المراجعة

مدخل متكامل

تأليف

ألفين أرينز
Alvin A. Arens

جيمس لوبك
James K. Loebbeck



الجزء الأول

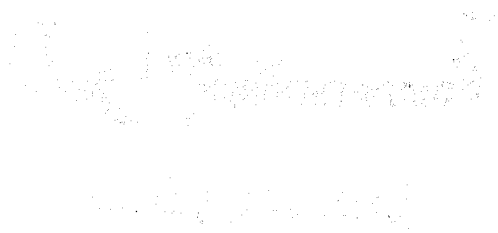
ترجمة
د. محمد محمد عبد القادر الديسطى

مراجعة
د. أحمد حامد حجاج

دار المريخ

المراجعة

مدخل متكامل



المراجعة

مدخل متكامل

تأليف

الفين أرينز
Alvin A. Arens
أستاذ بجامعة ولاية ميتشجان

جيمس لوبك
James K. Loebbeck
أستاذ بجامعة يوتا

ترجمة

دكتور/ محمد محمد عبد القادر الديسطي
مدرس المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة
جمهورية مصر العربية

مراجعة

دكتور/ أحمد حامد حجاج
أستاذ المحاسبة والتكاليف
عميد كلية التجارة - جامعة المنصورة

دار المريخ للنشر

ص.ب : ١٠٧٢٠ - الرياض : ١١٤٤٣ فاكس ٤٦٥٧٩٣٩

المملكة العربية السعودية - هاتف : ٤٦٤٧٥٣١/ ٤٦٥٨٥٢٣ + (٠٠٩٦٦١)

الطبعة الإنجليزية :

Auditing: An Integrated Approach

BY. Alvin A. Arens & James K.Loebbecke

ردمك : ٣ - ٥٠٦ - ٢٤ - ٩٩٦٠

© دار المريخ للنشر

الرياض، المملكة العربية السعودية ، ١٤٢٢هـ/ ٢٠٠٢م ،
١٤٢٦هـ / ٢٠٠٥م ، ١٤٢٩هـ/ ٢٠٠٨م ، ١٤٣٠هـ/ ٢٠٠٩م

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة لدار المريخ للنشر.

الرياض – المملكة العربية السعودية ص.ب : ١٠٧٧٢٠ – الرمز البريدى : ١١٤٤٣
فاكس: ٤٦٥٧٩٣٩ هاتف : ٤٦٤٧٥٣١ / ٤٦٥٨٥٢٣ + (٠٠٩٦٦١)
البريد الإلكترونى : Email: marspubl@zajil.net

لا يجوز استنساخ أو طباعة أو تصوير أى جزء من هذا الكتاب أو اختزانه بأية وسيلة إلا بإذن مسبق من الناشر.

التوزيع داخل جمهورية مصر العربية والسودان وشمال أفريقيا:
دار المريخ للنشر بالقاهرة - ٤ شارع الفرات - المهندسين - الجيزة الرمز البريدى : ١٢٤١١
فاكس: ٣٧٦٠٩٤٥٧ هاتف : ٣٣٣٧٦٥٧٩/ ٣٧٦٠٩٩٧١ + (٠٠٢٠٢)


بسم الله الرحمن الرحيم

المحتـــــويات

القسم الأول: مهنة المراجعة

الفصل الأول: مهنة المراجعة	١٩
– طبيعة المراجعة	٢١
– الفرق بين المحاسبة والمراجعة	٢٣
– أنواع المراجعة	٢٣
– أنواع المراجعين	٢٦
– الطلب الإقتصادي على المراجعة	٢٨
– المحاسب العام المصرح له	٣٠
– منشآت المحاسبة العامة المصرح لها	٣٢
– المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم	٣٨
– وسائل تشجيع المحاسبين على العمل الكفء	٣٩
–معايير المراجعة المتعارف عليها	٤٠
– رقابة الجودة	٤٤
– هيئة سوق المال	٤٩
– المصطلحات الأساسية	٥٠
– أسئلة للمراجعة	٥٢
– أسئلة الاختيار المتعدد من إختبار CPA	٥٣
– أسئلة وحالات للمناقشة	٥٥
الفصل الثانى : تقارير المراجعة	٦١
– تقرير المراجعة النظيف القياسي	٦٣
– مجموعات وأنواع تقارير المراجعة	٦٦
– تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة	٦٧
– الشروط التى تتطلب الخروج عن تقرير المراجعة النظيف	٧٣
– التقارير الأخرى بخلاف التقرير النظيف	٧٣
– الأهمية النسبية	٧٥
– مناقشة الشروط التي تتطلب الخروج عن التقرير النظيف	٨٧
– قرار المراجع بشأن تقارير المراجعة	٨٥
– المصطلحات الأساسية	٨٧
– أسئلة للمراجعة	٨٨
– أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA	٨٩

- أسئلة وحالات للمناقشة ٩٠
- حالة عملية ٩٩

الفصل الثالث: الأخلاقيات والآداب المهنية ١٠١
- ما هى الأخلاقيات؟ ١٠٢
- المأزق أو المشاكل الأخلاقية ١٠٥
- الأهمية الخاصة للسلوك الأخلاقي مهنياً ١٠٩
- ميثاق السلوك المهني ١١
- الحياد ١١٨
- الاستقامة والموضوعية ١٢٥
- المعايير الفنية ١٢٦
- السرية ١٢٧
- التصرفات الضارة بالسمعة ١٣٠
- الإعلان ووسائل الاستجداء الأخرى ١٣٠
- الشكل التنظيمي والأسم ١٣٣
- الإلزام ١٣٤
- المصطلحات الرئيسية ١٣٦
- أسئلة الأختيار المتعدد من إختبار CPA ١٣٧
- أسئلة وحالات للمناقشة ١٣٩
- حالات عملية ١٤٣

الفصل الرابع : المسئولية القضائية ١٤٩
- التغير في البيئة القانونية ١٥٠
- المفاهيم القانونية التي تؤثر في المسئولية القانونية ١٥٤
- المسئولية القانونية في مواجهة العملاء ١٥٧
- المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام ١٦٠
- المسئولية القانونية في ظل قوانين الأوراق المالية الفيدرالية ١٦٣
- قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات ١٦٩
- المسئولية الجنائية ١٧٠
- رد فعل المهنة بشأن المسئولية القانونية ١٧٣
- ملخص ١٧٥
- المصطلحات الأساسية ١٧٧
- أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA ١٧٩
- أسئلة وحالات للمناقشة ١٨٢
- حالات عملية ١٨٦

القسم الثانى: عملية المراجعة

الفصل الخامس: مسئوليات وأهداف المراجعة ١٨٩
- الهدف من مراجعة القوائم المالية ١٩٥
- مسئوليات الإدارة ١٩٦
- مسئوليات المراجع ١٩٦
- دوائر القوائم المالية ٢٠١
- تحديد أهداف المراجعة ٢٠٦
- مزاعم الإدارة ٢٠٧
- أهداف المراجعة الخاصة بالعملية المالية ٢٠٨
- أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد ٢١٠
- كيفية تحقيق أهداف المراجعة ٢١٤
- ملخص ٢١٧
- المصطلحات الأساسية ٢١٧
- أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA ٢١٩
- أسئلة وحالات للمناقشة ٢٢١
- حالة عملية ٢٣٥

الفصل السادس: أدلة المراجعة ٢٣٧
- طبيعة الأدلة ٢٣٨
- القرارات الخاصة بأدلة المراجعة ٢٣٩
- مدى توافر الإقناع من الأدلة ٢٤١
- أنواع أدلة المراجعة ٢٤٥
- المصطلحات المستخدمة بإجراءات المراجعة ٢٥٣
- الإجراءات التحليلية ٢٥٤
- أنواع الإجراءات التحليلية الخمس ٢٥٧
- استخدام الأساليب الإحصائية وبرامج الحاسب الإلكتروني ٢٦٣
- ملحق أ: النسب المالية المتعارف عليها ٢٦٤
- المصطلحات الأساسية ٢٦٩
- أسئلة الإختيار المتعدد من اختبار CPA ٢٧٢
- أسئلة وحالات للمناقشة ٢٧٣
- حالة عملية ٢٨٢

الفصل السابع: تخطيط وتوثيق المراجعة ٢٨٥
- التخطيط ٢٨٦
- تمهيد للتخطيط في المراجعة ٢٨٨
- الحصول على معلومات عن العميل ٢٩٢

- الحصول على معلومات عن الإلتزامات القانونية للعميل ٢٩٥
- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية ٢٩٧
- أوراق العمل ٣٠٠
- المحتويات والتنظيم ٣٠١
- المصطلحات الأساسية ٣٠٨
- أسئلة الاختيار المتعدد من إختبار CPA ٣١١
- أسئلة وحالات للمناقشة ٣١٤
- حالة عملية ٣١٩

الفصل الثامن: الأهمية النسبية والخطر ٣٢١
- الأهمية النسبية ٣٢٢
- تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية ٣٢٤
- تخصيص الحكم الأولى عن الأهمية النسبية على مجموعات فرعية [التحريف المقبول أو المحتمل] ٣٢٧
- تقدير التحريف والمقارنة ٣٣٠
- الخطر ٣٣٢
- نموذج خطر المراجعة الخاص بالتخطيط ٣٣٣
- تغيير خطر المراجعة المقبول وفقاً لخطر الأعمال ٣٣٦
- ملخص للأخطار ٣٤٣
- الاعتبارات الأخرى للأهمية النسبية والخطر ٣٤٤
- العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة المراجعة ٣٤٩
- ملخص ٣٥٢
- أسئلة للمراجعة ٣٥٥
- أسئلة الإختيار المتعدد من اختبار CPA ٣٥٦
- أسئلة وحالات للمناقشة ٣٥٩
- حالات عملية ٣٦٨

الفصل التاسع : دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراجعة ٣٧٧
- الأهمية للعميل وللمراجع ٣٧٨
- المفاهيم الرئيسية ٣٨١
- مكونات الرقابة الداخلية ٣٨٢
- فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة بشكل عام ٣٩٠
- إجراءات التوصل للفهم ٣٩٧
- تقدير خطر الرقابة ٤٠١
- إختبارات الرقابة ٤٠٦
- المصطلحات الأساسية ٤٠٩
- أسئلة الإختيار المتعدد من اختبار CPA ٤١٢

- أسئلة وحالات للمناقشة ٤١٤
- حالة عملية ٤٢١
- حالة تطبيقية متكاملة ٤٢٣

الفصل العاشر: خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة ٤٢٧
- أنواع الاختبارات ٤٢٩
- العلاقة بين الاختبارات والأدلة ٤٣٥
- مزيج الأدلة ٤٣٨
- تصميم برنامج المراجعة ٤٤٠
- العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة ٤٤٩
- ملخص لعملية المراجعة ٤٥١
- المصطلحات الأساسية ٤٥٦
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٤٥٨
- أسئلة وحالات للمناقشة ٤٦٠
- حالات عملية ٤٦٦

القسم الثالث: تطبيق عملية المراجعة على دائرة المبيعات والتحصيل

الفصل الحادى عشر: مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ٤٧١
- وظائف الأعمال بالدائرة والمستندات والدفاتر الخاصة بها ٤٧٤
- منهجية تصميم اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات ٤٧٨
- مردودات ومسموحات المبيعات ٤٨٩
- الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية لعمليات النقدية المحصلة ٤٩٠
- إختبارات المراجعة للحسابات غير القابلة للتحصيل ٤٩٣
- حالة توضيحية – شركة Hillsburg Hardware، الجزء الأول ٤٩٥
- المصطلحات الأساسية ٥٠٧
- أسئلة الاختيار المتعدد من إختبار CPA ٥٠٩
- أسئلة وحالات للمناقشة ٥١٢
- حالات عملية ٥٢٠
- حالة تطبيقية متكاملة ٥٢١

الفصل الثانى عشر: معاينة المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ٥٢٣
- العينات الممثلة للمجتمع ٥٢٤
- العينات الإحصائية في مقابل العينات غير الإحصائية ٥٢٥
- إختيار العينات الإحتمالية ٥٢٩
- المعاينة عن معدلات الإستثناء ٥٣٤

- تطبيق معاينة المراجعة غير الإحصائية ٥٣٥
- معاينة الصفات ٥٤٥
- تطبيق معاينة الصفات ٥٤٨
- حالة توضيحية - شركة Hillsburg Hardware، الجزء الثاني ٥٥٥
- المصطلحات الأساسية ٥٦٥
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٥٦٩
- أسئلة وحالات للمناقشة ٥٧٠
- حالة عملية ٥٧٦
- حالة تطبيقية متكاملة ٥٧٧

الفصل الثالث عشر: إستكمال الإختبارات في دائرة المبيعات والتحصيل ٥٧٩
- منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة ٥٨٠
- أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين ٥٨٢
- تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية ٥٨٤
- الإختبارات التفصيلية للأرصدة ٥٨٨
- المصادقة إلى المدينين ٥٩٤
- حالة توضيحية - شركة Hillsburg Hardware، الجزء الثالث ٦٠٢
- المصطلحات الأساسية ٦٠٩
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٦١١
- أسئلة وحالات للمناقشة ٦١٣
- حالة عملية ٦٢١
- حالة تطبيقية متكاملة ٦٢٢

الفصل الرابع عشر: معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة ٦٢٩
- مقارنة بين معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة ولإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ٦٣١
- المعاينة غير الإحصائية ٦٣٢
- معاينة الوحدة النقدية ٦٤٢
- معاينة المتغيرات ٦٥٦
- توضيح لاستخدام تقدير الفرق ٦٦٣
- ملحق: معادلات معاينة الوحدة النقدية ٦٧١
- أسئلة للمراجعة ٦٧٤
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٦٧٦
- أسئلة وحالات للمناقشة ٦٧٧
- حالات عملية ٦٨٣

القسم الرابع: مراجعة نظم تشغيل البيانات الإلكترونية المعقدة

الفصل الخامس عشر: مراجعة نظم تشغيل البيانات الإلكترونية المعقدة ٦٨٥
- تعقد نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ٦٨٧
- أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ٦٩٤
- فهم الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات ٦٩٧
- المراجعة حول الحاسب الإلكتروني ٦٩٨
- المراجعة مع استخدام الحاسب الإلكتروني ٦٩٩
- برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني ٧٠٣
- الحاسبات الإلكترونية الشخصية المعاونة في المراجعة ٧٠٩
- مراجعة مراكز خدمات الحاسب الإلكتروني ٧١٤
- المصطلحات الأساسية ٧١٥
- أسئلة للمراجعة ٧١٦
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٧١٧
- أسئلة وحالات للمناقشة ٧١٨

القسم الخامس: تطبيق عملية المراجعة على الدوائر الأخرى

الفصل السادس عشر: مراجعة دائرة الأجور والأفراد ٧٢٥
- الوظائف والمستندات والدفاتر والرقابة الداخلية المرتبطة بالدائرة ٧٢٨
- اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ٧٣٢
- الإجراءات التحليلية ٧٣٩
- الاختبارات التفصيلية لحسابات الإلتزامات والمصروفات ٧٣٩
- ملخص ٧٤٣
- المصطلحات الأساسية ٧٤٤
- أسئلة للمراجعة ٧٤٥
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٧٤٦
- أسئلة وحالات للمناقشة ٧٤٨
- حالة عملية ٧٥٥

الفصل السابع عشر: مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والدائنون ٧٥٧
- طبيعة الدائرة ٧٦٠
- اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات ٧٦٥
- الدائنون ٧٧٣
- الإجراءات التحليلية ٧٧٥
- أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة للإختبارات التفصيلية ٧٧٦

- إختبارات الإلتزامات التي لم يتم اثباتها بالفترة ٧٧٧
- مدى الاعتماد على الأدلة ٧٨١
- المصطلحات الأساسية ٧٨٤
- أسئلة للمراجعة ٧٨٤
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٧٨٦
- أسئلة وحالات للمناقشة ٧٨٧
- حالات عملية ٧٨٩

الفصل الثامن عشر: استكمال الاختبارات فى دائرة الحيازة والمدفوعات: التحقق من حسابات مختارة ٨٠١
- مراجعة المعدات الصناعية ٨٠٣
- مراجعة المصروفات المدفوعة مقدما ٨١٢
- مراجعة الالتزامات المستحقة ٨١٧
- مراجعة العمليات التشغيلية ٨٢١
- المصطلحات الأساسية ٨٢٦
- أسئلة للمراجعة ٨٢٦
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٨٢٧
- أسئلة وحالات للمناقشة ٨٣٠
- حالات عملية ٨٣٤

الفصل التاسع عشر: مراجعة دائرة المخزون والمستودعات ٨٣٩
- الوظائف في الدائرة والرقابة الداخلية ٨٤١
- أجزاء مراجعة المخزون ٨٤٤
- مراجعة المحاسبة عن التكاليف ٨٤٦
- الإجراءات التحليلية ٨٤٩
- الملاحظة الفعلية للمخزون ٨٥٢
- مراجعة التسعير وتجميع المخزون ٨٥٧
- تكامل الإختبارات ٨٦٢
- المصطلحات الأساسية ٨٦٤
- أسئلة للمراجعة ٨٦٤
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٨٦٦
- أسئلة وحالات للمناقشة ٨٦٨
- حالات عملية ٨٧٦

الفصل العشرون: مراجعة دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع ٨٨١
- أوراق الدفع ٨٨٤
- حق الملكية ٨٨٧
- مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع ٨٩٥

- المصطلحات الأساسية ٩٠١
- أسئلة للمراجعة ٩٠١
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٩٠٣
- أسئلة وحالات للمناقشة ٩٠٤

الفصل الحادي والعشرون: مراجعة الأرصدة النقدية ٩١١
- أنواع حسابات النقدية ٩١٢
- النقدية في البنك ودوائر العمليات ٩١٤
- مراجعة حساب النقدية العام ٩١٦
- الإجراءات الخاصة بالغش ٩٢٥
- مراجعة حساب البنك الخاص بالأجور ٩٣١
- مراجعة النقدية النثرية ٩٣١
- المصطلحات الأساسية ٩٣٣
- أسئلة للمراجعة ٩٣٣
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٩٣٥
- أسئلة وحالات للمناقشة ٩٣٦
- حالة عملية ٩٤٦

القسم السادس: استكمال المراجعة وتقديم الخدمات الأخرى

الفصل الثانى والعشرون: استكمال المراجعة ٩٤٩
- فحص الالتزامات المشروطة والتعهدات ٩٥٠
- الاستفسار من المحامين الذين يتعامل العميل معهم ٩٥٣
- فحص الأحداث التالية ٩٥٦
- تجميع الدليل النهائي ٩٦٠
- تقييم النتائج ٩٦٢
- الإتصال مع لجنة المراجعة والإدارة ٩٧٠
- الإكتشاف التالي للحقائق ٩٧١
- المصطلحات الأساسية ٩٧٣
- أسئلة للمراجعة ٩٧٤
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ٩٧٥
- أسئلة وحالات للمناقشة ٩٧٨
- حالات عملية ٩٨٤

الفصل الثالث والعشرون: أنواع المراجعة الأخرى، خدمات إبداء الرأى وعمليات الإعداد ٩٨٧
- خدمات الفحص والإعداد ٩٨٩
- فحص المعلومات المالية الفترية للشركات التي طرحت أسهمها للاكتتاب العام ٩٩٥

- أنواع المراجعة الأخرى أو عمليات التأكيد المحدود ٩٩٨
- عمليات إبداء الرأى ١٠٠٥
- القوائم المالية المتوقعة ١٠٠٩
- الرقابة الداخلية على التقرير المالي ١٠١٢
- إبداء الرأى عن الإلتزام ١٠١٣
- عمليات الإجراءات المتفق عليها ١٠١٥
- المصطلحات الأساسية ١٠١٧
- أسئلة للمراجعة ١٠١٨
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ١٠١٩

الفصل الرابع والعشرون: المراجعة المالية الداخلية والحكومية ومراجعة التشغيل ١٠٣١
- المراجعة المالية الداخلية ١٠٣٢
- المراجعة الحكومية المالية ١٠٣٦
- مراجعة التشغيل ١٠٤٠
- الفروق بين مراجعة التشغيل والمراجعة المالية ١٠٤١
- الفعالية مقابل الكفاءة ١٠٤١
- معايير تقييم الكفاءة والفعالية ١٠٤٧
- المصطلحات الأساسية ١٠٥٣
- أسئلة للمراجعة ١٠٥٤
- أسئلة الاختيار المتعدد من اختبار CPA ١٠٥٥
- حالات عملية ١٠٥٨

المقدمة

الحمد لله سبحانه وتعالى على نعمه والشكر له سبحانه وتعالى على توفيقه لي في إتمام ترجمة هذا الكتاب الذي يعد أحد المراجع الأساسية في علم المراجعة. وبعد الشكر لله يتوجب على أن أتقدم بالشكر للمعلم الأعظم والإنسان الكبير الرسول محمد صلى الله عليه وسلم.

إن كتاب المراجعة للمؤلفين J. Loebbecke A. Arens يعد من أكثر كتب المراجعة إنتشاراً في الولايات المتحدة الأمريكية. حيث يحرص معظم أساتذة المراجعة بالجامعات الأمريكية على تدريس هذا الكتاب. والترجمة التي بين يدى القارىء الآن هى للطبعة السابعة منه.

وقد قسم المؤلفان الكتاب إلى ٦ أقسام. تم في القسم الأول منها تناول مهنة المراجعة في أربعة فصول هى: مهنة المراجعة، تقارير المراجعة، الأخلاقيات والآداب المهنية، والمسئولية القضائية. وخصص القسم الثانى لعملية المراجعة في ٦ فصول هي: مسئوليات وأهداف المراجعة، أدلة المراجعة، تخطيط وتوثيق المراجعة، الأهمية النسبية والخطر، دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراجعة، وخطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة.

ويتناول القسم الثالث تطبيق عملية المراجعة على دائرة المبيعات والتحصيل، وتم تخصيص أربعة فصول لذلك، هي: مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، معاينة المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، إستكمال الإختبارات في دائرة المبيعات والتحصيل، ومعاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة.

ويشمل القسم الرابع فصلاً واحد يتناول مراجعة نظم تشغيل البيانات الإلكترونية المعقدة. ويتناول القسم الخامس تطبيق عملية المراجعة على الدوائر الأخرى. ويتضمن هذا القسم ٦ فصول، هى: مراجعة دائرة الأجور والأفراد، مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات: إختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات والدائنون، استكمال الاختبارات في دائرة الحيازة والمدفوعات: التحقق من حسابات مختارة، مراجعة دائرة المخزون والمستودعات، مراجعة دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع، ومراجعة الأرصدة النقدية.

ويتناول القسم الأخير استكمال المراجعة وتقديم الخدمات الأخرى. ويشمل هذا القسم ٣ فصول، هى: استكمال المراجعة، أنواع المراجعة الأخرى، خدمات إبداء الرأى وعلميات الإعداد، والمراجعة المالية الداخلية والحكومية ومراجعة التشغيل.

ويأمل المترجم في أن يكون قد قام بالترجمة بما يحقق الهدف منها وهو تقديم هذا الكتاب إلى المكتبة العربية على نحو يفيد الباحثين والطلاب في مجال المراجعة وأيضاً الممارسين لمهنة المراجعة.

وختاماً، بعد الشكر لله، وبعد الشكر للرسول الكريم، يتقدم المترجم بالشكر إلى أفراد أسرته. كما يخص المترجم الأستاذ الدكتور/ أحمد حجاج بعظيم الشكر والتقدير والإمتنان. لقد قدم كل ما يحتاجه الباحث من تشجيع ودعم ومساندة لإتمام الترجمة. جزاه الله خيراً. كما يتوجه المترجم بالشكر لكل من ساعد في خروج هذا العمل إلى دائرة النور، ويتوجه إلى الله بالدعاء ليجزيهم خير الجزاء عن حسن العمل.

د. محمد محمد عبد القادر الديسطي

مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة
جمهورية مصر العربية

الفصل الأول:
مهنة المراجعة
The Auditing Profession

الدور الإجتماعى المحورى للمراجعة(١)

يعمل Bob Davis عضواً منتدباً فى شركة Techproducts, Inc., ، وهى شركة تعمل في مجال منتجات الحاسب الإلكتروني. ويعمل Hary Longstreet شريكاً فى منشأة المحاسبة التى ستقوم بالمراجعة فى شركة Techproducts. ودار بين الاثنين مناقشة حول خطاب التعاقد الذى طلب Harry من Bob أن يقوم بالتوقيع عليه. وفيما يلى ما دار بالمناقشة.

العضو المنتدب: ماذا تقصد بالتحديد بقولك أن المراجعة لاتوفر ضماناً لإكتشاف كل المخالفات Ir-regularities والأخطاء Errors.

المراجع: إن عملية المراجعة ببساطة ليست عملية مثالية، حيث يوجد إحتمال لعدم إكتشاف بعض المخالفات والأخطاء حتى فى ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المراجعة التى تتطلبها المعايير المهنية. فإذا حاولنا إكتشاف كافة الأمور الخاطئة، فإن تكلفة المراجعة ستصبح غير مقبولة. وبالتالى، فإننا نركز جهدنا فى المناطق التى يوجد فيها خطر كبير لحدوث المخالفات والأخطاء الجوهرية. وأثناء التنفيذ الفعلى للمراجعة يتوافر لدينا قدر كبير جداً من التأكيد لإكتشاف هذه المخالفات والأخطاء.

العضو المنتدب: ولكنه ليس تأكيداً كاملاً.

المراجع: هذا صحيح، ولكنه مستوى مرتفع جداً من التأكيد.

العضو المنتدب: أعتقد انه فى حالة أداء كافة عمليات المراجعة وفقاً لمستوى مرتفع جداً من التأكيد، فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية بكافة الشركات ستكون مرتفعة بما سيمكن أسواق المال من العمل على النحو الذى يجب أن تكون عليه.

المراجع: نعم، ولكني أراك قلقاً جداً بشأن ذلك، ما هى المشكلة؟

العضو المنتدب: حسناً، منذ عدة سنوات حدث أمران اثارا قلقى. وقد اصابني أحدهما بصدمة. فيما يتعلق بالأمر الأول: لقد سمعت أحد الشركاء في منشأة مراجعة منافسة لكم وهو يتباهى بمدى جودة المراجعة. لقد أشار إلى أنه في كل ١٠٠٠٠ عملية مراجعة تتم كل

(١) يشمل كل فصل في هذا الكتاب مقدمة صغيرة توضح مبادئ المراجعة من خلال موقف إفتراضى يعبر عن الواقع. وبالتالى، فإن أى تشابه فى هذه المواقف مع أسماء لأشخاص أو شركات يعد أمراً غير مقصود وحدث بالمصادفة.

عام، يوجد فقط عدد قليل من حالات الفشل. وبالطبع فإنه أغفل فى حديثه أن من بين الـ١٠٠٠٠ عملية، فإن معظم الشركات التى تم مراجعتها لايوجد فى قوائمها المالية أى خطأ أساساً. ولم يذكر أيضاً ان هناك العديد من حالات فشل المراجعة التى لم تشر الصحافة إليها، والتى كان من نتائجها تحمل كل من المقرضين والمستثمرين لخسائر ضخمة. أما الأمر الثانى، فقد إستثمر جداى مبلغاً كبيراً من أموال معاشهما فى سندات شركة Western Power. وكانا قد حصلا على معلومات تؤكد أمانة إدارة هذه الشركة. ولكن، تم إعلان إفلاس الشركة وخسر جداى ٨٥٪ من أموالهما. لقد كان لذلك أثرا مدمرا عليهما. ومنذ ذلك الحين شعرت بفساد النظام المالى بأكمله بما فى ذلك المراجعين.

المراجـــــع: إن ذلك موقف عصيب، وأنا أشعر بالأسى لسماع ذلك.

العضو المنتدب: لقد أخبرتك بذلك لأن العديد من الأفراد قد إستثمروا أموالهم فى هذه الشركة التي أعمل بها، وهم لايستطيعون تحمل خسائر ضخمة. إننا حالياً فى مرحلة رواج ونسبة الربح مرتفعة جداً. لاتدع أى شئ خاطئ يحدث هنا فى الشركة. لقد طلبت منكم القيام بالمراجعة لحماية أموال المستثمرين. أنا لا أهتم بالشركات الأخرى في هذا البلد أو حتى بمستوى التأكيد الذى تقدمونه. أريد منك تأكيداً بأداء المراجعة على الوجه الصحيح.

المراجـــــع: يمكنك الإعتماد علينا فى ذلك.

* * *

تقدم المراجعة منافع إقتصادية عديدة للمجتمع. ففى الولايات المتحدة الأمريكية، يوجد ١٥٠٠٠ شركة عامة (تطرح أسهم للإكتتاب العام) يجب مراجعتها سنوياً. وبدون مراجعة القوائم المالية، لايمكن لهذه الشركات أن تحصل على رأس المال عن طريق طرح الأسهم فى أسواق المال. كما أن العديد من الشركات الخاصة بحاجة إلى مراجعة سنوية لقوائمها المالية للحصول على والحفاظ على التمويل من البنوك والمنشآت المالية الأخرى. وفى معظم الأحوال، يمكن للشركة أن تحصل على تمويل بمعدلات منخفضة إذا كان لديها قوائم مالية يتم مراجعتها سنوياً. وبالتالى، فإن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تخفض تكلفة رأس المال.

ويساعد المراجعون (العاملون فى منشآت المراجعة، المراجعون الحكوميون، المراجعون الداخليون) الشركات على تحسين الأداء وأساليب الرقابة الداخلية. حيث يقدمون إلى الإدارة إقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض الأخطاء والغش. وأخيراً، عندما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة، يعمل كل من أفراد الإدارة والعاملين على نحو أفضل وتقل فرص إرتكابهم للغش.

ويحتوى هذا الفصل على معلومات أساسية عن طبيعة المراجعة والمؤثرات الرئيسية فى أنشطتها. حيث يتم فى الجزء الأول من الفصل توضيح المراجعة بوجه عام. وسيتم ذلك من خلال وصف المراجعة بمفهومها الواسع ومدى ضروريتها وأنواعها المختلفة، والأنواع المختلفة للمراجعة والمراجعين. وسيتم التركيز فى باقى محتويات الفصل على أنواع المراجعة التى يتم فيها تقديم تقرير خارجى بواسطة محاسب قانونى (مصرح به) مستقل. وسيتم التعرض لطبيعة منشآت المراجعة، وتأثير معهد المحاسبين المعتمدين بالولايات المتحدة الأمريكية، وطبيعة معايير المراجعة المتعارف عليها وتفسيراتها، رقابة الجودة، ودور هيئة سوق المال (SEC).

طبيعة المراجعة Nature of Auditing

الهدف التعليمي ١-١ : تعريف وشرح المراجعة

المراجعة

جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك. ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل.

يتضمن التعريف السابق بعض المصطلحات والعبارات الهامة. وسيتم توضيح ذلك فيما يلي. كما سيتم إجراء تحليل متعمق فى الفصول التالية. وحتى يمكن التوصل إلى فهم ذلك على نحو أفضل، سيتم العرض بترتيب مختلف عما ورد فى التعريف السابق.

المعلومات والمعايير المقررة سلفاً Information and Establishal Criteria

يجب لإجراء المراجعة أن تتوافر معلومات فى شكل يمكن التحقق منه verifiable form، كما يجب توافر بعض المعايير Standards (criteria) التى يمكن للمراجع بواسطتها تقييم المعلومات وتوجد صور مختلفة للمعلومات. لكن عادة ما يقوم المراجع بمراجعة معلومات يمكن قياسها كمياً، مثل القوائم المالية للشركات وصافى الدخل الخاضع للضريبة. كما يقوم المراجع أيضاً بمراجعة معلومات وصفية أكثر مثل مدى فعالية نظم الحاسب الإلكترونى ومدى كفاءة العمليات الإنتاجية.

وتتنوع معايير تقييم المعلومات بتنوع المعلومات التى يتم مراجعتها. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية التاريخية بواسطة منشأة للمراجعة، ستتمثل المعايير التى سيتم إستخدامها فى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وللتوضيح، عند مراجع القوائم المالية لشركة جنرال موتورز، تقوم منشأة المراجعة بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية لشركة جنرال موتورز قد تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. أما بالنسبة لصافى الدخل الخاضع للضريبة، فتتمثل المعايير فى نصوص قانون الضرائب. وعندما يقوم الفاحص الضريبى بفحص صافى الدخل الضريبى لشركة جنرال موتورز، فإنه يستخدم قانون الضرائب وليس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ومن الصعب أن توجد معايير للمعلومات الوصفية، مثل مدى فعالية نظم الحاسب الإلكترونى. ومن الضرورى فى هذه الحالة أن يتفق كل من المراجع والشركة محل المراجعة على المعايير التى يجب استخدامها على نحو محدد قبل البدء فى إجراء المراجعة. وفيما يتعلق بتطبيقات الحاسب الإلكترونى، قد تتمثل المعايير فى عدم وجود أخطاء فى المدخلات أو المخرجات.

جمع وتقييم الأدلة

تعرف الأدلة Evidence على أنها أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التى تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير. وتأخذ الأدلة أشكالاً عديدة، مثل الشهادة الشفوية للعميل، المصادقات من الأطراف الخارجية، وملاحظات المراجع. ومن الضرورى أن يحصل المراجع على حجم من الأدلة الجيدة كافى لإتمام المراجعة على النحو الملائم. ويعد تحديد نوعية وحجم الأدلة الضرورية وتقييم مدى اتفاقها مع المعايير المحور الأساسى فى كل عملية مراجعة. وكما يعد هذا الموضوع الأساس فى هذا الكتاب.

الشخص الكفء المستقل Comptent, Independent Person

يجب أن يكون المراجع مؤهلا Qualified لفهم المعايير التى يجب إستخدامها وكفئاً Competent حتى يعلم أنواع وحجم الأدلة التى يجب جمعها للتوصل إلى إستنتاج ملائم بعد إختبار الأدلة. ويجب أن يتوافر فى المراجع إتجاه ذهنى مستقل Independent Mental Attitude حيث لايفيد كثيراً أن يكون الشخص الكفء متحيزاً فى جمع الأدلة عندما يطلب منه الحصول على معلومات موضوعية أو التفكير الموضوعى للتوصل إلى رأى وبالتالى إلى قرار.

ولايمكن أن يكون الاستقلال مطلقاً، ولكنه يجب أن يكون الهدف المراد تحقيقه، كما أنه يجب تحقيقه بالدرجة الضرورية. وعلى سبيل المثال، فعلى الرغم من أن المراجع الذى يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة يحصل على أجره من الشركة التى يراجعها، إلا أنه يجب أن يكون مستقلا بشكل كاف عند أداء المراجعة التى يمكن أن يعتمد عليها مستخدموا المعلومات بالقوائم المالية. وقد يتمتع أولا يتمتع المراجعون بالإستقلال على نحو مرض إذا كانوا يعملون ايضاً فى الشركة محل المراجعة، كما قد لايتمتعون بالاستقلال الكاف لمراجعة القوائم المالية المنشورة، ولكنهم يتمتعون به عند مراجعة مدى كفاءة عمليات الحاسب الإلكترونى بالشركة.

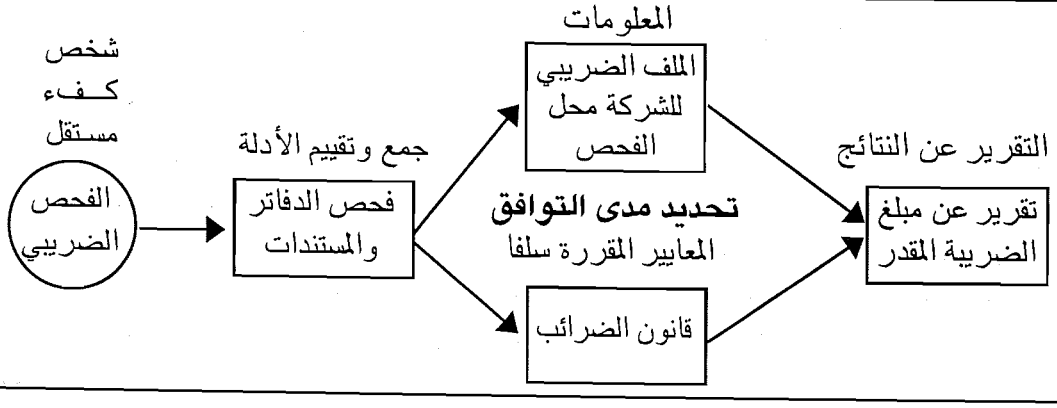
التقـــــرير Reporting

يعد تقرير المراجعة Audit Report المرحلة الأخيرة بعملية المراجعة، وهو يمثل اداة لتوصيل النتائج لمستخدمى المعلومات المحاسبية. وتختلف التقارير فى طبيعتها، ولكنها فى كافة الأحوال تهدف إلى إعلام القراء بدرجة التوافق بين المعلومات والمعايير. وتختلف أشكال التقارير، حيث يمكن أن تختلف وتتنوع من تقرير فنى جداً يتعلق عادة بالقوائم المالية التى تم مراجعتها إلى تقرير شفوى بسيط فى حالة المراجعة الادارية والتشغيلية عن مدى فعالية قسم صغير.

ويلخص الشكل ١-١ الأفكار الرئيسية فى وصف المراجعة من خلال توضيح إجراءات الفحص التي يقوم بها الفاحص الضريبي. حيث يتمثل الهدف فى تحديد ما إذا كان صافى الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب. وللتوصل إلى هذا الهدف يجب أن يختبر الفاحص الضريبي دفاتر الشركة محل الفحص، كما يجب عليه الحصول على معلومات من مصادر أخرى مثل العاملين بالشركة. وبعد إتمام الفحص، يقدم الفاحص تقريراً إلى الشركة يقدر فيه الضرائب الاضافية، وما إذا كان يجب دفع مبلغ الضريبة المتبقى أو أن مبلغ الضريبة قد تم سداده بالكامل.

الشكل ١ - ١

الفحص الضريبي



الفرق بين المحاسبة والمراجعة
Distinction Between Aucliting and Accounting

الهدف التعليمى ١ - ٢ : التمييز بين المراجعة والمحاسبة

يوجد خلط لدى العديد من مستخدمى المعلومات المحاسبية والأفراد العاديين فى المجتمع بشأن كل من المراجعة Auditing والمحاسبة Accounting. ويحدث هذا الخلط لأن العديد من عمليات المراجعة تتعلق عادة بالمعلومات المحاسبية، ولأن العديد من المراجعين يمتلكون خبرة كبيرة فى المحاسبة. ويزيد من درجة هذا الخلط بين المراجعة والمحاسبة أن لقب «المحاسب العام المصرح له» Certified Public Accountants [CPA] قد تم التعارف عليه ليعبر عن الأفراد الذين يقومون بالمراجعة .

فالمحاسبة هى تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الإقتصادية بشكل منطقى بهدف إمداد متخذى القرار بالمعلومات المالية. وتتمثل وظيفة المحاسبة فى توفير أنواع معينة من المعلومات الكمية التى يمكن إستخدامها فى إتخاذ القرارات بواسطة أفراد الإدارة والأخرين. ولتوصيل المعلومات الملائمة، ، يجب أن يتوافر لدى المحاسب فهماً عميقاً عن المبادئ والقواعد التى تمثل أساس إعداد المعلومات المحاسبية . وبالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتمكن المحاسب من تصميم النظم التى يمكن من خلالها ضمان تسجيل الأحداث المالية بالوحدة الإقتصادية على نحو ملائم وفى الوقت المناسب وبتكلفة معقولة.

أما مراجعة بيانات المحاسبة فمحور اهتمامها هو تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الإقتصادية التى تمت خلال الفترة التى يتم المحاسبة عنها. ونظراً لأن قواعد المحاسبة تمثل المعايير التى يتم من خلالها تقييم ما إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها على الوجه الصحيح، فيجب أن يتوافر للمراجع فهما عميقاً لهذه القواعد. وبالنسبة لمراجعة القوائم المالية، تتمثل المعايير فى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وخلال هذا الكتاب، سيتم إفتراض أن القارئ قد درس فعلاً مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ويجب على المراجع بالإضافة إلى فهمه لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يكون خبيراً فى جمع وتفسير أدلة المراجعة. وهذه الخبرة هى التى تميز المراجع عن المحاسب. حيث أن تحديد إجراءات المراجعة المناسبة، وتحديد نوع وحجم العناصر التى يجب إختبارها، وتقييم النتائج تعد مشكلات تخص المراجع وحده.

أنواع المراجعة Types of Audits

الهدف التعليمى ١ - ٣ : وصف الأنواع الثلاثة الرئيسية للمراجعة

سيتم فى هذا القسم توضيح أنواع ثلاثة من المراجعة: مراجعة القوائم المالية Financial Statement Audits ، المراجعة التشغيلية Operational Audits ومراجعة الإلتزام Compliance Audits.

مراجعة القوائم المالية Financial Statement Audits

يتم إجراء مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الشاملة overall [المعلومات التى يتم التحقق منها] تتفق مع معايير محددة. وعادة ما تتمثل المعايير فى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها،

برغم أنه يمكن أيضاً مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدى Cash Basis أو وفقاً لأى أساس محاسبي اخر يناسب المنظمة. وتشمل القوائم المالية بصفة عامة كل من قائمة المركز المالي Statement of Financial Position ، قائمة الدخل Income Statement ، وقائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows وأيضاً الملاحظات المرفقة بهذه القوائم Footnotes.

المراجعة التشغيلية Operational Audits

تتمثل المراجعة التشغيلية فى فحص أية اجراءات تشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كل من الكفاءة Efficiency والفعالية Effectiveness . وبعد إتمام المراجعة، يتم رفع توصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل. وكمثال لمراجعة التشغيل، تقييم مدى كفاءة ودقة حساب الأجور بنظام جديد للأجور يتم تشغيله من خلال الحاسب الإلكترونى. كما يوجد مثال آخر يعتقد المحاسبون أنهم غير مؤهلين للقيام به على وجه مرض، ويتمثل فى تقييم مدى كفاءة ودقة ورضاء العميل عن عملية توزيع الخطابات والطرود التى تتم بواسطة شركة مثل Federal Express.

ونظراً لوجود العديد من المجالات المختلفة التى يمكن أن يتم فيها تقييم فعالية التشغيل، فإنه من المستحيل وصف كيفية تنفيذ المراجعة التشغيلية على نحو نموذجي. حيث يمكن أن يقييم المراجع فى إحدى المنظمات مدى ملائمة وكفاية المعلومات التى إستخدمتها الإدارة عند إتخاذ قرار بشراء أصل ثابت جديد، بينما يتم فى منظمة أخرى تقييم مدى كفاءة تدفق مستندات عمليات البيع. ولا تقتصر المراجعة التشغيلية على الجوانب المحاسبية. وإنما يمكن أن تشمل تقييم هيكل المنظمة، أو تشغيل الحاسب الإلكترونى، أو أساليب الإنتاج، أو أنشطة التسويق، أو أى مجال أخر يكون المراجع مؤهلاً له.

ويعد تعريف الكيفية التى يتم من خلالها أداء المراجعة التشغيلية والتقرير عن النتائج الخاصة بها أمراً صعباً نسبياً بالمقارنة بنوعى المراجعة الأخرين. فالتقييم الموضوعى لمدى كفاءة وفعالية التشغيل يكون أكثر صعوبة بالمقارنة مع مدى الإلتزام أو عرض القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما أن تقرير معايير لتقييم المعلومات فى مراجعة التشغيل يعد امراً شخصياً وغير موضوعياً إلى حد كبير.

وفى هذا الخصوص، ينظر إلى المراجعة التشغيلية على أنها إستشارة يتم تقديمها إلى الإدارة بأكثر منها عملية للمراجعة. وقد زادت أهمية هذا النوع من المراجعة فى العقد الماضى، وسيتم دراسة هذا النوع على نحو أكثر عمقاً بالفصل رقم ٢٤.

مراجعة الإلتزام Compliance Audits

يتمثل الهدف من مراجعة الإلتزام فى تحديد ما إذا كان العميل قد إلتزم باجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة ما أعلى. وتشمل مراجعة الإلتزام فى منشأة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين فى إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعة من قبل المراقب Controller (المدير المالي) بالشركة، فحص معدلات الأجور لتحديد مدى الإلتزام بالقوانين فيما يتعلق بالحد الأدنى للإجور، أو فحص الإتفاقات مع رجال البنوك وباقي المقرضين الاخرين للتأكد من أن الشركة تلتزم بالمتطلبات القانونية. وفى مراجعة الوحدات الحكومية مثل المدارس، تتمثل مراجعة الإلتزام فى التحقق من تنفيذ القواعد التنظيمية المحددة بواسطة السلطات الحكومية العليا. وفى الواقع، يحكم عمل كل منظمة خاصة وكل منظمة غير هادفة للربح مجموعة من السياسات الموضوعة سلفاً والإتفاقات التعاقدية والمتطلبات القانونية التى تتطلب القيام بمراجعة الإلتزام.

ويتم التقرير عن نتائج مراجعة الإلتزام إلى شخص محدد في الوحدة التى يتم مراجعتها بدلاً من التقرير إلى مجموعة من المستخدمين. وتعد الإدارة (وليست الأطراف الخارجية من المستخدمين) هى المجموعة الأساسية محل الإهتمام، المعنية بالتعرف على مدى الإلتزام بالإجراءات والقواعد التنظيمية الموضوعة سلفاً. وبالتالى، فإن جزء كبير من هذا النوع من المراجعة يتم بواسطة مراجعين يعملون فعلاً في الوحدات محل المراجعة. وتوجد إستثناءات، فعندما ترغب المنظمة فى تحديد ما إذا كان الأفراد أو المنظمات المنوط بهم إتباع متطلبات محددة يقومون بذلك فعلاً، يقوم المراجع الذى تعينه المنظمة بالتحقق من مدى الإلتزام بهذه المتطلبات. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة مدى إلتزام الممولين بقانون الضرائب، يقوم الفاحص الضريبي المعين من قبل الحكومة بالتحقق من صافي الدخل الخاضع للضريبة. كما يتم مراجعة الإلتزام ببرامج الإنفاق الحكومى بواسطة المحاسبين الذين يعملون فى الجهاز الرقابى المركزى للمحاسبات. وسيتم التعرض لذلك فى الفصل رقم ٢٤.

ويوضح الجدول ١ - ١ ملخصاً للأنواع الثلاثة الرئيسية للمراجعة. ويتضمن مثالاً لكل نوع وعرضا للأجزاء الرئيسية من تعريف المراجعة التي يتم تطبيقها بكل نوع.

الجدول ١٠١

أمثلة للأنواع الثلاث الرئيسية للمراجعة

نوع المراجعة	مثال	المعلومات	المعايير المقررة	الأدلة المتاحة
مراجعة القوائم المالية	مراجعة القوائم المالية السنوية لشركة جنرال موتورز	القوائم المالية السنوية لشركة جنرال موتورز	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	الدفاتر والمستندات والمصادر الخارجية للأدلة
المراجعة التشغيلية	تقييم ما إذا كان التشغيل الإلكتروني لكشف الأجور في الفرع «س» قد تم تنفيذه على نحو كفء وفعال	عدد سجلات الأجور التى تم تشغيلها فى الشهر، التكاليف التى تم انفاقها بالادارات، وعدد الأخطاء التى تم إرتكابها	معايير الشركة عن الكفاءة والفعالية فى إدارة الأجور	تقارير الأخطاء، سجلات الاجور، تكاليف تشغيل حساب الأجور
مراجعة الإلتزام	تحديد ما إذا كان قد تم الإلتزام بالمتطلبات البنكية المتعلقة بالقرض	سجلات الشركة	شروط إتفاقية الحصول على القرض	القوائم المالية، والحسابات التى يقوم بها المراجع

أنواع المراجعين Types of Auditors

الهدف التعليمى ١ - ٤ : وصف الأنواع الرئيسية للمراجعين

سيتم فى هذا القسم تقديم وصف للأربعة أنواع الأكثر إنتشاراً من المراجعين بالولايات المتحدة الأمريكية على نحو موجز. وتتمثل فى:

منشآت المحاسبة العامة المصرح لها Certified Public Accounting Firms

المراجعون بمكتب المحاسبة العام General Accounting office Auditors

الفاحصون بمصلحة الضرائب Internal revenue agents، والمراجعون الداخليون Internal auditors.

منشآت المحاسبة العامة المصرح لها

تقوم هذه المنشآت بمراجعة القوائم المالية التاريخية لكافة الشركات العامة [التي تطرح الأسهم للإكتتاب العام]، لكافة الشركات الكبرى الأخرى، وأيضاً للعديد من الشركات الصغيرة والمنظمات غير التجارية. ونظراً للإنتشار الكبير للقوائم المالية المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، والاستخدام المعتاد لها من كافة رجال الأعمال والمستخدمين الاخرين، فإنه أصبح من المتعارف عليه أن يتم استخدام مصطلحى المراجعين Auditors ومنشآت المحاسبة العامة المصرح لها CPA على نحو مترادف، على الرغم من وجود مصطلحات أخرى يمكن ان نصف هذه المنشآت للمحاسبة العامة المصرح لها كالمراجع المستقل Independent Auditor. وسيتم التعرض لمنشآت المحاسبة المصرح لها بتفصيل أكبر باختصار.

المراجعون بمكتب المحاسبة العام

يعد مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الأمريكية GAO بمثابة هيئة مستقلة بالجناح التشريعي بالحكومة الفيدرالية. ويرأس هذا المكتب المراقب العام. والذي يرفع تقاريره إلى الكونجرس رأساً كما يعد مسئولاً أمامه. وتتمثل المسئولية الأساسية لهذا المكتب فى أداء وظيفة المراجعة الخاصة بالكونجرس.

وتتشابه العديد من مسئوليات مكتب المحاسبة العام مع تلك المسئوليات المنوطة بمنشآت المحاسبة العامة المصرح لها. ويتم مراجعة المعلومات المالية التى تعدها الهيئات الحكومية من قبل مكتب المحاسبة العام قبل تقديمها إلى الكونجرس. ونظراً لأن سلطة إعتماد النفقات والمتحصلات بالهيئات الحكومية قد تم تحديدها من خلال القوانين، فإنه يتم التركز بشكل ملحوظ على مراجعة الإلتزام.

وقد تم تخصيص جانب كبير من الجهود المبذولة بمكتب المحاسبة العام لتقييم كفاءة وفعالية التشغيل فى البرامج الفيدرالية المختلفة. وعلى سبيل المثال، تقييم تشغيل الحاسب الإلكترونى داخل الوحدة الحكومية. ويمكن للمراجع أن يفحص ويقيم أى جانب فى نظام الحاسب الإلكترونى، ولكنه سيهتم على نحو خاص بمدى ملائمة المعدات، كفاءة التشغيل، وملائم ومنفعة المخرجات وباقي الجوانب الاخرى فى ظل الأهداف المرتبطة بتحديد وسائل تقديم نفس الخدمات بمستوى أقل من التكلفة.

ونظراً لوجود أعداد هائلة من الهيئات الحكومية ووجود تشابه فى أنشطتها، عمد مكتب المحاسبة العام في السنوات الأخيرة إلى إستحداث أساليب أفضل للمراجعة، تعتمد على الإستخدام الواسع لكل من المعاينة الإحصائية المعقدة وطرق المراجعة بواسطة الحاسب الإلكتروني.

وفي العديد من الولايات، يعد العمل في مكتب المحاسبة العام كافياً لإستيفاء متطلبات العمل الواجب

توافرها في المراجع ليصبح محاسباً عاماً مصرح له. فإذا إجتاز الفرد إختبار المحاسب العام المصرح لـــه CPA Examination وقام بالعمل في الفترة الزمنية المشروطة في مكتب للمحاسبة العام، فإن هذا الشخص يمكنه الحصول على شهادة العمل كمحاسب عام مصرح له.

ونتيجة للمسئولية الضخمة عن مراجعة النفقات الحكومية الفيدرالية، إستخدام المراجعين في مكتب المحاسبة العام مفاهيم متقدمة للمراجعة، وإمكانية حصول هؤلاء المراجعين على شهادة المحاسب العام المصرح له، وتوافر إمكانية القيام بمراجعة أداء التشغيل، فإنه ينظر إلى المراجعين داخل مكتب المحاسبة العام باحترام شديد في مهنة المراجعة.

العاملون في مصلحة الضرائب

تقوم مصلحة الضرائب بتنفيذ قوانين الضرائب التي تم وضعها من قبل المجلس التشريعي ويتم تفسيرها بواسطة الهيئة القضائية. وتتمثل المسئولية الأساسية لمصلحة الضرائب في تحديد مدى إتفاق المبالغ الخاضعة للضريبة التي أثبتها الممولون فى إقراراتهم مع قوانين الضرائب. ويطلق على من يقوم بهذا العمل الفاحص الضريبي. ويمثل هذا النوع من المراجعة أحد صور مراجعة الإلتزام.

وقد يبدو أن مراجعة الإلتزام بقوانين الضرائب تشكل أمراً بسيطاً. ولكن، لايمثل ذلك الواقع. فقوانين الضرائب تتسم بالتعقد الشديد ويوجد لها الكثير من التفسيرات. وتختلف مراجعة صافي الدخل الخاضع للضريبة والإستقطاعات الضريبية في منشأة ما عن مراجعة صافي الدخل الضريبي لشركة متعددة الجنسيات بحساباتها العديدة والمعقدة. وبالتالي، فإن هناك العديد من المشكلات الضريبية التى يجب التعامل معها، ومنها: حساب الضرائب المستحقة على الأفراد، حساب الضريبة على المنح والهدايا، حساب الضرائب على الشركات. ويجب أن تتوافر في المراجع الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبة عميقة ومهارات مرتفعة حتى يمكن أن يقوم بعمله على نحو فعال.

المراجعون الداخليون

يستخدم المراجعون الداخليون داخل الشركات ليقوموا بتنفيذ إجراءات المراجعة لخدمة الإدارة. مثلهم في ذلك مثل مكتب المحاسبة العام في تعامله مع الكونجرس. ويمكن أن تضم إدارة المراجعة الداخلية في بعض الشركات الكبرى مئات من الأفراد الذين يرفعون التقارير مباشرة إلى الرئيس وباقي الأفراد الرئيسين في الإدارة أو إلى لجنة المراجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة.

وتتسم مسئولية المراجع الداخلي بالتنوع الشديد. كما تتوقف على الشركة التي يعملون بها. ففي بعض الشركات يوجد في إدارة المراجعة الداخلية مراجع أو إثنين فقط يعملان فقط على القيام بمراجعة الإلتزام التقليدية. وفي بعض الشركات الأخرى، يمكن أن يوجد العديد من المراجعين في إدارة المراجعة الداخلية يقومون بأداء مهام متنوعة يقع بعضها خارج دائرة المحاسبة. ويقوم بعض المراجعون الداخليون بتنفيذ المراجعة التشغيلية أو قد تتوافر لديهم خبرة في تقييم النظم الإلكترونية.

وحتى يؤدي المراجع الداخلي عمله على نحو فعال، يجب أن يكون مستقلاً عن الوظائف التنفيذية Line Functions داخل الشركة التى يعمل فيها. ولكنه لا يستطيع أن يكون محايداً عن الوحدة الإقتصادية مادام تربطه بها علاقة عمل. ويمد المراجع الداخلي الإدارة بمعلومات هامة تفيد في إتخاذ القرارات المتعلقة بالتشغيل الفعال للعمل. ولايمكن للمستخدمين من خارج الوحدة الإقتصادية الإعتماد على المعلومات الخاصة بالمراجعين الداخلين، نظراً لإفتقارهم للحياد. وهذا هو الإختلاف الأساسى بين المراجعين الداخلين ومنشآت المحاسبة العامة المصرح لها.

الطلب الإقتصادي على المراجعة Economic Demcnd for Audeting

الهدف التعليمى ١ - ٥ : مناقشة السبب الإقتصادي الرئيسي للطلب على المراجعة والمتمثل في تخفيض خطر المعلومات

تقوم الوحدات الإقتصادية والحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح بإستخدام خدمات المراجعة على نحو واسع. وفي هذا الإطار، فإن دراسة الأسباب الإقتصادية للمراجعة يعد أمراً مفيداً لفهم ضرورة المراجعة وأيضاً للتعرف على بعض المشاكل القانونية التي تواجه المراجعين.

ولتوضيح مدى أهمية المراجعة، يمكن تصور القرار الذى يتخذه مدير أحد البنوك بمنح قرض إلى إحدى المنشآت. حيث يجب أن يتخذ هذا القرار بناء على عوامل مثل العلاقات المالية السابقة مع المنشأة والظروف المالية للمنشأة كما تعكسها القوائم المالية الخاصة بها. فإذا قرر المدير منح القرض، فإنه سيقوم بتحديد معدل الفائدة بناء على العوامل الثلاث التالية:

١ - معدل الفائدة الخالى من الأخطار Risk - Free Interest Rate. وهو تقريباً المعدل الذي يمكن أن يربحه البنك من خلال الإستثمار في أذون الخزانة عن نفس الفترة التي يتم فيهامنح القرض للمنشأة.

٢ - خطر العمل المتعلق بالعميل Business Risk for The Customer. ويعكس هذا الخطر إحتمال عدم تمكن المنشأة من سداد قيمة القرض بسبب ظروف إقتصادية مثل: الإنكماش الإقتصادى، اتخاذ قرارات إدارية غير حكيمة، أو وجود منافسة غير متوقعة في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.

٣ - خطر المعلومات Information Risk. ويعكس هذا الخطر امكانية عدم دقة المعلومات الخاصة بخطر العمل الخاص بالمنشأة. والسبب المحتمل لخطر المعلومات هو إمكانية عدم دقة القوائم المالية.

ولايوجد أثر للمراجعة على كل من معدل الفائدة الخالى من الأخطار أو خطر العمل. ولكن، تؤثر المراجعة بشكل جوهري على خطر المعلومات. فإذا إقتنع مدير البنك بعدم وجود خطر للمعلومات نتيجة إتمام إجراءات المراجعة على القوائم المالية للوحدة الإقتصادية، سيتلاشى خطر المعلومات، وبالتالى يمكن تخفيض معدل الفائدة الإجمالي. وحتى في حالة عدم إمكانية تخفيض خطر المعلومات على نحو تام، فان هذا التخفيض يمكن أن له تأثير جوهري على المقدرة الاقتراضية بالشكل الذي يمكن الشركة من الحصول على القرض بتكلفة معقولة. فعلى سبيل المثال، افترض أن لدى شركة كبرى مقدرة على تحمل فائدة للحصول على قرض بمبلغ ١٠ بليون جنيه. فإذا تم تخفيض معدل فائدة القرض بنسبة ١٪ فقط، سيبلغ مقدار التوفير السنوي في الفائدة ١٠٠ مليون جنيه.

أسباب خطر المعلومات Causes of Information Risk

كلما أصبح المجتمع أكثر تعقيداً، كلما زاد إحتمال امداد متخذى القرار بمعلومات لايمكن الاعتماد عليها. ويوجد العديد من الأسباب لذلك: صعوبة التوصل إلى المعلومات مباشرة، التحيز والدوافع الشخصية لمعد المعلومات، الحجم الكبير للبيانات، تعقد عمليات التبادل.

صعوبة التوصل للمعلومات مباشرة. فى الوقت الحالي، من المستحيل فعلاً أن تتوافر لدى متخذ القرار إمكانية كبيرة للتوصل للمعلومات بشكل مباشر عن المنشأة التي يتم التعامل معها. ولذلك يتم الإعتماد على المعلومات التى يقدمها الاخرون. وعندما يتم الحصول على مثل هذه المعلومات، يزداد إحتمال وجود تحريف متعمد أو غير متعمد بها.

التحيز والدوافع الشخصية لمعد المعلومات. عندما يتم الحصول على أية معلومات من شخص

لاتتفق الأهداف التي يسعى لتحقيقها مع أهداف متخذ القرار، يمكن أن يتم إعداد المعلومات على نحو متحيز لصالح من يعدها. وقد يتمثل السبب في ذلك إلى وجود تفاؤل صادق عن الأحداث المستقبلية أو نشر تصور متعمد للتأثير على المستخدمين في جانب محدد. وفى كل الأحوال، ستكون النتيجة وجود تحريف في المعلومات. وعلى سبيل المثال، عند إتخاذ قرار الإقراض بناءعلى القوائم المالية للمقترض، سيوجد إحتمال كبير لقيام المقترض بالتلاعب في القوائم المالية لزيادة فرص الحصول على القرض. وقد يتمثل التحريف في إدراج قيم غير صحيحة أو عدم الإفصاح الكامل عن المعلومات.

الحجم الكبير للبيانات. مع زيادة حجم المنشآت، تزيد عدد العمليات المالية التي تقوم بها. ويؤدي ذلك إلى زيادة إحتمال التسجيل غير الصحيح في السجلات والدفاتر، وربما إخفاء قدر كبير من المعلومات. وعلى سبيل المثال، إذا صدر شيك من هيئة حكومية كبيرة عند سداد فاتورة تحتوى على مبلغ يزيد بمقدار ٢٠٠ جنيه عن القيمة المستحقة للبائع، سيوجد إحتمال كبير بعدم كشف ذلك إلا إذا قامت الهيئة بإجراءات معقدة لإكتشاف هذا النوع من التحريف.

فإذا كان هناك أعداد كبيرة من التحريفات التي تتسم بصغر القيمة، فانها ستجمع مبلغ كبير القيمة في النهاية.

عمليات التبادل. زادت عمليات التبادل التي تتسم بالتعقد بين المنظمات في العقود القليلة الماضية، وبالتالي أصبح الأمر أكثر صعوبة في تسجيل هذه العمليات على نحو ملائم. وعلى سبيل المثال، تتسم المعالجة المحاسبية الصحيحة للإستحواذ على منشأة إقتصادية بواسطة منشأة إقتصادية أخرى بالصعوبة وتتضمن العديد من المشكلات المحاسبية. وتشمل باقي الأمثلة: التوصل إلى رقم الربح ومستوى الإفصاح الملائم عن نتائج أنشطة الفروع التي تعمل في مجالات متنوعة، وأيضاً الإفصاح الملائم عن الأدوات المالية للمشتقات طبقاً لنشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١١٩.

تخفيض خطر المعلومات Reducing Information Risk

قد يتوصل كل من مديرى المنشآت الإقتصادية ومستخدي قوائمها المالية إلى إستنتاج مؤداه أن أفضل طريقة للتعامل مع خطر المعلومات أن يترك هذا الخطر ببساطة في مستوى مرتفع لكن بشكل مناسب. فقد تجد منشأة إقتصادية صغيرة ان دفع تكاليف فائدة مرتفعة بعد أقل تكلفة لها من زيادة تكاليف تخفيض خطر المعلومات. ولكن، عادة ما يكون من المفيد عملياً للمنشآت كبيرة الحجم، أن تتحمل تكاليف تخفيض خطر المعلومات. ويمكن أن يتم ذلك من خلال ثلاث وسائل:

* **تحقق المستخدم من المعلومات**. يمكن للمستخدم أن يذهب إلى المنشأة لإختبار السجلات والحصول على المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وبحث إمكانية الإعتماد عليها. وعادة ما يعد ذلك أمراً غير عملياً فى ضوء التكاليف. أضف إلى ذلك، ان مسألة أن يقوم كافة المستخدمين بالتحقق من المعلومات بشكل فردي يعد امراً غير كفء من الوجهة الاقتصادية. وعلى الرغم من ذلك، يقوم بعض المستخدمين بأداء بعض الإختبارات الخاصة بهم. فعلى سبيل المثال، تقوم مصلحة الضرائب بالتحقق من إتفاق الأرقام التي أثبتها الأفراد والمنشآت الإقتصادية في إقراراتهم مع متطلبات القوانين الضريبية. وأيضاً، إذا قررت إحدى المنشآت شراء منشأة أخرى، من المتعارف عليه أن يقوم الجانب الذي قرر الشراء باستخدام فريق مراجعة خاص للتحقق بشكل محايد وإجراء تقيم للمعلومات الأساسية للمنشأة المزمع شراؤها.

مشاركة المستخدمين الإدارة لخطر المعلومات. يوجد إتفاق عام على مسئولية الإدارة عن تقديم

معلومات مالية موثوق فيها للمستخدمين. فإذا إعتمد المستخدمون على قوائم مالية غير دقيقة وواجهوا خسائر مالية، سيتوافر أساس قانونى لمقاضاة الإدارة.

وتوجد صعوبة في مشاركة خطر المعلومات مع الإدارة. تتمثل فى عدم قدرة المستخدمين على تحصيل مبالغ الخسارة. ففي حالة عدم قدرة الشركة على سداد قيمة قرض بسبب الإفلاس، فمن المحتمل ألا يكون لدى الإدارة أموالاً كافية تدفع للمستخدمين. وعلى الرغم من ذلك، يقوم المستخدمون بتقيم إحتمال مشاركتهم لخسائر خطر المعلومات مع الإدارة.

مراجعة القوائم المالية المقدمة. تتمثل الوسيلة المتعارف عليها بين المستخدمين للحصول على معلومات موثوق فيها في قيام مراجع مستقل بمراجعة من القوائم المالية. وبالتالي، يتم إستخدام المعلومات التي تم مراجعتها في إتخاذ القرار بإفتراض أنها معلومات كاملة، دقيقة، وغير مضللة بشكل مناسب.

وفي حالة وجود أكثر من متخذ للقرار يقومون باستخدام نوع معين من المعلومات، فان التكلفة ستكون أقل عادة اذا ما قام واحد بتقديم خدمة المراجعة لهؤلاء المستخدمين، بدلاً من قيام كل مستخدم بالتحقق من المعلومات بنفسه. ونظراً لأنه يتم إعداد القوائم المالية في معظم الشركات للعديد من المستخدمين، فقد أدى ذلك إلى وجود الطلب على المراجعة بشكل ملحوظ.

وعادة ما تقوم إدارة المنشأة بالإتفاق مع مراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن امكانية الاعتماد على القوائم المالية. فإذا تم إعداد القوائم المالية على نحو غير صحيح، فان المراجع سيواجه باحتمال مقاضاته من قبل كل من المستخدمين والإدارة. ويقاضي المستخدمون المراجع على أساس مسئولية المراجع المهنية عن تأكيد امكانية الاعتماد على القوائم المالية. كما يمكن للمستخدمين أيضاً مقاضاة الإدارة. وتقاضى الإدارة المراجع باعتباره وكيلاً عن الإدارة لتأكيد مدى الإعتماد على القوائم المالية. وبالتالي يتحمل المراجع مسئولية ضخمة من الوجهة القانونية.

وفي الممارسة العملية، يتم إستخدام كافة الوسائل السابق الإشارة إليها لتخفيض خطر المعلومات. وكلما أصبح المجتمع أكثر تعقيداً، كلما زاد الإعتماد على المراجع لتخفيض خطر المعلومات. وفى حالات عديدة، توجد قواعد تنظيمية تتطلب أن تتم المراجعة بواسطة منشآت محاسبة عامة مصرح لها. وعلى سبيل المثال، على كافة الشركات المسجلة في هيئة سوق المال أن تعين مراجع لمراجعة قوائمها المالية. كما يحدث في حالات أخرى في ظل عدم وجود متطلبات تنظيمية، أن يطلب بعض البنوك والمقترضين إجراء مراجعة سنوية للشركات التي حصلت على قروض في حدود معينة.

المحاسب العام المصرح له Certified Public Accomting

الهدف التعليمي ١ - ٦ : وصف المتطلبات الواجب توافرها في المحاسب العام المصرح له

تخفيض تكاليف رأس المال

جاء في مقال حديث بمجلة المحاسبة اليوم Accounting Today أن هناك شركة أمريكية تتحمل كثيراً للحصول على رأس مال جديد، وأن وجود مراجعين محايدين يمثل أحد عناصر الحل لذلك. ورأى روبوت إليوت الشريك في شركة المراجعة KPMG Peat Marwick أنه يمكن تخفيض تكاليف رأس المال بشكل كبير في السنوات الخمس القادمة في ضوء: التقدم التكنولوجى، القواعد التنظيمية الجيدة، ووجود عمليات المراجعة.

وقد استخدم إليوت مثالاً إفتراضيا لتوضيح تنبؤاته. فقد أشار إلى أنه بافتراض ان تكلفة رأس المال تمثل ١٣٪، فيمكن أن يتكون هذا المعدل من:

- ٥,٥٪ نسبة معدل الفائدة الخالى من المخاطرة.

- ٣,٥٪ نسبة خطر العمل
- ٤٪ نسبة خطر المعلومات

طبقاً لهذا المثال، تمثل نسبة خطر المعلومات ٣٠٪ من تكلفة رأس المال. ويرى إليوت أن العوامل التالية ستؤدى إلى تخفيض خطر المعلومات فى السنوات الخمس أو العشر القادمة:

- التقدم التكنولوجى ويتضمن تخفيض تكلفة أجهزة الحاسب الالكترونى مما سيؤدى إلى تخفيض تكلفة توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب للمستثمرين.

- زيادة الشركات التي تستخدم الاتصالات المباشرة من خلال أجهزة الحاسب الالكتروني On - Line سيؤدى إلى خفض خطر حصول المستثمرين على معلومات متقادمة.

- تتطلب معايير المحاسبة والمراجعة الجديدة ضرورة وجود إفصاح أفضل عن أنشطة الفروع والأخطار وعدم التأكد. ويمكن أن توجد قواعد تتطلب الافصاح عن البيانات غير المالية عن الاداء ونظرة مستقبلية للمعلومات.

- سيجد المراجعون وسائل أكثر فعالية عند إجراء المراجعة التي تتطلب مستويات جديدة من التأكد.

بناء على تنبؤات اليوت وتحقق العوامل السابقة، فإن تكلفة رأس المال يمكن أن تنخفض من ١٣٪ إلى ١١,٥٪. وهذا التخفيض يرجع أساساً إلى تخفيض خطر المعلومات.

المصدر: Accounting Today, December 11, 1995. p. 16

ينص قانون كل ولاية من الولايات المتحدة الأمريكية على قيام إدارة محددة بمنح التصريح الضرورى لممارسة مهمة المحاسبة وتنظيم إستخدام لقب المحاسب العام المصرح له CPA. وتختلف القواعد التنظيمية لمنح التصريح بممارسة المهنة من ولاية لأخرى. وحتى يصبح الفرد محاسباً عاماً مصرح له، يجب عليه إستيفاء ثلاثة متطلبات تم توضيحها بالشكل ١ - ٢.

الشكل ١ - ٢

المتطلبات الواجب توافرها في المجلس المصرح له

متطلب التعليم	إجتياز إختبار المحاسب العام المصرح له CPA	متطلب الممارسة
الحصول على مؤهل عال في تخصص المحاسبة من خلال دراسة عدد محدد من الساعات المعتمدة. ويختلف عدد الساعات التي يجب على الفرد الحصول عليها من ولاية لأخرى. حيث تتطلب بعض الولايات ١٥٠ ساعة وفقاً لنظام الفصول الدراسية (٢٢٥ وفقا للنظام الذي يقوم على ربع السنة) قبل دخول الإمتحان. وبعض الولايات المتحدة تتطلب عددا أقل قبل دخول الإختبار لكنها تتطلب إجتياز ١٥٠ ساعة معتمدة وفقاً لنظام الفصول الدراسية قبل الحصول على التصريح	إختبار على مدى يومين في مايو ونوفمبر.. وتتمثل أقسام الإختبار في: * ٤ ١/٢ ساعة في المراجعة * ٣ ١/٢ ساعة في المحاسبة والتقرير * ٤ ١/٢ ساعة في المحاسبة المالية والتقرير * ٣ ساعات في القانون التجاري وتتضمن كافة الأجزاء بخلاف المحاسبة والتقرير ٢٠٪ على الأقل من الحالات العملية والمشكلات. وتتطلب بعض الولايات اختباراً منفصلاً عن أخلاقيات المهنة.	تتنوع من عدم وجود شرط للممارسة إلى ضرورة ممارسة المهنة لمدة عامين بما في ذلك القيام بأعمال المراجعة. وتعتبر بعض الولايات العمل في الجهات الحكومية أو في المراجعة الداخلية مستوفياً لشرط الممارسة.

ويجب أن يتعرف الفرد الذي يخطط لأن يصبح محاسباً عاماً مصرح له على المتطلبات الخاصة بالولاية التي يرغب في ممارسة العمل بها. ويعد مجمع المحاسبة بالولاية أفضل مصدر للحصول على هذه المعلومات. ويمكن أن يتم تغيير موقع العمل من ولاية لأخرى، ولكن يتطلب ذلك متطلبات إضافية من التعليم الرسمي، سنوات الممارسة، أو التعليم المستمر.

ويمكن أن يتوافر للأفراد الراغبين في معلومات أكثر تفصيلاً عن إختبار CPA في كتاب «معلومات للراغبين في الحصول على شهادة المحاسب العام المصرح له». ويمكن أيضاً الحصول على الإختبارات السابقة وحلولها حتى إختبار ١٩٩٥ من المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. وإبتداء من مايو ١٩٩٦ لن ينشر المعهد الإختبارات وحلولها.

وتم في نهاية كل فصل من هذا الكتاب إدراج بعض الأسئلة والحالات العملية نقلاً عن الإختبارات الماضية لـ CPA. ويبدأ معظم الراغبين فى إمتهان عملهم في مجال المحاسبة في منشآت المحاسبة العامة المصرح لها. وبعد حصولهم على شهادة CPA قد يتركون منشآت المحاسبة للعمل في مجالات أخرى كالصناعة والأجهزة الحكومية أو التعليمية. وقد يظل هؤلاء الأفراد كمحاسبين مصرح لهم، ولكنهم غالباً ما يفقدوا حق الممارسة كمراجعين يتمتعون بالإستقلال. فالمراجع الذي يمارس العمل على نحو مستقل يجب أن يستمر فى إستيفاء متطلبات التعليم المحاسبى وشروط التصريح له بالمزاولة للمهنة على نحو يؤدي للحفاظ على حقهم في الممارسة في معظم الولايات. ومن المتعارف عليه بين المحاسبين أن يكون هناك محاسب عام مصرح له CPA لايمارس العمل كمراجع مستقل.

التعديل المتوقع في اختبار CPA

يتوقع أن يقوم مجلس الممتحنين الذي يجرى إختبار CPA في المعهد الأمريكى للمحاسبين بنهاية عقد التسعينات بتنفيذ إختبار CPA من خلال الحاسب الإلكترونى، وذلك طبقاً للتقرير السنوي للمجلس.

وفي ظل ذلك، سيقوم الفرد الذي يؤدي الإختبار بالإجابة على السؤال الأول أو على مجموعة من الأسئلة، وبناء على الإجابة سيتحدد السؤال التالى. وسيتوقف طول الإختبار على إجابة من يؤدى الإختبار. حيث سيمضي الأفراد ذوى المستوى المرتفع جداً والمنخفض جداً وقتاً قصيراً. أما المستويات التي تقع بين هذين المستويين، فسيمضى أصحابها وقتا أطول.

وتتمثل مزايا الشكل المتوقع للإختبار في زيادة سرية الإختبار لعدم وجود أوراق يتم الكتابة عليها بخط اليد، وإمكانية تصميم الأسئلة بما يعكس الأداء المهاري في المنافسة، وأخيراً إجراء الإختبار على مدار العام. وفي مثل هذا النوع من الإختبارات، سيتم توجيه أسئلة مختلفة لكل شخص يؤدي الإختبار، كما يمكن أن يتم إجراء الإختبار في موقع مهني محدد. وسيعمل مجلس الممتحنين مع المجامع المحاسبية في الولايات المختلفة لوضع المقترحات التي يمكن من خلالها تنفيذ هذا الشكل للإختبار.

المصدر Journal . F Accountancy, November 1994, p.116

منشآة المحاسبة العامة المصرح لها Certified Public Accounting Firms

الهدف التعليمى ١ - ٧ : وصف طبيعة وعمل وهيكل منشآة المحاسبة العامة المصرح لها

يركز هذا الكتاب على مراجعة القوائم المالية التاريخية بواسطة منشآت المحاسبةالعامة المصرح لها. وتم هذا لثلاثة أسباب: التحاق عدد كبير من الطلاب الذين توافر لهم التأهيل العلمى للعمل كمراجعين في البداية في منشآت المحاسبة العامة المصرح لها وليس لأى نوع أخر من منظمات المراجعة، تتحمل منشآت المحاسبة العامة المصرح لها مسئوليات مراجعة محددة وبشكل واضح بالمقارنة بمعظم منظمات المراجعة الأخرى، كما أن هناك متطلبات مهنية لمنشآت المحاسبة العامة المصرح لها مقارنة مع باقي المنظمات الأخرى نظراً لحاجة المستخدمين الخارجين للإعتماد على القوائم المالية.

وفي الولايات المتحدة، تقوم منشآت المحاسبة العامة المصرح لها بمراجعة القوائم المالية المعدة للإستخدام العام من قبل المنظمات غير الحكومية. والتصريح ومسئولية القيام بهذه المراجعات مضمون من كل ولاية من الولايات الخمسين في ضوء القواعد التنظيمية الخاصة بها. وترتب على هذا وجود عدد كبير من المنشآت المصرح لها بممارسة المراجعة، والتي تقوم لأسباب إقتصادية بتقديم خدمات أخرى للعملاء بخلاف المراجعة. وبالتالي، يصبح من الضروري التعرف على منشآت المحاسبة العامة المصرح لها.

ويوجد حالياً ٤٥٠٠٠ منشأة محاسبة عامة مصرح لها تعمل بالولايات المتحدة. يتراوح حجمها بين فرد واحد بالمنشأة إلى العديد من آلاف المراجعين والشركاء. ويوجد أربع فئات لهذه المنشآت: المنشآت الست الدولية، المنشآت القومية المنتشرة عبر الولايات المتحدة، المنشآت المحلية الكبرى والمنشآت الإقليمية الكبرى، والمنشآت المحلية الصغرى.

وتنشر دورية «المحاسبة اليوم Accounting Today» سنوياً قائمة بأكبر ١٠٠ منشأة وتتضمن القائمة عدداً محدوداً من منشآت مثل H&R Block Tax Services أما الأغلبية فهى منشآت المحاسبة العامة المصرح لها. ويوضح الجدول ١ - ٢ بيانات عن بعض منشآت المحاسبة العامة المصرح لها. ويلاحظ أن المنشآت في مقدمة الجدول تفوق بمقدار سبع أضعاف المنشآت الكبرى التي تليها. كما يلاحظ أيضاً أن المنشأة رقم ٧٥ في المنشآت الكبرى لديها مكتب واحد، وتبلغ إيرادتها ١١ مليون دولار.

جدول ١ - ٢

الايراد وباقي البيانات الخاصة بمنشآت المحاسبة الكبرى في الولايات المتحدة

الحجم فى عام ١٩٩٦ وفقا للإيراد	إسم المنشأة	صافى الايراد فى الولايات المتحدة بالمليون دولار	عدد الشركاء	العاملين	المكاتب داخل الولايات المتحدة	نسب الإيراد الاجمالى من المحاسبة والمراجعة/ الضرائب/ الخدمات الاستشارية الإدارية
	الست الكبرى					
١	Anderson World wide	٣٨٦٠,٢	١٥٢٩	٢٤٦٠٦	٩١	٥٢/١٦/٣٢
٢	Ernst & Young	٢٧٤	١٨٦٤	١٤١٩٥	٩١	٣٥/٢٢/٤٣
٣	Deloitte & Touche	٢٥٧٠	١٤٧٧	١١٤٥٨	١١٠	٣٦/٢٠/٤٤
٤	KPMG Peat Marwick	٢٢٨٩	١٤٢٥	١٠٧٠٠	١٢٤	٣٦/١٩/٤٥
٥	Coopers & Lybrand	١٩٠٥	١٢٢٩	١١٣٦٩	١١٧	٣٥/٢٠/٤٥
٦	Price Waterhouse	١٧٧٠	٩٥٧	١٠٦٧١	١٠٦	٣٦/٢٤/٤٠
	القومية					
٧	Grant thonton	٢٤٠	٢٨٢	١٧٣٤	٤٨	٢٢/٣٢/٤٦
٨	McGladrey & Pullen	٢٢٩,٨	٣٨٧	١٧٢٣	٧٣	١٨/٣٣/٤٩
٩	BDo Seidman	٢٠٢,٥	٢٣٠	١٠١٦	٤٠	١٧/٢٩/٥٤
	الإقليمية					
١٠	Crows, chizek & Co.	٧٦	٧٩	٦٠٣	٨	٤٦/١٩/٣٥
١١	Baird Kurtz & Dobson	٧٥,٤	١٢٠	٥٠٣	٢٠	٢٠/٣٢/٤٨
١٢	Plante & Moran	٦٧,٦	١٠٥	٤٧٩	١٣	١٩/٢٤/٥٧
١٣	Moss Adams	٥٩	٨٥	٣٩٦	١٦	١٦/٤٠/٤٤
١٤	Clifton Gunderson & Co.	٥٧,٧	١٠٥	٥٢٢	٤١	١٢/٣٥/٥٢
	المحلية الكبرى					
٥٠	Kennedy & Coe	١٤,٢	٢٤	١٢٥	١٩	١١/٧٦/١٣
٧٥	Philip Rootberg & Co.	١٠,٧	١٦	٥٩	١	٩/٢٩/٦٢

المصدر : Accounting Today, March 18 - April 7, 1996, pp. 17-19.

المنشآت الدولية

يشار إلى المنشآت الست الكبرى في الولايات المتحدة بمنشآت المحاسبة الست الدولية الكبرى. وتمتلك كل منها مكتباً في كل مدينة كبيرة بالولايات المتحدة وبالعديد من المدن في كافة أنحاء العالم. وكما يتضح من الجدول ١ - ٢ لا يوجد فرق كبير في الحجم بين هذه المنشآت الست الكبرى. ويتجاوز الإيراد في أقل منشأة من هذه المنشآت مبلغ ٣ بليون دولار، كما يجاوز إيرادها داخل الولايات المتحدة مبلغ ١,٧ بليون دولار. ويبلغ العدد الإجمالي للشركاء والمراجعين في أكبر هذه المنشآت ٦٠٠٠٠ تقريباً على المستوى الدولي و٢٠٠٠ فقط تقريباً في مدينة نيويورك. وتقوم هذه المنشآت الست بمراجعة معظم الشركات الكبرى في أمريكا والعالم، كما تقوم أيضاً بمراجعة العديد من المنشآت الصغرى.

وقبل عام ١٩٨٩ كان هناك ٨ منشآت محاسبة كبرى يطلق عليها الثماني الكبار. وفي عام ١٩٨٩ حدث الإندماج بين بعض المنشآت مما أدى إلى وجود ست منشآت كبرى. ولايوجد سبب محدد للإندماج. ولكن يتمثل العامل الرئيسي فى أهميةوجود منشآت دولية للمحاسبة لتقدم خدمات المراجعة بالمدن العالمية في إطار زيادة البعد الدولي للمنشآت الإقتصادية. وعلى سبيل المثال، إذا كان لشركة إلمانية مقر بالبرازيل، اليابان، والولايات المتحدة، يجب أن يتوافر لمنشآت المراجعة التي تؤدي المراجعة في هذه الشركة مراجعين بكل هذه الدول. وحالياً، تتوافر لدى كافة المنشآت الست الكبرى إمكانية تقديم خدمة المراجعة في الأسواق الدولية.

المنشآة القومية بالولايات المتحدة

يوجد ثلاث منشآت أخرى تعمل في الولايات المتحدة يشار إليها بالمنشآت القومية لإمتلاكها مكاتب في معظم المدن الرئيسية. ويوضح الجدول ١ - ٢ هذه المنشآت على أنها منشآت كبرى ولكنها صغيرة الحجم بالمقارنة مع المنشآت الست الكبرى. وتؤدى هذه المنشآت نفس الخدمات التي تقوم بها المنشآت الست الكبرى وتتنافس معها على نحو مباشر. أضف إلى ذلك، تحالف كل منشأة من المنشآت القومية الثلاث مع منشآت في دول أخرى. وبالتالى تمتلك قدرات للعمل على المستوى الدولي. وعملت الضغوط التنافسية على تقليص عدد المنشآت القومية إلى ثلاث من أصل سبع منشآت. حيث إندمج بقية المنشآت مع المنشآت الست الكبرى.

المنشآت المحلية والإقليمية الكبرى

يوجد فقط ١٠٠ منشأة للمحاسبة تقريباً يبلغ عدد المراجعين بهاأكثر من ٥٠ فرداً. ويمتلك بعض هذه المنشآت مكتباً واحداً لخدمة العملاء في نطاق محدود. بينما يمتلك بعضها الاخر العديد من المكاتب في الولاية أو الإقليم الذي تعمل به وتعمل على خدمة عدد أكبر من العملاء. وعلى سبيل المثال، يوضح الجدول ١ - ٢ أن المنشآت المحلية والإقليمية الكبرى لايقل حجمها بشكل كبير عن المنشآت القومية الثلاث. وتتنافس المنشآت المحلية والإقليمية على العملاء مع باقي منشآت المحاسبة بما في ذلك المنشآت الدولية والقومية. ويتحالف العديد من هذه المنشآت مع بعض منشآت المحاسبة للمشاركة في الموارد، مثل المعلومات الفنية والتعليم المستمر.

المنشآت المحلية الصغرى

يعمل في ٩٥٪ من كافة المنشآت بمكتب واحد للمحاسبة يضم ٢٥ مراجعاً أو أقل. ويقومون بصفة

أساسية بتقديم خدمات المراجعة والخدمات الأخرى المتعلقة بها للشركات الصغرى والوحدات غير الهادفة للربح. وتقدم بعض هذه المنشآت خدمة المراجعة إلى عميل أو إثنين من الشركات العامة.

أنشطة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها Activities of CPA Firms

تؤدى منشآت المحاسبة العامة المصرح لها أربع أنواع رئيسية من الخدمات: خدمات ابداء الرأى أو التصديق Attestation services، خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر Accounting and Book keeping، الخدمات الضريبية Tax Services والخدمات الإستشارية الإدارية Management advisory services

خدمات ابداء الرأى أو التصديق Attestation Services

تتمثل هذه الخدمات فيما تقوم به منشأة المحاسبة العامة المصرح بها من إصدار تقرير مكتوب عن كل خدمة تؤديها يتم فيه التعبير عن النتائج الخاصة بمدى الإعتماد على وقائع منشورة [مزاعم] Assertion تدخل في نطاق مسئولية طرف أخر، ويوجد ثلاث أنواع من خدمات التصديق: مراجعة القوائم المالية التاريخية ، فحص القوائم المالية التاريخية، وباقي خدمات التصديق الأخرى.

المراجعة. تمثل النوع الأهم الذي تقوم به منشأة المحاسبة العامة المصرح لها من خدمات التصديق. وتشكل المراجعة مايزيد عن ٥٠٪ من الخدمات الإجمالية التي تقدمها منشآت المحاسبة العامة المصرح لها ويتمثل الطرف الأخر المسئول في إطار مراجعة القوائم المالية التاريخية في العميل الذي يقدم مزاعم متنوعة في صورة قوائم مالية منشورة . ويعبر المراجع فى تقريره عن رأيه في مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وينظر المستخدمون من خارج الشركة محل المراجعة إلى تقرير المراجع على أنه مؤشر على مدى إمكانية الإعتماد على القوائم المالية عند إتخاذ قراراتهم.

الفحص. ترغب العديد من الشركات غير العامة في إصدار قوائم مالية للمستخدمين المختلفين، ولكنها لا تود فى تحمل تكلفة المراجعة. وفي هذه الحالة، تعد خدمة الفحص هي الأكثر نفعاً. وبينما يقوم المراجع عند المراجعة بإجراء إختبارات مكثفة لجمع الأدلة ليتوصل إلى قدر كبير من التأكيد عن القوائم المالية، فان الأدلة التي يتم جمعها عند الفحص توفر قدراً متوسطاً من التأكيد. ويتوافق ذلك مع إحتياجات المستخدمين ويتم من خلال دفع أتعاب أقل لمنشآت المحاسبة عن المراجعة الكاملة.

باقي خدمات ابداء الرأى أو التصديق الأخرى. يوجد العديد من الأنواع الأخرى من خدمات التصديق. وفي السنوات الأخيرة عملت منشآت المحاسبة المصرح لها على توسيع نطاق ممارستها بأداء أنواع جديدة من هذه الخدمات. ومن هذه الخدمات: القوائم المالية المتوقعة [التنبؤات والتصورات]، إحصائيات الأداء الإستثمارى لمنظمات مثل المنظمات العاملة في مجال التمويل المتبادل، وبرامج تشغيل الحاسب الإلكتروني.

خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر Accounting & Book keeping Services

يعتمد الكثير من الشركات الصغرى التي يتواجد بها إدارات محاسبية محدودة على منشآت المحاسبة لإعداد القوائم المالية الخاصة بها. فبعض العملاء لايوجد لديهم الأفراد أو الخبرات اللازمة لتسجيل قيود اليومية والترحيل إلى الدفتر الأستاذ. وهكذا، تقدم منشآت المحاسبة خدمات متنوعة في إطار المحاسبة وإمساك الدفاتر لمقابلة إحتياجات العملاء. وفي العديد من الحالات حيث تعطى القوائم المالية لطرف ثالث، فانه يتم القيام بالفحص أو المراجعة أيضاً. وعندما لا يتم القيام بالفحص أو المراجعة، سيرفق بالقوائم المالية تقرير سنوي من منشأة المحاسبة يطلق عليه تقرير الإعداد Compilation وهو لا

يقدم أى تأكيد للطرف الثالث(٢).

ويوضح الجدول ١ – ٢ أن خدمات التصديق وخدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر تساهم تقريباً فى ثلث أو نصف إيراد معظم المنشآت الكبرى. وسيتم التعرض للفحص وباقي خدمات التصديق والإعداد بشكل أكبر في الفصل الثالث والعشرين.

الخدمات الضريبية Tax Services

تقوم منشآت المحاسبة بإعداد الإقرارات الضريبية للأفراد والشركات الذين يمثلون عملاء للمراجعة أو العملاء لايتم إجراء المراجعة لهم. وتقوم منشآت المحاسبة أيضاً بتقديم خدمات ضريبية أخرى مثل التخطيط الضريبى والضرائب على المنتج. ويتم تقديم الخدمات الضريبية حالياً من قبل كافة منشآت المحاسبة. وتعد هذه الخدمات أكثر أهمية لمنشآت المحاسبة الصغرى بالمقارنة مع الممارسات الأخرى التى لاتتضمن المراجعة. ويوضح الجدول ١ – ٢ أن إيراد المنشآت الكبرى من الضرائب يتراوح بين ١٦٪ و٤٠٪. ويجاوز إيراد المنشآت الصغرى من هذه الخدمات هذه النسب.

الخدمات الإستشارية الإدارية Management Adnisory Services

تقدم معظم منشآت المحاسبة خدمات لمساعدة العملاء على إدارة الأعمال على نحو أكثر فعالية وتتراوح هذه الخدمات بين تقديم مقترحات بسيطة لتحسين النظم المحاسبية وتقديم النصائح عن استراتيجيات التسويق، تجهيزات الحاسب الإلكتروني، والاستشارات عن المنافع الإكتوارية. وتخصص العديد من المنشآت الكبرى أقسام تتعامل فقط مع الخدمات الإستشارية الإدارية وتتعامل في نطاق محدود مع العاملين في مجالى المراجعة والضرائب. وقد زاد الإيراد من الخدمات الإستشارية على نحو ملحوظ في السنوات الأخيرة. ويوضح الجدول ١ – ٢ أن بعض منشآت المحاسبة تحصل على ما يقرب من نصف إيرادها عن طريق تقديم الخدمات الإستشارية.

هيكل منشآت المحاسبة Structure of CPA Firms

يوجد ثلاث عوامل تؤثر في الهيكل التنظيمي لمنشآت المحاسبة:

* **الإستقلال عن العملاء**. يتيح الإستقلال للمراجع أن يكون محايداً وغير منحاز عند التوصل إلى رأيه عن القوائم المالية.
* **وجود هيكل يدعم قدرة منشأة المحاسبة العامة المصرح لها على الأداء الجيد**. يجب أن يمكن الهيكل منشأة المحاسبة العامة المصرح لها من أداء المراجعة على نحو كفء وفعال.
* **زيادة خطر التقاضى الذى يواجه المراجعين**. فى العقد الأخير تعرض العديدمن المراجعين الشركاء للإفلاس نتيجة رفع قضايا ضد المنشآت التى يعملون بها. ويرغب المراجعون الممارسون في تخفيض هذا الخطر.

ويمكن لمنشآت المحاسبة العامة المصرح لها أن تصمم الهيكل التنظيمي الخاص بها في أحد ٦ صور. وفي كل صورة تصبح منشأة المحاسبة العامة المصرح لها كياناً مستقلاً منفصلاً يؤدي العمل بشكل كفء وفعال. ويؤدي ذلك إلى تعزيز حياد منشأة المحاسبة عن العملاء الذين يتم مراجعة القوائم المالية

(٢) أعد مجلس معايير المراجعة في تاريخ نشر هذا الكتاب مسودة تم فيها السماح لمنشأة المحاسبة بإعداد قوائم مالية لوحدات إقتصادية غير عامة، يتم إعدادها للإستخدام الداخلي في الشركة فقط. وتم تعريف صياغة هذه القوائم Assembly في المسودة على أنها إعداد ميزان المراجعة، المساعدة في تسوية الحسابات بالدفاتر، تقديم المشورة في الجوانب المحاسبية، وإعداد القوائم المالية.

الخاصة بهم. كما يمنع ذلك قيام أي عميل يدفع أتعاباً تمثل نسبة كبيرة من إجمالي دخل منشأة المحاسبة من التأثير على الحياد. وتؤدي الرغبة في تنفيذ العمل داخل منشأة المحاسبة على نحو كفء وفعال إلى تعين مراجعين على أعلى مستوى ومحاسبين مؤهلين جيداً مما يدعم مستوى الأداء المهنى ويوفر إمكانية للتعليم المستمر على نحو فعال. ويتيح تصميم الهيكل التنظيمى في الصور الأربعة الأخيرة التي سيتم عرضها الآن حماية منشأة المحاسبة من خسائر التقاضى:

المنشأة الفردية Proprietorship . يوجد في ظل هذا النوع مالك واحد للمنشأة وقد بدأت كافة المنشآت عادة في صورة منشأة فردية. ولكن تحول العديد منها إلى أشكال تنظيمية أخرى في السنوات الأخيرة حتى يتم تحمل مسئولية قانونية محدودة في ظل أخطار التقاضي.

منشأة الأشخاص العامة General Partnership . يتشابه هذا النوع مع المنشأة الفردية عدا أن هناك أكثر من مالك واحد للمنشأة. وحتي وقت قريب، كانت معظم منشآت المحاسبة تعمل كمنشآت فردية أو منشآت أشخاص. ولكن، نتيجة أخطار التقاضى، ظهرت الصور الأربع التالية :

منشأة الأموال العامة General Corporation . تتمثل المزية الأساسية في هذه الصورة في محدودية مسئولية المساهمين وفقاً لحجم ما يستثمرونه في المنشأة فقط. ولاتتخذ معظم منشآت المحاسبة صورة منشآت الأموال، حيث يوجد حظر قانوني على هذه الصورة في معظم الولايات. وتسعى مجامع المحاسبة بالولايات المختلفة إلى الضغط لتغيير هذا الحظر القانوني.

منشأة الأموال المهنية Professional Corporation . وفقاً لهذه الصورة يتم تقديم الخدمات المهنية من قبل منشأة يمتلكها شخص واحد أو مجموعة من المساهمين. وتتنوع قوانين منشآت الأموال المهنية والحماية القانونية الناتجة عنها من ولاية لأخرى. ويقدم قانون منشآت الأموال المهنية في بعض الولايات حماية قانونية شخصية مماثلة لتلك الحماية التي تتمتع بها شركات الأموال العامة، بينما تقل هذه الحماية بشكل ملحوظ في بعض الولايات الأخرى. ويصعب ذلك من قدرة منشأة المحاسبة على العمل وفق صورة منشأة الأموال المهنية في الولايات المختلفة.

المنشأة ذات المسئولية المحدودة Limitd Liability Company. تجمع هذه الصورة الخصائص المميزة لمنشآت الأموال ومنشآت الأموال العامة. ويتم تنظيم المنشآت ذات المسئولية المحدودة وتعامل ضريبياً مثل منشآت الأشخاص العامة ولكن يتحمل ملاكها مسئولية قانونية محدودة مثل تلك المسئولية في منشآت الأموال العامة. وتسعى مهنة المحاسبة للضغط لإيجاد تشريع قانوني يتيح لمنشآت المحاسبة العمل وفق هذه الصورة بولايات أكثر داخل أمريكا. وتوجد حالياً تشريعات قانونية في معظم الولايات تسمح لمنشآت المحاسبة بالعمل وفق هذه الصورة.

منشأة الأشخاص ذات المسئولية المحدودة Limited Liability Partnership. في ظل هذه الصورة يمكن أن يمتلك المنشأة شخص واحد أو مجموعة من الشركاء. ويتبع تنظيمها والمعاملة الضريبية لها نفس القواعد الخاصة بمنشآت الأشخاص، ولكن توجد حماية للمسئولية الشخصية بدرجة أقل من تلك الموجودة بمنشآت الأموال العامة أو الشركات ذات المسئولية المحدودة. حيث يسأل الشركاء عن الديون والإلتزامات المتعلقة بأعمالهم وأعمال من هم في نطاق إشرافهم. والشركاء غير مسئولين بصفة شخصية عن إهمال الشركاء الاخرين والعاملين الذين لا يقعون داخل نطاق إشرافهم. وتتخذ كافة المنشآت الست الكبرى هذه الصورة، كما تمارس العديد من المنشآت الصغرى العمل كذلك وفق هذه الصورة.

هيكل (التسلسل الهرمي) منشأة المحاسبة النموذجية Hierarchy of a Typical CPA Firm

يشمل الهيكل التنظيمى لمنشأة المحاسبة النموذجية: الشركاء أو المساهمون، المديرون، المشرفون، المراجعون المتمرسون أو المراجعون الذين يقومون بالعمل التنفيذي للمراجعة، والمساعدون. ويبدأ المراجع الجديد العمل عادة كمساعد ويقضي سنتين أو ثلاث في كل فئة قبل أن يصل إلى موقع الشريك. ويتنوع لقب المركز من منشأة لأخرى، ولكن يتشابه الهيكل في كافة المنشآت. وعندما يشار في هذا الكتاب إلى المراجع، سيكون المقصود الفرد الذي يؤدى جانباً معينا من المراجعة. ومن المتعارف عليه أن يكون هناك مراجع أو أكثر من كل مستوى في عمليات المراجعة الكبيرة.

المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم AICPA

الهدف التعليمى ١ - ٨: وصف الوظائف التي يقوم بها المعهد الأمريكى للمحاسبين المصرح لهم

يستمد المحاسبون المصرح لهم قوتهم من منظمة مهنية وطنية هي المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم AICPA. ويقوم هذا المعهد بوضع المتطلبات المهنية للمحاسبين المصرح لهم ويقوم بإجراء البحوث ونشر المطبوعات عن الجوانب التي تتعلق بالنواحي المحاسبية والضريبية والخدمات الإستشارية والمراجعة.

ويضم هذا المعهد في عضوية المحاسبين المصرح لهم فقط ويتجاوز عددهم حالياً ٣٢٨٠٠٠، ولكن لايمارس كافة الأعضاء العمل كمراجعين محايدين. فبعض الأعضاء كان يعمل في منشآت المحاسبة العامة المصرح لها، ولكنهم يعملون حالياً في وحدات حكومية أو تعليمية أو فى أنشطة أخرى. ولاتعد عضوية المعهد أحد المتطلبات ليصبح الشخص محاسباً مصرحاً له.

ويقوم المعهد بأربع وظائف: وضع المعايير والقواعد، إجراء البحوث ونشر المطبوعات، إعداد إختبار CPA وإعتماد نتيجته، ووضع أسس التعليم المستمر.

وضع المعايير والقواعد Establishing Standards & Rules

يضع المعهد المعايير والقواعد التي يجب أن يتبعها كافة الأعضاء وباقي المحاسبين المعتمدين. ويتم وضع المتطلبات بواسطة لجان تتكون من أعضاء المعهد. ويمتلك المعهد سلطة وضع المعايير والقواعد في أربعة مجالات رئيسية:

١ - معايير المراجعة. يعد مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) هو الجهة المسئولة عن إصدار النشرات المتعلقة بالمراجعة. ويطلق عليها نشرات معايير المراجعة Statements on Auditing Standards (SAS) ولهذا المجلس دور كبير في عدد وفير من الأفكار التي تتناولها بحوث المراجعة حالياً. وسيتم التعرض لنشرات معايير المراجعة خلال هذا الفصل وفي بقية فصول هذا الكتاب.

٢ - معايير الفحص والإعداد. تعد لجنة معايير الفحص والإعداد هي الجهة المسئولة عن إصدار النشرات المتعلقة بمسئولية المحاسبين المصرح لهم عن تعاملاتهم مع الشركات غير العامة التي لم يتم مراجعة القوائم المالية الخاصة بها. ويطلق على هذه المعايير نشرات معايير خدمات المراجعة والفحص Statemenls on Standards for Accounting & Review Services (SSARS). وقد صدرت النشرة الأولى منها في ديسمبر ١٩٧٨ لتلغى النشرة السابقة من معايير المراجعة الخاصة بالقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها. ويشمل مجال هذه النشرات نوعين محددين من الخدمات: الحالة التي يقوم فيها محاسب بمساعدة العميل في إعداد القوائم المالية بدون أن يقدم تأكيداً عنها (خدمة

الإعداد)، والحالة التي يقوم فيها محاسب بأداء بعض الفحوص والإجراءات التحليلية بما يوفر أساس مناسب للتعبير عن تأكيد محدود بعدم وجود تعديلات جوهرية يجب إجرائها على القوائم المالية [خدمة الفحص].

٣ - معايير التصديق الأخرى. في عام ١٩٨٦ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين نشرة عن معايير التعاقد في ظل خدمات التصديق الأخرى. ويوجد هدف مزدوج لهذه النشرة. يتمثل الهدف الأول في توفير إطار عمل يلتزم به واضعوا المعايير في المعهد عند صياغة المعايير الخاصة بأنواع محددة من خدمات التصديق. بينما يتمثل الهدف الثانى فى توفير إطار عمل لإرشاد الممارسين في حالة عدم وجود معيار محدد. ويتسق كل من معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الإعداد والفحص مع معايير التصديق بوجه عام. ومن الأمثلة التي تعبر عن معيار خاص بخدمات التصديق الأخرى المعيار الخاص بدور المحاسب عن المعلومات المالية المتوقعة. وسيتم دراسة هذا المعيار في الفصل رقم ٢٣.

٤ - ميثاق السلوك المهني. قامت لجنة الأخلاق المهنية بوضع قواعد السلوك التي يجب على المحاسب المصرح له أن يلتزم بها. وتطبق هذه القواعد على كافة الخدمات التي يؤديها المحاسبون المصرح لهم، وتوفر إطار عمل للمعايير الفنية، وسيتم مناقشة ذلك في الفصل الثالث.

البحوث والمطبوعات Research & Publications

يقوم المعهد الأمريكي للمحاسبين بدعم البحوث التي يقوم بها أعضاؤه، كما يوفر الدعم للبحوث التي يقوم أفراد أخرون بإجرائها. وينشر المعهد أيضاً مجموعة من المطبوعات مثل Journal of Accountancy، سلسلة الأدلة الإسترشادية للمراجعة في الأنشطة المختلفة، التحديث الدوري لنشرات معايير المراجعة وميثاق السلوك المهني.

إختبار CPA

يعد المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم هو الجهة المسئولة عن وضع وإعتماد نتيجة إختبار CPA. ويدخل هذا الإمتحان في كل مدة ما يقرب من ٦٥٠٠٠ شخص. وقد تم عرض محتوى هذا الإختبار والمعلومات المتعلقة به في جزء سابق من هذا الفصل.

التعليم المستمر Cantinuing Education

يجب على المحاسب المصرح له أن يتابع التطورات المستمرة والشاملة التي تتم في مجالات المحاسبة، المراجعة، الخدمات الإستشارية الإدارية، والضرائب. ويقدم المعهد إلى الأعضاء عدداً كبيراً من حلقات النقاش والمساعدات التعليمية مثل حلقة نقاش يتم إجرائها على مدى يومين بعنوان «المسئولية القانونية والمهنية للمحاسب المصرح له».

وسائل تشجيع المحاسبين على العمل الكفء

Ways CPAs Encouraged To Perform Effectively

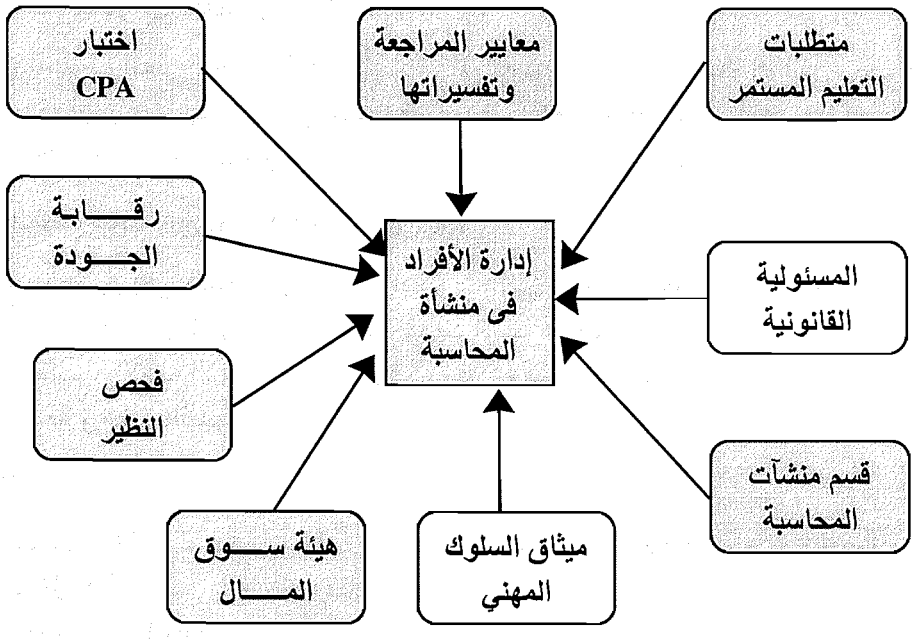
الهدف التعليمى ١ - ٩ : تعريف بوسائل تشجيع المحاسب على العمل الكفء

نظراً لأن منشآت المحاسبة تلعب دوراً إجتماعياً هاماً، فإنه من الضروري أن تقوم إدارة هذه المنشآت وباقي العاملين بها على أداء خدمات المراجعة والخدمات الأخرى بأعلى مستوى من

الجودة. وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين وبقية المؤثرات التنظيمية من خارج المهنة بإنشاء العديد من الآليات بهدف تعزيز امكانية أداء المراجعة على نحو جيد وفي إطار سلوك مهني يتسم بالجودة. ويلخص ذلك الشكل ١ – ٣، كما سيتم مناقشة الأمر في الفصول التالية. وعلى سبيل المثال، تؤثر القدرة على دفع الأفراد على نحو جماعي أو فردي على الطريقة التى يتم من خلالها أداء المراجعة في منشآت المحاسبة. وسيتم مناقشة المسئولية القانونية بالفصل الرابع. كما أن ميثاق السلوك المهني له أثر كبير على الممارسين أيضاً. وقد قام المعهد بوضعه بهدف توفير معياراً لسلوك المحاسبين المصرح لهم. وسيتم مناقشة ذلك في الفصل الثالث. وسيتم مناقشة الأجزاء المظللة بالشكل في هذا الفصل.

الشكل ١ – ٣

الوسائل التي تتبعها المهنة والمجتمع لتشجيع المحاسبين على الأداء بمستوى مرتفع من الجودة



معايير المراجعة المتعارف عليها
Generally Accepted Auditing Standards

الهدف التعليمى ١ – ١٠: إستخدام معايير المراجعة المتعارف عليها كأساس لدراسة أعمق

تمثل معايير المراجعة Auditing Stndards ارشادات (دليل) عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسئولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية. وهى تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة المراجعة.

وتوجد ارشادات عامة تمثل ١٠ معايير عامة متعارف عليها Generally Accepted Auditing Stan-dards (GAAS) قام المعهد بإصدارها عام ١٩٤٧ مع إجراء تعديلات بسيطة عليها في تواريخ لاحقة. وهذه المعايير لاتكفي لتوفير ارشادات شاملة للممارسين، ولكنها تمثل إطاراً عاماً يمكن للمعهد من خلاله أن يقدم تفسيرات لممارسة المراجعة. ويلخص الشكل ١ – ٤ المعايير العشر.

نشرات معايير المراجعة Statements on Audiling Standards

في عام ١٩٧٢ صدرت النشرة الأولي من نشرات معايير المراجعة، وتمثل كافة هذه النشرات أكثر المراجع الرسمية المتاحة. وتصدر هذه النشرات عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم وتمثل تفسيرات لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتعرف هذه النشرات على أنها معايير المراجعة GAAS على الرغم من أنها ليست من معايير المراجعة العشر المتعارف عليها. وسيشار إليها في هذا الكتاب على أنها معايير المراجعة طبقاً لما هو متعارف عليه في الممارسة المهنية.

معايير المراجعة العشر

معايير عامة General Standard

١ - يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين.

٢ - يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الاتجاه الذهني.

٣ - يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

معايير العمل الميداني Standards of field work

١ - يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والأشراف عليهم على نحو ملائم.

٢ - يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الإختبارات التي يجب القيام بها.

٣ - يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والإستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأى في القوائم المالية محل المراجعة.

معايير التقرير Standards of Reporting

١ - يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

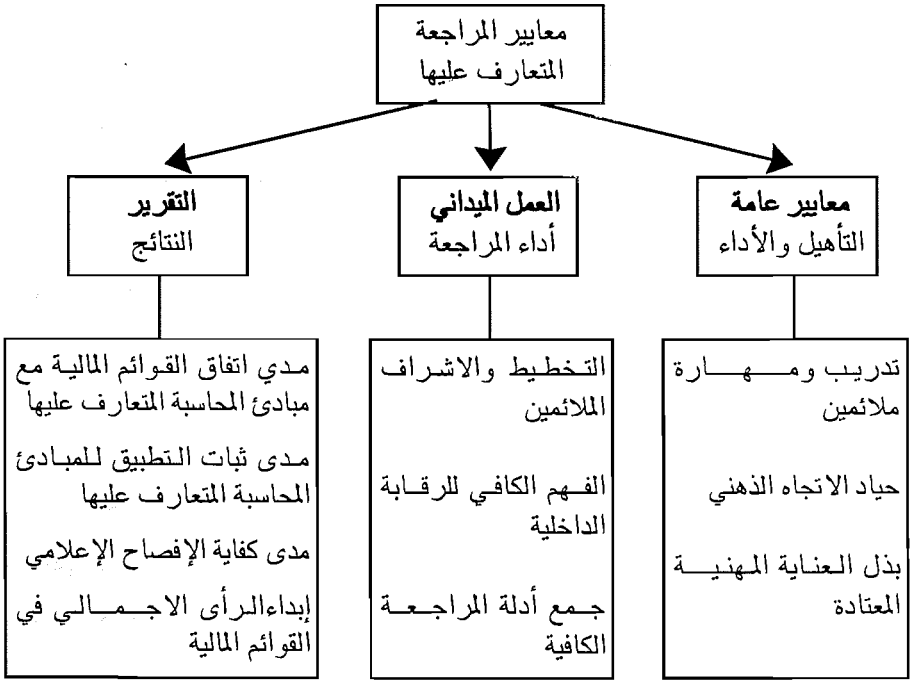
٢ - يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادىء المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.

٣ - ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافياً.

٤ - يجب أن يحتوى التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأى. وعندما لايمكن التعبير عن الرأى الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك. وعندما يقترن إسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسئوليته.

وقد حلت نشرات معايير المراجعة محل نشرات إجراءات المراجعة. وتمثل النشرة الأولى من نشرات معايير المراجعة عرضاً للنشرات الأربع والخمسين التي تم إصدارها من نشرات إجراءات المراجعة خلال الفترة من ١٩٣٩ إلى ١٩٧٢. كما تناولت الإصدارات التالية من نشرات معايير المراجعة جوانب جديدة. ويتم إصدار هذه النشرات في حالة وجود مشكلات في ممارسة المراجعة على نحو يبرر ضرورة وجود تفسير رسمي من المعهد الأمريكي. وخلال الفترة التي يتم فيها إصدار هذا الكتاب تعد النشرة رقم ٧٩ هى النشرة الأخيرة التي تم إصدارها. ويجب أن يتابع القارئ المعايير التالية التي تؤثر على متطلبات أداء المراجعة.

شكل ١-٤
ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



ويتم تصنيف كل نشرة من نشرات معايير المراجعة وفق أسلوبين: أرقام SAS، و AU. وعلى سبيل المثال، تصنف النشرة المتعلقة بـ «العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير رقابة الجودة» كما يلي: Au 161, SAS No.25. بحيث يعبر رقم SAS عن ترتيب المعيار مع باقي المعايير الأخرى. بينما يعبر رقم Au عن ترتيب النشرة في التنظيم الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم لكل نشرات معايير المراجعة. وعلى سبيل المثال Au التي تبدأ برقم ٢ تعبر عن تفسيرات المعايير العامة، والتي تبدأ بأرقام ٤، ٥، أو ٦ تتعامل مع معايير التقرير. ويتم استخدام هذين النوعين من التصنيف في الممارسة العملية.

وينظر إلى كل من معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات معايير المراجعة على أنها إصدارات رسمية، حيث أن كل عضو في المهنة مطالب باتباع التوصيات الواردة بهما عند إصدارهما وتطبيق ما ورد بهما. وتم إضفاء هذه الصفة الرسمية عليهما من خلال ميثاق السلوك المهني في القاعدة ٢٠٢. وسيتم مناقشة ذلك بالفصل الثالث.

وعلى الرغم من أن كل من معايير المراجعة ونشرات معايير المراجعة يمثلان الدليل المرشد الرسمي للمراجعة لإعضاء المهنة، فهما يوفران قدراً بسيطاً من التوجيه على عكس ما هو مفترض فيهما. وأيضاً، لايوجد بهما متطلبات محددة لقرارات المراجع مثل تحديد حجم العينة، إختيار مفردات العينة من المجتمع وتقيم النتائج. ويعتقد العديد من الممارسين أن المعايير يجب أن تقدم ارشادات أكثر وضوحاً لتحديد مدى الأدلة التي يجب جمعها. ومن شأن مثل هذا التحديد أن يؤدي إلى تفادي بعض قرارات المراجعة الصعبة ويوفر خطاً دفاعياً لمنشأة المحاسبة عند اتهامها بأداء المراجعة على نحو غير ملائم. لكن تحديد متطلبات المراجعة بدقة أعلى يحول الإجراءات التي يتم تنفيذها إلى عملية آلية لجمع الأدلة بما يجردها من الحكم المهني الذي تتسم به. ويرى كل من

المستخدمين لخدمات المراجعة والقائمين على مهنة المراجعة أن توفير الارشادات الرسمية بشكل أكثر تحديداً لن يكون في صالح مهنة المراجعة.

ويجب أن ينظر الممارسين إلى معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات معايير المراجعة على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء. والمراجع الذي يمارس المهنة ويعمل على تخفيض مجال المراجعة بالإعتماد على المعايير فقط بدلاً من تقييم جوهر وطبيعة الموقف الذي يتعامل معه، فإنه سيفشل في تنفيذ مقتضيات هذه المعايير. وفي نفس الوقت، لايعنى وجود معايير للمراجعة أن يقوم المراجع باتباعها على نحو أعمى. فإذا رأى المراجع أن متطلبات معيار ما غير عملية أو مستحيل القيام بها، فعليه إتباع تصرفات بديلة. وبالمثل، مع وجود أمراً قيمته النسبية قليلة فانه لن يكون من الضرورى إتباع المعيار. ومع هذا فانه يجب الإشارة إلى أنه من المهم التأكيد على أن عبء تفسير الإنحراف عن المعايير انما يقع على عاتق المراجع.

وعندما يرغب المراجع في دليل مرشد أكثر تحديداً، فانه يجب عليه أن يلجأ لمصدر اخر غير رسمي مثل الدوريات والمنشورات الفنية والكتب. وتساعد المطبوعات التي يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين (مثل دورية «المحاسبة» والأدلة المرشدة للمراجعة في الأنشطة المتخصصة) المراجع في الإجابة عن هذه الأسئلة المحددة. وسيتم مناقشة معايير المراجعة وتفسيراتها بشكل موجز في هذا الجزء من الكتاب. كما ستوجد دراسة إضافية للمعايير خلال فصول هذا الكتاب.

التدريب والمهارة الفنية الملائمين Adequate Technical Traning & Proficienicy

تؤكد المعايير العامة على أهمية مهارة المراجع الشخصية. ويفسر المعيار الأول عادة على أنه يتطلب بأن يتوافر في المراجع قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والمراجعة، قدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقوم به، وقدراً ملائماً من التعليم المستمر. وتوضح القضايا المرفوعة ضد المراجع في الفترة الأخيرة ضرورة أن يتوافر في المراجع التأهيل المهني والخبرة بالأنشطة التي يقوم بمراجعة القوائم المالية فيها.

وفي عديد من الحالات لم يكن فيها المراجع أو المساعدين غير مؤهلين لأداء العمل، ادى الإلتزام المهني بضرورة توافر المهارات والمعرفة اللازمة إلى إقتراح قيام شخص اخر مؤهل بأداء العمل أو رفض القيام بالمراجعة.

الاتجاه الذهنى للحياد Independence in Mental Attitude

تم توضيح أهمية الحياد في تعريف المراجعة. ويؤكد كل من ميثاق السلوك المهنى ونشرات معايير المراجعة على ضرورة وجود هذا الحياد. ويجب أن تتبع منشآت المحاسبة المصرح لها مجموعة من الممارسات لزيادة إحتمال الحياد لدى كل العاملين فيها. وعلى سبيل المثال، تم وضع إجراءات في علميات المراجعة الكبرى في حالة وجود خلاف بين الإدارة والمراجعين. وسيتم عرض وسائل محددة للتأكد من حياد المراجعين بالفصل الثالث.

بذل العناية المهنية المعتادة Due Professional Care

يتضمن المعيار العام الثالث ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة. ويعنى ذلك أن المراجع مسئول مهنياً عن أداء عمله على نحو جاد وحذر. وللتوضيح، يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل: إكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة المراجعة، وموضوعية تقرير المراجعة. كما

يجب أن يتجنب المراجع - كمهنى- الإهمال، ولكن لايتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات.

التخطيط والإشراف الملائمين Adequate Planning & Supervision

تتعلق معايير العمل الميداني بجمع الأدلة والأنشطة الأخرى المتعلقة بأداء العمل الميداني. ويتناول المعيار الأول منها أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الأشراف المناسب على أداء المساعدين. ويعد وجود الإشراف الملائم أمراً ضرورياً في المراجعة، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة.

فهم الرقابة الداخلية للعميل Understand the Client's Internal Control

يعد وجود نظام للرقابة الداخلية لدى العميل أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية حتى يتم توفير معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها. وإذا إقتنع المراجع أن العميل لديه نظاماً ممتازاً للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير بيانات يمكن الإعتماد عليها ويؤدى وجوده إلى حماية الأصول والسجلات، فان كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة بحالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية. وفي بعض الحالات قد تكون أساليب الرقابة الداخلية غير ملائمة مما يعوق تنفيذ العمل في المراجعة على نحو فعال.

كفاية الأدلة وجودتها Sufficient Competent Evidence

تتطلب قرارات المراجع الخاصة بحجم ونوع الأدلة التي يجب جمعها في حالات معينة أن يتم ممارسة قدراً من الحكم المهني. وسيخصص جانب رئيسي من هذا الكتاب لدراسة جمع الأدلة والظروف التي تؤثر في نوعيتها وقدرها.

معايير التقرير الأربعة Four Reporting Standards

تتطلب معايير التقرير الأربعة أن يقوم المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية كوحدة بما في ذلك الإفصاح الإعلامي بها. وتتطلب معايير التقرير أن يذكر المراجع في تقريره مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها وأيضاً الحالات التي لايتم فيها تطبيق هذه المبادىء بثبات في الفترة الحالية بالمقارنة مع الفترة السابقة عليها.

رقـــابـــة الجـــودة Quality Control

الهدف التعليمى ١ - ١١: تعريف معايير رقابة الجودة وممارستها في مهنة المحاسبة

أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين عام ١٩٧٨ لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسئولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة. ومن جانب منشأة المحاسبة، تشمل رقابة الجودة الوسائل التي يتم إستخدامها للتأكد من قيام المنشأة بمقابلة مسئولياتها المهنية في مواجهة العملاء. وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة والإجراءات التى تقوم بها.

وعلى سبيل المثال، قد تقوم منشأة المحاسبة بتصميم هيكل تنظيمي للتأكد من الفحص الفني لكل عملية مراجعة من قبل شريك لديه خبرة في المجال الذي يمارس العميل عمله فيه.

وترتبط رقابة الجودة بشكل وثيق بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ولكنها تمثل كياناً مختلفاً عنها.

حيث يجب أن تتأكد منشأة المحاسبة من أنه يتم إتباع معايير المراجع المتعارف عليها في كل عملية مراجعة. وتتمثل رقابة الجودة في الإجراءات التى تقوم بها منشأة المحاسبة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية مراجعة. وبالتالي، تصميم أساليب رقابة الجودة لمنشأة المحاسبة ككل، بينما تطبق معايير المراجعة المتعارف عليها على عمليات المراجعة كل على حدة.

وتتطلب النشرة رقم ٢٥ من معايير المراجعة أن تضع منشأة المحاسبة سياسات وإجراءات رقابة الجودة. ووفقاً لهذا المعيار يمكن أن يوفر نظام رقابة الجودة تأكيداً مناسباً وليس ضماناً بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها.

عناصر رقابة الجودة Elements of Quality Control

لم يحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين إجراءات معينة لرقابة الجودة في منشآت المحاسبة. وتتوقف مثل هذه الإجراءات على جوانب مثل حجم المنشأة، عدد المكاتب التي تمتلكها المنشأة، وطبيعة الممارسة بداخلها. وعلى سبيل المثال، تختلف إجراءات رقابة الجودة في منشأة دولية لديها ١٥٠ مكتب عن الإجراءات في منشأة محاسبة تضم ٥ أشخاص فقط يقومون بأعمال المراجعة في نشاط واحد أو إثنين.

وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذها منشأة المحاسبة في الإعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها. وفي مايو ١٩٩٦ خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلى خمسة إبتداء من يناير ١٩٩٧. ويوضح الجدول ١ - ٣ العناصر الخمسة مع تقديم شرح موجز لمتطلبات كل عنصر ومثالاً لإجراء الجودة الذي يحقق هذه المتطلبات.

قسم منشآت المحاسبة العامة المصرح لها Division of CPA Firms

أنشأ المعهد الأمريكي قسم منشآت المحاسبة وأوجد قطاعين، هما: قطاع هيئة سوق المال SEC وقطاع الشركات الخاصة. ويتمثل الهدف من ذلك في تحسين جودة الممارسة داخل منشآت المحاسبة بما يتسق مع معايير رقابة الجودة الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. ويعد ذلك محاولة للتنظيم الذاتي وإستجابة لإنتقادات هيئة سوق المال وإنتقادات جهات أخرى لمهنة المحاسبة. ويوجد في كل قطاع متطلبات خاصة لقبول الأعضاء فيه كما توجد سلطات لتوقيع عقوبات على عدم الإلتزام من قبل الأعضاء. ويمكن لمنشأة المحاسبة أن تنضم إلى قطاع واحد أو للقطاعين معا أو لا تنضم لأي منهما. وعلى أية حال، فاذا قامت منشأة المحاسبة بمراجعة شركة عامة واحدة أو أكثر، يجب عليها الإنضمام إلى قطاع هيئة سوق المال [يتمثل الإستثناء الوحيد من ذلك في عدم إشتراك أي من العاملين في منشأة المحاسبة في عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين، وهذا إستثناء نادر].

الجدول ١ - ٣
العناصر الخمس لرقابة الجودة

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للإجراء
الحياد، الأمانة، الموضوعية	يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسئوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي.	يجب أن يجيب كل شريك وكل عضو في فريق المراجعة على قائمة إستقصاء سنويا. وتشمل هذه القائمة عناصر مثل إمتلاك الأسهم وعضوية مجالس الإدارة
إدارة الأفراد	يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن: * توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد. * تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب. * يجب إشتراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكولة إليهم. * يجب أن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم.	يجب تقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.
قبول والاستمرار فى مراجعة العملاء لعملية المراجعة	يجب وضع السياسات والإجراءات التى يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الإستمرار فى التعامل مع عميل معين. ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم للأمانة. ويجب أن تباشر المنشأة العمل في حالات المراجعة التى يمكن ادائها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.	تصميم إطار لتقيم العميل، يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الإدارة. ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل أن يتم التعامل معه.
أداء عملية المراجعة	يجب إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنيةوالمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.	يجب أن يوجد بالمنشأة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل إستكمالها.
المتابعة أو المراقبة	يجب وضع السياسات والأجراءات للتأكد من أن باقى عناصر رقابة الجودة الأربعة الاخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.	يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنوياً على الأقل للتحقق من مدى إلتزام منشأة المحاسبة بها.

وقد أثار وجود القطاعان جدلاً ملحوظاً في مهنة المحاسبة. ويرى بعض الباحثين وجوب إجراء تعديل لتحسين التنظيم الذاتي. ويرى البعض الأخر إنشاد فئتين من منشآت المحاسبة مع وجود متطلبات أداء أقل جودة للمنشآت التي لاتتمتع بالعضوية في قطاع هيئة سوق المال.

ويجب توافر المتطلبات التالية حتى يمكن لمنشأة المحاسبة أن تنضم إلى قطاع هيئة سوق المال [تتعلق المتطلبات الثلاث الأولى أيضا بقطاع الشركات الخاصة وهى متطلبات ذات درجة مرتفعة من الأهمية].

* **الإلتزام بمعايير رقابة الجودة**. يجب أن تلتزم منشأة المحاسبة بمعايير رقابة الجودة المشار إليها في الجزء السابق.

* **إجراء فحص النظير الإلزامي** Mondatory Peer Review. حيث يجب أن يجرى في كل منشأة محاسبة فحصاً دورياً لرقابة الجودة وممارسات المراجعة والمحاسبة بها بواسطة منشأة محاسبة أخرى.

* **التعليم المستمر** . يجب أن يحصل كل مراجع داخل منشآت المحاسبة على ١٢٠ ساعة من التعليم المهنى المستمر كل ثلاث سنوات.

* **تعاقب الشركاء Partner Rotation**. يجب تعين شريك جديد للمراجعة في كل عملية مراجعة يتم التعامل فيها مع هيئة سوق المال إذا كان هناك شريكاً أخر مكلف بالعملية لمدة ٧ سنوات متتالية. ويتم منع هذا الشريك من العودة إلى مراجعة القوائم المالية لنفس العميل لمدة سنتين على الأقل. ويمكن إعفاء المنشآت الصغرى من هذه المتطلبات.

* **فحص الشريك المتزامن Concurring Partner Review**. يجب فحص خطوات العمل في كل عملية مراجعة بالشركات العامة بواسطة شريك أخر في منشأة المراجعة بخلاف الشريك الذي يقود فريق المراجعة، ويجب أن يتم هذا قبل اصدار تقرير المراجعة.

* **تحريم القيام بخدمات معينة Proscription of Certain Services**. يجب أن تحجم منشأة المحاسبة عن أداء خدمات معينة من الخدمات الإستشارية للأدارة للعملاء من الشركات العامة. وتشمل هذه الخدمات: الإختبارات النفسية، الإقتراع العام، الخدمات الإكتوارية لشركات التأمين، المساعدة في عمليات الإندماج والحيازة مقابل الحصول على أتعاب.

* **التقرير عن عدم الإتفاق مع الإدارة**. يجب على المراجع أن يبلغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في كل منشأة مسجلة بهيئة سوق المال عن طبيعة الخلافات مع الإدارة في جوانب المحاسبة والمراجعة والإفصاح عنها.

* **التقرير عن الخدمات الإستشارية للإدارة**. يجب على المراجع إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في كل شركة مسجلة بهيئة سوق المال عن أنواع الخدمات الإستشارية التي تم تقديمها للإدارة خلال السنة التي تم إجراء المراجعة فيها، وإجمالى الأتعاب التي تم الحصول عليها مقابل هذه الخدمات.

فحص النظير Peer Review

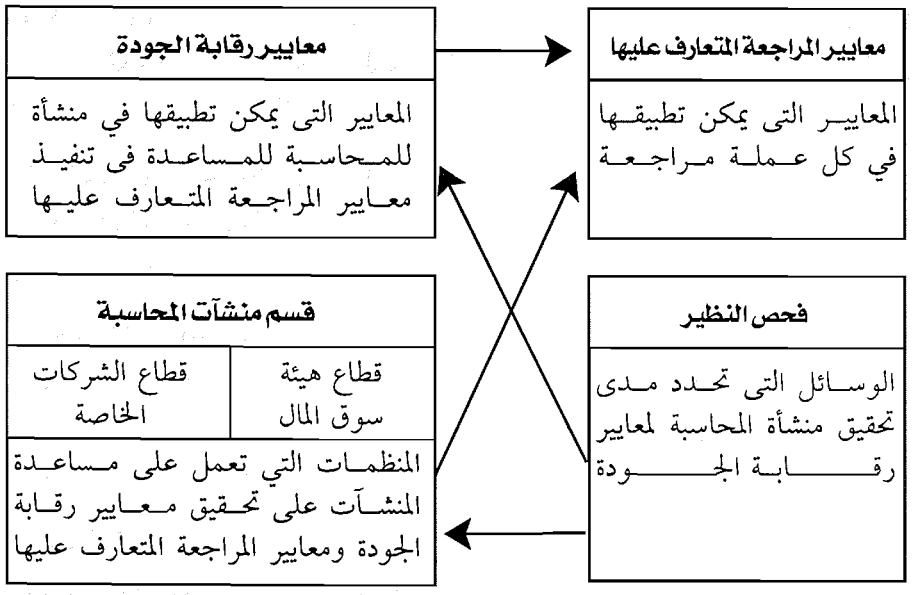
يتم فحص النظير بواسطة منشأة محاسبة لفحص مدى إلتزام منشأة محاسبة أخرى بنظم رقابة الجودة الموضوعة، ويتمثل الهدف منه في تحديد والتقرير عن ما إذا كانت منشأة المحاسبة محل الفحص قد صممت سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة، وإذا لم تخضع المنشأة لفحص النظير، يفقد كل الأعضاء بها أهليتهم كأعضاء في المعهد الأمريكي للمحاسبين.

ويجب أن يتم فحص منشأة المحاسبة المنضمة لقطاع هيئة سوق المال أو لقطاع الشركات الخاصة مرة كل ثلاث سنوات على الأقل. ويتم الفحص للمنشأة المنضمة لقطاع هيئة سوق المال تحت إشراف مجلس الرقابة العام Public Oversight Boord. أما القطاع الأخر، فيتم الفحص فيه تحت إشراف مجامع المحاسبين بكل ولاية من خلال توجيه عام لمجلس فحص النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. وعادة يتم إجراء الفحص بواسطة منشأة محاسبة تختارها منشأة المحاسبة محل الفحص. ويمكن أن يوجد إختيار اخر يتمثل في تقديم طلب إلى المعهد الأمريكي أو مجمع المحاسبين بالولاية لإرسال فريق للفحص. وبعد إتمام الفحص يصدر الفاحص تقريره بالنتائج والتوصيات. وإذا كانت نتيجة فحص

النظير مرضية، جاز للمنشأة محل الفحص ان تستمر في عضوية القطاع المسجلة به. ويوجد تقريباً ١٢٠٠ منشأة في عضوية برنامج فحص النظير في قطاع هيئة سوق المال، بينما يوجد ٧٥٠٠ منشأة فى عضوية قطاع الشركات الخاصة ويخضعون لبرنامج فحص النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين.

الشكل ١ - ٥

العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، رقابة الجودة، قسم منشآت المحاسبة، وفحص النظير



ويجب أن تخضع المنشآت التى تتمتع بعضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين التي لم تنضم إلى قطاع هيئة سوق المال أو قطاع الشركات الخاصة لبرامج فحص النظير كل ثلاث سنوات [يطلق عليه رسمياً فحص الجودة]. وتتمثل أهداف هذا الفحص في نفس أهداف فحص النظير للمنشآت التي تتمتع بعضوية قطاعي قسم منشآت المحاسبة، ولكن يتم ذلك في نطاق أضيق من فحص النظير الذي يتم من خلاله التعامل مع نظم رقابة الجودة داخل منشأة المحاسبة. وتقوم مجامع المحاسبة بالولايات بإدارة برامج فحص النظير تحت توجيه مجلس فحص النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. وتخضع حالياً ٣٢٠٠ منشأة لبرنامج فحص النظير بالمعهد الأمريكي في هذا الجانب.

ويؤدي القيام بفحص النظير إلى تحقيق منافع لكل من مهنة المحاسبة ومنشآت المحاسبة. حيث يساعد ذلك منشأة المحاسبة على تحقيق معايير رقابة الجودة، ومن جهة المهنة يتم تحسين أداء الممارسين وتنفيذ المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة. ويمكن لمنشأة المحاسبة التي تخضع لفحص النظير أن تحسن من جوانب الممارسة التي تقوم بها وبالتالى تتحسن سمعتها وتتحقق فعالية المراجعة بها بما يخفض من إحتمال التعرض للتقاضي. وبالطبع فإن عملية فحص النظير تتكلف كثيراً، ودائماً ما توجد موازنة بين التكلفة والمنفعة. ويوضح الشكل ١-٥ ملخصاً للعلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، رقابة الجودة، قسم منشآت المحاسبة، وفحص النظير.

هيئة سوق المال Securities and Exchauge Commission

الهدف التعليمي ١-١٢: تلخيص دور هيئة سوق المال في مجال المحاسبة والمراجعة

يتمثل الهدف العام لهيئة سوق المال Sec (كهيئة تتبع الحكومة الفيدرالية) في إمداد المستثمرين بمعلومات موثوق بها حتى يمكنهم إتخاذ قرارات الإستثمار. ويتطلب قانون الأسهم الصادر في ١٩٣٣ من معظم الشركات التي ترغب في طرح أسهم للإكتتاب العام أن تقدم طلباً للتسجيل إلى هيئة سوق المال للحصول على موافقتها. ويقدم قانون سوق المال الصادر عام ١٩٣٤ حماية إضافية عن طريق مطالبة ذات الشركات وغيرها بتقديم تقارير سنوية للهيئة. وتفحص الهيئة هذه التقارير لتحديد مدى إكتمالها وملائمتها قبل أن يتم السماح للشركة ببيع الأسهم في سوق المال.

وعلى الرغم من أن هيئة سوق المال تتطلب توافر معلومات لاتتعلق بمنشآت المحاسبة على نحو مباشر، يتطلب قانونا الأسهم الصادرين في عامى ١٩٣٣ و١٩٣٤ ضرورة أن يرفق مع القوائم المالية تقرير من مراجع محايد كجزء من طلب التسجيل والتقارير اللاحقة.

وتتمثل الجوانب التي يجب أن تكون محلاً لإهتمام المراجع في تقارير عديدة محددة تتعلق باحتياجات ورد ذكرها بقانون الأسهم. وتتمثل أهم هذه التقارير في:

النماذج من S -1 إلى S-16. يجب ملء هذه النماذج وتسجيلها في الهيئة عندما تخطط الشركة لإصدار أسهم جديدة من خلال الإكتتاب العام. ويعد النموذج S-1 نوذجاً عاماً عندما لايوجد نموذج محدد. أما باقي النماذج فيتم إستخدامها في أغراض محددة. وعلى سبيل المثال، يستخدم النموذج S-10 لتقييد مصالح حملة الأسهم في نشاط البترول. وتتبع هذه النماذج قانون الأسهم الصادر في ١٩٣٣.

النموذج 8-K. يتم ملء هذا التقرير في نهاية أي شهر حدث به أمور هامة في صالح المستثمرين العمومين. وتتمثل هذه الأمور في حيازة أو بيع شركة تابعة، تغير في المديرين أو في مجلس الإدارة، إضافة خطوط جديدة للطاقة، تغيير المراجع.

النموذج 10-K. يتم ملء هذا التقرير سنوياً في حدود ٩٠ يوماً من نهاية السنة المالية. ويحتوى على معلومات مالية تفصيلية بما في ذلك القوائم المالية التي تم مراجعتها.

النموذج 10-Q. يجب أن يستوفى كل ربع سنة في الشركات العامة. ويحتوى على معلومات مالية محددة. ويتطلب تدخل المراجع في حالة وجود تغير في المبادىء المحاسبية.

ونظراً لأن عملاء منشآت المحاسبة يقومون بتقديم واحد أو أكثر من هذه التقارير سنوياً، ولأن القواعد والجوانب التنظيمية المتعلقة بهذه التقارير والتي وضعتها هيئة سوق المال تتسم بالتعقد، تخصص منشآت المحاسبة أفراداً محددين للتأكد من إستيفاء العملاء لمتطلبات هيئة سوق المال.

وتؤثر هيئة سوق المال بشكل كبير في صياغة مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ومتطلبات الإفصاح بالقوائم المالية من خلال سلطتها الخاصة بتحديد المتطلبات الأساسية للتقرير التى يجب اتباعها للتوصل إلى الإفصاح العادل للمستثمر. وكان مجلس مبادئ المحاسبة يمارس عمله على نحو وثيق مع هيئة سوق المال، واستمر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في إتباع هذا التقليد. أضف إلى ذلك، يتوافر لهيئة سوق المال سلطة وضع القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسب الذي يتقدم إليها بتقريره عن القوائم المالية التي قام بمراجعتها. وبرغم ذلك، تركت هيئة سوق المال مهمة إصدار مبادىء المحاسبة ومعايير المراجعة لمهنة المحاسبة، ولكن يجب أخذ اتجاه الهيئة بالإعتبار عند إقتراح أي تغيير جوهرى

بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية أو مجلس معايير المراجعة.

وتم إدراج متطلبات الهيئة التي تهم المراجعين في القواعد التنظيمية S-X، وإصدارات سلسلة المحاسبة، والإصدارات الإلزامية للمحاسبة والمراجعة. وتمثل هذه النشرات جوانب تنظيمية هامة وتحتوى على عدد من القرارات والآراء فى الأمور المحاسبية وجوانب المراجعة وتؤثر في تعامل المراجعين مع الشركات العامة. وسيتم مناقشة بعض المؤثرات الرئيسية لهيئة سوق المال على المراجعين في الفصول الأخيرة من هذا الكتاب في إطار موضوعات الإستقلال، المسئولية القانونية، وتقرير المراجع.

المصلحات الرئيسية

المحاسبة Accounting. تسجيل، وتبويب، وتلخيص الأحداث الإقتصادية على نحو منطقي بهدف توفير معلومات مالية لمتخذ القرار.

المعهد الأمريكى للمحاسبين المصرح لهم AICPA. منظمة للعمل التطوعي للمحاسبين، تقوم بوضع المتطلبات المهنية وإجراء البحوث ونشر المطبوعات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة والخدمات الإستشارية للإدارة والضرائب.

التصديق أو ابداء الرأى Attestation. عملية توصيل كتابي عن إمكانية الإعتماد على مزاعم مكتوبة بواسطة طرف أخر.

المراجعة Auditing. جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو مسبق.

تقرير المراجعة Audit Report. عملية توصيل نتائج المراجعة إلى المستخدمين.

المحاسب العام المصرح له Certifiecl Public Accountant. شخص توافرت فيه متطلبات تنظيمية تضعها الولاية، وتتمثل المتطلبات في إجتياز إختبار CPA حتى يصبح مصرح له. وقد تتمثل المسئولية الرئيسية للمحاسب المصرح له في أداء وظيفة مراجعة القوائم المالية المنشورة للمنشآت الإقتصادية التجارية وغير التجارية.

مراجعة الإلتزام Compliance audit. (١) فحص السجلات المالية لمنظمة ما للتحقق من أن هذه المنظمة تتبع إجراءات أو قواعد أو أمور تنظيمية معينة تم وضعها من قبل سلطة عليا. (٢) تحديد ما إذا كانت وحدة ما تحصل على إعانة مالية من الحكومة الفيدرالية قد إلتزامت بالقوانين والقواعد التنظيمية المحددة لأداء العمل.

قسم منشآت المحاسبة Division of CPA Firms. تم إنشائه من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين، ويتكون من قطاعين: قطاع هيئة سوق المال وقطاع الشركات الخاصة. ويتمثل الهدف من إنشاء القسم في تحسين جودة ممارسة منشآت المحاسبة حتى تتفق مع معايير رقابة الجودة التي وضعها المعهد الأمريكي.

الأدلـة Evidence . كل معلومة يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات في القوائم المالية قد تم إدراجها بما يتفق مع المعايير التي تم تحديدها بشكل مسبق.

مراجعة القوائم المالية Financial Statement Audit. مراجعة يتم تنفيذها لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية كوحدة تتفق مع معايير تم تحديدها بشكل مسبق [عادة ما تكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها].

المراجع بمكتب المحاسبة العام General Accountanting Office Auditor. مراجع يعمل في مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة ويقدم تقريره إلى الكونجرس ويكون مسئولا أمامه.

معايير المراجعة المتعارف عليها Generally Acceptecl Auditing Standards (GASS). عشر معايير قام المعهد الأمريكى للمحاسبين بوضعها وتشمل: معايير عامة، معايير العمل الميداني، ومعايير التقرير، وتشمل أيضاً تفسيرات المعايير.

المراجع المحايد Independent auditor. المحاسب المصرح له أو منشأة المحاسبة التي تؤدى المراجعة في الوحدات التجارية أو الوحدات غير التجارية.

خطر المعلومات Information Risk. الخطر الذى بناء عليه تتسم المعلومات اللازمة لإتخاذ قرار يتعلق بوحدة إقتصادية بعدم الدقة.

المراجع الداخلى Internal anditor. مراجع يتم تعينه بواسطة الشركة لإجراء المراجعة وتقديم التقرير لمجلس الإدارة أو إلى المديرين.

الفاحص الضريبي Internal Revenue Agent. مراجع يعمل في مصلحة الضرائب يقوم بفحص الإقرارات الضريبية للممولين.

المراجعة التشغيلية Operational audit. فحص أي جانب من العمليات التشغيلية بالمنظمة فيما يتعلق بالوسائل والإجراءات التي يتم إستخدامها بهدف تقييم الكفاءة والفعالية.

فحص النظير Peer Review. فحص منشأة محاسبة لمنشأة محاسبة أخرى لتحديد مدى الإلتزام بنظام رقابة الجودة.

رقابة الجودة Quality Control. الوسائل التي تتبعها منشأة المحاسبة للتأكد من مدى مقابلة المسئوليات المهنية.

هيئة سوق المال SEC. هيئة فيدرالية تراقب بانتظام أسواق الأسهم وتساعد المستثمرين في الشركات العامة للحصول على معلومات موثوق فيها لإتخاذ قرارات الإستثمار.

نشرات معايير المراجعة Statement on Auditing Standard. إصدارات من المعهد الأمريكي للمحاسبين لتفسير معايير المراجعة المتعارف عليها.

أسئلة للمراجعة

١-١ [**الهدف ١-١**] فسر المقصود بتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة على نحو سابق. ماهى المعلومات والمعايير المحددة على نحو مسبق عند فحص الإقرار الضريبي لشركة «Jones» بواسطة الفاحص الضريبي؟ وماهى المعلومات والمعايير عند قيام منشأة للمحاسبة بمراجعة القوائم المالية للشركة؟

١-٢ [**الهدفان ١-١، ١-٤**] اشرح طبيعة الأدلة التي يستخدمها الفاحص الضريبي عند فحص الأقرار الضريبي لشركة «Jones»؟

١-٣ [**الهدف ١-٢**] عند إجراء عمليات مراجعة القوائم المالية قد يحدث إنتهاك للمسئولية إذا لم يكن المراجع ملماً بشكل شامل بالمحاسبة. وبرغم ذلك، لايلم العديد من المحاسبين الأكفاء بالمراجعة. ماهى أسباب هذه الفروق؟

١-٤ [**الهدف ١-٣**] ماهى أوجه الخلاف والتشابه بين مراجعة القوائم المالية، مراجعة الإلتزام، والمراجعة التشغيلية.

١-٥ [**الهدفان ١-٣، ١-٤**] أذكره أمثلة لمراجعة تنفيذ العمليات التي يمكن أن يقوم بها المراجع الداخلي، في إحدى الشركات الصناعية؟

١-٦ [**الهدف ١-٤**] ماهى الفروق الرئيسية في مجال مسئوليات المراجعة بين كل من: المحاسب العام المصرح له، الفاحص الضريبي، المراجع الداخلي، والمحاسب بمكتب المحاسبة العام؟

١-٧ [**الهدف ١-٥**] ناقش العوامل الرئيسية الموجودة حالياً بالمجتمع والتي تظهر أهمية القيام بالمراجعة على نحو محايد بدرجة أكبر مقارنة بالسنوات الخمسين السابقة؟

١-٨ [**الهدف ١-٥**] فرق بين الأخطار الثلاث التالية: معدل الفائدة الخالي من المخاطر، خطر العمل، خطر المعلومات. ماهو الخطر الذي يمكن أن يخفضه المراجع عند أداء المراجعة؟

١-٩ [**الهدف ١-٥**] عرف الأسباب الرئيسية لخطر المعلومات والسبل الثلاث التي يمكن من خلالها تخفيضه، مع ذكر مزايا وعيوب كل منها.

١-١٠ [**الهدف ١-٦**] عرف الأجزاء الأربعة لإختبار CPA الموحد؟

١-١١ [**الهدف ١-٧**] أذكر أنواع الخدمات الأربعة التي تقدمها منشأة المحاسبة وأشرح كل منها.

١-١٢ [**الأهداف ١-٧، ١-٩، ١-١١**] ماهي الخصائص الأساسية لتنظيم وإدارة منشآت المحاسبة والتي يمكن من خلالها تحقيق وظائفها الإجتماعية على نحو محايد وفعال؟

١-١٣ [**الهدف ١-٨**] ماهى الخدمات التي يقدمها المعهد الأمريكي للمحاسبين لأعضاؤه؟

١-١٤ [**الهدف ١-٨**] ماهو الهدف من إصدار المعهد الأمريكى للمحاسبين لمعايير التصديق أو ابداء الرأى؟

١-١٥ [**الهدف ١-١٠**] فرق بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها مع ذكر مثالين لكل منهما؟

١-١٦ [**الهدف ١-١٠**] يتطلب المعيار الأول من المعايير العامة أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص يمتلكون المهارة والتدريب الملائمين. ماهى الوسائل التي يمكن من خلالها استيفاء هذا المتطلب!

١-١٧ [**الهـــدف ١-١٠**] تم إنتقاد معايير المراجعة المتعارف عليها من مصادر عديدة لفشلها في تقديم ارشادات مفيدة لأداء المراجعة. ويرى المنتقدون أن المعايير يجب أن تكون أكثر تحديداً لتمكين الممارسين من تحسين جودة أدائهم. ويرى هؤلاء المنتقدون أن المعايير على النحو الحالي لاتقدم إلا مبررات لأداء المراجعة على نحو غير ملائم. أذكر رأيك في هذه الإنتقادات الخاصة بمعايير المراجعة المتعارف عليها العشر.

١-١٨ [**الهدف ١-١١**] ماهو المقصود برقابة الجودة وماهى علاقتها بمنشأة المحاسبة؟

١-١٩ [**الهـــدف ١-١١**] يعبر المثال التالي عن أحد الإجراءات التي تتطلبها رقابة الجودة في منشآت المحاسبة: «يجب أن يتوافر في أى شخص يتم تعينه للعمل كمراجع قدراً من التعليم الأساسي في المراجعة، ويجب أن يتم ذلك من خلال أحد الشركاء في منشأة المحاسبة حتى يتم إقتراح تعينه قبل الإنضمام إلى هيئة المراجعين». ماهى عناصر الجودة التي تؤثر في هذا الإجراء وماهو الغرض من هذا المتطلب؟

١-٢٠ [**الهدف ١-١١**] ماهو المقصود بمصطلح فحص النظير الإلزامي، وما هو أثر ذلك على مهنة المحاسبة؟

١-٢١ [**الهـــدف ١-١١**] ما هما قطاعى الممارسة الذين يمكن لمنشأة المحاسبة أن تنضم إليهما؟ أذكر الآراء التي تتفق مع وتخالف طبيعة كل من هذين القطاعين؟

١-٢٢ [**الهدف ١-١٢**] أشرح دور هيئة سوق المال في المجتمع، وناقش علاقتها وتأثيرها على ممارسة المراجعة؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١-٢٣ [الأهداف ١-١، ١-٥، ١-٦) تتعلق الأسئلة التالية بعمليات المراجعة التي تقوم بها منشآت المحاسبة. تخير الإجابة الأفضل:

أ - أى من العبارات التالية يشرح على نحو أفضل لماذا يجب على المراجع المحايد أن يعبر عن رأيه في مدى عدالة العرض بالقوائم المالية؟

(١) من الصعب إعداد القوائم المالية التي تحتوي على عرض عادل لكل من المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات لشركة ما دون توافر الخبرة للمراجع المحايد.

(٢) من مسئولية الإدارة البحث عن مساعدة من شخص محايد لتقييم المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية.

(٣) يعد رأى الطرف المحايد أمراً ضرورياً لإحتمال قيام الشركة بإعداد القوائم المالية على نحو غير موضوعي.

(٤) من الأمور المعتادة أن يحصل كل المساهمين بالشركة على تقرير من مراجع محايد عن إعداد إدارة الشركة للقوائم المالية.

ب - يمكن وصف المراجعة التي تتسم بالحياد على أنها:

(١) فرع من فروع المحاسبة.

(٢) نظام يصدق على نتائج المحاسبة وباقي العمليات الوظيفية الأخرى.

(٣) نشاط مهنى لقياس وتوصيل بيانات تتعلق بالنواحي المالية وجوانب العمل.

(٤) وظيفة منظمة تمنع إصدار معلومات مالية غير ملائمة.

حـ - تتطلب سياسة منشأة Rogers & Co. للمحاسبة أن يقدم كافة الأعضاء العاملين بها تقارير تحدد الزمن الأسبوعى للعمليات التي قاموا بها إلى مديرى المراجعة، ويقوم المديرون بإعداد ملخص للعمل الأسبوعي، وتحديد الإنحراف عن الموازنة حتى يمكن للسيد Rogers أن يفحصه. ويمثل ذلك دليلاً كتابياً لشركة Rogers عن مدى الإلتزام بمعيار من معايير المراجعة المتعارف عليها. أي المعايير التالية يتفق مع ذلك؟

(١) رقابة الجودة. (٢) بذل العناية المعتادة.

(٣) الفحص الملائم. (٤) التخطيط الملائم.

١-٢٤ [الهدفان ١-٣، ١-٤] تعبر الأسئلة التالية عن أنواع المراجعة والمراجعين. إختر الإجابة الأفضل.

أ - يتم أداء مراجعة تنفيذ العمليات بصفة عامة بواسطة المراجعين الداخلين والمراجعين الحكومين، ولكن يمكن أن يقوم بها المحاسبون المعتمدون. يتمثل الهدف الرئيسي من مراجعة تنفيذ العمليات في توفير:

(١) وسيلة للتأكيد من أن الرقابة الداخلية المحاسبية يتم أدائها كما هو مخطط لها.

(٢) قياس لمدى تحقيق الإدارة للأهداف التنظيمية.

(٣) نتائج للإختبارات الداخلية للجوانب المالية والمحاسبية إلى المستوى الإداري الأعلى بالشركة.

(٤) مساعدة للمراجع المحايد الذي يقوم بتنفيذ مراجعة القوائم المالية.

ب- بالمقارنة مع المراجع الخارجي، يهتم المراجع الداخلي بـ:

(١) الرقابة الإدارية الداخلية. (٢) إجراءات محاسبة التكاليف.

(٣) المراجعة التشغيلية. (٤) الرقابة الداخلية.

١-٢٥ [الهدف ١-١٠] تعبر الأسئلة التالية عن معايير المراجعة المتعارف عليها. أختر الإجابة الأمثل:

أ - يتطلب المعيار العام الأول الذي يشير جانب منه إلى أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص يمتلكون تدريب مهني ملائم أن يتوافر في المراجع:

(١) التعليم والممارسة في مجال المراجعة.

(٢) القدرة على التخطيط والإشراف على العمل في المراجعة.

(٣) المهارة في أمور العمل والجوانب المالية.

(٤) المعرفة بمجالات المحاسبة المالية.

ب- أي من العبارات التالية يصف على نحو أفضل المقصود بمعايير المراجعة المتعارف عليها:

(١) التصرفات التي يقوم بها المراجع.

(٢) مقاييس جودة أداء المراجع.

(٣) الإجراءات التي يجب إستخدامها لجمع الأدلة التي تدعم القوائم المالية.

(٤) أهداف المراجعة التي تتحدد بصفة عامة خلال القيام بالمراجعة.

حـ- تتضمن المجموعة العامة من معايير المراجعة المتعارف عليها متطلبات مثل:

(١) يجب تخطيط العمل الميداني والإشراف عليه.

(٢) يجب أن يذكر المراجع في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٣) يجب أن يمارس المراجع العناية المهنية المعتادة.

(٤) يجب أن يتوافر إفصاح إعلامي ملائم بالقوائم المالية.

د - ماهي الصفة العامة بمعايير المراجعة الثلاث التي تصنف كمعايير للعمل الميداني:

(١) الكفاية، الإستقلال، العناية المهنية التي يجب توافرها في عملية المراجعة.

(٢) معايير عن محتوى تقرير المراجع عن القوائم المالية والإفصاح المرتبط بها في الملاحظات المرفقة بها.

(٣) معايير تخطيط المراجعة وجمع الأدلة.

(٤) ضرورة الحفاظ على الاستقلال الذهني في كافة الجوانب الخاصة بالمراجعة.

أسئلة وحالات للمناقشة

١-٢٦ [الهدف ١-١] يعمل Fred Oatly موظفاً في إدارة الإئتمان بالبنك الوطني بدلاس. وقام هذا البنك بمنح قرضا بمبلغ ٢٦٠٠٠٠ دولار إلى شركة Regional Delivery Serivce التي تقوم بتسليم المنتجات بالنيابة عن شركات صغيرة. ويتمثل ضمان القرض في ٣٥ شاحنة صغيرة بمتوسط ١٧٠٠٠ دولار.

ونظراً لإهتمام Oatly بإمكانية سداد القرض وعدم حدوث أي شئ للشاحنات، قام بتكليف Susan Virms المحاسبة المصرح لها لتحديد قيمة الشاحنات في ضوء المعلومات المسجلة بالدفاتر. وتم تعين هذه السيدة في ضوء قضائها وقتاً طويلاً من العمل في مجال مراجعة شاحنات التسليم والعربات، ولإمتلاكها خبرة متخصصة في مجال الشاحنات المستعملة. وطلب Oatly من Virms إصدار تقرير يذكر فيه:

١- تحديد الشاحنات التي بقيت في جراج شركة Regional ليلة ٣٠ يونيو ١٩٩٦ من أصل الشاحنات الخمس والثلاثين.

٢- تحديد ما إذا كانت كافة هذه الشحنات من ممتلكات شركة Regional.

٣- تحديد حالة كل شاحنة وفقاً لمؤشرات الضعف، الجودة، والإمتياز.

٤- تحديد القيمة السوقية العادلة لكل شاحنة باستخدام الدفتر الأزرق الذي يوضح القيمة الجارية لكل شاحنة من خلال سعر الجملة التقريبي لكافة موديلات الشاحنات المستعملة وأيضاً استخدام مؤشرات الضعف، الجودة، والإمتياز.

المطلوب

أ - فيما يلي عناصر تعريف المراجعة، حدد الأجزاء من الوصف السابق التي تتفق مع كل عنصر:

(١) المعلومات.
(٢) المعايير الموضوعة.
(٣) جمع وتقيم الأدلة.
(٤) شخص مؤهل ومحايد.
(٥) التقرير عن النتائج.

ب- عرف الصعوبات الكبرى التي يحتمل أن تواجه Virms عند أدائها لعملية المراجعة.

١-٢٧ [**الهدف ١-٤**] جرت مناقشة بين ٥ طلاب بالمرحلة النهائية من الدراسة المحاسبية حول خطط العمل المستقبلية. ويرى الطالب الأول أن العمل كفاحص ضريبي يعد الأقرب لإهتماماته قادراً المتعلقة بضرائب الدخل، ويعتقد أنه مع توافر الأساس النظري في المراجعة الضريبية سيكون على التعامل بشكل جيد مع مشكلات ضرائب الداخل بالمقارنة مع أي مجال أخر. وقرر الطالب الثاني العمل في منشأة محاسبة لفترة ٥ سنوات على الأقل وربما يظل يعمل بها على نحو دائم. وهو يعتقد أن تنوع الخبرة في مجال المراجعة وما يرتبط بها من مجالات يشكل البديل الأفضل الذي يجب أن يسلكه. وقرر الطالب الثالث العمل في مجال المراجعة الداخلية بشركة صناعية كبرى نظراً لأن إدارة المراجعة الداخلية تتعامل مع جوانب عديدة داخل المنظمات. ويخطط الطالب الرابع للعمل في مكتب المحاسبة العام، حيث سيمكنه ذلك من الحصول على خبرة ممتازة في أساليب المراجعة من خلال الحاسب الإلكتروني. أما الطالب الخامس، فيرغب في الإستمرار في مجال المراجعة ولكنه لم يحدد بعد نوع المنظمة التي يرغب بالعمل بها، وهو يريد على نحو خاص أن يحصل على فرصة تتيح له الإستمرار في تحديث المهارات المهنية بما يتفق مع إهتماماته.

المطلوب

أ - ماهى المزايا والعيوب الرئيسية لكل نوع من الأنواع الأربع للمراجعة؟

ب- ماهى أنواع مجالات العمل الأخرى في المراجعة المتاحة للأشخاص الذين يتوافر بهم التأهيل الملائم؟

١-٢٨ [**الهدفان ١-٣، ١-٤**] في إطار العمل العادي الذي يتم فيه الإضطلاع بمسئوليات أداء المراجعة، يقوم المراجعون بأداء المراجعة والفحص بشكل متكرر لمايلي:

(١) التصديق على الإقرار الضريبي لموظف يعمل بشركة مساهمة لتحديد ما إذا كان الإقرار مستوفيا لكافة متطلبات قانون الضرائب.

(٢) مبلغ النفقات بأحد فروع الحكومة الفيدرالية الذي يقوم بإجراء مشروع بحثي خاص لتحديد مدى إمكانية التوصل لنفس نتائج البحث بمستوى أقل من التكلفة التي يدفعها دافعوا الضرائب.

(٣) تشغيل الحاسب الإلكتروني بشركة مساهمة لتقيم مدى قيام مركز الحاسب الإلكتروني بالعمل على نحو كفء.

(٤) القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة.

(٥) أداء العمل داخل مصلحة الضرائب لتحديد ما إذا كان الفاحصين يستخدمون الوقت بشكل كفء عند القيام بالمراجعة.

(٦) القوائم المالية التي يتم إعدادها للبنوك والدائنون الاخرين في حالة المنشآت الصغيرة التي لاتستطيع تعيين هيئة للمراجعة.

(٧) القوائم المالية لأحد فروع الحكومة الفيدرالية للتأكد من أنها تعرض بصدق النفقات الفعلية التي تم إنفاقها خلال الفترة الزمنية.

(٨) الإقرار الضريبي لشركة مساهمة لتحديد مدى إتفاقها مع القانون الضريبي.

(٩) القوائم المالية المعدة للمساهمين في حالة وجود هيئة للمراجعة الداخلية.

(١٠) عقد إتفاق السند للتأكد من إلتزام الشركة بمتطلبات العقد.

(١١) تشغيل الحاسب الإلكتروني في شركة مساهمة كبرى لتقييم ما إذا كانت الرقابة الداخلية كافية لمنع التحريف في تشغيل البيانات والتشغيل المحاسبي.

(١٢) النفقات في فرع للحكومة الفيدرالية بمشروع بحثي خاص لتحديد ما إذا كانت النفقات تتسق مع المذكرة التشريعية التي أجازت المشروع.

المطلوب

أ - تحديد نوع المراجع في كل مثال مما سبق (محاسب مصرح له، محاسب في مكتب المحاسبة العام، فاحص ضريبي، مراجع داخلي).

ب- تحديد نوع المراجعة في كل مثال مما سبق [مراجعة القوائم المالية، مراجعة تنفيذ العمليات، مراجعة الإلتزام].

١-٢٩ [**الهدفان ١-٣، ١-٤**] يرغب تكتل ضخم لعدد من الشركات في حيازة شركة صناعية متوسطة الحجم تعمل في نشاط وثيق الصلة. ويتمثل الإهتمام بالأساس لإدارة التكتل في تحديد ما إذا كان القيام بمتابعة إجراءات الإنضمام يمثل فائدة للشركة تتعلق بالكفاءة العملية. وقررت الإدارة الحصول على تقرير تفصيلي بناء على فحص متعمق لكفاءة الأداء في: إدارة المبيعات، إدارة الإنتاج، إدارة البحوث والتطوير.

المطلوب

أ - من هو الشخص الذي يجب على التكتل أن يعينه ليقوم بمراجعة الأداء؟

ب- ما هى المشكلات الرئيسية التي تواجه عادة المراجع عند القيام بالفحص وكتابة التقرير.

١-٣٠ [**الهدف ١-٤**] يمثل اتحاد المستهلكين منظمة غير هادفة للربح تعمل على تقديم المعلومات والإستشارات عن المنتجات والخدمات للمستهلكين. ويتمثل الدور الرئيسي للاتحاد في اختبار المنتجات التي يمكن أن يشتريها المستهلك من السوق المفتوح، ويتم التقرير عن النتائج في نشرة دورية يطلق عليها «تقارير المستهلك» تصدر في كل شهر. ومن أمثلة المنتجات التي يتم إختبارها: العربات متوسطة الحجم، أجهزة إزالة الرطوبة من المنازل، معلبات التونة، بنطلونات الجنيز للأولاد.

المطلوب

أ - مقارنة مفهوم خطر المعلومات السابق عرضه في هذا الفصل مع مشكلة خطر المعلومات التي

تواجه مشترى العربات.

ب- مقارنة الأسباب الأربعة لخطر المعلومات التي يواجها مستخدمي القوائم المالية والتي سبق مناقشتها بهذا الفصل مع تلك التي تواجه مشترى العربات.

حـ- مقارنة السبل الثلاث التي يمكن لمستخدمي القوائم المالية إستخدامها في تخفيض خطر المعلومات مع تلك المتاحة لمشترى العربات.

د- ماهو أوجه التشابه بين الخدمات التي يقدمها اتحاد المستهلكين وخدمة المراجعة، وماهى أوجه الإختلاف؟

١-٣١ [**الهدف ١-١١**] يشير التعليق التالي إلى ملخص لما يراه أحد الممارسين عن رقابة الجودة وفحص النظير.

تعد كل من رقابة الجودة وفحص النظير وسائل شبه حكومية لتنظيم المهنة. ولمثل هذا التنظيم أثران. يتمثل الأول في تقديم مزية تنافسية على مستوى منشآت المحاسبة الوطنية التي تحتاج فعلاً إلى هيكل رسمي لإدارة منظماتها المعقدة. فرقابة الجودة لاتؤثر بشكل جوهرى على هيكل هذه المنظمات. وتوجد ضرورة لوجود هيكل تنظيمي قوى في منشآت المحاسبة الصغرى. ويعد ذلك أمراً مكلفاً، وقد ثبت عدم أهمية ذلك لإشتراك شريك المراجعة في علميات المراجعة على نحو أكثر تفصيلاً. وتتمثل المزية الأساسية بمنشآت المحاسبة الصغرى في إمتلاكها هيكل تنظيمي بسيط يتسم بالكفاءة. وهذه المزية لم يعد لها وجود في ظل متطلبات رقابة الجودة.

ثانياً، لا تعد رقابة الجودة وفحص النظير من الأمور المطلوبة لتنظيم المهنة. حيث تتوافر العناصر الأربعة الأولى من الجودة، على الأقل بشكل غير رسمي، لتحقيق الجودة في المنشأة. وتوجد أمور توفر تأكيداً كافياً بإتباع عناصر رقابة الجودة على نحو غير رسمي دون وجود فحص النظير. وتوجد ضغوط تنافسية لأداء العمل على نحو جيد، مثل المسئولية القانونية للأداء غير الملائم وميثاق السلوك المهني الذي يتطلب أن تقوم منشأة المحاسبة بالإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

(١) أذكر وجهات النظر المؤيدة والمعارضة للتعليق السابق.

(٢) قيم متطلبات رقابة الجودة وفحص النظير في ضوء التكاليف المرتبطة بهما والمنفعة التي تعود منهما.

١-٣٢ [**الهدف ١-١١**] تم نقل الإجراءات التالية من كتيب للإستخدام لرقابة الجودة في إحدى منشآت المحاسبة الإقليمية متوسطة الحجم، عرف العنصر الذي يمكن تطبيقه لرقابة الجودة من الجدول ١-٣ في هذا الفصل لكل إجراء:

المطلوب

أ- يتطلب إجراء البحوث في مجال المحاسبة والمراجعة على نحو ملائم أن تتوافر تسهيلات مكتبية فنية يمكن الرجوع إليها. ويجب أن يحتفظ كل مكتب من مكاتب ممارسة المراجعة بحد أدنى من هذه التسهيلات بما في ذلك أداء المراجعة في الأنشطة المختلفة لمساعدة المراجعين على إدراك المشكلات الخاصة بها. أضف إلى ذلك يجب الإحتفاظ بمكتبة أكثر شمولاً في مكتب مدير المحاسبة والمراجعة.

ب – يتم إدارة كل عملية مراجعة داخل منشأة المحاسبة بواسطة شريك، وفي معظم الحالات من خلال مدير المنشأة. وفي كل عملية مراجعة، تجرى محاولة لاستمرار جزء من المراجعين في أداء العمل على الأقل في الفترات القادمة.

حـ– إذا تم إجراء مقابلة لإختيار مجموعة من المرشحين بواسطة المسئول عن الحرم الجامعي، وكان القرار صلاحية هؤلاء المرشحين للعمل، يمكن إجراء فحص إضافي من مقابلة مع مجلس الممارسة الملحق بالمنشأة كإجراء للتفيش. ويحدد الشريك في مجلس الممارسة قرار التعين النهائي وفقاً للتعليمات المحددة بشكل مسبق بواسطة مدير الأفراد.

د – في كافة مراحل عمليات المراجعة، يجب إشراك الأشخاص المهنين في مستويات ملائمة في القرارات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة، حيث يجب الحصول على موافقات عديدة من المدير أو رئيس إدارة المحاسبة في كافة مراحل المراجعة.

هـ– يجب أن لايكون لأي مراجع مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة أو إرتباط أو علاقة [على سبيل المثال، علاقة قرابة مع شخص يؤثر في إتخاذ القرارات] لم يتم الإعلان عنها ويمكن أن تؤثر على مصالح منشأة المحاسبة بشكل سلبي.

و– يجب أن يتم زيارة كل مكتب من مكاتب المنشأة سنوياً على الأقل بواسطة أشخاص يقومون بالفحص يتم إختيارهم من قبل مدير المحاسبة والمراجعة. والإجراءات التي سيتم القيام بها بواسطة الفاحصين قد تم توضيحها بواسطة برنامج الفحص بالمكتب.

ز – يتم تقييم العملاء الحاليون للمنشأة بشكل مستمر من قبل الشريك المسئول عن عملية المراجعة. وقد تكون نتيجة التقييم هى وقف التعامل إذا أشارت الأوضاع إلى إحتمال عدم أمانة الإدارة أو إلى تأثر حياد المنشأة، أو وجود خلافات في الرأى في أمور المحاسبة والمراجعة لايمكن تسويتها. ويجب مناقشة مثل هذه الأمور التي تتعلق بعلاقة المراجع والعميل معا باستمرار مع مدير المحاسبة والمراجعة.

ح – يقوم الشركاء على نحو فردي بإعداد ترشيحات للأشخاص الذين يرغبون في ترقيتهم إلى مرتبة الشركاء. ولكي يصل الفرد إلى مثل هذا الموقع، يجب أن يتوافر فيه درجة عالية من الكفاءة المهنية، كما يجب أن تتوافر فيه الأمانة، الدافعية، الحكم الصائب، والرغبة في تمكين المنشأة من العمل الجيد من خلال الإضطلاع بمسئوليات العمل الذي يتم تكليفه لأدائه.

ط– يتم مراجعة الإحتياجات التعليمية وتعديل برامج التدريب الرسمية بما يتفق مع إحتياجات التغيير من خلال إجراء تقييم مستمر للعاملين وبرامج الإستشارات وإجراءات فحص رقابة الجودة على النحو الذي قامت المنشأة التي نعمل فيها بوضعها. وبناء على نتائج فحص مكتب الممارسة يتم تلخيص جوانب الضعف في المحاسبة والمراجعة وإعداد تقرير إلى مدير إدارة الأفراد بالمنشأة.

١–٣٣ [الهدفان ١–١، ١–١٢] يتم مراجعة شركة Mobile Home الصناعية بواسطة منشأة المحاسبة Rossi and Montgomery. وقررت شركة Mobile Home طرح أسهم للاكتتاب العام، ولذلك طالبت منشأة المحاسبة بأداء كافة أعمال المراجعة الضرورية لإستيفاء متطلبات هيئة سوق المال. وهذان المحاسبان ليست لديهما خبرة في مثل هذا العمل.

المطلوب

أ - ماهى الجوانب الأخلاقية التي تتعلق بقبول منشأة المحاسبة Rossi and Montgomery لمثل هذا العمل؟

ب- أذكر الصعوبات الإضافية التي يواجهها المراجعين الذين يتعاملون مع هيئة سوق المال بالمقارنة مع المراجعين الذين يتعاملون مع العملاء العادين.

١-٣٤ [الهدف ١-١٠] طلب Ray مدير أحد الشركات الصغرى من المحاسب المصرح له Holmes القيام بمراجعة سجلات الشركة التي يمتلكها، وأخبره بأن المراجعة يجب أن تتم في وقت محدد لتقديم القوائم المالية إلى البنك كأحد شروط الحصول على قرض. ووافق Holmes على القيام بالمراجعة فوراً وتقديم تقرير المراجعة خلال ٣ أسابيع. وافق Ray على دفع مبلغ ثابت للأتعاب بالإضافة إلى مكافأة في حالة الحصول على القرض.

وكلف Holmes إثنين من الطلاب الذين يدرسان المحاسبة بالقيام بالمراجعة، وأمضى معهما بعض الوقت لشرح مايجب أن يقوما به. وأخبرهما بعدم فحص الرقابة والتركيز على التحقق من الدقة الحسابية للأرصدة في الدفتر الأستاذ وتلخيص البيانات في الدفاتر المحاسبية التي تدعم القوائم المالية. واتبع الطالبان تعليمات Holmes، وإنتهيا بعد مرور إسبوعين من إعداد القوائم المالية. ولكنهما لم يعدا الملاحظات المرفقة. وقام Holmes بفحص القوائم المالية، وأعد تقريراً نظيفاً عن المراجعة. ولم يشر التقرير إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو إلى التطبيق المتسق لهذه المبادئ.

المطلوب

اشرح بإيجاز معايير المراجعة المتعارف عليها ووضح ما إذا كان ما قام به Holmes لايتفق مع كل معيار منها. رتب الإجابة على النحو التالي:

شرح موجز لمعايير المراجعة المتعارف عليها	ما قام به Holmes ولايتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها

الفصل الثاني:
تقـــارير المراجـــعة
Audit Reports

تم إصدار تقرير المراجعة في الوقت المناسب، ولكن بأي تكلفة؟

في عام ١٩٨٧ قامت منشأة المحاسبة Halvorson & Co. بمراجعة القوائم المالية لشركة Machinetron, Inc. التي تعمل في إنتاج شرائح تشغيل الحاسب الإلكتروني عالية الدقة. وكان المهندس Al Trent قد بدأ في تأسيس هذه الشركة، وهو يعد في نفس الوقت من رجال الأعمال المحترفين. وأدرك هذا المهندس أن وضع الشركة أصبح صالحاً لطرح أسهم لها في إكتتاب عام، وتم تكليف منشأة Halvorson للقيام بأعمال المراجعة والمساعدة في التسجيل لدى هيئة سوق المال.

ونظراً لأن المعدات التي تنتجها شركة Machinetron تتسم بالكبر والتعقد، فإنه يتم بيعها بمبالغ ضخمة. وعلى الرغم من قلة عدد عمليات البيع سنوياً، فإن قيمة المبيعات تتسم بالكبر. وان كانت صفقة المبيعات الفردية تستغرق فترة زمنية طويلة ويقوم Trent بنفسه بالتفاوض في عديد من عمليات البيع. وفي ضوء ذلك، فان التسجيل غير الملائم حتى لآلة أو اثنين يمكن أن يؤدى إلى تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالقوائم المالية.

وتم تعين Bob lehman ليصبح الشريك المسئول عن عملية المراجعة الخاصة بشركة Machinetron، وهو يتمتع بخبرة جيدة في مجال مراجعة الشركات الصناعية. وقد أدرك هذا الشريك الأخطار المرتبطة بشركة آخذة في النمو، وركز على اختبار المبيعات المسجلة في نهاية العام. ولذلك، أصر على أن يحصل المراجعون الذين يعملون معه على مصادقات من المدنيين تتعلق بعمليات المبيعات التي تمت بالشهر السابق على نهاية العام.

وبالإضافة إلى مسئولياته في مراجعة شركة Machinetron، كان Lehman محملاً بعبء العمل مع عميلين اخريين. وقد قام بفحص أوراق العمل الخاصة بشركة Mchinetron في نفس اليوم الذي أراد Trent أن يتم فيه التسجيل بهيئة سوق المال. وعند فحص المصادقات بأوراق العمل، إتضح لـ Lehman أن الدين الرئيسى المتعلق بالبيع في نهاية العام قد تم التحقق منه من خلال التلغراف وليس بواسطة الشكل المعتاد للمصادقات. واتضح أن العلاقات مع هذا العميل تتسم بالحساسية الشديدة، ولذلك طلب Trent من المراجعين عدم الإتصال المباشر مع هذا العميل للحصول على مصادقة منه. ولذلك تم اللجوء إلى التلغراف. ونظراً لأن الآلة التي تم بيعها لهذا العميل قد تم شحنها [برغم عدم سداد قيمتها حتى الآن]، فقد توصل المراجعون إلى استنتاج مؤداه أن واقعة البيع لها ما يدعمها.

وفي نهاية اليوم، تم عقد إجتماع بمقر شركة Machintron. وحضر الإجتماع كل من Trent و Leh-man وممثل عن الشركة التي تم تخويلها حق إصدار الاسهم ومحامى شركة Machinetron. وعندما قام Trent بسؤال Lehman عما إذا كانت هناك صعوبات في تنفيذ عملية المراجعة، أشار Lehman إلى

تلغراف المصادقة. وعند سماعه لذلك، غضب Trent، وبعد عدة دقائق تدخل محامى شركة Machinetron ليخفف من ثورة Trent. وعرض أن يوجه خطابا إلى منشأة Halvorson & Co. يتم فيه عرض رأيه للتوضيح بأن التلغراف يشكل سنداً قانونياً كصورة من صور المصادقة. وقبل Lehaman تحت الضغط الشديد هذا الإقتراح، وأبلغهم بأنه سيتابع إجراءات التسجيل في هيئة سوق المال.

وبعد مرور ستة أشهر، أصدرت شركة Machinetron بياناً جاء به أن إيرادات السنة المالية السابقة والإيرادات الخاصة بربعين من السنة المالية الحالية يوجد بهما زيادة لعدم تسجيل المبيعات على نحو ملائم، وأن ذلك يشمل المبيعات التي دعمها تلغراف المصادقة. وتم رفع عدد من الدعاوى القضائية، وأجرت هيئة سوق المال تحقيقا أظهر أن الذي قام بإرسال التلغراف هو Trent وليس العميل. وأدى ذلك إلى تحمل منشأة Halvorson خسائر ضخمة، وبالتالي تم منع Bob Lehman من التعامل مع هيئة سوق المال وترك العمل في مجال المحاسبة العامة.

الهدف التعليمي ٢-١: وصف طبيعة وأهمية تقرير المراجع

تمثل التقارير جانباً هاماً في كل من المراجعة وباقي عمليات التصديق الأخرى، حيث أنها تعمل على إخبار المستخدمين بما قام به المراجع والنتائج التي توصل إليها. ويعتقد المستخدمون أن التقرير هو المنتج الأساسي لعمليات التصديق.

وتتطلب المعايير المهنية أن يتم إصدار تقرير في حالة تعامل منشأة المحاسبة مع القوائم المالية(١). ويحدث مثل هذا التعامل حتى إذا ساعدت منشأة المحاسبة العميل فقط في إعداد القوائم المالية وعدم قيامها بالمراجعة. وفي مثل هذه الحالة، يتم إصدار تقرير عن الإعداد أو الفحص، ولكنه لايعد بالتأكيد تقريراً عن المراجعة. ومن الملائم فقط إصدار تقرير المراجعة عندما يتم القيام بالمراجعة فعلاً.

وتقوم منشآت المحاسبة بإصدار أنواعاً متعددة من التقارير فيما يتعلق بالمراجعة وباقي خدمات التصديق الاخرى، بما يتفق مع كل حالة. وتوجد أنواع رئيسية اربعة من تقارير التصديق يعرضها الجدول ٢-١. ونظراً لتعدد متطلبات التقارير المختلفة، سيتم التعرض في هذا الكتاب للأساسيات فقط. وسيغطي هذا الفصل التقايرر المرتبطة بالقوائم المالية التاريخية،التي يتم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وسيتم مناقشة التقارير الاخرى الموضحة بالجدول ٢-١ بالفصل الثالث والعشرين.

وتم التوصل إلى متطلبات إصدار تقارير المراجعة من خلال معايير المراجعة الأربعة المتعارف عليها الخاصة بالتقرير. ويعد المعيار الأخير منها هو الأكثر أهمية لكونه يتطلب التعبير عن الرأى في القوائم المالية كوحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية التعبير عن القوائم المالية كوحدة مع ذكر الأسباب المتعلقة بذلك. ويتطلب المعيار أن يتم بوضوح تحديد طبيعة المراجعة ودرجة تقييد المراجع لمسئوليته. ولايعد ذلك امراً مستغرباً في ضوء أهمية تقارير المراجعين كأداة للتوصيل.

وقد أدركت المهنة ضرورة توحيد التقرير كوسيلة لتجنب الخلط. حيث سيجد المستخدمون صعوبة كبيرة في تفسير مضمون تقرير المراجع إذا حصل كل فرد منهم على تقرير خاص به. وبالتالى، أوضحت المهنة وحددت أنواع تقارير المراجعة التي يجب إرفاقها بالقوائم المالية. حيث تم توحيد اللغة

(١) كما سبق الإشارة في الهوامش بالفصل السابق، قام مجلس معايير المراجعة في الوقت الذي تم فيه إصدار هذا الكتاب بإصدار مسودة تجيز لمنشآت المحاسبة إعداد القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها في الوحدات غير العامة لأغراض الإستخدام الداخلي فقط.

المستخدمة في كتابة التقرير، ولكن يجب أن تتوافر تقارير مختلفة حتى تتلائم مع الظروف المختلفة.

ويمثل تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل. ويرجع سبب دراسة التقرير بهذا الفصل وليس في أي موضع اخر إلى أن ذلك سيسمح بتصور شكل التقارير عندما يتم دراسة طريقة جمع الأدلة طوال صفحات الكتاب. وبعد التعرف على محتويات المنتج النهائي للمراجعة، سيكون لمفهوم جمع الأدلة وقعا أكثر وضوحاً.

الجدول ٢ - ١

الأنواع الأربعة الرئيسية لتقارير المراجعة وبقية خدمات التصديق الأخرى

نوع التقرير	مثـــال	مصدر الدعم الرسمي
تقرير المراجعة المعد في ضوء مراجعة القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها	تقرير المراجعة المعد في ضوء مراجعة القوائم المالية لشركة General Mills	معايير المراجعة
تقرير مراجعة خاص بناء على مراجعة حسابات محددة، أو أداء اجراءات متفق عليها، أو على أسس محاسبية بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	تقرير مراجعة خاص عن مراجعة الرصيد الختامى للمخـــزون في متجر Ron's shoe	معايير المراجعة
تقرير التصديق أو ابداء الرأى عن أداء خدمة التصديق وعملية ابداء الـــرأى	تقرير التصديق الخاص بالتصديق على القوائم المالية المتوقعة لشركة General Mills	معايير المراجعة
تقرير عن القيام بأداء عملية فحص	تقرير الفحص عن القيام بفحص القوائم ربع السنوية لمتجر Ron's shoe	معايير خدمات المحاسبة والفحص للشركات غير العامة، معايير المراجعة للشركات العامة

تقرير المراجعة النظيف القياسي Standard Unqualified Audit Report

يعد تقرير المراجعة النظيف القياسي Standard Unqulified audit Report. الشكل الأكثر انتشار للتقرير حيث يتم إستخدامه في ٩٠٪ من حالات التقرير بالمراجعة. وسيتم إستخدام هذا النوع من التقرير اذا توفرت الشروط التالية:

شروط إصدار تقرير المراجعة النظيف القياسي Conditions for Standard Unqualified Report

الهدف التعليمي ٢-٢: وصف شروط إصدار تقرير المراجعة النظيف القياسي ووصف التقرير

١- تضمين كافة القوائم [قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية] بالقوائم المالية.

٢- إتباع المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة.

٣- جمع الأدلة الكافية وقيام المراجع بأداء المراجعة على النحو الذي يمكنه من الإشارة إلى أنه قد تم الإلتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة.

٤- تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويعنى ذلك أن يكون هناك قدراً من الإفصاح الكافي في الملاحظات المرفقة وباقي جوانب القوائم المالية.

٥- عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

عندما تتوافر هذه الشروط، يتم إصدار التقرير المعياري عن المراجعة كما يوضح الشكل ٢-١. وقد يستخدم مراجعون مختلفون أساليب متنوعة في صياغة التقرير المعياري، ولكن يتم ذلك في أضيق الحدود مع بقاء المعنى متماثلاً. ويلاحظ أن التقرير الوارد بالشكل ٢-١ قد تم إعداده عن قوائم مالية مقارنة، حيث يجب أن يتم إعداد التقرير عن قوائم مالية تخص عامين.

الشكل ٢ - ١

التقرير النظيف القياسي عن القوائم المالية المقارنة

Anderson and Zinder
محاسبون مصرح لهم
سويت ١٠٠، شرق بارك بلازا، دنفر، كولورادو ٨٠١١٠
٨٠٠/٣٥٩/٣٠٣

اسم التقرير
تقرير المراجع المحايد

المخاطبون
الى مساهمي شركة General Ring

فقرة المقدمة (بيان فعلي)
قمنا بمراجعة قائمة المركز المالى لشركة General Ring المرفقة والمعدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ و١٩٩٦، والقوائم المرتبطة بها، وهي: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنتين. وتقع مسئولية إعداد هذه القوائم على عاتق إدارة الشركة. وتتمثل مسئولياتنا في إبداء الرأى في هذه القوائم بناء على مراجعتنا.

فقرة المجال (بيان فعلي)
قمنا باجراء المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لايوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية. وتشمل المراجعة [بناء على أساس إختباري] جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية. كما تشمل المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والأحكام الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة. ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساساً مناسباً لإبداء الرأى.

فقرة الرأى (النتائج)
في رأينا، تعبر القوائم المالية بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لشركة General Ring في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ و١٩٩٦ ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس السنتين بما يتفق مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

اسم منشأة المحاسبة
Anderson and Zinder

تاريخ تقرير المراجعة (تاريخ إنتهاء عمل المراجعة الميدانى)
٥ مارس ١٩٩٨

أجزاء تقرير المراجعة النظيف القياسي Parts of Standard unqualified Audit Report

بغض النظر عمن يقوم بالمراجعة، تظل الأجزاء السبعة التالية كما هي في تقرير المراجعة. وتم كتابة هذه الأجزاء بلون مختلف بالشكل ٢-١.

١- **اسم التقرير Report Title**. تتطلب معايير المراجعة أن يكون هناك عنواناً للتقرير، وأن يحتوى على كلمة «المحايد **Independent**». وعلى سبيل المثال، يتمثل العنوان الملائم في تقرير المراجع المحايد أو رأى المحاسب المحايد. ويرجع سبب ذلك إلى أهمية أن يشعر المستخدمين أن المراجعة قد تم القيام بها على نحو غير متحيز في كافة مراحلها.

٢- **المخاطبون Audit Report Address**. يوجه التقرير عادة إلى الشركة: المساهمون أو مجلس الإدارة. وفي السنوات الأخيرة ظهر اتجاه لمخاطبة المساهمين للإشارة إلى استقلال المراجع عن الشركة ومجلس الإدارة معاً.

٣- **فقرة المقدمة Introductory Paragraph**. يؤدي وجود الفقرة الأولى من التقرير إلى تحقيق ثلاثة أمور، حيث يتم أولا الإشارة في تعبير بسيط إلي قيام منشأة المحاسبة بأداء المراجعة، ويتمثل الهدف من ذلك في تمييز التقرير عن تقارير الإعداد أو الفحص. ويتم في الفقرة الخاصة بالمجال [الجزء الرابع] توضيح المقصود بالمراجعة.

ثانيا، يتم توضيح أنواع القوائم المالية التي تم مراجعتها بما في ذلك قائمة المركز المالي والفترات المحاسبية لكل من قائمتى الدخل والتدفقات النقدية. ويجب أن تتطابق المصطلحات المتعلقة بالقوائم المالية مع ذلك والتي إستخدمتها الإدارة في التعبير عن القوائم المالية.

ثالثاً، يتم في فقرة المقدمة الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية هو مسئولية الإدارة وإلى أن مسئولية المراجع تنحصر في إبداء الرأى في هذه القوائم بناء على عملية المراجعة التي قام بها المراجع. ويتمثل الهدف من ذلك في توصيل معلومة مضمونها أن الإدارة هى المسئولة عن إختيار ما يلائمها من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإتخاذ القرارات المتعلقة بالقياس والإفصاح عند تطبيق هذا المبادئ. وبالتالى، يتم توضيح دور كل من الإدارة والمراجع.

٤- **فقرة المجال Scope Paragraph**. تمثل فقرة المجال بيانا فعلياً يتعلق بما قام به المراجع في عملية المراجعة. ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ويلي ذلك وصف الجوانب الهامة في المراجعة.

وتوضح فقرة المجال أنه يتم تصميم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب Reasonable Assurance عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية Material Misstatement. ويعنى ذلك أن مسئولية المراجع تنحصر في البحث عن التحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين. ويعنى مصطلح التأكيد المناسب الاشارة إلى أن المراجعة لايمكن أن تؤدى إلى تفادى التحريفات ذات الأهمية النسبية بشكل كامل من القوائم المالية. وبمعنى آخر، تقدم المراجعة مستوى مرتفع من التأكيد ولا تقدم ضماناً للتعرف على كافة التحريفات.

وتناقش باقى محتويات فقرة المجال عملية جمع الأدلة وتوضيح اعتقاد المراجع بانه تم التوصل إلى الأدلة الملائمة لإبداء الرأى الذي يتم التعبير عنه. ويعنى مصطلح الأساس الإختباري Test Basis أنه تم إستخدام أسلوب المعاينة بدلاً من مراجعة كافة العمليات المالية وأرصدة الحسابات بالقوائم المالية. وبينما توضح فقرة المقدمة بالتقرير أن الأدارة هى التي تتحمل مسئولية إعداد القوائم المالية

بمحتوياتها، فإن فقرة المجال توضح قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية والأحكام والإفصاح والعرض في هذه القوائم.

٥- **فقرة الرأى Opinion Paragraph**. يتم في الفقرة الأخيرة من التقرير المعياري عرض النتائج التي توصل إليها المراجع بناء على الإختبارات التي قام بها. ويمثل هذا الجزء جانباً هاماً من التقرير لأنه عادة ما يشار إلى تقرير المراجعة على أنه رأى المراجع Auditor's Opinion. ويتم في هذه الفقرة الإشارة إلى رأى المراجع الذي يعبر فيه عن رأيه الخاص وليس عن بيان يشكل حقيقة أو ضمان مطلق. وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الحكم المهني. ووفقاً للمصطلح السابق ذكره بالفصل الأول، تعبر كلمة «في رأينا» عن إمكانية وجود خطر للمعلومات يرتبط بالقوائم المالية حتى بعد أن تتم مراجعة هذه القوائم.

وترتبط فقرة الرأى بشكل مباشر بمعايير المراجعة المتعارف عليها رقمى ١ و٤ السابق عرضهما بالفصل الأول. والمراجع مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة بما في ذلك التزام الشركة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ويعد مصطلح التعبير أو العرض بعدالة Present Fairly أحد النقاط المثيرة للجدل في التقرير. فهل يعنى ذلك أنه في حالة إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ستتسم القوائم المالية بالتعبير العادل ام بشئ أكبر من ذلك؟ عادة ما تستنتج المحاكم أن المراجعين يتحملون مسئولية البحث لأبعد مما تتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لتحديد مدى إحتمال حدوث تضليل للمستخدمين حتى في ظل إتباع هذه المبادئ. ويرى معظم المراجعين أن القوائم المالية تتسم بالتعبير العادل عندما يتم إعدادها في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولكن من الضرورى أيضاً أن يتم إختبار العمليات المالية والأرصدة للتحقق من مدى وجود معلومات غير صحيحة.

٦- **إسم منشأة المحاسبة Name of CPA Firm**. يحدد الإسم منشأة المحاسبة التي قامت بأداء المراجعة أو المراجع الذى قام بأدائها. وعادة ما يتم إستخدام إسم منشأة المحاسبة نظرا لتحملها المسئولية القانونية والمهنية للتحقق من إتفاق عملية المراجعة التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية.

٧- **تاريخ تقرير المراجعة Audit Report Date**. يحدد هذا التاريخ اليوم الذي تم فيه إستكمال المراجعة وخصوصاً الإجراءات الميدانية الأكثر أهمية. وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسئولية المراجع عن فحص الأحداث ذات الأهمية النسبية التي وقعت بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية. وعلى سبيل المثال، إذا كان تاريخ قائمة المركز المالي هو ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ وتاريخ تقرير المراجعة هو ٦ مارس ١٩٩٧، سيعنى ذلك أن على المراجع البحث عن العمليات المالية ذات الأهمية النسبية التي لم يتم تسجيلها وكذلك الأحداث الجوهرية حتى ٦ مارس ١٩٩٧.

مجموعات أو أنواع التقارير المراجعة Categories of Audit Reports

الهدف التعليمي ٢-٣: تحديد المجموعات الأربعة للتقارير في المراجعة

يقرأ تقرير المراجع معظم المستخدمين الذين تتوافر لديهم المعرفة. وعند ملاحظتهم أن التقرير يتكون من الفقرات المعيارية الثلاث، سيتوصلون إلى إستنتاج مؤداه أنه قد تم تحقق الشروط الخمس السابق ذكرها بهذا الفصل. ويعمل مثل هذا التقرير على إقناع المستخدمين بتخفيض خطر المعلومات إلى مستوى مناسب.

ويؤدى أى خروج عن التقرير النظيف القياسي إلى إقناع المستخدمين ذوى المعرفة بأن المراجع يرغب في نقل معلومات إضافية لهم أو في تقليص قدر المعلومات التي يتم نقلها إليهم. وفي الحالات الحرجة، قد يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه أن هناك تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالقوائم المالية، ولكن عادة مايكون الخروج عن التقرير المعياري النظيف بسبب وجود أمور أقل جوهرية عن ذلك. وعلى الرغم من ذلك، يجب أن يتوافر في المعلومات سمة الملائمة الممكنة للمستخدمين وإلا لن يقوم المراجع بإدراجها في التقرير.

ويوضح الشكل ٢-٢ الأنواع الأربعة لتقارير المراجعة والتي سيتم إستخدامها طوال هذا الفصل. ويعد الخروج عن شكل التقرير النظيف القياسي أكثر خطورة كلما هبطنا إلى أسفل الشكل. ويعد الإمتناع عن إبداء الرأى أو التعبير عن رأى سلبي أمراً أكثر أهمية للمستخدمين عن التقرير النظيف الذي يحتوى على فقرة تفسيرية أو به تعديل بالصياغة.

الشكل ٢-٢
الأنواع الأربعة للتقارير في المراجعة

النظيف القياسي	في حالة تحقق الشروط الخمس السابق ذكرها في هذا الفصل.
النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة	تم إجراء المراجعة على نحو كامل والتوصل إلى نتائج مرضية عن عرض القوائم المالية بعدالة، ولكن يرى المراجع أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير.
المقيد	يستنتج المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة العرض، ولكن تم تقييد مجال المراجعة بشكل يتسم بالأهمية النسبية أو عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.
السلبي أو الإمتناع عن إبداء الرأى	يستنتج المراجع أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة [الرأى السلبي] أو يرى المراجع عدم قدرته على التوصل لرأى عن مدى عدالة القوائم المالية [الإمتناع عن إبداء الرأى].

تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة

Unqualified Audit Report with Explanatory Paragraph or Modified Wording

الهدف التعليمي ٢-٤: وصف الظروف الخمسة التي تجعل من اصدار تقرير نظيف للمراجعة مع فقرة تفسيرية أو تعديل في الصياغة أمراً ملائماً

في بعض الحالات المحددة، يتم إصدار تقرير مراجعة نظيف مع إجراء تعديل في الصياغة التي تتعلق بالتقرير النظيف المعياري. ومن الضروري أن يتم التمييز بين مثل هذا النوع من التقارير وباقي الصور الأخرى مثل التقرير المقيد، التقرير السلبي، أو الإمتناع عن إبداء الرأى والتي سيتم

مناقشتها لاحقاً في هذا الفصل. ويمثل التقرير النظيف ذو الفقرة التفسيرية أو تعديل الصياغة القيام بالمراجعة على نحو كامل للحصول على نتائج مرضية تعبر عن عدالة القوائم المالية في الوقت الذي يرى فيه المراجع ضرورة إضافة معلومات أخرى إلى التقرير. أما في ظل كل من التقرير المقيد، التقرير السلبي، والإمتناع عن إبداء الرأى، فإن المراجع لم يقم بأداء المراجعة على النحو الذي يرضيه، أو أنه يعتقد بعدم إتسام عرض القوائم المالية بالعدالة.

والأسباب الأكثر أهمية لإضافة الفقرة التفسيرية أو تعديل الصياغة عندما يتم إصدار تقرير نظيف هى:

- عدم التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- وجود شك بشأن إستمرار الشركة محل المراجعة.
- موافقة المراجع على الخروج عن مبادئ المحاسبة التي تم الإعلان عنها [المنشورة].
- التركيز على أمر ما.
- إشتراك مراجعين أخرين في إعداد التقرير.

وتتطلب الأسباب الأربع الأولى إضافة فقرة تفسيرة. حيث يتم في كتابة الفقرات الثلاث بالتقرير المعياري بدون تعديل مع إضافة فقرة تفسيرية. أما إشراك مراجعين أخرين في إعداد التقرير، فيتطلب إجراء تعديل بالصياغة، حيث يحتوى التقرير على الفقرات الثلاث مع تعديل صياغتها.

عدم التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها Lack of Consistent Application of GAAP

يتطلب معيار التقرير الثاني أن يوجه المراجع إهتمامه إلى الحالات التي لايتم فيها تطبيق نفس المبادئ المحاسبية في السنة الحالية مقارنة مع السنة السابقة عليها. وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم الإفصاح على نحو ملائم عن التغيرات بالمبادئ المحاسبية أو ماينتج عنها من طرق. وعند وقوع مثل هذا التغيير، يجب على المراجع أن يعدل التقرير من خلال إضافة فقرة تفسيرية بعد فقرة إبداء الرأى لتوضيح أثر التغيير وتنبيه القارئ إلى رقم الايضاح الذي تم فيه الإشارة إلى ذلك في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية. ويوضح الشكل رقم ٢-٣ مثالاً على هذه الفقرة التفسيرية.

الشكل ٢ - ٣

الفقرة التفسيرية في تقرير المراجعة نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة

تقرير المراجع المحايد

[نفس فقرات المقدمة، المجال، والرأى في التقرير المعياري]

تم إجراء تغيير في طريقة حساب الإهلاك في عام ١٩٩٦. كما هو مبين بالايضاح رقم ٨ بالايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وكما يتضح من الشكل ٢-٣ أن المراجع قد أقر التغيير في المبادئ المحاسبية. وفي حالة عدم موافقة المراجع على التغيير، سيمثل ذلك إنتهاكاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويجب عندئذ إصدار تقرير مقيد عن المراجعة كما سيتضح بالقسم القادم.

الثبات في مقابل القابلية للمقارنة. يجب أن يستطيع المراجع التمييز بين التغيرات التي تؤثر على الثبات وتلك التي قد تؤثر على القابلية للمقارنة ولكنها لاتؤثر على الثبات. وتوضح الأمثلة التالية التغيرات التي تؤثر على الثبات وبالتالي تتطلب وجود فقرة تفسيرية في حالة أهميتها النسبية:

١- التغييرات بالمبادئ المحاسبية مثل تقويم المخزون على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً بدلاً من الوارد أولاً يصرف أولاً.

٢- التغيير في وحدة التقرير، كتضمين شركة اضافية بالقوائم المالية الموحدة.

٣- تصحيح الأخطاء التي تتعلق بالمبادئ، كالتحرك من مبدأ محاسبي لايعد من المبادئ المتعارف عليها إلى أحد المبادئ المتعارف عليها بما في ذلك تصحيح نتائج الخطأ.

أما التغيرات التي توثر في القابلية للمقارنة ولكنها لاتؤثر في الثبات وبالتالي لايقوم المراجع بتضمينها في تقريره، فتتمثل في:

١- التغيرات في التقديرات مثل تخفيض العمر الإنتاجي لأحد الأصول عند حساب الإهلاك.

٢- تصحيحات الأخطاء التي لاتتعلق بالمبادئ مثل الخطأ الحسابي بالسنة السابقة.

٣- الاختلاف في أشكال العرض بالقوائم المالية.

٤- التغيرات الناتجة عن وجود أحداث أو عمليات مالية ذات أثر كبير مثل المحاولات الجديدة للبحوث والتطوير أو في المبيعات بأحد الفروع.

وتتطلب العناصر التي تؤثر على نحو يتسم بالأهمية النسبية على القابلية للمقارنة بالقوائم المالية أن يتم الإفصاح عنها في الايضاحات المرفقة. ويجب إصدار تقرير مقيد في حالة عدم كفاية الإفصاح إذا رفض العميل الإفصاح عن هذه العناصر.

وجود شك بشأن إمكانية إستمرار الشركة محل المراجعة Substantial Doubt about Going Concern

على الرغم من أنه لايتم إجراء المراجعة بهدف تقيم الصحة المالية للشركة محل المراجعة، يعد المراجع مسئولاً عن تقييم إمكانية إستمرار هذه الشركة. وتم تناول ذلك في النشرة رقم ٥٩ من معايير المراجعة SAS تحت عنوان «إهتمام المراجع حول مدى قدرة الوحدة الإقتصادية على الإستمرار». وعلى سبيل المثال، يعد وجود عامل أو أكثر مما يلي سبباً في وجود عدم تأكد بشأن مقدرة الشركة محل المراجعة على الإستمرار:

١- وجود خسائر ضخمة متكررة أو عجز متكرر في رأس المال العامل.

٢- عدم قدرة الشركة على سداد إلتزاماتها في المواعيد المحددة.

٣- فقد عميل رئيسي، أو وقوع كوارث لم يتم التأمين ضدها مثل الزلازل أو الفيضانات، أو وجود صعوبات غير عادية تتعلق بقوة العمل.

٤- وجود دعاوى قضائية أو أمور تشريعية تؤثر في قدرة الشركة على العمل.

ويتعلق اهتمام المراجع في هذه الحالات باحتمال عدم مقدرة العميل على الإستمرار في العمل لمقابلة إلتزاماته خلال فترة زمنية مناسبة. ولهذا الغرض، تحددت الفترة المناسبة بما لايجاوز عام من تاريخ مراجعة القوائم المالية.

وعندما يستنتج المراجع أن هناك شك كبير بشأن قدرة الوحدة الإقتصادية على الإستمرار، يجب إصدار تقرير نظيف عن المراجعة مع إضافة فقرة تفسيرية بغض النظر عن الإفصاح الذي يوجد بالقوائم المالية. ويوضح الشكل ٢-٤ مثالاً لحالة الشك الكبير حول القدرة على الإستمرار.

الشكل ٢ – ٤

الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الإستمرار

فقرة رابعة «فقرة تفسيرية»	**تقرير المراجع المحايد** **(نفس فقرات المقدمة، المجال، وإبداء الرأى كما بالتقرير المعيارى)** تم إعداد القوائم المالية بإفتراض أن شركة Fair Fax ستستمر في العمل. وكما هو موضح بالايضاح رقم ١١ المرفق بالقوائم المالية، تعاني شركة Fair Fax من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزاً في صافى رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة الشركة على الاستمرار. كما يبين الايضاح رقم ١١ ايضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب. ولاتتضمن القوائم المالية اية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك في الإستمرار.

وتجيز النشرة رقم ٥٩ من معايير المراجعة، ولكنها لاتتطلب، عدم إبداء الرأى في حالة وجود شك كبير بشأن القدرة على الإستمرار [سيتم مناقشة عدم إبداء الرأى في قسم تال]. ولايوجد بالمعايير ما يشير إلى القيام بعدم إبداء الرأى بدلاً من إضافة فقرة تفسيرية، حيث يعد ذلك أمراً نادراً في الممارسة العملية. ومن الأمثلة على إصدار تقرير يتضمن عدم إبداء الرأى أن تقوم هيئة تنظيمية مثل هيئة حماية البيئة بتوقيع عقوبة كبيرة على الشركة محل المراجعة، فإذا كانت النتائج المتعلقة بذلك غير إيجابية، سيتم إجبار الشركة على التصفية.

موافقة المراجع على الخروج عن المبادئ المنشورة

Audit Agrees with a Departure from a Promulgated Principle

سيتم التعرض في قسم لاحق إلى القاعدة ٢٠٣ من ميثاق السلوك المهني والتي تشير إلى الحالات غير العادية التي يتم فيها الخروج عن المبادئ المحاسبية المنشورة بواسطة أحد أجهزة المعهد الأمريكي للمحاسبين والتي لاتتطلب إصدار تقرير مقيد أو إصدار تقرير سلبي. وعلى أية حال، فانه لتبرير إصدار تقرير يتضمن رأياً نظيفاً، يجب أن يشعر المراجع أولاً بالإقتناع ويذكر ويفسر في فقرة منفصلة أو فقرات منفصلة في تقرير المراجعة، أن الإلتزام بالمبادئ في ظل الموقف الراهن كان سيؤدي إلى نتيجة مضللة.

التركيز على أمر ما Emphasis of Matter

قد يرغب المراجع في ظل حالات معينة في التأكيد على جوانب محددة تتعلق بالقوائم المالية حتى مع إتخاذه القرار بإصدار تقرير نظيف. وعادة ما يتم إدراج مثل هذه المعلومات الإضافية في فقرة مستقلة بالتقرير. وتعبر الأمثلة التالية عن المعلومات التفسيرية التي يجب أن يعبر المراجع عنها: وجود معاملات هامة بين المجموعة Related Party Transactions، الأحداث الهامة التي تتم في تاريخ تال لإعداد القوائم المالية، وصف الأمور المحاسبية التي تؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة مع القوائم المالية للسنة السابقة.

اشتراك مراجعين اخرين في إعداد التقرير Reports Involving other Auditors

عندما يعتمد مراجع على مراجع اخر لأداء جزء من المراجعة، وهو أمر متعارف عليه عندما يكون للشركة محل المراجعة فروع في أماكن مختلفة، سيكون أمام المراجع الرئيسي ثلاثة إختيارات، ويتعلق الإختيار الثاني فقط بإصدار تقرير نظيف مع تعديل الصياغة:

١- **عدم الإشارة في تقرير المراجعة**. عندما لايتم الإشارة إلى المراجع الأخر، يتم إصدار تقرير نظيف ما لم توجد ظروف تستدعى الخروج عن ذلك. ويتم إتباع هذا النهج عندما يقوم المراجع الأخر بمراجعة جزء لايتسم بالأهمية النسبية من القوائم المالية، أو أن المراجع الأخر يعمل على نحو معلوم تحت إشراف المراجع الرئيسي، أو أن المراجع الرئيسي قد قام على نحو متعمق بفحص عمل المراجع الأخر. ويبقى المراجع الأخر مسئولاً عن عمله الخاص وعن تقريره في حالة التعرض للدعاوى القضائية أو أمام هيئة سوق المال.

٢- **الإشارة إلى وجود مراجع أخر بالتقرير [تعديل صياغة التقرير]**. يطلق على هذه الحالة التقرير أو الرأى المشترك Shared Opinion or report ويعد التقرير المشترك النظيف أمراً ملائماً عندما لايكون عملياً القيام بفحص عمل المراجع الأخر أو عندما يكون الجزء الذي قام به المراجع الأخر يتسم بالأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية كوحدة.

ويوضح الشكل ٢-٥ مثالاً للتقرير المشترك ذو الرأى النظيف. ويلاحظ أن التقرير لايحتوى على فقرة منفصلة عن المشاركة في المسئولية، ولكن يتم الإشارة إلى ذلك في فقرة المقدمة، ويشار إلى المراجع الأخر في فقرتى المجال وإبداء الرأى. ويلاحظ أيضاً انه تم ذكر اجزاء القوائم المالية التي قام المراجع الأخر بمراجعتها وفقاً لقيمها المطلقة.

الشكل ٢ - ٥

تقرير المراجعة النظيف المشترك

تقرير المراجع المحايد

إلى مساهمي ومجلس إدارة شركة Washington Felp

فقرة المقدمة - صياغة معدلة

قمنا بمراجع قائمة المركز المالى الموحدة المرفقة لشركة Washington المؤرخة في ٣١ يوليو ١٩٩٧ و١٩٩٦، ومايرتبط بها من قوائم موحدة: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية عن السنتين المنتهيتين في هذين التاريخين. وتقع مسئولية إعداد هذه القوائم على عاتق إدارة الشركة. وتتمثل مسئوليتنا في إبداء الرأى عن هذه القوائم بناء على المراجعة التي قمنا بها. ولم نقم بمراجعة القوائم المالية للشركة التابعة Stewart pan and Lighting والتي تمتلك شركة Washington Felp ٨٤٪ من أسهمها في ٣١ يوليو ١٩٩٧. وتبلغ قيم إجمالي الأصول في ٣١ يوليو ١٩٩٧ و١٩٩٦ ٢٤٢٠٠٠٠ و ٢٢٣٧٠٠٠ بهذه القوائم على الترتيب، كما يبلغ إجمالي الإيرادات عن السنتين المنتهيتين في هذين التاريخين ٣٤٥٨٠٠٠ و٣١٢١٠٠٠ . وقام مراجعون اخرون بمراجعة هذه القوائم، وتقدموا إلينا بتقرير المراجعة. وسيعتمد رأينا عن القيم الخاصة بشركة Stewart Pane and Lighting على الرأى الذي توصل المراجعون الاخرون إليه.

فقرة المجال - صياغة معدلة

قمنا بإجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة لكى يتم التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات تتسم بالأهمية النسبية. وتشمل المراجعة القيام بفحص، بناء على أساس

إختباري ، الأدلة التي تدعم كل من القيم والإفصاح بالقوائم المالية. كما تشمل المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية التي تم إستخدامها والتقديرات التي قامت بها الإدارة ، وتقييم العرض بالقوائم المالية كوحدة. ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها وتقرير المراجعين الاخرين يوفران لنا أساساً مناسباً لإبداء الرأى.

فقرة إبداء الراى - صياغة معدلة

في رأينا ، بناء على المراجعة التي قمنا بها وتقرير المراجعين الأخرين ، ان القوائم المالية المشار إليها سابقاً تعبر بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لشركة Washington Felp في ٣١ يوليو ١٩٩٧ و١٩٩٦ ، ونتائج عمليات التشغيل والتدفقات عن السنتين المنتهيتين في نفس التاريخين بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

١٦ سبتمبر ١٩٩٧

Fam, Ross & Co.

محاسبون مصرح لهم

٣- تقييد الرأى. قد يستنتج المراجع الرئيسي أن هناك ضرورة لإصدار رأى مقيد. ويتم إصدار رأى مقيد أو عدم إبداء الرأى بناء على مستوى الأهمية النسبية في حالة إتخاذ المراجع الرئيسي لقرار بعدم تحمل المسئولية عن عمل المراجع الأخر [يوجد بديل أخر يتمثل في قيام المراجع الرئيسي بمد عمله للجزء الذي قام المراجع الأخر بمراجعته]. وقد يقرر المراجع الرئيسي أيضاً تقييد الرأى في التقرير على نحو إجمالي إذا قرر المراجع الأخر تقييد رأيه عن المراجعة التي قام بها. وسيتم في قسم لاحق مناقشة الرأى المقيد وعدم إبداء الرأى.

عدم التأكد الذي يتسم بالأهمية النسبية Material Uncertainties

غالباً ما تقوم الإدارة بالتوصل لتقديرات عند إعداد القوائم المالية. وعادة ما يتوافر للإدارة معلومات كافية لحساب هذه التقديرات ، ولكن اعداد ذلك قد لايعد عملياً أحياناً. وتعرف هذه الأمور بعدم التأكد.

وتشمل الأمثلة لذلك: القيمة القابلة للتحقق لدين كبير في حالة وجود شك حول مدى تحصيله ، ضرائب الدخل أو الإلتزامات المشروطة المتعلقة بالتقاضي. وتوضح النشرة رقم ٥ من معايير المحاسبة المالية كيفية المحاسبة عن صور التقديرات وعدم التأكد ، وقد تم إصدارها بعنوان «المحاسبة عن الإلتزامات المشروطة» وكما يوضح البيان المتعلق بالموقف ٩٤-٦ بعنوان «الإفصاح عن الإخطار وعدم التأكد الجوهريين» كيفية المحاسبة عن صور التقديرات وعدم التأكد.

وكان المراجع مطالباً قبل ديسمبر ١٩٩٥ بإضافة فقرة تفسيرية في تقرير المراجعة عن عدم التأكد الذي يتسم بالأهمية النسبية في ظل حالات محددة. وفي ديسمبر ١٩٩٥ ، أصدر مجلس معايير المراجعة الشرة ٧٩ من معايير المراجعة والتي حلت محل النشرة رقم ٥٨ وتم حذف هذا المتطلب منها. وتوصل المجلس إلى أن معايير المحاسبة الحالية توفر الإفصاح الكاف عن الأخطار وعدم التأكد بالقوائم المالية ، وإلى أن الفقرة التفسيرية التي كانت واجبة في الماضي لايتم من خلالها توصيل معلومات جديدة إلى مستخدمي القوائم المالية.

وهكذا أصبح المراجع غير مطالب بكتابة فقرة تفسيرية عن عدم التأكد. لكن في حالة عدم جمع المراجع أدلة كافية أو إذا كان الإفصاح بالقوائم المالية عن عدم التأكد غير كاف ، يجب الخروج عن نمط التقرير النظيف. وسيتم التعرض لذلك في القسم القادم.

الشروط التي تتطلب الخروج عن تقرير المراجعة النظيف
Conditions Requiring a Departure from an Unqualified audit Report

الهدف التعليمي ٢-٥: تحديد الشروط الثلاث التي تتطلب الخروج عن تقرير المراجعة النظيف

من الضروري أن يتفهم كل من المراجعين وقراء تقارير المراجعة الشروط التي لايعد فيها إصدار تقرير المراجعة النظيف أمراً ملائماً والتعرف على نوع التقرير الذي يجب إصداره في كل حالة. وعند دراسة تقارير المراجعة التي يتم فيها الخروج عن التقرير النظيف، يوجد ثلاث موضوعات وثيقة الصلة: الشروط التي تتطلب الخروج عن تقرير المراجعة النظيف، الأنواع الأخرى للرأى بخلاف الرأى النظيف، والأهمية النسبية.

سيتم أولاً تلخيص الشروط التي تتطلب الخروج عن التقرير النظيف على نحو موجز، وسيتم مناقشة كل شرط بتفصيل أكثر لاحقاً في هذا الفصل.

الشرط الأول: تقييد مجال المراجعة. في حالة عدم قيام المراجع بجمع الأدلة الكافية للتعرف على مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها، سيتم تقييد مجال المراجعة. ويوجد سببان رئيسيان لذلك: القيود المفروضة من خلال العميل، والقيود التي تفرضها الظروف الخارجة عن إرادة كل من العميل أو المراجع. ومن أمثلة القيود التي يفرضها العميل أن ترفض الإدارة السماح للمراجع بالحصول على مصادقات لديون كبيرة الحجم أو أن يقوم المراجع بفحص الجرد الفعلي للمخزون. ومن أمثلة القيود التي تفرضها الظروف أن لايتم الإتفاق على إجراء عملية المراجعة حتى ما بعد انتهاء السنة المالية للعميل وفي هذه الحالة لايمكن إجراء الملاحظة الفعلية للمخزون، أو الحصول على مصادقات من المدنيين، أو أداء باقي الإجراءات الهامة الأخرى بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

الشرط الثاني: عدم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. على سبيل المثال، إذا أصر العميل على إستخدام التكلفة الإستبدالية للأصول الثابتة أو تقويم المخزون وفقاً لسعر البيع بدلاً من التكلفة التاريخية، يجب الخروج عن التقرير النظيف. وعندما يشار إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في هذا السياق، يجب الإهتمام بشكل خاص بالإعتبارات المتعلقة بكفاية الإفصاح الإعلامي بما في ذلك الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

الشرط الثالث: عدم حياد المراجع. يتحدد الحياد عادة بالقاعدة ١٠١ من قواعد السلوك المهني.

التقارير الأخرى بخلاف التقرير النظيف
Audit Reports other than Unqualified

الهدف التعليمى ٢-٦: تعريف أنواع تقارير المراجعة الثلاثة التي يمكن إصدارها في حالة عدم وجود مايبرر الرأى النظيف

عند وجود أي شرط من الشروط الثلاثة التي تتطلب الخروج عن الرأى النظيف على نحو يتسم بالأهمية النسبية، يجب إصدار تقرير أخر وليس التقرير النظيف. وهناك ثلاثة أنواع من التقارير يمكن إصدارها في هذه الحالات: تقرير يتم فيه التعبير عن رأى مقيد Qualified Opinion، تقرير يتم فيه التعبير عن رأى سلبي Adverse Opinion، وتقرير يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأى Dis-claimer Opinion.

الرأى المقيد Qualified Opinion

يعد تقرير المراجعة الذي يتم من خلاله التعبير عن الرأى المقيد نتيجة تحديد مجال المراجعة **[الشرط الأول]** أو الفشل في إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف علهيا **[الشرط الثاني]**.

ويتم إستخدام تقرير الرأى المقيد فقط إذا إستنتج المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم الصدق. أما عدم إبداء الرأى أو التعبير عن رأى سلبي فيتم إستخدامهما إذا إعتقد المراجع أن الحالة التي يتم التقرير عنها تتسم بالأهمية النسبية الشديدة. ولذلك يعد الرأى المقيد أقل الأنواع التي يتم فيها اصدار تقرير مراجعة يخرج عن نمط التقرير النظيف.

ويمكن أن يتم في التقرير المقيد إما بتقييد فقرتى المجال والرأى أو تقييد فقرة الرأى فقط ويمكن إصدار تقريراً مقيداً بفقرتي المجال والرأى عندما لايستطيع المراجع أن يجمع كافة الأدلة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. وبالتالي، يتم إستخدام هذا النوع من التقرير المقيد عندما يقوم العميل بتقييد مجال عمل المراجع أو عند وجود ظروف تمنع المراجع من إجراء مراجعة كاملة **[الشرط الأول]**. ويجب أن يتم التقييد في الرأى فقط في المواقف التي لايتم فيها إعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها **[الشرط الثاني]**.

