



مدونة المناهج السعودية

<https://eduschool40.blog>

الموقع التعليمي لجميع المراحل الدراسية

في المملكة العربية السعودية



أساسيات المراجعة

إعداد

د. كامل السيد عشاوي

د. ثناء عطية فراج

د. عارف محمود عيسى

د. إيمان عباس حلمي

د. أحمد محمد جابر

د. عمرو نجيب عبد الحميد

مراجعة

أ.د. أحمد عبد المولى الصباغ

تقديم

نقدم هذا الكتاب " أساسيات المراجعة" لطلبة السنة الثانية بكلية التجارة جامعة القاهرة طبقا لنظام الساعات المعتمدة ولقد راعينا في إعداد الكتاب أن يغطي الجوانب الأساسية لكل من الجانب النظري والجانب التطبيقي "العملي" للمراجعة باعتبار أن المراجعة علم ومهنة ولقد قام بإعداد المادة العلمية للكتاب كل من السادة : د. ثناء عطية، د. عارف محمود، د. عمرو نجيب، د. أحمد جابر، كما قام بمراجعة المادة العلمية أ.د. أحمد عبد المولى الصباغ. ويأمل معدو الكتاب أن يؤتى أكله وتتحقق الاستفادة المرجوة منه لأعزائنا الطلاب وكل من قصد الاستفادة منه. ولما كان الكمال لله سبحانه وتعالى وحده فإن أي عمل بشري لا يرقى إلى مستوى الكمال ولكن يكفينا أننا بذلنا قدر إمكاننا.

المؤلفون،،

الفصل الأول

طبعة المراجعة

➤ الأهداف:

- بعد دراسة هذا الفصل؛ يجب أن يكون الدارس قادراً على:
- التعرف على نشأة مهنة المراجعة وتطورها في مصر.
- تعريف المراجعة.
- التعرف على أهداف المراجعة وأهم الجهات المستفيدة منها.
- التعرف على أنواع المراجعات.
- التعرف على طبيعة العلاقة بين المحاسبة والمراجعة.
- التعرف على الاطار العام لنظرية المراجعة.

➤ العناصر

- مقدمة.
- نشأة المراجعة.
- مفهوم وماهية المراجعة.
- أهداف المراجعة.
- الطوائف المستفيدة من خدمات المراجعة.
- أنواع وتصنيفات المراجعة.
- علاقة المحاسبة بالمراجعة.
- إطار نظرية المراجعة.

١/١ مقدمه:

إن التطور الكبير الذي شهدته منشآت الأعمال عبر الزمن وكذلك التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المنشآت تتعامل مع أطراف عديدة مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بها مما أوجب على هذه المنشآت تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بتوفير معلومات لكل هؤلاء المتعاملين معها بكل التطورات داخل المنشأة وكذلك الأنشطة التي تقوم بها.

ولكي تتم هذه المهمة على أكمل وجه، يجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة منشآت الأعمال على تلبية هذه المتطلبات.

٢/١ نشأة المراجعة:

مع قيام الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر اتسع حجم المنشآت الصناعية اتساعا كبيرا نتيجة لظهور واستخدام الآلات في الصناعة مما أدى الى تكوين شركات المساهمة لتدبير الأموال اللازمة للصناعة، ومع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين أصبح هذا النوع من الشركات يمثل الشكل الغالب للنشاط التجاري والصناعي في معظم دول العالم.

وتتسم شركات المساهمة بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسئولية المحدودة للمساهمين ويترتب على ذلك أن المساهمين لا يديرون الشركات بأنفسهم لتعذر ذلك من الناحية العملية ولكنهم يولكون مجلسا للإدارة يفوضونه عنهم في إدارة الشركة، ويكون للمساهمين حق الرقابة على الإدارة وحضور اجتماع الجمعية العامة السنوية للمساهمين حيث تعرض عليها نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي.

ولما كان من المتعذر من الناحية العملية أن تمارس الجمعية العامة للمساهمين الرقابة على مجلس الإدارة ظهرت الحاجة إلى الاستعانة بآلية مهنية لها من التأهيل العلمي والعملية والاستقلال ما يمكنها من فحص أعمال الشركة وتدقيق السجلات والمعلومات المالية التي أعدت بمعرفة الإدارة وإعداد تقرير بنتائج ذلك الفحص والتدقيق حتى يستطيع المساهمون الوقوف على مدى كفاءة إدارة الشركة وأمانتها، وتمثلت هذه الآلية في المحاسبين والمراجعين القانونيين الذين يطلق عليهم البعض مراقبي الحسابات (المراجعون الخارجيون).

ولقد ظلت المراجعة الخارجية اختيارية بالنسبة لشركات المساهمة في إنجلترا حتى أواخر القرن التاسع عشر، ومع بداية القرن العشرين أصبحت إلزامية لجميع شركات المساهمة بموجب قانون الشركات الصادر عام ١٩٠٠م.

أما عن تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، فإنها قد مرت منذ نشأتها بمراحل من التطور على مر السنين ، فقد عرف المصريون القدماء بعض أشكال المحاسبة والمراجعة، ورغم ذلك فقد تأخر التنظيم المهني الحديث لها ، فلم تظهر بواكير العمل المحاسبي في مصر إلا منذ أواخر القرن التاسع عشر. ولقد مرت أعمال الخبرة الحسابية في مصر بعدة مراحل، فبدأت مزاولتها دون قانون ينظمها إلى أن صدر القانون رقم (١) لعام ١٩٠٩ م الذي يقضي بأن تعد كل محكمة جدولاً بالخبراء الموجودين أمامها غير أنه لم يكن يشترط في الخبير الحصول على مؤهلات علمية إلا ما تراه لجنة القيد كافياً.

وفي عام ١٩٣٩ م صدر أول قانون للضرائب على الدخل الذي كان له أثره الكبير في ازدهار مهنة المحاسبة والمراجعة والإقبال على خدماتها، حيث ألزم المشرع الضريبي الممولين بتقديم إقرارات سنوية بنتائج أعمالهم -معتمدة من محاسب قانوني-

الفصل الأول : طبيعة المراجعة

إلى مصلحة الضرائب ، ثم تلى ذلك صدور القانون رقم ٥٢ لعام ١٩٤٢ م والخاص بإنشاء "ديوان المحاسبة" باعتباره هيئة مستقلة تختص بمراقبة إيرادات الدولة ومصروفاتها

كما صدر القانون رقم ١٥٦ لعام ١٩٥٠ م والخاص بالرقابة والإشراف على هيئات التأمين وتكوين الأموال الذي نص على وجوب أن يقوم بمراجعة حسابات هذا النوع من الشركات مراجع تختاره الشركة من كشف يعده وزير المالية لهذا الغرض.

وفى عام ١٩٥١ صدر القانون رقم ١٣٣ والخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، ويمثل هذا القانون أول تشريع قانوني ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر. ثم فى عام ١٩٥٥ صدر القانون رقم ٣٩٤ الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين والتي تمثل أول تنظيم مهني للمشتغلين بمهنة المحاسبة و المراجعة واصبحت مزاولتها مقصورة على المصريين فقط .

وفي عام ١٩٥٨ صدر أول دستور لمهنة المحاسبة والمراجعة حدد واجبات وحقوق المراجع والأمور التي تتصل بالمهنة وآدابها.

وبصدور القوانين الاشتراكية عام ١٩٦١م آلت ملكية معظم منشآت القطاع الخاص إلى الدولة ونتيجة لذلك صدر القانون رقم ١٢٩ لعام ١٩٦٤م الخاص بإنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات ليتولى الرقابة على حسابات الوحدة الحكومية ووحدات القطاع العام والهيئات التي تحصل على تمويل من الدولة.

وفي عام ١٩٧٢م تم إنشاء نقابة التجاريين بمقتضى القانون رقم ٤٠ لعام ١٩٧٢، والذي الغى اقانون ٣٩٤ لعام ١٩٥٥. وتهدف نقابة التجاريين إلى الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للتجاربيين ووضع ضوابط تنظيم العمل المهني والمحافظة على كرامة المهنة حيث أصبحت شعبة المحاسبين والمراجعين القانونيين واحدة من الشعب التي تضمها هذه النقابة.

٣/١ مفهوم وماهية المراجعة:

تعددت التعريفات الخاصة بالمراجعة واختلفت ما بين وجهة النظر العلمية والمهنية ولكنها تلاقحت في المضمون والاهداف ويعد تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association عام ١٩٧٢م من التعريفات الأكثر شمولاً للمراجعة ونصه كما يلي:

"المراجعة هي العملية المنظمة لتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية". ويتضح من هذا التعريف ما يلي :

- عمومية التعريف حيث لم يحدد نوع معين من المراجعات وإنما جاء ليشمل عملية المراجعة بكافة اشكالها ومستوياتها .
- المراجعة عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الاجراءات المتتابعة وذلك في اطار نظري ثابت .
- أن المراجعة عملية منظمة أي أنها عملية تتم وفقاً لخطة وبرنامج معد مسبقاً وليست عملاً عشوائياً ومرتبلاً تهدف إلى ما يلي:

- التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحددة.
- جمع وتقييم أدلة الإثبات.
- تكوين رأي عن نتائج الفحص.
- توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجعة.
- يمثل جمع وتقييم ادلة الاثبات جوهر واساس عملية المراجعة ، والتي يجب ان تتم في ضوء الموضوعية وعدم التخيز .

الفصل الأول : طبيعة المراجعة

- تتضمن عملية المراجعة بالاضافة الى فحص المعلومات المالية ضرورة فحص النظام المحاسبي المنتج لهذه المعلومات وبصفة خاصة نظام الرقابة الداخلية
- تتم عملية المراجعة فى ضوء مجموعة من المعايير المقررة والمعتمدة والمقبولة قبولاً عاماً والتي تشتمل على معايير المحاسبة ومبادئها ومعايير المراجعة المقررة لمراجعة المنشآت المختلفة.
- تنتهى عملية المراجعة باعداد تقرير يقدم لاصحاب الشأن لابلاغهم بنتيجة عملية المراجعة.
- المراجعة علم ومهنة ،ويمكن بصفة عامة تعريف المراجعة على هذين المستويين على النحو التالي:

❖ المستوى الأول وهو المستوى العلمى: حيث تعرف المراجعة على أنها مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير التي تعني بفحص المستندات والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف إبداء رأي بشأنها؛ حيث إن ذلك الرأي مفيد لفئات وأطراف متعددة ومختلفة.

❖ المستوى الثانى هو المستوى المهني :ويمكن تعريف المراجعة من الناحية المهنية (العملية) بأنها عبارة عن فحص انتقادي مستقل ومنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف:

- تحديد مدى دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- تحديد مدى سلامة وصحة المستندات.
- تحديد مدى سلامة وصحة الدفاتر والسجلات.
- تحديد مدى سلامة وصحة المعلومات.

٤/١ أهداف المراجعة:

ظل الهدف الرئيس والوظيفة الاولى للمراجعة منذ أن نشأت الحاجة إليها في العصور الأولى إلى منتصف القرن التاسع عشر هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء التي تقع من جانب المسئولين والعاملين بالمنشآت وذلك من خلال فحص ومراجعة قائمة المركز المالي التي كانت غالبا القائمة المنشورة وكانت تتم عملية المراجعة من خلال الفحص المستندى الكامل للعمليات المالية .

ولكن بتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية فى بيئة الاعمال و ظهور شركات المساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، ازدياد اهمية مراقبة الحسابات باعتبارها أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين على مدى صحة نتائج الأعمال والمركز المالي، تطور الهدف الرئيس للمراجعة المالية الخارجية وأصبح ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة.

ويمكن تفصيل هذا الهدف فى الآتي:

- ١) إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.
- ٢) إبداء رأي فني محايد عن مدى كفاءة أداء إدارة المنشأة.
- ٣) التحقق من أن الوحدة أو النشاط أو البرنامج الخاضع للمراجعة حصل على احتياجاته من الموارد بصورة اقتصادية وأن استخدامه لهذه الموارد تم بكفاءة.
- ٤) التحقق من أن النتائج المستهدفة تحققت بأكبر قدر من الفعالية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفعالية.
- ٥) فحص المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية والبيئية للمنشأة بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة هذه المعلومات.

٥/١ الطوائف المستفيدة من خدمات المراجعة:

تأسيسا على ما سبق فإن المراجعة لها قيمة ومنفعة يمكن اجمالها فى تحسين دقة معلومات القوائم المالية ، وزيادة الثقة فيها ، والاعتماد عليها دون تضليل مستخدمى المعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات. هذا ويستفيد من الخدمات التي تقدمها المراجعة طوائف متعددة مختلفة تتمثل فيما يلي:

(١) الإدارة: إن وجود المراجعة يعمل على توفير المعلومات الموثوق فيها التي تحتاج إليها الإدارة في التخطيط لأنشطة المنشأة المختلفة ورقابتها وفي اتخاذ القرارات.

(٢) المستثمرون والمحللون الماليون: تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية والحسابات الختامية التي تمت مراجعتها لاتخاذ قراراتها المتعلقة بكيفية استثمار الأموال.

(٣) أصحاب حقوق الملكية: تعتمد هذه الفئة على تقرير مراجع الحسابات للاطمئنان إلى مدى دقة وسلامة الحسابات الختامية والميزانية وعدالة إفصاحها عن نتيجة أنشطة المنشأة ومركزها المالي.

(٤) الإدارة الضريبية: توفر الحسابات التي تمت مراجعتها بواسطة مراجع خارجي مستقل قدرا كبيرا من الثقة والاطمئنان لموظفي الإدارة الضريبية.

(٥) البنوك والدائنون والموردون: تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية المنشورة والمعتمدة من المراجع الخارجي في تحديد المقدرة الائتمانية للمنشأة والتحقق من مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها.

(٦) العمال ونقاباتهم: تعتمد هذه الفئة على وجود المراجعة للتحقق من حسن سير أعمال المنشأة وعدالة نصيبهم في الربح.

٧) اجهزة التخطيط والرقابة والمتابعة على المستوى القومي:تعتمد هذه الاجهزة على المعلومات التى تمت مراجعتها وتاكيدها فى التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ومنها وزارات التخطيط والجهاز المصرفى وهيئة الرقابة المالية وغيرها.

٦/١ أنواع المراجعات:

تعددت تصنيفات المراجعة بتعدد جهات النظر اليها،و يمكن عرض هذه التصنيفات على النحو التالي:

١/٦/١ تصنيف المراجعة من حيث مدى الإلزام بها:

تصنف المراجعة من حيث مدى الإلزام بها الى :

أ. المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية، ذلك أنه يمكن القول أن كافة الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الاعتبارية التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجي لها. وفي هذه الحالات يعد عدم تعيين مراقب للحسابات من المخالفات القانونية الجسيمة .

ب. المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المنشأة ودون تدخل او الزام من اى جهه، مثل شركات الأشخاص حيث تتم الإدارة بشكل عام بحسب اتفاق الشركاء دون تدخل قانوني.

٢/٦/١ تصنيف المراجعة من حيث نطاق وحجم المراجعة:

تصنف المراجعة من حيث نطاق وحجم المراجعة الى:



الفصل الأول : طبيعة المراجعة

أ) المراجعة الكاملة: وهي المراجعة التي تتم على كافة المستندات وكافة الدفاتر والسجلات وكافة المعلومات وعادة لا يتم اللجوء إليها الا في حالات خاصة نظرا لارتفاع تكلفتها.

ب) المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي تشمل جزءا من المستندات والقيود والمعلومات ، وهي مراجعة اختبارية تعتمد على فحص جزء من العمل المحاسبي ويتم تعميم النتيجة التي يتوصل إليها المراجع من مراجعة وفحص العينة على العمل المحاسبي الكامل. هذا وقد تحولت المراجعة المعاصرة الى مراجعة اختبارية بفعل ضغوط الوقت والاعتاب.

٣/٦/١ تصنيف المراجعة من حيث الجهة التي يقوم بها :

تصنف المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بها الى :

أ) المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي يتم إسنادها إلى مراجع مستقل عن إدارة الشركة يعرف بالمراجع الخارجى اوالمحاسب القانونى او مراقب الحسابات.

ب) المراجعة الداخلية: وهي المراجعة التي يقوم بها مراجع من داخل الشركة وهو موظف تابع لإدارة الشركة او قسم اوارة تابعة للارة الشركة وجزء من هيكلها التنظيمى .

٤/٦/١ تصنيف المراجعة من حيث توقيتها الى:

تصنف المراجعة من حيث توقيت ادائها الى:

أ) المراجعة المستمرة: وهي المراجعة التي تتم على مدار الفترة المحاسبية ودون الانتظار الى نهاية الفترة المالية .

الفصل الأول : طبيعة المراجعة

ب) المراجعة النهائية: وهي المراجعة التي تتم في نهاية الفترة المحاسبية بعد إقفال الدفاتر والحسابات وإجراء التسويات الجردية وإعداد القوائم المالية النهائية .

٥/٦/١ تصنيف المراجعة من حيث دوريتها إلى:

تصنف المراجعة من حيث مدى دوريتها إلى:

أ) المراجعة العادية الدورية: وهي المراجعة التي تتم بشكل دوري سنوي بهدف إبداء رأي فني يعرضه في تقرير دوري سنوي.

ب) المراجعة (الفحص) لأغراض خاصة: وهي المراجعة التي تتم بشكل غير دوري لغرض خاص يحدده طالب الفحص.

٦/٦/١ تصنيف المراجعة من حيث طبيعة المهام التي يتم مراجعتها:

تصنف المراجعة من حيث طبيعة المهام التي يتم مراجعتها إلى

أ) مراجعة الأداء أو المراجعة الإدارية أو مراجعة الالتزام : ويقصد بمراجعة الأداء فحص الأداء للتعرف على مدى التنفيذ أو مدى الالتزام في الأداء بسياسات معينة ومن أمثلتها مايقوم به المراجع الداخلي للتأكد من تنفيذ الموظفين للسياسات الموضوعية من قبل ادارة المنشأة.اي تتمثل مراجعة الالتزام فى التحقق من تنفيذ القواعد التنظيمية الموضوعية بواسطة الادارة والسلطات العليا .

ب) المراجعة التشغيلية :وتتمثل فى فحص اية اجراءات تشغيلية بالمنشأة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفاعلية ويتم رفع توصيات نتيجة المراجعة الى الادارة للعمل على تحسين التشغيل ومن أمثلتها مراجعة أعمال إدارة المشتريات .

ج) المراجعة المالية (مراجعة القوائم المالية): وهي المراجعة التي تتم على العمل المحاسبي بكافة عناصره للتأكد من مدى صحة المستندات وصحة الإثبات والتسجيل المحاسبي لعمليات المنشأة وكذلك صحة الترحيل والترصيد.... الخ. ويتم مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كان تم اعدادها وفقا للمعايير المتعارف عليها .

٧/١ مقارنة بين المحاسبة المراجعة:

- المحاسبة: هي علم إنشائي يتكون من مجموعة من النظريات والمبادئ التي تبحث في تسجيل وتبويب العمليات المختلفة التي تجريها المنشأة ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة.
- المراجعة: هي علم تحليلي يتكون من مجموعة من القواعد التي تنظم عملية فحص وتدقيق البيانات والمعلومات المحاسبية للتأكد من صحتها ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي.

فعمل المراجع يبدأ إذن من حيث ينتهي عمل المحاسب، أي أنه على المحاسب أن يطبق القواعد والمبادئ المحاسبية لاستخراج نتيجة أعمال المنشأة وتصوير مركزها المالي وبعد ذلك يأتي دور المراجع الذي يعني بالتحقق والتأكد من تطبيق المحاسب للقواعد العلمية الصحيحة.

٨/١ إطار نظرية المراجعة :

تتكون نظرية المراجعة من خمسة عناصر اساسية هي الفروض والمفاهيم والمعايير الاهداف والاجراءات ، والتي تساعد على وصف قرارات المراجع التي يتخذها

الفصل الأول : طبيعة المراجعة

عند اجراء عملية المراجعة .ويتحدد كل عنصر منها فى ضوء مايسبقه من عناصر وذلك على النحو التالى :

١/٨/١ فروض المراجعة :

تمثل فروض المراجعة المعتقدات والمتطلبات السابقة والاساسية التى تعتمد عليها افكار المراجع ومقترحاته والقواعد الاساسية لعمله ، ومن اهم هذه الفروض ما يلى :

- عدم وجود تعارض فى المصالح بين الفئات المختلفة سواء التى تقوم باعداد القوائم المالية او تلك الفئات المستفيدة منها .
- ضرورة اعتماد المراجع فى عمله على الشك المهنى والذهنى .
- التزام المراجع بقواعد واداب المهنة .
- يعتبر ما يحدث فى الماضى مؤشرا لما قد يحدث فى المستقبل .
- العرض الصادق والعادل للقوائم المالية يعنى ضمنا الاعتماد على المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً عند اعدادها .

٢/٨/١ مفاهيم المراجعة :

وهى عبارة عن تعميمات عريضه مستمدة من الفروض السابقة وتعد اساسا لتحديد الاجراءات وتتمثل هذه المفاهيم فى:

- السلوك الاخلاقي.
- الاستقلال .
- العناية المهنية الواجبة.
- الاستقلال .

- ادلة الاثبات .
- العرض الصادق والعاقل.

٣/٨/١ معايير المراجعة :

وهى عبارة عن الانماط التى يعتمد عليها المراجع اثناء اداءه لمهام المراجعة والتى تستنتج من الفروض والمفاهيم (سيتم تناول المعايير بالتفصيل فى فصل لاحق).

٤/٨/١ اهداف المراجعة :

وهى الغايات المرجو تحقيقها من عملية المراجعة (وقد سبق ايضاح الهدف الرئيس للمراجعة وتطوره وما يشتمل عليه من اهداف ثانوية)، ولتحقيق هذه الاهداف يتطلب الامر التحقق من التأكيدات التالية

- عدالة عرض القوائم المالية.
- شرعية وصحة العمليات المالية.
- الملكية.
- الوجود.
- التقييم.
- الاقصاح.
- استقلال الفترات المالية.

٥/٨/١ اجراءات المراجعة :

وهى الممارسات التى يجب ادائها لتحقيق انشطة المراجعة وتنفيذها، وهى تعبر عن سلوك المراجع عند ادائه لعملية المراجعة والتى تتمثل فى وضع برنامج المراجعة والخطوات اللازمة لتنفيذة (سيتم توضيحه فى فصل لاحق).

ملخص الفصل الأول

- أ. نشأة المراجعة منذ القدم وتطورت مع التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة .
- ب. المراجعة هي علم يعتمد على مجموعة من المبادئ والمعايير وهي في الوقت ذاته مهنة تقوم على الفحص الانتقادي المنظم لسجلات ومعلومات القوائم المالية .
- ج. المراجعة لها أهداف متعددة وتخدم طوائف مختلفة .
- د. المراجعة لها أنواع وتصنيفات مختلفة فمن الممكن تصنيفها من حيث الإلتزام بها ،من حيث نطاق وحجم المراجعة، من حيث الشخص القائم بها ،من حيث التوقيت، من حيث طبيعة المهام التي تتم وأخيرا من حيث دوريتها .
- هـ. يوجد اختلاف بين كل من المحاسبة والمراجعة، فعمل المراجع يبدأ من حيث ينتهي عمل الحاسب، أي أنه على المحاسب أن يطبق القواعد والمبادئ المحاسبية لاستخراج نتيجة أعمال المنشأة وتصوير مركزها المالي وبعد ذلك يأتي دور المراجع الذي يعني بالتحقق من تطبيق المحاسب للقواعد العلمية الصحيحة .
- و. يتمثل اطار نظرية المراجعة في خمس عناصر هي القروض والمفاهيم والمعايير والاهداف و الاجراءات .

الفصل الثانی

المراجع الخارجی (مکاتب المراجعة)

➤ الأهداف:

- بعد دراسة هذا الفصل؛ يجب أن يكون الدارس قادراً على:
- التعرف على الخدمات المختلفة التي تقدمها مكاتب المراجعة.
- التعرف على أهم الصفات الشخصية والأخلاقية للمراجع الخارجي.
- التعرف على متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي.
- التعرف على مفهوم استقلال المراجع الخارجي، وضمانات تحقيقه.
- التعرف على أهم حقوق وواجبات المراجع الخارجي.
- التعرف على مفهوم العناية المهنية ومتطلبات تحقيقها.

➤ العناصر

- مقدمة.
- طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة.
- الصفات الشخصية والأخلاقية للمراجع الخارجي.
- التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي.
- استقلال المراجع الخارجي.
- حقوق وواجبات المراجع الخارجي.
- بذل العناية المهنية الواجبة.

١/٢ مقدمة:

تعتبر مهنة المراجعة من المهن المهمة لفئات المستخدمين والاقتصاد القومي نظراً للدور الذي تلعبه في خدمة الصالح العام وتعزيز مفهوم المساءلة وتدعيم الثقة في القوائم المالية وإشاعة جو من الثقة في الأسواق المالية، كما تتعاضد أهمية دور المراجع الخارجي في عملية الإفصاح المالي - كأحد عناصر سوق المال الكفاء - فكلما زاد احتمال اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية والتقارير عنها أو ما يشار إليه عادة بجودة المراجعة **Audit Quality**.

وتتزايد أهمية المراجعة الخارجية كوسيلة لتخفيض مخاطر المعلومات، وتسهيل الوصول لأسواق المال، فضلاً عن الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها تلك الخدمات قد تحمل في طياتها العديد من الفوائد للعملاء فضلاً عن العديد من الأضرار نظراً لما تحمله تلك الخدمات من تهديدات لاستقلالية المراجع الخارجي، وعلى هذا؛ سوف نتناول في هذا الفصل الموضوعات التالية:

- طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة.
- الصفات الشخصية والأخلاقية للمراجع الخارجي.
- التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي.
- استقلال المراجع الخارجي.
- حقوق وواجبات المراجع الخارجي.
- بذل العناية المهنية الواجبة.

٢/٢ طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة:

تقدم مكاتب المراجعة في الدول المختلفة العديد من الخدمات لعملائها تتمثل

فيما يلي:



١/٢/٢ خدمات إبداء الرأي أو التصديق Attestation Services:

هي خدمات مهنية مستقلة تؤديها مكاتب المراجعة لتحسين جودة المعلومات التي سيتم الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، وتستمد تلك الخدمات قيمتها بسبب استقلالية وعدم تحيز القائمين بأدائها وأيضاً بسبب نظام المساءلة القانونية التي يتعرض له المراجع، وتشتمل تلك الخدمات على:

- **المراجعة المالية التقليدية:** وتمثل النوع الأهم الذي يقوم به مكتب المراجعة من خدمات إبداء الرأي، حيث يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وينظر المستخدمون من خارج الشركة محل المراجعة إلى تقرير المراجع على أنه مؤشر لمدى إمكانية الاعتماد على القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم.
- **الفحص لأغراض خاصة:** كما في حالة الفحص بهدف شراء شركة قائمة، أو الفحص بهدف الحصول على تمويل من أحد المصارف، أو الفحص بهدف اكتشاف التلاعب والغش والاختلاس، أو الفحص بهدف إعداد نشرة الاكتتاب في الأسهم.
- **خدمات التصديق الأخرى:** وتشتمل على العديد من الخدمات الأخرى مثل؛ فحص نظم الرقابة الداخلية، ومراجعة الالتزام بالقوانين والقواعد المنظمة و عقود الإجراءات المتفق عليها، وفحص المعلومات المالية المستقبلية، والمراجعة البيئية والاجتماعية.

٢/٢/٢ الخدمات الأخرى Additional Services:

قد تقوم مكاتب المراجعة بتقديم العديد من الخدمات الأخرى لعملائها بجانب خدمات المراجعة والتصديق السابقة وتتمثل أهم تلك الخدمات فيما يلي:

• خدمات المحاسبة وإمساک الدفاتر Accounting and Book Keeping Services: قد لا يتوافر لدى صغار العملاء الخبرات الكافية لاستخدام البرامج المحاسبية أو التسجيل في الدفاتر كما قد تفضل شركات كبرى الحصول على خدمات المحاسبة وإمساک الدفاتر جاهزة من خلال مكاتب متخصصة أو ما يعرف بال (outsourcing) لذلك يعهدون بمهمة التسجيل في الدفاتر وإعداد القوائم المالية إلى أحد مكاتب المراجعة، وفي العديد من الحالات يقوم هذا المكتب بمراجعة تلك القوائم أيضاً، وفي حالة عدم مراجعتها يجب أن يقوم مكتب المراجعة بإعداد تقرير مرفق بالقوائم Compilation Report بحيث لا يقدم أي تأكيد للطرف الثالث.

• الخدمات الضريبية Tax Services: قد تقوم مكاتب المراجعة بتقديم خدمات ضريبية لعملاء المراجعة أو لغير هؤلاء العملاء، ومن أهم تلك الخدمات؛ التخطيط الضريبي Tax Planning، وإعداد الإقرارات الضريبية ومناقشتها مع الإدارة الضريبية، وتُساهم تلك الخدمات نسبة كبيرة في هيكل إيرادات المكاتب الصغرى.

• الخدمات الاستشارية الإدارية والمالية Managerial & Financial Consulting Services: تقدم العديد من مكاتب المراجعة خدمات استشارية لعملائها في العديد من المجالات مثل تصميم وتطوير النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وإجراء دراسات الجدوى للمشروعات والخدمات الإلكترونية، والبرامج التدريبية للعاملين في تلك المنشآت.

وعلى الرغم من أهمية الخدمات الأخرى Additional Services في تدعيم إيرادات مكاتب المراجعة ومساعدتها على النمو والاستمرار من ناحية وزيادة كفاءة منشآت الأعمال، من ناحية أخرى إلا أن تلك الخدمات قد تشكل تهديداً صريحاً لاستقلال المراجع الخارجی وهو بصدد إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية، فقد تستخدم تلك

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

الخدمات للضغط على المراجع لإبداء رأي نظيف بشأن القوائم المالية التي أعدها الإدارة خلافاً للحقيقة، لذلك اتجهت العديد من الدول لمنع أو تقييد تقديم مكاتب المراجعة لتلك الخدمات لنفس عملاء المراجعة، حتى لا تستخدم كوسيلة للتأثير على استقلال المراجع والإضرار بجودة عملية المراجعة.

٣/٢ الصفات الشخصية والأخلاقية للمراجع الخارجي:

من المتفق عليه أن قوة أي مهنة تتوقف على كفاءة المشتغلين بها وحرصهم الدقيق على ما استقر فيها من قواعد السلوك المهني، وإذا كانت هذه الحقيقة لازمة بالنسبة للمهن الحرة فهي في مهنة المحاسبة والمراجعة أُلزم وأوجب، ويمكن إيجاز أهم الصفات الشخصية والأخلاقية للمراجع فيما يلي:

١/٣/٢ الصفات الشخصية:

ومن أهمها ما يلي:

- ١) قوة الشخصية والقدرة على ضبط النفس، والقدرة على التخيل والمهارة والذكاء وسرعة البديهة، حتى يستطيع المراجع توقع واكتشاف مواطن التلاعب والغش في الشركة بسهولة ويسر.
- ٢) يجب أن يكون المراجع حريصاً على التمسك الدقيق بأداب وسلوك المهنة، وأن يكون صبوراً فلا يدع للملل سلطاناً عليه في عمله.
- ٣) يجب أن يكون المراجع حذراً في تصرفاته؛ مؤمناً بأهمية التشكك المهني، وقادراً على ممارسته بشكل علمي سليم.
- ٤) يجب أن يكون المراجع متمكناً من لغته قادراً على التحدث جيداً والكتابة بأسلوب جيد وبعبارات واضحة لا غموض فيها ولا التواء.
- ٥) القدرة على إصدار الأحكام الشخصية الدقيقة عن الوقائع التي تصادفها.

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

- ٦) الإلمام بأصول ومبادئ المحاسبة والمراجعة وتطبيقاتها ومتابعة ما يحدث بها من تطورات، والإلمام بالمعلومات الفنية عن الشركة محل المراجعة.
- ٧) يجب على المراجع عدم إدعاء العلم بكل شيء، فلا مانع من أن يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الشركة مهما صغر شأنهم وطلب الخبراء واستدعائهم عند الضرورة .
- ٨) الدقة في العمل، حيث يجب على المراجع ألا يوافق على مسألة معينة إلا بعد تفهمها بشكل جيد والافتناع بمعالجتها اقتناعاً تاماً.
- ٩) يجب أن يكون المراجع ملماً بالعلوم الأخرى المرتبطة والمؤثرة في عمله كالقوانين وعلوم الإدارة والتنظيم.
- ١٠) ان يكون لديه المهارات والسمات التى تمكنه من المشاركة فى العمل من خلال فريق.

٢/٣/٢ الصفات الأخلاقية:

ومن أهمها ما يلي:

- ١) يجب أن يكون المراجع أميناً على أسرار الشركة، أميناً في أداء واجباته المهنية، وأن يبذل العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ عملية المراجعة، كما ينبغي أن يكون أميناً عند إبداء رأيه الفني المحايد، وأن لا يكتم حقيقة علمها تؤثر في قدرة المستخدمين على الحكم على أداء الشركة.
- ٢) يجب أن يكون المراجع كريماً عزيز النفس ونظيف اليد لا يقبل المساومة على استقلاله وحياده، وأن يكون أميناً علي مصالح جميع الأطراف، ومن ذلك مصلحة العميل ومصلحة مستخدمي التقرير ومصلحة زملائه في المهنة، وأن يكون سيد نفسه لا يخضع إلا لسلطان واجبه وضميره وله شخصيته الذاتية التي تجعله لا يتأثر بالآخرين رغم الضغوط التي تقع عليه.

٣) الكياسة في التعامل مع موظفي الشركة محل المراجعة وعدم التعالي عليهم حتى يمكنه الحصول على البيانات اللازمة لأداء مهمته، كما يجب أن يكون واقعياً وأن يقدر الظروف العملية والملايسات المحيطة بالشركة ولا يجري وراء النظريات لمجرد الرغبة في تنفيذها حرفياً بالكامل بغض النظر عن الواقع.

٤/٢ التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي:

للمراجع الخارجي سلطة تقديرية واسعة في ممارسة وظيفته الرقابية، وهو يباشر هذه السلطة عندما يتخذ إجراءات المراجعة، وحينما يختار الوسائل التي يستعين بها والأدوات التي يتبعها، لذلك فإنه يسعى بنفسه وراء أدلة الإثبات يحاول جمعها واستخلاصها من كافة مصادرها وتقدير مدى ملاءمتها وكفايتها، أو عجزها وقصورها عن إقناعه وتكوين رأيه الفني فيما يعرض عليه أثناء إتمام عملية المراجعة.

من أجل هذا كان لابد أن يتوافر في المراجع الخارجي التأهيل العلمي والعملية الذي يؤهله لأداء مهمته على أكمل وجه، وقد نص المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف (GAAS) عليها والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على ضرورة أن يتم أداء عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص تتوفر لديهم المعرفة العلمية والخبرة العملية الكافية التي تمكن من حسن أداء المهمة.

وقد أجمعت معظم المنظمات المهنية والتشريعات الصادرة بخصوص مهنة المراجعة في دول العالم على أن درجة البكالوريوس في التجارة هي الحد الأدنى للمستوى العلمي المطلوب، أما التأهيل العملي فإنه يختلف من دولة لأخرى تبعاً لظروفها والدرجة العلمية التي تشترطها فيمن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، فبعض الدول تشترط اكتساب هذه الخبرة في مكتب مراجعة تحت إشراف أحد المحاسبين القانونيين مزاولي المهنة، في حين تسمح بعض الدول باكتساب هذه الخبرة من خلال

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

العمل في الحسابات بالشركات الصناعية والتجارية والأجهزة الحكومية، بينما تشترط بعض الدول اجتياز امتحانات معينة بالإضافة إلى توافر متطلبات التأهيل العلمي والعملية (١).

١/٤/٢ التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في مصر :

١/١/٤/٢ التأهيل العلمي والعملية في ضوء القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ :

تأخر تنظيم المهنة حتى عام ١٩٥١، حيث كان يتم مزاوله المهنة دون وجود تشريعات تنص على ضرورة توافر مؤهل جامعي متخصص أو خبرة عملية وقد شعر المشرع بأن عدم تنظيم المهنة فيه خطر محقق على النهضة الاقتصادية والصناعية والمالية فأصدر قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١، والذي نص في مقدمته على أن الهدف من هذا القانون هو الاحتفاظ بمستوى لائق لمن يمارسون مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحية العلمية والعملية فضلاً عن استبعاد العناصر التي لا يتوافر فيها هذا المستوى اللائق بغرض القضاء على التلاعب في الحسابات وعدم توهي الدقة في إمساك الدفاتر.

هذا وقد نصت المادة رقم (١) من قانون مزاوله المهنة على أنه "لا يجوز أن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة إلا من كان اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة التجارة والصناعة (نقلت حالياً لوزارة المالية) ويشمل هذا الجدول على ثلاثة جداول وهي:"

(١) على سبيل المثال؛ لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية فإن الأمر يتطلب الحصول على مؤهل عال في تخصص المحاسبة من خلال دراسة عدد محدد من الساعات المعتمدة فضلاً عن اجتياز الامتحان الموحد CPA exam، كما قد تشترط بعض الولايات للحصول على تصريح بمزاوله المهنة توافر خبرة عملية قد تصل لسنتين في مجال المراجعة، وتعتبر بعض الولايات العمل في الجهات الحكومية أو المراجعة الداخلية مستوفياً لشروط الخبرة العملية، وحتى يستمر المراجع في ممارسة المهنة فعليه أن يستوفي متطلبات التعليم المهني المستمر المقررة في هذا الشأن حتى يستطيع التعرف على كل ما هو جديد في مجال المراجعة.

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

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

كما نصت المادة رقم (٢) من قانون مزاوله المهنة على أنه "مع عدم الإخلال بالأحكام الأخرى الواردة في هذا القانون يشترط للقيد في السجل العام أن يكون الطالب مصرياً مقيماً في مصر، كامل الأهلية المدنية، حسن السمعة لم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف".

كما أوضح القانون مقومات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات، وبالتالي فعلى من يرغب في القيد في أحد الجداول السابقة بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية، أن يستوفي الشروط الخاصة للتسجيل في هذا الجدول، كما حدد القانون حقوق المقيد في كل جدول تحديداً صريحاً، وسوف نتناول فيما يلي شروط القيد في كل جدول وحقوق المقيد به كما ورد في نصوص القانون:

أولاً: جدول (أ) المحاسبين والمراجعين تحت التمرين:

(١) - الشروط اللازمة للقيد بالجدول:

لم يشترط القانون للقيد في هذا الجدول أي حد أدنى للتدريب العملي وإنما اكتفى المشرع بالحد الأدنى العلمي للقيد في هذا الجدول، وقد حددت المادة (٦) من قانون مزاوله المهنة مجموعة من المؤهلات العلمية والتي يمكن إجمالها في درجة البكالوريوس شعبة المحاسبة أو شعبة إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو أية شهادة أخرى معادلة لها.

(۲) - واجبات ومهام المحاسبين والمراجعين تحت التمرين:

نصت المادة رقم (۲۱) من قانون مزاوله المهنة على أن واجبات ومهام المحاسبين والمراجعين تحت التمرين تتمثل في الآتي:

(۱) اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفة ما عدا الشركات المساهمة.
(۲) اعتماد حسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الذين لا يزيد رأس مال الواحد منهم على عشرة آلاف جنيه أو لا تزيد أرباحه السنوية على ألف جنيه طبقاً لآخر ميزانية أو ربط أقرته مصلحة الضرائب وكذلك اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الإيراد (الضريبة الموحدة على الدخل في الوقت الحالي) إذا كان إيراد الواحد منهم لا يجاوز عشرة آلاف جنيه في العام وفقاً لآخر إقرار تم ربط الضريبة عليه، وله أن يحضر عن هذه الشركات وهؤلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها من جهات الإدارة.

(۳) ليس للمحاسب أو المراجع تحت التمرين أن يفتح مكتباً باسمه الخاص، ولا يجوز له أن يباشر باسمه عملاً من الأعمال الخارجة عن اختصاصه بمقتضى الفقرة السابقة أو الحضور فيها أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها، وإنما يكون ذلك باسم المحاسب أو المراجع الذي التحق بمكتبه وبطرق النيابة عنه.

ثانياً: جدول (ب) المحاسبين والمراجعين:

(۱) - الشروط اللازمة للقيود بالجدول:

في ضوء المادة رقم (۸) من قانون مزاوله المهنة فإنه يُشترط لنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين

الفصل الثانی : المراجع الخارجی (مکاتب المراجعة)

والمراجعين أن يكون قد أمضى مدة التمرين المحددة في أعمال المحاسبة والمراجعة وهي:

- ثلاث سنوات للحاصلين على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة أو ما يعادلها.
- أربع سنوات للحاصلين على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب.

كما نصت المادة رقم (٩) من قانون مزاوله المهنة على أنه يشترط في التمرين العملي أن يكون الطالب قد زاول فعلاً أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طوال المدة في مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدین بالسجل، على أن يتم إثبات التمرين العملي بشروطه بشهادة من المحاسب أو المراجع الذي قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه.

أيضاً أضافت المادة رقم (١٠) أن تحسب من مدة التمرين العملي كل زمن قضاه الطالب في وظيفة مساعد مفتش بديوان المحاسبة أو مساعد مأمور أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب، أو خبير محاسب بوزارة العدل أو مدرس لمادة المحاسبة أو المراجعة في أحد معاهد التعليم الحكومية، أو رئيس حسابات في إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو في أي عمل آخر يعتبر نظيراً لهذه الوظائف بقرار من وزير المالية بعد موافقة لجنة القيد.

(٢) - واجبات ومهام المحاسبين والمراجعين:

تناولت المادة رقم (٢٤) واجبات ومهام المحاسبين والمراجعين، حيث يكون للمحاسب أو المراجع حق اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعها (مع مراعاة الشروط الخاصة بالشركات المساهمة) وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح

الفصل الثانى : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

التجارية والصناعية أو للضريبة العامة على الإيراد إطلاقاً، وله الحضور عن الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها.

لمراجعة واعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المساهمة يجب توافر أحد الشروط التالية وفقاً لنص المادة (٢٥) من القانون:

- أن يكون عضواً بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع في مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده في جدول المحاسبين والمراجعين ويحسب من هذه المدة الزمن الذي قضاه المحاسب أو المراجع في أحد الوظائف المنصوص عليها في المادة رقم (١٠) من القانون والتي سبق ذكرها.

ثالثاً: جدول (ج) مساعدى المحاسبين والمراجعين:

يُعد جدول (ج) بمثابة جدول انتقالي يعمل به لفترة مؤقتة لمدة سبع سنوات فقط من تاريخ العمل بهذا القانون وكان الهدف منه قيد بعض أنواع المؤهلات العلمية والخبرات العملية التي كانت قائمة وقت صدور القانون، وقد تم تصفية المقيدى بهذا الجدول خلال الفترة الانتقالية بنقلهم إلى جدول (ب) بشروط معينة وبالتالي فإن هذا الجدول أصبح غير قائم الآن.

٢٠١٤/١١/٢٢ التأهيل العلمى والعملى فى ضوء اشتراطات جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية(١):

تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بموجب مرسوم ملكى صادر بتاريخ ٢٤ إبريل سنة ١٩٤٦ باسم "جمعية المحاسبين والمراجعين الملكية المصرية" وقد تم تعديل اسم الجمعية إلى "جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية"، تنفيذاً للقرار

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع لموقع جمعية المحاسبية والمراجعين المصرية على الإنترنت

الجمهوري رقم ٣١١ لسنة ١٩٥٣، وفيما يلي ملخص بأهم الشروط اللازمة للاتحاق بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية:

أولاً: شروط تسجيل عقد التمرين للمحاسبين تحت التمرين:

يمكن التقدم للجمعية لتسجيل عقد التمرين للمحاسبين تحت التمرين العاملين بمكاتب زملاء وأعضاء الجمعية أو بالجهاز المركزي للمحاسبات أو بالمكاتب المعتمدة لدى الجمعية، وذلك بالشروط التالية:

(١) أن يكون المتقدم من خريجي كليات التجارة (شعبة المحاسبة) بالجامعات المصرية الحكومية، أو من الحاصلين على درجة ماثلة من أي من الجامعات أو المعاهد المحلية أو الأجنبية التي يعتمدها مجلس إدارة الجمعية معادلة لها.

(٢) إمكانية النظر في قبول خريجي كليات التجارة (شعبة إدارة الأعمال) من الحاصلين على دبلوم دراسات عليا في المحاسبة أو المراجعة أو الضرائب لا تقل مدة الدراسة به عن سنتين دراسيتين، بشرط استيفاء الشروط الأخرى التي قررها مجلس إدارة الجمعية.

(٣) يشترط في المتقدم أن يمارس التمرين الفعلي بإحدى مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة بزملاء وأعضاء الجمعية أو بالجهاز المركزي للمحاسبات أو بإحدى المكاتب المعتمدة لدى الجمعية ولمدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل، وفقاً للشروط والضوابط التي يضعها مجلس إدارة الجمعية، وذلك لضمان جدية التمرين ونوعية الخبرة المكتسبة.

(٤) أن يتم تحرير عقد تمرين بين طرفين، أولهما أحد زملاء أو أعضاء الجمعية (ويسمى في العقد المحاسب) وثانيهما المتقدم (ويسمى في العقد المحاسب تحت

التمرين)، علماً بأن لكل زميل أو عضو بالجمعية الحق في تحرير عشرة عقود لمحاسبين تحت التمرين.

ثانياً: شروط التقدم للجمعية لأداء الامتحانات:

(١) - الامتحان المتوسط :

فيما يتعلق بالامتحان المتوسط يحق للمحاسب تحت التمرين التقدم لأداء امتحانات المستوى المتوسط بعد مضي سنة ونصف السنة من تاريخ اعتماد مجلس الإدارة لعقد التمرين، كما يمنح المحاسب تحت التمرين فترة زمنية مدتها خمس سنوات من تاريخ اعتماد مجلس الإدارة لعقد التمرين للتقدم خلالها لأداء امتحانات المستوى المتوسط، كما يعفى من أداء امتحانات المستوى المتوسط للجمعية؛ المحاسبون تحت التمرين الحائزون على درجة الماجستير في المحاسبة أو المراجعة، بشرط موافقة لجنة العضوية وتصديق مجلس الإدارة.

(٢) - الامتحان النهائي :

(١) يحق لمن اجتاز امتحانات المستوى المتوسط؛ التقدم لأداء امتحانات المستوى النهائي بعد مرور سنة ونصف السنة (وذلك لضمان اكتمال السنوات الثلاث اللازمة للتمرين).

(٢) في حال اكتمال السنوات اللازمة للتمرين بالفعل؛ يحق لمن اجتاز امتحانات المستوى المتوسط التقدم لأداء امتحانات المستوى النهائي بعد مرور سنة على الأقل من اجتيازه بنجاح امتحانات المستوى المتوسط، بشرط موافقة لجنة العضوية وتصديق مجلس إدارة الجمعية.

(٣) يمنح المحاسب تحت التمرين فترة زمنية مدتها خمس سنوات من تاريخ نجاحه في امتحانات المستوى المتوسط للتقدم خلالها لأداء امتحانات المستوى النهائي.

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

٤) يحق للحاصلين على شهادة عضوية إحدى الجمعيات أو المعاهد الدولية المعتمدة شهادتها لدى الجمعية الموقرة، أداء امتحانات المستوى النهائي للجمعية في مادتي الضرائب والقانون والمعلومات العامة فقط، بشرط موافقة لجنة العضوية وتصديق مجلس الإدارة.

ملحوظة: "تعد امتحانات الجمعية للمستويين المتوسط والنهائي في نهاية شهري مايو ونوفمبر من كل عام، وذلك لمن يرغب من المحاسبين تحت التمرين في التقدم لأداء الامتحانات وذلك بعد استيفاء كافة الشروط اللازمة وفقاً لما تقضي به لوائح الجمعية".

ثالثاً: شروط الحصول على عضوية الجمعية:

يتقدم المحاسب تحت التمرين الذي اجتاز بنجاح امتحانات المستوى النهائي بطلب للحصول على عضوية الجمعية إلى رئيس لجنة العضوية بالجمعية، على أن يكون هذا الطلب قد تم تزكيته من اثنين من زملاء أو أعضاء الجمعية.

رابعاً: شروط الحصول على زمالة الجمعية:

يتقدم عضو الجمعية الذي مضى على عضويته عشر سنوات من تاريخ قبوله عضواً بطلب إلى رئيس لجنة العضوية بالجمعية، للترقية من مرتبة عضو إلى مرتبة زميل، على أن يتم تزكية الطلب من اثنين من زملاء أو أعضاء الجمعية.

٥/٢ استقلال المراجع الخارجي:

يُعد الاستقلال حالة ذهنية تأتي في بعض الأحيان مرادفة للنزاهة أو الاستقامة أو الشجاعة أو حسن الخلق للحياض وعدم الانحياز كما تعني في أبسط تجريد لها أن المراجع سوف يقول الحقيقة كما يراها ولن يسمح لأي تأثير سواء كان مالياً أم عاطفياً لأن يحيد عن هذا المسار، لذلك يجب استبعاد الانطباعات والأحكام المسبقة

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

والتحرر من الاستجابة لمؤثرات السلطة أو المصلحة، ولا يمكن تحقيق الهدف الأساسي للمراجعة وهو إبداء رأي فني محايد إلا إذا كان المراجع مستقلاً وبصورة حقيقية، أما إذا انعدم الاستقلال فليس هناك ضمان بأن تحقق المراجعة أهدافها. وقد أوضح المعيار الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها أنه "يجب أن يتوافر للمراجع وجهة نظر مستقلة ومحايدة في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة"، ويُعد الاستقلال بمثابة حجر الأساس، والعمود الفقري لمهنة المراجعة لذلك فقد تضافرت جهود الفقه المحاسبي والمنظمات المهنية والتشريعات المعاصرة من أجل تحقيق استقلال المراجع.

١/٥/٢ مفهوم الاستقلال، والعوامل التي تهدده:

يعني الاستقلال أن يقوم المراجع بعمله ويبيدي رأيه متجرداً من أي ضغوط أو انحياز إلى طرف على حساب طرف آخر، وأن لا يتأثر بالعواطف والمصالح الشخصية أو بأهواء النفس، وأن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على أدلة أو قرائن الإثبات الموضوعية التي يركن إليها، محافظاً على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمي إليها، وأن لا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيء إلى نفسه أو إلى المهنة.

لذلك يجب أن يكون المراجع أميناً نزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره لا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو محبة أو نفوذ أو عداوة ولا يبيدي رأيه الفني إلا بعد اقتناعه وبقين - فإذا طابت نفسه لما استخلص من رأي لا يصح أن يكتمه أو يحرف فيه أو يخفي ما يصل إلى علمه من وقائع أو انحرافات أو مخالفات.

ولتوضيح مفهوم الاستقلال بصورة أكثر تحديداً فإنه يتم التفرقة بين ما يلي:

(أ) الاستقلالية من حيث الجوهر (الاستقلال الحقيقي):

ويقصد بها حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء رأي بدون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد، وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني، وبالتالي يُعد الاستقلال من حيث الجوهر اتجاهاً ذهنياً أي مسألة ضمير ولا يمكن لصاحب هذا الاتجاه الذهني أو الضمير الحي أن تتأثر أحكامه بأي مصالح أو ضغوط تتعارض مع الأمانة والموضوعية، والشخص الوحيد الذي في إمكانه معرفة ضمير المراجع أو اتجاهه الذهني هو المراجع نفسه.

وبصفة عامة؛ إذا لم يتمتع المراجع بالاستقلال بصورة حقيقية فلن يكون لرأيه عن القوائم المالية أية قيمة، الأمر الذي يؤدي إلى ضعف ثقة مستخدمي القوائم المالية فيها وما يترتب على ذلك من ارتفاع مستوى عدم التأكد في سوق رأس المال.

(ب) الاستقلالية من حيث الشكل (الاستقلال في الظاهر):

ويقصد بها الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي - موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة - أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية أو التأثير على الشك المهني لمؤسسة المراجعة أو لعضو من أعضاء فريق المراجعة، وعلى هذا؛ فإن الاستقلال من حيث الشكل للمراجع يتطلب ضرورة اقتناع الأطراف المختلفة ذات المصالح بتوافر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجي.

هذا؛ وتوجد العديد من التهديدات التي يمكن أن تواجه استقلالية المراجع



الخارجي ومن أهمها ما يلي:

الفصل الثانی : المراجع الخارجی (مکاتب المراجعة)

- وجود مصلحة شخصية للمراجع Self – Interest
- القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع Self – Review
- الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير Advocacy
- التآلف غير المهني مع العميل Familiarity
- الضغوط التي قد يفرضها العميل على فريق خدمة التآكد Intimidation

لذلك وضعت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية The Security and Exchange Commissions (SEC) ثلاثة مبادئ أساسية مرتبطة بالاستقلالية وتم إضافة مبدأ رابع لها بعد إصدار قانون Sarbanes – Oxley عام ٢٠٠٢ وتتخلص هذه المبادئ فيما يلي:

- ١) لا يجب أن يقوم المراجع بمراجعة عمله بنفسه (وهذا يمكن حدوثه عندما يقوم بتأدية خدمات مراجعة داخلية أو إمساك الدفاتر لأحد عملاء المراجعة).
- ٢) لا يجب أن يكون المراجع أو أحد فريق المراجعة مديراً أو موظفاً لدى عميل المراجعة .
- ٣) لا يجب أن يتصرف أو يعمل كمدافع عن مصالح العميل (كما لو قام بتوفير خدمات قانونية أو خدمات استشارية لأحد عملاء المراجعة في الدعاوى القانونية).
- ٤) لا يجب أن يكون مراجع الشركة مروج لأسهمها أو قيامه بمصالح مالية أخرى كأن يعمل كسمسار أو متعهد تداول لأسهم الشركة .

٢/٥/٢ ممارسة استقلال المراجع:

يجب أن يمارس المراجع مفهوم الاستقلال في أداء عملية المراجعة بكافة



مراحلها كما يلي:

أ) الاستقلال عند تخطيط عملية المراجعة: ويعني الحرية الكاملة للمراجع عند تخطيط عملية المراجعة وإعداد برنامج المراجعة، من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، وبالتالي لا يجب أن تتدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة أو تعديل الإجراءات التي وضعها المراجع لفحص مجالات لم ترد في برنامج المراجعة أو التغاضي عن فحص بعض البنود أو الأرصدة المخطط فحصها في هذا البرنامج.

ب) الاستقلال عند تنفيذ عملية المراجعة: ويقصد به تحرر المراجع من كافة المؤثرات التي قد تحيده عن مسار عمله وفق الخطة التي وضعها لذلك المسا والتي إذا ما تم تنفيذها بصورة مستقلة تضمن إبداء رأي محايد ومستقل، وبالتالي للمراجع الحرية الكاملة في جمع وتقييم أدلة الإثبات الملائمة وفحص جميع السجلات والدفاتر والحصول على أية معلومات وإيضاحات يراها ضرورية لأداء وتنفيذ عملية المراجعة.

ج) الاستقلال عند إبداء الرأي: وهو الجزء الأهم من استقلالية المراجع، ويقصد به الحرية الكاملة للمراجع في التعبير عن رأيه، والإفصاح عن نتائج عملية المراجعة، دون وجود أي ضغوط عليه لتغيير هذا الرأي أو استبعاد بعض الحقائق والنتائج من التقرير، ويرتبط بذلك أن يتجنب المراجع استخدام العبارات والألفاظ الغامضة والتي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد.

٣/٥/٢ ضمانات تحقيق استقلال المراجع:

اهتمت التشريعات والمنظمات المهنية في جمهورية مصر العربية ومختلف دول العالم بتدعيم الاستقلال الكامل للمراجع، وذلك عن طريق توفير العديد من الضمانات التي تضمن استقلال المراجع الخارجي ومن أهمها:

١/٣/٥/٢ تعيين المراجع الخارجي:

لا يعتبر المراجع أجيراً بعقد عمل لدى المنشأة التي يراجعها، وإنما وكيل عن الملاك للقيام بعمل معين، لأجل محدد بأتعاب محددة يُتفق عليها، لذا فإن تعيين المراجع الخارجي في معظم دول العالم يتم بواسطة الجمعية العامة للمساهمين (الملاك)، ويكون هذا التعيين عادة لمدة عام واحد وهو تعيين دوري سنوي حيث تبدأ مدة التعيين من وقت انتهاء الجمعية العامة للمساهمين التي تم تعيينه بواسطتها إلى وقت انتهاء الجمعية العامة السنوية التالية، وتوجد حالات استثنائية لا يتم تعيين المراجع بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وتشتمل على الحالات التالية:

- الحالة الأولى: تعيين المراجع الأول للشركة والذي يتم بواسطة المؤسسين.
- الحالة الثانية: الخلو الطارئ لمنصب المراجع قبل انتهاء المدة المحددة له، ويحدث ذلك نتيجة المرض أو الاستقالة أو الوفاة، وفي هذه الحالة يجيز القانون في معظم دول العالم لمجلس الإدارة تعيين مراجع الحسابات لحين اجتماع الجمعية العامة للمساهمين.

لم تتعرض التشريعات والقوانين المختلفة في جمهورية مصر العربية لموضوع تعيين المراجع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص لأن مراجعة تلك النوعية من الشركات يُعد اختيارياً وليس إلزامياً كما هو الحال في شركات الأموال التابعة للقطاع الخاص أو تلك التابعة للقطاع العام، لذلك فإنه لا توجد ثمة قواعد قانونية يمكن أن تحول دون استغلال الملاك -في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص- حق تعيين المراجع في التأثير على استقلاله وحياده، وبالنظر لمعايير المراجعة المصرية الصادرة عام ٢٠٠٨ يُلاحظ أن المعيار المصري رقم (١٠٠٥) والخاص بمراجعة المنشآت الصغيرة، قد نص على ضرورة وجود خطاب ارتباط لمهمة المراجعة (عقد اتفاق كتابي)، يتم بموجبه تحديد المسؤوليات الخاصة بالمدير المالك ومسئوليات مراجع

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

الحسابات تحديداً دقيقاً، ويُعد هذا الخطاب بمثابة الاتفاق الملزم للمراجع والملاك، كما يساعد المراجع في ضمان حقه والمحافظة على استقلاله.

أما بالنسبة لشركات الأموال قطاع خاص فقد وضع قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ سلطة تعيين المراجع في يد الجمعية العامة حتى لا تستخدمها الإدارة في النيل من استقلال المراجع، فقد نصت المادة رقم (١٠٣) من القانون على أن "يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات خارجي أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة، تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولون بالتضامن، واستثناءً من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول، ويتولى مراقب الشركة الأول مهمته لحين انعقاد أول جمعية عامة ويباشر المراقب الذي تعينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية التالية وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التي ندب لها".

ويقوم بمراجعة حسابات شركات القطاع العام الجهاز المركزي للمحاسبات وإدارات المراقبة التابعة له وذلك بموجب القانون رقم (٤٤) لسنة ١٩٦٥، وبموجب هذا القانون يتم تعيين مراجع الحسابات ومديرو الإدارات ونوابهم بموجب قرارات جمهورية بناءً على اقتراح رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات، كذلك بصدر قانون شركات قطاع الأعمال العام رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ فقد نصت المادة رقم (٣٥) على أن "يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات مراقبة حسابات هذه الشركات وتقييم أدائها طبقاً لقانونه".

وعلى هذا فإن مراقبة حسابات شركات القطاع العام أو شركات قطاع الأعمال العام تتم في ضوء القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥، وهو القانون الخاص بتنظيم مراقبة حسابات المؤسسات والهيئات العامة والشركات والجمعيات والمنشآت التابعة لها، وقد حددت المادة رقم (٧) من القانون ضمانات استقلال المراجعين عند تعيينهم في هذا النوع من الشركات، فقد نصت هذه المادة على أن "مديرو الإدارات ونوابهم ومراقبي

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

الحسابات يعينون بقرار جمهوري بناء على اقتراح رئيس الجهاز ولا يجوز ندبهم للعمل بإدارات أخرى أو نقلهم إلى إدارات أخرى إلا بموافقتهم، ولا يجوز تعيينهم في الشركات والجمعيات والمنشآت التي تشرف عليها المؤسسات العامة إلا بعد مضي ثلاث سنوات على تركهم العمل".

٢/٣/٥/٢ تحديد أتعاب المراجع الخارجي:

يمكن اعتبار أمر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع إذا ما استخدم سلاح المساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاله، كما أنه من غير المقبول بخصوص تحديد مبلغ الأتعاب أن يتحدد مبلغها على أي من الاعتبارات التالية لما قد يكون لذلك تأثير على استقلال المراجع:

(أ) يجب ألا تكون قيمة الخدمات من وجهة نظر العميل هي الأساس في تحديد الأتعاب حيث أن ذلك يخلق تعاطفاً من قبل المراجع تجاه محاولة تحقيق أقصى منافع لعميله كتبرير لمقدار الأتعاب مما قد يجعله يفقد استقلاله حتى وإن لم يقصد ذلك.

(ب) يجب ألا يكون تحديد مقدار الأتعاب على أساس مدى المنفعة المالية التي قد يحصل عليها العميل من وراء عمل المراجع حيث أن ذلك قد يترتب عليه تضحية المراجع باستقلاله في سبيل تحقيق أقصى منفعة للعميل وبالتالي تحقيق أقصى زيادة في الأتعاب.

لذلك فإنه لا يجوز للعضو أو مكتب المراجعة استخدام طريقة الأتعاب المشروطة والمعلقة على نتائج معينة لأن هذا يؤثر على استقلالية المراجع ويجعله يتحيز في فحصه ورأيه الفني، فليس من المعقول أن يتم تحديد الأتعاب كنسبة من صافي الربح أو كنسبة من الوفر الضريبي الذي يحققه المراجع، كما يجب على

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

المراجع ألا يقبل إبرام عقود تكون الأتعاب فيها مرتبطة بالرأي الذي يبديه عن القوائم المالية للعميل أو تتوقف على نتائج أعمال المراجعة حتى لا تتأثر جودة الخدمة المقدمة.

