بتلك القوائم تمثل معلومات مضللة وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية ، فإن المراجع يكون مسؤولاً عن التأكد من أنه قد تم إبلاغ المستخدمين الذين يعتمدون على القوائم المالية بوقوع تحريفات ، وتتمثل الحالة الأكثر احتمالاً التي يواجهها المراجع عندما يتم تحديد وجود تحريفات تنسب بالأهمية بعد إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ ، وقد ترجع بعض الأسباب المحتملة لوقوع التحريفات إلى إدراج مبيعات بقيم ذات أهمية نسبية ولا وجود لها ، عدم شطب المخزون السراكذ . وبغض النظر عما إذا كان عدم إكتشاف التحريف يرجع إلى خطأ العميل فإن مسؤولية المراجع تظل كما هي .

ويتمثل المدخل المفضل لبتاعه في حالة إكتشاف المراجع وجود تضليل بالقوائم المالية بعد إصدارها في مطالبة العميل بإصدار تعديل فوري للقوائم المالية يتضمن تفسير أسباب التعديل ، فإذا تم الإنتهاء من القوائم المالية للفترة

التالية قبل إصدار القوائم المالية المعدلة سيكون من المقبول الإفصاح عن التحريفات في القوائم المالية للفترة التالية . وعندما يكون ذلك ملائماً يجب أن يخطر العميل الهيئات الرسمية بذلك التضييل في القوائم المالية ، ويكون المراجع مسؤولاً عن التأكد من أن العميل قد إتخذ الخطوات الملائمة لإبلاغ المستخدمين بذلك التضييل .

فإذا ما رفض العميل التعاون من خلال الإفصاح عن المعلومات المضللة، يستعين على المراجع أن يبلغ مجلس الإدارة بتلك الحقائق ، ويجب أن يخطر أيضاً الأجهزة التنظيمية التي لها سلطة التعامل مع العميل ، وعندما يكون ذلك عملياً يجب أن يبلغ كل شخص يعتمد على القوائم المالية بأن تلك القوائم لا تستحق أن يتم الإعتماد عليها ، فإذا كان يتم التعامل بأسهم الشركة في سوق المال سيكون من المقبول مطالبة السلطات الرقابية والبورصة بإبلاغ المساهمين .

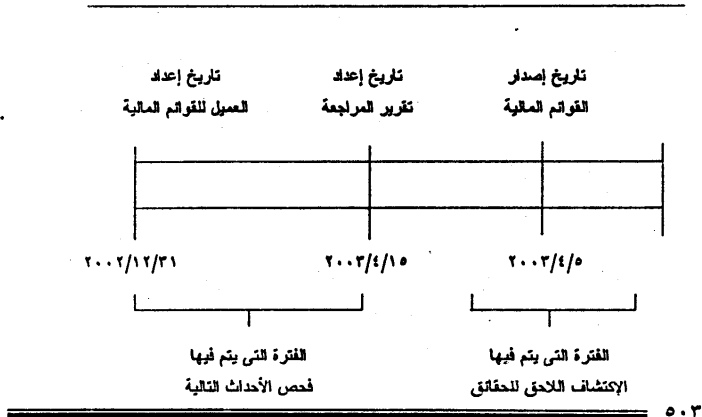
وتجدر الإشارة الى أن الإكتشاف المتأخر للحقائق الذي يتطلب إسترداد أو إعادة إصدار القوائم المالية لا ينشأ عن وقوع أحداث تتعلق بالعمل لدى العميل بعد تاريخ إعداد المراجع لتقريره ، على سبيل المثال إذا كان هناك اعتقاد بأن رصيد أحد حسابات المدينين سيتم تحصيله بعد إجراء فحص كافي للحقائق في تاريخ إعداد تقرير المراجعة ، ولكن أفلس العميل بعد ذلك ، لا يجب إجراء تعديل للقوائم المالية ، ويجب وجود معلومات تشير الى أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة في تاريخ إعداد تقرير المراجعة ، وإذا كان قد تم إعلان إفلاس العميل قبل تاريخ إعداد تقرير المراجعة سيكون هناك إكتشاف متأخر للحقائق . وبصفة عامة تبدأ مسؤولية المراجع عن فحص الأحداث التالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتنتهي في تاريخ إنتهاء العمل الميداني ، ويمكن