وعندما يقوم المراجع بإصدار تقريراً مقيداً، يجب عليه إستخدام مصطلح «ماعدا Except for» بفقرة الرأى. ويعنى ذلك أن المراجع يشعر بالرضاء عن القوائم المالية كوحدة عدا جانب محدد بها. وسيتم لاحقاً تقديم أمثلة لهذا التقييد. ولايعد أمراً مقبولاً أن يتم إستخدام عبارة «ماعدا» بأي صورة أخرى من صور الرأى في تقرير المراجعة.

الرأى السلبي Adverse Opinion

يتم إستخدام الرأى السلبي فقط عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية، وأنها لاتعبر بعدالة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها [الشرط الثاني]. ويمكن إصدار التقرير السلبي فقط عندما يتوافر للمراجع بعد إجراء الفحص الملائم القناعة بعدم وجود إتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهذا ما لايتم على نحو متكرر، ولذلك نادراً ما يتم إصدار التقرير السلبي.

الإمتناع عن إبداء الرأى Disclaimer of Opinion

يتم إصدار تقرير يمتنع فيه المراجع عن إبداء رأيه في حالة عدم مقدرة المراجع على الإقتناع بصدق القوائم المالية كوحدة. وقد ترجع ضرورة الإمتناع عن الرأى إلى وجود حدود على مجال المراجعة **[الشرط الأول]** أو عدم حياد علاقة المراجع بالعميل وفقاً لما قرره ميثاق السلوك المهني **[الشرط الثالث]**. وكلتا الحالتان تمنعان المراجع من إبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة. ويكون امام المراجع أيضاً إختيار – لكنه ليس متطلبا – لامتناعه عن ابداء الرأى بسبب مشكلة تتعلق بالقدرة على الإستمرار.

ويتميز التقرير الذي يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأى عن التقرير الذي يتم فيه إصدار رأى سلبي في أن النوع الأول يتم القيام به عندما لاتتوافر للمراجع المعرفة الكافية، بينما يتم القيام بالنوع الأخير عندما تتوافر للمراجع معرفة بعدم عدالة القوائم المالية. ويتم إستخدام هذين النوعين من التقرير في ظل الحالات التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة.

الأهمـية النسـبية Materiality

الهدف التعليمى ٢-٧: تفسير كيفية تأثير الأهمية النسبية على قرارات المراجع المتعلقة بالتقرير

تعد الأهمية النسبية أمراً حيوياً لتحديد نوع تقرير المراجعة الذي يتلائم مع كل حالة يقابلها المراجع. وعلى سبيل المثال، إذا كانت التحريفات لاتتسم بالأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية للوحدة الإقتصادية بالفترة الحالية ولايتوقع أن يكون لها أثر يتسم بالأهمية النسبية بالفترات المستقبلية، سيكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة. ومن الأمثلة المتعارف عليها في هذا الصدد المبالغ المتعلقة بالأدوات المكتبية والتي يتم إعتبارها مصروفات في الفترة بدلاً من تحميلها على المخزون نظراً لصغر قيمتها.

ويختلف الموقف تماماً عندما تكون المبالغ كبيرة لدرجة تؤثر على نحو يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية كوحدة. وفي هذه الحالة، يصبح من الضروري إصدار تقرير يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأى أو التعبير عن رأى سلبي بناء على طبيعة التحريف. وفى مواقف أخرى، تكون درجة الأهمية النسبية أقل بما يبرر التعبير عن رأى مقيد.

التعريف Definition

يمثل التعريف التالي التعريف الأكثر إنتشاراً في المحاسبة وبالتالي في المراجعة للأهمية النسبية:

> يمكن أن يعد التحريف بالقوائم المالية متسماً بالأهمية النسبية إذا كانت معرفة هذا التحريف ستؤثر على قرار المستخدم الحصيف Reasonable user لهذه القوائم.

وهناك ثلاثة مستويات من الأهمية النسبية يتم إستخدامها لتحديد الرأى الذي يتم بناء عليه إصدار تقرير المراجعة:

القيم التي لاتتسم بالأهمية النسبية. في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية، ولكن لايحتمل أن تؤثر على قرار المستخدم الحصيف، سيتم إعتبارها لاتتسم بالأهمية النسبية. وفي هذه الحالة سيعد إصدار تقرير نظيف أمراً ملائماً. وعلى سبيل المثال، بافتراض أن الإدارة سجلت قيمة التأمين المسترد أو غير المستنفد Unexpired كأحد الأصول في سنة سابقة وقررت إعتباره مصروفا في الفترة الحالية لتخفيض تكاليف إمساك الدفاتر. في هذه الحالة ستكون الإدارة قد فشلت في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها [الشرط الثاني]، ولكن إذا كانت القيمة صغيرة، سيعد التحريف غير هام وبالتالي سيكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة.

القيم تتسم بالأهمية النسبية ولكنها لاتؤثر على القوائم المالية كوحدة. يوجد المستوى الثاني من الأهمية النسبية إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على قرار المستخدم، ولكن مع إستمرار القوائم المالية كوحدة تتسم بالعدالة، وبالتالي تعد نافعة. على سبيل المثال، قد يوثر معرفة وجود تحريفات كبيرة بالإصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة قرضاً عندما يتمثل الضمان في الأصول الثابتة. ولكن التحريف بالمخزون لايعني أن النقدية، والمدينون، وباقي عناصر القوائم المالية، أو أن قائمة المركز المالي كوحدة سيتم اعتبارها غير صحيحة على نحو متسم بالأهمية النسبية.

وعلى المراجع عند إتخاذه لقرارات تتعلق بالأهمية النسبية بالحالات التي تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف أن يقيم «كافة» الآثار على القوائم المالية. وبإفتراض عدم قدرة المراجع على إقناع نفسه بمدى صدق قيمة المخزون [الشرط الأول] والتي سيتم بناء عليها تحديد نوع الرأى الملائم. لكن نظراً لتأثير التحريف بالمخزون على باقى الحسابات وعلى الإجماليات بالقوائم المالية، فان على المراجع أن يأخذ في اعتباره الأهمية النسبية للأثر المشترك على المخزون، وإجمالي الأصول

المتداولة، وإجمالي رأس المال العامل، وإجمالي الأصول، وضرائب الدخل، وضرائب الدخل المستحقة، وإجمالي الإلتزامات المتداولة، وتكلفة البضاعة المباعة، وصافي الدخل قبل الضرائب، وصافي الدخل بعد الضرائب.

وعندما يستنتج المراجع أن هذا التحريف يتسم بالأهمية النسبية، ولكنه لايؤثر على القوائم المالية كوحدة، يكون من الملائم إصدار تقرير يتضمن رأياً مقيداً [باستخدام عبارة «فيما عدا»].

القيم تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم المالية كوحدة محل شك. يتحقق المستوى الأعلى للأهمية النسبية عندما يكون من المحتمل اتخاذ المستخدم لقرارات غير صحيحة اذا ما اعتمد على القوائم المالية كوحدة. وفي المثال السابق، إذا كان رصيد حساب المخزون بالقوائم المالية يتسم بالكبر، فإن مثل هذا التحريف الكبير من المحتمل أن يتسم بالأهمية النسبية الشديدة على نحو يدفع المراجع إلى أن يذكر في تقريره أن القوائم المالية كوحدة لاتتسم بالصدق. وفي حالة وجود الدرجة القصوى من الأهمية النسبية، يجب على المراجع عدم ابداء الرأى أو إصدار رأى سلبي وفقاً للموقف الذي يتعامل معه.

ولتحديد ما إذا كان التحريف أو الإستثناء يتسم بالأهمية النسبية الشديد، يجب أن يؤخذ في الإعتبار المدى الذي يؤثر فيه هذا التحريف أو الإستثناء على العناصر المختلفة للقوائم المالية. ويشار إلى ذلك بالإنتشار Pervasiveness. فالتبويب الخاطئ بين النقدية والمدينين يؤثر فقط على هذين الحسابين ولذلك لا ينتشر أثره. لكن عدم تسجيل قيمة للمبيعات تتسم بالأهمية النسبية ينتج أثراً واسع الإنتشار، لأن ذلك يؤثر في المدنيين، مصروف ضريبة الدخل، ضريبة الدخل المستحقة، والإرباح المحتجزة وبالتالى يؤثر في كل من الأصول المتداولة، إجمالي الأصول، الإلتزامات المتداولة، إجمالي الإلتزامات، حقوق الملاك، إجمالي هامش المساهمة، والدخل الناتج من التشغيل.

وكلما كانت التحريفات أكثر إنتشاراً، زادت إحتمالات إصدار تقرير سلبي بدلاً من إصدار تقرير مقيد. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع رأى أن التبويب الخاطئ بين النقدية والمدينين سيؤدى إلى التوصل لرأى مقيد لاتسام ذلك بالأهمية النسبية، فإن عدم تسجيل المبيعات بقيمتها الفعلية سيؤدي إلى إصدار رأى سلبي بسبب إنتشار الأثر.

وبغض النظر عن القيمة موضع الاهتمام، فإنه يجب إصدار تقرير يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأى إذا رأى المراجع أنه يفتقد الاستقلال وفقاً لقواعد السلوك المهني. ويعكس ذلك أهمية الاستقلال للمراجع. ويعد الخروج عن قاعدة الإستقلال أمراً يتسم بالأهمية النسبية الشديدة. ويلخص الجدول ٢-٢ العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع الرأى الذي يجب إصداره.

جدول ٢-٢
العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع الرأى الذي يتم إصداره

مستوى الأهمية النسبية	المعنوية في ضوء قرار المستخدم الحصيف	نوع الرأى
غير هام	من المحتمل ألا يتأثر قرار المستخدم	نظيف
هام	من المحتمل أن تتأثر قرارات المستخدمين فقط في حالة كون المعلومات موضع الاهتمام هامة لاتخاذ قرار معين. وتتسم القوائم المالية كوحدة بالعدالة	مقيد
هام جدا	من المحتمل أن تتأثر بشكل معنوى معظم أو كل قرارات المستخدمين التي يتم اتخاذها بناء على القوائم المالية	الإمتناع عن إبداء الرأى أو إبداء رأى سلبي

ملحوظة: افتقاد الحياد يتطلب الإمتناع عن إبداء الرأى بغض النظر عن الأهمية النسبية.

القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية Materiality Decisions

تؤثر درجة الأهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرأى الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة. ومن الوجهة العملية، يعد تحديد مستوى الأهمية النسبية في موقف معين حكماً صعباً. ولايوجد دليل مبسط يحدد على نحو قاطع ما الذي يمكن أن يقوم به المراجع لتحديد الأمور التي لاتتسم بالأهمية أو التي تتسم بالأهمية أو التي تتسم بالأهمية الشديدة.

ويوجد اختلاف عند تطبيق الأهمية النسبية لتحديد ما إذا كان الفشل في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتسم بالأهمية النسبية بالمقارنة مع تحديد ما إذا كان تقييد المجال متسماً بالأهمية النسبية وتعبر المناقشة التالية عن القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية في هذين الموقفين.

القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية - حالة عدم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. عندما لايقوم العميل بإتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يصدر المراجع تقريراً يبدى فيه رأياً نظيفاً، أو مقيداً، أو سلبياً بناء على الأهمية النسبية للتصرف الذي قام به العميل. ويجب أن تؤخذ جوانب عديدة للأهمية النسبية في الإعتبار.

القيمة النقدية مقارنة بأساس. عادة ما يتمثل الاهتمام الأساسي عند قياس الأهمية النسبية لعدم اتباع العميل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إجمالي القيمة النقدية للتحريفات بالأرصدة مقارنة بأساس ما. حيث يمكن النظر إلى مبلغ ١٠٠٠٠ دولار على أنه يتسم بالأهمية النسبية بشركة صغيرة، ولكن لايعد الأمر كذلك في شركة كبيرة. وبالتالي، يجب مقارنة التحريفات بأسس قياس معينة قبل أن يتخذ القرار بشأن الأهمية النسبية في ظل عدم إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن هذه الأسس العامة أو المشتركة Common صافي الدخل، إجمالى الأصول، الأصول المتداولة، ورأس المال العامل.

وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يعتقد أن هناك مغالاه بالمخزون قدرها ١٠٠٠٠٠ دولار كنتيجة لعدم إتباع العميل لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويفترض أيضاً ان القيمة الدفترية للمخزون تبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دولار، والأصول المتداولة تبلغ قميتها الدفترية ٣٠٠٠٠٠٠، وصافي الدخل قبل الضرائب يبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ . في هذه الحالة يجب على المراجع ان يقيم الأهمية النسبية للتحريف بالمخزون بنسبة: ١٠٪، ٣,٣٪ للأصول المتداولة، و٥٪ لصافي الدخل قبل الضرائب.

ولتقييم الأهمية النسبية الإجمالية، يجب أن يقوم المراجع بدمج كافة التحريفات التي لم يتم تسويتها للتعرف على ما إذا كان هناك تحريفات فردية لاتتسم بالأهمية النسبية ولكن ستؤثر بشكل معنوى على القوائم المالية عندما يتم دمجها معاً. وفي ظل المثال السابق للمخزون، بفرض أن المراجع يرى أيضاً أن هناك زيادة في رصيد المدينين قدرها ١٥٠٠٠٠ دولار. وبذلك سيكون الأثر الإجمالي على الأصول المتداولة الآن هو ٨,٣٪ [٢٥٠٠٠٠ ÷ ٣٠٠٠٠٠٠] وعلى صافي الدخل قبل الضرائب ١٢,٥٪ [٢٥٠٠٠٠ ÷ ٢٠٠٠٠٠٠].

وعند مقارنة التحريفات المحتملة بأساس محدد، فإنه على المراجع أن يأخذ في اعتباره كافة الحسابات التي ستتأثر نتيجة لوجود التحريفات [الإنتشار]. وعلى سبيل المثال فإنه من الهام ان لايهمل المراجع أثر تدنيه قيمة المخزون على تكلفة البضاعة المباعة، الدخل قبل الضرائب، مصروف ضريبة الدخل، وضرائب الدخل المستحقة.

القابلية للقياس. قد لايمكن قياس القيمة النقدية لبعض التحريفات على نحو دقيق. وعلى سبيل المثال، إذا رغب العميل في الإفصاح عن دعوى قضائية قائمة أو عملية شراء لشركة جديدة في تاريخ لاحق

لإعداد قائمة المركز المالي، سيكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل إتمام القياس وفقاً للقيمة النقدية. وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يقيم الأهمية النسبية للأثر على مستخدمي القوائم المالية نتيجة عدم الإفصاح.

طبيعة العنصر. يمكن أيضاً أن يتأثر قرار المستخدم بنوع التحريف بالقوائم المالية. فقرار المستخدم يمكن ان يتأثر وأيضاً قرار المراجع بالتوصل إلى رأى معين بما يلي:

١- العمليات المالية غير القانونية أو التي تنطوى على الغش.

٢- قد يؤثر عنصر معين على نحو يتسم بالأهمية النسبية في فترة مستقبلية برغم انه لايعد كذلك عندما يتم أخذ الفترة الحالية فقط بالإعتبار.

٣- قد يكون للعنصر أثر نفسي أو حساس [على سبيل المثال، رقم صغير للربح في مقابل رقم صغير للخسارة، رصيد النقدية في مقابل السحب على المكشوف].

٤- قد يكون العنصر هاماً في ضوء الاثار اللاحقة المحتملة التي يمكن ان تنشأ عن التزامات تعاقدية [على سبيل المثال، أثر عدم الإلتزام بقيود الدين يتمثل في إستدعاء قرض يتسم بالأهمية النسبية].

قرارات الأهمية النسبية - حالة تقييد المجال. إذا كان هناك تقييد للمجال خلال المراجعة، يمكن إصدار تقرير نظيف، تقرير مقيد في المجال والرأى، الإمتناع عن إبداء الرأى وفقاً لمستوى الأهمية النسبية لتقييد المجال. ويجب على المراجع أن يأخذ في الإعتبار العوامل الثلاثة السابق ذكرها بالمناقشة السابقة بشأن قرارات الأهمية النسبية عندما لايتم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولكن سيتم ذلك على نحو مختلف. ويمثل الحجم للتحريفات المحتملة وليس العلم بوجود التحريفات أمراً هاماً في تحديد نوع التقرير، إصدار تقرير نظيف، مقيد، أو يتم الإمتناع عن إبداء الرأى، الذي يتلائم مع تقييد المجال، وعلى سبيل المثال، إذا لم يتم مراجعة رصيد الدائنين الذي تبلغ قيمته ٤٠٠٠٠٠ دولار، يجب على المراجع أن يقيم التحريف المحتمل في رصيد الدائنين ويقرر مدى أهمية تأثير ذلك على القوائم المالية. ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في الإعتبار مدى إنتشار هذه التحريفات المحتملة.

وعادة مايكون من الصعب تقييم الأهمية النسبية للتحريفات المحتملة الناتجة عن تقييد المجال بالمقارنة مع تلك الناتجة عن عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. حيث تتسم التحريفات الناتجة عن عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالوضوح. أما تلك الناتجة عن تقييد المجال، فيتم قياسها على نحو غير موضوعي في ضوء الاحتمالات. وعلى سبيل المثال قد يكون الرصيد الدفتري للدائنين الذي يبلغ ٤٠٠٠٠٠ أقل من قيمته الحقيقية بمبلغ مليون دولار مما يكون له أثار متعددة تشمل كل من الهامش الاجمالي، صافي الربح، وإجمالي الأصول.

مناقشة الشروط التي تتطلب الخروج عن التقرير النظيف

Discussion of Conditions Requiring a departure

الهدف التعليمي ٢-٨: عرض لتقارير المراجعة الملائمة في ظل الحالات المختلفة

يجب أن يكون القارئ ملماً الآن بالشروط التي تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف، وكذلك صور التقارير الأخرى بخلاف التقرير النظيف ومستويات الأهمية النسبية الثلاث. وسيتم في هذا الجزء عرض الشروط التي تتطلب الخروج عن التقرير النظيف على نحو أكثر تفصيلاً وعرض أمثلة توضيحية.

وجود قيود علي مجال عمل المراجع Auditor's Scope has been Restricted

يوجد نوعان رئيسيان للقيود على المجال. وهما: القيود التي يفرضها العميل والقيود التي تسببها ظروف خارجة عن إرادة كل من العميل والمراجع. ويكون الأثر على تقرير المراجع مماثلاً في كلتا الحالتين، ولكن من المحتمل أن يتم تفسير الأهمية النسبية لهما على نحو مختلف. فعندما توجد قيود على المجال، تتمثل الإستجابة الملائمة في إصدار تقرير نظيف، إصدار تقرير مقيد في المجال والرأى، أو الإمتناع عن إبداء الرأى وفقاً لمستوى الأهمية النسبية.

فإذا قام العميل بفرض القيود على عمل المراجع، يجب على المراجع أن يدرس مدى إمكانية محاولة الإدارة لمنعه من كشف المعلومات المحرفة. وفي ظل هذه الحالات، شجع المعهد الأمريكي للمحاسبين الإمتناع عن الرأى إذا كان الأمر يتسم بالأهمية النسبية. أما إذا كانت القيود خارجة عن ارادة العميل على التحكم، فإن الأمر الأكثر إحتمالاً هو أن يقوم المراجع بإصدار تقرير مقيد في كل من المجال والرأى.

يوجد عادة نوعان من القيود التي يفرضها العميل على مجال عمل المراجع، وهما ملاحظة أو حضور الجرد الفعلي للمخزون وإرسال المصادقات للمدينين. لكن قد توجد أيضا قيود أخرى. وقد يرجع السبب في فرض القيود على مجال عمل المراجع إلى رغبة العميل في توفير أتعاب المراجعة أو في حالة إرسال المصادقات لمنع التضارب المحتمل بين عميل المراجعة وعملائه عند إختلاف القيم. ويتطلب ذلك إصدار تقرير مقيد أو الإمتناع عن إبداء الرأى بسبب القيود التي يفرضها العميل وذلك باضافة فقرة لوصف القيود، أما وفي حالة الإمتناع عن إبداء الرأى يتم حذف فقرة المجال بالكامل.

وتتمثل الحالة الأكثر شيوعاً والتي ينتج عنها تقييداً لمجال عمل المراجع لإسباب خارجة عن إرادة كل من العميل والمراجع في الإتفاق على إجراء المراجعة بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وفي ظل هذه الحالة، قد لايكون ممكنا القيام بمصادقة المدينين والجرد الفعلي للمخزون وباقي الإجراءات الأخرى. وعندما لايستطيع المراجع أداء الإجراءات التي يرى أهميتها، يمكن له أن يقوم بإجراءات بديلة حتى يقتنع بصدق المعلومات محل الفحص وإصدار تقرير نظيف بالتالى. أما إذا لم يكن ممكنا القيام بإجراءات بديلة، على المراجع أن يصدر تقريراً مقيداً أو يمتنع عن إبداء الرأى وفقاً لدرجة الأهمية النسبية.

وعلى سبيل المثال، يوضح الشكل ٢-٦ تقرير المراجعة الملائم عن عملية مراجعة تتسم القيم بها بالأهمية النسبية، ولكنها لاتتسم بالإنتشار في القوائم المالية ككل. ولم يستطع المراجع في هذه العملية أن يحصل على القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تدعم الإستثمار في شركة أجنبية تابعة، كما أنه لم يستطع التوصل لإقتناع من خلال القيام بإجراءات بديلة. وقد تم حذف فقرة المقدمة بالكامل، كما تم أيضاً حذف معظم عناصر الفقرة الثانية، حيث أنهما يمثلان صياغة مناسبة.

وعندما تتسم القيم بالأهمية النسبية الشديدة على نحو يبرر الإمتناع عن إبداء الرأى وليس إصدار تقرير مقيد، على المراجع إستخدام ثلاث فقرات فقط. يتم في الفقرة الأولى (فقرة المقدمة) تعديل الصياغة بشكل طفيف لتصبح «قمنا بالتعاقد لإجراء المراجعة...»، وتظل الفقرة الثانية كما هى واردة بالفقرة الثالثة في الشكل ٢-٦. ويتم حذف فقرة المجال مع تعديل الفقرة الأخيرة [فقرة الرأى] لإظهار الإمتناع عن إبداء الرأى. ويرجع السبب في حذف فقرة المجال إلى تجنب ذكر اى شئ يقود القارئ إلى الإعتقاد بأن أجزاء القوائم المالية الأخرى قد تم مراجعتها وبالتالى قد تتسم بالعدالة. ويوضح الشكل ٢-٧ تقرير المراجعة بافتراض أن المراجع قد توصل لإستنتاج مؤداه أن الحقائق السابق ذكرها في الشكل ٢-٦ تتطلب الإمتناع عن إبداء الرأى بدلاً من إصدار تقرير مقيد.

الشكل ٢-٦
تقييد المجال وتقرير الرأى طبقاً لتقييد المجال

تقرير المراجع المحايد

[نفس فقرة المقدمة بالتقرير القياسي]

فقرة المجال- التقييد

فيما عدا ما سيتم مناقشته في الفقرة التالية، قمنا بإجراء المراجعة. . . [يتماثل باقى الفقرة مع فقرة المجال بالتقرير القياسي).

الفقرة الثالثة - فقرة مضافة

لم نتمكن من الحصول على القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تدعم إستثمار الشركة محل المراجعة في شركة أجنبية تابعة بمبلغ ٤٧٥٠٠٠ دولار أو حصتها في مكاسب هذه الشركة التابعة والتي تبلغ ٣٦٥٠٠٠ دولار والذي يشمل صافي الدخل، كما هو موضح بالملحوظة س المرفقة بالقوائم المالية. ونظراً لطبيعة سجلات الشركة، فإننا لم نقتنع بالقيمة الدفترية للإستثمار أو حصة المكاسب من خلال تطبيق إجراءات بديلة للمراجعة.

فقرة الرأى - رأى مقيد

في رأينا، فيما عدا الأثر الذي ينتج عن مثل هذه التسويات إذا تم إجراؤها، والتي تصنف على أنها ضرورية في حالة تمكننا من فحص الأدلة الخاصة بالاستثمار في الشركة التابعة ومكاسبها، تعرض القوائم المالية السابق الإشارة إليها بعدالة طبقاً لكافة جوانب الأهمية النسبية- المركز المالي لشركة Laughin في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ ونتائج النشاط والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ وبما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

الشكل ٢-٧
الإمتناع عن إبداء الرأى بسبب القيود على المجال

تقرير المراجع المحايد

فقرة المقدمة - معدلة عن التقرير القياسى

تعاقدنا لاجراء المراجعة. . [يتماثل باقى الفقرة مع فقرة المقدمة بالتقرير القياسي].

فقرة المجال - فقرة مضافة

[نفس الصياغة المستخدمة بالفقرة الثالثة بالشكل ٢-٦].

فقرة الرأى - الإمتناع عن إبداء الرأى

نظراً لأننا لم نتمكن من الحصول على القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تدعم إستثمارات الشركة محل المراجعة في شركة أجنبية تابعة، ولأننا لم نتوصل إلى إقتناع بالقيمة الدفترية للإستثمارات أو حصة الشركة محل المراجعة في مكاسب الشركة الأجنبية التابعة من خلال إتباع إجراءات بديلة للمراجعة، فإن مجال عملنا لم يمكن كافياً لتمكيننا من إبداء الرأى، ولذلك نتمتنع عن إبداء الرأى عن القوائم المالية.

ملحوظة: يتم في حالة الإمتناع عن إبداء الرأى، بسبب القيود على المجال، حذف فقرة المجال بالكامل

عدم إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Statements are not Conformity with GAAP

إذا إعتقد المراجع أن هناك تضليلاً بالقوائم المالية نتيجة عدم إعدادها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يجب على المراجع إصدار تقرير مقيد أو تقرير سلبي وفقاً لدرجة الأهمية النسبية في العنصر الذي يتم بحثه. ويجب أن يوضح المراجع على نحو قاطع طبيعة الخروج عن المبادئ المحاسبية وقيمة التحريفات، إذا توفرت معرفة عنها. ويوضح الشكل ٢-٨ مثالاً على الرأى المقيد إذا لم يقم العميل برسملة الاستئجار كما تتطلب ذلك مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وقد تم حذف الفقرتين الأولى والثانية حيث أنهما تتماثلان مع الصياغة في التقرير القياسي السابق الإشارة إليه.

وفي حالة إتسام القيم بالأهمية النسبية الشديدة أو بالإنتشار على نحو يبرر إصدار رأى سلبى، سيظل المجال غير مقيد، وتظل فقرة التقييد كما هى، ولكن سيتم إظهار فقرة الرأى كما هو موضح بالشكل ٢-٩.

الشكل ٢-٨

تقرير الرأى المقيد نتيجة عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تقرير المراجع المحايد

[نفس فقرتى المقدمة والمجال بالتقرير القياسي]

الفقرة الثالثة - فقرة مضافة

إستبعدت الشركة من الأصول والدائنين بقائمة المركز المالي المرفقة قيم محددة تتعلق بالإلتزامات عن الإستئجار والتي يجب أن يتم، في رأينا، رسملتها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. فإذا تم رسملة إلتزامات الإستئجار هذه، يجب زيادة الأصول بمقدار ٤٦٠٠٠٠٠ دولار والدين طويل الأجل بمقدار ٤٢٠٠٠٠٠ دولار والأرباح المحتجزة بمقدار ٤٠٠٠٠٠ دولار في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، كما يجب زيادة كل من صافي الدخل ومكاسب السهم بمقدار ٤٠٠٠٠٠، ١,٧٥ دولار على الترتيب عن السنة المنتهية في هذا التاريخ.

فقرة الرأى -

في رأينا، فيما عدا الأثر الناتج عن عدم رسلمة إلتزامات الإستئجار التي تم مناقشتها بالفقرة السابقة، تعرض القوائم المالية السابق الإشارة إليها- وفق كافة جوانب الأهمية النسبية- بعدالة كل من المركز المالي لشركة Ajax في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، نتائج التشغيل والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

الشكل ٢-٩

الرأى السلبي نتيجة عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تقرير المراجع المحايد

[نفس فقرتى المقدمة والمجال بالتقرير القياسي]

الفقرة الثالثة - فقرة مضافة

[نفس الفقرة الثالثة المستخدمة في الشكل ٢-٨]

فقرة الرأى - رأى سلبي

في رأينا، نظراً للاثار الناجمة عن الجوانب التي سبق مناقشتها بالفقرة السابقة، لاتعبر القوائم المالية السابق الإشارة إليها، في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، عن المركز المالي لشركة Ajax في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، أو عن نتائج التشغيل والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ.

الشكل ٢-١٠

الرأى المقيد في ضوء عدم الإفصاح الكافي

تقرير المراجع المحايد

[نفس فقرتى المقدمة والمجال بالتقرير القياسي]

الفقرة الثالثة - فقرة مضافة

في ١٥ يناير ١٩٩٦، قامت الشركة بإصدار سندات بمبلغ ٣٦٠٠٠٠٠ دولار لتمويل التوسعات بأحد المصانع- وجاء في إتفاقية السندات مايفيد تقييد القيام بتوزيعات نقدية من الأرباح بعد ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وفي رأينا، يجب أن يتم الإفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

فقرة الرأى - رأى مقيد

في رأينا، باستثناء عدم الإشارة للمعلومات الواردة بالفقرة السابقة، تعبر القوائم المالية السابق الإشارة إليها بعدالة.. [يتماثل باقي الفقرة مع فقرة الرأى بالتقرير القياسي]

وعندما يفشل العميل في إدراج معلومات ضرورية لتوفير عدالة عرض القوائم المالية نفسها أو بالايضاحات المرفقة بها، تقع على المراجع مسئولية عرض المعلومات في تقرير المراجعة وإصدار رأى مقيد أو رأى سلبي. ومن المتعارف عليه أن يتم إدراج هذا النوع من التقييد في فقرة مضافة [ستظل فقرة المجال مماثلة لفقرة المجال بالتقرير القياسي]، مع الإشارة إلى الفقرة المضافة في فقرة الرأى. ويعرض الشكل ٢-١٠ مثالاً على تقرير المراجعة الذي يتناول الإفصاح غير الكافي بالقوائم المالية.

التقارير وفق القاعدة ٢٠٣. قد يكون تحديد مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أمراً صعباً. وتجيز القاعدة ٢٠٣، من ميثاق السلوك المهني، الخروج عن نشرات البحوث المحاسبية، الآراء الصادرة عن مجلس المبادئ المحاسبية، ونشرات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB إذا اعتقد المراجع أن الإلتزام بها سينتج عنه وجود قوائم مالية مضللة.

القاعدة ٢٠٣ - المبادئ المحاسبية. لايجب أن يقوم العضو(١) بالتعبير عن رأى أو يذكر على نحو مؤكد أن القوائم المالية أو البيانات المالية الأخرى لأية وحدة إقتصادية قد تم عرضها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أو (٢) أن يذكر عدم إدراكه لأية تعديلات تتسم بالأهمية النسبية يتعين إجرائها على هذه القوائم أو البيانات حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، إذا كانت هذه القوائم أو البيانات تتضمن أى خروج عن المبادئ المحاسبية المنشورة بواسطة أجهزة تم تعينها من قبل المجلس لوضع مثل هذه المبادئ التي يكون لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على القوائم أو البيانات كوحدة. ومع ذلك، إذا كانت القوائم المالية أو البيانات تحتوى على ما يدل على الخروج عن المبادئ وتمكن العضو من إثبات أنه في ظل الظروف غير العادية ستتسم القوائم المالية أو البيانات إذا تم إعدادها على نحو اخر بالتضليل، يجب أن يلتزم العضو بهذه القاعدة عن طريق وصف الخروج واثاره على نحو تقريبي، إذا كان ذلك ممكنا من الوجهة العملية، مع توضيح أسباب التوصل إلى قوائم مالية مضللة في حالة الإلتزام بالمبادئ.

عندما يقرر المراجع أن الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها سيؤدي إلى التوصل لقوائم مالية مضللة، على المراجع أن يقدم تفسيراً كاملاً بالفقرة الثالثة. ويجب أن يظهر بالفقرة تفسيراً وافياً للخروج عن المبادئ وتعليلاً لكيفية التوصل لقوائم مالية مضللة في ظل إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويجب ان يتم في فقرة الرأى إبداء رأى نظيف فيما عدا الإشارة التي تم تحديدها بالفقرة الثالثة. وكما سبق القول في موضع سابق من هذا الفصل، يعد التقرير تقريراً نظيفاً مع وجود فقرة تفسيرية.

عدم وجود قائمة التدفقات النقدية. وضحت النشرة رقم ٥٨ من نشرات معايير المراجعة الحالة التي لايتم فيها إعداد التدفقات النقدية بواسطة العميل. وفي ظل هذه الحالة، يجب أن يذكر في فقرة ثالثة أن هذه القائمة غير موجودة، ويجب أن يتم أيضاً تقييد الرأى من خلال عبارة «باستثناء» في فقرة الرأى.

عدم حياد المراجع Auditor is not Inependent

إذا لم يكن المراجع مستوفياً لمتطلبات الحياد الموضحة بميثاق السلوك المهني، يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأى حتى إذا تم أداء المراجعة على نحو ملائم. وفي هذه الحالة يوصي باستخدام الصياغة الواردة بالشكل ٢-١١.

ويبطل عدم حياد المراجع القيود الأخرى على مجال العمل. وبذلك لايوجد مبرر لذكر أسباب أخرى حول عدم إبداء الرأى. ولايجب الإشارة إلى إجراءات المراجعة التي تم القيام بها. ويعد هذا التقرير مثالاً على تقرير المراجعة ذو الفقرة الواحدة.

الشكل ٢-١١

الإمتناع عن إبداء الرأى لعدم الحياد

لم يتوافر لنا الحياد عند التعامل مع شركة XYZ، ولم نقم بمراجعة قائمة المركز المالي المعدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، والقوائم التي ترتبط بها: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن الفترة المنتهية في ذات التاريخ. وبالتالي لايمكننا إبداء الرأى عن هذه القوائم.

ملحوظة: عندما لايكون المراجع محايداً، لايتضمن التقرير عنوانا

ملخص لشروط الخروج عن التقرير النظيف. يوضح الجدول ٢-٣ ملخصاً لأنواع تقارير المراجعة واستخداماتها في ظل الشروط الثلاث التي تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف.

الجدول ٢ - ٣

تقرير المراجع في ظل كل شروط الخروج عن شكل التقرير النظيف في ضوء مستويات الأهمية النسبية المختلفة

الشـــرط الذي يتطلب الخروج	مستوى الاهمية النسبية		
	عدم الأهمية	توافر الأهمية مع عدم إمتداد الأثر للقوائم المالية كوحدة	هام جدا للقوائم المالية كوحدة
تقييد مجال العمل من خلال العميل أو الظروف	تقرير نظيف	مجال عمل مقيد [إضافة فقرة جديدة] وإصدار رأى مقيد [فيما عدا]	عدم إبداء الرأى
عدم إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	تقرير نظيف	فقرة اضافية ورأى مقيد [فيما عدا]	رأى سلبي
عدم حياد المراجع	الإمتناع عن إبداء الرأى بغض النظر عن مستوى الأهمية النسبية		

توافر أكثر من شرط يتطلب الخروج عن التقرير النظيف أو التعديل فيه

More then one Condition Requiring a Departure or Modification

عادة ما يواجه المراجع مواقف تتضمن أكثر من شرط يتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف أو التعديل في التقرير النظيف القياسي. وفي ظل هذه المواقف، يجب على المراجع أن يعدل رأيه وفقا لكل حالة ما لم يكن لإحدى الحالات أثر محيد للحالات الأخرى.

وعلى سبيل المثال، إذا كان هناك قيد على المجال وكان المراجع غير محايد، لايجب إظهار القيد على مجال العمل. وفي الحالات التالية يجب إجراء أكثر من تعديل بالتقرير:

- عدم حياد المراجع وعدم إتباع الشركة محل المراجعة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- وجود قيود على مجال عمل المراجع وشك بشأن مقدرة الشركة محل المراجعة على الإستمرار.
- أداء خدمة الفحص وعدم إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- وجود شك كبير بشأن مقدرة الشركة محل المراجعة على الإستمرار وعدم الإفصاح الملائم عن أسباب عدم التأكد في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- عدم إعداد القوائم المالية على نحو يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتطبيق مبادئ محاسبية أخرى بما لايتفق مع تطبيق ذات المبادئ في السنة السابقة.

عدد الفقرات بالتقرير Number of Paragrphs in th Report

ينظر العديد من قراء تقارير المراجعة إلى عدد الفقرات بالتقرير على أنها إشارة هامة إلى ما اذا كانت القوائم المالية صحيحة أو أنها إشارة للتعرف على وجود أمور إستثنائية تتطلب الإنتباه. ويرجع ذلك إلى أن التقرير ذو الفقرات الثلاث يوضح عادة عدم وجود أمور إستثنائية خلال الفترة التي تم فيها القيام بالمراجعة. وتشير التقارير التي تحتوى على أكثر من ثلاث فقرات إلى وجود نوع من التقييد أو إلى أمور تتطلب التفسير.

وعند إصدار رأى مقيد أو رأى سلبي، يتم إضافة فقرة جديدة بين فقرتي المجال والرأى لتفسير طبيعة التقييد التي أثرت على الرأى. وعلى سبيل المثال، الفقرة الجديدة بالشكل ٢-٦ لتفسير طبيعة القيد على المجال.

وعند استخدام التقرير ذو الرأى النظيف وإضافة فقرة تفسيرية عليه أو تعديل الصياغة به، ستوجد عادة فقرة رابعة. ويوضح الشكل ٢-٣ مثالاً لهذه الفقرة. ويوجد إستثناء لذلك، يتمثل في تقرير المراجعة المشترك الذي يتم فيه الإشارة إلى تقارير مراجعين اخرين. ويعد الشكل ٢-٥ مثالاً على مثل هذا التقرير.

ويوجد موقف واحد يتم فيه إصدار تقرير بخلاف التقرير النظيف يحتوى على ثلاث فقرات. ويتمثل هذا في التقرير الذي يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأى. وفي معظم حالات الإمتناع عن إبداء الرأى، يتم حذف الفقرة الثانية من التقرير القياسي وإستبدالها بصياغة أخرى، وتتمثل فقرة الرأى في الإمتناع عن إبداء الرأى [راجع الشكل ٢-٧]. وعند الإمتناع عن إبداء الرأى بسبب عدم الحياد، يتم إصدار تقرير يتضمن فقرة واحدة [راجع الشكل ٢-١١].

التأكيد السلبي Negative Assurance

من غير الملائم أن يتم إضافة أية تعليقات إلى تقرير المراجعة تعمل على إخلال التوازن مع رأى المراجع. وعلى سبيل المثال، يعد إستخدام مصطلح مثل «لم يتنامى إلى علمنا ما يدفعنا إلى الشك في صدق العرض» كجزء من الإمتناع عن إبداء الرأى أمراً غير ملائماً ويمثل إنتهاكاً لمعايير التقرير. ويشار على إدراج بيان كهذا بالتأكيد السلبي ويؤدى إلى إرباك القارئ حول طبيعة المراجعة ودرجة المسئولية التي يفترض تواجدها.

ويعد إستخدام التأكيد السلبي في أنواع محددة من التعاقدات أمراً ملائما، ولكنه لايعد كذلك عند مراجعة القوائم المالية التاريخية. وسيتم التعرض لأنواع التعاقدات الأخرى في الفصل ٢٣.

قرار المراجع بشأن تقارير المراجعة
Auditor's Decision Process for Audit Reports

الهدف التعليمي ٢-٩: وصف عملية التوصل للقرار الملائم عن نوع تقرير المراجعة

يستخدم المراجع خطوات معرفة بدقة لتحديد النوع الملائم لتقرير المراجعة طبقاً لحالات معينة. وتوجد أربعة خطوات للقيام بتلك العملية.

الجدول ٢ - ٤ : تقرير المراجعة في ظل الشروط التي تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف القياسي في ضوء مستويات الأهمية النسبية

الشرط الذي يتطلب إصدار تقرير نظيف مع تعديل الصياغة أو وجود فقرة تفسيرية	مستوى الأهمية النسبية	
	غير هام	هـــــام
تطبيق غير متسق لمبادئ المحاسبة (١)	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية
وجود شك بشأن الإستمرار (٢)	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية
تبرير الخروج عن مبادئ المحاسبة	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية
التأكيد على جوانب محددة	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية
إستخدام مراجع أخر	نظيف	تقرير نظيف مع تعديل الصياغة

مستوى الأهمية النسبية

الشروط التى تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف	غير هام	هام ولكنه لا يؤثر على القوائم المالية كوحدة	هام جداً ويؤثر على إجمالى القوائم المالية
تقييد المجال بواسطة العميل	نظيف	تقييد فقرة المجال، إضافة فقرة جديدة وتقيد الرأى [ماعدا]	الإمتناع عن ابداء الرأى
عدم إعداد القوائم المالية في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها(٣)	نظيف	إضافة فقرة جديدة وتقييد الرأى [ماعدا]	رأى سلبى
عدم إعداد القوائم المالية في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها(٣)	الإقتناع عن إبداء الرأى بغض النظر عن مستوى الأهمية النسبية		

(١) إذا لم يقتنع المراجع بملائمة التغيير في المبادئ، تعد الحالة إنتهاكاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
(٢) للمراجع أن يصدر تقريرا يمتنع فيه عن إبداء الرأى.
(٣) إذا برهن المراجع على أن إتباع مبادئ المحاسبةا لمتعارف عليها سيؤدى إلى التضليل، سيكون من الملائم أن يتم تعديل الصياغة.

- **تحديد ما إذا كان هناك ظروفا تستدعى الخروج عن شكل التقرير النظيف القياسي**. يوضح الجدول ٢ -٤ الشروط الأكثر أهمية في هذا الصدد. ويتعرف المراجعون على هذه الظروف عند أداء المراجعة، ويقومون بإدراج المعلومات عن كل حالة في أوراق العمل على نفس النحو الذي تم شرحه عند تناول عناصر التقرير في المراجعة. وفي حالة عدم تواجد أي من هذه الظروف، ويحدث ذلك في معظم حالات المراجعة، يقوم المراجع بإصدار تقرير المراجعة النظيف القياسي.

- **تحديد مستوى الأهمية النسبية في كل حالة**. عند وجود ظروف يتطلب معها أن يتم الخروج عن شكل التقرير النظيف القياسي، يجب على المراجع أن يقيم الأثر المحتمل على القوائم المالية. فإذا كان هناك عدم إلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو كان هناك قيد على مجال عمل المراجع، يجب على المراجع أن يأخذ قراره في ضوء مستويات الأهمية النسبية [غير هام، هام، هام جدا]. وفي كافة الحالات الأخرى بخلاف عدم حياد المراجع، يجب التمييز بين ماهو هام وما هو غير هام. ويعد قرار

المراجع عن الأهمية النسبية أمراً صعباً. ويتطلب حكماً شخصياً من المراجع. وعلى سبيل المثال، إذا كان هناك قيد على مراجعة المخزون، سيصعب على المراجع أن يقدر التحريفات المحتملة في هذا الحساب الذي لم يقم بمراجعته.

- **تقرير النوع الملائم للتقرير في ضوء كل من الموقف ومستوى الأهمية النسبية**. بعد أن يتم التوصل للقرارين السابقين، يكون من السهل تحديد نوع الرأى باستخدام مساعد للقرار Decision aid. ويعد الجدول ٢-٤ مثالاً على مساعد القرار الذي يمكن إستخدامه بإفتراض أن المراجع قد إستنتج وجود خروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وأن هذا الخروج يتسم بالأهمية النسبية، ولكنه لايتسم بالأهمية النسبية الشديدة. ويوضح الجدول ٢-٤ أن القرار الملائم يتمثل في إصدار تقرير نظيف مع إضافة فقرة تفسيرية تبين الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. مع تضمين فقرتى المقدمة والمجال هذا من خلال الصياغة القياسية.

- **كتابة تقرير المراجعة**. يتوافر في معظم منشآت المحاسبة دليل عمل تصف تقارير المراجعة وتتضمن صياغة دقيقة للحالات المختلفة لمساعدة المراجع على كتابة تقرير المراجعة. وأيضا، يتوافر في معظم منشآت المحاسبة شريك أو أكثر يمتلك خبرة خاصة في كتابة تقارير المراجعة. ويقوم هؤلاء الشركاء عادة بكتابة أو فحص كافة تقارير المراجعة قبل أن يتم إصدارها.

المصطلحات الأساسية

الرأى السلبي Adverse Opinion . تقرير يتم إصداره عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية كوحدة تحتوى على تحريفات تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تتسم بالتضليل الشديد، ولاتعرض بالتالى على نحو عادل المركز المالي للوحدة الإقتصادية أو نتائج التشغيل والتدفقات النقدية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الإمتناع عن إبداء الرأى Disclaimer of Opinion. تقرير يتم إصداره عندما لايتمكن المراجع من الإقتناع بأن القوائم المالية تتسم بالعدالة ككل.

التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية [التحريف الجوهري] Malerial Misstatemet . التحريف بالقوائم المالية الذي يؤثر في قرار المستخدم الحصيف لهذه القوائم.

الرأى المقيد Qualified Opinion . تقرير يتم إصداره عندما يعتقد المراجع بأن القوائم المالية تتسم بالعدالة على نحو إجمالي ولكن قد يوجد قيد على مجال المراجعة أو قد تشير البيانات المالية إلى الفشل في عدم إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تقرير المراجعة النظيف القياسي Standard Unqualifieil Qudit Report. تقرير يصدره المراجع عند تحقق كافة شروط المراجعة، وعندما لايتم إكتشاف أى تحريف يتسم بالأهمية النسبية لم يتم تصحيحه، ويعبر هذا التقرير عن الرأى الذي توصل إليه المراجع والذي يتمثل في إتسام القوائم المالية بعدالة العرض بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أســـئلة للمراجـــعة

٢-١ [**الهدف ٢-١**] أشرح مدى أهمية تقرير المراجع لمستخدمي القوائم المالية؟

٢-٢ [**الهدف ٢-٢**] ماهى الحالات الخمس التي يجب توافرها حتى يتم إصدار التقرير النظيف القياسي؟

٢-٣ [**الهـــدف ٢-٢**] أذكر أجزاء تقرير المراجعة النظيف وفسر مضمون كل جزء. قارن بين هذه الأجزاء والأجزاء الخاصة بالتقرير المقيد؟

٢-٤ [**الهدف ٢-٢**] ماهو الهدف من فقرة المجال في تقرير المراجع؟ عرف المعلومات الأكثر أهمية التي يجب إدراجها في فقرة المجال؟

٢-٥ [**الهـدف ٢-٢**] ماهو الهدف من فقرة الرأى في تقرير المراجعة؟ وضح المعلومات الأكثر أهمية التى يجب إدراجها في فقرة الرأى؟

٢-٦ [**الهدف ٢-٢**] في ١٧ فبراير ١٩٩٧، استكمل المراجع العمل الميداني لمراجعة القوائم المالية لشركة Buckheizer عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتوصل المراجع لإقتناع بأن كافة الجوانب صحيحة عدا وجود تغيير في المبادئ المحاسبية من خلال تعديل طريقة تقويم المخزون من الوارد أولاً يصرف أولاً إلى الوارد أخيراً يصرف أولاً. وقام المراجع بإضافة فقرة تفسيرية عن الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وفي ٢٦ فبراير ١٩٩٧ استكمل المراجع الجوانب المتعلقة بالضرائب وقام بإعداد مسودة القوائم المالية. وأصبح التقرير النهائي جاهزاً وتم إرفاقه بالقوائم المالية وتسليمه إلى العميل في ٧ مارس ١٩٩٧. ماهو التاريخ الملائم لتقرير المراجع؟

٢-٧ [**الهـدفان ٢-٤، ٢-٨**] ماهو نوع الرأى الذي يتعين على المراجع إصداره عندما لاتتفق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث يؤدى الإلتزام بهذه المبادئ إلى وجود تضليل بالقوائم المالية؟

٢-٨ [**الأهداف ٢-٣، ٢-٤، ٢-٦**] فرق بين التقرير النظيف الذي يحتوى على فقرة تفسيرية والتقرير النظيف الذي يتم تعديل الصياغة فيه والتقرير المقيد. أذكر مثالاً لإستخدام الرأى النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة.

٢-٩ [**الهـــدف ٢-٤**] وضح المقصود بالتقرير الذي يتضمن إستخدام عمل مراجع اخر. ماهى الأراء الثلاث المتاحة للمراجع الرئيسي، ومتى يتم إستخدام كل منها؟

٢-١٠ [**الهدف ٢-٤**] قام العميل بإعداد القوائم المالية المتعلقة بالسنة الماضية مرة أخرى بعد تعديل طريقة تقويم المخزون من الوارد أخيراً يصرف أولاً إلى الوارد أولاً يصرف أولاً. ما الذي يمكن أن يكتبه المراجع في تقريره في هذه الحالة؟

٢-١١ [**الهـدف ٢-٤**] فرق بين التغيرات التي تؤثر في الثبات وتلك التي تؤثر في القابلية للمقارنة مع عدم تأثيرها في الثبات. وضح مثالاً لكل منها.

٢-١٢ [**الهدف ٢-٥**] أذكر الشروط الثلاثة التي تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف ووضع مثالاً لكل شرط من هذه الشروط.

٢-١٣ [**الهدفان ٢-٣، ٢-٦**] فرق بين كل من الرأى المقيد، الرأى السلبي، الإمتناع عن إبداء الرأى وأشرح الحالات التي يعد فيها كل نوع منها ملائماً.

٢-١٤ [**الهدف ٢-٧**] عرف الأهمية النسبية كما يتم إستخدامها في تقرير المراجعة. ماهي الشروط التي تؤثر في تحديد المراجع لمستوى الأهمية النسبية؟

٢-١٥ [**الهدف ٢-٧**] أشرح كيف تختلف الأهمية النسبية في حالتى عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعدم الحياد.

٢-١٦ [**الهدف ٢-٨**] كيف يختلف رأى المراجع في حالتى وجود قيود من العميل على مجال المراجعة ووجود قيود على مجال المراجعة بسبب الظروف التي تخرج عن تحكم العميل؟ وماهي الظروف التي يحتمل فيها على نحو أكبر أن يصدر المراجع تقريراً يمتنع فيه عن إبداء الرأى، إشرح.

٢-١٧ [**الهدف ٢-٦**] فرق بين التقرير المقيد في الرأى فقط والتقرير المقيد في كل من المجال والرأى؟

٢-١٨ [**الهدفان ٢-٧، ٢-٨**] عرف بدائل الرأى الثلاثة التي يمكن ان تكون ملائمة في حالة عدم إتفاق القوائم المالية للعميل مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وماهى الظروف التي تتلائم مع كل إختيار.

٢-١٩ [**الهدفان ٢-٦ و٢-٨**] ناقش لماذا قرر المعهد الأمريكي للمحاسبين القيد على الرأى في المراجعة في حالة عدم حياد المراجع.

٢-٢٠ [**الهدف ٢-٨**] عندما يكتشف المراجع أن هناك أكثر من شرط يتطلب منه الخروج عن أو التعديل في التقرير النظيف القياسي، ما الذي يجب أن يتضمنه تقرير المراجع؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٢-٢١ [**الأهداف ٢-٢، ٢-٣، ٢-٤**] **تتعلق الأسئلة التالية بتقرير المراجعة النظيف. إختر الإجابة الأفضل.**

أ - تقرير المراجع النظيف

(١) يتضمن فقط ما يشير إلى أن كافة العناصر التي تم الإفصاح عنها بالقوائم المالية والايضاحات المرفقة بها قد تم عرضها ولايوجد ما يقلل من كفاية هذا الإفصاح.

(٢) يتضمن ما يشير إلى أن هناك إفصاح ملائم في القوائم المالية والايضاحات المرفقة بها.

(٣) يذكر فيه صراحة أنه قد تم الإفصاح عن نحو كاف بالقوائم المالية والايضاحات المرفقة بها.

(٤) يذكر فيه صراحة أن كافة العناصر ذات الأهمية النسبية قد تم الإفصاح عنها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب- يتمثل تاريخ ابداء المراجع لرأيه في القوائم المالية للعميل في:

(١) تاريخ إقفال العميل للدفاتر.

(٢) تاريخ تسلم خطاب التعاقد من العميل.

(٣) تاريخ إستكمال كافة إجراءات المراجعة الهامة.

(٤) تاريخ تسليم التقرير للعميل.

ح- اذا قرر المراجع الرئيسى الإشارة في تقريره إلى إشتراك مراجع اخر، يجب عليه أن يفصح عن:

(١) اسم المراجع الأخر.
(٢) طبيعة إستعلامه عن الوضع المهني للمراجع الاخر ومدى فحصه لعمل المراجع الأخر.
(٣) الجزء الذي قام المراجع الاخر بمراجعته من القوائم المالية.
(٤) الأسباب التي دعته إلى تحمل المسئولية عن عمل المراجع الأخر.

٢-٢٢ [الأهـــداف ٢-٣، ٢-٦، ٢-٧، ٢-٨] تتعلق الأسئلة التالية بتقارير المراجعة الأخرى بخلاف تقرير المراجعة النظيف بالصياغة القياسية. تخير الإجابة الأفضل:

أ - يقوم المحاسب المصرح له بإصدار تقرير سلبي إذا:

(١) تم تقييد مجال المراجعة بواسطة العميل.
(٢) كان هناك إستثناءات على أكبر قدر من الأهمية النسبية على نحو لايبرر ذكر عبارة «فيماعدا».
(٣) عدم أداء المراجع لإجراءات المراجعة الكافية حتى يتوصل إلى رأى عن القوائم المالية كوحدة.
(٤) وجود قدر كبير من عدم التأكد يتعلق بمستقبل الشركة.

ب- سيذكر المراجع في تقريره عبارة «ماعدا» إذا:

(١) رفض العميل إمداد المراجع بالعجز المحتمل في ضريبة الدخل الفيدرالية الذي يتسم بالأهمية النسبية الشديدة.
(٢) وجود درجة مرتفعة من عدم التأكد بخصوص مستقبل شركة العميل.
(٣) عدم أداء المراجع لإجراءات المراجعة الكافية للتوصل لرأى بشأن التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
(٤) توصل المراجع إلى رأيه جزئياً بناءً على ما قام به مراجع أخر.

حـ- في ظل أى من الحالات التالية يجب على المراجع إصدار تقرير مقيد:

(١) القوائم المالية تتضمن خروجاً عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على نحو يتسم بالأهمية النسبية.
(٢) قرار المراجع الرئيسي بالاعتماد على تقرير مراجع أخر قام بمراجعة أحد الفروع.
(٣) وجود تغير جوهرى في تطبيق مبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الفترات المحاسبية.
(٤) وجود قدر كبير من عدم التأكد يؤثر فى القوائم المالية.

أسئلة وحالات للمناقشة

٢-٢٣ [الهدف ٢-٢] تشير القراءة المتأنية للتقرير النظيف إلى عدد من العبارات الهامة أشرح لماذا تم إستخدام كل عبارة أو فقرة مما يلي وعدم إستخدام بديل اخر.

أ- «فى رأينا أن القوائم المالية تعرض بعدالة» بدلاً من «القوائم المالية تعرض بعدالة».

ب- «قمنا بإجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها» بدلاً من «قمنا بإجراء المراجعة لإكتشاف التحريفات ذات الأهمية النسبية بالقوائم المالية».

حـ- «تعرض القوائم المالية السابق الإشارة إليها وفق كافة جوانب الأهمية النسبية المركز المالى» بدلاً من «تتسم القوائم المالية السابق الإشارة إليها بالصحة».

د- «وفق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها» بدلاً «تمثل الظروف الإقتصادية الحقيقية».

هـ- «Brown & Phillips للمحاسبة (إسم منشأة المحاسبة)» بدلاً «Jomes E.Brown للمحاسبة (إسم شريك واحد)».

٢- ٢٤ [الأهداف ٢-٢، ٢-٤، ٢-٧، ٢-٨] إستكمل Roscoe المحاسب المصرح له مراجعة القوائم المالية لشركة Excelsier الصادرة في نهاية السنة بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وكان قد قام أيضاً بمراجعة والتقرير عن القوائم المالية لذات الشركة في السنة السابقة. وفيمايلى مسودة التقرير الخاص بعام ١٩٩٧.

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة لشركة Excelsier المؤرخة في ٣١ ديسمبر. وقمنا بإجراء المراجعة وفق معايير المحاسبة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للتوصل إلى تأكيد مقبول عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات.

ونعتقد أن عملية المراجعة التي قمنا بها توفر أساساً معقولاً لنا لإبداء الرأى.

في رأينا، تعبر القوائم المالية المشار إليها بعدالة عن المركز المالي لشركة «س» في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ وعن نتائج التشغيل عن السنة المنتهية في ذات التاريخ في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها، والتي تم تطبيقها بشكل ثابت مع السنة السابقة.

معلومات أخرى:

- عرضت شركة Excelsior قوائم مالية مقارنة.

- لم ترغب شركة Excelsior في عرض قائمة التدفقات النقدية عن العامين الحالي والسابق.

- خلال عام ١٩٩٧ غيرت شركة Excelsior من طريقة المحاسبة الخاصة بعقود الإنشاء طويلة الأجل وتعكس الأصول أثر هذا التغيير بالقوائم المالية الحالية مع إعادة إعداد قوائم السنة السابقة. ويرى المراجع أنه مقتنع بمبررات الشركة للقيام بهذا التغيير. وتم مناقشة التغيير في الايضاح رقم ١٢.

- توجد دعوى قضائية مرفوعة ضد شركة Excelsior، وتتسم النتيجة التي ستنتهى إليها هذه الدعوى بعدم التأكد الشديد. وفي حالة تسوية الدعوى لصالح المدعى، يجب على شركة Excelsior، دفع مبلغ كبير من المال، مما يتطلب بيع أصول ثابتة معينة. وتم الإشارة إلى وجود الدعوى القضائية وأثرها على نحو جيد بالايضاح رقم ١١.

- أصدرت شركة Excelsior سندات في ٣١ يناير ١٩٩٦ بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ وتم إستخدام هذا المبلغ في تمويل التوسعات في أحد المصانع. وتقيد إتفاقية السندات القيام بدفع توزيعات نقدية مستقبلية من الارباح بعد ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ولم تقم شركة Excelsior بالإفصاح عن هذا الأمر الهام في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

المطلوب

أ- تعريف وشرح العناصر المذكورة تحت عنوان «المعلومات الأخرى» التي لاتوجد ضرورة لإدراجها كجزء من تقرير المراجعة.

ب- شرح أوجه القصور في مسودة تقرير المراجعة*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٢-٢٥ [الأهداف ٢-٤، ٢-٥، ٢-٦، ٢-٧، ٢-٨، ٢-٩] بإفتراض انك شريك المراجعة في كل موقف من المواقف التالية:

١- خلال مراجعة Debold Batteries توصلت لإستنتاج مؤداه أن هناك احتمالا لوجود مغالاة تتسم بالأهمية النسبية بالمخزون. ورفض العميل أن يسمح لك بتوسيع مجال المراجعة للتحقق من مدى وجود التحريف بالمخزون.

٢- قمت للمرة الأولى بمراجعة Woodcolt Linen Services. ورغم أن هذه الشركة تمارس العمل منذ وقت طويل، إلا أنها لم تراجع من قبل. وبعد إستكمال المراجعة، توصلت إلى أن قائمة المركز المالي تتفق على نحو صحيح مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولم يسمح العميل بأن تقوم بإختبار العمل الذي تم في السنوات السابقة.

٣- عينت لمراجعة القوائم المالية لشركة Cutter Steel بعد إنتهاء السنة المالية للشركة. ونظراً لأنك لم تقم بالمراجعة إلا بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، لم تستطع ملاحظة وحضور جرد المخزون، الذي يمثل رصيده رقماً كبيراً في إطار الأهمية النسبية. وعند إستكمال المراجعة توصلت لإقتناع مؤداه عدالة عرض القوائم المالية بما في ذلك رصيد المخزون الذي تم إستخدام إجراء مراجعة بديل للتحقق منه.

٤- بعد مرور ٤ أسابيع من تاريخ إنتهاء السنة المالية، أعلن إفلاس عميل هام لشركة Prince Construc-tion. ونظراً لأن العميل قد صدق على رصيده المستحق للشركة في تاريخ إعداد القوائم المالية، رفضت الإدارة إغلاق الحساب أو الإعلان عن المعلومة، ويمثل رصيد هذا العميل ١٠٪ تقريباً من رصيد المدينين و٢٠٪ من صافى الربح قبل الضرائب.

٥- انتهيت من مراجعة مخزن Johnson Department. وتوصلت إلى رأى مؤداه أن القوائم المالية تتسم بالعدالة في العرض. في نهاية اليوم الأخير من العمل الميداني إكتشفت أن أحد المراجعين الذين يشرفون على العمل بالمراجعة يمتلك إستثمارات هامة في هذه الشركة.

٦- تمتلك شركة Auto Delivery قافلة من سيارات الشحن. واتبعت الشركة في الماضى سياسة مؤداها شراء كافة المعدات. وقررت الشركة في العام الحالي استئجار الشاحنات. وبالتالي تم تغيير طرق المحاسبة عن الشاحنات إلى رسملة الإستئجار وتم الإفصاح عن هذا التغيير في السياسة على نحو كامل بالايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

المطلوب

أ- عرف في كل حالة الظروف التي تتطلب التعديل في أو الخروج عن تقرير المراجعة النظيف القياسي.

ب- أذكر مستوى الأهمية النسبية [غير هام، هام، هام جدا]. إذا لم تستطع تحديد مستوى الأهمية النسبية، أذكر المعلومات الضرورية لإتخاذ القرار.

حـ- في ضوء إجابتك في الجزئين «أ» و«ب» حدد نوع التقرير الذي يجب إصداره. فإذا لم تكن قررت أحد مستويات الأهمية النسبية بالجزء «ب»، أذكر التقرير الملائم لكل مستوى بديل من الأهمية النسبية.

٢-٢٦ [الأهداف ٢-٤، ٢-٥، ٢-٦، ٢-٧، ٢-٨، ٢-٩] إفترض أنك شريك المراجعة في كل حالة من الحالات التالية:

١- قامت شركة Kieko بإعداد القوائم المالية باستثناء قائمة التدفقات النقدية. وفسرت الإدارة سبب

ذلك، حيث أن مستخدمي القوائم المالية يجدون صعوبة في فهم هذه القائمة ويفضلون عدم وجودها.

٢- قامت منشأة المحاسبة التي تعمل فيها بمراجعة شركة Jet Stream Airlines لمدة ١٠سنوات. ويوجد تدهور في الموقف المالي لهذه الشركة بالسنوات الثلاث الأخيرة. وفي السنة الحالية، إنخفضت نسبة التداول لأول مرة إلى أدنى من ٢,١ . وهذه النسبة تمثل متطلب الحد الأدنى المذكور في إتفاقية رئيسية تم من خلالها الحصول على قرض. وبالتالي، قد تتحفظ بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار بالسنة التالية.

٣- تم القيام بما نسبته ٢٠٪ تقريباً من المراجعة في شركة For Forms, Inc. تقريباً بواسطة منشأة أخرى للمحاسبة تم إختيارها بواسطتك، وقمت بفحص أوراق العمل الخاصة بها. وفي رأيك، قامت هذه المنشأة بالمراجعة على نحو ممتاز. وبرغم ذلك، فأنت لاترغب في تحمل المسئولية الكاملة عن هذا الجزء.

٤- لم يسمح لك المدير المالي في شركة Fair Hotels Co. بمصادقة رصيد المدينين الذي يخص إثنان من العملاء الرئيسين. وتمثل قيمة المدينين جانباً هاماً من القوائم المالية في هذه الشركة. ولم تقتنع بصحة رصيد المدينين من خلال تطبيق إجراءات بديلة.

٥- في الثلاثة شهور الأخيرة من السنة الحالية قررت شركة Oil Refining تغيير نشاطها والإتجاه إلى العمل في مجال التنقيب عن البترول، وإدارة الشركة تعلم أن هذا العمل يمثل نشاطاً يتسم بالخطورة الشديدة ويمكن أن يؤثر على نجاح نشاط التكرير الذي يتم العمل فيه حالياً، ولكن توجد إحتمالات للحصول على إيرادات كبيرة. وخلال فترة قصيرة من العمل بنشاط التنقيب، إتضح وجود ثلاثة آبار جافة للبترول، ولم يحدث النجاح. وتم الإفصاح عن الحقائق بشكل كامل في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

٦- قام العميل الذى تقوم بإجراءات المراجعة لديه وهو شركة Auto Rental بتغيير طريقة حساب الإهلاك من القسط الثابت إلى مجموع سنوات الاستخدام. ولايعد لذلك أثراً هاماً بالسنة الحالية، ولكن يحتمل أن يكون الأثر كبيراً بالسنوات القادمة. وقد تم الإفصاح عن هذه الحقائق بالكامل في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

المطلوب

القيام بكل مما يلي في كل موقف:

أ - في كل موقف، عرف الظروف التي تتطلب التعديل في أو الخروج عن التقرير النظيف القياسي.

ب- تحديد مستوى الأهمية النسبية [غير هام، هام، هام جدا]. إذا لم تستطع تحديد مستوى الأهمية النسبية، إذكر المعلومات الإضافية التي يجب توافرها حتي يمكنك إتخاذ مثل هذا القرار.

حـ- بناء على إجابتك في الجزئين «أ» و«ب» حدد تقرير المراجعة الملائم من البدائل التالية [إذا لم تكن قد قررت مستوى الأهمية النسبية في الجزء «ب»، حدد نوع التقرير الذي يتلائم مع كل مستوى من مستويات الأهمية النسبية]:

(١) نظيف - صياغة قياسية.
(٢) نظيف - فقرة تفسيرية.
(٣) نظيف - صياغة معدلة.
(٤) تقرير مقيد فقط - ما عدا.
(٥) تقييد المجال والرأى.
(٦) الإمتناع عن إبداء الرأى.
(٧) سلبي.

٢-٢٧ [الأهداف ٢-٤، ٢-٥، ٢-٦، ٢-٧، ٢-٨، ٢-٩] ماهو التقرير الملائم للمراجعة في كل موقف مما يلي:

١- نما إلى علم المراجع في تاريخ لاحق لإصدار القوائم المالية، وبعد القيام بإجراءات المراجعة، أن هناك خسائر ضخمة في أحد المصنعين الذين يمتلكهما العميل بسبب الحريق. ولم يتم تغطية الخسائر من خلال التأمين. وكان قد تم وصف الحادث تفصيلاً بالصحف. ولم يرد بالقوائم المالية والايضاحات المرفقة بها إشارة للخسائر التي وقعت بسبب الحريق.

٢- تعاقد مراجع على القيام بإجراءات مراجعة القوائم المالية في إحدى الشركات الصناعية الكبرى وفروعها المنتشرة في عديد من المدن الصناعية الكبرى. ولم يتمكن المراجع من التعرف على قيمة المبالغ الحقيقية للمتحصلات النقدية التي لم يتم إيداعها باليوم الأخير من السنة المالية في كافة الفروع.

وقام المراجع بتنفيذ إجراء بديل للمراجعة عن طريق التحقق من المتحصلات النقدية التي تخص السنة الحالية، وقام بملاحظة قيمة الإيداعات الوسيطة الظاهرة في تسوية نهاية العام الخاصة بالبنك والتي يتم إظهارها في شكل إضافة في اليوم الأول من السنة المالية القادمة. وإقتنع المراجع بهذا الإجراء الذي يخص الفاصل الزمني للنقدية المحصلة.

٣- في ٢ يناير ١٩٩٧ تسلمت شركة Retail Auto Parts إخطاراً من المورد الرئيسي لها بزيادة أسعار الجملة بنسبة ١٠٪ فوراً. وبناء على هذا الاخطار قامت الشركة بإعادة تقويم المخزون في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بما يعكس إرتفاع التكاليف. ويمثل المخزون جانباً هاماً من إجمالي الأصول. وبالتالي سيؤثر إعادة التقويم على نحو يتسم بالأهمية النسبية في الأصول المتداولة ولكنه لن يؤثر على هذا النحو في كل من إجمالي الأصول أو صافي الدخل، وتم الإفصاح عن الزيادة الناتجة عن التقويم على نحو كاف في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

٤- خلال عام ١٩٩٧ كرست هيئة العاملين في إحدى شركات البحث العلمى بالكامل لتطوير آلة جديدة للتحكم في التلوث. وتم تبويب كافة التكاليف المتعلقة بالمشروع على أنها نفقات مؤجلة بقائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر كأصل غير متداول. وخلال العمل في مراجعة القوائم المالية للشركة والتي تخص العام المالي المنتهي في ١٩٩٧ وجد المراجع Anthony دليلاً قوياً على أن المنتج قابل للتسويق. وتتسم قيمة نفقات البحث المؤجلة بالأهمية النسبية في ضوء علاقتها بكل من صافي الدخل وإجمالي الأصول.

٥- قام مراجع لمدة ٥ سنوات بمراجعة القوائم المالية لشركة صناعية. وخلال هذه الفترة، كان مجال المراجعة مقيداً من قبل العميل فيما يتعلق بملاحظة الجرد الفعلي السنوى للمخزون. ونظراً لأن المراجع كان يعتقد بأهمية رصيد المخزون وعدم قدرته على الإقتناع بأي دليل أخر للمراجعة للتعرف على مدى صحة الرصيد، لم يتمكن المراجع من إصدار تقرير نظيف عن القوائم المالية لمدة ٥ سنوات.

وسمح للمراجع بملاحظة الجرد الفعلي للمخزون بالعام الحالي الذي ينتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ لعدم قبول البنك الذي يتعامل العميل معه لمحتوى تقرير المراجعة في صورته الحالية. وطلب العميل من المراجع عدم التوسع في إختبارات مراجعة المخزون في يناير ١٩٩٧ حتى لاتزيد تكلفة المراجعة من الوجهة الإقتصادية.

٦- خلال القيام بإجراءات مراجعة القوائم المالية بإحدى شركات المساهمة لإبداء الرأى في مدى

صدقها، لم يسمح للمراجع بالإطلاع على محاضر جلسات الإدارة. وقدمت السكرتيرة بدلاً من ذلك نسخة معتمدة من القرارات والتصرفات المتعلقة بالجوانب المحاسبية للمراجع.

٧- استكمل مراجع إجراءات مراجعة القوائم المالية بإحدى شركات الحافلات عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وقبل عام ١٩٩٧ كانت الشركة تستهلك الحافلات على مدى ١٠ سنوات. وخلال عام ١٩٩٧ حددت الشركة تقديرات على نحو اكثر واقعية لأعمار الحافلات لمدة ١٢ سنة. وتم حساب الإهلاك في عام ١٩٩٧ وفقا للتقدير المعدل. واقتنع المراجع بملائمة فترة الـ١٢ عام. وقامت الشركة بالإفصاح عن التغير في تقدير عمر الحافلات وأثره على الدخل في عام ١٩٩٧ في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

المطلوب

أ- وضح في كل حالة مما سبق الظروف التي تتطلب الخروج عن أو التعديل في شكل التقرير النظيف القياسي.

ب- حدد مستوى الأهمية النسبية [غير هام، هام، هام جداً]. إذا لم تتمكن من تحديد مستوى الأهمية النسبية، أذكر المعلومات الضرورية التي تساعدك على اتخاذ القرار.

حـ- في ضوء الإجابة على «أ» و«ب»، أذكر نوع تقرير المراجعة الملائم من البدائل التالية [إذا لم تكن حددت مستوى الأهمية النسبية في «ب»، اذكر التقرير الملائم لكل مستوى من مستويات الأهمية النسبية].

١- نظيف - صياغة قياسية.
٢ - نظيف - فقرة تفسيرية.
٣ - نظيف - صياغة معدلة.
٤ - رأى مقيد فقط - فيما عدا.
٥ - تقييد المجال والرأى.
٦ - الإمتناع عن إبداء الرأى.
٧ - رأى سلبي*.

٢-٢٨ [**الهدف ٢-٤**] توجد أنواع مختلفة من التغيرات المحاسبية التي يمكن أن ترتبط بمعيار التقرير الثانى من معايير المراجعة المتعارف عليها. وينص هذا المعيار على «يجب أن يذكر في التقرير الظروف التي تم فيها تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على نحو غير ثابت في الفترة الحالية بالمقارنة مع الفترة السابقة عليها».

بافتراض أن المعلومات التالية تصف التغيرات التي لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية للسنة الحالية.

١- التغيير من العقد المكتمل إلى طريقة نسبة الإتمام عند المحاسبة عن عقود الإنشاء طويلة الأجل.

٢ - التعديل في العمر الإنتاجي لأحد الأصول الثابتة المسجلة بالدفاتر بناء على توافر معلومات جديدة.

٣- تصحيح خطأ حسابي في تقويم المخزون تم بالفترة المالية السابقة.

٤- التغيير من طريقة تحديد التكلفة الأولية إلى تحديد التكلفة الكلية عند تقويم المخزون.

٥- تغيير طريقة العرض في القوائم المالية من عرض القوائم على نحو فردي إلى قوائم مالية موحدة.

٦- التغيير من تأجيل وإستهلاك تكاليف الإنتاج إلى تسجيل هذه التكاليف كمصروفات مستنفدة لوجود

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

شك في الحصول على منافع مستقبلية منها. وتم إستخدام الطريقة المحاسبية الجديدة في التعرف على المنافع المستقبلية المقدرة.

٧- إجراء تغيير لإدراج حصة ضرائب الدخل الخاصة بالشركة في «منافع التقاعد» بضريبة الدخل بدلاً من إدراجها ضمن الضرائب الأخرى.

٨- التغيير من طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً عند تقويم المخزون.

المطلوب

تعريف كل نوع من التغيرات السابقة وتحديد ما إذا كان يجب إجراء أى تعديل في تقرير المراجع في ضوء معيار التقرير الثاني. نظم الإجابة كما هو موضح بالشكل التالي. وعلى سبيل المثال التغيير من طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً إلى الوارد أولاً يصرف أولاً عند تقييم المخزون سيظهر كما يلي:

إفترض أن كل عنصر يتسم بالأهمية النسبية

رقم العنصر	نوع التغيير	هل يجب إجراء تعديل في تقرير المراجع
مثال	تغيير محاسبي من أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى أحد المبادئ المحاسبية الأخرى المتعارف عليها	نعم

٢-٢٩ [الهدف ٢-٤] تعبر الفقرة التالية عن الفقرة الأولى في تقرير المراجعة لشركة عامة، وتم تعديل هذه الفقرة لتتلائم مع معايير التقرير السارية حالياً:

تقرير المراجع المحايد

إلى مجلس إدارة ومساهمي شركة Formers Group, Inc.

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة Formers Group, Inc. المؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، ١٩٩٦ والقوائم الموحدة المرتبطة بها: قائمة الدخل، حق الملكية للمساهمين، والتدفقات النقدية المعدة عن ثلاث سنوات تنتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وتقع مسئولية إعداد القوائم المالية على إدارة الشركة. وتتمثل مسئوليتنا في إبداء الرأى في هذه القوائم بناء على عملية المراجعة. ولم نقم بمراجعة القوائم المالية للشركات التالية:

- Farmers New World Life Insurance Company
- The Ohio State Life Insurance Company
_ Investors Guaranty Life Insurance Company

والمعدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، ١٩٩٦، والقوائم المرتبطة بها: قائمة الدخل، حق ملكية المساهمين، والتدفقات النقدية لكل سنة من السنوات الثلاث المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وتظهر هذه القوائم القيم التالية: ٢٦,٢ مليون دولار للأصول في عام ١٩٩٧، ٢٦,٢ مليون دولار في عام ١٩٩٦، صافي الدخل ٣,٩٢ مليون دولار، ٢,٤٣ مليون دولار، ١,٦٨ مليون دولار في الأعوام ١٩٩٧، ١٩٩٦، ١٩٩٥ على الترتيب ضمن الإجماليات الموحدة ذات الصلة بهذه الحسابات. وتم مراجعة هذه القوائم بواسطة مراجعين اخرين. وقدم هؤلاء المراجعين تقارير المراجعة إلينا. وتم التوصل إلى رأينا عن القيم الواردة بالقوائم المالية للشركات الثلاث السابق الإشارة إليها بناء على تقرير المراجعين الاخرين.

المطلوب

أ - هل يجب في هذه الحالة إصدار تقرير نظيف، تقرير مقيد، الإمتناع عن إبداء الرأى، أو تقرير سلبي؟

ب- بإفتراض إنتهاء إجراءات المراجعة في ٩ مارس ١٩٩٨، أكتب فقرة الرأى الخاصة بهذا التقرير.

٢-٣٠ [الهدف ٢-٨] فيما يلي تقرير المراجعة، عدا فقرة الرأى، الخاص بشركة Tri Nation Coin للإستثمارات:

تقرير المراجع المحايد

إلى مجلس إدارة ومساهمي شركة Tri Nation Coin للإستثمارات.

قمنا بإجراء مراجعة لقائمة المركز المالي الموحدة المرفقة لشركة Tri Nation Coin للإستثمارات وفروعها المختلفة المؤرخة في ٣١ يوليو ١٩٩٧، والقوائم المرتبطة بها: قائمة الدخل، حق ملكية المساهمين، والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ، والجداول المرفقة في الملحق. وتقع مسئولية إعداد القوائم المالية على عاتق الإدارة. وتتمثل مسئوليتنا في إبداء الرأى عن هذه القوائم في ضوء عملية المراجعة التي قمنا بها.

ويوجد بالشركة عيوب جوهرية في الرقابة الداخلية مما أدى إلى عدم وجود سجلات تفصيلية وبيانات محددة داعمة لها. وبالتالي، لم تتح لنا الفرصة لمراجعة هذه البيانات والسجلات. وهكذا، لم نتمكن من الحصول على أدلة كافية للتوصل لرأى عن القوائم المالية المرفقة، وأيضاً لم نتمكن من التوصل إلى رأى عن مدى عدالة رصيد المخزون الذي بلغ ٦٧٠٤٩٠ دولار في ٣١ يوليو ١٩٩٧ والذي تم تقويمه بالتكلفة أو السوق أيهما أقل وما إذا كان مبلغ الإيراد المستحق ٩٠٢٦٠ دولار للإشتراكات يمثل تقديراً صحيحاً للإلتزامات كما هو مبين في الايضاحين رقم ٥ و١٢ على الترتيب.

المطلوب

أكتب رأى المراجع لاستكمال التقرير. وحدد أين يجب كتابة الرأى في هذا التقرير.

٢-٣١ [الأهداف ٢-٥، ٢-٦، ٢-٧، ٢-٨] تعبر الفقرات التالية عن أجزاء من تقرير المراجعة لبنك California First. وتم تعديل التقرير ليتلائم مع المعايير الحالية للتقرير:

تقرير المراجع المحايد

إلى مساهمى ومجلس إدارة بنك California First

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي الموحدة المرفقة لبنك California First [بنك ولاية كاليفورنيا، ويمتلك ٧٦,٥٪ من الوحدة التابعة المتمثلة في Bank of Tkyo, Ltd] والوحدات التابعة له المؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، ١٩٩٥، والقوائم الموحدة: قائمة الدخل، التغيير في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية عن فترة ثلاث سنوات تنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتقع مسئولية إعداد هذه القوائم المالية على الإدارة. وتتمثل مسئوليتنا في إبداء الرأى في هذه القوائم بناء على عملية المراجعة التي قمنا بها.

وكما هو مبين في الايضاح رقم ٢ المرفق بالقوائم المالية، قام البنك بتحميل قيمة الشهرة وبعض الأصول المعنوية الأخرى التي تم إكتسابها مباشرة إلى حق ملكية المساهمين. ووفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يجب تسجيل الأصول المعنوية ضمن الأصول وأن يتم استنفادها على فترات في المستقبل.

المطلوب

١- ماهي الحالة التي تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف في أجزاء التقرير السابق؟

٢- هل يجب إصدار تقرير نظيف، مقيد، الإمتناع عن إبداء الرأى أو إبداء رأى سلبي؟
٣- بإفتراض وجود صياغة معيارية للمجال، أكتب فقرة الرأى الخاصة بموقف المراجعة الحالي؟

٢-٣٢ [الهدفان ٢-٢، ٢-٤] فيما يلي مسودة لأحد تقارير المراجعة المعد للتقديم إلى شريك في منشأة المحاسبة Better & Best بواسطة أحد المحاسبين:

تقرير المراجعة

إلى لجنة المراجعة في شركة American Widgets, Inc.

قمنا بإجراء المراجعة لقائمة المركز المالي الموحدة لشركة American Widgets, Inc. وشركاتها التابعة المؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦و١٩٩٥، والقوائم المرتبطة بها: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية عن الثلاث سنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتقع مسئولية إعداد هذه القوائم على عاتق الإدارة. وتتمثل مسئوليتنا في إبداء الرأى في هذه القوائم بناء على عملية المراجعة التي قمنا بها.

وقمنا بإجراء المراجعة وفق متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها التي رأينا ضرورة إستخدامها في هذه الظروف. وقد قام مراجعون اخرون بمراجعة القوائم المالية لشركات تابعة معينة وقدموا لنا التقارير التي لاتحتوى على أى شئ إستثنائي. ويتمثل الرأى الذي نعبر عنه في هذا التقرير فيما يتعلق بالشركات التابعة في الرأى الذى توصل إليه المراجعون الاخرون.

وكما هو موضح في الايضاح رقم ٧ المرفق بالقوائم المالية، قامت الشركة باستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً في تقويم كافة المخزون، ولم يكن ذلك مطبقاً من قبل. وحتى يتم فحص رصيد المخزون عينا أحد المتخصصين لإختبار المتطلبات الفنية وخصائص أنواع معينة من المعدات يتم تصنيعها داخل الشركة.

وفي رأينا، تعبر القوائم المالية السابق الإشارة إليها بعدالة عن كل من المركز المالي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، ونتائج التشغيل عن السنوات الثلاث المنتهية في نفس التاريخ وأنها تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

تقرير معد للتوقيع بواسطة
منشأة المحاسبة Better & Best
١ مارس ١٩٩٧

المطلوب

تحديد أوجه القصور في تقرير المحاسب والتي تمثل خروجاً عن معايير التقرير المتعارف عليها*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

حالــة عملــية

٢-٣٣ [الأهداف ٢-٢، ٢-٥، ٢-٦، ٢-٨] فيما يلي تقرير المراجع والقوائم المالية الكاملة لشركة Young الصناعية المساهمة عن السنة المنتهية في ٣١ يناير ١٩٩٧. وتم إجراء المراجعة بواسطة John Smith وهو مراجع يعمل بمفرده وقام بمراجعة القوائم المالية لهذه الشركة لعدة سنوات.

المطلوب

تحديد ومناقشة أوجه القصور في تطوير المراجعة. ويجب تبرير لماذا تعد أوجه القصور بمثابة عيب في التقرير [أى لاتختبر اي اضافات في القوائم، إفترض انها قد أعدت على نحو صحيح]*.

إلى السيد Paul young

رئيس شركة Young الصناعية

قمت بإجراء المراجعة لقائمة المركز المالي لشركة Young الصناعية المساهمة والقوائم المرتبطة بها: قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة.

تعبر هذه القوائم بعدالة عن كل من المركز المالي ونتائج التشغيل بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تم تطبيقها على نحو ثابت. وتمت إجراءات المراجعة في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها، وقد شملت هذه الإجراءات إختبار السجلات المحاسبية وتنفيذ باقي الإجراءات الاخرى التي رأيت ضرورة القيام بها.

التوقيع [John Smith]

شركة Young الصناعية المساهمة
قوائم الموقف في ٣١ يناير ١٩٩٧، ١٩٩٦ [الأرقام بالدولار]

	١٩٩٧	١٩٩٦
الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية	٤٣٨٢٢	٥١٨٦٢
مدينون، بعد طرح المسموحات والديون المشكوك فيها ٣٨٠٠ (١٩٩٧)، ٣٠٠٠ (١٩٩٦) [راجع الإيضاح]	٦٥٢٩٨	٤٦٩٢٢
المخزون، بالتكلفة المتوسطة بمالايزيد عن التكلفة الإستبدالية	١٤٨٩١٠	١١٨٢٦٤
أصول متداولة أخرى	٦٢٨٠	٥١٩٢
إجمالي الأصول المتداولة	٢٦٤٣١٠	٢٢٢٢٤٠
الأصول الثابتة		
أراضي، بالتكلفة	٣٨٩٠٠	٦٢٣٠٠
مباني، بالتكلفة مطروحاً منها مجمع إهلاك ٥٠٨٠٠ [١٩٩٧]، ٥٣٤٠٠ [١٩٩٦]	١٧٤٤٠٠	١٥٠٢٠٠

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

تابع قائمة الموقف في ٣١ يناير ١٩٩٧، ١٩٩٦ [الأرقام بالدولار]

	١٩٩٧	١٩٩٦
آلات ومعدات، بالتكلفة مطروحاً منها مجمع إهلاك ٣٠٥٠٠ [١٩٩٧]، ٢٥٦٤٠ [١٩٩٦]	٩٨٥٤٠	٧٨٥٦٠
إجمالي الأصول الثابتة	٩٨٥٤٠	٢٩١٠٦٠
إجمالى الأصول	٥٧٦١٥٠	٥١٣٣٠٠
الإلتزامات وحقوق المساهمين		
إلتزامات متداولة		
دائنون	٢٧٩٢٦	٤٨١٦١
إلتزامات أخرى	٦٨٧٤٣	٦٤٥١٣
الجزء المستحق من قرض طويل الأجل	٣٦٠٠	٣٦٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	٤٦٨٤٠	٣٠٨٦٦
إجمالي الإلتزامات المتداولة	١٤٧١٠٩	١٤٧١٤٠
إلتزامات طويلة الأجل		
قرض طويل الأجل مستحق	٩٤٠٠٠	٩٤٠٠٠
إجمالي الإلتزامات	٢٣٧٥٠٩	٢٤١١٤٠
حقوق المساهمين		
رأس المال، ١٠٠٠ سهم، القيمة الأسمية للسهم ١٠٠ دولار مصرح بها وتمثل أسهم ممتازة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٣٨٦٤١	١٧٢١٦٠
إجمالي حقوق المساهمين	٣٣٨٦٤١	٢٧٢١٦٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق المساهمين	٥٧٦١٥٠	٥١٣٣٠٠

شركة Young الصناعية المساهمة

قائمة الدخل عن السنوات المنتهية في ٣١ يناير ١٩٩٧، ١٩٩٦

	١٩٩٧	١٩٩٦
الدخل:		
المبيعات	٨٤٤٩٣٢	٦٨٢١٣١
الدخل من مصادر بخلاف المبيعات	٣٨٧٢	٢٨٥١
اجمالى الدخل	٨٨٨٨٠٤	٦٨٤٩٨٢
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المباعة	٤٦٣٥٧٠	٣٥٣٨٤٢
مصروفات البيع	٢٤١٦٩٨	٢٠١٩٨٦
مصروفات إدارية	٧٢١٥٤	٦٦٥٨٢
مخصص ضريبة الدخل	٤٥٨٧٦	١٩٩٤٠
مصروفات أخرى	١٢٥٨٢	١٣٦٤٩
إجمالى	٦٥٥٩٩٩	٨٣٥٨٨٠
صافى الدخل	٥٢٩٢٤	٢٨٩٨٣

الفصل الثالث:

الأخلاقيات والآداب المهنية

Professional Ethics

قد لا تستطيع إكتشاف حقيقة الأخلاق الخاصة بك حتى تتعامل بها مع الأخرين

على الرغم من أن Lorina Carroll قد تعاملت مع العديد من الحقائق في يومها، إلا أن الموقف الحالي يمثل أمراً جديداً عليها. تشغل Lorina منصب المدير الإداري في مكتب Milwaukee بشركة Bjornson, Johnson, Halberg & Smitn. ومن مهام منصبها فحص قوائم الوقت والمصروفات للمراجعين. وهى الآن تستقبل Donald Ransom المراجع الذي يعمل منذ عامين في منشأة المحاسبة، والذي كان قد كلف بمراجعة شركة .Belltrain, Inc وأمضى الأسبوعين الماضيين في تنفيذ المراجعة بمصنع الشركة بولاية أيوا. وبمراجعة المصروفات التي أنفقها Ransom إتضح وجود مبلغ يخص فاتورة للإقامة في فندق بتكلفة ٦٧ دولار عن اليوم الواحد، ولكن لم يتم إرفاق الفاتورة مع كشف المصروفات.

وعندما طالبته Lorina بصورة الفاتورة، أخبرها بأنه فقدها. وفي نفس اليوم تناهى إلى سمعها مصادفة محادثة جرت بين إثنين من المراجعين حول رحلتهما إلى ولاية أيوا، وحجم المصروفات التي أنفقها Ransom. وتحدثت مع أحد هؤلاء المراجعين على إنفراد وأخبرها أن Ronsom لديه عم وعمة يقيمان في نفس المدينة التي كلف بالعمل بها في ولاية أيوا، وأنه قد أقام معهما بدلاً من الإقامة بالفندق مع باقي المراجعين.

استدعت Lorina المراجع Ransom إلى مكتبها وواجهته بما علمت. وسألته عما إذا كان قد دفع مقابل الإستضافة لعمه وعمته. وكانت إجابته «لا». وإندهش Ransom من هذا التصرف من جانب Lorina لإقتناعه بعدم أهمية الأمر. وقال «لقد أدرجت في كشف المصروفات المبلغ الذي كان من المفروض دفعه للفندق إذا ما كنت قد أقمت فيه، لقد كان بقائي مع عمي وعمتي إختياري ولم يتكبد العميل من جراء ذلك شيئاً، ولذلك اعتقدت أنني لدي الحق في الاحتفاظ بقيمة الفاتورة لنفسي. لقد ظننت أن حسن التصرف من الأمور التي تشجعها هذه المنشأة. إنني ألام على فكري الخلاق!».

يحتل موضوع الأخلاقيات حالياً في المجتمع جانباً كبيراً من الإهتمام. ويعد ذلك مؤشراً على الإهتمام بكل من ضرورة توافر السلوك الأخلاقي للمحافظة على هذا المجتمع المدنى وإلى كبر عدد الحالات التي إتضح فيها وجود تصرفات غير أخلاقية. ويرى المؤلفان أن السلوك الأخلاقي يشكل العمود الفقري لممارسة المحاسبة ويجب أن يدرس لكافة دارسى المحاسبة. وسيكرس هذا الفصل لذلك الموضوع. ويبدأ بتعريف ومناقشة الأخلاقيات على المستوى العام، ثم التحدث عن المأزق أو الموقف الأخلاقي وكيف يمكن تجاوزه، وفي النهاية سيتم مناقشة الأخلاقيات في مهنة المحاسبة مع التركيز على ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

ما هى الأخلاقيات What ae Ethics

الهدف التعليمي ٣-١: التفريق بين كل من السلوك الأخلاقي والسلوك غير الأخلاقي في الإطار الفردي والمهني ومجال الأعمال

تعرف الأخلاقيات Ethics بوجه عام على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم. ويمتلك كل منا مجموعة من القيم التي قد يعلنها أو لا يعلنها. وعرف كل من الفلاسفة ورجال الدين وأخرين -في إطارات مثالية- مجموعة القيم أو المبادئ الأخلاقية. وتتمثل أمثلة هذه المبادئ أو القيم في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية، مواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة.

ويوضح الشكل ٣-١ مجموعة من المبادئ التي وضعها معهد Josephson، والذي يعد مؤسسة غير هادفة للربح تعمل على تشجيع السلوك الأخلاقي المهني في مجالات العمل الحكومي، القانون، الطب، الأعمال التجارية، المحاسبة، الصحافة.

ومن المتعارف عليه، إختلاف الأفراد في المبادئ أو القيم الأخلاقية. وكمثال، يمكن لشخص أن يطلع على المبادئ الموضوعة من قبل معهد Josephson ويرى عدم وجوب إدراج بعض من هذه المبادئ. وحتى إذا إتفق شخصان على المبادئ الأخلاقية التي تحدد السلوك الأخلاقي، فمن المحتمل إلا يتفقا على الأهمية النسبية لكل مبدأ. وتنتج هذه الفروق من ممارسة الحياة. ويؤثر في القيم الخاصة بنا كل من الوالدين، المعلمون والأصدقاء، وأصحاب العمل، كما يؤثر فيها أيضاً أجهزة الاعلام، الفرق الرياضية، الفشل والنجاح في الحياة، وآلاف الممارسات الأخرى.

الشكل ٣-١
عرض للمبادئ الأخلاقية التي يجب التعامل بها

تعبر القائمة التالية عن المبادئ الأخلاقية التي تمثل الخصائص والقيم التي يجب أن تتوافر في السلوك الأخلاقي لكافة الأفراد.

الأمانة Honesty. كن صادقاً صريحاً مباشراً نزيهاً، لاتسرق، لاتغش، لاتكذب، لاتخدع، لاتراوغ.

الإستقامة Integrity. كن صاحب مبدأ، أمينا، مرفوع الرأس، شجاعاً، إعمل بما تقتنع به، لاتكن بوجهين، لاتتبع مبدأ الغاية تبرر الوسيلة.

حفظ الوعد Promise Keeping. كن محلاً للثقة، تحفظ العهد، تنفذ الإلتزامات، قم بإحترام الاتفاقات، لاتفسر الاتفاقات على نحو غيرمناسب أو على نحو متقيد حرفياً بالقانون لتقدم أساساً منطقياً لإيجاد أعذار وتبريرات لخرق التعهدات.

الولاء [الأخلاص] Loyalty [Fidelity]. كن مخلصاً للعائلة والأصدقاء والعملاء والوطن. لاتفصح عن معلومات تمثل أسراراً، وفي الإطار المهني حافظ على القدرة الخاصة بالتوصل إلى الحكم المهني المحايد مع تجنب التأثيرات غير الملائمة وتعارض المصالح.

العدالة Fairness. كن عادلا، متفتح الذهن، لديك القدرة على الإعتراف بالأخطاء، وعندما يكون ذلك ملائماً قم بتغيير الاتجاهات والاعتقادات، برهن على الالتزام بالعدالة، عامل الأفراد على نحو متكافئ، تقبل الاختلاف، لاتحصل على مزايا من أخطاء ومحن الأخرين.

الإهتمام بالاخرين Caring for Others. كن عطوفاً، كن كريماً، لديك القدرة على العطاء، كن في خدمة الاخرين، ساعد الذين هم بحاجة للمساعدة دون إيذائهم.

تابع الشكل ٣-١

إحترم الأخرين Respect for Others. برهن على احترام الكرامة الإنسانية والخصوصية وحق الإختيار لكل الأفراد، كن لطيفاً مشجعاً ومهذباً، قدم للأخرين المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات تتعلق بحياتهم، لاتتكبر، لاتتورط في متاعب للأخرين، لاتحط من قدر الأخرين.

كن مواطناً صالحا Responsible Citiznship. إلتزام بالقوانين، اذا كان القانون غير عادل طالب بشكل مباشر للتعديل، مارس كافة الحقوق الديمقراطية وامتيازات الاستجابة [التصويت والتعبير عن الرأى الرسمي]، كن ذو ضمير إجتماعي مشاركاً في الخدمة العامة، عندما تكون في مركز قيادي إعمل على إحترام العملية الديمقراطية في إتخاذ القرار وتجنب السرية غير الملاءمة وحذف المعلومات، وتأكد من توافر المعلومات لدى الأخرين بما يمكنهم من القيام بالاختيار الجيد وممارسة حقوقهم.

المثابرة والسعى للتفوق Pursuit of Excellence. ثابر واسعى للتفوق في كافة الأمور، عند مقابلة مسئولياتك الشخصية والمهنية، كن مجتهداً، جديراً بأن يعتمد عليك من قبل الأخرين، مجداً، ملتزماً، قم بكافة المهام بأقصى ماتستطيع، حافظ وطور الكفاءة، كن مستعداً، لاتكن شخصاً وسيطاً تعمل للفوز بأي تكلفة.

المسئولية Accountability. كن جديراً بالثقة، تحمل مسئولية القرارات والمتعلقة بالنتائج المستقبلية الصحيحة منها والخاطئة، وقدم بذلك مثلاً للأخرين. يجب أن يتحمل الأباء والمعلمون وأصحاب الأعمال والعديد من المهنين والمسئولين الرسميين الإلتزام بأن يكونوا قدوة للاخرين لتعزيز وتأكيد الاستقامة والسمعة الطيبة في العائلة والشركة والمهنة والحكومة. يؤدى وجود الأفراد ذوى الحساسية الأخلاقية إلى تجنب الأمور غير الملائمة وتؤدى إلى إتخاذ التصرفات الضرورية لتصحيح ومنع السلوكيات غير المناسبة من الاخرين.

الحاجة إلى الاخلاقيات Need for Ethics

يعد تواجد السلوك الأخلاقي في المجتمع أمراً هاماً حتى يعمل نحو منظم ومحافظ. ويمكن النظر إلى الاخلاقيات على أنها المادة التي تعمل على تماسك المجتمع ببعضه البعض. تخيل على سبيل المثال، ماذا كان يمكن أن يحدث إذا لم نتعامل مع أفراد يتسمون بالأمانة. اذا كان كل من الأباء، المعلمون، أصحاب الأعمال، والأقرباء، والزملاء، والأصدقاء يكذبون، فمن المستحيل أن يتواصل أفراد المجتمع مع بعضهم البعض.

وتنبع أهمية وجود الأخلاقيات في المجتمع من أن صياغة القوانين تتم في إطار القيم الأخلاقية. وعلى سبيل المثال، القوانين التي تتعلق بكيفية التعامل مع الأشخاص الذين يقودون العربات وهم في حالة سكر أو الأفراد الذين يقومون ببيع المخدرات لتحقيق أمن المجتمع والأفراد الأخرين. وعلى نحو مماثل إذا قامت شركة ببيع منتج معيب، يجب أن تظل مسئولة عن الضرر الذي يحدث للإفراد الذين يقررون اللجوء للتقاضي من خلال النظام القضائي.

ويوجد العديد من القيم الأخلاقية في المجتمع والتي لايمكن إدراجها ضمن القانون بسبب طبيعة هذه القيم التي تتعلق بالإحكام الشخصية. وبالنظر إلى الشكل ٣-١ تحت عنوان مبدأ الأمانة، فإنه من السهل وجود قانون يمنع الغش والسرقة والكذب وخداع الأخرين. ومن الصعب وضع قوانين تتعلق بمبادئ مثل الاستقامة، الولاء، السعى للتفوق. ولايعنى ذلك أن هذه المبادئ أقل أهمية في تنظيم المجتمع.

أسباب التصرف اللاأخلاقي من قبل الأفراد Why people Act Unethically

يعرف العديد من الأفراد السلوك اللاأخلاقي على أنه السلوك المختلف عما يعتقدوه ويرونه ملائماً في ظروف معينة. ويقرر كل منا ما يمثل سلوكاً غير أخلاقياً لنا وللأخرين. ومن المهم التعرف عل

أسباب تصرفات الاخرين التي نراها غير أخلاقية.

ويوجد سببان رئيسيان للتصرف غير الأخلاقي من الأفراد: إختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن تلك الخاصة بالمجتمع عموماً، إختيار الفرد أن يتعامل على نحو أناني. وفي معظم الحالات يتواجد السببان.

إختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن تلك الخاصة بالمجتمع. عموماً المثل الواضح في هذا الصدد يتعلق بالأفراد الذين يسلكون على نحو ينتهك المعايير الأخلاقية لكل فرد بالمجتمع مثل تجار المخدرات، عصابات السطو على البنوك، واللصوص. ولايشعر هؤلاء بالندم عند إعتقالهم لإختلاف المعايير الأخلاقية الخاصة بهم عن تلك الخاصة بالمجتمع ككل.

وتوجد أمثلة أخرى أقل تطرفاً عندما ينتهك الأخرون القيم الأخلاقية الخاصة بنا. عندما يغش الأفراد في الإقرار الضريبي، عندما يتعامل الأفراد على نحو عدائي، الكذب في طلب الإلتحاق بوظيفة، وأداء العمل على نحو أقل ممايجب، حيث ينظر معظمنا إلى ذلك على أنه سلوك لا أخلاقي. اذا رأى فرد أخر أن هذا السلوك أخلاقي ومقبول، سيحدث خلاف في القيم الأخلاقية ويتعذر حله.

التصرف الأناني من الأشخاص. يوضح المثال التالي الفرق بين المعايير الأخلاقية التي لاتتفق مع معايير المجتمع الأخلاقية والتصرفات الأنانية. إذا وجد شخص «أ» حقيبة في مطار تحتوى على أوراق هامة و١٠٠٠ دولار. وتخلص من الحقيبة وإحتفظ بالمال. وتفاخر أمام عائلته وأصدقاؤه بسبب هذا المال. الأشخاص من النوع «أ» سيتوافر لديهم قيم مختلفة عن تلك الخاصة بمعظم أفراد المجتمع. الأشخاص من النوع «ب» سيتعاملون مع نفس الموقف على نحو مختلف. فقد سيحصل على المال ويضع الحقيبة في مكان واضح يمكن من خلاله الإهتداء إليها، ولن يقوم بأخبار أحد عن المال ويمكن أن يشترى بالمال صندوقاً للملابس [دولاب للملابس]. ومن المحتمل أن يكون الشخص من النوع «ب» قد إنتهك معاييره الأخلاقية، ولكنه رأى صعوبة رفض المال، وبالتالي يكون قد تصرف على نحو أناني.

وينشأ جانب هام من السلوك غير الأخلاقي الناتج عن التصرفات الأنانية. ففضيحة مثل ووترجيت وغيرها من الفضائح السياسية نشأت عن الرغبة في إمتلاك السلطة السياسية، والغش في الاقرارات الضريبية وتقارير المصروفات ينتجان عن دافع الطمع المالي، وأداء العمل على نحو أقل مما يجب والغش في الاختبارات بسبب الكسل. وفي كل هذه الحالات يعرف الشخص أن سلوكه غير ملائم ولكنه يستمر فيه للتضحية التي يجب أن يقدمها إذا تصرف على نحو أخلاقي.

الأخلاقيات في دنيا الأعمال Ethics in Business

يوجد العديد من الحالات المنشورة عن فشل رجال الأعمال في التصرف على نحو متسق مع القيم الأخلاقية في المجتمع. وعلى سبيل المثال، إعترفت مؤخراً شركة شهيرة في مجال الأغذية المصنعة قامت عمداً بالكذب في البيانات الملصقة على غلاف المنتج لتخفيض التكاليف. وأيضاً، قامت إدارة إحدى شركات الإدخار والقروض بإساءة استخدام الأصول للحصول على ربح شخصي وفي بعض الحالات تم تحويل أصول الشركة للإستخدام في أغراض شخصية.

ويوجد اثار عديدة محتملة لهذا النوع من الحالات والانتقادات المتكررة لمجال الأعمال في الأفلام السينمائية وأجهزة التلفزيون وباقي وسائل الإعلام. ومن شأن ذلك إيجاد إنطباع بأن الأعمال غير الأخلاقية هى السلوك الطبيعي في قطاع الأعمال. ويمكن أن ينشأ إنطباع اخر بعدم قدرة الإدارة

على التصرف على نحو أخلاقي وتحقيق النجاح المالي في نفس الوقت. وأخيراً، قد يكون الأكثر أهمية هو التوصل لاستنتاج مؤداه أن التصرفات يجب أن تتسم بالتطرف لتمثل سلوكاً غير أخلاقي. ويوجد قدر هائل من الأدلة على عدم صدق هذه الاستنتاجات عن قطاع الأعمال والأخلاقيات الخاصة به. حيث تتبع العديد من منشآت الأعمال الممارسات الأخلاقية في العمل لاعتقاد الادارة بها في وجود مسئولية اجتماعية للتصرف على نحو أخلاقي ولأن ذلك يعمل على إزدهار العمل أيضاً. وعل سبيل المثال، توجد مسئولية إجتماعية في المعاملة الأمينة والعادلة للموظفين، العملاء والبائعين، وعلى المدى الطويل سيؤدى ذلك إلى نجاح العمل.

لايعد قرار الإدارة بالعمل على نحو أخلاقي فلسفة جديدة في الإدارة. وكمثال، وضعت شركة Rotary International ميثاق أخلاقي يتم إستخدامه بشكل واسع بواسطة ملايين من منشآت الأعمال. ويتم في هذا الميثاق استخدام أسئلة قسمى الإختبار ذو الطرق الأربع لإختبار السلوك الأخلاقي في المنشأة عند التعامل مع أمر ما:

- **هل هذا الأمر حقيقي؟**
- **هل هذا الأمر عادل لكافة المتعاملين؟**
- **هل سيؤدى اتباع هذا الأمر إلى تكوين شهرة جيدة وصداقات جيدة؟**
- **هل سيحقق هذا الأمر المنفعة لكافة المتعاملين؟**

ووضعت العديد من الشركات مواثيق أخلاقية رسمية خاصة بها تتعلق بتصرفات الإدارة والموظفين. ويتمثل الهدف من إعداد هذه المواثيق في تشجيع كافة الأفراد على العمل الأخلاقي من خلال توفير دليلاً للسلوك الأخلاقي. وعلى سبيل المثال، توضح الفقرة الأخيرة من تقرير الإدارة في السؤال ٥-٢١ أن شركة الأغذية العامة المساهمة لديها ميثاقاً للسلوك الأخلاقي. ويشير التقرير إلى أن هذا الميثاق يتم فحصه بانتظام للتحقق من مدى اتساقه مع المعايير الأخلاقية الخاصة بالشركة.

السياسات الأخلاقية Ethics Policies يمكن أن تؤدى إلى خفض التكاليف الأخرى

طبقاً لاستطلاع أجرى عام ١٩٩٣ من خلال مجموعة إدارة التكلفة في معهد المحاسبين الإداريين [IMA] رأى ٥٣٪ من المستجبين أن وجود سياسات قوية وشاملة للجوانب الأخلاقية يؤدى إلى تخفيض التكاليف الإجمالية الخاصة بالرقابة الداخلية. ويؤدى الاستثمار في إيجاد سياسة أخلاقية رسمية إلى تخفيض ملموس في التكاليف في المستقبل.

المصدر: Cost Management Update, November 1993, p.1

المآزق أو المشاكل الأخلاقية Ethical Dilemaas

الهدف التعليمي ٣-٢: تعريف المأزق أو المشكلة الأخلاقية وكيف يمكن التعامل معه

يتمثل المأزق الأخلاقي في موقف يواجهه شخص يجب عليه إتخاذ قرار عن سلوك ملائم. وكمثال لذلك المأزق الأخلاقي هو إيجاد خاتم من الماس مما يتطلب ضرورة تقرير ما إذا كان يتحتم البحث عن مالك الخاتم أو الإحتفاظ به. ويتمثل الموقف التالي في مأزق أكثر تعقيداً يجب حله. وهذا الموقف مقتبس من أحد النشرات الخاصة بالأخلاقيات تسمي «الفعل أكثر صعوبة من القول» وتصلح الحالة التالية للإستخدام كمادة للدراسة:

- كانت في أوربا إمرأة على مشارف الموت نتيجة اصابتها بنوع معين من السرطان. واعتقد الأطباء أن هناك أحد الأدوية التي يمكن من خلاله انقاذها من الموت. وكان الدواء من الراديوم المشع وكان يباع لدى أحد بائعي الأدوية في نفس المدينة التي تم اكتشافه فيها مؤخراً. وهذا الدواء مكلف في تصنيعه، لكنه يباع بما يعادل ١٠ مرات من قيمة تكلفة تصنيع الدواء. وبلغت التكلفة ٢٠٠ دولار للراديوم ويباع بمبلغ ٢٠٠٠ دولار لكل جرعة صغيرة من الدواء. وطلب زوج السيدة المريضة من كل من يعرفه أن يقرضه مالاً، ولكنه لم يتمكن من جمع إلا ١٠٠٠ دولار تمثل نصف التكلفة فقط. وأخبر بائع الأدوية ان زوجته على مشارف الموت، وطلب منه أن يبيع الدواء بسعر أقل أو تأجيل الدفع. ولكن بائع الأدوية قال «لا، لقد اكتشفت الدواء، ويجب أن أحصل على المقابل الذي يرضيني»، واستبد اليأس بزوج السيدة واقتحم مخزن الأدوية وسرق الدواء من أجل زوجته. هل كان يجب على الزوج أن يفعل ذلك(١).

يواجه العديد من المحاسبين والمراجعين وباقي رجال الأعمال العديد من المآزق (أو المشاكل) الأخلاقية في إطار عملهم. مثال ذلك التعامل مع عميل يهدد المراجع بالبحث عن مراجع جديد اذا لم يقم بإصدار رأى نظيف في تقرير المراجعة، ويعد ذلك مأزقاً أخلاقياً خطيراً اذا لم يكن التقرير النظيف ملائماً. ويعد تقرير ما إذا كان ممكنا مواجهة المراقب الذي قام بإدراج زيادة جوهرية في إيراد القسم الذي يرأسه للحصول على مكافأة أكبر مثالا اخر للمآزق الأخلاقية. وأيضا الإستمرار في العمل كجزء من إدارة الشركة التي تسئ معاملة الموظفين أو تتعامل على نحو غير أمين مع العملاء يمثل مأزقاً أخلاقياً خاصة إذا كان لهذا الشخص عائلة يعولها وكانت فرص العمل محدودة.

تبرير السلوك غير الأخلاقي Rationalizing Unethical Behavior

توجد طرق بديلة لحل المآزق (المشاكل) الأخلاقية، ولكن يجب توخى الحذر لتجنب وسائل تقديم مبررات للسلوك غير الأخلاقي. وفيما يلي طرق التبرير المستخدمة عموماً والتي يترتب عليها بسهولة سلوك غير أخلاقي.

كل شخص يتصرف هكذا. القول الذي يتردد عند تزوير الإقرار الضريبي، الغش في الإمتحان، بيع منتج معيب يقوم على أساس تقديم مبرر بأن كل الأفراد يتصرفون هكذا وبالتالي يعد ذلك سلوكاً مقبولاً.

اذا كان قانوني يكون أخلاقي. إن استخدام القول بان السلوك القانوني هو سلوك أخلاقي يعتمد أساساً على مثالية القوانين. وفي ظل هذه الفلسفة، لايوجد لدى الفرد التزام لإعادة شئ مفقود من شخص أخر مالم يثبت هذا الأخر أن الشئ المفقود يخصه.

إحتمال الإكتشاف والعواقب . هذه الفلسفة تعتمد على تقييم احتمال قيام شخص اخر باكتشاف السلوك. وعادة ما يقيم الفرد عواقب السلوك اذا ماتم اكتشافه. وعلى سبيل المثال، تقرير ما إذا كان ممكناً تصحيح الزيادة غير المتعمدة في فاتورة العميل إذا دفع العميل الفاتورة بالكامل. إذا اعتقد البائع أن العميل سيكتشف الخطأ ولن يقوم بالشراء في المستقبل، سيقوم البائع بإبلاغ العميل فوراً، وماعدا ذلك سينتظر حتى يتقدم العميل بشكوى.

(1) Norman Sprinthall and Richard C. Sprinthall, "Value Devlopment", Easier said than Done, Vol. 1, No. 1, Winter 1988, p. 17.

مواجهة المآزق (المشاكل) الأخلاقية Resolving Ethical Dilemmas

تم في السنوات الأخيرة التوصل إلى إطار عمل رسمي لمساعدة الأفراد على مواجهة المآزق الأخلاقية ويتمثل الهدف من إطار العمل في تعريف النقاط الأخلاقية وتقرير التصرف الملائم باستخدام القيم الخاصة بكل فرد. وتمثل الخطوات الست التالية المنهج البسيط الذي يمكن إتباعه في مواجهة المآزق الأخلاقية:

١- الإلمام بالحقائق الملائمة.
٢- إستنتاج الأمور الأخلاقية من الحقائق.
٣- تحديد من الذين يتأثرون من النتائج الخاصة بالمأزق وكيف سيتأثر كل فرد أو مجموعة.
٤- تحديد البدائل المتاحة للشخص الذي يسعى لمواجهة المأزق.
٥- تحديد العواقب المحتملة لكل بديل.
٦- تقرير التصرف المناسب.

وفيما يلي مثال لتوضيح استخدام هذا المنهج في مواجهة مشكلة أخلاقية.

مشكلة أخلاقية Ethical Dilemma

يعمل Bryan Longview منذ ٦ أشهر كمراجع مبتدئ فى منشأة المحاسبة Barton & Barton. وهو حالياً يعمل لمراجعة الشركة الصناعية Reyon تحت إشراف المراجع المتمرس Charles Dickerson. وبالإضافة لهذين المراجعين تم تعين مراجع آخر Martha Mills. وخلال تناول غداء اليوم الأول من المراجعة، قال Charles «سيكون ضرورياً أن نعمل عدة ساعات كوقت اضافي حتى نحقق ما حدد في موازنة الوقت، وهذه العملية من المراجعة ليست مربحة على أية حال، ولن نضع منشأتنا في موقف حرج بالعمل لأكثر من الوقت المحدد في الموزانة. ويمكن أن نحقق الوقت المخطط بالبدء في العمل مبكراً لمدة نصف ساعة، وقضاء وقت قصير كراحة لتناول وجبة الغداء، والعمل لمدة ساعة أو أكثر بعد انتهاد موعد العمل. وان نكتب كل هذا الوقت في تقرير الوقت» واستعاد Brayan في ذاكرته ما كان قد قرأه في كتيب المنشأة عن سياسة المنشأة التي تشير إلى أن العمل لساعات لايتم الإشارة إليها في تقرير الوقت يمثل انتهاكاً لسياسة التوظيف بالمنشأة. ويعلم Brayan أن المراجعين المتمرسين يحصلون على مكافأة بدلاً من المحاسبة على الساعات الإضافية، بينما يتم محاسبة المبتدئين عن ساعات العمل الإضافية مع عدم حصولهم على مكافأة ثابتة. وعندما ناقش الموضوع مع Martha قال لها «يريد Charles أن يعمل بهذه الطريقة في كل عمل يقوم به، إنه يريد أن يكون مدير للمراجعة في المستقبل، ويعتقد الشركاء أنه يؤدى عمله على نحو رائع لأن تقرير الوقت الخاص به يقل دائماً عن الوقت المخصص في الموازنة، وقد منحنا تقييما جيداً في عملية المراجعة التي اشتركنا معه فيها، خاصة بسبب سلوكنا المتعاون معه. ويتبع العديد من المرا جعين المتمرسين الأخرين نفس الممارسة».

حل أو مواجهة المشكلة الإخلاقية باستخدام منهج الخطوات الست
Resolving the Ethical Dilemma using the Six-Step Approach

الحقائق الملائمة . يوجد ثلاثة حقائق رئيسية في هذه الحالة تخص الجوانب الإخلاقية وكيفية التعامل معها:

- إبلاغ الشخص المبتدئ أنه سيعمل ساعات لن يتم تسجيلها كساعات عمل.
- سياسة المنشأة تمنع مثل هذه الممارسة.

– يرى شخص أخر أن ذلك يمثل ممارسة متعارف عليها في المنشأة.

الجانب الأخلاقي . ليس من الصعب تحديد الجانب الأخلاقي في هذا الموقف.

– هل يعد تصرفا أخلاقيا للمراجع Bryan أن يعمل لعدة ساعات ولا يسجلها كساعات عمل؟

من الذي سيتأثر وكيف . يوجد العديد من الأفراد سيتأثرون في هذا الموقف على غير ما هو متوقع وفيما يلي الأفراد الذين سيتأثرون من خلال هذا الموقف:

الشخص المتأثر	كيف سيتأثر
Bryan	– طلب منه إنتهاك سياسة المنشأة. – ستتأثر ساعات العمل. – سيتأثر المبلغ الذي يحصله عليه كأجر. – سيتأثر تقييم الأداء – قد يتأثر الاتجاه نحو المنشأة
Martha	نفس التأثيرات على Bryan
Charles	– النجاح في أداء العمل مع تأثر المنشأة التي يعمل فيها. – تأثر ساعات العمل.
Barton & Barton	– إنتهاك سياسة المنشأة. – قد يؤدي ما حدث إلى تحديد أتعاب أقل مما يجب ليدفعها العملاء في الحالات الحالية والمستقبلية. – تتأثر قدرة المنشأة على وضع موازنة واقعية لعمليات المراجعة والتعاقد مع العملاء. – قد تتأثر قدرة المنشأة على تحفيز الموظفين والاحتفاظ بهم.
المراجعون المعينون لمراجعة شركة Reyon الصاعية في المستقبل	– قد يؤدى ذلك إلى موازنة وقت غير واقعية. – قد يؤدى ذلك إلى تقييم الأداء الزمني بشكل غير جيد. – الضغط للإستمرار في ممارسة عدم تسجيل ساعات العمل الإضافية.
المبتدئون الأخرون في المنشأة	– إتباع هذه الممارسة في عملية المراجعة الحالية قد يدفع الاخرون الى اتباع نفس الممارسة في عمليات المراجعة الأخرى.

البدائل المتاحة أمام Bryan **Bryan's Available Alernatives**

– رفض العمل لساعات إضافية.

– أداء المراجعة على النحو الذي طلب منه.

– إبلاغ Charles أنه لن يعمل لساعات إضافية أو أنه سيسجل الساعات الإضافية في عملية المراجعة.

– التحدث مع المدير أو الشريك بشأن طلب Charles

– رفض العمل في عملية المراجعة.

– الإستقالة من المنشأة.

يتضمن كل بديل مما سبق عواقب محتملة، وأسوأ هذه العواقب هو الطرد من منشأة المحاسبة.

عواقب كل بديل. لتحديد عواقب كل بديل، من الضروري تقييم الأثار طويلة الأجل والأثار قصيرة الأجل. وهناك ميل طبيعي للتأكيد على الأثار قصيرة الأجل لتحقق نتائجها سريعاً حتى مع إحتمال أن الأثار طويلة الأجل قد تكون أكثر أهمية. وعلى سبيل المثال، الأثر المحتمل وقوعه على Bryan إذا قرر العمل لساعات إضافية مع عدم التقرير عنها. سيحصل على تقييم جيد للتعاون وربما زيادة في الراتب. وفي المدى الطويل، ماذا سيكون أثر عدم التقرير عن الوقت عند ظهور تضارب أخلاقي أخر. ويمكن أخذ المشكلات التالية في الإعتبار والتي قد يواجهها Bryan أن يعمل لمدة ٣ ساعات يومياً و١٥ ساعة كل نهاية أسبوع دون التقرير عنهما.

- يطلب مراجع متمرس من Bryan البدء في إجراءات معينة للمراجعة لايتم تنفيذها وتسجيلها على أنها وقعت فعلاً.
- يتوصل Bryan إلى استنتاج مؤداه عدم ترقيته إلى منصب مدير ما لم يقنع مساعديه بالعمل لساعات لايتم تسجيلها.
- تبلغ الإدارة Bryan الذي يعمل حالياً كشريك أن الشركة إما أن تحصل على تقرير نظيف مقابل دفع ٤٠٠٠٠ دولار أتعاب مراجعة أو أنها ستقوم بتغيير المراجع.
- تبلغ الإدارة Bryan أن أتعاب المراجعة ستزيد ٢٥٠٠٠ دولار إذا وجد سبيلاً لزيادة الأرباح بمبلغ مليون دولار.

التصرف الملائم. يعد Bryan الشخص الوحيد الذي يستطيع الأختيار من هذه البدائل للتوصل إلى البديل الملائم بعد مراجعة قيمه الأخلاقية وعواقب كل بديل. ويمكن أن يكون البديل الأكثر تطرفا أن يقرر أن النتيجة الملائمة هى فقط التأثير المحتمل على مساره الوظيفي. سيعتقد أكثرنا أن Bryan شخص غير أخلاقي إذا سار على هذا النحو. والبديل الأكثر تطرفا من الناحية الأخرى، يتمثل في رفض العمل في منشأة تسمح لأحد المتمرسين بها إنتهاك سياساتها. وقد يرى الكثيرون مثل هذا التصرف على أنه رد فعل ساذج.

الأهمية الخاصة للسلوك الأخلاقي مهنياً
Special Need for Ethical Conduct in Professions

الهدف التعليمي ٣-٣: الجوانب الأخلاقية الخاصة بمهنة المحاسبة

يلصق المجتمع معنا خاصاً بمصطلح المهني Professional. ويتوقع من المهني أن يعمل وفق مستوى أعلى من الاخرين. وعلى سبيل المثال عندما تكتب الحصافة عن طبيب، رجل دين، عضو بمجلس الشيوخ أو محاسب مصرح له بسبب إرتكاب أحد الجرائم، يشعر معظم أفراد المجتمع بخيبة الأمل بالمقارنة بالأمور التي تحدث من أشخاص اخرين في المجتمع الذين لايعدون من المهنيين.

ويعنى هذا المصطلح تحمل المسئولية على أداء العمل الجيد وفق مقومات لاتتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة، وإنما إلى مدى أبعد لتحقيق الرضاء عن النفس. ويعلم المحاسب المصرح له أنه يتحمل المسئولية أمام الرأى العام، العميل، والممارسين الاخرين، وللوفاء بهذه المسئولية يتحتم عليه أن يتصرف على نحو أمين بغض النظر عما يمكن أن يقدمه من تضحيات شخصية.

ويتمثل السبب الرئيسي وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أي مهنة في أهمية توافر ثقة الرأى العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة. وفيما يتعلق

بالمحاسب المصرح له، من الضروري أن يثق كل من العميل ومستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يؤديها بما فيها خدمة المراجعة. فإذا لم يثق مستخدموا الخدمة في الطبيب، القاضي، المحاسب المصرح له، ستتضائل قدرة هذه المهن على خدمة العملاء والرأى العام بفعالية.

ومن الأمور الصعبة من الوجهة العملية أن يتمكن المستخدمين من تقييم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية لتعقدها الشديد Complexity. فلايستطيع المريض أن يقيم ما إذا كانت العملية الجراحية التي أجريت له قد تم إجراؤها على الوجه الصحيح. وأيضا لايستطيع مستخدم للقوائم المالية أن يقيم أداء المراجعة. حيث لا يتمتع معظم المستخدمين بالكفاءة او ان ليس لديهم الوقت لإجراء هذا التقييم. وبالتالي تزداد ثقة الرأى العام في جودة الخدمات المهنية عندما يهتم القائمون عليها بوضع معايير للأداء والسلوك لكافة الممارسين.

وأدى زيادة التنافس في السنوات الأخيرة إلى إيجاد صعوبة لدى المراجعين والمهنين الاخرين على التصرف وفقاً لمنحى مهنى. حيث يؤدى زيادة التنافس أحياناً إلى دفع منشآت المحاسبة للاهتمام بالاحتفاظ بالعملاء والحفاظ على مستوى مناسب من الأرباح بأكثر من الاهتمام بتوفير خدمة مراجعة رفيعة المستوى للمستخدمين. وبسبب إزدياد المنافسة عمدت معظم منشآت المحاسبة إلى إتباع فلسفات وممارسات يشار إليها عادة بممارسات تحسين العمل Improved Business Practices. وتشمل هذه الممارسات تحسين ممارسة تعيين الأفراد والتعامل معهم، إدارة العمل على نحو أفضل، إتباع وسائل أكثر فعالية في الإعلان والترويج. وتحاول منشآت المحاسبة أيضاً أن تكون أكثر كفاءة في أداء المراجعة من خلال اتباع العديد من الأساليب. وعلى سبيل المثال، تحسين الكفاءة داخل منشآت المحاسبة من خلال استخدام الحاسب الالكتروني، التخطيط الفعال للمراجعة وتعيين الأفراد المتأني لمهام المراجعة.

ويرى معظم الأفراد بما في ذلك المراجعون أن هذه التغييرات تمثل أمراً محموداً لمصلحة المجتمع طالما لم تتعارض مع السلوك المهني للمراجعين. حيث يمكن لمنشأة المحاسبة أن تعمل من خلال ممارسات فعالة وتحتفظ في ذات الوقت بالسلوك المهني المرتفع.

الفرق بين منشآت المحاسبة والمهنين الاخرين Difference Between CPA Firms and Other Professionals

ترتبط منشآت المحاسبة بمستخدمي القوائم المالية بعلاقات مختلفة عن تلك التي يرتبط المهن الاخرى بمستخدمي خدماتها. وعلى سبيل المثال، يتعاقد المحامون مع العميل ويحصلون منه على أجر وعليهم مسئولية أساسية في الدفاع عنه. أما منشأة المحاسبة فتتعاقد مع الشركة محل المراجعة وتحصل منها على أتعاب ولكنها تقدم المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة. وعادة لايعلم المراجع أو يتعاقد مع المستخدمين ولكنه يرتبط بعلاقة مستمرة ويعقد الاجتماعات مع أفراد العميل.

وبالتالي، من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى منشآت المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل وتتعامل بشكل غير متحيز. واذا اعتقد المستخدمون ان منشآت المحاسبة لاتؤدى عملا له قيمته [تخفيض خطر المعلومات] ستنخفض قيمة المراجعة وباقى الخدمات الاخرى التي تقدمها منشأة المحاسبة، مما سيؤدي إلى نقص الطلب على المراجعة. وبالتالى يوجد دافع لدى منشآت المحاسبة على التصرف وفق أعلى مستوى من السلوك المهني.

وسائل تشجيع المراجعين على التصرف وفق السلوك المهني

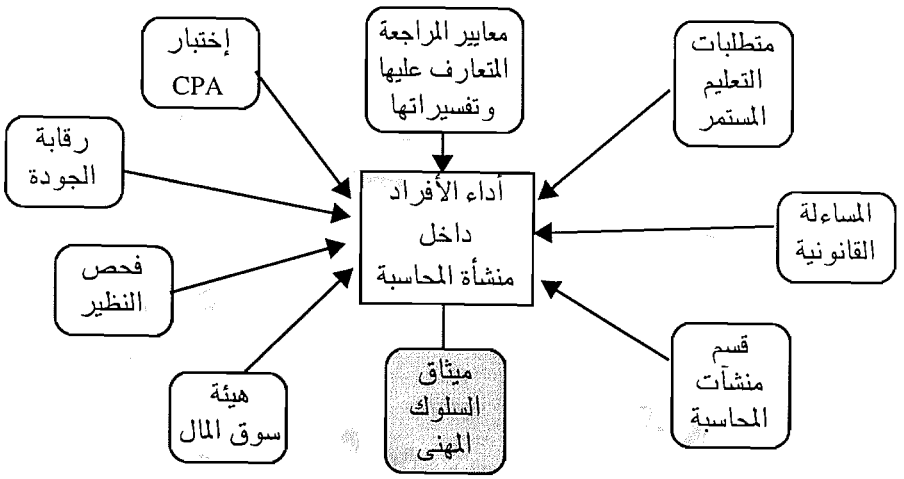
Ways CPAs are Encouraged to Conduct then selves Professionally

كما سبق التعرض له في الفصل الأول يوجد وسائل متعددة تستخدمها مهنة المحاسبة والمجتمع

لتشجيع المراجعين على أداء المراجعة وباقي الخدمات الأخرى على أعلى مستوى من الجودة. يوضح الشكل ٣-٢ أهم هذه الوسائل. سبق مناقشة العديد من العناصر مثل معايير المراجعة المتعارف عليها وتفسيراتها، إختبار CPA، رقابة الجودة، متطلبات فحص النظير، هيئة سوق المال، قسم منشآت المحاسبة، والتعليم المستمر. وأيضا تؤثر قدرة فرد او مجموعة من الأفراد على مقاضاة منشأة المحاسبة في الوسائل التي يتبعها المراجعون في العمل وفق السلوك المهني. وسيتم التعرض للمساءلة القانونية في الفصل الرابع، وأيضاً يؤثر ميثاق السلوك المهني الموضوع من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين على نحو جوهري على عمل الممارسين. ويتم من خلاله تقديم معيار لسلوك المراجعين. وسيتم التعرض في باقي محتويات هذا الفصل إلى هذا الميثاق والأمور المتعلقة بالسلوك المهني. ولذلك تم تظليل الجزء الذى يتناول ميثاق السلوك المهني بالشكل ٣-٢.

الشكل ٣-٢

الوسائل التي تتبعها المهنة والمجتمع لتشجيع المراجعين على العمل وفق أعلى مستوى



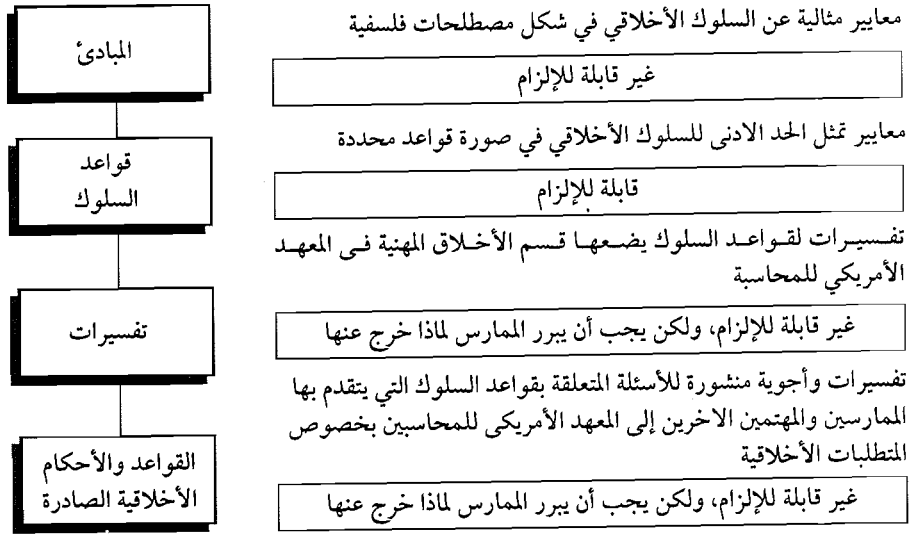
ميثاق السلوك المهني Code of Professional Conduct

الهدف التعليمي ٣-٤: شرح الغرض من ومحتوى ميثاق السلوك المهني الموضوع من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين

يتشكل ميثاق السلوك من عدد من العبارات العامة General Statements عن السلوكيات المثالية أو قواعد محددة Specific Rules تحدد السلوك غير المقبول. وتتمثل ميزة العبارات العامة في تأكيدها على الأنشطة الإيجابية التي تشجع على الأداء رفيع المستوى. أما عيوبها فتتمثل في صعوبة فرض مثاليات عامة لعدم وجود حد أدنى من معايير السلوك. وتتمثل ميزة التعريف الجيد لقواعد محددة في إمكانية فرضها معايير أداء وسلوك تمثل الحد الأدنى. وتتمثل عيوبها في ميل بعض الممارسين إلى تعريف هذه القواعد على أنها تمثل حد أقصى وليس الحد الأدني.

وكان الهدف من صياغة المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم ممثل في تحقيق الغرض من كل من العبارات العامة المثالية والقواعد المحددة. ويوجد بالميثاق ٤ أجزاء: المبادئ، قواعد السلوك، التفسيرات، والقواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة Rulings. ويتم عرض القواعد بالترتيب زيادة في التحديد، حيث توفر المبادئ معايير مثالية للسلوك، بينما تعد قواعد الأخلاق عبارات شديدة التحديد. يوضح الشكل ٣-٣ الأجزاء الأربعة على نحو موجز.

الشكل ٣-٣
ميثاق السلوك المهني



مبادئ السلوك المهني Principles of Professional Conduct

يحتوى القسم الخاص من ميثاق المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم بالمبادئ المتعلقة بالسلوك المهني على مناقشة عامة عن خصائص معينة يجب توافرها في المراجع. ويتكون هذا القسم من جزئين رئيسين: ٦ مبادئ أخلاقية، ومناقشة لهذه المبادئ. وتوضح القائمة التالية المبادئ الست. وسيتم مناقشة هذه المبادئ خلال باقى أجزاء هذا الفصل نقلا عن الأفكار الواردة في قسم المبادئ.

المبادئ الأخلاقية Ethical Principles

١- **المسئوليات**. يجب على العضو عند تحمل مسئولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي وان يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها.
٢- **الصالح العام**. يجب على العضو أن يقبل الإلتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف الثقة العامة وأن يثبت ولائه والتزامه المهني.
٣- **الاستقامة**. يجب على العضو لاستمرار الثقة فيه من الرأى العام أن يؤدي كافة المسئوليات المهنية بأعلى قدر من الإستقامة.
٤- **الموضوعية والحياد**. يجب أن يظل العضو موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسئوليات المهنية. ويجب أن يتمتع العضو في الممارسة العامة بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات أبداء الرأى الأخرى.
٥- **العناية المهنية**. يجب على العضو أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسئوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.
٦- **مجال وطبيعة الخدمة**. يجب أن يتابع العضو الذي يعمل في الممارسة العامة مبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال وطبيعة الخدمات التي يؤديها.

مناقشة المبادئ Discussion of Principles

يجب على أعضاء المهنة الإلتزام بقدر متساو بالمبادئ الخمس الأولى بغض النظر عن كونهم يعملون في أحد منشآت المحاسبة أو يعملون كمحاسبين في إحدى الوحدات الاقتصادية أو الحكومية،

أو يعملون في أي قطاع أخر للأعمال أو في قطاع التعليم، وذلك باستثناء الموضوعية والحياد. حيث تنطبق على الأعضاء العاملين في مجال الممارسة العامة أثناء تقديم خدمات ابداء الرأى مثل خدمة المراجعة. ويتعلق المبدأ السادس بالأعضاء العاملين في مجال الممارسة العامة فقط. ويتناول هذا المبدأ ما إذا كان العضو يجب أن يقدم خدمة معينة مثل الاستشارة المهنية عند تعيين عميل المراجعة مراقباً مالياً Controller. وأداء مثل هذه الخدمة يؤدي إلى انتهاك استقلال المراجع اذا مازكت منشأة المحاسبة تعين هذا المراقب وأدى عمله على نحو غير جيد.

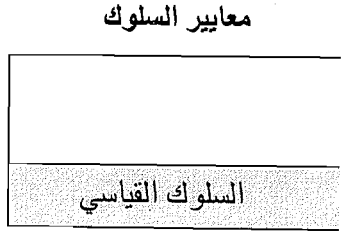
إن الفحص المتعمق للمبادئ الست سيجعلنا نتوصل إلى إستنتاج مؤداه أنها قابلة للتطبيق على أى مهني وليس فقط المحاسب المصرح له. فالطبيب مثلاً، يجب أن يمارس الحكم الأخلاقي ويتسم بالحساسية المهنية، ويعمل للصالح العام، ويعمل باستقامة، ويجب أن يكون موضوعياً ويتجنب تضارب المصالح، ويبذل العناية المهنية ويقييم مدى ملاءمة وطبيعة الخدمة الطبية التي يؤديها ويتمثل الفرق بين المراجعين وباقي المهنيين الاخرين كما سبق القول في أن معظم المهنين لايعنيهم أن يظلوا محايدون عن الذي يؤدون الخدمة له.

قواعد السلوك Rules of Conduct

يشمل هذا الجزء من الميثاق قواعد واضحة يجب على كل مراجع إتباعها أثناء ممارسة المحاسبة العامة(١). [أما الأفراد الحاصلون على شهادة CPA ولايعملون في ممارسة المحاسبة العامة، فيجب عليهم إتباع معظم وليس كل المتطلبات]. ونظراً لأن هذا القسم يعد القسم الوحيد الذي يحتوى على جزء من الميثاق يجب الالتزام به، فقد صيغ بلغة أكثر تحديداً عن القسم الخاص بالمبادئ. ونظراً لقابلية الإلزام، يشير العديد من الممارسين إلى هذا القسم على أنه ميثاق السلوك المهني.

يوضح الشكل ٣-٤ الفرق بين معايير السلوك التي تم التعبير عنها في صورة مبادئ ومعايير السلوك التي تم صياغتها في صورة قواعد. عندما يؤدى الممارسون عملهم وفق الحد الأدنى الموضح بالشكل ٣-٤، لايعنى ذلك أن سلوكهم غير مرض. وقد أراد القائمون على المهنة وضع معايير مثالية جداً حتى يتم تنفيذ الحد الأدنى على نحو مرض.

الشكل ٣-٤
معايير السلوك



(١) ميثاق السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم قابل للتطبيق على أعضاء المعهد جميعا. ويوجد في كل ولاية قواعد للسلوك تمثل متطلبا للحصول على التصريح بالعمل. وتتبع معظم الولايات قواعد المعهد الأمريكي ولكن قد يتوافر في بعضها متطلبات مختلفة نوعاً ما.

ما مستوى السلوك المطلوب من الممارسين؟ كما في أى مهنة، تختلف المستويات بين الممارسين. حيث يعمل البعض عند أعلى مستوى، بينما يقترب البعض الأخر من الحد الأدنى قدر الإمكان. وللأسف، قد يتصرف البعض بأقل من الحد الأدنى الموضوع بواسطة المهنة، ونأمل أن يكون هؤلاء هم أقل القليل.

تفسيرات قواعد السلوك Interpretation of Rules of Conduct

تنبع أهمية وجود تفسيرات منشورة لقواعد السلوك عندما تثار أسئلة متكررة من الممارسين عن قاعدة محددة. وأعد قسم الأخلاق في المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين التفسيرات بناء على إجماع لجنة شكلت أساساً من المحاسبين العاملين في مجال المحاسبة العامة. وقبل أن تأخذ التفسيرات شكلها النهائي، تم إرسالها إلى عدد كبير من الأفراد المؤثرين في المهنة لإبداء الرأى فيها. وهذه التفسيرات غير قابلة رسمياً للإلزام، ولكن يعد الخروج عنها صعباً إن لم يكن مستحيلاً وعلى الممارس أن يبرر لماذا خرج عنها في جلسة إستماع نظامية.

ويوضح الجدول ٣-١ التفسيرات في صورة موجزة وسيتم مناقشتها كجزء من مناقشة كل قسم يتعلق بالقواعد.

القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة Ethical Rulings

تمثل هذه القواعد والأحكام شرحاً صادراً عن اللجنة التنفيذية لقسم السلوك المهني للحالات الواقعية المحددة Specific Factual Circumstances. وتم نشر العديد من هذه القواعد في نسخة موسعة من ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي. وفيما يلي مثال [القاعدة ١٠١ - الحياد، القاعدة الصادرة رقم ١٦].

* **سـؤال** - يعمل العضو في مجلس إدارة نادي إجتماعي لايهدف للربح. هل تم انتهاك استقلال المنشأة التي يعمل العضو فيها عند تعاملها مع النادي؟

* **الإجـابة** - تم إنتهاك استقلال منشأة المحاسبة التي يعمل العضو فيها نظراً للمسئوليات الكبيرة التي على مجلس الإدارة القيام بها عند إدارة شئون النادي المختلفة. ويوجد استثناء لذلك التفسير، ويتمثل في أن العضو يتعامل مع النادي دون أن يتحمل أية مسئوليات إدارية ومالية.

الجدول ٣-١
ملخص لقواعد السلوك وتفسيراتها

قواعد السلوك		القابلية للتطبيق		قواعد السلوك
الرقم	الموضوع	كافة الأعضاء	الأعضاء في الممارسة العامة	
١٠١			×	– العمليات المالية، المصالح، أو العلاقات التي تؤثر في الاستقلال. – العضوية الفخرية في مجالس الإدارة ومجالس الأمناء – الممارسين السابقين وحياد المنشأة. – الخدمات المحاسبية. – أثر العلاقات العائلية على الاستقلال. – مضمون إجراءات الاقتراض العادية وشروطها ومتطلباتها. – أثر القضايا الفعلية أو التهديد بالتقاضي على الاستقلال. – تطبيق القاعدة ١٠١ على الفرد المهني. – الأثر على الحياد فيما يتعلق بمصلحة مالية مع أشخاص من غير العملاد لديهم علاقات استثمارية مع أفراد العميل. – الأثر على الحياد لعلاقات تخص القوائم المالية لوحدة حكومية يتم التقرير عنها. – الحياد وعمليات ابداء الرأى والعمليات التي تناولتها النشرة ٧٥ من معايير المراجعة المتعارف عليها SAS – توسيع خدمات المراجعة
١٠٢	الاستقامة والموضوعية	×		– التعرف على التحريفات الموجودة بالقوائم المالية والسجلات – تضارب المصالح. – الأعضاء الذين يؤدون خدمات تعليمية – الخدمات المهنية التي تتضمن الدفاع عن العميل
٢٠١		×		الأهلية

تابع - الجدول ٣-١

قواعد السلوك		القابلية للتطبيق		قواعد السلوك
الرقم	الموضوع	كافة الأعضاء	الأعضاء والممارسة العامة	
٢٠٢	الإلتزام بالمعايير	×		- تعريف مصطلح التعاقد كما هو مستخدم في القاعدة ٢٠١
٢٠٣	المبادئ المحاسبية	×		- الخروج عن المبادئ المحاسبية الموضوعة. - تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية.
٣٠١	المعلومات السرية للعميل		×	- المعلومات السرية والمعايير الفنية. - الإفصاح عن معلومات العميل السرية في حالات محددة. - المعلومات السرية وممارسات الشراء، البيع، أو الإندماج
٣٠٢	الأتعاب المشروطة		×	- لايوجد
٥٠١	التصرفات الضارة بالسمعة	×		- أوراق العمل الخاصة بسجلات وحسابات العميل. - التمييز في تعيين الموظفين. - عدم إتباع متطلبات الأجهزة الحكومية، واللجان وباقي الهيئات التنظيمية عند أداء الخدمات. - الإهمال في إعداد السجلات أو القوائم المالية. - إستجداء أو الافصاح عن أسئلة وأجوبة اختبار CPA.
٥٠٢	الإعلان والترويج		×	لا يوجد
٥٠٣	العمولات والأتعاب من عمليات متبادلة Referral Fees		×	لا يوجد
٥٠٥	شكل واسم المنظمة		×	- الاستثمار في شركات المحاسبة التجارية. - تطبيق قواعد السلوك على الأعضاء الذين يعملون في أعمال خاصة.

قابلية تطبيق قواعد السلوك Applicability of the Rules of Conduct

يتم تطبيق قواعد السلوك الواردة في ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي على كافة الأعضاء عند تقديم كافة الخدمات سواء كان المحاسب المصرح له عضواً أم لا في ممارسة المحاسبة العامة، ما لم يحدد بشكل واضح في الميثاق غير ذلك. وعلى سبيل المثال عندما توجد قاعدة تقييد عمل المراجع الذي يعمل في الممارسة العامة، يتم النص على ذلك صراحة. والقاعدة ١٠١ التالية تعد مثالاً لذلك.

القاعدة ١٠١ – الحياد . يجب أن يتمتع عضو الممارسة العامة بالحياد عند أداء الخدمات المهنية كما تتطلب المعايير المنشورة بواسطة الجهات التي يحددها المجلس.

كل قاعدة من القواعد يتم تطبيقها على خدمات ابداء الرأى مادام لم يذكر مايخالف ذلك، كل قاعدة أيضاً يجب تطبيقها على كافة الخدمات المؤداة من خلال منشآت المحاسبة مثل خدمات الإدارة والضرائب. يوجد قاعدتين فقط تعفيان الخدمات التي لاتتعلق بإبداء الرأى:

* **قاعدة ١٠١ – الحياد**. تتطلب هذه القاعدة الحياد فقط كمتطلب من أحد أجهزة المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم مثل مجلس معايير المراجعة. ويتطلب المعهد أن يتم الحياد فقط في عمليات ابداء الرأى. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تؤدى منشأة محاسبة خدمة استشارة إدارية لشركة يمتلك الشركاء أسهم بها. وبالطبع، إذا قامت المنشأة بإجراء المراجعة، سيعد ذلك إنتهاكاً لمتطلبات الاستقلال والحياد في خدمات التصديق.
* **قاعدة ٢٠٣ – المبادئ المحاسبية**. يتم تطبيق هذه القاعدة فقط عند إصدار تقرير مراجعة أو رأى عن خدمة فحص القوائم المالية.

ويعد انتهاكاً للقواعد إرتكاب شخص ما تصرف معين بالنيابة عن أحد الأعضاء، وكان هذا التصرف يمثل انتهاكاً للقواعد إذا قام به العضو شخصياً. وكمثال لذلك، إذا أشار أحد رجال البنوك في النشرة الاخبارية التي يصدرها إلى أن منشأة المحاسبة التي يمتلكها Johnson and Able تمتلك أفضل قسم ضريبي في الولاية كلها وأنها تتمكن بإنتظام من تخفيض الضرائب التي يدفعها عملائها. ومن شأن ذلك إيجاد توقعات أو تبريرات زائفة مما يعد انتهاكاً للقاعدة ٥٠٢. ويعد العضو أيضا مسئولاً عن الإلتزام بالقواعد من خلال تصرفات كل من الموظفين، الشركاء، والمساهمين.

تعاريف Definitions

يجب الإلمام ببعض التعاريف الواردة في ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين، حتى يمكن تخفيض أسباب سوء التفسير لهذه القواعد.

العميل Client . أى شخص أو وحدة، بخلاف الجهة التي يعمل العضو بها، تتعاقد مع عضو أو منشأة يعمل العضو بها للحصول على الخدمة المهنية.

المنشأة Firm . شكل التنظيم المسموح به من خلال قانون الولاية أو القواعد المنظمة وتتفق خصائصه مع قرارات المجلس المتعلقة بممارسة المحاسبة العامة بما في ذلك الأفراد الذين يمارسون العمل على نحو فردي.

المعهد Institute . المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

العضو Member . العضو، العضو المساعد الزميل، الزميل الدولي للمعهد الأمريكي لمحاسبين.

ممارسة المحاسبة العامة Practice of Public Accounting . تتمثل ممارسة المحاسبة العامة في تقديم الخدمات للعميل بواسطة عضو أو منشأة يمتلكون شهادة CPA. وتتمثل الخدمات في المحاسبة، الضرائب، التخطيط المالي، خدمات الدعم عن التقاضي وباقي الخدمات المهنية الأخرى التي يتم نشر معايير عنها بواسطة أجهزة المجلس.

ملخص لميثاق السلوك المهني Summary of AICPA Code of Professional Conduct

سيتم تنظيم الأقسام القادمة على أساس عناصر المسئولية الأخلاقية والقواعد المتعلقة بها. سيتم عرض كل قاعدة سلوك في شكل مستطيل. وسيتم تقديم عدد محدود من القواعد وتفسيراتها. وكان قد تم تقديم موجز لهذه القواعد والتفسيرات في الجدول ٣-١.

الحـــــياد Independence

الهدف التعليمي ٥-٣: مناقشة الحياد كما ورد في ميثاق السلوك المهني

قاعدة ١٠١ – يجب أن يكون العضو الذي يعمل في مجال الممارسة العامة محايداً أثناء تقديم الخدمات المهنية كما ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها المجلس

يعنى الإستقلال [الحياد] في المراجعة وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة، تقييم النتائج، وإصدار تقرير المراجعة. فإذا كان المراجع مدافعاً عن العميل، فلن يكون محايداً في نظر رجال البنوك أو أى فرد أخر. ويجب أن ينظر إلى الحياد على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوافر في المراجع على الإطلاق. ويرجع السبب في رغبة عملاء متنوعين في الإعتماد على تقارير المراجعين الخاصة بعدالة القوائم المالية إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة. ومن ثم فليس من المستغرب أن يتم التأكيد على الحياد في كل من معايير المراجعة المتعارف عليها، ومبادئ المحاسبة، وقاعدة السلوك.

ويجب أن يتوافر الحياد في منشآت المحاسبة عند أداء خدمات معينة، ولكن لايعد ذلك متطلباً عند القيام باداء خدمات أخرى. وتعد العبارة الأخيرة الواردة في القاعدة ١٠١ **«كما ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها المجلس»** تعبيراً جيداً من المعهد الأمريكي لتضمين أو استبعاد متطلبات الحياد في أنواع الخدمات المختلفة. وكمثال، يتطلب مجلس معايير المراجعة أن يتسم المراجع الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية بالاستقلال [الحياد]. وبذلك يتم تطبيق القاعدة ١٠١ على المراجعة. ويجب أيضاً توافر الحياد عند تنفيذ باقي خدمات ابداء الرأى الأخرى مثل خدمات الفحص ومراجعة القوائم المالية المتوقعة. ولكن، يمكن لمنشأة المحاسبة إعداد الإقرار الضريبي لعميل أو تقديم خدمة للإدارة بدون أن يتطلب الأمر تطبيق القاعدة ١٠١، حيث أن هذه الخدمات تخرج عن نطاق الإلتزام بالحياد.

ولايعد ضرورياً فقط أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال عند الاضطلاع بمسئولياته فقط؛ ولكن من المهم جداً أيضاً أن يثق مستخدموا القوائم المالية في هذا الاستقلال. ويعرف هذين الهدفين بالحياد في الواقع Independence in Fact والحياد في المظهر Independence in Appearance. ويحدث الحياد في الواقع عندما يتمكن المراجع فعلاً من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة في كافة مراحلها. بينما ينتج الحياد في المظهر من خلال تفسيرات الأخرين لاستقلال المراجع. واذا كان

المراجع محايداً في الواقع ولكن يعتقد المستخدمون أنه يدافع عن العميل، فإن معظم قيمة المراجعة ستفقد.

على الرغم من أنه يمكن إتخاذ جانب متطرف لحذف أى شئ يوثر في كل من الحياد في الواقع أو الحياد في المظهر للحصول على أعلى قدر ممكن من تقدير المجتمع، إلا أنه من المشكوك فيه أن يعمل ذلك على حل كافة المشاكل بأكثر من إيجادها. وتنبع الصعوبة في ذلك إلى أنه سيتم تقييد الخدمات التي يمكن تقديمها للعملاء على نحو كبير، تقييد حرية المراجعين من العمل وفقاً للنمط الذي يألفونه، تقييد قدرة منشأة المحاسبة على تعيين المراجعين الأكفاء. ويجب هنا إختبار وجهات النظر المتعارضة التي ظهرت في المهنة بشأن الحياد، وتقييم كل منها وتحديد كيف يمكن للمهنة أن تصل لحل بشأنها. وتتعامل المهنة مع الحياد من خلال تفسيرات قواعد السلوك. راجع الجدول ٣-١ ولاحظ أن تفسيرات الحياد تفوق تلك التفسيرات للقواعد الأخرى بكثير.

المصالح المالية Financial Interests

تمنع القاعدة ١٠١ المراجعين العاملين في مجال المحاسبة العامة من إمتلاك الأسهم أو أية استثمارات مباشرة أخرى لدى العملاء الذين يقومون بالمراجعة لديهم، للضرر المحتمل الذي يمكن أن يصيب الحياد الفعلي للمراجعة. ومما يؤثر على نظرة المستخدمين لحياد المراجع. وأيضاً لايجب أن يكون لدى المراجع أية استثمارات غير مباشرة، مثل إمتلاك جد المراجع لأسهم في شركة العميل. وذلك إذا كانت قيمة هذه الأسهم كبيرة. وتعد قاعدة إمتلاك الأسهم أكثر تعقيداً مما تبدو للوهلة الأولى. ويجب شرح هذه القاعدة على نحو أكثر تفصيلاً، وهناك ثلاث جوانب هامة لها علاقة بالاستقلال وإمتلاك الأسهم.

الشركاء أو حملة الأسهم مقابل غير الشركاء أو غير حملة الأسهم. يجب تطبيق القاعدة ١٠١ على كافة الشركاء وحملة الأسهم بكافة عملاء منشأة المحاسبة. وتطبق القاعدة على غير الشركاء أو غير حملة الأسهم فقط عندما يشتركون في عملية المراجعة أو عندما يتم تنفيذ عملية المراجعة بواسطة مراجعين يعملون في نفس المكتب الذي يعملون فيه. وكمثال، قد يمتلك مراجع مبتدئ في إحدى منشآت المحاسبة القومية أسهما في الشركة المساهمة الخاصة بالعميل، ولايعد ذلك انتهاكاً للقاعدة ١٠١ إذا لم يشارك هذا المراجع أبداً في عملية المراجعة. ولكن عندما يصبح هذا المراجع شريكاً، يجب عليه التخلص من هذه الأسهم، أو أن تتوقف منشأة المحاسبة عن التعامل مع الشركة المساهمة في عمليات المراجعة.

لا تسمح بعض منشآت المحاسبة بإمتلاك أي مراجع مبتدئ أسهماً لدى العميل بغض النظر عما إذا كان المكتب يقدم خدمة المراجعة للعميل ام لا. وبالتالى وضعت هذه المنشأة متطلبات تجاوز الحد الادنى من قواعد السلوك.

المصالح المالية المباشرة مقابل المصالح المالية غير المباشرة. تعبر الملكية المباشرة عن إمتلاك أسهم أو أية حقوق أخرى بواسطة الأعضاء أو أقاربهم من الدرجات الوثيقة. وكمثال، إذا اشترك شريك أو زوجة شريك بشكل تضامني في إحدي الشركات، سيتم وفقاً للقاعدة ١٠١ منع منشأة المحاسبة من التعبير عن إبداء الرأى في القوائم المالية لهذه الشركة.

وينظر إلى الملكية غير المباشرة في حالة وجود علاقة ملكية وثيقة غير مباشرة بين المراجع والعميل. ويحدث ذلك مثلاً إذا قامت منشأة المحاسبة بمراجعة أحد صناديق التمويل التبادلي يمتلك اسهم، ويمتلك أحد الشركاء في منشأة المحاسبة أيضاً عدداً من هذه الأسهم.

ويمكن عرض مثال اخر، يتمثل في حالة إمتلاك جد المراجع لأسهم في الشركة محل المراجعة.

الأهمية في مقابل عدم الأهمية . تؤثر الأهمية النسبية فقط في حالة الملكية غير المباشرة عند تحديد ما إذا كان هناك انتهاكاً للقاعدة ١٠١. ويجب أخذ الأهمية في الاعتبار في ضوء ثروة ودخل العضو. وكمثال، إذا كان في صندوق التمويل التبادلي يمتلك قدراً كبيراً من الأسهم في شركة «س»، وتبلغ استثمارات الشريك في نفس الشركة جزءاً كبيراً من ثروته، يعد ذلك إنتهاكاً لقواعد الميثاق.

مسألة المصالح المالية المرتبطة Related Fiuancial Interest Issues .

تتعامل العديد من تفسيرات القاعدة ١٠١ مع جوانب محددة من العلاقات المالية بين العاملين في منشأة المحاسبة والعملاء. ويلخص هذا القسم هذه التفسيرات.

الممارس السابق Former Practitioners . في معظم الحالات، تسمح التفسيرات للشريك أو المساهم السابق الذي ترك منشأة المحاسبة بسبب التقاعد أو بيع مايمتلكه من استثمارات بتكوين علاقات مع عملاء المنشأة في الإطار الذي كان يمثل انتهاكاً للقاعدة ١٠١ دون أن يؤثر ذلك في حياد منشأة المحاسبة. وسيحدث انتهاك من جانب منشأة المحاسبة إذا كان الشريك السابق مشاركا في الأنشطة التي تقوم بها المنشأة بشكل أو بأخر او أثر على اعتقاد بعض الأفراد باستمراره في العمل على نحو فعال لدى منشأة المحاسبة. ومن امثلة ذلك، الإشتراك في أنشطة العمل بمنشأة المحاسبة، قيام الشريك السابق باستخدام التجهيزات المكتبية بمنشأة المحاسبة في الوقت الذي يوجد له تأثير كبير في شركة العميل، الحصول على منافع من منشأة المحاسبة التي سبق له العمل فيها من الأرباح الخاصة بها.

إجراءات الأقراض العادية . يحظر عقد القروض بين منشأة المحاسبة أو أحد الأعضاء بها وعميل مراجعة لأن ذلك يعد علاقة مالية. ويوجد العديد من الاستثناءات لتلك القاعدة، مثل: قروض العربات، القروض المضمونة بالودائع النقدية في نفس المنشأة المالية، وأرصدة كروت الائتمان غير المدفوعة التي لاتجاوز ٥٠٠٠ دولار في الإجمال. ومن المقبول أيضا قبول منشأة مالية كعميل حتى إذا كان للأعضاء العاملين في منشأة المحاسبة رهونات منزلية بها، قروض اخرى بضمان كامل، وقروض غير هامة في المنشأة المالية. ولن يكون مسموحاً عقد قروض جديدة بأى حال. وتعد كل من القيود والاستثناءات من الأمور المقبولة أخذا في الاعتبار الموازنة بين الحياد وأهمية أن تعمل منشأة المحاسبة والعاملين بها بما يتفق مع مايقوم به رجال الأعمال.

المصالح المالية لذوى القربى. يتم معاملة المصالح المالية للزوجة، الأطفال القصر، أو الأقرباء الذين يتم إعالتهم من قبل العضو كما لو كانت المصالح المالية للعضو نفسه. وكمثال، إذا امتلكت زوجة شريك أسهما في شركة عميل يتم مراجعتها، سيعد ذلك انتهاكاً للقاعدة ١٠١. وتقدم التفسيرات مثالين لحدوث إنتهاك للقاعدة، ولكن قد يعوضه بعض الظروف الاخرى مثل الاتصال غير المتكرر أو الإنفصال الجغرافي. ويحدث الظرف الأول عندما يكون لأى من الأقرباء: الولد البالغ، الأشقاء والشقيقات، الجدود، والد أو والدة الزوجة أو زوجات هؤلاء الأقرباء مصالح مالية كبيرة أو استثمارات او علاقة عمل مع عميل يتم مراجعته بواسطة العضو. اما الظرف الثاني فيحدث عندما يكون لأى من هؤلاء الأقرباء موقعاً إدارياً مثل: المدير، رئيس الإداريين أو المدير المالي في منشأة العميل. ويجب تصور الصعوبة التي تواجهها منشأة المحاسبة اذا اتيحت لها الفرصة لمراجعة عميل جديد يعمل أب شريك للمراجعة في منشأة المحاسبة لديه في موقع رئيس الإداريين ويمتلك جانباً هاماً من الاستثمارات في منشأة العميل. ومن المفترض في مثل هذه الحالات ان يبحث الشركاء في منشأة

المحاسبة هذا الأمر، وقد يتصلون بقسم الأخلاق بالمعهد الأمريكي للمحاسبين للتعرف على مدى قبول هذا العميل.

علاقة الاستثمار المشترك مع العميل. إفترض مثلاً أن أحد الشركاء في منشأة محاسبة يمتلك أسهماً في شركة عميل بخلاف عملاء المراجعة، شركة Jackson. وتمتلك شركة Frank، أحد العملاء الذين يتم مراجعتهم أسهما في شركة Jackson. يعد ذلك انتهاك للمادة ١٠١. حيث تمنع التفسيرات الشريك من إمتلاك أسهم في شركة Jackson او إجراء علاقات مالية مع هذه الشركة اذا كانت استثمارات شركة Frank في شركة Jackson هامة وكبيرة. وتحدد علاقة الاستثمار ذات الأهمية في التفسيرات على أنها تمثل ٥٪ من إجمالي أصول شركة Frank أو ٥٪ من دخل التشغيل قبل الضرائب أيهما أكبر. وهذا التوضيح من التفسيرات يترك القليل جداً إن لم يكن يمنع التأويل من جانب الممارسين.

مدير، موظف، عامل، أو إدارة الشركة. إذا كان المراجع عضواً بمجلس الإدارة أو موظفاً في شركة العمل، ستتأثر قدرته على التقييم المحايد لعدالة العرض في القوائم المالية. وحتى إذا لم يؤثر تقلد أى من هذه المواقع على حياد المراجع، سيؤدى التعامل المتكرر مع الإدارة والقرارات التي تتخذها إلى التأثير على إدراك المستخدمين لحياد المراجع. ولتجنب مثل هذا الإحتمال تحظر التفسيرات على المراجع تقلد أي موقع في النشرات التي تتم مراجعتها. وبالمثل، لايجب ان يكون المراجع ضامنا أو عضواً في مجلس الأمناء الخاص بصندوق المعاشات أو أن يعمل في أى شئ يتعلق بالشركة محل المراجعة.

وتسمح التفسيرات للإعضاء القيام بأداء المراجعة والانضمام على نحو شرفي في مجلس الإدارة أو مجلس الأمناء في المنظمات غير الهادفة للربح مثل المنظمات الخيرية والدينية، مادام الموقع شرفي بحت. وللتوضيح، من المتعارف عليه أن يؤدى شريك المراجعة في منشأة المحاسبة عملية المراجعة للصندوق الموحد للمدينة ويكون في الوقت نفسه مديراً شرفيا مع باقي القادة المدنين ولايجب أن يشترك المراجع في التصويت أو في أي وظيفة إدارية.

التقاضي بين منشأة المحاسبة والعميل Litigation Between Firm and Client

عندما يتم رفع قضية أو توجد نية لذلك بين منشأة المحاسبة والعميل، تكون قدرة كل من منشأة المحاسبة والعميل على الاحتفاظ بالموضوعية محل شك. وتصور التفسيرات مثل هذه الأنشطة القضائية على أنها انتهاك للقاعدة ١٠١ خلال أداء عملية المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا قاضت الإدارة منشأة المحاسبة على تقصيرها في عملية مراجعة سابقة، لن ينظر إلى منشأة المحاسبة على أنها تتمتع بالحياد خلال سنة المراجعة الحالية. وبالمثل، إذا قاضت منشأة المحاسبة الإدارة بسبب إرتكابها الغش أو الاحتيال، فإن الحياد لن يكون موجوداً في هذه الحالة.

رفع القضايا بواسطة العميل في الأمور الخاصة بالضرائب أو الخدمات التي لاتتعلق بالمراجعة، أو رفع قضايا ضد كل من العميل ومنشأة المحاسبة بواسطة طرف آخر، لن يؤدى عادة إلى إضعاف الاستقلال والامر محل الإهتمام في مثل هذه القضايا يتمثل في قدرة كل من العميل، الإدارة، منشأة المحاسبة على الاحتفاظ بالموضوعية والعمل دون قيود.

خدمات مسك الدفاتر والمراجعة لنفس العميل Bookkeeping services and Aduits for the Same Client

اذا قامت منشأة المحاسبة بتسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية للعميل، وترحيل الإجماليات الشهرية إلى دفتر الأستاذ العام، وإجراء قيود التسوية، ثم أداء المراجعة، سيظهر تساؤل عما إذا

كانت منشأة المحاسبة تتمتع بالحياد فيما يتعلق بالمراجعة. وتسمح التفسيرات لمنشأة المحاسبة بأداء كل من خدمة المراجعة ومسك الدفاتر لنفس العميل. وتقوم استنتاجات المعهد الأمريكي للمحاسبين على أساس المقارنة بين أثر الحياد عند أداء كل من المراجعة ومسك الدفاتر بواسطة منشأة المحاسبة مع التكلفة الإضافية لأداء عملية المراجعة بواسطة منشأة اخرى. ويجب على منشأة المحاسبة استيفاء ثلاث متطلبات قبل اعتبار قيام المنشأة بأداء خدمة المراجعة ومسك الدفاتر لعميل واحد أمراً مقبولاً:

١- يجب ان يقبل العميل تحمل المسئولية الكاملة عن القوائم المالية. ويجب أن يتوافر للعميل معرفة بأنشطة الشركة التي يمتلكها والموقف المالي والمبادئ المحاسبية القابلة للتطبيق، حتى يمكنه تحمل مثل هذه المسئولية، بما في ذلك عدالة التقييم والعرض وكفاية الإفصاح. وعند الضرورة، يجب على منشأة المحاسبة مناقشة الأمور المحاسبية مع العميل للتأكد من أن العميل قد تفهم كافة الجوانب على النحو المطلوب.

٢- يجب على منشأة المحاسبة عدم القيام بأى أدوار وظيفية أو إدارية خلال الفترة. وكمثال، لايجب على منشأة المحاسبة تنفيذ العمليات المالية، القيام بالحفاظ على الأصول أو ممارسة السلطة بالنيابة عن العميل. ويجب على العميل أن يعد المستندات الخاصة بكافة العمليات المالية بشكل تفصيلي بما يحدد بدقة طبيعة وقيمة كل عملية مالية وبما يحقق الرقابة الداخلية على البيانات التي تقوم منشأة المحاسبة بتشغيلها.

٣- يجب أداء المراجعة بواسطة منشأة المحاسبة التي قامت بإعداد القوائم بناء على الدفاتر والسجلات، سواء بشكل كلي أو جزئ، بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. ولايعنى قيام منشأة المحاسبة بالتشغيل المحاسبي أن يتم إجراء المراجعة دون تنفيذ إختبارات المراجعة الكافية.

ويصعب تحقق الشرطين الأول والثاني فيما يخص العملاء ذوى الحجم الصغير، حيث يمتلك ملاك المنشآت الصغرى معرفة قليلة بالمحاسبة أو يكون إهتمامهم بالمحاسبة أو تشغيل العمليات المالية قليلاً.

أما فيما يتعلق بالعملاء المسجلون في هيئة سوق المال، فتمنع الهيئة أداء خدمة المراجعة ومسك الدفاتر بواسطة منشأة محاسبة واحدة. ويتسم حجم هذه الشركات بالكبر وعادة مايتواجد لديهم إدارات محاسبية خاصة وبالتالي لاتوجد أية صعوبات في هذا الصدد.

التعاقد مع المراجع ودفع أتعاب المراجعة بواسطة الإدارة

Engagemnt and Payment of Audit Fees by Managment

هل يمكن للمراجع أن يتمتع حقيقية بالاستقلال في الواقع وفي المظهر إذا كان دفع الاتعاب بيد إدارة الوحدة محل المراجعة كلية! لا توجد إجابة شافية لمثل هذا السؤال، ولكن يثبت ذلك صعوبة وجود نطاق لحياد المراجعين الكامل. ويمكن أن يوجد بديل للتعاقد مع المراجع ودفع الاتعاب بواسطة الإدارة، كاستخدام مراجعين حكوميين أو شبه حكوميين ومع أخذ كافة الجوانب في الاعتبار، فان تحديد ما إذا كانت وظيفة المراجعة يتم أدائها بشكل أفضل أو بتكلفة أقل من خلال القطاع العام يكون محل تساؤل.

الأتعاب غير المدفوعة Unpaid Fees

طبقاً للقاعدة ١٠١ والقواعد المشروحة والتفسيرات، يتأثر الاستقلال سلبياً إذا لم تدفع فاتورة تأدية خدمة المراجعة لمدة اكثر من عام من تاريخ التقرير. ويعد ذلك بمثابة قرض من المراجع إلى العميل

وبالتالي انتهاكاً للقاعدة ١٠١. ولكن لايعد عدم دفع الأتعاب بسبب إفلاس العميل انتهاكاً للقاعدة ١٠١.

مساعدات الحفاظ على الحياد Aids to Maintaining Independence

أهتم كل من المجتمع والمهنة في العقود الماضية بصفة خاصة بالتأكد من: (١) أن المراجع يحافظ على اتجاه غير منحاز عند أداء عمله [الحياد في الواقع]. (٢) أن مستخدمي القوائم المالية يدركون حياد المراجع [الحياد في المظهر]. وتشجع العديد من العناصر السابق ذكرها في الشكل ٣-٢ والمتطلبات الأخرى المراجعين على الحفاظ علي الحياد في الواقع والمظهر. وسيتم فيما يلي تقديم عرض موجز لها. وقد تم التعرض لأهم العناصر في الفصل رقم ١ وفي بداية هذا الفصل.

المسئولية القانونية . قد يكون العقاب الموقع من المحكمة التي ترى عدم حياد أحد المراجعين قاسياً، وقد يشمل إدانة جنائية. وبالتالي تقدم المحاكم حافز هام للمراجعين للحفاظ على الحياد. وسيتم مناقشة المسئولية الجنائية في الفصل القادم.

القاعدة ١٠١، التفسيرات والقواعد الصادرة. يقييد وجود هذه القواعد من قدرة المراجعين على تكوين علاقات مالية وعلاقات عمل مع العملاء. وبالتالى تساهم بشكل ملحوظ في الحفاظ على الحياد.

معايير المراجعة المتعارف عليها . يتطلب المعيار الثاني من المعايير العامة من المراجع ان يحافظ على الاتجاه الذهني المحايد في كافة الجوانب الخاصة بعملية المراجعة.

معايير رقابة الجودة في المعهد الأمريكي. كما سبق وأوضحنا في الفصل الأول يتطلب أحد معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي أن تضع منشأة المحاسبة السياسات والإجراءات التي توفر تأكيداً مناسباً لحياد كافة المراجعين بها.

قسم المنشآت . فيما يتعلق بمنشآت المحاسبة التي ترغب في الانضمام إلى قسم الممارسة الخاص بهيئة سوق المال بقسم المنشآت في المعهد الأمريكي للمحاسبين، يجب عليها استيفاء العديد من المتطلبات ومن ضمنها الحياد. وتعمل كل من: التقرير عن الخلاف بين المراجع والعميل، تعاقب الشركاء، تقييد الخدمات الإدارية، وفحص النظير الإلزامي على تعزيز الحياد. وعلى الرغم من أن العديد من منشآت المحاسبة لاتتمتع بالعضوية في قسم هيئة سوق المال، إلا أن معظم المنشآت الكبرى إنضمت إليه.

لجنة المراجعة . تتمثل لجنة المراجعة في عدد من أعضاء مجلس إدارة الشركة محل المراجعة يحملون مسئولية مساعدة المراجعين [ضمن مسئوليات أخرى] على الحفاظ على الحياد عن الإدارة. وتتكون معظم لجان المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد تمتد لتشمل سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين.

وتتعامل لجنة المراجعة عادة مع عدد من الأمور مثل تحديد منشأة المحاسبة التي سيتم التعاقد معها وتحديد مجال خدمات هذه المنشأة. ويلتقى أعضاء هذه اللجنة دورياً مع منشأة المحاسبة والإدارة ويعد وجود لجان المراجعة في الشركات الكبرى أمراً هاماً لكل من المراجعين والمستخدمين والإدارة. وسيعد وجودها أمراً مكلفا للشركات الصغرى.

ويعد وجود لجنة المراجعة متطلباً هاماً لكافة الشركات المسجلة بهيئة سوق المال في نيويورك. ولاتتطلب هيئة سوق المال أو قواعد السلوك التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين ضرورة وجود لجان المراجعة.

الإتصال بالمراجع السابق. تتطلب النشرة ٧ من SAS من المراجع اللاحق أن يتصل بالمراجع

السابق في إطار تحديد قراره بقبول أو رفض التعاقد مع العميل. ويتمثل الغرض الأساسي من إجراء هذا الإتصال في الحصول على معلومات تساعد المراجع اللاحق في تحديد مدى إستقامة الإدارة الخاصة بالعميل. وعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع اللاحق من المراجع السابق معلومات عن أمور الخلاف مع الإدارة بشأن المبادئ المحاسبية أو الاجراءات المحاسبية وأسباب تغيير المراجع. وتتطلب النشرة ٧ من SAS ان يستجيب المراجع السابق لطلب المراجع اللاحق.

استطلاع الرأى بشأن المبادئ المحاسبية . تستشير كل من الإدارة وممثلي الإدارة [مثل رجال البنوك العاملين في مجال الاستثمار] عادة محاسبين اخرين بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية. وعلى الرغم من أن ذلك يعد ممارسة ملائمة إلا أنه قد يؤدى إلى إضعاف الاستقلال في حالات معينة. وعلى سبيل المثال، افترض ان إحدى منشآت المحاسبة قامت بإحلال مراجع محل المراجع الحالي بناء على نصيحة محاسبية قوية، ولكن هذا المراجع تبين الحقائق والظروف التي ادت لهذا الاحلال، في هذه الحالة سيكون من الصعب على المراجع الجديد ان يحافظ على حياده. وقد وضعت النشرة ٥٠ من SAS اربعة متطلبات يجب اتباعها عندما يطلب من منشأة المحاسبة ان تقدم رأى كتابي او شفهى بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية أو بشأن رأى المراجعة الذي سيتم إصداره عن عملية مالية إفتراضية محددة لعميل يتم مراجعته بواسطة منشأة محاسبة أخرى. ويتمثل الهدف من هذا المتطلب أن يتم تقليل احتمال ان تتبع الإدارة الممارسة المعروفة باستطلاع الرأى Opinion Shopping بما يؤثر على الحياد على النحو السابق وصفه. ومن أهم المتطلبات في هذا الخصوص أن على منشأة المحاسبة التي يتم استشارتها أن تتصل بالمراجع الموجود للتحقق من توافر كافة ا لحقائق المناسبة للتوصل إلى رأى مهني عن الأمور المطلوب التقرير عنها.

الموافقة على المراجع من قبل المساهمين . يتطلب عدداً متزايدا من الشركات أن يصدق المساهمون على إختيار مراجع جديد أو الاستمرار مع المراجع الحالي على الرغم من أنه لايعد متطلباً لكل من المعهد الأمريكي للمحاسبين أو لهيئة سوق المال، ويتسم المساهمون كمجموعة بالموضوعية بالمقارنة بالإدارة. الا انه من المتعذر معرفة ما إذا كانوا في وضع يمكنهم من تقييم أداء المراجع الحالى أو المحتمل.

الخلاصة . بغض النظر عن القواعد المذكورة في ميثاق السلوك المهني، من الضروري أن يحافظ المراجع على علاقة غير متحيزة مع الإدارة وباقى الأطراف التي تتأثر بتنفيذ المراجع لمسئولياته. وفي كل عملية يتم التعاقد عليها بما في ذلك الخدمات الاستشارية للإدارة والضرائب يجب أن لايخضع المراجع حكمه المهني للأخرين. وحتى مع وجود ضغوط على موضوعية واستقامة المراجع بشكل متكرر، فإن بقاء المهنة على المدى الطويل ضمن المجتمع المالي يتطلب مقاومة هذه الضغوط. واذا كانت الصراعات قوية لدرجة انها تجعل موضوعية المراجع محل مساومة، يجب على منشأة المحاسبة الانسحاب من المهمة التي تقوم بها.

إختبار لمعلوماتك عن المواقف الحقيقية

تنشر مجلة المحاسبة Journal of Accountancy دورياً أسئلة تخص موضوعات أخلاقية يتم إثارتها من قبل أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين. والأسئلة التالية تخص القاعدة ١٠١ – الحياد.

الأسئلة

١– يمتلك والد مراجع مبتدئ وحدة واحدة في منشأة مشتركة. وتعد قيمة هذه الوحدة هامة بالمقارنة مع ثروته. والوالد ليس مستقلا عن المراجع المبتدئ. هل يتأثر استقلال منشأة المراجعة سلباً اذا اشترك

المراجع المبتدئ في مراجعة هذه المنشأة؟ نعم ☐ لا ☐

٢- مدير للضرائب في منشأة محاسبة تمتلك العديد من المكاتب، لديه أسهم لدى عميل يتم فحصه، وقام بتحويلها إلى استثمار بمكان غير معروف. إذا تواجد في المكتب الذي يؤدى خدمة الفحص، هل سيتأثر استقلال منشأة المحاسبة بالسلب بعد نقل الأسهم مع عدم مشاركة المدير في عملية الفحص؟

نعم ☐ لا ☐

٣- شريك بإحدى منشآت المحاسبة عمل عضواً بمجلس إدارة إحدى الوحدات في الفترة من مايو ويونيو ١٩٩٧. ورغبت الوحدة في التعاقد مع منشأة المحاسبة التي يعمل الشريك بها للقيام بإجراءات المراجعة عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيو ١٩٩٧. هل تقبل منشأة المحاسبة التعاقد في حالة استقالة الشريك من مجلس الإدارة قبل قبول منشأة المحاسبة للتعاقد؟ نعم ☐ لا ☐

الإجابة

١- نعم، ٢- نعم، ٣- لا. سيتأثر استقلال المنشأة بالسلب لأن الشريك كان عضواً بمجلس الإدارة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية محل المراجعة.

المصدر: Jourual of Accountancy, September 1995, p. 91

الإستقامة والموضوعية Integrity and objectivity

الهدف التعليمى ٣-٦: وصف الاستقامة والموضوعية كما جاء بميثاق السلوك المهني

قاعدة ١٠٢- الإستقامة والموضوعية. عند أداء أى خدمة مهنية، يجب ان يحافظ العضو على الاستقامة والموضوعية، وأن يكون متحرراً من صراع المصالح، وأن لا يحرف الحقائق عن عمد، أو أن يتأثر حكمه المهني بالأخرين.

تعنى الموضوعية التجرد في أداء كافة الخدمات. وكمثال، إفترض أن هناك مراجع يرى عدم إمكانية تحصيل أرصدة المدينين، ولكنه قبل رأى الإدارة دون إجراء تقييم محايد لإمكانية التحصيل. هنا يكون المراجع قد أخضع رأيه للإدارة وبالتالى افتقد للموضوعية. إفترض الآن أن المحاسب المصرح له يقوم بإعداد الإقرار الضريبي لعميل، ونظراً لأنه يأخذ جانب العميل، قام بتشجيع العميل على إجراء تخفيض في المبالغ بالاقرار لاعتقاده بصحة ذلك، ويوجد ما يدعم خفض هذه المبالغ إلى حد ما. لن يعد ذلك انتهاكاً لأي من الموضوعية أو الإستقامة، لأنه من المقبول ان يتصرف المحاسب المصرح له على النحو الذي يحقق مصلحة العميل عند أداء الاستشارات الإدارية والضريبية. فإذا شجع المحاسب المصرح له العميل على تخفيض المبالغ في الإقرار ولايوجد قانونا ما يدعم ذلك، وكانت فرصة اكتشاف هذا الأمر من جانب مصلحة الضرائب صغيرة، فان هذا يعد إنتهاكاً. ويمثل ذلك تحريفاً للحقائق وبالتالى تتأثر إستقامة ونزاهة هذا المحاسب سلبياً.

يعنى التحرر من صراع المصالح عدم وجود علاقات تتعارض مع الإستقامة والموضوعية. وكمثال، سيكون من غير الملائم للمراجع الذي يعمل محامياً في نفس الوقت أن يمثل العميل في الأمور القانونية. حيث أن المحامي يعمل على تأييد العميل، بينما يجب ان يتسم سلوك المراجع بالتجرد.

يحدد تفسير القاعدة ١٠٢ أن صراع المصالح الظاهر قد لايؤدى إلى انتهاك قواعد السلوك اذا تم الإفصاح عن المعلومات للعميل الذي يتعامل العضو معه او الى الجهة التي يعمل فيها العميل. وكمثال، إذا أوضح شريك في إحدى منشآت المحاسبة إلى أن هناك تغطية تأمينية للعميل تم تقييمها

بواسطة هيئة تأمين تمتلكها زوجة الشريك، فيمكن ان يشير ذلك إلى وجود صراع في المصالح. وسيحدث إنتهاك للقاعدة ١٠٢ إذا أخبر الشريك إدارة شركة العميل بهذه العلاقة واستمرت هذه الإدارة في خطوات التقييم بعد علمها بالأمر. وتحدد التفسيرات بشكل واضح أن متطلبات الحياد الواردة في القاعدة ١٠١ لايمكن مقابلتها من خلال هذا الإفصاح.

المعايير الفنية Technical Standards

الهدف التعليمي ٣-٧: وصف قواعد ميثاق السلوك المتعلقة بالمعايير الفنية

القاعدة ٢٠١- المعايير العامة. يجب على العضو أن يلتزم بالمعايير التالية وبأى تفسيرات لها تضعها الأجهزة التي يعينها المجلس.

أ- الأهلية المهنية. القيام بأداء الخدمات المهنية التي يستطيع العضو أو منشأة المحاسبة القيام بها على نحو يتفق مع الأهلية المهنية فقط.

ب- العناية المعتادة. يجب أن تتم ممارسة العناية المعتادة عند أداء الخدمات المهنية.

حـ- التخطيط والاشراف. يجب أن يتم تخطيط والاشراف على أداء الخدمات المهنية على نحو ملائم.

د - البيانات الكافية المناسبة. يجب عند أداء أية خدمة مهنية أن تتوافر البيانات الكافية المناسبة لتوفير أساس معقول للتوصل إلى النتائج أو التوصيات.

القاعدة ٢٠٢ - الإلتزام بالمعايير. يجب على العضو الذي يؤدي المراجعة، الفحص، الإعداد، الاستشارة الإدارية، الاستشارة الضريبية، أو أى خدمة مهنية أخرى أن يلتزم بالمعايير المنشورة بواسطة الأجهزة التي يعينها المجلس.

القاعدة ٢٠٣- المبادئ المحاسبية. يجب على العضو أن لا: (١) يعبر عن رأى أو أن يذكر صراحة أن القوائم المالية أو البيانات المالية الأخرى لأى وحدة قد تم عرضها وفق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو (٢) يذكر انه لايعلم بأى تعديلات جوهرية يجب إجراؤها على هذه القوائم أو البيانات حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، في حالة ما إذا كانت هذه القوائم تحتوى على أى خروج عن المبادئ المحاسبية المنشورة بواسطة الأجهزة التي عينها المجلس لوضع هذه المعايير بشكل له اثر جوهرى في ضوء مفهوم الأهمية النسبية على القوائم المالية كوحدة. اما إذا كانت القوائم والبيانات تحتوى على هذا الخروج وقام العضو بإثبات ان القوائم المالية او البيانات ستكون مضللة اذا تم اعدادها على نحو اخر في ضوء الظروف غير العادية الموجودة بالوحدة، فانه يجب على العضو أن يلتزم بالقاعدة ويقوم بوصف الخروج وأثره التقريبي إذا كان ذلك عملياً مع ذكر الأسباب التي تشرح لماذا سيؤدى الإلتزام بالمبادئ إلى جعل القوائم مضللة.

ويتمثل الغرض الأساسي من متطلبات القواعد من ٢٠١ إلى ٢٠٣ في تقديم الدعم لكل من مجلس معايير المراجعة، مجلس معايير المحاسبة المالية أو أى أجهزة أخرى تضع المعايير الفنية. وعلى سبيل

المثال فإن المتطلبين أ، ب في القاعدة ٢٠١ يتمتعان بنفس جوهر معايير المراجعة العامة أرقام ١، ٣. وكذلك المتطلبات حـ، د في القاعدة ٢٠١ يتمتعان بنفس ما جاء به المعيارين ١، ٣ من معايير العمل الميداني. والفارق الوحيد الذي يمكن ملاحظته ان القاعدة ٢٠١ يمكن تطبيقها على كافة أنواع الخدمات، بينما تطبق معايير المراجعة فقط على خدمة المراجعة. وتوضح القاعدة ٢٠٢ بشكل جلى أن الممارس الذي ينتهك معايير المراجعة، ينتهك قواعد السلوك على نحو تلقائى أيضاً.

السـرية Confidentiality

الهدف التعليمي ٣-٨: وصف قواعد ميثاق السلوك المهني المتعلقة بالسرية والأتعاب المشروطة

القاعدة ٣٠١ معلومات العميل السرية. يجب على العضو العامل في الممارسة العامة ان لايفصح عن أية معلومات سرية تخص العميل دون الحصول على موافقته.

وتم صياغة هذه القاعدة (١) لتبصير العضو بإلتزاماته المهنية في ظل القاعديتين ٢٠٢، ٢٠٣، (٢) للتأثير على أى إلتزام للعضو بالإذعان للإستدعاءات الرسمية أو لمنعه من الإستجابة للقوانين المطبقة أو للأجهزة التنظيمية الحكومية، (٣) لمنع القيام بفحص الممارسة المهنية للعضو والتي تتم طبقاً لسلطة المعهد الأمريكي للمحاسبين، أو المجمع المحاسبي بالولاية، أو (٤) لمنع العضو من التقدم بشكوى إلى الاستجابة لأى استفسار من قسم الأخلاق المهنية أو هيئة محكمة المجلس بالمعهد او ما يعد في حينه جهة نظامية أو جهة فحص للمجمع المحاسبي بالولاية أو مجلس المحاسبة بها. يجب أن لايحصل الأعضاء السابق ذكرهم في رقم (٤) السابق أو الأعضاء العاملين في فحص الممارسة المهنية المذكورين في رقم (٣) السابق على أية مزايا أو معلومات سرية عن العميل الذي يتعامل العضوية من خلال ممارسة الأنشطة المكلفين بها. ولايمنع هذا التحريم العضو من تبادل المعلومات مع أجهزة الفحص والأجهزة النظامية المشار إليها في رقم (٤) او الاجهزة التي تقوم بفحص الممارسات المهنية المشار اليها في رقم (٣).

أهمية السرية Need for Confidentiality

خلال أداء المراجعة أو أية مهنة أخرى، يتوافر للمارس قدراً هاماً من المعلومات تحمل طبيعة السرية مثل مرتبات الموظفين، تسعير المنتج الخطط الاعلانية، بيانات تكلفة المنتج. فإذا قام المراجع بنشر هذه المعلومات إلى أشخاص خارج الشركة محل المراجعة أو إلى العاملين بها الذين ليست لديهم فرص الإطلاع عليها، ستتوتر علاقته بالإدارة على نحو خطير وفي الحالات القصوى يمكن ان تتأثر سلبياً. ويجب تطبيق متطلبات السرية في كافة الخدمات المؤداة بواسطة منشآت المحاسبة بما في ذلك الاستشارات الضريبية والاستشارات الإدارية.

وعادة لايمكن إعطاء أوراق العمل الخاصة بالمراجع إلى شخص أخر دون الحصول على ترخيص من العميل. ويجب أن يكون الحال كذلك حتى إذا تنازل المراجع عن عمليات الممارسة الخاصة به إلى منشأة محاسبة أخرى أو رغب في السماح للمراجع اللاحق لإختبار أوراق العمل الخاصة بعميل سابق له. ولايعد الترخيص من العميل أمراً مطلوباً في حالة الإستدعاء الرسمى امام المحكمة أو عند استخدام اوراق العمل ضمن برنامج فحص النظير الذي تقوم به منشأة محاسبة اخرى. وفى حالة وجود طلب رسمي بخصوص أوراق العمل، يجب إخبار العميل مباشرة، فقد يرغب العميل ومستشاره القانوني في عدم الإستجابة له.

إستثناءات السرية Exceptions to Confidentiality

كما سبق القول في الفقرة الثانية من القاعدة ٣٠١، يوجد ٤ استثناءات لمتطلبات السرية. تتعلق هذه الاستثناءات بمسئوليات تفوق في الأهمية الحفاظ على العلاقات السرية مع العميل.

الالتزامات المتعلقة بالمعايير الفنية. بفرض انه بعد مرور ٣ أشهر على إصدار تقرير نظيف للمراجعة، اكتشف المراجع ان القوائم المالية تحتوى على تحريف جوهري. وعند مواجهة الإدارة ردت أنه حتى مع اتفاقها على وجود تحريف بالقوائم المالية، فإن ضرورات السرية تمنع المراجع من إخبار أحد بذلك. ويشبه هذا المثال ما حدث في واقعة قضائية حقيقية هى Yale Express. حدث خلاف يتعلق بهذه الواقعة أدى إلى إصدار نشرة تخص مسئوليات المراجع بشأن الحقائق التي تتضح فيما بعد والتي تشير إلى عدم ملائمة تقرير المراجعة الذي سبق إصداره [سيتم التعرض للنشرة في الفصل ٢٢]. ويوضح الاستثناء رقم (١) في القاعدة ٣٠١ بشكل جلى أن مسئولية المراجع في تنفيذ المعايير المهنية تفوق أى إعتبار للسرية. وفي ظل مثل هذه الواقعة يجب اصدار تقرير مراجعة معدل. ولاحظ على أية حال ان الخلاف نادراً مايقع.

الاستدعاءات الرسمية. من الوجهة القانونية يطلق على المعلومات صفة الخصوصية Privileged ما دامت الدعوى القضائية لاتتطلب من الشخص إفشاء معلومات، حتى في ظل وجود إستدعاء رسمي.. وتعد المعلومات التي يتم الاطلاع عليها أثناء تأدية المحامى لعمله أو الطبيب لعمله معلومات خاصة. ولاتعد المعلومات التي يحصل عليها المراجع من العميل معلومات خاصة. وبذلك فإن الاستثناء رقم (٢) من القاعدة ٣٠١ يعد ضرورى لمنشآت المحاسبة للإلتزام بالقانون.

ويوجد كثير من النقاش والخلاف بين المراجعين والمحامين والقائمين على التشريع بشأن أهمية ان يكون التعامل بين المراجع والعميل تعاملاً خاصاً. ويؤيد معظم المراجعين ورجال الأعمال الذين يتعاملون مع المراجعين وجود دعم تشريعي لخصوية التعامل بين المراجع والعميل. وفي الواقع يوجد حالات في عدد من الولايات توفر بعض الخصوصية في التعامل بين المراجع والعميل. وبالطبع فان مثل هذه الحالات سيتم تطبيقها في محاكم الولايات ولن يمتد التطبيق إلى قضايا المحاكم الفيدرالية.

فحص النظير. عندما تقوم منشأة محاسبة بفحص النظير لرقابة الجودة في منشأة محاسبة أخرى، تعد ممارسة مقبولة أن يتم فحص العديد من أوراق العمل. واذا تم الترخيص من جانب المعهد الأمريكي للمحاسبين او المجمع المحاسبي بالولاية للقيام بفحص النظير، لايعد الحصول على ترخيص من العميل لإختبار أوراق العمل أمراً ضرورياً. حيث قد يؤدى ذلك الى تقييد التوصل للمعلومات في عمليات فحص النظير وضياع الوقت. ومن الطبيعي ان تعامل المعلومات التي يتم التوصل اليها خلال فحص النظير في إطار اعتبارات السرية ولايتم استخدامها في أية أغراض أخرى.

الإستجابة لقسم الاخلاقيات. إذا تم اتهام الممارس بالقيام بأداء فني غير ملائم بواسطة قسم الاخلاقيات في المعهد الأمريكي للمحاسبين في إطار عمل هيئة المحكمة بالقسم في ظل القواعد من ٢٠١ إلى ٢٠٣، سيكون من حق القسم أن يطلب فحص اوراق العمل. ويحظر الاستثناء رقم (٤) في القاعدة ٣٠١ على منشأة المحاسبة أن تتجاهل طلب فحص أوراق العمل بإدعاء سرية المعلومات. وبالمثل، إذا لاحظت منشأة محاسبة وجود مايعيب أوراق العمل لمنشأة محاسبة أخرى، فإنها لايمكن إدعاء السرية كسبب لعدم تقدمها بشكوى رسمية عن أداء المراجعة الملائم في منشأة المحاسبة الأخرى.

الأتعاب المشروطة Contingent Fees

القاعدة ٣٠٢- الأتعاب المشروطة. يجب على العضو الممارس العام ان لا:

(١) يؤدى العمل وفقاً لاتعاب مشروطة أو أن يحصل على الأتعاب المشروطة من عميل خلال أداء العضو أو المنشأة التي يعمل العضو فيها:

(أ) لإجراءات مراجعة أو فحص القوائم المالية.

(ب) لخطوات إعداد القوائم المالية عندما يتوقع العضو، أو قد يتوقع على نحو معقول، قيام طرف ثالث باستخدام القائمة المالية مع عدم إظهار تقرير الإعداد وجود نقص في الحياد.

(حـ) فحص القوائم المالية المتوقعة.

أو

(٢) إعداد أو تعديل إقرار ضريبة أو إدعاء باستعادة مبلغ تم سداده من الضريبية مقابل الحصول على اتعاب مشروطة من أي عميل.

ينطبق التحريم في رقم (١) السابق ذكره خلال الفترة التي يكون فيها للعضو أو لمنشأة العضو المحاسبية تعاقدا على القيام بالخدمات السابق ذكرها وفى الفترة التى تغطيها القوائم المالية التاريخية فى نفس الخدمات المشار اليها سابقا.

وفيما عدا ما ورد فى الفقرة السابقة، تعد أتعاب مشروطة كل الاتعاب التى يتم تحديدها عند أداء أى خدمه تتوافق مع التدريبات التى يتم فيها عدم تحديد أتعاب إلا فى حاله تحقق نتائج معينة، أو تكون فيها قيمة الاتعاب متوقفه على نتائج الخدمات المقدمة. وفيما يتعلق بهذه القاعدة فقط، لا يتم النظر إلى الاتعاب على أنها أتعاب مشروطة تلك الأتعاب التي تحديدها المحاكم أو السلطات العامة أو ما يخص الأمور الضريبية إذا تم تحديد وفقا لدعاوى قضائية أو من خلال ماتراه هيئات حكومية.

وقد تتوقف الأتعاب على سبيل المثال على درجة تفقد الخدمة المقدمة.

ولمساعدة المراجعين في المحافظة على الموضوعية خلال أداء المراجعة أو خدمات ابداء الرأى الاخرى، تم منع تحديد الأتعاب وفقاً لنتائج الخدمات المقدمة. وكمثال، إفترض أن إحدى منشآت المحاسبة ستحصل على ٥٠٠٠ دولار في حالة إصدار تقرير نظيف، وفقط ٢٥٠٠ دولار في حالة إصدار تقرير مقيد. وجود مثل هذا الاتفاق قد يعمل على إغراء الممارس لإصدار رأى خاطئ ويعد انتهاكاً للقاعدة ٣٠٢. ويعد أيضاً انتهاكاً لهذه القاعدة أن يقوم العضو بإعداد إقرار ضريبي أو التعديل في اقرار ضريبي أو الإدعاء باسترداد مبلغ سداد لحساب الضريبة مقابل أتعاب مشروطة.

توصل المعهد الأمريكي للمحاسبين وهيئة التجارة الفيدرالية في نهاية التسعينات إلى اتفاق يحذف القيود على الأتعاب المشروطة عند تقديم خدمات للعميل بخلاف خدمات ابداء الرأى ما لم تكن منشأة المحاسبة تؤدي خدمات ابداء الرأى لنفس العميل. ويجيز هذا الإتفاق أيضاً السماح للمعهد الأمريكي للمحاسبين أن يمنع إعداد الإقرار الضريبي وفقاً لأتعاب مشروطة. وفي هذا الاتفاق، مثلاً، لا يعد انتهاكاً للقاعدة إذا حصلت منشأة المحاسبة على أتعاب كشاهد خبير بناء على قيمة المكافأة التي يحصل عليها المدعى أو تحديد الأتعاب الإستشارية وفقاً لنسبة إصدار السند إذا لم تقم منشأة المحاسبة بأداد خدمة المراجعة أو باقى خدمات ابداء الرأى الأخرى لنفس العميل.

ويرجع السبب في التوصل لهذا الاتفاق إلى إقتناع هيئة التجارة الفيدرالية أن تقييد الأتعاب المشروطة يقلل من المنافسة وبالتالي لايعد ذلك أمراً مفيداً للصالح العام. وبعد فترة تفاوض وافق

المعهد الأمريكي للمحاسبين على تقييد الحظر على الأتعاب المشروطة لتظل فقط تخص خدمات ابداء الرأى وإعداد الإقرار الضريبي. ووافقت هيئة التجارة الفيدرالية على ذلك لأهمية الاستقلال والموضوعية.

التصرفات الضارة بالسمعة Discreditable Acts

القاعدة ٥٠١- التصرفات الضارة بالسمعة. لايجب على العضو أن يرتكب تصرفات تضر بسمعة المهنة

لم يتم تعريف التصرفات الضارة بالسمعة على نحو دقيق في القواعد أو في التفسيرات.. ويوجد ٣ تفسيرات ولكنها عدا التفسير الأول تتسم بالغموض. يمكن تلخيص التفسيرات الثلاث كمايلي:

١- يعد تصرفاً ضاراً بالسمعة الاحتفاظ بسجلات العميل بعد طلبه لها. وبإفتراض مثلاً أن الإدارة لم تدفع أتعاب المراجعة، ورفض الشركاء بالتالي إعادة السجلات للعميل. بهذا التصرف يكون الشركاء قد قاموا بانتهاك القاعدة ٥٠١.

٢- لايمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدم سياسة التمييز على أساس النوع، أو اللون، والدين، أو الجنس، أو السن، أو الأصل.

٣- إذا وافق المارس على مراجعة هيئة حكومية تتطلب تطبيق إجراءات مراجعة تختلف عن معايير المراجعة المتعارف عليها، يجب الالتزام باستخدام كل من إجراءات الهيئة الحكومية ومعايير المراجعة المتعارف عليها ما لم يذكر في تقرير المراجعة عكس ذلك.

فهل الاسراف في شرب الخمر أو التصرف الوقح أو التصرف بأى تصرف غير مهني تعد من التصرفات الضارة بالسمعة؟ ربما لا، ولكن تحديد ما يشكل سلوكا مهنيا يمثل مسئولية كل مهني.

متطلبات التنظيم (القانون) الداخلي Bylaws Requirements

حدد المعهد الأمريكي متطلبات للتنظيم الداخلي لتوفير دليل على مايمثل تصرفاً ضاراً بالسمعة، وهي تقدم تعليمات أكثر وضوحاً عن ميثاق السلوك المهني. وجاء بهذه التعليمات أنه سيتم شطب العضو من عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين بدون عقد جلسة إستماع عند إدانته لارتكاب أى من الجرائم التالية:

(١) الحبس نتيجة الإدانة الجنائية لمدة تزيد عن السنة، (٢) الخطأ المتعمد في الإقرار الضريبي الخاص به بما لايتفق مع قانون الضرائب، (٣) إعداد إقرار ضريبي كاذب أو يحتوى على معلومات غير صحيحة للعميل أو لنفسه، (٤) تقديم مساعدة على نحو متعمد للعميل عند إعداد وعرض الإقرار الضريبي على أساس مزيف أو مضلل.

الإعلان ووسائل الجذب الأخرى Advertising and Solicitation

الهدف التعليمي ٣-١٠: شرح قواعد الميثاق المتعلقة بالإعلان ووسائل الجذب الأخرى والعمولات والأتعاب عن خدمات متبادلة Referral Fees

القاعدة ٥٠٢- الإعلان وأنواع وسائل اجتذاب العملاء الأخرى. يجب على العضو في الممارسة العامة أن لايسعى لإجتذاب العملاء من خلال الإعلان أو أى طريق آخر من طرق وسائل الاجتذاب الاخرى على نحو يتسم بالزيف أو التضليل أو الخداع. ويحرم القيام بوسائل اجتذاب العملاء بأستخدام أساليب مثل الإكراه والإلحاح والتحرش.

تشمل وسائل اجتذاب العملاء العديد من الوسائل التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدمها لتتعاقد مع عملاء جدد من غير العملاء الذين يطلبون من المنشأة ابداء الرأى عن القوائم المالية الخاصة بهم أو تقديم خدمات أخرى. ومن أمثلة وسائل الاجتذاب، دعوة عميل مرتقب على الغداء لشرح الخدمات التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تقدمها، تقديم حلقات نقاش حول التعديلات الجديدة في قانون الضرائب إلى عملاء مرتقبين، الإعلان في دفاتر التليفون. والنمط الأخير يمثل الإعلان وهو أحد طرق الاجتذاب. ويتمثل الإعلان في استخدام وسائل الإعلان المختلفة مثل المجلات والإذاعة لتوصيل معلومات عن الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة.

حتى عام ١٩٧٨ كان الإعلان بأى صورة ممنوعاً. والآن، لم يعد كل من الإعلان أو اجتذاب العملاء أمرا يتسم بالزيف والخداع، بل أصبح أمراً مقبولاً. ويشبه التغيير الذي حدث في المهنة في هذا الخصوص ماحدث في المهن الأخرى. ويعد الاعلان الآن مقبولاً في معظم المهن.

وتمنع هيئة التجارة الفيدرالية المعهد الأمريكي للمحاسبين من تقييد الأعضاء به من القيام بأنشطة الإعلان والاجتذاب. وطبقاً للإتفاقية الموقعة في نهاية التسعينات والسابق الإشارة إليها، تم فرض حظر على المعهد الأمريكي للمحاسبين حتى لايمنع أى من الممارسات التالية مادام لايوجد بها خداع أو تزييف:

- اجتذاب العملاء المرتقبين بكل شخص.
- الاعلان الذي يتم فيه الإشارة إلى الخدمات الجيدة التي تقدمها منشأة المحاسبة.
- الإعلان المقارن.
- الإعلان الذي يتضمن شهادة الاخرين واستحسانهم.
- الإعلان الذي يراه بعض الأعضاء إعلانا غير وقور أو لايتسم بالذوق الجيد.
- إستخدام الأسماء التجارية.
- تقديم خصم للعملاء المرتقبين.

الأثر على المهنة Effect on the Profession

إبتداء من نهاية السبعينات، مارست الحكومة الفيدرالية الضغط على المعهد الأمريكي لشطب قواعد السلوك التي تقييد المنافسة بين منشآت المحاسبة. وحتى ذلك الحين كان المعهد يمنع: وسائل الاجتذاب المباشر للعملاء، الإعلان، المناقصات التنافسية، الأتعاب المشروطة، العمولات مقابل الحصول على الخدمات الخاصة بالعملاء، والأتعاب مقابل إجتذاب العميل. والآن، تم السماح لكل هذه الصور لعملاء الخدمات التي لاتتعلق بإبداء الرأى مع منع الثلاث صور الأخيرة لعملاء خدمات ابداء الرأى.

وأثرت هذه التغييرات في زيادة التأكيد على التسويق والتسعير التنافسي للخدمات. وكثفت العديد من منشأة المحاسبة الإعلان في الصحف القومية المقروئة بواسطة رجال الأعمال وأيضاً في الصحف المحلية. ومن الممارسات المتعارف عليها لدى منشآت المحاسبة القيام بالاتصال بعملاء منشآت المحاسبة الأخرى بشكل غير رسمي لإقناع أعضاء الإدارة لديهم بتغيير منشأة المحاسبة. وتعد المناقصات في السعر من الأمور المتعارف عليها عند تقديم خدمة المراجعة وباقي الخدمات الأخرى حالياً وتتسم بالتنافس الشديد. وكنتيجة لهذه التغيرات تقوم الشركات بتغيير المراجعين حالياً على نحو أكبر من ذى قبل لتخفيض تكلفة المراجعة. ويعتقد البعض أن المراجعة لم تعد نشاطاً مربحاً كما كانت في الماضي.

هل تأثرت جودة المراجعة على نحو خطير من مثل هذه التغييرات؟ تعمل الكثير من العوامل على

الحفاظ على جودة المراجعة في مستواها العالي مثل: المسئولية القانونية للمراجع، متطلبات فحص النظير، والتدخل المحتمل لهيئة سوق المال والحكومة. وفي رأى مؤلفا الكتاب، أدى تغيير القواعد إلى زيادة المنافسة في المهنة، ولكن أدى ذلك إلى تأثر الجودة وقدرة منشآت المحاسبة سلبياً في إتمام العمل على نحو كفء. ويجب أن تجاهد منشآت المحاسبة على أن لاتؤدى زيادة الضغوط التنافسية إلى خفض الجودة إلى أدنى من المستوى المقبول.

العمولات والأتعاب عن خدمات متبادلة (محالة) Commissions and Refferral Fees

القاعدة ٥٠٣- العمولات والأتعاب المدفوعة أو المقبوضة لإجتذاب العملاء.

أ - **العمولات المحظورة.** لايجب على عضو الممارسة العامة أن يقدم توصية أو إشارة إلى العميل بخصوص منتج أو خدمة في مقابل عمولة، كما لايجب عليه أن يقدم توصية أو إشارة في مقابل عمولة عن منتج أو خدمة تقدم من خلال العميل، كما يجب عليه أن يحصل على عمولة عندما تقدم المنشأة التي يعمل بها إلى العميل:

(١) خدمة مراجعة أو فحص القوائم المالية.

(٢) خدمة إعداد القوائم المالية عندما يتوقع العضو، أو قد يتوقع على نحو مناسب، قيام طرف ثالث باستخدام القائمة المالية مع عدم إظهار تقرير الإعداد وجود نقص في الحياد.

(٣) فحص القوائم المالية المتوقعة.

ينطبق هذا الحظر خلال الفترة التي تعاقد فيها العضو على تقديم الخدمات المذكورة سابقاً وخلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية التاريخية عن نفس الخدمات السابق ذكرها.

ب- **الإفصاح عن العمولات المسموح بها.** على عضو الممارسة العامة الذي لايسرى عليه الحظر المفروض في هذه القاعدة بخصوص تأدية خدمات مقابل الحصول على عمولة أو يتوقع أن يدفع له عمولة، أن يفصح عن هذه الحقيقة لأى شخص أو وحدة يقدم لها توصية أو إشارة للمنتج أو الخدمة المرتبط بالعمولة.

حـ- **الأتعاب عن خدمات متبادلة (محالة).** على أى عضو قبل أتعاباً مقابل تقديم توصية أو إحالة لمنشأة محاسبة لأى شخص أو وحدة أو دفع أتعاب لإجتذاب عميل معين، أن يفصح عن قبول أو دفع هذه الأتعاب.

وتعنى القاعدة ٥٠٣ أن منشأة المحاسبة لاتنتهك قواعد السلوك المهنى الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين إذا قامت بيع عقارات أو أسهم أو شركات بالكامل على أساس وجود عمولة شرط أن لايحدث ذلك مع عملاء يتم تقديم خدمات ابداء الرأى لهم. وهذه القاعدة تزيد من قدرة منشأة المحاسبة على التربح من خلال تقديم العديد من الخدمات التي لاتتعلق بخدمات ابداء الرأى والتي كانت محظورة سابقاً.

ويرجع السبب في استمرار المعهد الأمريكي في حظر العمولات عن أي خدمة لعميل تتعلق بخدمات ابداء الرأى إلى ضرورة التأكد من حياد منشأة المحاسبة. ويشبه هذا المتطلب والسبب الذي من أجله تم وضعه ماسبق مناقشته بخصوص الأتعاب المشروطة.

ويشبه السبب المنطقي لقيام المعهد الأمريكي للمحاسبين بتخفيف التقييد الإلزامي في القاعدة ٥٠٣ بالمقارنة بما مضى ما سبق مناقشته بخصوص الأتعاب المشروطة. ويرجع ذلك إلى إقتناع هيئة

التجارة الفيدرالية بأن وجود القيود سيخفض من حجم التنافس مما لايعد مفيدا للصالح العام.

ومن الضروري أن نعلم أن مجلس المحاسبة بكل ولاية الذي يمنح التصريح لمنشآت المحاسبة قد يضع قواعد أكثر تقييداً عن المعهد الأمريكي للمحاسبين. وفي حالة وجود قواعد مختلفة، يجب على منشأة المحاسبة إتباع أكثر المتطلبات تقييدا.

الشكل التنظيمي والأسم Forms of Organization and Name

الهدف التعليمي ٣-١١: شرح الأشكال التنظيمية المقبولة لمنشآت المحاسبة

القاعدة ٥٠٥- الشكل التنظيمي والأسم. يجب أن يمارس العضو المحاسبة العامة فقط ضمن إطار الشكل التنظيمي الذي يجيزه قانون الولاية أو القواعد التنظيمية بها والذي تتفق خصائصه مع قرارات المجلس.

يجب أن لا يمارس العضو المحاسبة العامة تحت اسم منشأة غير حقيقي. ويمكن إضافة أسماء أحد الملاك السابقين أو أكثر من مالك سابق إلى اسم المنشأة التي تمارس العمل بعد خروج هؤلاء الشركاء. وأيضاً قد يستمر الشريك الباقي بعد موت الملاك الأخرين او انسحابهم بالكامل في الممارسة تحت نفس الأسم الذي يتضمن أسماء الملاك السابقين لمدة لاتزيد عن عامين من العمل منفرداً.

لايجب أن تصنف المنشأة كعضو في المعهد الأمريكي للمحاسبين إلا في حالة تمتع كافة ملاكها بعضوية المعهد.

تجيز القاعدة ٥٠٥ للممارسين العمل في أحد ٦ أشكال تنظيمية طالما يتفق ذلك مع قانون الولاية: المنشأة الفردية، منشأة الأشخاص العامة، شركة الأموال العامة، شركة الأموال المهنية، الشركة ذات المسئولية المحدودة، شركة الأشخاص ذات المسئولية المحدودة. وقد سبق مناقشة هذه الأشكال التنظيمية في الفصل الأول.

وقبل عام ١٩٩٤، كان يجب أن يحصل كافة ملاك منشآت المحاسبة على شهادة CPA. وفي أبريل ١٩٩٤ عدل المعهد الأمريكي في قرار جديد للسماح لغير المحاسبين المصرح لهم بإمتلاك منشآت المحاسبة في ظل الشروط التالية:

- يجب أن تكون نسبة الملكية للمحاسبين المصرح لهم ٣/٢ من المصالح المالية وحقوق التصويت.
- يجب أن يتحمل المحاسبون المصرح لهم المسئولية المطلقة عن كافة الخدمات التي تقدمها المنشأة في إطار نشرات معايير المراجعة أو نشرات المعايير الخاصة بخدمات المحاسبة والفحص.
- يجب أن يظل الملاك مالكين لحقوقهم كطرف أصيل.
- يجب تطبيق القواعد التالية على الملاك من غير المحاسبين المصرح لهم:

١- يجب أن يؤدوا على نحو نشط الخدمات إلى عملاء المنشأة في إطار عملهم الأساسي.

٢- لايجب ان يتصرفوا كمحاسبين ولكن يمكن لهم استخدام ألقاب مثل المالك، الموظف، العضو، المساهم.

٣- لايجب عليهم تحمل اية مسئولية فيما يتعلق بخدمات ابداء الرأى على القوائم المالية أو الإعداد لها.

٤- لايحق لهم الإنضمام إلى عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين، ولكن يجب عليهم الإلتزام بميثاق السلوك المهنى الصادر عن المعهد.

٥- يجب أن يحمل أى مالك جديد من غير المحاسبين شهادة البكالوريوس. وابتداء من ٢٠١٠ يجب عليهم أيضاً مقابلة متطلبات المعهد الأمريكي للمحاسبين بخصوص الحصول على ١٥٠ ساعة من التعليم المستمر.

٦- يجب عليهم الوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر مثلهم مثل أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين.

يمكن لمنشأة المحاسبة إستخدام أى إسم لها مادام ليس مضللاً. يستخدم معظم المنشآت إسم مالك أو أكثر من الملاك. ومن غير المعتاد أن يحتوى إسم المنشأة على ٥ أسماء أو أكثر من الملاك. ويمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدم اسم تجارى على الرغم من أن ذلك ليس مألوفاً في الممارسة. وتعد أسماء مثل: Marshall Audit Co. أو Chicago Tax Specialists أسماء مقبولة طالما لاتعد مضللة.

الإلـــــزام Enforcement

الهدف التعليمي ٣-١٢: وصف آلية الإلزام في قواعد السلوك

يمكن أن ينتج عن عدم إتباع قواعد السلوك الطرد من المعهد الأمريكي للمحاسبين. وهذا لن يمنع المحاسب المصرح له من ممارسة المحاسبة العامة، ولكن ينظر إليه على أنه إجراء عقابي له وزنه الاجتماعي. حيث يتم نشر كافة عمليات الطرد من عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين بسبب إنتهاك هذه القواعد في النشرة الأخبارية CPA Newsletter والتي يتم إرسالها لكافة أعضاء المعهد.

العقوبات الخاصة بقسم الاخلاقيات المهنية بالمعهد الأمريكي للمحاسبين

Action by AICPA Professional Ethics Division

يعد قسم الاخلاقيات المهنية بالمعهد الأمريكي للمحاسبين مسئولاً عن فحص أى انتهاك للميثاق وتحديد رد الفعل النظامي لذلك. ويتم الفحص في ضوء معلومات يتم التوصل إليها بصفة أساسية من شكوى رسمية من الممارسين أو أفراد أخرين أو من مجامع المحاسبة بالولايات المتحدة أو من الهيئات الحكومية.

ويوجد مستويين رئيسيين للتصرفات [العقوبات] النظامية. فيما يتعلق بالانتهاكات الأقل خطورة وربما غير المتعمدة، يقصر القسم العقوبة على ضرورة علاج أو تصحيح الموقف.

وكمثال، إذا حدث خطأ غير مقصود عند التأكد من توافر الافصاح الكامل في القوائم المالية لعميل يمتلك منشأة ذات حجم صغير عند القيام بالمراجعة والتقرير عنها، سيتطلب القسم من العضو أن يحضر عدداً من المقررات الدراسية لساعات محددة من التعليم المستمر لتحسين الأهلية الفنية.

أما المستوى الثاني، فيتم فيه المثول امام مجلس محكمة مشتركة. ولهذا المجلس الحق في إيقاف العضو مؤقتا أو طرده من عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين بسبب إنتهاك اخلاقيات المهنة. وتنشر العقوبات في النشرة الأخبارية CPA Newsletter مع نشر عنوان واسم العضو الموقوف أو المطرود وأسباب ذلك.

العقوبات الخاصة بمجلس المحاسبة بالولاية Action by a State Boord of Accountancy

تعد قواعد السلوك الصادرة عن المجالس المحاسبية بالولايات أكثر أهمية من الطرد من عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين، وهذه القواعد تشبه القواعد الخاصة بالمعهد. ونظراً لأن كل ولاية تمنح الممارسين التصريح بمزاولة المهنة كمحاسب مصرح له، فإن أى خرق مؤثر لميثاق السلوك الخاص بمجلس المحاسبة بالولاية سيؤدى إلى سحب التصريح بمزاولة العمل. وعلى الرغم من أن ذلك نادراً

ما يحدث، فإن سحب التصريح سيمنع الممارس من العمل فى المحاسبة العامة. وتأخذ معظم الولايات بقواعد السلوك الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، ولكن يضع معظمها قواعد أكثر تقييدا. وعلى سبيل المثال، وضعت بعض الولايات المتحدة قيودا على الإعلان وباقي أنواع الاجتذاب الأخرى. وفي السنوات الأخيرة، زاد عدد الولايات التي تبنت مواثيق سلوك أكثر تقييدا من ذلك الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

أنها مسألة تتعلق بالثقة It's a Matter of Trust

تختلف بيئة الأعمال اليوم عن ما كانت منذ ٢٠ عاماً مضت. عندما قام كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين ومعظم مجامع المحاسبة بالولايات بتغيير قواعد السلوك الخاصة بها في نهاية السبعينات للسماح بالاجتذاب المباشر للعملاء، وجد المحاسبون أنفسهم في مناخ عمل يتسم بالتنافس الشديد على نحو أكثر من ذى قبل.

يجب على الممارسين العموميين اليوم ان يهتموا بوجه خاص بالكفاءة والفعالية في العمل. لايمكن للممارس أن يتجاهل أحد الجوانب ويأمل في النجاح ، لا يمكن للممارس الذي يتصرف على نحو غير مهني أن يتوقع البقاء. يجب على كل ممارس أن يملك المهارات اللازمة طوال فترة عمله، ممارسة العناية المهنية المعتادة، الإلتزام بالمعايير المنشورة الخاصة بالعمل الذي يقوم به والتصرف كمهني خلال العمل. كل هذه الجوانب أساسية للنجاح.

يتمثل الخط الأخير في إنجاز التفوق المهني. يدعو ميثاق السلوك المهني الأعضاء إلى «متابعة المعايير الفنية والأخلاقية، العمل المتواصل لتحسين الأهلية والجودة للخدمات، تنفيذ المسئوليات المهنية وفقاً لأقصى طاقة للعضو»، ولاتعد هذه مثاليات لامعنى لها، إنها تعد ضرورة لتأكيد ثقة الرأى العام في مهنة المحاسبة.

المصـــــــدر: Michael A.Pearson: "Doing the right thing", Journal of Accountancy, June 1995, P.86.

المصطلحات الأساسية

لجنة المراجعة Audit Committee . مجموعة مختارة من أعضاء مجلس الإدارة لدى العميل، تشمل مسئولياتهم مساعدة المراجع في أن يظل محايداً عن الإدارة.

معلومات العميل Client Information . المعلومات التي يتم توصيلها من العميل إلى المهني.

المعلومات السرية للعميل Confidential Client Information . معلومات العميل التي لايجب الإفصاح عنها إلا تحت ظروف تتعلق بفحص قضائي أو ما تقرره السلطة المهنية.

المأزق (المشاكل) الأخلاقية Ethical dilemma . موقف يجب فيه اتخاذ قرار عن السلوك الملائم.

الأخلاقيات Ethics . مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية.

المصلحة المالية Financial Interest . إمتلاك أسهم أو أى استثمار مباشر بواسطة المحاسب المصرح له لدى العميل.

الحياد في المظهر Independence in appearance . قدرة المراجع في الحفاظ على وجهة نظر غير منحازة في عيون الأخرين.

الحياد في الواقع Independence in fact . قدرة المراجع في التصرف على نحو منحاز عند أداء الخدمة المهنية.

الموضوعية Objectivity . التجرد في أداء كافة الخدمات المهنية.