ويتفق هذا مع ما ورد في دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فقد نصت المادة رقم (١٨) في البند السادس منها على أنه "يعتبر المراجع مخلصاً بأداب وسلوك المهنة إذا لم يراع في اتفاقياته مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الوقت والجهد وقيمة الأعمال، بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعة التي ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع".

وعلى الرغم من عدم وجود نصوص قانونية يمكن أن تحول دون مساومة المالك للمراجع الخارجي بخصوص تحديد الأتعاب في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص؛ إلا أن تحديد أتعاب المراجع الخارجي في تلك الشركات في خطاب الإرتباط الخاص بمهمة المراجعة -المعيار المصري ١٠٠٥- يمكن أن يحول دون مساومة المالك للمراجع على مقدار الأتعاب كمحاولة للنيل من استقلاله؛ حيث يُعد هذا الخطاب بمثابة العقد الملزم لكل من الطرفين بحيث إذا أخل أحد الطرفين بشروط العقد جاز للطرف الآخر رفع الأمر إلى القضاء.

أما في شركات الأموال التابعة للقطاع الخاص فإن المادة رقم (١٠٣) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد وضعت أمر تحديد مقدار الأتعاب في يد الجمعية العامة للمساهمين ومن المؤكد أن الهدف من وراء هذا النص هو ألا يكون للإدارة أية سلطة بخصوص تحديد الأتعاب قد تستخدمها كوسيلة للتأثير على المراجع بهدف إفساد استقلاله، إلا أن المشرع عاد وسمح للجمعية العامة بأن تفوض مجلس الإدارة في أمر تحديد الأتعاب في حدود حد أقصى تحدده الجمعية العمومية، ونحن نرى أن تفويض مجلس الإدارة في أمر تحديد الأتعاب بناءً على حد أقصى تحدده الجمعية العامة

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

يُشكل خطورة على استقلال المراجع، لذا نوصي بضرورة إلغاء تلك الفقرة من المادة (١٠٣) من القانون تدعيماً لاستقلال المراجع.

وفي وحدات القطاع العام وقطاع الأعمال العام فإن المراجعين في تلك الوحدات تابعين للجهاز المركزي للمحاسبات وبالتالي فإن أتعابهم ومكافآتهم تتحدد وفقاً للقوانين واللوائح التي تنظم أحوال العاملين في هذا الجهاز، ومن ثم فإنه لا توجد سلطة لإدارة في وحدات القطاع العام، ووحدات قطاع الأعمال العام على تحديد أتعاب المراجعين وهو ما يدعم استقلال المراجعين في الجهاز المركزي للمحاسبات.

٢/٣/٥٢ إنهاء عمل المراجع الخارجي:

يعين المراجع لفترة محددة، وبانتهاء هذه الفترة ينتهي عمله بصورة عادية، وفي بعض الأحيان تنتهي مدة عمل مراقب الحسابات قبل الموعد المحدد لها بطريقة غير عادية وذلك في حالة إبعاده عن منصبه، أو عدم الاستمرار معه لسبب أو لآخر قبل فترة العمل المحددة له، وقد اهتمت التشريعات والمنظمات المهنية في معظم دول العالم بوضع الضمانات التي تكفل معرفة المساهمين وأصحاب المصالح للأوضاع الحقيقية والظروف التي أدت لإنهاء عمل المراجع وتتيح الفرصة للمراجع للدفاع عن نفسه وإبداء وجهة نظره بخصوص أسباب إنهاء عمله سواء تم هذا الإنهاء عن طريق تقديم المراجع لاستقالته أو عن طريق عزله من قبل الجمعية العامة للمساهمين، لذلك أعطى قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ للمراجع الحق في مناقشة اقتراح عزله، حتى لا يُستخدم كوسيلة لإبعاد المراجع في حال اكتشافه لمخالفات أو أخطاء جسيمة أو كوسيلة للتأثير على استقلال المراجع.

٤/٣/٥/٢ حظر القيام بأعمال تتعارض مع واجبات وظيفته:

نصت المادة (١٠٤) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه "لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها. ولا يجوز كذلك أن يكون المراقب شريكاً لأي شخص يباشر نشاطاً مما نص عليه في الفقرة السابقة أو أن يكون موظفاً لديه أو من ذوى قرباه حتى الدرجة الرابعة، ويقع باطلاً كل تعيين يتم على خلاف الأحكام المنصوص عليها في هذه المادة".

من هذا النص يتضح أنه حماية لاستقلال المراجع فإن المشرع يحظر عليه الأعمال والمراكز التالية في الشركة التي يتولى مراجعة حساباتها:

- الاشتراك في تأسيس الشركة.
- أن يكون عضواً في مجلس إدارة الشركة.
- الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني، أو إداري أو استشاري بها.
- أن يكون شريكاً أو موظفاً أو قريباً حتى الدرجة الرابعة لأي أحد من الأشخاص المذكورين في البنود الثلاثة السابقة.

وبالرجوع إلى نص المادة (١٠٤) نلاحظ أن الحظر لم يتضمن موضوع المصلحة المالية مع العميل محل المراجعة وهو ما يعني ضمناً أن المراجع يمكن أن يكون:

- مالك لعدد من الأسهم في الشركة محل المراجعة.
- مقرض للشركة محل المراجعة في صورة قرض عادى أو قرض سندات.
- مقترضاً من الشركة محل المراجعة.
- له معاملات تجارية مع الشركة محل المراجعة (توريدات / شراء/ بيع... الخ).

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

كذلك نصت المادة رقم (١٨) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في البند الثامن على أنه "يعتبر المراجع مخلصاً بأداب وسلوك المهنة إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود تلك المصلحة"، وهذا يشمل اعتراف ضمني بجواز وجود المصلحة المالية بين المراجع والشركة محل المراجعة، ونحن نرى أن وجود تلك المصلحة المالية للمراجع يمكن أن تعرضه لضغوط مادية ومعنوية قد تؤثر على استقلاله، لذلك فإنه من الضروري حظر وجود مثل هذه المصالح سواء للمراجع أو أقاربه حتى الدرجة الرابعة أسوة بالدول المتقدمة التي سبقتنا في هذا المضمار.

٥/٣/٥٢ الخدمات الاستشارية Non - Audit Service:

فيما يتعلق بأثر تقديم الخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة على استقلال المراجع، فقد انقسمت الآراء إلى فريقين:

الفريق الأول: لا يرى في تقديم الخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة تهديداً لاستقلال المراجع، ويستند في ذلك إلى المبررات التالية:

- أن الأصل هو التزام المراجع بالمعايير المهنية التي تحتم استقلاله في أداء عمله.
- أن الخدمات الاستشارية خدمات غير روتينية، وليست دائمة، وبالتالي تزيد من قيمة المراجع لدى العميل مما يزيد من قدرة المراجع على مقاومة ضغوط العميل وبالتالي تزيد من استقلالية المراجع وجودة عملية المراجعة.
- إن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤدي إلى توليد معرفة بدرجة غزيرة عن ظروف وأحوال العميل مما يزيد من جودة المراجعة.

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

- من المهام الأساسية للجنة المراجعة بحث تقديم المراجع للخدمات الاستشارية وأثرها على استقلاليتها، وبالتالي فوجود لجنة المراجعة يدعم استقلال المراجع حتى في ظل تقديم هذه الخدمات.

الفريق الثاني : يعارض تقديم الخدمات الاستشارية باعتبارها تهديداً لاستقلال المراجع، لأن تقديم مثل هذه الخدمات يمكن أن يخلق تعارضاً في المصالح، فقد يقوم المراجع بمراجعة المعلومات المالية التي ساهم بنفسه في إعدادها، أو تلك الناتجة عن الأنظمة المحاسبية التي نصح بتطبيقها أو ساهم في تطويرها، مما يؤدي إلى ميل المراجع إلى عدم التقرير عن نقاط الضعف ذات العلاقة بما قدمه من استشارات، وهو ما يمثل تهديداً لاستقلاله، وبالإضافة لما تقدم فإن الأتعاب التي يتقاضاها المراجع عن تلك الخدمات قد تمثل تهديداً لاستقلاله إذا ما استخدمتها الإدارة كوسيلة للضغط على المراجع.

ومع بداية القرن الحادي والعشرين وجهت الهيئات التنظيمية في الولايات المتحدة اهتماماً ملحوظاً للخدمات الاستشارية، حيث حاولت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) الحد من تقديم المراجعين لهذه الخدمات، وذلك من خلال إلزام الشركات المسجلة لديها بالإفصاح عن الأتعاب المدفوعة للمراجع في مقابل الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة اعتباراً من فبراير ٢٠٠١.

وقد وجه قانون Sarbanes-Oxley الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٢ اهتماماً ملحوظاً بمثل هذه الخدمات في محاولة للحد منها تدعيماً لاستقلال المراجع حيث نص القانون في القسم (٢٠١) على مجموعة من الخدمات يحظر تقديمها إلى عميل المراجعة، ويلزم لتقديم خدمات أخرى بخلاف تلك التي نص عليها القانون موافقة لجنة المراجعة، وتتمثل تلك الخدمات التي يحظر تقديمها إلى عميل المراجعة في:

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

- خدمات إمساك الدفاتر أو أي خدمات أخرى ترتبط بالدفاتر المحاسبية.
- تصميم نظم المعلومات المالية.
- خدمات التقييم والتثمين.
- الخدمات الإكتوارية.
- القيام بأعمال المراجعة الداخلية.
- الوظائف الإدارية والموارد البشرية.
- الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة.

ويرى البعض أنه قد حان الوقت الذي يوقف فيه المهنيون تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، لأنه إذا لم تضر هذه الخدمات بالجودة، فإنها تثير الشك في موضوعية المراجع، كما تؤدي إلى وضع المراجع مع العميل في موضع يضر باستقلاله الظاهري، وبالتالي يمكن إسناد مثل هذه الخدمات لمكتب آخر غير المكتب القائم بعملية المراجعة.

٦/٢ حقوق وواجبات المراجع الخارجى:

بمجرد تعيين المراجع فإنه يكتسب مركزاً قانونياً خاصاً يرتب له حقوقه ويلقى عليه أعباء والتزامات، وفيما يلي نتناول بشيء من الإيجاز تلك الحقوق والواجبات:

١/٦/٢ حقوق المراجع الخارجى:

أ) حق الإطلاع: في ضوء المادة رقم (١٠٥) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فإن "المراقب في كل وقت الحق في الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها"، ومن الثابت في ضوء نص المادة السابقة أن المراجع له أن يباشر حق الإطلاع في كل وقت، وله حق الإطلاع على جميع مستندات الشركة ومحركاتها ووثائقها

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

ومكاتباتها من غير تحديد أو تخصيص، فليس هناك ثمة وثائق يمكن للإدارة أن تمنع المراجع من الإطلاع عليها تحت أي مسمى، كما يجب على مجلس الإدارة أن يمكن المراجع من هذا الحق، فقد نصت المادة (١٠٥) على أن "على المراقب في حالة عدم تمكنه من استعمال الحقوق المنصوص عليها إثبات ذلك كتابة في تقرير يقدم لمجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العمومية إن لم يتم مجلس الإدارة بتيسير مهمته"^(١).

ب) حق طلب البيانات والإيضاحات: يُعد هذا الحق مكملاً لحق الإطلاع السابق، فقد تكون هناك بعض الأمور الغامضة أمام المراجع لا تكفي بيانات الدفاتر والمستندات لإيضاحها وإقامة الدليل على صحتها، ويحتاج الأمر في استجلائها وإزالة الغموض عنها إلى المزيد من الأدلة والبيانات والمعلومات والإيضاحات والاستفسارات من العاملين بالشركة أو الإدارة أو حتى الأطراف الخارجية والتي يرى المراجع أنها ضرورية لأداء مهامه المكلف بها على وجه مرضي، وليس على الإدارة أو غيرها الامتناع عن تقديم مثل هذه البيانات والإيضاحات بحجة عدم ضرورتها فالمراجع وحده هو الذي يحدد البيانات الضرورية والكافية ومصادر الحصول عليها.

ج) حق تحقيق موجودات الشركة: أكدت المادة رقم (١٠٥) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على حق المراجع في تحقيق موجودات الشركة حين نصت على أنه ".... وله كذلك أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على

^(١)أقرت المادة (١٦٣) من القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ غرامات على كل شخص يمنع المراجع من مباشرة الحق في الإطلاع فقد نصت المادة على أنه: "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى، يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تزيد على عشرة آلاف جنيه يتحملها المخالف شخصياً كل من أحجم عمداً عن تمكين المراقبين أو موظفي الجهة الإدارية المختصة الذين يندبون للاطلاع على الدفاتر والأوراق التي يكون لهم حق الإطلاع عليها وفقاً لأحكام القانون".

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

مجلس الإدارة أن يمكنه من ذلك"، ويُعد هذا الحق أصيل للمراجع ولا يستطيع المراجع إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية دون تحقيق موجودات الشركة، ولعل نص المشرع في تلك المادة على هذا الحق قد جاء لتأكيد حق المراجع في الإطلاع على -أو طلب- البيانات والإيضاحات الذي ورد بالجزء الأول من نفس المادة.

د) حق الحصول على صورة من الإخطارات للمساهمين: في ضوء نص المادة رقم (١٠٦) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فإنه "على مجلس الإدارة أن يوافي المراقب بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة"، أيضاً من حق المراجع حضور الجمعية العامة وان يتأكد من صحة الإجراءات المتبعة للدعوة لهذا الاجتماع، فقد أوضحت نفس المادة من القانون أنه "على المراقب أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع، وعليه أن يدلي في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو في إعادتها إلى مجلس الإدارة".

هـ) حق دعوة الجمعية العمومية للانعقاد: يُعد المراجع وكلياً عن المساهمين للرقابة على إدارة الشركة لمنع التريح الإداري^(١) والتحقق من التزامها بتعظيم القيمة للمساهمين، لذلك فإن للمراجع حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة وجود انحرافات وارتكاب الإدارة لمخالفات تستوجب تدخل المساهمين، حتى تستقيم الأمور وحتى يخلى مسؤوليته عن التستر على مثل هذه المخالفات والانحرافات،

^(١) يقصد بعمليات التريح الإداري Managerial Rent Extractions أنشطة لا تعظم القيمة للمنشأة يتم تنفيذها بواسطة الإدارة لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب مصلحة المساهمين؛ ومن الأمثلة على ذلك التقارير المالية المضللة- الاستهلاك البذخي Perk Consumption والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

وقد أقرت المادة رقم (٦٢) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ هذا الحق حين نصت على أنه "لمراقب الحسابات أو الجهة الإدارية المختصة أن يدعو الجمعية العامة للانعقاد في الأحوال التي يتراخى فيها مجلس الإدارة عن الدعوة، وعلى الرغم من وجوب ذلك ومضي شهر على تحقق الواقعة أو بدء التاريخ الذي يجب فيه توجيه الدعوة إلى الاجتماع".

(و) **حق مناقشة اقتراح عزله:** يعتبر عزل المراجع من الأمور الخطيرة التي تستوجب الاهتمام الخاص، لأن عزل المراجع قد يكون راجعاً لعدم كفاءته أو إهماله، أو قد يكون وسيلة لإبعاد المراجع بعد اكتشافه لمخالفات جسيمة، لذلك أعطى القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ للمراجع الحق في مناقشة اقتراح عزله، فقد نصت المادة رقم (١٠٣) من القانون على أنه "يجوز للجمعية العامة في جميع الأحوال - بناءً على اقتراح أحد أعضائها تغيير مراقب الحسابات وفي هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب، وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل، وعلى الشركة إخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح وأسبابه وللمراقب أن يناقش الاقتراح في مذكرة كتابية تصل للشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل ويتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العامة. وللمراقب في جميع الأحوال أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ قرارها، ويكون باطلاً كل قرار يتخذ في شأن تعيين المراقب أو استبدال غيره على خلاف أحكام هذه المادة".

(ز) **حق حبس المستندات والأوراق:** لتحقيق حق المراجع في الحصول على أتعابه من موكله فقد نصت المادة رقم (٣١) من قانون نقابة المحاسبين والمراجعين رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥ على أنه "يجب على عضو النقابة عند انقضاء التوكيل أن يرد لموكله كافة المستندات والأوراق الأصلية إذا طلبها الموكل، ويجوز للعضو إذا لم يكن قد حصل على أتعابه أن يستخرج لنفسه وعلى نفقة موكله صوراً من المستندات

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

والأوراق الأصلية والمحركات التي تصلح سنداً له في المطالبة بالأتعاب، وأنه يحبس لديه المستندات والأوراق الأصلية والمحركات المشار إليها حتى يدفع له الموكل نفقات استخراج صورها"، وليس من شك أن ذلك تدبير مشكور من جانب المشرع يراعي حقوق المراجع المالية فيما يستحقه من أتعاب وما يتكلفه من نفقات يستلزمها عمله المهني لصالح موكله.

٢/٦/٢ واجبات المراجع الخارجي:

ألقى المشرع في قانون الشركات، واجبات صريحة تلزم المراجع بأداء عملية المراجعة وبذل العناية المهنية المرجوة، كما نص دستور مهنة المحاسبة والمراجعة على العديد من الواجبات الخاصة بالمراجع، ومن أهم تلك الواجبات ما يلي:

(أ) **تقديم تقرير بنتائج المراجعة إلى المساهمين باعتباره وكيلاً عنهم:** يُعد تقديم تقرير للمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين بخصوص رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية أحد أهم واجبات المراجع الخارجي، ففي ضوء نص المادة ١٠٥ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فإن المراجع يجب أن يقدم تقريره للجمعية العامة ويجب أن يكون التقرير مشتملاً على البيانات التي نص عليها القانون واللائحة التنفيذية^(١). كما نصت نفس المادة على أنه "..... ويسأل المراقب عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموعة المساهمين، ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العامة أن يناقش تقرير المراقب وأن يستوضحه عما ورد فيه".

(ب) **حضور الجمعية العامة للمساهمين ومراقبة صحة انعقادها:** تمثل الجمعية العامة للمساهمين السلطة العليا التي تعين أعضاء مجلس الإدارة وتعزلهم

^(١)سوف يتم مناقشة تلك المشتملات في الجزء الخاص بتقرير المراجع في الفصل الثالث من هذا الكتاب.

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

وتعين المراجعين وتعزلهم كذلك، وهي التي تصادق على القوائم والتقارير المالية وتقرر توزيع الأرباح، وحيث أن المراجع هو الخبير الذي اختارته الجمعية العامة لإتمام عملية المراجعة والرقابة على الإدارة، فإن ذلك يقتضي أن يكون إلى جوارهم حين عرض التقارير المالية على الجمعية العامة للمساهمين لمناقشتها تمهيداً للتصديق عليها وإقرار توزيع الأرباح كما يقترح مجلس الإدارة، لأن هذه مسائل فنية ليس من المفروض أن يحيطوا بها علماً ولهذا أعطى المشرع للمراجع الحق في حضور الجمعية العامة للمساهمين وألقى عليهم العديد من الواجبات في هذا الخصوص من أهمها:

- التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعتها إدارة الشركة في دعوة الجمعية العامة للانعقاد.
- أن يدلي برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراجع للشركة وتلاوة تقريره.
- الرد على استفسارات وأسئلة المساهمين باعتباره وكيلاً عنهم.

ج) تحقيق موجودات الشركة: على الرغم من أن تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها ضمن حقوق المراجعين التي نصت عليها رقم (١٠٥) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، إلا أنها تُعد في ذات الوقت من أهم واجبات مراجع الحسابات، كما تعد من أدق المسائل الفنية التي يعرض لها لمباشرة مهمته، من أجل هذا فإنها أقرب للواجب منها إلى الحق، ولعل نص المشرع على كونها أحد الحقوق قد جاء تأكيداً على حق المراجع في الإطلاع وعلى الحق في طلب البيانات والإيضاحات، فيصبح الحق تاماً غير منقوصاً، مبرراً تبريراً لا ريبه فيه. في نفس الوقت الذي أصبح من المتعارف عليه في ضوء مبادئ ومعايير المراجعة المتعارف عليها وفي ضوء العرف المحاسبي أن تحقيق الموجودات هو بمثابة أحد الواجبات والمهام الأساسية للمراجع الخارجى التي لا يتحقق الهدف الأساسي للمراجعة بدونها.

(د) تقديم بيان خاص بقروض أعضاء مجلس الإدارة: لا يجوز للشركة أن تقدم قرضاً نقدياً من أي نوع كان لأي من أعضاء مجلس إدارتها أو أن تضمن أي قرض يعقده أحدهم مع الغير، وقد استثنى المشرع من ذلك البنوك وغيرها من شركات الائتمان فيجوز لها مزاوله الأعمال الداخلة ضمن غرضها وبنفس الأوضاع والشروط التي تتبعها الشركة بالنسبة لجمهور العملاء، ولكي يطمئن المساهمين ويحميهم من استغلال أعضاء مجلس الإدارة نفوذهم للإثراء على حساب المصلحة العامة للبنك وغيره من شركات الائتمان ألقى المشرع على عاتق المراجع مسئولية إعداد بيان يوضح أن القروض والاعتمادات أو الضمانات الممنوحة لأعضاء مجالس الإدارة قد تم في نطاق وبنفس الأوضاع والشروط التي تتبعها هذه الشركات بالنسبة لجمهور العملاء. فقد نصت المادة رقم (٩٦) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه: "لا يجوز للشركة أن تقدم قرضاً نقدياً، من أي نوع كان لأي من أعضاء مجلس إدارتها أو أن تضمن أي قرض يعقده أحدهم مع الغير. ويستثنى من ذلك شركات الائتمان، فيجوز لها مزاوله الأعمال الداخلة ضمن غرضها وبنفس الأوضاع والشروط التي تتبعها الشركة بالنسبة لجمهور العملاء أن تقرض أحد أعضاء مجلس إدارتها أو تفتح له اعتماد أو تضمن له القروض التي يعقدها مع الغير. ويوضع تحت تصرف المساهمين لاطلاعهم الخاص قبل انعقاد الجمعية العامة العادية بخمسة أيام على الأقل بيان من مراقبي الحسابات يقررون فيه أن القروض أو الاعتمادات أو الضمانات المنصوص عليها في الفقرة السابقة قد تمت دون إخلال بإحكامها ويعتبر باطلاً كل عقد يتم على خلاف أحكام هذه المادة دون إخلال بحق الشركة في مطالبة المخالف بالتعويض عند الاقتضاء".

(هـ) واجبات أخرى وردت في دستور مهنة المحاسبة والمراجعة: تناول دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

عام ١٩٥٨ العديد من الواجبات المهنية للمراجع ومن أهم تلك الواجبات ما يلي:

- التحقق من أن إدارة الشركة قد طبقت قواعد المحاسبة عامة.
- يجب على المراجع مراعاة سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالشركة موضوع مهمته أو التي تنظم شئونها.
- يجب أن يكون مراجع الحسابات واقعياً، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين، وأن يؤدي واجباته كاملة رغم أي ضغط قد يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر، ورغم أي تعارض بين هذه الواجبات وبين مصالحه الشخصية.
- يجب على المراجع بذل العناية المهنية الواجبة في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفي نطاق ظروف الشركة بالإضافة لحسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومدوبيه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ تلك المهمة.
- يجب على المراجع أن يستعمل في تقريره أو شهادته أسلوباً واضحاً لا يحتمل اختلاف التأويل.
- يجب على المراجع الالتزام بقواعد وأداب وسلوك المهنة.

٧/٢ بذل العناية المهنية الواجبة:

نص المعيار الثالث من معايير المراجعة المتعارف عليها أنه "يجب على المراجع بذل العناية المهنية الواجبة في أداء الفحص أو المراجعة وفي إعداد التقرير"، وبالتالي فإن المراجع يُعد مسؤولاً مسئولية مهنية عن أداء عمله على نحو جاد وحذر، وتتحقق العناية المهنية عند اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة المراجعة، ووضوح

الفصل الثاني : المراجع الخارجي (مكاتب المراجعة)

وموضوعية تقرير المراجع، لذلك يجب على المراجع أن يتجنب الإهمال، في نفس الوقت الذي لا يُتوقع منه الوصول للرأي المثالي في كافة المجالات.

وتتطلب العناية المهنية ضرورة أن يكون المراجع مستكماً لجميع نواحي التأهيل العلمي والعملية المطلوبة منه، حتى إذا عرضت له حالة معينة فإنه يكون على معرفة تامة بما يجب عليه أدائه نحوها والوسائل التي يجب أن يسلكها في هذا الأداء، والعناية المهنية في هذه الظروف تعني مستوى التطبيق العملي لهذه المعرفة، وليس من شك أن عدم تطبيق تلك المعرفة يُعرض المراجع للمسئولية القانونية.

١/٧/٢ الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة:

تقتضي العناية المهنية حرص المراجع وعنايته والتزامه بمعايير المراجعة ذات الصلة، وقد نصت المادة رقم (٩) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر على أنه "يحكم مسئولية مراقب الحسابات في تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفي نطاق وظروف الشركة بالإضافة إلى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ تلك المهمة".

كذلك تتفق معظم النظم الوضعية على أن قيام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية المعقولة، ومن ثم عدم تعرضه للمساءلة، إنما يرتبط ارتباطاً مباشراً بمدى التزامه بمعايير الأداء المهني، كما تتفق غالبية النظم الوضعية على اتخاذ معيار (عناية الرجل المهني المعتاد) أو (عناية الوكيل بأجر) كمقياس لتحديد المسئولية العقدية للمراجع الخارجي.

وتُعد معايير المراجعة المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)، والتي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

(AICPA) عام ١٩٥٤، بمثابة المقياس المرجعي للحكم على أداء المراجع في حالة عدم صدور معايير وطنية، ويوضح الجدول التالي ملخص لتلك المعايير:

المجموعة الأولى: المعايير العامة أو الشخصية General Standards

- (١) **التأهيل العملي والعملي:** يجب أن يتم أداء عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص يتوافر لديهم التأهيل العلمي والعملي للعمل كمراجع أو كمراجعين.
- (٢) **الحياد والاستقلال:** يجب أن يكون المراجع مستقلاً في كافة مراحل عملية المراجعة.
- (٣) **العناية المهنية الواجبة:** يجب على المراجع بذل العناية المهنية الواجبة في أداء الفحص أو المراجعة وفي إعداد التقرير.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني Standards of Field Work

- (٤) **خطة المراجعة:** يجب أن يتم تخطيط عملية المراجعة وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.
- (٥) **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:** يجب دراسة وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة، وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها لتحديد توقيت ومدى الاختبارات اللازم القيام بها.
- (٦) **أدلة الإثبات:** يجب الحصول على قدر كاف وكفاء من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات والجرد العملي وغيرها من أدلة الإثبات للتوصل لرأي مناسب بخصوص القوائم المالية محل المراجعة.

المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير Standards of Reporting

(٧) إعداد القوائم وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية متوافقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٨) الثبات: يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الحالية تتسق مع المبادئ المطبقة في الفترة الماضية.

(٩) الإفصاح الكافي: تُعد البيانات الواردة بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة كافية ومناسبة ما لم يتضمن تقرير المراجع ما يشير إلى غير ذلك.

(١٠) إبداء الرأي في القوائم كوحدة واحدة: يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية ككل أو كوحدة واحدة وإذا لم يتمكن من ذلك فعليه أن يمتنع عن إبداء الرأي مع ذكر الأسباب التي أدت إلى ذلك.

هذا؛ ويلاحظ أن المعايير السابقة قد صيغت في شكل عبارات عامة غير محددة كما أنها لم تقدم تفاصيل محددة أو قواعد أو إجراءات معينة يتعين الالتزام بها في كل خطوة من خطوات المراجعة، لذلك فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء مجلس معايير المراجعة Auditing Standard Board عام ١٩٧٢ وتُعد من اختصاصات هذا المجلس إصدار تفسيرات ونشرات رسمية تشرح معايير المراجعة وتحمل اسم Statement on Auditing Standards (SASs)، وتعمل تلك النشرات على تقديم العديد من الإرشادات التي تعمل على معالجة العديد من مشاكل عملية المراجعة سواء عند تخطيط أو تنفيذ عملية المراجعة أو عند إعداد تقرير المراجع.

ومع صدور معايير المراجعة الدولية فقد تبنتها العديد من الدول حول العالم كإرشادات للمراجعين، تلك المعايير تُعد مبنية على القواعد Rule Based وهي

تختلف عن معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين والتي تم صياغتها في شكل مبادئ عامة Principles Based، لذلك يُلاحظ أن معايير المراجعة الدولية أكثر تفصيلاً من معايير المراجعة المتعارف عليها، وفي جمهورية مصر العربية فقد صدر القرار الوزاري لوزير الإستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨، بشأن إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى (والتي تُعد بمثابة ترجمة لمعايير المراجعة الدولية)

٢/٧/٢ متطلبات أخرى لتحقيق العناية المهنية:

(١) **الاجتهاد واليقظة:** فلا يكف لإثبات العناية المهنية مجرد التمسك بتنفيذ الإجراءات والتعليمات حرفياً، بل يجب أن يتوفر في المراجع حضور الذهن في تفهم وأداء الإجراءات، والתיقظ وتقدير المسؤولية الملقاة عليه، فيجري التحريات والاستفسارات حسبما تتطلب الظروف، ولا يقتنع بسهولة بظاهر الأمور، والإيضاحات المقدمة، من إدارة العميل فقد تكون لهم المصلحة في تضليل المراجع.

(٢) **عدم التعويل الكبير علي استقامة ونزاهة العميل:** حتى تتحقق العناية المهنية المعقولة، يجب ألا يركن المراجع ويعول علي معرفته الشخصية بالعميل وموظفيه، وما عرف عنهم من النزاهة والاستقامة والسمعة الحسنة، فمعظم الاختلاسات تقع في الغالب من جانب الموظفين القدامى الموثوق فيهم وذوي السمعة الطيبة، وبالتالي فإن العناية المهنية تستلزم الأداء بنوع من الشك المهني حتى يمكن الوصول إلي الحقيقة.

(٣) **الإشراف الدقيق علي أعمال المساعدين:** تقتضي العناية المهنية تحمل المراجع مسؤولية الإشراف والرقابة الكافية علي أعمال مساعديه، للتأكد من الالتزام

الفصل الثاني : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة)

بالإجراءات المطلوبة السابق فهمها والاتفاق عليها، والتأكد من صحة تطبيقها في ظل الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وكذلك معرفة تقديرهم الشخصي في بعض الأمور وتقييم سلامة هذا التقدير، وعلى هذا يظل المراجع مسئولاً عن أعمال مساعديه وما يحدث بها من أخطاء أو إهمال.

بالإضافة لما تقدم فإنه يمكن القول أن العناية المهنية المطلوبة من المراجع ليست نهائية، فالمراجع ليس في إمكانه أن يتعهد ويضمن بأن العمل الذي يؤديه سوف تكون نتائجه النجاح التام من جميع الجوانب، فهو يتعهد بالأداء بحسن نية في ضوء معايير المراجعة ذات الصلة وبدون إهمال إلا أنه لا يتعهد أو يضمن العصمة من الخطأ، وبالتالي فهو مسئول عن الإهمال وسوء النية والإخلال بالشرف والاستقلالية، ولكنه ليس مسئولاً عن الخسائر التي تترتب علي مجرد الخطأ في التقدير والحكم الشخصي.

ملخص الفصل الثانى

- ١- تقدم مكاتب المراجعة في الدول المختلفة العديد من الخدمات لعملائها تتمثل فيخدمات إبداء الرأي (التصديق)، والخدمات الاستشارية.
- ٢- توجد العديد من الصفات الشخصية والأخلاقية التي يجب أن تتوفر في المشتغلين بمهنة المراجعة، تلك الصفات تدعم المستوى المهني للخدمة ذاتياً، وتدعم ثقة الجمهور فيها.
- ٣- لابد أن يتوافر في المراجع الخارجى التأهيل العلمى والعملى الذى يؤهله لأداء مهمته على أكمل وجه، وقد تناول قانون مزاوله المهنة رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ تلك المؤهلات لمزاوله المهنة، كذلك للحصول على عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية يجب الالتزام باشتراطات التأهيل العلمى والعملى الذى وضعتها الجمعية.
- ٤- يُعد الاستقلال بمثابة حجر الأساس، والعمود الفقري لمهنة المراجعة، ونظراً لوجود العديد من العوامل التى تهدد استقلال المراجع فقد تضافرت جهود الفقه المحاسبى والمنظمات المهنية والتشريعات المعاصرة من أجل تحقيق هذا الاستقلال.
- ٥- بمجرد تعيين المراجع فإنه يكتسب مركزاً قانونياً خاصاً يرتب له حقوقه ويلقى عليه أعباء والتزامات، لذلك يجب على المراجع أن يلم بشكل جيد بتلك الحقوق الواجبات؛ حتى يتسنى له أداء عملية المراجعة.
- ٦- تتحقق العناية المهنية عند اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة المراجعة، ووضوح وموضوعية تقرير المراجع، لذلك يجب على المراجع أن يتجنب الإهمال، في نفس الوقت الذى لا يُتوقع منه الوصول للرأى المثالى في كافة المجالات.

الفصل الثالث

تقرير المراجع

➤ الأهداف:

- بعد دراسة هذا الفصل؛ يجب أن يكون الدارس قادراً على:
- التعرف على معايير المراجعة المتعلقة بإعداد تقرير المراجع، والصادرة عام ١٩٥٤م عن المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين.
- التعرف على محتويات تقرير المراجع طبقاً لأحكام قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.
- التعرف على أنواع تقرير المراجع، وشروط استخدام كل منها، والأجزاء التي يتكون منها كل نوع من تلك الأنواع.

➤ العناصر

- مقدمة
- معايير إعداد تقرير المراجع.
- محتويات تقرير المراجع طبقاً لأحكام قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م
- أنواع تقارير المراجع.

١/٣ مقدمه:

يُعد تقرير المراجع بمثابة المنتج النهائي الملموس لعملية المراجعة، والوسيلة التي تربط المراجع بالأطراف الأخرى المستفيدة من خدماته. وبغض النظر عن الشكل الذي يتخذه التقرير، فإنه لا يخرج عن كونه وثيقة بيدي فيها المراجع رأيه الفني المحايد عن المهمة التي عين من أجلها كما أن تعبير المراجع عن رأيه الفني المحايد يكاد يكون العنصر الرئيسي الذي يتحكم في مسار ومصير مهنة المراجعة، كما أنه يتحكم في مدى قبول الأطراف المستفيدة من خدمات المراجع للدور الذي يقوم به المراجع ومهنة المراجعة ككل.

هذا، وتختلف أنواع تقارير المراجع باختلاف نوع المهمة المُكلف بها، ولذلك يمكن تقسيم أنواع تقارير المراجع بحسب نوع المهمة إلى نوعين، هما:

النوع الأول: التقرير الذي يقدمه المراجع والذي يبدي فيه رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة.

النوع الثاني: التقارير التي ترتبط بالمهام الخاصة والمحدودة التي قد يُكلف بها المراجع، مثل:

- التقرير الخاص بالافتراض.
- التقرير الخاص بالانضمام إلى الشركة.
- تقرير نشرة الاكتتاب.
- تقرير المراجع الخاص بالشئون الضريبية.

هذا، وسنقتصر في دراستنا لأنواع تقارير المراجع بحسب المهمة المُكلف بها على النوع الأول، والخاص بالتقرير الذي يبدي فيه المراجع رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة.

لذلك سنتناول في هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

- ٢/٣ معايير إعداد تقرير المراجع.
- ٣/٣ محتويات تقرير المراجع طبقاً لأحكام قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.
- ٤/٣ أنواع تقارير المراجع.

٢/٣ معايير إعداد تقرير المراجع :

بناء على ما سبق نذكر القارئ بأن معايير المراجعة الصادرة عام ١٩٥٤م عن المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين تنقسم إلى ثلاث مجموعات، هي كالتالي:

- المجموعة الأولى من المعايير: تُعد بمثابة معايير عامة أو شخصية.
- المجموعة الثانية من المعايير: تتعلق بالعمل الميداني.
- المجموعة الثالثة من المعايير: تتعلق بإعداد تقرير المراجع.

فيما يتعلق بالمجموعة الثالثة من المعايير والخاصة بإعداد تقرير المراجع، فإنها تتضمن أربعة معايير، فيما يلي توضيحاً موجزاً لكل منها:

المعيار الأول : إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP):

يتطلب هذا المعيار من المراجع، أن يوضح في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية للشركة محل المراجعة قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمناً أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تُمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة تلك القوائم المالية.

المعيار الثاني : الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار من المراجع، أن يوضح في تقريره ما إذا كانت الشركة محل المراجعة تُطبق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت ومتسق من فترة لآخرى. هذا، ويرجع الهدف من الإشارة إلى الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية إلى توفير أساس سليم لمقارنة القوائم المالية للشركة محل المراجعة للفترة الحالية بمثيلاتها في الفترات السابقة، وكذلك مقارنتها بالقوائم المالية للشركات الأخرى التي تعمل في نفس الصناعة (المجال).

المعيار الثالث : مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار من المراجع، أن يفصح في تقريره عن أية معلومات مالية قد تعد ضرورية لصدق وعدالة القوائم المالية، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات قد أُغفلت أو حُذفت من صُلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها. أي أن الإفصاح الكافي في القوائم المالية مُفترض، ما لم يشير تقرير المراجع إلى خلاف ذلك.

المعيار الرابع: التعبير عن الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:

يعد هذا المعيار أكثر المعايير تعقيداً. حيث يتطلب هذا المعيار من المراجع، أن يوضح في تقريره رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة كوحدة واحدة. وإذا لم يتمكن المراجع من ذلك، فإنه يمتنع عن إبداء الرأي مع ذكر الأسباب التي أدت إلى ذلك. هذا، وتشتمل القوائم المالية المنشورة على: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة.

٣/٣ محتويات تقرير المراجع طبقاً لأحكام قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م

طبقاً لأحكام المادة رقم ١٠٦ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م، يجب أن يشير تقرير المراجع إلى الأمور التالية:

- (١) ما إذا كان المراجع قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض .
- (٢) ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها. وفي حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها، ما إذا كان قد أطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع. وبالنسبة للشركات الصناعية، ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف تثبت انتظامها.
- (٣) ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات.
- (٤) ما إذا كان من رأيه في ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت إليه أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركات على وجوب إثباته فيها، وما إذا كانت الميزانية تُعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يُعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية.
- (٥) ما إذا كان الجرد قد أُجري وفقاً للأصول المرعية، مع بيان ما جد من تعديلات في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة إذا كان هناك تعديل.
- (٦) ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.
- (٧) ما إذا كانت قد وقعت خلال السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو في مركزها المالي مع بيان ما إذا

الفصل الثالث: تقرير المراجع

كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية، وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لديه وفقاً لأحكام هذه المادة. ويُسأل المراجع عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكياً عن مجموع المساهمين، ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العامة أن يُناقش تقرير المراجع وأن يستوضحه عما ورد فيه.

٤/٣ أنواع تقارير المراجع :

على الرغم من تعدد أنواع تقارير المراجع، إلا أنه يمكن حصرها في الأنواع الخمس التالية:

- النوع الأول: تقرير المراجع النظيف القياسي

Standard Unmodified Opinion Audit Report

- النوع الثاني: تقرير المراجع النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة

Unmodified Opinion with Explanatory Paragraph or Modified Wording

- النوع الثالث: تقرير المراجع المقيد (المتحفظ)

Qualified Opinion Audit Report

- النوع الرابع: تقرير المراجع السلبي (العكسي)

Adverse Opinion Audit Report

- النوع الخامس: تقرير المراجع بالامتناع عن إبداء الرأي (الخالٍ من الرأي/ رأي

المتصل) Disclaimer Opinion Report

وفيما يلي توضيحاً لكل نوع من هذه الأنواع بمزيد من التفصيل.

١/٤/٣ تقرير المراجع النظيف القياسي

Standard Unmodified Opinion Audit Report

يُعد تقرير المراجع النظيف القياسي - هو النوع الأكثر انتشاراً حيث يتم استخدامه في ٩٠% من حالات التقرير عن عمليات المراجعة .

١/١/٤/٣ شروط إصدار تقرير المراجع النظيف القياسي :

تتمثل شروط إصدار تقرير المراجع النظيف القياسي في:

- (١) أن تتضمن القوائم المالية كافة القوائم (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة).
- (٢) أن معايير المراجعة العامة الثلاثة قد تم إتباعها في جميع نواحي عملية المراجعة.
- (٣) حصول المراجع على قدر كافٍ من أدلة الإثبات.
- (٤) أن القوائم المالية للشركة قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- (٥) عدم وجود حالات تتطلب إضافة فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة.

٢/١/٤/٣ عناصر ومحتوي تقرير المراجع النظيف القياسي :

طبقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، تتمثل عناصر تقرير المراجع النظيف القياسي - في الشركات غير العامة Non-Public Entities - في الأجزاء الثمانية الأساسية التالية:

- (١) عنوان التقرير **Report Title**: تتطلب معايير المراجعة أن يكون هناك عنواناً للتقرير متضمناً مصطلح محايد/ مستقل Independent. وقد يرجع السبب في

ذلك، إلى الرغبة في إشعار مستخدمي التقرير بأن عملية المراجعة قد تمت في جميع مراحلها بشكل غير متحيز.

(٢) **الجهة (الجهات) الموجه لها التقرير Audit Report Address**: عادة ما يوجه التقرير إلى الشركة سواء مساهمين أو مجلس إدارة. وهنا يجب الإشارة إلى أنه في السنوات الأخيرة أصبح التقرير يوجه إلى كل من المساهمين ومجلس الإدارة معاً، وذلك للإشارة إلى استقلال المراجع عن الشركة.

(٣) **فقرة تمهيديه Introductory Paragraph**: عادة ما تتضمن هذه الفقرة الإشارة إلى قيام منشأة المراجعة بأداء عملية المراجعة. بالإضافة إلى توضيح أنواع القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

(٤) **مسئوليات الإدارة Management's Responsibilities**: وهنا يتم التأكيد على أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.

(٥) **مسئوليات المراجع Auditor's Responsibilities**: يتكون هذا الجزء من ثلاث فقرات رئيسه، تتمثل تلك الفقرات في:

- **الفقرة الأولى**: تشير هذه الفقرة إلى أن مسؤولية المراجع تنحصر في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة، وذلك في ضوء القيام بعملية مراجعة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- **الفقرة الثانية**: **فقرة نطاق المراجعة**: تمثل هذه الفقرة بياناً فعلياً يتعلق بما قام به المراجع خلال عملية المراجعة.
- **الفقرة الثالثة**: تشير هذه الفقرة إلى أن المراجع يعتقد أن أدلة الإثبات التي حصل عليها كافية ومناسبة كأساس يعتمد عليه في إبداء رأيه في القوائم المالية.

٦) رأي المراجع Auditor's Opinion: وهنا يوضح المراجع رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل.

٧) توقيع وعنوان منشأة المراجعة Signature and Address of CPA Firm: وترجع أهمية ذلك إلى المسؤولية القانونية والمهنية التي قد تقع على عاتق منشأة المراجعة.

٨) تاريخ تقرير المراجع Audit Report Date: عادة ما يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ اكتمال العمل الميداني، بصرف النظر عن التاريخ الذي أصدر فيه التقرير فعلاً. هذا، وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل النطاق الزمني لمسؤولية المراجع، فبعد هذا التاريخ تُخلى مسؤولية المراجع عن أي أحداث تقع.

٢/٤/٣ تقرير المراجع النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة Unmodified Opinion with Explanatory Paragraph or Modified Wording

في ظل هذا النوع من تقرير المراجع، وعلى الرغم من قيام المراجع بأداء عملية المراجعة على نحو كامل وإبداء رأيه في القوائم المالية للشركة بأنها تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية وأرباحها الموزعة والمحتجزة، إلا أن المراجع يحتاج إلى جذب الإنتباه وتسليط الضوء على بعض الحالات أو قد يحتاج المراجع إلى توفير معلومات إضافية عنها في التقرير.

١/٢/٤/٣ حالات إضافة فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة عند إصدار تقرير المراجع النظيف

طبقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس مراقبة حسابات الشركات العامة، تتمثل أهم حالات إضافة فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة عند إصدار تقرير المراجع النظيف في:

أولاً: أهم حالات إضافة فقرة تفسيرية عند إصدار تقرير المراجع النظيف:

(١) الافتقار إلى التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: مثل التغيير في طريقة حساب الإهلاك من عام لآخر.

(٢) وجود شك كبير لدى المراجع حول استمرار الشركة محل المراجعة في ممارسة النشاط: وقد يكون ذلك الشك نتيجة لعدة أسباب، منها: معاناة الشركة من خسائر متكررة، معاناة الشركة من عجز متكرر في صافي رأس المال العامل، الخ.....

(٣) موافقة المراجع على الخروج عن مبادئ المحاسبة الصادرة والمعمول بها:

في هذا الصدد، يجب التأكيد على ضرورة افتتاح المراجع بذلك قبل أي شيء، كما يجب على المراجع أن يشير في فقرة منفصلة (الفقرة التفسيرية) إلى أن الالتزام بتلك المبادئ في الوقت الحالي كان سيؤدي إلى إظهار نتائج مضللة.

(٤) التأكيد والتركيز على مسائل أخرى: كالأحداث الهامة التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية، وكذلك وصف الأمور المحاسبية التي قد تؤثر على إمكانية مقارنة القوائم المالية للشركة بمثيلاتها في الأعوام السابقة

ثانياً: أهم حالات تعديل الصياغة عند إصدار تقرير المراجع النظيف:

(١) مشاركة مراجعين آخرين في إعداد التقرير: فعندما يشارك مراجع آخر المراجع الرئيسي في عملية المراجعة، ويكون للجزء الذي يشارك به أهمية نسبية مقارنة بالقوائم المالية ككل. في هذه الحالة لا يتم إضافة فقرة منفصلة عن المشاركة في المسؤولية (فقرة تفسيرية)، ولكن يتم الإشارة إلى ذلك في تقرير رأي المراجع. وذلك في الجزئين المتعلقين بمسئولية المراجع، ويرأى المراجع.

٢/٣/٤/٣ الحالات التي تتطلب الخروج عن تقرير المراجع النظيف :

هناك حالات ثلاث تتطلب الخروج عن تقرير المراجع النظيف، تتمثل تلك الحالات الثلاث في:

(١) تقييد نطاق عملية المراجعة:

في حالة فشل المراجع في الحصول على قدر كافٍ من أدلة الإثبات تُمكنه من الحكم على مدى إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يحدث تقييد نطاق عملية المراجعة.

هذا، وقد يكون تقييد نطاق عملية المراجعة ناتجاً عن أسباب تتعلق بالعميل، مثل: رفض الإدارة السماح للمراجع بالجرد الفعلي للمخزون. أو قد يكون تقييد نطاق عملية المراجعة ناتجاً عن أسباب خارجة عن إرادة كل من المراجع والعميل، مثل: عدم تعيين المراجع حتى ما بعد انتهاء السنة المالية للعميل، الأمر الذي يؤدي إلى تعذر الملاحظة الفعلية للمخزون.

(٢) القوائم المالية للشركة لم تعد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

من أمثلة ذلك، إصرار العميل على استخدام التكلفة الاستبدالية لتقويم الأصول الثابتة.

(٣) ضعف استقلال المراجع:

هناك العديد من الأسباب التي قد تؤدي إلى ضعف استقلال المراجع، منها: امتلاك المراجع أسهم في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

٣/٤/٣ تقرير المراجع المقيّد (المتحفّظ) :

Qualified Opinion Audit Report

يصدر المراجع تقريره المقيّد (المتحفّظ) في حالة وجود قيود على نطاق عملية المراجعة، أو في حالة انحراف الشركة عن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد قوائمها المالية. ولكن أيضاً عندما يستنتج المراجع أن القوائم المالية للشركة ككل (كوحدة واحدة) تعطي صورة صادقة وعادلة.

كما نص دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية في المادة الثانية عشر، على ضرورة قيام المراجع بالتحفظ في تقريره في كل حالة من الحالات التالية:

- ١) إذا كان للشركة فروع لم يتمكن من زيارتها، وأن يوضح ما إذا كان قد أطلع على ملخصات وافية عن نشاط تلك الفروع.
- ٢) تعديل الشركة لطريقة الجرد التي كانت تتبعها. أو تغيير أسس المحاسبة خلافاً لما كان يجري عليه العمل في الشركة من قبل.
- ٣) إذا كانت الشركة لا تمسك حسابات أو سجلات تكاليف، وإنما تقوم بإعداد تكلفة إجمالية لمنتجاتها على أساس البيانات المستخرجة من الدفاتر المالية.

وأياً كان نوع التحفظات في تقرير المراجع، فإنه يجب مراعاة الأمور التالية:

١) الإفصاح عن أسباب التحفظ في فقرة مستقلة في تقريره (فقرة أساس رأي المراجع المقيّد/ المتحفّظ).

٢) في فقرة أساس رأي المراجع المقيّد/ المتحفّظ، يجب أن يشير المراجع إلى الآثار الرئيسية للتحفظ على القوائم المالية - إذا أمكن تحديد تلك الآثار. أما إذا لم

يستطع المراجع تحديد تلك الآثار بطريقة معقولة، فيجب أن يشير إلى ذلك في تقريره.

(٣) يجب أن يحتوي تقرير المراجع المقيد (المتحفظ) في فقرة رأي المراجع على كلمة " فيما عدا - باستثناء " - بالنسبة لأثر الأمر الذي يشير إليه التحفظ - فإن القوائم المالية للشركة في جميع جوانبها الجوهرية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية، وأرباحها الموزعة والمحتجزة.

(٤) يجب أن تكون التحفظات التي يتضمنها تقرير المراجع واضحة وسهلة الفهم لأي شخص حتى لو لم يكن خبيراً في مجال الحسابات. كما يجب اختيار أدق الألفاظ للتعبير عن التحفظات، وذلك حتى لا يحمل اللفظ أكثر من معنى.

(٥) يجب مراعاة مبدأ الأهمية النسبية عند ذكر التحفظات، فلا يذكر تحفظ عن أي بند يكون مبلغه ضئيلاً بالنسبة إلى مبالغ القوائم المالية عموماً. ولهذا، فعلى المراجع أن يوازن باستمرار بين النفع المستمد من وراء التحفظ، وما قد يلحق بالشركة من ضرر من جراء ذكر هذا التحفظ.

(٦) محاوله تجنب أي تحفظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية إلا أن إبرازها في مستند عام أو وثيقة معدة للنشر يبدو غير لائق بالمرّة في الظروف الخاصة بالمنشأة.

(٧) في حاله حصول المراجع على شهادات من الإدارة، ولكنه في نفس الوقت قام بجميع الإجراءات الأخرى التي تطمئنه إلى صحة ما ورد في هذه الشهادات، فإنه لا داعي لذكر هذه الشهادات بالتقرير. أما إذا لم يجد مفر من الاعتماد على تلك الشهادات كإجراء من الإجراءات اللازمة للمراجعة ولعدم تمكنه من إتباع إجراءات

بديلة، فعليه أن يذكر في تقريره تحفظاً صريحاً بأنه اعتمد على شهادات الإدارة في شأن البنود المختصة.

٨) إذا وجد المراجع أن المنشأة تسير في معالجة بعض البنود على أساس يخالف ما جرى العرف عليه أو ما يعتقد المراجع أنه واجب التطبيق، فإنه لا يحق للمراجع أن يرفض الطريقة التي تتبعها المنشأة أو أن يذكر أي تحفظات بشأنها في تقريره - وذلك نظراً لمرونة قواعد المحاسبة واختلاف تطبيقها من منشأة لأخرى - ما لم يترتب على تلك الطريقة في نظره تشويه للحقائق في القوائم المالية.

٩) فيما عدا مشتملات التقرير التي نصت عليه القوانين، يفضل عدم ذكر تحفظات إذا كان في الإمكان الاستغناء عنها بإعطاء شرح كافٍ للبنود المختصة في صلب القوائم المالية نفسها. وقد يكون مرجع ذلك، إلى أن كثرة التحفظات في التقرير قد تؤدي على التشكيك في صحة ما ورد بالقوائم المالية بغض النظر عن ما هيه تلك التحفظات.

٤/٤/٣ تقرير المراجع السلبي (العكسي)

Adverse Opinion Audit Report

يصدر المراجع تقريره السلبي عندما يعتقد أن القوائم المالية للشركة ككل (كوحدة واحدة) تحتوي على تحريف أو تضليل جوهري، الأمر الذي يمكن القول معه بأن القوائم المالية للشركة لا تعبر بصدق وعدالة عن مركزها المالي ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وأرباحها الموزعة والمحتجزة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

بمعنى آخر، يمكن القول أن المراجع يصدر تقريره السلبي فقط عندما تتكون لديه قناعة- في ضوء قيامه بفحص كافٍ- بأن القوائم المالية للشركة لم تُعد وفقاً للمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها. وهنا يجب الإشارة إلى أن تقرير المراجع السلبي غير مألوف، ولذلك فنادرًا ما يتم إصداره.

٥/٤/٣ تقرير المراجع بالامتناع عن إبداء الرأي (الخالي من الرأي) / رأي التنصل) Disclaimer Opinion Report

يستخدم هذا النوع من التقرير في حالة عدم قدرة المراجع على تكوين رأي فيما يتعلق بمدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة ككل (كوحدة واحدة)، وقد يرجع ذلك إلى:

- فرض قيود صارمة على نطاق عملية المراجعة من قبل العميل.
- ضعف استقلال المراجع.

وهنا يجب التأكيد على أن إصدار تقرير المراجع بالامتناع عن إبداء الرأي يرتبط بعدم توافر المعرفة الكافية لدي المراجع فيما يتعلق بمدى صدق وعدالة القوائم المالية، بينما إصدار تقرير المراجع السلبي يرتبط بتوافر معرفة كافية لدى المراجع بعدم صدق وعدالة القوائم المالية.

وفي هذا الصدد، يجب الإشارة إلى أنه في حاله ضعف استقلال المراجع، فإن الامتناع عن إبداء الرأي يعد مطلوباً حتى مع قيام المراجع بإكمال جميع إجراءات المراجعة الضرورية. كما أن ضعف استقلال المراجع يلغي أي قيود أخرى متعلقة بنطاق المراجعة، لذلك لا يوجد مبرر لذكر أسباب أخرى حول عدم إبداء الرأي، ولا يجب الإشارة في التقرير إلى أداء أي من إجراءات المراجعة. ولذلك، فهو تقرير مراجعة ذو فقرة واحدة. وهنا يجب التأكيد أيضاً، على أن التقرير لا يتضمن عنواناً في حالة كون المراجع غير مستقل.

ملخص الفصل الثالث

- أ. تتضمن معايير المراجعة الخاصة بإعداد تقرير المراجع - والصادرة عام ١٩٥٤م عن المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين - على أربع معايير، هي: إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وأخيراً التعبير عن الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.
- ب. طبقاً لأحكام المادة رقم ١٠٦ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م، يجب أن يشير تقرير المراجع إلى العديد من الأمور، منها على سبيل المثال لا الحصر: ما إذا كان المراجع قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرضي، ما إذا كانت الميزانية تُعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يُعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية.
- ج. على الرغم من تعدد أنواع تقرير المراجع، إلا أنه يمكن حصرها في خمسة أنواع، هي: تقرير المراجع النظيف القياسي، تقرير المراجع النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة، تقرير المراجع المقيد (المتحفظ)، تقرير المراجع السلبي (العكسي)، وتقرير المراجع بالإمتناع عن إبداء الرأي (الخالي من الرأي/ رأي التنصل).
- د. تتمثل شروط إصدار تقرير المراجع النظيف القياسي في: أن تتضمن القوائم المالية كافة القوائم (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة)، أن معايير المراجعة العامة الثلاثة قد تم إتباعها في جميع نواحي عملية المراجعة، حصول المراجع على قدر كافٍ من أدلة الإثبات، أن القوائم المالية للشركة قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعدم وجود حالات تتطلب إضافة فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة.

هـ. في ظل تقرير المراجع النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة، وعلى الرغم من قيام المراجع بأداء عملية المراجعة على نحو كامل وإبداء رأيه في القوائم المالية للشركة بأنها تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية وأرباحها الموزعة والمحتجزة، إلا أن المراجع يحتاج إلى جذب الإنتباه وتسليط الضوء على بعض الحالات أو قد يحتاج المراجع إلى توفير معلومات إضافية عنها في التقرير.

و. يصدر المراجع تقريره المقيّد (المتحفّظ) في حالة وجود قيود على نطاق عملية المراجعة، أو في حالة إنحراف الشركة عن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد قوائمها المالية. ولكن أيضاً عندما يستنتج المراجع أن القوائم المالية للشركة ككل (كوحدة واحدة) تعطي صورة صادقة وعادلة.

ز. يصدر المراجع تقريره السلبي عندما يعتقد أن القوائم المالية للشركة ككل (كوحدة واحدة) تحتوي على تحريف أو تضليل جوهري، الأمر الذي يمكن القول معه بأن القوائم المالية للشركة لا تعبر بصدق وعدالة عن مركزها المالي ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وأرباحها الموزعة والمحتجزة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ح. يستخدم تقرير المراجع بالإمتناع عن إبداء الرأي (الخالي من الرأي/ رأي التتصل) في حالة عدم قدرة المراجع على تكوين رأي فيما يتعلق بمدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة ككل (كوحدة واحدة).

الفصل الرابع

آداب وسلوكيات مهنة المراجعة

➤ الأهداف

- دراسة موجبات الإهتمام بالقيم والأخلاق في مجال المراجعة.
- دراسة المفاهيم العامة لدليل آداب وسلوك المهنة.
- التعرف على الجهات المهنية المختصة بآداب وسلوك مهنة المراجعة.
- دراسة الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة من حثت المبادئ الأساسية ، التهديدات ، وأدوات الحماية.
- دراسة معيار استقلال المراجع وأهميته خلال مراحل تنفيذ عملية المراجعة و ضمانات المحافظة عليه.

➤ العناصر

- ١/٤ مقدمة.
- ٢/٤ موجبات الإهتمام بالقيم والأخلاق في مجال المراجعة.
- ٣/٤ الحاجة إلى تدريس القيم والأخلاق في الجامعات.
- ٤/٤ المفاهيم العامة لدليل آداب وسلوك المهنة.
- ٥/٤ الجهات المهنية المختصة بآداب وسلوك مهنة المراجعة.
- ٦/٤ الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المراجعة.
- ٧/٤ معيار الاستقلال.

١/٤ مقدمة :

يقوم المحاسب بإعداد مجموعة من القوائم والتقارير المالية للإدارة لتعتمد عليها فى اتخاذ القرارات، ويجب أن تكون المعلومات التى تحتويها صادقة وأمينة ودقيقة وموضوعية وهذا كله يتأثر بقيم وأخلاق المحاسب ولذلك لا يمكن الفصل بين قيم وأخلاق وسلوكيات المحاسب وبين تكوينه العلمي والمهني. ومن أبرز الأمور التى تميز أى مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية نابعة من ذاتهم تحكم تصرفاتهم المهنية وذلك اعترافا منهم بأهمية الدور الذى يلعبوه ومسئوليتهم نحو الجمهور وهو ما نجده فى مهنة المحاماة والطب ومهن أخرى . ومن السمات المميزة لمهنة المراجعة هى قبول هذه المهنة مسئولية العمل لتحقيق الصالح العام، ومن ثم لم تكن مسئولية المراجع هى مجرد تلبية رغبات العميل ولكنها تتجاوز كل هذا من أجل تحقيق الصالح العام. إن مهنة المراجع وطبيعة المهام التى تتضمنها وأهميتها تجعل منه قاضيا يدرس الإثباتات والأدلة ويصدر أحكاما مبنية عليها، لذا كان من اللازم توافر أخلاقيات واتجاهات وسلوكيات معينة يتسم بها من ينتسب إلى تلك المهنة.

ولقد شهدت بدايات القرن الواحد والعشرون انهيار كبرى الشركات الأمريكية مثل شركة إنرون عام ٢٠٠١، وقد ارتبط هذا الانهيار بتورط كبرى مكاتب المراجعة الأمريكية (آرثر اندرسون) وفشله فى الإدلاء برأى صادق وعادل عن مشكلة شركة إنرون وقد أرجع البعض ذلك لضعف المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية. نتيجة لذلك أثيرت تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير المراجع عن القوائم المالية، وسادت حالة من عدم الثقة فى مهنة المراجعة وأضفى ظلال من الشك حول جودة الخدمات التى تقدمها مكاتب المراجعة. الأمر الذى دفع الهيئات والمنظمات المهنية لوضع قواعد وضوابط لأمور المهنة وإلزام مكاتب المراجعة باتباع آداب وسلوك الأداء المهني السليم كمحاولة لكى تحتفظ المهنة بثقة المجتمع.

الفصل الرابع : آداب وسلوكيات مهنة المراجعة

وسنقوم فى هذا الفصل بدراسة عامة لطبيعة آداب وسلوك مهنة المراجعة مع التركيز على الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية. وتتضمن دراستنا لآداب وسلوك المهنة الموضوعات التالية :

٢/٤ موجبات الإهتمام بالقيم والأخلاق فى مجال المراجعة.

٣/٤ الحاجة إلى تدريس القيم والأخلاق فى الجامعات.

٤/٤ المفاهيم العامة لدليل آداب وسلوك المهنة.

٥/٤ الجهات المهنية المختصة بآداب وسلوك مهنة المراجعة.

