المراجعة

مدخل متكامل

تأليف

ألفين أرينز
Alvin A. Arens

جيمس لوبك
James K. Loebbeck



الجزء الثاني

ترجمة
د. محمد محمد عبد القادر الديسطى

مراجعة
د. أحمد حامد حجاج

دار المريخ

الفصل الثاني عشر:

معاينة المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Audit Sampling for stests of Control and Substantive tests of Transactions

إذا لم تكن تعتقد فيها، لا تستخدمها

تقوم شركة المحاسبة Brooks & Company بإستخدام العينات العشوائية في تنفيذ إختبارات المراجعة قدر الإمكان. ويعتقد المراجعون أن ذلك يوفر لهم فرصة جيدة للحصول على عينات تمثل المعلومات المحاسبية للعملاء. وعند مراجعة شركة Sensational products ، تم سحب عينة عشوائية مكونة من ٣٠ عنصر للمخزون من مجتمع يتكون من ١٨٠٠ عنصر عند القيام بإختبار تكلفة الوحدة و التكلفة الإجمالية. وتم إكتشاف خطأ واحد فقط من الثلاثين عنصر، ولكن كان حجم الخطأ كبيراً. وعند فحص الخطأ، أبلغ مراقب النفقات في شركة Sensational products المراجع Harold Davis الذي يقوم بتنفيذ الإختبار، بأن الخطأ وقع عندما كان مسجل المخزون في عطلة وأن هذا الخطأ يمثل حالة فردية فقط.

وكان Harold يعلم أن معايير المراجعة المتعارف عليها تتطلب أن يسحب الخطأ في العينة العشوائية إلى إجمالى المجتمع. وفي هذه الحالة، سيتم ضرب الخطأ المكتشف في عامل يساوى ٦٠ (١٨٠٠ ÷ ٣٠). وسينتج عن ذلك عمل إضافى في المراجعة. وكان Harold يعلم أن العميل لن يكون سعيداً بذلك ، كما سينتج عن ذلك تعديل رقم صافى الدخل بالتخفيض ، كما أن تنفيذ عمل إضافي في المراجعة سيؤدى إلى زيادة إتعاب المراجعة. أما إذا كان الخطأ، يمثل في الواقع حالة فردية، فلن يكون معنوياً بشكل كاف لتبرير التسوية أو التعديل.

وقرر Harold بحث الموقف في ضوء إحتمال أن يكون الخطأ يمثل حالة فردية. وقام بحساب إحتمال أن يكون هناك $\frac{1}{60}$ لوجود خطأ فردي في العينة التي تشمل ٣٠ من أصل مجتمع يتكون من ١٨٠٠. وبعد ذلك بحث كيفية قبول تفسير العميل بشأن إعتبار الخطأ حالة فردية. فإذا قبل ذلك ولم يقم بالتعميم، فكأنه يراهن على مستقبله عندما يكون الإحتمال ٦٠: ١ ضده. ولم يأخذ Harold وقتاً طويلاً ليعرف الحكمة التي تتطلبها المعايير المهنية ورأى أنه يجب إجراء التعميم.

* * * *

عرفت النشرة ٣٩ من نشرات معايير المراجعة المعاينة على أنها:

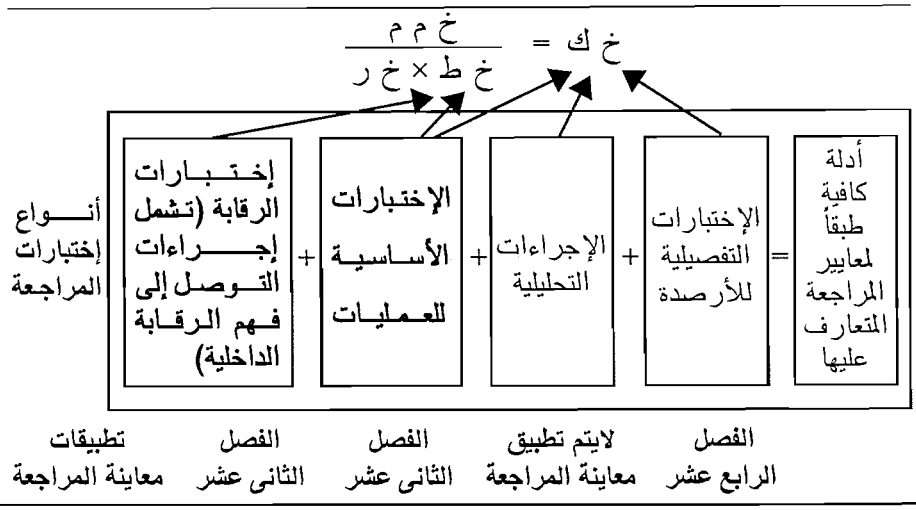
> تطبيق إجراء المراجعة على أقل من ١٠٠٪ من العناصر التي تكون الرصيد أو فئة العمليات التي يتم المراجعة في إطارها بهدف تقييم بعض خصائص الرصيد أو الفئة

ويعنى «تطبيق إجراء المراجعة» في هذا التعريف التعامل مع ثلاثة جوانب في معاينة المراجعة: (١) تخطيط العينة، (٢) إختيار العينة وتنفيذ الإختبارات، و(٣) تقييم النتائج. وكما يتضمن عنوان

الفصل، سيناقش هذا الفصل إستخدام معاينة المراجعة لإختبرات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. وسيتم إستخدام دائرة المبيعات والتحصيل كإطار مرجعي لمناقشة المفاهيم، ولكن يمكن تطبيق المفاهيم في أي دائرة. وسيتم في الفصل الرابع عشر تناول إستخدام معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتضمن الشكل ١٢-١ نفس المعلومات التي تم عرضها في الشكل ١٠-٢، ويوضح الشكل ١٢-١ مدى إرتباط المعاينة بأنواع إختبارات ا لمراجعة.

الشكل ١٢-١

كيف ترتبط معاينة المراجعة بأنواع إختبارات المراجعة



ويرتبط الفصل الثاني عشر بالفصل الحادى عشر، حيث يجب على المراجع في البداية أن يحدد إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي يخطط لتنفيذها قبل إستخدام معاينة المراجعة. وسيتم مناقشة أربع موضوعات في بداية الفصل كأساس لتوفير المعرفة عن تطبيق معاينة المراجعة على إختبارات الرقابة وا لإختبارات الأساسية للعمليات: العينات الممثلة للمجتمع، العينات الإحصائية في مقابل العينات غير الإحصائية، إختيار العينات غير الإحتمالية وإختيار العينات الإحتمالية، وبعد ذلك سيتم تطبيق العينات غير الإحصائية في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، ثم تطبيق طريقة العينات الإحصائية، معاينة الصفات.

العينات الممثلة للمجتمع Representative Samples

الهدف التعليمي ١٢-١ : شرح مفهوم المعاينة الممثلة للمجتمع

عندما يختار المراجع عينة من المجتمع، يجب أن يكون الهدف هو الحصول على عينة ممثلة للمجتمع Representative. وهى العينة التي يتوافر بها نفس الخصائص الموجودة في المجتمع. ويعنى ذلك تماثل العناصر التي تم إختيارها في العينة مع تلك العناصر التي لم يتم إختيارها. وعلى سبيل المثال، بفرض أن الرقابة الداخلية لدى العميل تتطلب أن يقوم المسجل بإرفاق مستند الشحن مع كل فاتورة بيع مزدوجة، ولكن هذا الإجراء لم يتم إتباعه تماماً في ٣٪ من الحالات. فإذا إختار المراجع عينة من ١٠٠ فاتورة بيع مزدوجة ووجد أن هناك ثلاث مستندات مفقودة تكون العينة ممثلة للمجتمع بدرجة مرتفعة، وإذا تم إكتشاف إثنين أو أربعة في العينة تكون العينة مناسبة لتمثيل المجتمع، أما إذا

لم يتم إكتشاف أي مستند مفقود أو تم إكتشاف العديد من المستندات المفقودة تعد العينة غير ممثلة للمجتمع.

وفي الممارسة ، لا يعلم المراجع ما إذا كانت العينة ممثلة للمجتمع، حتى بعد إتمام الإختبارات ومع ذلك يمكن للمراجعين أن يزيدوا من إحتمال تمثيل العينة للمجتمع بإتباع العناية عند التصميم، الإختبار، والتقييم. ويوجد أمران قد ينتج عنهما عدم تمثيل العينة للمجتمع: خطأ عدم المعاينة، وخطأ المعاينة. ويسمى خطر وقوعهما: خطر عدم المعاينة Nonsampling Risk وخطر المعاينة Sampling. ويمكن التحكم في نوعى الخطر.

ويحدث خطر عدم المعاينة (خطأ عدم المعاينة) عندما لاتكتشف إختبارات المراجعة الإستثناءات بالعينة. وفي المثال السابق الذي لم يتم فيه إرفاق ثلاث مستندات شحن مع فواتير البيع المزدوجة، إذا إستنتج المراجع عدم وجود إستثناءات، يوجد خطأ لعدم المعاينة.

ويوجد سببان لوقوع خطأ عدم المعاينة يتمثلان في فشل المراجع في التعرف على الإستثناءات وعدم ملائمة أو عدم فعالية إجراءات المراجعة. فقد يفشل المراجع في التعرف على وجود إستثناء ما بسبب: التعب الشديد، الملل، أو عدم فهم مايجب أن يبحث عنه. ويتمثل عدم فعالية إجراء المراجعة للإستثناء الذي يتم التعامل معه في إختبار عينة من مستندات الشحن لتحديد ما إذا كان قد تم إرفاق كل مستند منها مع فواتير البيع المزدوجة، بدلاً من إختبار عينة من فواتير البيع المزدوجة. وفي هذه الحالة، يكون المراجع قد أجرى الإختبار في الإتجاه الخاطئ بالبدء من مستند الشحن بدلاً من فاتورة البيع المزدوجة. وبالتالى يمكن التحكم في خطر عدم المعاينة من خلال: التصميم الجيد لإجراءات المراجعة، وجود تعليمات مناسبة، الإشراف، والفحص.

ويعد خطر المعاينة (خطأ المعاينة) جانباً طبيعياً بالمعاينة ينتج عن تنفيذ الإختبارات في عدد من العناصر تقل عن كافة العناصر الكلية بالمجتمع. وحتى في ظل خطأ لعدم المعاينة يبلغ الصفر، يوجد دائما إحتمال لعدم تمثيل العينة للمجتمع على نحو مناسب. وعلى سبيل المثال، اذا كان معدل الإستثناء بالمجتمع يبلغ ٣٪، يمكن للمراجع أن يختار عينة من ١٠٠ عنصر تحتوى على العديد من الإستثناءات أو لاتوجد بها إستثناءات.

ويوجد وسيلتين للتحكم في خطر المعاينة: تعديل حجم العينة وإستخدام أسلوب ملائم لإختيار عناصر العينة من المجتمع. حيث يؤدى زيادة حجم العينة إلى تخفيض خطر المعاينة والعكس صحيح. وكمثال يعبر عن حالة متطرفة، العينة التي تتضمن كافة العناصر بالمجتمع سيكون بها خطأ معاينة يساوى الصفر. أما إستخدام أسلوب المعاينة المناسب فسيؤدى إلى تأكيد تمثيل العينة للمجتمع. ولن يؤدى ذلك إلى حذف أو حتى تخفيض خطر المعاينة، ولكن يسمح للمراجع قياس الخطر المصاحب لحجم معين من العينة على نحو يمكن الإعتماد عليه.

العينات الإحصائية في مقابل العينات غير الإحصائية
Statistical Versus Nonstatistical Sampling

الهدف التعليمي ٢: التفريق بين العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية

يمكن تصنيف أساليب المعاينة في المراجعة إلى فئتين كبريتين: العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية. ويوجد بينهما أوجه تشابه وإختلاف هامة. حيث يتشابهان في أنهما يتضمان ثلاثة خطوات سبق تعريفها في المقدمة: (١) تخطيط العينة، (٢) إختيار العينة وتنفيذ الإختبارات، و(٣) تقييم النتائج. ويتمثل الهدف من تخطيط العينة في التأكد من أن إختبارات المراجعة قد تم تنفيذها بما

يوفر خطر المعاينة المرغوب فيه وتخفيض إحتمال خطأ عدم المعاينة. ويتضمن إختيار العينة تقرير كيف يتم إختيار عناصر العينة من المجتمع. وبعد ذلك تنفيذ الإختبارات الخاصة بفحص المستندات وإجراء باقى إجراءات المراجعة الأخرى. ويتضمن تقييم النتائج التوصل إلى إستنتاجات في ضوء إختبارات المراجعة. وللتوضيح، إفترض أن المراجع إختار عينة من ١٠٠ فاتورة بيع مزدوجة من المجتمع، لإختبار كل منها وتحديد ما إذا كان قد تم إرفاق مستند الشحن في كل فاتورة وتحديد مدى وجود إستثناءات. فيعد تحديد حجم العينة بـ ١٠٠ عنصر أمراً ضرورياً لتخطيط العينة. أما تقرير أية مائة عنصر سيتم إختيارها من المجتمع فيمثل مشكلة إختيار العينة. ويمثل تنفيذ إجراءات المراجعة لكل عنصر من العناصر المائة وتحديد مدى وجود إستثناءات بها أداءً للإختبارات. أما تقييم النتائج فيتم عن طريق التوصل إلى إستنتاجات حول معدل الإستثناء في إجمالى المجتمع عندما يكون معدل الإستثناء بالعينة ٣٪.

وتختلف المعاينة الإحصائية عن المعاينة غير الإحصائية في أنها تقوم على تطبيق القواعد الرياضية، ويمكن من خلالها التحديد الكمي (القياس) لخطر المعاينة عند تخطيط العينة (الخطوة ١) وتقييم النتائج (الخطوة ٣). (يجب أن تتذكر انه يتم حساب النتائج الإحصائية عند مستوى ٩٥٪ للثقة في المقررات الإحصائية. ويعنى مستوى الثقة الذي يبلغ ٩٥٪ أن هناك ٥٪ تمثل خطر المعاينة). ويتلائم التحديد الكمي لخطر المعاينة فقط عندما يتم إختيار العينة (الخطوة ٢) ويتم ذلك بإستخدام العينات الإحتمالية Probabilistic وسيتم مناقشة ذلك لاحقا.

وفي المعاينة غير الإحصائية، لا يقوم المراجع بالتحديد الكمي لخطر المعاينة. وبدلا من ذلك، يقوم المراجع بإختيار عناصر العينة التي يعتقد أنها توفر أفضل المعلومات المفيدة في الظروف الموجودة (يعنى ذلك اختيار العينات غير الإحتمالية Nonprobabilistic)، ويتم التوصل إلى الاستنتاجات عن المجتمعات بناء على الحكم الشخصي. ولهذا السبب، يطلق على إختيار العينات غير الإحتمالية مصطلح المعاينة الحكمية Judgmental Sampling.

ومن المقبول في ظل المعايير المهنية بشكل متساوى أن يقوم المراجع بإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية. ومع ذلك، من الضرورى أن يتم تطبيق أية وسيلة بعناية فائقة. ويجب إتباع كافة الخطوات في التشغيل بعناية. فعندما يتم إستخدام المعاينة الإحصائية، يجب أن تكون العينة إحتمالية، كما يجب إستخدام أساليب التقييم الإحصائية الملائمة على نتائج العينة لحساب خطر المعاينة.

ومن المقبول أيضاً إستخدام الإختيار الإحتمالي في التقيمات غير الإحصائية، ولكن لايفضل العديد من الممارسين ذلك. حيث يعتقدون أن القياس الإحصائي لخطر المعاينة يعد أمراً طبيعياً في هذه العينات ولايجب تجاهله. ومن غير المقبول، أن يتم تقيم العينة غير الإحتمالية على أنها عينة إحصائية. ويوضح الجدول ١٢-١ ملخصا للعلاقة بين الإختيار الإحتمالي والإختيار غير الإحتمالي والتقييم الإحصائي والتقييم غير الإحصائي.

الجدول ١١-١

العلاقة بين أساليب إختيار العينات ونتائج التقييم

أساليب إختيار العينة	أساليب تقييم النتائج	
	الإحصائية	غير الإحصائية
الإحتمالية	يفضل إستخدام الأساليب الإحصائية	من المقبول إستخدام الأساليب غير الإحصائية
غير الإحتمالية	من غير المقبول إستخدام الأساليب الإحصائية	يجب إستخدام الأساليب غير الإحصائية

ويوجد ثلاثة أنواع من أساليب إختيار العينة المتعارف عليها في معاينة المراجعة غير الإحصائية، كما يوجد أربعة أنواع من أساليب إختيار العينة المتعارف عليها في معاينة المراجعة الإحصائية. وفيما يلي عرض لهذه الأساليب التي سيتم مناقشتها في الأجزاء التالية:

أساليب إختيار العينة غير الإحتمالية (الحكمية)

- الإختيار المباشر للعينة.
- إختيار العينة وفقاً لمجموعة متتابعة.
- إختيار العينة مصادفة.

أساليب إختيار العينة الإحتمالية

- إختيار العينة العشوائية البسيطة.
- إختيار العينة المنتظمة.
- إختيار العينة الاحتمالية بالتناسب مع الحجم.
- إختيار العينة الطبقية.

إختيار العينة غير الإحتمالية Nonprobabilistic Sample Selection

تتمثل أساليب إختيار العينة غير الإحتمالية في تلك الأساليب التي لاتحقق المتطلبات الفنية للإختيار الإحتمالي للعينة. ونظراً لأن هذه الأساليب لا ترتكز على الإحتمالات الرياضية الصادقة، فيصعب أن يتم تحديد مدى تمثيل العينة للمجتمع. وسيتوقف محتوى المعلومات بالعينة، بما في ذلك تمثيلها للمجتمع، على معرفة ومهارة المراجع في تطبيق حكمه الشخصي في الظروف التي يتم فيها المراجعة.

الإختيار المباشر للعينة Directed Sample Selection

يتم في الاختيار المباشر للعينة إختياركل عنصر في العينة بناء على بعض المعايير الحكمية التي يضعها المراجع. ولايعتمد المراجع على الفرص المتساوية عند الإختيار، ولكن يعتمد على الإختيار المتعمد للعناصر طبقاً للمعايير. وقد تتعلق هذه المعاير بتمثيل العينة للمجتمع وقد لاتتعلق بذلك. وفيما يلى عرض للمعايير المتعارف عليها في هذا الصدد:

العناصر التي يوجد فيها إحتمال أكبر لوقوع التحريفات. بصفة متكررة، يكون المراجع قادراً على تحديد ما هى عناصر المجتمع التي تكون أكثر إحتمالا للتحريف. ومن أمثلة ذلك: المبالغ المستحقة للتحصيل منذ فترة طويلة، المشتريات من أو المبيعات الى المديرين والشركات التابعة، والعمليات المالية غير العادية أو الكبيرة أو المعقدة. ويمكن فحص هذه العناصر بكفاءة بواسطة المراجع، ويمكن تطبيق النتائج على المجتمع وفقاً للأساس الحكمي. ويرجع السبب وراء تقييم هذه العينات في انه دائما إذا لم يحتوى اى من العناصر المختارة على تحريفات، سيوجد احتمال كبير بوجود تحريف في المجتمع.

العناصر التي تحتوى على خصائص المجتمع الذي يتم الإختيار منه. قد يكون المراجع قادراً على وصف الأنواع والمصادر المختلفة للعناصر التي تكون المجتمع وتصميم العينة التي تمثل المجتمع عن طريق إختيار واحد أو أكثر من عناصر كل نوع. وعلى سبيل المثال، قد تشمل المدفوعات النقدية بعض العناصر من كل شهر، من كل حساب أو موقع، ومن كل نوع رئيسى من أنواع الحيازة.

تغطية الأرصدة النقدية الكبيرة. يمكن دائماً أن تشمل العينة الإختيار الذي يغطى جانباً كبيراً من العناصر النقدية بإجمالي المجتمع بحيث لايكون خطر التوصل إلى استنتاج غير ملائم عن طريق عدم فحص العناصر الصغيرة محلاً للإهتمام. ويمثل هذا منهجاً عملياً في عديد من حالات ا لمراجعة خاصة الصغيرة منها. ويوجد أيضاً أساليب إحصائية يتم تنفيذها لتحقيق نفس الأثر.

إختيار العينة وفقاً لمجموعة متتابعة Block Sample Selection

يتم في عينة المجموعة المتتابعة إختيار العديد من العناصر المتتابعة. حيث يتم بمجرد إختيار العنصر الأول في المجموعة، يتم إختيار باقى عناصر المجموعة بشكل تلقائي. ومن أمثلة ذلك، إختيار عينة متتابعة من ١٠٠ عملية مالية للمبيعات من يومية المبيعات في الأسبوع الثالث من مارس. ويمكن إختيار عينة إجمالية من ١٠٠ أيضاً باختيار ٥ مجموعات تحتوى كل مجموعة منها على ٢٠ عنصر، أو عينة من عشر مجموعات تحتوى كل مجموعة على ١٠ عناصر، أو عينة من ٥٠ مجموعة تحتوى كل مجموعة على عنصرين.

ومن المقبول عادة أن يتم إستخدام عينات المجموعات المتتابعة فقط في حالة إستخدام عدد مناسب من المجموعات. فإذا تم إستخدام عدد قليل من المجموعات، سيكون إحتمال التوصل إلى عينة غير ممثلة للمجتمع كبيرا، وبالتالى يجب أن يتم الأخذ في الإعتبار أمور مثل معدل دوران الموظفين، التغيرات في النظم المحاسبية، والطبيعة الموسمية للعديد من الأعمال.

إختيار العينة مصادفة Haphazard Sample Selection

عندما يقوم المراجع بالتعامل مع المجتمع وإختيار العناصر في العينة بغض النظر عن الحجم، المصدر أو أية خصائص مميزة أخرى، فإنه يحاول أن يتم الإختيار دون تحيز. ويطلق على ذلك عينة المصادفة Haphazard Sample.

ويتمثل أكثر عيوب إختيار العينة مصادفة في صعوبة الإحتفاظ الكامل بعدم التحيز في الاختيار. ونظراً لتدريب المراجع والتحيز الثقافي له، يكون لعناصر معينة بالمجتمع إحتمال أكبر من غيرها لإدراجها في العينة.

وعلى الرغم من أنه يبدو أن كل من أساليب اختيار العينة بالمصادفة أو وفقاً للمجموعات المتتابعة تمثل أساليب أقل منطقية من إختيار العينة المباشرة، إلا أنها تعد أدوات مراجعة مفيدة ولاينبغى تجاهلها. ففى بعض المواقف، تزيد تكلفة استخدام أساليب معقدة لإختيار العينة على المنافع التي تعود منها. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يريد ان يتبع عمليات الإئتمان من الملفات الرئيسية للمدينين إلى يومية النقدية المحصلة وباقى المصادر المرخص بها لاختبار مدى وجود عمليات إئتمان زائفة بالملفات الرئيسية. ويمثل المنهج الخاص بالعينة بالمصادفة أو العينة وفقاً للمجموعات المتتابعة منهجاً كثر بساطة وأقل تكلفة من أساليب الإختبار الأخرى في هذا الموقف وسيتم استخدامه بواسطة العديد من المراجعين.

إختيـار العينـات الإحتمـالـية Probabilistic Sample Selection

الهدف التعليمي ١٢-٣: إختيار العينات الممثلة للمجتمع

كما سبق التوضيح، حتى يمكن قياس خطر المعاينة، يتطلب التوصل إلى المعاينة الإحصائية إستخدام العينة الإحتمالية. ويوجد أربع أساليب متعارف عليها بين المراجهين للحصول على العينات الإحتمالية: إختيار العينة العشوائية البسيطة، إختيار العينة المنتظمة، إختيار العينة الإحتمالية بالتناسب مع الحجم وإختيار العينة الطبقية.

إختيار العينة العشوائية البسيطة Simple Random Sample Selection

تتمثل العينة العشوائية البسيطرة في العينة التي يكون فيها فرصة متساوية لكل توليفة ممكنة من العناصر في المجتمع لتشكيل العينة. ويتم إستخدام المعاينة العشوائية البسيطة للحصول على عينة من المجتمع الذي لن يتم تجزئته لأغراض المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يرغب المراجع في الحصول على عينة من المدفوعات النقدية لدى العميل خلال السنة. وبالتالى يمكن إختيار عينة عشوائية بسيطة من ٦٠ عنصرا من يومية المدفوعات النقدية لتحقيق هذا الغرض. وسيتم تطبيق إجراءات المراجعة الملائمة على الستين عنصراً المختارة، ويتم التوصل إلى الإستنتاجات وتطبيقها على كافة العمليات المالية للمدفوعات النقدية المسجلة طوال العام.

جداول الأرقام العشوائية. عندما يتم التوصل إلي العينة العشوائية البسيطة، يجب إستخدام وسيلة للتأكد من ان كافة العناصر في المجتمع لديها فرصة متساوية في الإختيار. وبفرض أنه في المثال السابق، بلغ عدد العمليات المالية الإجمالي للمدفوعات النقدية ١٢٠٠٠ طوال العام. ستكون العينة العشوائية البسيطة لعملية واحدة قائمة على أساس أن كل عملية مالية من العمليات الـ ١٢٠٠٠ لها نفس الفرصة في الإختيار. وسيتم ذلك عن طريق التوصل إلى رقم عشوائي Random Number بين ١ و١٢٠٠٠. فإذا كان الرقم هو ٣٨٩٥، سيختار المراجع العملية المالية رقم ٣٨٩٥ في العمليات المالية المسجلة في يومية المدفوعات النقدية.

وتتمثل الأرقام العشوائية في سلسلة من الإعداد التي يكون لها إحتمالية متساوية في الحدوث على المدى الطويل ولايوجد لها نمط مميز. ومن أمثلة ذلك جدول الأرقام العشوائية البسيطة المتعارف عليه والذي يحتوى على ١٠٥٠٠٠ عدد عشوائى الذي تم نشره بواسطة هيئة التجارة الداخلية. ويوضح الجدول ١٢-٢ صورة لإحدى صفحات الجدول. ويحتوى هذا الجدول على صفوف وأعمدة للأرقام ويحتوى كل عمود على ٥ أعداد. ويتلائم هذا الشكل لقراءة الجدول وتوثيق الجزء المستخدم من الجدول. ويعد إستخدام شكل العرض الخاص بالأعداد ذات الأرقام الخمسة أمراً تحكميا بالكامل.

ومن السهل، ولكنه يستغرق وقتا، أن يتم إختيار العينات بإستخدام جدول الأرقام العشوائية، وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع إختار عينة من ١٠٠ فاتورة بيع من ملف فواتير البيع سابقة الترقيم إبتداء من رقم ٣٢٧٢ الى رقم ٨٨٢٥. ونظراً لأن الفواتير تستخدم أربع أعداد، سيكون من الضرورى إستخدام أربع أعداد في جدول الأرقام العشوائية. وبفرض انه تم إستخدام الأربعة أعداد الاولى من كل ٥ أعداد، وتم البدء بشكل تحكمي في جدول الأرقام العشوائية بالجدول ١٢-٢ من العنصر ١٠٠٩ في العمود الثاني، وبعد ذلك يتم القراءة إلى أسفل، وسيتمثل رقم الفاتورة الأولى التي سيتم اختيارها في ٣٦٤٦، وسيتمثل الرقم الثاني في ٦١٨٦ لأن الثلاثة أرقام التالية تقع خارج مدى المجتمع.

الجدول ١٢-٢*
جدول الأرقام العشوائية

الصف	العمود (١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)
١٠٠٠	٣٧٠٣٩	٩٧٥٤٧	٦٤٦٧٣	٣١٥٤٦	٩٩٣١٤	٦٦٨٥٤	٩٧٨٥٥	٩٩٩٦٥
١٠٠١	٢٥١٤٥	٨٤٨٣٤	٢٣٠٠٩	٥١٥٨٤	٦٦٧٥٤	٧٧٧٨٥	٥٢٣٥٧	٢٥٥٣٢
١٠٠٢	٩٨٤٣٣	٥٤٧٢٥	١٨٨٦٤	٦٥٨٦٦	٧٦٩١٨	٧٨٨٢٥	٥٨٢١٠	٧٦٨٣٥
١٠٠٣	٩٧٩٦٥	٦٨٥٤٨	٨١٥٤٥	٨٢٩٣٣	٩٣٥٤٥	٨٥٩٥٩	٦٣٢٨٢	٦١٤٥٤
١٠٠٤	٧٨٠٤٩	٦٧٨٣٠	١٤٦٢٤	١٧٥٦٣	٢٥٦٩٧	٠٧٧٣٤	٤٨٢٤٣	٩٤٣١٨
١٠٠٥	٥٠٢٠٣	٢٥٦٥٨	٩١٤٧٨	٠٨٥٠٩	٢٣٣٠٨	٤٨١٣٠	٦٥٠٤٧	٧٧٨٧٣
١٠٠٦	٤٠٠٥٩	٦٧٨٢٥	١٨٩٣٤	٦٤٩٩٨	٤٩٨٠٧	٧١١٢٦	٧٧٨١٨	٥٦٨٩٣
١٠٠٧	٨٤٣٥٠	٦٧٢٤١	٥٤٠٣١	٣٤٥٣٥	٠٤٠٩٣	٣٥٠٦٢	٥٨١٦٣	١٤٢٠٥
١٠٠٨	٣٠٩٥٤	٥١٦٣٧	٩١٥٠٠	٤٨٧٢٢	٦٠٩٨٨	٦٠٠٢٩	٦٠٨٧٣	٣٧٤٢٣
١٠٠٩	٨٦٧٢٣	٣٦٤٦٤	٩٨٣٠٥	٠٨٠٠٩	٠٠٦٦٦	٢٩٢٥٥	١٨٥١٤	٤٩١٥٨
١٠١٠	٥٠١٨٨	٢٢٥٥٤	٨٦١٦٠	٩٢٢٥٠	١٤٠٢١	٦٥٨٥٩	١٦٢٣٧	٧٢٢٩٦
١٠١١	٥٠٠١٤	٠٠٤٦٣	١٣٩٠٦	٣٥٩٣٦	٧١٧٦١	٩٥٧٥٥	٨٧٠٠٢	٧١٦٦٧
١٠١٢	٦٦٠٢٣	٢١٤٢٨	١٤٧٤٢	٩٤٨٧٤	٢٣٣٠٨	٥٨٥٣٣	٢٦٥٠٧	١١٢٠٨
١٠١٣	٠٤٤٥٨	٦١٨٦٢	٦٣١١٩	٠٩٥٤١	٠١٧١٥	٨٧٩٠١	٩١٢٦٠	٠٣٠٧٩
١٠١٤	٥٧٥١٠	٣٦٣١٤	٣٠٤٥٢	٠٩٧١٢	٣٧٧١٤	٩٥٤٨٢	٣٠٥٠٧	٦٨٤٧٥
١٠١٥	٤٣٣٧٣	٥٨٩٣٩	٩٥٨٤٨	٢٨٢٨٨	٦٠٣٤١	٥٢١٧٤	١١٨٧٩	١٨١١٥
١٠١٦	٦١٥٠٠	١٢٧٦٣	٦٤٤٣٣	٠٢٢٦٨	٥٧٩٠٥	٧٢٣٤٧	٤٩٤٩٨	٢١٨٧١
١٠١٧	٧٨٩٣٨	٧١٣١٢	٩٩٧٠٥	٧١٥٤٦	٤٢٢٧٤	٢٣٩١٥	٣٨٤٠٥	١٨٧٧٩
١٠١٨	٦٤٢٥٧	٩٣٢١٨	٣٥٧٩٣	٤٣٦٧١	٦٤٠٥٥	٨٨٧٢٩	١١١٦٨	٦٠٢٦٠
١٠١٩	٥٦٨٦٤	٢١٥٥٤	٧٠٤٤٥	٢٤٨٤١	٠٤٨٨٩	٥٦٧٧٤	٩٦١٢٩	٧٣٥٩٤
١٠٢٠	٣٥٣١٤	٢٩٦٣١	٠٦٩٣٧	٥٤٥٤٥	٠٤٤٧٠	٧٥٤٦٣	٧٧١١٢	٧٧١٢٦
١٠٢١	٤٠٧٠٤	٤٨٨٢٣	٦٥٩٦٣	٣٩٣٥٩	١٢٧١٧	٥٦٢٠١	٢٢٨١١	٢٤٨٦٣
١٠٢٢	٠٧٣١٨	٤٤٦٢٣	٠٢٨٤٣	٣٣٢٩٩	٥٩٨٧٢	٨٦٧٧٤	٠٦٩٢٦	١٢٦٧٢
١٠٢٣	٩٤٥٥٠	٢٣٢٩٩	٤٥٥٥٧	٠٧٩٢٣	٧٥١٢٦	٠٨٠٨٠	٠١٣١٢	٤٦٦٨٩
١٠٢٤	٣٤٣٤٨	٨١١٩١	٢١٠٢٧	٧٧٠٨٧	١٠٩٠٩	٠٣٦٧٦	٩٧٧٢٣	٣٤٤٦٩
١٠٢٥	٩٢٢٧٧	٥٧١١٥	٥٠٧٨٩	٦٨١١١	٧٥٣٠٥	٥٣٢٨٩	٣٩٧٥١	٤٥٧٦٠
١٠٢٦	٥٦٠٩٣	٥٨٣٠٢	٥٢٢٣٦	٦٤٧٥٦	٥٠٢٧٣	٦١٥٦٦	٦١٩٦٢	٩٣٢٨٠
١٠٢٧	١٦٦٢٣	١٧٨٤٩	٩٦٧٠١	٩٤٩٧١	٩٤٧٥٨	٠٨٨٤٥	٣٢٢٦٠	٥٩٨٢٣
١٠٢٨	٥٠٨٤٨	٩٣٩٨٢	٦٦٤٥١	٣٢١٤٣	٠٥٤٤١	١٠٣٩٩	١٧٧٧٥	٧٤١٦٩
١٠٢٩	٤٨٠٠٦	٥٨٢٠٠	٥٨٣٦٧	٦٦٥٧٧	٦٨٥٨٣	٢١١٠٨	٤١٣٦١	٢٠٧٣٢
١٠٣٠	٥٦٦٤٠	٢٧٨٩٠	٢٨٨٢٥	٩٦٥٠٩	٢١٣٦٣	٥٣٦٥٧	٦٠١١٩	٧٥٣٨٥

توليد الأرقام العشوائية من خلال الحاسب الإلكتروني. من المفيد أن يتم فهم إستخدام جداول الأرقام العشوائية كوسيلة للتعرف على مفهوم إختيار العينات العشوائية البسيطة. ومع ذلك، يقوم المراجعون بالتوصل إلى معظم العينات العشوائية عن طريق إستخدام الحاسب الإلكتروني. ويوجد ثلاثة أنواع يمكن إستخدامها في هذا الصدد: برامج الجداول الإلكترونية، مولد الأرقام العشوائية، برامج المراجعة المرنة العامة.

وتنبع مزايا إستخدام برامج الحاسب الإلكتروني في إختيار العينات العشوائية من أمور مثل: توفير الوقت، تخفيض إحتمال خطأ المراجع في إختيار الأرقام، وجود نوع من التوثيق التلقائي. ولتوضيح كيفية إستخدام الحاسب الإلكتروني في توليد الأرقام العشوائية، يظهر الشكل ١٢-٢ نسخة مطبوعة من برنامج توليد الأرقام العشوائية. وفي تطبيق التوضيح، يرغب المراجع في إختيار عينة من ٣٠ عنصر من مجتمع للمستندات ابتداء من ١٤٠٦٧ إلى ١٦٥٥٩. ويتطلب البرنامج فقط أن يدخل المراجع المؤشرات الخاصة بالعينة التي سيتم إختيارها. ويوجد بالبرنامج مرونة كبيرة لتحديد الأرقام. وعلى سبيل المثال، يقوم البرنامج بتوليد التواريخ أو المدى العشوائي للإرقام (مثل صفحة وخط الأرقام). ويوفر البرنامج أيضا المخرجات إما في صورة وسيلة تخزين أو أوامر للإختيار.

معاينة الإحلال في مقابل معاينة عدم الإحلال. يمكن التوصل إلى الأرقام العشوائية من خلال الإحلال أو بدون إحلال. ففي معاينة الإحلال Replacement Sampling يمكن للعنصر الواحد أن يدرج بالعينة لأكثر من مرة، بينما في معاينة عدم الإحلال لايتم إدراج العنصر في العينة إلا مرة واحدة فقط. فإذا كان الرقم العشوائي يتعلق بعنصر تم إختياره أكثر من مرة في معاينة عدم الإحلال، لايتم إدراجه في العينة في المرة الثانية. وعلى الرغم من أن كلا المنهجين في الإختيار يتفقان مع النظرية الإحصائية، إلا أن المراجعين نادراً ما يستخدمون معاينة الإحلال.

إختيار العينة المنتظمة Systematic Sample Selection

في الإختيار المنتظم (يعرف أيضاً بالمعاينة المنتظمة)، يقوم المراجع بحساب فاصل Interval، وبعد ذلك يختار العناصر في العينة وفقاً لمنهج يقوم على أساس حجم الفاصل. ويتم تحديد الفاصل عن طريق قسمة حجم المجتمع على عدد العناصر التي سيتم إختيارها في العينة. وعلى سبيل المثال، إذا كان مدى مجتمع فواتير البيع يتراوح بين ٦٥٢ و ٣١٥١ وحجم العينة المرغوب فيه ١٢٥، فإن الفاصل سيبلغ ٢٠ [(٣١٥١ - ٦٥٢)/١٢٥]. ويجب على المراجع في هذه الحالة أن يختار رقم عشوائي بين صفر و ١٩ لتحديد نقطة البداية في العينة. فإذا تم إختيار الرقم ٩ على نحو عشوائي، سيتمثل العنصر الأول في العينة في الفاتورة رقم ٦٦١ (٦٥٢+٩). أما باقي العناصر فتتمثل في الفواتير التي لها أرقام ٦٨١ (٦٦١+٢٠)، و ٧٠١ (٦٨١+٢٠)، وهكذا حتى العنصر ٣١٤١.

وتتمثل مزية الإختيار المنتظم في سهولة الإستخدام، حيث يمكن التوصل للعينة المنتظمة بسهولة في معظم المجتمعات، ويتمثل المنهج المستخدم في ذلك في وضع الأرقام في شكل متتابع، ويكون من السهل التوصل إلى التوثيق الملائم.

الشكل ١٢ – ٢
الإختيار العشوائي بإستخدام الحاسب الإلكتروني

الدورة (TRC 900)

يولد هذا البرنامج ما يقرب من ١٠٠٠ رقم فردي أو مجموعة محددة من الأرقام العشوائية

خيار الملف – نعم أو لا ؟ لا

الخيار السريع – نعم أو لا؟ لا

إدخال البيانات

(١) أدخل كمية الأرقام العشوائية التي سيتم توليدها؟ ٣٠

(٢) هل سيتم وضع الأرقام في مجموعة محددة – نعم أو لا ؟ لا

(٣) أدخل كمية الأعداد في الأرقام الكبرى؟ ٥

(٤) أدخل العدد في مدى القيم التي سيتم توليدها (الحد الأقصى = ٥٠)؟ ١

(٥) لكل ١ من مدى المدخلات يوجد الحد الأدنى (د) والحد الأقصى (ق)، وللمجموعات المنفصلة، إذا كان يوجد، مع العلامة (–).

(٦) أطبع المدخل في الإختيار ١ بالترتيب الرقمي، ٢ بالترتيب المختار أو ٣ لكل منهما؟ ٣

(٧) هل تريد تغيير المدخلات – نعم أو لا؟ لا *** إكتمال المدخلات – سيبدأ إختبار البيانات *****

(٨) هل تريد الحصول على قائمة لكل مدى مختار قبل الإستمرار في فحص البيانات – نعم أو لا؟ لا

(٩) إجمالي العناصر التي تم عدها = ٢٤٩٣ هل يعد مناسباً – نعم أو لا؟ نعم

المدى

١ – د ؟ ١٤٠٦٧
ق ؟ ١٦٥٥٩

*** إكتمال إختبار البيانات ***

*** توليد الرقم العشوائى
سيبدأ ******

ترتيب إختيار
الأرقام العشوائية

**** إكتمال التوليد ****
الأرقام العشوائية – الترتيب الرقمي

الترتيب المختار	الأرقام العشوائية
١٦٢٥٨	١٤	١٤٠٩٠
١٥٤٧٢	٣٠	١٤١٣٤
١٦١٥٩	١٧	١٤١٩٩
١٥٢٢٣	٢١	١٤٢٢٤
١٥٣٩٠	١١	١٤٢٤٩
١٥٤٧٠	١٨	١٤٢٧٣
١٥٥٩٢	٩	١٤٢٩٧
١٤٩١٦	٢٥	١٤٤٣١
١٤٢٩٧	٢٣	١٤٦٨٢
١٥٠٦٣	١٩	١٤٧٧٥

١٤٢٤٩	٨	١٤٩١٦
١٦٢٤١	١٠	١٥٠٦٣
١٥٧٠١	١٥	١٥١٠٠
١٤٠٩٠	٤	١٥٢٢٣
١٥١٠٠	٢٢	١٥٣٠٨
١٦٤٧٣	٥	١٥٣٩٠
١٤١٩٩	٦	١٥٤٧٠
١٤٢٧٣	٢	١٥٤٧٢
١٤٧٧٥	٧	١٥٥٩٢
١٥٦٠٨	٢٠	١٥٦٠٨
١٤٢٢٤	٢٩	١٥٦٧٤
١٥٣٠٨	١٣	١٥٧٠١
١٤٦٨٢	٢٤	١٥٧٤٢
١٥٧٤٢	٢٨	١٥٩٠٠
١٤٤٣١	٢٦	١٦٠١٧
١٦٠١٧	٣	١٦١٥٩
١٦٢٢٥	٢٧	١٦٢٢٥
١٥٩٠٠	١٢	١٦٢٤١
١٥٦٧٤	١	١٦٢٥٨
١٤١٣٤	١٦	١٦٤٧٣

*** إنتهاء الدورة ***

*** توقف ***

هل تريد دورة أخرى – نعم أو لا؟ لا

وتتمثل المشكلة الأساسية في الإختيار المنتظم في إمكانية وجود التحيز. حيث يتم بمجرد إختيار العنصر الأول في العينة، طبقاً لطريقة عمل الإختيار المنتظم، إختيار بقية العناصر بشكل تلقائي. ولا يسبب ذلك أي مشكلة إذا كانت الخصائص محل الإهتمام، مثل الإنحراف المحتمل للرقابة، تتوزع بشكل عشوائي خلال المجتمع، ومع ذلك، قد لاتتوزع الخصائص محل الإهتمام بشكل عشوائي في بعض الحالات. وعلى سبيل المثال، إذا حدث إنحراف الرقابة في وقت معين من الشهر أو في نوع معين من المستندات، سيوجد إحتمال كبير بعدم تمثيل العينة المنتظمة للمجتمع بالمقارنة مع العينة العشوائية البسيطة. وبالتالى، يكون من المهم عند إستخدام الإختيار المنتظم أن يتم الأخذ في الإعتبار الأنماط المحتملة في بيانات المجتمع التي يمكن أن تسبب تحيز العينة.

إختيار العينات الإحتمالية المتناسبة مع الحجم والعينات الطبقية

Probability Proportional to Size and Stratified Sample Selection

يوجد العديد من المواقف في المراجعة التي يكون فيها إختيار العينات التي تؤكد على العناصر المسجلة ذات القيمة الكبيرة بالمجتمع أمراً مرغوباً فيه لما يحققه من مزايا. ويوجد أسلوبان للتوصل إلى ذلك. يتمثل الأول في التوصل للعينة التي يكون فيها إحتمال إختيار أي عنصر فردي في المجتمع متناسباً مع قيمته المسجلة. وتعرف هذه الوسيلة بالعينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم Probability Proportional to Size (PPS). أما الأسلوب الثاني الذي يستخدم للتأكيد على العناصر ذات القيم الكبيرة في المجتمع، فيتم في تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية طبقاً للحجم مع الحصول على العينات الكبيرة من المجتمعات الفرعية الكبيرة. ويطلق على هذا الأسلوب المعاينة الطبقية Stratified Sampling. ويتم تقييم الأسلوب الأول بإستخدام معاينة الوحدة النقدية Monetary unit Sampling، ويتم تقييم الأسلوب الثاني

بإستخدام معاينة المتغيرات Variables Sampling. وسيتم مناقشة أساليب الإختيار هذه وأساليب التقييم المرتبطة بها في الفصل الرابع عشر.

المعاينة عن معدلات الإستثناء Sampling for exception Rates

الهدف التعليمي ١٢-٤: تعريف ومناقشة معاينة المراجعة عن معدلات الإستثناء

يتم إستخدام معاينة المراجعة عن إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية لتقدير نسبة Proportion العناصر في المجتمع التي تحتوى على الخصائص أو الصفات Attribute محل الإهتمام. ويطلق على هذه النسبة معدل الحدوث أو معدل الإستثناء Occurrence Rate or Exception Rate وتمثل نسبة العناصر التي تحتوى على صفة محددة إلي إجمالي عدد العناصر في المجتمع. ويتم عادة التعبير عن معدل الحدوث بالنسبة المئوية. وعلى سبيل المثال، قد يستنتج المراجع أن معدل الإستثناء في التحقق الداخلي لفواتير البيع يبلغ تقريباً ٣٪، ويعنى ذلك أن الفواتير لايتم التحقق منها بمعدل ٣٪ من الوقت.