المعلومات الخاصة Privileged Information . معلومات العميل التي لايستطيع المهني الإفصاح عنها من الوجهة القانونية؛ المعلومات التي يحصل عليها المراجع من العميل تعد معلومات سرية وليست معلومات خاصة.

أسئلة للمراجعة

٣-١ [**الهدف ٣-٤**] أشرح أهمية وجود ميثاق السلوك المهني للمحاسبين المصرح لهم. كيف يمكن أن يختلف محتوى الميثاق الخاص بالمحاسبين المصرح لهم ويتفق مع مواثيق السلوك المهني لكل من المحامين وأطباء الأسنان؟

٣-٢ [**الهدف ٣-٤**] أذكر الأجزاء الأربعة لميثاق السلوك المهني وحدد الغرض من كل منها؟

٣-٣ [**الهدف ٣-٥**] فرق بين الحياد في الواقع والحياد في المظهر. أشرح ثلاث أنشطة لاتؤثر على الحياد في الواقع وتؤثر على الحياد في المظهر.

٣-٤ [**الهدف ٣-٥**] لماذا يعد الحياد أمراً ضرورياً للمراجع؟

٣-٥ [**الهدف ٣-٥**] أشرح كيف يمكن تطبيق القواعد الخاصة بإمتلاك الأسهم على كل من الشركاء وغير الشركاء. وضح مثالاً لحالة يتم فيها منع إمتلاك الأسهم لكل منهما.

٣-٦ [**الهدفين ٣-٥، ٣-٧**] ماهو موقف المهنة من القيام بتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة إلى عميل المراجعة؟

٣-٧ [**الهدف ٣-٥**] يرى العديد من الأفراد أن المحاسب المصرح له قد لايتمتع فعلاً بالحياد عندما يتم دفع الأتعاب بشكل تحدده إدارة العميل. إشرح المنهجين الذين يمكن من خلالهما تقليل مثل هذا النقص الظاهر في الحياد.

٣-٨ [**الهدف ٣-٧**] بعد قبول التعاقد، اكتشف المحاسب المصرح له أن النشاط الذي يعمل العميل به يتسم بالتقنية بأكثر مما كان متصوراً وانه لايتمتع بالاهلية في عدد من الجوانب الخاصة بمثل هذا العمل. ماهي الخيارات المتاحة أمام المحاسب المصرح له؟

٣-٩ [**الهدف ٣-٨**] بافتراض أن المراجع قد عقد اتفاقا مع العميل بإشتراط توقف أتعاب المراجعة على عدد الأيام التي سيتم فيها تنفيذ إجراءات المراجعة. هل يعد ذلك إنتهاكاً لميثاق السلوك المهني؟ ماهي أسس قواعد الأخلاق المهنية المشروحة التي تخص الأتعاب المشروطة وماهي أسباب وضع هذه القواعد؟

٣-١٠ [**الهدف ٣-٨**] يمكن تقديم أوراق العمل الخاصة بالمراجع عادة إلى أى شخص فقط في ظل موافقة من العميل. أذكر ثلاث إستثناءات لهذه القاعدة العامة.

٣-١١ [**الهدف ٣-١٠**] عرف وأشرح العوامل التي يجب من خلالها المحافظة على الجودة العالية للمراجعة على الرغم من السماح باجتذاب العملاء والمناقصات التنافسية.

٣-١٢ [**الهدف ٣-١٠**] لخص القيود المفروضة على الإعلان الذي تقوم به منشآت المحاسبة في قواعد وتفسيرات السلوك.

٣-١٣ [**الهدف ٣-١٠**] ما هو الغرض من قيود ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين على العمولات المذكورة في القاعدة ٥٠٣؟

٣-١٤ [**الهدف ٣-١١**] إذكر الأشكال التنظيمية التي يمكن السماح بها لمنشأة المحاسبة.

٣-١٥ [**الهدف ٣-١٢**] فرق بين أثر إلزام قواعد السلوك الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين وقواعد السلوك الخاصة بمجلس المحاسبة بالولاية على ممارسة منشأة المحاسبة.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٣-١٦ [**الأهداف ٣-٨، ٣-٩، ٣-١٠**] تتعلق الأسئلة التالية بالإنتهاكات الخاصة بميثاق السلوك المهني، أختر الإجابة الأفضل.

أ - **المحاسب المصرح له Triolo** يمتلك منشأة صغيرة للمحاسبة، وطلب أحد العملاء منه تقديم خدمة لايستطيع الوفاء بها على نحو ملائم. وأوصى Triolo العميل بأن يحصل على هذه الخدمة من منشأة المحاسبة Pinto and Company وبالمقابل وافق Pinto على دفع ١٠٪ من أتعاب الخدمة المقدمة إلى Triolo. إذا كان هناك انتهاكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين، فمن الذي قام به؟

(١) كل من Triolo و Pinto.
(٢) لم يحدث إنتهاك.
(٣) فقط Triolo.
(٤) فقط Pinto.

ب- يرغب أحد المحاسبين المصرح لهم في بيع منشأة المحاسبة الخاصة به، يجب عليه:

(١) عدم السماح لفريق فحص النظير بالإطلاع على أوراق العمل والإقرارات الضريبية دون الحصول على إذن العميل قبل إتمام البيع.

(٢) عدم السماح للمشترى المتوقع بالإطلاع على أوراق العمل والإقرارات الضريبية بدون إذن العميل.

(٣) تسليم أوراق العمل والإقرارات الضريبية للعميل.

(٤) الإحتفاظ بأوراق العمل والإقرارات الضريبية لفترة كافية من الوقت للوفاء بالمتطلبات القانونية.

حـ- ينظر إلى إحتفاظ المحاسب المصرح له بسجلات العميل كوسيلة لإجباره على دفع أتعاب المراجعة المستحقة على أنه تصرف

(١) لم يتم التعرض له في ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

(٢) مقبول إذا كان قد تم إجازته تشريعياً في قوانين الولاية.

(٣) ممنوع في ظل قواعد السلوك الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

(٤) إنتهاك لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٣-١٧ [الأهداف ٣-٥] تتعلق الأسئلة التالية بالحياد وقواعد السلوك المهني أو معايير المراجعة المتعارف عليها. أختر الإجابة الأفضل.

أ - ما هو مضمون معيار المراجعة المتعارف عليه الذي يتطلب حياد المراجع؟

(١) يجب أن لايكون المراجع متحيزاً فيما يتعلق بالعميل الذي يتم إجراء المراجعة لديه.

(٢) يجب أن يتخذ المراجع سلوكاً انتقادياً خلال المراجعة.

(٣) يتمثل الإلتزام الوحيد للمراجع في إلتزامه أمام الطرف الثالث.

(٤) يمكن للمراجع أن تكون له مصلحة مالية مباشرة في أعمال العميل بشرط ألا تكون جوهرية في ضوء الأهمية النسبية.

ب- تعد المراجعة المحايدة أمراً هاماً لقراء القوائم المالية لأنها:

(١) تحدد طبيعة الإشراف المستقبلي لإدارة الشركة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

(٢) تعمل على قياس وتوصيل البيانات المالية وبيانات العمل الواردة في القوائم المالية.

(٣) تتضمن فحص موضوعي للقوائم المعدة بواسطة الإدارة والتقرير عنها.

(٤) تقرر عن مدى دقة كافة المعلومات بالقوائم المالية.

٣- ١٨ [الأهداف ٣-٨، ٣-١١] تتعلق العبارات التالية بالإنتهاكات المحتملة لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. أختر الإجابة الأفضل.

أ- فى أي موقف مما يلي يعد المحاسب المصرح له منتهكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين عند تحديد أتعاب المراجعة؟

(١) الأتعاب التي يتم تحديدها بناء على ما إذا كان تقرير المحاسب المعتمد عن القوائم المالية سيؤدى إلى تصديق البنك على القرض.

(٢) تحديد الأتعاب بناء على نتائج الجوانب المتعلقة بالافلاس.
(٣) تحديد الأتعاب بناء على طبيعة الخدمة المؤداة وخبرة المحاسب المعتمد بدلاً من الوقت الفعلي الذي تم فيه أداء المراجعة.
(٤) تحديد الأتعاب بناء على المبلغ الذي كان يدفع للمراجع السابق.

ب- جاء بميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين أنه ليس للمراجع أن يفصح عن المعلومات السرية التي حصل عليها خلال أدائه لواجبه المهني ما لم يحصل على موافقة العميل. في أي من المواقف التالية سيعد الإفصاح من جانب المحاسب المصرح له انتهاكاً للميثاق؟

(١) الإفصاح عن المعلومات السرية للوفاء بمسئوليات المراجع على نحو ملائم بما يتفق مع المعايير في المهنة.
(٢) الإفصاح عن المعلومات السرية في إطار الإلتزام بإستدعاء رسمي صادر عن المحكمة.
(٣) الإفصاح عن المعلومات السرية إلى محاسب آخر يرغب في شراء منشأة المحاسبة.
(٤) الإفصاح عن المعلومات السرية خلال إجراءات فحص النظير التي يتطلبها المعهد الأمريكي للمحاسبين.

حـ- فيمايلي أسماء أربع منشآت محاسبة والحقائق الخاصة بكل منهم، ما لم يذكر عكس ذلك، تمثل الأسماء محاسبون مصرح لهم وشركاء ولايوجد شركاء اخرين بالمنشأة، ما هو إسم المنشأة والحقيقة المرتبطة به التي تشير إلى إنتهاك ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين؟

(١) المحاسبون المصرح لهم جرين، لورنس، وكرايج [كرايج مات منذ ٥ سنوات، جرين ولورنس مستمران بالمنشأة].
(٢) المحاسبون المعتمدون كلاى وشارب [ثم حذف اسم أندى راندولف المحاسب المصرح له والشريك النشط من إسم المنشأة].
(٣) المحاسبون المصرح لهم فولتون وجاكسون [توفي جاكسون منذ ثلاث سنوات، واستمر فولتون في العمل بالمنشأة في شكل منشأة فردية].
(٤) المحاسبون المصرح لهم تشندلر وشركاه [يوجد ١٠ مساهمين أخرين بالمنشأة وجميعهم يحملون شهادة المحاسب القانوني المصرح لهم].

أسئلة وحالات للمناقشة

٣-١٩ [الأهداف ٣-٥، ٣-٦، ٣-٧، ٣-٨، ٣-٩] يشمل كل من المواقف التالية احتمالا لانتهاك ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. إذكر في كل موقف القسم الذي يمكن تطبيقه من ميثاق السلوك المهني وما إذا كان يوجد إنتهاك.

أ - المحاسب المصرح له John Brown لم يصل إلى مرتبة الشريك بعد، عمل لمدة ٣ سنوات مع منشأة المحاسبة Lyle and Lyle وهى منشأة محاسبة ذات مكتب واحد. يمتلك ٢٠ سهماً لدى عميل من عملاء المراجعة، ولكنه لايشارك في عمليات المراجعة لدى هذا العميل. ولاتعد قيمة الأسهم هامة بالنسبة لثروته.

ب- عند إعداده للإقرار الضريبي لأحد العملاء، لاحظت المحاسبة المصرح لها Phyllis Allen أن حجم الاستقطاعات مقابل المساهمة والفوائد بلغ حجماً كبيراً على غير المعتاد. وعندما طلبت من العميل الحصول على المعلومات التي تدعم الاستقطاعات أخبرها العميل «لا تسألي أية أسئلة، لن تحصلي بالتالي على أية أكاذيب»، وأعدت Phyllis الإقرار الضريبي وفق المعلومات التي أتاحها العميل.

حـ- طلب أحد العملاء من المحاسب المصرح له J. Bacon مساعدته في التهجيزات الخاصة بإدخال نظام إلكتروني للسجلات. ولم يقم Bocon بمثل هذا العمل من قبل وليس لديه معرفة بالسجلات الخاصة بالعميل. ولذلك لجأ للإستعانة بإستشارى بهذا المجال. ولايعمل هذا الاستشاري في ممارسة المحاسبة العامة ولكن يعتقد Bacon بأنه يتوافر لديه المهارات اللازمة. ولم يتمكن Bacon من فحص عمل الإستشاري بسبب الطبيعة التقنية له.

د - إشتركت ٥ منشآت محاسبة صغرى تعمل في مدينة Chicago في مشروع للمعلومات من خلال العمل المشترك في برنامج فحص النظير لاحدى منشآت المحاسبة. وفي هذا البرنامج عينت كل منشأة اثنين من الشركاء لفحص أوراق العمل بما في ذلك الإقرار الضريبي والقوائم المالية لمنشأة المحاسبة الأخرى الخاضعة للبرنامج. وفي نهاية كل عملية فحص يعقد المراجعون الذين أعدوا أوراق العمل والمراجعون الذين فحصوها إجتماعا لمناقشة أوجه القوة والضعف في المراجعة. ولم يحصلوا على ترخيص من العميل قبل البدء في إجراءات الفحص.

هـ- بقى المحاسب المصرح له James Thurgood لفترة أطول مما كان يجب في الحفل السنوي الذي تقيمه منشأة المحاسبة Thurgood & Thurgood. وفي طريقه إلى منزله أحاط البوليس بسيارته وأجبر على التوقف، حيث شوهد في حالة سكر بين. وفي المحكمة أدانه المحلفون لقيادته السيارة وهو في حالة سكر بين. ونظراً لأن هذه الحالة لم تكن الأولى له، فقد عوقب بالحبس لمدة ٣٠ يوم وعلقت رخصة القيادة لمدة عام.

و - انشأ المحاسب المصرح له Bill Wendal شركة تأمين ضد الحريق والكوارث بهدف إستكمال خدمات المراجعة والضرائب. ولم يستخدم إسمه في أى شئ يخص شركة التأمين وعين مديراً في غاية الكفاءة لإدارتها وهو Frank Jones. عادة مايطلب Wendel من Jones أن يفحص مدى مناسبة التأمين لعملاء المراجعة والضرائب بالتعاون مع إدارة العميل لتحديد ما إذا كان التأمين لايفى في حالة وقوع الخسائر. ويشعر Wendal أنه يقدم خدمة جيدة للعملاء لإخبارهم عن الموقف التأميني.

ز- يقدم Rankin المحاسب المعتمد الخدمات الضريبية، استشارات الإدارة، وإمساك الدفاتر وأيضاً خدمة المراجعة لنفس العميل. ونظراً لصغر حجم المنشأة، فإن شخص واحد يقدم عادة كافة هذه الخدمات.

٣-٢٠ [الأهداف ٣-٥، ٣-٨، ٣-١٠، ٣-١١] يحتوى كل موقف مما يلي على إنتهاكات محتملة لميثاق السلوك المهني للمعهد الأمريكي للمحاسبين. حدد في كل موقف ما إذا كان يوجد إنتهاك للميثاق. وفي الحالات التي يوجد بها انتهاك، إشرح طبيعة الإنتهاك والأساس المنطقي لوجوده قاعدة للسلوك.

أ - يعمل Ralph Willian شريكاً في مراجعة إحدى المنظمات الخيرية. ويحتل منصباً شرفياً في عضوية مجلس الإدارة ولايتدخل في أداء الوظائف الإدارية.

ب- منشأة المحاسبة Pickens and Perkins تعمل في مجال ممارسة المحاسبة العامة. ويعمل المساهمون فقط في وظائف بما في ذلك الشركاء، مراجعون مبتدئون حاصلون على شهادة CPA ومراجعون مبتدئون من غير الحاصلين على شهادة CPA والأفراد الإداريين.

حـ- منشأة المحاسبة Fenn and Company لا تستخدم الحاسب الإلكتروني الخاص بها في كافة الأوقات، وهذا الحاسب يستخدم أساساً لتسجيل العمليات. وفي ظل علم منشأة المحاسبة أن التجهيزات الإلكترونية لشركة Delta Equipment والتي تعد أحد عملائها لاتلبي كافة الاحتياجات، قررت منشأة المحاسبة تخصيص جانب من الوقت للحفاظ على السجلات المحاسبية الروتينية لشركة Delta في الحاسب الإلكتروني الخاص بالمنشأة.

د- المحاسب المصرح له Godette قام بممارسة القانون. وقدم أحد عملائه إلى المحاسب المعتمد Doyle. ووافق هذا الأخير على دفع ١٠٪ من الأتعاب إلى Godette مقابل الخدمة التي قدم Doyle إلى العميل.

هـ- المحاسبة المصرح لها Theresa Barnes تقوم باجراءات المراجعة الخاصة بالعميل Smith, Inc.، ويستخدم هذا العميل محاسباً اخر مقابل استشارات إدارية، وتقوم Barnes شهرياً بإرسال خطاب يحتوى على الإمكانيات التي يمكن لمنشأة المحاسبة التي تعمل فيها أن تقدمها إلى Smith، ضمن إطار العمل الروتيني وليس بهدف الاجتذاب.

و- أرسل البنك اخطاراً إلى المودعين ليخبرهم بأنه في إطار إجراءات المراجعة التي تتم فيه، عليهم الاستجابة لما تقوم به منشأة المحاسبة للحصول على مصادقات عن أرصدة الودائع. وطبع البنك إسم وعنوان منشأة المحاسبة على الإخطار. وكانت منشأة المحاسبة على علم بذلك.

ز- يعمل Myron Jones عضوا في إحدى منشآت المحاسبة القومية، وتتضمن بطاقة العمل الخاصة به إسمه، إسم منشأة المحاسبة، العنوان، رقم التليفون، وكلمة إستشاري.

ح- المحاسب المصرح له Gutowski، قام بكتابة مقالين في مجال الضرائب تم نشرهما في نشرة مهنية، ورغب الناشر في إخبار القراء عن شخصية Gutowski، وتتضمن المعلومات التي أقرها Gutowski الدرجات الأكاديمية التي حصل عليها، المقالات المنشورة له في الدوريات المهنية وبيان أنه خبير في مجال الضرائب.

ط- باع المحاسب المصرح له Poust منشأة المحاسبة التي يمتلكها. وتقدم هذه المنشأة خدمات إمساك الدفاتر والضرائب والمراجعة. وتم البيع إلى المحاسب المصرح له Lyons. وحصل Poust على ترخيص من كافة عملاء المراجعة بخصوص نقل أوراق العمل إلى Lyons ولم يستطع الحصول على ترخيص بالكشف عن أوراق العمل لخدمات الضرائب والاستشارات الإدارية.

ك- منشأة المحاسبة Murphy and Company تعد المراجع الرئيسي للقوائم المالية الموحدة لشركة Lowe, Inc. وشركاتها التابعة. وتساهم العمليات المالية الخاصة بشركة Lowe في ٩٨٪ من الأصول الموحدة وصافي الدخل الموحد. وتم مراجعة الشركتين التابعتين بواسطة منشأة المحاسبة Trotman and Company ذات السمعة المهنية الممتازة. وأصر مالك منشأة Murphy على القيام بمراجعة الشركتين التابعتين لاعتقاده بأن ذلك أمر ضروري للتعبير عن الرأى*.

٣-٢١ [الهدف ٣-٥] تتطلب هيئة سوق المال حالياً من كافة الشركات الأعضاء بها أن يتوافر لديهم لجنة للمراجعة.

المطلوب

أ- شرح طبيعة لجنة المراجعة.

ب- ماهى الوظائف الأساسية التي يتم أدائها بواسطة لجنة المراجعة؟

* مقتبس من المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

حـ- شرح كيف يمكن للجنة المراجعة أن تساعد المراجعة على أن يكون محايداً بدرجة أكبر.

د- يرى بعض منتقدى لجنة المراجعة أن وجود مثل هذه اللجان سيكون في صالح منشآت المحاسبة الكبرى والتي تؤدى خدمة المراجعة بسعر أكبر من المنشآت الصغرى. وتقوم هذه الانتقادات على أساس أن الاهتمام الأساسي للجان المراجعة ينصب في تقليل فرص التعرض لمقتضيات المسئولية القانونية. وبالتالى ستوصى هذه اللجان بالتعامل مع منشآت المحاسبة الكبرى والأكبر إحتراماً في المهنة على الرغم من إرتفاع التكلفة إلى مستوى أعلى لتخفيض الانتقادات المحتملة عند إختيار منشأة غير مؤهلة. أذكر رأيك في الفقرة السابقة.

٣-٢٢ [الهـــدف ٣-١٠] صوت أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين على حذف القاعدة ٤٠١ المتعلقة بالإلزام، وحدث في السنوات الأخيرة تغيير أخر في ميثاق السلوك المهني والذي يتيح حالياً الإعلان والمناقصات التنافسية وعرض فرص العمل على العاملين في منشآت محاسبة أخرى.

المطلوب

أ- تحديد الأثار المحتملة على العلاقة بين منشآت المحاسبة المتنافسة، والاثار المحتملة على ممارسة المراجعة نتيجة هذه التغيرات.

ب- تحديد التكاليف والمنافع المحتملة على العملاء ومستخدمي القوائم المالية نتيجة هذه التغيرات.

حـ- تحديد رأيك عما إذا كانت التغيرات بالقاعدة لها أثر مفيد أو ضار على كل من المجموعات التالية:

١- منشآت المحاسبة الكبرى.
٢- منشآت المحاسبة الصغرى.
٣- المراجعين الجدد الذين يبدئون العمل في منشأة المحاسبة.
٤- الشركات محل المراجعة.
٥- مستخدمي القوائم المالية.

٣-٢٣ [الهدف ٣-٥] يتعلق مايلي بحياد المراجعين:

المطلوب

أ- لماذا يعد الحياد ضرورياً في المراجعة؟

ب- قارن أهمية الحياد للمحاسبين المصرح لهم مع باقي المهنين الأخرين مثل المحامين؟

حـ- أشرح الفرق بين الحياد في المظهر والحياد في الواقع.

د- بإفتراض أن أحد الشركاء في منشأة محاسبة يمتلك سهمين لدى عميل كبير من عملاء المراجعة، وتعد هذه الأسهم شيئا لا يتسم بالأهمية لثروته الإجمالية.

(١) هل انتهك ميثاق السلوك المهني؟
(٢) أشرح ما إذا كان هناك أثر محتمل على حياد المراجع [الشريك] في الواقع.
(٣) فسر السبب في تقييد متطلبات ملكية الأسهم في قواعد الميثاق.

و- ناقش كيف يمكن لأى مما يلي أن يؤثر على الحياد في الواقع والحياد في المظهر، مع تقييم عواقب منع المراجعين من أداء كل منها.

(١) إمتلاك أسهم في شركة العميل.
(٢) أداء خدمة إمساك الدفاتر لعميل من عملاء المراجعة بواسطة نفس الشخص الذي يؤدى خدمة المراجعة.
(٣) تقديم توصية باجراء قيود التسوية لعميل القوائم المالية مع إعداد القوائم المالية بما في ذلك الملاحظات للعميل.
(٤) تقديم خدمة إستشارية لإدارة عميل من عملاء المراجعة بواسطة أفراد في أقسام منفصلة عن قسم المراجعة.
(٥) أداء خدمة المراجهة السنوية بواسطة فريق المراجعة نفسه عدا الساعدين لمدة ١٠ سنوات على التوالى.
(٦) أداء خدمة المراجعة السنوية بواسطة نفس منشأة المحاسبة لمدة ١٠ سنوات على التوالى.
(٧) إختيار منشأة المحاسبة بواسطة الإدارة.

و- ما الذي تم منعه في العبارات السابقة من ١ إلى ٧ بواسطة ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين، وما الذي تم منعه بواسطة هيئة سوق المال.

٣-٢٤ [الهدف ٣-٥] واجهت Marie Jones المواقف التالية عند أداء المراجعة في شركة كبرى لتجارة السيارات، وتحتل Marie موقع شريك.

١- أخبرها مدير المبيعات بوجود أوكازيون [بخصم كبير] على السيارات الجديدة عند التعامل مع العملاء القدامي فقط، ونظراً لأنها تقوم بإجراء المراجعة لسنوات طويلة بهذه الشركة، فقد قرر مدير المبيعات أنها من الأشخاص الذين يمكنهم الحصول على الخصم.

٢- يوجد لدى هذه الشركة مطعم يقدم وجبات مجانية للعاملين لدى شركة تجارة السيارات، وأخبر مراقب النفقات الشريك Morie بأنها تستطيع تناول الوجبات في هذا المصنع مجاناً.

٣- دعيت Marie لحضور الحفل السنوى الذي تقيمه الشركة في الأعياد. وعند تسليم الهدايا، فوجئت بوجود اسمها بين من يقدم إليهم الهدايا. وبلغت قيمة الهدية ٢٠٠٠ دولار تقريباً.

المطلوب

أ- بإفتراض أن Marie قبلت العرض أو الهدية في كل موقف، هل يعد ذلك انتهاكاً لقواعد السلوك؟
ب- ناقش مايجب على Marie أن تفعله في كل موقف مما سبق.

حالات عملية

٣-٢٥ [الأهداف ٣-٧، ٣-٨، ٣-١١]. أسس الشريكان Gilbert و Bradley منشأة Financial Services, Inc.. يمتلك كل شريك ٥٠٪ من الأسهم المصرح بها. يحمل Gilbert شهادة المحاسب المصرح له CPA وهو عضو بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. بينما يعد Bradley مثمناً قضائياً للتأمين ضد خسائر الممتلكات. وتقوم المنشأة بتأدية خدمات المراجعة والضرائب تحت إشراف Gilbert، وخدمات التأمين تحت إشراف Bradley. وتم الاعلان عن افتتاح المنشأة في مساحة ٣ بوصات على عمودين بجريدة محلية.

وكانت شركة Grandtime Company من أولى المتعاملين في خدمات المراجعة. ويبلغ حجم الأصول لدى هذه الشركة ٦٠٠٠٠٠٠٠ دولار والإلتزامات ٢٧٠٠٠٠٠ دولار، وخلال أداء المراجعة وجد

Gilbert أن المبنى الخاص بشركة Grandtime والذي تبلغ قيمته الدفترية ٢٤٠٠٠٠ دولار مرهون كضمان لقرض قيمته ٢٠٠٠٠٠ دولار. ولم يرد بالقوائم مايشير إلى ذلك. ونظراً لأن عدم الإفصاح عن الرهن العقارى لا يؤثر في قيم كل من الأصول والإلتزامات، ولأن إجراءات المراجعة تم إجرائها على نحو مرض، قرر Gilbert إصدار تقرير نظيف عن القوائم المالية. وبعد مرور شهرين، علم Gilbert أن احدى شركات التأمين تخطط لإقراض شركة Grandtime مبلغ ١٥٠٠٠٠ دولار في صورة رهن عقاري من الدرجة الأولى للمبنى. ونظراً لعدم معرفة شركة التأمين بوجود رهن عقارى على المبنى، قرر كل من Gilbert و Bradley اخطار شركة التأمين بحقيقة الوضع. وبعد فترة قصيرة على ذلك، تم إتهام Gilbert بإنتهاكه للأخلاقيات المهنية.

المطلوب

تعريف ومناقشة الجوانب الأخلاقية لهذه التصرفات التي قام بها Gilbert والتي تمثل إنتهاكا لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين*.

٣-٢٦ [الأهداف ٣-٥، ٣-٨، ٣-١٠] يمكن أن تعبر المواقف التالية عن إنتهاك لميثاق السلوك المهني، إفترض في كل حالة أن المحاسب المصرح له يحتل موقع الشريك.

١- يمتلك المحاسب المصرح له Able حصة في شركة تضامن محدودة تعمل في مجال العقارات. ويمتلك Frederick Mershall حصة أيضاً في نفس شركة التضامن. علماً بأن Marchall يمتلك ١٠٠٪ من أصول شركة Marchall Marine Co. التي يقوم Able بمراجعتها.

٢- اتفق المحاسب المصرح له Baker مع عميل جديد للمراجعة، وقد أخبر رئيس الشركة التي سيقوم بمراجعتها بأنه لديه خطة يمكن ان تؤدى إلى استرداد جزء كبير من مبلغ الضريبة المدفوع عن العام الماضى من خلال تطبيق مخصص فني ورد ذكره في قانون الضرائب ولم ينتبه العميل إليه في العام الماضى. وطلب Baker ان يحصل على ٥٠٪ من الضريبة المستردة بعد موافقة مصلحة الضرائب. وقد وافق العميل على الاقتراح.

٣- قام المحاسب المصرح له Gontel بالإعلان في جريدة محلية، وأشار في هذا الإعلان إلى أنه يقوم بإجراءات المراجعة لعدد ١٤ منشأة مالية للتوفير والإقراض من أصل ٣٦ منشأة في المدينة. وجاء بالاعلان متوسط أتعاب المراجعة كنسبة من إجمالى الأصول في المنشآت التي يقوم بمراجعتها [المنشآت المالية للتوفير والإقراض] وهو ما يقل عن أتعاب أى منشأة محاسبة أخرى بالمدينة.

٤- أسس المحاسب المصرح له Davis شركة لتقديم القروض للشركات الصغيرة. ولايمضي Davis وقتاً طويلاً بهذه الشركة لقضائه وقتاً كبيراً في ممارسة المحاسبة العامة. ولايشترك أى موظف بمنشأة المحاسبة التي يمتلكها Davis في أعمال شركة تقديم القروض التي يمتلكها أيضا.

٥- يمتلك المحاسب المصرح له Elbert جزء هام من الأسهم في شركة لصناديق الاستثمار المشترك والتي تمتلك بدورها اسهما في شركة كبرى يقوم Elbert اندهاشه من الزيادة الكبيرة في عدد الأسهم التي تمتلكها في الشركة التي يقوم بمراجعتها.

٦- يقوم المحاسب المصرح له Finigan بتقديم خدمات المراجعة والضرائب وإمساك الدفاتر والخدمات الاستشارية للإدارة لشركة المقاولات Gilligan. وتقوم مالكة شركة المقاولات بإتباع سياسة

* مقتبس من المعهد الأمريكي للمحاسبين.

مؤداها إستدعاء Finigan قبل إتخاذ أى قرار في مجال العمل يمكن ان يؤثر على مبلغ الضريبة التي ستدفعها والقوائم المالية. ودرس Finigan مجموعة من المقررات في نشاط المقاولات. ويحضر Finigan عادة إجتماعات مجلس الإدارة ويصاحب Gilligan عند عقد القروض. وعادة ما تقدم Gilligan المحاسب المصرح له Finigan إلى الاخرين بقولها «لدى ثلاث شركاء في العمل: رجال البنوك، الحكومة، المحاسب المصرح له، لكن Finigan هو الوحيد بينهم الذي يعمل لصالحي».

المطلوب

تحديد ما إذا كانت الحقائق الخاصة بالمواقف السابقة تشير إلى وجود انتهاكات في ميثاق السلوك المهني، في حالة وجود انتهاكات أشرح طبيعتها.

٣-٢٧ [**الأهداف ٣-٢، ٣-٦**] كان لدى Barbara Whitley توقعات كبيرة بشأن مستقبلها عندما احتلت موقعها في حفل التخرج في مايو ١٩٩٦. كانت على وشك تسلم درجة الماجستير في المحاسبة، وستبدأ في الاسبوع القادم في بدء العمل كمراجعة لدى منشأة المحاسبة Green Thresher & Co.

ونظرت Barbara للأمور بشكل مختلف في فبراير ١٩٩٧. كانت في ذلك الوقت تعمل في مراجعة شركة Delancy Fabrics لصناعة النسيج، وكانت إجراءات المراجعة تخص نهاية العام وكانت تتم في ظل العديد من الضغوط. كان كل فرد في فريق المراجعة يعمل لمدة ٧٠ ساعة في الاسبوع ومازالت اجراءات المراجعة تتطلب الكثير من الوقت حتى تنتهى. وكان عمل Barbara يتعلق بالأصول الثابتة والتحقق من الإضافات التي تمت عليها خلال العام. وطبقا لبرنامج المراجعة يجب إختيار عينة من كافة المفردات التي تتجاوز قيمتها ١٠٠٠٠ دولار، بالإضافة إلى عينة حكمية للمفردات الصغيرة. وعندما قامت Barbara باجراءات إختيار العينة كان Jack Bean المراجع المتمرس قد غادر مكتب العميل دون الإجابة عن حجم العينة الحكمية الملائم. وقررت Barbara تحديد حجم العينة الحكيمة وفقا لما تراه هى وإختارت ٥٠ من المفردات الصغيرة. وكان أساس إختيارها لذلك يتمثل في وجود ٢٥٠ مفردة صغيرة، وبالتالى، فإن إختيار ٥٠ يعد متناسباً مع عدد المفردات الإجمالي للإضافات.

وتمثلت نتيجة مراجعة الإضافات في مايلي: لايوجد تحريف في المفردات التي تزيد قيمتها على ١٠٠٠٠ دولار، وبالمقابل يوجد تحريفات كبيرة في المفردات الخمسين الصغيرة. وقامت Barbara بتعميم ذلك على كافة الإضافات واعتبرت ذلك أمراً جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية.

وبعد مرور عدة أيام، عاد Jack Bean إلى مكتب العميل. وقدمت إليه عملها حتى يقوم بتقييم المشكلات التي واجهتها. وكانت النتيجة كما يلي:

«ياإلهى، لماذا فعلت ذلك؟ كان يجب عليك ان تفحصي المفردات التي تفوق قيمتها ١٠٠٠٠ دولار بالإضافة إلى ٥ أو ١٠ مفردات من المفردات الصغيرة. لقد استنفدتي وقت اليوم بالكامل في مثل هذا العمل، ونحن لانستطيع تحمل وقت أكثر من ذلك فيه، يجب عليك التخلص من الجداول الخاصة بالأربعين مفردة الأخيرة من المفردات الصغيرة، ونسيان انك قمتي بمثل هذا الفحص لهم».

وعندما سألت Barbara عن تسويات المراجعة المحتملة بخصوص المفردات الصغرى بخلاف العشر مفردات الأولى، أجاب Jack «لاتقلقي، إن ذلك لايمثل شيئا في ضوء الأهمية النسبية، يجب عليك نسيان الأمر، إن ذلك يمثل شأني أنا، ولاشأن لك به».

المطلوب

١- ماهو شكل المأزق أو المشكلة الأخلاقية الذي واجهته Barbara ؟

٢- استخدم منهج الخطوات الست الذي سبق التعرض له في هذا الفصل لحل المأزق او المشكلة الأخلاقية؟

٣-٢٨ [الأهداف ٣-١، ٣-٢، ٣-٣] في عام ١٩٩٢ كان Arnold Diaz قد رقى حديثا إلى مستوى مدير للمراجعة في مكتب إحدى منشآت المحاسبة القومية بولاية فلوريدا. كان يتمتع بمهارات فنية رفيعة وحس اجتماعي مرهف. كان Arnold قادرا على إجتذاب عملاء جدد للمنشأة في ضوء اتصالاته بالمجتمع الذي إنحدر أفراده من أصول إسبانية والذي يتوسع على نحو كبير.

وتم تعيين Arnold لمراجعة العميل الجديد الذي يتمثل في شركة «س» للتعامل بالأسهم، المملوكة لأحد سماسرة الأوراق المالية وتتعامل في أسهم الحكومة الأمريكية بالسوق الثانوى. ولم يقم Arnold أو أى شخص اخر بمكتب فلوريدا بممارسة المراجعة في مجال شركات السمسرة. وعلى أية حال، يوجد لدى كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين ومنشأة المحاسبة التي يعمل فيها Arnold دليل يخص هذا النشاط مما يمثل نقطة بداية للمراجعة.

رقى Arnold إلى مستوى شريك في عام ١٩٩٣، وعلى الرغم من أن هذه تعد خطوة كبيرة للإمام بالنسبة له [التحق للعمل بالمنشأة كمراجع جديد عام ١٩٨٤]، فإنه كان واقعاً تحت العديد من الضغوط. وبما أنه أصبح شريكاً، فقد كان مطالباً بالمساهمة في رأس مال المنشأة. وشعر أيضاً بضرورة الحفاظ على مظهر جيد وصورة حسنة داخل المنشأة، وأمام العملاء، وأمام المجتمع المنحدر من الأصول الأسبانية. ولتحقيق ذلك، اتباع الكثير من الملابس الأنيقة، ابتاع عربة فاخرة وقارب بخاري، وأيضاً أقام في منزل جميل. وقام بتمويل كل ذلك من بطاقات الإئتمان وبلغ حجم الأموال المقترضة ٤٠٠٠٠.

بعد إنتهاء عملية المراجعة في شركة «س»، وقبل بدء عملية المراجعة لعام ١٩٩٤، إتصل Arnold بالمدير المسئول للإستفسار، حيث اكتشف شيئاً غير عادي في القوائم المالية لم يتمكن من فهمه ورغب في الحصول على تفسير له. وكانت إجابة المدير المسئول كمايلي: «يوجد بالقوائم المالية لعام ١٩٩٣تحريف جوهرى وقد اكتشفتم ذلك توا، أعتقد أنك قد أدركت ذلك واتصلت بي، ونصيحتي لك أن تغلق فمك، سنقوم بتغطية خسائر العام الماضى في هذا العام ولن يعلم أحد بالأمر، إذا قمت بكشف الأمر، ستعلم المنشأة التي تعمل فيها أنك مشارك في الأمر، وسينتهى مستقبلك كنجم من نجوم الشركة إلى القاع».

فكر Arnold بالأمر، وقرر الذهاب إلى المدير المسئول في شركة «س» في اليوم التالى. وقرر بعدما إجتمع به أن يسير معه على طول الخط، وبرر ذلك بأن ما سيحدث يمثل نقلاً في الخسارة من سنة لأخرى فقط. وهذه الشركة لاتطرح أسهمها للإكتتاب العام وبالتالي لن يحدث ضرر لأي فرد ولن يلحظ أحد الفرق. وفي الواقع فإن الشخص المعرض للضرر فقط هو نفسه، وبالتالى عليه حماية نفسه.

عندما ذهب Arnold إلي شركة «س» لتخطيط إجراءات المراجعة عن عام ١٩٩٤ سأل المدير المسئول عن سير الأحوال، فأكد له بأن كل شئ على مايرام، وهنا أخبر هذا المدير بمايلي: «إنكم تتعاملون في مجال الأموال وبالتالى يمكنك أن تسدى إلى النصح، لقد تورطت في الدين، ويجب على السداد، ماذا يتوجب علي أن أقوم به».

وبعد المداولة اقترح المدير خطة. سيقوم بمنح Arnold شيكاً بمبلغ ١٥٠٠٠ دولار، وستطلب شركة «س» من البنك الذي تتعامل معه أن يضع ٦٠٠٠٠ دولار في حساب Arnold وتضمن الديون الخاصة به. سيقوم Arnold برد مبلغ الـ ١٥٠٠٠ دولار وبالتالى يكون ما حصل عليه ٤٥٠٠٠

دولار. ورأى Arnold ان الخطة رائعة وحصل على الشيك.

وخلال الفترة من ١٩٩٤ إلى ١٩٩٦ حدث ثلاثة أشياء: إقترض Arnold مبلغ أكبر من الديون وطلب المال من شركة «س» مرة أخرى. ووصل ما حصل عليه من هذه الشركة مبلغ ١٢٥٠٠٠ دولار، إستمرت الشركة «س» في خسارة الأموال من خلال ما تقوم من استثمارات لايتم إثباتها في الدفاتر. ويتم تغطية هذه الخسائر من خلال تزييف نتائج عمليات التشغيل العادية، فشل فريق المراجعة الذي عمل تحت قيادة Arnold في التعرف على المخالفات وأصدر تقارير نظيفة عن عمليات المراجعة.

وفي عام ١٩٩٥ وبينما كان يتم فحص الإقرار الضريبي الخاص للمدير المسئول في شركة «س»، طلب من منشأة المحاسبة الذي يعمل فيها Aruold أن تتولى التعامل في هذا الأمر. وتم تعين Bob Smitn مدير الضرائب بالمنشأة للقيام بهذا العمل. وعند فحص السجلات الخاصة بهذا المدير وجد Smith الشيك المدفوع من قبل المدير إلى Arnold بمبلغ ١٥٠٠٠ دولار. وطلب Smith الإلتقاء بـ Arnold وسؤاله عن الشيك. أحس Arnold بالأنهيار وأن الخناق قد ضاق عليه وأخبر Smith بالمشكلات التي يواجهها. وكان رد Smith:

«لا تقلق إنى أتفهم الأمر، لن أخبر أحداً».

في عام ١٩٩٧ إستمرت خسائر شركة «س» وأدى ذلك إلى جعلها غير قادرة على تسليم الأسهم التي باعتها عندما يقوم العملاء بطلبها وأدى ذلك إلى حدوث تحقيق ووقوع الافلاس. وبلغت الخسائر الملايين، وتم تحميل منشأة Arnold المسئولية القانونية، وأدين Arnold بتهمة التأمر للإحتيال، ومازال في السجن حتى الآن.

المطلوب

١- ضع نفسك في مكان Arnold، هل كنت ستفعل الشئ نفسه [كن أميناً مع نفسك] إذا تم إبلاغك بوجود تحريف جوهرى في منتصف عام ١٩٩٤؟

٢- ماذا ترى في تصرف Bob Smitn لمساعدة Arnold ؟

٣- ما هو الخط الفاصل بين السلوك الأخلاقي والسلوك غير الأخلاقي ؟

٣-٢٩ [الهدف ٣-٢] يعمل Frank Dorrance مدير للمراجعة في منشأة المحاسبة Bright and Lorren. وتم إخباره حديثاً عن خطط المنشأة بترقيته إلى مستوى الشريك خلال عام أو اثنين إذا استمر في العمل وفق مستوى الجودة المرتفع الذي قام به في الماضى. ويمتاز Frank في التعامل الفعال مع الأفراد مثل الأفراد العاملين لدى العميل، المراجعين والشركاء، والعملاء المرتقبون. وقام مؤخراً بتشيد منزل فخم يضم أنواع وسائل الترفيه المختلفة. وإنضم إلى أشهر أندية المدينة للجولف والتنس. ويبدو عليه التفاؤل في عمله بالمنشأة.

وتم تعين Frank مؤخراً لمراجعة شركة Machine International، وهى من تجار الجملة الكبار وتقوم بشحن البضائع عبر العالم كله. وهى من أكبر عملاء منشأة المحاسبة التي يعمل فيها Frank. وأثناء القيام بالمراجعة، لاحظ Frank أن الشركة تستخدم طريقة معينة في التعرف على الإيراد تعرف باسم «تحرير الفاتورة والثبات» والتي تم منعها بواسطة هيئة سوق المال مؤخراً. وبعد بحث متعمق اتضح له أن هذه الطريقة لاتلائم الشركة. وعند مناقشة الأمر مع الشريك المخصص للعملية، أشارت

إلى أن هذه الطريقة المحاسبية تم استخدامها لمدة تزيد عن ١٠ سنوات بواسطة العميل وانها تتلائم معه خصوصاً وأن العميل ليس لديه ملف بهيئة سوق المال، وترى الشريك أن منشأة المحاسبة ستخسر العميل إذا تم اعتبار الطريقة المحاسبية غير ملائمة.

وأشار Frank إلى أن هذه الطريقة كانت ملائمة في الماضى، ولكن رأت هيئة سوق المال عدم ملائمتها في السنة الحالية. وترك Frank للشريك مسئولية إتخاذ القرار النهائي، ولكنه صرح بشكل واضح على أنه ينوى إتباع متطلبات النشرة رقم ٢٢ من SAS وأن يذكر فى أوراق العمل عدم إتفاقه مع قرار الشريك. وأخبرته الشريك بأنها لن تسمح له بذلك لما يتضمنه من مسئولية قانونية. وصرحت بأنها ترغب في كتابة خطاب إلى Frank تذكر فيه أنها تتحمل مسئولية إتخاذ القرار النهائي في حالة حدوث نزاع قانوني. وانتهت إلى القول «يجب على الشركاء أن يتصرفوا كشركاء، وليس كأسلحة فاسدة تصعب الحياة على شركائهم الأخرين: يجب عليك أن تتعلم الكثير قبل أن أشعر بالارتياح لاحتلالك لموقع شريك».

المطلوب

استخدام منهج الخطوات الست السابق شرحه في هذا الفصل لحل هذا المأزق أو المشكلة الأخلاقية.

الفصل الرابع:
المسئولية القانونية
Legal Liability

ان تحقيق صافي الربح من تنفيذ العديد من عمليات المراجعة يتعادل مع تكلفة دعوى قضائية واحدة

قامت منشأة المحاسبة Orange & Rankle التي تعمل في مدينة San Jose بتنفيذ إجراءات المراجعة بإحدى الشركات الصغيرة العاملة في مجال التقنية المتقدمة والتي تقوم بتصميم برامج التطبيقات Soft-ware بالحاسب الإلكتروني. ويتمثل جانب كبير من رأسمال هذه الشركة في استثمار مدفوع من إحدى النقابات التي تضم في عضويتها ٤٠ فرداً من رجال الأعمال والمهنين. وتضم في عضويتها العديد من المحامين.

ومنذ تأسيس الشركة تم إسناد عملية المراجعة إلى منشأة Orange & Rankle لمدة ٤ أعوام متتالية مقابل أتعاب تقدر بمبلغ ١٣٠٠٠ دولار تقريباً. وتم تنفيذ المراجعة بواسطة أشخاص يتمتعون بالكفاءة. وكان واضحاً لكل من بالمنشأة وخارجها أن هؤلاء المراجعين قد التزاموا بإجراء المراجعة وفق متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.

وفي منتصف السنة الخامسة من عمر الشركة، أصبح واضحاً أن الخطط التسويقية الموضوعة كانت تتسم بالتفاؤل الشديد، وأن على الشركة البحث عن رأسمال إضافي لإجراء تعديل جوهري على استراتيجيتها. واقترع الشركاء ورفضوا دفع رأس المال المطلوب. وتم إغلاق الشركة وإعلان إفلاسها. وبذلك فقد الشركاء رؤوس أموالهم، وقاموا برفع دعوى قضائية ضد كل من كان له صلة بإدارة الشركة والمراجعين.

وخلال السنوات التالية إنهمك المراجعون في عملية الدفاع عن أنفسهم في هذه الدعوى القضائية. وعينوا خبير لتقييم عملهم المتعلق بالمراجعة، وقدموا المذكرات لهيئة المحكمة... إلخ. وحاولوا تسوية الدعوى خارج إطار المحكمة، ولكن رفض رافعوا الدعوى التوصل إلى مبلغ مناسب للتعويض. وأخيراً، في نهاية اليوم الثاني من المحاكمة وافق رافعوا الدعوى على التسوية مقابل مبلغ معين.

لقد كان واضحاً لدافعي الدعوى عدم إرتكاب المراجعين لأى خطأ، ولكنهم استمروا في إجراءات التقاضي. وبلغت التكلفة الإجمالية التي تحملتها منشأة المراجعة مليون دولار، بالإضافة للوقت الضائع، الأثار السلبية المحتملة على السمعة، والضغط والتوتر العام. وهكذا، كانت تكلفة هذه الدعوى القضائية المرفوعة ضد مراجعين لم يرتكبوا أية أخطاء، أكبر بمعدل ٧٥ مرة من متوسط أتعاب المراجعة الذي تم الحصول عليه من هذه الشركة.

* * *

تحتل المسئولية القانونية وما يترتب عليها من آثار مركز الصدارة في إهتمامات المهنة. وحتى يمكن تصور ذلك، تحملت منشآت المحاسبة الست الكبرى في عام ١٩٩١ فقط مبلغ ٤٤٧ مليون دولار في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عن القضايا وتسويتها. ويمثل هذا المبلغ ٩٪ من إيراد المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية. وكانت النسبة قد بلغت ٧,٧٪ في العام السابق عليه ١٩٩٠، وتوقع البعض في ذلك الحين أن تزيد النسبة عام ١٩٩٤ إلى ١١,٩٪. كما توقع البعض أن تجاوز هذه التكاليف مبلغ ٣٠ بليون دولار.

وعلى الرغم من قيام منشآت المحاسبة بالتأمين ضد التقاضي لتخفيف الآثار السلبية الناتجة عنه، إلا أن مبلغ أقساط التأمين يشكل عبئاً كبيراً، كما أن السياسات المتاحة أمام منشآت المحاسبة تحتوى على استقطاع مبالغ كبيرة من إيراداتها لمواجهة مثل هذا الخطر. وتهدف هذه السياسات التي تتبعها منشآت المحاسبة الكبرى إلى تحقيق التأمين الذاتي لها ضد التقاضي وخسارة العديد من ملايين الدولارات.

وأصبحت مشكلة المسئولية القانونية التي تواجه المهنة أكثر وضوحاً في عام ١٩٩٠ عندما أعلنت سابع أكبر منشآت المحاسبة Leventhol & Horwath إفلاسها. وكان السبب الرئيسي للإفلاس هو إرتفاع عدد القضايا المرفوعة ضدها والتي تم رفعها على أساس تقصير المنشأة في أداء مسئولياتها المهنية، وطالب المدعون بمبالغ كبيرة كتعويض عن ذلك، وبالتالى واجهت المنشأة خسائر ضخمة. وقد أقرت خطة تصفية المنشأة في المحكمة عام ١٩٩٢، وتم مطالبة الشركاء بدفع مبلغ ٤٨ مليون دولار حتى يتجنبوا إعلان إفلاسهم كأفراد. وتم إغلاق منشأة Panell Kert، وهى منشأة كبرى أيضاً، وتم بيع ٩٠٪ من فروعها عام ١٩٩٢، وعوملت مكاتبها على أنها تمثل منشآت محاسبة منفصلة. وقد أشار شريك سابق في هذه المنشأة إلى أن الدعاوى القضائية كانت هى السبب من وراء كل ماحدث.

وتؤثر المسئولية القانونية للمحاسبين أيضاً على المهنة فيما يتعلق بالجانب الإنساني للعاملين بها. وكمثال، أظهرت دراسة في عام ١٩٩٤ أن عدد الشركاء والمديرين الذين تركوا العمل في منشآت المحاسبة في السنوات الأخيرة بسبب عدم قدرتهم على تحمل التهديد بالتعرض للتقاضي قد بلغ ما يمثل ٢٩٪ من إجمالي عدد الشركاء والمديرين الذين لم يرغبوا في الاستمرار في العمل بمنشآت المحاسبة، كما أظهرت هذه الدراسة أيضاً أن ٤٦٪ منهم قد تأثروا من أثر الارتفاع المتزايد لتكاليف التقاضي على أرباحهم المستقبلية.

وسيخصص هذا الفصل لمناقشة طبيعة المسئولية القانونية للمحاسبين. وسيتم في البداية التعرض لأسباب ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضد المحاسبين، وسيتبع ذلك فحص تفصيلي لطبيعة الدعاوى القضائية والمصادر المحتملة للمسئولية القانونية. وسيتضمن ذلك عرض للخص يتناول أشهر القضايا التي تم رفعها ضد المحاسبين المصرح لهم. وفي نهاية الفصل سيتم مناقشة مايجب على المهنة أن تفعله لتخفيف فرص تعرض المحاسبين للمسئولية القانونية مع مقابلة إحتياجات المجتمع من المهنة في نفس الوقت.

التغيير في البيئة القانونية Changed Legal Environment

الهدف التعليمي ٤-١: وصف بيئة التقاضى التي يعمل بها المحاسبون المصرح لهم

يجب على المهنين دائماً أداء عملهم وفق مستوى مناسباً من العناية عند تقديم الخدمات للأخرين. ويتحمل المراجعون المسئولية المنصوص عليها في القانون العام فيما يتعلق بعقودهم مع العملاء. حيث يجب مسائلتهم قانوناً بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التي تؤدى إلى عدم تقديم الخدمة أو عدم بذل العناية المعتادة للعملاء. ويمكن أن يخضع المراجعون للمسائلة القانونية في ظل نصوص القانون

العام في حالات محددة عند رفع أطراف أخرى بخلاف العملاء الدعاوى القضائية ضدهم. وعلى الرغم من إختلاف العقوبات القضائية التي يمكن أن يواجهها المراجعون نتيجة رفع أطراف أخرى [تسمي الطرف الثالث] من غير العملاء للقضايا من ولاية لأخرى، إلا أنه من المتعارف عليه بوجه عام أن يبذل المراجع العناية المعتادة حتى يؤدى واجبه قبل الطرف الثالث الذي يمثل مجموعة محدودة من الأفراد يعتمدون في إتخاذ القرارات على تقرير المراجع. وتأخذ بعض الولايات مثل ولاية نيويورك إتجاهاً متشدداً بدرجة أكبر من غيرها من الولايات فيما يتعلق بمدى مسئولية المراجع أمام الطرف الثالث. وتأخذ بعض الولايات مفهوماً واسعاً جداً بخصوص مسئولية المراجع أمام كافة الأفراد الذين يتوقع لهم الإعتماد على تقرير المراجعة. وبالإضافة إلى القانون العام [يمكن أن يطلق عليه القانون المدني]، يمكن للطرف الثالث أن يقاضى المراجع قانونياً في ضوء نصوص تشريعية محددة. ومثلاً يحتوى كل من قانون الأسهم الصادر في ١٩٣٣ وقانون تبادل الأسهم الصادر في عام ١٩٣٤ على مواد محددة تشكل عقوبات يجب تطبيقها ضد المراجعين في حالة المخالفة. ويمكن أن يتعرض المراجع للمساءلة الجنائية إذا ثبت قيامه بخداع الأخرين أو إلحاق الضرر بهم.

وسيتم تركيز العرض في هذا الفصل على المصادر الأربعة للمسئولية القانونية للمراجع والسابق ذكرها في الفقرة السابقة. ويلخص الشكل ٤-١ هذه المصادر مع مثال لأحد الدعاوى المحتملة.

الشكل٤-١

المصادر الأربعة الرئيسية للمسئولية القانونية للمراجع

مصدر المسئولية	مثال لدعوى محتملة
المسئولية أمام العميل في ظل القانون العام	رفع العميل لدعوى قضائية ضد المراجع لعدم إكتشافه الاختلاس خلال أداء المراجعة
المسئولية أمام الطرف الثالث في ظل القانون العام	رفع بنك لدعوى قضائية ضد المراجع لعدم اكتشاف تحريف بالقوائم المالية الخاصة بالعميل المتقدم لحصول القرض.
المسئولية القانونية في ظل قوانين الأسهم الفيدرالية	رفع مجموعة من المساهمين دعاوى قضائية ضد المراجع لعدم اكتشاف تحريف جوهرى في القوائم المالية.
المسئولية الجنائية	مقاضاة الحكومة الفيدرالية للمراجع لإصدار تقرير مراجعة غير صحيح مع علمه بذلك.

وقد زاد في السنوات الأخيرة عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، والأحكام القضائية التي تم الحكم فيها لصالح المدعيين ضد المراجع، وبصفة خاصة الدعاوى القضائية الخاصة بالطرف الثالث في ظل كل من القانون العام وقوانين الأسهم الفيدرالية. ويمكن ذكر بعض العوامل التي أدت إلى حدوث ذلك، ولكن تتمثل العوامل الرئيسية في:

- الإدراك المتزايد من مستخدمى القوائم المالية لمسئوليات المحاسب العام.
- زيادة إهتمام هيئة سوق المال بتنفيذ مسئولياتها الخاصة بحماية مصالح المستثمرين.
- تعقد ممارسة المراجعة والمحاسبة في ضوء زيادة حجم الوحدات الاقتصادية والاتجاه نحو العولمة، وتعقد العمليات التشغيلية في قطاع الأعمال.

- وجود قبول عام في المجتمع برفع دعاوى قضائية من الأطراف التي أصيبت بالضرر ضد أى فرد لديه القدرة على دفع تعويض عن الضرر بغض النظر عن المخطئ، وهذه النظرة من المجتمع تتوافق مع العديد من الشروح الخاصة بالمسئولية القانونية. ويطلق على ذلك مفهوم الحافظة المليئة بالمال Deep - Pocket للمساءلة.
- أدت الأحكام المدنية ضد المراجعين ومنشآت المحاسبة في بعض الحالات القليلة إلى تحفيز المحامين على توفير الخدمات القانونية وفقاً لأساس الأتعاب المشروطة. وهذا يقدم عائداً إضافياً للطرف المصاب بالضرر عند نجاح الدعوى القضائية وأيضاً ينتج عنه خسارة أقل في حالة رفض الدعوى القضائية.
- رغبة العديد من منشآت المحاسبة في تسوية المشكلات القانونية خارج المحكمة لتجنب دفع أتعاب كثيرة والرأى العام السلبي بدلاً من حل هذه المشكلات من خلال النظام القضائى.
- الصعوبات التي تواجه المحاكم في فهم وتفسير الجوانب الفنية في المحاسبة والمراجعة.

وقد إهتم الكونجرس كثيراً بزيادة تكاليف التقاضى التي يتحملها المحاسبون وغيرهم، كما اهتم المجتمع بذلك أيضاً، وبصفة خاصة في الفترة التي تزايدت فيها هذه التكاليف. وأصبح معروفاً أن كافة أعضاء المجتمع تتحمل مثل هذه التكاليف. وبسبب ذلك، تم إقتراح التشريعات التي يمكن أن تؤدى إلى التحكم في تكليف التقاضي من خلال عدم السماح برفع القضايا التي ليس لها أساس قانوني قوى وربط العقوبات القضائية بحجم الخطأ الذي تم إرتكابه. وتم إجازة القانون في عام ١٩٩٦ بشهر يناير، مما أدى إلى شعور المحاسبين بالإرتياح فيما يتعلق بمجال القضايا الخاصة بالأسهم. وبرغم ذلك، فمازالت المسئولية القانونية تشكل أمراً شاقاً يجب أخذه في الإعتبار عند قيام منشآت المحاسبة بأداء الممارسة المهنية.

الفرق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة
Distinction Among Business Failure, Audit Failure, and Audit Risk

يرى العديد من المهنين من المحاسبين والقانونيين أن السبب الرئيسي في رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين يرجع إلى عدم استيعاب مستخدمي القوائم المالية للفرق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة والفرق بين فشل المراجعة وخطر المراجعة. وسيتم تعريف هذه المصطلحات في البداية، وبعد ذلك سيتم مناقشة كيف يمكن أن يؤدى عدم استيعاب الفروق بينها إلى رفع القضايا ضد المراجعين.

الهدف التعليمي ٤-٢: شرح سبب فشل مستخدمي القوائم المالية في التفريق بين فشل الأعمال، فشل المراجعة، وخطر المراجعة مما يؤدى إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع

فشل الأعمال Business Failure. ويحدث ذلك عندما لاتكون الوحدة الإقتصادية قادرة على دفع الديون التي عليها أو عندما لاتتمكن من مقابلة توقعات المستثمرين، أو بسبب وجود ظروف إقتصادية أو ظروف داخلية بها، مثل الكساد، إتخاذ الإدارة لقرارات غير صائبة، أو وجود منافسة غير متوقعة في النشاط الذي تعمل فيه. وكما سبق الذكر في الفصل الأول سيظل هناك دائماً بعض الخطر لفشل الأعمال.

فشل المراجعة Audit Failure. ويحدث ذلك عندما يصدر المراجع تقريراً خاطئاً كنتيجة لعدم تطبيق

متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها. وكمثال، قد يعين المراجع مساعدين غير أكفاء لأداء مهام المراجعة مما يؤدى إلى عدم اكتشاف تحريفات ذات أهمية نسبية عالية، وكان من الممكن إكتشاف هذه التحريفات في حالة وجود مراجعين أكفاء.

خطر المراجعة Audit Risk. وهو الخطر الناتج عن استنتاج المراجع عدالة القوائم المالية وإصداره لتقرير نظيف، في حين أن القوائم المالية تحتوى على تحريفات ذات أثر جوهرى في ضوء مستوى الأهمية النسبية. وكما سيتم إيضاحه في الفصول التالية، لايمكن أن يتوقع إتمام المراجعة مع الكشف عن كافة التحريفات ذات الأثر الجوهرى في ضوء مستوى الأهمية النسبية. حيث أن المراجعة محدودة بحجم العينة التي يتم استخدامها، كما أن التحريفات والغش اللذين يمكن إخفائهما بمهارة قد لايمكن اكتشافهما بسهولة. وبالتالي، يوجد دائما بعض الخطر في أن المراجعة لن تؤدى إلى كشف كافة التحريفات الجوهرية حتى في ظل الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

يتفق معظم المهنيين في مجال المحاسبة على أنه في معظم حالات فشل المراجعة في الكشف عن التحريفات الجوهرية وإصدار تقرير خاطئ للمراجعة، يثار الشك حول ما إذا كان المراجع قد مارس العناية المهنية المعتادة. فإذا فشل المراجع في بذل مثل هذه العناية، يحدث فشل المراجعة. وفي هذه الحالات، يجيز القانون للإطراف التي حدث لهاخسائر من جراء عدم بذل المراجع للعناية المعتادة الحصول على تعويض عن بعض أو كل الخسائر التي لحقت بهم من المراجع بسبب حدوث فشل المراجعة. ومن الصعب في الممارسة أن يتم تحديد متى فشل المراجع في بذل العناية المعتادة بسبب تعقد إجراءات المراجعة. ومن الصعب أيضاً تحديد من له الحق في التعريض نتيجة تنفيذ المراجعة في ضوء التقاليد القانونية. وعلى الرغم من ذلك، فإن فشل المراجع في بذل العناية المعتادة سيؤدى إلى مساءلته قانونياً وقد يؤدى إلى تحمل منشأة المحاسبة الخسائر.

وتواجه منشآت المحاسبة صعوبات من جراء وقوع فشل الأعمال وليس فشل المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا تم إعلان إفلاس المنشأة وثبت عجزها عن دفع الديون، فمن المتعارف عليه أن يدعى مستخدمو القوائم المالية بفشل المراجعة وخاصة إذا كان أحدث تقرير للمراجع يوضح فيه رأيه بعدالة القوائم المالية. وحتى إذا حدث فشل في الوحدة الإقتصادية وتم فيما بعد التعرف على وجود تحريفات بالقوائم المالية، يمكن أن يدعى المستخدمون بإهمال المراجع مع ثبوت إلتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها. وينشأ هذا الخلاف في الرأى بين المراجعين والمستخدمين بسبب ما يطلق عليه فجوة التوقع Expectation Gap. حيث يرى معظم المراجعين أن أداء المراجعين يجب أن يتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها. بينما يرى العديد من المستخدمين أن المراجع ضامن لدقة القوائم المالية، ويرى البعض منهم أن المراجع ضامن للسلامة المالية للوحدة الإقتصادية محل المراجعة. وينتج عادة عن فجوة التوقع رفع قضايا بشكل لامبرر له. وربما يجب من القائمين على المهنة أن يعرفوا مستخدمي القوائم المالية بدور المراجع والفرق بين فشل الأعمال، والفشل في المراجعة، وخطر المراجعة. ومن الأمور التي يجب على المراجع أن يأخذها على محمل الجد أن بعض الدعاوى القضائية قد ترفع على أمل ان يحصل الأفراد الذين لحقت بهم خسائر على تعويض من أى مصدر بغض النظر عما إذا كان هذا المصدر قد ارتكبت أخطاء أم لا.

المفاهيم القانونية التي تؤثر في المسئولية القانونية
Legal Concepts Affecting Liability

الهدف التعليمي ٤-٣: تعريف المفاهيم والمصطلحات القانونية الأساسية الخاصة بالمسئولية القانونية للمحاسبين

يعد المحاسب المصرح له مسئولاً عن كافة الجوانب المتعلقة بعمله المحاسبي: المراجعة، الضرائب، الخدمات الاستشارية للإدارة وخدمات إمساك الدفاتر. وكمثال، إذا أهمل المحاسب المصرح له في إعداد وملء الإقرار الضريبي على نحو ملائم، يمكن أن يتحمل العقاب القانوني والفوائد التي يكون العميل مطالباً بدفعهما بالإضافة إلى رسوم إعداد الإقرار الضريبي. وفي بعض الولايات، قد تقرر بعض المحاكم عقوبات تأديبية أيضاً.

وتتعلق معظم الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشآت المحاسبة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها أو لم يتم مراجعتها. وبالتالى، ستتركز المناقشة في هذا الفصل بصفة أساسية على هذين الجانبين من المحاسبة العامة. وسيتم تصنيف مجال المسئولية القانونية في المراجعة الى: (١) المسئولية القانونية تجاه العميل، (٢) المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام، (٣) المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل تشريعات معينة، (٤) المسئولية القانونية الجنائية. ويوجد بعض المصطلحات القانونية التي يتم تطبيقها في كافة أنواع الدعاوى المرفوعة ضد المراجعين. وهى مفهوم الفرد الحصيف Prudent Person Concept، المسئولية القانونية عن تصرفات الأخرين Liability for Acts of Others، ونقص الاتصال الخاص Lack of Privileged Comunic .

مفهوم الفرد الحصيف Prudent Person Concept

يوجد إتفاق داخل المهنة والمحاكم على أن المراجع ليس ضامنا للقوائم المالية. حيث يجب عليه فقط بذل العناية المعتادة. ومع ذلك لايتوقع من المراجع أن يؤدى عمله على نحو مثالي. ويشار إلى المعيار الذي يتطلب من المراجع أن يبذل العناية المعتادة بمفهوم الفرد الحصيف. ويفسر على النحو التالي:

> **يفترض في كل رجل يؤدى خدماته للاخرين في إطار تعاقدي، أن يؤدى واجبه في ظل هذا التعاقد من خلال استخدام مهارته وبذل العناية والاجتهاد المناسبين. وفي مثل هذه التعاقدات التي تشترط وجود المهارة كمتطلب أساسي، حتى يستطيع تقديم الخدمة، يجب على الفرد أن يعلم أن الرأى العام يعتقد أنه يمتلك درجة المهارة المعتاد توافرها في الأفراد الأخرين الذين يقومون بمثل العمل الذي تعاقد على أدائه، فإذا ثبت عكس ذلك، يكون قد إرتكب عملاً من أعمال الغش تجاه أى شخص تعاقد معه لثقته في المهنة التي يعمل بها واعتماده عليها بوجه عام. ولكن لايجب الظن بأن كل فرد يتمتع بالمهارة أو لا يتمتع بها، وقام بمباشرة مثل هذا العمل، أن يؤديه بنجاح دون أخطاء. حيث يجب على الفرد أن يباشر العمل بنية صادقة واستقامة ولكن هذا لا ينفى إمكانية الفشل. وبالتالى يكون هذا الشخص مسئولا أمام من تعاقد معه بسبب الإهمال أو سوء النية أو عدم الأمانة وليس بسبب الخسائر الناتجة عن أخطاء التقدير التي قام بها.**

المسئولية القانونية عن أخطاء الأخرين Liability for the Acts of Others

يكون كل من الشركاء أو المساهمون بصفة عامة كما في حالة شركات المساهمة مسئولون بشكل مشترك عن الدعاوى المدنية الخاصة بأى مالك منهم. أما إذا كانت منشأة المحاسبة تتخذ شكل شركة التضامن المحدودة، الشركة ذات المسئولية المحدودة، شركة المساهمة العامة، أو شركة المساهمة المهنية ذات المسئولية المحدودة، فإن العقوبة على أحد الملاك لاتمتد إلى الأصول الشخصية للملاك الأخرين

ما لم يكن أحد الملاك الأخرين قد شارك في العمل الذي نتج عنه مسائلة المالك قانونياً. وبالطبع فإن كافة أصول منشأة المحاسبة تكون محلاً للضرر في حالة الحكم على المالك.

وأيضاً قد يسائل الشركاء قانونياً عن أعمال الأخرين الذين يعتمدون عليهم في ظل قوانين الوكالة. والمجموعات الثلاث التي يمكن للمراجع أن يثق فيها هى: الموظفين، باقى المحاسبين المصرح لهم الذين تم تعينهم لأداء جزء من العمل، والمتخصصين الذين يتم استدعائهم لتقديم معلومات فنية. وعلى سبيل المثال، إذا أدى الموظف عمل المراجعة على نحو غير ملائم، يكون الشريك مسئولاً من الوجهة القانونية عن أدائه.

نقص الإتصال الخاص Lack of Privileged Communication

لايحق للمحاسبين المصرح لهم في ظل القانون العام ان يحجبوا المعلومات عن المحاكم على أساس خصوصية المعلومات. وكما سبق القول في الفصل رقم (٣) يمكن للمحكمة إستدعاء المراجع للإطلاع على أوراق العمل. ولايمكن بالتالى حجب المعلومات السرية بين المراجع والعميل عن المحكمة.

وقد قررت بعض الولايات في تشريعاتها السماح بمبدأ خصوصية المعلومات بين المراجع والعميل ومع ذلك، يجب أن يكون الغرض من الاتصال قد تم تحديده على أنه إتصال يتسم بالسرية. وبالتالى يمكن أن يرفض المراجع الشهادة في الولاية التي تجيز الاتصال الخاص. ولكن لاينسحب ذلك على المحاكم الفيدرالية.

تعاريف المصطلحات القانونية Definition of Legal Terms

يمكن تفهم باقى محتويات هذا الفصل بشكل أفضل عند التعرف على المصطلحات القانونية التي تؤثر في المسئولية القانونية للمحاسب المصرح له.

الإهمال والغش Negligence and Fraud

المصطلحات الأربعة الأولى التالية تتعلق بدرجة الخطأ التي قد تعرض المراجع للمساءلة القانونية. ويعد أمراً مفيداً أن يتم التفريق في المناقشة بين تطبيق القانون في مختلف أنواع الدعاوى القضائية التي يمكن رفعها ضد المراجع بسبب تأثير ذلك على النتيجة النهائية لكل دعوى.

- **الإهمال البسيط (المعتاد) Ordinary Negligence.** ان غياب مستوى معقول من العناية من أى فرد يكون متوقعاً في ضوء ظروف معينة. ويجب عند تقييم مدى إهمال المراجع، أن يتم التعرف على الطريقة التي كان سيتبعها المراجع الكفء إذا واجه نفس الموقف.

- **الإهمال الجسيم Gross Negligence.** يحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية، ويتعادل سلوك المراجع في هذه الحالة مع السلوك المتوقع من شخص يتسم بالطيش. وفي بعض الولايات لايوجد فرق بين الإهمال البسيط والإهمال الجسيم.

- **الغش الاستدلالي Constructive Fraud.** ويشير ذلك إلى وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية في الخداع أو إلحاق الضرر بالاخرين. ويطلق على الغش المستنتج مصطلح التهور مع الإهمال Recklessnes. وفي حالة المراجع تم تعريف مصطلح التهور من قبل محكمة الإستئناف الفيدرالية على أنه إبداء المراجع لرأى عن القوائم المالية في الوقت الذى يتوافر لديه اعتقاد راسخ بعدم توافر المعلومات التي يتم من خلالها التوصل لهذا الرأى. وهكذا، إذا كان المراجع يعلم بأنه لم يقم بأداء المراجعة على نحو ملائم ومع ذلك أصدر التقرير سيعامل على أنه تصرف على نحو متهور على الرغم من عدم وجود النية لديه في خداع مستخدمي القوائم المالية.

– **الغـــش Fraud**. ويقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثرها السلبي ووجود النية لديه لخداع الأخرين.

قانون العـقد Contract Law

– **نقض العـقـد Breach of Contract**. وينتج عن عدم إلتزام طرف أو أطراف العقد بالوفاء بمتطلبات العقد. وكمثال على ذلك، إذا لم تقم منشأة المحاسبة بتسليم الإقرار الضريبي في التاريخ المتفق عليه. ويطلق على الإطراف التي تجمعها علاقة تعاقدية مفهوم الأفراد المطلعون على العقد Privity of Contract.

وعادة ما يوقع كل من منشآت المحاسبة والعملاء خطاب التعاقد Engagement Letter حتي يوجد الشكل الرسمي لإتفاقهما بخصوص الخدمة التي سيتم تقديمها وأتعابها وتوقيتها. ويمكن أن يوجد مطلعون على العقد دون أن يوجد إتفاق مكتوب. ولكن وجود خطاب للتعاقد يعمل على تعريف العقد على نحو أكثر وضوحاً.

– **الطرف الثالث المستفيد Third - Party Beneficiary**. يتمثل الطرف الثالث في الأشخاص الذين ليس لهم حق الاطلاع على العقد، ومع ذلك يكون معلوماً لدى أطراف العقد ويترتب على ذلك أن يكون له حقوق ومنافع نتيجة توقيع العقد. ويتمثل ذلك في البنك الذي قدم قرضا ضخماً في تاريخ الميزانية ويتطلب وجود مراجعة للقوائم المالية كجزء من إتفاقية العقد. ويسمى الطرف الثالث في بنود العقد على أنه الطرف الثالث المستفيد.

القانون العام والنصوص التشريعية Common and Statutory Law

القـانون العـام Common Law. تتمثل في مواد القانون التي تم التوصل إليها من خلال أحكام القضاه في المحاكم وليس من خلال التشريع. ومن أمثلة ذلك القرارات الخاصة بإهمال المراجع نتيجة الفشل في اكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مستوى الأهمية النسبية بالقوائم المالية التي إعتمد عليها البنك عند منح القرض.

النصوص التشريعية Statutory Law. القوانين التي أجازها الكونجرس الأمريكي والهيئات الحكومية الأخرى. مثال ذلك قانونى الأوراق المالية الصادرين في عامى ١٩٣٣ و١٩٣٤ التي لها أثر كبير على المراجعين.

تقدير حجم المسئولية القانونية Assessed Proportion of Liability

المسئولية القانونية المشتركة والمسئولية القانونية المتعددة Joint and several Liabiability. يتمثل في تقدير المدعى لحجم الخسائر الكلية التي تكبدها بسبب المدعى عليه بغض النظر عن مدى إشتراك أطراف أخرى في إلحاق الضرر بالمدعى. وعلى سبيل المثال، إذا قامت الإدارة عمداً بتحريف القوائم المالية، يمكن أن يتحمل المراجع إجمالي الخسائر التي لحقت بالمساهمين في حالة إفلاس الشركة وعدم قدرتها على الوفاء بالديون.

المسئولية القانونية المنفصلة والمسئولية القانونية النسبية Separte and Proportionate Liability. حجم الخسائر الذي يجب أن يتحمله المدعى عليه بما يتناسب مع الضرر الناتج عن إهماله. وعلى سبيل المثال إذا قررت المحكمة أن إهمال المراجع في أداء المراجعة سبب ٣٠٪ من الخسائر، سيكون إجمالي الضرر الذي تسبب فيه المراجع بصفة إجمالية ٣٠٪.

ويعد التفريق بين المسئولية القانونية المشتركة والمتعددة والمسئولية القانونية المنفصلة والنسبية أمراً

حيوياً، لأن حجم المبالغ الخاصة بهما سيختلف عند تقدير الضرر. وبصفة عامة فإن هذين المنهجين سيتم تطبيقهما في حالة المساءلة القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل كل من القانون العام وقوانين الأسهم الفيدرالية. وعند رفع القضية في محكمة تتبع الولاية، ستحدد القوانين السارية في الولاية أي المنهجين سيتم استخدامه لتقدير حجم الضرر. بينما في حالة القضايا المرفوعة أمام المحاكم الفيدرالية بخصوص قوانين الأسهم الفيدرالية، سيتم تطبيق منهج المساءلة القانونية المنفصلة والنسبية باستثناء ظهور توفر المعرفة لدى المحاسب المصرح له المدعى عليه بوقوع الغش أو قيامه بالمشاركة في الغش، فيتم تطبيق منهج المساءلة القانونية المشتركة والمتعددة. ويجب ملاحظة أنه في حالة التشريعات الفيدرالية ستزيد قيمة المبالغ الخاصة بالضرر في ظل المسئولية القانونية المنفصلة والنسبية الى ١٥٠٪ من المبالغ التي تتناسب مع حجم خطأ المحاسب المصرح له في حالة عدم قدرة المدعى عليه الرئيسي على دفع الديون الخاصة به.

المسئولية القانونية في مواجهة العملاء Liability To Clients

الهدف التعليمي ٤-٤: وصف المسئولية القانونية للمحاسبين في مواجهة العملاء ومايتعلق بها من دفاع

يعد العملاء مصدر التقاضي الرئيسي ضد المحاسبين المصرح لهم. وتتنوع الدعاوى القانونية المرفوعة من قبل العملاء تنوعاً كبيراً، مثل: الإدعاء بعدم استكمال المراجعة في التاريخ المتفق عليه، الإنسحاب من المراجعة على نحو غير ملائم، الفشل في اكتشاف الاختلاس [سرقة الأصول]، خرق متطلبات السرية الخاصة بالمحاسبين المصرح لهم. وعادة ماتكون المبالغ الخاصة بالضرر في هذه الدعاوى القضائية صغيرة نسبياً ولا تنال حظا من الإنتشار مثلما تحصل عليه الدعاوى الأخرى. وتمثل قضية Fund of Funds إستثناء يستحق الذكر عندما حكمت المحكمة بتعويض قدره ٨٠ مليون دولار في دعوى قضائية ضد منشأة المحاسبة بسبب خرق متطلبات السرية.

والشكل المعتاد لهذه القضايا يتمثل في الإدعاء بعدم اكتشاف المراجع لاختلاس الموظفين بسبب الإهمال في أداء المراجعة. وقد يتم رفع الدعوى بسبب إنتهاك العقد أو الحاق ضرر بسبب الإهمال أو للسببين معاً. ويمكن أن يتسبب الضرر من خلال الإهمال البسيط أو الإهمال الجسيم أو الغش. وتعد التصرفات الخاصة بالحاق الضرر أكثر انتشاراً من إنتهاك العقد بسبب كبر مبالغ التعويض المتعلقة بها.

وتتمثل النقطة الأساسية التي تتعلق بقضايا الإهمال عادة في مستوى العناية الواجب بذله. وعلى الرغم من أنه يوجد اتفاق عام على عدم مثالية أى فرد ولا حتى المهنيين، إلا أنه في معظم الحالات فان أى خطأ جوهرى في التقدير سيخلق إفتراضاً على الأقل بإهمال المهنى حتى يثبت عكس ذلك. وفي بيئة المراجعة، ينظر إلى عدم الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها على أنه دليل حاسم على الإهمال. وفي قضية شهيرة تعبر عن ذلك والتي أثارت الشك في الإهمال عند أداء المراجعة المؤداة بواسطة منشأة للمحاسبة، قضية Cenco Incorporated V. Seidman & Seidman، حيث تم إتهام المراجع بالإهمال مما أدى إلى فشله في إكتشاف الغش. ويوضح الشكل ٤-٢ القضية. لكن يجب أن يتذكر القارئ من دراسة معايير المراجعة المتعارف عليها، والتي سبق تقديمها في الفصل رقم (١)، أن تحديد ما إذا كان قد تم إنتهاك المعايير ام لا يعد أمراً يتضمن الكثير من الحكم الشخصي.

ويبدو تحديد مستوى العناية أكثر صعوبة في مجال فحص القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها أو إعداد القوائم المالية حيث يوجد القليل من المعايير المتعارف عليها التي يمكن إستخدامها في تقييم الأداء. ويوضح الشكل رقم ٤-٣ مثالاً لدعوى قضائية تتعلق بالفشل في اكتشاف الغش بالقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها وهى القضية المعروفة بـ 1136 Tenants Case.

دفاع المراجع في مواجهة العميل Auditor's Defenses against client Suits

تستخدم منشأة المحاسبة عادة طريقة واحدة أو أكثر من الطرق الدفاعية التالية عند وجود اتهام من العملاء: عدم وجود إلتزام في العقد Lack of Duty، أداء المراجعة بالمستوى المطلوب Nonnegligent Performance، المساهمة في الإهمال Contributory Negligence، عدم وجود صلة السببية Absence of Causal Connection.

– عدم وجود إلتزام في العقد. ويعنى ذلك أن تدعى منشأة المحاسبة بعدم وجود مادة في العقد تشير بشكل صريح أو ضمنى إلى ضرورة قيام المراجع بأداء أمر على نحو معين. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تدعى منشأة المحاسبة أن السبب في عدم إكتشاف التحريفات في القوائم المالية يتمثل في أن التعاقد كان بخصوص تقديم خدمة الفحص وليس خدمة المراجعة. وتتمثل الأداة المتعارف عليها التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدمها في هذا الصدد في خطاب التعاقد Engagement Letter. ويرى العديد من الخبراء في مجال التقاضي أن خطاب التعاقد الذي تم صياغته بعناية يمثل أهم السبل في تخفيض منشآت المحاسبة لاحتمال التعرض لعقوبات قانونية سلبية.

– **أداء المراجعة بالمستوى المطلوب.** وفي هذا الخصوص يمكن لمنشأة المحاسبة أن تدعى أن أداء المراجعة قد تم وفق متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها. وحتى إذا ظل هناك أخطاء أو مخالفات لم يتم الكشف عنها، فلايعد المراجع مسئولاً ما دام قد أدى المراجعة على نحو ملائم. وطبقاً لمفهوم الشخص الحصيف الذي سبق التعرض له، يوجد أساس قانوني يشير إلى أن المراجع ليس شخصاً معصوماً من الخطأ، وقد جاء في النشرتين SAS 47، SAS 53 أن أداء المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها يتم في إطار حدود معينة وأن المراجعة لاتقدم ضماناً كاملاً باكتشاف كافة الأخطاء والمخالفات. وتعنى مطالبة المراجعين باكتشاف كافة الأخطاء والمخالفات في الواقع أنهم ضامنون لدقة القوائم المالية. ولاتتطلب المحاكم ذلك.

الشكل ٤-٢

المسئولية القانونية في مواجهة العملاء –

Cenco Incorporated V.Seidman & Seidman (1982)

خلال الفترة من ١٩٧٠ إلى ١٩٧٥ إشترك الموظفون في شركة Cenco وبصفة خاصة أفراد الإدارة العليا في الغش على نحو كبير لتضخيم قيمة رصيد المخزون. وساعد ذلك الشركة في الحصول على قروض بمعدل فائدة متخفض والحصول على تسوية تأمينية مرتفعة ضد الحريق لاتعبر عن الوضع الذي كان يجب أن تكون عليه. وتم اكتشاف الغش والابلاغ عنه بواسطة أحد موظفى الشركة إلى هيئة سوق المال، وفي ضوء ذلك تم رفع دعوى قضائية من قبل المساهمين ضد كل من الإدارة والمراجعين. ووافقت منشأة المحاسبة على تسوية القضية خارج نطاق المحكمة ودفعت مبلغ ٣,٥ مليون دولار.

وتوجد حالياً إدارة جديدة للشركة، وقامت برفع دعوى جديدة ضد منشأة المحاسبة بالنيابة عن الشركة تتهمها فيها بإنتهاك العقد والاهمال في ممارسة المهنة وإرتكاب الغش. وإرتكز الدفاع الرئيسي لمنشأة المحاسبة على أن منشأة المحاسبة قد قامت بمحاولات جادة وفق ما يتطلبه عمل المراجعين لإكتشاف الغش، ولكن إشتراك عدد كبير من أفراد الإدارة بالشركة حال دون ذلك. وأشارت منشأة المحاسبة إلى أن الممارسات الخاطئة من الإدارة تمثل دفاعاً جيداً ضد مثل هذا الإتهام.

وتوصلت محكمة الاستئناف في الدائرة السابعة إلى عدم مسئولية منشأة المحاسبة في هذه القضية. واعتبرت الممارسات الخاطئة من قبل الإدارة دفاعاً ملائماً ضد الإتهام بإنتهاك العقد والاهمال وارتكاب الغش، وذلك على الرغم من عدم استمرار افراد الإدارة بالعمل في الشركة وعند أخذ ضلوع الإدارة في الأمر بالاعتبار، لم يتم إتهام منشأة المحاسبة بالإهمال.

الشكل ٤ - ٣

المسئولية القانونية في مواجهة العملاء

1136 Tenants V. Max Rothanberg and Company (1967)

تتعلق هذه القضية المدنية بفشل منشأة المحاسبة في إكتشاف الغش في أحد جوانب القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها. وحصلت الشركة على تعويض يقرب من ٢٣٥٠٠٠ دولار.

وتم التعاقد مع منشأة المحاسبة بواسطة وكيل عن إدارة أحد الشركات التي تتعامل في العقارات مقابل دفع أتعاب ٦٠٠ دولار في العام نظير إعداد القوائم المالية والإقرار الضريبي وإعداد جدول تخصيص الضرائب العقارية في الشركة التي تتعامل في مجال الإسكان التعاوني. ويتم إرسال القوائم دورياً إلى الشركة. وتحتوى هذه القوائم على عبارة التي «لم يتم مراجعتها» ويوجد مع القوائم خطاب مرفق يشير إلى «تم إعداد القوائم من واقع الدفاتر والسجلات الخاصة بالشركة ولم يتم إجراء أى عملية تحقق محايدة».

وخلال فترة التعاقد من ١٩٦٣ حتى ١٩٦٥ قام رئيس المديرين باختلاس مبالغ كبيرة من سكان المساكن التعاونية. ورفع هؤلاء السكان دعوى ضد المحاسب المصرح له يتهمونه فيها بالإهمال وإنتهاك العقد بسبب الفشل في اكتشاف الغش.

وكانت المسألة الأساسية في هذه القضية تتمثل في ما إذا كانت المنشأة قد تم التعاقد معها للقيام باجراءات المراجعة، أم تم ذلك لإعداد القوائم المالية من واقع الدفاتر والسجلات فقط، وهل يوجد بالتالى إهمال من جانب منشأة المحاسبة. ورأت المحكمة أن المنشأة كلفت بالقيام بأداء المراجعة وأنها اهملت في هذا الأمر. واستندت المحكمة في قرارها ذلك على أن المنشأة قامت فعلاً بتنفيذ بعض إجراءات المراجعة مثل إعداد قائمة العمل المعنونة بالفواتير المفقودة. وبما أن ذلك قد تم، فكان يجب كشف الغش. والأمر الأكثر أهمية من ذلك يتمثل في أن المحكمة توصلت إلى استنتاج مؤداه حتى إذا اعتبرت المهمة المتعاقد عليها لاتتعلق بالمراجعة، فيجب على المحاسب أن يلاحق أية استثناءات يكون لها أثر جوهرى بما يؤدى لإكتشاف الغش خلال أداء العمل الذي يقوم به.

وتم وضع أساسين في ضوء الحكم في هذه القضية والقضايا الأخرى المشابهة التي تتعلق بالقوائم المالية التي لايتم مراجعتها:

- أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين بضرورة كتابة خطاب التعاقد بصفة عامة وفي حالات القوائم المالية التي لن يتم مراجعتها بصفة خاصة. ويجب أن يتحدد في الخطاب بوضوح غرض المهمة التي سيقوم بها المحاسب المصرح له ومسئولياته وأية قيود سيتم فرضها عليه.

- تم تشكيل لجنة خدمات المحاسبة والفحص والتي أصبحت أحد اللجان الرئيسية للمعهد الأمريكي للمحاسبين لتوفير تعليمات عن الخدمات الخاصة بالقوائم المالية التي لايتم مراجعتها إلى الشركات التي لاتطرح أسهمها في الإكتتاب العام. وظهر أول إصدار لهذه التعليمات في عام ١٩٧٩. ولتجنب الخلط قام مجلس معايير المراجعة بحذف كل مايتعلق بهذا الأمر من نشرات معايير المراجعة.

- **المساهمة في الإهمال.** ويحدث ذلك عندما تؤدى تصرفات العميل نفسه إلى حدوث الخسائر المسببة للضرر أو تتداخل مع أداء المراجعة بما يؤدي إلي منع المراجع من إكتشاف سبب الخسائر. وكمثال لذلك، في إطار الحالة الأولى، إفترض أن العميل ادعى أن منشأة المحاسبة أهملت في اكتشاف سرقات ارتكبها أحد الموظفين. فإذا أشعرت منشأة المحاسبة العميل (يفضل أن يكون ذلك في صورة كتابية) بوجود ضعف في الرقابة الداخلية لمنع السرقة، ولم تقم الإدارة بتصحيح الموقف، يمكن لمنشأة المحاسبة أن تدافع عن نفسها على أساس المساهمة في الإهمال. أما الحالة الثانية فيمكن أن يعبر عنها المثال التالي، إفترض أن منشأة المحاسبة قد فشلت في تحديد الجزء غير القابل للتحصيل من المدينين والخاص برصيد معين، وعند فحص إمكانية القيام بالتحصيل، اتضح أن مدير الائتمان قدم معلومات كاذبة وزائفة في المستندات. وفي هذه الحالة يفترض أن مراجعة هذا الرصيد قد تمت وفق متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها ويمكن الدفاع على أساس المساهمة في الإهمال.

- **عدم وجود صلة السببية.** حتى يمكن للعميل أن يكسب قضية ضد المراجع، عليه أن يثبت وجود صلة سببية بين خرق المراجع لمعيار العناية المهنية والضرر الذي حدث له. وعلى سبيل المثال، بإفتراض فشل المراجع في الإنتهاد من المراجعة في التاريخ المتفق عليه، وادعى العميل أن ذلك سبب عدم موافقة البنك على تجديد القرض مما سبب ضرراً له. وفي هذه الحالة قد يتمثل دفاع المراجع في أن البنك رفض تجديد القرض لأسباب أخرى مثل ضعف الحالة المالية للعميل.

المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام
Liability to Third Parties under Common Low

الهدف التعليمي ٤-٥: اشرح المسئولية القانونية للمحاسبين في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام وخطوات الدفاع المرتبطة بها.

يمكن لمنشأة المحاسبة أن تتعرض للمسائلة القانونية بسبب الخسائر التي تلحق بطرف ثالث تحت إدعاء وقوع الخسائر نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة. ويتمثل الطرف الثالث في: المساهمين الحاليين والمرتقبين، البائعين، رجال البنوك والدائنين الاخرين، والموظفين والعملاء. ويتمثل النمط المتعارف عليه في مثل هذا الإطار في قيام البنك برفع دعوى نتيجة عدم قدرته على تحصيل قرض تم منحه إلى عميل لم يعد قادراً على الوفاء بديونه. ويمكن للبنك أن يدعى أن القوائم المالية المضللة كانت الأساس الذي اعتمد عليه في منح القر، وبالتالى يجب تحميل منشأة المحاسبة المسئولية عن عدم بذل العناية المهنية الواجبة.

الأساس القانوني الخاص بـ Ultramares Doctrine

توجد قضية شهيرة في مجال المراجعة تتعلق بالمسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث. وقعت أحداث هذه القضية في عام ١٩٣١، وقد عرفت بإسم Ultramares Corporation V. Touche. ونتج عنها أساس قانوني محدد في القانون العام يطلق عليه الأساس القانوني الخاص بـ Ultramares. ويعرض الشكل ٤-٤ ملخصاً لهذه القضية.

الشكل ٤-٤

المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث

Ultramares Corporation V. Touche (1931)

اعتمد الدائنون في إحدى شركات الأموال [Ultramares] على القوائم المالية التي تم مراجعتها، ولم تستطع الشركة الوفاء بديونها. وتم مقاضاة المحاسبين على أساس حدوث الإهمال وسوء التمثيل الذى أدى لوقوع الغش. وكان رصيد المدنين الذي يبلغ ٦٥٠٠٠٠ قد حرف بإضافة مبلغ ٧٠٠٠٠٠ دولار إليه. وادعى الدائنون أن الفحص الدقيق كان يمكن ان يؤدى إلى إظهار الغش الذي يعادل ٧٠٠٠٠٠ مغالاة في رصيد الدائنين.

وتوصلت المحكمة إلى أن المحاسبين قد أهملوا في عملهم مع عدم تحميلهم المسئولية عن ذلك في مواجهة الطرف الثالث، نظراً لأن هذا الخطأ لايتعلق باطراف العقد ولايحق للدائنين بالتالى وهم يمثلون الطرف الثالث الاستفادة من ذلك. وقد أوضحت المحكمة إلى أن الأطراف الموقعة على العقد فقط هى التى يمكنها مقاضاة المراجع عن الإهمال.

وأشارت المحكمة أيضاً إلى إمكانية عقد محاكمة خاصة بالتحريف الذي أدى لوقوع الغش، واوضحت ان إصدار المراجع للرأى الذي قال فيه «نشهد أيضاً فيما يتعلق بمخصص الضرائب الفيدرالية على الدخل، تعبر قائمة الدخل في رأينا عن رؤية حقيقية صحيحة عن الحالة المالية»، في حين أن المراجع يعلم عدم صحة هذا الرأى، فإن ذلك يمثل سوء تمثيل من المراجع أدى لوقوع الغش.

يتمثل المحور الرئيسي في الأساس القانوني لـ Ultramares في عدم كفاية الاهمال لتحميل المراجع المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث، لعدم توافر الخصوصية في التعاقد Privity of Contract بين المراجع والطرف الثالث، ما لم يكن الطرف الثالث مستفيداً بصفة أساسية Primary beneficiary. وفي هذا الإطار يكون المستفيد بصورة أساسية هو الطرف الذي يعلم المراجع عنه قبل القيام بأداء المراجعة [يعرف باسم الطرف الثالث Thrid Party]. ونتج عن هذه القضية ايضا تحميل المراجع للمسئولية القانونية امام جانب أكبر من الطرف الثالث بخلاف المستفيدين بصفة أساسية في حالتى الغش والاهمال الجسيم.

المستخدمون المتوقعون Forseen Users

قامت محاكم عديدة في السنوات الأخيرة بتوسيع الأساس القانوني الخاص بـ Ultramares للسماح للطرف الثالث بالتعويض في حالات جديدة لم تكن تؤخذ في الإعتبار من قبل، وتم استخدام مفهوم المستخدمون المتوقعون Foreseen Users في هذا الصدد. وبوجه عام، يكون المستخدم المتوقع عضواً في فئة محدودة من المستخدمين الذين يعلم المراجع أنهم يعتمدون على القوائم المالية، وعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار البنك الذي قدم قرضا للعميل في تاريخ إصدار الميزانية مستخدماً متوقعا. وفي ظل هذا المفهوم، يعامل المستخدم المتوقع بنفس الشكل الذي يعامل به الطرف الثالث.

وعلى الرغم من أن مفهوم المستخدم المتوقع يبدو واضحاً، إلا أن تطبيقه ليس كذلك، ويتم استخدامه على نحو مختلف في المحاكم المختلفة. ويوجد ثلاث مناهج يتم اتباعها في هذا الصدد، وهى: منهج إتحاد الائتمان Credit Alliance، منهج الاضرار المحددة Restatement of Torts، منهج المستخدم الذي يمكن توقعه على نحو مناسب Reasonably Foreseeable User. وفيما يلي عرض موجز لكل منهج:

منهج اتحاد الإئتمان. نشأ هذا المنهج عام ١٩٨٦ في قضية مرفوعة من إتحاد الأئتمان Credit Alliance ضد منشأة المحاسبة Arthur Anderson & Co. في مدينة نيويورك، وقام فيها احد المقرضين برفع قضية ضد مراجع احد العملاء الذين حصلوا منه على قرض، وتمثل الادعاء في أن المقرض اعتمد على القوائم المالية للمقترض، وقد عجز المقترض عن الوفاء بالدين. وقررت محكمة الاستئناف بولاية نيويورك إبطال قرار المحكمة الابتدائية الخاص بمنع المراجع المدعى عليه من استخدام الخصوصية كأساس للدفاع. وتمسكت محكمة الاستئناف في هذا الصدد بمفهوم الخصوصية الذي نشأ في قضية Ultramares، وصرحت بأن المراجع يساءل قانوناً إذا: (١) كان لديه العلم والنية خلال أداء عمله في وإصدار تقرير يمكن أن يستخدم بواسطة طرف ثالث للإدعاء في أمور محددة، (٢) وجود دليل على معرفة ونية المراجع من خلال أدائه لعمله وفي الوقت الحاضر يوجد ١١ ولاية تتبع هذا المنهج بدرجات متفاوته.

منهج الأضرار المحددة. يتم إتباع هذا المنهج بواسطة معظم الولايات، ويتم من خلاله تطبيق القاعدة الخاصة بالأضرار المحددة Restatement of Torts والتي تمثل ملخصا رسمياً معتمداً للمبادئ القانونية. وطبقاً لهذه المادة يجب أن يكون المستخدم المتوقع عضواً في مجموعة من المستخدمين قابلة للتحديد والتعريف على نحو مناسب Reasonably Limited and Indentifiable Group of Users وتعتمد على عمل المحاسب المصرح له، مثل الدائنين، وذلك على الرغم من ان المحاسب المصرح له قد لايعلم بالتحديد الأشخاص في المجموعة أثناء القيام بعمله. وتوجد قضية شهيرة تؤيد تطبيق هذا المنهج يعرضها الشكل ٤-٥.

الشكل ٤-٥
المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث
Rusch Factors V. Levin (1968)

طلب المدعى وهو أحد المقرضين من المراجع المدعى عليه أن يقوم بمراجعة القوائم المالية لشركة طلبت الحصول على قرض. وأصدر المراجع تقريرا نظيفاً عن القوئم المالية موضحاً فيه قدرة الشركة على الوفاء بالديون، في حين أنها لم تكن تستطيع ذلك. ومنح المدعى القرض إلى الشركة، وفيمابعد لم يستطع الحصول على مبلغ القرض ورفع دعوى ضد المراجع للحصول على تعويض.

وتمثل دفاع المراجع في عدم وجود الخصوصية في جانب المدعى، ولكن المحكمة حكمت لصالح المدعى. وبينما يمكن للمحكمة أن تحكم لصالح المدعى كمستفيد رئيسي وفقاً للإساس القانوني الخاص بـ Ul-tramares، إلا أنها قررت الاعتماد على قاعدة الأضرار المحددة، والتي تنص على تحميل المراجع المسئولية القانونية عن الاهمال العادى في المراجعة إذا اعتمد عليها فئة محددة متوقعة من الأفراد.

المستخدم الذي يمكن توقعه. يعد هذا المفهوم أوسع التفسيرات لحقوق الطرف الثالث المستفيد. وفي ظل هذا المفهوم، يكون لكل مستخدم يعتقد المراجع انه يمكن اعتباره مستخدماً متوقعاً للقوائم المالية نفس الحقوق التي تتعلق بالطرف الذي تكون له خصوصية التعاقد. ويشار إلى هؤلاء المستخدمين على أنهم الفئة غير المحددة. وبينما كان يتبع هذا المنهج العديد من الولايات في الماضي، لايزال هناك ولايتان فقط تأخذان به.

وعلى الرغم من وجود خلط بسبب وجهات النظر المختلفة بخصوص المسئولية القانونية للطرف الثالث في ظل القانون العام، فقد تم الابتعاد بشكل واضح عن منهج المستخدم الذي يمكن توقعه، وبالتالى أصبح يوجد منهجين، ويحتمل أن يتم التخلى عن منهج الأضرار المحددة والأكتفاء بمنهج اتحاد الائتمان وعلى سبيل المثال، بينما كان يتم في ولاية نيوجرسي إستخدام منهج المستخدم الذي يمكن توقعه من قبل المحاكم، قام المشرع مؤخراً باعتماد معيار الخصوصية. وفي قضية Bily ضد Athur Young عام ١٩٩٢ أبطلت المحكمة العليا لولاية كاليفورنيا قرار المحكمة الأدني ضد منشأة المحاسبة Arthur Young وطبقت الأساس القانوني للإضرار. وجاء في قرار المحكمة «لايجب تحميل المراجع واجب العناية عند أداء المراجعة بأشخاص أخرين بخلاف العميل»، وبررت السبب في ذلك إلى أن المسئولية القانونية المحتملة للمراجعين في ظل الأساس القانوني الخاص بالمستخدم الذي يمكن توقعه لن تتناسب مع مقدار الخطأ الذي يتم إرتكابه.

دفع المراجع ضد الدعاوى القضائية للطرف الثالث Auditor Defenses Against third-party Suits

يمكن للمراجع أن يستخدم ثلاثة أساليب من الأربعة المتاحة له في الدعاوى القضائية المرفوعة من قبل العملاء، في مواجهة القضايا المرفوعة من الطرف الثالث. وبالتالي لايمكن إستخدام المساهمة في الإهمال لعدم وجود فرصة للطرف الثالث في المساهمة في تحريف القوائم المالية.

وتعد الوسيلة المفضلة في هذا الإطار هى الدفع بعدم الإهمال. فإذا قام المراجع بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، فلن يكون ضرورياً إستخدام وسائل الدفاع الأخرى. ومن ناحية أخرى يصعب الدفاع بعدم الإهمال في الأداء وإثبات ذلك أمام المحكمة وبصفة خاصة إذا كانت هيئة المحاكمة وهيئة المحلفين تتشكلان من أشخاص عاديون لا علاقة لهم بالمراجعة.

ويتضمن إستخدام وسيلة الدفاع الخاصة بعدم وجود واجب على المراجع تجاه الطرف الثالث عدم الخصوصية في التعاقد. ويتوقف إعتبار الخصوصية في التعاقد وسيلة ملائمة على السلطة القضائية. وكما سيتضح لاحقا سيوجد فرق كبير بين ولايات نيويورك، فلوريدا، وسكونسن في هذا الصدد.

ويعنى عدم وجود صلة السببية في القضايا الخاصة بالطرف الثالث عدم إعتماد المستخدم على القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، بإفتراض أن المراجع قد برهن على أن المقرض قد إعتمد على العلاقة البنكية المتنامية مع العميل بدلاً من القوائم المالية عند منح القرض، ستكون الحقيقة الخاصة بإهمال المراجع في أداء المراجعة غير مناسبة في هذا الظرف. وبالطبع، سيكون من الصعب إثبات عدم الإعتماد على القوائم المالية. ويمكن أن تنتج الخسائر بسبب عوامل أخرى مثل الظروف التسويقية.

المسئولية القانونية المدنية في ظل قوانين الأوراق المالية الفيدرالية
Civil Liability Under the Federal Securities Laws

الهدف التعليمي ٤-٦: وصف المسئولية القانونية المدنية للمحاسبين في ظل قوانين الأوراق المالية الفيدرالية ووسائل الدفاع المرتبطة بها

على الرغم من أزدياد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين من قبل كل العملاء والطرف الثالث في ظل القانون العام، يعد رفع القضايا في ظل قوانين الأوراق المالية الفيدرالية محل الإهتمام الأكبر لزيادة عدد الدعاوى بدرجة أكبر من تلك الخاصة بالقانون العام.

ونتج هذا الإهتمام عن التوسع في فئات التصرفات القضائية المتوافرة وسهولة الحصول على تعويض من المدعى عليهم. وبدلاً من تقييد المسئولية القانونية النمطية للمراجعين تم فرض العديد من المواد في قوانين الأسهم. وتميل المحاكم الفيدرالية عادة إلى الحكم لصالح المدعين في القضايا التي توجد فيها قيود نمطية. وقد يتبدل ذلك في ضوء الاصلاحات التشريعية الخاصة بالضرر.

قانون الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٣ Securities Act of 1933

يختص هذا القانون الصادر في عام ١٩٣٣ بشأن تسجيل القوائم والنشرات. ويتعلق هذا القانون فقط بمتطلبات التقرير في الشركات التي ستصدر أوراق مالية جديدة. ويتمثل الطرف الوحيد الذي يمكنه أن يحصل على تعويض من المراجع في ظل القانون في المشترى الأصلي للأوراق المالية. وتتمثل قيمة التعويض المحتمل في سعر الشراء الأصلي مطروحاً منه قيمة الورق في تاريخ رفع الدعوى القضائية. فإذا تم بيع الأسهم، يمكن أن يعوض المستخدمين عن قيمة الخسارة التي تحققت.

وقد فرض هذا القانون عبئا غير عادى على المراجع. ويعرف القسم الحادى عشر من قانون عام ١٩٣٣ حقوق كل من الطرف الثالث والمراجع، وتلخص على النحو التالى:

- يمكن لأى مشترى من الطرف الثالث قام بشراء الورقة الموصوفة في قائمة التسجيل أن يقاضى المراجع على أساس سوء التمثيل أو الإهمال الجوهريين في القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تضمنتها قائمة التسجيل.
- لا يقع على المستخدم من الطرف الثالث عبء إثبات إعتماده على القوائم المالية التي أهمل المراجع فيها أو قام بالغش بها خلال عملية المراجعة. فيجب فقط على المستخدم أن يثبت إحتواء القوائم المالية التى تم مراجعتها على سوء تمثيل جوهري أو اهمال جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.
- يقع على المراجع عند إستخدام وسائل الدفاع عبء إثبات أن: (١) المراجعة قد تم أدائها على نحو

ملائم [أداء الفحص المناسب] في ضوء الظروف التي صاحبت عملية المراجعة، أو (٢) بعض الخسائر أو كافة الخسائر التي لحقت بالمدعى يمكن ردها لعوامل أخرى بخلاف التضليل في القوائم المالية. ويعد هذا القانون الصادر في عام ١٩٣٣ القانون الوحيد في القوانين المدنية والنصوص التشريعية الذي يتطلب أن يقع عبء الإثبات على المدعى عليه.

ويضاف إلى ما سبق، تمتد مسئولية المراجع بخصوص التأكد من عدالة القوائم المالية إلى ما بعد تاريخ إصدارها وحتى تاريخ التسجيل الفعلي بهيئة سوق المال والذي قد يكون بعد عدة أشهر لاحقة. وعلى سبيل المثال، افترض أن تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المعدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ كان ١٠ فبراير ١٩٩٧ وتاريخ التسجيل ١ نوفمبر ١٩٩٧. وفي ظل الوضع العادي يجب على المراجع أن يفحص العمليات المالية حتى تاريخ تقرير المراجعة في ١٠ فبراير ١٩٩٧. وفي ظل القانون الخاص بعام ١٩٣٣، يعد المراجع مسئولا عن فحص العمليات المالية حتى تاريخ تسجيل القائمة في ١ نوفمبر ١٩٩٧.

وعلى الرغم من أن ذلك يمثل عبئا ثقيلاً على المراجعين، فإنه لم يوجد سوى عدد قليل من القضايا في ظل قانون عام ١٩٣٣. وأشهر قضية في هذا الصدد هي قضية Esccott V. Bar Chris Construction Corporation في عام ١٩٦٨. ويوجد ملخص لهذه القضية في الشكل ٤-٦، حيث أثرت هذه القضية في كل من معايير ومهنة المراجعة.

قانون تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٤ Securities Exchange Act of 1934

تتركز المسئولية القانونية للمراجعين في ظل قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ على نحو متكرر على القوائم المالية التي تم مراجعتها و التي أصدرت للجمهور العام في تقارير سنوية أو تم تقديمها إلى هيئة سوق المال كجزء من تقارير 10-K السنوية.

ويجب على كل شركة لديها أسهم يتم تداولها في أسواق تداول الأوراق المالية القومية وفي الأسواق غير الرسمية لتداول الأوراق المالية ان تقدم قوائم مالية تم مراجعتها سنوياً. وبالتالى يصنف عدد القوائم في ظل القانون الصادر عام ١٩٣٤ على انه أكبر بكثير من عدد تلك القوائم في ظل القانون الصادر في عام ١٩٣٣.

الشكل ٤-٦

قانون الأوراق المالية في عام ١٩٣٣ -

Escott et al. V. Bar Chris Construction Corporation (1968)

أعدت شركة الأموال Bar Chris إستمارة تسجيل في عام ١٩٦١ لإصدار سندات ثانوية قابلة للتحويل. وبالتالى تخضع هذه العملية لمتطلبات قانون الأسهم الصادر في عام ١٩٣٣. وبعد ١٧ شهر تقريباً تعرضت الشركة للإفلاس، ورفع حاملو السندات دعوى قضائية ضد منشآت المحاسبة في ظل القانون الصادر في عام ١٩٣٣.

ويوجد العديد من الجوانب في هذه القضية، وتتضمن مدي ملاءمة طرق المحاسبة بنسبة الانجاز وكافة النقاط المحاسبية الأخرى، مدى التحريف وفق مستوى الأهمية النسبية، ومدى مناسبة العمل في المراجعة التي تم أدائها.

ورأت المحكمة أن طرق المحاسبة بنسبة الانجاز كانت ملاءمة في الظروف الخاصة بالشركة. ورأت أن الطرق المحاسبية الأخرى، مثل تلك الخاصة بمعالجة المبيعات والإستئجار المسترد لتهجهيزات البولنج، وتصنيف النقدية المدفوعة مقدماً إلى أحد المنشآت التابعة قد تم معالجتها على نحو غير ملائم.

وكان لمستوى الأهمية النسبية أثر جوهري في هذه القضية. وكانت هذه القية من القضايا القليلية التي تناولت مسألة الأهمية النسبية. حيث وجد تحريف بمعدل ١٥٪ في ربح السهم، ولكن رأت المحكمة أن ذلك لايعد أمراً جوهرياً مما أثار الدهشة. وكان يوجد زيادة فى الأرباح الخاصة بالعام الحالى بما يزيد عن ٢٥٪، وقد يكون ذلك سبب قرار المحكمة الخاص بالأهمية النسبية. وفي نفس الوقت توصلت المحكمة إلى وجود تحريف جوهرى في الميزانية عندما وصلت نسبة التداول ١:١,٩ بدلاً من ١:١,٦ مما يعنى وجود فرق قدره ١٦٪.

وكانت أهم نقطة في القضية أو التي تتعلق بصفة خاصة بالمراجعين، هى نقطة فحص الأحداث التي قمت في تاريخ لاحق لإصدار القوائم المالية، وتتطلب هذه الأحداث فحص S-1 في استمارة التسجيل وتوصلت المحكمة إلي أن برنامج المراجعة المكتوب من خلال منشأة المحاسبة يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها في ذلك الحين. ورغم ذلك، رأت توجيه إنتقادات قوية للمراجع الذي قام بالفحص لعدم تمتعه بالخبرة في مجال مراجعة شركات المقاولات، وعدم التحقق الملائم من الإجابات التي قدمتها الإدارة. وفيما يلي جانب هام من رأي المحكمة في هذه القضية:

* لايجب أن يحمل المحاسبين بعبء العمل بمعايير تتطلب إجراءات أكثر مما تم التعارف عليه في مهنة المحاسبة. ولن أقوم بذلك هنا. إن الفحص الذي قام به Richard لم ينشأ عن المعايير المكتوبة. ولم يقم بتنفيذ الخدمات التي يضعها البرنامج المكتوب لمنشأة المحاسبة. ولم يستغرق الوقت الكافي في المهام ذات القيمة الكبيرة. والأكثر أهمية من ذلك انه قنع بالإجابات غير الشافية على استفساراته. ولايعنى ذلك أنه لم يقم بمراجعة كاملة. ولكن يوجد إشارات خطرة في الأمور التي تم فحصها وكانت تتطلب فحصاً إضافياً من جانبه.. وليس كافياً أن يتم فقط توجيه الأسئلة.

وتم تحميل المسئولية القانونية لمنشأة المحاسبة على أساس انها لم تبذل العناية المطلوبة منها في ظل قانون الأسهم الصادر في عام ١٩٣٣.

وبناء على ما حدث في هذه القضية، ظهرت نتيجتان هامتان:

** تعديل نشرات معايير المراجعة حتى تتطلب التأكيد على إتباع المراجع للإجراءات الخاصة بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار القوائم المالية SAS 1 (Au 560). ويصف هذا المثال الأثر الفعال لهيئة سوق المال على إجراءات المراجعة في كافة الشركات.

** بداية التأكيد على أهمية فهم المراجعين للنشاط الذي يعمل فيه العميل.

وبالإضافة إلى القوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها، يوجد إحتمالات للمسائلة القانونية للمراجعين عن القوائم ربع السنوية (10-Q)، والقوائم الشهرية (8-K) وباقى صور التقرير الأخرى عن المعلومات. وعادة ما يكون المراجع ضالعاً في فحص المعلومات الخاصة بتقارير أخرى، وبالتالى يمكن أن يتعرض للمسائلة القانونية. ولكن كان عدد القضايا المرفوعة ضد المراجع بخصوص تقارير بخلاف تقارير المراجعة السنوية ضئيلاً.

القاعدة Iob-5 لقانون تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٤

Rule Iob-5 of the Securities Exchange Act of 1934

تعد القاعدة Iob-5 هى المحور الأساسي للمسئولية القانونية للمحاسب المصرح له في ظل قانون الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤. وهذه القاعدة تشكل قسماً من قانون تبادل الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ وتذكر هذه القاعدة في القواعد والتنظيمات الخاصة بهيئة سوق المال. وتنص القاعدة Iob-5 على:

سيعد تصرفاً غير قانوني قيام أى شخص بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال استخدام أى وسيلة أو

شكل من التجارة بين الولايات أو باستخدام البريد أو أى إمكانية أخرى بتداول الأوراق المالية القومية (أ) عن طريق توظيف أداة أو خطة لسلب الأموال بالغش والاحتيال، (ب) من خلال الإدلاء بتصريح كاذب عن حقائق جوهرية أو إغفال حقائق ضرورية بما يؤدى إلى إظهار التصريح في ضوء الظروف المحيطة به كتصريح صادق، أو (حـ) عن طريق التورط في أي تصرف أو ممارسة تشكل أو يمكن أن تشكل غشا أو خداعاً لأى شخص له صلة بشراء أو بيع أى سهم.

ينظر إلى كل من القسم ١٠ والقاعدة Iob-5 على أنهما تدابير إحتياطية من القانون الصادر عام ١٩٣٤ ضد الغش، حيث تم صياغتهما أساساً لإعاقة إرتكاب الغش بواسطة الأشخاص الذين يبيعون الأوراق المالية. وأوضحت قرارات المحاكم الفيدرالية العديدة أن القاعدة Iob-5 لاينبغى أن تطبق فقط على البائعين المباشرين، بل يجب تطبيقها على المحاسبين وضامنى الأوراق المالية وغيرهم. وبصفة عامة يمكن تحميل المحاسبين المسئولية القانونية في ظل القسم ١٠ والقاعدة Iob-5 إذا قاموا عمداً أو على نحو غير مسئول بتحريف المعلومات المعدة للإستخدام من قبل طرف ثالث.

ووقعت أحداث قضية شهيرة عام ١٩٧٦ تتعلق بالأوراق المالية والمسئولية القانونية للمحاسب المصرح له، وكانت القضية بين شركة Hochfelder ومنشأة المحاسبة Ernst & Ernst، وقد أشارت المحكمة العليا للولايات المتحدة التي نظرت القضية إلى وجود توافر النية للخداع قبل تحميل المراجع المسئولية عن إنتهاك القاعدة Iob-5. ويوضح الشكل ٤-٧ ملخصا لهذه القضية.

ويرى العديد من المراجعين أن قضية Hochfelder ستخفض من إمكانية تعرض المراجعين للمسائلة القانونية. ورغم ذلك استمر رفع القضايا في ظل القاعدة Iob-5. وكان يمكن للمدعين في القضايا السابقة بسهولة أن يتوصلوا إلى تطبيق معيارى المعرفة والخداع خلال الحالات التي كان للمراجع فيها علم بالحقائق المناسبة ولكن توصل لأحكام غيرجيدة. وفي مثل هذه القضايا كانت المحاكم تؤكد على توافر المعلومات اللازمة لدى المراجعين. وتعبر قضية Solitron Devices عن هذا النمط، ويوضح الشكل ٤-٨ ذلك. وبرغم ذلك، تم في قضيتين تم تداولهما حديثاً، قضية World of Wonders وقضية Software Toolworks، تم التوصل إلى قرارات تشير إلى أن الأحكام غير الصحيحة من المراجعين لاتمثل إثباتا للغش. ويبدو أن وجهة النظر هذه هى التي ستسود في المحاكم.

ويوجد نمط اخر من الفكر الذي نال بعض الدعم القضائى ونبع أساساً من متطلبات المحكمة العليا عن الغش والذي يشير إلى أن العمل غير الجيد يشكل أساساً للغش وبالتالى يقع تحت طائلة العقاب طبقاً للقاعدة Iob-5. وتعد قضية Mclen V. Alexander مثالاً جيداً عن الإدعاء بالعمل غير الجيد. ويلخص ذلك الشكل ٤-٩. وعلى الرغم من عدم وجود دليل على التحريف المتعمد أو العمل غير الجيد في مراجعة القوائم المالية، فقد إدعى المحامون أن المحاسب المصرح له كان على علم بعدم مراعاة المراجعة بالكامل لمعايير المراجعة المتعارف عليها، في حين أن تقرير المراجع يذكر مراعاة المراجعة لمعايير المراجعة المتعارف عليها، مما يمثل غشا ويستوجب العقاب. وبذلك يتضح من المناقشة السابقة أن القاعدة Iob-5 ستستمر أساساً لدفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، على الرغم من أن الحكم في قضية Hochfelder قد قيد المسئولية القانونية إلى حد ما.

الشكل ٤ - ٧

قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤- Hochfelder V. Ernst & Frnst (1976)

تتعلق القضية بمسئولية المراجع عن إكتشاف الغش المرتكب من قبل رئيس منشأة العميل. وكان Lestor Nay رئيس شركة First Securities Co. في مدينة شيكاغو قد أقنع عن طريق الغش بعض العملاء باستثمار أموالهم في سندات تفل عائداً كبيراً. ولم تكن هناك مثل هذه السندات، وحول Nay أموال العملاء إلي ماله الخاص.

ولم تكن هذه العمليات المالية قد تم إجرائها في إطار التعامل العادى بين الشركة وعملائها. حيث تم أولاً إجراء كافة المراسلات مع Nay فقط. ثانياً تم كتابة الشيكات لتكون مستحقة الدفع إلي Nay بسبب القاعدة التي قام بوضعها بخصوص التعامل مع البريد. وتقضى هذه القاعدة بأن يقوم Nay فقط بفض البريد. ثالثا، لايوجد أثر للسندات في الدفاتر ولا الاستمارات الخاصة بهيئة سوق المال ولا في حسابات العملاء الاستثمارية الأخرى. وتم إكتشاف الغش عند انتحار Nay.

ورفع العملاء قضية أمام محكمة المقاطعة بإدعاء وقوع الضرر ضد منشأة المحاسبة Ernst & Ernst كمساعد ومحرض على إرتاب الغش في ظل القسم Iob-5. وادعوا بفشل منشأة المحاسبة في أداء المراجعة على نحو ملائم والتي كان من الممكن في حالة تنفيذها على وجه ملائم أن تؤدى إلى كشف كل من قاعدة البريد والغش. ولم يتم الإدعاء بقيام منشأة المحاسبة بإرتكاب الغش أو السلوك المتعمد. وبالتالى كان على المحكمة أن تقرر العقاب بناء على الإدعاء بفشل منشأة المحاسبة في أداء المراجعة على نحو ملائم. وقدرت المحكمة رفض الدعوى، ولكن ذلك لم يقدم حلاً للأمر المتعلق بمدى توفر أو عدم توفر سبب لتوقيع عقاب بناء على الإدعاء بوقوع الإهمال فقط.

ونقضت محكمة الأستئناف حكم محكمة المقاطعة. وأشارت إلى أن من يقوم بخرق واجب البحث والإفصاح المتعلق بأشخاص أخرين يعد مسئولاً من الوجهة القانونية عن الضرر الناتج من مساعدة وتحريض طرف ثالث على انتهاك القاعدة Iob-5 إذا تم اكتشاف الغش أو منع الخرق من الحدوث. وأشارت المحكمة إلى أن منشأة المحاسبة عليها واجب وفق كل من القانون العام والنصوص التشريعية للتحقق من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للشركة مادامت قد تعاقدت على القيام بإجراءات المراجعة وإعداد الاستمارات الخاصة بهيئة سوق المال عن التقارير السنوية التي تعبر عن الحالة المالية.

ونقضت المحكمة العليا للولايات المتحدة قرار محكمة الأستئناف، وتوصلت إلى أن تفسير المادة Iob-5 يتطلب وجود «النية للخداع أو التلاعب أو سرقة الأموال من خلال الغش»، وجاء في رأى القاضى Powell:

** عندما يرد في نصوص التشريع على نحو محدد مصطلحات التلاعب والخداع من خلال أساليب ووسائل، وهى مصطلحات متعارف عليها لتعبر عن التصرفات الخاطئة المتعمدة، وعندما لايعكس التاريخ أى نية كبيرة للتوسع فيها، فإننا لانرغب في توسيع مجال النصوص التشريعية المتعلقة بالإهمال.

وأشارت المحكمة إلى أنه في بعض المجالات المعينة، يعتبر العمل غير الجيد شكلاً من أشكال السلوك المتعمد مما قد يسبب المساءلة القانونية. وترك ذلك الباب مفتوحاً لإعتبار عدم أداء العمل على نحو جيد سبباً كافياً للمسائلة القانونية في ظل القاعدة Iob-5.

الشكل ٤ – ٨

قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ – Howard Sirota V. Solitron Devicen, Inc. (1982)

تقوم شركة Solitron بتصنيع الأجهزة الإلكترونية، وقد أصدرت أسهماً يتم تداولها في السوق الأمريكية. وارتبطت الشركة بعقود حكومية، وقدر انها ستحقق زيادة في الأرباح. لكن تم تحديد هذه الأرباح بالزيادة، وسمحت إدارة الشركة بالتلاعب في الأرباح وزيادة قيمتها حتي يمكن الأستحواذ على شركات جديدة. وظهر في المحكمة فيما بعد بواسطة منشأة محاسبة أخرى، أنه تم تحريف الأرباح بالزيادة بنسبة تزيد عن ٣٠٪ خلال سنتين عن طريق التلاعب في رصيد المخزون.

ورأت هيئة المحلفين أن المراجع مسئول عن أداء العمل على نحو غير جيد. وأسقط القاضي قرار المحلفين على أساس أن منشأة المحاسبة لايجب تحميلها المسئولية عن الضرر في ظل القاعدة Iob-5 ما لم يكن هناك إثبات يؤكد معرفة منشأة المحاسبة بوجود تحريف. نظراً لأن أداء العمل على نحو غير جيد لايعد كافياً لإحداث الضرر.

وعند الاستئناف، رأت المحكمة أن هناك أدلة كافية لاستنتاج المحلفين أن منشأة المحاسبة توافر لها المعرفة عن وجود الغش. وبالتالي تم إسقاط حكم القاضي السابق وتأكيد قرار المحلفين.

وأشارت محكمة الإستئناف أيضاً إلى أن إثبات وجود عمل غير جيد يتفق مع متطلب وجود النية في القاعدة Iob-5، ولكن لاتوجد ضرورة لبحث ما إذا كان العمل غير الجيد قد تم في الصورة الأكثر سوءاً في هذه القضية، لكون منشأة المحاسبة توفر لديها المعرفة بوجود التحريف.

الشكل ٤ - ٩

قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ Mclean V. Alexander (1979)

تم إدانة المحاسب المصرح له المدعى عليه في هذه القضية بواسطة المحكمة الابتدائية في إطار تطبيق القاعدة Iob-5 وأيضاً في ظل مواد القانون العام المتعلقة بالغش، وذلك على الرغم من عدم وجود دليل عن معرفة المحاسب بعدم صحة القوائم المالية أو عدم توافر النية لديه لتضليل أحد. ولكن على أية حال، تم نقض قرار المحكمة بواسطة المحكمة في الدرجة الأعلى.

تم رفع القضية بواسطة مستثمر من رجال الأعمال إشترى كافة الأسهم في إحدى شركات المضاربة اعتماداً على تقارير المبيعات الجيدة. وتتضمن القوائم المالية رصيد المدنيين الذي يشمل قيمة مبيعات ١٦ جهاز من أجهزة الترددات التي تقوم الشركة بتصنيعها. وفي الواقع، كافة الأجهزة الـ ١٦ كانت تمثل مبيعات بضاعة امانة وليست مبيعات حقيقية. وعلى الرغم من عدم وجود تأثير جوهرى إجمالى في ضوء مفهوم الأهمية النسبية على القوائم المالية في ضوء الأرقام المجردة، فقد إدعى المدعى بأنه إعتمد على المدينين كمؤشر عن مقدرة الشركة في مجال الأعمال.

ولم يحصل المراجعون على مصادقات تخص هؤلاء المدينين من خلال البريد. وأثاروا هذه النقطة عندما كانوا ينهون إجراءات المراجعة. وحصل المراجعون فيما بعد على اثنين من المصادقات عن طريق التلغراف يتعلقان بأوامر الشراء وليس أرصدة المدنين. ولم يقم المراجعون بمحاولة القيام بفحص إضافي.

وكان هناك مؤشرات أخرى عن وقوع تضارب في هذه الحسابات ولم يتابعها المراجعون. وأشارت محكمة الدرجة الاولى إلى أن المعلومات التي توافرت للمراجعين، ولم يقوموا بالتحقق منها، كانت تمثل نوعاً من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. وأوضحت أن عدم الإفصاح يعنى أداء العمل على نحو غير جيد بغض النظر عن حقيقة المعلومات.

وأشارت محكمة الاستئناف إلى أن أقصى مايمكن أن يوجه إلى المراجعين يتمثل في الأهمال ولكن لايصل إلى أداء العمل على نحو غير جيد عن عمد. وبالتالى لم يحمل المراجع المسئولية طبقاً للقاعدة Iob-5 وقانون الغش في ولاية ديلاور.

وسائل الدفاع الخاصة بالمراجع - قانون عام ١٩٣٤ Auditor Defenses - 1934 Act

يمكن للمراجع أن يستخدم نفس وسائل الدفاع الثلاثة المتاحة في القضايا المرفوعة من الطرف الثالث في ظل القانون العام. وتتمثل هذه الوسائل في: أداء المراجعة بالمستوى المطلوب، عدم وجود إلتزام في العقد، وعدم وجود صلة ألسببية.

وكما سبق المناقشة في هذا الجزء، يعد إستخدام وسيلة الدفاع الخاصة بأداء المراجعة وفقاً للمستوى المطلوب في إطار القاعدة Iob-5 أسلوباً ناجحاً بدرجات متفاوتة، رتتوقف درجة النجاح على اقتناع السلطة القضائية. وكما إتضح في قضية Hochfelder كانت وسيلة الدفاع ناجحة. وفي بعض الحالات الأخرى نتج عن الاهمال أو أداء العمل على نحو غير جيد التعرض للمساءلة القانونية. ولعل التفسيرات المتتالية للمحاكم تؤدى إلى حل هذه المسألة.

العقوبات الخاصة بهيئة سوق المال Sec Sanctions

ترتبط العقوبات الخاصة بهيئة سوق المال بشكل وثيق بالمسئولية القانونية للمراجع. ويتوافر لدى هيئة سوق المال السلطة في حالات محددة لفرض عقوبات أو تقرير الحرمان للممارسين من مراجعة الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال. وتنص القاعدة Rule 2 (e) من قواعد الممارسة الخاصة

بهيئة سوق المال على:

يمكن للهيئة أن توقف على نحو دائم أو مؤقت التعامل أو ممارسة العمل مع الهيئة في أى صورة من الصور لأى شخص يثبت للهيئة أنه.. (١) لايمتلك المقومات الأساسية اللازمة لتمثيل الغير، أو (٢) لايمتلك خصائص الشخصية أو الإستقامة، أو تصرف على نحو لايتفق مع السلوك الأخلاقي المهني.

وقد أوقفت هيئة سوق المال بصفة مؤقتة عددا من المحاسبين المصرح لهم عن القيام بأى مراجعة لعملاء يتعاملون مع هيئة سوق المال في السنوات الأخيرة. وتم أيضاً منع عدد من منشآت المحاسبة بشكل مشابه من قبول عملاء جدد من المتعاملين مع هيئة سوق المال لفترات إمتدت إلى ٦ أشهر. وفي نفس الوقت طالبت هيئة سوق المال أن يتم فحص مكثف لمنشآت المحاسبة الرئيسية بواسطة منشآت محاسبة أخرى. وفي بعض الحالات، طلب من بعض المحاسبين المصرح لهم والمنشآت التي يعملون فيها المشاركة في برنامج التعليم المستمر حتى يقوموا بتغيير أسلوب الممارسة الخاص بهم. ويتم نشر مثل هذه العقوبات بواسطة هيئة سوق المال والتقرير عنها في الصحافة ممايشكل حرجاً بالغاً للإشخاص الذين تم تقريرها ضدهم.

قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات
Racketeer Influenced and Corrupt Otganization act

الهدف التعليمي ٤-٧ : مناقشة أثر قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات وقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة على المسئولية القانونية للمحاسبين

أجاز الكونجرس في عام ١٩٧٠ تشريعاً يهدف إلى منع الجريمة المنظمة. وتمثل أحد عناصر التشريع في قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات RICO. ويسمح هذا القانون للطرف الذي أصابه الضرر أن يسعى للحصول على تعويض يعادل ثلاث أضعاف الضرر والأتعاب القانونية في الحالات التي يمكن فيها إثبات أن المدعى عليه قد قام بنمط من أنشطة الابتزاز. بمعنى وجود عملية على الأقل من الأنشطة التي يتم من خلالها إبتزاز المال في فترة ١٠ سنوات. ولتفسير هذه المتطلبات، فإن المحاكم ركزت بصفة عامة على إستمرار التصرفات وإرتباطها في تحديد ما إذا كان النمط موجوداً. وقبل عام ١٩٩٣ كان يوجد خلط في تطبيق هذا القانون على المحاسبين. ورأت بعض المحاكم على نحو واضح أن على المتضرر الإدعاء بوجود مشاركة مكثفة من المراجع في شئون المنظمة تتخطى المراجعة السنوية، بينما رأت بعض المحاكم الأخرى أن إصدار تقرير مراجعة زائف في ضوء مفهوم الأهمية النسبية يشكل نشاطاً من أنشطة الإبتزاز. وأصدر الكونجرس تشريعاص لتوضيح إمكانية تطبيق القانون. وعلى أية حال، إذا نظرنا إلى الرؤية الخاصة بالمراجع، تم حل هذه المسألة بواسطة قانون المحكمة العليا. ففي عام ١٩٩٣ أصدرت هذه المحكمة قراراً جاء به أن المهنيين الذين لايعملون بالمنظمة مثل المراجعين الذين لايعملون على إفساد الأعمال لايمكن مقاضاتهم في ظل قانون RICO.

قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة الصادر عام ١٩٧٧

كان إصدار هذا القانون في عام ١٩٧٧ أحد التصرفات الهامة للكونجرس التي تؤثر على كل من منشآت المحاسبة والعملاء الذين تتعامل معهم. وطبقاً للقانون يعد تصرفاً غير قانوني تقديم رشوة لمسئول رسمي في دولة أجنبية بهدف إستغلال النفوذ والحصول على أو الاحتفاظ بوحدات اقتصادية ويكون هذا الحظر قابلا للتطبيق على كافة المنشآت المحلية الأمريكية بغض النظر عما إذا كانت تطرح

الأسهم للإكتتاب العام أم لا، كما يكون قابلا للتطبيق على الشركات الأجنبية التي تتعامل مع هيئة سوق المال.

وطالب القانون هيئة سوق المال باستيفاء متطلبات إضافية بخصوص مخصات الرشوة التي تتأثر بها كافة الشركات، وتتضمن هذه المتطلبات الإحتفاظ على نحو مناسب بدفاتر كاملة ودقيقة ونظام ملائم للرقابة الداخلية. ويؤثر القانون بصفة خاصة في الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال، ولكن كان التساؤل الذي ظل بلا إجابة في المهنة في وقت صدوره هو كيف سيؤثر هذا على المراجعين.

يمكن ان يوثر القانون على المراجعين بخصوص مسئوليتهم عن فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية كجزء من إجراءات المراجعة. ويرى معظم المراجعين حالياً أنهم غير مطالبين بالقيام بفحص الرقابة الداخلية على نحو شامل حتى يقرروا ما إذا كان العملاء قد استوفوا متطلبات قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة.

ولايوجد حالياً أية دعاوى قضائية تؤثر على المسئوليات القانونية للمراجع في ظل قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة. ولكن يوجد عدم اتفاق ملموس حول مسئولية المراجعين في ظل هذا القانون، ومن المحتمل أن تظل المناقشات دائرة وربما يتم حل هذه المسألة من خلال التقاضي.

المسئولية الجنائية Criminal Liability

الهدف التعليمي ٤-٨ : التعرف على المسئولية الجنائية للمحاسبين

,من الممكن أن يتم إدانة المحاسبين المصرح لهم جنائياً عن أفعال تم إرتكابها في ظل القوانين الفيدرالية وقوانين الولايات. وتعد التشريعات الأكثر استخداما في هذا الصدد هى: القوانين الموحدة للأوراق المالية وهى تشبه بعض قواعد هيئة سوق المال، قانوني الأوراق المالية لعامى ١٩٣٣ و١٩٣٤، وأيضاً تشريع الغش البريدي الفيدرالي وتشريع التصريحات المضللة الفيدرالي. وهذه التشريعات هي التشريعات الفيدرالية التي تؤثر على المراجعين بصفة خاصة. وتمنع كافة هذه التشريعات التصرفات الجنائية المتعلقة بالإحتيال على شخص اخر عن طريق الاشتراك بالمعرفة في إصدار قوائم مالية مضللة.

وتوجد لسوء الحظ قضايا جنائية عديدة تتعلق بسوء السمعة لمحاسبين مصرح لهم. وعلى الرغم من أنها لاتمثل عدداً كبيراً، إلا أن لها أثر مدمر على الإستقامة الخاصة بالمهنة وتؤثر في قدرة المهنة على جذب والاحتفاظ بالأفراد ذوى الخلق القويم. ومن الوجهة الإيجابية، تشجع العقوبات الجنائية الممارسين على استخدام أكبر قدر من العناية وممارسة الأنشطة المختلفة بسلوك أخلاقي قويم.

وتتمثل أشهر القضايا التي تم فيها الحكم جنائياً ضد المحاسبين المصرح لهم في قضية United States V. Simon والتي وقعت أحداثها عام ١٩٦٩. ويوجد ملخص للقضية في الشكل ١٠-٤. وفي هذه القضية، تم ملاحقة Simon بثلاثة قضايا جنائية إضافية كبرى. أما في قضية United States V. Natelli (1975)، فقد تم إدانة اثنين من المراجعين جنائيا في ظل القانون الخاص بعام ١٩٣٤ عن شهادتهما الخاصة بالقوائم المالية لاحد الشركات، حيث إحتوت هذه القوائم على إفصاح غير ملائم في بند المدينين.

أما في قضية United States V. Weiner (1975)، فقد تم إدانة ثلاثة من المراجعين عن غش الأسهم في إطار مراجعتهم لشركة Equity Funding Corporation of America. وتمثل هذه الشركة تكتلاً مالياً، وكان يوجد في القوائم المالية زيادة في بعض الأرصدة نتيجة إرتكاب الإدارة للغش على نطاق كبير.

وكان الغش شاملاً وأداء المراجعة تم على نحو ردئ مما دفع المحكمة إلى استنتاج توافر المعرفة لدى المراجعين عن وجود الغش وتم إدانة المراجعين عن الإشتراك بالمعرفة في هذا الأمر.

وفي قضية ESM Government Securities V. Alexander Grant & Co. (1986)، كشفت الإدارة للمراجع الشريك المسئول عن عملية المراجعة أن القوائم المالية التي تم مراجعتها في السنة السابقة كانت تحتوى على تحريف جوهري في ضوء مفهوم الزهمية النسبية. وبدلاً من تطبيق كل من المعايير المهنية ومعايير منشأة المحاسبة المتعلقة بمثل هذه الحالات، وافق الشريك على عدم إتخاذ أي موقف على أمل أن تقوم الإدارة بحل المشكلة خلال السنة الحالية، وبدلاً من ذلك، زاد الأمر سوءاً، ووصلت الخسائر في النهاية إلى ٣٠٠ مليون دولار. وتم إدانة الشريك جنائياً لدوره في مساندة الغش، وهو يقضى حالياً ١٢ عاماً في السجن كفترة عقوبة.

ويمكن إستخلاص بعض الدورس من القضايا الأربع، على النحو التالي:

- يعد فحص مدى إستقامة الإدارة أمراً هاماً عند تقرير إمكانية قبول العملاء ومدى العمل الذي يجب تأديته. وتقدم SAS 7 دليلاً للمراجعين عند فحص العملاء الجدد.

الشكل ٤-١٠

المسئولية الجنائية - United States V. Simon (1969)

تم في هذه القضية مقاضاة ثلاثة مراجعين جنائياً لتحرير إستمارات مزيفة لهيئة حكومية مما يعد إنتهاكاً لقانون تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٤. وكانت منشأة المحاسبة قد قامت بتسوية قضية مدنية خارج إطار المحكمة بمبلغ يجاوز ٢ مليون دولار بعد إعلان إفلاس العميل Continental Vending Corporation.

وتتمثل النقطة الأساسية في المحاكمة في التقرير عن العمليات المالية بين شركة Continental والشركة التابعة لها Valley Commercial. وكان قد توافر لدى المراجعين قبل الإنتهاء من أعمال المراجعة معلومات تفيد أن شركة Valley لن تتمكن من سداد ديونها، وأنه بالتالى يجب ترحيل الضمانات. وكان H. Roth رئيس شركة Continental وأعضاء أسرته قد أودعوا مايمتلكونه من حقوق ملكية في أسهم لدى المستشار القانوني للشركة القابضة لضمان القرض الذي حصل عليه رئيس الشركة من الشركة التابعة Valley وأيضاً لضمان دين الشركة التابعة إلى الشركة القابضة. وورد النص التالي في الملحوظة رقم (٢) المرفقة بالقوائم المالية:

* سيتم تحميل الدين الخاص بشركة Valley [شركة تابعة للشركة التى يرأسها H.Roth ويديرها ويساهم فيها] بفائدة ١٢٪ سنوياً. وسيتم ضمان قيمة الدين مطروحاً منها رصيد الدائنين في هذه الشركة من خلال التخصيص الخاص بحقوق الملكية في شركة Valley لأسهم محددة تكون قابلة للتسويق. وفي ١٥ فبراير ١٩٦٣ جاوزت القيمة المتداولة لحقوق الملكية صافى قيمة الدين.

ورأت الحكومة أن هذه الملحوظة ليست كافية، وكان يجب الإفصاح عن عدم إمكانية تحصيل الدين من شركة Valley في ٣٠ سبتمبر ١٩٦٢ مادامت Valley قد قدمت نفس القيمة إلى H.Roth وهو غير قادر على السداد. وكان يجب أن يذكر في القائمة أن ٨٠٪ من الأسهم التي قدمها H.Roth كضمان كانت تمثل أسهم وسندات قابلة للتحويل في شركة Continental. وطالب المدعى عليهم استدعاء ٨ خبراء من المحاسبين المحايدين كشهود. وكانت شهادتهم بصفة عامة تشير إلى أنه فيما عدا التحريف المتعلق بصافى القيمة ما فإن المعالجة الخاصة بدين شركة Valley في الملحوظة رقم (٢) لاتتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها. وبصفة عامة، شهد الخبراء أن كل من معايير المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها لايتطلبان الإفصاح عن ضمانات مركبة أو عن زيادة في قيمة الدين بعد تاريخ إعداد الميزانية، ومع ذلك أشار ثلاثة من الخبراء الثمانية إلى أنهم في ضوء إدراكهم اللاحق للأمر كانوا يفضلون الإفصاح عن الضمانات المركبة. وشهد الخبراء كذلك أن الإفصاح عن حصول H. Roth على قرض من شركة Valley كان أمراً غير ضرورى، ورأى سبعة منهم أن مثل هذا الإفصاح لم يكن ملائماً.

وطالب المدعى عليهم أن يتم توزيع نوعين من التعليمات على هيئة المحلفين حتى يتوافر لديهم إمكانية تحديد هل يتم إدانة المدعى عليهم من عدمه. ويتم في النوع الأول إعلام المحلفين بأنه طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، لاتعبر القوائم المالية كوحدة بعدالة عن الموقف المالي لشركة Continental في ٣٠ سبتمبر ١٩٦٢. أما النوع الثاني فيتم فيه إبلاغ المحلفين بأنه وفقاً للحقيقة الخاصة بالنوع الأول من المعلومات، يتم تحديد ما إذا كان عدم الإلتزام بالمعايير المتعارف عليها كان قد تم عن قصد مع توافر كل من المعرفة بزيف القوائم والنية للخداع.

ورفض القاضى توزيع هذه التعليمات وصرح بالمقابل أن الأمر الأساسي في هذا الموضوع يتعلق بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تقدم صورة عادلة، واذا لم تكن كذلك، يتم تحديد ما إذا كان المدعى عليهم قد قاموا بعملهم على نحو جيد. ويرى القاضى أن إثبات الإلتزام بالمعايير المتعارف عليها قد «ثبت أنه أمر يتعلق بالرأى الشخصي ولايعنى أنه يمكن التوصل إلى نتيجة حاسمة عن ما إذا كان العمل قد تم أدائه بصورة جيدة، أو أن الحقائق كما ثبت من شهادة المراجعين لم تكن تعبر عن تزييف جوهرى في ضوء الأهمية النسبية، كما أنها لم تكن تعبر عن حدوث التضليل».

وأيدت محكمة الإستئناف حكم الإدانة السابق الخاص بالمراجعين الثلاثة مع التعليق بأنه بدون مايعبر بشكل مرض عن الدافع، «لقد قدمت الحكومة دليلاً كافياً عن توافر النية الجنائية، ولم يكن لديها الرغبة في ذلك لإظهار سوء سلوك المدعى عليهم... ولكن كان الهدف هو إظهار أن المدعى عليهم قدموا شهادة بصحة القوائم المالية مع معرفتهم بوجود تزييف بها».

وكان للحكم على المراجعين الثلاث وقعاً كبيراً. حيث بلغت الغرامة الإجمالية ١٧٠٠٠ دولار، والأكثر أهمية من ذلك أنهم فقدوا التصريح الممنوح لهم بممارسة العمل من خلال إلغاء شهادة المحاسب المصرح له CPA لكل منهم طبقاً للقاعدة ٥٠١ لميثاق السلوك المهنى [القيام بتصرفات تسئ للسمعة]، وبالتالى تم إجبارهم على ترك المهنة. وحصلوا في النهاية على عفو من الرئيس نيكسون.

- يمكن أن يتم إدانة المراجع جنائياً لأدائه في عملية المراجعة حتى إذا كان في تاريخه مؤشرات على الإستقامة في حياته الشخصية والمهنية. ويمكن توسيع المسئولية الجنائية لتشمل الشركاء وهيئة المراجعين.
- يعد توافر كل من الحياد في المظهر وفي الواقع للأفراد الذين يؤدون المراجعة أمراً حيوياً وخاصة عند الدفاع في القضايا التي يمكن أن ينتج عنها توقيع عقوبات جنائية. وتطلبت SAS 1 من منشأة المراجعة أن تضع السياسات التي تدعم الحياد في المظهر والحياد في الواقع.
- تتطلب العمليات المالية مع الوحدات الإقتصادية المرتبطة أن يتم التحقق بشكل دقيق من وجود تحريفات محتملة. وتقدم SAS 45 دليلاً لمراجعة العمليات المالية للوحدات الإقتصادية المرتبطة.
- لايمكن الإعتماد بشكل كامل على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تقدم صورة عادلة، حيث يجب أخذ مضمون القوائم في ضوء كافة الحقائق في الإعتبار. وتقدم المتطلبات الخاصة بهيئة سوق المال دليلاً لإختيار المبادئ المحاسبية.
- يعد التوثيق الجيد أمراً هاماً لوسيلة الدفاع التي يستخدمها المراجع في الدعاوى الجنائية وبنفس درجة الأهمية في الدعاوى المدنية.
- تعد العواقب المحتملة لمعرفة المراجع بإرتكاب تصرف خاطئ غاية في الخطورة ومن غير المحتمل في هذه الحالة أن تبرر المنافع المتوقعة القيام بهذا السلوك.

رد فعل المهنة بشأن المسئولية القانونية
The Profession's Response to Legal Liability

الهدف التعليمي ٤-٩: وصف ماذا قامت به المهنة والأفراد المحاسبين وماذا يمكن أن يقوموا به لتخفيض التهديد باللجوء للتقاضي

يوجد العديد من الأمور التي يمكن للمحاسبين الأفراد ومهنة المحاسبة ككل القيام بها لتخفيض تعرض الممارسين للدعاوى القضائية. ويمثل تشكيل المعهد الأمريكي للمحاسبين لقسم المنشات التي تتعامل هيئة سوق المال ولقسم الممارسة الخاص خطوة إيجابية للتعرف على المسئوليات الجديدة التي يرغب الرأى العام في أن يحملها إلى المهنيين. وسيتم التعر لبعض منها على نحو موجز.

١- **البحوث في مجال المراجعة.** يجب إستمرار البحوث للتوصل إلى أساليب أفضل: لاكتشاف التحريفات الجوهرية غير المتعمدة وغش الإدارة والموظفين، لتوصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمى القوائم المالية، وللتأكيد على حياد المراجع. وتم إجراد العديد من البحوث بواسطة كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين ومنشآت المحاسبة والجامعات.

٢- **صياغة المعايير والقواعد.** يجب على المعهد الأمريكي باستمرار صياغة المعايير وتنقيحها حتى يمكنها أن تتوافق مع المتطلبات المتغيرة للمراجعة. ويجب أن يتم إصدار نشرات معايير المراجعة، وتنقيح ميثاق السلوك المهني، والمنشورات الأخرى بما يتفق مع إحتياجات المجتمع المتغيرة والوسائل التكنولوجية الحديثة التي يتم التعرف عليها من خلال الممارسة والبحوث.

٣- **وضع متطلبات لحماية المراجع.** يمكن للمعهد الأمريكي أن يساعد أعضاؤه عن طريق وضع متطلبات محددة يتم إتباعها حالياً بواسطة أفضل الممارسين. ومن الطبيعي ان تتعارض هذه المتطلبات مع مقابلة إحتياجات المستخدمين. وكمثال لذلك تطلبت النشرة SAS 19 الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة في كافة أنواع المراجعة.

٤- **وضع متطلبات فحص النظير.** يعد الفحص الدورى لممارسات وإجراءات منشأة المحاسبة أحد الوسائل لتعليم الممارسين وتثقيف المنشآت التي لاتلتزم بمعايير المهنة.

٥- **مقاومة الدعاوى القضائية.** من الضرورى لمنشآت المحاسبة أن تستمر في مقاومة الدعاوى القضائية التي لا أساس لها، حتي وإن أدى ذلك في الأجل القصير إلى ارتفاع تكلفة كسب هذه الدعاوى بالمقارنة مع تكاليف تسويتها. وساعد المعهد الأمريكي الممارسين في مقاومة التوسع غير المبرر في المسئولية القانونية للمحاسبين من خلال إصدار مذكرات يوقع عليها أفراد يطلق عليهم أصدقاء المحكمة Amicus Curiae لشرح وجهة نظر المحاسبين.

٦- **تثقيف المستخدمين.** من الضروري أن يتم تثقيف المستثمرين وباقى الذين يقرأون القوائم المالية عن المقصود برأى المراجع ومدى وطبيعة عمله. ويجب أن يعلم المستخدمين أن المراجع لايقوم باختبار كافة الدفاتر بنسبة ١٠٠٪ وأنه لايضمن دقة الدفاتر المالية أو النمو المتوقع للشركة محل المراجعة. ومن الضرورى أيضاً أن يعلم المستخدمين أن كل من المحاسبة والمراجعة يمثلان فنا وليس علماً وأنه من غير الممكن أن يتم التوصل إلى النتائج بدقة تامة.

٧- **توقيع الجزاءات على الأعضاء في حالة حدوث سلوك أو الأداء على نحو غير ملائم.** تتمثل أهم خصائص المهنة في مسئوليتها على توجيه الأعضاء بها. وقد قام المعهد الأمريكي بتحقيق تقدم

بشأن المشكلات المتعلقة بالإداء غير الملائم، ولكن يجب إجراء فحص أكثر دقة فيما يتعلق بالإدعات بوقوع فشل المراجعة في بعض الحالات.

٨- **العمل على تغيير القوانين.** تم في عام ١٩٩٦ ما أعتبر نصراً كبيراً للمحاسبين وتتويجاً لمهنة المحاسبة لتغيير المسئولية القانونية للمحاسبين بالقوانين الفيدرالية. وكما سبق القول في بداية هذا الفصل، فقد تم إيجاز قانون فيدرالي يخفض إلى حد بعيد الضرر عند التقاضي في الأمور المتعلقة بالأسهم. وكان ذلك تتويجاً لسنوات طويلة تم فيها بذل الجهد لإئتلاف من الأفراد لإزالة الآثار الضارة للدعاوى القضائية الخاصة بالأوراق المالية، وشمل هذا الإئتلاف منشآت المحاسبة الكبرى الثماني و١٨٠ شركة صناعية وتجارية. وتركز هدف هذه الجهود على فصل المسئولية القانونية المشتركة والمتعددة وأن تتناسب مع حجم الضرر، ومطالبة المدعين بدفع الأتعاب القانونية للمدعى عليهم إذا قررت المحكمة ان الدعوى قد تم رفعها على غير أساس، والسماح لمنشآت المحاسبة بممارسة العمل وفق أشكال تنظيمية مختلفة بما في ذلك المنظمات ذات المسئولية القانونية المحدودة. وتم تحقيق كل من الهدفين الأول والأخير. والآن بعد تحقيق النصر في هذه الموقعة، سيتحول إهتمام المهنة الآن لمحاولة تعديل تشريعات الولايات التي ليست في صالح المهنة. وفي ضوء التغيرات التي تمت في القانون الفيدرالي، يتوقع أن يكون من الأيسر أن يتم التغيير على مستوى الولايات بالمقارنة مع ما كان في الماضي.

رد فعل المحاسب الفرد تجاه المسئولية القانونية The Individual CPA'S Response to legal Libility

قد يتخذ المراجعون الممارسون مواقف للعمل على تخفيض المسئولية القانونية. ويتناول محتوى هذا الكتاب هذا الموضوع. ويمكن عرض ملخص لمثل هذه الممارسات على النحو التالي:

١- **التعامل فقط مع العملاء الذين يتوافر فيهم الاستقامة.** توجد زيادة في إحتمال التعرض للمسائلة القانونية إذا لم تكن الاستقامة متوافرة في العميل بخصوص تعاملاته مع المستهلكين والموظفين والوحدات الحكومية وغيرها. ويجب أن يتوافر لدى منشأة المحاسبة إجراءات يمكن من خلالها تقييم إستقامة العملاء وعدم التعاون مع الذين يثبت عدم إستقامتهم.

٢- **تعيين الأفراد المؤهلين والقيام بالتدريب والاشراف على نحو ملائم.** يتم أداء جانب هام من المراجعة بواسطة المهنيين الصغار الذين يتوافر لديهم قدر ضئيل من الممارسة. وفي ضوء المخاطر التي تتعرض لها منشأة المحاسبة عند أداء المراجعة، يكون من الضروري أن يتوافر في هؤلاء الممارسين الصغار التأهيل والتدريب المناسبين. ويجب أيضاً أن يتم الاشراف على عملهم بواسطة أفراد مؤهلين مهنياً ويتوافر لديهم قدر كبير من الخبرة.

٣- **الالتزام بمعايير المهنة.** يجب على منشأة المحاسبة أن تنفذ الإجراءات التي تجعلها تتأكد من تفهم كافة أعضاء المنشأة والتزامهم بمعايير المراجعة المتعارف عليها والآراء الواردة في نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية وميثاق السلوك وباقي التعليمات المهنية.

٤- **الحفاظ على الحياد.** لايتعلق الحياد فقط بالأمور المالية، ولكن يتطلب الحياد في الواقع توافر إتجاه مسئول منفصل عن مصالح العميل. وتنشأ معظم القضايا عن الرغبة الشديدة للمراجع في تمثيل العميل أو الاستجابة لضغوطه. ويجب على المراجع ان يحافظ على اتجاه الشك الصحي.

٥- **تفهم النشاط الذي يعمل العميل فيه.** يتمثل السبب الرئيسي في فشل المراجع في كشف التحريفات في العديد من القضايا في عدم معرفة المراجع بالنشاط الذي يعمل فيه العميل وطبيعة العمليات لديه. ومن المهم أن يثقف المراجع نفسه في هذا الإطار.

٦- **مراجعة الجودة.** تتطلب مراجعة الجودة أن يحصل المراجع على الأدلة الملائمة ويتوصل إلى الأحكام الصائبة بشأن الأدلة. ومن الضروري، على سبيل المثال، أن يقيم المراجع الرقابة الداخلية، ويجمع الأدلة حتى يتوصل للنتائج. ويؤدى تحسين المراجعة إلى تخفيض احتمال وجود تحريفات وبالتالي تخفيض احتمالات التعرض للدعاوى القضائية.

٧- **توثيق العمل على نحو ملائم.** يساعد الإعداد الجيد لأوراق العمل على تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد. وتعد أوراق العمل أمراً هاماً في الدفاع عن المراجعة في المحكمة.

٨- **الحصول على خطابى التعاقد والتمثيل.** يعد هذان الخطابان من الأمور الهامة في الدفاع حيث يتم فيهما تعريف إلتزامات كل من العميل والمراجع. ويساعدان المراجع ليس فقط في القضايا بينه وبين العميل ولكن بينه وبين الطرف الثالث.

٩ - **الحفاظ على العلاقات السرية.** لايجب على المراجع، كواجب اخلاقي وقانوني أحيانا، أن يفصح عن الأمور الخاصة بالعميل لأطراف أخرى.

١٠- **وجود التأمين المناسب.** من الضرورى أن يتوافر لمنشأة المحاسبة الحماية التأمينية المناسبة في حالة التعرض للتقاضي. وعلى الرغم من إرتفاع معدلات التأمين على نحو ملحوظ في السنوات القليلية الماضية نتيجة لزيادة الدعاوى القضائية، إلا أن التأمين ضد المسئولة القانونية مازال متاحاً أمام كافة المحاسبين المصرح لهم.

١١- **تعين مستشار قانوني.** عند حدوث مشكلات خطيرة خلال المراجعة، يجب أن ينصح المحاسب المصرح له بالحصول على مشورة مستشار قانوني متمرس. وفي حالة الدعاوى القضائية المحتملة أو الفعلية يجب على المراجع فوراً أن يعين محامياً متمرساً.

١٢- **اختيار شكل التنظيم ذى المسئولية المحدودة.** وكما سبق المناقشة في الفصل الأول، تعمل العديد من منشآت المحاسبة في ظل شكل شركات الأموال الخاصة، الشركات ذات المسئولية المحدودة، أو شركات الأشخاص ذات المسئولية المحدودة لتوفير حماية شخصية للملاك ضد المساءلة القانونية.

ملخص Summary

تعرضت مهنة المراجع لهجوم شديد في السنوات الأخيرة من المحاكم وهيئة سوق المال ولجان الكونجرس في اجتماعاتها وتقاريرها. وارتفعت المطالبات على نحو متكرر بزيادة تنظيم المهنة وتوسيع المسئولية القانونية. وجاهدت المهنة في الرد على نحو إيجابي على هذه الضغوط.

ما الذي يمكن التوصل إليه والذي لايمكن التوصل إليه من المسئولية القانونية الشخصية المحدودة

أصبح في السنوات الأخيرة متاحاً أمام منشآت المحاسبة ان تتخذ أشكالاً تنظيمية جديدة لتحديد المسئولية الشخصية للملاك. وفيما يلى ملخصا لما يمكن ان يحدد المسئولية القانونية الشخصية للملاك وما لايمكن ان يحددها:

- **سيؤدى تحديد المسئولية القانونية إلى:**

- توفير الأمان للملاك وأسرهم من إمتداد إفلاس منشأة المحاسبة إلى الممتلكات الخاصة بهم.
- تحقيق العدالة من خلال توفير نفس الحماية ضد المسائلة القانونية للمراجعين مثلما الحال مع باقي الملاك في مجالات الأعمال والمهنين.

- المساعدة في التأكيد على بقاد المهنة واستمرارها من خلال تشجيع أفراد جدد على الإنضمام إليها.

• لن يؤدى تحديد المسئولية القانونية إلى:

- تخفيض مسئولية منشآت المحاسبة عن جودة الأداء.
- حماية منشآت المحاسبة من الإفلاس نتيجة العقوبات غير المتوقعة والواسعة للنظام القضائي.
- حذف المسئولية القاونية بالكامل كأحد المساوئ الخطيرة التي لاتجذب المحاسبين الجدد ذوى الفكر الخلاق.
- إنهاء أزمة المسئولية القانونية لمهنة المحاسبة.

المصدر: Gilbert Simonetti, Jr. and Andrea R. Andrews, "A Profession at risk / a system in Jeopardy, Journal of Accountancy, April 1994, P. 49.

ويعد تحديد مدى كون المراجع مسئول قانوناً عن مدى الإعتماد على القوائم المالية أمراً مناسباً لكل من المهنة والمجتمع. وبالطبع، فإن وجود المسئولية القانونية يعد أمراً هاماً لدرء الأنشطة غير الملائمة بل وغير الأمينة عن بعض المراجعين.

ولن يفكر أى محاسب مصرح له عاقل في إلغاء المسئولية القانونية للمهنة عن الأداء المضلل أو السئ. ويعد من صالح المهنة أن تحافظ على ثقة الرأى العام من خلال الاداء الجيد لوظيفة المراجعة.

لكن، من غير المعقول أن يتم تحميل المراجعين المسئولية القانونية عن كل تحريف بالقوائم المالية. ولن يستطيع المراجع أن يعمل ضامنا لدقة القوائم المالية أو صحة العمل. وفي هذه الحالة ستكون تكاليف المراجعة للمجتمع أعلى بكثير من منافعها. وأكثر من هذا، وحتى مع زيادة تكلفة المراجعة، فإنه لن يمكن كشف كل من الغش المخطط له بعناية وأخطاء التقدير للمراجع.

ومن الضروري أن يعمل كل من المجتمع والمهنة على تحقيق قدر من التوازن بين مسئولية المراجع عن عدالة العرض بالقوائم المالية وتكلفة المراجعة للمجتمع. وسيكون لكل من المحاسبين المصرح لهم، الكونجرس، هيئة سوق المال والمحاكم دور رئيسي في التوصل لحل نهائي.

دروس مستفادة من مقاضاة المراجعين

عند أخذ إمكانية النصح عن التعديلات التي يجب تعديلها بخصوص مقاضاة المحاسبين، سيكون من المفيد أن يتم أخذ الممارسة الفعلية للقضايا التي تعرض لها المحاسبين في الماضي بالإعتبار. ولذلك، تم فحص ٢٣ قضية تم فيها الإدعاء بفشل المراجعة وقمت بالعمل بها كمستشار للتقاضي وشاهد خبير. ومن بين هذه القضايا، كان هناك ست منها تم رفعها على غير أساس ولم يكن يوجد واقع يؤيد رفعها وفقاً لأسس العدالة. وبالنسبة للقضايا السبعة عشر الباقية التي كانت لها أساس قانوني، يوجد من بينها ثلاثة عشر قضية تمثل فشل حقيقي للمراجعة. وعند التطرق لطبيعة الفشل في كل قضية، كان واضحاً أن الأدلة تقود المراجع إلى التعرف على الأخطاء والمخالفات التي تحدث عادة. وبمعنى أخر لم تكن المشكلة في عدم الملائمة في عملية المراجعة التي تنفذ وفق المعايير المهنية، ولكن كانت المشكلة في نقص الشك المهني من جانب المراجع. حيث يتوافر لدى المراجع الأدلة التي تشير إلى وجود المشكلة ولكنه لاينظر إليها على هذا النحو.

المصدر محاضرة قام James Loebbecke بإلقائها في منتدى مسئوليات المراجع والمحاسب والمسئولية القانونية، في مؤتمر الأمم المتحدة عن التجارة والتطور في ١٦ مارس ١٩٩٥.

المصلحات الأساسية

عدم وجود صلة السببية Absence of Causal Connection. إحدى وسائل الدفاع التي يستخدمها المراجع ويحدد فيها المراجع أن الأضرار التي ادعى العميل وقوعها لم تكن تتعلق بأى حال بأعمال المراجع.

فشل المرا جعة Audit Failure. موقف يقوم فيه المراجع على نحو خاطئ بإصدار رأى عن المراجعة ينتج عن عدم الإلتزام بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.

خطر المراجعة Audit Risk. خطر إستنتاج المراجعة بعدالة القوائم المالية واصدار تقرير نظيف مع أنه في الواقع تحتوى هذه القوائم على تحريف جوهرى.

فشل الأعمال Business Failure. موقف تكون فيه الوحدة الإقتصادية غير قادرة على دفع ديونها للدائنين أو عدم قدرة الوحدة الإقتصادية مقابلة توقعات المستثمرين فيها نتيجة الظروف الإقتصادية أو ظروف الأعمال.

المساهمة في الأهمال Contributory Negligence. وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع، ويحدد المراجع فيها أن العميل قد فشل في تنفيذ التزامات معينة وأن ذلك هو الذي تسبب في تحقيق الأضرار.

المسئولية الجنائية للمراجعين Criminal Liability for Auditors. الإحتيال على شخص من خلال توافر معرفة عن وجود تزييف بالقوائم المالية.

الإختلاس Defalcation. سرقة الأصول

قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة الصادر عام ١٩٧٧ Foreign Corrupt Practices Act of 1997. تشريع فيدرالي تم فيه النص على عدم قانونية تقديم الرشوة إلى المسئولية في الدول الأجنبية لممارسة التأثير والاستحواذ على الوحدات الإقتصادية، كما يتطلب التشريع من الشركات الأجنبية أن تحتفظ بدفاتر دقيقة وكاملة ونظام ملائم للرقابة الداخلية.

المستخدم الذي يمكن توقعه. Foreseeable User. فئة غير محددة من المستخدمين يستطيع المراجع أن يتوقع على نحو مناسب أن يكونوا من مستخدمي القوائم المالية.

المستخدم المتوقع Foreseen User. فئة محددة من المستخدمين يدرك المراجع أنهم يعتمدون على القوائم المالية.

عدم وجود إلتزام في العقد Lack of Duty to Perform. وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع، ويحدد المراجع فيها عدم وجود تعاقد مع العميل بخصوص موضوع الدعوى القضائية وبالتالى لايوجد إلتزام من المراجع لأداء الخدمة التي تم مقاضاته بسببها.

المسئولية القانونية Legal Liability. إلتزام المهني بمتطلبات القانون التي تحدد مستوى مناسب من العناية يجب بذلها عند تقديمه للخدمة.

أداء المراجعة بالمستوى المطلوب Monnegligent Performance. وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع، ويحدد المراجع فيها أن المراجعة قد تم أدائها بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

مفهوم الشخص الحصيف Prudent Person Concept. مفهوم قانوني مؤداه ان على الشخص واجب ممارسة العناية المناسبة والاجتهاد المناسب عند قيامه بتنفيذ إلتزاماته قبل الأخرين.

قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات RICO. تشريع فيدرالي صادر عام ١٩٧٠ بهدف منع

الغش والإبتزاز وسلب الأموال، ويستطيع الشخص المصاب بالضرر في ظل هذا التشريع أن يحصل على تعويض عن الخسائر الفادحة التي تعرض لها وعن أتعاب التقاضي التي دفعها. وقدرت المحكمة العليا في عام ١٩٩٣ إعفاء منشآت المحاسبة من الخضوع لهذا التشريع.

قانون الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٣ Securities Act of 1933. تشريع فيدرالي يتعلق بالشركات التي تقوم بتسجيل وبيع الأوراق المالية للجمهور. وفي ظل هذا التشريع يمكن للطرف الثالث الذي يعد المشترى الرئيسي للأوراق المالية أن يحصل على تعويض من المراجع إذا كانت القوائم المالية تحتوى على التحريف ما لم يثبت المراجع أن المراجعة قد تم أدائها على نحو ملائم أو أن الخسارة التي لحقت بالطرف الثالث قد نتجت عن عوامل أخرى بخلاف التضليل بالقوائم المالية.

قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ Securities Exchange Act of 1934. تشريع فيدرالي يتعلق بالشركات التي تتعامل في الأورق المالية في الأسواق القومية والأسواق غير الرسمية. ويرتبط المراجع بهذه العمليات لوجود متطلبات تقضى بتوافر تقارير سنوية ومن بينها تقرير المراجع عن القوائم المالية التي تم مراجعتها.

الأساس القانوني لـ Ultramares. منهج قانوني بالقانون العام يتعلق بالمسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث، وتم التوصل إليه عام ١٩٣١ من خلال الحكم في قضية Ultramares V. Touche، وطبقاً لهذا الأساس لايكون الأهمال البسيط كافياً لمساءلة المراجع قانونياً بواسطة الطرف الثالث، نتيجة عدم وجود الخصوصية في التعاقد بين المراجع والطرف الثالث ما لم يكن الطرف الثالث مستفيداً بصفة أساسية.

أسئلة للمراجعة

٤-١ [**الهدف ٤-١**] أذكر العوامل العديدة التي كانت وراء حدوث الدعاوى القضائية ضد المحاسبين المصرح لهم في السنوات الأخيرة.

٤-٢ [**الهدف ٤-٢**] لقد زادت الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين على نحو كبير في السنوات الأخيرة. أذكر في رأيك الآثار الإيجابية والسلبية لذلك على كل من المحاسبين المصرح لهم والمجتمع ككل.

٤-٣ [**الهدف ٤-٢**] فوق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة؟ ولماذا يهتم المراجعون بفشل الأعمال؟

٤-٤ [**الهدف ٤-٣**] كيف يؤثر مفهوم الشخص الحصيف على المسئولية القانونية للمراجع؟

٤-٥ [**الهدف ٤-٣**] فرق بين الغش والغش الاستدلالي.

٤-٦ [**الهدفين ٤-١، ٤-٩**] أشرح لماذا يرغب العديد من منشآت المحاسبة في تسوية القضايا خارج إطار المحكمة. وماهو أثر ذلك على المهنة؟

٤-٧ [**الهدف ٤-٤**] يوجد نوع شائع من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المحاسبين المصرح لهم يتمثل في الإدعاء بالفشل في إكتشاف الاختلاس. أذكر مسئولية المراجع بهذا الخصوص، وضح في إجابتك السند الرسمي.

٤-٨ [**الهدفين ٤-٣، ٤-٤**] ماذا يقصد بالمساهمة في الاهمال، وماهى الظروف التي يكون فيها أساساً

قانونياً دفاعياً ناجحاً؟

٤-٩ [**الهدف ٤-٤**] ما هو الهدف من خطاب التعاقد وخطاب التمثيل؟

٤-١٠ [**الهدفين ٤-٤، ٤-٥**] قارن بين المسئولية القانونية التقليدية للمراجعين تجاه العملاء وتجاه الطرف الثالث في ظل القانون العام، وكيف تغير ذلك قانونا في السنوات الأخيرة؟

٤-١١ [**الهدف ٤-٥**] هل تتأثر المسئولية القانونية للمراجع إذا كان الطرف الثالث غير معروفا؟ أشرح.

٤-١٢ [**الهدف ٤-٦**] قارن بين المسئولية القانونية للمراجع في ظل قانون الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٣ وقانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤.

٤-١٣ [**الأهداف ٤-٤، ٤-٥، ٤-٦، ٤-٨**] فرق بين المسئولية القانونية المحتملة للمراجع في مواجهة العميل وفي مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام، والمسئولية القانونية المدنية في ظل قوانين الأوراق المالية وأيضاً المسئولية الجنائية في ظل قانون الأوراق المالية. صف موقفاً واحداً لكل نوع منها يكون المراجع فيه في موقف يحمل فيه بالمسئولية قانوناً.

٤-١٤ [**الهدف ٤-٦**] ما هى العقوبات التى يمكن أن توقعها هيئة سوق المال ضد منشأة المحاسبة؟

٤-١٥ [**الهدف ٤-٩**] كيف يمكن أن يكون للمهنة رد فعل إيجابي في تخفيض المسئولية القانونية للمراجع؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٤-١٦ [الأهداف ٤-٤، ٤-٥] تتعلق الأسئلة الاتية بالمسئولية القانونية للمراجع في ظل القانون العام. أختر الإجابة الأمثل.

أ- المحاسب المصرح له Sharp تعاقد مع شركة الأشخاص Peters &Sons لتقديم الرأى عن القوائم المالية التي سيتم تقدمها إلى شركاء متوقعين كجزء من خطة توسيع الشركة. تقاضى Sharp أتعاب ثابتة. وبعد فترة من العمل المكثف، إنتهى من نصف العمل الميداني الضرورى. وبعد ذلك، طبقا لمطالبات غير متوقعة تتعلق بالوقت الخاص بعملائه الأخرين، كان على Sharp أن ينهى العمل. وفشلت خطة التوسع بالمنشأة بسبب فقد الشركاء لإهتمامهم بعد تأخر تقرير المراجعة. وعرض Sharp أن يستكمل العمل في تاريخ لاحق. وتم رفض هذا العرض. ولحق بشركة Peters & Sons خسائر قدرت بمبلغ ٤٠٠٠ دولار نتيجة لتصرف المحاسب المصرح له وفي ظل هذه الظروف، ما هى النتيجة المحتملة للدعوى القضائية بين كل من Sharp وPeters & Sons؟

(١) سيتم تعويض Sharp بمبلغ مناسب عن الخدمة الفعلية التي قام بها.

(٢) سيتم تعويض Peters & Sons عن الضرر الناتج عن خرق العقد.

(٣) سيتم تعويض Peters & Sons عن الضرر الناتج عن خرق العقد وعن الضرر الإضافي الناتج عن العقوبة التي تناسب تصرف المحاسب المصرح له.

(٤) لن يتم تعويض أى من الطرفين.

ب- تعاقدت منشأة Magnus Enterprises مع منشأة محاسبة للقيام بالمراجعة السنوية لقوائمها المالية.

ماهى العبارة من العبارات التالية التي تصف بدقة المسئولية القانونية لمنشأة المحاسبة عن الاهمال في مواجهة Magnus Enterpris؟

(١) لايمكن لمثل هذه المسئولية القانونية أن تتنوع من خلال الاتفاق بين الأطراف.

(٢) ستكون منشأة المحاسبة مسئولة قانوناً عن حالات الغش التي لن يتم اكتشافها.

(٣) لن تتعرض منشأة المحاسبة للمسئولية القانونية إذا إستطاعت إظهار انها مارست العناية المعتادة والمهارة اللازمة من الشخص الذي يؤدى العمل المكلف به على نحو مناسب.

(٤) لايجب فقط أن تمارس منشأة المحاسبة العناية المناسبة ولكن يجب أيضاً أن يتوفر لديها الدرجة المتوقعة من المعرفة والمهارة المحاسبية.

حـ- تعاقدت شركة الأموال Martin شفوياً مع Humm & Dawson لمراجعة القوائم المالية في نهاية العام. وكان يجب الإنتهاء من المراجعة خلال شهرين من تاريخ إنتهاء السنة المالية. وتم الاتفاق على أتعاب ثابتة قدرها ١٥٠٠٠ دولار. وفي ظل هذه الظروف يفترض أن يتمثل إلتزام Humm & Dawson؟

(١) لايوجد إلتزام، نظراً لعدم التعرف على شروط العقد الذى لم يتم كتابته.
(٢) تعهد ضمنى لممارسة العناية المناسبة المعتادة.
(٣) إلتزام ضمني بإتخاذ إجراءات غير عادية لكشف كافة الإختلاسات.
(٤) إلتزام بضمان نتيجة العمل، أى يتم أدائه دون أخطاء مع تحمل المسئولية القانونية عن ذلك.

د - إذا تم مقاضاة منشأة محاسبة عن الغش طبقاً للقانون العام بواسطة طرف ثالث نتيجة وجود تزييف في القوائم المالية، أى من الوسائل التالية تمثل وسيلة الدفاع المناسبة للمحاسب؟

(١) نقص الخصوصية.
(٢) أداء المراجعة بالمستوى المطلوب.
(٣) عدم وجود ما يشير في العقد إلى مسئولية المراجع في هذا الإطار.
(٤) المساهمة في الاهمال من جانب العميل.

٤-١٧ [الأهداف ٤-٥، ٤-٦، ٤-٨] تتعلق الأسئلة التالية بقضايا شهيرة في مجال المسئولية القانونية للمحاسب. أختر الإجابة الأمثل.

أ - يتمثل الجانب الهام في قضية [United States V. Simon] Continental Vending في:

(١) إظهار الادراك العام لكيفية تعرض المراجع للإدعاءات الجنائية.
(٢) توسيع مسئولية المراجع عن القوائم المالية للشركات التابعة.
(٣) توسيع مسئولية المرا جع عن الأحداث التي تقع بعد إنتهاء فترة المراجعة.
(٤) تعريف مسئولية المراجع في مو اجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام.

ب- تنبع أهمية قضية 1136 Tenants Case إلى أنها تؤكد على المسئولية القانونية للمحاسب المصرح له المرتبطة بـ:

(١) التعاقدات المتعلقة بهيئة سوق المال.
(٢) القوائم المالية التى لم يتم مراجعتها.

(٣) المراجعة التي يتم من خلالها الإمتناع عن إبداء الرأى.
(٤) خطابات الضامنين.

٤-١٨ [الهدف ٤-٦] تتعلق الأسئلة التالية بالمسئولية القانونية في ظل قانونى الأسهم لعام ١٩٣٣ و١٩٣٤. أختر الإجابة الأمثل.

أ- المحاسبون Major, Major & Sharpe يعملون في مراجعة شركة Maclain Industries. وفيما يتعلق بطرح أسهم للشركة بمبلغ ١٠ مليون دولار للإكتتاب، تم إصدار تقرير مراجعة بواسطة Major تم فيه إبداء رأى نظيف عن القوائم المالية. وفيما بعد، تم الكشف عن وجود مخالفات وأخطاء. وتم مقاضاة Major بواسطة مشترو الأسهم في ضوء ما جاء في إستمارة التسجيل التي تضمنت تقرير مراجعة القوائم المالية. ويمكن لـ Major أن يتجنب التعرض للمسائلة القانونية إذا:

(١) نتجت الأخطاء والمخالفات بصفة أساسية من تصرفات شركة Maclain.
(٢) إظهار أن بعض المستثمرين على الأقل لم يقرؤا فعلاً القوائم المالية التي تم مراجعتها.
(٣) إثبات أنه قام بالعمل المعتاد خلال مراجعة القوائم المالية لشركة Maclain.
(٤) إظهار شركة Maclain أنها مسئولة قانوناً عن ما تم في الإكتتاب العام.

ب- منشأة المحاسبة Donalds & Company قامت بمراجعة القوائم المالية المتضمنة بالتقرير السنوى المقدم من شركة Markum Securities, Inc. إلى هيئة سوق المال. وكانت المراجعة غير ملائمة في عديد من الجوانب. ولم تتمكن شركة Markum من الوفاء بديونها، وأصبحت غير قادرة على إرضاء مطالبات عملائها. ورفع العملاء دعوى قضائية ضد منشأة المحاسبة في إطار القسم lob والقاعدة lob-5 المتعلقين بقانون تبادل الأسهم الصادر في عام ١٩٣٤. ماهى وسيلة الدفاع المثلى لمنشأة المحاسبة.

(١) أنها لم تشهد على نحو متعمد بعدالة القوائم المالية الزائفة.
(٢) لايمكن تطبيق كل من القسم lob والقاعدة lob-5 في هذه الحالة.
(٣) لاتوجد خصوصية في تعاقد مع الدائنين.
(٤) لا يوجد صراحة في خطاب التعاقد ما يشير إلى وجود مسئولية قانونية تجاه الطرف الثالث نتيجة ارتكاب شركة Markum للغش.

حـ- تعد منشأة المحاسبة Josephs & Paul شركة تضامن متوسطة الحجم آخذة في النمو. قام أحد العملاء الرئيسيين لهذه المنشأة بطرح أسهم إلى الاكتتاب العام، وكانت هذه الشركة هى أول عميل لمنشأة المحاسبة يقوم بذلك. ماهى العبارة التي تعبر بصدق عن هذه العملية مما يلي:

(١) لن يتم تطبيق قانون الأسهم الصادر عام ١٩٣٣ إذا كانت الشركة من شركات الخدمات.
(٢) لن يتم تطبيق قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤، إذا رأى العميل انه لن يتقدم للتسجيل في عمليات التبادل المنظمة.
(٣) يفرض القانون الخاص بالأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٣ مسئولية إضافية على منشأة المحاسبة من الوجهة القانونية.
(٤) طالما كان تعاقدات منشأة المحاسبة تتم أساساً داخل الولايات، لايمكن تطبيق قوانين الأوراق المالية الفيدرالية.

أسئلة وحالات للمناقشة

٤-١٩ [الأهداف ٤-٤، ٤-٥] منشأة المحاسبة ذات الحجم المتوسط Verna Cosden &Co. تعاقدت على تنفيذ المراجعة في شركة Joslin Supply وإشترك عدد من المراجعين في القيام بإجراءات المراجعة، وقد خضعوا جميعاً لبرنامج تدريبي بالمنشأة على طرق المراجعة الفعالة. وخلال كافة مراحل المراجعة أمضت Cosden الوقت في التخطيط الميداني للمراجعة والاشراف على عمل المراجعين وفحصه.

وشمل جانب كبير من المراجعة القيام بالتحقق من العد الفعلي وتكلفة المخزون. وكان رصيد المخزون يمثل جزءاً هاماً في القوائم المالية، وكانت Cosden على علم بأن المخزون مرهون كضمان في مقابل الحصول على قرض من البنك القومي لشرق المدينة. وعند فحص المخزون أبلغت Cosden رئيس الشركة عن رأيها بأن طرق جرد المخزون في كثير من المواقع تمت على وجه غير مرض. وأخبرها الرئيس أنه من غير العملي أن يتم جرد المخزون في يوم واحد بسبب القصور في عدد الأفراد وتفضيلات العملاء. وبعد مناقشة مطولة وافقت Cosden على إجراءات الجرد على شرط ان يوقع رئيس الشركة بعدم وجود وسيلة عملية أخرى للجرد. وكان لمنشأة المحاسبة شخص واحد على الأقل في كل موقع لحضور إجراءات جرد المخزون. وكان عدد المواقع يتجاوز ٤٠ موقعا.

وبعد مضى ٨ أشهر أكتشفت Cosden أن ماحدث كان أمراً سيئاً. حيث قامت الإدارة التي تتبع رئيس الشركة بالتآمر لتسجيل زيادة في قيمة المخزون كوسيلة لتغطية إدارتها السيئة وتكهين جزء من المخزون. وتم التحريف من خلال نقل بعض أنواع المخزون ليلاً إلى مواقع اخرى بعد جردها في مواقع معينة. ولم يكن ملائما استخدام الدفاتر المحاسبية في الكشف عن هذا التحويل غير القانوني.

وقام كل من الشركة والبنك بمقاضاة منشأة المحاسبة.

المطلوب أجب عن الأسئلة التالية، وأشرح الاستنتاجات التي تتوصل إليها.

أ - ما هى وسيلة الدفاع التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدمها في القضية المرفوعة ضدها من قبل Joslin ؟
ب - ما هى وسيلة الدفاع التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدمها في القضية المرفوعة ضدها من قبل البنك؟
حـ- هل يمكن لمنشأة المحاسبة أن تنجح في دفاعها؟
د - هل ستختلف النتائج بشكل كبير إذا تم رفع الدعوى في ظل قانون تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٤؟

٤-٢٠ [الهدف ٤-٥] تتوسع منشأة المحاسبة Biglew, Barton & Brown بشكل سريع. وبالتالى تم تعين عدد من المراجعين المبتدئين فيها ومن بينهم شخص يدعى Small. وشعر الشركاء بعدم الرضا عن عمل Small وحذروه من الفصل ما لم يزيد من حجم العمل.

في هذا الوقت كان Small مشتركاً في مراجعة العديد من العملاء. وقرر أن يقاوم إمكانية فصله، وقام بتخفيض أو حذف بعض إجراءات المراجعة المعتادة والمذكورة في برنامج المراجعة المعد من قبل الشركاء. وكان أحد العملاء Newell Corporation يمر بضائقة مالية وقام بتسوية العديد من الحسابات التي راجعها Small لإظهار أن الوضع المالي له في صورة جيدة. وأعد Small أوراق عمل مزيفة لتدعيم استكمال إجراءات المراجعة التي كلف بها، على الرغم من انه لم يقم فعلاً باختبار قيود التسوية. وبالتالى أصدرت منشأة المحاسبة تقريراً نظيفاً عن القوائم المالية لشركة Newell والتي يوجد بها تحريف جوهرى في ضوء الأهمية النسبية. واعتمد العديد من الدائنين على القوائم المالية التي تم مراجعتها، واقرضوا الشركة مبالغ ضخمة.

المطلوب هل يجب تحميل منشأة المحاسبة المسئولية القانونية في مواجهة الدائنين لاعتمادهم على

القوائم المالية الخاطئة إذا لم تقم شركة Newell بالسداد لهم*.

٤-٢١[الأهداف ٤-٣، ٤-٥] تقوم منشأة المحاسبة Watts and Williams بمراجعة حسابات شركة الأموال Sompson Skin, Inc. التي تستورد وتتعامل في الفرو. وعند الإنتهاء من إجراءات المراجعة قدم المراجعون إلى الشركة ٢٠ نسخة من الميزانية المعتمدة. ونما إلى علم منشأة المحاسبة أن الشركة ترغب في هذا العدد لتقديم تقرير المراجعة إلى البنوك وبعض المقرضين.

ويوجد تحريف في القوائم المالية بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ دولار. وبدلا من أن يكون صافى الربح بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ دولار، لم تعد الشركة تستطيع الوفاء بديونها. وقامت ادارة الشركة بمعالجة الدفاتر لتجنب الإفلاس. وتم تعديل الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ تمثل مدينون مزيفون ولا وجود لهم، و٣٠٠٠٠٠ في المخزون لا وجود لهم. وفشلت إجراءات المراجعة في اكتشاف القيود التي بها غش، واعتمادا على القوائم المالية المعتمدة من منشأة المحاسبة، منحت الشركة قرضاً قدره ٢٠٠٠٠٠ دولار من Martinson ويرغب في الحصول على تعويض من منشأة المحاسبة.

المطلوب تحديد الصحيح والخاطئ في العبارات التالية مع ذكر الأسباب.

أ- إذا ادعى Martinson وأثبت وجود اهمال من قبل منشأة المحاسبة، فإنه سيتمكن من تعويض الخسارة.
ب- إذا ادعى Martinson وأثبت وجود غش استدلالي [وجود اهمال جسيم من قبل منشأة المحاسبة]، فإنه سيتمكن من تعويض الخسارة.
حـ- لا يرتبط Martinson بتعاقد مع منشأة المحاسبة.
د- ما لم يمكن إظهار وجود غش فعلي من قبل منشأة المحاسبة، لن يستطيع Martinson أن يعوض الخسارة.
هـ- يعد Martison طرفا ثالثاً مستفيداً في العقد*.

٤-٢٢ [الأهداف ٤-٤، ٤-٥، ٤-٨] إنضم Donald Sharpe مؤخراً إلى منشأة المحاسبة Spark, Watts and Wilcox. وسريعاً أصبح له سمعة جيدة في الالتزام حرفيا بإجراءات المراجعة الموضوعة على نحو شامل وسريع. وخلال عملية المراجعة التالية له في المنشأة، قام بفحص المستندات الأصلية لعدد ٢٠٠ من المدفوعات النقدية لاختبار الإجراءات الخاصة بالحيازة والاستلام وايصالات الدفع والنقدية. وخلال هذه العملية، اكتشفت وجود ١٢ من المدفوعات النقدية تتعلق بحيازة مواد لايوجد لها تقارير استلام موثقة. وكتب بذلك ملحوظة فى أوراق العمل ووجه الأمر الى المحاسب المسئول في منشأة المحاسبة، وبناء على خبرته في التعامل مع العميل لم يأخذ المحاسب المسئول بملحوظة Sharpe ولم يقم بالتالى بأى شئ.

وبعد ذلك، تم إكتشاف ان أحد وكلاء الشراء لدى العميل وعدد من العاملين في قسم المحاسبة لديه قد تورطوا في إرتكاب الغش وأنهم قاموا بتحويل ايصال المواد إلى أحد المخازن العامة مع ٧٠٠٠٠ و٥٠٠٠٠ دولار كتعويض بعد إنتهاء المراجعة.

المطلوب مناقشة المضمون القانوني والمسئولية القانونية لمنشأة المحاسبة في ضوء ماسبق*.

٤-٢٣ [الأهداف ٤-٣، ٤-٤، ٤-٥] للتأكد من رصيد المدنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ وجد المراجع ١٥ اختلاف بين دفاتر العملاء والقيم المسجلة في الملف الرئيسي للمدينين. وتم ارسال نسخة من المصادقات التي ظهر بها هذه الاختلافات الى المراقب العام بالشركة لبحث أسباب الفروق. وطلب المراقب العام ان يقوم ماسك الدفاتر بعمل ذلك. وقام ماسك الدفاتر بتحليل كل إختلاف وبيان أسبابه، وأعد ورقة عمل مفصلة لتفسير كل إختلاف. وطبقاً لورقة العمل تم رد أسباب الفروق إلى الفروق

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الزمنية في دفاتر العميل وعملائه. وقام المراجع ببحث الأمر واستنتج عدم وجود استثناءات جوهرية أخرى في أرصدة المدينين.

وبعد مرور سنتين على تنفيذ المراجعة، إتضح قيام ماسك الدفاتر باختلاس آلاف الدولارات في السنوات الثلاثة الأخيرة من خلال السرقة من الخزينة وإجراء زيادة في رصيد المدينين، ورفع العميل دعوى قضائية ضد المراجع، وطالبت المحكمة بالإطلاع على أوراق عمل المراجع عن المدينين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والتي تشير إلى زيف تحليل ماسك الدفاتر عن أسباب الفروق. وجاء في تحليل ماسك الدفاتر أن السبب في الفرق كان يرجع إلى مسموحات على المبيعات تم منحها إلى العملاء عن بضاعة معيبة في اليوم السابق لإنتهاء السنة. ويرد الفرق فعلاً للسرقات التي قام بها ماسك الدفاتر.

المطلوب أ- ما هى الجوانب القانونية في هذا الموقف، وماهى وسيلة الدفاع التي يمكن أن يستخدمها المراجع في حالة التقاضى؟

ب- ماهو القصور الذي حدث من جانب المراجع عند إجراء مراجعة أرصدة المدينين؟

٤-٢٤ [الأهداف ٤-٤، ٤-٥، ٤-٨] يقوم المراجع Smith بمراجعة الشركة الصناعية Juniper وهى شركة لاتطرح أسهم للإكتتاب العام، وتنتهى السنة المالية لها في ٣٠ يونيو من كل عام. وتقوم هذه الشركة بإجراءات الحصول على قرض بنكي كبير، ويتمثل أساس الحصول على القرض في تقديم قوائم مالية تم مراجعتها إلى البنك في تاريخ ٣٠ سبتمبر تكون فيها نسبة التداول ٢ إلى ١. وفي ٢٥ سبتمبر، وقبل إصدار تقرير المراجعة، وصل خطاب مجهول إلى المراجع أرسل إليه في مقر Juniper يشير فيه إلى وجود عقد استئجار مدته ٥ سنوات وقعه Juniper، وفي هذا العقد يكون Juniper كمستأجر لمصنع مواد بناء تم إدراجه في القوائم المالية كاستئجار تشغيلي وهو في الواقع استئجار رأسمالي. وجاء بالخطاب انه يوجد اتفاق سرى مكتوب بين المؤجر وJuniper لتعديل الاستئجار والنص على أنه استئجار رأسمالي.

وقام المراجع بمواجهة رئيس شركة Juniper، والذي إعترف بوجود الإتفاق السرى المكتوب، ولكن أشار إلى ضرورة أن يظل الاستئجار تشغيلي حتى يتم مقابلة متطلب نسبة التداول للحصول على القرض، وان احدا لن يتمكن من اكتشاف الاتفاق السرى مع المؤجر. وقال الرئيس انه إذا لم يصدر المراجع التقرير في ٣٠ سبتمبر فإن شركة Juniper ستقاضى المراجع لحدوث ضرر بالغ نتج عن عدم الحصول على القرض. وفي ظل هذا الضغط وبسبب احتواء أوراق العمل نسخة من اتفاقية الاستئجار الذي مدته ٥ سنوات والذي يؤيد معاملة الاستئجار على انه استئجار تشغيلي، قام المراجع بإصدار تقرير نظيف في ٢٩ سبتمبر.

وعلى الرغم من حقيقة استلام القرض، تم اعلان إفلاس Juniper خلال عامين. وقام البنك بمقاضاة المراجع لتعويض خسائره كما قاضى المؤجر المراجع للتعويض عن الإيجار الذي لم يتم تحصيله.

المطلوب أجب عن الأسئلة التالية موضحا أسباب استنتاجاتك.

أ - هل يجب ان يتحمل المراجع المسئولية القانونية في مواجهة البنك؟

ب- هل يجب أن يتحمل المراجع المسئولية القانونية في مواجهة المؤجر؟

حـ- هل هناك احتمال لمساءلة المراجع جنائياً؟*.

٤-٢٥ [الهدف ٤-٤] منشأة المحاسبة Ward & East تقوم بمراجعة شركة Southern's Development, Inc. وهى شركة تتعامل في العقارات وتمتلك العديد من المراكز التجارية. وكان من المعتاد في هذه الشركة أن تترك لمدير كل مركز أن يتفاوض لتأجير المركز، وكان يعتقد أن مثل هذه الممارسة ستؤدى إلى نفع أكبر مما لو أوكل الأمر إلى شخص يعمل كوكيل محلي لإجراء التفاوض.

وحدث أن قتل إثنين من المديرين في حادث تحطم طائرة في طريق العودة من إجتماع عقد في المقر الرئيسي بمدينة Phoenix. وتم تعين إثنين من المديريين محلهما، واكتشف المديران الجديدان وجود استقطاعات من مبالغ الإيجار، حيث كان المديرين السابقين يتفاوضان للحصول على قيمة إيجارية أقل مقابل الحصول على استقاطاعات من المبالغ التي كان يجب دفعها.

وقامت الشركة بتعين منشأة محاسبة جديدة لبحث مدى الغش في هذين الموقعين وإحتمال وجود الغش في المراكز الأخرى. وأكمل المراجع الجديد Josper & Co. الفحص وتوصل إلى وجود غش في أربع مواقع بشكل مستقل عن بعضها البعض وان اجمالي المبلغ في الخمس سنوات الأخيرة يجاوز ١٠٠٠٠٠٠ دولار.

قامت الشركة بمقاضاة منشأة المحاسبة Ward & East عن الاهمال.

المطلوب ما هى وسيلة الدفاع التي يمكن لمنشأة المحاسبة Ward & East استخدامها؟

٤-٢٦ [الهدف ٤-٦] منشأة المحاسبة Gordon & Groton تقوم بمراجعة منشأة سمسرة وعضو في هيئة تداول الأوراق المالية القومية تسمى Bank & Company. وقام المراجع بإجراءات المراجعة وإصدار التقرير عن القوائم المالية التي تم تقديمها إلى هيئة سوق المال.

وتعرض العديد من عملاء الشركة لعمليات احتيال من خطط الغش التي قام رئيس الشركة بإتباعها، ويمتلك هذا الرئيس ٩٠٪ من الأسهم التي لها حق التصويت. وأظهرت الحقائق أن المراجع كان مهملا في عمله ولكن لا يصل هذا الاهمال إلى درجة الاهمال الجسيم أو عدم أداء المراجعة وفق العناية المطلوبة، وبالتالى لم يشارك في إرتكاب الغش أو توافر لديه الأدلة على حدوثه.

وقاضى الدائنون المراجع طبقاً للقسم 10b، والقاعدة 10b-5 المرتبطان بقانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ للمساعدة والتحريض على تنفيذ خطط الغش التي نفذها الرئيس. وتم بناء أساس التقاضي في إطار اهمال المراجع وفشله في أداء المراجعة وعدم تمكنه من إكتشاف الغش.

المطلوب أجب عن الأسئلة التالية موضحاً أسباب استنتاجاتك.

أ- ما هى النتيجة المحتملة للدعوى؟

ب- ماهى النظرية الأخرى للمسئولية القانونية التي يستطيع العملاء استخدامها*؟

٤-٢٧ [الهدف ٤-٥] قامت المحاسبة المصرح لها Sarah Roberston بمراجعة شركة Majestic Co. لعدة سنوات. وعندما قامت هى ومساعديها بإجراء المراجعة عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، أخبرها H. Majestic أنه يريد الحصول على قرض حتى تتمكن الشركة من الصمود انتظاراً لإرتفاع المبيعات في نهاية ١٩٩٧.

واكتشفت Robetson أن القوائم المالية في وضع أسوأ مما أشار إليه H. Majestic، وأن الشركة كانت في حالة إفلاس من الوجهة الفنية. وبحثت الموقف مع H.Majestic الذى أشار إلى أن القرض من البنك يمثل الحل وانه يؤكد في حالة الحصول على القرض فإن القوائم لن تكون في صورة سيئة.

وأشارت Robertson إلى أنها تعتقد أن القوائم المالية يجب أن يضاف إليها ملحوظة عن إمكانية الاستمرار، وأشار H. Majestic إلى أنه لايرى ضرورة لذلك، وأن الحصول على القرض أمر مؤكد، وأن تضمين هذه الملحوظة سيجعل إدارة البنك تقرر صرف النظر عن منح القرض.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

وفي النهـاية أذعنت Robertson، وتم إصدار القوائم المالية التي تم مراجعتها بدون الملحوظة. وحصلت الشركة على القرض، ولم يؤدى ذلك إلى تحسين الموقف وتم إعلان إفلاس الشركة فى أغسطس ١٩٩٧.

وقاضى البنك Robertson لإرتكاب الغش.

المطلوب وضح ما إذا كنت تعتقد أن البنك سينجح في دعواه. دعم إجابتك بالأسانيد.

حـــالات عمـــلية

٤-٢٨ [الأهداف ٤-٥، ٤-٦]

الجزء الأول شركة السمسرة Whitlow & Company تم تسجيلها طبقاً لقانون تبادل الأسهم الصادر عام ١٩٣٤. ويتطلب القانون من شركات السمسرة أن تقدم قوائم مالية تم مراجعتها سنوياً إلى هيئة سوق المال. وقامت منشأة المحاسبة Mitchell & Moss بأداء المراجعة عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتم إصدار تقرير نظيف وتم تقديمه مع القوائم المالية إلى هيئة سوق المال. وخلال عام ١٩٩٦ إرتكب Charles رئيس شركة Whitlow & Company سلسلة كبيرة من الإختلاسات والتي نتج عنها في النهاية إفلاس الشركة. وتحمل بالتالى الدائنون والمساهمون خسائر كبيرة. وكان من بين هؤلاء Thaxton الذي إشترى العديد من أسهم الشركة بعد فحص تقرير المراجعة عن عام ١٩٩٦. وتم الإدعاء بقصور المراجعة، حيث انه إذا تم تنفيذها في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها كان سيتم إكتشاف الإختلاس. ولم يكن المراجع على علم بوجود الإختلاس ولايمكن ان يوصف عمله بانه غير جيد.

المطلوب الإجابة عن الأسئلة التالية موضحاً أسباب إستنتاجاتك:

أ- ما هى المسئولية القانونية للمراجع في مواجهة Thaxton في ظل قانون تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٤؟

ب- ماهى النظرية أو النظريات الخاصة بالمسئولية القانونية المتاحة أمام الدائنين والمساهمين في شركة Whitlow & Company في ظل القانون العادى.

الجزء الثاني تعد Jackson مستثمر محنك، وينتمى إلى مجموعة صغيرة ستبدأ في الإشتراك في ترتيبات خاصة لشراء أسهم عادية بمبلغ مليون دولار في شركة Clarion. وتم عقد عدة اجتماعات بين إدارة الشركة ومجموعة المستثمرين. حيث تم تقديم بيانات مالية مفصلة ومعلومات إلى المستثمرين. وفي ليلة الشراء، لم تتم الترتيبات كما كان مقرراً لها لإنسحاب أحد المستثمرين. وقررت شركة Clarion طرح أسهم بمبلغ ٢,٥ مليون دولار للإكتتاب العام بما يتوافق مع متطلبات التسجيل في هيئة سوق المال طبقاً للقانون الصادر عام ١٩٣٣. واشترت Jackson أسهم بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دولار. وبعد مضى ٩ أشهر إنخفضت أرباح Clarion على نحو كبير وانخفضت قيمة الأسهم بنسبة ٢٠٪ أقل من سعر الإصدار. بالإضافة إلى ذلك، إنخفض مؤشر داوجونز المتوسط الصناعي بنسبة ١٠٪ من وقت الإكتتاب.

وقامت Jackson ببيع الأسهم بخسارة ٦٠٠٠٠ دولار وقررت مقاضاة كافة الأطراف المشاركة في الاكتتاب بما في ذلك منشأة المراجعة Allen, Dunn & Rose. وعلى الرغم من أن المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها، إلا أنه يوجد بعض المخالفات البسيطة. واحتوت القوائم المالية التي تم تقديمها كجزء من استمارة التسجيل على حقائق بسيطة مضللة. ويرى كل من الشركة ومنشأة المحاسبة أن ادعاء Jackson كان على غير أساس.

المطلوب أجب على الأسئلة التالية موضحاً أسباب إستنتاجاتك:

أ - ما هو أساس الدعوى التي يمكن ان تقيمها Jackson في ظل قانون الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٣؟

ب- ماهى وسيلة الدفاع التي يمكن استخدامها بواسطة منشأة المحاسبة في ضوء الحقائق السابق ذكرها*؟

٤-٢٩ [الأهداف ٤-٣، ٤-٥] شركة Western Leasing Incorporated (WSJ). تعمل في مجال التأجير ومقرها الرئيسي في مدينة San Diego، وتقوم بتأجير المعدات إلى شركات المقاولات، المطاعم، محطات الغاز، وممارسى الطب وطب الأسنان. وهذه الشركة آخذة في النمو على نحو سريع خلال عام ١٩٨٠ وحتى منتصف التسعينات وتبلغ جملة الاستئجارات مايزيد عن ١٠٠ مليون دولار. وحصلت هذه الشركة على تمويل من البنك الرئيسي الذي تتعامل معه First National Bank. وتم تقديم عقود الاستئجار كضمان للبنك. وكان على الشركة لكى تحتفظ بالإئتمان أن تحافظ على إيرادات إيجابية وصافى ربح إيجابي وتقديم القوائم المالية السنوية التي يتم مراجعتها إلى البنك. وتعاقدت الشركة مع منشأة المحاسبة Sinclair & Lewis لتقوم بالمراجعة. وحتى السنة المنتهية في عام ١٩٩٥ كانت منشأة المحاسبة قد أدت المراجعة للقوائم المالية بالشركة لمدة ١٠ سنوات متتابعة. وكان يتم في كل مرة إصدار تقرير نظيف.

وفي يونيو من عام ١٩٩٦ مرض رئيس شركة WSI بمرض خطير وهو يدعى Wally Vernon وأجبر على التقاعد على نحو مفاجئ. وعينت أسرة Maxwell، التي تمتلك كافة أسهم WSI ولكنها لاتشترك في الإدارة في صورة أخري غير إحتفاظها بمقعدين في مجلس الإدارة، مستشاراً ليشرف على تعين خلف لـ Vernon. ونصح المستشار الأسرة بتعين رئيس من خارج الشركة، كما أخبرهم بأنه يرى مشاكل خطيرة في الشركة.

وتمثلت الخطوة التالية في تعين أسرة Maxwell لـــ Bob Riddell كرئيس جديد. وأخبر الرئيس الجديد الأسرة بوجود مشاكل خطيرة بالشركة، وتتعلق بعض هذه المشاكل بقيمة الإستئجارات. وطلب من منشأة المحاسبة أن تقوم بمراجعة خاصة. وتم ذلك فعلاً، وظهرت مفاجأة غير سارة لكل من منشأة المحاسبة وأسرة Maxwell وهى أن قيمة خسارة الاستئجارات تم تخفيضها بما يقرب من ١٦ مليون دولار. ونتجت هذه القيمة من إنتهاك الشركة لإتفاقية القرض. وأدى التأخر في سداد القرض في النهاية إلى إفلاس الشركة وبلغت الخسارة النهائية لأسرة Maxwell مايزيد عن ١٠ مليون دولار. ورفعت أسرة Maxwell قضية ضد منشأة المحاسبة من خلال الإدعاء بخرق العقد عن طريق أداء المراجعة على نحو غير ملائم، وخصوصاً في الفترة من ١٩٩٠ وحتى ١٩٩٥ وهى الفترة التي استنتج فيها المدير الجديد إرتكاب المدير القديم وباقى أفراد الإدارة للتحريف الذي فشلت منشأة المحاسبة في إكتشافه.

خلال فترة الإستكشاف في التقاضي، استدعى محامى أسرة Maxwell المدير المسئول عن المراجعة في الشركة ويدعى H. Raines للشهادة. وكانت الأسئلة والأجوبة التالية جزء مما حدث:

س: ماهى الفترة التي أمضيتها في مراجعة شركة WSI؟

حـ: منذ بداية عملي كمراجع مبتدئ وحتى وصلت لمنصب مدير المراجعة.

س: هل حضرت اية برامج تدريبية في مراجعة شركات الاستئجار؟

حـ: لا، ان حجم شركة WSI صغير، وأعتقد أن الشركاء في منشأة المراجعة التي أعمل فيها لم يروا

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

ضرورة لذلك ، بجانب أن كافة عمليات المراجعة تتشابه، ولا أعتقد أنه يوجد شئ مختلف في مراجعة شركات الاستئجار.

س: هل سبق وأن قرأت دليل النشاط الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين بخصوص شركات التمويل التجارية؟

حـ: قد أكون فعلت ذلك، ولكني لا أتذكر.

س: ماهو الجانب الأكثر خطورة في المراجعة؟

حـ: لا أستطيع أن أؤكد أن هناك مثل هذا الجانب، إننا نمتلك برنامجاً نمطياً وبالتالى نحاول تنفيذ كل ما هو مناسب للمراجعة. ولايوجد معنى للقول بوجود جانب يتسم بالخطورة عن جوانب أخرى.

س: كيف قمت بمراجعة إحتياطي خسارة الإستئجار؟

حـ- لقد قمنا بالعديد من الأشياء:

- لقد طالبنا بالحصول على وتسلمنا قائمة بكافة الاستئجارات المستحقة ولم تدفع بعد.
- إختبرنا مدى إكتمال القائمة من سحب عينة لكروت الاستئجار والتعرف على ما اذا كانت القائمة المستحقة يوجد بها مبالغ لم تدفع بعد.
- ناقشنا الديون المستحقة مع السيد Vernon وتعرفنا علي تقريره للخسائر المتوقعة وجمعنا كل ذلك وقمنا بمقارنته مع رصيد احتياطي الخسائر للحكم على مدى سلامته.

س: عندما قمت بإضافة الخسائر المتوقعة عن ٣١ ديسمبر ١٩٩٥، ماذا كانت نسبتها كرقم إجمالي إلى الرصيد في حساب احتياطي الخسائر؟

حـ: كانت أكبر بشكل ملحوظ عن رصيد حساب الإحتياطي، وكما أتذكر كان رصيد حساب الإحتياطي ٣ مليون دولار تقريبا وكان إجمالي الخسائر المتوقعة فقط ما يقرب من ٢,٧ مليون دولار.

س: وهل تعتقد أن ذلك يشير إلى ان اجمالي احتياطي الخسارة كان كافيا لتغطية كافة الخسائر؟

حـ: حسنا، نعم، ولكن، كانت الشركة تعتقد ذلك، هكذا أخبرونا في خطابات التمثيل التي حصلنا عليها في نهاية المراجعة.

س- كما إتضح لي، تم في المؤتمر الأخير ان اخبركم السيد Vernon أن الشركة الصناعية ABC وهى أحد أكبر العملاء، قد أفلست في نهاية العام، وعلى الأقل ولم تثبت قيمة الاستئجار الخاصة بهم في قائمة الديون المستحقة، هل هذا هو ما دفعك للشك في عدم اكتمال قائمة الديون المستحقة؟

حـ: لا، هذا غير حقيقي، لقد تطوع السيد Vernon بإبلاغنا بهذه المعلومات، ومن منظور العمل لمدة ١٠ سنوات مع هذا الرجل في مقابل مرة واحدة لم يقل فيها الحقيقة كان يجب عليّ أن أشعر بالثقة فيه للأبد.

المطلوب أ- تحليل إجابات Raines على الأسئلة المطروحة في ضوء إنتهاك منشأة المحاسبة لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ب- بإفتراض عدم فشل منشأة المحاسبة في تنفيذ معايير المراجعة المتعارف عليها خلال أداء المراجعة في شركة WSI، ماهى المسئولية القانونية عن الضرر الذي يقع على منشأة المحاسبة فيما يتعلق بالمسئولية تجاه الأطراف الأخرى في هذا الموقف.

الفصل الخامس:

مسئوليات وأهداف المراجعة

Audit Responsibilities and Objectives

أين كان المراجعين؟

كان Barry Minkow عبقرياً، بدأ العمل في الأعمال الخاصة به من سن مبكر، بداية العشرينات من عمره، شغل منصب رئيس شركة Best 2222 التي تتمتع بسمعة طيبة جداً في مجال تنظيف السجاد وتتخصص في عقود تأمين تجديد السجاد. وبدأ Minkow في تأسيس الشركة عام ١٩٨٢ عندما كان في السادسة عشر من خلال العمل في الجاراج [المكان المخصص لوضع السيارات] الخاص به. وكانت أرباح الشركة عام ١٩٨٤ أقل من ٢٠٠٠٠٠ دولار ولكن حدث توسع كبير في أعمال الشركة. في عام ١٩٨٦ وفي عام ١٩٨٧ قرر Minkow طرح أسهم للشركة للإكتتاب العام، وبلغت مبيعات الشركة في هذا الوقت ٥٠ مليون دولار والأرباح مايزيد عن ٥ مليون دولار. وجاوزت قيمة الأسهم مايزيد عن ١٠٠ مليون دولار بسعر السوق.

وإتضح فيما بعد أن عبقرية Minkow ليست في مجال عمله ولكن في التضليل. وكانت هذه الشركة وهما وليس شركة حقيقية تعمل في مجالات الأعمال. حيث لايوجد وظائف كبيرة للتجديد في مجال السجاد ولا تعد الإيرادات والأرباح حقيقية. ويوجد فقط ذلك على الورق ويتم تدعيمه من خلال شبكة فعالة لخداع المساهمين وهيئة سوق المال و المهنيين ذو السمعة الجيدة بما فيهم المراجعين وتسائل العديد من أعضاء الكونجرس «كيف حدث ذلك؟، وأين كان المراجعون».

عندما بدأت شركة Best 2222 في النمو، واجه Minkow المشكلة المعتادة في مثل هذه الظروف وتتمثل في ضرورة الحصول على الإئتمان. وابتكر خطة للتأمر تنطوى على تسوية المطالبات التأمينية بالاشتراك مع إحدى منشآت التأمين لتقوم بتأكيد حسن سير العمل تليفونياً للبنوك والدائنين والشهادة بصحة عقود تأمين تجديد السجاد التي يدعى Minkow القيام بها. وتمت أولى عمليات المراجعة في الشركة في عام ١٩٨٦ عن السنة المالية التي تنتهى في أبريل، وبدأت المؤامرة في النمو لدرجة أن شركة التأمين قامت بإدارة شركة خاصة بهدف تحرير عقود مزيفة لشركة Best 2222. وقد أكد مراجع الشركة وجود عقود التجديد التي تتم مع شركة التأمين كجزء من المؤامرة.

وقامت شركة Best 2222 في عام ١٩٨٧ بناء على طلب بنك الإستثمار بالتعاقد مع إحدى منشآت المحاسبة الثماني الكبار للقيام بإجراءات المراجعة. وعلى الرغم من عدم استكمال منشأة المحاسبة لإجراءات المراجعة قبل إصدار التقرير، فقد قامت باجراء بعض إجراءات المراجعة. وكان من بين الاجراءات التي تم تنفيذها زيارة مواقع مشروعات التجديد. وعلى الرغم من أن العقود الأساسية تعد عقوداً مزيفة، فإن المواقع بدت حقيقية. وحتى يتم تضليل المراجع، إبتكر Minkow وسائل لتوفير مبانى حقيقية لتنفيذ المقاولات بالعقود وإقناع المراجع أن ذلك يتم على النحو الصحيح. وفي إحدى

المرات استأجر بشكل جزئي مبنى كامل وعين موظفين بعقود مؤقتة لتنفيذ العمل في الموقع.

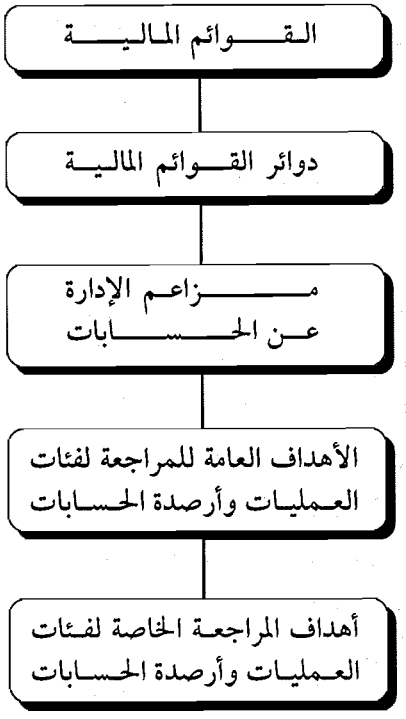
وفي ضوء ماحدث من تصرفات لايمكن تصورها في شركة Best 2222، قال أحد المراقبين ذوى المعرفة والدراية «لن تكون المرة الأولى، ولن تكون المرة الأخيرة»، وبذلك لن تكون هذه هى المرة الأخيرة التي يتسائل فيها الجميع «أين كان المراجع».

* * *

سيتم في هذا الفصل دراسة تجميع الأدلة. ومن الضرورى أن نفهم أولاً أهداف المراجعة والسبيل الذي يمكن أن يتبعه المراجع لجمع الأدلة. وهذان يمثلان الموضوعان الرئيسان لهذا الفصل. ويلخص الشكل ٥-١ الموضوعات الأساسية لفهم كيفية جمع الأدلة. ويلخص الشكل ٥-١ الموضوعات الأساسية لفهم كيفية جمع الأدلة. وهى تمثل الخطوات التي سيتم إستخدامها للتوصل لأهداف المراجعة.

ويوضح الشكل ٥-٢ القوائم المالية لشركة Hillsburg Hardare في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وسيتم عرض ميزان المراجعة بعد إجراء التسويات والذي يمثل أساس إعداد القوائم المالية في الشكل ٥-٣. وسيتم إستخدام هذه القوائم كإطار يتم الرجوع إليه في المناقشة التالية. وتم إستبعاد كل من الملاحظات [الهوامش] وقائمة التدفقات النقدية لتبسيط العرض. وسيتم إفتراض أن منشأة المحاسبة Ross and Co. التي قامت بمراجعة القوائم المالية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ هى نفسها التي قامت بالمراجعة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.

الشكل ٥-١ : خطوات تحديد أهداف المراجعة



الشكل ٥-٢

القوائم المالية لشركة Hillsburg Hardware Co.

شركة Hillsburg Hardware Co.
الميزانية
٣١ ديسمبر ١٩٩٦
[الأرقام بآلاف الدورات]

الأصول			
أصول متداولة			
نقدية	٤١		
صافى المدينون عن التجارة	٩٤٨		
المدينيون الأخرون	٤٧		
المخزون	١٤٩٣		
مصروفات مدفوعة مقدما	٢١		
إجمالي الأصول المتداولة		٢٥٥٠	
الأصول الثابتة			
أراضي		١٧٣	
مبانى		١٦٢٥	
معدات		١٨٨	
أثاث		١٢٧	
(-) مجمع الاهلاك		(١٥٩٦)	
إجمالي الأصول الثابتة			٥١٧
إجمالي الأصول			٣٠٦٧
الإلتزامات وحقوق المساهمين			
الإلتزامات المتداولة			
الدائنون عن التجارة		٢٣٦	
أوراق الدفع		٢٠٩	
أجور مستحقة		٦٧	
ضرائب أجور مستحقة		٦	
فوائد وتوزيعات مستحقة		١٠٢	
ضرائب الدخل المقدرة		٣٩	
إجمالي الإلتزامات المتداولة			٦٥٩
الإلتزامات طويلة الأجل			
أوراق الدفع		١٢٠٦	
ضرائب مؤجلة		٣٧	
دائنون أخرون مستحقون		٤١	
إجمالي الالتزامات طويلة الأجل			١٢٨٤
حقوق المساهمين			
أسهم رأس المال		٢٥٠	
الزيادة في رأس المال عن القيمة الأسمية		١٧٥	
الأرباح المحتجزة		٦٩٩	
إجمالي حقوق المساهمين			١١٢٤
إجمالي الإلتزامات وحقوق المساهمين			٣٠٦٧

تابع : الشكل ٥-٢

شركة Hillsburg Hardware Co.
القائمة الموحدة للدخل والأرباح والمحتجزة
عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ [الأرقام بالآلاف]

المبيعات	٧٢١٦	
- المردودات والمسموحات	٦٢	
صافى المبيعات		٧١٥٤
تكلفة البضاعة المباعة		٥١٦٢
مجمل الربح		١٩٩٢
مصروفات البيع		
المرتبات والعمولات	٣٨٧	
ضرائب الأجور عن المبيعات	٧١	
بدل السفر	٥٦	
الإعلان	١٣١	
نشرات المبيعات والترويج	١٦	
دورات التدريب واجتماعات المبيعات	٤٦	
مصاريف مبيعات متنوعة	٣٤	
إجمالي مصروفات البيع		٤٧١
مصروفات إدارية		
مرتبات الإدارة والعاملين	٢٧٦	
ضرائب أجور الإداريين	٣٤	
بدلات السفر	٢٨	
أدوات مكتبية	٣٨	
بريد	١٢	
تليفونات وتلغراف	٣٦	
اشتراكات	٣	
ايجار	١٦	
مصروفات قانونية	١٤	
المراجعة	١٢	
إهلاك - مبنى ومعدات	٧٣	
ديون معدومة	١٦٦	
تأمين	٤٤	
صيانة	٥٧	

تابع : الشكل ٥-٢

مصاريف مكتبية			
ومصروفات إدارية متنوعة	٤٧		
مصاريف عامة			
متنوعة	٢٦		
إجمالي المصروفات الإدارية		٨٨٢	
إجمالي مصروفات البيع والإدارة			١٦٢٣
ربح التشغيل			٣٦٩
دخول ومصروفات أخرى			
فوائد مدينة		١٢٠	
أرباح بيع الأصول		(٣٦)	٨٤
الأرباح قبل الضرائب			٢٨٥
ضريبة الدخل			٨٧
صافى الدخل			١٩٨
الأرباح المحتجزة في ١ يناير ١٩٩٦			٥٩٦
			٧٩٤
التوزيعات			(٩٥)
الأرباح المحتجزة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦			٦٩٩

الشكل ٥-٣

ميزان المراجعة بعد التسويات لشركة Hillsburg Hardware Co.

شركة Hillsburg Hardware Co.

