مدونة المناهج السعودية

https://eduschool40.blog

الموقع التعليمي لجميع المراحل الدراسية

في المملكة العربية السعودية

# الاصول العلمية
# والعملية
# لمراجعة الحسابات

أ.د/منصور حامد
أ.د/عبدالله عبدالسلام
د.محمود غربيه
د.عادل عزب
د.مايسه مصطفى
د.عزه بركا ت
د.اميره حامد

**مقدمـــة :**

تطورت مهنة المراجعة تطوراً كبيراً وازدادت أهميتها بصورة واضحة خلال السنوات الأخيرة نتيجة التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها هذه السنوات.

والمراجعة عبارة عن عملية منظمة للحصول بموضوعية على أدلـــة إثبات تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وتقييم هذه الأدلة لتحديـــد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل نتائج المراجعة إلـــى الأطراف المهتمة بها.

ويعبر المفهوم الحديث للمراجعة عن اتساع نطاقها بحيـــث لـــم تعـــد قاصرة فقط على المراجعة المالية بل أصبحت تضم أنواع أخرى من أهمهـــا المراجعة الإدارية والمراجعة الاجتماعية ومراجعة الكفاءة ومراجعة الفعالية.

ويتناول هذا الكتاب في القسم الأول منه الإطار النظري للمراجعـــة بالشـــرح والتحليل ويتضمن مقدمة عامة عن نشأة المراجعة وتطورها وأنواعها ومعايير المراجعة المتعارف عليها ومفهوم الأخطاء والغش ، هذا بالإضافة إلى توضيح أهمية التأهيل العلمي والعملي للمراجع وتوافر الاستقلال له وتحديـــد نطـــاق مسئوليته ، ويتضمن أيضاً القسم الأول نظام الرقابة الداخلية وأهميتها للمراجع الخارجي فضلاً عن تخطيط مهمة المراجعة ومفهوم وأنواع أدلة الإثبات فـــي المراجعة وإجراءات الحصول عليها وأساليب تقييمها.

ويتناول القسم الثاني من الكتاب توضيح كيفية أداء الجانـــب التطبيقـــي للمراجعة المالية ، حيث يتم التركيز بشكل أساسي على الإجراءات التنفيذيـــة لعملية المراجعة المالية والتي توضح بالتفصيل خطـــوات تحقيـــق ومراجعـــة عناصر الحسابات والقوائم المالية ، هذا بالإضافة إلى إيضاح كيفيـــة إعـــداد التقرير النهائي للمراجعة.

# الفصل الأول

# مقدمة في المراجعة

**الأهــداف التعليمية** :

١- نبذة تاريخية عن نشأة وتطور المراجعة.

٢- ماهية المراجعة وأهدافها.

٣- تصنيفات المراجعة.

٤- معايير المراجعة.

٥- الأخطاء والغش.

## ١- نبذة تاريخية عن نشأة وتطور المراجعة:

ظهرت المراجعة منذ العصور القديمة الأولى التي دعت الحاجة فيها إلى كتابة الحسابات ، فهناك من السجلات والآثار ما يفيد بأن المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا جميعاً وسائل بدائية في مراجعة أموال الدولة العامة ، وفي محاسبة موظفي الدولة على الأموال العامة التي في حوزتهم ، وبالتالي كانت المراجعة في تلك الفترة من الزمان تختص بمراجعة الحسابات الحكومية للتحقق من صحتها.

وبحلول العصور الوسطى نشأت الحاجة إلى نظام علمي موحد للتنظيم المحاسبي كنتيجة لظهور عدد من العوامل أهمها الازدهار الاقتصادي في تلك الفترة وإنشاء البنوك وظهور شركات الأشخاص. وفي تلك الفترة نشأت المحاسبة في صورتها الحديثة بعد صدور مؤلف Paciolo الذي يحوي شرحاً لمفهوم القيد المزدوج.

نتيجة لذلك بدأت أهمية المراجعة تزداد ، وبدأ الكثيرون يدركون أهمية الخدمات التي تؤديها. فما أن جاء القرن الثالث عشر حتى كانت فوائد المراجعة المنتظمة للحسابات قد عرفت في كل من إيطاليا وبريطانيا ومع بداية القرن السابع عشر كان المراجع الممتهن قد برز إلى الوجود.

خلال القرن التاسع عشر ظهرت الثورة الصناعية واتسع حجم المشروعات الصناعية اتساعاً كبيراً نتيجة لظهور البخار واستخدام الآلات في الصناعة مما أدى إلى ظهور الحاجة إلى 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.

ويتسم هذا النوع من الشركات بانفصال الملكية عن الإدارة ، وبالمسئولية المحدودة للمساهمين ، وترتب على ذلك تحكم مجموعة قليلة من أعضاء مجلس الإدارة في كميات كبيرة من أموال المساهمين وذلك لأن المساهمين لا يديرون الشركات بأنفسهم لتعذر ذلك عملياً ولكنهم ينتخبون مجلس إدارة

يفوضونه عنهم في إدارة الشركة ويكون للمساهمين حق الإشراف على الإدارة وحضور اجتماع الجمعية العمومية السنوية للمساهمين حيث تعرض عليه نتيجة أعمال الشركة.

ونتيجة لهذه الأوضاع ظهرت الحاجة إلى الاستعانة بأداة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص أعمال الشركة وبث الطمأنينة في نفوس المساهمين ، وبالتالي برزت هذه الأداة ممثلة في عدد من المحاسبين أطلق عليهم مراقبو الحسابات (المراجعون الخارجيون).

ولقد ظلت المراجعة الخارجية اختيارية بالنسبة للشركات المساهمة في إنجلترا حتى أواخر القرن التاسع عشر ، وبحلول القرن العشرين أصبحت إلزامية لجميع الشركات المساهمة بموجب قانون الشركات الصادر عام ١٩٠٠ م. ولقد وضعت قوانين الشركات الإنجليزية المتعاقبة بعد ذلك معايير لتأهيل المراجع والبيانات التي يجب أن تحتوي عليها القوائم المالية وتقرير المراجع. وقد صدر أول كتاب شامل عن المراجعة في إنجلترا في عام ١٨٩٢ م.

ولقد تطورت مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بسرعة كبيرة بعد الحرب العالمية الأولى. وتأثرت مهنة المحاسبة والمراجعة تأثراً كبيراً بالمهنة في بريطانيا. ففي عام ١٨٩٥ صدر أول تشريع في ولاية نيويورك للترخيص بمزاولة مهنة المحاسبة للمحاسبين القانونيين العموميين.

وأعد معهد المحاسبين الأمريكي وثيقة تتعلق بتوحيد المبادئ والإجراءات والأساليب في المحاسبة والمراجعة ، وفي أثناء هذه الفترة كان اهتمام المراجعين يتركز على مراجعة الميزانية ، وقد صدر تعديل لهذه الوثيقة في عام ١٩٢٩ م باسم " تحقيق القوائم المالية " ، وعلى الرغم من استمرار اهتمام هذه الوثيقة بمراجعة الميزانية إلا أنها تعرضت لحسابات قائمة الدخل بالتفصيل موضحة الاهتمام بنتائج الأعمال الذي أخذ في الانتشار. وفي عام ١٩٣٦ م صدرت وثيقة جديدة باسم " فحص القوائم المالية بواسطة المحاسبين العموميين المستقلين " ، وقد تأثرت هذه الوثيقة ببعض الأحداث المهمة في السنوات القليلة السابقة ومن أبرزها التعاون بين مجمع المحاسبين الأمريكي وبورصة نيويورك لتحسين معايير إعداد التقرير وصدور قانون تداول الأوراق المالية في عامي ١٩٣٣ و١٩٣٤م.

أما عن تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ، فإنها قد مرت منذ نشأتها بمجموعة من الأحداث كان لها أكبر الأثر على تطورها على مر السنين ويتضح ذلك مما يلي :

عرف المصريون القدماء بعض أشكال المحاسبة والمراجعة ، ورغم ذلك فقد تأخرنا في تنظيم المهنة في ثوبها الجديد ، ولم تظهر طلائع العمل المحاسبي في مصر إلا منذ أواخر القرن التاسع عشر ، وكانت مهنة المحاسبة والمراجعة في ذلك الوقت تتمثل في أعمال الخبرة المحاسبية أمام المحاكم على يد خبراء الجدول.

وقد اجتازت أعمال الخبرة في مصر عدة 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.

الأمر الذي ترتب عليه انتظام عدد كبير من غير المؤهلين في هذه الجـــداول. ولذلك اضطر المشرع إلى التدخل بموجب القانون رقم ٧٥ لعام ١٩٣٣ م الذي اشترط أن يكون الخبير حائزاً على دبلومات دراسية من الحكومة أو دبلومات أجنبية معادلة.

وفي عام ١٩٣٩ م صدر قانون الضرائب على الدخل الذي كـــان لـــه أثره الكبير في ازدهار مهنة المحاسبة والمراجعة والإقبال على خدماتها ، فقد ألزم المشرع الضريبي الممولين بتقديم إقرارات سنوية بنتائج أعمـــالهم إلـــى مصلحة الضرائب مما أدى إلى نشأة الحاجة لـــدى الممـــولين إلـــى خـــدمات المحاسبين والمراجعين.

وتميزت المهنة خلال هذه المرحلة باستخدام وتطبيق القواعـــد المهنيـــة المنقولة من الدول الأجنبية وخاصة إنجلترا ، وذلك فقد ظهرت خـــلال هـــذه الفترة أول منظمة مهنية مصرية وهي جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية التي أنشأت بنفس نمط مجامع المحاسبين في بريطانيـــا وكانـــت المراجعـــة الخارجية للحسابات خلال هذه المرحلة تتم اختيارياً بواسطة أصحاب المنشآت ولقد درجة الشركات بصفة عامة على تعيين مراجع خارجي لحساباتها حتـــى أصبح هذا التعيين عرفاً سائداً بينها.

ولقد صدر خلال هذه المرحلة القانون رقم ٥٢ لعام ١٩٤٢ م الخـــاص بإنشاء " ديوان المحاسبة " واعتباره هيئة مستقلة تخـــتص بمراقبـــة إيـــرادات الدولة ومصروفاتها.

كما صدر القانون رقم ١٥٦ لعام ١٩٥٠ الخاص بالرقابـــة والإشـــراف 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.

أدى ازدياد النشاط الاقتصادي في مصر وتشعب نواحيه وعلى الأخص في شئون الضرائب والشركات إلى صدور القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ م الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والذي يعد أول تشريع قانوني ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر وبحظر مزاولة المهنة على غير المقيدين في السجل العام للمحاسبين والمراجعين ، كما جعل درجة البكالوريوس أو ما يعادلها هي الحد الأدنى للراغبين الجدد في الانخراط في سلك المهنة. وفيما يتعلق بمراقبي حسابات الشركات المساهمة أضاف المشرع شروطاً إضافية هي أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، وأن يكون زاول المهنة لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات.

بصدور القانون رقم ٢٥٣ لعام ١٩٥٢ م ، أصبح الممولين من شركات وأفراد ملزمين بتقديم إقراراتهم الضريبية إلى مصلحة الضرائب مع جميع المستندات المؤيدة لها معتمدة من أحد المحاسبين المقيدين بأحد جداول السجل العام للمحاسبين والمراجعين.

ولقد أصبحت الرقابة على حسابات الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة إلزامية بموجب القانون رقم ٢٦ لعام ١٩٥٤ م الصادر بشأن بعض الأحكام الخاصة بهذه الشركات. وفي عام ١٩٥٥ صدر القانون رقم ٣٩٤ لعام ١٩٥٥ الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين وهي أول تنظيم مهندي يجمع المشتغلين بمهنة المحاسبة والمراجعة وتهدف إلى رفع مستوى الأداء المهني والمحافظة على حقوق أعضاء المهنة والسعي في ترقية شئونهم والمحافظة على كرامة المهنة وفي عام ١٩٥٦ أصبح مزاولة المهنة في مصر محرمة على الأجانب ومقصورة على المصريين فقط.

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

بصدور القوانين الاشتراكية عام ١٩٦١ آلت ملكية معظم منشآت القطاع الخاص إلى الدولة ونتيجة لذلك صدر القانون رقم ١٢٩ لعام ١٩٦٤ م الخاص بإنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات ليتولى الرقابة على حسابات الوحدات الحكومية ووحدات القطاع العام والهيئات التي تحصل على إعانة من الدولة ، ويعد الجهاز هيئة مستقلة تابعة لمجلس الشعب حالياً والهدف من إنشاؤه تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة.

وفي عام ١٩٧٢ م تم إنشاء نقابة التجاريين بمقتضى القانون رقم ٤٠ لعام ١٩٧٢ م الذي ألغى القانون رقم ٣٩٤ لعام ١٩٥٥ الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين حيث حلت شعبة المحاسبة والمراجعة محل النقابة الأخيرة وتهدف نقابة التجاريين إلى الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للتجاريين ووضع ضوابط تنظيم العمل المهني والمحافظة على كرامة المهنة.

وقد كان لسياسة الانفتاح الاقتصادي أثرها الملموس على عودة الازدهار إلى الممارسة الحرة للمهنة.

ومن المتوقع خلال الفترة الحالية والسنوات القادمة تزايد ازدهار المهنة الحرة وزيادة الإقبال على ممارستها وذلك كنتيجة لمناخ الأعمال السائد حالياً في مصر وتغير سياسات الحكومة في اتجاه تحفيز القطاع الخاص لزيادة استثماراته وشراء شركات القطاع العام المعروضة في برنامج الخصخصة وما يترتب على ذلك من نمو وتزايد الشركات المساهمة في جميع مجالات النشاط الاقتصادي وازدياد الطلب على خدمات مهنة المراجعة الحرة وخاصة بعد إصدار القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ م الخاص بتنظيم العمل في سوق رأس المال (بورصة الأوراق المالية) والذي يلزم الشركات المساهمة المقيدة أسهمها في البورصة بأن تقدم قوائمها المالية مرفق بها تقرير مراقب الحسابات. كما أن قانون الشركات رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ يلزم جميع شركات

المساهمة بتعيين مراجع حسابات خـــارجي ممـــن تتـــوافر فـــيهم الشـــروط المنصوص عليها في قانون مزاولة المهنة.

وقد كان لسياسة الانفتاح الاقتصادي أثرها الملموس على عودة الازدهار إلى الممارسة الحرة للمهنة.

ومن المتوقع خلال الفترة الحالية والسنوات القادمة تزايد ازدهار المهنة الحرة وزيادة الإقبال على ممارستها وذلك كنتيجة لمناخ الأعمال السائد حاليـــاً في مصر وتغير سياسات الحكومة في اتجاه تحفيز القطاع الخـــاص لزيـــادة استثماراته وشراء شركات القطاع العام المعروضة في برنامج الخصخصـــة وما يترتب على ذلك من نمو وتزايد الشركات المساهمة في جميـــع مجـــالات النشاط الاقتصادي وازدياد الطلب على خدمات مهنة المراجعة الحرة وخاصة بعد إصدار القانون رقم ٩٥ لعام ١٩٩٢م الخاص بتنظيم العمل في سوق رأس المال (بورصة الأوراق المالية) والذي يلزم الشركات المساهمة المقيدة أسهمها في البورصة بأن تقدم قوائمها المالية مرفق بها تقرير مراقب الحسابات. كمـــا أن قانون الشركات رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ يلزم جميع شركات المساهمة بتعيين مراجع حسابات خارجي ممن توافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة المهنة.

## ٢- ماهية المراجعة وأهدافها :

### ١/٢ ماهية المراجعة :

تعرض العديد من المؤلفات العربي والأجنبية لتعريف المراجعة ، ويعد التعريف الذي نشر في تقريـــر جمعيـــة المحاســـبة الأمريكيـــة American Accounting Association عام ١٩٧٢ م من التعاريف الشاملة للمراجعـــة وينص على ما يلي :

" المراجعة هي عملية منظمة للحصول بموضوعة على أدلة إثبات تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويم هذه الأدلة وذلك لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

**من خلال دراسة وتحليل التعريف السابق للمراجعة يتضح ما يلي :**

- تم وضع التعريف بصيغة عريضة وعامة ليلائم الأغراض المختلفة من عملية المراجعة والأمور المختلفة التي يمكن التعرض لها من عملية مراجعة معينة ، فالتعريف بهذه الصيغة يشمل كافة أنواع المراجعة المختلفة، كالمراجعة الداخلية التي يقوم بها العاملون بالوحدات الاقتصادية، ومراجعة الوحدات الحكومية التي يقوم بها العاملون بأجهزة المراجعة الحكومية ، والمراجعة الحيادية والتي يقوم بها المحاسب القانوني.

- إن المراجعة عملية منظمة تتطلب مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيداً ، بمعنى أن تخطيط عملية المراجعة ووضع إستراتيجية لها هي أجزاء مهمة من عملية المراجعة.

- إن جمع أدلة الإثبات بشكل موضوعي وتقويمها هو أساس عملية المراجعة، فعملية جمع الأدلة يجب أن تتم بشكل موضوعي ولا تكون عرضه لتحيز القائمين لجمعها ، وعلى الرغم من أن أدلة الإثبات قد تختلف في درجة موضوعيتها ، إلا أن المراجع يجب عليه أن يكون ذو اتجاه عقلي موضوعي عند جمع وتقويم أدلة الإثبات. ففي مراجعة القوائم المالية تتكون أدلة الإثبات من البيانات المحاسبية الأساسية كاليوميات ودفاتر الأستاذ والمعلومات المؤيدة لها كالفواتير والشيكات والبيانات التي يتم الحصول عليها بالاستفسار والملاحظة والجرد الفعلي للأصول والمراسلات مع العملاء ، والمراجع عند اختياره للأدلة وتقويمه لها يجب أن يكون موضوعياً أي لديه القدرة على الاحتفاظ باتجاه محايد ، وهذا الحياد في سلوك المراجع هو جزء من مفهوم

استقلال المراجع فالتعريف نفسه يوحي بأن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخصي مستقل لأن الحياد لا يتوفر بدون الاستقلال وعدم الخضوع لأية مؤثرات أو ضغوط داخلية أو خارجية.

- إن نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية عبارة عن المعلومات التي تقدمها إدارة المنشأة في القوائم والتقارير المالية والمراجع لا يقتصر عمله على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فقط وإنما يتضمن أيضاً فحص النظام المحاسبي الذي ينتج مثل هذه المعلومات المالية وهو ما يشمل بالطبع فحص نظام الرقابة الداخلية Internal Control.

- أن تحديد مدى التطابق بين نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية والمعايير المقررة يتطلب أن تكون هذه المعايير موحده ومفهومه إلى حد كبير بواسطة جميع الأطراف المستخدمة للقوائم والتقارير المالية ، وبالنسبة للمراجعة الخارجية تتمثل هذه المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Accounting Principles أما المعايير المقررة لمراجعة الوحدات الحكومية فإنها قد تتكون من القواعد والقوانين التي تعمل من خلالها الوحدات الحكومية.

- أن توصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المختلفة المستخدمة لها تتطلب إعداد تقرير المراجعة الذي يعد وسيلة اتصال وتبليغ نتائج فحص المراجعة إلى الأطراف المعنية ، وبالطبع يختلف شكل ومحتويات تقارير المراجعة باختلاف نوع المراجعة والهدف منها ، وفي حالة مراجعة القوائم المالية بواسطة المراجع الخارجي المستقل فإن تقرير المراجعة يشمل النتائج التي توصل إليها المراجع عن مدى تطابق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويمثل تقرير المراجع المنتج النهائي لعملية المراجعة وله أهمية كبيرة لأن مستخدمي البيانات يواجهون صعوبة في تقويم جودة المعلومات المقدمة إليهم من الإدارة في صورة القوائم المالية وتحديد درجة

الاعتماد عليها من ناحية أخرى فإن وجود مشكلة تضارب المصالح بين مستخدمي المعلومات و من يقوم بإعداد هذه المعلومات (الإدارة) يؤدي إلى تزايد الطلب على إجراء تقويم دقيق لهذه المعلومات وخاصة من شخص متخصص ومستقل يمثله المراجع الخارجي الذي يقدم تقريره إلى الأطراف المعنية.

**مما سبق يتضح أن لهذا التعريف عدة مميزات يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:-**

١- أنه ينظر إلى المراجعة بنظره أشمل وأوسع عن ذي قبل إذا لم تعد مجرد مراجعة خارجية لنظام المحاسبة المالية فحسب، بل امتد مفهومها ليشمل كافة مجالات المحاسبة.

٢- لقد أصبحت المراجعة وسيلة إيصال إضافية للمعلومات لزيادة الثقة في المعلومات التي تم إيصالها للمستخدمين، وبالتالي أصبحت متمشية مع المفهوم الحديث للإدارة كعملية اتخاذ قرارات مبنية على معلومات.

٣- يعد هذا التعريف شاملاً للمراجعة الداخلية إلى جانب المراجعة الخارجية.

**٢/٢ أهداف المراجعـــة :**

ظل الهدف الرئيسي للمراجعة منذ برزت الحاجة إليها في عصور الحضارة الأولى إلى منتصف القرن التاسع عشر هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء. وبالرغم من اتساع مجال المهنة عبر تلك العصور فقد ظل هذا الهدف يمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة والسبب في ذلك هو أن هذا الهدف كان متمشياً مع صغر حجم المشروعات وملائماً لأهدافها ولأهداف المحاسبة في تلك العصور ، ولكن بتطور الأوضاع الاقتصادية والتكنولوجية ظهرت الشركات المساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة وزادت أهمية مراقب الحسابات باعتباره أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين

على مدى صحة نتائج الأعمال والمركز المالي ، من ناحية أخرى تطـورت وظائف الدولة الحديثة ولم تعد تلعب دوراً محدوداً فـي الحيـاة الاقتصـادية وتقتصر وظائفها على الوظائف التقليدية كالأمن والدفاع والعدالة وإنما تزايدت ممارسة الحكومات في مختلف دول العالم لوظائف جديدة وأصبحتا تدير عدداً من الأنشطة والبرامج التي تتمشى مع متطلبات التنمية الاقتصـادية وكنتيجـة لذلك تطور الهدف الرئيسي للمراجعة المالية الخارجية وأصبح إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة ، كما ظهرت فروع جديدة للمراجعة كالمراجعة الإدارية والمراجعـة الاجتماعيـة ومراجعـة الكفـاءة ومراجعة الفعالية ، ومن ثم تعددت أهداف المراجعة واختلفت باختلاف نـوع المراجعة المطلوب القيام بها ويمكن إيجاز هذه الأهداف في 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 حصـل على الموارد النادرة بصورة اقتصادية وأن استخدامه لهذه الموارد تـم بكفاءة للحصول على أكبر قدر ممكـن مـن المخرجـات مـع تقـديم التوصيات اللازمة لتحسين الكفاءة ومحو أسباب الإسراف فـي حالـة وجودها.

٤- التحقق من أن النتائج المستهدفة من أداء النشاط أو البرنامج الحكـومي تحققت بأكبر قدر ممكن من الفعالية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفعالية ومحو أسباب الفشل في إنجاز الأهداف المرجوة في حالة عـدم تحقق هذه الأهداف.

٥- فحص بيانات الأنشطة الاجتماعية للمنشأة بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة هذه البيانات وإمكانية الاعتماد عليها في تكوين صورة صادقة عن الأداء الاجتماعي للمنشأة.

ويقتصر هذا المؤلف على عرض الجوانب النظرية والتطبيقية للمراجعة المالية الخارجية والتي يستفيد من خدماتها أطراف متعددة ومختلفة تتمثل فيما يلي :

**- الإدارة** :

وجود المراجعة يعمل على توفير البيانات الدقيقة التي تحتاج لها الإدارة في الرقابة على أنشطة المشروع المختلفة وفي اتخاذ القرارات على أساس سليم ، كما يؤدي إلى تحسين أنظمة الرقابة وتقليل احتمالات وقوع الغش أو التلاعب أو الأخطاء، كما أن تقارير المراجعة توفر مقياساً سليماً يتم الاعتماد عليها في تقويم كفاءة الإدارة.

**- المستثمرين ومحللي الاستثمار** :

وتعتمد هذه الطائفة على القوائم والحسابات الختامية التي تمت مراجعتها لاتخاذ قراراتها المتعلقة بكيفية استثمار الأموال وتحديد أنسب أوجه الاستثمار المتاحة.

**- أصحاب المشروع** :

وتعتمد هذه الطائفة على تقرير مراجع الحسابات للاطمئنان إلى مدى دقة وسلامة الحسابات الختامية والميزانية وعدالة تمثيلهم لنتيجة أنشطة المنشأة ومركزها المالي.

**- مصلحة الضرائب :**

توفر الحسابات التي تمت مراجعتها بواسطة مراجع خارجي مستقل قدراً كبيراً من الثقة والاطمئنان لموظفي الضرائب وذلك عند تحديد وعاء الضريبة وربطها.

**- الدائنون والموردون :**

وهذه الطائفة تعتمد على القوائم المالية المنشودة والمعتمدة من المراجع الخارجي في التحقق من مقدرة المنشأة على سداد التزاماتهما تجاههم.

**- العمال ونقاباتهم :**

وتعتمد هذه الطائفة على وجود المراجعة للتحقق من حسن سير أعمال المشروع وعدالة نصيبهم في الربح ، والتفاوض مع أصحاب الأعمال فيما يتعلق برسم سياسة الأجور أو العمالة.

**- جهات التخطيط والمتابعة والرقابة على المستوى القومي :**

التي تعتمد على البيانات التي خضعت للمراجعة لإجراء أعمال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء مثل وزارات التخطيط والاقتصاد والمالية والجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء والجهاز المصرفي.

**- مجلس الشعب :**

يعتبر تقرير الرقابة المالية الذي يعده الجهاز المركزي للمحاسبات الأساس الذي يعتمد عليه مجلس الشعب لاعتماد ميزانيات جميع الهيئات الاقتصادية ووحدات القطاع العام والوحدات الخدمية الحكومية.

## ٣- تصنيفات المراجعة :

المقصود بتصنيفات المراجعة هنا هو عرض وتبويب للمراجعة من زوايا متعددة، وهذا التبويب لا يمس جوهر المراجعة ذاتها، فمفهوم المراجعة وأصولها وقواعدها لا يتغير بتغير الزاوية التي ننظر منها للمراجعة، ونعرض

فيما يلي التصنيفات المختلفة للمراجعة باستخدام عدة أسس للتصنيف مع مراجعة إمكانية استخدام أكثر من أساس للتصنيف في آن واحد.

**١/٣ – من حيث الإلزام القانوني :**

**تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين :**

**١/١/٣ – المراجعة الإلزامية.**

**٢/١/٣ – المراجعة الاختيارية.**

**١/١/٣ – المراجعة الإلزامية :**

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته اعتماد القوائم المالية الختامية له. ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة الوقوع تحت طائلة العقوبات المقررة. ومن أمثلة المراجعة الإلزامية مراجعة حسابات الشركات المساهمة ، حيث نص قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ م في المادة رقم (١٠٣) على ما يلي :

" يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات خارجي أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتحدد أتعابه، وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولون بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول".

وبجانب القواعد الخاصة بتعيين المراجع يحدد القانون المذكور القواعد الخاصة بعزل المراجع وحقوقه وواجباته، ولا يمكن وضع قيود على سلطات المراجع وواجباته من قبل المديرين، فالمراجع في حالة الشركات المساهمة له حق الإطلاع على الدفاتر والسجلات والوثائق في كل وقت، وله طلب

الإيضاحات والبيانات التي يرى ضرورة الحصول عليها وعليه أن يقدم تقريراً إلى المساهمين برأيه في القوائم المالية.

**٢/١/٣ المراجعة الاختيارية :**

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها ، ويظهر هذا النوع من المراجعات في حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص وفي هذه الحالات يعين المراجع اختياريا بناء على رغبة صاحب المنشأة أو الشـــركاء ويتم ذلك عن طريق الاتفاق شفوياً وتأكيد هذا الاتفاق عن طريق تحرير عقـــد مكتوب يبين بالتفصيل نطاق العمل المطلوب من المراجع القيام به.

وعلى الرغم من عدم وجود إلزام قـــانوني إلا أن المنشـــآت الفرديـــة وشركات الأشخاص تلجأ إلى الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حساباتها نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حـــالات انفصـــال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المنشآت الفرديـــة يعطـــي وجـــود المراجـــع الخارجي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخدمة من الدفاتر ، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

**٢/٣ – من حيث مجال المراجعـــة :**

**تنقسم المراجعة من حيث مجالها أو نطاقها إلى نوعين :**

**١/٢/٣ – المراجعة الكاملة. ٢/٢/٣ – المراجعة الجزئية.**

**١/٢/٣ – المراجعة الكاملـــة :**

وهي المراجعة التي يكون فيها مجال عمل المراجع غير محـــدود ، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمـــل

المراجع ، ويشمل الفحص في المراجعة الكاملة جميع المستندات والقيود والسجلات للتحقق من سلامة العمليات وعدم وجود أخطاء أو غش والتحقق من الالتزام بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومن الأمثلة على هذا النوع من المراجعات ، حالة تعيين مراجع خارجي لإحدى شركات المساهمة (طبقاً للقانون رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١م) حيث لا يتم تحديد مجال المراجعة الذي يلتزم به المراجع ، ولكن يخضع ذلك لمعايير أو مستويات المراجعة المتعارف عليها ، ويتعين على المراجع في نهاية المراجعة إبداء رأيه الفني عن مدى دقة وسلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته لأن مسئوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى التي لم تخضع للفحص ولا يمكنه التخلي عن مسئوليته الكاملة عن جميع المفردات.

**٢/٢/٣ المراجعة الجزئية :**

وهي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها ، وتحدد الجهة التي تعين المراجع حدود تلك العمليات ، وفي هذه الحالة تنحصر مسئولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره، ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه، ويجب على المراجع من ناحية أخرى أن يوضح في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسئوليته بوضوح أمام مستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

**٣/٣ – من حيث حجم الاختبارات :**

تنقسم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:

**١/٣/٣ – مراجعة شاملة (تفصيلية).**

**٢/٣/٣ – مراجعة اختبارية.**

**١/٣/٣ – المراجعة الشاملة :**

تعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات ، أي يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص ، ويصلح هذا النوع من المراجعة للمنشآت صغيرة الحجم ، أما المنشآت كبيرة الحجم فإن استخدام هذا النوع من المراجعة يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي عليهما باستمرار.

**٢/٣/٣ – المراجعة الاختبارية :**

في هذه الحالة يقوم المراجع باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص والمراجعة مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع). ولقد أدى كبر حجم المنشآت الاقتصادية وتعدد عملياتها بصورة كبيرة واهتمام تلك المنشآت بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة لها ، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات من أهمها ما تظهره نتائج فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشآت من ناحية ، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من ناحية أخرى.

وتعتبر المراجعة الاختبارية الأساس السائد للعمل الميداني في الوقت الحاضر وتطورت أساليب تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وأصبح العديد من المراجعين يستخدمون أساليب المعاينة الإحصائية بدلاً من الاعتماد على الحكم الشخصي عند تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها.

**٤/٣ – من حيث القائم بعملية المراجعة :**

تصنف المراجعة بحسب القائم بممارستها وإتمامها إلى نوعين أساسيين هما :

**٣/٤/١ – المراجعة الخارجية.**

**٣/٤/٢ – المراجعة الداخلية.**

**٣/٤/١ – المراجعة الخارجية :**

وهي المراجعة التي يمارسها جهاز خارجي سواء مراجعين مهنيين مستقلين أو أجهزة حكومية (كالجهاز المركزي للمحاسبات) وهؤلاء المراجعين مستقلين تماماً عن إدارة المشروع أي ليست لهم تبعية وظيفية لها، ويمارسون عملهم كوكلاء عن المساهمين أو أي أصحاب مصلحة كالحكومة والدائنون والمقرضون والمراجعة الخارجية تنظمها قوانين وآداب المهنة، والوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندات وسجلات المشروع بدقة وحياد للتحقق من صحة العمليات التي قام بها المشروع في فترة مالية معينة ولتحقق من أنها تمت في إطار إجراءات سليمة ووجهت توجيهاً محاسبياً سليماً بقصد إبداء الرأي الفني عن مدى دقة وسلامة القوائم المالية والمركز المالي للمشروع.

والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية الفترة المالية وعند قيام المراجع باتخاذ مهمته يقدم تقريره عن نتيجة المراجعة ويكون عادة موضع ثقة وتقدير نظراً لما يتمتع به المراجع الخارجي من استقلال وحياد وخبرة وهو مسئول عما يتضمنه التقرير ومسئوليته تحددها القوانين السائدة في هذا الصدد.

**٣/٤/٢ – المراجعة الداخلية :**

تعتبر المراجعة الداخلية حديثة إذا قورنت بالمراجعة الخارجيـــة ولقـــد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية ، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

وتعتبر المراجعة الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ، وتعمل على مد الإدارة بالمعلومات الخاصة بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يـــتم بها التنفيذ الفعلي للأعمال والمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع وكفـــاءة النظام المحاسبي باعتباره مؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

إلا أن وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية بالمشروع لا يغنـــي عـــن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات المشروع لأن المراجعـــة الداخلية تختلف عن المراجعة الخارجية من حيث نطـــاق العمـــل والأهـــداف والمسئولية ودرجة الاستقلال، وعلى الرغم من وجود هذه الاختلافـــات إلا أن كليهما يؤدي عمله باستخدام وسائل وإجراءات متشابهة وبالتالي لابد من وجود التعاون بينهما حتى لا يحدث تكرار في العمل يؤدي إلى الإسراف في الوقـــت والجهد والتكلفة.

وجدير بالذكر أن المراجعة الداخلية نشأت في بادئ الأمر في المجـــال الطبيعي لأية مراجعة أي في النواحي المالية والمحاســـبية، فكـــان المراجـــع الداخلي يسعى إلى حماية مصالح المشروع وممتلكاته مـــن أخطـــار الغـــش والأخطاء والضياع، والانحراف عن الإجراءات والسياسات المرسومة وهـــو بذلك يهدف إلى الحماية ونتيجة لكبر حجم المشـــروعات وانتشـــار فروعهـــا جغرافياً واضطرار الإدارة العليا إلى تفويض السلطات والمسئوليات تطـــورت وظيفة المراجعة الداخلية وأصبحت تهدف إلى البناء والإصلاح بالإضافة إلى هدف حماية ممتلكات المشروع ومصالحه ولتحقيق هذا الهدف يقوم المراجـــع

بتقديم التوصيات للإدارة لإجراء التعديلات اللازمة على نـــواحي النشـــاط ، ويعتمد في هذا المجال على القياس والتقييم والمراجعـــة لخطـــط وسياســـات وإجراءات الإدارة مع الأداء الفعلي في ضـــوء البيانـــات ووســـائل الإثبـــات المتاحة.

**٣/٥ – من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات :**

**تصنف المراجعة من حيث توقيت إجرائها إلى نوعين :**

**١/٥/٣ – مراجعة نهائية.**

**٢/٥/٣ – مراجعة مستمرة.**

**١/٥/٣ – المراجعة النهائية :**

وهي المراجعة التي تتم بعد انتهاء الفترة الماليـــة للمشـــروع وإعـــداد الحسابات الختامية والميزانية. ويلجأ المراجع إلى استخدام هـــذا النـــوع مـــن المراجعة عادة في المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تتعـــدد فيهـــا العمليـــات بصورة كبيرة وتتميز المراجعة النهائية بما يلي:

- تخفيض احتمالات الغش والتلاعب وتعديل البيانات والأرقام التـــي يـــتم مراجعتها.
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة أثناء الفترة المالية.
- انخفاض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة فـــي تتبـــع العمليات وإجراء الاختبارات نتيجة أداء المراجعـــة بصـــورة متواصـــلة ولفترة محدودة.

**ومن أوجه النقد للمراجعة النهائية ما يلي :**

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة.

- اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية الفترة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء.
- استخدام المراجعة النهائية قد يؤدي إلى ارتباك العمل في مكاتب المراجعة وإرهاق العاملين فيها وخاصة إذا كانت تواريخ انتهاء الفترة المالية في الشركات التي يتم مراجعة حساباتها واحدة أو متقاربة.

**٢/٥/٣ – المراجعة المستمرة :**

وهي المراجعة التي تتم على مدارس السنة المالية للمشروع وذلك من خلال قيام المراجع ومعاونيه بزيارات متعددة للمشروع وفحص ما يتم من العمليات أول بأول، وعندما تعد القوائم المالية يكون المراجع قد قام بالجانب الأكبر من مراجعته ويستكمل عمله بمراجعة التسويات الجردية وبإجراء الجرد وبمتابعة ورود المصادقات وفحص المخصصات ومن الواضح أن المراجعة المستمرة تعمل على معالجة العيوب والانتقادات الموجهة إلى المراجعة النهائية ولكنها تفتقد المزايا التي تتميز بها المراجعة النهائية، مما جعل التطبيق العملي يتضمن قيام المراجع الخارجي بمزيج بينها للاستفادة من المزايا التي يقدمها كل أسلوب، ومن خلال الأسلوب المختلط يمكن للمراجع الخارجي إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية في موعد مناسب بعد انتهاء السنة المالية وإبداء ملاحظاته عن مدى سلامة ودقة السجلات والمستندات التي خضعت لعملية الفحص في توقيت مناسب يساعد على معالجة أية نواحي قصور ويضع التوصيات اللازمة لتفاديها مستقبلاً.

**٦/٣ – من حيث الهدف من المراجعة :**

**يمكن تصنيف المراجعة من حيث الهدف إلى عدة أنواع تتمثل فيما يلي:-**

**١/٦/٣ – المراجعة المالية (مراجعة الحسابات)**

**٢/٦/٣ – مراجعة التكاليف**

**٣/٦/٣ – المراجعة الإدارية**

**٤/٦/٤ – المراجعة الاجتماعية**

**٥/٦/٣ – مراجعة الكفاءة**

**٦/٦/٣ – مراجعة الفعالية**

**١/٦/٣ – المراجعة المالية :**

تهدف المراجعة المالية إلى إبداء رأس فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية الختامية عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي ويبرز هـذا الهـدف واضحاً في حالة القيام بمراجعة مالية خارجية لحسابات المنشآت والوحـدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق ربح، أما في حالة الوحدات الحكومية غيـر الهادفة إلى تحقيق ربح فإن المراجعة المالية تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة العمليات الحكومية من الناحية المالية والقانونية، وفي كلتا الحالتين فإن مجال اهتمام المراجعة المالية هو جميع العمليات ذات الطبيعة المالية ومـدى تمشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين واللوائح والإجراءات المطبقة في حالة الالتزام بها كما هو الحال بالنسبة للوحدات الحكومية.

وتعتبر المراجعة المالية المحاسبية أقدم أنـواع المراجعـات وأكثرهـا شيوعاً وقد ظلت تمثل المجال الوحيد لعمل المراجع لفترة طويلة من الزمن ، غير أن التطورات الحديثة أدت إلى نشأة الحاجة لظهور مراجعـات أخـرى تحقق أهداف أخرى متنوعة تتلاءم مع طبيعة التطور في النشاط الاقتصادي.

**٢/٦/٣ – مراجعة التكاليف :**

بظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر ظهرت الحاجة إلى نشأة محاسبة التكاليف للتوصل إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة على أساس علمي سليم عن طريق تصميم نظم تكاليف يتم تطبيقها داخل المنشآت الصناعية المختلفة، ومن هنا ظهر مفهوم مراجعة التكاليف.

ويقصد بمراجعة التكاليف الفحص التفصيلي لنظام التكاليف والحسابات للتحقق من صحتها والتأكد من مطابقتها للهدف من تطبيق نظام التكاليف.

ويوجد اختلاف واضح بين قيام مراجع الحسابات بالتحقق من أن المنشأة تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها ، كان يتحقق من وجود نظام تكاليف وسجلات وبين أن يقوم المراجع بفحص التكاليف ذاتها كهدف ، وهذا هو موضوع مراجعة التكاليف والذي ينصب أساساً على فحص تكلفة الصنع وكل ما يتعلق بها من نقل وتوريد وتخزين بهدف التحقق من الالتزام بمبادئ محاسبة التكاليف المستخدمة في الصناعة محل المراجعة والتحقق من فعالية نظام التكاليف المطبق ومدى مساهمته في الحصول على الموارد بأقل تكلفة واستخدامها بكفاءة وتجنب الإسراف والضياع.

**٣/٦/٣ – المراجعة الإدارية :**

عرفت المراجعة الإدارية منذ عام ١٩٣٣ م على نطاق محدود وظل الوضع على هذا الحال حتى أواخر الخمسينيات حيث بدأ اصطلاح المراجعة الإدارية في الانتشار أثناء تلك الفترة، ولقد اتضحت أهمية المراجعة الإدارية في أعقاب ظهور حالات لانخفاض الأداء الإداري في المشروعات المختلفة ، وتهدف المراجعة الإدارية إلى زيادة كفاءة الإدارة عن طريق فحص وتقييم النظم الإدارية القائمة ومراقبة العمليات واكتشاف المناطق التي تثير المشاكل بهدف تقديم توصيات بخصوصها. والمراجعة الإدارية قد تكون مراجعة شاملة، لأعمال المشروع كلها تنتهي بإبداء رأي شامل عن كفاءة أداء إدارته

ككل، أو عبارة عن مراجعات إدارية فرعية لقطاعات وأنشطة المشروع المختلفة.

**٣/٦/٤ – المراجعة الاجتماعية :**

بظهور مفهوم المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال أصبحت هذه المنشآت ملزمة أما معنوياً أو قانونياً بالقيام ببعض أنواع الأنشطة الاجتماعية التي لا تهدف إلى تحقق ربح ولكنها تسعى إلى تحقيق فائدة للمجتمع ومن أمثلتها الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع مثل الخدمات الصحية والإسكان والمواصلات والأنشطة الخاصة بحماية البيئة مثل منع التلوث وتخفيف الضوضاء والأنشطة الخاصة بالموارد البشرية وتحسين حالة العاملين. ونتيجة لذلك ظهرت المحاسبة الاجتماعية لقياس وتوصيل معلومات عن الأداء الاجتماعي للمشروع ، كما ظهرت المراجعة الاجتماعية وتهدف إلى فحص البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بغرض إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات وإمكانية الاعتماد عليها في تكوين صورة صادقة وواضحة عن الأداء الاجتماعي للمشروع والإفصاح عن هذه الصورة للأطراف المختلفة التي يهمها تقييم هذا الأداء.

**٣/٦/٥ – مراجعة الكفاءة :**

تهدف مراجعة الكفاءة إلى التحقق من أن الوحدة الحكومية قد حصلت على الموارد النادرة بطريقة اقتصادية ، وأن استخدام هذه الموارد قد تم بكفاءة للحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات ، وفي حالة وجود نواحي إسراف أو عدم كفاءة يتم تحديد الأسباب ، وتقديم التوصيات اللازمة لمحو أسباب عدم الكفاءة. ولقد ظهر هذا النوع من المراجعة في المجال الحكومي في بداية الخمسينيات كنتيجة لنمو وتزايد الأنشطة والبرامج الحكومية وانعكاس ذلك بصورة واضحة على نمو الإنفاق العام وتشعب مجالاته وهيكل ووظيفة

الموازنة العامة ، فكان لظهور نموذج موازنة البرامج والأداء الأثر الواضح في ضرورة تطوير المراجعة في المجال الحكومي بحيث تشمل فحص وتقييم نواحي الاقتصاد والكفاءة في أداء الأنشطة والبرامج الحكومية.

**٦/٦/٣ – مراجعة الفعالية :**

تهدف مراجعة الفعالية إلى التحقق من أن النتائج المطلوبة أو المنافع المتوقعة من أداء النشاط أو الخدمة قد تحققت، وتحديد ما إذا كانت الأهداف المخططة قد تم التوصل إليها بأعلى مستوى ممكن من الفعالية وفي حالة عدم تحقيق الأهداف بالقدر المستهدف يتم تحديد الأسباب وتقديم التوصيات اللازمة للعلاج.

ولقد ظهر هذا النوع من المراجعة في المجال الحكومي في أعقاب ظهور موازنة التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية ، وتزايد أهمية معرفة ما إذا كانت الأنشطة والبرامج الحكومية التي تتكلف مبالغ طائلة تحقق الأهداف المحددة لها بواسطة السلطات المختصة أم أن هناك أسباباً تحول دون تحقيق هذه الأهداف بدرجة الإشباع المستهدفة.

وجدير بالذكر أن العديد من الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وإنجلترا وكندا والسويد ترى ضرورة أن تكون المراجعة في المجال الحكومي شاملة للمراجعة المالية ومراجعة الكفاءة ومراجعة الفعالية ويتم تطبيق الأنواع الثلاثة معاً على جميع الأنشطة والبرامج الحكومية.

## ٤- معايير المراجعة :

**١/٤ – مفهوم معايير المراجعة :**

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقي القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند القيام بواجبات هذه المهنة.

ولقد اهتم العديد من الباحثين والمنظمات المهنية بتعريف معـــايير الأداء للمراجعة ، ويعد التعريف التالي من أكثر هذه التعاريف تعبيراً عـــن مفهـــوم معاييـــــر الأداء.

"معايير المراجعة تعرف بأنها مستويات للأداء المهني الذي يتم بواسطة المراجع تستخدم في الحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع ، و مـــن ناحية أخرى تحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة".

هذا التعريف لمعايير المراجعة يوضح أهمية وضرورة توافر مستويات أداء للمراجعة تستخدم في:-

١- تقييم الأداء المهني للمراجع بعد أداء مهمة المراجعة وتحديد مسئوليته.

٢- تحديد طريقة وأسلوب أداء العمل بواسطة المراجع ، وما هـــي طبيعـــة ونطاق المعلومات والأدلة الواجب الحصول عليها باستخدام إجـــراءات المراجعة.

ومن الأمور الهامة في هذا الصدد أن نفرق بين معايير المراجعة وبين إجراءات المراجعة نظراً لوجود اختلاف في المفهوم لكل منهما ويتضح ذلـــك ممـــــا يلي :-

- إجراءات المراجعة تمثل الأعمال التي يقوم بها المراجع بغرض الفحص والتقييم.
- معايير المراجعة ترتبط بقياس جودة الأعمال التي يقوم بهـــا المراجـــع بغرض الفحص والتقييم ، والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة.

ورغم اختلاف مفهوم كل من المعايير والإجراءات، إلا أنهما مرتبطان ارتباطاً وثيقاً، فتحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذ اختبار معين، يجب أن يراعي

فيها ملاءمتها لتحقيق الأهداف التي تعبر عنها المعايير الموضوعة. من ناحية أخرى معايير المراجعة يتم تحديدها بوضوح ولا يجوز العدول عنها لكي تتم عملية المراجعة بكفاءة وبصورة مرضية ، ولكن إجراءات المراجعة المتعارف عليها تذكر في صيغة عامة ويجب تعديلها لتلائم ظروف كل عملية مراجعة.

**٢/٤ – نشـــأة معايير المراجعـــــة :**

تعد الولايات المتحدة الأمريكية أولى الدول المتقدمـــة التـــي أصـــدرت معايير أداء للمراجعة المالية الخارجية ، وقد ســـبق ظهـــور هـــذه المعـــايير مجموعة من العوامل والظروف الاقتصادية التي أدت في النهاية إلى ظهـــور هذه المعايير ومن الناحية التاريخية يمكن تناول مراحل نشأة معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية على النحو التالي :-

**- الفترة من عام ١٩١٧ – ١٩٣٩ :**

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩١٧ بنـــاء علـــى طلب اللجنة الحكومية للتجارة بإعداد دراسة عن مراجعة محتويـــات المركـــز المالي وتم إقرار هذه الدراسة بواسطة هذه اللجنة وتم نشرها في دورية النظام المصرفي الدولي كما تم توزيعها في صورة نشرات للمحاسبين وفـــي مجـــال الأعمال والبنوك، وقد تم إعادة النظر في هذه الدراسة وتنقيحها وتم إصدارها مرة أخرى عام ١٩١٨ تحت عنوان " الطرق المتفق عليهـــا لإعـــداد قـــوائم المركز المالي " وتضمنت هذه الدراسة إجراءات المراجعة النموذجية وأشكالاً مقترحة لإعداد قوائم الدخل والمركز المالي ، وفي عام ١٩٢٩ تم إعادة النظر في هذه الدراسة في ضوء الخبرة المكتسبة خلال العشر سنوات التي مـــرت ، وتضمن التغيير توضيح المسئولية التي يجب أن يتحملها المراجع عن العمـــل الـــــذي أداه ، كمـــــا تغيـــــر عنـــــوان الدراســـــة إلـــــى

" تحقيق القوائم المالية " لكي يعبر عن زيادة الوعي بأهمية قائمة الدخل ، وحتى ذلك الوقت لم تكن هناك إجراءات محددة للمراجعة ، كما لم تتضح أهمية ظهور مستويات أداء لها.

**- الفترة من عام ١٩٣٩ – ١٩٥٣ :**

اتسمت تلك المرحلة بظهور محاولات جادة من جانب الهيئات العلمية (المعهد الأمريكي للمحاسبين) والعملية (هيئة سوق المال) لوضع إطار عام لمعايير المراجعة ، فقد أدت التغيرات الواضحة في مفاهيم مهنة المراجعة خلال هذه الفترة والتي أحدثتها التطورات الاقتصادية الكبيرة إلى قيام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٣٩ بإعادة تنقيح الدراسات والنشرات السابقة وأصدر نشرة جديدة تحت عنوان " فحص القوائم المالية بواسطة المراجعين الخارجين " وأوضحت هذه النشرات أن مصطلح تحقيق القوائم المالية لا يعبر تعبيراً دقيقاً عن مهنة المراجع المستقل عند قيامه بمراجعة القوائم المالية، كما أوضحت أن مهنة المحاسبة والمراجعة تتحمل مسئولية إصدار وتحديد معايير وإقرارات المحاسبة والمراجعة. وفي نفس الوقت قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين بتشكيل لجنة دائمة تحت مسمى لجنة إجراءات المراجعة تختص بإصدار سلسلة من الإجراءات التي يجب أن يتبعها مراجع الحسابات في الظروف المتغيرة التي تواجه عمله ، وذلك بدلاً من الاكتفاء بمجموعة واحدة من الإجراءات وفقاً لما كان يجري عليه العرف في ذلك الحين ، من ناحية أخرى قامت لجنة هيئة سوق المال بمبادرة أخرى وذلك حين اقترحت أن يلتزم مراجع الحسابات بمعايير أداء للمراجعة متعارف عليها عندما يتقدم بالقوائم المالية اللازمة لتسجيل الشركات في سوق الأوراق المالية ، ومن ثم أصبح من الضروري تحديد ماهية هذه المعايير ، وفقاً لذلك قامت اللجنة بعمل دراسة خاصة بمعايير المراجعة وقدمت تقريرها عن هذه الدراسة وتم نشره في أكتوبر عام ١٩٤٧ تحت

عنوان " توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة المراجعة : مغزاها العام المتفق عليه ومجالها " ، وقد وافق أعضاء مجلس معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على هذه الدراسة في اجتماعه الذي عقد في سبتمبر عام ١٩٤٧ وبذلك أصبح هناك اتفاق عام عليها.

**- الفترة من عام ١٩٥٤ – حتى الآن :**

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٥٤ كتيب تحت عنوان " معايير المراجعة المتعارف عليها " وتضمن هذا الكتيب معايير المراجعة في صورتها النهائية مع شرح وتوضيح كل معاير من هذه المعايير ومن ذلك الحين وحتى الآن لم تتغير هذه المعايير الأساسية ، ولكن شرع مجمع المحاسبين القانونين في إصدار توصيات تفصيلية تشرح هذه المعايير وتعتبر مكملة لها مع بقاء المعايير الأساسية كما هي باعتبارها الأساس الذي تعتمد عليه هذه التوصيات ، والهدف من إصدار هذه التوصيات تلافي أوجه النقد التي وجهت لهذه المعايير باعتبارها صيغت في عبارات عامة غير محددة ، ومنذ عام ١٩٧٨ أصبح مجلس معايير المحاسبة مسئولاً عن إصدار التوصيات عن إجراءات ومعايير المراجعة وأصدر توصيته الأولى في مارس ١٩٧٩ ومازال مستمراً في إصدار توصياته حتى الآن.

**٣/٤ معايير المراجعة المتعارف عليها :**

لكي تكون معايير الأداء المهني للمراجعة متعارف عليها ، ينبغي أن يكون هناك اتفاق عام بين أعضاء المهنة على هذه المعايير إما عن طريق العرف المهني أو المنظمات المهنية أو التشريع. ويتعين على هذه المعايير أن تحتوي على كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولة المهنة ، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص ، وإبراز هذا الرأي في تقرير تتوافر فيه الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية. وتعد الولايات المتحدة الأمريكية أولى

الدول المتقدمة التي أصدرت معايير أداء للمراجعة " كما اتضح من العـــرض السابق لنشأة معايير المراجعة " فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار كتيب يتضمن معايير المراجعة وتم تبويبها في ثلاثـــة مجموعـــات ، تضمنت الأولى المعايير المرتبطة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة ، في حين أن المجموعة الثانية ارتبطت بتنفيذ عملية المراجعة ، أما المجموعة الثالثة فقد خصصت لبيان كيفية إعداد تقرير مراقب الحسابات ، وما يجب أن يشتمل عليه التقرير من معلومات. وعلى ذلـــك تتمثـــل معـــايير المراجعـــة المتعارف عليها فيما يلي :

**١/٣/٤ – المعايير العامة (الشخصية)**

**٢/٣/٤ – معايير أداء العمل الميداني**

**٣/٣/٤ – معايير إعداد التقرير**

**١/٣/٤ – المعايير العامة (الشخصية) General Standards :**

١- يجب أن يقوم بالفحص شخص أو أشخاص يتوافر لديهم قدر كاف مـــن التأهيل العلمي والعملي في المراجعة.

٢- يجب على المراجع أن يتوافر لديه الاستقلال والحياد في كل ما يتعلـــق بعملية المراجعة.

٣- يجب بذل العناية المهنية المعقولة والالتزام بقواعد السلوك المهني عنـــد القيام بعملية المراجعة وإعداد التقرير.

من الواضح أن هذه المعايير تتعلق بالتكوين الشخصي للقـــائم بعمليـــة المراجعة والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم بدرجـــة من الكفاءة بواسطة أشخاص مدربين، وهذه المعايير عامة لأنها تمثل مطالـــب

أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، كما أنها شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية الواجب أن يتصف بها المراجع الخارجي والتي تتعلق بالكفاءة العلمية والعملية والحياد وإتباع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

**وبدراسة كل معيار من هذه المعايير الثلاثة يتضح ما يلي :**

- تنشأ أهمية معيار التأهيل العلمي والعملي للمراجع من وجود أطراف متعددة تعتمد على رأس المراجع الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع ، مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة القائمين بعملية المراجعة ، ولن تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والعملي (المهني) للقائمين بعملية المراجعة ، ولقد سايرت جمهورية مصر العربية هذا الاتجاه ، وذلك من خلال صدور قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ م ، والذي نص في مقدمته على أن الهدف من هذا القانون الاحتفاظ بمستوى عال لمن يمارسون مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العلمية والعملية ، وإلى استبعاد العناصر التي لا يتوافر فيها هذا المستوى ، والغرض من ذلك القضاء على التلاعب في الحسابات ، وعلى عدم توخي الدقة في فحص الدفاتر المحاسبية.

- تنشأ أهمية معيار استقلال المراجع من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأس المراجع الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المراجع في إبداء ذلك الرأي ، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة ، وبالتالي تحتاج إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمشروع ، كما أن المراجع يجب عليه أن يلجأ إلى تدعيم استقلاله وأن يبتعد عن تلك المواقف التي قد تثير الشكوك في درجة الحياد أو الاستقلال الواجب توافرهما لديه ، مما قد يؤدي إلى التأثير على درجة الثقة ومدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره ، ولقد سايرت جمهورية مصر العربية الاتجاهات العالمية

من حيث الاهتمام بمعاير الاستقلال ولقد أخذت التوصيات والتشريعات التي صدرت في هذا الصدد بالمفهوم المتكامل لاستقلال المراجع الخارجي والذي يعني أن الاستقلال ي تضمن شقين ، الأول يتمثل في عدم وجود مصالح مادية للمراجع لدى عملية بخلاف الأتعاب، والثاني يتمثل في تحرر المراجع من أية ضغوط أو مؤثرات خارجية تؤثر على عمل ورأي المراجع عن القوائم المالية.

- ترجع أهمية معيار بدل العناية المهنية المعقولة والالتزام بقواعد السلوك المهني إلى طبيعة مهنة المراجعة والتي تحتاج إلى مهارة خاصة من مزاوليها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف ، وهذا المعيار يلزم المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل ، منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسئولية القانونية والتي تحدد الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع ، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولة المهنة ، ولقد اهتم دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر في أغسطس ١٩٥٨ بهذا المعيار ونص عليه صراحة في المادة التاسعة والعاشرة في القسم الأول منه والخاص بالواجبات والحقوق المهنية.

**٢/٣/٤ - معايير أداء العمل الميداني Standards of Field work :**

١- يجب وضع خطة وافية للعمل والإشراف بشكل كافي على أعمال المساعدين.

٢- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المتبع كأساس لتقرير مدى الاعتماد عليه وبالتالي تحديد كمية الاختبارات التي تقتصر عليها إجراءات المراجعة.

٣- يجب الحصول على قدر وافي من أدلة وقرائن الإثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات كأساس سليم يستند عليه في التعبير عن الرأي في القوائم المالية موضع الفحص.

ولاشك أن هذه المعايير ترتبط بتنفيذ عملية المراجعة ، وتبرز لنا أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة ، والوقوف على نقاط الضعف والقوة فيه ، واتخاذ النتائج التي يتم التوصل إليها كأساس لتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها المراجع ، ولاشك أن تحديد حجم تلك الاختبارات سيكون له تأثير مباشر على إعداد برنامج المراجعة الذي يتخذه المراجع كأساس للتخطيط المسبق والرقابة على الأداء ، وأخيراً من الضروري أن يحصل المراجع على القرائن والأدلة الكافية والمقنعة لإبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية محل الفحص وبدراسة كل معيار من هذه المعايير يتضح ما يلي : -

- معيار وضح خطة للعمل والإشراف على المساعدين يوضح أهمية تخطيط عمل المراجعة عن طريق وضع برنامج للمراجعة 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 عل هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بصورة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه. ولقد ازدادت أهمية تخطيط برنامج المراجعة في الوقت الحاضر كنتيجة لتزايد الاعتماد على الرقابة الداخلية والتوسع في استخدام طرق المعاينة الإحصائية والتطور في نظام تشغيل البيانات.

- تتبع أهمية معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد حجم اختبارات المراجعة إلى تطور المراجعة في الفترات الأخيرة بحيث أصبحت تعتمد على أسلوب المعاينة بدلاً من الفحص الشامل لجميع العمليات ، ومن ثم

فإن تحديد حجم العينة يعتمد بصورة كبيرة على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ، كلما كان ذلك سبباً لتخفيض حجم الاختبارات الضرورية لإبداء الرأي عن سلامة وصدق القوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

- تبرز أهمية معيار الحصول على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات لاستخدامها كأساس للتعبير عن الرأي في القوائم المالية من أن المراجعة كأحد الفروع المتخصصة للمعرفة تعتمد على القرينة والبرهان لإصدار حكم على مدى سلامة البيانات ، وبالتالي من الضروري على المراجع الخارجي الحصول على قرائن وأدلة كافية ومقنعة ، والكفاية تعود على كمية وتنوع الأدلة بينما الإقناع يعني النوعية ومدى الوثوق فيها.

**٣/٣/٤ – معايير إعداد التقرير : Standards of Reporting**

١- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٢- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الجارية على نفس الأسس الثابتة التي طبقت بها في الفترة السابقة.

٣- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تحتويه هذه القوائم من معلومات، ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك.

٤- يجب أن يتضمن التقرير إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة. وفي حالة عدم تمكن المراجع (المراقب) من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يذكر الأسباب ، وففي جميع الأحوال يجب أن يذكر المراجع في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها ، ودرجة المسئولية التي يأخذها على عاتقه.

وتحدد هذه المعايير الخطوط العريضة التي يسترشد بها مراقب الحسابات عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية وهي تعتمد بدرجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير (الحكم) الشخصي، وعلى ذلك فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته للمهنة ، ومن متابعته للتوصيات التي تصدرها الهيئات العلمية والمهنية والدراسات والبحوث في هذا الصدد في مختلف الدول ، وكذلك الكتب والدوريات التي تتناول الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة الحسابات.

**بدراسة كل معيار من هذه المعايير يتضح ما يلي :**

- المعيار الأول والخاص بتوضيح ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لا يعني سرد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولكن يتضمن أيضاً الطرق التي يتم بها تطبيق هذه المبادئ عن طريق إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لهذه المبادئ ، وإذا لم يتمكن مراقب الحسابات من الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء الرأي فيجب عليه أن يذكر في تقريره تحفظاً بهذا الخصوص. وبذلك نجد أن مراقب الحسابات بصفته ناقداً للقوائم المالية الختامية من حيث الحكم على ما إذا كانت المبادئ المستخدمة في إعدادها تلقي قبولاً عاماً يجب أ، يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ولقد نص دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصريين على هذا المعاير من معايير إعداد التقرير في المادة الخامسة من القسم الأول الخاص بالواجبات والحقوق المهنية والتي تضمنت سرد لأهم مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها لمساعدة مراقبي الحسابات في التعرف عليها.