استكمال عملية المراجعة

إدراج أية معلومات مرتبطة يتم إكتشافها كجزء من عملية الفحص بالقوائم المالية قبل إصدارها . ويلاحظ أن المراجع غير مسؤولاً عن البحث عن الحقائق التالية ذات الطبيعة محل المناقشة ، ولكن إذا إكتشف أن القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو غير ملائم ، فيجب عليه أن يتخذ إجراء لتصحيح ذلك الأمر ، ولا تبدأ مسئولية المراجع للتقرير عن القوائم المالية التي تم إصدارها على نحو غير ملائم إلا في تاريخ إعداد تقرير المراجعة ، وعادة ما يتم إكتشاف التحريف الجوهرى فى عملية المراجعة التى تتم على السنة التالية أو قد يقوم العميل بإبلاغ المراجعة بذلك التحريف ، عموماً يوضح الشكل رقم (١٠/١٨) الفرق بين الفترة التى يتم فيها فحص الأحداث التالية والفترة المتعلقة بإكتشاف الحقائق بعد تاريخ إعداد التقرير ، فإذا إكتشف المراجع حقائق تالية بعد تاريخ إعداد تقرير المراجعة ولكن قبل إصدار القوائم المالية ، فإن المراجع سيطلب من الإدارة تصحيح القوائم المالية قبل إصدارها .

شكل رقم (١٠/١٨)

فحص الحقائق التالية والإكتشاف اللاحق للتحقق



فهرس

رقم الصفحة	
١	مقدمة
	الفصل الأول
	القوائم المالية وأهداف المراجعة
٦	
٨	١/١ أهداف القوائم المالية ومستخدميها .
١١	١/٢ افتراضات إعداد القوائم المالية وخصائصها النوعية .
١٥	١/٣ عناصر القوائم المالية وطرق قياسها .
١٧	١/٤ عرض قائمة المركز المالي .
٢١	١/٥ عرض قائمة الدخل .
٢٤	١/٦ عرض قائمة التدفقات النقدية .
٢٦	١/٧ قائمة التغير في حقوق الملكية .
٢٨	١/٨ الإيضاحات المنتمة للقوائم المالية .
٣٤	١/٩ حتمية مراجعة القوائم المالية .
٣٩	١/١٠ مسئولية الإدارة والمراجع للقوائم المالية .
٤٢	١/١١ علاقة أهداف المراجعة بالقوائم المالية .
٤٧	١/١٢ مراجعة القوائم المالية على أساس مدخل الدورات .
٥٣	١/١٣ مزاعم وإقرارات الإدارة .
٥٧	١/١٤ أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات .
٦٢	١/١٥ أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحساب .
	الفصل الثاني
	مراحل جمع أدلة الإثبات
٧٢	لتحقيق أهداف المراجعة
٧٤	٢/١ إطار عام منهجية الوفاء بأهداف المراجعة .
٨٠	٢/٢ قرارات وأنواع أدلة إثبات المراجعة .
٩٢	٢/٣ مدى توافر الإقتناع بأدلة الإثبات ومحدداتها .
٩٩	٢/٤ الإجراءات التحليلية في المراجعة .
١١٤	٢/٥ إختبارات التفاصيل وعلاقتها بإختبارات المراجعة .
١٢٠	٢/٦ العلاقة بين الإختبارات وأدلة الإثبات في المراجعة .