٦/٤ الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة.

٧/٤ معيار الاستقلال.

٢/٤ موجبات الإهتمام بالقيم والأخلاق فى مجال المراجعة:

لقد برز الإهتمام بموضوع القيم والأخلاق فى مجال المراجعة فى الآونة الأخيرة ويرجع ذلك إلى العديد من العوامل نذكر منها ما يلى :

١ - الرغبة فى رفع مستوى أداء مهنة المراجعة، فهناك علاقة سببية قوية بين الإلتزام بالقيم وبين مستوى أداء المراجع.

٢ - المحافظة على الثقة فى المعلومات المحاسبية التى يقدمها المراجع إلى الجمهور، ومن موجبات هذه الثقة توافر مستوى متميز من الأخلاق الكريمة والسلوك الطيب لدى المراجعين، وهذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة ككل وكذلك على المؤسسة التى يعمل فيها المراجع

٣ - ارتباط مصالح المجتمع والعديد من الفئات المعنية بالمال والأعمال بالمعلومات المحاسبية لذا لزم الاطمئنان إلى إلتزام المراجع بالقيم والأخلاق التي توجب عليه المحافظة على مصالحهم.

٤ - الحاجة الملحة إلى تقوية العلاقات المهنية بين المراجعين بعضهم البعض، وضرورة ضبطها بالقيم الأخلاقية مثل: الأخوة والحب والتعاون والتسامح، وعدم التنافر والتشهير والتعدي والتكالب على المال والسيطرة على المهنة وعدم اعتداء أحدهم على الآخر.

٥ - الحاجة إلى حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها الذين لا يلتزمون بالقيم وتوسل لهم أنفسهم بالتزوير والكذب لتحقيق مآرب مادية أو شخصية، فعن طريق ميثاق القيم يمكن معاقبتهم أمام الجهات المعنية ويكون ذلك رادعاً للآخرين، وهذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة وحمايتها.

٣/٤ الحاجة إلى تدريس القيم والأخلاق في الجامعات :

يمكن القول إنه إذا صلحت الشركة كنواة صلح الإقتصاد ككل، وإذا فسدت فإن تأثيرها من الممكن أن يمتد ليضر عدد كبير من فئات الإقتصاد والمجتمع، حيث أن الشركات تؤثر وتتأثر بالحياة العامة، بحيث يؤثر أداؤها على الوظائف والدخول ومستويات المعيشة وغيرها من الأمور المرتبطة بحياة الأفراد والمؤسسات بالمجتمع، وبالتالي يجب ان تكون الشركات مسئولة عن التزامها في الإطار الأشمل وذلك تحقيقاً لرفاهية وتقدم المجتمع. ولقد كانت المدرسة القديمة تفصل بين الأخلاق وممارسة مهنة المراجعة الى أن بدأ الاتجاه الحديث بالاهتمام بأخلاق المراجع، كما اهتمت بذلك المنظمات المهنية المحاسبية العالمية وأصدرت مواثيق بذلك، كما طالب العديد من كتاب الأدب المحاسبي تدريس القيم والأخلاق للمحاسبين ضمن المناهج الدراسية في

دور العلم المختلفة مثل المدارس والمعاهد والكلديات وكذلك تنظيم برامج تدريبية للمراجعين العاملين تتضمن موضوعات عن القيم والأخلاق.

إذن هناك شبه إجماع بين علماء وأساتذة المراجعة والممارسين لها، والجمعيات والهيئات والمنظمات المهنية المعينة بها، أن هناك ضرورة لإلتزام المراجع بالقيم الأخلاقية في عمله ولقد أعدت في هذا المجال العديد من الدراسات والبحوث كما صدرت مجموعة من الموثيق في كثير من دول العالم والتي تتطور من حين لآخر بسبب التغيرات المستمرة في قيم وأخلاق وسلوكيات وعادات وتقاليد وثقافة المجتمعات. وربما يكون من الأسباب التي دعت لذلك هو الفساد الأخلاقي الذي إنتشر في البلاد والمجتمعات بين بعض المراجعين بسبب إستخدام طرق وسائل محاسبية أوقعت العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية في أضرار جسيمة أو أن بعضهم قد قصر في عمله أو تواطأ مع إدارة الشركات في إخفاء أحداث خطيرة سببت أضراراً للغير أو للمجتمع.

٤/٤ المفاهيم العامة لدليل آداب وسلوك المهنة :

يستخدم مصطلح المهنة لوصف مجموعة من الافراد يزاولون عملاً فنياً بهدف خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه كذلك الى تحقيق مصالحهم الخاصة وهي كسب احتياجاتهم المعيشية. وعلى ضوء ذلك التعريف يكون مزاولو مهنة المراجعة الخارجية والداخلية مهنيين.

وتعرف الأخلاق بأنها مجموعة القواعد والمبادئ المجردة التي يخضع لها الإنسان في تصرفاته ويحتكم إليها في تقييم سلوكه وتوصف بالحسن أو القبح. ويمكن تعريف الآداب والسلوك على أنه فرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتتطوى الآداب والسلوك على اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ والتي تعنى قواعد ومقاييس للصواب يمكن من خلالها التعرف على التصرفات الخاطئة. فنحن

نضع أبعاداً أو محددات الخطأ والصواب نظراً لاحتياج المجتمع الى النظام (الانتظام)، فالمصالح الفردية والسعى الدائم نحو تحقيقها تؤثر في تصرفات الانسان بدرجة أو بأخرى، فهناك البعض الذين لا يمنعمهم أى عائق عن تحقيق مصالحهم الذاتية ولو كان ذلك على حساب الآخرين. ويحدد القانون المدنى أبعاد الخطأ والصواب فى المجتمعات، وفى نطاق هذه الأبعاد يضع الفرد دليل أخلاق مكتوب أو غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة باتباع معايير تتفوق على تلك المنصوص عليها بالقانون المدنى. وتتناول هذه الأدلة سلوك التعامل مع الآخرين وسبل كبح الرغبات الأنانية لدى الأفراد، وتمثل هذه التصرفات حجر الأساس لمفهوم الاداب والسلوك، وبالتالي تمثل آداب وسلوك المهنة قيوداً تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها باتباعها، وتكون هذه الأدلة بمثابة أساس لتوقعات الآخرين (خارج المهنة) لتصرفات المهنيين.

وبعد ذكر تعريف الأخلاق، نستطيع أن نعرف أخلاقيات المهنة بأنها مجموعة من المبادئ التي تعدّ أساساً للسلوك المطلوب لأفراد المهنة ، والمعايير التي تعتمد عليها المنظمة في تقييم أدائهم إيجاباً وسلباً، والذي يعتبر أي انتهاك لهذه المعايير من قبل الفرد تصرفاً غير أخلاقي. كما يعبر مفهوم أخلاقيات العمل عن مجموعة من القيم التي تتمحور حول أهمية العمل، وانعكاس هذه القيم على الرغبة في العمل من قبل الفرد، وتصميمه على الإنجاز.

ولما كان إتباع الأخلاق هو أمر يجب أن يحرص عليه كل شخص ولكن إدارة المؤسسة لن تعتمد على مدى التزام العاملين بأخلاقيات العمل بناء على قناعاتهم الشخصية بل هي بحاجة لأن تُلزمهم بذلك كجزء من مُتطلبات العمل، لذلك فإنه من الضروري تحديد ما هو أخلاقي وما هو غير أخلاقي في عُرف المؤسسة لكي يلتزم به الجميع. ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة (code of ethics and code of practice) وخاصة العلمية منها مثل المراجعة، بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس والواجبات والحقوق والمحظورات التي يجب التقيد بها عند

ممارسة عمل مهني محدد. وتخدم معايير سلوك وآداب المهنة فى واقع الأمر هدفين مهمين هما :

(أ) وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم الفنى.

(ب) الافصاح للجمهور وكافة المهتمين بشئون المعنة بمكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك التى تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها فى نظر الآخرين، وكذلك تكون تقارير ونتائج أعمال المهنيين موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة للمهنيين بأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة.

وكما هو الحال فى كافة أنواع المهن تعتمد معايير الآداب والسلوك فى شكلها النهائى على القيود الذاتية التى تفرضها المهنة على نفسها، والتى يتوقع الجمهور أن يتبعها عضو المهنة فى أداء مهمته. ونظراً لكون المراجع القانونى مسئولاً فى ذات الوقت أمام كل من الجمهور وعميله فيجب عليه أن يلتزم بمعايير السلوك التى تدعم الاستقلالية ورقى الخلق والموضوعية. ويجب أن يحافظ المراجع كذلك على سرية العلاقات بينه وبين كل عميلين كما يجب أن يأخذ على نفسه مسئولية أداء مهامه المختلفة بكفاءة مهنية مرتفعة. وبالإضافة الى هذه المسئوليات يكون المراجع مسئولاً عن المحافظة على وتنمية العلاقات الطيبة بين زملائه وكذلك السعى الدائم الى رفع مستوى مركز المهنة وسمعتها اجتماعيا وفنيا وخلقيا. ولذلك تتوقع المهنة التزام المراجع بمعايير تسهم فى تطوير تلك العلاقات وتنمية احترام الجمهور لمكانته فى المجتمع.

٥/٤ الجهات المهنية المختصة بأداب وسلوك مهنة المراجعة:

تخضع سلوكيات وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة لعدد من المعايير التي يصدرها عددا من الجهات المهنية وغيرها فمثلا يصدرها فى الولايات المتحدة الأمريكية مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى AICPA و فى انجلترا مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز ICAEW بينما يصدرها فى مصر جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، هذا وهناك شبه اتفاق عام بين جميع الاصدارات السابقة للمنظمات المهنية حول مجموعة من المبادئ الاساسية لاخلاقيات المهنة التى يتعين ان يتمتع بها مزاوليها، والتى تتمثل فى الاتى:

- **الأمانة والنزاهة:** حيث يتعين على المراجع أن يكون مستقيما وأميناً فى كافة علاقاته المهنية وأن يتصف بالنزاهة التى تقتضى منه المصادقية.
- **الموضوعية والاستقلالية:** حيث يتعين عليه ألا يسمح للتحيز أو تعارض المصالح أو لضغوط الآخرين بالتأثير على أحكامه المهنية، كما يجب عليه المحافظة على الاستقلال الحقيقى والظاهرى عند تقديم كافة الخدمات.
- **السرية:** أن يحافظ على سرية المعلومات التى يتحصل عليها وألا يستخدمها أو يكشف عنها دون ترخيص صريح ومحدد أو عند وجود حق قانونى أو مهنى يبيح له ذلك.
- **المسئولية:** يجب على الأعضاء أن يمارسوا أحكام تتسم بالحساسية المهنية والأخلاقية.

- **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة:** حيث يتعين عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة وأن يؤدي عمله بكفاءة وثقة ومثابرة وأن يتصرف وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها.
- **المصلحة العامة:** يجب أن يعمل ويتصرف بما يخدم الصالح العام ويحترم ثقة المجتمع.
- **السلوك المهني:** الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة وتجنب أى عمل يسيء للمهنة.

كما توضح تلك الاصدارات كيفية تطبيق هذه المبادئ الاساسية وذلك من خلال مجموعة من الأمثلة عن الظروف التي قد يواجهها المراجعون فى الحياة العملية خلال ممارستهم المهنية وينشأ عنها تهديدات قد تؤدي إلى عدم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية الأساسية. وأدوات الحماية التي يمكن أن يستخدمها المراجعون للقضاء على هذه التهديدات أو لتقليلها لمستوى مقبول. ومن ثم يمكن النظر الى هذه المبادئ الأخلاقية كإرشادات على درجة عالية من الأهمية للارتقاء بجودة وسمعة المهنة.

فالمراجع الامين النزيه الموضوعى المستقل كاتم اسرار عميله المسئول الباذل للعناية المهنية الواجبة العامل للصالح العام هو الركيزة الاساسية لمهنة محاسبة ومراجعة ذات جودة عالية، كما أنه أحد أهم اليات حوكمة الشركات، والتي تمثل الدعامة التي تتصدى بها المهنة لأى محاولة من محاولات انتهاكها من قبل الممارسات المشينة التي تؤدي الى تحريف الأداء الحقيقى للشركة من خلال قيام المديرين ببعض الانشطة المتعمدة بهدف تضليل مستخدمى المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة استنادا الى مبررات مزيفة وفى ظل دوافع ذاتية مُجرّمة.

وسوف نركز فى دراستنا لأخلاقيات مهنة المراجعة على الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

٦/٤ الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة :

أصدرت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية دليلاً يتضمن القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة وأطلقت عليه الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة، وينقسم هذا الميثاق إلى جزئين يحدد الجزء الأول المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة التى يجب أن يتمتع بها المراجع. بينما يقدم الجزء الثانى أمثلة عن أدوات الحماية المناسبة لمواجهة التهديدات التى تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية، ويقدم هذا الجزء أيضاً أمثلة عن حالات لا تتوفر فيها أدوات حماية لمواجهة هذه التهديدات، وبالتالي يتعين تجنب الأنشطة والعلاقات التى تؤدى إلى ظهور هذه التهديدات، ونعرض فيما يلى ملخصاً لأهم ما جاء بالميثاق المصرى وذلك على النحو التالى :

١/٦/٤ الجزء الأول : المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة :

يجب على المراجع عدم الارتباط بأى نشاط أو عمل أو مهنة تؤثر بالسلب على مبدأ النزاهة أو الموضوعية أو السمعة الطيبة للمهنة مما ينتج عنه عدم أهليته لتقديم الخدمات المهنية . فمن أجل تحقيق أهداف مهنة المحاسبة والمراجعة يجب على أعضاء المهنة أن يتقيدوا بعدد من المبادئ الأساسية. هذه المبادئ الأساسية هى :

(١) الأمانة والنزاهة :

حيث يتعين على المراجع أن يكون مستقيماً وأميناً فى كافة علاقاته المهنية أو العملية، ويفرض مبدأ النزاهة على جميع المراجعين التزاماً بالاستقامة والأمانة فى كافة

الفصل الرابع : آداب وسلوكيات مهنة المراجعة

العلاقات المهنية. وتتضمن النزاهة المعاملة على أساس يتسم بالعدل والإنصاف والمصادقية، كما يتعين على المراجع عدم الاشتراك فى أى تقارير أو إقرارات أو مكاتبات أو غيرها من المعلومات إذا كانت هذه المعلومات:

- (أ) تتضمن بيانات كاذبة أو مضللة بصورة جوهرية.
- (ب) تتضمن بيانات تم تقديمها بصورة تتسم بالإهمال وعدم اللامبالاة.
- (ج) محذوف منها معلومات يتعين إدراجها إذا كان هذا الحذف يؤدي إلى التضليل.

ولا يعتبر المراجع مخالفاً لمبدأ الأمانة والنزاهة إذا قدم تقريراً معدلاً بشأن أى موضوع ورد أعلاه فى الجزء السابق.

(٢) الموضوعية :

يجب أن يتصف المراجع بالعدل وألا يسمح بالتحامل أو التحيز أو التأثير على الآخرين أو تعارض المصالح أو أي أمر آخر أن يطغى على موضوعيته أو أحكامه الشخصية المهنية أو العملية. حيث يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المراجعين بعدم التخلي عن الحكم المهني السليم بسبب أي تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير لا مبرر له. ولكن قد يتعرض المراجع لمواقف تؤثر سلباً على مبدأ الموضوعية. ويتعذر تحديد جميع هذه المواقف ، إلا أنه يتعين تجنب العلاقات التي تؤدي إلى تحيز الأحكام الشخصية المهنية أو التأثير عليها بصورة غير مبررة .

(٣) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة :

يتعين على المراجع أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة ، كما يتعين عليه أن يلتزم بالاستمرار فى اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها بالمستوى المطلوب للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والتشريعات وأساليب الممارسة المهنية. ويتعين

الفصل الرابع : آداب وسلوكيات مهنة المراجعة

على المراجع التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للمعايير المهنية والفنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية. والعناية هي تحمل مسؤولية العمل وفقاً لشروط العملية وكذلك العمل بعناية ودقة مع الالتزام بالإطار الزمني المحدد.

ويفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة الالتزامات التالية على المراجعين المهنيين :

- (أ) المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العميل على الخدمة المهنية المطلوبة.
- (ب) (و) العمل بمتابعة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية .

وتتطلب الخدمات المهنية التي تتسم بالكفاءة إصدار أحكام سليمة عند تطبيق المعرفة والمهارات المهنية أثناء أداء هذه الخدمات . ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين مستقلتين :

- المرحلة الأولى : اكتساب الكفاءة المهنية.
- المرحلة الثانية : المحافظة على الكفاءة المهنية . وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعى ودراية مستمرة بالتطورات فى مجال المحاسبة وأنشطة الأعمال حيث أن التطور المهني المستمر يساعد على تطوير القرارات والحفاظ عليها مما يمكن المراجع من الأداء بكفاءة فى إطار البيئة المهنية .

وأخيراً، يتعين على المراجع اتخاذ خطوات لضمان أن من يعملون تحت إشرافه بصفة مهنية لديهم التدريب المناسب والإشراف المناسب ، وإذا كان مناسباً يتعين على المراجع إحاطة العملاء أو غيرهم من مستخدمي الخدمات المهنية بالقيود اللازمة للمهنة لتجنب سوء تفسير أى رأى أو تأكيد لأى حقيقة.

(٤) السرية :

يجب على المراجع أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني ، كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أى من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد أو عندما يكون هناك حق قانونى أو مهني أو واجب يعطيه الحق بالكشف عنها. ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية للمحاسب المهني أو الغير، كما يفرض مبدأ السرية التزاماً على المراجعين للابتعاد عن :

(أ) الإفصاح عن أى معلومات سرية خارج المؤسسة والتي يكون قد تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية وذلك دون تفويض محدد للقيام بذلك.

و (ب) استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة للغير .

كما يتعين على مراجع الحسابات أيضاً القيام بما يلي :

(أ) الحفاظ على السرية فى أى بيئة اجتماعية وعليه الانتباه إلى إمكانية الإفصاح غير المتعمد وخاصة فى الأحوال التى تتطوى على ارتباط لمدة طويلة مع أحد الأقارب أو أحد أفراد الأسرة.

(ب) الحفاظ على سرية المعلومات التى أفصح عنها عميل مرتقب.

(ج) دراسة الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات داخل المؤسسة.

(د) اتخاذ كافة الخطوات المعقولة لضمان أن فريق العمل التابع له والأشخاص الذين يحصل منهم على المشورة والمساعدة يحترمون الواجب المنوط بالمراجع بشأن الحفاظ على السرية .

(هـ) أن يراعى باستمرار المحافظة على مبدأ السرية حتى بعد انتهاء علاقته بالعميل. وعندما يحصل على عميل جديد فله الحق فى استخدام الخبرة السابقة إلا أنه لا يجب استخدام أو الإفصاح عن المعلومات السرية التى تم الحصول عليها نتيجة لعلاقة مهنية سابقة .

وقد يطلب من المراجع الإفصاح عن معلومات سرية فى الأحوال التالية:

(أ) أن يسمح القانون أو العميل بالإفصاح.

(ب) أن يكون الإفصاح مطلباً قانونياً ، على سبيل المثال :

(١) تقديم مستندات أو أدلة فى سياق دعاوى قانونية.

(٢) الإفصاح لجهات عامة مختصة عن انتهاكات للقوانين أصبحت معلنة.

(ج) وجود واجب أو حق مهنى للإفصاح مع عدم حظر القانون لذلك فى

الأحوال التالية :

(١) الالتزام بفحص الجودة الخاصة بأى جهة مهنية.

أو (٢) الاستجابة إلى استفسار أو تحقيق تجريه جهه زميلة أو جهة رقابية.

أو (٣) لحماية المصالح المهنية للمحاسب فى الدعاوى القانونية.

أو (٤) أو بغرض الالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

وعندما يقرر المراجع الإفصاح عن معلومات سرية فإن عليه دراسة ما يلى :

(أ) هل سيتم الإضرار بمصالح أى من الأطراف بما فيهم الغير الذى قد تتأثر مصالحه إذا وافق العميل على قيام المراجع بالإفصاح .

و(ب) هل المعلومات المتعلقة بهذا الإفصاح معروفة ومؤيده بمستندات إلى المدى الذى يمكن المراجع من الإفصاح عنها. وعندما يكون الإفصاح غير مؤيد بحقائق ومستندات، يتعين على المراجع استخدام الحكم الشخصى لتحديد نوعية الإفصاح الذى سيقوم به إن وجد.

و(ج) نوعية الاتصالات المتوقعة والجهة المتلقية خاصة وأنه يجب على المراجع أن يكون لديه قناعه تامة أن الأطراف المتلقية هم الأطراف المناسبة.

(٥) السلوك المهني:

يفرض مبدأ السلوك المهني واجباً على المراجع للالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة وتجنب أى عمل يسيء للمهنة بما فى ذلك ما قد يستخلصه طرف ثالث معقول بأن هذا العمل يؤثر بالسلب على السمعة الطيبة للمهنة. وعند قيام المراجع بالتسويق والترويج لأعماله عليه ألا يسيء لسمعة المهنة، وعليه أن يتحلى بالأمانة والصدق، مع تجنب ما يلى:

(أ) المبالغة فى الخدمات التى يمكن أن يقدمها و المبالغة فى مؤهلاته أو خبراته.

(ب) التقليل من شأن أعمال الغير أو عمل مقارنات غير مؤيدة مستندياً.

٢/٦/٤ الجزء الثانى من الميثاق :التهديدات وأدوات الحماية :

تتاول الجزء الاول من الميثاق المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة التى يجب الالتزام بها ، ولكن قد يتعرض أعضاء المهنة لبعض التهديدات التى من الممكن أن تحول دون التزامهم الكامل بهذه المبادئ الأساسية السابق عرضها، وبالتالي تستلزم تلك التهديدات تطبيق أدوات حماية لمواجهةها. فعندما تكون هذه التهديدات على درجة واضحة من الأهمية والجوهرية عندئذ يتعين على المراجع تطبيق أدوات حماية للتخلص من هذه التهديدات أو تقليلها إلى مستوى معقول عندما يكون هذا الأمر مناسباً. وفى حالة عدم استطاعة المراجع تطبيق أدوات الحماية المناسبة، عندئذ عليه عدم الاستمرار والاعتذار عن تقديم الخدمة. لذا تم تخصيص الجزء الثانى من الميثاق لعرض هذه التهديدات وتصنيفها واقتراح أدوات حماية تعمل على تجنبها أو الحد من آثارها وذلك كما يلى :

١/٢/٦/٤:تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية للميثاق الاخلاقى:

(١) وجود مصلحة شخصية للمراجع:

يتمثل التهديد الأول الذى قد يواجه أعضاء المهنة فى احتمال وجود مصلحة شخصية للمراجع نتيجة لوجود مصالح مالية أو غيرها من المصالح للمراجع ذاته أو لأحد أفراد عائلته المقربين، ومن أمثلة الحالات التى قد تنشأ عنها تهديدات بسبب المصلحة الشخصية للمراجع ما يلى:

- وجود مصلحة مالية مباشرة لدى العميل أو الاشتراك مع العميل فى مصلحة.
- الاعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالى الأتعاب من عميل واحد.
- وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل.
- القلق الناتج عن إمكانية فقدان العميل.
- ربط الأتعاب بتحقيق شروط معينة.

- وجود قرض أو ضمان مقدم من أو ممنوح إلى العميل أو أى مدير أو مسئول لديه.

(٢) القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع:

من الخطأ أن يقوم شخص واحد بتنفيذ الأعمال ومراجعتها فى نفس الوقت لأنه ببساطة سيتحيز لما قام به من أعمال ويصبح من الصعب عليه فى هذه الحالة اكتشاف كافة أوجه القصور التى قد تكون موجودة بأعماله، وفى مجال مراجعة الحسابات قد يحدث هذا فى حالة الحاجة إلى إعادة تقييم أحكام سابقة صدرت عن المراجع المسئول عن هذه الأحكام. ومن أمثلة الحالات التى تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن مراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع ما يلى :

- إعداد تقارير عن تشغيل النظم المالية بعد المشاركة فى تصميمها أو تنفيذها .
- إعداد البيانات الأساسية التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية أو إعداد سجلات أخرى تكون هى نفسها موضوع عملية الخدمة المهنية المؤداة.
- أن يكون أحد أعضاء فريق المراجعة قد التحق حالياً كمدير أو مسئول لدى عميل ما أو إنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة.
- أن يكون أحد أعضاء فريق المراجعة قد التحق حالياً كموظف لدى عميل ما فى موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهري على موضوع عملية المراجعة، أو إنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة.
- القيام بخدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية المراجعة.

(٣) الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير:

ويحدث هذا عندما يقوم المراجع بمساندة العميل فى موقفه أو رأيه إلى الدرجة التى تؤثر على موضوعيته، ومن أمثلة الحالات التى تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير ما يلى:

- الترويج للأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بشركة مقيدة عندما تكون هذه الشركة عميل مراجعة للقوائم المالية.
- القيام بدور المحامى نيابة عن العميل فى القضايا وحل المنازعات مع الغير.

(٤) التآلف غير المهنى مع العميل:

ويحدث هذا فى حالة وجود علاقة وثيقة مع العميل بحيث يتعاطف المراجع بشدة مع مصالح العميل. ومن أمثلة الحالات التى تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن التآلف غير المهنى مع العميل ما يلى :

- عندما يكون لأحد أعضاء فريق المراجعة واحداً من أفراد عائلته المقربين يعمل كمديراً أو مسئولاً لدى العميل.
- عندما يكون لأحد أعضاء فريق العمل قريباً من أفراد أسرته أو أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كموظفاً لدى العميل فى موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر جوهرى بشأن موضوع المهمة.
- وجود شريك سابق بمكتب المراجعة يعمل مديراً أو مسئولاً لدى العميل أو يعمل موظفاً لديه فى موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر و جوهرى على موضوع المهمة.
- قبول هدايا أو محاباة من عميل ما لم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية.
- ارتباط المسؤولين عن فريق العمل لفترة طويلة بالعميل.

(٥) الضغوط التى يفرضها العميل:

والتى تحدث عندما يُمنع المراجع من التصرف بموضوعية عن طريق التهديدات الفعلية أو المتوقعة. ومن الأمثلة عن الحالات التى تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الضغوط التى يفرضها العميل على المراجع ما يلى:

- التهديد باستبداله أو الاستغناء عنه.

- التهديد بمقاضاته.
- ممارسة ضغوط عليه لتقليل نطاق العمل بغرض خفض الأتعاب.

وفى نهاية عرض التهديدات التى قد تواجه المراجع، تجدر الإشارة الى احتمال قيام المراجع بمخالفة أحد أحكام هذا الميثاق ولكن دون قصد، إلا أن هذه المخالفة وفقاً لطبيعة وأهمية الموضوع يجب ألا تؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية. وبمجرد اكتشافها يتعين تصحيحها على الفور وتطبيق أدوات الحماية الضرورية والتي من شأنها التخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى معقول وهو ما سيتم تناوله فى الجزء التالى مباشرة.

٢/٢/٦/٤: أدوات الحماية من تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية للميثاق الاخلاقى:

تختلف طبيعة أدوات الحماية المطلوب تطبيقها تبعاً للظروف المختلفة، وتنقسم أدوات الحماية التى من الممكن باستخدامها التخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى معقول إلى فئتين رئيسيتين: الأولى تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح، أما الثانية فهى موجودة فى بيئة العمل للمحاسب المهنودلك كما يتضح مما يلى :

(١) أدوات حماية تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح:

تتضمن أدوات الحماية الناشئة عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح ما يلى على سبيل المثال وليس الحصر :

- متطلبات الخبرة والتدريب والدراسة المطلوب توافرها لممارسة المهنة.
- متطلبات التطوير المهنى المستمر.
- لوائح حوكمة الشركات.
- المعايير المهنية.

- الرقابة المهنية أو التنظيمية و الإجراءات التأديبية.
- الفحص الخارجى من جانب أطراف خارجية لها حيثية قانونية وذلك للتقارير أو الإقرارات أو المكاتبات أو المعلومات التى يدلى بها المراجع.

وهناك بعض أدوات الحماية التى قد تزيد من إجراءات تحديد وردع السلوكيات غير الأخلاقية. وتتضمن أدوات الحماية المشار إليها الناشئة عن مهنة المحاسبة أو التشريعات أو اللوائح ما يلى:

- وجود نظام فعال و معروف للكافة بشأن رفع الشكاوى صادر من المنظمات المهنية أو الجهات الرقابية مما يمكن الزملاء والعملاء والجمهور من الانتباه للسلوكيات غير المهنية أو غير الأخلاقية.
- وجود نص صريح يلزم بالإبلاغ عن أى مخالفات للمتطلبات الأخلاقية .

(٢) أدوات حماية موجودة فى بيئة العمل للمحاسب المهنى:

تختلف أدوات الحماية فى بيئة العمل حسب الظروف والأحوال. فأدوات الحماية المتاحة فى بيئة العمل تتضمن أدوات حماية عامة على مستوى مكتب المراجعة، أدوات حماية خاصة بعملية المراجعة ذاتها ، وأدوات حماية متاحة من خلال النظم والإجراءات المطبقة لدى العميل وذلك كما يتضح مما يلى :

(أ) أدوات الحماية العامة فى بيئة العمل على مستوى مكتب المراجعة:

تتضمن ما يلى :

- تركيز قادة المكتب على أهمية الاستقلالية وأنه من المنتظر أن يقوم أعضاء فريق المراجعة بالعمل بما يحقق الصالح العام.
- قيام قادة المؤسسة بغرز روح التصرف وفقاً للصالح العام فى فريق العمل.
- وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على المهمة والإشراف عليها.

- وجود سياسات موثقة خاصة بتحديد التهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية وتقييم جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو لتخفيض أثر التهديدات إلى مستوى مقبول.
- وجود سياسات وإجراءات داخلية موثقة للتحقق من الالتزام بسياسات وإجراءات مكتب المراجعة .
- وجود سياسات وإجراءات فعالة تمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين مكتب المراجعة أو أعضاء فريق العمل والعملاء.
- وجود سياسات وإجراءات لرقابة مدى اعتماد مكتب المراجعة فى إيراداته على عميل واحد وكيفية مواجهة ذلك.
- استخدام شركاء مختلفين وفرق عمل مختلفة لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة.
- وجود سياسات وإجراءات لمنع الأفراد بخلاف أعضاء فريق العمل من التأثير على نتيجة المهمة .
- إخطار جميع الشركاء والموظفين المهنيين بمكتب المراجعة بأية تغييرات تطرأ على سياسات وإجراءات المكتب أولاً بأول ، بما فى ذلك تقديم التدريب اللازم والتعليم المناسب.
- تحديد عضواً من الإدارة العليا بمكتب المراجعة ليكون مسئولاً عن مراقبة فعالية وكفاءة أدوات الحماية.
- وجود آليات لفرض العقوبات بما يضمن الالتزام بالسياسات والإجراءات .
- وجود سياسات وإجراءات من شأنها منح العاملين صلاحية الاتصال بالرؤساء والمستويات العليا داخل مكتب المراجعة بشأن أى موضوع يثير اهتمامهم فيما يتعلق بالاستقلالية والموضوعية.

(ب) أدوات الحماية فى بيئة العمل الخاصة بمهمة معينة :

تتضمن ما يلى :

- إشراك محاسب مهنى آخر لفحص الأعمال التى تمت أو تقديم المشورة عند الضرورة.
- التشاور مع الغيرمثل لجنة من المديرين المستقلين أو جهة تنظيمية مهنية أو محاسب آخر .
- مناقشة القضايا الأخلاقية مع المسؤولين عن الحوكمة لدى العميل
- الإفصاح للمسؤولين عن الحوكمة لدى العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ونطاق الأتعباب المطلوبة.
- إشراك مكتب مراجعة آخر لأداء أو إعادة أداء جزء من المهمة .

(ج) أدوات الحماية المنفذة لدى العميل :

بناء على طبيعة العمل يستطيع المراجع الاعتماد على أدوات الحماية المتاحة من خلال النظم والإجراءات المطبقة لدى العميل ، إلا إنه من غير الممكن الاعتماد على هذه الأدوات فقط لتقليل التهديدات إلى حد مقبول، ومن أمثلة أدوات الحماية هذه ما يلى :

- عند قيام العميل بتعيين المراجع يتعين قيام أشخاص آخرين بخلاف الإدارة بإقرار واعتماد هذا التعيين .
- وجود موظفين ذوى خبرة وأقدميه لدى العميل لاتخاذ القرارات الإدارية .
- قيام العميل بتنفيذ إجراءات داخلية تضمن الخيارات الموضوعية عند التكليف بمهام خلاف مهام المراجعة.
- وجود هيكل تنظيمى لحوكمة الشركات لدى العميل يقدم الآراء السليمة ويساعد على عمل اتصالات فعالة بشأن الخدمات التى تقدمها المؤسسة.

٣/٦/٤ المواقف والظروف التى تنشأ عنها التهديدات وأدوات الحماية الممكنة :

يوضح هذا الجزء من الميثاق كيفية تطبيق المراجع للمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة، حيث يعرض بعض المواقف والظروف التى يواجهها المراجع والتى قد ينشأ عنها تهديدات تمنعه من الالتزام الكامل بهذه المبادئ ، وهذه المواقف كما وردت بالميثاق هى :

- التعيين المهنى.
- تعارض المصالح.
- الحاجة إلى رأى ثان.
- الأتعاب والأنواع الأخرى لمقابل الخدمات.
- تسويق الخدمات المهنية.
- الهدايا والضيافة.
- حيازة أصول العملاء.

ملخص الفصل الرابع

- ١- برز الاهتمام بموضوع القيم والأخلاق فى مجال المراجعة لعدة أسباب منها الرغبة فى رفع مستوى أداء مهنة المراجعة والمحافظة على الثقة فى المعلومات المحاسبية وارتباط مصالح المجتمع بالمعلومات المحاسبية والحاجة إلى حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها.
- ٢- تخضع سلوكيات وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة لعدد من المعايير تصدرها الجهات المهنية (جمعية المحاسبين والمراجعين فى مصر)
- ٣- يتكون الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر من جزئين يحدد الجزء الأول المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة مثل الأمانة والنزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، والسلوك المهنى، بينما يقدم الجزء الثانى أمثلة عن أدوات الحماية المناسبة لمواجهة التهديدات التى تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية مثل وجود مصلحة شخصية للمراجع، التآلف غير المهنى مع العميل والضغوط التى يفرضها العميل على المراجع.
- ٤- تنقسم أدوات الحماية المتاحة للمراجع لمواجهة التهديدات السابقة الى أدوات حماية تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح وأدوات حماية موجودة فى بيئة العمل للمحاسب المهنى.
- ٥- المواقف والظروف التى تنشأ عنها التهديدات هى: التعيين المهنى، تعارض المصالح، الحاجة إلى رأى ثان، الأتعاب والأنواع الأخرى لمقابل الخدمات، تسويق الخدمات المهنية، الهدايا والضيافة، وحياسة أصول العملاء.

الفصل الخامس

نظم الرقابة الداخلية

وموقف المراجع منها

➤ الأهداف

- التعرف على مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها وفروعها.
- التعرف على أسباب تزايد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية.
- التعرف على المقومات الأساسية لنظم الرقابة الداخلية الفعالة.
- التعرف على مسئولية المراجع الخارجي بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية.
- التعرف على خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- التعرف على أساليب جمع وتوثيق المعلومات عن نظم الرقابة الداخلية.
- التعرف على مفهوم المراجعة الداخلية، وأوجه التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي.

➤ العناصر

- مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها وفروعها.
- أسباب تزايد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية.
- المقومات الأساسية لنظم الرقابة الداخلية الفعالة.
- مسئولية المراجع الخارجي بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية.
- خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- أساليب جمع وتوثيق المعلومات عن نظم الرقابة الداخلية.
- المراجعة الداخلية.

١/٥ مقدمة :

يُعد دراسة نظم الرقابة الداخلية نقطة البداية التي ينطلق منها المراجع عند إعدادهِ لبرنامج المراجعة، فقد أكد المعيار الثاني من معايير العمل الميداني على ضرورة قيام المراجع بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل الشركة، وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها لتحديد توقيت ومدى الاختبارات اللازم القيام بها.

وقد حازت جودة وفعالية نظم الرقابة الداخلية على اهتمامات المستثمرين حول العالم، كما اتجهت بعض الدول إلى إلزام إدارة الشركات بإعداد تقرير يوضح مدى قوة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وما بها من ثغرات أو نقاط ضعف جوهرية على أن ينشر مع القوائم المالية، على أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني في تقرير الإدارة عن تلك النظم ومدى اتفائه مع الواقع، وعلى هذا سوف نتناول في هذا الفصل النقاط التالية:

- مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها، وفروعها.
- أسباب تزايد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية.
- المقومات الأساسية لنظم الرقابة الداخلية الفعّالة.
- مسئولية المراجع الخارجي بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية.
- خطوات فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- أساليب جمع وتوثيق المعلومات عن نظم الرقابة الداخلية.
- المراجعة الداخلية.

٢/٥ مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها وفروعها، وحدودها:

١/٢/٥ مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها:

أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في نشرة معايير المراجعة رقم (١) أن الرقابة الداخلية هي "الخطوة التنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها الشركة من أجل حماية الأصول واختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية".

وفي ضوء هذا المفهوم يمكن تحديد أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

- ١) حماية أصول المنشأة من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.
- ٢) اختبار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والقوائم المالية وتحديد درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- ٣) تحقيق الكفاءة التشغيلية لشركات الأعمال.
- ٤) تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة داخل الشركة.

وعلى هذا؛ تُعد أنظمة الرقابة الداخلية مهمة لكل من الشركات والمراجعين، حيث تساهم تلك الأنظمة في إدارة المخاطر وتحقيق الكفاءة التشغيلية والحد من مخالفة التعليمات واللوائح داخل الشركات، وضمان توفير معلومات دقيقة تفيد في إتخاذ قرارات سليمة، كذلك تُعد تلك الأنظمة مفيدة للمراجع الخارجي، حيث يساهم وجود نظم رقابة داخلية قوية وفعّالة في تخفيض مخاطر عملية المراجعة وتخفيض اختبارات المراجعة الأساسية.

٢/٢/٥ فروع الرقابة الداخلية:

يمكن التمييز بين ثلاثة فروع رئيسة للرقابة الداخلية وهي:

(أ) الرقابة الداخلية الإدارية Administrative Control:

ويهدف هذا الفرع من الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة داخل الشركة، وتوجد العديد من الوسائل التي تساهم في تحقيق هذه الأهداف ومنها ما يلي؛ الموازنات التخطيطية، نظم التكاليف المعيارية، الكشوف الإحصائية وتقارير الكفاية الدورية، الرسوم البيانية، البرامج التدريبية للموظفين والعمال، أساليب دراسة الوقت والحركة، تقارير تقييم الأداء.

(ب) الرقابة الداخلية المحاسبية Accounting Control:

ويهدف هذا الفرع من الرقابة الداخلية إلى اختبار وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والقوائم المالية وتحديد درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وتوجد العديد من الوسائل التي تضمن دقة البيانات والمعلومات المحاسبية ومنها ما يلي:

- وجود نظام مستندي سليم، كوجود مستندات مسلسلة لجميع العمليات المثبتة بالدفاتر.
- إتباع طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات في الدفاتر.
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية كحساب إجمالي المدينين وإجمالي الدائنين.
- إتباع نظام موازين المراجعة الشهرية أو الدورية.
- مطابقة كشوف البنوك الدورية مع الدفاتر وعمل مذكرات التسوية اللازمة.
- إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقة أرصدة بطاقات الصنف مع ما هو موجود فعلاً بالمخازن من وقت لآخر.

_____ الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها _____

- إتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين وغيرهم.
- وجود نظام وإدارة للمراجعة الداخلية لكل ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات من عمليات.

(ج) الضبط الداخلي Internal Check:

يهدف هذا الفرع من الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، ولتحقيق ذلك فإنه توجد العديد من الوسائل ومن أهمها ما يلي:

- تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسئوليات بحيث لا يعهد إلى موظف بعملية كاملة من أولها لآخرها.
- التأمين على الأصول والممتلكات ضد الأخطار المختلفة.
- التأمين على أمناء المخازن والخزن ضد خيانة الأمانة.
- الجرد العملي أو الفعلي المفاجئ للخزن والمخازن.
- استخدام أسلوب الرقابة الحدية والذي يعني؛ وضع حدود متدرجة لسلطة التصريح بالعمليات حسب قيمتها وأهميتها النسبية.
- استخدام أسلوب الرقابة المزدوجة (توقيعين على الشيك - مفاتحين لكل خزانة).
- عدم ترك موظف يعمل في مكان واحد لمدة طويلة.
- استخدام وسائل الحماية الطبيعية كالأسوار والسياج والبوابات.

٣/٢/٥ حدود الرقابة الداخلية:

مهما كانت قوة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية فإنها لا توفر ضماناً مطلقاً بتحقيق الأهداف المنشودة منها؛ وإنما توفر ضماناً معقولاً وذلك بسبب خضوعها للعديد من الحدود والقيود الكامنة والحتمية، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ تلك القيود في

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

اعتباره خلال مراحل عملية المراجعة وعند إعداد تقريره، وتتمثل أهم تلك القيود فيما يلي:

- عدم فهم الموظفين للتعليمات والإجراءات الرقابية أو سوء الحكم الشخصي للأفراد أو عدم العناية المهنية في تأدية الوظيفة أو الإجهاد الجسدي، فعلى سبيل المثال إذا تم وضع إجراءات جيدة لجرد المخزون السلعي ويتطلب ذلك أن يقوم اثنان من العاملين بجرد المخزون على نحو مستقل فإذا لم يستوعب أي من العاملين التعليمات أو إذا أدى الاثنان عملهم دون عناية سيتم إجراء الجرد على نحو خاطئ.
- فلسفة نظام الرقابة الداخلية يقوم على افتراض أنه من الصعوبة أن يتواطأ شخصين أو أكثر بغرض التلاعب، وفي حالة حدوث تواطؤ فليس في استطاعة المراجع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بهدف التأكد من عدم وجود مخالفات أو عدالة وصدق القيم المعروضة في القوائم المالية، وقد تكون القيود أكثر حدة ممثلة في قيام الإدارة العليا نفسها بتجاوز نظم الرقابة الداخلية الموضوعة.
- يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية في ظل ظروف معينة من المتوقع أن تستمر خلال الفترات المقبلة، ومع تغير تلك الظروف فإن نظام الرقابة الداخلية المصمم قد يصبح غير ملائم تماماً لتلك الظروف أو يصبح به بعض الثغرات التي يجب مراعاتها وعلاجها.
- يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية في ضوء اعتبارات التكلفة والعائد، لذلك نجد في الكثير من الأحيان أن إجراءات الرقابة لا تغطي بعض العمليات غير الجوهرية أو غير المتكررة، وإنما يتم التركيز على العمليات الجوهرية المتكررة، وذلك حتى لا تزيد تكلفة النظام عن المنافع المرجوة منه.

٣/٥ أسباب تزايد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية:

توجد العديد من العوامل التي أدت إلى تزايد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية سواء من قبل الشركات أو المراجعين أو المستثمرين وتتمثل أهم تلك الأسباب فيما يلي:

(١) اتساع حجم الشركات وتعدد عملياتها وتعقدتها إلى الحد الذي أصبح من الصعوبة على إدارة الشركة التعرف على أوجه نشاطها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي، فأصبح لزاماً على القائمين على الإدارة الاعتماد على وسائل أخرى تمكنهم من إدارة الشركة إدارة رشيدة، وقد وجدوا في التقارير والكشوف الإحصائية وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها، ولكي تؤدي هذه الوسيلة أهدافها وتحقق غايتها، فإنه يجب التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من الأخطاء والتلاعب، ومن هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر.

(٢) من أهم الواجبات الملقاة على عاتق القائمين بإدارة الشركة حماية أصولها من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وقد ترتب على اتساع حجم الشركة وتزايد المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق الإدارة أن اضطرت الهيئة الإدارية إلى تفويض بعض اختصاصاتها إلى بعض الإدارات الفرعية بالشركة، وحتى تطمئن الإدارة إلى حسن سير العمل بهذه الإدارات وأن أصولها في أيد أمينة، أصبح من الضروري وضع نظام محكم للرقابة الداخلية يكفل لها تحقيق ذلك.

(٣) تعدد وتنوع أصحاب المصالح Stakeholders الذين يعتمدون على البيانات والمعلومات التي تقدمها إدارة الشركة عن أوجه النشاط المختلفة، مثل المساهمون، المستثمرون، المحللون الماليون، المقرضون، مصلحة الضرائب، والجهات الحكومية والتنظيمية المختلفة. وحتى تطمئن الإدارة إلى الوفاء بالتزاماتها تجاه تلك

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

الجهات من حيث دقة البيانات والمعلومات التي تقدمها ازدادت عنايتها بأنظمة الرقابة الداخلية.

(٤) التحول الذي طرأ على عملية المراجعة الخارجية، فبعد أن كانت المراجعة تفصيلية كاملة تشمل جميع الدفاتر والسجلات والحسابات، تحولت إلى مراجعة انتقادية تقوم على أساس الاختبارات، وقد صاحب هذا التحول في عملية المراجعة اهتمام أصحاب الشركات والقائمين على إدارتها بأنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تدعيمها وتحسينها حتى يمكن الاعتماد عليها.

(٥) مع توالي الانهيارات والفضائح المالية حول العالم، وبعد إعلان أكبر حالتي إفلاس في التاريخ المعاصر لشركتي Enron & World com في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٢، ومروراً بالأزمة المالية العالمية الأخيرة عام ٢٠٠٨، فقد تزايد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية، كأحد أدوات إدارة المخاطر، التي تدعم قدرة الشركة على الاستمرار.

(٦) اتجاه بعض الدول إلى إلزام إدارة الشركات بإعداد تقرير عن الرقابة الداخلية يوضح حالة ومدى قوة هذه الأنظمة وما بها من ثغرات أو نقاط ضعف جوهرية ويتم نشر هذا التقرير مع القوائم المالية، كذلك يجب أن يقوم المراجع بإبداء رأيه في التقرير الذي أعدته الإدارة عن نظم الرقابة الداخلية بالشركة ومدى اتفائه مع نتائج فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، لذلك تزايد اهتمام إدارة الشركات بمعالجة جوانب الضعف أو أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية حتى تتجنب الإفصاح عن تلك الجوانب لما له من آثار سلبية على أسعار وعوائد الأسهم لتلك الشركات.

٤/٥ المقومات الأساسية لنظم الرقابة الداخلية الفعالة:

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال بالعديد من المقومات التي يحدد وجودها كلها أو بعضها مدى جودة نظم الرقابة الداخلية بالشركة، وعلى هذا الأساس يمكن للمراجع أن يخفض من نطاق الاختبارات الأساسية المطلوبة لفحص العمليات وأرصدة القوائم المالية، معتمداً على جودة نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن تلك المقومات، كما يُعد عدم وجود أي من تلك المقومات بمثابة إشارة إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية بالشركة ويجب على المراجع في تلك الحالة أن يوسع من نطاق اختبارات العمليات وأرصدة القوائم المالية، وتتمثل تلك المقومات فيما يلي:

- التنظيم الإداري الجيد.
- كفاءة العاملين.
- نظام محاسبي متكامل.
- استخدام الوسائل الآلية.
- الرقابة الفعالة على الأصول والمستندات والسجلات.
- تقييم ومتابعة الأداء.

وسوف نتناول فيما يلي تلك المقومات بشيء من التفصيل:

١/٤/٥ التنظيم الإداري الجيد:

يجب وضع خطة تنظيمية وإدارية سليمة ودقيقة تتضمن التحديد الواضح للسلطات والمسئوليات، بحيث تمنع التعارض بين الاختصاصات أو التداخل بين الالتزامات والواجبات الوظيفية المختلفة، وبوضوح الهيكل التنظيمي للمنشأة الخطوط العريضة للعلاقة بين السلطة والمسئولية، كما يجب ملاحظة تدفق خطوط السلطة من أعلى لأسفل، بينما تتدفق خطوط المسئولية من أسفل لأعلى، ويقضي ذلك بأن موظفي

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

الحسابات مسئولين أمام المدير المالي، وأولئك المسئولين عن الاحتفاظ بالنقدية مسئولين أمام رئيس الخزينة، والأشخاص المسئولين عن الاحتفاظ بالآلات على سبيل المثال مسئولين أمام مدير الإنتاج وهكذا.

وتستخدم الشركات عادة دليل اللوائح والإجراءات Procedures Manual لتحديد وتعريف اختصاصات كل وظيفة من الوظائف الموضحة على الهيكل التنظيمي، وهو عبارة عن كُتيب تُخصص كل صفحة من صفحاته لوصف وظيفة معينة وهو ما يطلق عليه "الوصف الوظيفي Job Description" والذي يوضح المسئوليات والاختصاصات التي يقوم بأدائها شاغل الوظيفة.

كذلك يتضمن التنظيم الإداري الجيد الفصل بين الوظائف المتعارضة للحد من الأخطاء والغش المحاسبي وعلى هذا يجب:

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله في الدفاتر: فمثلاً في حالة المبيعات النقدية، يجب الفصل بين وظيفة البيع (إدارة المبيعات)، ووظيفة استلام النقدية (الخزينة)، ووظيفة تسليم البضاعة للعميل (قسم التسليم)، ووظيفة المحاسبة عن العمليات النقدية (إدارة الحسابات).
- الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها: فمثلاً يجب الفصل بين سلطة الترخيص واعتماد شراء الأصول وبين سلطة حيازة الأصول واستخدامها، وبين سلطة الترخيص بالتصرف في تلك الأصول ومسئولية بيعها وأخيراً سلطة المحاسبة عن تلك الأصول.
- الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الإلكتروني للبيانات: فمثلاً يجب الفصل بين وظيفة المبرمج ومشغل الحاسب الآلي بحيث لا يكون لمشغل الحاسب الآلي القدرة على تعديل البرنامج قبل أو أثناء تشغيله.

٢/٤/٥ كفاءة العاملين:

تعتمد فعالية نظم الرقابة الداخلية على درجة كفاءة العاملين بالشركة والذين تقع عليهم مسئولية تنفيذ النظام، فلا جدوى من نظام جيد التصميم في ظل وجود مجموعة من العاملين غير المؤهلين وغير الأمناء على تطبيقه، لذلك يجب على الشركة مراعاة ما يلي:

- وجود نظام يضمن اختيار العاملين على أسس موضوعية سليمة، بما يضمن اختيار مجموعة من العاملين المؤهلين تأهيلاً جيداً وذوي سمعة حسنة.
- وجود نظام وبرامج للتدريب المستمر لجميع العاملين والمستويات الإدارية.
- وجود نظام عادل وملائم للحوافز والترقيات يساعد على تحفيز ورفع كفاءة العاملين.
- الاهتمام بالجوانب السلوكية والإنسانية.

٣/٤/٥ نظام محاسبي متكامل:

تعتمد فعالية نظم الرقابة الداخلية على وجود نظام محاسبي متكامل يضمن دقة وسلامة المعلومات، والحد من (أو اكتشاف) الأخطاء والغش، ويستند النظام المحاسبي المتكامل على مجموعة من المقومات تتمثل فيما يلي:

١) مجموعة من المستندات المؤيدة للعمليات المالية: وتعد المستندات المصدر الوحيد للقيود في الدفاتر والسجلات المحاسبية وهي من ناحية أخرى تعد الدليل الموضوعي الذي تعتمد عليه صحة العمليات المسجلة بهذه الدفاتر والسجلات، فضلاً عن أنها مصدر مهم للمعلومات وتقوم بدوراً رقابياً على عمليات المنشأة، لذلك يجب أن تكون تلك المستندات صحيحة ومستوفاة الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية الواجب توافرها في أي مستند.

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

(٢) الدفاتر والسجلات: يتوقف عدد وتصميم وشكل طريقة القيد بالدفاتر على الطريقة المحاسبية المتبعة (إيطالية- فرنسية- انجليزية-أمريكية) وتنقسم الدفاتر بصفة أساسية إلى دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ، وتحتوي تلك الدفاتر وغيرها من السجلات الإحصائية على البيانات والمعلومات اللازمة التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم والتقارير المالية المختلفة.

(٣) دليل مبوب للحسابات: يؤدي وجود دليل مبوب للحسابات إلى تيسير إعداد القوائم والتقارير المالية، حيث يتضمن الحسابات اللازمة والتي تعكس بشكل كاف عناصر الحسابات الختامية والمركز المالي مبوبة تبويباً فرعياً كافياً لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، كما يعطي لكل حساب المدلول الذي يعبر عما يتضمنه الحساب من بنود، ويتضمن تعليمات واضحة للبنود المختلفة التي يمكن إدراجها تحت كل حساب.

(٤) القوائم والتقارير المالية: تمثل القوائم والتقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي، وأداة نقل وتوصيل المعلومات إلى المستخدمين، وينتج النظام المحاسبي المالي تقارير للاستخدام الداخلي، وأخري للاستخدام الخارجي في صورة القوائم والتقارير المالية المنشورة.

(٥) الدورات المستندية المحكمة: توضح الدورات المستندية خطوات إعداد المستندات والقيد في السجلات وإعداد التقارير، ومن ثم فهي تربط المستند منذ مرحلة إنشائه بالدفاتر والسجلات المختلفة وتحكم الرقابة عليه في جميع المراحل التي يمر بها، وتختلف هذه الدورات باختلاف المستندات والعمليات مما يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستنديه تطبق على جميع المنشآت.

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

٦) نظام للتكاليف: يجب ألا يقتصر النظام المحاسبي السليم على النظام المحاسبي المالي فقط، ولكنه يجب أن يمتد أيضاً إلى وجود نظام للتكاليف، يساهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بما يوفره من معلومات تفصيلية تفيد في التخطيط والرقابة على مراكز النشاط المختلفة في المشروع، وكذا في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

٤/٤/٥ استخدام الوسائل الآلية:

يترتب على استخدام الحاسب الآلي في أداء بعض الوظائف وفي تشغيل البيانات -مع تحقيق الرقابة عليها- إلى ضمان صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء أو الغش، أو الحد من احتمالات الأخطاء والغش فضلاً عن تحقيقها للسرعة في أداء الأعمال المحاسبية.

٥/٤/٥ الرقابة الفعالة على الأصول والمستندات والسجلات:

يجب على الشركة أن تقوم بتوفير الإمكانيات اللازمة لحماية ووقاية كل من الأصول والمستندات والسجلات من التلف أو الفساد أو الضياع، فمثلاً يجب تهيئة مكان التخزين للحفاظ على المخزون من التلف، كذلك يتم وضع النقدية في خزن حديدية، كما يجب إتباع سياسة سليمة لصيانة الآلات والمعدات لضمان استمراريتها وعدم توقفها عن العمل، كذلك يجب إجراء جرد دوري للتأكد من وجود الأصول وحراستها والتأمين عليها من السرقة أو الاختلاس، كذلك إقامة الأسوار والبوابات لمنع خروج الأصول دون وجود تصريح مسبق.

كما يمكن حماية السجلات والمستندات من خلال حفظها في دوايب خاصة حتى لا تتعرض للتلف أو إدخال تعديلات عليها، كذلك بالنسبة للتشغيل الإلكتروني للبيانات يجب حفظ نسخة احتياطية من البيانات وتقييد الوصول للبيانات المخزنة إلا

_____ الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها _____

عن طريق الأشخاص المصرح لهم في ضوء سياسة التصريح بدخول النظام System Authentication، وكذلك الاعتماد البرامج التي تساعد على كشف الغش في حالة وقوعه، كما في حالة مسار المراجعة للعمليات عبر النظام Audit Trail of Transactions، والاستعانة ببرامج لكشف الغش Fraud Detection Software، أو لكشف أي محاولات لاختراق النظام.

٦/٤/٥ تقييم ومتابعة الأداء:

لكي تحقق المقومات السابق عرضها المنافع والأهداف المرجوة يجب أن يلتزم العاملون بالشركة بتعليمات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية ولذلك تحرص الشركات على وضع وتنفيذ إجراءات يمكن من خلالها التحقق من مدى التزام العاملين بتعليمات نظام الرقابة الداخلية، وفي الشركات الصغيرة غالباً ما يقوم بأداء هذه الوظيفة مالك/مدير الشركة نفسه، أما في الشركات الكبيرة فيمكن التحقق من الالتزام بتطبيق النظام من خلال العديد من الوسائل من أهمها:

- الرقابة والمتابعة المباشرة من خلال؛ قيام كل رئيس مسئول بمتابعة ومراجعة أداء مرؤوسيه.
- الاعتماد على وسائل الرقابة الإدارية السابق الإشارة إليها مثل الموازنات التخطيطية ونظم التكاليف المعيارية لكشف الانحرافات وتحديد مسبباتها ومحاسبة المسؤولين عنها.
- تقارير المراجع الداخلي، والتغذية المرتدة من العاملين، وشكاوى العملاء والموردين الخاصة بأخطاء في حساباتهم.

٥/٥ مسؤولية المراجع عن أنظمة الرقابة الداخلية:

تُعد الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع، فعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه وتقييمه لوسائل وإجراءات الرقابة الداخلية يقوم المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديد الخطوات الضرورية وحجم الاختبارات اللازمة وأدلة الإثبات التي سيتم جمعها للوصول لرأي فني سليم عن القوائم المالية. هذا؛ وقد أشارت نشرت المعايير رقم (٢٩) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بخصوص مسؤولية المراجع عن أنظمة الرقابة الداخلية على ما يلي:

(١) الرقابة الداخلية الإدارية: لا يُعد المراجع مسئولاً عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية، لأن هذا النوع من الرقابة يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة، ومن جهة أخرى فإن وجود أنظمة الرقابة الإدارية أو عدم وجودها لا يؤثر تأثيراً مباشراً على برنامج المراجعة الذي يضعه المراجع ولا على كمية الاختبارات التي يحددها، إلا أنه إذا تبين للمراجع في ظروف معينة أن بعض وسائل هذه الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص والمراجعة، فإنه يجب أن لا يتوانى في دراسة وفحص وتقييم هذه الأنظمة.

(٢) الرقابة الداخلية المحاسبية: يُعد المراجع مسئولاً مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات الرقابة المحاسبية لما لها من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المراجع الخارجي والأهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة الخارجية، حيث تهدف الرقابة الداخلية المحاسبية إلى تحقيق دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والقوائم المالية.

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

٣) الضبط الداخلي: يُعد المراجع مسئولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي وإجراءاته المطبقة فعلاً في المنشأة، ويرجع ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، وفي ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها يُعد المراجع مسئولاً التحقق من عدالة المركز المالي للمنشأة والتحقق من الوجود الفعلي للأصول وسلامة تقييمها.

ونحن نرى أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في نشرته السابقة أعطى سلطة تقديرية للمراجعين في مجال فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية؛ على الرغم من كونها أحد الأدوات الضرورية لدعم إجراءات المراجعة التحليلية المبدئية^(١)، لذلك نرى ضرورة إلزام المراجع بفحص هذا النوع من الرقابة للأسباب التالية:

- الإرتباط القوي بين الأداء المالي والأداء الإداري والفني وأنشطة عمليات العميل، فالتحسن الجوهرى للأداء المالي في ظل انخفاض الأداء الإداري والفني وأنشطة منشأة العميل، قد يُعد مؤشراً أولياً عن تزايد مخاطر غش القوائم المالية.
- يمكن للمراجع عند فحص تقارير تقييم الأداء في التوصل للعديد من المؤشرات عن مخاطر غش القوائم المالية، فمثلاً انخفاض إنتاجية العاملين، وتزايد شكاوى العملاء، مع التقرير عن نمو الأرباح في القوائم المالية قد يعني تزايد مخاطر غش القوائم المالية.

^(١) أشار معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) إلى أهمية الإجراءات التحليلية كإجراء لتقييم الخطر، وقد أوضح المعيار أن استخدام تلك الإجراءات في مرحلة تخطيط المراجعة يمكن أن يساعد المراجع في فهم طبيعة أعمال المنشأة وبيئتها، كما يمكن أن تساعد تلك الإجراءات في اكتشاف بعض الأمور التي لم يكن يعلم بها المراجع من قبلن بما يمكّنه من تقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى (فقرة ٨-٩).

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

• وضع موازنات تخطيطية غير واقعية بهدف دفع المديرين في المستويات الإدارية الأقل نحو زيادة الأداء لأقصى حد ممكن، ربما يشجع هؤلاء المديرين على التلاعب بالأرقام المحاسبية للاقترب قدر الإمكان من الأهداف المطلوبة منهم، لذلك يساهم فحص مدى واقعية الموازنات التخطيطية في التقدير الجيد لمخاطر الغش في المنشأة.

• يمكن للإدارة في المنشآت الصناعية أن تلجأ لسياسة زيادة الإنتاج Overproduction لزيادة الأرباح، حيث يؤدي زيادة حجم الإنتاج إلى تخفيض نصيب الوحدة المنتجة والمباعة من التكاليف الثابتة، إلا أن هذا القرار يؤدي إلى زيادة مستويات المخزون، الأمر الذي يعني تزايد المخاطر التي تتعرض لها الشركة، وخاصة مخاطر السيولة، وعلى ذلك فإن فحص الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية يمكن أن يساهم في اكتشاف مثل ذلك التلاعب.

• إيقاف البرامج التدريبية للموظفين والعمال دون مبرر قد يؤثر بشكل سلبي على الأداء المالي المستقبلي؛ كذلك قد تُعد وسيلة لضغط الإنفاق لزيادة الأرباح في الفترة الحالية، وهو ما يُعد أحد أشكال التلاعب بالأرباح، فضلاً عن ما يمثله ذلك من مؤشر عن وجود مشاكل مالية لدى المنشأة وتزايد مخاطر غش القوائم المالية.