- تنبع أهمية المعيار الثاني الخاص بالثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية التي استخدمت خلال الفترة الجارية إذا ما قورنت بالفترات السابقة من ضرورة إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع في نهاية الفترات المالية، ولذلك فإن هذا المعيار يتضمن قابلية هذه القوائم للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة، وعند تغيير المبادئ فإن ذلك يستلزم من مراقب الحسابات بيان طبيعة هذه التغيرات وأثرها على القوائم المالية ، لأن عدم الثبات يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات والمصروفات للفترات المالية المختلفة مما يؤدي إلى إظهار نتائج مضللة، وعلى ذلك فإن التطبيق السليم لمعاير الثبات يستلزم فهما واضحاً من مراقب الحسابات للعلاقة بين الثبات وقابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المالية.

ولقد نص دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري على هذا المعيار في المادة الثانية عشر من القسم الأول الخاص بالواجبات والحقوق المهنية وإن كانت لم توضح مفهوم الثبات وأهمية التفرقة بين عدم الثبات ومجرد التغير في بعض الطرق المستخدمة.

- المعيار الثالث والخاص ببيان مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية له أهمية فائقة نظراً لتعدد الفئات التي تستخدم البيانات المالية، وعلى ذلك يجب أن يتم إعداد القوائم المالية بحيث لا تضلل أي فئة من هذه الفئات ، فالقوائم المالية بوصفها أداة من أدوات الاتصال ووسيلة لتوصيل المعلومات لمستخدميها يجب أن تفصح بالكامل عن مجموعة الحقائق التي تهم من توجه إليهم ، وبالتالي فإن أي معلومات مضللة تحتوي عليها القوائم المالية سوف تؤدي حتماً إلى اتخاذ قرارات غير سليمة. ولقد اهتمت التشريعات والهيئات المهنية في جمهورية مصر العربية بهذا المعيار، فنص قانون مراقب الحسابات على أية مخالفات خلال الفترة المالية لأحكام

نظام الشركة أو أحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية ، كما نصت المادة الرابعة عشر من دستور المهنة على أن المراقب يعتبر مخلاً بالأمانة المهنية إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التي يشهد بصحتها إذا كان إفصاحه عن هذه الحقيقة أمراً ضرورياً حتى لا تكون هذه الأوراق مضللة ، أو إذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق.

- المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير والخاص بإبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة وبيان مدى الفحص ومسئولية المراجع ، لا يعني بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية ، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن لمراقب الحسابات أعطاء موافقته التامة عليها يتم ذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها دون رفض القوائم كلية ، أما الحالات التي لا يمتنع فيها المراجع عن أبداء الرأي فهي الحالات التي لا يمكن ذكر تحفظات بشأنها كما هو الحال إذا تحقق المراجع من عدم وجود نظام رقابة داخلية، أو إذا كانت مخرجات النظام المحاسبي لا تمثل المدخلات بصورة كبيرة، وفيما يتعلق ببيان طبيعة ومدى الفحص والمسئولية التي يتحملها مراقب الحسابات في حالة المراجعة الكاملة للقوائم المالية فالمفروض في هذه الحالة أن يقوم المراقب بفحص ومراجعة كافة السجلات والحسابات ولا يمكن لأي جهة أن تقيد من حدود عمله ولكن المراجعة الكاملة لا تتضمن مراجعة كل قيد أو مستند، ولذلك قد يتضمن التقرير الإشارة إلى أن مراجعة الدفاتر تمت على أساس المراجعة الاختيارية، أما إذا كانت عملية المراجعة لأغراض خاصة مثل مراجعة عمليات النقدية فقط لاكتشاف اختلاس فيها ، فيجب على مراقب الحسابات أن يبدأ تقريره ببيان واضح عن طبيعة ومدى الفحص الذي أجراه والذي على ضوءه تتحدد المسئولية التي يتحملها. ولقد اهتمت الهيئات

التشريعية والمنظمات المهنية في جمهورية مصر العربية بهذا المعيار لأنه يوضح الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات ، فلقد نصت المادة الثامنة من القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥ م الخاص بتنظيم مراقبة حسابات المؤسسات العامة والشركات والجمعيات التابعة على ضرورة إنشاء إدارة قبل مؤسسة تختص بمراقبة حسابات المؤسسة وما يتبعها من شركات ومنشآت وجمعيات وبيان ما إذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والأنظمة على وجوب إثباته فيها ، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للوحدة في نهاية الفترة الحالية وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن الأرباح والخسائر عن تلك الفترة وذلك وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها. كما نص القانون رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ م والخاص بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة في مادته قم ١٠٦ على مجموعة بنود أهمها البند الخاص بأن يتضمن تقرير مراقب الحسابات بيان ما إذا كان في رأيه في ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت إليه أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها ، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية ، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية ولقد نص دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري على هذا المعيار في المادة الثانية عشر من القسم الأول والخاص بالواجبات والحقوق المهنية.

**٥- الأخطاء والغش** :

يهدف المراجع عند فحص القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها إلى تكوين رأي بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج العمال والتغيرات في المركز المالي طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة على أسس ثابتة ، وبالتالي فإنه طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها فإن من مسئولية المراجع في حدود القيود التي تفرضها عملية المراجعة بطبيعتها تخطيط فحصه للبحث عن الأخطاء والغش اللذان قد يكون لهما أثر جوهري على القوائم المالية ، وأن يبذل في عمله العناية والمهارة اللازمة ، والبحث عن الغش والأخطاء معناه أن المراجع عند قيامه بتخطيط عملية المراجعة يجب أن يكون مدركاً لاحتمال وجود غش أو أخطاء ، ويتم تحقق بحث المراجع عن الأخطاء الجوهرية والغش بالقيام بإجراءات المراجعة التي تعتبر في رأيه مناسبة لتكوين رأي في القوائم المالية ، وإذا أوضحت عملية الفحص أن هناك دلائل على وجود غش أو أخطاء يقوم المراجع بإجراءات مراجعة إضافية ، ونتعرض فيما يلي لتوضيح مفهوم كل من الأخطاء والغش ومدى مسئولية مراجع الحسابات عن كل منهما.

**١/٥ – الأخطـــاء :**

يقصد عادة بالأخطاء Errors الأخطاء غير المتعمدة في المعلومات المحاسبية والتي تتضمن ما يلي :-

١- أخطاء حسابية في عمليات الجمع أو الطرح وسجلات الأستاذ والأستاذ المساعد.

٢- أخطاء النسيان أو السهو عن تسجيل بعض العمليات نتيجة الإهمال والتقصير في أداء العمل.

٣- التفسير الخاطئ لبعض الحقائق بدون قصد بسبب الجهل بمضمون هذه الحقائق.

٤- استخدام السياسات والطرق المحاسبية ومعايير المحاسبة المتعارف عليها بشكل خاطئ.

ومن ثم فإن وجود أخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية قد يرجع إلى أحد سببين فقط ، الأول ويمثل إهمال أو تقصير موظفي قسم الحسابات في تأدية ما يوكل إليهم من أعمال ، أما السبب الثاني فقد يكون بسبب جهل أو عدم دراية من تتداول بينهم البيانات المحاسبية في مراحلها المختلفة بالأسس والقواعد المحاسبية السليمة والمتعارف عليها بين المحاسبين والمتعلقة بقيد وترحيل وعرض هذه البيانات في الحسابات الختامية وقائمة الميزانية.

**وتوجد عدة أنواع من الأخطاء يتم توضيحها فيما يلي :**

**١/١/٥ – أخطاء حسابية :**

وتحدث هذه الأخطاء سواء عند التسجيل في دفاتر القيد الأولى أو عند الترحيل إلى حسابات الأستاذ وتتعلق هذه الأخطاء بالنواحي الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة ومن أمثلة هذه الأخطاء وجود خطأ حسابي في المستند نفسه ، وأيضاً تسجيل قيمة المستند في دفاتر القيد الأولى بصورة غير صحيحة ، وقد تحدث الأخطاء الحسابية أيضاً عند جمع خانات الدفاتر التحليلية والكشوف المختلفة وعند نقل المجاميع من صفحة لأخرى ، كما تظهر أحياناً عند ترصيد الحسابات وكذا عند حساب الخصم بأنواعه المختلفة.

وبعض هذه الأخطاء الحسابية قد يكون له تأثير عند توازن ميزان المراجعة بينما لا يكون للبعض الآخر أي تأثير على هذا التوازن ، ويمكن اكتشاف مثل هذا النوع من الأخطاء ومن ثم تصحيحه عن طريق إجراء مراجعة مستندية دقيقة للقيود في دفاتر القيد الأولى وترحيلها إلى دفاتر الأستاذ المختصة.

**٢/١/٥ – أخطاء الحذف :**

يتمثل هذا النوع من الأخطاء في عدم تسجيل عملية محاسبية في دفاتر القيد الأولى أو عدم ترحيل القيود كلياً أو جزئياً.

ومن ثم فإن أخطاء الحذف تنقسم إلى حذف كلي ويتمثل في السهو عن تسجيل عملية مالية بالكامل أو السهو عن ترحيلها إلى دفاتر الأستاذ ومثل هذا النوع من الأخطاء لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة بالمجاميع لأن طرفي العملية المالية لا ترحل إليه، ويتطلب اكتشاف هذا الخطأ مراعاة الدقة في القيام بالمراجعة المستندية ويمكن أيضاً عن طريق الملاحظة الدقيقة اكتشاف بعض هذه الأخطاء فعلى سبيل المثال قد يلاحظ المراجع اختلال القيمة الإجمالية للأجور عن السنة المالية وعن طريق مراجعة قيود الأجور الشهرية قد يكتشف إسقاط قيد الأجور عن أحد شهور الفترة ، وبالإضافة إلى أخطار الحذف الكلي توجد أخطاء الحذف الجزئي ويتمثل في السهو عن تسجيل طرف من طرفي عملية مالية في دفاتر القيد الأولى ، أو تسجيل هذه العملية في دفاتر القيد الأولى مع عدم ترحيل طرف من طرفيها إلى دفتر الأستاذ، ويؤدي الحذف الجزئي إلى عدم توازن ميزان المراجعة ويمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء وتصحيحها عن طريق مراجعة جميع العمليات المالية في دفاتر القيد الأولى وترحيل أطرافها كلها إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ.

**٣/١/٥ – أخطاء تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية :**

تحدث هذه الأخطاء نتيجة عدم دراية بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويترتب على ذلك الخطأ في المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للمنشأة ، ومن أكثر الأمثلة شيوعاً على هذه الأخطاء الخلط بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي وعدم تكوين مخصصات إهلاك أو مخصصات للديون المشكوك فيها بالقدر المطلوب وعدم الثبات في سياسة التسعير المستخدمة لتسعير المخزون المتعرف من المخزون ، وتؤثر هذه

الأخطاء على نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وأيضاً على مدى سلامة المركز المالي للمنشأة. ومن ثم تتضح خطورة مثل هذا النوع من الأخطاء كما أنها يصعب اكتشافها تلقائياً ويتطلب الكشف عنها مراجعة المستندات المؤيدة للعمليات المالية وطلب البيانات والإيضاحات اللازمة للتأكد لمن صحة التوجيه المحاسبي للعمليات ودقته وتمشيه مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويتطلب تصحيح هذه الأخطاء إجراء التسويات اللازمة لتصحيح الأوضاع ومحو تأثير هذه الأخطاء.

**٤/١/٥ – الأخطاء المتكافئة :**

يقصد بالأخطاء المتكافئة لتلك الأخطاء التي تتوازن فيها القيم محل الخطأ بمعنى أنها تعوض بعضها البعض بحيث يمحو خطأ أثر خطأ آخر بالدفاتر ، فعلى سبيل المثال قد يتم تسجيل مستند يخص عميل في حساب عميل آخر وأيضاً قد يتم شراء أثاث بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية ويسجل في الدفاتر سهواً بمبلغ ١٠٠٠ جنية ، ومثل هذه الأخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة واكتشافها بعد من الأمور الصعبة والذي يتطلب فحصاً دقيقاً للمستندات والقيود والترحيلات ، ولتصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء يجب إلغاء القيود تماماً التي حدث بها الخطأ وإعادة تسجيلها في دفاتر القيد الأولى.

**٥/١/٥ أخطأ الازدواج :**

تحدث هذه الأخطاء في حالة قيام أحد موظفي الحسابات بقيد عملية مالية مرتين نتيجة السهو أو النسيان ، ومثل هذا النوع من الأخطاء لا يترك أثراً على توازن ميزان المراجعة ولكنه يؤدي إلى تضخيم حجم العمليات المالية ويتطلب كشفه قيام مراجع الحسابات بتوجيه عناية خاصة للفحص المستندي ومراجعة القيود والترحيل إلى دفتر الأستاذ ، ولتصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء يتم إلغاء القيد المكرر والذي أدى إلى حدوث الازدواج.

يتضح مما سبق ذكره بشأن الأخطاء عدم توافر نية التعمد لإحداث هذه الأخطاء ولكنها تحدث نتيجة الجهل بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة السهو أو الإهمال أو التقصير في أداء المهام الموكولة لموظفي الحسابات، كما أن هذه الأخطاء بعضها يؤثر على توازن ميزان المراجعة وبالتالي يمكن لمراجع الحسابات الكشف عنها لأن عدم التوازن في ميزان المراجعة يشير إلى وقوع بعض الأخطاء ، والبعض الآخر من الأخطاء لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة وبالتالي يتطلب الكشف عنها توجيه عناية كاملة للمراجعة الحسابية والمستندية ومراعاة صحة تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.

**٢/٥ – الغـــش :**

يقصد بالغش Fraud التشويه المتعمد للقوائم المالية وذلك عن طريق إجراء عمليات أو قيود غير صحيحة أو التلاعب في المستندات والسجلات أو إساءة تطبيق المبادئ الأصول المحاسبية المتعارف عليها وذلك بهدف اختلاس أصل من الأصول أو إظهار القوائم المالية بصورة لا تعبر عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال.

ومن وجهة النظر المحاسبية يعرف الغش بأنه الأخطاء التي يتم ارتكابها عن عمد بهدف إخفاء حقائق معينة لتحقيق منفعة ذاتية على حساب المنشأة ويشمل التصرفات والأخطاء العمدية التي يقوم بها العاملين والمديرين دون علم مجلس الإدارة والأخطاء التي يرتكبها المديرين عن عمد بهدف خداع المساهمين أو تضليل الجهات الضريبية أو أي طرف آخر من الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

**ويتم ارتكاب الغش لتحقيق أحد الهدفين التاليين أو كلاهما :**

**الأول** : إظهار المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة لا تعبر عن الحقيقة لتحقيق مكاسب شخصية أو تزييف الحقائق لخداع المساهمين أو الدائنين أو الأطراف الأخرى المستفيدة من المعلومات التي تشملها القوائم المالية ، ويتم ذلك بعدة أساليب أهمها ما يلي :

١- إظهار الأرباح بأكثر من حقيقتها عن طريق إثبات مبيعات وهمية أو مبيعات تمت في فترات سابقة للفترة الحالية بهدف بيع أسهم الشركة بأسعار عالية أو خداع المساهمين أو زيادة العمولة في حالة الحصول على عمولة أرباح.

٢- إظهار الأرباح بأقل من قيمتها عن طريق تكوين مخصصات مغالى في قيمتها أو إثبات مصروفات وهمية بهدف التهرب من الضرائب أو تخفيض أسعار الأسهم في السوق والحصول عليها بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية أو تضليل منافسي المنشأة.

٣- المغالاة في تقدير قيم الأصول أو الخصوم.

٤- تحميل المصروفات الإيرادية إلى الحسابات الرأسمالية أو العكس.

٥- التلاعب في تقييم بضاعة آخر الفترة.

ويكون من الصعب عادة اكتشاف حالات الغش السابق ذكرها لأن من يقوم بها يكون من داخل المنشأة سواء من الإدارة أو العاملين ونظراً لتوافر نية العمد في إحداث مثل هذه الأخطاء فإن مرتكبيها عادة ما يقومون باتخاذ الاحتياطيات اللازمة لإخفائها وضمان عدم الكشف عنها وخاصة من جانب مراجع الحسابات ، ومن ثم فإن المراجع تقع عليه مسئولية بذل العناية المهنية الواجبة لكشف مثل هذه الأخطاء العمدية وذلك من خلال طلب البيانات الإيضاحية وإجراء المقارنات والاستفسارات وما إلى ذلك من الوسائل الفنية أو أدلة الإثبات التي يستخدمها في تنفيذ برنامج المراجعة.

**الثاني** : إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال لأحد أصول المنشأة ويتم ذلك بعدة أساليب أهمها :

١- اختلاس النقدية عن طريق سحب مبالغ من الخزينة أو اختلاس قيم مبيعات نقدية أو مبالغ محصلة من العملاء ويتم تغطية هذا الاختلاس عن طريق إجراء قيود تسوية وهمية مثل اعتبار الدين معدوماً أو أن العميل قام برد البضاعة.

٢- الاستيلاء على كميات من أصناف المخزون المختلفة وإخفاء العجز في هذه الأصناف عن طريق التلاعب في أذون الاستلام والصرف والارتجاع وكذلك التلاعب في سجلات المخازن عن طريق إثبات أذون صرف وهمية أو إثبات نسبة المواد التالفة بصورة مبالغ فيها.

٣- التلاعب في كشوف الأجور عن طريق زيادة أوقات العمل أو إضافة أسماء عمال وهميين واختلاس قيمة الأجور الوهمية.

٤- إثبات مصروفات وهمية أو إثبات مصروفات بأكثر من قيمتها والاستيلاء على المبالغ الوهمية التي تم إثباتها في الدفاتر.

٥- التواطؤ مع موردي الآلات والمعدات والأصول الثابتة الأخرى بحيث يتم توريد أصول غير مطابقة للمواصفات أو مستعملة بهدف تحقيق منفعة مادية لكل من المورد والمسئولين عن التعاقد والشراء واستلام هذه الأصول.

ومن الواضح أن جميع أساليب إخفاء العجز والاختلاس وإساءة الاستخدام السابق ذكرها من الصعب حدوثها في ظل وجود نظام رقابة داخلية سليم ويتم تطبيقه تطبيقاً صحيحاً ، ومن ثم فإن مراجع الحسابات يجب أن يوجه عناية خاصة إلى فحص نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة من حيث جودة تصميمه وسلامة تطبيقه وفي حالة اكتشاف المراجع لنواحي قصور فيه يجب

عليه حصرها ولفت أنظار الإدارة إليها بالإضافة إلى توسيع نطاق المراجعة والفحص لاحتمال وجود حالات تلاعب أو غش.

**٣/٥ – مدى مسئولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش :**

في مجال عرض وتوضيح الأخطاء والغش قد يتبادر إلى ذهن القارئ تساؤل بخصوص مدى مسئولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش خاصة في ظل نظم المراجعة الاختبارية المطبقة حالياً ، وفي هذا الصدد يمكن القول أن قيام المراجع بعمله وفقاً للمستويات المهنية المتعارف عليها من حيث حجم الاختبارات والمستوى المهني للفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعفيه غالباً من المسئولية عن عدم اكتشاف أية أخطاء أو غش يصعب على المراجع العادي اكتشافها في ظل المستويات السابقة ، ويؤيد ذلك ما جاء بنشرة مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز في نشرته الصادرة في أبريل ١٩٨٠ بخصوص اكتشاف الأخطاء والغش حيث أوضحت أن مسئولية منع الغش أو التلاعب أو الأخطاء تقع على عاتق الإدارة التي عليها توفير ضمان مقبول بأن هذه المسئولية سوف يتم القيام بها عن طريق توفير نظام رقابة داخلية سليم ، وأن واجبات المراجع لا تتطلب منه بوجه خاص القيام ببحث تفصيلي عن الغش ما لم يكن مطلوباً منه وفقاً للقانون النظامي أو وفقاً للشروط الخاصة في الاتفاق مع المنشأة محل المراجعة.

ومن ثم فإن خطة المراجع للقيام بعملية الفحص طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها يجب أن تتأثر باحتمال وجود أخطاء أو غش ، وبالتالي يجب تخطيط عملية الفحص على أساس نوع من الاتجاه المهني الناقد الذي يدرك أن تنفيذ بعض إجراءات المراجعة قد ينتج عنه أدلة تفيد وجود أخطاء أو غش ، و من ناحية أخرى يهتم المراجع بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد عليه في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة التي سيقوم بها في عملية فحصه للقوائم المالية ، ويراعي أن وجود نظام رقابة داخلي

فعال لا يمنع من حدوث الأخطاء والغش ولكن يقلل من احتمالات حدوثها ، و من ثم لا يعتمد المراجع كلية على نظام الرقابة الداخلية بل يقوم بإجراء اختبارات لتحقيق العمليات والأرصدة للحصول على أدلة لتأييد حقيقة هذه العمليات وصحة معالجتها محاسبياً ، من ناحية أخرى يعد تحديد مدى الفحص الذي يتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها من الأمور التي تخضع للقيود الطبيعية في عملية المراجعة ومن أهمها مراعاة عدم ارتفاع تكلفة القيام بعملية المراجعة عن المنافع التي تعود منها ، وبالتالي يتم اختيار بعض العمليات وإخضاعها للفحص الاختباري ، وهذا يتطلب من المراجع ممارسة حكمه الشخصي القائم على الخبرة المهنية لتحديد حجم وعدد العمليات التي ستخضع للاختبار ، ويترتب على ذلك وجود معدل خطر طبيعي يمثل احتمال عدم اكتشاف بعض الأخطاء الجوهرية أو الغش في حالة وجودها وتخرج من نطاق مسئولية المراجع.

خلاصة القول أن مراجع الحسابات لا يكون مسئولاً عن أية أخطاء أو غش يتم اكتشافهما فيما بعد وكانت موجودة خلال المدة التي شملتها عملية المراجعة طالما قام بأداء عملية المراجعة بالالتزام لمعايير المراجعة المتعارف عليها مهنياً من حيث بذل العناية المهـ س وتقويم نظام الرقابة الداخلية وممارسة الحكم المهني العملية لاختيار حجم وكمية العمليات التي تخضع للفحص والاختبار مع مراعاة القيود الطبيعية والتي تخضع لها أي عملية مراجعة.

# الفصل الثاني

# تأهيل واستقلال ومسئولية مراجع الحسابات

**الأهـداف التعليـمية** :

١- التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات.

٢- استقلال مراجع الحسابات.

٣- بذل العناية المهنية الملائمة ومسئولية مراجع الحسابات.

**مقدمة**:

تعتمد أطراف عديدة على رأي مراجع الحسابات الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمنشأة ، مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى تلك الأطراف في مدى كفاءة وحياد القائمين بعملية المراجعة ، ولا تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والعملي للقائمين بعملية المراجعة فضلاً عن بذلهم للعناية المهنية الملائمة عند تنفيذ عملية المراجعة وتوافر الاستقلال لهم عند إبراء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الفحص.

**١- التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات**:

نصت معظم التشريعات الأجنبية والعربية على وجوب توافر قدر كاف من التأهيل العلمي والخبرة العلمية لدى الأفراد القائمين بمزاولة مهنة المراجعة الخارجية ، كما اهتمت المنظمات المهنية بوضع الشروط والقواعد التي تكفل توافر الكفاية العلمية والعملية لمزاولي المهنة لضمان أداء مهنة المراجعة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

ويعني التأهيل العلمي أن يكون لدى المراجع درجة من المعرفة العلمية في مجال مواد المحاسبة والمراجعة، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات المتخصصة في تدريس تلك المواد، ويقتصر التأهيل العلمي على الجوانب المحاسبية فقط ولكن يتطلب أيضاً بعض جوانب المعرفة الأخرى والتي تساعد المراجع في إبداء الرأي فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير ومن أمثلة تلك المعارف علوم الإدارة والاقتصاد والسلوكية والإحصاء، وتعد هذه العلوم ذات أهمية بالغة للتكوين العلمي والفني لمراجع الحسابات، ولا يعد التأهيل العلمي الذي حصل عليه المراجع خلال سنوات الدراسة السابقة على مزاولة المهنة كافياً لنجاح المراجع ولكن يتطلب الأمر استمرار الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول

المحاسبة والمراجعة، وهناك العديد من المنظمات المهنية في مصر والخـــارج تتيح الفرصة لمزاولي المهنة لاستمرار الدراسة وتحديث ما لديهم في مجـــال المحاسبة والمراجعة. من ناحية أخرى يتطلـــب التأهيـــل العملـــي لمراجـــع الحسابات ضرورة حصوله على فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، ويراعي أن تتم فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة والذي يكون مسئولاً عن الإشراف على من يدربهم وإحاطتهم بعنايتـــه وتقديم العون لهم خلال فترة التدريب ، ويمثل هذا أحد المسئوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة ، على الرغم من أن غالبية المتدربين يتركون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحسابهم الخاص أو العمل لدى مكاتب مراجعـــة أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى ، ويجب مراعاة أن التأهيـــل العملي للمراجع يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التنظيمية والتشـــريعية والمهنية التي يكون لها تأثير على عمله المهني.

ومن الواضح أن التأهيل العملي والخبرة العملية يكمل كل منهما الآخر، ولقد أجمعت معظم المنظمات المهنية والتشريعات الصادرة بخصوص مهنـــة المراجعة في دول العالم على أن درجة البكالوريوس الجامعية هي الحد الأدنى للمستوى العلمي ، أما فترة المران العملي فإنها تختلف من دولة لأخرى حيث تتراوح عادة ما بين سنتين وست سنوات ، كما تشترط معظم التشريعات عقد امتحان بعد انتهاء فترة المران العملي قبل التصريح بمزاولة المهنة.

ففي الولايات المتحدة الأمريكية لابد من الحصول على مؤهل جـــامعي متخصص في المحاسبة كشرط لتوافر التأهيل العلمي للمراجع ، أما عن مـــن ناحية التأهيل العملي فلابد أن يحصل الراغب في مزاولة المهنة على خبـــرة عملية من خلال المران العملي لمدة سنتين وذلك بالنسبة لمن يحمـــل درجـــة جامعية في المحاسبة ، وتقل فترة المران بالنسبة لحملة المؤهلات الأعلى من البكالوريوس إلا أنها بأي حال من الأحوال لا يمكن أن تقل عن سنة.

وفي إنجلترا تقتصر عمليات المراجعة على المحاسبين القانونين المسجلين بالسجل الذي تعده وزارة التجارة لهذا الغرض ، وتقتصر مراجعة الشركات المساهمة على المراجعين أعضاء مجمع المحاسبين القانونين بإنجلترا وويلز وجمعية المحاسبين القانونين باسكتلندا وأيرلندا ، ويشترط في عضوية هذه الجمعيات توافر قدر كاف من التأهيل العلمي والعملي الذي يتضمن درجة جامعية وخبرة مناسبة.

أما في جمهورية مصر العربية فلقد تأخر تنظيم المهنة من عام ١٩٥١ حيث كان يتم مزاولة 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 مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ والذي نص في مقدمته على أن الهدف من هذا القانون الاحتفاظ بمستوى عال لمن يمارسون مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العلمية والعملية فضلاً عن استبعاد العناصر التي لا يتوافر فيها هذا المستوى بغرض القضاء على التلاعب في الحسابات وعدم توخي الدقة في إمساك الدفاتر المحاسبية.

ولقد أوضح قانون مزاولة المهنة مقومات التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات، فقد حدد ثلاثة جداول بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة الاقتصاد، ووضع شروطاً عامة لكل من يرغب بالقيد في واحد منها على النحو التالي:

١- أن يكون مصرياً مقيماً في مصر.

٢- أن يكون كامل الأهلية المدنية.

٣- أن يكون حسن السمعة ، ولم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف.

**وتتمثل الجداول الثلاثة في الآتي :**

**١/١ جدول (أ) المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.**

**٢/١ جدول (ب) المحاسبين والمراجعين**

**٣/١ جدول (ج) مساعدي المحاسبين والمراجعين.**

ولقد وضع المشرع شروطاً للقيد في كل جدول من هذه الجداول كما أورد بعض الاستثناءات لهذه الشروط نوردها فيما يلي :

**١/١ جدول (أ) المحاسبين والمراجعين تحت التمرين :**

تنص المادة السادس من القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ على أن من يرغب في القيد بجدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين يجب أن يكون حاصلاً على أحد المؤهلات الآتية :

١- دبلوم مدرسة التجارة العليا والتي تحولت إلى كلية التجارة جامعة القاهرة منذ عام ١٩٣٦.

٢- بكالوريوس التجارة من شعبة المحاسبة.

٣- بكالوريوس المعهد العالي للعلوم المالية والتجارية والذي تحول إلى كلية التجارة جامعة عين شمس عام ١٩٥٠.

٤- بكالوريوس التجارة من شعبة إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب.

٥- شهادة من أحد المعاهد الأجنبية تقرر وزارة التربية والتعليم بالاتفاق مع وزارة الاقتصاد على اعتبارها معادلة لأحد المؤهلات الأربعة السابقة.

- ولقد أورد المشرع بعض الاستثناءات من الشروط السابقة لرعاية بعض مزاولي المهنة وقت صدور القانون حيث أجازت المادة السادسة من

القانون لبعض ذوي المؤهلات القيد في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين وذلك بالشروط الآتيـــة :

١- الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شـعبة المحاسـبة وإدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب قبل ٣١ ديسمبر عام ١٩٥٦.

٢- الحاصلون على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية قبل العمل بالقانون.

٣- الحاصلون على دبلوم المعهد العالي للتجارة قبل العمل بالقانون.

- ولم يشترط القانون للقيد في هذا الجدول أي حد أدنى للتدريب العملـي عند أي مستوى أو في أي مجال اكتفاء بالحد الأدنى العلمي الذي نـص عليه.
- وقد نصت المادة ٢١ من القانون علـى أن اختصاصـات المحاسـبين والمراجعين تحت التمرين تتمثل في الآتي :-

١- مراجعة واعتماد ميزانية وحسابات الشركات المختلفة فيما عدا الشركات المساهمة.

٢- مراجعة واعتماد حسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية اللذين لا يزيد رأسمال الواحد منهم على عشرة آلاف جنيـة أو لا تزيد أرباحه السنوية على ألف جنية طبقاً لآخر ميزانية أو ربـط أقرته مصلحة الضرائب.

٣- مراجعة واعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامـة علـى الإيراد إذا كان إيراد الواحد منهم لا يجاوز عشرة آلاف جنية في العام وفقاً لآخر إقرار تم ربط الضريبة عليه.

٤- يملك المحاسب أو المراجع تحت التمرين حـق الحضـور عـن هـذه الشركات وهؤلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها من جهات الإدارة.

**وهناك بعض المحظورات على هذه الفئة نصت عليها المادة ٢١ من القانون وتشمل ما يلي :**

١- يحظر على المحاسب أو المراجع تحت التمرين أن يفتح مكتباً باسمه الخاص.

٢- يحظر على المحاسب أو المراجع تحت التمرين أن يباشر باسمه عملاً من الأعمال الخارجة عن اختصاصه المهني الوارد تفصيلاً في القانون، ولكن يجوز له أن يقوم بذلك باسم المحاسب أو المراجع الذي التحق بمكتبه وبطريق الإنابة عنه.

**٢/١ جدول (ب) المحاسبين والمراجعين :**

تنص المادة ١١ من قانون تنظيم المهنة على أن من يرغب في القيد بجدول المحاسبين والمراجعين يجب أن تنطبق عليه أحد الشروط الآتية:

١- أعضاء جمعية المراجعين والمحاسبين المصرية.

٢- الحاصلون على أحد المؤهلات المذكورة تحت جدول (أ) بشرط مزاولتهم للمهنة المدة المقررة قانوناً.

٣- الحاصلون على دبلوم التجارة المتوسطة اللذين زاولوا مهنة المحاسبة والمراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة لا تقل عن عشرة سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بالقانون.

٤- من اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة في مراجعة ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بالقانون.

٥- الخبراء الحسابيون اللذين زاولوا مهنتهم أمام المحاكم المصرية لمدة لا تقل عن عشر سنوات قبل تاريخ العمل بهذا القانون بشرط أن تقرر لجنة القيد كفايتهم العلمية والعملية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.

٦- الحاصلون قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم التجارة المتوسطة ، على الأقل أو على شهادة أجنبية معادلة وشغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو أي عمل مماثل وذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

- ولقد أورد المشرع بعض الاستثناءات من الشروط السابقة لرعاية بعض مزاولي المهنة وقت صدور القانون حيث أجاز لبعض ذوي المؤهلات غير المؤهلات المنصوص عليها في المادة ١١ القيد في جدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالشروط الآتية :

١- الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبتي المحاسبة أو إدارة الأعمال بشرط مزاولة المهنة لمدة لا تقل عن أربعة سنوات.

٢- الحاصلون على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية قبل العمل بقانون تنظيم المهنة بشرط مزاولة المهنة لمدة لا تقل عن خمس سنوات.

- وقد نصت المادة الثامنة من قانون تنظيم المهنة على الحد الأدنى من التأهيل العملي اللازم توافره كشرط للقيد في جدول المحاسبين والمراجعين فقد أوضحت أن كل من يقيد في جدول (ب ) لابد وأن يكون من الحاصلين على أحد المؤهلات المنصوص عليها بالنسبة لطالب القيد في جدول (أ) بالإضافة إلى قضاء فترة تمرين عملي في أعمال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن ثلاثة سنوات.

وقد اشترط المشرع أن تتم مزاولة المهنة في خلال المدة المحددة في مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدين في السجل وأن يعتمد التمرين بشهادة من المحاسب أو المراجع الذي تمت فترة التمرين في مكتبه.

وأوضحت المادة العاشرة من قانون تنظيم المهنة أن أي فتـــرة قضـــاها طالب القيد بجدول (ب) في وظيفة يعتبر العمل فيها مناظراً للعمل في مكتـــب محاسبة ومراجعة تحسب من مدة التمرين وتشمل هذه الوظائف الآتي :

١- مساعد مأمور لمصلحة الضرائب.

٢- مساعد مفتش بالجهاز المركزي للمحاسبات.

٣- خبير محاسب بوزارة العدل.

٤- مدرس لمادة المحاسبة والمراجعة في أحد معاهد التعليم الحكومية.

٥- رئيس حسابات في إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات الماليـــة أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو في أي عمل مماثل يصدر به قرار من وزير الاقتصاد.

- وقد حدد قانون تنظيم المهنة اختصاصـــات المحاســـبين والمـــراجعين المقيدين في جدول (ب) في الآتـــي:

١- مراجعة واعتماد ميزانيات وحسابات الشـــركات جميعهـــا فيمـــا عـــدا الشركات المساهمة.

٢- لمراجعة واعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المساهمة مع ضـــرورة توافر أحد الشروط الآتيـــة في المحاسب أو المراجـــع :

أ- أن يكون عضواً بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

ب- أن يكون قد اشتغل في مكتبه الخاص بمراجعة حسابات ثلاث شـــركات مساهمة على الأقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبـــل تـــاريخ العمل بقانون تنظيم المهنة.

ج- أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع في مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده فـــي جـــدول المحاســـبين

والمراجعين ويحسب من هذه المدة الزمن الـــذي قضـــاه المحاســـب أو المراجع في إحدى الوظائف المماثلة.

د- من زاول المهنة في مكتب لحسابه الخاص ، ولم تشمله الفئات الثلاثـــة السابقة ، بشرط تقديم طلب إلى لجنة القيـــد للتـــرخيص لـــه باعتمـــاد ميزانيات الشركات المساهمة.

**٣/١ – جدول (جـــ) مساعدي المحاسبين والمراجعين :**

يعد جميع من يقيدون في هذا الجدول فئات مســـتثناة مـــن الشـــروط الأساسية لمزاولة المهنة وهو وضع اقتضته الأوضاع السائدة وقـــت صـــدور القانون والذي نص في المادة الثانية عشر على أن الراغبين في القيـــد بهـــذا الجدول لابد وأن تتوافر فيهم أحد الشروط الآتية:

١- الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الأقل ، أو على شهادة من أحد المعاهد الأجنبية التي تقوم وزارة التربية والتعليم بالاتفاق مع وزارة الاقتصاد على اعتبارها معادلة للمؤهل المذكور ، وبشرط أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة والمراجعة بـــدون انقطـــاع فـــي مكاتبهم الخاصة ، أو يكونوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحـــاكم المصرية ، أو يكونوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحاكم المصرية ، أو شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المصالح الحكوميـــة أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة ، أو أي عمـــل مماثل يصدر بتعيينه قرار من وزير الاقتصاد ، بعد موافقة لجنة القيد ، وذلك لمدة سنتين على الأقل سابقتين على تاريخ العمل بهذا القانون.

٢- غير الحاصلين على المؤهلات الدراسية المنصوص عليها في البنـــد السابق واللذين يتوافر فيهم أحد الشروط الآتيـــــة :

أ- أن يكونوا قد شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو أي عمل مماثل يصدر بتعيينه قرار من وزير الاقتصاد بعد موافقة لجنة القيد مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

ب- أن يكونوا قد اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة بمراجعة حسابات شركات مساهمة مدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

ج- أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

د- أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة ثلاث سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون وأدوا بنجاح الامتحان النهائي.

وقد حدد القانون اختصاصات مساعدي المراجعين والمحاسبين فيما يلي:

١- مراجعة اعتماد ميزانية وحسابات الشركات المختلفة فيما عدا شركات المساهمة.

٢- مراجعة واعتماد حسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية اللذين لا يزيد رأسمالهم عن عشر آلاف جنية أو لا تزيد أرباحهم السنوية عن ألف جنية.

٣- مراجعة واعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الإيراد إذا كان إيراد الواحد منهم لا يتجاوز عشرة آلاف جنية وفقاً لآخر إقرار تم ربط الضريبة عليه.

ومن الملاحظ أن هذه الاختصاصات هي نفس اختصاصات المحاسبين أو المراجعين تحت التمرين فيما عدا أن مساعدي المحاسبين والمراجعين ليس لهم حق الإنابة عن المحاسبين والمراجعين في أعمالهم الخارجية، ولكن لهم الحق في فتح مكاتب بأسمائهم الخاصة. ويعد هذا الجدول موقوتاً الجدول موقوتاً بتصفية من زاولوا المهنة قبل صدور قانون تنظيم المهنة عام ١٩٥١، ومن ثم يمكن القول بأن هذه الفئة في طريقها للزوال إن لم تكن قد انتهت فعلاً.

مما سبق عرضه يتضح أن قانون تنظيم المهنة تميز بالربط بين مستوى التأهيل العلمي والعملي وبين متطلبات الأداء المهني للمحاسب أو المراجع ، فقد حددت عدداً من المستويات للأداء المهني وأوضح لكل منها شروطاً معنية ، ويشترط للانتقال من أحد المستويات إلى المستوى الأعلى توافر مستلزمات محددة يتعين على المحاسب أو المراجع الوفاء بها.

**٤/١ – التأهيل العلمي والعملي لمراجعة حسابات شركات المساهمة في القطاع العام:**

للحرص المشرع على تنظيم قواعد مراقبة حسابات المؤسسات العامة والشركات التي تساهم فيها هذه المؤسسات بنصيب لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها فقد صدر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ وبمقتضاه أصبحت مراقبة حسابات شركات القطاع العام تابعة للجهاز المركزي للمحاسبات بدلاً من تبعيتها للمؤسسات العامة، وقد حدد المشرع متطلبات التأهيل العلمي والعملي للعاملين بإدارات الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك على النحو التالي :

١- يشترط فيمن يعين كمديرين للإدارات ونوابهم ومراقبو الحسابات أن يكونوا حاصلين على درجة البكالوريوس من إحدى كليات التجارة أو ما يعادلها وأن يكونوا من إحدى الفئتين الآتيتين :

أ- المزاولون لمهنة المحاسبة والمراجعة من تاريخ العمل بالقانون ولهم حق اعتماد ميزانيات الشركات المساهمة وفقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ في شأن مزاولة المحاسبة والمراجعة مدة لا تقل عن سبع سنوات بالنسبة لمدير الإدارة ونائبه وأربع سنوات بالنسبة لمراجع الحسابات.

ب- اللذين أمضوا في أحدى الوظائف المناظرة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة مدة لا تقل عن خمس عشر عاماً بعد حصوله على المؤهل الجامعي بالنسبة لمدير الإدارة ونائبه وأثنى عشر عاماً بالنسبة لمراقب الحسابات.

٢- يشترط فيمن يعين مراجع أول أو مراجع أن يكون حاصلاً على المؤهل الجامعي المنصوص عليه في البند السابق وأن يكون مقيداً بسجل المحاسبين والمراجعين ومزاولاً فعلاً المهنة في تاريخ صدور هذا القانون لمدة لا تقل عن خمس سنوات متقطعة أو سنتين على التوالي أو يكون قد أمضى في إحدى الوظائف المناظرة المنصوص عليها في المادة العاشرة من قانون تنظيم المهنة مدة لا تقل عن ثماني سنوات متقطعة أو خمس سنوات متتالية لتاريخ حصوله على المؤهل الجامعي.

٣- يشترط فيمن يعين مراجعاً مساعداً أن يكون من بين الحاصلين على المؤهل الدراسي المنصوص عليه في البند الأول ، وأن يكون مقيداً في سجل المحاسبين والمراجعين ، ويكون قد قضى في أحدى الوظائف المناظرة المنصوص عليها في المادة العاشرة من قانون تنظيم المهنة لمدة لا تقل عن ثلاثة سنوات من تاريخ حصوله على المؤهل الجامعي.

٤- يشترط فيمن يعين مراجعاً تحت التمرين أن يكون حاصلاً على المؤهل الدراسي المنصوص عليه في البند الأول.

٥- يمكن الاستثناء من شرط المؤهل الجامعي المشار إليه ، فيجوز تعيين ذوي الخبرة الممتازة في أعمال المحاسبة والمراجعة والمقيدين بسجل المحاسبين والمراجعين والمزاولين فعلاً للمهنة في تاريخ صدور هذا القانون على أن تزاد المدة المطلوبة خمس سنوات.

٦- الحاصلين على مؤهل تجاري متوسط أو مؤهلات تكميلية أو دبلومات من المعاهد تفوق المؤهل المتوسط وتقل عن درجة البكالوريوس يتم تخفيض المدة المشار إليها في البند السابق بمدة معادلة لمدة الدراسة المطلوبة للحصول على درجة البكالوريوس.

٧- بالنسبة للحاصلين على مؤهلات أعلى من درجة البكالوريوس ، يتم تخفيض المدة المشار إليها بمدة معادلة لمدة الدراسة المقررة للحصول على المؤهل بشرطان أن يكون هذا المؤهل متصلاً بمزاولة المهنة ، ويختص الجهاز المركزي للمحاسبات بتقدير ذلك ، على إلا يسري هذا التخفيض على وظيفتي مدير الإدارة ونائبه.

يتضح مما سبق مدة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للعاملين بإدارات مراقبة الحسابات والجهاز المركزي للمحاسبات حيث تم الاهتمام بالتأهيل العلمي بجانب الخبرة العملية اللازمة لمزاولة المهنة كما تم تحديد نوعيات متدرجة من التأهيل العلمي والعملي وذلك تبعاً لنوعية المهام والوظائف الفنية التي سيتولى الشخص القيام بها.

**٢- استقلال مراجع الحسابات** :

تتحدد مدى ثقة ودرجة اعتماد الأطراف المختلفة من مستخدمي القوائم المالية على رأي المراجع الخارجي بمدى استقلال وحياد المراجع في إبداء هذا الرأي، فتلك الأطراف غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة، ومن ثم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن صحة وعدالة القوائم المالية للمنشأة، وعلى

ذلك يلجأ المراجع الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال ويساعده في ذلك التشريعات والمنظمات المهنية حتى لا يفقد وضعه الحيادي أمام تلك الأطراف ذات المصالح المتعارضة.

ويقصد باستقلال المراجع عدم خضوعه لتأثير وسلطان الأشخاص اللذين يراجع أعمالهم عند قيامه بتخطيط عملية المراجعة وتنفيذها وتوضيح نتائجها في تقريره النهائي ، ومن ثم فإن استقلال مراجع الحسابات يتضمن عدم التحيز عند وضع برنامج المراجعة وأيضاً عند جمع أدلة الإثبات وتقييمها وإقرار مدى الاعتماد عليها بالإضافة إلى الحياد التام عند إبداء الرأي الفني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة.

ولقد اهتمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة بتحديد أهمية توافر الاستقلال للمراجع الخارجي عندما أوضحت أن معيار الاستقلال مع معياري بذلك العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها ، لأن أي قصور أو نقص في هذه المعايير الثلاثة يؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة بشكل واضح ويشكك في صحة وسلامة الالتزام بها وتحقيقها ، ومن ناحية أخرى أشار مجمع المحاسبين القانونيين إلى أن معيار الاستقلال من المعايير الملزمة والتي يجب على المراجع الالتزام بها ويجب على الهيئات المهنية العمل على توفير متطلبات هذا المعيار.

ولتوضيح مفهوم الاستقلال بصورة أكثر تحديداً يتم التفرقة بين الاستقلال الحقيقي للمراجع Independence in Fact وبين الاستقلال في الظاهر Independence in Appearance.

يعني الاستقلال الحقيقي للمراجع قدرته على اتخاذ وجهة نظر محايدة عند قيامه بمهام المراجعة من تخطيط وتنفيذ وإبداء الرأي في التقرير النهائي ، ويعد الاستقلال الحقيقي اتجاهاً ذهنياً أي مسألة ضمير ولا يمكن لصاحب هذا

الاتجاه الذهني أو الضمير الحي أن تتأثر أحكامه بـأي مصـالح أو ضـغوط تتعارض مع الأمانة والموضوعية ولكن الحكم على مدى توافر هذا الاتجـاه الذهني لدى المراجع يعتبر من الأمور الصعبة لأن الشخص الوحيد الذي فـي إمكانه معرفة ضمير المراجع أو اتجاهه الذهني هو المراجع نفسه ، ولو أخطأ المراجع فليس من السهل أحياناً تحديد ما إذا كان هذا الخطأ متعمداً أو غيـر متعمداً ، ولذل لا يكفي أن يكون المراجع مستقلاً استقلالاً حقيقياً بينـه وبـين نفسه ، فقد يكون المراجع محايداً ولكن الغير يتصورونه لغير محايـد علـى أساس نظرتهم الظاهرية له.

ومن هنا قد تنشأ مشكلة عدم ثقة والتي لها خطورتهـا بالنسـبة لعمـل المراجع، لأن تقرير المراجع هو الذي يوفر الثقة في المعلومات التي يتـولى مراجعتها ، فإذا انعدمت الثقة في استقلال المراجع وحيادة تنعدم الثقـة فـي عملية المراجعة نفسها ، وتظهر أهمية هذا الوضع بصفة خاصة في شـركات الأموال والتي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة ، وتعتمد الأطراف المختلفة ذات المصالح المتعارضة على تقرير مراجع الحسابات الخارجي فإذا لم تقتنع تلك الأطراف أن المراجع الخارجي يتوافر له الاستقلال فإن الاسـتقلال الحقيقـي ليس له أي قيمة فعلية.

ويعني الاستقلال الظاهري للمراجع اقتنـاع الأطـراف المختلفـة ذات المصالح المتعارضة في المنشأة بتوافر الاستقلال والحيـاد لـدى المراجـع الخارجي المكلف بمراجعة أعمالها وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة قوائمها المالية، ولقد بدأت المنظمات المعنية والتشريعات في مختلـف دول العالم في الاهتمام بالاستقلال الظاهري للمراجع وذلك عن طريق وضـع مجموعة من القواعد المنظمة له والتي في حالـة توافرهـا يمكـن أن تقنـع الأطراف المختلفة أصحاب المصلحة بأن المراجع الخارجي يتمتع بالاستقلال.

ومن ثم فإن الاستقلال الكامل لمراجع الحسابات الخارجي يعني استقلاله استقلالاً ذهنياً أو حقيقياً وأيضاً استقلاله في الظاهر من وجهة نظر الأطـــراف المختلفة أصحاب المصلحة في المنشأة واللذين يعتمدون على رأس المراجـــع الموضح في تقريره.

**١/٢ – ممارسة استقلال المراجع الخارجي :**

يمارس المراجع مفهوم الاستقلال الكامل في أداء عملية المراجعة بكافة مراحلها وذلك على النحو التالي :

**١/١/٢ – تخطيط عملية المراجعـــة :**

يتمتع المراجع بالحرية الكاملة عند إعداد برنامج المراجعة من ناحيـــة تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب إنجازه وذلك في حـــدود الإطـــار العام للمهام المطلوبة ويكون المراجع مستقلاً تماماً عن إدارة المنشأة وبالتالي لا يكون لها أي دخل في تحديد أو تعديل أي جزء من برنـــامج المراجعـــة أو استبعاد أو إضافة أي من المساعدين كما لا يمكنها التـــأثير علـــى المراجـــع لفحص مجالات لم ترد ببرنامج المراجعة أو التغاضي عن فحص بعض البنود أو الأرصدة المخطط فحصها في برنامج المراجعة.

**٢/٢/٢ – تنفيذ عملية المراجعة :**

يتحقق استقلال المراجع في مجال تنفيذ مهمة المراجعة عن طريق عدم خضوعه لأية ضغوط أو تدخل في عمليـــة اختيـــار المجـــالات والأنشـــطة والسياسات والبنود التي سوف تخضع للفحص ، ويتضمن ذلك حق المراجـــع الكامل في الإطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع المنشـــأة وجمع المعلومات من كافة المصادر بالإضافة إلى خلق جو مثمر من التعاون الفعال بين المراجع والعاملين في المنشأة خلال عملية إجراء الفحص وعـــدم خضوع المراجع لتأثير الإدارة عن طريق قبول مســـتندات أو مفـــردات دون

مراجعة أو فحص ، وأخيراً البعد عن العلاقات الشخصية مع العاملين أو خلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على حياد المراجع واستقلاله.

**٢/١/ ٣ – إعداد تقرير المراجعـــة :**

يتحقق استقلال المراجع عند إعداد تقريره النهائي في حالة عدم وجـود تدخل أو ضغوط للتأثير على المراجع لإخفاء الحقائق التي تم اكتشافها خـلال عملية الفحص وعدم إظهارها في تقريره النهائي وبالتـالي تمتـع المراجـع بالحرية الكاملة في إيضاح كافة الحقائق الظاهرة له أثناء الفحص في تقريـره وفي إبداء رأيه بخصوص تلك الحقائق ومدى تأثيرها على صـحة وسـلامة القوائم المالية.

ومن ثم يتضمن الاستقلال في إعداد تقرير المراجعة إبداء الرأي الفنـي المحايد عند إعداد التقرير ، وتجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية فـي التقرير الرسمي للمراجع على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكـون غير رسمية ، والبعد عن استخدام العبارات والألفاظ الغامضة التي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات وعدم خضوع المراجع لأي تأثير أو ضغط يمارس عليه لتحديد محتويات التقرير.

**٢/٢ – العناصر المؤثرة على الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي :**

اهتمت التشريعات والمنظمات المهنية في جمهوريـة مصـر العربيـة ومختلف الدول بتدعيم الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي ، وذلك عن طريق إصدار القواعد القانونية والتوصيات المنظمة للعناصر التي تـؤثر فـي هـذا الاستقلال ومن أمثلتها تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله... وغيرهـا مـن العناصر التي سيأتي ذكرها فيما بعد ، ويؤدي تنظيم هذه العناصر على النحو الصحيح إلى توافر الثقة والاقتناع لدى الأطراف المختلفة أصحاب المصـالح

المتعارضة في المنشأة بتمتع الراجع الخارجي بالاستقلال الكامل والحياد عند أداء مهمة المراجعة وتقديم تقريره النهائي.

**١/٢/٢ – تعيين مراجع الحسابات الخارجي :**

يتم تعيين مراجع الحسابات في معظم دول العالم بواسطة الجمعية العامة للمساهمين ، 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 يتم تعيين مراقب الحسابات فيها ليس بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وتشمل الحالتين الآتيتين:

**الحالة الأولى** : تعيين المراقب 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.

وفي جمهورية مصر العربية لم تتعرض التشريعات والتوصيات الصادرة من المنظمات المهنية لموضوع تعيين مراجع الحسابات في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص لأن مراجعة حسابات هذه النوعية من المنشآت والشركات اختيارية وليست إلزامية تحتمها القوانين كما هو الحال في شركات الأموال سواء التابعة القطاع الخاص أو تلك التابعة للقطاع العام ، ومن ثم يتم تعيين المراجع اختيارياً بواسطة أصحاب المنشأة أو الشركة ، وعلى ذلك لا توجد أية قواعد قانونية أو مهنية تمنح الملاك من استغلال حق تعيين المراجع في التأثير على استقلاله وحياده ، وفي هذه الحالة يفضل أن يتم تعيين المراجع بموجب اتفاق كتابي بين المراجع والملاك على أن يوضح هذا الاتفاق طبيعة

ووجود ونطاق المهام المطلوبة من المراجع ومن ثم يعد هذا الاتفاق بمثابة العقد المكتوب الملزم لكل من الطرفين سواء المراجع الخارجي أو الملاك.

وفيما يتعلق بشركات الأموال التابعة للقطاع الخاص فقد أعطى القانون رقم (٢٦) لعام ١٩٥٤ لحق تعيين مراجع الحسابات الخارجي للجمعية العمومية للمساهمين ويستثنى من ذلك المراجع الأول للشركة حيث يقوم بتعيينه مؤسسي الشركة على أن يعرض اسمه في أول اجتماع للجمعية العمومية وأخذ الموافقة ، وفي حالة الخلو العارض لمنصب مراجع الحسابات الخارجي نتيجة الوفاة أو المرض أو الاستقالة يقوم مجلس الإدارة باتخاذ إجراءات تعيين مراجع آخر فوراً، وعند صدور القانون رقم (١٥٩) لعام ١٩٨١ والذي بموجبه تم إلغاء القانون السابق لم يغير الأوضاع الخاصة بتعيين مراجع الحسابات الخارجي حيث قام بتنظيم تعيين مراجع الحسابات بنفس الأسلوب وأضاف إلى ذلك عدم جواز تفويض مجلس إدارة الشركة في تعيين مراجع الحسابات الخارجي.

ويقوم بمراجعة حسابات شركات القطاع العام الجهاز المركزي للمحاسبات وإدارات مراقبة الحسابات التابعة له وذلك بموجب القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥ وبموجب هذا القانون يتم تعيين مراجع الحسابات ومديرو الإدارات ونوابهم بقرارات جمهورية بناء على اقتراح رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات ، فقد نصت المادة ٧ من القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥ على أن مديرو الإدارات ونوابهم ومراقبي 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.

ومن ثم يمكن القول بأن تعيين مراجعي حسابات شركات القطاع العام تم تنظيمه على النحو الصحيح بواسطة القانون بما يؤدي إلى تـــدعيم اســـتقلال المراجع وحياده.

**٢/٢/٢ – تحديد أتعاب المراجع الخارجي :**

يعتبر عنصر تحديد أتعاب المراجع من أخطر العناصر التي يمكن أن يكون لها تأثير فعال على استقلاله وحياده في حالة استخدامه كوسيلة للضـــغط على المراجع والتأثير في استقلاله، ولقد اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات في مصر والخارج بوضع القواعد والنصوص التشريعية المنظمة لموضـــوع تحديد أتعاب المراجع ، فالقاعدة الأساسية السائد تطبيقها توضـــح أن الســـلطة التي تعي مراقب الحسابات هي التي تحدد أتعابه ، و من ثم فإن الملاك فـــي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص والمساهمين في شركات الأموال التابعة للقطاع الخاص والأجهزة الرقابية التي تتولى الرقابة على وحدات القطاع العام هم الذين يحددون أتعاب مراقب الحسابات الخارجي.

وفي جمهورية مصر العربيـــة لـــم تتعـــرض التشـــريعات القانونيـــة والتوصيات الصادرة من المنظمات المهنية لموضوع تحديد أتعاب المراجـــع الخارجي في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ويرجع ذلـــك كمـــا ســـبق الإيضاح إلى أن مراجعة هذه النوعية من المنشآت اختيارية بواسطة الملاك ، وفي هذه الحالة أيضاً يفضل تحديد أتعاب المراجع في الاتفاق الكتابي أو العقد المحرر بين المراجع والملاك، وذلك العقد يكون ملزماً لكل من الطرفين بحيث إذا أخل أحد الطرفين بشروط العقد جاز للطرف الثاني رفع الأمر إلى القضاء، ومن ثم إذا حدث نزاع ورفض الملاك دفع أتعاب المراجع يمكنه اللجوء إلـــى القضاء. وفي حالة عدم وجود اتفاق أو عقد يتضمن تحديد أتعـــاب المراجـــع وقيام نزاع بينه وبين الملاك أدى إلى امتناعهم عن دفع أتعابه لا يجوز له رفع

الأمر إلى القضاء ولكن يقوم بعرض الأمر أو على مجلس نقابة المحاسبين والمراجعين وذلك طبقاً للمادة ٣٣ من قانون النقابة.

وفيما يتعلق بشركات الأموال التابعة للقطاع الخاص فقد أعطى القانون حق تحديد أتعاب مراجع ا لحسابات للجمعية العمومية للمساهمين فقد نصت المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ على أن تحديد أتعاب مراجع حسابات الشركات المساهمة يتم بواسطة الجمعية العامة وأضافت بأنه لا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تحديد أتعاب المراجع دون تحديد حد أقصى.

ويعني ذلك أن تحديد أتعاب المراجع من مهام الجمعية العمومية ويجوز لها تحديد حد أقصى لهذه الأتعاب وتفويض مجلس الإدارة في تحديد الأتعاب الفعلية للمراجع بشرط إلا تتجاوز الحد الأقصى ، ومن ثم فإن مجلس الإدارة يمكنه الضغط على مراجع الحسابات والتأثير على حياده من خلال مساومته على أتعابه ، وقد يخضع المراجع ويتأثر استقلاله في سبيل الحصول على الحد الأقصى من الأتعاب، وإذا كان من المفضل إلا تنص المادة ١٠٣ من القانون على جواز تفويض مجلس الإدارة في تحديد الأتعاب للمراجع حتى لا يكون عنصر تحديد الأتعاب من العناصر المؤثرة تأثيراً سلبياً على استقلال المراجع وحياده.

ويعد مراجعي حسابات وحدات القطاع العام موظفين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وبالتالي تتحدد أتعابهم أو بمعنى آخر مرتباتهم وفقاً للائحة تنظيم العمل بإدارات مراقبة الحسابات، ومن ثم لا توجد سلطة لأعضاء مجالس إدارات شركات القطاع العام على موضوع تحديد مرتبات وعلاوات وترقيات مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات، ويمكن القول بأن تحديد الأتعاب على هذا النحو يؤدي إلى تدعيم استقلال المراجع وحياده.

**٣/٢/٢ – إنهاء عمل مراجع الحسابات :**

يعين مراجع الحسابات لفترة محددة ، بانتهاء هذه الفترة ينتهي عمله بصورة عادية، وفي بعض الأحيان تنتهي مدة عمل المراقب قبل الموعد المحدد لها بطريقة غير عادية وذلك في حالة إبعاده عن منصبه، أو التوقف عن تقديم خدماته لسبب أو لآخر قبل انتهاء فترة العمل المحددة له.

وقد اهتمت التشريعات والمنظمات المهنية في معظم دول العالم بوضع الضمانات التي تكفل معرفة المساهمين وأصحاب المصلحة للأوضاع الحقيقية والظروف التي أدت إلى إنهاء عمل المراجع وتتيح الفرصة لدى المراجع 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 العمومية للمساهمين.

ويشترط قانون الشركات البريطاني في حالة استقالة المراجع أن يرسل أخطاراً بذلك إلى الشركة يوضح فيه أسباب استقالته وفي حالة أشارته إلى وجود مخالفات تستدعي معرفة المساهمين بها يجب على الشركة أن ترسل صورة إلى جميع المساهمين، وللمراجع الحق في طلب عقد اجتماع غير عادي للجمعية العامة للمساهمين لمناقشة ملاحظاته.

ويعتبر عزل المراجع من الأمور الخطيرة التي تستوجب الاهتمام الخاص، لأن عزل المراجع قد يكون راجعاً لعدم كفاءته أو إهماله أو يكون وسيلة لأبعاد المراجع بعد اكتشافه لمخالفة جسيمة، ولذلك يشترط قانون الشركات البريطاني في حالة طلب عزل المراجع أن ترسل الشركة أخطاراً إلى المراجع بذلك، ويكون للمراجع الحق في توضيح وجهة نظرة كتابة في مذكرة تبلغ للشركة والتي تقوم بدورها بإرسال صورة منها إلى أعضاء الجمعية العامة للمساهمين قبل انعقاد اجتماعها وإذا تأخر وصول المذكرة قبل عقد الاجتماع يتم عرضها في اجتماع الجمعية ومناقشتها ويكون للمراجع المطلوب عزله الحق في حضور هذا الاجتماع وإيضاح وجهة نظره

للمساهمين وله الحق أيضاً في الحصول على صورة من جميع الأوراق المتعلقة بهذا الموضوع.