الفصل الثالث	
١٣٢	مراجعة دورة الإيرادات والمنحصلات
١٣٥	٣/١ أهمية فهم المراجع سياسات المنشأة في الإعراف بالإيراد.
١٣٧	٣/٢ طبيعة دورة الإيرادات والمنحصلات وأنواع إختباراتها .
١٣٨	٣/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمنحصلات.
١٤٥	٣/٤ نظم الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمنحصلات .
١٥٢	٣/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمنحصلات .
١٦٤	٣/٦ أهداف المراجعة المرتبطة بحسابات دورة الإيرادات والمنحصلات ومنهجية إختبارها .
١٧٠	٣/٧ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية على حسابات دورة المبيعات والمنحصلات .
١٧٥	٣/٨ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المدينين .
١٨٣	٣/٩ إجراءات المصادقة على أرصدة حسابات المدينين .
١٩٣	٣/١٠ مراجعة الحسابات الأخرى للمدينين .
١٩٤	٣/١١ تقييم نتائج مراجعة حسابات المدينين والحسابات المرتبطة.
الفصل الرابع	
١٩٨	مراجعة دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية
٢٠٠	٤/١ طبيعة وحسابات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
٢٠٣	٤/٢ الوظائف والمستندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
٢١٢	٤/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين المسئوليات والواجبات في دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
٢١٥	٤/٤ إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
٢١٩	٤/٥ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .
٢٢٣	٤/٦ تصميم وتنفيذ إختبارات تفاصيل الارصدة في دورة الأجور والموارد البشرية .
٢٢٩	٤/٧ تقييم نتائج عملية المراجعة الخاصة بحسابات الأجور .

١٦٠

الفصل الخامس	
مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات	
٢٣٢	
٢٣٤	٥/١ أهمية سياسات الاعتراف بالمصروف والالتزام في عملية المراجعة .
٢٣٦	٥/٢ طبيعة دورة المشتريات والمدفوعات .
٢٣٨	٥/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها .
٢٤٩	٥/٤ إجراءات الفصل بين الواجبات والمسئوليات الرئيسية .
٢٥٢	٥/٥ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة المشتريات والمدفوعات .
٢٥٨	٥/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات الدائنين .
٢٦١	٥/٧ اختبارات تفاصيل حسابات الدائنين وأهداف مراجعتها .
٢٦٢	٥/٨ اختبارات الالتزامات التي لم يتم إثباتها خلال الفترة .
٢٦٨	٥/٩ اختبارات إستغلال الفترة الزمنية لحسابات الدائنين .
٢٦٩	٥/١٠ تقييم نتائج المراجعة لحسابات الدائنين والحسابات المرتبطة .
الفصل السادس	
مراجعة دورة المخزون والتخزين	
٢٧٤	
٢٧٦	٦/١ طبيعة دورة المخزون والتخزين - وخصائص عملية مراجعتها .
٢٨٠	٦/٢ وظائف ومستندات وسجلات دورة المخزون والتخزين ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة .
٢٨٦	٦/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات .
٢٨٦	٦/٤ تجزئة مراجعة دورة المخزون والتخزين .
٢٩١	٦/٥ مراجعة نظم المحاسبة على التكاليف .
٢٩٦	٦/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين .
٢٩٧	٦/٧ اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون .
٣١٠	٦/٨ إجراء تكامل بين الأجزاء المختلفة من مراجعة دورة المخزون والتخزين .
٣١٤	٦/٩ تقييم نتائج مراجعة المخزون والحسابات المرتبطة .