وبالتالي فإننا نؤكد على ضرورة قيام المراجع بدراسة وفحص كل أنظمة ووسائل وإجراءات الرقابة الداخلية، كما يلاحظ أن دراسة وفحص أنظمة الرقابة الداخلية قد لا يكون بنفس الدرجة والتركيز، فالرقابات المحاسبية والضبط الداخلي سوف يتم التركيز عليها في الدراسة والفحص بدرجة أكبر من الرقابة الداخلية الإدارية والتي يُعد دراستها ضروري لتقييم المخاطر المحيطة بعملية المراجعة بشكل أفضل.

٦/٥ خطوات فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية:

لفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها فإن المراجع يقوم بتنفيذ الاختبارات التالية:

١/٦/٥ اختبارات الإلمام لنظام الرقابة الداخلية:

في تلك المرحلة يقوم المراجع بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل المراجعة والتعرف على كيفية تدفق العمليات عبر هذا النظام، وفي سبيل تحقيق ذلك يعتمد المراجع على خبراته السابقة عن طبيعة عمليات الشركة محل المراجعة والعلاقات التنظيمية القائمة بها، بالإضافة إلى المشاهدة والاستفسار وفحص أوراق العمل لهذه الشركة عن الفترات السابقة، أما في حالة تنفيذ المراجعة للمرة الأولى فإن الأمر يتطلب الحصول على وثائق مكتوبة عن نظام الرقابة الداخلية ومن أمثلة ذلك؛ الهيكل التنظيمي وخرائط التدفق ودليل الإجراءات.

في ضوء هذه المرحلة فإن المراجع يقرر مدى كفاية الوسائل والإجراءات ومدى إمكانية الاعتماد عليها، فإذا وجد المراجع أن نظام الرقابة الداخلية المصمم والموضوع ينطوي على نقاط ضعف جوهرية تؤدي إلى تحريفات جوهرية وتؤثر على دقة وعدالة القوائم المالية فإن المراجع قد يقرر أحد أمرين:

- أن يستمر في عملية المراجعة إذا كان في إمكانه تعويض القصور أو نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية بفحص شامل للعمليات التي تتأثر بهذا القصور وإبداء أي تحفظات قد يراها ضرورية في تقريره.
- أن ينسحب من عملية المراجعة أو يمتنع عن إبداء الرأي إذا كانت نقاط الضعف في النظام بالدرجة التي تجعل هذا النظام هو والعدم سواء، ومن ثم تؤثر بشكل جوهري في مدى عدالة القوائم المالية.

٢/٦/٥ اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:

وتعني قيام المراجع بالتأكد من أن جميع القواعد والإجراءات الموضوعية يتم تنفيذها فعلاً، ويمكن التحقق من الالتزام ببعض ضوابط الرقابة الداخلية عن طريق المشاهدة الشخصية للمراجع، وفحص عينة من العمليات وتتبعها عبر النظام من بدايتها لنهايتها، فعلى سبيل المثال للتحقق من الالتزام بالفصل بين المسؤوليات الوظيفية المتعارضة فإن المراجع يمكنه أن يتتبع أحد العمليات ومطابقة الإجراءات التي تمت على تلك العملية مع دليل الإجراءات المقدم من الإدارة، فإذا افترضنا أن نظام الرقابة الداخلية للمبيعات الآجلة وفقاً لدليل الإجراءات في إحدى المنشآت يحتوى على الضوابط والإجراءات الرقابية التالية:

- الفصل بين مسئولية التصريح بالبيع الآجل (مدير الائتمان) وتسليم البضاعة والتسجيل في الدفاتر، وتحصيل قيمة المبيعات من العملاء.
- يتم تحرير فواتير البيع من واقع وأمر البيع المعتمدة من مدير الائتمان ويرفق بها إذن تسليم الأصناف المباعة للعميل.
- يتم إثبات المبيعات الآجلة في يومية المبيعات الآجلة والترحيل من واقع الفواتير مباشرة لدفتر أستاذ مساعد العملاء.

ويمكن اختبار مدى الالتزام بهذه الإجراءات والضوابط بأخذ عينة من فواتير البيع والتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية كما يلي:

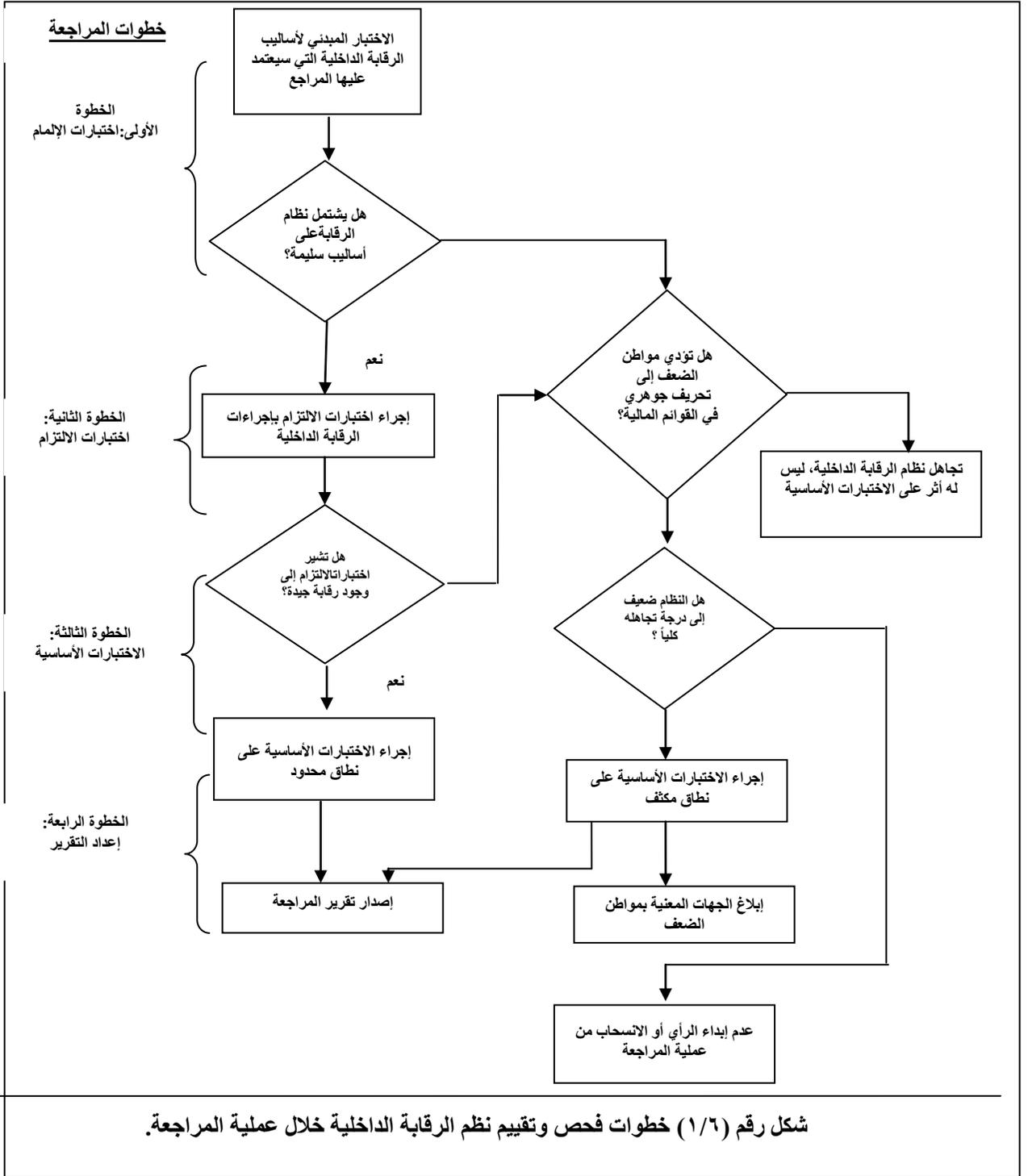
- مشاهدة العاملين في أداء واجباتهم للتحقق من الالتزام بالفصل بين الواجبات الوظيفية الموضحة بدليل الإجراءات.
- مطابقة كل فاتورة مع أمر البيع وإذن التسليم المقابلان لهذه الفاتورة.
- التحقق من وجود توقيع مدير الائتمان على أمر البيع المرفق مع الفاتورة.
- تتبع إثبات هذه الفواتير في يومية المبيعات وترحيلها في دفتر أستاذ العملاء.

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

في نهاية تلك المرحلة يمكن أن يصل المراجع لأحد القرارات التالية:

- أن نظام الرقابة الداخلية المطبق بالفعل يتفق مع ما هو مصمم وموضوع، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بإجراء الاختبارات الأساسية على نطاق محدود للعمليات وأرصدة القوائم المالية للتوصل إلى رأيه عن مدى عدالة عرض هذه القوائم.
- أن نظام الرقابة الداخلية يبدو مقنعاً وسليماً من الناحية النظرية، إلا أنه لا يطبق بالفعل أو به بعض جوانب عدم الالتزام، وفي هذه الحالة فإن هذا الوضع يقود المراجع إلى التساؤل التالي؛ هل هذا القصور يمكن أن يؤدي إلى تحريفات جوهرية تؤثر على عدالة عرض القوائم المالية؟ فإذا كانت الإجابة عن هذا التساؤل بالنفي يمكن للمراجع أن يغض نظره عن هذا القصور في الالتزام دون الحاجة للتوسع في اختبارات المراجعة. أما إذا كان هذا القصور يمكن أن يؤدي إلى أخطاء جوهرية لكن ما هو مطبق لا يبعد كلية عن الضوابط الموضوعية فيتعين على المراجع إجراء الاختبارات الأساسية على نحو مكثف لتعويض هذه القصور.
- إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعتبر مقنعاً ومعقولاً ولكن لا تلتزم المنشأة بتطبيقه كلياً، فإن الأمر يتطلب من المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً عن القوائم المالية لهذه الشركة أو أن ينسحب من عملية المراجعة. ويوضح الشكل رقم (١/٦) التالي خطوات فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة.

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها



شكل رقم (١/٦) خطوات فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة.

١/٧/٥ أساليب جمع المعلومات عن نظم الرقابة الداخلية:

توجد العديد من الأساليب التي يلجأ إليها المراجع لجمع المعلومات لدراسة وفهم وتقييم نظم الرقابة الداخلية بالشركة ومن أهم تلك الطرق ما يلي:

(١) أسلوب الاستفسارات **Inquiries**:

تُشكل الاستفسارات نقطة البداية المنطقية في تحديث المعلومات السابقة عن نظام الرقابة الداخلية بالشركة، أو للتوصل إلى المعلومات خلال عملية المراجعة الأولى، حيث يقوم المراجع بتوجيه بعض الأسئلة والاستفسارات إلى المسؤولين بالشركة ويتلقى الإجابات عليها، وفي ضوء ما يتلقاه من إجابات على المسائل التي يثيرها، يمكنه استخلاص رأيه عن مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية. وتأخذ الاستفسارات أحد الأشكال التالية:

- أسلوب الاستفسارات الشفوية: حيث يكفي المراجع الخارجي ومساعدوه بأن يوجهوا أسئلة إلى المسؤولين والعاملين بالشركة للتعرف على النواحي الفنية والإدارية والمحاسبية، لكن يعاب على هذا الأسلوب احتمال سهو ونسيان المراجع لما طرح أمامه من إجابات، فضلاً عن عدم وجود دليل كتابي يستند إليه لما يصل إليه من رأي بخصوص كفاية أو عدم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية لذلك لا يُنصح باستخدام هذا الأسلوب في الواقع العملي.
- أسلوب الاستفسارات المكتوبة: وتأخذ عادة شكل قائمة استقصاء Questionnaire تحتوي على مجموعة من الأسئلة الموضوعية بعناية تمس الدعائم الأساسية والأسس اللازمة لنظم الرقابة الداخلية السليمة، وتقدم هذه القائمة إلى المسؤولين بالشركة للإجابة على ما ورد فيها من أسئلة وإعادتها للمراجع، وفي ضوء ما يتلقاه المراجع من إجابات يستطيع أن يبدي رأيه عن

_____ الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها _____

مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية بالشركة كما هو مصمم أو موضوع ومدى الالتزام بتنفيذه وتطبيقه.

(٢) قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعية لدى العميل:

حتى يتم تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد، فإنه يجب أن تقوم الشركة بتوثيق إجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية، وتعتمد الشركات عند التوثيق على العديد من الأدوات والتي يجب على المراجع قراءتها جيداً ومناقشتها مع العاملين بالشركة ومن الأمثلة على ذلك؛ عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، واللوائح الإدارية والمالية، ودليل الإجراءات، وميثاق السلوك بالشركة Code of Conduct، والكتيبات المحاسبية، والخرائط التنظيمية التي توضح مراكز السلطة والمسئولية بالشركة.

(٣) فحص المستندات والدفاتر والتقارير والوثائق:

توجد العديد من المستندات والدفاتر والتقارير والوثائق التي يتم إنشائها لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، ويمكن للمراجع عند فحص تلك المستندات والدفاتر والتقارير والوثائق الفعلية أن يتوصل إلى فهم جيد لنظام الرقابة الداخلية ومدى الالتزام به في الشركة، ومن أهم تلك المستندات والدفاتر والتقارير والوثائق ما يلي:

- المستندات والنماذج بأشكالها المختلفة.
- السجلات المحاسبية والإحصائية.
- القوائم والتقارير المالية عن سنوات سابقة.
- تقارير المراجعة الداخلية وتقارير الرقابة الداخلية.
- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ولجان المراجعة والجمعية العامة.
- أوراق عمل المراجعة للسنوات الماضية.

(٤) الملاحظة الفعلية لأنشطة التشغيل بالشركة:

يمكن للمراجع أن يلاحظ أداء الموظفين والعاملين بالشركة خلال عملية التشغيل وإعداد المستندات والدفاتر وتنفيذ الأنشطة الرقابية والمحاسبية، ويعزز ذلك من فهم المراجع ومعرفته عن الرقابة أثناء التنفيذ.

٢/٧/٥ أساليب توثيق المعلومات عن نظم الرقابة الداخلية:

توجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق المعلومات عن الرقابة الداخلية وهي:

(١) قوائم الاستقصاء Questionnaires:

تُعد قوائم الإستقصاء أحد الأساليب التي تستخدم لجمع المعلومات عن نظم الرقابة الداخلية بالشركة وفي نفس الوقت تُعد أحد الوسائل المهمة لتوثيق تلك المعلومات، ويتم من خلال قوائم الإستقصاء طرح أسئلة عن أنواع الرقابة الداخلية لكل جانب من جوانب المراجعة كوسيلة لتوضيح الجوانب غير الملائمة في الرقابة الداخلية، ويجب عند وضع الأسئلة الخاصة بقائمة الاستقصاء مراعاة الجوانب التالية:

- أن يتم صياغة الأسئلة بطريقة واضحة وبسيطة يسهل فهمها.
- أن تكون الأسئلة ذات إجابات مغلقة (بنعم ، أو لا)، حيث أن الإجابة (بنعم) تدل على رقابة فعالة وجيدة، والإجابة (بلا) تدل على أوجه القصور المحتملة في نظام الرقابة الداخلية.

➤ مزايا الاعتماد على قوائم الاستقصاء:

- القدرة على تغطية كافة مجالات النشاط وعمليات العمل.
- السرعة وتوفير الوقت والجهد.

_____ الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها _____

- لا تتطلب مراجع ذو خبرة وكفاءة كبيرة لإعدادها.

➤ عيوب الاعتماد على قوائم الاستقصاء:

- تختبر المكونات الفردية والفرعية لعناصر وأنظمة الرقابة لدى العميل دون توفير دليل أو وجهة نظر شاملة عن فعالية النظام الرقابي ككل.
- لا يمكن إعداد قائمة نمطية يمكن للمراجع استخدامها لكافة الشركات (العملاء).

وفيما يلي نموذج لقائمة استقصاء عن عملية بيع آجل:

اسم العميل:		تاريخ الإعداد:		
اسم المراجع:		تاريخ المراجعة:		
الأسئلة:	نعم	لا	غير مطبق	ملاحظات
الهدف الأول: التحقق من إرسال المبيعات المسجلة لعملاء حقيقيين:				
١- هل تسجيل المبيعات مؤيد بمستندات الشحن المصرح بها وطلبات العملاء المعتمدة؟				
٢- هل تم التصريح بمنح الائتمان للعميل من شخص مسئول؟				
٣- هل تستخدم الشركة فواتير الشحن مرقمة مسبقاً لأي سلع يتم إرسالها خارج الشركة؟				
الهدف الثاني: المبيعات التي حدثت فعلاً تم تسجيلها:				
١- هل يتم الاحتفاظ بسجل للبضائع المشحونة (الصادرة)؟				
٢- هل مستندات الشحن تخضع للرقابة بطريقة تساعد				

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

اسم العميل: اسم المراجع:		تاريخ الإعداد: تاريخ المراجعة:		
ملاحظات	غير مطبق	لا	نعم	الأسئلة:
				على التأكد من أن كل البضاعة المشحونة لها مستندات؟
				٣- هل يتم ترقيم مستندات الشحن ترقيماً مسبقاً مع تحديد المسئول عنها؟
				٤- هل يتم ترقيم فواتير البيع ترقيماً مسبقاً مع تحديد المسئول عنها؟
				الهدف الثالث: يتم تسجيل المبيعات بنفس قيمة البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة وعلى نحو صحيح:
				١- هل يتم إجراء مقارنة مستقلة بين الكمية في مستندات الشحن والكمية في فواتير المبيعات؟
				٢- هل يتم استخدام قائمة التسعير المصرح بها؟
				٣- هل التقارير أو كشوف الحساب الشهرية يتم إعدادها وإرسالها إلى العملاء؟
				الهدف الرابع: التحقق من تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم:
				١- هل توجد مقارنات مستقلة للمبيعات المسجلة مع دليل الحسابات للتأكد من التوجيه والتبويب الصحيح (للأطراف المدينة والدائنة)؟
				الهدف الخامس: تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح:
				١- هل توجد مقارنات مستقلة لتواريخ مستندات الشحن مع تواريخ تسجيل المبيعات بالدفاتر؟

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

اسم العميل:		تاريخ الإعداد:			
اسم المراجع:		تاريخ المراجعة:			
الأسئلة:		نعم	لا	غير مطبق	ملاحظات
الهدف السادس: الترحيل والتلخيص:					
١- هل يتم ترحيل المعاملات (بالحاسب الآلي) إلى ملف حسابات القبض والأستاذ بشكل سليم؟					
٢- هل يتم مطابقة حسابات القبض (أستاذ مساعد) مع الأستاذ العام على أساس شهري؟					

(٢) خرائط التدفق Flowcharts:

تمثل خرائط التدفق للرقابة الداخلية تصوير رمزي بياني لمستندات العميل وتدفعها المتتابع داخل الشركة؛ وتهتم خرائط التدفق بتوضيح أنواع المستندات التي تتعلق بكل معاملة من المعاملات التي تقوم بها المنشأة مثل المبيعات، المشتريات، المتحصلات والمدفوعات وغيرها من المعاملات، وكيفية تدفق المستندات بين الأقسام أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة والتي تشترك في أداء معاملة معينة.

ويتم استخدام خرائط تدفق المستندات بواسطة المراجعين بغرض توثيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتتميز خرائط التدفق بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بما يمكن المراجع من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، وتساعد خرائط التدفق المعدة بشكل جيد في التعرف على أوجه القصور عن طريق توفير فهماً واضحاً للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام.

(٣) التقرير الوصفي **Narrative Description**:

يتمثل هذا الأسلوب في وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل ويتم إعداده في ضوء المقابلات الشخصية مع العاملين أو الملاحظة والمشاهدة الفعلية لأنشطة العميل، وكذلك بعد الإطلاع على دليل الإجراءات والمستندات والسجلات المستخدمة، ويجب أن يراعى عند إعداد التقرير الوصفي أن يتم تغطية الجوانب التالية:

- نشأة كل مستند وسجل داخل النظام: فعلى سبيل المثال يجب أن يحدد الوصف من أين تأتي طلبات العملاء وكيف يتم إعداد فواتير البيع؟.
- كافة عمليات التشغيل داخل النظام: فعلى سبيل المثال إذا كانت قيمة المبيعات تتحدد من خلال برنامج الحاسب الآلي عن طريق ضرب الكميات التي تم شحنها بأسعار البيع المعيارية المخزنة في البرنامج يجب أن يتم وصف ذلك.
- تنظيم كل مستند وسجل داخل النظام: يجب الوصف الدقيق لكيفية ملء المستندات وإرسالها للعملاء أو التخلص منها بعد إتمام العملية المالية.
- توضيح عناصر الرقابة التي يوفرها النظام: كما في حالة فصل التسجيل عن التعامل في النقدية، وعن الموافقة على الائتمان.

كما يجب أن يقوم المراجع بعرض هذا التقرير على المسؤولين في المنشأة لإبداء رأيهم بخصوص المعلومات الواردة فيه وإضافة أية تفسيرات أو ملاحظات أو معلومات تبدو من وجهة نظرهم مهمة لاستكمال التقرير، ويتميز أسلوب التقرير الوصفي بالشمول ويؤدي إلى إمام المراجع بنظام الرقابة الداخلية، ولكن يعاب عليه أنه يتطلب الكثير من الوقت والجهد وخاصة عند إعداده للمرة الأولى كما يتطلب خبرة وكفاءة عالية من المراجع لتحديد مواطن القوة والضعف في النظام.

٨/٥ المراجعة الداخلية:

١/٨/٥ مفهوم المراجعة الداخلية:

يُعد وجود إدارة للمراجعة الداخلية من أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعّال، لأنها تُعد أداة مهمة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه، عن طريق التحقق من توافق إجراءات الرقابة التي يتم تنفيذها مع ما هو وارد باللوائح والتعليمات.

ولقد أوضح المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين عام ١٩٥٧ أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل الشركة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية والمجالات الأخرى بهدف خدمة الإدارة، كما أنها جزء من نظام الرقابة الإدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى".

هذا؛ وقد نشأت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر بالتركيز على النواحي المالية والمحاسبية وكانت تسعى في ذلك الوقت إلى حماية مصالح المنشأة وممتلكاتها من أخطار الغش والسرقة والضياع وذلك عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية واختبار وتقييم الوسائل والإجراءات المتبعة لحماية الأصول، وعلى الرغم من تلك الأهمية إلا أن وجود المراجعة الداخلية في ذلك الوقت ظل مرتبطاً بهدف أساسي يتمثل في تصيد الأخطاء التي قد يرتكبها العاملون داخل المنشأة، ومن ثم كان يطلق على المراجع الداخلي مدقق الأرقام أو جاسوس الإدارة أو عين الإدارة حيث أنه كان يعمل على خدمة إدارة المشروع.

وبمرور الوقت فقد ظهرت العديد من العوامل التي تطلبت ضرورة إحداث تطوير في المراجعة الداخلية حتى تكون قادرة على التكيف مع التغيرات المستمرة في

_____ الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها _____

البيئة المحيطة، ومن ثم زيادة قدرتها على تقديم خدمات مهنية جديدة تساعد الإدارة على أداء مهامها بمزيد من الكفاءة والفعالية. ومن أهم تلك العوامل:

١- التوسع في احتياجات الإدارة: فمع التطور المستمر في النشاط الإقتصادي والإجتماعي على المستوى المحلي والدولي، وظهور التكتلات الاقتصادية، والاتجاه المستمر نحو تخفيض سياسة الحماية الجمركية، وضرورة الالتزام بتنفيذ أحكام اتفاقية الجات، واعتبار المحافظة على البيئة عنصر أساسي من عناصر الجودة الذي تتطلبه التشريعات والقوانين في الدول المختلفة، زادت المسؤوليات والأعباء الملقاة على الإدارة. وللوفاء بهذه المسؤوليات والأعباء فإنها تحتاج إلى معلومات عن نواحي النشاط بالشركة وتعتبر المراجعة الداخلية خير معين على ذلك.

٢- التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية والاتجاه نحو لامركزية الإدارة: نتيجة كبر حجم الشركات وإنشاء فروع لها في مناطق متباعدة جغرافيا تقوم الإدارة العليا المركزية بتفويض بعض السلطات لمديري هذه الفروع، وحتى تتحقق الإدارة من حسن استخدام المديرين لهذه السلطات وكذلك مدى التزامهم بالسياسات المرسومة فإنها تعتمد على المراجع الداخلي للقيام بذلك.

٣- ظهور مفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance: أدى ظهور مفهوم حوكمة الشركات إلى ارتياد وظيفة المراجعة الداخلية مجالات جديدة لم تكن ترتادها من قبل وأصبح المراجعون الداخليون بمثابة يد العون لكافة المستويات الإدارية في طلبهم لإطار رقابي فعال خاص بالشركة، وكمستشارين ذوى خبرة لمساعدة الإدارة في تقييم المخاطر وأنظمة الرقابة للتأكد من أن المخاطر تم تخفيضها للمستويات المقبولة.

لذلك فقد قام المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين عام ١٩٩٩ بتعريف المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط استشاري، مستقل، وتأكيد موضوعي يصمم لكي

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

يضيف قيمة للمنشأة وكذلك المساهمة في تحسين عملياتها، فهذا النشاط يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال استخدام طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة". ويتضح لنا من هذا التعريف أنه:

- قد أخذ في الاعتبار كافة الأسباب التي أدت إلى التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية، ومراعاة احتياجات الإدارة باعتبارها العميل الرئيس للمراجعة الداخلية.
- لم يحدد الجهة التي تقوم بعملية المراجعة، سواء كانت هذه الجهة من داخل المنشأة (إدارة المراجعة الداخلية) أو من خارج المنشأة (التعاقد الخارجي Outsourcing) أو من داخل وخارج المنشأة (المصدر المشترك Co-Sourcing)، مما يسمح للمنشأة باختيار الجهة المناسبة للقيام بعملية المراجعة في ضوء ظروفها وأوضاعها.
- لم يتضمن أي تخفيض لمسئولية تقييم الرقابة الداخلية غير أنه أدرك الأهمية المتزايدة لمفهوم الحوكمة وأن أنظمة الرقابة وجدت للمساعدة في إدارة الخطر.

٢/٨/٥ استقلال المراجع الداخلي:

على الرغم من قيام المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بالتأكيد على ضرورة استقلال وموضوعية المراجع الداخلي؛ إلا أن النظرة السائدة لدى معظم المنظمات المهنية المحاسبية وبورصات الأوراق المالية أن المراجع الداخلي أيا كان وضعة التنظيمي في المنشأة يعتبر موظف لديها وبالتالي فهو يفتقر للاستقلال، فقيام المراجع الداخلي بمراجعة عمليات الإدارة سوف يؤثر بالتأكيد على استقلاله -الظاهري على الأقل- وذلك لقيامه بمراجعة ما يقوم به رؤسائه من أعمال.

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

لذلك فقد اقترح بعض الباحثين تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة بما يساعد على تدعيم استقلالها ومن ثم أداء وظائفها بدون تدخل الإدارة؛ إلا أن هذا الأمر يظل مرهوناً بمدى استقلال لجنة المراجعة وفعالية نظم الحوكمة بالشركة.

وفى محاولة للتغلب على هذه المشكلة فقد اتجهت العديد من إدارات الشركات الكبرى ذات الفروع والشركات متعددة الجنسيات إلى الاستعانة بطرف ثالث للقيام بكل أو بعض وظائف المراجعة الداخلية. فعند قيام الطرف الثالث بأداء كل وظائف المراجعة الداخلية تسمى هذه العملية بالتعاقد الخارجي Outsourcing، وللتعاقد الخارجي العديد من المزايا:

- الحصول على موارد إضافية تساعد على الوفاء بمسئوليات المراجعة الداخلية.
- الحصول على خدمات المراجعة الداخلية بمستوى خبرة أعلى، وبمستوى تكلفة أقل.

وعلى الرغم من هذه المزايا، إلا أن هناك العديد من العيوب تكتنف هذه العملية منها:

- عدم الفهم الكافي لعمليات المنشأة مما قد يؤثر على فعالية الخدمة المقدمة.
- عدم إلمام مقدمي الخدمة الخارجيين بشبكات الاتصال غير الرسمية داخل المنظمة.
- عدم حدوث تطوير في إدارات المراجعة الداخلية الموجودة بالمنشآت، نتيجة اعتمادها على مصدر خارجي يقدم لها خدمات المراجعة الداخلية.

_____ الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها _____

أما عند قيام الطرف الثالث بأداء بعض وظائف المراجعة الداخلية تسمى هذه العملية بالمصدر المشترك Co-Sourcing، حيث تلجأ إدارة المنشأة إلى الطرف الثالث- مكتب المحاسبة والمراجعة- للعمل جنباً إلى جنب مع إدارة المراجعة الداخلية الموجودة بالشركة مما يساعد على الاستفادة من خبراته في تلبية الاحتياجات الحديثة للإدارة، وعند الانتهاء من العمل ينتهي دور مكتب المحاسبة والمراجعة، وبالتالي يمكن القول أن اللجوء إلى المصدر المشترك Co-Sourcing يساعد على الاستفادة من مزايا التعاقد الخارجي والأداء الداخلي والتغلب على عيوب كل منهما.

٣/٨/٥ الفرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية:

قد يتبادر إلى الذهن أن المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية يعينان نفس الشيء أو المعنى، إلا أن المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية يختلفان في العديد من الأمور من أهمها:

(أ) الرقابة الداخلية نظام ينتشر في جميع أرجاء وجوانب المنشأة وإدارتها وأقسامها ولا يمكن تركزه في يد إدارة معينة، في حين أن المراجعة الداخلية وظيفة ونظام يتركز في إدارة معينة هي إدارة المراجعة الداخلية، لذلك فإن الهيكل التنظيمي ليس به إدارة للرقابة الداخلية ولكن به إدارة للمراجعة الداخلية.

(ب) المراجعة الداخلية تعتبر جزءاً وعنصراً من عناصر الرقابة الداخلية، فهي وسيلة من الوسائل التي تستخدمها الإدارة في القيام بمتابعة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية.

(ج) المراجعة الداخلية غالباً ما تتم بعد الأداء وإتمام العمليات والقيود، أما الرقابة الداخلية وإجراءاتها فإنها تتم بطريقة تلقائية في نفس الوقت الذي تؤدي وتتم فيه العمليات أو يتم قيدها وتسجيلها بالدفاتر.

_____ الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها _____

ورغم هذه الاختلافات فإن كلاً من الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية يعملان لتحقيق نفس الأهداف.

٤/٨/٥ أوجه الاختلاف والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي:

١/٤/٨/٥ أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والخارجي:

على الرغم من التشابه بين عمل المراجع الداخلي والخارجي في مجال المراجعة المالية، إلا أن هناك العديد من الاختلافات بين المراجعة الداخلية والخارجية نوجزها فيما يلي:

١- **من حيث الهدف:** يتمثل الهدف الرئيس للمراجعة الخارجية في إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، أما أهداف المراجعة الداخلية فهي أعم وأشمل حيث يتمثل الهدف منها في إضافة قيمة للشركة والمساهمة في تحسين عملياتها، وتحقيق أهدافها.

٢- **نطاق العمل:** فالمراجع الخارجي يهتم أساساً بالجانب المالي (السجلات والتقارير والقوائم المالية) في حين أن المراجع الداخلي يهتم بالجانب المالي بالإضافة إلى الجوانب الإدارية والتشغيلية والفنية، وإدارة المخاطر بالشركة.

٣- **الجهات التي يخدمها:** يقوم المراجع الخارجي بخدمة العديد من أصحاب المصالح مثل المستثمرين، والمقرضين، والموردين والجهات الحكومية والرقابية وغيرها من أصحاب المصالح فضلاً عن خدمة إدارة الشركة، أما المراجع الداخلي فيقدم خدماته بصفة أساسية إلى إدارة الشركة من خلال توفير المعلومات الدقيقة اللازمة لاتخاذ جميع القرارات الإدارية.

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

٤- درجة الاستقلال: يتمتع المراجع الخارجي بدرجة استقلال أكبر من المراجع الداخلي الذي يربطه رابطة التبعية والخضوع لإدارة الشركة.

٥- ضوابط العمل: يضبط عمل المراجع الخارجي الشروط الواردة في عقد الإرتباط فضلاً عن ما تقره معايير المراجعة ذات الصلة، بينما يضبط عمل المراجع الداخلي مجموعة من القواعد الواردة في لوائح ونظم العمل بالشركة.

٥/٨/٤ أوجه التعاون:

في إطار عملية المراجعة المالية، فإنه توجد العديد من المجالات وأوجه للتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي وذلك في حالة قناعة المراجع الخارجي بإمكانية الاعتماد علي عمل المراجع الداخلي، نذكر منها ما يلي:

١- يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد على المراجع الداخلي عند قيامه بدراسة وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية والالتزام به، وذلك من خلال الاعتماد على خبرة المراجع الداخلي وإلمامه الكافي بالنواحي الفنية والرقابية بالشركة محل المراجعة.

٢- يمكن للمراجع الخارجي الحصول على مساعدات مباشرة من المراجع الداخلي أثناء تنفيذ عملية المراجعة مثل:

أ) الاعتماد علي المراجع الداخلي في مراجعة حسابات بعض فروع المنشأة التي قد لا يتمكن من فحصها ومراجعتها.

ب) الاشتراك في جرد النقدية وجرد المخزون والأصول الثابتة وإرسال المصادقات للعملاء، ومراجعة العمليات الحسابية.

ج) إعداد مذكرات التسوية لحسابات البنوك على أن يقوم المراجع الخارجي بمراجعة ما ورد بها.

د) إعداد الكشوف التفصيلية والتحليلية المرتبطة بعناصر القوائم المالية.

الفصل الخامس: نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها

٣- يناقش المراجع الخارجي ملاحظاته مع المراجع الداخلي ويقدم له الأخير الإيضاحات والمعلومات الإضافية. ويلاحظ أن هذا التعاون بين المراجع الخارجي والداخلي لا يعني المراجع الخارجي من مسؤوليته عن رأيه الذي يبديه في مدى صدق وعدالة الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية.

ملخص الفصل الخامس

- ١- تهدف أنظمة الرقابة الداخلية إلى حماية الأصول واختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، وعلى الرغم من تعدد فروعها؛ إلا أنها توفر ضماناً معقولاً وليس مطلقاً - بتحقيق الأهداف المنشودة منها؛ وذلك بسبب خضوعها للعديد من الحدود والقيود الكامنة والحتمية.
- ٢- هناك العديد من العوامل التي أدت إلى تزايد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية سواء من قبل الشركات أو المراجعين أو المستثمرين.
- ٣- تتمثل أهم المقومات الأساسية لنظم الرقابة الداخلية الفعالة في التنظيم الإداري الجيد، كفاءة العاملين، وجود نظام محاسبي متكامل، واستخدام الوسائل الآلية، والرقابة الفعالة على الأصول والمستندات والسجلات، مع ضرورة تقييم ومتابعة الأداء.
- ٤- يجب أن يقوم المراجع بدراسة وفحص كل أنظمة ووسائل وإجراءات الرقابة الداخلية، كما يلاحظ أن دراسة وفحص أنظمة الرقابة الداخلية قد لا يكون بنفس الدرجة والتركيز فالرقابات المحاسبية والضبط الداخلي سوف يتم التركيز عليها في الدراسة والفحص بدرجة أكبر من الرقابة الداخلية الإدارية.
- ٥- لفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها فإن المراجع يقوم بتنفيذ اختبارات الإلمام واختبارات الالتزام، كما تتعدد الأساليب التي يمكن للمراجع أن يستخدمها لجمع وتوثيق المعلومات عن نظم الرقابة الداخلية.
- ٦- توجد العديد من الفروق بين المراجعة الداخلية والخارجية، كما توجد العديد من أوجه الاختلاف بينهما، كذلك توجد العديد من مجالات التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي.



الفصل السادس

**تخطيط أعمال المراجعة
والإشراف عليهما**

➤ الأهداف

بعد دراسة هذا الفصل ؛ يجب أن يكون الدارس قادراً على:

- التعرف على إجراءات التعاقد على عملية المراجعة.
- التعرف على الخطوات التمهيدية اللازمة لتخطيط عملية المراجعة.
- التعرف على برامج المراجعة وأنواعها وكيفية إعدادها.
- التعرف على أوراق عمل وعلامات ومذكرات المراجعة وتحديد أهمية كل منها.

➤ العناصر :

- ١/٦ مقدمة
- ٢/٦ خطوات التعاقد على القيام بعملية المراجعة.
- ٣/٦ الخطوات التمهيدية اللازمة للقيام بعملية المراجعة.
- ٤/٦ مفهوم وأنواع برامج المراجعة.
- ٥/٦ أوراق عمل وعلامات ومذكرات المراجعة.
- ٦/٦ الاشراف على أعمال المساعدين.

١/٦ مقدمة :

يتطلب المعيار الأول من معايير العمل الميداني للمراجعة وجوب قيام المراجع بوضع خطة وافية للعمل والإشراف بشكل كاف على أعمال المساعدين.

ويوضح المعيار وضع خطة للعمل والإشراف على المساعدين أهمية تخطيط عمل المراجعة عن طريق وضع خطة وبرنامج للمراجعة كما يوضح كيفية تنفيذ مهمة المراجعة وتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة وتخصيص المساعدين بالمكتب على الأعمال المختلفة، كما يبرز أهمية تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بصورة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه.

كما يهدف معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠) تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالتخطيط لمراجعة القوائم المالية، وينظم هذا المعيار عملية التخطيط لحالات المراجعة المتكررة، وكذلك ينبغي علي مراقب الحسابات أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة حتى يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة.

ولا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة عن المراجعة ولكن علي العكس هو عملية مستمرة ومتكررة غالباً ما تبدأ بعد مدة وجيزة من اكتمال المراجعة السابقة أو تتصل بها وتستمر حتى اكتمال عملية المراجعة الحالية. ومع ذلك فعلى المراجع عند التخطيط لعملية مراجعة تحديد توقيت للإنتهاء من بعض أنشطة التخطيط وإجراءات المراجعة قبل البدء في إجراءات مراجعة أخرى ، فعلي سبيل المثال يقوم المراقب بالتخطيط للنقاش فيما بين أعضاء فريق العمل والقيام بالإجراءات التحليلية التي يجب تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقييم الخطر و الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي الذي تخضع له المنشأة ومدى إلتزام المنشأة بهذا الإطار، وتحديد الأهمية النسبية ،

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

والحاجة إلى إشتراك الخبراء ، وأداء إجراءات أخرى لتقييم الخطر قبل تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وأداء إجراءات مراجعة إضافية علي مستوى التأكيد لفئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات التي تتعامل مع تلك المخاطر.

ويتناول هذا الفصل جميع المراحل التي تضمنتها المعايير السابقة.

٢/٦ التعاقد على القيام بعملية المراجعة:

يبدأ المراجع الخارجي في التخطيط لعملية المراجعة بمجرد قبولها وإتمام التعاقد مع العميل بشأنها، ويهدف المراجع من تخطيط عملية المراجعة إلى وضع استراتيجية شاملة تحدد كيفية تنفيذ عملية المراجعة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية. ويسبق تخطيط عملية المراجعة التعاقد على القيام بها، ويشمل ذلك الخطوات الآتية:

١/٢/٦ اتصال العميل بالمراجع الخارجي لتكليفه بعملية المراجعة:

في الأحوال العادية يتصل العميل بالمراجع مقدما قبل نهاية السنة المالية المطلوب مراجعتها بوقت كاف لتكليفه بعملية المراجعة حتى تكون لديه فرصة كافية لاتخاذ قرار قبول المهمة وتخطيطها بشكل كاف.

٢/٢/٦ الاتصال بالمراجع السابق:

تقضي قواعد السلوك المهني أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع السابق. ويهدف المراجع من هذا الاتصال إلى الحصول على معلومات تتعلق بسمعة وأمانة العميل والتعرف على أوجه الخلاف بين المراجع السابق وبين الإدارة (إن وجدت) وبالإضافة إلى التعرف على الأسباب التي حالت دون استمرار المراجع السابق في عملية المراجعة للعميل، فقد يجد في هذه الأسباب ما يمنعه هو نفسه كمراجع مستقل ومحايدين من قبول عملية المراجعة المعروضة عليه.

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

٣/٢/٦ التحقق من صحة التعيين كمراجع للحسابات:

يجب على المراجع وهو بصدد التعاقد على القيام بعملية المراجعة أن يتأكد من أن تعيينه الجاري يتم بواسطة السلطة المختصة وهي الجمعية العامة للمساهمين.

٤/٢/٦ الحصول على بعض المعلومات الأولية عن العميل:

يسعى المراجع قبل إتمام التعاقد الفعلي إلى الحصول على معلومات تتعلق بمدى انتظام دفاتر وسجلات العميل ووضعته المالي في الأسواق فضلا عن مدى أمانته ونزاهته.

٥/٢/٦ إعداد خطاب التعاقد:

يتم إعداد خطاب التعاقد، وهو يمثل اتفاقا مبدئيا مكتوبا بين العميل والمراجع بشأن المهمة الواجب القيام بها ومسئوليات كل من الطرفين، ويقوم المراجع بإصدار هذا الخطاب وإرساله للعميل، وعادة ما يتضمن خطاب التعاقد كافة المعلومات الهامة المرتبطة بعملية المراجعة وأهمها :

- طبيعة المهمة المطلوب ادائها.
- حدود مسؤوليه المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش.
- الوقت الذي يستغرقه أداء عملية المراجعة.
- اتعاب عملية المراجعة.
- فى حالة الخدمات بخلاف عملية المراجعة يجب ان يتضمن الخطاب عبارته تفيد عدم تفسير المهمة المحددة على أنها عملية مراجعة.

٦/٢/٦ متطلبات التخطيط لعملية المراجعة:

يتطلب التخطيط لعملية المراجعة ضرورة

- تحديد توقيت تخطيط المراجعة.
- تحديد نطاق المراجعة.
- فهم طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة.
- التوثيق.
- الكفاءة في عملية المراجعة.
- تحديد توقيت إجراءات المراجعة.

٣/٦ الخطوات التمهيديّة اللازمة لتخطيط عملية المراجعة:

يتطلب تخطيط عملية المراجعة القيام بإجراءات أو خطوات تمهيدية تتمثل في الآتي:

١/٢/٦ الحصول على معلومات كافية عن نشاط العميل:

يسعى المراجع إلى جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نشاط الشركة أو المنشأة التي سيقوم بفحص ومراجعة حساباتها، وتتضمن هذه المعلومات ما يلي:

- (١) مركز الشركة وشكلها القانوني ومقرها ومدتها ونوعية النشاط الذي تتعامل فيه وطبيعة منتجاتها وخدماتها.
- (٢) تسلسل العمليات الفنية وطرق الإنتاج والتسويق.
- (٣) نوع الصناعة ومدى تأثرها بالأحوال الاقتصادية والقرارات الحكومية والتغيرات التكنولوجية وأثار ذلك على عملية المراجعة.
- (٤) النظام المحاسبي ونظام التكاليف في حالة الشركات الصناعية.
- (٥) القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة.

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

- ٦) التقارير الواجب إعدادها لتقديمها إلى الجهات الرسمية.
- ٧) هيكل الرقابة الداخلية.
- ٨) العمليات المالية التي تحدث بين الشركة وأطراف أخرى لها علاقة ارتباط واضحة بها.

٢/٣/٦ الزيارات الميدانية للمنشأة :

يقوم المراجع بزيارة مواقع العمل بالمنشأة سواء أكانت صناعية أم تسويقية أم إدارية أم مالية.

٣/٣/٦ دراسة ومراجعة بيانات الصناعة والنشاط :

يسعى المراجع إلى الحصول على المعلومات المرتبطة بالصناعة والنشاط بالاطلاع على بيانات الصناعة التي يتم الحصول عليها من الغرف التجارية والزراعية والصناعية وغيرها من الجهات الرسمية.

٤/٣/٦ دراسة ومراجعة أوراق عمل المراجعة الخاصة بفترات سابقة :

ومن خلال دراسة أوراق عمل المراجعة يتمكن المراجع من التعرف على المشاكل الخاصة بالعمل وما إذا كان من المتوقع استمرارها خلال عملية المراجعة الحالية.

٥/٣/٦ الاتصال المباشر بالإدارة العليا :

يقوم المراجع بالاتصال المباشر بالإدارة العليا للحصول منها على المعلومات التي تساعد على إنجاز عملية المراجعة.

٦/٣/٦ الاتصال بلجنة المراجعة حالة وجودها :

عندما يكون لدى الشركة لجنة مراجعة يكون من واجب المراجع الخارجي الاتصال مباشرة بأعضاء اللجنة بشأن الحصول على معلومات عن التغيرات الجوهرية في إدارة الشركة وهيكلها التنظيمي ونقاط الضعف أو القوة في نظام الرقابة الداخلية.

٦/٣/٦ عمل تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية :

تعرف الأهمية النسبية بأنها حجم الخطأ في المعلومات المالية والذي قد يكون له تأثير على أحكام مستخدمى هذه المعلومات، ويهتم المراجع بوضع تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية أثناء تخطيط برنامج المراجعة للمساعدة في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة ومجالاتها ومداهما وتوقيتها.

٦/٣/٦ القيام بالمراجعة التحليلية المبدئية :

ويعتمد هذا الأسلوب على مقارنة بيانات فترتين أو عدة فترات مع بعضها لاكتشاف الاتجاه العام لهذه البيانات وكشف ما يخرج منها عن هذا الاتجاه لفحصه وإثبات صحته أو خطئه.

ويهدف المراجع من خلال القيام بالإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط المراجعة إلى تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية وتحديد العلاقات غير العادية والتقلبات غير المتوقعة في البيانات وخاصة تلك التي تتعرض إلى درجة مخاطرة عالية من ناحية التحريف والأخطاء.

٩/٣/٦ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

أدى التزايد المتسارع في أحجام المنشآت وما ترتب عليه من تضخم واضح في حجم استثماراتها وعملياتها المالية إلى ضرورة التحول إلى استخدام أسلوب المراجعة الاختبارية بدلاً من أسلوب المراجعة التفصيلية.

وتعتمد المراجعة الاختبارية على إجراء اختبارات على عينة العمليات وافترض أن العمليات المتماثلة ينطبق عليها نفس نتائج تلك الاختبارات وتتوقف كمية الاختبارات التي يختارها المراجع على مدى قوة واكتمال نظام الرقابة الداخلية المستخدم في المنشأة.

• ويقوم المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي:

- ١) التعرف على النظام المصمم للرقابة الداخلية من الناحية النظرية.
- ٢) تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلاً، لأن النظام قد يكون سليماً فعلاً من الناحية النظرية ولكنه غير مطبق بنفس الكيفية في الواقع العملي.

٤/٦ مفهوم وأنواع برامج المراجعة:

بعد ان يقوم المراجع بالخطوات التمهيديّة لعملية المراجعة فإنه يبدأ في وضع خطة (برنامج) المراجعة.

١/٤/٦ مفهوم برنامج المراجعة :

برنامج المراجعة عبارة عن خطة تفصيلية تتضمن الأهداف المطلوب تحقيقها والأدلة الملائمة الواجب الحصول عليها لتحقيق تلك الأهداف، وتتضمن أيضاً

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

الأساليب الواجب اتباعها وإجراءات تنفيذ العمل اللازم بطريقة منظمة تظهر العلاقة بين كل إجراء يتبع والإجراء الذي يليه كما يجب أن يتضمن البرنامج الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن تنفيذ كل إجراء والوقت اللازم لذلك وتوقيع المسئول عن الفحص والمراجعة.

• ويجب أن يؤخذ في الاعتبار عند وضع خطط المراجعة الأمور التالية:

(١) طبيعة نشاط المنشأة موضوع المراجعة حيث يساعد ذلك في معرفة المعاملات المالية والأحداث والتطبيقات ذات الصلة بالقوائم المالية لتراجع.

(٢) تحديد الأمور التي تحتاج إلى عناية خاصة عند التدقيق والفحص نظراً لأهميتها النسبية، وما يطلق عليه مناطق المراجعة الهامة.

(٣) نوع ونطاق الرقابة الخارجية حسب الوارد في عقد التكليف أو خطاب الارتباط

(٤) الأسس (المبادئ) والسياسات المحاسبية التي تدير عليها المنشأة.

(٥) نتائج تقويم نظم المحاسبة والضبط الداخلي والمراجعة الداخلية والمراجعة الإدارية .

(٦) طبيعة أوراق المراجعة الواجب الحصول عليها.

(٧) طبيعة التقارير والشهادات والمكاتبات المطلوبة ومواعيد تقديمها حسب الوارد في عقد التكليف.

(٨) طبيعة ونوعية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها.

(٩) عدد وكفاءة العاملين بمكتب مراقب الحسابات.

الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والاشراف عليها

١٠) أنواع الخبراء الواجب الاستعانة بهم.

١١) أي بيانات أو معلومات تكون مفيدة عند وضع الخطط.

- يجب ان تتضمن خطط المراجعة على الحسابات بصفة عامة العناصر الآتية:
 - الأهداف المرجوة من أعمال المراجعة.
 - أنواع المراجعة المطلوبة.
 - العمليات موضوع المراجعة.
 - أساليب المراجعة المناسبة.
 - مناطق المراجعة الهامة.
 - مواقيت المراجعة موزعة على الفترة المالية.
 - توزيع الأعمال على المراجعين والخبراء.
 - أي عناصر أخرى لازمة.

٢/٤/٦ أهداف برنامج المراجعة الخارجية :

يساعد برنامج المراجعة في تحقيق الاهداف التالية :

- (أ) تحديد الإجراءات اللازمة لعملية المراجعة وتوزيعها على المراجعين وهذا بدوره يجنب التكرار وعدم نسيان عمليات مراجعة.
- (ب) تحديد مواطن المراجعة التي تحتاج إلى اهتمام خاص نظراً لارتفاع درجة المخاطر فيها وزيادة احتمال وجود غش أو أخطاء.
- (ج) توزيع العمل بين المراجعين، وهذا بدوره يساعد في تطبيق مبدأ محاسبة المسئولية ونظام الثواب والعقاب.

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

(د) سهولة الإشراف والمتابعة على أعمال المراجعين أولاً بأول وبيان المعوقات والمشكلات والعمل على حلها.

(هـ) اداهمتابعة تنفيذ الخطط الموضوعة عن طريق مقارنة المنفذ فعلاً وغير المنفذ، وأسباب القصور إن وجدت وسبل معالجتها.

(و) بعد دليل إثبات الالتزام بمعايير المراجعة التي تستوجب على المراجع وضع خطط وبرامج للمراجعة.

٣/٤/٦ أنواع برامج المراجعة :

تنقسم برامج المراجعة إلى مجموعتين أساسيتين يتم توضيحهما على النحو التالي:

(أ) برامج مراجعة محددة ومخططة مقدما:

ويقصد بها برامج المراجعة التي توضع مقدما بناء على دراسة ظروف المنشأة وإجراء جميع العمليات الخاصة بتخطيط المراجعة وأهمها التقديرات المبدئية لمستويات الأهمية النسبية والنتائج التي أسفرت عنها المراجعة التحليلية المبدئية، وكذلك نتائج فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ويتميز هذا النوع من البرامج بما يلي :

- (١) يساعد على تقسيم العمل بين المراجع الخارجي ومساعديه كل حسب خبرته.
- (٢) يساعد على تجنب السهو لبعض اجراءت المراجعة كما يمنع تكرار بعض الاجراءات.
- (٣) يعتبر سجلا كاملا للعمل الذي قام به المراجع ومساعدوه.

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

٤) يعتبر نواه لعمليات المراجعة للسنوات المقبلة واساسا لوضع خطة العمل فيها.

وبالرغم من تلك المزايا الا ان استخدام هذه البرامج يؤدي الى تويل اجراءات المراجعة الى اجراءات روتينية .

ب) برامج مراجعة متجددة ومرنة:

يتضمن هذا النوع من البرامج الخطوط العريضة والرئيسية لعملية الفحص والمراجعة والأهداف الواجب تحقيقها وتترك الإجراءات التفصيلية الواجب اتباعها وكمية الاختبارات التي يعتمد عليها لحين البدء في المراجعة. وهذه البرامج يحتاج تنفيذها لتوافر خبرات وكفاءات عالية فيمن يقومون باداها .

ويمكن القول أن استخدام برامج المراجعة المحددة والمخططة مقدما أفضل للمراجع لأن البرامج المتجددة يستلزم تنفيذها وجود مراجعين ذوي خبرة وكفاءة عالية وليس من المتصور أن تقتصر عملية المراجعة على هؤلاء ويبقى المساعدون ذوي الخبرة الحديثة بدون عمل ومران عملي يساعدهم على اكتساب هذه الخبرة وتحسين كفاءة أدائهم. ويمكن للمراجع الجمع بين النوعين كأن يستخدم البرامج المتجددة في المراجعات الجزئية والتي تتم لأغراض خاصة والتي لا تتطلب تخصيص عدد كبير من المساعدين ولكنها تتطلب خبرات وكفاءات عالية ممن يقومون بأدائها.

٤/٤/٦ أقسام برنامج المراجعة :

يجب ان يتضمن برنامج المراجعة الاقسام التالية :

(أ) إجراءات المراجعة:

والذى يمثل وصف لادلة الإثبات التى يجب الحصول عليها فى وقت ما اثناء عملية المراجعة ، ويفضل صياغتها فى شكل علمى متخصص تى يمكن استخدامها كتعليمات اثناء عملية المراجعة .

(ب) حجم العينه (كمية الاختبارات) :

بعد تحديد اجراءات المراجعة لكل عنصر يتم تحديد حجم العينة لمفردات المجتمع محل الفحص وذلك لكل عنصر على حدة.

(ج) التوقيت:

يعتبر توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة من الأمور الهامة ، لضمان تقديم التقارير المطلوبة في موعدها المحدد ، ولضمان التنسيق بين تنفيذ خطوات المراجعة وإعداد القوائم المالية من قبل موظفي المنشأة. ومن المهم بصفة خاصة إدراك احتمال الاستعانة ببعض الإحصائيين أو الخبراء ، مثل خبراء الحاسبات الإلكترونية عندما يستدعي الأمر ذلك.

وعند إعداد الجدول الزمني للمراجعة قد يحتاج المراجع أن يعطي اهتماماً خاصاً للأمور التالية :

- توقيت تنفيذ بعض اختبارات التحقق التفصيلية ، على سبيل المثال حضور الجرد الفعلي للمخزون السلعي أو إرسال مصادقات أرصدة المدينين والدائنين.
- توقيت القيام باختبارات المراجعة لضمان الحصول على أدلة وقرائن تعطي الفترة التي تخضع للمراجعة بأكملها.

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

- تدقيق القوائم المالية التفصيلية التي تعدها الإدارة أثناء الفترة متى وجدت تلك القوائم.
- أثر أي معلومات أو بيانات أو تقارير يقوم بإعدادها موظفو المنشأة التي تخضع للمراجعة.
- ضرورة الاجتماع مع موظفي المنشأة كلما كان مناسباً، قبل البدء في عملية المراجعة، وبعد الانتهاء من إتمام الاختبارات التفصيلية للمراجعة.

٥/٦ أوراق العمل وعلامات ومذكرات المراجعة (توثيق المراجعة):

يتطلب تنفيذ عملية المراجعة ضرورة الاحتفاظ بمجموعة متكاملة وشاملة ومنظمة من أوراق عمل المراجعة، كما قد يلجأ المراجع عادة إلى استخدام علامات خاصة لتمييز طبيعة العمليات أو الخطوات التي انتهى هو ومساعدوه من أدائها أثناء فحصهم للدفاتر والسجلات. وفيما يلي نناقش بالتفصيل كلا من أوراق وعلامات ومذكرات المراجعة على النحو التالي:

١/٥/٦ أوراق عمل المراجعة :

وهي عبارة عن الملفات التي يحفظ بها المراجع كل ما جمعه من معلومات نتيجة دراسته للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها. ويهدف المراجع من وجود أوراق العمل والاحتفاظ بها إلى ما يلي:

- (١) المساعدة في التخطيط والإشراف ومتابعة أعمال المراجعة.
- (٢) الاستخدام كدليل عمل على ما تم إنجازه ومؤشر على بذل العناية المهنية الواجبة.
- (٣) تعتبر هذه الأوراق أساس تكوين الرأي النهائي من خلال الربط بينها ومراجعة النتائج.

وتنقسم أوراق المراجعة إلى نوعين كما سيوضح على النحو التالي:

(أ) الملف الدائم:

يقوم المراجع بإنشاء ملف دائم للمنشأة عند قيامه بمراجعة حساباتها لأول مرة وهو يتضمن كافة المعلومات الخاصة بالمنشأة والتي تتميز بالاستمرارية ويحتاج المراجع إلى الإطلاع عليها من عام لآخر، ومن أهم محتويات الملف الدائم:

- ١) صورة من عقد تأسيس المنشأة والقانون النظامي واللوائح الداخلية.
- ٢) السجل التجاري، البطاقة الضريبية، الرخص، التصاريح
- ٣) الخرائط التنظيمية ومعلومات عن نظام الرقابة الداخلية.
- ٤) نبذة تاريخية عن المنشأة وغرضها وطبيعة نشاطها.
- ٥) معلومات عن الدفاتر والسجلات المستخدمة.
- ٦) ملخص بالعقود والالتزامات التي ترتبط بها المنشأة لمدة طويلة.
- ٧) شروط إصدار الاسهم والسندات والحصول على القروض.
- ٨) ملخص بالنظام المحاسبي المطبق في المنشأة.
- ٩) الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة.
- ١٠) قرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة العادية وغير العادية
- ١١) الأسس والسياسات والمعايير المحاسبية.

(ب) الملف الجارى:

يقوم المراجع بإعداد الملف الجارى سنويا، إذ أنه يتضمن المعلومات الخاصة بحسابات المنشأة وإجراءات المراجعة الخاصة بالسنة المالية محل المراجعة (الجارية) ومن ثم يتضمن الملف الجارى ما يلي:

الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها

- ١) أرصدة حسابات دفتر الأستاذ.
- ٢) أهداف المراجعة.
- ٣) النظم والأرصدة الواجب مراجعتها والعينات المختارة.
- ٤) صورة من برنامج المراجعة.
- ٥) أدلة الإثبات التي تم جمعها لتأييد رأي المراجع.
- ٦) الملاحظات التي يراها المراجع والاستنتاجات التي توصل إليها.
- ٧) صورة من محاضر جرد النقدية والمخزون السلعي والأوراق المالية والأصول الثابتة.

وتعد أوراق المراجعة بنوعها ملكا للمراجع، وتخضع هذه الملكية لقواعد السلوك المهني. فالمراجع مطالب بالحفاظ على سرية هذه الأوراق ولا يجوز لأي سبب من الأسباب أن يطلع أي شخص أو جهة ما على في هذه الأوراق في حالة وجود إذن أو تصريح كتابي من العميل.

وقد حددت معايير المراجعة ومنها معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)-
توثيق عملية المراجعة - مجموعة من الارشادات العامة التي تتعلق باورق المراجعة
نلخص اهمها فيما يلي :

- ١) يجب ان تكون اوراق المراجعة وافية وتفصلية تساعد مستخدمها في الوصول للراى السليم .
- ٢) يجب ان تتضمن اوراق عمل المراجعة كل المعلومات والادلة (كما سبق توضيحها فى كل من الملف الدام والجارى)
- ٣) يجب ان تكون اوراق عمل المراجعة مستوفية للشكل السليم ويتم حفظها بصورة منتظمة وان تكون معنونه ومبوبة بشكل سليم .
- ٤) يجب ان تحتوى اوراق المراجعة على معلومات كافية تبين ان القوائم المالية التى تم مراجعتها تتفق وسجلات العميل .

الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها

- ٥) يجب ان تنظم هذه الاوراق بحيث تبين ان عملية المراجعة قد تم تخطيطها بشكل سليم ومناسب وان عمل المساعدين قد تم الاشراف عليه طبفا للمعيار الاول من معايير العمل الميداني
- ٦) يجب ان توضح اوراق المراجعة اجراءات المراجعة المتبعة والاختبارات المؤداة للحصول على ادلة اثبات كافية وصالحة طبفا للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني.
- ٧) يجب ان توضح اوراق المراجعة ان الاستنتاجات التي توصل لها المراجع والمتعلقة بالجوانب الهامة والجوهرية لعملية المراجعة مدعمة بنتائج المراجعة.
- ٨) يجب ان تتضمن اوراق المراجعة ادلة اثبات على ان الامور الشاذة وغير العادية التي اغصحت عنها اجراءات المراجعة قد تم علاجها بشكل مناسب.

٢/٥/٦ علامات المراجعة :

تتضمن مهمة المراجعة خطوات متعددة وتتضمن كل خطوة إجراءات فرعية كثيرة ولذلك يلجأ المراجع ومساعدوه إلى استخدام علامات خاصة لتمييز العمليات والخطوات التي انتهوا من أدائها وبالتالي يمكن تلافي الازدواج والتكرار في أداء الخطوات أو الإجراءات وأيضا السهو عن أداء بعضها. ويجب على المراجع أن ينبه مساعديه بمراعاة العناية التامة عند استخدام هذه العلامات حتى لا يترتب عليها أي تشويه أو إتلاف للبيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر والسجلات، ومن ناحية أخرى عليه أن يسعى إلى تغيير هذه العلامات من وقت لآخر حتى تبدو غامضة وغير مفهومة للعاملين بالمنشأة وواضحة ومفهومة فقط للمراجع ومساعديه.