وفي جمهورية مصر العربية لم تتعرض التشريعات والتوصيات المهنية بوضوح لموضوع عزل المراجع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ومن ثم فإن المراجع في حالة عزله تعسفياً بواسطة الملاك يمكنه اللجوء للقضاء والخضوع لأحكام القانون العام، وإذا تم انتهاء عمل المراجع عن طريق تقديم استقالته وتضرر الملاك من هذه الاستقالة يمكنهم رفع الأمر للقضاء لطلب التعويض من المراجع إذا كانت هذه الاستقالة أدت إلى إلحاق الضرر بمصالحهم.

وفي الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص لم يتناول قانون الشركات موضوع انتهاء عمل المراجع بسبب تقديمه لاستقالته ولذلك لا يمكن أن تنطبق عليها قواعد الخلو الطارئ لمنصب المراجع السابق الإشارة إليها أما بخصوص عزل المراجع فقد حرص المشرع على إحاطة هذا الموضوع بكثير من الضمانات للحفاظ على استقلال المراجع وحيادة فقد نصت المادة ١٠٣ من قانون الشركات رقم ١٨٩ لعام ١٩٨١ على أنه يجوز للجمعية العامة للمساهمين في جميع الأحوال تغيير مراقب الحسابات ويجب على صاحب اقتراح التغيير أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب، وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل وتخطر الشركة المراجع بنص الاقتراح وأسبابه ويكون للمراجع الحق في مناقشة الاقتراح في مذكرة كتابية يرسلها إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثة أيام على الأقل، ويتولى رئيس الإدارة قراءة مذكرة المراجع على الأعضاء، ويكون للمراجع الحق في جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ قرارها.

ويختلف الوضع بالنسبة للوحدات الاقتصادية والشركات التابعة للقطـــاع العام فمراجعي حسابات هذه الوحدات تابعين للجهاز المركزي ويـــتم فصـــلهم وإنهاء أعمالهم بموجب قرار جمهوري بناء علـــى اقتـــراح رئـــيس الجهـــاز المركزي للمحاسبات وينص قانون العاملين على الحالات التي تستدعى فصل الموظف العمومي، كما أن مراجع الجهاز يمكنه تقديم استقالته ويخضـــع فـــي ذلك أيضاً لأحكام قانون العاملين المدنيين بالدولـــة، ولـــذا يمكـــن القـــول أن موضوع إنهاء عمل مراجعي الحسابات في الوحدات الحكومية والاقتصـــادية وشركات القطاع العام تم تنظيمه بصورة تؤدي إلى تدعيم استقلال المراجـــع وحياده.

**٤/٢/٢ – حظر قيام المراجع بأعمال أخرى تتعارض مع واجبات وظيفته:**

حرصت التشريعات والتوصيات الصادرة من المنظمات المهنية فـــي معظم دول العالم ومصر على النص بعدم جواز قيام المراجع بأية أعمال تهدد حياده لصالح الشركة التي يراجع حساباتها أو شغل وظـــائف بهـــا لأن ذلـــك يعرضه لضغوط مادية ومعنوية قد تؤثر على استقلاله وحياده، فـــلا يجـــوز للمراجع أن يعمل كموظف أو مدير بالشركة التي يراجع حساباتها، لأنه فـــي مثل هذه الحالة أما أن يراجع عملاً قام هو نفسه به وهذا يتعارض مع المبادئ الأساسية للرقابة فلا يجوز أن يقوم الشخص بمراجعة عمل قام هو بأدائه أو قد يراجع عملاً قام به أحد رؤسائه مما يعرضه للحرج ويؤثر على حياده، ومـــن ناحية أخرى قد تكون تلك الوظيفة مجرد وسيلة لدفع أتعاب أخـــرى خـــلاف أتعابه كمراجع ، وفي جميع هذه الحالات لا يكون المراجع مستغلاً أو مشكوكاً في حياده من وجهة نظر الأطراف المختلفة ذوي المصالح المتعارضـــة فـــي الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

وفي بريطانيا ينص قانون الشركات على عدم جواز تعيين أي موظف أو مدير يعمل بالشركة أو أي شخص يعمل في خدمتهما أو شريك لهما كمراجع حسابات لذات الشركة.

وفي جمهورية مصر العربية لم تتعرض التشريعات و المنظمات المهنية لهذا الموضوع في حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص فيما عدا نص المادة ٢٧ من قانون تنظيم المهنة رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ والتي تضمنت عدم جواز اشتغال المحاسبين والمراجعين المقيدين في السجل العام للمحاسبين والمراجعين لمهنة أخرى أو القيام بعمل تجاري إلا بعد الحصول بترخيص من لجنة القيد، وقد أصدرت لجنة القيد قرارها بأن مزاولة المهنة لا تتعارض مع مزاولة بعض الأعمال منها الوكالة عن الغير في إدارة الأعمال وسكرتارية مجلس إدارة الشركات الأجنبية التي لها نشاط في مصر، وتفسيراً لذلك فإن المراجع الخارجي في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص يمكنه تولى الوكالة عن الملاك في إدارة أعمالهم وذلك يتنافي مع استقلاله وحياده.

وفي شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص فقد اهتم المشرع بالنص صراحة على عدم جواز قيام المراجع بأية أعمال أو تولي وظائف تتعارض مع واجبات وظيفته فقد نصت نفس المادة ٢٧ من قانون تنظيم المهنة بأنه لا يجوز للمراجع أن يتولى مراجعة حسابات أي شركة مساهمة اشتراك في تأسيسها أو عضوية مجلس إجارتها أو اشتغل فيها بصفة دائمة كفني أو إداري أو استشاري، كما لا يجوز أن يكون شريكاً لأحد الأشخاص العاملين في الوظائف المذكورة أو موظف لديه أو من ذوي قرباه حتى الدرجة الرابعة. كما أوضحت المادة رقم ١٠٤ من قانون الشركات رقم ٥٩ لعام ١٩٨١ نفس الوضع المذكور في المادة ٢٧، بالإضافة لذلك نصت المادة ١٠٧ من القانون بأنه لا يجوز لمراجع حسابات شركة المساهمة قبل انقضاء ثلاث سنوات من

تركه العمل بها أن يشغل وظيفة مديراً أو عضواً بمجلس إدارتها أو يقوم بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري بها.

فيما يختص بمراجعي حسابات الوحدات الحكومية والاقتصادية والشركات التابعة للقطاع العام فلقد نصت المادة ٩ من القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥ على أنه يجوز لمديري إدارات مراقبة الحسابات ونوابهم ومراجعي الحسابات أن يجمعوا بين وظائفهم وأي عمل آخر أو أداء خدمات للغير بأجر أو بدون أجر ، وبذلك يساهم القانون في تدعيم استقلال مراجعي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات.

**٥/٢/٢ المصالح المالية وأتعاب المراجع وأثرهما على حيادة :**

بدأت التشريعات والمنظمات المهنية في معظم دول العالم في الاهتمام بالجانب المالي للعلاقة بين المراجع وعميله، وتم إصدار بعض التوصيات التي تتطلب إلا يكون المراجع مالكاً لأسهم الشركة التي يراقب حساباتها، وإلا تمثل الأتعاب التي يحصل عليها من العميل نسبة كبيرة من دخله الإجمالي، والهدف من ذلك أن يكون المراجع في وضع يسمح له بإبداء رأيه بأمانه وموضوعيه حتى لو كان الرأسي في غير صالح عميله دون أن يخشى تأثير ذلك عليه ودون أن يكون لإنهاء صفته كمراجع تأثير كبير على وضعه المالي.

وقد أوضح مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز في توصياته المرشدة للسلوك المهني ما يلي :

- على المراجع مراعاة إلا تزيد نسبة الأتعاب التي يحصل عليها من عميل واحد على ١٥% من الإيراد الإجمالي لمكتبه.
- لا يجوز للمراجع أن يكون له مصلحة مادية جوهرية في الشركات التي يرفع حساباتها ، فلا يملك أسهماً في الشركة إلا في بعض الحالات الاستثنائية التي نص عليها القانون وفي هذه الحالات عليه إيضاح الملكية صراحة في القوائم المالية أو تقرير مجلس الإدارة المنشور.

- لا يجوز لمراجع الحسابات أن يقرض العميل أو يقترض من.

وقد تضمن دليل السلوك المهني الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تفسير القاعدة رقم ١٠١ الخاصة باستقلال مراجع الحسابات بأن مراجع الحسابات لا يجوز له امتلاك أية أسهم في الشركات التي يراجع حساباتها لأن ذلك من المحتمل أن يؤدي إلى الأضرار باستقلال المراجع الفعلي ويؤثر في إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع وأيضاً لا يجوز للمراجع مراجعة حسابات شركة يمتلك فيها أقاربه نسبة كبيرة من الأسهم.

وفي جمهورية مصر العربية فقد نصت المادة الثامنة عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بأن المراجع يعتبر مخلاً بآداب وسلوك المهنة إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له فيها مصلحة شخصية دون أن يثير صراحة إلى وجود هذه المصلحة، وينطبق هذا الوضع على جميع المراجعين المزاولين للمهنة سواء في المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص أو الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص.

أما بخصوص مراجعي الوحدات الحكومية والوحدات الاقتصادية والشركات المساهمة التابعة للقطاع العام فلا يوجد مجال لوجود مصالح مادية لهم في الوحدات التي تتم مراجعتها لأن هذه الوحدات ملكيتها للدولة ولا يوجد مجال للاشتراك في تأسيس أو شراء حصص في رأسمال هذه الوحدات ومن ثم يمكن القول بأن عدم وجود مصالح مالية لمراجعي الجهاز المركزي في الوحدات التي يقومون بمراجعة حساباتها يؤدي إلى تدعيم حياد المراجع واستقلاله.

**تأثير لجان المراجعة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي** :

تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم التي لاقت ولا تزال تلقى مزيدا من الاهتمام في العديد من الدول مثل الولايات المتحدة وانجلترا وكندا والتي تتميز بتوفير الحرية الكاملة للشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص للقيام بدور حيوي وفعال لنمو الاقتصاد القومي .

ولقد نشأت فكرة إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات المساهمة في هذه الدول عقب حدوث حالات مختلفة في بعض الشركات اتضح من خلالها قيام الإدارة بممارسة ضغوط على المراجع الخارجي لانتزاع بعض الامتيازات أو التنازلات مما يضر باستقلاله ، وكنتيجة لوجود حالات أخرى يحدث فيها خلاف بين المراجع الخارجي والإدارة حول معالجة بعض المسائل الفنية ويصعب تسويته ، هذا بالإضافة إلى انتشاء الدعاوى القضائية ضد المراجعين في بعض الدول وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية .

وتتكون لجان المراجعة عادة داخل الشركات المساهمة الكبيرة الحجم والتي من طبيعتها التعامل مع عدد كبير من أصحاب حقوق الملكية ، ويتراوح أعضاء لجنة المراجعة ما بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء من مجلس إدارة الشركة وفي ذات الوقت يمثلون أعضاء من خارج الهيكل الإداري الشركة بمعنى آخر أعضاء لا يقومون بأي عمل تنفيذي داخل الشركة ( أعضاء خارجيين ) أو مدير تنفيذي أو مسئول عن إدارة الشركة .

**وتهدف لجان المراجعة إلى تحقيق ما يلي :**

١- توفير قناة اتصال فعالة بين الإدارة والمراجع الخارجي وبين الإدارة والأعضاء الخارجيين في مجلس الإدارة .

٢- العمل على توفير التناسق في المعلومات المتوافرة لأعضاء مجلس الإدارة الداخليين والخارجيين لزيادة فعالية ومقدرة الأعضاء الخارجيين على رقابة تصرفات الإدارة .

٣- المساهمة في حل أي منازعات حول المسائل الفنية بين المراجع الخارجي والإدارة .

٤- تدعيم جودة وكفاءة أداء المراجعة من خلال الإصرار على استقلال المراجع وتوفير فرصة احتمال تنفيذ الإدارة لاقتراحات المراجع .

٥- الإشراف على السياسات المحاسبية وفحص أساليب الرقابة الداخلية .

٦- تدعيم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات الكافية لتحسين قرارات المجلس في إدارة شئون الشركة .

٧ - زيادة مصداقية القوائم المالية السنوية التي تخضع للمراجعة والتأكد من جودة المعلومات الظاهرة في التقارير، بالإضافة إلى فحص التقارير الربع سنوية .

٨ - تقييم أداء المراجعين الداخليين وتنسيق العمل بينهم وبين المراجع الخارجي.

ومن الواضح أن تحقيق الأهداف السابقة يتطلب أن تضم لجنة المراجعة أعضاء دوي تخصصات مختلفة مثل رؤساء إدارات المراجعة الداخلية في شركات أخرى ومحامين وأكاديميين وشركاء متقاعدين أو عاملين في شركات مراجعة أخرى .

وجدير بالذكر أن تكوين لجان المراجعة داخل الشركات المساهمة مازال اختياريا وإن كانت بعض الدول قد اتخذت خطوات جادة بشأن إلزام الشركات المساهمة بتكوين تلك اللجان ، فقد أصدرت كندا المتطلبات القانونية لتكوين لجان المراجعة منذ سنوات قليلة ، وفي المملكة المتحدة ألزم التقرير الصادر بواسطة لجنة CADBURY الشركات المسجلة في بورصة لندن للأوراق المالية بتكوين لجان مراجعة وفرض وظائف محددة لها تلتزم بأدائها . وفي

الولايات المتحدة الأمريكية أصدر مجلس إدارة بورصة نيويورك للأوراق المالية في يونيو ١٩٧٨ قرارا تلتزم بمقتضاه الشركات الأمريكية التي تصدر أسهما عادية والمقيدة في جدول البورصة بإنشاء لجان مراجعة تتكون من أعضاء مجالس الإدارة الخارجيين ، وفي عام ١٩٩١ صدر قانون تطوير شركات التضامن على الودائع (FDICIA) ونص على ضرورة تكوين لجان مراجعة داخل البنوك والمؤسسات المالية والإدارية الكبرى ويكون اثنان على الأقل من أعضاء هذه اللجان ذوي خبرة في مجال أعمال البنوك أو الإدارة المالية ، ونص هذا القانون على تنظيم مسئوليات الرقابة لأعضاء لجان مراجعة المؤسسات المالية التي تزيد قيمة أصولها على ٥٠٠ مليون دولار، كما أصدر معهد القانون الأمريكي (ALI) مجموعة من الإرشادات القانونية تحدد وظائف لجان المراجعة وحقوقها لجميع الشركات المساهمة بغض النظر عن حجمها وطبيعة النشاط الذي تتعامل فيه .

ولقد تزايد الطلب بصورة واضحة على لجان المراجعة فى الثمانينيات من القرن الماضى فقد تميزت هذه الفترة بظهور شركات مساهمة كثيرة تقوم بدور حيوي في نحو الاقتصاد المصري لأن عبء هذا الدور كان يقع على الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة وشركات القطاع العام التابعة لها ، ولكن الوضع في السنوات القليلة الماضية اختلف وتغيرت سياسات الحكومة في اتجاه تحفيز القطاع الخاص بشتى الوسائل على زيادة استثماراته وشراء الشركات العامة المعروضة في برنامج الخصخصة حتى يكون له دور فعال في نمو الاقتصاد القومي وبذلك يمكن اللحاق بركب التقدم والنهوض اقتصاديا في جميع المجالات والالتزام بنصوص اتفاقية الجات ، ولقد ترتب على هذا الوضع تزايد حجم وأعداد الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص والتي تعمل في جميع المجالات ويمكن القول بأنه آن الأوان لتوجيه الاهتمام من جانب المنظمات المهنية والباحثين والكتاب إلى نشر مفهوم لجان المراجعة

وتوضيح مزاياها والمسئوليات الملقاة على عاتقها وتشجيع الشركات المساهمة على تكوين هذه اللجان .

**١- بذل العناية المهنية الملائمة ومسئولية مراجع الحسابات:**

يلتزم المراجع الخارجي بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل أهمها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسئولية القانونية للمراجع، ومن ثم تحدد الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة منه، هذا بالإضافة إلى القواعد والمعايير والتوصيات التي تصدرها الهيئات المهنية بغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة عند أداء مهمة المراجعة .

وعلى ذلك يتطلب تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة دراسة المسئولية القانونية والمسئولية المهنية للمراجع الخارجي .

**أولا : المسئولية القانونية للمراجع الخارجي .**

تنشأ المسئولية القانونية لمراجع الحسابات في حالة مخالفته للقوانين الموضوعة لحماية الأطراف المختلفة التي تعتمد على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية التي قام بفحصها ومراجعتها ولحماية المجتمع ككل.

ومن ثم تنقسم المسئولية القانونية للمراجع إلى ثلاثة أنواع تتمثل فيما يلي :

١- المسئولية المدنية تجاه العميل .

٢- المسئولية المدنية تجاه الغير .

٣- المسئولية الجنائية .

**١- المسئولية المدنية تجاه العميل :**

أساس هذه المسئولية العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل ، فإذا أخل المراجع بتنفيذ بنود العقد المبرم بينه وبين العميل أو أخل بتنفيذ الخدمات

المنصوص عليها فيه بحيث ترتب على هذا الإخلال إلحاق ضرر بالعميل فإنه يتعرض للمساءلة المدنية من قبل العميل ويكون له الحق في طلب تعويض مناسب عن حجم الضرر الذي لحق به .

ومن ثم يمكن القول أن المراجع يمكنه تجنب التعرض للمساءلة القانونية من قبل العميل عن طريق بذل العناية المهنية الملائمة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والسابق الإشارة إليها في الفصل الأول ، ويتطلب الأمر في هذه الحالة التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية اللازم من خلال تحديد مضمون المراجع الحذر وهو ذلك المراجع المتوسط الذي يبذل في أداء عمله درجة معقولة من العناية والمهارة ، وتعد إجراءات المراجعة التي تصدر من المنظمات المهنية في مختلف دول العالم المرجع الأساسي لتوصيف العناية المهنية الملائمة ، فهذه الإجراءات تحدد للمراجع بوضوح الخطوات الواجب القيام بها عند تخطيط وتنفيذ مهمة المراجعة والتقرير عن نتائجها فإذا التزم المراجع بأداء تلك الإجراءات وأثبت ذلك من خلال أوراق العمل وملفات المراجعة التي يحتفظ بها فإنه لا يكون مسئولا أمام العميل عن الأخطاء التي يتم اكتشافها فيما بعد وحدثت أثناء الفترة التي قام بمراجعتها ولا يمكن للعميل مساءلته مدنيا .

وفي جمهورية مصر العربية حرصت التشريعات القانونية والمنظمات المهنية على توضيح مجالات مسئولية المراجع تجاه عميله ، فقد أوضحت نقابة المحاسبين والمراجعين في دستور المهنة الذي أصدرته عام ١٩٥٨ أن مراجع الحسابات يعتبر مخلا بالأمانة المهنية في الحالات الآتية :

١- إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته .

٢- إذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه في القوائم المالية .

٣- إذا أهمل إهمالا مهنيا في خطوات فحصه أو في تقريره عن هذا الفحص .

٤- إذا أبدى رأيا برغم عدم حصوله على البيانات التي تؤيد هذا الرأي .

٥- إذا وقع تقريرا برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مساعديه وتحت إشرافه .

٦- إذا تغافل عن الحصول على إيضاحات من شأنها الكشف عن غش أو أخطاء وقعت في الحسابات.

كما نصت المادة التاسعة من دستور المهنة على أن مسئولية مراجع الحسابات في تنفيذ مهمته يحكمها حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفي نطاق ظروف المنشأة ، بالإضافة إلى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ تلك المهمة ، كما أوضحت المادة العاشرة أن عدم إدراك المراجع لواجباته المهنية لا يعفيه من المسئولية .

من ناحية أخرى نص قانون الشركات رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ في مادته رقم ١٠٩ بأن مراجع الحسابات يكون مسئولا قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله – وإذا كان للشركة أكثر من مراجع واشتركوا في الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن، وتسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة في الفقرة السابقة بمضي سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العمومية التي تلي فيها التقرير . كما نصت المادة رقم ١٠٦ من نفس القانون على أن مراجع الحسابات يسأل عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلا عن مجموع المساهمين، وتعني هذه المادة أن العلاقة بين المراجع وعميله هي علاقة الوكالة بأجر، ومن ثم يتم الرجوع إلى مواد القانون المدني التي تحدد هذه العلاقة لتحديد نطاق المسئولية

وطبيعة الحقوق والواجبات لكل من الوكيل والموكل ، وطبقا للمادة ١٧٤ من القانون المدني يعتبر المراجع مسئولا عن أعمال مساعيه أمام عميله والغير .

**٢-المسئولية المدنية تجاه الغير :**

يقصد بالغير في هذا المجال جميع الأطراف الأخرى التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة وذلك بخلاف العميل ومن هذه الأطراف البنوك والدائنين والمقرضين والعاملين وحملة الأسهم الحاليين والمحتملين.

وخلال النصف الأول من القرن الحالي كانت مسئولية المراجع القانونية تنحصر في مسئوليته تجاه العميل، ولم يكن المراجع مسئولا أمام الغير إلا في حالة التلاعب المقصود أو مشاركة العميل في إعداد قوائم مالية مضللة لتقديم معلومات غير حقيقية بهدف خداع الغير، وخلال النصف الثاني من القرن الحالي تزايد اعتماد الغير على المعلومات المحاسبية والتقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وقد أدت الزيادة المضطردة في إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي السائدة منذ الستينيات إلى كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع من الغير وخاصة في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية ، وتركز هذه الدعاوى على طلب تعويض من المراجع عن قيمة الخسائر التي تحملها الغير نتيجة اعتمادهم على المعلومات المحاسبية والتقارير المالية التي اعتمدها المراجع ، ولقد أوضحت حيثيات أحكام القضاء في هذه الدعاوى أن المراجع يجب أن يعترف بأهمية وظيفته في تزويد الغير (الطرف الثالث) بالمعلومات وما يترتب على ذلك من مسئوليات قانونية في حالة عدم أدائه لهذه الوظيفة بشكل ملائم، ومن ثم يكون

المراجع مسئولا أمام الغير في حالات التلاعب والإهمال الجسيم والإهمال العادي إذا كان عمل المراجع يستهدف بشكل رئيسي طرف ثالث معروف وأمكن إثبات عدم مراعاة المراجع العناية المهنية الملائمة في أداء وظيفته، ولقد ترتب على ذلك صدور عدة تشريعات ولوائح قانونية توضح مدى مسئولية المراجع الخارجي تجاه الغير.

وفي جمهورية مصر العربية اهتم المشرع بتحديد المسئولية القانونية للمراجع الخارجي تجاه الغير، ويتضح ذلك من خلال استعراض نصوص بعض مواد قانون الشركات رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ والتي نصت صراحة على مسئولية المراجع تجاه الغير ويتضح ذلك فيما يلي :

نصت المادة رقم ١٠٨ على أن " مع عدم الإخلال بالتزامات المراقب الأساسية ، لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو في غيره ، أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض " .

ونصت المادة رقم ١٠٩ في فقرتها الثانية على أن " يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه " .

**٣- المسئولية الجنائية :**

تنشأ المسئولية الجنائية للمراجع الخارجي في حالة ارتكابه لأفعال تخالف نصوص التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، وتؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع ، ومن ثم فإن المسئولية الجنائية للمراجع يتعدى نطاق الضرر فيها العميل والغير الذين اعتمدوا على المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها بحيث يشمل المجتمع ككل .

ولقد حرصت دول العالم وخاصة المتقدمة على تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات من خلال إصدار التشريعات القانونية المختلفة ،

وذلك بهدف صيانة كرامة المهنة والحفاظ على ثقة الأطراف المختلفة المستفيدة من خدمات المراجعة وأفراد المجتمع ككل في الآراء التي يبديها مزاولي المهنة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

ولقد سايرت جمهورية مصر العربية هذا الاتجاه ، وحرص المشرع على تحديد حالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والعقوبات الموقعة عليه في كل حالة ، فقد تضمن قانون الشركات رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ بعض المواد القانونية التي تحدد بوضوح المسئولية الجنائية للمراجع ويتضح ذلك من استعراض هذه المواد فيما يلي :

a. نصت المادة رقم ١٧٨ على أنه : ( يعاقب بالحبس كل من حرض أو اتفق أو ساعد أي ممول أو منشأة على التهرب من أداء الضريبة المنصوص عليها في القانون الضريبي كلها أو بعضها ، ويقضي في حالة الحكم بالإدانة بتعويض يعادل ثلاثة أمثال مل لم يؤد من الضريبة المستحقة ويكون المحكوم عليه متضامنا مع الممول أو المنشأة في أداء قيمة الضريبة المستحقة والتي لم يتم أداؤها لمصلحة الضرائب نتيجة الجريمة ) .

b. كما نصت المادة رقم ١٦٣ على : " مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في قوانين أخرى يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنية ولا تتجاوز خمسمائة جنية ، من يعين مراقبا بالمنشأة على خلاف أحكام الحظر المقررة في هذا القانون " .

c. ولقد نصت المادة رقم ١٦١ على : " مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفي جنية ولا تزيد عن عشرة آلاف جنية – يتحملها المخالف شخصيا – أو بإحدى هاتين العقوبتين ما يلي :

d. كل من أثبت عمدا في نشرة إصدار الأسهم أو السندات بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية ، وكل من يوقع تلك النشرات تنفيذا لهذه الأحكام .

e. كل مراقب (مراجع) وكل من يعمل في مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمدا وقائع جوهرية أو أغفل عمدا هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العامة وفقا لأحكام هذا القانون .

f. كل من زور في سجلات الشركة أو أثبت فيها عمدا وقائع غير صحيحة أو أعد أو عرض تقارير على الجمعية العامة تضمنت بيانات كاذبة أو غير صحيحة كان من شأنها التأثير على قرار الجمعية".

يتضح من نص هذه المادة أن المسئولية الجنائية للمراجع مسئولية شخصية – بخلاف المسئولية المدنية – لأن من يرتكب أحد الأفعال المنصوص عليها يتحمل هو شخصيا العقوبة سواء كان المراجع نفسه أو أحد مساعديه .

من ناحية أخرى نص قانون العقوبات المصري على جرائم قد يقترفها مديرو الشركات وأعضاء مجلس إدارتها ويجوز أن يعتبر المراجع الخارجي شريكا فيها وبالتالي تنطبق عليه ذات العقوبة المقررة عليهم ومن تلك الجرائم ما يلي :

١- إذا أفلست شركة مساهمة (أو شركة حصص) فيحكم على أعضاء مجلس إدارتها ومديريها بالسجن من ٣ سنوات إلى خمس سنوات إذا ثبت عليهم أنهم :

أ- أخفوا دفاتر الشركة أو أعدموها أو غيروها .

ب- اختلسوا أو حجبوا جزءا من مال الشركة إضرارا بالدائنين .

ج- فعلوا ما يترتب عليه إفلاس الشركة بطريق الغش أو التدليس .

٢- ويحكم على المديرين بالحبس مدة لا تتجاوز سنتين إذا ثبت عليهم أنهم:

أ- لم يستعملوا الدفاتر التي نص عليها القانون ، أو لم يجـروا عمليـة الجرد.

ب- إذا كانت دفاتر الشركة غير كاملة أو غير منظمة بحيث لا تعـرف منها حالة الشركة .

ج- إذا أهملوا بطريق الغش في نشر عقد الشركة بالكيفية التـي نـص عليها القانون .

د- إذا اشتركوا في أعمال مغايرة لما في قانون ونظام الشركة وصادقوا عليها .

ويعتبر المراجع الخارجي شريكا لمرتكبي هذه الجرائم إذا ثبت اكتشافه لتلك الأفعال أثناء مراجعته وبدلا من الإشارة إليها في تقريره تعمد التصـريح بما يفيد صحة التقارير والقوائم المالية .

**ثانيا .المسئولية المهنية للمراجع الخارجي** :

تسعى المنظمات والنقابات المهنية التي تشـرف علـى تنظـيم مهنـة المحاسبة والمراجعة إلى رفع مستوى جودة خدماتها والمحافظة على كرامـة مزاوليها بالإضافة إلى بث الثقة والاطمئنان لدى جمهـور المسـتفيدين مـن خدماتها ويتم ذلك من خلال تحديد قواعد لآداب وسلوك المهنة وإلزام مزاوليها بإتباع تلك القواعد ومن ثم يتسع نطاق مسئولية المراجع الخارجي بحيث يشمل بالإضافة إلى مسئولياته القانونية مسئوليته المهنية والتي تشمل التزامه بقواعد آداب وسلوك المهنة وعدم إخلاله بها وإلا تعرض لإجراءات المساءلة التأديبية والتي تصل في الحالات القصوى إلى شطب اسم المراجع من سجل المحاسبين والمراجعين ومنعه من مزاولة المهنة .

وفي جمهورية مصر العربية حدد دستور المهنة الصـــادر مـــن نقابـــة المحاسبين والمراجعين عام ١٩٥٨ واجبات المهنية ، ووضع بعض الضوابط للحالات التي يكون فيها المراجـــع مخلا بالأمانة المهنية وآداب وسلوك المهنة ، ومن ثم يتعرض للمساءلة التأديبية تنفيذا لنص المادة رقم ٣٧ مـــن قـــانون إنشاء النقابة والتي تنص على ما يلي " يحاكم تأديبيا كل من أخل من الأعضاء بواجباته في مزاولة المهنة أو ارتكب أمور مخلة بشرفها أو ماسة بكرامتها".

ويعاقب المراجع الذي يثبت إخلالـــه بقواعـــد آداب وســـلوك المهنـــة المنصوص عليها في دستور النقابة بأحد الجزاءات الآتية :

- الإنذار .
- التوبيخ .
- الوقف عن العمل مده لا تتجاوز سنتين .
- شطب الاسم من جدول النقابة .

وجدير بالذكر أن العاملين بإدارات مراقبة حسابات شركات القطاع العام والوحدات الحكومية يخضعون للمحاكمات التأديبية من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات طبقا لأحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥ حيـــث تقام الدعوى التأديبية ضد العامل بناء على تقرير مسبب من رئـــيس الجهـــاز المركزي للمحاسبات ، وتتم محاكمته أمام محكمة تأديبية تشكل لهذا الغـــرض يرأسها نائب رئيس مجلس الدولة أو أحد وكلاء المجلس ، ويكون للعامل حق الحضور بنفسه أمام المحكمة أو توكيل محام للدفاع عنـــه ، وتعـــد أحكـــــام المحكمة نهائية ولا يجوز الطعن فيها أمام المحكمة الإدارية العليا .

ولقد أوجزت المادة رقم ٢٥ من اللائحة العقوبات التأديبية التي يجـــوز توقيعها على العاملين بهذه الإدارات وتتمثل فيما يلي :

- الإنذار .
- الخصم من المرتب مدة لا تتجاوز شهرين .
- الحرمان من الترقية أو تأجيل موعد استحقاق العلاوة أو الترقية.
- الفصل من الخدمة مع حفظ الحق في المعاش أو المكافأة أو مع الحرمان من كل أو بعض المعاش أو المكافأة .

وإذا كان هؤلاء العاملين أعضاء في النقابة فليس هناك ما يمنع خضوعهم للمحاكمة التأديبية أمام النقابة إلى جانب خضوعهم للمحاكمة التأديبية من الجهاز المركزي للمحاسبات .

# الفصل الثالث

# تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين

**الأهــداف التعليمية** :

١- التعاقد على القيام بعملية المراجعة.

٢- خطوات تخطيط عملية المراجعة.

٣- أوراق وعلامات ومذكرات المراجعة.

**مقدمـــة :**

يبدأ المراجع الخارجي في التخطيط لعملية المراجعـــة بمجـــرد قبولهـــا وإتمام التعاقد مع العميل ، ويهدف المراجع من وراء تخطيط عملية المراجعة إلى وضع إستراتيجية شاملة تحدد كيفية تنفيذ المراجعة بأعلى قدر ممكن مـــن الكفاءة والفعالية، ومن ثم يتضمن تخطيط المراجعة القيـــام بمجموعـــة مـــن الخطوات أو الإجراءات لتخطيط المراجعة ، وتوثيق عملية التخطيط بعنايـــة عن طريق إعداد برنامج المراجعة والذي يتضمن الأهداف الواجب تحقيقهـــا والخطوات التي ستتبع في أعمال الفحص والمراجعة لتحقيق هـــذه الأهـــداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة وتوقيع الشخص المسئول عن تنفيذها ، كمـــا يتضمن تخطيط المراجعة إعداد أوراق عمل المراجعة ، من ناحيـــة أخـــرى يتطلب الإشراف على عملية المراجعة توجيه القائمين بالعمل علـــى مختلـــف مستوياتهم نحو تحقيق أهداف المراجعة.

**١- التعاقد على القيام بعملية المراجعة** :

يسبق تخطيط عملية المراجعة مرحلة التعاقد على القيام بها وتشمل الخطوات الآتيـــة :

**١/١ – اتصال العميل بالمراجع الخارجي للتفاهم معه بشأن مهمة المراجعة:**

في الأحوال العادية يتصل العميل بالمراجع مقدماً قبل نهايـــة الســـنة الماليـــة المطلوب مراجعتها بوقت كاف حتى تكون لديه فرصة كافية لاتخاذ قرار قبول مهمة المراجعة وتخطيطها بشكل كاف.

**٢/١ – الاتصال بالمراجع السابق :**

تقضى آداب وسلوك المهنة بأن يقوم المراجع الجديد بأخذ زمام المبادة للاتصال بالمراجع السابق سواء شفوياً أو كتابة ، ويتم إجراء هذا الاتصال بعد الحصول على أذن أو تصريح من العميل للمراجع السابق بالرد على كافة استفسارات المراجع الجديد ، ويعد هذا التصريح أمراً ضرورياً تقتضيه آداب سلوك المهنة والتي تحظر على المراجع إفشاء معلومات أو أسرار حصل عليها أثناء عملية المراجعة بدون الحصول على إذن أو تصريح من العميل.

ويهدف المراجع من الاتصال بالمراجع السابق إلى الحصول على معلومات تتعلق بسمعة وأمانة العميل والتعرف على أوجه الخلاف بين المراجع السابق وبين الإدارة (إن وجدت) وتأثيرها على كيفية تطبيق مبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة المتعارف عليها ، بالإضافة إلى التعرف على الأسباب التي حالت دون استمرار المراجع السابق في مراجعة القوائم المالية للعميل فقد يجد في هذه الأسباب ما يمنعه هو نفسه كمراجع مستقل ومحايد من قبول مهمة المراجعة المعروضة عليه.

**٣/١ – الحصول على بعض المعلومات المتعلقة بالعميل :**

يسعى المراجع قبل إتمام التعاقد الفعلي مع العميل وقبول مهمة المراجعة إلى الحصول على معلومات تتعلق بمدى انتظام دفاتر وسجلات العميل ووضعه المالي في الأسواق فضلاً عن مدى أمانته ونزاهته ويتم الحصول على هذه المعلومات عن طريق المصادر الآتية :

- الاتصال بالجهات التي تتعامل مع العميل حالياً وأيضاً تلك التي تعاملت معه سابقاً مثل البنوك والمحامون وجهات الائتمان المختلفة.
- الإطلاع على القوائم المالية للعميل التي تختص الفترات السابقة.

- الاستفسار من الإدارة بشأن بعض الأمور من أمثلتها وجود التزامات عرضية واستكمال كافة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والالتزام بالمتطلبات القانونية والقدرة على الوفاء بالقروض.

**٤/١ – إعداد خطاب التعاقد :**

يقبل المراجع القيام بمهمة مراجعه القوائم المالية للعميل في حالة ما إذا كانت المعلومات التي حصل عليها عن طريق الاتصال بالمراجع السابق والإدارة والجهات الأخرى تفصح عن عدم وجود أي شبهة بخصوص أمانة العميل وسمعته المالية.

وفي هذه الحالة يتم إعداد خطاب التعاقد وهو يمثل اتفاق مبدئي مكتوب بين العميل والمراجع بخصوص المهمة الواجب أدائها والمسئوليات الخاصة بكل من الطرفين ويقوم المراجع بإصدار هذا الخطاب وإرساله للعميل ، وعادة ما يتضمن أي معلومات هامة تخص عملية المراجعة ومن أمثلتها الفترة الزمنية موضع المراجع والفحص ، والوقت الذي يستغرقه أداء المراجعة وأتعابها وإطار مسئولية المراجع بخصوص اكتشاف الأخطاء والغش ، وفي حالة ما إذا كانت المهمة عبارة عن خدمات أخرى بخلاف المراجعة فإن الخطاب يجب أن يتضمن عبارة تفيد أن المهمة يجب إلا تفسر على أنها مراجعة.

**٢- خطوات تخطيط عملية المراجعة** :

يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة عقب قبولها والانتهاء من إتمام التعاقد مع العميل ، ويتضمن التخطيط القيام بإجراءات أو خطوات تخطيط المراجعة ، والتحديد المسبق لإجراءات تنفيذ المراجعة عن طريق إعداد برنامج المراجعة بالإضافة إلى عدد أوراق عمل المراجعة ، وتتمثل خطوات تخطيط المراجعة في الآتي :

**١/٢ – 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 بهدف فهم الأحداث والعمليات المالية والممارسات التي قد تكون ذات تأثير جوهري على القوائم المالية وإلقاء الضوء على المشاكل التي قد تظهر له أثناء إنجاز مهمته هذه المعلومات ما يلي :

١- مركز الشركة ومقرها القانوني 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 وآثار ذلك على عملية المراجعة.

٤- النظام المحاسبي ونظام التكاليف في حالة الشركات الصناعية.

٥- القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة.

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 وهذه الأطراف تتمثل في الشركات التي بينها وبين الشركة علاقة مشتركة والشركات المستثمر فيها والملاك الرئيسيون والإدارة وأفراد أسرهم المقربين.

وتتعدد أساليب جمع هذه المعلومات لعل من أكثرها استخداماً ما يرد ذكره فيما يلي :

**١/١/٢ – عمل زيارات ميدانية للمنشأة :**

يقوم المراجع بزيارة مواقع العمل بالمنشأة سواء كانت إدارية ومالية أو صناعية أو تسويقية.

وتؤدي زيارة الإدارات المالية إلى جمع المعلومات الخاصة بأنواع السجلات المحاسبية والإحصائية المستخدم وكيفية القيد والترحيل منها وأنواع الدورات المستندية ومدى دقتها ومدى انتظام الدفاتر المحاسبية بشكل عام ، وفي حالة المنشآت الصناعية يمكن الحصول على معلومات بخصوص نظام التكاليف المتبع ومدى كفايته وسلامته ، من ناحية أخرى يمكن للمراجع الإطلاع على القوائم المالية الخاصة بفترات سابقة وتقارير المراجع السابق بخصوص تلك القوائم وفحص أي تحفظات وردت بهذه التقارير أو بتقارير مجلس الإدارة.

كما أن زيارة مصنع أو مصانع المنشأة ومخازنها يؤدي إلى التعرف على كيفية تسلسل العمليات الفنية ومنهم كيفية إتمام عمليات التشغيل ، بالإضافة إلى جمع معلومات عن طريق التخزين المتبعة في تخزين السلع والمنتجات وأساليب الرقابة على المخزون ومناطق المشاكل المحتملة مثل المواد الراكدة.

وتعد زيارة مواقع البيع والتسويق من الأمور المفيدة لجمع المعلومات المتعلقة بسياسة البيع والتوزيع وتكاليف الحملات الإعلانية ومدى معقوليتها.

**٢/١/٢ – مراجعة بيانات الصناعة والنشاط :**

يسعى المراجع إلى الحصول على المعلومات المرتبطة بالصناعة والنشاط عن طريق الإطلاع على بيانات الصناعة التي يتم تجميعها عن طريق مكاتب المراجعة والغرف الصناعية والجهات الرسمية التي نشرف على

الصناعات المختلفة والنشرات التجارية والصناعية الخاصة بتحديد التطورات الحالية في النشاط والصناعة.

**٣/١/٢ – مراجعة أوراق عمل المراجعة الخاصة بفترات سابقة :**

يسعى المراجع إلى الاتصال بالمراجع السابق للمنشأة بعد الحصول على أذن أو تصريح من العميل بخصوص السماح للمراجع السابق بإطلاعه على أوراق عمل المراجعة الخاصة به والتي أعدها أثناء مراجعته للمنشأة خلال الفترات السابقة.

ومن خلال دراسة أوراق عمل المراجعة يمكن للمراجع الحصول على معلومات تتعلق بمجالات المشاكل التي حدثت في عمليات المراجعة السابقة والتي يمكن توقع استمرارها خلال عملية المراجعة الحالية ومن أمثلتها وجود نقاط ضعف مستمرة في نظام الرقابة الداخلية أو بعض المشاكل التي صادفت المراجع نتيجة حالة النظام المحاسبي والسجلات والدفاتر المحاسبية كما يمكنه الحصول على معلومات بخصوص وجود أطراف أخرى ترتبط المنشأة وطبيعة ومدى هذا الارتباط.

**٤/١/٢ – الاتصال المباشر بالإدارة العليا :**

يكون لدى المسئولين في الإدارة علم مسبق بمسئوليات المراجع وأهداف عملية المراجعة ، ويسعى المراجع لمقابلة هؤلاء المسئولين للحصول على تعاونهم ومساعدتهم في سبيل تذليل مهمته وذلك عن طريق إمداده بالمعلومات المتعلقة بالمناطق التي تثار فيها المشاكل وتعاني من أوجه ضعف وإطلاعه على التقارير الإدارية وكافة المعلومات المتاحة للإدارة بصفة عامة مثل الموازنات وقوائم التشغيل وتقارير التكاليف والتقارير المالية ، كما يمكن للمراجع الاستفسار من الإدارة بخصوص وجود أو عدم وجود أطراف أخرى تربطهم علاقة بالمنشأة ، وفي حالة وجودهم يطلب المراجع من الإدارة إمداده

بكافة المعلومات المرتبطة بالعمليات المالية التي تمت بين هذه الأطراف والمنشأة خلال الفترة الخاضعة للمراجعة والفحص.

**٥/١/٢ – استخدام قوائم الاستقصاء :**

يستخدم المراجع قائمة الاستقصاء لجمع المعلومات من العاملين والمسئولين في المنشأة وهي تحتوي على مجموعة من الأسئلة ويتم توزيعها على العاملين ويطلب منهم الإجابة عنها كتابة ، وفي الغالب تكون الإجابة بالنفي أو الإيجاب ، ويتوقف نجاح هذا الأسلوب على طريقة صياغة الأسئلة ووضوحها ، ويؤدي هذا الأسلوب إلى توفير الوقت ولكن يعاب عليه أن مجرد الإجابة بنعم أو لا على الأسئلة القائمة لا يؤدي إلى ظهار المشاكل الحقيقية ، وعلى الرغم من هذا النقد إلا أن هذا الأسلوب يفيد في تعزيز المعلومات المجمعة بواسطة المراجع خلال استخدامه للأساليب الأخرى.

**٦/١/٢ – الاتصال بلجنة المراجعة :**

تعرضنا في الفصل السابق إلى توضيح مفهوم لجان المراجعة ووظائفها وأهمية تكوينها اختيارياً من قبل الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص ، ومن ثم إذا كانت لدى الشركة لجنة مراجعة يجب على المراجع الخارجي الاتصال مباشرة بأعضاء اللجنة بشأن الحصول على معلومات تتعلق بالتغيرات الجوهرية في إدارة الشركة وهيكلها التنظيمي ونقاط الضعف أو القوة في نظام الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الاعتماد على أداء إدارة المراجعة الداخلية ودور اللجنة في تنسيق العمل والتعاون بين المراجعين الداخليين وفريق عمل المراجع الخارجي.

**٧/١/٢ – خرائط التدفق :**

توضح خريطة التدفق تمثيل بياني لتدفق عمليات المنشأة وتسلسل هيكلها التنظيمي وهي تساعد في تلخيص المعلومات التي يحصل عليها المراجع وتساعد في فهم أسلوب العمل وإمكانية تصوره.

قد يستخدم المراجع الطرق السابقة كلها أو بعضها لجمع المعلومات والحصول على فهم كامل لنشاط العميل ، وأياً كانت الأساليب المستخدمة في جمع المعلومات فإنه يجب مراعاة بعض الاعتبارات عند جمعها تتمثل فيما يلي :

١- توضيح مصدر وطبيعة المعلومات.

٢- تجنب جمع المعلومات التي ظهرت في مراجعات أخرى إلا إذا حدثت فيها تغييرات جوهرية يكون من شأنه تغيير النتائج أو إظهار أمر جوهري.

٣- الاهتمام بالتفاصيل الخاصة بالمجالات التي تثار فيها مشاكل وعدم الاكتفاء بالإجماليات. د

٤- التركيز على المعلومات الجوهرية وعدم الإسهاب في أمور فرعية.

٥- التحقق من دقة المعلومات عن طريق الملاحظات الفعلية وجمع المعلومات من عدة مصادر.

**٢/٢ – عمل تقديرات مبدئية لحدود الأهمية النسبية :**

تعرف الأهمية النسبية بأنها حجم التحريف في المعلومات المالية والذي قد يؤدي إلى التأثير في أحكام مستخدمي هذه المعلومات ، ويهتم

المراجع بوضع تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية أثناء تخطيط عملية المراجعة للمساعدة في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة ومداها وتوقيتها.

ولا توجد معايير موحدة لتقدير حدود الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية ، ويمكن للمراجع الاسترشاد بما يتم في الحياة العملية عند إعداد هذه التقديرات فعلى سبيل المثال يستخدم المراجعون في الولايات المتحدة الأمريكية في الحياة العملية قاعدة عامة لتقدير حدود الأهمية النسبية المبدئية في مرحلة تخطيط المراجعة وهي اعتبار الخطأ الذي يبلغ مقدار ١٠% من قيمة أي عنصر من عناصر القوائم المالية كصافي الدخل أو إجمالي الأصول يعد هاماً ، أما الخطأ الذي لا يتجاوز مقداره ٥% من قيمة العنصر فإنه لا يعد هاماً ، وفيما يتعلق بالأخطاء التي تتراوح بين ٥% و١٠% فإن الحكم عليها يتم في ضوء الظروف المحيطة بالمنشأة واحتياجات مستخدمي القوائم المالية ولكن إذا ثار شك أو ريبة في نفس المراجع فمن الأفضل اعتبار العنصر هام. وتخطيط التوسع في إجراء اختبارات الفحص تجنباً للتعرض إلى تحمل مخاطرة الفشل في اكتشاف الأخطاء أو التحريف الجوهري في القوائم المالية.

ويجب ملاحظة أن إعداد التقديرات المبدئية لحدود الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية لا يتضمن فقط العناصر الرئيسية لتلك القوائم وإنما يشمل أيضاً البنود المكونة لتلك العناصر فعلى سبيل المثال إذا كانت القيمة المسجلة للأصول بالميزانية تبلغ ٢٠ مليون جنية وكانت التقديرات المبدئية لحدود الأهمية النسبية التي حددها المراجع لأخطاء المغالاة في قيمة هذا العنصر تبلغ ٥% من قيمته أي ما يعادل مليون جنية ، يجب على المراجع أن يخصص هذه القيمة بين بنود الأصول المختلفة من معدات ومدنيين ونقدية وغيرها ، ومما لاشك فيه أن طبيعة الأصل يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد النسبة الواجب تخصيصها له من إجمالي القيم ، وبصفة عامة فإن النسبة أو القيمة المخصصة للبند تتناسب تناسباً عكسياً مع مقدار مخاطر الأخطاء

والتحريف التي يتعرض لها البند ، فكلما زادت مخاطر الأخطاء والتحريف التي يتعرض لها البند ، كما انخفضت حدود الأهمية النسبية التي يقدرها المراجع لهذا البند.

وجدير بالذكر أن قيام المراجع بتحديد تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية يساعده في التركيز على البنود والعناصر الهامة وأداء مهمة المراجعة بكفاءة وفعالية بمعنى آخر تحقيق مستوى عالي من التأكد ومن ثم تحقيق هدف المراجعة وتحمل تكاليف ومجهود أقل بما يحقق المنفعة للعميل والمراجع.

**٣/٢ – القيام بالإجراءات التحليلية Analytical Procedure :**

تبذل جهود مستمرة من جانب المراجعين والمنظمات المهنية والدوائر العلمية في البحث عن الإجراءات التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المراجعة بكفاءة وفعالية ، حيث تعتمد المراجعة على أسلوب المعاينة للتحقق من صدق وعدالة معلومات القوائم المالية ، ويعني ذلك احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة ولم تكتشف ضمن العينة التي تم مراجعتها.

ولهذا ظهر أسلوب التمعن Scanning كإجراء مصاحب لعملية الفحص بالعينة ويعتمد هذا الأسلوب على مقارنة بيانات فترتين أو عدة فترات مع بعضها لاكتشاف الاتجاه العام لهذه البيانات وكشف ما خرج منها عن هذا الاتجاه لفحصه وإثبات صحته أو خطئه ، وتطور هذا الأسلوب وظهر أسلوب الفحص التحليلي والذي يعتمد على مجموعة من الوسائل الكمية عند فحص العلاقات بين البيانات المالية.

وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين نشرة معايير المراجعة رقم ٢٣ في عام ١٩٧٨ بعنوان الفحص التحليلي Analytical Review وتعد أول نشرة مراجعة تتناول موضوع الفحص التحليلي بشكل

مستقل ، وقد عرفت الفحص التحليلي بأنه دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات ، والبيانات يمكن أن تكون في صورة مالية أو كمية أو نسب أو مؤشرات ومعدلات ، وفي عام ١٩٨٨ أصدر المعهد الأمريكي أيضاً نشرة معايير المراجعة رقم ٥٦ بعنوان الإجراءات التحليلية لتحل محل النشرة رقم ٢٣ السابق إصدارها وفيها تم استبدال مسمى الفحص التحليلي بالإجراءات التحليلية وأصبح استخدامها إلزامياً في مرحلتي تخطيط المراجعة والفحص النهائي للقوائم المالية واختيارياً في مرحلة العمل الميداني بعد أن كان استخدامها اختيارياً في جميع المراحل في ظل النشرة رقم ٢٣.

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.

**ويتم أداء الإجراءات التحليلية بالطرق الآتية :**

١- مقارنة المعلومات المالية للمنشأة عن السنة الحالية بمثيلاتها عن فترات سابقة (تحليل أفقي).

٢- مقارنة المعلومات المالية للمنشأة بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة.

٣- مقارنة المعلومات المالية للمنشأة بمتوسطات الصناعة أو النشاط.

٤- دراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية مثل العلاقة بين عدد العاملين ومصروف الأجور.

٥- دراسة علاقات الارتباط بين بنود وعناصر القوائم المالية.

وبصفة عامة يجب مراعاة أنه إذا كانت نتائج أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط المراجعة تدل على وجود تقلبات غير متوقعة أو إلى عدم

وجود تقلبات كانت متوقعة أو وجود بنود أخرى شاذة فمن الواجب أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة على أساس توسيع اختبارات المراجعة المتعلقة بهذه البنود.

**٤/٢ – فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية :**

سبقت الإشارة في الفصل الأول إلى أن التزايد المضطرد في أحجام المنشآت التي تتعامل في مختلف السلع والخدمات وما ترتب عليه من تضخم واضح في حجم علمياتها المالية أدى إلى ضرورة استخدام أسلوب المراجعة الاختبارية بدلاً من أسلوب المراجعة التفصيلية وذلك عند إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة.

وتعتمد المراجعة الاختبارية على إجراء اختبارات على عينة من العمليات وافتراض أن العمليات المتماثلة ينطبق عليها نفس نتائج تلك الاختبارات ، وتتوقف كمية الاختبارات التي يختارها المراجع على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستخدم في المنشأة.

وعلى ذلك تعد هذه الخطوة من أهم خطوات تخطيط المراجعة التي يجب أن يوليها المراجع عنايته واهتمامه وذلك قبل البدء في إعداد برنامج المراجعة. ولقد حرصت معايير المراجعة المتعارف عليها والسابق الإشارة إليها في الفصل الأول على إبراز أهمية وضرورة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع الخارجي ، فقد تضمن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني ما يلي :

" ينبغي القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المتبع فعلاً كأساس٤ لتقرير مدى الاعتماد عليه وبالتالي تحديد حجم الاختبارات التي تقتصر عليها إجراءات المراجعة ".

**ويقوم المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على النحو الآتي :**

١- التعرف على النظام الموضوع للرقابة من الناحية النظرية بالإطلاع على خرائط التدفق ودليل الإجراءات والهيكل التنظيمي.

٢- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات ومع أخذ الظروف الواقعية في الاعتبار.

٣- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلاً ، لأن النظام قد يكون سليم فعلاً من الناحية النظرية ولكنه غير مطبق في الواقع العملي نتيجة عدم إلمام أو فهم العاملين للإجراءات المطلوبة.

ونظراً لأهمية نظام الرقابة الداخلية سيتم التعرض له ومناقشته تفصيلياً في فصل لاحق من هذا الكتاب.

## ٣- برنامج المراجعة :

يمثل التحديد المسبق لإجراءات المراجعة التي ستتبع في أداء العمل الميداني جانباً هاماً من مرحلة تخطيط عملية المراجعة ويتم عن طريق إعداد برنامج المراجعة.

وبرنامج المراجعة عبارة عن خطة تفصيلية تتضمن إجراءات تنفيذ العمل اللازم بطريقة منظمة تظهر العلاقة بين كل إجراء سيتبع والإجراء الذي يليه ، والهدف من وراء كل إجراء يتضمنه البرنامج والوقت اللازم للإنجاز ، والمساعد المسئول عن الفحص والمراجعة.

وتعتمد جودة تخطيط عملية المراجعة على كفاءة أداة التخطيط والتي تتمثل في برنامج المراجعة وما يرتبط به من ضرورة إعداد الموازنة الزمنية لتنفيذه والتي تعبر عن الوقت المقدر والمطلوب لتنفيذ كل خطوه من برنامج المراجعة ، وأيضا ضرورة توزيع الأعمال بين المساعدين.

وعند قيام المراجع بتصميم برنامج المراجعة يجب أن يأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل تتمثل في الآتي :

١ - التقيد بنطاق عملية المراجعة التي عهد بها إليه ، فإذا كانت مراجعة جزئية تهدف إلى تحقيق هدف محدد يجب أن يصمم برنامجه في حدود ذلك الهدف المنصوص علية في خطاب التعاقد ولا يتعداه ، وإذا كانت مراجعة للقوائم المالية بهدف إبداء الرأي المهني المحايد عن مدى صدق وعدالة معلومات هذه القوائم فإن نطاق عملية المراجعة يشمل جميع عمليات المنشأة ويتم فحصها باستخدام أسلوب المعاينة ويجب على برنامج المراجعة أن يتضمن الخطوات الكفيلة بتحقيق هدف المراجعة.

٢ - مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المتبع بالمنشأة ، فعلى ضوء نتائج فحصه لهذا النظام يحدد نوع ومدى الاختبارات التي سيقوم بها والإجراءات التي ستتبع لأدائها والواجب أن يشملها برنامج المراجعة.

٣ - الأهداف التي يرمى إلى تحقيقها من وراء كل إجراء يتضمنه البرنامج، فعمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها المراجع عبارة عن وسيلة لتحقيق هدف معين ، ويجب أن يؤدى البرنامج المرسوم إلى تحقيق هذا الهدف.

٤ - استخدام طرق وأساليب المراجعة التي تؤدى إلى الحصول على أقوى القرائن وأكثرها حجية وفي نفس الوقت تلاءم الظروف المحيطة بالمنشاة وطبيعة نشاطها.

**وتنقسم برامج المراجعة إلى مجموعتين أساسيتين يتم توضحيهما على النحو التالي :**

**١/٣ - برامج مراجعة محددة مقدما Predetermined Audit Programs**

ويقصد بها برامج المراجعة التي تصمم مقدما بناء على دراسة ظروف المنشأة وأداء كافة خطوات تخطيط المراجعة وأهمها فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ويعد برنامج المراجعة المحدد مقدما لمنشأة ما برنامج تفصيلي يتضمن كافة الخطوات الواجب إتباعها عند مراجعة كل عملية يشملها نطاق الفحص.

**ولهذا النوع من البرامج عدة مزايا يمكن تلخيصها فيما يلى:**

١ - يساعد البرنامج التفصيلي المحدد مقدما على تقسيم العمل بين المراجع الخارجي ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته.

٢ - يؤدى إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية عند القيام بأداء العمل الميداني كما يعمل على تجنب تكرار بعض الإجراءات والتي تؤدى إلى زيادة الوقت والتكلفة والمجهود.

٣ - يستخدم كأداة رقابية أثناء إنجاز عملية المراجعة.

٤ - يفيد كدليل على قيام المراجع بعملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وبذله للعناية المهنية الملائمه وذلك إذا دعت الظروف إلى وضع المراجع في موقف يجعله محل للمساءلة عن أي تقصير أو إهمال.

٥ - يستخدم كأساس لعمليات مراجعة القوائم المالية لذات المنشأة خلال السنوات التالية ، ويمكن تعديله بما يتلاءم مع أي تغيرات أو تطورات تلحق بالمنشأة خلال تلك السنوات.

وعلى الرغم من تلك المزايا إلا أن هناك بعض أوجه النقد التي توجه إلى استخدام هذا النوع من البرامج وتتمثل فيما يلي :

١ - يؤدى استخدام هذه البرامج إلى تحويل إجراءات الفحص والمراجعة لعمليات روتينية تؤدى بطريقة آلية.

٢ - يخشى أن يؤدى استخدام تلك البرامج إلى عدم إجراء التعديلات المطلوبة في حالة اكتشاف أي خلل استجد في نظام الرقابة الداخلية أو في حالة وجود تغيرات أو تطورات تتعلق بالمنشأة.

٣ - قد تؤدى هذه البرامج إلى الحد من قدرة المساعدين على الابتكار والتجديد في طرق وأساليب الفحص والمراجعة.

ولاشك أن هذه الانتقادات على جانب كبير من الأهمية وتتضمن قدرا كبيرا من الصحة وتتضمن الحياة العملية العديد من الأمثلة التي تؤيد هذه الانتقادات ويمكن للمراجع تجنب هذه الانتقادات عن طريق تشجيع مساعديه باستمرار على إبداء ما يتبادر إلى فكرهم من ملاحظات على البرامج الموضوعة لهم واقتراح التعديلات المناسبة عليها ، ويجب على المراجع أن يقوم بمراجعة البرامج المحددة مقدما من فترة لأخرى وأن يدخل عيها التعديلات التي تتلاءم مع تغير الظروف.

**٢/٣ - برامج مراجعة متجددة Progressive Audit Programs**

يتضمن هذا النوع من البرامج الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والمراجعة والأهداف الواجب تحقيقها ، وتترك الإجراءات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات التي يعتمد عليها لحين البدء في المراجعة.

ويتميز هذا النوع من البرامج بأنه يساعد على استخدام خبرة وكفاءة القائمين بعملية المراجعة في إتباع إجراءات المراجعة الملائمة واستخدام الأساليب المناسبة لظروف كل حالة ، ولكن يوجه إليه انتقاد أساس يتمثل في ضرورة أن يكون القائمين بتنفيذ هذا النوع من برامج ذوى خبرة عملية كافية

وكفاءة أداء عالية، وعلى ذلك لا يمكن استخدام مساعدي المراجع ذوى الخبرة الحديثة أو الكفاءة المحدودة في تنفيذ تلك البرامج.

يتضح مما سبق أن كل نوع من البرامج له مميزاته وعيوبه ، ويمكن القول أن استخدام برامج المراجعة المحددة مقدما أفضل للمراجع وخاصة إذا عمل على تحاشى الانتقادات الموجهة إليها نظرا لأن البرامج المتجددة تحتاج في تنفيذها إلى مراجعين ذوى خبرة وكفاءة عالية وليس من المتصور أن تقتصر عملية المراجعة على هؤلاء وبقاء المساعدين ذوى الخبرة الحديثة بدون عمل ومران عملي يساعدهم على اكتساب هذه الخبرة وتحسين كفاءة أدائهم. ويمكن لمراجع أن يستخدم البرامج المتجددة في المراجعات الجزئية والتي تتم لأغراض خاصة والتي لا تتطلب تخصيص عدد كبير من المساعدين ولكنها تتطلب خبرات وكفاءة عالية ممن يقومون بأدائها.

## ٤ - أوراق وعلامات ومذكرات المراجعة :

تتطلب إجراءات تنفيذ عملية المراجعة بعد إعداد البرنامج وتصميمه ضرورة الاحتفاظ بمجموعة متكاملة منظمة لأوراق المراجعة ، كما يلجأ المراجع عادة إلى استعمال علامات خاصة لتميز طبيعة العمليات أو الخطوات التي انتهى هو ومساعدوه من أدائها أثناء فحصهم للدفاتر والسجلات ، وكثيرا ما يصادف المراجع أو فريق العمل المتعاون معه أثناء فحصهم للدفاتر والسجلات أمورا تحتاج إلى الاستفسار عنها ولابد من تدوينها في سجل خاص يطلق عليه مذكرات المراجعة ، وفيما يلي نوضح كل من أوراق وعلامات ومذكرات المراجعة.