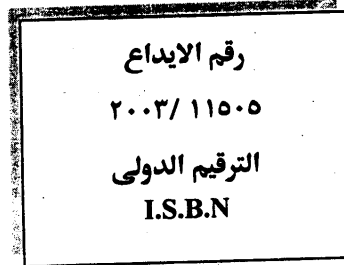
الفصل السابع	
٣١٨	مراجعة حسابات مختارة - الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والإلتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل
٣٢٠	٧/١ طبيعة حسابات الأصول الثابتة وأهمية مراجعتها .
٣٢٣	٧/٢ الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية .
٣٢٤	٧/٣ التحقق من عمليات شراء المعدات في الفترة الحالية .
٣٢٦	٧/٤ التحقق من التصرف في الأصول الثابتة .
٣٢٩	٧/٥ التحقق من أرصدة الأصول الثابتة .
٣٣١	٧/٦ التحقق من مصروف ومجمع الإهلاك .
٣٣٤	٧/٧ مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً .
٣٤١	٧/٨ مراجعة الإلتزامات والمصروفات المستحقة .
٣٤٥	٧/٩ طبيعة إختبار حسابات قائمة الدخل .
٣٤٧	٧/١٠ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التشغيلية.
٣٤٨	٧/١١ الإجراءات التحليلية لحسابات قائمة الدخل .
٣٥٠	٧/١٢ إختبارات تفاصيل أرصدة قائمة الدخل .
الفصل الثامن	
٣٥٦	مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)
٣٥٨	٨/١ طبيعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل) .
٣٦٠	٨/٢ طبيعة حسابات أوراق الدفع وأهداف وأنواع إختباراتها .
٣٦٣	٨/٣ نظم الرقابة الداخلية وإختباراتها على حسابات أوراق الدفع.
٣٦٤	٨/٤ الإجراءات التحليلية على حسابات أوراق الدفع .
٣٦٥	٨/٥ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات أوراق الدفع .
٣٦٩	٨/٦ طبيعة وخصائص وأهداف مراجعة حقوق الملكية .
٣٧٠	٨/٧ أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .
٣٧٥	٨/٨ مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المنفوع .
٣٧٧	٨/٩ مراجعة توزيعات الأرباح .
٣٧٨	٨/١٠ مراجعة الأرباح المحتجزة .

الفصل التاسع	
٣٨٤	مراجعة الأرصدة النقدية والاستثمارات
٣٨٦	٩/١ الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية .
٣٨٨	٩/٢ علاقة النقدية وأثرها على دورات العمليات .
٣٩١	٩/٣ إطار عام لإختبارات المراجعة ونظم الرقابة الداخلية لحساب النقدية .
٣٩٤	٩/٤ الإجراءات التحليلية لحساب النقدية .
٣٩٥	٩/٥ إختبارات أرصدة حسابات النقدية .
٤٠٣	٩/٦ إجراءات المراجعة الموجهة لإكتشاف الغش .
٤٠٨	٩/٧ تصميم وتنفيذ إختبارات مراجعة النقدية النظرية .
٤١٢	٩/٨ طبيعة مراجعة الاستثمارات فى الأوراق المالية .
٤١٤	٩/٩ إختبارات الرقابة الداخلية للإستثمارات .
٤١٩	٩/١٠ إختبارات التحقق الأساسية للإستثمارات .
الفصل العاشر	
٤٢٨	إستكمال عملية المراجعة
٤٣٠	١٠/١ فحص الإلتزامات المحتملة والإرتباطات .
٤٣٨	١٠/٢ مراجعة التقديرات المحاسبية .
٤٤٤	١٠/٣ الإستفسار من محامين العميل .
٤٤٧	١٠/٤ فحص الأحداث اللاحقة .
٤٥٤	١٠/٥ الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها والإفصاح عنها .
٤٦٢	١٠/٦ فحص المعاملات للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها .
٤٦٩	١٠/٧ إعتبرات الإستمرارية .
٤٧٥	١٠/٨ الحصول على وجمع أدلة الإثبات النهائية .
٤٧٩	١٠/٩ تقييم النتائج .
٤٩٧	١٠/١٠ الإتصال بلجنة المراجعة والإدارة .
٥٠١	١٠/١١ مسئوليات ما بعد المراجعة (الإكتشاف اللاحق للحقائق) .