٣/٥/٦ مذكرات المراجعة :

يواجه المراجع أثناء قيامه بعمله مسائل كثيرة قد تحتاج إلى إيضاح من المسؤولين، كما قد يصادف أموراً يشك في مدى صحتها وسلامتها، وعادة ما يسعى المراجع إلى الحصول على إيضاحات كافية لهذه الأمور من المسؤولين في الحال، وفي حالة عدم تمكنه من ذلك فإنه يقوم بتسجيلها في مذكرات المراجعة حتى لا يسهو عن الرجوع إليها وتصفيتها في الوقت المناسب.

كما تتضمن هذه المذكرات المشكلات والمعوقات التي تعترض عملية المراجعة وكيفية معالجتها . ويتم التعامل مع المعلومات الواردة في مذكرات المراجعة على النحو التالي:

(أ) **الاستفسارات :** يتم الاستعلام عنها من المحاسب أو من رئيس الحسابات أو من المدير المالي أو من المدير العام حسب الأحوال.

(ب) **ملاحظات الأخطاء:** يتم مناقشتها، وتصوب الأخطاء في الحال، ولا يتطلب الأمر تأجيلها أو عرضها على الإدارة العليا ومن أمثلتها: الأخطاء الحسابية وأخطاء السهو والارتكاب ونحو ذلك.

(ج) **ملاحظات الغش:** يجب التيقن منها، وجمع المزيد من المعلومات وأدلة الإثبات القوية عنها، ثم بعد ذلك تعرض على رئيس المجموعة ومدير المكتب لمناقشتها، يلي ذلك عرضها على الإدارة العليا لاتخاذ اللازم بشأنها.

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

(د) ملاحظات عن نظم الضبط الداخلي: إذا وجد المراجع بعض الملاحظات على نظم الضبط الداخلي، فعليه أن يشير إليها ويعرضها على الإدارة العليا، وتقديم التوصيات والإرشادات بشأنها.

وحتى انتهاء عملية المراجعة، يكون معظم الملاحظات الواردة قد سويت، واستقر الأمر على بعضها الذي يجب الإشارة إليه في التقرير الذي يعرض على المساهمين.

٦/٦ الإشراف على أعمال المساعدين :

يتطلب المعيار الأول من معايير العمل الميداني ضرورة الإشراف المناسب على أعمال المساعدين ويشمل الإشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف عملية المراجعة والتحقق من تفهمهم ومعرفتهم للإجراءات الضرورية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

ويتطلب الإشراف على أعمال المساعدين ما يلي:

- ١) حسن اختيار المساعدين وفريق العمل الملائم للقيام بمهمة المراجعة.
- ٢) التخصيص المناسب لمهام المراجعة على المساعدين.
- ٣) إرشاد المساعدين وإطلاعهم على كافة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء التعاقد على عملية المراجعة وتخطيطها.
- ٤) يجب أن يكون المشرف على عملية المراجعة على علم تام بكافة المشكلات التي يصادفها المساعدون أثناء قيامهم بتنفيذ العمل الميداني.
- ٥) حل ما قد ينشأ من اختلافات في وجهات النظر بين أعضاء فريق المراجعة.

_____ الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها _____

وتختلف طبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم بناء على عدة عوامل، بما في ذلك حجم وتعقيد المنشأة ومجال التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية وقدرات وكفاءة الموظفين الذين يقومون بأداء عملية المراجعة. يحتوي معيار المراجعة المصري (٣٠٠) على إرشادات مفصلة بشأن توجيه والإشراف على عمل المساعدين ومراجعتهم.

كما يجب على المراجع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية المراجعة بناء على المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية، وعندما تزيد المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية في مجال مخاطر المراجعة فإن على المراجع عادة زيادة مدى واستمرارية توجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية المراجعة ، وكذلك على المراجع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة عمل فريق العملية بناء على قدرات وكفاءة الأفراد الأعضاء في فريق المراجعة .

ملخص الفصل السادس

- ١- يبدأ المراجع الخارجي في التخطيط لعملية المراجعة بمجرد قبولها والهدف من تخطيط عملية المراجعة هو وضع استراتيجية شاملة تحدد كيفية تنفيذ عملية المراجعة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ويسبق تخطيط عملية المراجعة التعاقد على القيام بها.
- ٢- هناك مجموعة من الاجراءات التمهيدية التي يجب على المراجع الخارجي القيام بها عند قبول عملية المراجعة .
- ٣- إن برنامج المراجعة هو عبارة عن خطة تفصيلية تتضمن الأهداف المطلوب تحقيقها والأدلة الملائمة الواجب الحصول عليها لتحقيق تلك الأهداف، الأساليب الواجب اتباعها لتنفيذ العمل اللازم بطريقة منظمة والوقت اللازم لذلك.
- ٤- تتطلب إجراءات تنفيذ عملية المراجعة ضرورة الاحتفاظ بمجموعة متكاملة من أوراق عمل المراجعة بالإضافة إلى استخدام المراجع استخدام لعلامات خاصة لتمييز الخطوات التي انتهى هو ومساعدوه من أدائها اثناء فحصهم للدفاتر والسجلات.
- ٥- تتطلب معايير العمل الميداني ضرورة الإشراف المناسب على المساعدين وتوجيههم نحو تحقيق أهداف عملية المراجعة والتحقق من تفهمهم ومعرفتهم للإجراءات الضرورية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف .

الفصل السابع

الاثبات فى المراجعة

➤ الأهداف

بعد دراسة هذا الفصل؛ يجب أن يكون الدارس قادراً على:

- التعرف على طبيعة الإثبات.
- التعرف على القرارات الخاصة بالإثبات في المراجعة.
- التعرف على محددات الإقتناع بالإثبات.
- التعرف على أدلة الإثبات في المراجعة.
- التعرف على أساليب الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة.

➤ العناصر

- طبيعة أدلة الإثبات.
- القرارات الخاصة بالإثبات في المراجعة.
- محددات الإقتناع بالإثبات .
- أدلة الإثبات في المراجعة.
- أساليب الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة.

١/٧ مقدمة:

يتمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة في التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات، والحصول على رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي.

وحتى يتمكن المراجع من إعداد تقريره مُفصلاً فيه عن رأيه الفني المحايد عن نتيجة فحصه للدفاتر والسجلات والقوائم المالية، يجب أن يكون قد توافر له من أدلة الإثبات أو القرائن ما يُمكنه من ذلك. لذلك سنتناول في هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

٢/٧ طبيعة الإثبات.

٣/٧ القرارات الخاصة بالإثبات في المراجعة.

٤/٧ محددات الإقتناع بالإثبات.

٥/٧ أدلة الإثبات في المراجعة.

٦/٧ أساليب الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة.

٢/٧ طبيعة الإثبات Nature of Evidence

لا يعد استخدام الإثبات أمراً قاصراً على المراجعة فقط، بل تُستخدم أيضاً بشكل كبير من قبل كل من العلماء، والقضاة، المحامين، رجال الأمن، المؤرخين، إلخ.

يتمثل الإثبات بصفة عامة في جميع الحقائق والمعلومات التي يعتمد عليها الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع أو مسألة محددة.

الأمر الذي يمكن القول معه بأن الإثبات في المراجعة هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمدى مطابقة ما تم عرضه من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم الجهد الذي يبذله المراجع في تكوين رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة.

وهو ما أكد عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، حيث تطلب هذا المعيار من المراجع:

" جمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، بحيث تكون أساساً معقولاً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضوع الفحص ".

٣/٧ القرارات الخاصة بالإثبات في المراجعة :

يجب على المراجع اتخاذ أربعة قرارات أساسية بشأن الأدلة التي يجب جمعها والتكلفة التي سيتم تحملها في سبيل ذلك. وتتمثل تلك القرارات الأربعة في:

(١) ما هي إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها؟

(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؟

هذا، ويتضمن برنامج المراجعة جميع المعلومات السابق ذكرها بالأعلى، وذلك من أجل القيام بمهمة مراجعة محددة.

٤/٧ محددات الاقتناع بالإثبات: Persuasiveness of Evidence

تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يقوم بجمع قدرًا كافيًا Sufficient ومناسبًا Appropriate من الأدلة لتدعيم رأيه الفني الصادر بشأن القوائم المالية. وعلى ذلك، يُمكن القول أن هناك محددتين أساسيين للاقتناع بالإثبات هما: الكفاية Sufficiency ومدى المناسبة Appropriateness ، وفيما يلي توضيحاً لكل منهما بشيءٍ من التفصيل:

١/٤/٧ كفاية الأدلة: Sufficiency of Evidence:

يقصد بكفاية الأدلة، كمية/حجم الأدلة Quantity التي تم الحصول عليها. وتقاس كفاية الأدلة بشكل أساسي بواسطة حجم العينة التي يختارها المراجع، فالدليل الذي يتم الحصول عليه من عينة مكونة من ١٠٠ مفردة يعتبر أكثر كفاية من ذلك المستمد من عينة مكونة من ٥٠ مفردة. وهناك العديد من العوامل تؤثر في حجم الأدلة، منها:

(١) درجة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية: كلما زادت درجة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة محل المراجعة، كلما إنخفض حجم أدلة الإثبات المطلوب من المراجع جمعها والإعتماد عليها.

(٢) الأهمية النسبية للعنصر محل المراجعة: كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر محل المراجعة، كلما سعى المراجع جاهداً للحصول على أدلة إضافية لتعزيز رأيه.

٣) درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر محل المراجعة: كلما كان العنصر معرضاً للاختلاس أو التلاعب (مثل: النقدية)، كلما احتاج المراجع إلى تأكيدات إضافية بأن هذا العنصر لم يحدث فيه فعلاً تلاعب أو اختلاس، وبالتالي ازدادت حاجته إلى الحصول على أدلة أقوى لتأييد هذا العنصر.

٤) حجم المجتمع ودرجة تجانسه: كلما قل حجم مجتمع العنصر محل الفحص وزادت درجة تجانسه، كلما قل حجم أدلة الإثبات. والعكس صحيح.

٥) تكلفة الحصول على الدليل: تختلف أدلة الإثبات في تكاليف جمعها، وفي حالة وجود أكثر من دليل يحقق الهدف فإن المراجع سيختار الدليل منخفض التكلفة، أما إذا كان لا يوجد إلا دليل واحد يحقق الهدف فسوف يقوم المراجع بجمعه مها كانت تكلفته.

٢/٤/٧ مناسبة الأدلة :Appropriateness of Evidence

مناسبة الأدلة هي مقياس لجودة الأدلة Quality. ويلاحظ أن مناسبة الأدلة تتعامل فقط مع إجراءات المراجعة التي يتم إختيارها، فمناسبة الدليل لا يمكن تحسينها من خلال إختيار حجم عينة أكبر، ولكن يمكن تحسينها فقط من خلال إختيار إجراءات مراجعة أكثر ملاءمة أو توفر دليل يمكن الإعتماد عليها بشكل أكبر. هذا، وتتوقف مناسبة الدليل على عنصرين أساسيين، هما:

أ- ملاءمة الأدلة Relevance of Evidence

ويقصد بملاءمة الأدلة، أنه يجب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف المراجعة الذي يتم إختياره.

ب- إمكانية الإعتماد على الأدلة Reliability of Evidence

يشير إمكانية الإعتماد على الأدلة، إلى الدرجة التي تكون فيها الأدلة ذات مصداقية أو جديرة بالثقة. ويتوقف إمكانية الإعتماد على الأدلة على الخصائص التالية:

(١) استقلال المصدر: فالإدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر من خارج الشركة يمكن الإعتماد عليها بشكل أكبر من تلك التي يتم الحصول عليها من مصدر من داخل الشركة. وكذلك الأمر بالنسبة للمستندات، فالمستندات التي ترد من خارج الشركة- مثل: بوالص التأمين - يمكن الإعتماد عليها بدرجة أكبر من تلك المستندات التي يتم التعامل بها داخل الشركة فقط - مثل: طلب الشراء.

(٢) فعالية نظام الرقابة الداخلية لدى الشركة محل المراجعة: فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية لدى الشركة محل المراجعة فعال، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقاً بها ويمكن الإعتماد عليها.

(٣) المعرفة المباشرة للمراجع: فالأدلة التي يتوصل إليها المراجع مباشرة - من خلال الفحص الفعلي، الملاحظة، العمليات الحسابية، إلخ - يمكن الإعتماد عليها بدرجة أكبر من تلك المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر.

(٤) درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات: فعلى الرغم من أن مصدر المعلومات قد يكون مستقل، إلا أن الأدلة لن تكون قابلة للإعتماد عليها ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك.

(٥) درجة الموضوعية: يمكن الإعتماد على الدليل الموضوعي - مثل: المصادقات من المدنيين والبنوك، الجرد الفعلي للأسهم والخزينة - بدرجة أكبر من الأدلة

التي يجب التوصل إلى رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها - مثل: خطاب مكتوب من محامي العميل يناقش فيه النتائج المحتملة لقضايا العميل.

(٦) التوقيت: يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة أو في الفترة التي تغطيها المراجعة. بالنسبة لحسابات الميزانية، تكون الأدلة أكثر إقناعاً عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان. أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، ستكون الأدلة أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل محل المراجعة وليس من أحد أجزاء هذه الفترة.

٥/٧ أدلة الإثبات في المراجعة :

على الرغم من تعدد وتنوع أدلة الإثبات التي يمكن أن يستخدمها المراجع في تدعيم رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، إلا أنه بتتبع الدراسات السابقة يمكن حصر تلك الأدلة في الأنواع الآتية:

- (١) الوجود الفعلي.
- (٢) المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر.
- (٣) الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الغير.
- (٤) الشهادات التي يحصل عليها المراجع من إدارة الشركة.
- (٥) وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- (٦) العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية.
- (٧) الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر.
- (٨) الارتباطات والعلاقات المنطقية بين البيانات محل الفحص.

وفيما يلي توضيحاً تفصيلياً لكل نوع من تلك الأنواع:



١/٥/٧ الوجود الفعلي:

يُعد التأكد من الوجود الفعلي للشئ الذي يمثله رصيد الحساب الذي يقوم المراجع بمراجعته، من أهم الأدلة التي يعتمد عليها المراجع عند فحصه ومراجعته لعناصر الأصول الملموسة. فمثلاً، وجود نقدية بخزينة الشركة مطابقاً لرصيد النقدية الظاهر بالدفاتر دليل على صحة رصيد النقدية، وكذلك وجود بضائع بمخازن الشركة تطابق ما ورد بقوائم الجرد وسجلات المخازن يعتبر دليل على صحة هذا العنصر.

أما عناصر الأصول غير الملموسة - مثل: شهرة المحل، براءات الإختراع، إلخ - فلا يمكن تحقيقها أو التأكد من صحتها عن طريق هذا الدليل.

ويعد الوجود الفعلي للعنصر محل المراجعة دليل إثبات كافٍ لتحقيق هدف واحد فقط من أهداف تحقيق العنصر، وهو الوجود. ولكنه لا يصلح لتحقيق الأهداف الأخرى، والتي تشتمل على التحقق من الملكية وصحة التقييم.

فوجود البضاعة بمخازن الشركة ليست دليلاً على ملكيتها لها، فقد تكون مودعة بمخازنها كبضاعة أمانة مملوكة للغير. وعلى ذلك يسعى المراجع للحصول على أدلة إثبات أخرى فضلاً عن دليل الوجود لإثبات ملكية الشركة للمخزون كأن يطلع على فواتير شراء البضاعة مثلاً. ولإستكمال أهداف تحقيق العنصر، لا بد من التحقق من صحة تقييم البضاعة، وذلك بملاحظة الحالة التي توجد عليها البضاعة مثلاً.

٢/٥/٧ المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر:

يعني علم المحاسبة بتقيد وإثبات جميع العمليات التي تجريها الشركة في الدفاتر والسجلات، مع ضرورة وجود مستند مؤيد للعملية المراد إثباتها أو تسجيلها

بالدفاتر، وتحفظ هذه المستندات بطريقة منظمة بحيث يسهل الرجوع إليها كلما دعت الضرورة لذلك. هذا، وتنقسم المستندات بشكل عام إلى مجموعتين رئيسيتين، هما:

• **المجموعة الأولى: المستندات الداخلية:** وهي تلك المستندات التي تنشأ داخل الشركة. مثل: فواتير المبيعات، سجلات الإستلام والتسليم، والمطالبات التي ترسلها المنشأة لعملائها.

• **المجموعة الثانية: المستندات الخارجية:** وهي تلك المستندات التي تنشأ خارج الشركة. مثل: فواتير المشتريات، وكشوف حسابات البنوك.

وعند قيام المراجع بالفحص، فإنه يعطي اهتماماً أكبر للتحقق من صحة وسلامة المستندات الخارجية. حيث أن المستندات الخارجية تُعد بشكل مستقل، وبالتالي فهي توفر للمراجع دليلاً أكثر قبولاً من حيث درجة الموضوعية والثقة - بشرط تأكد المراجع من حقيقة هذه المستندات، وأنه لم يتم التلاعب فيها بالتزوير - مقارنة بمثيلاتها التي تعد بواسطة موظفي الشركة.

ولكن ينبغي أن نقول، أن المستندات الداخلية تساعد المراجع في أن يتحقق من وجود المبررات السليمة لإجراء القيود، كما أنها قد تضيف قدراً من الثقة للمستندات الخارجية. وليس من شك أن درجة الثقة التي يعطيها المراجع للمستندات الداخلية تعتمد بشكل أساسي على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة.

٣/٥/٧ الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الغير:

تعد الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الغير من أقوى أنواع أدلة الإثبات. ومن أمثلة ذلك، الحصول على مصادقة من أحد المدينين بصحة رصيد حسابه في دفاتر الشركة، كما قد يستعمل هذا الدليل أيضاً في تحقيق الدائنين، أوراق الدفع، والنقدية لدى البنوك. كذلك أيضاً في التأكد من عدم وجود أي مطلوبات محتمله

فىما يختص بأى منازعات قضائية بين المشروع والغير، وذلك بالحصول على شهادة من محامى الشركة.

هذا، ويتوقف مدى اعتماد المراجع على هذا النوع من أدلة الإثبات على أسلوب إعدادها وإرسالها، وطريقة الحصول عليها.

٤/٥/٧ الشهادات التى يحصل عليها المراجع من إدارة الشركة:

قد يُصادف المراجع أثناء فحصه ومراجعته للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر بعض المسائل التى يصعب عليه الحكم عليها بنفسه. فىلجأ إلى إدارة الشركة، يطلب منها تقديم شهادة لتأييد بعض الحقائق المثبتة بالدفاتر والسجلات، أو لتوضيح بعض المسائل والأمور الغامضة التى تصادفه أثناء تأديته مهمته. وهذه الشهادات قد يحصل عليها المراجع إما فى شكل كتابى أو فى شكل شفوى.

ومن أمثلة الشهادات المكتوبة التى يحصل عليها المراجع من إدارة الشركة: شهادة الأصول الثابتة، والتى تقر فيها الإدارة بالإضافات الرأسمالية التى تمت على الأصول الثابتة خلال فترة المراجعة. وشهادة جرد وتقويم البضاعة، والتى تذكر فيها الإدارة قيمة المخزون من البضاعة بأنواعه المختلفة، وأسلوب تقويمه الذى يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أما فىما يتعلق بالشهادات الشفوية، فعادة ما يحصل المراجع عليها من خلال إجراء المناقشات مع موظفى الشركة، وتوجيه الأسئلة إليهم للإستفسار عن المسائل والأمور الغامضة التى تواجهه أثناء تأديته مهمته.

هذا، وتتسم الشهادات التى يحصل عليها المراجع من إدارة الشركة بإنخفاض درجة المصدقية والثقة مقارنة بأدلة الإثبات الأخرى. وقد يرجع السبب فى ذلك إلى كونها أدلة تعد بواسطة مصدر من داخل الشركة (إدارة الشركة)، ومن ثم فإن احتمال

وجود تلاعب بما ورد بها من معلومات ليس بالأمر البعيد. لذلك يجب على المراجع أن يقوم ببعض الاختبارات الكافية التي تطمئنه إلى صحة هذه الشهادات وما ورد بها من بيانات ومعلومات.

٥/٥/٧ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

يعتبر تحقق المراجع من دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية هو خطوة البداية لعمله، حيث أنه بناءً على ما يقوم به من فحص لنظام الرقابة الداخلية يُحدد ما يلي:

- (أ) حجم العينة التي سيشملها المراجع بفحصه.
- (ب) التعرف على نقاط الضعف التي يحتويها هذا النظام، وذلك حتى يمكن تغطيتها بالفحص التفصيلي.
- (ج) رسم خطة أو برنامج المراجعة التي سيتبعها في فحصه.

فوجود نظام سليم ومُحكم للرقابة الداخلية وما يتبعها من أنظمة الضبط الداخلي لجميع عمليات الشركة يعتبر في حد ذاته دليل على إنتظام الدفاتر والسجلات وخلو البيانات المقيدة بها من الأخطاء والغش والتلاعب.

وعلى الجانب الآخر، فإن عدم وجود نظام للرقابة الداخلية أو وجود نظام ضعيف يحتوي على الكثير من الثغرات، يعتبر دليل على عدم إنتظام القيد بالدفاتر والسجلات، وعلى احتمال وجود أخطاء بالبيانات المحاسبية المسجلة بها. الأمر الذي يتطلب من المراجع، التوسع في نطاق مراجعته واختباراته، بالإضافة إلى ضرورة الإشارة إلى هذا الإنحراف والضعف في تقريره.

٦/٥/٧ العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية:

إن معظم عمل المراجع، خاصة في حالة المراجعة النهائية، إنما يتم بعد إعداد الشركة لقوائمها المالية. وقد يستغرق المراجع فترة من الزمن تمتد إلى حوالي شهرين أو ثلاثة أشهر من تاريخ إعداد القوائم المالية، وذلك للإنتهاء من مهمته وإعداد تقريره.

وخلال تلك الفترة اللاحقة لإعداد المنشأة لقوائمها المالية قد تقع بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات على صحة بعض عناصر المركز المالي أو نتيجة الأعمال. كأن يظهر للمراجع بقائمة المركز المالي التي يقوم بفحص عناصرها إلزاماً على المنشأة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج، ثم تقوم المنشأة في الشهر التالي لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي بتحرير شيك بنفس هذا المبلغ سداداً لهذا الإلتزام. هنا يعد إطلاع المراجع على هذا الشيك دليلاً على صحة هذا الإلتزام.

كما قد تتير هذه العمليات الطريق للمراجع لإكتشاف ما قد يوجد بعناصر القوائم المالية من أخطاء أو تلاعب أو تزوير. كأن يكتشف المراجع أن المنشأة قد أثبتت عملية رد مبيعات في الشهر التالي لإعداد قوائمها المالية، ويتتبع المراجع لما تم إثباته من مبيعات في الشهر الأخير من الفترة المالية التي يقوم بمراجع حسابتها، فقد يؤدي ذلك إلى اكتشاف مبيعات وهمية أثبتت بالدفاتر بغرض تضخيم رقم نتيجة الأعمال، على أن تلغى هذه المبيعات بإثبات ردها في أوائل الفترة التالية.

٧/٥/٧ الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر:

ترجع أهمية هذا النوع من أدلة الإثبات إلى أن عدداً كبيراً من الأخطاء قد لا يتم إكتشافها بالإعتماد على مجرد التوازن الحسابي للدفاتر، فالأخطاء في العمليات الحسابية الخاصة بالمستندات والفواتير والأخطاء المتكافئة قد تكون موجودة وعلى

الرغم من ذلك قد لا يظهرها ميزان المراجعة. ولكي يطمئن المراجع إلى الدقة الحسابية لهذه العمليات فإنه يقوم بمراجعتها بنفسه.

٨/٥/٧ الإرتباطات والعلاقات المنطقية بين البيانات محل الفحص:

من المعروف أن هناك ترابطاً بين البيانات التي يظهرها نظام محاسبي سليم يؤدي الغرض من وجوده بدقة وأمانة. وهذا الترابط بين البيانات - مثل: العلاقة بين مجمل الربح إيرادات المبيعات، إلخ - قد يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في هذه البيانات، ويعتبر دليل من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية محل الفحص.

وعاده ما يقوم المراجع بترجمة هذه الإرتباطات والعلاقات في شكل نسب مئوية، ويتم مقارنة هذه النسب بمثيلاتها في السنوات السابقة، وبمثيلاتها في نفس الصناعة.

ولذلك فإنه يجب على المراجع الكفاء أن يلاحظ هذه العلاقات والمقارنات بين البنود المختلفة. فالتقلبات غير العادية أو الإختلاف بين البيانات وعدم قابليتها للمقارنة، يجب أن تثير تساؤل المراجع وتدعوه للبحث عن الأسباب التي أدت إلى ذلك إلى أن يقتنع بجديته هذه الأسباب.

٦/٧ أساليب الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة :

نظراً لتعدد وتنوع أدلة الإثبات في المراجعة، تتعدد أساليب الحصول عليها. ومن خلال ما تناولته الدراسات السابقة، يمكن حصر أساليب الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة في الأساليب الآتية:

- ١) الجرد العملي (الفعلي).
- ٢) المراجعة المستندية (الفحص المستندي).
- ٣) المصادقات.
- ٤) الإستفسارات.
- ٥) الملاحظة.
- ٦) المراجعة الإنتقادية (الفحص الإنتقادي).
- ٧) المراجعة الحسابية (الفحص الحسابي).
- ٨) الإجراءات التحليلية (الفحص التحليلي).

وفىما يلى شرحاً تفصيلياً لكل أسلوب من تلك الأساليب:

١/٦/٧ الجرد العملي (الفعلي):

إن الوجود الفعلي للعنصر الذي يمثله رصيد الحساب الذي يقوم المراجع بفحصه ومراجعته يعتبر من أقوى الأدلة. وفي سبيل حصول المراجع على هذا الدليل، فإنه قد يقوم بنفسه أو أحد مندوبيه بإجراء جرد عملي للعنصر الذي يرغب في التأكد من وجوده لدى الشركة في تاريخ إعداد القوائم المالية، أو قد يشرف بنفسه أو أحد مندوبيه على إجراء عملية الجرد.

وهنا يجب التأكيد على أن الجرد العملي يتم حسب طبيعة العنصر محل المراجعة. فقد يتم أما عن طريق العد، أو القياس، أو الوزن، إلخ.

وحتى يحقق أسلوب الجرد العملي الغرض منه، فإنه يجب مراعاة الجوانب

التالية:

(أ) أن يكون المراجع أو أحد مندوبيه حاضراً لعملية الجرد.

(ب) أن يكون لدى المراجع أو مندوبيه القدرة على التعرف أو تمييز الشئ الذي يتم جرده.

(ج) أن يكون المراجع أو من يكون حاضراً من مندوبيه في مركز يسمح له بالتعرف على الحالة التي يوجد عليها العنصر الذي يقوم بجرده.

(د) أن يحقق المراجع رقابة فعالة على كافة العناصر المماثلة، والتي يمكن إحلال بعضها محل البعض. فمثلاً، إذا كان المراجع يقوم بجرد السلف المستديمة كان عليه أن يراقب الخريفة العامة ودفاتر الشيكات، وذلك حتى لا تستخدم هذه العناصر في تغطية عجز بهذه السلف.

٢/٦/٧ المراجعة المستندية (الفحص المستندي):

حيث أن أساس القيد بالدفاتر هو المستند المؤيد للعملية المراد إثباتها، تعتبر المراجعة المستندية هي المحور الرئيسي لعمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها المراجع. فالمراجعة المستندية تهدف إلى جمع أدلة وقرائن تفيد صحة العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات وجديتها.

وبالتالي فإن المراجعة المستندية لا يقصد بها مجرد مطابقة مبالغ المستندات مع المبالغ المسجلة بالدفاتر للتحقق من تطابقها، بل تمتد للتحقق مما يلي:

- (أ) التحقق من وجود المستند المؤيد للعمليات.
- (ب) التحقق من صحة هذا المستند وسلامته لإثبات العمليات المعد إثباتاً لها.
- (ج) التحقق من صحة تسجيل هذا المستند بالدفاتر.

هذا، ويمكن للمراجع إجراء المراجعة المستندية باستخدام أحد الطريقتين

التاليين:

• **الطريقة الأولى:** وفيها يتبع المراجع مسار المحاسبة، حيث يُحدد المستندات التي يُمكن الاعتماد عليها، ثم يسعى جاهداً إلى تتبع صحة وسلامة تسجيلها في اليومية العامة واليوميّات المساعدة، وتبويبها في الأستاذ العام والمساعد، وصولاً إلى التحقق من ظهور أثرها واضحاً في القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها. هذا، وتفيد هذه الطريقة في اكتشاف تدنية عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

• **الطريقة الثانية:** وفيها يتبع المراجع مسار المراجعة - وهو مسار عكسي لمسار المحاسبة - حيث يبدأ بأرصدة القوائم المالية ويتتبعها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وصولاً للمستندات الأصلية المؤيدة لها. هذا، وتفيد هذه الطريقة في إكتشاف المغالاة في عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

وحتى يحقق أسلوب المراجعة المستندية الغرض منه، فإنه يجب مراعاة الجوانب التالية:

(أ) أن يتحقق المراجع من أن المستندات المقدمة لإثبات العملية المسجلة بالدفاتر تخص الشركة الخاضعة للمراجعة، وتتعلق بعمليات تخص هذه الشركة بذاتها، وتتعلق بعمليات تدخل في نطاق المدة المالية محل الفحص.

(ب) أن يحرص المراجع على ضرورة إستيفاء المستندات المقدمة للشروط الشكلية والموضوعية الخاصة بالمستندات، وأن يكون السبب الذي أصدر من أجله المستند مشروعاً، وأن يكون المستند مستوفياً لتوقيع من قام بإنشائه وإعتماده.

(ج) يجب أن يكون المستند في حد ذاته قادراً على إثبات العمليات المقدم عنها، وأن يكون غير متعارض مع مستندات أخرى.

(د) بالنسبة للمستندات التي يكون الأصل هو الواجب وجوده في حيازة الشركة، فلا يجب أن يقبل المراجع صورة أو بدل فاقد ما لم يتحقق من تعذر الحصول على المستند الأصلي، وما لم يتحقق من أن أصل هذا المستند لم يقدم لإثبات عمليات أخرى غير حقيقته، كما أن احتمال استخدامه لهذا الغرض في المستقبل غير وارد، وأن يعطي المراجع إهتماماً أكبر في الفحص بالنسبة للعمليات التي لم تقدم عنها المستندات الأصلية.

(هـ) يجب أن يتحقق المراجع من أن المستند قد مر بالدورة المستندية السليمة، وأنه يشتمل على توقيع كل من تداوله من موظفي الشركة، وأن المستند يحمل توقيع السلطة التي من حقها إعتماده، وأن إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بهذا المستند قد روعيت بشكل معقول.

(و) يجب أن يتحقق المراجع من أن محتويات المستند واضحة بحيث تبرز طبيعة العملية المقدم عنها بشكل سليم، وأن المستند قد تم تسجيله وفقاً لطبيعته بشكل سليم في الدفاتر وبالمبلغ السليم.

(ز) حتى يمنع المراجع احتمال إستعمال نفس المستند بعد مراجعته في إثبات عمليات أخرى، فإنه على المراجع أو مساعديه أن يوقعوا على المستند أو يختموه بختم يفيد مراجعته حتى لا يعاد إستخدامه مرة أخرى.

٢/٦/٧ المصادقات:

يهدف هذا الأسلوب إلى الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من طرف خارج الشركة بصحة أو عدم صحة رصيد حسابه مع الشركة.

وحيث أن المصادقات تعد بواسطة أطراف من خارج الشركة، كما أنها تسلم مباشرة للمراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال التلاعب فيها وتحريفها من قبل إدارة

الشركة، فإنها تعد من أقوى أنواع أدلة الإثبات في المراجعة. هذا، وتتخذ المصادقات عدة أنواع، يتمثل أهمها فيما يلي:

(أ) المصادقات الإيجابية:

في ظل هذا النوع من المصادقات، يتلقى الطرف الخارجي خطاباً من الشركة تذكر فيه رصيد حسابه من واقع دفاتر الشركة، وتطلب منه الرد كتابة على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة هذا الرصيد. وفي حالة عدم صحة الرصيد، يطلب من الطرف الخارجي ذكر الأسباب في رده.

(ب) المصادقات السلبية:

في ظل هذا النوع من المصادقات، يتلقى الطرف الخارجي خطاباً من الشركة تذكر فيه رصيد حسابه من واقع دفاتر الشركة، وتطلب منه الرد كتابة على عنوان المراجع في حالة عدم صحة الرصيد الوارد بالخطاب، مع ذكر الأسباب التي تدعوه إلى عدم الموافقة على صحة الرصيد.

ونظراً لطبيعة المصادقات السلبية، فإن المراجع لا يستطيع أن يجزم في حالة عدم الرد عليها إذا ما كان ذلك ناتج عن صحة الرصيد، أو ناتج عن إهمال الطرف الخارجي وعدم إهتمامه بالرد على الخطاب المرسل إليه.

(ج) المصادقات العمياء:

في ظل هذا النوع من المصادقات، يتلقى الطرف الخارجي خطاباً من الشركة يذكر فيه أسم وعنوان الشركة فقط، ولا يذكر فيه رصيد الحساب المطلوب المصادقة

عليه، ويُطلب منه رد كتابي يوضح فيه رصيد حسابه لدى الشركة ونوعه سواء كان مدين أو دائن.

هذا، وتعد المصادقات العمياء من أفضل أنواع المصادقات، حيث أنه لا يذكر فيها رصيد حساب الطرف الخارجي، الأمر الذي قد يؤدي إلى تجنب احتمال إستفاده الطرف الخارجي من أي أخطاء غير متعمده قد يتضمنها رصيده وتكون لمصلحته.

وحتى يحقق أسلوب المصادقات الغرض منه، فإنه يجب مراعاة الجوانب

التالية:

- (أ) يجب أن يصدر خطاب المصادقة بإسم الشركة، حيث أنها الجهة الوحيدة التي من حقها أن تطلب من الطرف الخارجي أن يذكر رصيد معاملاته معها.
- (ب) يجب أن يقوم موظفي الشركة بكتابة خطابات المصادقة، وذلك لإثبات مسئوليتهم عن صحة البيانات الواردة فيها.
- (ج) يجب أن يقوم المراجع بمراجعة خطابات المصادقات قبل إرسالها للطرف الخارجي، وذلك من حيث مدى تطابق الأرصدة الواردة فيها مع الأرصدة الموضحة بالدفاتر، ومن حيث صحة عنوان الطرف الخارجي وتطابقه مع العنوان من واقع سجلات الشركة.
- (د) يجب أن يتولى المراجع أو أحد مساعديه تصدير هذه الخطابات بالبريد للمرسل إليهم، وذلك حتى يضمن عدم إخفاءها أو تغيير عناوينها من قبل موظفي الشركة.

(هـ) يجب أن يُذكر صراحة في خطاب المصادقة، أن المصادقة يجب أن ترسل مباشرة على عنوان المراجع دون أن تمر على الشركة، وذلك حتى لا تتعرض للإخفاء أو التلاعب من قبل موظفي الشركة.

(و) يجب أن يوضح على مظروف خطاب المصادقة، أنه لو لم يسلم الخطاب للمرسل إليه فإنه يجب أن يرد على عنوان المراجع مباشرة. وذلك حتى يتمكن المراجع من تتبع أسباب عدم تسلم المرسل إليه للخطاب، فقد يكون هناك خطأ في العنوان أو أن يكون المرسل إليه طرفاً وهمياً.

(ز) تسهياً على الطرف الخارجي وتشجيعاً له على الرد، يُرسل له داخل خطاب المصادقة مظروفاً معنوناً بعنوان المراجع وملصق عليه طابع البريد.

(ح) يجب أن يفحص المراجع خطابات المصادقات، وأن يدرس بعنايه أسباب أيه اعتراضات وردت في المصادقات مع الإدارة، وذلك من أجل الوصول إلى حلول مرضية لكافة الاعتراضات، ومن ثم تكوين قناعه لدى المراجع بصحة أرصدة تلك الحسابات.

٤/٦/٧ الإستفسارات:

قد يُصادف المراجع أثناء فحصه للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات ومعلومات بعض المسائل والأمور التي تحتاج إلى إيضاح أو تفسير. وقد لا يجد المراجع أيه وسيلة لإستيضاح هذه المسائل والأمور إلا عن طريق الإستفسار عنها من جانب إدارة الشركة أو موظفيها. وتلك الإستفسارات قد تكون شفوية أو كتابية.

وهنا يجب التأكيد على أن الإجابات التي يحصل عليها المراجع من خلال أسلوب الإستفسارات لا تعتبر من أدلة الإثبات القوية التي يمكن للمراجع الإعتماد عليها، وذلك لأن درجة الإعتماد عليها تتأثر بشكل كبير بالإعتبارات التالية:

- (أ) درجة معرفة أو دراية الشخص الموجه إليه السؤال بالشئ موضوع البحث.
(ب) درجة مسئولية وأمانة هذا الشخص.
(ج) هل الشخص الموجه إليه السؤال له مصلحة في الموضوع.

كما يجب التأكيد أيضاً على أن نجاح هذا الأسلوب في الحصول على أدلة الإثبات، يتوقف بدرجة كبيرة على كفاءة المراجع وقدرته على توجيه الأسئلة الملائمة والتي تحدد بدقة المعلومات المطلوبة، وإختياره للشخص والمكان والتوقيت المناسب، فضلاً عن علاقته الطيبة بإدارة الشركة وموظفيها.

٥/٦/٧ الملاحظة:

يقصد بالملاحظة، إستخدام المراجع لحواسة لتقييم أنشطة الشركة محل المراجعة. فخلال فترة الإرتباط بالشركة محل المراجعة، تتاح للمراجع العديد من الفرص لإستخدام حواسة في تقييم العديد من الأمور، منها على سبيل المثال: ملاحظة الأشخاص الذين يؤدون المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المكلف بالمهمة يؤديها على نحو مناسب أم لا.

والملاحظة نادراً ما تكون أسلوب كافٍ في حد ذاته لتوفير دليل إثبات، وذلك بسبب خطر تغيير موظفي الشركة محل المراجعة لسلوكهم نتيجة لوجود المراجع. لذلك يحتاج إستخدام هذا الأسلوب إلى الإستعانة بأساليب أخرى لتعزيز الإستنتاجات التي يتوصل إليها المراجع أثناء قيامه بعملية الملاحظة.

٦/٦/٧ المراجعة الإنتقادية (الفحص الإنتقادي):

يقصد بالمراجعة الإنتقادية، الفحص السريع الخاطف للدفاتر والسجلات والحسابات مع توجيه عناية خاصة إلى ما تحويه هذه الدفاتر والسجلات والحسابات من مسائل غير عادية أو شاذة.

هذا، ويتوقف نجاح أسلوب المراجعة الإنتقادية على المقدرة الفنية والخبرة السابقة للمراجع، فكلما زادت مقدرة المراجع وخبرته السابقة كلما كان هذا الأسلوب ذا فائدة أكبر فى تعزيز أدلة الإثبات المتاحة للمراجع.

كما أن هذا الأسلوب يفيد كثيراً فى توفير الوقت والجهد الذى يبذله المراجع أثناء قيامه بعمله، وذلك نظراً لأن إهتمام المراجع إنما ينصرف أساساً إلى الأمور غير العادية التى تسترعى إنتباهه.

٧/٦/٧ المراجعة الحسابية (الفحص الحسابي):

يقصد بالمراجعة الحسابية، فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية والقوائم المالية، وذلك للتأكد من صحة العمليات أو البيانات الموضحة بها من الناحية الحسابية.

هذا، ويشتمل نطاق عملية المراجعة الحسابية على الجوانب التالية:

(أ) مراجعة المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات، وذلك بقصد التأكد من صحة العمليات الحسابية الموضحة بهذه المستندات من تضريبات أو إضافات أو خصومات.

(ب) مراجعة دفاتر القيد الأولي (دفتر اليومية أو اليوميات الفرعية) بقصد التأكد من صحة المجاميع الرئيسية والفرعية لهذه الدفاتر، وصحة نقل هذه المجاميع من صفحة لأخرى.

(ج) مراجعة دفاتر الأستاذ، والتي يدخل ضمن نطاقها: التأكد من صحة ترحيل العمليات المختلفة من دفاتر القيد الأولي (اليوميات) إلى الحسابات الخاصة بدفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، التأكد من صحة ترصيد الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة، وكذلك التحقق من أن أرصدة آخر المدة للفترة السابقة تطابق أرصدة أول المدة للفترة التي يقوم المراجع بفحص ومراجعة حساباتها.

(د) مراجعة ميزان المراجعة الذي أعدته الشركة، وذلك بهدف التأكد من صحة أو توافق كل من الأرصدة المدينة والدائنة.

(هـ) مراجعة الكشوف التحليلية التي تُقدم للمراجع من قبل موظفي الشركة - مثل: الكشوف التحليلية للعملاء والموردين، الكشوف التحليلية للإضافات الرأسمالية التي تمت على الأصول الثابتة، إلخ - وذلك بقصد التأكد من صحة مجاميع هذه الكشوف ومطابقتها لما هو وارد بالدفاتر والقوائم المالية.

(و) مراجعة قوائم الجرد المختلفة التي تُقدمها الإدارة للمراجع - مثل: قوائم جرد البضاعة المتبقية - وذلك بقصد التأكد من صحة العمليات الحسابية التي تضمنتها هذه القوائم.

(ز) مراجعة القوائم المالية للتأكد من صحة العمليات الحسابية بها.

٨/٦/٧ الإجراءات التحليلية (الفحص التحليلي):

إن البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية والكشوف التفصيلية الملحقة بها ما هي إلا أرقام صماء لا تعبر عن شيء ما لم تُحلل من قبل المراجع.

لذلك فكثيراً ما يسعى المراجع أثناء فحصه لعناصر القوائم المالية إلى إيجاد أوجه ارتباط بين أحد هذه العناصر والعناصر الأخرى، يُمكن من خلالها إستخلاص بعض النسب المئوية التي تُستخدم في إجراء المقارنات اللازمة، سواء مقارنة تلك النسب المئوية بمثيلاتها في السنوات السابقة أو بمثيلاتها في نفس الصناعة. ومن أمثلة تلك الإرتباطات والعلاقات، ما يلي:

- العلاقة بين المبيعات والمدنيين.
- العلاقة بين النقدية والمدنيين.
- العلاقة بين القروض والفوائد المستحقة.
- العلاقة بين الأصول الثابتة والإستهلاكات.

كما قد يقوم المراجع بإجراء مقارنات بين العناصر المتماثلة، كإن يقارن بين إيرادات معينة أو مصروفات معينة خاصة بالفترة التي يقوم بفحص ومراجعة حسابتها بما يقابل هذه الإيرادات أو المصروفات في العام أو الأعوام السابقة.

وفي ضوء ما يسفر عنه هذا الأسلوب من نتائج يستطيع المراجع تكوين رأيه بشأن مدى صحة العنصر محل الفحص. هذا، ويعتمد نجاح هذا الأسلوب على مدى خبرة المراجع وتأهيله، ومدى إلمامه بطبيعة نشاط الشركة، ومعرفته بالمبادئ المحاسبية المقبولة. كما أن هذا الأسلوب يمكن أن يحدد للمراجع بعض النواحي التي تستحق الإهتمام وتتطلب منه القيام بفحصها تفصيلاً.

ملخص الفصل السابع

- لا يعد استخدام الأدلة أمراً قاصراً على المراجعة فقط، بل تُستخدم أيضاً بشكل كبير من قبل كل من العلماء، المحامين، المؤرخين،..... إلخ.
- أدلة الإثبات في المراجعة هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمدى مطابقتها ما تم عرضه من معلومات مالية للحقيقة الإقتصادية، فمعظم الجهد الذي يبذله المراجع في تكوين رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة.
- يجب على المراجع إتخاذ أربعة قرارات أساسية بشأن الأدلة التي يجب جمعها، تتمثل في: ما هي إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها؟، ما هو حجم العينة الذي يجب إختياره عند تطبيق إجراء معين؟، ما هي العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع؟، متى سيتم تنفيذ الإجراءات؟.
- هناك محددتين أساسيين للإقتناع بالأدلة، هما: الكفاية Sufficiency، المناسبة Appropriateness.
- على الرغم من تعدد أدلة الإثبات في المراجعة، إلا أنه يمكن حصرها في الأنواع التالية: الوجود الفعلي، المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر، الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الغير، الشهادات التي يحصل عليها المراجع من إدارة الشركة، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية، الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر، الإرتباطات والعلاقات المنطقية بين البيانات محل الفحص.
- نظراً لتعدد وتنوع أدلة الإثبات في المراجعة، تتعدد أساليب الحصول عليها، والتي من أهمها: الجرد العملي (الفعلي)، المراجعة المستندية (الفحص المستندي)، المصادقات، الإستفسارات، الملاحظة، المراجعة الإنتقادية (الفحص الإنتقادي)، المراجعة الحسابية (الفحص الحسابي)، الإجراءات التحليلية (الفحص التحليلي).

الفصل الثامن

برامج مراجعة دورة

عمليات الشراء والسداد

➤ **الأهداف:**

بعد دراسة هذا الفصل؛ يجب أن يكون الدارس قادراً على:

- التعرف على برنامج مراجعة المشتريات الآجلة.
- التعرف على برنامج مراجعة التسديدات للموردين.
- التعرف على برنامج مراجعة مردودات المشتريات.

➤ **العناصر**

- برنامج مراجعة المشتريات الآجلة.
- برنامج مراجعة التسديدات للموردين.
- برنامج مراجعة مردودات المشتريات.

١/٨ مقدمة:

يتمثل الهدف الرئيسي من مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد في تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات التي تتأثر بهذه الدورة قد تم عرضها بما يتفق مع معايير المحاسبة ذات العلاقة أم لا.

هذا، وتشتمل دورة عمليات الشراء والسداد في المنشآت التجارية والصناعية على العديد من العمليات المرتبطة ببعضها البعض. فهي تشتمل على: عمليات الشراء الأجل، عمليات الشراء النقدي، عمليات مردودات المشتريات، عمليات التسديد للموردين، عمليات المصروفات النثرية والصرف من السلف، عمليات قبول الكمبيالات المسحوبة على الشركة للغير، وغير ذلك من العمليات.

لذلك سنتناول في هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

٢/٨ برنامج مراجعة المشتريات الأجلة

٣/٨ برنامج مراجعة التسديدات للموردين

٤/٨ برنامج مراجعة مردودات المشتريات

٢/٨ برنامج مراجعة المشتريات الأجلة :

يتكون هذا البرنامج من ثلاث مراحل أساسية متتابعة كما يلي:

١/٢/٨ المرحلة الأولى: إختبارات الإلام بنظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء الأجل:

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء الأجل مستخدماً وسائل جمع البيانات التي سبق الإشارة إليها في الفصل الخاص

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

بنظام الرقابة الداخلية. ويمكن الحكم بأن نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات الشراء الآجل مُصمم تصميمًا جيدًا في حالة توافر المقومات التالية:

أولاً: الفصل الملائم بين الواجبات والمسئوليات: يُعد الفصل بين الواجبات والمسئوليات المتعلقة بعمليات الشراء الآجل عملية ضرورية لمنع التحريفات سواء المتعمدة أو المقصودة، وقد جرت العادة في كبرى المنشآت الصناعية والتجارية أن يتم تقسيم العمليات الخاصة بالشراء الآجل بين الإدارات التالية:

- **إدارة المخازن:** وتكون مهمتها تحرير طلب شراء الصنف الذي يصل رصيدة إلى نقطة إعادة الطلب. وكذلك الإحتفاظ بالأصناف الواردة بعد إستلامها، وتخزينها، وصرفها طبقاً للإجراءات والقواعد المحددة لذلك.
- **إدارة المشتريات:** وتكون مهمتها إتمام إجراءات الشراء، وإختيار مصدر الشراء المناسب والتعاقد معه. ولا يكون لإدارة المشتريات أي علاقة بالإحتفاظ بالبضائع، ولا بالسداد للموردين، ولا بالقيود في الدفاتر المالية.
- **إدارة البوابة:** وتكون مهمتها الفحص الظاهري (العد) للأصناف المطلوبة عند وصولها، وإثبات ذلك في سجل البوابة.
- **إدارة الإستلام والفحص:** وتكون مهمتها فحص الأصناف الواردة، والتحقق من مطابقتها من حيث الكمية والنوع والمواصفات ومستوى الجودة للكميات والمعايير المحددة. وكذلك إثبات تلك الأصناف في سجل البضاعة الواردة، وتحرير محضر فحص وإستلام.
- **إدارة الحسابات:** وتكون مهمتها المتابعة المالية لعمليات الشراء، والقيود في السجلات بعد التحقق من الصحة الحسابية والمستندية للعمليات.

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

ثانياً: وجود نظام محاسبي سليم: يساهم وجود نظام محاسبي سليم في تسجيل كل عمليات الشراء الآجل أولاً بأول في السجلات المحاسبية بطريقة سليمة ومنظمة.

ثالثاً: إدارة المراجعة الداخلية: تقوم إدارة المراجعة الداخلية بإعداد وتنفيذ برامج للمراجعة الداخلية للتأكد من إلتزام العاملين بالإدارات المشاركة في عمليات الشراء الآجل بالإختصاصات والإجراءات المحددة لهم.

رابعاً: العاملين المؤهلين: يساهم وجود العاملين المؤهلين تأهيلاً كافياً داخل الإدارات المشاركة في عمليات الشراء الآجل في النهوض بمسئولياتهم واختصاصاتهم المحددة. هذا، ويجب العمل على تدريبهم تدريباً مستمراً، مع وجود نظاماً سليماً للحوافز والجزاءات.

٢/٢/٨ المرحلة الثانية: إختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء الآجل:

إذا وجد المراجع الخارجي أن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات الشراء الآجل تصميمًا جيدًا فإنه ينفذ إختبارات مدى الإلتزام بهذا النظام، والتي قد تتضمن ما يلي:

أولاً: الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية: يقوم المراجع بالإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية ودراسة ما يرد بها من ملاحظات تتعلق بمدى إلتزام العاملين بالشركة بإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية على المشتريات الآجلة.

ثانياً: أداء إختبارات الملاحظة الفعلية والإستفسارات: حيث يقوم المراجع بملاحظة أداء العاملين أو الإستفسار منهم عن الإجراءات الرقابية المتبعة أو التي يقومون بها ومقارنة تلك المشاهدات والإستفسارات بالإجراءات الموضوعية.

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

ثالثاً: الفحص المستندي: يقوم المراجع بفحص عينة من المستندات المؤيدة لعمليات الشراء الآجل، وذلك للتأكد من تسلسل أرقام المستندات، وإعتمادها ووجود توقيعات المسؤولين عليها. فمثلاً يتم الإطلاع على عينة من صور أوامر التوريد، والتأكد من تسلسل أرقامها، وإعتمادها من الجهات المرخص لها بالموافقة على عملية الشراء وإعتمادها. وكذلك مراجعة عينة من صور فواتير الشراء للتأكد من وجود توقيع الشخص المختص بالمراجعة الحسابية والمطابقة مع مستندات الشراء الأخرى.

٣/٢/٨ المرحلة الثالثة: إختبارات المراجعة الأساسية لعمليات الشراء الآجل (إختبارات التحقق):

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتنفيذ إختبارات المراجعة الأساسية لتفاصيل عمليات الشراء الآجل، وتشتمل إختبارات التحقق على الإختبارات التالية:

- إختبار معقولية المشتريات الآجلة.
- إختبار الدقة الحسابية للمشتريات الآجلة.
- إختبار الدقة المستندية للمشتريات الآجلة.

وسنتناول فيما يلي كل إختبار من الإختبارات السابقة بشيء من التفصيل:

الاختبار الأول: إختبار معقولية المشتريات الآجلة:

يهدف هذا الإختبار إلى تحديد مدى معقولية عمليات الشراء الآجل المسجلة بالدفاتر، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب الفحص الإنتقادي وأسلوب الفحص التحليلي، ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

- النظرة السريعة الخاطفة لدفتر المشتريات الآجلة وتحديد المبالغ الكبيرة أو الصغيرة بشكل غير عادي وتتبعها بجمع أدلة أخرى تثبت صحتها أو تنفي الصحة عنها.
- مقارنة كمية وقيمة المشتريات الآجلة في السنة الحالية مع مثيلاتها في السنة أو السنوات السابقة، والتحري عن أية إختلافات جوهرية بينها.

الاختبار الثاني: إختبار الدقة الحسابية للمشتريات الآجلة:

يهدف هذا الإختبار إلى التحقق من أن عمليات الشراء الآجل المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلاً وإجمالاً، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية، ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

- إختبار بعض العمليات الحسابية لبعض فواتير الشراء، مثل: تضريبات الأسعار، مجموع الفاتورة، الخصم الممنوح للمنشأة، وتحويل العملة من أجنبية إلى محلية.
- مراجعة المجاميع في دفتر يومية المشتريات الآجلة والتحقق من صحة نقل الأرقام من صفحة لأخرى.
- مراجعة عينة من عمليات الترحيل من دفتر يومية المشتريات الآجلة إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين أو دفتر أستاذ مساعد المشتريات.
- إختبار صحة نقل مجموع دفتر يومية المشتريات الآجلة إلى اليومية العامة أو المركزية، وترحيل القيود إلى الحسابات الإجمالية سواء للمشتريات أو الموردين بدفتر الأستاذ العام.

الاختبار الثالث: إختبار الدقة المستندية للمشتريات الآجلة:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن عمليات الشراء الآجل المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة قد تم إستلاهما فعلاً (أي أنها عمليات حقيقية)، وأنها قد سجلت دون زيادة أو نقصفي الفترة المالية الصحيحة. هذا، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية. ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

- فحص عينة من فواتير الشراء الأجل، وذلك للتأكد من أنها تخص المنشأة محل المراجعة، وتشتمل على أصناف تتعلق بأعمال المنشأة فقط. ومطابقتها مع ما هو مسجل بدفتر يومية المشتريات الآجلة، وذلك بعد مطابقتها بما يناظرها من محاضر الفحص والإستلام، دفتر أستاذ مساعد المخازن، صور أوامر التوريد، بطاقات الصنف، وسجل البوابة.
- فحص عينة من قيود اليومية المسجلة بدفتر يومية المشتريات الآجلة، والرجوع إلى المستندات المؤيدة لها من محاضر فحص وإستلام، فواتير شراء، إذون إضافة للمخازن. وذلك للتأكد من عدم قيد أي عملية ليس لها مستندات مؤيدة، وكذلك التأكد من عدم قيد أي عملية خاصة بشراء أصول ثابتة.
- مقارنة تواريخ محاضر الفحص والإستلام مع تواريخ التسجيل في دفتر يومية المشتريات الآجلة والتأكد من تطابقها، ووقوعها في الفترة المالية محل المراجعة.

٣/٨ برنامج مراجعة التسديدات للموردين :

يتكون هذا البرنامج من ثلاث مراحل أساسية متتابعة كما يلي:

١/٣/٨ المرحلة الأولى: إختبارات الإلمام بنظام الرقابة الداخلية على التسديدات للموردين

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات التسديد للموردين مستخدماً وسائل جمع البيانات التي سبق الإشارة إليها في الفصل الخاص بنظام الرقابة الداخلية. ويمكن الحكم بأن نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات التسديد للموردين مُصمم تصميماً جيداً في حالة توافر المقومات التالية:

أولاً: **الفصل الملائم بين الواجبات والمسئوليات:** يجب أن يشتمل نظام الرقابة الداخلية على عمليات التسديد للموردين على الفصل الواضح بين الواجبات والمسئوليات التالية:

- الإعتماد والترخيص بالسداد، مع تحديد حدود مالية لسلطة كل مستوى يملك سلطة الترخيص.
- الإحتفاظ بالشيكات وإعدادها.
- التوقيع على الشيكات، ويفضل أن يوقع إثنان من الموظفين.
- تصدير الشيكات لمستحقيها، مع ضرورة تصدير الشيكات في نفس يوم إصدارها.
- القيد في السجلات المحاسبية.
- تلقي كشوف الحسابات الدورية من الموردين ومراجعتها، وكذلك تلقي كشوف حساب البنوك.

ثانياً: **وجود نظام محاسبي سليم:** يساهم وجود نظام محاسبي سليم في تسجيل كل عمليات التسديد للموردين أولاً بأول في السجلات المحاسبية بطريقة سليمة ومنظمة.

ثالثاً: **إدارة المراجعة الداخلية:** تقوم إدارة المراجعة الداخلية بإعداد وتنفيذ برامج للمراجعة الداخلية للتأكد من إلتزام العاملين بالإجراءات الرقابية المفروضة على عمليات التسديد للموردين.

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

رابعاً: **العاملين المؤهلين:** يساهم وجود العاملين المؤهلين تأهيلاً كافياً داخل الإدارات المشاركة في عمليات التسديد للموردين في النهوض بمسئولياتهم واختصاصاتهم المحددة. هذا، ويجب العمل على تدريبهم تدريباً مستمراً، مع وجود نظاماً سليماً للحوافز والجزاءات.

٢/٢/٨ المرحلة الثانية: إختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية على التسديدات للموردين :

إذا وجد المراجع الخارجي أن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات التسديد للموردين تصميمًا جيدًا فإنه ينفذ إختبارات مدى الإلتزام بهذا النظام، والتي قد تتضمن ما يلي:

أولاً: الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية: يقوم المراجع بالإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية ودراسة ما يرد بها من ملاحظات تتعلق بمدى إلتزام العاملين بالشركة بإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة على التسديدات للموردين.

ثانياً: أداء إختبارات الملاحظة الفعلية والإستفسارات: حيث يقوم المراجع بملاحظة أداء العاملين أو الإستفسار منهم عن الإجراءات الرقابية المتبعة أو التي يقومون بها ومقارنة تلك المشاهدات والإستفسارات بالإجراءات الموضوعة.

ثالثاً: الفحص المستندي: يقوم المراجع بفحص عينة من المستندات المؤيدة للصرف للتأكد من التأشير عليها جميعاً بما يفيد إتمام الصرف، ومراجعة تسلسل أرقام الشيكات الصادرة من خلال كعوبها، وكذلك مراجعة تسلسل صور أذون الصرف.

٣/٣/٨ المرحلة الثالثة: إختبارات المراجعة الأساسية للتسديدات للموردين (إختبارات التحقق):

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتنفيذ إختبارات المراجعة الأساسية لتفاصيل عمليات التسديد للموردين، وتشتمل إختبارات التحقق على الإختبارات التالية:

- إختبار معقولية التسديدات للموردين.
- إختبار الدقة الحسابية للتسديدات للموردين.
- إختبار الدقة المستندية للتسديدات للموردين.

وسنتناول كل إختبار من الإختبارات السابقة بشيء من التفصيل:

الاختبار الأول: إختبار معقولية التسديدات للموردين:

يهدف هذا الإختبار إلى تحديد مدى معقولية عمليات التسديد للموردين المسجلة بالدفاتر، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب الفحص الإنتقادي وأسلوب الفحص التحليلي، ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

- النظرة السريعة الخاطفة لجانب المدفوعات بدفتر النقدية التحليلي والجانب المدين في حسابات الموردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين، وتحديد المبالغ الكبيرة أو الصغيرة بشكل غير عادي وتتبعها بجمع أدلة أخرى تثبت صحتها أو تنفي الصحة عنها.
- إيجاد النسبة بين التسديدات للموردين والمشتريات الآجلة في العام الحالي ومقارنتها بمثيلاتها في السنة أو السنوات السابقة، مع تحديد الفروق الجوهرية ومحاولة الوقوف على أسبابها.

الاختبار الثاني: إختبار الدقة الحسابية للتسديدات للموردين:

يهدف هذا الإختبار إلى التحقق من أن عمليات التسديد للموردين المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلاً وإجمالاً، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية، ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

➤ مراجعة حسابية لدفتر النقدية التحليلي (جانِب المدفوعات)، وتشمل:

- التأكد من تسجيل المبالغ في الخانات التحليلية الصحيحة.
- مراجعة المجاميع الرأسية والأفقية لصفحات الدفتر
- مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى في الدفتر.
- مراجعة ترحيل الأرقام إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين.
- مراجعة نقل المجاميع إلى اليومية العامة والحسابات المختصة بالأستاذ العام.

➤ إجراء مطابقة بين الشيكات المسحوبة للموردين وتلك الواردة بكشف حساب البنك، وكعوب الشيكات ومستندات الصرف وما هو مسجل بدفتر النقدية التحليلي. وذلك للتأكد من تطابقهم، وعدم وجود أي إختلاسات، وكذلك التأكد من مراعاة الخصم المكتسب حال وجوده.

الاختبار الثالث: إختبار الدقة المستندية للتسديدات للموردين:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن عمليات التسديد للموردين المسجلة بالدفاتر قد سجلت بالكامل دون نقص أو زيادة في الفترة المالية الصحيحة، وأنها مقابل بضائع أو خدمات حصلت عليها المنشأة فعلاً (أي أنها عمليات حقيقية). هذا، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية. ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

- فحص عينة من إذون الصرف وكعوب الشيكات وإذون سحب الشيكات، ومراجعة تسجيلها بدفتر النقدية التحليلي، وذلك للتأكد من عدم نسيان قيد أي منها.
- مقارنة التواريخ في كعوب الشيكات مع تواريخ التسجيل في دفتر النقدية التحليلي والتأكد من تطابقها، ووقوعها في الفترة المالية محل المراجعة.
- إجراء مطابقة بين عينة من عمليات التسديد للموردين المسجلة في دفتر النقدية التحليلي، مع ما يناظرها من مستندات مؤيدة مثل: فواتير الشراء، محاضر الفحص والإستلام، صور أوامر التوريد.