ويهتم المراجعون بوقوع الأنواع التالية من الإستثناءات في مجتمعات البيانات المحاسبية: (١) الإنحراف عن الرقابة الموضوعة لدى العميل، (٢) الأخطاء أو المخالفات النقدية في مجتمع بيانات العمليات المالية، و(٣) الأخطاء أو المخالفات النقدية في مجتمعات تفاصيل أرصدة الحسابات. ويساعد معرفة معدل الحدوث في هذه الإستثناءات بصفة خاصة في التعامل مع النوعين الأوليين من الإستثناءات التي تربط بالعمليات المالية. وبالتالى، يجب على المراجع أن يقوم بإستخدام مكثف لمعاينة المراجعة التي تقيس معدل الحدوث أو معدل الإستثناء عند تنفيذ اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية. أما فيما يتعلق بالنوع الثالث من الإستثناءات، فيجب أن يتوافر لدي المراجع تقدير عن إجمالي القيمة النقدية للإستثناءات، لضرورة التوصل إلى رأى عن مدى جوهرية الإستثناءات في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وعندما يرغب المراجع في معرفة إجمالى قيمة التحريف، يجب عليه إستخدام الأساليب التي تقيس القيم النقدية وليس معدل الحدوث أو الإستثناء. وسيتم التعرض لهذا الموضوع بالفصل الرابع عشر.

ويتمثل الغرض من تحديد معدل الإستثناء في العينة في إيجاد تقدير لمعدل الإستثناء بالمجتمع ككل. ويعنى ذلك أنه في عينة محددة، يعبر معدل الإستثناء بالعينة عن «أفضل تقدير» للمراجع لمعدل الإستثناء في المجتمع. ويجب ان يفهم ان مصطلح الإستثناء Exception يشير إلى كل من الإنحراف عن أنواع الرقابة الموضوعة والمواقف التي تكون فيها القيم النقدية غير صحيحة سواء طبقاً لخطأ محاسبي غير متعمد أو لأى سبب أخر. ويعبر مصطلح الإنحراف Deviation عن نوع محدد من الإستثناء للإنحراف عن أنواع الرقابة الموضوعة.

وبفرض أن المراجع على سبيل المثال يرغب في تحديد النسبة المئوية لفواتير البيع التي لم يرفق بها مستندات شحن. يوجد نسبة مئوية فعلية، ولكنها غير معروفة، لمستندات الشحن المفقودة. وسيحصل المراجع على عينة من فواتير البيع المزدوجة وسيحدد النسبة المئوية للفواتير التي لم يرفق بها مستندات شحن. وسيستنتج المراجع أن معدل الإستثناء بالعينة يمثل التقدير الأمثل لمعدل الإستثناء بالمجتمع.

ونظراً لأنه بناء على العينة المختارة قد تم التوصل إلى معدل الإستثناء بالمجتمع، فيمكن أن يوجد إحتمال لإختلاف معدل الإستثناء بالعينة عن معدل الإستثناء الفعلي بالمجتمع. ويسمى هذا الفرق خطأ

المعـاينة Sampling Error. ويهتم المراجع بتقدير خطأ المعاينة ومدى الإعتماد على هذا التقدير الذي يطلق عليه خطر المعاينة Sampling Risk. وبفرض أن المراجع قد حدد أنه معدل ٣٪ للإستثناء بالعينة وأن خطأ المعاينة يبلغ ١٪ مع خطر للمعاينة قدره ١٠٪. يمكن للمراجع في هذه الحالة أن يضع فترة ثقة لمعدل الإستثناء بالمجتمع بين ٢٪ و٤٪ (٣٪ ± ١) بخطر ١٠٪ لأن يكون ذلك غير صحيح (و٩٠٪ فرصة لأن يكون ذلك صحيحاً).

وعند إستخدام معاينة المراجعة في المراجعة عن معدلات الإستثناء، يهتم المراجع أساسا بمعرفة أقصى معدل إستثناء يمكن أن يوجد. وهكذا يركز المراجع على الحد الأعلى Upper Limit لفترة الثقة. ويطلق على هذا الحد مصطلح معدل الإستثناء الأعلى المحسوب أو المقدر Estimated or Computed Upper Exception Rate (CUER) في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. وفي المثال السابق، يمكن أن يستنتج المراجع أن CUER لمستندات الشحن المفقودة يبلغ ٤٪ عند خطر معاينة مقداره ١٠٪. ويعنى ذلك أن المراجع قد توصل إلى إستنتاج بأن معدل الإستثناء في المجتمع لايزيد عن ٤٪ بخطر قدره ١٠٪ لعدم تجاوز معدل الإستثناء ٤٪. وبمجرد تحديد CUER، يمكن للمراجع أن يأخذه في الإعتبار عند التعامل مع أهداف المراجعة المحددة. وعلى سبيل المثال عند إختبار مستندات الشحن المفقودة، يجب أن يحدد المراجع ما إذا كان معدل الإستثناء الذي يبلغ ٤٪ يشير إلى خطر الرقابة المقبول.

تطبيق معاينة المراجعة غير الإحصائية
Application of Nonstatistical audit Sampling

الهدف التعليمي ١٢-٥: إستخدام المعاينة غير الإحصائية في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

سنقوم الآن بإختبار تطبيق معاينة المراجعة غير الإحصائية في إختبار العمليات المالية فيما يتعلق بإنحرافات الرقابة والأخطاء أو المخالفات النقدية. وقبل القيام بذلك، يجب مراجعة المصطلحات الواردة في النشرة رقم ٣٩ من نشرات معايير المراجعة وبقية المصطلحات الأخرى. ويلخص ذلك الجدول ١٢-٣.

ويتم تطبيق معاينة المراجعة في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات من خلال ١٤ خطوة. وتقسم هذه الخطوات إلى ثلاثة أقسام: تخطيط العينة، إختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة، وتقييم النتائج. ومن الضرورى إتباع هذه الخطوات بعناية كوسيلة للتأكد من أن جوانب تشغيل المراجعة والمعاينة يتم تطبيقها على نحو ملائم. وتشكل هذه الخطوات إطاراً للمناقشة التالية:

* **تخطيط العينة**

١- تحديد الأهداف الخاصة بإختبار المراجعة.
٢- تحديد ما إذا كان سيتم تطبيق المعاينة في المراجعة.
٣- تعريف الصفات وحالات الإستثناء.
٤- تعريف المجتمع.
٥- تعريف وحدة المعاينة.
٦- تحديد معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول.
٧- تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً.
٨- تقدير معدل الإستثناء في المجتمع.

الجدول ١٢ – ٣
المصطلحات المستخدمة في معاينة المراجعة

المصطلح	التعريف
المصطلحات المتعلقة بالتخطيط	
* الخاصية أو الصفة	* الخصائص التي يتم إختبارها في التطبيق
* الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً (ARACR)	* الخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لقبول الرقابة على نحو فعال أو معدل الأخطاء والمخالفات النقدية التي تكون قابلة للإحتمال، عندما يكون معدل الإستثناء الحقيقي في المجتمع أكبر من معدل الإستثناء المحتمل
* معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول (TER)	* معدل الإستثناء الذي يسمح به المراجع في المجتمع ولايزال يرغب في استخدامه في تقدير خطر الرقابة و / أو في القيمة النقدية للأخطاء أو المخالفات في العمليات المالية الذي تم تحديده خلال التخطيط
* معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع EPER	* معدل الإستثناء الذي يتوقع المراجع أن يجده قبل بدء الإختبار
* حجم العينة الأولى	* حجم العينة الذي يتم تحديده بعد ان يتم اخذ العوامل السابقة في الإعتبار عند التخطيط
المصطلحات المتعلقة بتقييم النتائج	
* الإستثناء	* الإستثناء من الصفة في عنصر العينة
* معدل الإستثناء بالعينة (SER)	* عدد الإستثناءات في العينة على حجم العينة
* معدل الإستثناء الأعلى المحسوب CUER	* معدل الاستثناء المقدر الأعلى في المجتمع عند الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جدا

٩- تحديد حجم العينة الأولى.

إختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة

١٠- إختيار العينة.
١١- تنفيذ إجراءات المراجعة.

تقييم النتائج

١٢- التعميم من العينة إلى المجتمع.
١٣- تحليل الإستثناءات
١٤- تحديد إمكانية قبول المجتمع.

تحديد الأهداف الخاصة بإختبار المراجعة State the objectives of the audit Test

يجب تحديد الأهداف العامة للإختبار في إطار دائرة العمليات المالية التي يتم إختبارها. وعادة، يتمثل الهدف العام من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في إختبار تطبيق أنواع الرقابة وفي تحديد ما إذا كانت العمليات المالية تحتوى على أخطاء أو مخالفات نقدية.

وعند إختبار دائرة المبيعات والتحصيل، يتمثل الهدف العام عادة في إختبار فعالية الرقابة الداخلية على المبيعات أو النقدية المحصلة. ويتم عادة تحديد الأهداف الخاصة بإختبار المراجعة كجزء من تصميم برنامج المراجعة، وقد تم مناقشة ذلك فيما يتعلق بدائرة المبيعات والتحصيل بالفصل الحادى عشر.

تحديد ما إذا كان سيتم تطبيق المعاينة في المراجعة Decide if audit Sampling applies

يتم تطبيق معاينة المراجعة عندما يخطط المراجع للوصول إلى إستنتاجات عن المجتمع بناء على إستخدام المعاينة. ويجب على المراجع اختبار برنامج المراجعة وتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم فيهاتطبيق معاينة المراجعة. وبفرض أن العناصر التالية تشكل برنامجاً فرعيا للمراجعة:

١- فحص العمليات المالية للمبيعات ذات القيم الكبيرة وغير العادية (إجراء تحليلي).
٢- ملاحظة ما إذا كان يتم منع مسجل المدينين عن التعامل مع النقدية (اختبار للرقابة).
٣- فحص عينة من فواتير البيع المزدوجة، للتعرف على:
أ- موافقة مدير الإئتمان على عمليات الإئتمان (إختبار للرقابة).
ب- وجود مستند الشحن تم إرفاقه (إختبار للرقابة).
حـ- تضمين دليل لإرقام الحسابات (إختبار للرقابة).
٤- إختيار عينة من مستندات الشحن وتتبع كل مستند منها إلي فاتورة البيع المزدوجة المرتبطة به والتعرف على مدى الوجود (اختبار للرقابة).
٥- مقارنة الكمية في كل فاتورة بيع مزدوجة مع الكمية في مستندات الشحن المرتبطة بها (إختبار أساسي العمليات).

وتعد معاينة المراجعة أمراً غير ملائماً للإجرائين الأوليين في هذا البرنامج للمراجعة. ويتمثل النوع الأول في إجراء تحليلي لاتتناسب معه المعاينة. أما الأجراء الثاني فيتمثل في إجراء للملاحظة لايوجد بشأنه توثيق لتنفيذ معاينة المراجعة. ويمكن إستخدام معاينة المراجعة في باقي الإجراءات الثلاثة.

تعريف الصفات وحالات الإستثناء Define Attribute and Exception Conditions

عندما يتم إستخدام معاينة المراجعة، يجب على المراجع أن يحدد بعناية الخصائص (الصفات) وحالات الإستثناء التي سيتم إختبارها. وما لم يتم وضع قائمة محددة بالصفات مقدماً، لن يتوافر للمراجع الذي ينفذ إجراءات المراجعة أية مؤشرات لتعريف الإستثناءات.

ويتم التوصل مباشرة إلى الصفات محل الإهتمام وحالات الإستثناء من إجراءات المراجعة التي يقرر المراجع إستخدام معاينة المراجعة في إطارها. ويوضح الجدول ١٢-٤ خمس صفات تعد محلاً للإهتمام وحالات الإستثناء لكل من الصفات الخاصة بإجراءات المراجعة الثلاثة من الإجراءات الخمس السابق الإشارة إليها. ويتم التحقق من كل صفة من الصفات الخمس لكل عنصر يتم إختياره في العينة. ويعنى عدم وجود الصفة لأى عنصر بالعينة ان هناك استثناء لهذه الصفة.

تعريف المجتمع Define the Population

يمثل المجتمع مجموعة البيانات التي يرغب المراجع في تعميم النتائج إليه. ويمكن أن يعرف المراجع المجتمع بما يشمل أية بيانات يرغب فيها، ولكن يجب أن يتم سحب العينة من المجتمع ككل على النحو الذي تم تعريفه فيه.

كما يجب على المراجع أن يقوم بالتعميم فقط على المجتمع الذي تم سحب العينة منه. وعلى سبيل المثال، عند تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، سيقوم المراجع بوجه عام بتعريف المجتمع ليشمل كافة المبيعات المسجلة بالسنة. فإذا سحب المراجع عينة من العمليات المالية لشهر واحد، فلن يكون صحيحاً ان يتم التوصل إلى استنتاج عن الفواتير بإجمالى السنة.

الجدول ١٢-٤
تعريف الصفات

الصفة	حالة الإستثناء
١- الموافقة على الإئتمان من خلال فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ٣ أ)	نقص التوقيعات التي تشير إلى الموافقة على الإئتمان
٢- إرفاق نسخة من مستند الشحن مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ٣ ب)	عدم إرفاق مستند الشحن مع فاتورة البيع المزدوجة
٣- إدراج رقم الحساب الذي تم تحميله بالقيمة في فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ٣ حـ)	عدم إدراج رقم الحساب في فاتورة البيع المزدوجة
٤- يوجد فاتورة بيع مزدوجة لكل مستند شحن (الإجراء ٤)	لا يوجد فاتورة بيع مزدوجة لمستند الشحن
٥- تتماثل الكمية في فاتورة البيع مع الكمية في مستند الشحن (الإجراء ٥)	تختلف الكمية في مستند الشحن وفاتورة البيع المزدوجة

ومن الضروري أن يعرف المراجع مقدماً المجتمع، بما يتفق مع الأهداف الخاصة بإختبارات المراجعة. أضف إلى ذلك، من الضروري أن يتم تعريف أكثر من مجتمع لإجراءات مراجعة معينة. فعلى سبيل المثال، إذا كان غرض المراجع أن يتم التتبع من فواتير البيع إلى مستندات الشحن (الصفة الثانية في الجدول ١٢-٤) ومن مستندات الشحن إلى فواتير البيع المزدوجة (الصفتين ٤ و ٥ في الجدول ١٢-٤)، سيوجد مجتمعين (مجتمع لمستندات الشحن ومجتمع اخر لفواتير البيع المزدوجة). ومن الضروري إختبار المجتمع فيما يتعلق بالإكتمال والإرتباط بين التفصيلات قبل إختيار العينة للتحقق من أن كافة عناصر المجتمع تتناسب للإختيار في العينة.

تعريف وحدة المعاينة Define the Sampling Unit

يتمثل أهم شئ يجب أن يتم أخذه في الإعتبار في تعريف وحدة المعاينة في أن يتم ذلك بما يتسق مع الأهداف الخاصة بإختبارات المراجعة. وهكذا، عادة ما يحدد تعريف المجتمع وأهداف المراجعة المخططة وحدة المعاينة الملائمة. وعلى سبيل المثال، إذا رغب المراجع في تحديد معدل فشل العميل في حفظ أوامر العملاء في الملف، يجب تعريف وحدة المعاينة على أنها أمر العميل. أما إذا كان الهدف هو تحديد ما إذا كانت الكمية المناسبة من البضائع الموصوفة في أمر العميل قد تم شحنها وإعداد الفاتورة عنها بشكل صحيح، فمن الممكن أن يتم تعريف وحدة المعاينة على أنها أمر العميل، مستند الشحن، أو فاتورة البيع المزدوجة.

وتتمثل وحدة العينة المناسبة، في الجدول ١٢-٤ ، للصفة ٢ في فاتورة البيع المزدوجة، أما الصفة ٤ فتتمثل وحدة العينة المناسبة في مستند الشحن. ويلائم فاتورة البيع المزدوجة أو مستند الشحن الصفات ١، ٣، و ٥. وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع عندما يعرف وحدة المعاينة على أنها مستند الشحن، أن يقوم بتتبعها الى فاتورة البيع المزدوجة للصفة ٤، واختبار الفاتورة للصفات ١، ٣، و٥. ومن المستحيل، مع ذلك، أن يتم إختبار الصفة، إذا كانت وحدة المعاينة هي مستند الشحن. ويمكن للمراجع أيضا أن يعرف وحدة المعاينة على أنها فاتورة البيع المزدوجة، واختبار الفاتورة للصفتين ١ و ٣، وتحديد ما إذا كان قد تم إرفاق مستند الشحن (الصفة ٢)، وتنفيذ الإختبار للصفة ٥. ومن المستحيل، برغم ذلك، إختبار الصفة ٤ إذا كانت وحدة المعاينة هى فاتورة البيع المزدوجة.

تحديد معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول Specify Tolerable Exception Rate

يتطلب تحديد معدل الإستثناء المحتمل (TER) ممارسة الحكم المهني من جانب المراجع. ويمثل TER معدل الإستثناء الذي سيسمح به المراجع في المجتمع ويظل يرغب في إستخدام خطر الرقابة المقدر و / أو القيمة النقدية للأخطاء أو المخالفات في العمليات المالية التي تم تحديدهما خلال التخطيط. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع قرر أن معدل الإستثناء المحتمل للصفة ١ في الجدول ١٢-٤ هو ٥٪. يعنى ذلك أن المراجع قد قرر أنه في حالة وجود ٦٪ من فواتير مبيعات مزدوجة لم يتم الموافقة عليها للإئتمان، فلا يزال نوع الرقابة الخاص بالموافقة على الإئتمان فعالاً في ضوء خطر المراجعة المقدر المدرج بخطة المراجعة.

وينتج معدل الإستثناء المحتمل عن الحكم الشخصي للمراجع. ويتحدد معدل الإستثناء المحتمل في ضوء مستوى الأهمية النسبية وبالتالى يتأثر بكل من تعريف وأهمية الصفة في خطة المراجعة.

ويكون لمعدل الإستثناء المحتمل أثر معنوى على حجم العينة. ويتطلب حجم العينة الكبير قدرا منخفضاً من معدل الإستثناء المحتمل وليس قدراً كبيراً منه. وعلى سبيل المثال، يتطلب حجم العينة الكبير ٤٪ من معدل الإستثناء المحتمل للصفة بالمثال السابق وليس ٦٪ من معدل الإستثناء المحتمل.

تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً

Specify Acceptable Risk of Assessing Control Risk Too Low

عندما يتم التول للعينة، يوجد خطر بعدم صحة الإستنتاجات الكمية عن المجتمع. وسيكون ذلك أمرا صحيحاً ما لم يتم إختبار ١٠٠٪ من المجتمع. وكما سبق القول، تحدث هذه الحالة في كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية.

وفي معاينة المراجعة في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، يطلق على هذا الخطر إسم الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً (ARACR). ويتمثل هذا الخطر الذي يرغب فيه المراجع لقبول الرقابة على أنها فعالة (أو لإعتبار أن معدل الأخطاء والمخالفات النقدية في الإطار المحتمل) عندما يكون معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع أكبر من معدل الإستثناء المحتمل. وللتوضيح، بفرض أن معدل الإستثناء المحتمل يبلغ ٦٪ والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً يبلغ ١٠٪، ومعدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع يبلغ ٨٪. لايعد نوع الرقابة في هذه الحالة مقبولاً لأن معدل الإستثناء الحقيقي الذي يبلغ ٨٪ يزيد عن معدل الإستثناء المحتمل. ولايعلم المراجع، بالطبع، معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع. ويعنى أن يبلغ الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة علي نحو منخفض جداً ١٠٪ أن المراجع يرغب في تحمل ١٠٪ من الخطر لإستنتاج فعالية الرقابة بعد إتمام كافة الإختبارات، حتى عندما تكون الرقابة غير فعالة. فإذا توصل المراجع إلي فعالية الرقابة في هذا التوضيح، سيكون قد وثق بشكل مبالغ فيه في نظام الرقابة الداخلية (يكون إستخدام خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض عندئذ مبررا). ويعد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً المقياس الخاص بالمراجع لخطر المعاينة.

وحتى يتم إختيار الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً الذي يتناسب مع الموقف، يجب أن يستخدم المراجع أفضل حكم شخصي لديه. ونظراً لأن الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً يعد مقياسا للخطر الذي يرغب المراجع في تحمله، يتمثل الشئ الذي يجب أخذه في الإعتبار بصفة أساسية فى المدى الذي يرغبه من التخطيط لتخفيض خطر الرقابة المقدر كأساس لتحديد مدى الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وكلما كان خطر الرقابة المقدر منخفضاً، كلما تم إختيار مقدار منخفض من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً وتم

تخطيط مدى الإختبارات التفصيلية للأرصدة على نحو منخفض. وبالرجوع إلى الشكل ٩-٣، يتمثل الموقف المتعارف عليه بشكل أكثر عند إستخدام معاينة المراجعة في اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات عندما يقرر المراجع تقدير خطر الرقابة وفقاً لمستوى منخفض بدلاً من أن يتم التدعيم من خلال فهم الرقابة الداخلية (البديل ٣). فإذا قرر المراجع تقدير خطر الرقابة وفقاً للحد الأقصى (البديل ١)، فلن يتم تنفيذ إختبارات الرقابة. فإذا تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى يتم تدعيمه من خلال فهم الرقابة الداخلية (البديل ٢)، سيتم عادة تقييد إختبارات الرقابة في الإستفسار وإختبارات التنفيذ الروتيني للعمليات المالية.

وفيما يتعل بالمعاينة غير الإحصائية، من المتعارف عليه أن يستخدم المراجعون الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخض جداً بالمعدلات: مرتفع، متوسط، منخفض بدلا من النسبة المئوية. ويعنى القدر المنخفض من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً أن إختبارات الرقابة تشكل أمراً هاماً جداً بما يتوافق مع خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض ويقلص الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة.

ويمكن للمراجع أن يحدد تقارير مختلفة من مستويات معدل الإستثناء المحتمل والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً للصفات المختلفة في إختبار المراجعة. وعلى سبيل المثال، من المتعارف عليه أن يستخدم المراجعون مستويات مرتفعة من معدل الإستثناء المحتمل والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً في إختبارات الموافقة في الإئتمان بالمقارنة مع إختبارات وجود فواتير البيع المزدوجة وفواتير الشحن. ويحدث ذلك لأن الاستثناءات في النوع الأخير يكون لهاأثر مباشر جدا على صحة القوائم المالية بالمقارنة مع النوع الأول.

ويقدم الجدولين ١٢-٥ و١٢-٦ تعيمات للتوضيح لتحديد كل من معدل الإستثناء المحتمل والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً. ولايجب تفسير التعليمات على أنها تمثل المعايير المهنية الواسعة، ومع ذلك، فإنها نموذج لأنواع التعليمات التي تصدرها منشآت المحاسبة للمراجعين العاملين بها.

الجدول ١٢-٥

تعليمات «أ أ خ ر» * و «م أ ح» في المعاينة غير الإحصائية : إختبارات الرقابة**

العامل	الحكم	التعليمات
أخذ خطر الرقابة المقدر في الاعتبار • طبيعة، مدى، وتوقيت الإختبارات الأساسية (إختبارات أساسية مخططة مكثفة تتعلق بخطر الرقابة المقدر على نحو مرتفع، والعكس بالعكس) • جودة الأدلة المتاحة لإختبارات الرقابة (الجودة المنخفضة من الأدلة المتاحة ينتج عنها خطر رقابة مقدر على نحو مرتفع، والعكس صحيح	• خطر الرقابة المقدر بشكل منخفض • خطر الرقابة المقدر بشكل متوسط • خطر الرقابة المقدر بشكل مرتفع • خطر الرقابة المقدر بـ ١٠٠٪	• مستوى منخفض من أ أ خ ر • مستوى متوسط من أ أ خ ر • مستوى مرتفع من أ أ خ ر • مستوى غير قابل للتطبيق
معنوية العمليات المالية وأرصدة الحسابات المرتبطة بها التي تؤثر فيها أنواع الرقابة الداخلية	• معنوية مرتفعة للأرصدة • أرصدة معنوية • أرصدة أقل معنوية	• م أ ح = ٤٪ • م أ ح = ٥٪ • م أ ح = ٦٪

ملحوظة : يجب أن تعرف التعليمات انه قد يوجد تباين في «أ أ خ ر» بناء على إعتبارات المراجعة. وتعد التعليمات في الجدول أكثر التعليمات المتحفظة التي يجب إتباعها.

* «أ أ خ ر» = الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً، ** «م أ ح» = معدل الإستثناء المحتمل

الجدول ١٢-٦

تعليمات « أ أ خ ر» * و «م أ ح»** في المعاينة غير الإحصائية : الإختبارات الأساسية للعمليات المالية

التخفيض المخطط في الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة	نتائج فهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة	«أ أ خ ر» للإختبارات الأساسية للعمليات المالية (بالنسبة المئوية)	«م أ ح» للإختبارات الأساسية للعمليات المالية
كبـــير	ممتاز (١) جيد غير جيد	مرتفع متوسط منخفض	النسبة أو القيمة بناء على إعتبارات الأهمية النسبية للحسابات المرتبطة
متوسط	ممتاز (١) جيد غير جيد	مرتفع متوسط متوسط – منخفض	النسبة أو القيمة بناء على إعتبارات الأهمية النسبية للحسابات المرتبطة
صغير (٢)	ممتاز (١) جيد غير جيد	مرتفع متوسط – مرتفع متوسط	النسبة أو القيمة بناء على إعتبارات الأهمية النسبية للحسابات المرتبطة

ملحوظـة : يجب أن تعرف التعليمات انه قد يوجد تباين في «أ أ خ ر» بناء على إعتبارات المراجعة. وتعد التعليمات بالجدول أكثر التعليمات المتحفظة التي يجب إتباعها.

* «أ أ خ ر» = الخطر المقبول لتقدير خطر الرقـابة على نحـو منخفض جداً، ** «م أ ح» = معدل الإستثناء المحتمل

(١) في هذا الموقف ينظر إلي الرقابة الداخلية والأدلة على أنها جيدة. وتعد الإختبارات الأساسية للعمليات هى الأكثر إحتمالاً للتنفيذ في هذا الموقف.

(٢) في هذا الموقف يتم التأكيد على الرقابة الداخلية. ولايحتمل تنفيذ أي من إختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية في هذا الموقف.

تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع Define the Population Exception Rate

يجب أن يتم إجراء تقدير مسبق لمعدل الإستثناء بالمجتمع (EPER) لتخطيط حجم العينة الملائم. فإذا كان هذا المعدل منخفضاً، سيؤدي إلى حجم عينة صغير نسبياً يتوافق مع معدل الإستثناء المحتمل الذي حدده المراجع. ويحدث ذلك لأنه يجب توافر تقدير أقل دقة. وبمعنى أخر، حتى تتوافر الدقة، يجب أن يتم التوصل إلى معدل الإستثناء بالمجتمع بناء على بيانات أكثر أى وجود عينة أكبر.

ومن المتعارف عليه أن يتم إستخدام نتائج المراجعة بالسنة السابقة للتوصل إلى هذا التقدير. فإذا لم تكن هذه البيانات متاحة أو أنها تعد بيانات لايمكن الإعتماد عليها، يمكن للمراجع الحصول على عينة مبدئية Preliminary Sample لمجتمع السنة الحالية لهذا الغرض. ولايعد حيوياً أن يتسم هذا التقدير بالدقة لأنه يتم إستخدام معدل الإستثناء بالعينة في السنة الحالية في النهاية لتقدير خصائص المجتمع.

ويجب ملاحظة انه إذا تم استخدام العينة المبدئية، فإنه يمكن تضمينها في العينة النهائية، ما دامت إجراءات إختيار العينة المناسبة قد تم إتباعها. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع توصل إلى عينة مبدئية لثلاثين عنصراً لتقدير معدل الإستثناء بالمجتمع الذي يأخذ في الإعتبار اجمالى المجتمع. وفيما بعد، قرر المراجع ان حجم العينة الإجمالي المطلوب هو ١٠٠ عنصر، يمكن فقط اختيار ٧٠ عنصراً إضافياً للإختيار والاختبار على نحو ملائم.

تحديد حجم العينة الأولى Determine the Initial Sample Size

يوجد أربعة عوامل تحدد حجم العينة الأولى في المراجعة: حجم المجتمع، معدل الإستثناد المحتمل، الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً، ومعدل الإستثناء في المجتمع. ولا يعد حجم المجتمع عاملاً معنوياً مثل العوامل الأخرى ويمكن تجاهله.

وتتمثل أهم خاصية في المعاينة غير الإحصائية بالمقارنة بالأساليب الإحصائية في ضرورة تحديد حجم العينة بإستخدام الحكم المهني للأساليب غير الإحصائية بدلاً من إستخدام المعادلات الإحصائية. وبمجرد تحديد العوامل الثلاثة الرئيسية التي تؤثر في حجم العينة، يمكن للمراجع أن يحدد حجم العينة الأولى.

ويسمى حجم العينة الأولى بذلك لأنه يجب تقييم الإستثناءات بالعينة الفعلية قبل أن يكون ممكنا معرفة ما إذا كان حجم العينة كبيرا بدرجة كافية لتحقيق أهداف الإختبارات.

حساسية حجم العينة للتغير في العوامل. حتى يمكن التوصل لفهم مناسب عن المفاهيم الأساسية للمعاينة في المراجعة، من المفيد أن يتم فهم أثر تغير أى عامل من العوامل الأربعة التي تحدد حجم العينة مع تثبيت باقى العوامل الأخرى. ويوضح الجدول ١٢-٧ أثر زيادة كل عامل من العوامل الأربعة، وسيكون للنقص أثر معاكس.

ويكون لدمج عاملين أثر أكبر على حجم العينة: في حالة طرح معدل الإستثناء المحتمل من معدل الإستثناء في المجتمع. ويتمثل الفرق في دقة تقدير العينة المخطط. ويتطلب المقدار الصغير من الدقة الذي يسمى التقدير الأكثر دقة عينة ذات حجم أكبر.

إختيار العينة Select the Sample

بعدما يسحب المراجع حجم العينة الأولى في تطبيق معاينة المراجعة، يجب عليه أن يختار عناصر المجتمع التي سيتم إدراجها في العينة. ويمكن إختيار العينة بإستخدام أية أساليب إحتمالية أو غير إحتمالية من الأساليب التي سبق مناقشتها سابقاً في هذا الفصل.

تنفيذ إجراءات المراجعة Perform the Audit Procedures

يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة عن طريق إختبار كل عنصر في العينة لتحديد ما إذا كان يتفق مع تعريف الصفة مع إمساك السجل الخاص بكافة الإستثناءات التي يتم إكتشافها. وعندما يتم إستكمال إجراءات المراجعة في تطبيق العينة، سيتوافر حجم العينة وعدد الإستثناءات لكل صفة. وبإستخدام المثال المذكور بالجدول ١٢-٤، سيبلغ حجم العينة ١٢٥ عنصر، ويوجد استثناءين للصفة رقم ١، ويبلغ حجم العينة ١٥٠ عنصر ويوجد ٣ استثناءات للصفة ٢، وهكذا.

الجدول ١٢-٧
أثر تغيير العوامل على حجم العينة

نوع التغيير	الأثر على حجم العينة الأولى
زيادة الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جدا	النقص
زيادة معدل الإستثناء المحتمل	النقص
زيادة معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع	الزيادة
زيادة حجم المجتمع	الزيادة (أثر ضئيل)

التعميم من العينة إلى المجتمع Generalize from the Sample to the Population

يمكن بسهولة حساب معدل الإستثناء بالعينة Sample Exception Rate من نتائج العينة الفعلية. ويساوى هذا المعدل الرقم الفعلي للإستثناء على حجم العينة الفعلي. واستمراراً للمثال في الفقرة السابقة، يكون للصفة الأولى في الجدول ١٢-٤ معدل إستثناء بالعينة قدره ١,٦٪ (١٢٥ ÷ ٢)، وللصفة الثانية يبلغ معدل الإستثناء بالعينة ٢٪ (١٥٠ ÷ ٣).

ومن الضرورى للمراجع أن يستنتج أن معدل الإستثناء بالمجتمع يتساوى تماماً مع معدل الإستثناء بالعينة، وتعد إمكانية حدوث مثل هذا التساوى صغيرة للغاية. وبالنسبة للأساليب غير الإحصائية، يوجد طريقتين للتعميم من العينة إلى المجتمع:

١- إضافة تقدير خطأ المعاينة إلى معدل الإستثناء بالعينة للتوصل إلى معدل الإستثناء الأعلى المحسوب لقدر محدد من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً. ومن الصعب جداً أن يقوم المراجع بتقدير خطأ المعاينة من خلال المعاينة غير الإحصائية لضرورة إستخدام الحكم الشخصي للتوصل إلى ذلك، وبالتالى لايتم إستخدام هذا المنهج بوجه عام.

٢- طرح معدل الإستثناء بالعينة من معدل الإستثناء المحتمل، والذي ينتج عنه خطأ المعاينة المحسوب (خطأ المعاينة المحسوب= معدل الإستثناء المحتمل - معدل الإستثناء بالعينة)، وتقييم ما إذا كان خطأ المعاينة المحسوب يتسم بالكبر الكافى لتوضيح إمكانية قبول معدل الإستثناء بالمجتمع. ويقوم معظم المراجعين الذين يستخدمون المعاينة غير الإحصائية بإتباع هذا المنهج. على سبيل المثال، إذا توصل المراجع إلى عينة من ١٠٠ عنصر لصفة ما اكتشف انه لاتوجد إستثناءات (معدل الإستثناء بالعينة = صفر)، ومعدل الإستثناء المحتمل يبلغ ٥٪، أما خطأ المعاينة المحسوب فيساوى ٥٪ (٥٪ - صفر= صفر = ٥٪). ومن ناحية أخرى، إذا كان هناك ٤ إستثناءات، سيبلغ خطأ المعاينة المحسوب ١٪ (معدل الإستثناء المحتمل ٥٪ - معدل الإستثناء بالعينة ٤٪). ويكون محتملاً بشكل أكبر أن يكون معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع أقل من أو يساوى معدل الإستثناء المحتمل في الحالة الاولى عن الحالة الثانية. وبالتالى، من المحتمل أن يكتشف معظم المراجعين إمكانية قبول المجتمع بناء على نتائج المعاينة الأولى مع عدم إمكانية قبول المجتمع بناء على نتائج المعاينة الثانية.

بالإضافة إلى ذلك، سيعتمد اعتبار المراجع ما إذا كان خطأ المعاينة كبيراً بدرجة كافية على حجم العينة. وعلى سبيل المثال، إذا كان حجم العينة بالمثال السابق يتكون من ٢٠ عنصراً فقط، سيكون المراجع واثقاً بدرجة أقل من أن اكتشاف عدم وجود استثناءات يشكل إشارة بأن معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع لايزيد عن معدل الإستناد المحتمل، بالمقارنة بعدم إكتشاف إستثناءات في عينة تتكون من ١٠٠ عنصر.

ويجب ملاحظة أنه في ظل هذا المنهج، لايقوم المراجع بتقدير معدل الإستثناء الأعلى المحسوب.

تحليل الإستثناءات Exceptions Analyze

بالإضافة إلى تحديد معدل الإستثناء بالعينة لكل صفة وتقييم ما إذا كان من المحتمل أن يزيد معدل الإستثناء الحقيقي، غير المعلوم، عن معدل الإستثناء المحتمل، يكون من الضرورى تحليل الإستثناءات الفردية لتحديد الخلل الموجود بأنواع الرقابة الداخلية الذي أدى إلي وجودها. ويمكن أن تقع الإستثناءات بسبب: إهمال الموظفين، عدم فهم التعليمات، الفشل المتعمد في تنفيذ الإجراءات، أو لعوامل عديدة أخرى. ويكون لطبيعة وسبب الإستثناء أثر معنوى على التقييم النوعى للنظام. وعلى

سبيل المثال، إذا كانت كافة الإستثناءات في إختبارات التحقق الداخلي لفواتير البيع قد وقعت عندما كان الشخص المسئول عادة عن تنفيذ الإختبارات يقوم بعطلة، فإن ذلك سيؤثر على تقييم المراجع للرقابة الداخلية وعمليات الفحص التالية التي سيقوم بها.

تحديد إمكانية قبول المجتمع Decide the Acceptability of the Population

اتضح من العرض الخاص بالتعميم من العينة إلي المجتمع أن معظم المراجعين يقومون بطرح معدل الإستثناء بالعينة من معدل الإستثناء المحتمل عند إستخدام المعاينة غير الإحصائية وتقييم الفروق، الذي يمثل خطأ المعاينة المحسوب، للتعرف على ما إذا كان كبيراً بدرجة كافية. فإذا إستنتج المراجع أن الفرق كبير بدرجة كافية، يمكن ان يستخدم نوع الرقابة الذي تم إختباره في تخفيض خطر الرقابة المقدر كما هو مخطط، بما يوفر تحليلا حذراً بأن سبب الإستثناءات لايشير إلى إمكانية حدوث مشكلات معنوية بالرقابة الداخلية.

عندما يستنتج المراجع أن الفرق بين معدل الإستثناء بالعينة ومعدل الإستثناء المحتمل صغير جداً بما يؤدي إلى استنتاج عدم إمكانية قبول المجتمع، يجب على المراجع اتخاذ تصرف محدد. ويوجد أربعة تصرفات يمكن اتباعها:

تعدل معدل الإستثناء المحتمل أو الخطر المقبول لتقدير خطر المراجعة على نحو منخفض جداً. يتم إتباع هذا البديل فقط عندما يستنتج المراجع أن التحديد الأصلي كان متحفظاً جداً. ويكون من الصعب جداً الدفاع عن تخفيض أى من معدل الإستثناء المحتمل أو الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً إذا تعرض المراجع للمراجعة من المحكمة أو هيئة ما. فإذا تم تغيير هذين المتطلبين، يجب أن يتم ذلك بعد التفكير المتعمق.

زيادة حجم العينة. يكون لزيادة حجم العينة أثر على تخفيض خطأ المعاينة إذا لم يحدث زيادة في معدل الإستثناء الحقيقي بالعينة. وبالطبع، قد يزيد معدل الإستثناء بالعينة أو ينقص إذا ما تم إختيار عناصر إضافية.

تعديل خطر الرقابة المقدر. إذا لم تدعم نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات خطر الرقابة المقدر المخطط، يجب ان يزيد المراجع من خطر الرقابة المقدر. ويتمثل أثر ذلك التعديل في زيادة الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى سبيل المثال، إذا أشارت إختبارات الرقابة التي يتم تنفيذها على إجراءات التحقق الداخلي الخاصة بالتحقق من: الأسعار، عمليات الضرب، والكميات في فواتير البيع إلى عدم إتباع هذه الإجراءات، يجب على المراجع زيادة إختبارات الدقة للعمليات المالية للمبيعات. ويحدث ذلك بشكل أكثر إحتمالا خلال إختبار أرصدة المدينين.

ويجب أن يتم إتخاذ القرار الخاص بزيادة حجم العينة حتى يصبح خطأ المعاينة صغيرا بدرجة كافية أو بتعديل خطر الرقابة المقدر بناء على التكلفة في مقابل المنفعة. فإذا لم يتم توسيع حجم العينة، يكون من الضرورى تعديل مقدار خطر الرقابة المقدر بالزيادة وبالتالى تنفيذ اختبارات أساسية إضافية. فإذا استمر وجود نتائج غير مقبولة مع توسيع حجم العينة، سيكون من الضروري الإستمرار في تنفيذ إختبارات أساسية إضافية.

إذا كان يتم تنفيذ الإختبار الأصلي لإختبار مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية بالعمليات المالية، وإتضح وجود معدل مرتفع للإستثناء بأكبر من المفترض، يجب على المراجع أن يتبع نفس الخطوات السابق الإشارة إليها في حالة إختبارات الرقابة.

كتابة خطاب إلى الإدارة. يعد هذا تصرفاً مقبولاً، بشكل موحد مع واحد أو أكثر من التصرفات السابقة، بغض النظر عن طبيعة الإستثناءات. وعندما يتوصل المراجع إلى عدم تشغيل أنواع الرقابة الداخلية على نحو فعال، يجب ان يتم إبلاغ الإدارة.

وفي بعض الحالات، قد يكون الأمر مقبولاً أن يتم تقييد التصرف في كتابة خطاب للإدارة عندما يكون الفرق بين معدل الإستثناء المحتمل ومعدل الإستثناء بالعينة صغير جداً. ويحدث ذلك عندما لايتوافر للمراجع النية لتخفيض خطر الرقابةالمقدر أو عندما يقتنع المراجع بانه قد نفذ الإجراءات الكافية التي ترضيه كجزء من الاختبارات الاساسية للعمليات.

ملخص لخطوات المعاينة غير الإحصائية Summary of Nonstatistical Sampling Steps

يلخص الشكل ١٢-٣ الخطوات التي يتم إستخدامها في المعاينة غير الإحصائية. ويتضح من الشكل أن التخطيط يشكل جزءاً أساسياً في إستخدام المعاينة. ويتمثل الهدف من التخطيط في التأكد من أن إجراءات المراجعة قد تم تطبيقها على نحو ملائم وان حجم العينة يتلائم مع الظروف الموجودة. ويعد اختيار العينة أيضاً أمراً هاماً ويجب أن يتم بعناية كاملة لتجنب أخطاء عدم المعاينة. ويجب تنفيذ إجراءات المراجعة بعناية لتحديد الإستثناءات بالعينة بشكل صحيح. ويمثل ذلك أكثر أجزاء المعاينة في المراجعة إستهلاكاً للوقت. ويشمل تقييم النتائج: حساب خطأ المعاينة (معدل الإستثناء المحتمل - معدل الإستثناء بالعينة) وتحديد مدى كفايته، التوصل للحكم الشخصي عن الإستثناءات، وأخيراً تحديد إمكانية قبول المجتمع.

معاينة الصفات Attributes Sampling

الهدف التعليمي ١٢-٦: تعريف ووصف معاينة الصفات وتوزيع المعاينة

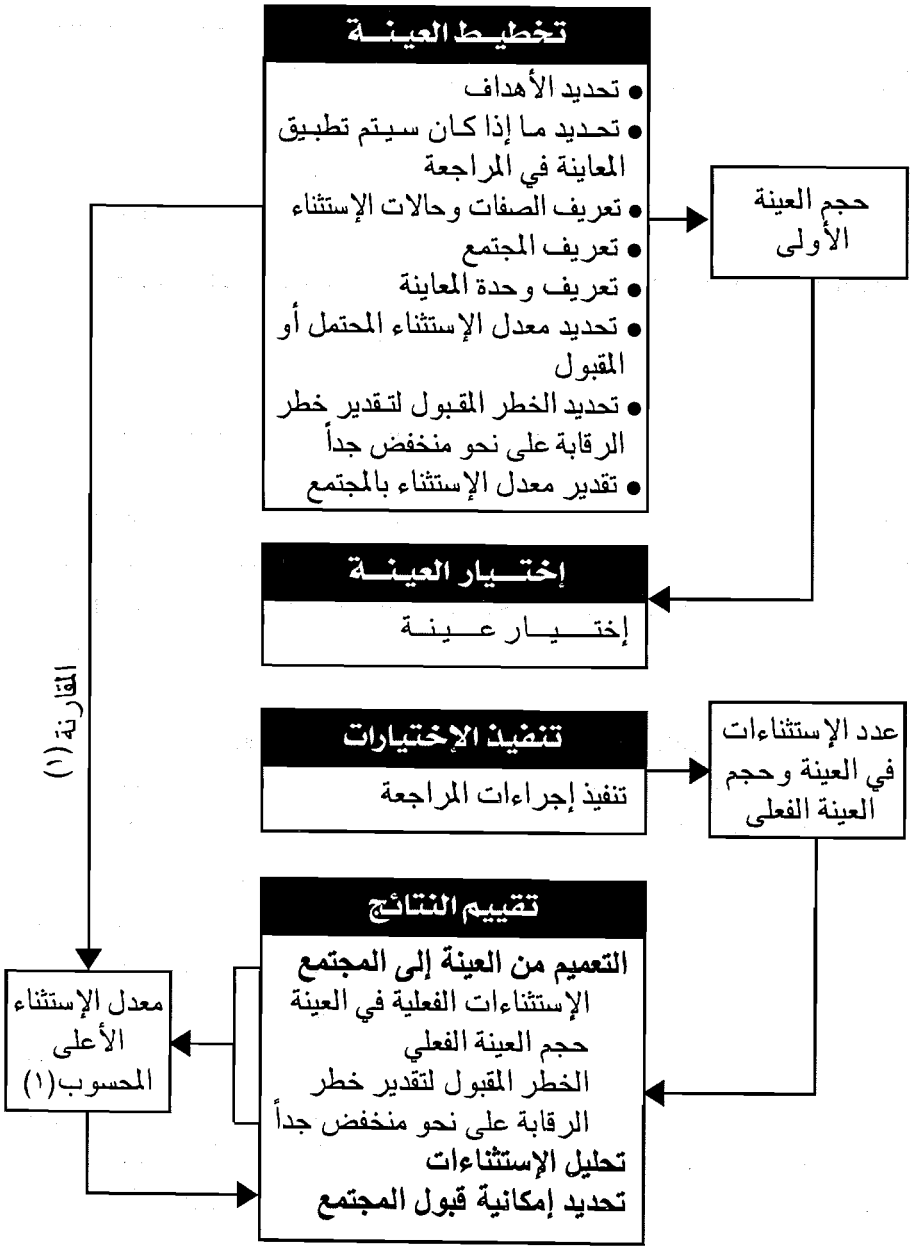
يطلق على الأسلوب الإحصائى الأكثر إستخداماً في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات معاينة الصفات Attributes Sampling. عندما يتم إستخدام معاينة الصفات في هذا الكتاب، سيشار إليها بالمعاينة الإحصائية للصفات. ويحتوى كل من معاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية على مجموعة من الصفات، تمثل الخصائص التي يتم إختبارها في المجتمع، ولكن تعد معاينة الصفات أحد الأساليب الإحصائية.