مراجعة القوائم المالية

باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل

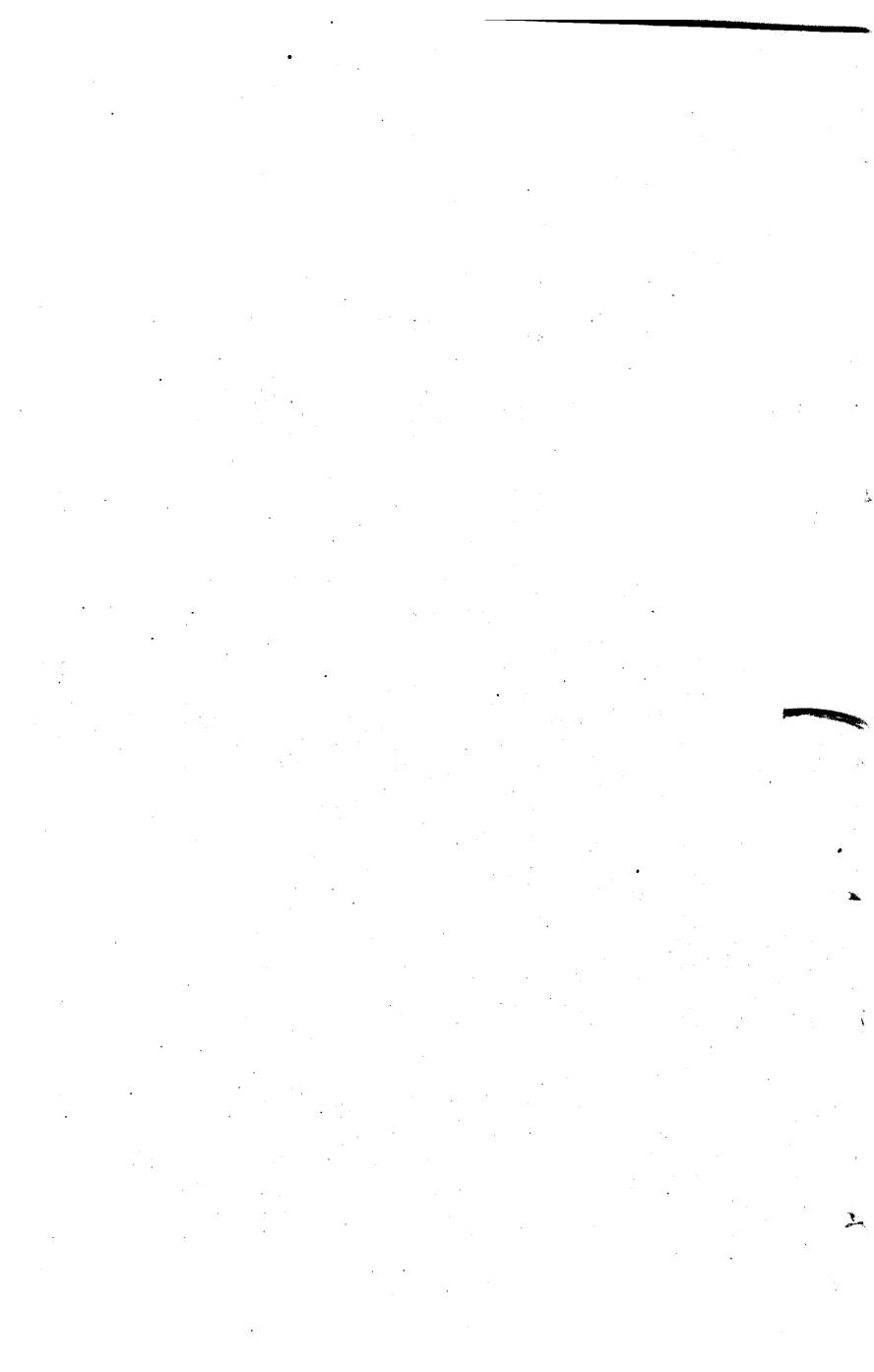
جميع حقوق النشر والطبع محفوظة للمؤلف ولا يجوز نشر أى جزء أو اختزال مادته بطريقة الاسترجاع أو نقله على أى وجه أو بأى طريقة سواء كانت إلكترونية أو ميكانيكية أو تصوير أو بالتسجيل أو بخلاف ذلك إلا بموافقة المؤلف على هذا كتابة مقدما إلا فى حالات الاقتباس المحدود بغرض النقد أو التحليل مع هتمة نكر المصدر .



حقوق الطبع محفوظة للمؤلف

أ.د. أمين السيد احمد لطفى

٣٦ ش شريف - القاهرة



تم الطبع لدى



حمدي سلامة وشركاه
٢ ش الخبر - النعنع - ليبيا
٧٨٢٩١٨٤ ت