ميزان المراجعة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

دورة العمليات		مديـــن	دائـــن
م، ح، أ، ر	نقدية بالبنك	٤١٣٧٨	
م	المدينون من التجارة	١٠٠٩٨٠٠	
م	مسموحات عن الحسابات غير المحصلة		٦٢٠٠٠
م	مدينون اخرون	٤٧٢٥١	
ح ، خ	المخزون	١٤٩٣٢٣١	
ح	مصروفات مقدمة	٢١٥٧٨	

ملحوظة: م = دائرة المبيعات والتحصيل ، ح = دائرة الحيازة والمدفوعات، ج = دائرة الأجور والأقراض، خ = دائرة المخزون والمستودعات، ر = دائرة حيازة رأس المال وإعادة الدفع

تابع : الشكل ٥-٣

دورة العمليات		مديـــن	دائـــن
ح	أراضى	١٧٢٨٢١	
ح	مبانى	١٦٢٥٠٠٠	
ح	معدات	١٨٧٩١٧	
ح	أثاث	١٢٧٣٢١	
ح	مجمع الإهلاك		١٥٩٦٠٠٦
ح	دائنون عن التجارة		٢٣٥٩٩٩
ر	أوراق دفع		٢٠٨٩٨١
أ	أجور مستحقة		٦٧٤٨٩
أ	ضرائب أجور مستحقة		٥٩٨٣
ر	فوائد مستحقة		٧٤٧٨
ر	توزيعات مستحقة		٩٥٠٠٠
ح	ضرائب دخل مقدرة		٣٩٧٧٢
ر	أوراق دفع طويلة الأجل		١٢٠٦٠٠٠
ح	ضرائب مؤجلة		٣٦٩١٢
ح	ديون أخرى مستحقة		٤١٤٩٩
ر	أسهم رأس المال		٢٥٠٠٠٠
ر	الزيادة في رأس المال عن القيمة الأسمية		١٧٥٠٠٠
ر	الأرباح المحتجزة		٥٩٦٣٥٤
م	المبيعات		٧٢١٦٣٨٩
م	مردودات المبيعات والمسموحات	٦٢٠٨٣	
خ	تكلفة البضاعة المباعة	٥١٦٢٠٣٨	
ج	مرتبات وعمولات	٣٨٦٩٠٠	
ج	ضرائب أجور للمبيعات	٧١١٠٠	
ح	بدل سفر	٥٥٥١٧	
ح	إعلان	١٣٠٥٦٣	
ح	نشرات المبيعات والترويج	١٦٠٨١	
ح	دورات تدريبية واجتماعات للمبيعات	٤٦٢٢٤	
ح	مصروفات بيع متنوعة	٣٤٠٥٢	
ج	مرتبات إدارية وللموظفين	٢٧٦١٩٨	
ج	ضرائب أجور إدارية	٣٤١١٥	
ح	بدل سفر للإدارة	٢٨٠٨٠	
ح	أدوات مكتبية	٣٨١٢٨	
ح	بريد	١٢٢٢١	

تابع : الشكل ٥-٣

دورة العمليات		مديـــن	دائـــن
ح	تليفون وتلغراف	٣٦١١٥	
ح	إشتراكات	٣٠١٣	
ح	إيجار	١٥٦٠٧	
ح	مصروفات قانونية	١٤١٥٣	
ح	المراجعة	١٢١٤٢	
ح	الإهلاك - مباني ومعدات	٧٢٦٠٤	
ح	ديون معدومة	١٦٦١٥٤	
ح	تأمين	٤٤١٣٤	
ح	صيانة	٥٧١٩٦	
ح	مصروفات إدارية متنوعة	٤٧١٨٠	
ح	مصروفات متنوعة عامة	٢٦١٩٢	
ح	أرباح محتجزة		٣٥٩٨٧
ح	ضرائب الدخل	٧٨٣٣٠	
ر	فوائد مدينة	١٢٠٤٣٢	
ر	توزيعات	٩٥٠٠٠	
		١١٨٧٦٨٤٩	١١٨٧٦٨٤٩

الهـــدف مـــن مراجـــعـة القـــوائـم المـــالـــية
Objective of Conducting an audit of Financial Statements

الهدف التعليمي ٥-١: معرفة الهدف من مراجعة القوائم المالية (SAS 1)

يتمثل الهدف من قيام المراجع المحايد بمراجعة القوائم المالية في إبداء الرأى عن مدى عدالة كل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية وإتفاق القوائم مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية.

يؤكد هذا الجزء من نشرات معايير المراجعة على مسألة إبداء الرأى في القوائم المالية. ويتمثل السبب الوحيد في قيام المراجع بجمع الأدلة في أن ذلك يمكنه من التوصل إلى إستنتاج عن ما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة في ضوء مفهوم الأهمية النسبية كل من المركز المالي ونتائج التشغيل والتدفقات النقدية، وبالتالي يستطيع إصدار تقرير المراجعة الملائم.

وعندما يتوصل المراجع إلى إستنتاج في ضوء الادلة التي قام بتجميعها بأنه غير المحتمل ان تضلل القوائم المالية المستخدم الحصيف، يمكن للمراجع أن يصدر رأيه عن المراجعة الذي يشير فيه إلى عدالة القوائم المالية ويضع توقيعه في تقرير المراجعة الذي يرتبط بالقوائم المالية. فإذا ظهرت حقائق في وقت لاحق بعد إصدار التقرير تشير إلى عدم عدالة القوائم المالية، يجب على المراجع أن يثبت للمحاكم والهيئات التنظيمية بأنه قد أدى المراجعة على النحو الملائم وتوصل إلى الاستنتاج المناسب. وعلى الرغم من أن المراجع لايعد ضامنا لعدالة القوائم المالية، تقع على المراجع مسئولية أساسية في إبلاغ المستخدمين عن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو مناسب. وإذا اقتنع المراجع أن القوائم المالية غير عادلة أو لم يستطع التوصل إلى رأى بسبب نقص الأدلة أو وجود ظروف ما، يقع على المراجع مسئولية اخبار المستخدمين بذلك في تقرير المراجعة.

مسئوليات الإدارة Management's Responsibilities

الهدف التعليمي ٥ - ٢ : وصف مسئوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية

يوضح الفكر المهني بجلاء أن الإدارة يقع على عاتقها مسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة، والحفاظ على رقابة داخلية جيدة، وإعداد القوائم المالية على نحو عادل، وأن ذلك كله ليس من مسئولية المراجع.

ويلاحظ في السنوات الأخيرة، أن التقارير السنوية للشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام تحتوى على بيان يوضح مسئولية الإدارة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة. ويعرض الشكل ٥-٤ تقرير الإدارة في شركة Coca-Cola Bottling Co. Consolidated كجزء من التقرير السنوي. وتحدد الفقرة الأولى مسئولية الإدارة عن عدالة القوائم المالية. وتصف الفقرتين الثانية والثالثة الرقابة الداخلية بالشركة ووظيفة إدارة المراجعة الداخلية فيها. أما الفقرة الرابعة فتصف دور المراجع الخارجي في الشركة. وتوضح الفقرة الأخيرة دور لجنة المراجعة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة.

وتتعلق مسئولية الإدارة عن عدالة التصورات [المزاعم] في القوائم المالية وتحديد مدى الإفصاح الضرورى في القوائم المالية. وعلى الرغم من مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية والملاحظات التي ترفق بها، فمن المتعارف عليه أن يعد المراجع مسودة للقوائم المالية إلى العميل أو أن يقدم مقترحات للتعديل فيها. وفي حالة إصرار الإدارة على المدى الذي تراه للإفصاح في القوائم المالية والذي لايعد مقبولا من قبل المراجع، يمكن للمراجع إما أن يصدر تقريراً سلبياً أو مقيداً أو ينسحب من عملية المراجعة.

مسئوليات المراجع Auditor's Responsibilities

الهدف التعليمي ٥-٣: وصف مسئوليات المراجع في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية

تتطلب SAS 53 من المراجع أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية. وأكثر من ذلك، يجب على المراجع أن يخطط ويؤدى المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة مراحل المراجعة. ومثلاً، لايجب أن يفترض المراجع عدم أمانة الإدارة، ولكنه يجب أن يأخذ في إعتباره إحتمال عدم أمانتها.

الشكل ٥-٤

تقرير الإدارة لشركة Coca - Cola Bottling Co. Consolidated

تقرير الإدارة

تعد إدارة الشركة مسئولة عند إعداد وسلامة القوائم المالية الموحدة في الشركة. وتم إعداد القوائم المالية والملاحظات الخاصة بها في إطار معايير المحاسبة المتعارف عليها. وترى الإدارة أن القوائم المالية تعرض بعدالة كل من المركز المالي للشركة ونتائج التشغيل فيها. وتتفق المعلومات المالية المعروضة في التقرير السنوي مع ما ورد بالقوائم المالية. وتتضمن القوائم المالية والمعلومات المالية بالتقرير السنوي قيم تم التوصل إليها من خلال تقرير الإدارة الأمثل وحكمها في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

وتحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية يوفر تأكيداً مناسباً لحماية الأصول وأن تنفيذ العمليات يتم وفق سلطة الإدارة وأنه يتم تسجيلها على نحو ملائم بما يسمح بإعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة المتعارف عليها.

وتقوم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بالفحص والتقييم وتقديم التوصيات عن كل من الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية، وهى تعمل ضمن إطار نظام الرقابة الداخلية ولكن كجزء محايد.

وتم التعاقد مع محاسب محايد لمراجعة القوائم المالية الموحدة. وتقدم المراجعة فحصاً خارجياً موضوعياً عن مسئولية الإدارة في التقرير عن نتائج التشغيل والمركز المالي. ومن خلال العمل مع المراجعين الداخلين بالشركة قام المحاسب المحايد بإجراء الإختبارات وفق المدى المناسب للبيانات المدرجة بالقوائم المالية.

وفوض مجلس الإدارة لجنة المراجعة في الشركة في تحمل المسئولية عن القوائم المالية. والتقت لجنة المراجعة بالمحاسب المحايد في إجتماعات دورية، كما أنها عقدت لقاءات دورية مع كل من الإدارة والمراجعين الداخليين، وكان لكل من المحاسب المحايد والمراجعين الداخليين الحق في الإلتقاء مع لجنة المراجعة لمناقشة مدى ونتائج عملهم، وأيضاً مناقشة كل من مدى كفاية الرقابة الداخلية المحاسبية وجودة التقرير المالي.

James Moore, Jr
الرئيس والعضو المنتدب
David Singer
نائب الرئيس والعضو المنتدب

ويشير مفهوم التأكيد المناسب إلى أن المراجع ليس ضامناً لصحة القوائم المالية. فإذا كان المراجع مسئولاً عن التحقق من أن كافة المزاعم في القوائم المالية صحيحة إلى الدولار الواحد، ستزيد المتطلبات من الأدلة وأيضاً التكلفة الناتجة عنها عند أداء وظيفة المراجعة إلى مدى غير مقبول اقتصادياً. ويمكن للمراجع إتباع وسيلة دفاع مثالية عند ظهور تحريفات في القوائم المالية لم يتم اكتشافها، وتتمثل في أن المراجعة قد تم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.

ويفرق الفكر المهني بين نوعين من التحريفات: المخالفات Irregularities والأخطاء Errors. وتتمثل الأخطاء في التحريفات غير المتعمدة Unintentional في القوائم المالية، بينما تتمثل المخالفات في التحريفات المتعمدة Intentional. وعلى سبيل المثال يمكن أن يحدث الخطأ في حساب قيمة المبيعات [السعر لا الكمية] في فاتورة البيع ، وأيضاً الخطأ في جرد صنف قديم من المواد الخام عند تحديد قيمة المخزون وفقاً للتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

اما بالنسبة للمخالفات، فيجب التفريق بين سرقة الأصول Theft of Assets والذي يطلق عليه عادة الإختلاس أو غش الموظفين، وبين التقرير المالى المضلل Fraudulent Financial Reporting والذي يطلق عليه عادة غش الإدارة. وعلى سبيل المثال في سرقة الأصول يحصل الصراف على النقدية في وقت البيع ولا يسجلها في سجل النقدية. أما الغش في التقرير المالي فيمكن أن يتم بتسجيل زيادة في المبيعات قرب نهاية تاريخ إصدار القوائم المالية لزيادة الأرباح.

ومن الصعب عادة على المراجع أن يكتشف المخالفات بالمقارنة مع الأخطاء. ويرجع ذلك لتوافر نية التضليل عند إرتكاب المخالفات. وتستحق مسئولية المراجع عن اكتشاف المخالفات إشارة خاصة.

غش الإدارة Management Fraud

يصعب كشف غش الإدارة، نظراً لأن (١) من الممكن أن يخترق عضو من الإدارة أو أكثر الرقابة الداخلية، (٢) يتم عادة بذل الجهد من الإدارة لإخفاء التحريف. ويمكن أن ينشأ غش الإدارة من خلال عدم تسجيل العمليات المالية، عدم الإفصاح عن العمليات المالية، تسجيل كميات وقيم زائفة، أو التحريف في الأرصدة التي تم تسجيلها.

ولا يتوقع أن توفر المراجعة درجة من التأكيد لكشف غش الإدارة الجوهري بنفس القدر الذي يتم فيه كشف الأخطاء الجوهرية. ولكن يؤدي التصرف الذي تقوم به الإدارة لإخفاء الغش إلى جعل مهمة المراجع لإكتشافه أكثر صعوبة. ومن المحتمل أن لاتكون تكلفة توفير التأكيد المناسب لكشف كل من غش الإدارة والأخطاء مقبولة لكل من المرا جعين والمجتمع.

مساعدة المراجعين على كشف غش الإدارة

توصل الباحثون الذين يدرسون غش الإدارة إلى أن هناك عوامل ثلاثة يمكن أن تصاحب غش الإدارة. ويحتوى كل عامل على مجموعة من الاعلام الحمراء تساعد المراجع على التنبؤ بما إذا كان العامل يشير بإحتمال كبير، أو متوسط، أو صغير بوقوع الغش. وفيما يلي عرض للعوامل الثلاث والاعلام الحمراء الخاصة بها.

العامل الأول: الظروف التي تسمح للإدارة بإرتكاب الغش	**العامل الثاني:** دوافع الإدارة لإكتشاف الغش	**العامل الثالث :** وجود اتجاه حسي لدى من يوجدون في موقف يسمح لهم بإرتكاب الغش للقيام بذلك
– ضعف الرقابة الداخلية – هيمنة الإدارة، القرارات التشغيلية والتمويلية تتم من خلال شخص واحد أو أشخاص قليلون – صعوبة مراجعة العمليات المالية	– النمو السريع للشركة، حيث يوجد تغييرات عديدة في الشركة وبيئتها – وجود ظروف قانونية معاكسة من خلال إدعاءات تنظيمية أو قضايا لها أثركبير	–ضعف الرقابة الداخلية – لا مركزية التنظيم مع عدم وجود الإشراف الملائم – تأكيد الإدارة على نحو غير مبرر على مقابلة التوقعات أو الأهداف الكمية الأخرى
– صعوبة مراجعة العمليات المالية – ضرورة وجود الحكم الشخصي عند تحديد إجمالي رصيد حساب ما أو فئة من العمليات المالية – العميل يتم مراجعته لأول مرة ولاتوجد معلومات كافية من المراجع السابق – ضعف مستوى التدريب والممارسة لدى العاملين في الإدارة المحاسبية	– عدم إتفاق الأرباح مع الاتجاه في النشاط الذي تعمل فيه الشركة – وجود خطر لعدم تمكن الشركة من الوفاء بالالتزامات التي عليها – اتخاذ الادارة لقرارات محاسبية متشددة على نحو غير مبرر خصوصا في ظل وضع الأرباح الحالي – عدم احترام الإدارة والعاملين في الشركة للهيئات التنظيمية	– عدم الأمانة والكذب على المراجع ومراوغته في الاجابة على الاسئلة وما يرغب في التوصل إليه – حدوث تصرفات غير قانونية مع وجود محاولات لتغطيتها – اتجاه الإدارة نحو المخاطرة مع عدم وجود ما يبرر ذلك في ظل الظروف الحالية

ويوصى المؤلفان القيام بواحد أو أكثر من التصرفات التالية في حالة وجود خطر كبير أو متوسط لغش الإدارة:

– نقد اختيارات العميل للمبادئ المحاسبية.
– تخصيص أفراد لديهم خبرة كبيرة في تنفيذ المراجعة.
– أداء اجراءات مر اجعة أكثر في نهاية العام بدلاً من توزيعها دورياً.
– الاشراف الدقيق على المساعدين.
– أداء اجراءات مراجعة اضافية او اكثر فعالية.
– في الحالات الحادة يتم الانسحاب من المراجعة.

المصـــدر Loebbecke, Eining and willingham, "Auditors" Experience with material Irregularities, Frequency, Nature, and detectability, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 9., No. 1, Fall 1989, P. 1

ولسوء الحظ، يوجد عديد من حالات الغش التي تقوم بها الإدارة وتكون بقيم جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية ويتم اكتشافها بعد إنتهاء المراجعة وإصدار التقرير عن القوائم المالية. وتوجد ثلاث قضايا شهيرة تعرضت لها الصحافة المالية والهيئات التنظيمية لأثارها الضارة على كل من الدائنين والمستثمرين. وتعد قضية Lincoln Savings and Loan أشهر القضايا المنشورة في مجال غش الإدارة. وعادة ما يتم مقاضاة المراجع في مثل هذه الظروف حتى إذا تم أداء المراجعة على نحو يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. ويتم تقرير نتائج مثل هذه القضايا في المحاكم.

العوامل التي تشير إلى غش الإدارة المحتمل. في ضوء الإنتقادات الموجهة للمهنة والناتجة عن عدم اكتشاف المراجعين لحالات كبيرة من غش الإدارة، يقع على عاتق المراجع حالياً مسئولية أكبر في الكشف عن غش الإدارة على نحو أكبر مما كان موجوداً في فترة سابقة. ويتمثل التغيير الأكثر أهمية في زيادة التأكيد على مسئولية المراجع لتقييم العوامل التي تشير إلى زيادة احتمال وقوع الغش. وعلى سبيل المثال، إفترض أن الادارة يهيمن عليها الرئيس الذي يتخذ قرارات التشغيل والعمل الرئيسية. ومن المعروف عنه في مجال الأعمال أنه يضع تصورات متفائلة عن الأرباح المستقبلية ثم يضغط على العاملين في مجالات الإدارة، والتشغيل والمحاسبة لتحقيق هذه التصورات. وافترض ايضا أنه كان يعمل في شركات تم إفلاسها في وقت سابق. يمكن لهذه العوامل أن تجعل المراجع يعتقد بوجود إحتمال مرتفع لغش الإدارة. وفي مثل هذه الحالات يجب على المراجع أن يزيد من بحثه عن مدى وجود غش جوهري للإدارة في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

ويمكن للمراجع أيضاً أن يكتشف خلال العمل الميداني للمراجع حالات تثير الشك في احتمال وقوع غش الإدارة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يكتشف المراجع أن الإدارة قد كذبت عليه بخصوص فترة صلاحية صنف معين في المخزون. وعند حدوث ذلك، يجب على المراجع أن يقيم أثر ذلك ويقوم بتعديل متطلبات الحصول على أدلة المراجعة التي سبق وأن خطط لها.

غش العاملين Employee Fraud

أكدت المهنة على نحو واضح أن على المراجع مسئولية أقل في اكتشاف غش الموظفين بالمقارنة مع الأخطاء. فإذا تم تحميل المراجع مسئولية الكشف عن غش الموظفين، يجب توسيع إختبارات المراجعة على نحو كبير لصعوبة إن لم يكن إستحالة كشف العديد من أنواع الغش التي يرتكبها الموظفين. وستكون تكلفة أداء الإختبارات الضرورية لإكتشاف كافة حالات الغش أكثر بكثير من المنافع ولايمكن تبريرها. وعلى سبيل المثال إذا حدث تواطؤ بين عدد من الموظفين ونتج عنه تزييف المستندات، فمن غير المحتمل أن يتم اكتشاف مثل هذا الغش خلال المراجعة العادية.

وكما يقوم المراجع بتقييم احتملات الغش الجوهرية التي تقوم به الإدارة، يجب عليه أيضا أن يقيم احتمال الغش الجوهري الذي يرتكب بواسطة الموظفين. وعادة ما يقوم المراجع في البداية بذلك في مرحلة تفهم الرقابة الداخلية للشركة وتقدير خطر الرقابة. ويجب توسيع حجم الأدلة عندما يلاحظ المراجع عدم وجود رقابة كافية أو عدم الإلتزام بالرقابة الموضوعة أو إذا اعتقد بوجود غش جوهري من الموظفين في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

التصرفات غير القانونية Illegal Acts

تم تعريف التصرفات غير القانونية في SAS 54 على أنها إنتهاك القوانين أو القواعد التنظيمية الحكومية بخلاف المخالفات. ومن أمثلة ذلك إنتهاك القوانين الضريبية الفيدرالية وإنتهاك القوانين الفيدرالية لحماية البيئة.

الأثر المباشر للتصرفات غير القانونية. يوجد أثار مالية مباشرة لإنتهاك قوانين وقواعد تنظيمية محددة على أرصدة معينة بالقوائم المالية. فمثلا، يؤثر انتهاك قوانين الضرائب الفيدرالية بشكل مباشر على مصروف ضريبة الدخل والضرائب الدخلية المستحقة. وتتمثل المسئولية التي قدرتها SAS 54 على المراجع في حالة الآثار المباشرة للتصرفات غير القانونية في المسئولية الخاصة للمراجع عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات. وعادة ما يقوم المراجع في كل عملية مراجعة بتقييم ما إذا كان يوجد دليل متاح يشير إلى حدوث إنتهاك جوهري لقوانين الدخل الفيدرالية أو على مستوى الولاية. ويمكن أن يتم ذلك من خلال المناقشة مع العاملين لدى العميل أو فحص التقارير التي تصدرها مصلحة الضرائب بعد إنتهاء فحص الإقرار الضريبي للعميل.

الأثر غير المباشر للتصرفات غير القانونية. تؤثر معظم التصرفات غير القانونية على القوائم المالية بشكل غير مباشر. ومثلاً، إذا إنتهكت الشركة قوانين حماية البيئة، سيوجد أثر على القوائم المالية فقط في حالة توقيع غرامات أو عقوبات. ويسمى ذلك بالأثر غير المباشر للتصرفات غير القانونية. ويوجد أمثلة أخرى ممكن أن يكون لها أثر غير مباشر مثل انتهاكات القواعد التنظيمية التجارية الداخلية للأسهم، قوانين الحقوق المدنية، ومتطلبات أمان العاملين الفيدرالية.

هل حدث تغيير في مسئوليات المراجع لإكتشاف الغش

قام كل من مجلس معايير المراجعة والمجلس السابق عليه بدراسة متكررة للمشكلة المعقدة التي تتعلق بإكتشاف الغش في المراجعة ومسئولية المراجع في هذا الصدد. أصدر المجلس في عام ١٩٩٦ مسودة لمعيار جديد بعنوان «التعامل مع الغش في القوائم المالية»(١)، وتم في هذه المسودة التعامل مع العديد من النقاط الخاصة بالغش، وفيما يلي أهم هذه النقاط، حيث إذا تم إصدار المعيار الجديد يمكن أن يتضمن مايلي:

- ضرورة أن يقوم المراجع بتقييم وتوثيق ما إذا كان هناك خطر كبير للغش في كل عملية مراجعة.
- توفير فئات لعوامل خطر الغش يجب على المراجع أن يأخذها في الإعتبار عند اجراء التقدير.
- توفير دليل للمراجع عن ما يجب أن يفعله في حالة وجود خطر كبير للغش.
- توفير دليل للمراجع بخصوص تقييم نتائج إختبارات المراجعة وعلاقتها بخطر الغش.

ومن المتوقع أن تثير المسودة الجدل بين المراجعين، مستخدمي القوائم المالية، إدارات الشركات، والهيئات التنظيمية. وسيكون الأمر محل الإهتمام هو الأثر المحتمل للمعيار على إكتشاف المراجعين للغش والتكلفة الإضافية لمراجعة القوائم المالية وأثر ذلك على المسئولية القانونية للمراجعين ويصعب الآن في تاريخ نشر هذا الكتاب التنبؤ بنتائج هذه المناقشة.

(١) يرسل مجلس معايير المراجعة نسخ من مسودات المعايير المفتوحة أو تعديلات المعايير المفتوحة إلى كافة الأطراف ذات الإهتمام. ويتم استخدام التعليقات في تقييم وتصحيح المسودة قبل إصدار المعيار الجديد أو تعديل المعيار القائم حاليا.

وتشير معايير المراجعة بوضوح إلى أن المراجع لايقدم تأكيداً باكتشاف التصرفات غير القانونية غير المباشرة. حيث يفتقر المراجعين إلى الخبرة القانونية، ويكون من غير العملي تحميل المراجع مسئولية إكتشاف التصرفات غير القانونية.

وتوجد ثلاث مستويات من المسئولية تقع على عاتق المراجع لإكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية.

طريقة جمع الأدلة في ظل عدم وجود سبب لوجود التصرفات غير القانونية. يتم عادة تنفيذ العديدمن إجراءات المراجعة للبحث عن الأخطاء والمخالفات والتي يمكن أيضاً أن تكشف التصرفات غير القانونية. وتشمل الأمثلة على ذلك: قراءة محضر إجتماع مجلس الإدارة والاستفسار من محامى الشركة عن عمليات التقاضى الخاصة بالشركة. ويجب أن يستفسر المراجع أيضاً من الإدارة

عن السياسات التي تم وضعها لمنع وقوع التصرفات غير القانونية وما إذا كانت الإدارة على علم بالقوانين أو القواعد التنظيمية التي قامت الشركة بإنتهاكها. وبخلاف هذه الإجراءات، لايجب على المراجع أن يبحث عن التصرفات غير القانونية غير المباشرة ما لم يوجد سبب يشير إلى وقوعها.

جمع الأدلة والتصرفات الأخرى عند وجود سبب يشير إلى وقوع التصرفات غير القانونية على نحو مباشر أو غير مباشر. قد يتوافر لدى المراجع مؤشرات عن وقوع تصرفات غير قانونية من خلال عدة طرق مختلفة. ومثلاً، يمكن أن تشير المحاضر إلى وجود فحص حكومي يتعلق بالشركة أو قد يكتشف المراجع وجود مبالغ كبيرة تم دفعها على نحو غير عادى إلى المستشارين أو الموظفين الحكوميين.

وعندما يعتقد المراجع بوقوع تصرف غير قانوني، فإنه يصبح ضرورياً أن يقوم بعدد من التصرفات: أولاً: يجب أن يقوم المراجع بالإستفسار من الإدارة في مستوى أعلى من المستويات التي إشتركت في إرتكاب التصرفات غير القانونية. ثانيا، يجب على المراجع أن يستشير مستشار قانوني أو خبير أخر في مجال يكون له فيه إطلاع واسع عن التصرفات غير القانونية. ثالثاً، يجب على المراجع أن يجمع أدلة إضافية لتحديد ما إذا كان يوجد تصرفات غير قانونية فعلاً. ويتمثل الهدف من التصرفات الثلاثة في إمداد المراجع بمعلومات عن مدى وجود التصرفات غير القانونية التي ساوره الشك بشأنها.

التصرفات التي يجب على المراجع القيام بها في حالة معرفة حدوث التصرف غير القانوني. يجب في البداية أن يتم تحديد آثار التصرف غير القانوني على القوائم المالية بما في ذلك مدى كفاية الإفصاح. وقد تكون هذه الاثار معقدة وصعبة الحل. ومثلاً، قد يتضمن إنتهاك قوانين الحقوق المدنية توقيع غرامات مؤثرة على الشركة، ويمكن أيضاً أن ينتج عن ذلك خسارة عميل أو عملاء أو خسارة موظف هام مما يمكن أن يؤثر على الإيرادات المستقبلية والمصروفات المستقبلية. واذا رأى المراجع أن الإفصاح المرتبط بالتصرف غير القانوني غير كاف، فيجب عليه أن يعدل من تقرير المراجعة بالتالى.

ويجب على المراجع أن يأخذ في إعتباره أثر هذه التصرفات غير القانونية وعلاقة الإدارة بها. فإذا كانت الإدارة تعلم وجود هذه التصرفات ولم تقم بإبلاغ المراجع، سيشك المراجع في مدى صدق الإدارة في الأمور الأخرى.

ويجب أن يتصل المراجع بلجنة المراجعة أو أى سلطة مساوية لها للتحقق من معرفتها بالتصرفات غير القانونية. وإذا رفض العميل تقرير المراجع المعدل أو لم تقم بإجراء التعديلات لتصحيح الوضع بخصوص التصرفات غير القانونية، يمكن للمراجع أن يفكر في الإنسحاب من المراجعة. وإذا كانت الشركة تطرح أسهمها للإكتتاب العام، يجب أن يقدم المراجع تقرير مباشر لهيئة سوق المال. وهذه القرارات تتسم بالتعقد ويجب على المراجع في مثل هذه الأحوال أن يستشير مستشاره القانوني.

دوائر القوائم المالية Financial Statements Cycles

الهدف التعليمي ٥-٤: وصف منهج دوائر القوائم المالية لتقسيم عملية المراجعة

يتم تنفيذ المراجعة من خلال تقسيم القوائم المالية إلى أجزاء أو مكونات أصغر. ويمكن التقسيم من أداء المراجعة على نحو أفضل والمساعدة في تخصيص المهام على الأعضاء المختلفين في فريق المراجعة. ومثلاً، يعالج معظم المراجعين الأصول الثابتة وأوراق الدفع كتقسيمات مختلفة. ويتم مراجعة كل جزء على نحو منفصل ولكنه ليس مستقل تماما [على سبيل المثال يمكن أن ينتج عن مراجعة الأصول الثابتة اكتشاف عدم تسجيل بعض أوراق الدفع]. وبعد الإنتهاء من مراجعة كل

جزء بما في ذلك العلاقات المتداخلة مع الأجزاء الأخرى، يتم تجميع النتائج. ويمكن التوصل للإستنتاجات عن القوائم المالية كوحدة.

وتوجد سبل مختلفة لتجزئة المراجعة. وباستخدام القوائم المالية التي تم عرضها في الشكل ٥-٢، يمكن إستخدام رصيد كل حساب في القوائم كجزء منفصل. ويعد التقسيم على هذا النحو تقسيماً غير فعال. وسيؤدى إلى إجراء مراجعة مستقلة لحسابات ترتبط مع بعضها البعض على نحو وثيق مثل المخزون وتكلفة البضاعة المباعة.

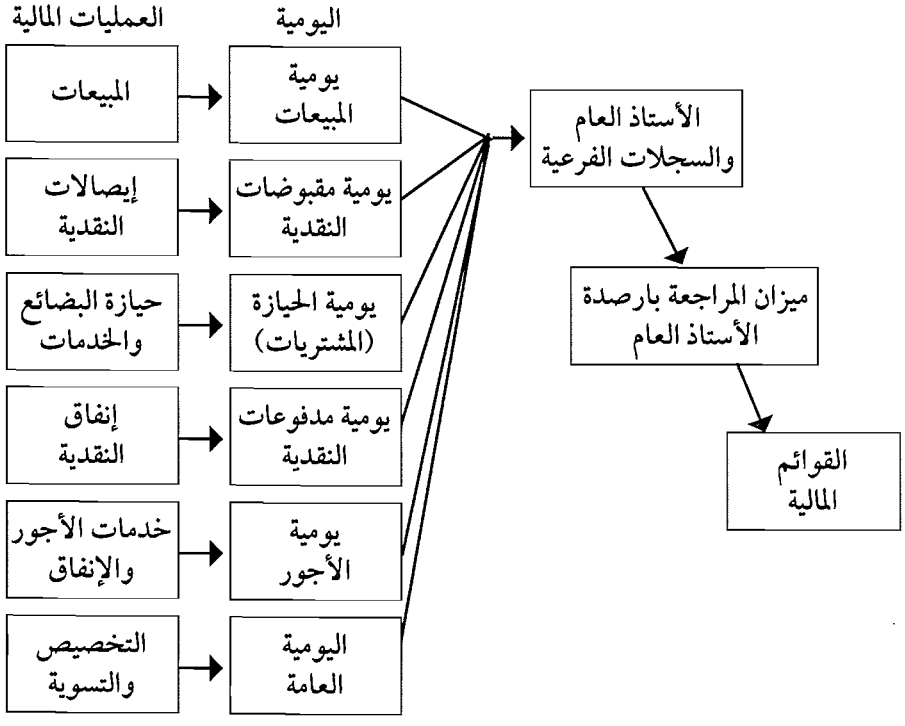
منهج الدوائر لتجزئة المراجعة Cycle Approach to Segmenting an Audit

يتمثل أحد السبل لتقسيم المراجعة في المحافظة على الأنواع ذات الارتباط الوثيق [الفئات] من العمليات وأرصدة الحسابات في نفس الجزء. ويطلق على ذلك منهج الدوائر Cycle Approach. وعلى سبيل المثال يتم النظر إلى كل من حسابات المبيعات، مردودات المبيعات، إيصالات النقدية، الديون المعدومة على أنها أربع فئات من العمليات المالية التي تسبب الزيادة أو النقص في المدينون. وبالتالى تشكل جميعاً جزءاً من دائرة المبيعات والتحصيل، وبالمثل، يعد كل من العمليات المالية الخاصة بالاجور والأجور المستحقة جزءاً من دائرة الأجور والأفراد.

ويمكن التعرف على منطق منهج الدورات من خلال التفكير في طريقة تسجيل العمليات المالية في دفتر اليومية وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام والقوائم المالية. ويوضح الشكل ٥-٥ هذا التدفق وحتى يصبح هذا المنهج عملياً، فإنه يجب دمج العمليات المالية المسجلة في اليوميات المختلفة مع الأرصدة في الأستاذ العام التي تنتج عن هذه العمليات المالية.

الشكل ٥-٥

تدفق العمليات المالية من دفاتر اليومية إلى القوائم المالية



ويوضح الجدول ٥-١ الدوائر التي سيتم إستخدامها في هذا الكتاب. ويتضمن الجدول دفاتر اليومية المرتبطة بكل دورة في شركة Hillsburg Hardware Co. وأيضاً أرصدة الحسابات في القوائم المالية. وفيما يلي عدد من الملاحظات على الجدول ٥ - ١:

- تم إدراج كافة الحسابات الخاصة بشركة Hillsburg Hardware Co والتي ظهرت في كل من دفاتر اليومية والأستاذ العام. وبالنسبة لشركة أخرى، يمكن أن يختلف عدد وعناوين الأرصدة في الدفاتر ولكن يجب إدراج كافة الأرصدة.

- تم إدراج بعض الأرصدة في دفاتر اليومية والأستاذ العام في أكثر من دائرة وعندما يحدث ذلك، سيتمثل المعنى في إستخدام دفتر اليومية في تسجيل العمليات المالية من أكثر من دائرة مما يشير إلى الارتباط بين الدوائر.

الجدول ٥-١

تطبيق الدورات على شركة Hillsburg Hardware Co.

الدائرة	دفاتر اليومية للدائرة [انظر الشكل ٥-٥]	الأرصدة في دفتر الأستاذ العام الخاصة بالدائرة [أنظر الشكل ٥-٣]	
		قائمة الدخل	الميزانية
المبيعات والتحصيل	يومية المبيعات يومية النقدية المحصلة اليومية العامة	مبيعات مردودات ومسموحات المبيعات مصروفات الديون المعدومة مصروف الديون المعدومة	نقدية بالبنك المدينون من التجارة مدينون اخرون المسموحات من الحسابات غير المحصلة
الحيازة والمدفوعات	يومية الحيازة يومية المدفوعات النقدية اليومية العامة	الإعلان م بدل سفر م دورات تدريبية واجتماعات للمبيعات م مصروفات بيع متنوعة م بدل سفر ع أدوات مكتبية ع بريد ع تليفون وتلغراف ع إشتراكات ع ضرائب ع إهلاك مباني ومعدات ع	النقدية في البنك المخزون المصروفات المقدمة أراضى مباني معدات أثاث مجمع الإهلاك دائنون من التجارة دائنون أخرون ضرائب دخل مقدرة ضرائب مؤجلة

م = مصروفات بيع ، ع = مصروفات عامة وإدارية

تابع : الجدول ٥-١

		إيجار ع مصروفات قانونية ع المراجعة ع التأمين ع صيانة ع مصروفات مكتبية متنوعة ع مصروفات عامة متنوعة أرباح بيع الأصول	
الأجور والأفراد	يومية الأجور اليومية العامة	ضرائب دخل المرتبات والعمولات ضرائب أجور البيع م مصروفات مكتبية وإدارية ع	نقدية في البنك أجور مستحقة ضرائب أجور مستحقة
المخزون والمستودعات	يومية الحيازة يومية المبيعات اليومية العامة	ضرائب أجور إدارية ع تكلفة البضاعة المباعة	المخزون
الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع	يومية الحيازة يومية الإنفاق النقدي اليومية العامة	مصروفات الفائدة	نقدية بالبنك أوراق الدفع أوراق الدفع طويلة الأجل فوائد مستحقة أسهم رأس المال زيادة رأس المال عن القيمة الأسمية الأرباح المحتجزة توزيعات توزيعات مستحقة

ويتمثل أهم الأرصدة في دفتر الأستاذ العام والذي يؤثر في العديد من الدورات في حساب النقدية العام [نقدية بالبنك]، ويربط هذا الحسابات معظم الدوائر.

= ترتبط دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع على نحو وثيق بدائرة الحيازة والمدفوعات. حديث يتم إستخدام نفس دفاتر اليومية الثلاثة لتسجيل العمليات المالية في كل من الدائرتين، كما يوجد تشابه بين العمليات المالية في الدائرتين. ويوجد سببان لمعالجة كل من الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بشكل منفصل عن حيازة البضائع والخدمات. أولاً، يوجد فرق بين العمليات التي تستخدم في تمويل الشركة والعمليات التي تتعلق بعمليات التشغيل بها. ثانياً، معظم حسابات دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع تتضمن عدداً محدوداً من العمليات المالية، ولكن لكل منها أثر جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية وبالتالي يجب أن تتم مراجعتها على نحو مكثف. وبأخذ هذين السببين في الإعتبار يكون من الملائم فصل الدائرتين عن بعضهما البعض.

- ترتبط دائرة المخزون والمستودعات على نحو وثيق بالدوائر الأخرى وبصفة خاصة في الشركات الصناعية. حيث تشمل تكلفة المخزون كل من: المواد الخام [دائرة الحيازة والمدفوعات]، العمل المباشر [دائرة الأجور والأفراد] والمصروفات الصناعية غير المباشرة [دائرتى الحيازة والمدفوعات ودائرة المخزون والأفراد]. وتشمل دائرة المبيعات والتحصيل بيع البضاعة التامة المخزنة في المستودعات. ونظراً لأهمية رصيد المخزون في الشركات الصناعية، فقد أصبح من المتعارف عليه أن يتم إقتراض الأموال باستخدام المخزون كضمان. وفي هذه الحالة، ترتبط دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بالمخزون والمستودعات.

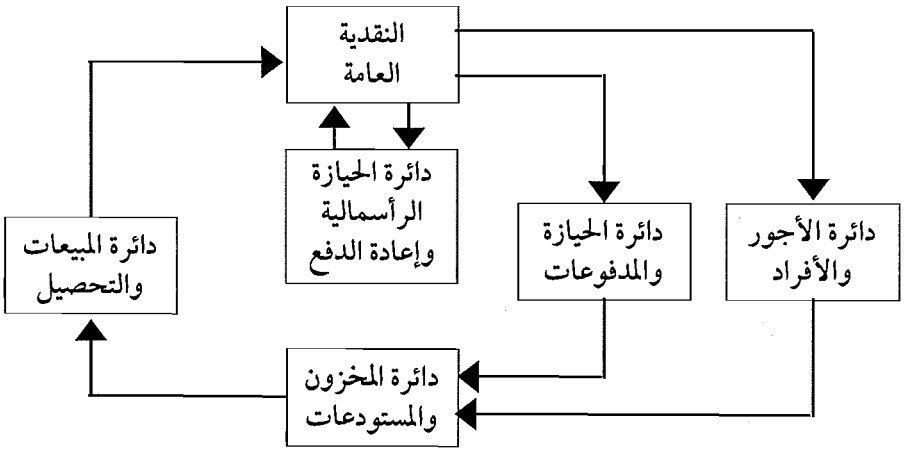
العلاقة بين الدوائر Relationships Among Cycles

يوضح الشكل ٥-٦ العلاقة بين الدوائر. وبالإضافة إلى الدوائر الخمس تظهر النقدية العامة في الشكل. وسيتم دراسة كل دائرة في فصل مستقل فيما بعد.

ويوضح الشكل ٥-٦ أن الدوائر ليس لها بداية أو نهاية عدا في نشأة وانتهاء عمر الشركة. حيث تبدأ الشركة في الحصول على رأس المال ويكون عادة في صورة نقدية. وتستخدم النقدية في الشركات الصناعية لحيازة المواد الخام، الأصول الثابتة والبضائع والخدمات المرتبطة بهما لإنتاج المخزون [دائرة الحيازة والمدفوعات]. ويتم إستخدام النقدية في حيازة العمل لنفس السبب [دائرة الأجور والأفراد]. ويتشابه كل من الحيازة والمدفوعات والأجور والأفراد في الطبيعة، ولكن يوجد اختلاف كاف في الوظائف بما يبرر تخصيص دوائر مستقلة. وتتمثل النتيجة التجمعية لهاتين الدائرتين في دائرة المخزون [دائرةا لمخزون والمستودعات]. وفي مرحلة تالية، يتم بيع المخزون ويتم تحصيل النقدية [دائرة المبيعات والتحصيل]. وتستخدم النقدية التي تم تحصيلها في دفع التوزيعات والفوائد وبدء الدوائر من جديد. وترتبط الدوائر بنفس الشكل في شركات الخدمات حيث لايوجد مخزون ولكن يمكن أن توجد مقبوضات بدون فواتير.

تعد دوائر العمليات Transaction Cycle أكثر أهمية لأداء المراجعة. وبالنسبة لمعظم الأجزاء، يعامل المراجعون كل دائرة بشكل منفصل خلال المراجعة. وعلى الرغم من أنه يجب مراعاة العلاقات المتداخلة بين الدوائر المختلفة في أوقات مختلفة، يجب على المراجع أن يتعامل مع الدوائر بشكل مستقل حتى يمكنه إدارة عمليات المراجعة المعقدة على نحو أكثر فعالية.

الشكل ٥ - ٦ : العلاقة بين دوائر العمليات المالية



تحديد أهداف المراجعة Setting Audit Objectives

الهدف التعليمي ٥-٥: وصف الطريق الذي يسلكه المراجع للحصول على تأكيد من خلال مراجعة فئات العمليات والأرصدة الختامية للحسابات

يقوم المراجعون بأداء المراجعة من خلال منهج الدوائر عن طريق تنفيذ إختبارات المراجعة للعمليات التي ينتج عنها الأرصدة الختامية وأيضاً تنفيذ الإختبارات لأرصدة الحسابات نفسها. ويوضح الشكل ٥-٧ هذا المفهوم العام من خلال إظهار ٤ فئات للعمليات التي تحدد الرصيد النهائي للمدينين. وبإفتراض أن الرصيد الإفتتاحي كان يبلغ ٩٦ دولار عن السنة السابقة وبالتالي يمكن الاعتماد عليه. فإذا تأكد المراجع بشكل كامل من صحة فئات العمليات الأربعة، يمكن للمراجع أيضاً أن يتأكد من صحة الرصيد الختامي الذي يبلغ ١٦٦ دولار. ولكنه من غير العملي للمراجع أن يحصل على تأكيد مطلق عن صحة كل فئة من العمليات المالية مما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد غير مطلق عن الرصيد الختامي للمدينين. وفي هذه الحالة، يمكن زيادة التأكيد العام من خلال مراجعة الرصيد الختامي للمدينين. ووجد المراجعون انه بوجه عام، تتمثل أفضل طريقة لأداء المراجعة في **الحصول على درجة ما من التأكيد الموحد عن كل فئة من العمليات المالية والرصيد الختامي للحساب ذو الصلة.**

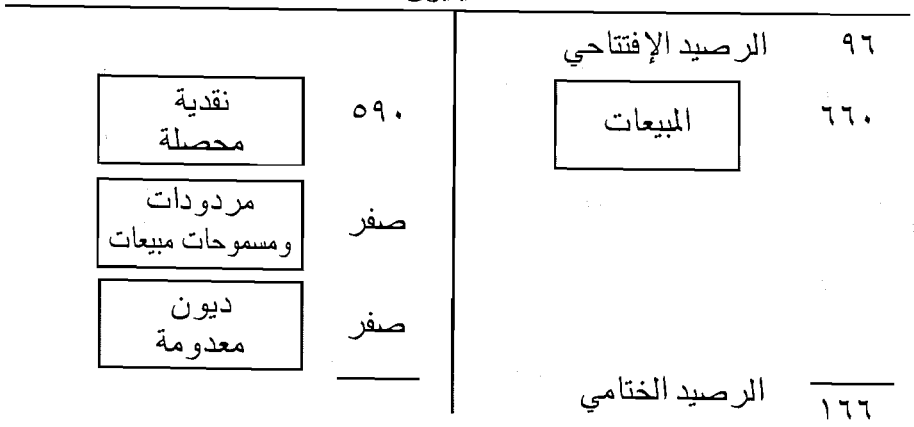
وضمن أي فئة من العمليات، يوجد عدد من أهداف المراجعة التي يجب تحقيقها قبل أن يتوصل المراجع إلى إستنتاج عن عدالة العمليات. ويطلق على ذلك **أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية.** وعلى سبيل المثال، يوجد أهداف مراجعة ترتبط بالعلميات المالية الخاصة بالمبيعات، كما يوجد أهداف مراجعة ترتبط بالعمليات الخاصة بمردودات ومسموحات المبيعات.

وعلى نحو مشابه، يوجد العديد من أهداف المراجعة التي يجب تحقيقها لكل رصيد حساب. ويطلق عليها أهداف **المراجعة المرتبطة بالأرصدة.** ومثلاً، يوجد أهداف مراجعة ترتبط برصيد المدينين، كما توجد أهداف ترتبط بحساب الدائنين.

وسيتضح فيما بعد أن هناك فرق بين أهداف المراجعة الخاصة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة الخاصة بالأرصدة مع وجود علاقة وثيقة بينهما. وخلال الأجزاء المتبقية من هذا الكتاب سيتم استخدام مصطلح أهداف المراجعة Audit Objective ليشير إلى كل من أهداف المراجعة للعمليات والأرصدة.

وقبل التعرض بشكل تفصيلي لأهداف المراجعة، يجب أولاً أن نتفهم مزاعم الإدارة. وسيتم ذلك في الجزء التالي.

الشكل ٥-٧ : الأرصدة والعمليات المالية التي تؤثر فى أرصدة المدينين



مزاعم الإدارة Management Assertiong

تتمثل المزاعم في التصور الضمني أو الصريح الذي تقوم به الإدارة لفئات العمليات المالية والحسابات المرتبطة بها في القوائم المالية. وللتوضيح، تزعم إدارة شركة Hillsburg Hardware Co. أن رصيد النقدية يبلغ ٤١٠٠٠ دولار [أنظر الشكل ٥-٢] كما يظهر في أرصدة البنوك الخاصة بالشركة أو ما يجب أن يكون عليه في تاريخ إعداد الميزانية. وما لم يذكر العكس في القوائم المالية، تزعم الإدارة ايضا ان النقدية لم تكن توجد قيود عليها وأنها متاحة للإستخدام الطبيعي. ويمكن أن توجد مزاعم متشابهة لكل من الأصول، الإلتزامات، حقوق الملاك، الايرادات، المصروفات في القوائم المالية. ويتم تطبيق هذه المزاعم على كل من فئات العمليات وأرصدة الحسابات.

وترتبط مزاعم الإدارة بشكل مباشر بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتعد هذه المزاعم جزءاً من المعايير Criteria التي تستخدمها الإدارة في تسجيل والإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. واذا تذكرنا تعريف المراجعة في الفصل الأول، نجد أنه جاء في جزء منه أن المراجعة تتمثل في مقارنة المعلومات [القوائم المالية] مع معايير موضوعة Established Criteria [المزاعم التي يتم تحديدها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها]. وبالتالي، يجب على المراجع أن يلم بالمزاعم حتى يتمكن من أداء المراجعة على نحو ملائم.

وتصنف SAS 31 المزاعم إلى ٥ فئات عامة، هي:

١- الوجود أو الحدوث.
٢- الإكتمال.
٣- التقييم أو التخصيص.
٤- الحقوق والإلتزامات.
٥- العرض والإفصاح.

المزاعم المتعلقة بالوجود أو الحدوث. تختص المزاعم المتعلقة بالوجود بما إذا كانت الأصول والإلتزامات والحقوق المدرجة في الميزانية موجودة فعلاً في تاريخ إعداد الميزانية. أما المزاعم الخاصة بالحدوث فتتعلق بما إذا كانت العمليات المسجلة في القوائم المالية قد حدثت فعلاً خلال الفترة المحاسبية. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن المخزون السلعي المدرج بالميزانية موجود فعلاً ومتاح للبيع في تاريخ إعداد القوائم المالية. وبالمثل، تزعم الإدارة أن العمليات المالية المسجلة الخاصة بالمبيعات تعبر عن عمليات تبادل البضائع والخدمات التي حدثت فعلاً.

المزاعم الخاصة بالإكتمال. تشير هذه المزاعم إلى أن كافة العمليات والحسابات التي يجب أن يتم إدراجها في القوائم المالية قد تم إدراجها فعلاً. وعلى سبيل المثال، عندما تزعم الإدارة أن كافة المبيعات عن البضائع والخدمات قد تم تسجيلها وإدراجها في القوائم المالية. وبشكل مشابه تزعم الإدارة أن أوراق الدفع المدرجة في الميزانية تشمل كافة هذا النوع من الإلتزامات على الشركة.

وتتعامل المزاعم الخاصة بالإكتمال مع جوانب معاكسة لتلك المزاعم الخاصة بالوجود والحدوث. حيث تتعلق مزاعم الإكتمال بإحتمال إغفال عنصر من القوائم المالية كان يجب أن يدرج فيها، بينما تتعلق مزاعم الوجود والحدوث بالقيم التي تم إدراجها وما كان يجب عدم إدراجها في القوائم المالية.

وهكذا، إدراج المبعيات التي لم تتم بعد إنتهاكاً لمزاعم الحدوث، بينما عدم تسجيل المبيعات يعد إنتهاكاً لمزاعم الإكتمال.

المزاعم الخاصة بالتقييم أو التخصيص. تتعلق هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت الأصول، الإلتزامات، حقوق الملاك، الإيرادات، والمصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقاً للقيم

المناسبة. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن الأصل الثابت قد تم تسجيله وفقاً للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهلاك. وعلى نحو مشابه، تزعم الإدارة أن رصيد المدينين الخاص بالتجارة المدرج بالميزانية قد تم إدراجه بصافى القيمة القابلة للتحقق.

المزاعم الخاصة بالحقوق والإلتزامات. تختص هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت الحقوق والإلتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلاً الحقوق والالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن الأصول التي تمتلكها الشركة أو أن القيم الرأسمالية للإستئجار المدرجة في الميزانية تمثل تكلفة حقوق الشركة الخاصة باستئجار الأصول الثابتة وأن إلتزامات الاستئجار التي تقابلها تمثل الالتزامات على الشركة.

المزاعم الخاصة بالعرض والإفصاح. تتعلق هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها ووصفها والإفصاح عنها على نحو ملائم. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن الإلتزامات التي تم تبويبها على أنها إلتزامات طويلة الأجل في الميزانية لن يحل موعد إستحقاقها خلال عام واحد. وعلى نحو مشابه، تزعم الإدارة أن القيم المعروضة كعناصر غير عادية في قائمة الدخل قد تم تبويبها على نحو ملائم.

أهداف المراجعة الخاصة بالعملية المالية
Transaction - Related Audit Objective

الهدف التعليمي ٥-٧: تعريف أهداف المراجعة العام الست الخاصة بالعملية المالية، وتفسير الغرض منها وربطها بمزاعم الإدارة

تتبع أهداف المراجعة الخاصة بالعملية المالية وترتبط على نحو وثيق بمزاعم الإدارة. ولا يعد ذلك أمراً غريبا، حيث تتعلق مسئوليات المراجع أساساً بتحديد ما إذا كانت مزاعم الإدارة بخصوص القوائم المالية يمكن تبريرها.

وتقدم أهداف المراجعة الخاصة بالعملية المالية إطاراً لمساعدة المراجع على جمع الأدلة الكافية التي يتطلبها معيار العمل الميداني الثالث وتقدير الحجم المناسب من الأدلة التي يجب جمعها لفئات العمليات في ضوء الظروف الخاصة بكل عملية مراجعة. وتظل الأهداف ثابتة من عملية مراجعة لأخرى ولكن تتنوع الأدلة وفق ظروف كل عملية.

ويجب التمييز بين أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعملية المالية وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعملية المالية في كل فئة من العمليات المالية. ويمكن تطبيق الأهداف العامة التي سيتم التعرض إليها لاحقا في كل فئة من العمليات المالية من خلال مصطلحات واسعة، أما الأهداف الخاصة فيمكن تطبيقها أيضاً في كل فئة من العمليات المالية من خلال شروط خاصة لكل فئة من العمليات المالية مثل العمليات المالية الخاصة بالمبيعات. وبمجرد التعرف على الأهداف العامة، يمكن من خلالها التوصل إلى الأهداف الخاصة لكل فئة من العمليات المالية التي يتم مراجعتها. وسيتم فيما يلي مناقشة الأهداف العامة الست.

أهداف المراجعة العامة الخاصة بالعملية المالية General Transaction - Related Audit Objectives

الوجود – وجود العمليات المالية المسجلة. يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم

تسجيلها قد حدثت فعلاً. ويمثل إدراج المبيعات التي لم تحدث في يومية المبيعات إنتهاكاً لهدف الوجود. ويناظر هذا الهدف الذي يجب أن يسعى المراجع لتحقيقه مزاعم الإدارة الخاصة بالحدوث أو الوجود.

الإكتمال – تسجيل العمليات التي حدثت فعلاً. يختص هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت كافة العمليات المالية التي يجب تسجيلها في دفاتر اليومية قد سجلت فعلاً. ويعد عدم تسجيل المبيعات التي تمت فعلاً في يومية المبيعات والأستاذ العام إنتهاكا لهدف الاكتمال. ويناظر هذا الهدف مزاعم الإدارة الخاصة بالإكتمال.

ويعد كل من هدفى الوجود والإكتمال هدفين متعارضين في مجال المراجعة. حيث يتعلق الوجود بإحتمال وجودة مغالاة Overstatement، بينما يتعلق الإكتمال بإحتمال وجود عمليات مالية لم يتم تسجيلها [التخفيض Understatement].

– **الدقة – تم تسجيل العمليات المالية وفق القيم الصحيحة.** يتعلق هذا الهدف بدقة المعلومات في العمليات المالية المحاسبية. فبالنسبة للعمليات المالية الخاصة بالمبيعات، سيكون هناك إنتهاكاً لهدف الدقة إذا وجد فرق بين كمية البضائع التي تم شحنها والكمية الخاصة بهذه البضائع في الفواتير، أو عند إستخدام سعر غير صحيح لحساب المبيعات، أو توسيع أو إضافة أخطاء في الفواتير، أو إدراج قيم مبيعات غير صحيحة في يومية المبيعات. وتعد الدقة أحد جوانب مزاعم التقييم والتخصيص.

– **التبويب – تم تبويب العمليات المالية المسجلة في يومية العميل على نحو ملائم.** توجد أمثلة على سوء التبويب، إدراج المبيعات وفقاً لقيم المبيعات النقدية وقيم المبيعات على الحساب، تسجيل بيع الأصول الثابتة على أنه عملية بيع وبالتالى يمثل إيراد، وسوء تبويب المبيعات التجارية على أنها عمليات بيع داخلية. ويعد التبويب أيضاً جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

– **التوقيت – تسجيل العمليات المالية في التاريخ الصحيح.** يحدث خطأ التوقيت إذا لم يتم تسجيل العمليات المالية في التاريخ الذي حدثت فيه. فمثلاً، يجب تسجيل عملية البيع في تاريخ الشحن. ويعد التوقيت جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

– **الترحيل والتلخيص – تم إدراج العمليات المالية المسجلة في الملفات الرئيسية وتلخيصها على نحو ملائم.** يتعلق هذا الهدف بدقة نقل المعلومات عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية والأستاذ العام. ومثلاً، إذا تم تسجيل عملية بيع في سجل خاطئ للعميل أو بقيمة غير صحيحة في الملف الرئيسي، يعد ذلك انتهاكا لهذا الهدف. ويعد كل من الترحيل والتلخيص جانبا من مزاعم التقييم والتخصيص.

أهداف المراجعة المحددة للعملية المالية Specific Transaction - Related Audit Objectives

يجب تنفيذ الأهداف العامة في كل نوع جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية (فئة) من العمليات المالية في المراجعة. وتشمل هذه العمليات المالية عادة: المبيعات، النقدية المحصلة، حيازة البضائع والخدمات، الأجور... الخ. ويلخص الجدول ٥ – ٢ أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعملية المالية. ويتضمن الجدول الشكل العام للأهداف، وتطبيق الأهداف على العمليات المالية للمبيعات ومزاعم الإدارة الخاصة بها. ويجب ملاحظة أن هذه المزاعم ترتبط بالأهداف المتعلقة بالعمليات المالية. ويظهر هذا أن هناك اثنين من المزاعم لايتم مقابلتها من خلال أداء كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية.

أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد
Balance - Related Audit Objectives

الهدف التعليمي ٥-٨: تعريف التسع أهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالرصيد، وتفسير الغرض منها وعلاقتها بمزاعم الإدارة

تتشابه أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد مع أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية التي سبق مناقشتها. وترتبط هذه الأهداف أيضاً بمراعم الإدارة وتوفر إطاراً لمساعدة المراجع على جمع الأدلة الكافية. ويوجد منها أيضاً نوعان عام ومحدد.

الجدول ٥-٢
أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية ومزاعم الإدارة عن العمليات المالية الخاصة بالمبيعات

مزاعم الإدارة	الأهداف العامة المرتبطة بالعملية المالية	أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات
الوجود أو الحدوث	الوجود	تم شحن المبيعات المسجلة بالدفاتر إلى عملاء حقيقيون
الإكتمال	الإكتمال	تم تسجيل العمليات المالية الفعلية للمبيعات
التقييم أو التخصيص	الدقة التصنيف التوقيت الترحيل والتلخيص	تم تسجيل وشحن المبيعات المسجلة بالقيم الصحيحة تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم تم تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح تم إدراج العمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي وتلخيصها على نحو صحيح
الحقوق والإلتزامات	لا محل للتطبيق	
العرض والإفصاح	لا محل للتطبيق	

ويوجد فروق بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية وتلك المرتبطة بالرصيد. أولاً في ضوء التسمية يتم تطبيق الأهداف المرتبطة بالرصيد على أرصدة الحسابات بينما يتم تطبيق الأهداف المرتبطة بالعملية المالية على العمليات المالية وفقاً للفئات مثل العمليات المالية للمبيعات والعمليات المالية للمصروفات النقدية. وفي ضوء طريقة تنفيذ المراجعة يتم تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة على الرصيد الختامي للحسابات في الميزانية مثل المدينون والمخزون وأوراق الدفع. ثانياً، يوجد أكثر من هدف واحد يمكن تحقيقه لأرصدة الحسابات عن فئات العمليات. ويوجد تسع أهداف ترتبط بالأرصدة مقابلة ست أهداف تتعلق بالعمليات المالية.

وعند إستخدام أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد كإطار عمل لمراجعة أرصدة الحسابات في الميزانية، يجب على المراجع أن يجمع الأدلة للتحقق من التفاصيل التي تدعم رصيد الحساب، وليس التحقق من رصيد الحساب نفسه. ومثلا، عند مراجعة المدينون يجب أن يحصل المراجع على نسخة من الملف الرئيسي للمدينين من العميل وتكون متفقة مع أرصدة الأستاذ العام. ويتم تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينون على حسابات العملاء في هذه القائمة.

وسيتم فيما يلي تقديم عرض مختصر للأهداف التسع العامة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة. وخلال

هذا العرض، سيتم الرجوع إلى جدول للتدعيم، يشار إليه بأوراق العمل التي يتم الحصول عليها من العميل مثل قائمة المدينين السابق الإشارة إليها.

الأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالرصيد General Balance - Related Audit Obiectives

الوجود القيم المسجلة تعبر عن القيم الفعلية. يتعلق هذا الهدف بما إذا كانت القيم المدرجة في القوائم المالية يجب أن يتم إدراجها فعلاً. ومثلاً، إدراج رصيد المدينين لأحد العملاء في رصيد المدينين بميزان المراجعة عندما لايوجد مثل هذا الرصيد للعميل يمثل إنتهاكاً لهدف الوجود. وهذا الهدف للمراجع يناظر مزاعم الإدارة بالوجود والحدوث.

الإكتمال – القيم الفعلية تم تسجيلها. يختص هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت كافة القيم التي يجب إدراجها قد تم فعلاً إدراجها. ويعد عدم إدراج رصيد أحد العملاء ضمن المدينين في ميزان المراجعة في حالة وجود مثل هذا الرصيد فعلاً إنتهاكاً لهدف الإكتمال. ويناظر هذا الهدف مزاعم الإدارة الخاصة بالإكتمال.

ويعد كل من هدفى الوجود والإكتمال هدفان متعارضان في مجال المراجعة. حيث يختص الوجود بالمغالاة بينما يتعلق الإكتمال بعدم تسجيل القيم [التخفيض].

الدقة – القيم المدرجة تم تسجيلها بالقيم الصحيحة. يشير هدف الدقة إلى القيم المدرجة وفق القيم الحسابية الصحيحة. فقد يكون عنصر المخزون في قائمة المخزون الخاصة بالعميل غير صحيح لوجود تحريف في عدد وحدات المخزون بالمخزن، أو بسبب إستخدام سعر خاطئ أو وجود خطأ في حساب الإجمالي. ويؤدى كل من ماسبق إلى إنتهاك هدف الدقة. وتعد الدقة أحد جوانب مزاعم التقييم والتخصيص.

التبويب – تم تبويب القيم المدرجة في قائمة العميل على نحو ملائم. يتضمن التبويب تحديد ما إذا كانت العناصر في قائمة العميل قد تم إدراجها في الحسابات الصحيحة. وعلى سبيل المثال، في قائمة المدينين، يجب فصل المدينين إلى حسابات قصيرة الأجل وحسابات طويلة الأجل، كما يجب فصل المدينين من الوحدات التابعة، الموظفين، والمديرين عن تلك الخاصة بالعملاء. ويعد التصنيف جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

الفصل الزمني – يجب تسجيل العمليات المالية التي تتم بالقرب من نهاية الفترة المالية في الفترة المالية الصحيحة. عند القيام بإختبار الفصل الزمني، يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة. حيث يكون التحريف أكثر إحتمالاً في العمليات المالية التي تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية. ومن الملائم أن نفكر في إختبارات الفصل الزمني كجزء من التحقق من حسابات الميزانية أو من العمليات المالية المرتبطة، ولكن من الملائم أن يقوم المراجع عادة بأداء هذه الإختبارات كجزء من مراجعة أرصدة الميزانية. ويعد الفصل الزمنى أحد جوانب مزاعم التقييم والتخصيص.

الإرتباط بين التفصيلات – إتفاق تفاصيل رصيد الحساب مع القيم المرتبطة به في الملف الرئيسي، مع المجموع الإجمالي لرصيد الحساب، ومع المجموع الاجمالي في الأستاذ العام. يتم تدعيم أرصدة الحسابات في القوائم المالية مع التفاصيل في الملفات الرئيسية والجداول التي يعدها العميل. ويتعلق هدف الإرتباط بين التفصيلات بتلك التفاصيل في القوائم التي يتم إدراجها بدقة وجمعها بدقة بما يتفق مع الأستاذ العام. وعلى سبيل المثال، يجب أن تكون الحسابات الفردية للمدينين في قائمة المدينين هى نفسها الحسابات في الملف الرئيسي ويجب أن تتساوى مع حساب المراقبة بالأستاذ العام. ويعد هذا

الهدف أحد جوانب مزاعم التقييم والتخصيص.

القيم القابلة للتحقق – يجب إدراج الأصول بالقيم المقدر تحققها. يتعلق هذا الهدف بما إذا كان رصيد الحساب قد تم تخفيضه بالنقص في التكلفة التاريخية ليتم التوصل إلى صافى القيمة القابلة للتحقق. والأمثلة التي تحدث عند تطبيق هذا الهدف يتم فيها الأخذ في الاعتبار ملائمة مسموحات الجزء غير المحصل من المدينين أو حذف قيمة المخزون نتيجة التكهين. ويختص هذا الهدف فقط بحسابات الأصول ويعد أيضاً جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

الحقوق والإلتزامات. بالإضافة إلى الوجود، يجب إمتلاك معظم الأصول قبل إدراجها في القوائم المالية. وبالمثل يجب أن تتعلق الإلتزامات بالشركة، وترتبط الحقوق دائماً بالأصول، بينما ترتبط الإلتزامات بعناصر الخصوم في القوائم المالية. ويناظر هذا الهدف مزاعم الإدارة الخاصة بالحقوق والإلتزامات.

العرض والإفصاح – تم الإفصاح على نحو ملائم عن أرصدة الحسابات ومتطلبات الأفصاح المرتبطة بها في القوائم المالية. لتحقيق هدف الإفصاح والعرض، يجب على المراجع أن يؤدى إختبارات للتحقق من ان كافة أرصدة الحسابات في الميزانية وقائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها قد تم إدراجها على نحو صحيح في القوائم المالية، وتم وصفها بشكل مناسب في القوائم والملاحظات المرفقة بها. ويتفق هذا الهدف مع مزاعم الإدارة الخاصة بالعرض والإفصاح.

ويرتبط العرض والإفصاح على نحو وثيق مع التبويب ولكن يتميز عنه. حيث يتم تبويب المعلومات المحاسبية وفق أهداف المراجعة المرتبطة بها على نحو صحيح إذا كانت كافة المعلومات في الجدول التفصيلي الذي يدعم رصيد الحساب قد تم تلخيصه في الحسابات المناسبة. ويتم الأفصاح الصحيح عن هذه المعلومات إذا تم دمج هذه الحسابات والمعلومات المتعلقة بها في الملاحظات على نحو مناسب، واذا تم وصفها وعرضها في القوائم المالية على نحو مناسب. ومثلا، إذا تم إدراج أوراق الدفع طويلة الأجل في قائمة المدينون، سيعد ذلك إنتهاكاً لهدف التبويب. فإذا تم تبويب أوراق القبض طويلة الأجل على نحو صحيح، ولكن تم دمجها مع رصيد المدينين في القوائم المالية، سيعد ذلك إنتهاكاً لهدف العرض والأفصاح.

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالرصيد Specific Balance - Related Audit Obiectives

بعد التعرف على أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالرصيد يمكن التوصل إلى أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالرصيد، أى تحديد الأهداف الخاصة بكل رصيد في القوائم المالية. ويوجد على الأقل هدف محدد واحد لكل هدف عام ما لم يعتقد المراجع بعدم مناسبته أو عدم أهميته طبقاً للظروف.

الجدول ٥-٣

مزاعم الإدارة وأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد وتطبيقها على المخزون لشركة Hillsburg Hardware Co.

مزاعم الإدارة	الأهداف المراجعة العامة المرتبطة بالارصدة	أهداف المراجعة الخاصة المرتبطة بالأرصدة وتطبيقها على المخزون
الوجود أو الحدوث	الوجود	كافة عناصر المخزون المسجلة موجودة في تاريخ الميزانية
الإكتمال	الإكتمال	كافة عناصر المخزون الموجودة تم جردها وإدراجها في ملخص المخزون
التقييم أو التخصيص	الدقة	توافق كميات المخزون مع العناصر الفعلية في المستودعات صحة الأسعار المستخدمة في تقييم المخزون صحة العمليات الحسابية للمخزون
	التبويب	تبويب عناصر المخزون على نحو ملائم إلى مواد خام، إنتاج تحت التشغيل، وإنتاج تام
	الفاصل الزمنى	ملائمة تسجيل المشتريات والمبيعات في الفترة المحاسبية
	الإرتباط بين التفصيلات	إتفاق إجمالي عناصر المخزون مع الأستاذ العام
	القيمة القابلة للتحقق	تخفيض قيمة المخزون عند وجود تلف يؤثر على صافى القيمة القابلة للتحقق
الحقوق والإلتزامات	الحقوق والإلتزامات	وجود حق للمنشأة في كافة أنواع المخزون في القائمة عدم وجود استخدام للمخزون كضمان لرهن
العرض والإفصاح	العرض والإفصاح	الإفصاح عن العناصر الرئيسية للمخزون وأسس تقييمها الإفصاح عن اى رهن أو تخصيص للمخزون

ويمكن أن يوجد أكثر من هدف محدد للرصيد من خلال الأهداف العامة. وعلى سبيل المثال، أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة للهدف العام المتمثل في الحقوق والإلتزامات في شركة Hillsburg Hardware Co. يمكن أن تشمل: (١) وجود حق للمنشأة في كافة أنواع المخزون في قائمة عناصر المخزون، و(٢) عدم إستخدام المخزون كضمان لرهن ما لم يتم الإفصاح عن ذلك.

العلاقة بين مزاعم الإدارة وأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد

Relationships Among Management Assertions and Balance - Related Audit Objectives

يرجع السبب في زيادة عدد أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة عن مزاعم الإدارة في توفير دليل إضافي للمراجعين لتحديد الأدلة التي يجب جمعها. يلخص الجدول ٥-٣ ذلك من خلال إظهار العلاقة بين مزاعم الإدارة والأهداف العامة المرتبطة بالأرصدة والأهداف المحددة المرتبطة بالأرصدة من خلال تطبيقها على المخزون في شركة Hillsburg Hardware Co.

كيفية تحقيق أهداف المراجعة How Audit Objectives are Met

الهدف التعليمي ٥-٩: وصف كيفية تحقيق أهداف المراجعة وإستخدامها كأساس لدراسة إضافية

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة كافية لتدعيم مزاعم الإدارة عن القوائم المالية. وكما سبق القول، يتم ذلك من خلال جمع المزيج الملائم من الأدلة التي تدعم تحقيق كل من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. وتوجد مزاعم يتم دراستها فقط من خلال أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة، وليس من خلال مزيج من أهداف المراجعة عن الأرصدة والعمليات المالية، وتتمثل هذه المزاعم في كل من الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح.

ويقوم المراجع بالتخطيط للتوصل إلى المزيج الملائم من أهداف المراجعة والأدلة التي يجب جمعها لتحقيق الأهداف من خلال تنفيذ الإجراءات في المراجعة. وتعد هذه العملية منهجاً معرفاً بدقة لتنظيم المراجعة للتأكد من كفاية الأدلة المستخدمة، وان الأهداف الملائمة للمراجعة قد تم تحديدها وتحقيقها. ويوجد لهذه العملية التي سيتم إستخدامها في هذا الكتاب أربعة مراحل. ويوضح الشكل ٥-٨ هذه المراحل. ويوجد ملخص موسع لعملية المراجعة في الشكل ١٠-١٠. وسيتم في باقي هذا الفصل عرض مقدمة موجزة لكل مرحلة من المراحل الأربعة.

الشكل ٥-٨ : المراحل الأربع للمراجعة



تخطيط وتصميم منهج المراجعة (المرحلة الأولى)

Plan and Design an Audit Approach (Phase I)

في أي عملية مراجعة، يوجد عدد من الطرق التي يستطيع المراجع من خلالها جمع الأدلة لتحقيق كافة أهداف المراجعة. ويوجد أمران متعارضان يوثران في المنهج الذي يختاره المراجع: **جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف المراجعة ومقابلة المسئولية المهنية للمراجع، تخفيض تكلفة جمع الأدلة.** ويعد الأمر الأول الأكثر أهمية ولكن يعد تخفيض التكلفة متطلباً حيوياً لمنشآت المحاسبة حتى يمكن أن تعمل على نحو تنافسي ومربح. واذا لم يكن هناك إهتمام بالتحكم في التكاليف، سيكون إتخاذ القرار بشأن الأدلة أمراً يسيراً. وسيستمر المراجعون في إضافة الأدلة بدون النظر للتكلفة حتى يحدث تحقق كاف بعدم وجود تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

ويعد تخطيط المراجعة أمراً ضرورياً حتى يمكن جمع الأدلة الكافية والتحكم في التكاليف خلال تنفيذ المراجعة. ويجب أن ينتج عن الخطة منهج فعال للمراجعة بتكلفة مناسبة. ويمكن تقسيم منهج المراجعة الخاص بالتخطيط والتصميم إلى عدد من الأجزاء. وسيتم تناول جزئين منهما بشكل موجز مع التعرض لباقي الأجزاء في الفصول التالية.

التعرف على المجال الذي يعمل العميل فيه. حتى يمكن التوصل لتفسير ملائم لمضمون المعلومات التي يتم الحصول عليها خلال المراجعة، يجب التعرف على أعمال العميل والنشاط الذي يعمل فيه. ولايمكن القول أن مراجعة شركة تأمين على الحياة قد تم أدائها بالعناية الواجبة دون تفهم الطبيعة الخاصة لنشاط التأمين. فلك أن تتخيل محاولة مراجعة عميل يعمل في مجال تشييد الجسور دون معرفة مجال تشييد الجسور وطريقة المحاسبة بنسب الإتمام. ولذلك تتطلب SAS 22 أن يقوم المراجع بتفهم أعمال العميل والمجال الذي يعمل فيه.

تفهم بالرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. سبق الإشارة في الفصل الأول إلى أن تحديد قدرة الرقابة الداخلية للعميل على إنتاج معلومات مالية موثوق فيها وعلى حماية الأصول والدفاتر تعد أحد المفاهيم ذات القبول العام في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية. فإذا كان لدى العميل رقابة داخلية ممتازة، سيتم تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض وبالتالى تخفيض حجم الأدلة التي يجب جمعها بالمقارنة بحالة عدم ملائمة الرقابة الداخلية.

وحتى يتم التخطيط الملائم لجمع أدلة المراجعة، تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها من المراجع أن يتفهم الرقابة الداخلية. ويتم ذلك من خلال فحص الخرائط التنظيمية وكتيبات الإجراءات، والمناقشات مع الأفراد لدى العميل، ومن خلال إعداد قوائم الاستقصاء وخرائط التدفق، وملاحظة الأنشطة.

وبعد التوصل لفهم الرقابة الداخلية، يكون المراجع في وضع يمكنه من تقييم مدى فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء والمخالفات. ويتضمن هذا التقييم التعرف على الصور المحددة للرقابة التي تخفض احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات وعدم اكتشافها في الوقت المناسب. ويشار إلى هذه العملية على أنها تقدير خطر الرقابة.

أداء إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية (المرحلة الثانية)

Perform Tests of Controls and Substantive Tests of Transaction [Phase II]

عندما يقرر المراجع تخفيض خطر الرقابة المقدر بناء على معرفته بالرقابة الداخلية، يمكن له أن يخفض مدى الدقة الذي ستكون عليه معلومات القوائم المالية المرتبطة مباشرة بالرقابة التي يجب تدعيمها من خلال جمع الأدلة. وعلى أية حال، لتبرير التخفيض المقدر في خطر الرقابة، يجب على المراجع أن يختبر مدى فعالية الرقابة. وتسمى الإجراءات المتبعة في هذا الصدد بإختبارات الرقابة Tests of Controls. وعلى سبيل المثال، إفترض أن الرقابة الداخلية للعميل تتطلب أن يقوم كاتب محايد بالتحقق من كافة أسعار وحدات البيع الخاصة بالمبيعات والمدرجة في فواتير البيع قد تم إرسالها بالبريد إلى العملاء. ويرتبط هذا النوع من الرقابة بشكل مباشر بهدف المراجعة الذي يتعلق بالعمليات المالية على المبيعات. ويمكن للمراجع إختبار ذلك لتحديد مدى فعالية الرقابة من خلال فحص عينة من أعمال الكاتب الذي يجب عليه أن يكتبها في فواتير البيع المزدوجة بعد التحقق من سعر الوحدات المباعة.

كما يجب على المراجع أيضاً أن يقييم العمليات المالية التي تم تسجيلها من خلال التحقق من القيم الدولارية في العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، يجب أن يقارن المراجع سعر الوحدة المباعة في فاتورة البيع المزدوجة مع قائمة السعر المصدق عليها كإختبار لهدف الدقة في العمليات المالية للمبيعات. ومثل إختبار الرقابة السابق الإشارة إليه في الفقرة السابقة، يحقق هذا الإختبار هدف الدقة للعمليات المالية الخاصة بالمبيعات. وعادة، ينفذ المراجعون إختبارات الرقابة وإختبارات العمليات المالية في نفس الوقت.

أداء الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة (المرحلة الثالثة)

Perform Analytical Procedures and Tests of Details of Balances [Phase III]

بوجد عنصران رئيسان في المرحلة الثالثة وهما الاجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. تتمثل الإجراءات التحليلية في الاختبارات التي يتم إجرائها لتقييم المنطقية العامة للعمليات المالية والأرصدة. وعلى سبيل المثال، توفر الإجراءات التحليلية بعض التأكد لهدف الدقة بخصوص كل من العمليات المالية للمبيعات (هدف المراجعة المرتبط بالعمليات المالية) والمدينين (هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة)، من خلال فحص العمليات المالية للمبيعات في يومية المبيعات للقيم الكبيرة غير العادية ومقارنة إجمالى المبيعات الشهرية مع تلك الخاصة بالسنة السابقة. فإذا كانت الشركة تستخدم أسعار مبيعات غير صحيحة على نحو ثابت، فمن المحتمل أن تظهر فروق جوهرية.

ويتمثل الهدف من الإختبارات التفصيلية الخاصة بالأرصدة في تنفيذ إجراءات لإختبار المخالفات والأخطاء المالية في الأرصدة بالقوائم المالية. ويتمثل المثال الذي يتعلق بهدف الدقة للمدينين (هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة) في الاتصال الكتابي المباشر بالعملاء في الشركة محل المراجعة. ويعد تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة الختامية أمراً حيوياً عند أداء المراجعة، حيث يتم التوصل إلى أدلة من مصادر محايدة عن العميل وبالتالي تصنف على أنها عالية الجودة.

وتوجد علاقة وثيقة بين الفحص العام للظروف المحيطة بالعميل، نتائج التعرف على الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، أداء الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات في القوائم المالية. واذا توافر للمراجع مستوى مناسب من التأكد لأى هدف من أهداف المراجعة خلال أدء إختبارات الرقابة، فإن الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، الإجراءات التحليلية، الإختبارات التفصيلية يمكن تخفيضها بشكل ملموس. وعلى أية حال، تكون بعض الاختبارات التفصيلية هامة وضرورية لأرصدة الحسابات الجوهرية في القوائم المالية.

إستكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة (المرحلة الرابعة)

Complete the Audit and Issue an Audit Report [Phase IV]

بعدما يستكمل المراجع كافة الإجراءات الخاصة بكل هدف من أهداف المراجعة ولكل حساب في القوائم المالية، يصبح من الضرورى أن يتم دمج المعلومات التي تم التوصل إليها للتوصل إلى رأى عام عن مدى عدالة القوائم المالية. وتعد هذه المسألة عملية شخصية تعتمد بشكل كبير على الحكم المهني للمراجع. وفي الممارسة العملية، يقوم المراجع بإستمرار بدمج المعلومات التي يتم التوصل إليها حتى يتم الانتهاء من المراجعة. ويتم الدمج النهائي عند الإنتهاء من المراجعة. وعند استكمال المراجعة، يقوم المحاسب المصرح له بإصدار تقرير المراجعة حتى يتم تضمينه مع القوائم المالية للعميل. ويجب أن يقابل التقرير المتطلبات الفنية المحددة بدقة والتى تتأثر بمجال المراجعة وطبيعة النتائج التي تم التوصل إليها. وسبق دراسة التقرير في الفصل الثاني.

ملخص Summary

تناول هذا الفصل أهداف المراجعة والسبل التي يسلكها المراجع لتقسيم المراجعة وفقاً لأهداف محددة. ويقوم المراجع بعد ذلك يجمع الأدلة للتوصل لتأكيد عن تحقيق كل هدف. ويوضح المثال الخاص بأهداف الدقة في العمليات المالية للمبيعات والمدينين أن المراجع يمكن أن يحصل على تأكيد من خلال جمع الأدلة باستخدام إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتم في بعض عمليات المراجعة التأكيد على أنواع معينة من هذه الإختبارات مثل الإجراءات التحليلية وإختبارات الرقابة، بينما يمكن في البعض الأخر التأكيد على الإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. وسوف نتناول الظروف التي يمكن من خلالها تحديد ماهو الإختيار الملائم لكل نوع من أنواع الإختبارات الأربعة في الفصول التالية.

المصطلحات الأساسية

الإجراءات التحليلية Analytical Proceduyes. إستخدام المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كان رصيد الحساب أو أى بيان أخر يبدو منطقيا.

أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد Balance - Related Audit Objectives. ٩ أهداف يجب تحقيقها حتى يتوصل المراجع إلى إستنتاج عن عدالة رصيد معين. وتتمثل الأهداف العامة في: الوجود، الإكتمال، الدقة، التبويب، الفاصل الزمني، الإرتباط بين التفصيلات، القيمة القابلة للتحقق، الحقوق والإلتزامات، العرض والإفصاح.

منهج الدوائر Cycle Approach. طريقة لتقسيم المراجعة من خلال وضع العمليات المالية والأرصدة المحاسبية المرتبطة مع بعضها البعض بشكل وثيق في فئة واحدة.

الخطأ Error. التحريف غير المتعمد في القوائم المالية.

المخالفة Irregularity. التحريف المتعمد في القوائم المالية.

مزاعم الإدارة Management Assortions. التصوير الضمني أو الصريح الذي تقوم به الإدارة لفئات العمليات وأرصدة الحسابات المرتبطة بها القوائم المالية.

أهداف المراجعة المحددة Specific Audit Objectives. أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية أو بالأرصدة المحاسبية في كل فئة من العمليات المالية أو رصيد من أرصدة الحسابات.

الإختبارات الأساسية للعمليات المالية Substantive Tests of Transactions. إختبارات يقوم بها المراجع للتعرف على الأخطاء والمخالفات المالية في فئات العمليات المالية.

إختبارات الرقابة Tests of Controls. إجراءات المراجعة التي يتم من خلالها إختبار مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة لتدعيم التخفيض في تقرير خطر الرقابة.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balance. إختبارات يقوم بها المراجع للتعرف

على الأخطاء والمخالفات المالية في تفاصيل الأرصدة للحسابات في الميزانية وقائمة الدخل.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية Transaction - Relatecl Audit Objective. ٦ أهداف يجب تحقيقها قبل أن يتوصل المراجع إلى تحديد صدق فئة معينة من العمليات المالية. وتتمثل الأهداف العامة في: الوجود، الإكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل والتخليص.

أسئلة للمراجعة

٥-١ (الهدف ٥-١) أذكر الأهداف الخاصة بالمراجعة العادية للقوائم المالية، وبوجه عام كيف يمكن للمراجع أن يحقق هذه الأهداف؟

٥-٢ (الهدفين ٥-٢، ٥-٣) فرق بين مسئوليات الإدارة والمراجع بشأن القوائم المالية التي يتم مراجعتها.

٥-٣ (الهدف ٥-٣) فرق بين مصطلحى الأخطاء والمخالفات. وما هى مسئولية المراجع عن إكتشاف كل منهما؟

٥-٤ (الهدف ٥-٣) فرق بين غش الإدارة وغش العاملين. ناقش الفرق المحتمل بين نوعى الغش على عدالة عرض القوائم المالية؟

٥-٥ (الهدف ٥-٣) «سيكون مقبولاً في مجال المراجعة، وخلال أداء العمل المعتاد في عملية المراجعة، أن يتم التوصل إلى أكبر قدر من المعلومات من الإدارة والاعتماد بشكل رئيسي على أحكام الإدارة. حيث أن مسئولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، وبالتالى عليها أن تتحمل المسئولية الخاصة بعدالة عرض القوائم المالية وليس المراجع. ومثلاً، سيكون من الصعب جداً إن لم يكن من المستحيل على المراجع أن يقيم عناصر المخزون التي لم يعد لها قيمة مثلما تستطيع الإدارة التي تعمل في ظل بيئة عمل معقدة. ويتعلق ذلك بالمثل عند تحديد إمكانية تحصيل المدينين، وإستمرارية الإنتفاع من آلة أو معدة معينة، حيث يتوقف ذلك على رغبة الإدارة في تقديم إجابات صادقة عن أسئلة المراجع». تناول مسئولية المراجع عن إكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية التي تقوم بها الإدارة من خلال ما ورد في التعليق الساق.

٥-٦ (الهدف ٥-٣) أذكر الإعتبارين الأساسيين المفيدين في التنبؤ باحتمال حدوث غش الإدارة خلال أداء المراجعة. وحدد في كل إعتبار منهما الأمرين الذين يجب على المراجع أن يفعلهما لتقييم الأثر الجوهرى لغش الإدارة في عملية المراجعة.

٥-٧ (الهدف ٥-٤) أشرح ماهو المقصود بمنهج الدوائر في المراجعة. وماهى مزايا تقسيم المراجعة دوائر مختلفة؟

٥-٨ (الهدف ٥-٤) حدد الدائرة التي يتم تخصيص حسابات الأستاذ العام التالية بها: المبيعات، الدائنون، الأرباح المحتجزة، المدينون، المخزون، الصيانة.

٥-٩ (الأهداف ٥-٤، ٥-٥) لماذا يتم إدراج كل من: المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، الديون المعدومة، الخصم النقدى، المدينون، المسموحات للحسابات التي لايمكن تحصيلها في نفس الدائرة.

٥-١٠ (الهدف ٥-٦) عرف المقصود بمزاعم الإدارة عن القوائم المالية. وحدد الفئات العامة الخمس لمزاعم الإدارة.

٥-١١ (**الأهداف ٥-٦، ٥-٧**) فرق بين الأهداف العامة للمراجعة ومزاعم الإدارة. ولماذا تعد الأهداف العامة للمراجعة أكثر فائدة للمراجع؟

٥-١٢ (**الهدف ٥-٧**) تم تسجيل حيازة خدمة صيانة من شركة مقاولات في تاريخ خاطئ. ما هو هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية الذي تم إنتهاكه؟ وماهو الهدف الذي تم إنتهاكه إذا تم معاملة الحساب على أنها إضافة رأسمالية على الأصول الثابتة وليس مصروفا؟

٥-١٣ (**الهدف ٥-٨**) فرق بين أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة الخاصة بالوجود والاكتمال، محدداً الأثر على القوائم المالية (المبالغة أو التخفيض) في حالة إنتهاك كل من الهدفين عند مراجعة المدينين.

٥-١٤ (**الهدفين ٥-٧، ٥-٨**) ماهى الأهداف المحددة للمراجعة؟ أشرح علاقتها بالأهداف العامة للمراجعة؟

٥-١٥ (**الهدفين ٥-٦، ٥-٨**) عرف مزاعم الإدارة وهدف المراجعة المرتبطة بالرصيد العام والهدف المحدد المنبثق عنها في حالة معرفة أن كافة الأصول الثابتة المسجلة تم ملاحظة وجودها في تاريخ إعداد الميزانية.

٥-١٦ (**الهدفين ٥-٦، ٥-٨**) أشرح كيف يتم التوصل إلى كل من مزاعم الإدارة، أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة، وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة لحساب المدينين.

٥-١٧ (**الهدف ٥-٩**) عرف المراحل الأربعة للمراجعة. ما هى العلاقة بين المراحل الأربعة والهدف من مراجعة القوائم المالية؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبارات CPA

٥-١٨ (**الهدف ٥-١**) **تعبر الأسئلة التالية عن أسباب قيام المراجع بأداء المراجعة. إختر الإجابة الأمثل:**

أ- أى من العبارات التالية يصف على نحو أفضل سبب قيام المراجع المحايد بالتقرير عن القوائم المالية؟

(١) إحتمال وقوع غش من جانب الإدارة، ومن المحتمل أكثر أن يتم إكتشافه بواسطة المراجع المحايد.

(٢) وجود إختلاف في المصالح بين الشركة التي تعد القوائم المالية والأفراد الذين يستخدمونها.

(٣) إحتمال وجود تحريف بأرصدة الحسابات، ويمكن أن يتم تصحيحه من خلال عمله المراجع المحايد.

(٤) إحتمال وجود تصميم ضعيف للرقابة الداخلية.

ب- يساعد وجود عملية المراجعة المحايدة في توصيل البيانات المحاسبية، لأن المراجعة:

(١) تؤكد دقة تمثيل الإدارة للقوائم المالية.

(٢) توفر المصداقية للقوائم المالية.

(٣) تضمن عدالة عرض القوائم المالية.

(٤) تؤكد لقارئ القوائم المالية أن الأنشطة الخاصة بالغش قد تم تصحيحها.

حـ- يتمثل السبب الأساسي في قيام المراجع المحايد بجمع أدلة المراجعة في:

(١) تكوين رأى عن القوائم المالية.
(٢) كشف الغش.
(٣) تقييم الإدارة.
(٤) تقدير خطر الرقابة.

٥-٦ (الهدف ٥-٣) تتعلق الأسئلة التالية بالأخطاء والمخالفات. أختر الإجابة الأمثل:

أ - تقع على عاتق المراجع المحايد مسئولية تصميم المراجعة للحصول على تأكيد مناسب لإكتشاف الأخطاء والمخالفات التي قد يكون لها أثر جوهرى على القوائم المالية. أى من العبارات التالية، إذا كان جوهرياً في إطار الأهمية النسبية، يعبر عن المخالفات التي تم تعريفها في نشرات معايير المراجعة؟

(١) سوء تثمين أصل أو مجموعة من الأصول.
(٢) وجود أخطاء كبيرة في البيانات المحاسبية الأساسية في القوائم المالية.
(٣) الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.
(٤) التحريف في الحقائق المتوافرة في وقت إعداد القوائم المالية.

ب- على الرغم من أن إكتشاف غش العاملين لايعد هدفاً في عمليات المراجعة العادية التى يقوم بها المحاسب المصرح له، فإن المحاسب المصرح له سيعد مسئولاً عن إكتشاف الغش إذا كان له أثر جوهري، وفشل في ذلك في ضوء:

(١) عدم قيام الإدارة بالإفصاح عن العمليات المالية التي لم يتم تسجيلها. حيث يتم الإحتفاظ بالوثائق الخاصة بالعمليات المالية في ملف سرى.

(٢) توصيف الإدارة للرقابة الداخلية.

(٣) تحريف الإدارة لقيمة المخزون من الأحجار الكريمة.

(٤) قيمة تغطية حد تعهد الولاء لعاملين محورين لا تتوافق مع قيمة الاختلاس المحتمل إرتكابه.

حـ- اذا نتج عن القيام بالمراجعة توصل المراجع إلى رأى عن القوائم المالية مؤداه وجود مخالفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية، يجب على المراجع:

(١) يأخذ ذلك في إعتباره ويبحث الأمر مع المستويات الملائمة من الإدارة.

(٢) القيام بالفحص الضرورى لتحديد ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات قد وقعت فعلاً.

(٣) الطلب من الإدارة إجراء فحص لتحديد ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات قد وقعت فعلاً.

(٤) الأخذ في الإعتبار ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات نتجت عن عدم إلتزام العاملين بالرقابة الداخلية.

٥-٢٠ (الأهداف ٥-٢، ٥-٣) فيما يلي بعض الأسئلة المتنوعة عن الفصل الخامس. أختر الإجابة الأفضل.

أ - حتى يتم التأكد من استقلال المراجع عن الإدارة، تتبع العديد من الشركات ممارسة:

(١) طلب تعين منشأة المحاسبة لشريك يؤدي المراجعة ويتعامل مع لجنة المراجعة بالشركة.

(٢) وضع سياسات تشجع عدم الإتصال الاجتماعي بين العاملين بالشركة والعاملين مع المراجع.

(٣) طلب أن يتم تسليم خطاب التمثيل للمراجع المحايد خلال الإجتماع السنوى للمساهمين.

(٤) قيام المراجع بتقديم التقرير إلى لجنة مراجعة مشكلة أساساً من أعضاء من خارج مجلس الإدارة.

ب- رفض أعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لأحد عملاء المراجعة اتخاذ أية اجراءات تتعلق

بوجود تصرف غير قانوني في ضوء مفهوم الأهمية النسبية عند قيام المراجع بتوجيه إهتمامهم إليه.
وبناء على ذلك قام المراجع بالإنسحاب من المراجعة. وكان قرار المراجع بالإنسحاب ناتجاً عن:

(١) وجود إفصاح غير كاف بالقوائم المالية.
(٢) الإلتزام بقانون فساد الممارسات الأجنبية الصادر في عام ١٩٧٧.
(٣) القيود على المجال الناتجة عن عدم اتخاذ خطوات للتصحيح.
(٤) الإعتماد على تصور الإدارة.

حـ - تقع المسئولية الأساسية عن كفاية الإفصاح في القوائم المالية وملاحظتها على:

(١) الشريك المخصص للقيام بالمراجعة.
(٢) المراجع المسئول عن العمل الميداني.
(٣) هيئة العاملين الذين يعدون مسودة القوائم والملاحظات.
(٤) العميل.

أسئلة وحالات للمناقشة

٥-٢١ (الأهداف ٥-٢، ٥-٣) فيما يلي تقريرين منقولين من تقرير سنوي منشور (تم حذف الفقرتين الأوليين من التقرير النظيف القياسي).

تقرير الإدارة

تعد إدارة شركة الأغذية العامة مسئولة عن إعداد وسلامة القوائم المالية الموحدة للشركة. وتم إعداد القوائم المالية في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مع إستخدام تقديرات وأحكام الإدارة عندما كان ذلك ضرورياً. وتتفق المعلومات المالية الواردة في هذا التقرير مع تلك الواردة بالقوائم المالية.

وتحتفظ شركة الأغذية العامة بنظام للرقابة الداخلية تم تصميمه ليوفر تأكيداً مناسباً عن حماية الأصول ضد أى استخدام غير مصرح به، وأن الدفاتر المالية قد تم التعامل معها على نحو ملائم ليمكن الإعتماد عليها في إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويقوم مفهوم التأكيد المناسب على أساس التعرف على تكلفة الإحتفاظ بنظام الرقابة الداخلية الخاص بنا وأنها لاتزيد عن المنافع المتوقعة من إنشاء هذا النظام. وتم تدعيم النظام بسياسات وتعليمات شاملة مكتوبة ويتم مراجعته وتنقيحه بإستمرار من قبل برنامج المراجعة الداخلية.

تم التعاقد مع منشأة المحاسبة Price Waterhouse لمراجعة القوائم المالية للشركة. وتم أداء المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها مما يوفر تقيما محايداً يساعد على التحقق من عدالة العرض الخاص بكل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية.

وتتشكل لجنة المراجعة بالكامل من أعضاء من خارج مجلس الإدارة. وعقدت اللجنة إجتماعات دورية مع الإدارة، المراجعين الداخليين، والمحاسب المستقل. وشملت هذه الاجتماعات مناقشة الرقابة الداخلية المحاسبية وجودة التقرير المالي. وتوفر لكل من الإدارة المالية، المراجعين الداخليين والمحاسب المستقل الحرية الكاملة في التعامل مع لجنة المراجعة.

وتود إدارة شركتكم في التعبير عن مسئوليتها في أداء العمل في مجال الأغذية العامة طبقاً للمعايير الأخلاقية رفيعة المستوى. وتنعكس هذه المسئولية في البيانات الخاصة بالسياسة الرئيسية التي تتناول، ضمن أمور أخرى، التضارب المحتمل لمصالح العمل الخارجية للعاملين بالشركة والاداء الملائم لأنشطة العمل المحلية والدولية. وسيتم تصميم مستمر لبرامج التوصيل والفحص للتأكد من الإلتزام بهذه السياسات.

الرئيس والعضو المنتدب
نائب الرئيس والمدير المالى

تقرير المحاسب المحايد Price Waterhouse

إلى إعضاء مجلس الإدارة والمساهمين في شركة الأغذية العامة:

(تم حذف الفقرتين الأوليين من التقرير النظيف القياسي)

في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها سابقاً تعرض بعدالة وفق مستوى الأهمية النسبية المركز المالي لشركة الأغذية العامة في ٣ أبريل ١٩٩٦ ومارس ١٩٩٥ ونتائج التشغيل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في نفس التاريخين بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وكما سبق العرض في الملحوظتين ١، ١٢ الملحقة بالقوائم المالية، قامت المنشأة بتغيير طريقة المحاسبة الخاصة بترجمة العملة الأجنبية في ١٩٩٦.

Price Waterhouse

المطلوب

أ- تحديد الهدف من التقريرين والمسئول عن كتابة كل منهما؟

ب- ماهي المعلومات التي يقدمها تقرير الإدارة لمستخدمي القوائم المالية؟

حـ- شرح الغرض من لجنة المراجعة في ضوء ما ورد في تقرير الإدارة. وما مدى مناسبة عبارة «تتكون بالكامل من الأعضاء الخارجين»؟

د- هل كان التقرير يعبر عن صياغة نمطية لتقرير نظيف أو صياغة مقيدة - فيما عدا، أو يعبر عن صياغة أخرى؟ فسر إجابتك.

هـ- ما هو المدى الزمني الذي يجب أن يتم فيه العمل الميداني للمراجعة بواسطة منشأة المحاسبة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية؟

٥-٢٢ (الأهداف ٥-١، ٥-٣) عادة ما يتم طرح التساؤلات بخصوص «فيما يتعلق بمسئولية المراجع المحايد عن إكتشاف الغش (بما في ذلك الإختلاسات والمخالفات المشابهة)، وفيما يتعلق بالسلوك الملائم من المراجع المحايد عندما ينتج عن المراجعة ظروف محددة تثير الشك بوجود الغش».

المطلوب

أ- ماهى: (١) وظائف، (٢) ومسئوليات المراجع المحايد عند مراجعة القوائم المالية؟ ناقش ذلك بالتفصيل دون التعرض للغش.

ب- ماهى مسئوليات المراجع المحايد عن إكتشاف الغش؟ ناقش ذلك بالتفصيل.

حـ- ماهو التصرف الملائم الذي يمكن للمراجع أن يقوم به عندمايتضح من المراجعة أن هناك ظروف معينة تثير الشك بوجود الغش*؟

٥-٢٣ (الأهداف ٥-٢، ٥-٣) يجب أن يؤدى المراجع الكفء عمله بضمير حى عند أداء المراجعة، ولكن بسبب توافر مهارة إرتكاب الغش لدى الإدارة، وجد أن هناك مخالفة جوهرية في ضوء الأهمية النسبية في القوائم المالية. وتتمثل المخالفة في المبالغة برصيد المخزون، وتم ذلك على مدى سنوات عديدة وأدى ذلك إلى عدم إظهار الحقيقة التي تشير إلى إنخفاض المركز المالي للشركة على نحو سريع في السنوات الماضية. وتم إكتشاف الغش بالمصادفة في عملية المراجعة الأخيرة بواسطة مراجع متمرس كفء، وتم إبلاغ هيئة سوق المال على الفور. واتضح من خلال التحقيق الذي تم فيما بعد أن الشركة كانت على حافة الإفلاس، وان قيمة سهم الشركة إنخفضت من ٢٦ دولار إلى ١ دولار في أقل من شهر و احد. وضمن حملة الأسهم صناديق تمويل المعاشات، صناديق تمويل منح جامعية، أموال لأزواج في فترة التقاعد من العمل وأموال لبعض المطلقات. وتم إفلاس المسئولون عن إرتكاب الغش أيضاً.

وبعد إجراء فحص مكثف عن أداء المراجعة في السنوات السابقة، توافر لدى هيئة سوق المال إقتناع بأن المراجعة قد تم أدائها على أعلى مستوى من الجودة، وأنها تمت في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها. وتوصلت الهيئة الى رأى مؤداة انه من غير المناسب توقع قيام المراجع بكشف كل نوع من الغش.

المطلوب

حدد في رأيك من الذي يجب أن يتحمل الخسارة عن غش الإدارة. وضح في رأيك من هم الذين يحتمل تحميلهم للخسارة، ولماذا يجب أو لا يجب أن يتم ذلك.

٥-٢٤ (الهدف ٥-٤) فيما يلى مجموعة من فئات العمليات المالية ودفاتر اليومية المستخدمة في شركة Phillips Equipment Rental Co.

فئات العمليات المالية	دفاتر اليومية
مردودات المشتريات	يومية النقدية المحصلة
إيراد الإيجار	يومية النقدية المدفوعة
الحسابات غير القابلة للتحصيل	يومية الحيازة
حيازة البضائع والخدمات (عداد الأجور)	يومية الإيراد
قيود التسوية (للإجور)	يومية الأجور
خدمات الأجور والمدفوعات الخاصة بها	يومية التسويات
النقدية المدفوعة (عدا الأجور)	
النقدية المحصلة	

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

المطلوب

أ – تحديد رصيد واحد بالقوائم المالية يمكن أن يتأثر بكل فئة من الفئات التسع للعمليات المالية.

ب– في كل فئة من العمليات المالية، حدد دفتر اليومية الذي يمكن أن يستخدم في تسجيل العمليات المالية.

حـ– حدد دائرة العمليات المالية التي من المحتمل أن تتأثر بكل فئة من فئات العمليات المالية.

د – أشرح كيف يمكن أن يتم تراكم إجمالي إيراد الايجار، كما تم إدراجه في القوائم المالية للشركة، وتلخيصه في القوائم المالية. افترض وجود قيود تسوية لإجمالي الإيراد في تاريخ الميزانية.

٥-٢٥ (الهدف ٥-٤) تم إدراج حسابات الأستاذ العام التالية في ميزان المراجعة الخاص بأحد عملاء المراجعة Jones Wholesale Stationery Store:

– مصروف ضريبة الدخل.
– ضريبة الدخل المستحقة.
– المدينون
– مصروف الدعاية
– مصروفات السفر
– الدائنون
– السندات
– الأسهم العادية
– تأمين مسترد
– أثاث
– نقدية
– أوراق قبض – من التجارة
– المشتريات
– مصروفات مرتبات البيع
– مجمع الإهلاك للإثاث والمعدات
– أوراق دفع
– مخصص للحسابات المشكوك فيها
– المخزون
– مصروف ضريبة الممتلكات
– مصروف الفائدة
– مصروف الإهلاك – الأثاث والمعدات
– الأرباح المحتجزة
– المبيعات
– مرتبات الإدارة ومرتبات عمومية
– مصروف تليفون وتلغراف
– مصروف ديون معدومة
– مصروف تأمين
– فائدة مستحقة
= مرتبات بيع مستحقة
– مصروف الإيجار
– مصروف فائدة مدفوعة مقدماً
– ضريبة ممتلكات مستحقة

المطلوب

أ - تحديد الحسابات المدرجة في ميزان المراجعة التي يجب تضمينها في كل دائرة من دوائر العمليات المالية. بعض الحسابات سيتم إدراجه في أكثر من دائرة واحدة. استخدم الشكل التالى:

الدائـــــــرة	حسابات قائمة الدخل	حسابات الميزانية
المبيعات والتحصيل		
الحيازة والمدفوعات		
الاجور والأفراد		
المخزون والمستودعات		
الحيازة الرأسمالية وإعادة التوزيع		

ب- كيف يمكن أن تختلف الحسابات الخاصة بالأستاذ العام في ميزان المراجعة إذا كانت الشركة تعمل في تجارة التجزئة بدلا من تجارة الجملة؟ وكيف يمكن أن تختلف في حالة ما إذا كانت الشركة تمثل مستشفى أو وحدة حكومية؟

٥- ٢٦ (الهدف ٥-٤) فيما يلي خريطة تفصيلية للحسابات في شركة Southwest Metal Furniture Man-ufacturing:

حسابات الميزانية (١٠٠ - ٢٩٩)

الأصول (١٠٠ - ١٩٩)

الأصول المتداولة (١٠٠ - ١٢٩)

١٠١	النقدية في البنك
١٠٢	نقدية الأجور
١٠٣	النقدية النثرية
١٠٦	أوراق القبض - عن التجارة
١٠٩	المدينون
١٠٩,١	مخصص الحسابات المشكوك فيها
١١٥	البضاعة التامة
١١٦	إنتاج تحت التشغيل
١١٧	مواد خام
١٢٠	ضرائب ممتلكات مدفوعة مقدماً
١٢١	تأمين مقدم
١٢٢	عناصر متنوعة مدفوعة مقدما

الأصول الثابتة (١٣٠ - ١٥٩)

١٣٠	أراضي
١٣٢	مبانى
١٣٢,١	مجمع الإهلاك - المبانى
١٣٥	آلات ومعدات - مصنع
١٣٥,١	مجمع الإهلاك - آلات ومعدات - مصنع
١٤٣	سيارات

١٤٣,١	مجمع إهلاك - سيارات
١٤٦	اثاث
١٤٦,١	مجمع الإهلاك - أثاث

أصول غير ملموسة (١٧٠ - ١٧٩)

١٧٠	الشهرة
١٧١	براءات إختراع
١٧٢	إمتيازات وتراخيص وعناصر أخرى

الإلتزامات ورأس المال (٢٠٠ - ٢٩٩)

إلتزامات متداولة (٢٠٠ - ٢١٩)

٢٠١	أوراق دفع
٢٠٣	دائنون
٢٠٦	أجور مستحقة
٢٠٧	فوائد مستحقة
٢٠٨	ضريبة مبيعات مستحقة
٢٠٩	إلتزامات مستحقة أخرى
٢١٠	ضرائب دخل للعاملين مستحقة
٢١١	ضرائب ضمان إجتماعي مستحقة
٢١٢	ضرائب فيدرالية للبطالة مستحقة
٢١٣	ضرائب الولاية للبطالة المستحقة
٢١٤	ضرائب الدخل الفيدرالية المستحقة المقدرة
٢١٥	ضرائب الدخل بالولاية المقدرة المستحقة
٢١٦	دين طويل الأجل (يستحق خلال عام)
٢١٨	توزيعات مستحقة

إلتزامات طويلة الأجل (٢٢٠ - ٢٢٩)

٢٢٠	سندات
٢٢٢	رهونات مستحقة
٢٢٤	ديون أخرى طويلة الاجل
٢٢٦	ضرائب دخل مؤجلة مستحقة

رأس المال (٢٥٠ - ٢٩٩)

٢٥٠	أسهم عادية
٢٥٠,١	أسهم الخزانة
٢٥٥	الزيادة في رأس المال عن القيمة الأسمية
٢٥٦	الأرباح المحتجزة

حسابات قائمة الدخل (٣٠٠ - ٨٩٩)

المبيعات (٣٠٠ - ٣٤٩)

٣٠١	المبيعات
٣٠١,١	مردودات المبيعات
٣٠١,٢	مسموحات المبيعات
٣٠١,٣	الخصم على المبيعات

تكلفة البضاعة المباعة (٣٥٠ - ٣٩٩)

٣٥١	تكلفة البضاعة المباعة
٣٥٣	المشتريات
٣٥٣,١	مردودات المشتريات
٣٥٣,٢	مسموحات المشتريات
٣٥٦	الإنحراف في سعر المواد الخام
٣٥٧	الإنحراف في كمية المواد الخام
٣٥٨	الخصم على المشتريات
٣٦٦	الإنحراف في معدل العمل
٣٦٧	الإنحراف في كفاءة العمل
٣٧٢	التكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة
٣٧٦	إنحراف الإنفاق للتكاليف غير المباشرة الصناعية
٣٧٧	إنحراف الطاقة غير المباشرة الصناعية غير المستغلة
٣٧٨	إنحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة
٣٧٩	التكلفة الصناعية غير المباشرة المخصصة أو غير المخصصة

التكلفة الصناعية غير المباشرة (٤٠٠ - ٤٩٩)

٤٠٠	مراقبة التكلفة الصناعية غير المباشرة
٤٠١	مرتبات - المصنع
٤١١	مواد غير مباشرة
٤١٢	عمل غير مباشر
٤١٤	الشحن للداخل
٤١٧	التدريب
٤٢٠	أقساط العمل الإضافي
٤٢٢	ضريبة الضمان الإجتماعي
٤٢٣	ضريبة البطالة الفيدرالية
٤٢٤	ضريبة الولاية الفيدرالية
٤٢٥	الاجازات مدفوعة الأجر
٤٢٧	مكافآت المرأة العاملة
٤٢٤	الوقود - المصنع
٤٣٦	الإضاءة والطاقة
٤٣٨	تليفون وتلغراف
٤٤٠	أدوات
٤٤٢	العمل المعيب
٤٥٠	مصروف التأمين
٤٦٠	مصروف الإهلاك - مباني
٤٦١	مصروف الإهلاك - آلات ومعدات
٤٦٢	صيانة مبانى
٤٦٣	صيانة الطرق
٤٦٤	صيانة وسائل نقل
٤٦٥	صيانة آلات ومعدات
٤٨٠	إيجار معدات
٤٨٥	ضريبة ممتلكات
٤٨٦	إهلاك براءة الإختراع

مصروفات التسويق (٥٠٠ - ٥٩٩)

٥٠٠	مراقبة مصروفات التسويق
٥٠١	مرتبات - الإشراف على المبيعات
٥٠٣	مرتبات - رجال البيع
٥٠٤	مرتبات - المعاونة الكتابية
٥١٥	الشحن للداخل
٥٢٢	ضريبة الضمان الإجتماعي
٥٢٣	ضريبة البطالة الفيدرالية
٥٢٤	ضريبة البطالة بالولاية
٥٣٠	التجهيزات
٥٣٤	وقود
٥٣٦	الإضاءة والطاقة
٥٣٨	تليفون وتلغراف
٥٤٦	بريد
٥٤٨	مصروفات سفر
٥٥٠	مصروف تأمين
٥٦٠	مصروف إهلاك - مباني
٥٦١	مصروفات إهلاك - سيارات
٥٦٢	صيانة مباني
٥٦٥	إعلان
٥٦٧	عرض المواد
٥٦٨	إتفاقات ومعارض
٥٨٠	إيجار معدات
٥٨٥	ضريبة ممتلكات

مصروفات إدارية (٦٠٠ - ٦٩٩)

٦٠٠	مراقبة المصروفات الإدارية
٦٠١	مرتبات - الإدارة
٦٠٤	مرتبات - المعاونة الكتابية للإدارة
٦٢٠	أقساط العمل الإضافي
٦٢٢	ضريبة الضمان الإجتماعي
٦٢٣	ضريبة البطالة الفيدرالية
٦٢٤	ضريبة البطالة بالولاية
٦٣٠	التجهيزات
٦٣٤	وقود
٦٣٦	الإضاءة والطاقة
٦٣٨	تلغراف وتليفون
٦٤٦	بريد
٦٤٨	مصروفات سفر
٦٥٠	مصروف تأمين
٦٦٠	مصروف إهلاك - مباني
٦٦١	مصروف إهلاك - أثاث
٦٦٢	صيانة مباني

٦٧٠	مصروفات محاسبية وقانونية
٦٨٠	ايجار معدات
٦٨٥	ضريبة ممتلكات
٦٩١	هبات
٦٩٣	مصروف حسابات غير قابلة للتحصيل
	مصروفات أخرى (٧٠٠ - ٧٤٩)
٧٠١	فائدة مدفوعة على أوراق القبض
٧٠٣	فائدة مدفوعة للرهونات
٧٠٧	فائدة مدفوعة للسندات
	دخول أخرى (٨٠٠ - ٨٤٩)
٨٠١	الدخل من الإستثمارات
٨١٦	فوائد دائنة
٨١٧	دخل الإيجار
٨١٨	دخول متنوعة
	استقطاعات الدخل
٨٩٠	ضريبة الدخل الفيدرالية
٨٩١	ضريبة الدخل بالولاية

المطلوب

أ - شرح الفرق بين خريطة الحسابات، ميزان المراجعة الخاص بأرصدة الأستاذ العام، والقوائم المالية. ماهى العلاقة بينهم.

ب- ماهى أسباب ومنافع الإرتباط بين كل من أرصدة الأستاذ العام بميزان المراجعة ودوائر العمليات المالية؟

حـ- في كل حساب بخريطة الحسابات، حدد دائرة العمليات الخاصة به، بعض الحسابات سيتم إدراجه بأكثر من دائرة.

٥ - ٢٧ (الهدف ٥ - ٤) فيما يلي عناوين عناصر تفصيلية للقوائم المالية لشركة Marshall Town Electronics، **التي تعمل في مجال صيانة وبيع أجهزة الراديو والتليفزيون وألعاب الفيديو.**

شركة Marshall Town Electronics
الميزانية
٣١ ديسمبر ١٩٩٦

الأصول
أصول متداولة
نقدية
مدينون
- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
أوراق قبض
المخزون - وفقاً لمتوسط التكلفة

معدات
مصروفات مدفوعة مقدما
إجمالي الأصول المتداولة
إستثمارات طويلة الأجل
أوراق مالية (سعر السوق ٦٢٠٠٠)
أصول ثابتة
أراضى - بالتكلفة
مبانى - بالتكلفة
- مجمع الإهلاك
إجمالى الأصول الثابتة
أصول غير ملموسة
الشهرة
إجمالى الأصول

الإلتزامات وحقوق المساهمين

الإلتزامات المتداولة
أوراق دفع للبنوك
دائنون
فوائد مستحقة على أوراق الدفع
ضرائب دخل فيدرالية مستحقة
مرتبات وأجور ومصروفات أخرى مستحقة
ودائع من العملاء
إجمالى الإلتزامات المتداولة
دين طويل الأجل
سندات لمدة ٢٠ عام بمعدل ٨٪ تستحق في ١ يناير ١٩٩٨
إجمالي الإلتزامات
حقوق المساهمين
أسهم تجمعية ممتازة ٩٪
أسهم مصرح بها ممتازة، ١٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ٢٠ دولار للسهم
أسهم عادية
أسهم مصرح بها ٢٠٠٠٠٠ بقيمة إسمية ٢٠٠ دولار، وأسهم ممتازة ١٠٠٠٠٠ سهم
الزيادة في رأس المال المدفوع
الأرباح المحتجزة
مخصصة
غير مخصصة
إجمالي حقوق المساهمين
إجمالي الإلتزامات وحقوق المساهمين

شركة Marshall Town Electronics
قائمة الدخل
عن العام المنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

مبيعات

الإيراد
- خصم المبيعات
- مردودات المبيعات والمسموحات
صافى المبيعات
تكلفة البضاعة المباعة
مفردات مخزون في ١ يناير ١٩٩٦
مشتريات
- خصم المشتريات
صافى المشتريات
شحن ونقل للداخل
إجمالى المتاح للبيع
- المخزون السلعي، ٣١ ديسمبر ١٩٩٦
تكلفة البضاعة المباعة
مجمل الربح من المبيعات
مصروفات التشغيل
مصروفات البيع
مرتبات وعمولات البيع
مرتبات موظفي البيع
مصروفات السفر
مصروف الإعلان
الشحن والنقل للخارج
مصروفات شحن التجهيزات
بريد وأدوات مكتبية
إهلاك آلات البيع
تليفون وتلغراف
مصروفات إدارية
مرتبات الإداريين
مرتبات الإدارة
خدمات مهنية وقانونية
مصروفات خدمات
تأمين
إهلاك مباني
إهلاك معدات مكتبية
أدوات مكتبية وتجهيزات وبريد
مصروفات إدارية متنوعة
الدخل من التشغيل
دخل آخر
الدخل من الإيجار
مصروفات أخرى
فوائد السندات والأوراق
الدخل قبل الضرائب
ضرائب الدخل
صافى الدخل عن العام
الربح للسهم

المطلوب

تحديد أى دوائر للعمليات المالية التي يجب أن يدرج فيها كل حساب مما سبق. بعض الحسابات سيتم إدراجه في أكثر من دائرة. استخدم الشكل التالي في الإجابة:

الدائـــــــرة	حسابات قائمة الدخل	حسابات الميزانية
المبيعات والتحصيل الحيازة والمدفوعات الاجور والأفراد المخزون والمستودعات الحيازة الرأسمالية وإعادة التوزيع		

٥- ٢٨ (الأهداف ٥-٦، ٥-٨) فيما يلي تطبيق لأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة على رصيد المدينون (من أ إلى ح) وأيضاً مزاعم الإدارة (من ١ إلى ٥). وتتمثل قيمة رصيد المدينون في قائمة تحتوى أرصدة كافة العملاء في تاريخ الميزانية.

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة :

أ - لايوجد مدينون لم يتم تسجيلهم.

ب- لم يتم بيع أو خصم رصيد للمدينين.

حـ- تم التعرف على الحسابات غير القابلة للتحصيل.

د - تم شطب أرصدة المدينين غير القابلة للتحصيل.

هـ- يتوقع تحصيل كافة أرصدة المدينين في القائمة خلال عام.

و - تم التعرف على والإفصاح عن أية إتفاقات أو ظروف تقييد طبيعة المدينين من التجارة.

ز - كافة الحسابات المدرجة بالقائمة ظهرت نتيجة العمل بالشركة وليس من أعمال الوحدات المرتبطة.

ح - يعد الفاصل الزمني في نهاية السنة ملائماً.

مزاعم الإدارة

١ - الوجود أو الحدوث.

٢- الإكتمال.

٣- التقييم أو التخصيص.

٤- الحقوق والإلتزامات.

٥- العرض والإفصاح.

المطلوب

حدد مايتفق من أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة مع ماينا سبها من مزاعم الإدارة (راجع الجدول ٥-٣).

٥-٢٩ (الأهداف ٥-٦، ٥-٧) فيما يلى تطبيق لأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات المالية على العمليات المالية الخاصة بسداد النقدية (من أ حتى و)، ومزاعم الإدارة (من ١ إلى ٥)، والأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالعمليات المالية (من ٦ إلى ١١).

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات المالية

أ - تم تسجيل النقدية المسددة وفقاً لقيم البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها على نحو صحيح.

ب- تم إدراج العمليات المالية المتعلقة بالنقدية المسددة في الملف الرئيسي للدائنين ولخصت بشكل صحيح.

حـ- تم تسجيل النقدية المسددة عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها فعلاً.

د - تم تبويب العمليات المالية الخاصة بالنقدية المسددة على نحو ملائم.

هـ- تم تسجيل العمليات المالية الحالية للنقدية المسددة.

و - تم تسجيل العمليات المالية للنقدية المسددة في التواريخ الصحيحة.

مزاعم الإدارة

١ - الوجود أو الحدوث

٢ - الإكتمال.

٣ - التقييم أو التخصيص.

٤ - الحقوق والإلتزامات.

٥ - العرض والإفصاح.

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات المالية

٦ - الوجود.

٧- الإكتمال.

٨ - الدقة.

٩ - التبويب.

١٠- التوقيت

١١- الترحيل والتلخيص

المطلوب

أ - شرح الفرق بين مزاعم الإدارة، أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة، وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة والعلاقة بينهم.

ب- حدد ما يقابل كل هدف من أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة من مزاعم الإدارة.

حـ- حدد لكل هدف من أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة ما يناسبه من أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة.

٥ - ٣٠ (الهدف ٥-٨) فيما يلى إثنين من أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة عند مراجعة

الدائنين. وتم الحصول على قائمة بأرصدة الدائنين من الملف الرئيسي للدائنين. ويتساوى إجمالي الأرصدة بالقائمة مع رصيد الدائنين بالاستاذ العام.

١- تعبر كافة حسابات الدائنين بالقائمة عن القيم المستحقة لموردين حقيقيين.

٢- لايوجد رصيد لدائن لم يتم تسجيله.

المطلوب

أ- شرح الفرق بين هذين الهدفين المحددين المرتبطين بالأرصدة.

ب- تحديد أى هدف مما سبق يرتبط بهدف المراجعة العام الخاص بالعمليات المالية المتعلق بالوجود، وأى هدف مما سبق يرتبط بهدف المراجعة العام الخاص بالعمليات المالية المتعلقة بالإكتمال.

حـ- فيما يتعلق بمراجعة الدائنين، أى من الهدفين السابقين سيكون أكثر أهمية؟ أشرح.

٥-٣١ (الهدف ٥-٨) فيما يلى تسع أهداف عامة للمراجعة ترتبط بالأرصدة يجب تحقيقها عند مراجعة الحسابات بالقوائم المالية (١ إلى ٩) و ١١ هدف محدد للمراجعة ترتبط بالأرصدة تتعلق بالأصول الثابتة (من أ إلى ل).

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة

١- الوجود.
٢- الإكتمال.
٣- الدقة.
٤- التبويب.
٥- الفاصل الزمنى.
٦- الارتباط بين التفصيلات.
٧- القيمة القابلة للتحقق.
٨- الحقوق والإلتزامات.
٩- العرض والإفصاح.

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة

أ- لايتم إستخدام أصول ثابتة غير مسجلة.
ب- للشركةحق إستخدام كل الأصول المملوكة.
حـ- تتفق تفاصيل الأصول الثابتة مع الموجود بالاستاذ العام.
د- الأصول الثابتة موجودة فعلاً وتستخدم في الغرض المخصص لها.
هـ- تم تسجيل الأصول الثابتة بالقيم الصحيحة.
و- للشركة حق تعاقدي لإستخدام الأصول المستأجرة.
ز- تم التعرف على والإفصاح عن حقوق الحجز على أو رهن الأصول الثابتة.
ح- لاتحتوى حسابات المصروفات على قيم يجب رسملتها.
ط- تم تحديد الإهلاك طبقاً لطريقة مقبولة وتم حسابه بشكل صحيح.

ك- المدفوعات النقدية و / أو الفاصل الزمني لعناصر الأصول الثابتة تم تنفيذه على نحو ملائم.
ل- تم تسوية حسابات الأصول الثابتة على نحو ملائم لتخفيض النقص عن التكلفة التاريخية.

المطلوب

أ - ما هو الهدف من تحقيق أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة وأهداف المراجعة الخاصة المرتبطة بالأرصدة؟ أشرح العلاقة بينهما.

ب- حدد لكل هدف من الأهداف العامة للمراجعةالمرتبطة بالأرصدة واحد أو أكثر من أهداف المراجعة الخاصة المرتبطة بالأرصدة. أجب عن الأهداف العامة المرتبطة بالأرصدة بحيث يتم إدراج كل هدف في نقطة واحدة فقط.

حالـــة عملـــية

إفتـتح Rene Ritter محل صغير للبقالة والمنتجات المرتبطة بها في عام ١٩٧٢ عن طريق إستثمار مبلغ مدخر من العمل في إدارة متجر A & P. وتم إطلاق الاسم التالى على المحل Ritter Dairy & Fruits. ونظرا لموقع المحل الممتاز والمهارة الإدارية الرفيعة توسع Ritter في العمل وإمتد لثلاث مواقع عام ١٩٧٧ وعند ذلك تطلب الأمر الحصول على رأسمال إضافي. وتم الحصول على تمويل من بنك محلي بمعدل ٢٪ عن الأصل، وطبقاً لذلك يجب تقديم قوائم مالية ربع سنوية للبنك يتم مراجعتها والتصديق عليها من قبل منشأة محاسبة. وبعد البحث عن منشأة محاسبة من خلال العديد من المقابلات تم الاتفاق مع منشأة Gonzalez & Fineberg بعد الحصول على موافقة البنك.

وفي عام ١٩٨١ توسع المحل الذي أصبح شركة لها ٦ متاجر، وخطط Ritter لإضافة ١٠ متاجر أخرى في السنوات القادمة. وبالتالي، يتطلب الأمر الحصول على رأس مال، وتم إضافة إثنين من الشركاء لديهم رأس المال وخبرة ملائمة في مجال المتاجر. وبعد بحث الأمر مع البنك واستمرار الحوار مع الشركاء المرتقبين قرر Ritter أن تقوم منشأة المحاسبة بإجراء مراجعة سنوية بالإضافة إلى فحص القوائم المالية ربع السنوية مما سيزيد التكلفة إلى ٥٠٠٠ دولار سنوياً. ووافق البنك على تخفيض معدل الفائدة السنوية للقرض الذي قيمته ٣٠٠٠٠٠٠ لتصبح ١٪ على الأصل.

وحتى عام ١٩٨٦ كانت الأمور تسير على نحو طبيعي مع الشريكين الذين أنغمسا في العمل الإداري وتم إضافة متجرين للشركة في كل عام. وكانت الشركة تنمو على نحو ثابت وتحقق أرباحاً تفوق ماكان متوقعاً. وفي نهاية عام ١٩٨٧، تولى أحد الشركاء Fred Worm مسئولية القيام بأعمال المحاسبة والتمويل بالإضافة إلى التسويق. وتقوم منشأة المحاسبة سنوياً بفحص متعمق للنظام المحاسبي بما في ذلك الرقابة الداخلية وتقدم النتائج والتوصيات إلى مجلس الإدارة. ويقوم المتخصصون في منشأة المحاسبة بأعمال الضرائب والنصائح الإستشارية. ويقوم الشريك الأخر Ben Gold بـــإدارة معظم المتاجر ويتحمل أساساً مسئولية بناء المتاجر الجديدة. أما Ritter فكان يحتل موقع الرئيس ويقوم بإدارة أربعة متاجر.

وفي عام ١٩٩١ قرر الشركاء الثلاثة طرح أسهم للإكتتاب العام حتى يمكن إضافة متاجر أخرى وتحديث المتاجر الحالية. وتم ذلك بشكل ناجح وأضاف رأسمال جديد بلغ ٢٥ مليون دولار لعدد ١٠٠٠ مساهم. وتم إضافة متاجر جديدة على نحو سريع تحت إدارة الشركاء الثلاثة، وظلت معدلات الأرباح مرتفعة في ظل هذه الإدارة.

وبعد فترة من النجاح قرر Ritter في عام ١٩٩٤ التقاعد. وخلال حفل التوديع له، قدم الشكر للشركاء والعاملين والعملاء، وقدم شكر خاص لإدارة البنك للخدمة الممتازة وإلى منشأة المحاسبة لكل ما قدمته كشريك. وأشار في خطابه إلى استقامة العاملين بمنشأة المحاسبة والتزامهم، والخدمات ذات الجودة المرتفعة عند تنفيذ المراجعة والفحص والنصائح الضريبية والاستشارية لأكثر من عقدين.

المطلوب

أ – أشرح لماذا وضع البنك متطلب مؤداه أن يتم فحص القوائم المالية كشرط لمنح القرض بمعدل ٢٪ أعلى من الأصل. وأشرح لماذا لم يتطلب البنك أن يتم إجراء المراجعة ولماذا طالب البنك بحق التصديق على منشأة المحاسبة التي سيتم التعاقد معها.

ب– أشرح لماذا وافقت شركة Ritter Dairy and Fruit على إتمام المراجعة بدلا من الفحص مع الأخذ في الإعتبار التكلفة الإضافية السنوية ٥٠٠٠ دولار.

حـ– ماذا كان Ritter يعنى بقوله أن منشأة المحاسبة كانت تمثل شريكاً؟ هل يعنى ذلك وجود مشكلة تتعلق بإستقلال هذه المنشأة؟

د – ما هى المنافع التي تعود على منشأة المحاسبة Gonzalez & Fineberg عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الأخرى لكل من المساهمين، الدائنين ، والإدارة؟

هـ– ماهى مسئوليات منشأة المحاسبة تجاه المساهمين، الدائنين، والإدارة؟

الفصل السادس:

أدلـــــــة المـــراجـــــعة

Audit Evidence

أدلة المراجعة: الجوهر أكثر أهمية من الآلية

تعمل شركة Crenshaw في مجال تنمية العقارات المتخصصة في تسهيلات المخازن الخاصة. ويتمثل الدور الذي تقوم به الشركة في تحديد و الحصول على تعهدات بمشروعات، شريك عام في الاستثمارات الصغرى، وإستغلال الأموال المتبقية من صناديق المعاشات في شكل قروض. ويوجد بالشركة شبكة موسعة من الأفراد الذين يقومون بتسويق هذه الإستثمارات مقابل عمولة. ولكونها شريك رئيسي، تحصل الشركة على أتعاب عن الأنشطة التي ترتبط بمجال عملها ومن بينها، أتعاب عن الترويج، أتعاب إدارة الإستثمار، وعمولات العقارات.

وإزدهرت الشركة بنجاح إستثماراتها. ونظراً لأن الإستثمارات تتم على فترات طويلة الأجل، لم يلق المستثمرون الأساسيون بالاً إليها. ومع ذلك، وفي منتصف الثمانيات، إتسم سوق وحدات المخازن الخاصة في أجزاء عديد من البلاد بالتشبع. وحدث إنخفاض في معدلات الإشغال، ومعدلات الإيجار والقيم السوقية.

وقام Ralph Smalley من منشأة المحاسبة Hambusch, Robinson & Co. بإجراء المراجعة السنوية لشركة Crenshaw. وكجزء من المراجعة، حصل Samlley على جدول يحتوى على ملخص للقوائم المالية في شركة التضامن التي يعد Crenshaw فيها الشريك العام. وقام المراجع بتتبع أثر القيم في المستندات الأصلية للشركة وتوصل إلى إتفاق القيم مع دفاتر الشركة [كانت خدمة إمساك الدفاتر أحد الخدمات التي يقدمها الشريك Crenshaw للشركة]. وتوصل المراجع أيضاً إلى وجود دقة في العمليات الحسابية. وكان الهدف من أداء هذه الإختبارات يتمثل في تحديد مدى كفاية تغطية الأصول بتكلفتها الأصلية لإلتزامات الشركة بما في ذلك الرهن على الممتلكات والقروض من المستثمرين وطبقاً للقانون يكون الشريك العام Crenshaw مسئولاً عن أى عجز.

وفي كل عام، يتوصل المراجع إلى استنتاج مؤداه عدم وجود عجز جوهري -في ضوء مستوى الأهمية النسبية- في صافى أصول الشركة، والذى اذا ماوجد سيتحمله Crenshaw. وقد فشل المراجع في نهاية الثمانيات، في التعرف على إنخفاض أسعار السوق بشكل جوهري في ضوء إنخفاض التدفقات النقدية عن ما هو مخطط له في المستندات الأصلية المقدمة من شركة التضامن. وفعلاً، تم إعلان إفلاس الشركة في عام ١٩٨٩ وتم مقاضاة منشأة المحاسبة بواسطة الوصى على الشركة عند إفلاسها.

* * * *

يبدأ هذا الفصل بوصف أدلة المراجعة وقرارات الأدلة الأربعة الرئيسية. وسيتم التعرض لمضمون كفاية الأدلة Sufficient Competent Evidence. وبعد ذلك سيتم تعريف الأنواع السبعة للأدلة المتاحة لتحقيق متطلبات المعيار الثالث للعمل الميداني. وسيتم في نهاية الفصل تقديم عرض مفصل للإجراءات التحليلية.

طبيعة الأدلة Nature of Evidence

الهدف التعليمي ٦ - ١: شرح طبيعة أدلة المراجعة

تم تعريف الأدلة في الفصل الأول على أنها المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع معايير موضوعة. وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المراجع عن ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الإقناع مثل القيمة السوقية للأسهم، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع مثل رد العاملين بالشركة محل المراجعة على أسئلة المراجع.

أدلة المراجعة ومقارنة بالأدلة القانونية والأدلة العلمية.

Audit Evidence Contrasted with Legal and Scientific Evidence

لا يعد إستخدام الأدلة أمرا قاصراً على المراجعة. حيث يتم إستخدامها بشكل موسع من قبل كل من العلماء، المحامين، والمؤرخين.

وقد تعرف الأفراد من خلال مشاهدة التليفزيون على إستخدام الأدلة في الحالات والقضايا القانونية من خلال تحديد الأطراف التي يتم الحكم لهم أو عليهم في جرائم مثل جريمة السرقة. وفي القضايا القانونية توجد قواعد محددة بدقة للإدلة يجب على القاضى الإلتزام بها لحماية الشخص البرئ. وعلى سبيل المثال، من المتعارف عليه أنه من غير المقبول أن يتم الحكم وفقاً لأدلة قانونية غير مناسبة، تمثل حكم مسبق، أو تم التوصل إليها عن طريق الشائعات.

وعلى نحو مشابه، يتم في مجال التجارب العلمية التوصل إلى أدلة لإستنتاج نظرية ما. وافترض، مثلاً أن هناك عالماً في مجال الطب يقيم دواء جديد يمكن أن يؤدى إلى علاج الربو. سيقوم هذا العالم بجمع عدد كبير من الأدلة من عدد ضخم من التجارب المحكمة لفترة كبيرة من الزمن لتحديد مدى فعالية الدواء.

ويقوم المراجع بجمع الأدلة للتوصل إلى الاستنتاجات. ويستخدم المراجع أدلة مختلفة عن تلك التي يستخدمها العلماء والأدلة في القضايا القانونية، كما يتم إستخدامها ايضاً على نحو مختلف، ولكن في هذه الحالات الثلاث يتم إستخدام الأدلة للتوصل إلى إستنتاجات. ويوضح الجدول ٦-١ الخصائص الرئيسية للأدلة من منظور العالم الذي يجرى تجربة، المحامى الذي يدافع عن لص متهم، ومراجعة المراجع للقوائم المالية. ويوجد ٦ أسس للمقارنة. لاحظ التشابه والإختلاف في المهن الثلاث.

الجدول ٦-١
خصائص الأدلة في التجارب العلمية، القضايا القانونية، ومراجعة القوائم المالية

أساس المقارنة	تجربة علمية لإختبار دواء	قضية قانونية تتعلق بلص متهم	مراجعة القوائم المالية
إستخدام الأدلة	تحديد أثر استخدام الدواء	تحديد هل المتهم برئ أم مذنب	تحديد مدى عدالة القوائم المالية
طبيعة الأدلة المستخدمة	نتائج التجارب المتكررة	شهادة الشهود والأطراف ذات العلاقة	الأنواع المختلفة من أدلة المراجعة
الشخص أو الأشخاص الذين يقيمون الأدلة	العالم	هيئة المحلفين والقاضى	المراجع
مدى التأكيد من الاستنتاجات عن الأدلة	تتنوع من عدم التأكد إلى الإقتراب من التأكد	تتطلب أن يتم الإدانة في إطار قدر مناسب من الشك	مستوى عال من التأكد
طبيعة الاستنتاجات	التوصية أو عدم التوصية بإستخدام الدواء	تحديد الطرف البرئ أو الطرف المذنب	إصدار أحد صور بديلة من تقرير المراجعة
عواقب التوصل إلى استنتاجات خاطئة من الأدلة	إستخدام المجتمع لدواء غيرفعال أو ضار	تبرئة متهم أو إدانة برئ	إتخاذ مستخدمي القوائم لقرارات غير صحيحة

القرارات الخاصة بأدلة المراجعة Audit Evidence Decisions

الهدف التعليمي ٦-٢: وصف القرارات الأربعة الخاصة بأدلة المراجعة التي يجب على المراجع أن يتخذها لتصميم برنامج المراجعة

يتمثل القرار الرئيسي الذي يجب على المراجع إتخاذه في كل عملية مراجعة في تحديد النوع والحجم الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة. ويعد تقدير ذلك أمراً هاماً في ضوء إعتبارات تكلفة إختبار وتقيم الأدلة المتاحة. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية في معظم المنظمات، سيكون من المتعذر على المراجع أن يقوم بإختبار كافة الشيكات الملغاة، فواتير المشتريات، أوامر العملاء، بطاقات الوقت للأجور، وعديد من الأنواع الأخرى من المستندات والدفاتر.

ويمكن تقسيم قرار المراجع بشأن الأدلة التي سيتم جمعها إلى القرارات الفرعية التالية:

١- ما هو إجراء المراجعة الذي سيتم إستخدامه.

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

٣- ماهى العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع.

٤- متى سيتم تنفيذ الإجراء.

إجراءات المراجعة Audit Procedures

يتمثل إجراء المراجعة Audit Procedure في تعليمات محددة تتعلق بجمع أحد أنواع أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها في وقت معين خلال المراجعة. ومثلاً، الأدلة المتعلقة بجرد المخزون، مقارنة الشيكات الملغاة مع النقدية المسددة، قيود اليومية، وتفاصيل مستند الشحن، كل ذلك يتم التوصل إليه من خلال إستخدام إجراءات المراجعة.

ومن المتعارف عليه، عند تصميم إجراءات المراجعة، أن يتم تحديدها وصباغتها بشكل محدد وعلى نحو كاف حتى يمكن إستخدامها كتعليمات خلال المراجعة. وعلى سبيل المثال، تمثل الصياغة التالية إجراء المراجعة الخاص بالتحقق من المدفوعات النقدية:

- التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية ومقارنة إسم الشخص الذي سدد له النقدية وقيمة وتاريخ الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية. وتوجد شروط عديدة لإستخدام إجراءات المراجعة وسيتم التعرف عليها وتقديم أمثلة لها فيما بعد في هذا الفصل.

حجم العينة Sample Size

بمجرد إختيار إجراء المراجعة، من الممكن إستخدام عينة يتراوح حجمها من عنصر واحد من المجتمع أو المجتمع كله للإختبار. وبافتراض وجود ٦٠٠٠ شيك مسجلة في يومية المدفوعات النقدية، إستمراراً للمثال السابق، يمكن للمراجع اختيار عينة يبلغ حجمها ٢٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية. ويجب أن يتخذ المراجع قراراً بشأن تحديد عدد العناصر التي سيتم إختبارها عند تطبيق كل إجراء للمراجعة وتختلف أحجام العينة من عملية مراجعة لأخرى للإجراء الواحد.

العناصر التي يتم إختيارها Items to Select

بعد تحديد حجم العينة الخاص بإجراء المراجعة، يجب تحديد ماهية العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع. فإذا قرر المراجع مثلاً إختيار ٢٠٠ شيك من الشيكات الملغاة من مجتمع مكون من ٦٦٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية، يمكن إستخدام وسائل مختلفة لإختيار الشيكات المحددة التي سيتم إختبارها. ويمكن للمراجع (١) إختيار أسبوع ما وفحص الشيكات المائتين الأولى، (٢) إختيار ٢٠٠ شيك من الشيكات ذات المبالغ الكبيرة، (٣) إختيار الشيكات على نحو عشوائي، أو (٤) إختيار الشيكات التي يعتقد المراجع وجود إحتمال أكبر للإخطاء فيها. أو إختيار مزيج من هذه الوسائل.

التوقيت Timing

تغطى مراجعة القوائم المالية عادة فترة زمنية هى السنة، ولايتم الإنتهاء من المراجعة إلا بعد عدد من الأسابيع أو الشهور التي تلى تاريخ إصدار القوائم المالية. وبالتالى يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات المراجعة من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد إنتهائها. وعادة ما يرغب العميل أن تتم مراجعة القوائم المالية في غضون فترة تمتد من شهر إلى ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية.

وعادة ما يتم، من خلال إجراءات المراجعة، تجميع كل من حجم العينة والعناصر التي يتم إختيارها والتوقيت في الإجراء. وفيما يلي تعديل لصياغة الإجراء السابق ذكره ليشمل القرارات الأربعة الخاصة بأدلة المراجعة [يحدد الخط المميز قرارات التوقيت، العناصر التي سيتم إختيارها، وحجم العينة].

● التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية الخاصة **بشهر أكتوبر**، ومقارنة اسم المسدد له، القيمة، والتاريخ في الشيكات الملغاة مع دفتر النقدية المددة **لعدد ٤٠ دائن تم إختيارهم عشوائياً** من خلال أرقام الشيكات.

برنامج المراجعة Audit Prgram

يطلق على التعليمات التفصيلية لإجمالي الأدلة التي سيتم تجميعها لجانب ما في المراجعة أو للمراجعة ككل إسم برنامج المراجعة Audit Program. ويحتوى دائماً برنامج المراجعة على قائمة باجراءات المراجعة. ويشمل دائماً أحجام العينات، العناصر التي سيتم إختيارها، وتوقيت الإختبارات. وعادة، يوجد برنامج لكل مكون يتم مراجعته. وبالتالي، سيكون هناك برنامج لمراجعة المدينين، المبيعات، وهكذا. ويوضح الجدول ١٠-٤ مثالاً لبرنامج المراجعة الذي يشمل إجراءات المراجعة، حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها، والتوقيت. ويشمل الجانب الأيمن من برنامج المراجعة أيضاً أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة الخاصة بكل إجراء كما سبق التعرض له في الفصل الخامس.

مدى توافر الإقناع من الأدلة Persuasiveness of Evidence

الهدف ٦-٣ : شرح المعيار الثالث للعمل الميداني، ومناقشة علاقة المحددات الأربعة الخاصة بمدى الإقتناع بالأدلة

يتطلب المعيار الثالث للعمل الميداني من المراجع أن يجمع الأدلة الكافية التي تدعم الرأى الذي يتوصل إليه. ونظراً لطبيعة الأدلة والإعتبارات الخاصة بأداء المراجعة، يكون من المحتمل أن يقتنع المراجع تماماً بصحة الرأى الذي توصل إليه. ومع ذلك، يجب أن يقتنع المراجع أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد. ويستطيع المراجع من خلال دمج الأدلة طوال عملية المراجعة أن يقرر متى يكون لديه إقتناع كاف لإصدار تقرير المراجعة.

وتتمثل المحددات الأربعة الخاصة بالإقتناع بالأدلة في المناسبة Relevance، الصلاحية Competence، الكفاية Sufficiency، توقيت الحصول على الأدلة Timeliness ولاحظ أن المحددين الثاني والثالث تم نقلهما مباشرة من المعيار الثالث للعمل الميداني.

المناسبة Relevance

يجب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف المراجعة الذي يقوم المراجع بإختباره حتى يمكن ان يتحقق الإقتناع منها. ومثلا، إفترض أن المراجع لديه إهتمام بمدى فشل العميل في إرسال الفاتورة للعميل عند الشحن [هدف الإكتمال]. فإذا قرر المراجع إختيار عينة من فواتير المبيعات وتتبع كل مستندات الشحن الخاصة بكل منها، فلن تكون الأدلة مناسبة لهدف الإكتمال. وفي هذه الحالة سيكون الأجراء المناسب هو تتبع عينة من مستندات الشحن الخاصة بفواتير البيع لتحديد ما إذا كان تم إرسال الفاتورة في كل عنصر من عناصر العينة.

ويجب تحديد المناسبة فقط في ضوء أهداف المراجعة المحددة. حيث يمكن أن تتناسب الأدلة مع أحد أهداف المراجعة ولاتتناسب مع هدف اخر لها. وفي المثال السابق، عندما قام المراجع بتتبع الأثر من فواتير البيع إلى مستندات الشحن المرتبطة بها، كان الهدف يتمثل في الوجود. وتتناسب معظم الأدلة مع أكثر من هدف من أهداف المراجعة ولكن ليس مع كافة أهداف المراجعة.

الصلاحية Competence

تعبر الصلاحية أو الجدارة عن الدرجة التي تكون فيها الأدلة تستحق أن يوثق بها. إذا أعتبرت الأدلة أنها على درجة عالية من الصلاحية، ستساعد المراجع على الإقتناع بعدالة القوائم المالية. ومثلاً، إذا قام المراجع بجرد المخزون، سيكون الدليل ذو صلاحية أكبر مما لو قامت الإدارة بتقديم الأعداد للمراجع. ويستخدم معظم المراجعين وأيضاً مؤلفا هذا الكتاب مصطلح مدى الإعتماد على الأدلة Reliability of Evidence كمرادف لصلاحية الأدلة.

وتتعلق صلاحية وجدارة الأدلة فقط بإجراءات المراجعة التي يتم إختيارها. ولايمكن تحسين الصلاحية عن طريق إختيار حجم عينة أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع. ويمكن فقط أن تتحسن عن طريق إختيار إجراءات المراجعة التي تحتوى على واحد أو أكثر من الخصائص مرتفعة الجودة الخمس التالية لصلاحية الأدلة.

إستقلال المصدر. يمكن الإعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر من خارج المنشأة بشكل أكبر من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها من داخل المنشأة. فالأدلة الخارجية التي تتم من خلال الاتصال مع البنوك، المحامين أو العملاء تعد أدلة يتم الاعتماد عليها بدرجة أكبر من الإجابات التي يتم التوصل إليها من خلال الإستفسار من العميل. وعلى نحو مشابه، يمكن الإعتماد بدرجة أكبر على المستندات التي ترد من خارج الشركة محل المراجعة عن تلك المستندات التي يتم التعامل بها داخل الشركة فقط. ويتمثل النوع الأول في بوالص التأمين، بينما يتمثل النوع الثاني في طلب الشراء.

فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل. عندما تكون الرقابة الداخلية للعميل فعالة، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقاً بها ويعتمد عليها ولاينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة. ومثلاً، إذا كانت الرقابة الداخلية على المبيعات والفواتير تتسم بالفعالية، يمكن ان يتوافر لدي المراجع درجة أكبر من الاعتماد على فواتير البيع ومستندات الشحن أكثر منها في حالة عدم ملائمة الرقابة.

المعرفة المباشرة للمراجع. تكون الأدلة التي يتوصل إليها المراجع مباشرة من خلال الفحص الفعلي، الملاحظة، العمليات الحسابية، التدقيق أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر. ومثلاً، إذا قام المراجع بحساب نسبة هامش المساهمة إلى المبيعات ومقارنتها بنفس النسبة في الفترات السابقة، سيكون ذلك مدعاة للإعتماد بأكثر من إعتماد المراجع على العمليات الحسابية التي يقوم بها مراقب النفقات بالشركة محل المراجعة.

درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات. على الرغم من أن مصدر المعلومات ممكن أن يكون محايداً، إلا أن الأدلة لن تكون قابلة للإعتماد عليها ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك. ولهذا السبب، تعد الإتصالات مع المحامين والبنوك أفضل من المصادقات التي يتم الحصول عليها من أشخاص ليس لهم دراية بمجال الأعمال. وأيضاً قد لايتم الاعتماد على الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه مباشرة إذا لم تكن لديه القدرة والتأهيل على تقييم هذه الأدلة. فمثلاً، لن يقدم جرد مخزون من الماس يتم بواسطة مراجع لم يتم تدريبه على تمييز الماس من الزجاج دليلاً يعتمد عليه عن وجود الماس.

درجة الموضوعية. يمكن الإعتماد على الدليل الموضوعي بأكثر من الأدلة التي يجب التوصل إلى رأى بشأنها لتحديد مدى صحتها. وتشمل الأمثلة على الأدلة الموضوعية: المصادقات من المدينين والبنوك، الجرد الفعلي للأسهم والنقدية، والجمع لقائمة الدائنين للتحقق من مدى إتفاقها مع رصيد الأستاذ العام. وتشمل الأدلة التي يتم التوصل لحكم شخصي بشأنها في الأمثلة التالية: خطاب مكتوب

من محامي العميل يناقش فيها النتائج المحتملة لقضايا العميل، ملاحظة العناصر التي تم تكهينها خلال الفحص الفعلي للمخزون، والإستفسارات الموجهة إلى مدير الإئتمان عن إمكانية تحصيل الجزء الثابت في رصيد المدينين. ويجب أن يتوافر في الشخص الذي يقدم هذه الصورة من الأدلة التأهيل المناسب، وهو مايجب على المراجع أن يأخذه في الإعتبار عند تقييم الأدلة.

الكفاية Sufficiency

تحدد كمية الأدلة درجة كفايتها. ويتم قياس كمية الأدلة أساساً من خلال حجم العينة الذي يختاره المراجع. وبالنسبة لأي هدف من أهداف المراجعة، ستكون الأدلة التي يتم التوصل إليها من عينة تحتوى على ٢٠٠ عنصر أكثر كفاية من الصيغة التي تحتوى على ١٠٠ عنصر.

ويوجد عدد من العوامل تحدد حجم العينة الملائم في المراجعة. ويتمثل العاملان الأكثر أهمية في توقعات المراجع عن التحريفات وفعالية الرقابة الداخلية للعميل. وللتوضيح، إفترض عند مراجعة شركة Jones Computer Pats Co.، إستنتج المراجع وجود إحتمال كبير لتكهين المخزون في ضوء طبيعة النشاط الذي تعمل الشركة فيه. سيقوم المراجع في هذه الحالة بإختيار عينة ذات حجم أكبر للعناصر التي سيتم تكهينها بالمقارنة مع حالة وجود إحتمال منخفض بتكهين المخزون. وبالمثل، إذا استنتج المراجع أن نظام الرقابة الداخلية يتسم بالفعالية بخصوص الأصول الثابتة، سيكون إختيار عينة ذات حجم صغير عند مراجعة حيازة الأصول الثابتة أمراً مبرراً بالمقارنة مع حالة إستنتاج ضعف الرقابة الداخلية للأصول الثابتة. وتعد التوقعات الخاصة بالتحريفات والرقابة الداخلية وأثرهما على حجم العينة موضوعين في غاية الأهمية بهذا الكتاب، وسيتم دراستهما بعمق في الفصول التالية بداية من الفصل الثامن.

وبالإضافة إلى حجم العينة، تؤثر العناصر الفردية التي يتم إختبارها على كفاية الأدلة. وتعتبر العينات التي تحتوى على العناصر ذات القيمة النقدية الكبيرة في المجتمع، العناصر التي يوجد بها احتمال كبير لحدوث التحريفات، والعناصر التي تعد ممثلة للمجتمع، عناصر توفر أدلة كافية. وبالمقابل سيعتبر المراجعون العينات على أنها غير كافية إذا أحتوت فقط على العناصر ذات القيمة النقدية الكبيرة في المجتمع مالم تكن هذه العناصر تشكل جانباً كبيراً من إجمالى قيمة المجتمع.

التوقيت Timeliness

يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة أو في الفترة التي تغطيها المراجعة. وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان. وعلى سبيل المثال، سيكون جرد المراجع للأسهم وقيمتها السوقية في تاريخ إعداد الميزانية أكثر إقناعاً عن إتمام الجرد بعد مضى شهرين على إعداد الميزانية. أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، ستكون الأدلة أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة. ومثلاً، سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعاً من سحب عينة لست أشهر فقط.

الأثر المشترك Combined Effect

يمكن أن يتم تقييم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من محددات المناسبة الصلاحية، الكفاية والتوقيت معا. ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف المراجعة الذي يتم إختباره. ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والتي لاتتسم بالصلاحية ويتوافر لها المدى الزمني الملائم عينة مقنعة. وبالمثل لن تكون العينة صغيرة الحجم التي تحتوى على عنصر واحد

فقط أو عنصرين وتتسم بالمناسبة والصلاحية والمدى الزمني المناسب عينة مقنعة، ويجب على المراجع أن يقيم درجة توافر محددات الجودة الأربعة عند تقرير إقناع الأدلة.

ويوجد علاقة مباشرة بين قرارات الأدلة الأربعة والمحددات الأربعة لجودة إقناع الأدلة ويظهر الجدول ٦-٢ هذه العلاقة.

ولتوضيح العلاقة التي يظهرها الجدول ٦-٢، إفترض أن المراجع يقوم بالتحقق من المخزون الذي يمثل عنصراً رئيساً في القوائم المالية. وتتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقتنع المراجع على نحو مناسب بعدم وجود تحريف جوهرى في المخزون في ضوء الأهمية النسبية. وبالتالي يجب على المراجع أن يحصل على كمية الأدلة المناسبة والصالحة وفي التوقيت المناسب عن المخزون. ويشمل ذلك تقرير أي الإجراءات سيتم إستخدامها في مراجعة المخزون لتحقيق متطلبات المناسبة والصالحة، وتحديد حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع. وأخيراً، يجب على المراجع أن يقدر توقيت تنفيذ هذه الإجراءات. ويجب أن ينتج عن توحيد هذه القرارات الأربعة التوصل إلى أدلة تقنع المراجع بصحة المخزون في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وسيعكس برنامج مراجعة المخزون هذه القرارات الأربعة. وفي الممارسة العملية، يقوم المراجع بتطبيق قرارات الأدلة الأربعة على أهداف المراجعة المحددة لتقرير مدى صلاحية الأدلة.

جدول ٦ - ٢
العلاقة بين قرارات الأدلة وإقناع الأدلة للمراجع

قرارات أدلة المراجعة	الجودة التي تؤثر في إقناع الأدلة للمراجع
إجراءات المراجعة	المناسبة الصلاحية إستقلال المصدر فعالية الرقابة الداخلية المعرفة المباشرة للمراجع تأهيل من يقدم المعلومة موضوعية الأدلة
حجم العينة والعناصر التي يتم إختيارها	حجم العينة الملائم الإختيار الملائم للعناصر من المجتمع
التوقيت	متى يتم تنفيذ الإجراءات أجزاء الفترة التي يتم فيها المراجعة

مدى الإقتناع والتكلفة Persuassiveness and Cost

عند إتخاذ قرار بشأن الأدلة في عملية مراجعة معينة، يجب أن يؤخذ في الإعتبار كل من مدى الإقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها. ويعد نادراً أن يتاح نوع واحد من الأدلة للتحقق من المعلومات. ويجب تحديد مدى الإقناع من وتكلفة كافة البدائل قبل إختيار النوع أو الأنواع الأفضل. ويتمثل هدف المراجع في الحصول على حجم أدلة في توقيت ملائم ويمكن الاعتماد عليها لمناسبتها للمعلومات التي يتم التحقق عنها وبأقل تكلفة ممكنة.

أنواع أدلة المراجعة Types of Audit Evidence

الهدف التعليمي ٦-٤: تحديد ووصف الأنواع السبعة من الأدلة التي يتم إستخدامها في المراجعة

عند تقرير أى إجراء مراجعة يمكن إستخدامه، يمكن للمراجع أن يختار نوعاً من ٧ أنواع عامة. ويشار إليها بأنواع الأدلة Types of Evidence. وفيما يلي هذه الأنواع التي سيتم تعريفها ومناقشتها في هذا الجزء:

* الفحص الفعلى Physical Examination
* المصادقات Confirmation
* التوثيق Doumentation
* الملاحظة Observation
* الإستفسار من العميل Inquiries of the client
* إعادة التشغيل Reperformance
* الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

وقبل البدء في دراسة هذه الأنواع، من المفيد أن يتم توضيح العلاقة بين معايير المراجعة التي تم دراستها في الفصل الأول، أنواع الأدلة، وقرارات الأدلة الأربعة التي سبق دراستها في هذا الفصل. ويظهر الشكل ٦-١ هذه العلاقة.

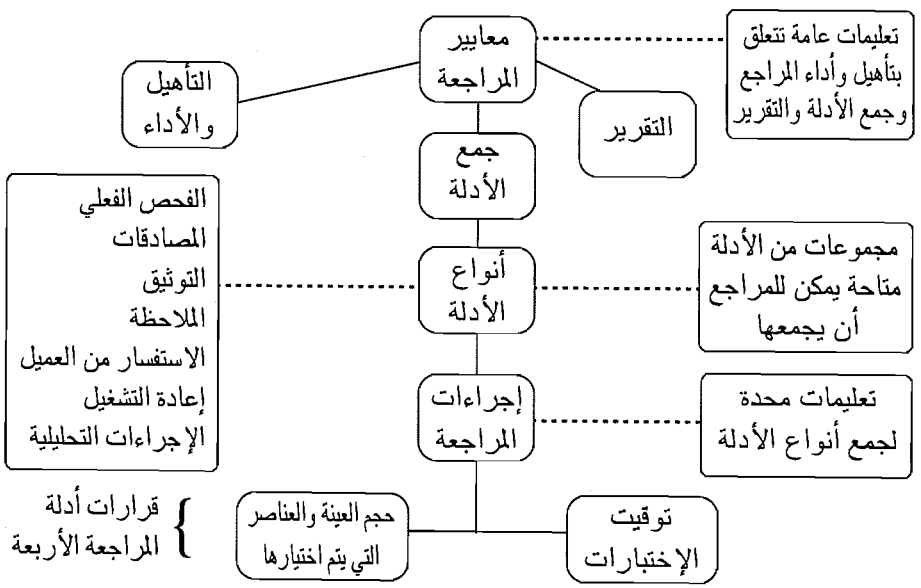
ويجب ملاحظة أن المعايير تتسم بالعمومية، بينما تتسم الإجراءات بالتحديد. وتقع أنواع الأدلة في موقع وسط بينهما، ويمكن أن يخصص لكل إجراء مراجعة نوع أو أكثر من أنواع الأدلة.

الفحص الفعلي Physical Examination

يتمثل في الفحص الذي يقوم به المراجع أو الجرد الذي يقوم به المراجع للأصول الملموسة Tangible Assets. ويتعلق هذا النوع من الأدلة عادة بكل من المخزون والنقدية ولكنه قابل للتطبيق على كل من:

شكل ٦ - ١

لعلاقة بين معايير المراجعة، أنواع الأدلة، وقرارات الأدلة الأربعة



التحقق من الأسهم، أوراق الدفع، المدينون، الأصول الثابتة الملموسة. ويجب عند إجراء المراجعة التمييز بين الفحص الفعلي لأصول ثابتة، مثل الأوراق المالية للقابلة للتداول بالأسواق والنقدية، وبين فحص المستندات، مثل الشيكات الملغاة ومستندات البيع. فإذا لم يكن للشئ محل الفحص، مثل فاتورة البيع، قيمة في حد ذاته يطلق على الدليل اسم التوثيق Documentation. وعلى سبيل المثال، يكون الشيك قبل التوقيع مستنداً، وبعد التوقيع أصلاً، وعند إلغاؤه مستنداً مرة أخرى. ويتمثل التصرف النموذجي في فحص الشيكات فقط عندما تكون في صورة أصول.

وبالتالي بعد الفحص الفعلى وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل، وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق فيها والمفيدة. وبوجه عام، يمثل الفحص الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل. وفي بعض الحالات، يكون وسيلة مفيدة لتقييم حالة أو جودة الأصل. ومع ذلك، لايعد الفحص الفعلي دليلاً كافياً للتحقق من أن الأصول مملوكة بواسطة العميل، ويكون المراجع في عديد من الحالات غير مؤهلاً للتوصل إلى رأى عن العوامل النوعية مثل التكهن أو الصحة. وأيضاً لايمكن تحديد التقييم الملائم لعناصر القوائم المالية عادة من خلال الفحص الفعلي.

المصادقات Confirmation

تمثل المصادقات إيصال Receipt أو رد كتابي أو شفوي Written or Oral Response من طرف ثالث محايد Independent third Party للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع Requested by Auditor. ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع، ينظر إليها على أنها دليل قوى ويتم إستخدامه كثيراً بواسطة المراجعين. وبرغم ذلك، تكون المصادقات دليلاً مكلفاً نسبياً عند التوصل إليه وقد لايكون ملائماً أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات. ولذلك لايتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها. ونظراً للثقة الشديدة واعتماد المراجع على المصادقات، يقوم المراجعون عادة بالحصول على إستجابة كتابية وليس إستجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا. وتكون المصادقات المكتوبة أيسر للفحص من قبل مشرفى فريق المراجعة بما يمكنهم من تقديم دعم أفضل عند الضرورة لإثبات الحصول على المصادقات.

ويتوقف إستخدام المصادقات أو عدم إستخدامها على توافر الحاجة للإعتماد في الموقف وأيضاً في حالة توافر بدائل أخرى. وعادة لايتم إستخدام المصادقات في مراجعة الإضافات على الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي والتوثيق. وأيضاً لاتستخدم المصادقات للتحقق من العمليات المالية المتبادلة بين المنظمات، مثل العمليات المالية للمبيعات، حيث يمكن للمراجع في هذه الحالة إستخدام المستندات. وبالطبع يوجد إستثناءات. إفترض أن المراجع لفت نظره وجود عمليتين ماليتين كبيرتين على نحو غير عادى للمبيعات تم تسجيلها قبل نهاية الفترة المحاسبية بثلاثة أيام. في هذه الحالة يمكن أن يكون إستخدام المصادقات أمراً ملائماً.

وتحدد SAS 67 ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمراجع استخدمها. وسيتم وصفها في هذا الجزء على نحو مختصر طبقاً لترتيب الاعتماد عليها وسيتم تناولها على نحو مفصل في الفصول التي تتعلق بالمعلومات المحددة التي يتم المصادقة عنها. ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية مع طلب معلومات من المصادق Positive Confirmation with a Request Information والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها إلى المراجع بعد الرد عليها في كافة الأحوال. ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها Positive Confirmation with the Information to b Confirmed. ويعتمد المراجع على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول، حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص

بالمعلومات. وأظهرت البحوث أن معدلات الإستجابة للنوع الأول تكون قليلة، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهداً لاستيفاء واتمام المصادقة. ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية Negative Confirmation. ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات. ونظراً لأن المصادقات تعتبر دليلاً يؤخذ به فقط في حالة الرد، تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية.

جدول ٦-٣
المعلومات التي إرسالها مصادقات عنها على نحو متكرر

المعلومات	المصدر
الأصول	
النقدية في البنك	البنك
المدينون	العميل
أوراق القبض	الموقع
مخزون بضاعة الأمانة	مالك بضاعة الأمانة
المخزون في المستودعات العامة	المستودع العام
الإلتزامات	
الدائنون	المورد
أوراق الدفع	المقرض
المقدمات من العملاء	العميل
الدفع	مقدم الرهن
السندات	حامل السند
حقوق الملاك	
الأسهم	وكيل التحويل والمسجل
معلومات أخرى	
التغطية التأمينية	شركة التأمين
الإلتزامات الشرطية	البنك، المقرض، وآخرون
إتفاقات عقود السند	حامل السند
ضمان مقدم من الدائنين	الدائن

وعندما يكون ذلك عملياً ومناسباً، يجب على المراجعون أن يرسلوا المصادقات إلى عينة من المدينين. وتم النص على هذا المتطلب في SAS 67، لكون رصيد المدينين يمثل عادة جانباً هاماً في القوائم المالية، ولأن المصادقات دليل يعتمد عليه بدرجة كبيرة. وسيتم مناقشة الحالات التي لايكون فيها إرسال المصادقات ضرورياً إلى المدينين في الفصل الثالث عشر.

وعلى الرغم من أن إرسال المصادقات لايعد متطلباً عند مراجعة الحسابات الأخرى بخلاف المدينين، إلا أن هذا النوع من الأدلة يكون مفيداً في التحقق من أنواع عديدة من المعلومات. ويوضح الجدول ٦-٣ أنواع المعلومات الرئيسية التي يتم عادة إرسال المصادقات عنها ومصادر الحصول على المصادقات.

وحتى يمكن إعتبار المصادقات دليلاً يعتمد عليه، يجب أن يراقب المراجع هذا النوع من الأدلة منذ الإعداد وحتى إستلام الإستجابات. فإذا تحكم العميل في إعداد المصادقات وإرسالها بالبريد وتلقى الإستجابات، سيفقد المراجع القدرة على الرقابة والتحكم فيها ولن تكون المصادقات دليلاً محايداً

وبالتالي ستنخفض درجة الإعتماد عليها.

التوثيق Documentation

يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية. ويشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المراجع كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورةمنظمة. ونظراً لأن كل عملية مالية لدى العميل يتم تدعيمها بمستند واحد على الأقل، سيكون هناك عدد ضخم من هذا النوع من الأدلة. ومثلاً، يحتفظ العميل عادة، بأن الشراء من العميل، مستند الشحن، فاتورة بيع لكل عملية مالية للمبيعات. وتعد هذه المستندات أدلة مفيدة يمكن للمراجع أن يستخدمها في التحقق من دقة سجلات العميل عن العمليات المالية للمبيعات. ويتم إستخدام التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في كل عملية مراجعة، حيث أنه متاح بسهولة للمراجع بتكلفة منخفضة. وفي بعض الأحيان يكون هو الدليل المناسب الوحيد المتاح.

ويوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية. ويتمثل المستند الداخلي Inter-nal Document في المستند الذي يتم إعداده وإستخدامه لدى منظمة العميل ثم تحتفظ به، دون ان يخرج إلى أطراف خارجية. ومن أمثلة ذلك: فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير إستلام المخزون. أما المستند الخارجي External Document فيتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن منظمة العميل في عمليات مالية ويكون في حوزة العميل أو يمكن له أن يتوصل إليه. وفي بعض الحالات لاتنشأ المستندات الخارجية خارج منظمة العميل وتنتهي بها. ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير البائع، أوراق الدفع الملغاة، وبوالص التأمين، وتنشأ مستندات أخرى مثل الشيكات الملغاة لدى العميل ويتم إرسالها إلى الأطراف الخارجية ثم يتم إعادتها إلى العميل.

ويتمثل المحدد الرئيسي في رغبة المراجع لقبول المستند كدليل يعتمد عليه في ما إذا كان هذا المستند داخلياً أم خارجياً، وإذا كان المستند داخلياً، يجب التعرف على ما إذا كان المستند قد نشأ وتم تشغيله في ظل رقابة داخلية جيدة. حيث أن المستندات الداخلية التي تنشأ ويتم تشغيلها في ظل رقابة داخلية ضعيفة لاتشكل أدلة يمكن الإعتماد عليها.

ونظراً لأن المستندات الداخلية يتم تداولها بين العميل وأطراف خارجية عند إجراء العمليات المالية، سيوجد بعض المؤشرات التي تعبر عن إتفاق كلا الطرفين بشأن المعلومات والشروط الموجودة في المستند. ولذلك، ينظر إلى المستندات الخارجية على أنها أدلة يمكن الإعتماد عليها بأكثر من المستندات الداخلية. وبعض المستندات الخارجية يمكن أن يعتمد عليها بدرجة كبيرة لكونها تعد بعناية فائقة، ويتم فحصها على نحو متكرر من المحامين أو خبراء محايدون. ومن أمثلة ذلك: الأوراق التي تثبت ملكية الأصول مثل الأراضي، بوالص التأمين، إتفاقات السندات، والعقود.

وعندما يستخدم المراجعون التوثيق لتدعيم القيم أو العمليات المالية المسجلة، يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندى Vouching. فلفحص الحيازة في عملية مالية مستندياً، يقوم المراجع، على سبيل المثال بتتبع يومية الحيازة إلى فاتورة البائع وتقارير الإستلام المؤيدة لذلك وبالتالي مقابلة هدف الوجود. فإذا قام المراجع بالتتبع من تقارير الإستلام إلى يومية الحيازة لمقابلة هدف الإكتمال، فلن يكن ذلك ملائماً القول بأن هذا فحصاً مستندياً.

الملاحظة Obeservation

يتم إستخدام الملاحظة لتقييم أنشطة معينة. وتوجد طوال المراجعة فرص لممارسة المشاهدة. والسمع

واللمس والشم لتقييم الأمور على مدى واسع. وعلى سبيل المثال يمكن للمراجع أن يقوم بزيارة مصنع ليكون إنطباعاً معيناً بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل، ويمكن للمراجع ملاحظة الصدأ على آلة معينة لتقييم ما إذا كان يجب تكهينها، وأيضاً يمكن للمراجع أن يتابع تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المسئول عن هذه المهام يؤديها كما يجب أم لا. ولاتكفى الملاحظة بمفردها. فمن الضرورى أن يتبع الإنطباع الأولى الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمه. ومع ذلك تعد الملاحظة أمر مفيداً في معظم أجزاء المراجعة.

الإستفسار من العميل Inquiries of the Client

يتم من خلال الإستفسار الحصول على معلومات كتابية Written أو شفوية Oral من العميل كرد على أسئلة المراجع. وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الإدلة عن طريق الإستفسار، فلايمكن النظر إلى الإستفسار كدليل حاسم لأنه لايتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل. وبالتالى، عندما يحصل المراجع على دليل عن طريق الإستفسار، فمن الضروري أن يحصل على أدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى. وللتوضيح، إذا أراد المراجع أن يحصل على معلومات عن طرق تسجيل ورقابة العمليات المحاسبية لدي العميل، يجب عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للعميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية. وفيما بعد يؤدى المراجع إختبارات المراجعة باستخدام التوثيق والملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تسجيلها وصرح بها وفقاً لمتطلبات الرقابة الداخلية.

إعادة التشغيل Reperformance

يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها. ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية إختبار الدقة الحسابية لدى العميل. وتتضمن إجراءات مثل ترحيل فواتير البيع والمخزون، عمليات الجمع في دفاتر اليومية واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصروف الإهلاك والمصروفات المدفوعة مقدما. وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة. ومثلاً، يقوم المراجع عادة بأداء إختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام.

الإجراءات التحليلية Aualytical Procedures

يتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما أو أى بيان اخر. ومثلاً، يمكن مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي في السنة الحالية مع النسبة في السنة السابقة. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هى الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية. أما فيما يتعلق بالحسابات الأخرى، فيمكن أن يتم تخفيض حجم الأدلة الأخرى عندما تشير الإجراءات التحليلية إلى منطقية رصيد الحساب. وفي بعض الحالات تستخدم الإجراءات التحليلية في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو متعمق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى يجب القيام بها للتحقق. ومثلاً، يتم مقارنة مصروف الصيانة الإجمالي بالفترة الحالية مع نفس المصروف للفترة السابقة وفحص الفرق، فإذا كان معنوياً، يجب التعرف على سبب الزيادة أو النقص.

يوجد تغيرات في الأدلة المتاحة للمراجع

أصدر مجلس معايير المراجعة مسودة لتعديل SAS 31 في عام ١٩٩٦ للتعريف بالتغيرات في الأدلة المتاحة للمراجع(١). فيما يلي فقرة جديدة تم إقتراحها:

في بعض البيئات، لايتم إتاحة البيانات المحاسبية والأدلة المتعلقة بها إلا في صورة إلكترونية. حيث يتم استبدال المستندات الأصلية مثل: أوامر الشراء، فواتير الشحن، الفواتير، والشيكات بوسائل إلكترونية. وعلى سبيل المثال تستخدم بعض الشركات نظم تبادل البيانات الكترونيا FDI أو نظم تشغيل الصور. ويتم في نظم تبادل البيانات الكترونيا أن تستخدم الشركة والموردين أو العملاء خطوط اتصال الكترونية لإتمام العمليات المالية. ويتم التعامل في الشراء والشحن وإرسال الفواتير واستلام النقدية وسداد النقدية من خلال الرسائل الالكترونية بين أطراف العمليات المالية. أما في نظم تشغيل الصور فيتم تحويل المستندات إلى صور إلكترونية لتسهيل تخزينها وامكانية الرجوع إليها، وقد لايتم الإحتفاظ بمصدر المستند بعد إتمام التحويل. وقد تتوافر أدلة الترونية معينة في فترات زمنية. ومع ذلك، قد لايمكن استرجاع مثل الأدلة بعد مرور فترة محددة من الزمن إذا تم تغيير الملفات ولم تحدث عمليات إسترجاع لها. وبالتالى يجب على المراجع مراعاة الفترة الزمنية التي تكون فيها المعلومات متاحة لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات الأساسية.

(١) يرسل مجلس معايير المراجعة المسودات الخاصة بإقتراح أو التعديل في نشرات معايير المراجعة إلى كافة الأطراف التي يوجد لديها اهتمام للحصول على تعليقاتها. ويتم إستخدام التعليقات في تنقيح المسودة قبل إصدار النشرة الجديدة أو التعديل في نشرة قائمة.

وانتهى مجلس معايير المراجعة إلى أهمية الإجراءات التحليلية وطالب باستخدامها خلال مرحلتي التخطيط واستكمال المراجعة في كافة عمليات المراجعة. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية دليلاً كافياً عند العمل على مقابلة أهداف محددة للمراجعة أو عند مراجعة أرصدة الحسابات الصغيرة. وفي معظم الحالات، برغم ذلك، يجب التوصل إلى أدلة أخرى بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية لمقابلة متطلب جمع الأدلة الكافية.

ونظراً لأن الإجراءات التحليلية تحتل جانباً هاماً في تخطيط عمليات المراجعة، وفي أداء الإختبارات داخل كل دائرة من دوائر العمليات، وفي مرحلة استكمال المراجعة، سيتم التعرض إليها بشكل أكثر تفصيلاً في نهاية هذا الفصل وفي معظم الفصول الباقية.

مدى الإعتماد على أنواع الأدلة Reliability of Types of Evidence

ترتبط المعايير السابق عرضها في هذا الفصل والخاصة بتحديد مدى الإعتماد على الأدلة مع أنواع الأدلة السبعة. ويوضح ذلك الجدول ٦-٤. ويمكن من خلال هذا الجدول التوصل للملاحظات التالية:

أولاً: يكون لفعالية الرقابة الداخلية أثر جوهري على مدى الإعتماد في معظم أنواع الأدلة. ومثلا، يتم الإعتماد على المستند الداخلي في الشركة التي بها رقابة داخلية فعالة لوجود إحتمال أكبر للدقة. وبشكل مماثل، لن تكون الإجراءات التحليلية دليلاً كافياً إذا كانت الرقابة تنتج معلومات غير دقيقة من البيانات التي يتم تشغيلها.

جدول ٦-٤
درجة الإعتماد على أنواع الأدلة

نوع الأدلة	معايير تحديد درجة الإعتماد				
	إستقلال المصدر	فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل	المعرفة المباشرة للمراجع	تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات	درجة الموضوعية
الفحص الفعلي	عالية [المراجع بنفسه]	تتنوع	عالية	عالية [المراجع بنفسه]	عالية
المصادقات	عالية	لا علاقة بها	منخفضة	تتنوع - عادة عالية	عالية
التوثيق	تتنوع- الخارجية أكثر إستقلالا من الداخلية	تتنوع	منخفضة	تتنوع	عالية
الملاحظة	عالية [المراجع بنفسه]	تتنوع	عالية	عالية عادة [المراجع بنفسه]	متوسطة
الإستفسار من العميل	منخفضة [يقدمها العميل]	لا علاقة بها	منخفضة	تتنوع	تتنوع - منخفضة إلى عالية
إعادة التشغيل	عالية [المراجع بنفسه]	تتنوع	عالية	عالية [المراجع بنفسه]	عالية
الإجراءات التحليلية	عالية/ منخفضة [المراجع بنفسه/ إستجابة العميل]	تتنوع	منخفضة	عالية عادة [المراجع بنفسه/ إستجابة العميل]	تتنوع - عادة منخفضة

ثانياً، يكون لكل من الفحص الفعلي وإعادة التشغيل درجة عالية من الإعتماد والثقة فيهما إذا كانت الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية، ولكن يوجد فارق كبير في إستخدامها. ويوضح ذلك بجلاء أن هذين النوعين من الأدلة ينتجان نفس درجة الإعتماد ويختلفان عن بعضهما البعض بالكامل.

ثالثاً، نادراً مايكون هناك نوع محدد من الأدلة يتسم بالكفاية في حد ذاته لتقديم دليل يتسم بالصلاحية والجدارة Competent لتحقيق أى هدف من أهداف المراجعة. ويتضح من فحص الجدول ٦-٤ أن كل من الملاحظة، الإستفسار من العميل، والإجراءات التحليلية تعد أمثلة لذلك.

تكلفة أنواع الأدلة Cost of Types of Evidence

يعد كل من الفحص الفعلي والمصادقات أكثر أنواع الأدلة تكلفة. ويكون الفحص مكلفاً لأنه يتطلب عادة حضور المراجع عند قيام العميل بجرد الأصول، وعادة مايكون ذلك في تاريخ إصدار الميزانية. ومثلاً، ينتج عن حضور المراجع جرد المخزون والفحص الفعلي أن يقوم بزيادة العديد من المواقع المتباعدة جغرافيا. وتكون المصادقات مكلفة لأنها تتطلب أن يتبع المراجع إجراءات معينة بعناية خلال إعداد المصادقات، إرسالها بالبريد، واستلامها ومتابعة الأطراف التي لم ترد ومتابعة الإستثناءات.

ويتسم كل من التوثيق والإجراءات التحليلية بالتكلفة المتوسطة. فإذا حدد أفراد العميل مكان المستندات وقاموا بتنظيمها على نحو يلائم إستخدامها من قبل المراجع، ستكون تكلفة التوثيق منخفضة إلى حد كبير. ام اذا كان على المراجع أن يبحث عن هذه المستندات، سيكون التوثيق مكلفاً جداً. وحتى في ظل الظروف المثالية، قد تتسم المعلومات بالمستندات أحياناً بالتعقد وتتطلب تفسيراً وتحليلاً. وعلى سبيل المثال سيكون الأمر مستنفداً للوقت إذا تم قراءة وتقييم العقود التي أبرمها العميل، اتفاقات الاستئجار، ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة. وتتطلب الإجراءات التحليلية من المراجع أن يحدد

أى نوع منها سيتم إستخدامه، وأن يقوم بعمليات حسابية ثم يقيم النتائج، ويستغرق تنفيذ ذلك وقتاً ملحوظاً.

وتتمثل الأنواع الثلاث الأقل تكلفة من الأدلة في الملاحظة، الإستفسار من العميل، وإعادة التشغيل. وعادة ما يتم إجراء الملاحظة بشكل متزامن عند تنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى. حيث يستطيع المراجع بسهولة أن يلاحظ ما إذا كان أفراد العميل يتبعون الإجراءات الملائمة لجرد المخزون في نفس الوقت الذي يقوم المراجع فيه مجرد عينة من المخزون [الفحص الفعلي]. ويتم تنفيذ الإستفسار من العميل على نحو مكثف في كل عملية مراجعة وعادة مايحدث ذلك بتكلفة منخفضة. وقد توجد إستفسارات معينة تكلف كثيراً، مثل الحصول على بيانات رسمية مكتوبة عن المناقشات التي تتم مع العميل خلال تنفيذ المراجعة. وعادة ما يتم تنفيذ إعادة التشغيل بتكلفة منخفضة، لأنه يتطلب عمليات حسابية بسيطة وعمليات تتبع يمكن أن يقوم بها المراجع على نحو ملائم. وعادة ما يستخدم المراجع برامج الحاسب الإلكتروني في تنفيذ هذه الإختبارات.

تطبيق أنواع الأدلة وقرارات الأدلة الأربعة

Application of Types of Evidence to four Evidence Decisions

يوضح الجدول ٦-٥ تطبيق أنواع الأدلة وقرارات الأدلة الأربعة على أحد أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. ويجب في البداية الرجوع إلى العمود الثالث في الشكل ٥-٣، وهو يتعلق بأهداف المراجعة المرتبطة برصيد المخزون في شركة Hillsburg Hardwore Co. ويتمثل الهدف العام في التوصل إلى أدلة مقنعة [مناسبة، كافية، الصلاحية، التوقيت] بتكلفة منخفضة بصحة رصيد المخزون في إطار مستوى الأهمية النسبية. ويجب على المراجع بالتالى أن يقرر الأدلة التي سيقوم بإستخدامها لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. ويجب على المراجع أيضاً أن يحدد حجم العينة عند تنفيذ كل إجراء، وماهي العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع ومتى سيتم تنفيذ كل إجراء.

وتم إختيار أحد أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة من الجدول ٥-٣ ودراسته على نحو متعمق. ويتمثل هذا الهدف في إتفاق كميات المخزون مع العناصر التي تم جردها فعلاً. ويمكن إستخدام العديد من أنواع الأدلة المتاحة لتحقيق هذا الهدف. يوضح الجدول ٦-٥ ثلاثة أنواع من الأدلة مع عرض أمثلة لقرارات المراجعة الأربعة.

الجدول ٦-٥ :
أنواع الأدلة وقرارات الأدلة الأربعة لأحد أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المخزون(١)

نوع الدليل	قرارات الأدلة			
	إجراء المراجعة	حجم العينة	العناصر التي سيتم إختيارها	التوقيت
الملاحظة	ملاحظة جرد أفراد العميل للمخزون لتحديد ماإذا كان يتم تنفيذ التعليمات على نحو ملائم	كل لجان الجرد	لا علاقة لها	تاريخ الميزانية
الفحص الفعلي	جرد عينة من المخزون ومقارنة الكميات مع توصيف الجرد الذي قام به العميل	١٢٠ عنصر	٤٠ عنصر من القيم النقدية الكبيرة، ٨٠ عنصر يتم إختيارها عشوائيا	تاريخ الميزانية
التوثيق	مقارنة الكمية في سجلات العميل الدائمة مع الكمية من واقع جرد المخزون	٧٠ عنصر	٣٠ عنصر من القيم النقدية الكبيرة، ٤٠ عنصر يتم إختيارها عشوائيا	تاريخ الميزانية

(١) الهدف: إتفاق كميات المخزون مع العناصر التي تم جردها فعلاً.

المصطلحات المستخدمة بإجراءات المراجعة
Terms Used in Audit Procedures

الهدف التعليمي ٦-٥: تعريف المصطلحات التي يتم استخدامها عادة عند التعامل مع إجراءات المراجعة

تمثل إجراءات المراجعة خطوات تفصيلية، عادة ماتكتب في صورة تعليمات تتعلق بتجميع السبعة أنواع من أدلة المراجعة. ويجب أن تكون واضحة بشكل كاف حتى يتمكن أفراد فريق المراجعة من فهم مايقومون بأدائه.

ويوجد العديد من المصطلحات التي تستخدم عادة لوصف إجراءات المراجعة. وسيتم عرضها في الجدول ٦-٦. وحتى يمكن أن نتفهم معنى كل مصطلح سيتم تقديم توضيح لكل إجراء مراجعة ونوع الدليل الذي يتعلق به.

الجدول ٦ - ٦
المصطلحات، إجراءات المراجعة، وأنواع الأدلة

المصطلح والتعريف	توضيح لإجراء المراجعة	نوع الدليل
الإختبار Exmine- دراسة تفصيلية مناسبة لمستند أو سجل لتحديد حقائق محددة عنه	إختبار عينة من فواتير البائعين لتحديد ماإذا كانت البضائع والخدمات المستلمة تتناسب مع أعمال العميل ويتم استخدامها عادة في نفس الصورة والنوع لديه.	التوثيق
البحث أو الانتقاد Scan- إختبار اقل تفصيلاً كمستند أو سجل لمعرفة ماإذا كان يوجد شئ غير عادى يستوجب إجراء فحص إضافي	البحث في يومية المبيعات، البحث في العمليات المالية الكبيرة وغير العادية	الإجراءات التحليلية
القراءة Read- إختبار لمعلومات كتابية لمعرفة الحقائق الخاصة بالمراجعة	قراءة محاضر إجتماعات مجلس الإدارة وتلخيص المعلومات التي تتعلق بالقوائم المالية في أوراق العمل.	التوثيق
الحساب Compute- العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع المحايد للعميل	حساب معدل دوران المخزون ومقارنتها بالمعدلات في السنوات السابقة لإختبار العناصر التي تم تكهينها.	الإجراءات التحليلية
إعادة الحساب Recompute- العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع لتحديد مدى صحة العمليات المالية لدى العميل	إعادة حساب قيمة المبيعات [سعر الوحدة المباعة لاعداد الوحدات المباعة] لعينة من فواتير البيع ومقارنة الإجماليات مع ناتج العمليات الحسابية لدى العميل.	إعادة التشغيل
الجميع Foot- جمع الأرقام في الأعمدة وتحديد ما إذا كانت النتيجة تتفق مع الجمع الذي قام به العميل	جمع المبيعات في يومية المبيعات لفترة شهر واحد ومقارنة النتيجة مع الرصيد بالأستاذ العام	إعادة التشغيل
التتبع Trace- نوع من التعليمات يرتبط عادة بالتوثيق أو إعادة التشغيل، وفيه يقوم المراجع بتتبع التشغيل من مرحلة لأخرى وعادة ما يرتبط بالمقارنة أو إعادة الحساب	تتبع عينة من العمليات المالية للمبيعات من التسجيل في يومية المبيعات إلى فواتير البيع ومقارنة اسم العميل والتاريخ والقيمة الإجمالية للمبيعات تتبع الترحيل من يومية المبيعات إلى الحسابات بالأستاذ العام	التوثيق إعادة التشغيل
المقارنة Campare- مقارنة المعلومات من موقعين مختلفين. يمثل نوع من التعليمات يتم فيه مقارنة المعلومات بشكل مفصل	إختيار عينة من فواتير المبيعات ومقارنة سعر الوحدة المباعة كما هو مدرج مع قائمة أسعار وحدات البيع المصرح بها بواسطة الإدارة	التوثيق

تابع : الجدول ٦-٦
المصطلحات، إجراءات المراجعة، وأنواع الأدلة

المصطلح والتعريف	توضيح لإجراء المراجعة	نوع الدليل
الجرد Count- تحديد كمية الأصول التي يملكها العميل في وقت معين ويرتبط هذا المصطلح فقط بالفحص الفعلي	جرد النقدية النثرية في تاريخ الميزانية	الفحص الفعلى
الملاحظة Observe- يرتبط هذا المصطلح فقط بدليل الملاحظة	ملاحظة ماإذا كان الفريقان الذين يجردان المخزون يعملان على نحو مستقل عن بعضهما البعض لتحديد كمية وتكلفة المخزون	الملاحظة
الإستفسار Inquire- يرتبط هذا المصطلح فقط بالإستفسار من العميل	الإستفسار من الإدارة عن ما إذا كان يوجد هناك شئ من المخزون الذي تم تكهينه في تاريخ الميزانية	الاستفسار من العميل

الإجراءات التحليلية Aualytical Procedures

الهدف التعليمي ٦-٦: مناقشة الغرض من الإجراءات التحليلية

تم تعريف الإجراءات التحليلية [الإختبارات التحليلية] في SAS 56 على أنها: تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية.. ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع. ويتسم هذا التعريف بالصفة الرسمية بأكثر من الوصف الذي تم إستخدامه سابقاً في هذا الفصل، ولكنه يتضمن نفس المعنى. وتؤكد نشرة معايير المراجعة رقم ٥٦ على أهمية التوقعات التي يتوصل إليها المراجع. ومثلاً، يمكن للمراجع أن يقارن مصروف العمولة المسجل في العام الحالي بالمبيعات المسجلة مضروبة في معدل متوسط العمولة كإختبار للمنطقية العامة للعمولات المسجلة. وحتى يمكن إعتبار ذلك دليلاً مناسباً ويمكن الإعتماد عليه، يجب أن يستنتج المراجع أن المبيعات قد تم تسجيلها على نحو صحيح، وأن كافة المبيعات ينتج عنها عمولة، وأنه يوجد معدل فعلي لمتوسط العمولة يمكن أن يحدد بسهولة.

وسيتم في الجزء الباقي من هذا الفصل التركيز على الغرض من الإجراءات التحليلية، والوقت الملائم لإستخدامها، والأنواع الخمس الرئيسية للإجراءات التحليلية التي يستخدمها المارسون، وإستخدام الأساليب الإحصائية وبرامج الحاسب الآلى لتوفير تطبيق أكثر فعالية للإجراءات التحليلية، ويشمل الملحق أ في هذا الفصل النسب المالية المتعارف عليها ومناقشة تفسيراتها.

أغراض وتوقيت الإجراءات التحليلية Purpose and Timing of Analytical Procedures

سيتم في هذا القسم مناقشة الأسباب الهامة لإستخدام الإجراءات التحليلية، وسيتم أيضاً التعرض للتوقيت الملائم خلال المناقشة.

تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه Understanding the Client's Industry Business

سيتم في الفصل القادم مناقشة ضرورة أن يتم التوصل إلى معلومات عن نشاط العميل ومجال عمله. وتعد الإجراءات التحليلية أحد الأساليب التي تستخدم عادة للتوصل إلى مثل هذه المعلومات.

وبوجه عام، يتمكن المراجع الذي توافر له المعرفة عن العميل وممارسة المراجعة في الشركة التي يديرها العميل في فترات سابقة من تخطيط المراجعة الخاصة بهذا العام على نحو ملائم. ومن خلال

تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التي لم يتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي مع ذات المعلومات التي تم مراجعتها في السنوات السابقة، يمكن للمراجع أن يضع يده على التغيرات. ويمكن أن تتمثل هذه التغيرات في إتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر في تخطيط المراجعة. ومثلاً، يمكن أن يشير إنخفاض نسبة الهامش الإجمالي مع الوقت إلى زيادة المنافسة في المجال الذي تعمل الشركة فيه، وان يولى المراجع طريقة تسعير المخزون عناية أكثر خلال عملية المراجعة. وعلى نحو مماثل، إذا وجد زيادة في رصيد الأصول الثابتة فانها تشير إلى وجود عمليات حيازة هامة يجب أن يتم فحصها.

تقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار

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

يتم إستخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجها الشركة محل المراجعة. ويجب أن يتم أخذ إحتمال الفشل المالي في الإعتبار عند تقدير الأخطار المرتبطة بالمراجعة [سيتم التعرض لذلك على نحو مفصل في الفصل الثامن] بالإضافة إلى ما يتصل بإستخدام الإدارة لمفهوم الإستمرار عند إعداد القوائم المالية. وتوجد بعض أنواع الإجراءات التحليلية التي يمكن إستخدامها على نحو مفيد في هذا الصدد. ومثلاً، إذا وجد أن هناك إرتفاعاً غير عادى في نسبة الدين طويل الأجل إلى صافي الثروة مع وجود إنخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول، سيظهر مؤشر يعبر عن خطر كبير لحدوث فشل مالي. ولن تؤثر هذه الحالة فقط على خطة المراجعة، ولكنها تثير شك كبير عن إمكانية إستمرار الشركة الشركة محل المراجعة، ويتطلب ذلك تعديلا في تقرير المراجعة كما سبق التعرض له في الفصل الثاني.

الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية

Indication of the Presence of Possible Misstatements in the Financial Starements

يشار إلى الفروق الكبيرة غير المتوقعة بين البيانات المالية التي لم يتم مراجعتها والتي تخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة بالتقلبات غير العادية Unusual Fluctuations ويحدث تقلبات غير عادية عند وجود فروق جوهرية غير متوقعة أو عند توقع، فروق جوهرية ولكن لم تحدث. وقد يرجع السبب في كلتا الحالتين إلى وجود أخطاء أو مخالفات. وهكذا، اذا كانت قيمة الفروق كبيرة، يجب أن يتعرف المراجع على السبب، وأن ذلك السبب يتعلق بحدث إقتصادي وليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفة. ومثلاً عند مقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين في العام الحالى مع نفس النسبة في العام الماضي، ووجد إنخفاض في النسبة وفي نفس الوقت لوحظ إنخفاض في معدل دوران المدينين. سيشير الأثر المشترك لهذه المعلومات إلى إحتمال تدينه المخصص. ويطلق على هذا النوع من الإجراءات التحليلية توجيه الإهتمام Attention Di-recting. حيث ينتج عنه تنفيذ المزيد من الإجراءات التفصيلية في جوانب محددة خلال المراجعة مما قد يؤدى إلى إكتشاف الأخطاء والمخالفات.

تخفيض الإختبارات التفصيلية Reduction of Detailed Audit Tests

عندما لا ينتج عن أداء الإجراءات التحليلية ظهور تقلبات جوهرية، فإن ذلك يتضمن إنخفاض إحتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة، وبالتالى تعد الإجراءات التحليلية دليلاً أساسياً يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، ويمكن إجراء إختبارات تفصيلية أقل في هذا الإطار. وعلى سبيل المثال، إذا كانت نتيجة تنفيذ الإجراءات التحليلية على رصيد

حساب صغير مثل حساب التأمين المدفوع مقدما مرضية، قد يعد إجراء إختبارات تفصيلية في هذا الحساب أمراً غيرضروري. وفي بعض الحالات، يمكن حذف بعض إجراءات المراجعة وتخفيض حجم العينة أو ترحيل زمن تنفيذ الإجراءات بعيداً عن تاريخ الميزانية.

وعادة ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة بالمقارنة مع الإختبارات التفصيلية. ولذلك يفضل معظم المراجعين إحلال الإجراءات التحليلية محل الإختبارات التفصيلية كلما كان ذلك ممكنا. وللتوضيح، يكون حساب ومراجعة النسب الخاصة بالمبيعات والمدينين اقل تكلفة عن إرسال المصادقات إلى المدينين. واذا كان يمكن تخفيض أو الإحلال محل المصادقات عن طريق أداء الإجراءات التحليلية، سيحدث توفير ملموس في التكلفة.

ويتوقف المدى الذي يمكن أن توفر عنده الإجراءات التحليلية دليلاً أساسياً مفيداً على مدى الإعتماد عليها في ظروف تنفيذها. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية أفضل الإجراءات التي يمكن تطبيقها في بعض حالات المراجعة ولتحقيق أهداف معينة للمراجعة. وتشمل أهداف المراجعة: التبويب الملائم للعمليات المالية، مدى إكتمال العمليات المالية التي تم تسجيلها، ودقة أحكام وتقديرات الإدارة في جوانب محددة مثل مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها. أما في بعض أهداف المراجعة والحالات الأخرى، يمكن اعتبار الإجراءات التحليلية كموجة للإهتمام فقط على أفضل تقدير ولايعتمد عليها عند جمع الأدلة الأساسية. ومثال ذلك، تحديد حدوث العمليات المالية الخاصة بالمبيعات. وسيتم مناقشة العوامل التي تحدد متى يعد إستخدام الإجراءات التحليلية أمراً فعالاً وسيتم مناقشة ذلك فميا بعد في هذا الفصل.

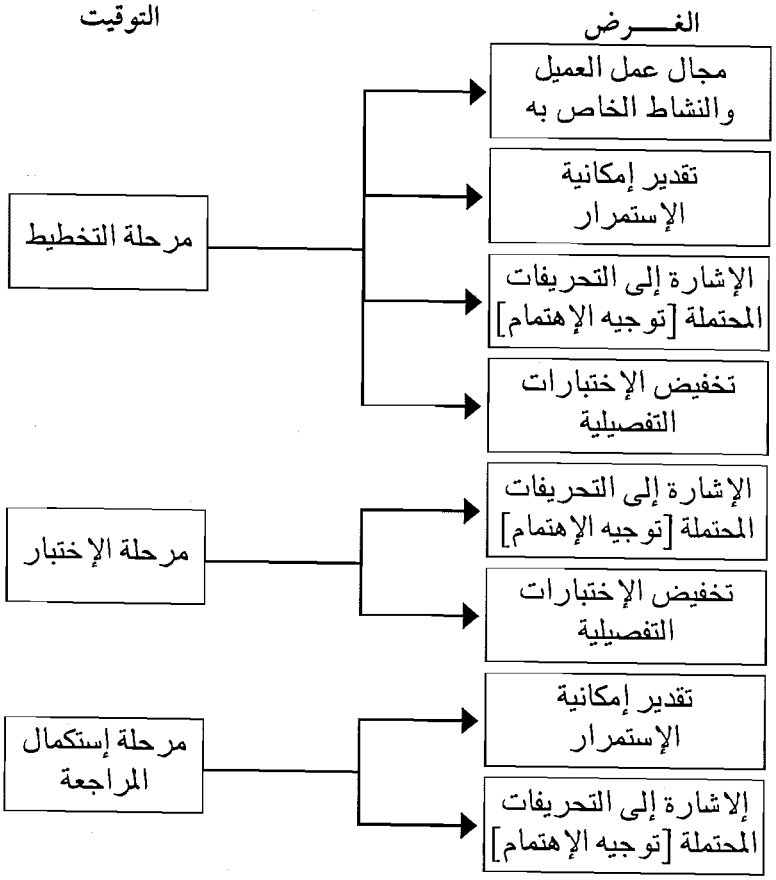
التوقيت Timing

يمكن أداء الإجراءات التحليلية في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة. حيث يجب إجراء بعض هذه إجراءات في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذي سيتم تنفيذه. ويساعد ذلك المراجع على التعرف على الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء المراجعة. ومثلاً، قد يؤدى حساب معدل دوران المخزون قبل إختبار أسعار المخزون إلى توجيه عناية خاصة عند تنفيذ هذه الإختبارات.

ويتم أداء الإجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الإختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى. ومثلاً، يمكن مقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة عن العام السابق كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً.

ويجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الإنتهاء من المراجعة. ويكون ذلك مفيداً في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة أو المشكلات المالية ومساعدة المراجع على التوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم مراجعتها. ومن المتعارف عليه أن ينفذ الشريك الإجراءات التحليلية عند الفحص النهائي لأوراق العمل والقوائم المالية وعادة مايكون لدى الشريك إلماماً كبيراً بالعميل والمجال الذي يعمل فيه نتيجة العلاقات الطويلة معه. ويعد توحيد كل من المعرفة بمجال عمل العميل والإجراءات التحليلية الفعالة أحد السبل الممكنة للإشراف على الأداء في المراجعة. ويوضح الشكل ٦-٢ أغراض الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من المراحل الثلاث. ويتم تنفيذ الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لتحقيق كافة الأغراض الأربعة، بينما يتم إستخدامها في المرحلتين الأخريين لتحديد دليل المراجعة الملائم والتوصل إلى رأى عن مدى عدالة العرض بالقوائم المالية.

الشكل ٦ – ٢
توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية



أنواع الإجراءات التحليلية الخمس Five types of Analytical Procedures

الهدف التعليمي ٦-٧: إختيار النوع الملائم للإجراءات التحليلية من الأنواع الخمس الرئيسية

يتمثل الجانب الأهم في إستخدام الإجراءات التحليلية في إختيار النوع الأكثر ملائمة منها. ويوجد خمس أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية:

١- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.
٢- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.
٣- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل.
٤- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع.
٥- مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية.

مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه Compare Client and Industry Data

بإفتراض أنك تقوم بإجراء المراجعة وتوافرت لك المعلومات التالية عن العميل ومتوسط النشاط الذي يعمل العميل فيه.

	العميل		النشاط	
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٦
دوران المخزون	٣,٤	٣,٥	٣,٩	٣,٤
نسبة الهامش الإجمالي	٢٦,٢٪	٢٦,٤٪	٢٧,٣٪	٢٦,٢٪

إذا نظرنا فقط للنسب الخاصة بالعميل، سيبدو أن الشركة تتمتع بالإستقرار ولاتوجد أى إشارة عن صعوبات. وبرغم ذلك، عند المقارنة مع النسب المالية للنشاط، يبدو موقف العميل في صورة سيئة. فموقف العميل في عام ١٩٩٦ كان أفضل على نحو طفيف من النسب المالية للنشاط. ولم يكن الوضع هكذا في عام ١٩٩٧. وعلى الرغم من أن هاتين النسبتين لا تشيران بمفردهما إلى وجود صعوبات كبيرة، فإن المثال يوضح كيف يمكن أن تؤدى المقارنة مع بيانات النشاط إلى توفير معلومات مفيدة عند الأداء الخاص بالعميل. ومثلاً، يمكن أن تكون الشركة قد فقدت جانباً من حصتها السوقية، أو لاتمكنها سياسات التسعير التي تتبعها من المنافسة، أو أنها قامت بالإنفاق على نحو غير طبيعي أو أنه يوجد عناصر تم تكهينها بالمخزون.

وتقوم شركات مثل Dun & Bradstreet, Robert Morris Associates وناشرين أخرين بتجميع المعلومات المالية لآلاف الشركات وتصنيفها في فئات من الأعمال. وتقوم العديد من منشآت المحاسبة بشراء هذه النشرات واستخدامها للتعبير عن بيانات الأنشطة واستخدامها للمقارنة في عمليات المراجعة التي يقومون بتنفيذها.

وتتمثل أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهم أعمال العميل وفي أنها تقدم مؤشراً على إحتمال وجود الفشل المالي. وعلى سبيل المثال تستخدم النسب الخاصة Robert Morris Associates أساساً بواسطة رجال البنوك ومسئولي الإئتمان لتقييم قدرة الشركة على رد القرض. وتعد نفس المعلومات مفيدة للمراجع عند تقرير القدرة النسبية لهيكل رأس المال لدى العميل، وقدرته على الإقتراض واحتمال الفشل المالي.

ويتمثل العيب الرئيسي في إستخدام نسب النشاط في المراجعة في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات للمنشآت التي يتشكل منها إجماليات النشاط. ونظراً لأن بيانات النشاط تمثل متوسطات عامة، فيمكن أن تكون المقارنات غير ذات معنى. بالإضافة إلى إتباع المنشآت المختلفة طرقاً محاسبية مختلفة مما يؤثر على إمكانية الإعتماد على البيانات. فإذا إتبعت معظم الشركات في النشاط طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً في تقييم المخزون وطريقة القسط المتناقص في حساب الإهلاك، ستكون المقارنات غير ذات معنى. ولايعنى ذلك أنه لايحب إجراء المقارنة مع النشاط، ولكن يجب الحذر في تفسير النتائج.

مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة

Compare Client data with Similar Prior-Period Data

الإستخدام الفعال للإجراءات التحليلية

طبقاً لما ورد في مقال حديث نشر في مجلة المحاسبة Journal of Accountancy يمكن أن يحصل المراجع على معلومات أكثر ملائمة ويقدم خدمة عالية المستوى إلى العملاء من خلال مقارنة نتائج الإجراءات التحليلية مع الشركات المشابهة في نفس المنطقة الجغرافية. وكتب المؤلف Michael D. Chase المحاسب المصرح له ورئيس شركة Profesional Developement Training Corp. مايلي:

تساعدنا المعرفة التي نكتسبها عن مجال عمل العميل والنشاط الخاص به في تصميم إجراءات تحليلية تتسم بالفعالية والكفاءة. ومع ذلك ستكون هذه الإجراءات غير ذات جدوى ما لم تقارن نتائج الإختبار مع: أرصدة نهاية العام، قيم الموازنة، ومتوسطات النشاط. ويتمثل المنهج الأكثر فعالية والذي يمكن أن يعتمد عليه في مقارنة العلامات الحيوية Vital Signs لدى العميل [على سبيل المثال: الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة، صافى المبيعات، تكاليف العمل المباشرة، عدد الموظفين... وهكذا] مع معايير خارجية مثل متوسط النشاط للشركات التي تعمل في نفس المنطقة الجغرافية.

المصـــدر - Michael D. Chase, CPA, "Local Area Statistics: A Practice Development Tool", Journal of Accountancy, June 1994. P.100.

بفرض أن نسبة الهامش الإجمالي كانت تتراوح بين ٢٦٪ و٢٧٪ بالشركة في السنوات الأربع الماضية وأن نسبة العام الحالي تبلغ ٢٣٪. فيجب أن يلفت هذا النقص إنتباه المراجع. وقد يرجع سبب النقص إلى وجود تغيير في الظروف الإقتصادية. ومع ذلك يمكن أن يكون السبب وجود أخطاء أو مخالفات في القوائم المالية، مثل أخطاء الفاصل الزمني في المبيعات أو المشتريات، عدم تسجيل المبيعات، وجود زيادة في رصيد المدينين، أو أخطاء في تكلفة المخزون. ويجب أن يحدد المراجع سبب النقص في نسبة الهامش الإجمالي مع أخذ أثر ذلك، إن كان هناك أثر، على تجميع الأدلة.

وتتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع مايقابلها في فترة أو فترات سابقة. وفيما يلي بعض الأمثلة المتعارف عليها:

- **مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابله في السنة السابقة.** تتمثل أبسط الطرق لتنفيذ هذا الإختبار في إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية. ويمكن للمراجع بسهولة أن يقارن رصيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة في بداية المراجعة لتقرير أى الأرصدة يجب أن يتم التعامل معها بإهتمام أكبر بسبب وجود تغير كبير في الرصيد. وعلى سبيل المثال، إذا لاحظ المراجع أن هناك زيادة ملحوظة في مصروفات الأدوات المكتبية، فيجب عليه أن يحدد سبب الزيادة في إستخدام الأدوات المكتبية وهل يرجع ذلك إلى خطأ في الحساب نتيجة عدم التبويب الصحيح أو التحريف في قيمة المخزون من الأدوات المكتبية.

- **مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد مع مايقابلها في السنة السابقة.** إذا لم يحدث تغيير كبير في العمليات التشغيلية لدى العميل في العام الحالي، يجب أن يظل جانب كبير من إجماليات القوائم المالية أيضاً دون تغيير.

ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع مايقابلها في الفترة السابقة، يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو إضافي. ويمكن أن تتم المقارنة وفقاً لفترة زمنية أو في نقطة ما من الزمن. ومن أمثلة النوع الأول مقارنة الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة لحسابات المبيعات والصيانة وغيرها. أما النوع الثاني فيتمثل في مقارنة تفاصيل القروض التي يجب سدادها في نهاية الفترة الحالية مع ما يقابلها في نهاية الفترة السابقة.

حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة. يوجد عيبان في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة كما سبق الوصف في الفقرتين السابقتين. أولاً، لايتم أخذ النمو أو النقص في أنشطة العمل في الإعتبار. ثانياً، العلاقات بين البيانات والبيانات الأخرى، مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، قد تم تجاهلها. ويمكن التغلب على هذين

العيبين من خلال إستخدام النسب المالية والنسب المئوية. ويعد المثال الذي سبق عرضه عن النقص في الهامش علاقة متعارف عليها بين المراجعين لإستخدام النسب المئوية.

ويتضمن الجدول ٦-٧ عدداً من النسب المالية والمقارنات الداخلية لإظهار الإنتشار الواسع لتحليل النسب المالية. وفي كل الأحوال، يجب أن تتم المقارنات مع العمليات الحسابية التي سبق إجرائها لدى نفس العميل في السنوات السابقة. ويوجد العديد من النسب المالية والمقارنات التي يمكن للمراجع استخدامها. وسيتم تقديم أمثلة أخرى في جوانب محددة للمراجعة.

ويتم استخدام النسب المالية والنسب المئوية في العام الحالي ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة بنفس أنواع النسب المالية والنسبة المئوية للمقارنة مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه العميل. ومثلاً، من المفيد أن يتم مقارنة الهامش الاجمالي في السنة الحالية مع المتوسطات في النشاط والسنوات السابقة. ويمكن أن يقال نفس الشئ على معظم النسب المالية التي سيتم تقديمها في الملحق أ.

ويوجد أيضاً العديد من المقارنات التي يمكن إجرائها بين بيانات الفترة الحالية والفترة السابقة بخلاف تلك المقارنات المتعارف عليها والمتاحة من بيانات النشاط. وعلى سبيل المثال، يمكن مقارنة نسبة كل فئة من المصروفات إلى إجمالي المبيعات مع مايقابلها في السنوات السابقة. وعلى نحو مماثل، يمكن إجراء المقارنات مع الفترات السابقة باستخدام التشغيل في الوحدات الإقتصادية المتعددة [مثلاً، سلسلة محلات التجزئة]، والمقارنات الداخلية في كل وحدة على حدة.

جدول ٦ - ٧
المقارنات والعلاقات الداخلية

النسبة المالية أو المقارنة	التحريف المحتمل
دوران المواد الخام بشركة صناعية	التحريف في المخزون، التحريف في تكلفة البضاعة المباعة أو تكهين المواد الخام في المخزون
عمولات البيع إلى صافي المبيعات	التحريف في عمولات البيع
مردودات ومسموحات المبيعات إلى إجمالي المبيعات	سوء تبويب مردودات ومسموحات المبيعات أو عدم تسجيل المردودات والمسموحات التي تتم بعد نهاية الفترة
القيمة النقدية للتنازل عن التأمين على الحياة [السنة الحالية] إلى نفس القيمة بالسنة السابقة	عدم تسجيل التغير في القيمة النقدية للتنازل أو الخطأ في تسجيل التغير
نسبة كل مصروف صناعي إلى إجمالي المصروفات الصناعية	التحريف الكبير في المصروفات ضمن الرقم الإجمالي للمصروفات

مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل Compare Client Data With Client - Determined expected Results

تقوم معظم الشركات بإعداد موازنات Budgets بنتائج التشغيل والنتائج المالية. وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن الفترة المحاسبية. وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب الهامة التي يوجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات. وأيضاً إذا لم توجد فروق،

فيمكن أن يشير ذلك إلى عدم وجود إحتمال بوقوع تحريفات. ومن المتعارف عليه، على سبيل المثال، أن يتم مثل هذا النوع من الإجراءات التحليلية عند مراجعة الوحدات المحلية الحكومية. أو الوحدات الحكومية على مستوى الولاية أو المستوى الفيدرالي.

ويوجد أمران يجب الإهتمام بهما في حالة مقارنة بيانات العميل مع الموازنات. أولاً، يجب أن يقيم المراجع مدى واقعية الموازنة. حيث يتم في بعض المنظمات إعداد الموازنة دون بذل العناية الملائمة، وبالتالى لن تمثل الموازنة توقعات واقعية. وتكون لهذه المعلومات قيمة قليلة كدليل للمراجعة. ثانياً، يوجد إمكانية لقيام أفراد العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموا زنة. وإذا حدث ذلك، لن يجد المراجع فروقاً في مقارنة البيانات الفعلية مع بيانات الموا زنة حتى في ظل وجود تحريفات في القوائم المالية. ويمكن التعرف على مدى واقعية الموازنة من خلال مناقشة إجراءات التوصل للموازنة مع العميل. ويتم تنفيذ خطوات المراجعة الخاصة بتقدير خطر الرقابة وأداء الإختبارات التفصيلية للبيانات الفعلية لتقليل احتمال تعديل أفراد العميل للبيانات الفعلية حتى يحدث توافق بينها وبين الموازية.

مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع Compare Client Data with Auditor - Determined Expected Results

يمكن مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع عندما يقوم المراجع بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية. وتمثل توقعات المراجع القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الإتجاهات التاريخية. ومثلاً، يمكن توقع قيمة رصيد مصروف الفائدة على أوراق الدفع طويلة الأجل في ضوء العلاقة بين الحسابات عن طريق ضرب الرصيد الشهرى الختامى لأوراق الدفع في معدل متوسط الفائدة الشهرى [أنظر الشكل ٦ – ٣]. أما المثال على إستخدام الاتجاهات التاريخية فيمكن أن يعبر عنه من خلال تطبيق المتوسط المتحرك لرصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كنسبة من إجمالي رصيد المدينين في نهاية العام لتحديد القيمة المتوقعة للمخصص في العام الحالي.

مقارنة بيانات العميل مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية

Compare Client Data with Results using Nonfinancial Data

بفرض أن المراجعة تتم في أحد الفنادق، يمكن للمراجع أن يحدد عدد الحجرات في الفندق، معدل الحجرة الواحدة، معدل الإشغال. ويمكن إستخدام هذه البيانات بسهولة لتقدير إجمالي الإيراد من تأجير الحجرات ومقارنته مع الإيراد المسجل. ويمكن إستخدام نفس النهج في تقدير قيم حسابات مثل: إيراد التعليم في الجامعات [متوسط إيراد التعليم للطالب × عدد الطلاب]، وقيمة الأجور في أحد المصانع [إجمالي ساعات العمل × معدل الأجر للساعة] ، وتكلفة المواد المباعة [عدد الوحدات المباعة × تكلفة الوحدة الواحدة].

ويتمثل الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات. وفي الأمثلة السابق ذكرها، لايكون ملائماً إستخدام العمليات الحسابية التي يتم من خلالها تقدير إيراد الفندق كدليل للمراجعة ما لم يكن المراجع مقتنعاً بسلامة عد عدد الحجرات، معدل الحجرة ومعدل الإشغال في الفندق. وسيكون الأمر أكثر صعوبة للمراجع عند دقة تقييم معدل الأشغال عن عنصرى البيانات الأخرين.

شكل ٦ – ٣ :

الإختبارات العامة لمصروف الفائدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بشركة Hillsburg Hardware

الجدول N3 تاريخ: ٩٧/٣/٦
أعد بواسطة:
صدق عليه بواسطة:

شركة Hillsburg Hardware
الإختبارات العامة لمصروف الفائدة
١٩٩٦/١٢/٣١

مصروف الفائدة طبقاً للإستاذ العام		١٢٠٤٣٢ (١)
حساب الفائدة:		
القروض قصيرة الأجل		
الأرصدة في نهاية الشهر (٢)		
يناير	١٤٧٥٠٠	
فبراير	١٥٩٢٠٠	
مارس	١٧٠٦٠٠	
أبريل	١٧٠٨٠٠	
مايو	١٣٠٢٠٠	
يونيو	٩٣٧٠٠	
يوليو	٧٠٠٠٠	
أغسطس	صفر	
سبتمبر	صفر	
أكتوبر	٤٢٧٠٠	
نوفمبر	١٢٦٣٠٠	
ديسمبر	٢٠٩٠٠٠	
الاجمالي	١٣٢٠٠٠٠	
المتوسط (÷١٢) ١١٠٠٠٠ × ١٢,٥٪(٣) =		١٣٧٥٠
القروض طولة الأجل		
الرصيد الإفتتاحي		١٣٢٦٠٠٠ (٢)
الرصيد الختامي		١٢٠٦٠٠٠ (٢)
		٢٥٣٢٠٠٠
المتوسط (÷٢) ١٢٦٦٠٠٠ × ٨,٥٩(٤) =		١٠٧٦١٠
إجمالي مصروف الفائدة المقدر		١٢١٣٦٠
الفروق		(٩٢٨) (٤)

تسجيل وتعليقات

١) المتوسطات في الأستاذ العام وميزان المراجعة.
٢) تم التوصل إلى ذلك من الأستاذ العام.
٣) تم تقدير ذلك من خلال فحص أوراق الدفع خلال العام والذي يتراوح المعدل فيها من ١٢٪ إلى ١٣٪.
٤) يتفق مع جدول الملف الدائم للقرض طويل الأجل.
٥) لاتشير الفروق بشكل جوهري في ضوء الأهمية النسبية إلى أن مصروف الفائدة في الدفاتر يعد منطقيا.

إستخدام الأساليب الإحصائية وبرامج الحاسب الالكتروني
Using Statistical Techniques and Computer Software

الهدف التعليمي ٦-٨: شرح فوائد إستخدام الأساليب الإحصائية وبرامج الحاسب الإلكتروني في الإجراءات التحليلية

يعد إستخدام الأساليب الاحصائية أمرا مرغوباً حتى تصبح إستخدامات الإجراءات التحليلية أكثر مناسبة. ويستخدم معظم المراجعين برامج الحاسب الإلكتروني لإجراء العمليات الحسابية في الإجراءات التحليلية الاحصائية وغير الإحصائية بشكل أيسر. وسيتم عر هاتين الأداتين بصورة موجزة.

الأساليب الإحصائية Statistical Techniques

يمكن تطبيق العديد من الأساليب الإحصائية التي يمكن أن تساعد في تفسير البيانات في الإجراءات التحليلية. وتتمثل مزايا هذه الأساليب في أنها توفر إمكانية إجراء عمليات حسابية أكثر تعقيداً وأكثر موضوعية.

ويعد تحليل الإنحدار أكثر الأساليب الإحصائية إستخداماً في الإجراءات التحليلية. ويتم إستخدام تحليل الإنحدار في تقييم مدى منطقية الرصيد المسجل بالدفاتر من خلال علاقة هذا الرصيد مع معلومات أخرى مناسبة. ومثلاً، يمكن أن يستنتج المراجع وجود علاقة مناسبة بين مصاريف البيع وإجمالي المبيعات، وأيضاً بين مصاريف البيع في العام الحالي وكل من مصاريف البيع في العام السابق وعدد رجال البيع. ويقوم المراجع بالتالي بإستخدام تحليل الإنحدار ليحدد على نحو إحصائي القيمة المتوقعة لمصاريف البيع ومقارنتها بالقيمة المسجلة. ويمكن التعرف بالتفصيل على إستخدامات تحليل الإنحدار وبعض الطرق الإحصائية الأخرى في الإجراءات التحليلية بالرجوع إلى المراجع التي تتعامل مع الموضوعات الاحصائية المتقدمة واستخدامتها في المراجعة مثل أساليب المعاينة الإحصائية.

برامج الحاسب الالكتروني التي يستخدمها المراجع Auditor's Computer Software

يمكن إستخدام برامج المراجعة التي يتم تشغيلها على أجهزة الحاسب الإلكتروني الشخصي لأداء الاجراءات التحليلية بشكل مكثف كإختبار إضافي لإختبارات المراجعة الأخرى. وقد بدأت العديد من منشآت المحاسبة في إستخدام هذه الأدوات لأداء المراجعة على نحو أكثر فعالية وكفاءة (أنظر الفصل ١٥). ويوجد جانب أساسي في مثل هذه البرامج يتمثل في القدرة على إدماج الحسابات بدفتر الأستاذ العام للعميل في نظام الحاسب الالكتروني للمراجع. وبالتالي يمكن التوصل إلى نسخة إلكترونية من قيود التسوية والقوائم المالية مما يؤدى إلي توفير الوقت. ويتم تخزين معلومات دفتر الأستاذ العام للعميل في ملفات الكترونية لدى العميل ويتم تحديثها عام بعد أخر. ويسمح ذلك الأمر أن يقوم المراجع بتنفيذ العمليات الحسابية التحليلية المكثفة بتكلفة منخفضة. ويمكن أيضاً عرض المعلومات التحليلية في أنماط مختلفة مثل الرسوم البيانية والخرائط للمساعدة في تفسير البيانات.

وتتمثل المنفعة الرئيسية من إستخدام الإجراءات التحليلية الإلكترونية في سهولة تحديث العمليات الحسابية عند قيام العميل بإجراء قيود التسوية للقوائم المالية. فإذا تم إجراء العديد من قيود التسوية في دفاتر العميل، يمكن إجراء العمليات الحسابية للإجراءات التحليلية بما يؤدى إلى تعديلها لتتلائم مع التسويات بسرعة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤثر التغيير في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة في عدد كبير من النسب المالية. ويمكن تعديل كافة النسب المالية التي تتأثر بهذه التغيرات بدون تكلفة بإستخدام برامج الحاسب الإلكتروني الشخصي.

ملحق أ : النسب المالية المتعارف عليها Appeudix A: Common Financial Ratios

تتضمن الإجرادات التحليلية إستخدام النسب المالية العامة خلال مرحلة التخطيط والفحص النهائى في مراجعة القوائم المالية. حيث يؤدى ذلك إلي توفير تفهم مفيد لمعظم الأوضاع والأحداث المالية الجارية، وفحص القوائم المالية من منظور المستخدم. ويمكن أن يكون التحليل المالي العام فعالاً في التعرف على الجوانب التي يحتمل أن يوجد بها مشكلات وتكون بحاجة لتحليل إضافي وتركيز في إستخدام إجراءات المراجعة بها، كما يمكن أيضاً أن يتم من خلاله تحديد جوانب العمل التي يستطيع المراجع أن يقدم تصوراً للمساعدة على التعامل معها.