ويوجد أوجه أكثر للتشابه عن أوجه الإختلاف عند تطبيق معاينة الصفات بدلاً من المعاينة غير الإحصائية في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. ويتم إستخدام الخطوات الأربع السابق مناقشتها في كلا المنهجين، ويتم أيضاً استخدام نفس المصطلحات. ويتمثل الفرق الهام بينهما في أن حساب حجم العينة المخطط يتم بإستخدام الجداول المشتقة من التوزيعات الإحتمالية الإحصائية وأيضاً يتم حساب معدلات الإستثناء العالية المقدرة بإستخدام جداول مماثلة. ويعد القياس الكمي لهذه الحسابات أمراً شديد الأهمية للمراجعين الذين يفضلون إستخدام المعاينة الإحصائية بأكثر من إستخدام المعاينة غير الإحصائية. وسيتم أولاً مناقشة توزيعات المعاينة قبل تطبيق معاينة الصفات من خلال إستخدام الخطوات الأربعة عشر السابق مناقشتها.

توزيع المعاينة Sampling Distribution

يتم بناء الإستنتاج الإحصائي على توزيعات المعاينة Sampling Distributions. ويمثل توزيع المعاينة توزيعاً تكرارياً لنتائج كافة العينات الممكنة ذات الحجم المحدد التي يمكن التوصل إليها من المجتمع

الشكل ١٢-٣
ملخص لخطوات المعاينة في المراجعة



(١) يقوم العديدمن المراجعين الذين يستخدمون الأساليب غير الإحصائية بطرح معدل الإستثناء بالعينة من معدل الإستثناء المحتمل وتقييم ما إذا كان الفرق كبير بدرجة كافية.

الذي يحتوى على مؤشرات محددة. ويسمح وجود توزيع المعاينة ان يقوم المراجع بإعداد قوائم احتمالية عن الدرجة المحتملة لمدى تمثيل أية عينة للمجتمع تشكل أحد مكونات هذا التوزيع.

ويتم إستخدام معاينة الصفات من خلال التوزيع ذو الحدين Binomial Distribution ويمثل التوزيع ذو الحدين توزيعاً لكافة العينات الممكنة عندما تكون للعناصر بالمجتمع حالة واحدة من حالتين، على سبيل المثال، نعم أو لا، أسود أو أبيض، وجود إنحراف في الرقابة أو عدم وجود إنحراف في الرقابة.

وبفرض أن المجتمع يتكون من فواتير البيع الموجودة، وأن ٥٪ من هذه الفواتير لم يرفق بها مستندات شحن كما يتطلب ذلك الرقابة الداخلية للعميل. فإذا توصل المراجع لعينة من ٥٠ فاتورة بيع، فما هو عدد الفواتير التي سيكتشف المراجع عدم وجود مستندات شحن مرفقة بها؟. يمكن ألا تحتوى العينة على أية إستثناءات أو قد تحتوى على ٦ أو ٧ إستثناءات. في هذه الحالة سنعرف من خلال توزيع المعاينة القائم على توزيع ذو الحدين إحتمال حدوث كل رقم ممكن من الإستثناءات. ويوضح الجدول ١٢-٨ توزيع المعاينة الخاص بالمجتمع في المثال. ويظهر هذا التوزيع انه، في حالة التوصل إلي عينة تحتوى على ٥٠ عنصر من مجتمع كبير جداً مع معدل إستثناء ٥٪، يكون إحتمال التوصل إلى عينة يوجد بها على الأقل إستثناء واحد هو ٩٢,٣١٪ (١- ٠٧٦٩,). (نظراً لأن إحتمال عدم وجود استثناءات يبلغ ٧,٦٩٪، إحتمال وجود إستثناءات أكبر من الصفر يبلغ ٩٢,٣١٪).

الجدول ١٢-٨

إحتمال كل معدل للإستثناء - معدل الإستثناء بالمجتمع ٥٪ وحجم العينة ٥٠ عنصر

عدد الإستثناءات	النسبة المؤية للإستثناء	الإحتمال	الإحتمال التجميعي
صفر	صفر	,٠٧٦٩	,٠٧٦٩
١	٢	,٢٠٢٥	,٢٧٩٤
٢	٤	,٢٦١١	,٥٤٠٥
٣	٦	,٢١٩٩	,٧٦٠٤
٤	٨	,١٣٦٠	,٨٩٦٤
٥	١٠	,٠٦٥٦	,٩٦٢٠
٦	١٢	,٠٢٦٠	,٩٨٨٠
٧	١٤	,٠١٢	١,٠٠٠

ويوجد توزيع خاص للمعاينة لكل معدل إستثناء بالمجتمع وحجم للعينة. حيث يختلف التوزيع لعينة يبلغ حجمها ١٠٠ عنصر من مجتمع يوجد به معدل إستثناء قدره ٥٪ عن المثال السابق، كما سيختلف التوزيع لعينة ذات حجم ٥٠ عنصر من مجتمع يبلغ معدل الإستثناء فيه ٣٪.

وفي المواقف الفعلية للمراجعة، لايستحب المراجعون عينات متكررة من المجتمعات المعروفة. حيث يتوصلون إلى عينة واحدة من مجتمع غير معروف ويحصلون على عدد محدد من الإستثناءات في هذه العينة. ولكن تمكن معرفة توزيعات المعاينة المراجعين إلى التوصل لقوائم إحصائية عن المجتمع. وعلى سبيل المثال، إذا اختار المراجع عينة تشمل ٥٠ فاتورة بيع لإختبار مستندات الشحن المرفقة وإكتشاف مدى وجود إستثناء واحد، يمكن للمراجع إختبار جدول الإحتمال بالجدول ١٢-٨ ومعرفة انه يوجد إحتمال قدره ٢٠,٢٥٪ بأن تأتى هذه العينة من المجتمع الذي يبلغ معدل الإستثناء به ٥٪،

وأن هناك إحتمال قدره ٧٥,٧٩٪ (١- ٢٠٢٥,) بأن تأتى العينة من مجتمع يكون به معدل اخر للإستثناء وايضا من الممكن القول من خلال إختبار عمود الاحتمالات التجميعية بالجدول ١٢-٨ أن هناك إحتمال قدره ٤٩,٧٢٪ بأن تأتي العينة من مجتمع يزيد معدل الإستثناء به عن ٥٪، وإحتمال قدره ٠٦,٧٢٪ (١- ٢٧٩٤,) بأن تأتي العينة من مجتمع يوجد به معدل إستثناء يبلغ ٥٪ أو يقل عنه. ونظراً لأنه من الممكن على نحو مماثل حساب التوزيعات الإحتمالية لمعدلات الإستثناء الأخرى للمجتمع، فيمكن أن يتم إختبار ذلك إجمالاً للتوصل إلى إستنتاجات إحصائية أكثر على نحو محدد عن المجتمع غير المعروف الذي يتم سحب العينة منه. وتمثل هذه التوزيعات الخاصة بالمعاينة أساس الجداول التي يستخدمها المراجعون في معاينة الصفات.

تطبيق معاينة الصفات Application of Attributes Sampling

الهدف التعليمي ١٢-٧: استخدام معاينة الصفات في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية

كما سبق القول، يتم أيضاً تطبيق الخطوات الأربع عشر التي تم مناقشتها في إطار المعاينة غير الإحصائية بشكل مماثل على معاينة الصفات. وسيركز هذا القسم على الفروق بين الأسلوبين.

تخطيط العينة

١- تحديد الأهداف الخاصة بإختبار المراجعة. يتم تحديد نفس الأهداف لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٢- تحديد ما إذا كان سيتم تطبيق معاينة المراجعة. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٣- تعريف الصفات وحالات الإستثناء. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٤- تعريف المجتمع. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٥- تعريف وحدة المعاينة. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٦- تحديد معدل الإستثناد المحتمل أو المقبول. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٧- تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً.

وتتماثل مفاهيم تحديد هذا الخطر في كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية، ولكن عادة مايختلف أسلوب القياس الكمي. ففي إطار المعاينة غير الإحصائية، يستخدم معظم المراجعون المقاييس التالية للخطر المقبول: منخفض، متوسط، مرتفع. بينما يقوم المراجعون الذين يستخدمون معاينة الصفات بتحديد قيمة معينة مثل ١٠٪ أو ٥٪. ويرجع السبب في ذلك الفرق إلى ضرورة قياس الخطر كمياً عندما يخطط المراجعون لتحديد حجم العينة وتقييم النتائج إحصائياً.

٨- تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٩- تحديد حجم العينة الأولى.

يتم إستخدام ٤ عوامل لتحديد حجم العينة الأولى في كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية: حجم المجتمع، معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول، الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً، وتقدير معدل الإستثناء بالمجتمع. ويتمثل الفرق في أنه يتم إستخدام برامج خاصة بالحاسب الإلكتروني أو جداول يتم التوصل إليها من معادلات إحصائية لتحديد حجم العينة في معاينة الصفات. وسيتم إستخدام الجداول لتوضيح تحديد حجم العينة. ولن يتم التعرض لتحديد إحتمالات

التوزيع ذو الحدين من خلال إستخدام الحاسب الإلكتروني نظراً لتعقد برامج الحاسب الإلكتروني في هذا الصدد.

وتم الحصول على الجدولين المعروضين في الجدول ١٢-٩ من دليل معاينة المراجعة الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين. وهما جدولان متماثلان عدا أن الأول يخص الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جدا (أ أ خ ر) عند مستوى ٥٪ بينما يخص الثانى أ أ خ ر عند مستوى ١٠٪ وهذه الجداول تمثل جداول ذات جانب واحد، ويعنى ذلك أن تمثل معدل الإستثناء الأعلى لمستوى محدد من أ أ خ ر.

إستخدام الجداول. يتضمن إستخدام هذه الجداول لتحديد حجم العينة الأولى ٤ خطوات:

١- إختيار الجدول الذي يتوافق مع أ أ خ ر.

٢- تحديد معدل الإستثناء المحتمل (م أ ح) في رأس الجدول.

٣- تحديد تقدير لمعدل الإستثناء بالمجتمع (ت م أ م) في أقصى الجانب الأيمن.

٤- القراءة لأسفل في العمود الملائم («م أ ح» حتى يتقاطع مع صف «ت م أ م» الملائم. ويمثل الرقم عند التقاطع حجم العينة الأولى.

وللتوضيح، بفرض أن المراجع يرغب في تخفيض خطر الرقابة المقدر الخاص بالموافقة على الإئتمان إذا كان معدل الموافقات على الإئتمان المفقودة في المجتمع (الصفة ١ في الجدول ١٢-٤) لايزيد عن ٦٪ (م أ ح)، عند مستوى ٥٪ من (أ أ خ ر). ووفقاً للخبرة، يتم تحديد (ت م أ م) بمقدار ٢٪. وباستخدام جدول (أ أ خ ر) بمستوى ٥٪، وتحديد عمود (م أ ح) بمستوى ٦٪، مع القراءة لأسفل حتى يتقاطع العمود مع صف (ت م أ م) بمستوى ٢٪. يتحدد حجم العينة الأولى بعدد ١٢٧ عنصر.

فهل يعد حجم العينة الذي يبلغ ١٢٧ عنصر حجماً كبيرا بشكل كاف في هذه العملية للمراجعة؟ لن يكون ممكنا القول بذلك حتى يتم تنفيذ الإختبارات. فإذا إنقلب معدل الإستثناء الفعلي في العينة لأكبر من ٢٪، لن يكون المراجع متأكداً من فعالية الرقابة الداخلية. وسيكون السبب وراء ذلك أكثر وضوحاً كلما استمرت المناقشة.

أثر حجم المجتمع. تم تجاهل أثر حجم المجتمع في المناقشة السابقة عند تحديد حجم العينة الأولى. وقد يبدو ذلك أمراً غريبا لبعض القراء، ولكن أثبتت النظرية الإحصائية أنه في معظم أنواع المجتمعات التي يتم فيها تطبيق معاينة الصفات، يكون لحجم العينة إعتبار ضئيل عند تحديد حجم العينة. ويعد ذلك أمراً صحيحاً لأن تمثيل المجتمع يتم التأكد منه من خلال عملية إختيار العينة بأكثر من حجم العينة. وبمجرد التوصل إلى العينة التي تشمل قطاعاً جيداً من العناصر، فلايوجد ضرورة لإضافة عناصر أخرى. ونظراً لأن معظم المراجعون يستخدمون معاينة الصفات لمجتمعات كبيرة بشكل مناسب، سيتم هنا تجاهل تخفيض حجم العينة للمجتمعات الصغرى.

إختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة

١٠- **إختيار العينة**، يتمثل الفرق الوحيد في إختيار العينة بين المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية في ضرورة توافر متطلبات الأساليب الإحتمالية التي يتم إستخدامها في المعاينة الإحصائية، ويمكن إستخدام المعاينة المنتظمة أو المعاينة العشوائية البسيطة في معاينة الصفات.

١١- **تنفيذ إجراءات المراجعة**. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

تقييم النتائج

١٢- التعميم من العينة إلى المجتمع. فيما يتعلق بمعاينة الصفات، يقوم المراجع بحساب الحد الأعلى للدقة (ح أ د) عند مستوى محدد من (أ أ خ ر)، ويتم ذلك من خلال إستخدام برامج الحاسب الإلكتروني أو الجداول التي يتم إعدادها من خلال المعادلات الإحصائية. ولتوضيح العمليات الحاسبية، يتم إستخدام الجدول التي تشبه الجدول ١٢-١٠ عند مستوى ٥٪ من (أ أ خ ر). وتتسق هذه الجداول مع تلك الجداول التي يتم إستخدامها في تحديد حجم العينة الأولى، ولكنها تصاغ في شكل أكثر ملائمة لتقييم العينة.

إستخدام الجداول. يتضمن إستخدام الجداول أو الحاسب الإلكتروني لحساب (ح أ د) أربع خطوات:

١- إختيار الجدول الذي يتوافق مع (أ أ خ ر). ويجب أن يماثل المستوى المستخدم لـ (أ أ خ ر) ذلك المستوى المماثل لـ (أ أ خ ر) الخاص بتحديد حجم العينة الأولى.

٢- تحديد الرقم الفعلي للإستثناءات الفعلية التي يتم إكتشافها في إختبارات المراجعة بقمة الجدول.

٣- تحديد حجم العينة الفعلي في العمود بأقصى اليمين.

٤- القراءة إلى أسفل في العمود المناسب لعدد الإستثناءات الفعلية حتى يتقاطع مع صف حجم العينة الملائم. ويمثل الرقم عند التقاطع (ح أ د).

ولتوضيح استخدام جدول التقييم، بغرض أن حجم العينة الفعلي يبلغ ١٢٥ عنصر وأنه يوجد إستثنائين للصفة الأولى، وبإستخدام مستوى ٥٪ من (أ أ خ ر)، يبلغ (ح أ د) ٩ , ٤٪.

ويمكن قول ذلك بشكل أخر، تتمثل النتيجة في أن (أ ح د) للصفة الأولى يبلغ ٩ , ٤٪ عند مستوى ٥٪ من (أ أ خ ر). فهل يعنى ذلك أنه إذا كان ١٠٠٪ من المجتمع قد تم إختباره ان معدل الإستثناء الحقيقى سيكون ٩ , ٤٪؟ لا، معدل الاستثناء الحقيقي غير معلوم. تعنى النتائج أنه إذا إستنتج المراجع أن معدل الإستثناد الحقيقي لايزيد عن ٩ , ٤٪، سيوجد فرصة تبلغ ٩٥٪ بأن الاستنتاج صحيح وسيوجد فرصة ٥٪ بأن الإستنتاج خاطئ.

ومن الممكن أن يتم التوصل إلى حجم عينة لايساوى الحجم الموجود في جداول تقييم معاينة الصفات. وعند حدوث ذلك، من المتعارف عليه إستكمال الفرق.

وتفترض هذه الجداول حجم كبير جداً للمجتمع (لا نهائى) مما سينتج عنه قدر متحفظ من (أ ح د) بالمقارنة مع المجتمعات الصغيرة. ونظراً لأن أثر حجم المجتمع على حجم العينة يكون صغيراً جداً، فإنه يتم تجاهله.

١٣- تحليل الاستثناءات. يتم بنفس الطريقة في معاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

١٤- تحديد إمكانية قبول المجتمع. وتتماثل منهجية تحديد إكانية قبول المجتمع بشكل أساسي في كل من معاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية. وفيما يتعلق بالمعاينة الخاصة بالصفات، يقوم المراجع بمقارنة (ح أ د) و(م أ ح) لكل صفة.

وقبل أن يتم تحديد قبول المجتمع، يتم تحديد (ح أ د) على أساس أن نتائج المعاينة الفعلية يجب أن تقل عن أو تساوى (م أ ح)، بينما يتم التوصل إليهما من خلال (أ أ خ ر) . وفي المثال الذي تم عرضه الذي تم عرضه حالاً، الذي قام فيه المراجع بتحديد قبول ٦٪ من معدل الإستثناء بالمجتمع عند مستوى ٥٪ من (أ أ خ ر) ومستوى ٩ , ٤٪ من (ح أ د)، فقد تم تحقيق متطلبات العينة. وفي هذه

الجدول ١٢-٩
تحديد حجم العينة في معاينة الصفات

مستوى ٥٪ من «أ أ خ ر»

معدل الاستثناء المقدر بالمجتمع (بالنسبة المئوية)	معدل الإستثناء المحتمل (بالنسبة المئوية)									
	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١٥	٢٠
صفر	١٤٩	٩٩	٧٤	٥٩	٤٩	٤٢	٣٦	٣٢	٢٩	١٩	١٤
,٢٥	٢٣٦	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
,٥٠	*	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
,٧٥	*	٢٠٨	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٠٠	*	*	١٥٦	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٢٥	*	*	١٥٦	١٢٤	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٥	*	*	١٩٢	١٢٤	١٠٣	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٧٥	*	*	٢٢٧	١٥٣	١٠٣	٨٨	٧٧	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
٢,٠٠	*	*	*	١٨١	١٢٧	٨٨	٧٧	٦٨	٤٦	٣٠	٢٢
٢,٢٥	*	*	*	٢٠٨	١٢٧	٨٨	٧٧	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٢,٥٠	*	*	*	*	١٥٠	١٠٩	٧٧	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٢,٧٥	*	*	*	*	١٧٣	١٠٩	٩٥	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٣,٠٠	*	*	*	*	١٩٥	١٢٩	٩٥	٨٤	٦١	٣٠	٢٢
٣,٢٥	*	*	*	*	*	١٤٨	١١٢	٨٤	٦١	٣٠	٢٢
٣,٥٠	*	*	*	*	*	١٦٧	١١٢	٨٤	٧٦	٤٠	٢٢
٣,٧٥	*	*	*	*	*	١٨٥	١٢٩	١٠٠	٧٦	٤٠	٢٢
٤,٠٠	*	*	*	*	*	*	١٤٦	١٠٠	٨٩	٤٠	٢٢
٥,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	١٥٨	١١٦	٤٠	٣٠
٦,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	١٧٩	٥٠	٣٠
٧,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٨	٣٧

مستوى ٥٪ من «أ أ خ ر»

صفر	١١٤	٧٦	٥٧	٤٥	٣٨	٣٢	٢٨	٢٥	٢٢	١٥	١١
,٢٥	١٩٤	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
,٥٠	١٩٤	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
,٧٥	٢٦٥	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٠٠	*	١٧٦	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٢٥	*	٢٢١	١٣٢	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٥٠	*	*	١٣٢	١٠٥	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٧٥	*	*	١٦٦	١٠٥	٨٨	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٠٠	*	*	١٩٨	١٣٢	٨٨	٧٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٢٥	*	*	*	١٣٢	٨٨	٧٥	٦٥	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٥٠	*	*	*	١٥٨	١١٠	٧٥	٦٥	٥٨	٣٨	٢٥	١٨
٢,٧٥	*	*	*	٢٠٩	١٣٢	٩٤	٦٥	٥٨	٥٢	٢٥	١٨
٣,٠٠	*	*	*	*	١٣٢	٩٤	٦٥	٥٨	٥٢	٢٥	١٨
٣,٢٥	*	*	*	*	١٥٣	١١٣	٨٢	٥٨	٥٢	٢٥	١٨
٣,٥٠	*	*	*	*	١٩٤	١١٣	٨٢	٧٣	٥٢	٢٥	١٨
٣,٧٥	*	*	*	*	*	١٣١	٩٨	٧٣	٥٢	٢٥	١٨
٤,٠٠	*	*	*	*	*	١٤٩	٩٨	٧٣	٦٥	٢٥	١٨
٤,٥٠	*	*	*	*	*	٢١٨	١٣٠	٨٧	٦٥	٣٤	١٨
٥,٠٠	*	*	*	*	*	*	١٦٠	١١٥	٧٨	٣٤	١٨
٥,٥٠	*	*	*	*	*	*	*	١٤٢	١٠٣	٣٤	١٨
٦,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	١٨٢	١١٦	٤٥	٢٥
٧,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	١٩٩	٥٢	٢٥
٧,٥٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٥٢	٢٥
٨,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٠	٢٥
٨,٥٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٨	٣٢

* حجم العينة كبير جداً ليكون فعال إقتصادياً في معظم تطبيقات المراجعة.

ملحـوظات: ١- يفترض هذا الجدول كبر حجم المجتمع. ٢- يتساوى أحجام العينات في بعض الأعمدة حتى مع إختلاف معدلات الإستثناء في المجتمع، نتيجة أسلوب تكوين هذا الجدول. ويتم حساب حجم العينة في معاينة الصفات باستخدام العدد المتوقع للإستثناءات في المجتمع، ولكن يمكن ان يتعامل المراجعون بشكل أكثر ملائمة مع معدلات الاستثناء المقدرة في المجتمع. وعلى سبيل المثال، في معدل الاستثناء المحتمل بالعمود ١٥٪، عند «أ أ خ ر» يبلغ ٥٪ يبلغ حجم العينة في معظم «ت م أ م» ٣٠ عنصر. وفي حالة وجود استثناء واحد، تتم القسمة على حجم العينة الذي يبلغ ٣٠ ليساوى ٣,٣٪، وبالتالي لكل «ت م أ م» التي تزيد عن الصفر ولكن تقل عن ٣,٣، يوجد حجم واحد أولى للعينات.

الحالة، يمكن إستخدام نوع الرقابة الذي تم إختباره لتخفيض خطر الرقابة المقدر كما هو مخطط، مما يوفر تحليلاً متأنياً عن سبب الإستثناءات الذي لايشير إلى إحتمال وجود مشكلة جوهرية في جانب نوع الرقابة الذي لم يسبق أخذه في الاعتبار.

فإذا كان (ح أ د) أكبر من (م أ ح)، يكون من الضروري إتخاذ موقف محدد. ويمكن تطبيق نفس المواقف الأربعة التي سبق مناقشتها في إطار المعاينة غير الإحصائية على معاينة الصفات.

الإعتبارات الأخرى Other Considerations

حتى يمكن إيجاد قدر أكبر من التواصل، كناقد ناقشنا بشكل عارض ثلاثة جوانب هامة لإستخدام المعاينة، وسنقوم الآن بالتعرض لها.

الإختيار العشوائي مقابل القياس الإحصائي Random Selection versus Statistical Measurement

عادة لا يستوعب المراجعون الفرق بين الإختيار العشوائي (الإحتمالي) والقياس الإحصائي. لقد أصبح واضحاً الآن أن الاختيار العشوائى يشكل جزءاً من المعاينة الإحصائية ولكنه لايمثل في حد ذاته قياسا احصائيا. ولتوفير القياس الإحصائي، يكون من الضروري حدوث تعميم رياضي من العينة الي المجتمع.

ويعد مقبولا أن يتم إستخدم اجراءات الاختيار العشوائي دون التوصل إلى إستنتاجات إحصائية، ولكن سيعد ذلك محل تساؤل في الممارسة إذا تم اختيار عينة ذات حجم مناسب على نحو معقول. وعندما يحصل المراجع على عينة عشوائية، بغض النظر عن أساس تحديد الحجم، سيكون هناك قياس احصائي ملازم للعينة. ونظراً لانه يوجد قدر ضئيل من التكلفة او لا تود تكلفة على الإطلاق في حساب معدل الإستثناء الأعلى، فإننا نعتقد بضرورة القيام بذلك عندما يكون الأمر ممكناً وبالطبع لن يكون من الملائم التوصل لإستنتاج إحصائي ما لم يكن قد تم إختيار العينة على نحو عشوائي.

التوثيق الملائم Adequate Documentation

من الضروري أن يحتفظ المراجع بالسجلات الملائمة عن الإجراءات التي تم تنفيذها والأساليب التي تم إستخدامها لإختيار العينة وأداء الإختبارات والنتائج التي تم اكتشافها من خلال أداء الإختبارات والإستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويعد هذا ضرورياً كوسيلة لتقييم النتائج الموحدة لكافة الإختبارات وكأساس للدفاع عن المراجعة عندما تظهر الحاجة إلى ذلك. ويتساوى التوثيق في الأهمية مع المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية. وسيتم تقديم مثالا لنوع التوثيق المتعارف عليه في الممارسة في الحالة العملية لشركة Hillshutg Hardware في نهاية هذا الفصل.

الحاجة إلى الحكم المهني Need for Professional Judgment

يوجد إنتقاد يتم توجيهه في كل مناسبة بأن المعاينة الإحصائية تخفض من إستخدام الحكم المهني. وتظهر المقارنة بين الخطوات الأربعة عشرة الخاصة بكل من العينات غير الإحصائية والعينات الخاصة بالصفات عدم وجود مبرر لمثل هذا الانتقاد. وحتى يمكن تطبيق معاينة الصفات على نحو ملائم، يكون من الضروري إستخدام الحكم المهني في معظم هذه الخطوات. وعلى سبيل المثال، يعتمد إختيار حجم العينة الاولى على (م أ ح)، (أ أ خ ر) و(ت م أم). ويتطلب إختيار العاملين الأوليين ممارسة مستوى مرتفع من الحكم المهني، بينما يتطلب العامل الثالث قدرا حذرا من التقدير. وبشكل مشابه، يتوقف ايضا التقييم النهائي عن مدي ملائمة التطبيق الإجمالي لمعاينة الصفات بما في ذلك مدى ملائمة حجم العينة على مستوى مرتفع من الحكم المهني.

الجدول ١٢-١٠

تقييم نتائج العينة بإستخدام معاينة الصفات

مستوى ٥٪ من «أ أ خ ر»

حجم العينة	عدد الإستثناءات الفعلية المكتشفة									
	صفر	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
٢٥	١١,٣	١٧,٦	*	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٠	٩,٥	١٤,٩	١٩,٥	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٥	٨,٢	١٢,٩	١٦,٩	*	*	*	*	*	*	*	*
٤٠	٧,٢	١١,٣	١٤,٩	١٨,٣	*	*	*	*	*	*	*
٤٥	٦,٤	١١,١	١٣,٣	١٦,٣	١٩,٢	*	*	*	*	*	*
٥٠	٥,٨	٩,١	١٢,١	١٤,٨	١٧,٤	١٩,٩	*	*	*	*	*
٥٥	٥,٣	٨,٣	١١,٠	١٣,٥	١٥,٩	١٨,١	*	*	*	*	*
٦٠	٤,٩	٧,٧	١٠,١	١٢,٤	١٤,٦	١٦,٧	١٨,٨	*	*	*	*
٦٥	٤,٥	٧,١	٩,٤	١١,٥	١٣,٥	١٥,٥	١٧,٤	١٩,٣	*	*	*
٧٠	٤,٢	٦,٦	٨,٧	١٠,٧	١٢,٦	١٤,٤	١٦,٢	١٨,٠	١٩,٧	*	*
٧٥	٣,٩	٦,٢	٨,٢	١٠,٠	١١,٨	١٣,٥	١٥,٢	١٦,٩	١٨,٤	٢٠,٠	*
٨٠	٣,٧	٥,٨	٧,٧	٩,٤	١١,١	١٢,٧	١٤,٣	١٥,٨	١٧,٣	١٨,٨	*
٩٠	٣,٣	٥,٢	٦,٨	٨,٤	٩,٩	١١,٣	١٢,٧	١٤,١	١٥,٥	١٦,٨	١٨,١
١٠٠	٣,٠	٤,٧	٦,٢	٧,٦	٨,٩	١٠,٢	١١,٥	١٢,٧	١٤,٠	١٥,٢	١٦,٤
١٢٥	٢,٤	٣,٧	٤,٩	٦,١	٧,٢	٨,٢	٩,٣	١٠,٣	١١,٣	١٢,٢	١٣,٢
١٥٠	٢,٠	٣,١	٤,١	٥,١	٦,٠	٦,٩	٧,٧	٨,٦	٩,٤	١٠,٢	١١,٠
٢٠٠	١,٥	٢,٣	٣,١	٣,٨	٤,٥	٥,٢	٥,٨	٦,٥	٧,١	٧,٧	٨,٣

مستوى ١٠٪ من «أ أ خ ر»

حجم العينة	عدد الإستثناءات الفعلية المكتشفة									
	صفر	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
٢٠	١٠,٩	١٨,١	*	*	*	*	*	*	*	*	*
٢٥	٨,٨	١٤,٧	١٩,٩	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٠	٧,٤	١٢,٤	١٦,٨	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٥	٦,٤	١٠,٧	١٤,٥	١٨,١	*	*	*	*	*	*	*
٤٠	٥,٦	٩,٤	١٢,٨	١٥,٩	١٩,٠	*	*	*	*	*	*
٤٥	٥,٠	٨,٤	١١,٤	١٤,٢	١٧,٠	١٩,٦	*	*	*	*	*
٥٠	٤,٥	٧,٦	١٠,٣	١٢,٩	١٥,٤	١٧,٨	*	*	*	*	*
٥٥	٤,١	٦,٩	٩,٤	١١,٧	١٤,٠	١٦,٢	١٨,٤	*	*	*	*
٦٠	٣,٨	٦,٣	٨,٦	١٠,٨	١٢,٩	١٤,٩	١٦,٩	١٨,٨	*	*	*
٧٠	٣,٢	٥,٤	٧,٤	٩,٣	١١,١	١٢,٨	١٤,٦	١٦,٢	١٧,٩	١٩,٥	*
٨٠	٢,٨	٤,٨	٦,٥	٨,٣	٩,٧	١١,٣	١٢,٨	١٤,٣	١٥,٧	١٧,٢	١٨,٦
٩٠	٢,٥	٤,٣	٥,٨	٧,٣	٨,٧	١٠,١	١١,٤	١٢,٧	١٤,٠	١٥,٣	١٦,٦
١٠٠	٢,٣	٣,٨	٥,٢	٦,٦	٧,٨	٩,١	١٠,٣	١١,٥	١٢,٧	١٣,٨	١٥,٠
١٢٠	١,٩	٣,٢	٤,٤	٥,٥	٦,٦	٧,٦	٨,٦	٩,٦	١٠,٦	١١,٦	١٢,٥
١٦٠	١,٤	٢,٤	٣,٣	٤,١	٤,٩	٥,٧	٦,٥	٧,٢	٨,٠	٨,٧	٩,٥
٢٠٠	١,١	١,٩	٢,٦	٣,٣	٤,٠	٤,٦	٥,٢	٥,٨	٦,٤	٧,٠	٧,٦

* يزيد عن ٢٠٪

ملحوظة : يوضح هذا الجدول حساب معدلات الإستثناء العليا بالنسبة المئوية. يفترض الجدول وجود مجتمع كبير.

حالة توضيحية - شركة Hillsburg Hardware الجزء الثاني
Case Illustration - Hillsburg Hardware, Part II

الهدف التعليمي ١٢- ٩: تطبيق مفاهيم ومنهجية المعاينة على خطة المراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل

حتى يمكن توضيح المفاهيم التي تم مناقشتها في هذا الفصل، سيتم الإستمرار في عرض الحالة العملية لشركة Hillsburg Hardware Co. التي سبق تقديمها في الفصل الحادى عشر بحيث يتم إدراج: كيفية تحديد حجم العينة، إختيار العناصر التي سيتم إختبارها، والتوصل إلى الإستنتاجات بناء على نتائج الإختبارات بإستخدام معاينة الصفات. وسيتم إدراج الأجزاء التالية من إختبارات دائرة المبيعات والتحصيل اختبارات: الموافقة على الإئتمان، شحن البضائع، إعداد الفواتير للعملاء، وتسجيل القيم في الدفاتر. ويجب التذكر انه تم تصميم الإجراءات بشكل خاص لشركة Hillsburg Hardware Co. ولا يمكن تطبيقها على عميل اخر من عملاء المراجعة. وتم تقديم عرض مكرر لإجراءات المراجعة الخاصة بهذه الإختبارات بالجدول ١٢-١١ مع تعليقات لتوضيح العلاقة بين كل إجراد ومعاينة الصفات.

وعند تطبيق معاينة الصفات على الإجراءات الخاصة بشركة Hillsburg Hardware Co. (راجع الشكل ١١-٩)، يوجد وظيفتين فقط يتم إستخدام معاينة الصفات بشأنهما وهما شحن البضائع وإعداد الفواتير للعملاء، ويتم التأكيد على إعداد الفواتير للعملاء في هذا التوضيح لأن فاتورة البيع المزدوجة تمثل وحدة المعاينة لمعظم إجراءات المراجعة. وحتى يتم التركيز على تطبيقات معاينة الصفات الخاصة بوظيفة إعداد الفواتير، تم تقييد التعليقات عن وظيفة الشحن في تلك التعليقات التي تجاور إجراءات المراجعة بالجدول. ويجب أن يدرك القارئ، مع ذلك، أن المنهجية المتبعة لمعاينة الصفات في وظيفة الشحن ستماثل تماما المنهجية الواردة بالتوضيح لوظيفة إعداد الفواتير في بقية الحالة.

الأهداف، تحديد ما إذا كان سيتم تطبيق العينة، المجتمع، ووحدة المعاينة
Objectives, Deciding if audit Sampling Applies, Population, and Sampling unit

يقوم معظم المراجعين بإستخدام شكل مطبوع لتوثيق كل تطبيق في عينة الصفات. ويوضح الشكل ١٢-٤ مثالا على الشكل المتعارف عليه. يشمل الجزء العلوى من الشكل تعريف الهدف والمجتمع ووحدة المعاينة.

وتوضح الملحوظة المذكورة أسفل الجدول ١٢-١١ ان معاينة الصفات لايتم تطبيقها على إجراءات المراجعة الثمانية الأولى الواردة بالشكل ١١-٩. ويمكن تطبيق معاينة المراجعة على الإجراءات من التاسع إلى الرابع عشر.

تعريف الصفات محل الإهتمام Define the Attributes of Interest

تم التوصل إلى الصفات المستخدمة في هذا التطبيق مباشرة من برنامج المراجعة. ويمكن إستخدام الإجراءات كصفات كتطبيق خاص لمعاينة الصفات بناء على تعريف وحدة المعاينة. وفي هذه الحالة، سيتم التعامل مع كافة الإجراءات بوظيفة إعداد الفواتير، وتم عرض الصفات التسع المستخدمة في هذه الحالة بالشكل ١٢-٤ السابق.

ويعد تعريف الصفة أمراً حيوياً في معاينة الصفات. ويتمثل أهم جانب في التعريف في إتخاذ قرار

الجدول ١٢-١١
إجراءات المراجعة

الإجـــراء	التعليـق
شحن البضائع:	
٩ - المحاسبة عن تسلسل مستندات الشحن	من الممكن تنفيذ ذلك عن طريق إختيار عينة عشوائية والمحاسبة عن كافة مستندات الشحن المختارة. ويتطلب ذلك فصل بعض الأرقام العشوائية، نظراً لأن وحدة المعاينة تختلف عن تلك التي يتم إستخدامها في الإختبارات الأخرى.
١٠- تتبع مستندات الشحن المختارة إلى يومية المبيعات للتأكد من إدراج كل مستند	لايتوقع وجود إستثناءات، ويعد مقدار ٦٪ من (م أ ح) أمراً مقبولاً عند مستوى ١٠٪ من (أ أ خ ر). وتم إختيار عينة تشمل ٣٨ عنصر. وتم تتبع مستندات الشحن إلى يومية المبيعات. وتم ذلك لكافة الـ ٣٨ عنصر. ولم يتم إكتشاف أية إستثناءات في الإختبارات. وتعد تلك نتائج مقبولة. ولن يتم تقديم معلومات إضافية عن هذا الجانب من الإختبارات في هذا التوضيح.
إعداد الفواتير للعملاء وتسجيل المبيعات بالدفاتر	يتم إختبار إجراءات المراجعة الخاصة بإعداد الفواتير وتسجيل المبيعات (الإجراءات من ١١ إلى ١٤) مرة واحدة فقط بإستخدام معاينة الصفات في هذه الحالة التوضيحية. وتشمل قائمة بيانات معاينة الصفات كل هذه الإجراءات على صورة صفات. وفيما يتعلق بإجراء المراجعة الحادى عشر، يتم إختبار تسلسل فواتير البيع عن طريق عينة عشوائية من فواتير البيع.
١١- المحاسبة عن تسلسل فواتير البيع في يومية المبيعات	
١٢- تتبع عدد من فواتير البيع المزدوجة من يومية المبيعات إلى: أ- الملف الرئيسي للمدينين وإختبار القيمة، التاريخ، ورقم الفاتورة. ب- فاتورة البيع المزدوجة وفحص إجمالي القيمة المسجلة في اليومية، التاريخ، إسم العميل، وتبويب الحساب. فحص التسعير، عمليات الضرب، وعمليات الجمع. إختبار المستندات الأساسية للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي بواسطة Pam Dilley. حـ- فاتورة الشحن وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية والتاريخ.	

د- أمر البيع المزدوج وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية، التاريخ والتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي بواسطة Pam Dilley. هـ - امر العميل وإختبار إسم العميل، وصف المنتج، الكمية، التاريخ، والموافقة على الإئتمان بواسطة رئيس الشركة Rick Chu-lick.	
١٣- تتبع المبيعات المسجلة من يومية المبيعات إلى ملف المستندات الداعمة الذي يشمل: فاتورة البيع المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، أمر العميل.	
١٤- مقارنة التواريخ في فاتورة الشحن، فاتورة البيع المزدوج ويومية المبيعات.	

ملحوظة: لا يتم تطبيق الإختيار العشوائي والمعاينة الإحصائية في إجراءات المراجعة الثمانية الواردة بالشكل ١١-٩. ويمكن تطبيق أساليب إحصائية متقدمة، مثل تحليل الإنحدار، لتحليل نتائج الإجراءات التحليلية. ويمكن إستخدام الإختيار العشوائي للإجراء الثالث.

بدمج عدد من الصفات مع بعضها البعض أو ترك صفات بعينها على نحو جزئي. فإذا تم ترك كافة الأنواع الممكنة من الصفات مثل: إسم العميل، التاريخ، السعر، والكمية في صورة فردية لكل إجراء، سيتواجد عدد كبير من الصفات مما يؤدى إلى عدم القدرة على التعامل مع المشكلة. ومع ذلك، إذا تم دمج كافة الإجراءات في صفة واحدة أو فى صفتين، سيتم تقييم الإستثناءات ذات الطبيعة شديدة الإختلاف في إطار واحد. ويجب بالتالى التوصل إلى حل واحد في هذا الصدد.

تحديد: (م أ ح)، (أ أ خ ر)، (ت م أ م)، وحجم العينة الأولى

Establish TER, ARACR, EPER, and determine intial Sample Size

يتم تحديد (م أ ح) لكل صفة بناء على حكم المراجع لمدى الأهمية النسبية الذي يمثله معدل الإستثناء. ويعد عدم تسجيل فاتورة بيع أمراًمعنوياً جداً، وبصفة خاصة في ظل هذا النظام، وبالتالى، كما هو موضح بالشكل ١٢-٤. تم إختيار أقل مستوى يخص (م أ ح) (٣٪) للصفة الأولى. ويمثل إعداد فاتورة خاطئة للعميل أحد التحريفات المعنوية المحتملة، ولكن لايوجد احتمال لوقوع تحريف في القيمة الإجمالية للفاتورة. ونتيجة لذلك، تم إختيار ٤٪ لـ (م أ ح) لكل صفة ترتبط بشكل مباشر مع إعداد الفواتير للشحن وتسجيل القيم في الدفاتر. ويوجد مستوى أكبر من (م أ ح) للصفات الأربع الأخيرة، نظراً لأنها ذات أهمية أقل في المراجعة.

وتم تحديد (أ أ خ ر) في مستوى ١٠٪ لوجود إحتمال محدود لتخفيض خطر الرقابة المقدر، حتى بعد ثبوت فعالية أنواع الرقابة الداخلية بعد إختبارها في ضوء وجود أوجه للنقص بأنواع الرقابة الداخلية الأخرى المتعددة.

وتم التوصل إلى معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع إعتماداً على النتائج بالسنوات السابقة، وتم تعديله

لرفعه بشكل طفيف في ضوء وجود تغيير بالأفراد. وتم تحديد حجم العينة الأولى لكل صفة من خلال الجدول ١٢-٩ وفقاً للإعتبارات السابق عرضها. وتم تلخيص هذه المعلومات لكل الصفات في الشكل ١٢-٤. وحتى يقتنع المراجع في الإختيار والتقييم، قرر إختيار عينة من ٧٥ عنصر للصفة الأولى، وعينة من ١٠٠ عنصر للصفة الثانية وحتى الصفة الخامسة، وعينة من ٦٥ عنصر للصفتين ٦ و ٩ وعينة من ٥٠ عنصر للصفتين الأخيرتين.

إختيار العينة Select the Sample

يمكن إستخدام الإختيار العشوائي في هذه الحالة مع ضرورة وجود عينات ذات أحجام مختلفة للصفات المختلفة. ويمكن التغلب على هذه المشكلة بإختيار عينة عشوائية من ٥٠ عنصر للصفات التسع، وعينة أخرى من ١٥ عنصر لكافة الصفات عدا الصفتين السابعة والثانية، وإختيار عينة إضافية من ١٠ عناصر للصفة الأولى، وعينة من ٢٥ عنصر إضافي للصفات من ٢ إلى ٥. وتم توضيح توثيق إختيار العناصر الخمسين الأولى بالشكل ١٢-٥.