٤/٨ برنامج مراجعة مردودات المشتريات :

يتكون هذا البرنامج من ثلاث مراحل أساسية متتابعة كما يلي:

١/٤/٨ المرحلة الأولى: إختبارات الإلمام بنظام الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات:

قد تتعرض الشركة للعديد من الخسائر إذا لم تحسن الرقابة على عمليات مردودات المشتريات، حيث قد يتم إستغلال تلك المردودات كوسيلة للتلاعب أو الاختلاس. لذلك فهناك حاجة ضرورية لوضع مجموعة من الإجراءات السليمة للرقابة الداخلية على مردودات المشتريات يتوافر بها المقومات التالية:

- لا يتم رد البضاعة المشتراه إلى المورد، إلا بعد الحصول على الموافقة من الموظف المسئول بإدارة المشتريات أو من المدير مباشرة.
- لا يتم رد البضاعة المشتراه إلى المورد، إلا إذا كانت شروط التعاقد القائمة بين المنشأة والمورد تسمح بذلك.

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

- لا يتم رد البضاعة المشتراه إلى المورد، إلا بعد فحصها من الناحية الفنية والتأكد من وجود عيوب بها.
- ضرورة إخطار المورد فوراً بما ظهر من عيوب في البضاعة، حيث قد يكون هو المؤمن على البضاعة، بما يمكنه من إتخاذ الإجراءات اللازمة تجاه شركة التأمين للحصول على التعويض.
- في حالة الموافقة على رد البضاعة يتم تحرير إشعار رد من أصل وعده صور، يتضمن كمية وقيمة البضاعة المرتدة وأسباب الرد وتاريخه وأسم المورد. وفيما يتعلق بأصل إشعار الرد فإنه يرسل للمورد مع البضاعة. أما الصور، فصورة ترسل إلى المخازن للتسجيل ببطاقة الصنف أو حساب المخازن الخاص بالبضاعة، وصورة ترسل لإدارة الحسابات لقيدها في دفتر يومية مردودات المشتريات والحسابات الشخصية للموردين.

٢/٤/٨ المرحلة الثانية: إختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات:

إذا وجد المراجع الخارجي أن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بمردودات المشتريات تصميمًا جيدًا فإنه ينفذ إختبارات مدى الإلتزام بهذا النظام، والتي قد تتضمن ما يلي:

أولاً: الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية: يقوم المراجع بالاطلاع على تقارير المراجعة الداخلية ودراسة ما يرد بها من ملاحظات تتعلق بمدى إلتزام العاملين بالشركة بإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعه على مردودات المشتريات.

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

ثانياً: أداء اختبارات الملاحظة الفعلية والإستفسارات: حيث يقوم المراجع بملاحظة أداء العاملين أو الإستفسار منهم عن الإجراءات الرقابية المتبعة أو التي يقومون بها ومقارنة تلك المشاهدات والإستفسارات بالإجراءات الموضوعية.

ثالثاً: الفحص المستندي: يقوم المراجع بفحص عينة من إشعارات الرد، والتحقق من تسلسلها ووجود توقيعات العاملين عليها، والدالة على المهام التي قاموا بها، ومطابقتها مع المهام المحددة لهم، والتحقق من تسجيلها بدفتر يومية مردودات المشتريات، وحسابات الموردون.

٣/٤/٨ المرحلة الثالثة: إختبارات المراجعة الأساسية لمردودات المشتريات (إختبارات التحقق):

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتنفيذ إختبارات المراجعة الأساسية لتفاصيل مردودات المشتريات، وتشتمل إختبارات التحقق على الإختبارات التالية:

- إختبار معقولية مردودات المشتريات.
- إختبار الدقة الحسابية لمردودات المشتريات.
- إختبار الدقة المستندية لمردودات المشتريات.

وستتناول فيما يلي كل إختبار من الإختبارات السابقة بشيء من التفصيل:

الإختبار الأول: إختبار معقولية مردودات المشتريات:

يهدف هذا الإختبار إلى تحديد مدى معقولية مردودات المشتريات المسجلة بالدفاتر، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب الفحص الإنتقادي وأسلوب الفحص التحليلي، ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد

- النظرة السريعة الخاطفة لقيم مردودات المشتريات وتحديد المبالغ الكبيرة أو الصغيرة بشكل غير عادي وتتبعها بجمع أدلة أخرى تثبت صحتها أو تنفي الصحة عنها.
- مقارنة كمية وقيمة مردودات المشتريات في السنة الحالية مع مثيلاتها في السنة أو السنوات السابقة، والتحري عن أية إختلافات جوهرية بينها.
- إيجاد النسبة بين مردودات المشتريات والمشتريات في العام الحالي ومقارنتها بمثيلاتها في السنة أو السنوات السابقة، مع تحديد الفروق الجوهرية ومحاولة الوقوف على أسبابها.

الاختبار الثاني: إختبار الدقة الحسابية لمردودات المشتريات:

يهدف هذا الإختبار إلى التحقق من أن مردودات المشتريات المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلاً وإجمالاً، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية، ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

- مراجعة عينة من إشعارات الرد حسابياً.
- مراجعة المجاميع الرأسية والأفقية لعدد من صفحات دفتر يومية مردودات المشتريات، ومراجعة نقل الأرقام من صفحة لأخرى.
- مراجعة ترحيل المجاميع إلى دفتر اليومية العام.
- مراجعة ترحيل كل عملية من دفتر يومية مردودات المشتريات إلى الحسابات الشخصية للموردين.

الاختبار الثالث: إختبار الدقة المستندية لمردودات المشتريات:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن مردودات المشتريات المسجلة بالدفاتر حقيقية، وأنها قد سجلت دون زيادة أو نقص في الفترة المالية الصحيحة. هذا، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية. ويشتمل هذا الإختبار على العديد من الإجراءات، منها:

_____ الفصل الثامن: برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد _____

- مراجعة عينة من صور إشعارات الرد مع ما هو مقيد بدفتر يومية المشتريات.
- مطابقة فواتير الخصم التي يرسلها الموردون إلى المنشأة بعد تسلمهم البضاعة المرتدة، مع صور إشعارات الرد التي تقوم المنشأة بإعدادها، مع هو مقيد بدفتر يومية المشتريات.
- مراجعة فواتير الخصم وإشعارات الرد مع سجلات البضاعة، وذلك للتأكد من خروج البضاعة المرتدة من حيازة المنشأة فعلاً.
- يجب على المراجع توجيه عناية خاصة لمردودات المشتريات التي تتم في نهاية الفترة المالية، حيث قد يتم تحرير إشعار رد ويثبت بالدفاتر كمردودات، ولكن البضاعة لم تشحن بعد. الأمر الذي قد يؤدي إلى إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة ومن ثم حدوث زيادة غير حقيقية في رقم مجمل البيع.

ملخص الفصل الثامن

- تتكون برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد بشكل عام - والمتمثلة في: برنامج مراجعة المشتريات الآجلة، برنامج مراجعة التسديدات للموردين، برنامج مراجعة مردودات المشتريات، برنامج مراجعة أرصدة الموردين، وبرنامج مراجعة أرصدة أوراق الدفع- من ثلاث مراحل أساسية متتابعة كما يلي:
- **المرحلة الأولى: إختبارات الإلمام بنظام الرقابة الداخلية:** حيث يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية مستخدماً في ذلك وسائل جمع البيانات التي سبق الإشارة إليها في الفصل الخاص بنظام الرقابة الداخلية، وذلك للحكم على ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مُصمم تصميماً جيداً أم لا.
- **المرحلة الثانية: إختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية:** إذا وجد المراجع الخارجي أن تصميم نظام الرقابة الداخلية تصميماً جيداً فإنه ينفذ إختبارات مدى الإلتزام بهذا النظام.
- **المرحلة الثالثة: إختبارات المراجعة الأساسية (إختبارات التحقق):** هذا، وتشتمل إختبارات التحقق بشكل عام على الإختبارات التالية: إختبار المعقولية، إختبار الدقة الحسابية، إختبار الدقة المستندية.



➤ الأهداف:

بعد دراسة هذا الفصل؛ يجب أن يكون الدارس قادراً على:

- التعرف على برنامج مراجعة المبيعات الآجلة.
- التعرف على برنامج مراجعة المتحصلات من العملاء.
- التعرف على برنامج مراجعة المبيعات النقدية.
- التعرف على برنامج مراجعة مردودات المبيعات.

➤ العناصر

- مقدمة.
- برنامج مراجعة المبيعات الآجلة.
- برنامج مراجعة المتحصلات من العملاء.
- برنامج مراجعة المبيعات النقدية.
- برنامج مراجعة مردودات المبيعات.

١/٩ مقدمة:

يتمثل الهدف الرئيس من مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل في تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات التي تتأثر بهذه الدورة قد تم عرضها بما يتفق مع معايير المحاسبة ذات العلاقة، وتشتمل دورة عمليات البيع والتحصيل في المنشآت التجارية والصناعية على العديد من العمليات المرتبطة ببعضها البعض فهي تشتمل على عمليات البيع الآجل والبيع النقدي، وعمليات التحصيل من العملاء، وسحب الكمبيالات وتحريرها، والعمليات الخاصة بمردودات المبيعات، وعمليات إثبات الديون المدومة والخصم المسموح به وغيرها.

كما تتزايد المخاطر المرتبطة بدورة البيع والتحصيل، فعدم الفحص الكافي للأصناف المعدة للشحن للعملاء من حيث الكمية أو المواصفات قد ينتج عنه شحن بضاعة غير مطابقة للمواصفات، الأمر الذي ينعكس بشكل سلبي على سمعة الشركة ويؤدي إلى فقد ثقة العملاء، كذلك قد يؤدي الفشل في دراسة المركز الائتماني للعملاء إلى عدم القدرة على تحصيل قيمة المبيعات أو جزء منها، كما يؤدي عدم الفصل بين مسؤوليات البيع والتحصيل إلى تزايد مخاطر الغش والاختلاس داخل دورة البيع والتحصيل.

كذلك تتعدد المداخل التي يمكن للإدارة استخدامها للتلاعب بالمبيعات إذا أرادت التأثير على الربح المحاسبي في اتجاه معين، فعلى سبيل المثال قد تقوم الإدارة بتسجيل مبيعات وهمية بفواتير مصطنعة في آخر العام على أن يتم تغطية هذا التلاعب عن طريق تسجيلها كمردودات في بداية العام الجديد، أو الاعتراف بالمبيعات التي لم تستوفي كافة شروط الاعتراف بالإيراد، كما في حالة تسجيل المبيعات قبل شحنها وتسليمها للعميل، أو الاعتراف بالمبيعات عن طلبيات لم يتم تجهيزها بعد، لذلك سوف نتناول في هذا الفصل النقاط التالية:

_____ الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل _____

- برنامج مراجعة المبيعات الآجلة.
- برنامج مراجعة المتحصلات من العملاء.
- برنامج مراجعة المبيعات النقدية.
- برنامج مراجعة مردودات المبيعات.

٢/٩ برنامج مراجعة المبيعات الآجلة:

يتكون هذا البرنامج من ثلاث مراحل أساسية متتابعة كما يلي:

١/٢/٩ المرحلة الأولى: اختبارات الإلمام بنظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع الآجل:

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع الآجل مستخدماً وسائل جمع البيانات التي سبق الإشارة إليها في الفصل الخاص بنظام الرقابة الداخلية، ويمكن الحكم بأن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع الآجل مُصمم تصميمًا جيدًا في حالة توافر المقومات التالية:

أولاً: الفصل الملائم بين الواجبات والمسئوليات: يُعد الفصل بين الواجبات والمسئوليات المتعلقة بالبيع الآجل عملية ضرورية لمنع التحريفات سواء المتعمدة أو المقصودة، وقد جرت العادة في كبرى المنشآت الصناعية والتجارية أن يتم تقسيم العمليات الخاصة بالبيع الآجل بين الإدارات التالية^(١):

- **إدارة المبيعات:** تُعد مسؤولة عن استلام طلبات الشراء من العملاء، وإرسالها لإدارة الائتمان لدراستها وفي حالة موافقة إدارة الائتمان عليها يتم إعداد أمر البيع وإرساله للمخازن لتجهيز البضاعة، كما تقوم إدارة المبيعات بإعداد فواتير البيع.

^(١) قد لا تعتمد بعض المنشآت على سياسة البيع الآجل، وبالتالي فلا جدوى من وجود إدارة للائتمان أو قد يتم دمج إدارة التسليم مع إدارة المخازن في إدارة واحدة.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

- **إدارة الائتمان:** تقوم بدراسة وفحص المراكز المالية والائتمانية للعملاء واتخاذ قرار بمنح أو رفض الائتمان للعميل، كما تحتفظ إدارة الائتمان بسجل لمراكز العملاء وتحديثه بعمليات البيع الآجل وعمليات التحصيل من العملاء.
- **إدارة المخازن:** تقوم بتجهيز البضاعة المطلوبة بناءً على أمر البيع وإعداد إذن صرف وخروج البضاعة من المخازن، والتسجيل في بطاقة الصنف.
- **إدارة التسليم:** تقوم باستلام البضاعة من المخازن وفحصها مع مطابقتها مع أمر البيع وإذن الصرف ثم إرسال البضاعة للعميل أو تسليمها له حسب الشروط المتفق عليها بعد تحرير مذكرة شحن وتسليم (أو بوالص شحن)، مع إمساك سجل للبضاعة الصادرة.
- **إدارة البوابة:** تقوم بمطابقة البضاعة الصادرة مع صورة أمر البيع الوارد إليها من إدارة المبيعات، ثم قيد البضاعة الصادرة في سجل مراقبة البوابة.
- **إدارة الحسابات:** تقوم إدارة الحسابات بمطابقة المستندات المؤيدة لعملية البيع مثل؛ صورة فاتورة البيع وأذن الصرف ومذكرات الشحن والتسليم، ثم القيد في الدفاتر.

ثانياً: الترخيص الملائم Proper Authorization: يوفر نظام الرقابة الداخلية السليم الترخيص الملائم لكل مما يلي؛ الترخيص بالائتمان قبل إتمام المبيعات، وقبل شحن البضاعة، وتفيد تلك الإجراءات في منع الخسائر الناتجة عن شحن بضاعة لعملاء غير حقيقيين، أو الشحن لعملاء لا يستطيعون السداد، كذلك يفيد الترخيص بالأسعار والشروط الأخرى (مثل أسعار الشحن، وشروط الخصم المسموح به) في منع صدور أية فواتير مخالفة لسياسة التسعير بالشركة.

ثالثاً: المستندات سابقة الترخيم (المسلسلة): ومن أهم تلك المستندات، فواتير البيع، مذكرة الائتمان، أذن صرف البضاعة، ومذكرة الشحن، ويساهم وجود المستندات سابقة

الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل

الترقيم^(٢) في الحد من أخطاء الحذف وهي؛ الأخطاء التي تنشأ بسبب عدم تسجيل عملية مالية معينة، والحد من أخطاء الإضافة وهي؛ الأخطاء التي تنشأ بسبب قيد معاملات وهمية أو تكرار قيد معاملات حقيقية.

رابعاً: وجود نظام محاسبي سليم: يساهم وجود نظام محاسبي سليم في تسجيل كل عمليات البيع الآجل أولاً بأول في سجلات محاسبية وأخرى إحصائية بطريقة سليمة ومنتظمة.

خامساً: إدارة المراجعة الداخلية:تقوم إدارة المراجعة الداخلية بإعداد وتنفيذ برامج للمراجعة الداخلية للتأكد من التزام العاملين بالأقسام المشاركة في عمليات البيع الآجل بالاختصاصات والإجراءات المحددة، كذلك تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من توافر الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية في المستندات المؤيدة لعملية البيع الآجل، والتحقق من الالتزام بشروط البيع والخصومات والتحقق من مطابقتها لسياسات الشركة، والتأكد من أن جميع البضائع التي خرجت من المنشأة وأرسلت للعملاء قد استخرج عنها فواتير وتم تسجيلها بالدفاتر بالقيم السليمة.

سادساً: العاملين المؤهلين: يساهم وجود العاملين المؤهلين تأهيلاً كافياً داخل الإدارات المشتركة في عمليات البيع الآجل في النهوض بمسئولياتهم واختصاصاتهم المحددة مع وجود فرص للمشاركة في البرامج التدريبية، ووجود نظام سليم للحوافز والجزاءات.

٢/٢/٩ المرحلة الثانية: اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع الآجل:

إذا وجد المراجع الخارجي أن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع الآجل مُصمم تصميماً جيداً فإنه ينفذ اختبارات مدى الالتزام بهذا النظام والتي قد تتضمن ما يلي:

^(٢) يُعد وجود المستندات سابقة الترقيم عملية ضرورية، لذلك يجب على المسؤولين بالإدارات المختلفة الاحتفاظ بالمستندات الملغاة، مع التأشير عليها بما يفيد الإلغاء.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

أولاً: الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية: يقوم المراجع بالاطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية ودراسة ما يرد بها من ملاحظات تتعلق بمدى التزام العاملين بالشركة بإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية على المبيعات الآجلة.

ثانياً: أداء اختبارات الملاحظة الفعلية والاستفسارات: حيث يقوم المراجع بملاحظة أداء العاملين أو الاستفسار منهم عن الإجراءات الرقابية المتبعة أو التي يقومون بها ومقارنة المشاهدات والاستفسارات بالإجراءات الموضوعية.

ثالثاً: الفحص المستندي: يقوم المراجع بفحص عينة من المستندات المؤيدة لعمليات البيع الآجل، والتأكد من أنها صحيحة ومستوفاة الشروط الشكلية والموضوعية؛ مثل الأرقام المسلسلة، ووجود توقيعات وأختام الموظفين المرخص لهم بمنح واعتماد الائتمان والموافقة على البيع الآجل، مع التحقق من دقة العمليات الحسابية بالمستندات؛ فمثلاً يقوم المراجع بإعادة العمليات الحسابية لعينة من فواتير البيع للتحقق من أن المسئول قد وقع بعد قيامه فعلاً بإجراءات المطابقة والمراجعة الحسابية.

٣/٢/٩ المرحلة الثالثة: اختبارات المراجعة الأساسية لعمليات البيع الآجل (اختبارات التحقق):

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات المراجعة الأساسية لتفاصيل عمليات البيع الآجل، وتشتمل اختبارات التحقق على الاختبارات التالية:

- اختبار معقولية المبيعات الآجلة.
- اختبار الدقة الحسابية للمبيعات الآجلة.
- اختبار الدقة المستندية للمبيعات الآجلة.

وسوف نتناول فيما يلي كل اختبار من الاختبارات السابقة بشيء من التفصيل:

الاختبار الأول: اختبار معقولة المبيعات الآجلة:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد مدى معقولة عمليات البيع الآجل المسجلة بالدفاتر، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة التحليلية الإنتقادية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- النظرة السريعة الخاطفة لدفتر المبيعات الآجلة وتحديد المبالغ الكبيرة أو الصغيرة بشكل غير عادي وتتبعها بجمع أدلة أخرى تثبت صحتها أو تنفي الصحة عنها، فقد تدل المبالغ الكبيرة على مبيعات بعض الأصول الثابتة سجلت في دفتر المبيعات الآجلة.
- تحليل المبيعات الآجلة على مستوى الشهور ومقارنتها مع بيانات السنوات السابقة، مع توجيه عناية خاصة للمبيعات الآجلة التي تتم في الشهر الأخير من السنة، والتحقق من معقوليتها.
- تحليل نسبة مردودات المبيعات الآجلة التي تتم في بداية السنة التالية لسنة المراجعة (فحص الأحداث اللاحقة)، ويفيد هذا الإجراء في التحقق من معقولة المبيعات الآجلة التي تمت في الشهر الأخير من السنة وأنها ليست مبيعات وهمية وأنها خرجت لعملاء حقيقيين⁽³⁾.

الاختبار الثاني: اختبار الدقة الحسابية للمبيعات الآجلة:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن عمليات البيع الآجل المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلاً وإجمالاً، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

⁽³⁾ قد تقوم الإدارة بتسجيل مبيعات آجلة وهمية في الشهر الأخير من السنة المالية، على أن يتم تغطية هذا التلاعب عن طريق إثباتها كمردودات مبيعات في بداية السنة التالية.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

- مراجعة بعض العمليات الحسابية لبعض صور فواتير البيع من جمع وتضريبات للتأكد من صحتها حسابياً، مع مطابقة الأسعار المدرجة في الفاتورة مع قائمة الأسعار المعتمدة أو العقد المبرم مع العميل، مع ضرورة التأكد من صحة احتساب الخصم التجاري في هذه العينة.
- مراجعة المجاميع في دفتر يومية المبيعات الآجلة والتحقق من صحة نقل هذه المجاميع من صفحة لأخرى لعدد من الشهور، ومراجعة عينة من عمليات الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء والتحقق من صحة ترصيد حساباتهم، كذلك يجب التحقق من صحة نقل مجاميع دفتر يومية المبيعات الآجلة في نهاية كل فترة، إلى دفتر اليومية العامة المركزية، والتحقق من صحة الترحيل إلى حساب المبيعات وحساب إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام.

الاختبار الثالث: اختبار الدقة المستندية للمبيعات الآجلة:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين، والتحقق من تسجيل كافة عمليات البيع الآجل دون زيادة أو نقص، وتسجيل المبيعات الآجلة في التاريخ الصحيح، ومراعاة استقلال الفترات المحاسبية، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- تتبع عينة من القيود بدفتر يومية المبيعات الآجلة والتحقق من وجود أوامر بيع وفواتير بيع وأذون صرف ومستندات شحن لهذه القيود، والتأكد من أنها سجلت في سجل البضاعة الصادرة لدى إدارة التسليم وسجل مراقبة البوابة، ويفيد هذا الإجراء في التحقق من عدم تسجيل مبيعات وهمية بالدفاتر، وأن القيود المسجلة بدفتر يومية المبيعات الآجلة لها مستندات سليمة تؤيدها وأنها خرجت لعملاء حقيقيين.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

- فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من وجود كافة البيانات التي تظهر أن العمليات المسجلة بها هي عمليات بيع بضاعة بالأجل تدخل ضمن نشاط المنشأة وتناسب طبيعتها، كما يجب تتبع عينة من القيود بدفتر يومية المبيعات الآجلة للتأكد من عدم وجود قيود خاصة بمبيعات الأصول الثابتة بهذا الدفتر، وتفيد تلك الإجراءات في التحقق من تسجيل كافة عمليات البيع الآجل دون زيادة.
- تتبع عينة من مذكرات الشحن والتسليم للتأكد من وجود فواتير بيع مناظرة لها، ثم تتبع تسجيلها بدفتر يومية المبيعات الآجلة ودفتر أستاذ مساعد العملاء، ويفيد هذا الإجراء في التحقق من أن كل المستندات التي تم التأكد من صحتها قد تم إثباتها بالكامل في السجلات المحاسبية دون حذف أو نقص.
- مطابقة عينة من صور فواتير البيع الآجل مع مذكرات الشحن والتسليم المناظرة، ومع ما هو مثبت في دفتر يومية المبيعات الآجلة مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ إثبات العملية بالدفاتر والتأكد من أنه هو نفسه تاريخ الشحن أو التسليم، ومن أنه يقع في الفترة المالية محل المراجعة، ويفيد ذلك الإجراء في التحقق من تسجيل المبيعات الآجلة في التاريخ الصحيح.
- يجب أخذ بيان برقم آخر فاتورة مبيعات في نهاية السنة المالية، والهدف من ذلك هو التحقق من مراعاة استقلال الفترات المحاسبية، حيث تنتهي قيود اليومية في دفتر يومية المبيعات عند هذه الفاتورة، وهو ما يضمن اكتشاف أي محاولة لتكرار قيدها في السنة التالية.

بالإضافة لما تقدم يجب على المراجع أن يراعي ما يلي:

- إذا صادف بعض الفواتير الملغاة يجب أن يتحقق من اعتماد الإلغاء من موظف مسئول وأن المنشأة أرفقت صور الفاتورة مع أصلها.

_____ الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل _____

- قد تقوم الإدارة باتخاذ العديد من القرارات التي تساهم في حدوث زيادة مؤقتة في مبيعات العام الحالي، عن طريق نقل مبيعات فترة تالية إلى الفترة الحالية بالاعتماد على بعض الوسائل مثل؛ منح خصومات عالية على المبيعات، تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، تخفيض المقدم عند البيع الآجل، زيادة فترة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل، لذلك يجب على المراجع فحص السياسات الخاصة بعمليات البيع الآجل الموضوعه بواسطة المنشأة، وفحص عينة من عمليات البيع الجوهرية التي تتم في نهاية المدة والتحقق من عدم مخالفة السياسات الموضوعه من قبل الشركة.
- يجب الاستقصاء عن البضاعة المباعة والتي سجلت بدفتر يومية المبيعات الآجلة ولها فواتير بيع، إلا أنه لم يتم شحنها للعميل بناءً على طلبه الاحتفاظ بالبضاعة كأمانة، والتحقق من أن هذه البضاعة لم تدخل ضمن قوائم الجرد.
- التحقق من أن المبيعات المرسله كأمانة لا تسجل كمبيعات إلا بعد ورود إخطار من الوكيل ببيعها ويحصل المراجع من الوكيل بالعمولة على شهادة بقيمة البضاعة المتبقية لديه بدون بيع ويقارنها مع سجل بضاعة الأمانة.

٣/٩ برنامج مراجعة المتحصلات من العملاء:

يتكون هذا البرنامج من ثلاث مراحل أساسية متتابعة كما يلي:

١/٣/٩ المرحلة الأولى: اختبارات الإلام بنظام الرقابة الداخلية على المتحصلات من العملاء:

يقوم العملاء بسداد الديون المستحقة عليهم إما نقداً أو بشيكات أو عن طريق حوالات بريدية، ويتم التوريد إما رأساً بخزينة الشركة أو ترسل الشيكات والحوالات عن طريق البريد، وأخيراً قد يتم تحصيل هذه الديون عن طريق مندوبين، لذلك يجب أن

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

يشتمل أي نظام سليم للرقابة الداخلية على المتحصلات من العملاء على المبادئ التالية:

أولاً: الفصل الملائم بين الواجبات والمسئوليات: يجب أن يشتمل نظام الرقابة الداخلية على المتحصلات من العملاء على الفصل الواضح بين الواجبات والمسئوليات التالية:

- مسؤولية الترخيص بالائتمان ووظيفة استلام النقدية ووظيفة التسجيل في الدفاتر المحاسبية، فعلى سبيل المثال إذا كان الموظف المسئول عن الترخيص بالائتمان يقوم في نفس الوقت باستلام النقدية والتسجيل في الدفاتر المحاسبية، فإنه يكون في استطاعته اختلاس جزء من المبالغ المسددة من العملاء وتغطية هذا الجزء بتسجيله كخصم مسموح به، أو اختلاس أحد المبالغ المسددة بالكامل وتسجيلها كدين معدوم.

- وظيفة استلام النقدية ووظيفة التسجيل في حسابات المدينين، ووظيفة إرسال كشوف الحسابات الشهرية للعملاء، ففي حالة الجمع بين تلك الوظائف قد يقوم الموظف المسئول عن استلام النقدية باختلاسها ولا يسجلها في حسابات العملاء (أويؤجل تسجيلها) ولا يرسل كشف حساب للعميل لإخفاء الأمر مؤقتاً.

ثانياً: وضع نظام دقيق يكفل إيداع المتحصلات النقدية عن طريق المندوبين في خزينة الشركة أولاً بأول، وفي حالة تعذر توريد المبالغ المحصلة عن طريق المندوبين إلى خزينة الشركة، فإنه يجب بناءً على تعليمات صريحة إيداع تلك المبالغ بحساب الشركة لدى البنك.

ثالثاً: يجب إيداع المتحصلات النقدية عن طريق الخزينة بشكل دوري في حساب الشركة بالبنك.

رابعاً: التأمين على المندوبين وموظفي الخزينة ضد خيانة الأمانة.

_____ الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل _____

خامساً: يجب أن يُعين موظف مسئول عن استلام الشيكات والحوالات وختمها بختم (غير قابل للتحويل)، على أن يقوم موظف آخر بإعداد كشف تفرغ لهذه الشيكات والحوالات ثم يقوم بإرسالها لأمين الخزينة الذي يوقع على صور هذه الشيكات والحوالات بما يفيد استلامها.

سادساً: يجب التحديث الدوري لسجل مراكز العملاء لدى قسم الائتمان، بالمتحصلات التي تتم من العملاء.

٢/٣/٩ المرحلة الثانية: اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية على عمليات التحصيل من العملاء:

إذا وجد المراجع الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات التحصيل من العملاء مُصمم تصميماً جيداً فإنه ينفذ اختبارات مدى الالتزام بهذا النظام والتي قد تتضمن ما يلي:

أولاً: الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية: يقوم المراجع بالاطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية ودراسة ما يرد بها من ملاحظات تتعلق بمدى التزام العاملين بالشركة بإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية على المتحصلات من العملاء.

ثانياً: أداء اختبارات الملاحظة الفعلية والاستفسارات: حيث يقوم المراجع بملاحظة أداء العاملين أو الاستفسار منهم عن الإجراءات الرقابية المتبعة أو التي يقومون بها ومقارنة المشاهدات والاستفسارات بالإجراءات الموضوعية.

ثالثاً: الفحص المستندي: يقوم المراجع بفحص عينة من المستندات المؤيدة لعمليات التحصيل من العملاء، مثل إيصالات التحصيل، أذون توريد النقدية، والتحقق من تسلسلها ووجود توقيعات العاملين عليها، والدالة على المهام التي قاموا بها، ومطابقتها مع المهام المحددة لهم.

_____ الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل _____

٣/٣/٩ المرحلة الثالثة: اختبارات المراجعة الأساسية للمتخصصات من العملاء (اختبارات التحقق):

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات المراجعة الأساسية لتفاصيل عمليات التحصيل من العملاء، وتشتمل اختبارات التحقق على الاختبارات التالية:

- اختبار معقولة المتخصصات من العملاء.
- اختبار الدقة الحسابية للمتخصصات من العملاء.
- اختبار الدقة المستندية للمتخصصات من العملاء.

وستتناول فيما يلي كل اختبار من الاختبارات السابقة بشيء من التفصيل:

الاختبار الأول: اختبار معقولة المتخصصات من العملاء:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد مدى معقولة عمليات التحصيل من العملاء المسجلة في الدفاتر، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة التحليلية الإنتقادية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- النظرة السريعة الخاطفة لجانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلي والجانب الدائن في حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء وتحديد المبالغ الكبيرة أو الصغيرة بشكل غير عادي، وتتبعها للحصول على أدلة إثبات تؤيد أو تنفي صحتها.
- تحليل نسبة المتخصصات من العملاء على مستوى الشهور ومقارنتها مع السنوات السابقة ومعرفة أسباب الفروق الجوهرية، فقد تدل انخفاض نسبة المتخصصات من العملاء إلى وجود تلاعب في سياسة البيع الآجل، مثل البيع لعملاء دون فحص مراكزهم الائتمانية، أو التوسع في فترة الائتمان من أجل زيادة حجم المبيعات.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

- تحليل خانة الخصم المسموح به في دفتر النقدية التحليلي والتحقق من أن معدل الخصم لا يتجاوز المعدل المتعارف عليه في الشركة.

الاختبار الثاني: اختبار الدقة الحسابية للمتحصلات من العملاء:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن المتحصلات من العملاء المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيمة صحيحة تفصيلاً وإجمالاً، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- مراجعة عمليات الجمع والطرح والضرب واحتساب الخصم النقدي في عينة من المستندات المؤيدة لعمليات التحصيل.
- مراجعة تسجيل مفردات هذه العينة في الخانات التحليلية الصحيحة بدفتر النقدية التحليلي.
- مراجعة مجاميع صفحات دفتر النقدية التحليلي أفقياً ورأسياً، ومراجعة نقل هذه المجاميع من صفحة لأخرى لعدد من الشهور، كما يجب مراجعة عينة من عمليات الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء، كذلك يجب التحقق من صحة نقل مجاميع دفتر النقدية التحليلي في نهاية كل فترة إلى دفتر اليومية العامة المركزية والحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.
- مطابقة ما هو مسجل في دفتر أستاذ مساعد العملاء مع عينة من صور إيصالات التحصيل وكشوف حركة المتحصلات.

الاختبار الثالث: اختبار الدقة المستندية للمتحصلات من العملاء:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن المتحصلات من العملاء المسجلة بالدفاتر تمثل المبالغ التي تم تحصيلها دون نقص وأن هذه المبالغ أودعت بالكامل في البنك، وأنها سجلت في الفترة المالية الصحيحة دون أي تأخير، والتأكد من صحة

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

الخصم النقدي المسموح به وصحة التصريح به، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- تتبع عينة من المستندات المؤيدة للتحصيل (مثل؛ صور إيصالات التحصيل، وأذون توريد النقدية) بعد التحقق من سلامتها؛ ومطابقتها مع ما هو مسجل في سجل النقدية لدى أمين الخزينة، وكذلك مع ما هو مسجل بدفتر النقدية التحليلي، ثم تتبع تسجيلها في حسابات العملاء، ويفيد هذا الإجراء في التحقق من أن كل المستندات التي تم التأكد من صحتها قد تم إثباتها بالكامل في السجلات المحاسبية دون حذف أو نقص.
- مطابقة المبالغ المسجلة في جانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلي، مع المبالغ المودعة بالبنك والواردة في كشف حساب الفترة (أو في قسائم الإيداع) وتتبع الفروق إن وجدت في مذكرة التسوية عن الفترة، ويفيد هذا الإجراء في التحقق من إيداع المبالغ المحصلة بالكامل في البنك.
- مطابقة تواريخ الإيداع بدفتر النقدية التحليلي، مع التواريخ المبينة في قسائم الإيداع أو كشوف الحساب، ويفيد هذا الإجراء في التحقق من عدم تأخر تواريخ الإيداع بالبنك عن تواريخ التحصيل بفارق زمني كبير؛ فقد يوضح هذا التأخير اختلاس النقدية مؤقتاً لعدة أيام قبل إيداعها البنك.
- تتبع عينة من صور إيصالات التحصيل، وأذون توريد النقدية، مع ما هو مسجل في سجل النقدية لدى أمين الخزينة، ومع ما هو مثبت في دفتر النقدية التحليلي مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ إثبات العملية بالدفاتر والتأكد من أنه يقع في الفترة المالية محل المراجعة، ويفيد هذا الإجراء في التحقق من أن المبالغ المحصلة من العملاء يتم تسجيلها في الفترة المالية الصحيحة دون أي تأخير.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

- مراجعة عينة من صور فواتير البيع الآجل التي يظهر بها شروط البيع والخصم النقدي، والمستندات المؤيدة للتحصيل من العملاء، والتحقق من تحقق شروط الخصم ودقة حسابه، وأنه تم الترخيص به واعتماده من المسئول ووفقاً للسياسة المتبعة في الشركة، وأنه ليس وهمياً لتغطية اختلاس جزء من النقدية المحصلة من العميل.

٤/٩ برنامج مراجعة المبيعات النقدية:

يتكون هذا البرنامج من ثلاث مراحل أساسية متتابعة كما يلي:

١/٤/٩ المرحلة الأولى: اختبارات الإلمام بنظام الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية:

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية، ويمكن الحكم بأن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية مُصمم تصميماً جيداً في حالة توافر المقومات التالية:

أولاً: الفصل الملائم بين الواجبات والمسئوليات: يُعد من الضروري الفصل بين الواجبات والمسئوليات المتعلقة بعمليات البيع النقدي لمنع التحريفات سواء المتعمدة أو المقصودة، وقد جرت العادة في المنشآت ذات الأقسام ومتاجر التجزئة الكبيرة أن يتم تقسيم العمليات الخاصة بالبيع النقدي بين الأقسام التالية:

- رجال البيع: يتسلم رجال البيع البضاعة كعهدة، ويمثل الفرق بين الرصيد في بداية اليوم والرصيد المتبقي في نهاية اليوم حجم المبيعات التي تمت، كما يقوم رجل البيع بتحرير فاتورة البيع النقدي من أصل وثلاث صور حيث يتسلم العميل أصل وصورة، وترسل الصورة الثانية مع البضاعة لقسم التسليم، ويحتفظ رجل البيع بالصورة الثالثة، ويقوم كل رجل البيع بإعداد كشف يومي بملخص مبيعاته.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

• قسم الخزينة: يقوم الصراف باستلام ثمن البضاعة من المشتري، وبعد مراجعتها يقوم الصراف بختم أصل وصورة الفاتورة، ويحتفظ بالصورة ويُسلم الأصل للمشتري، أيضاً يقوم الصراف بتسجيل المبالغ المستلمة في كشف حركة النقدية.

• قسم التسليم: مطابقة أصول فواتير البيع النقدي المقدمة لهم من العملاء مع صور فواتير البيع النقدي التي وصلت لهم مع البضاعة والتأكد من ختم السداد، ثم تسليم البضاعة للعملاء بعد لفها وحزمها مع أصل فواتير البيع والاحتفاظ بصورة فاتورة البيع النقدي كدليل على التسليم ثم تسليمها لقسم الحسابات، وإعداد كشف بالبضاعة الباقية بدون تسليم ويسلمه مع صور فواتير البيع إلى قسم الحسابات، مع ضرورة إتخاذ ما يلزم لرد البضاعة الباقية والتي لم يُسدد ثمنها إلى عهدة رجال البيع.

ثانياً: وجود نظام محاسبي سليم: يُساهم وجود نظام محاسبي سليم في تسجيل كل عمليات البيع النقدي أولاً بأول في سجلات محاسبية وأخرى إحصائية بطريقة سليمة ومنظمة.

ثالثاً: إدارة المراجعة الداخلية:تقوم إدارة المراجعة الداخلية بإعداد وتنفيذ برامج للمراجعة الداخلية للتأكد من التزام العاملين بالأقسام المشاركة في عمليات البيع النقدي بالاختصاصات والإجراءات المحددة، ومراجعة تواريخ ومبالغ قسائم الإيداع بالبنك ومطابقتها مع كشوف حركة النقدية للتأكد من توريد أمناء الخزائن للمبالغ بالكامل دون تأخير، مع إجراء الجرد العملي للبضائع المتبقية لدى رجال البيع ومطابقتها مع الأرصدة الدفترية.

رابعاً: العاملين المؤهلين: يساهم وجود العاملين المؤهلين تأهيلاً كافياً داخل الإدارات المشتركة في عمليات البيع النقدي في النهوض بمسئولياتهم واختصاصاتهم المحددة مع ضرورة وجود نظام سليم للحوافز والجزاءات، مع المشاركة في البرامج التدريبية.

_____ الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل _____

٢/٤/٩ المرحلة الثانية: اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية:

إذا وجد المراجع الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع النقدي مُصمم تصميماً جيداً فإنه ينفذ اختبارات مدى الالتزام بهذا النظام والتي قد تتضمن ما يلي:

أولاً: الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية: يقوم المراجع بالاطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية ودراسة ما يرد بها من ملاحظات تتعلق بمدى التزام العاملين بالشركة بإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة على عمليات البيع النقدي.

ثانياً: أداء اختبارات الملاحظة الفعلية والاستفسارات: حيث يقوم المراجع بملاحظة أداء العاملين أو الاستفسار منهم عن الإجراءات الرقابية المتبعة ومقارنة المشاهدات والاستفسارات بالإجراءات الموضوعة.

ثالثاً: الفحص المستندي: يقوم المراجع بفحص عينة من صور فواتير البيع النقدي، والتحقق من تسلسلها ووجود توقيعات العاملين عليها، والدالة على المهام التي قاموا بها، ومطابقتها مع المهام المحددة لهم، والتحقق من تسجيلها في كشف حركة المتحصلات والمبيعات.

٣/٤/٩ المرحلة الثالثة: اختبارات المراجعة الأساسية للمبيعات النقدية (اختبار التحقق):

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات المراجعة الأساسية لتفاصيل عمليات البيع النقدي، وتشتمل اختبارات التحقق على الاختبارات التالية:

- اختبار معقولية المبيعات النقدية.
- اختبار الدقة الحسابية للمبيعات النقدية.
- اختبار الدقة المستندية للمبيعات النقدية.

وستتناول فيما يلي كل اختبار من الاختبارات السابقة بشيء من التفصيل:

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

الاختبار الأول: اختبار معقولة المبيعات النقدية:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد مدى معقولة المبيعات النقدية المسجلة في الدفاتر، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة التحليلية الإنتقادية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- النظرة السريعة الخاطفة لخانة المبيعات النقدية بدفتر النقدية التحليلي وتحديد المبالغ الكبيرة أو الصغيرة بشكل غير عادي، وتتبعها للحصول على أدلة إثبات تؤيد أو تنفي صحتها.
- تحليل المبيعات النقدية على مستوى الشهور ومقارنتها مع المبيعات النقدية في السنوات السابقة، كذلك يتم إجراء تحليل نسبة الخصم التجاري إلى المبيعات النقدية على مستوى الشهور ومقارنتها مع النسبة في السنوات السابقة ومعرفة أسباب الفروق الجوهرية، مع توجيه عناية خاصة لنسبة الخصم التجاري في الشهر الأخير من السنة، فقد تقوم الإدارة بمنح خصومات تجارية مُبالغ فيها في الشهر الأخير من السنة المالية بهدف زيادة حجم المبيعات.

الاختبار الثاني: اختبار الدقة الحسابية للمبيعات النقدية:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن المبيعات النقدية بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلاً وإجمالاً، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- مراجعة عينة من صور فواتير البيع حسابياً؛ حيث يقوم المراجع بمراجعة عمليات الجمع والطرح والضرب واحتساب الخصم التجاري، ومراجعة تسجيل مفردات هذه العينة في الخانات التحليلية الصحيحة بدفتر النقدية التحليلي.
- مراجعة مجاميع صفحات دفتر النقدية التحليلي أفقياً ورأسياً والتحقق من صحة نقل هذه المجاميع من صفحة لأخرى لعدد من الشهور، كذلك يجب التحقق من صحة

_____ الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل _____

نقل مجاميع دفتر النقدية التحليلي في نهاية كل فترة إلى اليومية العامة، وكذلك نقلها إلى حساب المبيعات وحساب النقدية بدفتر الأستاذ العام.

الاختبار الثالث: اختبار الدقة المستندية للمبيعات النقدية:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من تسجيل المبيعات النقدية بطريقة صحيحة وفي تواريخ حدوثها دون تأخير، وفي الفترة المالية الصحيحة، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- مراجعة عينة من صور فواتير البيع النقدي والتحقق من استيفائها الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية وأنها تؤيد عمليات تدخل ضمن نشاط المنشأة، والتحقق من أنها سجلت بدفتر النقدية ورحلت إلى اليومية العامة ومنها إلى الأستاذ العام وذلك في تواريخ حدوثها دون تأخير ووقوع هذه التواريخ في الفترة المالية محل الفحص.
- مطابقة هذه العينة من صور فواتير البيع النقدي، مع كل من كشوف وملخصات المبيعات، وكشف حركة النقدية وفي حالة وجود فروق بينهم يتأكد أن مرجعها هو البضاعة الباقية دون تسليم للعملاء لعدم سداد ثمنها وأنها ارتجعت عهدة إلى رجال البيع.

٥/٩ برنامج مراجعة مردودات المبيعات:

يتكون هذا البرنامج من ثلاث مراحل أساسية متتابعة كما يلي:

١/٥/٩ المرحلة الأولى: اختبارات الإلمام بنظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات:

قد تتعرض الشركة للعديد من الخسائر إذا لم تحسن الرقابة على مردودات المبيعات، وقد يتم إستغلال المردودات كوسيلة للتلاعب أو الاختلاس إذا تعمد بعض العاملين في الشركة عدم إدخال هذه المردودات إلى المخازن واختلاسها، أو تسجيل

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

مردودات مبيعات وهمية واختلاس قيمتها من تسديدات العملاء، كذلك قد يقوموا بتضخيم قيمة المردودات واختلاس الفرق لأنفسهم أو عن طريق التواطؤ مع العملاء، لذلك فإن مردودات المبيعات تحتاج لإجراءات سليمة للرقابة الداخلية عليها يتوافر بها المقومات التالية:

- لا يتم رد البضاعة إلا بعد الحصول على موافقة من المسئول المختص بإدارة المبيعات أو من المدير مباشرة.
- يجب فحص البضاعة المرتدة للتأكد من وجود عيوب فنيه بها وتحرير محضر بالاستلام وقيد البضاعة بسجل البضاعة الواردة.
- يقوم أمين المخزن باستلام البضاعة المرتدة وتحرير إشعار دائن (إشعار رد بضاعة)، من أصل وعدة صور يُسلم الأصل للعميل وتستخدم الصور للقيود في دفتر يومية مردودات المبيعات والحسابات الشخصية للعملاء، ويجب أن تكون هذه الإشعارات الدائنة مسلسلة رقمياً وأن يكون اختصاص تحريرها مع موظف ليس له علاقة بالمخازن.
- إذا كانت البضاعة مؤمن عليها وأصابها أي نوع من التلف فيجب إتخاذ الإجراءات اللازمة للمطالبة بقيمة التعويض الخاص بها من شركة التأمين.

٢/٥/٩ المرحلة الثانية: اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات:

إذا وجد المراجع الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات مُصمم تصميماً جيداً فإنه ينفذ اختبارات مدى الالتزام بهذا النظام والتي قد تتضمن ما يلي:

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

أولاً: الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية: يقوم المراجع بالاطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية ودراسة ما يرد بها من ملاحظات تتعلق بمدى التزام العاملين بالشركة بإجراءات الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات.

ثانياً: أداء اختبارات الملاحظة الفعلية والاستفسارات: حيث يقوم المراجع بملاحظة أداء العاملين أو الاستفسار منهم عن الإجراءات الرقابية المتبعة أو التي يقومون بها ومقارنة المشاهدات والاستفسارات بالإجراءات الموضوعية.

ثالثاً: الفحص المستندي: يقوم المراجع بفحص عينة من الإشعارات الدائنة، والتحقق من تسلسلها ووجود توقيعات العاملين عليها، والدالة على المهام التي قاموا بها، ومطابقتها مع المهام المحددة لهم، والتحقق من تسجيلها بدفتر يومية مردودات المبيعات، وحسابات العملاء.

٣/٥/٩ المرحلة الثالثة: اختبارات المراجعة الأساسية لمردودات المبيعات (اختبار التحقق):

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتنفيذ الاختبارات الأساسية لتفاصيل مردودات المبيعات، وتشتمل اختبارات التحقق على الاختبارات التالية:

- اختبار معقولية مردودات المبيعات.
- اختبار الدقة الحسابية لمردودات المبيعات.
- اختبار الدقة المستندية لمردودات المبيعات.

وستتناول فيما يلي كل اختبار من الاختبارات السابقة بشيء من التفصيل:

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

الاختبار الأول: اختبار معقولة مردودات المبيعات:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد مدى معقولة مردودات المبيعات المسجلة في الدفاتر، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة التحليلية الإنتقادية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- النظرة السريعة الخاطفة لقيم مردودات المبيعات لتحديد المبالغ الكبيرة أو الصغيرة بشكل غير عادي، وتتبعها للحصول على أدلة إثبات تؤيد أو تنفي صحتها.
- تحليل قيمة مردودات المبيعات على مستوى الشهور ومقارنتها مع قيمة المردودات في السنوات السابقة، مع توجيه عناية خاصة لمردودات المبيعات في بداية السنة التالية لسنة المراجعة، فقد تقوم الإدارة بتسجيل مبيعات وهمية في نهاية السنة الحالية ويتم تغطية هذا التلاعب من خلال إثباتها كمردودات في بداية السنة التالية.

الاختبار الثاني: اختبار الدقة الحسابية لمردودات المبيعات:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن مردودات المبيعات المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلاً وإجمالاً، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- مراجعة عينة من صور الإشعارات الدائنة حسابياً.
- مراجعة المجاميع الرأسية والأفقية في دفتر يومية مردودات المبيعات لعدد من الشهور، ومراجعة نقل هذه المجاميع من صفحة لأخرى بدفتر مردودات المبيعات، ومراجعة عينة من عمليات الترحيل إلى دفتر مساعد العملاء، والتحقق من صحة نقل مجاميع يومية مردودات المبيعات في نهاية كل فترة إلى اليومية العامة والحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

الاختبار الثالث: اختبار الدقة المستندية لمردودات المبيعات:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من تسجيل كافة مردودات المبيعات دون زيادة أو نقص، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية، ويشتمل هذا الاختبار على الإجراءات التالية:

- يراجع عينة من صور الإشعارات الدائنة التي سُلمت للعملاء مع ما تم قيده بدفتر يومية مردودات المبيعات.
- مراجعة بعض الإشعارات الدائنة مع ما تم قيده بسجل البضاعة الواردة وسجلات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتردة فعلاً ودخولها في حيازة المنشأة.
- يجب على المراجع توجيه عناية خاصة لمردودات المبيعات التي تتم في نهاية السنة المالية، والتأكد من ورود تلك البضاعة بمخازن المنشأة وأنها قد أدرجت ضمن قوائم الجرد، فقد تقوم الإدارة بتسجيل المردودات بالدفاتر مع عدم إدراجها في قوائم الجرد، بهدف تدنية الأرباح التي يتم التقرير عنها لأغراض التهرب الضريبي، أو للتأثير السلبي على سعر السهم في البورصة وتمكين الإدارة من شراء الأسهم بأسعار منخفضة.

ملخص الفصل التاسع

١- لمراجعة المبيعات الآجلة يعتمد المراجع على اختبارات الإلمام والالتزام بنظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع الآجل، وأخيراً اختبارات المراجعة الأساسية والتي تشتمل على:

- اختبار معقولة المبيعات الآجلة، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة التحليلية الإنتقادية لعمليات البيع الآجل.
- اختبار الدقة المستندية للمبيعات الآجلة، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية لعمليات البيع الآجل.

— الفصل التاسع : برامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل —

- اختبار الدقة الحسابية للمبيعات الآجلة، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية لعمليات البيع الآجل.
- ٢- لمراجعة المتحصلات من العملاء يعتمد المراجع على اختبارات الإلمام والالتزام بنظام الرقابة الداخلية على المتحصلات من العملاء، وأخيراً اختبارات المراجعة الأساسية والتي تشتمل على:
 - اختبار معقولية المتحصلات من العملاء، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة التحليلية الإنتقادية للمتحصلات من العملاء.
 - اختبار الدقة الحسابية للمتحصلات من العملاء، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية للمتحصلات من العملاء.
 - اختبار الدقة المستندية للمتحصلات من العملاء، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية للمتحصلات من العملاء.
- ٣- لمراجعة المبيعات النقدية يعتمد المراجع على اختبارات الإلمام والالتزام بنظام الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية، وأخيراً اختبارات المراجعة الأساسية والتي تشتمل على:
 - اختبار معقولية المبيعات النقدية، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة التحليلية الإنتقادية للمبيعات النقدية.
 - اختبار الدقة الحسابية للمبيعات النقدية، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية للمبيعات النقدية.
 - اختبار الدقة المستندية للمبيعات النقدية، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية للمبيعات النقدية.
- ٤- لمراجعة مردودات المبيعات يعتمد المراجع على اختبارات الإلمام والالتزام بنظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات، وأخيراً اختبارات المراجعة الأساسية والتي تشتمل على:
 - اختبار معقولية مردودات المبيعات، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة التحليلية الإنتقادية لمردودات المبيعات.
 - اختبار الدقة الحسابية لمردودات المبيعات، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة الحسابية لمردودات المبيعات.
 - اختبار الدقة المستندية لمردودات المبيعات، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية لمردودات المبيعات.

الفصل العاشر

تحقيق ومراجعة الأصول

➤ الأهداف:

- دراسة أهداف تحقيق الأصول الثابتة.
- دراسة اجراءات التحقق من كفاية نظام الرقابة على الأصول الثابتة.
- دراسة اجراءات التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة وصحة تقييمها.
- دراسة الإجراءات والخطوات والاختبارات التي يقوم بها مراجع الحسابات للتحقق من صحة وسلامة أرصدة المخزون.
- دراسة الإجراءات والخطوات والاختبارات التي يقوم بها المراجع للتحقق من صحة وسلامة الأرصدة النقدية الظاهرة في الدفاتر والقوائم المالية.
- التعرف على كيفية إعداد مذكرة التسوية.

➤ العناصر

- برنامج مراجعة الأصول الثابتة واجراءات التحقق.
- برنامج مراجعة أرصدة المخزون السلعي واجراءات التحقق .
- برنامج مراجعة الأرصدة النقدية وإعداد مذكرة التسوية.

١/١٠ مقدمة :

يقصد بالأصول جميع ممتلكات المشروع ذات القيمة المالية سواء كانت تلك الممتلكات عقارية أو منقولة، ملموسة أو غير ملموسة. بينما يقصد بتحقيق الأصول تحقق المراجع من كافة العناصر المتعلقة بحسابات الأصول من حيث صحتها من الناحية الحسابية والمستندية، والتحقق من وجود هذه الأصول، والتحقق من ملكية المنشأة لهذه الأصول ومن وجود أية حقوق للغير عليها والتحقق من سلامة تقويم هذه الأصول.

ويتفاوت أسلوب المراجع في تحقيق الأصول والأساليب التي يستخدمها باختلاف طبيعة هذه الأصول ودرجة الخطر التي تتعرض لها، والأهمية النسبية لها، بالإضافة الى مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

وسوف نتناول تحقيق الأصول في مبحثين مستقلين على النحو التالي :

المبحث الأول : تحقيق الأصول الثابتة.

المبحث الثانى : تحقيق الأصول المتداولة.

٢/١٠ تحقيق الأصول الثابتة

الأصول الثابتة هي تلك الأصول التي يكون الهدف من اقتنائها هو المساعدة فى خلق الإيرادات بشكل مباشر أو غير مباشر دون وجود نية إعادة البيع مرة أخرى سواء بحالتها أو بعد ادخال تعديلات عليها خلال دورة النشاط العادى للمشروع،

وبالتالى يمكن تعريف الأصول الثابتة بأنها تلك الاصول التى يقتنيها المشروع بهدف المساعدة فى أداء عملياته المختلفة، وليس بغرض اعادة البيع مرة أخرى. ويتوافر بالنسبة لهذه الأصول توقع استمرارها فى حياة المشروع لأكثر من فترة مالية واحدة. ويشير معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الى أنه يجب تبويب الأصول حسب طبيعتها مقسمة الى تقسيمات ملائمة ويجب الافصاح عن الاستهلاك المتراكم. وتختلف طبيعة هذه الأصول فبعضها يتميز بعدم قابليته للاستهلاك كالاراضى، والبعض الآخر يستهلك كالمباني والآلات والسيارات والأثاث.

وغالبا ما تمثل الأصول الثابتة جزءا جوهريا من اجمالى الأصول، فضلا عن أن قيمة استهلاكها فى قائمة الدخل غالباً ما تمثل عنصرا جوهرياً عند تحديد صافى الدخل، وتتضمن الأصول الثابتة بقائمة المركز المالى ما يعرف بالحسابات المقابلة، وهى مخصص الاستهلاك لكافة الأصول القابلة للاستهلاك، وبالتالي فإن مصروف الاستهلاك والايجار والصيانة والاصلاح وخسائر ومكاسب التخلص من الأصول الثابتة تمثل بعضاً من حسابات قائمة الدخل، والتى ترتبط مباشرة بقائمة المركز المالى. وبالتالي فإن اجراءات مراجعة الأصول الثابتة يجب أن تصمم للتحقق من الحسابات المقابلة وحسابات قائمة الدخل شأنها شأن حسابات الأصول، كما يجب أن تهدف هذه الاجراءات الى توفير الأدلة على شرعية العمليات .. والوجود.. والملكية.. واستقلال الفترات المالية .. والتقويم المناسب.. والعرض المناسب لهذه العناصر.

وتعتبر الرقابة على الاصول الثابتة ومراجعتها على درجة كبيرة من الأهمية نظرا لارتفاع قيمة الاموال المستثمرة فيها وبالتالي يجب استغلالها افضل استغلال ممكن والحفاظ عليها من سوء الاستخدام والاختلاس وكافة المخاطر الأخرى. وبالتالي تشمل خطوات واجراءات تحقيق الأصول الثابتة على ما يلى :

١٠/٢/١ التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة ومدى الالتزام به.

١٠/٢/٢ التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة.

- ٣/٢/١٠ التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة.
٤/٢/١٠ التحقق من كفاية استهلاك الأصول الثابتة.
٥/٢/١٠ التحقق من أى إيرادات ناشئة عن هذه الأصول الثابتة وكذلك أرباح أو خسائر بيعها.
٦/٢/١٠ التحقق من صحة العرض والافصاح.

١/٢/١٠ التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ومدى الالتزام به:

يجب على المراجع هنا فحص نظام الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة والتأكد من وجوده لدى المنشأة وتقييم مدى جودته وامكانية الاعتماد عليه، ثم بعد ذلك يجب عليه اختبار مدى التزام المنشأة والعاملين بها بالنظام الموضوع، وبالتالي فإن الخطوة الأولى التى يجب على المراجع القيام بها هو التحقق من وجود نظام جيد للرقابة الداخلية على الاصول الثابتة والذى يجب ان يتضمن مجموعة من القواعد والعناصر الاساسية من اهمها ما يلى :

- (أ) تحديد المسؤوليات والاختصاصات فيما يتعلق باعتماد شراء وبيع الأصول الثابتة وتقرير الاستغناء عنها (تخريدها).
(ب) ضرورة الاحتفاظ بسجل للأصول الثابتة يتضمن بيانات تفصيلية عن كل مفردة من مفردات هذه الأصول، مثل تاريخ شراء الأصل، ثمن التكلفة، العمر الانتاجى المقدر، الاضافات والاستبعاات، معدل الاهلاك السنوى، مجمع الاستهلاكات ، الرصيد المتبقى....الخ.
(ج) استخدام مجموعة من النماذج والمستندات المناسبة والمعتمدة لتأييد كافة العمليات المرتبطة بالاصول الثابتة.

- (د) مراعاة الفصل التام بين من يقوم بامساك سجلات الأصول الثابتة، وبين المشرفين على هذه الأصول.
- (هـ) التأمين على الأصول الثابتة ضد الأخطار المختلفة بمبالغ تتناسب مع قيمتها.
- (و) إحكام الرقابة على قطع الغيار والأدوات والمهمات الصغيرة.
- (ز) وضع برنامج ثابت ومحدد مقمدا لصيانة واصلاح الأصول الثابتة.
- (ح) وضع سياسة سليمة محددة ومكتوبة لاستهلاك الأصول الثابتة.
- (ط) إحكام الرقابة على عملية التخلص من الأصول الثابتة بأن يكون قرار التخلص منها مبنى على تقرير من جهة فنية يحدد عدم الصلاحية سواء من الناحية الفنية أو الاقتصادية.
- (ي) مراعاة التزام التفرقة الدقيقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية عند القيد بحسابات الأصول.

وتشتمل اجراءات التحقق من من كفاية (جودة) نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة على ما يلي :

- (أ) دراسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأصول الثابتة باستخدام خرائط التدفق أو قوائم الاستقصاء للتأكد من صحة النظام الموضوع للرقابة الداخلية.
- (ب) تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف فى النظام بناء على مدى توافر العناصر السابقة، وبالتالي تحديد الاجراءات الضرورية لتحقيق وجود الأصول وملكيته وصحة تقييمها، وبالطبع فإن حجم اجراءات واختبارات المراجعة اللازمة ووقت ووجهد المراجع المطلوب سوف يزداد كلما كان نظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل المنشأة ضعيفاً ، والعكس صحيح.

ويعد تحقق المراجع من جودة تصميم نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة والإجراءات الرقابية يتعين عليه تنفيذ اختبارات مدى الالتزام بهذه الإجراءات الرقابية بالعديد من الأساليب منها مثلاً :

(أ) اختيار عينة من عمليات الإضافات الرأسمالية وتتبع هذه العمليات عبر نظام الرقابة للتأكد من إدراجها بالموازنة الرأسمالية، والترخيص بها من الجهات الإدارية المختصة، ووجود المستندات المؤيدة لها، ثم إثباتها بالدفاتر والسجلات المحاسبية المختصة... وهكذا.

(ب) الفحص المستندي لعينة من مستندات عمليات الأصول الثابتة والتحقق من وجود توقيعات الاعتماد، تسلسل هذه المستندات .. إلخ.

(ج) الاطلاع على محاضر الجرد الدوري، وعلى وثائق التأمين للأصول الثابتة.

(د) الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية ودراسة ما يرد بها من ملاحظات بشأن الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة.

٢/٢/١٠ التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة :

ان التحقق من وجود الأصل يتطلب ضرورة القيام بجرد فعلى لاثبات الوجود والحالة التى يوجد عليها الأصل، ولقد أشارت المادة (٢) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري الصادر عام ١٩٥٨ إلى أنه "ليس من اختصاص مراقب الحسابات إجراء الجرد الفعلي للأصول أو تقويمها، فهذا يتم أصلاً بمعرفة إدارة المنشأة، وتتحصر مهمة مراقب الحسابات في إجراء بعض الاختبارات التي تطمئنه إلى صحة الجرد والتقويم". وفي ضوء ذلك، فإن دور المراجع والإجراءات التي يقوم بها للتحقق من سلامة جرد الأصول الثابتة ووجودها كما يلي:

(أ) التحقق من قيام إدارة المنشأة بوضع خطة وإجراءات سليمة لجرد الأصول الثابتة بالإطلاع على هذه الخطة وإجراءاتها.

(ب) يتم أداء وتنفيذ خطة الجرد عن طريق لجنة فنية من موظفي المنشأة، وتنتهي بإعداد الكشوف التفصيلية للجرد ومحاضر بنتائج عملية الجرد، وتفضل حضور المراجع أو أحد مندوبيه عملية الجرد.

(ج) طلب كشوف تفصيلية بما لدى المنشأة من أصول ثابتة يوضح فيها شرح مختصر لطبيعة كل أصل مثل تاريخ الشراء وما طرأ على الأصل من تغيرات خلال الفترة محل الفحص سواء بالاضافة أو بالخصم، ورصيد الأصل فى نهاية الفترة.