القدرة على دفع الديون قصيرة الأجل Short - Term Debt - Paying Ability

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الإلتزامات المتداولة}}$$

$$\text{النسبة السريعة} = \frac{\text{النقدية + أوراق مالية قابلة للبيع + صافى المدينين}}{\text{الإلتزامات المتداولة}}$$

$$\text{نسبة النقدية} = \frac{\text{النقدية + أوراق مالية قابلة للبيع}}{\text{الإلتزامات المتداولة}}$$

تتبع معظم الشركات دورة التشغيل التي يتم فيها الحصول على مدخلات الإنتاج وتحويلها إلى بضاعة تامة وبيعها بعد ذلك والحصول على النقدية. ويتطلب ذلك الإستثمار في رأس المال العامل الذي يعبر عن الأموال المطلوبة لتمويل المخزون والمدينين. ويتم الحصول على الجانب ا لأكبر من هذه الأموال من الدائنين عن التجارة ورأس المال، الاقتراض من البنوك، وصافى التدفق النقدي الموجب من التشغيل.

ويجب في أي وقت أن يوجد بالشركة مبلغ لصافي رأس المال العامل. ويتمثل ذلك في زيادة الأصول المتداولة عن الإلتزامات المتداولة ويقاس بإستخدام نسبة التداول. ويفترض في حالة صافى رأس المال العامل الموجب (زيادة نسبة التداول عن الواحد الصحيح)، أى أن بالشركة أصول كافية متاحة لسداد الديون الحالية. وبذلك فإن الشركة التي يوجد بها صافي رأس مال عامل جيد يتم معاملتها من قبل رجال البنوك والدائنين على نحو أفضل بالمقارنة مع الشركات الأخرى التي تكون في وضع خطر لاتستطيع معه الحصول على القروض.

ومع ذلك، يعد ما سبق وجهة نظر مبسطة. حيث تختلف الأصول المتداولة بالشركات طبقاً لأسس التقييم والسيولة. وهذه الجوانب تؤثر في قدرة الشركة على سداد إلتزاماتها ويمكن إختبار هذه المشكلة عن طريق تقييد التحليل على أكثر الأصول المتداولة موضوعية ويمكن تحويلها إلى نقدية بسرعة. وهكذا، لايتم إدراج المخزون في النسبة السريعة، ويتم حذف المدينين من نسبة النقدية. وعادة إذا زادت نسبة النقدية عن الواحد الصحيح، فإن الشركة تكون في موقف ممتاز لسداد الإلتزامات عن الديون قصيرة الأجل. وفي بعض الحالات، قد يكون ملائماً إدراج الأوراق المالية القابلة للبيع بسعر السوق وليس بالتكلفة عند حساب هذه النسب.

نسب السيولة قصير الأجل Short - Term Liquidity

إذا لم يتوافر بالشركة نقدية وعناصر يمكن تحويلها بسهولة إلى نقدية بشكل كاف لمقابلة إلتزاماتها،

سيتمثل العامل الرئيسي لسداد الديون في الفترة الزمنية التي تستغرقها الشركة لتحويل عناصر الأصول المتداولة القابلة للسيولة إلى نقدية. ويتم قياس ذلك بإستخدام نسب السيولة قصيرة الأجل.

ويوجد نسبتان لمعدل الدوران - للمدينين والمخزون - يمكن للمراجع أن يستخدمهما في هذا الإطار. وعادة ما يتم إستخدام إتجاهات نسبة دوران المدينين في تقدير منطقية مخصص الديون المشكوك فيها. ويتم إستخدام إتجاهات نسبة دوران المخزون في التعرف على المشاكل المحتملة لتكهين المخزون.

$$\text{معدل دوران حسابات المدينين المتوسط} = \frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{متوسط حسابات المدينين}}$$

$$\text{متوسط أيام التحصيل} = \frac{\text{حسابات المدينين} \times ٣٦٠}{\text{صافى المبيعات}}$$

$$\text{معدل دوران متوسط المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

$$\text{متوسط أيام البيع} = \frac{\text{متوسط المخزون} \times ٣٦٠}{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}$$

متوسط أيام تحويل المخزون إلى النقدية = متوسط أيام البيع + متوسط أيام التحصيل

عندما يتم إستخدام نسب السيولة قصيرة الأجل (ونسبة التداول) لفحص أداء الشركة عبر الزمن أو مقارنته مع أداء الشركات الأخرى، سيكون لكل من الفروق في طرق تقويم المخزون، تواريخ إنتهاء السنة المالية، ومزيج المبيعات النقدية وعلى الأجل أثر كبير. حيث يمكن أن تختلف قيم المخزون بشكل كبير في حالة إستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً. وعندما يتم مقارنة شركات تستخدم طرقاً محاسبية مختلفة، يمكن تعديل قيمة المخزون في الشركة التي تستخدم طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً إلى طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لإتمام المقارنة بشكل أفضل.

إذا كانت الشركات التي يتم مقارنتها يوجد بها تواريخ مختلفة للإنتهاء من السنة المالية، أى أن تكون نهاية السنة المالية في إحدى الشركات في ٣١ ديسمبر، وتاريخ نهاية السنة المالية في الشركة الأخرى تكون في شهر آخر، سيكون المتوسط البسيط لإرقام إجمالي المدينين وأرقام المخزون منخفضاً في الشركة الأولى بالمقارنة مع الشركة الثانية. وينتج عن ذلك أن تظهر السيولة في الشركة الأولى على نحو أفضل من الواقع. وإذا كانت هذه هى الحالة، يمكن إستخدام العمليات الحسابية ربع السنوية في المقارنة.

وأخيراً، يمكن أن ينتج عن إستخدام صافي المبيعات في القوائم المالية في نسبة السيولة الخاصة بالمدينين مشكلة إذا كان يوجد هناك جزء كبير من المبيعات النقدية. ويمكن تخفيف أثر ذلك عندما يكون التناسب ثابت بين الفترات أو الشركات التي يتم المقارنة بينها.

القدرة على مقابلة إلتزامات الديون طويلة الأجل والتوزيعات الممتازة
Ability to Meet Long - Term debt Obligations and Perferred Dividends

$$\text{نسبة الدين إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{إجمالي الإلتزامات}}{\text{إجمالي حقوق الملكية}}$$

$$\text{نسبة صافي الأصول الملموسة إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{إجمالي حقوق الملكية} - \text{الأصول غير الملموسة}}{\text{إجمالي حقوق الملكية}}$$

$$\text{مرات اكتساب الفائدة} = \frac{\text{الدخل من التشغيل}}{\text{مصروف الفائدة}}$$

$$\text{مرات اكتساب الفائدة والتوزيعات الممتازة} = \frac{\text{الدخل من التشغيل}}{\text{مصروف الفائدة} + (\text{التوزيعات الممتازة} / 1 - \text{معدل الضريبة})}$$

تتوقف مقدرة الشركة على البقاء على المدى الطويل على نجاح التشغيل وقدرتها على زيادة رأس المال للتوسع أو البقاء في الفترات الصعبة المؤقتة. ومن جانب أخر، سينتفع حاملي الأسهم من الرفع المالي الناتج عن إقتراض رأس المال الذي يؤدي لتحقيق عوائد موجبة.

ويتمثل المقياس الرئيسي في تقييم هذا الهيكل طويل الأجل في نسبة الدين إلى حقوق الملكية فإذا كانت هذه النسبة كبيرة جداً، سيشير ذلك إلى أن الشركة قد بلغت مدى كبير في إستيعاب طاقة الإقتراض بها وبالتالي لايوجد مايخفف الأحداث المستقبلية. أما إذا كانت هذه النسبة منخفضة جداً، سيعني ذلك وجود إمكانية لتحقيق الرفع المالي لم يتم إستخدامها لتحقيق صالح الملاك. فإذا كانت النسبة في حالة صعود، فقد يعني ذلك أن الأرباح لاتؤدى إلى تدعيم إحتياجات المشروع. أما إذا كان إتجاه النسبة نحو الإنخفاض، سيعني ذلك أن الشركة في وضع جيد وأنها دخلت مرحلة من التوسع المستقبلي.

وتعبر نسبة صافي الأصول الملموسة إلى حقوق الملكية عن الجودة الحالية لحقوق الملكية من خلال عدم أخذ أصول مثل الشهرة التي يتوقف تحققها تماماً على العمليات المستقبلية في الإعتبار. ويمكن إستخدام هذه النسبة للتوصل إلى تفسير أفضل لنسبة الدين إلى حقوق الملكية.

ويهتم المقرضون عادة بقدرة الشركة على مقابلة أقساط الفائدة مثلما يهتمون بقدرة الشركة على سداد أصل الدين. ويتم تقييم القدرة الأخيرة من خلال تقدير التوقعات المستقبلية طويلة الأجل وموقف صافي الأصول بها. وتعد قيمة الأصول القابلة للتحقق أمراً هاماً في هذا الإطار وقد يمكن أن تتضمن أصول محددة يتم إستخدامها كضمان للدين.

وتعبر قدرة الشركة على سداد الفائدة مؤشراً على مقدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية موجبة من التشغيل في الأجل القصير، وأيضاً عبر الزمن. وهكذا، تظهر نسبة مرات الفائدة المكتسبة مقدرة الشركة على سداد الفائدة (والتوزيعات الممتازة)، بإفتراض ثبات إتجاهات الأرباح.

نسب التشغيل والأداء Operating and Performance Ratios

يتمثل العلاج الرئيسي لأي خلل مالي في تحسين العمليات التشغيلية. وبالتالي يهتم كافة الدائنين والمستثمرين بنتائج التشغيل، وبالتالي لايوجد مايدعو للإستغراب من كبر عدد النسب المالية للتشغيل والأداء التي يتم إستخدامها. وتتمثل النسبة الأكثر إنتشاراً في هذا الصدد في ربح السهم والتي تعد أحد جوانب القوائم المالية في معظم الشركات. ويمكن حساب العديد من النسب المالية الإضافية التي توفر رؤية مستقبلية للتشغيل.

وتتمثل أولى هذه النسب في نسبة الكفاءة. وهى تظهر حجم العمل الناتج عن تشغيل الأصول الملموسة بالشركة. وبمعنى آخر، تظهر ما إذا كان تم التوصل إلى إيراد كاف لتبرير توظيف الأصول. وعندما تكون نسبة الكفاءة منخفضة، سيكون ذلك مؤشراً على ضرورة البحث عن حجم اخر إضافي للعمل قبل الحصول على أصول أخرى. وعندما تكون نسبة الكفاءة مرتفعة، سيكون ذلك مؤشراً على أن الأصول قد وصلت إلى نهاية العمر ويجب الإستثمار لإضافة أصول جديدة قريباً.

وتتمثل النسبة الثانية في نسبة هامش الربح. وتظهر هذه النسبة جزء المبيعات الذي يزيد عن التكلفة (وفقاً للأساس المتغير والأساس الثابت). وعندما يوجد ضعف في هذه النسبة، سيكون ذلك مؤشراً عاماً على إما (١) مجمل الهامش (زيادة الإيراد عن التكاليف المتغيرة) يتسم بالإنخفاض الشديد، أو (٢) إنخفاض الحجم على نحو كبير في ضوء التكاليف الثابتة.

$$\text{نسبة الكفاءة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الأصول الملموسة الخاصة بالتشغيل}}$$

$$\text{نسبة هامش الربح} = \frac{\text{الدخل من التشغيل}}{\text{صافي المبيعات}}$$

$$\text{نسبة القدرة على تحقيق الأرباح} = \frac{\text{الدخل من التشغيل}}{\text{الأصول الثابتة الملموسة الخاصة بالتشغيل}}$$

$$\text{نسبة العائد على إجمالي الأصول} = \frac{\text{الدخل قبل الفوائد + الضرائب}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

$$\text{نسبة العائد على حقوق الملكية العادية} = \frac{\text{الدخل قبل الضرائب} - (\text{التوزيعات الممتازة}/1 - \text{معدل الضريبة})}{\text{حقوق الملكية العادية}}$$

نسب الرفع المالي (يتم حسابها بشكل منفصل لكل مصدر من مصادر رأس المال بخلاف حقوق الملكية العادية، وعلى سبيل المثال، الدين قصير الأجل، الدين طويل الأجل، الضرائب المؤجلة)

$$= \frac{(\text{العائد على إجمالي الأصول} \times \text{قيمة المصدر}) - \text{التكلفة المتعلقة بالمصدر}}{\text{حقوق الملكية العادية}}$$

$$\text{القيمة الدفترية للسهم العادى} = \frac{\text{حقوق الملكية العادية}}{\text{عدد الأسهم العادية}}$$

وتوجد نسبتان تشيران إلى ملائمة الأرباح النسبية مع إتخاذ الأصول كأساس، وهما نسبة القدرة على تحقيق الأرباح ونسبة العائد على إجمالي الأصول. وبذلك تظهر هاتان النسبتان الأثر الموحد لكل من نسب الكفاءة ونسبة هامش الربح.

وتقدم نسبة العائد على حقوق الملكية العادية رؤية لأرباح الشركة. فإذا كانت هذه النسبة أقل من معدل الفائدة طويلة الأجل السائد أو العائد على الاستثمارات البديلة، سيدرك الملاك ضرورة تحويل أصول الشركة واستخدامها في غرض أخر أو حتى تصفيتها ما لم يتحسن هذا العائد.

ويمكن التوصل إلى تحليل إضافي هام من خلال تحليل الرفع المالي. ويتم من خلاله ضرب الجزء النسبي للأصل في كل مصدر من مصادر رأس المال في العائد على إجمالي الأصول بالشركة. ويحدد ذلك العائد على كل مصدر من مصادر رأس المال. ويتم مقارنة تكلفة كل مصدر من مصادر رأس المال (مثلاً، مصروف الفائدة) والمساهمة التي يقدمها كل مصدر من مصادر رأس المال. فإذا

كانت القيمة موجبة لمصدر رأس المال، قد يعنى ذلك ضرورة الحصول على رأس مال إضافي. إما إذا كان الرفع المالي سلبياً من مصدر رأس المال، يجب فحص إمكانية تحسين الأرباح أو مدى توافر بدائل للرسملة. ويكون من المفيد أيضاً عند إستخدام تحليل الرفع المالي أن يتم أخذ نسبة الدين إلى حق الملكية في الإعتبار.

وتتمثل النسبة الأخيرة من نسب التشغيل والأداء في القيمة الدفترية للسهم العادي، وتظهر هذه النسبة الأثر الموحد للعمليات المالية الخاصة بحقوق الملكية عبر الزمن.

وأيضاً يرتبط إستخدام نسب التشغيل والأداء بنفس التضارب المحاسبي الذي سبق الإشارة إليه في نسب السيولة السابق ذكرها. فقد تتأثر المنفعة الناتجة عن إستخدام هذه النسب في إجراء المقارنات بين الشركات أو عبر الزمن بتصنيف عناصر التشغيل وعناصر عدم التشغيل، طرق تقويم المخزون، طرق إهلاك الأصول الثابتة، طرق إهلاك الشهرة، تكاليف البحوث والتطوير، والتمويل من خارج الموازنة.

مثال توضيحي Illustration

فيما يلي مثالاً للنسب المالية التي تم حسابها للقوائم المالية لشركة Hillsburg Hardware Co. التي سبق تقديمها في الفصل الخامس، مع وجود إفتراضات للتبسيط:

١- عدم وجود فرق كبير بين متوسطي المدينين والمخزون في السنة المالية عن الرصيد في نهاية السنة المالية.
٢- عدم وجود توزيعات ممتازة ويبلغ المعدل الضريبي ٣٤٪.
٣- يوجد ٢٥٠٠٠ سهم عادى بقيمة سوقية ١٢ دولار للسهم.

نسبة التداول = $\frac{٢٥٠٠}{٦٥٩}$ = ٣,٩

النسبة السريعة = $\frac{٤١ + ٩٤٨ + ٤٧}{٦٥٩}$

نسبة النقدية = $\frac{٤١}{٦٥٩}$ = ,٠٦

نسبة معدل دوران المدينين = $\frac{٧١٥٤}{٦٢ + ٩٤٨}$ = ٧١

نسبة أيام التحصيل = $\frac{(٦٢ + ٩٤٨) \times ٣٦٠}{٧١٥٤}$ = ٥٠,٨ يوم

معدل دوران المخزون = $\frac{٥١٦٢}{١٤٩٣}$ = ٣,٥

نسبة أيام البيع = $\frac{١٤٩٣ \times ٣٦٠}{٥١٦٢}$ = ١٠٤,١ يوم

نسبة الأيام اللازمة لتحديد النقدية = ٥٠,٨ + ١٠٤,١ = ١٥٤,٩ يوم

الديون إلى حق الملكية = $\frac{٦٥٩ \times ١٢٨٤}{١١٢٤}$ = ١,٧

صافي الأصول الملموسة إلى حق الملكية = $\frac{١١٢٤}{١١٢٤}$ = ١

عدد مرات الفائدة المكتسبة = $\frac{٣٦٩}{١٢٠}$ = ٣,١

عدد مرات الفائدة المكتسبة والتوزيعات المكتسبة = $\frac{٣٦٩}{١٢٠ + (\text{صفر}/١ - ٣٤,)}$ = ٣,١

نسبة الكفاءة = $\frac{٧١٥٤}{٣٠٦٧}$

نسبة هامش الربح = $\frac{٣٦٩}{٧١٥٤}$ = ,٠٥

نسبة القابلية على تحقيق الأرباح = $\frac{٣٦٩}{٣٠٦٧}$ = ,١٢

نسبة العائد على إجمالي الأصول = $\frac{٣٦٩ + ٣٦}{٣٠٦٧}$ = ,١٣

نسبة العائد على حق الملكية العادى = $\frac{٢٨٥ - (\text{صفر}/١ - ٣٤,)}{١١٢٤}$ = ,٢٥

نسب الرفع المالي :

الإلتزامات المتداولة = $\frac{(١٣, \times ٦٥٩) - \text{صفر}}{١١٢٤}$ = ,٠٨

أوراق الدفع = $\frac{(١٣, \times ١٢٠٦) - ١٢٠}{١١٢٤}$ = ,٠٣

القيمة الدفترية للسهم العادى = $\frac{١١٢٤}{٢٥٠}$ = ٤,٥٠

المصطلحات الأساسية

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures – إستخدام المقارنات والعلاقات التي تحدد مدى مناسبة أرصدة الحسابات أو البيانات الأخرى.

إجراء المراجعة Audit Procedure – تعليمات مفصلة لجمع نوع من أدلة المراجعة.

برنامج المراجعة Audit Program – تعليمات تفصيلية لجمع كافة أنواع الأدلة في أحد جوانب المراجعة أو في عملية المراجعة بأكملها. ويحتوى برنامج المراجعة على إجراءات المراجعة وقد يشمل حجم العينات، العناصر التي سيتم إختيارها وتوقيت الإختبارات.

الموازنة Budget – سجل مكتوب يمثل توقعات العميل عن الفترة المالية. ويمكن أن تؤدي مقارنة النتائج الفعلية مع الموازنات إلى التعرف علي مدى وجود تحريفات.

صلاحية الأدلة Competence of Evidence – الدرجة التي تكون عندها الأدلة موثوقاً بها، وتتسم الأدلة بالصلاحية عندما يتم التوصل إليها من: (١) مصدر مستقل، (٢) عميل لديه نظام رقابة داخلية فعال، (٣) المعرفة المباشرة للمراجع، (٤) مصدر مؤهل مثل محامى المنشأة أو البنك الذي تتعامل معه، (٥) مصادر موضوعية.

المصادقة Comfirmation– إستلام المراجع لإستجابة مكتوبة أو شفوية من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة المعلومات المطلوبة.

المستند الخارجي External Document – المستند، مثل فاتورة البائع، الذي يتم إستخدامه من طرف خارج الشركة محل المراجعة عن العمليات المالية التي تم توثيقها ويمكن أن يحصل العميل عليه الآن بسهولة.

الإستفسار من العميل Inquiry of the Client – الحصول على معلومات شفوية أو كتابية من العميل كإستجابة لإسئلة معينة يتم توجيهها خلال المراجعة.

المستند الداخلي Internal Document – مستند، مثل تقرير الوقت للموظف، يعد ويستخدم داخل منظمة العميل.

الملاحظة Observation – إستخدام الحواس في تقدير أهداف معينة.

الإقتناع بالأدلة Persuasiveness of Evidence– الدرجة التي يقتنع فيها المراجع بأن الأدلة تدعم رأى المراجعة. وتتمثل المحددات الأربعة لإقناع الأدلة في: المناسبة، حجم لأدلة، وتوقيت الحصول على الأدلة.

الفحص المادي Physical exmination – فحص أو عد المراجع للأصول الملموسة.

ملائمة الدليل Relevance of Evidence – مدى إرتباط الأدلة بهدف المراجعة الذي يتم إختياره.

القابلية للإعتماد Reliability – أنظر صلاحية الأدلة.

إعادة الأداء Reperformance – إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال فترة المراجعة.

كفاية الأدلة Sufficiency of Evidence : كمية الأدلة وحجم العينة الملائم.

توقيت الأدلة Time Liness – الوقت الزمني لجمع الأدلة طبقاً للفترة التي تغطيها المراجعة.

التقلبات غير العادية Unusual Fluctuations – الفروق الكبيرة غير المتوقعة التي تشير إليها الإجراءات التحليلية بين البيانات المالية الخاصة بالفترة الحالية والبيانات الأخرى التي يتم إستخدامها في إجراء المقارنة.

التوثيق Vouching– إستخدام المستندات في توثيق العمليات المالية أو القيم المسجلة.

أسئلة للمراجعة

٦-١ (**الهدف ٦-١**) وضح التشابه والإختلاف بين الأدلة في القضايا القانونية والأدلة في مراجعة القوائم المالية.

٦-٢ (**الهدف ٦-٢**) أذكر القرارات الرئيسية الأربعة للأدلة التي يجب إتخاذها في كل عملية مراجعة.

٦-٣ (**الهدف ٦-٢**) ماهو المقصود بإجراء المراجعة. ما أهمية صياغة الإجراءات المراجعة بشكل جيد؟

٦-٤ (**الهدف ٦-٢**) ما هو المقصود ببرنامج المراجعة الخاص بالمدينين. وماهي الأمور الأربعة التي يجب إدراجها في البرنامج؟

٦-٥ (**الهدف ٦-٣**) أذكر المعيار الثالث للعمل الميداني. أشرح المقصود بكل مرحلة رئيسية في المعيار.

٦-٦ (**الهدف ٦-٣**) فسر لماذا يمكن للمراجع أن يقتنع فقط بمستوى مناسب من التأكد وليس بشكل مطلق بأن القوائم المالية صحيحة.

٦-٧ (**الهدف ٦-٣**) عرف العوامل الأربعة التي تحدد مدى الإقتناع بالأدلة. كيف يمكن ربط هذه

العوامل بإجراءات المراجعة، حجم العينات، العناصر التي يتم إختيارها، والتوقيت؟

٦-٨ (**الهدف ٦-٣**) عرف الخصائص الخمس الرئيسية التي تحدد صلاحية الأدلة. أذكر مثالاً لكل خاصية محدداً فيه نوع الدليل الذي يعد ملائماً.

٦-٩ (**الهدف ٦-٤**) أذكر الأنواع السبعة لأدلة المراجعة التي تم تناولها في هذا الفصل مع تقديم مثال لكل منها.

٦-١٠ (**الهدف ٦-٤**) ماهي الخصائص الأربعة لتعريف المصادقات؟ فرق بين المصادقات والتوثيق الخارجي؟

٦-١١ (**الهدف ٦-٤**) فرق بين أدلة المراجعة الخاصة بالتوثيق الداخلي والتوثيق الخارجي مع تقديم ٣ أمثلة لكل منهما.

٦-١٢ (**الهدفين ٦-٤، ٦-٦**) أشرح أهمية الإجراءات التحليلية كدليل لتحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية.

٦-١٣ (**الهدفين ٦-٤، ٦-٦**) أذكر أهم أسباب تنفيذ الإجراءات التحليلية.

٦-١٤ (**الأهداف ٦-٦، ٦-٧**) بإعتبارك مراجعاً، قام العميل Harper Company بإجراء تعاقد قانوني ملزم يشكل جزءاً من إتفاقية السندات للحفاظ على نسبة التداول عند ٢. فإذا إنخفضت النسبة في تاريخ إصدار القوائم المالية عن ٢، يجب سداد قيمة السندات مباشرة. وفي العام الحالي، أظهرت القوائم المالية للعميل إنخفاض النسبة من ٢,٦ في العام الماضي إلى ٢,٠٥ كيف يؤثر ذلك على خطة المراجعة؟

٦-١٥ (**الهدف ٦-٦**) فرق بين الإجراءات التحليلية الخاصة بتوجيه الإهتمام والاجراءات التحليلية التي يمكن أن تؤدى إلى تخفيض الإختبارات التفصيلية الأساسية.

٦-١٦ (**الهدف ٦-٦**) أذكر هل العبارة الأتية صحيحة أم لا «تعد الإجراءات التحليلية جانباً هاماً في كل عملية مراجعة، ولكن لاتكون هذه الإجراءات كافية بمفردها في أي جانب من جوانب المراجعة».

٦-١٧ (**الهدف ٦-٧**) المحاسب المصرح له Gale Gordon وجد أن كل من النسب المالية وتحليل الإتجاه لاتعد أدوات مفيدة في تنفيذ المراجعة. وقد قام في عديد من عمليات المراجعة التي نفذها بحساب النسب الخاصة بالنشاط الواردة في نشرات Robert Morris Associates ومقارنتها بالنسب المعيارية في الصناعة. ويحدث دائماً أن يوجد في معظم عمليات المراجعة فرق كبير بين عمل العميل والبيانات الخاصة بالنشاط الواردة بالنشرات، ويفسر العميل ذلك بشكل تلقائى بإختلاف طبيعة التشغيل لديه. وبالتالي وجد Gorden أن تحليل النسب المالية لايؤدي إلى مساعدته على الإطلاق. كيف يمكن لـ Gordan أن يحسن جودة الإجراءات التحليلية؟

٦-١٨ (**الهدف ٦-٧**) عند الإنتهاء من كل عملية مراجعة، يقوم المحاسب المصرح له Roger Morris بحساب عدد كبير من النسب المالية والإتجاهات لإجراء المقارنات مع متوسطات الصناعة والنسب المالية في العام السابق. ويرى أن هذه النسب مفيدة في ضوء التكلفة النسبية لها، لأنها توفر رؤية عامة ممتازة للعمليات التشغيلية لدى العميل. فإذا لاحظ وجود فروق، يناقش الأسباب مع العميل ويقدم مقترحات حتى يتم تصحيح الوضع في المستقبل. وفي بعض الحالات يتم إجراء مثل هذه المناقشات في إطار خدمات إستشارية للإدارة. ناقش أوجه الضعف والقوة في إستخدام هذا المحاسب المصرح له لكل من النسب المالية وتحليل الإتجاه.

٦-١٩ (**الهدف ٦-٧**) من الضروري أن يتابع المراجع كافة الفروق الكبيرة التي يتم إكتشافها بواسطة الإجراءات التحليلية؟ ما هي العوامل التي تؤثر في عمليات الفحص هذه؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٦-٢٠ (الهدفين ٦-٣، ٦-٤) تتعلق الجمل الأتية بصلاحية والإقتناع بالأدلة. تخير الإجابة الأمثل

أ- ماهو النوع الذي يجب على المراجع أن يستخدمه من أنواع الأدلة المستندية لكونه أكثر الأدلة التي يمكن الإعتماد عليها؟

(١) فاتورة البيع التي أصدرها العميل وتم تدعيمها بإيصال الشحن من شركة شحن خارج الشركة.
(٢) المصادقة الخاصة برصيد أحد المدينين تم إرسالها بالبريد واستلامها مباشرة بواسطة المراجع.
(٣) شيك تم إصداره بواسطة الشركة ويحمل تظهير المدفوع له، وتم إدراجه في قائمة البنك وإرسل بالبريد مباشرة إلى المراجع.
(٤) ورقة عمل تم إعدادها بواسطة مراقب النفقات لدى العميل وراجعها أمين الخزنة.

ب- يتمثل النوع الذي يعتمد عليه المراجع على نحو أكبر من أدلة المراجعة المستندية في:

(١) الفحص الفعلى الذي يقوم به المراجع.
(٢) مصادقة تم الحصول عليها مباشرة من طرف ثالث.
(٣) عمليات حسابية قام المراجع بإجرائها من وقاع دفاتر الشركة.
(٤) المستندات الخارجية.

حـ- يمكن أن يتم التوصل إلى أدلة المراجعة في أشكال مختلفة بدرجات مختلفة من الإقناع. أى من الأدلة التالية تمثل أقل أنواع الأدلة إقناعا:

(١) فاتورة البائع.
(٢) قائمة البنك التي تم الحصول عليها من العميل.
(٣) العمليات الحسابية التي يجريها المراجع.
(٤) فواتير البيع التي تم ترقيمها على نحو مسبق.

د- أى من عمليات التوثيق التالية تمثل أدنى درجات الإقناع في دعم رأى المراجع:

(١) جداول تفاصيل الجرد الفعلي للمخزون المعدة بواسطة العميل.
(٢) ملاحظة إستنتاج تم التوصل إليها في ضوء النسب المالية والإتجاهات.
(٣) ملاحظة قام بها مثمن تم توثيقها في أوراق عمل المراجع.
(٤) قائمة بطلبات المصادقة السلبية التي لم يتلق المراجع إستجابة منها.

٦-٢١ (الأهداف ٦-٤، ٦-٦، ٦-٧) تتعلق الأسئلة التالية بالإجراءات التحليلية تخير الإجابة الأمثل.

أ- تعد الإجراءات التحليلية:

(١) إختبارات إحصائية للمعلومات المالية يتم تصميمها لتحديد الجوانب التي تتطلب فحصاً مكثفاً.
(٢) إجراءات تحليلية للمعلومات المالية يتم تنفيذها بواسطة الحاسب الإلكتروني.
(٣) إختبارات أساسية للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات.

(٤) إختبارات تشخيص للقوائم المالية ولا يمكن تصنيفها ضمن أدلة المراجعة.

ب- يتطلب التعرف على التقلبات الجوهرية الكبيرة من خلال الإجراءات التحليلية عادة أن يتم:

(١) التأهيل الثابت.
(٢) فهم الرقابة الداخلية للعميل.
(٣) التفسير في خطاب التمثيل.
(٤) فحص المراجع.

حـ- ماهو الموقف الذي يمكن ان يكتشف أسرع بواسطة المراجع عند مقارنة مصروفات وايرادات عام ١٩٩٧ مع المصروفات والإيرادات للسنة السابقة وفحص كافة التغيرات التي تزيد عن نسبة ثابتة من المواقف التالية:

(١) الزيادة في معدلات ضريبة الممتلكات التي لم يتم إدراجها في المبالغ المستحقة على الشركة لعام ١٩٩٧.
(٢) بدء الصراف التلاعب في رصيد المدينين عام ١٩٩٧.
(٣) نظراً لوجود ظروف إقتصادية سيئة، يعد مخصص الديون المشكوك فيها غير ملائم لعام ١٩٩٧.
(٤) قامت الشركة بتغيير سياسة رسملة الأدوات الصغيرة في عام ١٩٩٧.

د - أظهرت نتائج الإجراءات التحليلية والإختبارات الأخرى التي قمت بها في شركة Dey أن الظروف المالية السيئة للشركة تجعل إمكانية استمرارها أمراً غير محتمل وبإفتراض أن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ماهو الإفصاح الذي يجب أن تقوم بالإعلان عنه بخصوص الموقف المالي الواهن للشركة.

(١) يجب إصدار تقرير مقيد مع توجيه القارئ في فقرة يتم إدراجها بين فقرتى المجال والرأى إلى وجود ظروف مالية سيئة بالشركة.
(٢) يجب أن تصر على أن تظهر ملحوظة بالقوائم المالية بوضوح أن الشركة على شفا الإفلاس.
(٣) لايجب أن تصر على نوع معين من الإفصاح حيث تظهر القوائم المالية بنفسها الظروف المالية السيئة بوضوح.
(٤) يجب عليك أن تتأكد من وجود الإفصاح الملائم مع تعديل تقرير المراجعة لعدم قدرة الشرة على الاستمرار.

أسئلة وحالات للمناقشة

٦- ٢٢ (الهدف ٦-٤) حصل المراجع على الأمثلة التالية من التوثيق:

١- فاتورة الشراء.
٢- الأستاذ العام.
٣- قائمة البنك.
٤- شيكات الأجور الملغاة.
٥- بطاقات الوقت للأجور.
٦- طلبات الشراء.
٧- تقارير الاستلام (مستندات يتم إعدادها عند إستلام البضاعة).

٨- محاضر مجلس الإدارة.
٩- حوالات للعمل.
١٠- شهادات إعفاد العاملين.
١١- إتفاقات الإستئجار الموقعة.
١٢- النسخ المزدوجة من فواتير الشحن.
١٣- الحسابات الفرعية للمدينين.
١٤- أوراق الدفع الملغاة.
١٥- فواتير البيع المزدوجة.
١٦- عقود الإندماج.
١٧- الحقوق في بوالص التأمين على العقارات.
١٨- أوراق الدفع.

المطلوب

أ- تصنيف أنواع التوثيق السابقة إلى مستندات داخلية ومستندات خارجية.

ب- شرح لماذا يمكن الإعتماد على الدليل الخارجي بأكثر من الدليل الداخلي.

٦-٢٣ (الهدف ٦-٤) فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة:

١- فحص المدينين مع مدير الإئتمان لتقييم مدى تحصيلها.
٢- فحص ساعة تحديد وقت الأجور وتحديد ما إذا كان يوجد موظفين عملوا على زيادة الوقت.
٣- جرد عناصر المخزون وتسجيل القيم في أوراق العمل الخاصة بالمراجعة.
٤ - الحصول على خطاب من محامى العميل يتم توجيهه إلى منشأة المحاسبة يشهد فيه المحامى بعدم وجود دعاوى قضائية ضد الشركة محل المراجعة.
٥- التعرف على مدى صحة رصيد المخزون من خلال ضرب تكلفة عناصر المخزون في الكميات.
٦- الحصول على خطاب من شركة التأمين إلى منشأة المحاسبة يذكر فيه مبلغ التأمين ضد الحريق الذى يغطى المباني وا لمعدات.
٧ - فحص بوليصة التأمين الذي يذكر بها مبلغ التأمين ضد الحريق الذي يغطي المبانى والمعدات.
٨- حساب نسبة تكلفة البضاعة إلى المبيعات لإختبار المنطقية العامة لإجمالي الهامش النسبي مع السنة السابقة.
٩- الحصول على معلومات بخصوص الرقابة الداخلية من خلال تقديم طلب إلى العميل لملء قائمة إستقصاء.
١٠- تتبع الإجماليات في يومية النقدية المسددة إلى الإستاذ العام.
١١- ملاحظة جرد العمال للمخزون للتعرف على ما إذا كان يتم إتباع إجراءات الشركة.
١٢- فحص المعدات للتحقق من أن عمليات الحيازة الرئيسية قد تم استلامها واستخدامها فعلاً في العمل.
١٣- حساب نسبة مصروف عمولات البيع إلى المبيعات لإختبار عمولات البيع.
١٤- فحص محاضر الشركة للتعرف على المسئول بالترخيص لإصدار الأسهم.
١٥- الحصول على خطاب من الإدارة يتم فيه الإشارة إلى عدم وجود التزامات غير مدرجة بالدفاتر.
١٦- فحص إجمالي رصيد الصيانة في كل شهر لتحديد ما إذا كان يوجد رصيد كبير على نحو معتاد في أي شهر من الشهور.
١٧- مقارنة فواتير الشراء المزدوجة مع قيود اليومية للتعرف على أسماء العملاء والقيم الخاصة بهم.
١٨- جمع قيود اليومية للمبيعات للتعرف على مدى صحة الإجماليات.

١٩- جرد النقدية النثرية للتأكد مدى سلامة قيم صندوق النقدية النثرية.
٢٠- الحصول على بيان كتابي من البنك يحدد فيه أن الودائع الخاصة بالعميل تبلغ ١٥٦٧١ دولار وأن الإلتزامات عليه تحت الطلب تبلغ ٥٠٠٠٠ دولار.

المطلوب

تصنيف كل إجراء مما سبق إلى الأدلة السبعة للمراجعة: (١) الفحص الفعلي، (٢) المصادقات، (٣) التوثيق، (٤) الملاحظة، (٥) الإستفسار من العميل، (٦) إعادة التشغيل، (٧) الإجراءات التحليلية.

٦-٢٤ (الهدف ٦-٤) أذكر مثالان لأدلة المراجعة يمكن أن يستخدمها المراجع لدعم كل من مايلي:

أ - تسجيل قيم قيود اليومية في يومية الحيازة.
ب- الفحص لوجود المخزون.
حـ- دقة رصيد المدينين.
د- ملكية الأصول الثابتة.
هـ- الإلتزام تجاه الدائنين.
و- تكهين المخزون.
ز - وجود النقدية النثرية.

٦-٢٥ (الهدفين ٦-٤، ٦-٦) تم مناقشة ٧ أنواع مختلفة من الأدلة وتتعلق الأسئلة التالية بإمكانية الإعتماد على هذه الأدلة:

أ - أشرح لماذا يعد التوثيق دليلاً يمكن الإعتماد عليه بشكل أكبر من الإستفسار من العميل.
ب- صف موقف يكون فيه الحصول على المصادقة معبراً عن دليل يمكن الإعتماد عليه بدرجة كبيرة، وموقف لاتكون المصادقة فيه دليلاً يمكن الإعتماد عليه.
حـ- ماهي الظروف التي يكون فيها الملاحظة الفعلية للمخزون دليلاً لايمكن الإعتماد عليه بشكل نسبي؟
د - أشرح لماذا تعد إعادة التشغيل دليلاً يمكن الإعتماد عليه بشكل كبير ولكنه دليل محدود الاستخدام نسبيا.
هـ- أذكر ٣ أمثلة للتوثيق الذي يمكنه الإعتماد عليه بشكل نسبي و٣ أمثلة للتوثيق الذي يمكن الإعتماد عليه بدرجة أقل. ماهى الخصائص التي تفرق بينهما.
و - أذكر أمثلة عامة يكون فيها لتأهيل المستجيب أو لتأهيل المراجع أثر على إمكانية الإعتماد على الأدلة.
ز - أشرح لماذا تعدد الإجراءات التحليلية دليلاً هاماً مع أنها في حد ذاتها تعد دليلاً يتم الإعتماد عليه بشكل نسبي.

٦-٢٦ (الأهداف ٦-٣، ٦-٤، ٦-٧) خلال تنفيذ المراجعة للقوائم المالية، يجب أن يحكم المراجع على مدى صلاحية الأدلة التي حصل عليها.

المطلوب

أ - خلال أداء المراجعة يوجه المراجع العديد من الأسئلة للأفراد العاملين لدى العميل.
(١) صف العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند تقييم الأدلة الشفوية التي يحصل عليها من الأفراد العاملين لدى العميل.
(٢) ناقش مدى صلاحية ومحدودية الأدلة الشفوية.
ب- قد تتضمن المراجعة إجراء عمليات حسابية للعديد من النسب المالية للميزانية والتشغيل ومقارنتها

مع السنوات السابقة ومتوسطات النشاط. ناقش مدى صلاحية ومحدودية تحليل النسب المالية*.

٦-٢٧ (الهدف ٦-٤) بصفتك مراجعاً لشركة Star Manufacturing حصلت

أ- على ميزان المراجعة التالي من دفاتر الشهر السابق لإنتهاء السنة المالية.

	مديـن (دائـن)
نقدية بالبنك	٨٧٠٠٠ دولار
مدينون - تجارة	٣٤٥٠٠٠
أوراق قبض	١٢٥٠٠٠
مخزون	٣١٧٠٠٠
أراضي	٦٦٠٠٠
صافي مباني	٣٥٠٠٠٠
صافي أثاث ومعدات	٣٢٥٠٠٠
أوراق دفع - تجارة	(٢٣٥٠٠٠)
رهونات مستحقة	(٤٠٠٠٠٠)
أسهم رأس المال	(٣٠٠٠٠٠)
أرباح محتجزة	(٥١٠٠٠٠)
مبيعات	(٣١٣٠٠٠٠)
تكلفة البضاعة	(٣٠٠٠٠٠)
مصروفات إدارية وعمومية	٦٢٢٠٠٠
أتعاب قانونية ومهنية	٣٠٠٠
مصروفات الفائدة	٣٥٠٠٠

ب- لايوجد مخزون لبضاعة الأمانة بالداخل أو بالخارج.

حـ- تستحق كافة أوراق القبض من خارج الشركة ويتم الاحتفاظ بها داخل الشركة.

المطلـوب

تحديد أى من الحسابات السابقة يجب المصادقة عنه من مصدر خارجي؟ اذكر بإختصار الطرف الذي يجب أن ترسل إليه المصادقة والمعلومات التي يجب إدراجها فيها. نظم الإجابة في الشكل التالى*

اسم الحساب	الطرف الذي يجب إرسال المصادقة إليه	المعلومات التي يجب المصادقة عنها

٦-٢٨ (الهدفين ٦-٤، ٦-٥) تم تنفيذ إجراءات المراجعة التالية عند مراجعة المخزون للتحقق من مقابلة أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة التي سبق مناقشتها في الفصل الخامس. ويفترض في إجراءات المراجعة أن المراجع حصل على قائمة بجرد المخزون. وأيضاً يوجد عرض لأهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة التي سبق التعرض لها في الفصل الخامس.

إجراءات المراجعة

١- إختبار حاصل ضرب سعركل واحدة من عناصر المخزون في الكمية، إختبار مجموع قائمة المخزون ومقارنتها بالإجمالي في الأستاذ العام.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٢- تتبع كميات منتقاة من قائمة المخزون وإجراء الفحص الفعلي لها للتحقق من وجودها بنفس الكميات.
٣- توجيه أسئلة إلى الأفراد العاملين في التشغيل عن إمكانية تكهين المخزون أو الركود فيه.
٤- إختيار عينة من كميات المخزون في مستودع المصنع وتتبع كل عنصر في قائمة جرد المخزون لتحديد ما إذا كان قد تم إدراج كل عنصر بالكمية والتوصيف الصحيحين.
٥- مقارنة كميات المخزون بالشركة فعلاً وأسعار الوحدات الخاصة بها عن الجرد في العام الحالي بقائمة الجرد مع ما يقابلها في السنة السابقة لإختبار الفروق الكبيرة.
٦- فحص فواتير المبيعات والعقود الخاصة بالعملاء لتحديد البضاعة المرسلة كأمانة للعملاء. وبالمثل، فحص فواتير الشراء وعقود الموردين لتحديد ما إذا كان يوجد بالمخزون بضاعة مملوكة للموردين.
٧- إرسال خطابات مباشرة إلى أطراف ثالثة يوجد لديها مخزون للشركة وطلب أن يتم الرد إلى المراجع مباشرة.

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة.

الوجود
الإكتمال
التبويب
الفاصل الزمني
الإرتباط في التفصيلات
القيمة القابلة للتحقق
الحقوق والإلتزامات
العرض والإفصاح

المطلوب

أ- تحديد نوع دليل المراجعة الذي سيتم إستخدامه في كل أجزاء مراجعة مما سبق.
ب- تحديد هدف أو أهداف المراجعة العامة الذي يقابل كل اجراء مراجعة مما سبق.

٦-٩ (الهدفين ٦-٤، ٦-٥) تختلف إجراءات المراجعة عن أنواع أدلة المراجعة ولكنها ترتبط بها.

تتعلق الأسئلة التالية بأنواع أدلة المراجعة وإجراءات المراجعة.

المطلوب

أ- ماهو إجراء المراجعة؟
ب- لماذا يجب أن تكون إجراءات المراجعة محددة ومكتوبة بدقة؟
حـ- فيما يلى بعض أدلة المراجعة؟ أكتب بدقة إجراء واحد للمراجعة لحساب المدينين.

الدليل	إجراء المراجعة
(١) المصادقات	
(٢) التوثيق	
(٣) الإستفسار من العميل	
(٤) إعادة التشغيل	
(٥) الإجراءات التحليلية	

٦ - ٣٠ (الأهداف ٦-٣، ٦-٤، ٦-٥) فيما يلي ٩ مواقف، يحتوى كل منها على وسيلتين لجمع الأدلة:

١- مصادقة رصيد المدينين من العملاء الذين تتم المراجعة في شركاتهم في مقابل الحصول على المصادقات من العملاء.
٢- الفحص الفعلي لصفائح الصلب مقاس ٣ بوصة مقابل فحص الأجزاء الإلكترونية.
٣- فحص فواتير المبيعات المزدوجة بينما يقوم أفراد أخرون لديهم الكفاءة بفحص عمل الاخرين مقابل فحص المستندات التي أعدها شخص كفء يعمل بمفرده في الإدارة أو القسم.
٤- الفحص الفعلي لمخزون يتكون من أجزاء بها عدد من الوحدات موجودة بالشركة فعلاً مقابل فحص هذه الوحدات للتعرف على إحتمال تكهين المخزون.
٥- مناقشة إحتمال وقيمة خسارة دعوى قضائية ضد العميل مع المستشار القانوني للعميل مقابل مناقشة ذلك مع المستشار القانوني لمنشأة المحاسبة.
٦- مصادقة رصيد البنك مقابل مصادقة إحتياطي البترول والغاز مع جيولوجي متخصص.
٧- مصادقة رصيد البنك مقابلة فحص قائمة البنك الخاصة بالعميل.
٨- الجرد الفعلي لمخزون العميل الموجود لدى طرف محايد مقابل الحصول على مصادقة عن الجرد من الطرف المحايد.
٩- الجرد الفعلى لمخزون العميل مقابل الحصول على نتيجة الجرد من رئيس الشركة.

المطلوب

أ - تحديد العوامل الخمس التي تحدد مدى صلاحية الأدلة.
ب- حدد لكل موقف من المواقف التسع السابقة نوع الدليل الذي يمكن الإعتماد عليه بشكل أكبر، هل هو الدليل الأول أم الدليل الثاني.
حـ- في كل موقف مما سبق، حدد العوامل الخمس التي تؤثر في مدى صلاحية الأدلة.

٦- ٣١ (الأهداف ٦-٤، ٦-٥) فيما يلى ١٠ إجراءات للمراجعة مع وجود كلمات لم يتم إدراجها، وتوجد قائمة تحتوى على عدد من المصطلحات التي تستخدم عادة في إجراءات المراجعة.

إجراءات المراجعة

١- ـــــ يعبر عن ما إذا كان ماسك دفتر المدينين ممنوعاً من التعامل مع النقدية.
٢- ـــــ تمثل نسبة البضاعة المباعة إلى المبيعات ومقارنة النسبة مع ما يقابلها في العام السابق.
٣- ـــــ يومية المبيعات و ـــــ الإجمالي في الأستاذ العام.
٤- ـــــ يومية المبيعات، والبحث عن العمليات المالية الكبيرة وغير العادية التي تتطلب إجراء الفحص.
٥- ـــــ من الإدارة لتحديد ما إذا كان كافة العاملين في إدارة المحاسبة مطالبون بالحصول على عطلة سنوية.
٦- ـــــ الرصيد في حساب البنك مباشرة من بنك «الولاية الشرقي».
٧- ـــــ كافة الأسهم القابلة للبيع في تاريخ الميزانية لتحديد ما إذا كانت قيمتها تساوى الإجمالي في قائمة العميل.
٨- ـــــ عينة من فواتير البيع المزدوجة لتحديد ما إذا كان تم الحصول على موافقة مراقب النفقات و ـــــ كل فاتورة بيع مزدوجة مع يومية المبيعات للتعرف على مدى إتفاق الأسماء والقيم.

٩- ـــــــ سعر وحدة البيع في الكمية بفاتورة البيع المزدوجة ومقارنتها بإجمالي القيمة في فاتورة البيع المزدوجة.

١٠- ـــــــ الإتفاق بين شركة جونسون لتجارة الجملة والعميل لتحديد ما إذا كان الشحن قد تم على أساس وجود مبيعات أو بضاعة أمانة.

المصطلحات

أ - الفحص
ب- البحث
حـ- قراءة
د - حساب
هـ- إعادة حساب
و- **جمع**
ز - تتبع
ح- مقارنة
ط- جرد
ك- ملاحظة
ل- الإستفسار
م- مصادقة

المطلوب

أ - ضع المصطلح الأكثر ملائمة في الأماكن الخالية في كل إجراء من إجراءات المراجعة العشر، لايمكن استخدام مصطلح لأكثر من مرة واحدة.

ب- عرف نوع الأدلة الذي سيتم استخدامه في كل اجراء من الإجراءات العشر.

٦- ٣٢ (الهـــدفين ٦-٤، ٦-٦) عند مراجعة القوائم المالية لشركة صناعية تقوم بإعدادها من خلال التشغيل الإلكتروني للبيانات، إتضح للمراجع عدم جدوى إستخدام أدلة المراجعة التقليدية. ونتيجة لذلك، زاد المراجع من تركيزه على استخدام الإجراءات التحليلية للبيانات محل المراجعة. وقد تم تطبيق هذه الإجراءات في مراجعة الترحيلات في الدفاتر المحاسبية، وشملت حساب النسب المالية ومقارنتها مع ما يقابلها في العام الماضي أو النسب المعيارية للنشاط. ومن أمثلة الإجراءات التحليلية التي تم إستخدامها حساب معدل دوران المخزون وحساب عدد أيام التحصيل.

المطلوب

أ - مناقشة مزايا إستخدام المحاسب المصرح له للإجراءات التحليلية في المراجعة.

ب- بالإضافة للعمليات الحسابية التي تم اجرائها في الوصف السابق، أذكر النسب المالية التي يمكن للمراجع أن يحسبها خلال مراجعة الحسابات في الميزانية وقائمة الدخل. حدد في كل نسبة اسم الحسابين (أو الحسابات) المستخدمة.

حـ- إذا اكتشف المراجع وجود تغيركبير في النسبة عند إجراء المقارنة مع السنة السابقة، قد يأخذ في إعتباره أسباب التغير، أذكر الأسباب المحتملة للتغيرات الكبيرة في النسب التالية:

(١) معدل دوران المخزون (نسبة تكلفة المبيعات ومتوسط المخزون) يوجد بها إنخفاض عن ما يقابلها في العام الماضي.
(٢) عدد أيام التحصيل من المدينين الذين تم البيع لهم (نسبة المتوسط اليومي للمدينين والمبيعات) زادت عن ما يقابلها في السنة الماضية*.

٦- ٣٣ (**الهدف ٦-٧**) أوضحت المقارنة التي قمت بها للنسبة المئوية لإجمالي هامش المساهمة بين أعوام ١٩٩٤ و١٩٩٧ أن هناك إنخفاضا معنوياً. ويظهر ذلك الجدول التالي:

	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤
المبيعات (بالآلاف)	١٤٢١١	١٢٩١٦	١١٤٦٢	١٠٣٥١
تكلفة البضاعة المباعة	٩٢٢٣	٨٢٦٦	٧٣١٣	٦٥٧٣
إجمالي الهامش	٤٩٨٨	٤٦٥٠	٤١٤٩	٣٧٧٨
النسبة المئوية	٣٥,١	٣٦	٣٦,٢	٣٦,٥

وبمناقشة الأمر مع Morilyn Adams إتضح وجود تفسيرات محتملة. حيث يوجد إنخفاض ثابت في نسبة مجمل الربح في النشاط الذي يعمل فيه العميل وهو نشاط التعامل في تجارة التجزئة للأدوية ولمدة ثلاث سنوات مما يبرر جزءاً من الإنخفاض بالشركة. أما السبب الثاني فيتمثل في إنخفاض النسبة المئوية للحجم الإجمالي في الجزء المتعلق بالعمل في الصيدلية. وكانت مبيعات الصيدلة تساهم بالجانب الأكبر من أرباح الشركة، والآن تمنع المنافسة من محلات الأدوية التي تمنح خصماً من التوسع في التعامل في الأدوية بشكل كبير مثلما يتم في عناصر أخرى مثل المجلات، والحلويات والعديد من العناصر الأخرى. ويرى مراقب النفقات أن هذين العاملين تسببان بشكل كبير في النقص بالنسبة المئوية لإجمالي الهامش.

وتم التوصل إلى المعلومات الإضافية التالية من مصدر مستقل ومن دفاتر العميل لفحص تفسيرات مراقب النفقات.

	شركة Jones للأدوية			النسبة المئوية لمجمل الربح في النشاط لتجارة تجزئة الأدوية والمنتجات المرتبطة بها
	مبيعات الأدوية	مبيعات من غير الأدوية	تكلفة البضاعة المباعة للأدوية	تكلفة البضاعة المباعة لغير الأدوية	
١٩٩٧	٥١٢٦	٩٠٨٥	٣٠٥٤	٦١٧٨	٣٢,٧٪
١٩٩٦	٥٠٥١	٧٨٦٥	٢٩١٩	٥٣٤٧	٣٢,٩٪
١٩٩٥	٤٨٢١	٦٦٤١	٢٧٩١	٤٥٢٢	٣٣٪
١٩٩٤	٤٦١٩	٥٧٣٢	٢٦٦٥	٣٩٠٨	٣٣,٢٪

المطلوب

أ - تقييم التفسيرات التي قدمها مراقب النفقات، وضح العمليات الحسابية التي تدعم رأيك.
ب- ماهي الجوانب الخاصة في القوائم المالية للعميل التي تتطلب فحصاً مكثفاً خلال المراجعة.

٦-٣٤ (**الهدف ٦-٧**) خلال إتمام المراجعة في شركة Worldwide Wholesale، تم إجراء تحليل النسب المالية وتحليل الإتجاه على نحو مكثف. ولم يتم اكتشاف استثناءات معنوية ماعدا مايلي:

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

١- مصروفات العمولة كنسبة مئوية من المبيعات ظلت ثابتة لعدة سنوات ولكنها زادت على نحو معنوي في السنة الحالية. ولم تتغير معدلات العمولة.
٢- يوجد إنخفاض على نحو ثابت لمدة ٤ سنوات في معدل دوران المخزون.
٣- النسبة المئوية للمخزون إلى الأصول المتداولة زادت على نحو ثابت لمدة ٤ أربع سنوات.
٤- عدد أيام البيع للمدينين زاد على نحو ثابت لمدة ٣ سنوات.
٥- مخصص الديون المشكوك فيها كنسبة من المدينين انخفض لمدة ٣ سنوات.
٦- المبلغ المطلق لمصروف الأهلاك والنسبة المئوية لمصروف الإهلاك من إجمالي الأصول الثابتة أقل بكثير هذا العام عن العام السابق.

المطلوب

أ - تقييم المعنوية المحتملة لكل إستثناء مما سبق على العرض في القوائم المالية.
ب- حدد ما هي إجراءات المتابعة التي يجب إستخدامها لتحديد إمكانية وجود تحريف جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

٦-٣٥ (الهدف ٦-٧) كجزء من الإجراءات التحليلية في شركة Mohogany Products, Inc. وتم إجراء العمليات الحسابية والتوصل للنسب التالية:

النسبة	منتجات Mohogany		متوسطات النشاط	
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٦
١- نسبة التداول	٣,٣	٣,٨	٢,٢	٢,٦
٢- أيام التحصيل للمقبوضات	٨٧	٩٣	٦٧	٦٠
٣- أيام البيع للمخزون	١٢٦	١٢١	٩٣	٨٩
٤- المشتريات إلى الدائنين	١١,٧	١١,٦	٨,٥	٨,٦
٥- المخزون إلى الأصول المتداولة	,٥٦	,٥١	,٤٩	,٤٨
٦- دخل التشغيل إلى الأصول الملموسة	,٠٨	,٠٦	,١٤	,١٢
٧- دخل التشغيل إلى صافي المبيعات	,٠٦	,٠٦	,٠٤	,٠٤
٨- النسبة المئوية لإجمالي الهامش	,٢١	,٢٧	,٢١	,١٩
٩- ربح السهم	١٤,٢٧	١٣,٩١	٢,٠٩	١,٩٣

المطلوب

أ - أذكر ما إذا كان هناك ضرورة لفحص النتائج على نحو أعمق، إذا كان الأمر كذلك، أذكر الأسباب.
ب- أذكر المنهج الذي يمكن أن تستخدمه في الفحص.
حـ- فسر كيف تختلف نتائج العمليات التشغيلية لمنتجات Mahogany عن تلك الخاصة بالنشاط.

٦- ٤٦ **(الهدف ٧-٦)** فيما يلي النسب المالية لشركة Cragston Star Products. ويتمثل الغرض الرئيسي لهذه المعلومات في تقدير خطر الفشل المالي وأيضاً الاستنتاجات المناسبة الأخرى.

النسبة	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣
نسبة التداول	٢,٠٨	٢,٢٦	٢,٥١	٢,٤٣	٢,٥
النسبة السريعة	,٩٧	١,٣٤	١,٨٢	١,٧٦	١,٦٤
الربح قبل الضريبة إلى مصروف الفائدة	٣,٥	٣,٢	٤,١	٥,٣	٧,١
معدل دوران المدينين	٤,٢	٥,٥	٤,١	٥,٤	٥,٦
أيام التحصيل للمدينين	١٠٨,٢	٨٣,١	١٠٥,٢	٨٠,٦	٧١,٦
معدل دوران المخزون	٢,٠٣	١,٨٤	٢,٦٨	٣,٣٤	٣,٣٦
أيام بيع المخزون	١٧٢,٦	١٩٥,١	١٣٣,٩	١٠٧,٨	١٠٨,٣
صافي المبيعات إلى الأصول الملموسة	,٦٨	,٦٤	,٧٣	,٦٩	,٦٧
دخل التشغيل إلى صافي المبيعات	,١٣	,١٤	,١٦	,١٥	,١٤
دخل التشغيل إلى الأصول الملموسة	,٠٩	,٠٩	,١٢	,١	,٠٩
صافي الدخل إلى حقوق الملكية العادية	,٠٥	,٠٦	,١	,١	,١١
ربح السهم	٤,٣	٤,٢٦	٤,٤٩	٤,٢٦	٤,١٤

المطلوب

أ - ماهى الإستنتاجات الرئيسية التي يمكن أن تعبر عن مستقبل الشركة.

ب- ما هى المعلومات الإضافية التي ستكون مفيدة في تقدير الموقف المالى للشركة.

حـ- بناد على النسب السابق ذكرها، ماهو الجانب أو الجوانب التي تحتاج إلى إهتمام أكبر في المراجعة.

حالـــة عملـــية

٦-٣٧ **(الهدفين ٦-٧، ٦-٨)** رجل الأعمال الناجح Solomon يشترك في ملكية إحدى الشركات التي تعمل في تجميع الأجزاء الخاصة للسيارات التي يتم بيعها في متاجر أجزاء السيارات وتعمل هذه الشركة في مدينة بوسطن. وحدث زيادة في المبيعات والأرباح في السنوات القليلية الماضية ويتوقع أن يكون مستقبل الشركة مشجعاً. ويرى أشقاء Solomon إما أن يقوموا بالإندماج في شركة أكبر أو طرح أسهم للإكتتاب العام للحصول على رأس مال إضافي.

وبدأت الشركة في عام ١٩٦٠ عندما قرر Frank Solomon تصنيع أجزاء آلات السيارات في ١٩٧٥ قامت الشركة بتصنيع أجزاء السيارات. ولحسن الحظ لم يكن ضرورياً أن يتم التوسع في عمليات التصنيع، ولكن ظهرت حالياً مشكلة تتعلق بضيق المساحة مما يستوجب الأمر أن يتم التوسع. وبالطبع تعد أسعار الأراضي وتكاليف البناء في مدينة بوسطن كبيرة جداً.

وكانت الإدارة تعتمد دائماً عليك لتقديم المساعدة في مجال العمل نظراً لأن أمين الخزنة يهتم أساساً بالمبيعات ولديه خلفية بسيطة في عمل مراقبة النفقات. وتتسم مرتبات الموظفين بالتواضع بهدف إعادة إستثمار الأرباح في النمو المستقبلي. وفي الواقع تتجه الشركة نحو تكوين ثروة طويلة الأجل للإشقاء الذين يملكون الشركة بأكثر من الربح قصير الأجل. ويستثمر الأشقاء كل ثروتهم الخاصة في الشركة.

ويرجع السبب الرئيسي في نجاح الشركة إلى أنها تمتلك فريق عمل صغير ولكنه يتسم بالإمتياز في مجال المبيعات. وتتمثل سياسة البيع في البيع لمحلات السيارات الصغيرة بسعر مرتفع. وأدت هذه السياسة إلى حدوث خسائر كبيرة في الإئتمان ولكن كان هامش الربح كبيراً والنتائج كانت تعبر عن نجاح كبير. وترغب الشركة في استمرار هذه السياسة في المستقبل.

وتقوم منشأة المراجعة التي تعمل بها بإجراء المراجعة لهذه الشركة منذ عام ١٩٧٠، وتقوم أنت بالعمل في مراجعة هذه الشركة خلال الثلاث سنوات السابقة. ويوجد بالشركة رقابة داخلية ممتازة، كما أن الشركة كانت متعاونة جداً مع فريق المراجعة. وفي السنوات الحديثة رغبت الشركة في الحفاظ على صافي الدخل في مستوى مرتفع لمقابلة إحتياجات الإقتراض وإحتمالات البيع المستقبلية. ولم يحدث أبدا أن تم إجراء تسويات كبيرة بسبب المراجعة، ويتم دائماً إصدار تقرير مراجعة نظيف.

وكان عليك في العام الحالى أن تقوم باجراء إختبارات المراجعة في جانب المبيعات والتحصيل. ووجدت أن الأرصدة التالية تعبر عن وضع ممتاز من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات التفصيلية: المبيعات، مردودات المبيعات، والمسموحات على المبيعات. ولم يظهر أى تحريفات من المصادقات الكبيرة التي تم إرسالها. وقمت بمراجعة الفاصل الزمني للمبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات وكان كل شئ ممتازاً. وتبدو كافة الديون المعدومة التي تم تسجيلها منطقية، ويشير فحص ميزان المراجعة الزمني إلى أن الظروف التي كانت سائدة في العام الماضي مازالت مستمرة هذا العام.

المطلوب

أ - تقييم المعلومات في هذه الحالة ومساعدة الإدارة على تحسين التشغيل في مجال العمل. قم بالتحليل بإستخدام برنامج الجداول الالكترونية (متروك للمعلم).

ب- هل تتفق في أن أرصدة: المبيعات، المدينين، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها قد تم إدراجها بشكل صحيح؟ أذكر العمليات الحسابية التي تدعم رأيك.

	١٩٩٧/١٢/٣١ (السنة الحالية)	١٩٩٦/١٢/٣١	١٩٩٥/١٢/٣١	١٩٩٤/١٢/٣١
الميزانية				
النقدية	٤٩٦١٥	٣٩٤٥٣	٥١٨١١	٤٨٢٩١
مدينون	٢٣٦٦٩٣٨	٢٠٩٤٠٥٢	١٧٥٦٣٢١	١٣٥١٤٧٠
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	(٢٥٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)	(٢٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)
المخزون	٢٧٧١٨٣٣	٢٥٨٥٨٢٠	٢١٤٦٣٨٩	١٦٥٠٩٥٩
الأصول المتداولة	٤٩٣٨٣٨٦	٤٤٧٩٣٢٥	٤٧٣٤٥٢١	٢٨٥٠٧٢٠
الأصول الثابتة	٣٧٦٠٥٣١	٣٧٤٤٥٩٠	٣٤٩٨٩٣٠	٣١٣٢١٣٣
الإلتزامات المتداولة	٢٢٥٣٤٢٢	٢٢٨٦٤٣٣	١٩٥١٨٣٠	١٦٢٥٨١١
الإلتزامات طويلة الأجل	٤٧١١٠٧٣	٤٥٢٥٣١٠	٤١٩١٦٩٩	٣٥٥٠٤٨١
حقوق الملكية	١٧٣٤٤٢٢	١٤١٢١٧٢	١٠٨٩٩٢٢	٨٠٦٥٦١
إجمالى الإلتزامات وحقوق الملكية	٨٦٩٨٩١٧	٨٢٢٣٩١٥	٧٢٣٣٤٥١	٥٩٨٢٨٥٣
معلومات قائمة الدخل				
المبيعات	٦٧٤٠٦٥٢	٦١٥٦٤١١	٥٣١٣٧٥٢	٤٢٥١٨٣٧
مردودات ومسموحات المبيعات	(٢٠٧٨٣١)	(١٨٦٣٥٤)	(١٥٨٣٦٧)	(١٢١٨٢١)
الخصم المسموح به على المبيعات	(٧٤١٤٧)	(٦٣٦٥٥)	(٥٢١٨٣)	(٤٢٤٥١)
الديون المعدومة	(٢٤٨٨٣٩)	(٢٤٥٦٢٥)	(٢١٦١٥١)	(١٩٦٥٢١)
صافى المبيعات	٦٢٠٩٨٣٥	٥٦٦٩٧٧٧	٤٨٨٧٠٥١	٣٨٩١٠٤٤
اجمالى الهامش	١٤١٥٩٢٦	١٣٦٠٩١١	١٢٣٠٦٤٠	١٠٦٢٥٤٣
صافي الدخل بعد الضريبة	٣٣٥١٦٦	٣٢٢٢٥٠	٢٨٣٣٦١	٢٥٧٨٢٩
المدينون على المدى الزمني				
صفر – ٣٠ يوم	٩٤٢٠٨٦	٨٨١٢٣٢	٨٠٨٥٦٩	٦٧٤٠١٤
٣١– ٦٠ يوم	٧٩٢٧٤٢	٦٩٧٣٠٨	٥٦١٤٢٩	٤٠٧٢٧١
٦١ – ١٢٠ يوم	٤٥٢٢٥٨	٣٨٦٩٢٩	٢٨٠٩٦٢	٢٠٢٦٣٤
اكبر من ١٢٠ يوم	١٧٩٨٥٢	١٤٦٥٨٣	١٠٥٣٦١	٦٧٥٥١
الإجمالى	٢٣٦٦٩٣٨	٢٠٩٤٠٥٢	١٧٥٦٣٢١	١٣٥١٤٧٠

الفصل السابع:

تخطيط وتوثيق المراجعة

Audit Planning and Documentation

يتحمل المراجع الذي لايتفهم مجال عمل العميل أخطاراً كبيرة

المراجع Art Berger الذي يعمل في منشأة المحاسبة Sensdort, Berger & Co. توافرت لديه الفرصة للعمل في مراجعة المنشآت العاملة في مجال الرعاية الصحية، عندما طلب منه طبيبه Dr. Gary Nettles أن يقوم بمراجعة شركة Brookside Health Associates وهى شركة جديدة تعمل في مجال الرعاية الصحية، ويمتلكها Dr. Gary وشركاه. وتقوم هذه الشركة بتقديم الرعاية الصحية للوحدات الإقتصادية التجارية، حيث يدفع كل عضو إشتراكاً شهرياً مقابل الحصول على الخدمات الطبية. وتم تحديد مبلغ العضوية الشهرى على أساس سنوي كجزء من عملية التعاقد مع الوحدات الإقتصادية التي يتم التعامل معها ويتوقع أن يكون هذا المبلغ تنافسياً وكافياً لتغطية التكاليف.

وعند تكوين الشركة، عين الملاك Michael Sullivan في منصب المدير المالي، وكان يعمل من قبل في مركز مالي بإحدي الجامعات. وقبل نهاية العام الأول، إلتقى Art مع Michael لبحث كيفية تنفيذ المراجعة. ولم يكن لأى منهما خبرة مباشرة بشركات الرعاية الصحية [وأيضاً لم تتوافر هذه الخبرة لكافة العاملين في منشأة المحاسبة]، ولكنهما قاما بقراءة مقالات والآراء التي تم نشرها حول هذا الموضوع. وحصل Art على نسختين من دليل الرعاية الصحية الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين وقدم نسخة إلى Michael.

وركز الرجلان خلال إجتماعهما على بحث كيفية تقدير التزامات الخدمات الصحية المقدمة التي لم يتم إستلام شئ يوثقها من قبل شركات الرعاية الصحية. ويطلق على هذا الإلتزام «إلتزام حدث فعلاً ولكن لم يتم تسجيله» IBNR. ولما كان هذا الأمر جديداً على كل منهما، وافق Art على بحث كيف يتم حساب هذا الإلتزام والعودة إلى Michael.

واتصل Art بصديق له يقوم بمراجعة شركات الرعاية الصحية في مدينة أخرى. ولدى صديقه شركة واحدة تعمل في هذا المجال. وأرسل هذا الصديق إلى Art بعض أوراق العمل التي تتضمن معادلة تقدير إلتزام IBNR. وتبنى هذه المعادلة على أساس إستخدام البيانات التاريخية، ورأى Art أنها ملائمة. وقدم المعادلة إلى Michael الذي قام بتطبيقها بإستخدام بيانات الشهور الإثنى عشر المتاحة من التشغيل للعام الأول. وخلال عملية المراجعة قررت منشأة المحاسبة أن المعادلة قد تم تطبيقها على نحو دقيق.

وبعد إنتهاء السنة المالية للشركة بوقت قليل، دفعت المشاكل الشخصية لـ Michael إلى الإنتقال لمدينة أخرى. وقد شعر المدير الإدارى للشركة بالإرتياح لذلك لأنه كان قد فقد الثقة في Michael. لقد كان يرى انه رغم أن القوائم المالية تظهر نتائج طيبة، إلا أن التدفقات النقدية لم تكن كما هو متوقع. وقام

بتعين Bart Chemers بدلاً من Michael لأنه قد عمل من قبل في مجال شركات الرعاية الصحية.

وعندما رأى Bart كيف تم تقدير IBNR، شك في المعادلة المستخدمة وقام بفحص الأمر بشكل مفصل. ورأى أن هذه المعادلة تقلل من إلتزام IBNR على نحو معنوى، وأن هذا الإلتزام قد تم تخفيضه في القوائم المالية التي تم مراجعتها، ونتيجة لذلك بلغت معدلات التفاوض في العقود مع المشاركين حداً أقل مما يجب. وأدى ذلك إلى تغيير المراجع، ودفعت منشأة المحاسبة مبلغاً كبيراً لتسوية الموقف.

* * * *

يقدم هذا الفصل موضوع تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة ويناقش الأربعة أجزاء الرئيسية لعملية التخطيط. ويمكن التعرف على الشكل العام لتأثير التخطيط في عملية المراجعة ككل في الشكل ٥-٨. ويتناول هذا الفصل أيضاً دراسة أوراق العمل الخاصة بالمراجع لتوثيق ما قام المراجع به ورأيه الذي توصل إليه.

التخطيط Planning

الهدف التعليمي ٧-١: بحث ضرورة تخطيط المراجعة على نحو مناسب

يتطلب المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتم التخطيط على نحو مناسب.

> يجب أن يخطط العمل على نحو مناسب، وأن يتم الإشراف على عمل المساعدين، إن وجدوا على نحو ملائم

يوجد ثلاث أسباب رئيسية تحدد لماذا يجب أن يخطط المراجع عملية المراجعة: تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية، مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف، وتجنب سوء التفاهم مع العميل. ويعد الحصول على الأدلة الكافية أمراً حيوياً لمنشأة المحاسبة حتى تتجنب التعرض للمسئولية القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال. ويساعد التحكم في التكاليف منشأة المحاسبة على أن تعمل بشكل تنافسي وبالتالى يمكنها الإحتفاظ بقاعدة العملاء الذين تتعامل معهم أو توسعها بإفتراض أن للمنشأة سمعة تتعلق بأداء المراجعة على نحو جيد. أما تجنب سوء الفهم مع العميل، فيعد أمراً هاماً لتوفير علاقة جيدة مع العميل وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة. وعلى سبيل المثال، إفترض أن المراجع قد أخبر العميل بأنه سيستكمل المراجعة قبل ٣٠ يونيو، ولكن لن يتم الإنتهاء منها إلا في أغسطس لعدم ملائمة جدول المساعدين. قد يستاء العميل من ذلك وربما يقاضى منشأة المحاسبة.

ويوضح الشكل ٧-١ الأجزاء السبعة الرئيسية لتخطيط المراجعة: أنشطة التمهيد للتخطيط، الحصول على معلومات عن العميل، الحصول على معلومات عن الإلتزامات القانونية للعميل، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، تقدير الأهمية النسبية والخطر، فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، وضع الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة. ويتمثل الهدف من الأجزاء الست الأولى في مساعدة المراجع على التوصل إلى الجزء السابع الذي يتعلق بالتخطيط العام الفعال والكفء للمراجعة وتحديد برنامج المراجعة. وسيتم دراسة الأجزاء الأربعة الأولى في هذا الفصل. وسيتم مناقشة كل جزء من الأجزاء الثلاثة الأخيرة في فصل مستقل بالفصول الثلاث القادمة.

وقبل البدء في مناقشة الأجزاء الأربعة الأولى، سيكون من المفيد تقديم مصطلحين للخطر سيتم مناقشتهما على نحو متعمق في الفصل القادم: خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي. ويؤثر هذا

الخطران بشكل معنوى على تنفيذ وتكلفة المراجعة. ويتعلق الكثير من أنشطة تخطيط المراجعة الأولية بالتوصل إلى المعلومات التي تساعد المراجع على تقدير هذين الخطرين.

يمثل خطر المراجعة الممكن قبوله Acceptable Audit Risk مقياس لاستعداد المراجع في تقبل إحتواء القوائم المالية على تحريف يتسم بالأهمية النسبية بعد الإنتهاء من المراجعة وإصدار تقرير نظيف. وعندما يقرر المراجع مستوى منخفض لخطر المراجعة الممكن قبوله، يعنى ذلك أن المراجع يرغب في أن يوجد تأكيد أكبر في عدم إحتواء القوائم المالية على تحريف جوهريفي ضوء مفهوم الأهمية النسبية. والخطر الذي يبلغ صفر، يعنى وجود تأكيد بمقدار ١٠٠٪، والخطر بمقدار ١٠٠٪ يعنى عدم التأكد المطلق.

وعندما يحدد المراجع المستوى المنخفض من خطر المراجعة الممكن قبوله، سيكون لذلك ثلاث أثار:

- يجب الحصول على عدد أكبر من الأدلة لزيادة التأكد في المراجعة من عدم وجود تحريف جوهرى. ومن الصعب أن يتم التنفيذ العملي لزيادة الأدلة لأن خطر المراجعة الممكن قبوله يتم تطبيقه على إجمالي المراجعة. وسيكون أمراً مكلفاً وغير عملي أن يقيم زيادة الأدلة في كافة جوانب المراجعة.
- يجب توافر مساعدين أكثر خبرة ويجب أن توظف المراجعة الأفراد المؤهلين بوجه عام، ولكن في حالة العملاء ذوى خطر المراجعة الممكن قبوله المنخفض يجب العناية في إختيار المساعدين.
- سيتم مراجعة نتائج المراجعة بشكل أكثر عناية عن المعتاد. حيث يجب ان تتأكد منشأة المحاسبة أن أوراق العمل والأشياء الأخرى في المراجعة قد تم فحصها على نحو ملائم. وعندما يكون خطر المراجعة الممكن قبوله منخفضاً، يجب أداء الفحص بشكل أكثر كثافة، ويتضمن ذلك اجراء الفحص بواسطة الأفراد الذين لم يتم تخصيصهم لأداء المراجعة.

الشكل ٧-١
تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة



ويمثل الخطر الطبيعي Inherent risk مقياساً لتقدير المراجع لإحتمال إحتواء القوائم المالية على تحريف يتسم بالأهمية النسبية في جانب منها قبل أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الإعتبار. وعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أن هناك إحتمالاً كبيراً لوجود تحريف جوهري في حساب مثل حساب المدينين وبالتالي سيعتبر المراجع أن الخطر الطبيعي لهذا الحساب كبير.

وعندما يرى المراجع أن هناك خطراً طبيعياً كبيراً لحساب أو لمجموعة من العمليات المالية، تكون الآثار الثلاث المحتملة ملائمة في هذا الصدد مثلما تتلائم مع خطر المراجعة الممكن قبوله المنخفض. ومع ذلك، من السهل ومن المتعارف عليه بشكل أكثر أن يتم زيادة كمية الأدلة للخطر الطبيعي عن خطر المراجعة الممكن قبوله لأنه عادة يتعلق بحساب أو إثنين. وعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر الطبيعي كبيراً فقط لحسابات المدينين، يمكن للمراجع أن يقيد التوسع في الأدلة عند مراجعة حسابات المدينين.

التمهيد للتخطيط في المراجعة Perplan the Audit

الهدف التعليمي ٧-٢: تطبيق خطوات التمهيد للتخطيط في المراجعة

تتم معظم أنشطة التمهيد للتخطيط في بداية المراجعة، وعادة ماتتم لدى العميل إلى المدى الذي تكون فيه عملية. ويتضمن التمهيد للتخطيط الخطوات التالية: تقرير ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم، التعرف على أهداف العميل من المراجعة، الحصول على خطاب التعاقد، إختيار المراجعين الذين سيشملهم فريق المراجعة.

قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم Client Acceptance and Continuance

على الرغم من أن الحصول على عقد لمراجعة عميل جديد أو الإحتفاظ بعميل قديم لايعد أمراً سهلاً في مهنة تنافسية مثل المحاسبة العامة، إلا أنه يجب على أن تدقق عند اتخاذ قرار قبول العملاء. حيث أن المسئوليات القانونية والمهنية لمنشأة المحاسبة المتعلقة بالعملاء الذين يفتقدون الأمانة أو الذين يثيرون الجدل حول أداء المراجعة وأتعابها سيؤدي إلى وقوع مشاكل بأكثر مما ينتج عنهم نفع. وترفض بعض منشآت المحاسبة التعامل مع أى عملاء في بعض الأنشطة التي تتميز بالخطر الشديد مثل الإدخار والقروض، شركات التأمين الصحي، وشركات التأمين ضد الكوارث، وقد تقوم مثل منشآت المحاسبة بعدم الإستمرار في التعامل مع هؤلاء العملاء.

فحص العميل الجديد. قبل أن يتم قبول عميل جديد، تقوم معظم منشآت المحاسبة بفحص الشركات لتحديد إمكانية التعامل معها. ويجب في هذا الإطار أن يتم تقييم موقف العميل المتوقع في مجتمع الأعمال، الاستقرار المالي للعميل، وعلاقة العميل بمنشأة المحاسبة التي كانت تقوم بالمراجعة. وعلى سبيل المثال، تدقق العديد من منشآت المحاسبة في قبول العملاء الجدد الذين يمارسون العمل حديثاً، والذين يزيد معدل النمو لديهم على نحو سريع. حيث أن العديد من هذه المنشآت تعاني من الفشل المالي وتتعرض منشأة المحاسبة للدعاوى القضائية على نحو أكثر إحتمالاً نتيجة لذلك.

وتطالب النشرة ٧ من معايير المراجعة أن يتصل المراجع الجديد للعميل [المراجع اللاحق] مع المراجع الذي كان يقوم بالمراجعة [المراجع السابق]. ويتمثل الغرض من ذلك في مساعدة المراجع اللاحق على تقييم ما إذا كان سيقبل القيام بالمراجعة أم لا. ويمكن أن يتم في هذا الاتصال إبلاغ المراجع اللاحق أن العميل يفتقد للأمانة أو أن العلاقة بين المراجع السابق والعميل كان يشوبها خلافات حول مبارئ المحاسبة وإجراءات المراجعة أو أتعابها.

ويقع عبء إتمام مثل هذا الاتصال على المراجع اللاحق. ويجب على المراجع السابق أن يستجيب لطلب الحصول على المعلومات. ومع ذلك، طبقاً لمتطلبات السرية في ميثاق السلوك المهني، يجب أن يحصل المراجع السابق على ترخيص من العميل قبل البدء في الاتصال. وفي حالة وجود مشاكل أو نزاعات قانونية بين العميل والمراجع السابق، يمكن إختصار إستجابة المراجع السابق إلى التصريح بعدم القدرة على إمداد المراجع اللاحق بالمعلومات. ويجب على المراجع اللاحق أن يأخذ في الإعتبار رغبته في قبول العميل المرتقب، دون القيام بأى فحوص أخرى، إذا لم يرخص العميل بإجراء الإتصال أو لم يقدم المراجع اللاحق إستجابة شاملة.

وحتى إذا تم مراجعة العميل الجديد من خلال منشأة محاسبة أخرى، يتم عادة إجراء فحوص أخرى. وتشمل مصادر الحصول على المعلومات كل من المحامي المحلي، المحاسبون المصرح لهم الاخرون، البنوك، والشركات الأخرى. وفي بعض الحالات، يمكن أن يعين المراجع فاحصاً مهنياً للحصول على معلومات عن سمعة وماضي أفراد الإدارة الرئيسيين. ويكون الفحص المكثف ملائماً عندما توجد عملية مراجعة سابقة، أو عندما لايقدم المراجع السابق المعلومات المطلوبة، أو اذا ظهرت مؤشرات عن وجود مشكلات خلال الاتصال.

الاستمرار مع عميل قديم. تقوم العديد من منشآت المحاسبة بتقييم عملائها سنوياً لتحديد ما إذا كانت ستستمر في تقديم خدمة المراجعة لديهم. وتمثل المنازعات السابقة مع العملاء بخصوص المجال الملائم للمراجعة، نوع الرأى الذي سيتم إصداره، أو الأتعاب أهم أسباب عدم الإستمرار مع العملاء. وقد يرى المراجع أيضاً أن العميل يفتقر للأمانة وبالتالى لايجب الاستمرار في التعامل معه. وإذا حدث أن رفع العميل دعوى قضائية ضد المراجع أو العكس، لايمكن لمنشأة المحابة أن تستمر في المراجعة. وعلى نحو مماثل، إذا استمر العميل في عدم دفع الأتعاب عن الخدمات المؤداة لأكثر من عام، فلايمكن لمنشأة المحاسبة أن تنفذ المراجعة عن العام الحالي. وأداء المراجعة في مثل هذه الحالات يمثل إنتهاكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين بخصوص الاستقلال.

وحتى إذا لم تحدث الحالات السابق ذكرها، قد تقرر منشأة المحاسبة عدم الإستمرار مع العميل لوجود خطر كبير في النشاط الذي يعمل فيه. وعلى سبيل المثال، قد تقرر منشأة المحاسبة أن هناك خطراً كبيراً يتمثل في الخلافات بخصوص القواعد التنظيمية بين إحدى الهيئات الحكومية وأحد العملاد والتي قد ينتج عنها فشل العميل مالياً، وبالتالي يتم مقاضاة منشأة المحاسبة. وحتى إذا كان أداء المراجعة مربحاً، فإن الخطر قد يجاوز المنافع من أداء المراجعة.

ويعد فحص العملاء الجدد وإعادة تقييم العملاء الحاليين جزءاً هاماً في تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله. وبإفتراض أن العميل المرتقب يعمل في نشاط محفوف بالخطر، والإدارة لديه تتسم بالأمانة، ولكنها تخاطر مالياً على نحو كبير. فإذا قدرت منشأة المحاسبة خطر المراجعة الممكن قبوله وفقاً لمستوى منمخفض جداً، فقد تختار منشأة المحاسبة عدم قبول العميل. أما إذا رأت منشأة المحاسبة أن خطر المراجعة الممكن قبوله صغير، ولكن العميل مازال مقبولاً، فمن المحتمل أن تتأثر الأتعاب المقترحة التي يجب على العميل أن يدفعها. وتتسم تكلفة المراجعة بالكبر عند أداء المراجعة بمستوى منخفض من خطر المراجعة الممكن قبوله وبالتالي تزيد أتعاب المراجعة.

التعرف على أهداف العميل من المراجعة Identify Client's Reasons For audit

يوجد عاملان رئيسان يؤثران في خطر المراجعة الممكن قبوله، ويتمثلان في المستخدمين المحتملين للقوائم المالية، والغرض من إستخدام القوائم المالية. وسيتضح في الفصل الثامن أن المراجع سيقوم بجمع أدلة أكثر عندما يتم إستخدام القوائم المالية على نحو أكثر كثافة. وتتمثل هذه الحالة في الشركات

التي طرحت أسهمها للإكتتاب العام، وبصفة خاصة الشركات المدينة منها والشركات التي سيتم بيعها في المستقبل القريب.

ويمكن التعرف على أكثر الإستخدامات إحتمالا للقوائم المالية من خلال الخبرة السابقة مع العميل والمناقشة مع الإدارة. ويستطيع المراجع أن يحصل على معلومات إضافية عن أهداف العميل من المراجعة والأسباب المحتملة لإستخدام القوائم المالية. وتؤثر هذه المعلومات على تقدير المراجع لخطر المراجعة الممكن قبوله.

الحصول على خطاب التعاقد Obtain an Engagement Letter

يجب أن يوجد تحديد واضح لشروط التعاقد بين العميل ومنشأة المحاسبة. ويجب أن تكتب الشروط لتقليل سوء التفاهم. ويعد هذا هو الغرض من خطاب التعاقد.

ويتمثل خطاب التعاقد في إتفاق بين منشأة المحاسبة والعميل على أداء المراجعة والخدمات المرتبطة بها. ويجب أن يحدد فيه ما إذا كان المراجع سينفذ المراجعة، أو الفحص أو الإعداد، بالإضافة إلى أى خدمة أخرى مثل إعداد الإقرار الضريبي أو تقديم الاستشارات للإدارة. ويجب أيضاً أن يذكر فيه القيود التي قد تفرض على عمل المراجع، والوقت النهائي للمراجعة، والمساعدة التي يجب أن يقدمها أفراد العميل للتوصل إلى الدفاتر والمستندات، والجداول التي سيتم إعدادها للمراجع. ويتضمن الخطاب عادة الإتفاق على الأجر. ويتم في خطاب التعاقد أيضاً إبلاغ العميل أن المراجع ليس مسئولاً عن إكتشاف كافة التصرفات التي تنطوى على الغش.

ولا يؤثر خطاب التعاقد على مسئولية منشأة المحاسبة تجاه المستخدمين الخارجين للقوائم المالية التي تم مراجعتها ولكنه يؤثر في المسئولية القانونية تجاه العميل. وعلى سبيل المثال، إذا قاضى العميل منشأة المحاسبة لفشلها في إكتشاف تحريف جوهرى، يمكن لمنشأة المحاسبة أن تدافع بإستخدام خطاب التعاقد الموقع الذي يحدد الخدمة في الفحص وليس المراجعة وأن ذلك كان أمراً متفق عليه.

وتعد المعلومات المدرجة في خطاب التعاقد أمراً هاماً في تخطيط المراجعة لأنها توثر في توقيت الإختبارات وإجمالي وقت المراجعة والخدمات الأخرى التي يتم تنفيذها. فإذا كان الموعد النهائي للإنتهاء من المراجعة قريباً من تاريخ الميزانية، يجب تنفيذ جزء كبير من المراجعة قبل إنتهاء السنة المالية. وعندما يقوم المراجع بإعداد الإقرار الضريبي وخطاب الإدارة، أو إذا كان المساعدة الواجب توفرها من قبل العميل غير متاحة، يتم إتخاذ الترتيبات التي تكفل تمديد وقت المراجعة. ويمكن أن تؤثر القيود التي يفرضها العميل على المراجعة في الإجراءات التي يجب تنفيذها وبالتالى في نوع تقرير المراجعة الذي يجب أن يتم إصداره. ويوضح الشكل ٧-٢ مثالاً على خطاب التعاقد في شركة Hillsburg Hardware Co. وسبق عرض القوائم المالية لهذه الشركة في الفصل الخامس.

إختيار المراجعين الذين سيشملهم فريق المراجعة Select Staff for the Engagement

يعد إختيار فريق المراجعة الملائم أمراً هاماً لمقابلة معايير المراجعة المتعارف عليها وتعزيز كفاءة المراجعة، وينص المعيار الأول من المعايير العامة على

> يجب أن تؤدى المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الملائم والمهارة للعمل كمراجعين

منشآت المحاسبة تتخلص من العملاء ذوى المخاطر

في مقال حديث بجريدة Wall Street Journal للمؤلف Lee Berton حول أثر القضايا المرفوعة ضد المحاسبين المصرح لهم من خلال عملائهم على رغبة منشآت المحاسبة في قبول أو الاستمرار في مراجعة العملاء ذوى المخاطر، وفيما يلي جزء من المقال:

تعمل منشآت المحاسبة على عدم التعامل مع عملاء المراجعة ذوى المخاطر لتخفيض عدد القضايا التي يمكن أن ترفع ضدها تحت دعوى أداء المراجعة على نحو خاطئ. وتتأثر الشركات الجديدة، التي يوجد بها نسبة عالية من الفشل، بذلك بشكل أكبر، حيث أن أكثر ما يؤدي إلى رفع القضايا ضد المحاسبين يتمثل في فشل الشركات.

ولكن التعامل مع الشركات القائمة له ثمن أيضاً. شركة KPMG Peat Marwick التي تحتل المركز الرابع في منشآت المحاسبة الكبرى تخلصت حالياً من عدد من الشركات التي تراجعها يتراوح عددهم بين ٥٠ و١٠٠ عميل سنوياً بالمقارنة مع عدد الشركات التي أنهت تعاملها معها في الماضي وكان عددها يتراوح بين صفر و٢٠ شركة. ويعبر عن ذلك Robert W. Lambert المدير الجديد لإدارة الخطر «عندما يعاني العميل الذي نقوم بالمراجعة لديه بالتعرض إلى مشاكل مالية ضخمة، فإن ذلك يكلفنا كثيراً إذا تم مقاضاتنا من قبل المستثمرين سواء ربحنا القضية أو خسرناها»..

ويقول السيد Lambert أن التكاليف القضائية التي تحملتها منشأة المحاسبة Peat في القضية المرفوعة ضدها في المحكمة الفيدرالية بتكساس بإداء الفشل في فحص دفاتر البنك كانت كبيرة جداً. وفي هذه القضية تم الاستيلاء على البنك من قبل الحكومة الفيدرالية عام ١٩٩٢ بعد تحقق خسائر ضخمة. وصوت المحلفون لصالح منشأة المحاسبة Peat عام ١٩٩٣، ولكن كان على المنشأة إنفاق ٧ ملايين دولار للدفاع عن نفسها، مع أن الأتعاب كانت ١٥٠٠٠ دولار فقط. ويقول Lambert «لانستطيع تحمل عملاء المراجعة ذوى المخاطر بعد الآن».

ويقول Lawrence Weinbach الشريك في منشأة المحاسبة الكبرى Arthur Anderson & Co. أن المنشأة التي يعمل بها تخلصت من أو رفضت إجراء المراجعة لأكثر من ١٠٠ شركة في السنتين الأخيرتين. وقال Weinbach «عندما توجد بوادر خطر وعدم إستقرار في أسعار الأسهم، فإننا لن نقوم بأداء المراجعة وفتح الباب أمام الدعاوى القضائية».

ويقول Michael Cook رئيس شركة Deloitte & Touche وهى منشأة المحاسبة الثالثة في المنشآت الكبرى «لايستطيع العميل ذى المخاطر أن يدفع إلينا مبلغ المال الكافى حتى ندافع عن أنفسنا في ضوء المشاكل التي يتعرض لها العملاء، ويجب علينا أن نخفض الأخطار القانونية التي نواجهها لنظل نعمل في مجال المراجعة».

المصـــدر: Excerpted from an Article by Lee Berton, "Big Accounting Firms weed out Risky Client", Wall Street Journal, June 26, 1995, P. 81

ويجب أن يتم تعيين المراجعين على الأعمال في ضوء هذا المعيار. ويوجد في عمليات المراجعة الكبرى واحد أو أكثر من الشركاء والمراجعين في مستويات مختلفة من الممارسة. ويمكن أن يتم أيضاً تعيين المتخصصين في مجالي العينات الإحصائية والحاسب الإلكتروني. ويمكن أن يوجد في عمليات المراجعة الصغرى واحد أو إثنين من المراجعين.

ويتمثل العامل الأساسي في تعيين فريق المراجعة في ضرورة الإستمرار من عام لآخر. حيث سيكون المراجع المبتدئ الذي يساعد في المراجعة الشخص الذي تتوافر له الخبرة في عملية المراجعة بخلاف الشركاء في غضون سنوات قليلة. وتساعد الإستمرارية منشآت المحاسبة على الحفاظ على التعامل مع المتطلبات الفنية وتوثيق العلاقات الشخصية مع أفراد العميل.

ويوجد عامل أخر يجب أن يؤخذ في الإعتبار ويتمثل في أن الشخص المعين لإتمام المراجع يجب أن يكون ملماً بالنشاط الذي يعمل فيه العميل. وسيتم مناقشة ذلك في هذا الفصل.

ولتوضيح أهمية تعيين المراجعين الملائمين في فريق المراجعة، افترض أن العميل يتمثل في شركة صناعية تعمل في مجال الحاسب الإلكتروني ويوجد بها مخزون ضخم من أجهزة الحاسب الإلكتروني وأجزاء الحاسبات الإلكترونية. وتم تقدير الخطر الطبيعي في مستوى مرتفع. فيجب على المراجع الذي يقوم بمراجعة المخزون أن يكون خبيراً في هذا الصدد.

الحصول على معلومات عن العميل Obtain Background Information

الهدف التعليمي ٧-٣: معرفة المعلومات الملائمة عن العميل

يعد فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه والتوصل إلى معرفة بعمليات الشركة أمراً أساسياً لأداء المراجعة على نحو ملائم. معظم هذه المعلومات يتم التوصل إليها في بدايات التعامل مع العملاء وخصوصاً الجدد منهم.

معرفة النشاط ومجال العمل الخاص بالعميل

يوجد ثلاث أسباب أساسية للتوصل لتفهم جيد للنشاط الذي يعمل فيه العميل. أولاً، يوجد بالعديد من أنشطة العمل متطلبات محاسبية خاصة يجب على المراجع أن يلم بها حتى يقيم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وعلى سبيل المثال، إذا قام المراجع بأداء المراجعة في إحدى الوحدات الحكومية، يجب عليه أن يلم بمتطلبات المحاسبة الحكومية. ويوجد أيضاً متطلبات محاسبية خاصة لشركات المقاولات، شركات السكك الحديدية، المنظمات غير الهادفة للربح، المؤسسات المالية، والعديد من المنظمات الأخرى.

ثانياً، يستطيع المراجع أن يتعرف على أخطار النشاط التي تؤثر في تقدير المراجع لخطر المراجعة الممكن قبوله، أو أن يحدد المراجع الشركات التي يمكن له أن يراجعها. وكما سبق القول، تكون بعض الأنشطة أكثر خطراً من غيرها مثل أنشطة الإدخار والقروض والتأمين الصحي.

ثالثاً، يوجد خطر طبيعي متعارف عليه عادة لدى كافة العملاء في أنشطة معينة. ويساعد الإلمام بهذه الأخطار المراجع في التعرف على الأخطار الطبيعية للعميل. وتشمل الأمثلة الخطر الطبيعي للتكهين المحتمل للمخزون في نشاط الملابس، الخطر الطبيعي لتحصيل المدينين في نشاط منح القروض للعملاء، والخطر الطبيعي لإحتياطي الخسارة في نشاط التأمين ضد الكوارث.

ويمكن أن يتم التوصل للمعرفة بالنشاط الذي يعمل العميل فيه من خلال طرق عديدة. وتشمل المناقشة مع المراجع الذي كان مسئولاً عن عملية المراجعة في السنة السابقة والمراجعين الذين يعملون حالياً في عمليات مراجعة مماثلة، وأيضاً اللقاءات التي يتم عقدها مع أفراد العميل. ويوجد أيضاً أدلة وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين، الكتب الدراسية، والمجلات المتخصصة المتاحة للمراجع لدراسة معظم الأنشطة الرئيسية. ويقوم بعض المراجعين بالإشتراك في دوريات متخصصة في هذه الأنشطة التي يعملون في مراجعتها لوقت طويل. ويمكن الحصول على المعرفة أيضاً من خلال المشاركة في الجمعيات وبرامج التدريب بالأنشطة المختلفة.

ويجب أيضاً الإلمام بالخصائص المميزة لعمل العميل والتي ينفرد بها عن الشركات الأخرى العاملة

شكل ٧ – ٢
خطاب التعاقد

منشأة المحاسبة Berger and Anthony
جارى، إنديانا ٤٦٤٠٥

السيد/ Rick Chulick، الرئيس ١٤ يونيو ١٩٩٦

شركة Hillsburg Hardware
٢١٤٦ شارع دليون، إنديانا ٤٦٤٠٥

عزيزي السيد/ Chulick

يؤكد هذا الخطاب اتفاقنا بشأن القيام بمراجعة شركة Hillsburg Hardware عن السنة التي ستنتهي في ٩٦/١٢/٣١.

ويتمثل الهدف من هذه العملية في مراجعة القوائم المالية للشركة عن السنة المنتهية في ٩٦/١٢/٣١ وتقيم مدى عدالة العرض بها واتفاقه مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وسيتم إجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، وهو ما يتضمن دراسة الرقابة الداخلية للشركة إلى المدى الذي سنعتقد أنه ضرورى لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

وهذه الدراسة على نحو مفصل للمدى الذي يجب أن تتم عليه إذا كان الهدف من المراجعة هو توفير تأكيد عنها. ومع ذلك، إذا استدعى إنتباهنا أى شئ يتعلق بالرقابة الداخلية خلال المراجعة سيتم نقل الأمر إليكم مع تضمين تعليقنا ومقترحاتنا للتحسين.

ونود أن نلفت إنتباهكم إلى الحقيقة التي تتمثل في أن الإدارة مسئولة عن وضع والحفاظ على الرقابة الداخلية بالشركة. وتخفف الرقابة الداخلية الفعالة من إحتمال وقوع الأخطاء، المخالفات والتصرفات غير القانونية واستمرار عدم اكتشافها في حالة وقوعها. ومع ذلك، فإنها لاتلغى تماماً إحتمالات وقوع مثل هذه الأمور. وعلى نحو مماثل، لانستطيع أن نضمن أن المراجعة التي سنقوم بها ستكشف كافة الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية التي قد تكون وقعت، وسنصمم المراجعة لتوفير تأكيد مناسب عن إكتشاف هذه الحالات والتي سيكون لها أثر جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية على القوائم المالية.

ويعبر الجدول التالي عن توقيتات أداء واستكمال المراجعة:

البداية	النهاية	
٩٦/٩/١١	٩٦/٩/٢٤	الإختبارات التمهيدية
	٩٦/١٠/٣	خطاب الرقابة الداخلية
٩٧/٢/٣	٧٩/٢/١٨	المراجعة عن نهاية السنة المالية
	٩٧/١٠/٣	تسليم التقرير والإقرار الضريبي

ويوجد وصف منفصل للمساعدة التي يجب أن يقدمها الأفراد في الشركة الخاصة بكم، ويشمل ذلك إعداد الجداول وتحليل الحسابات. والإنتهاء من هذا العمل في الوقت المحدد سيسهل الإنتهاء من المراجعة.

وسيتم إرسال فواتير الأتعاب كلما تم إنجاز العمل، وسيتم حساب الأتعاب وفقاً للوقت الذي يجب أن يتم فيه تنفيذ المسئوليات بالإضافة إلى المصروفات الأخرى [السفر، الطباعة، التليفون، ... الخ]. وسيتم إستحقاق الفواتير عند عرضها عليكم. وسنبلغكم بأية حالات تواجهنا قد تؤثر على تقديرنا المبدئ للأتعاب الإجمالية التي تقدر بـ ٢١٠٠٠ دولار.

إذا كان ماسبق يوافقكم، من فضلك وقع على هذا الخطاب ورد إلينا النسخة الأخرى منه.

إننا نقدر جداً الفرصة التي اتيحت لنا لتقديم خدماتنا إليكم، ونحن نثق في أن ارتباطنا سيكون طويلاً ومريحاً.

المخلص
John Antnony

شريك

تم القبول

بواسطة Rick Chulick
تاريخ: ٩٦/٦/٢١

في نفس النشاط. وتساعد هذه الأنشطة المراجع بشكل فعال لتقدير كل من خطر المراجعة المكن قبوله والخطر الطبيعي. ويعد ذلك مفيداً في تصميم الإجراءات التحليلية.

وتطالب الشركات المسجلة في هيئة سوق المال في ظل نشرة FASB 14 أن تفصح عن المعلومات الخاصة بالأقسام في القوائم المالية. وتقدم النشرة SAS 21 دليلاً لمراجعة معلومات الأقسام. ويجب أن يتوافر لدى المراجعين معلومات كافية عن الشركة التي يتم مراجعتها حتي يتمكنوا من تقييم ما إذا كانت الفروع تتطلب افصاحاً منفصلاً. ونظراً لأن SAS 21 تتطلب وجود اختبارات لمراجعة معلومات الأقسام، فمن الضروري أن يتعرف المراجع على الأقسام مبكراً في عملية المراجعة.

وتشمل الملفات الدائمة للمراجع على تاريخ الشركة، قائمة بالخطوط الرئيسية في عمل الشركة، وسجل يشمل معظم السياسات المحاسبية في الأعوام السابقة. وتساعد دراسة هذه المعلومات وإجراء مناقشات مع أفراد العميل على الإلمام بأعمال العميل.

تقوم العديد من منشآت المحاسبة بالتركيز على معرفة الأنشطة المختلفة

يعد توافر مستوى مرتفع من المعرفة بأعمال العميل والنشاط الذي يعمل فيه أمراً حيوياً لأداء المراجعة الجيدة وتوفير الخدمات الضريبية والاستشارية، مما دفع العديد من منشآت المحاسبة بالتركيز على معرفة خطوط الأنشطة المختلفة. وعلى سبيل المثال، قامت شركة المحاسبة KPMG Peat Marwick بوضع تصور لمراجعة خطوط الأعمال في الأنشطة التالية: الخدمات المالية، علوم الحياة والرعاية الصحية، الشركات الصناعية، تجارة التجزئة والتوزيع، الإعلام والترفيه، والخدمات العامة. ووضع هذه التصورات يساعد منشآت المحاسبة أيضاً على فهم أعمال العميل، وتوفير خدمات إضافية للقيمة المضافة.

زيارة المصنع والمكاتب Toure the Plant and Offices

تساعد زيارة المراجع للتجهيزات الخاصة بالعميل في الحصول على فهم لأنشطة العميل وعمليات التشغيل لديه، لأنها توفر الفرصة لمشاهدة العمليات التشغيلية عن قرب ومقابلة المسئولين الرئيسين. وتساعد رؤية التجهيزات بصورة فعلية في الإلمام بوسائل حماية الأصول وتفسير البيانات المحاسبية بما يوفر إطارا يمكن الرجوع إليه لتصور كيفية استخدام أصول مثل المخزون تحت التشغيل والمعدات بالمصنع. وتقدم مثل هذه المعرفة إجابات عن الأسئلة عند أداء المراجعة. وتساعد هذه الزيارة المراجع على التعرف على الأخطار الطبيعية. وعلى سبيل المثال، إذا لاحظ المراجع أن هناك آلات غير مستخدمة أو مخزون يحتمل ألا يكون قابلا للإستخدام، سيؤثر ذلك على تقدير الأخطار الطبيعية للمعدات والمخزون. وتكون المناقشات مع الموظفين الذين لايعملون في مجال المحاسبة خلال فترة الزيارة وطوال تنفيذ عملية المراجعة مفيدة في الحفاظ على تصور واضح للشركة محل المراجعة.

تحديد الوحدات المرتبطة Inentify Related Parties

يجب على المراجع أن يلاحظ العمليات المالية مع الوحدات المرتبطة ، حيث يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية إذا كانت ذات قيمة جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الوحدات الإقتصادية المرتبطة، ووصف هذه العمليات المالية بما في ذلك قيمها النقدية والقيم التي تستحق على أو للوحدات المرتبطة. ويقدر معظم المراجعون الخطر الطبيعي بمستوى مرتفع بخصوص الوحدات المرتبطة والعمليات المالية الخاصة بها، بسبب متطلبات الإفصاح ونقص الإستقلال بين الوحدات في إطار هذه العمليات المالية.

وتم تعريف الوحدات المرتبطة في النشرة ٤٥ من معايير المراجعة على أنها وحدة تابعة، مالك رئيسي لشركة العميل، أو أى طرف اخر يتعامل مع العميل ويكون لهذا الطرف او للعميل تأثير على إدارة أو سياسات التشغيل لدى الأخر منهما. وتتمثل العمليات المالية للوحدات المرتبطة Related Party Transactions في العمليات المالية بين العميل ووحدة ترتبط به. ويوجد مثال متعارف عليه في هذا الإطار في عمليات الشراء أو البيع بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، تبادل المعدات بين شركتين يمتلكهما شخص واحد، والقروض الممنوحة للموظفين. ويوجد مثال أقل شيوعاً، ويتعلق بممارسة التأثير الإداري على الشركة التي تتم مراجعتها من خلال أكثر عملائه أهمية.

ونظراً لأنه يجب الإفصاح عن العمليات المالية الهامة مع الوحدات المرتبطة، فيكون ضرورياً أن يتم تعريف كافة الوحدات المرتبطة وإدراجها في الملفات الدائمة في بداية عملية المراجعة. ويجب التأكيد على إكتشاف العمليات المالية مع الوحدات المرتبطة التي لم يتم الإفصاح عنها. ويتم التعرف على الوحدات المرتبطة من خلال الإستفسار من الإدارة، فحص ملفات هيئة سوق المال، وإختبار قوائم حاملي الأسهم لتحديد الأشخاص الرئيسيين فيهم.

تقييم الحاجة لمتخصصين خارجين Evaluate need for Outside Specialists

عندما يواجه المراجع بمواقف تتطلب معرفة متخصصة، يجب الإستعانة باستشارة متخصص. وحددت النشرة ٧٣ من معايير المراجعة متطلبات إختيار المتخصصين وفحص عملهم. وتشمل الأمثلة إستخدام خبير في صناعة الماس لتقييم التكلفة الإستبدالية للماس والخبير الإكتوارى لتحديد مدى ملائمة القيمة الدفترية لإحتياطي خسارة التأمين. ويوجد إستخدام شائع أخر للمتخصصين يتمثل في إستشارة المحامين في التفسيرات القانونية للعقود والحقوق. وفي المثال الذي سبق مناقشته بشأن حجم المخزون الكبير من أجهزة الحاسب الإلكتروني وأجزاء الحاسب الإلكتروني، قد تقرر منشأة المحاسبة التعاقد مع متخصص إذا لم يكن هناك داخل المنشأة من هو مؤهل لتقييم ما إذا كان يمكن تكهين المخزون.

ويجب أن يلم المراجع بشكل كاف بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الإستعانة بالخبير. ويجب على المراجع أن يقيم التأهيل المهني للخبير وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير. ويجب أن يأخذ المراجع أيضاً في إعتباره علاقة الخبير بالعميل بما في ذلك الحالات التي يمكن ان تقلل من موضوعية الخبير.

الحصول على معلومات عن الإلتزامات القانونية للعميل
Obtain Information About Client's Legal Obligations

الهدف التعليمي ٧-٤: معرفة المعلومات الملائمة عن الإلتزامات القانونية للعميل

يجب أن يتم اختبار ثلاثة أنواع مرتبطة من المستندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة: عقد الشركة والنظام الأساسي للشركة، محاضر مجلس الإدارة وإجتماعات حاملي الأسهم، والعقود. بعض هذه المعلومات، مثل العقود، يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، و بعض المعلومات الأخرى

مثل الترخيص في محاضر مجلس الإدارة يعد مفيداً في جوانب أخرى من المراجعة. ومعرفة هذه المستندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة يمكن المراجع من تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل المراجعة والتأكد من وجود الإفصاح الملائم في القوائم المالية.

عقد الشركة والنظام الأساسي لها Corporate Charter and Bylaws

يتم التصديق على عقد الشركة Corporate Charter من قبل الولاية التي تعمل فيها وهو يمثل المستند القانوني الضروري للإعتراف بالشركة كوحدة إقتصادية مستقلة. ويتضمن الأسم الدقيق للشركة، تاريخ إنشاء الشركة، أنواع وكميات أسهم رأس المال المصرح بها للشركة، والأنشطة المرخص للشركة القيام بها. وعند تحديد أنواع أسهم رأس المال، يجب توضيح المعلومات المتعلقة بحقوق التصويت لكل فئة من فئات حملة الأسهم، القيمة الأسمية للسهم الواحد، الإمتيازات والحالات الضرورية للتوزيعات، والحقوق الخاصة بالتصفية.

ويشمل النظام الأساسي Bylaws للشركة القواعد والإجراءات التي سيتبعها المساهمون في الشركة. ويتم فيه تحديد السنة المالية للشركة، عدد إجتماعات المساهمين، طرق التصويت داخل مجلس الإدارة وسلطات ومسئويات مديرى الشركة.

ويجب أن يلم المراجع بالمتطلبات الواردة في عقد الشركة ونظامها الأساسي حتى يمكن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو ملائم. ويتوقف الإفصاح الصحيح عن حقوق المساهمين بما في ذلك سداد التوزيعات لهم على هذه المتطلبات بشكل أساسي.

محاضر الإجتماعات Minutes of Meetings

تتمثل محاضر الإجتماعات Minutes في السجلات الرسمية لإجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين وتتضمن ملخصات لأهم الموضوعات التي تم مناقشتها في هذه الإجتماعات والقرارات التي تم إتخاذها بواسطة أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين. ويجب على المراجع أن يقرأ هذه المحاضر للتوصل إلى المعلومات التي تتناسب مع تنفيذ المراجعة. ويوجد نوعاً من المعلومات المناسبة في هذه المحاضر: الترخيص والمناقشات بين أعضاء مجلس الإدارة التي تؤثر في الخطر الطبيعي.

ويشمل الترخيص بالمحاضر كل من: تحديد مكافآت العاملين، العقود والاتفاقات الجديدة، حيازة الممتلكات، القروض، وسداد التوزيعات. وعند قراءة المحاضر، يجب على المراجع أن يتعرف على التريخصات الملائمة وأن يدرج هذه المعلومات في أوراق العمل من خلال تلخيص المحاضر أو الحصول على نسخ منها وخصوصاً من الأجزاء الأساسية فيها. ويجب متابعة هذه المعلومات قبل الإنتهاء من المراجعة للتحقق من إستجابة الإدارة لما قرره المساهمون ومجلس الإدارة. وللتوضيح، يجب تتبع المكافآت المرخص بها للمديرين في سجل الأجور الخاص بكل مدير لإختبار إذا كان قد تم دفع المكافآت إجمالاً على نحو صحيح. وبالمثل، يجب أن يقارن المراجع الترخيص بالقروض مع أوراق الدفع للتحقق من تسجيل هذه الإلتزامات.

وتتضمن المعلومات الواردة في المحاضر والتي تؤثر في تقدير المراجع للخطر الطبيعي المناقشات العامة. وللتوضيح، افترض أنه جاء بالمحاضر مايشير إلى مناقشة مجلس الإدارة لموضوعين هما: التغيرات في النشاط الذي تعمل الشركة فيه والتي تؤثر في منفعة الآلات والمعدات الحالية، والدعاوى القضائية المحتملة من هيئة حماية البيئة بشأن السوائل الكيمائية في أحد المصانع. وتؤثر المناقشة الأولى في الخطر الطبيعي لتكهين المعدات، بينما تؤثر المناقشة الثانية في الخطر الطبيعي للتصرفات غير القانونية.

العقـود Contracts

يوقع العملاء العديد من الأنواع المختلفة من العقود التي تكون محلاً لإهتمام المراجع. وتشمل هذه العقود عناصر متنوعة مثل أوراق الدفع والسندات طويلة الأجل، خيارات الأسهم، خطط التقاعد، عقود مع البائعين للتسليم المستقبلي، عقود حكومية للإنتهاء من وتسليم منتجات صناعية، إتفاقيات الولاء، عقود الاتحادات، الإستئجار.

ويتم الإنتباه لكل عقد من هذه العقود على حدة خلال أجزاء المراجعة، ويتم تخصيص إهتمام خاص خلال مرحلة تنفيذ الإختبارات التفصيلية. وعلى سبيل المثال، سيحتل مخصص خطط التقاعد إهتماماً كبيراً عند مراجعة الإلتزام المستحق الخاص بالمعاشات. ويجب أن يفحص المراجع ملخص المستندات في بداية المراجعة ليكون رؤية أفضل عن الشركة ويتعرف على الجوانب المحتمل أن يوجد بها مشكلات. ويمكن أن يتم فيما بعد فحص هذه المستندات على نحو أكثر عمقاً كجزء من الإختبارات في الجوانب المختلفة للمراجعة.

ويؤثر وجود العقود في تقدير المراجع للخطر الطبيعي. وللتوضيح، افترض أن المراجع قد حدد في بداية المراجعة أن العميل قد وقع عقود بيع تتضمن فقرة تتعلق بتوقيع جزاءات لعدم الإلتزام بتسليم كميات المنتجات بالأسعار المتفق عليها خلال السنة الحالية والسنوات الخمس القادمة. يجب أن يتم تقدير الخطر الطبيعي لإجمالي الأصول، والإلتزامات مقابل توقيع الجزاءات، والإفصاح عن المبيعات التي يجب تنفيذها في مستوى مرتفع.

تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية Perform Preliminary Analytical Procedures

الهدف التعليمي ٧-٥: مناقشة طبيعة والغرض من الإجراءات التحليلية الأولية

سبق أن تم في الفصل السادس مناقشة توقيت الإجراءات التحليلية والأغراض الأربعة لتنفيذها. ويعد تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط جزءاً هاماً من أداء المراجعة على نحو كفء وفعال. ويمكن الرجوع إلى الفصل السادس والشكل ٦-٢ للحصول على مراجعة موجزة عن الأغراض الأربعة للإجراءات التحليلية.

وبدلاً من إعادة توضيح أهمية الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط، سيتم في الجدول ٧-١ تقديم مثالاً للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة التخطيط في إطار كل غرض من الأغراض الأربعة.

جدول ٧ - ١

أمثلة للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة تخطيط المراجعة

الغـــــرض	الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة تخطيط المراجعة
فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه	حساب النسب المالية الرئيسية للعميل ومقارنتها مع متوسطات النشاط الذي يعمل فيه
تقدير إمكانية الإستمرار	حساب نسبة الدين إلى حق الملكية ومقارنتها مع السنوات السابقة والشركات الناجحة في الصناعة
الإشارة للتحريفات المحتملة	مقارنة مصروف الصيانة مع السنوات السابقة والبحث عن التقلبات الكبرى
تخفيض الإختبارات التفصيلية	مقارنة المصروفات المدفوعة مقدما بما يقابلها في السنوات السابقة

ملخص لأغراض التخطيط للمراجعة Summary of the Purposes of Audit Planning

تم في هذا الجزء مناقشة الأغراض العديدة لإجراءات التخطيط. ويتمثل الغرض الرئيسي في توفير المعلومات التي تساعد المراجع في تقدير كل من خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي. وسيؤثر هذان التقديران في قرارات قبول العملاء الجدد أو الاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين. ويتمثل الغرض الثاني في التوصل إلى المعلومات التي تتطلب المتابعة خلال المراجعة. ويمثل أداء ذلك تنفيذ الخطوة الأولى في الحصول على الأدلة الكافية. وتشمل الأمثلة في: تعريف الموافقات في المحاضر على التوزيعات ومرتبات المديرين، والبحث عن أسماء الوحدات المرتبطة لمساعدة المراجع على التعرف على مدى وجودها، وتتمثل الأغراض الأخرى في تعيين فريق المراجعة والحصول على خطاب التعاقد. ويلخص الشكل ٧-٣ الأجزاء الأربعة الرئيسية لتخطيط المراجعة التي تم مناقشتها في هذا الجزء والمكونات الأساسية لكل جزء منها، مع تقديم توضيح لكيفية تطبيق منشأة المحاسبة لكل جزء في شركة Hillsburg Hardware والتي سبق إستخدام بياناتها في الفصول السابقة.

هل يجدى ذلك في المحكمة

كانت Rhonda McMilan المراجع المسئول عن مراجعة شركة المقاولات Blaine في عام ١٩٩٠. وهي تجلس الآن عام ١٩٩٦ في حجرة مكتظة بالمحامين الذين يوجهون إليها أسئلة عن المراجعة التي تمت في عام ١٩٩٠. وكان قد تم بيع شركة Blaine في عام ١٩٩١، وتحدد السعر الذي تم البيع من خلاله وفقاً للقوائم المالية التي تم مراجعتها عام ١٩٩٠. وكان يوجد العديد من عقود المقاولات المربحة في عام ١٩٩٠ باستخدام طريقة نسبة الانجاز، ولكن تحمل المشترى قدراً كبيراً من الخسائر. ونظراً لأن المنشأة التي تعمل فيها Rhonda كانت هي المراجع في عام ١٩٩٠، فقد حاول المشترى إقامة دعوى قضائية ضدها بإدعاء فشلها في مراجعة تكاليف وايرادات العقود.

واستدعى محامي المشترى Rhonda للشهادة وسؤالها عن المراجعة التي قامت بها. وبالإشارة إلى أوراق العمل، حدث الإستجواب التالي:

المحامى: هل يمكن أن تتعرفي على هذا الشكل، واذا تعرفت عليه، هل يمكن أن تحدديه لنا؟

Rhonda : نعم، أنه ملخص العقود تحت التشغيل في نهاية ١٩٩٠.

المحامى : هل قمت بإعداد هذا المستند؟

Rhonda : العميل هو الذي قام بذلك، ولكني قمت بالمراجعة، يمكنك أن ترى الحروف الأولى من إسمى في الركن الأعلى من اليمين.

المحامى : متى قمت بعمل المراجعة؟

Rhonda : لست متأكدة، لا أتذكر التاريخ، ولكنه يجب أن يكون الأسبوع الثاني من شهر مارس، لأننا قمنا بالعمل الميداني في هذا الوقت.

المحامي : الآن أود أن أوجه إنتباهك إلى هذه العلامة الصغيرة في عقد Baldwin، هل ترى إسم Baldwin وهذه العلامة الحمراء التي تشبه الصليب.

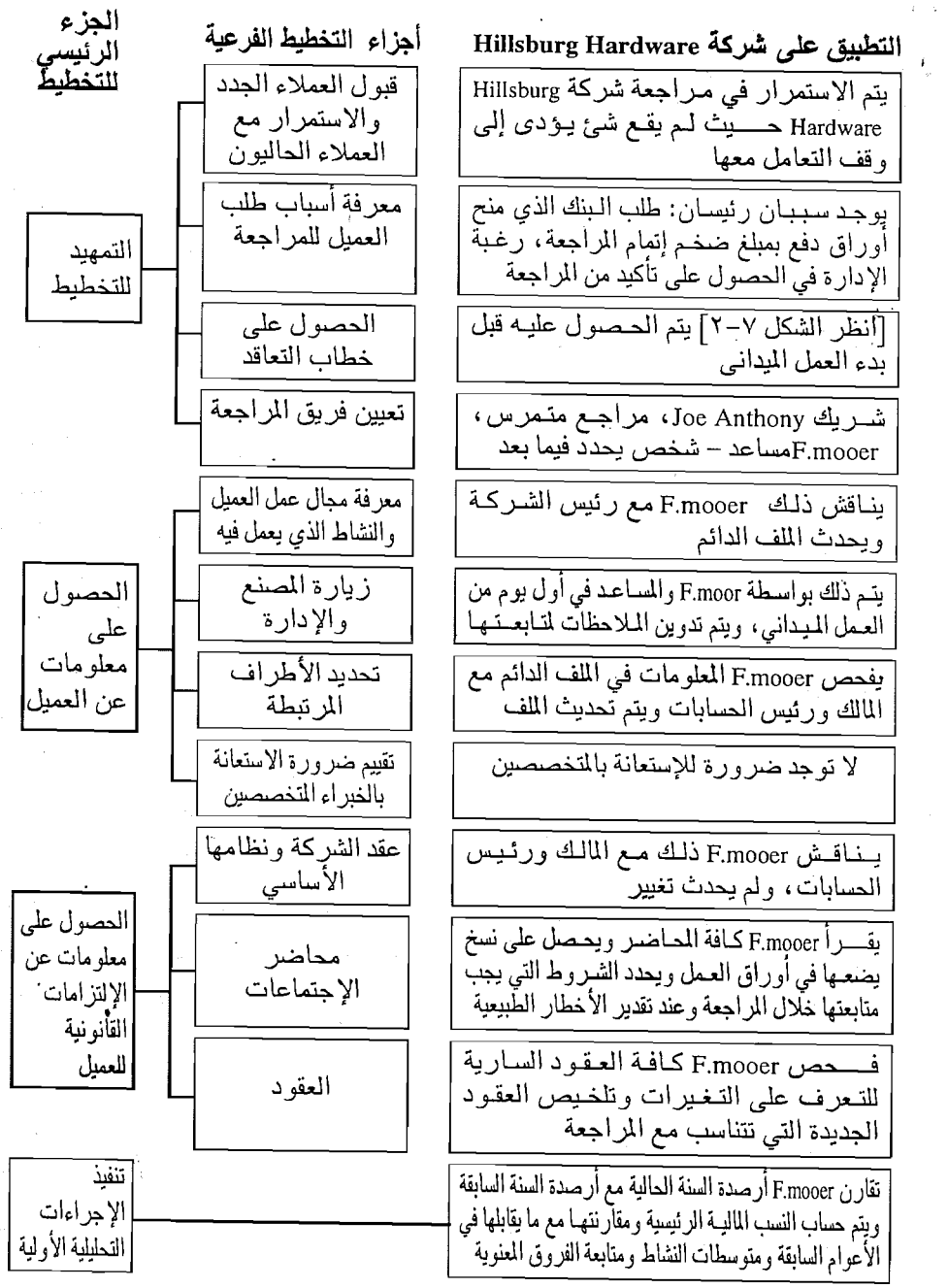
Rhonda : نعم.

المحامى : لتفسير هذه العلامة، تم كتابة «بمناقشة حالة هذا العمل مع Elton Burgess، قال أن العمل يسير وفق الجدول الموضوع وأنه يعتقد أن الربح المتوقع سيتم الحصول عليه»، الآن سؤالي هو ماذا كانت بالضبط طبيعة ومحتوى مناقشتك مع السيد Butgess؟

Rhonda، ليس لدى أى شئ أخر بخلاف التفسير المكتوب عن هذه العلامة. أقصد أن أقول بأن هذا الحديث تم منذ ٥ سنوات ماضية، وعملت في مراجعة هذه الشركة لمدة عام واحد، وأتذكر ذلك بالكاد.

شكل ٧-٣
الأجزاء الرئيسية للتخطيط:

التمهيد للتخطيط، الحصول على معلومات عن العميل، الحصول على معلومات عن التزامات العميل القانونية تنفيذ الإجراءات التحليلية، وتطبيقها على شركة Hillsburg Hardware



أوراق العمل Working Papers

الهدف التعليمي ٧-٦: شرح الهدف من أوراق العمل في المراجعة

طبقاً للنشرة ٤١ من معايير المراجعة تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها المراجع والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، الإختبارات التي تم تنفيذها، المعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء المراجعة. ويجب أن تحتوى أوراق العمل على كافة المعلومات التي يرى المراجع ضرورتها لأداء المراجعة على نحو ملائم وتوفير الدعم لتقرير المراجعة.

أهداف أوراق العمل Purposes of Working Papers

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة المراجع على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة قد تم أدائها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتحديداً، توفر أوراق العمل، التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام الحالي، أساساً لتخطيط المراجعة، سجلاً للأدلة التي تم جمعها ونتائج الإختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير المراجعة الملائم، وأساس للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء فريق المراجعة.

الأساس لتخطيط المراجعة. عندما يخطط المراجع لأداء المراجعة عن السنة الحالية على نحو ملائم، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل. وتتمثل هذه المعلومات في أوراق العمل في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، وقت الموازنة في كل جانب بالمراجعة، برنامج المراجعة، ونتائج المراجعة عن السنة السابقة.

سجل للأدلة التي تم تجميعها ونتائج الإختبارات. تعد أوراق العمل الوسيلة الرئيسية للتوثيق الذي يعبر عن أن المراجع قد تم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وإذا دعت الضرورة، يجب أن يكون المراجع قادراً على أن يبرهن للهيئات التنظيمية والمحاكم أن المراجعة قد تم تخطيطها والاشراف على تنفيذها على نحو ملائم، وأن الأدلة التي تم تجميعها تتسم بالصلاحية والكفاية وتم تجميعها في الوقت المناسب وبالحجم المناسب وأن تقرير المراجعة يعد تقريراً مناسبا في ضوء نتائج المراجعة.

بيانات يتم إستخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير المراجعة. توفر أوراق العمل مصدراً هاماً للمعلومات لمساعدة المراجع في تحديد نوع التقرير الملائم الذي يجب إصداره في ضوء الظروف التي لاحظها المراجع. وتعد البيانات في أوراق العمل أداة مفيدة في تقييم مدى ملاءمة مجال المراجعة ومدى عدالة القوائم المالية. وبالإضافة إلى ذلك تحتوى أوراق العمل على المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية.

أساس لفحص المشرفين والشركاء. تعد أوراق العمل إطاراً رئيسياً يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية والصالحة لتبرير تقرير المراجعة.

وبالإضافة إلى هذا الهدف الذي يرتبط مباشرة بتقرير المراجعة، يوجد إستخدامات أخرى لأوراق العمل. حيث يمكن إستخدامها كأساس لإعداد الإقرار الضريبي، ملء إستمارات التسجيل في هيئة سوق المال، وفي إعداد باقي الأنواع الأخرى من التقارير. وتمثل أوراق العمل مصدراً للمعلومات التي تمكن من تحقيق الإتصال مع كل من لجنة المراجعة والإدارة بخصوص أمور عديدة مثل ضعف الرقابة الداخلية أو التوصيات المتعلقة بالتشغيل. ويمكن إستخدام أوراق العمل كإطار مرجعي مفيد لتدريب المراجعين وا لمساعدة في تخطيط وتنسيق عمليات المراجعة التالية.

المحتويات والتنظيم Contents and Organization

الهدف التعليمي ٧-٧ : مناقشة وتطبيق المفاهيم المرتبطة بإعداد وتنظيم أوراق العمل في المراجعة

تقوم كل منشأة محاسبة بوضع المنهج الخاص بها لإعداد وتنظيم أوراق العمل، ويجب على المراجع المبتدئ أن يتبني هذا المنهج. وسيتم التركيز في هذا الكتاب على المفاهيم العامة لكافة أنواع أوراق العمل.

يوضح الشكل ٧-٤ محتويات وتنظيم أوراق العمل النموذجية. وتحتوى هذه الأوراق على كل شئ يتعلق بالمراجعة. ويوجد منطق محدد لنوع أوراق العمل التي يتم إعدادها في المراجعة وطرق ترتيبها في الملفات، حتى مع إتباع منشآت المحاسبة لمناهج مختلفة. وتبدأ أوراق العمل في الشكل ٧-٤ بالمعلومات العامة، مثل بيانات الشركة في الملف الدائم، وتنتهى بالقوائم المالية وتقرير المراجعة. ويقع بين البداية والنهاية أوراق العمل التي تدعم إختبارات المراجع.

الملفات الدائمة Permanent Files

يتم في الملفات الدائمة إدراج البيانات التاريخية أو البيانات ذات الطبيعة المستمرة وثيقة الصلة بعملية المراجعة الحالية. وتوفر هذه البيانات مصدراً ملائماً للمعلومات عن عملية المراجعة محل الإهتمام والمستمرة من عام لاخر. وتحتوى الملفات الرئيسية النموذجية على مايلي:

- **مقتطفات أو نسخ من مستندات الشركة التي يستمر التعامل معها كما تتضمن أيضاً عقد التأسيس، النظام الأساسي، إتفاقات السندات، والعقود.** وتشمل العقود خطط المعاشات، خيارات الأسهم، وغيرها. ويعد كل مستند مما سبق أمراً هاماً للمراجع لاستمرار سريانه لعديد من السنوات
- **تحليل للحسابات ذات الإستمرارية المهمة للمراجع خلال السنوات السابقة.** وتشمل حسابات مثل الدين طويل الأجل، حسابات ملكية المساهمين، الشهرة، والأصول الثابتة. ووجود هذه المعلومات في الملفات الدائمة يمكن المراجع من التركيز على تحليل التغيرات في أرصدة السنة الحالية فقط، بينما يتم الإحتفاظ بنتائج مراجعة السنوات السابقة بشكل يمكن التوصل إليه لإتمام الفحص.
- **المعلومات المتعلقة بدراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.** ويشمل ذلك الخرائط التنظيمية، خرائط التدفق، قوائم الإستقصاء وباقي المعلومات الأخرى الخاصة بالرقابة الداخلية بما في ذلك لائحة بأنواع الرقابة وأوجه القصور في النظام.
- **نتائج الإجراءات التحليلية من عمليات المراجعة بالسنوات السابقة.** من بين هذه البيانات يتم إدراج النسب المالية والنسب المئوية التي قام المراجع بحسابها، وإجمالي الرصيد أو الرصيد الشهري الذي يتم إختياره. وتكون هذه المعلومات مفيدة في مساعدة المراجع على تقرير ما إذا كان هناك تغيرات غير عادية في أرصدة السنة الحالية تستوجب إجراء فحصاً متعمقاً.

ويتم تضمين الإجراءات التحليلية ودراسة الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة في أوراق العمل الخاصة بالسنة الحالية وليس في الملف الدائم في عديد من منشآت المحاسبة.

الملفات الجارية Current Files

تشمل الملفات الجارية كافة أوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها إجراء المراجعة. ويوجد شكل محدد للملفات الدائمة وشكل محدد للملفات الجارية لكل عميل. وسيتم التعرض لأنواع

المعلومات التي يتم إدراجها في الملفات الجارية على نحو موجز في الأقسام التالية:

برنامج المراجعة. يتم الإحتفاظ ببرنامج المراجعة في ملف منفصل لتحسين التنسيق والتكامل في كافة أجزاء المراجعة، على الرغم من أن بعض المنشآت تقوم بتضمين نسخة كل قسم بأوراق العمل بالقسم. وكلما تم تنفيذ العمل في المراجعة يبدأ كل مراجع في تنفيذ برنامج المراجعة من خلال أداء الإجراءات وتحديد تاريخ الإنتهاء منها. ويعد تضمين أوراق العمل لبرنامج مراجعة جيد التصميم وتم الإنتهاء من تنفيذه بشكل يعكس الضمير الحى، يعد دليلاً على أداء مراجعة عالية الجودة.

المعلومات العامة. تشمل أوراق العمل بعض معلومات الفترة الحالية التي تكون لها طبيعة عامة لاتهدف إلى تحقيق دعم محدد للقيم بالقوائم المالية. وتشمل هذه المعلومات عناصر مثل مذكرات تخطيط المراجعة، ملخصات أو نسخ من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، ملخصات للعقود أو الاتفاقيات التي لم يتم إدراجها في الملفات الدائمة، ملاحظات حول المناقشات مع العميل، تعليقات فحص أوراق العمل والاستنتاجات العامة. ويمكن أن يتم أيضاً إدراج تقدير خطر الرقابة.

ميزان المراجعة. نظراً لأن دفتر الأستاذ يعد أساس إعداد القوائم المالية، فإن القيم المدرجة بهذا الدفتر تمثل محور الإهتمام في المراجعة. وبمجرد الإنتهاء من إعداد الميزانية بالشركة محل المراجعة، يجب على المراجع أن يحصل على أو يعد قائمة بالحسابات المدرجة في دفتر الأستاذ وأرصدتها الختامية. ويسمى هذا الجدول بميزان المراجعة Working Trial Blance.

ويتمثل الأسلوب المستخدم بواسطة العديد من المنشآت في أن يتوفر لدى المراجع ميزان للمراجعة على نمط القوائم المالية. ويتم تدعيم كل عنصر في ميزان المراجعة بجدول يتم إرفاقه بالميزان ويحتوى على الحسابات التفصيلية الموجودة في دفتر الأستاذ العام والتي تشكل إجمالي العنصر. ويتم تدعيم كل حساب تفصيلي في الجدول المرفق بدوره بالجداول التي تدعم عمل المراجع الذي تم أدائه والاستنتاجات التي توصل إليها. وكمثال، يوضح الشكل ٧-٥ العلاقة بين النقدية كما هي مدرجة بالقوائم المالية، ميزان المراجعة، والجداول المرفقة بالنقدية، وأوراق العمل التي تدعم ذلك. وكما يوضح الشكل، يتساوى رصيد النقدية بالقوائم المالية مع الرصيد في ميزان المراجعة وإجمالي التفاصيل في الجدول المرفق بالنقدية. ويجب مراعاة أن الأرقام المدرجة في الجدول المرفق تم نقلها من الأستاذ العام. وسينتج عن تنفيذ المراجعة إجراء تسوية في رصيد النقدية، وسيتم إثبات ذلك في الجداول التفصيلية مما سينعكس في الجدول المرفق وميزان المراجعة وقائمة المركز المالي.

قيود التسوية وإعادة التبويب. عندما يكتشف المراجع وجود تحريف جوهري في الدفاتر المحاسبية، يجب أن يتم تصحيح القوائم المالية. ومثلاً، إذا لم يقم العميل بإجراد التخفيض الملائم بالمخزون نتيجة تكهين المواد الخام، يمكن للمراجع أن يجرى قيد للتسوية حتى يتم التوصل للقيمة القابلة للتحقق للمخزون. وعلى الرغم من أن قيود التسوية التي تتم بشأن الأمور التي يكتشفها المراجع يتم إجرائها بواسطة المراجع، يجب الحصول على موافقة العميل لأن الإدارة هي المسئولة عن عدالة العرض في القوائم المالية بشكل أساسي. ويوضح الشكل ٧-٥ أحد قيود التسوية في حساب النقدية العامة بمبلغ ٩٠ دولار.

ويتم إجراء قيود إعادة التبويب عادة بالقوائم المالية حتى يمكن عرض المعلومات المالية بشكل مناسب، وذلك على الرغم من صحة الأرصدة في دفتر الأستاذ العام. ويوجد مثال متعارف عليه على إعادة التبويب لإعداد القوائم المالية على نحو مناسب في تحويل الأرصدة الدائنة الهامة في حسابات المدينين إلى حسابات الدائنين. وحيث أن حسابات الدائنين في دفتر الأستاذ تعكس قيمة

شكل ٧-٤
محتويات وتنظيم أوراق العمل

- القوائم المالية وتقرير المراجع
- ميزان المراجعة
- قيود التسوية في اليومية
- الخطابات القانونية / الإلتزامات الشرطية
- التشغيل
- الإلتزامات وحقوق الملكية
- الأصول
- الإجراءات التحليلية
- إختبارات الرقابة والإختبارات التفصيلية
- الرقابة الداخلية
- معلومات عامة
- برامج المراجعة
- الملفات الدائمة

محتويات وتنظيم وأوراق العمل

معاملات المدينين في إطار التشغيل اليومي للشركة، فلايتم تضمين قيد إعادة التبويب في دفتر الأستاذ.

ويجب فقط أن يتم إجراء قيود التسوية وإعادة التبويب التي تؤثر على عدالة العرض بالقوائم المالية. ويتحدد متى يتم تسوية الحريفات بناء على الأهمية النسبية Materiality. ويجب أن يدرك المراجع أن وجود عدد من التحريفات غير الهامة التي لم يجر بشأنها تسوية قد يؤدى إلى وقوع تحريف كبير عند أخذ أثرها الإجمالي كوحدة. ومن المتعارف عليه أن يقوم المراجعون بتلخيص كافة القيود التي لم يتم تسجيلها في ورقة عمل منفصلة لتحديد الأثر التجميعي لها.

الجداول الداعمة. يشمل الجزء الأكبر من أوراق العمل جداول تفصيلية يعدها العميل أو المراجع لتدعيم قيم معينة بالقوائم المالية. ويتم إستخدام أنواع عديدة من الجداول. وبعد إستخدام النوع الملائم في جانب محدد بالمراجعة أمراً ضرورياً لتوثيق جودة المراجعة وتحقيق الأهداف الأخرى من أوراق العمل. وفيما يلي الأنواع الرئيسية للجداول الداعمة.

* **التحليل.** يتم إجراء التحليل للتعرف على حركة أحد الحسابات بدفتر الأستاذ خلال إجمالي الفترة التي يتم إجراء المراجعة فيها. حيث يتم ربط الأرصدة الإفتتاحية والختامية معا. ويتم إستخدام هذا النوع من الجداول في حسابات مثل الأسهم التي يمكن بيعها، أوراق القبض، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، الأصول الثابتة، الديون طويلة الأجل، وكافة حسابات حقوق الملاك. وتتسم هذه الحسابات عادة بإستخدامها على نحو كبير خلال السنة المالية. وعادة مايوجد في أوراق العمل للجداول التحليلية إشارات تستخدم لتسهيل إمكانية الرجوع لأوراق العمل الأخرى.

ميزان أو قائمة المراجعة. يحتوى هذا النوع من الجداول على التفاصيل التي يتكون منها الرصيد الختامي للحسابات في دفتر الأستاذ. ويختلف ميزان المراجعة عن التحليل في أنه يحتوى فقط على المفردات التي تشكل الرصيد الختامي. ومن الأمثلة المتعارف عليها في هذا الصدد موازين المراجعة لكل من: المدينين عن التجارة، الدائنين عن التجارة، مصروف الصيانة، المصروفات القانونية، الايراد المتنوع. ويوجد بالشكل ٧-٦ مثالاً لذلك.

* **تسوية القيم.** تدعم التسوية Reconciliation قيماً محددة وتستخدم لربط القيم المسجلة بدفاتر العميل مع مصادر أخرى من المعلومات. ومن أمثلة ذلك تسوية أرصدة البنك مع قائمة البنك. تسوية أرصدة المدينين الخاصة بالوحدات التابعة مع المصادقات من العملاء، وتسوية أرصدة الدائنين مع قوائم المشتريات. ويوجد مثال على التسوية بالفصل رقم ٢١.

* **إختبارات المنطقية Tests of Reasonableness.** كما يتضح من إسم هذا الجدول، يحتوى الجدول على معلومات تمكن المراجع من تقييم ما إذا كان هناك تجريف في أحد أرصدة العميل مع أخذ الظروف المحيطة في الإعتبار. وعادة ما يستخدم المراجع إختبارات المنطقية عند مراجعة مخصص الضرائب الفيدرالية، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وتمثل هذه الإختبارات أساساً للإجراءات التحليلية.

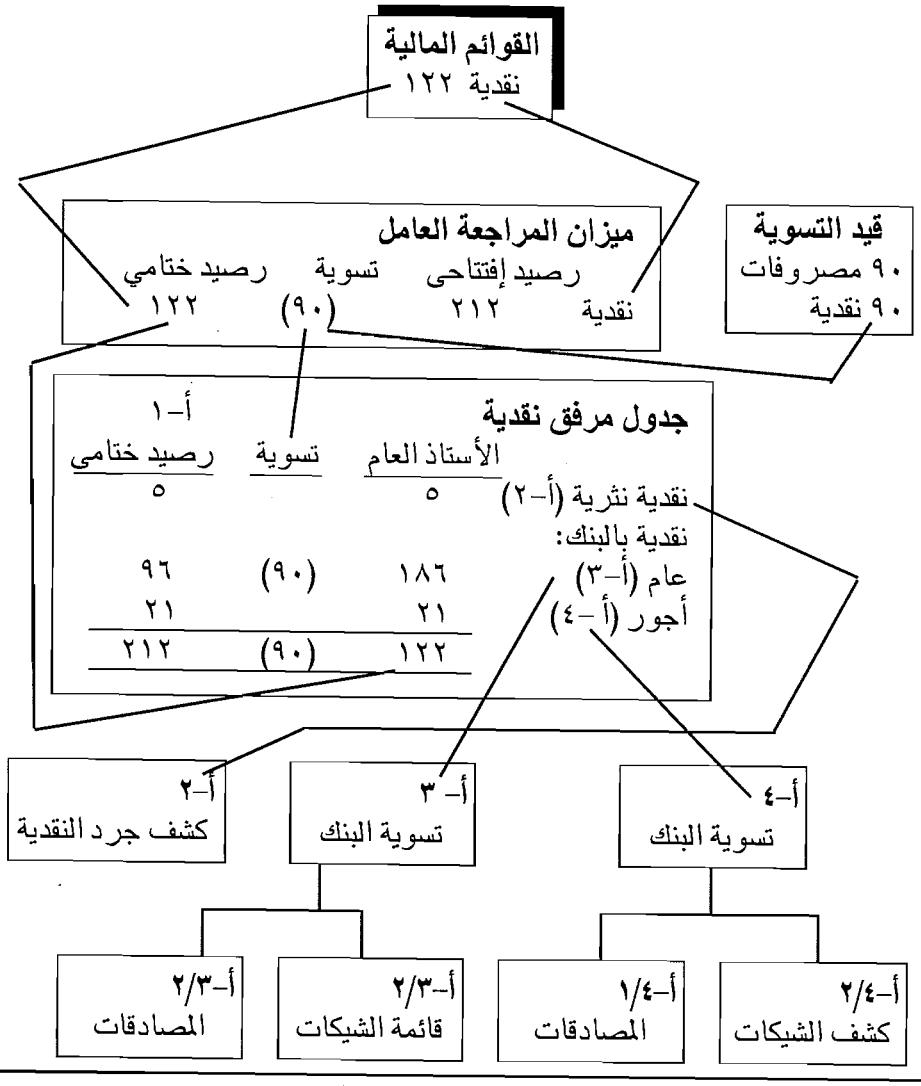
* **ملخص الإجراءات.** يلخص هذا الجدول نتائج تنفيذ إجراءات محددة. وتشمل الأمثلة نتائج المصادقات إلى المدينين وملخص الملاحظات الخاصة بالمخزون.

* **إختبار المستندات الداعمة.** يتم تصميم عدد من الجداول ذات الأغراض الخاصة لتوضيح الإختبارات التي تم تنفيذها، مثل فحص المستندات خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية أو للفاصل الزمني. ولايتم في هذه الجدول عرض الإجماليات ولايتم ربطها بدفتر الأستاذ العام لأنها تهدف فقط إلي توثيق الإختبارات التي تم اجرائها والنتائج التي تم التوصل إليها. ورغم ذلك يجب أن يذكر في الجداول بصورة قاطعة الاستنتاج الإيجابي أو السلبي حول الهدف الذي تم إختباره.

* **المعلومات.** يحتوى هذا النوع من الجداول على معلومات بخلاف أدلة المراجعة. وتتمثل هذه المعلومات في الإقرارات الضريبية، والبيانات الخاصة بالشكل 10-K الخاص بهيئة سوق المال، وبيانات تتعلق بموازنات الوقت وساعات العمل لدى العميل، التي تفيد في إدارة عملية المراجعة.

التوثيق الخارجي. يحتوى جانب كبير من أوراق العمل على توثيق خارجي يتم التوصل إليه بواسطة المراجع، مثل الردود على المصادقات ونسخ الاتفاقيات الخاصة بالعميل. وعلى الرغم من أن هذه الأشياء لاتمثل جداول بمعناها الفعلي، إلا أنه يتم إتباع نفس الإجراءات الخاصة بالجداول الأخرى عند فهرستها والتعامل معها.

شكل ٧-٥
العلاقة أوراق العمل والقوائم المالية



إعداد أوراق العمل Prepartion of Working Papers

يعد من أكثر الأمور أهمية في مجال المراجعة أن يتم الإعداد الملائم للجداول التي توثق أدلة المراجعة التي تم جمعها، وكذلك توثيق كل من النتائج والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويجب ان يتعرف المراجع على الظروف التي تتطلب ضرورة استخدام جداول معينة وتصميمها على نحو ملائم ووضعها في الملفات. وعلى الرغم من أن التصميم يتوقف على الأهداف التي يجب تحقيقها. يجب أن يتوافر في تشغيل أوراق العمل خصائص محددة، مثل:

* يجب تعريف كل ورقة عمل على نحو ملائم من خلال المعلومات المتعلقة بإسم العميل، الفترة التي سيتم فيها المراجعة، وصف المحتويات، توقيع معد الورقة، تاريخ إعداد الورقة، ورقم الفهرس.

* يجب فهرسة أوراق العمل وتوفير إمكانية للرجوع إليها للمساعدة في التنظيم وإعداد الملفات. ويوجد مثال على ذلك في الشكل ٧-٥. حيث تم وضع علامة أ-١ على الجدول المرفق بالنقدية وتم وضع علامات من أ-٢ إلى أ-٤ على الحسابات الفردية في دفتر الأستاذ العام التي يتكون منها الرصيد الإجمالي للنقدية في القوائم المالية، وتتمثل العلامات النهائية في الجداول المدعمة في أ-٣ وأ-٤.

* يجب أن توضح أوراق العمل الكاملة على نحو قاطع عمل المراجعة الذي تم تنفيذه. ويتم تحقيق ذلك من خلال ثلاث طرق: كتابة بيان في شكل مذكرة، تحديد إجراءات المراجعة في برنامج المراجعة، كتابة الملاحظات مباشرة في جداول أوراق العمل. ويتم كتابة الملاحظات بإستخدام علامات مميزة Tick Marks، مثل وضع رموز Symbols بجوار التفاصيل في الجداول. ويجب تفسير الملاحظات بوضوح أسفل ورقة العمل.

* يجب أن تتضمن كل ورقة عمل معلومات كافية لتحقيق الأهداف التي تم تصميمها من أجلها. عند قيام المراجع بإعداد ورقة العمل بشكل مناسب، يجب أن يكون ملماً بالأهداف التي يرغب في تحقيقها. ومثلا، إذا تم تصميم ورقة العمل لتحديد تفاصيل وتوضيح التحقق من الأشياء التي تدعم رصيد بالميزانية، مثل حساب التأمين المدفوع مقدماً، فمن الضرورى أن يتم تسوية أوراق العمل مع ميزان المراجعة.

* يجب أن يذكر بوضوح النتائج التي لتم التوصل إليها والخاصة بجزء المراجعة الذي يتم تنفيذه ويوضح الشكل ٧-٦ الخصائص العامة لإعداد أوراق العمل.

شكل ٧-٦

الخصائص العامة لأوراق العمل الملائمة

العميل Renalda Machine Co. فهرس الجدول C-1

جانب المراجعة أوراق القبض من العملاء

الحروف الأولى للمعد J.B

تاريخ الميزانية ١٩٩٦/١١/٣٠ تاريخ إعداد ورقة العمل ١٩٩٦/١٢/٢٣

اسم العميل وعنوانه	معدل الفائدة	تاريخ الاصدار	تاريخ الاستحقاق	الفائدة المستحقة ٩٦/١١/٣٠	الفائدة المستحقة ٩٦/١١/٣٠
عميل أ، القاهرة	١٢٪	٩٦/١٠/٤	٩٦/١٢/٣	(p) ١٥٠٠٠٠٠٠	u ٢٨٥٠٠٠
عميل ب، الاسكندرية	١٤٪	٩٦/١١/٥	٩٧/١/٧	(p) ٨٩٠٠٠٠	u ٥١٩١٧
عميل حـ، أسوان	١١٪	٩٦/١٠/٩	٩٦/١٢/٨	(p) ٢٠٠٠٠٠٠	u ٣١٧٧٧٨
عميل د، القاهرة	١٥٪	٩٦/١١/١٠	٩٧/١/٢	(p) ٧٢٠٠٠٠٠	u ٦٠٠٠٠
عميل هـ، بورسعيد	١٤٪	٩٦/١١/٢٠	٩٧/١/١٢	(p) ١٢٥٠٠٠٠٠	u ٤٨٦١١
عميل و، المنصورة	١٣٪	٩٦/١٠/٢	٩٦/١٢/٢٠	(p) ٥٦٠٠٠٠٠	u ٨٠٨٨٩
عميل ز، القاهرة	١٢٪	٩٦/١٠/٣٠	٩٦/١٢/٢٩	(p) ١٧٠٠٠٠٠٠	u ١٧٥٦٦٧
				٨٦٢٠٠٠٠٠	١٠١٩٨٦٢
				J/BI F	J/BI F

إشارة للرجوع إلى دفتر الأستاذ

مفاتيح علاقات المراجعة

شرح خطوات المراجعة التي تم تنفيذها

F مجموع العمود

J/BI متفق مع ميزان المراجعة

p تم إرسال مصادقات إيجابية للتحقق من القيمة الأسمية تاريخ الاستحقاق، معدل الفائدة، والفوائد المستحقة

(p) المصادقات التي تم إستلامها كردود من العملاء ولايوجد شئ غير طبيعى

u التحقق من العمليات الحسابية للفوائد

رأى المراجع: تم مناقشة امكانية تحصيل أوراق القبض مع مراقب النفقات، ويبدو أن كافة أوراق القبض سيتم تحصيلها أو لايوجد مايبرر حساب مخصص لها. **J.B**

إستخدام منشآت المحاسبة لأوراق العمل الإلكترونية

تستخدم العديد من منشآت المحاسبة أجهزة الحاسب الإلكتروني لإنتاج بعض أو كل أوراق العمل الخاصة بها. وقامت معظم المنشآت الكبرى بتصميم البرامج الخاصة بها في هذا الصدد. وتشترى المنشأة الصغيرة البرامج التجارية الخاصة بأوراق العمل. ومن أمثلة هذه البرامج ACE الذي يطلق عليه عملية المراجعة المؤتمتة للعميل. ويمكن من خلال هذا البرنامج أن يعد المراجع كل من: ميزان المراجعة، الجدول المرفق، أوراق العمل الداعمة، والقوائم المالية، كما يمكن أن يتم أداء تحليل النسب المالية. ويمكن إدخال العلامات المميزة، التي تتعلق بملاحظات الفاحص مثلاً، مباشرة بواسطة شاشة الحاسب الإلكتروني. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن الحصول على البيانات من أو إرسالها إلى التطبيقات الأخرى. ومن أمثلة ذلك إدخال الأرصدة من دفتر الأستاذ العام للعميل إلى ACE، وإرسال المعلومات الضريبية من ACE إلى برامج الضرائب.

ملكية أوراق العمل Ownership of Working Paper

تعد أوراق العمل التي يتم إعدادها خلال عملية المراجعة بما فيها تلك الأوراق التي تعد بواسطة العميل ملكا للمراجع. ولايكون لأحد غير المراجع الحق في التعامل قانوناً في أوراق العمل بما في ذلك العميل إلا في حالة واحدة فقط وهى حالة الإستدعاء الرسمي من المحكمة لإستخدامها كدليل قانوني. وعند الإنتهاء من المراجعة، يتم الإحتفاظ بأوراق العمل لدى المراجع للرجوع إليها في المستقبل. وتستخدم العديد من المنشآت طريقة الحفظ على الميكروفيلم لتخفيض تكلفة التخزين بعد مرور عدة سنوات.

سرية أوراق العمل Confidentiality of Working Paper

تعبر القاعدة ٣٠١ من ميثاق السلوك المهني عن ضرورة الحفاظ على سرية العلاقة مع العميل، حيث تنص:

* **يجب الا يفصح العضو عن أى معلومات سرية يتم الحصول عليه أثناء أداء المراجعة إلا بعد موافقة العميل.**

ويحصل المراجع خلال تنفيذ المراجعة على قدر كبير من المعلومات التي تتسم بالسرية بما في ذلك: مرتبات المديرين، تسعير المنتجات وخطط الإعلان، والبيانات الخاصة بتكلفة المنتج. فإذا أفصح المراجعون هذه المعلومات إلى أشخاص خارجين أو إلى العاملين لدى العميل الذين ليس لهم حق الإطلاع على هذه البيانات، ستتأثر العلاقة مع الإدارة وستتسم بالتوتر الشديد. بالإضافة إلى أن إتاحة الفرصة للعاملين للإطلاع على أوراق العمل سيتيح لهم الفرصة في تعديل المعلومات بها. ولذلك يجب حماية أوراق العمل في كافة الأوقات وبذل العناية الكافية لتحقيق ذلك.

وعادة يمكن تسليم أوراق العمل إلى شخص أخر في حالة موافقة العميل فقط. وتحدث هذه الحالة إذا تم بيع منشأة المحاسبة إلى مشأة محاسبة أخرى، ولايجب الحصول على تصريح من العميل، إذا حدث إستدعاء من المحكمة أو عند إستخدام أوراق العمل في برنامج فحص النظير الذي ينظمه المعهد الأمريكي للمحاسبين أو مجمع المحاسبين بالولاية بواسطة منشأة محاسبة أخرى.

ملخص لأوراق العمل Summary of Working Papers

تمثل أوراق العمل جزءاً هاماً من كل عملية مراجعة ويتمثل الهدف منها في: تخطيط المراجعة على نحو فعال، توفير سجل للأدلة التي تم جمعها ونتائج الإختبارات، تحديد النوع الملائم من تقارير

المراجعة، وفحص عمل المساعدين. وتصمم منشآت المحاسبة سياساتها ومنامجها الخاصة لإعداد أوراق العمل والتحقق من مقابلة الهدف من إعدادها. وتعمل منشآت المحاسبة ذات الجودة العالية على التأكد من أن أوراق العمل قد تم إعدادها على نحو مناسب وأنها تتلائم مع الظروف المحيطة بالمراجعة.

عـــــبء الإثبـــــات

أظهرت دراسة قامت بها شركة تأمين ضد الإلتزامات المهنية في ولاية كاليفورنيا أن هيئة المحلفين يرون المراجعين خبراء في التوثيق. ولذلك، عندما يرفع ضد الممارسين قضية تتعلق بالمسئولية القانونية وأتضح أثناء نظرها عدم تحقق التوقع الخاص بمهارة التوثيق العالية لدى المراجعين، سيتم الحكم بإهمال المراجعين. وفي الجانب الأخر، إذا تم فقط كتابة ملحوظة غير رسمية لتوثيق محادثة تليفون صغيرة، سيحكم المحلفون لصالح منشأة المحاسبة. ومن الوجهة القانونية، يقع عبء الإثبات على المدعى، ولكن من الوجهة العملية يقع عبء التوثيق على المراجع.

المصـــــدر: Excerpted from an Article by Ric Rosario. "Making Documentation pay off", Journal of Accountancy, February, 1995, P. 70

المصطلحات الأساسية

خطر المراجعة الممكن قبوله Acceptable Audit Risk. مقياس لاستعداد المراجع لقبول إحتواء القوائم المالية على تحريف كبير في ضوء مفهوم الأهمية النسبية بعد الإنتهاء من المراجعة وإصدار تقرير نظيف.

تحليل أوراق العمل Analysis Working Paper. جدول مدعم يظهر حركة حساب بدفتر الأستاذ العام خلال إجمالي الفترة التي يتم فيها تنفيذ المراجعة.

النظام الأساسي Bylaing. القواعد والإجراءات التي يتبناها حاملي الأسهم بالشركة وتتضمن تحديد السنة المالية ومسئوليات وسلطات المديرين.

عقد الشركة Corporate Charter. مستند قانوني تصدق عليه الولاية التي تتواجد الشركة بها يعرف الشركة ككيان إقتصادي منفصل. ويشمل إسم الشركة وتاريخ إنشائها، عدد الأسهم المصرح للشركة إصدارها، ونوع النشاط الذي ستعمل فيه الشركة.

محاضر الشركة Corporate Minutes. سجل رسمي لإجتماعات كل من مجلس الإدارة والمساهمين، ويتم فيه توثيق أمور مثل إعلان التوزيعات والتصديق على العقود.

الملفات الجارية Current Files. أوراق العمل الخاصة بالسنة الحالية التي يتم إجراء المراجعة بها.

خطاب التعاقد Engagement Letter. إتفاق بين منشأة المحاسبة والعميل حول شروط عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها.

الخطر الطبيعي Inherent Risk. مقياس لتقدير المراجع لوجود تحريف جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في جانب ما قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الإعتبار.

الجدول المرفق Lead Schedule. ورقة عمل تحتوى على حسابات تفصيلية بدفتر الأستاذ العام تكون إجمالي عنصر ما في ميزان المراجعة.

الملفات الدائمة Permanent Files . أوراق عمل المراجع التي تحتوى على بيانات تاريخية أو بيانات لها صفة الإستمرار في السنة الحالية مثل نسخ من حقوق التأسيس، النظام الأساسي، إتفاقات السندات والعقود.

التمهيد للتخطيط في المراجعة Proplanming the Auebit . يشمل تحديد ما إذا كان سيتم قبول عميل جديد أو الإستمرار في التعامل مع عميل، التعرف على أسباب طلب العميل للمراجعة، الحصول على خطاب التعاقد، واختيار فريق المراجعة.

تسوية القيم في ورقة العمل Reconciliation of amount working Paper. جدول يدعم قيم محددة، ويربط عادة القيم المسجلة بدفاتر العميل والقيم الخاصة بمصدر أخر للمعلومات مثل قائمة البنك أو المصادقة.

الطرف المرتبط Related Party . شركة تابعة، مالك رئيسي لشركة العميل، أو أى طرف اخر يتعامل معه العميل ويكون لأيهما تأثير على الإدارة أو سياسات التشغيل لدى الطرف الأخر.

العمليات المالية للطرف المرتبط Relatecl Party Tramsaction . أى عملية مالية تحدث بين العميل وطرف مرتبط به.

الجدول الداعم في أوراق العمل Suporting Schedule Working Paper . جدول مفصل يعد بواسطة العميل أو المراجع لدعم قيمة محددة بالقوائم المالية.

ميزان أو قائمة المراجعة في أوراق العمل Trial Balance or list working paper. جدول مدعم للتفاصيل التي يتكون منها الرصيد الختامي لحساب بدفتر الأستاذ العام.

أوراق العمل Working Paper. سجلات يحتفظ بها المراجع عن: الإجراءات التي يتم تطبيقها الإختبارات التي يتم تنفيذها، المعلومات التي يتم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في المراجعة.

ميزان المراجعة Trail Balance . قائمة بالحسابات في دفتر الأستاذ العام وأرصدتها الختامية.

أسئلة للمراجعة

٧ - ١ [**الهدف ٧-١**] ما هى المنافع التي يحصل عليها المراجع من تخطيط المراجعة؟

٧-٢ [**الهدف ٧-١**] عرف الخطوات السبع الرئيسية في تخطيط المراجعة؟

٧-٣ [**الهدف ٧-٢**] ماهي مسئوليات كل من المراجع السابق والمراجع اللاحق عند تغيير الشركة للمراجع؟

٧-٤ [**الهدف ٧-٢**] ماهى العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الإعتبار قبل قبول المراجعة؟ أشرح.

٧-٥ [**الهدف ٧-٢**] ما هو الغرض من خطاب التعاقد؟ ما الذي يجب أن يغطيه هذا الخطاب؟

٧-٦ [**الهدف ٧-٣**] أذكر أنواع المعلومات الأربعة التي يجب على المراجع أن يحصل عليها أو يفحصها كجزء من التوصل للمعلومات الأساسية عن عملية المراجعة، وأذكر مثالاً محدداً واحداً للفائدة التي يمكن أن توفرها هذه المعلومات خلال أداء المراجعة.

٧-٧ [**الهدف ٧-٣**] عندما تقبل منشأة المحاسبة التعامل مع عميل جديد يعمل بالنشاط الصناعي، من المتعارف عليه أن يقوم المراجع بزيارة التجهيزات في المصنع. ناقش الطرق التي يستطيع المراجع إستخدامها للتوصل إلى ملاحظات تساعده في تخطيط وأداء المراجعة.

٧-٨ [**الهدف ٧-٣**] يحاول المراجع دائما التوصل إلى معلومات أساسية عن النشاط الذي تعمل شركة العميل في إطاره لمساعدته على أداء المراجعة. كيف يمكن أن تساعد مثل هذه المعلومات المراجع في التمييز بين المخزون الذي تم تكهينه والذي مازال محتفظا به؟

٧-٩ [**الهدف ٧-٣**] عرف المقصود بالطرف المرتبط. ماهي مسئوليات المراجع بخصوص الأطراف المرتبطة والعمليات المالية الخاصة بالأطراف المرتبطة؟

٧-١٠ [**الهدف ٧-٦**] المحاسب المتمرس J. Bailey يتحمل مسئولية العديد من عمليات المراجعة الهامة في المنشآت متوسطة الحجم. وتتمثل الفلسفة التي يتبعها في المراجعة في تجاهل كافة ماتم بالسنوات السابقة وأوراق العمل الدائمة حتي يتم الإقتراب من نهاية المراجعة حتى لايتم أداء العمل وفقاً لأحكام مسبقة. ويعتقد أن ذلك يمكنه من أداء المراجعة بشكل أكثر حياداص لأنه لايتم تكرار ماتم أدائه في مراجعة السنة السابقة في عملية المراجعة الحالية. وعند الإقتراب من نهاية المراجعة يقوم بفحص أوراق العمل الخاصة بالسنة السابقة، وتقييم معنوية أى عناصر قام بمعاينتها، وتعديل الأدلة إذا كان ذلك ضرورياً. قيم هذا المنهج للمراجعة؟

٧-١١ [**الهدف ٧-٤**] تقوم منشأة المحاسبة التي تعمل بها في مراجعة شركة Rogers لعدة سنوات، وتم تعينك لتحمل مسئولية المراجعة لهذا العام. كيف يمكن أن تفحص عقد الشركة والنظام الأساسي بشكل مختلف عن مراجعة عميل اخر بواسطة منشأة محاسبة أخرى بالسنة السابقة؟

٧-١٢ [**الهدف ٧-٤**] خلال مراجعة الشركة الصناعية Radline، طلب شريك المراجعة ان تقرأ بعناية عقد الرهن مع البنك الوطني الأول وكذلك قراءة ملخص لكافة المعلومات ذات الصلة بالعقد. أذكر ماهى المعلومات التي تعد مناسبة للمراجع بخصوص الرهن.

٧-١٣ [**الهدف ٧-٤**] عرف نوعى المعلومات الذين تتضمنهما محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والتي تناسب عمل المراجع. أشرح أهمية قراءة هذه المحاضر في بداية المراجعة.

٧-١٤ [**الهدف ٧-٦**] أذكر أغراض أوراق العمل وأشرح أهمية كل غرض منها.

٧-١٥ [**الهدف ٧-٧**] أشرح لماذا يعد ضرورياً أن تحتوى أوراق العمل على: التعريف بإسم العميل، الفترة الخاصة بالمراجعة، وصف المحتويات، توقيع معد الورقة، تاريخ الإعداد، رمز يوفر إمكانية الرجوع إلى فهرس معين.

٧-١٦ [**الهدف ٧-٧**] عرف المقصود بالملف الدائم في أوراق العمل، وأذكر أنواع المعلومات العديدة التي يجب أن يتضمنها. ولماذا لايدرج المراجع محتويات الملف الدائم مع أوراق العمل للسنة الحالية؟

٧-١٧ [**الهدف ٧-٧**] فرق بين أنواع الجداول الداعمة للفترة الحالية التالية وأذكر الغرض من كل منها: التحليل، ميزان المراجعة، وإختبارات المنطقية.

٧-١٨ [**الهدف ٧-٧**] لماذا يجب ألا يترك المراجع أية أسئلة أو استثناءات في أوراق العمل دون أن يتوصل للتفسير الملائم لها؟

٧-١٩ [**الهدف ٧-٧**] عرف المقصود بعلاقات المراجعة، ماهو الغرض منها؟

٧-٢٠ [**الهدف ٧-٧**] من الذي يمتلك أوراق العمل؟ ماهي الظروف التي يمكن فيها أن تستخدم بواسطة الأخرين؟

٧-٢١ [**الهدف ٧-٧**] قامت إحدى منشآت المحاسبة ببيع المنشأة إلى منشأة محاسبة أخرى بما في ذلك أوراق البيع كجزء من سعر الشراء. لماذا يعد ذلك إنتهاكاً لميثاق السلوك المهني؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إمتحان CPA

٧-٢٢ [الهدفين ٧-١، ٧-٣] تتعلق الأسئلة التالية بتخطيط المراجعة، أختر الإجابة الأمثل.

أ - أى من إجراءات تخطيط المراجعة التالية يعد فعالاً في مساعدة منع سوء الفهم والاستخدام غير الكفء لأفراد فريق المراجعة.

(١) ترتيبات الحصول على نسخ، وتضمينها في أوراق العمل، للمستندات الداعمة الخاصة بالعميل لإختبارها بواسطة المراجع.

(٢) ترتيبات إعداد العميل بنسخ من برامج المراجعة التي سيتم إستخدامها خلال المراجعة.

(٣) ترتيبات عقد إجتماعات تمهيدية مع العميل لمناقشة أهداف المراجعة، وأتعابها، وإختباراتها وباقى المعلومات الأخرى.

(٤) ترتيبات قيام المراجع بإعداد وترحيل قيود التسوية الضرورية قبل الإقفال النهائي.

ب- يقوم مراجع بتخطيط المراجعة لعميل جديد في نشاط غير مألوف للمراجع. أى من المصادر التالية سيكون أكثر فائدة كمصدر للمعلومات خلال مرحلة التخطيط التمهيدية عند محاولة المراجع التوصل إلى تصور عام للمشكلات التي يمكن أن تواجهه خلال المراجعة؟

(١) دليل المراجعة للنشاط المعد بواسطة المعهد الأمريكي للمحاسبين.

(٢) أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق.

(٣) كتيب الحسابات وخريطة الحسابات لدى العميل.

(٤) القوائم المالية الفترية والسنوية السابقة التي أصدرها العميل.

حـ- يجب على المراجع المحايد أن يتفهم وظيفة الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد ما إذا كان عمل المراجعين الداخلين سيكون عاملاً مؤثراً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سينفذها المراجع المحايد. يمكن أن يمثل العمل المؤدى بواسطة المراجعين الداخلين مثل هذا العامل عند يشمل عمل المراجعين الداخلين:

(١) التحقق من الدقة الحسابية للفواتير.

(٢) فحص الممارسات الإدارية لتحسين الكفاءة وتحقيق أهداف الإدارة.

(٣) دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

(٤) إعداد التقارير المالية الداخلية للإدارة.

٧-٢٣ [الهدف ٧-٢] تتعلق الأسئلة التالية بالعلاقة بين المراجع السابق والمراجع اللاحق. أختر الإجابة الأمثل:

أ - عندما يتهيأ المراجع لأداء المراجعة لعميل جديد، يجب عليه أن يستفسر من المراجع السابق. ويعد ذلك ضرورياً لأنه يمكن للمراجع السابق أن يمد المراجع اللاحق بالمعلومات التي تساعده على تحديد:

(١) ما إذا كان سيتم إستخدام عمل المراجع السابق.

(٢) ما إذا كانت الشركة محل المراجعة قد اتبعت سياسة تناوب المراجعين بها.

(٣) ما إذا كان رأى المراجع السابق في الرقابة الداخلية مرضياً.

(٤) ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع العميل الجديد.

ب- طلب المراجع Haw Kins الحصول على تصريح بالإتصال مع المراجع السابق وفحص أجزاء معينة من أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق. وسيؤدى رفض العميل المتوقع توفير مثل هذا التصريح إلى اتخاذ المراجع Haw Kins قرارا مباشراً يتعلق بـ:

(١) ملائمة برنامج المراجعة الذي تم تخطيطه.

(٢) القدرة على التعرف على الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بين السنوات.

(٣) الحدود الواضحة على المجال.

(٤) أمانة الإدارة.

حـ- ما هى مسئولية المراجع اللاحق بشأن الإتصال مع المراجع السابق بخصوص العميل الجديد؟

(١) لا توجد مسئولية على المراجع اللاحق للإتصال بالمراجع السابق.

(٢) يجب أن يحصل المراجع اللاحق على تصريح من العميل الجديد للإتصال بالمراجع السابق.

(٣) يجب أن يتصل المراجع اللاحق بالمراجع السابق بغض النظر عن الحصول على تصريح العميل الجديد لإتمام الإتصال.

(٤) لايجب أن يتصل المراجع اللاحق بالمراجع السابق إذا كان المراجع اللاحق ملماً بكافة الحقائق المناسبة المتاحة.

٧-٢٤ [الهدفين ٧-٦، ٧-٧] تتعلق الأسئلة التالية بأوراق العمل ، أختر الإجابه الأمثل:

أ - أى من الأتى لا يمثل غرضاً عاماً لأوراق العمل في المراجعة؟

(١) تنسيق المراجعة.

(٢) المساعدة في إعداد تقرير المراجعة.

(٣) دعم القوائم المالية.

(٤) توفير الدليل على عمل المراجعة الذي تم أدائه.

ب- يتم إستخدام أوراق العمل في المراجعة لتسجيل نتائج إجراءات جمع الأدلة التي يقوم بها المراجع، ويجب أن يتذكر المراجع أن أوراق العمل يجب أن

(١) تظل في حوزة العميل حتى يمكنه التوصل إليها عند الرجوع إلى أمور معينة.

(٢) تظل الدعم الأساسي للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

(٣) تعتبر جزءاً من السجلات المحاسبية الخاصة بالعميل ويتم حفظها لدى المراجع.

(٤) تصمم لتوافق الظروف المحيطة وتقابل إحتياجات المراجع في كل عملية مراجعة.

حـ- أى من الآتي يمكن من خلاله حذف التفاصيل من ميزان المراجعة للمراجع عن طريق تصنيف وتلخيص العناصر المتشابهة أو المرتبطة ببعضها البعض.

(١) تحليل الحسابات

(٢) الجداول الداعمة

(٣) حسابات المراقبة

(٤) الجداول المرفقة

د - خلال تنفيذ المراجعة، تم تجميع البيانات ذات الصلة وإدراجها في أوراق العمل. وينظر إلى أوراق العمل أساساً على أنها:

(١) سجل يمتلكه العميل للإستنتاجات التي توصل إليها المراجعون الذين يقومون بأداء الراجعة.

(٢) دليل يدعم القوائم المالية.

(٣) تدعيم لتمثيل المراجع الخاص بالإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

(٤) سجل يمكن إستخدامه كأساس لعملية المراجعة في السنة التالية.

هـ- على الرغم من تنوع كمية ونوع ومحتوى أوراق العمل في ضوء الظروف المختلفة، إلا أن أوراق العمل عادة تتضمن:

(١) نسخ من سجلات العميل التي تم إختبارها بواسطة المراجع خلال المراجعة.

(٢) تقييم لكفاءة وكفاية العاملين في فريق المراجعة بواسطة الشريك المسئول عن المراجعة.

(٣) تعليقات العميل بخصوص كفاءة وكفاية أفراد إدارة العميل.

(٤) إجراءات المراجعة التي تم إتباعها والاختبارات التي تم تنفيذها للحصول على الأدلة.

٧-٢٥ [الهدف ٧-٥] تتعلق الأسئلة التالية بإستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة تخطيط المراجعة. تخير الإجابة الأمثل:

أ - يجب أن تركز الإجراءات التحليلية المستخدمة في تخطيط المراجعة على التعرف على:

(١) أوجه القصور الشديد في الرقابة الداخلية.

(٢) امكانية التنبؤ بالبيانات المالية بالعمليات المالية الفردية.

(٣) المزاعم المتنوعة التي تكون القوائم المالية.

(٤) الجوانب التي قد تحتوى أخطاء محددة وتناسب عملية المراجعة.

ب- يتمثل أساس تطبيق الإجراءات التحليلية في:

(١) دراسة النسب المالية كبديل مقبول لفحص التقلبات غير العادية.

(٢) إختبارات إحصائية للمعلومات المالية يمكن أن تؤدى إلى إكتشاف الأخطاء والمخالفات الكبيرة في القوائم المالية.

(٣) توقع وجود العلاقات الممكنة بين البيانات وبعضها البعض على نحو منطقي ومستمر في ضوء غياب ظروف تشير إلى عكس ذلك.

(٤) عدم إمكانية إحلال هذه الإجراءات التحليلية محل إختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

أسئلة وحالات للمناقشة

٧-٢٦ [**الأهداف ٧-٢، ٧-٣، ٧-٤**] تم تكليفك في نهاية الربيع بإجراء عملية مراجعة جديدة، بحيث يكون فيها المراجع المسئول. وتتم عملية المراجعة لعميل تتعامل معه منشأة المحاسبة الخاصة بك سنوياً وهو شركة Lancer. وحصلت على خطاب التعاقد الذي يحدد إطار مراجعة العام المالي الحالي وأيضاً قائمة بفريق العمل الذي سيقوم بالمراجعة. وستكون مسئولاً عن تخطيط العمل الميداني والإشراف عليه.

المطلوب

ناقش خطوات الإعداد والتخطيط الواجب تنفيذها في مراجعة شركة Lancer قبل بدء العمل الميداني في مكتب العميل. أذكر في الإجابة المصادر التي ستستعين بها، أنواع المعلومات التي يجب أن تحصل عليها، خطوات الإعداد والتخطيط التمهيدية التي يجب القيام بها حتى يمكن أداء العمل الميداني، وأي تصرف يجب القيام به بشأن فريق المراجعة الذي يعمل معك*.

٧-٢٧ [**الهدف ٧-٣**] حددت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها متطلبات محددة للإفصاح عن الأطراف المرتبطة والعمليات المالية للأطراف المرتبطة. وبالمثل، قررت نشرات معايير المراجعة متطلبات لمراجعة الأطراف المرتبطة والعمليات المالية للأطراف المرتبطة. ويجب عليك الإطلاع على هذه المتطلبات في المحاسبة والمراجعة بخصوص الأطراف المرتبطة والعمليات المالية الخاصة بها.

المطلوب

أ - تعريف الطرف المرتبط وفقاً لما جاء في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وشرح متطلبات الإفصاح عن الأطراف المرتبطة والعمليات المالية للأطراف المرتبطة.

ب- أشرح لماذا يعد الإفصاح عن العمليات المرتبطة أمراً مناسباً لتوفير معلومات لمتخذى القرار.

حـ- أذكر أهم الأطراف المرتبطة التي قد تتعامل في العمليات المالية للأطراف المرتبطة.

د- أذكر الأنواع المختلفة من العمليات المالية للأطراف المرتبطة التي يمكن أن تحدث داخل الشركة.

هـ- ناقش السبل الذي يمكن للمراجع من خلالها تحديد مدى وجود أطراف مرتبطة وعمليات مالية بين هذه الأطراف.

و - ناقش في كل نوع من أنواع العمليات المالية للأطراف المرتبطة الطرق المختلفة التي يمكن للمراجع من خلالها أن يقيم ما إذا كانت هذه العمليات تمت بشكل سليم، بإفتراض أن المراجع يعلم بوقوع هذه العمليات المالية.

ز - أفترض أنك تعلم بوجود عمليات مالية بين الأطراف المرتبطة وأنها تتسم بالكبر، وأنه تم إجرائها بشروط تختلف عن تلك الشروط في العمليات المالية العادية التي تحدث مع الوحدات الإقتصادية المستقلة. ورفض العميل الإفصاح عن هذه الحقائق في القوائم المالية. ماهي مسئولياتك كمراجع؟

٧-٢٨ [**الهدف ٧-٤**] **حصلت على محاضر مجلس الإدارة الخاصة بشركة Morygold Catalog عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.**

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

إجتماع ١٦ فبراير ١٩٩٦

دعا Ruth Jackson رئيس المجلس إلى الإجتماع في الرابعة ظهراً وحضر الأعضاء التالية أسمائهم:

John Aronson	Licorine Phillipw
Fred Brick	Lucille Renolds
Oron Carlson	J. T. Smith
Homer Jackson	Raymond Werd
Ruth Jackson	Ronald Wilder

تم قراءة محضر إجتماع ١١ أكتوبر ١٩٩٥ والتصديق عليه.

ناقش الرئيس Homer Jackson مخطط التسويق الجديدة لتوزيع الكتالوجات في المنطقة الغربية الجنوبية بالسوق الأمريكي. وقدم إقتراحاً بزيادة النفقات الخاصة بتكاليف التوزيع بمبلغ ٥٠٠٠٠ دولار تقريباً وأيده العضو Wilder وتمت الموافقة بالإجماع.

وتم بحث الخلاف الذي لم يتم حله بعد مع مصلحة الضرائب بشأن المعاملة الضريبية لإستئجار مبنى الإدارة مع المحامى Cecil Mokay. ويرى هذا المحامى أن هذا الأمر لن يتم حله إلا بعد عدة شهور وقد ينتج عنه تسوية غير مرضية للشركة.

واقترح العضو J. T. Smith منح معدات الحاسب الآلي التي لم يتم استخدامها منذ فترة في المكاتب الموجودة بمنطقة Kingston بسبب شراء معدات جديدة في عام ١٩٩٥ إلى المدرسة المهنية بـ Kingston لإستخدامها في برامج الصيانة والتدريب. وأيد العضو John Arnonson الإقتراح وتمت الموافقة بالإجماع.

وتم الموافقة بالإجماع على التوزيعات النقدية التي ستستحق في ٣٠ أبريل ١٩٩٦ إلى المساهمين المسجلين في ١٥ أبريل ١٩٩٦، كالاتي:

الفئة العادية الأولى – ١٠ دولار للسهم

الفئة العادية الثانية – ٥ دولار للسهم

وتم الموافقة على مكافآت الإدارة عن السنة التي تنتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ على أن يتم الدفع في ١ مارس ١٩٩٦، كالاتي:

الرئيس	–	Homer Jackson	٢٦٠٠٠ دولار
نائب الرئيس	–	Lucille Renolds	١٢٠٠٠ دولار
مراقب النفقات	–	Ronald Wilder	١٢٠٠٠ دولار
أمين الصندوق / السكرتير	–	Fred Brick	٩٠٠ دولار

تم فض الإجتماع الساعة ٦,٣٠ ظهراً

السكرتير، Fred Brick

إجتماع ١٥ سبتمبر ١٩٩٦

دعا H.Jackson رئيس المجلس إلى الاجتماع في الرابعة ظهراً، وحضر الأعضاء التالية أسمائهم:

John Aronson	Licorine Phillipw
Fred Brick	Lucille Renolds

Oron Carlson	J. T. Smith
Homer Jackson	Raymond Werd
Ruth Jackson	Ronald Wilder

تم قراءة محضر إجتماع ١٦ أكتوبر ١٩٩٦ والتصديق عليه.

ناقش الرئيس Homor Jackson، التحسن في المبيعات والظروف المالية في عام ١٩٩٦. وأبدى سعادته بنتائج توزيع الكتالوج والرقابة على التكلفة بالشركة. ولم يتم اتخاذ أى فعل.

وتم إعلان الترشيحات للإدارة على النحو التالي:

الرئيس	–	Homer Jackson
نائب الرئيس	–	Lucille Renolds
مراقب النفقات	–	Ronald Wilder
أمين الصندوق / السكرتير	–	Fred Brick

وتمت الموافقة على الترشيحات بالإجماع.

وتم التوصية بزيادة المرتب الخاص بأعضاء الإدارة بنسبة ٦٪ شاملة المكافآت لعام ١٩٩٧. واقترح Homer Jackson أخذ الموافقة على الزيادة وأيده في ذلك J. T. Smith وتم الموافقة بالإجماع. لتصبح المكافآت على النحو التالي:

	١٩٩٦	١٩٩٧
Homer Jackson	٩٠٠٠٠ دولار	٩٥٠٠٠ دولار
Lucille Renolds	٦٠٠٠٠	٦٣٠٠٠
Ronald Wilder	٦٠٠٠٠	٦٣٠٠٠
Fred Brick	٤٠٠٠٠	٤٢٠٠٠

واقترح العضو Ronald Wilder أن تتبنى الشركة خطة للمعاش/ المشاركة في الربح لكافة العاملين كوسيلة لتحفيز العاملين على البقاء بالشركة. واستغرق بحث الأمر مناقشة مطولة. وتم الإتفاق دون إتخاذ قرار بأن يبحث Wilder الجوانب القانونية والضريبية مع المحامى Cecil Makay ومنشأة المحاسبة Able and Better التي لديها سمعة جيدة عن معرفتها بخطط المعاشات والمشاركة في الأرباح.

ناقش Rouald Wilder مبلغ النفقات الخاص بشراء حاسب الكتروني جديدة والذي يساوى ٥٨٠٠٠ دولار والذي سيتم إستخدامه في مكتب Kingston لحل محل الجهاز الذي تم شراؤه عام ١٩٩٥ واتضح عدم كفاءته. وتم التوصل إلى تسوية لإعادة الجهاز مقابل الحصول على مبلغ ٢١٠٠٠ دولار. واقترح Wilder الموافقة على هاتين العمليتين الماليتين، وأيد Jockson الإقتراح وتم الموافقة بالإجماع.

واقترح Fred Brick أن تتم الموافقة على الحصول على قرض من بنك Kingston الفيدرالي. وتوجد فائدة متغيرة بمعدل ٢٪ عن الأصل. ويتمثل المضان في جهاز الحاسب الالكتروني الذي تم تركيبه في مكتب Kingston . ويجب أن يتم فتح حساب جارى بحد أدنى ٢٠٠٠ دولار طوال مدة القرض. وأيد Phillips الإقتراح وتمت الموافقة بالإجماع.

واقترح Lucille Renolds، رئيس لجنة المراجعة إقتراح إعادة تكليف منشأة المحاسبة Moss and Lawson لمراجعة القوائم المالية السنوية وتنفيذ العمل الضريبي المرتبط بها عن السنة التي تنتهى في ٣١

ديسمبر ١٩٩٦. وأيد العضو Aronson الإقتراح وتمت الموافقة بالإجماع.
وتم فض الإجتماع في الساعة ٦,٤٠ ظهر.

السكرتير، Rred Brick

المطلوب

أ - كيف يمكنك أن تعلم بصفتك المراجع أن كافة المحاضر قد أتيح لك الإطلاع عليها.

ب- اقرأ محاضر الاجتماعات في ١٦ فبراير، و ١٥ سبتمبر، واستخدم الشكل التالى لذكر وتفسير المعلومات المناسبة للمراجعة في ١٩٩٦:

المعلومات المناسبة للمراجعة في ١٩٩٦	مايجب أن يتم تنفيذه خلال المراجعة
١-	
٢-	

حـ - اقرأ محضر إجتماع ١٦ فبراير ١٩٩٦. هل توجد به معلومات تتعلق بعملية المراجعة التي تم تنفيذها في ٣١ ديسمبر ١٩٩٥؟ أشرح ما قام به المراجع خلال المراجعة عن عام ١٩٩٥ بخصوص ما جاء في محضر إجتماع ١٩٩٦.

٧-٢٩ [**الهدفين** ٧-٤، ٧-٥] كلفت بإجراد المراجعة السنوية للقوائم المالية لشركة Maulack وهى إحدى شركات تجارة الجملة ذات الحجم المتوسط والتي تقوم بتصنيع المثبتات الضوئية. ويوجد بالشركة ٢٥ مساهم. وقد لاحظت بعد قراءة وفحص المحاضر أن مرتب الرئيس قد تم زيادته بشكل كبير بالمقارنة مع السنة السابقة بقرار من مجلس الإدارة. ويزيد مرتب الرئيس الحالي بمقدار كبير جداً عن ما يتقاضاه رؤساء الشركات المناظرة. وتوصلت إلى أن طريقة حساب مرتب الرئيس قد تم تغيرها في السنة الحالية التي تقوم فيها بالمراجعة. وكان يتم في السنوات السابقة ربط مرتب الرئيس بالمبيعات. وتم في السنة الأخيرة ربط المرتب بصافي الدخل قبل الضريبة. وهذه الشركة تعمل في نشاط يتسم بوجود الدورات في العمل، وبالتالى يوجد زيادة كبيرة هذا العام في الأرباح ولايقلل منها إلا الزيادة في مرتب الرئيس التي تخفض الدخل المستحق للمساهمين. علماً بأن هذا الرئيس يساهم بمبلغ كبير في الشركة.

المطلوب

أ - ما هو أثر هذا الموقف على عدالة العرض بالقوائم المالية.

ب- ناقش مسئوليتك في الإفصاح عن هذا الموقف.

حـ - ناقش أثر الموقف، إن وجد، على رأي المراجع الخاص بك بخصوص:

(١) عدالة العرض في القوائم المالية.

(٢) ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية*.

٧- -٣ [**الأهداف** ٧-٦، ٧-٧] يعد إعداد أوراق العمل جزءاً هاماً في مراجعة القوائم المالية. وفي عمليات المراجعة للعملاء الذين تستمر منشأة المحاسبة في التعامل معهم، يقوم المراجع بفحص برامج وأوراق العمل الخاصة بمراجعة السنة السابقة عند تخطيط المراجعة الحالية لتحديد مدى نفعهما في عملية المراجعة الحالية.

المطلوب

أ - ماهى أغراض أووظائف أوراق العمل؟

ب- ماهى السجلات التي يجب أن تتضمنها أوراق العمل؟
حـ- ماهى العوامل التي تؤثر في حكم المراجع بشأن نوع ومحتوى أوراق العمل التي يستخدمها في عملية المراجعة؟*

٧-٣١ [الهدفين ٧-٦، ٧-٧] قم بتنفيذ المطلوب في العناصر التالية المتعلقة بورقة العمل التالية لشركة ABC:

أ - أذكر أوجه النقص في ورقة العمل.
ب- أذكر في كل وجه من أوجه القصور كيف يمكن تحسين ورقة العمل؟
حـ- قم بإعداد ورقة العمل المحسنة، إستخدم برنامج الجداول الإلكترونية في الحاسب الالكتروني. وحدد في الإجابة ورقة العمل وأيضاً تحليل بيانات العميل.

شركة ABC — **الجدول** — **N-1** — **تاريخ**
A/C - 110 **أوراق القبض ٩٦/١٢/٣١** — **أعد بواسطة** — **ID** — **٩٧/١/٢١**
صدق عليه بواسطة — **PP** — **٩٧/٢/١٥**

	أ	ب	حـ	د	هـ	و	
تاريخ الإصدار	٩٥/٦/١٥	٩٥/١١/٢١	٩٥/١١/١	٩٥/٧/٢٦	٩٥/٥/١٢	٩٦/٩/٣	
تاريخ الإستحقاق	٩٧/٦/١٥	عند الطلب	٢٠٠ شهريا	١٠٠٠ شهريا	عند الطلب	٤٠٠ شهرياً	
المدفوع حتى الآن	لايوجد	سدد بالكامل	٩٦/١٢/٣١	٩٦/٩/٣٠	مدفوع بالكامل	٩٦/١١/٣٠	
القيمة الأسمية	×٥٠٠٠	×٣٥٩١	×١٣١٨٠	×٢٥٠٠٠	×٢١٠٠	× ١٢٠٠٠	
معدل الفائدة	٥٪	٥٪	٥٪	٥٪	٥٪	٦٪	
قيمة السهم	لاشئ	لاشئ	٢٤٠٠٠	٥٠٠٠	لاشئ	١٠٠٠٠	
أوراق القبض							
رصيد إفتتاحى ٩٥/١٢/٣١	py٤٠٠٠	py٣٥٩١	py١٢٧٨٠	صفر	py٢١٠٠	صفر	
إضافات				٢٥٠٠٠		١٢٠٠٠	
مدفوعات	(١٠٠٠)×	(٣٥٩١)×	(٢٤٠٠)×	(٢٥٠٠٠)×	(٢١٠٠)×	(١٦٠٠)×	
رصيد ختامى ٩٦/١٢/٣١	٣٠٠٠	صفر	١٠٣٨٠	٢٠٠٠٠	صفر	١٠٤٠٠	إجمالى
متداول	٣٠٠٠	-	٢٤٠٠	١٢٠٠٠	-	٤٨٠٠	tb ٢٢٢٠٠
طويل الأجل	-	-	٧٩٨٠	٨٠٠٠	-	٥٦٠٠	tb ٢١٥٨٠
إجمالي الرصيد الختامي	@٣٠٠٠	صفر	@١٠٣٨٠	@٢٠٠٠٠	صفر	@١٠٤٠٠	tb ٤٣٧٨٠
الفائدة المستحقة							
رصيد إفتتاحي ٩٥/١٢/٣١	py ١٠٤	صفر py	py٢٤	صفر	py٥٠	صفر	١٢٨
فائدة مكتسبة	×١٧٥	×١٠٢	×٥٧٧	×٤٦٨	×١٠٥	×١٦٢	# ١٥٨٩
فائدة تم إستلامها	صفر	(١٠٢)×	(٦٠١)×	(٢٠٠)×	(١٠٥)×	(١٠٨)×	١١١٦
رصيد ختامي ٩٦/١٢/٣١	٢٧٩	صفر	صفر	٢٦٨	صفر	٥٤	a/r ٦٠١

يتفق مع أوراق العمل في السنة السابقة py — تم اختباره ×
يتفق مع تحليل الدخل المتنوع في التشغيل w/p — # يتفق مع ميزان المراجعة العامل tb
يتفق مع جدول A/R المرفق a/r

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

حـــالة عملـــية

٧-٣٢ [**الهدفين ٧-٢، ٧-٤**] يعمل المراجع Winston Black شريكاً في منشأة المحاسبة Henson, Davis & Company . وكان يقوم بمهمة فحص أوراق العمل لعميل جديد يتم مراجعته، وهو Mcmullan Re-sources الذي يعمل في مجال الإنشاءات الثقيلة. وكان Black يقوم بالفحص الأول بعد إنتهاء العمل الميداني. وعادة ما كان يقوم بفحص أولى خلال مرحلة التخطيط كما تطلب سياسة منشأة المحاسبة ذلك. ومع ذلك، لقد كان مشغولاً بحالة طارئة يمر بها أكبر وأهم عملائه. ورأى أنه من المنطقي الا يقوم بفحص معلومات تخطيط المراجعة لأن: (١) تتم عملية المراجعة تحت إشراف Sorah Beale مدير المراجعة بالمنشأة والتي يثق بها كثيرا، (٢) يمكن التغلب على أية مشكلات خلال فحصه النهائي في نهاية عملية المراجعة.

والآن وجد Black انه يواجه العديد من المشكلات. أولاً، أتضح له أن منشأة المحاسبة التي يعمل بها قبلت التعامل مع Mcmullan بدون تطبيق اجراءات تحديد مدى قبول العملاء الجدد. فقد تم التعاقد مع Mcmullan بناء على توصية من أحد أصدقاء Black الذي يحصل على مكافأة مقابل جلب عملاء جدد، وكان ذلك أمراً هاماً له. ونظراً لأن Black كان منشغلاً، فقد أخبر Beale وطلب منها فحص مدى قبول التعامل مع هذا العميل الجديد وإبلاغه بأى صعوبات في هذا الصدد. ولم يتم إبلاغه بشئ، وافترض بالتالى أن كل شئ على مايرام. وعند فحصه لتوثيق تمهيد المراجعة الذي قامت به Beale، رأى مربعاً كتب بداخله «اتصل بالمراجعين السابقين»، ولكنه لم يجد تفاصيل تشير إلى القيام بذلك. وعندما سأل Bleale عن ذلك، كان الرد:

لقد اتصلت بـ Gardner Smith [الشريك المسئول عن مراجعة Mcmullan في منشأة المحاسبة التي كانت تقوم بالمراجعة بالعام السابق]، وتركت له رسالة صوتية مسجلة على التليفون. ولم يرد أبداً على مكالمتي. وتحدثت إلى Mumullan عند التغيير وأخبرني أنه أبلغ Gardner عن التغيير والذي قال له «سأقوم بالمساعدة قدر ما أستطيع». وقال Mcmullan أن Gardner أرسل نسخ من تحليلات حسابات الأصول الثابتة وحقوق الملكية وأعطاها Mcmullan إليّ. وسألت Mcmullan عن سبب تغيير منشأة المحاسبة التي كان يتعامل معها وأخبرني أن السبب يرجع إلى مسألة تتعلق بالضرائب الشرطية وحجم الأتعاب التي كان مطلوباً دفعها مقابل تقديم هذه الخدمة وبخلاف ذلك كانت العلاقة مع منشأة المحاسبة جيدة.

وكانت مسألة الضرائب الشرطية التي أشار إليها Beale أمراً أدى إلى دخول Mcmullan إلى دائرة التقاضي مع بنك حصل منه على قرض، وكانت نتيجة التقاضي قيام البنك بالتخلي عن مئات الالاف من الدورات في الدين. وكان ذلك أمراً غير متوقع من قبل Mcmullan الذي سجله كإيراد، على أساس أنه لن يتم فرض ضرائب عليه. ولم يوافق المراجع السابق على ذلك وأصر على وجود إلتزام ضريبي شرطي يجب أن يتم الإفصاح عنه. ولم يوافق Mcmullan على ذلك ولكنه لم يعترض حتى يتم إصدار تقرير نظيف عن المراجعة. وقبل تعين منشأة المحاسبة Henson, Davis كمراجع جديد، طلب Mcmullan من منشأة المحاسبة الجديدة أن تفحص الموقف. ورأت منشأة المحاسبة الجديدة أن الإلتزام الشرطي يعد مبلغاً ضئيلاً ووافقت على حذف الإفصاح عنها.

وتتمثل المشكلة الثانية في عقد طويل الأجل مع عميل في مدينة مونتريال. وطبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كان Mcmullan مطالباً بالتعرف على الإيراد من هذا العقد بإستخدام طريقة نسبة الأشجار. وتم تنفيذ جزء من العقد في نهاية السنة وكان لذلك أثراً معنوياً على القوائم المالية. وعندما

قـام Black بفحص نسخة من العقد بأوراق بأوراق العمل، وجد ثلاثة أشياء. أولاً، يوجد ملخص للعقد يوضح الملامح الرئيسية للعقد، ثانياً، يوجد نسخة من العقد مكتوبة باللغة الفرنسية، ثالثاً، توجد مصادقة موقعة تؤكد شروط العقد. وتركت المساحة التي يجب أن يتم فيها إثبات معلومات تشير إلى خلافات بشأن العقد خالية، مما يعنى عدم وجود مشكلات في هذا الأمر.

وكان إهتمام Black بالعقد نابعاً من رغبته في التعرف على الإيراد طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وبالتالي يجب أن يكون هذا العقد ملزماً. وعادة ماتحتوى العقود على فقرة تجيز فسخ العقد بما يقلل من إمكانية الإلزام. ونظراً لعدم قدرته على القراءة باللغة الفرنسية، لم يكن في إستطاعته أن يحدد ما إذا كانت هذه الفقرة موجودة أم لا. وعندما سأل Beale عن ذلك، أجابت أنها سأل نائب رئيس الشركة للقسم الفرنسي عن العقد وأخبره بوجود عقود نمطية يتم إستخدامها. ويوجد بالعقود النمطية فقرة تعبر عن ذلك، ولكنها تتطلب إتفاق طرفى العقد وبالتالي لايمكن الغاء العقد من جانب المشترى فقط.

المطلوب

أ – هل ترى أن منشأة المحاسبة Henson & Davis Company قد طبقت معايير المراجعة المتعارف عليها عند قبولها لشركة Mcmullan Resources كعميل جديد، ماذا كان يجب على هذه المنشأة أن تقوم به عند هذه المرحلة من المراجعة لحل أوجه القصور؟

ب– هل تعتقد انه قد تم أداء عمل مراجعة كاف بخصوص عقد Mcmullan مع العميل في مدينة مونتريال، واذا لم يكن الأمر كذلك، ما الذي كان يجب عمله؟

حـ – هل تصرف كل من Black و Beale وفق ما تتطلبه معايير المراجعة المتعارف عليها؟ أشرح.

الفصل الثامن:

الأهمـــية النســـبية والخطـــر

Materiality and Risk

أوضحت لي أكثر من مرة أنك قمت بأداء العمل على نحو جيد ولكن الشركة تم إعلان إفلاسها

يشغل Maxwell Spencer منصب شريك في منشأة المحاسبة التي يعمل بها، وهو يتمتع بخبرة كبيرة. وتتمثل أحد مهام منصبه في حضور البرنامج التدريبي السنوي للمراجعين الذين تم تعينهم حديثاً. وهو يحب القيام بهذا العمل لأنه يمكنه من نقل ما شاهده طوال سنوات الممارسة إلى الأفراد الجدد الذين يتمتعون بالذكاء وتفتح الذهن. ويقوم خلال هذا العمل بتغطية العديد من الموضوعات بشكل رسمي طوال اليوم، وبعد ذلك يجلس مع المشاركين في جلسة ودية خلال ساعات الليل. وفيما بعض ما قاله خلال الجلسة الليلية غير الرسمية.

دعوني أخبركم كيف تعد المهنة التي نعمل بها صعبة حقيقة. مهما كنا نتسم بالذكاء كما نعتقد، لن يوجد من سيتعاطف معنا في حالة حدوث شئ خاطئ. دعوني أضرب مثلاً لكم. بغرض أنك تقاعدت عن العمل في سن ٧٢ عام، وتعتمد في حياتك بعد التقاعد أنت وزوجتك على مبلغ التقاعد الذي كيفت نفسك عليه، بدلاً من الدخل السنوي الذي يمكن أن تحصل عليه. حيث أنك ترى أن بعد سنوات العمل، يجب أن تتوافر لك القدرة على كسب ايراد أفضل مما يقدمه الدخل السنوي الثابت.

وبعد التقاعد والحصول على مبلغ المال، طلبت السمسار الذي تتعامل معه وبحثت مع ماذا يمكن أن تفعله بهذا المال. وأخبرك أن أهم شئ يجب أن تقوم به يتمثل في حماية أصل المبلغ. وأوصى بأن تقوم بشراء سندات. ولتحقيق حماية إضافية قررت أن تنوع في السندات، وفكرت في صندوق السند ولكنك لم ترغب في تحمل الأتعاب الكبيرة. ولذلك تم إتخاذ قرار بإختيار ثلاث إصدارات يعتقد السمسار أنها إصدارات جيدة بشركات مستقرة ولها ميزانيات قوية: (١) شركة خدمات تقوم ببناء مصانع الطاقة النووية في الشمال العربي بالولايات المتحدة [قد يبدو ذلك مخاطرة لأول وهلة، ولكن يتم تدعيم السندات من قبل المشاركين في الخدمات وحكومة الولاية التي تستضيف المشروع]، (٢) شركة طاقة تنمو بشكل سريع في ولاية يوتا، (٣) شركة إقليمية كبيرة في ولاية كاليفورنيا.

آه، ولكن ماذا حدث في هذه الخطط الجيدة... أولاً، أفلست شركة الخدمات ولايمكنك أن تتوقع الحصول إلا على النذر اليسير للدولارات التي إستثمرتها خلال السنوات القادمة.

بعد ذلك، تم إعلان فشل شركة الطاقة الأخرى، وقد تسترد شيئاً من أموالك في النهاية. وأخيراً، حدثت فضيحة في الشركة الإقليمية ولن تستطيع الشركة بالتالي الوفاء بقيمة السندات العادية. وبدأت في العمل على إستيعاب الأمر، ولكنك لاتستطيع حبس أنفاسك، وتمثلت الاستراتيجية المثلى في العمل لدى McDonald's . إنهم يعينون كبار السن. أليس كذلك؟

والآن ماذا يمكن أن يقوله مراجعوا هذه الشركات الثلاث لك عن طريقة تخطيط وأداء عملهم وقرارهم بإصدار تقرير نظيف، وهل يوجد مايبرر ذلك في ذهنك؟ أنك لاتعبأ بفشل العمل في مقابل

فشل المراجعة أو بتقدير الخطر ومدى الإعتماد على أدلة المراجعة أو أى شئ من هذه الأمور الفنية التي لايمكنك إستيعابها. يجب أن يؤدى المراجعون العمل المطلوب منهم عند ضرورة الحاجة إليهم، ولم يقوموا بذلك؟ وماهى الأهمية النسبية؟ ماهى الشئ الذي سيشير إلى أهمية المشكلة بالنسبة لك.

تتمثل الرسالة في أنه من الأفضل أن يتم بذل الجهد في مواجهة جيدة بدلاً من تبرير أحكامك وقراراتك بعد فوات الوقت. وأدعوا أن يساعدك الله إذا كنت تعتقد أن المستثمر المصاب بالضرر سيرى الأمور من نفس المنظور الذي تراه أنت.

* * * *

تتضمن فقرة المجال في تقارير المراجع عبارتين هاميتن تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية والخطر. ويتم التأكيد على ذلك باللون الأسود في الطباعة في الجملتين التاليتين في فقرة المجال النمطية: قمنما بإجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على **تأكيد مناسب** بعدم إحتواء القوائم المالية على **تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.**

يقصد بعبارة **الحصول على تأكيد مناسب** أن يتم إبلاغ المستخدمين أن المراجع لايضمن أو يعد مؤمنا لعدالة العرض بالقوائم المالية. وتوصل العبارة إلى المستخدمين أن هناك بعض الخطر Risk بأن القوائم المالية قد لاتكون عادلة عند إصدار تقرير نظيف.

أما العبارة التي تقول **بعدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية**، فيقصد منها إبلاغ المستخدمين أن مسئولية المراجع محدودة فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية Material . وتعد الأهمية النسبية أمراً هاماً، لأنه لن يكون عملياً أن يوفر المراجع تأكيداً عن القيم التي لاتعد جوهرية.

وهكذا، يمثل كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين أساسيين في تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة. وسيتناول هذا الفصل هذين المفهومين ومدى ملائمتهما في مرحلة تخطيط المراجعة.

الأهمية النسبية Materiality

الهدف التعليمي ٨-١: تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة

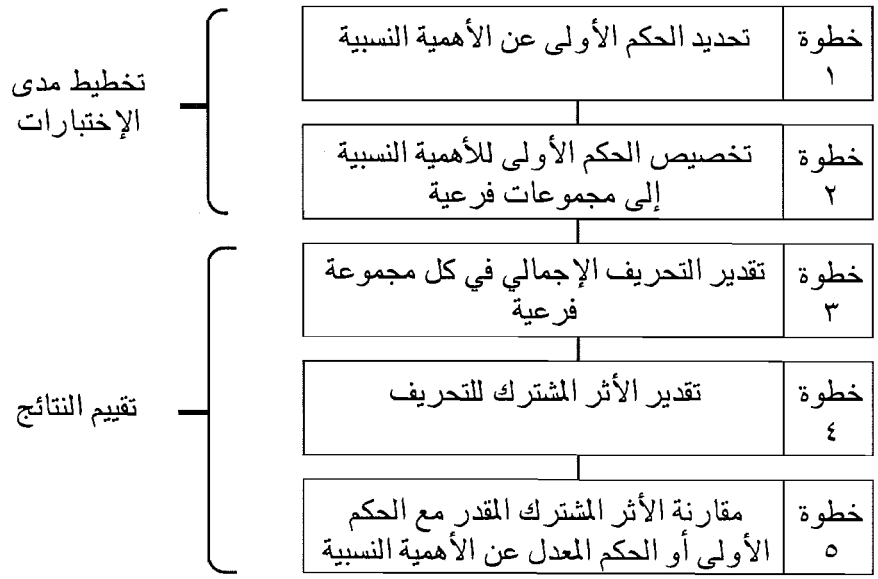
سبق مناقشة الأهمية النسبية في الفصل الثاني، كمفهوم رئيسي يستخدم في تحديد تقرير المراجعة الملائم الذي سيتم إصداره. وترتبط مفاهيم الأهمية النسبية التي سيتم مناقشتها بهذا الفصل مباشرة بالمفاهيم التي سبق التعرض لها في الفصل الثاني. ونقترح أن يتم مراجعة الفصل الثاني قبل دراسة الجزء الحالي.

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية على النحو التالي:

* **مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدى إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف.**

ويكون المراجع مسئولا عن تحديد مدى وجود تحريف جرهرى في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية. وإذا رأى المراجع أن هناك تحريفاً جوهرياً، يجب عليه أن يوجه إنتباه العميل حتى يمكن تصحيح الموقف. وإذا رفض العميل القيام بتصحيح القوائم المالية، يجب على المراجع أن يصدر رأى

شكل ٨ -١
خطوات تطبيق الأهمية النسبية



مقيد أو رأى سلبي، بناء على مقدار التحريف. ولذلك، يجب على المراجع أن يكون ملماً بالمعرفة الخاصة بتطبيق الأهمية النسبية.

وتوضح القراءة المتعمقة لتعريف مجلس معايير المحاسبة المالية مدى الصعوبة التي يواجهها المراجع في تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة. يؤكد التعريف على المستخدم المناسب الذي يعتمد على القوائم المالية في إتخاذ قراره. وبالتالي، يجب على المراجع أن يعرف المستخدمين المحتملين للقوائم المالية التي يصدرها العميل محل المراجعة والقرارات التي يمكن أن يتخذها هؤلاء المستخدمين. ومثلاً، إذا علم المراجع أن القوائم المالية سيتم الإعتماد عليها في إتفاقية شراء - بيع للشركة محل المراجعة بالكامل، ستصبح القيمة التي يعتبرها المراجع جوهرية في ضوء الأهمية النسبية أصغر بالمقارنة مع عملية مراجعة مختلفة.

ويوجد ٥ خطوات مترابطة يتم إتباعها في تطبيق الأهمية النسبية. ويوضح الشكل ٨-١ هذه الخطوات التي سيتم مناقشتها في هذا الجزء. وتبدأ هذه الخطوات بتحديد حكم أولى عن الأهمية النسبية وتخصيص هذا التقدير على مجموعات فرعية في المراجعة. ويتم تقدير قيمة التحريفات في كل مجموعة فرعية خلال كافة مراحل المراجعة. ويتم أداء الخطوتين الأخيرتين قرب نهاية المراجعة في مرحلة إستكمال إجراءات المراجعة.

تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية
Set Preliminary Judgment about Materiality

الهدف التعليمي ٨-٢: تحديد الحكم المبدئي عن القيم التي يمكن إعتبارها جوهرية في ضوء الأهمية النسبية

من الوجهة المثالية، يجب أن يقرر المراجع في بدايات عملية المراجعة المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية. وعرفت النشرة ٤٧ من معايير المراجعة هذه القيمة على أنها **الحكم الأولى عن الأهمية النسبية**. ولا حاجة إلى أن يتم التعبير عن هذا الحكم في صورة كمية ولكن غالباً ما يتم ذلك. ويطلق على هذه القيمة الحكم الأولى عن الأهمية النسبية لأنها تعبر عن حكماً مهنياً ويمكن أن تتغير هذه القيمة خلال تنفيذ المراجعة إذا تغيرت الظروف.

ويعبر الحكم الأولى عن الأهمية النسبية [الخطوة ١ في الشكل ٨] عن القيمة القصوى التي يعتقد المراجع أن القوائم المالية يمكن أن تحتوى على تحريف يساويها ولاتتأثر به قرارات المستخدمين المناسبين [طبقاً للمفاهيم، ستكون هذه القيمة أقل بمقدار دولار واحد عن الأهمية النسبية المعرفة بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية. ويتم تعريف الأهمية النسية الأولية على هذا النحو حتى تتلائم مع التطبيق]. ويعد هذا الحكم من أهم القرارات التي يتخذها المراجع. ويتطلب قدراً كبيراً من الحكم المهني.

ويرجع السبب وراء تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية إلى مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة. فإذا قرر المراجع إستخدام قيمة نقدية منخفضة، يجب جمع عدد أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة. قم بإختبار القوائم المالية لشركة Hillsburg Hardware Co. مرة أخرى في الفصل الخامس. ماذا تعتقد أنه يمثل القيمة الكلية التي ستؤثر على قرار المستخدم المناسب؟ هل تعتقد أن تحريف يبلغ مقداره ١٠٠ دولار سيؤثر على قرار المستخدمين؟ إذا كان الأمر كذلك، سيكون حجم الأدلة الذي يجب تجميعها أكبر من قدرة الشركة على دفعه مقابل إتمام المراجعة. هل تعتقد أن تحريف يبلغ ١ مليون دولار سيكون جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية؟ سيقول معظم المراجعين أن هذه القيمة كبيرة جداً لإعتبارها قيمة موحدة للأهمية النسبية في مثل هذه الظروف.

وسيقوم المراجع على نحو متكرر بتغيير الحكم الأولى عن الأهمية النسبية خلال تنفيذ المراجعة. وعندما يحدث ذلك، يطلق على الحكم الجديد الحكم المعدل عن الأهمية النسبية. وقد تتمثل أسباب استخدام الحكم المعدل في وجود تغير في أحد العوامل المستخدمة في تحديد الحكم الأولى أو في قرار المراجع أن الحكم الأولى كان كبيراً جداً أو صغيراً جداً.

العوامل التي تؤثر في الحكم Factors Affecting Judgment

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر في تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية بالقوائم المالية. وفيما يلي أهم هذه العوامل:

الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوماً مطلقا. قد يكون التحريف بمقدار معين جوهرياً في شركة صغيرة ولايكون جوهرياً في شركة كبرى. وعلى سبيل المثال، التحريف الإجمالي بمليون دولار سيكون جوهرياً في شركة Hillsburg Hardware Co.، ولكنه سيكون غير جوهري في شركة IBM. ولذلك، ليس من الممكن أن يتم وضع مبلغ معين كدليل لتحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية يمكن تطبيقه في كافة عمليات المراجعة.

يجب توافر أسس لتقييم الأهمية النسبية. نظراً لأن الأهمية النسبية مفهوم نسبي، من الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية. ويعد صافي الدخل قبل الضريبة عادة هو أكثر

الأسس أهمية لتقرير ما الذي يعد جوهرياً، لأنه يمثل عنصراً حيوياً من المعلومات للمستخدمين. ومن المهم أيضاً أن يتم معرفة ما إذا كانت التحريفات تؤثر في منطقية بعض الأسس المكنة الأخرى مثل الأصول المتداولة، إجمالي الأصول، الإلتزامات المتداولة، وحقوق الملكية.

وبإفتراض أنه في شركة معينة، قرر المراجع أن التحريفات في الدخل قبل الضريبة التي تبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار أو أكثر ستكون جوهرية في ضوء الأهمية النسبية، ولكن التحريف بمبلغ ٢٥٠٠٠ دولار أو أكثر سيكون جوهرياً للأصول المتداولة. وسيكون من غير الملائم أن يستخدم المراجع الحكم الأولى للأهمية النسبية بمقدار ٢٥٠٠٠ دولار لكل من الدخل قبل الضريبة والأصول المتداولة. ولذلك يجب أن يخطط المراجع لإكتشاف كافة التحريفات التي تؤثر في الدخل قبل الضريبة والتي تزيد عن الحكم الأولى للأهمية النسبية الذي يبلغ ١٠٠٠٠ دولار. ونظراً لأن معظم التحريفات تؤثر في كل من قائمة الدخل والميزانية، سيهتم المراجع كثيراً بإحتمال وجود تحريف في الأصول المتداولة بمبلغ يزيد عن ٢٥٠٠٠ دولار مع إستخدام مستوى الأهمية النسبية لمعظم الإختبارات وفق مبلغ ١٠٠٠٠ دولار. وبرغم ذلك، بعض التحريفات، مثل سوء تبويب أصل ثابت على أنه أصل متداول، سيؤثر فقط على الميزانية. ولذلك يجب على المراجع أن يخطط المراجعة وفق حكم أولى لمستوى الأهمية النسبية يبلغ ٢٥٠٠٠ دولار للإختبارات الخاصة بالأصول المتداولة.

العوامل النوعية تؤثر أيضاً في الأهمية النسبية. يوجد بعض أنواع معينة من التحريفات تكون أكثر أهمية للمستخدمين عن غيرها حتى إذا تساوت القيم النقدية. وعلى سبيل المثال:

- **تعد القيم التي تتضمن مخالفات أكثر أهمية من القيم الخاصة بالأخطار غير المقصودة حتى إذا تساوت المبالغ النقدية لها. لأن المخالفات تعكس مستوى أمانة الإدارة ومدى الإعتماد عليها هى أو الأشخاص الاخرين الذين شاركوا في تنفيذ العمليات المالية. وللتوضيح، يعتبر معظم المستخدمين أن التحريف المتعمد في المخزون يعد أكثر أهمية عن الأخطاء الكتابية في المخزون بنفس القيمة.**
- **تعد التحريفات التي تتسم بالصغر جوهرية في ضوء الأهمية النسبية إذا كان هناك عواقب يحتمل ظهورها نتيجة الإلتزامات التعاقدية. ومثلاً، اذا كان صافي رأس المال العامل الموجود بالقوائم المالية أكبر بمبلغ صغير عن الحد الأدنى الموجود في إتفاقية القرض. فإذا كان صافي رأس المال العامل الصحيح أقل من الحد الأدنى المطلوب في إتفاقية القرض للوفاء بالقرض، سيتأثر تبويب كل من الإلتزامات المتداولة والإلتزامات غير المتداولة بشكل جوهرى.**
- **قد ينظر إلى التحريفات غير الجوهرية على أنها تحريفات جوهرية إذا أثرت على اتجاه الأرباح. وعلى سبيل المثال، إذا زاد الدخل المدرج في القوائم المالية بنسبة ٣٪ سنوياً في السنوات الخمس الماضية، وحدث إنخفاض في دخل العام الحالي بنسبة ١٪، سيعد هذا التغير في الإتجاه جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية. وبالمثل، سيكون التحريف الذي يحول الخسارة إلى ربح أمراً محل الإهتمام.**

دليل توضيحي Illustrative Guidelines

لايرغب كل من مجلس معايير المحاسبة المالية والمعهد الأمريكي للمحاسبين في الوقت الحاضر في توفير دليل محدد عن الأهمية النسبية للممارسين. حيث يمكن أن يتم تطبيق مثل هذا الدليل دون الأخذ في الإعتبار التعقيدات التي يجب أن تؤثر على قرار المراجع النهائي.

وسيتم تقديم أدلة توضيحية لإظهار كيفية تطبيق الأهمية النسبية. ويتمثل الهدف من ذلك فقط في مساعدتك على أن تفهم بشكل أفضل كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في الممارسة. ويوضح الشكل ٨-٢ هذه الأدلة في صورة سياسة في منشأة للمحاسبة.

شكل ٨-٢
أدلة الأهمية النسبية التوضيحية

المحاسبان المصرح لهما Berger and Anthony
جارى - إنديانا ٤٦٤٠٥
٢١٩/٩١٦-٦٩٠٠

عرض للسياسة بالمنشأة **Sharles G. Berger**
رقم ٣٢ أ حـ **Joe Anthony**

العنوان: أدلة الأهمية النسبية

يجب إستخدام الحكم المهني طوال الوقت عند وضع وتطبيق أدلة الأهمية النسبية. ويجب تطبيق السياسات التالية كدليل عام:

١- يعتبر الأثر الكلي للتحريفات بالقوائم المالية الذي يزيد عن ١٠٪ عادة أمراً جوهرياً في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. ويعد الأثر الكلي الذي يقل عن ٥٪ أمراً غير جوهري في حالة عدم وجود العوامل النوعية. وتتطلب التحريفات الكلية التي تقع بين ٥٪ و١٠٪ قدراً أكبر من الحكم المهني لتحديد مدى أهميتها النسبية.

٢- يجب قياس التحريفات بين ٥٪ و١٠٪ وفقاً لأساس ملائم. ويوجد أكثر من أساس يمكن من خلاله مقارنة التحريفات. ويوصى بإتباع مايلى عند اختيار الأساس الملائم:

أ - **قائمة الدخل**. يجب عادة أن يتم قياس التحريفات الكلية في قائمة الدخل في مدى بين ٥٪ و١٠٪ من دخل التشغيل قبل الضريبة. وقد يكون المدى بين ٥٪ و١٠٪ غير ملائم في السنة التي يكون فيها الدخل كبيراً أو صغيراً على نحو غير معتاد. وعندما يكون دخل التشغيل في سنة معينة غير ممثل للدخل الذي يجب أن يوجد، من الأفضل أن يستخدم كأساس مقياس اخر للدخل يكون ممثلاً لما يجب أن يكون عليه الدخل. وعلى سبيل المثال يمكن أن يستخدم متوسط دخل فترة ثلاث سنوات كأساس.

ب- **الميـــزانيـــة**. يجب أن يقيم الأثر الكلي للتحريفات بالميزانية من خلال الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة، وإجمالي الأصول. وفيما يتعلق بكل من الأصول المتداولة والإلتزامات يجب أن يكون الدليل في مدى بين ٥٪ و١٠٪ ويتم تطبيقه بنفس الشكل الخاص بقائمة الدخل. أما بالنسبة لإجمالي الأصول، فيجب أن كون الدليل في مدى بين ٣٪ و٦٪ ويطبق بنفس الشكل الخاص بقائمة الدخل.

٣- يجب تقييم العوامل النوعية بحذر في كافة عمليات المراجعة. وتعد هذه العوامل في عديد من الحالات أكثر أهمية من الأدلةالتي تطبق على قائمة الدخل والميزانية. ويجب أن يتم تقييم الهدف من إستخدام القوائم المالية وطبيعة المعلومات في هذه القوائم بما في ذلك الملاحظات بالهوامش بعناية.