الشكل ١٢ -٤

قائمة بيانات معاينة الصفات: الصفات

العميل: Hillsburg Hardware **تاريخ الإنتهاء :** ١٩٩٦/١٢/٣١

جانب المراجعة: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية **حجم المجتمع:** ٥٧٦٤

للعمليات المالية- وظيفة إعداد الفواتير

تعريف الأهداف: فحص فواتير البيع المزدوجة والمستندات المرتبطة بها لتحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له وكما هو موصوف في برنامج المراجعة

تعريف المجتمع بدقة (بما في ذلك طبقات المجتمع في حالة وجودها): فواتير البيع عن الفترة من ٩٦/١/١ حتى ٩٦/١٢/٣١. رقم الفاتورة الأولى= ٣٦٨٩ ورقم الفاتورة الأخيرة= ٩٤٥٢

تعريف وحدة المعاينة، تنظيم عناصر المجتمع، وإجراءات الإختيار العشوائي: رقم فاتورة البيع، التسجيل المتسلسل في يومية المبيعات، جدول الأرقام العشوائية

وصف الصفات	النتائج المخططة				النتائج الفعلية			
	ت م أ م	م أ ح	أ أ ح	حجم العينة الاولى	حجم العينة	عدد الإستثناءات	معدل الاستثناء بالعينة	ح أ د
١- فحص رقم فاتورة البيع في يومية المبيعات (الإجراء ١١)	صفر	٣	١٠	٧٦				
٢- القيمة والبيانات الأخرى في الملف الرئيس تتفق مع القيد في يومية المبيعات (الإجراء ١٢ أ)	١	٤	١٠	٩٦				
٣- القيمة والبيانات الأخرى في فاتورة البيع تتفق مع القيد في يومية المبيعات (الإجراء ١٢ب)	١	٤	١٠	٩٦				
٤- الأدلة الخاصة بالتحقق من التسعير وعمليات الضرب والجمع (وفقا للتوقيعات والقيم الصحيحة) (الإجراء ١٢ب)	١	٤	١٠	٩٦				
٥- الكمية والبيانات الأخرى في فاتورة الشحن تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة ويومية المبيعات (الإجراءين ١٢ حـ و١٤).	١	٤	١٠	٩٦				
٦- الكمية والبيانات الأخرى في أمر البيع تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ١٢د)	١	٦	١٠	٩٦				
٧- الكمية والبيانات الأخرى في أمر العميل تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ١٢هـ)	٢	٨	١٠	٦٤				
٨- تم الموافقة على الإئتمان من قبل رئيس الشركة Rick Chulick (الإجراء ١٢ هـ)	٢	٨	١٠	٤٨				
٩- يحتوى ملف المستندات الداعمة على فاتورة البيع المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، وأمر العميل (الإجراء ١٣)	١	٦	١٠	٦٤				

الإستخدام المتوقع لنتائج المعاينة:

١- الأثر على خطة المراجعة. ٢- التوصيات إلى الإدارة

تنفيذ إجراءات المراجعة والتعميم على المجتمع Perform the Audit Procedures and Generalize to the Population

يجب أن يتم التنفيذ بدقة لإجراءات المراجعة التي يتضمنها برنامج المراجعة وتم تلخيصها في قائمة بيانات معاينة الصفات لكل عنصر بالعينة. وكوسيلة لتوثيق الإختبارات وتوفير المعلومات للفحص، من المتعارف عليه أن يتم تضمين قائمة بالنتائج. ويفضل بعض المراجعين تضمين قائمة تحتوى على كافة العناصر في العينة، ويفضل البعض الاخر وضع حدود للتوثيق لتعريف الإستثناءات. وتم إتباع المنهج الأخير في الشكل ١٢-٦.

وعند الإنتهاء من الإختبارات، يتم التوصل لجدول من الإستثناءات لتحديد عدد الإستثناءات في العينة الخاصة بكل صفة. ويمكن ذلك المراجع من حساب معدل الإستثناء بالعينة وتحديد (ح أ د) من الجداول. وتم تلخيص هذه المعلومات في الشكلين ١٢-٧ و١٢-٨.

تحليل الإستثناء Exception Analysis

يشمل الجزء النهائي من التطبيق تحليل الإستثناءات للتعرف على أسبابها والتوصل إلى الإستنتاجات عن كل صفة تم إختبارها. ومن الضرورى في كل صفة يزيد فيها (ح أ د) عن (م أ ح) أن يتم التوصل إلى إستنتاج يتعلق بتصرف يتخذ للمتابعة والتوثيق. ويوجد توضيح لتحليل

الإستثناءات والإستنتاجات التي تم التوصل إليها في الشكل ١٢-٨ ويوجد ملخص لها في أسفل قائمة البيانات بالشكل ١٢-٧.

تحديث قائمة الأدلة المخططة Update the Evidence Planning Worksheet

بعد الإنتهاء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، يجب على المراجع إستكمال الصفوف من الصف الثالث وحتى الصف السابع في قائمة الأدلة المخططة. ويوجد توضيح لهذه القائمة الخاصة بشركة Hillsburg Hardware في الشكل ١٢-٩.

الشكل ١٢ - ٥

العينة العشوائية لإختبار المبيعات

شركة Hillsburg Hardware

العينة العشوائية المبيعات

	(١)		(٢)		(٣)		(٤)		(٥)		(٦)	
١٠٨٦	٧٧٣٣٩		٦٤٦٠٥	٤	٨٢٥٨٣		٨٥٠١١	١٨	٠٠٩٥٥		٨٤٣٤٨	٤٩
١٠٨٧	٦١٧١٤		٥٧٩٣٣	٥	٣٧٣٤٢		٢٦٠٠٠		٩٣٦١١	٣٢	٩٣٣٤٦	٥٠
١٠٨٨	١٥٢٣٢		٤٨٠٢٧		١٥٨٣٢		٦٢٩٢٤	١٩	١١٥٠٩		٩٥٨٥٣	
١٠٨٩	٤١٤٤٧		٣٤٢٧٥		١٠٧٧٩		٨٣٥١٥	٢٠	٦٣٨٩٩	٣٣	٣٠٩٣٢	النهاية
١٠٩٠	٢٣٢٤٤		٤٣٥٢٤		١٦٣٨٢		٣٦٩٤٠	٢١	٧٣٥٨١	٣٤	٤٦٧٨٠	
١٠٩١	٥٣٤٦٠		٨٣٥٤٢		٢٥٢٢٤		٧٠٣٧٨	٢٢	٤٩٦٠٤	٣٥	١٤٦٠٩	
١٠٩٢	٥٣٤٤٢		١٦٨٩٧	٦	٦١٥٧٨		٠٥٠٣٢		٨١٨٢٥	٣٦	٧٦٨٢٢	
١٠٩٣	٥٥٥٤٣		١٩٠٩٦		٠٤١٣٠		٢٣١٠٤		٦٠٥٣٤	٣٧	٤٤٨٤٢	
١٠٩٤	١٨١٨٥		٦٣٣٢٩		٠٢٣٤٠		٦٣١١١	٢٣	٤١٧٦٨	٣٨	٧٤٤٠٩	
١٠٩٥	٠٢٣٧٢		٤٥٦٩٠	٧	٣٨٥٩٥		٢٣١٢١		٧٣٨١٨	٣٩	٧٤٤٥٤	
١٠٩٦	٥١٧١٥		٣٥٤٩٢	٨	٦١٣٧١		٨٧١٣٢	٢٤	٨١٥٨٥	٤٠	٥٥٤٣٩	
١٠٩٧	٢٤٧١٧		١٦٧٨٥	٩	٤٢٧٨٦		٨٦٥٨٥	٢٥	٢١٨٥٨		٣٩٤٨٩	
١٠٩٨	٧٨٠٠٢		٣٢٦٠٤	١٠	٨٧٢٩٥		٩٣٧٠٢	٢٦	٩٩٤٣٨		٦٨١٨٤	
١٠٩٩	٣٥٩٩٥		٠٨٢٧٥	١١	٦٢٤٠٥		٤٣٣١٣	٢٧	٠٣٢٤٩		٧٤١٣٥	
١١٠٠	٢٩١٥٢		٨٦٩٢٢		٣١٥٠٨		٤٢٧٠٣	٢٨	٥٩٦٣٨	٤١	٣١٢٢٦	
		البداية										
١١٠١	٨٤١٩٢		٩٠١٥٠		٠٢٩٠٤		٢٦٨٣٥		١٧١٧٤		٤٢٣٠١	
١١٠٢	٢١٧٩١		٢٤٧٦٤	١٢	٥٣٦٧٤		٣٠٠٩٣		٤٥١٣٤	٤٢	٢٤٠٧٣	
١١٠٣	٦٣٥٠١		٠٥٠٤٠	١٣	٧١٨٨١		١٧٧٥٩		٩١٨٨١	٤٣	٦٩٦١٤	
١١٠٤	٠٧١٤٩	١	٦٩٢٨٥	١٤	٥٥٤٨١		٢٤٨٨٩		٦٧٠٦١	٤٤	٠٦٦٣١	
١١٠٥	٥٩٤٤٣		٩٥٩٦٢	١٥	٧٤٧٧٨		٩٦٩٢٠		٦٥٦٢٠	٤٥	٣٦٧٩٤	
١١٠٦	٣٩٠٥٩	٢	٥٨٠٢١		٢٨٤٨٥		٤٣٠٥٢	٢٩	٩٩٠٠١		٤٤٤٠٠	
١١٠٧	٧٣١٧٦	٣	٥٨٩١٣		٢٢٦٣٨		٦٩٧٦٩	٣٠	٢١١٠٢		٧٢٢٩٢	
١١٠٨	١١٨٥١		٠٩٠٦٥		٩٦٠٣٣		٠٢٧٥٢		٥٨٢٣٢	٤٦	٥٦٥٠٤	
١١٠٩	٣٧٥١٥		٢٥٦٦٨	١٦	٥٥٧٨٥		٦٦٤٦٣	٣١	٥٢٧٥٨	٤٧	٦٧٥٨٨	
١١١٠	٤٥٣٢٤		٠٠٠١٦	١٧	٤٦٨١٨		٠٤٣٧٣		٧٥٣٦٠	٤٨	٨٧٥١٩	

المجتمع = ٣٦٨٩ إلى ٩٤٥٢

التوفيق - الأرقام الأربعة الأولى بالجدول

الطريق: القراءة لأسفل حتى نهاية العمود،
البداية حتى قمة العمود التالى

حجم العينة ٥٠، يعبر عنها بالزرقام المتسلسلة باللون الأخضر من ١ إلى ٥٠.

الشكل ١٢ - ٦
فحص الصفات في عناصر العينة

شركة Hillsburg Hardware
فحص الصفات في عناصر العينة
٣١ ديسمبر ١٩٩٦

أعد بواسطة: م س و
التاريخ: ٩٧/٢/٣

تعريف الرقم المختار	الصفات										س = الإستثناء
رقم الفاتورة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١١
٣٦٩٤					س						
٣٨٥٩				س				س			
٣٩٩٠				س							
٤٠٧١		س		س							
٤٢٧٠								س			
٤٢٢٢					س						
٤٣٣١								س			
٤٥١٣				س	س						
٤٦٨١						س		س			
٤٨٥٩				س							
٤٣٦٧								س			
٥٥٧٨								س			
٥٨٠٢								س			
٥٨٢٣								س			
٥٩٦٣								س			
٦١٥٧		س		س							
٦٢٢٩				س							
٦٣١١								س			

تابع : (الشكل ١٢-٦) فحص الصفات في عناصر العينة

تعريف الرقم المختار	الصفات									س = الإستثناء	
رقم الفاتورة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١١
٧١٨٨					س						
٧٥٣٦				س							
٨٣٥١								س			
٨٥١٧				س							
٨٧١٣								س			
٩٤٤٥				س							
عدد الاستثناءات	صفر	٢	صفر	١٠	٤	١	صفر	١٢	صفر		
حجم العينة	٧٥	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	٦٥	٥٠	٥٠	٦٥		

الشكل ١٢ -٧

قائمة بيانات معاينة الصفات: الصفات

العميل: Hillsburg Hardware **تاريخ الإنتهاء :** ١٩٩٦/١٢/٣١

جانب المراجعة: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية **حجم المجتمع:** ٥٧٦٤

للعمليات المالية- وظيفة إعداد الفواتير

تعريف الأهداف: فحص فواتير البيع المزدوجة والمستندات المرتبطة بها لتحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له وكما هو موصوف في برنامج المراجعة

تعريف المجتمع بدقة (بما في ذلك طبقات المجتمع في حالة وجودها): فواتير البيع عن الفترة من ٩٦/١/١ حتى ٩٦/١٢/٣١ . رقم الفاتورة الأولى: ٣٦٨٩ ورقم الفاتورة الأخيرة= ٩٤٥٢

تعريف وحدة المعاينة، تنظيم عناصر المجتمع، وإجراءات الإختيار العشوائى:

رقم فاتورة البيع، التسجيل المتسلسل في يومية المبيعات، جدول الأرقام العشوائية

وصف الصفات	النتائج المخططة				النتائج الفعلية			
	ت م أ م	م أ ح	أ أ خ ر	حجم العينة لاولى	حجم العينة	عدد الإستثناءات	معدل الاستثناء بالعينة	ح أ د
١- فحص رقم فاتورة البيع في يومية المبيعات (الإجراء ١١)	صفر	٣	١٠	٧٦	٧٥	صفر	صفر	٣
٢- القيمة والبيانات الأخرى في الملف الرئيس تتفق مع القيد في يومية المبيعات (الإجراء ١٢ أ)	١	٤	١٠	٩٦	١٠٠	٢	٢	٥٢
٣- القيمة والبيانات الأخرى في فاتورة البيع تتفق مع القيد في يومية المبيعات (الإجراء ١٢ب)	١	٤	١٠	٩٦	١٠٠	صفر	صفر	٢٣
٤- الأدلة الخاصة بالتحقق من التسعير وعمليات الضرب والجمع (وفقا للتوقيعات والقيم الصحيحة) (الإجراء ١٢ب)	١	٤	١٠	٩٦	١٠٠	١٠	١٠	١٥٠
٥- الكمية والبيانات الأخرى في فاتورة الشحن تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة ويومية المبيعات (الإجراءين ١٢ حـ و١٤).	١	٤	١٠	٩٦	١٠٠	٤	٤	٧٨
٦- الكمية والبيانات الأخرى في أمر البيع تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ١٢د)	١	٦	١٠	٦٤	٦٥	١	١,٥	٥٩
٧- الكمية والبيانات الأخرى في أمر العميل تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ١٢هـ)	٢	٨	١٠	٤٨	٥٠	صفر	صفر	٤٥
٨- تم الموافقة على الإئتمان من قبل رئيس الشركة Rick Chulick (الإجراء ١٢ هـ)	٢	٨	١٠	٤٨	٥٠	١٢	١٠	٢٠<
٩- يحتوى ملف المستندات الداعمة على فاتورة البيع المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، وأمر العميل (الإجراء ١٣)	١	٦	١٠	٦٤	٦٥	صفر	صفر	٣,٥

الإستخدام المتوقع لنتائج المعاينة:

١- **الأثر على خطة المراجعة.** أنواع الرقابة التي تم إختبارها للصفات ١، ٣، ٦، ٧، ٩ يمكن الإعتماد عليها كما هو موضح في ورقة العمل ٧-٦. ويجب الحصول على تأكيد إضافي من خلال المصادقة، مخصص الديون غير القابلة للتحصيل، إختبارات الفاصل الزمنى، وإختبارات السعر في ضوء النتائج الخاصة بالصفات ٢، ٤، ٥، و ٨.

٢- **التوصيات إلى الإدارة.** يجب أن يتم مناقشة كل إستثناء مع الإدارة. ويجب تقديم توصيات محددة لتصحيح التحقق الداخلي من فواتير البيع ولتحسين المنهج الخاص بالموافقة على الإئتمان.

الشكل ١٢ - ٨
تحليل الإستثناءات

شركة Hillsburg Hardware
تحليل الإستثناءات — **أعد بواسطة:** م س و
٣١ ديسمبر ١٩٩٦ — **التاريخ:** ٩٧/٢/٣

الصفحة	عدد الاستثناءات	طبيعة الإستثناءات	الأثر على المراجعة والتعليقات الأخرى
٢	٢	تم ترحيل الخطأين إلى حساب خطأ ومازلا غير مدفوعين لمدة شهور عديدة. وكان المبلغ للخطأ الأول ١٢٥٠٠٠ دولار وللخطأ الثاني ٣٩٣٠٠٠ خطأ.	نظراً لأن معدل الإستثناء الأعلى يزيد عن «م أ ح»، يجب أداء المزيد من العمل الأساسي. ويجب توسيع إجراءات المصادقة وفحص كافة الأرصدة غير المحصلة منذ فترة طويلة بشكل شامل.
٤	١٠	- لايوجد توقيع للتحقق الداخلي في ٦ حالات - في حالتين، تم إستخدام سعر خطأ يقل عمايجب بمبلغ ١٠ دولار في كل حالة. - في حالة لم يوجد خطأ تسعير قدره ١٠٠ دولار - في حالة لم يقم تحميل تعريفة الشحن - (في ثلاث حالات من الإستثناءات الاربعة الأخيرة يوجد توقيع للتحقق الداخلي)	نتيجة لذلك، قام فرد مستقل لدى العميل بإعادة فحص عينة عشوائية من ٥٠٠ فاتورة بيع مزدوجة تحت إشرافنا. أيضاً تم توسيع المصادقة إلى المدينين
٥	٤	في كل حالة منها تم كتابة البيانات في فاتورة البيع المزدوجة بعد عدة أيام من تاريخ الشحن	تنفيذ اختبارات مكثفة للفاصل الزمني للمبيعات عن طريق مقارنة المبيعات المسجلة ومستندات الشحن
٦	١	تم فقط شحن ١٠٠ عنصر وإعداد الفاتورة عنهم رغم أن أمر البيع يحتوى على ١١٢ عنصر. ويرجع سبب الفرق في خطأ بالملف الرئيسي للمخزون المستمر. حيث أشارت البيانات الخاصة بالمخزون إلى وجود ١١٢ عنصر في حين أن عدد العناصر الفعلية بلغ ١٠٦. ولايتم من خلال النظام إعادة الطلب على البضاعة التى لم يتم شحنها بالكامل إذا كان عدد العناصر التي لم يتم شحنها أقل من ٢٥٪	لن يتم توسيع إختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية. يبدو أن النظام يعمل على نحو كفء
٨	١٢	لم تتم الموافقة على الإئتمان. يوجد ٤ حالات تخص عملاء جدد. وبمناقشة الأمر مع رئيس الشركة Chulick، أوضح أن جدولة المشحون لم يسمح له بالموافقة على كافة المبيعات	توسيع إجراءات نهاية العام وأدائها بشكل مكثف لتقييم الحسابات غير القابلة للتحصيل. ويشمل ذلك جدولة النقدية المحصلة بعد إنتهاء السنة المالية وأيضا لكافة المدينين الذين لم يسددوا المبالغ المستحقة عليهم

الشكل ١٢ – ٩

قائمة الأدلة المخططة لتحديد الإختبارات التفصيلية للأرصدة

لشركة Hillsburg Hardware – المدينون

	الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض و الإفصاح
خطر المراجعة المكن قبوله	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع
الخطر الطبيعي	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض
خطر الرقابة – المبيعات	منخفض	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الرقابة – النقدية المحصلة	متوسط	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الرقابة – أنواع الرقابة الإضافية	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	منخفض	منخفض
الإختبارات الأساسية للعمليات المالية – المبيعات	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة مناسبة	نتيجة جيدة	نتيجة غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإختبارات الأساسية للعمليات المالية – النقدية المحصلة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإجراءات التحليلية									
خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية للأرصدة									
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة									

التحريف المحتمل = ٢٢٠٠٠ دولار

المصطلحات الأساسية

الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض ARACR. الخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لقبول أنواع الرقابة على أنها فعالة أو قبول معدل الأخطاء والمخالفات النقدية على نحو محتمل، عندما يزيد معدل الإستثناء بالمجتمع الحقيقي أكبر من معدل الإستثناد المحتمل.

الصفة Attribute. الخصائص التي يتم إختبارها في المجتمع.

معاينة الصفات Attribute Sasmpling. أسلوب احصائي إحتمالي لتقييم العينة ينتج عنها تقدير نسب العناصر في المجتمع التي تحتوى على خاصية أو صفة تكون محلاً للاهتمام.

معاينة المجموعة Block Sampling. أسلوب غير إحتمالي لإختيار العينة يتم من خلاله إختيار العناصر وفقاً لتسلسل بمقياس معين.

معدل الإستثناء الأعلي المحسوب CUER. الحد الأعلى لمعدل الإستثناء بالمجتمع؛ معدل الإستثناء

الأعلى بالمجتمع عند مستوى معين من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً.

مستوى الثقة Confidence Level. بيان بالإحتمالية.

الإختيار المباشر للعينة Direct Sample Selection. وسلة غير إحتمالية لإختيار العينة يتم من خلاله إختيار كل عنصر في العينة بناء على بعض معايير الحكم الشخصي التي يضعها المراجع.

معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع (ERER). معدل الإستثناء الذي يتوقع المراجع إكتشافه في المجتمع قبل أن يقوم بالإختبارات.

معدل الإستثناء Exception Rate. النسبة المئوية للعناصر في المجتمع التي تشمل الإستثناءات في أنواع الرقابة التي تم تصميمها أو تتعلق بالصحة النقدية.

الاختيار بالمصادفة Haphazaed Selection. وسيلة غير إحتمالية لإختيار العينة يتم من خلالها إختيار العناصر بدون النظر إلى حجمها، مصدرها، أو أية صفات مميزة أخرى.

حجم العينة الأولى Initial Sample Size. حجم العينة التي يتم تحديده وفقاً للحكم الشخصي المهني (المعاينة غير الإحصائية) أو من خلال الجداول الإحصائية (معاينة الصفات).

معاينة الحكم الشخصي Judgment Sample. إستخدام الحكم الشخصي المهني بدلاً من الأساليب الإحتمالية لإختيار عناصر العينة لإختبارات المراجعة.

الإختيار غير الإحتمالي للعينة Monprobabilistic Sample Selection. أسلوب لإختيار العينة يقوم المراجع من خلاله بإستخدام الحكم الشخصي المهني لإختيار العناصر من المجتمع.

خطر عدم المعاينة Monsampling Risk. إحتمال الإستثناء في حالة عدم إكتشاف إختبارات المراجعة للإستثناءات الفعلية في العينة؛ يحدث خطر عدم المعاينة (خطأ عدم المعاينة) نتيجة الفشل في التعرف على الإستثناءات وبسبب تنفيذ إجراءات مراجعة غير ملائمة أو غير فعالة.

المعاينة غير الإحصائية Nonstatistical Sampling. إستخدام المراجع للحكم الشخصي المهني لإختيار عناصر العينة، تقدير القيم في المجتمع، تقدير خطر المعاينة.

معدل الحدوث Occurrence. نسبة العناصر في المجتمع التي تحتوى على صفة محددة إلى إجمالي العدد لعناصر المجتمع.

الإختيار الإحتمالي للعينة Probabilistic Sample Selection. أسلوب لإختيار العينة يكون فيه الأمر ممكنا لتعريف مجموعة لكافة العينات المكنة، ويكون لكل عينة منها إحتمالية معروفة لكى يتم إختيارها، ويتم إختيار العينة من خلال التشغيل الإحتمالي.

جدول الأرقام العشوائية Random Number Tables. قائمة بأعداد عشوائية مستقلة يتم تنظمها على نحو ملائم في صورة جدول لتسهيل إختيار الأرقام العشوائية التي تحتوى على أعداد متعددة.

العينة العشوائية random Sample. عينة يكون فيها لكل مجموعة ممكنة من العناصر في المجتمع إحتمال متساوى للدخول في العينة.

العينة الممثلة للمجتمع Representative Sample. العينة التي تتماثل فيها الخصائص مع الخصائص الموجودة في المجتمع.

معدل الإستثناء بالمجتمع (SER). عدد الإستثناءات في العينة على حجم العينة.

توزيع المعاينة Sampleing Distribution. توزيع تكرارى لنتائج كافة العينات المكنة لحجم محدد

التي يمكن التوصل إليها من مجتمع يحتوى على نفس المؤشرات المحددة.

خطر المعاينة Sampling Risk. إحتمال الإستثناء الموجود على نحو طبيعي عند إجراء إختبارات على عدد من العناصر يقل عن كافة عناصر المجتمع؛ يمكن تخفيض خطر المعاينة عن طريق زيادة حجم العينة وإستخدام الأسلوب المناسب لإختيار عناصر العينة من المجتمع.

المعاينة الإحصائية Statistical Sampling. إستخدام أساليب القياس الرياضية لحساب نتائج إحصائية رسمية والتوصل لتعبير كمي عن خطر المعاينة.

الإختيار المنتظم Systematic Selection. أسلوب إحتمالي للمعاينة يقوم فيه المراجع بحساب فترة (حجم المجتمع على عدد العناصر المرغوب فيها بالعينة) وإختيار عناصر العينة بناء على حجم الفترة وعدد عشوائي يتم إختياره بين صفر وحجم العينة.

معدل الإستثناء المحتمل Tolerable Exception Rate (TER). معدل الإستثناء الذي يسمح به المراجع في المجتمع في الوقت الذي يظل فيه راغباً في إستخدام خطر الرقابة المقدر و / أو قيمة الأخطاء أو المخالفات النقدية في العمليات المالية التي تم تحديدها خلال التخطيط.

أسئلة للمراجعة

١٢-١ (الهدف ١٢-١) أذكر ما هو المقصود بالعينة الممثلة للمجتمع وأشرح أهميتها في معاينة مجتمعات المراجعة.

١٢-٢ (الهدف ١٢-٢) أشرح الفرق الأساسي بين المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية، ما هى الأجزاء الرئيسية الثلاثة للأساليب الإحصائية وغير الإحصائية؟

١٢ - ٣ (الهدف ١٢-٣) أشرح الفرق بين «معاينة الإحلال» و«معاينة عدم الإحلال». ما هى الأساليب التي يتبعها المراجع عادة؟ لماذا؟

١٢-٤ (الهدف ١٢-٣) أشرح المقصود بجدول الأرقام العشوائية. صف كيف يختار المراجع ٣٥ رقم عشوائي من مجتمع يحتوى على ١٧٥٠ بإستخدام جدول الأرقام العشوائية.

١٢-٥ (الهدف ١٢-٣) صف إختيار العينة المنتظمة وأشرح كيف يختار المراجع ٣٥ رقم من مجتمع يتكون من ١٧٥٠ عنصر بإستخدام هذا المنهج. ما هى مميزات وعيوب إختيار العينة المنتظمة؟

١٢-٦ (الهدف ١٢-٤) ما هو الغرض من المعاينة غير الإحصائية لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية؟

١٢-٧ (الهدف ١٢-٤) أشرح ما هو المقصود من إختيار عينة المجموعة وصف كيف يمكن للمراجع الحصول على ٥ مجموعات لعشرين فاتورة بيع من يومية المبيعات.

١٢-٧ (الهدف ١٢-٥) عرف كل من المصطلحات التالية:

أ - الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً.

ب- معدل الإستثناء الأعلى المحسوب.

حـ- معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع.

د - معدل الإستثناء بالعينة.

هـ - معدل الإستثناء المحتمل.

١٢-٩ (الهدف ١٢-٥) صف ما هو المقصود بوحدة المعاينة. أشرح كيف تختلف وحدة المعاينة للتحقق من وجود المبيعات عن وحدة المعاينة لإختبار إمكانية الحذف من المبيعات.

١٢-١٠ (الهدف ١٢-٥) فرق بين معدل الإستثناد المحتمل ومعدل الإستثناء المقدر بالمجتمع. كيف يتحدد كل منهما؟

١٢-١١ (الهدف ١٢-١) فرق بين خطأ المعاينة وخطأ عدم المعاينة. كيف يمكن تخفيض كل منهما؟

١٢-١٢ (الهدف ١٢-٤) ماهو المقصود بالصفة في المعاينة الخاصة بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية؟ ما هومصدر الصفات التي يختارها المراجع؟

١٢-١٣ (الهدف ١٢-٤) أشرح الفرق بين الصفة لحالة الاستثناء. أذكر حالة الإستثناء لإجراء المراجعة الاتى: تم التوقيع على فاتورة البيع المزدوجة بما يشير إلى أداء التحقق الداخلي.

١٢-١٤ (الهدف ١٢-٥) عرف العوامل التي يستخدمها المراجع لتحديد معدل الإستثناء المحتمل الملائم. قارن بين حجم عينة لمعدل إستثناء محتمل قدره ٦٪ وحجم عينة لمعدل إستثناء محتمل قدره ٣٪ مع بقاء كافة العوامل الأخرى ثابتة.

١٢-١٥ (الهدف ٢-٥) عرف العوامل التي يستخدمها المراجع لتحديد القدر الملائم من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً. قارن بين حجم عينة لمستوى ١٠٪ من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً وحجم عينة لمستوى ٥٪ من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً مع بقاء كافة العوامل الأخرى ثابتة.

١٢-١٦ (الهدف ١٢-٥) أذكر العلاقة بين ما يلى:

أ - الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً وحجم العينة.
ب- حجم المجتمع وحجم العينة.
حـ - معدل الإستثناء المحتمل وحجم العينة.
د - معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع وحجم العينة.

١٢-١٧ (الهدف ١٢-٧) بفرض أن المراجع إختار ١٠٠ فاتورة بيع من مجتمع يتكون من ١٠٠٠٠٠ لإختبار مدى وجود تحقق داخلي للتسعير وعمليات الضرب. حدد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب عند مستوى ٥٪ من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً إذا كان يوجد ٣ إستثناءات في العينة من خلال إستخدام معاينة الصفات. أشرح معنى النتائج الإحصائية من خلال مصطلحات المراجعة.

١٢-١٨ (الهدف ١٢-٥) أشرح ما هو المقصود بتحليل الإستثناءات وناقش أهمية هذا التحليل؟

١٢-١٩ (الهدف ١٢-٥) عندما يزيد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب عن معدل الإستثناء المحتمل، ما هى التصرفات التي يجب أن يقوم بها المراجع؟ وما هى الظروف التي تحتم إتباع كل منها؟

١٢-٢٠ (الهدفين ١٢-٢، ١٢-٣) فرق بين الإختيار العشوائي والقياس الإحصائى. أذكر الظروف التي تحتم إستخدام أحدهما دون الأخر.

١٢-٢١ (الهدف ١٢-٧) أذكر القرارات الرئيسية التي يجب أن يتخذها المراجع لإستخدام معاينة الصفات. أذكر أكثر الإعتبارات أهمية التي تتعلق بكل قرار.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٢-٢٢ (الهـدف ١٢-٧) تتعلق العناصر التالية بتطبيق المعاينة العشوائية التي يتم سحبها من مجتمعات كبيرة عند إستخدام معاينة الصفات. أختر أفضل إجابة لكل سؤال.

أ - إذا كانت كل العوامل الأخرى المحددة في خطة المراجعة ثابتة، يتطلب تغيير الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً من ١٠٪ إلى ٥٪ مايلى لحجم العينة:

١- الزيادة ٢- يظل كما هو
٣- التخفيض ٤- أن يكون غير محدد

ب- إذا كانت كل العوامل الأخرى المحددة في خطة المراجعة ثابتة، يتطلب تغيير معدل الإستثناء المحتمل من ٨٪ إلى ١٢٪ مايلى لحجم العينة:

١- الزيادة ٢- يظل كما هو
٣- التخفيض ٤- أن يكون غير محدد

١٢-٢٣ (الهـدف ١٢-٧) تتعلق العناصر التالية بتطبيق المعاينة العشوائية من المجتمعات الكبيرة عند إستخدام معاينة الصفات. أختر الإجابة الأفضل.

أ - في عينة عشوائية من ١٠٠٠ سجل، حدد المراجع معدل الإستثناء بالعينة بمقدار ٢٪. يمكن للمراجع أن يضع معدل الإستثناء في المجتمع على أنه:

١- لايزيد عن ٣٪ ٢- لايقل عن ٢٪ ٣- يحتمل أن يكون ٢٪ ٤- لايقل عن ١٪

ب- من خلال تنفيذ عينة عشوائية لعناصر تم التوصل إليها من جرد المخزون لدى العميل، قدر المراجع، عند إستخدام مستوى ١٠٪ من الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً، أن معدل الإستثناء الأعلى المحسوب يقع بين ٤٪ و٦٪. يتعلق اهتمام المراجع الأساسي بأن هناك إحتمال واحد من عشرين بأن يكون معدل الإستثناء الحقيقي في المجتمع:

١- يزيد عن ٦٪ ٢- يقل عن ٦٪ ٣- أكبر من ٤٪ ٤- أقل من ٤٪

ج- إذا كان، من خلال العينة العشوائية، المراجع يستطيع من خلال مستوى ٥٪ من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً بأن يقول ان معدل الإستثناء في المجتمع لايزيد عن ٢٠٪، فإن المراجع يستطيع القول بأن معدل الإستثناء لايزيد عن ٢٥٪ بـ:

١- خطر قدره ٥٪ ٢- خطر يزيد عن ٥٪

٣- خطر يقل عن ٥٪ ٤- لايمكن تحديد ذلك من خلال المعلومات المتوافرة

د - إذا رغب المراجع في إختيار عينة عشوائية في مستوى ١٠٪ من الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً ومستوى ١٠٪ من معدل الإستثناء المحتمل، فإن حجم العينة التي يجب إختيارها سينخفض إذا كان التقدير:

١ - يؤدى إلى زيادة معدل الاستثناء بالمجتمع.
٢- يؤدى إلى تخفيض معدل الإستثناء بالمجتمع.
٣- يؤدى إلى زيادة حجم المجتمع.
٤- يؤدى إلى تخفيض الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٢- ٢٤ (الهدف ١٢-٣) أ - في كل حالة من الحالات المستقلة التالية، صمم خطة معاينة عشوائية لاتتسم بالتحيز عن طريق إستخدام جدول الأرقام العشوائية رقم ١٢-٢. يجب أن تشمل الخطة تعريف وحدة المعاينة، تحديد نظام ترقيم المجتمع، تحديد التوافق بين جدول الأرقام العشوائية والمجتمع. وبعد تصميم الخطة، أختر من جدول الأرقام العشوائية عناصر العينة الخمسة الأولى في كل حالة، وبإستخدام العنصر ١٠٠٩ كنقطة بداية ومعه العمود رقم ١ في كل حالة. أقرأ إلى أسفل الجدول مستخدما الأرقام في أقصى يسار العمود. عندما تصل إلى العنصر الأخير في العمود، إبدأ من قمة العمود التالي:

(١) فواتير البيع سابقة الترقيم في يومية المبيعات والرقم الأدنى بها أو الرقم الأعلى ٦٢١١.

(٢) فواتير الشحن سابقة الترقيم، الرقم الأدنى لها ٢١٩٢٦ والأعلى ٣٨٥١١.

(٣) أرصدة المدينين في عشر صفحات ويوجد بكل صفحة ٦٠ خطا عدا الصفحة الأخيرة التي تحتوى على ٣٦ خطا كاملاً فقط. يحتوى كل خط على اسم العميل وقيمة الرصيد.

(٤) فواتير سابقة الترقيم في يومية المبيعات يبدأ فيها كل شهر بالرقم ١. (يتم تعين الأرقام في فواتير كل شهر من خلال رقم الشهر ورقم المستند). ويوجد حد أقصى يبلغ ٢٠ صفحة لكل شهر مع إجمالى ١٨٥ صفحة للسنة. ويوجد بكل صفحة ٧٥ فاتورة عدا الصفحة الأخيرة في كل شهر.

ب - أكتب برنامج للحاسب الإلكتروني بإستخدام برنامج الجداول الإلكترونية أو مولد الرقم العشوائي المتاح للتوصل إلى العينات السابقة.

١٢-٢٥ (الهدف ١٢-٣) يتمثل الهدف الذي تسعى إليه في عينة عشوائية من ٨٠ فاتورة بيع لفحص المستندات الداعمة. يتراوح رقم الفواتير بين ١ و ٩٥٠٠ للفترة من ١ يناير إلى ٣١ ديسمبر. يوجد ١٢٨ صفحة من فواتير البيع مرقمة من ١ إلى ١٢٨. يوجد بكل صفحة ٧٥ خط ولكن قد تحتوى الصفحة الأخيرة في كل شهر على عدد أقل.

المطلوب

أ - تصميم أربع أساليب مختلفة لإختيار الأرقام العشوائية من المجتمع السابق عن طريق إستخدام جدول الأرقام العشوائية أو الاختيار المنتظم للعنية.

ب - ما هى الطريقة التى تفضلها بشكل أكبر؟ لماذا؟

١٢-٢٦ (الأهداف ١٢-٣، ١٢-٥، ١٢-٧) تعد شركة Lenter Supply إحدى شركات التوزيع متوسطة الحجم التي تتعامل في تجارة الجملة لتجهيزات الحاسب الإلكتروني بالمنطقة الوسطى بولاية أومايو الأمريكية. وهذه الشركة هى أحد العملاء التي تتعامل معها منذ سنوات ويوجد بها رقابة داخلية ممتازة على المبيعات تم تصميمها وفقاً لتوجهياتك.

وحتى يمكن توفير الرقابة على الشحن، يوجد بالشركة ايصالات قابلة للإزالة خاصة بالمخزون سابقة الترقيم، يتم إستخدامها لكل عملية بيع. ومن سياسة الشركة عدم نقل البضائع من المخزن بدون

وجود ايصال قابل للإزالة بالمخزن مصرح به. وبعد إتمام الشحن، يتم إرسال صورتين من إيصال المخزن القابل للإزالة إلى حيث يتم إعداد الفواتير عن طريق الإعداد الإلكتروني لفاتورة البيع. ويتم ضم صورة إلى النسخة المزدوجة لفاتورة البيع سابقة الترقيم، ويتم وضع الصورة الأخرى في ملف بالتسلسل الرقمي. وفي بعض الحالات يتم إستخدام أكثر من إيصال مخزن قابل للإزالة لإعداد فاتورة بيع واحدة. ويتمثل أصغر رقم إيصال قابل للإزالة في ١٤٦٨٢ وأكبر رقم ٣٧٥٢١. وأصغر رقم لفاتورة البيع ٤٧٨٢١ وأكبر رقم ٦٨٥٠٧.

وعند مراجعة المبيعات، يتمثل أحد أهم الإعتبارات في فعالية الرقابة للتأكد من أن كافة عمليات الشحن قد تم إعداد الفواتير عنها. وقد قررت إستخدام معاينة المراجعة لإختبار الرقابة الداخلية.

المطلوب

أ – أذكر إجراء مراجعة فعال لإختبار ما إذا ان قد تم إعداد الفواتير عن عمليات الشحن، ما هى وحدة المعاينة لإجراء المراجعة؟

ب – بفرض أنك لاتتوقع إستثناءات في العينة ولكنك ترغب في قبول مستوى ٣٪ من معدل الإستثناء المحتمل، عند مستوى ١٠٪ من الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً، ما هو حجم العينة الملائم لإختبار المراجعة؟ يمكن أن تقوم بإستكمال هذا المتطلب عن طريق إستخدام المعاينة غير الإحصائية أو معاينة الصفات.

حـ – صمم خطة للإختيار العشوائي لإختيار العينة من المجتمع بإستخدام جدول الأرقام العشوائية. أختر عناصر العينة العشر الأولى من الجدول ١٢-٢، استخدم في نقطة البداية العنصر ١٠١٣ والعمود رقم ٣.

د – إقترح المشرف الخاص بك إمكانية تنفيذ إختبارات أخرى للمراجعة بإستخدام نفس العينة كوسيلة للإستخدام الكفء لوقت المراجعة الخاص بك. أذكر إجرائين اخرين للمراجعة يمكن تنفيذهما على نحو ملائم بإستخدام نفس العينة وأذكر الغرض من كل إجراء منهما.

هـ – هل من المفضل ان يتم اختبار وجود المبيعات من خلال استخدام العينة العشوائية التي قمت بتصميمها في الجزء «حـ»؟، لماذا؟

١٢-٢٧ (الهدف ١٢-٧) يعبر الاتى عن جزء من برنامج للمراجعة على النقدية المحصلة:

١ – فحص العمليات المالية الكبيرة وغير العادية في يومية النقدية المحصلة.

٢ – تتبع القيود من القائمة المعدة مسبقا للنقدية المحصلة إلى يومية النقدية المحصلة للتعرف على ما إذا كان قد تم تسجيل كل منها.

٣ – مقارنة اسم العميل، التاريخ، والقيمة في القائمة المعدة مسبقاً مع يومية النقدية المحصلة.

٤ – فحص إشعارات التحويل المرتبطة بالقيود المختارة من القائمة المعدة مسبقا لتحديد مدى الموافقة على الخصم النقدي.

٥ – تتبع القيود من القائمة المعدة مسبقاً إلى إيصال الإيداع لتحديد ما إذا كان قد تم إيداع كل منها.

المطلوب

أ – تعريف كل إجراء مراجعة سيتم إختباره بإستخدام معاينة الصفات.

ب- ماهى وحدة المعاينة المناسبة للإختبارات في «أ»؟

حـ - أذكر الصفات المتعلقة بالإختبارات في «أ».

د - بفرض أن مستوى الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر يبلغ ٥٪ ومستوى معدل الإستثناء المحتمل يبلغ ٨٪ لإختبارات الرقابة و٦٪ للإختبارات الأساسية للعمليات المالية. ويبلغ معدل الإستثناء بالعينة ٢٪ لإختبارات الرقابة و١٪ للإختبارات الأساسية للعمليات المالية. ماهو حجم العينة الأولى لكل صفة؟

١٢-٢٩ (الهـــدفين ١٢-٥، ١٢-٧) تتعلق الأسئلة التالية بتحديد حجم العينة المناسب لمعاينة المراجعة بإستخدام الجدول التالى:

	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
أ أ خ ر (بالنسبة المئوية)	١٠	٥	٥	٥	١٠	١٠	٥
م أ ح	٦	٦	٥	٦	٢٠	٢٠	٢
ت م أ م (بالنسبة المئوية)	٢	٢	٢	٢	٨	٢	صفر
حجم المجتمع	١٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	٥٠٠	١٠٠٠٠٠

المطلوب

أ - في كل من الأعمدة من ١ إلى ٧، حدد حجم العينة الأولى بإستخدام الأساليب غير الإحصائية.

ب- في كل من الأعمدة من ١ إلى ٧، حدد حجم العينة الأولى المطلوب لمقابلة متطلبات المراجع لإستخدام معاينة الصفات من الجزء المناسب بالجدول ١٢-٩.

حـ - من خلال فهمك للعلاقة بين العوامل التالية وحجم العينة، أذكر أثر حجم العينة الأولى (الزيادة أو التخفيض) لتغيير كل من العوامل التالية بينما تظل العوامل الثلاثة الأخرى ثابتة:

(١) الزيادة في أ أ خ ر (٢) الزيادة في م أ ح

(٣) الزيادة في ت م أ م (٤) الزيادة في حجم المجتمع

د - أشرح لماذا يوجد فرق كبير في أحجام العينات بالأعمدة أرقام ٣ و٦.

هـ - قارن بين إجابتك في الجزء «حـ» والنتائج التي تم تحديدها في الجزء «أ» (المعاينة غير الإحصائية) أو الجزء «ب» (معاينة الصفات). ما هو العامل الذى له تأثير أكبر من العوامل الأربعة على حجم العينة الأولى؟ وما هو العامل الذي له أقل تأثير؟

و - لماذا يطلق على حجم العينة حجم العينة الأولى؟

١٢-٢٩ (الأهـــداف ١٢-٥ و١٢-٧) ترتبط الأسئلة التالية بتحديد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب في معاينة المراجعة لإختبارات الرقابة، إستخدم الجدول التالي:

	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨
أ أ خ ر (بالنسبة المئوية)	١٠	٥	٥	٥	٥	٥	٥	٥
حجم المجتمع	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠	٩٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠
حجم العينة	٢٠٠	٢٠٠	٥٠	٢٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	٢٥
عدد الإستثناءات	٤	٤	١	٤	٢	١٠	صفر	صفر

المطلوب

أ - لكل عمود من الأعمدة من ١ إلى ٨، قدر معدل الإستثناء الأعلى المحسوب بإستخدام المعاينة غير الإحصائية.

ب- لكل عمود من الأعمدة من ١ إلى ٨، حدد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب بإستخدام معاينة الصفات من الجدول الملائم.

حـ- إستخدم فهمك للعلاقة بين العوامل الأربعة السابقة ومعدل الإستثناء الأعلى المحسوب، أذكر الأثر على معدل الإستثناء الأعلى المحسوب (الزيادة أو التخفيض) على تغيير كل من العوامل التالية بينما تظل باقى العوامل الثلاثة الأخرى ثابتة:

(١) التخفيض في أ أ خ ر (٢) التخفيض في حجم المجتمع

(٣) التخفيض في حجم العينة (٤) التخفيض في عدد الإستثناءات بالعينة

د- قارن بين إجابتك في الجزء «حـ» مع الإجابة التي تم تحديدها في الجزء «أ» (المعاينة غير الإحصائية) أو الجزء «ب» (معاينة الصفات). أى من العوامل له تأثير أكبر على معدل الإستثناء الأعلى المحسوب؟ وأى من العوامل له تأثير أقل؟

١٢-٣٠ (الهدف ١٢-٧) فيما يلي نتائج معاينة التقدير الشخصي للمراجع ومعاينة الصفات لستة مجتمعات. بفرض أن المجتمعات كبيرة الحجم.

	١	٢	٣	٤	٥	٦
أ أ خ ر (بالنسبة المئوية)	٢	صفر	٣	١	١	٨
م أ ح (بالنسبة المئوية)	٦	٣	٨	٥	٢٠	١٥
أ أ خ ر (بالنسبة المئوية)	٥	٥	١٠	٥	١٠	١٠
حجم العينة الفعلى	١٠٠	١٠٠	٦٠	١٠٠	٢٠	٦٠
عدد الإستثناءات الفعلية في العينة	٢	صفر	١	٤	١	٨

المطلوب

أ - في كل مجتمع، هل قام المراجع بإختيار حجم العينة الأصغر عما كان سيتم بإستخدام جداول معاينة الصفات لتحديد حجم العينة، قيم الإختيار بحجم أكبر أو أصغر من ذلك الموجود بالجداول.

ب- أحسب في كل مجتمع معدل الإستثناء بالعينة ومعدل الإستثناء الأعلى المحسوب.

حـ- أى من المجتمعات الست يجب أن يتم فيه اعتبار نتائج العينة على أنها غير مقبولة؟ ماهى الاختيارات الأخرى المتاحة للمراجع.