### ١/٤ – أوراق عمل المراجعة :

وهى عبارة عن السجلات أو الملفات التي يسجل فيها المراجع كل ما جمعه من معلومات نتيجة دراسته للمنشاة التي يقوم بمراجعة حساباتها ، كما

تتضمن الإجراءات المتبعة في فحص الدفاتر والسجلات والأدلة التي قام بجمعها خلال عملية المراجعة ، وعلى ذلك تعد أوراق العمل المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه المراجع عند إعداد تقرير المراجعة ، ومن ناحية أخرى تعتبر بمثابة دليل على أن المراجع ومساعديه قد قاموا بأداء مهمة المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

**وعلى ذلك يمكن تحديد المحتويات الرئيسية لأوراق العمل في الآتي :**

١ - كافة المعلومات التي حصل عليها المراجع ومساعديه والمتعلقة بالمنشأة الخاضعة للمراجعة والفحص.

٢ - بيان بطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات تنفيذ العمل الميداني.

٣ - نسخ من الأدلة والمعلومات المدونة التي حصل عليها المراجع ومساعديه أثناء تنفيذ إجراءات العمل الميداني.

٤ - تفاصيل النتائج التي توصل إليها المراجع ومساعديه من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة وأيضا تفاصيل النتائج والملاحظات التي اتضحت لهم من القيام بأعمال المراجعة الدورية وتحقيق عناصر القوائم المالية.

وبصفة عامة لا توجد قواعد أو توصيات محدده توضح شكل ومحتوى أوراق عمل المراجعة التي يلتزم المراجع بإعدادها ، ولكن توجد إرشادات عامه ترتبط بمحتويات أوراق المراجعة وكيفية تنظيمها أشارت إليها نشرة معايير المراجعة المتعارف عليها ويمكن للمراجع الاستعانة بهذه الإرشادات عند إعداد أوراق المراجعة وتتمثل فيما يلي :

١ -يجب أن تحتوى أوراق المراجعة على معلومات كافية توضح أن القوائم المالية التي تم مراجعتها تتفق مع دفاتر وسجلات المنشأة.

٢ –يجب أن تنظم هذه الأوراق بحيث توضح أن عملية المراجعة تم تخطيطها بشكل مناسب ، وأن عمل المساعدين تم الإشراف علية وفقا للمعيار الأول من معايير العمل الميداني.

٣ –يجب أن توضح هذه الأوراق أن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد تم فحصه وتقييمه طبقا للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني.

٤ –يجب أن توضح أوراق العمل أن الاستنتاجات التي توصل إليها المراجع والمتعلقة بالجوانب الهامة لعملية المراجعة (مثل التزام المنشاة بنظام الرقابة الداخلية واتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها) مدعمة بنتائج المراجعة.

**وتنقسم أوراق المراجعة إلى نوعين كما سيتضح على النحو الآتى :**

**١/١/٤ – الملف الدائم The Permanent File**

يقوم المراجع بإنشاء ملف دائم للمنشأة عند قيامه بمراجعة حساباتها لأول مرة وهو يتضمن كافة المعلومات الخاصة بالمنشاة والتي تتميز بالدوام والاستمرار ويحتاج المراجع إلى الاطلاع عليها من عام لآخر ، وتتمثل محتويات الملف الدائم في الآتي :

١ – صورة من عقد تأسيس المنشأة والقانون النظامي واللوائح الداخلية.

٢ – الخرائط التنظيمية ومعلومات عن نظام الرقابة الداخلية.

٣ – نبذه تاريخية عن المنشأة وغرضها وطبيعة نشاطها.

٤ – معلومات عن الدفاتر والسجلات المستخدمة.

٥ - ملخص بالعقود والالتزامات التي ترتبط بها المنشأة لمده طويلة.

٦ - شروط إصدار الأسهم والسندات والحصول على القروض.

٧ - ملخص بالنظام المحاسبي المطبق في المنشأة.

٨ - الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة.

٩ - تحليلات لأهم عناصر الميزانية كالأصول غير الملموسة والآلات وأسهم رأس المال والفائض لاستخدامها عند تخطيط عملية المراجعة.

١٠- ملخصات محاضر اجتماعات مجلس الإدارة عن البيانات والقرارات الهامة التي يجب الرجوع إليها كل عام.

١١- ملخص عن مركز المنشأة بالنسبة للضرائب.

١٢- دليل ترميز الحسابات في حالة استخدامه بواسطة المنشأة.

١٣- نتائج الفحص التحليلي عن السنوات السابقة.

١٤- بيان بأقسام المنشأة وفروعها وحجم أعمالها.

وعلى الرغم من أن السمة الغالبة لمعلومات الملف الدائم هي الاستمرار وعدم تغيرها من عام لآخر ألا أن المراجع مطالب بإعادة النظر فيها بشكل دوري بهدف إضافة أو حذف أو تعديل بعضها بحيث تتلاءم مع أيه تطورات أو تغيرات تلحق بالمنشأة كما في حالة تعديل نصوص عقد الشركة أو نظام المحاسبة أو المسئولين أو تطوير الهيكل التنظيمي.

**٢/١/٤ - الملف الجاري The Current File**

يقوم المراجع بإعداد الملف الجاري سنويا فهو يتضمن المعلومات الخاصة بحسابات المنشأة وإجراءات المراجعة الخاصة بالسنة المالية الحالية (الجارية) ومن ثم يتضمن الملف الجاري ما يلي :

١ - أرصدة حسابات الأستاذ.

٢ - قيود إعادة التبويب والتسوية.

٣ - أهداف المراجعة.

٤ - النظم والأرصدة الواجب مراجعتها والعينات المختارة.

٥ - صورة من برنامج المراجعة.

٦ - أدلة الإثبات التي تم جمعها لتأييد رأى المراجع.

٧ - الملاحظات التي يراها المراجع والاستنتاجات التي توصل إليها.

٨ - صورة من محاضر جرد النقدية والمخزون السلعي والأوراق المالية والأصول الثابتة.

ويوجه المراجع عناية خاصة لإعداد الملف الجاري وتنظيم معلوماته فهو يمثل الأساس الذي يعتمد عليه المراجع عند قيامه بتنفيذ إجراءات مراجعة القوائم المالية للمنشأة وعند إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة وصدق معلومات هذه القوائم ، ومن ناحية أخرى يستخدمه المراجع كدليل على قيامه بتطبيق الإجراءات التي تتطلبها عملية المراجعة الدورية وتحقيق عناصر القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

وتعد أوراق المراجعة بنوعيها ملكا للمراجع وتخضع هذه الملكية لقواعد آداب وسلوك المهنة فإذا كانت هذه الأوراق مطلوبة كجزء مكمل لسجلات العميل يجب على المراجع أن يوفر نسخا منها له ومن ناحية أخرى فإن المراجع مطالب بالحفاظ على سرية هذه الأوراق ولا يجوز لأي سبب من الأسباب أن يطلع أي شخص أو جهة على ما في هذه الأوراق إلا في حالة وجود أذن أو تصريح كتابي من العميل.

**٢/٤- علامات المراجعة :**

تتضمن مهمة المراجعة خطوات متعددة وتتضمن كل خطوة إجراءات فرعية كثيرة ولذلك يلجأ المراجع ومساعديه إلى استعمال علامات خاصة لتمييز العمليات والخطوات التي انتهوا من أدائها وبالتالي يمكن تجنب الازدواج والتكرار في أداء الخطوات أو الإجراءات وأيضا السهو عن أداء بعضها ، وعلى ذلك يقوم المراجع ومساعدوه بعد إتمام كل خطوة بالتأشير بالدفتر أو المستندات بعلامة معينة، وبصفة عامة لا توجد علامات أو رموز متعارف عليها بين مزاولي المهنة، ولكن مراجع رموز خاصة به يحتفظ بسريتها عن العاملين في المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها تحاشيا للسعي من جانبهم إلى تقليدها لإخفاء أي غش أو تزوير في الدفاتر.

ويجب على المراجع أن ينبه على 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 تغير هذه العلامات من وقت لآخر حتى تبدو غامضة وغير مفهومة للعاملين بالمنشأة وواضحة ومفهومة فقط للمراجع ومساعديه ويفضل بعض المراجعين استخدام توقيعاتهم بالدفاتر والمستندات التي تمت مراجعتها بدلا من العلامات وذلك لصعوبة تزويرها وإمكانية تحديد نطاق المسئولية للقائمين بالمراجعة وبالتالي مجازاة المهمل والمقصر وإثابة المجتهد والكفء.

**٣/٤ – مذكرات المراجعة :**

يصادف المراجع أثناء قيامه بعمله مسائل كثيرة قد تحتاج إلى تفسير أو إيضاح من المسئولين ، كما قد يصادف أمورا يشك في مدى صحتها وسلامتها، وعادة يسعى المراجع إلى الحصول على إيضاحات كافية لهذه الأمور من المسئولين في الحال ، وفي حالة عدم تمكنه من ذلك فإنه يقوم بتسجيلها في مذكرات المراجعة حتى لا يهمل العودة إليها وتصفيتها في الوقت المناسب، من ناحية أخرى توجد عناصر يرى المراجع ضرورة متابعتها في

الزيارات التالية ويجب عمل مذكرة بها حتى لا يسهو عن متابعتها ، كما توجد بعض المعلومات التي يعثر عليها المراجع أثناء قيامه بأداء العمل الميداني قد يحتاج لها في المراجعة النهائية أو في تحقيق أصول وخصوم المركز المالي للمنشأة ولذا يقوم بتدوينها في مذكرات المراجعة ومن ثم فإن مذكرات المراجعة تحتوى على ما يلي على سبيل المثال :

١ - جميع الأمور والمسائل التي تحتاج إلى إيضاحات كافية من العاملين في المنشأة والتي قد يكون صادفها المراجع أثناء تأدية مهمته.

٢ - الأمور والمسائل التي يرغب المراجع في استكمالها في الزيارات التالية.

٣ - المعلومات التي يعثر عليها المراجع أثناء عمله ويحتاج إليها في المراجعة النهائية وإعداد التقرير ومن أمثلتها الأخطاء التي عثر عليها أثناء الفحص والثغرات التي لاحظها في نظام الرقابة الداخلية وأرصدة الحسابات التي يخشى إجراء أي تعديلات فيها بعد مراجعتها.

## ٥ - الإشراف على المساعدين :

يتطلب المعيار الأول من معايير العمل الميداني ضرورة التخطيط المناسب لمهمة المراجعة ، فضلا عن الإشراف الملائم على المساعدين ، ويشمل الإشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف عملية المراجعة والتحقق من تفهمهم ومعرفتهم للإجراءات الضرورية اللازم إنجازها لتحقيق هذه الأهداف.

**وعلى ذلك يتطلب الإشراف المناسب على المساعدين ما يلى :**

١ - حسن اختيار المساعدين وفريق العمل الملائم للقيام بمهمة المراجعة ويتوقف ذلك على حجم المنشأة وطبيعة نشاطها ودرجة تعقيد مهمة المراجعة.

٢ - التخصيص المناسب لمهام المراجعة على المساعدين ويشمل ذلك التحقق من أن كل مهمة من مهام المراجعة قد تم إسناد تنفيذها إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.

٣ - إرشاد المساعدين وإطلاعهم على كافة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء التعاقد على مهمة المراجعة وتخطيطها والتي تخص المنشأة الخاضعة للمراجعة وأيضا المشكلات المتوقعة وتوقيت إجراءات المراجعة.

٤ - يجب أن يكون المشرف على عملية المراجعة على علم تام بكافة المشكلات التي يصادفها المساعدين أثناء قيامهم بتنفيذ العمل الميداني وأن يقوم بتقويم عمل المساعدين عن طريق دراسة وتحليل الأداء اليومي للأفراد الواقعين تحت إشرافه والتحقق من أن هذا الأداء يحقق أهداف المراجعة ، وتتضمن أوراق عمل المراجعة تفاصيل أداء المساعدين والمشكلات التي تصادفهم أثناء العمل والإجراءات التي اتخذت لحلها وتعد دليل مناسب لوجود إشراف كافي أو غير كافي على المساعدين.

٥ - حل ما قد ينشأ من اختلافات في وجهات النظر بين أعضاء فريق المراجعة ، فقد يحدث ألا يوافق أحد المساعدين على ما وصل إليه المشرف من رأى أو استنتاج بخصوص مسألة معينة من مسائل المحاسبة أو المراجعة الفنية ، في هذه الحالة يتم تشجيع المساعد على تدوين وجهة نظره وإثبات مخالفته للرأي الذي تم الوصول إليه بشرط أن يكون رأيه مدعما بالوثائق الكافية ، ويؤدى ذلك إلى تشجيع المساعدين على التفكير بشكل مستقل وارتفاع كفاءتهم وزيادة خبرتهم.

# الفصل الرابع

# الرقابة الداخليـــة

**الأهـــداف التعليمية** :

١- مفهوم الرقابة الداخلية.

٢- أهمية نظام الرقابة الداخلية.

٣- خصائص نظم الرقابة الداخلية الفعال.

٤- مسئولية المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية.

٥- أساليب جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية.

٦- المراجعة الداخلية.

**مقدمـــه** :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة الأساس الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي عند إعداده لبرنامج المراجعة ، وتحديده لمدى الاختبـــارات التي سيقوم بأدائها إثناء مرحلة العمل الميداني ، وقد اهتمت معايير المراجعة المتعارف عليها والتي تم عرضها في الفصل الأول بنظام الرقابـــة الداخليـــة حيث تضمن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني ما يلي :

" يجب دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، حتى يمكن تحديـــد مـــدى الاعتماد عليه ونطاق وأنواع الاختبارات الأساسية للمراجعة ".

وعلى ذلك تعد دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية من المهام الأساسية للمراجع الخارجي ، فالحكم على دقة وانتظام الســـجلات المحاســـبية ومـــدى صحتها يتوقف على سلامة الأسلوب المتبع في تسجيل العمليات المالية والذي يتوقف بدوره على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المتبع.

ويهدف هذا الفصل إلى توضيح مفهوم وأهميـــة ومقومـــات الرقابـــة الداخلية ومسئولية المراجع الخارجي تجاهها بالإضافة إلى عـــرض خطـــوات وطرق دراستها وتقويمها وبيان أهمية المراجعة الداخلية.

## ١ - مفهوم الرقابة الداخلية :

حدد مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي المفهوم الشامل للرقابـــة الداخلية من خلال تعريفه لها على النحو الآتي :

" الرقابة الداخلية تتكون من الخريطة التنظيمية وكل الطرق والوسائل والمقاييس المستخدمة داخل المنشأة لحماية الأصول واختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها وتحقيق الكفاية الإنتاجيـــة وتشـــجيع الالتـــزام بالسياسات الإدارية الموضوعة ".

ويتضح من هذا التعريف مسايرة المجمع للاتجاه إلى توسيع مفهـــوم الرقابة الداخلية بحيث ينصب على جميع أنشطة المنشأة وليس فقط على بعض نواحي النشاط كما كان الوضع في الماضي حيث كانت الرقابة الداخلية يقتصر مجالها فقط على حماية أصول المنشأة واختبار دقة البيانات المالية.

وبتحليل المفهوم الشامل للرقابة الداخلية يمكن استنتاج الأهداف التـــي تسعى إلى تحقيقها وتتمثل في الآتي :

١- حماية أصول المنشأة من أي تلاعب أو سرقة أو اختلاس.

٢- التحقق من دقة وسلامة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر وإمكانية الاعتماد عليها.

٣- تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية لكل جوانب أنشطة المنشأة.

٤- تشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة.

٥- تخفيض احتمالات حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المنشأة.

**بناء على ما سبق فان الرقابة الداخلية تنقسم إلى نوعين كما يلي :**

**١ - الرقابة الداخلية المحاسبية** :

وتتكون من الطرق والمقاييس والإجراءات المستخدمة فـــي المنشـــأة لحماية الأصول من السرقة أو الضياع والتحقق من الدقة المحاسبية للبيانـــات المسجلة في الدفاتر وخلوها من الأخطاء أو التلاعب ، ومن وســـائل الرقابـــة المحاسبية ما يلي :

- إتباع نظريات القيد المزدوج.
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.
- إتباع نظام الجرد المستمر.

- استخدام نظام المصادقات مع العملاء والموردين.
- وجود نظام مستندي سليم.
- تقسيم العمل وتحديد المسئوليات والاختصاصات.
- إتباع الإجراءات التي تكفل عدم قيام الموظف بتنفيذ عملية كاملة وفي نفس الوقت مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف أخر.
- إتباع نظام المراجعة الداخلية.

**٢ - الرقابة الداخلية الإدارية** :

وتتكون من الخريطة التنظيمية وكافة الطرق والمقاييس والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية لجميع أوجه نشاط المنشاة ، وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة وتنفيذها طبقا للخطة المرسومة ، ومن وسائل الرقابة الإدارية ما يلي :

- برامج تدريب العاملين.
- طرق تحسين الجودة والرقابة عليها.
- الموازنات التخطيطية.
- تقارير الكفاية الدورية.
- دراسة الوقت والحركة.
- استخدام أساليب حديثة للتشغيل.
- وضع مقاييس أداء للعاملين في مختلف إدارات المنشأة.
- إتباع نظام المراجعة الداخلية.

وجدير بالذكر إن تطبيق مفهوم الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها على النحو السابق شرحه يلقى على عاتق إدارة المنشأة مسئولية إدراك أهمية نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تصميم وإنشاء عناصر النظام بشكل ملائم لظروف

المنشأة ، مع مراعاة تطوير هذه العناصر أو المقومات مع تطور المنشأة نفسها حتى يستطيع النظام تحقيق الأهداف المرجوة من وراء تأسيسه.

**٢ - أهمية نظام الرقابة الداخلية** :

يقع على عاتق إدارة المنشأة مسئولية إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية والمحافظة عليه والتأكد من سلامة تطبيقه ، وتتحمل الإدارة هذه المسئولية لسببين ، يتمثل الأول في وجود التزاما قانونيا ضمنيا على إدارة المنشأة لإقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ومصدر هذا الالتزام الضمني أن المنشأة تلتزم قانونا بإمساك حسابات منتظمة وخاصة في حالة الشركات المساهمة ومما لاشك فيه أن وجود حسابات منتظمة يتطلب توافر نظام سليم للرقابة الداخلية ، أما السبب الثاني فيتمثل في وجود ضرورة عملية لمثل هذا النظام لكي تؤدى المنشأة أعمالها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ، وتوجد عدة عوامل ساعدت على إبراز أهمية وضرورة نظام الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي. ( د. متولي الجمل ، د. عبد المنعم محمود ، ١٩٧٩ ، ص ١٠٨).

١ – كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها ، وتعقدها إلى الحد الذي أصبح معه من المتعذر على إدارة المنشأة التعرف على أوجه نشاطها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي ، فأصبح لزاما على القائمين بإدارة المنشأة الاعتماد على وسائل أخرى تمكنهم من إدارتها إدارة رشيدة، وقد وجدوا في التقارير والكشوف الإحصائية وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها، وكان لابد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام ومن خلوها من أي أخطاء أو تلاعب وذلك عن طريق إنشاء نظام للرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر.

٢ – من أهم الواجبات الملقاة على عاتق إدارة المنشأة حمايـــة أصـــوله مـــن السرقة أو الضياع أو سوء الاستعمال، وقد ترتب على اتســـاع حجـــم المنشآت وازدياد المسئوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق الإدارة لجوئها إلى تفويض بعض اختصاصاتها إلى بعـــض الإدارات الفرعيـــة بالمنشأة، وحتى تطمئن الإدارة إلى حسن سير العمل بهذه الإدارات وأن أصولها في أيد أمينه، لابد أن تضع نظام محكم للرقابة الداخلية يكفل لها تحقيق ذلك.

٣ – نتيجة إشراف الدولة المتزايد على المنشآت والهيئات التي لها مســـاس بمصالح ومرافق الدولة العامة ، وتعـــدد هيئـــات الرقابـــة الحكوميـــة كمصلحة الشركات والجهاز المركزي للمحاســـبات ووزارة التخطـــيط القومي ، أصبح لزاما على المنشآت أن تمـــد هـــذه الهيئـــات الرقابيـــة بالتقارير والبيانات المطلوبة في المواعيد المحـــددة ، وحتـــى تطمـــئن الإدارة إلى الوفاء بالتزاماتها تجاه هذه الهيئات من حيث دقة البيانـــات التي تقدمها لها ازدادت عنايتها بأنظمة الرقابة الداخلية.

٤ – التحول الذي طرأ على عملية المراجعة الخارجية على الحسابات ، فبعد أن كانت مراجعة تفصيلية كاملة تشمل جميـــع الـــدفاتر والســـجلات ، أصبحت مراجعة انتقاديه تقوم على أساس الاختبارات، وقد صاحب هذا التحول في عملية المراجعة اهتمام أصحاب المنشآت من جهة ومراجعي الحسابات من جهة أخرى بأنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تدعيمها وتحسينها حتى يمكن الاعتماد عليها.

### ٣ - خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال :

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال بعدد من الخصائص الأساسية التي يشير وجودها إلى قوة وسلامة النظام ويشجع المراجع الخارجي على تخفيض نطاق الاختبارات الأساسية المطلوبة لفحص العمليات وأرصدة القوائم المالية أما عدم وجود بعض هذه الخصائص فهو دلالة على ضعف نظام الرقابة الداخلية ويؤدى إلى قيام المراجع بتوسيع نطاق اختباراته ، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي :

**١/٣ تنظيم إداري جيد :**

يعتبر التنظيم الإداري الكفء أساس عملية الرقابة ، فهو يحدد المسئوليات المختلفة بدقه ، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسئولية،ويتم الحساب على أساس هذه المسئولية ، ويوضح الهيكل التنظيمي للمنشأة الخطوط العريضة للعلاقة بين السلطة والمسئولية ، ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة وحجمها وعدد قطاعاتها والانتشار الجغرافي لفروعها ، وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها إلى إدارات أو أقسام بها مسئولون عنها أمام مستويات إدارية أعلى في الخريطة التنظيمية ومن الضروري أن يتصف الهيكل الأساسي للتنظيم الإداري الكفء بالمرونة بدرجة تسمح بالتلائم مع الظروف المتغيرة دون الحاجة إلى إنشاء هيكل تنظيمي جديد.

وتستخدم المنشآت دليل لتحديد وتعريف اختصاصات كل وظيفة من الوظائف الموضحة في الهيكل التنظيمي ويطلق عليه دليل الإجراءات **Procedures Manual** وهو عبارة عن كتيب تخصص كل صفحة من صفحاته لوصف وظيفة معينة ، ويوضح الشكل التالي مثال لصفحة من دليل الإجراءات والخاصة بوصف وظيفة صراف المنشأة :

**شكل رقم (١)**

**اسم الوظيفة** : صراف

**مسئول أمام** : رئيس الخزينة.

**ملخص المسئوليات** : استلام وإيداع كافة أنواع النقدية ( شيكات / عمـــلات) المتاحة في حسابات المنشأة بالبنوك وإمساك صـــندوق المصروفات النثرية.

**تفاصيل المسئوليات**

١ – استلام الشيكات الواردة بالبريد يوميا.

٢ – استلام النقدية ( شيكات وعملات ) المقدمة في الشباك.

٣ – إعداد أذن استلام نقدية من صورتين عن كل عملية اســـتلام للنقديـــة ، يحتفظ بصوره ويعطى الأخرى للشخص الذي قام بالسداد.

٤ – إعداد قائمة من ثلاثة صور في نهاية كل يوم عمل بكافة أنواع النقدية ، المستلمة خلال اليوم ، يرسل صوره للحسابات ، وترفق صورة بقسيمة الإيداع بالبنك ، ويحتفظ بالصورة الثالثة في ملـــف الصـــراف حســـب التسلسل التاريخي.

٥ – إيداع كافة النقدية المستلمة التي يحتفظ بها الصراف.

٦ – الاحتفاظ بنقدية صندوق المصروفات النثرية وقيمتها..... جنيه.

٧ – يتم الصرف من صندوق المصروفات النثريـــة بموجـــب إذن صـــرف معتمد.

٨ – يوقع الشخص الذي يسلم نقدية من صندوق المصروفات النثرية علـــى أذن استلام.

٩ – يطابق قيمة أذون الاستلام والنقدية بالصندوق مع رصيد السلفة يوميـــا وفى حالة وجود عجز يعد نموذج بمقداره يرسل إلى رئيس الخزينة.

١٠ – استعاضة النقدية بصندوق المصروفات النقدية عندما يصل رصـــيدها إلى.... جنيه بمقتضى نموذج من صورتين ، صوره للمراقب المـــالي لاعتمادها وصوره يحتفظ بها الصراف.

ومن الخصائص الهامة للتنظيم الإداري الكفء الفصل بين مســـئوليات العاملين لتخفيض احتمالات الغش أو حدوث أخطاء في البيانـــات المحاســـبية سواء متعمدة أو غير متعمدة ، والفصل السليم بين مسئوليات العاملين يعتمـــد على الفصل بين الوظائف الآتية :

١- حيازة الأصل.

٢- الإثبات في السجلات.

٣- الاعتماد أو التصديق أو التصريح بالتصرف.

فعلى سبيل المثال لابد من الفصل بين اختصاصـــات المســـئول عـــن الاحتفاظ بحيازة لأصل الثابت وبين اختصاصات المسئول عن إثباتهـــا فـــي الدفاتر واختصاصات المسئول عن التصريح بشرائها والتخلص منها.

وفى نطاق الفصل بين مسئوليات الاحتفاظ بالأصول وإثباتها بالـــدفاتر والتصريح بالتصرف فيها يجب أن يسمح نظام الرقابة الداخلية بقيام العـــاملين بفحص أعمال بعضهم البعض مع مراعاة تفادى تكرار الجهد، ويساعد ذلـــك على تخفيض احتمالات الغش والأخطاء.

**وبصفة عامة يتميز التنظيم الإداري الكفء بالسمات الآتية :**

١- وحدة القيادة ووضوح خطوط السلطة والمسئولية.

٢- تجميع الأنشطة المتجانسة في إدارة واحدة لتجنب الازدواج.

٣- النطاق المناسب للإشراف حتى لا يزيد العدد عن قدرات وجهد ووقت المشرف.

٤- تكافؤ السلطة مع المسئولية.

٥- الفصل الواضح بين المسئوليات.

٦- شبكة فعاله للاتصالات.

٧- المرونة والبساطة والاستقرار.

**٢/٣ نظام محاسبي متكامل.**

تتمثل الخاصية الثانية من خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال في توافر نظام محاسبي متكامل داخل المنشأة يكفل تحقيق الأهداف الرقابية المطلوبة، ويهدف هذا النظام إلى تسجيل العمليات المالية للمنشأة واستخلاص نتائجها من واقع المستندات بقصد الوصول إلى نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة معينة، وتوفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية، وضمان دقة وسلامة هذه البيانات ومصادرها، بالإضافة إلى المحافظة على أصول وممتلكات المنشأة وحماية حقوقها لدى الغير، ويعتمد النظام المحاسبي المتكامل على مجموعة من المقومات تتمثل في الآتي:

١- مجموعة من المستندات المؤيدة للعمليات المالية.

٢- مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية.

٣- دورات مستندية ومحاسبية.

٤- دليل مبوب للحسابات.

وتعد المستندات المصدر الوحيد للقيد في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وهى من ناحية أخرى تعد الدليل الموضوعي الذي تعتمد عليه صحة العمليات المسجلة بهذه الدفاتر والسجلات ، فضلا عن أنها مصدرا هاما للمعلومات

وتقوم بدورا رقابيا على عمليات المنشأة بما يوضع من شروط لصحتها وأهمها تعدد المستويات الإدارية التي تقوم باعتمادها.

وتوضح 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.

وتمثل التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي وتعد مصدرا أساسيا للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية ورسم الخطط ومراقبة تنفيذها.

وأخيرا يقوم النظام المحاسبي المتكامل على وجود دليل مبوب للحسابات يعمل على تيسير إعداد القوائم والتقارير المالية حيث يتضمن الحسابات اللازمة والتي تعكس بشكل كاف عناصر الحسابات الختامية والمركز المالي مبوبة تبويبا فرعيا كافيا لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات ، كما يعطى لكل حساب المدلول الذي يعبر عما يتضمنه الحساب من بنود ، ويتضمن تعليمات واضحة للبنود المختلفة التي يمكن إدراجها تحت كل حساب ، ويشتمل على حسابات مراقبة إجمالية ونظاما دقيقا لترقيم الحسابات والفصل بين الحسابات الايرادية والرأسمالية.

**٣/٣ مجموعة من الأفراد على درجة مناسبة من الكفاءة:**

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة العاملين بالمنشأة والذين تقع عليهم مسئولية تنفيذه ، فعلى الرغم من وجود تنظيم إداري كفء ونظام محاسبي متكامل قد لا ينجح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه نظرا لعدم كفاءة العاملين في تأدية المسئوليات الموكلة إليهم ، ويوضح ذلك أهمية العنصر البشرى في نجاح نظام الرقابة الداخلية.

وعلى ذلك يجب أن تتبع المنشأة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد أو ترقية الموظفين الحاليين آخذه في الاعتبار متطلبات الوظيفة من مؤهلات ، كما يتطلب الأمر العناية بتدريب العاملين عن طريق وضع برامج تدريبية مرسومه تكفل أداء العاملين لمهام وظائفهم بكفاءة وفعالية وفى حدود الأنظمة والإجراءات الموضوعة وتنمى لديهم الشعور بالمسئولية ومعرفتهم بدورهم في تحقيق أهداف المنشأة وتساعد على القضاء على المشكلات الإدارية التي قد تنتج من تداخل السلطات والمسئوليات أو عدم وضوحها بالنسبة للعاملين.

ويعتبر وجود نظام ملائم للحوافز من العوامل التي تساعد على رفع كفاءة العاملين، حيث يشجع العاملين على زيادة إنتاجيتهم ويعمل على تحفيزهم لبذل مزيدا من الجهد والتعلم وتنمية معارفهم في سبيل تحقيق التميز والحصول على أعلى الحوافز والشعور بتقدير الإدارة لمجهوداتهم، ووجود نظام للحوافز يجب أن يلازمه وضع مستويات أداء دقيقة وواضحة لكل عملية من عمليات التشغيل أو الإنتاج تكون مرشدا للعاملين وعاملا من عوامل تحقيق الكفاءة المنشودة.

وبجانب ضرورة توافر المؤهلات الكافية لدى العاملين بالمنشأة يجب التامين على المسئولين عن الاحتفاظ بالأصول وحيازتها ضد خيانة الأمانة Bonding، ويعتبر هذا الأسلوب وسيلة وقائية ضد الغش أو التلاعب، كما يمكن عن طريقه أن تعوض المنشأة قيمة الخسائر الناتجة عن أي تلاعب من جانب العاملين.

**٤/٣ – استخدام وسائل واجراءات مناسبة لمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:**

لكي تحقق الخصائص السابق عرضها المنافع والأهداف المرجوة يجب أن يلتزم العاملين بالمنشأة بتعليمات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية ، ولذلك تلجأ

المنشآت إلى استخدام وسائل معنية ووضع إجراءات محددة يمكن من خلالها التحقق من مدى التزام العاملين بها بتعليمات نظام الرقابة الداخلية.

وفى المنشآت الصغيرة غالبا ما يقوم بأداء هذه المهمة مالك أو مدير المنشأة ذاتها ، أما في المنشآت الكبيرة فيتم التحقق من الالتزام بتطبيق النظام على جميع مستويات التنظيم الإداري ، أما بطريقة مباشرة عن طريق قيام كل مسئول بمراجعة أداء كل من هم تحت إشرافه وأيضا عن طريق قيام الأفراد غير المسئولين عن الإثبات في السجلات أو حيازة الأصول بمقارنة سجلات المحاسبة عن الأصول مع الأصول الموجودة فعلا على فترات مختلفة وإجراء اللازم في حالة اكتشاف أي اختلافات في الأرصدة ، أو بطريقة غير مباشرة عن طريق الاستعانة بوسائل الرقابة الإدارية السابق الإشارة إليها مثل الموازنات التخطيطية وطرق تحسين الجودة والرقابة عليها وتقارير الكفاية الدورية والمراجعة الداخلية.

وعادة ما تفضل المنشآت الكبيرة إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية مستقلة عن نظام الرقابة الداخلية وعن أي وظائف أخرى في المنشأة ، وتجعل تبعية هذه الإدارة مباشرة لمجلس إدارة المنشأة حتى تتمتع بدرجه عالية من الاستقلال والحياد ويكون في استطاعتها تقييم وظائف حيازة الأصول والإثبات في السجلات ومدى الالتزام بتعليمات الرقابة الداخلية ، وتشجيع الالتزام بسياسات الإدارة وتعليماتها وتحسين كفاءة الأداء.

### ٤ - مسئولية المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية :

يمثل نظام الرقابة الداخلية المطبق فى المنشأة أهمية خاصة للمراجع الخارجي ويرجع ذلك للأسباب الآتية :

١ - أن مهام مراجع الحسابات تتعلق أساسا بالحكم على مدى صدق المعلومات التي تظهرها القوائم والحسابات الختامية ومدى انتظام

وسلامة المجموعة الدفتريه ، ومما لاشك فيه أن سلامة وانتظام المجموعة الدفترية يدعو إلى الاطمئنان إلى صدق المعلومات التي تظهرها القوائم المالية ، والحكم على سلامة المجموعة الدفترية يرتبط بأسلوب الأداء الذي يتم به تسجيل العمليات المالية وهذا يرتبط بدورة بنظام الرقابة الداخلية المستخدم في المنشأة.

٢ - يعتبر مراجع الحسابات وكيلا عن مجموع المساهمين للرقابة على تصرفات الإدارة فيما يتعلق بحسن استخدام الموارد المالية المتاحة للمنشأة ، ولهذا فهو يتأكد من أن الإدارة قد اتخذت جميع الإجراءات الكفيلة بالمحافظة على هذه الموارد واستخدامها أكفأ استخدام ، وتتمثل هذه الإجراءات فيما تضعه الإدارة من أنظمة للرقابة الداخلية بما تشمله من حلقات متعددة.

٣ - نتيجة لاتساع حجم المنشآت وتعدد عملياتها أصبح من المتعذر على المراجع الخارجي القيام بمراجعة تفصيلية كاملة لجميع العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات ، وقد ترتب على ذلك تحول في عملية الفحص والمراجعة،فقد تحولت إلى مراجعة انتقاديه تقوم على أساس الاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات التي سيعتمد عليها المراجع الخارجي في فحصه للدفاتر والسجلات على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا في المنشأة ، فكلما كان هذا النظام محكما ودقيقا كلما أدى ذلك إلى توافر الثقة والاطمئنان لدى المراجع وقيامه بتخفيض كمية الاختبارات التي سيختارها كعينة لفحصه للدفاتر والسجلات والعكس صحيح حيث يقوم المراجع بتوسيع نطاق اختباراته فى حالة وجود نقاط ضعف وثغرات واضحة في نظام الرقابة الداخلية.

٤ - ألزمت معايير المراجعة المتعارف عليها المراجع الخارجي بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المتبع فعلا في المنشأة التي يراجع

حساباتها، ومن ثم فان المراجع الخارجي مطالب بفحص وتقويم نظـــام الرقابة الداخلية واثبات إجراءات ونتائج هذا الفحص في أوراق العمـــل لإثبات أدائه لمهمة المراجعة وبذله العناية المهنية المناسبة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

مما سبق عرضه يتضح أن مراجع الحسابات يلتزم بفحـــص وتقـــويم نظام الرقابة الداخلية طبقا لمعايير المراجعة للحكم على مدى سلامة وانتظـــام المجموعة الدفترية ، ولبيان ما اتخذته الإدارة في مجال المحافظة على الموارد المالية وكفاءة استخدامها فضلا عن أن نتائج هـــذا التقـــويم ســـتحدد نطـــاق الاختبارات التي سيقوم بها.

وجدير بالذكر أن المفهوم الشامل للرقابة الداخلية أوضح أنها تشـــمل التحقق من دقة البيانات المحاسبية وحماية أصول المنشـــأة مـــن الســـرقة أو الضياع بالإضافة إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتـــزام بالسياســـات الإدارية الموضوعة ، ومن ثم تنقسم الرقابة الداخلية إلـــى رقابـــة محاســـبية وتهدف إلى التحقق من دقة البيانات وحماية الأصول وتستخدم في تحقيق ذلك مجموعة من الوسائل منها الجرد المستمر وحسابات المراقبة الإجمالية وإتباع نظام مستندي سليم ورقابة إدارية تهدف إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية وتشـــجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وتستخدم في تحقيق ذلك وســـائل متعـــددة منهـــا الموازنات التخطيطية ودراسة الوقت والحركة وبرامج تحسين الجودة والرقابة عليها.

والرقابة الداخلية بهذا المفهوم الشامل أوسع بكثير مما تتطلبه أهـــداف المراجعة المالية، فالمراجع لا يساعده تأهيله العلمي وخبرته العلمية في الحكم على بعض الأساليب والوسائل المستخدمة بواسطة الرقابة الإدارية فـــالمراجع على سبيل المثال ليس خبيراً في دراسة الوقت والحركة أو بـــرامج تحســـين

الجودة والرقابة عليها ومن ثم فمن الضروري تحديد مسئولية المراجع عن فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية بدقة تامة.

ولقد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن مراجع الحسابات يعتبر مسئولا مسئولية كاملة عن فحص وتقويم نظام الرقابة المحاسبية، أما فيما يتعلق بنظام الرقابة الإدارية فان المراجع لا يعد مسئولا عن فحصه وتقويمه لأنه يهدف أساسا إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة ، وعلى ذلك فهو لا يؤثر تأثيراً مباشرا على برنامج المراجعة الذي يضعه المراجع ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ، ولكن إذا اتضح للمراجع أن بعض وسائل هذه الرقابة لها تأثير على مدى دلالة القوائم المالية وجب عليه أن يوليها عنايته من الدراسة والفحص. وإذا كان المراجع ليست لديه المعرفة الكافية بهذه الوسائل والأساليب والتي تخرج عن نطاق تأهيله العلمي والعملي، فيمكنه الاستعانة بالخبراء في مجال هذه الوسائل للحصول على المعرفة الكافية التي تساعده في فحصها ودراستها.

## ٥ - خطوات فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية :

يستخدم المراجع الخارجي أسلوباً منهجيا في فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة، ويتضمن هذا الأسلوب ثلاثة خطوات تتمثل في دراسة النظام بهدف جمع معلومات عن المنشأة والإجراءات الرقابية الموضوعة لتقويم النظام بشكل مبدئي، يلي ذلك إجراء مجموعة من الاختبارات للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذ النظام ، وأخيرا تقويم النظام بشكل نهائي، وفيما يلي عرض وتحليل لكل خطوة من هذه الخطوات :

### ٥/ ١- دراسة تصميم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع من خلال هذه الخطوة بجمع المعلومات عن المنشأة ونظام الرقابة المتبع وإجراءاته وتعليماته المختلفة بهدف تكوين نظرة عامة عن نواحي الرقابة الداخلية وفهم المناخ الرقابي وتدفق العمليات بالمنشأة ومن ثم يعتمد المراجع على خبرته السابقة بالمنشأة بالإضافة إلى فحص أوراق المراجعة للسنوات السابقة والاطلاع على اللوائح المالية والمحاسبية التي تحدد الإجراءات المختلفة والخرائط التنظيمية والتي توضح العلاقات الإشرافية وتحدد كيفية الفصل بين مسئوليات وسلطات العاملين ، ويقوم كذلك بفحص دليل الإجراءات للتعرف على تدفق العمليات ومسئوليات كل من المختصين بحيازة الأصول وتنفيذ العمليات وإمساك السجلات ، وفى حالة وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية يسعى للاطلاع على أوراق وبرامج وتقارير المراجعين الداخليين.

وعند جمع المعلومات عن النظام يتم دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة أنواع العمليات الرئيسية والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية مثل المشتريات والمبيعات والمقبوضات والمدفوعات النقدية.

ويلجا المراجع لاستخدام عدة طرق لتسهيل جمع المعلومات اللازمة من أهمها قوائم الاستقصاء وخرائط التدفق والتقرير الوصفي والمناقشات مع العاملين فى المنشأة وسوف نتعرض لها تفصيلا في الجزء التالي.

وعقب الانتهاء من دراسة النظام وجمع المعلومات والحقائق عنه يقوم المراجع الخارجي بعمل تقويم مبدئيpreliminary Evaluation للنظام بافتراض أن الإجراءات الرقابية يتم تنفيذها كما هي موضوعة ، ويهدف التقويم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية بصفة عامة إلى تحديد وجود أو عدم وجود مواطن ضعف هامة في النظام، فإذا كانت هناك ثغرات ومواطن ضعف هامة في النظام فانه يترتب على وجودها عدم الحاجة إلى عمل اختبارات التحقق من الالتزام بتنفيذ النظام وتقويمه بصوره نهائيه وتجعل المراجع يعتذر

عن أداء المهمة أو إهمال نظام الرقابة وتوسيع نطاق الفحص بشكل يعـوض الضعف الكامن في النظام.

**٢/٥ – إجراء اختبارات الالتزام بإجراءات النظام :**

يهدف المراجع من إجراء هذه الخطوة إلى التحقـق مـن أن جميـع إجراءات وتعليمات الرقابة منفذه فعلا كما هي موضوعه، أي أن نظام الرقابة يتم تنفيذه في الواقع العملي وفقا لما هو محـدد لـه مسـبقا ، فـالإجراءات والتعليمات واللوائح المالية وغير المالية التي تصدر من الإدارة قـد لا يـتم تنفيذها فعلا من جانب العاملين ، أو يتم تعديلها بطريقة غير رسمية مع مرور الوقت وتغير العاملين ، ومن ثم يكون نظام الرقابة الداخلية سليما من الناحيـة النظرية ولكنه معيبا في التطبيق العملي لأن قواعده وتعليماته وإجراءاته لا يتم الالتزام بها ، ولذا تركز اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على كيفيـة أداء الإجراءات الرقابية.

**ويتم القيام باختبارات تنفيذ النظام بالأساليب الآتية :**

١ – مراقبة نشاط العاملين بالمنشأة للتحقق من وجـود إجـراءات الرقابـة المحددة كما هو الحال في مراقبة الفصل بين وظائف التسجيل بالـدفاتر وحيازة الأصول والاعتماد أو التصديق بشرائها.

٢ – مناقشة العاملين والاستفسار منهم عن كيفية أداء الأعمال والمسـئوليات الموكلة إليهم.

٣ – تحديد العمليات الرئيسية التي تتم من خلال النظام وتتبع عملية واحـدة من كل نوع رئيسي من العمليات من بدايتها لنهايتها بدراسـة المسـار المستندى لها والرجوع إلى السجلات التي تحتفظ بها المنشأة.

ومن المفضل أن يكون توقيت إجراء هذه الاختبارات بواسطة المراجع خلال الفترة المالية محل الدراسة ويجب أن يتأكد من عدم وجود تعديلات على القوائم والسجلات خلال الفترة من تاريخ الانتهاء من الاختبارات وحتى نهاية الفترة الحالية ، وفى حالة وجود أي تعديلات في تلك الفترة يجب على المراجع إجراء فحص إضافي ودراسة عينه من العمليات التي تمت فعلا هذه الفترة.

**٣/٥ – تقويم نظام الرقابة الداخلية.**

عقب جمع الحقائق والمعلومات عن تصميم نظام الرقابة وفحص الطريقة التي يتم بها تنفيذه يصبح المراجع الخارجي في موقف يسمح له بممارسة حكمه المهني لتقويم النظام والحكم على مدى فعاليته وكفاءته ، ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه والتي تؤثر بدورها على حجم ونطاق الاختبارات التي يقوم بها. وبصفة عامة تتضمن نتائج التقويم أحد الاحتمالات الآتية :

١- سلامة وصحة تصميم نظام الرقابة الداخلية والتزام العاملين في المنشأة بكافة إجراءاته وتعليماته ، وفى هذه الحالة يحتاج المراجع أن يقوم بأداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية للمراجعة على العمليات وأرصدة القوائم المالية لتدعيم رأيه بخصوص هذه القوائم.

٢ – سلامة وصحة تصميم النظام مع وجود أوجه قصور في أسلوب تطبيقه نتيجة عدم التزام العاملين بالمنشأة بتنفيذ إجراءاته وتعليماته بشكل كامل، وفى هذه الحالة يقوم المراجع بالتقصي والاستفسار عما إذا كان عدم الالتزام الكامل بتطبيق الإجراءات يؤدى إلى حدوث أخطاء غير جوهرية أو جوهرية ، ويمكن تجاهل عدم الالتزام الكامل بتنفيذ الإجراءات والاستمرار في خطوات المراجعة دون الحاجة إلى زيادة حجم ونطاق الاختبارات الأساسية إذا كان عدم الالتزام يؤدى إلى حدوث أخطاء غير

جوهرية ولا تؤثر على مدى دلالة القوائم المالية ، أما إذا كان عدم الالتزام بتطبيق الإجراءات يؤدى إلى حدوث أخطاء جوهرية تؤدى إلى تشويه القوائم المالية يجب على المراجع أن يسعى إلى توسيع حجم ونطاق الاختبارات الأساسية حتى يعوض أوجه الضعف في تطبيق النظام، وسواء كان عدم الالتزام بتطبيق الإجراءات يؤدى إلى أخطاء غير جوهرية أو جوهرية فان المراجع يقوم بتحديد نقاط الضعف في تطبيق النظام ويذكرها في تقريره التفصيلي الذي يرفعه لإدارة المنشأة مع إبداء النصح بالوسائل التي يعتقد أنها كفيلة بمعالجتها وتحقيق التزام كامل بتنفيذ إجراءات وتعليمات النظام.

٣ – ضعف تصميم النظام فضلا عن عدم التزام العاملين بالمنشأة بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة بالنظام، وفى هذه الحالة يكون من الأجدى انسحاب المراجع من مهمة المراجعة أو امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية.

وبصفة عامة يتم إجراء خطوات فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية خلال الفترة التمهيدية للمراجعة قبل انتهاء السنة المالية Interim Work وقد يتم إعادة فحص النظام مرة أخرى في نهاية السنة المالية للتحقق من أن النظام مازال مطبقا كما سبق فحصة خلال الفترة التمهيدية ، وتكون إعادة فحص النظام ضرورية إذا ما شك المراجع بناء على استفساراته وملاحظاته التي حصل عليها في نهاية السنة في وجود اختلاف بين النظام السابق فحصه والنظام المطبق في آخر السنة المالية.

### ٦ - أساليب جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية :

يلجأ مراجع الحسابات إلى استخدام أساليب متعددة لتسهيل عملية جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة بهدف دراسته وتقويمه ومن أكثر هذه الأساليب شيوعا ما يلي :

### ١/٦ – قائمة الاستقصاء Questionnaire

يستخدم المراجع قوائم الاستقصاء المكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات العاملين عن فيما يتعلق بالاستفسارات الموجهة إليهم عن وسائل الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة ، وتصمم القائمة بحيث تتضمن أسئلة تتناول جميع نواحي النشاط بالمنشأة ، وتكون الإجابة على كل سؤال إما بكلمة " نعم " أو " لا " وتشير الإجابة بكلمة "نعم" إلى مواطن قوة النظام ، أما الإجابة بكلمة " لا " فتشير إلى مواطن ضعفه ، وبذلك يسهل على المراجع اكتشاف مواطن الضعف عن طريق فحص الجوانب والمجالات المتعلقة بالأسئلة التي يتم الإجابة عنها بالنفي.

وتفرق معظم قوائم الاستقصاء عادة بين نقاط الضعف التي تعتبر رئيسية وتلك التي تعتبر ثانوية ، كما قد تشمل توضيحا لمصدر المعلومات المستخدم في الإجابة، وعادة ما تقسم إلى عدة أقسام يخصص كل قسم منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط.

ويوضح الشكل الآتي نموذج لأحد أقسام القائمة والخاص بالاستفسار إن نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمقبوضات النقدية.

**شكل رقم (٢)**

**ملحوظة:** تم إعداد هذه الأسئلة في ضوء التعليمات الواردة في دليل الإجراءات من فضلك ضع علامة تحت " نعم " أو "لا " أمام كل سؤال :

| | | نعم | لا |
|---|---|---|---|
| ١ | هل في إمكان الشخص الذى يتداول النقدية التوصل إلى سجلات المقبوضات النقدية ؟ | | |
| ٢ | هل تودع كافة النقدية المحصلة بالبنك يوميا ؟ | | |
| ٣ | هل يتم إعداد كشف يومي بكافة المتحصلات اليومية من العملاء؟ | | |
| ٤ | هل يستخدم قسم المحاسبة كشف المقبوضات النقدية في تسجيل قيمتها في الدفاتر | | |
| ٥ | هل تعطى صورة قسيمة الإيداع المعتمدة من البنك إلى شخص أخر بخلاف الصراف ؟ | | |
| ٦ | هل يتسلم كشف حساب البنك والشيكات المنصرفة شخص آخر | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | بخلاف الصراف ؟ | | |
| ٧ | هل يستخدم الكشف اليومي الخاص بالمتحصلات النقدية من العملاء لتسجيل السداد في دفاتر الأستاذ الفرعي لحسابات العملاء | | |
| ٨ | هل هناك وسائل رقابة فعالة على استلام البريد ؟ | | |
| ٩ | هل يتم فحص الخصم النقدي الممنوح للعملاء دوريا بواسطة عاملين بخلاف من هم تحت إشراف أمين الصندوق ؟ | | |
| ١٠ | هل يتم تسوية قيود إثبات المقبوضات النقدية مع قسائم الإيداع ؟ | | |

ويتوقف نجاح استخدام هذا الأسلوب على طريقة صياغة الأسئلة ووضوحها، وهو يتميز بتوفير الوقت والجهد والسهولة في جمع المعلومات عن جميع نواحي النشاط في المنشأة ، فضلا عن إمكانية استخدامه بواسطة أشخاص أقل تأهيلا وخبره بعكس الحال عند استخدام الأساليب الأخرى لجمع المعلومات.

وعلى الرغم من مزايا هذا الأسلوب إلا انه يعاب عليه أن مجرد الإجابة بكلمة " نعم " أو " لا " لا توضح طبيعة مواطن القوه أو الضعف الحقيقي ، ولا تعتبر قرينه كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ، فضلا عن أن هناك احتمال أن تتم الإجابة على أسئلة القائمة بطريقة روتينيه دون الرجوع إلى ما يتم فعلا.

### ٢/٦ – خرائط التدفق Flowcharts

يساعد استخدام أسلوب خرائط التدفق في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات وسجلات ، وخريطة التدفق عبارة عن رسم بياني يمثل بالرموز النظام المستخدم وإجراءاته بالتتابع ، وعادة ما يتم عمل خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات توضح الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق المستندات والبيانات خلال النظام ، ويستطيع المراجع من خلال تتبعه لتدفق العمل والمستندات أن يفهم النظام بشكل ملائم لتحديد مواطن قوته أو ضعفه في ضوء أنواع الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها ومن ثم يمكنه تحديد ماذا كان النظام المتبع يمكنه اكتشافها أو تفاديها أم لا.

**ويجب إتباع القواعد الآتية عند إعداد خرائط التدفق :**

١ – توضيح اسم المنشأة ونوع العملية (استلام نقدية – مخزون – مشتريات) وأوراق المراجعة الخاصة بالعملية لكل خريطة تدفق.

٢ – توضيح اسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة خريطة التدفق.

٣ – توضيح مسئوليات كل وظيفة والمستندات التي يتم تداولها في العمـــود الخاص بكل وظيفة أو قسم.

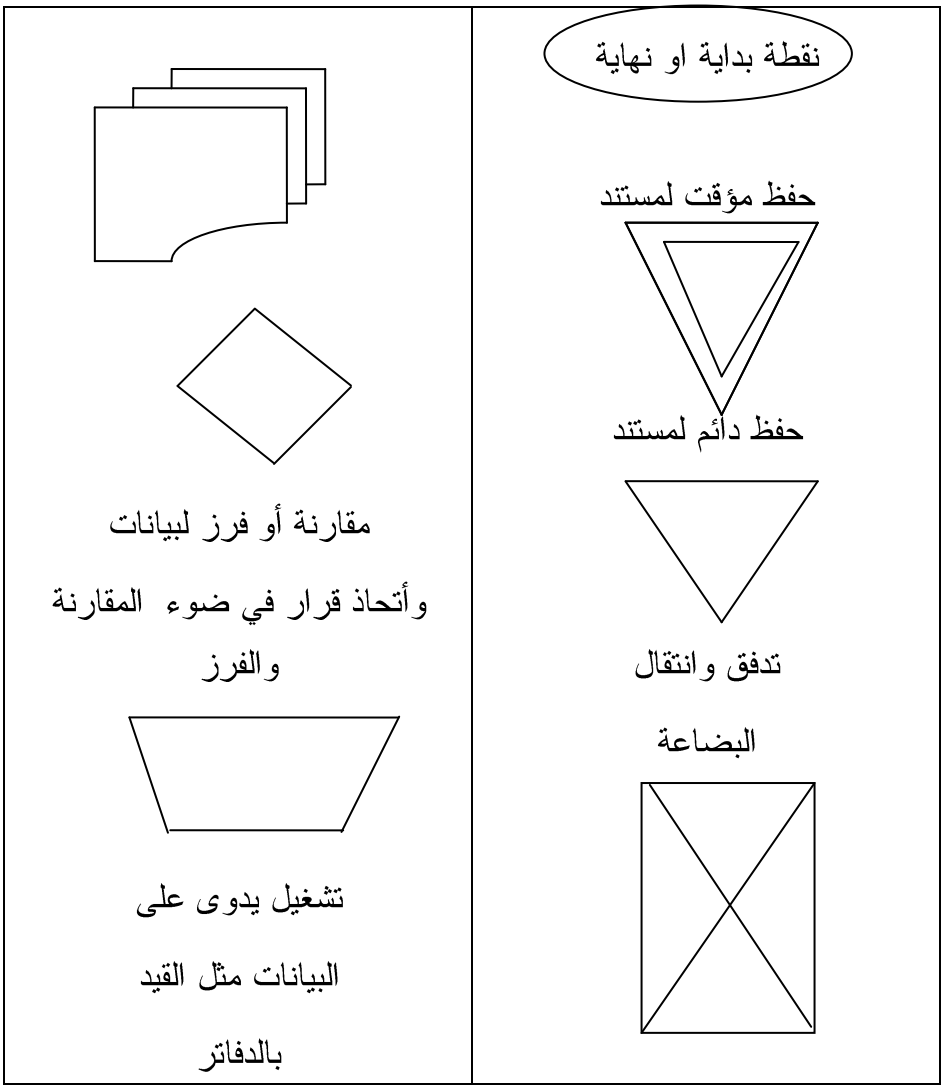
٤ – وضع شرح مختصر لكل خريطة لتوضيح مفهومها ومكوناتها.

**ويظهر الشكل رقم (٣) أهم الرموز شائعة الاستخدام فى خرائط التدفق.**

**شكل رقم (٣)**

**رموز خرائط التدفق**

| | |
|---|---|
| | مستند وعدة صور |


نقطة بداية او نهاية
حفظ مؤقت لمستند
حفظ دائم لمستند
تدفق وانتقال
البضاعة
مقارنة أو فرز لبيانات
وأتحاذ قرار في ضوء المقارنة
والفرز
تشغيل يدوى على
البيانات مثل القيد
بالدفاتر

ويتميز هذا الأسلوب بأنه يساعد على إعطاء صورة شاملة عن نظـــام الرقابة الداخلية ويمكن من تحديد نواحي القصور فيه مـــن خـــلال العـــرض المبسط لكيفية تشغيله ، فضلا عن إمكانية تحديث خرائط التدفق في عمليـــات المراجعة المتعاقبة سنه بعد أخرى في حالة حدوث أي تعـــديلات فـــي نظـــام الرقابة الداخلية المتبع.

ولكن يعاب عليه أن إعداد خرائط التدفق تتطلب وقتا أطول ومهـــارة أكبر في إعدادها إذا قورنت بالأساليب الأخرى ، كما أنها تتطلب خبرة عالية من المراجع لتحديد مواطن الضعف أو القوة في النظـــام لأنهـــا لا تظهرهـــا بوضوح كما هو الحال في قائمة الاستقصاء.

### ٣/٦ التقرير الوصفي Narrative Description

يلجأ المراجع إلى إعداد تقرير يشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية ، وما يتضمنه من تدفق للمعلومات والفصل بين الســـلطات وتوزيـــع المسئوليات وطبيعة المستندات والسجلات المستخدمة وجميع أنواع العمليـــات والإجراءات الرقابية المتعلقة بكل عملية ، ويتم الحصول على معلومات هـــذا التقرير من خلال إجراء مقابلات مع العاملين ، والفحـــص الفعلـــي المباشـــر لجميع نواحي النشاط والاطلاع على دليل الإجراءات والمستندات والســـجلات المستخدمة.

ويقوم المراجع بعرض هذا التقرير على المسئولين في المنشأة لإبـــداء رأيهم بخصوص المعلومات الواردة فيه وإضافة أي تفسيرات أو ملاحظات أو معلومات تبدو من وجهة نظرهم هامة لاستكمال التقرير.

ويتميز أسلوب التقرير الوصفي بالشمول ويؤدى إلى إلمام المراجـــع بنظام الرقابة الداخلية.

ولكن يعاب عليه انه يتطلب الكثير من الوقت والجهد وخاصة عند إعداده للمرة الأولى كما يتطلب خبرة وكفاءة عاليه من المراجع لتحديد مواطن القوة والضعف في النظام.

وبصفة عامة يلجأ المراجع لاستخدام أكثر من أسلوب من الأساليب السابق عرضها لجمع اكبر قدر ممكن من المعلومات يساعده في الحصول على فهم متكامل لنظام الرقابة الداخلية ويسهل مهمة فحصه وتقويمه.

**٧ – المراجعة الداخلية:**

يعد وجود إدارة للمراجعة الداخلية من أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وخاصة في المنشآت كبيرة الحجم لأنها تعتبر أداة هامة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه عن طريق التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا لما هو وارد باللوائح والتعليمات ، ومن ثم فهي تساعد إدارة المنشأة على القيام بمسئولياتها عن طريق فحص وتقويم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والسجلات.

ولقد نشأت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر في المجال الطبيعي لأي مراجعة أي في 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 وتقويم الوسائل والإجراءات المتبعة لحماية الأصول وهى بذلك كانت تهدف للحماية والوقاية Protection، ونتيجة كبر حجم المنشآت وانتشار فروعها جغرافيا لجأت الإدارة العليا إلى تفويض السلطات والمسئوليات وأصبحت في حاجة إلى تقارير دورية دقيقة عن سير العمل في المنشأة وفروعها تساعدها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأدى ذلك إلى ضرورة تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تشمل مساعدة الإدارة في القيام بمسئولياتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات عن طريق فحص وتقويم مدى فعالية الأساليب الرقابية سواء

محاسبية أو إدارية في متابعة تنفيذ الأعمال، ومد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات والتقارير التي تعكس أثر القرارات الإدارية على تنفيذ الأعمال ونتائج الأنشطة داخل المنشأة وتقديم التوصيات اللازمة لتلافى أوجه القصور القائمة بهدف البناء والإصلاح Construction ، ومن ثم أصبحت المراجعة الداخلية في مفهومها الحديث تهدف إلى الحماية والبناء والإصلاح.

ولقد حازت المراجعة الداخلية اهتماما كبيرا وخاصة في الدولة المتقدمة ، ونتيجة ذلك تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين بأمريكا عام ١٩٤١، كما أنشأ له فرعا في لندن عام ١٩٤٨، وهو يضم حاليا آلاف الأعضاء في أكثر من مائة دولة، ولقد ساهم هذا المعهد في إبراز أهمية وظيفة المراجعة الداخلية وتطورها عن طريق الإشراف على مجموعة كبيرة من الأبحاث في المراجعة الداخلية، وإصدار دورية المراجع الخارجي وهى مجلة علمية تتناول مجال المراجعة الداخلية بالدراسة والتحليل وتعرض الخبرات المكتسبة، فضلا عن قيامه بإصدار عدة قوائم توضح مسئوليات المراجع الداخلي وتعبر عن التطور في أهداف ونطاق المراجعة الداخلية، وإصدار دستور الآداب وسلوك المهنة ومعايير للأداء المهني للمراجع الداخلي.

ولقد عرف معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية بأنها :" النشاط التقويمي المستقل داخل المنشأة لخدمتها، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقويم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى "

وبتحليل التعريف السابق يتضح أن المراجعة الداخلية بالرغم من كونها نظاما من أنظمة الرقابة الداخلية وأحد مقوماتها الرئيسية وخاصة في المنشآت الكبرى، إلا أنها يجب أن تتمتع بالاستقلال الكامل في مباشرة مهامها ولذلك يجب أن تتبع أعلى مستوى إداري في التنظيم حتى تتمكن من فحص وتقويم كافة المستويات الرقابية بشكل حيادي دون تعرضها لأي مؤثرات أو ضغوط، ولذلك من المفضل أن تتبع مجلس الإدارة مباشرة ، وفى حالة وجود

لجنة مراجعة في المنشأة تكون تبعية المراجعة الداخلية لها مباشـــرة لضـــمان تحقيق الاستقلال الكامل لها ، ويعكس التعريف التطور الذي طرأ على طبيعة ومجال المراجعة الداخلية والذي أصبح يشمل ما يلي :

١- التحقق من دقة المعلومات المالية وإمكانية الوثوق بها ودراسة الطـــرق المستخدمة لقياس وعرض هذه المعلومات.

٢ - دراسة وتقويم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.