تطبيق على شركة Hillsburg Hardware

يمكن من خلال إستخدام الأدلة التوضيحية لمنشأة المحاسبة Berger and Anthony تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية في شركة Hillsbutg Hardware. وتتمثل الأدلة في:

	الحد الأدنى		الحد الأقصى	
	القيمة النقدية	النسبة	القيمة النقدية	النسبة
الربح من التشغيل	١٩٠٠٠ دولار	٥٪	٣٧٠٠٠ دولار	١٠٪
الأصول المتداولة	١٢٨٠٠٠	٥٪	٢٥٥٠٠٠	١٠٪
إجمالي الأصول	٩٢٠٠٠	٣٪	١٨٤٠٠٠	٦٪
الإلتزامات المتداولة	٣٣٠٠٠	٥٪	٦٦٠٠٠	١٠٪

إذا رأى مراجع شركة Hillsburg Hardware مناسبة الأدلة العامة، تتمثل الخطوة الأولى في تقييم ما إذا كان هناك أية عوامل نوعية تؤثر بشكل جوهري على حكم الأهمية النسبية. إذا لم يكن هناك عوامل نوعية، سيتعين على المراجع أن يقرر ما إذا كانت قيمة التحريفات الكلية في الدخل قبل الضريبة أقل من ١٩٠٠٠ دولار، فإذا كان الأمر كذلك سيتسم العرض في القوائم المالية بالعدالة. أما إذا زادت التحريفات الكلية عن ٣٧٠٠٠، فلن يتسم العرض في القوائم المالية بالعدالة. اما إذا كانت قيمة التحريفات تقع بين ١٩٠٠٠ و٣٧٠٠٠ دولار، يجب أخذ كافة الحقائق في الإعتبار بعناية أكثر. ويطبق المراجع نفس الخطوات في الأسس الثلاثة الأخرى.

تخصيص الحكم الأولى عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية [التحريف المقبول والمحتمل]

Allocate Preliminary Judgment about Materiality to Segments [Tolerable Misstatement]

الهدف التعليمي ٨-٣: تخصيص الحكم الأولى عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية خلال مرحلة تخطيط المراجعة

يعد توزيع الحكم الأولى عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية [الخطورة رقم ٢ في الشكل ٨-٢] أمراً ضرورياً، حيث أن تجميع الأدلة يتم على مستوى المجموعات الفرعية وليس على مستوى القوائم المالية كوحدة. فإذا كان لدى المراجع حكماً أولياً عن الأهمية النسبية لكل مجموعة فرعية، سيساعد ذلك في تحديد أنواع الأدلة الملائمة التي سيتم جمعها. وعلى سبيل المثال، سيقوم المراجع بجمع أدلة أكثر لرصيد المدينين الذي يبلغ ١٠٠٠٠٠٠ إذا أعتبر حجم التحريف بمبلغ ٥٠٠٠٠ جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية عن إذا أعتبر حجم التحريف بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية.

ويقوم معظم المراجعين بتخصيص الأهمية النسبية على الأرصدة في الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل. حيث يكون لمعظم التحريفات فى قائمة الدخل تأثيراً متساوياً على الميزانية بسبب قاعدة التسجيل الخاصة بالقيد المزدوج. ولذلك، يمكن للمراجع أن يخصص الأهمية النسبية على الحسابات في قائمة الدخل أو في الميزانية. ونظراً لإحتواء الميزانية على عدد أقل من الحسابات بالمقارنة مع قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة، وأن معظم إجراءات المراجعة تركز على الحسابات في الميزانية، فإن توزيع الأهمية النسبية على الحسابات بالميزانية سيكون البديل الأكثر ملائمة.

وعندما يخصص المراجع الحكم الأولى عن الأهمية النسبية على أرصدة الحسابات، يطلق على الجزء المخصص من الأهمية النسبية على رصيد حساب معين طبقاً لما جاء بنشرة معايير المراجعة رقم ٣٩ **التحريف المقبول Telerable Misstatement**، فإذا قرر المراجع أن يخصص مبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار من إجمالي الحكم الأولى عن الأهمية النسبية الذي يبلغ ٢٠٠٠٠٠ دولار لرصيد المدينين، سيكون مقدار التحريف المقبول في رصيد المدينين ١٠٠٠٠٠ دولار. ويعنى ذلك أن المراجع سيرغب في

إعتبار رصيد المدينين متسماً بالعدالة إذا كان يوجد به تحريف مقداره ١٠٠٠٠٠ دولار أو أقل.

ويوجد ثلاث مصاعب رئيسية تتعلق بتخصيص الأهمية النسبية على حسابات الميزانية [المجموعات الفرعية]: توقع المراجع لإحتواء أرصدة معينة على تحريفات أكثر من غيرها من الأرصدة، يجب أن يؤخذ في الإعتبار الزيادة في الأرصدة والتخفيض فيها، وتكلفة المراجعة النسبية التي تؤثر في التخصيص ويتم أخذ كافة المصاعب الثلاث في الإعتبار عن التخصيص بالشكل ٨-٣.

مثال للتخصيص Allocation Illistrated

يوضح الشكل ٨-٣ منهج التخصص الذي يتبعه المراجع المتمرس Fran Moore الذي يقوم بمراجعة شركة Hillsburg Hardware Co. ويلخص الشكل الميزانية السابق عرضها في الفصل الخامس، حيث تم دمج بعض الحسابات المعينة، ويظهر تخصيص الأهمية النسبية الإجمالية بمبلغ ٣٧٠٠٠ دولار [١٠٪ من إيراد التشغيل]. ويتمثل منهج التخصيص المستخدم في إستخدام الحكم الشخصي في التخصيص في ضوء متطلبين حكميين قام بوضعهما المحاسبان المصرح لهما Berger and Anthony:

لايجب أن يزيد التحريف المقبول في أى حساب عن ٦٠٪ من الحكم الأولى [٦٠٪ من ٣٧٠٠٠ دولار = ٢٢٠٠٠ دولار]، ولايجب أن يزيد مجموع التحريفات المقبولة عن ضعف الحكم الأولى عن الأهمية النسبية [٢×٣٧٠٠٠= ٧٤٠٠٠].

ويتمثل السبب وراء المتطلب الأول في عدم السماح للمراجع بتخصيص إجمالي الأهمية النسبية في حساب واحد. فإذا تم تخصيص إجمالي الحكم الأولى الذي يبلغ ٣٧٠٠٠ دولار على رصيد المدينين عن التجارة، سيكون مبلغ التحريف في الحساب مقبولاً. ومع ذلك، لايكون مقبولاً أن توجد كمية التحريف الكبيرة هذه في حساب واحد، وحتى إذا كان ذلك مقبولاً، حيث أن ذلك لن يسمح بوجود أية تحريفات في الحسابات الأخرى.

ويوجد سببان للسماح بزيادة مجموع التحريف المقبول عن إجمالي الأهمية النسبية. أولاً، من غير المحتمل أن يوجد تحريف في كافة الحسابات بالقيمة الكاملة للتحريف المقبول. اذا كان، على سبيل المثال، التحريف المقبول للأصول المتداولة الأخرى يبلغ ٥٠٠٠ دولار، ولكن لم يتم من خلال المراجعة اكتشاف تحريفات في هذه الحسابات، فإن ذلك يعنى أن المراجع بعد معرفته بالواقع يستطيع توزيع صفر أو رقم صغير للتحريف في الأصول المتداولة الأخرى. ومن المتعارف عليه أن المراجع سيكتشف تحريفات أقل من التحريف المقبول. ثانيا، يوجد حسابات تحدث بها تحريفات بالزيادة، بينما يوجد في بعض الحسابات الأخرى تحريفات بالنقص، مما يؤدى إلى أن تصبح صافى القيمة اقل من إجمالي الأهمية النسبية.

ويجب ملاحظة أنه عند التخصص يهتم المراجع بالأثر الكلي على دخل التشغيل من التحريف في كل حساب بالميزانية. فأي تحريف بالزيادة في رصيد أحد الأصول سيكون له بالتالي نفس الأثر على قائمة الدخل مثل التحريف بالنقص في حساب أحد الالتزامات وبالمقابل سوء التبويب في الميزانية مثل أوراق الدفع على أنها تمثل الدائنين لن يكون له تأثير على دخل التشغيل. ويجب أن يتم تحديد الأهمية النسبية في العناصر التي لاتؤثر على قائمة الدخل على نحو منفصل.

ويشمل الشكل ٨-٣ الأساس المنطقي الذي إتبعه Fran Moore عند تقدير التحريف المحتمل في كل حساب. وعلى سبيل المثال، تم إستنتاج أنه من غير الضروري تخصيص تحريف محتمل لأوراق الدفع، حتى على الرغم من كرب حجمها مثل حجم المخزون. فإذا تم تخصيص ١١٠٠٠ دولار لكل

شكل ٨-٣

التحريف المقبول المخصص في شركة Hillsburg Hardware Co.

	رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١ [بالالاف]	التحريف المقبول [بالالاف]	
النقدية	٤١ دولار	١ دولار	(أ)
المدينون عن التجارة	٩٤٨	٢٢	(ب)
المخزون	١٤٩٣	٢٢	(ب)
أصول متداولة أخرى	٦٨	٥	(حـ)
أصول ثابتة	٥١٧	٤	(د)
إجمالى الأصول	٣٠٦٧		
الدائنون عن التجارة	٢٣٦ دولار	٩	(هـ)
أوراق الدفع - إجمالي	١٤١٥	صفر	(أ)
أجور مستحقة وضرائب مستحقة	٧٣	٥	(حـ)
فوائد مستحقة وتوزيعات مستحقة	١٠٢	صفر	(أ)
إلتزامات أخرى	١١٧	٦	(حـ)
أسهم رأس المال والزيادة في رأس المال عن القيمة الأسمية	٤٢٥	صفر	(أ)
الأرباح المحتجزة	٦٩٩	غير قابل للتطبيق	(و)
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	٣٠٦٧ دولار	٧٤ دولار	(٢×٣٧ دولار)

(أ) يخصص صفر أو مبلغ صغير للتحريف المقبول، حيث يمكن مراجعة الحساب بالكامل بتكلفة منخفضة ولايتوقع وجود تحريفات به.

(ب) يوجد تحريف مقبول كبير لكبر حجم الحساب وتطلبه إستخدام حجم عينة كبير لمراجعته.

(حـ) يوجد تحريف مقبول كبير كنسبة من الحساب، ويمكن التحقق من الحساب بتكلفة منخفضة، ويمكن ان يتم ذلك باستخدام الإجراءات التحليلية في حالة كبر التحريف المقبول.

(د) يوجد تحريف مقبول صغير كنسبة من الحساب، حيث تتمثل معظم أرصدة الحساب في أراضي ومباني لم تتغير قيمتها عن السنة الماضية ولاتوجد ضرورة للمراجعة.

(هـ) يوجد تحريف مقبول متوسط لتوقع وجود رقم كبير نسبيا للتحريفات.

(و) غير قابل للتطبيق - الأرباح المحتجزة حساب ناتج عن الحسابات الأخرى ويتأثر بصافى قيمة التحريفات في الحسابات الأخرى.

من الحسابين، سيجب جمع أدلة أكثر من المطلوب للمخزون، ولكن سيظل تأكيد رصيد أوراق الدفع أمراً مطلوباً. وسيكون بالتالي الأمر أكثر كفاءة لتخصيص ٢٢٠٠٠ دولار على المخزون ولاشئ على أوراق القبض. وبالمثل، تم تخصيص ٥٠٠٠ دولار لكل من الأصول المتداولة الأخرى والأجور المستحقة والضرائب المستحقة، حيث تتسم قيمة كل منهما بالكبر بالمقارنة برصيد الحساب المسجل. وتم التخصيص على هذا النحو لإعتقاد المراجع أن هذه الحسابات يمكن التحقق منها في حدود ٥٠٠٠ دولار بإستخدام الإجراءات التحليلية وحدها، وهى تكون أقل في التكلفة. فإذا تم تحديد التحريف المقبول بمقدار أقل، سيعنى ذلك إستخدام إجراءات مراجعة أكثر تكلفة مثل التوثيق والمصادقات.

ويكون أمراً صعباً في الممارسة العملية أن يتم التنبؤ مسبقاً بالحسابات التي يحتمل أن يوجد بها تحريفات بشكل أكبر من غيرها. وبالمثل، لايمكن تحديد التكاليف النسبية لمراجعة أرصدة الحسابات المختلفة. ولذلك يصعب التوصل إلى حكم مهني لتخصيص الحكم الأولى عن الأهمية النسبية في

الحسابات. وبالتالي، تقوم العديد من منشآت المحاسبة تصميم أدلة دقيقة وأساليب إحصائية معقدة للقيام بذلك.

ولتلخيص ماسبق، يتمثل الهدف من تخصيص ا لحكم الأولى عن الأهمية النسبية لحسابات الميزانية في مساعدة المراجع على تحديد حجم الأدلة الملائم الذي يقوم بجملة لكل حساب. وبالتالي يتمثل الهدف من التخصيص في تقليل تكاليف المراجعة. وبغض النظر عن كيفية التخصيص فان المراجع عندما يستكمل المراجعة، يجب عليه أن يكون واثقاً من أن التحريفات الكلية في كافة الحسابات ستكون مساوية أو أقل من الحكم الأولى [أو المعدل] عن الأهمية النسبية.

تقدير التحريف والمقارنة Estimate Misstatement and Compare

الهدف التعليمي ٨-٤: إستخدام الأهمية النسبية في تقييم نتائج المراجعة

تتمثل الخطوة الأولى والثانية في تطبيق الأهمية النسبية في التخطيط، بينما تعبر الخطوات الثلاث الأخيرة [الخطوات من ٣ إلى ٥ في الشكل ٨-١] عن نتائج تنفيذ إختبارات المراجعة وسيتم مناقشة الخطوات الثلاث الأخيرة بتفصيل أكبر في الفصول التالية، ويوضح هذا الجزء فقط علاقتها بالخطوتين الأوليين.

وعندما يؤدى المراجع إجراءات المراجعة في كل مجموعة فرعية، يتم الإحتفاظ بقائمة يسجل بها كافة التحريفات التي تم اكتشافها. ومثلاً، بفرض أن المراجع وجد تحريفات تخص ٦ عملاء في عينة تحتوى على ٢٠٠ عميل عند إختبار تكاليف المخزون. يتم استخدام هذه التحريفات لتقدير إجمالي التحريفات بالمخزون [الخطوة رقم ٣]. ويطلق على هذا الإجمالي «التقدير» أو عادة يسمى «التصور» لأنه يعبر فقط عن العينة وليس المجتمع، حيث تم تنفيذ المراجعة على العينة فقط. وتتطلب النشرة ٣٩ من معايير المراجعة أن يتم التوصل إلى هذا التقدير أو التصور. ويتم بعد ذلك دمج قيم التحريفات المقدرة في قائمة واحدة [الخطوة رقم ٤]، ومقارنة التحريف الكلي بالأهمية النسبية [الخطوة رقم ٥].

وتم إستخدام الشكل ٨-٤ لتوضيح الخطوات الثلاث الأخيرة في تطبيق الأهمية النسبية. وللتبسيط، تم إدراج ثلاث حسابات فقط. ويتم حساب التحريفات المقدرة بناء على إختبارات المراجعة الفعلية. وبفرض أنه، على سبيل المثال، عند مراجعة المخزون، وجد المراجع مبلغ ٣٥٠٠ دولار قيمة صافي الزيادة في عينة تبلغ قيمتها ٥٠٠٠٠ دولار من إجمالي المجتمع الذي تبلغ قيمته ٤٥٠٠٠٠ دولار. وتتمثل احدى الطرق التي يمكن من خلالها حساب تقدير التحريفات في إجراء تصور مباشر من العينة عن المجتمع مع إضافة تقدير لخطأ المعاينة. ويمكن أن يتم ذلك على النحو التالي:

$$\frac{\text{صافي التحريفات في العينة (٣٥٠٠)}}{\text{إجمالي العينة (٥٠٠٠٠)}} \times \text{القيمة الإجمالية المسجلة للمجتمع (٤٥٠٠٠٠)} = \text{التصور المباشر المقدر (٣١٥٠٠)}$$

وأيضاً يمكن حساب التصور المباشر للمدينين ويبلغ ١٢٠٠٠ دولار.

وينتج تقدير خطأ المعاينة بسبب إستخدام المراجع لعينة تمثل جزءاً من المجتمع [سيتم مناقشة ذلك بالتفصيل في الفصلين الثاني عشر والرابع عشر]. وفي هذا المثال المبسط يفترض أن يكون تقدير خطأ المعاينة مساوياً (٥٠٪ من التصور المباشر عن قيمة التحريفات للحسابات التي تم إستخدام العينة بها [المدينون والمخزون].

الشكل ٨-٤ :

توضيح للمقارنة بين التحريفات الإجمالية المقدرة والحكم الأولى عن الأهمية النسبية

	التحريف المقبول	قيمة التحريف المقدر		
		التصور المباشر	خطأ المعاينة	الإجمالي
النقدية	٤٠٠٠ دولار	صفر*	غير قابل للتطبيق	صفر
المدينون	٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	١٨٠٠٠
المخزون	٣٦٠٠٠	٣١٥٠٠	١٥٧٥٠	٤٧٢٥٠
إجمالي قيمة التحريف المقدر		٤٣٥٠٠	١٦٨٠٠	٦٠٣٠٠
الحكم الأولى عن الأهمية النسبية	٥٠٠٠٠			

* رصيد النقدية سيتم مراجعته بنسبة ١٠٠٪

وعند دمج التحريفات في الشكل ٨-٤ ، يجب ملاحظة أن إجمالي التحريفات المصورة للحسابات الثلاث يبلغ ٤٣٠٠ دولار. وإجمالى خطأ المعاينة، برغم ذلك، يقل عن مجموع أخطاء المعاينة الفردية. ويحدث ذلك لأن خطأ المعاينة يمثل الحد الأقصى للتحريفات في تفاصيل الحساب التي لم يتم مراجعتها. ومن غير المحتمل أن يكون هذا الحد الأقصى لقيمة التحريفات موجوداً في كافة الحسابات المرتبطة بالعينة. وهكذا، توفر منهجية المعاينة أساساً لتحديد خطأ المعاينة الكلي الذي يأخذ ذلك في الإعتبار. وسيتم التعرض لذلك بالتفصيل في الفصلين الثاني عشر والرابع عشر.

يظهر الشكل ٨-٤ أن إجمالي التحريف المقدر الذي يبلغ ٦٠٣٠٠ دولار يزيد عن الحكم الأولى للأهمية النسبية الذي يبلغ ٥٠٠٠٠ دولار. وبالإضافة إلى ذلك، يتمثل الجانب الأكبر من الصعوبة في المخزون، حيث يبلغ التحريف المقدر ٤٧٢٥٠ دولار وهو ما يزيد بشكل كبير عن التحريف المقبول وقدره ٣٦٠٠٠ دولار. ونظراً لأن التحريف الكلي المقدر يزيد عن الحكم الأولى، لاتعد القوائم المالية مقبولة. ويمكن للمراجع إما أن يحدد ما إذا كان التحريف المقدر يزيد فعلاً عن ٥٠٠٠٠ دولار عن طريق تنفيذ إجراءات إضافية للمراجعة أو أن يطلب من العميل إجراء تسويات للتحريفات المقدرة. فإذا تم تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، يجب أن يتم التركيز على المخزون.

أما إذا كان صافى الزيادة المقدر في المخزون يبلغ ٢٨٠٠٠ [١٨٠٠٠ بالإضافة إلى ١٠٠٠٠ خطأ معاينة]، فلن يكون المراجع بحاجة لتوسيع إختبارات المراجعة، حيث تم مقابلة كل من إختبارات التحريف المحتمل [٣٦٠٠٠] والحكم الأولى عن الأهمية النسبية [١٨٠٠٠+٢٨٠٠٠ = ٤٦٠٠٠<٥٠٠٠٠]. وفي الواقع، سيكون هناك بعض التفاوت المسموح به في هذه القيمة نظراً لأن نتائج الإجراءات في كل من النقدية والمدينون تشير إلى أن هذين الحسابين يقعان ضمن حدود التحريف المقبول لكل منهما. فإذا كان المراجع سيستخدم منهج الحسابات في شكل متتابع، يمكن إستخدام نتائج مراجعة الحسابات السابقة في تعديل التحريف المقبول للحسابات الأخرى. وعلى سبيل المثال، إذا قام المراجع بمراجعة حسابى النقدية والمدينون قبل المخزون، يمكن زيادة التحريف المقبول للمخزون.

الخطـــر Risk

الهدف التعليمي ٨-٥: تعريف الخطر في المراجعة

يعنى الخطر Risk في المراجعة أن على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة. حيث يعلم المراجع، مثلاً، أن هناك عدم تأكد بخصوص: صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتسم بالعدالة.

ويعلم المراجع الجيد أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم. ويصعب قياس معظم الأخطار التي يواجهها المراجعون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للإستجابة لها على نحو ملائم. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع علم أن النشاط الذي يعمل فيه العميل يحدث به تغيرات تكنولوجية كبيرة ستؤثر على كل من العميل محل المراجعة والمستهلكين. فيمكن أن يؤثر هذا التغيير على: تقادم المخزون، إمكانية التحصيل من المدينين، وربما على قدرة العميل على الإستمرار. ويعد التعامل مع هذه الأخطار بشكل ملائم أمراً حيوياً لتحقيق مراجعة مرتفعة الجودة.

وسيتم تخصيص باقي هذا الفصل بصفة أساسية للأخطار التي تؤثر في تخطيط المراجعة حتى يمكن تحديد حجم الأدلة الملائم الذي يجب جمعه من خلال تطبيق نموذج الخطر الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. وسيتم في نهاية الفصل التعرض للعلاقة بين الخطر والأهمية النسبية.

توضيح للأخطار والأدلة Illustration Concering Risks and Evidence

قبل أن يتم مناقشة نموذج الخطر في المراجعة، سيتم تقديم توضيح لشركة إفتراضية في الشكل ٨-٥ كإطار سيتم الرجوع إليه خلال المناقشة. ويظهر التوضيح في البداية انه يوجد فروق بين الدوائر تكرر وحجم التحريفات المتوقعة (أ). وعلى سبيل المثال لايوجد تقريباً تحريفات متوقعة في الأجور والأفراد، ولكن يوجد العديد منها في المخزون والمستودعات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن

شكل ٨-٥:
توضيح لإختلاف الأدلة بين الدوائر

	دائرة المبيعات والتحصيل	دائرة الحيازة والمدفوعات	دائرة الأجور والأفراد	دائرة المخزون والمستودعات	دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع
(أ) تقدير المراجع لتوقعات التحريف الجوهرى قبل أخذ الرقابة الداخلية في الإعتبار [الخطر الطبيعى]	توقع بعض من التحريفات (متوسط)	توقع العديد من التحريفات (مرتفع)	توقع القليل من التحريفات (صغير)	توقع العديد من التحريفات (مرتفع)	توقع القليل من التحريفات (صغير)
(ب) تقدير المراجع لمدى فعالية الرقابة الداخلية فى منع أو اكتشاف التحريفات [خطر الرقابة]	فعالية متوسطة (متوسط)	فعالية كبيرة (صغير)	فعالية كبيرة (صغير)	فعالية منخفضة (مرتفع)	فعالية متوسطة (متوسط)
(ح) رغبة المراجع في السماح بوجود تحريفات جوهرية بعد انتهاء المراجعة [خطر المراجعة المكن قبوله]	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)
(د) حجم الأدلة التي يخطط المراجع لتجميعها [خطر الاكتشاف المخطط]	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى منخفض (مرتفع)	مستوى كبير (صغير)	مستوى متوسط (متوسط)

العمليات المالية للأجور تتسم بالروتينية الكبيرة، بينما يوجد العديد من التعقيدات عند تسجيل المخزون. وبالمثل، يعتقد أن فعالية الرقابة الداخلية ستختلف بين الدوائر الخمس (ب). وعلى سبيل المثال، تعد الرقابة الداخلية الخاصة بالأجور والأفراد فعالة جداً، بينما تعد غير فعالة في المخزون والمستودعات. وأخيراً قرر المراجع عن وجود رغبة منخفضة لديه بوجود تحريفات جوهرية بعد إنتهاء عملية المراجعة في الدوائر الخمس (حـ). ومن المتعارف عليه بين المراجعين أن يكون هناك إحتمالاً منخفضاً لوجود تحريفات بكل دائرة بعد الإنتهاء من المراجعة حتى يمكن إصدار تقرير نظيف.

وتؤثر الإعتبارات الثلاث السابقة [أ، ب ، حـ] على قرار المراجع بتحديد حجم الأدلة التي سيتم تجميعها (د). وعلى سبيل المثال، نظراً لأن المراجع يتوقع وجود تحريفات قليلة في الأجور والأفراد (أ)، وفعالية الرقابة الداخلية (ب)، سيقوم المراجع بالتخطيط للحصول على حجم منخفض من الأدلة للأجور والأفراد (د) بالمقارنة مع المخزون والمستودعات. ويجب ملاحظة أنه لدى المراجع نفس المستوى من الرغبة لقبول وجود تحريف جوهرى بعد إنتهاء المراجعة في كل الدوائر الخمس، ولكن يتم تحديد حجم مختلف من الأدلة في الدوائر المختلفة. ويرجع الفرق إلى الفروق في توقعات المراجع عن التحريفات وتقرير الرقابة الداخلية.

نموذج خطر المراجعة الخاص بالتخطيط Audit Risk Model for Planning

الهدف التعليمي ٨-٦: وصف نموذج خطر المراجعة ومحتوياته

يتعامل المراجع مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة المراجعة من خلال تطبيق نموذج خطر المراجعة. وتم الإشارة إلى هذا النموذج في النشرة رقم ٣٩ من معايير المراجعة الخاصة بالمعاينة في المراجعة والنشرة رقم ٤٧ عن الأهمية النسبية والخطر، وتمثل هاتان النشرتان المصدر لنموذج الخطر في الأدب المهني للمراجعة. ويعد الإلمام الكامل بنموذج خطر المراجعة أمراً أساسياً لتخطيط المراجعة على نحو فعال وأيضا لدراسة باقي فصول هذا الكتاب.

ويستخدم نموذج خطر المراجعة بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب جمعها في كل دائرة. ويكتب النموذج على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

حيث :
- خ ك = خطر الإكتشاف المخطط
- خ م ق = خطر المراجعة المكن قبوله
- خ ط = الخطر الطبيعي
- خ ر = خطر الرقابة

وسيتم تقديم مثال رقمي للمناقشة، حتى وإن كان لايعد هذا المثال عملياً في الممارسة، حيث لايمكن قياس الأرقام بنفس هذه الدقة. وسيتم إستخدام أرقام دائرة المخزون والمستودعات الواردة في الشكل ٨-٥.

$$\text{خ ط} = ١٠٠٪$$
$$\text{خ ر} = ١٠٠٪$$
$$\text{خ م ق} = ٥٪$$
$$\text{خ ك} = \frac{٠,٠٥}{١ \times ١} = ٠,٠٥$$

خطر الإكتشاف المخطط Planned Detection Risk

يمثل خطر الإكتشاف المخطط Planned detection Risk مقياساً لفشل المراجع الذي يستخدم أدلة المراجعة في مجموعة فوعية من الحسابات في إكتشاف تحريفات موجودة فعلاً وتزيد قيمتها عن القيمة المقبولة. ويوجد أمران يتعلقان بخطر الإكتشاف المخطط بشكل رئيسي: أولاً، تتوقف قيمة هذا الخطر على العوامل الثلاث الأخرى في النموذج. ويمكن تغيير خطر الإكتشاف المخطط فقط في حالة قيام المراجع بتغيير قيمة أحد العوامل الثلاثة الأخرى. ثانياً، يحدد هذا الخطر حجم الأدلة الأساسية التي يخطط المراجع لجمعها، حيث يتناسب حجم هذه الأدلة عكسياً مع حجم خطر الإكتشاف المخطط. فإذا تم تخفيض خطر الإكتشاف المخطط، يجب على المراجع أن يجمع قدراً أكبر من الأدلة لتحقيق مستوى الخطر المخطط. وعلى سبيل المثال، في الشكل ٨-٥، كان خطر الإكتشاف المخطط [خ ك] منخفضاً للمخزون والمستودعات. وأدى ذلك إلى زيادة حجم الأدلة المخططة. والعكس صحيح لدائرة الأجور والأفراد.

ويعنى خطر الاكتشاف المخطط ٠,٠٥ في المثال الرقمي السابق أن على المراجع أن يخطط لجمع الأدلة حتى ينخفض خطر زيادة التحريفات عن التحريف المقبول إلى ٥٪. فإذا كان خطر الرقابة ٥٠٪ بدلاً من ١، سيزيد خطر الإكتشاف المخطط ١٠٪ وبالتالى يمكن تخفيض الأدلة المخططة.

الخطر الطبيعي Inherent Risk

كما سبق القول في الفصل السابع يعد الخطر الطبيعي Inherent Risk مقياساً لتقدير المراجع لإحتمال وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية في مجموعة فرعية للحسابات قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الإعتبار. ويتمثل الخطر الطبيعي في قابلية القوائم المالية للتحريف الجوهرى بإفتراض عدم وجود رقابة داخلية. فإذا استنتج المراجع أن هناك إحتمالا لحدوث تحريفات، مع تجاهل الرقابة الداخلية، سيتوصل المراجع إلى رأى مؤداه أن الخطر الطبيعي سيكون كبيراً. ويتم تجاهل الرقابة الداخلية عند تحديد الخطر الطبيعي، لأنه يتم تحديد خطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل في نموذج خطر المراجعة ويسمى خطر الرقابة. وفي الشكل ٨-٥، تم تقدير الخطر الطبيعي (أ) وفقاً لمستوى مرتفع للمخزون والمستودعات ومستوى منخفض للأجور والأفراد وأيضاً للحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع. ويتم عادة التوصل للتقدير في ضوء المناقشات مع الإدارة، المعرفة بالشركة محل المراجعة، ونتائج المراجعة في السنوات السابقة.

وتتمثل العلاقة بين الخطر الطبيعي وخطر الإكتشاف المخطط والأدلة المخططة في أن الخطر الطبيعي يرتبط بعلاقة عكسية مع خطر الإكتشاف المخطط وبعلاقة طردية مع الأدلة. وبالرجوع إلى الشكل ٨-٥، يتضح أن الخطر الطبيعي للمخزون والمستودعات قدر وفقاً لمستوى مرتفع، وقدر في المثال الرقمي بـ ١، مما أدى إلى وجود إكتشاف خطر اكتشاف مخطط منخفض وحجم أكبر من الأدلة بالمقارنة مع ذلك الحجم الذي سيكون ضرورياً عند تقدير الخطر الطبيعي وفقاً لمستوى منخفض. وسيتم التعرض للخطر الطبيعي بتفصيل أكبر في نهاية هذا الفصل.

وبالإضافة إلى زيادة أدلة المراجعة وفقاً لزيادة مستوى الخطر الطبيعي في جانب معين من المراجعة، من المتعارف عليه أن يتم تخصيص مراجعين ذوى قدر كبير من الممارسة في هذا

الجانب، وإجراء فحص متعمق لأوراق المراجعة في هذا الإطار. وعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر الطبيعي لتقادم المخزون كبيراً جداً، يجب على منشأة المحاسبة أن تخصص مراجع متمرس لإجراء إختبارات مكثفة لمدى تقادم المخزون مع فحص نتائج المراجع بعناية شديدة في هذا الجانب.

خطر الرقابة Control Risk

يمثل خطر الرقابة Control Risk مقياساً لتقدير المراجع بإحتمال حدوث تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعه أو إكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل. وينظر إلى خطر الرقابة على انه: (١) تقدير ما إذا كانت الرقابة الداخلية لدى العميل فعالة في منع أو كشف التحريفات و(٢) رغبة المراجع في أن يكون هذا التقدير أقل من الحد الأقصى [١٠٠٪] كجزء من خطة المراجعة. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع استنتج عدم فعالية الرقابة الداخلية في منع أو كشف التحريفات. سيكون هذا هو الإستنتاج المحتمل لدائرة المخزون والمستودعات في الشكل ٨-٥ (ب). وبالتالى سيخصص المراجع قيمة كبيرة، ربما ١٠٠٪، لعامل الخطر الخاص بخطر الرقابة. حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية، يمكن تخصيص قيمة أقل لعامل الخطر الذي يخص خطر الرقابة.

ومثلما كان الحال مع الخطر الطبيعي، توجد علاقة عكسية بين خطر الرقابة وخطر الإكتشاف المخطط، بينما توجد علاقة طردية بين خطر الرقابة وحجم الأدلة الأساسية. وعلى سبيل المثال، إذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية فعالة، يمكن زيادة خطر الإكتشاف المخطط وبالتالي تخفيض حجم الأدلة. ويتم زيادة خطر الإكتشاف المخطط عندما تكون الرقابة فعالة، لأن الرقابة الداخلية الفعالة تخفض من إحتمال وجود التحريفات في القوائم المالية.

وقبل أن يحدد المراجع خطر الرقابة في مستوى أقل من ١٠٠٪، يجب أن يقوم بثلاثة أشياء: الإلمام بالرقابة الداخلية، تقييم كيف يتم تنفيذ الرقابة الداخلية بناء على الفهم والإلمام الذي توصل إليه المراجع، وإختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية. وتتمثل الخطوتين الأخيرتين في تقدير خطر الرقابة وهو مايكون مطلوباً عندما يختار المراجع تقييم خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى.

ويعد كل من الإلمام بالرقابة الداخلية وتفهمها وتقدير خطر الرقابة وأثرهما على متطلبات الأدلة أموراً هامة جداً وسيتم تخصيص الفصل القادم بالكامل لهما. ومع ذلك، يجب ملاحظة أنه إذا إختار المراجع عدم تقييم خطر الرقابة بمستوى أقل من الحد الأقصى، فيجب أن يتم تحديد خطر الرقابة بقيمة ١٠٠٪ بغض النظر عن الفعالية الحقيقية للرقابة الداخلية. وإستخدام نموذج خطر المراجعة في مثل هذه الحالات، سيجعل المراجع يتحكم في خطر الرقابة الذي يمكن قبوله بالكامل من خلال تخفيض خطر الإكتشاف المخطط [بإفتراض أن الخطر الطبيعي مرتفع].

خطر المراجعة المقبول Acceptable audit Risk

كما سبق القول في الفصل السابع، يعد خطر المراجعة الذي يمكن قبوله Acceptable audit Risk مقياساً لمدى رغبة المراجع في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد إنتهاء المراجعة وإصدار تقرير نظيف. وعندما يقرر المراجع مستوى منخفض من خطر المراجعة الذي يمكن قبوله، يعنى ذلك أن المراجع يرغب في أن يكون متأكدا بشكل أكبر من عدم وجود تحريف جوهرى في القوائم المالية. حيث أن تحديد الخطر بصفر يعنى وجود تأكد كامل، أما تحديد الخطر بقيمة ١٠٠٪ يعني عدم التأكد غير الكامل. ولايعد التأكد الكامل [تحديد الخطر بصفر] عن دقة القوائم المالية أمرا عملياً من الوجهة الإقتصادية. وكما اتضح في الفصل الخامس لايمكن للمراجع أن يضمن بالكامل عدم وجود تحريفات جوهرية.

ويستخدم المراجعون بشكل متكرر مصطلحات التأكد في المراجعة Audit Assurance، التأكد الكلي Overall Assurance أو مستوى التأكد Level of Assurance كبديل لخطر المراجعة الذي يمكن قبوله.
ويعد التأكد في المراجعة أو أي مصطلح مكافئ المكمل لخطر المراجعة المقبول، وهو يساوى ١- خطر المراجعة الذي يمكن قبوله. ومثلاً، يعنى القول أن خطر المراجعة المقبول يبلغ ٢٪، أن التأكد في المراجعة يبلغ ٩٨٪ وكلاهما يفيد نفس المضمون.

ويمكن فهم مفهوم خطر المراجعة الذي يمكن قبوله بشكل أفضل من خلال التفكير في أداء عدد كبير من عمليات المراجعة، وليكن مثلاً ١٠٠٠٠. ماهي نسبة الحالات في هذا العدد التي يمكن أن يوجد بها تحريفات جوهرية دون أن يوجد أثر سلبي على المجتمع؟. بالتأكيد ستكون النسبة أقل من ١٠٪. ومن المحتمل أن تقترب النسبة من ١٪ أو ٠,٥٪ أو ٠,١٪. فإذا رأى المراجع أن النسبة الملائمة تبلغ ١٪، بالتالي سيبلغ خطر المراجعة الذي يمكن قبوله ١٪ وربما يكون أقل وفقاً للظروف.

ومن خلال استخدام نموذج خطر المراجعة، يوجد علاقة طردية بين خطر المراجعة الذي يمكن قبوله وخطر الإكتشاف المخطط، وعلاقة عكسية بين خطر المراجعة المقبول والأدلة المخططة. وعلى سبيل المثال، إذا قرر المراجع تخفيض خطر المراجعة الذي يمكن قبوله، سيتم بالتالي تخفيض خطر الإكتشاف المخطط وزيادة الأدلة المخططة. وكما سبق القول في الفصل السابع، يخصص المراجعون أفراداً ذوى مستويات ممارسة كبيرة لفحص أوراق العمل على نحو متعمق عند تحديد خطر المراجعة المقبول بمستوى منخفض.

تغيير خطر المراجعة الممكن قبوله وفقاً لخطر الأعمال
Changing Acceptable audit Risk for Business Risk

الهدف ٨-٧: تحديد أثر خطر الأعمال على خطر المراجعة الممكن قبوله

يتمثل خطر الأعمال Business Risk في خطر تعرض المراجع أو منشأة المراجعة للضرر نتيجة التعامل مع العميل، حتى مع إصدار تقرير مراجعة صحيح. وعلى سبيل المثال، إذا تم إعلان إفلاس العميل بعد إنتهاء المراجعة، يوجد إحتمال كبير بتعرض منشأة المحاسبة للتقاضي حتى إذا كانت المراجعة أديت بمستوى كبير من الجودة.

ويوجد خلاف في الرأى بين المراجعين عن ما إذا كان يجب تضمين خطر الأعمال عند تخطيط المراجعة. حيث يرى المعارضون لتعديل حجم الأدلة من خلال أخذ خطر الأعمال في الإعتبار انهم مقتنعون بأن المراجعين لايقدمون مستويات مختلفة من التأكد في تقارير المراجعة، وبالتالى لايجب عليهم أن يوفروا تأكيداً كبيراً أو صغيراً نتيجة لوجود خطر الأعمال. أما المؤيدون، فيرون أنه من الملائم أن يقوم المراجعون بجمع أدلة إضافية، وتعيين أفراد أكثر خبرة، والقيام بعمليات فحص أكثر شمولاً خلال المراجعة عندما يوجد إحتمال كبير بالتعرض للتقاضي، مادام لن يتم تخفيض مستوى التأكد إلي درجة أقل من المستوى الكبير المناسب عندما يكون خطر الأعمال منخفضاً.

وعندما يقوم المراجعون بتعديل حجم الأدلة بسبب خطر الأعمال، فإن ذلك يتم بهدف التحكم في خطر المراجعة الممكن قبوله. ويعتقد المؤلفان أن خطر المراجعة الممكن قبوله المنخفض المناسب يعد أمراً مرغوباً فيه، ولكن في بعض الحالات يجب ان يتم تخفيض الخطر نتيجة العوامل الخاصة بخطر الأعمال. وأوضحت نتائج البحوث أن هناك عوامل عديدة تؤثر في خطر الأعمال وبالتالي تؤثر في خطر المراجعة الممكن قبوله. وسيتم مناقشة ثلاث منها فقط، وهى: درجة إعتماد المستخدمين

الخارجين علي القوائم المالية، إحتمال وجود صعوبات مالية لدى العميل بعد إصدار تقرير المراجعة، وأمانة الإدارة.

درجة إعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية. عندما يعتمد المستخدمون الخارجيون بشكل كبير على القوائم المالية، سيكون من الملائم أن يتم تخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله. وعندما يوجد إعتماد كبير على القوائم المالية، يمكن أن يوجد ضرر إجتماعي كبير في حالة وقوع تحريفات جوهرية لم يتم إكتشافها في القوائم المالية. ويمكن تبرير تكلفة الأدلة الإضافية بشكل أكبر يسراً عندما تكون خسائر مستخدمي القوائم المالية من التحريفات الجوهرية كبيرة جداً. ويوجد عوامل عديد تعبر عن مؤشرات لدرجة إعتماد مستخدمي القوائم المالية الخارجية على القوائم المالية.

- **حجم العميل Client's** . بوجه عام، كلما كانت العمليات التشغيلية لدى العميل تتسم بالكبر، كلما كان يتم استخدام القوائم المالية الخاصة به على مستوى واسع. ويتم قياس حجم العميل من خلال إجمالي الأصول أو إجمالي الإيراد، وسيكون لذلك أثر على خطر المراجعة الممكن قبوله.
- **توزيع الملكية Distribution of Ownership** . يتم الاعتماد على القوائم المالية في الشركات التي تطرح أسهمها إلى الإكتتاب العام من العديد من المستخدمين بالمقارنة مع الشركات المغلقة. وتشمل الأطراف المهتمة بالشركات من النوع الأول: هيئة سوق المال، المحللين الماليين، والرأى العام.
- **طبيعة وقيمة الإلتزامات Nature and Amount of liabilities** . عندما يوجد بالقوائم المالية قيمة كبيرة للإلتزامات، سيتم إستخدامها بواسطة عدد كبير من الدائنين الحاليين والمحتملين بالمقارنة مع قيمة الإلتزامات الصغيرة.

إحتمال وجود صعوبات مالية لدي العميل بعد إصدار تقرير المراجعة. إذا أجبر العميل على الإفلاس أو كان يعاني من خسائر كبيرة بعد الإنتهاء من المراجعة، سيوجد إحتمال كبير لأن يقوم المراجع بالدفاع عن جودة المراجعة التي قام بأدائها بالمقارنة مع حالة عدم وجود مشاكل مالية للعميل. حيث يوجد ميل طبيعي لدى هؤلاء الذين يخسرون أموالهم بسبب الإفلاس أو بسبب إنخفاض أسعار الأسهم التي يمتلكونها نحو مقاضاة المراجع.

وقد يرجع ذلك إلى وجود إعتقاد راسخ بفشل المراجعل في أداء المراجعة على نحو ملائم أو إلى رغبة مستخدمي القوائم المالية في تغطية جزء من خسائرهم بغض النظر عن مدى ملائمة المراجعة.

ويجب على المراجع أن يخفض خطر المراجعة الممكن في المواقف التي يوجد فيها إحتمال كبير لوقوع فشل مالي أو خسائر مالية، أو عندما توجد زيادة في خطر الأعمال. فإذا حدثت أمور سلبية بعد ذلك، سيكون المراجع في وضع أفضل للدفاع عن نتائج المراجعة بشكل ناجح. وستزيد أدلة وتكاليف المراجعة، ولكن سيكون ذلك مبرراً نتيجة الخطر الإضافي للتقاضي الذين سيواجهه المراجع.

وسيكون أمراً صعباً أن يتنبأ المراجع بالفشل المالي قبل وقوعه، ولكن يوجد عوامل محددة يمكن أن تستخدم كمؤشرات عن زيادة احتمالات الفشل المالي:

- **موقف السيولة Liquidity Position** . إذا كان يوجد لدى العميل عجز دائم في حجم النقدية ورأس المال العامل، سيشير ذلك إلى مشكلات مستقبلية في سداد الإلتزامات. ويجب على المراجع أن يقدر إحتمال ومعنوية الإنخفاض الدائم في موقف السيولة.
- **الأرباح [الخسائر] بالسنوات السابقة Profits [Losses] in Previous Years.** عندما يوجد بالشركة إنخفاض سريع في الأرباح أو زيادة بالخسائر لعدة سنوات، يجب على المراجع أن يتعرف على

المشكلات التي تتعلق بالقدرة على الوفاء بالديون في المستقبل والتي يحتمل أن يواجهها العميل. ومن المهم أيضاً أن يتم الأخذ في الإعتبار الأرباح المتغيرة بالنسبة إلى المتبقى في الأرباح المحتجزة.

- **وسائل النمو التمويلي Method of Financing Growth.** كلما زاد إعتماد العميل علي الدين كوسيلة للتمويل، كلما زاد خطر الصعوبات المالية إذا أصبحت العمليات التشغيلية لدى العميل أقل نجاحاً. ومن الضرورى أن يتم تقييم ما إذا كان يتم تمويل الأصول الثابتة بإستخدام قروض قصيرة الأجل أو قروض طويلة الأجل. ويمكن أن يؤدى وجود كميات كبيرة من التدفقات النقدية إلى الخارج التي يجب القيام بهاخلال فترة زمنية قصيرة إلى إفلاس الشركة.
- **طبيعة العمليات التشغيلية لدى العميل Nature of the client's operation.** يوجد بعض أنواع الأعمال التي تتسم أنشطتها بخطورة طبيعية عن غيرها، وعلى سبيل المثال في حالة بقاء الأشياء الأخرى ثابتة، يوجد احتمال كبير بإفلاس السماسرة عن شركات الخدمات.
- **جدارة الإدارة Competence of Management .** تتنبه الإدارة الجيدة إلى الصعوبات المالية المحتملة وتعدل من أساليب التشغيل لتقليل أثر المشكلات ذات الأجل القصير. ويجب تقيم قدرة الإدارة كجزء من تقييم إحتمالات الإفلاس.

تقييم المراجع لأمانة الإدارة. كما سبق القول في الفصل السابع، يجب أن يقدر المراجع خطر المراجعة الممكن قبوله بمستوى منخفض إذا كانت أمانة العميل محل شك، كجزء من فحص العملاء الجدد وتقييم العملاء الذين يستمر التعامل معهم. حيث يتم غالباً في الشركات التي تتسم الإدارة فيها بالأمانة المنخفضة أدء الأعمال على نحو يؤدى إلى حدوث نزاعات مع المساهمين، الأجهزة التنظيمية، والعملاء. وتنعكس هذه الخلافات على نظرة المستخدمين لجودة المراجعة ويمكن أن تؤدى إلى التقاضي أو إلى خلافات أخرى. ومن أبرز الأمثلة على ذلك، تكون أمانة الإدارة محل شك اذا كان قد تم ادانه أحد أفراد الإدارة الرئيسية في قضية جنائية سابقة. وتشمل الأمثلة الأخرى على الشك في أمانة الإدارة الخلافات المتكررة بين الإدارة وكل من المراجعين السابقين، مصلحة الضرائب، وهيئة سوق المال. ويمكن أن يعبر مايلي عن وجود أمور تتعلق بالشك في أمانة الإدارة: الدوران المتكرار للعاملين في أقسام المراجعة الداخلية والإدارة المالية، والخلافات المستمرة مع إتحادات العمل والعاملين.

تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله Assessing Acceptable audit Risk

حتى يمكن تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله، يجب على المراجع أولاً أن يقدر كل عامل يؤثر في خطر المراجعة الممكن قبوله. ويوضح الجدول ٨-١ الوسائل التي يستخدمها المراجعون لتقدير كل عامل من العوامل الثلاث التي سبق مناقشتها فعلاً. ومن السهل أن يتم القول بعد الإطلاع على جدول ٨-١ أن تقدير كل عامل يخضع بشكل كبير للحكم الشخصي، مما يعني أن التقدير العام يتسم إلى حد كبير بالتقدير الشخصي. ويتمثل الشكل النموذجي في تقييم خطر المراجعة الممكن قبوله في مؤشرات: كبير، متوسط، أو صغير، حيث يشير المؤشر خطر المراجعة الممكن قبوله الصغير إلى عميل أكثر خطورة يتطلب إتمام المراجعة لديه أن يتم تجميع قدر أكبر من الأدلة، تخصيص مراجعين أكثر خبرة، وإجراء فحص أكثر تعمقاً لأوراق العمل. وكلما تم تنفيذ قدر أكبر من المراجعة، يتم التوصل إلى معلومات إضافية عن العميل مما قد يؤدى إلى تعديل خطر المراجعة الممكن قبوله.

تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله في الممارسة

المراجع Henry Rinsk الذي يعمل في منشأة المحاسبة Links, Rindk and Rodman كلف بأن يكون الشريك المسئول عند مراجعة شركة Hungry Food Restautrants وهى سلسلة من ٩ مطاعم عائلية في الغرب الأوسط. ويتم مراجعة هذه الشركة منذ ١٠ سنوات ويتم دائماً التوصل إلى جدارة الإدارة وتعاونهاوسهولة التعامل معها. والشركة محل المراجعة هى شركة عائلية يتم توارثها جيل بعد جيل وهى من الشركات الرابحة، وتتمتع بالسيولة وانخفاض المديونية. وتتسم الإدارة بالأمانة والسمعة الطيبة في مجتمع الأعمال وتربطها علاقات طيبة مع كل من العاملين والموردين والعملاء.

وبعد الإجتماع مع الشركاء الأخرين كجزء من الإجتماع السنوى الذي يتم فيه بحث مدى الاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين، أوصى Henry Rinsk أن يتم تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله في شركة Hun-gry Food بمستوى مرتفع. ويعنى ذلك لمنشأة المحاسبة Links, Rinsk, and Rodman عدم التوسع في الأدلة، إجراء فحص روتينى لأوراق العمل، وتعيين فريق العمل الذي سيقوم بالمراجعة بشكل روتيني.

شكل ٨-١

الوسائل التي يستخدمها الممارسون لتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله

العوامل	الوسائل التي يستخدمها الممارسون لتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله
إعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية	* فحص القوائم المالية بما في ذلك الملاحظات * قراءة محاضر إجتماعات مجلس الإدارة لتحديد الخطط المستقبلية * فحص الشكل 10K للشركات التي طرحت أسهمها للإكتتاب * مناقشة خطط التمويل مع الإدارة
إحتمال وجود صعوبات مالية	* إستخدام النسب المالية والإجراءات التحليلية الأخرى لتحليل القوائم المالية والتعرف على مدى وجود صعوبات مالية * تحديد طبيعة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من خلال فحص القوائم الخاصة بالتدفقات النقدية التاريخية والمتوقعة
أمانة الإدارة	إتباع الإجراءات التي سبق مناقشتها في الفصل السابع الخاصة بقبول العملاء الجدد والاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين

الخطر الطبيعي Inherent Risk

يعد إدخال الخطر الطبيعي في نموذج خطر المراجعة أحد أهم المفاهيم في المراجعة. ويعني ذلك أن يحاول المراجع أن يتنبأ بالتحريفات الأكثر والأقل إحتمالاً في المجموعات الفرعية بالقوائم المالية. وتؤثر هذه المعلومات في حجم الأدلة التي يجب أن يجمعها المراجع، وتؤثر في طريقة جمع المراجع للأدلة وتخصيصها بين المجموعات الفرعية في المراجعة.

ويوجد دائماً بعض الخطر الذي يتمثل في قيام العميل بإرتكاب التحريفات ذات الحجم الفردي أو التجميعي الكبير والذي يكفي لتضليل القوائم المالية. ويمكن أن تكون التحريفات متعمدة أو غير متعمدة ويمكن أن تؤثر في القيمة النقدية لرصيد الحساب أو في الإفصاح. ويمكن أن يكون الخطر الطبيعي منخفضاً في بعض الحالات أو كبيراً جداً في حالات أخرى.

ويظهر نموذج خطر المراجعة وجود علاقة قوية بين الخطر الطبيعي وخطر الرقابة. وعلى سبيل

المثال، تقدير الخطر الطبيعي بنسبة ٤٠٪ وخطر الرقابة بنسبة ٦٠٪ يؤثر في خطر الإكتشاف المخطط وحجم الأدلة المخطط بنفس الشكل الذي يتم فيه تقدير الخطر الطبيعي بنسبة ٦٠٪ وخطر الرقابة بنسبة ٤٠٪. وفي كلتا الحالتين يتم ضرب قيمة الخطر الطبيعي × قيمة خطر الرقابة في المقام بنموذج خطر المراجعة وتكون النتيجة ٢٤٪. ويمكن أن ينظر إلي توحيد كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة على أنه توقع التحريفات بعد أخذ أثر الرقابة الداخلية في الإعتبار. وينظر إلى الخطر الطبيعي على أنه توقع التحريفات قبل أن يتم أخذ أثر الرقابة الداخلية في الإعتبار.

وفي بداية المراجعة، لايوجد الكثير الذي يمكن عمله لتغيير الخطر الطبيعي، حيث يجب على المراجع أن يقدر العوامل التي تشكل الخطر ويعدل حجم الأدلة بما يضمن أن يتم اخذها في الإعتبار. ويجب على المراجع مراعاة العديد من العوامل عند تقدير الخطر الطبيعي:

* طبيعة عمل العميل
* أمانة الإدارة
* دافعية العميل
* نتائج عمليات المراجعة السابقة
* عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة
* الأطراف المرتبطة
* العمليات المالية غير الروتينية
* الحكم الضرورى لتسجيل العمليات المالية وأرصدة الحسابات بشكل دقيق
* إمكانية حدوث إختلاسات
* تركيبة المجتمع

طبيعة عمل العميل Nature of Client's Business

يتأثر الخطر الطبيعي لحسابات معينة بطبيعة عمل العميل. وعلى سبيل المثال، يوجد احتمال كبير لتقادم المخزون في الصناعات الإلكترونية بالمقارنة مع صناعات الحديد والصلب. ويختلف الخطر الطبيعي بشكل كبير من مجال عمل لأخر في حسابات مثل: المخزون، المدينون والقروض الممنوحة للمدينين، الأصول الثابتة. ويكون لطبيعة العمل أثر قليل أو لايوجد لها أثر على الخطر الطبيعى لحسابات مثل: النقدية، الأوراق، الرهونات المستحقة. وكما سبق القول في الفصل السابع أن المعلومات التي يتم التوصل إليها عند التعرف على عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه تساعد كثيراً في تقدير هذا العامل.

إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين عن خطر المراجعة للنشاط في الأنشطة المتخصصة

تعمل معظم الشركات في أنشطة متخصصة ذات سمات إقتصادية، تنظيمية ومحاسبية متخصصة. وحتى يتم توجيه المراجعين بكيفية تقدير الأخطار الطبيعية في الأنشطة المتخصصة، صمم المعهد الأمريكي للمحاسبين سلسلة من إرشادات خطر المراجعة في الأنشطةالمختلفة. ومن بين هذه الأنشطة: البنوك ومنشآت الإدخار، مقاولات الإنشاء، شركات الرعاية الصحية، المنظمات غير الهادفة للربح، شركات الخدمات العامة، الشركات العقارية. ويقوم المعهد الأمريكي بإصدار إرشادات جديدة أو تعديل الإرشادات الحالية عندما يستنتج أنه يجب على المراجعين إدراك التطورات الإقتصادية الحديثة والتنظيميات والجوانب الفنية الجديدة في الشركات التي تعمل في أنشطة معينة.

استقامة الإدارة Integrity of Management

عندما يهيمن فرد واحد أو مجموعة قليلة من الأفراد الذين يفتقدون الاستقامة على الإدارة، سيزيد إحتمال وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية بشكل كبير. واتضح في الفصل الرابع أن نقص الاستقامة لدى الإدارة كان متواجداً في عدد كبير من القضايا الخاصة بالمسئولية القانونية للمحاسبين. وكما سبق القول في الفصل السابع وفي بداية هذا الفصل، تؤثر استقامة الإدارة على تقدير المراجع لخطر المراجع الممكن قبوله، وقد تؤدى في حالات معينة إلى رفض المراجع للتعامل مع العميل.

وعندما يوجد قدر ملائم من الاستقامة لدى الإدارة يمكن في ضوئه أن يقبل المراجع القيام بعملية المراجعة، ولكن لايعبر هذا القدر عن الاستقامة المطلقة في كافة التعاملات، يقوم المراجع عادة بتخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله وأيضاً بزيادة الخطر الطبيعي. وعلى سبيل المثال، قد تسقط الإدارة عناصر رأسمالية مثل مصروفات الصيانة والإصلاح من الإقرار الضريبي. ويجب على منشأة المحاسبة في البداية أن تقيم الدوائر أو الحسابات التي يحتمل أن ترتكب الإدارة التحريفات فيها بدرجة أكبر. ويكون التقدير المرتفع للخطر الطبيعي أمراً ملائماً عندما يعتقد المراجع باحتمال وقوع تحريفات جوهرية.

دافعية العميل Client Motivation

قد تعتقد الإدارة في عديد من المواقف أن ارتكاب تحريفات تؤثر في القوائم المالية سيحقق مزايا لها. وعلى سبيل المثال، إذا حصلت الإدارة على مكافآت كنسبة من إجمالي الأرباح، يمكن أن يؤدى ذلك إلى وجود رغبة لدى الإدارة في زيادة صافي الدخل. وبالمثل، إذا كانت إتفاقية السندات تتطلب أن تظل نسبة التداول أعلى من مستوى معين، يمكن أن يغرى ذلك العميل على زيادة الأصول المتداولة أو تخفيض الإلتزامات المتداولة بقيم تكفى لمقابلة هذه المتطلبات. وأيضاً قد يوجد دافع قوى لتخفيض الدخل على نحو متعمد عندما ترغب الإدارة في دفع ضرائب دخل أقل. إذا كانت الإدارة تفتقد الاستقامة، سيتوافر لديها دوافع محددة تؤدى لإرتكابها التحريف في التقارير المالية.

نتائج عمليات المراجعة السابقة Results of Previous Audits

يوجد إحتمال كبير بوقوع التحريفات التي تم اكتشافها خلال المراجعة بالعام الماضى مرة أخرى في السنة الحالية التي تتم المراجعة عنها. ويرجع ذلك إلى أن العديد من أنواع التحريفات تتسم بطبيعة منتظمة، وإلى أن الشركة غالباً ما تتباطأ في القيام بالتغيرات التي تؤدى للتخلص منها. ولذلك، سيكون المراجع مهملاً إذا تجاهل نتائج المراجعة في السنة السابقة عند وضع برنامج المراجعة للسنة الحالية. وعلى سبيل المثال، إذا اكتشف المراجع وجود عدد كبير من التحريفات في تسعير المخزون، يجب أن يتم تقدير الخطر الطبيعي في مستوى مرتفع، وتنفيذ إختبارات مكثفة في العام الحالى كوسيلة لتحديد ما إذا كان قد تم تصحيح الخلل في النظام الخاص بالعميل. وإذا، من ناحية أخرى، لم يجد المراجع تحريفات في السنوات العديدة الماضية خلال تنفيذ الإختبارات في أحد جوانب المراجعة، يكون ذلك مبرراً للمراجع لتخفيض الخطر الطبيعي، مما يعنى عدم وقوع تغير في الظروف المناسبة.

عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة Initial Versus Repeat Engagement

يكتسب المراجعون المعرفة والخبرة عن إحتمال وقوع التحريفات بعد أداء المراجعة لدى عميل معين لعدة سنوات. وسينتج عن عدم وجود نتائج لمراجعة السنوات السابقة أن يقدر معظم المراجعون قيمة

الخطر الطبيعي على نحو كبير مع العملاء الجدد بالمقارنة مع العملاء القدامى الذين لم يتم إكتشاف تحريفات جوهرية عند إتمام المراجعة لديهم. ويقدر معظم المراجعين مستوى مرتفع للخطر الطبيعي في السنة الأولى للمراجعة، ويقومون بالتخفيض في السنوات التالية بعد إكتساب الخبرة.

الأطراف المرتبطة Related Parties

تعد العمليات المالية التي تتم بين الشركة الأم والشركات التابعة والعمليات المالية بين أفراد الإدارة والشركة التي يعملون فيها من أمثلة العمليات المالية بين الأطراف المرتبطة التي عرفتها النشرة ٥٧ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية. ونظراً لأن هذه العمليات المالية لا تحدث بين أطراف مستقلة تتعامل على أساس من الندية، سيوجد إحتمال أكبر بإحتواء هذه العمليات على التحريفات، مما سيؤدي إلى زيادة الخطر الطبيعي وسبق مناقشة كيفية تحديد وجود أطراف مرتبطة في الفصل السابع.

العمليات المالية غير الروتينية Nonroutine Transactions

من المحتمل أن يتم تسجيل العمليات المالية غير العادية للعميل بشكل غير صحيح بالمقارنة مع العمليات المالية الروتينية بسبب نقص الخبرة. ومن أمثلة ذلك: الخسائر عن الحريق، حيازة أصول كبيرة في القيمة، واتفاقات الإستئجار. ويفيد معرفة المراجع بنشاط العميل وفحصه لمحاضر الإجتماعات، كما سبق المناقشة في الفصل السابع، في معرفة حدوث العمليات غير الروتينية.

الحكم الضرورى على صحة القيم في الأرصدة والعمليات المالية

Judgment Required to Correctly Record Account Balances and Transactions

تتطلب العديد من أرصدة الحسابات وجود تقدير وحكم شخصي من الإدارة. ومن أمثلة ذلك: مخصص الديون المشكوك فيها الخاص بالمدينين، المخزون المتقادم، المسئولية عن السماح بالمدفوعات، واحتياطي الخسائر لقرض البنك. وبالمثل تعد الإصلاحات الأساسية والإحلال الجزئي للأصول أمثلة للعمليات المالية التي تتطلب حكماً شخصياً لتسجيل المعلومات على نحو صحيح.

إمكانية وقوع إختلاسات Susceptibility to Defalcation

يجب أن يهتم المراجع بخطر الاختلاسات المحتمل في المواقف التي يمكن أن يتم فيها تحويل أصول الشركة إلى الإستخدام الخاص للأفراد بسهولة نسبية. ويحدث ذلك لكل من: العملات، الأوراق المالية القابلة للتداولة أو المخزون الذي يمكن تسويقه، حيث لا توجد رقابة دقيقة. وعندما يكون إحتمال وقوع الإختلاس كبيراً يزيد الخطر الطبيعي.

تركيبة المجتمع Makeup of Population

يمكن أيضاً أن تؤثر العناصر الفردية التي تشكل إجمالى المجتمع على نحو متكرر في توقعات المراجع عن وقوع التحريف الجوهرى. وعلى سبيل المثال، يستخدم معظم المراجعين مستوى مرتفع للخطر الطبيعي للمدينين عندما تكون معظم الحسابات مستحقة عن الوضع الذي تكون فيه الحسابات متداولة ومن أمثلة المواقف التي تتطلب قيمة كبيرة للخطر الطبيعي: العمليات المالية مع الشركات الشقيقة، القيم المستحقة على المديرين، المدفوعات النقدية، المدينون العاديون عن شهور عديدة، ولذلك فهذه العمليات تتطلب فحصاً أكبر لوجود إحتمال كبير لوقوع التحريفات عن العمليات العادية الأخرى.

تقدير الخطر الطبيعي Assessing Inherent Risk

يجب على المراجع أن يقيم المعلومات التي تؤثر في الخطر الطبيعي ويقرر بناء عليها مقدار عامل الخطر الطبيعي الملائم في كل دائرة، أو حساب، وأيضاً في عديد من الأوقات على مستوى كل هدف للمراجعة. وسيوجد بعض العوامل، مثل استقامة الإدارة، التي تؤثر في العديد أو في كل الدوائر، بينما بعض العوامل الأخرى، مثل العمليات غير الروتينية، تؤثر فقط في حساب محدد أو هدف مراجعة محدد. وعلى الرغم من أن المهنة لم تضع معايير أو تعليمات عن كيفية التوصل للخطر الطبيعي، فإن المؤلفان يعتقدان أن المراجعين يتخذون موقفا متحفظا عند التوصل لمثل هذا التقدير. حيث يميل معظم المراجعين إلى تحديد الخطر الطبيعي بقيمة تزيد بكثير عن ٥٠٪ وربما في بعض الحالات المثلى يتم تحديده بقيمة تبلغ ١٠٠٪ عندما يوجد أى إحتمال مناسب لوقوع تحريفات جوهرية. وعلى سبيل المثال، بفرض انه عند مراجعة المخزون لاحظ المراجع أنه: (١) يوجد عدد كبير من التحريفات تم اكتشافه في السنة السابقة، و(٢) يوجد إنخفاض في معدل دوران المخزون هذا العام. سيضع العديد من المراجعين الخطر الطبيعي في مستوي مرتفع نسبياً [سيضعه البعض بقيمة تبلغ ١٠٠٪] لكل هدف يتعلق بالمخزون في مثل هذه الظروف.

التوصل للمعلومات لتقدير الخطر الطبيعي Obtain Information to Assess Inherent Risk

يبدأ المراجعون تقدير الخطر الطبيعي خلال مرحلة التخطيط، ويقومون بتحديث هذا التقدير خلال كافة مراحل المراجعة. وتم تناول المعلومات المناسبة لتقدير الخطر الطبيعي خلال مرحلة التخطيط على نحو كاف في الفصل السابع. وعلى سبيل المثال، تتعلق مصادر المعلومات التالية مباشرة بكيفية تقدير الخطر الطبيعي: المناقشة التي تتم مع العميل للحصول على معلومات عن مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه، زيارة المصانع ومقر الإدارة لدى العميل، التعرف على الأطراف المرتبطة. وعندما يقوم المراجع بأداء عدد متنوع من الإختبارات خلال المراجعة، يتم التوصل لمعلومات إضافية غالباً ما توثر في التقرير الأصلي.

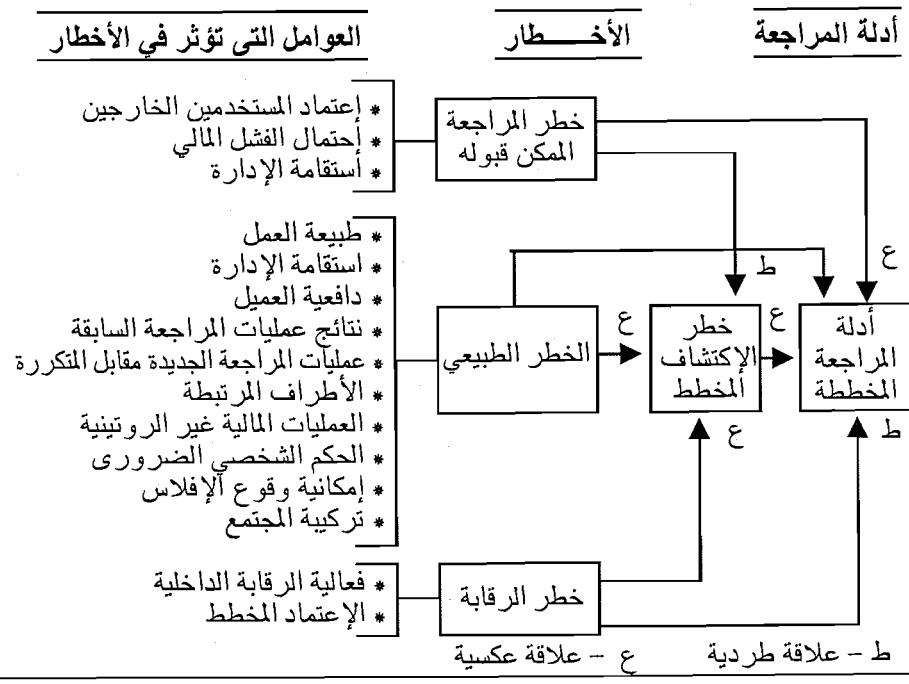
ملخص للأخطار Summary of Risks

الهدف التعليمي ٨ - ٩: مناقشة العلاقة بين مكونات الخطر

يلخص الشكل ٨-٦ العوامل التي تحدد كل خطر، وأثر المكونات الثلاثة للخطر في تحديد خطر الإكتشاف المخطط، والعلاقة بين كافة الأخطار الأربعة وأدلة المراجعة المخططة. وتشير «ط» في الشكل إلي وجود علاقة طردية بين مكون الخطر وخطر الإكتشاف المخطط أو الأدلة المخططة، بينما تشير «ع» إلى وجود علاقة عكسية. ومثلاً، ينتج عن الزيادة في خطر المراجعة الممكن قبوله زيادة في خطر الإكتشاف المخطط [ط]، وإنخفاض في أدلة المراجعة المخططة [ع]. ويلاحظ عند مقارنة الشكل ٨-٦ بالشكل ٨-٥، أن كلا الشكلان يتضمنان نفس المفاهيم. وبالإضافة إلى تأثيره على أدلة المراجعة المخططة، يؤثر خطر المراجعة الممكن قبوله في إختيار الأفراد الذين يتم تخصيصهم لأداء عمليات المراجعة وفي مدى الفحص اللازم لإتمام المراجعة.

شكل ٨-٦ :

العلاقة بين العوامل التي تؤثر في الأخطار والأخطار والعلاقة بين الأخطار والأدلة المخططة



الإعتبارات الأخرى للأهمية النسبية والخطر

Other Materiality and Risk Considerations

خطر المراجعة للمجموعات الفرعية

الهدف التعليمي ٨-١٠: مناقشة الخطر للمجموعات الفرعية وصعوبات القياس

يتم تحديد كل من خطر الرقابة والخطر الطبيعي عادة في كل دائرة، في كل حساب، وعادة مايتم ذلك حتى لكل هدف من أهداف المراجعة، ولايتم تحديد قيمة هذين الخطرين على مستوى المراجعة ككل، ولكن يحتمل أن تختلف قيمتهما من دائرة إلى دائرة، ومن حساب إلى حساب، ومن هدف إلى هدف في نفس عملية المراجعة. وقد تكون الرقابة الداخلية فعالة بالنسبة للمخزون و الحسابات المرتبطة به بالمقارنة مع الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة. وبالتالي ستختلف قيمة خطر الرقابة في الحسابات المختلفة طبقاً لفعالية الرقابة الداخلية. ومن المحتمل أيضاً أن تختلف العوامل التي توثر في الخطر الطبيعي، مثل إمكانية حدوث الإختلاسات وروتينية العمليات المالية، من حساب إلي حساب. ولهذا السبب، من الطبيعي أن تتنوع قيم الخطر الطبيعي في الحسابات المختلفة في نفس عملية المراجعة ما لم يوجد بعض العوامل المتداخلة ذات الإهتمام مثل استقامة الإدارة.

ويتم عادة تحديد خطر المراجعة المكن قبوله خلال مرحلة التخطيط ويتم تثبيته في كل حساب رئيسي وكل دائرة. وعادة ما يستخدم المراجعون نفس قيمة خطر المراجعة المكن قبوله لكل مجموعة نوعية نتيجة ارتباط العوامل التي تؤثر في خطر المراجعة المكن قبوله بعملية المراجعة ككل وليس بالحسابات الفردية. وعلى سبيل المثال، يرتبط اعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية عند اتخاذ القرارات بإجمالى القوائم المالية وليس بحساب واحد أو اثنين.

وفي بعض الحالات، برغم ذلك، قد يكون ملائماً تحديد خطر المراجعة المقبول بمستوى منخفض لأحد الحسابات عن بعض الحسابات الأخرى. وفي المثال السابق، على الرغم من تقرير المراجع استخدام مستوى متوسط لخطر المراجعة الممكن قبوله للمراجعة ككل، قد يقرر المراجع تخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله إلى مستوى منخفض للمخزون إذا تم استخدام المخزون كضمان لقرض قصير الأجل.

ويستخدم بعض المراجعين نفس مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله لكل مجموعة فرعية بنفس مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله العام، بينما يستخدم بعض المراجعين الأخرين مستويات أعلى لخطر المراجعة الممكن قبوله في كل مجموعة فرعية. حيث يرى هؤلاء المراجعين ان استخدام مستويات أعلى لخطر المراجعة المقبول في كل مجموعة فرعية يتم بسبب وجود تفاعلات بين الحسابات المختلفة والعمليات المالية المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية وأيضاً بسبب الإرتباط بين الإختبارات المتعددة. وعلى نحو مختلف، إذا تم تنفيذ المراجعة في المجموعات الفرعية عند مستوى محدد من خطر المراجعة الممكن قبوله، يمكن أن يكون المراجع متأكدا من أن خطر المراجعة للقوائم المالية كوحدة سيكون منخفضا. ويستخدم بعض ا لمراجعين الاخرين نفس مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله للمجموعات الفرعية لخطر المراجعة الممكن قبوله العام بسبب صعوبة القياس. وسيتم إستخدام المنهج الأخير في الأمثلة التي سيتم ذكرها في الفصول التالية، ولكن تعد كافة المناهج مقبولة في ممارسة المراجعة.

ونظراً لإختلاف كل من خطر الرقابة والخطر الطبيعي من دائرة إلى دائرة، ومن حساب إلى حساب، أو من هدف إلى هدف، سيختلف أيضاً خطر الإكتشاف المخطط وأدلة المراجعة التي يجب أن يتم الحصول عليها. وهذه النتيجة لاتدعو للدهشة. حيث تختلف الظروف الخاصة بكل عملية مراجعة وبالتالي يتوقف الحجم المطلوب من الأدلة على هذه الظروف الخاصة. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب المخزون إجراء إختبارات مكثفة في عملية مراجعة نتيجة ضعف الرقابة الداخلية والإهتمام بتقادم المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية في النشاط الذي يعمل العميل فيه. وفي نفس عملية المراجعة، قد يتطلب رصيد المدينين حجماً أقل من الإختبارات نتيجة فعالية الرقابة الداخلية، سرعة تحصيل أرصدة العملاء، وجود علاقة ممتازة بين العميل وعملائه، ونتائج المراجعة الجيدة في السنوات السابقة. وبالمثل، وخلال عملية مراجعة معينة للمخزون، يمكن أن يقدر المراجع وجود مستوى مرتفع من الخطر الطبيعي لتحريف القيمة القابلة للتحقق بسبب وجود إحتمال كبير للتقادم، ولكن يتم تحديد مستوى منخفض من الخطر الطبيعي لتحريف التصنيف بسبب شراء نوع واحد فقط من المخزون.

ربط التحريف المقبول والأخطار بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد

Relating Tolerable Misstatement and Risk to Balance - Related audit Objectives

على الرغم من أنه من المتعارف عليه في الممارسة العملية أن يتم تقدير كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالرصيد، إلا أنه من غير المتعارف عليه أن يتم تخصيص الأهمية النسبية للأهداف. ويستطيع المراجعون ان يربطوا بكفاءة بين الأخطار ومعظم الأهداف. ومن السهل أن يتم تحديد العلاقة بين الخطر وهدف أو أكثر. وعلى سبيل المثال، من غير المحتمل أن يؤثر التقادم في المخزون على أى هدف بخلاف القيمة القابلة للتحقق. وسيكون أمراً صعباص أن يتم تقدير ماهى قيمة الأهمية النسبية التي يمكن توزيعها على حساب معين، ثم يتم تخصيص القيمة المخصصة على هذا الحساب على هدف أو أكثر.. ولايحاول معظم المراجعين القيام بذلك.

جدول ٨ - ٢
العلاقات بين الخطر والأدلة

الموقف	خطر المراجعة المقبول	الخطر الطبيعي	خطر الرقابة	خطر الإكتشاف المخطط	حجم الأدلة المطلوب
١	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	منخفض
٢	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط
٣	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	مرتفع
٤	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط
٥	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط	متوسط

حدود القياس Measurement Limitations

يتمثل أهم حدود تطبيق نموذج خطر المراجعة في صعوبة قياس مكونات النموذج. وعلي الرغم من أن المراجع يبذل أقصى جهده في تخطيط المراجعة، إلا أن تقدير كل من: خطر المراجعة الممكن قبوله ، الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، وبالتالي خطر الإكتشاف المخطط يتم من خلال إستخدام الحكم الشخصي ويعد أمراً تقريبياً للواقع على أفضل وصف له. وتخيل على سبيل المثال، محاولة أن يتم تقدير دقيق للخطر الطبيعي من خلال تحديد أثر عوامل مثل التحريفات التي تم اكتشافها في عمليات المراجعة بالسنوات السابقة والتغيرات التكنولوجية في النشاط الذي يعمل العميل فيه.

وحتى يمكن التغلب على مشكلة القياس هذه، يستخدم العديد من المراجعين مقاييس وصفية مثل المصطلحات: «منخفض»، «متوسط»، و«مرتفع». ويوضح الجدول ٨-٢ كيف يمكن للمراجع إستخدام المعلومات لتقدير الحجم الملائم من الأدلة الذي يجب جمعه. وعلى سبيل المثال، في الموقف ١، قرر المراجع أن يقبل خطر مراجعة مرتفع للحساب أو الهدف. واستنتج المراجع أن هناك خطر منخفض للتحريف في القوائم المالية وأن الرقابة الداخلية فعالة. وبالتالي، يكون ملائما أن يتم تحديد خطر الإكتشاف المخطط على نحو مرتفع. وبناء على ذلك يكون حجم الأدلة المطلوب منخفضاً. وفي الموقف ٣، يحدث العكس تماماً. فعند تحديد كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة على نحو مرتفع، مع وجود رغبة لدى المراجع في تحديد مستوى منخفض لخطر المراجعة، يكون من الضروري أن يتم جمع قدر كبير من الأدلة. وتقع المواقف الثلاث الأخرى بين هذين الموقفين المتطرفين.

وسيعد أمراً صعباً أن يتم قياس حجم الأدلة الذي يتلائم مع مستوى معين من خطر الإكتشاف المخطط. ويتكون من برنامج المراجعة النموذجي الذي يهدف إلى تخفيض خطر الإكتشاف إلى المستوى المخطط من مجموعة من إجراءات المراجعة العديدة التي يتم دمجها معاً، ويستخدم كل منها نوعاً مختلفاً من الأدلة يتم تطبيقه على أهداف مراجعة مختلفة. ولاتتسم وسائل القياس التي يستخدمها المراجع بالدقة، ولذلك لايمكن التوصل إلى مقياس كمي دقيق عن الأدلة الموحدة. وبدلا من ذلك، يستخدم المراجع الحكم الشخصي لتقييم ما إذا كان قد تم تخطيط المراجعة للحصول على الحجم الملائم من الأدلة الذي يقابل تحديد خطر الإكتشاف المخطط وفقاً لمستوى منخفض، متوسط، أو مرتفع. وبإفتراض توافر وسائل قياس كافية تسمح للمراجع بأن يعرف أن هناك ضرورة للحصول على قدر أكبر من الأدلة ليتلائم ذلك مع خطر الإكتشاف المخطط المنخفض بالمقارنة مع مستوى خطر الإكتشاف المتوسط أو المرتفع. فيجب في هذه الحالة إستخدام الحكم المهني لتقرير ماهو حجم الأدلة الذي يجب التوصل عليه بقدر أكبر.

وعند تطبيق نموذج خطر المراجعة، يهتم المراجعون بأخطاء الزيادة وأخطاء التخفيض في الأرصدة، ولكن يهتم معظم المراجعين بالنوع الأخير بشكل أكبر. حيث تعرض أخطاء التخفيض منشأة المحاسبة إلى التقاضي وتحمل المسئولية القانونية وأيضا خسارة السمعة المهنية.

ونظراً لوجود رغبة في تجنب تنفيذ إجراءات لا ضرورة لها في المراجعة، يقوم عادة المراجعون بتقدير الأخطار على نحو متحفظ. وعلى سبيل المثال، قد لا يقدر المراجع الخطر الطبيعي أو خطر الرقابة بقيمة تقل عن ٥, على الرغم من إنخفاض إحتمال وقوع تحريفات. وفي عمليات المراجعة هذه، يتم التقدير بقيم ٥, لتعبر عن الخطر المنخفض، ٨, لتعبر عن الخطر المتوسط، ١ لتعبر عن الخطر المرتفع عند استخدام القياس الكمي.

قائمة تخطيط الأدلة للإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances Evidence Planning Worksheet

يصمم المراجعون في الممارسة أنواعاص مختلفة من القوائم لتساعدهم في تحديد الإعتبارات التي تؤثر في أدلة المراجعة حتى يمكنهم التوصل إلى حجم الأدلة الذي يجب أن يتم جمعه. ويوضح الشكل ٨-٧ أحد صور هذه القوائم عند مراجعة أرصدة المدينين في شركة Hillsburg Hardwar Co. حيث تم إدراج الأهداف التسعة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة والتي سبق أن تم تقديمها في الفصل الخامس في قمة الأعمدة بالقائمة. ويعبر الصفان الأول والثاني عن خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي، الذين تم دراستهما في هذا الفصل. وتم إدراج التحريف المحتمل أسفل القائمة. واتخذت المسئولة عن عملية المراجعة القرارات التالية عند مراجعة هذه الشركة:

* **التحريف المقبول.** تم تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية بمبلغ ٣٧٠٠٠ [١٠٪ من الأرباح من التشغيل ٣٦٩٠٠٠] وتم توزيع ٢٢٠٠٠ دولار لمراجعة المدينين.
* **خطر المراجعة المقبول .** تم تقدير خطر المراجعة المقبول بمستوى مرتفع بسبب: الحالة المالية الجيدة للشركة والأمانة العالية للإدارة، ووجود عدد قليل من المستخدمين للقوائم المالية.
* **الخطر الطبيعى .** تم تقدير الخطر الطبيعى بمستوى منخفض لكافة الأهداف المرتبطة بالرصيد ما عدا القيمة القابلة للتحقق. وحدثت تسويات في السنوات الأخيرة في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها نظراً لوجود تخفيض في قيمته.

شكل ٨ – ٧

قائمة الأدلة المخططة لتحديد الإختبارات التفصيلية للأرصدة

فى شركة Hillsburg Hardwar Co. – المدينون

	الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمنى	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض و الإفصاح
خطر المراجعة المكن قبوله	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع
الخطر الطبيعى	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض
خطر الرقابة – المبيعات									
خطر الرقابة– النقدية المحصلة									
خطر الرقابة – الرقابة الإضافية									
الإختبارات التفصلية للعمليات المالية– المبيعات									
الإختبارات التفصيلية للعمليات المالية– النقدية المحصلة									
الإجراءات التحليلية									
خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية للأرصدة									
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة									

التحريف المحتمل ٢٢٠٠٠ دولار

وستكون قيمة خطر الإكتشاف المخطط واحدة تقريباً فى كل هدف مراجعة يرتبط بالرصيد عند مراجعة المدينيين فى هذه الشركة إذا كان المراجع يرغب فقط فى أخذ العوامل الثلاث التالية فى الإعتبار: خطر المراجعة المكن قبوله، الخطر الطبيعي، والتحريف المحتمل. وتوضح قائمة الأدلة المخططة أنه يجب أخذ العوامل الأخرى فى الإعتبار قبل إتخاذ القرار النهائي بشأن الأدلة. وسيتم دراسة ذلك في الفصول التالية، وسيتم إجراء تكامل بين العوامل في قائمة الأدلة المخططة.

العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة المراجعة

Relationship of Risk and materiality and audit evidence

الهدف التعليمي ٨-١١: مناقشة كيف يمكن الربط وإجراء التكامل بين الأهمية النسبية والخطر خلال عملية المراجعة

يعد كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومان وثيقى الصلة ولايمكن الفصل بينهما. فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم. ويأخذ كلا المفهومين في الإعتبار، يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين. وعلى سبيل المثال، تعد الجملة التالية جملة دقيقة وذات معنى: يخطط المراجع لجمع أدلة المراجعة بحيث يوجد خطر مقداره ٥٪ [خطر المراجعة المكن قبوله] للفشل فى إكتشاف التحريفات التى تزيد عن التحريفات المحتملة التي تبلغ قيمتها ٢٥٠٠٠ دولار [مستوى الأهمية النسبية]. فإذا تم حذف أي من الخطر أو الأهمية النسبية من الجملة تصبح غير ذات معنى. حيث أن وجود خطر مقداره ٥٪ دون تحديد مقياس للأهمية النسبية قد يعنى أن التحريف الذي يبلغ ١٠٠ دولار أو مليون يعد تحريفاً مقبولاً. أما ذكر ٢٥٠٠٠ دولار بدون تحديد مستوى معين للخطر قد يتضمن أن مستوى الخطر بـ ١٪ أو ٨٠٪ يمثل مستوى مقبول.

ويوضح الشكل ٨-٨ العلاقات بين التحريف المحتمل والأخطار الأربعة عند تخطيط أدلة المراجعة، ويلاحظ أن التحريف المحتمل لايؤثر في أي من الأخطار الأربعة وأن الأخطار لاتؤثر في التحريف المحتمل، ولكنهما معا يحددان الأدلة المخططة.

تقييم النتائج Evaluating Results

بعد أن يقوم المراجع بتخطيط المراجعة وتجميع أدلة المراجعة، يمكن أيضاً أن يتم وضع النتائج في ضوء تقييم نسخة من نموذج خطر المراجعة. ويوجد مناقشة موجزة لهذه النتائج الخاصة بالتخطيط فقط في هذا الفصل، حتى يتم تقديم عرض أكثر تكاملاً لنموذج خطر المراجعة. وسيتم دراسة النتائج على نحو أكثر تعمقاً فى الفصول التالية:

ويتمثل النموذج التالى في نموذج خطر المراجعة الخاص بتقييم نتائج المراجعة والذي أوردته النشرة رقم ٤٧ من معايير المراجعة:

$$\text{ش خ} = \text{خ ط} \times \text{خ ر} \times \text{ش خ ك}$$

حيث:

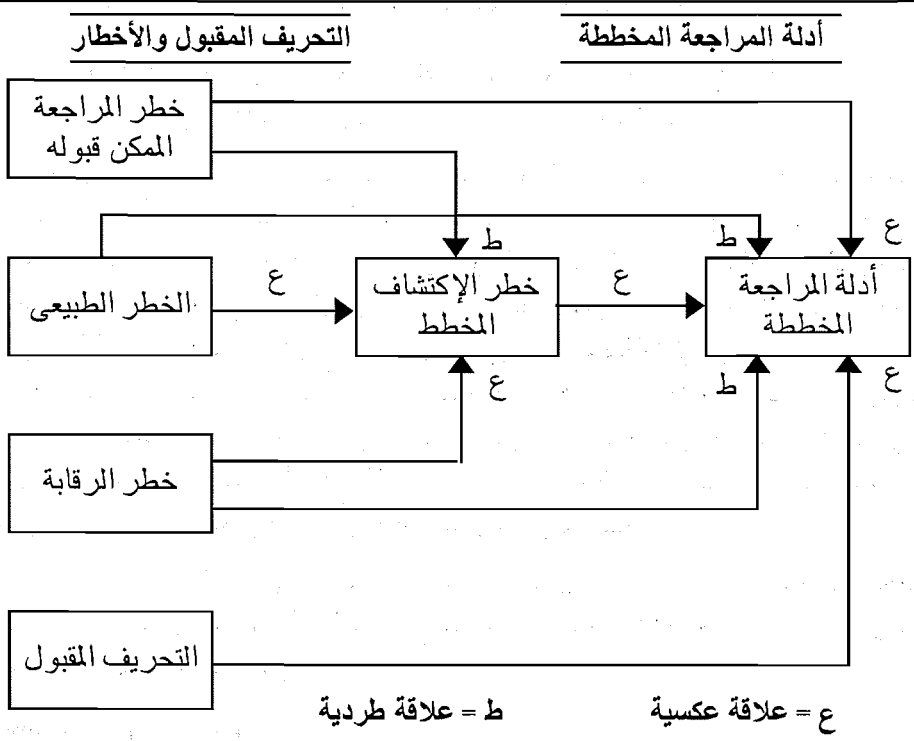
ش خ = خطر الرقابة المحقق وهو يمثل مقياس للخطر الذي يرتضيه المراجع لوجود تحريف جوهري في حساب بالقوائم المالية بعد قيام المراجع بجمع الأدلة.

خ ط = الخطر الطبيعي ويعبر عن نفس مضمون الخطر الطبيعي الذي سبق مناقشته في مرحلة التخطيط ما لم يتم تعديله في ضوء معلومات جديدة.

خ ر = خطر الرقابة وهو أيضاً يعبر عن نفس مضمون خطر الرقابة السابق مناقشته ما لم يتم تعديله خلال المراجعة.

ش خ ك = خطر الإكتشاف المحقق وهو مقياس لخطر عدم اكتشاف أدلة المراجعة في مجموعة فرعية للتحريفات التي تزيد عن قيمة محتملة في حالة وقوع هذه التحريفات. ويمكن للمراجع أن يخفض خطر الإكتشاف المحقق فقط من خلال تجميع الأدلة الأساسية.

شكل ٨ – ٨
العلاقة بين التحريف المحتمل والأخطار لتحديد الأدلة المخططة



وأظهرت نتائج البحوث التي أجريت بعد إصدار النشرة رقم ٤٧ أنه من غير الملائم أن يتم استخدام معادلة التقييم هذه بالشكل المذكور في النشرة رقم ٤٧ . حيث يمكن أن يؤدى ذلك إلى تخفيض خطر الإكتشاف المحقق فقط من خلال تجميع الأدلة الأساسية.

وأظهرت نتائج البحوث التي أجريت بعد إصدار النشرة رقم ٤٧ أنه من غير الملائم أن يتم إستخدام معادلة التقييم هذه بالشكل المذكور في النشرة رقم ٤٧ . حيث يمكن أن يؤدى ذلك إلى تخفيض في قيمة خطر المراجعة المحقق.

وحتى إذا كان استخدام هذه المعادلة يعد أمراً غير ملا ئم لخطر المراجعة المحقق، فإن العلاقات الواردة فى المعادلة تعد علاقات صحيحة ويجب استخدامها في الممارسة. وتظهر المعادلة أن هناك ثلاث طرق لتخفيض خطر المراجعة إلى المستوى المقبول:

- **تخفيض الخطر الطبيعي.** نظراً لأن الخطر الطبيعي يتم تقيمه بناء على تقدير المراجع للظروف الخاصة بالعميل، فإن هذا التخطيط يتم فقط خلال مرحلة التخطيط وعادة لايتغير ما لم توجد حقائق جديدة يتم اكتشافها خلال المراجعة.
- **تخفيض خطر الرقابة.** يتأثر تقدير خطر الرقابة بالرقابة الداخلية للعميل وإختبارات المراجع لهذه الرقابة. ويمكن أن يخفض المراجعون خطر الرقابة بإجراء المزيد من الإختبارات المكثفة للرقابة إذا كان لدى العميل رقابة فعالة.
- **تخفيض خطر الإكتشاف المخطط من خلال زيادة اختبارات المراجعة التفصيلية.** يمكن أن يخفض المراجعون خطر الإكتشاف المحقق عن طريق جمع الأدلة بإستخدام: الإجراءات التحليلية،

الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويمكن أن يؤدى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بإفتراض أنها فعالة، وإختيار أحجام أكبر للعينات إلى تخفيض خطر الاكتشاف المحقق.

ويجب أن يتم استخدام الحكم المهني حتى يتم دمج العوامل الثلاث لتحقيق خطر مراجعة مقبول فى مستوى منخفض. وتصمم بعض منشآت المحاسبة أساليب معقدة لمساعدة المراجعين على التوصل للحكم الشخصى، بينما تترك بعض منشآت المحاسبة هذه القرارات لكل فريق مراجعة.

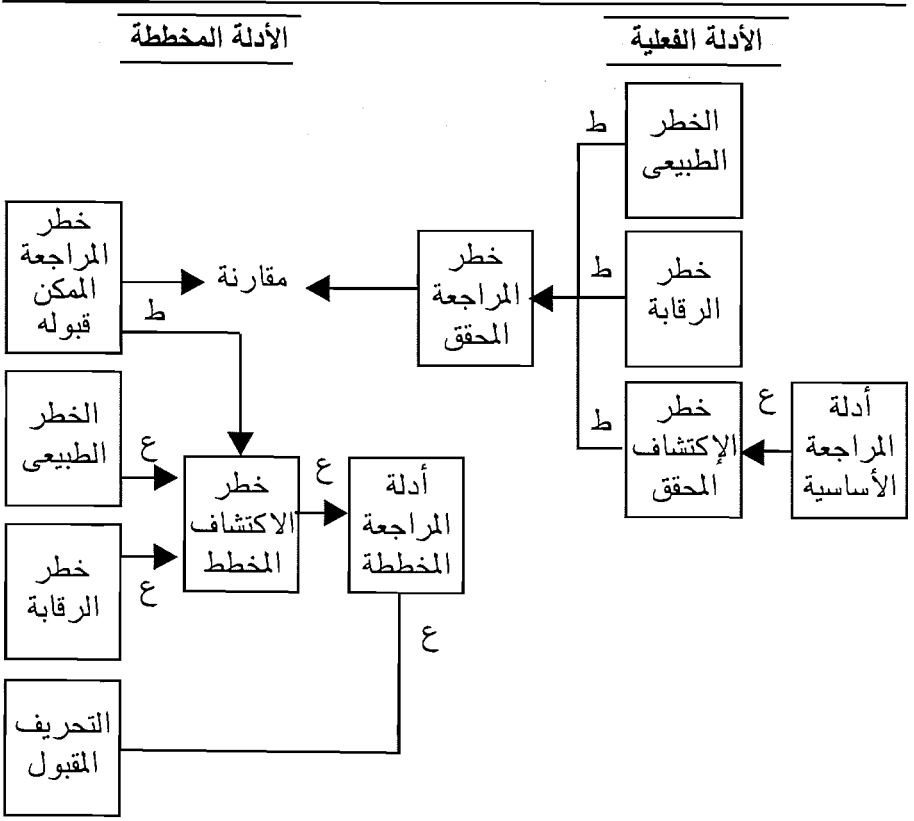
ويوضح الشكل ٨ – ٩ نسختى نموذج خطر المراجعة الخاصين بالتخطيط وتقييم النتائج ويظهر الجانب الأيمن من الشكل ان جمع قدر أكبر من الأدلة الأساسية يؤدي إلى تخفيض خطر الإكتشاف المخطط. ويؤدى وجود خطر إكتشاف محقق منخفض مع خطر طبيعى منخفض وخطر رقابة منخفض إلى تخفيض خطر الرقابة المحقق.

تعديل الأخطار والأدلة Revising Risks and evidence

كما سبق القول، يعد نموذج خطر المراجعة نموذجا للتخطيط بصفة أساسية وبالتالى يكون له إستخدام محدود فى تقييم النتائج. ويجب تحرى العناية الشديدة عند تعديل عوامل الخطر إذا لم تكن النتائج الفعلية جيدة كما تم التخطيط.

شكل ٨ – ٩

نموذج خطر المراجعة للأدلة المخططة ونموذج خطر المراجعة لتقييم النتائج



ولاتوجد أية مشكلات عندما يجمع المراجع الأدلة المخططة ويستنتج أن تقدير كل خطر كان مناسبا أو أفضل مما كان يعتقد. حيث سيستنتج المراجع أنه تم تجميع أدلة كافية للحساب فى الدائرة.

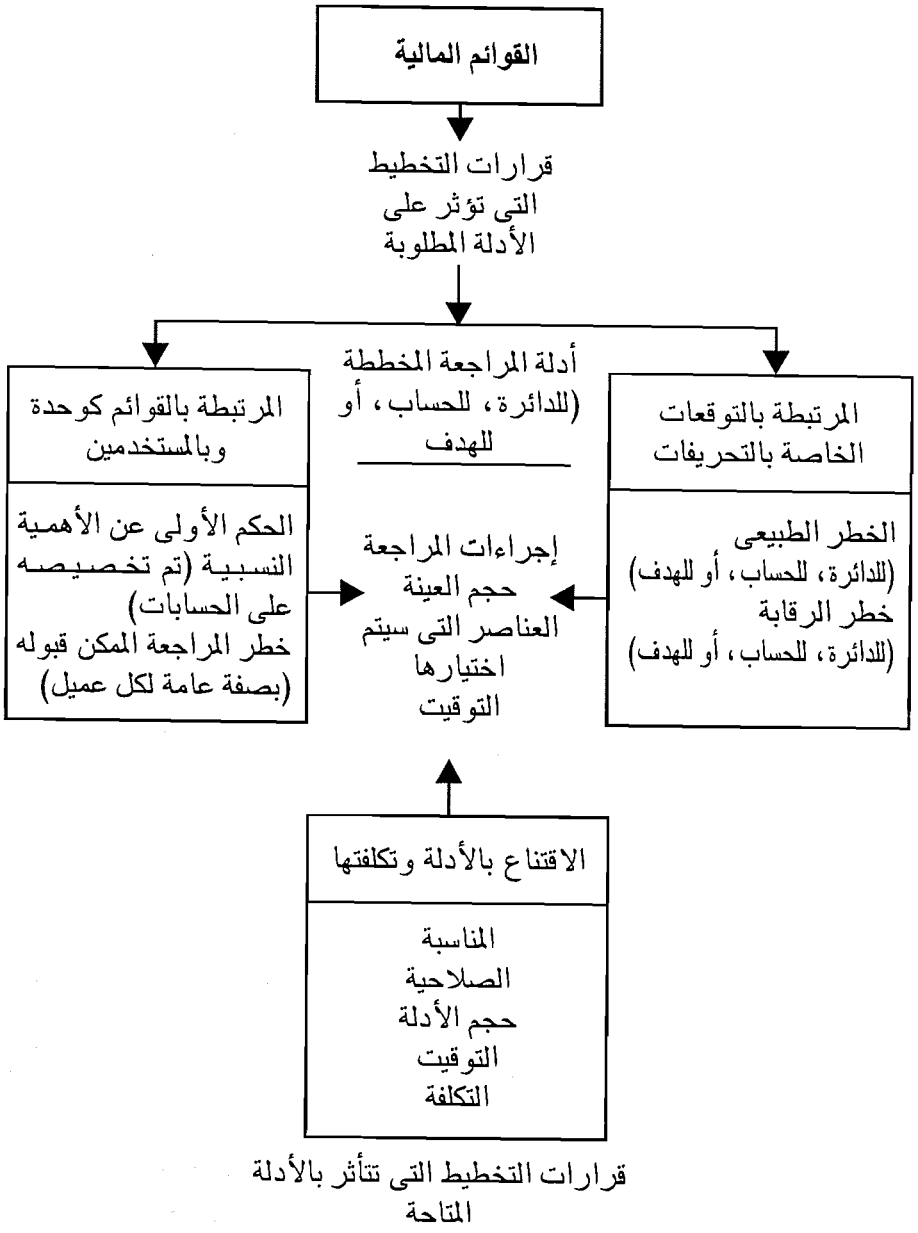
ويجب تحرى عناية خاصة عندما يقرر المراجع، بناء على الأدلة التى تم جمعها، أن التقدير الأصلى لخطر الرقابة أو للخطر الطبيعى كان أقل مما يجب أو أن خطر المراجعة المكن قبوله كان أكبر مما يجب. وفى مثل هذه الحالات يجب أن يتبع المراجع منهجاً من خطوتين. أولاً، يجب أن يعدل المراجع التقدير الأصلى عن الخطر المناسب. وسيوجد إنتهاك للعناية المعتادة أن يتم ترك التقدير الأصلى دون تغيير إذا علم المراجع أنه غير ملائم. ثانياً، يجب أن يأخذ المراجع فى الاعتبار أثر التعديل على متطلبات الأدلة، بدون إستخدام نموذج خطر المراجعة. وأظهرت نتائج البحوث فى مجال المراجعة أنه إذا تم استخدام الخطر المعدل فى نموذج خطر المراجعة لتحديد خطر الإكتشاف المخطط المعدل، سيوجد مشاكل تنجم عن عدم زيادة كفاية الأدلة. وبدلاً من ذلك، يجب أن يقيم المراجع بعناية مضمون تعديل الخطر وتعديل الأدلة على نحو ملائم، بعيداً عن نموذج خطر المراجعة. ويوجد مثال يستخدم لتوضيح تعديل عامل فى نموذج خطر المراجعة. بغرض أن المراجع يقوم بالتأكد من أرصدة المدينين، بناء على التحريفات التى وجدها، وتوصل إلى إستنتاج مؤداه أن تقدير خطر الرقابة الأصلى بمستوى منخفض لم يكن ملائماً. يجب على المراجع أن يعدل تقدير خطر الرقابة بزيادته وأن يراعى بعناية أثر التعديل على الأدلة الإضافية المطلوبة فى دائرة المبيعات والتحصيل. ويجب أن يتم ذلك دون إعادة حساب خطر الإكتشاف المخطط.

ملخص Summary

تم فى هذا الفصل مناقشة أثار الأهمية النسبية والأخطار المناسبة على تخطيط المراجعة. ويتمثل الغرض من إستخدام الأهمية النسبية والأخطار فى مساعدة المراجع على جمع الأدلة الكافية بأفضل وأكفأ طريقة ممكنة. ويوضح الشكل ٨-١٠ أثر الأهمية النسبية ومعظم الأخطار الهامة التى تم مناقشتها فى هذا الفصل على قرارات الأدلة التى سبق مناقشتها فى الفصل السادس.

شكل ٨ – ١٠

العلاقة بين الأهمية النسبية والأخطار والأدلة المتاحة فى تخطيط المراجعة



المصطلحات الأساسية

خطر المراجعة الممكن قبوله Acceptable Audit Risk : مقياس لرغبة المراجع فى قبول القوائم المالية التى تحتوى على تحريف جوهرى بعد إنتهاء المراجعة وإصدار تقرير نظيف. أنظر أيضاً التأكد في المراجعة.

تخصيص الحكم الأولى عن الأهمية النسبية Allocation of preliminary Judgment abaut materiality : عملية يتم من خلالها تخصيص قيمة التحريف الذي يعد جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية بناء على الحكم الأولى للأهمية النسبية لكل حساب في الميزانية.

التأكد في المراجعة Audit Assurance : متمم لخطر المراجعة الممكن قبوله، حيث يعبر القول عن وجود خطر مراجعة مقبول مقداره ٢٪ عن وجود تأكد مقداره ٩٨٪، ويطلق عليه أيضاً التأكد العام أو مستوى التأكد.

نموذج خطر المراجعة Aucbit Risk Model : نموذج رسمى يعكس العلاقات بين: خطر المراجعة الممكن قبوله (خ م ق)، الخطر الطبيعى (خ ط)، خطر الرقابة (خ ر)، وخطر الإكتشاف المخطط (خ ك)؛ **خ ك= خ م ق/(خ ط × خ ر)**

خطر الأعمال Business Risk : خطر تعرض المراجع أو منشأة المحاسبة للضرر بسبب العلاقة مع العميل، على الرغم من صحة تقرير المراجعة الذي تم إصداره.

خطر الرقابة Control Risk : مقياس لتقدير المراجع لإحتمال وقوع تحريفات تزيد عن قيمة الخطأ المحتمل في مجموعة فرعية لن يتم منعها أو كشفها بواسطة الرقابة الداخلية للعميل.

طريقة التصور المباشر للتحريفات المقدرة Direct Projection method of Esfimating mis-statement : صافى التحريفات في العينة مقسوم على إجمالى حجم العينة، مع الضرب في قيمة إجمالى المجتمع المسجلة.

الخطر الطبيعي Inherent Risk : مقياس لتقدير المراجع لإحتمال وقوع تحريفات جوهرية في مجموعة فرعية قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الإعتبار.

الأهمية النسبية Materiality : مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يحتمل أن يؤدى إلى تغيير حكم شخص مناسب يعتمد على هذه المعلومات، أو يحتمل أن يؤثر في حكم الشخص المناسب من خلال الحذف أو التحريف.

خطر الإكتشاف المخطط Planned detection Risk : مقياس لخطر فشل المراجع في إستخدام أدلة المراجعة في مجموعة فرعية لكشف تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في حالة وقوع هذه التحريفات. **خ ك = خ م ق / (خ ط × خ ر).**

الحكم الأولى عن الأهمية النسبية Preliminerly Judgment about materiality: القيمة القصوى للتحريفات التي يعتقد المراجع انها موجودة بالقوائم المالية ولاتؤثر على قرارات المستخدمين المناسبين. يتم إستخدامها في تخطيط المراجعة.

الحكم المعدل عن الأهمية النسبية Revised Judgment about materiality: التغيير في الحكم الأولى للمراجع عن الأهمية النسبية عندما يجد المراجع أن الحكم الأولى كان كبيراً جداً أو صغيراً جداً.

الخطر Risk : مدى قبول المراجع لوجود مستوى معين عن عدم التأكد خلال أداء وظيفة المراجعة.

خطأ المعاينة Sampling Error : ينتج بسبب إختيار المراجعة لجزء فقط من المجتمع.

التحريف المقبول Tolerable misstatement: مقدار الأهمية النسبية المخصص على رصيد حساب معين، يستخدم فى تخطيط المراجعة.

أسئلة للمراجع

٨-١ **(الهدف ٨-١)** تم في الفصل السابع تقديم سبع أجزاء في مرحلة تخطيط المراجعة. ما هو الجزء الخاص بتقييم الأهمية النسبية والخطر؟

٨-٢ **(الهدف - ٢)** عرف المقصود بمصطلح الأهمية النسبية كما يتم إستخدامه في المحاسبة والمراجعة. ما هى العلاقة بين الأهمية النسبية وجملة الحصول على تأكيد مناسب التي يتم إستخدامها في تقرير المرا جعة؟.

٨ - ٣ **(الهدفين ٨-١، ٨-٢)** إشرح أهمية وصعوبة تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة العملية.

٨-٤ **(الهدف ٨-٢)** ماذا يقصد بتحديد الحكم الاولى عن الأهمية النسبية؟ عرف أكثر العوامل أهمية التي تؤثر في الحكم الأولى.

٨-٥ **(الهدف - ٨-٢)** ما هو المقصود باستخدام أساس لتحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية؟ كيف يمكن أن تختلف الأسس في مراجعة شركة صناعية ومراجعة وحدة حكومية مثل مدرسة ما؟

٨-٦ **(الهدف ٨-٢)** بافتراض أن المحاسب المصرح له R. Madden يستخدم ٥٪ من صافى الدخل قبل الضرائب، الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة كمؤشرات رئيسية لتقييم الأهمية النسبية. ماهى العوامل النوعية التي يجب أيضاً أن يتم أخذها في الإعتبار عند تقرير ما إذا كانت التحريفات تمثل تحريفات جوهرية؟

٨-٧ **(الأهداف ٨-٢، ٨-٣)** فرق بين مصطلحى التحريف المقبول والحكم الأولى عن الأهمية النسبية. كيف يرتبط كل منهما بالأخر؟

٨-٨ **(الهدف ٨-٣)** بفرض توافر ميزانية إحدى الشركات علي النحو التالى:

الحساب	القيمة	
نقدية	١٠٠٠٠	
أصول ثابتة	٦٠٠٠٠	
		٧٠٠٠٠
قروض طويلة	٣٠٠٠٠	
رأس مال Johnson	٤٠٠٠٠	
		٧٠٠٠٠

وكان محل إهتمامك فقط أخطاء الزيادة في حق الملكية. حدد التحريف المقبول للحسابات الثلاث المناسبة بما لا يؤدى إلى زيادة الحكم الأولى عن الأهمية النسبية عن مبلغ ٥٠٠٠ دولار. قم بتبرير الإجابة.

٨- ٩ **(الهدف ٨-٤)** أشرح ما هو المقصود بتقدير التحريف الإجمالى في مجموعة فرعية وفي إجمالي القوائم المالية؟ ما هى أهمية هذه التقديرات؟ وفيما تستخدم؟

٨-١٠ **(الهدف ٨-٢)** كيف يمكن أن يتأثر تنفيذ المراجعة في شركة متوسطة الحجم بإشتراك الشركة في تكتل مالي ضخم بالمقارنة مع عمل الشركة كوحدة إقتصادية مستقلة؟

٨-١١ **(الهدف ٨-٦)** عرف نموذج خطر المراجعة وأشرح كل مصطلح في النموذج.

٨- ١٢ **(الهدف ٨-٦)** ما هو المقصود بخطر الإكتشاف المخطط؟ عندما يتم زيادة خطر الإكتشاف المخطط من المستوى المتوسط إلى المستوى المرتفع، ما هو أثر ذلك على حجم الأدلة التي يجب أن يجمعها المراجع؟

٨-١٣ **(الهدف ٨-٦)** أشرح أسباب زيادة أو تخفيض خطر الإكتشاف المخطط.

٨-١٤ **(الهدفين ٨-٦، ٨-٨)** عرف ما هو المقصود بالخطر الطبيعي. وحدد أربع عوامل تؤدى إلى تقدير الخطر الطبيعي في مستوى مرتفع.

٨-١٥ **(الهدف ٨-٨)** أشرح لماذا يتم تحديد الخطر الطبيعي للمجموعات الفرعية بدلاً من إجمالى المراجعة. عندما يتم زيادة الخطر الطبيعي من المستوى المتوسط إلى المستوى المرتفع، ما هو أثر ذلك على حجم الأدلة التي يجب أن يجمعها المراجع؟ قارن الإجابة مع السؤال ٨-١٢.

٨-١٦ **(الهدف ٨-٨)** وضح أثر التحريفات الكبيرة التي تم اكتشافها في المراجعة بالسنة السابقة على الخطر الطبيعي، خطر الإكتشاف المخطط، وأدلة المراجعة المخطط.

٨-١٧ **(الهدفين ٨-٦ ، ٨-٧)** وضح المقصود بمصطلح خطر المراجعة المكن قبوله. وما مدى مناسبته لتجميع الأدلة؟

٨-٢٨ **(الهدف ٨-٧)** وضح العلاقة بين خطر المراجعة المكن قبوله والمسئولية القانونية للمراجعين.

٨-١٩ **(الهدف ٨-٧)** أذكر الثلاث فئات من العوامل التى تؤثر في خطر المراجعة المقبول وأذكر العوامل التي يمكن للمراجع أن يستخدمها في تحديد درجة وجود كل فئة.

٨-٢٠ **(الهدف ٨-١٠)** لم ينجح المراجعون في قياس مكونات نموذج خطر المراجعة. كيف يمكن إستخدام النموذج بشكل فعال بدون أن يوجد وسيلة دقيقة لقياس الخطر؟

٨-٢١ **(الهدف ٨-١١)** اشرح الظروف التي يجب على المراجع فيها أن يعدل مكونات نموذج خطر المراجعة وأثر هذا التعديل على خطر الإكتشاف الملائم والأدلة المخططة.

أسئلة الأختيار المتعدد من اختبار CPA

٨-٢٢ (الهدفين ٨-١، ٨-٢) تتعلق الأسئلة التالية بالأهمية النسبية . أختر الإجابة الأمثل:

أ - ما هى العبارة الصحيحة مما يلي التي تصف مفهوم الأهمية النسبية:

(١) يتم تحديد الأهمية النسبية من خلال الرجوع إلى تعليمات المعهد الأمريكي للمحاسبين.

(٢) تتوقف الأهمية النسبية فقط على القيمة النقدية للعنصر بالنسبة للعناصر الأخرى في القوائم المالية.

(٣) تتوقف الأهمية النسبية على طبيعة العنصر بدلاً من القيمة النقدية.

(٤) تعد الأهمية النسبية من الأمور التي تتحدد من خلال الحكم الشخصي المهني.

ب- سيكون مفهوم الأهمية النسبية أقل أهمية للمراجع عند تحديد:

(١) مجال المراجعة في حساب معين.

(٢) عمليات مالية محددة يجب فحصها.

(٣) أثر توقعات المراجع على رأى المراجع.

(٤) أثر المصالح المالية المباشرة للمراجع لدى العميل على استقلال المراجع.

٨-٢٣ (الأهداف ٨-١، ٨-٦، ٨-٨) تتعلق الأسئلة التالية بالأهمية النسبية والخطر. أختر الإجابة الأمثل:

أ - توجد بشركة Edison مجموعة صغيرة من حسابات المدينين ذات قيمة نقدية كبيرة يبلغ إجماليها ١ ٤٠٠ ٠٠٠. ويوجد بشركة Victor عدد كبير من حسابات المدينين ذات قيمة نقدية صغيرة. ستكون أهمية التحريف في أي حساب بمفرده كبيرة لدى شركة Edison بالمقارنة بشركة بشركة Victor ويعد ذلك مثالاً على مفهوم:

(١) الأهمية النسبية.

(٢) التحليل المقارن.

(٣) الخطر الطبيعي.

(٤) الخطر النسبي.

ب- أي منم العناصر التالية يحدد في النهاية إجراءات المراجعة الضرورية في الحالات التي يتم فيها توفير أساس مناسب للتوصل إلى الرأى؟

(١) الحكم الشخصي للمراجع.

(٢) الأهمية النسبية.

(٣) الخطر الطبيعي.

(٤) التأكيد المناسب.

حـ- ما هى العبارة التي تصف بشكل أفضل عنصر الخطر الطبيعي الذي يمثل تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها، وبصفة خاصة معايير العمل الميداني والتقرير؟

(١) يتم تنفيذ مراجعة النقدية بشكل يؤدى إلى نتائج أكثر موضوعية بالمقارنة مع مراجعة المخزون.

(٢) العمليات المالية التي تتم داخل الشركة تكون محلاً لتدقيق تفصيلي أقل بالعمليات المالية التي تتم مع الأطراف الخارجية على نحو متكافئ.

(٣) يجب على المراجع أن يوجه اهتمام أكبر لمراجعة المخزون في المنشآت التجارية بالمقارنة مع منشآت الخدمات العامة.

(٤) لايجب توسيع مجال المراجعة إذا كانت التحريفات التي تشير إلى وقوع الغش لها قيمة غير معنوية نسبيا.

٨-٢٤ (الأهداف ٨-١، ٨-٢، ٨-٥، ٨-٦، ٨-٨) تتعلق الأسئلة التالية بالأهمية النسبية والخطر. أختر الإجابة الأمثل.

أ – ما هى العبارة التي لاتعبر عن مضمون صحيح عن الأهمية النسبية من مايلي:

(١) يعبر مفهوم الأهمية النسبية عن أهمية بعض الجوانب الخاصة بعدالة العرض بالقوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، مع عدم أهمية بعض الجوانب الأخرى.

(٢) يأخذ المراجع الأهمية النسبية في الإعتبار لأغراض التخطيط في ضوء المستوى الإجمالي الكبير للتحريفات التي قد تكون جوهرية لأحد القوائم المالية.

(٣) يتم التوصل للحكم عن الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة ويجب أن يتضمن ذلك الجوانب الكمية والمعنوية.

(٤) يتأثر تحديد المراجع للأهمية النسبية بإدراك المراجع لاحتياجات المراجع للشخص المناسب الذي سيعتمد على القوائم المالية.

ب – يختلف كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة عن خطر الإكتشاف المخطط في أنهما:

(١) يحدثان بسبب سوء تطبيق إجراءات المراجعة.

(٢) يمكن تقديرهما في صورة كمية أو في صورة غير كمية.

(٣) يوجدان بشكل مستقل في مراجعة القوائم المالية.

(٤) يمكن تغييرهما وفقاً لرأى المراجع.

د – عند أخذ الأهمية النسبية في الاعتبار لأغراض التخطيط، رأى المراجع أن التحريف الإجمالي الذي يبلغ ١٠٠٠٠ دولار سيكون له أثر جوهري على قائمة الدخل بالشركة محل المراجعة، ولكن يجب أن تكون لهذه التحريفات قيمة إجمالية قدرها ٢٠٠٠٠ دولار حتى تؤثر على الميزانية بشكل جوهرى. عادة، سيكون من الملائم أيتم تصميم إجراءات مراجعة يتوقع أن يتم من خلالها اكتشاف التحريف الذي له قيمة إجمالية:

(١) ١٠٠٠٠ دولار

(٢) ١٥٠٠٠

(٣) ٢٠٠٠٠

(٤) ٣٠٠٠٠

أسئلة وحالات للمناقشة

٨-٢٥ (الأهـــداف ٨-٢، ٨-٣، ٨-٤) تتمثل المهمة التي تقوم بها في تقييم نتائج المراجعة للأصول المتداولة بشركة Quicky Plumbing Co. وقمت بتحديد مبلغ ١٢٥٠٠ دولار ليعبر عن الحكم الأولى عن الأهمية النسبية للأصول المتداولة للزيادة و ٢٠٠٠٠ دولار للتخفيض. وفيما يلي التقديرات الأولية والفعلية:

الحساب	التحريف المقبول		تقدير التحريف الإجمالى	
	الـزيـادة	التخفيض	الـزيـادة	التخفيض
نقدية	٢٠٠٠ دولار	٣٠٠٠ دولار	٢٠٠٠ دولار	صفر
المدينون	١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	٤٠٠٠	١٩٠٠٠
المخزون	٨٠٠٠	١٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠٠
مصروفات مدفوعة مقدما	٣٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
إجمالى	٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	١١٠٠٠	٣٠٠٠٠

المطلوب :

أ - قم بتبرير الحكم الأولى المنخفض عن الأهمية النسبية للزيادة بالمقارنة مع التخفيض في هذا الموقف.

ب- أشرح مما يزيد إجماليات التحريفات المحتملة عن الحكم الأولى عن الأهمية النسبية لكل من الزيادة والتخفيض.

حـ- فسر كيف أن زيادة وتخفيض للتقديرات الثلاثة للتحريفات الإجمالية.

د - بفرض انك تريد معرفة ما إذا كان تقدير التحريف يزيد عن التحريف المقبول للحسابات الفردية إذا كان التقدير الإجمالي يقل عن الحكم الأولى.

(١) في ضوء نتائج المراجعة، يجب عليك الإهتمام بوجود زيادة جوهرية أو تخفيض جوهري في هذه المرحلة من المراجعة في شركة Quicky Plumbing Co.؟

(٢) ما هو الحساب أو الحسابات التي تهتم بها أكثر في (١)؟ فسر الإجابة.

هـ - بفرض أن تقدير الزيادة الإجمالية المقدرة في كل حساب تقل عن التحريف المقبول، ولكن تزيد الزيادة الإجمالية المقدرة عن الحكم الأولى للأهمية النسبية.

(١) اشرح لماذا يحدث ذلك.

(٢) أشرح ما يجب أن يفعله المراجع.

٨-٢٦ (الأهداف ٨-٢، ٨-٣، ٨-٤) فيما يلي قوائم الايرادات والمركز المالي لشركة الأغذية العامة

قوائم الإيرادات الموحدة
شركة الأغذية العامة ووحداتها التابعة

	عن ٥٢ أسبوع تنتهى في ٣ ابريل ١٩٩٧ *	عن ٥٢ أسبوع تنتهى في ٢٨ مارس ١٩٩٦	عن ٥٢ أسبوع تنتهى في ٢٩ مارس ١٩٩٥
الايراد			
صافى المبيعات	٨٣٥١١٤٩ دولار	٦٦٠١٢٥٥ دولار	٥٩٥٩٥٨٧ دولار
دخول أخرى	٥٩٦٧٥	٤٣١٨٦	٥٢٤١٨
	٨٤١٠٨٢٤	٦٦٤٤٤٤١	٦٠١٢٠٠٥
تكاليف ومصروفات			
تكلفة المبيعات	٥١٩٧٣٧٥	٤٠٠٥٥٤٨	٣٦٧٥٣٦٩
مصروفات عمومية وتسويقية وإدارية	٢٥٩٠٠٨٠	٢١١٩٥٩٠	١٨٢٨١٦٩
مخصص الخسارة عن عمليات إعادة الهيكلة	٤٦١٠٠	–	–
مصروف الفائدة	١٤١٦٦٢	٤٦٧٣٧	٣٨٥٤٦
	٧٩٩٣٢١٧	٦١٧١٨٧٥	٥٥٤٢٠٨٤
إيراد من العمليات المستمرة قبل ضرائب الدخل	٤١٧٦٠٧	٤٧٢٥٦٦	٤٦٩٩٢١
ضرائب الدخل	(١٩٦٧٠٠)	(٢١٧٢٠٠)	(٢١٤١٠٠)
الدخل من العمليات المستمرة	٢٢٠٩٠٧	٢٥٥٣٦٦	٢٥٥٨٢١
مخصصات الخسارة عن العمليات غير المستمرة، صافى ضرائب الدخل	٢٠٧٠٠	–	–
صافى الإيرادات	٢٠٠٢٠٧	٢٥٥٣٦٦	٢٥٥٨٢١

* كافة الأرقام تعبر عن القيمة بالألاف.

قوائم المركز المالى الموحدة
شركة الأغذية العامة ووحداتها التابعة

الأصـــــول	٣ ابريل ١٩٧٧ *	٢٨ مارس ١٩٩٦
أصول متداولة		
نقدية	٣٧٥٦٦ دولار	٣٩٦٨٣ دولار
استثمارات مؤقتة، ودائع تحت الطلب بمبلغ ٦٥٣٦١ فى ١٩٩٧ و ١٨١٥٨٩ فى ١٩٩٦ (بالتكلفة، تقارب سعر السوق)	١٢٣٤٢١	٢٧١٦٣٩
مدينون، بعد طرح مخصصات بمبلغ ١٦٨٠٨ عام ٩٧ و١٧٦١٦ عام ٩٦	٨٩٩٧٥٢	٧٥٩٠٠١
المخزون:		
بضاعة تامة	٦٨٠٩٧٤	٥٥٠٤٠٧
مواد خام وأدوات	٤٤٣١٧٥	٣٥٣٧٩٥
	١١٢٤١٤٩	٩٠٤٢٠٢
مزايا عن ضريبة الدخل مستحقة	٩٦٣٣	١٠٤٦٨
مصروفات مدفوعة مقدما	٥٧٤٦٨	٣٥٩١١
الأصول المتداولة	٢٥٥٤١٠٦	٢٠١٨٧٨٧
أراضى، مبانى، ومعدات بسعر التكلفة بعد طرح مجمع الإهلاك	١٣٩٣٩٠٢	١٠٠٤٤٥٥
إستثمارات في شركات تابعة وأصول متنوعة	١١٢٩٣٨	٨٣٤٥٥
الشهرة وباقى الأصول المعنوية الأخرى	٩٩٧٩١	٢٣١٤٥
الإجمالى	٣٨٦٠٧٣٧	٣١٢٩٨٤٢

الإلتزامات وحق الملكية	٣ ابريل ١٩٩٧ *	٢٨ مارس ١٩٩٦
إلتزامات متداولة		
أوراق دفع	٢٨٠٢٣٨	١١٣٤١١
الجزء المتداول من دين طويل الأجل	٦٤٥٩٤	١٢٣٣٦
الدائنون	٣٥٩٥١١	٣٨٠٣٩٥
مرتبات وأجور مستحقة	١١٢٢٠٠	٦٣٥٥٧
ضرائب دخل مستحقة	٧٦٤٧٩	٨٩١٥١
إلتزامات متداولة أخرى	٣٢١٨٧١	٢٦٩٦٧٢
الإلتزامات المتداولة	١٢٠٤٨٩٣	٩٢٨٥٢٢
دين طويل الأجل	٧٣٠٩٨٧	٣٩٠٦٨٧
الالتزامات غير المتداولة الاخرى	١٤٦٨٧	٨٠٥٨٦
ضرائب دخل مؤجلة	١٤٢٣٤٤	١١٩٧١٥
حق الملكية	٥١٠١٨	٥٠٩٩٢
أسهم عادية اصدرت عام ٩٧ بعدد ٥١٠١٧٧٥٥، وعام ٩٦ بعدد ٥٠٩٩٢٤١٠	١٤٩١٧٧	١٤٨٥٨٤
الزيادة المدفوعة لرأس المال	–	(٧٦٥٧٢)
تسوية الترجمة التراكمية للعملة الأجنبية	١٥٥٤١٧٠	١٤٦٢٧٢٣
الأرباح المحتجزة	(٥١٩٦٧)	(٥١٩٦٧)
أسهم الخزانة العادية بالتكلفة بعدد ١٥٦٦٥٩٨	١٦٢٥٨٢٦	١٦١٠٣٣٢
حق الملكية	٣٨٦٠٧٣٧	٣١٢٩٨٤٢
الإجمالى	دولار	دولار

* كافة الأرقام تعبر عن القيمة بالألاف

المطلوب

أ – إستخدام الحكم المهني في تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية للإيرادات، الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة، وإجمالى الأصول. ويجب أن يتم ذلك بالنسب المئوية والقيم النقدية.

ب– بفرض أنه تم تعريف الأهمية النسبية في عملية المراجعة هذه على أنها التحريف الكلي في الايرادات الخاصة بالعمليات المستمرة قبل ضريبة الدخل بمقدار ٥٪، وبفرض أيضا أنه يوجد إحتمال متساوى للتحريف في كل حساب في القوائم المالية، وأن كل تحريف سينتج عنه زيادة في الايرادات. قم بتخصيص الأهمية النسبية على هذه القوائم المالية على النحو الذي تراه ملائماً.

حـ– بفرض أنه تم تخصيص ٧٥٪ من الحكم الاولى على حسابات: المدينون، المخزون، والدائنون لوجود اعتقاد بأن كافة الحسابات الأخرى سيتم تقدير كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة فيها بمستوى منخفض. كيف يمكن أن يؤثر ذلك على تجميع الأدلة في هذه العملية من المراجعة؟

د – بفرض أنه تم الإنتهاء من المراجعة وتم إستنتاج أن الحكم الأولى عن الأهمية النسبية لكل من الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة، وإجمالي الأصول قد تحقق. وتجاوز التقدير الفعلي للتحريف في الإيرادات التقدير الأولى للأهمية النسبية. ماذا يجب علي المراجع أن يفعله.

٨–٢٧ (الأهداف ٨–٢، ٨–٣، ٨–٤، ٨–٦، ٨–٧، ٨–٨، ٨–١١) سبق مناقشة المفاهيم التالية في الفصل الثامن:

١– الحكم الأولى عن الأهمية النسبية.
٢– تقدير التحريفات الكلية.
٣– خطر المراجعة الممكن قبوله.
٤– التحريف المقبول.
٥– الخطر الطبيعي.
٦– التحريف الإجمالي المقدر في مجموعة فرعية.
٧– خطر الرقابة.
٨– خطر الإكتشاف المخطط

المطلوب

أ – عرف وحدد المفاهيم التي تتعلق بقرارات تخطيط المراجعة وتتطلب إجراء الحكم الشخصي المهني.

ب– عرف وحدد المفاهيم التي ترتبط بنتائج المراجعة والتي تنتج عن تطبيق إجراءات المراجعة وتتطلب إجراء الحكم الشخصي المهني.

حـ– ما هى الحالات التي يكون فيها مقبولا أن يتم تغيير قيم هذه المفاهيم جزئياً بعد بداية المرا جعة؟ وماهى القيم الخاصة بهذه المفاهيم التي يمكن تغييرها بعد إنتهاء ٩٥٪ من المراجعة؟

٨–٢٨ (الأهداف ٨–٦، ٨–٧) أشرح ما هو المقصود بخطر المراجعة المقبول. أشرح لماذا تعد كل جملة مما يلى جملة صحيحة.

أ - يجب على منشأة المحاسبة أن تحاول تحقيق نفس المستوى من خطر المراجعة لكافة العملاء محل المراجعة عند تشابه الظروف.

ب- يجب على منشأة المحاسبة أن تخفض خطر المراجعة المكن قبوله للعملاء محل المراجعة عندما يوجد مستخدمين خارجين يعتمدون بشكل كبير على القوائم المالية.

حـ - يجب على منشأة المحاسبة أن تخفض خطر المراجعة المكن قبوله للعملاء محل المراجعة عندما يوجد احتمال مناسب على نحو مرتفع بإفلاس العميل.

د- يجب على منشآت المحاسبة المختلفة أن تحقق نفس المستوى من أخطار المراجعة للعملاء الذين توجد لديهم نفس الظروف.

٨- ٢٩ (الأهداف ٨-٥، ٨-٦، ٨-٧، ٨-٨، ٨-٩) اذكر لماذا تعد الجمل التالية جملاً غير صحيحة مع ذكر الأسباب:

أ - يجب أن يتساوى حجم الأدلة التي يجب أن تجمع لدى كافة العملاء محل المراجعة على نحو تقريبي بغض النظر عن الظروف.

ب - إذا مستوى خطر المراجعة المكن قبوله واحدا لدى عميلين مختلفين، يجب أن يكون حجم أدلة المراجعة واحدا لدى كل من العميلين تقريباً.

حـ- إذا كان كل من: خطر المراجعة المكن قبوله، الخطر الطبيعي، وخطر الرقابة ذات قيمة واحدة لعميلين مختلفين، يجب أن يتساوى حجم أدلة المراجعة للعميلين تقريباً.

٨-٣٠ (الأهداف ٨-٦، ٨-٧، ٨-٨) تتعلق الأسئلة التالية بإستخدام نموذج خطر المراجعة.

أ - بغرض أن المراجع يؤدى عملية المراجعة للسنة الأولى في وحدة محلية في مدينة Redwood بولاية Missouri، واستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية غير فعالة.

(١) اشرح لماذا يرغب المراجع تحديد الخطر الطبيعي وخطر الرقابة عند مقدار ١٠٠٪ في معظم المجموعات الفرعية.

(٢) بإفتراض (١)، أشرح العلاقة بين خطر المراجعة المكن قبوله وخطر الإكتشاف المخطط.

(٣) بإفتراض (١)، أشرح أثر خطر المراجعة المخطط على تجميع الأدلة مع المقارنة بالأثر إذا كان خطر الإكتشاف المخطط كبيراً.

ب- بفرض أن المراجع يؤدى عملية المراجعة للسنة الثالثة في وحدة محلة بمدينة Redwood بولاية Missouri، واستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية فعالة وأن الخطر الطبيعى منخفض.

(١) أشرح لماذا يرغب المراجع في وضع الخطر الطبيعي وخطر الرقابة للمجموعات الفرعية الهامة عند مستويات مرتفعة عن ٤٠٪ مثلا، حتى على الرغم من إنخفاض الخطرين.

(٢) عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة، بفرض أن الخطر الطبيعي وخطر الرقابة بلغا ٥٠٪ لكل منهما، وأن خطر المراجعة المكن قبوله بلغ ٥٪. إحسب خطر الإكتشاف المخطط.

(٣) بالنسبة لـ (٢) أشرح أثر خطر الإكتشاف المخطط على تجميع الأدلة مع المقارنة بالأثر إذا كان مقدار خطر الإكتشاف صغيراً.

حـ - بفرض أن المراجع يؤدى عملية المراجعة للسنة الخامسة في وحدة كلية بمدينة Redwood بولاية Missouri، واستنتج المراجع أن خطر المراجعة الممكن قبوله يمكن تحديده بمستوى مرتفع مع تحديد الخطر الطبيعي وخطر الرقابة في مستوى منخفض.

(١) ما هى الظروف التي ستؤدى إلى التوصل لهذه الإستنتاج.

(٢) عند مراجعة الإصلاح والصيانة، تم تحديد كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة بمقدار ٢٠٪ لكل منهما، وتم تحديد خطر المراجعة الممكن قبوله بمقدار ٥٪. أحسب خطر الإكتشاف المخطط.

(٣) ما هو حجم الأدلة الذي يجب جمعه في هذا الموقف؟

٨-٣١ (الهدف ٨ -٦) فيما يلي ست مواقف تتضمن عناصر نموذج خطر المراجعة كما يتم استخدامه كمتطلب لتخطيط أدلة المراجعة. وتم إستخدامه الأرقام فقط لمساعدتك على فهم العلاقات بين العوامل في نموذج الخطر.

الخطـــــر	الموقـــف					
	١	٢	٣	٤	٥	٦
خطر المراجعة المقبول	٥٪	٥٪	٥٪	٥٪	١٪	١٪
الخطر الطبيعى	١٠٠٪	٤٠٪	٤٠٪	٢٠٪	١٠٠٪	٤٠٪
خطر الرقابة	١٠٠٪	٦٠٪	٦٠٪	٣٠٪	١٠٠٪	٦٠٪
خطر الإكتشاف المخطط	-	-	-	-	-	-

المطلوب

أ - أشرح معنى كل خطر من الأخطار الأربعة.

ب- إحسب خطر الإكتشاف المخطط في كل موقف.

حـ- بإستخدام معرفتك بالعلاقات بين العوامل السابقة، أذكر الأثر على خطر الإكتشاف المخطط (الزيادة أو النقص) على التغير في كل من العوامل التالية مع بقاء العاملين الأخرين ثابتين.

(١) إنخفاض في خطر المراجعة الممكن قبوله.

(٢) إنخفاض في خطر الرقابة.

(٣) إنخفاض في الخطر الطبيعي.

(٤) زيادة في خطر الرقابة وإنخفاض في الخطر الطبيعي بنفس المقدار.

د- أى من المواقف يتطلب قدراً أكبر من الأدلة وأيها يتطلب قدراً أقل؟

٨- ٣٢ (الأهـداف ٨-٦، ٨-٩، ٨-١٠) فيما يلي ست مواقف تتضمن عناصر خطر المراجعة كما يتم استخدامه كمتطلب لتخطيط أدلة المراجعة عند مراجعة المخزون.

الخطـــــر	الموقـــف					
	١	٢	٣	٤	٥	٦
خطر المراجعة المقبول	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	متوسط
الخطر الطبيعى	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط
خطر الرقابة	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	متوسط	متوسط
خطر الإكتشاف المخطط	-	-	-	-	-	-
الأدلة المخططة	-	-	-	-	-	-

المطلوب

أ- أشرح معنى: المنخفض، المتوسط، المرتفع لكل من الأخطار الأربعة والأدلة المخططة.

ب- إملء الفراغ في كل من خطر الإكتشاف المخطط والأدلة المخططة مستخدماً المؤشرات: منخفض، متوسط، مرتفع.

حـ- بإستخدام معرفتك عن العلاقات بين العوامل السابقة، أذكر الأثر على الأدلة المخططة (الزيادة أو النقص) للتغير في أحد العوامل الخمس مع ثبات باقي العوامل الأخرى.

(١) زيادة خطر المراجعة المكن قبوله.
(٢) إنخفاض خطر الرقابة.
(٣) زيادة خطر الإكتشاف المخطط.
(٤) زيادة الخطر الطبيعي.
(٥) زيادة الخطر الطبيعي وإنخفاض خطر الرقابة بنفس القدر.

٨-٢٣ (**الأهداف** ٨-٦، ٨-٩، ٨-١١) بإستخدام نموذج خطر المراجعة، أذكر الأثر على خطر الرقابة، الخطر الطبيعي، خطر المراجعة المكن قبوله، الأدلة المخططة في كل موقف مستقل مما يلي. في كل موقف مما يلي ضع دائرة على واحد من المتغيرات المستقلة الثلاث والأدلة المخططة على النحو التالي: ز = الزيادة، ن = النقص، ث = لا أثر، ك = لايمكن تحديد الأثر من المعلومات المتاحة.

أ- قامت إدارة العميل على نحو كبير بزيادة الدين طويل الأجل المتعاقد عليه.

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة المكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

ب- تم طرح أسهم الشركة الخاصة إلى الإكتتاب العام لتصبح شركة عامة

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة المكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

حـ- قرر المراجع أن يضع تقدير خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى (تم تقديره سابقاً بالحد الأقصى):

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة المكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

د- زادت قيمة رصيد الحساب بشكل كبير عن السنة الماضية دون وجود سبب واضح

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة المكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

هـ- توصلت خلال مرحلة تخطيط المراجعة أن رأس المال العامل، نسبة الدين إلي حق الملكية، والمؤشرات الأخرى للحالة المالية قد تحسنت خلال السنة الماضية:

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة المكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

و – تعد هذه السنة الثانية التي يتم فيها إجراء المراجعة، وتم إكتشاف عدد قليل من التحريفات في مراجعة السنة الماضية. وقرر المراجع أيضاً زيادة الإعتماد على الرقابة الداخلية:

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

ز – خلال منتصف عملية المراجعة، اكتشفت أن المراجع قام ببناء مبنى خاص به خلال فترات التعطل عن العمل باستخدام العاملين في المصانع. وتعد هذه أول مرة يقوم المراجع بذلك، وتم القيام بذلك بناء على توصية منك:

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

ح – في مناقشة مع الإدارة، توصلت إلى أن الإدارة تخطط لبيع الشركة في الشهور القليلة القادمة. وبسبب التغيرات المتوقعة، رحل العديد من الأفراد الأساسين في قسم المحاسبة منذ عدة أشهر والتحقوا بأعمال أخرى. ولاحظت أيضاً أن نسبة إجمالى الهامش زادت بنحو كبير بالمقارنة مع السنة السابقة:

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

ط – يوجد تغير في أفراد الإدارة الرئيسية. وتوصلت إلى إعتقاد أن الإدارة تفتقد إلى حد ما الاستقامة الشخصية بالمقارنة مع الإدارة السابقة. وترى انه من الملائم الاستمرار في المراجعة.

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

ك – عند مراجعة المخزون، توصلت إلى فهم الرقابة الداخلية وتم تنفيذ إختبارات الرقابة. ووجدت أن هناك تحسناً جوهرياً بالمقارنة مع السنة السابقة. ولاحظت أنه في ضوء التغيرات التكنولوجية في النشاط، يعد المخزون بالشركة متقادماً إلى حد ما:

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

٨– ٢٤ **(الأهداف ٨–٦، ٨–٧، ٨–٨، ٨–٩)** عند مراجعة شركة whirland chemical إحدى الشركات الكبرى التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام، كلفت من قبل منشأة المحاسبة التي تعمل بها بمسئولية الحصول على المعلومات الأساسية عن المراجعة. وتقوم منشأة المحاسبة التي تعمل فيها بمراجعة العميل لأول مرة في السنة الحالية بعد حدوث خلاف بين هذه الشركة والمراجع السابق بخصوص تقويم المخزون تحت التشغيل وإدراجه ضمن المبيعات من المخزون الذي لم يتم تسليمه بعد ولكن لأسباب عملية تم الإنتهاء من تشغيله وبيعه.

وشركة whirland chemical تعمل بنجاح كبير لمدة عقدين من الزمان، ويمكن أن يرد السبب في ذلك إلى مفاوضات الإندماج الناجحة العديدة التي قام بها Bert Randolph الرئيس ورئيس مجلس الإدارة. وعلى الرغم من أن النشاط ككل يعاني من الكثير من المشكلات الكبرى في السنوات

الأخيرة، إلا أن الشركة إستمرت في الإزدهار واتضح ذلك من الزيادة الثابتة في كل من الأرباح والنمو. وفي السنتين الأخيرتين فقط بدأت الأرباح تهبط. ويشتهر الرئيس Rondolph بقيامه بتعيين مجموعة من الإداريين الصغار المتشددين الذين يمنحون مرتبات صغيرة مع إشتراكهم في خطط غير عادية سخية للمشاركة في الربح.

وترجع المشكلة الكبرى التي تواجهها في عملية المراجعة الجديدة هذه الى نقص الدفاتر المحاسبية المنتظمة لشركة في حجم whirland. ويرى Randolph أن الأرباح تنشأ أساساً من التصرفات الذكية والمتشددة بناء على التنبؤات، وليس من خلال الاعتماد على البيانات التاريخية التي تقوم على الواقع. ويتم التوصل إلى هذه التنبؤات بواسطة إدارة الإنتاج والمبيعات وليس قسم المحاسبة. ويقوم الأفراد في قسم المحاسبة بعمل جيد ولكن يحملون بعمل ضخم ويحصلون على مرتبات منخفضة بالمقارنة مع باقى العاملين الأخرين.

وسيتم تركيب نظام للحاسب الإلكتروني ليمثل تغييرا في اتجاه تحسين إمساك الدفاتر بالشركة. ولم يتم إدخال التشغيل الإلكتروني للدفاتر المحاسبية حتى الآن، ولكن تم إدخال كافة العمليات الرئيسية مثل المخزون والمبيعات إلى النظام الإلكتروني الجديد. ويتم حجز الوقت الزمني للحاسب الإلكتروني لأنشطة الإنتاج والتسويق، بسبب أهمية هذين النشاطين للتشغيل بالمقارنة مع إمساك الدفاتر.

ويوجد في القوائم المالية المعدة عن الستة أشهر الأولى للعام الحالى أرباحاً تقل بنسبة ١٠٪ عن الأرباح في الفترة المقابلة من العام السابق، مما يعد أمراً يدعو للدهشة مع الأخذ في الاعتبار حجم العمل في الشركة وتخفيض عدد من الفروع بها. وتم بيع الفرع Mercury Supply Co. كأمر ضرورى لعدم تحقيق أرباح للسنوات الأربع الماضية. وعندما تم حيازة هذا الفرع، بواسطة R. Randolph شقيق الرئيس Bert Randolph، كان يحقق أرباحاً كبيرة واعتبر ذلك صفقة جيدة. وكان العميل الرئيسي للفرع شركة Mercury التي يمتلكها R.Randolph. وبدأت شركة Mercury Supply تدريجياً تفقد نصيبها في سوق العمل عندما بدأت شركة Mercury في تنويع منتجاتها الأساسية لتحقيق قدر أكبر من الأرباح. وعلى الرغم من توقف شركة Mercary عن الشراء من شركة Mercury Supply، إلا أنه تم تعويض ذلك بشراء حجم كبير من منتجات شركة whirland chemical.

وتتمثل الصعوبة الكبرى التي تواجه شركة whirland الآن، طبقاً للمحللين الماليين، في نقص التمويل. حيث يوجد مبلغ كبير من الديون الجارية والديون طويلة الأجل نتيجة كساد أسواق رأس المال. وتقاوم إدارة الشركة الحصول على تمويل عن طريق زيادة رأس المال، حيث أن زيادة عدد الأسهم ستؤدى إلى تخفيض ربح السهم لأكثر من ١٠٪. وفي الوقت الحالى، يفاوض الرئيس Randolph مع العديد من الشركات الكبيرة على أمل الإندماج معهم كوسيلة للتغلب على مشاكل رأس المال.

المطلوب

أ- أذكر النقاط التي يجب أن تهتم بها خلال مراجعة شركة whirland وتفسير لماذا تمثل مشاكل محتملة.

ب- أذكر المنهج الملائم لفحص كل نقطة في «أ».

حـالات عملـية

٨-٣٥ (الأهداف ٨-٣، ٨-٦، ٨-٧، ٨-٨، ٨-١١) يتمثل الغرض من هذه الحالة العملية في ممارسة الإجراءات التحليلية وإدراك قيمتها. وتشمل هذه الحالة الإجراءات التحليلية الأولية في شركة طرحت أسهمها للإكتتاب العام من خلال المعلومات المتاحة من: التقرير السنوي، الشكل ١٢-١٥، الشركاء. وتم توفير البيانات الخاصة بالقوائم المالية لعدد من السنوات حتى تقوم بتحليلها. ويجب عليك بعد ذلك ان تقوم بتحليلها من وجهات نظر متعددة. وسيتم عرض البيانات والمعلومات الإضافية في الأشكال التالية. والمطلوبات الخاصة بالحالة سيتم ذكرها كما يلى:

معلومات أساسية:

شركة ABC شركة تجزئة تحتوى على العديد من الفروع. يوجد بها في السنوات الأخيرة ١١٠٠ محل تجاري ويعمل بها ما يقرب من ٨٠٠ عامل. وتتنوع المحال في الحجم والعديد منها يوجد به إذرة تعمل بنظام الوقت الكامل من خلال ادارات تخزين للمنتجات السائلة والصلبة.

ويتم تمويل الأنشطة في شركة ABC عبر سنوات من خلال رأس المال والإقتراض من الغير. ويتم تبادل أسهم الشركة في سوق المال. ويوضح الشكلين ١، ٢ الميزانيات المقارنة وقوائم الدخل المقارنة لأحدث ٨ سنوات. ويعرض الشكل ٣ معلومات إضافية هامة. أما الشكل ٤ فيقدم معلومات موجزة عن النشاط. وأخيراً يقدم الشكل ٥ حقائق وأحداث إضافية عن الشركة.

المطلوب

أ - حدد العوامل التي تؤثر في: خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، أو التحريف المقبول مر اجعة شركة ABC.

ب - إجراء تحليل مالي عام للقوائم المالية لشركة ABC، مستخدماً النسب المالية والاتجاهات الملائمة ويجب أن يتم التركيز على أساليب مثل القدرة على دفع الديون قصيرة الأجل، السيولة، القدرة على دفع الديون طويلة الأجل، أداء التشغيل. استخدم في التحليل برنامج التحليل المالي من خلال الحاسب الإلكتروني.

حـ - فسر تحليل أو التحيلات من وجهة نظر كل من:

(١) المر اجع الحالى
(٢) المراجع المتوقع
(٣) المساهم المحتمل (محلل الأسهم)
(٤) المساهم
(٥) رجال البنوك
(٦) المورد
(٧) حامل السند

د - من خلال الأخذ فى الإعتبار المشكلات التي تواجه الشركة وتم التعرف عليها في أ، ب، وضح السبل الملائمة التي قد يتبعها المراجع لتعديل عملية المراجعة للتعامل مع هذه المشكلات.

وفيما يلي بعض الحقائق المتنوعة الإضافية عن الشركة:

١- تم تنفيذ برنامج كبير ومتشدد للتوسع. حيث يتم عن طريق الإدارة الجيدة الحصول على أرباح من المحلات الجديدة في فترة زمنية تتراوح بين ٣ سنوات و٤ سنوات. وكانت نسبة المحلات الجديدة عام ١٩٩٧ ٥٠٪.

٢- يوجد تغير في سياسة الإئتمان من إئتمان الكوبون إلى التحميل المتجدد. لاتتسم سياسة الائتمان إلى حد ما بالدقة.

٣- يتم الإتفاق على معدلات عالية للفائدة في الوقت الذي توجد فيه ضرورة ملحة للإقتراض.

٤- تزامن وقوع التضخم مع فترة الكساد.

٥- تعاني الشركة صعوبات في تثبيت نفسها كشركة متميزة في تجارة التجزئة. حيث أنها تعتمد على العمالة اليدوية وفقاً لميزانية تعتمد على البحث عن مصادر التمويل. وبدأت في شراء ملابس وقمصان وأدوات ذات جودة عالية لتنافس الشركات الكبرى.

٦- حتى يتم تخفيض مستويات المخزون، تم تخفيض الأسعار بنسبة ٥٠٪ خلال موسم الاجازات.

شكل ١

الميزانية الموحدة لشركة ABC (الأرقام بالآلاف)

	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر						
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢	١٩٩١	١٩٩٠
الأصول								
نقدية	٤٥٩٥١	٣٠٩٤٣	٤٩٨٥١	٣٤٠٠٩	٣٢٩٧٧	٢٥٦٣٩	٢٥١٤١	٣٩٠٤٠
إجمالى المدينين	٩٧٣٨٢	٥٤٧٣٢٣	٤٨١٤٤٦	٤٢٤١٧٨	٣٨١٧٥٧	٣٢٤٣٥٨	٣٢٤٦٤٧	٢٣٧٠٦٨
مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	١٨٠٦٧	١٥٧٧٠	١٥٧٥٠	١٥٥٢٧	١٥٢٧٠	١٣٠٧٤	١١٣٠٧	٩٣٨٣
صافى المدينين	٥٧٩٣١٥	٥٣١٥٥٣	٤٦٥٦٩٦	٤٠٨٦٥١	٣٦٦٤٨٧	٣١١٢٨٤	٢٧١٣٤٠	٢٢٧٦٨٥
المخزون	٤٥٠٦٣٧	٣٩٩٥٣٣	٢٩٨٢٧٢	٢٦٠٤٩٢	٢٢٢١٢٨	٢٠٨٦٢٣	١٨٣٧٢٢	١٧٤٦٣١
الأصول المتداولة الأخرى	٢٦٧٨٢	١٧٨٤٦	١٧٠٠٦	١٦٠٣١	١١٥٤٦	٩٨٤٤	٧٤٦٢	٧٩٦٧
إجمالى الأصول المتداولة	١١٠٢٦٨٥	٩٧٩٨٧٥	٨٣١٢٢٩	٧١٩١٨٣	٦٣٣١٣٨	٥٥٥٣٩٠	٤٨٧٦٦٥	٤٤٩٣٢٣
صافى الأصول الثابتة	١٠٠٩٨٤	٩١٤٢٠	٧٧١٧٣	٦٢٨٣٢	٥٥٣١١	٤٩٩٣١	٤٧٥٧٩	٤٨٠٧٦
أصول غير متداولة لاتتعلق بالتشغيل	٤٩٣١٣	٣٩٤٠٢	٣٦٢٦٨	٢٦٦١٣	٢٤١٢١	٢١٦٢٩	١٩٩٨٦	١٧٤٨٧
إجمالى الأصول	١٢٥٢٩٨٢	١١١٠٦٩٧	٩٤٤٦٧٠	٨٠٧٦٢٨	٧١٢٥٧٠	٦٢٦٩٥٠	٥٥٥٢٣٠	٤١٥٢٤٦
إلتزامات وحقوق المساهمين								
إجمالى الإلتزامات المتداولة	٦٩٠٠٦٢	٦٣٣٠٢٧	٤٧٥٥٧٦	٤٥٩٠٠٠	٣٧٢٤٩٣	٢٩٠١١٨	٢٤٤٣٨٣	٢٢٥٤٠٣
قرض طويل الأجل	٢٢٠٣٣٦	١٢٦٦٧٢	١٢٨٤٣٢	٣٢٣٠١	٣٥٤٠٢	٤٣٢٥١	٦٢٦٢٢	٧٠٠٠٠
التزامات اخرى طويلة الاجل	١٨٨٤٤	١٦٦٢٠	١٤٩١٧	١٤٢٩١	١٣٩٨٦	١٣٤٦٠	١٢٤٠٩	١١٩٨٣
أسهم ممتازة	٧٤٦٥	٨٦٠٠	٩٠٥٣	٩٦٠٠	١١٤٥٠	١٣٢٥٠	١٤٧٥٠	١٥٠٠٠
أسهم عادية	٣١٦٢٧٥	٣٢٥٧٣٨	٣١٦٦٩٢	٢٩٢٤٣٦	٢٧٩٢٣٩	٢٦٦٨٧١	٢٢١٠٦٦	١٩٢٨٦٠
إجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين	١٢٥٢٩٨٢	١١١٠٦٩٧	٩٤٤٦٧٠	٨٠٧٦٢٨	٧١٢٥٧٠	٦٢٦٩٥٠	٥٥٥٢٣٠	٤١٥٢٤٦

الشكل ٢

قائمة الدخل الموحدة لشركة ABC (الأرقام بالآلاف)

	عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر							
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢	١٩٩١	١٩٩٠
صافى المبيعات	١٨٥٣٧٧٣	١٦٤٨٥٤٠	١٣٧٨٢٥١	١٢٥٩١١٦	١٢١٤٦٦٦	١٠٩٩٠٢٥	٩٨٢٢٤٤	٩٢٣٠٤٧
تكلفة البضاعة المباعة	١١٨١٧١١	١٠٣٦١٤٠	٨٥٦٢٥٩	٧٨٠٦٦٩	٧٦٢٩٧٥	٦٩٦٠٣١	٦٢٧٨٦٠	٥٨٨٤٠٥
إجمالى الهامش	٦٧٢٠٦٢	٦١٢٤٠٠	٥٢١٩٩٢	٤٧٨٤٤٧	٤٥١٦٩١	٤٠٢٩٩٤	٣٤٥٣٨٤	٣٣٤٦٤٢
مصروفات التشغيل بدون الاهلاك	٦٠٥٩٣٤	٤١٩٣٦٨	٤٣٨٢١٨	٣٨٢٦٧١	٣٥٢٣٥٣	٣١٤١٢٩	٢٨٠١٥٠	٢٦٤٠٩٠
الإهلاك	١٣٥٧٩	١٢٠٠٤	١٠٥٧٧	٩٦١٩	٨٩٧٢	٨٣٨٨	٨٢٠٣	٧٥٢٤
دخل التشغيل	٥٢٥٤٩	٨١٠٢٨	٧٣١٩٧	٨٦١٥٧	٩٠٣٦٦	٨٠٤٧٧	٦٦٠٣١	٦٣٠٢٨
مصروفات (دخل) اخرى	(٦٦٧٩)	(٥٧٠٢)	(٤٠٣٤)	(٤٣١٣)	(٣٥٥٦)	(٢٩١٨)	(٤٠٦٩)	(٢٤٠٤)
مصروف الفائدة	٥٠٠١٢	٢٠٥٢٥	١٥٥١٩	١٨٠٩٣	١٤١١٣	٨٩٣٢	١٠٨٨٧	٨٩٥٤
الدخل قبل العناصر الخاصة	٩٢١٦	٦٦٢٠٥	٦١٧١٢	٧٢٣٧٧	٧٩٨٠٩	٧٤٤٦٣	٥٩٢١٣	٥٦٤٧٨
ضرائب الدخل قبل العمليات غير العادية	٧٨٦	٢٣٤١٧	٢٦٥٠٠	٣٢٨٠٠	٣٨٠٠٠	٣٦٢٨٠	٢٦٦٥٠	٢٥٢٠٠
صافى الدخل قبل العمليات غير العادية	٨٤٣٠	٤٢٧٨٨	٣٥٢١٢	٣٩٥٧٧	٤١٨٠٩	٣٨١٨٣	٣٢٥٦٣	٣١٢٧٨

الشكل ٣

معلومات إضافية عن شركة ABC (الأرقام بالآلاف)

	عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر							
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢	١٩٩١	١٩٩٠
توزيعات عادية	٢٠٨٠٧	٢٠٨٢٩	٢٠٧٩٤	٢٠٤٢٦	١٩٢٨٠	١٧١٦٠	١٣٨٠٤	١٣٥٢٨
توزيعات ممتازة	٣٣٥	٢٩٣	٣٤٦	٣٩٥	٤٥٧	٥٢٦	٥٦٣	٥٦٣
مصروفات رأسمالية	٢٣١٤٣	٢٦٢٥١	٢٥٩٠٨	١٦١٤١	١٤٣٥٧	١٠٦٢٦	٧٧٦٣	١٥٥٢٧
أسهم عادية فى نهاية العام	١٤٠٧٢	١٣٩٩٣	١٤١٦٨	١٣٨٢٩	١٣٨٧٤	١٣٤٢١	١٣٩٥٣	١٢٥٠٩
الزيادة فى القيمة السوقية فى الاسهم المتاحة للبيع	–	–	–	–	–	–	–	–
الأصول غير الملموسة	–	–	–	–	–	–	–	–
فوائد دين بالإلتزامات المتداولة	٣٩٧٧٥	٢٢٢٣٢	١٣٥٥١	١٤٠٤٦	١٠٣٨٢	–	–	–

الشكل ٤

بيانات النشاط عن عام ١٩٩٧

Bun & Bradsreet متوسطات النشاط:	
الأصول المتداولة / الدين المتداول	٢,٠٩ مرة
صافى الربح / صافي المبيعات	١,٦١٪
صافى الربح / صافى الأصول الملموسة	١١,٣٦٪
صافى الربح / صافى رأس المال العامل	١٢,٥٪
صافى المبيعات / صافى الاصول الملموسة	٥,٧٢ مرة
صافى المبيعات/ صافى رأس المال العامل	٦,٨٨ مرة
صافى المبيعات / المخزون	٤,٩ مرة
الأصول الثابتة / صافى الأصول الملموسة	٣٢,٣٪
الدين المتداول / صافى الأصول الملموسة	٧٧,٥٪
إجمالى الدين / صافى الأصول الملموسة	١٢٩,٧٪
المخزون / صافى رأس المال العامل	١٣٩,٨٪
الدين المتداول / المخزون	٦٧,٢٪
الديون المصرفية / صافى رأس المال العامل	٣٩,٢٪

الشكل ٥

حقائق وأحداث إضافية لشركة ABC

تاريخ	الحـــدث
١٩٠٦/١٢/٦	إفتتاح A. Carter محلا بـ ٢٥ سنت في ولاية ماساتشوستس، وخلال العقدين التاليين افتتاح ٥ محلات اخرى فى الشمال الشرقي
١٩٢٨	تم طرح الأسهم للإكتتاب العام
١٩٤٠	تم ازالة قيد ٢٥ سنت والتوسع في خط المنتج
١٩٤١	إفتتاح أول مجموعة من المحلات في منطقة Suburban. وكان يوجد في السابق محلات في وسط المدينة
١٩٥٣	بلغت محلات السلسلة ٥٠٠ محل
١٩٦٣	تم التوسع وبلغ عدد المحلات ١٠٥٠ ، نصفا في Suburban
١٩٦٦	تقاعد A.Carter
١٩٦٩	افتتاح ٢٩ محل فى اكتوبر، ١٥ في يوم واحد، وخلال السنوات الخمس التالية، تم افتتاح ٤١٠ محل كبير واقفال ٣٠٧ محل صغير، وزيادة سعة ٣٦ محل ناجح

١٩٩٧/٩/٢٦	تم الحصول على موافقة مجموعة من البنوك الكبيرة على تقديم قرض قصير الاجل بمبلغ ٦٠٠ مليون دولار بالرغم من انخفاض الارباح. ولم يتم حدوث توزيعات
١٩٩٧/١١/٧	تم الاتفاق مع Mastercharge و Bankamericard على تقديم تمويل بديل للتمويل من الداخل
١٩٩٧/١٢/٩	سعر السهم بلغ ٢، بإنخفاض ٧٠٪ عن الأسعار العالية عام ١٩٩٣، وشملت الرسملة ٦٠٠ مليون دين و ٢٠٢ حق الملكية. وانخفضت أسعار اسهم الشركة في احصائيات Standard & Poors وخففت للبنوك من شروط الاتفاقات (خصوصا بالنسبة لرأس المال العامل وصافى الاصول) الخاصة بالقرض مع تأجيل السداد.

٨-١٦ (**الأهداف** ٨-٢، ٨-٣، ٨-٦، ٨-٧، ٨-٨) تعمل Pamela Albright مديرا للمراجعة في شركة Stanton Enterprises الصناعية التي طرحت أسهمها للإكتتاب العام. وهى تعمل في تشكيل الحديد في صورة أجزاء نوعية للشركات الصناعية الأخرى. وقامت Albright في عام ١٩٩٦ بتخطيط المراجعة وتحديد القيمة الملائمة للأهمية النسبية، تحديد التحريف المقبول الذي يجب توزيعه على حسابات القوائم المالية والخطر الطبيعي الملائم. ويوضح الشكل ١ ملخص للمعلومات في القوائم المالية. وفيما يلي ملخص لمعلومات إضافية عن التخطيط:

١- شركة Stanton تمثل أحد عملاء المنشأة التي تعمل فيها Albright منذ ٤ سنوات، وتوجد علاقة طبيعة بين الطرفين. وكان هناك تعاون من أفراد الإدارة والعاملين في قسم المحاسبة، ويتسمون بالصدق، ويوجد لديهم إتجاه إيجابي نحو المراجعة والتقرير المالي. ولم يتم إكتشاف أي تحريف جوهري في مراجعة السنة الماضية. وتراقب منشأة المحاسبة الوضع عن قرب بعناية شديدة، حيث سبق إعلان إفلاس العضو المنتدب Leonard Stanton من قبل في بدايات عمله وهو يتمتع بشهرة واسعة على أنه مغامر كبير.

٢- يدير Stantan الشركة على نحو إستبدادي، ويرجع ذلك أساساً لشخصيته المتحكمة. وهو يعتقد أن عمله يقتضي إتخاذ قرارات صعبة. ويقوم بتفويض المسئولية للاخرين، ولكن لاتوجد رغبة لديه في تفويض قدر مماثل من السلطة.

٣- يمر النشاط الذي تعمل فيه الشركة بدورة ناجحة في السنوات القليلة الماضية واستمر هذا الاتجاه في العام الحالى. ويوجد مستوى مناسب من الأرباح مع عدم وجود تهديدات تنافسية أو أي شئ يمكن أن يؤثر على الأرباح في الأفق بالنشاط.

٤- تم تقييم الرقابة الداخلية على أنها فعالة بشكل مناسب في كافة الدورات، ولكنها ليست قوية على نحو غير عادى. وعلى الرغم من أن Stanton يدعم فكرة وجود الرقابة، فإن Albright غير سعيدة لعدم أخذ توصياتها في الإعتبار باستمرار في هذا الصدد والخاصة بإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية.

٥- يوجد تعاقد مع العاملين على أنه في حالة زيادة الأرباح قبل الضرائب، مصروف الفائدة وتكلفة المعاش مبلغ ٧,٨ مليون دولار عن السنة، سيتم إضافة مبلغ جديد إلى صندوق المعاش بما يساوى ٥٪ من الزيادة.

المطلوب:

أ – إذا كنت تقوم بدور Pamela Albright في إجراء المراجعة عن السنة المنتهية في ٩٦/١٢/٣١ في شركة Stanton Enterprises، حدد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية وخصص التحريف الجوهري في حسابات القائمة المالية. قم بإعداد ورقة العمل التي توضح حساباتك.

ب– حدد مستوى خطر المراجعة المكن قبوله للسنة الحالية على أنه مرتفع، متوسط، أو منخفض ودعم إجابتك.

حـ– قم بتنفيذ الإجراءات التحليلية التي ستساعدك على التعرف على الحسابات التي تتطلب الحصول على أدلة إضافية في مراجعة السنة الحالية. وثق الإجراءات التحليلية والاستنتاجات الخاصة بك.

د – يوضح الشكل ٢ قائمة تخطيط الأدلة التي يتم من خلالها تقرير الإختبارات التفصيلية للأرصدة بالشركة لحسابات المدينين. إستخدم المعلومات الواردة في هذه الحالة وإستنتاجاتك في «أ» حتى «حـ» في إستكمال الصفوف التالية في قائمة الأدلة المخططة: خطر المراجعة المكن قبوله، الخطر الطبيعي، الإجراءات التحليلية. وأيضاً قم بملء التحريف المقبول للمدينين أسفل القائمة. وحدد الإفتراضات التى تراها مناسبة وملائمة وقم بتوثيقها.

الشكل ٢

شركة Stanton Enerprise

قائمة تخطيط الأدلة لتقرير الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين

	الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمنى	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والافصاح
خطر المراجعة المكن قبوله									
الخطر الطبيعي									
خطر الرقابة – إيصالات النقدية									
خطر الرقابة – رقابة إضافية									
الإختبارات التفصيلية للأرصدة – المبيعات									
الإختبارات التفصيلية للأرصدة – ايصالات النقدية									
خطر الرقابة – المبيعات									
الإجراءات التحليلية									
خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية للأرصدة									
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة									

الشكل ١

شركة Stanton Enerprise

ملخص للقوائم المالية

الميـــزانيـــــة

	الأولية ٩٦/١٢/٣١	التي تم مراجعتها ٩٥/١٢/٣١
النقدية	٢٤٣٦٨٩	١٣٣٩٨١
المدينون من التجارة	٣٥٤٤٠٠٩٩	٢٢٢٤٩٢١
مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	(١٢٠٠٠٠)	(٢١٥٠٠٠)
المخزون	٤٥٢٠٩٠٢	٣٨٨٨٤٠٠
مصروفات مدفوعة مقدما	٢٩٥٠٠	٢٤٧٠٠
إجمالي أصول متداولة	٨٢١٨١٠٠	٦٠٥٧٠٠٢
أصول ثابتة بالتكلفة	١٢٩٤٥٢٥٥	٩٩٢٢٥٣٤
(-) مجمع إهلاك	(٤٣٨٢٩٩٠)	(٣٧٧٥٩١١)
	٨٥٦٢٢٦٥	٦١٤٦٦٢٣
الشهرة	١٢٠٠٠٠٠	٣٤٥٠٠٠
إجمالي الأصول	١٧٩٨٠٣٦٥	١٢٥٤٨٦٢٥
دائنون	٢١٤١٥٥٢	٢٥٢٦٧٨٩
قرض بنك	١٥٠٠٠٠	–
التزامات مستحقة	٧٢٣٦٠٠	٥٩٨٠٢٠
ضرائب دخل فيدرالية	١٢٠٠٠٠٠	١٧٥٩٠٠٠
الجزء المتداول من قرض طويل الأجل	٢٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
إجمالى الإلتزامات المتداولة	٤٤٥٥١٥٢	٥١٢٣٨٠٩
قرض طويل الأجل	٩٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
حق الملكية:		
أسهم عادية	١٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الزيادة المدفوعة فى رأس المال	٢٤٦٩٩٢١	١٣٣٣٨٠١
الأرباح المحتجزة	٨٨٤٥٢٩٢	٣٨٩١٠١٥
إجمالى حق الملكية	١٢٥٦٥٢١٣	٦٢٢٤٨١٦
إجمالى الالتزامات وحق الملكية	١٧٩٨٠٣٦٥	١٢٥٤٨٦٢٥

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة الموحدة

	الأولية ٩٦/١٢/٣١	التي تم مراجعتها ٩٥/١٢/٣١
المبيعات	٤٣٩٩٤٩٣١	٣٢٢٥٨٠١٥
تكلفة البضاعة المباعة	٢٤١٩٧٢١٢	١٩٠٣٢٢٢٩
اجمالي الهامش	١٩٧٩٧٧١٩	١٣٢٢٥٧٨٦
مصروفات إدارية وتسويقية وعامة	١٠٥٩٢٢٢١	٨٩٠٠٤٣٢
تكلفة المعاش	١١١٧٨٤٥	٨٦٥٠٣٠
مصروف الفائدة	٨٣٣٧٦	١٠٤٢٢٠
	١١٧٩٣٤٤٢	٩٨٦٩٦٨٢
الدخل قبل الضريبة	٨٠٠٤٢٧٧	٣٣٥٦١٠٤
ضريبة الدخل	١٨٠٠٠٠٠	١١٤١٠٠٠
صافى الدخل	٦٢٠٤٢٧٧	٢٢١٥١٠٤
الأرباح المحتجزة الإفتتاحية	٣٨٩١٠١٥	٢٦٧٥٩١١
	١٠٠٩٥٢٩٢	٤٨٩١٠١٥
	١٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة الختامية	٨٨٤٥٢٩٢	٣٨٩١٠١٥

الفصل التاسع:

دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة

The Study of Internal Control and Assessment of Control Risk

الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الإختلاسات بأكثر مما يكتشفه المراجعون الأكفاء

أصدرت منشأة المحاسبة Able & Co. تقريرها عن مراجعة مؤسسة Youth Bible Studies [FYBS]، وتضمن التقرير قيدا متعارف عليه عند مراجعة مثل هذه المؤسسات الخيرية. وجاء بالقيد أن المراجعين يستطيعون فقط التحقق من الإيرادات التي تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة. حيث يرد إلى المؤسسة العديد من الهبات النقدية من مصادر عديدة، ولايوجد وسيلة للتعرف على إجمالي هذه المنح.

وبعد مضى وقت قصير على إتمام المراجعة للسنة العاشرة على التوالى في FYBS، تم إبلاغ منشأة المحاسبة Able & Co. أن المحاسب المسئول عن دفتر الإستاذ العام قام بإختلاس ٢ مليون دولار خلال السنوات الأربع الماضية. وارادات المؤسسة أن تعلم كيف حدث ذلك دون أن تتمكن منشأة المحاسبة من إكتشاف ذلك الأمر. وأجاب المراجع أنه يود معرفة كيف تم تنفيذ الاختلاس حتى يتمكن من الإجابة على هذا السؤال.

وبعد إجراء فحص متعمق ومحاكمة جنائية للمحاسب المختلس، ظهرت الحقائق التالية: يقع معسكر مؤسسة FYBS في ولاية أخرى بعيداً عن المقر الرئيسي للمؤسسة. ويتم تحصيل الأموال من الشباب الذين يلتحقون بالمعسكر وإيداعها في بنك محلي حتى يتم تحويلها إلى المقر الرئيسي. ويتم إيداع الأموال في البنك مقابل الحصول على شيك مصرفي يتم إرساله إلى المحاسب المسئول عن دفتر الأستاذ العام، الذي يقوم بدوره بإرساله إلى المسئول عن إيصالات النقدية في المقر الرئيسي. ويقوم المحاسب أيضاً بتسجيل الإيراد بإستخدام نفس المعلومات الموجودة في الشيك المصرفي والمستندات الخاصة به. ونظراً لأن الأموال لايتم إيداعها في حساب البنك المحلي الخاص بمؤسسة FYBS، لايوجد سجل خارجي لإثبات إستلام الأموال. وتم إرتكاب الغش بواسطة المحاسب من خلال إيداع أحد الشيكات دورياً في حساب يقوم هو بالرقابة عليه واسمه «الحساب الخاص – FYBS». وبالطبع لايتم تسجيل ذلك في دفتر الأستاذ.

وبعد إجراء المراجعون لفحص الرقابة الداخلية في المؤسسة، تم إجراء مقابلات مع العاملين للتعرف على كيفية تنفيذ النظام. وخلال هذه المقابلات، لم يتطرق أحد إلى وجود إجراء يتعلق بتحويل الأموال من المعسكر. ولايوجد ما يشير بوضوح إلى أن هناك أي فرد يعلم في المقر الرئيسي بخلاف المختلس عن كيفية تحويل الأموال من المعسكر. وأدى ذلك إلى إصدار تقرير مراجعة تم فيه الإمتناع عن الرأى وعدم تحمل المسئولية عن الخسارة التي حدثت للمؤسسة. وبعد ذلك ساعدت منشأة المحاسبة المؤسسة على وضع نظام جديد للرقابة الداخلية لمنع وقوع الإختلاسات. ولم تقم المؤسسة بتغيير منشأة المحاسبة.

* * * *

يعد هذا الفصل التاسع هو الفصل الثالث في موضوع تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة. ويعد تناول الرقابة الداخلية أمراً هاماً في عملية المراجعة ويستحق أن يخصص لها معياراً خاصاً من معايير المراجعة المتعارف عليها، وينص هذا المعيار على:

> يجب أن يتم فهم الرقابة الداخلية وبشكل كاف حتى يتم التوصل لخطة المراجعة وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإختبارات التي سيتم تنفيذها.

وكما سبق التوضيح في الشكل رقم ٧-١ بالفصل السابع يعد فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة الخطوة السادسة في تخطيط المراجعة. ويعد كل من دراسة الرقابة الداخلية، تقدير خطر الرقابة، وجمع أدلة المراجعة المرتبطة بهما أحد المكونات الأساسية في نموذج خطر المراجعة الذي سبق التعرض له في الفصل الثامن. وخطر الرقابة ح ر يمثل أحد عناصر نموذج خطر المراجعة الموضح بالفصل السابق، حيث يمكن تخفيض أدلة المراجعة المخططة في حالة فعالية الرقابة الداخلية. وسيتم في هذا الفصل إظهار كيف ومتى يمكن أن يحدث ذلك.

وحتى يمكن معرفة كيف يمكن إستخدام الرقابة الداخلية في نموذج الخطر، يجب التعرف على مفاهيم الرقابة الداخلية الأساسية. وبالتالي، سيركز هذا الفصل على مضمون وأهداف الرقابة الداخلية من وجهة نظر كل من العميل والمراجع، مكونات الرقابة الداخلية، المنهجية التي سيتبعها المراجع لتحقيق متطلبات المعيار الثاني من العمل الميداني. وتحتوى النشرة ٥٥ من معايير المراجعة (تم تعديلها إلى النشرة رقم ٧٨) على الدليل المهني الذي يتعلق بالرقابة الداخلية. ويرى عديد من المراجعين أن هذه النشرة تعد أكثر المعايير تعقيداً في مجال المراجعة.

الأهمية للعميل والمراجع Client and Auditor Concerns

الهدف التعليمي ٩-١: مناقشة طبيعة الرقابة الداخلية ومدى أهميتها لكل من الإدارة والمراجع

عند تصميم نظام للرقابة، يوجد لدى كل من الإدارة والمراجع بعض الإهتمامات المشتركة، بالإضافة إلى وجود إهتمامات خاصة بكل طرف منهما. وتتمثل الإهتمامات المشتركة في تقييم النظام. وسيخصص هذا الجزء لبحث الإهتمامات الخاصة بكلا الطرفين.

الأهمية للعميل Client Concerns

يرجع السبب في وضع نظام للرقابة في شركة ما إلى مساعدتها على تحقيق أهدافها. ويحتوى النظام على مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية للشركة سوف يتم تحقيقها. ويطلق على هذه السياسات Policies والإجراءات Procedures عناصر الرقابة التي تشكل معا الرقابة الداخلية للشركة.

وفي عام ١٩٩٢ تم نشر دراسة هامة عن الرقابة الداخلية بعنوان الرقابة الداخلية - إطار عمل متكامل. وتم تمويل هذه الدراسة من قبل اللجنة التي شملت المنظمات التي سبق أن رعت لجنة Tread-way، وتتكون هذه اللجنة من العديد من منظمات المحاسبة. ويشار إلى هذه الدراسة بـ«Coso». وفي ديسمبر ١٩٩٥ أصدر مجلس معايير المراجعة النشرة ٧٨ من معايير المراجعة والتي حلت محل النشرة ٥٥، وتم فيها تبني تعريف ووصف الرقابة الداخلية الذي ورد في تقرير Coso. وسيتم تعريف إهتمامات العميل في هذا الجزء في ضوء كل من تقرير Coso والنشرة رقم ٧٨.

ويجب أن تزيد منافع الرقابة الداخلية عن التكاليف المرتبطة بها. حيث يتم إختيار عناصر الرقابة

عن طريق مقارنة تكلفتها مع المنافع المتوقعة منها. ويعد من منافع الرقابة الداخلية للإدارة، ولكنه ليس أهمها على الإطلاق، تخفيض تكلفة المراجعة عند تقييم الرقابة الداخلية على انها تتسم بالجودة أو الإمتياز بما يؤدى إلى تخفيض خطر الرقابة.

ويوجد للإدارة عادة ثلاث اهتمامات أو أهداف عامة من تصميم رقابة داخلية فعال، وهى:

الإعتماد على التقرير المالي. كما سبق القول في الفصل الخامس، تقع مسئولية إعداد القوائم المالية التي يستخدمها كل من المستثمرون، الدائنون، والمراجعون والمستخدمين الاخرين على عاتق الإدارة. وتقع علي الإدارة مسئولية قانونية مهنية للتأكد من أن المعلومات المدرجة بالقوائم المالية تم عرضها بعدالة بما يتفق مع متطلبات التقرير الخاصة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

كفاءة وفعالية التشغيل. يتم وضع عناصر الرقابة بالمنظمة لتعزيز الإستخدام الفعال والكفء للموارد، بما في ذلك الأفراد، حتى يتم تحقيق أهداف المنظمة. ومن أهم جوانب عناصر الرقابة توفير معلومات دقيقة لإتخاذ القرار داخلياً. حيث توجد معلومات متعددة يتم إستخدامها في إتخاذ القرارات الحيوية. وعلى سبيل المثال، يتم تحديد أسعار المنتجات بناء على معلومات تتعلق بتكلفة هذه المنتجات.

ويتعلق جانب اخر هام بالفعالية والكفاءة بحماية الأصول والسجلات. حيث يمكن سرقة الأصول الملموسة من الشركة، أو أن يتم إساءة إستخدامها، أو تدميرها بالصدفة ما لم توجد رقابة ملائمة تحميها. ونفس الشئ ينطبق على أصول أخرى مثل المدينين، المستندات الهامة (العقود الحكومية السرية)، والدفاتر (دفاتر الأستاذ واليومية). وزادت أهمية حماية الأصول والسجلات منذ استخدام النظم الإلكترونية. حيث يتم تخزين كميات كبيرة من المعلومات على وسائط مثل الأشرطة المغناطيسية والتي يمكن تدميرها إذا لم توجد وسائل حمائية لها. ويؤثر حماية الدفاتر المحاسبية على إمكانية الإعتماد على التقرير المالي.

الإستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية. يوجد العديد من القوانين والقواعد التنظيمية التي يجب على المنظمات أن تذعن لها. ويرتبط بعضها فقط بالجوانب المحاسبية. وتشمل الأمثلة قوانين حماية البيئة والحقوق المدنية. وترتبط بعض القوانين الأخرى مباشرة بالجوانب المحاسبية. وتشمل الأمثلة القواعد التنظيمية لضرائب الدخل وغش الإدارة أو العاملين.

ويعد قانون الممارسات الأجنبية الخاص بالفساد أحد أهم القوانين الذي يؤثر في كل الشركات التي تعمل في إطار قانون تبادل الأسهم لعام ١٩٣٤، وقد صدر عام ١٩٧٧. ويتطلب هذا القانون أن تحتفظ الشركة بنظم ملائمة لإمساك الدفاتر. ولم يتم تعريف محتويات هذا النظام في القانون، الذي عدل قانونى الأسهم، ولكن تم الإشارة إلى أنه يجب توافر نظام كاف يمكن من خلاله إعداد قوائم مالية خارجية يمكن الإعتماد عليها، وبما يؤدى إلى منع تحريف الدفاتر لدفع الرشاوى إلي الغير.

الأهمية للمراجع Auditor Concerns

كما سبق القول، تعد دراسة الرقابة الداخلية، وما ينتج عنهامن تقدير لخطر الرقابة أمراً هاماً للمراجعين في ضوء ما ورد بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

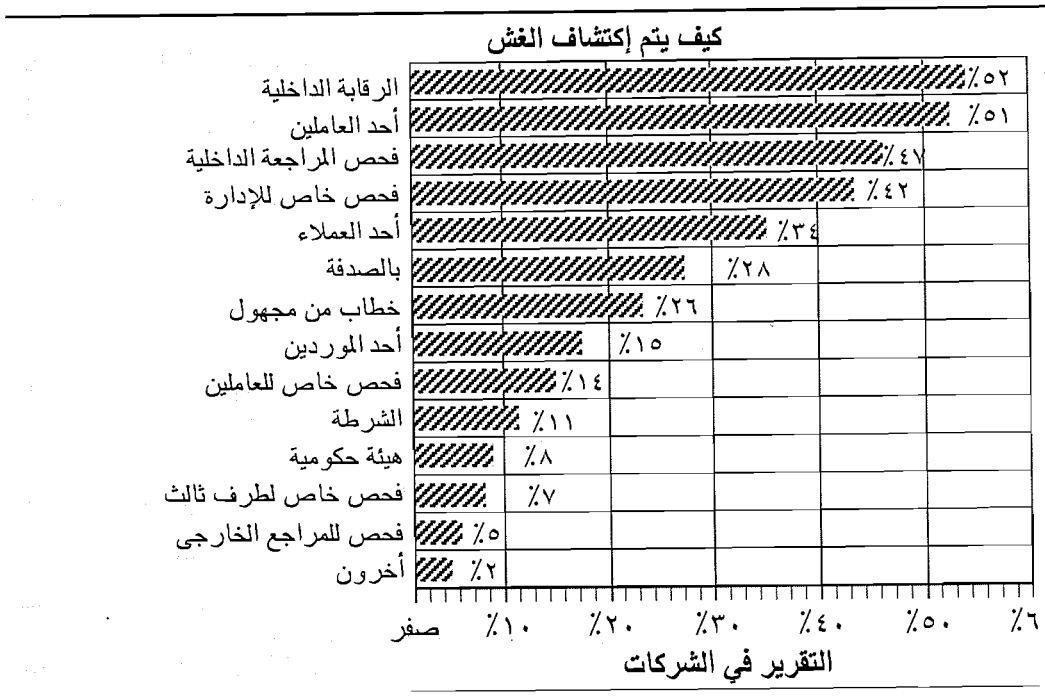
مدى الإعتماد على التقرير المالي. حتى يتم العمل في إطار المعيار الميداني، يهتم المراجع بصفة أساسية بعناصر الرقابة التي تتعلق أساساً بإهتمامات الإدارة عن الرقابة الداخلية: مدى الإعتماد على التقرير المالي. ويؤثر هذا الجانب مباشرة على القوائم المالية والمزاعم التي ترتبط بها وبالتالي يؤثر على هدف المراجع في تحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية. حيث يحتمل أن لاتعكس القوائم

المالية بعدالة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة التي تؤثر في إمكانية الإعتماد على هذه القوائم غير ملائمة. ومن جانب أخر، يمكن أن تكون القوائم عادلة على الرغم من أن عناصر الرقابة لاتشجع كفاءة وفعالية تشغيل العمليات التي تنتج هذه القوائم عنها.

وكما سبق القول في الفصل الخامس أن على المراجع مسئولية جوهرية لإكتشاف غش الإدارة والعاملين، وبدرجة أقل، لإكتشاف أنواع معينة من التصرفات غير القانونية. ولذلك على المراجعين الإهتمام بعناصر الرقابة الخاصة بحماية الأصول والإذعان للقوانين والقواعد التنظيمية إذا كانت تؤثر في عدالة القوائم المالية.

وسبق القول فعلاً أن على المراجعين التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بإمكانية الإعتماد على البيانات المعدة للإستخدام الخارجي للتقارير، ولكن لا يجب تجاهل عناصر الرقابة التي تؤثر في المعلومات الداخلية للإدارة، مثل الموازنات وتقارير الأداء الداخلية. وتعد هذه الأنواع من المعلومات مصادر هامة للإدلة التي تساعد المراجع على تقرير مدى عدالة القوائم المالية. فإذا كانت عناصر الرقابة على هذه التقارير الداخلية غير ملائمة، تتضائل فرص استخدامها كأدلة.

التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية. يتمثل إهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحسابات) تعتمد أساساً على دقة المدخلات (العمليات المالية). وعلى سبيل المثال، إذا تم بيع المنتجات بفواتير بيع تحتوى على كميات أو أسعار خاطئة إلى العملاء، سيوجد تحريف في كل من المبيعات والمدينين. فإذا كانت هناك عناصر رقابة ملائمة على كل من: الفواتير، إيصالات النقدية، مردودات ومسموحات المبيعات، وإنهاء مديونية العملاء، سيكون الرصيد الختامي للعملاء صحيحاً.



ملحوظة: توفير إستجابة متعددة

المصدر: KPMG Peat Marwick suvery of 3000 large and midsized U.S. Companies, "combating Fraud: Know the Facts", Journal of Accounting, September 1995, p. 20.

ولذلك عند دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، يهتم المراجع أساساً بالعمليات المالية التي ترتبط بأهداف المراجعة التي سبق مناقشتها في الفصل الخامس. ويوضح الجدول ٩-١ أهداف المراجعة التي تتعلق بالعمليات المالية للمبيعات.

وخلال دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، لايتجاهل المراجع الرقابة الداخلية على أرصدة الحسابات. ومثلاً، أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية لاتؤثر عادة على ثلاثة أهداف مراجعة ترتبط بأرصدة الحسابات: القيمة القابلة للتحقق، الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح، ويقوم المراجع عادة بإجراء تقييم منفصل لتحديد ما إذا كانت الإدارة قد صممت الرقابة الداخلية الجيدة لكل من هذه الأهداف الثلاثة.

جدول ٩ - ١
أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية - الشكل العام	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات
تسجيل العمليات المالية التي وقعت (الحدوث)	المبيعات التي تم تسجيلها لم يتم شحنها إلى عملاء وهمين
العمليات المالية التي حدثت تم تسجيلها فعلا (الإكتمال)	المبيعات التي حدثت تم تسجيلها فعلاً
تسجيل العمليات المالية بالقيمة الصحيحة (الدقة)	تسجيل المبيعات وفقاً لقيمة البضاعة التي تم شحنها مع إرسال الفواتير بالقيمة الصحيحة وكذلك تسجيلها بالقيمة الصحيحة
تبويب العمليات المالية على نحو ملائم (التبويب)	التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات
تسجيل العمليات المالية في التاريخ الصحيح (التوقيت)	تسجيل المبيعات في التواريخ الصحيحة
تم إدراج العمليات المالية في الملف الرئيسي وتلخيصها على نحو صحيح (الترحيل والتلخيص)	إدراج العمليات المالية للمبيعات في الملفات الرئيسية الملائمة وتلخيصها بشكل صحيح

المفاهيم الرئيسية Key Concepts

الهدف التنظيمي ٩-٢: وصف المفاهيم الثلاث الرئيسية التي يتم استخدامها عند دراسة الرقابة الداخلية

يوجد ثلاثة مفاهيم أساسية تشكل أساس دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة:

مسئولية الإدارة Management's Responsibility

يجب على الإدارة، وليس على المراجع، أن تصمم وتحافظ على الرقابة داخل الشركة. ويتفق هذا المفهوم مع المتطلب الخاص بمسئولية الإدارة، وليس المراجع، عن إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

التأكيد المناسب Reasonable Assurance

يجب أن تصمم الإدارة الرقابة الداخلية التي توفر تأكيداً مناسباً، وليس مطلقاً: أن القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو عادل. ويتم تصميم الرقابة الداخلية بواسطة الإدارة بعد أن يتم أخذ كل من التكاليف والمنافع في الإعتبار. ولاترغب الإدارة عادة في وجود نظام مثالي للرقابة الداخلية لأنه يستنفد تكاليف كبيرة. وعلى سبيل المثال، من غير المناسب أن يتوقع قيام الإدارة في شركة صغيرة

بتعيين أفراد إضافين في قسم المحاسبة لتحقيق تحسين صغير في إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية. حيث يكون الأمر أقل تكلفة أن يؤدى المراجع عملاً أكثر عمقاً من تحمل تكاليف أكبر للرقابة الداخلية ★.

القيود الطبيعية Inherent Limitations

لايمكن أن ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها فعالة بشكل تام، بغض النظر عن العناية المتبعة في تصميمها وتنفيذها. وحتى إذا إستطاع المصممون وضع نظام مثالي، ستتوقف فعالية النظام على كفاية الأفراد الذين ينفذونه وإمكانية الإعتماد عليهم. وعلى سبيل المثال، بفرض أنه تم وضع إجراء جيد لجرد المخزون ويتطلب ذلك أن يقوم إثنان من العاملين بجرد المخزون على نحو مستقل، فإذا لم يستوعب أى من العاملين التعليمات أو إذا أدى الإثنان عملهم بتراخ، سيتم إجراء الجرد على نحو خاطئ. وحتى إذا تم إجراء الجرد على نحو صحيح، فقد تتجاوز الإدارة الإجراء وتطلب من العاملين زيادة عدد الكميات لتحسين أرقام الأرباح. وعلي نحو مشابه، قد يقرر العاملان زيادة الكميات على نحو متعمد لتغطية سرقة المخزون التي قام بها أحدهما أو كلاهما. ويسمى التصرف الذي يقوم به إثنان من العاملين أو أكثر لسرقة الأصول أو تحريف الدفاتر بالتواطؤ Collusion.

ونظراً لوجود القيود الطبيعية على الرقابة ولأن المراجع لا يستطيع الحصول إلا على تأكيد مناسب عن فعاليتها، سيتم تحديد مستوى خطر الرقابة دائماً بأكبر من الصفر. ولذلك حتى مع أفضل أنواع الرقابة الداخلية فعالية، يجب على المراجع أن يجمع أدلة المراجعة الأخرى بخلاف إختبارات الرقابة لكل حساب رئيسي بالقوائم المالية.

طرق تشغيل البيانات Method of Data Processing

يتم تطبيق مفاهيم الرقابة التي سبق مناقشتها على كافة أنواع النظم المحاسبية بغض النظر عن تعقدها. ويوجد فروق كبيرة بين نظم الحاسب الإلكتروني البسيطة التي تستخدم البرامج المشتراه بواسطة الشركات الصغيرة ونظم التشغيل الإلكترونية المعقدة لشركة صناعية دولية. وعلى الرغم من ذلك، تكون أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية واحدة ويتم تطبيق المنهجية الخاصة بهذا الفصل على نوعى الشركتين.

وللتبسيط، سيتم إستخدام التوضيحات في هذا الفصل بالتطبيق على النظم الإلكترونية البسيطة، وسيتم التعرض إلى النظم الإلكترونية المعقدة في الفصل رقم ١٥.

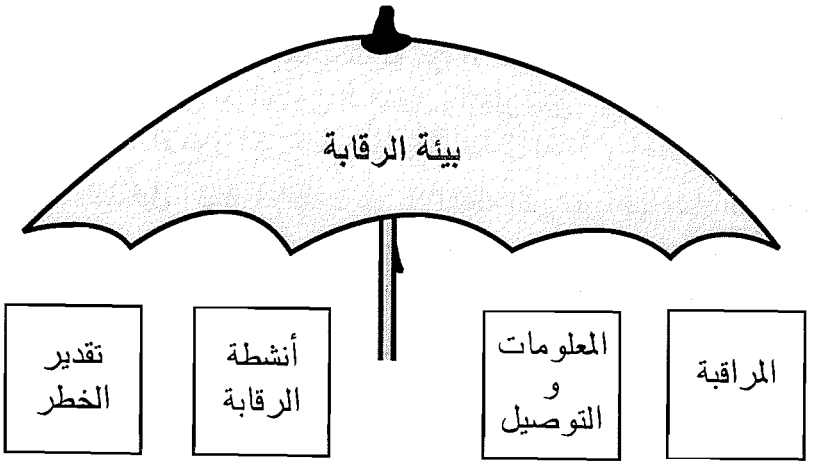
مكونات الرقابة الداخلية Components of Internal Control

الهدف التعليمي ٩-٣: تعريف المكونات الخمس للرقابة الداخلية ومناقشة خصائصها

تشمل الرقابة الداخلية ٥ فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة. ويطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية وهى: (١) بيئة الرقابة، (٢) تقدير الخطر، (٣) أنشطة الرقابة، (٤) المعلومات والتوصيل، (٥) المراقبة. ويلخص الشكل (٩-١) هذه المكونات.

★ نظراً لأن قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة يتطلب أن يتوافر في الشركات العامة نظاماً فعالاً للمحاسبة، يجب على الشركات العامة أن تقييم ما إذا كانت سجلاتها تتفق مع المتطلبات القانونية، حتى لو كان قيام المراجع بكشف التحريفات يعد أمراً أقل تكلفة بالنسبة لها.

شكل ٩ -١
المكونات الخمس للرقابة الداخلية



ويوضح الشكل رقم ٩-١ أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى. وبدون وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها. وكما سبق التوضيح، تحتوى الفئات على العديد من صور الرقابة. ويهتم المراجع أساسا بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. وسيتم التركيز على هذه الجوانب في بقية الفصل.

بيئة الرقابة The Control Environment

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة في إتجاه إدارتها. فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شئ هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعة. ومن جانب آخر، إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا، وأن الإدارة العليا لا تدعم الرقابة، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها.

وتشمل بيئة الرقابة Control environment التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الأتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة. وحتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة، سيتم تقديم شرح للمكونات الفرعية التي يجب على المراجع ان يأخذها في الاعتبار:

الاستقامة والقيم الأخلاقية. تعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجاً للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها والإلزام بها في الممارسة. وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز أو الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى إرتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية أو غير أخلاقية. وتشمل أيضاً توصيل معايير القيم الأخلاقية والسلوكية الخاصة بالوحدة إلى الأفراد من خلال سياسات موضوعة وميثاق للسلوك وأمثلة.

الإلتزام بالصلاحية. تتمثل الصلاحية في المعرفة والمهارة الضرورين لتنفيذ الأفراد للمهام المكلفين بها. ويشمل الإلتزام بالصلاحية الإعتبارات التي تحددها الإدارة لمستويات الصلاحية للأعمال المحددة وكيف يمكن ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة الواجب توافرهما.

مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة. يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل

مستقل عن الإدارة ويقوم أفراد بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة. وكما سبق القول في الفصل الثالث، يجب على كافة الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال بنيويورك أن تشكل لجنة للمراجعة تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة الذين لايحتفظون بمواقع إدارية. ويوجد بالعديد من الشركات الأخرى لجان للمراجعة. وتعد لجنة المراجعة مسئولة عن الإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة ويجب أن تتصل بإستمرار بكل من المراجعين الداخلين والخارجين. ويسمح ذلك لكل من المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة ببحث الأمور التي قد ترتبط بأشياء مثل أمانة أو تصرفات الإدارة.

فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل. توفر الإدارة عبر الأنشطة التى تقوم بها إشارات واضحة للعاملين عن مدى أهمية الإدارة. وعلى سبيل المثال، هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة، أم هل تكره الإدارة المخاطرة؟ هل تم وضع خطط الأرباح وبيانات الموازنة على أنها أفضل ما يمكن من خطط ام على أنها الأهداف الأكثر احتمالا؟ كيف يمكن وصف الإدارة «هل هى إدارة بيروقراطية ومترهلة»، «هل هى إدارة هزيلة وضعيفة» يهيمن عليها فرد واحد أو أفراد قليلون أو أنها «إدارة جيدة»؟. ان فهم هذه الجوانب ومايماثلها من فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل يمكن المراجع من إدراك إتجاه الإدارة نحو الرقابة.

الهيكل التنظيمي. يعرف الهيكل التنظيمي للوحدة خطوط السلطة والمسئولية الموجودة بها. ومن خلال فهم الهيكل التنظيمي لدى العميل، يستطيع المراجع أن يتعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيف يتم تنفيذ الرقابة.

تعيين السلطة والمسئولية. بالإضافة إلي الجوانب غير الرسمية للإتصال التي سبق ذكرها تعد الطرق الرسمية للتوصيل بخصوص السلطة والمسئولية والأمور المشابهة المرتبطة بالرقابة جوانب هامة أيضاً. وقد تشمل هذه الجوانب عناصر مثل المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها، الخطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية، وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة به.

سياسات وممارسات الموارد البشرية. يتمثل الجانب الأهم في الرقابة الداخلية في الأفراد. فإذا كان العاملين اكفاء وموثوق فيهم، يمكن أن لاتوجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يمكن أن ينتج قوائم مالية يعتمد عليها. حيث يستطيع الأفراد الأمناء والأكفاء العمل بمستوى عال من الجودة على الرغم من وجود عناصر قليلة من الرقابة تدعمهم. وحتى إذا كان هناك عددا من العناصر الأخرى للرقابة، يمكن للعاملين غير الأمناء أو غير الأكفاء أن يخفضوا من جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً. وحتى إذا كان هناك أفراد أكفاء وموثوق فيهم، يوجد لدى الأفراد بالتأكيد بعض أوجه القصور القطرية. حيث يمكن أن يصابوا بالملل أو عدم الرضاء، أو أن يواجهوا مشكلات تعوق الأداء أو تدفعهم لتغيير أهدافهم.

ونظراً لأهمية وجود أفراد أكفاء يوثق بهم لتحقيق رقابة فعالة، يعد كل من: طرق تعيين الأفراد، تعيين الأفراد وتقييمهم وتدريبهم، ترقية الأفراد ومنح المكافآت إليهم جانباً هاماً في هيكل الرقابة الداخلية.

تقدير الخطر Risk Assessment

يمثل تقدير خطر التقرير المالى تعريف الإدارة وتحليلها للإخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وعلى سبيل المثال، إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن تكلفة المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية السريعة، فمن الضرورى للشركة أن تضع الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة فى المخزون.

ويختلف تقدير الإدارة للخطر، ولكنه يرتبط بشكل وثيق مع، عن تقدير المراجع للخطر الذي سبق التعرض له في الفصل الثامن. حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات. ويقيم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورى في المراجعة. فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار وإستجابت لها على نحو مناسب، سيقوم المراجع بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف على أو الإستجابة للإخطار الهامة.

أنشطة الرقابة Control Activities

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى، التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة. ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة. ومع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:

- **الفصل الملائم بين الواجبات.**
- **التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.**
- **المستندات والسجلات الملائمة.**
- **الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر.**
- **الضبط المستقل للإداء.**

وعرفت النشرة ٧٨ من معايير المراجعة وتقرير Coso فئات أخرى تختلف عن الفئات الخمس السابقة بشكل طفيف، ولكن تتسق المفاهيم المذكورة بهما مع الفئات الخمس التي سيتم مناقشتها على النحو التالي:

الفصل الملائم بين الواجبات Adequate Separation of Duties

يوجد أربع مؤشرات عامة للفصل بين الواجبات لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة يجب أن يهتم بها المراجع.

الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها. يرجع السبب في عدم السماح للشخص المسئول عن حيازة الأصول على نحو مؤقت أو دائم من المحاسبة عن الأصول، إلى حماية المنشأة من الإختلاس. فعندما يؤدى شخص واحد كلا الوظيفتين، يوجد خطر كبير أن يقوم الشخص بالتخلص من الأصل للحصول على نفع شخصي وتسوية الدفاتر لإعفاء نفسه من المسئولية. فإذا تسلم الصراف، على سبيل المثال، النقدية وكان في نفس الوقت مسئولاً عن تسجيل البيانات الخاصة بإيصالات النقدية والمبيعات، من الممكن أن يأخذ الصراف النقدية من العميل ويسوى حساب العميل عن طريق عدم تسجيل المبيعات أو تسجيل مبيعات زائفة على الأجل في حساب العميل.

الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيازة مايرتبط بها من أصول. إذا كان ممكنا، يكون من المناسب منع الأشخاص الذين يرخصون بإجراء العمليات المالية من الرقابة على الأصول المرتبطة بهذه العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، لايجب أن يملك نفس الشخص الترخيص بسداد فاتورة الشراء وأيضاً توقيع الشيك الخاص بسداد الفاتورة. ويزيد قيام شخص واحد بالترخيص بالعمليات المالية والتصرف في الأصول المرتبطة بها من إكانية وقوع الإختلاس في الشركة.

الفصل بين مسئولية التشغيل ومسئولية إمساك الدفاتر. إذا كان كل قسم أو كل إدارة في المنظمة مسئولة عن إعداد السجلات والتقارير الخاصة بها، سيوجد إتجاه للتحيز في النتائج لتحسين الأداء المسجل. وحتى يتم التأكد من عدم وجود تحيز في المعلومات، يجب أن يتم إمساك الدفاتر في إدارة مستقلة تحت رقابة مراقب النفقات.

الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الإلكتروني للبيانات. من الوجهة العملية، من المرغوب فيه أن يتم فصل الوظائف الأساسية في التشغيل الإلكتروني للبيانات. ويجب أن يتم الفصل بين مايلي:

- **محلل النظم**. يكون محلل النظم مسئولا عن التصميم العام للنظام. حيث يضع المحلل الأهداف الخاصة بالنظام ككل والتصميم المحدد لتطبيقها.
- **المبرمج**. بناء على الأهداف الفرعية التي حددها محلل النظم، يقوم المبرمج بتصميم خرائط تدفق خاصة لتطبيقها، إعداد التعليمات الخاصة بالحاسب الإلكتروني، إختبار البرنامج، وتوثيق النتائج. ومن الضرورى أن لايتم تمكين المبرمج من التوصل لبيانات المدخلات أو لتشغيل الحاسب الإلكتروني، حيث يمكن للمبرمج أن يحقق منافع شخصية نتيجة إلمامه بالبرنامج.
- **مشغل الحاسب الإلكتروني**. يكون مشغل الحاسب الإلكتروني مسئولاً عن إدخال البيانات إلى النظام والتشغيل المتزامن لبرنامج الحاسب الإلكتروني. وعلى نحو مثالي، يجب منع المشغل من أن يحصل على معرفة كافية عن البرنامج بما يمكنه من تعديله فوراً قبل أو أثناء تشغيله.
- **أمين المكتبة**. يكون أمين المكتبة مسئولاً عن الحفاظ على برامج الحاسب الإلكتروني، ملفات العمليات المالية، وباقي سجلات الحاسب الإلكتروني الهامة الاخرى. ويوفر أمين المكتبة وسائل الرقابة الفعلية الهامة على هذه السجلات واخراجها فقط إلى الأشخاص المصرح لهم.
- **مجموعة رقابة البيانات**. تتمثل وظيفة مجموعة رقابة البيانات فى إختبار فعالية وكفاءة كافة جوانب النظام. ويشمل ذلك: تطبيق مختلف صور الرقابة، جودة المدخلات، ومنطقية المخرجات. ونظراً لأن أفراد مجموعة الرقابة ينفذون عملية تحقق داخلية، يجب أن يتوافر فيهم الإستقلال.

ومن الطبيعي أن يتوقف مدى الفصل بين الواجبات على حجم المنظمة. ولايكون عملياً في الشركات الصغرى أن يتم الفصل بين الواجبات على النحو السابق شرحه. وفي مثل هذه الحالات، يجب تعديل أدلة المراجعة.

الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة Proper Authorization of Transactios and Activities

حتى توجد رقابة جيدة، يجب أن يوجد ترخيص ملائم لكل عملية مالية. فإذا قام أي شخص في المنظمة بحيازة أو التعامل مع الأصول، سيحدث فوضى داخل المنظمة. ويمكن أن يكون الترخيص عاما أو محددا. ويعنى الترخيص العام ان تضع الإدارة السياسات التي يجب إتباعها داخل المنظمة. ويتم إصدار التعليمات إلى المرؤوسين لتنفيذ هذه التراخيص العامة عن طريق الموافقة على العمليات المالية التي تتم ضمن حدود السياسة الموضوعة. ومن أمثلة ذلك قوائم الأسعار الثابتة لبيع المنتجات، حدود الإئتمان للعملاء، والنقاط المحددة لإجراء عمليات الحيازة.

وتتعلق التراخيص المحددة بالعمليات المالية الفردية. حيث قد لاترغب الإدارة عادة في وضع سياسة عامة للترخيص ببعض العمليات المالية. وبدلاً من ذلك تفضل أن يتم الترخيص وفقاً لكل حالة على حدة. ومثال ذلك الترخيص بالعمليات المالية للمبيعات بواسطة مدير المبيعات في شركة تتعامل في السيارات المستعملة.

ويوجد فرق بين الترخيص والموافقة. فالترخيص يعبر عن قرار سياسي يتعلق بفئة عامة من العمليات المالية أو بعمليات مالية محددة. أما الموافقة فتتعلق بتنفيذ القرارات العامة بالترخيص التي أصدرتها الإدارة. وعلى سبيل المثال، بفرض أن الإدارة وضعت سياسة ترخص طلب المخزون عندما يقل عن مستوي عرض لثلاث أسابيع. يعد ذلك ترخيصاً عاماً. وعندما تقوم الإدارة بطلب المخزون، يوافق الكاتب المسئول عن الحفاظ على السجل الدائم للمخزون على الطلب بما يوضح تنفيذ السياسة الموضوعة بالترخيص.

الوثائق والسجلات الملائمة Adequate Documents and Records

تعبر المستندات والسجلات عن أشياء مادية يتم من خلالها تسجيل وتلخيص العمليات المالية. وتشمل عناصر متعددة مثل: فواتير البيع، طلبات الشراء، الدفاتر المساعدة، يومية المبيعات، وبطاقات الوقت للعاملين. وفي ظل النظم المحاسبية الإلكترونية، يتم الاحتفاظ بالعديد من هذه المستندات والدفاتر على صورة ملفات بالحاسب الإلكتروني حتى يتم طبعها لأغراض محددة. وتعد كل من المستندات التي يتم بناء عليها إجراء التسجيل الأصلي، والدفاتر التي يتم فيها تسجيل العمليات المالية من الأشياء الهامة، ولكن عادة ماتكون المستندات غير الملائمة أكثر أسباب المشاكل الكبرى في مجال الرقابة.

وتقوم المستندات بوظيفة نقل المعلومات داخل منظمة العميل وبين المنظمات المختلفة. ويجب أن تكون المستندات ملائمة حتى توفر تأكيداً مناسباً عن وجود الرقابة الملائمة على الأصول وعلى أن كافة العمليات المالية قد سجلت بشكل صحيح. وعلى سبيل المثال، إذا قامت إدارة الإستلام بملء تقرير إستلام عند الحصول على المواد، يمكن لإدارة الدائنين أن تتحقق من الكمية والتوصيف في فاتورة الشراء من خلال المقارنة مع تقرير الإستلام.

ويجب توافر عدد من المبادئ المناسبةالتي تحكم تصميم وإستخدام المستندات والسجلات، وهي:

- **الترقيم المسبق المتتابع** لتسهيل الرقابة على المستندات الضائعة والمساعدة على التوصل للمستندات عند الحاجة إليها في تاريخ لاحق (تؤثر بشكل كبير في هدف الإكتمال الخاص بالعمليات المالية).
- **الإعداد في وقت حدوث العملية المالية أو بعد وقوعها بزمن قليل قدر الإمكان.** حيث تكون السجلات أقل قابلية للإعتماد عليها بعد مرور فترة زمنية طويلة وتزيد فرص التحريف بها (تؤثر على هدف المراجعة الخاص بتوقيت العمليات المالية).
- **الشكل البسيط للتأكد من وضوحها لمن يتعامل بها.**
- **التصميم لأغراض متعددة قدر الإمكان** لتخفيض عدد الأشكال. وعلى سبيل المثال، يمكن ان يعد التصميم والاستخدام الملائمين لمستند الشحن أساساً لإخراج البضاعة من المخزون لإدارة الشحن، إبلاغ العميل بفاتورة تتضمن كمية البضاعة المشحونة إليه وتاريخها الصحيح، وتحديث السجلات الدائمة للمخزون.
- **تنظيمها على نحو يعزز الإعداد الصحيح.** ويمكن أن يتم ذلك من خلال توفير درجة من الفحص الداخلي للشكل أو السجل. ومثلاً، يجب أن يتضمن المستند تعليمات عن الشخص الذي سيوجه إليه، مساحات خالية للترخيص والموافقة، وتصميم مساحات الأعمدة للبيانات الرقمية.

وعند ادخال البيانات الخاصة بإعداد المستندات إلى الحاسب الإلكتروني، يعد تصميم الشاشة للمخرجات بالحاسب أحد آليات الرقابة الهامة.

خريطة الحسابات. ترتبط خريطة الحسابات Chart of Accounts كأحد صور الرقابة بالمستندات والسجلات، ويتم من خلالها تصنيف العمليات المالية إلى حسابات تتعلق بالميزانية وأخرى تتعلق بقائمة الدخل. ويعد هذا الدليل صورة رقابية هامة لأنه يوفر إطار عمل للمعلومات التي سيتم تقديمها لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية. ويساعد هذا الدليل على منع أخطاء التبويب إذا تم فيه وصف كل نوع من حسابات العمليات المالية على نحو دقيق.

كتب إستخدام النظام. يجب أن يتم صياغة الإجراءات الملائمة لإمساك الدفاتر في كتيبات إستخدام للنظام لتعزيز التطبيق المتسق. ويجب أن توفر كتيبات الإستخدام معلومات كافية لتسهيل إمساك الدفاتر والحفاظ على الرقابة المناسبة على الأصول. ويجب أيضا أن تحتفظ الشركات التي يوجد بها نظم إلكترونية معقدة على كتيب نمطي يخص نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الرقابة المادية على الأصول والدفاتر Physical Control over Assets and Records

من الضروري أن توجد رقابة داخلية مناسبة لحماية الأصول والدفاتر. فإذا تركت الأصول دون حماية، يمكن أن تسرق. وإذا لم توجد حماية كافية علي الدفاتر، يمكن ان تسرق، أو يتم اتلافها أو أن تفقد. وفي حالة وقوع ذلك، سيصاب التشغيل المحاسبي أو التشغيل العادي بفوضى خطيرة. وعندما يتم إستخدام الحاسب الإلكتروني في الشركة على نطاق واسع، فمن الضروري أن يتم حماية: أجهزة الحاسب الإلكتروني، البرامج، وملفات البيانات. حيث تعد الأجهزة والبرامج أشياء مكلفة جداً وهامة لإتمام التشغيل. أما ملفات البيانات. فتمثل سجلات الشركة. وإذا تم إتلافها، سيكون أمراً مكلفا إن لم يكن مستحيلا إعادة الحصول عليها.

ويتمثل أهم أنواع مقاييس الحماية للحفاظ على الأصول والدفاتر في استخدام الرقابة الفعلية. ومن أمثلة ذلك، استخدام مستودع لحماية المخزون ضد الإختلاس. وعندما يكون المستودع تحت رقابة عامل كفء، سيوجد أيضاً تأكيد إضافي لتخفيض تقادم المخزون. وتعد وسائل الحماية ضد النار وخزائن الأمان تحت الأرض لحماية أصول مثل العملات والأسهم وسائل فعلية أخرى للحماية.

وتوجد ثلاث فئات من الرقابة ترتبط بحماية: معدات التشغيل الإلكتروني للبيانات، البرامج، وملفات البيانات. وكما يحدث مع باقي الأصول الأخرى يتم إستخدام الرقابة المادية Physical Control لحماية تجهيزات الحاسب الإلكتروني. ومن أمثلة ذلك: وضع الأقفال على حجرة الحاسب الإلكتروني وعلي الوحدات الطرفية، وجود مساحة ملائمة لتخزين البرامج وملفات البيانات لحمايتها من الضياع، وأنظمة إطفاء الحريق. وفي هذا الإطار يجب تصميم الرقابة على الوصول للبيانات والملفات Access Controls بالحاسب الإلكتروني للتأكد فقط من أن الأشخاص المصرح لهم بإستخدام المعدات والتوصل للبرامج وملفات البيانات هم الذين يقومون بذلك فعلا. ويمكن أن تتخذ خطوات لتنفيذ إجراءات الإستعادة والإسترداد Backup and recovery procedures داخل المنظمة في حالة ضياع أو خسارة المعدات أو البرامج أو البيانات. ومن أمثلة رقابة الإسترداد، أن يتم التوصل إلى نسخة من البرامج وملفات البيانات الهامة كان يحتفظ بها في موقع أمن بعيد.

الضبط المستقل للأداء Independent Checks on Performance

تتمثل الفئة الأخيرة من إجراءات الرقابة في تنفيذ فحص مستمر وفعال على العناصر الأربعة الأخرى، يطلق عليه الضبط المستقل أو التحقق الداخلي. وترجع أهمية الضبط المستقل إلى إحتمال تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن ما لم توجد آلية للمراجعة المستمرة. حيث ينسى الأفراد عادة أو لايتبعون الإجراءات عمداً، أو يصابون بعدم الإكتراث ما لم يقم شخص ما بالمتابعة وتقييم أدائهم.

بالإضافة إلى ذلك، يوجد إحتمال لوقوع الغش أو التحريفات غير المتعمدة، بغض النظر عن جودة الرقابة.

ويجب أني توافر الإستقلال في الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق الداخلية، بحيث يكون محايداً عن الأفراد المسئولين أساساً عن إعداد البيانات. وتتمثل الوسيلة الأقل تكلفة لإتمام التحقق الداخلي في الفصل بين الوظائف على النحو السابق شرحه. وعلى سبيل المثال، عندما يقوم شخص مستقل عن التعامل مع الدفاتر المحاسبية ومعالجة النقدية بإعداد التسوية مع البنك، ستوجد فرصة للتحقق دون تحمل تكاليف إضافية كبيرة.

ويمكن تصميم أنظمة المحاسبة الإلكترونية بالشكل الذي يمكن أن يتم معه تنفيذ إجراءات التحقق الداخلية بشكل تلقائي كجزء من النظام.

المعلومات والتوصيل (الاعلام) Information and Communication

يتمثل الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في: تعريف، تجميع، تبويب، تحليل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة وتحديد المسئولية عن الأصول المرتبطة بها. ويوجد لنظام المعلومات والتوصيل المحاسبي عددا من المكونات الفرعية، تتشكل أساساً من مجموعات العمليات المالية مثل المبيعات، مردودات المبيعات، المتحصيلات، الحيازة، وغيرها. ويجب أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية والتي سبق تعريفها في هذا الفصل في موضع سابق. وعلى سبيل المثال يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي للمبيعات بما يؤدى إلى التحقق من أن كافة البضائع المشحونة بواسطة الشركة قد تم تسجيلها على نحو صحيح كمبيعات (هدفى الإكتمال والدقة)، وأن ذلك قد تم إدراجه في القوائم المالية بالفترة المناسبة (هدف التوقيت). ويجب أن لا يتم بالنظام تسجيل مزدوج للمبيعات أو أن يتم تسجيل المبيعات التي لم يتم شحنها (هدف الوجود).

أما في الشركات الصغيرة التي يوجد فيها نشاط كبير للملاك، يمكن أن يوفر نظام بسيط للمحاسبة الإلكترونية يتم تنفيذه أساساً بواسطة محاسب أمين وكفء فقط نظاماً محاسبياً للمعلومات على نحو ملائم. أما الشركات الكبرى، فيتطلب الأمر توافر نظاماً أكثر تعقيداً، يجب أن يتم فيه تعريف المسئولية على نحو دقيق ووضع إجراءات مكتوبة.

المراقبة Monitoring

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الفترى لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلائم مع التغير في الظروف المحيطة. ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجع الداخلي، التقرير الإستثنائي عن أنشطة الرقابة، تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين، وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.

وظيفة المراجعة الداخلية Internal Audit Function

يوجد بالعديد من الشركات، خصوصاً الكبرى منها، إدارة للمراجعة الداخلية تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لما يدور بالشركة. وحتى تكون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة فعالة، من الضرورى أن يستقل العاملين في المراجعة الداخلية عن إدارات التشغيل والإدارة المحاسبية، وأن ترفع إدارة المراجعة الداخلية التقارير إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان

ذلك إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة المراجعة المشكلة بواسطة مجلس الإدارة.

وبالإضافة إلى دورها في متابعة الرقابة الداخلية للوحدة، يمكن أن يؤدى فريق المراجعة الداخلية إلى المساهمة في تخفيض تكلفة المراجعة الداخلية عن طريق تقديم مساعدة مباشة إلى المراجع الخارجي. وقد حددت النشرة رقم ٦٥ من معايير المراجعة الطريق الذي يمكن من خلاله أن يؤثر المراجعون الداخليون في عملية جمع الأدلة التي يقوم بها المراجعون الخارجيون. فإذا حصل المراجع على معلومات لإدلة تدعم صلاحية وأمانة وموضوعية المراجعين الداخلين، يمكن ان يعتمد المراجع الداخلي على عمل المراجع الداخلي في كثير من الأمور.

حجم العمل والرقابة الداخلية Size of Business and Internal Control

يؤثر حجم العمل بشكل كبير على طبيعة الرقابة الداخلية وصور الرقابة الخاصة. ومن الواضح أنه من الصعب أن يتم تحديد ملائم للفصل بين الواجبات في الشركة الصغيرة. وسيكون أيضاً أمراً غير منطقي أن يتم توقع وجود إدارة مراجعة داخلية في منشأة صغيرة. ومع ذلك، إذا تم فحص المكونات الفرعية للرقابة الداخلية، سيصبح واضحاً أن معظم هذه المكونات الفرعية قابل للتطبيق في كل من الشركات الكبرى والصغرى على السواء. وعلى الرغم من أنه لايعد أمراً متعارفاً عليه أن يتم صياغة السياسات في كتيبات إستخدام، إلا أنه من المؤكد أن يتوافر لدى الشركات الصغرى: أفراد أكفاء يوثق بهم يملكون خطوط واضحة للسلطة، إجراءات ملائمة للترخيص، تنفيذ وتسجيل العمليات المالية، المستندات الملائمة والتقارير الملائمة، الرقابة المادية على الأصول والدفاتر، وإلى درجة محدودة الفحص الداخلي المستقل للأداء.

ويتمثل عنصر الرقابة الأساسي المتاح في الشركة الصغيرة في معرفة وإهتمام الشخص في قمة الشركة، وهو غالباً يكون المالك الذي يدير الشركة حيث يمكن كل من الإهتمام الشخصي بالمنظمة والعلاقة الوثيقة مع العاملين من إجراء تقييم اهلية أو صلاحية العاملين والفعالية المحتملة للنظام ككل. وعلى سبيل المثال، يمكن تقوية الرقابة الداخلية بشكل كبير إذا اديت بشكل فعال وظائف مثل: التوقيع على كافة الشيكات بعد المراجعة الدقيقة للمستندات المرفقة، مراجعة التسويات مع البنك، إختبار قوائم المدينين المرسلة للعملاء، التصديق على الإئتمان، فحص كافة المراسلات الخاصة بالعملاء والموردين، والتصديق على الديون المعدومة.

ملخص للرقابة الداخلية Summary of Internal Control

يلخص الشكل ٩-٢ المكونات الخمس للرقابة الداخلية التي سبق مناقشتها.

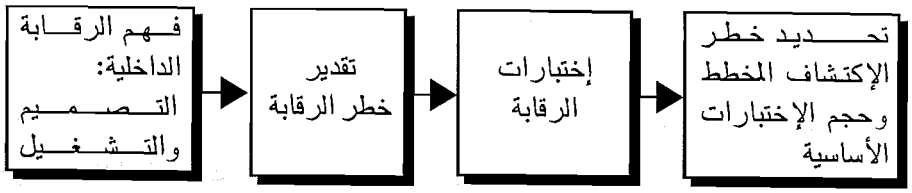
فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة بشكل عام

Overview of obtaining an understanding of internal control and assessing control risk

الهدف التعليمي ٩-٤: وصف متطلبات فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة

سيتم تخصيص الجزء الباقي من هذا الفصل للتعرف على كيفية حصول المراجع على المعلومات الخاصة بالرقابة الداخلية، واستخدام هذه المعلومات كأساس لتخطيط المراجعة. وحتى يتم توضيح كيفية تحقيق المراجع لذلك، سيتم تقديم ملخص للأجزاء المناسبة التي يمكن من خلالها التوصل إلى: فهم الرقابة الداخلية، تقدير خطر الرقابة، والنتائج الخاصة بإختبارات أرصدة القوائم المالية. ويلخص ذلك الشكل التالي، ويتم عرض ذلك بتفصيل أكبر في الشكل ٩-٣. وسيتم وصف التشغيل

بالشكل ٩-٣ أولاً. وسيتناول الجزء الباقي من هذا الفصل كيفية تنفيذ المارسين للأجزاء الثلاثة الأولى.