د- لماذا يعد تحليل الإستثناءات أمراً ضرورياً حتى إذا تم قبول المجتمعات؟

هـ- عرف للمصطلحات التالية، ماهو قرار المراجعة، التقدير غير الإحصائي بواسطة المراجع، نتائج العينة، والإستنتاج الإحصائي عن المجتمع:

(١) ت م أ م (٢) م أ ح

(٣) أ أ خ ر (٤) حجم العينة الفعلي.

(٥) الرقم الفعلي للإستثناءات في العينة.

(٦) معدل الإستثناء بالعينة.

(٧) معدل الإستثناء الأعلى المحسوب.

١٢-٢١ (الهدف ١٢-٥) عند مراجعة القوائم المالية لشركة Mercury Fifo قرر المحاسب المصرح له Stel-la Mason تطبيق معاينة المراجعة غير الإحصائية في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات. وبناء على معرفة المحاسب المصرح له بالتشغيل في الأمور الخاصة بالمبيعات، تم تحديد معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع بنسبة ٣٪، كما أن المحاسب يرغب في قبول خطر مقداره ٥٪ بأن لايزيد معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع عن ٦٪. ومن خلال هذه المعلومات، تم إختيار عينة عشوائية تحتوى على ١٥٠ فاتورة بيع من ٥٠٠٠ تم كتابتها خلال العام وفحص الإستثناءات بها. وتم الإشارة إلى الإستثناءات في الصفحة ٤٤١ من أوراق العمل، ولايوجد شكل اخر للتوثيق:

رقم الفاتورة	التعليق
٥٠٢٨	تم التجميع في فاتورة البيع الأصلية على نحو خاطئ ولكن تم التصحيح قبل إرسالها
٦٧٩١	تم إختبار فاتورة بيع شاغرة بواسطة المراجع
٦٨١٠	مستند الشحن للبضاعة المباعة لم يتم العثور عليه
٧٣٦٤	لم يتم تحصيل فاتورة بيع بمبلغ ٢٨٧٥ ومر على موعد إستحقاقها ٦ أشهر
٧٦٢٥	لم يتم العثور على فاتورة البيع المزدوجة
٨٤٣١	تم كتابة تاريخ الفاتورة بعد تأخير ثلاثة أيام عن التاريخ الموجود في يومية المبيعات
٨٥٢٨	لم يتم إرفاق أمر العميل مع فاتورة البيع المزدوجة
٨٥٦٦	تم إعداد الفاتورة بمبلغ يقل بمقدار ١٠٠ دولار عن ما يجب أن يكون بسبب خطأ غير متعمد في التسعير. لايوجد إشارة على وجود تحقق داخلي للفاتورة
٨٧٨٠	لم يتم العثور على فاتورة البيع المزدوجة
٩١٦٩	لم يتم الترخيص بالإئتمان، ولكن تم البيع فقط بمبلغ ٧,٦٥ دولار
٩٩٧٤	عدم وجود إشارة للتحقق الداخلي لضرب السعر والترحيل الخاص بفاتورة البيع

المطلوب

أ – ما الذى يجب أن يعرف فيما سبق على انه إستثناء؟

ب– أشرح لماذا يعد غير ملائم وضع نسبة موحدة مقبولة لـ «م أ ح» و«ت م أ م» لعدد من الإستثناءات يتم دمجها معا.

حـ – في كل صفة يتم إختبارها في المجتمع، أحسب معدل الإستثناء بالعينة بإفتراض أن مستوى الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً بلغ ٥٪ لكل صفة. (يجب أن تحدد ما هى الصفات التي يجب دمجها معاً، وماهى الصفات التي يجب أن تظل منفصلة، وماهى الصفات التي تمثل صفات فعلية قبل أن تستطيع حساب معدل الإستثناء بالعينة).

د– أحسب الفرق بين معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول ومعدل الإستثناء بالعينة لكل صفة وقيم ما إذا كان خطأ المعاينة كافيا في مستوى ٥٪ من الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً. بإفتراض أن معدل الإستثناء المحتمل لكل صفة.

هـ – أذكر التحليل الملائم للإستثناءات في كل إستثناء بالعينة.

١٢–٣٢ (الهدفين ١٢–٦ و١٢–٧) عند تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات في شركة Oakland Hardware، كان اهتمام المراجع Ben Frentz منصباً علي مدى وجود التحقق الداخلي للتسعير وعمليات الضرب والجمع في فواتير البيع والدقة في العمليات الحسابية. وعند إختبار المبيعات بإستخدام معاينة المراجعة، تم إستخدام صفة مستقلة لإختبار الرقابة (مدى وجود التحقق الداخلي) والإختبارات الأساسية للعمليات المالية (الدقة في العمليات الحسابية). ونظراً لأن الرقابة الداخلية تتسم بالجودة، إستخدم المراجع مستوى ١٠٪ للخطر المقبول من خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً، صفر لمعدل الإستثناء المقدر بالمجتمع، ٣٪ لمعدل الإستثناء المحتمل لكل الصفتين؛ وبالتالى بلغ حجم العينة الأولى ٤٥ عنصر وقام المراجع بتقريبه إلى ٥٠.

وعند تنفيذ الإختبارات، إكتشف المراجع وجود ٣ عناصر بالعينة ليس بها أية إشارة على التحقق الداخلي لفاتورة البيع، ولكن لايوجد أى تحريف مالي في فواتير البيع التي تم إختبارها. تستطيع إستكمال المتطلبات التالية بإستخدام المعاينة غير الإحصائية أو منهج معاينة الصفات.

المطلوب

أ – قدر أو حدد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب لكلا الصفتين، بإفتراض أن المجتمع يتكون من ٥٠٠٠ فاتورة بيع.

ب– حدد ما إذا كانت الرقابة مقبولة وما إذا كانت العملية المالية مقبولة في جوهرها.

حـ – ناقش التصرف الذي يكون مرغوبا بشكل أكبر ويجب على المراجع إتباعه لتحديد أثر تجاوز معدل الإستثناء الأعلى لمعدل الإستثناء المحتمل أو المقبول.

د – أى نوع من تحليل الإستثناء يتلائم مع هذه الحالة؟

حـــالـــة عمـــلـية

١٢-٣٦ (الأهداف ١٢-٤، ١٢-٥، ١٢-٧، ١٢-٨) عند مراجعة شركة Carbald Supply، قام المراجع Ca-role Wever بإختبار للمبيعات لتسعة أشهر فى السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتضمنت إجراءات المراجعة مايلى:

١- جمع والجمع العكسي ليومية المبيعات والتتبع إلى الأرصدة في الأستاذ العام

٢- مراجعة منطقية كافة العمليات المالية.

٣- إختيار عينة للمبيعات المسجلة من يومية المبيعات وتتبع اسم العميل والقيم في فواتير البيع المزدوجة ومستندات الشحن المرتبطة.

٤- إختيار عينة لإعداد من مستندات الشحن وأداء الإختبارات الاتية:

(أ) تتبع مستند الشحن إلى فاتورة البيع المزدوجة المرتبطة.

(ب) فحص فاتورة البيع المزدوجة لتحديد ما إذا كانت صور مستندات الشحن، أمر الشحن، وأمر العميل قد تم إرفاقها.

(حـ) فحص أمر الشحن للتعرف على مدى وجود الترخيص بالموافقة على الإئتمان.

(د) فحص فاتورة البيع المزدوجة للتعرف على إشارة التحقق الداخلي للكمية، السعر وعمليات الضرب والجمع وتتبع الرصيد إلى الملف الرئيسي للمدينين.

(هـ) مقارنة السعر بفاتورة البيع المزدوجة مع قائمة السعر التي تم الموافقة عليها والكمية في مستند الشحن.

(و) تتبع الرصيد في فاتورة البيع المزدوجة إلى يومية المبيعات والملف الرئيسي للمدينين للتعرف على اسم العميل والقيمة والتاريخ.

المطلوب

(أ) في أى إجراء من إجراءات المراجعة السابقة يمكن إستخدام معاينة المراجعة عن الإستثناءات بشكل ملائم؟

(ب) عند أخذ إجراءات المراجعة التي صممتها Wever بالإعتبار، ما هي وحدة المعاينة الأكثر ملائمة لتنفيذ معظم إختبارات معاينة المراجعة؟

(حـ) صمم قائمة بيانات المعاينة بإستخدام معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية. وإفترض في كل إختبارات الرقابة أن معدل «م أ ح» يبلغ ٥٪ و «ت م أ م» يبلغ ١٪. وإستخدم في كافة الإختبارات الأساسية للعمليات معدل ٤٪ بالنسبة إلى «م أ ح» وصفر بالنسبة إلى «ت م أ م». وإستخدم مستوى ١٠٪ من «أ أ خ ر» في كافة الإختبارات.

حالة تطبيقية متكاملة

١٢-٣٤ (الأهداف ١٢-٣، ١٢-٥، ١٢-٧، ١٢-٨) مراجعة ABC - الجزء الثالث

تم في الجزء الثاني من الحالة التطبيقية المتكاملة لشركة ABC تصميم برنامج مراجعة إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للحيازة والمدفوعات النقدية. وسيتم في الجزء الثالث تحديد حجم العينة بإستخدام المعاينة غير الإحصائية أو معاينة الصفات، كما سيتم تقييم نتائج الإختبارات.

أ - إستخدم نمط الأداء لبرنامج المراجعة الذي قمت بإعداده عن الحيازة والمدفوعات النقدية عن الحالة ١١-٣٤ لإعداد قائمة بيانات المعاينة. إستخدم الشكل ١٢-٤ كإطار يتم الرجوع إليه لإعداد قائمة البيانات. إستكمل كل الاجزاء في قائمة البياننات عدا تلك الأجزاء التي تركت شاغرة في الشكل ١٢-٤. إستخدم المعلومات الإضافية التالية لإستكمال هذه المتطلبات:

(١) قم بإعداد قائمة بيانات المعاينة فقط.

(٢) حدد وحدة المعاينة الملائمة وأختر كافة إجراءات المراجعة التي تلائم وحدة المعاينة من نمط الأداء لبرنامج المراجعة الذي تم إعداده في الحالة ١١-٣٤.

(٣) إستخدم الحكم الشخصي لتحديد كل من: «ت م أ م»، «م أ ح»، و«أ أ خ ر» لكل صفة. إفترض أن خطر الرقابة المقدر منخفض لكل إجراء.

ب- صمم خطة عينة عشوائية بإستخدام جدول الأرقام العشوائية أو الجدول الإلكتروني للصفة ذات حجم العينة الأكبر في المتطلب «أ». أختر الأرقام العشوائية العشر الأولى بإستخدام الجدول ١٢-٢ أو الجدول الإلكتروني. إستخدم وسيلة التوثيق الملائمة لتوثيق التصميم والأرقام العشر المختارة.

حـ - بفرض أنك قمت بتنفيذ كافة إجراءات المراجعة المذكورة بالحالة ١١-٣٤ بإستخدام حجم العينة في المتطلب «أ». وتمثلت الإستثناءات التي تم إكتشافها عند تنفيذ الإختبارات في: عدم وجود تأشيرة التحقق الداخلي على فاتورة شراء، تم تسجيل عملية مالية لحيازة المخزون بمبلغ يزيد بمقدار ٢٠٠ دولار عن القيمة الموجودة بفاتورة الشراء (تم الدفع إلى البائع أيضاً وفقاً لمبلغ يزيد بمقدار ٢٠٠ دولار)، وتم تسجيل فاتورة شراء للحيازة بعد ١٨ يوم من استلام البضاعة. إستكمل قائمة بيانات المعاينة التي تم إعدادها في الجزء «أ». إستخدم الشكل ١٢-٧ كإطار يتم الرجوع إليه لإستكمال قائمة البيانات.

د - صمم قائمة بيانات المعاينة بإستخدام الجدول الإلكتروني.

الفصل الثالث عشر:

إستكمال الإختبارات في دائرة المبيعات والتحصيل
Completing the tests in the sales and Collection Cycle: Accounts Receivable

عندما لا يعد المزيد أمراً جيداً

خلال عملة المراجعة الأولى للمراجع S.Jackson، تم تكليفه بإجراء المصادقة لأرصدة المدينين. ونظراً لأن المراجع كان يتفهم هذا الجانب من المراجعة على نحو جيد ويؤديه بثقة تامة خلال فترة الدراسة، فقد شعر بالإبتهاج. وكان العميل هو إحدى تجار التجزئة الذي يتعامل مع عدد ضخم من حسابات العملاء. وقامت منشأة المراجعة التي يعمل فيها Jackson بمصادقة هذه الحسابات بإستخدام المصادقات السلبية في السنوات السابقة. وتم إرسال ٢٠٠ مصادقة سلبية في العام الماضي. وتم ذلك قبل شهر واحد من إنتهاء السنة المالية. وأظهرت المصادقات التي تم إستلامها أن هناك فروقاً فقط في التوقيت؛ ولم ينتج عن المصادقات أية تحريفات في دفاتر العميل.

وجاء بخطة المراجعة التجريبية للعام الحالي أنه سيتم إتباع نفس ما حدث في السنة الماضية. وقبل أن يحل الموعد المخطط للمصادقات في العام الحالي، قام Jackson بفحص الرقابة الداخلية على العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة. وتم إكتشاف وجود نظام جديد للعمليات المالية للمبيعات، مع ملاحظة أن العميل يعاني من عدد من المشكلات لتنفيذ النظام على نحو ملائم. حيث يوجد قدر مؤثر من التحريفات في المبيعات المسجلة خلال الشهور القليلة الماضية. وأظهرت إختبارات Jackson الخاصة بالرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وجود تحريفات مماثلة.

وعندما نقل Jackson هذه النتائج إلى المشرف على المراجعة وسؤاله عما يجب القيام به، كانت الإجابة «لايوجد مشكلة، أرسل فقط ٢٠٠ طلب مصادقة بدلاً من المائتين المعتادة، وتأكد من أن تحصل على عينة عشوائية جيدة حتى يمكن أن نحصل على تصور جيد للنتائج». وإنزعج Jackson بشدة من هذه التعليمات. وتذكر أن طلب المصادقة السلبية لاتعد دليلاً جيداً عندما تكون الرقابة ضعيفة. ونظراً لأنه يُطلب من العملاء الرد فقط في حالة وجود فروق، لايستطيع المراجع أن يكون واثقاً من القيمة الصحيحة لكل تحريف في العينة. وإذا كان ذلك صحيحاً، فإن نتائج إستخدام المصادقات السلبية ستكون مضللة حتى إذا تم إرسال طلب إلى كل حساب. واستنتج Jackson أن توسيع حجم العينة يمثل حلاً خاطئاً. وعندما أخبر Jackson المشرف على المراجعة بوجهة نظره، كان الرد هذه المرة «إنك محق تماماً. لقد تحدثت إليك بسرعة جداً. إننا بحاجة للجلوس والتفكير في إستراتيجية أفضل للتعرف عما إذا كان هناك تحريفات كبيرة بأرصدة المدينين، وربما يتم ذلك عن طريق إستخدام المصادقات الموجبة».

* * * *

يجب أن يتم أخذ الفصل الثالث عشر في الإعتبار مع إستخدام كل من الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل لتخفيض خطر الإكتشاف

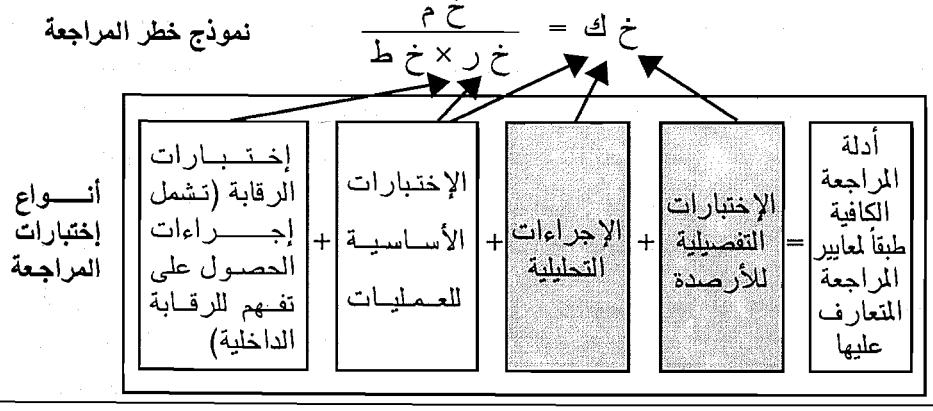
المخطط بشكل كاف إلى نحو منخفض. ويظهر الشكل ١١-١ الحسابات الخاصة بدائرة المبيعات والتحصيل بشركة نموذجية. ويوضح الشكل ١١-٤ العلاقات بين الحسابات الرئيسية، أنواع إختبارات المراجعة، ونموذج خطر المراجعة.

ويتم إستخدام الإجراءات الحليلية لتخفيض خطر الإكتشاف المخطط لكافة الحسابات في الدائرة. وتركز الإختبارات التفصيلية للأرصدة على أرصدة الميزانية التي تشمل كل من أرصدة المدينين، مخصص الحسابات المشكوك فيها، والنقدية في البنك بدائرة المبيعات والتحصيل. ونظراً لتفاعل النقدية في البنك مع كافة الدوائر الأخرى، يتم معاملتها بشكل منفصل في الفصل الحادى والعشرين. ويؤكد هذا الفصل بالتالي على مراجعة أرصدة المدينين ومخصص الحسابات المشكوك فيها، عن طريق إستخدام الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويوضح الشكل ١٣-١ العلاقة بين هذين النوعين من الإختبارات وخطر الإكتشاف المخطط، بإستخدام نموذج خطر المراجعة.

ولمساعدة القارئ على الإحتفاظ بالتصور، يجب مراجعة الشكل ١٠-١٠. حيث يتضح ان اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية في دائرة المبيعات والتحصيل، والتي سبق دراستها في الفصلين الحادى عشر والثاني عشر، يتم تنفيذها في المرحلة الثانية من عملية المراجعة. أما الإختبارات التفصيلية للأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل التي يتم دراستها في هذا الفصل، فيتم تنفيذها في المرحلة الثالثة من عملية المراجعة.

الشكل ١٣-١

العلاقة بين الإجرادات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة وبين خطر الإكتشاف المخطط



منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة
Methodology for Designing Tests of Details of Balances

الهدف التعليمي ١٣-١: وصف منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة بإستخدام نموذج خطر المراجعة

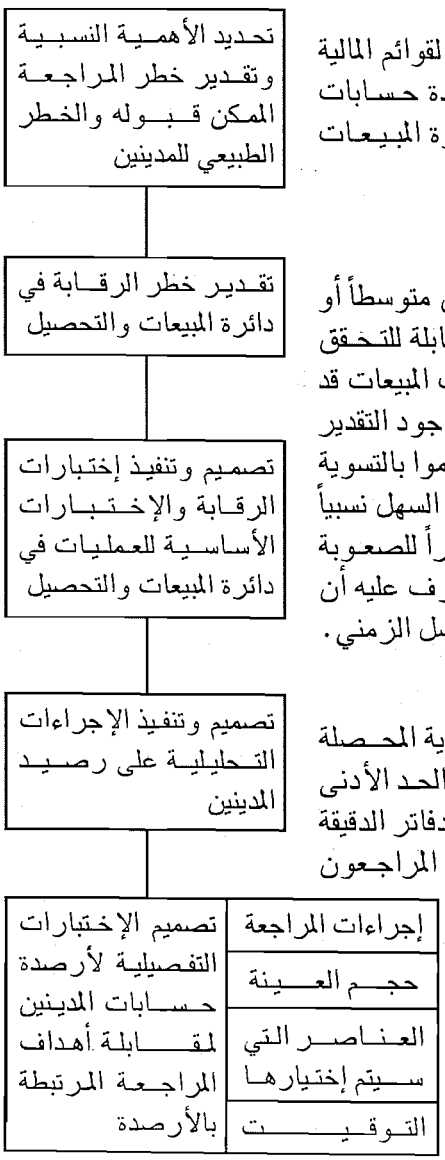
يوضح الشكل ١٣-٢ المنهجية التي يتبعها المراجع لتحديد الإختبارات التفصيلية الملائمة لأرصدة المدينين. وسبق تقديم المنهجية في الفصل العاشر، ويتم تطبيقها الآن في مراجعة المدينين. ويتم من خلال هذه المنهجية اجراء تكامل بين كل من نموذج خطر المراجعة وأنواع اختبارات المراجعة الموضحة بالشكل ١٣-١.

ويتم تحديد الإختبارات التفصيلية الملائمة للتوصل إلى أدلة عن أرصدة الحسابات أمراً معقداً، حيث يجب أن يتم ذلك على أساس هدف بعد هدف ولوجود العديد من التعليمات التي تؤثر في

قرارات الأدلة. وعلى سبيل المثال، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره الخطر الطبيعي، الذي قد يختلف عن هدف ونتائج الإختبارات الأساسية للمبيعات والنقدية المحصلة، والتي تتنوع أهدافهما ايضاً.

ولمساعدة المراجع على إدارة عملية إتخاذ قرار تحديد الإختبارات التفصيلية الملائمة للأرصدة، يقوم المراجعون عادة بإستخدام قائمة تخطيط الأدلة. وسبق تقديم هذه القائمة في الشكل ٨-٧ ، كما تم تقديم إضافة عليها بالشكل ١٢-٩. ويوجد عرض كامل لقائمة تخطيط الأدلة بالشكل ١٣-٧. وترتبط هذه القائمة بشكل مباشر بالمنهجية المذكورة بالشكل ١٣-٢. وسيتم مناقشة الشكلين خلال هذا الفصل.

الشكل ١٣-٢
منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين



إعتبارات الأهمية النسبية

تعد أرصدة المدينين أحد أكثر أرصدة الحسابات أهمية في القوائم المالية بالشركات التي تبيع بالأجل. وحتى إذا لم تتسم أرصدة حسابات المدينين بالكبر، يكون للعمليات المالية التي تتم في دائرة المبيعات والتحصيل أثر جوهرى كبير على أرصدة المدينين.

إعتبارات الخطر الطبيعي

في معظم عمليات المراجعة، يكون الخطر الطبيعي للمدينين متوسطاً أو منخفضاً عدا ما يتم لهدفين: إدراج المدينين بالقيمة القابلة للتحقق والفاصل الزمني للمبيعات بالقيمة ومردودات ومسموحات المبيعات قد تم مراعاته على نحو صحيح. ومن الصعب، في ضوء وجود التقدير الشخصي، للعملاء أن يقيموا القيمة القابلة للتحقق وأن يقوموا بالتسوية الصحيحة لمخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل. ومن السهل نسبياً أن يقوم العملاء بتحريف متعمد لحساب المخصص نظراً للصعوبة الخاصة بالتقدير الشخصي. وعلى نحو مماثل، من المتعارف عليه أن يقوم العملاء بالتحريف على نحو متعمد أو غير متعمد للفاصل الزمني.

إعتبارات خطر الرقابة

يجب أن تكون الرقابة الداخلية على المبيعات والنقدية المحصلة والحسابات الخاصة بالمدينين المرتبطة بهما فعالة في الحد الأدنى المناسب لمعظم الشركات نظرا لأن الإدارة تهتم بإمساك الدفاتر الدقيقة كوسيلة لتكوين علاقة جيدة مع العملاء. وعادة ما يهتم المراجعون بثلاثة جوانب في الرقابة الداخلية: الرقابة لمنع أو كشف الإختلاسات، الرقابة على الفاصل الزمني والرقابة المرتبطة بمخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل، مثل الأرصدة الزمنية للمدينين.

أهـــداف المراجـــعة المرتبـطة برصـــيد المدينـــين
Accounts Receivable Balance Related audit objectives

الهدف التعليمي ١٣-٢: معرفة أهداف المراجعة التسعة المرتبطة برصيد المدينين

تتعلق أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصدة بكافة أرصدة الحسابات على نحو مماثل وسيتم تطبيقها كأهداف مراجعة ترتبط بأرصدة المدينين. وسبق تقديم الأهداف العامة في الفصل الخامس لأول مرة. وتتمثل هذه الأهداف التسع التي سيتم تطبيقها على المدينين في(١):

- تتفق أرصدة المدينين في ميزان المراجعة الزمني مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط بها، وتم جمع الإجمالي بشكل صحيح ويتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات).
- أرصدة المدينين التي تم تسجيلها موجودة فعلاً (الوجود).
- أرصدة المدينين الموجودة فعلاً تم إدراجها (الإكتمال).
- دقة أرصدة المدينين (الدقة).
- تم تبويب أرصدة المدينين على نحو ملائم (التبويب).
- صحة الفاصل الزمنى لأرصدة المدينين (الفاصل الزمني).
- تم إدراج أرصدة المدينين بالقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق).
- يوجد حق للعميل على أرصدة المدينين (الحقوق).
- تم عرض والإفصاح عن أرصدة المدينين على نحو ملائم (العرض والإفصاح).

وتشمل الأعمدة في قائمة تخطيط الأدلة بالشكل ١٣-٧ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة.

ويقوم المراجع بإستخدام العوامل في الصفوف لمساعدته على تقدير خطر الإكتشاف المخطط لأرصدة المدينين وفقاً للهدف. ويتم تحديد كل هذه العوامل خلال تخطيط المراجعة. وسبق دراستها في الفصول من ٨ إلى ١٢.

تحديد الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي
Set materiality and assess acceptable Audit risk and Inherent Risk

يبدأ تحديد الأهمية النسبية من خلال تحديد المراجع للتقدير الأولى عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. ويشمل أيضاً توزيع قيمة الحكم الأولى عن الأهمية النسبية على كل حساب رئيسي بالميزانية بما في ذلك المدينين. ويطلق على هذا التوزيع تحديد التحريف المحتمل أو المقبول Setting Tolerable Mis-statement. ويوضح الشكل ١٣-٧ ان التحريف المحتمل للمدينين في شركة Hillsburg Hardware الذي بلغ قيمته ٢٢٠٠٠ دولار لم يتم توزيعه على كافة الأهداف، حيث تم إدراج القيمة في نهاية قائمة تخطيط الأدلة.

وتم تقدير خطر المراجعة المقبول للقوائم المالية كوحدة ولايتم عادة توزيعه على مختلف الحسابات أو الأهداف. ويظهر الشكل ١٣-٧ أن هناك خطر المراجعة الممكن قبوله المرتفع لكل هدف، والذي

(١) تم إدراج الإرتباط بين التفصيلات ليكون الهدف الأول، بالمقارنة بإدراجه كرقم ٦ فى الأهداف المذكورة بالفصل الخامس، لأنه عادة ما يتم تنفيذ الإختبارات الخاصة بالإرتباط بين التفصيلات أولا.

سيسمح بخطر اكتشاف مخطط مرتفع للمدينين بالمقارنة بوجود خطر مراجعة ممكن قبوله منخفض.

وتم تقدير الخطر الطبيعي لكل هدف خاص بحساب مثل حسابات المدينين، وتم تقديره عند مستوى منخفض لكل الأهداف عدا القيمة القابلة للتحقق في شركة Hillsburg Hardware.

تقدير خطر الرقابة في دائرة المبيعات والتحصيل Assess Control Risk for Sales and Collection Cycle

سبق دراسة منهجية تقدير خطر الرقابة بوجه عام في الفصل التاسع مع تطبيقها على العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة في الفصلين الحادى عشر والثاني عشر. وكان إطار العمل الذي تم إستخدامه في تعريف أنشطة الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية متمثلاً في مصفوفة خطر الرقابة. ويوجد مثال على ذلك في الشكل ١١-٧.

وترتبط أنواع الرقابة الداخلية التي سبق دراستها في الفصل الحادى عشر على نحو محدد بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية لفئات من العمليات المالية. وتتمثل الفئتين الرئيسيتين في دائرة المبيعات والتحصيل في كل من المبيعات و النقدية المحصلة.

ويجب على المراجع أن يربط خطر الرقابة لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية بأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة عند تحديد خطر الإكتشاف المخطط وأدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة. وفي معظم الأحوال تكون العلاقة مباشرة. ويظهر الشكل ١٣-٣ العلاقة للفئتين الرئيسيتين للعمليات المالية في دائرة المبيعات والتحصيل. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع إستنتج أن خطر الرقابة منخفض للعمليات المالية الخاصة بالمبيعات والنقدية المحصلة لهدف المراجعة المرتبطة بدقة العمليات المالية. يستطيع المراجع بالتالى أن يتوصل لإستنتاج مؤداه فعالية هدف المراجعة المرتبط بدقة أرصدة المدينين لأن العمليات المالية التي تؤثر في أرصدة المدينين تتمثل في تلك الخاصة بالمبيعات والنقدية المحصلة.

وبالطبع، إذا كان لمردودات ومسموحات المبيعات وشطب الأرصدة غير القابلة للتحصيل قيمة مؤثرة، يجب أن يتم الأخذ في الإعتبار أيضاً خطر الرقابة المقدر لهاتين الفئتين من العمليات المالية.

ويجدر الإشارة إلى جانبين للعلاقات الظاهرة بالشكل ١٣-٣:

- بالنسبة للمبيعات، يؤثر هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية على هدف المراجعة بوجود الرصيد، ولكن بالنسبة للنقدية المحصلة، يؤثر هدف المراجعة المرتبط بوجود الرصيد، على هدف المراجعة المرتبط بإكتمال الرصيد. ويوجد علاقة مماثلة مع هدف المراجعة المرتبط بإكتمال العملية المالية. ويرجع السبب في هذه النتيجة التي تدعو للإندهاش إلى حد ما إلى أن زيادة المبيعات تؤدى إلى زيادة المدينين، ولكن زيادة النقدية المحصلة تؤدى إلى نقص المدينين. وعلى سبيل المثال، يؤدى تسجيل المبيعات التي لاوجود لها إلي إنتهاك كل من هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية وهدف المراجعة المرتبط بوجود الرصيد (كلاهما يمثل زيادة Overstatements). أما تسجيل عملية النقدية المحصلة التي لم تحدث يؤدى إلى إنتهاك هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية، ولكنه يؤدي إلى إنتهاك هدف المراجعة المرتبط بإنتهاك إكتمال الرصيد للمدينين، لأن رصيد المدين الذي لم يحصل بالفعل لم يعد موجوداً في الدفاتر.
- يوجد ثلاثة أهداف للمراجعة ترتبط بأرصدة المدينين لاتتأثر بخطر الرقابة المقدر لفئات العمليات المالية. وهى: القيمة القابلة للتحقق، الحقوق، والعرض والإفصاح. وعندما يرغب المراجع في تخفيض خطر الرقابة المقدر إلى أقل من الحد الأقصى لهذه الأهداف الثلاثة، يتم تعريف أنواع منفصلة من الرقابة وإختبارها. وسبق مناقشة ذلك بالفصل التاسع.

الشكل ١٣-٣
العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل

فئة العملية المالية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة المدينين								
		الإرتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض و الإفصاح
المبيعات	الوجود		×							
	الإكتمال			×						
	الدقة				×					
	التبويب					×				
	التوقيت						×			
	الترحيل والتلخيص	×								
النقدية المحصلة	الوجود			×						
	الإكتمال		×							
	الدقة				×					
	التبويب					×				
	التوقيت						×			
	الترحيل والتلخيص	×								

ويتضمن الشكل ١٣-٧ ثلاثة صفوف لخطر الرقابة المقدر: صف للمبيعات، وصف للنقدية المحصلة، وصف اخر لأنواع الرقابة الإضافية التي ترتبط برصيد المدينين. ويتمثل مصدر كل خطر للرقابة على المبيعات والنقدية المحصلة في مصفوفة خطر الرقابة، بفرض أن نتائج إختبارات الرقابة تدعم التقرير الأصلي. ويقوم المراجع بإجراء تقدير منفصل لخطر الرقابة للأهداف التي ترتبط فقط بأرصدة المدينين.

تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Design and Perform Tests of Control and Substantive tests of Transactions

تم التعرض في الفصلين الحادى عشر والثاني عشر إلى إجراءات المراجعة وحجم العينة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وتقييم نتائج هذه الإختبارات. وتحدد نتائج إختبارات الرقابة ما إذا كان يجب تعديل خطر الرقابة المقدر للمبيعات والنقدية المحصلة. أما نتائج الإختبارات الأساسية للعمليات فيتم إستخدامها لتحديد المدى الذي يتحقق عنده خطر الإكتشاف المخطط لكل هدف مراجعة يرتبط برصيد المدينين. وتظهر قائمة الأدلة المخططة بالشكل ١٣-٧ الصفوف الثلاثة الخاصة بخطر الرقابة والصفين المتعلقين بالإختبارات الأساسية للعمليات المالية، أحدهما للمبيعات والأخرى للنقدية المحصلة.

تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية Design and Perform analytical Procedures

كما سبق المناقشة في الفصل السادس، يتم عادة تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مراحل المراجعة الثلاث: عند التخطيط، عند تنفيذ الإختبارات التفصيلية بالمرحلة الثالثة، وكجزء من إستكمال المراجعة. وسيتم في هذا الفصل التعرض للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في التخطيط وعند تنفيذ الإختبارات التفصيلية.

الهدف التعليمي ١٣-٣: تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل

يتم تنفيذ معظم الإجراءات التحليلية بعد تاريخ إعداد الميزانية، ولكن يتم تنفيذها قبل أداء الإختبارات التفصيلية للأرصدة. حيث لايوجد إضافة كبيرة للإستنتاجات التي يتوصل إليها المراجع إذا تم تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل أن يقوم العميل بتسجيل كافة العمليات المالية الخاصة بالسنة محل المراجعة وإصدار القوائم المالية النهائية.

ويوضح الجدول ١٣-١ أمثلة للأنواع الرئيسية للنسب المالية والمقارنات في دورة المبيعات والتحصيل والتحريفات التي يحتمل إكتشافها بواسطة الإجراءات التحليلية. ومن الضرورى أن يتم ملاحظة تأثر الحسابات في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي عند قراءة عمود «التحريفات الممكنة». وعلى سبيل المثال، عندما ينفذ المراجع الإجراءات التحليلية على المبيعات، يتم التوصل إلى الأدلة من كل من المبيعات والمدينين.

وبالإضافة إلى الإجراءات التحليلية المذكورة في الجدول ١٣-١، يجب أيضاً أن يتم فحص القيم الكبيرة وغير العادية في رصيد المدينين. وتتمثل حسابات المدينين الفردية التي تتطلب إهتماماً خاصاً في: الأرصدة ذات الحجم الكبير، الحسابات التي لم يتم تحصيلها لفترة زمنية طويلة، حسابات المدينين الخاصة بالشركات التابعة والمديرين والموظفين الكبار والوحدات المرتبطة وأرصدة الإئتمان. ويجب على المراجع فحص قائمة بالحسابات (ميزان المراجعة الزمني) الموجودة في تاريخ إعداد الميزانية لتحديد الحسابات التي تتطلب فحصاً إضافياً.

ويتم إدراج إستنتاجات المراجع عن الإجراءات التحليلية بدائرة المبيعات والتحصيل في الصف الثالث من أسفل قائمة تخطيط الأدلة بالشكل ١٣-٧. وتعد الإجراءات التحليلية أحد الإختبارات الأساسية وبالتالى يتم تنفيذها لتخفيض مدى إحتياج المراجع للإختبارات التفصيلية للأرصدة في حالة ما إذا كانت نتائجها مرضية.

تصميم الإختبارات التفصيلية في حسابات المدينين Design tests of details of accounts Receivable

يتوقف المدي الملائم للإختبارات التفصيلية للأرصدة على العوامل المدرجة في قائمة تخطيط الأدلة بالشكل ١٣-٧. حيث يظهر الصف الثاني من أسفل خطر الإكتشاف المخطط لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة المدينين. ويجب على المراجع أن يتخذ قراراً للتوصل إلى خطر الإكتشاف المخطط لكل هدف، ويتم ذلك بناء على إستخدام الحكم الشخصي في دمج الإستنتاجات التي تم التوصل إليها عن كل عامل سبق إدراجه في الصفوف السابقة على صف خطر الإكتشاف المخطط.

ويعد دمج العوامل التي تحدد خطر الإكتشاف المخطط أمراً معقداً حيث يتم قياس كل عامل على نحو غير دقيق، كما أن الوزن الملائم الذي سيتم تخصيصه لكل عامل يتوقف بشكل أساسي على التقرير الشخصي للمراجع. ومن جانب آخر، فإنه توجد علاقة وثيقة بين كل عامل وخطر الإكتشاف

الجدول ١٣- ١
الإجراءات التحليلية الخاصة بدائرة المبيعات والتحصيل

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن
مقارنة نسبة هامش المساهمة مع نفس النسبة للعام السابق (لكل خط إنتاج)	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة المبيعات شهرياً (لكل خط إنتاج) عبر الزمن	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة مردودات ومسموحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالى المبيعات مع نفس النسبة للعام السابق (لكل خط إنتاج)	الزيادة أو النقص في مردودات ومسموحات المبيعات والمدينين
مقارنة أرصدة العملاء الفردية التي تبلغ قيمة محددة مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التحريفات في المدينين وحسابات قائمة الدخل المرتبطة
مقارنة مصروف الديون المعدومة كنسبة من إجمالى المبيعات مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التعرف على حسابات المدينين وغير القابلة للتحصيل التي لم يتم تكوين مخصص لها
مقارنة عدد الأيام التي ظلت بها حسابات المدينين دون تحصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروفات الديون المعدومة
مقارنات الفئات الزمنية كنسبة مئوية من المدينين مع ما يقابلها في السنوات السابقة	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروفات الديون المعدومة
مقارنة مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل كنسبة مئوية من المدينين مع ما يقابلها في السنوات السابقة	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة

المخطط. وعلي سبيل المثال، يعلم المراجع أن إرتفاع الخطر الطبيعي أو خطر الرقابة يؤدى إلى تخفيض خطر الإكتشاف المخطط وزيادة الإختبارات الأساسية المخططة، بينما يؤدي توافر نتائج جيدة عن الإختبارات الأساسية للعمليات إلى زيادة خطر الإكتشاف المخطط وتخفيض باقي الإختبارات الأساسية المخططة.

ويظهر الصف الأخير في الشكل ١٣-٧ أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين، لكل هدف. وكما سبق المناقشة في الفصلين الثامن والعاشر تعد أدلة المراجعة المخططة المتمم لخطر الإكتشاف المخطط.

ويتم تنفيذ إستنتاج المراجع حول ما إذا كانت أدلة المراجعة المخططة لهدف معين تعد مرتفعة، متوسطة أو منخفضة من خلال تحديد كل من: أدلة المراجعة الملائمة، حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها، والتوقيت. وسيتم في بقية هذا الفصل مناقشة قرارات إجراءات المراجعة والتوقيت. وسيتم في الفصل الرابع عشر تناول حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها للإختبار من المجتمع.

تطبيق من الممارسة للإجراءات التحليلية لنسبة إجمالي الهامش

يقوم المحاسب المصرح له Ron Stopps بمراجعة شركة Great western Lumber التي تعمل في تجارة الجملة للمطاحن الخشبية. وقام المراجع بحساب الهامش الاجمالي في خطوط الإنتاج الثلاثة وحصل على المعلومات الخاصة بإجمالي النشاط من البيانات المنشورة على النحو التالي:

	نسبة إجمالي الهامش لعام ١٩٩٦		نسبة إجمالي الهامش لعام ١٩٩٥		نسبة إجمالي الهامش لعام ١٩٩٤	
	شركة Great western	النشاط	شركة Great western	النشاط	شركة Great western	النشاط
الخشب المقوى	٣٦,٣	٣٢,٤	٣٦,٤	٣٢,٥	٣٦	٣٢,٣
الخشب الأملس	٢٣,٩	٢٢	٢٠,٣	٢٢,١	٢٠,٥	٢٢,٣
رقائق الخشب	٤٠,٣	٥٠,١	٤٤,٢	٥٤,٣	٤٥,٤	٥٥,٦

وعند مناقشة هذه النتائج، صرح مراقب النفقات أن الشركة تحقق دائما نسبة أكبر لإجمالي الهامش عن إجمالي النشاط في منتجات الخشب المقوى لأنها تركز على الأسواق التي تستطيع أن تبيع فيها بأعلى الأسعار بدلاً من التركيز على الحجم. والعكس صحيح في دقائق الخشب، حيث يوجد عدد قليل من العملاء، يتم البيع لكل منهم بسعر منخفض نتيجة التعامل بحجم كبير. وصرح مراقب النفقات أن القوى التنافسية أدت إلى تخفيض إجمالى الهامش في كل من الشركة وإجمالي النشاط في عامى ١٩٩٥ و١٩٩٦. ويوجد تقليديا نسبة مرتفعة لإجمالي الهامش للخشب الأملس حتى عام ١٩٩٦، عندما ارتفعت هذه النسبة بشكل كبير في ضوء سياسات البيع المتشددة.

وأدرك المراجع أن معظم ما صرح به مراقب النفقات يمثل تفسيراً مقبولاً في ضوء الحقائق. حيث ظلت نسبة إجمالى هامش المساهمة للخشب المقوى في إجمالي النشاط ثابتة وأقل بنسبة ٣,٥ تقريباً من النسبة الخاصة بالشركة في كل عام. كما يوجد إنخفاض في إجمالي الهامش لرقائق الخشب في إجمالي النشاط على نحو سنوي مع ارتفاع النسبة عن تلك الخاصة بالشركة بمعدل يقترب من ١٠٪. اما نسبة إجمالى الهامش للخشب الأملس بإجمالي النشاط، فقد ظلت ثابتة على مدار السنوات الثلاثة، ولكنها زادت على نحو كبير بالشركة.

وإهتم المراجع بزيادة نسبة إجمالي الهامش بالشركة للخشب الأملس من ٢٠,٣٪ إلى ٢٣,٩٪، ولذلك إتجه إلى تنفيذ ثلاثة إجراءات كما يلي:

١ - حساب التحريف المحتمل وتقييم الأهمية النسبية لقيمته. وقام بحساب:

٢٣,٩٪ - ٢٠,٣٪ × مبيعات الخشب الأملس

واستنتج ان القيمة ذات أهمية نسبية محتملة.

٢- تعريف الأسباب المحتملة للتغير:

- الزيادة في المبيعات.
- الزيادة في المخزون (الإنخفاض في تكلفة البضاعة المباعة).
- الإنخفاض في المشتريات (الإنخفاض في تكلفة البضاعة المباعة).
- وجود نتائج جيدة عن ممارسات متشددة للبيع.

٣- الإشارة في أوراق العمل إلى الإهتمام بالزيادة المحتملة في المبيعات والمخزون، والإنخفاض المحتمل في المشتريات من الخشب الأملس. ويتطلب ذلك توسيع إختبارات المراجعة الأساسية الأخرى.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

الهدف التعليمي ١٣-٤: تصميم وتنفيذ الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

تتعلق الإختبارات التفصيلية للأرصدة في كافة الدوائر بحسابات الميزانية، ومع ذلك لايتم تجاهل حسابات قائمة الدخل لأنه يتم التحقق منها كمنتج عارض عند إختبار حسابات الميزانية. وعلى سبيل المثال، إذا قام المراجع بإجراء مصادقات لأرصدة المدينين وإكتشف وجود زيادة نتيجة وجود أخطاء في إعداد فواتير العملاء، ستتم الزيادة في كل من المدينين والمبيعات.

ويعد إرسال المصادقات إلى المدينين أكثر الاختبارات التفصيلية للأرصدة أهمية. وسيتم تقديم مناقشة مختصرة للمصادقة عند دراسة الإختبارات التي تتلائم مع كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة، وسيتم بعد ذلك تناولها بشكل أكثر تفصيلاً.

ويفترض في المناقشة التالية عن الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين أن المراجع قد قام بإستكمال قائمة تخطيط المراجعة على نحو مماثل لما ورد في الشكل ١٣-٧، وانه قد حدد خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. وسيتوقف كل من إجراءات المراجعة التي سيتم إختيارهاوحجم العينة المرتبط بها بشكل رئيسي على ما إذا كان تخطيط الأدلة الخاصة بكل هدف قد تم وفقا لمستوى منخفض أو متوسط أو مرتفع. وسيتم في المناقشة التركيز على أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة المدينين.

الجمع الصحيح لحسابات المدينين وإتفاقها مع كل من الملف الرئيسي والإستاذ العام Accounts receivable are correctly added and agree with the master file and the general ledger

يتم بناء معظم إختبارات حسابات المدينين ومخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل على ميزان المراجعة الزمني aged trial balance . ويتمثل ميزان المراجعة الزمني في قائمة بأرصدة الملف الرئيسي لحسابات المدينين في تاريخ إعداد الميزانية. ويتضمن أرصدة العملاءالفردية التي لم تدفع بعد وبيان تحليلي لكل رصيد يوضح الوقت المنقضى بين تاريخ البيع وتاريخ الميزانية. ويوضح الشكل ١٣-٤ توضيحاً لميزان المراجعة الزمني لشركة Hillsburg Hardware. ويجب ملاحظة أن الإجمالي يتماثل مع رقم المدينين في ميزان المراجعة العام بالشكل ٥-٣.