٣ - فحص النظم الموضوعة للتحقق من الالتـــزام بالسياســـات والخطـــط والإجراءات والقوانين التي يكون لها اثـــر واضـــح علـــى العمليـــات والتقارير.

٤ - تقويم مدى اقتصادية وكفاءة استخدام الموارد.

٥ - فحص العمليات للتحقق من أن النتائج تتوافق مع الأهداف المحددة.

ولقد انعكس تطور مفهوم ومجال المراجعة الداخلية على شكل برنامج المراجعة الذي يعده المراجع الداخلي، ففي السنوات الأولى لظهور المراجعـــة الداخلية كان برنامج المراجعة يركز على مراجعة العمليات الماليـــة وفحـــص عناصر المركز المالي وفحص وتقويم طرق حماية الأصول والتحقـــق مـــن وجودها، ولكن بتطور مفهوم المراجعة الداخلية واتساع مجالها أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم كافة نواحي النشاط الأخرى بجانب النواحي التقليدية ، ومن ثم يقوم المراجع الداخلي بإعداد برنامجه من خلال الهيكـــل التنظيمـــي للمنشأة وليس من خلال القوائم المالية والحسابات فقط كما كان يحدث من قبل.

**١/٧ علاقة المراجع الخارجي بإدارة المراجعة الداخلية :**

يقتصر المراجع الخارجي في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية على أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية لتحديد طبيعة ونطاق الفحص الذي سيقوم به ولا يتعرض أثناء فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية الإدارية إلا إذا اتضح له أن لها تأثير على دقة البيانات المالية ودلالة القوائم المالية ، إما المراجع الداخلي فان فحصة يشمل بالإضافة إلى أنظمة الرقابة المحاسبية أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، وعلى ذلك تمثل إدارة المراجعة الداخلية أهمية خاصة للمراجع الخارجي ويعود ذلك للأسباب الآتية :

١- وجود نظام كفء وفعال للمراجعة الداخلية يطمئن المراجع الخارجة بدرجة معقولة إلى دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر وسلامة نظم وإجراءات حماية الأصول ، ومن ثم يمكنه من تقليل حجم ونطاق الفحص.

٢- يؤدى توافر نظام كفء وفعال للمراجعة الداخلية إلى أداء المراجعة الخارجية بصورة أكثر كفاءة وفعالية وسبب ذلك أن المراجع الخارجي يستطيع أن يعتمد على خبرة المراجع الداخلي وإلمامه بجميع النواحي الفنية المتعددة بالمنشأة في تقليل الاهتمام بالتفاصيل وتركيز الاهتمام بالعناصر الأساسية الهامة التي تتضمنها القوائم المالية.

٣- وجود برنامج كفء وفعال للمراجعة الداخلية يساعد المراجع الخارجي على توفير الوقت والجهد والتكلفة عند إعداد برنامج المراجعة حيث يمكنه الاعتماد على كثير من الإجراءات والتفصيلات الموجودة في برنامج المراجعة الداخلي.

٤- يمكن للمراجع الخارجي أن يتعاون مع المراجع الداخلي لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية مثل الاشتراك خلال المدة المالية في بعض الأمور مثل الجرد الفعلي للنقدية والزيارات للفروع وقيام المراجع

الداخلي ببعض الأمور لتسهيل عمل المراجع الخارجي مثل إعداد مذكرة تسوية حسابات البنوك والحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وتحقيق المخزون والأصول الثابتة.

وعلى ذلك تعد إدارة المراجعة الداخلية الموجودة بالمنشأة هامة للمراجع الخارجي ، وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بيان معايير المراجعة رقم (٩) عن أثر وظيفة المراجعة الداخلية على عمل المراجع الخارجي ، وقد أوضح أن وجود إدارة للمراجعة الداخلية داخل المنشأة لا يمكن اعتباره بديل لعمل المراجع الخارجي ، ويجب على المراجع الخارجي أن يتفهم عمل وطبيعة المراجعة الداخلية نظرا لارتباطها بدراسته وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية ، فالعمل الذي يقوم به المراجع الداخلي قد يكون أحد العوامل المؤثرة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيقوم بها المراجع الخارجي ، وإذا قرر المراجع أن عمل المراجعة الداخلية له تأثير على إجراءات المراجعة التي سيقوم بها فيجب عليه أن يقوم نظام المراجعة الداخلية.

ولكي يقوم المراجع الخارجي بتقويم كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية يجب أن يحدد أولا المواصفات اللازم توافرها فى إدارة المراجعة لكي تتصف بالكفاءة والفعالية وتتمثل في الآتي :

١- أن يتم التخطيط السليم لعمل المراجعة بحيث يتم تحديد كافة الأنشطة ومناطق المراجعة ويتم تصنيفها طبقا لأولوياتها ويتم تحديد أهداف المراجعة لكل نشاط من هذه الأنشطة.

٢- أن تتوافر لها الموارد والإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتنفيذ مسئولياتها.

٣- يكون موقعها في الهيكل التنظيمي يسمح لها بتقديم تقاريرها بشكل مستقل وموضوعي عن كافة عمليات وأنشطة المنشأة.

٤- توافر الكفاءة المهنية المعقولة لدى العاملين بإدارة المراجعة.

٥- تمد الإدارة العليا بتقييم موضوعي ومستقل لجميع مجالات أنشطة المنشأة.

٦- توثق نتائج المراجعة في صورة تقارير رسمية وتوضح فيها التوصيات البناءة للعلاج والتغيير وتناقشها مع الإدارة.

**ويقوم المراجع بتقويم كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية عن طريق أداء الإجراءات الآتية :**

١- تقويم مؤهلات وخبرة مدير إدارة المراجعة الداخلية والعاملين تحت إدارته، فالمراجع الداخلي يجب أن يكون مؤهلا تأهيلا علميا عاليا في شئون المحاسبة والمراجعة ، وأن تكون لديه خبرة عمليه ملائمة بأعمال المراجعة المالية والمشكلات الإدارية التي تواجه الإدارة في القيام بمسئولياتها ، وان يتمتع بشخصية قوية تكفل له التأييد والثقة من جانب الإدارة والتعاون من جانب العاملين في المنشأة.

٢- فحص برامج المراجعة الداخلية فحصا تفصيليا للحكم على درجة شمولها وكفايتها وكيفية توثيق إجراءات العمل.

٣- الاطلاع على تقارير المراجعة الداخلية الخاصة بالفترات السابقة والحالية لفحص ملاحظات المراجع الداخلي والتي قد يكون لها تأثير مباشر على عمله كمراجع خارجي، والملاحظات الخاصة بتقييم جميع مجالات الأنشطة للتحقق من أداء الإدارة لمسئولياتها بشكل كاف.

٤- تحديد المستوى الإداري التابعة له إدارة المراجعة الداخلية لتحديد مـــدى حيادها واستقلالها عن باقي إدارات المنشأة.

٥- اختبار بعض أعمال المراجعين الداخليين وفحص أي أدلة مستندية عن العمل الذي قاموا به ويجب أن يأخذ المراجع عند أداء هذه الاختبـــارات عدة عوامل أهمها ملائمة نطاق عملهم ومدى كفاية بـــرامج المراجعـــة الخاصة بهم ، ومدى كفاية أوراق العمل لتوثيق العمل المنفذ ،ومـــا إذا كانت النتائج التي توصلوا إليها تعد ملائمة ، وان التقارير التي أعـــدها تتفق مع نتائج العمل الذى تم تنفيذه.

# الفصل الخامس

# أدلة الإثبات في المراجعة

**الأهـــداف التعليمية** :

١- مفهوم أدالة الإثبات.

٢- العلاقة بين أهداف المراجعة وإجراءاتها وأدلة الإثبات.

٣- خصائص أدلة الإثبات.

٤- أنواع أدلة الإثبات"."

٥- إجراءات الحصول على أدلة الإثبات.

٦- تقويم أدلة الإثبات.

**مقدمة** :

تعد أدلة الإثبات في المراجعة الأساس الـــذي يعتمـــد عليـــه المراجـــع الخارجي في أبداء رأيه بخصوص مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشـــاة التي يتولى مهمة مراجعة حساباتها ، وقد اهتمت معايير المراجعة المتعـــارف عليها بأدلة الإثبات حيث تضمن المعيار الثالث مـــن معـــايير تنفيـــذ العمـــل الميداني ما يلي :

" يجب الحصول على قدر كاف وملائم من أدلة وقرائن الإثبـــات عـــن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات كأساس سليم يستند إليه في التعبير عن الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ".

وعلى ذلك يجب على المراجع أن يتفهم طبيعـــة أدلـــة الإثبـــات فـــي المراجعة وأنواعها والشروط أو الخصائص الواجب توافرها في هذه الأدلة ، فضلا عن استخدام الأساليب الفنية الملائمة عند جمعها والتي تشمل الفحـــص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات ، كما يتعين علية تقويم هـــذه الأدلـــة لتحديد إمكانية استخدامها كأساس يعتمد عليه في تكوين رأيه الفنـــي المحايـــد بخصوص القوائم المالية.

ويهدف هذا الفصل إلى توضيح مفهوم وخصائص وأنواع أدلة الإثبات في المراجعة وإجراءات الحصول عليها وكيفية تقويمها فضلا عـــن توضـــيح العلاقة بينها بين أهداف وإجراءات المراجعة.

## ١- مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة :

تمثل أدلة الإثبات بصفة عامة جميع الحقائق والمعلومات التي يعتمد

عليها الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع أو مســـألة محـــددة ، فهي تقدم البرهان وبالتالي تساهم في تكوين الاعتقاد السليم وإصـــدار الحكـــم المطلوب والقائم على أسباب موضوعية.

وفى مجال المراجعة تعد أدلة الإثبات ضرورية حيث يستند إليها المراجع كأساس لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية موضع الفحص ، فلا شك أن جميع المسائل التي تصادف المراجع أثناء فحصه للدفاتر والسجلات وتحقيقه لعناصر القوائم المالية تكون موضع تساؤل من جانبه بخصوص مدى صحتها ودرجة الاعتماد عليها ومدى تمثيلها لحقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال ، وجميع الحقائق والمعلومات التي يجمعها المراجع وتمكنه من استخلاص رأي في محايد في المسائل التي تصادفه وتقنعه إقناعا تاما بالإفصاح عن هذا الرأي تعتبر قرائن أو أدلة إثبات في المراجعة.

وعلى ذلك يمكن تعريف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها استنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأى في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي.

وتنقسم أدلة الإثبات التي يسعى المراجع لجمعها لتدعيم القوائم المالية إلى قسمين رئيسين هما:

١- البيانات المحاسبية الأساسية ، وتشمل كافة بيانات دفاتر اليومية الأصلية والمساعدة ودفاتر الأستاذ العام والمساعد وكل السجلات الرسمية الخاصة بالمنشأة مثل سجلات تخصيص التكاليف ومذكرات تسوية حساب البنك ، وهذه البيانات والمعلومات تدعم مباشرة القوائم

المالية وتمثل جانبا هاما من أدلة الإثبات.

٢ - معلومات الإثبات الأخرى ، وهى هامة لزيادة تدعيم القوائم المالية ، فعلى الرغم من أن المعلومات المحاسبية الأساسية توفر أدلة إثبات تدعيم القوائم مباشرة إلا أنها لا تمثل في حد ذاتها تدعيما كافيا ويجب

استخدام أدله إثبات إضافية لزيادة تدعيم القوائم المالية ، ويتم الحصول عليها من خلال المستندات مثل الشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأيضا عن طريق المعلومات التي يتم الحصول عليها من الملاحظات والاستفسارات والفحص المادي.

وبصفة عامة تعد جميع أنواع أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها سواء عن طريق البيانات المحاسبية الأصلية أو عن طريق معلومات الإثبات الأخرى هامة ومطلوبة بالنسبة للمراجع ، فإذا حصل المراجع على أدلة إثبات عن طريق البيانات المحاسبية الأساسية تثبت أن سجلات المنشأة محل ثقة وتدعم القوائم المالية ، علية ألا يكتفي بهذه الأدلة بل يلجأ إلى جمع أدلة إضافية عن طريق جمع معلومات الإثبات الأخرى لتعضيد إمكانية الثقة والاعتماد على السجلات المحاسبية وزيادة تدعيم القوائم المالية ، أما إذا كانت أدلة الإثبات التي حصل عليها المراجع عن طريق البيانات المحاسبية الأصلية تشكك في سجلات المنشأة يجب عليه أن يسعى للحصول على أدلة إثبات إضافية عن طريق جمع معلومات الإثبات الأخرى لتدعيم رأيه بخصوص سجلات المنشأة.

**٢- العلاقة بين أهداف المراجعة وإجراءاتها وأدلة الإثبات** :

يتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة المالية في التوصل إلى رأى فني محايد بخصوص مدى صدق وعدالة معلومات القوائم المالية ، ويقوم المراجع في سبيل تحقيق هذا الهدف بتصميم إجراءات المراجعة التي تجعل أداء المهمة يتفق مع معايير الأداء المتعارف عليها ويوضحها في برنامج المراجعة ، ويؤدى تنفيذ إجراءات المراجعة إلى جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها كأساس لإبداء الرأي بخصوص القوائم المالية.

وعلى ذلك فإن المراجع يتبع الخطوات الآتية عند مراجعة القوائم المالية

١- تحديد أهداف المراجعة.

٢- تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على أدلة الإثبات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة وتوضيح هذه المعلومات في برنامج المراجعة.

٣- تنفيذ إجراءات المراجعة وأداء الاختبارات المطلوبة والتي تؤدى إلى جمع أدلة الإثبات.

٤- فحص وتقويم أدلة الإثبات.

٥- إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية بالاستناد إلى أدلة الإثبات التي تم جمعها وتقويمها.

ومن ثم فإن تحديد أهداف المراجعة يجب أن يتم أولا وفى ضوئها يمكن تحديد إجراءات أداء المراجعة والتي تؤدي إلى الحصول على أدلة الإثبات المطلوبة.

ووفقا لهدف مراجعة القوائم المالية الرئيسي، فالوصول إليه يتطلب تحديد مجموعة من الأهداف التفصيلية أو الفرعية تنبثق من الهدف الرئيسي ويؤدى تحقيق مجموع هذه الأهداف إلى تحقيقه ، وترتبط هذه الأهداف بالمعلومات التي توضحها الإدارة في القوائم المالية ، فالإدارة هي المسئولة عن تسجيل وتبويب وتلخيص المعلومات المالية والتقرير عنها في القوائم المالية، وعند التقرير عن هذه المعلومات تقوم الإدارة

بتضمين القوائم المالية مجموعة من البيانات تتعلق بأرصدة الحسابات الواردة في القوائم وتمثل تأكيدات صريحة أو ضمنية بخصوص هذه الأرصدة والإفصاح عنها ، وللتحقق من مدى صحة هذه التأكيدات ، فإن المراجع يسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية عند فحص ومراجعة أرصدة القوائم المالية :

**١- سلامة وكفاية الإفصاح في القوائم المالية :**

يهتم المراجع بالتحقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فعلى سبيل المثال عندما تعرض الإدارة أرصدة حسابات المدنيين ومخصص الديون المشكوك فيها بقائمة المركز المالي فهي بذلك تقدم تأكيدات ضمنية بأن أرصدة هذه الحسابات كلها ناتجة من العمليات التجارية وأن مخصص الديون المشكوك فيها المناسب قد تم تحديده ، وهنا يسعى المراجع إلى تنفيذ إجراءات المراجعة للتحقق من صحة هذه التأكيدات ، ومن ثم فإن المراجع يعنى بالتحقق من سلامة عرض كافة عناصر ومكونات القوائم المالية بالإضافة إلى كفاية الإفصاحات المرتبطة بها.

**٢- التحقق من صحة وشمول العمليات المالية :**

يتطلب تحقيق هذا الهدف قيام المراجع بالتحقق من أن كافة العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المنشأة وذلك عن طريق التأكد من وجود تأييد مستندى ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها أرصدة حسابات القوائم المالية بالإضافة إلى فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق.

داخل المنشأة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه ، ولاشك أن وجود نظام رقابة قوى وفعال يوفر دليل ملائم على توافر الصحة والشمولية للعمليات المالية.

**٣- التحقق من ملكية الأصول وصحة الالتزامات :**

يتحقق المراجع من ملكية المنشأة للأصول المسجلة بالدفاتر والظاهر أرصدتها في قائمة المركز المالي عن طريق فحص المستندات الدالة على هذه

الملكية ، فعلى سبيل المثال يطلع على صكوك ملكية الأصول وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون.

ويتحقق المراجع من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر بعدة وسائل، فعلى سبيل المثال يتحقق من أن حسابات الدائنين الظاهرة بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين عن طريق المصادقات ويتحقق من صحة أرصدة القروض عن طريق الاطلاع على العقود الخاصة بالحصول على هذه القروض.

**٤ – التحقق من استقلال الفترة المالية :**

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والمصروفات قد تم تخصيصها على الفترة المالية طبقا لمبدأ الاستحقاق ، وذلك يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت خلال الفترة المالية وحتى نهايتها قد تم تسجيلها خلال الفترة ، وأن بعض العمليات التي تخص الفترة السابقة أو التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية ، ويتم ذلك بفحص المستندات المؤيدة للعمليات المالية وإعادة حساب بعض القيم والبنود مثل الاستهلاك وتحديد كافة المصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة.

**٥ – صحة تقويم الأصول والالتزامات :**

يمثل صحة تقويم الأصول والالتزامات الظاهرة بقائمة المركز المالي هدفا هاما بالنسبة للمراجع ، والإدارة عند عرضها لأرصدة عناصر الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي تقدم تأكيدات صريحة بدقة وسلامة تقويم هذه الأصول والالتزامات ، ويسعى المراجع إلى التحقق من صحة تقويم الأصول الثابتة والتي تقوم بالتكلفة التاريخية بفحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود وفواتير البيع وإذا كان الأصل الثابت قابلا للإهلاك كالآلات والمعدات

والمباني يقوم بفحص طرق الاستهلاك المستخدمة وتقويم مدى ملامتها لطبيعة الأصل ، وفيما يتعلق بالأصول المتداولة فهي تقوم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل أو تقوم بسعر التكلفة دائما مع تكوين مخصص هبوط أسعار في حالة انخفاض سعر السوق عن سعر تكلفة هذه الأصول ويظهر مطروحا من الأصل في قائمة المركز المالي ، والتحقق من سعر السوق يختلف من أصل لآخر ، فالأوراق المالية يمكن التحقق من أسعارها بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلنة فى الصحف المالية ، أما قيم السوق للمخزون المتقادم يمكن التحقق منها باللجوء إلى التقديرات المحايدة.

ويقوم المراجع بالتحقق من صحة تقويم الالتزامات بالإطلاع على عقود الارتباط بها وخصم الدفعات النقدية المسددة من قيمتها للوصول إلى القيمة النقدية المطلوب سدادها فى تاريخ إعداد القوائم المالية.

**٦- التحقق من الوجود**

يسعى المراجع إلى التحقق من أن كافة الأصول ذات الطبيعة المادية والظاهرة بالقوائم المالية مثل المباني والأراضي والآلات والمعدات والنقدية والمخزون موجودة فعلا لدى المنشأة فى تاريخ إعداد القوائم المالية ، كما يتحقق من وجود كافة الالتزامات كالقروض والدائنين وأوراق الدفع الظاهر أرصدتها فى القوائم المالية.

**٣ - خصائص أدلة الإثبات** :

أوضحت معايير المراجعة المتعارف عليها أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بالكفاية والصلاحية ويعنى ذلك أن المراجع عند قيامه بجمع أدلة الإثبات يجب أن يتحقق من توافر هاتين الخاصتين في الأدلة التي توصل إليها، ونوضح فيما يلي مفهوم كل من كفاية وصلاحية أدلة الإثبات :

**١/٣ كفاية أدلة الإثبات Sufficiency**

تعنى الكفاية حجم أو مقدار أدلة الإثبات الضروري لاستخدامه كأساس يستند إليه المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية ، وبصفة عامة لا توجد إرشادات محددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات فالمراجعة المالية تعتمد أساسا على استخدام أسلوب المعاينة لتحقيق بيانات وأرصدة القوائم المالية، وحجم العينة يعتمد إلى حد كبير على تقدير المراجع بعد دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية المراجعة.

وتوجد مجموعة من العوامل تؤثر على حجم أدلة الإثبات تتمثل في الآتي:-

**١/١/٣ - طبيعة أدلة الإثبات :**

تؤثر طبيعة أدلة الإثبات نفسها على الكمية أو الحجم المطلوب منها لتعضيد رأي المراجع ، وبصفة عامة توجد لكل عملية فحص عنصر من العناصر أهداف محددة ويجمع المراجع من الأدلة القدر الكافي الذي يمكنه من تحقيق هذه الأهداف وقد يكون الدليل الواحد كاف لتحقيق أهداف تحقيق عنصر معين ولذلك يكتفي به المراجع ، وقد يكون قاصرا عن تحقيق بعض الأهداف فيسعى المراجع لتجميع أدلة إضافية لتحقيق باقي أهداف الفحص.

**٢/١/٣ - الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات المرتبطة بالعنصر :**

تؤدى زيادة الأهمية النسبية لعنصر ما إلى زيادة اهتمام المراجع بأية أخطاء أو مخالفات قد ترتبط لهذا العنصر ومن ثم يلجأ للحصول إلى أكثر من دليل لتعضيد رأيه بشأن نتيجة فحصة لهذا العنصر ، والأهمية النسبية لا تنصب على كبر أو صغر قيمة العنصر ، ولكنها تعنى العلاقة بين قيمة هذا العنصر وقيم العناصر الأخرى التي تحتويها القوائم المالية ، والمراجع يبدى رأية عن القوائم المالية كوحدة واحدة ومن هنا تبرر أهمية العلاقة النسبية بين قيمة كل عنصر وقيم العناصر الأخرى بالقوائم المالية.

**٣/١/٣- درجة الخطر المرتبطة بالعنصر :**

تختلف عناصر وبنود القوائم المالية التي يفحصها المراجع من حيث درجة الخطر التي تتعرض لها ، فالمخزون السلعي يتعرض بطبيعته للسرقة والضياع والاختلاس بصوره أكثر من الأصول الثابتة وكذلك النقدية أكثر تعرضا للسرقة والاختلاس من الأصول المادية الأخرى ، ويقوم المراجع بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات لتحقيق العناصر التي تتعرض لدرجات عالية من الخطر لتعضيد رأيه بخصوص تلك العناصر.

**٤/١/٣ – تكلفة الحصول على الدليل والعائد المتوقع منه:**

يعتمد المراجع على مفهوم التكلفة والعائد عند جمع أدلة الإثبات ، بحيث لا تزيد تكاليف جمع أدلة الإثبات عن منافعها المتوقعة بأي حال من الأحوال، فالمراجع يعمل في بيئة تنافسية وعليه أن يسعى إلى تحقيق مهمة المراجعة بكفاءة وفعالية ، والاعتماد على أحجام كبيرة لعينات المراجعة يؤدى إلى عدم كفاءة المهمة وزيادة أتعابها ومن ناحية أخرى يؤدى الاعتماد على أحجام صغيرة لعينات المراجعة إلى عدم كفاية أدلة الإثبات ويعد إهمالا في ممارسة المهنة، ومن ثم يوازن المراجعة بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات والمنافع المتوقعة منها بحيث يصل إلى الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كاف وملائم لإبداء رأيه دون إسراف في التكاليف أو تعرضه لمساءلة مهنية أو قانونية.

**٢/٣ – صلاحية أدلة الإثبات Competency :**

تعنى صلاحية أدلة الإثبات إمكانية الاعتماد عليها في استنتاج رأى فني محايد بخصوص العناصر محل الفحص والمراجعة وارتباطها بتحقيق أهداف المراجعة فضلا عن موضوعيتها، ومن ثم توجد مجموعة من العوامل تؤثر على صلاحية أدلة الإثبات تتمثل في الآتي:

**١/٢/٣ – فعالية دليل الإثبات :**

يقصد بفعالية الدليل مدى إمكانية الاعتماد عليه فى التوصل إلـــى رآى منطقي ، ولترشيد الحكم على مدى فعالية أدلة الإثبات لابد وأن يأخذ المراجع فى اعتباره ما يلي :

- أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها في ظل نظام قوى وفعال للرقابـــة الداخلية يمكن الاعتماد عليها أكثر من تلك التي يتم الحصول عليها في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.
- المعلومات المباشرة التي يحصل عليها المراجع مـــن خـــلال الفحـــص والملاحظة والمصادقات والجرد الفعلي تعد أكثر إقناعا من المعلومـــات التي يحصل عليها من خلال المناقشات مع العاملين بالمنشأة.
- أدلة الإثبات الخارجية يمكن الاعتماد عليها أكثر مـــن أدلـــة الإثبـــات الداخلية.

**٢/٢/٣ ملائمة أدلة الإثبات :**

تعنى ملائمة أدلة الإثبات ارتباطها بتحقيق أهداف المراجعة، فإذا كـــان هدف المراجع يتمثل في التحقق من وجود المخزون فيمكنه الحصـــول علـــى دليل إثبات ملائم من خلال جرد المخزون، ومع ذلك فإن هذا الدليل لا يعتبـــر ملائما لتحقيق هدف التحقق من ملكية المخزون وصحة تقويمه ويتطلب الأمر جمع أدلة إثبات أخرى ملائمة للتحقق من ملكية وصحة تقـــويم المخـــزون ، وكمثال أخر على ملائمة دليل الإثبات تستخدم المصادقات المباشرة مع العملاء للتحقق من وجود حسابات المدنيين لأنها توفر دليلا ملائمـــا وأكثـــر إقناعـــا، وللتحقق من صحة تقويم هذه الحسابات يتم جمع الحسابات الشخصية ودراسة إمكانية تحصيل كل حساب والسياسات المعلنـــة للمنشـــأة بخصـــوص هـــذه الحسابات للمحصول على أدلة إثبات ملائمة لهدف التحقق من صحة تقويمها.

**٣/٢/٣- موضوعية دليل الإثبات :**

يقصد بموضوعية دليل الإثبات تحرره من التحيز بحيث إذا قام بفحصه أكثر من فرد محايد فإنه يصل إلى نفس النتيجة ، فعلى سبيل المثـــال عنـــدما يهدف المراجع إلى التحقق من ملكية المنشاة للآلات والمعدات يقوم بفحـــص فواتير البائع فضلا عن المستندات الأخرى التي تؤيد شراء واســـتلام الآلات والمعدات ، وتكون هذه المستندات دليل إثبات يتمتـــع بدرجـــة عاليـــة مـــن الموضوعية ، وسبب ذلك أن هذه المستندات لو تم فحصها بواسطة مراجعين آخرين فسوف يتوصلون إلى استنتاج نفس الرأي المتعلـــق بملكيـــة المنشـــاة للآلات والمعدات.

**٤/٢/٣ – توقيت الحصول على أدلة الإثبات :**

يعتبر توقيت الحصول على أدلة الإثبات عاملا هاما يؤثر على مـــدى صلاحيتها وتظهر أهمية عنصر التوقيت عند الحصول على أدلة إثبات لتحقيق الأصول والخصوم المتداولة وأرصدة قائمة الدخل فعلى سبيل المثـــال أدلـــة الإثبات التي يتم الحصول عليها من الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ إعـــداد القوائم المالية تتوافر لها درجة عالية من الصلاحية وذلـــك بالمقارنـــة بأدلـــة الإثبات التي يتم الحصول عليها من إجراء جرد للمخزون في فترات زمنيـــة أخرى.

**٤- أنواع أدلة الإثبات**:

تعتبر جميع الحقائق والمعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي ويعتمد عليها كأساس في الوصول إلى رأى فني محايد عن مدى صدق وعدالة محتويات القوائم المالية أدلة إثبات ، وتتخذ هذه الأدلة مظاهر مختلفة وأشكال متعددة ، وفيما يلي نتناول بالشرح أنواع أدلة الإثبات في المراجعة.

**١/٤ – الوجود الفعلي :**

يعد الوجود الفعلي للأشياء التي تمثلها بعض أرصدة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية وفحصها ومعاينتها ماديا بواسطة المراجع من أقوى أنـــواع أدلة الإثبات. فإذا قام المراجع بحضور عملية جرد المخزون وتبـــين لـــه أن البضائع الموجودة بمخازن المنشأة تطابق رصيد البضاعة الظـــاهر بـــالقوائم المالية فإذا هذا يعد دليل إثبات قوى على وجود البضاعة ، كما أن جرد النقدية الموجودة بالخزينة ومطابقة قيمتها لرصيد النقدية الظاهر بالميزانية يعد دليـــل إثبات على وجود النقدية وصحة رصيدها ونفس الوضـــع بالنســـبة لـــلآلات والمعدات والمباني والأثاث والأوراق المالية والتجارية والسيارات.

ويراعى بالنسبة لدليل الوجود الفعلي أنه لا يصلح بطبيعته كدليل إثبات إلا لبعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس وكذلك القليل من أنواع الالتزامات كالقروض والأوراق التجارية ، فالمراجع يمكنه التحقق من وجود القروض بالاطلاع على مستندات عقد هذه القروض ويتحقق من وجود أوراق الدفع بالاطلاع عليها ومطابقة قيمتها مع الرصيد الظاهر بالقوائم المالية.

ومن ثم فإن هذا الدليل لا يصلح استخدامه بالنسبة لعناصر الأصول غير الملموسة كشهرة المحل وأرصدة المدنيين وكذلك لا يصلح لمعظـــم عناصـــر الالتزامات ، فضلا عن انه لا يمكن استخدامه لتحقيق عناصر المصـــروفات والإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل.

ويعد الوجود الفعلي للعنصر محل المراجعة والفحص دليل إثبات كاف لتحقيق هدف واحد فقط من أهداف تحقيق العنصر وهو الوجـــود ، ولكنـــه لا يصلح لتحقيق الأهداف الأخرى والتي تشمل التحقق مـــن الملكيـــة وصـــحة التقويم، فوجود البضاعة بمخازن المنشأة ليست دليلا على ملكيتها لها فقد تكون مودعة بمخازنها كبضاعة أمانة مملوكة للغير ووجود مباني ومخـــازن لـــدى المنشأة ليس دليلا على ملكيتها لها فقد تكون هذه المباني والمخازن مؤجرة من

الغير ، وعلى ذلك يسعى المراجع للحصول على أدلة إثبات أخرى فضلا عن دليل الوجود لإثبات ملكية المنشأة للمخزون وكذلك المخازن والمباني بالاطلاع على فواتير شراء البضاعة وشهادات تسجيل ملكيـــة المبـــاني والمخـــازن ، ولاستكمال أهداف الفحص لابد من التحقق من صحة تقويم البضـــاعة وكـــذا المباني والمخازن وذلك بملاحظة الحالة التى توجد عليها البضاعة ومجموعة أخرى من العوامل ، وكذلك تقييم طرق الاستهلاك المستخدمة لإهلاك المباني والمخازن والتحقق من عدم المغالاة أو التخفـــيض فـــي تقـــويم المبـــاني أو المخازن.

مما سبق نخلص إلى أن الوجود الفعلي دليل إثبات قوى وفعال لإثبات وجود الأصول وبعض الخصوم ولكنه بطبيعتـــه لا يصـــلح لإثبـــات وجـــود الأصول والالتزامات غير الملموسة ، كما إنه يصلح لتحقيق هدف واحد فقـــط من أهداف تحقيق العناصر المادية الملموسة وهو الوجـــود ويتطلـــب تحقيـــق الأهداف الأخرى مثل الملكية والتقويم الحصول علـــى أدلـــة إثبـــات أخـــرى بالإضافة إلى دليل الوجود الفعلي.

**٢/٤- الدليل المستندى :**

يعتبر وجود دليل إثبات موضوعي لأي عملية مالية يتم إثباتهـــا فـــي الدفاتر والسجلات من المبادئ الأساسية للمحاسبة ، ويتمثل هذا الـــدليل فـــي المستند المؤيد للعملية ، ومن ثم تمثل المستندات المؤيـــدة للعمليـــات المثبتـــة بالدفاتر والسجلات أكثر أنواع أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع ، ومـــن أمثلة هذه المستندات فواتير الشراء وصور فواتير البيع والإشعارات المدنيـــة والدائنة وكعوب الشيكات وإيصالات النقدية المسلمة للغير وقســـائم الإيـــداع والعقود وبوالص التأمين.

**وتنقسم المستندات إلى نوعين كما يلي :**

أ – مستندات يتم تحضيرها خارج المنشاة مثل فواتير الشراء وهذا النوع من المستندات يتمتع بدرجة عالية من الصلاحية ويمكن الاعتماد عليه كدليل إثبات بشرط أن تكون مستندات حقيقية وسبب ذلك أن هذه المستندات تأتى من مصدر خارجي عن المنشأة.

ب – مستندات يتم تحضيرها داخل المنشأة مثل فواتير البيع ولذلك فهي كأدلة إثبات لا تتمتع بنفس درجة الصلاحية التي تتمتع بها المستندات التي تعد خارجيا ، وبصفة عامة تتوقف درجة صلاحيتها كأدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا ، وأسلوب تداول هذه المستندات، فالمستندات التي يتم إنشائها داخل المنشأة وتتداول خارجها مثل الشيكات الملغاة تعد أكثر صلاحية من المستندات التي تعد داخل المنشأة وتتداول داخلها مثل أمر الحصول على المواد وصور فواتير المبيعات.

وعلى ذلك يعد مصدر الدليل المستندي من العوامل المؤثرة على مدى صلاحيته كدليل إثبات.

من ناحية أخرى تعد صحة المستند نفسه من الناحية الشكلية والموضوعية عنصرا أساسيا من عناصر صلاحيته كدليل إثبات ، فمن الناحية الشكلية يجب أن يتحقق المراجع من أن المستندات خالية من الكشط والشطب وان المبلغ مذكور كتابة وبالأرقام وتحمل توقيعات المستويات الإدارية التي لها صلاحية التوقيع عليها وتوضح المستفيد وسبب أحقيته ، أما الناحية الموضوعية فتنصب على التأكد من أن المستند حقيقي ليس به أي تلاعب أو تزوير.

**٣/٤- الإقرارات التي يتم الحصول عليها من الغير :**

تعتبر الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من أطـراف خارجيـة مستقلة عن المنشأة للتحقق من صحة أرصدة بعض الحسابات الظـاهرة فـي القوائم المالية من أدلة الإثبات التي تتمتع بدرجة عالية من الصلاحية ، ومـن أمثلة هذه الإقرارات المصادقات التي يحصل عليها المراجع من مديني المنشأة بصحة أرصدة حساباتهم المسجلة في دفاتر المنشأة ، وعادة مـا تـتم عمليـة الحصول على المصادقة بأن يطلب المراجع من إدارة المنشأة أن ترسل إلـى العملاء خطابات تتضمن أرصدتهم في تاريخ إعداد القوائم الماليـة، وتطلـب منهم إقرارا مكتوبا أو مصادقة بصحة أرصدة حساباتهم التـي تظهـر فـي الخطابات، وإذا كانت أرصدتهم تختلف عن الأرصدة الموضحة في الخطـاب يطلب منهم إبداء الأسباب ، على أن ترسل الردود مباشرة إلى مكتب المراجع حيث يقوم بفحصها وتحليل ملاحظاتهم على الأرصدة ، وفى حالـة مطابقـة الأرصدة فان ذلك يعد دليل على صحة أرصدة حسـابات العمـلاء الظـاهرة بالقوائم المالية للمنشأة.

ويمكن استعمال أسلوب المصادقات أيضا في تحقيق الـدائنين وأوراق القبض والدفع والنقدية لدى البنوك وكذلك الأوراق الماليـة المودعـة بالبنـك لحساب المنشأة ، كذلك يمكن الحصول على إقرارات مكتوبة من وكلاء البيـع ومسئولي مخازن الإيداع بقيم البضائع الموجودة في حوزتهم وتملكها المنشأة.

من ناحية أخرى يمكن استخدام الإقرارات من الغير كدليل إثبات على عدم وجود أي مطلوبات محتملة على المنشأة تتعلق بمنازعات قضائية بينهـا وبين الغير وذلك عن طريق الحصول على إقرار من محامى المنشـأة بعـدم وجود دعاوى مرفوعة أمام القضاء.

وبصفة عامة تعتمد درجة صلاحية الإقرارات كـدليل إثبـات علـى أسلوب إعدادها وإرسالها وطريقة الحصول عليها.

**٤/٤ – الشهادات والمعلومات التي يحصل عليها المراجع من الإدارة:**

يعتمد المراجع في بعض الأحوال على الشهادات والمعلومات التي يحصل عليها من إدارة المنشأة وموظفيها لتأييد بعض الحقائق المثبتة في الدفاتر والسجلات أو لتوضيح بعض المسائل والأمور الغامضة التي تحتاج لتفسير ، وهذه الشهادات والمعلومات يحصل عليها المراجع في شكل كتابي أو شفوي.

ومن أمثلة الشهادات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الإدارة شهادة جرد وتقويم البضاعة والتي تذكر فيها الإدارة قيمة المخزون من البضاعة بأنواعه المختلفة وأسلوب تقويمه الذي يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأيضا شهادة الأصول الثابتة والتي تقر فيها الإدارة بقيمة الإضافات الرأسمالية التي تمت على الأصول الثابتة خلال فترة المراجعة ، وكذلك الشهادة التي يحصل عليها المراجع من الإدارة بالديون التي تعتبر من وجهة نظرها معدومة أو مشكوك في تحصيلها والتي ترى وجوب عمل مخصص لها بالكامل.

ويحصل المراجع على الشهادات والمعلومات الشفوية من خلال إجراء المناقشات مع موظفي المنشأة وتوجيه الأسئلة إليهم للاستفسار عن المسائل الغامضة التي تواجهه أثناء تأدية مهمته ، فقد يجد المراجع بعض القيود الغامضة في الدفاتر والتي تتطلب تفسيرها من جانب موظفي المنشأة ، كما قد يحتاج إلى استفسارات منهم بشأن كيفية معالجة بعض البنود ، والإجابات التي يتلقاها المراجع في هذه الحالات تعتبر نوعا من أدلة الإثبات.

وتعد الشهادات والمعلومات التي يحصل عليها المراجع من المنشأة أدلة إثبات ذات درجة صلاحية أقل من الأدلة الأخرى السابق عرضها ويرجع سبب ذلك إلى كونها أدلة من صنع إدارة المنشأة وموظفيها ومن ثم يوجد احتمال وجود تلاعب من جانبهم لإخفاء بعض الحقائق عن المراجع ، وعلى ذلك يتطلب استخدام هذا النوع من الأدلة كأدلة إثبات توخي العناية المهنية

المعقولة من جانب المراجع وذلك عن طريق إجراء بعض الاختبارات الكافية التي تطمئنه إلى صحة هذه المعلومات والشهادات.

**٥/٤ - الدليل الحسابي :**

ينشأ الدليل الحسابي من العمليات الحسابية التي يقوم المراجع بإجرائها لكي يتحقق من الدقة الحسابية للعمليات المقيدة بالمستندات ودفاتر اليومية الأصلية والمساعدة ودفاتر الأستاذ العام والمساعد وكذلك موازين المراجعة الشهرية والكشوف التحليلية.

وترجع أهمية هذا النوع من أدلة الإثبات إلى أن عدد كبيرا من الأخطاء قد لا يتم اكتشافها بالاعتماد على مجرد التوازن الحسابي للدفاتر ، فالأخطاء في العمليات الحسابية الخاصة بالمستندات والفواتير والأخطاء المتكافئة قد تكون موجودة وعلى الرغم من ذلك لا يظهرها ميزان المراجعة ، ولكي يطمئن المراجع إلى الدقة الحسابية لهذه العمليات فإنه يقوم بمراجعتها بنفسه فالدليل على صحة مجاميع دفاتر اليومية العامة والمساعدة أن يقوم المراجع بإعادة حساب هذه المجاميع بنفسه ، والدليل على صحة قيمة الأرصدة الظاهرة بميزانه المراجعة تتطلب تتبع إثبات القيود من المستندات المؤيدة في اليومية العامة والمساعدة وترحيلها إلى الأستاذ العام والمساعد للتحقق من إثبات وترحيل وترصيد نفس القيم دون حدوث أخطاء سواء في التسجيل أو الترحيل أو الترصيد ، من ناحية أخرى يستخدم الدليل الحسابي كدليل إثبات على درجة عالية من الصلاحية لتأكيد دقة احتساب بعض البنود مثل المصروفات المقدمة والمستحقة والإيرادات المقدمة والمستحقة وإستهلاكات الأصول المختلفة والمخصصات.

**٦/٤ – نظام كفء وفعال للرقابة الداخلية :**

يعتبر توافر نظام كفء وفعال للرقابة الداخلية بالمنشاة من أدلة الإثبات التى تتوافر لها درجة عالية من الصلاحية، ويرجع سبب ذلك إلى أن نظام الرقابة الفعال المطبق فعلا في المنشأة يعطى نوعا من التأكيد للمراجع بأن المعلومات والبيانات الظاهرة بالدفاتر والسجلات سليمة ويمكن الاعتماد على صحتها ويعتبر دليلا على انتظام الدفاتر، ومن ثم يجب على المراجع أن يتحقق من أن النظام يطبق فعلا كما هو مصمم فقد يكون النظام مصمم نظريا بصورة سليمة ولكنه لا يطبق في الواقع العملي على النحو الصحيح نتيجة عدم تقيد العاملين بالإجراءات الموضوعة ومن ثم فإن المراجع يقوم بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة بهدف تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه كدليل إثبات على انتظام الدفاتر وبالتالي تحديد حجم نطاق الفحص والمراجعة.

**٧/٤ – العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية :**

تمتد عملية المراجعة إلى عدة أشهر بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة خصوصا في حالة المراجعة النهائية ، وفى خلال هذه الفترة التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية قد تقع بعض العمليات أو الأحداث التي قد تكون دليل إثبات على صحة بعض عناصر المركز المالي وقائمة الدخل ، كما قد توجه بعض هذه العمليات نظر المراجع إلى وجود أخطاء أو تلاعب بعناصر القوائم المالية.

فعلى سبيل المثال: عند قيام المراجع بتحقيق بند أوراق الدفع ، فانه يتتبع ما حدث لهذه الأوراق فعلا خلال المدة التالية لإعداد القوائم المالية فإذا كانت المنشأة قد قامت بسداد المستحق عليها من هذه الأوراق في تواريخ استحقاق دفعها سواء نقدا أو بموجب شيكات أو بتجديد تاريخ استحقاقها فان ذلك يعد دليلا على صحة ووجود بند أوراق الدفع كالتزام موضح بالميزانية.

وكمثال آخر على هذا النوع من الأدلة أضع : عند قيام المراجع بتحقيق بند بضاعة آخر المدة إذا توصل إلى أن رصيد البضاعة الظاهر بالقوائم المالية أكبر من قيمة البضاعة الموجودة فعلا في المخازن وبسؤال الإدارة قدمت تأكيدات صريحة بأن هذا الفرق يمثل قيمة بضاعة بالطريق تم استيرادها من الخارج ولم تصل بعد لمخازن المنشأة ومقرر وصولها خلال أيام، فإذا لم تصل هذه البضاعة خلال الفترة التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية فإن هذا يعد دليلا على صورية عملية شراء البضاعة من الخارج أو وجود تلاعب من نوع ما بخصوص بضاعة آخر المدة.

وعلى ذلك يجب على المراجع أن يستخدم إمكانياته وخبراته المبنية على تأهيله العلمي والعملي في الاستفادة من المعلومات التي يمكنه الحصول عليها من العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية لأنها توفر أدلة إثبات مقنعة على صحة بعض عناصر القوائم المالية أو وجود أخطاء أو تلاعب بها.

**٨/٤ – دليل الإثبات التحليلي :**

ينشأ دليل الإثبات التحليلي من قيام المراجع بدراسة علاقات الارتباط بين بنود وعناصر القوائم المالية ومقارنة المعلومات المالية للمنشأة عن السنة الحالية بمثيلاتها عن فترات سابقة وأيضا مقارنتها بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة وبمتوسطات الصناعة أو النشاط للتحقق من صحة وعدالة بنود القوائم المالية ومنطقية ومعقولية علاقات الارتباط المتوقع وجودها بين هذه البنود.

فعلى سبيل المثال يقوم المراجع بدراسة العلاقة بين الفوائد المدفوعة والقروض المستحقة على المنشأة والعلاقة بين مجمل الربح والمبيعات والعلاقة بين بنود المصروفات المختلفة وإجمالي المبيعات للتحقق من مدى معقولية هذه العلاقات، وعادة ما تترجم هذه العلاقات في صورة نسب ومؤشرات مالية

وتقارن بمثيلاتها التي حققتها المنشأة في سنوات سابقة وبالنسب التي تحققها المنشآت المماثلة أو بالنسب المتوقعة للحصول على دليل إثبات تحليلي يؤكد عدم وجود علاقات غير عادية أو تقلبات غير متوقعة في قيم بنود القوائم المالية.

وفى حالة وجود اختلافات أو تقلبات غير عادية في قيم بعض البنود وخاصة تلك التي تتعرض إلى درجة مخاطرة عالية من ناحية التحريف والأخطاء يجب على المراجع فحص وتحليل أسباب هذه التقلبات.

## ٥ - إجراءات الحصول على أدلة الإثبات :

يحصل المراجع على قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات التي يستند إليها كأساس سليم لإبداء رأيه عن القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة من خلال تطبيق إجراءات المراجعة ، وتمثل إجراءات المراجعة الإعمال التي يتم أداؤها أو الطرق والأساليب المستخدمة بواسطة المراجع للحصول على أدلة الإثبات التي تحدد مدى صدق وعدالة معلومات القوائم المالية ، وقد حدد المعيار الثالث من معايير أداء العمل الميداني أربعة أساليب أو إجراءات أساسية يتم بواسطتها جمع أدلة الإثبات وتشمل الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات ، ويستخدم المراجع إجراءات وأساليب أخرى إضافية بجانب تلك الإجراءات الأساسية نظرا لطبيعتها المتميزة والفوائد العديدة التي يجنيها من وراء استخدامها ومن هذه الأساليب المراجعة الحسابية والمطابقة والفحص الانتقادى والتحليلي.

**وفيما يلي نتناول بالشرح والتحليل إجراءات وأساليب جمع أدلة الإثبات:**

### ١/٥ - الفحص المادى Physical Examination

يعتبر أسلوب الفحص المادي أو المعاينة والجرد الفعلي من أبرز أساليب التحقق ، فالوجود الفعلي للعنصر الذي يمثله رصيد الحساب الذي يقوم

المراجع بفحصه ومراجعته يعد من أقوى أدلة الإثبات ، وفى سبيل حصـــوله على هذا الدليل فإنه يقوم بإجراء جرد عملي للعنصر الذي يرغب في التأكـــد من وجودة لدى المنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

ويقتصر مجال استعمال هذا الأسلوب على بعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس كالنقدية والبضاعة والأصول الثابتة ، وأيضا الأصول والخصوم التى تخضع للإثبات بوسيلة مادية ملموسة كالاســتثمارات وأوراق القبض وأوراق الدفع.

ومن الواضح أن استخدام هذا الأسلوب يؤدى إلى الحصول على دليل إثبات بوجود العنصر محل الفحص فقط أما فيما يتعلق بإثبات الملكية وصحة التقويم فإن الأمر يستلزم استخدام إجراءات وأساليب أخرى.

ويتطلب استخدام هذا الأسلوب بطريقة سليمة إجـــراء ترتيبـــات بـــين المراجع والمنشأة لأن مهمة إجراء الجرد الفعلي للأصول ليست من اختصاص المراجع ولكنها تتم أصلا بمعرفة إدارة المنشاة وتنحصر مهمة المراجع فـــى التحقق من صحة الجرد وذلك عن طريق إشرافه بنفسه أو بواسطة مندوبيـــه على عملية الجرد والقيام ببعض الاختبارات التي تطمئنه إلى صـــحة عمليـــة الجرد.

وتتحقق الفائدة المطلوبة من استخدام هذا الأســـلوب إذا تـــم مراعـــاة الاعتبارات الآتية : (د. عبد المنعم محمود ، د. متولي الجمل ، ١٩٧٩ ).

١- حضور المراجع أو أحد مساعديه عملية الجرد التي تتم بمعرفـــة إدارة المنشأة.

٢ - أن يكون المراجع أو من يحضر عملية الجرد نيابة عنه لديه القدرة على تمييز العناصر الخاضعة للجرد وتحديد الحالة التي توجد عليها من حيث الجودة وصلاحيتها للاستخدام.

٣ - فرض رقابة محكمة على كافة العناصر المماثلة التي يمكن أحلال بعضها محل الآخر، فإذا كان المراجع يقوم بحضور جرد السلف المستديمة يجب أن يراقب الخزينة العامة ودفاتر الشيكات حتى لا تستخدم هذه العناصر في تغطية عجز بهذه السلف.

**٢/٥ - الفحص المستندى Vouching**

يهدف إجراء الفحص المستندى إلى الحصول على أدلة إثبات تؤكد صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات فمن المعلوم أن أي عملية مالية تقيد فئ الدفاتر لابد وأن تكون مؤيدة بدليل موضوعي يتمثل في المستند الموضح به كافة البيانات الخاصة بها ومن أمثلة هذه المستندات فواتير الشراء والبيع والشيكات وحوافظ الإيداع بالبنك وإشعارات الخصم والإضافة وشهادات الأسهم والسندات وأوامر الصرف من المخازن.

ويعتمد المراجع على المستندات اعتمادا كبيرا في التحقق من صحة القيود المثبتة في الدفاتر ، ومن ثم يعد الفحص المستندى أو المراجعة المستندية كما يطلق علية في بعض المؤلفات الأساس الحقيقي لعملية المراجعة فالفحص المستندى ليس معناه الاطلاع على المسندات فقط ولكن الهدف منه فحص عمليات المنشأة وما يؤيدها من مستندات حتى يصل المراجع إلى مرحلة الاقتناع بسلامة وجدية هذه العمليات، وعادة ما يقوم **المراجع باجراء الفحص المستندى باستخدام طريقتين هما:**

١ - يحدد المستندات التي يمكن الاعتماد عليها ويسعى إلى تتبع صحة وسلامة تسجيلها في اليومية العامة واليوميات المساعدة وتبويبها فى الأستاذ العام والمساعد والتحقق من ظهور أثرها واضحا في القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها وتفيد هذه الطريقة في اكتشاف تدنيه عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

٢ - يتبع مسار عكسي لمسار المحاسبة يطلق عليه مسار المراجعة Audit Trail ويتضمن البدء بأرصدة القوائم المالية وتتبعها في الدفاتر والسجلات المحاسبية ثم المستندات الأصلية المؤيدة لها ، ويفيد استخدام هذه الطريقة في اكتشاف المغالاة في عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

ويتطلب استخدام أسلوب الفحص المستندى بطريقة سليمة التحقق من صلاحية المستندات وإمكانية الثقة بها ويتوقف ذلك على مصدر المستندات أي هل أعدت داخل المنشاة أم خارجها وكذلك الأطراف التي تداولت هذه المستندات فيما بينها قبل اطلاع المراجع عليها حيث يؤثر ذلك على إمكانية التلاعب بالمستندات فى حالة تداولها داخل المنشأة ، وبصفة عامة يمكن ترتيب المستندات ترتيبا تنازليا وفقا لصلاحيتها ودرجة الاعتماد عليها على النحو التالي :

١ - المستندات التي أعدت خارج المنشأة وسلمت مباشرة للمراجع مثل كشوف البنك الدورية والمصادقات.

٢ - المستندات التي أعدت خارج المنشأة وسلمت أولا للإدارة مثل فواتير الشراء المرسلة من الموردين.

٣ - المستندات التي أعدت داخل المنشأة وتداولتها أطراف أخرى خارج المنشأة قبل إرسالها للمراجع مثل الشيكات المنصرفة المرفقة بكشوف البنك الدورية.

٤ - المستندات التي أعدت داخل المنشأة وتداولتها أطراف أخرى من خارجها قبل إعادتها إليها مثل الشيكات المنصرفة المرفقة بكشوف البنك الشهرية.

٥ – المستندات التي أعدت داخل المنشأة وسلمت أولا للمراجع مثل فواتير المبيعات.

٦ – المستندات التي أعدت داخل المنشأة وسلمت أولاً للإدارة مثل مستندات الشحن وأوامر الشراء وتقارير الاستلام وملخصات المبيعات.

ويلاحظ أن صلاحية المستندات وإمكانية الاعتماد عليها كأدلة إثبات ترتبط بعلاقة عكسية مباشرة مع حجم الفرصة المتوافرة للعاملين بالمنشأة للتلاعب في بيانات المستندات.

وتوجد مجموعة من الاعتبارات الشكلية والموضوعية يجب مراعاتها عند القيام بفحص المستندات تشمل ما يلي : ( د. تحسين بهجات الشاذلى ، د. محمد رشاد مهنا ، ١٩٩٧ ) :

١ – التأكد من أن تاريخ المستند يقع في الفترة المالية موضع الفحص والمراجعة.

٢ – يؤيد المستند عملية مالية تدخل فى نطاق العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة.

٣ – يستوفى المستند كافة الإجراءات ومعتمد من السلطة المختصة باعتماده وسبب إصداره مشروعا وليس مخالفا لأي قوانين أو إجراءات.

٤ – التأكد من دقة المستند من النواحي الحسابية.

٥ – أن يكون المستند محل الفحص أصليا وليس صورة منه.

٦ – عدم وجود أي كشط أو شطب أو تعديل أو إضافة في بيانات المستند.

٧ – كفاية المستند المقدم لإثبات العملية المقدم عنها وعدم تعارضه مع مستندات أخرى وان يرفق به صور كافة المستندات الأخرى المتعلقة بالعملية التي صدر عنها لزيادة درجة الاعتماد عليه.

٨ - التوقيع من جانب المراجع أو مساعدة على المستند بعد مراجعته حتى ميعاد استخدامه مرة أخرى في تأييد عملية أخرى.

وعلى الرغم من أهمية مراعاة هذه الاعتبارات إلا انه في بعض الأحوال يواجه المراجع بعدم إمكانية تحقيق بعضها كما هو الحال عند فحص فواتير البيع فالمراجع يضطر لفحص صور هذه الفواتير لان الفواتير الأصلية ترسل للعميل، وفى هذه الأحوال لابد أن يلجأ المراجع لاتخاذ إجراءات إضافية لتحقيق العمليات التي تؤيدها هذه المستندات حتى يصل إلى الاقتناع الكافي بصدف وعدالة هذه العمليات.

### ٣/٥ - الملاحظة Observation

يعد أسلوب الملاحظة من الأساليب التي تؤدى مباشرة للحصول على أدلة أثبات ، ويتضمن إلقاء نظرة شاملة وفاحصة لاكتشاف الخصائص العامة للإجراءات المطبقة وكيفية أداء عمليات المنشأة ، ومن ثم فان هذا الإجراء من إجراءات المراجعة يستخدم للحصول على أدلة إثبات تؤكد مدى الالتزام بسياسات وقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بصحة وشرعية العمليات وذلك يتطلب من المراجع ملاحظة ما إذا كانت إجراءات نظام الرقابة الداخلية يتم تنفيذها كما هي موضوعة ومصممة أم لا ويتطلب استخدام هذا الأسلوب عناية وخبرة ملائمة من المراجع لملاحظة أي تجاوزات أو أي مسائل أو أمور تحتاج لإيضاح أو تفسير، ويقوم المراجع بتدوين ملاحظاته بشأن المسائل والبنود التي استرعت انتباهه أثناء قيامه بالملاحظة ويناقشها مع مساعديه للوصول إلى رأى عادل بشأنها، وبصفة عامة يحتاج استخدام هذا الأسلوب إلى الاستعانة بأساليب أخرى لتعزيز الاستنتاجات التي توصل إليها المراجع أثناء قيامة بالملاحظة.

### ٤/٥ - الاستفسارات Inquiries

يعتمد أسلوب الاستفسارات على توجيه أسئلة لشخص أو أشخاص لديهم معلومات عن جانب معين من جوانب نشاط المنشاة التي يتم مراجعتها بهدف الحصول على إجابات مقنعة توفر معلومات عن كثير من الأمور التي تحتاج إلى تفسير.

وعادة ما يقدم المراجع استفساراته للعاملين في المنشاة وتكون في صورة كتابية أو شفوية ، ويعتمد نجاح استخدام هذا الأسلوب على كفاءة المراجع وقدرته على توجيه الأسئلة الملائمة والتي تحدد بدقة المعلومات المطلوبة واختياره للشخص والمكان والتوقيت المناسب بالإضافة إلى علاقته الطيبة بالعاملين في المنشأة.

ولا تعد الإجابات التي يحصل عليها المراجع باستخدام أسلوب الاستفسارات من أدلة الإثبات ذات درجة الصلاحية العالية لان درجة الاعتماد عليها وصلاحيتها تتأثر بدرجة مسئولية وأمانة الشخص الموجه له الاستفسارات ودرجة معرفته بالنشاط أو المسائل موضوع الاستفسار بالإضافة إلى احتمال وجود مصلحة شخصية للشخص الموجه له الاستفسار مما يجعله يتعمد إخفاء الحقيقة والتلاعب في الإجابات.

وعلى الرغم من أن معايير المراجعة المتعارف عليها قد نصت على استخدام هذا الأسلوب لجمع أدلة الإثبات ، إلا أنها حذرت المراجع ( النشرة رقم ١٩ ) من اعتبار هذا الأسلوب بديلا عن الأساليب الأخرى التي توفر أدلة إثبات مباشرة وأكثر صلاحية.

وعلى ذلك يجب على المراجع أن يكون حريصا في اعتماده على الأدلة التي يحصل عليها من استخدام هذا الأسلوب ، وان يتحقق من المعلومات التي يحصل عليها من الإجابات باستخدام إجراءات وأساليب أخرى للإثبات.

### ٥/٥ – المصادقات Confirmations

يعتبر إجراء الحصول على مصادقات من أفضل إجراءات المراجعة التي تؤدى إلى الحصول على أدلة إثبات تتميز بدرجة عالية من الصلاحية وإمكانية الوثوق بها ، وهذا الإجراء يهدف إلى الحصول على مصادقة أو إقرار مكتوب من شخص خارج المنشأة بصحة أو عدم صحة بيان أو رصيد معين.

وتعد المصادقات من أقوى أدلة الإثبات في المراجعة لأنها تعد بواسطة أطراف من خارج المنشأة كما أنها تسلم مباشرة للمراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال التلاعب فيها وتحريفها بواسطة إدارة المنشأة.

ويستخدم هذا الأسلوب عادة للحصول على أدلة إثبات ( المصادقات) للتحقق من وجود النقدية بالبنوك وصحة أرصدة حسابات المدينين والدائنين والبضاعة المملوكة للمنشأة المودعة طرف الغير كبضاعة الأمانة والبضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع وصحة أرصدة أوراق القبض وأوراق الدفع والاستثمارات المودعة بالبنك.

**وتوجد عدة أنواع من المصادقات تتمثل في الآتي : –**

**١ – مصادقات ايجابية :**

وتتم عن طريق إرسال خطاب من المنشأة إلى الطرف الخارجي الذي تجرى معه المصادقة يذكر فيه رصيد حسابه ويطلب منه إقراراً كتابيا بالمصادقة على صحة هذا الرصيد ، وفى حالة عدم صحته يذكر الأسباب ويرسل رده مباشرة إلى مكتب المراجع الخارجي للمنشاة ، ونظرا لطبيعة هذه المصادقات يجب على المراجع أن يتابع كافة المصادقات الايجابية التي لم يرد له ردا عنها.

ويتطلب استخدام هذا النوع من المصادقات مجهودا كبيرا وتكلفة عالية بالمقارنة بأنواع المصادقات الأخرى ومن ثم فان المراجع يلجا إلى استخدامها في الحالات التي تكون فيها المنفعة المحققة من وراء استخدامها أعلى من التكلفة والجهد المبذولين في سبيل الحصول عليها وعلى ذلك يتم استخدامها للتحقق من أرصدة العناصر الهامة نسبيا والتي تتعرض لدرجة عالية من مخاطر الغش والاختلاس ، وتستخدم أيضا في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية والشك في وجود غش أو أخطاء حسابية أو مخالفات في الأرصدة المطلوب عنها مصادقات.

**٢ – مصادقات سلبية :**

وتتم عن طريق إرسال خطاب من المنشاة للطرف الخارجي تخطره فيه برصيد حسابه وتطلب منه الرد كتابة وإرساله إلى مكتب المراجع في حالة عدم صحة الرصيد الوارد بالخطاب مع ذكر الأسباب التي تدعوه إلى عدم الموافقة على صحة الرصيد ، ونظرا لطبيعة المصادقة السلبية فان المراجع لا يستطيع أن يجزم في حالة عدم الرد عليها إذا كان ذلك ينتج من صحة الرصيد أو من إهمال الطرف الخارجي وعدم اهتمامه بالرد على المصادقة المرسلة له.

وعلى ذلك يستخدم هذا النوع من المصادقات السلبية عندما تكون قيم العناصر المطلوب مصادقات عنها صغيرة نسبيا وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية كفء وفعال مما يضعف احتمال وجود أخطاء أو تلاعب أو مخالفات في أرصدة العناصر المطلوب عنها مصادقة فعلى سبيل المثال تستخدم هذه المصادقات في التحقق من أرصدة الحسابات الصغيرة بالبنوك وأرصدة حسابات المدينين غير الهامة وأرصدة الأوراق المالية الصغيرة المودعة بالبنوك.