الشكل ٩ - ٢
مكونات الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية		
المكونات	**وصف المكون**	**تقسيمات فرعية إضافية (في حالة القابلية للتطبيق)**
بيئة الرقابة	التصرفات، السياسات، والاجراءات التي تعكس الإتجاه العام للإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، وملاك الوحدة عن الرقابة وأهميتها	مكونات فرعية لبيئة الرقابة • الأمانة والقيم الأخلاقية • الإلتزام بالاهلية أو الصلاحية • مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة • فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل • الهيكل التنظيمي • تخصيص السلطة والمسئولية • سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقدير الخطر	تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	مزاعم الإدارة التي يجب مقابلتها • الوجود أو الحدوث • الإكتمال • التقييم أو التوزيع • الحقوق والإلتزامات • العرض والإفصاح
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي	فئات أنشطة الرقابة • الفصل الملائم بين الواجبات • الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة • السجلات والمستندات الملائمة • الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر • الفحص المستقل للأداء
المعلومات والتوصيل	الطرق التي تستخدم لتعريف، تجميع، تبويب، تسجيل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسئولية عن الأصول المرتبطة بها	يجب تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية • الوجود • الإكتمال • الدقة • التبويب • التوقيت • الترحيل والتلخيص

المراقبة	تقدير الإدارة المستمر أو التقدير الفتري لها لجودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقاً للتصميم الموضوع لها، أو يتم تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة الداخلية	غير قابل للتطبيق

أسباب فهم الرقابة الداخلية بكفاية لتخطيط المراجعة

Reasons for Understanding Internal Cantrol Sufficient Plan the audit

تتطلب النشرة رقم ٥٥ من معايير المراجعة (تم تعديلها بالنشرة رقم ٧٨) أن يقوم المراجع بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة. ويجب أن يكون مدى هذا الفهم، كحد ادنى، كافياً لتخطيط المراجعة على نحو ملائم في ضوء الشروط الأربعة الخاصة بتخطيط الراجعة:

القابلية للمراجعة . يجب أن يحصل المراجع على معلومات تتعلق بأمانة الإدارة وطبيعة ومدى الدفاتر المحاسبية حتى يتمكن من التأكد من إمكانية توافر الأدلة الكافية التي تدعم أرصدة القوائم المالية.

التحريفات الكبيرة المحتملة . يجب أن يسمح الفهم للمراجع أن يتعرف على الأنواع المحتملة للإخطاء والمخالفات التي قد تؤثر على القوائم المالية، وأن يمكن هذا الفهم المراجع من تقدير خطر وقوع هذه الأخطاء والمخالفات التي تكون لها قيمة كبيرة في القوائم المالية.

خطر الإكتشاف. يؤثر خطر الرقابة في نموذج خطر المراجعة الخاص بالتخطيط بشكل مباشر في خطر الإكتشاف المخطط لكل هدف من أهداف المراجعة [خ ك = خ م ق/ (خ ط × خ ر)]. ويتم إستخدام المعلومات الخاصة بالرقابة الداخلية لتقدير خطر الرقابة لكل هدف، والذي يؤثر بدوره في خطر الإكتشاف المخطط وأدلة المراجعة المخططة.

تصميم الإختبارات. يجب أن تسمح المعلومات التي حصل عليها المراجع له باجراء تصميم فعال لإختبار الأرصدة في القوائم المالية. ويشمل ذلك إختبارات للقيمة النقدية الصحيحة لكل من العمليات المالية والأرصدة، وأيضاً الإجراءات التحليلية. وسيتم مناقشة ذلك بتفصيل أكثر في الفصل العاشر.

فهم الرقابة الداخلية لفرض التصميم والتنفيذ Understanding internal contral control for design operation

يجب أن يتم دراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمس للرقابة الداخلية. وللتوصل إلى هذا الفهم يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره: (١) تصميم عناصر الرقابة المختلفة داخل كل مكون، و(٢) تحديد ما إذا كان يتم تنفيذ كل منها في التشغيل.

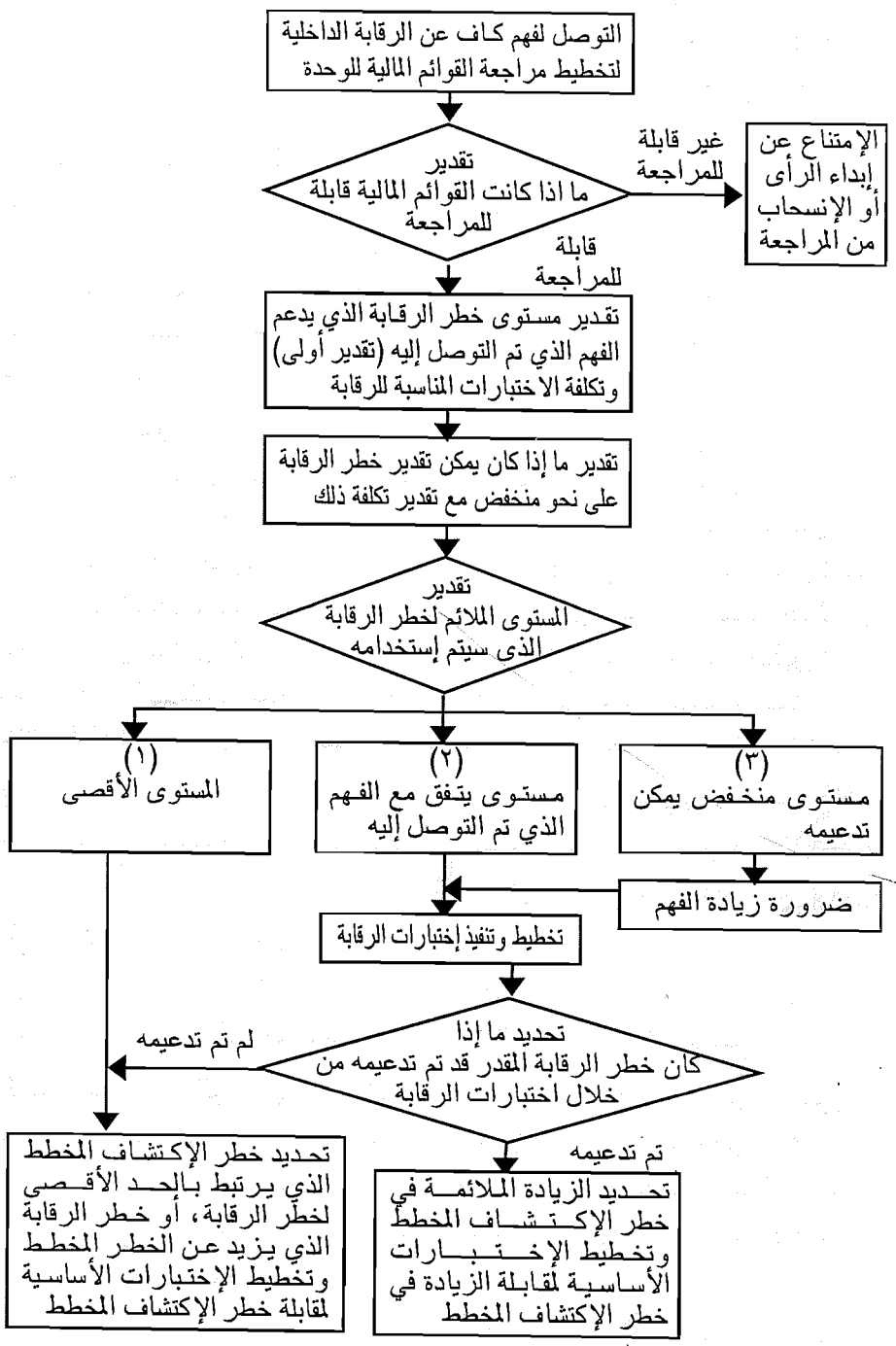
فهم بيئة الرقابة. يتم الحصول على معلومات تتعلق ببيئة الرقابة لكل مكون فرعي بها، وقد سبق تعريف هذه المكونات الفرعية في هذا الفصل. ويستخدم المراجع هذه المعلومات كأساس لتقدير اتجاه الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة نحو مدى أهمية الرقابة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يحدد طبيعة نظام الموازنة كجزء من تصميم بيئة الرقابة. ويتم بعد ذلك تقييم تشغيل نظام الموازنة عن طريق الإستفسار من الأفراد المسئولين عن الموازنة للتعرف على إجراءات الموازنة ومتابعة الفروق بين الموازنة والأداد الفعلي.

ويمكن أيضاً أن يقوم المراجع بإختبار الجداول لدى العميل لإجراء مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنات.

فهم تقدير الخطر. يحصل المراجع على معرفة بوسائل تقدير الإدارة للإخطار الخاصة بالعمل من خلال التعرف على: كيفية تحديد الإدارة للأخطار التي تتعلق بالتقرير المالي، تقييم مدى معنوية

شكل ٩ – ٣

فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة بكل عام



الأخطار وإحتمال وقوعها، وتقرير التصرفات الضرورية للتعامل مع الأخطار. وتعد قوائم الإستقصاء والمناقشات مع الإدارة من أكثر الوسائل شيوعاً للتوصل إلى فهم تقدير الخطر.

فهم أنشطة الرقابة. يتوصل المراجع إلى فهم بيئة الرقابة وتقدير الخطر على نحو متماثل في كافة حالات المراجعة، ولكن يختلف فهم أنشطة الرقابة على نحو كبير في حالات المراجعة المتنوعة. فالبنسبة للعملاء ذوى الحجم الصغير، أصبح أمراً متعارفاً عليه أن يتم تعريف عدداً محدوداً من أنشطة الرقابة أو يلاحظ عدم وجود أنشطة للرقابة على الإطلاق، نظراً لعدم فعالية الرقابة لوجود عدد محدود من الأفراد. أما بالنسبة للعملاء الذين يتوافر لديهم عناصر رقابة متعددة فيمكن أن يرى المراجع أن ذلك يوفر أساساً ممتازاً للرقابة، وبالتالى يكون من الملائم تحديد عدد كبير من عناصر الرقابة خلال مرحلة الفهم. وفي حالة أخرى من المراجعة، يمكن أن يحدد المراجع عدداً قليلاً من عناصر الرقابة في مرحلة فهم أنشطة الرقابة وبعد ذلك يتم تحديد عناصر إضافية للرقابة خلال تنفيذ المراجعة. ويتوقف مدى تحديد عناصر الرقابة على رأى المراجع. وسيتم مناقشة منهجية تحديد عناصر الرقابة بعد ذلك في هذا الفصل.

فهم المعلومات والتوصيل: حتى يتم فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي، يجب أن يحدد المراجع (١) المجموعات الرئيسية للعمليات المالية بالوحدة، (٢) كيف تنشأ هذه العمليات المالية، (٣) ما هي الدفاتر المحاسبية الموجودة وما هى طبيعتها، (٤) كيف يتم تشغيل العمليات المالية من البداية وحتى إكتمالها، بما في ذلك مدى وطبيعة إستخدام الحاسب الإلكتروني، و(٥) طبيعة وتفاصيل عملية التقرير المالي التي يتم إتباعها. وعادة، يتم التوصل إلى ذلك من خلال الوصف النظري Narrative description للنظام أو من خلال خرائط التدفق Flowcharting (سيتم التعرض لهذين الأسلوبين فيما بعد). ويتم عادة تتبع تشغيل نظام المعلومات المحاسبي عن طريق عملية مالية واحدة أو عمليات مالية قليلة خلال النظام بأكمله (يطلق على ذلك: التشغيل الروتيني للعمليات المالية Transaction Walk-Through).

فهم المراقبة. يتمثل أهم نوع من المعرفة يجب أن يلم به المراجع لفهم المراقبة في التعرف على الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التي تستخدمها الشركة، وكيفية إستخدام هذه الأنشطة في تعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة. ومن أكثر الوسائل شيوعاً في هذا الإطار المناقشة مع الإدارة.

التقديرات والقرارات Assessments and Decisions

بمجرد أن يتم التوصل إلى فهم كاف عن الرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة، يجب التوصل إلى أربع تقديرات محددة. ويتطلب ذلك أيضاً كما يتضح في الشكل ٩-٣ أن يتخذ المراجع قرارات معينة.

تقدير ما إذا كانت القوائم المالية قابلة للمراجعة. يتعلق التقدير الأول بالتعرف على ما إذا كانت الوحدة الإقتصادية قابلة للمراجعة. ويوجد عاملان أساسيان لتحديد القابلية للمراجعة: أمانة الإدارة، وملائمة الدفاتر المحاسبية. ومثلاً، من الصعب أن يقيم المراجع ما إذا كان المخزون متقادماً بدون وجود تقدير أمين للإدارة. فإذا كانت الإدارة تفتقر للأمانة، يمكن أن تقدم الإدارة تصوراً زائفاً، مما يؤدى إلى إعتماد المراجع على أدلة لايجب الإعتماد عليها.

وتمثل الدفاتر المحاسبية مصدراً مباشراً لأدلة المراجعة الخاصة بمعظم أهداف المراجعة. فإذا كانت الدفاتر المحاسبية تتسم بالقصور، فقد لاتتوفر أدلة المراجعة الضرورية. ومثلاً، إذا كان العميل لايحتفظ بالصورة الثانية لفواتير البيع وفواتير الشراء، لن يكون ممكنا أن يتم تنفيذ المراجعة. وما لم يستطع المراجع التعرف على مصدر بديل للدليل الذي يمكن الإعتماد عليه، أو ما لم يتم توفير الدفاتر الملائمة لاستخدامات المراجع، سيكون السبيل الوحيد المتاح هو أن يتم إعتبار الوحدة الإقتصادية غير

قابلة للمراجعة.

وعندما يتم التوص إلى استنتاج مؤداة عدم قابلية الوحدة الإقتصادية للمراجعة، يجب على المراجع أن يناقش الوضع مع العميل (عادة مع أعلى مستوى) ويتم الإنسحاب من المراجعة أو الإمتناع عن إبداء الرأى في تقرير المراجعة.

تقدير خطر الرقابة الذي يتفق مع الفهم الذي تم التوصل إليه. بعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، يقوم المراجع بتحديد تقدير أولى لخطر الرقابة. ويمثل خطر الرقابة مقياساً لتوقعات المراجع بأن الرقابة الداخلية **لن تمنع وقوع التحريفات الجوهرية ولن يتم من خلالها كشف وتصحيح التحريفات** في حالة وقوعها.

ويتم التوصل للتقدير المبدئى لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية في كل نوع رئيسي للعمليات المالية. وعلى سبيل المثال، إذا قام المراجع بتقدير هدف الوجود للمبيعات، مع إجراء تقدير منفصل لهدف الإكتمال. ويوجد طرق مختلفة للتعبير عن هذا التوقع. بعض المراجعين يستخدمون مصطلحات مثل: مرتفع، متوسط، منخفض. ويستخدم البعض الأخر أرقام إحتمالية مثل: ١، ٦, ، ٢, .

ويبدأ التقدير الأولى عادة من خلال أخذ بيئة الرقابة في الإعتبار فإذا كان إتجاه الإدارة يتمثل في عدم أهمية الرقابة، سيكون من المشكوك فيه أن يتم الإعتماد على الإجراءات التفصيلية للرقابة. وأفضل ما يمكن أن يقوم به المراجع في مثل هذه الحالة أن يتم إفتراض أن خطر الرقابة لكل أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية يمثل الحد الأقصى (مرتفع، أو يساوى الواحد الصحيح). ومن جانب أخر، إذا كان إتجاه الإدارة إيجابي، يجب على المراجع أن يأخذ في إعتباره السياسات والإجراءات المحددة داخل المكونات الفرعية لبيئة الرقابة وأيضاً في المكونات الأربعة الأخرى للرقابة الداخلية. ويتم إستخدام عناصر الرقابة داخل المكونات الخمس كأساس لتقدير الخطر في مستوي أقل من الحد الأقصى.

ويوجد إعتبارين هامين يتعلقان بالتقدير الأولى: أولاً، لايجب أن يحدد المراجع التقدير الأولى في شكل رسمي وتفصيلي. حيث يفترض المراجع في العديد من حالات المراجعة، مثل عمليات المراجعة في الشركات الصغيرة، أن خطر الرقابة سيبلغ الحد الأقصى، سواء كان ذلك أمراً فعلياً أم لا. ويرجع السبب في إتباع المراجع لهذا المنهج إلى أنه يرى أن ذلك يعد أمراً إقتصادياً أفضل لإجراء مراجعة أكثر عمقاً لأرصدة القوائم المالية.

ثانيا، حتى إذا كان المراجع يعتقد بإنخفاض خطر الرقابة، سيتم تقدير الخطر على هذا النحو فقط في حالة وجود أدلة تدعم ذلك. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يرى أن خطر الرقابة للمبيعات غير المسجلة منخفض، ولكنه جمع قدراً محدوداً من الأدلة التي تدعم الرقابة بشأن هدف المراجعة المرتبط بإكتمال العمليات المالية. فيجب أن يكون تقدير خطر الرقابة للمبيعات غير المسجلة متوسطاً أو مرتفعاً. ويمكن أن يكون منخفضاً فقط في حالة التوصل إلى أدلة إضافية لتدعيم الرقابة.

تقدير ما إذا كان يمكن تدعيم خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض. عندما يعتقد المراجع أن خطر الرقابة الفعلي قد يكون أقل بشكل معنوى من التقدير الأولى، يمكنه أن يقرر تدعيم خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض. ويحدث ذلك عادة عندما يتعرف المراجع على عدد محدود من عناصر الرقابة خلال مرحلة الفهم. وبناء على نتائج التقدير الأولى، يرى المراجع الآن أنه يمكن التعرف على عناصر إضافية للرقابة وإختبارها حتى يمكن تخفيض خطر الرقابة المقدر.

تحديد خطر الرقابة المقدر المناسب. بعدما يتوصل المراجع إلى التقدير الأولى وتحديد ما إذا كان محتملاً أن يتم تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض، سيكون المراجع في وضع يمكنه من تحديد مستوى الخطر المقدر الذي سيتم استخدام: اما المستوى الذي تم تدعيمه فعلاً في التقدير الأولى، أو المستوى المنخفض. ويعد قرار تحديد المستوى الذي سيتم إستخدامه قرارا إقتصادياً؛ الموازنة بين تكاليف الإختبارات المناسبة للرقابة وتكلفة الإختبارات الأساسية التي يمكن تجنبها عن طريق تخفيض خطر الرقابة. وبفرض، مثلاً، انه يتم التعامل مع هدفي المراجعة المتعلقين بوجود ودقة العمليات المالية للمبيعات، وأعتقد المراجع أنه يمكن تخفيض تكلفة المصادقات بمقدار ٥٠٠٠ دولار عن طريق إنفاق ٢٠٠٠ دولار لتدعيم خطر الرقابة الذي تم تقديره على نحو منخفض. سيكون الأمر أفضل من الوجهة الإقتصادية أن يتم إنفاق ٢٠٠٠ دولار فقط.

إختبارات الرقابة Tests of Controls

يتطلب تقدير خطر الرقابة أن يأخذ المراجع في إعتباره تصميم عناصر الرقابة لتقييم ما إذا كانت فعالة في تحقيق أهداف المراجعة الخاصة بالعمليات المالية. وخلال مرحلة الفهم، يجب جمع الأدلة التي تدعم تصميم عناصر الرقابة وأيضاً الأدلة الخاصة بتطبيق الرقابة عند التشغيل. وحتى يمكن استخدام عناصر محددة للرقابة كأساس لتخفيض خطر الرقابة المقدر، يجب توافر أدلة عن مدى فعاليتها خلال إجمالي، أو على الأقل معظم، فترة المراجعة. ويطلق على إجراءات جمع الأدلة عن تصميم وتنفيذ الرقابة خلال مرحلة الفهم **إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية**. أما الإجراءات التي يتم إستخدامها لإختبار مدى فعالية عناصر الرقابة في تدعيم تخفيض خطر الرقابة المقدر فيطلق عليها **إختبارات الرقابة** Tests of Controls. وسيتم مناقشة كلا النوعين لاحقا في هذا الفصل.

فإذا دعمت نتائج إختبارات الرقابة تصميم عناصر الرقابة كما كان متوقعاً، سيتابع المراجع عمله بإستخدام نفس المستوى المقدر من خطر الرقابة. فإذا أوضحت إختبارات الرقابة أن عناصر الرقابة لايتم تنفيذها على نحو فعال، يجب إعادة النظر في المستوى المقدر لخطر الرقابة. وعلى سبيل المثال، قد تشير نتائج الإختبارات إلى اختصار تطبيق عناصر الرقابة خلال السنة محل المراجعة، أو أن الشخص المكلف بالتطبيق يرتكب تحريفات متكررة. وفي مثل هذه الظروف، يجب أن يتم إستخدام مستوى مرتفع من خطر الرقابة ما لم يتم التعرف على عناصر إضافية للرقابة لنفس العمليات المالية المرتبطة بأهداف المراجعة، ووجد أن هذه العناصر تتسم بالفعالية.

خطر الإكتشاف المخطط والإختبارات الأساسية Planned Detection Risk and Substantive Tests

تتمثل نتيجة تنفيذ الخطوة السابقة في تقدير خطر الرقابة لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية في كافة أنواع العمليات المالية الرئيسية للوحدة الإقتصادية. وحتى يمكن تقدير خطر الرقابة في مستوى أقل من الحد الأقصى، يجب تدعيم ذلك من خلال إختبارات محددة للرقابة. وبعد ذلك يتم ربط التقديرات الخاصة بالخطر بأهداف المراجعة الخاصة بالأرصدة للحسابات التي تتأثر بالأنواع الرئيسية للعمليات المالية. ويتم تحديد المستوى الملائم لخطر الإكتشاف لكل هدف مراجعة يرتبط بالأرصدة بإستخدام نموذج خطر المراجعة. وسيتم مناقشة وتوضيح العلاقة بين أهداف المراجعة الخاصة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة الخاصة بالأرصدة، وإختيار وتصميم إجراءات المراجعة للإختبارات الأساسية الخاصة بأرصدة القوائم المالية في الفصل العاشر.

إجراءات التوصل للفهم Procedures to obtain an understanding

الهدف التعليمي ٩-٥: معرفة كيف يتم التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية

تتنوع على نحو كبير في الممارسة العملية دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. ففي الشركات الصغرى، يتوصل العديد من المراجعين إلى مستوى كاف فقط من الفهم لتقدير ما إذا كانت القوائم المالية قابلة للمراجعة، وتقييم بيئة الرقابة في ضوء إتجاه الإدارة، وتحديد مدى ملائمة النظام المحاسبي للعميل. وعادة، حتى يتم أداء المراجعة بكفاءة، يتم تجاهل الرقابة الداخلية، ويقدر خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، وبالتالى يتم تقدير خطر الإكتشاف على نحو منخفض.

أما في الشركات الكبرى، خصوصاً عند التعامل المتكرر مع الإدارة، يحدد المراجع خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض في معظم أجزاء المراجعة قبل أن تبدأ المراجعة. ويتمثل المنهج المتعارف عليه في: (١) التوصل إلى فهم بيئة الرقابة، تحديد إجراءات تقدير الخطر، دراسة نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي، التعرف على وسائل المتابعة عند مستوى تفصيلي، (٢) التعرف على عناصر محددة للرقابة يمكن إستخدامها في تخفيض خطر الرقابة وتقدير خطر الرقابة، (٣) تنفيذ إختبارات الرقابة للتحقق من فعالية الرقابة. ويمكن للمراجع فقط أن يستنتج أنه يمكن تحديد خطر الرقابة على نحو منخفض بعد الإنتهاء من الخطوات الثلاث. وسيتم تقديم شرح تفصيلي للخطوات الثلاث لتوضيح كيف يتم دراسة هيكل الرقابة الداخلية لدى العميل وتقدير خطر الرقابة تبعاً لذلك.

الإجراءات الخاصة بالتحقق من تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية
Procedures to Determine Design and Placement in Operation

تتمثل مهمة المراجع في التوصل لفهم الرقابة الداخلية في إكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التي تم الحصول عليها بطريقة مفيدة. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بالتحقق من تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية.

تحديث وتقييم خبرة المراجع السابقة مع الوحدة الإقتصادية. يتم تنفيذ معظم عمليات المراجعة داخل الشركة بواسطة نفس منشأة المحاسبة سنوياً. وفيما عدا عملية المراجعة التي يتم تنفيذها داخل الشركة للمرة الأولى، يبدأ المراجع عمله وفي حوزته قدر كبير من المعلومات عن الرقابة الداخلية للعميل، توصل إليه من خلال سنوات التعامل السابقة. ونظراً لأن الأنظمة وعناصر الرقابة لايتم تغييرها على نحو متكرر، يمكن تحديث هذه المعلومات وإستخدامها في المراجعة الخاصة بالعام الحالي.

الإستفسار من أفراد العميل. تتمثل البداية المنطقية في تحديث المعلومات الخاصة بعملية المراجعة السابقة، أو التوصل للمعلومات خلال عملية المراجعة الأولى، في التعامل مع أفراد العميل. ويتم تقديم الإستفسارات إلى كل من: الإدارة، المشرفين، والعاملين خلال مرحلة فهم الرقابة الداخلية.

قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل. حتى يتم تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية، يجب أن تقوم الوحدة الإقتصادية بعمليات مكثفة للتوثيق. ويشمل ذلك مستندات وكتيبات تحدد السياسة الموضوعة من قبل الوحدة الإقتصادية (مثل ميثاق السلوك بالشركة)، وكتيبات النظم والمستندات الخاصة بها (مثل الكتيبات المحاسبية والخرائط التنظيمية). ويجب أن يقرأ المراجعة هذه المعلومات ثم مناقشتها مع أفراد العميل للتأكد من أنه يتم تفسيرها وفهما على نحو ملائم.

فحص المستندات والدفاتر. يتم من خلال كافة المكونات الخمس للرقابة الداخلية إنشاء العديد من

المستندات والدفاتر. ويتم توضيح ذلك إلى درجة ما في كتيبات النظم والسياسات. ويمكن للمراجع من خلال فحص الدفاتر والمستندات الفعلية والتي تم التعامل معها على نحو مكتمل أن يتعرف بشكل دقيق وحى على محتويات الكتيبات وأن يفهمها تماماً. ويوفر أيضاً فحص المستندات والدفاتر الأدلة الخاصة بمدى تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة في الواقع.

ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالوحدة الإقتصادية. بالإضافة إلى فحص المستندات والدفاتر المكتملة، يمكن للمراجع أن يلاحظ أداء أفراد العميل خلال التشغيل وإعداد المستندات والدفاتر وتنفيذ الأنشطة الرقابية والمحاسبية. ويعزز ذلك فهم المراجع ومعرفته عن الرقابة أثناء التنفيذ.

ويمكن أن يتم دمج كل من: الملاحظة، التوثيق، والإستفسار على نحو ملائم وفعال لتحقيق التشغيل الروتيني للعمليات والسابق الإشارة إليه. وعن طريق هذا الإجراء، يستطيع المراجع إختيار مستند أو أكثر من بداية حدوث عملية مالية معينة وتتبع التشغيل المحاسبي لها بالكامل (يمكن أن يتم ذلك لأكثر من عملية مالية). ويتم في كل مرحلة من مراحل التشغيل تقديم الإستفسارات وملاحظة الأنشطة الجارية، بالإضافة إلى فحص عمليات التوثيق المكتملة للعملية المالية (أو للعمليات المالية).

توثيق الفهم Documentation of the Understanding

يوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق فهم الرقابة الداخلية، وهي: الوصف النظري، خرائط التدفق، وقوائم إستقصاء الرقابة الداخلية. ويمكن أن يتم إستخدامها على نحو منفصل أو موحد. وفيما يلي مناقشة لكل أسلوب منها.

الوصف النظري. يتمثل هذا الأسلوب في وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل. ويجب توفر الخصائص التالية في الوصف النظري الملائم للنظام المحاسبي والرقابة المرتبطة بها:

- نشأة كل مستند وسجل داخل النظام. وعلى سبيل المثال، يجب أن يحدد الوصف من أين تأتي طلبات العملاء وكيف تظهر فواتير البيع.
- كافة عمليات التشغيل داخل النظام. وعلى سبيل المثال، إذا كانت قيمة المبيعات تتحدد من خلال برنامج بالحاسب الإلكتروني عن طريق ضرب الكميات التي تم شحنها بأسعار البيع المعيارية المخزنة في البرنامج، يجب أن يتم وصف ذلك.
- تنظيم كل مستند وسجل داخل النظام. يجب التعبير عن كيفية ملء المستندات، ارسالها للعملاء، أو التخصص منها بعد إتمام العملية المالية.
- توضيح عناصر الرقابة التي تناسب تقدير خطر الرقابة. ويشمل ذلك عادة الفصل بين الواجبات (فصل التسجيل عن التعامل مع النقدية)، الترخيصات والموافقات (الموافقة على الإئتمان) والتحقق الداخلي (مقارنة الوحدات المباعة مع عقود المبيعات).

خريطة التدفق. تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية تصوير رمزي بياني لمستندات العميل وتدفقها المتتابع داخل الشركة. وتتضمن خريطة التدفق الملائمة الخصائص الأربعة التي سبق ذكرها عند تناول الوصف النظري.

وتتميز خريطة التدفق أساساً بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بما يمكن المراجع من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة. وتساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد في التعرف على أوجه القصور عن طريق توفير فهما واضحاً للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام. وهى تتفوق في

معظم الإستخدامات على الوصف النظري كأسلوب يتم عن طريقه توصيل خصائص النظام، وبصفة خاصة لإظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات. حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة وصف نظري . ومن السهل أيضاً أن يتم تحديث خريطة التدفق بالمقارنة بالوصف النظري.

وسيعد أمر **غير عادي** أن يتم إستخدام هذين الأسلوبين معا لوصف نفس النظام، حيث أن كلاهما **يهدف** إلى **وصف** تدفق المستندات والسجلات في النظام المحاسبي. ويتم في بعض الأحيان دمج **الوصف** النظري وخريطة التدفق معا. ويتوقف قرار إستخدام أحد هذين الأسلوبين أو استخدامهما معا على عاملين: السهولة النسبية للفهم الذي يمكن أن يحصل عليه المراجعون للسنة الحالية والسنة التالية، والتكلفة النسبية للإعداد.

قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية. يتم من خلال قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية طرح أسئلة عن أنواع الرقابة في كل جانب من جوانب المراجعة كوسيلة لتوضيح الجوانب غير الملائمة في الرقابة الداخلية للمراجع. وفي معظم الأحوال يتم تصميمها للإجابة عن الأسئلة بـ «نعم» أو «لا». وتشير الإجابة بـ «لا» إلى أوجه القصور المحتملة في الرقابة الداخلية.

وتتمثل الميزة الرئيسية من إستخدام قائمة الإستقصاء فى أنها تغطي كل جانب بالمراجعة على نحو سريع ومناسب في بداية المراجعة. ويتمثل العيب الرئيسي في أنه يتم فحص الجوانب الفردية في نظام العميل دون أن يتم توفير رؤية عامة. بالإضافة إلى ذلك لاتكون قائمة الإستقصاء القياسية قابلة للتطبيق لدى بعض عملاء المراجعة، خاصة الشركات الصغيرة.

ويوضح الشكل ٩-٤ جانباً من قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية لدائرة المبيعات والتحصيل في شركة Hillsburg Hardware co. حيث تم تصميم هذه القائمة لإستخدامها في التعامل مع ٦ أهداف للمراجعة ترتبط بالعمليات المالية. ويجب ملاحظة أن كل هدف (من أ إلى و) يرتبط فقط بالمبيعات (كما يوضح ذلك الأقسام المظللة). ونفس الشئ يتم بالنسبة للجوانب الأخرى في المراجعة.

ونرى أن إستخدام كل من قائمة الإستقصاء وخريطة التدفق أمراً مرغوباً به بشدة لفهم نظام العميل، حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام، وتعد قائمة الإستقصاء قائمة إختبار مفيدة لتذكير المراجع بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة التي يجب أن تكون موجودة. وعندما يتم إستخدام الأسلوبين معاً بشكل موحد، سيتوافر للمراجع وصفاً ممتازاً للنظام.

ويكون أمراً مرغوباً فيه أن يتم إستخدام الوصف النظرى لدى العميل أو خرائط التدفق الخاصة بالعميل أو ترك العميل ليقوم بملء قائمة استقصاء الرقابة الداخلية. وعندما لايكون ذلك متاحاً من خلال العميل، وهو ما يحدث غالباً، يقوم المراجع بإعداد هذه الوسائل.

الشكل ٩ - ٤
قائمة إستقصاء جزئية للرقابة الداخلية على المبيعات

العميل Hillsburg Hardware Co. تاريخ المراجعة ٩٦/١٢/٣١ المراجع MSW
تاريخ الإنتهاء ٩٦/٩/٣٠ قام بالفحص FR تاريخ الانتهاء ٩٦/١٠/١

الهدف (المظلل) والسؤال	الإجابة: نعم	لا	غ ط	ملحوظات
المبيعات				
أ - تم إرسال المبيعات المسجلة إلى عملاء حقيقيين				قام AS بفحص المستندات الأساسية
١- هل تم تدعيم المبيعات المسجلة بواسطة مستندات شحن مرخص بها وطلبات من العميل تم الموافقة عليها؟	✔			
٢- هل تمت الموافقة على الإئتمان الممنوح للعميل بواسطة شخص مسئول؟	✔			بواسطة رئيس الشركة
٣- هل يجب إستخدام أوامر شحن سابقة الترقيم ومطبوعة سابقاً لأى سلع يتم أرسالها لخارج الشركة؟				
ب- المبيعات التي حدثت فعلاً تم تسجيلها				
١- هل يوجد سجل للبضاعة التي يتم شحنها؟	✔			
٢- هل يتم مراقبة مستند الشحن بالشكل الذي يتم من خلاله التأكد من إرسال فواتير البيع؟	✔			
٣- هل يوجد ترقيم مسبق لمستندات الشحن مع تحديد للمسئول عنها؟	✔			
٤- هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير البيع مع تحديد المسئول عنها؟	✔			توجد فواتير سابقة الترقيم ولكن لم يتم تحديد شخص يكون مسئولا عنها، يجب إجراء إختبارات أساسية إضافية
حـ - تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح.	✔			تم ذلك بواسطة AS ومراقبة رئيس الشركة
١- هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين الكمية في مستندات الشحن والكمية في فواتير المبيعات؟	✔			
٢- هل تم إستخدام قائمة الأسعار المرخص بها؟	✔			
٣- هل يتم إرسال قوائم شهرية للعملاء؟	✔			

د – تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم				
١– هل توجد مقارنة محايدة بين المبيعات المسجلة ودليل الحسابات؟			✔	
هـ – تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح				
١– هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ مستندات الشحن وتواريخ التسجيل؟		✔		يوجد ضعف في النظام ويجب أداء إختبارات أساسية إضافية
و – تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم في الملفات الرئيسية ولخصت على نحو ملائم				
١– هل تم تجميع يومية المبيعات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وطباعة الملف الرئيسي؟		✔		تم إختبار منطقية ذلك بواسطة رئيس الشركة
٢– هل توجد مقارنة بين أسماء العملاء في مستندات الشحن وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام والأسماء المطبوعة من خلال الملف الرئيسي؟	✔			قام AS بذلك

غ ط = غير قابل للتطبيق

تقدير خطر الرقابة Assess Control Risk

الهدف التعليمي ٩ – ٦: معرفة كيف يتم تقدير خطر الرقابة لكل نوع رئيسى من العمليات المالية

بمجرد ما يحصل المراجع على معلومات وصفية وأدلة تدعم تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية، يتم تقييم خطر الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالعملية المالية. ويتم ذلك عادة بشكل منفصل لكل نوع رئيسي من العمليات المالية داخل كل دائرة من دوائر العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، في دائرة المبيعات والتحصيل، عادة ما تتمثل العمليات المالية في المبيعات، مسموحات ومردودات المبيعات، إستلام النقدية، مخصص الديون المعدومة، شطب الديون المعدومة.

تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية Identify Transaction Related audit objectives

تتمثل الخطوة الأولى في التقدير في تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم تطبيق التقدير عليها. ويتم ذلك من خلال التطبيق السابق الإشارة إليه لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، ويتم ذلك في شكل عام لكل نوع من الأنواع الرئيسية للعمليات المالية بالوحدة الإقتصادية.

تحديد أساليب محددة للرقابة Identify Specific Controts

تتمثل الخطوة الثانية في تحديد أساليب محددة من الرقابة تساهم في تحقيق كل هدف مرتبط بالعملية

المالية. ويتعرف المراجع على أنواع الرقابة ذات الصلة من خلال تتبع المعلومات الوصفية في نظام العميل. وتتمثل في: السياسات، الإجراءات، والأنشطة التي توفر في رأيه الرقابة على العملية المالية التي يتم التعامل معها. وحتى يتم القيام بذلك، يكون أمراً مفيداً أن يتم تحديد أنواع الرقابة التي يمكن أن توجد والتعرف على مدى وجودها فعلاً. وعلى سبيل المثال، هل يوجد فصل ملائم بين الواجبات، وكيف يتم تحقيق ذلك؟ هل المستندات المستخدمة يتم التوقيع عليها؟ هل يوجد مسئول عن المستندات سابقة الترقيم؟

وعند إجراء هذا التحليل، لايكون ضرورياً أن يتم أخذ كل أنواع الرقابة في الإعتبار. حيث يجب على المراجع أن يتعرف على أنواع الرقابة التي يتوقع أني كون لها أثراً كبيراً في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية. ويطلق على هذه الأساليب أساليب الرقابة الأساسية Key Controls. ويرجع السبب في ذلك إلى أن التعرف على هذه الأساليب الرئيسية سيكون كافياً لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأنه يساهم في أداء المراجعة بكفاءة.

التعرف على وتقييم أوجه الضعف Identify and Evalante Weakness

تعرف أوجه الضعف على أنها نقص أنواع الرقابة الملائمة، والتي تزيد من خطر وجود التحريفات بالقوائم المالية. فإذا كان المراجع يرى أن هناك أنواع رقابة لاتتلائم مع أحد أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة، يزيد ذلك من توقع حدوث التحريف. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن هناك تحقق داخلي لدقة العمليات المالية الخاصة بالأجور، يمكن أن يستنتج المراجع أن هناك ضعفاً في الرقابة الداخلية. ويمكن إتباع منهج من أربع خطوات للتعرف على أوجه الضعف الرئيسية:

التعرف على أنواع الرقابة الموجودة. نظراً لأن أوجه الضعف تمثل نقص أساليب الرقابة الملائمة، يجب على المراجع في البداية أن يعرف أساليب الرقابة الموجودة فعلاً. وسبق التعرض لوسائل التعرف على أساليب الرقابة الموجودة.

التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي لم يتضمنها النظام. يمكن إستخدام الأساليب التالية على نحو مفيد: قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية، الوصف النظري، قائمة التدفق للتعرف على الجوانب التي يوجد بها نقص في أنواع الرقابة الأساسية بما يؤدي إلى زيادة إحتمال حدوث التحريفات بها. وإذا تم تقدير خطر الرقابة بمستوى مرتفع أو متوسط، دل ذلك على وجود نقص في أنواع معينة من الرقابة.

تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تحدث. يتمثل الهدف من هذه الخطوة في تعريف كل من الأخطاء والمخالفات المحددة التي يمكن أن تحدث نتيجة نقص أساليب من الرقابة. ويتم تحديد مدى أهمية أوجه القصور بالنظام بنسبة حجم الأخطاء أو المخالفات التي يحتمل أن تقع بسبب قصور الرقابة الداخلية.

أخذ أنواع الرقابة المتكافئة المحتملة في الإعتبار. يتمثل نوع الرقابة المكافئ في ذلك النوع من الرقابة الذي يعوض أحد أوجه القصور في النظام. وهناك مثال شائع على ذلك في الشركات الصغرى يتمثل في تدخل المالك. وعندما يكون هناك رقابة متكافئة، لن يكون وجود قصور في النظام أمراً محل الإهتمام لإنخفاض إحتمال وقوع تحريفات على نحو كبير.

ويوضح الشكل ٩-٥ كيف يتم توثيق أوجه القصور في دائرة المبيعات والتحصيل في شركة Air-tight Machine. ويوضح الأثر على عمود أدلة المراجعة أثر أوجه القصور على برنامج المراجعة الذي يقوم المراجع بتخطيطه.

مصفوفة خطر الرقابة The Control Risk Matrix

يستخدم العديد من المراجعين مصفوفة خطر الرقابة Control Risk Matris خلال عملية تقدير خطر الرقابة. حيث تؤثر معظم أنواع الرقابة في أكثر من هدف للمراجعة يرتبط بالعمليات المالية، وأيضاً يؤثر العديد من أنواع الرقابة المختلفة في هدف محدد للمراجعة يرتبط بالعمليات المالية. ويجعل هذا التعقد مصفوفة خطر الرقابة أداة مفيدة لمساعدة المراجع على تقدير خطر الرقابة. وتستخدم مصفوفة خطر الرقابة في المساعدة على تعريف كل من أوجه القوة والقصور في الرقابة الداخلية وفي تقدير خطر الرقابة.

ويوضح الشكل ٩-٦ إستخدام مصفوفة خطر الرقابة في دائرة المبيعات بشركة Airtight Machine. وعند تصميم المصفوفة، يتم تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية في رؤوس الأعمدة مع تحديد أساليب الرقابة ذات الصلة في الصفوف. بالإضافة إلى ذلك، عندما يتم التعرف على أوجه القصور الكبيرة، يتم وضعها أيضاً في الصفوف بالشكل. ويتم إستخدام المصفوفة بعد ذلك لإظهار كيف تساهم أساليب الرقابة في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وكيف تؤثر أوجه القصور على هذه الأهداف وخلال الشكل ٩-٦، يتم إدراج حرف «ق» في كل خلية عندما تحقق الرقابة بشكل كامل أو جزئي هدف المراجعة، وحرف «ض» عندما يتم إظهار أثر أحد أوجه القصور.

شكل ٩ - ٥

أوجه القصور في الرقابة الداخلية

العميل Airtight Machine أوجه القصور في الرقابة الداخلية الدائرة المبيعات والتحصيل		الجدول P.3 أعد بواسطة FR الفترة		
أوجه القصور	**أسلوب الرقابة المكافئ**	**التحريف المحتمل**	**الأهمية النسبية**	**الأثر على أدلة المراجعة**
١- يقوم مسجل أرصدة المدينين بالموافقة على مذكرة الإئتمان وله الحق في التعامل مع النقدية	يقوم المالك بفحص كافة مذكرات الإئتمان بعد تسجيلها، ولديه معرفة بكافة العملاء	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
٢- لايوجد تحقق داخلي للمعاملات مع العملاء الرئيسين من حيث عددهم، كميات المبيعات والمعلومات الخاصة بفواتير البيع ومذكرات الإئتمان★	لايوجد	أخطاء كتابية في فواتير العملاء، وأخطاء كتابية في الترحيل للملف الرئيسي، وتبويب الحسابات	جوهرى	زيادة الإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات إلى ١٢٥ عملية مالية

★ يتم تضمين ذلك في خطاب الظروف التي يتم التقرير عنها

شكل ٩ – ٦

مصفوفة خطر الرقابة للعمليات المالية للمبيعات – شركة Airtight Machine

الرقابة الداخلية		تم إرسال المبيعات المسجلة إلى عملاء حقيقيين (الوجود)	العمليات المالية التي حدثت فعلاً تم تسجيلها (الإكتمال)	تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح (الدقة)	تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم (التصنيف)	تسجيل العمليات المالية للمبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم في الملفات الرئيسية ولخصت على نحو ملائم (الترحيل والتلخيص)
توضيح لأساليب الرقابة الرئيسية	يتم الموافقة على الإئتمان قبل شحن البضاعة	ق					
	يجب تدعيم المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر من العملاء تم الموافقة عليها، مع إرفاق ذلك مع النسخة الثانية من فاتورة البيع	ق					
	الموافقة على قائمة الأسعار التي يتم استخدامها لتحديد سعر الوحدة المباعة			ق			
	الفصل بين الواجبات في كل من: إعداد الفواتير، تسجيل المبيعات، والتعامل مع النقدية التي يتم استلامها	ق	ق				ق
	يتم تصدير مستندات الشحن لإعداد الفواتير يوميا، ويتم إصدار الفاتورة في اليوم التالي		ق			ق	
	يتم التحقق من مستندات الشحن وأرقام فواتير البيع المزدوجة أسبوعياً مع تتبع أثر ذلك في يومية المبيعات		ق			ق	
	يتم تجميع مستندات الشحن يومياً والتحقق من الكميات بها	ق	ق	ق		ق	ق
	يتم إرسال القوائم شهريا للعملاء بالبريد	ق		ق			ق
	يوجد دليل ملائم للحسابات				ق		
	فحص يومية المبيعات شهرياً للتحقق من منطقية الإجماليات وإجراء مقارنة مع الاستاذ العام لكل من المبيعات ومردودات المبيعات						ق
أوجه القصور	عدم وجود تحقق داخلي لعدد العملاء الرئيسين والكميات الخاصة بهم والمعلومات الخاصة بفواتير البيع ومذاكرات الائتمان			ض	ض		ض
	خطر الرقابة المقدر	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط	منخفض	متوسط

ق = أسلوب الرقابة يحقق جزئيا أو كلياً هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية

ض = وجه القصور الذي تم تعريفه في الشكل ٩ – ٥

تقرير خطر الرقابة Assess Control Risk

بمجرد التعرف على أساليب الرقابة وأوجه القصور التي تتعلق بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، يمكن تقدير خطر الرقابة. ومرة أخرى، يعد إستخدام مصفوفة خطر الرقابة أمراً مفيداً في هذا الصدد. وكما يتضح في الشكل ٩-٦، يقوم المراجع بتقدير خطر الرقابة للمبيعات في شركة Airtight عن طريق فحص كل عمود وتحديد أساليب الرقابة وأوجه القصور به وطرح التساؤل، «ماهو إحتمال منع أو إكتشاف خطأ أو مخالفة كبيرة من خلال أنواع الرقابة المستخدمة، وما هو أثر أوجه القصور في النظام على منع أو اكتشاف الأخطاء أو المخالفات الكبيرة؟». إذا كان الإحتمال مرتفعاً، يمكن وضع خطر الرقابة في مستوى مرتفع، والعكس صحيح.

وعندما يتم التوصل إلى التقدير الأولى لخطر الرقابة للمبيعات والمتحصلات النقدية، يمكن للمراجع إستكمال الصفوف الثلاثة الخاصة بخطر الرقابة في قائمة الأدلة المخططة التي سبق عرضها في الشكل ٨-٧ في الفصل الثامن. فإذا لم تدعم نتائج إختبارات الرقابة التقدير الأولى لخطر الرقابة، يجب على المراجع ان يعدل القائمة تبعاً لذلك. ومن جانب اخر، يمكن لمراجع أن ينتظر حتى يتم تنفيذ إختبارات الرقابة لملء الصفوف الثلاثة الخاصة بخطر الرقابة في القائمة. ويوضح الشكل ١٢-٩ قائمة الأدلة المخططة لشركة Hillsburg Hardware Co. بعد إستكمال الصفوف الخاصة بخطر الرقابة.

توصيل الظروف التي يمكن التقرير عنها والجوانب المرتبطة بها

Communicate Reportable Conditions and Related Matters

خلال عملية التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، يمكن للمراجع أن يحصل على معلومات تساعد لجنة المراجعة على الوفاء بمسئولياتها. وبوجه عام، تتعلق هذه المعلومات بأوجه القصور في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية. ويطلق عليها الظروف التي يمكن التقرير عنها Re-portalbe Conditions كما ورد في النشرة رقم ٦٠ من معايير المراجعة.

اعلام لجنة المراجعة . يجب توصيل الظروف التي يمكن التقرير عنها إلى لجنة المراجعة كجزء من كل عملية مراجعة يتم تنفيذها. فإذا لم يكن بالشركة محل المراجعة لجنة للمراجعة، يجب أن يتم توصيل ذلك إلى شخص أو أشخاص في الشركة يضطلعون بمسئولية عامة عن الرقابة الداخلية، مثل مجلس الإدارة أو المالك المدير.

وسيتمثل شكل الاعلام في تقرير، على الرغم من أنه يمكن أن يكون التوصيل أو الاعلام شفوياً أو من خلال التوثيق في أوراق العمل كما تسمح بذلك المعايير المهنية. ويوضح الشكل ٩-٧ الخطاب الخاص بالظروف التي يمكن التقرير عنها.

خطابات الإدارة . يجب على المراجع أن يلاحظ بجانب الظروف التي يمكن التقرير عنها أمور أخرى ترتبط بالرقابة الداخلية تكون لها أهمية أقل، كما يجب عليه أيضاً أن يحدد بحالات تحسين الرقابة الداخلية، ويجب توصيل ذلك إلى العميل. ويتمثل شكل التوصيل أو الاعلام في خطاب منفصل يطلق عليه خطاب الإدارة.

إختبارات الرقابة Tests of Controls

الهدف التعليمي ٩ – ٧ : فهم عملية تحديد وتنفيذ إختبارات الرقابة كأساس لإجراء دراسة أخرى

يجب تدعيم أساليب الرقابة التي تعرف عليها المراجع خلال عملية تقدير الخطر الخاص بالرقابة بهدف تخفيض هذا الخطر (أنواع الرقابة الرئيسية) عن طريق تنفيذ إختبارات الرقابة للتحقق من أن أساليب الرقابة الرئيسية يتم تنفيذها على نحو فعال طوال أو في معظم الفترة التي تتم المراجعة عنها. وعلى سبيل المثال، يوضح الشكل ٩-٦ أساليب الرقابة الرئيسية التي يرغب المراجع في الإعتماد عليها أو التي يجب أن يدعمها من خلال تنفيذ إختبارات الرقابة.

الإجراءات التي يجب إتباعها لتنفيذ إختبارات الرقابة Procedures for tests of Controls

يوجد أربع إجراءات يتم إستخدامها لتدعيم الرقابة الداخلية. وهى:

الإستفسار من الأفراد المناسبين لدى العميل. على الرغم من أن الإستفسار لايعد عادة مصدراً قوياً للإدلة عن فعالية الرقابة الداخلية، إلا أن الإستفسار يعد شكلاً ملائماً للتوصل إلى الأدلة. وعلى سبيل المثال، قد يتعرف المراجع على أن هناك أفراداً غير مصرح لهم يمكنهم التوصل إلى ملفات الحاسب الإلكتروني، عن طريق إستفسار المراجع من الشخص المسئول عن الرقابة عن مكتبة الحاسب الإلكتروني.

فحص المستندات والسجلات والتقارير. ينتج عن العديد من أساليب الرقابة سنداً واضحاً من الأدلة المستندية. وعلى سبيل المثال، عند إستلام أمر الشراء من العميل، يتم إستخدامه لإعداد أمر البيع والذي يجب أن يستخدم للموافقة على الائتمان الممنوح للعميل (راجع النوعين الأول والثاني من أنواع الرقابة الأساسية في الشكل ٦ – ٩). ويتم إرفاق أمر الشراء الخاص بالعميل مع أمر البيع للترخيص بعمليات تشغيلية أخرى. ويقوم المراجع بفحص المستندات للتأكد من إكتمالها وتوافقها مع بعضها البعض وأن التوقيعات الواجب تواجدها قد تم تنفيذها فعلاً.

الشكل ٩ – ٧

خطاب الظروف التي يمكن التقرير عنها

Johnson and Seygrover
محاسبان معتمدان
٢٠١٦ فليج بوليفراد، ولاية متشجان

١٢ فبراير ١٩٩٧

مجلس الإدارة لشركة Airthight Machine

السادة الأفاضل:

قمنا بفحص الرقابة الداخلية لشركة Airtight Machine عند تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ لتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم إستخدامها حتى يمكننا إبداء الرأى عن القوائم المالية وليس بهدف توفير تأكيد عن فعالية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، توصلنا إلى ملاحظات محددة تتعلق بالرقابة الداخلية وتنفيذها. وتمثل هذه الملاحظات ظروفاً يمكن التقرير عنها في ضوء المعايير الموضوعة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين. وتعبر الظروف التي يمكن التقرير عنها عن بعض الأمور التي استرعت إنتباهنا وتتعلق بأوجه قصور كبيرة في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية والتي يمكن في رأينا

أن تؤثر على نحو سلبي في قدرة الشركة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بالشكل الذي يتسق مع مزاعم الإدارة في القوائم المالية.

وتتمثل الظروف التي يمكن التقرير عنها في عدم وجود تحقق مستقل من إدراج أسماء العملاء، رقم المنتج، الكميات التي يتم شحنها في كل من فواتير البيع ومذكرات الائتمان. ونتيجة لذلك، يمكن أن تقع أخطاء في هذه الجوانب وتظل دونما إكتشاف، مما يؤثر سلباً على كل من قيم صافي المبيعات والمدينين التي يتم تسجيلها بالدفاتر. ويعد ذلك نقصاً خطيراً بسبب كبر حجم متوسط المبيعات في الشركة.

وتم إعداد هذه التقرير لإعلام كل من أعضاء مجلس الإدارة وإدارة الشركة وباقي العاملين بالشركة.

التوقيع

Johnson and Seygroves

محاسبان مصرح لهما

ملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية. يوجد أنواع أخرى من أنشطة الرقابة الداخلية التي لاينتج عنها سنداً لأدلة المراجعة. وعلى سبيل المثال، يعتمد تحقيق الفصل بين الواجبات على تنفيذ مهام محددة بواسطة أفراد محددين، وعادة ما لا يتم توثيق الأداء المنفصل (راجع النوع الرابع من أساليب الرقابة الرئيسية في الشكل ٩-٦). ولذلك، ففي هذه الأساليب من الرقابة التي لايوجد بشأنها أدلة مستندية، يجب على المراجع أن يلاحظها بنفسه.

تنفيذ الإجراءات لدى العميل. يوجد أيضاً أنواع من الأنشطة الخاصة بالرقابة يتوافر عنها مستندات وسجلات، ولكن لايكون محتواها كافياً للمراجع لتقدير مدى فعالية تنفيذ هذه الأنواع. وعلى سبيل المثال، بفرض أنه يجب التحقق من الأسعار في فواتير البيع من خلال الإطلاع على قائمة الأسعار القياسية لدى العميل كوسيلة للتحقق الداخلي. ولكن، لايوجد أية إشارة على إتمام هذا التحقق في فواتير البيع (راجع الأسلوب الثالث من أساليب الرقابة الرئيسية في الشكل ٩-٦). يكون من المتعارف عليه في هذه الحالة أن يقوم المراجع بالتنفيذ الفعلي لهذا النشاط للتعرف عما إذا كان يمكن التوصل للنتائج المناسبة. ويستطيع المراجع أن ينفذ الإجراء عن طريق تتبع أسعار البيع ومقارنتها بالأسعار المرخص بها في القائمة القياسية في تاريخ إجراء العملية المالية. واذا لم يلاحظ المراجع وجود أية تحريفات، يستطيع إستنتاج أن الإجراءات قد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط لها.

مدى الإجراءات Extent of Procedures

يتوقف مدى تطبيق إختبارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه فإذا كان المراجع راغباً في تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض، يجب أن يتم تنفيذ إختبارات رقابة مكثفة. ويتم ذلك في ضوء كل من عدد أساليب الرقابة التي يجب إختبارها ومدى الإختبارات الذي يخص كل أسلوب من أنواع الرقابة. وعلى سبيل المثال، إذا أراد المراجع في إستخدام مستوى منخفض لخطر الرقابة، يجب تطبيق عينة كبيرة الحجم لإجراءات التوثيق والملاحظة وإعادة التشغيل.

الإعتماد على الأدلة الخاصة بالمراجعة في السنة السابقة. إذا تم التوصل لأدلة في المراجعة التي تم تنفيذها في السنة السابقة تشير إلى أنه يتم تنفيذ أساليب الرقابة الرئيسية على نحو فعال، ورأى المراجع أن الوضع في السنة الحالية يمثل استمراراً لذلك، يمكن تخفيض مدى إختبارات الرقابة إلى حد ما في السنة الحالية. وعلى سبيل المثال، في مثل هذه الحالات، يمكن للمراجع إستخدام عينة ذات حجم منخفض عند اختبار أساليب الرقابة التي ينتج عنها سندا للأدلة، أو أن يتم تنفيذ اختبارات محددة على نحو متعاقب في الجوانب المختلفة خلال سنتين أو أكثر.

تنفيذ الإختبارات في فترة أقل في الفترة التي تغطيها المراجعة. من الوجهة المثالية، يجب تطبيق إختبارات الرقابة على العمليات المالية وأساليب الرقابة في كافة الفترة التي تغطيها المراجعة. ومع ذلك، لايكون عملياً القيام بذلك دائماً. وعندما يتم تنفيذ الإختبارات لفترة تقل عن إجمالي الفترة التي تغطيها المراجعة، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان قد حدث تغيير في أساليب الرقابة في الفترة التي لن تغطيها الإختبارات وأن يحصل على أدلة تتعلق بطبيعة ومدى أى تغيير في حالة وقوعه.

العلاقة بين إختبارات الرقابة وإجراءات التوصل للفهم

Relationship of Tests of Controls to Procedures to Obtain an understanding

يلاحظ وجود تداخل كبير بين إختبارات الرقابة وإجراءات التوصل للفهم. ويتم من خلال الاثنين استخدام الإستفسار، التوثيق، والملاحظة. ويوجد خلافين رئيسين عند تطبيق هذين الإجراءين. أولاً، عند التوصل للفهم، يتم تطبيق الإجراءات على كافة أنواع الرقابة التي يتم التعرف عليها كجزء من فهم الرقابة الداخلية. ويتم تطبيق إختبارات الرقابة فقط إذا تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض وبالتالى يتم تطبيقها فقط على الأساليب الرئيسية للرقابة.

ثانياً، يتم تطبيق إجراءات الفهم على عملية مالية واحدة أو عدد محدود من العمليات المالية، أو في حالة الملاحظة في نقطة واحدة من الزمن. أما إختبارات الرقابة، فيتم تنفيذها على عينات كبيرة من العمليات المالية (ربما من ٢٠ إلى ١٠٠)، وعادة ما يتم إستخدام الملاحظات في أكثر من نقطة من الزمن.

وتمثل إختبارات الرقابة التي يتم تنفيذها في الأساليب الرئيسية من الرقابة إستخداماً موسعاً للإجراءات التي يتم اتباعها للتوصل إلى الفهم مع استثناء إجراءات إعادة التشغيل. ولذلك، عندما يخطط المراجعون في بداية المراجعة لتقدير منخفض لخطر الرقابة، فإنهم يدمجون هذين النوعين من الإجراءات ويقومون بتنفيذهما بشكل متزامن.

ويوضح الشكل ٩-٨ هذا المفهوم على نحو أكثر تفصيلا. فإذا كان المطلوب فقط هو الحد الأدنى من التخطيط لدراسة الرقابة الداخلية، سيقوم المراجع بإجراء التنفيذ الروتيني للعمليات المالية. وعند القيام بذلك، يجب أن يحدد المراجع مدى إكتمال ودقة التوثيق في المراجعة وملاحظة مدى تنفيذ الأنشطة الخاصة بالرقابة الداخلية كما هو محدد لها.

وعندما يتم تقدير خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى، لايتم فقط الاكتفاء بالتنفيذ الروتيني للعمليات المالية، بل يجب إختبار حجم أكبر من المستندات للتعرف على مدى فعالية تنفيذ الرقابة الداخلية (سيتم التعرض إلى حجم العينة الملائم في الفصلين الثاني عشر والرابع عشر). وعلى نحو مماثل، عندما يتم إستخدام الملاحظة، فيجب أن يتم ذلك بشكل مكثف وفي أكثر من نقطة من الزمن، وأيضا سيقوم المراجعون بإعادة تشغيل بعض أنواع الرقابة.

الشكل ٨ – ٩

العلاقة بين خطر الرقابة المقدر ومدى الإجراءات

	خطر الرقابة المقدر	
الإجراء	مستوى مرتفع: التوصل للفهم فقط	مستوى منخفض: إختبارات الرقابة
الإستفسار	نعم – مكثف	نعم – إلى حد ما
التوثيق	نعم– التشغيل الروتيني للعمليات المالية	نعم – إستخدام المعاينة
الملاحظة	نعم – التشغيل الروتيني للعمليات المالية	نعم – في فترات زمنية متعددة
إعادة التشغيل	لا	نعم – إستخدام المعاينة

المصطلحات الأساسية

خطر الرقابة المقدر Assessed Control Risk . مقياس لتوقع المراجع بأن الرقابة الداخلية لن تمنع وقوع التحريفات الجوهرية ولن تكتشفها وتصححها في حالة وقوعها، ويتم تقدير خطر الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية في كل دائرة من العمليات المالية.

خريطة الحسابات Chart of Accounts . قائمة بكافة الحسابات في الوحدة الإقتصادية يتم من خلالها تبويب الحسابات إلى حسابات خاصة بالميزانية وحسابات خاصة بقائمة الدخل.

التواطؤ Collusion . تعاون بين العاملين لإختلاس النقدية، المخزون أو باقى الأصول الأخرى.

أنشطة الرقابة Control Activifities . السياسات والأجراءات، بالإضافة إلى تلك الخاصة بالمكونات الأربعة الأخرى، التي تساعد في التأكد من إتخاذ التصرفات الضرورية للتعامل مع الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية. وتشمل: (١) الفصل الملائم بين الواجبات، (٢) الترخيص المناسب للعمليات المالية والأنشطة، (٣) المستندات والسجلات المناسبة، (٤) الرقابة الفعلية على الأصول والسجلات، و(٥) الضبط المستقل على الأداء.

بيئة الرقابة Control Enviroment . التصرفات، السياسات والإجراءات التي تعكس إتجاهات الإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، والملاك بشأن الرقابة الداخلية وأهميتها للوحدة الإقتصادية.

خطر الرقابة Control Risk . أنظر خطر الرقابة المقدر.

مصفوفة خطر الرقابة Coratrol Risk Matrix. منهج يتم إتباعه لمساعدة المراجع على تقدير خطر الرقابة من خلال مقارنة أساليب الرقابة الرئيسية وأوجه القصور مع أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية.

التشغيل الإلكتروني للبيانات E.D.P. . إدارة وإستخدام المعلومات بواسطة نظام الحاسب الإلكتروني.

خرطة التدفق Flowchart . تصوير بالرسم البياني لمستندات وسجلات العميل وتتابع تشغيلهما.

الترخيص العام General Quthorization . سياسة على مستوى الشركة للموافقة على إتمام العلميات المالية ضمن حدود معينة.

الضبط المستقل Independent Check. أنشطة للرقابة الداخلية يتم تصميمها لإجراء تحقق داخلي مستمر عن أنواع الرقابة الأخرى.

المعلومات والتوصيل (الاعلام) Informction and commucation. كتيب إستخدام موضوع و/أو إجراءات للحاسب الإلكتروني لتعريف، تجميع، تبويب، تحليل، تسجيل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة الإقتصادية والحفاظ على المسئولية الخاصة بالأصول المرتبطة بها.

الرقابة الداخلية Internal Control . عملية يتم من خلالها توفير تأكيد مناسب عن تحقيق أهداف الإدارة الخاصة بـ: (١) إمكانية الإعتماد على التقرير المالي، (٢) فعالية وكفاءة التشغيل، (٣) الإلتزام

بالقوانين والقواعد التنظيمية.

قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية Internal control Questionnaire. سلسلة من الأسئلة الخاصة بالرقابة الداخلية في كافة جوانب المراجعة سيتم إستخدامها كوسيلة توضيح للمراجع عن الجوانب غير الملائمة في الرقابة الداخلية.

أوجه القصور في الرقابة الداخلية Internal Contrel Weakness. عدم وجود أنواع ملائمة من الرقابة؛ تزيد أوجه القصور في الرقابة الداخلية من خطر وقوع التحريفات في القوائم المالية.

خطاب الإدارة Management Letter. إتصال رسمي من المراجع إلى الإدارة في صورة مكتوبة لتوضيح أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بخلاف الظروف التي يمكن التقرير عنها، وإمكانية إجراء تحسينات في التنفيذ الفعلي للرقابة الداخلية.

المراقبة Monitoring . التقدير المستمر أو الفتري للإدارة عن جودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد مدى تنفيذ أساليب الرقابة كما هو مخطط بها وتعديلها عند الضرورة.

الوصف النظري Narrative. وصف مكتوب للرقابة الداخلية للعميل، يشمل نشأة وتشغيل المستندات والسجلات وتنظيمها وإجراءات الرقابة المناسبة.

اجراءات التوصل للفهم Procedures to obtain an understanding. الإجراءات التي يستخدمها المراجع لجمع الأدلة عن تصميم وتنفيذ أساليب محددة من الرقابة.

الظروف التي يمكن التقرير عنها Reportable Conditins. أوجه الضعف الجوهرية في تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية.

تقدير الخطر Risk Assessment. تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة لإعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

الفصل بين الواجبات Separation of Duties. الفصل بين الأنشطة التالية داخل المنظمة: حماية الأصول، المحاسبة، الترخيص، والمسئولية عن التشغيل.

الترخيص المحدد Specific authorization. الموافقة على كل عملية مالية لا تغطيها السياسات العامة للشركة.

إختبارات الرقابة Tests of Controls. إجراءات للمراجعة لإختبار مدى فعالية الرقابة في تدعيم تقدير منخفض لخطر الرقابة.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية Transaction Related audit objectives. ٦ أهداف يجب تحقيقها قبل أن يتوصل المراجع لاستنتاج بصدق إجمالي فئة من العمليات المالية. وتتمثل الأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في: الوجود، الإكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل والتلخيص.

أسئلة للمراجعة

٩- ١ (**الهدف ٩-١**) تم في الفصل السابع تقديم ٧ أجزاء لمرحلة تخطيط المراجعة. ما هو الجزء الذي يتعلق بفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة؟ وما هي الأجزاء التي تسبق وتلى الفهم والتقدير؟

٩ - ٢ (**الهدف ٩ -١**) قارن بين إهتمامات الإدارة وإهتمامات المراجع بخصوص الرقابة الداخلية.

٩ - ٣ (**الهدف ٩-١**) عادة ما تهتم الإدارة صفة خاصة بالرقابة الداخلية التي تفرز التشغيل الكفء بأكثر مما تهتم بأنواع الرقابة التي ينتج عنها بيانات مالية يمكن الإعتماد عليها. كيف يمكن للمراجع المحايد أن يقنع الإدارة بتوجيه اهتمام أكبر للرقابة التي تؤثر في إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية عندما يكون للإدارة مثل هذا الاتجاه.

٩ - ٤(**الأهداف ٩-١، ٩-٦**) أذكر الأهداف الست للمراجعة التي ترتبط بالعمليات المالية؟

٩ - ٥ (**الهدف ٩ - ٣**) ماذا يقصد ببيئة الرقابة؟ ما هى العوامل التي يجب على المراجع أن يقيمها حتى يفهم بيئة الرقابة؟

٩ - ٦ (**الهدف ٦-٣**) ماهى العلاقة بين المكونات الخمس للرقابة الداخلية؟

٩ - ٧ (**الهدف ٩-٣**) أذكر الفئات الخمس لأنشطة الرقابة وقدم توضيحاً واحداً في الرقابة على المبيعات لكل نشاط رقابي.

٩ - ٨ (**الهدف ٩ -٣**) يتمثل الهدف من فصل مسئولية التشغيل عن الاحتفاظ بالسجلات في منع وقوع أنواع عديدة من التحريفات بالمقارنة مع فصل حماية الأصول عن المحاسبة عنها. أشرح الفرق في الغرض من هذين النوعين من الفصل بين الواجبات.

٩ - ٩ (**الهدف ٩ - ٣**) فرق بين الترخيص العام والترخيص الخاص بإجراء العمليات المالية مع ذكر مثالا لكل نوع.

٩ - ١٠ (**الهدف ٩ - ٣**) أذكر مثالا لكل مما يأتى عن الرقابة الفعلية التي يمكن للعميل أن يستخدمها لحماية أحد الأصول أو السجلات:

١- النقدية النثرية.
٢- النقدية التي يتسلمها الأشخاص الذين يقومون بالتسجيل في تجارة التجزئة.
٣- السجلات الخاصة بالمدينين.
٤- مخزون المواد الخام.
٥- الأدوات القابلة للإهلاك.
٦ - معدات التصنيع
٧ - الأسهم القابلة للتداول

٩ - ١١ (**الهدف ٩ - ٣**) ما هو المقصود بالضبط المستقل للأداء. أذكر ٥ أمثلة محددة.

٩ - ١٢ (**الأهداف ٩-٤، ٩-٥**) فرق بين التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. وأشرح المنهجية التي يتبعها المراجع لكل منهما.

٩ - ١٣ (**الهدف ٩ - ٦**) عرف المقصود بأنواع الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية. أذكر

مثالين لكل منهما في دائرة المبيعات والتحصيل.

٩ – ١٤ (الأهداف ٩–٣، ٩–٦) يعمل F. James موظفاً في شركة Brinkwater Sales وهو يتسم بالصلاحية العالية في أداء العمل، ويتحمل مسئولية الأمور المتعلقة بالجوانب المحاسبية لمدة عقدين من الزمن. ويقوم بعمله بتفان وإخلاص للشركة، وخلال السنوات التي عمل بها تم زيادة مسئولياته لتوافر الثقة فيه. وقد أصيب رئيس الشركة والمراجع المحايد بها بالصدمة والفزع عند إكتشافهم أن F. James قام بإختلاس ٥٠٠٠٠٠ دولار على مدى ١٠ سنوات عن طريق عدم تسجيل فواتير البيع في يومية المبيعات وبالتالي تحويل مسار النقدية التي يتم إستلامها. ما هي العوامل الرئيسية التي أدت إلى وقوع الإختلاس؟

٩ – ١٥ (الأهداف ٩–٤، ٩–٥) يرى J. Maier المحاسب المصرح له أنه من الملائم التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في منتصف عملية المراجعة، بعدما يتم التعود على العمليات التشغيلية لدى العميل، والطريقة الفعلية التي يتم من خلالها تنفيذ النظام. حيث أنه قد ثبت من الممارسة أن ملء قائمة استقصاء الرقابة الداخلية وتصميم خريطة التدفق في بداية عملية المراجعة لايعد أمراً مفيداً، نظراً لأن النظام نادرا ما يتم تنفيذه على النحو المفترض أن يتم عليه. وبعد المضى في تنفيذ إجراءات المراجعة، يمكن للمراجع ان يعد كل من خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء الخاصة بعملية المراجعة التي يتم تنفيذها نتيجة التوصل الفعلي للمعرفة عن العميل. ما رأيك في هذا المنهج.

٩ – ١٦ (الهدف ٩–٥) فرق بين أهداف قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية وأهداف خريطة التدفق عند توثيق المعلومات عن هيكل الرقابة الداخلية للعميل. أذكر مزايا وعيوب كل أسلوب منهما.

٩ – ١٧ (الهدف ٩–٦) أشرح المقصود بالظروف التي يمكن التقرير عنها في ضوء إرتباطها بالرقابة الداخلية. ما الذي يجب أن يقوم به المراجع بخصوص الظروف التي يمكن التقرير عنها؟

٩ – ١٨ (الهدف ٩ –٦) من خلال فحص مصفوفة الرقابة الداخلية في الشكل ٩ – ٦ فسر الغرض من إعدادها. وأذكر معنى وأثر تقدير خطر الرقابة بمستوى منخفض بالمقارنة مع تقدير خطر الرقابة بمستوى متوسط.

٩ – ١٩ (الهدفين ٩–٤، ٩–٧) أشرح ما هو المقصود بإختبارات الرقابة. أكتب اختبارا واحداً من اختبارات الرقابة الخاصة بكل من التوثيق وإعادة التشغيل للساعات في بطاقات الوقت التي يتم إعادة تجميعها بواسطة مسجل محايد للأجور مع أداء ذلك من البداية للتعرف على التشغيل.

أسئلة الإختيار المتعدد من اختبار CPA

٩ – ٢٠ (الأهداف ٩ –١، ٩–٢، ٩–٤) فيما يلي أسئلة عامة عن الرقابة الداخلية. أختر الإجابة الأمثل:

أ – عند أخذ الرقابة الداخلية في الإعتبار، يجب ان يدرك المراجع مضمون التأكد المناسب الذي يعني:

١– توظيف أفراد يتمتعون بالأهلية للتأكد من أن الأهداف الرقابية للإدارة قد تم تحقيقها.

٢– وضع والمحافظة على الرقابة الداخلية يمثل مسئولية أساسية للإدارة وليس للمراجع.

٣– يجب أن لاتزيد تكلفة الرقابة الداخلية عن المنافع المتوقعة منها.

٤– من الضروري أن يتم الفصل بين الوظائف غير المتوافقة للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية.

- **عندما يقوم المراجع بإصدار تقرير نظيف، يعنى ذلك أن:**

١- لم تقم الوحدة الإقتصادية بإنتهاك نصوص قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة.
٢- يكون إحتمال قيام الإدارة بإرتكاب الغش عند الحد الأدني.
٣- يمكن الإعتماد على الدفاتر المالية بشكل كاف لإعداد القوائم المالية.
٤- تتفق الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية مع المعايير الموضوعة بواسطة لجنة المراجعة الخاصة بها.

جـ- يتطلب قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة أن:
١- يقوم المراجعون المكلفون بمراجعة القوائم المالية في الشركات التي تطرح أسهمها للتداول بالتقرير إلى هيئة سوق المال عن المدفوعات غير القانونية.
٢- تعين الشركات التي تطرح أسهمها للتداول بتعيين لجنة مراجعة محايدة لمتابعة مدى فعالية الرقابة الداخلية بها.
٣- تقوم المنشآت الأمريكية التي تعمل في الخارج بتقديم تقارير إلى وزارة العدل عن مدفوعاتها الكبيرة للمواطنين الذين لايتمتعون بالجنسية الأمريكية.
٤- تضع الشركات التي تطرح أسهمها للتداول وتحافظ على رقابة داخلية ملائمة.

د- ما هو غرض المراجع المحايد الرئيسي من التوصل إلي فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة؟
١- الإذعان لمتطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
٢- التوصل لمقياس عن التأكد من كفاءة الإدارة.
٣- الحفاظ على حالة الاستقلال الذهني خلال أداء المراجعة.
٤- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى المهام التالية في عملية المراجعة.

٩- ٢١(**الهدف ٩ - ٦**) تتعلق الأسئلة التالية بأوجه القصور في الرقابة الداخلية. أختر الإجابة الأمثل

أ- بوجه عام، يمكن أن يعرف وجه القصور الجوهري بالرقابة الداخلية على انه الحالة التي لن يتم فيها إكتشاف الأخطاء أو المخالفات الجوهرية في الفترة الزمنية المناسبة بواسطة:
١- المراجع خلال قيامه بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.
٢- مراقب النفقات عند تسوية الحسابات في دفتر الأستاذ العام.
٣- الموظفين خلال قيامهم بأداء العمل العادي المسند إليهم.
٤- المدير المالي عند قيامه بفحص القوائم المالية الفترية.

ب- ما هي العبارة الصحيحة فيما يلي عند التعرض للتوصيل الذي يجب أن يقوم به المراجع عن الظروف التي يمكن التقرير عنها:
١- يجب أن يتم هذا التوصيل في شكل كتابي.
٢- يجب أن يتضمن هذا التوصيل وصفاً لكافة أوجه القصور.
٣- يمثل هذا التوصيل السبب الأساسي في إختبار وتقييم الرقابة الداخلية.
٤- يتطابق هذا التوصيل مع فهم المراجع للرقابة الداخلية وتقديره لخطر الرقابة.

حـ- يطالب المراجع الذي يدرك وجود الظروف التي يمكن التقرير عنها بتوصيل ذلك إلى:

١- لجنة المراجعة
٢- الأفراد الرئيسيين في الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة.
٣- أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين.
٤- المراجعين الداخليين والأفراد الرئيسيين في الإدارة.

٩ - ٢٢ (الهدف ٩-٦) تتعلق الأسئلة التالية بتقدير خطر الرقابة. أختر الإجابة الأمثل:

أ - يتمثل الهدف الأساسي من تقدير خطر الرقابة في مساعدة المراجع على تقييم:
١- العوامل التي تثير الشكوك حول قابلية القوائم المالية للمراجعة.
٢- مدى فعالية تنفيذ الرقابة الداخلية.
٣- خطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.
٤- إمكانية تخفيض طبيعة ومدى الإختبارات الأساسية.

ب- يقوم المراجع بإستخدام خطر الرقابة المقدر في:
(١) تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية في الوحدة الإقتصادية.
(٢) التعرف على العمليات المالية وأرصدة الحسابات التي يكون فيها الخطر الطبيعي عند الحد الأقصى.
(٣) توضيح ما إذا كانت حدود الأهمية النسبية الخاصة بالتخطيط والتقييم قد تم التوصل إليها لتعبر بكشل كاف عن مستوى مرتفع.
(٤) تحديد المستوى المقبول من خطر الإكتشاف الذي يخص مزاعم القوائم المالية.

حـ - بناء على تجميع وتقييم أدلة المراجعة، يستطيع المراجع أن يزيد مستوى خطر الرقابة المقدر عن المستوى المخطط. وللتوصل إلى مستوى خطر المراجعة (م خ م) الذي يماثل مستوى خطر المراجعة المخطط (م خ م ط). يجب على المراجع أن:
(١) يزيد مستوى الخطر الطبيعي. (٢) يزيد من مستويات الأهمية النسبية.
(٣) تخفيض الإختبارات الأساسية. (٤) تخفيض خطر الإكتشاف المخطط.

أسئلة وحالات للمناقشة

٩ - ٢٣ (الأهداف ٩ - ٣، ٩ - ٦، ٩-٧) تعبر كل جملة مما يلي عن عنصر من عناصر الرقابة الداخلية التي تم إقتباسها من قائمة استقصاء معيارية لأحدى منشآت المحاسبة لتقدير خطر الرقابة في دائرة الأجور والأفراد:

١- موافقة رئيس الإدارة أو كبير العاملين على بطاقات الوقت كشرط لإعداد كشف الأجور.
٢- يجب إتمام المحاسبة عن بطاقات الوقت سابقة الترقيم قبل البدء في إدخال البيانات لإعداد الشيكات.
٣- لا يقوم الأفراد الذين يعدون كشف الأجور بأداء أية مهام أخرى تخص الأجور (الحفاظ على الوقت، توزيع الشيكات)، ولايجب أن يكون لهم حق التعامل مع البيانات أو النقدية الخاصة بالأجور.

٤- يتم فحص العمليات التشغيلية الكتابية على نحو مزدوج قبل دفع كشف الأجور.
٥- يتم إتلاف والإحتفاظ بكافة الشيكات الخاصة بالأجور التي يتم كتابتها على نحو خاطئ أو يحدث بها أي شئ يؤثر على صلاحيتها للإستخدام.
٦- يجب إجراء فحص من قبل إدارة الأفراد لطلبات الإلتحاق الخاصة بالعمالة المقدمة من العمال الجدد. ويشمل الفحص كل من المعلومات الأساسية عن العامل، مكان العمل السابق للعامل، ومن يتم الرجوع إليهم للسؤال عن العامل.
٧- إرفاق إشعارات إنهاء الخدمة المكتوبة بالمستندات التي تتضمن الأسباب الملائمة لإنهاء الخدمة والموافقات الرسمية الملائمة المطلوبة.
٨- يتم حفظ كافة الشيكات التي لم توزع على العاملين لدى أمين الخزنة.

المطلوب

أ- عرف في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية نوع (أو أنواع) أنشطة الرقابة التي يتم تطبيقها (مثل: الوثائق المناسبة، السجلات المناسبة، الرقابة الفعلية على الأصول والسجلات).
ب- عرف في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم تطبيقها.
حـ- عرف في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخطأ أو المخالفة التي يحتمل منعها إذا كان عنصر الرقابة فعالاً.
د- أذكر في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية نوع التحريف المحدد الذي يمكن أن ينتج عن عدم وجود عنصر الرقابة.
هـ- عرف في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية إختبار واحد للمراجعة يمكن للمراجع استخدامه لكشف التحريفات التي يمكن أن تنتج عن عدم وجود عنصر الرقابة.

٩- ٢٤ (الأهـــداف ٩-٣، ٩-٦) فيما يلي عدد من المخالفات أو الأخطاء التي حدثت في شركة بقالة الأغذية الطازجة والتي تعمل في تجارة التجزئة وتجارة الجملة.

١- تم إستخدام أسعار غير صحيحة في فواتير البيع عند إرسال فواتير الشحن إلي العملاء نتيجة إدخال أسعار خاطئة إلى ملف الحاسب الإلكتروني.
٢- تم دفع فاتورة شراء مرتين عن نفس البضاعة التي تم شحنها للشركة. وتم ذلك نتيجة إرسال البائع لنسخة أخرى من الفاتورة الأصلية بعد مرور أسبوعين على إستحقاق قيمة المشتريات.
٣- يستخدم العاملون في إدارة الإستلام جزءا من لحوم البقر لإستخدامهم الشخصي. حيث يتم عند إستلام شحنة لحوم البقر، أن تقوم إدارة الإستلام بملء تقرير الإستلام وتصديره إلى إدارة المحاسبة بقيمة البضاعة التي تم إستلامها فعلاً. وفي ذلك الوقت، يتم وضع جزء من اللحم في شاحنة أحد العاملين بدلاً من ثلاجة التخزين.
٤- خلال الجرد الفعلي لمخزون تجارة التجزئة من البقالة، قام أحد القائمين بالجرد بكتابة وصف خاطئ للعديد من المنتجات وعد الكميات على نحو غير صحيح.
٥- قام رجل بيع ببيع حمولة شاحنة كاملة من المصابيح الكهربائية بأقل من سعر التكلفة بسبب عدم معرفة إرتفاع تكلفة المصابيح الكهربائية في الاسبوع الماضي.

٦- في اليوم الأخير من السنة، تم تجهيز شاحنة بلحم البقر لشحنها ولكن لم يتم شحنها. ونظراً لأنها ظلت في المخزون الذي تملكه الشركة فقد تم إدراجها في المخزون عند إجراء الجرد. وتم تسجيل التاريخ في مستند الشحن على أنه تاريخ اليوم الأخير من السنة، وبالتالي تم إدراج قيمة الشحنة في مبيعات السنة الحالية.

المطلوب

أ- حدد لكل خطأ أو مخالفة نوع أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية الذي كان يجب تواجده.

ب- حدد لكل خطأ أو مخالفة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي لم يتم تحقيقها.

حـ- إقترح لكل خطأ أو مخالفة عنصر الرقابة الذي يمكن إستخدامه لعلاج القصور.

٩-٢٥ (الهدف ٩-٣) تعبر الواجبات التالية عن أفضل عناصر الرقابة الممكنة في شركة Meridian Paint Company وهما إحدى شركات تجارة الجملة الصغيرة.

١- تجميع المستندات التي تدعم النفقات العامة للنقدية و المدفوعات الخاصة بالاجور.

٢- التوقيع على الشيكات الخاصة بإنفاق النقدية.

٣- توفير المعلومات لإعداد الشيكات للتوقيع، تسجيل الشيكات في يومية النقدية المدفوعة، وتحديث الملفات الرئيسية الملائمة.

٤- إرسال الشيكات بالبريد إلى الموردين وتسليم الشيكات الخاصة بالعاملين.

٥- إلغاء المستندات التي تدعم الإنفاق لمنع إعادة إستخدامها.

٦- الموافقة على الائتمان للعملاء.

٧- توفير معلومات عن الشحن وقيمة البضاعة لإدراجها في الفواتير التي يتم إرسالها للعملاء، الفواتير التي يتم تسجيلها في يومية المبيعات، وتحديث الملف الرئيسي للمدينين.

٨- فتح البريد وإعداد قائمة مسبقة بالنقدية التي سيتم إستلامها.

٩- توفير بيانات النقدية التي سيتم إستلامها لإعداد يومية النقدية المستلمة وتحديث الملف الرئيسي للمدينين.

١٠- إعداد الإيداعات النقدية اليومية.

١١- تسليم الإيداعات النقدية يومياً للبنك.

١٢- تجميع بطاقات الوقت الخاصة بالأجور وتوفير البيانات لإعداد شيكات الأجور وتحديث كل من يومية الأجور والملفات الرئيسية للأجور.

١٣- توقيع شيكات الأجور.

١٤- تحديث دفتر الأستاذ العام في نهاية كل شهر وفحص كافة الأرصدة غير العادية.

١٥- تسوية الملف الرئيسي للمدينين مع حساب المراقبة وفحص الحسابات المدينة سيتم دفعها بعد مرور أكثر من ٩٠ يوم.

١٦- إرسال بيانات شهرية إلى العملاء عن طريق البريد، يتم إعدادها من خلال طباعة محتوى الملف الرئيسي للمدينين.

١٧- تسوية القوائم الشهرية التي يتم إستلامها من الموردين مع الملف الرئيسي للدائنين.

١٨- تسوية حساب البنك.

المطلوب

عليك تقسيم الواجبات الخاصة بالجوابن المحاسبية من ١ إلى ١٨ بين كل من: R.Smith, B.Miller و J. Cooper. سيستغرق أداء المهام التي يسبقها العلامة «†» نفس الوقت ويتم تقسيمها على نحو متكافئ بين كل من R.Smith و J.Cooper ويتمتع كلا الموظفين بنفس المستوى من الكفاية. ولايرغب B. Miller، الذي يشغل منصب رئيس الشركة، في أداء أية واجبات من التي يسبقها العلامة «†» وسيقوم فقط بأداء إثنين من الواجبات الأخرى بحد أقصى★.

٩- ٢٦ (الأهداف ٩-١، ٩-٢، ٩-٣، ٩-٦) عندما كنت تتناول الغذاء مع أفراد العائلة في كافتريا محلية لاحظت أحد الممارسات غير العادية. عندما وصلت إلى الصف الأخير داخل الكافيتريا، سألك العامل المخصص لآلة التجميع عن عدد الأفراد الذين سيحضرون الحفلة التي ستقيمها. وبعد ذلك قام بوضع إجمالي الطعام الذي تم شراؤه على عدد من الصواني لكل أفراد العائلة وكتب عدد الأشخاص الذين تتكون منهم العائلة على شريط آلة التجميع. وسلم الشريط إليك وطلب منك أن تقوم بالسداد بعد الإنتهاء من تناول الطعام. وعند نهاية الوجبة، رأيت تناول قطعة من الحلوى وقدحاً من القهوة، وعدت للوقوف في الصف، لإختيار ما ترغب والمرور مرة ثانية بالصف. وإتبع العامل نفس الإجراءات، ولكنه في هذه المرة قام بضم الشريط الثاني إلى الشريط الأصلي وإعادتهما إليك.

وعندما غادرت الكافيتريا، قمت بتسليم الشريطين إلى مشغل آلة تسجيل النقدية الذي قام بتجميع الإجمالي واستلم النقود ووضع الشريطين في مكان تجميع الشرائط.

المطلوب

أ- ما هي الرقابة الداخلية التي أنشئتها الكافيتريا للعمليات التشغيلية بها؟

ب- كيف يمكن لمدير الكافيتريا أن يقييم فعالية الرقابة بها؟

حـ- كيف تختلف أنواع الرقابة في هذه الكافيتريا عن تلك المستخدمة في معظم الكافيتريات الأخرى؟

د- ماهي تكاليف ومنافع النظام في هذه الكافيتريا؟

٩-٢٧ (الأهداف ٩-٢، ٩-٤، ٩-٥) الصديقان L.pherson و V. Collier يعملان في منشأتى محاسبة مختلفتين. وخلال يوم ما عندما كانا يتناولان طعام الغذاء بحثا أهمية الرقابة الداخلية في تحديد حجم أدلة المراجعة الذي يجب توافره في عملية المراجعة. وعبر Pherson عن رأيه عن ضرورة تقييم الرقابة الداخلية بعناية في كافة الشركات بغض النظر عن حجم الشركة من خلال إتباع نفس الأساليب. وقال أن منشأة المحاسبة التي يعمل بها تتطلب تنفيذ قائمة معيارية للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة بالإضافة إلى تصميم خريطة تدفق لكل جانب من العمليات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، تتطلب المنشأة تقييم جيد للنظام وتعديل الأدلة التي يتم تجميعها بناء على عناصر الرقابة وأوجه القصور في النظام.

وأجاب Collier بأنه يعتقد عدم ملائمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات الصغرى التي قام بمراجعتها وبالتالي فإنه يرى تجاهل الرقابة الداخلية والعمل تحت إفتراض عدم ملائمتها واستمر في القول «لماذا ينبغى قضاء وقت طويل في التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة عندما

★ منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

يتوافر لي العلم بوجود كافة أوجه القصور في الرقابة الداخلية منذ البداية؛ سأفضل بدلاً من ذلك قضاء مثل هذا الوقت في إختبار ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة أم لا».

المطلوب

أ – التعبير بشكل عام عن الفروق الهامة بين طبيعة أنواع الرقابة المحتمل توافرها في الشركات الصغيرة والكبيرة.

ب – نقد آراء كل من Pherson و Collier، والتعبير عن رأيك عن مدى التشابه والإختلاف عند فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة في الشركات ذات الأحجام المختلفة؟

٩-٢٨ (الهدف ٩-٦) فيما يلى وصفاً جزئياً للرقابة الداخلية للشركات العاملة في نشاط التصنيع:

١ – عندما يصدر السيد/ Clark أمراً للمواد الخام لمصنعه الذي يعمل لتصنيع الآلات، فإنه يرسل أمر شراء من صورتين لإدارة الإستلام. وعند إستلام المواد الخام يقوم السيد/ Smith الكاتب الخاص بالإستلام بتسجيل إيصالات الشحن في أمر الشراء الخاص به. وبعد إتمام التسجيل، يرسل أمر الشراء إلى إدارة المحاسبة التي تستخدمه في تسجيل المواد الخام المشتراه ورصيد الدائنين. ويتم نقل المواد الخام إلى منطقة التخزين بواسطة روافع فولاذية. ويتم تسجيل كميات الشراء الإضافية في سجلات المخزن.

٢ – يتم يومياً إستخدام مئات من الساعات لتسجيل بطاقات الوقت للعاملين في شركة Generous Motors. ويقوم المختص بتجميع هذه البطاقات أسبوعياً وتسليمها إلى إدارة الحاسب الإلكتروني، حيث يتم إدخال البيانات بالبطاقات للحاسب الإلكتروني. ويتم إستخدام المعلومات التي أدخلت للحاسب الإلكتروني في إعداد سجلات توزيع تكلفة العمل، يومية الأجور، وشيكات الأجور. ويقوم أمين الخزينة بمقارنة يومية الأجور مع شيكات الأجور، والتوقيعات على الشيكات ثم إرسالها إلى السيد/ Strode المشرف عن إدارة الحاسب الإلكتروني. ويتم توزيع الشيكات على العاملين بواسطة السيد/ Strode.

٣ – قام أحد الفروع الصغيرة في شركة Connor لمستحضرات التجميل بتعين كل من M. Cooper مديراً للفرع و J. Hendrix مساعدتها لشئون المبيعات. ويستخدم الفرع حساب البنك في دفع المصروفات. ويستخدم الحساب الذي إسمه «شركة Connor لمستحضرات التجميل – حساب خاص» في دفع المصروفات من خلال الشيكات التي يتم التوقيع عليها فقط من M. Cooper أو أمين الخزنة J. Winters. وتتسلم M. Cooper الشيكات الملغاة وكشوف البنك. وتقوم بتسوية حساب الفرع بنفسها وتسجيل الشيكات الملغاة وكشوف البنك في السجلات. وتقوم دفترياً بإعداد تقارير عن النقدية التي يتم دفعها وإرسالها إلى المركز الرئيسي.

المطلوب

١ – أذكر أوجه القصور في الرقابة الداخلية في كل ماسبق. وللتعرف على أوجه القصور، إستخدم المنهجية التي سبق مناقشتها في هذا الفصل.

٢ – في كل وجه من أوجه القصور، أذكر أنواع التحريفات التي يحتمل وجودها. كن محددا قدر الإمكان؟

٣ – كيف يمكن تحسين الرقابة الداخلية في كل شركة من الشركات الثلاث★؟

★ منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٩-٢٩ (الهدف ٩-٦) يقوم مجمع تقدير الفنون بإدارة متحف لصالح وترفيه المجتمع.

عندما تم فتح المتحف للجمهور، تم تخصيص إثنين من المسجلين عند مدخل المتحف لتحصيل رسم دخول قدره ٥ دولار من غير الأعضاء. ويسمح لأعضاء المجمع بالدخول مجاناً بعد إظهارهم لبطاقة العضوية.

في نهاية كل يوم، يقوم أحد المسجلين بتسليم الإيراد إلى أمين الخزينة. ويقوم أمين الخزينة بعد النقدية في حضور المسجل ووضعها في الخزينة. وفي كل يوم جمعة بعد الظهر يقوم أمين الخزينة وأحد المسجلين بتسليم كل النقدية التي بالخزينة إلى البنك والحصول على إيصال إيداع موثق يستخدم كأساس لإجراء قيد أسبوعي في الدفاتر المحاسبية.

وقد رأى أعضاء مجلس إدارة المجمع ضرورة تحسين الرقابة الداخلية على رسوم الدخول. وحدد المجلس أن تكلفة تركيب الأبواب الدائرية والأماكن المخصصة للبيع وباقي النماذج في المتحف تفوق بكثير المنافع المتوقعة منها.

ومع ذلك، وافق المجلس على أن تكون بطاقات الدخول المباعة جزءاً من الأموال التي يتم إستخدامها في تنفيذ التحسينات.

وطلب مجلس الإدارة من Smith أن يقوم بفحص الرقابة الداخلية التي تتعلق برسوم الدخول وتقديم المقترحات الخاصة بتحسينها.

المطلوب

توضيح أوجه القصور في الرقابة الداخلية الحالية على رسوم الدخول التي يجب أن يتعرف عليها Smith وذكر توصية واحدة لتحسين كل وجه من أوجه القصور التي تم التعرف عليها. إستخدم المنهجية التي سبق مناقشتها في هذا الفصل للتعرف على أوجه القصور. رتب إجابتك على النحو التالى★

وجه القصور	التوصية
١- لا يوجد أساس لتوثيق عدد الأشخاص الذين يدفعون رسم الدخول	١- يجب استخدام تذاكر سابقة الترقيم عند الحصول على رسم الدخول

٩-٣٠ (الهدف ٩-٦) قام المحاسب Anthony بإعداد خريطة التدفق بالصفحة التالية لتصوير عملية شراء المواد الخام لأحد العملاء وهى شركة صناعية متوسطة الحجم. وتبدأ الخريطة منذ نشأة المستندات الأولية إلى إثبات فواتير الشراء والسداد للدائنين. وذلك بإفتراض أن كافة المستندات قد تم ترقيمها بشكل مسبق.

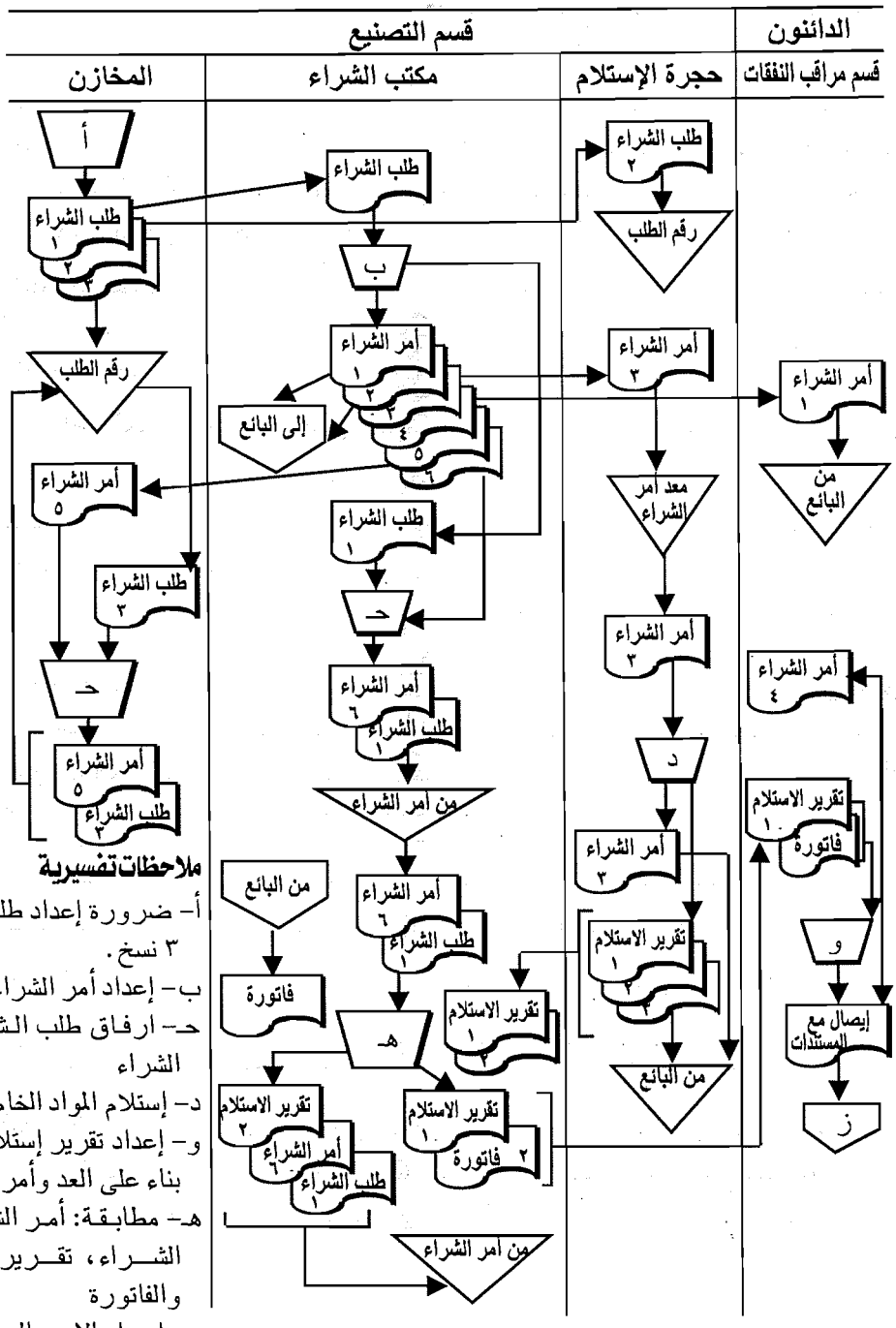
المطلوب

تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يمكن التعرف عليها من خريطة التدفق. إستخدم المنهجية التي سبق مناقشتها في هذا الفصل. أذكر أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تنتج عن الأنشطة التي يتم تنفيذها أو الأنشطة التي لايتم تنفيذها.

★ منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

تاريخ
قام بالإعداد
أصدر الموافقة

شركة تصنيع متوسطة الحجم
خريطة تدفق لوظيفة شراء المواد الخام



ملاحظات تفسيرية

أ- ضرورة إعداد طلب الشراء من ٣ نسخ.

ب- إعداد أمر الشراء من ٦ نسخ

حـ- ارفاق طلب الشراء مع أمر الشراء

د- إستلام المواد الخام وعدها

و- إعداد تقرير إستلام من ٣ نسخ بناء على العد وأمر الشراء

هـ- مطابقة: أمر الشراء، طلب الشراء، تقرير الإستلام والفاتورة

و- إعداد الايصال بعد مقارنة البيانات فى أمر الشراء والفاتورة وتقرير الإستلام.

ز- الى مكتب مراقب النفقات لدفع النقدية.

حالــة عمـلية

٩-٣١ (الهـدف ٩ - ٦) فيما يلي وصف للمبيعات والنقدية التي يتم استلامها في متجر التجزئة Lady's Fashion Fair الذي يتعـامل مع الملابس الحريمي مـرتفعة الثمن. ويتم البيع بالنقـد أو على الأجل بإستخدام فواتير المتجر وليس بطاقات الائتمان.

تستخدم كل بائعة سجلاً خاصاً بها سابق الترقيم من ثلاث نسخ متعددة الألوان تحتوى على الثقوب. ويتم نقط إستخدام سجل النقدية المركزي. ويتم تشغيله بواسطة المشرف على المتجر الذي تم تعينه منذ ١٠ سنوات بواسطة المالك A. Olson. ويتواجد مكتب مسجل النقدية في مدخل المتجر لمراقبة إحتمالات سرقة الملابس.

وتقوم البائعات بإعداد فواتير البيع من ثلاث نسخ. ويتم تسليم النسخة الأصلية والنسخة الثانية إلى الصراف. وتحتفظ البائعة بالنسخة الثالثة في سجل البيع الخاص بها. وعندما يتم البيع نقداً، يدفع العميل المبلغ إلى البائعة التي تختم النسخ الثلاث بكلمة «تم الدفع» وترسل النقود إلى الصراف مع نسخ الفواتير.

ويتم وضع الملابس في صناديق أو حزم بواسطة المشرف بعد مقارنة الملابس مع الوصف في الفاتورة والسعر على بطاقة البيع. ويقوم المشرف بإعادة العمليات الحسابية. ويتم إجراء أية تصحيحات بموافقة البائعة، والتي تقوم نتيجة لذلك بالتعديل في السجل الخاص بها.

ويتم الحصول على موافقة المشرف على المبيعات بالأجل في ضوء قائمة الائتمان التي تم التصديق عليها بعد أن تقوم البائعة بإعداد فاتورة البيع ذات النسخ الثلاث. وبعد ذلك يقوم المشرف بإدخال المبيعات في السجل الخاص به كمبيعات نقدية أو مبيعات على الأجل. ويتم إعطاء النسخة الثانية من الفاتورة التي صدق عليها المسجل إلى العميل.

وفي نهاية اليوم، يقوم المشرف بتلخيص المبيعات والنقدية ومقارنة الإجماليات مع شريط تسجيل النقدية. ويودع المشرف النقدية يومياً في صندوق مغلق بالبنك. ويتم إرسال نسخ الفواتير لدى الصراف إلى مسجل أرصدة المدينين مع ملخص للإيصالات في اليوم. ويرسل البنك إشعار الإيداع مباشرة إلى مسجل أرصدة المدينين.

كل بائعة تقوم في نهاية كل يوم بتلخيص مبيعاتها في شكل ملخص يومي يتم إستخدامه بشكل جزئي في حساب عمولة موظفي البيع. ويتسلم المحاسب Marge، الذي تم منعه من التعامل مع النقدية، ملخص المشرف وشكل الملخص اليومي لكل بائعة. ويقوم يومياً بإدخال كافة معلومات فواتير البيع إلى الحاسب الإلكتروني بالشركة ومن خلاله يتم الحصول على طباعة كاملة لكافة المدخلات والملخصات ويحتوى الملخص المحاسبي على: مبيعات كل بائعة، المبيعات النقدية، المبيعات على الأجل، وإجمالى المبيعات. ويقوم Marge بمقارنة هذه المخرجات مع ملخصات المشرف والبائعات وتسوية الفروق بينهم.

ويتم بإستخدام الحاسب الإلكتروني تحديث كل من: أرصدة المدينين، المخزون، الملفات الرئيسية في الأستاذ العام. وبعد إتمام التحديث يقوم مساعد Marge بوضع فواتير المبيعات في الملفات طبقاً لأرقام العملاء، وتتضمن المخرجات المطبوعة للمبيعات قائمة بأرقام الفواتير وفقاً للتسلسل الرقمي.

ويتم فض البريد يومياً كل صباح بواسطة سكرتيرة المالك. ويتم تسليم كافة المراسلات والشكاوى

إلى المالك. وتقوم السكرتيرة بإعداد قائمة مسبقة بالنقدية التي سيتم إستلامها. ويتم تجميع القائمة، إعداد إيصال الإيداع، وإيداع النقدية يومياً. ويتم تحويل نسخ من: القائمة المسبقة، إيصال الإيداع، وكافة الحوالات مع ايصالات النقدية التي تم إستلامها إلى Marge. ويستخدم المحاسب هذه القائمة والحوالات في تسجيل النقدية التي تم إستلامها وتحديث أرصدة المدينين بإستخدام الحاسب الإلكتروني. ويقوم بتسوية إجماليات الإيصالات في القائمة المسبقة مع إيصال الإيداع ومخرجات الحاسب الإلكتروني. وفي نفس الوقت، يتم مقارنة إيصالات إيداع البنك الخاصة بالمبيعات النقدية مع يومية النقدية المحصلة.

ويقوم المحاسب أسبوعياً بإعداد ميزان مراجعة زمني للمدينين بإستخدام الحاسب الإلكتروني. ويتم أيضاً إعداد قائمة منفصلة لكافة الفواتير التي لم يتم دفعها لمدة تزيد عن ٦٠ يوم بشكل تلقائي. ويتم تسليم ذلك إلى المالك الذي يقوم بعمل محصل الإئتمان بنفسه. ويوافق المالك أيضاً على إعفاء بعض المدينين وتصدير ذلك إلى المحاسب الذي يقوم بتسجيل ذلك.

في كل شهر يقوم المحاسب بإعداد بيانات للعملاء وإرسالها إليهم بالبريد. ويتم توجيه الشكاوى والخلافات من العملاء مباشرة إلى المالك الذي يقوم بحلها وإبلاغ المحاسب كتابياً بأي تخفيض أو تحريفات تتطلب التصحيح.

ويتم بشكل تلقائي بإستخدام نظام الحاسب الإلكتروني تجميع دفاتر اليومية وترحيل الإجماليات إلى دفتر الأستاذ العام. ويتم طباعة ميزان المراجعة الخاص بالأستاذ العام ويتم من خلالها إعداد القوائم المالية بواسطة المحاسب. ويعد المحاسب أيضا شهرياً تسوية لرصيد البنك وتسوية الأستاذ العام مع ميزان المراجعة الزمني لأرصدة المدينين.

ونظراً لأهمية مراقبة المخزون، يطبع المحاسب الإجمالي الشهري للمخزون الدائم في اليوم الأخير من كل شهر. وتقوم البائعات بجرد كافة عناصر المخزون بعد ساعات العمل في اليوم الأخير من كل شهر لإجراء مقارنة مع المخزون الدائم. ويتم تسليم تقرير بالنقص في المخزون إلى المالك. ويتم تسوية المخزون الدائم بواسطة المحاسب بعد موافقة المالك على ذلك.

المطلوب

أ- عرف واحد أو أكثر من أنواع الرقابة لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية للمبيعات.

ب- عرف واحد أو أكثر من أنواع الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية لإستلام النقدية.

حـ- عرف أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمبيعات والنقدية التي يتم إستلامها.

حالة تطبيقية متكاملة

٩-٣٢ (الهدف ٩-٦) مراجعة شركة ABC – الجـزء الأول: سيتم تقديم هذه الحالة العملية في أربع أجزاء. يختص كل جزء بالموضوع الخاص بالفصل الذي ظهر فيه. ومع ذلك، فإن الأجزاء تتصل فيما بينهما لتحصل عند إكتمال الأجزاء الأربعة على فهم أفضل لأجزاء المراجعة التي يتم ربطها وإجراء التكامل فيما بينها خلال عملية المراجعة. وسيتم تقديم الأجزاء على الترتيب التالي:

الجزء الأول – فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة في دورة الحيازة والمدفوعات بالفصل التاسع.

الجزء الثاني – تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية بالفصل الحادى عشر.

الجز الثالث – تحديد حجم العينة بإستخدام المعاينة في المراجعة وتقييم النتائج بالفصل الثاني عشر.

الجزء الرابع – تقييم نتائج الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة بالفصل الثالث عشر.

معلومات أساسية

شركـة ABC شركة صناعية متوسطة الحجم تنتهى السنة المالية بها في ٣١ ديسمبر من كل عام. كلفت بمسئولية القيام بمراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات وأحد الأرصدة المرتبطة بها وهو رصيد الدائنين. ويتمثل المنهج الذي يجب عليك إتباعه في تخفيض خطر الرقابة المقدر إلى مستوى منخفض قدر الإمكان لنوعى العمليات المالية الرئيسيين الذين يؤثران في رصيد الدائنين، وهما: الحيازة وانفاق النقدية. وفيما يلي المعلومات الأساسية:

* **الشكل ٩ – ٩ – ملخص للمعلومات الرئيسية عن مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات النقدية ورصيد الدائنين بالسنة السابقة.**

* **الشكل ٩ – ١٠ – خريطة تدفق تصف النظام المحاسبي والرقابة الداخلية لدائرة الحيازة والمدفوعات.**

شكل ٩ – ٩

معلومات عن مراجعة الدائنين – السنة السابقة

الدائنين، ١٩٦٦/١٢/٣١	
عدد الحسابات	٥٢
إجمالي رصيد الدائنين	١٦٣٨٩٢,٢٧ دولار
مدى الأرصدة الفردية	من ٢٧,٨٣ دولار إلى ١٤٨١٩,٦٢
التحريف المتوقع للدائنين	٦٥٠٠ دولار

العمليات المالية، ١٩٩٦

الحيازة :	
عدد عمليات الحيازة	٣٨٠٠
إجمالى الحيازة	٢٩٣٣٨١٢

إنفاق النقدية :

عدد عمليات إنفاق النقدية	٢٦٠٠
إجمالى النقدي التي تم إنفاقها	٣٠١٧١١٢

نتائج إجراءات المراجعة – إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للحيازة (حجم العينة ١٠٠):

أوامر الشراء التي لم يتم الموافقة عليها	٢
كميات الشراء، أسعار الشراء الجديدة / أو التي تم التوسع فيها على نحو غير صحيح	١
العمليات المالية التي تم ترحيلها إلى حساب خاطئ بالأستاذ العام	١
العمليات المالية التي تم تسجيلها في فترة غير صحيحة	١

لايوجد إستثناءات أخرى

نتائج إجراءات المراجعة – المدفوعات النقدية (حجم العينة ١٠٠)

المدفوعات النقدية المسجلة في فترة خاطئة	١

لا يوجد إستثناءات أخرى

نتائج إجراءات المراجعة – الدائنين

تم التحقق من ٢٠٪ من أرصدة الموردين، وتم تعميم صافى التخفيض الموحد في الحسابات إلى المجتمع على النحو التالي:

قيمة ثلاثة تحريفات للفاصل الزمني	٤٨٧٣,٢٨ دولار
فرق واحد في القيم نتيجة الخلافات وعمليات الخصم	١١٠٣,١٢ دولار

لاتوجد ضرورة لإجراء تعديلات نظراً لعدم عضوية التحريفات التي تم تعميمها.

الجزء الأول :

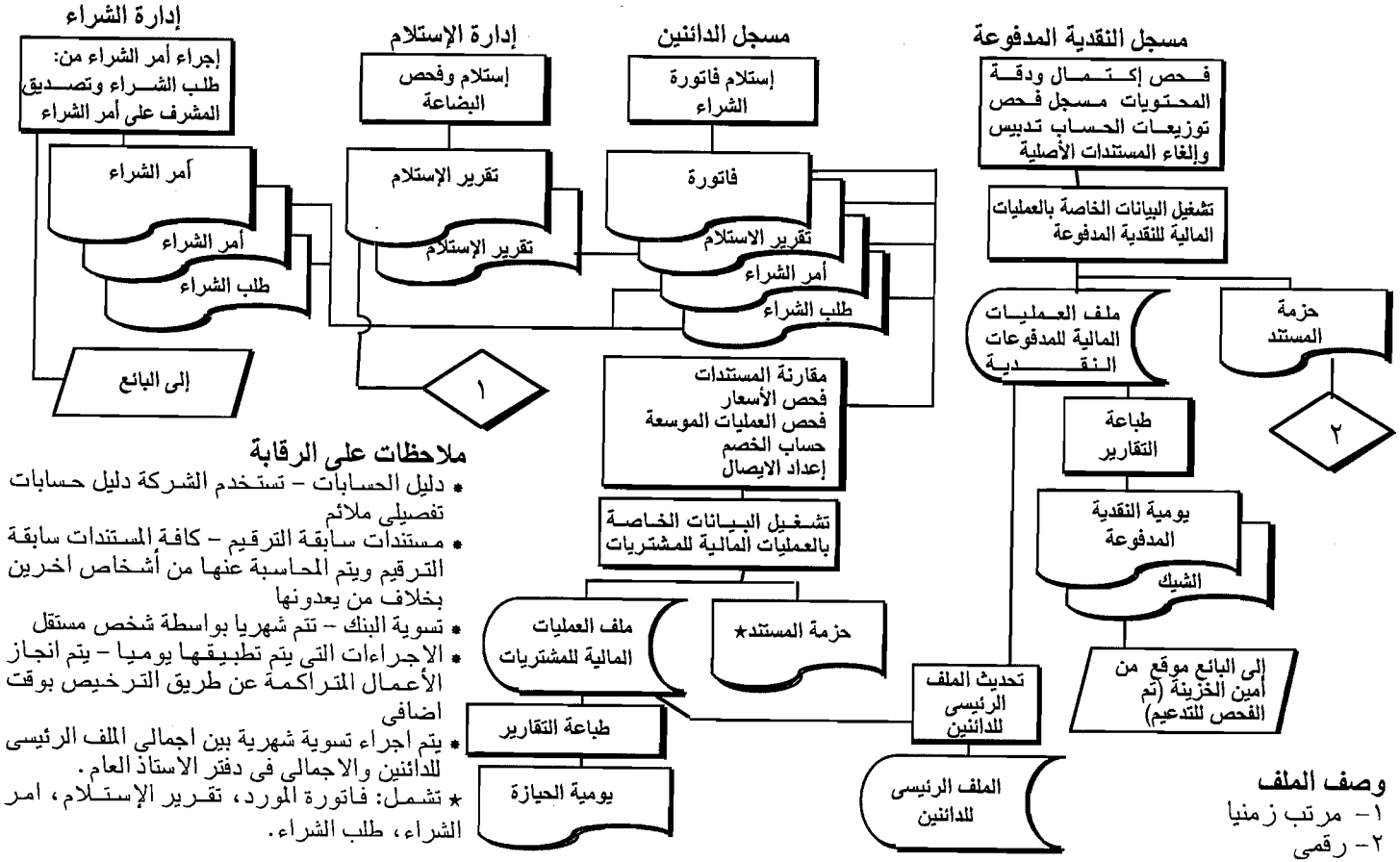
يتمثل الهدف من الجزء الأول في التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة بشركة ABC عند مراجعة العمليات المالية للحيازة والمدفوعات النقدية.

المطلوب

دراسة الشكلين ٩ – ٩ و ٩–١٠ للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات بشركة ABC . وتقدير خطر الرقابة في أحد المستويات: مرتفع، متوسط، أو منخفض لكل هدف من أهداف الرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات من خلال أخذ كل من أنواع الرقابة وأوجه القصور في الإعتبار. يجب عليك إستخدام مصفوف الرقابة على نحو مماثل لما تم توضيحه في الشكل ٩–٦ للتوصل إلى تقدير الخطر. ويجب إعداد مصفوفة للحيازة وأخرى للمدفوعات النقدية.

ويتمثل مصدر أنواع الرقابة الداخلية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية في المعلومات بالشكل ٩–١٠.

شكل ٩ - ١٠
شركة ABC - دائرة الحيازة والمدفوعات



ملاحظات على الرقابة

* دليل الحسابات - تستخدم الشركة دليل حسابات تفصيلى ملائم
* مستندات سابقة الترقيم - كافة المستندات سابقة الترقيم ويتم المحاسبة عنها من أشخاص اخرين بخلاف من يعدونها
* تسوية البنك - تتم شهريا بواسطة شخص مستقل
* الاجراءات التى يتم تطبيقها يوميا - يتم انجاز الأعمال المتراكمة عن طريق الترخيص بوقت اضافى
* يتم اجراء تسوية شهرية بين اجمالى الملف الرئيسى للدائنين والاجمالى فى دفتر الاستاذ العام.

★ تشمل: فاتورة المورد، تقرير الإستلام، امر الشراء، طلب الشراء.

وصف الملف

١- مرتب زمنيا
٢- رقمى

الفصل العاشر:

خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة

Overall Audit Plan and Audit Program

ما مقدار ونوع الإختبارات اللازمة لإنهاء العمل

توجد علاقة عمرها سنوات بين كل من T. Holland و A. Baker، ولا يكف هذان الصديقان عن الجدل الذي يتناول جوانب المراجعة طوال سنوات العلاقة التي ربطتهما معا. ويعمل T. Holland في أحد مكاتب منشأة محاسبة بولاية كاليفورنيا، بينما يعمل A. Baker أستاذاً للمراجعة في جامعة قريبة من مقر منشأة المحاسبة. ويلتقى هذان الصديقان مرة كل شهر لتناول الغذاء وتبادل الحوار حول نظرية المراجعة وممارستها. وفيمايلي ما دار فى أحدث حوارتهما:

الأستاذ: يمكن القول بإختطار أن معايير المراجعة المتعارف عليها توفر إختيارات عديدة من المناهج لتنفيذ المراجعة. فيمكن للمراجع أن يؤدى المراجعة بدون القيام بإختبارات تفصيلية للعمليات المالية إعتمادا على : الملاحظة، الإستفسار، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة ذات الحجم الكبير فقط. وأعتقد أنه في ظل السوق الذي يتسم بالمنافسة الشديدة، كالذي يحدث الآن في إطار المراجعة، سيتركز إهتمام منشآت المحاسبة على إتباع المناهج ذات التكلفة المنخفضة بدلاً من الإهتمام بالجودة. ويوجد دليل على ذلك حالياً يتمثل في تحول منشأة المحاسبة عن العينات ذات الحجم الكبير.

الشريك : يجب على المراجعين التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في كافة حالات المراجعة، وعندما يتم تخفيض خطر الرقابة إلى أقل من الحد الأقصى يجب أداد بعض إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية على نحو ثابت لتدعيم مثل هذا التخفيض. ويجب دائماً أداء إختبارات الفاصل الزمني التفصيلية لملائمتها عند إختبار العناصر ذات الأرصدة الكبيرة بشكل مركز عند تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ونقوم فقط بإتباع هذا المنهج الكفء لدى العملاء الذين لاتوجد لديهم أخطار حقيقية. فإذا كانت هناك أخطار مرتفعة، يتم إستخدام مقدار كبير من الإختبارات التفصيلية.

الأستاذ: يبدو ذلك جيداً، ولكن يوجد بعض الأمور التى لايتم إكتشافها إلا بإستخدام الإختبارات التفصيلية. وأعتقد أن ذلك صحيح بالتحديد بخصوص الغش. وأرى أن عملائك يرغبون في إكتشاف الغش، ولكن لايمكن للإجراءات التحليلية والإختبارات التي يتم تنفيذها للعناصر ذات الحجم الكبير التوصل إلى ذلك، ما رأيك في ذلك؟

الشريك: حسنا، إن عملائنا أيضا يرغبون أن نتوصل إلى الرأى عن القوائم المالية بأقل قدر ممكن من التكلفة. فإذا قمنا بالبحث عن غش العاملين في كل حالة مراجعة، ستزيد التكلفة بشكل كبير جداً. وأود أن أذكرك بأن أفضل وسيلة يتعامل بها العميل مع الغش تتمثل في وجود رقابة جيدة. أننا نركز إهتمامنا في تقديم توصيات جيدة للعملاء لتحسين الرقابة، إنها تعبر عن قيمة مضافة وهم يقدرون ذلك.

الأستاذ: لست مقتنعا بذلك، أعتقد أن عملائك سيقدرون أكثر اذا قمتم بإكتشاف ما يقوم به ماسك الدفاتر مثلاً من غش، ولكني مهتم أيضاً بتخفيض إختبارات البحث عن الأخطاء والمخالفات. لقد أخبرني بعض طلابي السابقين في لقاء تم عقده بالمنشأة بالاسبوع الماضى أن بعض إختبارات أرصدة الحسابات

التي يقومون بها تتم من خلال عينات ذات أحجام تقل عن العشرة، ألا يزعجك ذلك؟

الشـــريك: يحدث ذلك فعلاً، ولكن تحت مراقبة شديدة في حالات محددة. وكما تعلم فإننا نستخدم معاينة الوحدة النقدية. وعندما تكون الرقابة جيدة، ولاتشير الإجراءات التحليلية إلى أية مشكلات، ويتم نشر الإختبارات عبر كافة حسابات الأصول الرئيسية، سيكون حجم العينات لأي حساب فردي صغيراً جداً. فإذا وجدنا إستثناءً واحداً في عناصر العينة، سيتم توسيع الإختبارات.

الأستاذ: أستطيع أن أتفهم ذلك، إنه يبدو لى أنكم تتبعون متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وتقومون بالتوصل إلي قصور عن أداء المراجعة على نحو كفء بما لايسمح بحدوث أى شئ يؤثر بشكل سئ على عملية المراجعة. أعتقد أنكم تتجهون أكثر فأكثر إلى أن تقوموا بدور الضامن وليس من يؤكد على عدالة القوائم المالية.

الشريك: ماذا تعنى، إنني لم أستوعب رؤيتك النظرية على الإطلاق؟

الأستاذ: حسنا، إنكم تعتمدون على عدم وجود تحريف في القوائم المالية لعملائكم، وتقومون بالحد الأدنى من المراجعة بأتعاب مرتفعة نسبيا وبعد ذلك ترتكزون على الواقع الذي يتمثل في قدرتكم على إمتصاص أية أضرار تحدث بسبب إبداء آراء سيئة في المراجعة.

الشريك: إن جلوسك في برج عاجي حولك إلى فيلسوف ساخر. أرجو ألا تكون تتحدث إلي طلابك بمثل هذا النحو. إن المراجعين يقومون بعمل جيد ويوجد العديد من الحوافز التي تدفعهم لتحقيق الجودة المرتفعة. إننا نرغب في أن يرى المجتمع المهنة ويكون لديه إتجاه إيجابي تجاهها. دعنا نتحدث في شئ اخر. اعتقد أنه دورك في دفع فاتورة الغذاء.

* * * *

يتم تنفيذ الخطوات الست الاولى في عملية تخطيط المراجعة أساسا لمساعدة المراجع في إعداد خطة مراجعة تتسم بالفعالية والكفاءة وفي تصميم برنامج المراجعة. وكما سبق التوضيح في الفصل السادس يتمثل برنامج المراجعة في قائمة بكافة إجراءات التي يتم إستخدامها في التوصل لجمع أدلة كافية للمراجعة. ويتم أيضاً إدراج تفاصيل أخرى ترتبط بكل إجراد مثل: حجم العينة، العناصر التي يتم إختيارها، وتوقيت الاختبارات.

ويتمثل أهم الجوانب التي يجب أخذها في الإعتبار عند وضع خطة المراجعة وبرنامج المراجعة في نموذج خطر المراجعة الخاص بالتخطيط:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

حيث : خ ك = خطر الإكتشاف المخطط

خ م ن = خطر المراجعة الممكن قبوله

خ ط = الخطر الطبيعي

خ ر = خطر الرقابة

وتم في الفصول السابقة، مناقشة كل متغير مستقل (خ م ق، خ ط، خ ر) وفي هذا الفصل سيتم دراسة العلاقة بين المتغيرات الثلاث والمتغير التابع (خ ك).

وسيتم في هذا الفصل مناقشة كل من خطة المراجعة وبرنامج المراجعة في ضوء أنواع إختبارات المراجعة الخمس. أولاً، سيتم التعرض لطبيعة كل نوع من الإختبارات بعد تعريفه. وبعد لك، سيتم

دراسة التأكيد النسبي على الأنواع المختلفة من الإختبارات التي تنشأ عن إستخدام خطط مراجعة مختلفة. وسينتهى الفصل بمخلص لعملية المراجعة في إطار هذا الفصل والفصول السابقة.

أنواع الإختبارات Types of Tests

الهدف التعليمي ١٠-١: وصف الأنواع الخمسة من إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها لتحديد مدى عدالة القوائم المالية

يستخدم المراجعون خمسة أنواع من الإختبارات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية: إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. يتم تنفيذ النوعين الأولين من الإختبارات لتخفيض خطر الرقابة المقدر، بينما تمثل الإختبارات الثلاث الأخيرة كل الإختبارات الأساسية. ويتم إستخدام الإختبارات الأساسية لتخفيض خطر الإكتشاف المخطط. وتقع كافة إجراءات المراجعة في واحدة أو أكثر -أحيانا- من هذه الفئات الخمس.

إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية Procedures to Obtain an Understanding of Internal Control

سبق التعرض إلى المنهجية والإجراءات التي يتم إستخدامها للتوصل إلي فهم الرقابة الداخلية في الفصل التاسع. ويركز المراجع إهتمامه في هذه المرحلة من المراجعة على كل من تصميم وتنفيذ جوانب الرقابة الداخلية التي تم التركيز عليها في الفصل التاسع في أنه يتم التوصل إلى المتطلبات التي تدعم الفهم بواسطة الأدلة. وتهدف هذه الإجراءات إلى التوصل إلى الفهم وتوفير الأدلة التي تدعم هذا الفهم. ويوجد خمسة أنواع من إجراءات المراجعة التي ترتبط بفهم المراجع للرقابة الداخلية، وقد تم التعرض لها في الفصل التاسع:

- تحديث وتقييم ممارسة المراجع السابقة مع الوحدة الإقتصادية.
- الإستفسار من أفراد العميل.
- قراءة كتيبات إستخدام النظام والسياسة لدى العميل.
- فحص المستندات والسجلات.
- ملاحظة الأنشطة والعمليات التشغيلية بالوحدة الإقتصادية.

إختبارات الرقابة Tests of Controls

يتمثل الإستخدام الأساسي لفهم المراجع للرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ومن أمثلة ذلك تقدير هدف الدقة للعمليات المالية للمبيعات في مستوى منخفض وتقدير هدف الوجود في مستوى متوسط. وعندما يعتقد المراجع أن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية قد تمت صميمها على نحو فعال، وعندما يكون من الكفاءة القيام بذلك، سيقوم بتقدير خطر الرقابة الذي يعكس هذا التقييم. وللتوصل لهذا التقدير للخطر، مع ذلك، يجب أن يكون خطر الرقابة المقدر محدوداً بالمستوى الذي تدعمه الأدلة. ويطلق على الإجراءات التي يتم إستخدامها للتوصل إلى هذه الأدلة اختبارات الرقابة.

ويتم تنفيذ إختبارات الرقابة لتحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية. وتشمل هذه الاختبارات أنواع الإجراءات التالتة:

- الأستفسار من الأفراد الملائمين لدى العميل.
- فحص المستندات والسجلات والتقارير.
- ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالرقابة.
- إعادة تشغيل الإجراءات لدى العميل.

ويماثل الاجراء الأول والثاني نفس الإجراءات التي يتم إستخدامها للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية. وهكذا يمكن النظر إلى أن تنفيذ إختبارات الرقابة على أنه إستمرار لإجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية. ويتمثل الفرق الأساسي في انه من خلال إختبارات الرقابة يكون الهدف أكثر تحديداً والإختبارات أكثر شمولاً. وعلى سبيل المثال، إذا كان سيتم إستخدام تشغيل الموازنة لدي العميل كأساس لتقدير مستوى منخفض من الخطر عن سوء تبويب النفقات، بالإضافة إلى الإجراءات التي سبق وصفها في المثال الخاص بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، يمكن للمراجع أيضاً: إختيار أحدث تقارير الموازنة، تتبع محتوى التقرير حتى السجلات التي أستخدمت كمصدر لإعداده، التحقق من الدقة الحسابية بالتقرير، فحص تقارير ومذكرات الإنحرافات الناتجة عن الموازنة، التحدث إلى الأفراد المسئولين عن تصرفات المتابعة التي قاموا بها، وفحص عمليات التوثيق التي تدعم هذه التصرفات. وعلى إثر ذلك، عندما يقرر المراجع تقدير خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى لأى هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية، يتم دمج الاجراءات المستخدمة للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية مع إختبارات الرقابة. وتتوقف كمية الأدلة الإضافية الخاصة بإختبارات الرقابة الداخلية على مدى الأدلة التي تم التوصل إليه لفهم الرقابة الداخلية.

ولتوضيح الإطار النموذجي لإختبارات الرقابة، سيكون من المفيد الرجوع إلى مصفوفة الرقابة في الشكل ٩-٦ الخاصة بشركة Airtight Machine. ولكل نوع من أنواع الرقابة التي تم إدراجها في الشكل ٩-٦، يعرف الجدول ١٠-١ إختبار الرقابة الذي يمكن تنفيذه لإختبار فعاليتها. لاحظ أنه لايوجد إختبارات رقابة لأوجه القصور في الشكل ٩-٦، ولن يكون منطقيا تحديد إذا كان نقص الرقابة يتم تنفيذه على نحو ملائم.

الإختبارات الأساسية للعمليات Substantive tests of Transations

تمثل الإختبارات الأساسية إجراءات يتم تصميمها لإختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية. ويطلق على هذه الأخطاء أو المخالفات الأخطاء والمخالفات النقدية Monetary errors or Irregularities وهى تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات. ويوجد ثلاث أنواع من الإختبارات الأساسية: الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

وتهدف الإختبارات الأساسية للعمليات في تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية في كل فئة من فئات العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، يؤدى المراجع الإختبارات الأساسية للعمليات المالية لإختبار ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة قد حدثت فعلاً وما إذا كانت العمليات المالية التي حدثت فعلاً قد تم تسجيلها. ويؤدى المراجع أيضاً هذه الإختبارات لتحديد ما إذا كانت العمليات المالية للمبيعات المسجلة قد تم تسجيلها بدقة، وتم تسجيلها في الفترة الزمنية الملائمة، وتم تبويبها على نحو صحيح، وتم تلخيصها وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية على نحو صحيح. فإذا كان المراجع واثقاً من تسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية على نحو صحيح وتم

ترحيلها على نحو صحيح، يستطيع المراجع أن يثق في صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام.

ويوضح الشكل ١٠-١ أثر تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات. وللتبسيط، تم وضع إفتراضين. الأول، تتكون دائرة المبيعات والتحصيل من العمليات المالية الخاصة فقط بالمبيعات والنقدية المحصلة وثلاث أرصدة في دفتر الأستاذ العام الثاني، يتمثل رصيد النقدية الإفتتاحي في مبلغ ٤٧ دولار والرصيد الإفتتاحي للمدينين في ٩٦ دولار وقد تم مراجعتهما في السنة السابقة وبالتالى سينظر إليهما على أنهما رقمان صحيحان. فإذا تحقق المراجع من أن العمليات المالية للمبيعات (٦٦٠ دولار) والنقدية المحصلة (٥٩٠ دولار) قد تم تسجيلهما بشكل صحيح في دفتر اليومية وترحيلهما إلى دفتر الأستاذ العام، يمكن له أن يتوصل إلى إستنتاج مؤداه صحة الرصيد الختامي للمدينين (١٦٦ دولار) والمبيعات (٦٦٠ دولار). (يجب مراجعة المدفوعات النقدية وقيمتها ٥٦٣ دولار قبل أن يتوصل المراجع إلى رأى عن رصيد النقدية فى البنك). ويقوم المراجع بالتحقق من العمليات المالية المسجلة والتي تم تلخيصها عن طريق الإختبارات الأساسية للعمليات المالية. وفي هذا المثال، يوجد إختبار واحد للمبيعات واخر للنقدية المحصلة.

ويمكن تنفيذ إختبارات الرقابة بشكل منفصل عن باقى الإختبارات الأخرى، ولكن لإعتبارات الكفاءة يتم تنفيذها في نفس الوقت الذي يتم فيه تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات المالية. وعلى سبيل المثال، تتضمن إختبارات الرقابة التوثيق وإعادة التشغيل والتي عادة ما يتم تطبيقهما على نفس العمليات المالية التي يتم إختبارها للتعرف على مدى وجود أخطاء ومخالفات بها. وفي الواقع، يوفر إعادة التشغيل أدلة بشكل متزامن عن أنواع الرقابة ومدى الصحة للقيم النقدية. وسيفترض في باقى أجزاء هذا الكتاب أنه يتم تنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في نفس الوقت.

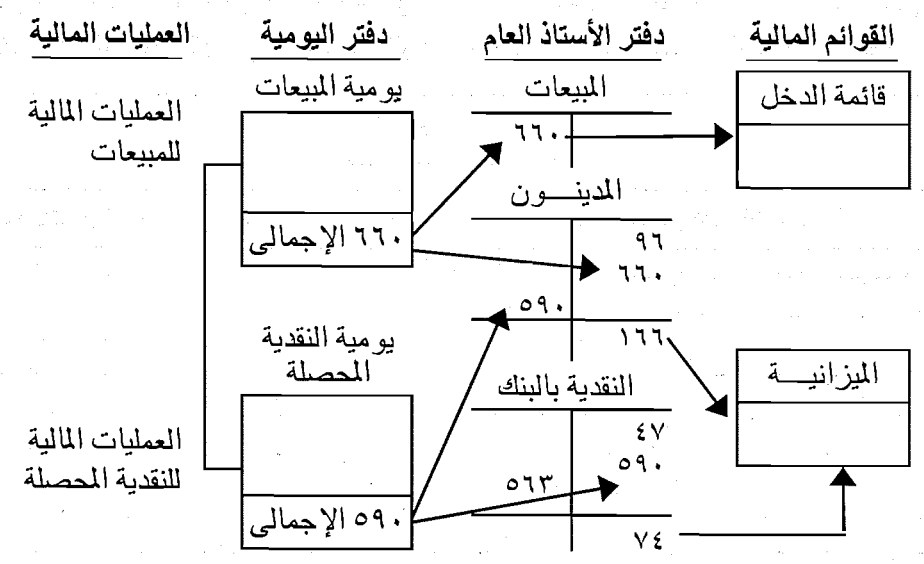
الجدول ١٠ - ١
توضيح لإختبارات الرقابة

توضيح لأنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة النموذجية
الموافقة على الإئتمان قبل إتمام الشحن	فحص الصفحة الخاصة بأوامر العميل لتحديد مدى وجود توقيعات للترخيص توضح الموافقة على الإئتمان (التوثيق)
يتم تدعيم المبيعات بمستندات شحن مرخص لها، وأوامر العملاء التي تم الموافقة عليها، ويتم إرفاق ذلك مع فاتورة المبيعات ذات النسختين	فحص عينة من فواتير المبيعات ذات النسخ المزدوجة للتعرف على ما إذا كانت كل فاتورة قد تم تدعيمها بمرفقات تشمل مستند الشحن المرخص به وأمر العميل الذي تم الموافقة عليه (التوثيق)
الفصل بين الواجبات الخاصة بإعداد الفواتير، تسجيل المبيعات، والتعامل مع النقدية المحصلة	ملاحظة ما إذا كان الأفراد المسئولين عن التعامل مع النقدية لا يتحملون بمسئوليات محاسبية والإستفسار عن واجباتهم الأخرى (الإستفسار والملاحظة)
إستخدام قائمة مصدق عليها للأسعار فى تحديد سعر الوحدة المباعة	ملاحظة ما إذا كان يتم إستخدام قائمة الأسعار عند إعداد الفواتير مع مقارنة قائمة الأسعار بأسعار البيع الحالية (الملاحظة والتوثيق)
تصدير مستندات الشحن يومياً لإعداد الفواتير مع إصدار الفواتير في اليوم التالي	ملاحظة ما إذا كانت مستندات الشحن يتم تصديرها يومياً لإعداد الفواتير وملاحظة متى يتم إصدار الفواتير (الملاحظة)

المحاسبة بشكل أسبوعي عن عدد مستندات الشحن وفاتورة البيع المزدوجة وتتبع ذلك في يومية المبيعات	المحاسبة عن تسلسل فواتير البيع المزدوجة ومستندات الشحن مع تتبع كل منهما في يومية المبيعات (التوثيق وإعادة التشغيل)
تجميع مستندات الشحن في ضوء الكميات التي تم شحنها يومياً	فحص عينة من مستندات الكميات التي تم شحنها يومياً، إعادة تجميع الكميات التي تم شحنها وتتبع الإجماليات وتسويتها مع تقارير المدخلات (إعادة التشغيل)
إرسال البيانات للعملاء بالبريد شهرياً	ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال البيانات شهرياً بالبريد والإستفسار عن المسئول عن ذلك (الملاحظة والإستفسار)
يوجد دليل حسابات ملائم	فحص عينة من فواتير المبيعات للتعرف عن ما إذا كانت كل فاتورة تحتوى على رقم للحساب وأن هذا الرقم صحيح (التوثيق وإعادة التشغيل)
فحص يومية المبيعات شهرياً للتعرف على منطقية الإجمالي ومقارنة ذلك مع دفتر الأستاذ العام فيما يتعلق بالمبيعات ومردودات المبيعات	إعادة تجميع يومية المبيعات شهرياً وتتبع الإجمالى في دفتر الأستاذ العام (إعادة التشغيل)

شكل ١٠ - ١

العلاقة بين العمليات المالية ودفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام



الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

كما سبق التوضيح في الفصل السادس تشمل الإجراءات التحليلية المقارنات بين القيم المسجلة وتوقعات يتوصل إليها المراجع. وتتضمن عادة حساب النسب المالية بواسطة المراجع ومقارنتها مع النسب المالية بالسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها. وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع أن يقارن المبيعات بالشكل ١٠ - ١ وأيضا كل من النقدية المحصلة والمدينين في السنة الحالية بما يقابلها في السنوات السابقة وحساب نسبة إجمالى الهامش المئوية لمقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة.

ويوجد أربعة أغراض لأداء الإجراءات التحليلية، سبق مناقشتها في الفصل السادس، وهى: فهم مجال عمل العميل، تقدير قدرة الوحدة الإقتصادية على الإستمرار، الإشارة إلى وجود تحريفات محتملة بالقوائم المالية، وتخفيض الإختبارات التفصيلية للمراجعة. وتساعد هذه الأغراض، وبصفة خاصة الفرضين الأخيرين، المراجع في تقدير مدى إختبارات المراجعة الأخرى. وللتوضيح، إذا كانت الإجراءات التحليلية تشير إلى وجود تحريفات، يجب إجراء فحص متعمق. ومن أمثلة ذلك وجود تغيير غير متوقع في النسبة المئوية لإجمالى الهامش بالسنة الحالية بالمقارنة مع السنة السابقة. ويجب إجراء إختبارات أخرى لتحديد مدى وجود تحريفات في المبيعات أو تكلفة البضاعة المباعة مما أدى إلى حدوث التغيير. ومن جانب أخر، إذا لم يوجد فروق معنوية عند استخدام الإجراءات التحليلية واستنتج المراجع عدم وقوع الفروق، يمكن تخفيض الإختبارات الأخرى. وتشير نشرات معايير المراجعة إلى أن الإجراءات التحليلية يمكن إستخدامها كإختبارات أساسية.

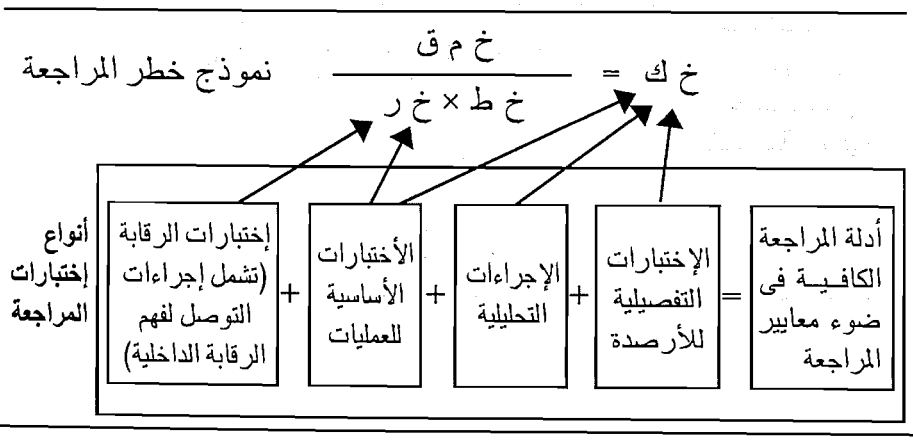
الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

تركز الإختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدفتر الأستاذ العام لحسابات قائمة الدخل والميزانية، ولكنها تتعلق بشكل أساسي في معظمها بالإختبارات التفصيلية للأرصدة بالميزانية. ومن أمثلة ذلك المصادقات عن أرصدة الدائنين. وتعد هذه إختبارات هامة لأنه عادة مايتم الحصول على الأدلة من مصدر محايد عن العميل وبالتالى، يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير.

وبفحص الشكل رقم ١٠-١ يتضح دور الإختبارات التفصيلية للأرصدة في المراجعة. حيث يوجد في الشكل ٣ حسابات بدفتر الأستاذ العام: المبيعات، المدينون، النقدية في البنك. وسيتم تنفيذ الإختبارات التفصيلية لأرصدة هذا الحسابات. ويشمل ذلك أداء إجراءات للمراجعة مثل: المصادقات عن أرصدة المدينين، إختبارات الفاصل الزمني للمبيعات، فحص التسويات في حساب البنك. ويتوقف مدى هذه الإختبارات على نتائج: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، والإجراءات التحليلية لهذه الأرصدة.

ويوجد للإختبارات التفصيلية للأرصدة هدف يتمثل في التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات وبالتالى تعد هذه الإختبارات إختبارات أساسية. وعلى سبيل المثال، إختبار المصادقات الخاص بالأخطاء والمخالفات النقدية تمثل إختبارات أساسية. وبالمثل يعد جرد المخزون والنقدية إختبارات أساسية.

الشكل ١٠-٢
أنواع إختبارات المراجعة ونموذج خطر المراجعة



ملخص لأنواع الإختبارات Summary of Types of Tests

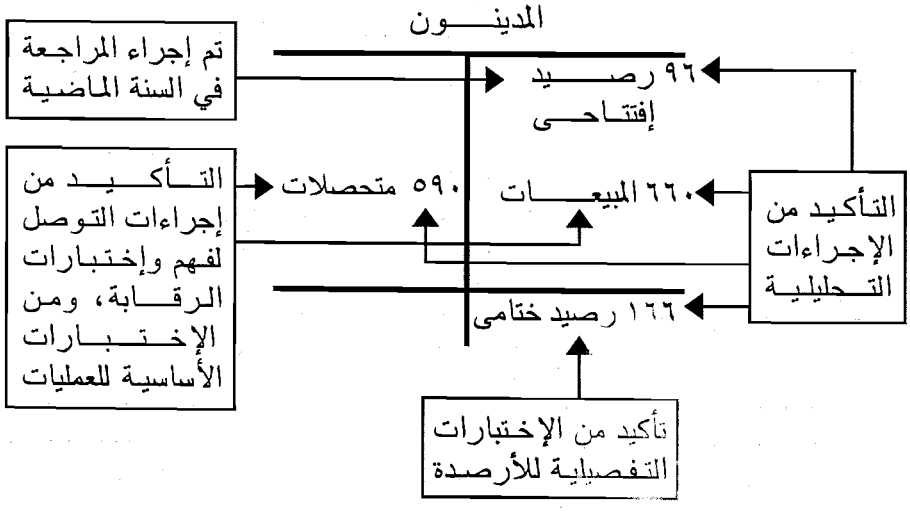
يلخص الشكل ١٠-٢ أنواع إختبارات المراجعة. وتم إدماج كل من إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة في الشكل ١٠-٢ لكونهما يشكلان أساساً واحداً. وبربط المعلومات بالشكل ١٠-٢ مع تلك المعلومات في الشكل ١٠-١، يمكن ملاحظة أن الإختبارات الأساسية للعمليات تؤكد على التحقق من العمليات المالية المسجلة في دفتر اليومية والتي تم ترحيلها بعد ذلك إلى الأستاذ العام، وتؤكد الإجراءات التحليلية على المنطقية العامة للعمليات المالية وأرصدة دفتر الأستاذ العام، بينما تؤكد الإختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية في دفتر الأستاذ العام. وتتعلق إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة بتقييم ما إذا كانت أنواع الرقابة فعالة بشكل كاف لتبرير تخفيض خطر الرقابة وبالتالى تخفيض إختبارات المراجعة الأساسية.

ويوضح الشكل ١٠-٢ أيضاً العلاقات بين أنواع الإختبارات ونموذج خطر المراجعة. ويلاحظ أن كافة انواع الإختبارات الخمس يتم إستخدامها لمقابلة متطلبات التوصل للأدلة الكافية. ويلاحظ أيضاً أن إجراءات التوصل لفهم وإختبارات الرقابة تخفض خطر الرقابة، بينما يتم إستخدام الإختبارات الأساسية الثلاثة بما يتلائم مع خطر الإكتشاف المقدر.

ويوضح الشكل ١٠-٣ أنواع الإختبارات الخمس التي يتم إستخدامها للتوصل إلى تأكيد في مراجعة حساب واحد هو حساب المدينين، وتم التوصل لإجمالي الحساب نقلاً عن الشكل ١٠-١. ويتضح عند فحص الشكل ١٠-٣ أن المراجع توصل إلى تأكيد عام مرتفع عن المدينين وليس التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أى إختبار بمفرده. ويمكن للمراجع أن يزيد التأكيد العام بزيادة التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أى إختبار من الإختبارات الخمس.

الشكل ١٠-٣

أنواع إختبارات المراجعة وتأكيد المراجعة عن رصيد المدينين



العلاقة بين الإختبارات والأدلة Relationship Between Tests and Evidence

الهدف التعليمي ١٠-٢: مناقشة التكلفة النسبية لكل نوع من الإختبارات والعلاقات بين أنواع الإختبارات وأنواع الأدلة والعلاقات بين أنواع الإختبارات

يتم فقط التوصل لأنواع محددة من الأدلة (المصادقات، والتوثيق، وغيرها) بواسطة كل نوع من الإختبارات الخمس. ويلخص الجدول ١٠-٢ العلاقة بين أنواع الإختبارات وأنواع الأدلة. وفيما يلي بعض الملاحظات على الجدول ١٠-٢:

- تتضمن إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة فقط الملاحظة، التوثيق، والاستفسار، وإعادة التشغيل. بينما تتضمن الإختبارات الأساسية للعمليات المالية فقط الأنواع الثلاثة الأخيرة من الأدلة.
- يتم التوصل لأنواع أكثر من الأدلة عند إستخدام الإختبارات التفصيلية للأرصدة بالمقارنة مع أى نوع أخر من الاختبارات يتم إستخدامه. وتشمل فقط الإختبارات التفصيلية للأرصدة على المصادقات والفحص الفعلي.
- يتم التوصل للإستفسار من العميل من خلال أى نوع من الإختبارات.
- يتم إستخدام التوثيق وإعادة التشغيل في كل أنواع الإختبارات عدا الإجراءات التحليلية.

جدول ١٠ - ٢
العلاقة بين أنواع الإختبارات وأنواع الأدلة

نوع الإختبار	الفحص الفعلى	المصادقات	التوثيق	الملاحظة	الاستفسار من العميل	إعادة التشغيل	الإجراءات التحليلية
إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية			✓	✓	✓	✓	
إختبارات الرقابة			✓	✓	✓	✓	
الإختبارات الأساسية للعمليات المالية			✓		✓	✓	
الإجراءات التحليلية					✓		✓
الإختبارات التفصيلية للأرصدة	✓	✓	✓		✓	✓	

التكاليف النسبية Relative Costs

يمكن كتابة أنواع الإختبارات بترتيب الإرتفاع في التكلفة على النحو التالى:

* الإجراءات التحليلية.
* إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية واختبارات الرقابة.
* الإختبارات الأساسية للعمليات المالية.
* الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

ويرجع السبب في أن الإجراءات التحليلية هى أقل الأنواع من حيث التكلفة إلى السهولة النسبية في التوصل للعمليات الحسابية وعقد المقارنات. وعادة، ما يتم التوصل إلي معلومات جيدة عن التحريفات المحتملة ببساطة عن طريق مقارنة رقمين أو ثلاثة. ويقوم المراجع عادة بحساب هذه النسب بإستخدام برامج الحاسب الإلكتروني بدون تكلفة ملموسة.

ويتم تنفيذ إختبارات الرقابة أيضاً بتكلفة منخفضة لأن المراجع يقوم بالإستفسار والملاحظة وفحص أشياء مثل التوقيع على المستندات والمؤشرات الخارجية لأنواع الرقابة الأخرى. وعادة، يمكن تنفيذ إختبارات الرقابة على عدد كبير من العناصر في دقائق قليلة.

وتعد الإختبارات الأساسية للعمليات أكثر تكلفة من إختبارات الرقابة التي لاتشمل إعادة التشغيل الذي يتطلب تنفيذها إعادة الحسابات والقيام بالتتبع.

وتعد الإختبارات التفصيلية للأرصدة دائماً أكثر أنواع الإختبارات تكلفة. حيث يعد أمراً مكلفاً إرسال المصادقات وجرد الأصول. ونظراً لإرتفاع تكلفة الإختبارات التفصيلية، يحاول المراجعون عادة تخطيط المراجعة بالشكل الذي يؤدى إلى تخفيض إستخدامها.

ومن الطبيعي أن تتنوع تكلفة كل نوع من الأدلة في المواقف المختلفة. وعلى سبيل المثال، تتوقف تكلفة إختبار المراجع لجرد المخزون (إختبار أساسي لتفاصيل المخزون) عادة على طبيعة المخزون وقيمته النقدية، ومكان المخزون، وعدد العناصر المختلفة به.

العلاقة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية

Relationship between Tests of Controls and Substantive Tests

حتى يمكن التعرف أكثر على طبيعة كل من اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية، يجب التعرف على الفرق بينهما. ويوجد إستثناء عند إختبار نوع الرقابة يتمثل في الإشارة إلى إحتمال وجود أخطاء أو مخالفات تؤثر في القيمة النقدية لعناصر القوائم المالية، بينما يتمثل الأستثناء في الاختبار الأساس في التحريف بالقوائم المالية. ويشار إلى الاستثناءات عند تنفيذ إختبارات الرقابة بإنحرافات إختبار الرقابة Control Test Deviations. وهكذا، تعد إنحرافات إختبار الرقابة معنوية فقط في حالة وقوعها بشكل متكرر يجعل المراجع يعتقد بوجود تحريفات نقدية كبيرة في القوائم المالية. وعندئذ يجب تنفيذ الإختبارات الأساسية لتحديد ما إذا كانت التحريفات النقدية قد وقعت فعلاً.

وللتوضيح، إفترض أن الرقابة لدى العميل تتطلب أن يقوم كاتب مستقل بالتحقق من الكمية والسعر وقيمة المبيعات في كل فاتورة بيع، وبعد ذلك يجب أن يوقع هذا الكاتب على الفاتورة المزدوجة بما يوضح أداء المهمة المكلف بها. سيتم تنفيذ إجراء المراجعة الخاص بإختبار الرقابة لفحص عينة من فواتير البيع المزدوجة للتعرف على توقيعات الأشخاص الذين قاموا بالتحقق من البيانات الكمية. فإذا وجد عدد معنوى من المستندات لم يتم التوقيع عليها، يجب على المراجع متابعة ذلك بتنفيذ الإختبارات الأساسية. ويمكن القيام بذلك عن طريق توسيع إختبارات فواتير البيع المزدوجة لتشمل التحقق من الأسعار والقيم الخاصة بالمبيعات ومجاميع الأعمدة (الإختبارات الأساسية للعمليات المالية) أو بزيادة حجم العينة لإرسال مصادقات إلى المدينين (اختبارات أساسية لتفاصيل الأرصدة). وبالطبع، حتى إذا لم تكن الرقابة تنفد بشكل فعال، يمكن أن تكون الفواتير صحيحة. وسيكون هذا هو الحال إذا قام الأشخاص الذين يعدون فواتير البيع أصلاً بعملهم بضمير حى وعلى نحو كاف. وبالمثل، إذا كانت التوقيعات موجودة، يمكن أن توجد أخطاء أو مخالفات نقدية نتيجة التوقيع بدون إتمام العمل أو أداء العمل بإهمال خلال تنفيذ إجراء الرقابة الداخلية. ولذلك، يفضل العديد من

المراجعين إتمام عمليات إعادة التشغيل كجزء أصيل من إختبارات الرقابة. ويفضل بعض المراجعين أن يتم إعادة التشغيل في شكل إختبار أساسي في حالة ظهور مؤشرات تدعو لذلك.

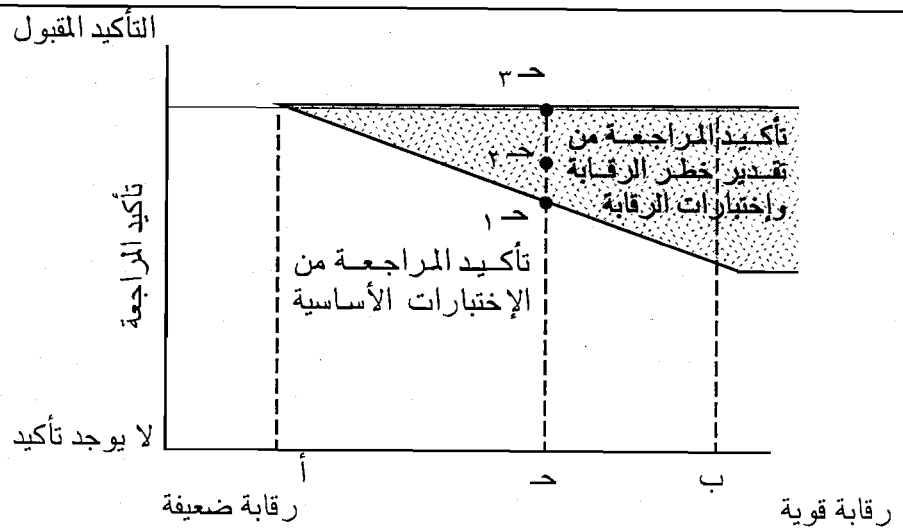
الموازنة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية

Trad - off between Tests of Controls and Substantive Tests

كما سبق الشرح في الفصل التاسع، يجب الموازنة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية حيث يتخذ المراجع قراره خلال مرحلة تخطيط المراجعة عن ما إذا كان سيقدر خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى. ويجب تنفيذ إختبارات الرقابة لتحديد ما إذا كان يمكن تدعيم خطر الرقابة المقدر. وإذا كان الأمر كذلك، يتم زيادة خطر الإكتشاف المخطط في نموذج خطر المراجعة، وبالتالى يمكن تخفيض الإختبارات الأساسية المخططة. ويوضح الشكل ١٠-٤ العلاقة بين الاختبارات الأساسية وتقدير خطر الرقابة (بما في ذلك إختبارات الرقابة) عند مستويات متنوعة من فعالية الرقابة الداخلية.

شكل ١٠ - ٤

تأكيد المراجعة من الإختبارات الأساسية وإختبارات الرقابة عند مستويات متنوعة من فعالية الرقابة الداخلية



حـ ٣ عدم الاعتماد على الرقابة؛ تكلفة غير فعالة

حـ ٢ اعتماد محدود على الرقابة

حـ ١ الحد الأقصى للإعتماد على الرقابة

ويعبر الجزء المظلل في الشكل ١٠-٤ على الحد الأقصى من التأكيد الذي يمكن التوصل إليه من تقدير خطر الرقابة وإختبارات الرقابة. وعلى سبيل المثال، عند أى نقطة إلى يسار النقطة «أ»، يتم تقدير خطر الرقابة بـ ١ حيث يرى المراجع عدم فعالية الرقابة الداخلية. وعند أية نقطة إلى يمين النقطة «ب» لايحدث أي تخفيض إضافي في خطر الرقابة لأن منشأة المحاسبة قد حددت الحد الأدنى المسموح به من خطر الرقابة.

وبعد أن يحدد المراجع مدى فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، يكون من الملائم أن يتم إختيار أية نقطة داخل الجزء المظلل في الشكل ١٠-٤ بما يتفق مع خطر الرقابة المقدر الذي يسعى المراجع

لتدعيمه. وللتوضيح، إفترض أن المراجع إقتنع بتحديد فعالية الرقابة عند النقطة «حـ». ستوفر إختبارات الرقابة عند المستوى حـ ١ الحد الأدنى من خطر الرقابة في ضوء الرقابة الداخلية. ويمكن أن يختار المراجع عدم أداء إختبارات الرقابة (النقطة حـ ٣) بما يؤدى إلي تدعيم خطر الرقابة الذي يبلغ ١. وستعد أية نقطة بين الاثنين، مثل النقطة حـ ٢ ، نقطة ملائمة أيضاً. فإذا تم إختيار النقطة حـ ٣ ، سيتمثل تأكيد المراجعة من إختبارات الرقابة في حـ ٣ - حـ ٢ ومن الإختبارات الأساسية فى حـ - حـ٢ . وسيختار المراجعة اما حـ ١ ، حـ ٢ ، أو حـ ٣ بناء على التكلفة النسبية لكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية.

مزيـــــــج الأدلـــــة Evidence Mix

الهدف التعليمي ١٠- ٣: فهم معنى الأدلة وكيف يمكن تنويعه وفقاً للظروف المختلفة

يوجد تنوع كبير في المدى الذي يمكن إستخدامه من أنواع الإختبارات الخمس في حالات المراجعة المختلفة التي يوجد بها مستويات مختلفة لفعالية الرقابة الداخلية والخطر الطبيعي. ويمكن أن يحدث تنوع أيضا من دائرة إلى أخرى في إطار عملية المراجعة الواحدة. ويشار إلى توليفة الأدلة الخمس التي تستخدم في دائرة معينة بمزيج الأدلة Evidence Mix . ويوضح الشكل ١٠-٣ مزيج الأدلة في أربع حالات مراجعة مختلفة. ويفترض في كل حالة انه تم تجميع قدر كاف من الأدلة. وفيما يلي تحليل لكل حالة من حالات المراجعة الأربعة.

حالة المراجعة الأولى. العميل يتمثل في شركة كبرى يوجد بها نظام معقد للرقابة الداخلية ومستوى منخفض للخطر الطبيعي. وبالتالي، أدى المراجع إختبارات مكثفة للرقابة واعتمد بشكل كبير على الرقابة الداخلية للعميل لتخفيض الإختبارات الأساسية. وتم أيضاً أداء الإجراءات التحليلية لتخفيض الاختبارات الأساسية الأخرى. وبالتالي تم تنفيذ كل من الاختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة وفقاً للحد الأدنى. ونتيجة للإعتماد على إختبارات الرقابة والإجراءات التحليلية، تم أداء هذه المراجعة بتكلفة منخفضة.

حالة المراجعة الثانية. الشركة محل المراجعة شركة متوسطة الحجم يوجد بها بعض أنواع الرقابة وقليل من الأخطار الطبيعية. وبالتالي، قرر المراجع تنفيذ قدر متوسط من كافة أنواع الإختبارات بإستثناء الإجراءات التحليلية التي تم أدائها على نحو مكثف. وسيتم تنفيذ اختبارات أكثر عمقاً عندما توجد أخطار طبيعية معينة.

جدول ١٠ - ٣
التنوع في مزيج الأدلة

	إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية	إختبارات الرقابة	الاختبارات الاساسية للعمليات	الإجراءات التحليلية	الإختبارات التفصيلية للأرصدة
حالة المراجعة الأولى	ث	ث	ص	ث	ص
حالة المراجعة الثانية	م	م	م	ث	م
حالة المراجعة الثالثة	م	ن	ث	م	ث
حالة المراجعة الرابعة	م	م	ث	ث	ث

ث= حجم مكثف من الأدلة، م= حجم متوسط من الأدلة، ص= حجم صغير من الأدلة، ن= عدم وجود أدلة

حالة المراجعة الثالثة. تتم في شركة متوسطة الحجم، يوجد لديها نظام فعال لعدد محدود من أنواع الرقابة الداخلية وأخطار طبيعية كبيرة. ورأت إدارة الشركة أنه ليكون الأمر فعالاً من الوجهة الاقتصادية (عند أخذ التكاليف في الاعتبار) ان يتم تحسين الرقابة الداخلية. ولم يتم إجراء أية اختبارات للرقابة لأن الاعتماد على نظام غير ملائم للرقابة الداخلية سيكون أمراً غير كاف. وبالتالى سيتم التأكيد على كل من الإختبارات التفصيلية للأرصدة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، وسيتم أيضاً تنفيذ الإجراءات التحليلية. ويرجع السبب في إستخدام الإجراءات التحليلية على نحو محدود في توقع المراجع لوجود تحريفات في الأرصدة المحاسبية. وبذلك ستكون تكلفة المراجعة مرتفعة نسبياً نتيجة زيادة حجم الإختبارات الأساسية.

حالة المراجعة الرابعة. تتمثل الخطة العامة في هذه الحالة في إتباع المنهج الذي تم إستخدامه في حالة المراجعة الثانية. ومع ذلك، وجد المراجع انحرافات كبيرة عند اختبار الرقابة كما وجد أخطاء كبيرة عند تنفيذ كل من الإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإجراءات التحليلية. واستنتج المراجع بالتالى عدم فعالية الرقابة الداخلية. وتم تنفيذ إختبارات تفصيلية مكثفة للأرصدة لموازنة النتائج غير المقبولة من الإختبارات الأخرى. وبالتالى فإن تكلفة المراجعة ستكون أكثر ارتفاعاً بسبب تنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية مع عدم إستخدامها في تخفيض الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

هل يمكن أن يكتفى المراجع بالإختبارات الأساسية فقط على نحو دائم؟

في عام ١٩٩٦ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين مسودة لتعديل نشرة معايير المراجعة SAS.31 بما قد يؤدى إلى التأثير على تقدير المراجع لخطر الرقابة(١). وفيما يلي أحد الفقرات المقترحة في المسودة:

قد يرى المراجع في بيئة بعض حالات المراجعة التي يتم فيها نقل وتشغيل والحفاظ على المعلومات أو التوصل إليها في صورة إلكترونية أنه لن يكون ممكنا أو لن يكون عملياً تخفيض خطر الإكتشاف إلى مستوى مقبول عن طريق تنفيذ الإختبارات الأساسية فقط لواحد أو أكثر من مزاعم القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، سيكون هناك إحتمالاً كبيراً لوقوع وعدم إكتشاف للمعلومات عند نشأتها أو عند التعديل فيها على نحو غير ملائم سواء عند إنتاج أو الحفاظ على أو التوصل للمعلومات في صورة إلكترونية فقط. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره تنفيذ إختبارات الرقابة لتدعيم تقدير خطر الرقابة إلى أقل من الحد الأقصى لبعض المزاعم مثل الإكتمال أو الحدوث.

(١) يقوم مجلس معايير المراجعة بإرسال المسودات الخاصة بكافة المعايير المقترحة أو المعايير التي يتم تعديلها إلى كافة الأطراف التي يتوافر لديها اهتمام بالمعايير للحصول على التعليقات. ويتم استخدام التعليقات لتقييم وتعديل المسودة قبل إصدار المعيار الجديد أو تعديل المعيار الحالي.

تصميم برنامج المراجعة Design of the Audit Program

الهدف التعليمي ١٠-٤: معرفة منهجية تصميم برنامج المراجعة

يتم تصميم برنامج المراجعة في معظم حالات المراجعة في ثلاث أجزاء: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ومن المحتمل أن يكون هناك برنامجاً فرعياً منفصلاً لكل دائرة للعمليات المالية. وكمثال في دائرة المبيعات والتحصيل سيكون هناك: اختبارات للرقابة وإختبارات أساسية في برامج نوعية لمراجعة كل من المبيعات والنقدية المحصلة، برنامج فرعي للإجراءات التحليلية في الدائرة بأكملها، برامج فرعية للإختبارات التفصيلية للأرصدة لكل من: النقدية، المدينون، مصروف الديون المعدومة، مخصص الديون المعدومة، والمدينون المتنوعون.

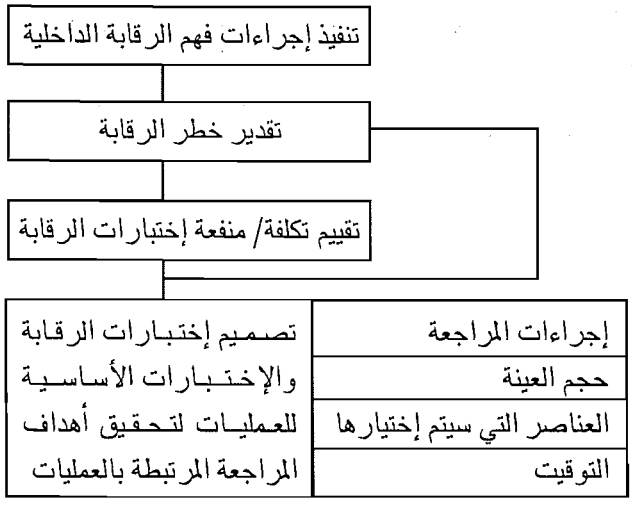
إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

يشمل عادة برنامج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات قسماً لوصف توثيق الفهم الذي تم التوصل إليه عن الرقابة الداخلية. ومن المحتمل أيضاً أن يشمل وصفا للإجراءات التي يتم إستخدامها في التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. ويؤثر هذان الأمران على برنامج المراجعة الخاص بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. ويوضح الشكل ١٠-٥ المنهجية التي سيتم إستخدامها لتصميم هذه الإختبارات.

وتتمثل الثلاث خطوات الأولى في الخطوات التي سبق عرضها بالفصل التاسع. وتشمل إجراءات المراجعة كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ويتم تنويعها طبقاً لخطر الرقابة المقدر. فعندما تكون أنواع الرقابة فعالة وخطر الرقابة المقدر منخفضاً، سيكون لخطر الرقابة المقدر. فعندما تكون أنواع الرقابة فعالة وخطر الرقابة المقدر منخفضاً، سيكون هناك تأكيد أكبر على إختبارات الرقابة. وسيتم أيضاً تنفيذ بعض الإختبارات الأساسية للعمليات. أما اذا تم تقدير خطر الرقابة عند «١»، سيتم فقط إستخدام الإختبارات الأساسية للعمليات. وبذلك ستؤثر الإجراءات التي يتم اتباعها فعلاً في التوصل لفهم الرقابة الداخلية على كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

الشكل ١٠ - ٥

منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات



إجراءات المراجعة . يتمثل الغرض من تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والتي سبق تعريفها في الفصل الخامس. ويتم إتباع منهج مكون من أربع خطوات عندما يخطط المراجع لتخفيض خطر الرقابة:

١- تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية على فئة العلميات المالية التي يتم إختبارها، مثل المبيعات.

٢- تحديد أنواع الرقابة المحددة التي يجب أن تخفض خطر الرقابة لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية.

٣- تحديد إختبارات الرقابة الملائمة لكافة أنواع الرقابة (أنواع الرقابة الرئيسية) التي يتم من خلالها تخفيض خطر الرقابة.

٤- تصميم الإختبارات الأساسية الملائمة للعمليات لكافة الأنواع المحتملة من الأخطاء والمخالفات في كل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية، مع الأخذ في الإعتبار أوجه القصور في الرقابة الداخلية والنتائج المتوقعة لإختبارات الرقابة في الخطوة «٣» السابقة.

ويوضح الشكل ١٠-٦ ملخصاً لمنهج الخطوات الأربعة الذي يمكن إستخدامه في تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. وسيتم توضيح هذا المنهج في العديد من فصول هذا الكتاب. وعلى سبيل المثال أنظر الجدول ١١-٢، حيث سيتم من خلاله تطبيق ٤ خطوات من الإجراءات للعمليات المالية للمبيعات. وتتعلق كل خطوة بأحد الأعمدة بالجدول ١١-٢.

الإجراءات التحليلية Aualytical Procedures

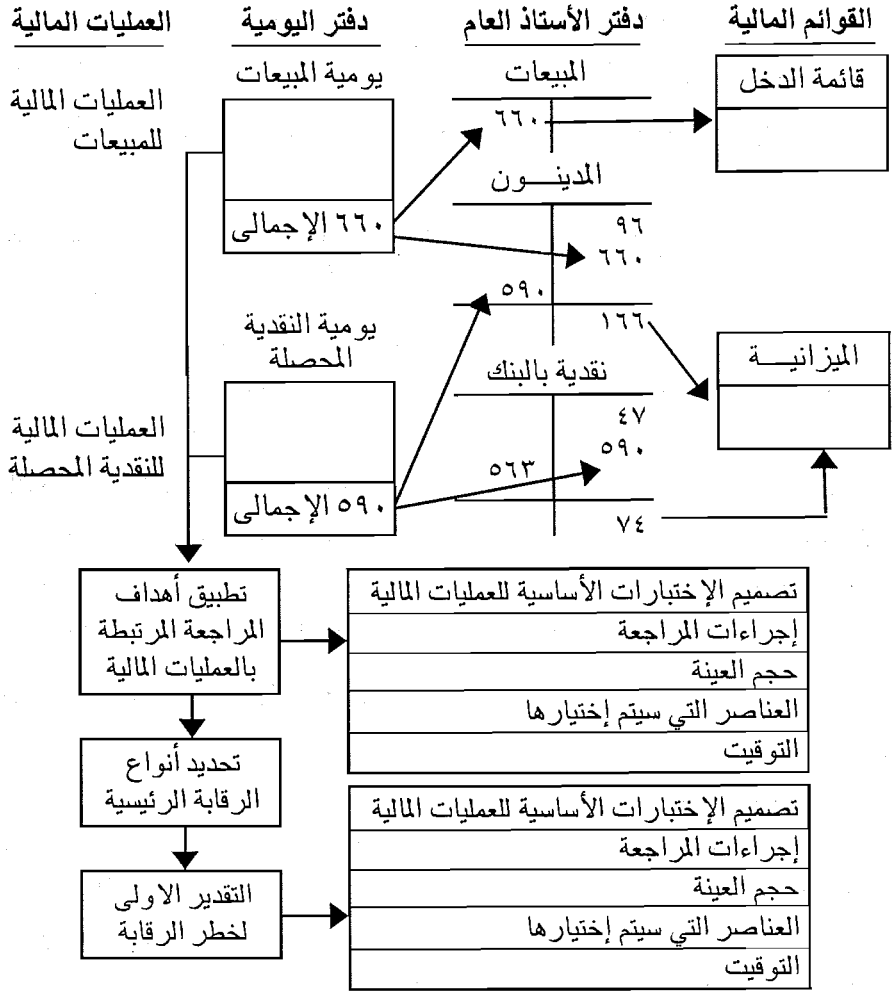
يقوم العديد من المراجعين بإستخدام الإجراءات التحليلية على نحو مكثف، بسبب الإنخفاض النسبي في تكلفة تنفيذها. وكما سبق القول في الفصل السادس، يتم أداء الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل مختلفة من المراجعة: في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع في تقرير أنواع الأدلة الأخرى التي يجب جمعها للتوصل إلى القدر المقبول من خطر المراجعة، خلال عملية تنفيذ المراجعة بالإشتراك مع كل من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة، وفي نهاية عملية المراجعة كإختبار نهائي للمنطقية. وتتطلب معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلتي التخطيط واستكمال المراجعة، مع الأخذ في الإعتبار إحتمال أدائها بالإشتراك مع باقي الإختبارات الأخرى.

ويتطلب إختيار النوع الملائم من الإجراءات التحليلية أن يستخدم المراجع حكمه المهني. وسبق أن تم عرض توضيح للإستخدام الملائم للإجراءات التحليلية وتوضيح للنسب المالية الخاصة بها في الفصل السادس. ويوجد ايضا بعض الأمثلة الاخرى في الفصول التالية. وكمثال يوجد بالفصل الثالث عشر توضيحاً لبعض أنواع الإجراءات التحليلية.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

تتعلق منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة بأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والتي تم التوصل إليها في الفصل الخامس. وعلى سبيل المثال، إذا رغب المراجع في التحقق من المدينين، يجب تخطيط الإختبارات بشكل كاف لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة الخاصة بالمدينين. وعند تخطيط الإختبارات التفصيلية للأرصدة لتحقيق هذه الأهداف، يتبع عديد من المراجعين نفس المنهجية التي يوضحها الشكل ١٠-٧ في إطار رصيد المدينين. ويعد تصميم هذه

شكل ١٠ - ٦
منهج الخطوات الأربعة لتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات



الإختبارات عادة أكثر العناصر صعوبة في عملية تخطيط المراجعة بأكملها. ويعد هذا التصميم أمراً خاصاً بكل مراحل ويتطلب قدراً كبيراص من الحكم المهني.

وفيما يلي عرض للقرارات الرئيسية الخاصة بتصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة التي يوضحها الشكل ١٠-٧:

تحديد الأهمية النسبية وخطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي للمدينين. يتم تحديد التقدير الأولى للأهمية النسبية في المراجعة ككل وتخصيص هذا التقدير الإجمالي على أرصدة الحسابات (التحريف المقبول)، وتم مناقشة هذه القرارات في الفصل الثامن. حيث يتم التوصل إلى التحريف المقبول لكل حساب رئيسي بعد التوصل إلى التقدير الأولى عن الأهمية النسبية. فإذا تم تحديد التحريف المقبول على نحو منخفض، سينتج عن ذلك إجراء المزيد من الإختبارات التفصيلية بالمقارنة مع التحديد على نحو مرتفع. ويقوم بعض المراجعين بتخصيص التحريف المقبول لكل هدف مراجعة يرتبط بالرصيد، ولكن لايقوم معظم المراجعين بذلك.

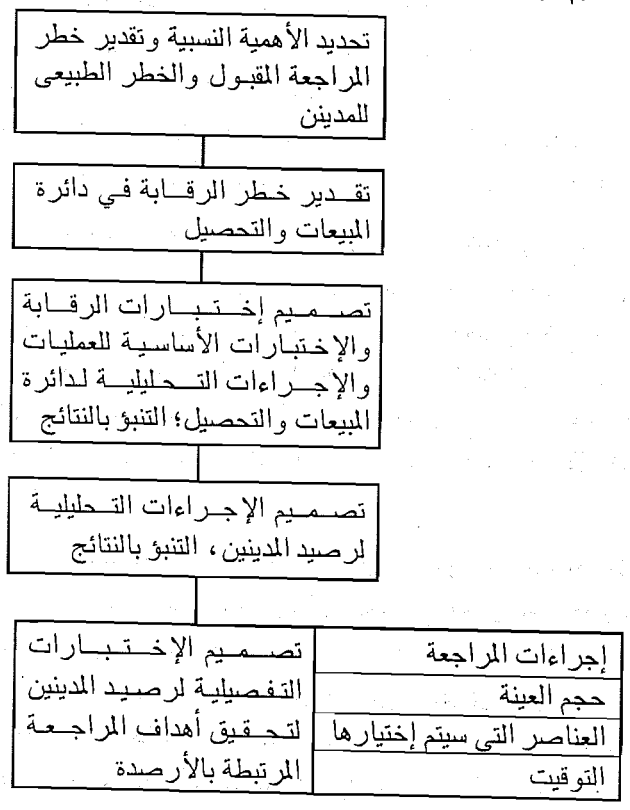
وكما سبق التوضيح في الفصل الثامن، يتم تحديد خطر المراجعة الممكن قبوله عادة للمراجعة ككل وليس في كل دائرة من دوائر العمليات. ويوجد إستثناء لذلك، عندما يعتقد المراجع أن التحريف في حساب محدد مثل المدينين سيؤثر بشكل سلبي على المستخدمين بأكثر من نفس الحجم من التحريف بأي حساب اخر. وعلى سبيل المثال، إذا تم رهن رصيد المدينين إلى البنك كضمان للحصول على قرض، قد يتم تحديد خطر المراجعة بمستوى أقل في دائرة المبيعات والتحصيل عن باقي الدوائر الأخرى.

ويتم تقدير الخطر الطبيعي عن طريق التعرف على كافة الجوانب الخاصة بتاريخ، بيئة وعمليات التشغيل الخاصة بالعميل والتي تشير إلى إحتمال مرتفع لوقوع تحريف في القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية. وتم في الفصل الثامن مناقشة الإعتبارات الخاصة التي تؤثر على الخطر الطبيعي وتطبيقها على الحسابات التي تشكل رصيد المدينين مثل: طبيعة أعمال العميل، عمليات المراجعة السابق تنفيذها لدى العميل، وتركيبة الأرصدة التي يتكون منها رصيد المدينين وغيرها. وسينتج عن تقدير الخطر الطبيعي في رصيد حساب على نحو مرتفع ضرورة تجميع أدلة أكبر حجماً بالمقارنة مع تقدير الخطر الطبيعي في رصيد الحساب على نحو منخفض.

ويمكن أيضاً تقدير الخطر الطبيعي على مستوى كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. وعلى سبيل المثال، نتيجة وجود ظروف اقتصادية معاكسة في النشاط الذي يعمل العميل فيه، يمكن أن يستنتج المراجع أن هناك خطر مرتفعاً لعدم تحصيل رصيد المدينين (هدف القيمة القابلة للتحقق). ويمكن أن يظل الخطر الطبيعي منخفضاً لباقي الأهداف الأخرى.

الشكل ١٠- ٧

منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة القوائم المالية - المدينون



تقدير خطر الرقابة. يتم تقييم خطر الرقابة بالشكل السابق توضيحه في الفصل التاسع وفي الأجزاء السابق عرضها في هذا الفصل. ويتم تطبيق نفس المنهجية المتبعة على كل من المبيعات والنقدية المحصلة عند مراجعة المدينين. ويؤدى وجود أنواع رقابة فعالة إلي تخفيض خطر الرقابة وبالتالى حجم الأدلة المطلوب عن طريق تنفيذ كل من الإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة، أما وجود أنواع غير ملائمة للرقابة سيؤدى إلى زيادة الأدلة الأساسية الضرورية.

تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية والتنبؤ بالنتائج. سبق مناقشة منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإجراءات التحليلية في هذا الجزء وسيتم تقديم توضيح لها في الفصول التالية. ويتم تصميم الإختبارات مع توقع التوصل لنتائج معينة. ويؤثر التنبؤ بالنتائج على تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة كما سيتم مناقشته فيما يلى.

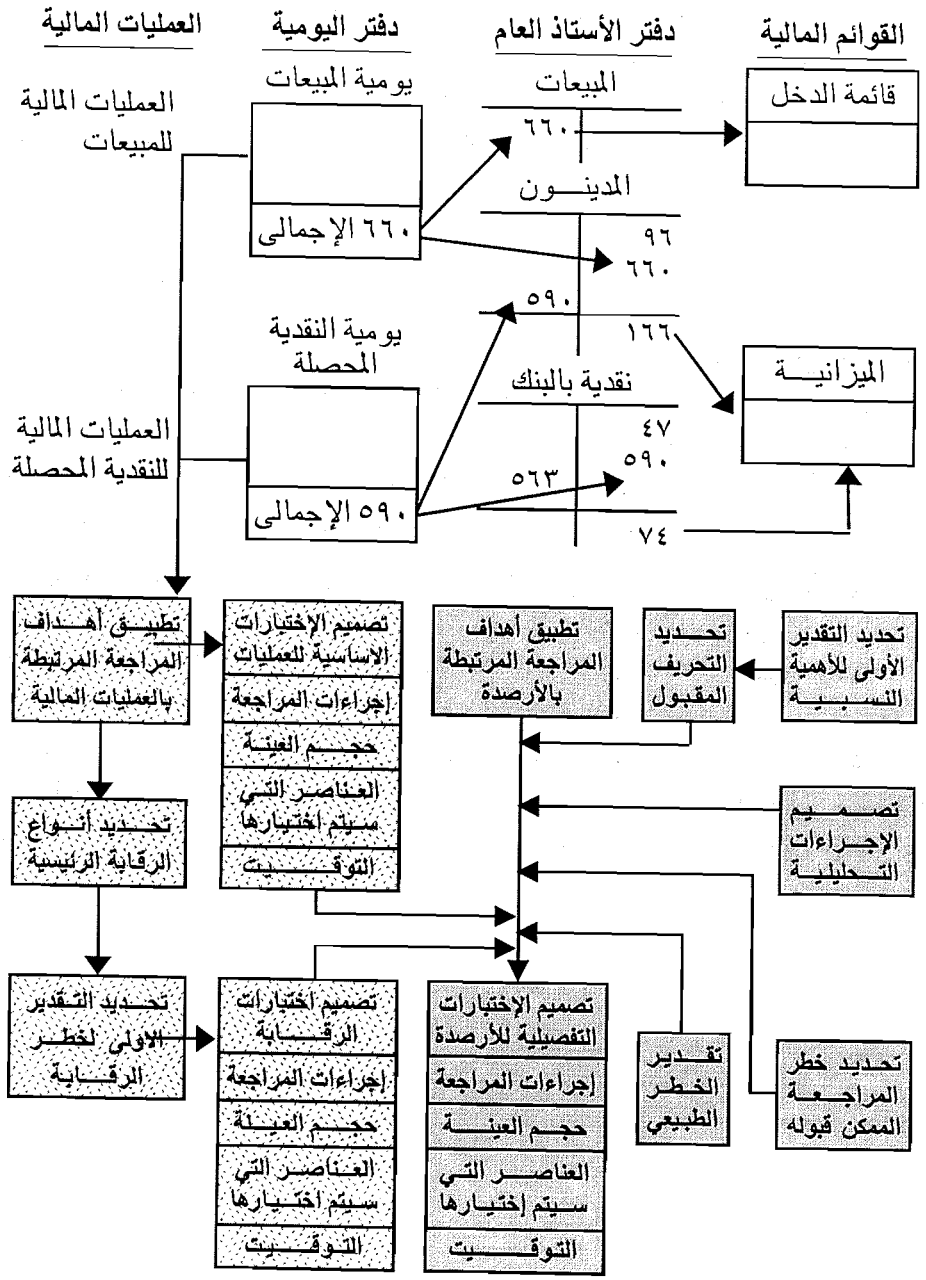
تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. تشمل الإختبارات المخططة التفصيلية للأرصدة: إجراءات المراجعة، حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها والتوقيت. ويجب إختيار وتصميم الإجراءات لكل رصيد ولكل هدف مراجعة يرتبط بالرصيد داخل كل رصيد. ويوجد بالفصل الثالث عشر عرض لأهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين.

وترجع الصعوبة التي يواجهها المراجع عند تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة إلى ضرورة التنبؤ بنتائج كل من: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية قبل تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويعد هذا أمراً ضرورياً لأنه يجب على المراجع أن يصمم الإختبارات التفصيلية للأرصدة خلال مرحلة التخطيط، ولكن يتوقف التصميم الملائم على نتائج الإختبارات الأخرى. وعند تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة، يتنبأ المراجع عادة بوجود إستثناءات قليلة أو عدم وجود إستثناءات عند تنفيذ: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية ما لم يكن هناك سبباً يجعله يعتقد بعكس ذلك. فإذا كانت نتائج كل من: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والاجراءات التحليلية لاتتفق مع التنبؤات، يجب تغيير الإختبارات التفصيلية للأرصدة خلال التنفيذ المستمر لعملية المراجعة.

ويلخص الشكل ١٠-٨ المناقشة عن المنهج الذي يتم إتباعه في تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة عن طريق تطبيقها على المدينين. ويعبر الجزء غير المظلل بأعلى الشكل عن المعلومات المالية التي تم مراجعتها. ويعبر التظليل في الجانب الأيسر بأسفل الشكل عن تصميم كل من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية كما سبق المناقشة في الشكل ١٠-٦. ويوضح الشكل أن كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية يؤثران في تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة. اما الجزء المظلل في الجانب الأيمن أسفل الشكل فيظهر تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة والعوامل التي تؤثر في قرار التصميم.

ويعد من أكثر الأمور صعوبة في المراجعة أن يتم التطبيق الملائم للعوامل التي تؤثر في الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتم تحديد كل عامل بشكل شخصي مما يتطلب ضرورة ممارسة الحكم المهني. ويتم تحديد أثر كل عامل على الإختبارات التفصيلية للأرصدة بشكل شخصي لايتسم بالموضوعية. وعلى سبيل المثال، إذا تم تخفيض الخطر الطبيعي من مستوى متوسط إلى مستوى منخفض، يوجد إجماع على امكانية تخفيض الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ولكن سيعد تقرير الأثر الملائم على كل من: إجراءات المراجعة، حجم العينة، التوقيت، والعناصر التي سيتم إختيارها قراراً صعباً.

الشكل ١٠ – ٨
منهج تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة



المستويات التفصيلية لأنشطة التخطيط Level of Disaggregation Planning Acivities

يتم تطبيق أنشطة التخطيط المتنوعة التي سبق مناقشتها في الفصول من الفصل الخامس إلى الفصل العاشر في مستويات تفصيلية مختلفة بناء على طبيعة كل نشاط. ويوضح الشكل ١٠-٩ أنشطة التخطيط الرئيسية والمستويات التفصيلية التي يتم عادة تطبيقها من خلالها. وتتراوح هذه المستويات التفصيلية من الهدف العام للمراجعة إلى هدف المراجعة المرتبط برصيد كل حساب. وعلى سبيل المثال، عندما يتوصل المراجع لمعلومات أساسية عن أعمال العميل والنشاط الذي يعمل فيه، فإن ذلك يخص المراجعة بصفة عامة. وبإستمرار تنفيذ عملية المراجعة، سيتم إستخدام المعلومات أولاً في تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله وفي تقدير الخطر الطبيعي ومن المحتمل أن يؤثر ذلك فيما بعد على الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

برنامج توضيحي للمراجعة Illustrative Audit Program

يوضح الجدول ١٠-٤ جانبا من الإختبارات التفصيلية للأرصدة في برنامج مراجعة المدينين. وتتعلق الصيغة المستخدمة بإجراءات المراجعة الخاصة بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد. ويجب ملاحظة أن معظم الإجراءات تحقق أكثر من هدف. وأيضاً يتم إستخدام أكثر من إجراء مراجعة لكل هدف. ويمكن إضافة أو حذف إجراءات المراجعة كلما رأى المراجع ضرورة لذلك. ويمكن أيضاً تغيير كل من: حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها، والتوقيت لمعظم الإجراءات.

وتم تصميم برنامج المراجعة بالجدول ١٠-٤ بعد أخذ العوامل التي تؤثر في الإختبارات التفصيلية للأرصدة بالإعتبار وبناء على عدد من الإفتراضات عن: الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، نتائج إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، والإجراءات التحليلية. وكما تم التوضيح، إذا كانت هذه الإفتراضات غير صحيحة في ضوء الأهمية النسبية، سيتطلب الأمر تعديل برنامج المراجعة المخطط. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تشير الإجراءات التحليلية إلى تحريفات محتملة في عدد من أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد، ويمكن أن تشير إختبارات الرقابة إلى وجود قصور في الرقابة الداخلية، أو يمكن أن تؤثر حقائق جديدة على رأى المراجع بما يؤدى إلى تغيير الخطر الطبيعى.

الشكل ١٠-٩

المستوى التفصيلي الذي يتم من خلاله تطبيق أنشطة التخطيط

نشاط التخطيط	المستويات التفصيلية				
	إجمالي المراجعة	الدائرة	الحساب	هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد
التمهيد لتخطيط المراجعة	م				
المعلومات الأساسية الأخرى	م				
التوصل إلى معلومات عن الإلتزامات القانونية للعميل	م				
فهم الرقابة الداخلية					
بيئة الرقابة	م				
تقدير الخطر		م			
أنشطة الرقابة		م			
المعلومات والتوصيل		م			
المتابعة		م			
تحديد أنواع الرقابة الرئيسية				م	
تحديد أوجه القصور في الرقابة				م	
تصميم إختبارات الرقابة				م	
تصميم الإختبارات الأساسية للعمليات				م	
تقدير خطر الرقابة				م	
تقدير الخطر الطبيعي			م		
تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله	م				
تحديد التقدير الأولى للأهمية النسبية	م				
تحديد التحريف المقبول			م		
تصميم الإجراءات التحليلية			م		
تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة					م

م = المستوى الأولى الذي يتم من خلاله تطبيق نشاط التخطيط

الجدول ١٠-٤
برنامج الإختبارات التفصيلية للأرصدة للمدينين

حجم العينة	العناصر التي سيتم اختيارها	التوقيت*	إجراءات المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين							
				الإرتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
تتبع ٢٠ عنصر، جمع صفحتين وكافة الإجماليات الفرعية	عشوائيا	ف	١- التوصل إلي قائمة زمنية للمدينين، تتبع الحسابات للملف الرئيسي، جمع الجدول، وتتبع إلى الأستاذ العام	×								
الكل	الكل	خ	٢- التوصل إلى تحليل مخصص الديون المشكوك فيها ومصروف الديون المعدومة، اختبار الدقة، فحص سلطة الشطب، وتتبع إلى الاستاذ العام	×	×	×	×			×		
١٠٠	الثلاثين الكبرى ٧٠ عشوائيا	ف	٣- الحصول على مصادقات مباشرة عن المدينين وتنفيذ اجراءات بديلة عند عدم الإستجابة		×	×	×	×	×		×	
غ	غ	خ	٤- فحص حساب مراقبة المدينين للفترة. فحص الطبيعة والدعم الخاص بالقيود غير العادية أو الكبيرة أو اية قيود لا تنشأ عن مصادر طبيعية لدفتر اليومية. ايضا فحص اية زيادة كبيرة أو صغيرة في المبيعات قرب نهاية السنة		×		×	×	×		×	×
الكل	الكل	خ	٥- فحص المقبوضات للتعرف على أى شئ يخص المدينين أو على الخصم								×	×
غ	غ	خ	٦- فحص إمكانية تحصيل أرصدة الحساب							×		
الكل	الكل	خ	٧- فحص قوائم الأرصدة للتعرف على القيم التي تخص الأطراف المرتبطة أو العاملين، أرصدة الإئتمان، والعناصر غير العادية، وأيضاً أوراق القبض التي تستحق بعد عام		×			×				×
٣٠ عملية مالية للمبيعات والنقدية المحصلة ١٠ مذكرات إئتمان	٥٠٪ قبل و٥٠٪ بعد نهاية العام	خ	٨- تحديد الإجراءات المناسبة للفاصل الزمني التي يتم تطبيقها على الميزانية للتحقق من أن المبيعات والنقدية المحصلة ومذكرات الإئتمان قد تم تسجيلها في الفترة الصحيحة						×			

* ف = فترة اقل من العام، خ= بعد نهاية السنة المالية ، غ = غير قابل للتطبيق

برامج المراجعة التي يتم إستخدامها في الممارسة

تصمم معظم منشآت المحاسبة الكبرى برامج مراجعة قياسية خاصة بها، بينما تقوم منشآت المحاسبة الصغرى بشراء برامج مراجعة مماثلة من منظمات خارجية. وتتمثل برامج المراجعة القياسية عادة في برامج إلكترونية ويمكن تعديلها بسهولة لتتوافق مع الظروف الخاصة بكل حالة مراجعة. ومن أمثلة برامج المراجعة القياسية المتاحة للشراء برنامج المعهد الأمريكي للمحاسبين Audit Progran Generator (APG) . ويحتوى هذا البرنامج القياسي على برامج مراجعة وقوائم اختبار عامة وقوائم إختبار خاصة بالنشاط والتي يمكن للمراجع أن يعدلها لتتناسب مع كل حالة من حالات المراجعة.

ويمكن لبرامج المراجعة القياسية، سواء تم تصميمها داخل منشأة المحاسبة أو تم شراؤها من منظمة خارجية، أن تزيد بدرجة كبيرة من كفاءة المراجعة اذا تم استخدامها على نحو ملائم. ولايجب استخدامها، مع ذلك، كبديل للحكم المهني للمراجع. ونظراً لأن كل حالة مراجعة تكون لها خصائصها الخاصة، فمن الضرورى أن يتم إضافة، تعديل أو حذف خطوات داخل برنامج المراجعة القياسي لجمع الأدلة الكافية.

العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

Relationship of Transaction - Related audit Objectives to Balance - Related audit Objectives

الهدف التعليمي ١٠-٥: فهم العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

سبق التوضيح أنه يجب تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لكل حساب وأن مدى هذه الإختبارات يمكن تخفيضه عندما يتم تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات من خلال تنفيذ إختبارات الرقابة أو الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وبالتالى سيكون ضرورياً أن يتم فهم العلاقة بين كل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية وكل هدف مراجعة مرتبط بالأرصدة. ويوضح الجدول ١٠-٥ عرضاً عاماً لهذه العلاقات. ويتمثل المضمون العام للجدول ١٠-٥ في انه عندما يتم تحقيق كافة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، يمكن للمراجع أن يعتمد على الإختبارات الأساسية للأرصدة بصفة أساسية لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالارصدة التالية: القيمة القابلة للتحقق، الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح. ويتوقف احتمال أداء بعض الاختبارات الأساسية للأرصدة لتحقيق أهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالارصدة على نتائج كل من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

الجدول ١٠ – ٥

العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	طبيعة العلاقة	التفسير
الوجود	الوجود أو الإكتمال	طردية	يوجد علاقة طردية بين هدف المراجعة الخاص بوجود العملية المالية وهدف المراجعة الخاص بوجود الرصيد إذا أدت فئة العمليات المالية لزيادة رصيد الحساب الخاص بها (على سبيل المثال، العمليات المالية للمبيعات تؤدى إلى زيادة المدينين). ويوجد علاقة طردية بين هدف المراجعة الخاص بإكتمال العملية المالية وهدف المراجعة المرتبط بإكتمال الرصيد إذا أدت فئة العمليات المالية إلى تخفيض رصيد الحساب الخاص بها (على سبيل المثال، تؤدى العمليات المالية للنقدية المحصلة إلى تخفيض المدينين.
الإكتمال	الإكتمال أو الوجود	طردية	نفس التعليق السابق عن هدف الوجود
الدقة	الدقة	طردية	———
التبويب	التبويب	طردية	———
التوقيت	الفاصل الزمنى	طردية	———
الرحيل والتلخيص	الإرتباط بين التفصيلات	طردية	———
	القيمة القابلة للتحقق	لايوجد	ترتبط بعض أنواع الرقابة الداخلية على القيمة القابلة للتحقق مع فئات العمليات المالية.
	الحقوق والإلتزامات	لايوجد	ترتبط بعض أنواع الرقابة الداخلية على الحقوق والإلتزامات بفئات العمليات المالية.
	العرض والإفصاح	لايوجد	توفر بعض أنواع الرقابة الداخلية قدراً ضئيلاً من التأكد بأنه تم العرض والإفصاح على نحو ملائم وأنه لايوجد اختبارات أساسية مناسبة للعمليات.

ويوضح الشكل ١٣-٣ العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة بقدر أكبر من التفصيل. ويظهر هذا الشكل كيف تؤثر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية لكل من المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، والنقدية المحصلة على أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين. ويلاحظ في الشكل ١٣-٣ أن هدف وجود العمليات المالية للمبيعات يؤثر في هدف المراجعة الخاص بوجود المدينين، بينما يؤثر هدف وجود العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة على هدف المراجعة الخاص بإكتمال رصيد المدينين. ويرجع السبب في ذلك إلى أن المبيعات تؤدى إلى زيادة المدينين بينما يؤدى كل من مردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة إلى تخفيض المدينين.

ملخص لعملية المراجعة Summary of the audit Process

الهدف التعليمي ١٠-٦ : التكامل بين المراحل الأربعة لعملية المراجعة

تم تقديم المراحل الأربعة للمراجعة في نهاية الفصل الخامس. وتم تخصيص أجزاء كبيرة من الفصول من السادس إلى العاشر لمناقشة الجوانب المختلفة للمراجعة. ويوضح الشكل ١٠-١٠ المراحل الأربعة لإجمالي عملية المراجعة. ويوضح الجدول ١٠-٦ توقيتات الإختيارات في كل مرحلة من خلال الميزانية في ٣١ ديسمبر.

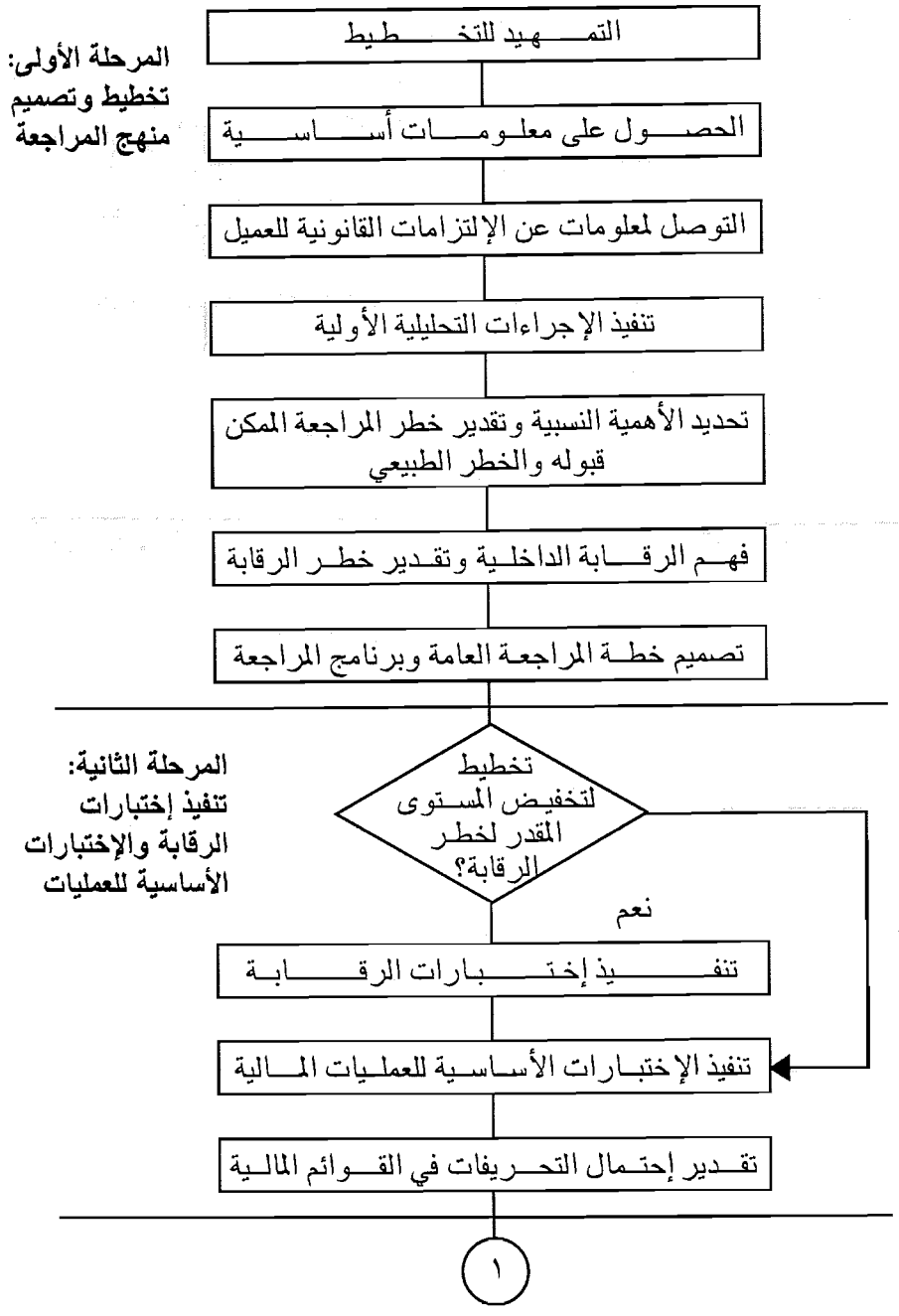
المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم منهج المراجعة

Phasel : Plan and design an audit Approach

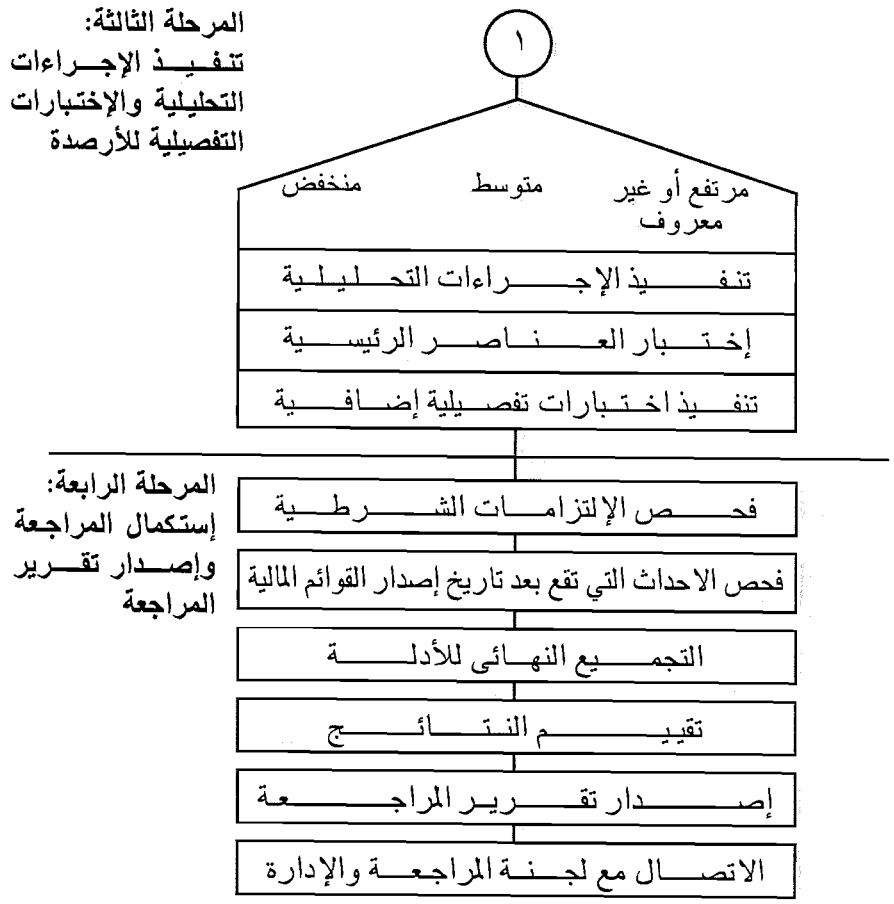
تم التأكيد خلال الفصول من السادس إلى العاشر على الجوانب المختلفة لتخطيط المراجعة. وفي نهاية المرحلة الأولى، يجب أن يتوافر لدى المراجع خطة محددة بدقة وبرنامج مراجعة محدد لإجمالي عملية المراجعة.

ويتم إستخدام المعلومات التي يتم التوصل إليها في: عملية التمهيد للتخطيط، التوصل للمعلومات الأساسية، التوصل للمعلومات الخاصة بالإلتزامات القانونية للعميل، وتنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية (المستطيلات الأربع الأولى في الشكل ١٠-١٠) بصفة أساسية لتقدير كل من الخطر الطبيعي وخطر المراجعة الممكن قبوله. ويتم إستخدام تقدير كل من: الأهمية النسبية، خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، وخطر الرقابة في تصميم خطة المراجعة العامة وبرنامج المراجعة.

الشكل ١٠-١٠
ملخص لعملية المراجعة



تابع الشكل ١٠-١٠



المرحلة الثانية: تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Phase II: Perform Tests of controls and Substantive Tests of Transactions

يتم في هذه المرحلة تنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وتتمثل أهداف هذه المرحلة في (١) الحصول على أدلة لدعم أنواع الرقابة التي تساهم في تقدير المراجع لخطر الرقابة (هل يتم تخفيضه إلى أقل من الحد الأقصى)، (٢) الحصول على أدلة لدعم الصحة النقدية للعمليات. ويتم تنفيذ الهدف الأول من خلال اختبارات الرقابة، بينما يتم تنفيذ الهدف الثاني من خلال الإختبارات الأساسية للعمليات. ويتم تنفيذ العديد من صور هذين الاختبارين بشكل متزامن على نفس العمليات المالية. وعندما لايتم اعتبار أنواع الرقابة على أنها فعالة، أو عندما يتم إكتشاف إنحرافات في أنواع الرقابة، يمكن توسيع الإختبارات الأساسية في هذه المرحلة أو في المرحلة الثالثة.

ونظراً لأن نتائج كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات تشكل محدداً رئيسياً لمدى الإختبارات التفصيلية للأرصدة، يتم تنفيذهما قبل تاريخ اصدار القوائم بشهرين أو ثلاثة. ويساعد ذلك المراجع على التخطيط للإشتراطات، تعديل برنامج المراجعة بخصوص النتائج غير المتوقعة، وإستكمال المراجعة بعد إنتهاء السنة المالية وإصدار الميزانية بوقت قليل قدر الإمكان.

الجدول ١٠-٦
توقيت الإختبارات

المرحلة الأولى	تخطيط وتصميم منهج المراجعة. تحديث فهم الرقابة الداخلية. تحديث برنامج المراجعة. تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية	٣٠-٨-٩٦
المرحلة الثانية	تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتسعة أشهر الأولى من السنة المالية	٣٠-٩-٩٦
المرحلة الثالثة	مصادقة المدينين. ملاحظة المخزون جرد النقدية. تنفيذ إختبارات الفاصل الزمني. طلب مصادقات متنوعة اخرى. تنفيذ الإجراءات التحليلية، إستكمال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، واستكمال معظم الإختبارات التفصيلية للأرصدة	٣١-١٠-٩٦ ٣١-١٢-٩٦ تاريخ الميزانية ٧-١-٩٧ إقفال الدفاتر
المرحلة الرابعة	تلخيص النتائج، فحص الإلتزامات الشرطية، فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار الميزانية، التجميع النهائي للأدلة بما في ذلك الإجراءات التحليلية والإنتهاء من المراجعة. إصدار تقرير المراجعة	٨-٣-٩٧ اليوم الأخير من العمل الميدانى ١٥-٣-٩٧

المرحلة الثالثة : تنفيذ الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة

Phase III: Perform analytical procedures and tests of details of Balances

يتمثل الهدف من المرحلة الثالثة في الحصول على أدلة إضافية كافية لتحديد ما إذا كانت الأرصدة الختامية والملحوظات الخاصة بالقوائم المالية قد تم عرضها على نحو صادق. وتتوقف طبيعة ومدى العمل في هذه المرحلة على نتائج المرحلتين السابقتين بشكل أساسي.

ويوجد فئتين عامتين في إجراءات المرحلة الثالثة وهما الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. وتتناول الإجراءات التحليلية تلك الإجراءات الخاصة بالمنطقية العامة للعمليات المالية والأرصدة. بينما تتعلق الإختبارات التفصيلية للأرصدة بإجراءات محددة لإختبار مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية في أرصد القوائم المالية. وتوجد عمليات مالية رئيسية وحسابات رئيسية يجب أن يتم مراجعة كل منهما على حدة. كما توجد بعض العناصر التي يتم مراجعتها بإستخدام العينات.

ويوضح الجدول ١٠-٦ أنه يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل وبعد تاريخ الميزانية. ونظراً لتكلفتها المنخفضة، من المتعارف عليه أن يتم إستخدام الإجراءات التحليلية عندما يكون ذلك مناسبا. ويتم تنفيذها على نحو متكرر في بدايات المراجعة من خلال بيانات أولية كوسيلة للتخطيط وتوجيه باقى الاختبارات الاخرى لجوانب محددة. ولكن تنتج الفائدة الكبرى من حساب النسب المالية وإجراء المقارنات بعد إنتهاء العميل من إعداد القوائم المالية. ومن الوجهة المثالية، يتم تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل الإختبارات التفصيلية للأرصدة حتى يمكن استخدامها في تحديد مدى عمق إختبارات الأرصدة. ويمكن ايضا استخدامها كجزء من اختبارات الأرصدة وخلال مرحلة استكمال المراجعة.

ويوضح الجدول ١٠-٦ ايضا ان اخر الاختبارات تتمثل في الاختبارات التفصيلية للأرصدة. وفي بعض حالات المراجعة يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية. وعندما يرغب العميل في إصدار القوائم

بشكل سريع بعد تاريخ الميزانية، يتم تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة التي تستغرق وقتاً طويلاً في تواريخ فترية قبل إنتهاء السنة المالية مع تنفيذ بعض العمل الإضافي لربط ما تم قبل تايخ الميزانية بالأرصدة في نهاية السنة المالية. وتوفر الإختبارات التفصيلية الأساسية للأرصدة التي يتم تنفيذها قبل نهاية السنة المالية قدراً أقل من التأكد ولايتم ادائها عادة ما لم تتسم الرقابة الداخلية بالفعالية.

المرحلة الرابعة: إستكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة

Phase IV: Complete the audit and issue an audit report

بعد الإنتهاء من المراحل الثلاث الأولى، يكون من الضروري جمع أدلة إضافية عن القوائم المالية، وتلخيص النتائج، وإصدار تقرير المراجعة، وتنفيذ الأشكال الأخرى من عمليات التوصل. وتشمل هذه المرحلة عددا من الأجزاء.

فحص الإلتزامات الشرطية. تتمثل الإلتزامات الشرطية في الإلتزامات المحتملة التي يجب الإفصاح عنها في الملاحظات. ويجب على المراجع أن يتأكد من كفاية الأفصاح. ويتم تنفيذ جانب كبير من البحث عن الإلتزامات الشرطية خلال المراحل الثلاث الأولى، ولكن يتم تنفيذ إختبار إضافي في المرحلة الرابعة. وسيتم دراسة الإلتزامات الشرطية في الفصل الثاني والعشرين.

فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية. أحيانا، تقع أحداث في فترة تلى تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع ويكون لهاأثر على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. ويتم تصميم إجراءات فحص محددة لتوجيه إهتمام المراجع لأية أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية والتي يجب تعريفها بالقوائم المالية. وسيتم مناقشة ذلك الأمر في الفصل الثاني والعشرين.

التجميع النهائي للأدلة. بالإضافة إلى الأدلة التي تم التوصل إليها من كل دائرة خلال المرحلتين الأولى والثانية ومن كل حساب خلال المرحلة الثالثة، يكون ضروريا أن يتم جمع أدلة عن القوائم المالية ككل خلال مرحلة إستكمال المراجعة. ويتم التوصل إلى هذه الأدلة عن طريق: الإجراءات التحليلية، تقييم إفتراض الإستمرار، الحصول على خطاب التمثيل من العميل، وقراءة المعلومات بالتقرير السنوى للتأكد من إتساقه مع القوائم المالية.

إصدار تقرير المراجعة. يتوقف نوع تقرير المراجعة على الأدلة التي تم تجميعها وعلى نتائج المراجعة. وتم مناقشة الأنواع الملائمة من التقارير للظروف المختلفة في الفصل الثاني.

الإتصال مع لجنة المراجعة والإدارة. يجب على المراجع أن يوصل الظروف الواجب التقرير عنها إلى لجنة المراجعة أو إلى الإدارة العليا. وتتطلب نشرات معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتوصيل أمور أخرى معينة إلى لجنة المراجعة أو إلى أى كيان مماثل يتم تعينه خلال إستكمال المراجعة أو عند التوصل إلى هذه المرحلة من المراجعة. وعلى الرغم من أنه لايعد أحد المتطلبات التي يجب على المراجع القيام بها، إلا أنه عادة ما يقوم المراجع بتقديم الإقتراحات إلى الإدارة لتحسين الأداء.

المصطلحات الأساسية

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures. إستخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية أرصدة الحسابات أو أية بيانات أخرى.

مزيج أدلة المراجعة Audit evidence mix . دمع أنواع الإختبارات الخمس للحصول على أدلة كافية عن الدائرة. ويوجد عادة تنوع في المزيج من دورة لأخرى بناء على الظروف الخاصة بالمراجعة.

مراحل عملية المراجعة Phases of the audit process. توجد أربعة جوانب للمراجعة المكتملة: (١) تخطيط وتصميم منهج المراجعة، (٢) تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، (٣) تنفيذ الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة، (٤) إستكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة.

إجراءات التوصل للفهم Procechres to obtain an understanding. الإجراءات التي يستخدمها المراجع لجمع الأدلة عن تصميم وتنفيذ أنواع معينة من الرقابة.

الإختبارات الأساسية للعمليات Substantive tests of transactions . إجراءات المراجعة الخاصة بإختبار الأخطاء والمخالفات النقدية لتحديد مدى تحقق أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات في كل فئة من العمليات.

إختبارات الرقابة Tests of Contrels . إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها لإختبار مدى فعالية أنواع الرقابة لدعم تخفيض خطر الرقابة المقدر.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of details of bolances . إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها لإختبار الأخطاء والمخالفات النقدية لتحديد ما إذا كانت أهداف المراجعة التسع الخاصة بالأرصدة قد تم تحقيقها لكل رصيد حساب رئيسي.

أنواع الإختبارات Types of tests. الفئات الخمس لإختبارات المراجعة التي يستخدمها المراجع لتحديد مدى عدالة القوائم المالية، وهى: إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

أسئلة للمراجعة

١٠-١ (الهدف ١٠-١) ما هى أنواع الإختبارات الخمس التي يستخدمها المراجعين لتحديد مدى عدالة القوائم المالية؟ حدد نوع الإختبار الذي يتم إستخدامه لتخفيض خطر الرقابة وأنواع الإختبارات التي يتم إستخدامها لتخفيض خطر الإكتشاف المخطط.

١٠-٢ (الهدف ١٠-١) ما هى أغراض اختبارات الرقابة؟ حدد الحسابات المعينة في القوائم المالية التي تتأثر بتنفيذ اختبارات الرقابة في دائرة الحيازة والمدفوعات؟

١٠-٣ (الهدف ١٠-١) فرق بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. أذكر مثالين لكل منهما.

١٠-٤ (الهدفين ١٠-١، ١٠-٤) اذكر نوع إجراء المراجعة الخاص بإختبار الرقابة الذي يتم إستخدامه في اختبار فعالية نوع الرقابة التالي: الموافقة على معدلات الأجور التي يتم إستخدامها في حساب أرباح العاملين، أذكر نوع إجراء المراجعة الخاص بالاختبارات الأساسية للعمليات لتحديد ما إذا كانت معدلات الأجور التي تم الموافقة عليها فعلاً قد تم استخدامها في حساب أرباح العاملين.

١٠-٥ (**الهدف ١٠-١**) يتم تنفيذ قدر كبير من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على نحو متزامن لتوفير الإقتناع عن المراجعة، ولكن يتوقف كل من إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات وحجم العينة بشكل جزئي على نتائج إختبارات الرقابة. كيف يمكن للمراجع أن يحل هذا التضارب الظاهر؟

١٠-٦ (**الهدفين ١٠-٢، ١٠-٣**) قيم العبارة التالية «تعد اختبارات العمليات المالية الخاصة بالمبيعات والنقدية المحصلة جانباً أساسياً في كل عملية مراجعة مما يجعلني أفضل القيام بها قرب نهاية المراجعة قدر الإمكان. وفي هذا الوقت أكون قد توصلت إلى فهم جيد عن أعمال العميل والرقابة الداخلية لديه نتيجة أداء كل من: المصادقات، إختبارات الفاصل الزمني، وباقي الإجراءات الأخرى».

١٠-٧ (**الهدفين ١٠-١، ١٠-٢**) أشرح كيف ترتبط العمليات الحسابية والمقارنات مع النسبة المئوية لإجمالي الهامش للسنة السابقة والنسبة المالية للمدينين إلى المبيعات بالمصادقات الخاصة بالمدينين وباقى الإختبارات الأخرى عن دقة رصيد المدينين.

١٠-٨ (**الهدف ١٠-١**) فرق بين الإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة. أذكر مثالا واحداً لكل نهما في دائرة الحيازة والمدفوعات.

١٠-٩ (**الهدف ١-٣**) بفرض أنه تم إعتبار الرقابة الداخلية لدى العميل على تسجيل وتبويب الإضافات على الأصول الثابتة على أنها قاصرة بسبب عدم وجود تدريب ملائم لدى الأفراد المسئولين عن تسجيل عمليات الحيازة الجديدة ومحدودية خبرتهم المحاسبية. كيف يمكن ان يؤثر هذا الموقف على الأدلة التي ستقوم بتجميعها عند مراجعة الأصول الثابتة بالمقارنة مع عملية مراجعة أخرى تكون الرقابة فيها ممتازة؟ كن محددا في إجابتك قدر الإمكان؟

١٠-١٠ (**الهدف ١٠-٢**) عرف في كل نوع من أنواع الأدلة السبعة التي تم مناقشتها في الفصل السادس ما إذا كان ممكنا من الوجهة التطبيقية أن يتم استخدام إجراءات لـ: التوصل لفهم الرقابة الداخلية، إختبار أنواع الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

١٠-١١ (**الهدف ١٠-٢**) رتب أنواع الإختبارات التالية من الأكثر تلكفة إلى الأقل تكلفة: الإجراءات التحليلية، الإختبارات التفصيلية للأرصدة، إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية للعمليات.