الشكل ١٣-٤

ميزان المراجعة الزمني في شركة Hillsburg hardware

شركة Hillsburg Hardware — الجدول — التاريخ
المدينون — أعد بواسطة العميل — ١٩٩٧/١/٥
ميزان المراجعة الزمني — قام بالتصديق عليه
١٩٩٦/١٢/٣١

الزمن، بناء على تاريخ الفاتورة

رقم الحساب	اسم العميل	الرصيد ٩٦/١٢/٣١	صفر- ٣٠ يوم	٣١- ٦٠ يوم	٦١- ٩٠ يوم	٩١- ١٢٠ يوم	اكبر من ١٢٠ يوم
٠١٠١١	أ	٧٣٢٩	٤٥١١	٢٨١٨			
٠١٠٤٤	ب	١٥٤٢	١٥٤٢				
٠١١٠٠	حـ	١٠٥١٩	١٠٥١٩				
٠١١٩١	د	٤١٧٦	٣٦٧٦		٥٠٠		
٠١٢٧٠	هـ	٣٠٠٠				٣٠٠	
٠١٣٠١	و	٧٨٩					٧٨٩
٠٩٧٣٣	ح	٢٩٧٦	٢٩٧٦				
٠٩٧٤٢	ط	٨٩٦٣	٨٩٦٣				
٠٩٨١٠	ك	٥١١١	١٨١١	١٧٠٠	١٦٠٠		
٠٩٩٧٠	ل	١٤٣٠٠	٩٣٠٠	٥٠٠٠			
		١٠٠٩٨٠٠	٧٨٥٨٥٦	١٢٨٤٠٦	٥٥٤٣٢	٣٤٤٤٦	٥٦٠٠

ويعد إختبار المعلومات الواردة في ميزان المراجعة الزمني لهدف الإرتباط بين التفصيلات إجراء ضروري للمراجعة. ومن المعتاد عليه أن يتم ذلك قبل إجراء أية إختبارات أخرى حتى يتأكد المراجع من ان المجتمع الذي يتم إختباره يتفق مع كل من الأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين. حيث يجب إختبار جمع العمود الإجمالي والأعمدة التي تصف التطور الزمني للأرصدة، ويجب أيضاً مقارنة الإجمالي بميزان المراجعة مع الأستاذ العام. بالإضافة إلى ذلك، يجب تتبع عينة من الأرصدة الفردية إلى المستندات الداعمة مثل فاتورة البيع المزدوجة للتحقق من اسم العميل، الرصيد، والتطور الزمني الصحيح. ويتوقف مدى الإختبار الخاص بالإرتباط بين التفصيلات على: عدد الحسابات، درجة إختبار الملف الرئيسي خلال مرحلة إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، ومدى وجود تحقق للجدول من المراجع الداخلي أو أي شخص مستقل قبل أن يتم تقديمه إلى المراجع.

وجود أرصدة المدينين التي تم تسجيلها Recorded Accounts Receivable Exist

يعد إرسال المصادقات إلى العملاء للتعرف على الأرصدة بهم أكثر الإختبارات التفصيلية أهمية لتحديد مدى وجود أرصدة المدينين التي تم تسجيلها. وعندما لايستجيب العملاء للمصادقات، يقوم المراجعون أيضاً بفحص المستندات الداعمة للتحقق من شحن البضائع والحصول على أدلة عن تحصيل النقدية بعد ذلك لتحديد ما إذا كان قد تم تحصيل الحسابات. وعادة لا يقوم المراجعون بفحص المستندات الداعمة أو الحصول على أدلة بشأن تحصيل النقدية بعد ذلك لأى حساب تم إستلام المصادقة عنه في العينة المختارة، ولكن يتم القيام بذلك للحصول على أدلة بديلة على نحو مكثف في حالة عدم الإستجابة.

تم إدراج أرصدة المدينين الموجودة Existing Accounts Receivable are Included

من الصعب إختبار ارصدة الحسابات التي تم حذفها من ميزان المراجعة الزمني فيما عدا الإعتماد على طبيعة التوزان الخاص في الملف الرئيسي للمدينين. وعلى سبيل المثال، إذا قام العميل بالصدفة بإستبعاد رصيد أحد المدينين من ميزان المراجعة، ستتمثل الوسيلة الوحيدة لإكتشاف ذلك في جمع ميزان المراجعة لأرصدة المدينين وتسوية الرصيد مع حساب المراقبة بالأستاذ العام.

فإذا لم يتم تسجيل كافة المبيعات إلى عميل في يومية المبيعات، سيكون من المستحيل إكتشاف النقص في أرصدة المدينين من خلال الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى سبيل المثال، نادراً ما يرسل المراجع مصادقة عن أرصدة المدينين إلى العملاء الذين يبلغ رصيدهم الصفر، ويرجع ذلك جزئياً إلى أن البحوث أظهرت عدم إحتمال إستجابة العملاء للرد على طلبات المصادقة التي تظهر وجود تخفيض في الأرصدة الخاصة بهم. ويمكن أن يتم إكتشاف التخفيض في قيمة المبيعات والمدينين على نحو أفضل من خلال الإختبارات الأساسية للعمليات المالية التي تم شحنها ولم يتم تسجيلها (هدف الإكتمال لإختبارات العمليات المالية للمبيعات) وأيضاً من خلال الإجراءات التحليلية.

دقة أرصدة المدينين Accounts Receivable are accurate

يعد إرسال المصادقات إلى حسابات يتم إختيارها من ميزان المراجعة أكثر الإختبارات التفصيلية للأرصدة شيوعاً لدقة أرصدة المدينين. فإذا لم يستجب العملاء لطلبات المصادقة، يقوم المراجعون بإختبار المستندات الداعمة بنفس الأسلوب الذي تم وصفه في هدف الوجود. ويتم تنفيذ إختبارات المديونية والدائنية للأرصدة الفردية للعملاء عن طريق إختبار المستندات الداعمة للشحن وتحصيل النقدية.

التبويب الملائم لأرصدة المدينين Accounts Receivable are Properly Classified

عادة ما يكون من السهل نسبياً تقييم تبويب أرصدة المدينين عن طريق فحص ميزان المراجعة الزمني للمستحقات ذات الأهمية النسبية من الوحدات التابعة والمديرين والموظفين الكبار أو الوحدات المرتبطة الأخرى. فإذا تم إدراج أوراق القبض أو حسابات لايجب تبويبها كأصول متداولة ضمن الحسابات العادية، يجب أن يتم فصلها. وأخيراً، إذا كان للأرصدة الدائنة في حسابات المدينين أهمية نسبية، فإنه من الملائم أن يتم تبويبها كدائنين.

ويوجد علاقة وثيقة بين هدف التبويب الذي يتم مناقشته الآن وهدف العرض والإفصاح. حيث يتعلق التبويب بتحديد إذا كان العميل محل المراجعة قد أجرى التبويبات المنفصلة الصحيحة لأرصدة المدينين. أما العرض والإفصاح فيتعلق بالتأكد من أن التبويب قد تم عرضه على نحو ملائم. وعلى سبيل المثال، في ظل هدف التبويب، يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت المستحقات من الوحدات المرتبطة قد تم فصلها في ميزان المراجعة الزمني. أما في ظل هدف العرض والأفصاح، يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إظهارها بشكل صحيح في القوائم المالية.

صحة الفاصل الزمني لأرصدة المدينين Cutoff for accounts Receivable is Correct

يمكن أن تحدث التحريفات المتعلقة بالفاصل الزمني لكل من المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، والنقدية المحصلة. ويحدث ذلك عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفترة الحالية في الفترة التالية أو عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفترة التالية في الفترة الحالية.

وتتماثل إختبارات هدف الفاصل الزمني بغض النظر عن نوع العملية المالية ولكن تتنوع الإجراءات الخاصة به. ويتمثل الهدف في التحقق من ما إذا كانت العمليات المالية التي تتم قرب نهاية

الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها في الفترة الملائمة. ويعد هدف الفاصل الزمني أحد أكثر الأهداف أهمية في الدائرة لأن التحريف في الفاصل الزمني يمكن ان يؤثر بشكل كبير على دخل الفترة الحالية. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤثر الإدراج المتعمد أو غير المتعمد للعديد من كميات المبيعات الكبيرة التي تخص الفترة القادمة في الفترة الحالية أو الإغفال المتعمد للعديد من المبيعات ومردودات المبيعات الخاصة بالفترة الحالية على صافي الدخل، حيث ينتج عن ذلك زيادة كبيرة به في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

وحتى يمكن تحديد منطقية الفاصل الزمني، يجب وجود منهج من ثلاثة خطوات: أولاً: تحديد المعايير المناسبة للفاصل الزمني Criteria for Cutoff، ثانيا، تقييم ما إذا كان العميل محل المراجعة قد وضع الإجراءات الكافية للتأكد على وجه مناسب من الفاصل الزمني، وثالثاً، يجب إختبار ما إذا كان قد تم التوصل إلى فاصل زمني مناسب.

الفاصل الزمني للمبيعات. يتمثل المعيار المستخدم بواسطة معظم العملاء الذين يعملون في الأنشطة التجارية والصناعية لتحديد توقيت حدوث المبيعات في شحن البضائع، ولكن يتم في بعض الشركات تسجيل الفاتورة في الوقت الذي يتم فيه نقل الملكية. ويمكن ان يتم نقل الملكية قبل الشحن (كما في حالة البضائع غير مكتملة التصنيع)، أو في وقت الشحن، أو بعد ان يتم الشحن فعلا. وحتى يتم القياس الصحيح لدخل الفترة الحالية، يجب إستخدام طريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن يتم تطبيقها بشكل متسق.

ويتمثل أهم جانب في تقييم طريقة العميل الخاصة بالتوصل إلى فاصل زمني يمكن الإعتماد عليه في تحديد الإجراء الذي سيتم إستخدامه. فعندما يقوم العميل بإصدار مستندات شحن سابقة الترقيم على نحو متسلسل، يكون الأمر في العادة بسيطا لتقييم وإختبار الفاصل الزمني. وأكثر من ذلك، يعزز ايضا الفصل بين الواجبات الخاصة بوظائف الشحن وإعداد الفواتير من إحتمال تسجيل العمليات المالية في الفترة المناسبة. ومع ذلك، إذا تم الشحن بواسطة الشاحنة الخاصة بالشركة، أو إذا تم استخدام دفاتر شحن غير مرقمة، أو إذا تم الشحن وإعداد الفواتير بواسطة افراد يعملون في إدارة واحدة على نحو لايوجد فيه إستقلال بين الوظيفتين، قد يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل التأكيد من وجود فاصل زمني دقيق.

وعندما تكون الرقابة الداخلية لدى العميل محل المراجعة ملائمة، يمكن عادة التحقق من الفاصل الزمني من خلال الحصول على رقم مستند الشحن لاخر عملية شحن تمت في نهاية الفترة ومقارنة هذا الرقم مع المبيعات المسجلة في الفترة الحالية والتالية. وللتوضيح، بفرض أن رقم مستند الشحن لاخر عملية شحن في الفترة الحالية هو ١٤٨٩. يجب أن تحمل كافة المبيعات المسجلة قبل نهاية الفترة أرقام مستندات شحن تسبق الرقم ١٤٩٠. ويعنى ذلك ايضا انه لايجب تسجيل أية مبيعات في الفترة التالية وإرفاق البضاعة المشحونة بفاتورة شحن تحمل الرقم ١٤٨٩ أو أقل. ويمكن بسهولة إختبار ذلك عن طريق مقارنة المبيعات المسجلة مع مستندات الشحن المرتبطة بها في الأيام القليلة الأخيرة من الفترة الحالية والأيام القليلة الاولى من الفترة التالية.

الفاصل الزمني لمردودات ومسموحات المبيعات. تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم مقابلة مردودات ومسموحات المبيعات مع المبيعات المرتبطة بها في حالة وجود أهمية نسبية لحجم مردودات ومسموحات المبيعات. وعلى سبيل المثال، إذا تم رد شحنات تخص الفترة الحالية في الفترة التالية، تتمثل المعالجة الصحيحة في إدراج مردودات المبيعات في الفترة الحالية. (ستعامل مردودات المبيعات على أنها مخزون بالفترة الحالية). وفي معظم الشركات، برغم ذلك، يتم تسجيل مردودات

ومسموحات المبيعات في الفترة المحاسبية التي وقعت بها، في ظل وجود إفتراض مؤداه التعادل التقريبي، حيث تتوازن القيم في بداية ونهاية الفترة المحاسبية. ويعد ذلك أمراً مقبولا طالما كانت القيم لاتتسم بالأهمية النسبية.

وعندما يثق المراجع أن العميل قد قام بتسجيل كافة مردودات ومسموحات المبيعات على الفور، تكون إختبارات الفاصل الزمني بسيطة ومباشرة. ويمكن للمراجع إختبار المستندات الداعمة لعينة من مردودات ومسموحات المبيعات المسجلة خلال عدد من الأسابيع تلى تاريخ الإقفال لتحديد التاريخ الأصلي للبيع. فإذا كانت القيم المسجلة في الفترة التالية تختلف بشكل جوهرى عن المردودات والمبيعات غير المسجلة في بداية الفترة محل المراجعة، يجب أن يتم أخذ التسوية في الإعتبار. فإذا تم تقييم الرقابة الداخلية على مردودات ومسموحات المبيعات المسجلة على انها غير فعالة، يجب ان يتم استخدام عينة كبيرة للتحقق من الفاصل الزمني.

الفاصل الزمني للنقدية المحصلة. يعد وجود فاصل زمني ملائم للنقدية المحصلة في معظم عمليات المراجعة أمراً أقل أهمية بالمقارنة مع الفاصل الزمني للمبيعات أو الفاصل الزمني لمردودات ومسموحات المبيعات، نظراً لأن الفاصل الزمني غير الملائم للنقدية يؤثر فقط على النقدية وأرصدة المدينين ولايؤثر على الأرباح. وعلى الرغم من ذلك، إذا كان للتحريف أهمية نسبية، فيمكن ان يؤثر على عدالة عرض هذه الحسابات، خصوصا عندما يتسم رصيد النقدية بالصغر أو إذا كان له رصيد سلبي.

ومن السهل إختبار تحريف الفاصل الزمني للنقدية المحصلة (عادلة ما يشار إليه بإمساك دفتر مفتوح للنقدية المحصلة) عن طريق تتبع النقدية المحصلة المسجلة إلى الإيداعات بالبنك بكشف البنك في الفترة التالية.

وتتوقف مصادقة أرصدة المدينين ايضا إلى حد ما على كشف تحريفات الفاصل الزمني لكل من المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة خاصة في حالة وجود فترة طويلة بين تاريخ حدوث العملية المالية وتاريخ تسجيلها. ومع ذلك، إذا كانت هذه الفترة تتمثل في أيام قليلة، قد يسبب تأخير تسليم البريد تداخل تحريفات الفاصل الزمني مع الفروق الزمنية المعتادة. وعلى سبيل المثال، إذا ارسل المشترى الشيك بالبريد إلى العميل محل المراجعة وسجل القيمة الخاصة بدفع الحساب المستحق في ٣٠ ديسمبر وتسلم العميل محل المراجعة الشيك وسجل القيمة في ٢ يناير، سيوجد إختلاف في الدفاتر بالمنظمتين في ٣١ ديسمبر. ولايعد ذلك تحريفا يخص الفاصل الزمني ولكنه يمثل فرقاً زمنياً نتيجة وقت التسليم. وقد يكون الأمر صعبا على المراجع لأن يقيم ما إذا ما وقع بشكل تحريفاً للفاصل الزمني أو فرقاً زمنيا عندما تكون الإستجابة على المصادقة هى مصدر المعلومات. ويتطلب مثل هذا الموقف فحصاً إضافياً، مثل فحص المستندات الرئيسية.

إدراج أرصدة المدينين بالقيمة القابلة للتحقق Accounts Receivable is Stated at Realizable Value

يتم تنفيذ الإختبارات الخاصة بهدف القيمة القابلة للتحقق بفرض تقييم حساب مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها. وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم إدراج رصيد المدينين بالقيمة التي سيتم تحصيلها في النهاية، والتي تتمثل في إجمالي رصيد المدينين مطروحاً منه رصيد المخصص. ويتمثل تقدير العميل لإجمالي القيمة التي لن يتم تحصيلها في قيمة مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل. وعلى الرغم من أنه لايمكن التنبؤ بدقة بالمستقبل، يكون من الضرورى للمراجع أن يقيم ما إذا كانت قيمة المخصص مقبولة في ضوء كافة الحقائق المتاحة.

وتتمثل نقطة البداية في تقييم مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها في فحص نتائج اختبارات

الرقابة التي تتعلق بسياسة الإئتمان لدى العميل. فإذا لم يكن هناك تغيير في سياسة الإئتمان لدى العميل وإتضح إتفاق نتائج إختبارات سياسة الإئتمان والموافقة على الإئتمان مع ما يقابلها في السنة السابقة، يجب أن يعكس التغيير في فحص الحسابات المشكوك في تحصيلها تلك التغييرات الخاصة بالظروف الإقتصادية وحجم المبيعات فقط. ومع ذلك، إذا حدث تغيير في سياسة الإئتمان لدى العميل أو في درجة تنفيذ وظائفها على نحو صحيح بشكل كبير، يجب أن يتم توخى الحذر الشديد لأخذ آثار هذه التغييرات في الإعتبار أيضاً.

ومن السبل المتعارف عليها لتقييم مدى كفاية المخصص القيام بالفحص الدقيق للحسابات غير الجارية في ميزان المراجعة الزمني لتحديد أى هذه الحسابات لم يتم تحصيلها بعد تاريخ إعداد الميزانية. ويمكن بعد ذلك مقارنة حجم والفترة الزمنية للرصيد غير المحصل مع المعلومات المماثلة بالسنوات السابقة لتقييم ما إذا كانت قيمة المستحقات غير الجارية قد زادت أو إنخفضت عبر الزمن. ويمكن أيضاً أن توفر: فحص ملفات الإئتمان، المناقشة مع مدير الإئتمان، وفحص ملف المراسلات لدى العميل رؤية عن قابلية الحسابات للتحصيل. وتعد هذه إجراءات هامة جدا إذا كان هناك أرصدة كبيرة بعدد صغير في صورة غير جارية ولم يتم تحصيلها في الوقت المعتاد.

ويوجد مأزقين عند تقييم المخصص عن طريق فحص الأرصدة غير الجارية الفردية في ميزان المراجعة الزمني. أولاً، يتم تجاهل الحسابات الجارية عند تحديد مدى كفاية المخصص، حتى على الرغم من أن هذه القيم ستكون بلاشك أكثر قابلية للتحصيل. ثانياً، سيكون من الصعب مقارنة نتائج السنة الحالية مع تلك الخاصة بالسنوات السابقة وفقاً لهذا الأساس غير الهيكلي. فإذا أصبحت الحسابات غير قابلة للتحصيل بشكل مستمر طوال فترة تشمل عدد من السنوات، فإنه يجب التحقق من هذه الحقيقة. ويتمثل السبيل لتجنب هذه المصاعب في تحديد تاريخ لشطب الديون المعدومة لفترة من الزمن كإطار يتم الرجوع إليه عند تقييم مخصص السنة الحالية. وكمثال، إذا كان من الناحية التاريخية هناك نسبة مئوية معينة من إجمالي كل فئة زمنية تعد غير قابلة للتحصيل، سيكون من السهل نسبياً حساب ما إذا كان المخصص قد تم التوصل إليه على نحو مناسب. فإذا أصبحت النسب المئوية التالية في النهاية غير قابلة للتحصيل: ٢٪ من الحسابات الجارية، ١٠٪ من الحسابات المستحقة بين ٣٠ و٩٠ يوم، و٣٥٪ من كافة الأرصدة التي تزيد عن ٩٠ يوم، فإن هذه النسب يمكن تطبيقها بسهولة على إجماليات ميزان المراجعة الزمني للسنة الحالية، ويمكن مقارنة النتيجة مع الرصيد في حساب المخصص. وبالطبع، يجب أن يكون المراجع حذراص لتعديل العمليات الحسابية في ظل الظروف المتغيرة.

مصروف الدين المعدوم. بعدما يشعر المراجع بالرضاء عن مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، من السهل عليه التحقق من مصروف الدين المعدوم. وبفرض أن: (١) الرصيد الإفتتاحي لحساب المخصص قد تم التحقق منه كجزء من المراجعة السابقة، (٢) تم التحقق من شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل كجزء من الإختبارات الأساسية للعمليات، (٣) تم التحقق من الرصيد الختامي لحساب المخصص بإستخدام وسائل متنوعة. وبالتالى فإن مصروف الدين المعدوم يمثل الرصيد المتبقي الذي يمكن التحقق منه بإستخدام إختبار إعادة الأداء.

للعميل حقوق على أرصدة المدينين The Client has Rights to Accounts Receivable

لا تسبب حقوق العميل على أرصدة المدينين عادة أية مشكلة في المراجعة لأن المستحقات عادة ما تتعلق بالعميل، ولكن في بعض الحالات يتم وضع جزء من المستحقات الخاصة بالمدينين في صورة ضمان للرهن، أو تخصيصه إلى شخص اخر، أو تحويله لوكيل تجارى أو بيعه مقابل خصم. وعادة ما لايدرك المدينون وجود مثل هذه الأمور، وبالتالى لن تلقى المصادقات الضوء عليها. ويتم عادة:

فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، المناقشات مع العميل، المصادقة إلى البنوك، وفحص ملفات المراسلات حتى يمكن الكشف بشكل كاف عن الحالات التي يكون فيها للعميل حقوق محدودة على المستحقات من المدينين.

العرض والإفصاح الملائمين عن أرصدة المدينين

Accunts Receivable Presentation and Disclosure are Proper

بالإضافة إلى إختبار البيان الملائم للقيمة النقدية في دفتر الأستاذ العام، يجب أن يحدد المراجع أيضاً أن المعلومات الخاصة برصيد الحساب الناتجة عن دائرة المبيعات والتحصيل قد تم عرضها والإفصاح عنها على نحو ملائم في القوائم المالية. ويجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان العميل قد قام بدمج القيم الخاصة بالمعلومات عن الوحدات المرتبطة والإفصاح عنها على نحو ملائم في القوائم المالية. وحتى يمكن تقييم مدى كفاية العرض والإفصاح، يجب أن يلم المراجع بفهم شامل لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومتطلبات العرض والإفصاح.

ويتمثل الجانب الهام في التقييم في تقرير ما إذا كانت القيم ذات الأهمية النسبية والتي تتطلب إفصاحاً منفصلاً قد تم فصلها فعلاً في القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، يجب فصل المستحقات من كبار الموظفين والشركات التابعة عن حسابات المدينين الخاصة بالعملاء في حالة كبر قيم هذه المستحقات في إطار مفهوم الأهمية النسبية. وبشكل مماثل، في ظل متطلبات هيئة سوق المال، يكون من الضروري الإفصاح بشكل منفصل عن المبيعات والأصول لأنشطة العمل المختلفة. ويتطلب التجميع المناسب لأرصدة الأستاذ العام في القوائم المالية أن يتم دمج أرصدة الحسابات التي تناسب المستخدمين الخارجين للقوائم المالية. فإذا تم إدراج كافة الحسابات بالأستاذ العام بشكل منفصل، سيصاب مستخدمي القوائم المالية بالتشوش بدلا من إدراك الحقائق على نحو جيد.

ويجب على المراجع كجزء من العرض والإفصاح الملائمين أن يقيم مدى كفاية الملحوظات Foot-notes المرفقة بالقوائم المالية. وكانت إحدي أهم القضايا في تاريخ المهنة Continental Vending Case تدور بصفة أساسية حول مدى كفاية الإفصاح في ملحوظة عن المستحقات من شركة تابعة. ويجب أن يتضمن الإفصاح المطلوب في الملحوظة معلومات عن: الرهن، الخصم النقدي، تحويل أرصدة المدينين لوكيل تجاري، تخصيص أرصدة المدينين لشخص اخر، والقيم المستحقة من الأطراف المرتبطة. وبالطبع، لكى يتم تقييم مدى كفاية هذه الحالات من الإفصاح، سيكون من الضرورى أولا معرفة مدي وجودها ومعرفة معلومات كاملة عن طبيعتها. ويتم التوصل إلى ذلك بشكل عام في الأجزاء الأخرى من المراجعة، كما سبق المناقشة في القسم السابق.

المصادقة إلى المدينين Confirmation of Accounts Receivable

الهدف التعليمي ١٣-٥: الحصول على وتقييم المصادقات من المدينين

تمثل المصادقة إلى المدينين Confirmation of Accounts Receivable أحد أكثر إجراءات المراجعة أهمية. ويتمثل الغرض من إرسال المصادقات للمدينين في تحقيق أهداف: الوجود، الدقة، والفاصل الزمني.

متطلبات المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم AICPA Requirements

يتطلب المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم إجراءين أساسيين للمراجعة: إرسال المصادقات للمدينين والجرد الفعلي للمخزون. وتعد هذه المتطلبات نتيجة مباشرة لقضية شهيرة حدثت في عام ١٩٣٨، Mckesson and Robbins والتي لم يتم من خلال المراجعة الخاصة بها إكتشاف قدر كبير من

الغش نتيجة تضمين قيم زائفة بكل من المدينين والمخزون. وكان ذلك تدعيماً كبيراً لإثبات أن إرسال المصادقات للمدينين والجرد الفعلي للمخزون سيؤديان إلى إلقاء الضوء على حدوث الغش، ولكن لم يكن يتم تنفيذ أى من هذين الإجراءين بشكل عادى في ذلك الوقت. ونظراً لحدوث رد فعل قوى في المجتمع، صوت أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم للمطالبة بتنفيذ هذين الإجرائين عندما يتم إصدار تقرير نظيف.

وفيما بعد، تم تعديل المعيار الخاص بالمصادقات في نشرة معايير المراجعة رقم ٦٧ لعرض متطلب يسمح بإصدار تقرير نظيف على الرغم من عدم إرسال مصادقة للمدينين في حالة وجود أحد الحالات اثلاث التالية: (١) عدم الأهمية النسبية لأرصدة المدينين، (٢) اعتبار المراجع المصادقات دليلاً غير فعال لأنه من المحتمل أن تكون معدلات الإستجابة غير كافية أو لا يعتمد عليها، أو (٣) إنخفاض المستوى الموحد للخطر الطبيعي وخطر الرقابة ويمكن جمع الأدلة الأساسية الأخرى للتوصل إلى القدر الكافى من الأدلة. فإذا قرر المراجع عدم إرسال مصادقات إلى المدينين، فيجب ان يتم تبرير ذلك بشكل موثق فى أوراق العمل. ومن المحتمل ان يؤدى هذا التغيير في المتطلبات، وبصفة خاصة في الحالة الثالثة، إلى تخفيض استخدام المصادقات في الممارسة العملية. فإذا كان لدى العميل رقابة داخلية فعالة ومستوى منخفض من الخطر الطبيعي بدائرة المبيعات والتحصيل، يجب على المراجع عادة أن يحقق مطتلبات الأدلة عن طريق استخدام: اختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية.

وعلى الرغم من أن معظم الأقسام الباقية في هذا الفصل ستتعلق بوجه خاص بإرسال المصادقات إلى المدينين من العملاء، فإنه يمكن تطبيق نفس المفاهيم بشكل مماثل على المستحقات الأخرى مثل أوراق القبض، القيم المستحقة من كبار الموظفين والمبالغ المدفوعة مقدما للموظفين.

قرارات المصادقة Confirmation Decisions

عند تنفيذ إجراءات المصادقة، يجب على المراجع أن يقرر: نوع المصادقة الذي سيتم إستخدامه، توقيت الإجراءات، حجم العينة، والعناصر الفردية التي سيتم إختيارها. وسيتم مناقشة كل نقطة من هذه النقاط، مع العوامل التي تؤثر في القرار.

نوع المصادقة. يوجد نوعان شائعان من المصادقات يتم إستخدامهما للتأكد من أرصدة المدينين الإيجابية Positive والسلبية Negative. وتتمثل المصادقة الإيجابية في وسيلة اتصال يتم توجيهها إلى المدين ويتم فيها الطلب منه بالتأكيد بشكل مباشر ما إذا كان الرصيد الموجود في طلب المصادقة يعد رصيدا صحيحاً أو رصيد غير صحيح. يوضح الشكل ١٣-٥ مثلاً على المصادقة الإيجابية في شركة Hillsburg Hardware. ويجب ملاحظة أن المصادقة في هذا الشكل تمثل أحد أكبر الأرصدة في ميزان المراجعة الزمني بالشكل ١٣-٤. ويطلق على النوع الثاني من المصادقة الإيجابية **شكل المصادقة الخالي blank confirmation form**، ولا يتضمن هذا النوع تحديد القيمة في المصادقة ولكن يتم الطلب من الشخص الذي يتسلم طلب المصادقة أن يقوم بكتابة الرصيد أو اية معلومات اخرى. ونظراً لأن الأشكال الخالية من المصادقة تتطلب أن يقوم المستلم بتحديد المعلومات المطلوبة قبل التوقيع وإعادة المصادقة، فإنه يمكن الإعتماد عليها بشكل أكبر عن المصادقات التي تحتوى على المعلومات. وأظهرت البحوث، رغم ذلك، أن معدلات الإستجابة عادة ما تكون منخفضة في أشكال المصادقة الخالية.

ويتم أيضاً توجيه المصادقة السلبية إلى المدين، ولكن يتم طلب رد المصادقة فقط عندما لايتفق المدين مع القيمة المذكورة في المصادقة. ويوضح الشكل ١٣-٦ نموذج للمصادقة السلبية عند مراجعة شركة Hillsburg Hardware والتي تم إرفاقها مع البيان الشهري للعميل بواسطة طابع يتم لصقه بمادة صمغية.

وتعد المصادقة الإيجابية دليلاً يمكن الإعتماد عليه بشكل أكبر لأن المراجع يستطيع أن يقوم بتنفيذ إجراءات متابعة اذا لم يتم استلام الاستجابة من المدين. أما في حالة المصادقة السلبية فإن عدم الرد يعنى أن هناك استجابة صحيحة على الرغم من انه يمكن أن يكون المدين قد تجاهل طلب المصادقة.

ويعوض العيب الخاص بعدم إمكانية الإعتماد على المصادقة السلبية، أن هذا النوع يكون أقل تكلفة عند الإرسال بالمقارنة مع المصادقات الإيجابية، وبالتالي يمكن أن يتم توزيع المصادقات السلبية بعدد أكبر بنفس التكلفة الإجمالية. وتتمتع المصادقات السلبية بتكلفة أقل لعدم وجود طلبات ثانية وعدم وجود متابعة في حالة عدم الإستجابة.

ويعد تحديد نوع المصادقة الذي سيتم إستخدامه قرارا يخص المراجع، ويجب ان يتم اتخاذه بناء على الحقائق الخاصة بالمراجعة. وجاء بنشرة معايير المراجعة رقم ٦٧ انه من المقبول إستخدام المصادقات السلبية فقط في حالة وجود الظروف التالية:

- يتكون رصد المدينين من عدد كبير من الحسابات صغيرة القيمة.
- إنخفاض المستوى الموحد لخطر الرقابة المقدر والخطر الطبيعي. ومن غير المحتمل ان يكون الخطر الموحد منخفضاً إذا كانت الرقابة الداخلية غير فعالة أو إذا كان هناك تحريفات ذات إستثناء مرتفع. وعلى سبيل المثال، إذا إتضح من مراجعة العام السابق أن هناك خلافا بشأن أرصدة المدينين او عدم دقة فى أرصدة المدينين، فلن يكون ملائما استخدام المصادقات السلبية.
- لايوجد سبب يدعو للإعتقاد بأن مستلمى المصادقات لن يعيروها إهتمامهم. وعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الإستجابة على المصادقات الإيجابية مرتفعاً جداً في السنوات الماضية، أو إذا كانت معدلات الإستجابة في عمليات المراجعة لعملاء مماثلين تتسم بالإرتفاع، سيكون من المحتمل أن يعير المستلمون الإهتمام المعقول للمصادقات.

وعادة، عندما يتم استخدام المصادقات السلبية، يقوم المراجع بوضع تأكيد كبير على فعالية الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية للعمليات الماليةوالإجراءات التحليلية كأدلة تعبر عن مدى عدالة ارصدة المدينين، ويفترض المراجع ان الأغلبية العظمى من مستلمى المصادقات سيقومون بقراءتها بشكل جيد وسيقومون بالإستجابة لها. ويتم عادة إستخدام المصادقات السلبية عند مراجعة: المستشفيات، متاجر التجزئة، البنوك، وباقي الأنشطة الأخرى التي يوجد بها مستحقات نتيجة التعامل مع الجمهور العام.

ومن المتعارف عليه ايضا ان يتم استخدام مزيج من المصادقات السلبية والإيجابية، ويتم ذلك من خلال إرسال مصادقات إيجابية للحسابات ذات الأرصدة الكبيرة وإرسال مصادقات سلبية للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة.

الشكل ١٣-٥
المصادقة الإيجابية

شركة Hillsburg Hardware
جارى، ولاية إنديانا

٥ يناير ، ١٩٩٧
العميل ر «حـ»
١٩ شارع مين
ميدلتون، ولاية أوهايو ٣٦٩٤٧

السيد المحترم :

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

BERGER & ANTHONY, CPAs
جارى، ولاية إنديانا

تم إيضاح الرصيد الصحيح لحسابكم طرفنا في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ كما هو مذكور أدناه. لايمثل ذلك طلبا للدفع، رجاء عدم إرسال أية تحويلات نقدية إلى المراجع الخاص بنا. إن إهتمامكم بهذا الطلب سيكون محلاً لتقديرنا. من فضلك ضع الرد في الظرف المرفق.

المدير المالي
Erma Swanson
رقم ٣

المراجعون **Berger & Anthony**
جارى ، ولاية إنديانا

الرصيد المستحق منا يبلغ ١٠٥١٩ دولار في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، يعد رصيداً صحيحاً عدا المذكور أدناه:

_____

_____

_____

التاريخ _____ الموقع _____

الشكل ١٣-٦
المصادقة الإيجابية

المصادقة على الحساب إلى المراجع

من فضلك إختبر هذا البيان بدقة، إذا لم يكن **يتفق** مع الدفاتر الخاصة بكم، أذكر فقط الإستثناءات وإرسلها مباشرة إلى المراجع الخاص بنا على العنوان التالي:

BERGER & ANTHONY, CPAs

جارى، إنديانا

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

(لا ترسل أية تحويلات نقدية إلى المراجع الخاص بنا)

وتظهر مناقشة المصادقات حتى هذه النقطة وجود تواصل في القرار الخاص بنوع المصادقة، يبدأ من عدم إستخدام المصادقة في بعض الحالات، إستخدام المصادقات السلبية فقط، إستخدام مزيج من المصادقات السلبية والإيجابية، أو استخدام المصادقات الإيجابية فقط. وتتمثل العوامل الرئيسية التي تؤثر في القرار في: الأهمية النسبية لإجمالي المدينين، عدد وحجم الحسابات الفردية، خطر الرقابة، فعالية المصادقات كأدلة للمراجعة، ومدى توافر أدلة المراجعة الأخرى.

التوقيت. يتم التوصل للأدلة التي يمكن الإعتماد عليها بشكل أكبر من المصادقات عندما يتم إرسالها في تاريخ يقترب من تاريخ إعداد الميزانية قدر الإمكان، بالمقارنة مع إرسال المصادقات عن الحسابات قبل نهاية السنة المالية بعدة شهور. ويتيح ذلك للمراجع أن يختبر بشكل مباشر رصيد المدينين بالقوائم المالية بدون إجراء اية إستنتاجات عن العمليات المالية التي وقعت بين تاريخ إرسال المصادقة وتاريخ إعداد الميزانية. ومع ذلك، قد يكون من الضرورى بشكل معتاد أن يتم التأكد من الحسابات في تاريخ فترى كوسيلة لإستكمال المراجعة في الوقت المناسب. ويكون ذلك أمراً ممكناً في حالة كفاية الرقابة الداخلية ويمكن أن يؤدى إلى الحصول على تأكيد مناسب بأن: المبيعات، النقدية المحصلة، وباقي أنواع الإئتمان الأخرى قد تم تسجيلها بشكل مناسب بين تاريخ إرسال المصادقة ونهاية الفترة المحاسبية. وتوجد عوامل أخرى يحتمل ان يأخذها المراجع في إعتباره عند إتخاذه للقرار مثل مستوى الأهمية النسبية للمدينين وتعرض المراجع للتقاضي بسبب إمكانية إفلاس العميل وباقي الأخطار المماثلة.

فإذا كان القرار هو إجراء مصادقة عن أرصدة المدينين قبل نهاية السنة المالية، سيكون من الضرورى أن يتم إختبار العمليات المالية التي تقع بين تاريخ إرسال المصادقات وتاريخ اعداد الميزانية عن طريق فحص مستندات داخلية مثل: فاتورة البيع المزدوجة، مستندات الشحن، والأدلة عن النقدية المحصلة، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات التحليلية في الفترة الواقعة بين التاريخين.

حجم العينة. تقع العوامل الرئيسية التي تؤثر في حجم العينة الخاص بمصادقة المدينين بين عدة فئات، تشمل مايلي:

- التحريف المحتمل أو المقبول.
- الخطر الطبيعي (الحجم النسبي لإجمالي المدينين، عدد الحسابات، نتائج السنوات السابقة، والتحريفات المتوقعة).

- خطر الرقابة.
- خطر لإكتشاف المحقق من الإختبارات الأساسية الأخرى (مدى ونتائج الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية الأخرى).
- نوع المصادقة (عادة ما تتطلب المصادقات السلبية وجود حجم كبير للعينة).

ويشبه معظم هذه العوامل نفس العوامل التي سبق مناقشتها في الفصل الثامن عن الأهمية النسبية والأخطار المتنوعة. وسيتم تقديم مناقشة لهذه العوامل في إطار معاينة المراجعة بالفصل الرابع عشر.

إختبار العناصر التي سيتم إختبارها. من المرغوب فيه أن يتم تقسيم العناصر التي سيتم إختيارها في معظم المصادقات وفقاً لطبقات Stratification. ويتمثل المنهج النموذجي لذلك في إعتبار الحجم النقدي للحسابات الفردية وطول الفترة الزمنية التي ظلت فيها الحسابات مستحقة الدفع أساساً لإختيار الأرصدة للمصادقة. ويجب أن يتم التأكيد في معظم عمليات على مصادقة الأرصدة الكبيرة والقديمة، لأنه من المحتمل أن يوجد بها تحريفات كبيرة بشكل أكبر. ولكن من المهم أيضاً أن تتضمن العينة عناصر من كل جانب جوهرى في المجتمع. وفي العديد من الحالات، يقوم المراجع بإختيار كافة الحسابات التي تزيد عن قيمة نقدية معينة ويقوم بإختيار عشوائي لعينة من باقي المجتمع.

الحفاظ على الرقابة Maintaining Control

بعدما يتم إختيار العناصر للمصادقة، يجب أن يحافظ المراجع على الرقابة على المصادقات حتى يتم إستردادها من المدين. ويجب على المراجع أن يشرف بشكل مناسب على مايقوم به العميل من مساعدة في إعداد المصادقات والتي تشمل: وضع المصادقات في المظاريف، أو وضع الطوابع على المظاريف. ويجب وضع العنوان الذي سيتم رد المصادقات إليه على المظاريف حتى يتم التأكد من أن المصادقات التي لن يتسلمها المدينون سيتم ردها من خلال البريد إلى منشأة المحاسبة. وبالمثل، يجب أن يرفق مع المصادقات مظاريف يكتب عليها العنوان الذي سيتم توجيه الرد على المصادقة إليه ويتمثل في مكتب منشأة المحاسبة. ومن الضرورى أن يتم إرسال المصادقات بعيداً عن مكتب العميل. وتعد كافة هذه الإجراءات ضرورية للتأكد من وجود إتصال مستقل بين المراجع والمدينين.

متابعة عدم الإستجابة Follow-up on nonresponses

يعد أمرا غير ملائم أن يتم النظر إلى المصادقات التي يتم إرسالها بالبريد ولم يقم المدينون بردها على أنها دليل مراجعة مؤثر. وعلى سبيل المثال، لا توفر عدم الإستجابة على المصادقات الإيجابية دليلاً للمراجعة. وبالمثل، فيما يتعلق بالمصادقات السلبية، لايجب أن يستنتج المراجع ان المستلم قد تسلم طلب المصادقة وقام بالتحقق من المعلومات المطلوبة. ومع ذلك، توفر المصادقات السلبية بعض الأدلة على وجود أحد المزاعم.

وعندما يتم إستخدام مصادقات إيجابية، تتطلب النشرة رقم ٦٧ من معايير المراجعة القيام بإجراءات لمتابعة المصادقات التي لم يتم ردها من قبل المدينين. ومن المتعارف عليه أن يتم إرسال طلبات مصادقة للمرة الثانية وأحياناً للمرة الثالثة. ومع ذلك قد لايرد بعض المدينين المصادقات، وبالتالى يكون من الضرورى القيام بالمتابعة من خلال إجراءات بديلة. ويتمثل الهدف من الإجراءات البديلة في أن يتم إستخدام وسائل أخرى غير المصادقات لتحديد ما إذا كانت الحسابات التي لم يتم التأكد منها عن طريق المصادقة موجودة وتم إدراجها بالقيمة المناسبة في تاريخ المصادقة. وبالنسبة لأى مصادقة إيجابية لم يتم تسلم الرد عنها، يجب إختبار عمليات التوثيق التالية في الإعتبار للتحقق من وجود ودقة العمليات المالية الفردية للمبيعات التي تشكل الرصيد الختامي للمدينين:

النقدية المحصلة التالية. تشمل الأدلة الخاصة بالنقدية المحصلة التالية لتاريخ المصادقة إختبار: إشعارات التحويل، القيود في دفاتر النقدية المحصلة، وربما حتى عمليات الإئتمان التالية في الملف الرئيسي للمدينين. ومن جانب، يعد إختبار الأدلة الخاصة بالنقدية المحصلة التالية إجراءً بديلاً مفيداً جداً لأنه من المعقول إفتراض أن العميل لن يقوم بالدفع ما لم يكن هناك مبلغ مستحق. ومن جانب اخر، لاتحدد واقعة الدفع ماإذا كان هناك إلتزاما في تاريخ المصادقة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتم الحذر عند مقارنة كل عملية مالية للمبيعات لم يتم تحصيلها مع دليل تحصيلها كإختبار للخلاف أو عدم الإتفاق حول الفواتير الفردية المستحقة.

فواتير البيع المزدوجة. تعد هذه الفواتير مفيدة في التحقيق من الإصدار الفعلي لفاتورة البيع والتاريخ الفعلي لإعداد الفاتورة.

مستندات الشحن. تعد هذه المستندات أمراً هاماً لتحديد ما إذا كان الشحن قد تم فعلاً ولإختبار الفاصل الزمني.

المراسلات مع العميل. عادة ما لايكون المراجع بحاجة لفحص المراسلات كجزء من الإجراءات البديلة، ولكن يمكن إستخدام المراسلات للتعرف على المستحقات المتنازع عليها أو التي تكون محل شك والتي لايمكن إكتشافها بأى وسيلة أخرى.

ويتوقف مدى وطبيعة الإجراءات البديلة بصفة أساسية على: الأهمية النسبية لعدد المصادقات التي لم يتم الإستجابة فيها، أنواع التحريفات التي يتم إكتشافها في المصادقات التي تم إستلام الرد عنها، النقدية المحصلة التالية من المصادقات التي لم يتم الإستجابة فيها، وإستنتاجات المراجع عن الرقابة الداخلية. وعادة ما يكون من المرغوب فيه ان يتم المحاسبة عن كافة الأرصدة التي لم يتم المصادقة عنها من خلال الإجراءات البديلة حتى إذا كانت ذات قيم صغيرة، كوسيلة للتعميم المناسب من العينة إلى المجتمع. ويوجد منهج اخر مقبول يتمثل في إفتراض أن كافة المصادقات التي لم يتم إستلام الرد عنها يوجد بها زيادة في القيمة بمعدل ١٠٠٪.

الغش في الدفاتر

تم زيادة الدخل في شركة Regina التي تعمل في تصنيع المكانس الكهربائية من خلال عدم تسجيل مردودات المبيعات. ولم تكن قيمة المخالفات الخاصة بمردودات المبيعات تمكن الشركة من تحقيق الأرباح المخطط لها، لذلك قامت الشركة بإصدار ٢٠٠ فاتورة بيع مزيفة بإجمالي ٥,٤ مليون في نهاية السنة المالية في ٣٠ يونيو ١٩٨٨.

وعلى الرغم من أن المراجعين عادة ما يختبرون الفاصل الزمني للمبيعات ويقومون بمصادقة المدينين، ولكن كان تزييف المبيعات قد تم بمهارة شديدة. وتم إعداد الفواتير المزيفة بنفس القيم الخاصة بالعمليات المالية الموجودة للمبيعات، وتم إعدادها فقط لكبار المدينين الذين لايحتمل أن يقوموا بالإستجابة لطلبات مصادقة المدينين. وتأكد المدير المالي أن الفواتير التي تتضمن الغش لم يتم إرسالها إلى عملاء الشركة المعتادين وتم حذفها من الأرقام المتوافرة لدى أفراد قسم المحاسبة الذين لم يشتركوا في خطة تزييف الفواتير.