**٣ – مصادقات عمياء :**

وتتم عن طريق إرسال خطاب من المنشأة للطرف الخارجي يذكر فيه اسم وعنوان المنشاة فقط ولا يذكر فيه رصيد الحساب المطلوب المصادقة عليه ويطلب منه رد كتابي يوضح فيه رصيد حسابه لدى المنشاة ونوعيته سواء كان مدين أو دائن ، ويعد هذا النوع من أفضل أنواع المصادقات لأنه لا يذكر رصيد الطرف الخارجي وبذلك يتلافى احتمال استفادته من أي أخطاء غير متعمدة يتضمنها رصيده وتكون لمصلحته ، وعلى الرغم من مزايا هذا النوع من المصادقات إلا انه يتطلب تكلفة عاليه وجهد من المراجع في متابعة كافة المصادقات التي لم يرد له رد عنها.

ويتطلب استخدام أسلوب المصادقات على النحو السليم اتخاذ الإجراءات الرقابية التالية :

١- قيام المراجع أو احد مساعديه بالإشراف على عملية إعداد طلبات المصادقات بواسطة موظفي المنشأة ومراجعة البيانات الواردة بها مع دفاتر أستاذ الحسابات الشخصية للتحقق من مطابقة الأرصدة الواردة في هذه الحسابات مع الأرصدة المذكورة فى طلبات المصادقات.

٢- قيام المراجع أو أحد مساعديه بوضع طلبات المصادقات فى مظاريف وإرسالها بواسطة البريد.

٣- ضرورة أخطار الأطراف الخارجية المرسل لها طلبات المصادقات بإرسال الرد كتابة إلى مكتب مراجع المنشأة مباشرة وليس إلى المنشأة نفسها منعا لوقوع أي تلاعب قد يقع من موظفي المنشأة بخصوص هذه المصادقات.

٤- يجب أن يرفق بطلب المصادقة مظروف آخر مطبوع عليه اسم وعنوان المراجع وملصق عليه طابع بريد لاستعماله بواسطة الطرف الخارجي في الرد على المراجع ، وهدف ذلك تسهيل مهمة الرد على الأطراف

الخارجية والتأكد من أن الردود سوف يتم إرسالها مباشرة إلى مكتب المراجع.

٥- قيام المراجع أو أحد مساعديه بمتابعة طلبات المصادقات الايجابية والعمياء التي لم يصل رد بشأنها لمعرفة الأسباب.

وجدير بالذكر في هذا المجال أن أسلوب المصادقات يعد ذو أهمية خاصة في الحصول على أدلة إثبات تحقق هدف المراجعة المتعلق بوجود حسابات الأصول والخصوم الهامة ولكنه لا يوفر أدلة إثبات تحقق باقى أهداف المراجعة المتعلقة بهذه الحسابات والتي تشمل التحقق من الملكية وصحة التقويم ودقة العمليات الحسابية.

**٦/٥ المراجعة الحسابية Recompilation :**

يعد إجراء المراجعة الحسابية من أكثر الإجراءات استخداما فئ مهمة المراجعة للحصول على دليل إثبات يؤكد الدقة الحسابية للعمليات المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات ، ويشمل هذا الإجراء مراجعة المستندات المؤيدة للعمليات للتحقق من صحة العمليات الحسابية الموضحة بها من ناحية التضريبات والتجمعيات والإضافات والخصومات، ومراجعة مجاميع الحسابات في دفتر الأستاذ وصحة نقلها من صفحة لأخرى ،ومراجعة مجاميع الحسابات في دفتر الأستاذ العام والمساعد وصحة استخراج الأرصدة بالإضافة إلى مراجعة المجاميع والتضريبات فى كشوف جرد البضاعة وكشوف الأجور والمهايا ومراجعة العمليات الحسابية الخاصة بالتسويات الجردية والقوائم المالية.

ومما لاشك فيه أن المراجع ليس في استطاعته القيام بمراجعة حسابية كاملة لكافة المستندات والدفاتر والسجلات والكشوف والقوائم ولكنه يقوم بمراجعة اختباريه ، وتتوقف كمية الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا

المجال على درجة متانة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق ، ففي المنشآت الصغيرة لا يوجد فى الغالب أنظمة سليمة للرقابة الداخلية ومن ثم يتطلب الأمر من المراجع فحص ومراجعة جزء كبير من المجاميع والترحيلات وقد يتطلب الأمر مراجعة تامة لكل المجاميع والترحيلات ، اما المنشآت الكبيرة فهى عادة تسعى لتوفير نظام سليم للرقابة الداخلية ويكتفي المراجع باختبار عينة من العمليات ويتوقف حجم الاختبارات على ظروف كل حالة حيث تتفاوت درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من حالة لأخرى.

ويؤدى استخدام هذا الإجراء إلى التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات من الناحية الحسابية ، ولكنه في حد ذاته غير كاف للتحقق من خلو هذه العمليات من الغش والأخطاء والتزوير ولذلك فان هذا الإجراء يتم استخدامه مع إجراءات أخرى لجمع أدلة الإثبات التي تتمتع بالكفاية والصلاحية وتصلح أساسا يستند إليه المراجع في إبداء الرأي عن صدق وعدالة القوائم المالية.

### ٧/٥ إجراء التسويات Reconciliation :

تتضح أهمية وضرورة استخدام هذا الإجراء في حالة اختلاف قيم بعض أرصدة الحسابات المثبتة في دفاتر المنشأة عن قيمها التي تظهر بها في أدلة الإثبات بسبب وجود فروق زمنيه مرتبطة بزيادة او انخفاض قيمة رصيد الحساب موضع الفحص ، وهنا يقوم المراجع بإجراء التسوية اللازمة لتفسير أسباب هذه الاختلافات الموجودة بين قيم الأرصدة الظاهرة بالدفاتر والقيم التي تظهر بها فى أدلة الإثبات.

ويستخدم إجراء التسويات دائما عندما يقارن المراجع بين رصيد النقدية الظاهر بكشف حساب البنك ورصيدها المثبت بدفتر الأستاذ كما يستخدم أيضاً في حالة مقارنة ارصده المدينين والدائنين وأوراق القبض وأوراق الدفع الموضحة في المصادقات التي ترسل مباشرة إلى مكتب المراجع بأرصدة هذه الحسابات المثبتة في دفتر الأستاذ وظهور اختلافات بينهما ، كما يتم استخدامه عند تحقيق البضاعة بالمخازن ومقارنة الموجود الفعلي منها بالرصيد الظاهر في القوائم المالية وظهور اختلافات بينهما نتيجة وجود بضاعة بالطريق لم تصل إلى مخازن المنشأة حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

**٨/٥ الفحص الانتقادى والتحليليScanning Analytical Review :**

تستخدم إجراءات الفحص الانتقادى والتحليلي عادة معا للمساعدة فى اكتشاف الأمور الغريبة أو الشاذة وأيضا العلاقات غير العادية الموجودة فى البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات.

ويتم الفحص الانتقادى عن طريق إجراء نظرة فاحصة للدفاتر والسجلات والحسابات لاكتشاف القيود الشاذة والأرصدة غير العادية والمسائل والأمور الغامضة للاستفسار عنها ومراجعتها بدقة ومعرفة الأسباب الكامنة وراءها والتي قد تقود المراجع إلى الحصول على أدلة إثبات بوجود أخطاء أو غش أو تلاعب توفر عليه الكثير من الوقت والجهد وتسهل إتمام مهمته ، فعلى سبيل المثال عند فحص حساب النقدية في دفتر الأستاذ العام ، يتوقع المراجع وجود قيد شهري للمقبوضات وأخر للمدفوعات فإذا لاحظ المراجع أثناء قيامه بالتمعن فى هذا الحساب زيادة قيود المدفوعات والمقبوضات عن أثنى عشر مره خلال السنة المالية فان هذا الأمر غير العادي يثير انتباهه ويدعوه للبحث عن أسبابه والتي قد تعود إلى وجود خطأ الازدواج فى إثبات احد القيود الشهرية أو وجود اختلاس لقيمة المقبوضات المثبتة بالدفاتر.

وعلى ذلك فالفحص الانتقادى يوجه نظر المراجع واهتمامه إلى الأمور غير العادية والتي تتطلب إجراءات مراجعة أخرى كالاستفسار والفحص المستندى، ويتطلب الفحص الانتقادى كفاءة عالية وخبرة كافية ونظره ثاقبة للبيانات التي تعرض عليه.

ويستخدم الفحص التحليلي لتوفير أدلة إثبات على العلاقات غير العادية الموجودة في بيانات المنشأة ، فالمحاسبة تعتمد على استخدام نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية ، ومن ثم فان العلاقات التبادلية تكون موجودة بين البيانات المسجلة بالدفاتر ، فالخطأ في حساب ما يسبب خطا في حساب أخر فعلى سبيل المثال المغالاة في قيمة مخزون آخر الفترة يؤدى إلى تدنيه تكلفة المبيعات ومن ثم المغالاة في صافى الدخل ، وعلى نفس المنوال توجد علاقات ارتباط بين عناصر حسابات عديدة من أمثلتها العلاقة بين الحسابات الآتية :

- المبيعات والمدينين.
- الاستثمارات وإيرادات الاستثمارات.
- النقدية والمدينين.
- القروض والفوائد المستحقة.
- الأصول الثابتة والاستهلاكات.

ويقوم المراجع بفحص وتحليل العلاقات بين البيانات المالية وإجراء المقارنات بهدف اكتشاف أي تقلبات أو تغيرات شاذة في هذه العلاقات وأسباب هذه التغيرات والتي قد ترجع إلى ظروف وعوامل بيئية محيطة بالمنشأة ومن ثم تخرج عن نطاق تحكم وسيطرة المنشأة أو ترجع إلى ظروف داخل المنشأة مما يؤدى إلى اكتشاف وجود أخطاء غير متعمدة أو تلاعب في البيانات المسجلة بالدفاتر بقصد السرقة والاختلاس.

ويستخدم إجراء الفحص التحليلي في مرحلة التخطيط للمراجعة لتحديد العناصر التي توجد بينها علاقات غير عادية وتتطلب عناية خاصة من المراجع أثناء عملية جمع أدلة الإثبات ، كما يستخدم أثناء تنفيذ العمل الميداني وفى نهاية مرحلة جمع أدلة الإثبات لتوفير تدعيم موثق لأرصدة القوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

**٦ - تقويم أدلة الإثبات** :

تختلف أدلة الإثبات من حيث قوتها ودرجة الاعتماد عليها ، ويسعى المراجع دائما عند جمعه لأدلة الإثبات إلى تقويم هذه الأدلة والحكم عليها وتوجد مجموعة من العوامل يستند إليها المراجع عند إجراء هذا التقويم يمكن إيجازها على النحو التالي :

**١/٦ - ارتباط دليل الإثبات بالعنصر موضع الفحص.**

تختلف طبيعة عناصر القوائم المالية موضع الفحص والمراجعة ، ومن ثم فان تحقيق كل عنصر من هذه العناصر قد يحتاج إلى أكثر من دليل إثبات يناسب طبيعته ، بل أن دليل الإثبات الواحد قد يصلح استخدامه لتحقيق هدف محدد من أهداف تحقيق عدة عناصر.

فعلى سبيل المثال دليل إثبات الوجود الفعلي يصلح لتحقيق هدف الوجود بالنسبة لعناصر الأصول والالتزامات ذات الطبيعة المادية كالبضاعة والأصول الثابتة وأوراق الدفع والعنصر الواحد من هذه العناصر يتطلب تحقيقه الحصول على أنواع مختلفة من أدلة الإثبات ترتبط بالعنصر وتحقق أهداف فحصه ومراجعته والتي تتمثل في الوجود والملكية وصحة التقويم ، فإذا كان العنصر المطلوب تحقيقه يتمثل في المخزون يجب الحصول على أدلة إثبات ترتبط بالمخزون وتؤكد الوجود والملكية وصحة التقويم ، ومن ثم يقوم المراجع بالإشراف على جرد المخزون وإجراء مجموعة من الاختبارات

للاطمئنان إلى صحة الجرد وبذلك يحصل على دليل إثبات الوجود الفعلـــي ، كما يسعى للاطلاع على فواتير الشراء ومحاضر استلام البضاعة للحصـــول على دليل إثبات يرتبط بالعنصر ويؤكد الملكية ، وللتحقق من صـــحة تقـــويم المخزون بفحص سياسات تقويم المخزون ويتحقق من تطبيقها بطريقة ســـليمة وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها.

**٢/٦ – صلاحية الإجراء الذي يتبع في الحصول على دليل الإثبات :**

تتعدد الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع في الحصول على أدلة الإثبات ، وكل إجراء أو أسلوب يتطلب توافر شروط معنية لاســـتخدامه بطريقة سليمة وتحقيق الفائدة المرجوة منه ، فالحصـــول علـــى المصـــادقات يتطلب مراعاة اعتبارات معينة وتوافر شروط محددة. وإجراء الجرد الفعلي له أحكامه وقواعده وكذلك الفحص المستندى وإجراءات الحصـــول علـــى أدلـــة الإثبات الأخرى، وإذا حرص المراجع على مراعاة اعتبارات وشروط استخدام كل أسلوب يمكنه الاطمئنان إلى حجية أدلة الإثبات التي يحصل عليها.

**٣/٦ – مصدر الحصول على دليل الإثبات :**

من العوامل التي تؤثر على قوة أدلة الإثبات ومدى الاعتمـــاد عليهـــا مصدر الحصول عليها ، فأدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع من خـــارج المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها تكون ذات درجة عاليـــه مـــن الإقنـــاع وتطمئن المراجع إلى صلاحيتها وتلاشى احتمالات التلاعب فيها ومن أمثلتها فواتير الشراء وكشف حساب البنك والمصادقات ويرجع ذلك إلى أن مصـــادر هذه الأدلة لا ترتبط بأي درجة تبعية للمنشأة وبالتالي ليســـت لهـــا مصـــلحة شخصية في إخفاء أي بيانات أو التلاعب في أدلة الإثبات ، كما أن هذه الأدلة ذاتها لم تتداولها الأيدي داخل المنشأة أما أدلة الإثبات التـــي يحصـــل عليهـــا المراجع من داخل المنشأة مثل صور فواتير البيع ومحاضر استلام البضـــاعة وملخصات المبيعات وكشوف الأجور فان المراجع لا يعتمد عليهـــا اعتمـــادا

كاملا واطمئنانه إليها يكون غير كاملا ، لأن هذه المستندات تم إعدادها في المنشأة وتداولتها كثير من الأيدي ومن ثم يوجد احتمال لوجود أخطاء أو غش أو تلاعب من جانب العاملين في المنشأة الذين لهم مصلحة شخصية في تضليل المراجع.

**٤/٦ – كيفية الحصول على دليل الإثبات :**

يوجد العديد من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه ، وتلك الأدلة تكون حجيتها ودرجة الاعتماد عليها أعلى من الأدلة التي يحصل عليها المراجع بواسطة الغير مثل العاملين بالمنشأة والهيئة الإدارية المشرفة على إدارة المنشأة ، فعلى سبيل المثال دليل الوجود الفعلي للمخزون الذي يحصل عليه المراجع نتيجة إشرافه على عملية جرد المخزون أقوى في حجيته من الشهادات المختلفة التي يحصل عليها المراجع من الإدارة.

**٥/٦ – قدرة الدليل على الإقناع :**

تتباين الأدلة من حيث درجة إقناعها للمراجع ، ومن الصعب وجود الدليل الحاسم أو المقنع إقناعا تاما ولذلك يقوم المراجع بتقويم أدلة الإثبات التي يجمعها من حيث قدرتها على الإقناع ، فعلى سبيل المثال هناك بعض أدلة الإثبات التي تبدو للوهلة الأولى بالنسبة للمراجع ذو الخبرة الحديثة بأنها مقنعه ولا يرقى لها الشك مثل دليل الوجود الفعلي ولكن هذا الدليل قد يختلف من حيث قدرته على الإقناع وذلك يتوقف على أنواع العناصر المادية التي يتم تحقيق وجودها واختلاف الظروف من حالة لأخرى ، فالجرد الفعلي للنقدية يعتبر أسلوب كافي لتحقيق وجود النقدية وخاصة إذا كانت في صورة عملات ورقية ومعدنية ، أما إذا تضمنت النقدية الباقية شيكات لم يتم تحصيلها بعد فان دليل الوجود الفعلي في هذه الحالة تنخفض درجة إقناعه لأن هذه الشيكات قد تكون مزورة أو مسحوبة على أشخاص ليس لديهم رصيد كافي بالبنك ولذلك

يتعين على المراجع تحقيق صحة الوجود الفعلي لهذه الشيكات بتتبع تحصيلها بواسطة البنك في المدة المالية الجديدة ومن ثم فان دليل الإثبات المستندى الذي يحصل عليه المراجع في هذه الحالة من البنك في شكل إشعار إضـــافة هـــذه الشيكات أقوى في قدرته على الإقناع بصحة وجود هذه الشيكات وجودا حقيقيا وليس صوريا من دليل الوجود الفعلي.

**٦/٦ استقلال المراجع وحياده عند جمع أدلة الإثبات.**

يعتبر استقلال المراجع وحياده من أهم الأركان التي تقوم عليها مهمة المراجعة ، ومن ثم فان سلوك المراجع عند جمع أدلة الإثبات لابد وان يتســـم بالاستقلال والحياد لأن هذا السلوك يقوى الدليل ويدعو إلى الاطمئنان إليـــه ، أما إذا كان حياد المراجع واستقلاله يتأثر بأي ضغوط تمارس عليه مـــن إدارة المنشأة ، فان أدلة الإثبات التي يسعى إلى جمعها في هـــذه الحالـــة تـــنخفض حجيتها ودرجة الاعتماد عليها.

# القسم الثانى

# الفصل السادس

## التنفيذ العملي لبرنامج المراجعة الخارجية

يتناول هذا الفصل المراحل الأساسية التي يجب على المراجع الخارجي أداءها لتنفيذ برامج مراجعة حسابات قائمة المركز المالي، وبرامج مراجعة حسابات قائمة الدخل ، بما في ذلك فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بهذه الحسابات وذلك بعد تجميعها في دورات بحيث تشتمل كل دورة على الحسابات التي ترتبط ببعضها ارتباطا وثيقا نظرا لاتباع طريقة القيد المزدوج مما يبرر مراجعتها من خلال برنامج واحد في وقت واحد .

وتتمثل هذه المراحل الأساسية في ثلاث مراحل متعاقبة وهي :

١ – يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية محل الفحص مستخدما إحدى وسائل جمع المعلومات ( التقرير الوصفي ، قائمة الاستقصاء، خرائط تدفق العمليات ) وذلك لتحديد مدى جودة تصميم هذا النظام والتي تعني وجود إجراءات رقابية محددة تعمل على منع وقوع أنواع محددة من الأخطاء ، كما تعني وجود إجراءات رقابية أخرى تعمل على اكتشاف مثل هذه الأخطاء بفرض حدوثها فإذا لاحظ المراجع عدم وجود أحد هذه الإجراءات فإنه يستنتج مباشرة أن هناك احتمال موجب بوجود أخطاء محددة في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .

وبناء على ذلك، يتوسع المراجع في نطاق اختيارات المراجعة الأخرى لتحديد ما إذا كانت تلك الأخطاء المحددة قد حدثت فعلا أم لا .

٢ – إذا اقتنع المراجع بسلامة تصميم نظام الرقابة الداخلية محل الفحص يقوم بتنفيذ اختبار لتحديد مدى الالتزام به ( فلا جدوى من الالتزام بنظام رقابة ذو تصميم غير جيد ) ويلاحظ أن الهدف من هذا الاختبار هو البحث فقط عن أخطاء عدم الالتزام الحرجة، والتى تتمثل فى حالات مصاحبة لبعض مفردات العينة تثبت عدم تطبيق أحد الإجراءات الرقابية الأساسية في نظام الرقابة الداخلية محل الفحص والتي يرغب المراجع في الاعتماد عليها لتبرير تخفيض حجوم العينات في باقي اختيارات المراجعة . كما يلاحظ أن الإجراء الرقابي يعتبر إجراءا أساسيا إذا كان عدم وجوده أو عدم تطبيقه بالطريقة الصحيحة يؤدي إلى حدوث أخطاء مادية هامة والتي من غير المحتمل أن تكتشف من خلال باقي إجراءات الرقابة ذات الصلة ومن الجدير بالذكر أن المراجع الخارجي يقوم بتسجيل أخطاء عدم الالتزام وتقييمها حيث يراعي نوع خطأ عدم الالتزام الذي تم اكتشافه . فقد يصادف المراجع وجود عدم التزام بأحد إجراءات الرقابة غير الأساسية ، وفي هذه الحالة ليس من الضروري أن يتم تقييم هذه الأخطاء بشكل رسمي بالرغم من أنه قد يأخذها بعين الاعتبار عند تكوين حكمه

الشخصي بصدد قرار الاعتماد على نظام الرقابة أما إذا ظهر أكثر من خطأ واحد حرج من عدم الالتزام فيجب على المراجع إيقاف إكمال اختيار مدى الالتزام وتجنب الاعتماد على هذا الإجراء الرقابي الأساسي ، والتحري – في نفس الوقت – عن طبيعة وسبب هذه الأخطاء .

كذلك إذا صادف المراجع أثناء اختبار مدى الالتزام أخطاء مادية فيجب عليه عدم تجاهلها. فهذه الأخطاء ما لم تكن متكررة في الاختبارات الأساسية يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار كجزء من نتائج عملية المراجعة، والتي تؤثر على نوع تقرير المراجع .

٣ – على ضوء نتيجة اختبار مدى الالتزام يقوم المراجع بتنفيذ الاختبارات الأساسية لتفاصيل العمليات والأرصدة والتي تتناسب حجوم عيناتها عكسيا مع درجة الالتزام بأوجه الرقابة الأساسية . ويلاحظ أن الهدف من هذه الاختبارات يتمثل في التأكد من :

أ – الوجود الفعلي للأصول والالتزامات ، والحدوث الفعلي للعمليات.

ب – أن العمليات المسجلة بالدفاتر تتعلق بالمنشأة محل المراجعة .

ج – أنه تم تسجيل كافة العمليات التي حدثت في الفترة المالية الصحيحة .

د – أن إجراءات التقويم والقياس للأصول والالتزامات ، وعناصر قائمة الدخل ملائمة .

هـ – أن العرض والإفصاح في القوائم المالية كافيا وملائما .

ولتوضيح المراحل السابقة بشكل أكثر تفصيلا يقتضي الأمر تناولها في مجموعة مختارة تمثل أهم برامج المراجعة وهي :

١/٦ برنامج مراجعة حسابات دورة الإيراد والتحصيل .

٢/٦ برنامج مراجعة حسابات دورة الشراء والسداد .

٣/٦ برنامج مراجعة حسابات دورة الأصول الثابتة .

٤/٦ برنامج مراجعة الأرصدة النقدية .

٥/٦ برنامج مراجعة المخزون السلعي .

٦/٦ برنامج مراجعة حقوق الملكية .

## ١/٦ برنامج مراجعة حسابات دورة الإيراد والتحصيل :

تتضمن دورة الإيراد والتحصيل في المنشآت الصناعية والتجارية عمليات عديدة فهي تشتمل على عمليات البيع والأجل ، وعمليات البيع النقدي، وعمليات سحب الكمبيالات وتحريرها ، وعمليات التحصيل ، وعمليات إستلام البضاعة المرتدة من العملاء

، وعمليات إثبات الديون المعدومة والمسموحات والخصم المسموح به وغيرها .

ويؤيد حدوث عمليات دورة الإيراد والتحصيل مجموعة كبيرة من المستندات والتي من أهمها : طلب العميل للحصول على بضاعة ، مذكرة منح إئتمان ، إذن صرف بضاعة ، محضر التسليم أو بوليصة الشحن ، صورة فاتورة البيع ، مذكرة اعتماد ديون معدومة ، إيصالات التحصيل ، قسائم الإيداع في البنك ، صكوك الكمبيالات والسندات الإذنية .

وبافتراض قيام المنشآت بإمساك سجلاتها بالطريقة الفرنسية فإن المستندات السابق ذكرها تكون مصدرا للقيد في مجموعة كبيرة من السجلات الإحصائية والمحاسبية والتي أهمها ما يلي :

سجل الطلبات الواردة ، سجل مراكز العملاء ، بطاقات الصنف ، سجل البضاعة الصادرة ، سجل البوابة ، دفتر يومية المبيعات الآجلة ، دفتر يومية مردودات المبيعات الآجلة ، دفتر يومية أوراق القبض ، دفتر النقدية التحليلي ( جانب المقبوضات ) ، دفتر أستاذ مساعد المخازن ، دفتر أستاذ مساعد العملاء ، دفتر اليومية العام ، دفتر الأستاذ العام .

وتظهر عمليات دورة الإيراد والتحصيل في الحسابات الآتية :

حـ / المبيعات ، حـ / مردودات ومسموحات المبيعات ، حـ / العملاء ، حـ / الديون المعدومة ، حـ / مخصص الديون المشكوك فيها ، حـ / أوراق القبض ، حـ / الخصم المسموح به ، حـ / النقدية بالخزينة (الجانب المدين) ، حـ / النقدية بالبنك ( الجانب المدين ) .

ومن الجدير بالذكر أن مراجعة عينة ذات حجم معين من عمليات أحد المجتمعات المحاسبية الخاصة بدورة الإيراد والتحصيل يؤثر على حجوم العينات عند مراجعة المجتمعات المحاسبية الأخرى المرتبطة بهذا المجتمع وذلك لأن عمليات البيع الآجل المسجلة في الجانب الدائن من حساب المبيعات هي نفسها المسجلة في الجانب المدين من حساب العملاء كما أن عمليات البيع النقدي المسجلة في الجانب الدائن من حساب المبيعات هي نفسها المسجلة في الجانب المدين من حساب الخزينة مما يبرر مراجعتهم من خلال برنامج مراجعة واحد .

وينقسم برنامج مراجعة حسابات دورة الإيراد والتحصيل إلى برامج فرعية والتي من أهمها :

٦/١/١ برنامج مراجعة عمليات البيع الآجل .

٦/١/٢ برنامج مراجعة عمليات البيع النقدي .

٦/١/٣ برنامج مراجعة عمليات التحصيل .

٦/١/٤ برنامج مراجعة رصيد حساب أوراق القبض .

**٦/١/٥ برنامج مراجعة رصيد حساب العملاء .**

**وفيما يلي تفصيلا للمراحل الأساسية في هذه البرامج :**

**٦/١/١ برنامج مراجعة عمليات البيع الآجل :**

**يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ برنامج مراجعة عمليات البيع الآجل من خلال أداء المراحل الأساسية الآتية :**

**المرحلة الأولى :**

**يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع الآجل مستخدما إحدى وسائل جمع المعلومات وذلك بهدف تحديد ما إذا كان تصميم هذا النظام جيدا أم لا .**

**ويمكن الحكم بأن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع الآجل تصميما جيدا إذا اشتمل على المقومات والإجراءات الآتية :**

**أولا : اشتراك مجموعة من الأقسام والإدارات المستقلة في تنفيذ عمليات البيع الآجل مع تحديد واضح ودقيق لاختصاصات ومسئوليات كل منها وإعطاءها القدر المناسب من السلطات اللازمة لإنجاز مثل هذه الاختصاصات والمسئوليات .**

**وبافتراض إحدى شركات تجارة الجملة والتي تتبع الطريقة الفرنسية في إمساك دفاترها المحاسبية فإنه يمكن تصور اشتراك الإدارات المستقلة الآتية في عمليات البيع الآجل :**

إدارة المبيعـــات ، إدارة المخـــازن ، إدارة التســـليم ، إدارة الحسابات ، إدارة البوابة .

**إدارة المبيعات :**

١ – استلام طلبات الشراء الواردة من العمـــلاء وتســـجيلها فـــي سجل الطلبات الواردة لمتابعة تنفيذها ، وإرسال صور منهـــا إلى إدارة الإئتمان للحصول على موافقتها .

٢ – إخطار العميل برفض طلبه في حالـــة عـــدم موافقـــة إدارة الإئتمان ، أما في حالة الموافقة فيـــتم التعاقـــد معـــه وفقـــا للسياسية المرسومة في المنشأة.

٣ – تحرير إذن صرف بضاعة لمن يتم التعاقد معـــه مـــن أصـــل وأربع صور حيث: يرسل الأصل لإدارة المخازن ، والصورة الأولى لإدارة التسليم، والصـــورة الثانيـــة لإدارة البوابـــة ، والصورة الثالثة لإدارة الحسابات ، وتحتفظ الإدارة بالصورة الرابعة .

٤ – تحرير فاتورة البيع من أصل وصورتين حيث : يرسل الأصل للعميل لمطالبته بالسداد ، والصورة الأولى لإدارة الحسابات ، وتحتفظ الإدارة بالصورة الثانية .

٥ – التأشير في سجل الطلبات الواردة بما يفيد إتمام كل عمليـــة بيع آجل .

**إدارة الإئتمان :**

١ – دراسة طلبات الشراء الواردة من العملاء .

٢ – فحص المراكز المالية للعملاء .

٣ – اتخاذ قرار الرفض أو القبول مع تحديد الإئتمان الذي يمنح للعميل وإخطار إدارة المبيعات بذلك إما على صورة طلب الشراء أو بتحرير مذكرة إئتمان .

٤ – إمساك سجل بمراكز العملاء مع تحديثه أولا بأول بعمليات منح الإئتمان وعمليات التحصيل .

**إدارة المخازن** :

١ – تجهيز البضاعة من واقع صور إذون الصرف الواردة من إدارة المبيعات وإرسالها لإدارة التسليم .

٢ – إثبات البضاعة المنصرفة في بطاقات الصنف .

**إدارة التسليم** :

١ – لف وحزم البضاعة الواردة من إدارة المخازن .

٢ – تسليم البضاعة للعميل أو شحنها إليه مع تحرير محضرا أو مذكرة شحن من أصل وصورتين يحتفظ بالأصل وترسل الصورة الأولى لإدارة المبيعات وترسل الصورة الثانية لإدارة الحسابات.

٣ – إمساك سجل البضاعة الصادرة مع مراعاة أن يكون التسليم أو الشحن على ضوء صور إذن الصرف الـواردة مـن إدارة المبيعات .

**إدارة البوابة :**

١ – السماح بخروج البضاعة المطابقة فقط لصور إذون الصرف الواردة من إدارة المبيعات مع قيدها في سجل البوابة .

**إدارة الحسابات :**

١ – قيام موظف بالإثبات في دفتر أستاذ مساعد المخازن ، وآخر في دفتر يومية المبيعات الآجلة ، وثالث في دفتر أستاذ مساعد العملاء من واقع المستندات الآتية بعد مطابقتهـا ومراجعتهـا حسابيا والتأكد من إعتمادها من الأشخاص المسئولين :

صور إذون الصرف ، صور فواتير البيـع ، صـور محاضـر التسليم أو مذكرات الشحن ويراعى أن يكون تاريخ الإثبات هو تاريخ التسليم أو الشحن حيث أنه تاريخ تحقق الإيراد .

٢ – قيام موظف كل فترة بجمع يومية المبيعات الآجلـة وإجـراء القيد اللازم في دفتر اليومية العامة المركزية ثم الترحيل لدفتر الأستاذ العام .

ثانيا : وجود نظام محاسبي سليم يكفل قيد كل عمليات البيع الآجـل أولا بأول من واقع مستندات مطبوعة مستخرجة مـن دفـاتر مسلسلة الأرقام (مع فرض رقابة مناسبة على الدفاتر التي لم

تستعمل بعد والاحتفاظ بالمستندات الملغاة بالدفاتر) في سجلات محاسبية وأخرى إحصائية بطريقة سليمة ومنتظمة .

ثالثا : قيام إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة من حين لآخر بالتأكد من التزام العاملين بالإدارات المختلفة بالاختصاصات المحددة لهم والموصوفة أعلاه وذلك من خلال برامج مراجعة داخلية قد تشتمل في هذه الحالة (على الأقل) على ما يلي :

١ – مراجعة عمليات البيع الآجل والسجلات المتعلقة بها للتحقق من التزام العاملين بكافة القواعد والإجراءات المرسومة للرقابة .

٢ – التأكد من أن جميع البضائع التي خرجت من المنشأة وأرسلت للعملاء قد استخرج عنها فواتير وتم قيدها كمبيعات وذلك يتم عن طريق إجراء مطابقة بين دفتر يومية المبيعات الآجلة وسجل البضاعة الصادرة .

٣ – التأكد من أن جميع عمليات البيع الآجل قد تم تعليتها على حسابات العملاء وذلك يتم عن طريق إجراء مطابقة بين دفتر يومية المبيعات الآجلة ودفتر أستاذ مساعد العملاء.

رابعا : تمتع الإدارات المشتركة في عمليات البيع الآجل بمجموعة من العاملين المؤهلين تأهيلا مناسبا للنهوض بمسئولياتهم وإختصاصاتهم المحددة مع وجود فرص

للمشاركة في البرامج التدريبية ، ونظاما سليما للحوافز والروادع .

**المرحلة الثانية :**

إذا وجد المراجع الخارجي أن تصميم نظام المراقبة الداخلية الخاص بعمليات البيع الآجل تصميما جيدا فإنه ينفذ اختبارات مدى الالتزام بهذا النظام والتي قد تتضمن ما يلي :

١- الإطلاع على تقارير إدارة المراجعة الداخلية عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع الآجل .

٢- التحقق من التزام العاملين بالإجراءات الرقابية التي لا يؤيدها مستندات من خلال ملاحظة الأداء الفعلي والاستفسار .

٣- فحص عينة من المستندات المؤيدة لعمليات البيع الآجل والتأكد من وجود توقيعات الموظفين المرخص لهم بإعتماد منح الإئتمان والموافقة على عمليات البيع وغيرها من الاختصاصات مع مراجعة العمليات التي تم التوقيع بما يفيد صحتها للتأكد من أن التوقيع قد تم على أساس صحيح ، والتأكد أيضا من تسلسل أرقام هذه المستندات وقيدها في السجلات الإحصائية والمحاسبية المختصة .

**المرحلة الثالثة :**

يقوم المراجع بتنفيذ الإختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات البيع الآجل والتي تتناسب حجم عيناتها عكسيا مع درجة الالتزام

بأوجه الرقابة الأساسية في نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع الآجل . وفيما يلي أهم هذه الإختبارات .

**الاختبار الأساسي الأول**

الهدف : التأكد من أن عمليات البيع الآجل المسجلة بالدفاتر معقولة.

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف** :

يقوم المراجع بتنفيذ أسلوب المراجعة الإنتقادية حيث يلقي نظرة فاحصة خاطفة على دفتر المبيعات الآجلة، والتقاط مبالغ المبيعات الصغيرة والكبيرة بشكل غير عادي، والتحقق من صحتها بأساليب المراجعة الأخرى.

وبالرغم من أن المراجع لا يصل إلى دليل إثبات محدد من هذا الاختبار فإنه يصل إلى درجة قناعة عن مدى معقولية عمليات البيع الآجل ، كما يحصل على دوافع للتحري عن عمليات البيع الآجل غير العادية ويقوم بتتبعها للحصول على أدلة تؤيد أو تنفي صحتها .

**الإختبار الأساسي الثاني**:

**الهدف : التأكد من أن عمليات البيع الآجل المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلا وإجمالا .**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

يقوم المراجع بتنفيذ أسلوب المراجعة الحسابية حيث :

١- يراجع ضرب الكميات في الأسعار ( بعد مطابقتها مع قوائم الأسعار المعتمدة أو العقود المبرمة مع العملاء ) في عينة من مجتمع صور فواتير البيع الآجل ، ثم يراجع عمليات الجمع وإحتساب الخصم التجاري (إن وجد) والطرح في هذه العينة .

٢- يراجع عينة من مجاميع دفتر يومية المبيعات الآجلة أفقيا ورأسيا ، ووضع المبالغ في الخانات التحليلية الصحيحة ، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى .

٣- يراجع عينة من عمليات الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء .

٤- يراجع نقل مجاميع دفتر يومية المبيعات الآجلة إلى دفتر اليومية العامة المركزية ، والترحيل إلى حساب المبيعات وحساب إجمالي العملاء بالأستاذ العام .

ويلاحظ أن المراجع يقوم بتسجيل الأخطاء المادية المكتشفة في مفردات العينات ثم يقوم بتقدير قيمتها الإجمالية في المجتمعات المحاسبية المأخوذة منها هذه العمليات، ويصل إلى درجة قناعة بمدى الدقة الحسابية في تسجيل عمليات البيع الآجل.

**الاختبار الأساسي الثالث** :

**الهدف : التأكد من عمليات البيع الآجل المسجلة بالدفاتر حقيقية وتخص بضاعة تم شحنها فعلا لعملاء حقيقيين .**

يقوم المراجع بتنفيذ أسلوب المراجعة المستندية حيث :

١- يفحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أنها صحيحة ومستوفاه لكافة الشروط الشكلية والموضوعية، وكذلك للتأكد من وجود كافة البيانات التي تظهر أن العمليات المسجلة بها هي عمليات بيع بضاعة بالأجل تدخل ضمن نشاط المنشأة وتناسب طبيعتها .

٢- يطابق صور عينة فواتير البيع بعد فحصها مع ما يناظرها من طلبات الشراء الواردة من العملاء، وأذون صرف البضاعة، ومحاضر التسليم أو بوالص الشحن .

٣- يطابق عينة صور فواتير البيع بعد فحصها ومطابقتها مع المستندات السابقة مع ما هو مثبت في دفتر يومية المبيعات الآجل ودفتر أستاذ مساعد العملاء ، وسجل البضاعة الصادرة ، وسجل البوابة للتأكد من خروج البضاعة فعلا من الشركة ومن أنها تمت بناء على طلبات شراء واردة من عملاء حقيقيين .

ويلاحظ أن المراجع قد يجد أن عينة المستندات السابقة صحيحة وقانونية ومتطابقة مع ما هو مثبت في السجلات

المحاسبية والإحصائية المختصة وبذلك يحصل على دليل إثبات مستندي يؤيد هدف الاختبار .

كما يلاحظ أن المراجع قد يكتشف أخطاء مادية في مفردات العينة السابقة فيقوم بتسجيلها وتقدير قيمتها الإجمالية ويتخذ القرار المناسب حسب أهميتها النسبية .

**الاختبار الأساسي الرابع :**

**الهدف التأكد من أن عمليات البيع الآجل المثبتة في الدفاتر مسجلة في الفترة المالية الصحيحة .**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

يقوم المراجع بتنفيذ أسلوب المراجعة المستندية حيث :

١- يطابق عينة من صور فواتير البيع الآجل مع محاضر التسليم أو بوالص الشحن 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 .

٢- فحص عمليات البيع الآجل الهامة المثبتة في الدفاتر في نهاية الفترة المالية محل المراجعة والتأكد من وجود محاضر تسليم أو بوالص شحن تخصها عليها تاريخ يقع في الفترة المالية محل المراجعة .

ويلاحظ أن المراجع قد يجد تطابق بين تـــواريخ مســـتندات العينة وما هو مثبت في دفتر يومية المبيعات ووقوع هذه التواريخ في الفترة المالية محل المراجعة مما يوفر دليل إثبات مستندي يؤيد تحقق هدف الاختبار .

كما قد يجد المراجع عدم تطابق حيث توجد فواتير بيع مثبته بالدفاتر ولا يوجد محاضر تسليم أو بوالص شحن تؤيدها وبالتـــالي فهي إما عمليات بيع آجل تخص الفتـــرة الماليـــة التاليـــة لفتـــرة المراجعة أو أنها عمليات مبيعات وهمية ســـجلت بهـــدف تضـــخيم الأرباح ويجب أن يطلب المراجع من إدارة الشركة إستبعادها مـــن مبيعات العام الحالي طالما كان لهذه العمليات أهمية نســـبية كبيـــرة سواء بمفردها أو مع عمليات أخرى بها أخطاء مما يوفر أيضا دليل إثبات ينفي تحقق هدف الإختيار .

**الاختبار الأساسي الخامس** :

**الهدف : التأكد من أن عمليات البيع الآجل المثبتة بالـدفاتر تخص كل عمليات بيع البضاعة فقـط دون أي زيـادة أو نقص .**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

يقوم المراجع بتنفيذ أسلوب المراجعة المستندية حيث :

١- يتتبع عينة من محاضر التسليم أو بوالص الشحن للتأكد من تحرير فواتير بيع عنها وتسجيلها بدفتر يومية المبيعات الآجلة ودفتر أستاذ مساعد العملاء .

٢- يتتبع عينة من القيود المسجلة بدفتر يومية المبيعات الآجلة للتأكد من تحرير فواتير بيع ومحاضر تسليم أو بوالص شحن عنها .

٣- يتتبع عينة من القيود بدفتر يومية المبيعات الآجلة للتأكد من عدم وجود قيود خاصة بمبيعات الأصول الثابتة بهذا الدفتر.

ويلاحظ أن المراجع قد يجد لكل قيد من قيود العينة مستندات مؤيدة له وأن لكل مستند من مستندات العينة قيود مثبته بالدفاتر مما يوفر دليلا يؤيد اكتمال عملية التسجيل بالدفاتر لكافة عمليات البيع دون أي زيادة أو نقص وأيضا قد لا يجد المراجع أي قيود خاصة بمبيعات أصول ثابتة بدفتر المبيعات الآجلة مما يوفر دليلا يؤيد صحة التوجيه المحاسبي . وبصفة عامة في حالة اكتشاف أخطاء مادية يتم تسجيلها وتقدير قيمتها الإجمالية واتخاذ القرار المناسب حسب أهميتها النسبية.

ومن الجدير بالذكر أن الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات البيع الآجل والمذكورة أيضا تم استعراض كل منها على حدة بغية ربط إجراءات مراجعة معينة بأهداف مراجعة معينة وذلك لأغراض الدراسة النظرية . إلا أنه عند التطبيق العملي يتم تحديد حجم العينة

واختيار مفرداتها ثم يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة المختلفة معا (كلما أمكن) وبذلك تتحقق أهداف الاختيارات الأساسية معا في نفس الوقت .

كذلك قد ينفذ المراجع اختبارات مراجعة تعمل على تحقيق كل من أهداف اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الأساسية في وقت واحد، وقد شاع تسميتها بالاختبارات ثنائية الغرض. فاختبارات تفاصيل العمليات (على سبيل المثال) يتمثل هدفها الأساسي في تحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد سجلت في اليوميات المختصة ورحلت لدفاتر الأستاذ بطريقة صحيحة وكاملة وفي الفترات المالية المناسبة، وبذلك فإن الهدف الأساسي من اختبارات تفاصيل العمليات هو التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية. ولهذا تعتبر هذه الاختبارات اختبارات مدى الالتزام . إلا أنه عند أداء هذه الاختبارات ولأغراض تحقيق الكفاءة يتم في نفس الوقت مراجعة الدقة الحسابية للمستندات لتحديد ما إذا كانت تحتوي على أخطاء مادية وهذا يجعل هذه الاختبارات تحقق أهداف الاختبارات الأساسية أيضا . وبذلك يمكن القول أن اختبارات تفاصيل العمليات اختبارات ثنائية الغرض .

ومن ناحية أخرى ، عند قيام المراجع بتنفيذ الاختبارات الأساسية لتفاصيل العمليات قد يكتشف أخطاء مادية ، وبالتالي يقوم بالتحري عن أسبابها بتأكيد خاص على الإجراءات الرقابية التي

فشلت في منع أو اكتشاف مثل هذه الأخطاء . ومن ثم فإن هذه الاختبارات الأساسية تحقق كهدف فرعي اختبارا لمدى الالتزام .

**٢/١/٦ : برنامج مراجعة عمليات البيع النقدي :**

يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ برنامج مراجعة عمليات البيع النقدي من خلال أداء المراحل الأساسية الآتية :

**المرحلة الأولى** :

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع النقدي مستخدما إحدى وسائل جمع المعلومات وذلك بهدف تحديد ما إذا كان تصميم هذا النظام جيدا أم لا.

ويمكن الحكم بأن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع النقدي تصميما جيدا إذا اشتمل على المقومات والإجراءات الآتية :

أولا : اشتراك مجموعة من الأقسام المستقلة في تنفيذ عمليات البيع النقدي مع تحديد واضح ودقيق لاختصاصات موظفي كل قسم وإعطاءهم القدر المناسب من السلطات اللازمة لإنجاز مثل هذه الاختصاصات .

وبافتراض إحدى شركات تجارة التجزئة والتي تتبع الطريقة الفرنسية في إمساك دفاترها المحاسبية فإنه يمكن اشتراك الأقسام المستقلة الآتية في عمليات البيع النقدي .

قسم المبيعـــات، قســـم المخـــازن، قســـم التســـليم ، قســـم المحاسبات ، قسم الخزينة .

وتكون اختصاصات موظفي هذه الأقسام على النحو التالي :

رجال البيع :

١- استلام البضاعة كعهده على أساس أســـعار البيـــع ولـــيس الكميات .

٢- مساعدة العملاء على اختيار السلع .

٣- تحرير فاتورة البيع النقدي من أصل وثلاث صور حيث :

يتسلم العميل أصل وصورة ، وترسل الصورة الثانيـــة مـــع البضاعة لقسم التسليم ، ويحتفظ رجل البيع بالصورة الثالثة .

٤- يقوم كل رجل البيع بإعداد كشف يومي بملخص مبيعاته .

أمناء الخزائن :

١- استلام قيمة المبيعات من العملاء مع أصول وصور فـــواتير البيع النقدي.

٢- مراجعة العمليات الحسابية بفواتير البيـــع النقـــدي والتأشـــير عليها بما يفيد الصحة والتحصيل .

٣- تسجيل المتحصلات يوميا في كشوف حركة المتحصلات التـــي تعد من أصل وصورة .

٤- رد أصول فواتير البيع للعملاء .

٥- إيداع النقدية المتحصلة بالبنك أولا بأول وتسليم قسائم الإيداع لقسم الحسابات مع صور كشوف حركة المتحصلات .

موظفوا قسم التسليم :

١- مطابقة أصول فواتير البيع النقدي المقدمة لهم من العملاء مع صور فواتير البيع النقدي التي وصلت لهم مع البضاعة والتأكد من إشارة السداد.

٢- تسليم البضاعة للعملاء بعد لفها وحزمها مع صور فواتير البيع والاحتفاظ بفواتير البيع النقدي كدليل على التسليم ثم تسليمها لقسم الحسابات .

٣- إعداد كشف بالبضاعة الباقية بدون تسليم ويسلمه مع صور فواتير البيع إلى قسم الحسابات .

موظفوا قسم الحسابات :

١- التسجيل في دفتر النقدية التحليلي (جانب المقبوضات) من واقع كشوف حركة المتحصلات وقسائم الإيداع وفواتير البيع النقدي .

٢- جمع دفتر النقدية التحليلي كل فترة وإعداد قيود بهذه المجاميع في دفتر اليومية العامة المركزية وترحيل القيود لدفتر الأستاذ العام .

موظفون آخرون :

٣- يعهد إلى موظف أو أكثر مهمة الإشراف العام على صالات البيع ومراقبة الأمور واعتماد الخصومات وفقا لسياسة محددة سلفا .

٤- يعهد إلى موظف مقارنة كشوف حركة المتحصلات بكشوف حركة المبيعات ، وفي حالة وجود فروق فإنها تمثل بضاعة حرر عنها فواتير ولم يسدد العملاء ثمنها . وبالتالي يتأكد هذا الموظف من وجود هذه البضاعة في قسم التسليم ، فيتخذ اللازم لإرجاعها إلى عهدة رجال البيع مرة أخرى .

ثانيا : وجود نظام محاسبي سليم يكفل قيد كل عمليات البيع النقدي أولا بأول من واقع فواتير بيع نقدي مطبوعة ومستخرجة من دفاتر مسلسلة الأرقام (مع فرض رقابة مناسبة على الدفاتر التي لم تستعمل بعد والاحتفاظ بالمستندات الملغاة بالدفاتر) في سجلات محاسبية وأخرى إحصائية بطريقة سليمة ومنتظمة .

ثالثا : قيام قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة من حين لآخر بالتأكد من التزام العاملين بالأقسام المختلفة ا لمشاركة في عمليات البيع النقدي بالاختصاصات المحددة لهم والموصوفة أعلاه وذلك من خلال برامج مراجعة داخلية قد تشتمل (على الأقل) على ما يلي :

١- مراجعة عمليات البيع النقدي والسجلات المتعلقة بها للتحقق من التزام العاملين لكافة القواعد والإجراءات المرسومة للرقابة .

٢- مراجعة تواريخ ومبالغ قسائم الإيداع بالبنك ومطابقتها مع كشوف حركة المتحصلات للتأكد من توريد أمناء الخزائن للمبالغ بالكامل دون تأخير .

٣- إجراء الجرد العملي للبضائع المتبقية لدى رجال البيع ومطابقتها مع الأرصدة الدفترية .

رابعا : وجود مجموعة من العاملين ذو تأهيل مناسب في الأقسام المشاركة في عمليات البيع النقدي مع وجود برامج التدريب المستمر ونظام الحوافز والروادع .

**المرحلة الثانية :**

ينفذ المراجع الخارجي اختبارات مدى الالتزام طالما وجد أن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع النقدي تصميما جيدا والتي قد تتضمن :

١- الإطلاع على تقارير قسم المراجعة الداخلية عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع النقدي .

٢- أداء اختبارات الملاحظة والرصد بعناية وبطريقة منتظمة لإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بعمليات البيع النقدي والتي لا تترك سند للمراجعة .

٣- فحص عينة من فواتير البيع النقدي والتأكد من تسلسلها ووجود توقيعات الموظفين الدالة على المهام التي قاموا بأدائها ومطابقتها بالمهام الموكولة إليهم ، والتأكد من قيدها في كشوف حركة المتحصلات والمبيعات .

**المرحلة الثالثة :**

يقوم المراجع بتنفيذ الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات البيع النقدي ويلاحظ الاكتفاء باختبار أساسي واحد على العكس من عمليات البيع الآجل نظرا لعدم تعرض عمليات البيع النقدي لتلاعب من جانب الإدارة بإضافة مبيعات وهمية بهدف تضخيم الأرباح كما هو الحال في عمليات البيع الآجل .

**الاختبار الأساسي لتفاصيل عمليات البيع النقدي :**

**الهدف : التأكد من أن عمليات البيع النقدي مسجلة بالدفاتر بطريقة صحيحة وبقيم صحيحة تفصيلا وإجمالا .**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

يقوم المراجع بتنفيذ أسلوبا المراجعة الحسابية والمراجعة المستندية على عينة من فواتير البيع النقدي ، وكشوف حركة المبيعات ، وكشوف حركة المتحصلات ، وعينة من القيود المسجلة في دفتر النقدية التحليلي (جانب المقبوضات – خانات المبيعات) حيث :

١- يراجع فواتير البيع النقدي حسابيا (مراجعة عمليات ضرب الكميات في الأسعار بعد التأكد من صحة الأخيرة بمطابقتها بقوائم الأسعار المعتمدة – ومراجعة عمليات الجمع واحتساب الخصم التجاري والطرح للوصول إلى صافي قيمة الفاتورة) .

٢- يراجع خانة المبيعات بدفتر النقدية التحليلي حسابيا (مراجعة عمليات جمع المبالغ ، ونقل المجاميع من صفحة للأخرى – ومراجعة نقل المجاميع إلى دفتر اليومية العام وإلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام).

٣- يراجع فواتير البيع مستنديا (مراجعة شروط الصحة الشكلية والموضوعية من حيث أنها تؤيد عمليات تدخل ضمن نشاط

المنشأة، ويقع تاريخها في الفترة محـــل المراجعـــة ، وأنهـــا مسجلة في دفتر النقدية التحليلي بطريقة صحيحة).

٤- يراجع كشوف حركة المتحصلات وكشوف حركـــة المبيعـــات حسابيا ويطابق بينهما مع فواتير البيع النقدي والتأكد مـــن أن البضاعة التي لم يسدد ثمنها أرجعت إلى عهدة رجال البيع .

٥- يطابق بين كشوف حركة المتحصلات وقسائم الإيـــداع بالبنـــك وما هو مسجل بدفتر النقدية التحليلي والتأكد من عـــدم تـــأخر تواريخ الإيداع عن تواريخ التحصيل .

ويلاحظ أن هذا الاختبار يؤدي إلى حصول المراجـــع علـــى دليل إثبات يوضح مدى الدقة الحسابية في تسجيل عمليـــات البيـــع النقدي . كما يؤدي إلى حصوله على دليل إثبـــات مســـتندي يؤيـــد حدوث عمليات البيع النقدي . وفي حالة اكتشاف أخطاء مادية يـــتم تسجيلها وتقدير قيمتها الإجمالية واتخـــاذ قـــرار حســـب أهميتهـــا النسبية .

٣/١/٦ : برنامج مراجعة عمليات التحصيل :

ينفذ هذا البرنامج من خلال أداء المراجع الخارجي للمراحل الثلاث الآتية :

**المرحلة الأولى** :

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابـــة الداخليـــة على عمليات التحصيل مستخدما إحدى وســـائل جمـــع المعلومـــات

(التقرير الوصفي ، أو قائمة الاستقصاء ، أو خرائط تدفق العمليات ) وذلك لتحديد مدى جودة تصميم هذا النظام واكتشاف أوجه القوة والضعف به .

ومن الجدير بالذكر أن تصميم هذا النظام يختلف باختلاف الطريقة التي تتبعها المنشأة في عملية التحصيل وهناك ثلاث طرق أساسية وهي : التحصيل عن طريق المندوبين ، والتحصيل عن طريق الشيكات الواردة بالبريد من العملاء ، والتحصيل النقدي عن طريق التوريد المباشر في خزينة المنشأة .

وفيما يلي توصيف لإجراءات الرقابة الداخلية وفقا لكل طريقة من الطرق الثلاثة :

أولا : التحصيل عن طريق المندوبين بالتطبيق على إحدى شركات الصناعات الغذائية :

١- تحديد المناطق التي يتم فيها توزيع منتجات الشركة تحديدا دقيقا ، وتعيين مندوب تحصيل لكل منطقة مع مراعاة تنقل المندوبين من منطقة لأخرى من وقت لآخر وذلك لتفادي تكوين علاقات خاصة بين المندوب والعملاء، واكتشاف لأي تلاعب قد يتستر عليه المندوب .

٢- يعهد إلى المندوب المهام الآتية :

- تحصيل المبالغ من العميل ، وتحرير إيصال بكل مبلغ من أصل وصورتين حيث يعطي الأصل للعميل وترسل الصورة الأولى

للمنشأة، ويحتفظ المندوب بالصورة الثانية للقيد منها في كشف المبالغ المحصلة، وإعداد كشف بالمبالغ المحصلة يوميا من أصل وصورة يوضح به أسماء العملاء والمبالغ المحصلة منهم وأرقام الإيصالات المعطاة لهم وتقديمه مع النقدية إلى أمين الخزينة مع الاحتفاظ بالصورة بعد التوقيع عليها من أمين الخزينة بما يفيد الاستلام .

- ويراعي أن تكون هذه الإيصالات من دفاتر مسلسلة الأرقام ومختومة بخاتم الشركة . كما يراعي عدم إعطاء المندوبين سلطات منح خصومات للعملاء والتأمين عليهم ضد خيانة الأمانة .

٣- يعهد إلى أمين الخزينة المهام الآتية :

- إثبات النقدية المستلمة من المندوبين في كشف حركة المتحصلات ثم إيداعها في البنك وإرسال الكشف مع صور الإيصالات وقسائم الإيداع إلى قسم الحسابات .

٤- يعهد إلى أحد موظفي قسم الحسابات بإثبات المبالغ المحصلة في دفتر النقدية التحليلي ، كما يعهد إلى موظف آخر بإثبات هذه المبالغ في الجانب الدائن من حسابات العملاء في الأستاذ المساعد ويراعي تكليف موظف آخر بتتبع حسابات العملاء غير المنتظمة في السداد فقد يكون وراء ذلك اختلاس المندوب للمبالغ المحصلة كما يكلف موظف آخر بمقارنة قسائم الإيداع

بالبنك مع دفتر النقدية وكشف المتحصلات للتأكد من إيداع النقدية المحصلة بالكامل ودون تأخير .

٥- بالنسبة للمناطق البعيدة عن المركز الرئيسي للمنشأة يعهد إلى مندوبها مهمة إيداع المبالغ المحصلة بالبنك بدلا من التوريد في خزينة المنشأة .

٦- يعهد إلى قسم المراجعة الداخلية التأكد من تطبيق العاملين للإجراءات السابق ذكرها من حين لآخر .

**ثانيا : التحصيل عن طريق الشيكات الواردة بالبريد :**

**قد يكون التحصيل عن طريق المندوبين أمرا مكلفا بالنسبة للمنشأة ولذا قد تطلب من عملاءها إرسال شيكات بالبريد بالمبالغ المستحقة عليهم وفي هذه الحالة يصمم نظام الرقابة الداخلية بحيث يحتوي على الإجراءات والترتيبات الآتية :**

**١- يعهد إلى أحد موظفي المنشأة والمشهود له بالأمانة والكفاءة بما يلي :**

- **استلام البريد الوارد فإذا وجد به شيكات فإنه يقوم بتظهيرها للإيداع فقط بحساب المنشأة .**
- **إعداد كشف بالشيكات الواردة من أصل وصورتين حيث يرسل الأصل مع الشيكات الواردة إلى أمين الخزينة الذي يوقع على إحدى الصورة بما يفيد الاستلام وترسل الصورة الثانية لقسم الحسابات.**

**٢- يقوم أمين الخزينة بالإثبات في كشف حركة المتحصلات ثم إيداع الشيكات بالبنك مع تسليم قسائم الإيداع لقسم الحسابات .**

**٣- في قسم الحسابات يتولى موظف التسجيل في دفتر النقدية التحليلي من واقع كشف الشيكات الواردة، كما يتولى موظف آخر بالإثبات في أستاذ مساعد العملاء، ويتولى موظف ثالث**

تحرير إيصالات ترسل إلى العملاء عن الشيكات الواردة منهم .

٤- يعهد إلى قسم المراجعة الداخلية التأكد من تطبيق العاملين للإجراءات السابق ذكرها من حين لآخر .

ثالثا : التحصيل النقدي عن طريق التوريد المباشر في خزينة المنشأة :

أخيرا قد يفضل العملاء سداد المستحق عليهم نقدا في خزينة المنشأة مباشرة وفي هذه الحالة يصمم نظام الرقابة الداخلية بحيث يشتمل على الإجراءات والترتيبات الآتية :

١- يعهد إلى قسم حسابات العملاء باستقبال العملاء الراغبين في السداد حيث يتم استخراج إذن توريد نقدية من أصل وصورتين حيث يسلم للعميل الأصل وصورة ويحتفظ بالصورة الثانية في القسم ويراعى أن يصمم الإذن بحيث يشتمل على حقول البيانات الأساسية مثل اسم العميل، ونوع ورقم الحساب الذي يرغب العميل في سداده ، والمبلغ المراد توريده .

٢- يعهد إلى أمين الخزينة استلام المبالغ المحرر عنها أذون توريد ، والتوقيع على الإذن بما يفيد الاستلام ورده للعميل كإيصال ، والتسجيل من واقع الصورة في كشف حركة

المتحصلات ، وإيداع المبالغ بالبنك وتسليم الكشف وقسائم الإيداع لقسم الحسابات .

٣- يعهد إلى أحد موظفي قسم الحسابات بالإثبات في دفتر النقدية التحليلي ، كما يتولى موظف آخر الإثبات في دفتر أستاذ مساعد العملاء وذلك من واقع كشف حركة المتحصلات وصور أذون التوريد وقسائم الإيداع .

٤- يقوم قسم المراجعة الداخلية من حين لآخر بالتأكد من التزام العاملين بالإجراءات الموصوفة سابقا .

**المرحلة الثانية :**

إذا اقتنع المراجع بسلامة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية على عمليات التحصيل يقوم بإجراء اختبار مدى التزام العاملين بهذا النظام ويتم ذلك كما يلي :

١- الإطلاع على تقارير قسم المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية على علميات التحصيل .

٢- فحص عينة من المستندات المؤيدة لعمليات التحصيل كصور إيصالات التحصيل وأذون توريد النقدية للتأكد من تسلسلها ، ومن وجود توقيعات الموظفين الدالة على المهام التي قاموا بأدائها ومطابقتها بالمهام الموكولة إليهم .

٣- تتبع إحدى عمليات التحصيل من البداية إلى النهاية .

وعلى ضوء نتائج هذا الاختبار يقوم المراجع بتحديد حجوم العينات فى الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات التحصيل والتى تتناسب عكسيا مع درجة الالتزام .

**المرحلة الثالثة :**

يقوم المراجع بتنفيذ الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات التحصيل، والتي قد تتكون مما يلي :

**الاختبار الأساسي الأول** :

**الهدف** : **التأكد من أن عمليات التحصيل المسجلة بالدفاتر معقولة** :

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف** :

ينفذ المراجع أسلوب المراجعة الإنتقادية حيث يلقي نظرة خاصة خاطفة على كل من جانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلي والجانب الدائن في حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء مع توجيه عناية خاصة للمبالغ المحصلة غير العادية سواء كانت كبيرة القيمة أم صغيرة ، وتتبعها للحصول على أدلة إثبات تؤيد أو تنفي صحتها .