(د) مطابقة البيانات الواردة بالكشوف التفصيلية التى أعدتها واعتمدها الادارة مع ما هو مقيد بسجلات الأصول الثابتة التى تمسكها المنشأة.

(هـ) القيام ببعض الاختبارات التى تطمئن المراجع الى صحة الجرد ودقة البيانات الواردة بالكشوف التفصيلية المقدمة من الادارة. مثل القيام بجرد فعلي اختباري لعينة من الإضافات المهمة الكبيرة التى تمت على الأصول الثابتة- للتأكد من وجود الأصل موضع الإضافة، ونوعه، وحالته- وكذلك بعض الأصول المعرضة أكثر للاختلاس كالعدد الصغيرة، أو المعدات بالفروع البعيدة. ومطابقة نتيجة جرده الفعلي لهذه العينة مع ما هو وارد بقوائم وكشوف الجرد التى أعدتها الإدارة.

ويجب العلم بأن وجود الأصل لدى المنشأة لا يعنى بالضرورة ملكية المنشأة لهذا الأصل، ولهذا كان على المراجع بعد تأكده من وجود الأصل أن يتأكد أيضا من ملكية المنشأة له فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى. كما يقتضى الأمر ضرورة التأكد من نوع هذه الملكية ، أى هل هى ملكية خالصة من أى قيد أم هى ملكية مقيدة برهن أو حق انتفاع.

ويتطلب هذا من المراجع اتخاذ الاجراءات التالية :

- (أ) الاطلاع على المستندات الدالة على ملكية المنشأة للأصل، كإطلاع على فواتير الشراء والعقود والمراسلات أو المستندات الأخرى المتعلقة بعملية شراء الأصل والتي تثبت ملكية المنشأة للأصل. كما يجب على المراقب الحصول على شهادة من الشهر العقارى (الأراضى والمبانى) أو من ادارة المرور (وسائل النقل والانتقال) تفيد تسجيل ملكية الأصول باسم المنشأة، وأنه ليس متقلاً بأى حق عينى تبعى كالرهن مثلاً.
- (ب) طلب شهادة من الادارة تؤكد فيها ملكيتها للأصول الثابتة ووجودها وصحة تقويمها.
- (ج) بالنسبة للأصول الثابتة المشتراه بالتقسيط فيجب أن يتأكد المراجع من اتمام المنشأة لسداد جميع الأقساط حيث أن الملكية لا تتحقق الا بسداد جميع الأقساط.
- (د) تتبع ما قد يطرأ على بعض الأصول الثابتة من تعديل فى أول المدة الجديدة وذلك بفحص العمليات الرأسمالية التى تمت على الأصول الثابتة منذ نهاية الفترة المالية محل المراجعة وحتى تاريخ انتهاء المراقب من عملية الفحص والمراجعة، فكثيراً ما يؤدي هذا الى تأكد المراجع من جدية ملكية المنشأة للأصول الثابتة من عدمه.

٣/٢/١٠ التحقق من صحة تقييم الأصول :

يقصد بالتحقق من صحة تقييم الأصول التحقق من أن الأصول تظهر بالميزانية بالقيمة السليمة. ويجب العلم بأن المراجع الخارجى ليس مسئولاً عن عمليات تقييم الأصول، وتقع مسئولية تقويم الأصول وفقاً لقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها على عاتق إدارة المنشأة، ويكون دور المراجع هو التحقق من اتفاق أسس ومعايير التقييم التي استخدمتها الإدارة مع أسس ومعايير المحاسبة المتعارف عليها.

وإذا إتضح للمراجع الخارجي عند فحصه لأسس ومعايير التقييم التي استخدمها الإدارة انحرافاً عن المعايير المحاسبية فعليه أن يلفت نظر الإدارة لتصحيح ذلك، فإذا لم تأخذ برأيه فعلية أن يشير إلى ذلك صراحة في تقريره. والمبدأ المتعارف عليه في تقويم الأصول الثابتة- في ظل فرض استمرارية المشروع - هو [التكلفة التاريخية ناقصاً مجمع الإهلاك حتى تاريخ الميزانية]. وبالتالي فعلى المراجع هنا أن يتبع الخطوات التالية:

(أ) الاطلاع على مستندات الشراء أو قوائم التكاليف (في حالة التصنيع الداخلى للأصل) للتأكد من سعر التكلفة أو ثمن الشراء.

(ب) الحصول على شهادة من الادارة موضحا بها جميع الاضافات الرأسمالية التي اعتمدها الادارة وأضيفت الى حسابات الأصول الثابتة خلال العام مع بيان تفصيلي لهذه الاضافات ويجب أن تتضمن هذه الشهادة أيضاً اقراراً من الادارة بأن جميع الاستهلاكات قد أخذت في الحسبان وأنها قد رحلت الى قائمة الدخل كمصروفات. ولكن لا يصح للمراقب أن يعتمد كلياً على هذه الشهادة ، بل عليه أن يقوم بمراجعة اختبارية لبعض هذه الاضافات والاطلاع على المستندات المؤيدة لها.

(ج) التأكد من أن التكلفة الكلية للأصول الثابتة المشتراه بالتقسيط تم اظهارها في حسابات الأصول وأن الأقساط التي لم تدفع بعد قد أدرجت ضمن الالتزامات.

(د) التأكد من أن الأصول التي تم اقتنائها عن طريق المبادلة قد سجلت بقيمتها متمثلة في قيمة الأصل المستبعد مضافاً إليها أى مبالغ اضافية مدفوعة أو مستحقة للمورد.

(هـ) التأكد من الأصول المصنعة داخليا قد قومت بتكلفة المواد والعمل المباشر، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة، وأن هذه التكلفة لا تزيد عن تكلفة مثيلاتها من الأصول في السوق.

(و) فحص معدلات الاهلاك والتأكد من كفايتها لمقابلة النقص الذى طرأ على الأصل نتيجة الاستعمال أو مضى المدة أو التقادم. وفى الحالات التى يرى فيها المراجع أن الاستهلاك غير كاف أو مغالى فيه ، عليه أن يلفت نظر الادارة الى ذلك. فإذا لم تأخذ بوجهة نظره عليه أن يشير الى ذلك صراحة فى تقريره.

(ز) التأكد من اتباع المنشأة لسياسة ثابتة فى حسابان قسط الاهلاك وعدم تغييرها لهذه السياسة من سنة لأخرى. وإذا تبين أن المنشأة قد عدلت فى طريقة حسابان الاستهلاك عما كان متبع فى العام الماضى فعليه أن يشير الى ذلك فى تقريره.

(ح) فحص مصاريف الصيانة والاصلاحات فحصا دقيقا والتأكد من أن هذا الحساب لا يشتمل على بنود رأسمالية كان يجب اضافتها الى قيمة الأصل.

(ط) مراجعة اختبارية مستندية لما يكون قد طرأ على بعض عناصر الأصول الثابتة من استبعادات نتيجة مبيعات خلال الفترة ، والتأكد من اعتماد عملية الاستبعاد من الجهة المختصة ومن أن الأرباح أو الخسائر التى نتجت عن عملية البيع قد عولجت المعالجة المحاسبية السليمة بما يتفق وطبيعة هذه الأرباح. ويتطلب مراجعة الاضافات والاستبعادات على الأصول الثابتة خلال العام ما يلى:

- المعاينة الفعلية للاضافات الهامة على الأصول الثابتة.
- عند حدوث اضافات للأصول الثابتة يجب معرفة ما تم بشأن الأصول القديمة.
- يتم تحليل الايرادات المتنوعة لمعرفة ما إذا كانت تتضمن إيرادات بيع أصول ثابتة.

- عند التوقف عن انتاج بعض المنتجات يجب معرفة ما حدث بشأن وسائل الانتاج التى كانت تستخدم فى الانتاج.
- الاستفسار من الموظفين عن أى أصول تم استبعادها أو تخريفها خلال العام.
- فحص أوامر تخريد الأصول أو أى مستندات خاصة بتخريد الأصول.

٤/٢/١٠ التحقق من كفاية استهلاك الأصول الثابتة:

لقد أشار معيار المحاسبة الدولى رقم (٥) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة (FASB) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الى أنه " يجب أن يوزع المبلغ القابل للاستهلاك على أساس منتظم على كل فترة محاسبية أثناء العمر الانتاجى للأصل، كما يجب أن تطبق طريقة الاستهلاك التى تختار باستمرار من فترة الى أخرى، إلا إذا كانت هناك ظروف قد تغيرت تبرر تغييرا فى الطريقة وفى الفترة المحاسبية التى يجرى فيها التغيير.

وللتحقق من كفاية الاستهلاك يجرى المراجع الاختبارات التالية :

- (أ) فحص سياسات الاستهلاك المطبقة مع التأكد من أنه قد تم تطبيقها بعناية لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على سنوات العمر الانتاجى بعدالة من خلال.
- فحص معدلات الإهلاك المستخدمة للتأكد من كفايتها لمقابلة النقص الفعلى الذى يطرأ على الأصول، وأنها تتماشى مع المعدلات المحددة من الفنيين.

- التأكد من ملاءمة طريقة الإهلاك المستخدمة (قسط ثابت/ قسط متناقص .. إلخ) لطبيعة الأصل الثابت، والثبات عليها من فترة لأخرى.

فإذا وجد المراجع عدم كفاية الإهلاك أو المغالاة فيه نتيجة عدم ملاءمة المعدلات أو طريقة الإهلاك و- له أن يستعين بالفنيين ذو الخبرة، يلفت نظر الإدارة فإذا لم تأخذ برأيه يشير إلى ذلك في تقريره.

- (ب) الحصول على (أو إعداد) ملخص بالاستهلاك المتجمع لأنواع الأصول الرئيسية كما تظهر في حسابات المراقبة الخاصة بهذه الأصول. ويشتمل هذا الملخص على الأرصدة الافتتاحية في بداية العام ، والاستهلاك الذى يخص الفترة المالية ، والاستهلاك المتجمع الخاص بالأصول التى تم استبعادها ، والأرصدة النهائية للاستهلاك المتجمع فى نهاية السنة المالية.
- (ج) مقارنة النسب المستخدمة فى العام الحالى مع النسب المستخدمة فى السنوات السابقة والتحرى عن أى فروق.
- (د) مراجعة المبالغ المرحلة الى حساب مخصص الاستهلاك المتجمع مع المبالغ المحملة لقائمة الدخل.
- (هـ) مراجعة المبالغ المستبعدة من حساب مخصص الاستهلاك للأصول التى تم استبعادها خلال العام.
- (و) مراجعة نسب الاستهلاك المتجمع الى تكلفة الأصول مع نفس النسب عن السنوات السابقة ومناقشة المسؤولين عن أى تغيرات جوهرية.

٥/٢/١٠ التحقق من أى إيرادات ناشئة عن الأصول الثابتة وأرباح أو خسائر بيعها:

وللتحقق من ذلك يقوم المراجع بما يلي :

- (أ) تحليل حسابات الإيرادات المتنوعة لمعرفة ما إذا كان هذا الحساب يتضمن ثمن بيع بعض الأصول القديمة.
- (ب) الاستفسار عن أى أصول تم استبعادها خلال العام.
- (ج) المراجعة المستندية الاختبارية لمبيعات الأصول الثابتة خلال العام بالرجوع الى عقود البيع أو فواتير البيع وأى أدلة أخرى مؤكدة لهذه المبيعات.

٦/٢/١٠ التحقق من صحة العرض والانصاح :

تتطلب هيئة المبادئ المحاسبية التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكى أن تظهر الميزانية أو المرفقات التابعة لها أرصدة الأنواع الرئيسية للأصول القابلة للاستهلاك المتجمع فيجوز إظهار تفاصيله بالنسبة لكل مجموعة رئيسية أو إظهار مجموعة العام ، ويجب بيان الطريقة أو الطرق التى تم بها احتساب الاستهلاك. بالإضافة الى ذلك يجب مراعاة :

- (أ) تقسيم الأصول الثابتة الى المجموعات الرئيسية الآتية : الأراضى - المبانى - العدد والأدوات . وسائل النقل والانتقال - الأثاث والتركيبات - الأعمال تحت التنفيذ.... الخ.
- (ب) إظهار الأصول الثابتة العاطلة التى لا تستخدم فى الإنتاج فى مجموعة منفصلة ومستقلة عن الأصول المستغلة.

- (ج) يجب الإشارة إلى حقوق الرهن أو حقوق الاختصاص للغير على أي أصل من الأصول الثابتة أو أية قيود أخرى وذلك بأن يشار إليها أمام الأصل بالميزانية، أو في الإيضاحات المتممة.
- (د) إظهار القيمة الحقيقية للأصول الثابتة. ويلاحظ أن التكلفة التاريخية هي الأساس المتعارف عليه في التقييم. أما بالنسبة للأصول التي لا تستخدم في الانتاج فإنها تقوم بقيمتها البيعية التقديرية.

ويجب أن تتضمن الميزانية أرقام المقارنة للعام الماضي، وقد أوضحت الفقرة رقم ٧٣ بالمعيار المحاسبي المصري رقم ١٠ الخاص بالأصول الثابتة أنه يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة :

- (أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية.
- (ب) طرق الإهلاك المستخدمة.
- (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإهلاك المستخدمة.
- (د) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك مضافاً إليه مجمع الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل في بداية ونهاية الفترة.
- (هـ) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة.

٣/١٠ تحقيق الأصول المتداولة

يمكن تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التي يفتنيها المشروع بهدف إعادة بيعها مرة أخرى إما بنفس حالتها أو بعد ادخال تعديلات عليها والسمة الرئيسية للأصول المتداولة هي قابليتها للتحويل الى نقدية خلال دورة نشاط المنشأة. وتشتمل الأصول المتداولة في كل منشأة على مجموعة من عناصر ومفردات تختلف باختلاف طبيعة نشاط المنشأة ولكل عنصر من هذه العناصر أحكام خاصة بالرقابة الداخلية تختلف باختلاف طبيعة كل عنصر. وعند فحص ومراجعة هذه العناصر بواسطة مراقب الحسابات فإن هناك أهدافا يجب تحقيقها واجراءات يجب اتباعها لتحقيق هذه الأهداف. وسوف نتناول بالشرح في هذا المبحث أحكام الرقابة الداخلية وأهداف واجراءات تحقيق أهم عناصر الأصول المتداولة وهي المخزون والنقدية وأوراق القبض والمدينين.

١/٣/١٠ المخزون:

يعتبر هذا البند كأحد بنود الأصول المتداولة أكثر بنود قائمة المركز المالي والذي حظى باهتمام الباحثين في مجال تحقيق بنود الأصول والخصوم. وتتبع أهمية رقابة ومراجعة المخزون السلعي إلى العديد من العوامل منها:

- زيادة حجم الأموال المستثمرة في المخزون السلعي، فالمخزون السلعي عادة ما يمثل أكبر بنود الأصول المتداولة في المشروع.
- أنه من أكثر بنود الأصول تعرضاً للتلاعب والاختلاس والسرقة (بعد النقدية)

- أن قيمة مخزون آخر المدة - وطرق التقييم - لها تأثير على تكلفة المبيعات ونتائج أعمال المشروع ومركزه المالي. حيث يتم حساب تكلفة المبيعات باستخدام المعادلة التالية :

رصيد المخزون أول الفترة (+) تكلفة المشتريات أو الانتاج التام
خلال الفترة (-) رصيد المخزون آخر الفترة = تكلفة المبيعات

وجدير بالذكر أن الربح المحاسبي يتأثر بشكل كبير بقيمة بضاعة آخر المدة وقد يكون لدى المنشأة الرغبة في تعظيم قيمة المخزون السلعي أو العكس. ومرجع ذلك أن تهدف المنشأة الى تغطية جزء من الخسائر عن طريق تضخيم قيمة المخزون السلعي.

ولهذا كان من الضروري أن يحظى هذا العنصر باهتمام المسؤولين بالمنشأة، فيضعون من أنظمة الرقابة الداخلية ما يكفل إحكام الرقابة على المخازن وما تحويه من بضائع ومهمات ، كذلك وأن ينال قسطا كبيرا من عناية مراقب الحسابات أثناء فحصه ومراجعته لعناصر المركز المالي. ولا يعنى بند المخزون السلعي الوحدات من الانتاج التام فقط ، بل هناك الانتاج غير التام (تحت التشغيل) ، وهناك مخزون المواد الخام ومخزون التالف والكسر وتتناول دراستنا لبند المخزون النقاط التالية :

١/١/٣/١٠ تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية على المخزون.

٢/١/٣/١٠ تحقيق وجود وملكية المخزون.

٣/١/٣/١٠ تحديد نوعية وحالة المخزون من حيث الجودة.

٤/١/٣/١٠ التحقق من استقلال الفترة المالية.

٥/١/٣/١٠ التأكد من صحة تقييم المخزون.

٦/١/٣/١٠ التحقق من صحة العرض والافصاح.

١/١/٣/١٠ تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية على المخزون:

تنقسم الرقابة الداخلية للمخزون الى اجراءات متعددة تتصل أساساً بأربع وظائف رئيسية هي:

١- **وظيفة الاستلام:** تقوم ادارة الاستلام والتي يجب أن تكون مستقلة عن إدارة المشتريات باستلام البضاعة الواردة والتي سبق وتم طلبها من الموردين وتعد هذه الإدارة مسئولة عن حصر كمية البضاعة الواردة وتسعيها وإعداد تقرير الفحص والاستلام وتحويل البضاعة الى ادارة المخازن.

٢- **وظيفة التخزين:** تتم هذه الوظيفة من خلال تحديد أمين مخزن لكل قسم أو مخزن فرعى مع وجود حساب مراقبة لكل قسم. وعند تسليم البضاعة للمخازن يتم عدها وتحرير اشعار يرسل الى ادارة الحسابات مباشرة بالكميات المستلمة ومكانها فى المخازن.

٣- **وظيفة الصرف:** يتم صرف للبضاعة بأمر صرف من الجهة المستخدمة على أن يكون هذا الأمر معتمد عن كل البضاعة التى تخرج من المخزن، كذلك ضرورة وجود إيصال موقع عليه بالاستلام من الادارة المستلمة لهذه البضاعة. وعادة فإن أوامر الصرف تعد من ثلاث نسخ تحفظ أحدهم فى الادارة التى طلبت البضاعة ، وترسل الثانية للمخازن ليحتفظ بها أمين المخزن، والثالثة ترسل لادارة الحسابات لأغراض التكاليف.

٤- **وظيفة الانتاج:** بمجرد دخول المواد الخام الى المصنع حتى خروجها فى شكل وحدات جيدة أو تالفة أو غيره تتحدد المسئولية عليها من خلال الرقابة على مراحل الانتاج والفحص، مع مراعاة أن الوحدات التالفة فى كثير من الأحيان يكون لها قيمة بيعية.

وبالتالى يمكن أن تتضمن أحكام الرقابة السليمة على المخازن وما تحويه من مخزون سلعى ما يلى :

(١) تحديد مسئولية واختصاصات أمناء المخازن تحديدا واضحا فيكون أمين المخزن مسئولا عن :

- أ) استلام البضاعة الواردة بعد الانتهاء من فحصها وتقرير صلاحيتها.
- ب) ترتيب البضائع فى الأماكن المخصصة لها بطريقة منظمة تسهل معها الوصول اليها وقت الحاجة والمحافظة عليها من التلف وسوء التخزين.
- ج) إمساك سجلات أو كروت صنف يسجل بها الوارد والصادر والرصيد عقب كل عملية استلام أو صرف بضائع أو مواد.
- د) لفت نظر المختصين كلما قارب أحد الأصناف الموجودة بالمخزن الى الحد الأدنى المقرر له.

(٢) الفصل التام بين اختصاصات أمناء المخازن وبين الاختصاصات الأخرى التى تتعارض مع طبيعة عملهم. فيجب ألا يكون لأمناء المخازن أية علاقة بأعمال المشتريات أو المبيعات أو القيد بالحسابات المالية أو حسابات التكاليف. كما يجب ألا يكون لأمناء المخازن أية علاقة بموردى أو عملاء المنشأة التى يعملون بها أو الاتصال بهم لأى سبب من الأسباب.

(٣) التأمين على البضائع والمهمات الموجودة بالمخازن ضد الأخطار المختلفة بمبالغ تتناسب مع قيمة هذه البضائع.

(٤) وضع نظام مستندى سليم يكفل توافر مستند معتمد من شخص مسئول يؤيد كل عملية صادر من أو وارد الى المخازن.

(٥) استخدام كروت أو بطاقات الصنف التى تكفل استخراج رصيد كل صنف عقب كل عملية اضافة أو خصم.

- (٦) القيام بجرد فعلى مفاجئ لما بعهدة أمناء المخازن من بضائع أو مهمات ، على أن يقوم بهذا الجرد لجنة مستقلة تماما عن ادارة المخازن وحساباتها ، ومقارنة نتائج هذا الجرد بالأرصدة الموضحة ببطاقات الصنف.
- (٧) اجراء مقارنة دورية بين أرصدة الأصناف الموضحة بكروت الصنف وبين حساب مراقبة الصنف (أستاذ المخازن) بإدارة الحسابات.
- (٨) اعتماد التسويات اللازمة بين نتائج الجرد العملى وبين أرصدة بطاقات الصنف أو حسابات المخازن من موظف مسئول.

ويستطيع المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون وتحديد نقاط الضعف والقوة فى النظام باتباع الخطوات التالية :

- (١) الحصول على وصف لنظام الرقابة الداخلية على المخزون سواء باستخدام قوائم الاستقصاء، أو خرائط التدفق، أو بعمل مذكرات.
- (٢) فحص عينة من أوامر الشراء وذلك كجزء من اختبارات مدى تنفيذ أو تطبيق نظام الرقابة الداخلية، والتحقق من وجود طلب شراء لكل أمر شراء، واتخاذ الاجراءات التالية بشأن العينة.
- (٣) فحص فاتورة المورد وتقرير الاستلام عن كل أمر شراء مع متابعة القيد فى اليومية ، والترحيل الى الأستاذ ، ومتابعة سداد المبلغ للمورد فى دفتر النقدية ، أو كشف حساب البنك.
- (٤) التأكد من وجود توقيعات المسئولين على الفواتير بشأن اعتماد الأسعار ، ومراجعة التضريبات والمجاميع وشروط الائتمان . ومراجعة الكميات والأسعار الواردة بالفواتير مع ما ورد بأمر الشراء وتقرير الاستلام والفحص.
- (٥) مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية بيومية المشتريات ، ومراجعة الترحيلات الى أستاذ مساعد الدائنين ، وكذلك الترحيلات الى الأستاذ العام.

- ٦) اختبار عينة من اشعارات مردودات المشتريات واخضاعها للاجراءات السابقة ومراجعة سجلات قسم الشحن بشأن البضاعة المرتدة الى الموردين .
- ٧) اختبار نظام محاسبة التكاليف للتأكد من أن التكاليف المحملة على الأوامر والمراحل قد تم تجميعها بدقة . وفى هذا الصدد يقوم المراجع باختبار صحة كميات وأسعار المواد المستخدمة ، وعدد ساعات العمل المباشر ، ومعدل أجر الساعة ، ومعدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة. وفى حالة وجود نظام تكاليف معيارية يتعين مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لعدد من البنود لمعرفة الانحرافات وأسبابها.

٢/١/٣/١٠ تحقيق وجود وملكية المخزون :

يقصد بالتحقق من وجود المخزون السلى وملكيته التأكد من أن البضاعة الموجودة بالمخازن هي ما يجب أن تكون عليه طبقا لما يكتشف عند الجرد الخاص بالمخازن وعادة ما يفترض أن يقوم المراجع عند مراجعته للمخزون السلى بمراجعة تفصيلية للمشتريات والانتاج والمبيعات حسابيا ومستنديا. ولتحقيق هذا الهدف يتم اتخاذ الاجراءات التالية:

- ١) اختيار المسؤولين عن الجرد والتسعير واستخراج الأثمان من موظفى المنشأة. ويفضل أن يشترك معهم ممثلون عن المخازن والحسابات والمراجعة الداخلية إن وجدت ويجب أن يحصل المراجع على صورة رسمية من توقيعاتهم وكذلك اعتماد قائمة الجرد من موظف مسئول بالمنشأة.
- ٢) ملاحظة الجرد الفعلى واختبار جرد بعض الأصناف : ويجب ملاحظة أنه ليس من واجبات المراجع القيام بعملية جرد المخزون او الاشراف عليه وانما ذلك من مسؤوليات الادارة. إلا أن المراجع يقوم بملاحظة الجرد للحصول على أدلة مقنعة

بوجود المخزون وملكيته. ويجب القيام بعملية الجرد بحيث يتأكد من صحة عمليات الفصل بين حسابات السنوات المالية المختلفة، كما يجب أن يكون المراجع يقظا لاكتشاف أى بضاعة معيبة أو تكون قد فقدت قيمتها بالتقادم ، وأن يتأكد من أن الجرد يشمل جميع البضاعة المملوكة للمنشأة ، ومن أن الموظفين يلتزمون بتنفيذ التعليمات المصدرة اليهم بشأن اجراء الجرد. وإذا لم يستطع المراجع ملاحظة الجرد الفعلى لأسباب تأخر تعيينه فإنه يجب أن يقوم بالفحص الشامل لعينة من المخزون بحيث يعوض بذلك عدم حضوره عملية الجرد.

(٣) القيام بالمراجعة الحسابية لقوائم الجرد ومراجعة الأسعار على الفواتير وقوائم التكاليف.

(٤) تحليل العلاقة بين المشتريات والجرد، حيث يجب أن يتأكد المراجع من أن جميع البضاعة المشتراه قد سجلت فى دفتر المشتريات ثم دخلت ضمن الجرد كذلك البضاعة بالطريق، أما بالنسبة لبضاعة الأمانة فيجب فصلها بشكل مستقل.

(٥) تحليل العلاقة بين المبيعات والجرد، حيث يجب أن يتأكد المراجع من أن جميع المبيعات من البضاعة قد تم استبعادها بالكامل من الجرد.فقد يكون هناك بضاعة تم بيعها للغير ولا زالت موجودة فى المخازن حتى تاريخ الجرد ففى هذه الحالة يجب استبعاد مثل هذه البضاعة من الجرد.

(٦) إذا تم الجرد خلال عدة أيام وليس فى يوم واحد فيجب مراعاة تسوية ما يباع من بضاعة بالمخزن خلال هذه الفترة.

(٧) مراجعة صحة الفصل بين مشتريات ومبيعات السنة الحالية ومشتريات ومبيعات السنة الجديدة. وهذا الفصل مهم جدا لتحقيق وجود وملكية المخزون .

(٨) التحقق من عدم وجود رهن أو اى حجز تحظى على المخزون. إذ أن وجود رهن على المخزون لصالح البنوك مقابل الحصول على قروض يمكن معرفته عن طريق الحصول على مصادقات من البنوك بشأن أرصدة حسابات المنشأة لديها.

٩) الحصول على خطاب أو شهادة من العميل بصحة الجرد وصحة تقييم البضاعة وهذا من شأنه أن يجعل المسئول عن توقيع الشهادة أكثر حرصاً فى الاشراف على عملية الجرد الفعلى وتسعييره. إلا أنه يجب مراعاة أن الشهادة التى تم الحصول عليها لا تحد من مسئولية المراجع عن فحص وتقييم المخزون ولا تقلل من نطاق فحصه.

٣/١/٣/١٠ تحديد نوعية وحالة المخزون من حيث الجودة :

للفاء بهذا الالتزام قد يستدعى الأمر الاستعانة بخبير لفحص جودة وحالة المخزون. وأثناء ملاحظة الجرد يجب على المراجع الانتباه الى أى بضاعة تكون محل شك فى حالتها أو جودتها، كما يجب مراجعة سجلات الجرد المستمر للتحرى عن البضاعة الراكدة، والبضاعة بطيئة الحركة.

٤/١/٣/١٠ التحقق من استقلال الفترة المالية :

قد يحدث وأن يتم تسجيل عمليات شراء واستلام البضائع وصرفها من المخازن فى فترة مالية غير التى حدثت بها تلك العمليات. وللتأكد من صحة الفترة المالية التى سجلت فيها عمليات المخزون يجب على المراجع أن يقوم بفحص كافة مستندات كل عمليات الشراء والبيع التى عقدت بالقرب من نهاية الفترة المالية تحت المراجعة وخلال الأيام الأولى من بداية الفترة التالية . ويهدف هذا الإجراء الى التحقق من تسجيل هذه المستندات فى الفترة الصحيحة ، والتحقق من أن للعميل حق ملكية المخزون فى تاريخ إعداد القوائم المالية.

ويجب التحقق من الفترة المالية التى شحنت خلالها البضائع الى العملاء للتأكد من صحة تسجيل تكلفتها ضمن تكلفة المبيعات خلال الفترة. وبالمثل يقوم المراجع

بفحص مستندات العمليات التي حدثت بالقرب من نهاية الفترة تحت المراجعة وبداية الفترة التالية لها مع التركيز على فحص تواريخ قسائم الشحن وشروط التسليم حتى يمكن تحديد التاريخ الواجب فيه تحويل تكلفة المخزون الى حساب تكلفة المبيعات.

وبالتالى يجب على المراجع أن يقوم بفحص بعض عناصر يومية المبيعات التي حدثت قبل وفي تاريخ إعداد القوائم المالية ، وفحص مستندات شحن كل عملية على حدة للتأكد من أنه قد تم فعلاً شحن هذه المبيعات خلال الفترة وليس فى تاريخ يعقب تاريخ إعداد القوائم المالية، كما يجب على المراجع أن يتأكد من اثبات تكلفة البضاعة بالطريق والتي تم شرائها بشروط التسليم فى مواقع البائع ضمن أرصدة مخزون الفترة محل المراجعة.

٥/١/٣/١٠ التأكد من صحة تقييم المخزون :

كما تم ايضاحه سلفاً، لا يعد مراقب الحسابات مسئولاً عن تقويم الأصول، وبالتالي فليس من واجبات مراقب الحسابات أو اختصاصاته تسعير البضاعة الباقية بمخازن المنشأة ، بل إن مهمته تنحصر فى التحقق من أن البضاعة الباقية بالمخازن قد سعرت طبقاً للمعايير المحاسبية والمبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة ، وأن أسس التسعير التي تسير عليها المنشأة لا تتغير من سنة الى أخرى، وفى حالة وجود أى انحراف عن تطبيق هذه المعايير والمبادئ عما كان متبع فى العام الماضى فعلى المراجع أن يشير الى ذلك صراحة فى تقريره.

عادة ما تتمثل تكلفة المخزون السلعى فى ثمن شراء هذه الوحدات والتي تتغير أسعارها حسب تقلبات السعر بالسوق. ومن هنا ينشأ التساؤل هل يستخدم سعر التكلفة التاريخى أم سعر السوق الحالى وقت استخدام المخزون من الخامات. وطبقاً لسياسة الحيطة والحذر يفضل المحاسبون استخدام السعر الأقل، وفى حقيقة الأمر فإن لكل

الفصل العاشر : تحقيق ومراجعة الأصول

من التكلفة وسعر السوق مفاهيم متعددة، فأى منهم يمكن استخدامه . ويتطلب الخروج من هذا الموقف التعرض للمفاهيم الأساسية للتكلفة فى تقييم المخزون، هذه المفاهيم هى (1):

- ١- استخدام سعر التكلفة الفعلى الذى تم استخدامه فى شراء كل مادة خام . فإذا تم شراء ٢٠٠ وحدة مثلاً من الصنف (س) بسعر ١٠ ج للوحدة فى أول يوليو وكمية أخرى فى ديسمبر ٤٠٠ وحدة بسعر ١٥ ج للوحدة، ففى هذه الحالة فإن تكلفة المخزون (بفرض عدم صرف أى كمية حتى تاريخ الجرد) تبلغ ٨٠٠٠ ج (٢٠٠٠ + ٦٠٠٠). ومن ثم يتم استخدام سعر التكلفة لكل كمية على حدة. ويلاحظ أن مثل هذا الأسلوب قد يصعب تطبيقه بالنسبة للسلع السائلة والتي لا يمكن فرزها.
- ٢- والأسلوب الثانى هو أن يتم تقويم جميع وحدات المخزون السلعى بآخر سعر تم استخدامه أو تم الشراء به وهو ١٥ ج . و يعيب هذا الأسلوب عدم دقته عند وجود كميات كبيرة من الكمية المشتراه أولاً والتي يجب إعادة تسعيرها بالسعر الأخير.
- ٣- والطريقة الثالثة تتمثل فى حساب متوسط تكلفة عام للكمية الموجودة يستخدم فى تحديد تكلفة المخزون النهائى عند الجرد. وهذا المتوسط يحسب كما يلى:

تكلفة الكمية المشتراه فى اول السنة + تكلفة الكمية المشتراه خلال السنة

متوسط التكلفة =

مجموع الكميات بعاليه

(١) لمزيد من المعلومات حول طرق تسعير المنصرف من المخازن يمكن الرجوع الى كتب التكاليف الصناعية التى تتناول هذا الموضوع بالتفصيل.

٤- والطريقة الرابعة والتي قد تستخدم لتحديد تكلفة المخزون السلعي هي تقدير الكمية الباقية بما يعرف بسعر البيع المعدل. وهذا السعر يمثل سعر البيع مطروحا منه نسبة تمثل الربح المقرر ومصروفات البيع المضافة. وتستخدم هذه الطريقة عادة في حالة منشأة ذات فروع متعددة ويرسل المخزن الرئيسي الوحدات الى كل فرع.

أما بالنسبة للوحدات المنتجة داخل المنشأة ذاتها فتحدد تكلفتها بسعر تكلفة المصنع المستخدم في الانتاج . وتعتبر الطريقة الخاصة بمتوسط التكلفة اكثر الطرق ملائمة لتحديد تكلفة المخزون . وعادة فإنه في حالة المصانع نجد أن أسلوب تسعير الوحدات المنصرفة من المخزن يلعب دورا كبيرا في تحديد تكلفة مخزون آخر المدة وكذلك نتيجة الأعمال بالمنشأة .

كذلك وقد تحدد قيمة المخزون السلعي باستخدام المفهوم الآخر والخاص بسعر السوق وليس بسعر التكلفة . وسعر السوق قد يعبر عنه بمفهومين أساسيين هما

١- سعر التكلفة الاستبدالية Replacement Cost :

وهو سعر المخزون في تاريخ الجرد بالسوق وهو ما يدفع ثمنا لشراء أو صنع هذا المخزون في ذلك التاريخ.

٢- صافي القيمة البيعية Net Realizable Value :

ويقصد بهذا الصافي ما ينتظر أن تحصله المنشأة من بيع وحدات المخزون الباقية. ويتحدد بعدج الأخذ في الحسبان مقدار الخصم التجاري المتوقع أن تمنحه المنشأة للعملاء.

الفصل العاشر : تحقيق ومراجعة الأصول

ومقارنة سعر التكلفة وسعر السوق لا يقتصر على المفهوم والمضمون العلمى لكل اصطلاح ، بل أيضا على أساس أى السعيرين بالنسبة لكل صنف أو سلعة بالمخازن يتم استخدامه. فهناك رأى يتجه الى تقدير كل صنف من الأصناف الموجودة بأقل السعيرين. وبهذا تمثل قيمة المخزون السلعى أقل السعيرين بالنسبة لكل صنف من الأصناف المتضمنة بالمخزون السلعى. وفى هذا الصدد يمكن اعداد هيكل معين لكيفية تحديد قيمة المخزون السلعى فى نهاية الفترة. كذلك هناك رأى آخر يقدر كل صنف على أساس سعر التكلفة وعلى أساس سعر السوق ويؤخذ أقل السعيرين بالنسبة لمجموع كل الأصناف الموجودة فى المخزون السلعى. ويعتبر الرأى الأول أكثر تحفظا من الثانى وأكثر تمشياً مع المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وهو تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل على كل صنف أو نوع من أنواع المخزون على حدة.

والمثال التالي يوضح تأثير هذا الاختلاف:

الصنف أو النوع	سعر السوق	سعر التكلفة	السعر الأقل لكل نوع على حدة
أ	١٦.٠٠٠	١٤.٠٠٠	١٤.٠٠٠
ب	٦.٠٠٠	٥.٠٠٠	٥.٠٠٠
ج	١٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠	١٠.٠٠٠
المجموع	٣٢.٠٠٠	٣١.٠٠٠	٢٩.٠٠٠

ويتضح من هذا الجدول أنه لو تم تطبيق المبدأ كل نوع من أنواع المخزون على حدة تصبح قيمة المخزون ٢٩.٠٠٠ جنييه، ولو تم تطبيقه لكل الأنواع كوحدة واحدة فإن قيمته سوف تصبح ٣١.٠٠٠ جنييه.

وقد حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) الخاص بالمخزون طريقة قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل (فقرة ٩). كما أشار المعيار أيضا (فقرة ٢٩) إلى استخدام مفهوم صافي القيمة البيعية كأساس لتحديد سعر السوق، وإلى أنه عادة ما يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافي قيمته البيعية على أساس كل بند على حدة، إلا أنه في بعض الأحوال قد يكون مناسباً لتجميع البنود المتجانسة أو المتعلقة ببعضها البعض في مجموعات، وقد تكون تلك هي الحالة بالنسبة لبنود المخزون المتعلقة بنفس خط الإنتاج والتي لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتي يتم إنتاجها وتسويقها في نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عملياً تقييمها بصفة منفصلة عن غيرها من البنود بنفس خط الإنتاج.

أما عن واجبات مراقب الحسابات بشأن مراجعة وتحقيق بند المخزون السلي والتحقق من صحة تقويمه ، فعلى المراجع اتباع مجموعة من الخطوات والاجراءات يمكن تناولها على النحو التالي :

- ١) مراجعة مجاميع قوائم الجرد أو معظمها على الأقل.
- ٢) مراجعة قوائم الجرد على مثيلاتها في العام الماضي للتعرف على مقدار التغير في الأسعار والقيمة الكلية للمخزون.
- ٣) فحص دفتر البضاعة الواردة خاصة البضاعة التي وردت للمخازن في الفترة الأخيرة من السنة الحالية.
- ٤) على المراجع القيام بالاستفسار عن أى بضاعة بالطريق أو لدى الوكلاء ويتتبع وجودها في قوائم الجرد والحصول على شهادة من الادارة تفيد أن هذه البضاعة قد سعرت طبقا لنفس السياسة المتبعة في تسعير البضاعة الموجودة بالمخازن.
- ٥) على المراجع بعد إقفال وإتمام الحسابات الختامية للمنشأة القيام بمقارنة نسبة مجمل الربح للفترة الحالية بمثيلتها في الفترة السابقة للتعرف على ما إذا كان هناك

مغالاة فى هذه النسبة بسبب خطأ فى تقويم مخزون آخر المدة ، أم بسبب نمو النشاط الخاص بالمنشأة.

(٦) على المراجع التأكد من استقرار السياسة التى تتبعها المنشأة فى تقويم المخزون السلعى من حيث سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل، أو استخدام سعر السوق فقط أو التكلفة فقط، هذا مع مراعاة أنه قد تودى بعض الظروف المحيطة بالمنشأة الى ضرورة قيامها بتغيير السياسة المتبعة والمستخدمه فى تقويم المخزون السلعى ، وفى هذه الحالة فعلى المراجع أن يتأكد من أن هذا التغيير قد تم بسبب ظروف وعوامل خارجة عن إرادة المنشأة ، وأن المنشأة سوف تستمر فى استخدام السياسة الجديدة فى الفترة المقبلة دون تغيير . هذا ويفضل فى جميع الحالات أن يحضر المراجع (أو مندوباً عنه) عمليات الجرد الفعلى للبضاعة زيادة فى الطمأنينة.

٦/١/٣/١٠ التحقق من صحة العرض والانصاح:

بعد تحقق المراجع من الوجود الفعلى وملكية المنشأة للمخزون وصحة تقويمه عليه أن يتحقق من أن البيانات المتعلقة بهذا المخزون قد تم عرضها بقائمة المركز المالى للمنشأة فى ضوء ما ورد بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) المخزون، حيث يجب أن تفصح القوائم المالية عن الآتى :

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة عند قياس قيمة المخزون بما فى ذلك

الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة .

(ب) إجمالى القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً مناسباً يتفق مع طبيعة

نشاط المنشأة.

(ج) قيمة المخزون المرهون كضمان لالتزامات.

كما يجب الإفصاح عن أى تغيير فى السياسة المحاسبية المتعلقة بالمخزون اذا كان لهذا التغيير أثر مادى فى الفترة الحالية أو فى فترات لاحقة وأسباب هذا التغيير

كما يشير معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) الى ضرورة تصنيف بضاعة آخر المدة فى المركز المالى للمنشأة أو فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية الى تصنيفات فرعية حسب طبيعة نشاط المنشأة(مواد خام- بضاعة تحت التشغيل- إنتاج تام- بضاعة جاهزة بغرض البيع.. إلخ)، بحيث تزود القارئ بمعلومات عن قيمة كل صنف من الأصناف المختلفة للبضاعة ، ومدى التغيرات التى طرأت عليها من فترة لأخرى، والتصنيف المتعارف عليه للمخزون كما يلى :

- مواد خام.
- بضاعة تحت التشغيل.
- بضاعة جاهزة.

وأخيرا يجب ظهور المخزون التالف والراكد بصورة مستقلة والإفصاح عن أية حقوق للغير على المخزون فى الميزانية أو الإيضاحات المتممة (كأن يكون المخزون مقدم كضمان أو رهن لأحد البنوك للحصول على قرض).

٢/٣/١٠ النقدية :

يعطى المراجع عناية كبيرة لمراجعة العمليات النقدية وأرصدها فى آخر الفترة لسببين : أولهما أن كافة أنشطة المنشأة تنتهى بتحويل الموارد الى نقدية وسداد الالتزامات نقداً ، والثانى هو تعرض رصيد النقدية لمخاطر مرتفعة نسبياً مثل الاختلاس والتلاعب لسهولة نقلها وتداولها ، ولهذا كان من الضرورى وضع أنظمة رقابة فعالة على جميع العمليات واتخاذ الاجراءات والوسائل التى تطمئن المراجع الى دقة العمليات النقدية المثبتة بالدفاتر والى قيمة الرصيد النقدى الموضح بقائمة المركز المالى. وتشتمل خطوات واجراءات تحقيق النقدية على ما يلى :

١٠/٣/٢/١ دراسة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من وجود رقابة فعالة على العمليات النقدية.

١٠/٣/٢/٢ التأكد من الوجود الفعلى للنقدية ومطابقتها للرصيد الدفترى.

١٠/٣/٢/٣ التأكد من صحة تقييم الأرصدة النقدية بالعملات الأجنبية.

١٠/٣/٢/٤ التأكد من عدم وجود أى التزامات للغير ، أو أى قيود على الأرصدة النقدية المودعة لدى البنوك.

١٠/٣/٢/٥ التأكد من صحة العرض والافصاح.

١٠/٣/٢/٦ التأكد من أن الرصيد الموجود فعلا هو ما يجب أن يكون فى تاريخ الميزانية.

١٠/٣/٢/١ دراسة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من وجود رقابة فعالة على العمليات النقدية :

يجب على المراجع عند مراجعة عنصر النقدية أن يتأكد من توافر بالمنشأة نظام رقابة داخلية جيد يتسم بالآتى :

- الفصل بين المسئوليات ، بمعنى أن وظائف الاحتفاظ والتسجيل والاعتماد لكل من المقبوضات والمدفوعات النقدية يجب أن تمارس بواسطة أفراد مختلفين ويتطلب ذلك الفصل التام بين مسئوليات المراقب المالى وبين موظفى الخزينة. وبصفة عامة لا يسمح لأى موظف بإجراء عملية من بدايتها الى نهايتها.
- يجب استخدام موظفين أكفاء للاحتفاظ وتسجيل واعتماد النقدية، فضلا عن التأمين ضد خيانة الأمانة على العاملين بادارة الخزينة.
- وضع نظام محكم لجرد الخزينة جردا مفاجئا بصفة دورية عن طريق لجنة مستقلة يتم تشكيلها بعيدا عن موظفى الخزينة تماما.

- يجب توفير نظام ملائم لكافة العمليات النقدية يقوم عليه أفراد لا يكون لهم علاقة بالأصول نفسها، يكفل وجود مستند صحيح عن كل مبلغ يورد الى أو يدفع من خزينة المنشأة، وانتظام قيد العمليات النقدية من مقبوضات أو مدفوعات بدفتر النقدية التحليلي.
- يجب اتخاذ الاجراءات اللازمة لتوفير حماية مادية كافية للنقدية، ويتطلب ذلك استخدام الدفع بالشيكات لكافة العمليات النقدية الجوهرية، وإيداع المقبوضات النقدية بالكامل ويومياً بالبنك، الأمر الذى يخفض تداول النقدية وحيازتها، والتي غالباً ما تكون معرضة لاساءة الاستخدام ، كما يجب أيضاً الاحتفاظ بمبلغ بسيط لمواجهة المصروفات النثرية والتي يجب أن تكون فى عهدة أشخاص محددین يحتفظون بها فى أماكن محددة.
- يجب التحقق من الالتزام بهذه السياسات المقررة، ويتطلب ذلك اعداد مذكرة تسوية كل فترة دورية لحساب البنك، فضلا عن أنشطة الضبط والتدقيق الأخرى التى يقوم بها المراجعين الداخليين.

ويهدف نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية الى التأكد من الأمور التالية :

- (١) التخطيط المالى المسبق لاحتياجات المنشأة من النقدية وذلك عن طريق التنبؤ بالمتحصلات والمدفوعات تنتج عن عمليات المنشأة العادية. والموازنة النقدية هى الوسيلة الواضحة المتاحة لتحقيق هذا الغرض.
- (٢) أن جميع المتحصلات التى كان يجب استلامها قد تم استلامها فعلا وقيدت بدقة فى حينها بسجلات المنشأة (دفتر النقدية التحليلي).
- (٣) أن جميع المدفوعات النقدية قد تمت لأغراض مشروعة ، وأنه قد تم اعتمادها من الجهة الادارية المختصة ، كما تم تسجيلها بدفتر النقدية التحليلي بطريقة صحيحة.

٢/٢/٣/١٠ التأكد من الوجود الفعلى للنقدية ومطابقته للرصيد الدفترى :

تتمثل اجراءات التأكد فيما يلى :

(١) الجرد الفعلى للخزائن: يتطلب تحقق المراجع من الوجود الفعلى للأرصدة النقدية

بخزائن المنشأة فى تاريخ إعداد الميزانية ضرورة القيام بإجراء جرد عملى للنقدية

الموجودة بخزينة أو خزائن المنشأة مع مراعاة ما يلى :

• أن يكون الجرد مفاجئاً. وليس بالضرورة أن يتم الجرد فى آخر يوم من الفترة

المالية حتى لا يفقد هذا الجرد أهميته وهو عنصر المفاجأة، وفى هذه الحالة

يجب على المراجع فحص العمليات النقدية من مقبوضات أو مدفوعات والتي

تمت بين تاريخ الجرد وتاريخ إنتهاء الفترة المالية وإجراء التسويات اللازمة

للتحقق من صحة الرصيد النقدى فى تاريخ إعداد الميزانية.

• أن يتم جرد جميع الخزائن الموجودة بالمنشأة بالتوازي دفعة واحدة حتى لا

يستخدم الرصيد النقدى باحدى الخزائن فى سد العجز بخزينة أخرى، وإذا لم

يستطع المراجع القيام بذلك فعليه أن يحتاط لذلك بالتحفظ على الخزائن

الأخرى أثناء قيامه بجرد احدى الخزائن.

• عمل محضر بتفاصيل عملية الجرد ونتيجته.

• ضرورة تواجد الموظف الذى بعهدته الأرصدة النقدية أثناء الجرد وأن يوقع

على محضر الجرد فى النهاية.

(٢) مقارنة الرصيد الفعلى مع الدفترى وتوضيح الفروق إن وجدت ، وتبليغ المسئولين

بها.

(٣) فى حالة عدم التمكن من جرد خزائن الفروع يجب الحصول على شهادة من ادارات

الفروع بقيمة الأرصدة الموجودة لديهم على أن تعتمد من مدير المنشأة

٤) الحصول على شهادة من البنك (ترد الى المراجع رأساً) توضح كافة الأرصدة التى لديه ، ثم مطابقة ما ورد بهذه الشهادات مع ما هو مثبت بالدفاتر وكذلك الأمر بالنسبة لرصيد حساب السحب على المكشوف.

٣/٢/٣/١٠ التأكد من صحة تقييم الأرصدة النقدية الممثلة بالعملة الأجنبية :

يمكن التحقق من صحة التقييم بالاطلاع على أسعار التحويل التى يعلنها البنك المركزى والبنوك الأخرى العاملة بجمهورية مصر العربية والتى تنشر فى الصحف والمجلات ومواقع الانترنت ثم اختبار العمليات الحسابية الخاصة بالتحويل للتأكد من صحتها ومن ثم اعتمادها.

٤/٢/٢/١٠ التأكد من عدم وجود أى التزامات للغير أو قيود على النقدية المودعة لدى البنوك :

ويتم التحقق من ذلك عن طريق الاطلاع على نموذج المصادقة (أو الشهادة) الواردة من البنك، ولذلك فإن البنود التالية يجب استبعادها من النقدية فى الصندوق والبنوك وإظهارها كبنود مستقلة ضمن الأصول المتداولة حسب قابليتها للاستخدام خلال الفترة المالية:

- (أ) المبالغ المخصصة لاستبدال الأصول الثابتة أو الاضافات الرأسمالية.
- (ب) الأرصدة بالعملة الأجنبية والتى توجد قيود على تحويلها للعملة المحلية.
- (ج) التأمينات المودعة لدى الغير سواء كانت متعلقة بعقود أو خطابات ضمان أو اعتمادات مستندية.

٥/٢/٣/١٠ التأكد من صحة العرض والافصاح :

يتعين إظهار النقدية بالصندوق والبنوك كل على حدة تحت الأصول المتداولة ، وكذلك يجب التأكد من إظهار حسابات البنوك الدائنة (سحب على المكشوف) فى بند مستقل ضمن الخصوم المتداولة ، ويجب التأكد من عدم إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة للبنوك من اجل تحسين جودة المعلومات المقدمة الى قارئ القوائم المالية. كما يجب على المراجع أيضاً التأكد من ادراج رصيد حسابات التوفير ضمن الاستثمارات وليس النقدية.

وأخيراً يجب على المراجع أيضاً التحقق من الافصاح السليم والملائم عن أى التزامات و قيود مفروضة على الأرصدة النقدية بالبنوك سواء بالقوائم المالية أو بالايضاحات المتممة لها.

٦/٢/٢/١٠ التأكد من أن الرصيد الموجود فعلاً هو ما يجب أن يكون فى تاريخ الميزانية :

تتمثل اجراءات التأكد من صحة الرصيد فيما يلى :

- (أ) اجراء المراجعة الحسابية للمجاميع الأفقية والرأسية لدفتر النقدية التحليلي ومراجعة المجاميع المرحلة الى حساباتها المختصة فى الأستاذ العام.
- (ب) مطابقة كشف حساب البنك مع ما هو مقيد بدفتر النقدية.
- (ج) متابعة عينة من المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال نظام الرقابة الداخلية ثم تحقيقها.
- (د) اجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من أن دفتر النقدية التحليلي لم يثبت به سوى العمليات النقدية الخاصة بالسنة المالية محل المراجعة كما أنها تخص المنشأة ذاتها.

(هـ) التحقق من اجراء التسويات اللازمة لاثبات العمليات الواردة بكشف حساب البنك وغير المثبتة بدفتر النقدية مثل مصاريف البنك وعمولته والفوائد المحتسبة على الحساب الجارى المدين والدائن...الخ. وذلك كما سيرد تفصيلا فى النقطة التالية.

مذكرة التسوية

يلجأ المراجع الى الحصول على الشهادات وكشوف الحساب من البنوك التى تتعامل معها المنشأة لكى يطابق محتوياتها مع ما هو مسجل بالدفاتر، ونادراً ما تتطابق الأرقام والأرصدة الواردة بتلك الكشوف الخارجية مع مثيلاتها المسجلة بدفاتر المنشأة ويرجع ذلك الى ويرجع ذلك الى وجود فاصل زمنى بين تاريخ التسجيل فى دفاتر المنشأة وتاريخ التسجيل فى دفاتر البنك. فهناك بعض العمليات تكون قد سجلت فى دفاتر المنشأة ولكنها لم تسجل فى دفاتر البنك حتى تاريخ ارسال كشف حساب البنك، والعكس أيضاً هناك بعض العمليات يكون قد سجل فى دفاتر البنك ولم تعلمها المنشأة أو تخطر بها ، وهذا ما يسبب اختلاف الأرصدة الواردة بكشوف البنك مع الأرصدة المسجلة بدفاتر المنشأة.

وفى سبيل تحقيق المطابقة بين دفاتر المنشأة وكشوف الحساب الواردة من البنك يجب على المراجع أن يقوم بالآتى :

١- بالنسبة للعمليات التى يكون البنك قد سجلها بدفاتره ومن ثم فقد أثرت على الرصيد الوارد فى كشف الحساب ولكن المنشأة لم تعلم بها بعد ومن ثم لم تسجلها بدفاترها ولم تؤثر على الرصيد الظاهر فى حساباتها فيجب أن

الفصل العاشر : تحقيق ومراجعة الأصول

يطلب المراجع من المنشأة أن تسجل هذه العمليات فى تواريخ حدوثها حتى تظهر الأرصدة السليمة فى الدفاتر فى نهاية الفترة.

ومن أمثلة هذه العمليات قيام البنك بخصم مصروفات من حساب المنشأة مباشرة ، قيام البنك باضافة فوائد دائنة مباشرة على حسابها ، تحصيل البنك للأوراق التجارية التى كانت مودعة للتحويل ، تحصيل البنك لكوبونات أوراق مالية مودعة لديه ، أو رفض ورقة تجارية كانت المنشأة قد خصمتها بالبنك. ويجب مراعاة أن رصيد حساب النقدية بالبنك لدينا بطبيعته (أصول) وبالتالي تظهر قيود اليومية الواجب تسجيلها على النحو التالى :

(أ) بالنسبة للعمليات التى تؤدى الى زيادة رصيد البنك فى دفاتر المنشأة مثل الفوائد الدائنة وكوبونات محصلة...الخ. يكون القيد كما يلى :

من ح/ البنك		xx
الى مذكورين		
ح/الفوائد الدائنة	xx	
ح/ ايرادات أ. مالية	xx	
ح/.....الخ.	xx	

(ب) بالنسبة للعمليات التى تؤدى الى تخفيض رصيد البنك فى دفاتر المنشأة مثل المصروفات البنكية والفوائد المدينة...الخ. يكون القيد كما يلى :

من مذكورين		
ح/ مصروفات بنكية		×
ح/ الفوائد المدينة		×
الى ح/ البنك	××	

٢- بالنسبة للعمليات التي تكون المنشأة قد سجلتها ولكن البنك لم يسجلها بعد، فلا داعى لتسجيلها بدفاتر المنشأة مرة أخرى منعا للازدواج، وهذه العمليات هي التي تكون محلاً لإعداد مذكرة التسوية التقليدية- أو الثنائية كما يطلق عليها أحياناً- ومن أمثلة هذه العمليات الإيداعات النقدية بالطريق، والشيكات المرسلة للتحويل ولكنها لم تحصل حتى تاريخ نهاية السنة المالية، وكذلك الشيكات المسحوبة للدائنين والموردين ولم يقدموها للصرف من البنك حتى تاريخ الميزانية.

وعند اختلاف رصيد كشف حساب البنك مع رصيد حساب النقدية بالدفاتر تعد مذكرة التسوية لبيان منشأ الخلاف. هذه المذكرة لا تتضمن إلا العمليات المتعلقة أما العمليات التي يجب إثباتها فى الدفاتر كالمبالغ التي حصلها البنك وفوائده ومصاريفه فتثبت قبل إعداد مذكرة التسوية التي تظهر بالشكل التالى :

ثانياً: مذكرة التسوية في حالة رصيد ح/ البنك بدفاتر الشركة (دائناً) أي سحب على المكشوف:

المبالغ		بيــــــــــــــــان
كلي	جزئي	
xxx		الرصيد حسب كشف البنك (سحب على المكشوف) في ١٢/٣١/...
		➤ يطرح منه
	(xx)	• إيداعات نقدية بالطريق
	(xx)	• شيكات مرسلة للتحويل
xx	_____	إجمالي الإيداعات
		➤ يضاف إليه
		الشيكات على المنشأة المسحوبة لأمر الغير ولم تقدم للصرف بعد
	xx	• شيك رقم.....
	xx	• شيك رقم.....
xx	_____	إجمالي الشيكات التي لم تقدم للصرف
xxx		= الرصيد حسب دفاتر الشركة في ١٢/٣١/...

ويجب ملاحظة أنه يمكن إعداد مذكرة التسوية هنا بطريقة أخرى بأن يتم البدء برصيد حساب البنك المعدل كما هو وارد بدفاتر المنشأة (وليس كما هو وارد بكشف حساب البنك) وتنتهي برصيد البنك من واقع كشف الحساب. وفي هذه الحالة يتم إعداد مذكرة التسوية كما سبق مع مراعاة أن ما تم اضافته سيخصم وما تم خصمه سيضاف، أي العكس في الشكل السابق تماماً.

الفصل العاشر : تحقيق ومراجعة الأصول

(١) إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات الواردة بكشف الحساب ولم تسجل بدفاتر الشركة:

رقم القيد	بيان	له	منه
١	من د/ مصروفات وعمولات بنكية إلى د/ البنك	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٢	من د/ البنك إلى د/ فوائد دائنة محصلة	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٣	من د/ أوراق مالية إلى د/ البنك	٦٠٠٠	٦٠٠٠
٤	من د/ البنك إلى د/ العملاء (العميل محمد)	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٥	من د/ البنك إلى د/ أوراق قبض للتحصيل	٨٠٠٠	٨٠٠٠

ويظهر حساب البنك بالدفاتر كآلاتي:

من د/ مصاريف بنكية	٢٠٠٠	رصيد مدين قبل التسوية	١٤٠٠٠٠
من د/ أ. مالية	٦٠٠٠	إلى د/ فوائد دائنة	٤٠٠٠
رصيد مدين بعد التسوية	١٥٤٠٠٠	إلى د/ العملاء (العميل محمد)	١٠٠٠٠
		إلى د/ أ. ق. للتحصيل	٨٠٠٠
	١٦٢٠٠٠		١٦٢٠٠٠

(٢) إعداد مذكرة التسوية (الشكل الأول):

١٤٣٠٠٠		رصيد البنك حسب كشف البنك في ٢٠١٨/١٢/٣١
		يضاف :
	١٣٠٠٠	• إيداعات بالطريق
	٣٠٠٠	• شيكات للتحويل
١٦٠٠٠		
١٥٩٠٠٠		إجمالي الإيداعات
		يخصم :
		• شيكات لم تقدم للصرف
(٥٠٠٠)		بعد (١٢٠٠٠ - ٧٠٠٠)
		=رصيد البنك المعدل حسب الدفاتر
١٥٤٠٠٠		في ٢٠١٨/١٢/٣١

(٢) إعداد مذكرة التسوية (الشكل الثاني):

١٥٤٠٠٠		رصيد البنك المعدل حسب الدفاتر في ٢٠١٨/١٢/٣١
		يخصم :
	(١٣٠٠٠)	• إيداعات بالطريق
	(٣٠٠٠)	• شيكات للتحويل
(١٦٠٠٠)		

١٣٨٠٠٠		إجمالي الإيداعات
		يضاف :
٥٠٠٠		• شيكات لم تقدم للصرف بعد (١٢٠٠٠ - ٧٠٠٠)
		= رصيد البنك حسب كشف الحساب في ٢٠١٨/١٢/٣١
١٤٣٠٠٠		

ملخص الفصل العاشر

١- تشمل خطوات واجراءات تحقيق الأصول الثابتة على عدد من الاجراءات هي : التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ومدى الالتزام به، التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة، التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة، التحقق من كفاية استهلاك الأصول الثابتة، التحقق من أى إيرادات ناشئة عن هذه الأصول الثابتة وكذلك أرباح أو خسائر بيعها، والتحقق من صحة العرض والافصاح.

٢- تشمل خطوات واجراءات تحقيق بند المخزون السلعة على عدد من الاجراءات هي : تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية على المخزون، تحقيق وجود وملكية المخزون، تحديد نوعية وحالة المخزون من حيث الجودة، التحقق من استقلال الفترة المالية، التأكد من صحة تقييم المخزون، والتحقق من صحة العرض والافصاح.

٣- تشمل خطوات واجراءات تحقيق بند النقدية على عدد من الاجراءات هي : دراسة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من وجود رقابة فعالة على العمليات النقدية، التأكد من الوجود الفعلى للنقدية ومطابقته للرصيد الدفترى، التأكد من صحة تقييم الأرصدة النقدية بالعملات الأجنبية، التأكد من عدم وجود أى التزامات للغير أو أى قيود على الأرصدة النقدية المودعة لدى البنوك، التأكد من صحة العرض والافصاح، والتأكد من أن الرصيد الموجود فعلا هو ما يجب أن يكون فى تاريخ الميزانية.

٤- يجب إعداد مذكرة التسوية للتحقق من اجراء التسويات اللازمة لاثبات العمليات الواردة بكشف حساب البنك وغير المثبتة بدفتر النقدية.

الفصل الحادى عشر

تحقيق الالتزامات

وحقوق الملكية

➤ الأهداف:

بعد دراسة هذا الفصل؛ يجب أن يكون الدارس قادراً على:

- التعرف على عناصر الخصوم بدقة.
- التعرف على اهداف تحقيق عناصر الالتزامات طويلة الاجل واجراءتها بنوعيتها (السندات والقروض طويلة الاجل).
- التعرف على اهداف تحقيق عناصر الالتزامات قصيرة الاجل واجراءتها بعناصرها المختلفة (الدائون وأوراق الدفع).
- التعرف على اهداف تحقيق عناصر حقوق الملكية واجراءتها فى الاشكال المختلفة للوحدات الاقتصادية.