وفشلت الإجراءات البديلة في إكتشاف خطة تزييف الفواتير، ويرجع الاحتمال في ذلك إلى أن معظم الفواتير المزيفة تماثل فواتير بيع فعلية. ودافعت منشأة المراجعة عن نفسها بالقول «إذا كنت بارعاً جداً في تزوير الدفاتر، سيكون من المستحيل إكتشاف ذلك».

المصدر: 1- John A. Byrne, "How Don Sheelen Made a mess that Regina Couldn't clean up." Busi-nee week, February 12, 1990. pp. 46-50.

2- Michael C. knapp, Contemporary Auditing: Issues and Cases. west publishing, new york. pp. 79-85.

تحليل الفروق Aualysis of Differences

عندما يتم الحصول على ردود المدينين على طلبات المصادقة، يكون من الضروري تحديد أسباب الفروق التي تم التقرير عنها. وفي العديد من الحالات، يرجع السبب إلى الفروق الزمنية بين دفاتر العميل ودفاتر المدينين. ومن المهم التفريق بين الفروق والإستثناءات التي تمثل تحريفات في أرصدة المدينين. وفيما يلي عرض لأكثر أنواع الفروق التي يتم التقرير عنها انتشارا:

السداد تم فعلاً. تظهر الفروق التي يتم التقرير عنها بشكل أساسي عندما يقوم المدين بالسداد قبل تاريخ المصادقة، ولكن لم يتسلم العميل المبلغ في وقت يتم التسجيل فيه قبل تاريخ المصادقة. ويجب فحص هذه الحالة بعناية قبل تحديد إمكانية: وجود تحريف يخص الفاصل الزمني للنقدية المحصلة، وجود إختلاس مرحلي من أرصدة المدينين، أو وجود سرقة للنقدية.

عدم إستلام البضائع. تنتج هذه الفروق عادة لأن العميل قام بتسجيل المبيعات في تاريخ الشحن، ولأن المدين قد سجل الحيازة عند استلام البضاعة ويمثل الوقت الذي يتم فيه نقل البضائع بشكل متكرر السبب في الفروق التي يتم التقرير عنها في المصادقات. ويجب أن يتم فحص ذلك لتحديد إمكانية عدم إستلام المدين للبضائع على الإطلاق أو أن هناك تحريفا للفاصل الزمني في دفاتر العميل.

تم رد البضائع. قد ينتج عدم قيام العميل بالتسجيل في مذكرة الإئتمان بسبب الفروق الزمنية أو عدم التسجيل الملائم لمردودات ومسموحات المبيعات. ومثل بقية الفروق الأخرى يجب فحص ذلك.

الأخطاء الكتابية والقيم المتنازع عليها. تظهر الأنواع الأكثر إحتمالاً للفروق التي يتم التقرير عنها في دفاتر العميل عندما يذكر المدين انه: لايوجد خطأ في السعر الخاص بالبضاعة، يوجد تلف في البضائع، لم يتم إستلام الكمية المناسبة من البضائع، وهكذا. ويجب فحص هذه الفروق لتحديد مدى وجود خطأ من جانب العميل وماهى قيمة هذا الخطأ.

وفي معظم الحالات سيطلب المراجع من العميل أن يسوى الفرق وأن يقوم بالإتصال، إن كان ذلك ضرورياً، لحل أوجه عدم الإتفاق. ومن الطبيعي أن يتحقق المراجع بعناية من إستنتاجات العميل عن كل فرق جوهرى.

التوصل إلى الإستنتاجات Drawing Conclusions

عندما يتم تسوية كافة الفروق، بما في ذلك الفروق التي تم إكتشافها عند تنفيذ الإجراءات البديلة، سيكون من الضرورى إعادة تقييم الرقابة الداخلية. ويجب تحليل كل تحريف لدى العميل لتحديد ما إذا كان ذلك يتفق أو لا يتفق مع التقدير الأصلي لمستوى خطر الرقابة. فإذا كان هناك عدد كبير من التحريفات على نحو لايتفق مع تقدير خطر الرقابة، سيكون من الضروري تعديل التقدير وأخذ أثر التعديل في الإعتبار خلال المراجعة.

وسيكون من الضروري أيضاً أن يتم التعميم من العينة إلى إجمالي مجتمع المدينين. وحتى إذا كان مجموع التحريفات في العينة لا يؤثر بشكل معنوى على القوائم المالية، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره ما إذا كان هناك إحتمال لوجود تحريف معنوى في المجتمع وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية. ويمكن التوصل لهذه النتيجة عن طريق إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية أو الأسس غير الإحصائية. وسيتم مناقشة تصوير التحريفات بشكل أكثر في الفصل الرابع عشر بعدما تم ذلك سابقاً في الفصل الثامن.

ويجب أن يقوم المراجع دائما بتقييم الطبيعة النوعية للتحريفات التي يكتشفها في العينة بغض النظر عن القيمة النقدية للتحريفات المصورة. وحتى إذا كانت التحريف المصور أقل من التحريف المحتمل أو

المقبول لأرصدة المدينين، يمكن أن تمثل التحريفات المكتشفة في العينة عرضاً لمشكلة أكثر خطورة.

ويتمثل القرار النهائى عن المدينين والمبيعات في ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية من خلال: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، إجراءات الفاصل الزمني، المصادقة، وباقي الإختبارات الأساسية الأخرى لتبرير الإستنتاجات التي تم التوصل إليها عن صحة الرصيد الذي تم إدراجه في القوائم المالية.

حالة توضيحية - شركة Hillsburg Hardware - الجزء الثالث
Case Illustration - Hillsburg Hardware, part III

الهدف التعليمي ١٣-٦: تصميم إجراءات المراجعة لمراجعة المدينين بإستخدام قائمة تخطيط الأدلة كمؤشر

يعد هذا الجزء الثالث من الحالة العملية التوضيحية لشركة **Hillsburg Hardware** والتي تم تقديم الأجزاء الأولى لها في الفصلين الحادى عشر والثاني عشر، وتشمل تحديد إجراءات المراجعة الخاصة بالإختبارات التفصيلية للأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل. ويتضمن الجدول ١٣-٢ معلومات مقارنة عن ميزان المراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل بشركة Hillsburg Hardware. وتم إستخدام بعض المعلومات لتوضيح عدد من الإجراءات التحليلية في الجدول ١٣-٣. ولم يوضح أى نوع من الإجراءات التحليلية وجود تحريفات محتملة عدا نسبة مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل إلى المدينين. ويوجد في أسفل الجدول ١٣-٣ تعليق لتفسير التحريف المحتمل أو المقبول.

وقام المراجع Fran Moore بإعداد قائمة تخطيط الأدلة والتي يظهرها الشكل ١٣-٧ لمساعدة المراجع على تحديد مدى الإختبارات التفصيلية المخططة للأرصدة. ويتمثل مصدر كل صف فيما يلي:

التحديث التكنولوجي

حدد كل من Michael J. Fisher و John P. McAllister في مقال بدورية CPA Journal نوعان من تكنولوجيا المراجعة الحديثة:

* **النوع الأول** - التكنولوجيا التي يتم من خلالها تنفيذ الإجراءات الحالية بشكل تلقائي.
* **النوع الثاني** - التكنولوجيا التي تقدم مناهج جديدة إلى المراجعة.

وقدم المؤلفان أمثلة لكيفية إستخدام كل نوع من أنواع تكنولوجيا المراجعة الجديدة لتحسين الكفاءة في مراجعة المدينين.

إستخدامات النوع الأول من التكنولوجيا. استخدام أساليب المراجعة من خلال الحاسب الإلكتروني لتنفيذ بعض أجزاء عملية مصادقة المدينين على نحو تلقائى. **التوضيح:** إستخدام برنامج الحاسب الإلكتروني في: (١) قراءة الملف الرئيسي للمدينين لدى العميل، (٢) إختيار الحسابات للمصادقة عن طريق إستخدام معايير محددة، و (٣) إعداد المصادقات بإستخدام المعلومات بالملف الرئيسي.

إستخدامات النوع الثاني من التكنولوجيا. **التوضيح:** إستخدام نموذج الإنحدار المتعدد في التنبؤ برصيد المدينين في نهاية السنة المالية. ويتم مقارنة هذا التنبؤ مع الرصيد الفعلي في نهاية السنة المالية. فإذا كان الرصيد منطقياً، يمكن للمراجع أن يخفض أنواع الإختبارات التقليدية التي يتم تنفيذها في نهاية العام، بما في ذلك المصادقة.

ويعتقد المؤلفان أنه يمكن أن يحدث تخفيض جوهرى في التكلفة من خلال إستخدام أى نوع من أنواع تكنولوجيا المراجعة الحديثة. ولكن يجب أن يخطط المراجعون ويديروا التكنولوجيا بعناية حتى يمكن إستخدامها بشكل مناسب وكفء.

المصدر: Michael J. Fisher and John P. McAllister, "Enhancing Audit Efficiency with new Technologies", The CPA Journal, November 1993. pp. 58-59.

* **التحريف المحتمل أو المقبول**. تم وضع الحكم الأولى عن الأهمية النسبية بمبلغ ٣٧٠٠٠ (١٠٪ من الأرباح عن العمليات التشغيلية وقدرها ٣٦٩٠٠٠). وتم تخصيص مبلغ ٢٢٠٠٠ لمراجعة المدينين.

* **خطر المراجعة الممكن قبوله**. تم تقدير خطر المراجعة المكن قبوله على نحو مرتفع نظراً للحالة المالية الجيدة للشركة وإستقرارها المالي ووجود عدد قليل من مستخدمي القوائم المالية.

* **الخطر الطبيعي**. تم تقدير الخطر الطبيعي في مستوى منخفض لكافة الأهداف عدا القيمة القابلة للتحقق. وفي السنوات الماضية، كان هناك تسويات في المراجعة تتعلق بمخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل نتيجة إكتشاف تخفيض فيه.

* **خطر الرقابة**. يتم التوصل إلى خطر الرقابة المقدر للمبيعات والنقدية المحصلة من مصفوفة الرقابة للمبيعات والنقدية المحصلة، مع إجراء تعديل وفقاً لنتائج إختبارات الرقابة. وسبق عرض مصفوفتى خطر الرقابة للمبيعات والنقدية المحصلة في الشكلين ١١-٧ و١١-٨.

الجدول ١٣-٢

معلومات مقارنة عن شركة Hillsburg Hardware - دائرة المبيعات والتحصيل

	القيمة (بالآلاف)		
	٩٦/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١
المبيعات	٧٢١٦ دولار	٦٣٢١	٥٩٣٧
مردودات ومسموحات المبيعات	٦٢	٥٧	٥٠
إجمالي الهامش	١٩٩٢	١٧٣٨	١٦٢١
المدينون	١٠١٠	٨٩٨	٨٢٥
مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها	٦٢	٧٧	٦٩
مصروف الديون المعدومة	١٦٦	١٦٤	١٤٢
إجمالى الأصول المتداولة	٢٥٥٠	٢٢٣٩	٢٠٩٩
إجمالى الأصول	٣٠٦٧	٣٣٠١	٣٠٥٧
صافى الربح قبل الضرائب	٢٨٥	٤٣٦	٣٩٧
عدد حسابات المدينين	٢٥٨	٢٢١	٢٠٩
عدد حسابات المدينين التي يزيد رصيدها عن ٥٠٠ دولار	٣٧	٣٢	٣٠

وتتفق نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في الفصل الثانى عشر مع تقديرات خطر الرقابة بالفصل الحادى عشر عدا ما يتعلق بهدف القيمة القابلة للتحقق. حيث كان التقدير الأولى منخفضاً، ولكن أدت نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات إلى تغيير التقدير إلى مستوى مرتفع.

* **نتائج الإختبارات الأساسية للعمليات**. تم التوصل إلى النتائج من خلال الإختبارات الموضحة في الفصل الثاني عشر بالشكلين ١٢-٧ و١٢-٨. وكانت كافة النتائج مقبولة عدا ما يخص كل من هدفى القيمة القابلة للتحقق والفاصل الزمني للمبيعات.

* **الإجراءات التحليلية**. أنظر الجدول ١٣-٣.

* **خطر الإكتشاف المخطط وأدلة المراجعة المخططة**. يتم تحديد كل صف منهما لكل هدف بناء على الإستنتاجات في الصفوف الأخرى.

الجدول ١٣-٣

الإجراءات التحليلية شركة Hillsburg Hardware – دائرة المبيعات والتحصيل

	٩٦/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١
نسبة إجمالي الهامش	٢٧,٦٪	٢٧,٥٪	٢٧,٣٪
مردودات ومسموحات المبيعات/إجمالي المبيعات	٩٪	٩٪	٨٪
مصروف الدين المعدوم/صافي المبيعات	٢,٣٪	٢,٦٪	٢,٤٪
مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها/ المدينون	٦,١٪	٨,٦٪	٨,٤٪
عدد الأيام التي تظل فيها المستحقات دون تحصيل	٥٠,٨	٥١,٦	٥٠,٥
صافي المدينين/إجمالي الأصول المتداولة	٣٧,٢٪	٣٦,٧٪	٣٦٪

التعليق: إنخفضت النسبة المئوية للمخصص من أرصدة المدينين من ٨,٤٪ إلى ٦,١٪. لايبرر عدد الأيام التي تظل فيها المستحقات دون تحصيل والظروف الإقتصادية هذا التغيير. يتوقع وجود تحريف ممكن قدره ٢٣٠٠٠ دولار (١٠١٠٠٠٠ × ٠٨٤, - ٠٦١,) والذي يزيد عن التحريف المحتمل.

ويظهر الجدول ١٣-٤ برنامج المراجعة للإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين وفقاً للأهداف وأيضا لمخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها. ويعكس برنامج المراجعة الإستنتاجات عن أدلة المراجعة المخططة في قائمة تخطيط الادلة بالشكل ١٣-٧. ويظهر الجدول ١٣-٥ نمط الأداء لبرنامج المراجعة. وتتماثل إجراءات المراجعة مع تلك الواردة في الجدول ١٣-٤ عدا الإجراء الثاني الذي يتعلق بالإجراء التحليلي. ويعكس الرقم داخل الأقواس نقطة الرجوع المتقاطعة بين الجدولين.

الشكل ١٣-٧

قائمة تخطيط الأدلة لتحديد الإختبارات التفصيلية لأرصدة شركة Hillsburg Hardware - 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	متوسط	منخفض	منخفض
خطر الرقابة - المبيعات	منخفض	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الرقابة - النقدية المحصلة	متوسط	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الرقابة - أنواع الرقابة الإضافية	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	منخفض	منخفض
الإختبارات الأساسية للعمليات - المبيعات	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإختبارات الأساسية للعمليات - النقدية المحلصة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإجراءات التحليلية	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية للأرصدة	مرتفع	متوسط	مرتفع	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض

الجدول ١٣-٤
أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وبرنامج المراجعة بشركة Hillsburg Hardware - دائرة المبيعات والتحصيل (نمط التصميم)

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجـــــراء المراجعـــــة
إتفاق رصيد المدينين في ميزان المراجعة الزمني مع القيمة المرتبطة به في الملف الرئيسي، وتم تجميع الإجمالي على نحو صحيح مع إتفاق ذلك مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	• تتبع ١٠ حسابات من ميزان المراجعة إلى الحسابات بالملف الرئيسي (٦) • جمع صفحتان من ميزان المراجعة، وإجمالي كافة الصفحات (٧) • تتبع الرصيد إلى الأستاذ العام. (٨)
وجود أرصدة المدينين المدرجة بميزان المراجعة الزمني (الوجود)	• مصادقة المدينين بإستخدام المصادقات الإيجابية. مصادقة كافة الحسابات التي تزيد عن ٥٠٠٠ دولار وإستخدام المعاينة غير الإحصائية لبقية الحسابات. (١٠) • تنفيذ إجراءات بديلة لكافة المصادقات التي لم يتم تسلم الردود عنها في الطلب الأول أو في الطلب الثاني. (١١) • فحص ميزان المراجعة للمدينين للتعرف على المستحقات الكبيرة وغير العادية. (١)
تم إدراج أرصدة المدينين الفعلية في ميزان المراجعة الزمني (الإكتمال)	• تتبع ٥ حسابات من الملف الرئيسي للمدينين إلى الرصيد بميزان المراجعة الزمني. (٩)
تم إدراج أرصدة المدينين في ميزان المراجعة على نحو دقيق (الدقة)	• مصادقة المدينين بإستخدام المصادقات الإيجابية. مصادقة كافة الحسابات التي تزيد عن ٥٠٠٠ دولار وإستخدام المعاينة غير الإحصائية لبقية الحسابات. (١٠) • تنفيذ إجراءات بديلة لكافة المصادقات التي لم يتم تسلم الردود عنها في الطلب الأول أو في الطلب الثاني. (١١) • فحص ميزان المراجعة للمدينين للتعرف على المستحقات الكبيرة وغير العادية. (١)
تم تبويب أرصدة المدينين المذكورة بميزان المراجعة الزمني على نحو ملائم (التبويب)	• فحص المستحقات المدرجة فى ميزان المراجعة الزمني للتعرف على أوراق القبض والمستحقات من الأطراف المرتبطة (٣). • الإستفسار من الإدارة عما إذا كان هناك أوراق قبض تخص الأطراف المرتبطة أو ما إذا كان هناك مستحقات طويلة الأجل قد تم إدراجها فى ميزان المراجعة (٤)

تم تسجيل العمليات المالية في دورة المبيعات والتحصيل في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني)	• إختيار العمليات المالية الأربعين الأخيرة للمبيعات من يومية مبيعات السنة الحالية والعمليات المالية الأربعين الأولى من السنة التالية وتتبع كل منها إلى مستندات الشحن المرتبطة، وفحص تاريخ الشحن الفعلي والتسجيل الصحيح . (١٤) • فحص مردودات ومسموحات المبيعات ذات الحجم الكبير بعد تاريخ إعداد الميزانية لتحديد ما إذا كان يجب تضمينها في الفترة الحالية. (١٥)
تم إدراج أرصدة المدينين بالقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق)	• تتبع ١٠ حسابات من الجدول الزمني إلى الملف الرئيسي للمدينين لإختبار المدى الزمني الصحيح في ميزان المراجعة. (٦) • جمع الأعمدة الزمنية في ميزان المراجعة وإجمالي الصفحات. (٧) • الجمع العكسي للأعمدة الزمنية. (٧) • إجراء مناقشة مع مدير الإئتمان حول إحتمال تحصيل الحسابات القديمة. فحص النقدية المحصلة التالية وملف الإئتمان لكافة الحسابات التي يزيد تاريخ إستحقاقها عن ٩٠ يوم وتقييم ما إذا كانت المستحقات قابلة للتحصيل. (١٢) • تقييم مدى كفاية المخصص بعد تنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى التي تتعلق بإمكانية تحصيل المستحقات. (١٣)
يوجد للعميل حقوق على المستحقات في ميزان المراجعة (الحقوق)	• فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على أية إشارة عن رهن أو تحويل أرصدة المدينين إلى وكيل تجارى. (٥) • الإستفسار من الإدارة عما إذا كان قد تم رهن أية مستحقات أو تحويل أية مستحقات لوكيل تجارى. (٥)
تم عرض والإفصاح عن الحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل والمعلومات المرتبطة بها على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	• فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على أية إشارة عن رهن أو تحويل أرصدة المدينين إلى وكيل تجارى. (٥) • الإستفسار من الإدارة عما إذا كان قد تم رهن أية مستحقات أو تحويل أية مستحقات لوكيل تجارى. (٥)

ملحوظة: تم تلخيص الإجراءات في صورة نمط أداء بالجدول ١٣-٥. تشير الأرقام داخل الأقواس بعد الإجراءات إلى العناصر المذكورة في الجدول ١٣-٥.

الجدول ١٣-٥

برنامج مراجعة الإختبارات التفصيلية للأرصدة بشركة Hillsburg Hardware - دائرة المبيعات والتحصيل (نمط الأداء)

١ - فحص المستحقات الكبيرة وغير العادية في ميزان المراجعة الخاص بالمدينين.
٢- إجراد العلميات الحسابية للإجراءات التحليلية المذكورة في أوراق العمل المرحلة (لم يتم تضمينها) ومتابعة أية تغيرات جوهرية عن السنوات السابقة.
٣ - فحص المستحقات المدرجة في ميزان المراجعة الزمني للتعرف على أوراق القبض والمستحقات من الأطراف المرتبطة.
٤ - الإستفسار من الإدارة عما إذا كان هناك أوراق قبض تخص الأطراف المرتبطة أو ما إذا كان هناك مستحقات طويلة الأجل قد تم إدراجها في ميزان المراجعة.
٥- فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والإستفسار من الإدارة لتحديد ما إذا كان هناك رهن أو تحويل لأرصدة المدينين إلي وكيل تجارى.
٦ - تتبع ١٠ حسابات من ميزان المراجعة إلى الملف الرئيسي للمدينين للتعرف على المدى الزمني والرصيد.
٧ - جمع صفحتين من ميزان المراجعة لحساب الأعمدة الزمنية والرصيد وإجمالي الصفحات والجمع العكسي للمدى الزمني.
٨ - تتبع الرصيد إلى الإستاذ العام.
٩ - تتبع ٥ سنوات من الملف الرئيسي للمدينين إلى ميزان المراجعة الزمني.
١٠- مصادقة المدينين بإستخدام المصادقات الإيجابية، ومصادقة كافة الحسابات التي تزيد عن ٥٠٠٠ دولار وإستخدام المعاينة غير الإحصائية لبقية الأرصدة.
١١- تنفيذ إجراءات بديلة لكافة المصادقات التي لم يتم تسلم الرد عنها في الطلب الأول أو في الطلب الثاني.
١٢- إجراء مناقشة مع مدير الإئتمان حول إحتمال تحصيل الحسابات القديمة. فحص النقدية المحصلة التالية وملف الإئتمان لكافة الحسابات التي يزيد تاريخ إستحقاقها عن ٩٠ يوم وتقييم ما إذا كانت المستحقات قابلة للتحصيل.
١٣- تقييم مدى كفاية المخصص بعد تنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى التي تتعلق بإمكانية تحصيل المستحقات.
١٤- إختيار العمليات المالية الأربعين الأخيرة للمبيعات من يومية مبيعات السنة الحالية والعمليات المالية الأربعين الأولى من السنة التالية وتتبع كل منها إلى المستندات المرتبطة، وفحص تاريخ الشحن الفعلي والتسجيل الصحيح.
١٥- فحص مردودات ومسموحات المبيعات ذات الحجم الكبير بعد تاريخ إعداد الميزانية لتحديد ما إذا كان يجب تضمينها في الفترة الحالية.

المصطلحات الأساسية

أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين Accounts receivable balance - related audit objective. أهداف المراجعة التسع المحددة التي يستخدمها المراجع في تحديد أدلة المراجعة المناسبة لرصيد المدينين.

ميزان المراجعة الزمني Aged trial balance. قائمة بالأرصدة في الملف الرئيسي للمدينين في تاريخ إعداد الميزانية بعد تقسيمها طبقاً للفترة الزمنية المستغرقة بين تاريخ البيع وتاريخ إعداد الميزانية.

الإجراءات البديلة Alternative Procedures. متابعة من المراجع للمصادقات الإيجابية التي لم يتم تسلم الرد عنها من قبل المدين مع إستخدام أدلة موثقة لتحديد ما إذا كانت المستحقات المسجلة موجودة فعلاً وقابلة للتحصيل.

شكل المصادقة الخالي Blank Confirmation form. خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب فيه كتابة رقم الرصيد الخاص بالحساب المدين، يعد أحد صور المصادقة الإيجابية.

تحريفات الفاصل الزمني Cutoff misstatements. التحريفات التي تقع كنتيجة لتسجيل العمليات المالية التي تخص الفترة الحالية في الفترة التالية، أو نتيجة تسجيل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية بالفترة الحالية.

قائمة تخطيط الأدلة Evidence Planning worksheet. ورقة عمل تستخدم لمساعدة المراجع على تحديد ما إذا كان سيتم تنفيذ أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة على نحو منخفض، متوسط أو مرتفع لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة.

المصادقة السلبية Negative Confirmation. خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب منه فيه أن يتم الرد فقط في حالة وجود إختلاف مع قيمة الرصيد المذكورة في الخطاب.

المصادقة الموجبة Positive Confirmation. خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب منه فيه أن يوضح بشكل مباشر في الخطاب ما إذا كان الرصيد المذكور صحيح أم لا. وفي حالة عدم صحة الرصيد يطلب منه تحديد القيمة الصحيحة.

القيمة القابلة للتحقق للمدينين Relizable Value of accounts Recrivable. قيمة الأرصدة المستحقة من المدينين التي سيتم تحصيلها في النهاية.

الفرق الزمني عند مصادقة المدينين Timing difference in an accounts receivable carfirmation. فرق يقوم المدين بالتقرير عنه ويمكن تحديد بسبب وجود فرق زمني بين دفاتر العميل ودفاتر المدين وبالتالى لايمثل تحريفا.

أسئلة للمراجعة

١٣-١ (الهدف ١٣-١) : فرق بين الإختبارات التفصيلية للأرصدة، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل. أشرح كيف تؤثر إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

١٣-٢ (الهدف ١٣-١) : عبر المراجع Cynthia roberts عن وجهة النظر التالية «لا أؤمن بتنفيذ إختارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليت في دائرة المبيعات والتحصيل. وكبديل لذلك أقوم بإرسال المصادقات السلبية في كل عملية مراجعة في تاريخ فترى. فإذا وجدت قدرا من التحريفات، أقوم بتحليلها للتعرف على الأسباب. فإذا كانت الرقابة الداخلية غير ملائمة، أقوم بإرسال مصادقات إيجابية في نهاية العام لتقييم قيمة التحريفات. فإذا نتج عن المصادقات السلبية حد أدنى من التحريفات، وغالباً مايحدث ذلك، يتم إكتشاف أن الرقابة الداخلية فعالة بدون الحاجة إلى أداء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، مع أداء متطلبات المصادقة للمعهد الأمريكي للمحاسبين على نحو مرض في نفس الوقت. وفي رأي فإن أفضل إختبار للرقابة الداخلية يتمثل في السؤال المباشر للطرف الثالث» قيم هذا الرأى للمراجع.

١٣-٣ (الهدف ١٣-٣) : أذكر ٥ صور للإجراءات التحليلية في دائرة المبيعات والتحصيل. وفي كل إختبار منها صف التحريف الذي يمكن التعرف عليه.

١٣-٤ (الهدفين ١٣-٢ و١٣-٤): عرف أهداف المراجعة التسع المرتبطة برصيد المدينين، وأذكر إجراد واحد للمراجعة لكل هدف منها.

١٣-٥ (الهدفين ١٣-٢، ١٣-٤): ماهى الأهداف التي يمكن تحقيقها جزئياً من خلال إرسال المصادقات إلى المدينين من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة برصيد المدينين.

١٣-٦ (الهدف ١٣-٤): أذكر الغرض من جمع العمود الإجمالي في ميزان المراجعة الخاص بالعميل، تتبع أسماء والقيم الفردية للمدينين الى الملف الرئيسي للمدينين، وتتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام. هل من الضرورى أن يتم تتبع كل قيمة إلى الملف الرئيسي؟ لماذا؟

١٣-٧ (الهدف ١٣-٤): فرق بين إختبارات الدقة لإجمالي المدينين وإختبارات القيمة القابلة للتحقق للمدينين.

١٣-٨ (الهدف ١٣-٤): أشرح لماذا تتفق أو تختلف مع العبارة التالية: «يكون من المهم في معظم عمليات المراجعة أن يتم إختبار الفاصل الزمني للمبيعات عن النقدية المحصلة»، صف كيف تقوم بتنفيذ كل نوع من الإختبارين بإفتراض وجود مستندات سابقة الترقيم.

١٣-٩ (الهدف ١٣-٥): قيم العبارة التالية: «في العديد من حالات المراجعة التي يكون فيها لرصيد المدينين أهمية نسبية، يعد متطلب مصادقة أرصدة المدينين مضيعة للوقت ولن يتم تنفيذها من قبل مراجع كفء إذا لم تكن من متطلبات المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. فعندما تكون الرقابة الداخلية ممتازة مع وجود عدد كبير من الأرصدة الصغيرة الحجم لمدينين ليس لديهم معرفة بوظيفة المصادقة، سيكون تنفيذ المصادقة إجراءً لا معنى له. وتشمل الأمثلة شركات الخدمات ومتاجر التجزئة. وفي هذه المواقف، تعد إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات أكثر فعالية عن المصادقات».

١٣-١٠ (الهدف ١٣-٥): فرق بين المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية واذكر الحالات التي يتم فيها إستخدام كل منهما. لماذا تقوم منشآت المحاسبة عادة بإستخدام المصادقات السلبية والإيجابية في نفس عملية المراجعة الواحدة؟

١٣-١١ (الهدف ١٣-٥): في ظل أية ظروف يكون من المقبول مصادقة المدينين قبل تاريخ إعداد الميزانية؟

١٣-١٢ (الهدف ١٣-٥): أذكر العوامل الأكثر أهمية التي تؤثر على حجم العينة عند مصادقة المدينين.

١٣-١٣ (الهدف ١٣-٥): من النقاط التي ظهرت في الفصل الثاني عشر ضرورة أن يتم التوصل إلى عينة تمثل المجتمع. كيف يمكن استخدام هذا المفهوم مع ماورد في هذا الفصل من أنه يجب التأكيد على مصادقة الأرصدة الكبيرة والقديمة، نظراً لأنه يوجد احتمال أكبر لوقوع تحريفات بهذه الأرصدة.

١٣-١٤ (الهدف ١٣-٥): عرف ما هو المقصود «بالإجراء البديل» وأشرح الغرض منها. ما هو الإجراء البديل الذي يمكن الاعتماد عليه بشكل أكبر؟ لماذا؟

١٣-١٥ (الهدف ١٣-٥): أشرح لماذا يعد تحليل الفروق أمراً هاماً عند مصادقة المدينين، حتى إذا لم يكن للتحريفات بالعينة أهمية نسبية.

١٣-١٦ (الهدف ١٣-٥): أذكر ثلاثة أنواع من الفروق التي قد يتم ملاحظتها عند مصادقة المدينين ولاتشكل تحريفات. وأذكر إجراء للمراجعة في كل منها حتى يمكن التحقق من الفرق.

١٣-١٧ (الهدف ١٣-١): ماهى العلاقة بين كل مما يلى في دائرة المبيعات والتحصيل: خرائط التدفق، خطر الرقابة المقدر، إختبارات الرقابة، والإختبارات التفصيلية للأرصدة؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٣-١٨ (الهدف ١٣-٣): تتعلق الأسئلة التالية بإستخدام الإجراءات التحليلية في دائرة المبيعات والتحصيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ - إتضح للمراجع المستقل كنتيجة لإستخدام الإجراءات التحليلية وجود إنخفاض في نسبة مجمل الربح من ٣٠٪ في السنة السابقة إلى ٢٠٪ في السنة الحالية. يجب على المراجع أن يقوم بـ:

(١) إصدار رأى مقيد في ضوء عدم قدرة شركة العميل على الإستمرار.

(٢) تقييم أداء الإدارة الذي سبب وقوع مثل هذا الإنخفاض.

(٣) طلب الإفصاح في الملحوظة المرفقة بالقوائم المالية.

(٤) يأخذ في الاعتبار إمكانية وجود تحريف بالقوائم المالية.

ب- عندما يحدد المراجع وجود زيادة في رصيد المدين طبقاً لبطء التحصيل في بيئة تتسم بالتحفظ في سداد الأموال المستحقة، من المحتمل أن يقوم المراجع بـ:

(١) زيادة الرصيد بالمخصص لحساب الدين المعدوم.

(٢) فحص العواقب الخاصة بالإستمرار.

(٣) فحص سياسة الإئتمان والتحصيل.

(٤) توسيع الإختبارات للتعرف على إمكانية التحصيل.

حـ - عند قيامه بفحص النسب المالية الرئيسية، لاحظ المراجع أن رصيد المدينين لدى Pyzi كان يعادل ٣٠ يوماً من المبيعات في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، و٤٥ يوماً من المبيعات في ديسمبر ١٩٩٧. وبإفتراض عدم وجود تغيرات في الظروف الإقتصادية، العملاء، أو حجم البيع، يمكن أن يكون سبب التغير الأكثر إحتمالاً هو:

(١) وجود زيادة بمعدل ثابت في المبيعات عام ١٩٩٧.
(٢) وجود تخفيف في سياسات الإئتمان عام ١٩٩٧.
(٣) وجود إنخفاض أرصدة المدينين الخاصة بالمبيعات عام ١٩٩٧.
(٤) وجود إنخفاض بمعدل ثابت في المبيعات عام ١٩٩٧.

١٣-١٩ (الهدف ١٣-٦): تتعلق الأسئلة التالية بمصادقة المدينين. أختر الإجابة الأمثل:

أ - عند مراجعة شركة Beke Supply للسنة المالية المنتهية في ٣١ أغسطس ١٩٩٦. أرسل المراجع مصادقات بالبريد إلى ثلاث مجموعات من المدينين على النحو التالي:

رقم المجموعة	نوع العميل	نوع المصادقة
١ -	تجار الجملة	إيجابية
٢ -	تجار التجزئة الحاليون	سلبية
٣-	تجار التجزئة الذين كان يتم التعامل معهم فى الماضى	إيجابية

وتنوعت معدلات الإستجابة من كل مجموعة من ١٠٪ إلى ٩٠٪، ومن المحتمل أكثر أن تكون نسب الإستجابة على النحو التالي:

(١) ٩٠٪ للمجموعة (١)، ٥٠٪ للمجموعة (٢)، ١٠٪ للمجموعة (٣).
(٢) ٩٠٪ للمجموعة (١)، ١٠٪ للمجموعة (٢)، ٥٠٪ للمجموعة (٣).
(٣) ٥٠٪ للمجموعة (١)، ٩٠٪ للمجموعة (٢)، ١٠٪ للمجموعة (٣).
(٤) ١٠٪ للمجموعة (١)، ٥٠٪ للمجموعة (٢)، ٩٠٪ للمجموعة (٣).

ب - يعد الشكل السلبي لطلب مصادقة المدينين أمراً مفيداً في معظم الأحوال عدا الحالة التي يكون فيها:

(١) عدم فعالية الرقابة الداخلية على أرصدة المدينين المستحقة.
(٢) وجود عدد كبير من الأرصدة الصغرى.
(٣) يوجد لدى المراجع ما يجعله يعتقد أن الأشخاص الذين يتسلمون المصادقات لن يعيروها إهتمامهم.
(٤) الكبر النسبي لأرصدة الحسابات الفردية.

حـ - ما الذي يشكل مما يلي وجهة النظر الأفضل المعارضة لإستخدام المصادقات السلبية إلى المدينين؟

(١) إرتفاع التكلفة الخاصة بالإستجابة الواحدة بشكل كبير.
(٢) عدم وجود وسيلة لمعرفة ما إذا كان الشخص المستهدف قد تسلمها فعلاً.
(٣) إحتمال شعور الشخص الذي يتسلم المصادقة أنه طلب لطيف لسداد الدين المستحق عليه.

(٤) الإستنتاج الذي يتم التوصل إليه بأن عدم تسلم إستجابة يعنى صحة الرصيد قد لايكون صحيحاً.
(٥) إن استلام مصادقة إيجابية من المدينين دون وجود إشارة لوقوع استثناءات يدل على:

(١) إمكانية تحصيل الرصيد المدين.
(٢) دقة الرصيد المدين.
(٣) دقة المدى الزمني للرصيد المدين.
(٤) دقة مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٣-٢٠ (الأهداف ١٣-٢ و١٣-٤): فيما يلي عدد من الإختبارات التفصيلية عند مراجعة المدينين:

١- الحصول على قائمة بميزان المراجعة الزمني، جمع القائمة وتتبع الإجمالي إلىّ الأستاذ العام.

٢- تتبع ٣٥ حساب من الملف الرئيسي للمدينين للتعرف على الأسم، القيمة والفئات الزمنية.

٣- فحص وتوثيق النقدية المحصلة لأرصدة المدينين في العشرين يوماً التالية لتاريخ إنتهاء المراجعة.

٤ - إجراء مصادقة ايجابية لـ ٢٥ حساب ومصادقة سلبية لـ ٦٥ حساب من حسابات المدينين.

٥ - تنفيذ إجراءات بديلة في الحسابات التي يتم إستلام ردود لطلبات المصادقة المرسلة لأصحابها عن طريق فحص توثيق النقدية المحصلة التالية وتقارير الشحن أو فواتير البيع.

٦ - إختبار الفاصل الزمني للمبيعات من خلال تتبع القيود في يومية المبيعات قبل ١٥ يوم وبعد ١٥ يوم من تاريخ إنتهاء المراجعة إلى مستندات الشحن إذا كانت متاحة و / إلى فواتير البيع.

٧ - تحديد والإفصاح عن: رهن، خصم، بيع، تخصيص حسابات للمدينين، أو ضمان الحسابات بواسطة الاخرين.

٨ - تقييم الأهمية النسبية للأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة الزمني.

المطلوب

عرف في كل إجراء من إجراءات المراجعة هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة الذي يتم تحقيقه على نحو جزئي أو بشكل كامل.

١٣-٢١ (الهدفين ١٣-٢ و١٣-٤) : عادة ما يتم إكتشاف التحريفات التالية في أرصدة الحسابات بدائرة المبيعات والتحصيل:

١- تسجيل النقدية المحصلة من المدينين بالفترة التالية كمتحصلات في الفترة الحالية.

٢ - عدم ملائمة مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها في ضوء فشل العميل في أخذ ظروف الكساد الإقتصادى في الإعتبار عند تكوين المخصص.

٣- وجود نزاعات مع عديد من المدينين في ضوء ادعائتهم بوجود عيوب بالبضاعة المباعة لهم.

٤- عدم الإفصاح عن رهن أرصدة للمدينين إلى البنك للحصول على قرض بالقوائم المالية.

٥ - تم رد البضاعة المشحونة والمدرجة في مبيعات الفترة الحالية في الفترة التالية.

٦ – عدم إدراج عدد من أرصدة المدينين في الملف الرئيسي بالمدينين في ميزان المراجعة الزمني.

٧ – إدراج رصيد أحد المدينين بالملف الرئيسي للمدينين مرتين في ميزان المراجعة الزمني.

٨ – إدراج الفائدة على أوراق القبض طويلة الأجل من الشركات التابعة ضمن أرصدة المدينين.

٩ – عدم تساوى إجمالي ميزان المراجعة مع القيمة بدفتر الأستاذ العام.

المطلوب

أ – عرف في كل تحريف هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة الذي يتناسب معه.

ب– أذكر لكل تحريف نوع الرقابة الداخلية الذي يجب أن يتم إستخدامه لمنع وقوعه.

حـ – أذكر لكل تحريف إجراءً واحداً للمراجعة من الإختبارات التفصيلية للأرصدة يمكن للمراجع إستخدامه لإكتشاف التحريف.

١٣–٢٢ (الهدفين ١٣–٢ و١٣–٤): فيما يلي إجراءات للمراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل:

١– فحص عينة من مستندات الشحن لتحديد ما إذا كان قد تم إدراج رقم فاتورة البيع في كل منها.

٢ – إجراد مناقشة مع مدير المبيعات لتحديد ما إذا كان قد تم منح مسموحات المبيعات بعد تاريخ إعداد الميزانية وهى تتعلق بالفترة الحالية.

٣– جمع الأعمدة في ميزان المراجعة الزمني ومقارنة الإجمالي مع الأستاذ العام.

٤ – ملاحظة ما إذا كان المدير المالي قد قام بإجراء مقارنة مستقلة للإجمالي بالأستاذ العام مع ميزان المراجعة الخاص بالمدينين.

٥ – في شهر مايو، تم عد الرقم التقريبي لمستندات الشحن المحفوظة بإدارة الشحن، ومقارنة الإجمالي مع العمليات المالية للمبيعات في يومية المبيعات.

٦ – مقارنة التاريخ في عينة من مستندات الشحن طوال السنة مع فواتير البيع المزدوجة المرتبطة والملف الرئيسي للمدينين.

٧ – فحص عينة من أوامر الشراء وملاحظة ما إذا كان قد تم تدوين التصريح بالإئتمان لكل منها.

٨ – إرسال خطابات بشكل مباشر إلى المدينين السابقين الذين تم شطب حساباتهم لإعتبارها غير قابلة للتحصيل لتحديد ما إذا كان قد تم تحصيل أى حساب منها فعلاً.

٩ – فحص الملف الرئيسى للمدينين لملاحظة ما إذا كان كل رصيد من أرصدة المدينين قد تم التأشير عليه بحرف «ع» للمدين العادى، بحرف «ف» للفائدة المحملة على الرصيد المستحق، وحرف «ح» للأرصدة الخاصة بالأطراف المرتبطة.

١٠– مقارنة التاريخ في عينة من مستندات الشحن لعدة أيام تسبق وتلى تاريخ إعداد الميزانية مع التاريخ في العمليات المالية المرتبطة بيومية المبيعات.

١١– حساب النسبة المالية لمخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها مقسوماً على المدينين ومقارنتها مع السنوات السابق.

١٢– فحص عينة من عمليات الإئتمان غير النقدية في الملف الرئيسي للمدينين لتحديد ما إذا كان المراجع الداخلي قد وقع على كل منها بما يشير إلى إتمام التحقق الداخلي.

المطلوب

أ – عرف نوع دليل المراجعة الذي يمكن تطبيقه لكل إجراء مما سبق.

ب – لكل إجراء، ما هو النوع الذي ينتمى إليه مما يلي:

(١) إختبار للرقابة. (٢) إختبار أساس للعمليات.

(٣) إجراء تحليلي. (٤) إختبار تفصيلي للأرصدة.

حـ – لكل إجراء تم تعريفه كإختبار للرقابة أو إختبار أساسي للعمليات، ما هو هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي يمكن تحقيقه أو التي يمكن تحقيقها؟

د – لكل إجراء تم تعريفه كإختبار تفصيلي للأرصدة، ماهو هدف المراجعة أو أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي يمكن تحقيقها؟

١٣– ٢٣ (الهدفين ١٣ – ٢و ١٣–٤) : فيما يلى أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة، الإختبارات التفصيلية السبع لأرصدة المدينين، والإختبارات السبع من إختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية للعمليات المالية في دورة المبيعات والتحصيل:

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

– الإرتباط بين التفصيلات.
– الوجود.
– الإكتمال.
– الدقة.
– التبويب.
– الفاصل الزمني.
– القيمة القابلة للتحقق.
– الحقوق.
– العرض والإفصاح.

إجراءات المراجعة الخاصة بالإختبارات التفصيلية للأرصدة، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات:

١ – مصادقة المدينين.
٢ – فحص مردودات المبيعات بعد تاريخ الميزانية لتحديد ما يخص الفترة الحالية منها.
٣ – مقارنة التواريخ في مستندات الشحن ويومية المبيعات خلال السنة.
٤ – تنفيذ الإجراءات البديلة للمصادقات التي لم يرد إستجابة عنها.
٥ – فحص العمليات المالية للمبيعات الخاصة بالأطراف المرتبطة والموظفين والتي تم تسجيلها كمبيعات عادية.
٦ – فحص فواتير البيع المزدوجة لمبيعات بضاعة الأمانة وعمليات الشحن الاخرى التي لاتخص الشركة.
٧ – تتبع عينة من الحسابات من الملف الرئيسي إلى ميزان المراجعة الزمني.
٨ – تتبع العمليات المالية للمبيعات المسجلة إلى مستندات الشحن لتحديد مدى وجود المستندات.

٩ – إختبار القوائم المالية لتحديد مدى ملائمة عرض المستحقات من الأطراف المرتبطة وأوراق القبض والمستحقات المرهونة.

١٠– فحص التوقيعات على فواتير البيع المزدوجة للتعرف على مدى وجود تحقق داخلي لعمليات الضرب والجمع.

١١– تتبع عينة من مستندات الشحن إلى القيود المرتبطة لفواتير البيع في يومية المبيعات.

١٢– مقارنة القيم والتواريخ في ميزان المراجعة الزمني والملف الرئيسي للمدينين.

١٣– التتبع من يومية المبيعات الى الملف الرئيسي للمدينين للتأكد من تماثل المعلومات.

١٤– الاستفسار من الإدارة عما إذا كانت اوراق القبض المستحقة من الأطراف المرتبطة قد تم إدراجها، ضمن المستحقات عن التجارة.

المطلوب

أ – حدد كل إجراء يمثل إختبارا تفصيليا للأرصدة، وكل اجراء يمثل إختباراً للرقابة وكل إجراء يمثل اختباراً أساسياً للعمليات.

ب – حدد اختباراً واحداً لكل من الإختبارات التفصيلية للأرصدة، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات يتم من خلالها التحقق الجزئى لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. (لايتم إستخدام اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للعرض والإفصاح). ويجب أن يتم إستخدام كل إجراء لمرة واحدة فقط.