**الاختبار الأساسي الثاني** :

**الهدف** : **التأكد من أن عمليات التحصيل المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلا وإجمالا** :

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

ينفذ المراجع أسلوب المراجعة الحسابية على كل من المستندات المؤيدة لعمليات التحصيل ، وعلى جانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلي كما يلي :

١- مراجعة عمليات الجمع والطرح والضرب واحتساب الخصم النقدي في عينة من المستندات المؤيدة لعمليات التحصيل .

٢- مراجعة تسجيل مفردات هذه العينة في الخانات التحليلية الصحيحة بدفتر النقدية التحليلي .

٣- مراجعة مجاميع صفحات دفتر النقدية أفقيا ورأسيا .

٤- مراجعة نقل المجاميع من صفحة للأخرى بدفتر النقدية .

٥- مراجعة الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء .

٦- مطابقة ما هو مسجل في دفتر أستاذ مساعد العملاء مع عينة من صور إيصالات التحصيل وكشوف حركة المتحصلات .

٧- مراجعة نقل مجاميع دفتر النقدية التحليلي إلى دفتر اليومية العامة المركزية والحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

**الاختبار الأساسي الثالث** :

**الهدف : التأكد من أن عمليات التحصيل المسجلة بالدفاتر سجلت في الفترة المالية الصحيحة:**

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف :**

يطابق المراجع بين كل من : تواريخ الإيداع الظاهرة في دفتر النقدية التحليلي ، والتواريخ المبينة في كشوف حساب البنك ، والتواريخ الموضحة في صور إيصالات التحصيل وكشوف حركة المتحصلات ، والتأكد من وقوع كل هذه التواريخ في الفترة المالية

محل المراجعة والتأكد أيضا من عدم تأخر تواريخ الإيـــداع بالبنـــك عن تواريخ التحصيل حيث قد تختلس النقدية المحصلة لمدة أيام أو أسابيع قبل إيداعها في البنك .

**الاختبار الأساسي الرابع** :

**الهدف** : **التأكد من أن عمليات التحصيل المسجلة بالدفاتر تمثل المبالغ التي تم تحصيلها دون أي نقص ، والتأكد من إيداعها بالكامل في البنك**

**إجراءات المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف** :

١- يطابق المراجع بين كل من : المبالغ المسجلة بجانب المقبوضات بدفتر النقدية مع المبالغ المودعة الواردة بكشف حساب البنك عن نفس الفترة . ويتتبع الفروق إذا وجدت في مذكرة التسوية ثم في كشف حساب البنك عن الفترة التالية .

٢- مطابقة عينة من صور إيصالات التحصيل وكشوف حركة المتحصلات مع ما هو مسجل في دفتر النقدية .

**الاختبار الأساسي الخامس** :

**الهدف : التأكد من أن الخصم المسموح به المسجل بدفتر النقدية قد تم الترخيص به ، ومن أنه في حدود سياسة الشركة :**

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف :**

يفحص المراجع مستندات التحصيل وصور فواتير البيع الآجل ويطابقهم مع المسجل بدفتر النقدية وذلك للتأكد من أن الخصم المسموح به تم الترخيص به ، ويتفق مع سياسة الشركة الخاصة بمنح الخصم النقدي ، ولم يستخدم لتغطية اختلاس أجزاء من المبالغ المحصلة .

٤/١/٦ : برنامج مراجعة رصيد حساب أوراق القبض الظاهر في الميزانية في نهاية الفترة المالية :

ينفذ المراجع الخارجي هذا البرنامج عادة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة ، مع ملاحظة أن العمليات التي أدت إلى وجود رصيد حساب أوراق القبض الظاهر في الميزانية في نهاية الفترة المالية يتم مراجعتها في نفس الوقت الذي تراجع فيه عمليات البيع الآجل وعمليات التحصيل وبقية حسابات دورة الإيراد والتحصيل .

ويقتصر عادة هذا البرنامج على الاختبارات الأساسية فقط والتي قد تتكون مما يلي :

**الاختبار الأساسي الأول :**

**الهدف : التأكد من الوجود الفعلي لأوراق القبض :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

ينفذ المراجع أسلوبا الجرد العملي لمحفظة الأوراق التجارية ، وطلب المصادقات كما يلي :

١- يطلب من المنشأة إعداد كشف بأوراق القبض التي لم تستحق بعد سواء كانت موجودة لديها أو موجودة بالبنوك لأي سبب من الأسباب .

٢- يطلب من المنشأة جرد محفظة الأوراق التجارية في وجوده ، وإعداد محضر بنتيجة الجرد .

٣- يطلب من المنشأة أن ترسل مصادقات للبنوك الموجودة لديها أوراق قبض خاصة بها على أن تصل ردود هذه المصادقات على مكتب المراجع مباشرة .

٤- يقارن المراجع بين القيمة الإجمالية لأوراق القبض الموجودة في محضر الجرد، وفي شهادة البنك والقيمة الدفترية لرصيد أوراق القبض المسجل في الدفاتر والظاهر في الميزانية .

٥- قد يطلب المراجع من المنشأة أن ترسل مصادقات للعملاء المدنيين بأوراق قبض ذات قيم كبيرة .

**الاختبار الأساسي الثاني :**

**الهدف : التأكد من صحة تقييم أوراق القبض ، وصحة الإفصاح عنها في الميزانية :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١- مراجعة البيانات التي اعتمدت عليها المنشأة في احتساب كل من مخصص الديون المشكوك فيها ، ومخصص الأجيو

٢- تتبع حركة أوراق القبض في بداية الفترة المالية التالية للفترة محل المراجعة من تحصيل وتجديد ورفض وذلك لتحديد مدى سلامة الأسس التي تم الاعتماد عليها في تكوين مخصص الديون المشكوك فيها ، ومخصص الأجيو .

٣- مراجعة الملاحظات المرفقة بالميزانية والتأكد من وجود ملاحظات خاصة بأوراق القبض المرهونة ، وخاصته بالالتزامات العرضية المترتبة على أوراق القبض المخصومة بالبنوك .

ويلاحظ أن المراجع من خلال تطبيقه للاختبارات الأساسية المكونة لبرنامج مراجعة رصيد حساب أوراق القبض يحاول الحصول على أدلة الإثبات الآتية :

١- الوجود الفعلي لأوراق القبض .

٢- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تؤيد أو تنفي صحة تقييم أوراق القبض .

٣- الدقة الحسابية في احتساب كل من مخصص الديون المشكوك فيها ، ومخصص الأجيو .

٤- المستندات والمتمثلة في صكوك الكمبيالات والسندات الإذنية ، وشهادة البنك بالأوراق المملوكة للمنشأة والموجودة لديه .

٥/١/٦ برنامج مراجعة رصيد العملاء الظاهر في الميزانية في نهاية الفترة المالية :

يقوم المراجع الخارجي بمراجعة العمليات المسجلة في حسابات العملاء أثناء مراجعة العمليات المكونة لحسابات دورة الإيراد والتحصيل وبالتالي فإن صحة عمليات البيع الآجل وعمليات التحصيل يعطي دليلا على صحة العمليات المسجلة في حسابات العملاء ، وصحة رصيد حساب العملاء أيضا ولا يعني ذلك عدم قيام المراجع باختبار هذا الرصيد مباشرة وإنما يعني مراجعة عينة من حسابات العملاء ذات حجم أقل .

ويتكون برنامج مراجعة رصيد العملاء الظاهر في الميزانية في نهاية الفترة المالية من الاختبارات الأساسية الآتية:

**الإختبار الأساسي الأول:**

**الهدف: التأكد من صحة رصيد حساب إجمالى العملاء من الناحية الحسابية.**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف:**

١ -يطلب المراجع من المنشأة إعداد كشف بأعمار الديون، والذى يوضح رصيد حساب كل عميل وعمره من تاريخ استحقاق الدين حتى تاريخ إعداد الميزانية.

٢ -يطابق المراجع كشف أعمار الديون مع دفتر أستاذ مساعد العملاء والتأكد من صحة أسماء العملاء وأرصدتهم وأعمارهم، والتأكد أيضا من اشتمال الكشف على جميع حسابات العملاء.

٣ -مراجعة مجاميع كشف أعمار الديون أفقيا ورأسيا.

٤ -مقارنة رصيد حساب إجمالي العملاء مع القيمة الإجمالية الموضحة بكشف أعمار الديون وتحديد الفروق التى قد تعنى إما وجود حسابات وهمية أو حذف لحسابات حقيقية.

**الإختبار الأساسي الثاني:**

**الهدف: التأكد من الوجود الفعلي للعملاء**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف.**

ينفذ المراجع أسلوب طلب المصادقات كما يلى:

**١ - تحديد نوع المصادقات المستخدم:**

من المعروف أن المصادقات قد تكون إيجابية أو سلبية أو عمياء. فإذا أرسلت المنشأة خطابا إلى العميل تطلب منه الرد على المراجع بإقرار كتابى عن صحة أو خطأ رصيد حسابه الموضح بالخطاب المرسل إليه تكون هذه المصادقات إيجابية، وذلك لأن المراجع يتوقع رد من العميل سواء كان الرصيد صحيحا أم به خطأ أما إذا طلبت المنشأة من العميل الرد على المراجع بإقرار كتابي فقط في حالة وجود خطأ في رصيد حسابه الموضح بالخطاب فتكون هذه المصادقة سلبية.

حيث أن عدم الرد من جانب العميل يعنى أن الرصيد صحيحا. وأخيرا تكون المصادقة عمياء إذا كان الخطاب المرسل للعميل من المنشأة لا يتضمن قيمة رصيده، وتطلب منه المنشأة موافاة المراجع بإقرار كتابي بقيمة الدين المستحق عليه في تاريخ معين.

ويختار المراجع المصادقات الإيجابية في المنشآت التى يكون عدد عملاءها قليل وذوى أرصدة كبيرة وكذلك في المنشآت التى تكون أنظمتها الرقابية الداخلية بها ثغرات لعدم وجود إجراءات رقابية أساسية. وبالطبع يكون العكس صحيحا في حالة اختيار

المراجع للمصادقات السلبية. وقد يختار المراجع كل من المصادقات الإيجابية أو العمياء مع المصادقات السلبية في حالة المنشآت التى بها خليط من العملاء ذوى أرصدة متفاوتة القيمة.

**٢ - تحديد وقت طلب المصادقات:**

يطلب المراجع عادة المصادقات في تاريخ الميزانية، وبالتالى فإنها كدليل إثبات تركز مباشرة على مدى صحة رصيد العملاء الظاهر بالميزانية. إلا أنه قد يطلب المراجع هذه المصادقات في تاريخ سابق للميزانية (وبالتالى يتطلب الأمر مراجعة تفاصيل العمليات التى حدثت بين تاريخ المصادقات وتاريخ نهاية الفترة المالية) حتى يجد فرصة أكبر لإرسال مصادقات ثانية وثالثة في حالة عدم قيام العملاء بالرد.

**٣ - تحديد حجم عينة المصادقات من مجتمع العملاء وإختبار مفرداتها**

يراعى المراجع إعتبارات عديدة عند تحديد حجم العينة ومنها:

أ - حالة نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة بصفة عامة، وأنظمة الرقابة الداخلية على عمليات حسابات دورة الإيراد والتحصيل بصفة خاصة فكلما كانت هذه الأنظمة قوية كلما إنخفض حجم العينة والعكس صحيح.

ب – نوع المصادقات المستخدم حيث يزيد حجم العينة في المصادقات السلبية عنه في المصادقات الإيجابية لإعتبارات التكلفة ونوع الدليل المستمد من كل منها.

جـ–طبيعة مجتمع العملاء – حيث يزيد حجم العينة إذا كان المجتمع يتكون من حسابات عديدة متفاوتة في القيمة والعمر وعددها كبير.

د – الأهمية النسبية لرصيد حسابات العملاء حيث يزيد حجم العينة كلما كان هذا الرصيد يشكل نسبة كبيرة من إجمالى الأصول.

هـ– الظروف المالية التى تمر بها المنشأة حيث يزيد حجم العينة كلما زاد إحتمال تعرض المنشأة لمخاطر الإفلاس.

و – نتائج مراجعة حسابات العملاء في الفترات المالية السابقة.

ويميل المراجعون إلى إختبار حسابات العملاء ذوى الأرصدة الكثيرة والأطوال عمرا، إلا أنه من الضرورى أن تكون مفردات العينة المختاره ممثلة لكافة طبقات مجتمع العملاء.

## ٤ - الإشراف على إرسال طلبات المصادقات.

يفحص المراجع طلبات المصادقات قبل إرسالها للعملاء ليتأكد من صحة الأرصدة والأسماء والعناوين والتواريخ. ثم يقوم أحد موظفي مكتب المراجع يتسلمها بنفسه إلى مكتب البريد.

يراعى أن يذكر على المظروف الخارجي أنه في حالة عدم وصول الخطاب إلى المرسل إليه يرد إلى المراجع المذكور أسمه وعنوانه على المظروف الخارجي. كما يراعي إرسال مظروف مع طلب المصادقة عليه أسم المراجع وعنوانه وطابع البريد لتسهيل مهمة الرد في حالتى المصادقات الإيجابية والعمياء.

**٥ - فحص المصادقات الواردة:**

يقوم المراجع بفحص المصادقات الإيجابية والعمياء الواردة إليه. فإذا وجد إقرارا من العملاء بصحة الأرصدة كان هذا دليلا إيجابيا على أن الديون صحيحة وحقيقية. أما إذا وجد معارضات من العملاء فعلية دراسة أسباب ذلك وتحديد ما إذا كان الأمر راجعا إلى اختلاف تواريخ أم إلى وجود أخطاء. وفي حالة وجود أخطاء يقوم المراجع بتقدير قيمتها الإجمالية في مجتمع العملاء وبناءا عليه يقبل المجتمع أو يرفضه. كما يطلب من المنشأة تعديل أرصدة حسابات العملاء بقيمة الأخطاء المكتشفة.

ومن الجدير بالذكر أن عدم قيام العملاء بالرد على طلبات المصادقات السلبية يعنى توفر دليل استنتاجي على أن الديون صحيحة وحقيقة. أما عدم قيام العملاء بالرد على طلبات المصادقات الإيجابية أو العمياء يستدعى إرسال مصادقات ثانية إذا كان الوقت يسمح بذلك أو يتخذ المراجع إجراءات مراجعه بديلة مثل فحص عمليات التحصيل بعد

تـــاريخ المصـــادقات أو فحـــص صـــور فـــواتير البيـــع الأجـــل ومحاضر التسليم أو بوالص الشحن فمـــا يـــوفر دلـــيلا علـــى أن الديون صـــحيحة وحقيقيـــة وإن كـــان أقـــل حجيـــة مـــن دليـــل المصادقات.

**الاختبار الأساسي الثالث:**

**الهدف : التأكد من قابلية الديون للتحصيل.**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف:**

١ - مراجعة البيانات التى إعتمدت عليها المنشأة فـــي إحتســـاب مخصص الديون المشكوك فيها، والتحقق ممن صحة الأسس الفنية المتبعة في تقدير هذا المخصص عن طريـــق مقارنـــة مخصص الفترة السابقة بالديون المعدومة التى حدثت فعـــلا في الفترة الحالية مع مراعاة الظروف الاقتصـــادية للفتـــرة الحالية.

٢ - تتبع حركة حسابات العملاء في بداية الفترة الماليـــة التاليـــة للفترة محل المراجعة من تحصيل أو إعدام للتحقق من كفاية مخصص الديون المشكوك فيها.

ويلاحظ أن المراجع من خلال تطبيقه للاختبارات الأساســـية المكونة لبرنامج مراجعة رصيد حساب إجمـــالى العمـــلاء يحـــاول الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

الدقة الحسابية، المصادقات، الأحداث اللاحقة لتاريخ إعـداد الميزانية.

## ٢/٦: برنامج مراجعة حسابات دورة الشراء والسداد:

تتضمن دورة الشراء والسـداد كافـة العمليـات اللازمـة للحصول على السلع والخـدمات الضـرورية لممارسـة المنشـأة لنشاطها الجارى فهي تشتمل على عمليات الشراء الأجل، وعمليات الشراء النقدى، وعمليات مردودات المشتريات، وعمليـات السـداد للموردين نقدا وبشيكات، وعمليات المصروفات النثرية والصـرف من السلف، وعمليات قبول الكمبيالات المسحوبة على المنشأة مـن الغير ، وعمليات تحرير السندات الإذنية للغير وتجديـدها وسـداد قيمتها.

ويؤيد حدوث عمليات دورة الشـراء والسـداد مجموعـة كبيرة من المستندات، والتى مـن أهمهـا: طلـب الشـراء، أمـر التوريد، محضـر الفحـص والإسـتلام ، إذن إضـافة للمخـازن، فاتورة الشراء الأجـل، فـاتورة الشـراء النقـدى، إشـعار وارد مـن المـورد عـن مـردودات أو مسـموحات ، إذن الصـرف ، كعوب الشيكات، كشف حسـاب المـورد، إيصـال السـداد، أوراق الدفع الملغاة.

وبافتراض قيام المنشآت بإمسـاك سـجلاتها المحاسـبية بالطريقة الفرنسية فإن المستندات السابق ذكرها تكون مصدرا للقيد

في مجموعة كبيرة من السجلات الإحصائية والمحاسبية والتى من أهمها: دفتر يومية المشتريات الآجلة، دفتر يومية مردودات المشتريات الآجلة، دفتر النقدية التحليلي (جانب المدفوعات)، دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية، دفتر يومية أوراق الدفع، دفتر أستاذ مساعد المخازن، بطاقات الصنف، سجل البضاعة الواردة، سجل البوابة، دفتر أستاذ مساعد الموردين، دفتر أستاذ مساعد المصروفات المختلفة، اليومية العامة، الأستاذ العام.

وتظهر عمليات دورة الشراء والسداد في الحسابات الآتية:

حـ/المشتريات، حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات، حـ/أوراق الدفع، حسابات الموردين، حـ/إجمالي الموردين، حـ/نقدية بالخزينة، حـ/ نقدية بالبنك، حـ/خصم مكتسب، حـ/صندوق المصروفات النثرية، حسابات المصروفات المختلفة.

ومن الجدير بالذكر أن حسابات دورة الشراء والسداد مرتبطة ارتباطا وثيقا نظرا لإتباع طريقة القيد المزدوج مما يبرر مراجعتها من خلال برنامج واحد على أن تنفذ بعض أجزاءه خلال الفترة المالية، وتنفيذ أجزاءه الأخرى في نهاية هذه الفترة. فالمشتريات النقدية المسجلة في الجانب المدين من حساب المشتريات مسجلة أيضا في الجانب الدائن من دفتر النقدية التحليلي، وأيضا المشتريات الآجلة تسجل في الجانب المدين من حساب المشتريات وفي الجانب الدائن من

حسابات الموردين مما يبرر مراجعة حسابات هذه الدورة من خلال برنامج واحد.

وينقسم برنامج مراجعة حسابات دورة الشراء والسداد إلى برامج فرعية والتى من أهمها:

٦/٢/١برنامج مراجعة عمليات الشراء الأجل.

٦/٢/٢برنامج مراجعة عمليات السداد للموردين.

٦/٢/٣برنامج مراجعة عمليات الصرف من السلفة المستديمة.

٦/٢/٤ برنامج مراجعة رصيد حساب أوراق الدفع.

٦/٢/٥برنامج مراجعة رصيد حساب الموردين.

وفيما يلى تفصيلا للمرحلة الأساسية في هذه البرنامج.

### ٦/٢/١ : برنامج مراجعة عمليات الشراء الأجل:

يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ برنامج مراجعة عمليات الشراء الأجل من خلال أداء المرحل الأساسية الآتية:

### المرحلة الأولى:

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات الشراء الأجل مستخدما إحدى وسائل جمع المعلومات وذلك بهدف تحديد ما إذا كان تصميم هذه النظام جيدا أم لا.

**ويمكن الحكم بأن تصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات الشراء الأجل تصميما جيدا إذا إشتمل على المقومات والإجراءات الآتية:**

**أولا:** اشتراك مجموعة من الأقسام المستقلة في تنفيذ عمليات الشراء الأجل مع تحديد واضح ودقيق لإختصاصات ومسئوليات كل منها وإعطاءها القدر المناسب من السلطات اللازمة لإنجاز مثل هذه الاختصاصات والمسئوليات.

وبإفتراض إحدى الشركات الصناعية والتى تتبع الطريقة الفرنسية في إمساك دفاترها المحاسبية فإنه يمكن تصوير إشتراك الأقسام المستقلة الآتية في عمليات الشراء الآجل:

قسم لمخازن، قسم المشتريات ، قسم الاستلام، قسم الحسابات قسم البوابة، أقسام الشركة التى تحتاج لأصناف جديدة غير موجودة بالمخازن وتكون اختصاصات ومسئوليات كل قسم من الأقسام السابقة على النحو التالي:

**قسم المخازن:**

يعهد إلى أمين المخازن المهام الآتية:

١ - تحرير طلب شراء الصنف الذى يصل رصيدة إلى نقطة إعادة الطلب من أصل وصورة حيث يحتفظ بالصورة للمتابعة، ويرسل الأصل لإدارة المشتريات لاتخاذ اللازم.

علما بأن تحرير هذا الطلب يكون من مهام أقسام المنشأة في حالة احتياجها لأصناف جديدة غير موجودة بالمخازن.

ويراعي أن يوضح طلب الشراء مواصفات الصنف المطلوب وكميته والرصيد المتاح حاليا.

٢ - إثبات الأصناف الواردة بعد إستلامها في بطاقات الصنف من واقع إذن الإضافة للمخازن.

**قسم المشتريات**:

١ - دراسة طلبات الشراء، والتأكد من اتفاقها مع الموازنة التخطيطية للمشتريات وفى حالة عدم الاتفاق مع الموازنة يتم الحصول على ترخيص بالشراء من الشخص المفوض له هذا الاختصاص.

٢ - الشراء وفقا لطريقة الشراء المناسبة والتى قد تكون طريقة المناقصة العامة أو المحدودة أو الشراء المباشر.

٣ - تحرير أمر التوريد من أصل وأربع صور على أن تستخرج الأوامر من دفاتر مسلسلة الأرقام وتتضمن بيانات عن مواصفات الأصناف المطلوبة وكمياتها وأسعارها وشروط الدفع والتسليم.

٤ - إرسال أصل أمر التوريد إلى المورد، والصور الأولي إلى قسم الاستلام مع مراعاة عدم كتابة الكميات عليها، والصورة الثانية إلى قسم الحسابات والصورة الثالثة إلى القسم الطالب

للصنف، ويحتفظ بالصورة الأخيرة في ملف خاص للمتابعة مع التأشير إمام كل منها عند إتمام التوريد.

٥ - تحرير إذن إضافة للمخازن من أصل وثلاث صور في حالة التأكد من تنفيذ كافة شروط التوريد. حيث يرسل الأصل إلى أمين المخازن للاستلام بموجبة، والصورة الأولى إلى قسم الحسابات، والصورة الثانية إلى قسم الإستلام للتسليم بموجبها إلى قسم المخازن، ويحتفظ بالصورة الأخيرة.

**قسم البوابة:**

يعهد إلى موظفى البوابة مهمة العد الظاهرى للأصناف المطلوبة عند وصولها وإثبات ذلك في سجل البوابة.

**قسم الاستلام:**

١ - فحص الأصناف الواردة، وعدها، وإثباتها في سجل البضاعة الواردة بعد التأكد من مطابقتها للمواصفات المبنية في صورة أمر التوريد مع إثبات الكميات في هذه الصورة على الطبيعة.

٢ - تحرير محضر فحص وإستلام من أصل وصورتين، حيث يرسل الأصل مع صورة أمر التوريد لقسم المشتريات، والصورة الثانية إلى قسم الحسابات ، ويحتفظ بالصورة الثانية.

**قسم الحسابات:**

١ - قيام أحد الموظفين بالإثبات في دفتر أستاذ مساعد المخـــازن من واقع فاتورة الشراء وصورة إذن الإضـــافة ، وصـــورة محضر الفحص والاستلام.

٢ - قيام موظف آخر بالإثبات في دفتر يومية المشتريات الآجلة، وموظف أخر بالإثبات في دفتر أستاذ مساعد الموردين، مـــع مراعاة أن يكون تاريخ التسجيل هو تاريخ محضر الفحـــص والاستلام.

٣ - قيام موظف بمراجعة فاتورة الشراء حسابيا، والتأكـــد مـــن تنفيذ كافة شروط التوريد (عن طريق المطابقة بين الفاتورة وصورة أمر التوريد وصورة محضر الفحـــص والاســـتلام) استعدادا للسداد خلال المهلة المحددة للاستفادة من الخصـــم النقدى إن وجد.

**ثانيا:** وجود نظام محاسبي سليم يكفل قيد كل عمليات الشراء الأجل أولا بأول من واقـــع فـــواتير الشـــراء ومحاضـــر الفحـــص والاســـتلام وأذون الإضـــافة فـــي الســـجلات المحاســـبية والإحصائية بطريقة سليمة ومنتظمة.

**ثالثا:** قيام إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة من حين لأخر بالتأكـــد من التزام العاملين بالأقسام المختلفة بالاختصاصات المحددة لهم والموصوفة أعلاه وذلك من خلال برامج مراجعة داخلية جيدة الإعداد.

**رابعا**:وجود مجموعة من العاملين المؤهلين تأهيلا مناسبا في الأقسام المشتركة في عمليات الشراء الأجل، والعمل على تدريبهم تدريبا مستمرا، مع وجود نظام للحوافز والروداع.

**المرحلة الثانية**:

إذا اقتنع المراجع بسلامة تصميم نظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء الآجل يقوم بتنفيذ اختبار مدى التزام العاملين بهذا النظام ويتم ذلك على النحو التالي:

١ - الإطلاع على تقارير قسم المراجعة الداخلية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء الأجل.

٢ - مراجعة عينة من صور أوامر التوريد للتأكد من وجود توقيع الشخص المرخص له باعتماد عملية الشراء، والتأكد من أن الشراء تم وفقا للائحة المشتريات.

٣ - مراجعة عينة من فواتير الشراء للتأكد من وجود توقيع الشخص المختص بالمراجعة الحسابية والمطابقة مع مستندات الشراء الأخرى.

٤ - مراجعة تسلسل أرقام مستندات عمليات الشراء (صور أوامر التوريد محاضر الفحص والاستلام - إذن الإضافة للمخازن).

وعلى ضوء نتيجة الاختبارات يقوم المراجع بتحديد حجوم عينات الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات الشراء الأجل.

**المرحلة الثالثة**:

يقوم المراجع بتنفيذ الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات الشراء الأجل والتى قد تتكون مما يلى:

**الاختبار الأساسي الأول**:

**الهدف: التأكد من أن عمليات الشراء الأجل المسجلة بالدفاتر معقولة إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف**:

ينفذ المراجع أسلوب المراجعة الإنتقادية حيث يلقي نظرة فاحصة خاطفة على دفتر يومية المشتريات الآجلة، ويلتقط المبالغ غير العادية كبيرة القيمة أم صغيرة، ثم يتم تتبعها للحصول على أدلة إثبات تؤيد أو تنفي صحتها.

**الاختبار الأساسي الثاني**:

**الهدف: التأكد من أن عمليات الشراء الأجل المسجلة بالدفاتر مسجلة بقيم صحيحة تفصيلا وإجمالا**:

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف**:

ينفذ المراجع أسلوب المراجعة الحسابية على عينة من مجتمع فواتير الشراء، ومجتمع صفحات يومية المشتريات الآجلة كما يلى:

١ - مراجعة حسابية لفواتير الشراء الأجل تشمل مراجعة عمليات ضرب الكميات في الأسعار، وجمع المبالغ، واحتساب الخصم التجارى إن وجد.

٢ - مراجعة مجاميع صفحات يومية المشتريات الآجلة أفقيا ورأسيا، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى، والترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين، ونقل المجاميع إلى دفتر اليومية العامة المركزية، والترحيل إلى حساب المشتريات وحساب إجمالي الموردين بدفتر الأستاذ العام.

**الاختبار الأساسي الثالث:**

**الهدف: التأكد من أن عمليات الشراء الأجل المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم استلامها فعلا أي أنها عمليات حقيقية وليست وهمية:**

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف:**

ينفذ المراجع أسلوب المراجعة المستندية على عينة من مجتمع فواتير الشراء الأجل للتأكد من أنها تخص المنشأة محل المراجعة وتشتمل على أصناف تتعلق بأعمال المنشأة فقط. ويطابقها مع ما هو مسجل بدفتر يومية المشتريات الآجلة بعد مطابقتها بما يناظرها من محاضر الفحص والاستلام، وصور أوامر التوريد، ودفتر أستاذ مساعد المخازن، وبطاقات الصنف، وسجل

البوابة وذلك للتأكد من دخول بضاعة فعلا للشركة وبالتالي تكـــون العمليات حقيقية وليست وهمية.

**الاختبار الأساسي الرابع:**

**الهدف: التأكد من أن عمليات الشراء الأجل المسجلة بالدفاتر مسجلة في الفترة المالية الصحيحة:**

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف:**

مقارنة تواريخ محاضر الفحـــص والإســـتلام مـــع تـــواريخ التسجيل في دفتر يومية المشتريات الآجلة والتأكد من تطابقهمـــا، ووقوعها في الفترة المالية محل المراجعة، مع توجيه عناية خاصة لعمليات الشراء في الأيام الأخيرة من الفترة المالية حيث قد تصـــل البضاعة وتدخل ضمن كشوف الجرد ولكن المنشأة تؤجـــل قيـــدها بهدف تضخيم الأرباح.

**الاختبار الأساسي الخامس:**

**الهدف: التأكد من أن عمليات الشراء الأجل المسجلة بالدفاتر تخص كل عمليات شراء البضاعة فقط ودون أى زيـادة أو نقص:**

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف:**

١ - يقوم المراجع بفحص عينة من محاضر الفحص والإستلام، وأذون الإضافة للمخازن وفواتير الشراء، وتتبع تسجيلها بدفتر يومية المشتريات الآجلة.

٢ - يقوم المراجع بفحص عينة من قيود اليومية المسجلة بدفتر يومية المشتريات الآجلة والرجوع إلى المستندات المؤيدة لها من محاضر فحص وإستلام وفواتير شراء وأذون إضافة للمخازن وذلك للتحقق من عدم قيد عملية ليس لها مستندات مؤيدة، وللتحقق أيضا من عدم قيد عملية خاصة بشراء أصول ثابتة.

### ٢/٢/٦ : برنامج مراجعة عمليات السداد للموردين:

يتضمن هذا البرنامج مراجعة عمليات السداد لموردي السلع والخدمات، وعمليات الشراء النقدى، وعمليات سداد أوراق الدفع وينفذ من خلال المراحل الأساسية الآتية:

### المرحلة الأولى:

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات السداد مستخدما إحدى وسائل جمع المعلومات وذلك لتحديد مدى جودة تصميم هذا النظام.

ويتضمن التصميم الجيد لهذا النظام الترتيبات والإجراءات الآتية:

**أولا: استخدام الشيكات لسداد جميع المدفوعات الكبيرة مع مراعاة:**

١ - الاحتفاظ بالشيكات غير المستعملة في عهدة موظف مسئول، وليس له علاقة بتحرير الشيكات أو توقيعها أو الإثبات بالدفاتر.

٢ - وجود توقيعان على كل شيك من شخصين مرخص لهم بذلك تحقيقاً للرقابة المزدوجة على ألا يكون لهما أى علاقة بالإثبات في الدفاتر أو حيازة النقدية.

٣ - عدم تحرير شيكات لحاملها.

٤ - عدم توقيع شيكات على بياض عند قيام الأشخاص المرخص لهم بالتوقيع بأجازاتهم.

٥ - عدم استخراج شيكات بدل فاقد إلا بعد اتخاذ الإجراءات اللازمة لإيقاف صرف الشيكات المفقودة.

٦ - الاحتفاظ بالشيكات الملغاة في دفتر الشيكات بعد التأشير عليها بما يفيد الإلغاء.

٧ - تسليم الشيكات إلى قسم البريد الصادر الذى يتولى إرسالها إلى الموردين مع مطالبتهم بإرسال إيصالات تفيد استلامهم لهذه الشيكات.

**ثانيا:** تقسيم الواجبات المتعلقة بإصدار الشيكات بين مجموعة من العاملين، حيث يعهد إلى موظف مهمة التصريح بإصدار الشيكات، وموظف أخر مهمة تحرير الشيكات وموظف ثالث مهمة التوقيع الأول على الشيكات (والتى يجب ألا تتم إلا بعد مراجعة المستندات المؤيدة للصرف والتأشير عليها جميعا بأنه تحرر لها شيك مع ذكر رقمه وتاريخه). كما تسند مهمة التوقيع الثاني على الشيكات إلى شخص مسئول في مستوى إداري أعلى مع ضرورة قيامة بمراجعة أعمال صاحب التوقيع الأول قبل التوقيع.

**ثالثا:** إسناد مهمة الترخيص بسداد الديون المستحقة إلى شخص مسئول بقسم حسابات الدائنون حيث يصرح باستخراج إذن سحب شيك بعد التحقق من جدية الدين من واقع فاتورة الشراء ومحضر الفحص والإستلام. ويرسل هذا الإذن مع المستندات المؤيدة للدين إلى الجهة المختصة بإصدار الشيكات.

**رابعا:** يتم قيد المستندات المؤيدة للصرف بعد مراجعتها ومطابقتها مع إذن صرف الشيكات في دفتر النقدية وفي حسابات الموردين بدفتر الأستاذ المساعد.

**خامسا:** في حالة سداد حقوق بعض الموردين نقدا يتم تخصيص سلفة نقدية مستديمة لهذا الغرض تحت إشراف شخص مسئول، ويتم الصرف منها بموجب إذن صرف نقدية معتمد من شخص مسئول أخر. ويراعي أن تستخرج هذه الأذون من دفاتر مسلسلة الأرقام مع فرض الرقابة الملائمة على الدفاتر التى لم تستخدم بعد.

**سادسا:** قيام قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة بالتأكد من التزام العاملين بالإجراءات الرقابية المفروضة على عمليات السداد للموردين من حين لآخر.

## المرحلة الثانية:

إذا وجد المراجع أن تصميم نظام الرقابة الداخلية على عمليات السداد للموردين جيدا ينفذ إختبار لتحديد مدى الالتزام به من قبل العاملين بالمنشأة محل المراجعة ويتم ذلك على النحو التالى:

١ - الإطلاع على تقارير قسم المراجعة الداخلية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على عمليات السداد للموردين.

٢ - الإطلاع على عينة من المستندات المؤيدة للصرف للتأكد من التأشير عليها جميعا بما يفيد إتمام الصرف.

٣ - مراجعة تسلسل أرقام الشيكات الصادرة من خلال كعوبهـــا، وتسلسل صور أذون صرف النقدية.

٤ - تتبع عملية سداد لأحد الموردين من البدايـــة إلـــى النهايـــة للتحقق من وجود فصل بين الوظائف المتعارضة.

وعلى ضوء نتيجة هذا الاختبار يقوم المراجع بتحديد حجوم عينات الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات السداد للموردين.

**المرحلة الثالثة**:

يقوم المراجع بتنفيذ الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليـــات السداد للموردين والتى قد تتكون مما يلى:

**الاختبار الأساسي الأول**:

**الهدف**: **التأكد مـن أن عمليـات السـداد للمـوردين المسـجلة بالدفاتر معقولة**.

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف**:

يقوم المراجع بتنفيذ أسلوب المراجعة الإنتقادية حيث يطلـــع على جانب المدفوعات بدفتر النقدية التحليلي وحسابات المـــوردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين ويلتقط المبالغ الكبيـــرة والصـــغيرة وغير العادية لجمع أدلة أخرى بشأن مدى صحتها.

**الاختبار الأساسي الثانى**:

**الهدف: التأكد من أن عمليات السداد للموردين المسجلة بالدفاتر سجلت بطريقة وبقيم صحيحة تفصيلا وإجمالا.**

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف:**

١ - إجراء مراجعة حسابية لدفتر النقدية التحليلي جانب المدفوعات تشمل:

- وضع المبالغ في الخانات التحليلية الصحيحة.
- مراجعة مجاميع عينة من الصفحات أفقيا ورأسيا، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى.
- مراجعة عينة من الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين.
- مراجعة نقل المجاميع إلى اليومية العامة والحسابات المختصة بالأستاذ العام.

٢ - إجراء مطابقة بين مبالغ الشيكات المسحوبة للموردين والواردة بكشف حساب البنك، وكعوب الشيكات ومستندات الصرف وما هو مسجل بدفتر النقدية التحليلي والتأكد من تطابقهم ومن عدم وجود إختلاسات مع مراعاة الخصم المكتسب إن وجد.

**الاختبار الأساسي الثالث:**

**الهدف: التأكد من أن عمليات السداد للموردين المسجلة بالدفاتر سجلت بالكامل ودون أى نقص في الفترة المالية الصحيحة.**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف:**

١ - إختبار عينة من إذون صرف النقدية وكعوب الشيكات وإذون سحب الشيكات ومراجعة تسجيلها بدفتر النقدية التحليلي للتأكد من عدم نسيان قيد أى منها.

٢ - مقارنة عينة من تواريخ القيد في دفتر النقدية التحليلي مع التواريخ المناظرة في كعوب الشيكات والتأكد من مطابقتها ووقوعها في الفترة المالية محل المراجعة.

**الاختبار الأساسي الرابع:**

**الهدف: التأكد من أن عمليات السداد للموردين المسجلة بالدفاتر مقابل بضائع أو خدمات حصلتها عليها المنشأة فعلا.**

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف:**

يطابق المراجع بين عينة من عمليات السداد للموردين والمسجلة بدفتر النقدية التحليلي مع المستندات المؤيدة المناظرة (فواتير شراء السلع، محاضر الفحص والإستلام، صور أوامر التوريد، مستندات أداء الخدمات).

**الاختبار الأساسي الخامس**:

**الهدف**: **التأكد من صحة التوجيه المحاسبي لعمليات السداد**.

**إجراء المراجعة المنفذ لتحقيق هذا الهدف**:

يطابق المراجع بين مستندات الصرف والقيود المسجلة في جانب المدفوعات بدفتر النقدية التحليلي والتحقيق من صحة التوجيه المحاسبي طبقا للدليل الذى تستخدمه المنشأة.

**٣/٢/٦: برنامج مراجعة عمليات الصرف من السلفة المستديمة**:

يتضمن هذا البرنامج مراجعة عمليات الصرف من السلفة المستديمة على بنود المصروفات النثرية ذات المبالغ الصغيرة نسبيا. وينفذ من خلال المراحل الأساسية الآتية:

**المرحلة الأولى**:

يقوم المراجع بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على السلفة المستديمة وذلك لتحديد مدى جودة تصميم هذا النظام.

وعادة يتضمن التصميم الجيد لهذا النظام الترتيبات والقواعد الآتية:

**أولا**: تحديد الموظف المسئول عن السلفة المستديمة بحيث يكون خلاف أمناء الخزائن وموظفي الحسابات حتى لا يحدث خلط بين أموال السلفة وأموال الخزائن ولا تتاح الفرصة لتغطية

أى إختلاس أو تلاعب في السلفة بقيود وهمية، في دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية.

**ثانيا:** إمساك دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية حيث يتم الإثبات فيه عند كل استعاضة للسلفة من واقع مستندات الصرف التى يفضل أن تكون خارجية بقدر الإمكان وفي حالة تعذر ذلك يستعان بمستندات داخلية معتمدة من شخص مسئول بخلاف أمين السلفة. كما يتم الإثبات فيه عند زيادة السلفة أو عند تخفيضها في غير أوقات الاستعاضة.

**ثالثا:** تحديد مبلغ السلفة بحيث يتناسب مع المصروفات المتوقع صرفها خلال فترة معينة، مع تحديد بنود المصروفات التى يتم الصرف عليها من السلفة.

**رابعا:** تنظيم عملية إستعاضة السلفة بحيث تتم عندما يصل رصيد السلفة إلى حد إدنى معين، وأن تتم الإستعاضة بشيكات بعد مراجعة مستندات الصرف مراجعة حسابية ومستندية دقيقة.

**خامسا:** قيام قسم المراجعة الداخلية بالتأكد من إلتزام العاملين بالإجراءات الرقابية الخاصة بالسلفة المستديمة من حين لأخر. كما يقوم بالجرد المفاجئ لعهدة السلفة المستديمة للتحقق من مطابقة الرصيد الدفترى للرصيد الفعلي.

**المرحلة الثانية:**

إذا وجد المراجع الخارجي أن تصميم نظام الرقابة الداخلية على السلفة المستديمة تصميما جيدا ينفذ اختبارا لتحديد مدى الالتزام به ويتم ذلك كما يلى:

١ - الإطلاع على تقارير قسم المراجعة الداخلية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على السلفة المستديمة.

٢ - فحص عينة من المصروفات النثرية للتحقق من أنها تقع في حدود الأغراض والمبالغ المسموح بها والتحرى عن أسباب أى مخالفات.

٣ - التحقق من أن الشخص المسئول عن السلفة المستديمة ليس مسئولا عن الاحتفاظ بالنقدية الأخرى أو الإثبات في الدفاتر.

**المرحلة الثالثة :**

ينفذ المراجع بعض الاختبارات الأساسية لعمليات الصرف من السلفة المستديمة ويكتفى عادة باختيار أساسى واحد نظراً لعدم الأهمية النسبية الكبيرة لهذه العمليات .

**الاختبار الأساسى لتفاصيل عمليات الصرف من السلفة المستديمة :**

**الهدف : التأكد من أن عمليات الصرف من السلفة المستديمة المسجلة بالدفاتر مسجلة بطريقة وبقيم صحيحة تفصيلاً وإجمالاً .**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - مراجعة حسابية لدفتر يومية صندوق المصروفات النثرية تشتمل على التأكد من وضع المبالغ فى الخانات التحليلية الصحيحة، وصحة المجاميع أفقياً ورأسياً، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى، ونقل المجاميع إلى دفتر اليومية المركزية والحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

٢ - مراجعة مستندات الصرف للتأكد من صحتها وجديتها، ومطابقتها مع ما هو مقيد بدفتر يومية صندوق المصروفات النثرية .

٣ - مراجعة انتقادية لكل من المصروفات النثرية ومبلغ السلفة للتأكد من تناسب مبلغ السلفة مع المصروفات التى تصرف منه .

## ٤/٢/٦ برنامج مراجعة رصيد حساب أوراق الدفع الظاهر بقائمة المركز المالى فى نهاية الفترة المالية :

ينفذ المراجعة الخارجى هذا البرنامج عادة فى نهاية الفترة المالية محل المراجعة مع ملاحظة أن العمليات التى أدت إلى وجود رصيد حساب أوراق الدفع الظاهر فى الميزانية فى نهاية الفترة المالية يتم مراجعتها فى نفس الوقت الذى تراجع فيه عمليات المشتريات الآجلة وعمليات السداد للموردين وبقية عمليات حسابات دورة الشراء والسداد .

ويقتصر عادة هذا البرنامج على الاختبارات الأساسية فقط والتى قد تتكون مما يلى :

**الاختبار الأساسى الأول** :

**الهدف** : التأكد من صحة قيمة أوراق الدفع الظاهرة بالميزانية .

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

١ - يطلب المراجع من المنشأة إعداد كشف تفصيلى بأوراق الدفع التى لم تستحق حتى تاريخ إعداد الميزانية .

٢ - يطابق المراجع الكشف التفصيلى السابق بعد مراجعته مع دفتر يومية أوراق الدفع ومع حساب أوراق الدفع فى دفتر الأستاذ العام .

**الاختبار الأساسى الثانى** :

**الهدف** : التأكد من عدم وجود أوراق دفع غير مثبتة بالدفاتر .

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

١ - يفحص المراجع عمليات سداد أوراق الدفع فى أوائل الفترة المالية التالية للفترة محل المراجعة حيث قد يكشف ذلك عن

سداد أوراق دفع لم تكن مقيدة بيوميـــة أوراق الـــدفع خـــلال الفترة محل المراجعة .

٢ - يطلب المراجع شهادة معتمدة من إدارة المنشأة تؤكد فيهـــا إثبات جميع أوراق الدفع التى على المنشأة، كما تؤكـــد فيهـــا عدم وجود التزامات أخرى فى شكل أوراق دفع غير الظـــاهرة بالميزانية فى نهاية الفترة المالية .

## ٥/٢/٦ برنامج مراجعة رصيد حساب إجمالى الموردين الظاهر بقائمة المركز المالى فى نهاية الفترة المالية :

يقوم المراجع الخارجى بمراجعة العمليـــات المســـجلة فـــى حسابات الموردين أثناء مراجعة العمليات المكونة لحســـابات دورة الشراء والسداد، وبالتالى فـــإن صـــحة عمليـــات الشـــراء الآجـــل وعمليات السداد وغيرها من عمليات هذه الدورة يعطى دليلاً علـــى صحة العمليات المسجلة فى حسابات الموردين، ومـــن ثـــم صـــحة رصيد حساب إجمالى الموردين أيضا .

ومن الجدير بالذكر أن المراجع عند مراجعتـــه للالتزامـــات بصفة عامة يهتم بالأخطاء التى تؤدى إلى نقص أرصدة التزامـــات عن الحقيقة، أى الأخطاء التى تؤدى إلى إظهارها بقيم أقل من القيم الحقيقية. وهذا بالطبع له تأثير على اختبارات المراجعة .

ويتكون برنامج مراجعة رصـــيد المـــوردين الظـــاهر فـــى الميزانية فى نهاية الفترة المالية من الاختبارات الأساسية الآتية :

**الاختبار الأساسى الأول** :

**الهدف** : التأكد من صحة قيمة حساب إجمالى المـــوردين الظـــاهر بالميزانية.

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

١ - يطلب المراجع من المنشأة إعداد كشف تفصـــيلى بأرصـــدة حسابات الموردين فى تاريخ الميزانية .

٢ - يطابق المراجع الكشف التفصيلى السابق بعد مراجعته مـــع دفتر أستاذ مساعد الموردين ومع رصـــيد حســـاب إجمـــالى الموردين فى دفتر الأستاذ العام .

**الاختبار الأساسى الثانى** :

**الهدف** : **التأكد من عدم وجود أى التزامات للمـوردين غـير مثبتة بالدفاتر** .

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

١ - يتابع المراجع التسديدات للموردين فى أوائل المـــدة التاليـــة للفترة محل المراجعة والتأكد من أن هذه التسديدات تتعلـــق بالتزامات مثبتة فعلا فى الفترة المالية محل المراجعة .

٢ - يطلب المراجع شهادة معتمدة من الإدارة تؤكد فيهـــا إثبـــات جميع الالتزامات التى عليها للموردين ، ، كما تؤكـــد فيهـــا

**أيضا عدم وجود التزامات أخرى للموردين غيـــر الظـــاهرة بالميزانية فى نهاية الفترة المالية.**

**الاختبار الأساسى الثالث :**

**الهدف : التأكد من أن أرصدة حسابات الموردين مستحقة فعلا على المنشأة فى تاريخ الميزانية .**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - يقوم المراجع باختبار عينة من بعض أرصدة حسابات الموردين، والتأكد من وجود مستندات شراء صحيحة وإذون صرف نقدية وكعوب شيكات تؤيد صحة هذه الأرصدة وجديتها.

٢ - يقوم المراجع يطلب مصادقات من الموردين الرئيسين على أن تكون مصادقات عمياء حيث يطلب من المورد تحديد الرصيد المستحق له.

٣ - تتبع المراجع التسديدات للموردين فى أوائل المدة التالية للفترة محل المراجعة، فهذا قد يؤكد جدية الدين إذا لوحظ أنه سدد فعلاً .

**الاختبار الأساسى الرابع :**

**الهدف : التأكد من أن أرصدة حسابات الموردين معقولة :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - إلقاء نظرة فاحصة خاطفة على أرصدة حسابات الموردين وملاحظة أى التزامات غير عادية وتتبعها .

٢ - احتساب نسبة المشتريات إلى الموردين ونسبة الموردين إلى الخصوم المتداولة للتأكد من معقوليتهما .

## ٣/٦ برنامج مراجعة حسابات دورة الأصول الثابتة :

لا تتسم العمليات المكونة لحسابات دورة الأصول الثابتة بالتكرار والتعدد ، وإنما تتسم بأنها تتم على فترات متباعدة وتكون مبالغها كبيرة، وتشتمل على عمليات شراء الأصول الثابتة وعمليات بيعها فى حالة الاستغناء عنها وعمليات الصيانة الدورية لها وعمليات احتساب إهلاكات الأصول الثابتة وغيرها من العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة .

وعند مراجعة حسابات دورة الأصول الثابتة لا يهتم المراجع الخارجى بأرصدة هذه الحسابات الظاهرة فى القوائم المالية فقط وإنما يهتم أيضا بالعمليات المرتبطة بها والتى تمت خلال الفترة المالية. وبناء على ذلك يتحتم فحص القيود التى تكون قيمتها جوهرية سواء نتج عنها زيادة أو نقص فى تلك الأصول .

وبالرغم من أن الأصول الثابتة بطبيعتها أقل عرضه للغش والاختلاس من النقدية والمخزون السلعى إلا أنها تتعرض لبعض أوجه التلاعب وذلك عن طريق استبعاد أصل سليم على اعتبار أنه غير صالح للاستعمال أو شراء أصل قديم بدلا من شراء أصل جديد واختلاس فروق القيمة. ولهذا تحرص المنشآت على وضع نظام

سليم للرقابة الداخلية على العمليات المتعلقة بتلك الأصـــول الثابتـــة ولا سيما أنه يتم إنفاق أموال ضخمة للحصول عليها .

وينفذ برنامج مراجعة حسابات دورة الأصول الثابتـــة مـــن خلال أداء المراحل الأساسية الآتية :

**المرحلة الأولى** :

يقوم المراجع بجمع المعلومات عن نظام الرقابـــة الداخليـــة على العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة لتحديد ما إذا كـــان تصـــميم هذا النظام جيداً أم لا. وعادة يشتمل التصميم الجيد لهذا النظام على الوسائل والإجراءات الرقابية القادرة على منـــع حـــدوث الأخطـــاء والمخالفات فى المقام الأول، وتلك اللازمة لاكتشـــافها فـــى حالـــة حدوثها والعمل على تصحيحها، وأيضا الوسائل والإجراءات التـــى تضمن الحصول على أقصى كفاءة وفاعلية من المبالغ المســـتثمرة فى هذه الأصول .

وفيما يلى بيان بأهم هذه الوسائل والإجراءات الرقابية :

١ – شراء الأصول الثابتة والإضافات والتحسينات عليها وفقاً لما هو وارد فى الموازنة الرأسمالية حيث تعد هـــذه الموازنـــة بمثابة خطة يجب الالتزام بها، وفى حالة الحاجة إلى إضافات

لم ترد فى الموازنة يتم اتخاذ قرار الموافقة على شراءها من المستوى الإدارى المناسب حسب قيمة الإنفاق الرأسمالى .

٢ - يتم شراء جميع الأصول الثابتة من خلال إدارة المشتريات مع خضوعها للإجراءات الروتينية المتعلقة بالتفاوض على الشراء والاستلام والفحص والسداد .

٣ - استخدام مجموعة من النماذج والمستندات المناسبة اللازمة لتأييد كافة العمليات المرتبطة بالأصول الثابتة على أن تتضمن توقيعات الاعتماد والموافقة من الأشخاص المرخص لهم بذلك .

٤ - إمساك سجلات تفصيلية لبنود الأصول الثابتة تمكن من توفير كافة المعلومات عن أنواع وكميات وحالات هذه الأصول بواسطة أشخاص مؤهلين مع تحديد اختصاصتهم بحيث تقتصر على المحاسبة عن الأصول الثابتة والاحتفاظ بسجلاتها، ولا تمتد إلى الموافقة على شراء الأصول الثابتة أو التخلص منها أو حيازتها .

٥ - إتمام صيانة الأصول الثابتة وفقا لبرامج مناسبة محددة مقدما وتنفذ من قبل أشخاص مؤهلين تأهيلاً مناسباً .

٦ - إتباع سياسة مكتوبة ومحددة لاستهلاك الأصول الثابتة مع إجراء فحص دورى للمحاسبة عن الاستهلاك بواسطة شخص مسئول .

٧ - إجراء جرد دورى للأصول الثابتة .

٨ - التأمين على الأصول الثابتة ضد الأخطار المختلفة وبالقدر المناسب.

٩ - الفصل بين مسئولية تقرير الاستغناء عن الأصول الثابتة ومسئولية بيعها. حيث يعهد إلى لجنة فنية بمهمة معاينة الأصل وتقرير عدم صلاحيته وتحديد قيمة تقديرية له وإثبات ذلك فى محضر يستخرج من دفتر مسلسل الأرقام ويوقع من قبل شخص مسئول. ويجب ألا يكون لهؤلاء الأشخاص المسئولين عن الاستغناء عن الأصول الثابتة وبيعها سلطة إقرار شراء الأصول الثابتة الجديدة .

١٠ - قيام قسم المراجعة الداخلية من حين لآخر بمهمة التأكد من توافر الوسائل والإجراءات الرقابية الخاصة بالأصول الثابتة والتزام العاملين بها .

**المرحلة الثانية :**

إذا وجد المراجع أن تصميم نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة جيداً فإنه ينفذ اختبارات لتحديد مدى الالتزام به ويتم ذلك كما يلى :

١ - الاطلاع على تقارير قسم المراجعة الداخلية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

٢ - سحب عينة من مستندات الإضافات للأصول الثابتة والتحقق من أنها تمت وفلقا للموازنة الرأسمالية المعتمدة .

٣ - الاطلاع على محاضر الجرد الدورى لبنود الأصول الثابتة .

٤ - الاطلاع على وثائق التأمين على الأصول الثابتة .

٥ - سحب عينة من النماذج والمستندات المؤيدة لكافة العمليات المرتبطة بالأصول الثابتة والتحقق من وجود توقيعات الاعتماد والموافقة من الأشخاص المرخص لهم بذلك .

**المرحلة الثالثة** :

يقوم المراجع بتنفيذ الاختبارات الأساسية الآتيـــة بالنســـبة لأرصدة الأصول الثابتة والعمليات المكونة لها .

**الاختبار الأساسى الأول** :

**الهدف** : **التأكد من صحة أرصدة حسابات الأصول الثابتة من الناحية الحسابية** :

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

ينفذ المراجع أسلوب المراجعة الحسابية كما يلى :

١ - مقارنة أرصدة أول المدة لحسابات الأصول الثابتة وحسابات مخصصات الإهلاك بأرصدة آخر المدة فى الفتـــرة الماليـــة السابقة والتحقق من تطابقهما .

٢ - مراجعة كل من تكاليف الإضافات لحسابات الأصول الثابتـــة التى تمت خلال الفترة المالية محل المراجعة، والقيم الدفترية للاستبعادات من تلك الحسابات، والاستهلاك المتجمـــع لكـــل منها والتحقق من الصحة الحسابية لكل منها .

٣ - مراجعة احتساب أقساط إهلاك الأصول الثابتة، والإضـــافات عليها، والاستبعادات منها والتحقق من اســـتخدام معـــدلات الإهلاك المحددة مقدما من قبل فنيين متخصصين .

٤ - مراجعة استخراج أرصدة آخر المدة لحسابات الأصول الثابتة وحسابات مخصصات الإهلاك ومقارنتها بأخر كشوف جرد لهذه الأصول.

٥ - مقارنة أرصدة الحسابات التفصيلية للأصول الثابتة بأرصدة الحسابات الإجمالية لها بدفتر الأستاذ العام والتحقق من تطابقهما ومن أن الأخيرة متطابقة مع قيم الأصول الثابتة الظاهرة بالميزانية فى نهاية الفترة المالية .

٦ - مراجعة ترحيل الإهلاكات السنوية لحسابات مخصصات الإهلاك واستخراج أرصدة حسابات هذه المخصصات ومقارنتها مع قيمها الظاهرة بالميزانية فى نهاية الفترة المالية .

**الاختبار الأساسى الثانى :**

**الهدف : التأكد من الوجود الفعلى للأصول الثابتة الظاهرة بالميزانية :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - التحقق من قيام إدارة المنشأة بإجراء الجرد العملى والمعاينة للأصول الثابتة الموجودة فى حيازتها بواسطة لجنة فنية من موظفيها وفقا لخطة جرد سليمة وتحت إشراف فعال وذلك عن طريق الإطلاع على هذه الخطة وعلى محاضر الجرد، وكذلك عن

طريق الحصول على شهادة من الإدارة تؤكد فيها سلامة هذا الجرد وصحة البيانات التى تتضمنها كشوف وملكية المنشأة لهذه الأصول وصحة تبويبها .

٢ - مطابقة كشوف الجرد التفصيلية المعتمدة مع البيانات المسجلة فى السجلات التفصيلية للأصول الثابتة وحساباتها بدفتر الأستاذ العام.

٣ - إجراء جرد ومعاينة اختبارية لبعض الأصول الثابتة والإضافات عليها والتى تمت خلال الفترة محل المراجعة، وبخاصة الإضافات الهامة نسبيا .

٤ - يطلب المراجع من إدارة المنشأة إرسال طلبات مصادقات للحصول على شهادات من الغير بالنسبة للأصول الثابتة التى قد تكون فى حيازتهم .

**الاختبار الأساسى الثالث :**

**الهدف : التأكد من ملكية المنشأة للأصول الثابتة الظاهرة بالميزانية، ومن أى حقوق للغير عليها :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

ينفذ المراجع أسلوب المراجعة المستندية كما يلى :

١ - الاطلاع على المستندات التى تثبت ملكية المنشأة للأصول الثابتة مثل عقود الملكية المسجلة، ووثائق التأمين، وعقود

الشراء، والرخص الصادرة من الجهات الرسمية كرخص السيارات، والتحقق من جديتها وصحتها ومن أنها صادرة بإسم المنشأة محل المراجعة .

٢ - فى حالة عدم وجود مستندات الملكية فى حوزة المنشأة ، يطلب المراجع من المنشأة موافاته بشهادة من الجهة التى فى حوزتها هذه المستندات تفيد ملكية المنشأة للأصول وحقوق هذه الجهة على تلك الأصول .

٣ - التحقق من عدم وجود مدفوعات إيجار لهذه الأصول الثابتة .

٤ - تتبع الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وخاصة التصرفات الناقلة للملكية أو المرتبة لحقوق على الأصول والتحقق من أنها لا تمثل تصرفات خاصة بالفترة محل المراجعة ولم تستكمل إجراءاتها إلا فى الفترة الجديدة .

**الاختبار الأساسى الرابع :**

**الهدف : التأكد من صحة تقييم الأصول الثابتة :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - الاطلاع على الأسس والمبادئ والطرق المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى تقييم الأصول الثابتة والتحقق من إتفاقها مع الأسس والمبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها، ومن الثبات فى إتباعها من فترة مالية لأخرى .

أى أن المراجع يتحقق مستندياً من أن :

أ- تقييم الأصول الثابتة تم على أساس تكلفة حيازتها ناقصاً مخصص الإهلاك .

ب- تكلفة الحيازة تشتمل على ثمن الشراء مضافاً إليه المصروفات حتى يصبح الأصل جاهز للاستعمال، أو أنها تشتمل على جميع التكاليف المباشرة المتعلقة بصنع الأصل مضافاً إليها نسبة عادلة من التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ج- مخصصات الإهلاك تشتمل على جميع أقساط الإهلاك حتى تاريخ إعداد الميزانية بشرط أن تكون محسوبة وفقا لطرق استهلاك ملائمة وبمعدلات كافية وعادلة محددة من قبل فنيين متخصصين .

٢ - مراجعة الإضافات للأصول الثابتة التى تمت خلال الفترة محل المراجعة ، والتى تعد هامة نسبيا والتحقق من جديتها وسلامة احتساب تكلفتها ومعالجتها المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق :

أ- فحص المستندات المؤيدة لهذه الإضافات (فاتورة الشراء- تقرير الفحص والاستلام- شيك السداد للمورد - أوامر التشغيل الخاصة بصنع الأصل) .

ب- مقارنة كشوف جرد الأصول الثابتة فى نهاية الفترة الحالية مع مثيلاتها فى نهاية الفترة السابقة وتحديد الاختلافات التى قد تعكس إضافات للأصول الثابتة وبالتالى يتم التحقق من قيدها فى السجلات المحاسبية والإحصائية .

ج- فحص مصروفات الصيانة ذات القيم الكبيرة والتحقق من أنها لا تمثل إضافات للأصول الثابتة .

د- مقارنة التكلفة الكلية للأصول الثابتة المصنوعة فى المنشأة مع تكلفة شراء الأصول المماثلة من خارج المنشأة والتحقق من عدم تجاوز التكلفة الأولى للتكلفة الثانية .

٣ - مراجعة الاستبعادات من الأصول الثابتة التى تمت خلال الفترة، والتحقق من جديتها وسلامة معالجتها المحاسبية ويتم ذلك من خلال:

أ- فحص المستندات المؤيدة لهذه الاستبعادات (فاتورة بيع الأصل- محضر التسليم).

ب- فحص القيمة الدفترية للأصل المستبعد وقيمة مخصص إهلاكه والتأكد من صحة وسلامة هذه القيم .

ج- مقارنة كشوف جرد الأصول الثابتة فى نهاية الفترة المالية الحالية بمثيلاتها فى نهاية الفترة السابقة وتحديد

اختلافات التى قد تعكس استبعادات من الأصـــول الثابتـــة فيتم التحقق من سلامة قيدها فى الســـجلات واحتســـاب الأرباح أو الخسائر الناتجة عنها .