➤ العناصر

- مقدمة.
- تحقيق عناصر الالتزامات طويلة الاجل.
- تحقيق عناصر الالتزامات قصيرة الاجل.
- تحقيق عناصر حقوق الملكية.
- الخلاصة.

1/11 مقدمه:

يمثل جانب الخصوم وحقوق الملكية الجانب الدائن من معادلة الميزانية او بمعنى اخر مصادر التمويل فى المشروعات ،ويشتمل هذا الجانب على البنود التالية :

- الالتزامات طويلة الاجل .
- الالتزامات قصيرة الاجل .
- حقوق الملكية (حقوق اصحاب المشروع).

ونتناول فيما يلى اجراءات تحقيق العناصر السابقة

2/11 تحقيق الالتزامات طويلة الاجل :

1/2/11 تعريف الالتزامات طويلة الاجل :

تعرف الالتزامات طويلة الأجل بأنها تلك الديون طويلة الأجل والتي تنشأ إما بإصدار سندات يكتب بها الجمهور بشروط خاصة ، وإما بعقد قرض مع أحد البنوك أو أي من مؤسسات الائتمان ، وغالباً ما تكون هذه القروض مضمونة برهن أحد الأصول سواء كان أصلاً معيناً أو مجموعة من الأصول ، واهم ما يمتاز به هذا النوع من الالتزامات أن تاريخ استحقاق سداه لا يكون خلال الفترة المحاسبية التالية بل يزيد عن الدورة التجارية للوحدة الاقتصادية .

2/2/11 أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل :

(أ) التأكد من وجود هذه الالتزامات على المنشأة وأنها قد اثبتت بالدفاتر بقيمتها الحقيقية .

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

- (ب) التأكد من أن المنشأة قد كونت المخصصات الكافية لمقابلة الالتزامات التي تستحق مستقبلاً مثل احتياطي رد السندات أو احتياطي سداد السندات .
- (ج) التأكد من أن جميع الالتزامات قد نتجت عن عمليات مصرح بها وانها قد اعتمدت من الجهة المسؤولة التي لها سلطة الاعتماد .
- (د) التأكد من ان الالتزامات مبوبة بالقوام المالية بطريقه صحيحه وان القوام المالية تحتوى على الايضاحات الكافية عن شروط الديون والاصول المرهونه ضمانا لها .

٣/٢/١١ الرقابة الداخلية على الالتزامات طويلة الاجل :

تشتمل اجراءات الرقابة الداخلية على الانزمامات طويلة الاجل مايلى :

- (أ) وضع سياسة واضحة ومكتوبة للاقتراض طويل الاجل واساليبه.
- (ب) تحديد حق الاقتراض طويل الاجل المسموح به ومن له هذا الحق.
- (ج) تحديد المسئول عن حفظ مستندات القروض الملغاه سواء كانت فى سندات او حسابات.
- (د) تحديد المسئول عن اصدار السندات.
- (هـ) فى حالة اصدار السندات فيجب ان يتم الاكتتاب عن طريق البنوك.
- (و) تحديد المسئول عن استهلاك وتجديد السندات.
- (ز) الفصل بين حفظ المستندات والتسجيل فى الدفاتر.
- (ح) اعداد التسويات ومراجعتها.
- (ط) امساك سجل لحملة السندات.

٤/٢/١١ إجراءات مراجعة وتحقيق الالتزامات طويلة الاجل :

تتضمن اجراءات تحقيق الالتزامات طويلة الاجل بصفه عامه اجراءات مراجعة السندات و اجراءات مراجعة القروض طويلة الاجل.وتتناول هذه الاجراءات فيما يلى :

أولاً: إجراءات مراجعة قرض السندات :

(أ) الإطلاع على النظام الداخلى للمنشأة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكها.

(ب) الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات .

(ج) التأكد من شروط الإصدار إذا قد تصدر السندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار، ويعتبر علاوة الإصدار إيراداً رأسمالياً يستخدم في استهلاك مصروفات السندات ويرحل الباقي إلي حساب الاحتياطي العام .

(د) التأكد من استيفاء الشروط القانونية الواردة في قانون الشركات المصرى والمتعلقة بقرض السندات.

(هـ) مراجعة العمليات الخاصة بالاكنتاب وسداد الأقساط والفوائد وكذلك عمليات استهلاك السندات ومعالجة خصم وعلاوة الإصدار .

(و) التأكد من إظهار السندات كبنء مستقل ضمن الخصوم طويلة الأجل .

(ز) التأكد من صحة الاستهلاك وإجراءاته وبصورة خاصة إعدام السندات والتأكد من المحضر الخاص بذلك ومراجعة سداد قيمتها لأصحابها .

ثانياً: إجراءات مراجعة القروض طويلة الأجل :

تتلخص إجراءات مراجعة القروض فيما يلي :

- (أ) التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي أتبعت في عقد القرض واعتماده من الجهة المسؤولة بالمنشأة .
- (ب) الإطلاع على عقد القرض ، بقصد التعرف على الشروط الخاصة من حيث القيمة ، سعر الفائدة ، موعد السداد ، واحتساب أقساط الاستهلاك .
- (ج) التحري عن وجود أي رهن أو ضمان معين لهذا القرض مع التأكد في حالة وجود الإشارة إلي ذلك صراحة في قائمة المركز المالي.
- (د) مراجعة القيود الخاصة باستلام القرض ودفع الفائدة وسداد الأقساط وذلك بالإطلاع على المستندات المؤيدة لهذه العملية.
- (هـ) الحصول على قرار كتابي "مصادقة" من الجهة المقرضة بقيمة الالتزام الباقي في ذمة المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية .
- (و) التأكد من انتظام المنشأة في سدادها لقيمة الفوائد المستحقة عن هذه القروض
- (ز) التأكد من صحة مبلغ الالتزامات بالميزانية العمومية ومطابقته مع رصيد السنة السابقة.

٣/١١ تحقيق الالتزامات قصيرة الاجل :

١/٣/١١ مفهوم الالتزامات قصيرة الاجل :

الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل هي عبارة عن ديون مستحقة على المنشأة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة من الزمن هي سنة . وترد الالتزامات قصيرة الأجل عن طريق استخدام أصول قصيرة الأجل في الغالب على ديون تتحملها المنشأة وهي بصدد ممارسة نشاطها العادي أو دورتها التشغيلية الأولية والمهمات المستخدمة في النشاط الإنتاجي أو البيعي أو الخدمي للمنشأة أو لتمويل نفقات العمليات الأخرى مثل الإيجارات والضرائب وغيرها .

وتتكون الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل من الآتي :

- أ) حسابات البنوك الجارية الدائنة
- ب) الدائنون .
- ج) أوراق الدفع .
- د) المصروفات المستحقة.
- هـ) الإيرادات المؤجلة.

٢/٣/١١ اهداف تحقيق الالتزامات قصيرة الاجل :

- أ) التحقق من كفاية الرقابة الداخلية على معالجة و سداد الالتزامات .
- ب) التحقق من ان المبالغ التى تظهر فى الميزانية تتفق مع السجلات .
- ج) التحقق من تسجيل جميع الالتزامات المستحقة على المنشأة فى تاريخ الميزانية.

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

٣/٢/١١ الرقابة الداخلية على الالتزامات قصيرة الاجل :

- أ) بالنسبة للمعاملات الجارية مع البنوك فيجب ان تكون هناك سياسات تنظم السلطات التى لها حق فتح الحسابات الدائنه مع البنوك.
- ب) بالنسبة للموردين واوراق الدفع فان الرقابة الداخلية ترتبط اساسا بالضوابط الرقابية الخاصة بكل من المشتريات الاجلة والمدفوعات النقدية التى تم الاشارة اليها عند تحقيق العمليات النقدية والاجلة.
- ج) يجب تحديد المسئول عن التصريح بكل نوع من انواع الالتزامات قصيرة الاجل التى تنشأ على المنشأة وكذلك المسئول عن الموافقة على تجديد القائم منها وطريقة تد اول المستندات المؤيدة لذلك.

٤/٢/١١ خطوات فحص الالتزامات قصيرة الأجل :

- أ) التحقق من وجود الالتزامات .
- ب) التحقق من قيمة الالتزامات .
- ج) التحقق من سلامة عرضه بقائمة المركز المالى.

٥/٢/١١ تحقيق ومراجعة الالتزامات قصيرة الأجل :

يطلب مراجع الحسابات من المنشأة قبل نهاية السنة المالية إعداد كشف بالالتزامات القائمة في تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن يتضمن هذا الكشف البيانات التالية :

- أ) تحليل العمليات الخاصة بالسنة والمسجلة في حساب أوراق الدفع، مع توضيح اسم المستفيد، تاريخ إصدار الورقة، تاريخ الاستحقاق، مبلغ الورقة، المدفوعات

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

من مبلغ الورقة، معدل الفائدة وتاريخ دفعها، أي ضمانات خاصة بهذه الأوراق، تحليل حساب الفوائد المتعلقة بها.

(ب) ميزان مراجعة رصيد حساب الموردين والحسابات الدائنة.

(ج) تحليل حساب المستحقات.

(د) كشف يوضح الأصول المخصصة لسداد الالتزامات المعينة، أو التي يكون للالتزامات حقوق مباشرة عليها.

ويقع على عاتق مراجع الحسابات دراسة الإجراءات المخططة لمعالجة عمليات الحد الفاصل المتعلقة بالالتزامات قصيرة الأجل.

ونتناول فيما يلى اجراءات تحقيق اهم عناصر الالتزامات قصيرة الاجل :

أولا : اجراءات مراجعة حسابات البنوك الدائنة :

(أ) يطلب من البنوك التي تتعامل معها المنشأة شهادات تتضمن حصرا بمعاملاتها (كما سبق الاشارة لذلك عند مراجعة بند النقدية بالبنوك).

(ب) يطلب المراجع من المنشأة اعداد مذكرات التسوية اللازمة لحسابات البنوك الدائنة كل بنك على حدة.

(ج) مطابقة مذكرة التسويه مع شهادات البنوك والتحقق من اسباب اى اختلافات ومعالجتها وتسويتها .

(د) التحقق الحسابى من الارصدة الافتتاحية لكل حساب والحركة المدينة والدائنة فى تاريخ الميزانية.

(هـ) مراجعة شروط الضمانات المقدمة من المنشأة للبنك.

(و) التحقق من سلامة عرض بند حسابات البنوك الدائنة بالميزانية.

ثانياً : إجراءات أرصدة الدائنين (الموردين) :

يتم مراجعة تفاصيل العمليات المسجلة بحسابات الدائنين أثناء قيام مراجع الحسابات بالمراجعة الدورية، ويتركز الاهتمام في نهاية السنة على الاختبار المباشر الذي يركز على الاكتكال اكثر من الوجود والحدوث حيث ان توجه الادارة يكون نحو تخفيض حساب الدائنين لتحسين المركز المالى للمناة، ولان حساب الدائنين مرتبط بالمشتريات والمدفوعات النقدية لذلك فهو يتاثر بالمخاطر التى لها علاقه بهما. ويهدف إلي ما يلي :

- أ) التأكد من صحة حسابات الدائنين من الناحية الحسابية.
- ب) التأكد من معقولية أرصدة حسابات والربط بين التفاصيل بمطابقة رصيد الاستاذ العام مع ارصدة الاستاذ المساعد.
- ج) التأكد من أن أرصدة حسابات الدائنين مستحقة فعلاً على المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية وانها ناتجة عن عمليات تخص المنشأة.
- د) التأكد من عدم إغفال قيد التزامات بالدفاتر اى التحقق من الاكتمال وذلك بالتبع المستندى والمطابقة المستندية والتحقق من المدفوعات فى الفترة اللاحقة.
- هـ) التحقق من العرض والافصاح وذلك بعرض الدائنون بشكل مستقل عن الالتزامات قصيرة الاجل الاخرى والافصاح عن اى شروط او قيود مفروضه عليها.

وفيما يلي إجراءات المراجعة الواجب القيام بها لتحقيق الأهداف الموضحة

أعلاه:

- ١) يطلب المراجع من المنشأة أن تعد كشفاً بأرصدة حسابات الدائنين في تاريخ الميزانية العمومية ، ويطابق هذا الكشف مع دفتر أستاذ مساعد الدائنين ويراجع

جمع الأرصدة بالكشف ، ومطابقة المجموع مع رصيد حساب إجمالي الدائنين بالأستاذ العام. ويراعي فصل الدائنين عن المصروفات المستحقة، وعن الالتزامات طويلة الأجل وعن المدفوعات المقدمة للموردين "أرصدة مدينة تظهر بجانب الأصول بالميزانية".

(٢) لتحقيق الهدف الثاني من أهداف مراجعة حسابات الدائنين:

(أ) فحص كشف الأرصدة انتقادياً لملاحظة أي التزامات غير عادية وتتبعها.

(ب) مقارنة أرصدة حسابات الدائنين الموضحة بالكشف مع أرصدة العام السابق فقد يحدث تغير هام يستحق البحث والدراسة.

(ج) فحص انتقادي لنسبة المشتريات إلي الدائنين ونسبة الدائنين إلي الخصوم المتداولة للتأكد من معقوليتها.

(د) مقارنة بنود المصروفات التي ترتبط بالالتزامات مع بنود العام السابق وملاحظة أي تغيرات غير عادية بها، فقد تكشف عن أخطاء في قيد هذه المصروفات وبالتالي أخطاء في حسابات الدائنين.

(٣) طلب مصادقات من الدائنين للتحقق من صحة وجدية الالتزامات المسجلة بالفاتر، ويلاحظ أن مصادقات الدائنين لم تنل قبولاً واسعاً في التطبيق العملي لعدة أسباب :

(أ) يزداد اهتمام مراجع الحسابات بالأخطاء التي تؤدي إلي نقص الرصيد عن الحقيقة أي بإغفال إثبات التزامات أكثر من اهتمامه بالأخطاء التي تؤدي إلي زيادة الرصيد "تكتشف هذه الأخطاء بسهولة حيث لن يقابلها مستندات شراء حقيقية" وبالتالي لن تعطي هذه المصادقات أدلة

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

كافية للمراجع إلا إذا تضمنت كافة الحسابات التي رصيدها يساوي صفر (٠) والحسابات الغير ظاهرة بالدفاتر وذلك مستحيل .

ب) تسدد أرصدة الدائنين عادة بعد تاريخ الميزانية بوقت قصير ، وهنا يمكن لمراجع الحسابات التأكد من جدية الدين إذا لاحظ أنه سدد فعلاً .

ج) معظم العمليات المثبتة بحسابات الدائنين تؤيدها مستندات من خارج المنشأة ذات حجية قوية مما يبرر عدم الاعتماد على المصادقات .

د) يرسل الدائنون من حين إلي آخر كشوف حساب توضح العمليات المتبادلة معهم والمبالغ المستحقة لهم على المنشأة وهي تغني عن المصادقات.

ولكن إذا كان نظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء والاستلام والسداد والتسجيل بالدفاتر ضعيفاً ولا يمكن الاعتماد عليه، فهنا يمكن لمراجع الحسابات طلب مصادقات من الدائنين. وفي هذه الحالة يفضل أن تكون من النوع الغير محدد الرصيد "مصادقات عمياء" أي يرسل طلب المصادقة خالياً من أي رصيد ويطلب من الدائن أن يحدد بنفسه الرصيد المستحق له.

٤) يمكن أيضاً لمراجع الحسابات اختيار أرصدة بعض الحسابات من كشف أرصدة الدائنين والتأكد من وجود مستندات شراء صحيحة تؤيد هذا الرصيد وجديته. ويحقق هذا الإجراء الهدف الثالث من أهداف مراجعة حسابات الدائنين.

٥) ملاحظة آخر رقم محضر فحص واستلام، وآخر رقم إنز إضافة للمخازن وآخر رقم شيك صادر في نهاية السنة المالية وبإجراء مطابقة مع الدفاتر التي تثبت بها. ويلاحظ أن ورود مستندات تحمل أرقاماً بعد آخر رقم في هذه الدفاتر

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

يعني إثبات التزامات تخص السنة القادمة ، وعدم ورود مستندات قبل آخر رقم تعني إغفال قيد التزامات تخص السنة الحالية. ويحقق هذا الإجراء الهدفين الثالث والرابع من أهداف مراجعة حسابات الدائنين.

(٦) فحص الأرصدة المدينة لحسابات الموردين فقد تكشف عن عدم تسجيل عملية شراء أي إغفال تسجيل التزام ويحقق هذا الإجراء الهدف الرابع من أهداف مراجعة حسابات الدائنين.

(٧) فحص عمليات السداد للدائنين التي تتم بعد نهاية السنة المالية فقد تكشف عن سداد التزامات لم تكن ظاهرة بالدفاتر في تاريخ الميزانية العمومية. ويحقق هذا الإجراء الهدف الرابع من أهداف مراجعة حسابات الدائنين.

ثالثا: إجراءات مراجعة أوراق الدفع :

تتشابه اهداف مراجعة اوراق الدفع مع اهداف مراجعة الدائنين بالاضافه الى فحص الفوائد المرتبطه بها ان وجدت ، ويجب أن يحصل مراجع الحسابات على كشف يوضح جميع البيانات المتعلقة بأوراق الدفع من واقع السجل التفصيلي لهذه الأوراق حسب الآتي وتشتمل اجراءات مراجعة اوراق الدفع على ما يلى :

(أ) التحقق من مطابقة البيانات الواردة في كشف أوراق الدفع مع البيانات الواردة في سجل أوراق الدفع .

(ب) التحقق من مطابقة مجموع هذه الأوراق مع رصيد حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام .

(ج) يتم التحقق من رصيد أوراق الدفع عن طريق الاتصال المباشر بمن تكون تلك الأوراق في حيازتهم والذين يطلب منهم توضيح تاريخ الورقة ، تاريخ استحقاقها ، معدل الفائدة والضمانات المتعلقة بهذه الأوراق ، ويجب التحقق

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

من العمليات الأصلية التي ترتب عليها إصدار أوراق الدفع عن طريق الإطلاع على مستندات عمليات البضاعة أو الممتلكات التي حصلت عليها المنشأة مقابل تقديم أوراق الدفع _ كما يجب مراجعة القيود المتعلقة بإصدار أوراق الدفع مقابل بعض الأرصدة الدائنة المستحقة على المنشأة وذلك لتأجيل الدفع لمدة أطول من المدة المتفق عليها أصلاً .

(د) يجب على مراجع الحسابات الإطلاع على العقود التي تنظم خلق الالتزام أصلاً إذا كانت أوراق الدفع ناتجة عن التزامات تنظمها عقود معينة مثال ذلك عقود الرهن أو عقود المكافآت وغيرها .

(هـ) الإطلاع على أوراق الدفع المسددة ، ذلك لأن تلك الأوراق تمثل دليلاً على السداد .

(و) في حالة إيداع بعض الأوراق المالية في البنوك كضمان لأوراق الدفع يجب على مراجع الحسابات الحصول على شهادة من البنك توضح طبيعة هذا الإيداع ومن الضروري أن يقوم المراجع بمراجعة حسابات الفوائد عن السنة ، وكذلك الفوائد المستحقة والفوائد المدفوعة مقدماً.

رابعاً: إجراءات مراجعة الأرصدة الدائنة الأخرى :

يوجد العديد من المصروفات التي تكون مستحقة على المنشأة في نهاية السنة المالية والتي تعتبر التزامات مستحقة في تاريخ الميزانية العمومية وتدفع في السنة القادمة. وفي كثير من الأحيان يمكن تحديد الالتزام بدقة، ولكن في حالات أخرى لا يكون هذا التحديد ممكناً وإنما يجب تقدير الالتزام في حدود معينة. ولعل أهم الأمثلة على المصاريف المستحقة ما يلي :

أ) الأجور والمرتببات المستحقة .

ب) الضرائب المستحقة .

- (ج) الإيجارات المستحقة .
(د) الفوائد المستحقة .
(هـ) الايرادات المحصلة مقدما.

ويتم الكشف عن وجود المستحقات عادة خلال عملية فحص المصروفات الخاصة بالمنشأة والتحقق من إثبات جميع الالتزامات المرتبطة بها . وإذا كان نظام الرقابة الداخلية ملائماً وفعالاً ، كما يتضح من اختبارات العمليات "الفحص والمراجعة المستندية" فستكون إجراءات المراجعة لهذه العناصر قاصرة على التحقق من وجود تلك الالتزامات في تاريخ الميزانية العمومية . ويتطلب ذلك من مراجع الحسابات الإطلاع على المستندات والتحقق من صحة العمليات الحسابية المتعلقة بتحديد مبلغ الالتزام أو تقديره وكذلك العمليات المتعلقة بالاييرادات المستحقة والمحصلة.

وفيما يلي إجراءات المراجعة بالنسبة لأهم عناصر المستحقات :

(أ) إجراءات مراجعة الأجور والمرتببات المستحقة :

تظهر الأجور والمرتببات المستحقة في الميزانية العمومية للمنشأة نتيجة لعدم اتفاق تاريخ الميزانية مع تاريخ دفع الأجور والمرتببات ، وتكون الأجور والمرتببات المستحقة هي الخاصة بالفترة من آخر تاريخ لدفع الأجور والمرتببات حتى تاريخ الميزانية ، ويجب على المراجع أن يفحص الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الأجور والمرتببات المستحقة والتحقق من صحة العمليات الحسابية ، ويوضح في أوراق العمل الخاصة به المستندات التي تدعم تلك الحسابات بالرجوع إلي ملخصات الأجور والمرتببات ، كما يجب على المراجع أن يتحقق من مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.

ولمراجعة بند الاجور والمرتببات المستحقه تتبع الإجراءات التالية:

الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية

- (١) الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على الأجور .
- (٢) فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد مثل الإطلاع على مستندات الأجور للتأكد من وجود توقيعات الأشخاص المرخص لهم باعتمادها والإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية وملاحظة أي توصيات وردت بها بشأن الأجور .
- (٣) مراجعة حسابية لكشوف الأجور لعدة أشهر حسب قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وتشمل صحة المجاميع أفقياً ورأسياً وصحة عمليات الضرب ، وكذلك مراجعة حسابية لبطاقات الوقت أو الإنتاج .
- (٤) مطابقة بطاقات الوقت أو الإنتاج لبعض العمال مع كشوف الأجور للتحقق من صحة الأجور كما تجري العملية العكسية بمعنى فحص عينة من العمال بكشف الأجور ومطابقة أجورها مع بطاقات الوقت أو الإنتاج للتأكد من عدم إدراج أسماء عمال وهميين بالكشف .
- (٥) مطابقة بطاقات وقت العمل أو الإنتاج مع سجلات إدارة الإنتاج للتأكد من صحة عدد ساعات العمل أو عدد الوحدات المنتجة ، وبالتالي التحقق من عدم صرف أجور عن ساعات وهمية أو إنتاج وهمي .
- (٦) الإطلاع على ملفات بعض العمال للتعرف على معدلات الأجور وأي علاوات أو مكافآت أو جزاءات ومطابقة ذلك مع كشوف الأجور ، ويضمن هذا الإجراء اكتشاف أي عمال وهميين أو سبق أن تركوا الخدمة مضافين إلي كشف الأجور .
- (٧) التأكد من صحة احتساب التأمينات الاجتماعية والضرائب وغير ذلك من الاستقطاعات .

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

٨) فحص دفتر يومية النقدية جانب المدفوعات وحساب الأجور بالأستاذ العام لملاحظة أي تغيير غير عادي بها يستدعي مزيد من الفحص.

٩) مطابقة كعب الشيك المستخرج بصافي الأجور مع كشف الأجور.

١٠) تتبع أجور العمال الغائبين والتأكد من صرفها لهم شخصياً فيما بعد حيث قد تكون أجور عمال وهميين.

١١) مطابقة بيانات كشف الأجور مع دفتر النقدية والحسابات المختصة بالأستاذ العام.

ب) اجراءات مراجعة الفائدة المستحقة :-

يجب على مراجع الحسابات التحقق من صحة البيانات الواردة بكشف الفوائد عن طريق المقارنة بالحسابات المتعلقة بدفتر الأستاذ العام للمنشأة، كما يجب عليه التحقق من رصيد الفائدة المستحقة عند مراجعة أرصدة أوراق الدفع والسندات المستحقة، كما يجب عليه التأكد من إثبات الفوائد على أوراق الدفع أو غيرها من الالتزامات التي تستحق عنها.

ج) مراجعة الضرائب المستحقة :-

يجب أن تظهر الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة السنوية ضمن الالتزامات ، ويتم تقدير الالتزام الضريبي في نهاية السنة المالية بالرجوع إلي قانون الضرائب المعمول به ، ويجب على مراجع الحسابات أن يتحقق من صحة حساب ذلك الالتزام كما يقوم بالإطلاع على المراسلات مع مصلحة الضرائب بالنسبة للضرائب المستحقة عن سنوات سابقة حتى يتم تسويتها تماماً.

د) مراجعة الإيجارات المستحقة :

تظهر الإيجارات المستحقة في ميزانية المنشأة التي تقوم باستئجار مبانيها ويتحدد الالتزام عن تلك الإيجارات بوضوح في عقد الإيجار ، ولهذا يجب على المراجع أن يتحقق من ضرورة ظهور الالتزامات في تاريخ الميزانية ، كما يتحقق من صحة تحديد هذا الالتزام ويتابع سدادة في الفترة التالية .

هـ) فحص ومراجعة الإيرادات المحصلة مقدماً :

قد يتم تحصيل الإيرادات مقدماً أو عن خدمات سيتم القيام بها في الفترة التالية، وعند إثبات الإيرادات قبل حدوث اكتسابها ، فإن أي جزء غير مكتسب منها "لا يخص الفترة موضوع المراجعة" يؤجل ويظهر كالتزام في الميزانية العمومية. ومن الأمثلة على ذلك الإيجارات المحصلة مقدماً والفائدة والاشتراكات المقدمة في الجمعيات والنوادي وغيرها.

٤/١١ مراجعة حقوق الملكية :

تمثل الملكية التزاماً على المشروع تجاه الملاك و تختلف باختلاف نوع المشروع وشكله القانونى. و تتمثل حقوق صاحب المشروع في المنشآت الفردية من رأس المال الذي خصصه لاستثماره في المشروع ، بينما يتكون رأس المال في شركات الأشخاص من حصص الشركاء ، وفي شركات المساهمة يتكون رأس المال من مجموعة من الأسهم المكتتب فيها من قبل المساهمين. وفيما يلي إجراءات المراجعة الواجب القيام بها للتحقق من حقوق الملكية لكل من المشروعات الفردية، وشركات الأشخاص والشركات المساهمة :

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

أولاً: بالنسبة لرأس المال في المؤسسات الفردية :

- (أ) التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق.
- (ب) مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة . وفي الحالة الأولى يفحص المراجع حساب الأرباح والخسائر والمسحوبات للتأكد من صحة هذه الإضافة ، وفي الحالة الثانية يراجع دفتر النقدية للتأكد من توريد هذه الأموال للخزينة أو البنك .
- (ج) مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات . وفي هذا الصدد يفحص مراجع الحسابات حساب الأرباح والخسائر وحساب المسحوبات ودفتر النقدية للتأكد من قيد هذه المبالغ .

ثانياً : بالنسبة لرأس المال في شركات الأشخاص :

- (أ) التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق .
- (ب) مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة .
- (ج) مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات .
- (د) الإطلاع على عقد الشركة للتعرف على حصص الشركاء في رأس المال والأحكام الخاصة بفوائده ، والمسحوبات وفوائدها ن ورواتب ومكافآت الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر للتأكد من تنفيذ هذه القواعد.

ثالثاً : بالنسبة لحقوق المساهمين في الشركات المساهمة :

أ) اجراءات مراجعة رأس المال:

١) الإطلاع على عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي وعلى قرارات الهيئة التأسيسية في السنة المالية الأولى وعلى قرارات الهيئة العامة للمساهمين خلال السنوات التي تلي السنة المالية الأولى وذلك للتعرف على شروط عملية الاكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال .

٢) الإطلاع على محاضر الجلسات الهيئة العامة غير العادية وعلى محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما .

٣) الإطلاع على قوائم الاكتتاب وصور خطابات التخصيص والتأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم .

٤) تدقيق المتحصلات من عملية الاكتتاب في الأسهم مع إشعارات البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين .

٥) فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ المشروع الإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة عليها .

٦) التأكد من أن عمليات التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي الذي تتم هذه العمليات تحت إشرافه .

٧) التأكد من أن القرارات الخاصة بزيادة رأس المال قد صدرت وفقاً للنظام الداخلي للشركة وللقوانين المعمول بها في الدولة ، وأن علاوة الإصدار قد تم ترحيلها إلي الحسابات الخاصة بها .

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

٨) يتأكد مراجع الحسابات من ان الشركة قد أظهرت رأس المال في الميزانية العمومية بشكل يسمح بإعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات كافية عن رأس المال المرخص به "عدد الأسهم ونوعها من حيث ممتازة أو عادية وقيمتها الاسمية" والمبالغ المستحقة على المساهمين ، ورأس المال المدفوع.

(ب) اجراءات مراجعة الاحتياطات والمخصصات :

الاحتياطات والمخصصات من المواضيع التي تعرضت كثيراً للنقاش والجدل بين المحاسبين بهدف التفرقة بينهما وبيان طبيعة كل منهما، حيث أن كلاً منهما يستخدم أحياناً كمرادف للآخر.

• المخصصات :

المخصص هو عبء تحميلي على الأرباح أو تكلفة من تكاليف الإيراد يجب خصمها من مجمل الربح أو إضافتها إلي مجمل الخسائر قبل الوصول إلي صافي الأرباح والخسائر ، ولذا فإن تكوين المخصصات لا يتوقف على تحقيق الأرباح بل يتم تكوين المخصص بغض النظر عن حدوث ربح أو خسارة . "ومنها مخصص استهلاك الأصول الثابتة ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، مخصص هبوط أسعار البضاعة مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ، مخصص الضرائب ، مخصص مكافأة ترك الخدمة....الخ".

• الاحتياطات :

الاحتياطي عبارة عن تخصيص جزء من الأرباح الصافية التي حققها المشروع بعد أخذ كافة المخصصات اللازمة في الحسبان وذلك لمقابلة غرض معين أو تحقيق هدف معين أو تمشياً مع سياسة إدارية معينة موضوعة وبذلك لا يتم تخصيص هذه الاحتياطات إلا بوجود أرباح فائضة . ومنها "احتياطي قانوني ، احتياطي عام ،

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

احتياطي رأسمالي احتياطي سري". وفيمايلى إجراءات المراجع للتحقق من صحة الاحتياطيات والأرباح المرحلة :

- (١) ليس لمراجع الحسابات أن يقترح تكوين احتياطيات لأي غرض.
- (٢) يتأكد المراجع من صحة تطبيق قانون الشركات والقانون النظامي للشركة وذلك بالنسبة للاحتياطيات الإلزامية ، فيتأكد من تطبيق النسبة الصحيحة ومن استعمال الاحتياطي في الأغراض المخصصة له.
- (٣) بالنسبة للاحتياطيات الاختيارية التي تقرر الجمعية العامة تكوينها ، يتأكد من صحة تطبيق القرار ومن استعمال الاحتياطي في الأغراض التي خصص من أجلها.
- (٤) بالنسبة للاحتياطيات التعاقدية مثل احتياطي سداد أو رد السندات ، يتأكد المراجع من صحة احتسابه ومن استثماره خارج المنشأة ومن صحة التسويات عند انتهاء الغرض منه.
- (٥) بالنسبة للاحتياطيات الرأسمالية ، يتأكد مراجع الحسابات من عدم توزيعها على المساهمين إلا إذا توافرت شروط توزيعها.

وفيما يتعلق بالأرباح المحتجزة يقوم المراجع بما يلي :

- (١) الاطلاع على ميزانية العام السابق لمعرفة رصيد الأرباح المحتجزة اول العام وتحليل التغييرات التي حدثت خلال العام والاطلاع على نتيجة الاعمال عن العام الحالى.
- (٢) التأكد من صحة حساب الأرباح المعلن عن توزيعها واعتمادها من مجلس الادارة
- (٣) فحص التسويات المتعلقة بالسنوات السابقة والتأكد من توافقها مع معايير المحاسبة المطبقة.

_____ الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية _____

- ٤) فحص الاعتمادات والميئندات المؤيدة للتغيرات التى حدثت فى الارباح المحتجزة والتأكد من سلامتها.
- ٥) مراجعة المبالغ المحتجزة من الارباح لمقابلة قيود معينه كاتفاقيات القروض او تعليمات الجهات المسؤولة.
- ٦) التأكد من إظهار الاحتياطات والأرباح المرحلة فى الميزانية العمومية بجانب الخصوم بعد رأس المال مباشرة.

خلاصة الفصل الحادى عشر

- ١- يشمل جانب الخصوم بالميزانية كل من الالتزامات طويلة الاجل والالتزامات قصيرة الاجل وحقوق الملكية.
- ٢- يسعى المراجع عند تحقيق ومراجعة الالتزامات طويلة الاجل (الخصوم الثابتة) الى التأكد من ان جميع الالتزامات قد نتجت عن عمليات مصرح بها وانها قد اثبتت بالمبالغ الصحيحة وفى الفتره الصحيحة. وكذلك التأكد من صحة المخصصات المتعلقة بها وكذلك صحة اظهارها بالقوائم المالية.
- ٣- يسعى المراجع عند تحقيق ومراجعة الالتزامات قصيرة الاجل (الخصوم المتداولة) الى التأكد من ان جميع الالتزامات قد نتجت عن عمليات مصرح بها وانها قد اثبتت بالمبالغ الصحيحة وفى الفتره الصحيحة. وكذلك صحة اظهارها بالقوائم المالية.
- ٤- يتطلب تحقيق حقوق المالكه (حسب نوع المشروع) التأكد من دقة وقانونية جميع العمليات الماليه التى اثرت على حقوق الملكية خلال الفتره محل المراجعة، والتحقق من صحة وسلامة عرض حقوق الملكية بالقوائم المالية ووفقا لمتطلبات قانون الشركات المصرى ومعايير المحاسبة المصرية.

التطبيقات

أسئلة على الفصل الأول

السؤال الأول :- ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- أهداف المراجعة وأهم الجهات المستفيدة منها.
- ٢- الفرق بين المحاسبة والمراجعة.
- ٣- تعريف المراجعة من الناحية العلمية والعملية.
- ٤- انواع المراجعات.

السؤال الثانى :- وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية :

- ١- المراجعة الخارجية هي التي يقوم بها أشخاص تابعون لإدارة المنشأة .
- ٢- المراجعة المستندية هي التي تركز على العمليات المالية السجلات والدفاتر والقيود والحسابات.
- ٣- يتمثل الهدف الرئيس للمراجعة فإبداء الرأي الفني المحايد بشأن صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .
- ٤- يتمثل دور المراجع الخارجي اعداد القوائم المالية
- ٥- المراجعة الدورية هي المراجعة التي تتم لغرض خاص يحدده طالب الفحص.

أسئلة على الفصل الثاني

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- مفهوم استقلال المراجع الخارجي مع شرح العوامل التي تهدد هذا الاستقلال، مع تقييم موضوعي لضمانات الاستقلال.
- ٢- حقوق وواجبات المراجع. ٣- متطلبات تحقيق العناية المهنية.
- ٤- حقوق المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- يقتصر حق مراجعة واعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المساهمة وفقاً لنص المادة (٢٥) من قانون مزاوله المهنة على أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- ٢- يقصد بالاستقلال الحقيقي الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهني لمؤسسة المراجعة أو لعضو من أعضاء فريق المراجعة.
- ٣- يمكن لمكتب المراجعة استخدام طريقة الأتعاب المشروطة والمعلقة على نتائج معينة بشرط ألا تؤثر على استقلاله عند إبداء رأيه المحايد.
- ٤- وضعت المادة رقم (١٠٣) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أمر تحديد مقدار الأتعاب في يد الجمعية العامة للمساهمين ولا يجوز في جميع الأحوال تفويض مجلس الإدارة في أمر تحديد الأتعاب.
- ٥- لا يوجد أي مانع قانوني من وجود مصلحة مالية بين المراجع والشركة محل المراجعة كأن يكون مقرضاً للشركة أو مقترضاً منها أو لديه معاملات تجارية معها.

السؤال الثالث: اختر الأجوبة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

١- يُعد اتجاهاً ذهنياً أي مسألة ضمير ولا يمكن لصاحب هذا الاتجاه الذهني أو الضمير الحي أن تتأثر أحكامه بأي مصالح أو ضغوط تتعارض مع الأمانة والموضوعية، والشخص الوحيد الذي في إمكانه معرفة ضمير المراجع أو اتجاهه الذهني هو المراجع نفسه.

أ- الاستقلال الحقيقي. ب- الاستقلال في الظاهر.

ج- بذل العناية المهنية. د- جميع ما سبق.

٢- أياً مما يلي تشكل تهديدات لاستقلالية المراجع الخارجي:

أ- وجود مصلحة شخصية للمراجع. ب- القيام بمراجعة ما تم إعداده

بمعرفة نفس المراجع.

ج- الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير د- جميع ما سبق.

٣- لحماية استقلال المراجع فإن المادة ١٠٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد

حظرت عليه الأعمال والمراكز التالية في الشركة التي يتولى مراجعة حساباتها

فيما عدا:

أ- الاشتراك في تأسيس الشركة. ب- أن يكون عضواً في مجلس إدارة الشركة.

ج- الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل د- مالك لعدد من الأسهم في الشركة

فني، أو إداري أو استشاري بها. محل المراجعة.

٤- أياً مما يلي يُعد من واجبات المراجع:

أ- تحقيق موجودات الشركة. ب- بذل العناية المهنية.

ج- الالتزام بقواعد وآداب د- جميع ما سبق.

وسلوك المهنة

أسئلة على الفصل الثالث

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- أنواع تقرير المراجع.
- ٢- محتويات تقرير المراجع طبقاً لأحكام قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.
- ٣- معايير المراجعة المتعلقة بإعداد تقرير المراجع، والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين عام ١٩٥٤م.

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- يتطلب معيار إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من المراجع، أن يوضح في تقريره ما إذا كانت الشركة محل المراجعة تُطبق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت ومتسق من فترة لأخرى.
- ٢- يصدر المراجع تقريره السلبي فقط عندما تتكون لديه قناعة - في ضوء قيامه بفحص كافٍ - بأن القوائم المالية للشركة لم تُعد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ٣- عادة ما يؤرخ تقرير المراجع بالتاريخ الذي أصدر فيه التقرير فعلاً.
- ٤- الإفصاح الكافي في القوائم المالية مُفترض، ما لم يشير تقرير المراجع إلى خلاف ذلك.
- ٥- تنحصر مسؤولية المراجع في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية المُعدة بواسطة الإدارة، وذلك في ضوء القيام بعملية مراجعة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

السؤال الثالث: اختر الأجوبة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

١- يُعد تقرير المراجع هو النوع الأكثر إنتشاراً، حيث يتم إستخدامه في ٩٠% من حالات التقرير بالمراجعة.
أ- المقيد (المتحفظ)
ب- النظيف مع فقرة تفسيرية

أو تعديل في الصياغة

د- السلبي (العكسي)

ج- النظيف القياسي

٢- تتضمن معايير المراجعة الخاصة بإعداد تقرير المراجع على معايير.

أ- ثلاثة
ب- أربعة

ج- خمسة
د- ستة

٣- يصدر المراجع تقريره في حالة وجود قيود على نطاق عملية المراجعة، أو في حالة إنحراف الشركة عن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد قوائمها المالية. ولكن أيضاً عندما يستنتج المراجع أن القوائم المالية للشركة ككل (كوحدة واحدة) تعطي صورة صادقة وعادلة.

أ- المتحفظ
ب- السلبي (العكسي)

ج- الخالي من الرأي
د- النظيف مع فقرة تفسيرية

أو تعديل في الصياغة

٤- أي نوع من أنواع تقارير المراجع التالية يستخدم في حالة عدم قدرة المراجع على تكوين رأي فيما يتعلق بمدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة ككل (كوحدة واحدة)؟
أ- تقرير المراجع السلبي
ب- تقرير المراجع

النظيف مع فقرة تفسيرية

ج- تقرير المراجع المقيّد (المتحفّظ)
د- تقرير المراجع الخالي من
الرأي

٥- يتطلب معيار من المراجع، أن يوضح في تقريره رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة كوحدة واحدة.
أ- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ب- مدى كفاية الإفصاح المتعارف عليها.
في القوائم المالية.

ج- إعداد القوائم المالية
د- لا شيء مما سبق.

وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أسئلة على الفصل الرابع

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- موجبات الإهتمام بالقيم والأخلاق في مجال المراجعة.
- ٢- المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المراجعة.

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- يجوز لمراجع الحسابات القيام بدور المحامي نيابة عن العميل في القضايا وحل المنازعات مع الغير.
- ٢- يجوز لمراجع الحسابات أن يدفع عمولة لجلب العملاء الجدد بغرض زيادة أرباحه.
- ٣- يقصد بالاستقلال من حيث الجوهر الابتعاد عن الوقائع والظروف التي قد يستخلص منها طرف خارجي أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية مكتب المراجعة أو المراجع ذاته.
- ٤- لا يجوز أن يقبل المراجع هدايا أو بعض أشكال الضيافة من العميل.
- ٥- يجوز للمراجع الاحتفاظ لديه بأموال أو أصول العميل.
- ٦- المسئول عن تعيين المراجع وعزله وتحديد أتعابه هو مجلس ادارة العميل بالكامل وليس رئيس المجلس فقط.
- ٧- لا يجوز لمراجع الحسابات الافصاح عن معلومات سرية تتعلق بعميل المراجعة في جميع الأحوال.

السؤال الثالث: اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

- ١- يصدر قواعد سلوكيات وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر (أ) نقابة التجاريين (ب) المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين (ج) جمعية المحاسبين والمراجعين (د) لاشئ مما سبق.
- ٢- يكون الاستقلال مطلوباً فقط فى مرحلة (أ) التخطيط (ب) التنفيذ (ج) إعداد التقرير (د) جميع ما سبق.
- ٣- حتى يتحقق استقلال المراجع ذهنياً وموضوعياً لابد من توافر مجموعة من الضمانات تتعلق بما يلى (أ) تعيين وعزل المراجع (ب) حظر اشتغال المراجع بأعمال معينة (ج) تحديد أتعاب المراجع (د) جميع ما سبق.
- ٤- يقصد بالاستقلال الفنى عند التخطيط لعملية المراجعة حرية المراجع فى (أ) إعداد وتحديد برنامج المراجعة (ب) اختيار الأساليب الفنية التى سيستخدمها (ج) تحديد خطوات العمل اللازمة والتوقيتات المناسبة والمساعدىن الملائمين (د) جميع ما سبق.
- ٥- إن تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة لن يضر باستقلال المراجع ويؤدى إلى زيادة جودة عملية المراجعة ، يعتبر ذلك رأى (أ) AICPA (ب) SEC (ج) أ و ب صحيحتان (د) لاشئ مما سبق.

أسئلة على الفصل الخامس

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- مفهوم الرقابة الداخلية وفروعها، ومسئولية المراجع تجاهها.
- ٢- خطوات فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- ٣- مداخل تحقيق استقلال المراجع الداخلي، ومدى جدوى تلك المداخل في تحقيق الاستقلال الكامل للمراجعة الداخلية.
- ٤- أساليب جمع المعلومات عن نظم الرقابة الداخلية.

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- من أهداف الرقابة الداخلية المحاسبية حماية أصول المنشأة من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.
- ٢- مهما كانت قوة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية فإنها لا توفر ضماناً مطلقاً بتحقيق الأهداف المنشودة منها؛ وإنما توفر ضماناً معقولاً وذلك بسبب خضوعها للعديد من الحدود والقيود الكامنة والاحتمية.
- ٣- لا يُعد المراجع الخارجي مسئولاً عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية.
- ٤- لا توجد فروق جوهرية بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.
- ٥- توجد العديد من أوجه التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

السؤال الثالث: اختر الأجوبة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

- ١-.....الخطة التنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها الشركة من أجل حماية الأصول واختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها وتحقيق الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية

- أ- الرقابة الداخلية. ب- المراجعة الداخلية.
ج- برنامج المراجعة. د- لا شيء مما سبق.
- ٢- تهدف..... إلى تحقيق الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية داخل الشركة، وتوجد العديد من الوسائل التي تساهم في تحقيق هذه الأهداف ومنها ما يلي؛ الموازنات التخطيطية، نظم التكاليف المعيارية، الكشوف الإحصائية وتقارير الكفاية الدورية.
أ- الرقابة الداخلية الإدارية. ب- الرقابة الداخلية المحاسبية.
ج- الضبط الداخلي. د- لا شيء مما سبق.
- ٣- من المقومات الأساسية لنظم الرقابة الداخلية الفعالة:
أ- التنظيم الإداري الجيد. ب- كفاءة العاملين.
ج- نظام محاسبي متكامل. د- جميع ما سبق.
- ٤- تعني قيام المراجع بالتأكد من أن جميع القواعد والإجراءات الرقابية الموضوعية يتم تنفيذها فعلاً.
أ- اختبارات الإلمام. ب- اختبارات الالتزام.
ج- الاختبارات الأساسية. د- لا شيء مما سبق.
- ٥- نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل الشركة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية والمجالات الأخرى بهدف خدمة الإدارة، كما أنها جزء من نظام الرقابة الإدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى.
أ- الرقابة الداخلية. ب- المراجعة الداخلية.
ج- تقييم الأداء. د- لا شيء مما سبق.

أسئلة على الفصل السادس

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- التعاقد على القيام بعملية المراجعة.
- ٢- المقصود ببرامج المراجعة وأنواعها.
- ٣- الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة .
- ٤- اوراق المراجعة وعلاماتها
- ٥- اهم محتويات ملف المراجعة الدائم .

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- ينبغي على المراجع عدم تغيير علامات المراجعة من وقت لآخر حتى لا تبدو غامضة بالنسبة لمساعديه.
- ٢- يتضمن الملف الجارى للمراجعة البيانات الخاصة بالمنشأة والتي تتميز بالاستمرارية .
- ٣- برامج المراجعة المخططة مقدما توضع مقدما بناء على دراسة ظروف المنشأة .
- ٤- من مزايا برامج المراجعة التفصيلية انها تؤدي الى عدم السهو او تكرار لبعض خطوات واجراءات المراجعة الضرورية
- ٥- يقوم المراجع بتصميم برنامج المراجعة للشركة محل المراجعة بغض النظر عن نتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلية

أسئلة على الفصل السابع

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- القرارات الخاصة بأدلة الإثبات في المراجعة.
- ٢- محددات الإقناع بأدلة الإثبات.
- ٣- أنواع أدلة الإثبات في المراجعة، وأساليب الحصول عليها.

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يقوم بجمع قدرًا كافيًا Sufficient ومناسباً Appropriate من الأدلة لتدعيم رأيه الفني الصادر بشأن القوائم المالية.
- ٢- تعد الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الغير من أقوى أنواع أدلة الإثبات.
- ٣- يعد استخدام الأدلة أمراً قاصراً على المراجعة فقط.
- ٤- يعد الوجود الفعلي للعنصر محل المراجعة دليل إثبات كافٍ لتحقيق هدف واحد فقط من أهداف تحقيق العنصر، وهو الوجود.
- ٥- كلما زادت درجة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة محل المراجعة، كلما زاد حجم أدلة الإثبات المطلوب من المراجع جمعها والإعتماد عليها.

السؤال الثالث: اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

- ١- أي مما يلي يعد من أدلة الإثبات في المراجعة؟
 - أ- المراجعة الإنتقادية (الفحص الإنتقادي) ب- المصادقات
 - ج- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية د- الجرد العملي (الفعلي)

٢- أي مما يلي يعد من أساليب الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة؟
أ- العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ ب- الدقة الحسابية للعمليات

إعداد القوائم المالية
المسجلة بالدفاتر

ج- الإرتباطات والعلاقات المنطقية
د- الإجراءات التحليلية

بين البيانات محل الفحص
(الفحص التحليلي)

٣- يتطلب المعيار من معايير العمل الميداني من المراجع جمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، بحيث تكون أساساً معقولاً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضوع الفحص.

أ- الأول
ب- الثاني

ج- الثالث
د- الرابع

٤- أي مما يلي لا يعد من أدلة الإثبات في المراجعة؟
أ- الوجود الفعلي
ب- الإستفسارات

ج- الإقرارات المكتوبة التي
د- المستندات الحقيقية

يحصل عليها المراجع من الغير
المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر

٥- أي مما يلي لا يعد من أساليب الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة؟
أ- الملاحظة
ب- الاستفسارات

ج- المصادقات
د- لا شئ مما سبق

أسئلة على الفصل الثامن

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- مراحل برنامج مراجعة أرصدة أوراق الدفع.
- ٢- مراحل برنامج مراجعة مردودات المشتريات.
- ٣- مراحل برنامج مراجعة التسديدات للموردين.

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- إذا وجد المراجع الخارجي أن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات التسديد للموردين تصميمًا جيدًا فإنه ينفذ إختبارات مدى الإلتزام بهذا النظام.
- ٢- يهدف إختبار الدقة الحسابية لأرصدة الموردين إلى التحقق من أن أرصدة الموردين المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلًا وإجمالاً، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية.
- ٣- يُعد الفصل بين الواجبات والمسئوليات المتعلقة بعمليات الشراء الآجل عملية ضرورية لمنع التحريفات سواء المتعمدة أو غير المقصودة.
- ٤- تتداخل إجراءات الرقابة الداخلية على أرصدة الموردين مع إجراءات الرقابة الداخلية على كل من المشتريات الآجلة والتسديدات للموردين.
- ٥- لا يكون لإدارة المشتريات أي علاقة بالإحتفاظ بالبضائع، ولا بالسداد للموردين، ولا بالقيود في الدفاتر المالية.

السؤال الثالث: اختر الأجوبة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

- ١- إدارة بالشركة تكون مهمتها تحرير طلب شراء الصنف الذي يصل رصيدة إلى نقطة إعادة الطلب. وكذلك الإحتفاظ بالأصناف الواردة بعد إستلامها، وتخزينها، وصرفها طبقاً للإجراءات والقواعد المحددة لذلك.
- أ- المشتريات
ب- المخازن
ج- الإستلام والفحص
د- البوابة
- ٢- تتضمن إختبارات مدى الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات على
- أ- أداء إختبارات الملاحظة
ب- الفحص المستندي
ج- الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية
د- جميع ما سبق
- ٣- يهدف إختبار معقولية المشتريات الآجلة إلى تحديد مدى معقولية عمليات الشراء الآجل المسجلة بالدفاتر، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب
- أ- الفحص التحليلي
ب- الفحص المستندي
ج- الفحص الإنتقادي
د- الإجابة أ، ج معاً
- ٤- إدارة بالشركة تكون مهمتها الفحص الظاهري للأصناف المطلوبة عند وصولها.
- أ- المخازن
ب- الإستلام والفحص
ج- البوابة
د- المشتريات

أسئلة على الفصل التاسع

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- أهم الإجراءات اللازمة للتحقق من الدقة المستندية للمبيعات الآجلة.
- ٢- أهم الإجراءات اللازمة للتحقق من معقولية المبيعات النقدية.
- ٣- أهم الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة تقييم أرصدة العملاء.
- ٤- إجراءات الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات.

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- يساهم تحليل نسبة مردودات المبيعات الآجلة التي تتم في بداية السنة التالية لسنة المراجعة في التحقق من الدقة المستندية للمبيعات الآجلة.
- ٢- للتحقق من معقولية المبيعات الآجلة يقوم المراجع بفحص عينة من صور فواتير البيع، والتأكد من وجود كافة البيانات التي تظهر أن العمليات المسجلة بها هي عمليات بيع بضاعة بالأجل تدخل ضمن نشاط المنشأة وتناسب طبيعتها.
- ٣- يهدف اختبار الدقة المستندية لأرصدة العملاء إلى التحقق من أن جميع العمليات المرتبطة بأرصدة العملاء حقيقية ومسجلة بطريقة صحيحة خلال الفترة الصحيحة، ويعتمد المراجع في ذلك على أسلوب المراجعة المستندية.
- ٤- للتحقق من سلامة تقييم أرصدة أوراق القبض يقوم المراجع بحساب نسبة أوراق القبض المشكوك فيها ومقارنتها مع مثيلاتها في السنوات السابقة ودراسة الفروق الجوهرية وأسبابها.

السؤال الثالث: اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

- ١- تُعد النظرة السريعة الخاطفة لدفتر المبيعات الآجلة وتحديد المبالغ الكبيرة أو الصغيرة بشكل غير عادي وتتبعها بجمع أدلة أخرى تثبت صحتها أو تنفي الصحة عنها، أحد الإجراءات المستخدمة للتحقق من.....
- أ- معقولية المبيعات الآجلة. ب- الدقة الحسابية للمبيعات الآجلة.
ج- الدقة المستندية للمبيعات الآجلة. د- جميع ما سبق.
- ٢- يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين، والتحقق من تسجيل كافة عمليات البيع الآجل دون زيادة أو نقص، وتسجيلها في التاريخ الصحيح، ومراعاة استقلال الفترات المحاسبية.
- أ- اختبار المعقولية للمبيعات الآجلة. ب- اختبار الدقة الحسابية للمبيعات الآجلة.
ج- اختبار الدقة المستندية للمبيعات الآجلة. د- جميع ما سبق.
- ٣- تحليل خانة الخصم المسموح به في دفتر النقدية التحليلي والتحقق من أن معدل الخصم المسموح به لا يتجاوز المعدل المتعارف عليه في الشركة يُعد أحد الإجراءات اللازمة للتحقق من.....
- أ- معقولية المتحصلات من العملاء. ب- الدقة الحسابية للمتحصلات من العملاء.
ج- الدقة المستندية للمتحصلات من العملاء. د- جميع ما سبق.
- ٤- يُعد مطابقة تواريخ الإيداع بدفتر النقدية التحليلي، مع التواريخ المبينة في قسائم الإيداع أو كشوف الحساب، أحد الإجراءات اللازمة للتحقق من.....
- أ- معقولية المتحصلات من العملاء. ب- الدقة الحسابية للمتحصلات من العملاء.
ج- الدقة المستندية للمتحصلات من العملاء. د- جميع ما سبق.
- ٥- للتأكد من الوجود الفعلي لأرصدة العملاء في تاريخ الميزانية يعتمد المراجع على أسلوب..... (أ)
- المراجعة المستندية (ب) المراجعة الحسابية (ج) الجرد العملي (د) المصادقات.

أسئلة على الفصل العاشر

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- إجراءات تحقيق ومراجعة الأصول الثابتة.
- ٢- إجراءات تحقيق ومراجعة بند المخزون السلعي.
- ٣- إجراءات تحقيق ومراجعة بند النقدية.

السؤال الثاني: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- تقتصر إجراءات تحقيق الأصول الثابتة على التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ومدى الالتزام به.
- ٢- من أجل تحسين جودة المعلومات المقدمة الى قارئ القوائم المالية ، يجب اجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة والدائنة للبنوك.
- ٣- إن وجود الأصل لدى المنشأة يعد أكبر دليل على ملكية المنشأة لهذا الأصل.
- ٤- لا تختلف طريقة إعداد مذكرة تسوية البنك في حالة كون رصيد حساب البنك بدفاتر المنشأة مدينا أو دائنا.
- ٥- يجب أن يتحقق المراجع من ان ايرادات بيع الأصول الثابتة قد تم اثباتها ضمن الايرادات المتنوعة.

السؤال الثالث: اختر الأجوبة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

- ١- يعد إجراء الجرد الفعلي للأصول مناخصاص
(أ) لجنة فنية بالمنشأة (ب) المحاسبون بالمنشأة (ج) مراجع الحسابات (د) مجلس ادارة المنشأة.
- ٢- يهتم المراجع بالتحقق من كفاية الاستهلاك للأصول الثابتة من خلال
(أ) التحقق من كفاية معدلات الاهلاك (ب) التحقق من ملائمة طريقة حساب الاهلاك (ج) أ و ب صحيحتان (د) لا شئ مما سبق.
- ٣- يجب أن يتحقق المراجع من أن الأصول الثابتة الظاهرة بالميزانية قد تم تقويمها ب (أ) التكلفة التاريخية (ب) سعر السوق (ج) صافي القيمة الحالية (د) لا شئ مما سبق.
- ٤- يعتبر بند المخزون السلعي كأحد بنود الأصول المتداولة أكثر بنود قائمة المركز المالى أهمية بالنسبة للمراجع وذلك بسبب :
(أ) المبالغ الكبيرة المستثمرة به (ب) ارتفاع درجة المخاطر التى يتعرض لها (ج) تأثير قيمته على تكلفة المبيعات (د) جميع ما سبق.
- ٥- يجب أن يكون من ضمن اختصاصات أمناء المخازن
(أ) التعامل مع الموردين والعملاء (ب) القيد بالحسابات المالية وحسابات التكاليف (ج) امساك سجلات وكروت الصنف (د) جميع ما سبق.
- ٦- يمكن لمراجع الحسابات الحصول على وصف لنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة من خلال : (أ) قوائم الاستقصاء (ب) الاستفسار والملاحظة (ج) خرائط التدفق (د) جميع ما سبق.

أسئلة على الفصل الحادى عشر

السؤال الأول: ناقش باختصار كل من النقاط التالية:

- ١- اهداف مراجعة حقوق الملكية .
- ٢- اجراءات المراجعة التى يتعين القيام بها لتحقيق بند الاحتياطات والارياح المحتجزة.
- ٣- اجراءات مراجعة بند الالتزامات طويلة الاجل ،
- ٤- اجراءات المراجعة التى يتعين القيام بها لتحقيق البنود التالية :
 - الدائنون
 - اوراق الدفع
 - الاجور المستحقة
 - الايرادات المقدمة

السؤال الثانى: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- على الرغم من ان حساب الدائنين مرتبط بالمشتريات والمدفوعات النقدية الا انه لا يتاثر بالمخاطر التى لها علاقه بهما .
- ٢- نالت مصادقات الدائنين قبولاً واسعاً في التطبيق العملي
- ٣- تمثل حقوق الملكية التزاما على المشروع تجاه الملاك و تختلف باختلاف نوع المشروع وشكله القانونى .
- ٤- الالتزامات أو الخصوم طويلة الأجل هي عبارة عن ديون مستحقة على المنشأة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة من الزمن هي سنة
- ٥- يتلخص هدف مراجعة بند حقوق الملكية فى التحقق من دقة و قانونية جميع العمليات التى اثرت على هذه الحقوق خلال الفترة محل المراجعة .

السؤال الثالث: اختر الأجوبة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

- ١- أي مما يأتي يعد من عناصر الخصوم:
(أ) حقوق الملاك (أصحاب المنشأة) (ب) الالتزامات طويلة الأجل
(ج) الالتزامات قصيرة الأجل (المتداولة) (د) جميع ما سبق.
- ٢- ايا مما يلي لا يعد من اجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالدائنين: (أ) مراجعة الخصم النقدي (ب) مطابقة ارصدة حسابات الدائنين مع كشوف الحساب الشهري الواردة منهم (ج) مراجعة اشعارات الخصم الواردة منهم (د) المراجعة المستندية لعينه مختارة من حسابات الدائنين بدفتر استاذ مساعدالدائنين.
- ٣- أي مما يأتي يعد من إجراءات تحقيق أوراق الدفع (الخصوم المتداولة):
(أ) تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وصف النظام الموضوع وإجراء اختبارات الالتزام ثم تحديد نقاط الضعف والقوة في النظام (ب) التحقق من صحة وقانونية أوراق الدفع (ج) التأكد من صحة وعرض أوراق الدفع ضمن مجموعة الالتزامات قصيرة الأجل بالميزانية (د) جميع ما سبق.
- ٤- تتضمن الاجراءات الرقابية التي يجب على لمراجع القيام بها عند تحقيق بند السندات بصفه عامة : (أ) الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العمومية (ب) مراجعة المبالغ المحصلة من الاككتاب في السندات مع قوائم الاككتاب والتخصيص (ج) التحقق من نظام الشركة في سداد الفوائد الخاصة بالسندات (د) جميع ما سبق.
- ٥- ايا مما يلي لا يعد من اجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالدائنين: (أ) مراجعة الخصم النقدي (ب) مطابقة ارصدة حسابات الدائنين مع كشوف الحساب الشهري الواردة منهم (ج) مراجعة اشعارات الخصم الواردة منهم (د) المراجعة المستندية لعينه مختارة من حسابات الدائنين بدفتر استاذ مساعدالدائنين.

الفهرس

الصفحات	الموضوع
	مقدمة.
١٦ - ١	الفصل الأول : طبيعة المراجعة.
٥٨ - ١٧	الفصل الثانى : المراجع الخارجى (مكاتب المراجعة).
٧٦ - ٥٩	الفصل الثالث : تقرير المراجع.
١٠١ - ٧٧	الفصل الرابع : آداب وسلوكيات مهنة المراجعة.
١٣٨ - ١٠٢	الفصل الخامس : نظم الرقابة الداخلية وموقف المراجع منها.
١٦٠ - ١٣٩	الفصل السادس : تخطيط أعمال المراجعة والإشراف عليها.
١٨٦ - ١٦١	الفصل السابع : الإثبات فى المراجعة.
٢٠٣ - ١٨٧	الفصل الثامن : برامج مراجعة دورة عمليات الشراء والسداد.
٢٢٩ - ٢٠٤	الفصل التاسع : برنامج مراجعة دورة عمليات البيع والتحصيل.
٢٧٤ - ٢٣٠	الفصل العاشر : تحقيق ومراجعة الأصول.
٢٩٧ - ٢٧٥	الفصل الحادى عشر : تحقيق الالتزامات وحقوق الملكية.
٣١٩ - ٢٩٨	التطبيقات.
٣٢٠	الفهرس.