١٠-١٢ (**الهدف ١٠-٢**) من خلال الشكل ١٠-٤ أشرح الفرق بين جـ٣ ، جـ ٢، جـ ١. أشرح الظروف التي يكون فيها الحصول على تأكيد من المراجعة عن الإختبارات الأساسية في الجزء جـ١ قرارا جيدا. وهل يكون الموقف نفسه هو السائد في الجزئين جـ ٢ ، وجـ ٣.

١٠-١٣ (**الهدف ١٠-٢**) فيما يلى ثلاث عوامل لإتخاذ قرار لتقدير خطر الرقابة: فعالية الرقابة الداخلية، تكلفة - منفعة تخفيض خطر الرقابة المقدر، ونتائج إختبارات الرقابة. حدد المزيج من الظروف الخاصة بهذه العوامل الذي يجب توافره قبل أن يتم السماح بتخفيض الإختبارات الأساسية.

١٠- ١٤ (**الهدف ١٠-٣**) يوضح الجدول ١٠-٣ التنويعات الخاصة بتأكيد أنواع اختبارات المراجعة المختلفة. ما هي المنافع التي تعود على المراجع من تحديد أفضل مزيج من الإختبارات؟

١٠-١٥ (**الهدف ١٠-٤**) أذكر منهج الأربع خطوات لتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

١٠-١٦ (**الهدف ١٠-٤**) أشرح العلاقة بين منهجية تصميم اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية

للعمليات المعروضة في الشكل ١٠-٥ ومنهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة المعروضة بالشكل ١٠-٧.

١٠-١٧ (الهدف ١٠-٤) لماذا يكون أمراً مرغوباً فيه أن يتم تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة قبل تنفيذ كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات؟ اذكر الافتراضات التي يضعها المراجع للقيام بذلك. ماذا يفعل المراجع إذا اتضح خطأ هذه الافتراضات؟

١٠- ١٨ (الهدف ١٠-٤) أشرح العلاقة بين كل من: التحريف المقبول، الخطر الطبيعي، وخطر الرقابة وبين الإختبارات التفصيلية للأرصدة؟

١٠-١٩ (الهدف ١٠-٤) أذكر أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة في إطار التحقق من الرصيد الختامي للمخزون مع ذكر اجراء المراجعة المفيد لكل هدف من هذه الأهداف.

١٠-٢٠ (الهدف ١٠-٧) لماذا يعتبر المراجعون عادة انه من المرغوب فيه تنفيذ اختبارات المراجعة طوال السنة المالية بدلاً من الانتظار في نهاية السنة المالية؟ أذكر عدد من الأمثلة للأدلة التي يمكن جمعها قبل نهاية السنة المالية؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٠-٢١ (الهدف ١٠-١) تتعلق العبارات التالية بأنواع إختبارات المراجعة، اختر الإجابة الأمثل:

أ - يبحث المراجع عن مؤشر بفواتير المبيعات المزدوجة للتعرف على ما إذا كانت الفواتير قد تم التحقق منها. يعد ذلك مثالاً على:

(١) الإختبارات التفصيلية للأرصدة. (٢) إختبار للرقابة.
(٣) إختبار أساسي للعمليات. (٤) تنفيذ كل من إختبار للرقابة وإختبار أساسي للعمليات.

ب - يمكن تصنيف الإجراءات التحليلية بصفة أساسية على أنها:

(١) إختبارات للرقابة. (٢) إختبارات أساسية.
(٣) إختبارات للنسب المالية. (٤) إختبارات تفصيلية للأرصدة.

حـ - يمثل الفشل في كشف تحريفات نقدية كبيرة بالقوائم المالية خطراً يمكن للمراجع التخفيف منه بصفة أساسية من خلال:

(١) تنفيذ الإختبارات الأساسية. (٢) تنفيذ إختبارات الرقابة.
(٣) تقييم الرقابة الداخلية. (٤) الحصول على خطاب التمثيل.

د- قبل تخفيض خطر الرقابة المقدر، يجب أن يحصل المراجع على تأكيد مناسب بأن إجراءات الرقابة الداخلية يتم تنفيذها كما هو مخطط لها. يتوصل المراجع إلى هذا التأكيد من خلال:

(١) الإختبارات التفصيلية للأرصدة. (٢) الإختباوات الأساسية للعمليات.
(٣) إختبارات الرقابة. (٤) إختبارات الإتجاهات والنسب المالية.

هـ - يواجه المراجع خطر أن المراجعة لن يتم من خلالها اكتشاف التحريفات الكبيرة التي حدثت في التشغيل المحاسبي. وحتى يمكن تخفيض هذا الخطر يعتمد المراجع بصفة أساسية على:

(١) الإختبارات الأساسية. (٢) إختبارات الرقابة.
(٣) الرقابة الداخلية. (٤) التحليل الإحصائي.

١٠-٢٢ (**الهدف ١٠-١**) تتعلق الأسئلة التالية بإختبارات الرقابة، إختر الإجابة الأمثل:

أ - أي من العبارات التالية عن إختبارات الرقابة يتسم بقدر أكبر من الدقة؟

(١) لايمكن أن توفر إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها بشكل متزامن أدلة عن فعالية إجراءات الرقابة الداخلية والأدلة المطلوبة من خلال الإختبارات الأساسية.

(٢) تشمل إختبارات الرقابة الملاحظات الخاصة بالفصل الملائم بين الواجبات التي عادة ما يتم تحديدها في فترة المراجعة العادية.

(٣) إختبارات الرقابة يجب أن تؤسس على التطبيق الملائم لخطة مناسبة للمعاينة الإحصائية.

(٤) يجب عادة تنفيذ إختبارات الرقابة في تاريخ الميزانية أو خلال الفترة التي تلى هذا التاريخ.

ب - ما الذي يمكن تضمينه على نحو أقل إحتمالاً في إختبارات الرقابة التي يقوم بها المراجع؟

(١) التوثيق. (٢) الملاحظة. (٣) الإستفسار. (٤) المصادقة.

حـ - يطلق على المرحلتين اللتين يتعامل فيهما المراجع مع الرقابة الداخلية أحياناً «الفهم والتقدير» و«إختبارات الرقابة». وفي مرحلة إختبارات الرقابة، يسعى المراجع إلى:

(١) التوصل إلى درجة مناسبة من التأكد بأن أنواع الرقابة الداخلية لدى العميل يتم تنفيذها كما هو مخطط لها.

(٢) التوصل إلى أدلة كافية لتوفير أساس مناسب لرأى المراجع.

(٣) التوصل لتأكيد بأن الإنصاح الإعلامي بالقوائم المالية يعد إفصاحاً مناسباً وملائماً.

(٤) التوصل إلى معرفة عن الأساليب والإجراءات الموضوعة لدي العميل.

د - أى من العبارات التالية يعد عادة إجراء مراجعة لإختبار الرقابة؟

(١) إرسال خطابات المصادقات للبنوك.

(٢) جرد ووضع قوائم للنقدية.

(٣) فحص التوقيعات على الشيكات.

(٤) التوصل إلى أو إعداد تسويات حسابات البنوك في تاريخ الميزانية.

١٠ - ٢٣ (**الهدفين ١٠-٤، ١٠-٦**) تتعلق الاسئلة التالية بتتابع وتوقيت إختبارات المراجعة. إختر الإجابة الأمثل.

أ - يتمثل المنهج المنطقي الفكري لقيام المراجع بتقييم الرقابة الداخلية في الخطوات الأربع التالية:

١- تحديد أنواع الرقابة الداخلية التي يجب أن تمنع أو تكتشف الأخطاء والمخالفات.

٢- تحديد أوجه القصور لتحديد أثرها على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يتم تطبيقها وتقديم الاقتراحات إلي العميل.

٣- تحديد ما إذا كانت الإجراءات الضرورية قد تم وضعها وتنفيذها على نحر مرض.

٤- أخذ أنواع الأخطاء والمخالفات التي يمكن وقوعها فى الإعتبار.

ما هو الترتيب للخطوات الأربعة التي يجب تنفيذها

(١) ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ (٢) ١ ، ٣ ، ٤ ، ٢

(٣) ٣ ، ٤ ، ١ ، ٢ (٤) ٤ ، ١ ، ٣ ، ٢

ب - يتمثل تتابع خطوات جمع الأدلة التي تمثل أساساً لرأى المراجع في:

(١) الإختبارات الأساسية، تقدير خطر الرقابة، وإختبارات الرقابة.

(٢) تقدير خطر الرقابة، الإختبارات الأساسية، وإختبارات الرقابة.

(٣) تقدير خطر الرقابة، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية.

(٤) إختبارات الرقابة، تقدير خطر الرقابة، الإختبارات الأساسية.

حـ- ما هو الإجراء الذي يتم تنفيذه بشكل أقل إحتمالاً قبل تاريخ الميزانية مما يلي:

(١) ملاحظة المخزون. (٢) تقدير خطر الرقابة للنقدية المسددة.

(٣) البحث عن الإلتزامات غير المسجلة. (٤) المصادقات الخاصة بالمقبوضات.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٠-٢٤ (الهدفين ١٠-١، ١٠-٢) فيما يلي ١١ إجراء للمراجعة تم نقلها من برنامج مراجعة:

١- جمع ميزان مراجعة الدائنين ومقارنة الإجمالي مع الأستاذ العام.

٢- فحص فواتير الشراء للتحقق من الرصيد الختامي للدائنين.

٣- مقارنة رصيد مصروف ضرائب الأجور مع السنوات السابقة. ويتم من خلال المقارنة أخذ زيادة معدلات ضرائب الأجور في الإعتبار.

٤- المناقشة مع سجل المدفوعات النقدية حول واجباته وملاحظة ما إذا كان من مسئولياته التعامل مع النقدية أو إعداد التسوية مع البنك.

٥- مصادقة مباشرة إلى الموردين بشأن أرصدة الدائنين.

٦- المحاسبة عن تتابع الشيكات في يومية النقدية المسددة لتحديد ما إذا كان هناك شيكات تم إسقاطها.

٧- فحص التوقيعات الخاصة بالمراجعين الداخلين على التسويات الشهرية مع البنك كمؤشر على ما إذا كان قد تم مراجعتها.

٨- فحص فواتير الشراء وعمليات التوثيق الأخرى لدعم العمليات المالية المسجلة في يومية الحيازة.

٩- ضرب معدل العمولة في إجمالي المبيعات ومقارنة الناتج مع مصروف العمولة.

١٠- فحص فواتير الشراء والمستندات الداعمة الأخرى لتحديد ما إذا كانت القيم الكبرى في حساب الصيانة والإصلاح قد تم رسملتها.

١١- فحص التوقيعات على فواتير الشراء التي توضح وجود تحقق داخلي على التسعير والضرب، والجمع الذي قام به المسجل.

المطلوب

أ - توضيح ما إذا كان كل إجراء يمثل إختبار للرقابة، إختبار أساسي للعمليات، صورة من الإجراءات

التحليلية، أو اختبار تفصيلي للأرصدة.

ب - تعريف نوع الأدلة لكل اجراء.

١٠-٢٥ (الأهداف ١٠-١، ١٠-٢، ١٠-٥) فيما يلى إجراءات للمراجعة تخص دوائر عمليات مختلفة:

١- جمع رأسي وأفقي ليومية النقدية المسددة وتتبع الأرصدة بالإستاذ العام.

٢- إختيار عينة من القيود في يومية الحيازة وتتبع كل قيد إلى فاتورة الشراء لتحديد مدى وجود كل عملية حيازة.

٣- فحص معدل دوران المخزون لكل منتج رئيسي والمقارنة مع السنوات السابقة.

٤- مصادقة إلى عينة من أرصدة أوراق الدفع، معدلات الفائدة، وضمانات إلى المقرضين.

٥- جمع ميزان المراجعة للدائنين ومقارنة الرصيد مع الأستاذ العام.

٦- فص التوثيق للعمليات المالية الخاصة بالحيازة قبل وبعد تاريخ الميزانية لتحديد ما إذاكان قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة.

٧- ملاحظة ما إذا كان يتم إعداد قائمة مسبقة للنقدية يومياً وقت إستلامها بواسطة سكرتير الرئيس.

٨- الإستفسار من مدير الإئتمان للتعرف على ما إذا كانت أرصدة المدينون في ميزان المراجعة الزمني قابلة للتحصيل.

المطلوب

أ - عرف لكل إجراء مراجعة دائرة العمليات المالية التي يتم مراجعتها.

ب- عرف لكل إجراء مراجعة نوع الدليل الذي يتم إستخدامه.

حـ- عرف لكل إجراء مراجعة ما إذا كان الإجراء يمثل إختبار للرقابة أو إختبار أساسي.

د - عرف لكل اجراء مراجعة أساسي ما إذا كان الإجراء يمثل اختبار أساسي لعملية مالية، او اختبار تفصيلي للرصيد او اجراءات تحليلية.

هـ - عرف لكل إجراء مراجعة لاختبار الرقابة أو لاختبار أساسي في العمليات المالية هدف او اهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي يجب تحقيقها.

و - عرف لكل اجراء مراجعة الخاص بالاختبارات التفصيلية للأرصدة هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي يجب تحقيقها.

١٠-٢٦ (الهـــدف ١٠-١) عرف لكل نوع من أنواع الرقابة التالية ما إذا كان نوع الرقابة يترك سندا للمراجعة. أيضاً عرف إجراء المراجعة الخاص بإختبار الرقابة الذي يمكن للمراجع إستخدامه لإختبار مدى فعالية الرقابة:

أ - يقوم المسجل المحاسبي بالمحاسبة عن كافة المستندات الخاصة بالشحن وفقاً لأساس شهري.

ب- يقوم مراقب النفقات بإعداد تسويات البنك وهو لايحق له التعامل مع النقدية المحصلة.

حـ- يقوم العاملين يومياً بإستخدام ساعة لتحديد الزمن، ويتابع المشرف عدم قيام أي فرد بتثقيب أكثر من بطاقة زمنية واحدة.

د- يقوم مراقب النفقات بالموافقة على فاتورة الشراء بعد فحص أمر الشراء وتقرير الإستلام المرفقين

بكل فاتورة.

هـ - يقوم الصراف الذي لايحق له التعامل مع الدفاتر المحاسبية بإعداد إيصالات الإيداع وتسليم النقدية المحصلة يومياً مباشرة إلى البنك.

و - يقوم المسجل المحاسبي بالتحقق من السعر، عمليات الضرب والجمع في كافة فواتير البيع التي تزيد قيمتها عن ٣٠٠ دولار والتوقيع على فاتورة البيع المزدوجة عند الإنتهاء من الإجراء.

ز - يتم فتح كافة محتويات البريد وإعداد قائمة مسبقة للنقدية يومياً بواسطة سكرتير الرئيس الذي لايكون له مسئولية أخرى للتعامل مع الأصول أو تسجيل البيانات المحاسبية.

١٠ - ٢٧ (الأهداف ١٠-١، ١٠-٤، ١٠-٥) فيما يلي بعض أنواع الرقابة الداخلية المستقلة التي من الشائع تواجدها في دائرة الحيازة والمدفوعات. يتم أخذ كل نوع من أنواع الرقابة في الإعتبار على نحو مستقل.

١- في نهاية كل شهر يقوم المسجل المحاسبي بالمحاسبة عن كافة تقارير الإستلام سابقة الترقيم (المستندات التي تدل على إستلام البضائع) التي يتم إصدارها خلال الشهر، ويتتبع كل تقرير منها إلى فاتورة الشراء وقيد اليومية في يومية الحيازة التي ترتبط به. ولا تشمل إختبارات المسجل إختبار كل من الكمية أو الوصف الخاصين بالبضاعة التي تم إستلامها.

٢- منع سجل النقدية المسددة من التعامل مع النقدية. ويتم تسوية حساب البنك بواسطة شخص اخر على الرغم من توافر الخبرة الكافية والوقت لدى المسجل للقيام بذلك.

٣- قبل أن يقوم المسجل بالإعداد لدفع مقابل الحيازة بواسطة إدارة الدائنين، يتم إرفاق أمر الشراء وتقرير الإستلام مع فاتورة الشراء التي سيتم دفعها. ويقارن المسجل الكمية في الفاتورة مع تقرير الإستلام وأمر الشراء، ويقارن السعر مع أمر الشراء، ويعيد حساب عمليات الضرب وإعادة جمع الإجمالى وفحص رقم الحساب الموجود في الفاتورة لتحديد ما إذا كان التصنيف قد تم على نحو ملائم ويقوم بتوضيح أدائه لهذه الإجراءات عن طريق التوقيع على الفاتورة.

٤- قبل أن يتم توقيع الشيك من مراقب النفقات، يجب عليه أن يفحص المستندات التي تدعم الشيك وتكون مرفقة به. وفي هذا الوقت يقوم بالتوقيع على كل فاتورة شراء لتوضيح الموافقة.

٥- بعد أن يوقع مراقب النفقات على الشيكات، يقوم السكرتير الخاص به بكتابة رقم الشيك وتاريخ إصدار الشيك على كل مستند يدعم الشيك لمنع إعادة إستخدام المستندات.

المطلوب

أ - في كل نوع من أنواع الرقابة الداخلية أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي يتم إستخدام نوع الرقابة لتحقيقها.

ب- في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر إختبار واحد للرقابة يقوم المراجع بأدائه لإختبار فعالية الرقابة.

حـ - في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر إختبار واحد من الإختبارات الأساسية يقوم المراجع بأدائه لتحديد ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات القانونية قد وقعت فعلاً.

١٠-٢٨ (الأهداف ١٠-١، ١٠-٤، ١٠-٥) تتعلق أنواع الرقابة الداخلية التالية بدائرة الحيازة والمدفوعات، وتم اختيارها من قائمة نموذجية للإستقصاء عن الرقابة الداخلية:

١ - إعادة حساب فواتير الشراء قبل أن يتم دفعها.

٢ – إستخدام قوائم مصدق عليها للسعر عند الحيازة.

٣ – إعداد تقارير إستلام سابقة الترقيم لتدعيم عمليات الحيازة وإجراء المحاسبة الرقمية عنها.

٤ – مقارنة البيانات الموجودة في تقارير الإستلام مع فواتير الشراء قبل تسجيل القيد في يومية الحيازة.

٥– تحديث الملف الرئيسي للدائنين وموازنته وتسويته مع الاستاذ العام شهرياً.

٦ – مراجعة تبويبات الحساب بواسطة شخص اخر غير الذي قام بإعدادها.

٧ – يتم توقيع كافة الشيكات بواسطة المالك أو المدير.

٨ – يقارن الشخص الذي يوقع على الشيك البيانات مع المستندات التي تدعم الشيكات.

٩ – يتم إلغاء المستندات الداعمة بعد توقيع الشيكات.

١٠– يتم إرسال الشيكات بواسطة المالك أو المدير أو شخص يعمل تحت إشرافهما بعد التوقيع.

المطلوب

أ – في كل نوع من أنواع الرقابة، عرف أى عنصر من فئات أنشطة الرقابة الخمس الذي يمكن تطبيقه (الفصل بين الواجبات، الترخيص الملائم، المستندات أو السجلات الملائمة، الفحص الفعلي لكل من الأصول والدفاتر، الفحص المستقل للأداء).

ب – في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات التي يمكن تطبيقها.

جـ– في كل نوع من انواع الرقابة، أكتب إجراء المراجعة الذي يمكن استخدامه لإختبار الرقابة لتحديد مدى فعاليتها.

د – في كل نوع من أنواع الرقابة، عرف التحريف الذي يمكن وقوعه، بإفتراض عدم وجود الرقابة أو عدم فعاليتها.

هـ – في كل تحريف يحتمل وقوعه، عرف إجراء المراجعة الأساسي الذي يحدث وجود التحريف.

١٠– ٢٩ (الأهداف ١٠–٤، ١٠–٦) المحاسب المصرح له J.Scharfer تتبع فلسفة تنفيذ الإختبارات الخاصة بالرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية فتريا في كل عملية مراجعة بتاريخ ٣١ ديسمبر كوسيلة للحفاظ على الوقت الإضافي عند الحد الأدني. وعادة ما يتم تنفيذ الإختبارات الفترية بين شهرى أغسطس ونوفمبر.

المطلوب

أ – تقييم القرار بتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية فترياً.

ب– في ظل أية ظروف يكون مقبولاً ألا يتم تنفيذ اختبارات إضافية للرقابة وإختبارات أساسية للعمليات كجزء من إختبارات المراجعة في نهاية السنة المالية.

حـ – إذا تم إتخاذ قرار بعدم تنفيذ إختبارات إضافية، ما هو أثر ذلك على باقى الإختبارات التي يتم تنفيذها في باقى عملية المراجعة؟

١٠– ٣٠ (الهدفين ١٠–٣، ١٠–٤) فيما يلي عدد من القرارات التي يجب على المراجع أن يتخذها في عملية المراجعة. تعبر الحروف عن الإستنتاجات البديلة التي يمكن أن يتوصل المراجع إليها:

القـــرارات	الإستنتاجات البديلة
١- تحديد ما إذا كان تنفيذ إختبارات الرقابة يكون فعالاً من الوجهة الخاصة بالتكاليف	أ - يكون فعالاً من الوجهة الخاصة بالتكاليف ب - لايكون فعالاص من الوجهة الخاصة بالتكاليف
٢- تنفيذ الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة	حـ - تنفيذ إختبارات مخفضة د - تنفيذ إختبارات موسعة
٣- تقدير خطر الرقابة	هـ - أنواع الرقابة تتسم بالفعالة و - أنواع الرقابة لاتتسم بالفعالية
٤- تنفيذ إختبارات الرقابة	ز - أنواع الرقابة تتسم بالفعالية ح- أنواع الرقابة لا تتسم بالفعالية

المطلوب

أ - عرف التتابع الذي يجب على المراجع أن يقوم من خلاله بإتخاذ القرارات من ١-٤.

ب- عند مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل والمدينون، توصل المراجع للإستنتاجات التالية: أ، د، هـ، ح. ضع هذه الحروف في التتابع الملائم وقيم مدى مناسبة منطق المراجع. فسر إجابتك.

حـ - عند مراجعة المخزون وسجلات تكلفة المخزون المرتبطة به توصل المراجع للاستنتاجات التالية: ب، حـ، و، ز. ضع الحروف في التتابع الملائم وقيم مدى جودة الحكم المهني الذي إستخدمه المراجع. فسر إجابتك.

د - عند مراجعة الأصول الثابتة والدفاتر المرتبطة بالحيازة، توصل المراجع للإستنتاجات التالية: أ، حـ، و، ز. ضع الحروف في التتابع الملائم وقيم مدى جودة الحكم المهني الذي استخدمه المراجع. فسر إجابتك.

هـ - عند مراجعة مصروفات الأجور والإلتزامات المتعلقة بها، سجل المراجع الإستنتاجات التالية: د ، و . ضع الحروف في الترتيب الملائم وقيم مدى جودة الحكم المهني الذي إستخدمه المراجع. فسر إجابتك.

١٠-٣١ (الهدف ١٠-٣) فيما يلي ثلاث مواقف يجب أن يصمم لها المراجع إستراتيجية للمراجعة:

١- يوجد لدي العميل ما يقرب من ٥٠ موقع للمخزون في ثلاث مناطق بالولاية. ويصعب عد المخزون ويمكن ملاحظته فقط عن طريق السفر بالسيارة. وتتسم الرقابة الداخلية بالفعالية على كل من: عمليات الحيازة، المدفوعات النقدية، والسجلات الدائمة. وهذه هى السنة الخامسة التي تقوم فيها بالمراجعة، وكانت نتائج المراجعة في السنوات الماضية دائماً ممتازة. ويتمتع العميل بوضع مالي ممتاز وشركة العميل شركة خاصة لاتطرح أسهماً للإكتتاب العام.

٢- هذه هى السنة الأولى لمراجعة شركة ذات حجم متوسط ترغب في بيع موجوداتها بسبب نقص حاد في التمويل. تشير مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات إلى أن أنواع الرقابة على المدفوعات النقدية تتسم بالامتياز، ولكن لايمكن اعتبار أنواع الرقابة على عمليات الحيازة على أنها فعالة. ولايوجد بالشركة تقارير للإستلام كما لاتوجد سياسة لتسجيل عمليات الحيازة في التوقيت

المناسب. وعند فحص الأستاذ العام، لاحظت وجود العديد من قيود التسوية الكبرى لتصحيح أرصدة الدائنين.

٣- تقوم بإجراء المراجعة لمنشأة صغيرة تعمل في تقديم القروض ويوجد لديها مبالغ كبيرة مستحقة على العملاء. وتتسم أنواع الرقابة بالفعالية على كل من: منح القروض، المتحصلات، والقروض العادية، ويوجد متابعة مكثفة على كافة القروض العادية أسبوعيا. وكنت قد أوصيت بإدخال نظام للحاسب الإلكتروني في السنتين الأخيرتين، ولكن الإدارة تعتقد أن تكلفة ذلك ستكون كبيرة في ضوء الإمكانية المنخفضة على تحقيق الأرباح. وتعد المتحصلات مشكلة مستمرة نظراً لوجود مشاكل مالية حادة لدى العديد من العملاء. ونظراً لوجود ظروف إقتصادية معاكسة، أصبح هناك قدراً كبيراً متزايداً من المبالغ المستحقة، وأصبحت المتحصلات أقل من معدلاتها العادية. وكنت في السنوات الماضية تقوم بإجراء قدر ضئيل نسبياً من قيود التسوية.

المطلوب

أ- في حالة المراجعة الأولى، ما هو مزيج الأدلة الذي توصى به من أنواع الإختبارات الخمسة عند مراجعة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة. قم بتبرير إجابتك. ضمن إجابتك توصيات أداء كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية.

ب- في حالة المراجعة الثانية، ما هو مزيج الأدلة الذي توصى به عند مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات بما في ذلك الدائنين. قم بتبرير إجابتك.

حـ- في حالة المراجعة الثالثة، ما هو مزيج الأدلة الذي توصى به لمراجعة القروض العادية. قم بتبرير إجابتك.

١٠-٣٢ (الهدفين ١٠-١، ١٠-٤) تم تعين B. Jakson لمراجعة عميل لم تقم أي منشأة محاسبة بإجراء المراجعة لديه في السنة السابقة. وعند تنفيذ المراجعة لم يقم بإختبار الأرصدة الإفتتاحية لـ: المدينون، المخزون، أو الدائنون على أساس أن تقرير المراجعة يخص القوائم المالية الختامية التي تشمل الميزانية، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية. ولم يتم إصدار اية قوائم مالية مقارنة.

المطلوب

أ- تفسير الخطأ في تفكير Jakson

ب- إقتراح منهج يمكن لـ Jakson أن يتبعه للتحقق من الرصيد الإفتتاحي للمدينين.

حـ- لماذا لاتظهر نفس المشكلة عند التحقق من الأرصدة الإفتتاحية في عمليات المراجعة المستمرة.

١٠-٣٣ (الهدف ١٠-٣) المراجع المبتدئ K. Bryan تولد لديه شعور بالتشوش نتيجة عدم الإتساق في أسلوب العمل الذي إتبعه الشركاء الثلاث الذين عمل معهم في الثلاث عمليات الأولى من المراجعة التي شارك فيها. ففي عملية المراجعة الأولى، تم إستنفاد وقت كبير في مراجعة النقدية المسددة عن طريق فحص الشيكات الملغاة والمستندات الداعمة للإنفاق، ولم يتم تقريباً إستخدام اختبارات للتحقق من الأصول الثابتة. وفي عملية المراجعة الثانية، طلب منه شريك مختلف أداء اختبارات أقل في جانب النقدية المسددة وسحب عينة أصغر حجماً عما تم في عملية المراجعة الأولى برغم كبر حجم هذه الشركة بالمقارنة مع الشركة في عملية المراجعة الأولى. وفي أحدث عمليات المراجعة التي قام بها تحت إشراف شريك ثالث، تم تنفيذ إختبار شامل للعمليات المالية للنقدية المسددة بأكثر مما تم في

العمليتين السابقتين للمراجعة، كما تم إجراء تحقق مكثف للأصول الثابتة. وفي الواقع، أصر هذا الشريك على القيام بالفحص الفعلي لكافة الأصول الثابتة المسجلة بالدفاتر. وبلغ إجمالي وقت المراجعة في أحدث عمليات المراجعة أكبر من الوقت المستغرق في عمليتى المراجعة السابقتين بالرغم من الحجم الصغير للشركة محل المراجعة. واستنتج Bryan أن الوقت الذي يتم فيه جمع الأدلة يتوقف على رأى شريك المراجعة الذي يقود فريق المراجعة.

المطلوب

أ – أذكر عدداً من العوامل التي يمكن أن تفسر الفرق في زمن جمع الأدلة في كل حالة من حالات المراجعة الثلاث وأيضاً التي تفسر إجمالي وقت المراجعة في كل حالة منها.

ب– ما الذي يمكن أن يقوم به شركاء المراجعة لمساعدة Bryan على فهم الفروق بين حالات المراجعة الثلاث.

حـ– أشرح كيف يمكن أن تعد حالات المراجعة الثلاث مفيدة لـ Bryan لتكوين الحكم المهني لديه. كيف حدث تحسن في جودة الحكم المهني من خلال حالات المراجعة لديه؟

١٠–٣٤ (الهدفين ١٠–٤، ١٠–٦) فيما يلى عدد من الجوانب من عملية مراجعة نموذجية بشركة تنتهى السنة المالية بها في ٣١ يوليو:

١– مصادقة المدينين.

٢ – أداء كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الحيازة والمدفوعات وفي دائرة الأجور والأفراد.

٣– أداء الاختبارات التفصيلية الأخرى لأرصدة الدائنين.

٤– أداء اختبارات لفحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية.

٥– تمهيد التخطيط للمراجعة.

٦– إصدار تقرير المراجعة.

٧– فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.

٨– أداء الإجراءات التحليلية لأرصدة الدائنين.

٩– تحديد خطر المراجعة الممكن قبوله وتحديد التقدير الأولى للأهمية النسبية وتحديد التحريف المقبول.

المطلوب

أ – ترتيب الجمل من ١ إلى ٩ على النحو الذي تتوقعه لاداء مراجعة نموذجية.

ب– تحديد الجوانب التي يجب أدائها على نحو متكرر قبل ٣١ يوليو.

حـــالات عملـــية

١٠–٣٥ (الهدفين ١٠–٣، ١٠–٤) المحاسب المصرح له G. Brewer كان الشريك المسئول في مراجعة الشركة الصناعية Merkle . وهذه الشركة مسجلة في سوق المال الخاص بالغرب الأوسط لمدة ١٣ سنة. وتتمتع هذه الشركة بمعدلات نمو وتحقيق أرباح على نحو ممتاز خلال العقد الماضي نتيجة القيادة الممتازة لـ Bill Merkle وباقى أعضاء الإدارة الأكفاء. ويستمتع الشريك Brewer دائماً

بالعلاقات الوثيقة التي تربطه بالشركة ويفخر دائماً بنفسه لقيامه بتقديم العديد من التعليقات البناءة التي ساعدت في نجاح الشركة عبر السنوات الماضية. وخلال فترات زمنية عديدة بالسنوات القليلة الماضية رغبت منشأة المحاسبة التي يعمل فيها Brewer في تعين فريق مراجعة بديل ضمن سياسة تعاقب المراجعين لمراجعة الشركة، ولكن قوبل ذلك بمقاومة عنيفة من كل من Brewer و Merkle.

خلال السنوات القليلة الأولى للمراجعة، تم ملاحظة أن الرقابة الداخلية تتسم بعدم الملائمة وأن الأفراد بالشركة ليس لديهم التأهيل الملائم للقيام بمسئولياتهم. وبالتالى كان من الضرورى التوصل لقدر مكثف من الأدلة خلال المراجعة، وكان ضرورياً أيضاً إجراء العديد من قيود التسوية. ومع ذلك، ونظراً لأن Brewer شخص مثابر، تم تحسين الرقابة الداخلية على نحو تدريجي وتم أيضاً تعين أفراد أكفاء. وفي السنوات الأخيرة، لم يحدث إجراء أية تسويات نتيجة المراجعة، وتم تخفيض حجم الأدلة التي يتم تجميعها تدريجياً. وخلال السنوات الثلاث الأخيرة، تمكن Brewer من تكريس وقت أقل للمراجعة بسبب السهولة النسبية في تنفيذ المراجعة والتعاون الموجود من الشركة طوال عملية المراجعة.

وفى السنة الحالية من المراجعة، قرر Brewer الإبقاء على زمن الموازنة الإجمالي لعملية المراجعة تقريباً على النحو الذي كان عليه بالسنوات الأخيرة. وتم تعين المراجع المتمرس P. Warren ليكون مسئولا عن المراجعة وهو شخص جديد على العمل ويتسم بالكفاءة العالية. وفي الواقع كان Merkle قد استحوذ على قسماً جديداً نتيجة الإندماج مما سيؤدى بالتالى إلى زيادة الوقت، ولكن كفاءة Warren ستمكنه من تعويض هذا الوقت.

واستغرق العمل الفتوى لإختبارات الرقابة قدراً أكبر من المتوقع نتيجة إستخدام عدداً من المساعدين الجدد، وحدوث تغيير في النظام المحاسبي نحو استخدام الحاسب الإلكتروني عند التعامل مع المخزون والدفاتر المحاسبية، ووجود تغير في أفراد إدارة المحاسبة، ووقوع أخطاء أكثر عند اجراء اختبارات للنظام. ولم يهتم كل من Brewer و Warren بعجز موازنة الوقت، لأنهما يستطيعان بسهولة تعويض ذلك الفرق في نهاية العام.

وفي نهاية العام كلف Warren مسئولية مراجعة المخزون إلى مساعد لم يقم بالمراجعة من قبل ولكنه يتسم بالكفاءة والسرعة في العمل. وعلى الرغم من زيادة القيمة الإجمالية للمخزون، قام بتخفيض حجم العينة عن السنوات الماضية نتيجة وجود اخطاء قليلة بالسنة السابقة. ووجد عدداً من العناصرفي العينة تم زيادة قيمتها نتيجة أخطاء التسعير والتكهين ولكن كان حجم كافة الأخطاء الاجمالى غير هام في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وانهى الإختبارات في ٢٥٪ من العناصر في وقت أقل مما تم بالعام السابق. وتم الإنتهاء من إجمالى المراجعة وفق الجدول المحدد وفي وقت يقل بشكل طفيف عن العام السابق. ويوجد فقط عدد محدود من قيود التسوية بالعام، ويتسم إثنان فقط منهما بالأهمية النسبية. وكان Brewer سعيدا جداً للنتائج التي تحققت وكتب خطاباً خاصاً إلى كل من Warren والمساعد الذي قام بمراجعة المخزون لشكرهما عما قاما به خلال المراجعة.

وبعد مرور ٦ أشهر تلقى Brewer إتصالا هاتفياً من Markle وأبلغه أن الشركة تمر بمصاعب مالية خطيرة. وأظهر فحص تم إجراؤه بعد ذلك أن المخزون يوجد به زيادة كبيرة. ويرجع السبب في هذا التحريف إلى: إدراج عدد من العناصر المتقادمة ضمن رصيد المخزون (في القسم الجديد بصفة خاصة)، أخطاء في التسعير بسبب ادخال النظام الجديد للحاسب الإلكتروني، وإدراج عناصر مخزون لا وجود لها في المخزون ضمن القائمة النهائية للمخزون، حيث قام مراقب النفقات الجديد عمداً بزيادة قيمة المخزون لتعويض الإنخفاض في حجم المبيعات عن العام السابق.

المطلوب

أ – أذكر أوجه القصور الرئيسية في المراجعة ولماذا حدثت.

ب– ما هى الأمور التي اتضحت لـ Brewer خلال تنفيذ المراجعة.

حـ– إذا تم مقاضاة منشأة المحاسبة التي يعمل فيها Brewer من قبل المساهمين أو الدائنين، ما هى النتائج المحتملة؟

١٠–٣٦ (الهدفين ١٠–٣، ١٠–٤) منذ عدة سنوات كان McClain Plastics عميلاً لمنشأة المحاسبة Smith & Barnes (BRS&B) . وتم إنشاء McClain Plastics بواسطة E. McClain الذي يمتلك ٥١٪ من الأسهم. ويمتلك باقي الأسهم مايقرب من ٢٠٠ مسهم يمثلون مستثمرين دون أن يحملوا بمسئولية تنفيذية. وتقوم الشركة بتصنيع منتجات يمثل البلاستيك المادة الخام الرئيسية فيها. بعض هذه المنتجات يتم انتاجه من خلال الطلب، ولكن معظم المنتجات يتم إنتاجها وإدراجها ضمن المخزون. ومن أمثلة المنتجات المقاعد البلاستيكية التي تستخدم في المكاتب المفروشة بالسجاد. ويوجد منتج اخر يتمثل في بطانات البلاستيك التي تستخدم في تثبيت ببعض أنظمة الربط والإحكام.

ونمت الشركة من شركة صغيرة تقوم بإنتاج اثنين من المنتجات، عندما تعاقدت لأول مرة مع BRS & B، إلى شركة ناجحة تقوم بإنتاج العديد من المنتجات المتنوعة. وعندما أصبح R. Sessions مديراً للمراجعة في BRS & B ، بلغ حجم المبيعات ٢٠ مليون دولار وحجم الأرباح ١,٩ مليون دولار. ولم تحدث مشاكل غير عادية خلال المراجعة في السنوات الماضية وبالتالى تقوم BRS & B بإصدار تقرير نظيف كل عام عن المراجعة.

ويتمثل منهج المراجعة الذي تتبعه BRS & B دائماً عند مراجعة هذه الشركة في منهج المراجعة القائم على الاختبارات الأساسية. وفي ظل هذا المنهج، يتوصل المراجع المسئول عن عملية المراجعة إلى فهم الرقابة الداخلية، ولكن يفترض ان يكون خطر الرقابة عند الحد الاقصى (١٠٠٪). ويتم تنفيذ الإجراءات التحليلية بشكل مكثف على الأرصدة في قائمة الدخل وفحص التقلبات غير العادية. ويتم تنفيذ إجراءات المراجعة التفصيلية على أرصدة الميزانية. وتتمثل النظرية في أنه إذا كانت أرصدة الميزانية في نهاية العام تتسم بالصحة، وتم مراجعة أرصدة الميزانية الإفتتاحية بالسنة المالية، يجب ان تتسم كل من الأرباح المحتجزة وقائمة الدخل بالصحة.

الجزء الأول

عند تقييم منهج المراجعة الذي يستخدم في شركة McClain في المراجعة التي تتم بالعام الحالي، يرى Sessions أن منهج المراجعة القائم على الاختبارات الأساسية يقع بالتأكيد ضمن حدود معايير المراجعة المتعارف عليها، ولكنه يعد ملائما فقط في مراجعة الشركات الصغرى. وفي رأيه أن شركة مثل McClain Plastics يبلغ حجم مبيعاتها ٢٠ مليون دولار وعدد العاملين بها ٤٦ قد وصلت إلى حجم يكون معه أمرا غير اقتصاديا وربما أمرا غير حكيماً أن يتم التركيز علي أداء كافة الاختبارات بأرصدة الميزانية. وبالتالى صمم برنامج مراجعة يؤكد على التعرف على أنواع الرقابة في كافة دورات العمليات المالية الرئيسية ويتم ايضا خلاله تنفيذ اختبارات الرقابة. وتتمثل المنفعة الاقتصادية من ذلك في منهج «تخفيض خطر الرقابة» الذي يتم من خلاله إستغراق وقتاً أطول لإختبار الرقابة لموازنة تخفيض الاختبارات التفصيلية لحسابات الميزانية.

وعند تخطيط اختبارات مراجعة المخزون، استخدم Sessions نموذج خطر المراجعة الموجود بنشرات معايير المراجعة لتحديد عدد عناصر المخزون التي سيتم اختبارها في نهاية العام بواسطة BRS & B نظراً لأن عدد العناصر من المنتجات يختلف وايضا تختلف المنتجات في المواصفات والحجم

واللون، يتكون المخزون بالشركة من ٢٤٥٠ عنصر مختلف. ويتم مراقبة المخزون بإستخدام النظام الدائم لإداة المخزون الذي يستخدم قاعدة بيانات مترابطة.

وعند إستخدام نموذج خطر المراجعة لمراجعة المخزون، يرى Sessions ان تحديد خطر المراجعة عند مستوى ٥٪ يعد أمراً مقبولاً. وقدر الخطر الطبيعي عند مستوى مرفع (١٠٠٪) بسبب أن المخزون بطبيعته يكون عرضة للعديد من التحريفات. وبناء على فهم الدوائر الخاصة بالعمليات المالية المناسبة، رأى Sessions أن الرقابة الداخلية تتسم بالجودة. وبالتالى قدر خطر الرقابة عند مستوى منخفض (٥٠٪)، قبل أداء اختبارات الرقابة.

قام Sessions أيضاً بتخطيط استخدام الإجراءات التحليلية لإختبار المخزون. وتشمل هذه الإختبارات مقارنة الهامش الإجمالي للربح شهرياً وفحص العناصر بطيئة الحركة. ورأى Sessions أن هذه الاختبارات يمكن ان توفر تأكيدا قدره ٤٠٪. وتشمل الاختبارات الأساسية التفصيلية اختبار كل من: كمية، تكلفة، والقيمة القابلة للتحقق للمخزون في تاريخ فترى قبل شهرين من نهاية العام. وسيتم تنفيذ اختبارات الفاصل الزمني عند نهاية العام. وسيتم الاعتماد على كل من الاستفسار والاجرادات التحليلية للتوصل الى تأكيد عن الأحداث التي تقع بين تاريخ المراجعة الفتري ونهاية السنة المالية.

المطلوب

أ - تحديد ما هى الجوانب التي يمكن تنفيذها بشكل أكثر احتمالا عند اتباع منهج «تخفيض خطر الرقابة» ومنهج «المراجعة القائمة على الاختبارات الأساسية»:

(١) تقدير خطر المراجعة المكن قبوله. (٢) تقدير الخطر الطبيعي.

(٣) التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية. (٤) تقدير خطر الرقابة في مستوى أقل من ١٠٠٪.

(٥) تنفيذ الإجراءات التحليلية. (٦) تقدير خطر الإكتشاف المخطط.

ب - ما هى المزايا التي ستنتج عن اتباع منهج «تخفيض خطر الرقابة» الذي يخطط Sessions لإستخدامه ولاتتوافر في منهج «المراجعة القائمة على الاختبارات الأساسية» الذي سبق استخدامه في مراجعة شركة McClain Plastics؟

حـ- ما هى المزايا الخاصة بمنهج «المراجعة القائمة على الاختبارات الأساسية» والتي لاتتوفر في منهج «تخفيض خطر الرقابة»؟

الجزء الثاني

أقر الشريك المسئول عن عملية المراجعة المنهج الذي أوصى به Sessions. وعند تخطيط أدلة المراجعة للإختبارات التفصيلية للمخزون، تم تطبيق نموذج خطر المراجعة وتوفرت النتائج على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر} \times \text{خ أ ت}}$$

حيث:

خ ك = خطر الإختبارات التفصيلية

خ م م = خطر المراجعة المكن قبوله

خ ط = الخطر الطبيعي
خ ر = خطر الرقابة
خ أ ت = خطر الإجراءات التحليلية

وبالتالى يتم إستخدام تقديرات وأحكام Sessions السابق عرضها على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{,٠٥}{١ \times ,٥ \times ,٦}$$

$$\text{خ ك} = ,١٧$$

المطلوب

أ- تفسير ماذا تعنى ,١٧ في هذه المراجعة.

ب- حساب خ ك بإفتراض أن Sessions قد قدر خطر الرقابة عند مستوى ١٠٠٪ وتظل باقى تقديرات الأخطار كما هى.

حـ- بيان أثر إجابتك في المطلوب « ب » على كل من إجراءات المراجعة المخططة وحجم العينة عند مراجعة المخزون بالمقارنة مع ,١٧ التي قام Sessions بحسابها.

الجزء الثالث

على الرغم من أن تخطيط المراجعة تم على نحو جيد، إتضح من خلال النتائج الفعلية بعض المفاجآت فعند أداء اختبارات الرقابة لعمليات الحيازة والاضافات بالمخزون الدائم، اكتشف المراجع الذي يؤدى الاختبارات وجود معدلات استثنائية للعديد من أنواع الرقابة الهامة بشكل اكثر ارتفاعاً عن المتوقع. ونتيجة لذلك اعتبر هذا المراجع أن الرقابة الداخلية تتسم بالضعف، وبالتالى تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى ٨٠٪ بدلاً من مستوى ٥٠٪ الذي تم استخدامه. وبالتالى أعاد هذا المراجع حساب نموذج خطر المراجعة على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{,٠٥}{١ \times ,٨ \times ,٦}$$

$$\text{خ ك} = ,١$$

ورأى هذا المراجع أن مستوى ١٠٪ من خطر الاختبارات التفصيلية يمثل مدى متوسط وبالتالى أوصى بعدم زيادة حجم العينة في الإختبارات الأساسية.

المطلوب

هل تتفق مع رأي المراجع الذى قام بتعديل الأحكام الخاصة بأثر اختبارات الرقابة على الاختبارات الأساسية المخططة؟ أشرح طبيعة وأساس أى شكل من أشكال عدم الإتفاق.

الفصل الحادى عشر:

مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Audit of Sales and Collection Cycle:Tests of Control and Substantive tests of Transactions

بساطة الإختيار - الإعتماد على الرقابة الداخلية أو التخلى عن المراجعة

شركة City Finance أحد أكبر العملاء التي تتعامل مع مكتب Pittsburgh الخاص بإحدى منشآت المحاسبة الست الكبرى. وتمثل هذه الشركة تكتلاً يقدم الخدمات المالية من خلال آلاف المكاتب تقريباً بالولايات المتحدة وكندا، والمكاتب التي يتم إستخدامها كمراسلين عبر البحار. وتحتوى دفاتر الشركة على ملايين الحسابات الخاصة بالمدينين وملايين من العمليات المالية التي يتم تشغيلها خلال العام.

ويوجد مركز الحاسب الإلكتروني بالشركة في حجرة كبيرة تحتوى على العديد من أجهزة الحاسب الإلكتروني العملاقة وعدد كبير من المعدات الإضافية. ويوجد نظامين متكاملين للإتصال المباشر On-Line، يعمل أحدهما لإسترجاع المعلومات من الاخر، فإذا حدث عطل بالأنظمة سيتوقف التشغيل في كافة فروع الشركة.

ويوجد بالشركة نظاماً غير عادى للضبط والتوازن يتم من خلاله تسوية العمليات المالية التي تم تسجيلها في مكاتب الفروع مع عمليات مراقبة يومية لتشغيل البيانات والتي يتم تسويتها بالتالى مع حسابات البنوك الخارجية التي يتم تسجيلها شهريا. وعندما ينتج عن ممارسات التسوية الكبيرة ما يشير إلى وجود موقف لايحدث فيه التوازن، يتم إتباع إجراءات خاصة لحل المشكلة بسرعة قدر الإمكان. ويوجد عدد كبير من العاملين في إدارة المراجعة الداخلية للإشراف على عمليات الفحص الخاصة التي يجب القيام بها.

ونظراً لأن شركة City Finance طرحت أسهمها للإكتتاب العام، يجب عليها أن تقدم التقرير 10-k إلى هيئة سوق المال في غضون ٩٠ يوم من تاريخ إنتهاء السنة المالية. بالإضافة إلى ذلك، ترغب الشركة في إعلان الأرباح السنوية وإصدار التقرير السنوي بعد إنتهاء السنة المالية بوقت بسيط قدر الإمكان. وفي ظل هذه الظروف، يوجد دائما ضغوط كبيرة على منشأة المحاسبة للإنتهاء من المراجعة على نحو سريع.

ويتمثل السؤال لتخطيط المراجعة النموذجي في: «ماهو المقدار الكافي للإعتماد على الرقابة الداخلية؟»، في حالة شركة City Finance توجد إجابة واحدة فقط: يجب الاعتماد عليها كثيراً قدر الإمكان. والا، كيف يمكن الإنتهاء من عملية المراجعة في الوقت المطلوب، هل يجب فقط وضع تكلفة مراجعة الرقابة عند المستوى الملائم؟. وبالتالى، ستنفذ منشأة المحاسبة المراجعة عن طريق الإعتماد بشكل كبير على: رقابة تشغيل البيانات، عمليات التسوية، وإجراءات المراجعة الداخلية. وسيتم اختبار هذه الأنواع من الرقابة بشكل مكثف مع تنفيذ العديد من الإختبارات الأساسية المرتبطة بها قبل إنتهاء العام. وبكل صدق، إذا لم يكن هناك رقابة داخلية ممتازة في شركة City Finance، ستعترف منشأة المحاسبة بإستحالة أداء المراجعة بهذه الشركة.

* * * *

الهدف التعليمي ١١-١: التعرف على العمليات والحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل

يتمثل الهدف العام من مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل في تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات التي تتأثر بالدائرة قد تم عرضها بعدالة بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتشمل دائرة المبيعات والتحصيل النموذجية الحسابات التالية:

- المبيعات.
- مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات.
- مصروفات الديون المعدومة.
- الخصم المسموح به.
- المدينون عن التجارة.
- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- النقدية في البنك (الجانب المدين من النقدية المحصلة).

وعلى سبيل المثال، عند مراجعة ميزان المراجعة المعدل في شركة Hillsburg Hardware Co. المعروض بالفصل الخامس، يتضح أن الحسابات التي تتأثر بدائرة المبيعات والتحصيل قد تم تعريفها بالعلامة المميزة «م». وتم إدراج كل من الحسابات السابق ذكرها في هذا الفصل عدا الخصم المسموح به. وفي عمليات المراجعة الأخرى، يمكن أن تختلف أسماء وطبيعة الحسابات، بالطبع، بناء على النشاط والعميل محل المراجعة. حيث توجد أسماء مختلفة للحسابات في: نشاط الخدمات، شركة التجزئة، وشركة التأمين، ولكن تظل المفاهيم الأساسية كما هى. ولتوفير إطار يمكن الرجوع إليه لفهم محتوى هذا الفصل، يفترض التعامل مع شركة تقوم بتجارة الجملة.

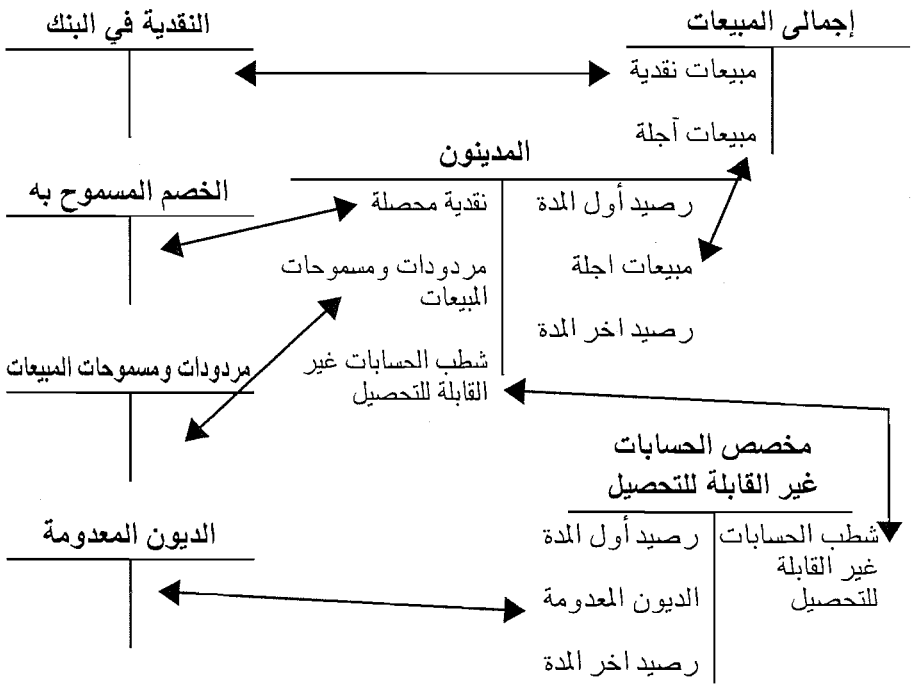
ويوضح الشكل ١١-١ ملخصاً موجزاً لتدفق المعلومات المحاسبية خلال الحسابات المختلفة في دائرة المبيعات والتحصيل عن طريق إستخدام الشكل T للتعبير عن الحسابات ويظهر الشكل أن هناك خمس عمليات تتضمنها دائرة المبيعات والتحصيل:

- المبيعات (نقداً وعلى الأجل).
- النقدية المحصلة.
- مردودات ومسموحات المبيعات.
- شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل.
- مصروف الديون المعدومة.

يوضح الشكل ١١-١ أيضاً أنه بإستثناء المبيعات النقدية، يتم إدراج كل عملية مالية وكل قيمة مالية في النهاية في حسابين من حسابات الميزانية هما المدينون أو مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وللتبسيط، يفترض أن أنواع الرقابة الداخلية يتم إتباعها بشكل واحد لكل من المبيعات النقدية والمبيعات على الأجل.

وفي معظم الأحيان، يمكن تنفيذ مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل بشكل مستقل عن مراجعة الدوائر الأخرى ويمكن دمجها من خلال التقدير الشخصي للمراجعين مع باقي الأجزاء من المراجعة عند إستكمال عملية جمع الأدلة. ويجب أن يراعى المراجعون ما يتطلبه مفهوم الأهمية النسبية من الأخذ في الإعتبار لتجميع التحريفات في كافة أجزاء المراجعة قبل التوصل للحكم النهائي عن عدالة العرض في القوائم المالية. ويتم التوصل لذلك عن طريق التوقف في فترات زمنية مختلفة طوال عملية المراجعة لتجميع كافة الأجزاء معا من خلال إجراء التكامل فيما بينها.

الشكل ١١-١
الحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل



ويتم إستخدام أنواع اختبارات المراجعة التي تم مناقشتها بالفصل العاشر وتم عرضها بالشكل ١٠-٢ على نحو مكثف عند مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل. ويتم إستخدام اختبارات الرقابة بصفة أساسية لاختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية على العمليات الخمس بالدائرة. أما الإختبارات الأساسية للعمليات المالية فيتم إستخدامها لإختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية ولإختبار القيم النقدية لنفس العمليات الخمس. ويتم إستخدام الإجراءات التحليلية لإختبار العلاقات بين أرصدة الحسابات بالدائرة، فيما بينها وأيضاً بالمقارنة مع الأرصدة في الأعوام السابقة. أما الإختبارات التفصيلية للأرصدة فيتم إستخدامها للتحقق من الأرصدة الختامية للحسابات، وبصفة خاصة رصيد المدينين. وسيتم في هذا الفصل دراسة كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية.

طبيعة دائرة المبيعات والتحصيل Nature of the Sales and Collection Cycle

تشمل دائرة المبيعات والتحصيل القرارات والعمليات التشغيلية الخاصة بتحويل ملكية البضائع والخدمات إلى العملاء بعدما تصبح متاحة للبيع. وتبدأ بتلقى الطلبات من العميل وتنتهى بتحويل المواد أو الخدمات إلى المدينين وفي النهاية إلى النقدية.

وتشمل العديد من العمليات والحسابات ووظائف الأعمال كما تشمل أيضاً عدداً من المستندات والدفاتر. ويوضح الجدول ١١-١ كل ما سبق.

وظائف الأعمال بالدائرة والمستندات والدفاتر الخاصة بها
Business Functions in the cycle and Related documents and Records

الهدف التعليمي ١١-٢: وصف وظائف الأعمال والمستندات والدفاتر بدائرة المبيعات والتحصيل

تتمثل وظائف الأعمال في الدائرة في الأنشطة الرئيسية التي يجب أن يتم أدائها داخل المنظمة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية. ويعرف العمود الثالث بالجدول ١١-١ ثماني وظائف للأعمال ضمن إطار الدائرة النموذجية للمبيعات والتحصيل. ويعد فهم هذه الوظائف في دائرة المبيعات والتحصيل أمراً مفيداً لفهم كيفية تنفيذ المراجعة في الدائرة. وغالباً ما يجد الطلاب صعوبة في تصور ماهية المستندات التي يجب تواجدها بأى جانب بالمراجعة وكيف يمكن تتبعها داخل منظمة العميل. وسيتم في هذا الجزء اختبار وظائف الأعمال الخاصة بدائرة المبيعات والتحصيل وأهم المستندات المتعارف عليها في كل وظيفة.

تشغيل أوامر العميل Processing Customer Prders

يمثل طلب العميل للبضائع نقطة البداية للدائرة ككل. ويمثل من الوجهة القانونية عرضاً لشراء البضائع بشروط محددة. وينتج عن إستلام أمر العميل عادة أمراً للبيع فورياً.

أمر العميل. يمثل طلب العميل للسلعة. ويمكن إستقباله تليفونياً، أو بخطاب، يتم التوصل إليه عن طريق رجل بيع أو بطرق أخرى.

أمر البيع. يمثل مستند لوصف، كمية، والمعلومات المرتبطة بالبضائع التي طلبها العميل. ويستخدم بصفة متكررة لتوضيح الموافقة على الإئتمان والترخيص بالشحن.

منح الإئتمان Granting Credit

قبل أن يتم شحن البضائع، يجب ان يوافق على الإئتمان شخص لديه السلطة المناسبة عند البيع على الأجل للعميل. وينتج عن القصور في ممارسة الموافقة على الإئتمان زيادة في حجم الديون المعدومة وحسابات المدينين المشكوك في تحصيلها. وفي معظم المنشآت، يكون التأشير بالموافقة على الإئتمان في أوامر البيع بمثابة موافقة على شحن البضائع.

شحن البضائع Shipping Goods

تمثل هذه الوظيفة الهامة النقطة الأولى بالدائرة التي يتم من خلالها التخلى عن الأصول المملوكة للشركة. وتعترف معظم الشركات بالمبيعات عندما يتم شحن البضائع. ويتم إعداد مستند الشحن في وقت الشحن؛ ويمكن تنفيذ ذلك بشكل تلقائى بواسطة الحاسب الإلكتروني بناء على المعلومات الموجودة في أمر البيع. وبعد مستند الشحن، الذي يتكون عادة من فاتورة شحن من عدة صور، مستنداً أساسيا لإرسال فاتورة الشحن إلى العملاء. وتقوم الشركات التي تحتفظ بسجلات دائمة للمخزون بتحديث هذه السجلات بناء على المعلومات الخاصة بالشحن.

مستند الشحن. يتم إعداد مستند الشحن لبدء شحن البضائع، ويتم فيه توضيح وصف السلع، تحديد الكمية التي تم شحنها، وباقي المعلومات المناسبة الأخرى. ويتم إرسال المستند الأصلي للعميل والإحتفاظ بصورة أو أكثر. ويتم إستخدامه كمؤشر لإرسال الفاتورة للعميل. ومن أنواع مستندات الشحن بوليصة الشحن Bill of Lading التي تمثل عقداً مكتوباً بين الناقل والبائع لتسليم وشحن

الجدول ١١-١

العمليات، الحسابات، وظائف الأعمال، والمستندات والدفاتر المرتبطة بدائرة المبيعات والتحصيل

العمليات	الحسابات	وظائف الأعمال	المستندات والدفاتر
المبيعات	المبيعات المدينون	تشغيل أوامر العملاء منح الإئتمان شحن البضائع أرسال الفواتير للعملاء وتسجيل المبيعات	أمر العميل أمر البيع أمر العميل أو أمر البيع مستند الشحن فاتورة المبيعات يومية المبيعات تقرير ملخص المبيعات الملف الرئيسي للمدينين ميزان المراجعة للمدينين القوائم الشهرية
تحصيل النقدية	النقدية بالبنك (الجانب المدين من النقدية المحصلة) المدينون	تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة	إشعار التحويل قائمة مسبقة بالنقدية المحصلة يومية النقدية المحصلة
مردودات ومسموحات المبيعات	مردودات ومسموحات المبيعات المدينون	تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات	مذكرة الإئتمان يومية مردودات ومسموحات المبيعات
شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل	المدينون مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	شطب المدينين غير القادرين على السداد	نموذج صلاحية شطب الحساب غير القابل للتحصيل
مصروف الديون المعدومة	مصروف الديون المعدومة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	توفير الوظائف الخاصة بالديون المعدومة (تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها)	غير قابل للتطبيق

البضائع. وعادة ما تتضمن فاتورة الشحن فقط عدد الصناديق أو الأرطال التي يتم شحنها، بدلاً من أن تحتوى على تفاصيل كاملة عن الوصف والكمية. وخلال هذا الكتاب، سنفترض أن بوليصة الشحن تتضمن تفاصيل كاملة. ويقوم مشغل الحاسب الإلكتروني بإدخال القيد الرئيسي إلى الحاسب الإلكتروني والذي يتضمن وصف البضائع التي تم شحنها في مستند الشحن.

إرسال الفواتير إلى العملاء وتسجيل المبيعات Billing Customers and Recording

نظراً لأن إرسال الفواتير إلى العملاء تمثل الوسيلة التي يتم عن طريقها إبلاغ العميل بالقيمة المستحقة على البضائع، فيجب إعدادها على نحو صحيح وفي الوقت المناسب. ويتمثل أهم الجوانب في إرسال الفاتورة في: التأكد من أن كافة البضائع التي تم شحنها قد تم إعداد وإرسال فواتير عنها، لم يتم إرسال أكثر من فاتورة لشحنة واحدة، وأن كل عميل قد تم إرسال الفاتورة التي تتضمن القيمة المستحقة عليه فعلاً. ويتوقف إرسال الفاتورة بالقيمة الملائمة على تحميل العميل بالكمية التي تم شحنها إليه بالسعر المرخص به. ويشمل السعر المرخص به أمور مثل: سعر الشحن، التأمين، وشروط الدفع.

وفي معظم النظم، يشمل إرسال الفاتورة للعميل إعداد صورة متعددة من فاتورة البيع والتحديث المتزامن: لملف العمليات المالية للمبيعات، الملف الرئيسي للمدينين، والملف الرئيسي للإستاذ العام لكل من المبيعات والمدينين. ويتم إستخدام هذه المعلومات في: التسجيل في يومية المبيعات، بالإضافة إلى النقدية المحصلة وعمليات الإئتمان المتنوعة، والسماح بإعداد ميزان المراجعة لحسابات المدينين.

فاتورة البيع. مستند يشمل وصف وكمية البضائع المباعة، السعر بما في ذلك قيمة الشحن، التأمين، الشروط، وباقي المعلومات المناسبة الأخرى. وعادة ما يتم إعدادها تلقائياً من خلال الحاسب الإلكتروني بعدما يتم إدخال كل من: رقم العميل، الكمية، الموقع الذي سيتم نقل البضائع إليه، وشروط البيع. وتمثل فاتورة البيع وسيلة لإبلاغ العميل بقيمة المبيعات والتاريخ الذي يستحق الدفع فيه. ويتم إرسال الفاتورة الأصلية للعميل مع الإحتفاظ بصورة أو أكثر.

يومية المبيعات. تمثل دفتر يومية يتم فيه تسجيل العمليات المالية للمبيعات. وتشمل اليومية التفصيلية للمبيعات كافة العمليات المالية للمبيعات. ويتم عادة فيها توضيح إجمالي المبيعات لتبويبات مختلفة، مثل: خطوط الإنتاج، إدخال المدينين، والديون وصور الإئتمان المتنوعة. ويمكن أيضاً أن تشمل يومية المبيعات العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات. وسيتم التوصل إلى هذه اليومية في أية فترة عن طريق العمليات المالية للمبيعات المدرجة بالملفات الخاصة بالحاسب الإلكتروني.

تقرير ملخص المبيعات. مستند يتم إستخراجه بواسطة الحاسب الإلكتروني يتم فيه تلخيص المبيعات للفترة. ويشمل التقرير عادة معلومات تحليلية عن المكونات الرئيسية مثل رجل البيع، المنتج، أو المقاطعة.

الملف الرئيسي للمدينين. ملف يتم فيه تسجيل: المبيعات الفردية، النقدية المحصلة، ومردودات ومسموحات المبيعات لكل عميل مع الإحتفاظ برصيد حساب لكل عميل. ويتم تحديث الملف الرئيسي من خلال ملفات العمليات المالية بالحاسب الإلكتروني عن: المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، والنقدية المحصلة. ويجب أن يتساوى إجمالي أرصدة الحسابات الفردية بالملف الرئيسي مع إجمالي أرصدة المدينين بالأستاذ العام. وتظهر مخرجات الملف الرئيسي للمدينين كل من: إسم العميل، الرصيد الإفتتاحي للمدينين، كل عملية مالية من المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، النقدية المحصلة، والرصيد الختامي. وعندما يتم إستخدام مصطلح الملف الرئيسي في هذا الكتاب، فإنه

يعبر عن ملف الحاسب الإلكتروني أو مخرجات هذا الملف. ويطلق عليه أحيانا الأستاذ المساعد للمدينين أو الأستاذ الفرعي للمدينين.

ميزان المراجعة للمدينين. يمثل قائمة بالقيم المستحقة على كل عميل في تاريخ محدد. ويتم إعداده مباشرة من الملف الرئيسي للمدينين. وهو يمثل عادة ميزان زمني للمراجعة يظهر عمر مكونات رصيد كل عميل في تاريخ التقرير.

القوائم الشهرية. مستند يتم إرساله إلى كل عميل لتوضيح: الرصيد الإفتتاحي للمدين، قيم وتاريخ كل عملية بيع، المدفوعات النقدية التي تم إستلامها، مذكرات الإئتمان التي تم إصدارها والرصيد الختامي المستحق. وهو يمثل في جوهره جزءاً من الملف الرئيسي للمدينين يخص العميل.

تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة Processing and Recording Cash Receipts

تعد الوظائف الأربعة السابق ذكرها وظائف ضرورية لنقل البضائع إلى العميل وإرسال الفواتير المناسبة إليه وإثبات إنعكاس ذلك على المعلومات بالدفاتر المحاسبية. وتتمثل نتيجة هذه الوظائف الأربعة في العمليات المالية للمبيعات. وتتضمن الوظائف الأربعة الباقية: تحصيل وتسجيل النقدية، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل، والإحتياط للديون المعدومة.

ويشمل تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة: الإستلام، الإيداع، وتسجيل النقدية. وتتضمن النقدية كل من العملات والشيكات. ويتمثل الإهتمام الأكبر في إمكانية وقوع السرقة. ويمكن أن تحدث السرقة قبل إثبات النقدية في السجلات أو بعد ذلك. ويتمثل الإعتبار الأهم في التعامل مع النقدية المحصلة بضرورة إيداع كافة أنواع النقدية في البنك بالقيمة الصحيحة وفي الوقت المناسب مع تسجيلها في ملف العمليات المالية للنقدية المحصلة والذي يتم إستخدامه للتسجيل في يومية النقدية المحصلة وتحديث الملفات الرئيسية للمدينين ودفتر الأستاذ العام، ولذلك يعد إشعارا التحويل أمراً هاماً في هذا الصدد.

إشعار التحويل. مستند يتم إرفاقه مع فاتورة البيع التي يتم إرسالها إلى العميل ويمكن رده مع الدفع النقدي إلى البائع. ويتم إستخدامه لتوضيح: اسم العميل، رقم فاتورة البيع، قيمة الفاتورة عند إستلام المدفوعات. فإذا لم يقم العميل بإرفاق إشعار التحويل عند الدفع، من المتعارف عليه أن يقوم الشخص الذي يفض البريد بإعداد إشعار في وقت فض البريد. ويتم إستخدام إشعار التحويل للسماح بإيداع النقدية فوراً ولتحسين الرقابة على حماية الأصول.

القائمة المسبقة للنقدية المحصلة Prelisting. قائمة يتم إعدادها بواسطة شخص مستقل (شخص ليس له حق التعامل مع النقدية وليس عليه مسئولية تسجيل المبيعات أو المدينين) عند إستلام النقدية. ويتم إستخدامها للتحقق من ما إذا كانت النقدية المحصلة قد تم تسجيلها وإيداعها بالقيمة الصحيحة وفي الوقت المناسب.

يومية النقدية المحصلة. دفتر يومية يتم فيه تسجيل النقدية المحصلة من: المتحصلات، المبيعات النقدية وباقي أنواع النقدية التي يتم تحصيلها. ويتم فيه: التعرف على إجمالى النقدية التي تم استلامها، القيمة الإجمالية للإئتمان على المدينين نتيجة المبيعات الأصلية: الخصم التجارى والخصم المسموح به، وباقى أنواع الديون والأئتمان الأخرى. ويتم تدعيم القيود اليومية بيومية النقدية المحصلة بإشعارات التحويل. ويتم التوصل إلى اليومية بأى وقت من خلال العمليات المالية للنقدية المحصلة المدرجة في ملفات الحاسب الإلكتروني.

تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات
Processing and Recording Sales Returns and Allowances

إذا شعر العميل بعدم الرضاء عن البضائع، يمكن للبائع أن يقبل رد البضائع أو تخفيض قيمة الدين على العميل. وعادة ما تعد الشركة تقرير إستلام عن البضائع المرتدة مع ردها إلى المخزون. ويجب تسجيل مردودات ومسموحات المبيعات بشكل صحيح في ملف العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات والملف الرئيسي للمدينين. ويتم عادة إصدار مذكرة للمردودات والمسموحات للمساعدة في الحفاظ على الرقابة لتسهيل إمساك الدفاتر.

مذكرة الإئتمان. مستند يعبر عن التخفيض في القيمة المستحقة على العميل نتيجة رد البضائع أو منح المسموحات إلى العميل. ويأخذ نفس شكل فاتورة البيع ولكن يدعم الخفض في رصيد المدينين وليس الزيادة.

يومية مردودات ومسموحات المبيعات. دفتر يومية يتم فيه تسجيل مردودات ومسموحات المبيعات، ويؤدى نفس وظيفة دفتر يومية المبيعات. وتقوم العديد من الشركات بتسجيل هذه العمليات المالية في يومية المبيعات بدلاً من تخصيص يومية منفصلة لها.

شطب حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل Charging off Uncollectible Accounts Receivable

على الرغم من الجهد المخلص الذي تبذله إدارة الإئتمان، إلا أنه قد يقوم بعض العملاء بعدم سداد الفواتير الخاصة بهم. وعندما تتوصل الشركة إلى إستنتاج مؤداه عدم إمكانية تحصيل القيمة، يجب أن يتم شطبها. وعادة مايحدث ذلك بعد إعلان إفلاس العميل أو أن القيمة قد تم تحويلها إلى هيئة للتحصيل. ويتطلب الأمر من الوجهة المحاسبية المناسبة أن يتم تسوية هذه الحسابات غير القابلة للتحصيل.

نموذج صلاحية شطب الحساب غير القابل للتحصيل. يتمثل في مستند يستخدم داخلياً يتم فيه توضيح سلطة شطب حساب أحد المدينين وإعتباره غير قابل للتحصيل.

الاحتياط للديون المعدومة Providing for bad Debets

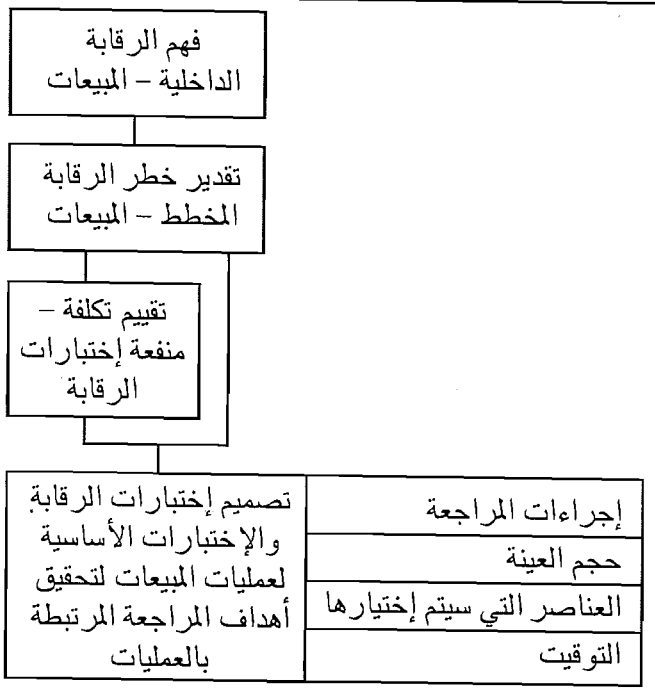
يجب أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها كافياً ليستوعب قيمة مبيعات الفترة الحالية التي لن تتمكن الشركة من تحصيلها في المستقبل. ويمثل هذا المخصص في معظم الشركات قيمة مبتقية تنتج عن تسوية الإدارة في نهاية الفترة للقيمة المسموح بها من الحسابات غير القابلة للتحصيل.

منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات
Methodology for designing Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions for Sales

الهدف التعليمي ١١-٣: تحديد أنواع الرقابة الداخلية على عمليات المبيعات، تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وتقدير خطر الرقابة المرتبط بها

يوضح الشكل ١١-٢ منهجية التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات. وسبق دراسة هذه المنهجية في شكلها العام في الفصلين التاسع والعاشر. ويتم تطبيقها بصفة خاصة في هذا الجزء على المبيعات. ويظهر المستطيل بأسفل الشكل ١١-٢ قرارات الأدلة التي يجب أن يتخذها المراجع. ويتناول هذا الجزء تقرير ماهية إجراءات المراجعة الملائمة. وفيما يتعلق بقرار التوقيت، يتم تنفيذ الإختبارات عادة في تاريخ فترى إذا كانت

شكل ١١ - ٢
منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات



الرقابة الداخلية فعالة، ولكن يمكن أدائها بعد تاريخ الميزانية أيضاً. وسيتم دراسة قرارى حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها بالفصل الثاني عشر.

ويدعم الجدول ١١-٢ الشكل ١١-٢، حيث يلخص تطبيق المنهجية الواردة بالشكل. وتم في الجدول ١١-٢ تحديد: أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات مع أنواع الرقابة الرئيسية الخاصة بها، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات. وسيتم الرجوع إلى الجدول ١١-٢ طوال هذا الجزء.

فهم الرقابة الداخلية - المبيعات Understand Internal Control - Sales

تم بالفصل التاسع مناقشة كيفية توصل المراجع لفهم الرقابة الداخلية. ويتمثل المنهج النموذجي في إطار المبيعات في: إستخدام خرائط التدفق لدى العميل، إعداد قائمة الإستقصاء للرقابة الداخلية، وتنفيذ إختبارات التشغيل الروتيني للمبيعات. ويوضح الشكلين ١١-٥، و١١-٦ كل من الخريطة التنظيمية وخريطة التدفق في شركة Hillsburg Hardware Co. والذين يتم إستخدامهما في إثبات كل من تصميم إختبارات الرقابة وتصميم إجراءات المراجعة الخاصة بالإختبارات الأساسية للعمليات.

تقدير خطر الرقابة المخطط - المبيعات Assess Planned Control Risk - Sales

يستخدم المراجع المعلومات التي تم التوصل إليها لفهم الرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة. ولإجراء هذا التقدير، يجب إتمام أربع خطوات أساسية سبق مناقشتها في الفصل التاسع، وهى:

* أولاً: يجب أن يتوافر للمراجع إطار عمل لتقدير خطر الرقابة. ويتمثل إطار العمل لكافة العمليات في أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات. وبالنسبة للمبيعات، يوضح الشكل ١١-٧ هذه

جدول ١١-٢

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المتعارف عليها

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبار الرقابة المتعارف عليه	الإختبار الأساسي المتعارف عليه للعمليات المالية
تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيون (الوجود)	* يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر عملاء تم الموافق عليها * الترخيص بالإئتمان قبل إتمام الشحن * الترقيم المسبق لفواتير البيع والمحاسبة المناسبة عنها * يتم فقط قبول أرقام العملاء الموجودة بملفات البيانات في الحاسب الإلكتروني عند الإدخال * يتم إرسال القوائم الشهرية للعملاء مع اجراء متابعة مستقلة للشكاوى التي يتم إستلامها	* فحص صور فواتير البيع لتدعيم فواتير الشحن وأوامر العملاء * فحص أوامر العميل للموافقة على الإئتمان * المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع * فحص مخرجات العمليات المالية التي رفضها الحاسب الإلكتروني لعدم وجود أرقام خاصة بالعملاء(٢) * ملاحظة ما إذا كان قد تم أرسال القوائم بالبريد مع فحص مللفات العملاء الخاصة بها	* فحص يومية المبيعات والأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر الكبيرة أو غير العادية(١) * تتبع القيود في يومية المبيعات إلى: أوامر البيع، فواتير البيع، ومستندات الشحن * تتبع مستندات الشحن إلى إدراج البضاعة التي تم شحنها في سجلات المخزون المستمر * تتبع قيود الإئتمان بالملف الرئيسي للمدينين مع المصدر الموجود
العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	* الترقيم المسبق لمستندات الشحن والمحاسبة عنها	* المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام مستندات الشحن * المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع	* تتبع مستندات الشحن إلى فواتير البيع والقيد في يومية المبيعات والملف الرئيسي للمدينين
تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	* الترخيص الملائم لتحديد السعر، الشروط، سعر الشحن ومبالغ الخصم * التحقق الداخلي من إعداد الفاتورة * ادخال سعر وحدة البيع الذي تم الموافقة عليه إلى الحاسب الإلكتروني واستخدامه في كافة عمليات البيع * مقارنة الكمية الإجمالية مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني	* فحص صور فواتير البيع للتعرف على مدى وجود الترخيص الملائم * فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها * فحص مخرجات الحاسب الإلكتروني التي تم الموافقة عليها والخاصة بسعر الوحدة المباعة(٢) * فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات مسجل الرقابة على البيانات ومقارنة الإجمالي مع تقارير الملخصات	* إعادة حساب المعلومات في فواتير البيع * تتبع القيود في يومية المبيعات إلى فواتير البيع * تتبع التفاصيل في فواتير البيع إلى: مستندات الشحن، قائمة السعر التي تم الموافقة عليها، وأوامر العملاء

(١) يمثل ذلك أحد صور الإجراءات التحليلية التي يمكن تطبيقها أيضاً على أهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالعمليات المالية وتشمل: الإكتمال، الدقة، والتوقيت.

(٢) يمكن إستخدام هذا النوع من الرقابة في عديد من عمليات المراجعة بإستخدام الحاسب الإلكتروني.

التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات (التبويب)	* إستخدم دليل ملائم للحسابات * الفحص والتحقق الداخلي	* فحص مدى ملائمة دليل الحسابات * فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها	* فحص المستندات التي تدعم العمليات المالية للمبيعات للتعرف على مدى ملائمة التصنيف
تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	* إتباع إجراءات لإعداد الفواتير والتسجيل للمبيعات يوميا في وقت قريب من حدوث البيع قدر الإمكان * التحقق الداخلي	* فحص مستندات البضاعة التي لم يعد عنها فواتير الشحن والمبيعات التي لم يتم تسجيلها * فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها	* مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن
الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)	* إرسال القوائم المعتادة شهريا للعملاء * التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيسي للمدينين * مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو اجمالي ميزان المراجعة مع الرصيد بدفتر الأستاذ	*يلاحظ ما اذا كان قد تم ارسال القوائم للعملاء بالبريد * فحص تأشير التحقق الداخلي	* جمع اليوميات والتتبع إلى دفتر الأستاذ والملف الرئيسي للمدينين.

الأهداف في شركة Hillsburg Hardware. ويتم تطبيق نفس الأهداف في كل عملية مراجعة.

* ثانياً، يجب أن يتعرف المراجع على أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية للمبيعات. ويتم توضيح ذلك في الشكل ١١-٧. وستختلف أنواع الرقابة وأوجه القصور في كل عملية مراجعة.

* ثالثاً، بعد التعرف على أنواع الرقابة وأوجه القصور، يقوم المراجع بربطهما مع الأهداف. ويتم توضيح ذلك في الشكل ١١-٧ بالحروف «ق» و«ض» بالأعمدة الملائمة.

* أخيراً، يقوم المراجع بتقدير خطر الرقابة لكل هدف عن طريق تقييم أنواع الرقابة وأوجه القصور لكل هدف. وتعد هذه خطوة أساسية لأنها تؤثر على قرارات المراجع بشأن كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية. ويعد هذا قراراً شخصياً لكل مراجع. ويوضح الجزء السفلي بالشكل ١١-٧ إستنتاجات المراجع لشركة Hillsburg Hardware Co.

وسيتم في القسم التالي مناقشة أنشطة الرقابة الرئيسية للمبيعات. ويعد معرفة هذه الأنشطة أمراً هاماً للتعرف على كل من أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور بالرقابة الداخلية للمبيعات، والذي يمثل الخطوة الثانية في تقدير خطر الرقابة.

الفصل الملائم بين الواجبات. يعد الفصل الملائم بين الواجبات أمرا مفيداً لمنع الأنواع المختلفة من التحريفات سواء المتعمدة منها أو غير المعتمدة. وحتى يمكن منع الغش، يجب منع أى شخص يتحمل مسئولية إدخال كل من العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة إلى الحاسب الإلكتروني من التعامل مع النقدية. ومن المفضل أيضاً فصل وظائف منح الإئتمان عن وظائف البيع، حيث يمكن إستخدام شيكات الإئتمان لموازنة الميل الطبيعي لأفراد البيع لزيادة حجم المبيعات على الرغم من إمكانية إرتفاع نسبة شطب الديون المعدومة. ومن الأهمية أيضاً أن يتم توفير الإستقلال للأفراد المسئولين عن المقارنات الداخلية عن الأفراد الذين يقومون بإدخال البيانات الأصلية. وعلى سبيل المثال، يجب أن يقوم بمقارنة إجمالى الكميات مع تقارير الملخصات ومقارنة إجماليات الملف الرئيسي للمدينين مع رصيد

الأستاذ العام شخص مستقل عن الشخص الذي يقوم بإدخال العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة.

الترخيص الملائم. يرجع إهتمام المراجع بالترخيص إلى ثلاثة أمور: يجب توافر ترخيص ملائم للإئتمان قبل إتمام البيع، يجب شحن البضائع بعد توفير الترخيص الملائم، ويجب الترخيص بالأسعار ويشمل ذلك كل من الشروط الأساسية وأسعار الشحن ومبالغ الخصم. ويتم إستخدام النوعين الأوليين من الرقابة لمنع خسارة الشركة للأصول نتيجة الشحن إلى عملاء غير حقيقين أو الشحن إلى عملاء لايستطيعون سداد قيمة المبيعات. ويقصد بالترخيص بالسعر التأكد من إعداد فاتورة البيع بالسعر الذي يعبر عن سياسة الشركة.

المستندات والسجلات الملائمة. نظراً لأن كل شركة يكون لها نظام خاص لبدء وتشغيل وتسجيل العمليات المالية، سيكون من الصعب تقييم ما إذا كانت الإجراءات بالشركة قد تم تصميمها لتحقيق أقصى قدر من الرقابة، ومع ذلك، يجب أن توجد إجراءات كافية للتسجيل قبل أن يتم تحقيق معظم أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. وعلى سبيل المثال، تقوم بعض الشركات بشكل تلقائى بإعداد صور متعددة من فواتير البيع سابقة الترقيم في الوقت الذي يتم فيه إستلام أمر العميل. ويتم إستخدام صور هذا المستند في: الموافقة على الإئتمان، الترخيص بالشحن، تسجيل عدد الوحدات التي يتم شحنها، وإرسال الفواتير للعملاء. وفى ظل هذا النظام، لايوجد إحتمال للفشل في إرسال الفواتير للعملاء إذا تمت المحاسبة عن الفواتير بشكل دورى. وفي ظل نظام مختلف، يتم إعداد فواتير البيع بعد شحن البضاعة فقط، وبالتالى يزيد إحتمال الفشل في إرسال الفاتورة للعميل ما لم يكن هناك نوع من أنواع الرقابة يعوض ذلك.

المستندات سابقة الترقيم. تتمثل الصفة الأساسية في مستندات البيع في إستخدام مستندات سابقة الترقيم، ويتم ذلك بهدف منع عدم إعداد الفاتورة أو عدم تسجيل المبيعات أو منع إعداد الفاتورة وتسجيل المبيعات بصورة مزدوجة. وبالطبع، لايجب إستخدام مستندات سابقة الترقيم على نحو جيد ما لم تتم المحاسبة عنها بشكل ملائم. وكمثال لإستخدام هذا النوع من الرقابة، يقوم المسجل الذي يعد الفواتير بملء صورة من كافة مستندات الشحن بترتيب متتابع بعد إعداد كل فاتورة شحن، مع قيام شخص اخر دورياً بالمحاسبة عن كافة الأرقام وفحص الأسباب وراء أية مستندات مفقودة. وكمثال أخر، يتم إعداد برنامج للحاسب الإلكتروني لتوفير قائمة بالأرقام التي لم يتم إستخدامها بنهاية الشهر والمتابعة بواسطة شخص مناسب.

إرسال القوائم الشهرية بالبريد. يعد إرسال القوائم الشهرية بواسطة شخص لايتم تحميله بمسئولية التعامل مع النقدية أو إعداد دفاتر المبيعات والمدينين نوعاً مفيداً من الرقابة لأن ذلك يشجع الحصول على إستجابة من العملاء في حالة عدم تحديد الرصيد بشكل مناسب. وحتى يتم التوصل لأكبر قدر ممكن من الفعالية، يتم توجيه كافة الإختلافات بشأن الرصيد في الحساب إلى شخص يتم تعينه رسمياً ولاتكون له مسئولية التعامل مع النقدية أو تسجيل المبيعات أو المدينين.

إجراءات التحقق الداخلي. يعد إستخدام أفراد مستقلين لفحص تشغيل وتسجيل العمليات المالية للمبيعات أمراً أساسياً لتحقيق كافة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ومن أمثلة ذلك: المحاسبة عن تتابع أرقام المستندات سابقة الترقيم، فحص دقة إعداد المستند، فحص التقارير عن العناصر غير العادية أو غير الصحيحة.

تقييم تكلفة – منفعة إختبار الرقابة Evaluate Cost - Benfit of Testing Controls

بعدما يتعرف المراجع على أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية وأوجه القصور بالرقابة الداخلية

وتقدير خطر الرقابة، يكون من الملائم أن يتم تقرير ما إذا كان سيتم تخفيض الإختبارات الأساسية بشكل كاف لتبرير تكلفة تنفيذ إختبارات الرقابة. وعندما يكون ذلك عملياً، يتخذ المراجع هذا القرار قبل الإنتهاء من المصفوفة الموضحة بالشكل ١١-٧. وسيكون أمراً غير منطقياً أن يتم تحمل تكلفة التعرف على أنواع الرقابة وتقدير خطر الرقابة في مستوى يقل عن الحد الأقصى إذا لم يستتبع ذلك تخفيض الإختبارات الأساسية.

تصميم إختبارات الرقابة على المبيعات Design Tests of Controls for Sales

يجب على المراجع أن يصمم إختبار أو أكثر للرقابة للتحقق من فعالية كل نوع من الرقابة يتم التخطيط للإعتماد عليه لتخفيض خطر الرقابة. وفي معظم عمليات المراجعة، يكون من السهل نسبياً تحديد طبيعة إختبار الرقابة من خلال طبيعة نوع الرقابة. وعلي سبيل المثال، إذا كان نوع الرقابة الداخلية يتمثل في التوقيع على أوامر العملاء قبل الموافقة على الإئتمان، سيتمثل إختبار الرقابة في فحص مدى وجود التوقيع الملائم على أمر العميل.

ويظهر العمود الثالث بالجدول ١١-٢ إختبار الرقابة لكل نوع من أنواع الرقابة الرئيسية المذكورة بالعمود الثاني. وعلى سبيل المثال، يتمثل نوع الرقابة الرئيسي الأول في «يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر للعملاء تم الموافقة عليها». ويتمثل إختبار الرقابة في «فحص صور فواتير البيع لتدعيم أوامر العملاء وفواتير الشحن». وفي ظل هذا الإختبار، يكون من المهم للمراجع أن يبدأ من فواتير البيع ويفحص المستندات التي تدعم فاتورة البيع بدلاً من الإتجاه إلى الإتجاه العكس. فإذا قام المراجع بالتتبع من مستندات الشحن إلى فواتير البيع، سيعد ذلك إختبارا للإكتمال. وسيتم مناقشة إتجاه الإختبارات من خلال الشكل ١١-٣.

ويوجد نوع شائع لإختبار الرقابة على المبيعات يتمثل في المحاسبة عن تتابع أنواع المستندات المختلفة، مثل إختيار فواتير البيع المزدوجة من واقع يومية المبيعات، ملاحظة الأرقام المفقودة والمزدوجة بالفواتير أو ملاحظة الخروج عن التتابع المعتاد بالفواتير. ويوفر هذا الإختبار على نحو متزامن أدلة لهدفى الوجود والإكتمال.

على سبيل المثال، بفرض أن المراجع قرر إختيار الفواتير من ١٨١٠٠# إلى ١٨١٩٩#. سيتم تحقيق هدف الإكتمال بشكل جزئى إذا تم تسجيل كافة الفواتير المائة. وسيتم تحقيق هدف الوجود إذا لم يتم تسجيل مزدوج لأى من الفواتير التي تحمل هذه الأرقام.

ويتم تقييد الإختبارات الملائمة للرقابة بشأن الفصل بين الواجبات عادة إلى ملاحظة المراجع عن الأنشطة والمناقشة مع الأفراد. وعلى سبيل المثال، من الممكن أن يتم ملاحظة ما إذا كان مسجل الفواتير له حق التعامل مع النقدية عند فض البريد الوارد أو عند إيداع النقدية. ويكون عادة أمراً ضرورياً أن يتم الإستفسار من الأفراد عن مسئولياتهم وعن وجود أية ظروف أدت إلى وجود إختلاف في مسئولياتهم عما هو موجو بالسياسة العادية. وعلى سبيل المثال، قد يصرح العامل المسئول عن إعداد فواتير العملاء أنه لايحق له التعامل مع النقدية. ويمكن أن تشير المناقشات التي يتم اجراؤها فيما بعد أنه عندما يكون الصراف في اجازة، يتولى هذا الشخص مسئولية تنفيذ واجبات الصراف.

ويمكن أداء العديد من إختبارات الرقابة الواردة بالجدول ١١-٢ من خلال الحاسب الإلكتروني. وعلى سبيل المثال، يوجد إختبار رئيسي للرقابة الداخلية لمنع وقوع عمليات مالية تنطوي على الغش ويتمثل في اعداد قائمة بالأرقام الحالية للعملاء في ملفات الحاسب الإلكتروني. فإذا تم إدخال رقم

للعميل غير موجود بالقائمة إلى الحاسب الإلكتروني، يتم رفضه. ويتمثل إختبار الرقابة الذي يقوم به المراجع في محاولة إدخال أرقام لعملاء لا وجود لهم إلى الحاسب الإلكتروني للتأكد من تنفيذ الرقابة بالحاسب الإلكتروني. وسيتم دراسة إختبارات الرقابة عند استخدام المراجع للحاسب الإلكتروني في الفصل الخامس عشر. وفي هذا الفصل سيتم تنفيذ كافة إختبارات الرقابة يدوياً.

تصميم الإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات Design Substantive Tests of Transactions for Sales

لتحديد أنواع الإختبارات الأساسية للعمليات، سيتم توظيف بعض الإجراءات في كافة حالات المراجعة بغض النظر عن الظروف، يوجد أيضاً بعض أنواع الإختبارات الأساسية الأخرى بناء على مدى ملائمة أنواع الرقابة ونتائج الإختبارات الخاصة بالرقابة. وتتعلق الإختبارات الأساسية للعمليات المالية المذكورة بالعمود الرابع بالجدول ١١-٢ بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية المذكورة في العمود الأول وقد تم تصميمها لتحديد مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية تتعلق بهذه الأهداف بالعمليات المالية. وتتأثر إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها بأنواع الرقابة وإختبارات الرقابة الخاصة بتلك الأهداف. ويؤثر أيضاً كل من مستوى الأهمية النسبية، النتائج الخاصة بالسنة السابقة، وباقى العوامل السابق مناقشتها بالفصل الثامن على إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها. وسيتم في جانب لاحق بهذا القسم مناقشة بعض إجراءات المراجعة التي سيتم توظيفها في حالة عدم ملائمة الرقابة الداخلية.

ويعد تحديد إجراءات الإختبارات الأساسية الملائمة للعمليات المالية للمبيعات أمراً صعباً نسبياً بسبب تنوع طبيعتها إعتمادا على الظروف. وسيتم في الفقرات التالية التأكيد على الإجراءات التي لايتم استخدامها على نحو متكرر، نظراً لأنها تكون هى الإجراءات التي تتطلب قرارا في المراجعة. وسيتم مناقشة إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات المالية وفقاً لترتيب أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات المدرج بالجدول ١١-٢ . ويجب ملاحظة أن بعض الاجراءات تحقق أكثر من هدف واحد.

تسجيل المبيعات الفعلية. بالنسبة لهذا الهدف، يهتم المراجع بإحتمال وجود ثلاثة أنواع من التحريفات: تسجيل مبيعات في دفتر اليومية لم يتم شحنها، تسجيل المبيعات لأكثر من مرة، شحن البضائع إلى عملاء لاوجود لهم وتسجيلها كمبيعات. ويمكن أن يحدث النوعين الأوليين من التحريفات بشكل متعمد أو غير متعمد. أما النوع الثالث فيتم دائما على نحو متعمد. وتكون العواقب مؤثرة لأن هذه التحريفات تؤدى إلي زيادة كل من الأصول والدخل.

ويوجد فرق هام بين إكتشاف الزيادة المتعمدة والزيادة غير المتعمدة بالمبيعات. حيث ينتج عن الزيادة غير المتعمدة عادة زيادة واضحة في المدينين، والتي يمكن إكتشافها بسهولة عن طريق إجراءات المصادقة. أما بالنسبة للغش، يحاول من يرتكب الغش إخفاء الزيادة، ويجعل ذلك الأمر صعباً علي المراجع لإكتشافه. وتعد الإختبارات الأساسية للعمليات ضرورية لإكتشاف الزيادة بالمبيعات في مثل هذه الظروف.

وتتوقف الإختبارات الأساسية الملائمة للعمليات المالية لإختبار هدف الوجود على ما إذا كان المراجع يعتقد ان هناك احتمالا لحدوث التحريفات. حيث يقوم العديد من المراجعين بأداء الإختبارات الاساسية للعمليات لهدف الوجود فقط عند إعتقادهم بوجود قصور بالرقابة الداخلية، وبالتالى تتوقف طبيعة الإختبارات على طبيعة التحريف المحتمل على النحو التالى:

تسجيل مبيعات لم يتم شحنها. يمكن أن يقوم المراجع بتتبع قيود مختارة من يومية المبيعات للتحقق من وجود صور مستندات الشحن والمستندات الأخرى المرتبطة بها. فإذا كان المراجع مهتماً بإدخال

وجود صور مزدوجة مزيفة من مستند الشحن، سيكون ضرورياً أن يتم تتبع القيم إلى دفاتر المخزون المستمر لإختبار هل تم تخفيض المخزون أم لا.

تسجيل المبيعات لأكثر من مرة. يمكن التعرف على المبيعات المزدوجة عن طريق فحص الترقيم الموجود في قائمة العمليات المالية للمبيعات المسجلة للتعرف على الأرقام المزدوجة.

شحن البضائع إلى عملاء لا وجود لهم. يحدث عادة هذا النوع من الغش فقط عندما يقوم الشخص الذي يسجل المبيعات بالترخيص بالشحن. وعندماتتسم الرقابة الداخلية بالضعف، يكون من الصعب إكتشاف إرساليات الشحن المزيفة.

ويوجد منهج اخر فعال لإكتشاف الأنواع الثلاثة من التحريفات بالعمليات المالية للمبيعات التي سبق مناقشتها عن طريق تتبع الإئتمان بالملف الرئيسي للمدينين من مصدره. فإذا تم تحصيل قيمة المدينين فعلاً نقداً أو تم رد بضاعة، يعد ذلك مؤشراً على حدوث واقعة البيع. فإذا كان الإئتمان يتعلق بشطب دين معدوم أو بمذكرة إئتمان أو بحساب لم يتم سداده حتى وقت المراجعة، يجب القيام بمتابعة مكثفة لمستندات الشحن وأوامر العملاء، حيث يمكن أن يحتوى كل منهما على عمليات مالية غير مناسبة للمبيعات.

ويجب دائماً تذكر أن المراجعة العادية لاتهدف بصفة أساسية لإكتشاف الغش ما لم يكن هناك أثر جوهرى على القوائم المالية. وسيكون تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات المالية السابق الإشارة إليها ضرورياً إذا كان المراجع مهتماً بوقوع الغش نتيجة عدم ملائمة أنواع الرقابة.

العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها. في العديد من عمليات المراجعة، لايتم تنفيذ إختبارات أساسية للعمليات المالية لهدف الإكتمال على أساس أن الزيادة في قيمة الأصول والدخل ستحتل الإهتمام الأكبر في المراجعة الخاصة بالعمليات المالية للمبيعات بدلاً من التخفيض في القيم. فإذا كان هناك أنواعاً غير ملائمة من الرقابة، وسيكون ذلك أمراً محتملاً إذا لم يقم العميل بإجراء تتبع داخلي محايد من مستندات الشحن إلى يومية المبيعات، سيعد تنفيذ الإختبارات الأساسية أمراً حتمياً.

ويتمثل الإجراء الفعال لإختبار إرساليات الشحن بدون الفواتير في تتبع مستندات الشحن من الملف بإدارة الشحن إلي فواتير البيع المزدوجة المرتبطة بها وإلى يومية المبيعات. وحتى يتم إجراء إختبار جيد من خلال هذا الإجراء، يجب أن يكون المراجع واثقاً من أن كافة مستندات الشحن قد تم إدراجها بالملف ويمكن التوصل لذلك من خلال القيام بالمحاسبة عن التتابع الرقمي للمستندات.

إتجاه الإختبارات. من الضرورى للمراجع أن يفهم الفرق بين التتبع من المستندات التي تمثل مصدر العمليات المالية إلى دفتر اليومية والتتبع من دفتر اليومية إلى المستندات التي تدعم العملية المالية. ويتمثل النوع الأول في إختبار العمليات المالية التي تم حذفها Omitted Transactions (هدف الإكتمال). بينمايتمثل النوع الثاني في إختبار العمليات المالية التي لاوجود لها Nonexistent Transactions (هدف الوجود).

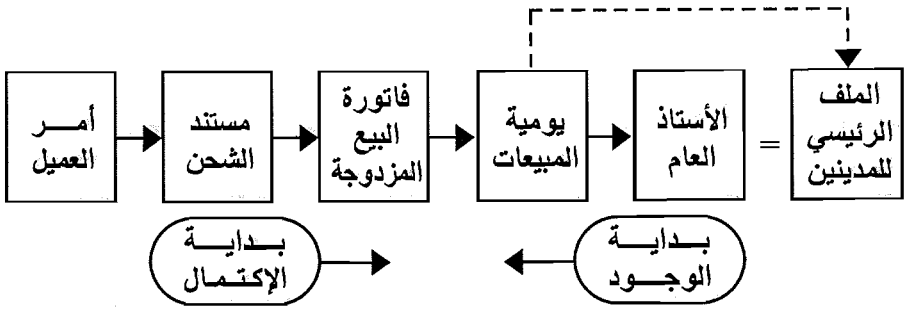
وعند إختبار هدف الوجود، تتمثل نقطة البداية في دفتر اليومية. حيث يتم اختيار عينة من أرقام الفواتير من دفتر اليومية وتتبعها إلى: فواتير البيع المزدوجة، مستندات الشحن، وأوامر العملاء. وعند إختبار هدف الإكتمال، تتمثل النقطة الأولية بشكل أكثر إحتمالاً في مستند الشحن. حيث يتم إختيار عينة من مستندات الشحن وتتبعها إلى فواتير البيع المزدوجة ودفتر يومية المبيعات لإختبار مدى وجود حذف.

عندما يتم تصميم إجراءات المراجعة لهدفى الوجود والإكتمال، تتمثل نقطة البداية الضرورية في تتبع المستند. ويشار إلى ذلك بإتجاه الإختبارات Direction of Tests. وعلى سبيل المثال، إذا كان

المراجع مهتما بهدف الوجود ولكنه قام بالتتبع في الإتجاه الخاطئ (من مستندات الشحن إلى دفتر اليومية)، سينتج قصور شديد في المراجعة. ويتم توضيح إتجاه الإختبارات بالشكل ١١-٣.

الشكل ١١- ٣

إتجاه الإختبارات للمبيعات



وعند إختبار أهداف المراجعة الأربعة الأخرى المرتبطة بالعمليات المالية، لايعد تحديد إتجاه الإختبارات عادة أمراً مناسباً. وعلى سبيل المثال، يمكن إختبار دقة العمليات المالية للمبيعات عن طريق التتبع من فاتورة البيع المزدوجة إلى مستند الشحن أو العكس.

التسجيل الدقيق للمبيعات. يرتبط التسجيل الدقيق للعمليات المالية للمبيعات بـ: شحن قيمة البضاعة التي تم طلبها، الإعداد الدقيق للفاتورة عن البضاعة التي تم شحنها، والتسجيل الدقيق لقيمة الفاتورة بالدفاتر المحاسبية. ويتم عادة تنفيذ الإختبارات الأساسية للتأكد من صحة كل هذه الجوانب للدقة في كافة عمليات المراجعة.

وتشمل الإختبارات الأساسية النموذجية للعمليات المالية إعادة حساب المعلومات بالدفاتر المحاسبية للتحقق من مدى ملائمتها. ويتمثل المنهج المتعارف عليه في البدء بالقيود بدفتر يومية المبيعات ومقارنة الإجمالي بعمليات مالية مختارة مع القيود بالملف الرئيسي للمدينين ومع فواتير البيع المزدوجة. ويتم عادة مقارنة الأسعار في فواتير البيع المزدوجة مع قائمة السعر المصدق عليها، مع إعادة حساب عمليات الضرب والجمع، ومقارنة التفاصيل بالفواتير مع الوصف الموجود بدفاتر الشحن، ومع الكميات بدفاتر الشحن، ومع إجراءات التعرف على العميل. وعادة ما يتم فحص نفس المعلومات في كل من أوامر العملاء وأوامر البيع.

ويعد مقارنة كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية لهدف الدقة مثالاً جيداً على كيفية توفير وقت المراجعة في حالة وجود رقابة داخلية فعالة. ومن الواضح أنه في ظل هذا الهدف لاتستغرق إختبارات الرقابة وقتا لأنها تشمل فقط فحص التوقيعات أو الأدلة الأخرى للتحقق الداخلي. ونظراً لأنه يمكن خفض حجم العينة للإختبارات الأساسية للعمليات المالية في حالة ثبوت فعالية الرقابة، يمكن توفير التكلفة عن طريق تنفيذ إختبار الرقابة ذو التكلفة الأقل.

التبويب الملائم للمبيعات المسجلة. يعد تحميل الحساب الصحيح في دفتر الأستاذ العام مشكلة صغيرة في المبيعات بالمقارنة مع الدوائر الأخرى للعمليات المالية، ولكنه لايزال محل الإهتمام. وعندما توجد مبيعات نقدية ومبيعات على الأجل، يجب الا يتم تحميل حسابات المدينين بالمبيعات النقدية أو إثبات تحصيل المبيعات على الأجل نتيجة المبيعات النقدية ومن المهم أيضاً ألا يتم تبويب المبيعات من الأصول الخاصة بالتشغيل على أنها مبيعات، مثل المباني. وبالنسبة للشركات التي تستخدم أكثر من تبويب للمبيعات، مثل الشركات التي تصدر قوائم لإرباح الفروع، يعد التبويب الصحيح أمراً أساسياً.

ومن المتعارف عليه أن يتم إختبار التبويب الملائم للمبيعات كجزء من إختبار الدقة. ويقوم المراجع بفحص المستندات الداعمة لتحديد مدى التبويب الملائم لعمليات مالية معينة ومقارنة ذلك مع الحسابات الفعلية التي تم تحميلها.

تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح. من المهم إعداد الفواتير وتسجيل المبيعات في وقت قريب من حدوث الشحن قدر الإمكان لمنع حدوث الحذف غير المتعمد للعمليات المالية من الدفاتر وللتأكد من أن المبيعات قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة. ومن المتعارف عليه أن يتم في نفس وقت تنفيذ إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات المالية الخاصة بالدقة مقارنة التاريخ في فاتورة الشحن أو في أي مستندات أخرى للشحن مع التواريخ في: فواتير البيع المزدوجة، دفتر يومية المبيعات، والملف الرئيسي للمدينين. ويمكن أن تشير الفروق الكبيرة إلى مشكلة محتملة تتعلق بالفاصل الزمني.

إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم بالملف الرئيسي وتلخيصها بشكل صحيح. يعد الإدراج الملائم لكافة العلميات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين أمراً ضرورياً لأن دقة هذه السجلات تؤثر في قدرة العميل على تحصيل المبالغ على المدينين. وبالمثل، يجب تجميع يومية المبيعات بشكل صحيح وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام حتى يمكن إعداد القوائم المالية بشكل صحيح. وفي معظم عمليات المراجعة، يكون من المتعارف عليه تنفيذ بعض الإختبارات الكتابية للدقة مثل جمع اليوميات وتتبع الإجماليات والتفاصيل إلى كل من الأستاذ العام والملف الرئيسي لفحص ما إذا كان هناك تحريفات متعمدة أو غير متعمدة عند تشغيل العمليات المالية للمبيعات. ويتأثر مدى هذه الإختبارات بجودة الرقابة الداخلية. ويتم التتبع من دفتر يومية المبيعات إلى الملف الرئيسي عادة كجزء من تحقيق باقي أهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالعمليات المالية، ولكن يتم تجميع يومية المبيعات وتتبع الإجماليات إلى دفتر الأستاذ كإجراء منفصل.

ويتمثل الفرق بين الترحيل والتلخيص وباقي أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في أن الترحيل والتلخيص يتضمن تجميع دفاتر اليومية وسجلات الملف الرئيسي ودفتر الأستاذ العام، والقيام بالتتبع من واحد إلى الاثنين الاخرين من هذه الدفاتر الثلاثة. فعندما يتم إجراء التجميع والمقارنة في إطار هذه الدفاتر الثلاث فقط، فإن التشغيل يعبر عن الترحيل والتلخيص. وبالمقابل، تشمل الدقة مقارنة المستندات مع بعضها البعض أو مع دفاتر اليومية أو مع سجلات الملف الرئيسي. وللتوضيح، تعبر المقارنة بين فاتورة البيع المزدوجة ويومية المبيعات أو القيد بالملف الرئيسي عن إجراء لهدف الدقة. بينما يعبر التتبع من القيد في يومية المبيعات إلى الملف الرئيسي عن إجراء للترحيل والتخليص.

ملخص للمنهجية الخاصة بالمبيعات Summary of Methodology for Sales

يقدم الجدول ١١-٢ والشكل ١١-٢ ملخصا للمناقشة السابقة. ويوضح الشكل ١١-٢ منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات. بينما يدمج الجدول ١١-٢ الأجزاء الأربعة للمناقشة السابقة.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية (العمود ١). تم إشتقاق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية المدرجة بالجدول من إطار العمل الذي تم تصميمه في الفصلين الخامس والتاسع. وعلى الرغم من أن بعض أنواع الرقابة الداخلية تحقق أكثر من هدف واحد، إلا أنه من المفضل أن يتم التعامل مع كل هدف بشكل منفصل لتسهيل التوصل إلى تقدير أفضل لخطر الرقابة.

عناصر الرقابة الداخلية الرئيسية (العمود ٢). يتم تصميم أنواع الرقابة الداخلية على المبيعات لتحقيق أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية التي تم مناقشتها في الفصل الخامس والفصل

التاسع. فإذا كانت أنواع الرقابة الضرورية لتحقيق واحد أو أكثر من الأهداف تتسم بعدم الملائمة، يزيد إحتمال التحريفات المرتبطة بهذه الأهداف، بغض النظر عن أنواع الرقابة للأهداف الأخرى. وتم مناقشة منهجية تحديد أنواع الرقابة الموجودة بالفصل التاسع.

ويتمثل مصدر أنواع الرقابة المدرجة بالعمود «٢» في أنواع الرقابة التي تم التوصل إليها من مصفوفة خطر الرقابة مثل تلك بالشكل ١١-٧. حيث سيتم تضمين نوع الرقابة بأكثر من صف واحد بالجدول ١١-٢، إذا كان هناك أكثر من «ق» واحدة لهذا النوع من الرقابة في مصفوفة خطر الرقابة.

إختبارات الرقابة (العمود ٣). لكل نوع من أنواع الرقابة الداخلية بالعمود «٢»، يقوم المراجع بتصميم إختبار للرقابة للتحقق من مدى فعاليته. لاحظ أن الإختبارات الخاصة بالرقابة بالجدول ١١-٢ ترتبط مباشرة بأنواع الرقابة الداخلية. ويجب أن يكون هناك على الأقل إختبار واحد للرقابة لكل نوع من أنواع الرقابة.

الإختبارات الأساسية للعمليات المالية (العمود ٤). تهدف هذه الإختبارات إلى تحديد ما إذا كان هناك أخطاء أو مخالفات نقدية في العمليات المالية للمبيعات. وفي الجدول ١١-٢، ترتبط الإختبارات الأساسية للعمليات المالية بالأهداف في العمود الأول.

ومن الضروري أن يتم فهم العلاقات بين الأعمدة بالجدول ١١-٢. ويشمل العمود الأول أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية. وتتماثل الأهداف العامة لأى فئة من العمليات المالية، ولكن تتنوع الأهداف المحددة لكل من: المبيعات، النقدية المحصلة أو أى فئة أخرى للعمليات المالية. وتم بالعمود الثاني الإشارة إلى واحد أو أكثر من أنواع الرقابة الداخلية للتوضيح لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. حيث من الضرورى أن يتم ربط أى نوع من أنواع الرقابة بهدف واحد محدد أو أكثر. بعد ذلك، يتم ربط كل نوع من إختبارات الرقابة المتعارف عليها بالعمود الثالث مع نوع محدد من أنواع الرقابة الداخلية. ويتضمن الجدول على الأقل إختباراً واحداً للرقابة بالعمود الثالث لكل نوع من أنواع الرقابة بالعمود الثاني. وأخيراً، تعبر الإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات بالعمود الأخير للجدول عن الأدلة التي تدعم هدف المراجعة المحدد بالعملية المالية بالعمود الأول. ولاترتبط الإختبارات الأساسية للعمليات بشكل مباشر بأنواع الرقابة الرئيسية أو بإختبارات الرقابة في العمودين الثاني والثالث، ولكن يتوقف مدى الإختبارات الأساسية للعمليات بشكل جزئى على أنواع الرقابة الموجودة وعلى نتائج إختبارات الرقابة.

تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة Design and Performance format Audit Procedures

يتمثل الهدف من عرض المعلومات بالجدول ١١-٢ في مساعدة المراجعين على تصميم برامج المراجعة التي تحقق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في إطار ظروف محددة. فإذا كان لأهداف محددة أهمية أكبر في عملية مراجعة معينة أو عندما تختلف أنواع الرقابة نتيجة إختلاف العملاء، تساعد هذه المنهجية المراجع على تصميم برنامج مراجعة كفء وفعال.

وبعد تصميم إجراءات المراجعة الملائمة في إطار الظروف المحددة، يجب أن يتم تنفيذها. ومن المحتمل أن يكون تنفيذ إجراءات المراجعة بالشكل الذي تم توضيحه بالتصميم في الجدول ١١-٢ أمراً غير كفء. حيث يجب عند التحويل من التصميم إلى نمط التنفيذ أن يتم دمج الإجراءات بما يحقق:

- حذف أية إجراءات مزدوجة.
- التأكد من انه عند اختبار مستند معين، قد تم تنفيذ كافة الإجراءات في نفس الوقت.

- تمكين المراجع من تنفيذ الإجراءات بأكثر أنواع الترتيب فعالية. وعلى سبيل المثال، من خلال جمع دفتر اليومية وفحص العناصر غير العادية في دفتر اليومية كمرحلة أولى، يستطيع المراجع التوصل إلى تصور أفضل لتنفيذ الإختبارات التفصيلية.

ويتم توضيح تطبيق عملية التحويل من التصميم إلى نمط التنفيذ لشركة Hillsburg Hardware في نهاية هذا الفصل. ويتم توضيح نمط التصميم في الجداول من ١١-٤ إلى ١١-٨. أما نمط الأداء فيتم توضيحه بالشكل ١١-٩.

مردودات ومسموحات المبيعات Sales Returns and Allowances

الهدف التعليمي ١١-٤: تطبيق المنهجية الخاصة بالرقابة على العمليات المالية للمبيعات على الرقابة على مردودات ومسموحات المبيعات

تتماثل أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وطرق العميل للرقابة على التحريفات بشكل أساسي بين كل من تشغيل مذكرات الإئتمان والشكل السابق توضيحه للمبيعات مع وجود إختلافين رئيسيين. يتعلق الإختلاف الأول بمستوى الأهمية النسبية. حيث لاتعد مردودات ومسموحات المبيعات في العديد من الحالات ذات أهمية كبيرة ويمكن تجاهلها في عملية المراجعة بأكملها. أما الفرق الرئيسي الثاني فيتعلق بالتأكيد على الأهداف. فبالنسبة لمردودات ومسموحات المبيعات، يتمثل التأكيد الأساسي عادة على إختبار وجود العمليات المالية المسجلة كوسيلة لإكتشاف أى تحويل للنقدية من خلال تغطية تحصيل أرصدة المدينين عن طريق إيجاد مردودات ومسموحات زائفة للمبيعات.

وعلى الرغم من أن التأكيد في مراجعة مردودات ومسموحات المبيعات يتم دائماً على إختبار وجود العمليات المالية المسجلة، لايمكن تجاهل هدف الإكتمال. حيث يمكن أن تكون لمردودات ومسموحات المبيعات غير المسجلة قيمة كبيرة يتم استخدامها من قبل إدارة الشركة لتحقيق زيادة في صافى الدخل.

وعادة، لايجب تجاهل باقى الأهداف الأخرى. ولكن نظراً لأن أهداف ومنهجية مراجعة مردودات ومسموحات المبيعات تماثل بشكل أساسي تلك الخاصة بالمبيعات، فلن يتم تخصيص دراسة تفصيلية لهذا الجانب. ويجب أن يكون القارئ قادراً على تطبيق نفس المنطق للتوصل إلى: أنواع الرقابة المناسبة، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من القيم.

يمكن رد المبيعات (تعود لكى يتم إصطيادك)

يبحث D.Sheelen عن زيادة ضخمة للحصة السوقية لشركة Regina Co. في سوق تنافسي للمكانس الكهربائية بعد طرح الأسهم في عام ١٩٨٥. ومع ذلك، لوحظ إرتفاع في نسب العيوب بالمنتجات الجديدة التي تم إنزالها إلى السوق دون القيام بالإختبارات المناسبة. وفي عام ١٩٨٧، تم رد عدد كبير جدا من المنتجات إلى الشركة. حيث تم رد ٤٠٠٠٠ مكنسة فقط من أحد خطوط الإنتاج في الربع الثالث من عام ١٩٨٧، ويمثل ذلك ١٦٪ من المبيعات.

وحتى يتم حماية الأرباح وسعر السهم للشركة، تأمر Sheelen مع المدير المالي لعدم تسجيل مردودات المبيعات، والتي بلغ حجمها قدراً كبيراً لدرجة انه تم تخزينها في مخزن مستقل. وفي ظل هذا الإتجاه، وظفت الشركة نظاماً جديداً للحاسب الإلكتروني حتى لايتم تسجيل مردودات المبيعات في الدفاتر. وعندما تم إكتشاف الغش في ١٩٨٨، أجبرت الشركة على إعلان إفلاسها. وتم إدانة Sheelen نتيجة الغش وتم تغريمه مبلغ ٢٥٠٠٠ دولار، وحكم عليه بعام واحد.

المصدر: John A. Byrne, "How Don sheelen Made a mess that Regina couldn't clean up". Business week, February 12, 1990., pp. 46-50. Michael c. knapp, Contemporary Auditing: Issues and cases. west Publishing, new york, 1993, pp. 79-85.

الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية لعمليات للنقدية المحصلة

Internal Controls, Tests of Controls, and Substantive Tests of Transactions for Cash Receipts

الهدف التعليمي ١١-٥: تحديد أنواع الرقابة الداخلية على العمليات المالية للنقدية المحصلة: تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات وتقدير خطر الرقابة المرتبط بهما

يتم إستخدام نفس المنهجية الخاصة بتصميم إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات عند مراجعة النقدية المحصلة. وبالمثل، يتم تحديد إجراءات المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للنقدية المحصلة حول نفس إطار العمل المستخدم للمبيعات والذي يتمثل في تصميم كل من: أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، عناصر الرقابة الداخلية الرئيسية لكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للأخطاء والمخالفات النقدية التي ترتبط بكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها. وكما يحدث في كافة جوانب المراجعة الأخرى، تتوقف اختبارات الرقابة على أنواع الرقابة التي يتعرف المراجع عليها لتخفيض خطر الرقابة المقدر بعدما يتم أخذ اختبارات الرقابة في الاعتبار وبعدما يتم مراعاة الأمور الأخرى في المراجعة.

ويوضح الشكل ١١-٣ كل من: أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة المتعارف عليها، الإختبارات الأساسية للعمليات المتعارف عليها لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للنقدية المحصلة. ونظراً لأن هذا الملخص يتبع نفس النمط السابق عرضه للمبيعات، لن يتم تقديم تفسير إضافي لمضمون الجدول.

جدول ١١-٣

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية لعمليات النقدية المحصلة

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبار الرقابة المتعارف عليه	الإختبارات الأساسية للعمليات المالية المتعارف عليها
تسجيل النقدية المحصلة للأموال التي تم إستلامها فعلاً بواسطة الشركة (الوجود)	* فصل الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل في الدفاتر * التسوية المستقلة لحسابات البنك	* ملاحظة الفصل بين الواجبات * ملاحظة التسوية المستقلة لحسابات البنك	* فحص يومية النقدية المحصلة ودفتر الأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة للقيم الكبيرة وغير العادية(١)
النقدية التي تم استلامها سجلت في يومية النقدية المحصلة (الإكتمال)	* الفصل في الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل في الدفاتر * إستخدام إشعارات التحويل أو قائمة النقدية المعدة مسبقاً * التوقيع الفورى على الشيكات الواردة * التحقق الداخلي من تسجيل النقدية المحصلة * القوائم الشهرية العادية المرسلة للعملاء	* المناقشة مع الأفراد والملاحظة * المحاسبة عن التتابع الرقمي أو فحص القائمة المعدة مسبقاً * ملاحظة التوقيع الفورى على الشيكات الواردة * فحص التأشير بالتحقق الداخلي * ملاحظة ما إذا تم إرسال القوائم الشهرية للعملاء	* التتبع من التحويلات أو القائمة المعدة مسبقاً إلى يومية النقدية المحصلة
إيداع وتسجيل النقدية التي تم إستلامها بالقيم التي تم إستلامها (الدقة)	* نفس ما تم للهدف السابق * الموافقة على الخصم النقدي * مقارنة إجمالى الكميات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني	* نفس ما تم للهدف السابق * فحص إشعارات التحويل للتعرف على الموافقة الملائمة * فحص ملف إجمالي الكميات للتعرف على توقيعات مسجل مراقبة البيانات، ومقارنة الإجمالي لتقارير الملخصات	* إثبات إستلام النقدية * فحص إشعارات التحويل وفواتير البيع لتحديد ما إذا كان الخصم المسموح به يتق مع سياسة الشركة
التبويب الملائم للعمليات المالية للنقدية المحصلة (التبويب)	* إستخدام دليل ملائم للحسابات * الفحص والتحقق الداخلي	* فحص دليل الحسابات * فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي	* فحص المستندات التي تدعم التبويب الملائم للنقدية المحصلة
تسجيل النقدية المحصلة في التاريخ الصحيح (التوقيت)	* الإجراءات الخاصة بالتسجيل اليومي للنقدية المحصلة * التحقق الداخلي	* ملاحة عدم تسجيل النقدية المحصلة في أى نقطة من الزمن * فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي	* مقارنة تواريخ الإيداعات مع التواريخ في يومية النقدية المحصلة والقائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة
الإدراج الملائم للنقدية المحصلة في الملف الرئيسي للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم (الترحيل والتلخيص)	* إرسال القوائم الشهرية المعتادة للعملاء * التحقق الداخلي لمحتويات الملف الرئيسي للمدينين * مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الأستاذ	* ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال القوائم بالبريد * فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي * فحص التوقيعات في حساب دفتر الأستاذ للتعرف على حدوث المقارنة	جمع دفاتر اليومية وتتبع الترحيل إلى دفتر الأستاذ والملف الرئيسي للمدينين

(١) يمثل ذلك أحد صور الاجراءات التحليلية الذي يمكن تطبيقها أيضاً على أهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالعمليات المالية وتشمل، الإكتمال، الدقة والتوقيت.

لن يتم تقديم مناقشة تفصيلية لكل من: أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للنقدية المحصلة مثلما تم مع المبيعات. وبدلاً من ذلك سيتم تقديم شرح تفصيلي لإجراءات المراجعة التي تكون محلاً لإحتمال عدم إستيعابها على نحو سليم بشكل أكثر.

ويتمثل الجانب الأهم في مسئولية المراجع عند مراجعة النقدية المحصلة في التعرف على أوجه القصور بالرقابة الداخلية التي تزيد من إحتمال الغش. ولتوسيع العرض في الجدول ١١-٣، يتم التأكيد على الإجراءات التي يتم تصميمها بصفة أساسية لإكتشاف الغش. ومع ذلك، يجب أن يتذكر القارئ طوال هذه المناقشة ان الاجراءات الخاصة بعدم التعامل مع الغش المذكورة بالجدول تمثل المسئولية الأساسية للمراجع. أما الاجراءات التي لن يتم مناقشتها فقد تم حذفها فقط لأنه يمكن التعرف على غرضها ومنهجية تطبيقها من الوصف الظاهر لها.

تحديد ما إذا كانت النقدية المحصلة قد تم تسجيلها Determine whether Cash Received was Recorded

يتمثل نوع الإختلاس الذي يصعب جداً على المراجع إكتشافه في هذا النوع الذي يحدث قبل تسجيل النقدية في يومية النقدية المحصلة أو في قائمة النقدية المعدة مسبقا، خصوصاً إذا كان يتم تسجيل البيع والنقدية المحصلة في وقت متزامن. وعلى سبيل المثال، في حالة إستلام سجل متجر البقالة للنقدية وعدم تسجيلها في سجل النقدية، سيكون من الصعب جداً إكتشاف السرقة. ولمنع مثل هذا النوع من الغش، يجب أن تتبع الشركات أنواعاً للرقابة الداخلية مثل تلك التي يتضمنها الهدف الثاني بالجدول ١١-٣. وسيتوقف بالطبع نوع الرقابة على نوع العمل. وعلى سبيل المثال، ستختلف أنواع الرقابة في متجر للتجزئة يتم فيه إستلام النقدية بواسطة نفس الشخص الذي يقوم ببيع السلع وتجميع النقدية عن أنواع الرقابة في شركة يتم فيها إستلام المتحصلات بالبريد بعد مرور عدة أسابيع على إتمام البيع.

ومن الممارسات العادية أن يتم تتبع إشعارات التحويل سابقة الترقيم أو القوائم المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة إلى يومية النقدية المحصلة والسجلات المساعدة للمدينين كإختبار أساسي لتسجيل النقدية المحصلة فعلاً. وسيكون هذا الإختبار فعالاً فقط إذا تم إعداد شريط تسجيل النقدية أو بعض القوائم الأخرى المعدة مسبقاً في وقت إستلام النقدية.

التحقق من تحصيل النقدية Prpare Proof of Cash Receipts

من إجراءات المراجعة التي يمكن إستخدامها على نحو مفيد لإثبات تحصيل النقدية، أن يتم إختبار ما إذا كانت كافة المبالغ النقدية المحصلة التي تم تسجيلها قد تم إيداعها بحساب البنك. وفي ظل هذا الإختبار يتم تسوية إجمالي النقدية المحصلة التي تم تسجيلها في يومية النقدية المحصلة بفترة معينة، شهر مثلاً، مع الإيداعات الفعلية بالبنك خلال نفس الفترة. وقد يوجد فرق بين الاثنين في ضوء إنتقال الإيداعات وباقى العناصر الأخرى، ولكن يمكن تسوية ومقارنة القيم. ولايعد هذا اجراءً مفيداً في إكتشاف النقدية المحصلة التي لم يتم تسجيلها في دفاتر اليومية أو عند تأخر وقت الإيداعات، ولكن يمكن من خلاله المساعدة في كشف: النقدية المحصلة التي تم تسجيلها ولم يتم إيداعها، الإيداعات التي لم يتم تسجيلها، القروض التي لم يتم تسجيلها، القروض البنكية التي تم إيداعها مباشرة في حساب البنك، وباقى التحريفات المماثلة. وسيتم التعرض لإثبات المتحصلات والمدفوعات النقدية بالفصل الحادى والعشرين. ويستخدم هذا الاجراء الذي يستغرق وقتاً طويلاً عادة فقط في حالة ضعف أنواع الرقابة. وفي حالات نادرة عندما يوجد ضعف خطير بأنواع الرقابة تتمثل الفترة التي يتم عنها اجراء يتحقق من النقدية المحصلة في إجمالي السنة المالية.

إختبار لإكتشاف الإختلاس المرحلي من المدينين Tests to Discover Lapping of Accounts Receivable

يتمثل الإختلاس المرحلي من المدينين، الذي يمثل أحد الأنواع المتعارف عليها للإختلاس، في إرجاء القيود الخاصة بتحصيل أرصدة المدينين حتى يتم إخفاء العجز الموجود بالنقدية. ويتم إرتكاب الإختلاس بواسطة شخص يكون لديه إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة ويتم بعد ذلك إدخالها إلى نظام الحاسب الإلكتروني. وبالتالى يتم تأجيل تسجيل تحصيل النقدية من أحد العملاء وتغطية العجز عن إستلام النقدية من عميل اخر. ويتم تغطية العميل الثاني عن طريق التحصيل من عميل ثالث بعد مرور عدة أيام. ويجب أن يستمر الموظف في تغطية العجز عن طريق تكرار: الإختلاس المرحلي، الإحلال محل المال المسروق، أو إيجاد وسيلة أخرى لإخفاء العجز.

ويمكن منع هذا النوع من الإختلاس ببساطة عن طريق الفصل بين الواجبات. ويمكن إكتشافه من خلال مقارنة: الأسم، القيمة، والتاريخ المدون في إشعار التحويل مع القيود في يومية النقدية المحصلة وإيصالات الإيداع المزدوجة المرتبطة. ونظراً لأن هذا الأجراء يستغرق وقتاً طويلاً، يتم عادة تنفيذه فقط عندما يوجد إهتمام محدد بالإختلاس نتيجة القصور في الرقابة الداخلية.

إختبارات المراجعة للحسابات غير القابلة للتحصيل Audit Tests for Uncollectible Accounts

الهدف التعليمي ١١-٦: تطبيق منهجية الرقابة على دائرة المبيعات والتحصيل على شطب حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل

يتمثل أهم هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية يجب أن يظل في إعتبار المراجع عند قيامه بالتحقق من شطب الأرصدة الفردية للمدينين في وجود تسجيل للشطب. ويتمثل الاهتمام الأكبر عند إختبار إلغاء الحسابات وإعتبارها غير قابلة للتحصيل في إمكانية قيام العميل بتغطية الإختلاس عن طريق إلغاء أرصدة للمدينين تم تحصيلها فعلاً. ويتمثل نوع الرقابة الأساسي لمنع هذا النوع من التحريف في وجود الترخيص المناسب بشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل عن طريق تعين مستوى إدارى يسمح له بذلك بعد القيام بفحص أسباب عدم قيام العميل بالسداد.

وعادة، يستغرق التحقق من الحسابات التي يتم شطبها وقتاً قصيراً نسبياً. ويتمثل الإجراء المناسب في اختبار الموافقة التي تم إصدارها من الشخص الملائم. وعند فحص عينة من الحسابات المشطوبة، يكون من الضرورى للمراجع أن يفحص التوافق بين ملفات العميل للتعرف على كيف تم التوصل إلى إستنتاج عدم القابلية للتصحيح. ويقوم المراجع في بعض الحالات بفحص تقارير الإئتمان التي تصدرها شركات مثل Dun & Bradstreet. وبعدما يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه أن الحسابات التي تم شطبها من خلال إجراء قيود باليومية العامة قد تم التوصل إليها بشكل مناسب، يجب أن يتم تتبع العناصر المختارة إلى الملف الرئيسي للمدينين كإختبار للدفاتر.

الرقابة الداخلية الإضافية على أرصدة الحسابات Additional Internal Controls over Account Balances

تم التركيز في المناقشة السابقة على: أنواع الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للفئات الخمس من العمليات المالية التي تؤثر على أرصدة الحسابات دائرة المبيعات والتحصيل. فإذا تم تحديد الرقابة الداخلية على هذه الفئات من العمليات المالية على انها فعالة، ودعمت نتائج الإختبارات الأساسية للعمليات المرتبطة بها هذا الإستنتاج، سينخفض إحتمال التحريف بالقوائم المالية.

وبالإضافة إلى ذلك، يوجد أنواع من الرقابة الداخلية يمكن أن ترتبط مباشرة بأرصدة الحسابات

ولم يكن قد تم تعريفها أو اختبارها كجزء من إختبارات الرقابة او الاختبارات الأساسية للعمليات وبالنسبة لدائرة المبيعات والتحصيل، يكون من المحتمل بشكل أكثر أن تتأثر بذلك ثلاثة أهداف للمراجعة ترتبط بالأرصدة: القيمة القابلة للتحقق، الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح.

وتعد القيمة القابلة للتحقق هدفاً أساسياً من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة للمدينين بسبب أن إمكانية تحصيل المدينين تمثل عنصراً رئيسياً بالقوائم المالية ولأنها تمثل نقطة لعدد من حالات المسئولية القانونية للمحاسبين. وبالتالي، من المتعارف عليه أن يتم تحديد الخطر الطبيعي لهدف القيمة القابلة للتحقق عند مستوى مرتفع.

ومن المتعارف عليه إستخدام عدد من أنواع الرقابة المتعددة لهدف القيمة القابلة للتحقق. واحد هذه الأنواع التي سبق مناقشتها هو الموافقة على الإئتمان عن طريق شخص مناسب. ويتمثل النوع الثاني في إعداد ميزان مراجعة زمني للمدينين على فترات للفحص والمتابعة من قبل المستوى الإدارى الملائم. أما النوع الثالث، فيتمثل في سياسة شطب أرصدة الحسابات غير القابلة للتحصيل عندما لايوجد إحتمال لتحصيلها.

وتعد كل من الحقوق والإلتزامات والعرض والإفصاح مشاكل كبيرة في إطار المحاسبة عن أرصدة المدينين. وبالتالى يجب تعيين أفراد اكفاء في إدارة المحاسبة حتى يتم توفير رقابة كافية على هذين الهدفين المرتبطين بالأرصدة.

أثر نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Effect of Results of Tests of Controls and substantive tests of Transactions

سيكون لنتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات أثر جوهرى على باقى إجراءات المراجعة، خصوصاً الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة. وتتمثل أهم جوانب المراجعة التي تتأثر أكثر بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية بدائرة المبيعات والتحصيل في أرصدة كل من: المدينين، النقدية، مصروف الديون المعدومة، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها. بالإضافة إلى، إذا كانت نتائج الإختبارات غير مرضية، يكون من الضرورى إجراء إختبارات أساسية إضافية لمدى مناسبة: المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل، وتشغيل النقدية المحصلة.

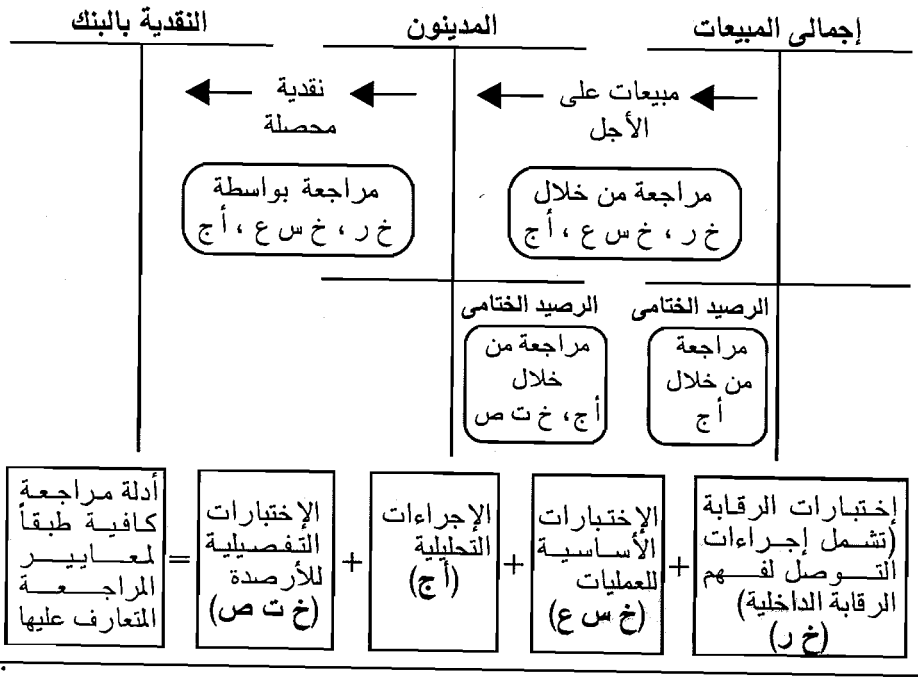
وعند الإنتهاء من كل من اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، يكون من الضرورى تحليل كل إستثناء لتحديد سببه أثره على خطر الرقابة المقدر والذي يؤثر بدوره على دعم خطر الإكتشاف وبالتالى بقية الإختبارات التفصيلية. وسيتم شرح منهجية وأثر تحليل الإستثناءات بشكل أكبر في الفصل الثاني عشر.

ويتمثل التأثير الأكبر لنتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل على المصادقات إلى المدينين. ويتأثر بذلك كل من: نوع المصادقة، حجم العينة، وتوقيت الإختيار. وسيتم أخذ أثر الاختبارات على كل من: المدينين، مصروف الديون المعدومة، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالإعتبار في الفصل الثالث عشر.

ويوضح الشكل ١١-٤ الحسابات الرئيسية بدائرة المبيعات والتحصيل وأنواع اختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها في إطار هذه الحسابات. ويوضح هذا الشكل أيضاً نموذج خطر المراجعة الذي سبق مناقشته في الفصل الثامن وإرتباطه بدائرة المبيعات والتحصيل.

شكل ١١-٤

أنواع إختبارات المراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل (راجع الحسابات بالشكل ١١-٤)



يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق: التحريف المقبول وخ ك (خطر الإكتشاف المخطط) ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

حالة توضيحية - شركة Hillsburg Hardware، الجزء الأول
Case Illustration - Hillsburg Hardware, Part 1

الهدف التعليمي ١١-٧: تصميم خطة مراجعة متكاملة لدائرة المبيعات والتحصيل

سيتم الآن توضيح مفاهيم الإختبارات لدائرة المبيعات والتحصيل التي تم عرضها في هذا الفصل في إطار شركة Hillsburg Hardware Co. وقد سبق عرض القوائم المالية وميزان المراجعة العام للشركة في الفصل الخامس. وتم تقديم معلومات إضافية في الفصول الأخرى. وتهدف دراسة هذه الحالة لتوضيح منهجية تصميم وإجراء التكامل بين إجراءات المراجعة في أجزاء المراجعة المختلفة.

وهذه الشركة هى إحدى شركات الجملة الصغيرة التي تقوم بتوزيع أجهزة الحاسب الإلكتروني إلى المتاجر المستقلة التي تتعامل مع أجهزة الحاسب الإلكتروني ذات الجودة المرتفعة بالجزء الجنوبي الشرقي من الولايات المتحدة. وهذه هى السنة الرابعة التي يتم فيها تنفيذ إجراءات المراجعة بهذه الشركة ولم يتم إكتشاف أية تحريفات جوهرية أبداً عند تنفيذ الإختبارات. وخلال السنة الحالية، حدث نوع من التغيير. حيث ترك المدير المالي الشركة وتم تعين Erma Swanson محله. وحدث بعض الدوران لأفراد المحاسبة الاخرين.

وقد قدرت الإدارة بشكل عام الأفراد العاملين في إدارة المحاسبة على أنهم أفراد أكفاء ومحل ثقة كبيرة. وشغل رئيس الشركة Rick Chulick منصب العضو المنتدب لمدة ١٠ سنوات تقريباً. وينظر إليه على أنه شخص يتمتع بالكفاءة العالية، والصدق والعمل بضمير حى. وفيما يلي معلومات تم نقلها من ملفات المراجع.

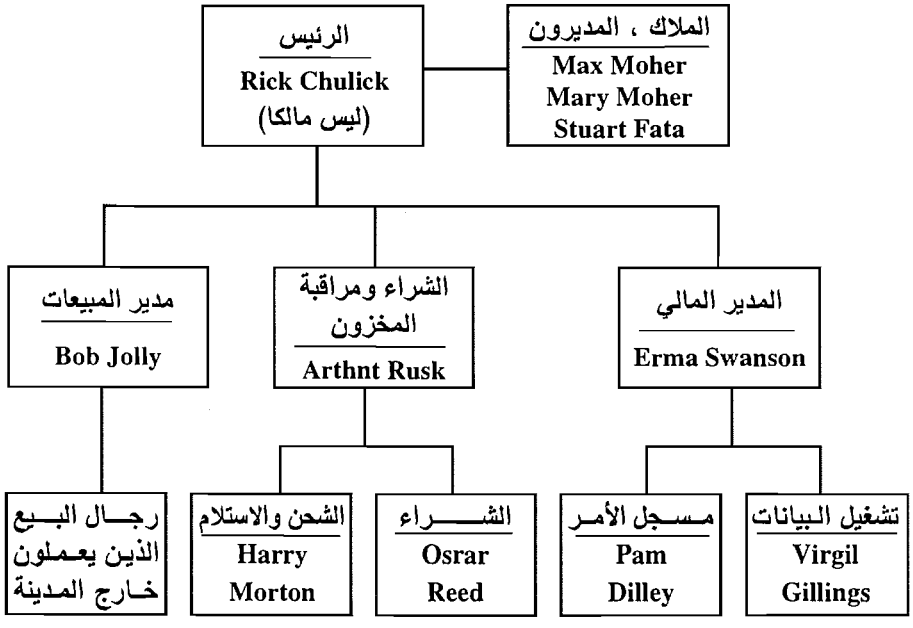
* **الخريطة التنظيمية وخريطة تدفق الرقابة الداخلية المعدة للمراجعة**. يتم عرض هذه المعلومات بالشكلين ١١-٥ و١١-٦. ولاتوجد قيمة كبيرة لمردودات ومسموحات المبيعات بالشركة وبالتالى لم يتم إدراجها في خريطة التدفق أو خلال القيام بالتحقق أثناء المراجعة.

* **أنواع الرقابة وأوجه القصور بالرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة للمبيعات والنقدية المحصلة**. سيتم تقديم منهج مناسب للتعرف على وتوثيق الرقابة الداخلية وأوجه القصور فيها وتقدير خطر الرقابة عن المبيعات بالشكل ١١-٧ وعن النقدية المحصلة بالشكل ١١-٨. ويوجد العديد من الأمور يقوم بها المراجع Fran Moore لإستكمال المصفوفة. أولاً، ثم التعرف على أنواع الرقابة الداخلية من: خريطة التدفق، قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية، والمناقشة مع أفراد العميل. وتم إتاحة خريطة التدفق فقط في الحالة العملية لشركة Hillsburg Hardware. ثانياً، ثم التعرف على اوجه القصور بإستخدام نفس المصادر. ثالثا، ثم تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي تتأثر بكل من أنواع الرقابة الداخلية وأوجه القصور. وأخيراً، تم تقدير خطر الرقابة بإستخدام المعلومات التي تم التوصل إليها في الخطوات الثلاث السابقة. وتم إستخدام مصفوفة الهدف بعد الهدف في الشكلين ١١-٧ و١١-٨ لمساعدة المراجع على تقدير خطر الرقابة على نحو فعال.

* **إختبار الرقابة لكل نوع من أنواع الرقابة**. ثم إدراج إختبارات الرقابة للمبيعات في العمود الثالث بالجدول ١١-٤ وللنقدية المحصلة بالعمود الثالث بالجدول ١١-٥. وتم عرض مصدر أنواع الرقابة

الشكل ١١ - ٥

الخريطة التنظيمية لشركة Hillsburg Hardware : الأفراد

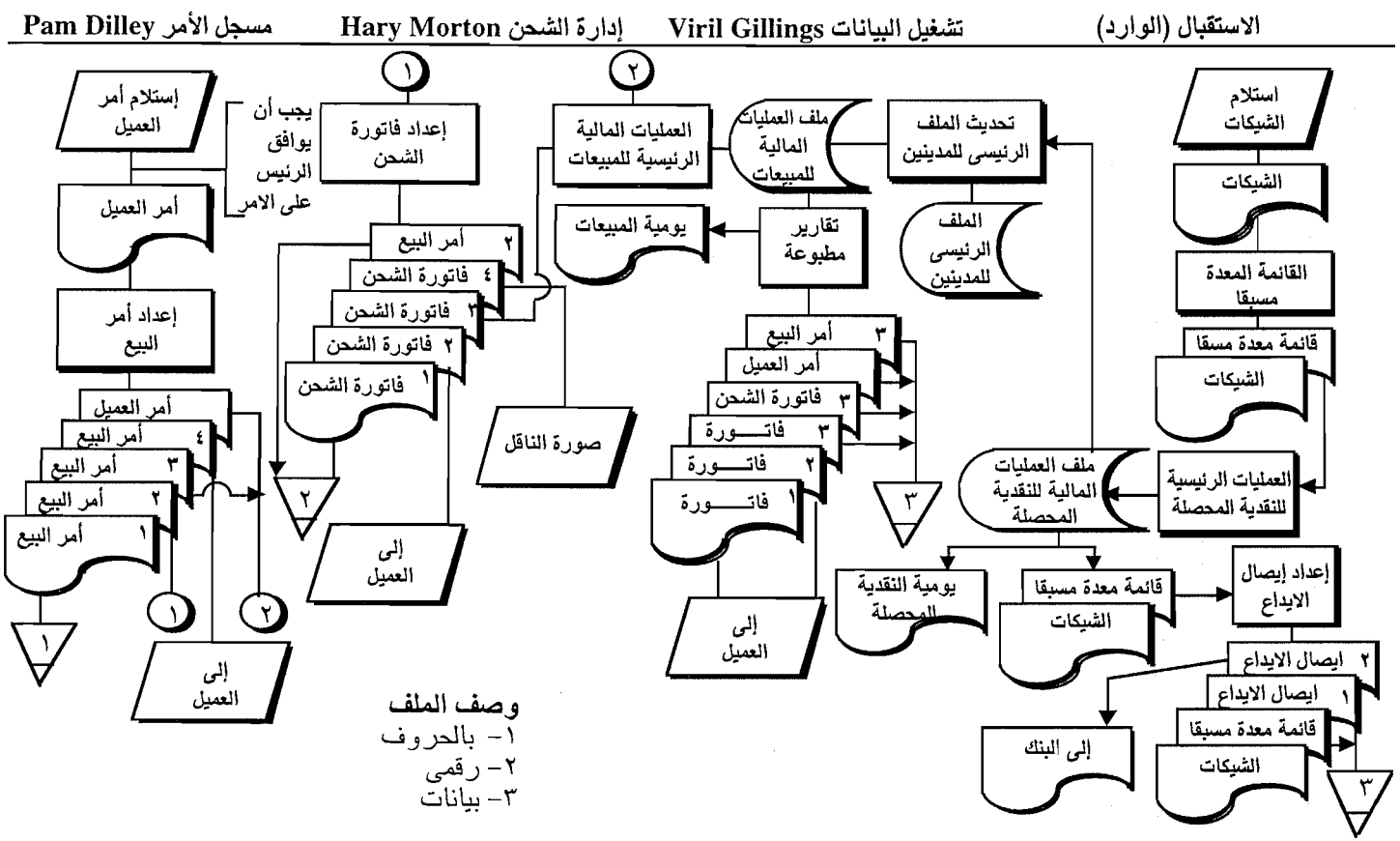


الداخلية في الشكل ١١-٧ للمبيعات وفي الشكل ١١-٨ للنقدية المحصلة. وتم تحديد الإختبارات الملائمة لكل نوع من الرقابة.

* **الإختبارات الأساسية للعمليات لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية**. تم إدراج الإختبارات الأساسية للعمليات في العمود الأخير عن المبيعات (الجدول ١١-٤) وعن النقدية المحصلة (الجدول ١١-٥). وتم تحديد الإختبارات الأساسية الملائمة للعمليات لكل هدف بعد: أخذ خطر الرقابة المقدر في الإعتبار، تخطيط إختبارات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة الداخلية لكل هدف.

ويجب ملاحظة أن إستخدام صيغة الهدف بعد الهدف المدرجة بالجدولين ١١-٤ و١١-٥ يتم لمساعدة المراجع على التقرير بشكل أكثر فعالية نوع الإختبارات الأساسية الملائم للعملية المالية. ويمكن للمراجع بسهولة تحديد إختبارات الرقابة من خلال إختيار إختبارات الرقابة لكل نوع من الرقابة ورد ذكره في الشكلين ١١-٧ و١١-٨.

شكل ١١ – ٦
شركة Hillsbuarg Hardware – خريطة التدفق للمبيعات والنقدية المحصلة



تابع الشكل ١١-٦

ملاحظات

١- يتم إرسال كافة المراسلات إلى الرئيس.
٢- تتم المحاسبة عن كافة أرقام أوامر البيع أسبوعياً بواسطة المدير المالي.
٣- تتم المحاسبة عن كافة أرقام فواتير الشحن أسبوعياً بواسطة المدير المالي.
٤- يتم تسجيل قيمة المبيعات في فواتير البيع بناء على قائمة السعر المعيارية. ويتم تخزين هذه القائمة في ملف بيانات ويتم تغييرها فقط بناء على ترخيص المدير المالي.
٥- يتم مقارنة فاتورة البيع المزدوجة يومياً مع فاتورة الشحن بواسطة Pam Dilley للتحقق من الوصف والكميات، ويتم فحص فاتورة البيع للتحقق من مدى صدق عمليات الضرب والجمع. وبعد ذلك توقع على صورة الفاتورة قبل إرسال الأصل إلى العميل بالبريد.
٦- تقوم Pam Dilley يومياً بتجميع المبيعات، ويتم مقارنة الإجمالي مع يومية المبيعات أسبوعياً.
٧- إرسال القوائم إلى العملاء شهرياً.
٨- مقارنة الملف الرئيسي للمدينين مع دفتر الأستاذ العام بواسطة المدير المالي شهرياً.
٩- إعداد ملف منفصل للفواتير التي لم يتم تسديد قيمتها.
١٠- يتم في حجرة الإستقبال طبع الشيكات الواردة بتوقيع محدد مباشرة عند الإستلام.
١١- لايوجد مبيعات نقدية.
١٢- يتم إيداع الأموال أسبوعياً على الأقل.
١٣- يتم تجميع النقدية المحصلة بواسطة المسئول عن حجرة الإستقبال. ويتم مقارنة الإجمالي أسبوعياً مع يومية النقدية المحصلة.
١٤- يتم تسوية حساب البنك أسبوعياً بواسطة المدير المالي.
١٥- يتم الموافقة على مصروف الديون المعدومة وعلى شطب الديون المعدومة بواسطة الرئيس بعد ان يقوم المدير المالى بالتوقيع عليها.
١٦- تتم طباعة القوائم المالية شهريا بواسطة المدير المالى ويقوم الرئيس بمراجعتها.
١٧- يتم فحص الأخطاء يومياً بواسطة المدير المالى مباشرة بعد تحديث الدورة المحاسبية. والقيام بالتصحيحات في نفس اليوم.

الشكل ١١-٧

مصفوفة خطر الرقابة في شركة Hillsburg Hardware Co. - المبيعات

الرقابة الداخلية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات					
	تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين (الوجود)	العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها (الاكتمال)	تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات (التبويب)	تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)
قيام Dilley بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة لعميل (ق١)	ق		ق			
موافقة الرئيس على الإئتمان قبل الشحن (ق٢)	ق					
المحاسبة الأسبوعية لفواتير الشحن من قبل المحاسب للتحقق من إعدادها (ق٣)		ق				
مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق٤)	ق	ق	ق			
مقارنة المحاسب لإجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق٥)						ق
إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق٦)	ق		ق			ق
نقص التحقق الداخلي لإمكانية تسجيل فواتير البيع اكثر من مرة (ض١)	ض					
نقص الرقابة لإختبار الوقت الذي يتم التسجيل فيه (ض٢)					ض	
نقص التحقق الداخلي عن تسجيل فواتير البيع في يومية المبيعات (ض٣)		ض				
خطر الرقابة المقدر	متوسط	متوسط	منخفض	منخفض★	مرتفع	منخفض

★ نظراً لعدم وجود مبيعات نقدية لايمثل التلويب مشكلة

ق = نوع الرقابة

ض = وجه القصور

الشكل ١١-٨

مصفوفة خطر الرقابة في شركة Hillsburg Hardware Co. - النقدية المحصلة

	الرقابة الداخلية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للنقدية المحصلة					
		تسجيل النقدية المحصلة للأموال التي تم استلامها فعلا بواسطة الشركة (الوجود)	تسجيل النقدية المحصلة في اليومية النقدية (الإكتمال)	إيداع النقدية التي تم استلامها بالكامل في البنك (الدقة)	التبويب الملائم للعمليات المالية للنقدية المحصلة (التبويب)	تسجيل النقدية المحصلة في التاريخ الصحيح (التوقيت)	الإدراج الملائم للنقدية المحصلة في الملف الرئيسي للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم (الترحيل والتلخيص)
أنشطة الرقابة	تسوية المحاسب لحساب البنك (ق ١)	ق		ق			
	طباعة الشيكات بتوقيع مقيد (ق ٢)		ق				
	إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق ٣)		ق	ق			
	مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤)	ق	ق	ق			
	يقوم المحاسب بمقارنة إجمالى الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق ٥)						ق
أنشطة القصور	عدم إستخدام قائمة معدة مسبقا للتحقق من تسجيل النقدية المحصلة (ض ١)		ض				
	يقوم المسئول عن حجرة الإستقبال بالتعامل مع النقدية بعد إتمام عملية التحصيل (ض ٢)		ض				
	يكون لمشغل البيانات إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة والإحتفاظ بدفاتر المدينين (ض ٣)		ض				
	عدم إيداع النقدية المحصلة يومياً (ض ٤)					ض	
	نقص التحقق الداخلي لتبويب النقدية المحصلة (ض ٥)				ض		
	خطر الرقابة المقدر	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	منخفض

ق = نوع الرقابة
ض = وجه القصور

* **نمط أداء برنامج المراجعة الخاص بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.** يتم توحيد إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالجدولين ١١-٤ و١١-٥ في برنامج واحد للمراجعة بالشكل ١١-٩.

وتوضح الإشارات الرقمية داخل الأقواس عدم إضافة أو حذف أية إجراءات من الجدولين ١١-٤ و١١-٥، كما أن الصيغة اللفظية للإجراءات لم يتم تعديلها. وترجع أسباب قيام Fran بإعداد برنامج المراجعة في صورة نمط أداء إلي حذف إجراءات المراجعة التي تم إدراجها أكثر من مرة بالجدولين ١١-٤ و١١-٥ وإدراجهما في ترتيب يمكن من خلالها تمكين المساعدين من القيام بالإجراءات بكفاءة قدر الإمكان. ولم يتم إدراج حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها داخل العينة هنا، ولكن سيتم أخذها في الإعتبار عند التوسع في الحالة بالفصل الثاني عشر.

* **تحديث قائمة تخطيط الأدلة.** بعد الإنتهاء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، يجب على المراجع أن يكمل الصفوف من ٣ إلى ٧ في قائمة تخطيط الأدلة. ويوضح الشكل ١٢-٩ قائمة تخطيط الأدلة لشركة Hillsburg Hardware. ويجب تذكر ان الصفوف الخاصة بخطر الرقابة قد تم إستكمالها قبل تنفيذ إختبارات الرقابة بالفصل التاسع، وبعد ذلك يمكن تعديلها إذا لم تكن نتائج الإختبارات مرضية.

وبعد تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، سيكون من الضرورى تحليل الإستثناء بكل إختبار رقابة وإختبار أساسي للعمليات لتحديد السبب الذي أدى إلى وقوعه وأثر الإستثناء على خطر الرقابة المقدر، الذي قد يؤثر في خطر الإكتشاف الذي تم تدعيمه وبالتالي يؤثر في الإختبارات الأساسية الباقية. وستيم التعرض بشكل أكبر في الفصل الثاني عشر إلى منهجية ومضمون الإستثناءات.

ويتمثل الأثر الأكثر جوهرية لنتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل في مصادقة أرصدة المدينين. حيث يتأثر كل من: نوع المصادقة، حجم العينة، وتوقيت الإختبار بنتائج كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. وسيتم التعرض في الفصل الثالث عشر لأثر الإختبارات على كل من: المدينين، مصروف الديون المعدومة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

الجدول ١١ -٤

أنواع الرقابة الداخلية ، إختبارات الرقابة ، والإختبارات الأساسية للعمليات بشركة Hillsburg Hardware Co. - المبيعات*(نمط التصميم)

هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية	نوع الرقابة الموجود +	إختبار الرقابة	وجه القصور	الاختبار الأساسي للعملية المالية
* تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين	* قيام Dilley بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة للعميل (ق ١) * موافقة الرئيس على الإئتمان قبل إتمام الشحن (ق ٢) * مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤) * إرسال القوائم للعملاء شهريا (ق ٦)	* المحاسبة عن تتابع أرقام فواتير البيع في يومية المبيعات (١) * فحص المستندات الأساسية للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي بواسطة Pam Dil-ley (١٢ب) * فحص أمر العميل والتعرف على موافقة الرئيس على الإئتمان (١٢هـ) * فحص ملف إجمالى المجموعات والتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨) * ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم البريد شهريا (٦)	* نقص التحقق الداخلي لإمكانية تسجيل فواتير البيع أكثر من مرة (ض ١)	* فحص دفاتر اليومية والملف الرئيسي للتعرف علي القيم والعمليات المالية غير العادية (١) * تتبع المبيعات المسجلة من يومية المبيعات إلى ملف المستندات الداعمة الذي يتضمن فاتورة المبيعات المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، وأمر العميل (١٣)
* العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها	* المحاسبة الأسبوعية عن فواتير الشحن بواسطة المحاسب للتحقق من أنه قد تم إعدادها (ق ٣) * مقارنة اجماليات المجموعة مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤)	* المحاسبة عن تتابع مستندات الشحن (٩) * فحص ملف إجمالى المجموعات والتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨)	* نقص التحقق الداخلي عن تسجيل فواتير البيع في يومية المبيعات (ض ٢)	* تتبع مستندات الشحن المختارة إلى يومية المبيعات للتحقق من إدراج كل مستند (١٠)
* تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح	* قيام Dilley بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة للعميل (ق ١) * موافقة الرئيس على الإئتمان قبل إتمام الشحن (ق ٢) * مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤) * إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق ٦)	* فحص المستندات الأساسية للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي بواسطة Dilley (١٢ ب) * فحص أمر العميل والتعرف على موافقة الرئيس على الإئتمان (١٢هـ) * فحص ملف إجمالي المجموعة والتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨) * ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد شهرياً (٦)		* تتبع عدد من فواتير البيع المزدوجة المختارة من يومية المبيعات إلى (١٢): أ- فاتورة البيع المزدوجة، وفحص القيمة الإجمالية المسجلة في اليومية، التاريخ، اسم العميل، وتبويب الحساب. فحص السعر والضرب والجمع (١٢ب) ب- فاتورة الشحن وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية والتاريخ (١٢حـ) حـ- أمر البيع المزدوج وإختبار إسم العميل، وصف المنتج، الكمية والتاريخ (١٢د) د- أمر العميل وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية والتاريخ (١٢هـ)

* التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات	لا يوجد			فحص فاتورة البيع المزدوجة للتعرف على مدى وجود تبويب ملائم للحساب (١٢ب)
* يتم تسجيل المبيعات في التواريخ الصحيحة	لايوجد		* نقص الرقابة لإختبار التوقيت الصحيح للتسجيل (ض٢)	* مقارنة التواريخ في فاتورة الشحن، فاتورة البيع المزدوجة، ويومية المبيعات (١٤)
* الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين * الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم	* مقارنة المحاسب لإجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق٥) * إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق٦)	* ملاحظة ما إذا كان يتم مقارنة إجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام * ملاحظة ما إذا كان يتم مقارنة إجمالى الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام * ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد شهرياً (٦)		* تتبع عدد من فواتير البيع المزدوجة المختارة من يومية المبيعات إلى الملف الرئيسي للمدينين واختبار القيمة * التاريخ ورقم الفاتورة (١٢أ) * جمع والجمع العكسي ليومية المبيعات وتتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام (٣)

★ تم تلخيص الإجراءات إلى نمط التنفيذ بالشكل ١١-٩. تشير الأرقام داخل الأقواس بعد كل إختبار للرقابة وإختبار أساسي للعمليات إلى إجراء المراجعة بالشكل ١١-٩.

+ تم إظهار نوع الرقابة الرئيسية فقط لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبط بالعمليات المالية. وتتأثر أيضاً معظم الأهداف بواحد أو أكثر من أنواع الرقابة الإضافية.

الجدول ١١ - ٥

أنواع الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات لشركة Hillsburg Hardware Co. - النقدية المحصلة★ (نمط التصميم)

هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية	الرقابة الموجودة +	إختبار الرقابة	وجه القصور	الاختبار الأساسي للعملية المالية
* تسجيل النقدية المحصلة للأموال التي تم إستلامها فعلاً بواسة الشركة	* قيام المحاسب بتسوية حساب البنك (ق١) * مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق٤)	* ملاحظة ما إذا كان المحاسب قد قام بتسوية حساب البنك (٤) * فحص ملف إجمالى المجموعات للتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨)		* فحص اليوميات والملف الرئيسي للقيم والعمليات المالية غير العادية (١) * فحص الملف الرئيسي لعمليات الإئتمان المتنوعة (٢) * التحقق من النقدية المحصلة (١٨) * تتبع قيود النقدية المحصلة من يومية النقدية المحصلة إلى قائمة البنك، إختبار تواريخ وقيم الإيداعات (١٩)

* النقدية التي تم إستلامها سجلت في يومية النقدية المحصلة	* طباعة الشيكات بتوقيع مقيد (ق٢) * إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق٣) * مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق٤)	* ملاحظة ما إذا كان قد تم إستخدام توقيع مقيد في النقدية المحصلة (٥) * ملاحظة ما اذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد شهرياً (٦) * فحص ملف إجمالى المجموعات للتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨)	* عدم إستخدام قائمة معدة مسبقا للتحقق من تسجيل النقدية المحصلة (ض١) * يقوم المسئول عن حجرة الإستقبال بالتعامل مع النقدية بعد إتمام التحصيل (ض٢) * يكون لمشغل البيانات إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة والاحتفاظ بدفاتر المدينين (ض٣)	* الحصول على قائمة معدة مسبقاً للنقدية المحصلة، وتتبع القيم إلى يومية النقدية المحصلة، إختبار الاسماء والقيم والتواريخ (١٥) * مقارنة القائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة مع إيصال الإيداع المزدوج، اختبار الأسماء، القيم والتواريخ (١٦)
* إيداع النقدية التي تم استلامها بالقيم التي تم استلامها	* تسوية المحاسب لحساب البنك (ق١) * إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق٣) * مقارنة اجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق٤)	* ملاحظة ما إذا كان المحاسب قد قام بتسوية حساب البنك (٤) * ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد شهرياً (٦) * فحص ملف إجمالى المجموعات للتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨)		* تحقق الإجراءات الخاصة بهدف الوجود أيضاً هذا الهدف
* التبويب الملائم للعمليات المالية للنقدية المحصلة	لا يوجد		* نقص التحقق الداخلي لتبويب النقدية المحصلة (ض٥)	* فحص القائمة المعدة مسبقا للتعرف على مدى ملاءمة التبويب (١٧)
* تسجيل النقدية المحصلة في التاريخ الصحيح	لايوجد		* عدم إيداع النقدية المحصلة يومياً	* تتبع الإجمالي من يومية النقدية المحصلة إلى قائمة البنك، إختبار التأخير في الإيداع (١٦)
* الإدراج الملائم للنقدية المحصلة في الملف الرئيسي للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم	* يقوم المحاسب بمقارنة إجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق٥)	* ملاحظة ما إذا كان المحاسب قد قام بمقارنة إجمالي الملف الرئيسي مع الحساب بدفتر الأستاذ (٧)		* تتبع قيود مختارة من يومية النقدية المحصلة إلى القيود في الملف الرئيسي للمدينين، وإختبار التواريخ والقيم (٢٠) * تتبع عمليات إئتمان مختارة من الملف الرئيسي للمدينين إلى يومية النقدية المحصلة وإختبار التواريخ والقيم (٢١) * جمع والجمع العكسي ليومية النقدية المحصلة وتتبع الإجماليات الى الاستاذ العام (٣)

الشكل ١١-٩
برنامج المراجعة الخاص بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات لشركة Hillsburg Hardware Co.
(نمط الأداء)

شركة Hillsburg Hardware Co.

إجراءات المراجعة الخاصة بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للمبيعات والنقدية المحصلة (لم يتم تضمين حجم العينة والعناصر التي سيتم اختيارها في العينة)

إجراءات عامة

١- فحص اليوميات والملف الرئيسي للتعرف على العمليات المالية والقيم غير العادية.

٢- فحص الملف الرئيسي للتعرف على عمليات الإئتمان المتنوعة.

٣- جمع والجمع العكسي ليوميات المبيعات والنقدية المحصلة وتتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام.

٤- ملاحظة ما إذا كان المحاسب قد قام بتسوية حساب البنك.

٥- ملاحظة ما إذا كان قد تم إستخدام توقيع مقيد للنقدية

٦-ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد شهرياً.

٧- ملاحظة ما إذا كان المحاسب قد قام بمقارنة إجمالي الملف الرئيسي مع الحساب بالأستاذ العام.

٨- فحص ملف إجمالي المجموعات للتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات.

شحن البضائع

٩- المحاسبة عن تتابع مستندات الشحن.

١٠- تتبع مستندات الشحن المختارة إلى يومية المبيعات للتحقق من إدراج كل مستند.

إرسال الفواتير للعملاء وتسجيل المبيعات بالدفاتر

١١- المحاسبة عن تتابع فواتير البيع في يومية المبيعات.

١٢- تتبع عدد من فواتير البيع المزدوجة المختارة من يومية المبيعات إلى:

أ - الملف الرئيسي للمدينين وإختبار القيمة، التاريخ ورقم الفاتورة.

ب- فاتورة البيع المزدوجة وفحص القيمة المسجلة في اليومية، التاريخ، إسم العميل، وتصنيف الحساب. فحص التسعير، الضرب، والتجميع، فحص المستندات الأساسية للتعرف على مدى قيام Pam Dilley بالتحقق الداخلي.

حـ- فاتورة الشحن، وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية، والتاريخ.

د- أمر البيع المزدوج، وإختبار إسم العميل، وصف المنتج، الكمية، التاريخ، والتعرف على مدى قيام Pam Dilley بالتحقق الداخلي.

و- أمر العميل واختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية، التاريخ، وموافقة الرئيس على الإئتمان.

١٣- تتبع المبيعات المسجلة من يومية المبيعات إلى ملف المستندات الداعمة الذي يتضمن فاتورة البيع المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، وأمر العميل.

١٤- مقارنة التواريخ في فاتورة الشحن، فاتورة البيع المزدوجة، ويومية المبيعات.

تشغيل النقدية المحصلة وتسجيل القيم في الدفاتر

١٥-التوصل إلى القائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة، وتتبع القيم إلى يومية النقدية المحصلة، إختبار الأسماء، القيم، والتواريخ.

١٦- مقارنة قائمة النقدية المحصلة المعدة مسبقا مع إيصال الإيداع المزدوج، وإختبار الأسماء، والقيم، والتواريخ. وتتبع الإجمالى من يومية النقدية المحصلة إلى كشف البنك، إختبار التأخير في الإيداع.

١٧- فحص القائمة المعدة مسبقاً للتعرف على تصنيف الحساب.

١٨- التحقق من النقدية المحصلة.

١٩- تتبع قيود النقدية المحصلة من يومية النقدية المحصلة إلى كشف البنك، إختبار التواريخ وقيم الإيداعات.

٢٠- تتبع القيود المختارة من يومية النقدية المحصلة إلي القيود في الملف الرئيسي للمدينين وإختبار التواريخ والقيم.

٢١- تتبع عمليات مختارة للإئتمان من الملف الرئيسي للمدينين إلى يومية النقدية المحصلة وإختبار التواريخ والقيم.

المصطلحات الأساسية

بالإضافة إلى المصطلحات التالية راجع المصطلحات الواردة في بداية هذا الفصل التي تصف المستندات والسجلات الرئيسية التي يتم إستخدامها في دورة المبيعات والتحصيل.

وظائف الأعمال في دائرة المبيعات والتحصيل Business functions for sales & Collection Cycle. تتمثل في الأنشطة الرئيسية التي يجب أن تقوم بها المنظمة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية الخاصة بالمنشأة التي تتعلق بالمبيعات، النقدية المحصلة، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل والديون المعدومة.

العمليات في دائرة المبيعات والتحصيل Classesof Transactions in the sales & collection Cyck . تعبر عن العمليات النموذجية في دائرة المبيعات والتحصيل وتشمل: المبيعات، النقدية المحصلة، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل، ومصروف الديون المعدومة.

الإختلاس المرحلي من أرصدة المدينين Lapping of accounts receivable . إرجاء تسجيل القيود الخاصة بتحصيل أرصدة المدينين لإخفاء العجز الموجود بالنقدية، وهو نمط متعارف عليه من الغش.

التحقق من النقدية المحصلة Proof of Cash Receipts. إجراءات للمراجعة لإختبار ما إذا كانت النقدية المحصلة التي تم تسجيلها قد تم إيداعها بحساب البنك عن طريق تسوية إجمالى النقدية المحصلة المسجلة في يومية النقدية المحصلة لفترة محددة مع الإيداعات الفعلية بالبنك.

دائرة المبيعات والتحصيل Sales & collection cycle. تشمل القرارات وعمليات التشغيل الضرورية لتحويل ملكية البضائع والخدمات إلى العملاء بعدما يتم إتاحتها للبيع. وتبدأ بطلب يقدمه العميل وتنتهى بتحويل المواد والخدمات إلى حساب المدينين وأخيراً يتم تحويلها إلى النقدية.

الإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل Substantive tests of transactions in sales & collction cycle. تتمثل في إجراءات المراجعة الخاصة بإختبار الأخطاء والمخالفات لتحديد ما إذا كان قد تم تحقيق أهداف المراجعة الست المرتبطة بالقوائم المالية في كل فئة من فئات العمليات المالية بدورة المبيعات والتحصيل.

إختبارات الرقابة في دائرة المبيعات والتحصيل Tests of Control in the sales & collection cycle . إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها لتحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل Transaction - related audit objectives in the sales & collection cycle. تتمثل في الأهداف الست التي يسعى المراجع لتحقيقها في كل عملية من العمليات بدائرة المبيعات والتحصيل.

أسئلة للمراجعة

١١-١ (الهدف ١١-٢) صف طبيعة المستندات والسجلات التالية وأشرح إستخدامها في دائرة المبيعات والتحصيل: فاتورة الشحن، فاتورة البيع، مذكرة الإئتمان، إشعار التحويل، والقوائم الشهرية للعملاء.

١١-٢ (الهدف ١١-٢) أشرح أهمية وجود الموافقة الملائمة على الإئتمان في إطار المبيعات. ما هو أثر وجود أنواع كافية من الرقابة بوظيفة الإئتمان على تجميع المراجع للأدلة؟

١١-٣(الهدف ١١-٢) فرق بين مصروف الديون المعدومة وشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل. أشرح لماذا يتم مراجعتهما بشكل يختلف تماما عن بعضهما البعض؟

١١-٤ (الهدف ١١-٣) أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي تستخدم للتحقق من العمليات المالية للمبيعات. وأذكر لكل هدف نوعاً واحداً للرقابة الداخلية يمكن للعميل إستخدامه لتخفيض إحتمال وقوع التحريفات.

١١-٥ (الهدف ١١-٣) أذكر اختباراً لنوع واحد من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات يمكن للمراجع إستخدامهما للتحقق من هدف المراجعة التالي المرتبط بالعمليات المالية للمبيعات: تم تسجيل المبيعات بالقيمة الملائمة.

١١-٦ (الهدف ١١-٣) أذكر أهم الواجبات التي يجب أن يحدث فصل بينها في دائرة المبيعات والتحصيل. أشرح لماذا يجب فصل كل واجب منها؟

١١-٧ (الهدف ١١-٣) أشرح فائدة كل من مستندات الشحن سابقة الترقيم وفواتير البيع سابقة الترقيم كأنواع للرقابة تعمل على منع وجود تحريفات بالمبيعات.

١١-٨ (الهدف ١١-٣) ما هى أنواع الترخيص الثلاث الأكثر شيوعاً للإستخدام في الرقابة الداخلية على المبيعات؟ وفي كل نوع منها، أذكر نوع الإختبار الأساسي الذي يمكن أن يستخدمه المراجع للتحقق من ما إذا كان نوع الرقابة فعالاً في منع وقوع التحريفات.

١١-٩ (**الهدف ١١-٣**) أشرح الغرض من الجمع والجمع العكسي ليومية المبيعات وتتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام.

١١-١٠ (**الهدف ١١-٤**) أشرح الفرق بين منهج المراجع في التحقق من مردودات ومسموحات المبيعات ومنهج المراجعة للتحقق من المبيعات؟ أشرح أسباب الفرق.

١١-١١ (**الهدف ١١-٥**) أشرح لماذا يؤكد المراجعين عادة على إكتشاف الغش عند مراجعة النقدية. وهل يتفق ذلك أو لايتفق مع مسئولية المراجع في المراجعة؟ أشرح.

١١-١٢ (**الهدف ١١-٥**) أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الخاصة بالتحقق من النقدية المحصلة. ولكل هدف، أذكر نوع الرقابة الداخلية الذي يمكن للعميل استخدامه لتخفيض إحتمال وقوع التحريفات.

١١-١٣ (**الهدف ١١-٥**) أذكر عدد من إجراءات المراجعة التي يمكن للمراجع أن يستخدمها لتحديد ما إذا كان كافة مبالغ النقدية المحصلة قد تم تسجيلها.

١١-١٤ (**الهدف ١١-٥**) أشرح المقصود بالتحقق من النقدية المحصلة وأذكر الهدف منه.

١١-١٥ (**الهدف ١١-٥**) أشرح المقصود بالإختلاس المرحلي. وناقش كيف يمكن للمراجع أن يكتشفه. وما هى الظروف التي يجب أن يبذل المراجع فيها جهداً خاصاً لكشف الإختلاس المرحلي؟

١١-١٦ (**الهدف ١١-٦**) ما هى إجراءات المراجعة التي تستخدم بشكل أكثر إحتمالاً للتحقق من شطب أرصدة المدينين غير القابلة للتحصيل؟ أذكر الغرض من كل اجراء فيها.

١١-١٧ (**الهدف ١١-٧**) أذكر العلاقة بين مصادقة المدينين ونتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

١١-١٨ (**الهدفين ١١-٣، ١١-٥**) ما هى الظروف التي يكون فيها مقبولا تنفيذ اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للمبيعات والنقدية المحصلة في تاريخ قبل تاريخ إعداد القوائم المالية ؟

١١-١٩ (**الهدف ١١-٣**) المحاسب المصرح له D. Smith يؤدي اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات للمبيعات في شهر مارس عند مراجعة القوائم المالية الخاصة بالعام المنتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وبناء على النتائج الممتازة لكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، قرر تخفيض الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة بشكل كبير في نهاية العام. قيم هذا القرار.

أسئلة الإختبار المتعدد من إختبار CPA

١١-٢٠ (**الهدفين ١١-٣، ١١-٤**) تتعلق الأسئلة التالية بأنواع الرقابة الداخلية في دائرة المبيعات والتحصيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ - حتى يوجد رقابة داخلية فعالة، يجب تنفيذ وظيفة إعداد الفواتير من خلال التشغيل الإلكتروني للبيانات بواسطة:

(١) إدارة المحاسبة. (٢) إدارة البيع. (٣) إدارة الشحن. (٤) إدارة الإئتمان والتحصيل.

ب- يجب أن تشير سياسة الشركة بوضوح إلى أنه يجب تسليم السلعة المعيبة المردودة من العميل إلى:

(١) مسجل المبيعات. (٢) مسجل الاستلام. (٣) مسجل مراقبة المخزون. (٤) مسجل المدينين.

حـ – في نوع الرقابة الداخلية الجيد، يجب أن يكون مدير الائتمان مسئولا أمام:

(١) مدير المبيعات. (٢) مدير خدمة العميل. (٣) مراقب النفقات. (٤) أمين الخزينة.

د – في نوع الرقابة الداخلية الجيد، يجب أن تعمل إدارة اعداد الفواتير من خلال التشغيل الإلكتروني للبيانات تحت توجيه:

(١) مراقب النفقات. (٢) مدير الإئتمان. (٣) مدير المبيعات. (٤) أمين الخزينة.

١١-٢١ (الهـدفين ١١-٣، ١١-٤) في كل من أنواع التحريفات التالية (من أ إلى د)، أختر نوع الرقابة الذي يجب أن يمنع التحريف:

أ – شركة صناعية تسلمت مردودات مبيعات كبيرة في الشهر الأخير من العام، ولكن لم يتم إعداد مذكرة الإئتمان للمردودات إلا بعد إنتهاء المراجع من تنفيذ العمل الميداني. وتم إدراج البضاعة المردودة في المخزون الفعلي:

(١) إعداد ميزان مراجعة زمني للمدينين.

(٢) إعداد مذكرات إئتمان سابقة الترقيم والمحاسبة عن كافة الأرقام.

(٣) تسوية ميزان المراجعة لحسابات العملاء مع حساب المراقبة بالأستاذ العام دورياً.

(٤) إعداد تقارير إستلام لكافة المواد التي يتم إستلامها والمحاسبة عن هذه التقارير وفقاً لأساس منتظم.

ب – قام مدير المبيعات بإضافة مبيعات تمت بالشركة إلى المبيعات التي قام بها رجل البيع J. Smith، وفيما بعد قام Smith بإقتسام الزيادة في عمولة البيع مع مدير المبيعات:

(١) الفحص الدوري لملخص قيود المبيعات بواسطة شخص مستقل عن وظائف البيع.

(٢) فحص أوامر البيع والموافقة عليها بواسطة أشخاص مستقلين عن إدارة المبيعات.

(٣) يقوم المراجع الداخلي بمقارنة قوائم عمولة البيع مع سجل النقدية المدفوعة.

(٤) الترقيم المسبق لأوامر المبيعات والمحاسبة عن كافة الأرقام.

حـ – تم حساب فاتورة بيع قيمتها ٥٢٠٠ دولار بشكل صحيح ولكن تم تسجيلها في يومية المبيعات على نحو خاطئ بمبلغ ٢٥٠٠ دولار وأيضاً سجلت بشكل خاطئ بمبلغ ٢٥٠٠ دولار بالملف الرئيسي للمدينين. وقام العميل بتحويل ٢٥٠٠ دولار فقط، وهى القيمة المدرجة في القائمة الشهرية المرسلة إليه:

(١) إستخدام قوائم معدة مسبقا وإجماليات سابقة التحديد لمراقبة الترحيل.

(٢) الفحص المستقل للأرقام المسلسلة في فاتورة البيع والأسعار ومبالغ الخصم والضرب والجمع.

(٣) التحقق من القوائم الشهرية للعملاء وإرسالها بالبريد بواسطة شخص مسئول بخلاف ماسك الدفاتر الذي قام بإعدادهما.

(٤) الفحص الفورى لتخفيضات الحوالات من العملاء غير المرخص بها أو لأية أمور خلافية بواسطة شخص مستقل للحسابات بوظيفة المقبوضات.

د – تظهر صور فواتير البيع فرقاً في أسعار الوحدة للعناصر المتماثلة:

(١) فحص كافة فواتير البيع للتحقق من كافة التفاصيل بها بعد إعدادها.

(٢) يتم إجراء فحص للتوصل إلى نتائج مرضية عن الفروق التي يبلغ العملاء بها.

(٣) تجميع البيانات الإحصائية للمبيعات وتسويتها مع المبيعات المسجلة.

(٤) مقارنة كافة فواتير البيع مع أوامر شراء العملاء.

١١-٢٢ (الأهداف ١١-١، ١١-٣) تتعلق الأسئلة التالية بأدلة المراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ - يقوم المراجعون أحيانا بإستخدام مقارنة النسب المالية كأدلة للمراجعة. وعلى سبيل المثال قد ينظر إلى الإنخفاض غير المفسر في نسبة مجمل الربح إلى المبيعات على أنها نتيجة لأحد الإحتمالات التالية:

(١) عمليات حيازة لم يتم تسجيلها.

(٢) مبيعات لم يتم تسجيلها.

(٣) حيازة بضاعة تم تحميلها على المصروفات البيعية والعامة.

(٤) مبيعات وهمية.

ب- يقوم مراجع بتنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات للمبيعات. وتتمثل الخطوة الأولى في تتبع عينة من القيود المدينة من الملف الرئيسي للمدينين إلي فواتير المبيعات المزدوجة الداعمة. ما هو غرض المراجع من تنفيذ هذه الخطوة:

(١) فواتير البيع تمثل المبيعات الفعلية.

(٢) كافة المبيعات تم تسجيلها.

(٣) ترحيل كافة فواتير البيع على نحو ملائم إلى حسابات العملاء.

(٤) تدعيم القيود المدينة في الملف الرئيسي للمدينين بشكل مناسب بفواتير البيع.

حـ - للتحقق من أنه قد تم تسجيل كافة العمليات المالية للمبيعات، يجب تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات المالية على عينة ممثلة يتم سحبها من:

(١) القيود في يومية المبيعات.

(٢) ملف مسجل الفواتير الذي يحتوى على أوامر البيع.

(٣) ملف الصور المزدوجة لفواتير البيع الذي يتم من خلاله المحاسبة عن الأشكال سابقة الترقيم في السلسلة.

(٤) الملف الخاص بمسجل الشحن الذي يحتوى على الصورة المزدوجة لفواتير الشحن.

د - يقوم محاسب مصرح له بمراجعة القوائم المالية لشركة تليفونات صغيرة ويرغب في إختبار ما إذا كان قد تم إرسال الفواتير للعملاء. يتمثل أحد الاجراءات التي يمكن استخدامها في:

(١) فحص عينة على قوائم دليل التليفون لمراقبة إعداد الفواتير.

(٢) تتبع عينة من الترحيلات من مراقبة إعداد الفواتير إلي الدفاتر الفرعية للمدينين.

(٣) مقارنة الملفات الرئيسية للمدينين مع حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام.

(٤) مصادقة عينة تمثل المدينين.

أسئلة وحالات للمناقشة

١١-٢٣ (الأهداف ١١-٣، ١١-٤، ١١-٥، ١١-٧) تعبر العناصر من ١ إلى ٨ عن أسئلة مختارة لما تحتويه قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية بصفة عامة التي يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في دائرة المبيعات والتحصيل. وعند إستخدام قائمة الإستقصاء لدى العميل، تعبر الإجابة بـ«نعم» عن وجود نوعا من الرقابة الداخلية، بينما تعبر الإجابة بـ«لا» عن إحتمال وجود وجه للقصور بالرقابة الداخلية.

١- هل يتم مقارنة فواتير البيع على نحو مستقل مع أوامر العملاء للتحقق من الأسعار، الكميات، الضرب، والجمع؟

٢- هل تتم المحاسبة عن التتابع الرقمي لأوامر البيع، الفواتير، ومذاكرات الإئتمان التي يتم إصدارها بصفة دورية؟

٣- هل تستقل وظائف البيع ووظائف مسجل النقدية عن وظائف تحصيل النقدية، الشحن والتسليم وإعداد الفواتير؟

٤- هل تتم المحاسبة عن الحصول على النقدية عند تسليم البضاعة، النفاية، المعدات والمبيعات النقدية بنفس الطريقة التي تتم للمبيعات على الحساب ويتم تسجيلها بشكل مستقل عن إجراد التحصيل؟

٥- هل تتسم وظيفة التحصيل بالإستقلال وهل تستخدم لفحص إعداد الفواتير وتسجيل المبيعات؟

٦- هل يتم مقارنة الملفات الرئيسية للمدينين بصفة منتظمة مع حسابات المراقبة بواسطة موظف مستقل عن وظائف إعداد الفواتير؟

٧- هل يتم تسجيل النقدية المحصلة في الدفاتر الخاصة بالقيود الأصلية بواسطة أشخاص مستقلين عن الموظفين الذين يقومون بوظائف فض البريد واعداد قائمة المتحصلات؟

٨- هل يتم إيداع المتحصلات بقيمها الفعلية يومياً في الوقت المناسب؟

المطلوب

أ - لكل سؤال مما سبق، أذكر هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية الذي يجب تحقيقها في حالة وجود نوع من الرقابة الداخلية.

ب- لكل نوع من أنواع الرقابة الداخلية، أذكر اختبار الرقابة الذي يستخدم لاختبار مدى فعاليته.

حـ - في كل سؤال مما سبق، عرف طبيعة التحريفات المالية المحتملة.

د - في كل نوع من التحريفات المحتملة في «حـ»، اذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يحدد ما إذا كان هناك تحريف كبير.

١١-٢٤ (الأهداف ١١-٣، ١١-٥، ١١-٦) تم إدراج الأخطاء والمخالفات التالية في الدفاتر المحاسبية لشركة Joyce الصناعية:

١- يوجد خطأ في الجمع بفاتورة بيع بمبلغ ١٠٠٠ دولار لخطأ في القيد المحاسبي.

٢- تسجيل بيع لمواد خام للمرة الثانية على نحو غير متعمد باليوم الأخير من العام. وقد تم تسجيل البيع أصلا بالدفاتر منذ يومين.

٣- قيام مسجل البريد بسرقة النقدية المسددة من أحد المدينين عند فض البريد.
٤- قيام ماسك الدفاتر الذي يسجل النقدية المحصلة وحسابات المدينين بسرقة النقدية المسددة من بعض المدينين والتي كان قد تم إدراجها في القائمة المعدة مسبقا بواسطة السكرتير. ولم يتم تسجيل العمليات المالية.
٥- لم يتم إعداد الفاتورة على البضاعة التي تم شحنها إلى العميل نتيجة فقد فاتورة الشحن.
٦- تم شحن البضاعة إلى العميل، ولكن لم يتم إعداد فاتورة الشحن، ونظرا لأن إعداد الفواتير يتم من خلال فاتورة الشحن، لم يتم إرسال الفاتورة للعميل.
٧- تم تبويب بيع إلى عميل داخلي على نحو غير متعمد على أنه بيع تجارى.

المطلوب

أ - تحديد ما إذا كان التحريف يمثل خطأ أو مخالفة.
ب- في كل نوع من التحريفات، أذكر نوع الرقابة الذي يمكن أن يمنعه من الوقوع بصفة مستمرة.
حـ- في كل نوع من التحريفات، أذكر إجراء مراجعة أساسي يمكن أن يكتشف وجوده.

١١-٢٥ (الأهداف ١١-٣، ١١-٤، ١١-٥) يعبر ما يلي عن إختبارات يتم تنفيذها على نحو متعارف عليه كإجراءات مراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل:

١- فحص مردودات المبيعات للتعرف على مدى وجود موافقة من شخص مسئول لديه الترخيص بذلك.
٢- المحاسبة عن تتابع مستندات الشحن مع فحص كل مستند للتأكد من إرفاق فاتورة البيع المزدوجة.
٣- المحاسبة عن تتابع فواتير البيع وفحص كل منها للتأكد من إرفاق صورة مزدوجة من مستند الشحن.
٤- مقارنة الكمية والوصف في مستندات الشحن مع فواتير البيع المزدوجة المرتبطة بها.
٥- تتبع المبيعات المسجلة من يومية المبيعات إلى الملف الرئيسي للمدينين المرتبط بها ومقارنة اسم العميل، التاريخ، والقيمة في كل عملية.
٦- فحص القائمة المعدة مسبقا بدفتر النقدية المحصلة لتحديد ما إذا كانت القائمة المعدة مسبقا للنقدية قد تم إعدادها يوميا.
٧ - تسوية النقدية المحصلة المسجلة بالقائمة المعدة مسبقا مع يومية النقدية المحصلة وقائمة البنك دورياً لكل شهر.

المطلوب

أ - حدد هل يمثل كل إجراء مراجعة إختباراً للرقابة أو اختبارا أساسياً للعمليات.
ب- حدد أى من أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية يقوم كل إجراء للمراجعة بتحقيقه.
حـ- حدد نوع الدليل الذي يستخدم لكل إجراء مراجعة، مثل المصادقات والملاحظة.

١١-٢٦ (الهدفين ١١-٣، ١١-٧) فيما يلى بعض الأهداف المختارة من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، وبعض إجراءات المراجعة المختارة للمبيعات:

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية

١ - المبيعات المسجلة موجودة بالفعل.

٢- المبيعات الفعلية تم تسجيلها.

٣- تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو مناسب في الملف الرئيسي للمدينين وتم تلخيصها على نحو صحيح.

الإجـــراءات

١- تتبع عينة من مستندات الشحن إلى كل من فواتير البيع المزدوجة ويومية المبيعات للتحقق من إعداد الفواتير للبضاعة التي تم شحنها.

٢- فحص عينة من فواتير البيع المزدوجة لتحديد هل تم إرفاق مستند الشحن بكل منها.

٣- فحص عينة من العمليات المالية للمبيعات بيومية المبيعات لتحديد ما إذا كان قد تم وضع علامة مميزة بالهامش امام كل منها لتوضيح أنه تم مقارنتها بالملف الرئيسي للمدينين للتعرف على اسم العميل، التاريخ، والقيمة.

٤- فحص عينة من مستندات الشحن لتحديد ما إذا كان قد تم كتابة رقم فاتورة البيع المزدوجة في أسفل الجانب الأيسر بكل مستند.

٥- تتبع عينة من الطرف المدين بالقيود في الملف الرئيسي للمدينين إلى يومية المبيعات لتحديد مدى مطابقة التاريخ ، إسم العميل، والقيمة بكل منهما.

٦- تتبع عينة من فواتير البيع المزدوجة إلى مستندات الشحن المرتبطة بها والتي تم إعدادها من قبل إدارة الشحن للتأكد من إتمام الشحن.

المطلوب

أ - في كل هدف، حدد على الأقل نوعاً معينا واحدا من التحريفات يمكن أن يقع.

ب- صف الفرق بين أغراض الهدفين الأول والثاني.

حـ- في كل إجراء مراجعة، حدد نوعه كإختبار للرقابة او اختبار أساسي للعمليات (يوجد ثلاثة لكل منها).

د - في كل هدف، حدد اختبارا واحداً للرقابة وإختباراً واحداً أساسياً للعمليات.

و - في كل إختبار للرقابة، أذكر نوع الرقابة الداخلية الذي يتم اختباره. أيضاً، عرف أو صف التحريف الذي يحاول العميل منعه بإستخدام نوع الرقابة.

١١-٢٧ (الهـدفين ١١-٢، ١١-٣) فيما يلى إجراءات المبيعات التي تم التعرف عليها عند تنفيذ المراجعة السنوية في شركة Marvel لتجارة الجملة.

يتم إستلام أوامر العملاء بواسطة الإدارة التي تعد أمر البيع. حيث يقوم المسجل بحساب القيمة النقدية التقريبية للأمر وإرسال ذلك إلى إداة الإئتمان للحصول على موافقتها. ويتم طبع ختم الموافقة على الإئتمان على الأمر وإرساله إلى إدارة المحاسبة. وبعد ذلك يستخدم الحاسب الإلكتروني لإخراج صورتين من فاتورة البيع. ويتم حفظ الأمر في ملف أوامر العملاء.

ويتم وضع صورة فاتورة البيع الخاصة بالعميل في ملف مؤقت انتظاراً لوصول إشعار بشحن البضاعة التي أمر بها العميل. وتمر صورة فاتورة البيع التي تم شحن البضاعة المرتبطة بها من المخزن، وإدارة الشحن التي لها السلطة لإخراج البضاعة وشحنها. ويقوم أفراد إدارة الشحن بحزم الأمر وإعداد ثلاث صور يدويا من فاتورة الشحن: يتم إرسال الصورة الأصلية للعميل بالبريد، ويتم

إرسال الصورة الثانية مع البضاعة المشحونة، ويتم وضع الصورة الثالثة في ترتيبها بملف فواتير الشحن. ويتم ارسال نسخة فاتورة البيع الخاصة بالشحن الى إدارة المحاسبة مع أية تغييرات تنتج عن نقص البضاعة المتاحة للبيع.

ويقارن المسجل المحاسبي صورة فاتورة البيع الخاصة بالشحن التي يستلمها مع صورة فاتورة البيع الخاصة بالعميل بالملف المؤقت. حيث تتم المقارنة بين الكميات في الصورتين، كما يتم مقارنة الأسعار مع قائمة السعر المرخص. وبعد ذلك يتم إرسال صورة العميل إليه بالبريد، ويتم إرسال صورة الشحن إلى إدارة تشغيل البيانات.

ويقوم مسجل تشغيل البيانات بإدخال بيانات فاتورة البيع إلى الحاسب الإلكتروني، حيث يتم إعداد يومية المبيعات وتحديث الملف الرئيسي للمدينين. ويتم وضع صورة الشحن في ملف فواتير البيع طبقاً للتتابع الرقمي.

أ - حتى يمكن تحديد ما إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال لتقليل حالات عدم ترحيل الفواتير إلى الملف الرئيسي للمدينين من العملاء، يجب أن يختار المراجع عينة من العمليات المالية من مجتمع:

(١) ملف أوامر العملاء. (٢) ملف فواتير الشحن.

(٣) الملف الرئيسي للمدينين من العملاء. (٤) ملف فواتير البيع.

ب- حتى يمكن تحديد ما إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال لتقليل حالات عدم إعداد فاتورة للشحن، يجب أن يختار المراجع عينة من العمليات المالية من مجتمع:

(١) ملف أوامر العملاء. (٢) ملف فواتير الشحن.

(٣) الملف الرئيسي للمدينين من العملاء. (٤) ملف فواتير البيع.

حـ - حتى يمكن جمع أدلة المراجعة عن الأرصدة غير القابلة للتحصيل في حسابات العملاء الخاصة بالتجارة، يجب على المراجع أن يختار عينة من الأرصدة من مجتمع:

(١) ملف اوامر العملاء. (٢) ملف فواتير الشحن.

(٣) الملف الرئيسي للمدينين من العملاء. (٤) ملف فواتير البيع ★.

١١-٨ (**الهدفين ١١-٣، ١١-٥**) تعبر الجمل التالية عن إجراءات متعارف عليها للمراجعة للإختبارات الخاصة بكل من المبيعات والنقدية المحصلة.

١- مقارنة الكمية والوصف للعناصر في فاتورة البيع المزدوجة مع مستندات الشحن المرتبطة بها.

٢- تتبع النقدية المحصلة المسجلة في الملف الرئيسي للمدينين إلى يومية النقدية المحصلة ومقارنة اسم العميل، التاريخ، والقيمة في كل منها.

٣- فحص فواتير البيع المزدوجة للتعرف على أسعار الوحدات المباعة ومطابقتها لقائمة السعر المصدق عليها.

٤- فحص فواتير البيع المزدوجة لتحديد ما إذا كان تبويب الحسابات للمبيعات قد تم إدراجه في المستندات.

٥- فحص يومية المبيعات للتعرف على العمليات المالية مع الأطراف المرتبطة، أوراق الدفع، وباقي العناصر غير العادية.

★ منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٦- اختيار عينة من أوامر العملاد وتتبع المستندات إلى المستندات المرتبطة: مستندات الشحن، فواتير الشراء، والملف الرئيسي للمدينين لمقارنة الاسم، التاريخ، والقيمة.

٧- تنفيذ إجراءات للتحقق من النقدية المحصلة.

٨- فحص عينة من إشعارات التحويل للموافق على مبالغ الخصم النقدي.

٩- المحاسبة عن التتابع الرقمى لإشعارات التحويل وتحديد ما إذا كان هناك علامة مرجعية لكل مستند منها، بما يشير الى أنه تم التسجيل في يومية النقدية المحصلة.

المطلوب

أ - تحديد ما إذا كان كل إجراء مما سبق يمثل اختباراً للرقابة أو اختباراً أساسياً للعمليات.

ب- تحديد هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي يحققه كل اجراء.

حـ - في كل اختبار للرقابة في «أ»، أذكر الإختبار الأساسي الذي يمكن أن يستخدم لتحديد ما إذا كان هناك خطأ نقدى أو مخالفة نقدية.

١١- ٢٩ (الهدف ١١-٥) تقوم شركة صيانة الإستخدام وتقديم الخدمات بإرسال فواتير لكافة العملاء بدلا من التحصيل النقدى عند تقديم الخدمة. ويقوم T. Gyders بفض كافة أنواع البريد وهو يعمل أمينا للخزينة. ويعد المحاسب Gyders الشخص الأكثر تأهيلاً بالشركة الذي يعمل بالمكتب يومياً. ويمكنه، بالتالى، حل المشكلات والإستجابة بسرعة لإحتياجات العملاء. وعند استلام النقدية، يقوم فوراً بإعداد قائمة بالنقدية وإيصال الايداع المزدوج. ويتم إيداع النقدية يومياً. ويستخدم القائمة في إدخال العمليات المالية إلى السجلات المحاسبية الإلكترونية. ويقوم أيضاً بالإتصال بالعملاء بشأن الأرصدة التي لم يتم تحصيلها. ونظراً لأنه يمتلك معرفة جيدة بالعمل وكل عميل، يقوم بمنح الإئتمان، الترخيص بكافة أنواع مسموحات المبيعات، وشطب الأرصدة غير القابلة للتحصيل. ويشعر مالك الشركة بالسعادة من كفاءة العمل بالشركة. ويستطيع إدارة العمل بدون إنفاق وقت أكبر إعتماداً على فعالية المحاسب Gyders.

ويمكن تخيل دهشة المالك عند إكتشافه أن Gyders قد ارتكب العديد من السرقات الكبرى من النقدية المحصلة. وتم ارتكاب ذلك من خلال عدم تسجيل المبيعات، تسجيل إئتمان غير ملائم لتسجيل أرصدة المدينين والمبالغة في قيمة المقبوضات.

المطلوب

أ - بإفتراض أنه تم إعداد قائمة مسبقة للنقدية يتم إرسالها فقط إلى أمين الخزينة ويتم الإيداع يومياً، ما هو وجه القصور بالرقابة الداخلية التي سمح بوقوع الغش؟

ب- ماهى منافع القائمة المعدة مسبقاً للنقدية؟ من هو الذي يجب أن يعد القائمة المعدة مسبقاً وماهى الواجبات التي لايجب أن يقوم بها هذا الشخص؟

حـ - بإفتراض ان الشخص المناسب، كما جاء في «ب» قد أعد القائمة المعدة مسبقاً للنقدية. ما الذي يمكن القيام به لمنع هذا الشخص من الحصول على النقدية بعد إعداد القائمة المعدة مسبقاً وقبل أن يتم ايداع النقدية؟

د - من هو الذي يجب ان يقوم بإيداع النقدية، في ضوء إجابتك على «ب»؟

١١-٣٠ (الهدف ١١-٥) يقوم المسئول عن غرفة الإستقبال في شركة Jones Supply Co. بإعداد قائمة مسبقة للنقدية قبل أن يتم الإيداع اليومي للنقدية. وبعد ذلك يقدم إشعار التحويل إلى مسجل تشغيل البيانات والتي يتم إستخدامها في إدخال العمليات المالية للنقدية المحصلة إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية. ويقوم مراقب النفقات شهرياً بإعداد برهان النقدية المحصلة وطباعة صورة من يومية النقدية المحصلة ومقارنتها مع القائمة المعدة مسبقاً.

المطلوب

أ - عرف التحقق من النقدية المحصلة وأذكر الغرض منه.

ب- للأخطاء او المخالفات التالية: اذكر (ب ١)، ما إذا كان من المحتمل أن يتم إكتشافها بواسطة التحقق من النقدية المحصلة، (ب ٢) ما إذا كان من المحتمل اكتشافها من خلال المقارنة بين القائمة المعدة مسبقا ويومية النقدية المحصلة، (ب٣) ما إذا كان من المحتمل إكتشافها اما من خلال التحقق من النقدية المحصلة أو من خلال مقارنة القائمة المعدة مسبقاً مع يومية النقدية المحصلة، أو (ب٤) من غير المحتمل أن يتم اكتشافها اما من خلال التحقق من النقدية المحصلة أو عن طريق مقارنة القائمة المعدة مسبقاً مع يومية النقدية المحصلة.

١- تم إعداد القائمة المسبقة للنقدية وإدخالها على نحو صحيح إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية ولكن تم تخصيص قيمة دائنة خاطئة من قبل البنك لحساب البنك الخاص بـ Jones.

٢- لم يقدم المسئول عن غرفة الإستقبال بشكل غير متعمد إلى مسجل تشغيل البيانات اثنين من اشعارات التحويل تم ادراجهما بقائمة النقدية المعدة مسبقا.

٣- أضاع المسئول عن غرفة الإستقبال على نحو غير متعمد مظروفاً مغلقاً يحتوى على شيك وإشعار تحويل.

٤- إرتكب مسجل تشغيل البيانات خطأ نقل عند إدخال العملية المالية إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية (تم تسجيل المبلغ بـ ٤٦٢١ دولار بدلاً من ٦٤٢١ دولار).

٥- قام مسجل تشغيل البيانات بتسجيل النقدية المحصلة بالقيمة الصحيحة ولكن تم تخصيص الرصيد الدائن لحساب عميل اخر.

٦- قام المسئول عن غرفة الإستقبال بإعداد قائمة بالنقدية المحصلة، ولكن فيما بعد إحتفظ بشيك حتى يستخدمه لنفسه ولم يقم بتصدير إشعار التحويل إلى مسجل تشغيل البيانات.

حـ - فيما يتعلق بالأسئلة في «ب» والتي أجبت عنها بـ «ب ٤» حدد إجراء المراجعة الذي يحتمل أن يتم من خلاله كشف التحريف.

١١-٣١ (الهدف ١١-٥) طلب منك مجلس أمناء أحد المجمعات الدينية فحص إجراءات المحاسبة التي يتم تنفيذها بالمجمع. ويجب عليك كجزء من الفحص أن تقوم بإعداد التعليقات التالية عن المتحصلات التي يتم الحصول عليها مقابل الخدمات الأسبوعية وتسجيل تبرعات ومساهمات الأعضاء:

١- فوض مجلس إمناء المجمع مسئولية الإدارة المالية ومراجعة الدفاتر المالية إلى لجنة التمويل. وتقوم هذه المجموعة بإعداد الموازنة السنوية والموافقة على المدفوعات النقدية الرئيسية، ولكن لاتتدخل اللجنة في التحصيل أو في التسجيل. ولم يتم الاخذ في الإعتبار تنفيذ إجراءات المراجعة لعدم ضرورتها في السنوات الأخيرة لأن نفس الموظف الأمين الذين يمسك سجلات المجمع لايزال في موقعه وهو السكرتير المالي منذ ١٥ عام.

٢- يتم تحصيل المتحصلات على الخدمات الأسبوعية بواسطة فريق من المرشدين. ويقوم رئيس المرشدين بعد المتحصلات في مكتب المجمع بعد تقديم كل خدمة. وبعد ذلك يتم وضع المتحصل وإشعار بالقيمة في خزينة المجمع. وفي اليوم التالى يقوم السكرتير المالي بفتح الخزينة وإعادة عد النقدية. ويحتفظ بما يقرب بـ ١٠٠ دولار لمقابلة المصروفات النقدية خلال الأسبوع التالى مع إيداع باقى المبلغ بالكامل. وحتى يتم تسهيل الإيداع، يطلب من الأعضاء الذين يقدمون مساهمات بشيك أن يبدلونها بنقدية وسحب الشيكات.

٣- عند طلبهم يقوم عدد قليل من الأعضاء بتجهيز مظاريف سابقة الترقيم وسابقة التأريخ حتى يضعوا فيها مساهماتهم الأسبوعية. ويقوم كبير المرشدين بإخراج النقدية من المظاريف وعدها مع النقدية التي يتم نقدها والتخلص من المظاريف. ولايتم الإحتفاظ بسجل لإصدار أو الحصول على المظاريف، ولايعد نظام المظاريف مشجعا.

٤- يطلب من كل عضو أن يقوم بإعداد بطاقة سنوية للمساهمة التي منحها للمجمع. وينظر العضو إلي المبلغ الذي يقدمه كتبرع على انه التزام اخلاقي للمساهمة بمبلغ يحدد أسبوعياً. وبناء على القيم المحددة في بطاقات التبرع، يقوم السكرتير المالي بإعداد خطاب موجه للأعضاء، بناء على الطلب، لتدعيم إمكانية الإستقطاع الضريبى لمساهماتهم.

المطلـوب

حدد أوجه القصور والتحسينات التي توصى بها في إجراءات التحصيل التي تتم عند تقديم الخدمات الأسبوعية ولتسجيل تبرعات ومساهمات الأعضاء.

استخدم المنهجية التي تم مناقشتها في الفصل التاسع لتحديد أوجه القصور. نظم الإجابة على النحو التالى *:

وجه القصور	التحسين الذي يوصى به

١١- ٣٢ (الهدفين ١١-٣، ١١-٥) شركة Robinson تمثل إحدى الشركات الصغرى لصناعة الطلاء، تم فيها تخصيص وظائف إعداد فواتير العملاء وتحصيل النقدية إلى كل من المسئول عن غرفة الإستقبال، مسجل المدينين، والصراف الذين يقوم ايضا بمهام السكرتير. ويتم بيع منتجات الشركة إلى تجار الجملة والتجزئة.

وتصف العبارات التالية كافة الإجراءات التي يقوم بها الموظفين في الشركة في إطار إعداد فواتير العملاء وتحصيل النقدية:

١-يتم فض البريد بواسطة المسئول عن غرفة الإستقبال، الذي يقوم بتقديم أوامر شراء العملاء إلى مسجل المدينين. ويتم إستلام ما يقرب من ١٥ إلى ٢٠ أمر يومياً. وفي إطار التعليمات الخاصة بالإسراع بشحن الأوامر، يقوم مسجل المدينين فوراً بإعداد ٥ صور لشكل فاتورة البيع يتم توزيعها على النحو التالى:

(أ) تمثل الصورة الاولى صورة فاتورة العميل ويحتفظ بها مسجل المدينين حتى يتسلم إشعار الشحن.
(ب) تخص الصورة الثانية إدارة المدينين ويتم الإحتفاظ بها لتحديث السجلات المحاسبية.
(حـ) يتم إرسال الصورتين الثالثة والرابعة إلى إدارة الشحن.
(د) يتم إرسال الصورة الخامسة إلى المخزن للترخيص بإخراج البضائع لإدارة الشحن.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٢- بعدما ينتقل أمر الطلاء من المخزن إلى إدارة الشحن، تقوم إدارة الشحن بإعداد فاتورة الشحن ووضع الملصقات على العبوة. ويتم إدراج فاتورة البيع الرابعة في العبوة في صورة إيصال للحزم. وبعدما يقوم سائق الشاحنة بالإنطلاق، يتم إعادة الصورة الثالثة من فاتورة الشحن الخاصة بالعميل التي يتم فيها كتابة أى ملحوظة عن أخطاء في الشحن إلى مسجل المدينين. ولاتحتفظ الشركة بأمر يخص الخطأ في الشحن، حيث يتوقع أن يسجل العميل كل ما يتعلق بالبضائع. ويتم حفظ صورة الشركة من فاتورة الشحن بإدارة الشحن.

٣- عندما يقوم مسجل المدينين بالحصول على الصورة الثالثة وصورة فاتورة الشحن الخاصة بالعميل، يتم تخصيص أرقام للصورتين الاولى والثانية وإدراج: الكمية التي تم شحنها، أسعار الوحدات، عمليات الضرب، مبالغ الخصم، والإجماليات، ويتم تدبيس الصورتين الثانية والثالثة معاً.

٤- بعد ذلك يقوم مسجل المدينين بإدخال العمليات المالية للمبيعات إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية من الصورة الثانية. ويتم فقط إدخال: الكميات، الأسعار، مبالغ الخصم والقيم، ويقوم الحاسب الإلكتروني بحساب الضرب والإجمالي. ويتم مقارنة عمليات الضرب والإجمالي مع الصورة الأولى. ويقوم مسجل المدينين بإرسال الصورة الاولى بالبريد ومعها صورة فاتورة الشحن إلى العميل. أما الصورة الثانية فيتم حفظها في ملف مع تدبيسها بالصورة الثالثة كمرفق لها ويتم الحفظ وفقاً لترتيب رقمي.

٥- ونظراً لأن الشركة تعاني من نقص النقدية، يتم إيداع النقدية المحصلة على وجه السرعة، ويحول المسئول عن غرفة الإستقبال المتحصلات الواردة بالبريد والمراسلات المتعلقة بها إلى مسجل المدينين الذي يختبر الشيكات ويحدد ما إذا كانت الإيصالات المرفقة أو المراسلات المرفقة تحتوى على تفاصيل كافية لإدخال العمليات المالية للحاسب الإلكتروني. وبعد ذلك يقوم مسجل المدينين بالتوقيع على ظهر الشيكات وتقديمها إلى الصراف الذي يقوم بإعداد الإيداعات اليومية. ولايتم إستلام نقدية بالبريد ولايتم بيع الطلاء بالمصنع من خلال طاولة للعملاء.

٦- يستخدم مسجل المدينين الإيصالات أو المراسلات المرفقة بالشيكات لإدخال العمليات المالية إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية. ويختص مسجل المدينين بإجراء المراسلات مع العملاء بشأن: الإستقطاعات غير المرخص بها، تعريفة الشحن أو مسموحات الإعلان، المردودات... الخ، ويقوم بإعداد مذكرات الإئتمان الملائمة. ويتم تحويل الخلافات حول القيم الكبرى إلى مدير المبيعات لتسويتها. ويقوم مسجل المدينين شهرياً بطباعة ميزان المراجعة للمدينين ومقارنة الإجمالي مع حسابات المراقبة بالإستاذ العام الخاصة بالمدينين.

المطلوب

أ - حدد أوجه القصور في الرقابة الداخلية بالشركة للإجراءات المرتبطة بإعداد فواتير العملاء والنقدية المحصلة وفي المحاسبة عن العمليات المالية الخاصة بهما. إستخدم المنهجية التي تم إتباعها في الفصل التاسع لتحديد أوجه القصور.

ب- فيما يتعلق بكل وجه من أوجه القصور، حدد الخطأ أو المخالفة التي يمكن أن تنتج.

حـ - فيما يتعلق بكل وجه من أوجه القصور، أذكر إجراء المراجعة الأساسي لإختبار معنوية التحريف المقبول★.

★ منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

حالـة عملـية

١١-٣٣ (الهدفين ١١-٣، ١١-٧) شركة Meyers للمستحضرات الصيدلية تقوم بتصنيع الدواء، وتعبر الجمل التالية عن أنواع الرقابة الداخلية لإعداد الفواتير وتسجيل المدينين:

١- يتم إستلام أمر شراء العميل الجديد في إدارة خاصة بأوامر الشراء بواسطة مسجل يقوم بإعداد أوامر البيع بالشركة سابقة الترقيم في صورة شكل يحتوى على كافة المعلومات الضرورية مثل اسم وعنوان العميل، رقم حساب العميل، الكمية، العناصر التي يتم بيعها، وبعد إعداد أمر البيع، يتم تدبيس أمر الشراء الخاص بالعميل فيه.

٢- يتم إرسال أمر البيع إلى إدارة الإئتمان للحصول على الموافقة على الإئتمان. ويتم التوصل إلى تقريب للقيم التي يتم من خلالها إعداد الفاتورة الخاصة بالأمر لهذه الحسابات التي تقع ضمن حدود الإئتمان. وبعد فحص الموقف يتم الموافقة على الإئتمان عن طريق تدوين ملحوظة.

٣- يلى ذلك، إرسال أمر البيع إلى إدارة إعداد الفواتير، ويقوم المسجل بإستخدام الحاسب الإلكتروني للتوصل إلى فاتورة العميل. ويتم بشكل تلقائى ضرب العدد في السعر وإجراء عمليات الجمع للتوصل إلى إجمالى الفاتورة. ويحدد مسجل إعداد الفواتير سعر الوحدة من العناصر المدرجة في قائمة الأسعار الخاصة بإعداد الفواتير.

ويقوم الحاسب الإلكتروني بشكل تلقائى بتجميع الأرقام في حساب العميل وفي قيم الفاتورة للتوصل إلى تكرار للإجماليات والقيم الخاصة بالمراقبة. ويتم إدراج هذه الإجماليات في سجل يومياً يمثل إجماليات سابقة التحديد للمجموعة للتحقق من الإدخال إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية.

ويتم إعداد الفواتير على ورق كربون من فواصل سابقة الترقيم على نحو متتابع ويحتوى على العلامات التالية:

(أ) صورة العميل.
(ب) صورة إدارة المبيعات، بغرض توفير المعلومات.
(حـ) صورة للحفظ.
(د) صورة إدارة الشحن، تمثل أمر الشحن. ويتم أيضاً إعداد فواتير الشحن كصور كربونية كمنتج عارض في إجراءات إعداد الفواتير.

٤- يتم بعد ذلك إرسال كل من صورة إدارة الشحن من الفاتورة وفواتير الشحن إلى إدارة الشحن. وبعدما يتم شحن الأمر، يتم إعادة صور فاتورة الشحن إلى إدارة الشحن. ويتم حفظ صورة الفاتورة الخاصة بإدارة الشحن لدى إدارة الشحن.

٥- ويتم في إدارة إعداد الفواتير إرفاق نسخة واحدة من فاتورة الشحن مع صورة الفاتورة الخاصة بالعميل وإرسالهما معا إلى العميل. أما الصورة الأخرى لفاتورة الشحن، فيتم تدبيسها مع أمر البيع وصورة الفاتورة في ملف الحفظ، ويتم الحفظ في الترتيب الرقمى بملف الحفظ.

٦- وعندما يتم التوصل إلى الفاتورة بإستخدام الحاسب الإلكتروني، يتم أيضاً تخزين العملية المالية على قرص. ويستخدم هذا القرص بعد ذلك في تحديث الدفاتر المحاسبية الإلكترونية. ويتم

التحديث يومياً وأيضاً يتم إعداد تقرير بالملخص. كما يتم الحصول على نسخة مطبوعة من اليوميات ودفتر الأستاذ.

٧- دورياً، يقوم المراجع الداخلي بتتبع عينة من أوامر البيع خلال النظام بأكمله حتى اليوميات ودفتر الأستاذ، ويتم إختبارالإجراءات والقيم النقدية. وتشمل الإجراءات مقارنة إجماليات المراقبة مع المخرجات، إعادة حساب القيم بالفواتير وإعادة جمع اليوميات، وتتبع الإجماليات إلى الملف الرئيسي ودفتر الأستاذ العام.

المطلوب

أ- رسم خريطة تدفق لوظيفة إعداد الفواتير كوسيلة لفهم النظام.

ب- أذكر أنواع الرقابة الداخلية علي المبيعات لأهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية.

حـ- لكل نوع من أنواع الرقابة، أذكر إختبار الرقابة الذي يفيد في التحقق من فعالية نوع الرقابة.

د- في كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أذكر إجراءات المراجعة للإختبارات الأساسية مع الأخذ في الإعتبارأنواع الرقابة الداخلية.

هـ- قم بدمج إجراءات المراجعة في «حـ» و «د» للتوصل إلى برنامج كفء لمراجعة المبيعات.

حالة تطبيقية متكاملة

١١-٣٤ (الهدف ١١-٧) مراجعة شركة ABC. الجزء الثاني، في الجزء الأول من هذه الحالة (الفصل التاسع) توصلت إلى فهم الرقابة الداخلية وقمت بالتوصل إلي تقدير أولى عن خطر الرقابة لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية الخاصة بالحيازة والمدفوعات النقدية. ويتمثل الهدف من الجزء الثاني في الإستمرار في تقدير خطر الرقابة عن طريق تحديد إختبارات الرقابة المناسبة والإختبارات الأساسية المناسبة للعمليات.

وبفرض أنه في الجزء الأول قد تم تحديد أنواع الرقابة الأساسية على النحو التالى:

١- يوجد فصل بين وظائف: الشراء، الإستلام، والمدفوعات النقدية.

٢- يتم فحص المستندات الداعمة والتوقيعات بواسطة شخص مستقل مرخص له.

٣- يتم إستخدام شيكات سابقة الترقيم، ويوجد محاسبة ملائمة عنها.

٤- يتم إستخدام أوامر شراء سابقة الترقيم، ويوجد محاسبة ملائمة عنها.

٥- يتم إستخدام حزم مستندات سابقة الترقيم، ويوجد محاسبة ملائمة عنها.

٦- يوجد تحقق داخلي لحزم المستندات قبل إصدار الشيكات.

٧- يتم إجراء تسوية محايدة شهرياً لكشف البنك.

يجب عليك عند الإجابة على المتطلبين «أ»، «ب» إتباع شكل يماثل الشكل الموضح للمبيعات في الجدول ١١-٢. ويجب عليك إعداد مصفوفة للحيازة وأخرى مستقلة للمدفوعات النقدية. ويجب ملاحظة أن العمود الأول في كل مصفوفة يجب أن يحتوى على نفس المعلومات المدرجة في الصف

العلوى في القائمة التي قمت بإعدادها في الحالة ٩-٣٢. أيضاً، تشمل أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية فقط السبعة أنواع السابق ذكرها في هذه الحالة، وتشمل إختبارات الرقابة تلك الإختبارات التي ستقوم بالتوصل إليها فقط في المطلوب «أ». ويجب تصميم إجراءات الاختبارات التفصيلية بناء على إفتراض توافر نتائج مرضية لإختبارات الرقابة.

المطلوب

أ- تصميم إجراءات المراجعة الخاصة بإختبارات الرقابة التي توفر أدلة مناسبة عن كل نوع من أنواع الرقابة. لا تحدد أكثر من إختبارين للرقابة لكل نوع من أنواع الرقابة.

ب- على الرغم من أنه يبدو أن أنواع الرقابة قد تم تصميمها بشكل جيد، ولم يتم توقع وجود إنحراف في اختبارات الرقابة، فإن نتائج العام الماضى تشير إلى إحتمال استمرار وجود التحريفات. ولذلك، يجب عليك تقرير تنفيذ الإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية. صمم الإختبارات الأساسية للعمليات المالية لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية. لاتحدد أكثر من إختبارين أساسيين للعمليات المالية لكل هدف. إستخدم الجدول ١١-٤ والجدول ١١-٥ كإطار مرجعي.

حـ- إجمع كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي تم التوصل إليها في «أ»، «ب» في صورة نمط للإداء. ضع كلا النوعين من الإختبارات في نفس برنامج المراجعة الخاص بالحيازة والمدفوعات النقدية. استخدم الشكل ١١-٩ كإطار مرجعي لإعداد نمط الأداء لبرنامج المراجعة.