**الاختبار الأساسى الخامس :**

**الهدف : التأكد من صحة عرض الأصول الثابتة وسلامة الإفصاح عنها فى الميزانية :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

يطلع المراجع على الميزانية ويتحقق مـــن تـــوافر شـــروط الإفصاح الكافى والمناسب بالنسبة للأصول الثابتة والتى قد تشمل :

١ - ظهور الأصول الثابتة بتكلفة حيازة كل منها مطروحاً منهـــا مخصص الاستهلاك حتى تاريخ الميزانية فـــى مجموعـــات رئيسية على الوجه التالى : أراضى، مبانى وإنشاءات، آلات ومعدات، وسائل نقل وانتقال، عدد وأدوات، أثـــاث ومعـــدات مكاتب..... الخ . مع مراعاة مقارنتها بقـــيم الأصـــول فـــى نهاية الفترة السابقة .

٢ - وجود ملاحظات تفصح من أى رهون أو حقوق على الأصول الثابتة إذا كانت تلك الأصول مستخدمة كضمانات للقروض .

٣ - ظهور الأصول الثابتة العاطلة فى مجموعـــة مســـتقلة عـــن الأصول الثابتة المستغلة .

**٤/٦ برنامج مراجعة الأرصدة النقدية :**

تشتمل الأرصدة النقدية على كل من النقدية بخزينة المنشأة، والنقدية بحساباتها فى البنوك ، ويولى المراجع عادة مراجعة هـذه الأرصدة عناية خاصة لعدة أسباب :

١ - تعرض الأرصدة النقدية لمخاطر مرتفعة نسبياً. فنظراً لقابلية النقدية للتداول وعدم قدرة المراجع على التعرف على وحدات معينة من النقدية، فإنهـا أكثـر عرضـة للسـرقة والغـش والتلاعب من غيرها من الموارد المملوكة للمنشأة .

٢ - وجود فروق حتى وإن كانت بسيطة بين الأرصـدة النقديـة الدفترية والقيم الصحيحة لها قد يقود إلى اكتشاف مخالفـات جوهرية فى العمليات النقدية .

٣ - تمثل الأرصدة النقدية ناتج كم ضخم من العمليـات النقديـة والتى بدورها تعتبر ممراً لكافة نتائج أنشطة المنشأة ومن ثم فإن التحقق من سلامة هذه الأرصدة يساعد على إثبات ليس فقط سلامة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وإنمـا أيضـا سلامة وصدق وعدالة عرض الأصول الأخـرى وحسـابات الالتزامات المختلفة .

ويقوم المراجع الخارجى بمراجعة العمليات النقدية أثناء مراجعة العمليات المكونة لحسابات كل من دورة الإيرادات والتحصيل، ودورة الشراء والسداد وغيرها من الدورات . وبالتالى فإن صحة كل العمليات السابقة وبخاصة العمليات النقدية يعطى دليلاً على صحة الأرصدة النقدية. ولا يعنى ذلك عدم قيام المراجع بتحقيق هذه الأرصدة تحقيقاً مباشراً، وإنما يعنى تنفيذ الاختبارات على حجوم عينات ذات حجم أقل .

وينفذ برنامج الأرصدة النقدية من خلال أداء المراجع للاختبارات الأساسية الآتية :

**الاختبار الأساسى الأول** :

**الهدف** : **التأكد من الوجود الفعلى للأرصدة النقدية** :

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

ينفذ المراجع أسلوب الجرد العملى بالنسبة للنقدية فى خزائن المنشأة مع مراعاة ما يلى :

١ - أن يتم جرد خزائن المنشأة فى تاريخ غير محدد سابق لانتهاء الفترة المالية للمنشأة حتى يتحقق عنصر المفاجأة من جهة، ويجد المراجع متسعاً من الوقت للقيام بعملية الجرد( إذا تعددت المنشآت التى يقوم بمراجعتها أو تعددت الفروع التابعة للمنشأة الواحدة) من جهة أخرى. مع ضرورة قيام المراجع بفحص العمليات النقدية من مقبوضات

ومدفوعات والتى تمت بين تاريخ الجـرد وتـاريخ انتهـاء الفترة المالية وعمل التسويات اللازمة للتحقق مـن صـحة الرصيد النقدى فى تاريخ إعداد الميزانية .

٢ - أن يتم جرد خزائن المنشأة والسلف المستديمة التى تكـون طرف بعض الموظفين والأوراق المالية والتجارية فى نفـس الوقت حتى لا يستخدم رصيد أحـد الخـزائن أو السـلف أو بعض الأوراق فى سد عجز خزينة أخـرى وإذا لـم يـتمكن المراجع من ذلك عملياً فعليه أن يفرض رقابة على الأوراق المالية والتجارية حتى يتم الانتهاء من جرد النقدية ، وخـتم كل خزينة بالشمع الأحمر بمجرد جردها، ثم بعد الانتهاء من جرد كافة النقدية يبدأ فى إعادة فحص الخزائن والتحقق من عدم كسر أية أختام للخزائن بعد جرد النقدية الموجودة بها .

٣ - أن يتم جرد خزائن المنشأة فى حضور أمـين كـل خزينـة والذى يطلب منه التوقيع على استلام النقدية بعد الانتهاء من جردها.

٤ - أن يتم تحرير محضر بنتيجة الجرد يوضح فيه بيان تفصيلى بكل ما وجد بالخزينة ويتم التوقيع عليه من أعضـاء لجنـة الجرد.

٥ - أن يتم المطابقة بين ما يسفر عنه الجرد العملـى للأرصـدة النقدية الموجودة بخزائن المنشأة مع ما هو مقيد بالسجلات

فى تاريخ الجرد، وفى حالة اكتشاف أى عجز أو زيادة، فعلى المراجع إخطار إدارة المنشأة بذلك كتابياً .

كما ينفذ المراجع أسلوب طلب المصادقات بالنسبة للنقدية فى حسابات المنشأة بالبنوك حيث :

١ - يطلب من المنشـــأة أن تخطر تلك البنوك بأن ترسل للمراجع إقراراً كتابياً بقيمة رصيد حسابات المنشأة طرفها ونوع هذا الحساب فى تاريخ إعداد الميزانية .

٢ - يشرف على إرسال طلبات هذه المصـــادقات بالبريـــد، مـــع الترتيب لإرسال ردود هذه المصادقات إليه مباشرة .

٣ - يطابق الرصيد الظاهر بالمصادقة مع مذكرة تســـوية البنـــك المعدة من قبل الموظف المختص بذلك فى المنشأة .

٤ - يتتبع الشيكات المسحوبة لأمر الغير والتى لم تقدم للصـــرف حتى نهاية الفترة المالية والتى ظهرت فى مذكرة التســـوية وذلك بالرجوع إلى كشوف حساب البنك فى أوائـــل الفتـــرة التالية للفترة محل المراجعة للتحقق من صرفها .

٥ - يتتبع الإيداعات النقدية التى تمت فى نهاية الفتـــرة الماليـــة محل المراجعة والتى لم تظهر فى كشوف حساب البنك عـــن الشهر الأخير وذلك بالرجوع إلى كشوف حساب البنـــك فـــى أوائل الفترة التالية للفترة محل المراجعة للتحقق مـــن قيـــد البنك لهذه الإيداعات بحسابات المنشأة لديه.

**الاختبار الأساسى الثانى :**

**الهدف : التأكد من أن الأرصدة النقدية الموجودة فعلاً والمطابقة للدفاتر هى ما يجب أن يكون موجوداً فعلاً فى تاريخ إعداد الميزانية :**

ويعنى هذا الهدف أن جميع المقبوضات التى تمت خلال الفترة المالية محل المراجعة قد سجلت بالكامل بالدفاتر، وأن جميع المدفوعات المسجلة بها تمثل مدفوعات حقيقية مؤيدة بمستندات صحيحة وأنها لا تتضمن مدفوعات وهمية غير مؤيدة بمستندات سليمة .

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

ينفذ المراجع أسلوباً المراجعة الحسابية والمستندية لدفتر النقدية بما يتضمنه من مقبوضات ومدفوعات، وقد سبق ذكر الإجراءات التفصيلية لهذين الأسلوبين فى برنامج مراجعة عمليات التحصيل وبرنامج مراجعة عمليات السداد .

**الاختبار الأساسى الثالث :**

**الهدف** : التأكد من سلامة تقويم الأرصدة النقدية الأجنبية :

قد يوجد بخزائن المنشأة عملات أجنبية، وقد يوجد لها أرصدة بالبنوك بعملات أجنبية أيضا، ويتطلب الأمر ترجمة قيم هذه العملات إلى القيم المعادلة بالعملة المحلية .

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - يتحقق المراجع من سلامة سعر الصرف المستخدم فى عملية الترجمة.

٢ - يتحقق المراجع من سلامة العمليات الحسابية المستخدمة فى عملية الترجمة.

**الاختبار الأساسى الرابع :**

**الهدف : التأكد من سلامة الإفصاح عن الأرصدة النقدية بالميزانية :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - التحقق من عدم إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة لحسابات المنشأة بالبنوك والأرصدة التى تمثل سحباً على المكشوف حتى وإن كان كلا الرصيدين يتعلقان بمعاملات المنشأة ببنك واحد .

٢ - التحقق من ظهور الأرصدة المدينة لحسابات المنشأة بالبنوك وتقسيماتها الصحيحة وبصورة مستقلة(حسابات جارية- حسابات إيداع.. الخ) .

٣ - التحقق من اشتمال الملاحظات المرفقة بالميزانية على ملحوظة بقيمة الأرصدة بالعملات الأجنبية وسعر الصرف المستخدم فى الترجمة وأساس اختبار هذا السعر .

٤ - التحقق من الإفصاح بقائمة المركز عن أى قيود على استخدام الأرصدة النقدية كالتزام المنشأة بحد أدنى من الأرصدة النقدية فى حالة الاقتراض من الغير .

## الاختبار الأساسى الخامس :

**الهدف** : اكتشاف الأخطاء والمخالفات الممكنة والمتعلقة بالأرصدة النقدية :

ونظراً لتعرض الأرصدة النقدية بدرجة كبيرة للغش والمخالفات، فإن المراجع يجب أن يتبع بعض الإجراءات التى تساعده على التحقق من عدم وجود مخالفات – فى شكل اختلاس للنقدية – خلال الفترة محل المراجعة.

## إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :

١ - إعداد جدول التحويلات بين حسابات البنوك بغرض تتبع تحويل النقدية فيما بين حسابات المنشأة بالبنوك المختلفة ومن ثم اكتشاف التلاعب فى أرصدتها. ويحدث التلاعب فى أرصدة البنوك أثناء سحب مبلغ من أحد البنوك وإيداعه فى بنك آخر، دون تسجيل سحب النقدية من البنك الأول ، وإيداع المبلغ فى آخر أيام الفترة المالية ببنك آخر يقع فى

مدينة مختلفة عن تلك التى يقع فيها البنك الذى سحب عليه الشيك ، وبالتالى لن تدخل قيمة الشيك المسحوب فى مدفوعات الفترة محل المراجعة فى الوقت الذى يتم فيه تضخيم رصيد النقدية بالبنك الثانى، مما يترتب عليه تضخيم إجمالى النقدية. وقد يستخدم هذا الأسلوب للتلاعب فى النقدية بواسطة الإدارة العليا لتغطية اختلاس متحصلات من العملاء أو لتضخيم الأرصدة النقدية بالميزانية.

ويتضمن جدول التحويلات بين حسابات البنوك تاريخ تسجيل سحب وإيداع النقدية بكل من دفاتر المنشأة وكشوف حسابات البنوك، وإذا كان هناك تلاعب فإنه سيكون هناك إيداعات نقدية مسجلة بالدفاتر قبل تاريخ الميزانية ومسحوبات بشيكات مساوية مسجلة بعد هذا التاريخ، أو قد لا تسجل هذه الشيكات المسحوبة بدفتر النقدية سواء قبل أو بعد تاريخ الميزانية، ويمكن للمراجع اكتشاف هذه الشيكات غير المسجلة إذا فحص الشيكات المنصرفة المرفقة مع كشف حساب البنك وتتبعها إلى دفتر النقدية فى الفترة محل المراجعة.

٢ - إعداد مذكرة تسوية حساب البنك ذات الأعمدة الأربعة، وهى مذكرة تساعد المراجع فى اكتشاف تلك الحالات التى تكون المدفوعات النقدية مغالى فيها عن عمد بالدفاتر لتغطية تلاعب فى المقبوضات النقدية، أو حيث تكون المقبوضات قد

دنيت عن عمد لتغطية سرقة للنقدية من خـــلال مـــدفوعات نقدية غير صحيحة .

ومن الجدير بالذكر أن مـــذكرة تســـوية البنـــك التقليديـــة لا تستطيع أن تفصح عن مثل تلك الحالات وذلك أنهـــا تعمـــل علـــى مطابقة رصيد آخر المدة لحساب البنك كما هو موجود فـــى دفـــاتر المنشأة برصيد آخر المدة لحساب البنك كما هو وارد فـــى كشـــوف حساب البنك والعكس فى حين أن كلاهما قد لا يكون صحيحاً .

وفيما يلى مثالاً لتوضيح طريقة إعداد مذكرة تسوية البنك التقليدية:

ورد كشف حساب البنك إلى إحـــدى المنشـــآت عـــن شـــهر ديسمبر ٢٠١٠ والذى ظهر به رصيد دائن للمنشأة بمبلـــغ ٥٩٠٠ جنيه ، بينما ظهر فى دفاتر المنشأة فـــى ٢٠١٠/١٢/٣١ رصـــيد مدين لحساب البنك بمبلغ ٤٣١٥ جنيه، وبعـــد مراجعـــة البيانـــات الواردة بكشف حساب البنك على البيانات الواردة بـــدفاتر المنشـــأة تبين أن الفرق يرجع للأسباب الآتية :

١ - قامت المنشأة بإيداعات نقدية بالبنـــك فـــى ٢٠١٠/١٢/٣١ قيمتها ١٨٠٠ جنيه وأثبتت قيمتها فى حساب البنك بدفاترها فى هذا التاريخ، بينما لم يقم البنك بإثباتها فى دفاتره فى هذا التاريخ، وبالتالى لم تظهر فى كشف حساب البنك .

٢ - أثبتت المنشأة فى دفاترها شيكات مسحوبة لأمر الغير قيمتها ٣٠٠٠ جنيه إلا أن المستفيدين لم يتقدموا لصرفها من البنك

حتى ٢٠١٠/١٢/٣١ وبالتالى لم تظهر ضمن كشف حساب البنك.

٣ - اتضح أن هناك شيك بمبلغ ٨٠٠ جنيه خصم من حساب المنشأة بالبنك على سبيل الخطأ .

٤ - وجود شيك كان مودع للتحصيل قيمته ٢٠٠ جنيه سبق للمنشأة إثباته كمتحصلات بالبنك عند استلامه إلا أنه خصم من الحساب لعدم كفاية رصيد الحساب المسحوب عليه.

٥ - حصل البنك أوراق تجارية خاصة بالمنشأة قيمتها ١٤٠٠ جنيه ولم يسجل هذا بدفاتر المنشأة .

٦ - بلغت المصروفات البنكية الواردة فى كشف حساب البنك ١٥جنيه.

المطلوب :

إعداد مذكرة تسوية البنك التقليدية لمطابقة رصيد حساب البنك فى دفاتر المنشأة وفى كشف حساب البنك .

الحل

**مذكرة تسوية البنك التقليدية فى ٢٠١٠/١٢/٣١**

| | | |
|---|---|---|
| **الجزء الأول:** | | |
| رصيد حساب البنك من واقع كشف الحساب (دائن) | | ٥٩٠٠ |
| يضاف إليه : | | |

| | | |
|---|---|---|
| - إيداعات فى نهاية الفترة ولم تثبت فى كشف الحساب | ١٨٠٠ | |
| - (+) شيكات مخصومة من حساب المنشأة على سبيل الخطأ : | ٨٠٠ | |
| يطرح منه : | | ٢٦٠٠ |
| | | ٨٥٠٠ |
| (-) شيكات لم تقدم للصرف حتى ٢٠١٠/١٢/٣١ ولم تظهر ضمن كشف الحساب | | ٣٠٠٠ |
| الرصيد المعدل فى الكشف (دائن) | | ٥٥٠٠ |
| **الجزء الثانى:** | | |
| رصيد حساب البنك من واقع دفاتر المنشأة (مدين) | | ٤٣١٥ |
| يضاف إليه : | | |
| - أوراق تجارية محصلة بواسطة البنك ولم تسجل بالدفاتر | | ١٤٠٠ |
| | | ٥٧١٥ |
| يطرح منه : | | |
| (-) شيكات مودعة مخصومة من الحساب لعدم كفاية رصيد الحسابات المسحوبة عليها | ٢٠٠ | |
| - المصروفات البنكية | ١٥ | |
| | | ٢١٥ |
| الرصيد المعدل فى دفاتر المنشأة (مدين) | | ٥٥٠٠ |

وتقوم المنشأة بإجراء القيود اللازمة فى دفاترها لإثبات العمليات الواردة بكشف حساب البنك وغير المثبتة فى دفاترها، مما يجعل رصيد حساب البنك فى دفاتر المنشأة (مدين) بمبلغ ٥٥٠٠ جنيه وهو يطابق الرصيد المعدل فى الكشف (دائن) بمبلغ ٥٥٠٠ جنيه .

**٥/٦ برنامج مراجعة المخزون السلعى :**

يتضمن المخزون السلعى فى المنشأت التجارية والصناعية عناصر عديدة تشمل المخزون من المستلزمات السلعية بأنواعها المختلفة، والمخزون من الإنتاج غير التام، والمخزون من الإنتاج التام، ومخزون بضائع بغرض البيع، ومخزون بضائع لدى الغير.

ويحظى المخزون السلعى بعناية كبيرة من مراجعى الحسابات نظراً لتأثيره على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالى، ونظراً لتعرضه لمخاطر مرتفعة نسبياً، فمجال التلاعب والاختلاس فى المخازن كبير.

ويبدأ المراجع هذا البرنامج بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بالنسبة للعمليات المختلفة المتعلقة بالمخزون، وبناءً عليه يقوم بتحديد نطاق وطبيعة وتوقيت الاختبارات الأساسية لأرصدة هذا المخزون والتى تتضمن ما يلى :

**الاختبار الأساسى الأول** :

**الهدف** : **التأكد من الصحة الحسابية والمستندية لأرقام المخزون** :

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف** :

١ – مراجعة تضريبات كميات كل صنف من أصناف المخزون السلعى والأسعار الموجودة فى قوائم الجرد .

٢ – مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية لهذه القوائم، ونقل المجاميع من صفحة إلى أخرى .

٣ – مطابقة مجاميع قوائم الجرد مع أرصدة حسابات أستاذ مساعد المخازن، ثم مطابقة هذه الأرصدة مع أرصدة حسابات المخازن بالأستاذ العام، ثم مطابقة الأرصدة الأخيرة بأرصدة حسابات المخزون المختلفة فى القوائم المالية .

٤ – التحقق من وجود توقيعات أعضاء لجنة الجرد على قوائم الجرد، ومن اعتمادها من رئيس لجان الجرد .

٥ – مراجعة السجلات المخزنية حسابياً ومستندياً، ومطابقتها مع إذون الصرف والإضافة، ومطابقتها مع بطاقات الأصناف وكل من يومية البضاعة الواردة والصادرة .

٦ - التحقق من احترام المنشأة لتاريخ الأقفال بحيث لا تحدث عمليات خلط بين الوارد والصادر خلال الفترات المالية المختلفة .

**الاختبار الأساسى الثانى :**

**الهدف : التأكد من الوجود الفعلى للمخزون السلعى :**

يتطلب التأكد من الوجود الفعلى للمخزون السلعى تنفيذ أسلوب الجرد العملى للمخازن والذى يُعد أحد مسئوليات إدارة المنشأة محل المراجعة، وتقتصر مسئولية المراجعة فى التحقق من أن عملية جرد وعد المخزون قد تمت وفقاً للأصول والقواعد المرعية وبما يتفق مع طبيعة وظروف المنشأة .

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - فحص التعليمات الموضوعة من قبل الإدارة للقيام بالجرد لاكتشاف أى نقاط ضعف بها والتى قد تسمح بعد نفس المخزون أكثر من مرة واحدة، أو إغفال عد البعض الآخر. وتقديم المقترحات التى يراها لازمه.

٢ - ملاحظة موظفى المنشأة (أعضاء لجان الجرد) خلال عملية الجرد العملى والتأكد من التزامهم بإتباع إجراءات الجرد الموضوعة وتقييم كفاءتهم فى تأدية العمل .

والتحقق من أن الأصناف المجرودة مما تتعامل يها المنشأة والتعرف على حالتها .

٣ - العد الاختبارى لبعض عناصر المخزون ومطابقته مع الكميات الواردة بقوائم الجرد التى أعدها موظفى المنشأة .

٤ - الحصول على شهادات من الجهات التى يوجد لديها مخزون خاص بالمنشأة محل المراجعة تفيد وجود هذا المخزون، كما تفيد ملكية المنشأة له، وأى حقوق لهذه الجهات على ذلك المخزون .

**الاختبار الأساسى الثالث :**

**الهدف : التأكد من ملكية المنشأة للمخزون الظاهر بالميزانية :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

١ - الحصول على شهادة من الإدارة تفيد ملكية المنشأة لكافة عناصر المخزون الظاهر بالميزانية .

٢ - فحص قوائم الجرد العملى للتأكد من عدم دخول بضاعة الأمانة (التى تحتفظ بها المنشأة لحساب الغير) ضمن رصيد المخزون .

٣ - مراجعة اختبارية لبعض فواتير الشراء المثبتة قبل وبعد انتهاء الفترة المالية ومقارنة تواريخ إثباتها فى يومية المشتريات مع تواريخ محاضر الفحص والاستلام والتحقق

من أن البضاعة التى دخلت ضمن المخزون تمثل مشـــتريات سبق تسجيلها كمشتريات فى الفترة المالية محل المراجعة.

٤ - مراجعة اختبارية لبعض صور فواتير البيـــع المثبتـــة حـــول تاريخ الإقفال ومقارنة تواريخ إثباتها فى يومية المبيعات مع تواريخ محاضر التسليم والتحقق من أن البضاعة المســـجلة كمبيعات فى الفترة المالية محل المراجعة قد تـــم تســـليمها للعملاء أو أنها لم تدخل ضمن قوائم الجرد .

## الاختبار الأساسى الرابع :

## الهدف : التأكد من صحة تقييم المخزون :

لا يعد المراجع مسئولاً عـــن تقيـــيم المخـــزون، وتقتصـــر مسئوليته فقط فى التحقق من سلامة التقييم الذى قامت بـــه الإدارة وذلك بإتفاقه مع المبادئ والأسس والطرق المحاســـبية المتعـــارف عليها بين أعضاء الهيئة ، وأن أسس التقييم ثابتة لا تتغيـــر مـــن فترة لأخرى وتتفق مع طبيعة وظروف المنشأة.

## إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :

١ - التعرف على الأسس المتبعة فى تقيـــيم المخـــزون بأنواعـــه المختلفة فى المنشأة محل المراجعة، والتحقق من اتفاقها مع المبادئ والأسس والطـــرق المحاســـبية المتعـــارف عليهـــا،

والتحقق أيضا من ملائمتها لطبيعة المخزون الذى تتعامل فيه المنشأة وظروفها .

٢ - مقارنة الأسس المتبعة فى تقييم المخزون فى الفترة محل المراجعة بالأسس السابق إتباعها فى الفترة المالية السابقة. وفى حالة وجود أى تغيير يجب التحرى عن أسبابه، وتحديد أثاره على الأرباح وقيمة المخزون والإفصاح عن ذلك فى تقرير المراجعة .

٣ - الحصول على شهادة من إدارة المنشأة تفيد صحة تقييم المخزون وثبات الأسس والطرق المتبعة فى التقييم .

٤ - فحص اختبارى لقيم بعض عناصر المخزون للتأكد من سلامة تطبيق طرق تقييم أنواع المخزون التى تتبعها المنشأة ويتم ذلك عن طريق:

أ- مقارنة بعض أسعار التكلفة الواردة بقوائم الجرد مع الفواتير وسجلات التكاليف وأى مصادر أخرى تمكن من تحقيق التكاليف.

ب- مقارنة بعض أسعار السوق الواردة بقوائم الجرد مع أسعار الشراء الأخيرة أو قوائم أسعار الموردين أو أسعار البيع فى الفترة التالية .

٥ - فحص قيم أصناف المخزون المتقادمة والبطيئة الحركة والتالفة والتحقق من معقوليتها .

٦ - تنفيذ أسلوب المراجعة التحليلية حيث :

أ- تقارن معدلات دوران المخزون فى الفترة الحالية بالمعدلات فى الفترة السابقة ومعدلات الصناعة التى تنتمى إليها المنشأة، كما تقارن قوائم الجرد فى الفترة الحالية مع القوائم الجرد فى الفترة السابقة .

ب- تحديد الاختلافات الجوهرية الناتجة عن عملية المقارنة السابقة.

ج- التحرى عن أسباب الاختلافات الجوهرية والتى قد تفحص عن أخطاء أو تلاعب فى التقييم .

**الاختبار الأساسى الخامس :**

**الهدف : التأكد من سلامة الإفصاح عن المخزون بالميزانية :**

**إجراءات المراجعة المنفذة لتحقيق هذا الهدف :**

الإطلاع على ميزانية المنشأة والتحقق من مراعاة ما يلى :

١ - ظهور كل نوع من أنواع المخزون السلعى على حدة فى شركات القطاع الخاص طبقا لمتطلبات القرار الوزارى ٤٦٧ لعام ١٩٥٤ والملحق بقانون الشركات ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ، أما فى شركات قطاع الأعمال العام فيظهر المخزون حسب التبويب الوارد فى الدليل المحاسبى الخاص بالنظام المحاسبى الموحد .

٢ - ظهور المخزون التالف والراكد بصورة مستقلة فى الميزانية .

٣ - فى حالة ظهور المخزون بالتكلفة بشكل مستمر مع تكوين مخصص هبوط أسعار بضاعة إذا انخفض سعر السوق عن التكلفة فيجب أن يظهر هذا المخصص مخصوماً من قيمة عنصر المخزون فى جانب الأصول فى ميزانية شركات القطاع الخاص، أما فى ميزانية شركات قطاع الأعمال العام فتظهر هذا المخصص فى جانب الخصوم حسب التبويب الوارد فى الدليل المحاسبى الخاص بالنظام المحاسبى الموحد.

٤ - الإفصاح عن أى حقوق للغير على المخزون السلعى، والطرق المتبعة فى تقييمه .

٥ - ظهور المخزون السلعى ضمن مجموعة الأصول المتداولة عادة إلا إذا دعت الظروف إلى الاحتفاظ به لمدة طويلة نسبياً فيظهر ضمن عناصر الأصول شبه الثابتة أو فى مجموعة مستقلة بين الأصول الثابتة والمتداولة، كما يظهر فى ميزانية شركات قطاع الأعمال العام حسب الدليل المحاسبى الخاص بالنظام المحاسبى الموحد.

**٦/٦ برنامج مراجعة حقوق الملكية :**

تتمثل حقوق الملكية فى ثلاثة بنود رئيسية وهى :

١ - رأس المال .

٢ - الاحتياطيات .

٣ - الأرباح المحتجزة .

وتتميز حسابات هذه الحقوق بأن العمليات الخاصة بها محددة إلا أنها ذات أهمية نسبية كبيرة، وبالتالى تتطلب كل عملية اهتماماً من قبل المراجع، والذى يقوم عادة بمراجعة جميع هذه العمليات .

ويقتصر هذا الجزء على برنامج حقوق الملكية فى الشركات المساهمة فقط، والذى ينفذ من خلال أداء المراحل الثلاث الآتية :

**المرحلة الأولى :**

يقوم المراجع بجمع معلومات من نظام الرقابة الداخلية الخاص بحقوق الملكية وذلك للتأكد من سلامة تصميمة. ويتطلب التصميم الجيد لهذا النظام اشتماله على مجموعة من الإجراءات والوسائل نذكر منها ما يلى :

١ - وجود وسيط مالى مستقل فى حالة قيام الشركة بطرح جزء من أسهمها للاكتتاب العام مع ضرورة إصدار نشرة اكتتاب وافية مرفق بها تقرير من مراجع خارجى يفيد صحة البيانات الواردة فيها ومطابقتها لأحكام القانون .

٢ - وجود وسيط مالى مستقل فى حالة قيام الشركة بدفع الأرباح الموزعة، أو فتح حساب بالبنك يختص بتوزيع الأرباح

بالإضافة إلى الحسابات الأخرى التى تكون باسم الشركة فى البنوك.

٣ - إمساك سجل احصائى يثبت فيه ما يملكه كل مساهم، ويتضمن هذا السجل أسماء المساهمين وجنسياتهم ومحال إقامتهم ومهنهم وعدد الأسهم التى يملكها كل منهم ونوعها وأرقامها وتاريخ انتقال ملكيتها.

٤ - إمساك سجل إحصائى يثبت فيه ما يملكه كل عضو من أعضاء مجلس إدارتها ومديريها باسمه أو اسم زوجته أو أولاده القصر من أسهم الشركة وسنداتها والتغيرات التى تحدث فى هذه الأوراق .

٥ - استخدام مجموعة من النماذج والمستندات اللازمة لتأييد كافة العمليات المرتبطة بحقوق الملكية على أن تتضمن توقيعات الاعتماد والموافقة من الأشخاص المرخص لهم بذلك .

٦ - قيام المراجع الداخلى بالفحص الدورى لكافة القيود فى حساب رأس المال، وأن يتحقق من أن كافة هذه القيود مؤيدة بالمستندات المعتمدة، ومن أنها مسجلة بالقيم الصحيحة .

**المرحلة الثانية :**

يقوم المراجع بتنفيذ اختبار مدى الالتـــزام بنظـــام الرقابـــة الداخلية بحقوق الملكية، وقد لا يرى ضرورة لهذا الاختبار حيـــث أنه سيقوم بمراجعة جميع العمليات الخاصة بحقوق الملكية .

**المرحلة الثالثة :**

ينفذ المراجع الاختبارات الأساسية لتفاصيل عمليات وأرصدة حقوق الملكية والتى تهدف إلى ما يلى :

١ - التأكد من قانونية جميع العمليات التى تؤثر علـــى حقـــوق الملكية أثناء الفترة المالية، والتأكد من أنها سجلت بطريقة صحيحة وبقيم سليمة.

٢ - التأكد من سلامة الإفصاح عن حقوق الملكية فى الميزانية .

**الإجراءات المنفذة لتحقيق الأهداف السابقة :**

١ - الاطلاع على العقد الابتدائى والقـــانون النظـــامى للشـــركة المساهمة وقرارات الجمعية العمومية المعدلة لهمـــا وذلـــك فيما يتعلق بالنصوص الخاصة برأس مال الأسهم وقواعـــد تواريخ الأرباح.

٢ - الاطلاع على ميزانية الفترة السابقة للتحقـــق مـــن صـــحة أرصدة أول المدة للحسابات الخاصة بحقوق الملكية .

٣ - مراجعة صحة الرقم الإجمالى لتوزيعـــات أربـــاح الأســـهم المقررة وكذلك صحة المبالغ المحتجزة من أربـــاح الفتـــرة

الحالية كاحتياطيات وفائض مُرحل وذلك من الناحية الحسابية وعدم مخالفتها للقوانين وقرارات مجلس الإدارة .

٤ - مراجعة البيانات المتعلقة برأس المال فى الميزانية والتحقق من ظهورها طبقا لما تقضى به أحكام القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ من حيث ضرورة إظهار رأس المال الأسمى والمصرح به، ورأس المال المصدر والمكتتب فيه، ورأس المال المدفوع، وفى حالة وجود أكثر من نوع من الأسهم أن يظهر كل نوع على حدة حتى يمكن الوصول إلى جملة صافى رأس المال المدفوع. أما فى حالة شركات قطاع الأعمال العام يتم التحقق من ظهور البيانات المتعلقة برأس المال طبقا لأحكام النظام المحاسبى الموحد.

٥ - فى حالة إصدار أسهم جديدة لزيادة رأس المال يتم :

أ- الاطلاع على قرار الجمعية العمومية بزيادة رأس المال والتحقق من عدم مخالفته لأحكام القوانين ، والتعرف على مقدار الزيادة وسعر الإصدار .

ب- مراجعة طلبات الاكتتاب ، وصور خطابات التخصيص، والأسهم المخصصة ، وسجل حملة الأسهم، والتأكد من عدم مخالفة قرارات التخصيص .

ج- مراجعة المتحصل من الاكتتابات فى الأسهم مع إشعارات البنك وما هو مقيد بدفتر النقدية وسجل المساهمين وحساب رأس المال.

د- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين، والتأكد من اتخاذ الإجراءات القانونية بشأنها .

٦ - فى حالة تخفيض رأس المال يتم :

أ- الاطلاع على قرار الجمعية العمومية بتخفيض رأس المال، والتعرف على مقدار التخفيض والطرق المتبعة فيه .

ب- مراجعة القيود المتعلقة بالإثبات المحاسبى لتخفيض رأس المال من الناحيتين الحسابية والمستندية .

٧ - الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة بشأن الأسهم الملغاة، والتأكد من أن عمليتى الإلغاء وإعادة الإصدار قد تمت وفقا للقوانين، ومراجعة القيود الخاصة بهما من الناحيتين الحسابية والمستندية.

# الفصل السابع

# تقارير المراجع

## ١/٧ : أنواع تقارير المراجع:

يعد المراجع الخارجي نوعين من التقارير. ويتمثل أولهما في التقرير عن القوائم المالية، والثاني في التقارير الخاصة والتي تشمل التقرير عن التنبؤات، والتقرير عن نظام الرقابة الداخلية، والتقرير عن نشرة الاكتتاب في أسهم الشركة وسنداتها، والتقرير عن الإقرار الضريبي، والتقرير عن عمليات الفحص لأغراض خاصة. وسنكتفي في هذا الكتاب بدراسة التقرير عن القوائم المالية فقط.

## ٢/٧ : التقرير عن القوائم المالية:

التقرير عن القوائم المالية عبارة عن وثيقة مكتوبة تفصح عن نتيجة مراجعة القوائم المالية الختامية لمنشأة ما، ورأى المراجع الفني المحايد المستقل عن مدى دلالة تلك القوائم عن نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة مالية معينة ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة. ويعتبر هذا التقرير المنتج النهائي لعملية المراجعة، والوسيلة التى يستخدمها المراجع لإبلاغ مستخدمي القوائم المالية براية الفني عن تلك القوائم.

## ٣/٧ : أهمية التقرير عن القوائم المالية:

يمكن إبراز أهمية هذا التقرير من خلال النقاط الثلاث الأتية:

١ - يمثل التقرير حسابا يقدمه المراجع الخارجي عن وكالته لمن كلفة بعملية المراجعة. ففي الشركات المساهمة يعتبر المراجع وكيلا عن المساهمين يتولى نيابة عنهم الرقابة على إدارة الشركة وإبداء رأى فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية التى تعدها تلك الإدارة عن نتيجة الأعمال خلال فترة معينة والمركز المالي في نهاية هذه الفترة. ولذا يعتبر رأى المراجع الموجود في هذا التقرير الأساس الذي يعتمد عليه المساهمون في المصادقة على القوائم المالية وإقرار توزيع الأرباح، ومن ثم إخلاء طرف أعضاء مجلس إدارة الشركة.

٢ - يعتبر التقرير جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية ويعتمد عليه غير الملاك من أصحاب المصالح بالمنشأة في اتخاذ قرارات عديدة . فالمتعاملين مع المنشأة كالموردين والمقرضين يهتدوا به في قراراتهم المتعلقة باستمرار التعامل مع المنشأة. وكذلك يعتمد عليه ممثلو الحكومة في حالة منح الإعانات والتراخيص وتحديد الأرباح الحقيقية التى تربط عليها الضرائب.

٣ - يعد التقرير الوثيقة المكتوبة التى لابد من الرجوع إليها لتحديد مدى مسئولية المراجع وذلك في حالة مساءلته مدنيا أو جنائيا.

## ٥/٧: إعتبارات كتابة التقرير عن القوائم المالية:

تناولت النقطة السابقة معايير إعداد التقرير عن القوائم المالية وهى تتعلق بالعناصر الأساسية التى يجب أن يتضمنها وبفصح عنها التقرير، إلا أن هناك مواصفات وشروط عامة تتعلق بالنواحي الشكلية التى يجب مراعاتها عند كتابة هذا التقرير ومنها مايلى:

١ - أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة.

٢ - أن يوجه التقرير إلى مجموع المساهمين في حالة الشركات المساهمة، وإلى الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص، وإلى العميل في المنشأت الفردية.

٣ - أن يحمل التقرير توقيع المراجع ورقم قيدة في سجل المحاسبين والمراجعين وأسماء المجامع المهنية التى ينتمى إليها.

٤ - أن يشير التقرير صراحة إلى المدة التى شملتها المراجعة وهى عادة سنة مالية تنتهى في تاريخ الميزانية.

٥ - أن يؤرخ التقرير لأن هذا التاريخ يحدد النطاق الزمني لمسئولية المراجع.

٦ - أن يصاغ التقرير في عبارات واضحة يسهل تبين معناها ومدلولها مع التقيد بإستعمال المصطلحات الفنية الأكثر شيوعا في محيط المهنة.

٧ - أن يشير التقرير صراحة إلى إتباع المراجع لمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها، وإلى إتباع المنشأة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما على أساس ثابت من عام لأخر.

٨ - أن يشتمل التقرير على البيانات التى استوجبها قانون الشركات وكذلك على أيه بيانات أخرى يتضمنها القانون النظامى للشركة والتى سوف نستعرضها في النقطة التالية.

**٦/٧: مشتملات التقرير النموذجي عن القوائم المالية:**

يشتمل التقرير النموذجي عن القوائم المالية طبقا لنص المادة ١٠٦ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على مايلى:

أولا: ما إذا كان المراجع قد حصل على المعلومات والإيضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مهمته على وجه مرض:

منح المشرع المصرى المراجع الحق في الحصول على المعلومات والإيضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مهمة المراجعة الموكولة إليه على وجه مرض. ويعتبر هذا الحق مكملا لحقه في الإطلاع على الدفاتر والمستندات. فقد يثار أمام المراجع قضايا لا تكفي الدفاتر والمستندات بذاتها لإقناعه أو قد تكون ذلك الدفاتر والمستندات عاجزة عن بيان طبيعة هذه القضايا. ولهذا فمن حق المراجع الاستفسار من مديرى الشركة وموظفيها والحصول على

المعلومات إلى الحد الذى يراه هو كافيا وضروريا لحسن أداء مهمة المراجعة الموكولة إليه.

ثانيا: ما إذا كان في راية 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 نشاطها، وبالنسبة للشركات الصناعية ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها.

ويمكن للمراجع الحكم بأن حسابات الشركة منتظمة من خلال فحص النظام المحاسبي إلى تطبقه الشركة، وكذلك فحص أنظمة الرقابة الداخلية التى تسير عليها، والتأكد من سلامتهما وخلوهما من مواطن القصور، فضلا عن استكمال الدفاتر شروط إمساكها القانونية والفنية واستكمال مقومات انتظامها من الناحيتين الموضوعية والشكلية.

وبالنسبة لنشاط الفروع، فالأصل أن يقوم المراجع بزيارتها ومراجعة حساباتها ولكن إذا تعذر عليه ذلك لسبب من الأسباب أو لعدم الأهمية لبعض هذه الفروع فعلية أن يطلع على ملخصات وافية عن نشاطها والتأكد من إدماج نتائجها ضمن القوائم المالية الممثلة لأعمال الشركة جميعها ومركزها المالى.

أما بالنسبة للشركات الصناعية فعلي المراجع إبداء الـــرأى عن حسابات التكاليف ويرجع ذلك إلى أهميتها بما توفره من بيانات تفصيلية يمكن الرجوع إليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

ثالثا : ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخســائر موضــوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات.

بعد أن يشير المراجع إلي انتظام الدفاتر والحسابات فعلية أن يشير إلى ما إذا كانت القوائم المالية التى تعدها إدارة الشركة وهى التى ينصب عليها تقريره متفقة مع الحسابات، وأنهــا لا تحتــوى على أرقام وبيانات مزورة مما يجعلها محرفة ولا يمكــن الاعتمــاد عليها.

رابعا : ما إذا كان في رايه أن هذه الحسابات المنتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية، وما إذا كان حساب الأربــاح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشــركة أو خسائرها عن السنة المالية.

يشير النص السابق إلى أن المشرع تتطلــب مــن المراجــع أمرين:

أ – إبداء الرأى عن اشتمال الحسابات على كل ما نص قانون الشركات وقانون إمساك الدفاتر ونظام الشركة الأساسي على وجوب إثباته فيها.

وفي حالة ما إذا أتضح له أن الشركة قد أغفلت بعض ما يجب إثباته في الدفاتر من الوجهتين القانونية والفنية فإن من واجبه لفت نظر المسئولين عن الشركة فإذا تلافوا ذلك كان بها، وإلا فعلية الإشارة إلى ذلك في تقريره.

ب – إبداء الرأى عن مدى تعبير الميزانية عن المركز المالى الحقيقي للشركة في نهاية الفترة المالية، وعن ما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية.

ومن الجدير بالذكر أن الألفاظ الموضوع تحتها خط في الفقرة السابقة لا يحقق تقرير المراجع حرفية مدلولها وبالتالى فإنه يجب أن تفسر وفقا للمعنى الذى تعارف عليه المحاسبون والمراجعون الأ وهو أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر يعطيان صورة صادقة وعادلة عن المركز المالى ونتائج الأعمال.

خامسا : ما إذا كان الجرد قد تم وفقا للأصول المرعية مع بيان ماجد من تعديل فى طريقة الجرد التى اتبعت في السنة السابقة إن كان هناك تعديل.

إن الجرد والتقويم من مسئولية إدارة المنشأة محل المراجعة. إلا أنهما يجب أن يتما على أساس ما تقضى به قواعد المحاسبة المتعارف عليها ووفقا للأصول المرعية. وبالتالي فإن مسئولية المراجع تنحصر في التحقق من قيام الإدارة بذلك من عدمه والإشارة إليه في التقرير.

سادسا: ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة وفي الكشف التفصيلى المشار إليها في قانون الشركات متفقه مع ما هو وارد بدفاتر الشركة.

## أ - تقرير مجلس الإدارة:

أوجب المشرع على مجلس إدارة كل شركة من شركات الأموال أن يعد تقريرا عن نشاط الشركة خلال السنة المالية وعن مركزها المالي في ختام السنة ذاتها.

ويشتمل هذا التقرير على شرح وافي لبنود الإيرادات والمصروفات، وبيان تفصيلى بالعقود التى تعقدها الشركة خلال كل سنة من السنوات الخمس التالية لتأسيسها لتملك منشأت أو منقولات تدخل في أصول الشركة ويزيد ثمنها عن عشر رأس المال الذى تم إداؤه فعلا مع إيضاح تناسب أو عدم تناسب المقابل مع الأسعار التى كانت سارية وفق إبرام هذه العقود، وبيان تفصيلى بإقتراح توزيع الأرباح عن الفترة وتاريخ صرفها بحيث لا يتعدى شهرين من تاريخ إعتماد الميزانية بقرار من الجمعية العمومية.

**ب- الكشف التفصيلى:**

أوجب المشرع أيضا علـــى مجلـــس الإدارة إعـــداد كشـــف تفصيلى ينشر على المساهمين فقط دون غيرهم ويتضمن:

- جميع المبالغ والمزايا العينية التى حصـــل عليهـــا رئـــيس مجلس الإدارة وكل عضو من أعضاء هذا المجلس في السنة المالية من أجور وأتعاب ومرتبات ومقابل حضور جلســـات مجلس الإدارة بدل عن المصاريف. وكذلك مـــا قبضـــه كـــل منهم على سبيل العمولة أو غيرها بوصفه موظفـــا فنيـــا أو إداريا.
- المكافئات وأنصبة الأربـــاح التـــى يقتـــرح مجلـــس الإدارة توزيعها على مدير الشركة وكل عضو من أعضاء مجلـــس إدارتها.
- المبالغ المخصصة لكل عضو من أعضـــاء مجلـــس الإدارة الحاليين والسابقين كمعاش أو تعويض عن إنتهاء الخدمة.
- المبالغ التى أنفقت فعلا في سبيل الدعاية بأى صورة كانت.
- العمليات التى يكون فيها لأحد أعضـــاء مجلـــس الإدارة أو المديرين مصلحة تتعارض مع مصلحة الشركة.
- التبرعات مع بيان تفصيلات كل مبلغ ومسوغات التبرع.

ويلاحظ أن المشرع في النص السابق يتطلب من المراجع أن يبدى رأيه عن مدى اتفاق بيانات تقرير مجلس الإدارة والكشف التفصيلى مع ما هو وارد في دفاتر الشركة وذلك حرصا على حقوق المساهمين.

سابعا:ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو في مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات التى توافرت لديه.

يتضمن النص السابق أحد الواجبات الهامة التى ألقاها المشرع على المراجع والذى يتمثل في ضرورة تحقق المراجع من أن إدارة الشركة قد ألتزمت بأحكام القانون ونظام الشركة، وإذا ظهر له مخالفات جوهرية وجب عليه العمل على تصحيح الأوضاع أو الإشارة إليها حتى يكون المساهمين على علم بها وحتى لا يعرض نفسه للمسائلة المدنية أو الجنائية.

## ٧/٧: حالات الخروج على تقرير المراجعة النموذجي:

يتضمن تقرير المراجعة النموذجي رأيا نظيفا (غير مقيد) عن القوائم المالية. إلا أنه قد تحدث حالات تجعل المراجع يبدى آراء أخرى عن القوائم المالية كأن يعطى رأى مقيد بتحفظات أو رأى

عكسي أو رأى تنصل حسب الأهمية النسبية للبند الـــذى يتعـــرض لأمر من الأمور الآتية:

أ – تضييق نطاق الفحص.

ب – خروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

جـــ– عدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د– عدم الإفصاح عن الوقائع الجوهرية.

هـــ–الأمور التقديرية التى يصعب التأكد من صحتها.

وفيما يلى توضيحا لما سبق إجماله:

## أ. تضييق نطاق الفحص:

إذا فرضت إدارة الشركة على المراجع بعض القيـــود التـــى تؤدى إلى تضييق نطاق الفحص بالنسبة لبعض البنود مثـــل عـــدم الرغبة في طلب مصادقات من المدينين أو منع المراجع من الإطلاع على كشوف الأجور والمرتبات أو فقد محاضـــر جلســـات مجلـــس الإدارة أو الجمعية العمومية للمساهمين والتى تتضمن قرارات لهـــا أثر هام على بند أو بنود هامه وبالتالى لـــم يـــتمكن مـــن تطبيـــق إجراءات المراجعة المتعارف عليها ولم يحصل على أدلـــة الإثبـــات الكافية بالنسبة لهذه البنود فإنه يصدر تقريرا يحتوى على:

- رأى تنصل ← إذا كانت تلك البنود هامة جدا.
- رأى مقيد بتحفظ ← إذا كانت تلك البنود هامة فقط.

**ب - خروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

إذا خالفت إدارة الشركة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك مثل عدم احتساب إهلاك للأصول الثابتة، أو قومت الأصول الثابتة على أساس القيمة الاستبدالية مع ترحيل فروق التقويم إلى حساب الأرباح والخسائر فإن المراجع يصدر تقريرا يحتوى على:

- رأى عكسي ← إذا كانت تلك البنود المختصة بهذا الخروج هامة جدا.
- رأى مقيد بتحفظات ← إذا كانت تلك البنود المختصة بهذا الخروج هامة فقط.

مع مراعاة الإشارة إلى طبيعة المبدأ الذى تم الخروج عنه وأثره على القوائم المالية إن أمكن.

**جـ - عدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

إذا قامت إدارة الشركة بتغيير أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى مبدأ أخر متعارف عليه أيضا مثل التحول من طريقة القسط المتناقص إلى طريقة القسط الثابت عند احتساب إهلاك الأصول الثابتة فإن المراجعة يصدر تقريرا يحتوى على رأى مقيد بتحفظ.

أما إذا قامت إدارة الشركة بتغيير أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى مبدأ غير متعارف عليه فإن المراجع يصدر تقريرا يحتوى على:

- رأى عكسي ← إذا كانت تلك البنود المختصة بعدم إثبات هامة جدا.
- رأى مقيد بتحفظات ← إذا كانت البنود المختصة بعدم الثبات هامة فقط.

ويلاحظ أن الخروج عن التقرير النموذجي لن يكون سببه هنا هو عدم الثبات وإنما يكون السبب عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

## د - عدم الإفصاح عن الوقائع الجوهرية:

إذا أهملت الشركة إظهار معلومات هامة في القوائم المالية مثل عدم ذكر شروط أحد القروض فإن المراجع يصدر تقريرا يحتوى على رأى مقيد بتحفظ حيث يشير في فقرة التحفظ إلى هذه الوقائع الجوهرية.

## هـ- الأمور التقديرية التى يصعب التأكد من صحتها:

تعتمد بعض أرقام القوائم المالية على عنصر التقدير الشخصي من جانب إدارة المنشأة وذلك مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت وتقدير مدير قابلية الديون للتحصيل وهنا يستطيع المراجع الحصول على أدله إثبات تقنعه بمدى معقولية هذه التقديرات. إلا أن هناك حالات يكون من الصعب على المراجع التحقق من صحة بعض التقديرات مثل إمكانية استمرار المنشأة وهنا يصدر المراجع تقريرا يحتوى على رأى مقيد بتحفظ إذا كان

لهذا الأمر التقديرى تأثير هام فقط على القوائم المالية أما إذا كـــان تأثيره كبيرا جدا بحيث يتطلب تعديلات جوهرية في القوائم الماليـــة فإن المراجع يصدر تقريرا يحتوى على رأى تنصل.

**٨/٧: نماذج التقرير عن القوائم المالية والتى تحتوى على:**

- رأى غير مقيد (نظيف) (مطلق).
- رأى عكسي (سلبي).
- رأى مقيد بتحفظ.
- رأى تنصل (إمتناع عن إبداء الرأى) (خالى من الرأى).

**نموذج تقرير عن القوائم المالية يحتوى على رأى غير مقيد** [١]

**محمد رشاد وشركاه**
**محاسبون ومراجعون**

السادة مساهمي شركة / .....

تحية طيبة وبعد ،،،

راجعنا الميزانية الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ لشركة ..... وقد تمت مراجعتنا طبقا لمعايير الأداء المتعرف عليها فشملت فحص واختبارات للدفاتر والمستندات إلى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال ودون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية ، وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي اعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة.

وفي رأينا المبنى على ما تقدم، فإن الشركة تمسك حسابات منتظمة، كما أنها تتبع نظاما سليما للتكاليف، . وأن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المشار إليها آنفا متفقان مع هذه الحسابات ويتضمنان كل ما ينص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيهما .

وقد تم الجرد والتقويم بمعرفة الإدارة على أساس ما تقضى به قواعد المحاسبة ووفقا للأصول المرعية .

وفى رأينا ، وطبقا للبيانات والايضاحات المعطاه لنا، فإن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المرفقين يعطيان على التوالى صورة صادقة عادلة عن المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ ونتائج أعمالها عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتى سبق للشركة إتباعها فى السنة السابقة ، والبيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة وبالكشوف التفصيلية المنصوص عليها فى القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت فيها مثل هذه البيانات فى الدفاتر المالية .

القاهرة فى ٢٠١٠/٣/٣٠

**محمد رشاد**

**عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية**

**س.م.م. (...)**

**نموذج تقرير عن القوائم المالية يحتوى على رأى مقيد بتحفظ**

---

[١] نموذج التقرير النموذجى الوارد فى دستور المهنة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام ١٩٥٨ .

محمد رشاد وشركاه
محاسبون ومراجعون

السادة مساهمي شركة / .....

تحية طيبة وبعد ،،،

لقد راجعنا قائمة المركز المالى الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ لشركة ..... والإيضاحات من رقم (...) إلى رقم (....) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى طلباها، وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من إبداء الرأى عن القوائم المالية فيما عدا أننا لم نتمكن من حضور وملاحظة الجرد العملى للمخزون فى ٢٠٠٩/١٢/٣١ لأن تعيينا كمراجعة تم بعد هذا التاريخ ، ولم نتمكن من الاقتناع بصحة كميات المخزون بالاطلاع على السجلات .

وباستثناء ما قد يكون لهذا البند من أثر، ففى رأينا المبنى على ما تقدم أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر يعطيان على التوالى صورة صادقة وعادلة من المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ ونتائج أعمالها عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتى سبق للشركة إتباعها فى السنة السابقة ، والبيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة وبالكشوف التفصيلية المنصوص عليها فى القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت فيها مثل هذه البيانات فى الدفاتر المالية .

القاهرة فى ٢٠١٠/٣/٣٠

**محمد رشاد**

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

س.م.م. (...)

**نموذج تقرير عن القوائم المالية يحتوى على رأى عكسى**

**محمد رشاد وشركاه**

**محاسبون ومراجعون**

**السادة مساهمي شركة / .....**

**تحية طيبة وبعد ،،،**

**لقد راجعنا قائمة المركز المالى الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ لشركة ..... والإيضاحات من رقم (...) إلى رقم (....) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى طلباها، وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من إبداء الرأى عن القوائم المالية وحيث أن الشركة قامت بتقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة الاستبدالية مع ترحيل الفروق إلى حساب الأرباح والخسائر ، فإننا نرى أن ذلك يعد خروجاً على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ونظراً لما لذلك من أثر هام،**

**فمن رأينا أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر لايعطيان صورة صادقة وعادلة على المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها حسب ما تتطلبه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .**

**القاهرة فى ٢٠١٠/٣/٣٠**

**محمد رشاد**

**(توقيع)**

**س.م.م. (...)**

**نموذج تقرير عن القوائم المالية يحتوى على رأى تنصل**

**محمد رشاد وشركاه**
**محاسبون ومراجعون**

**السادة مساهمي شركة / .....**

**تحية طيبة وبعد ،،،**

**لقد راجعنا قائمة المركز المالى الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ لشركة ..... والإيضاحات من رقم (...) إلى رقم (....) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى طلباها، وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من إبداء الرأى عن القوائم المالية**

**وحيث أن أظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة فى سجلات الشركة وفى نظام الرقابة الداخلية لذا لم نقتنع بأن جميع مصروفات الشركة وجميع إيراداتها قد تم تسجيلها أو أن ما تم تسجيله يعتبر صحيحا وبناء على ذلك لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك تعديلات ضرورية للأصول والخصوم المسجلة أو غير المسجلة وما ينتج عن ذلك من تأثير على قائمة المركز المالى وحساب الأرباح والخسائر .**

**وبسبب التأثيرات المحتملة الهامة على القوائم المالية للأمور المشار إليها أعلاه لم نصل إلى درجة معقولة من القناعة تمكننا من إبداء رأى عن القوائم المالي، لذا فإننا لا نبدى رأياً فى القوائم المالية المذكورة أعلاه .**

**القاهرة فى ٢٠١٠/٣/٣٠**

**محمد رشاد**

**(توقيع)**

**س.م.م. (...)**

## مراجع القسم الثانى


١ - دكتور/ إبراهيم على عشماوى، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، الجزء الأول والثانى، دار العالم العربى، (بدون تاريخ).

٢ - دكتور/ أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٨٧.

٣ - دكتور/ حسن محمد حسين أبوزيد، دراسات فى المراجعة، الجزء الأول، دار الثقافة العربية، ١٩٨٣ .

٤ - دكتور/ سنية توفيق محمد، دكتور، تحسين بهجت الشاذلى، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق ، دار الثقافة العربية ، ١٩٨٠ .

٥ - دكتور/ عبد المنعم محمود عبد المنعم، دكتور/ عيسى محمد أبوطبل، المراجعة : أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، ١٩٨٢.

٦ - الأستاذ/ متولى محمد الجمل، دكتور/ عبد المنعم محمود عبدالمنعم، المراجعة- الإطار النظرى والمجال التطبيقى، دار النهضة العربية، ١٩٧٥ .

٧ - دكتور/ محمد عباس حجازى، المراجعة، الأصول العلمية والممارسة الميدانية ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٠ .

٨ - دكتور/ محمد محمد يوسف، المراجعة- إجراءات التحقيق وتقرير مراقب الحسابات، مكتبة الأنجلو المصرية، ١٩٨٨ .

٩ - دكتور/ منصور حامد محمود ، المراجعة وفحص الحسابات (الأصول العلمية والإجراءات التطبيقية)، دار الثقافة العربية، ١٩٩٠.

١٠ - دكتور/ نجيب الجندى، الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، كلية التجارية، جامعة طنطا، ١٩٨٨ .

١١ - وليم توماس، أمرسون بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، ١٨٩ . .

# الفهرس


| الموضـــــوع | رقم الصفحة |
|---|---|
| **القسم الأول** | ٣ |
| **الفصل الأول:** مقدمة في المراجعة..... | ٧ |
| **الفصل الثانى:** تأهيل واستقلال ومسئولية مراجع الحسابات... | ٥٩ |
| **الفصل الثالث:** تخطيط عملية المراجعة والإشـــراف علـــى المساعدين..... .. | ١٠٠ |
| **الفصل الرابع:** الرقابة الداخلية..... | ١٢٧ |
| **الفصل الخامس:** أدلة الإثبات في المراجعة..... | ١٦١ |
| **القسم الثانى** | ٢٠٣ |
| **الفصل السادس:** التنفيذ العملي لبرنامج المراجعة | ٢٠٥ |

| | |
|---|---|
| الخارجية.... | |
| **الفصل السابع:** تقارير المراجع..... | ٢٩٥ |
| الفهرس..... .... | ٣١١ |

## مراجع القسم الأول

### أولا : مراجع عربية

١. د. أحمد أنور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٩٢.
٢. د. إبراهيم عثمان شاهين ، المراجعة : دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر ، ١٩٨٧.
٣. د. آمال محمد كمال ، تقييم قدرة المراجعين على تفسير إشارات الفحص التحليلي بهدف رفع كفاءة وفعالية المراجعة : دراسة تطبيقية على مزاولي المهنة فى ج.م.ع ، مجلة التكاليف ،العدد الثالث، السنه الخامسة والعشرون ، سبتمبر ١٩٩٦.
٤. د.آمال محمد كمال ، د. ثناء عطية فراج ، دراسة تحليلية لأهمية لجان المراجعة واختصاصاتها والدوافع الاختيارية لتكوينها من قبل الشركات المساهمة. دراسة ميدانية استطلاعية في سوق الأعمال المصري ، مجلة التكاليف ، العدد الأول والثاني ، يناير ومايو ١٩٩٦.
٥. د. تحسين بهجات الشاذلى ، د. أمال محمد كمال ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق ، دار النهضة العربية ، ١٩٩٦.
٦. د. تحسين بهجات الشاذلى ، د. محمد رشاد مهنا ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، دار النهضة العربية ، ١٩٩٦.
٧. د. عبد المنعم محمود ، د. عيسى أبو طبل ، المراجعة: أصولها العلمية والعملية ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٢.
٨. د. متولي محمد الجمل، د. عبد المنعم محمود، المراجعة : الإطار النظري والمجال التطبيقي، دار النهضة العربية ، ١٩٧٩
٩. د. محمد سمير الصبان، المراجعة: مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، ١٩٩٣.
١٠. د. محمود السيد الناجى، المراجعة : إطار النظرية والممارسة، بدون ناشر، ١٩٨٤.

١١. د. محمد محمود يوسف، المراجعة : الرقابة الداخلية ، إجراءات التحقيق وتقرير مراقب الحسابات، مطبعة النهضة العربية، ١٩٩٧.

١٢. د. محمد نصر الهوارى، د. محمد توفيق محمـــد، أصـــول المراجعـــة، الرقابة الداخلية، أساسيات المراجعة، مكتبة عين شمس، ١٩٨٤.

١٣. د. محمود شوقي عطا الله، دراسات وبحوث في المراجعة، دار النهضـــة العربية، ١٩٨٨.

١٤. د. مصطفى عيسى خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجـــراءات، مطابع جامعة الملك سعود، ١٩٩١.

١٥. د. وليم توماس، د. أمرسون هنكى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ ، الرياض، ١٩٨٩.

**ثانيا : مراجع أجنبية:**

- American Institute of Certified Public Accountants, codification of Statements on Auditing Standards, Sec. 150.01, 1984.
- Anerican Institute of Certified Public Accountants, Codification of statements on Auditing standards, 1987.
- Arens, A.A. & J.K. Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach, Prentice-Hall International, Inc., New Jersey, 1997.
- Bradbury, M.E., The Incentives For Voluntary Audit Committee Formation, Journal of Accountancy and Public Policy, 1990.

- Bonner, S.E., Experience Effects in Auditing: The Roll of Task - Specific Knowledge, The Accounting Review, January, 1990.
- Knapp, M.C., Audit conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure, The Accounting Review, April, 1985.
- Kell , W.G et al., Modern Auditing, Jhon Wiley, N.Y. 4thed., 1989.
- Sailvise, J.A. & R.D. Bauer, Auditing, South Western Publishing Co. , Chicago, 1965.
- Stinger, K.W. & T.R. Stewart, Statistical Techniques For Analytical Review in Auditing, Jhon Wiley & Sons, Inc., 1985.
- Woolf, E., Auditing : Professional Studies, Mac Donald & Evans LTD., Great Britain, 1985.