١٣–٢٤ (الهدف ١٣–١٤): تقوم شركة Niosoki ببيع أجزاء السيارات الجديدة إلي المتعاملين الأجانب في مجال السيارات. وتتطلب سياسة الشركة إستخدام مستندات شحن سابقة الترقيم يتم إصدار كل مستند منها في كل عملية بيع. وفي وقت النقل أو الشحن، يقوم مسجل الشحن بكتابة التاريخ على مستند الشحن. وتمت عملية الشحن الأخيرة في السنة المالية المنتهية في ٣١ أغسطس ١٩٩٧ عن طريق استخدام مستند الشحن رقم ٢١٦٧. ويتم إعداد الفواتير عن الشحن بالترتيب الذي يتسلم فيه مسجل إعداد الفواتير مستندات الشحن.

وتم إعداد الفواتير الخاصة بالبيع من خلال مستندات الشحن في نهاية أغسطس وبداية سبتمبر على النحو التالي:

رقم مستند الشحن	رقم فاتورة البيع
٢١٦٣	٤٣٢٢
٢١٦٤	٤٣٢٦
٢١٦٥	٤٣٢٧
٢١٦٦	٤٣٣٠
٢١٦٧	٤٣٣١
٢١٦٨	٤٣٢٨
٢١٦٩	٤٣٢٩
٢١٧٠	٤٣٣٣
٢١٧١	٤٣٣٥
٢١٧٢	٤٣٣٤

وفيما يلى معلومات من يومية المبيعات بأغسطس وسبتمبر:

يومية المبيعات - أغسطس ١٩٩٧

اليوم من الشهر	رقم فاتورة البيع	قيمة المبيعات
٣٠	٤٣٢٦	٧٢٦,١١ دولار
٣٠	٤٣٢٩	١٩١٤,٣
٣١	٤٣٢٧	٤١٩,٨٣
٣١	٤٣٢٨	٦٢٠,٢٢
٣١	٤٣٣٠	٤٧,٧٤

يومية المبيعات - سبتمبر ١٩٩٧

اليوم من الشهر	رقم فاتورة البيع	قيمة المبيعات
١	٤٣٣٢	٢٦٤١,٣١ دولار
١	٤٣٣١	١٠٦,٣٩
١	٤٣٣٣	٨٥٢,٠٦
٢	٤٣٣٥	١٢٥٠,٥
٢	٤٣٣٤	٦٤٦,٥٨

المطلوب

أ - ماهى متطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بشأن الفاصل الزمني للمبيعات؟

ب- ماهى فاتورة البيع، في حالة وجودها، التي تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الخطأ بإفتراض إستخدام طريقة المخزون الدوري؟ قم بإعداد قيد تسوية لتصحيح القائمة المالية للسنة المنتهية في ٣١ اغسطس ١٩٩٧.

حـ - بإفتراض أن مسجل الشحن قد كتب بالمصادفة ٣١ أغسطس على مستندات الشحن من ٢١٦٨ إلى ٢١٧٢. أشرح كيف يؤثر ذلك على صحة القوائم المالية. كيف يمكن أن تكتشف ذلك الخطأ بصفتك مراجع؟

د - صف، وفقاً لمصطلحات عامة، إجراءات المراجعة التي ستتبعها للتأكد من دقة الفاصل الزمني في تاريخ إعداد الميزانية.

و - عرف أنواع الرقابة الداخلية التي تخفض إحتمال حدوث تحريفات الفاصل الزمني. كيف يمكن أن تختبر كل نوع منها؟

١٣- ٢٥ (الهدف ١٣-٥) : يقوم المراجع Dodge بمراجعة القوائم المالية لشركة صناعية يوجد بها قدر كبير من أرصدة المدينين الخاصة بالتجارة. واقتنع المراجع أن حسابات المدينين قد تلخيصها وتصنيفها على نحو ملائم وأن التخصيص وإعادة التصنيف والتقييم قد وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويخطط المراجع لإستخدام طلبات المصادقة إلى المدينين لتحقيق متطلبات المعيار الثالث من معايير العمل الميداني بخصوص المدينين عن التجارة.

المطلوب

أ – تعريف ووصف شكلين لطلبات مصادقة المدينين وتوضيح أية عوامل سيستند إليها المراجع Dodge لتحديد الشكل الذي سيختاره منهما.

ب– بإفتراض أن المراجع dodge قد تسلم إستجابات مرضية عن طلبات المصادقة. وضح كيف سيقوم هذا المراجع بتقييم إمكانية تحصيل أرصدة المدينين عن التجارة.

حـ – ما الذى يمكن ان يستنتجه المراجع الذي لايحصل على إستجابات عن طلبات المصادقة الإيجابية من بعض المدينين خلال مراجعة أرصدة المدينين الخاصة بالتجارة؟

د – ما هى خطوات المراجعة التي يجب أن يقوم بها المراجع إذا لم يتسلم استجابات عن الطلبات الثانية للمصادقات الإيجابية* ؟

١٣–٢٦ (الهدف ١٣–٥): تم تكليفك بتنفيذ المصادقة لأرصدة المدينين وفقاً لأبعادها الزمنية خلال مراجعة شركة Blank Paper. وقمت بإختبار ميزان المراجعة الزمني وإختيار الحسابات التي سيتم إرسال المصادقة إليها. وقبل إرسال طلبات المصادقة بالبريد، طلب المدير المالي أن ينظر إلى الحسابات التي إخترتها لإرسال المصادقات إليها لتحديد ما إذا كان سيسمح لك بإرسال المصادقات إلى أصحاب هذه الحسابات.

وعند مراجعة القائمة المختارة طلب منك المدير المالي أن لاتقوم بإرسال مصادقات إلى ٦ من أصحاب الحسابات بالقائمة. يوجد من بين الستة إثنان لهما أرصدة دائنة، أحد الحسابات رصيده يساوى الصفر، ويبلغ رصيد إثنين من الحسابات الثلاث المتبقية حجماً صغيراً، بينما يعد رصيد الحساب الأخير هاماً جداً وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية. وتمثلت الأسباب التي قدمها لتبرير طلبه بأنه يعتقد أن هذه المصادقات ستسبب الضيق إلى هؤلاء المدينين، لأن «هؤلاء المدينين يصعب التوافق معهم». ولم يرغب المدير المالي في إرسال مصادقات لذوى الأرصدة الدائنة لأن ذلك يشجعهم على المطالبة بالسداد.

بالإضافة إلى ذلك، طلب منك المدير المالي أن تقوم بإرسال ٢٠ مصادقة إضافية إلى المدينين المسجلة اسمائهم في قائمة قدمها لك. وعلل ما قام به أن ذلك يمثل وسيلة لتحصيل الإئتمان الخاص بـ «هؤلاء الأغبياء الحمقى الذين لايريدون أن يعلموا الفرق بين المراجع وهيئة تحصيل الإئتمان».

المطلوب

أ – هل من المقبول أن يقوم المدير المالي بمراجعة قائمة الحسابات التي ترغب في مصادقتها؟ ناقش ذلك.

ب– ناقش مدى ملائمة إرسال مصادقات إضافية إلى عشرين مدين.

حـ – بإفتراض أن المراجع إستجاب لطلبات المدير المالي، ما هوأثر ذلك على تقرير المراجع؟

١٣–٢٧ (الهدف ١٣–٥): تم تكليفك بعملية المراجعة الأولى في شركة Chicago في السنة المنتهية في ٣١ مارس ١٩٩٧. وتم إجراء مصادقة إلى المدينين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وكان عدد حسابات المدينين في ذلك التاريخ يقترب من ٢٠٠ حساب برصيد إجمالي ٩٦٥٧٥٠ دولار. وتم إختيار ٧٥ حساب

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

من هذه الحسابات برصيد إجمالي ٦٥٠٧٢٥ لإجراء المصادقة. وتم استلام رد عن كافة المصادقات عدا عشرين، وتم توقيع ٣٠ مصادقة بدون تعليق، ويوجد في ١٤ مصادقة فروق ضئيلة بما يعنى أن هناك رضاء واضح عنها. بينما كان في باقى المصادقات التعليقات التالية (١١ تعليق):

١ – نأسف، لا نستطيع الإجابة على طلب المصادقة الخاصة بكم عن حسابنا لأن شركة PDQ تستخدم نظام الضامن لأوراق الدفع.

٢ – تم دفع الرصيد الذي يبلغ ١٠٥٠ في ٢٢ ديسمبر ١٩٩٦.

٣ – تم دفع الرصيد الذي يبلغ ٧٧٥٠ في ٥ يناير ١٩٩٧.

٤ – تم دفع الرصيد الموضح أعلاه.

٥ – لا ندين لكم بأى شئ في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، حيث تم إستلام البضائع الموضحة في الفاتورة الخاصة بكم بتاريخ ٣٠ ديسمبر ١٩٩٦ ورقمها ٢٥٠٥٠ بالقيمة ١١٥٥٠ في ٥ يناير ١٩٩٧ بشروط التسليم محل البائع.

٦ – تم دفع مبلغ ٢٥٠٠ دولار مقدماً في نوفمبر ١٩٩٦ وهو ما يجب أن يغطى إجمالي الفاتورتين الذي يساوى ١٣٥٠ دولار الموضح في الكشف المرفق.

٧– لم نتسلم هذه البضاعة أبداً.

٨ – إننا نشك في مبلغ ١٢٥٢٥ دولار. نعتقد ان هذا الرقم مغالي فيه.

٩ – القيمة صحيحة. وتم شحن البضاعة إلينا كبضاعة أمانة، سنحول المبلغ بعدما يتم بيع البضاعة.

١٠– تمثل الـ ١٠٠٠٠ دولار تأمين للإيجار، سنقوم بإستخدام ذلك وفق القانون حيث يوجد إيجار مستحق لنا عن سنة ١٩٩٨ وهى اخر سنوات الإيجار.

١١– جاء بمذكرة الإئتمان الخاصة بكم المؤرخة في ٥ ديسمبر ١٩٩٦ ان المبلغ ٤٤٠ قد نتج عنه شطب الرصيد المذكور أعلاه.

المطلوب

ماهى الخطوات التي ستقوم بإتباعها حتى تقتنع بالتعليقات الاحدى عشر السابقة *.

١٣–٨ (الأهداف ١٣–٣، ١٣–٤، ١٣–٥، ١٣–٦): قمت بإجراء مراجعة القوائم المالية لشركة Heft لعدة سنوات. كانت الرقابة الداخلية على المدينين مرضية. وتعمل الشركة وفقاً لأساس السنة المالية. تم تنفيذ مراجعة فترية في ٣١ أغسطس وشملت مصادقة المدينين وإتضح من خلالها إمكانية الاعتماد على المحاسبية عن النقدية، المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات والمستحقات.

وتتعلق مبيعات الشركة بصفة رئيسية بالمجالات الصناعية. ويوجد ما يقرب من ١٥٠٠ مدين نشط لهم حسابات تجارية يمثل ٣٥٪ منها ٦٥٪ من إجمالي القيمة النقدية بالشركة. ويتم تدوين أرصدة المدينين وفقاً لترتيب الحروف الأبجدية بالملف الرئيسي للمدينين.

ويتم إدخال بيانات مستند الشحن الى نظام الحاسب الإلكتروني الذي ينتج بشكل متزامن فاتورة البيع، يومية المبيعات، وتحديث الملف الرئيسي للمدينين.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

ويتم إستلام كافة المتحصلات عن طريق الشيكات. ويتم الحصول على معلومات عن كل عملية نقدية محصلة من خلال إشعارات التحويل الموجودة مع شيكات المدينين. ويقوم مشغل الحاسب الإلكتروني بمقارنة اشعارات التحويل مع قائمة الشيكات التي يقوم شخص اخر بإعدادها عند استلام البريد. وبالنسبة للمبيعات، يتم إعداد التسجيل في يومية النقدية المحصلة وتحديث الملف الرئيسي للمدينين بشكل متزامن بعد إدخال المعلومات الخاصة بالنقدية المحصلة.

ويتم إنتاج ملخصات إجمالية شهرياً في قسم التشغيل الخاص بالحاسب الإلكتروني لتحديث حسابات الملف الرئيسي للأستاذ العام، مثل: النقدية، المبيعات والمدينين. ويتم إعداد ميزان المراجعة الزمني شهرياً.

المطلوب

إعداد إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية لإختبار الأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل (تجاهل الديون المعدومة ومخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها *).

١٣-٢٩ (الهدف ١٣-٥): عند إجراء مصادقة المدينين في شركة Reliable Service، تم إرسال ٨٥ مصادقة إيجابية بالبريد إلى المدينين*ولم يتم إرسال مصادقات سلبية. ويمثل حجم أرصدة المدينين الذين تم مصادقتهم ٣٥٪ من القيمة النقدية لإجمالي المدينين. وتم إرسال طلبات مصادقة ثانية للمدينين الذين لم يستجيبوا للطلب الأول، ومع ذلك فمازال هناك مدينين لم يستجيبوا. وتم اتخاذ قرار بتنفيذ إجراءات بديلة في طلبات المصادقة العشر التي لم يرد إستجابة عنها. فطلب من أحد المساعدين القيام بتنفيذ الإجراءات البديلة والتقرير عنها إلى المراجع المتمرس بعد إستكمال الإختبارات على اثنين من الحسابات. وقام بإعداد المعلومات التالية في أوراق العمل:

١ - طلب المصادقة رقم ٩

اسم العميل - شركة Jolene Milling

الرصيد - ٣٦٢١ في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

النقدية المحصلة التالية بالملف الرئيسي للمدينين ١٥ يناير ١٩٩٧ - ١٨٣٨

٢٩ يناير ١٩٩٧ - ١٢٦٣

٦ فبراير ١٩٩٧ - ١٤٢٩

٢ - المصادقة رقم ٢٦

إسم العميل - شركة Rosenthal Repair Service

الرصيد - ٢٥٠٠ دولار في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

النقدية المحصلة التالية بالملف الرئيسي للمدينين ٩ فبراير ١٩٩٧- ٥٠٠ دولار

فواتير البيع بالملف الرئيسي للمدينين

(قمت بإختبار الفاتورة المزدوجة) ١ سبتمبر - ٤٢٠٠ دولار

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

المطلوب

أ – إذا إستدعيت لتقييم مدى كفاية حجم العينة، نوع المصادقة المستخدم، والنسبة المئوية للحسابات التي تم المصادقة عنها، ما هى المعلومات الإضافية التي تحتاج إليها؟

ب– ناقش ضرورة إرسال طلبات مصادقة ثانية وتنفيذ إجراءات بديلة في حالة عدم الإستجابة.

حـ – قيم مدى كفاية إجراءات المراجعة البديلة المستخدمة للتحقق من الحسابين اللذين لم يتم الاستجابة فيهما.

حالـة عملـية

١٣–٣٠ (الأهداف ١٣–١، ١٣–٢، ١٣–٤، ١٣–٥، ١٣–٦): قمت بمراجعة دائرة المبيعات والتحصيل في مستشفى Smalltown Regional التي تمثل مستشفى صغيرة غير هادفة للربح. وتشتهر المستشفى بالخدمة الطبية الممتازة وإمساك الدفاتر على نحو ضعيف. ويقوم العاملون في المستشفى بأداء عملهم وفق تقليد مؤداه أداء كافة جوانب العمل على النحو الصحيح، ولكن طبقاً للنقص في عدد الأفراد في إدارة المحاسبة، لايوجد وقت للتحقق الداخلي أو الأداء المتأني. وقامت منشأة المحاسبة الخاصة بك في السنوات الأخيرة بإكتشاف عدد ضئيل من التحريفات عند إعداد الفواتير والنقدية المحصلة، والمدينين. وكما يحدث في المستشفيات، يتمثل أكبر رقمين للأصول في المدينين والاصول الثابتة.

ويوجد بالمستشفي قدر كبير من القروض المستحقة للبنوك المحلية، وقام البنكان الذين يستحق لهما قيمة القروض بإبلاغ الإدارة عن معارضتهما لإعطاء مزيد من الإئتمان، خصوصا في بناء مستشفى جديد في مدينة مجاورة. وفي الماضى سببت الضرائب الإقليمية وجود عجز، ولكن في العام الماضي تعرض الجهاز الإقليمي نفسه لوجود عجز لديه بسبب إرتفاع نسبة البطالة.

وفي السنوات الأخيرة ، أظهرت إستجابة المرضى عن الطلبات الخاصة بالمصادقة وجود قدر كبير من الإحباط لديهم. وكان معدل الإستجابة منخفضاً جداً، أما الذين لم يستجيبوا، فاتضح أنهم يجهلون الغرض من المصادقات أو أنهم يجهلون الرصيد الصحيح المستحق عليهم. ومن المعروف انك تمتلك قدراً من الممارسة في مصادقة المدينين بالمستشفيات الأخرى.

وتوصلت إلى إستنتاج أن الرقابة على النقدية ممتازة وأن احتمال وجود الغش ضعيف جداً. ولكن يوجد لديك قدر أقل من الثقة بشأن الأخطاء غير المتعمدة في اعداد الفواتير، تسجيل المبيعات، النقدية المحصلة، المدينون، والديون المعدومة.

المطلوب

أ – تحديد العوامل الرئيسية التي تؤثر في خطر المراجعة الممكن قبوله.

ب– ماهى الأخطار الطبيعية التي تهتم بها؟

حـ– في ظل هذه المراجعة بدائرة التحصيل والمبيعات، ماهى أنواع الإختبارات التي يحتمل أن تؤكد عليها؟

د – أشرح في كل مما يلى ما إذا كنت تخطط للتأكيد الإختبارات التالية مع تقديم الأسباب:

(١) إختبارات الرقابة. (٢) الإختبارات الأساسية للعمليات.

(٣) الإجراءات التحليلية. (٤) الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

حالة تطبيقية متكاملة

١٣-٣١ (الأهداف ١٣-٣، ١٣-٤، ١٣-٥، ١٣-٦) مراجعة شركة ABC - الجزء الرابع. تم التعرض في الفصول السابقة بالأجزاء الثلاثة الأولى إلى التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة للعمليات المالية التي تؤثر في أرصدة الدائنين في شركة ABC. وفي هذا الجزء الرابع سنبدأ بمراجعة رصيد حسابات الدائنين من خلال الإجراءات التحليلية.

وبإفتراض انك قد تفهمت الرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات النقدية وقمت بتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، وتم من خلال ذلك كله تدعيم تقدير خطر الرقابة في مستوى منخفض. وبإفتراض أيضاً أن الإجراءات التحليلية تدعم المنطقية العامة للرصيد. ويوضح الشكل ١٣-٨ أرصدة الدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧.

المطلوب

أ - توضيح العلاقات، النسبة المالية، والإتجاهات التي تعتقد انها ستوفر معلومات مفيدة عن المنطقية العامة لرصيد الدائنين.

ب- إعداد برنامج المراجعة في نمط التصميم للإختبارات التفصيلية لرصيد الدائنين. وقبل إعداد برنامج المراجعة، يجب عليك مراجعة الحالة التوضيحية لشركة Hillsburg Hardware من خلال جزئها الثالث. ويجب أن تقوم بإعداد مصفوفة مماثلة لما ورد بالشكل ١٣-٧ للدائنين. وبإفتراض أن خطر الرقابة المقدر كان منخفضا لكافة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأن نتائج الإجراءات التحليلية كانت مرضية لأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة عن طريق تنفيذ الإجراءات التحليلية المناسبة. ويجب أن يشمل نمط التصميم لبرنامج المراجعة إجراءات المراجعة وحجم العينة لكل إجراء.

حـ - إعداد برنامج لمراجعة الدائنين في نمط الأداء بإستخدام إجراءات المراجعة وأحجام العينات من الجزء «ب».

الشكل ١٣-٨

ميزان المراجعة في شركة ABC لأرصدة الدائنين عن التجارة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧

الدائنين	الرصيد	الدائنين	الرصيد
شركة Adrent الصناعية	٢٥٠٠ دولار	شركة M & A	٤٦٦٢
شركة Alder للتأمين	٦٦٠	شركة الخدمات الكهربائية بالغرب الأوسط	٣٦٩٨,١٥
الأمريكية للخدمات الحسابية	١٢١١	شركة الغاز بالغرب الأوسط	٢٤٤٢,١
Bauer and Adamson	٨٦	شركة البترول Mobil	١١٤٨٠
Bleyl & Sons	١٥٠٠	مينوسوتا الكيميائية	١٤٦٢٢,١٥
شركة الصلب المركزية	٨٧٥٣	Nielsen للمشروعات	٤٣٧,٥٦
Chelsea Development	١٨٠٠	Norris الصناعية	٩١٢٠
التوريدات التجارية	٣٢٥٠	Pacific title Co.	٣٢٠
الكهرباد المحلية	٩٨٠	Permaloy الصناعية	٣٢٩٠
Diamond Janitorial	٧٥٠	Polein Drill and Bit	٢٨٧٠,١٦
Dictaphone Corp.	٦٧٥	Propec Inc.	٥١٠

Douglas للمعدات	٦٤٢٥	Rayno للمبيعات والخدمات	١٩١٧,٨
Ellison, Robt. & Assoc.	٣٤٦,١	Reams للمقاولات	٤٥٠٠
FMC Corp	١٥٨١٩	Remington للتوريد	٩٨٤٢,١
Fiberchem inc.	٦٣١٥,٨	Ritter الهندسية	١٢٠٠
fuller travel	٩٤٣	Roberts Bros. Service	١٨٩,٧٣
GAF Co	٥٧٥٠	S& S Truck Painting	٨١٩
Glade التخصصية	١٠٠٠	Sanders, Geo. A. & Co.	٣٤٦
Granger للتوريد	٤٢٥٠	Sem Co, Inc	٥٠,٢
Hes co للخدمات	٧١٩,٦٢	Standard oil Co.	١٢٨١٦,٢٧
Innes, Brush & co. CPAs	١٥٠٠	التوريدات المكتبية	٦١٩,١٢
J& L plastic Corp.	١٤١٢	Thermal Tape Co.	١٢٣
Judkins Co.	٢٥٠٠	Todd Machinery, Inc	٦٨٨٨,١٢
Kaz co MFG. Co.	١٦٢٧,٣	Valco للمبيعات	١٤٢٩
kedman Company	١٩,٢٧	Vermas Corp.	٢٨٤
koch plumbing للمقاولات	٢٧٥٠	Waco للإلكترونيات	١٢٦,٣٣
kohler منتجات	١٠٤٨٣,٢٣	الغربية للتليفونات	٢٣٦٩,٦٢
Loke shore Inc	١٨٥٠	williams Controls, Inc	١٩١٥
Landscape services	٤٢٠	مجموعة Xeros	٣٢٥٠
Lundberg Coating, Inc.	٢٧٣٣,١	Yates للتوريد	٩١٩,٧
		الإجمـــالى	**١٩٢٠٨٥,٥٣**

المعلومات الأخرى المرتبطة

- **البائعين الذين تم التعامل معهم بحجم كبير من العمليات المالية خلال السنة المالية:**

شركة الصلب المركزية	شركة البترول Mobil
التوريدات التجارية	مينوسوتا الكيمائية
FMC Corp.	Norris الصناعية
Fiberchem inc	Remington للتوريد
GAF Co	Standard oil Co.

- **بناء على النتائج الأولية بلغ التحريف المحتمل للدائنين ٧٥٠٠ دولار.**

د - بإفتراض انه تم في المتطلب «ب» (١) تقدير خطر الرقابة على نحو مرتفع بدلاً من المستوى المنخفض لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية. (٢) تم تحديد الخطر الطبيعي على نحو مرتفع لكل هدف مراجعة مرتبط بالأرصدة، و(٣) أو ضحت الإجراءات التحليلية وجود إحتمال كبير لوقوع التحريف. ما هو أثر ذلك على إجراءات المراجعة وأحجام العينة في الجزء «ب»؟

هـ - يوضح الشكل ١٣-٩ ٦ ردود على طلب معلومات من البائعين المذكورة أسمائهم في الشكل ١٣-١٠. وهذه الردود خاصة بعمليات متابعة أظهرت وجود فرق بين الرصيد لدى البائع والموجود بدفاتر الشركة. وتم توضيح نتائج المتابعة التى قام بها المراجع على كل رد. إحسب التحريف المقدر في كل رصيد من أرصدة الدائنين بناء على التحريفات المذكورة في مصادقة الدائنين وباقى المعلومات المناسبة التي تم توفيرها في هذه الحالة العملية. تأكد من أن تأخذ في اعتبارك كل من التحريفات المحتملة في أرصدة الدائنين التي لم يتم مصادقتها وخطأ المعاينة. قم بإعداد قائمة مماثلة لذلك الموضحة في الشكل ١٣-١١ لمساعدتك على التحليل. وتم توضيح

التحليل للإستثناء في شركة Fiberchem وبفرض أن شركة ABC قد قامت بجرد كامل للمخزون في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، وأن المراجع استنتج ان المخزون المسجل يمثل المخزون الموجود فعلاً في تاريخ إعداد الميزانية.

إستخدم الحاسب الإلكتروني من خلال البرنامج الملائم لإعداد وتحليل هذه القائمة.

ز - بناء على الإستجابات للمصادقة وتحليلك في المتطلب «هـ» ماهى الإستنتاجات التي تتوصل إليها عن مدى صدق الرصيد المسجل للدائنين في شركة ABC وعن تقديرك لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض لكل أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية؟

الشكل ١٣ - ٩

الردود على طلبات الحصول على المعلومات (٦ ردود)

بيان شركة FIBER CHEM

شركة ABC

ميدڤال ، ولاية إلينوى

القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم الفاتورة	التاريخ	القيمة	الرصيد المستحق
٨٣١٢	٩٧/١١/٢٢	٢٢١٧,٩٢	٢٢١٧,٩٢
٨٤٦٩	٩٧/١٢/٢	٢٥٤٠,١١	٤٧٥٨,٠٣
٨٨١٩	٩٧/١٢/١٨	١٥٥٧,٧٧	٦٣١٥,٨٠ (١)
٩٠٠٢	٩٧/١٢/٣٠	٢٤٠٣,٤٢ (٢)	٨٧١٩,٢٢

ملاحظات المراجع

(١) متفق مع قائمة أرصدة الدائنين.

(٢) تم استلام البضاعة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وبناء على الإغلاق بسبب عيد رأس السنة الميلادية تم التسجيل في ١٩٩٨/١/٢.

بيان شركة Mobil

شركة ABC

ميدڤال ، ولاية إلينوى

القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم الفاتورة	التاريخ	القيمة	الرصيد المستحق
DX ١٠٠٣٧	٩٧/١٢/٢	٢٨٧٠	٢٨٧٠
DX ١١٩٢٦	٩٧/١٢/٩	٢٨٧٠	٥٧٤٠
DX ١٢٦١٩	٩٧/١٢/١٦	٢٨٧٠	٨٦١٠
DX ١٤٧٧٧	٩٧/١٢/٢٣	٢٨٧٠	١١٤٨٠ (١)
DX ١٦٩٠٨	٩٧/١٢/٣٠	٢٨٧٠ (٢)	١٤٣٥٠

ملاحظات المراجع

(١) متفق مع قائمة أرصدة الدائنين.

(٢) تم شحن البضاعة بشروط تسليم محل المشترى، وصلت البضاعة في ٣ يناير ١٩٩٨.

بيان شركة Norris

شركة ABC

ميدڤال ، ولاية إلينوى

القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم الفاتورة	التاريخ	القيمة	الرصيد المستحق
١٤٨٩٦	٩٧/١٢/٢٧	٩١٢٠	٩١٢٠ (١)
١٥١١١	٩٧/١٢/٢٧	٤٣٠٠ (٢)	١٣٤٢٠

ملاحظات المراجع

(١) متفق مع قائمة أرصدة الدائنين.

(٢) تم شحن البضاعة بشروط تسليم محل البائع في ٢١ ديسمبر ١٩٩٧، وصلت البضاعة إلى شركة ABC في ٤ يناير ١٩٩٨.

بيان شركة Remington

شركة ABC

ميدڤال ، ولاية إلينوى

القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم الفاتورة	التاريخ	القيمة	الرصيد المستحق
١٤١٧٠٢	٩٧/١١/١١	٣٧١٢,٠٩ (٢)	٣٧١٢,٠٩
١٤٢٦١٩	٩٧/١١/١٩	١٩٨٤,٨ (١)	٥٦٩٦,٨٩
١٤٢٨١١	٩٧/١٢/٤	٢٣٢٠ (٢)	٨٠١٦,٨٩
١٤٣٦٠٠	٩٧/١٢/٢١	٣٨١٠,٠١ (٢)	١١٨٢٦,٩
١٤٣٩١٨	٩٧/١٢/٢٦	٣٧٠٧ (٣)	١٥٥٣٣,٩

ملاحظات المراجع

(١) تم الدفع من قبل شركة ABC في ٢٨ ديسمبر ١٩٩٧. الدفع في طريقه للحدوث في نهاية العام.

(٢) إجمالي هذه العناصر ٩٨٤٢,١ تتق مع قائمة أرصدة الدائنين.

(٣) تم شحن البضائع بشروط تسليم محل البائع في ٢٦ ديسمبر ١٩٩٧، وصلت البضائع لشركة ABC في ٣ يناير ١٩٩٨.

بيان شركة Advent الصناعية
شركة ABC
ميدڤال ، ولاية إلينوى
القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

المبلغ المستحق عن التقدم الأول في العقد	٢٥٠٠	(١)
المبلغ المستحق عن التقدم الثاني في العقد	١٥٠٠	(٢)
إجمالى المستحق	٤٠٠٠	

ملاحظات المراجع
(١) تتفق مع قائمة أرصدة الدائنين
(٢) يستحق المبلغ عن التقدم في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ لكل عقد نتيجة إنشاء علامة كهربية جديدة. سيتم تركيب العلامة في ١٥ يناير ١٩٩٨.

بيان شركة Fuller Travel
شركة ABC
ميدڤال ، ولاية إلينوى
القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم التذكرة	التاريخ	القيمة		الرصيد المستحق
٨٤٣٦٠١١٠٢	٩٧/١٢/٤	٢٨٠	(٢)	٢٨٠
٨٤٣٦٠١٨١٩	٩٧/١٢/١٢	٢٨٠	(٢)	٥٦٠
٨٤٣٦٠٢٢٢٢	٩٧/١٢/٢١	٣٨٣	(١)	٩٤٣
٨٤٣٦٠٢٩١٩	٩٧/١٢/٢٦	٣٨٣	(٢)	١٣٢٦

ملاحظات المراجع
(١) لم يتم إستخدام التذكرة وتم إعادتها للإئتمان. يتم منح الإئتمان في بيان يناير ١٩٩٨.
(٢) إجمالي هذه العناصر ٩٤٣ تتفق مع قائمة أرصدة الدائنين.

الشكل ١٣ - ١٠

عينة مختارة للمصادقة من أرصدة الدائنين في شركة ABC - ٣١ ديسمبر ١٩٩٧

العناصر ذات الحجم الكبير	
١ - شركة الصلب المركزية	٨٧٥٣ دولار
٢ - التوريدات التجارية	٣٢٥٠
٣ - FMC	١٥٨١٩
٤ - Fiberchem Inc	٦٣١٥,٨
٥ - GAFCO	٥٧٥٠
٦ - شركة البترول Mobil	١١٤٨٠
٧ - مينوسوتا	١٤٦٢٢,١٥
٨ - Norris الصناعية	٩١٢٠
٩ - Remington للتوريد	٩٨٤٢,١
١٠ - Standard oil	١٢٨١٦,٢٧
العناصر الأخرى ذات الأهمية النسبية	
١١ - منتجات Kohler	١٠٤٨٣,٢٣
العناصر الإضافية في العينة العشوائية	
١٢ - شركة Advent الصناعية	٢٥٠٠
١٣ - الكهرباء المحلية	٩٨٠
١٤ - Fuller Travel	٩٤٣
١٥ - J & L Plastic	١٤١٢
١٦ - شركة M & A	٤٦٦٢
١٧ - Permaloy الصناعية	٣٢٩٠
١٨ - S & S Truck Painting	٨١٩
١٩ - Todd Machinery	٦٨٨٨,١٢
٢٠ - الغربية للتليفونات	٢٣٦٩,٦٢
	١٣٢١١٥,٢٩

الشكل ١٣ – ١١
تحليل أرصدة الدائنين عن التجارة في شركة ABC – ٣١ ديسمبر ١٩٩٧

البائع	الرصيد بالدفاتر	القيمة المصدق عليها من البائع	الفرق: الدفاتر تزيد (تقل) عن القيمة المصدق عليها	الفرق الزمني: لا تحريف	التحريف في الدائنين دائن (مدين)	التحريف في الدائنين		موجز للإستثناء
						التحريف بالميزانية دائن (مدين)	التحريف في قائمة الدخل دائن (مدين)	
Fiberchem	٦٣١٥,٨	٨٧١٩,٢٢	(٢٤٠٣,٤٢)		٢٤٠٣,٤٢		٢٤٠٣,٤٢	عدم تسجيل دائنين: المشتريات دائنة الدائنين مدين

الفصل الرابع عشر:

معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة

Audit Sampling for Tests of Details of Balances

تحظى المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية بالقبول طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ولكن عند إستخدام أي نوع منهما، يجب أن يتم أداء المعاينة على نحو جيد

يقوم Bob Lake بمهمة مدير المراجعة خلال مراجعة شركة Images, Inc التي تمثل شركة متخصصة في مجال تجارة التجزئة وتمتلك متاجر في منطقة الغرب الأوسط وقامت بإجراء التوسعات في ولايتي تكساس وأريزونا. وتتعامل هذه الشركة مع النساء العاملات من خلال بطاقات إئتمان يتوافر بها عدد من المزايا تفوق كل من VISA و Master Card. ويتم تنفيذ الإجراءات المحاسبية في هذه الشركة مركزياً. حيث يتم إدخال العمليات المالية مباشرة عن طريق الحاسب الإلكتروني والإحتفاظ بملفات المبيعات والمدينين في قواعد بيانات في مدينة سانت لويس بولاية ميسورى.

وتشجع المنشأة التي يعمل بها المراجع Bob Lake إستخدام المعاينة الإحصائية في الممارسة العملية، وتقدم برنامج تدريبي لتنمية القدرات الإحصائية لكل منسق إحصائي في جميع مكاتبها. وكان المنسق الإحصائي في المكتب الذي يعمله فيه Bob هى Barbara Ennis. ويعتقد Bob أنه يجب إختبار العمليات المالية للمبيعات ومصادقة المدينين من خلال أداء المعاينة الإحصائية. ولذلك طلب من Barbara أن تصمم وتشرف على الجوانب الإحصائية لهذه الإختبارات.

وقامت Barbara بإعداد برنامج لتصميم إختبارات المراجعة وإجراءات المصادقة التى تشمل تحديد أحجام العينات. وقدمت البرنامج إلى Bob حتى يقوم بتنفيذه، وأخبرته أنه يمكن مساعدته في تقييم النتائج بعد تنفيذ الإختبارات. وتوقع Bob أنه سيتم أداء إختبارات المبيعات في وقت قريب نسبياً، ولكن مضى شهران منذ تسلمه البرنامج من Barbara إنتظارا لإكتمال إجراءات المصادقة.

وأشارت إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات إلى عدم وجود إستثناءات في العينة. وأبلغ Bob ذلك إلى Barbara التي أشارت إلى أن التقييم كان دقيقاً جداً. وتم تحقيق أهداف الإختبارات ولايوجد داع لأداء إختبارات إضافية. وأضافت أيضاً إلى أن إجراءات المصادقة المخططة بما فيها حجم العينة كانت ملائمة.

وعندما تم إستلام كافة الردود على المصادقات أو تنفيذ الإجراءات البديلة بعد عدة أسابيع تالية، إستدعى Bob السيدة Barbara لتقوم بالتقييم الإحصائي. وفوجئ بشكل مزعج أن Barbara قد تركت منشأة المراجعة، والأسوأ من ذلك أنه لايوجد شخص لديه تدريب إحصائي يحل محلها. وعندما إستشار شريك المراجعة المسئول عن عملية المراجعة بشأن هذا الأمر، تم إبلاغه بما يلي «قم بتحويل الإختبارات الإحصائية إلى إختبارات غير إحصائية». وقام Bob بذلك عن طريق حساب النسبة المئوية للتحريف المتوسط في معاينة المصادقة وضربها في إجمالي المجتمع. وكانت القيمة كبيرة ولكنها

غير جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، وبالتالى إستنتج Bob أن أهداف إختبارات المصادقة تم تحقيقها.

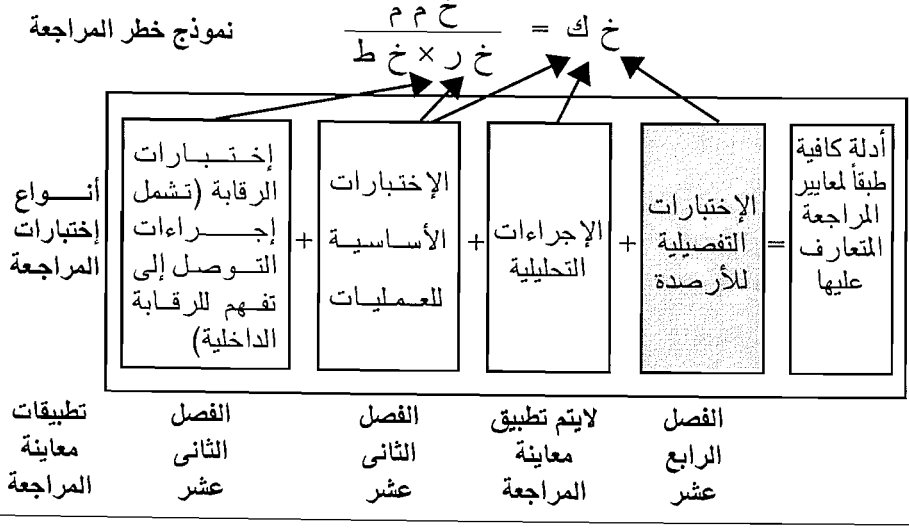
وفي السنة التالية، حدث إنخفاض حاد في أرباح شركة Images, Inc.، وكان السبب الجزئي في ذلك هو شطب عدد كبير من أرصدة المدينين. وإنخفض سعر السهم على نحو حاد وتم رفع قضية، وكان اسم المنشأة التي يعمل فيها المراجع Bob ضمن قائمة المتهمين. وتم تكليف خبير خارجي لفحص أوراق عمل المراجعة. وقام الخبير بحساب فترة الثقة للتحريفات المكنة مع نتائج معاينة المصادقة التي قام Bob بتقيمها بشكل غير إحصائي. وعلى الرغم من أنه يمكن المجادلة بأن نقطة التقدير، بما يتوافق مع تقدير Bob، كانت غير جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، إلا أن الحد الأعلى لفترة الثقة يزيد بشكل معنوى على أى مستوى مناسب للأهمية النسبية. ولذلك قامت المنشأة التى يعمل فيها Bob بتسوية القضية مقابل دفع ٣,٥ مليون دولار.

* * * *

يتم إستخدام كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية في المراجعة على نحو مكثف في الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتوقف تقدير إستخدام أي منهما بشكل أساسي على: تفضيل المراجع، الخبرة، وتوافر المعرفة بالمعاينة الإحصائية. وسيتم إستخدام معاينة المراجعة عند مراجعة أرصدة المدينين كإطار يمكن الرجوع إليه لمناقشة معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة في هذا الفصل، ولكن يمكن أيضاً إستخدام معاينة المراجعة في مراجعة العديد من الحسابات الأخرى. ويوضح الشكل ١٤-١ كيف ترتبط معاينة المراجعة بأنواع إختبارات المراجعة.

الشكل ١٤-١

كيف ترتبط معاينة المراجعة مع أنواع إختبارات المراجعة



ويوجد إرتباط مباشر بين الفصل الرابع عشر والفصول الحادى عشر والثاني عشر والثالث عشر. ويتمثل هذا الإرتباط في أنه يجب على المراجع قبل إستخدام المعاينة الإحصائية في الإختبارات التفصيلية أن يحدد مايلي: التحريف المحتمل أو المقبول، خطر المراجعة المكن قبوله، الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، ويجب على المراجع أيضاً تنفيذ وتقييم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وأداء الإجراءات التحليلية. وبمعنى آخر، يجب قبل تطبيق المعاينة في المراجعة على أرصدة

المدينين، أن ينفذ المراجع ويستكمل كافة أجزاء منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين والموضحة في الشكل ١٣-٢، ما عدا تحديد حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها في المعاينة.

مقارنة بين معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية ولإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Comparisons of audit Sampling for tests of Details of Balances and for tests of Controls and Substantive tests of Transactions

الهدف التعليمي ١٤-١: التمييز بين معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة ولإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية

تطبق كافة مفاهيم المعاينة التي سبق عرضها في الفصل الثاني عشر لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بنفس القدر على الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وفي كلتا الحالتين، سيرغب المراجع في التوصل إلى إستنتاج عن المجتمع ككل بناء على العينة. وبذلك، يعد كل من خطر المعاينة وخطر عدم المعاينة من الأمور الهامة في كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

وعند التعامل مع خطر المعاينة، يكون مقبولا إستخدام الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية لكافة أنواع الإختبارات الثلاث.

ويتمثل الفرق الأهم بين إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية للأرصدة في ما يهدف المراجع من قياسه. ففى إختبارات الرقابة، يتمثل الجانب محل الاهتمام في إختبار فعالية الرقابة الداخلية عن طريق إستخدام إختبارات الرقابة. وعندما ينفذ المراجع إختبارات الرقابة، يتمثل الغرض في تحديد ما إذا كان معدل الإستثناء في المجتمع منخفضاً على نحو كاف لتبرير تخفيض خطر الرقابة المقدر لتخفيض الإختبارات الأساسية. وفي الإختبارات الأساسية للعمليات، يهتم المراجع بكل من فعالية الرقابة الرقابة والصحة النقدية للعمليات المالية في النظام المحاسبي. أما في الإختبارات التفصيلية للأرصدة، يتمثل الإهتمام في تحديد ما إذا كانت القيمة النقدية لرصيد الحساب يوجد بها تحريف جوهرى في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وبالتالى لايعد إستخدام الإختبارات الخاصة بتحديد معدل الحدوث أمراً مفيداً في الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وبدلاً من ذلك، يستخدم المراجع أساليب المعاينة التي توفر نتائج بالقيم النقدية. ويوجد في المراجعة ثلاثة أنواع أساسية لطرق المعاينة يتم إستخدامها لحساب التحريفات بالقيم النقدية. وتتمثل في: المعاينة غير الإحصائية Nonstatistical Sampling، معاينة الوحدة النقدية Monetary unit Sampling ومعاينة المتغيرات variable Sampling. وسيتم التعرض لكل نوع من هذه الأنواع بهذا الفصل. وسنبدأ بالمعاينة غير الإحصائية.

المعاينة غير الإحصائية Nonstatistical Sampling

الهدف التعليمي ١٤-٢: تطبيق المعاينة غير الإحصائية في الإختبارات التفصيلية للأرصدة

سيتم عند إستخدام كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية في الإختبارات التفصيلية للأرصدة تطبيق الخطوات الأربعة عشر التي تم مناقشتها في الفصل الثاني عشر في إطار إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. ومن الضروري أن يتم فهم أوجه التشابه والاختلاف في التطبيق بين معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة مع اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. وفيما يلي عرض للخطوات الأربع عشر، وايضا سيتم عرض الخطوات الخاصة بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالعمود الأيمن للمقارنة:

الخطوات: معاينة المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات	الخطوات: معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة
تخطيط العينة	**تخطيط العينة**
١- تحديد أهداف إختبارات المراجعة	١- تحديد أهداف إختبارات المراجعة
٢- تحديد إمكانية تطبيق معاينة المراجعة	٢- تحديد إمكانية تطبيق معاينة المراجعة
٣- تعريف الصفات وحالات الإستثناء	٣- تعريف حالات التحريف
٤- تعريف المجتمع	٤- تعريف المجتمع
٥- تعريف وحدة المعاينة	٥- تعريف وحدة المعاينة
٦- تحديد معدل الإستثناء المحتمل	٦- تحديد التحريف المحتمل أوالمقبول
٧- تحديد الخطر الذي يمكن قبوله لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جدا	٧- تحديد الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح
٨- تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع	٨- تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع
٩- تحديد الحجم الأولى للعينة	٩- تحديد الحجم الأولى للعينة
إختبار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة	**إختبار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة**
١٠- إختيار العينة	١٠- إختيار العينة
١١- تنفيذ إجراءات المراجعة	١١- تنفيذ إجراءات المراجعة
تقييم النتائج	**تقييم النتائج**
١٢- التعميم من العينة إلى المجتمع	١٢- التعميم من العينة إلى المجتمع
١٣- تحليل الإستثناءات	١٣- تحليل التحريفات
١٤- تحديد إمكانية قبول المجتمع	١٤- تحديد إمكانية قبول المجتمع

تحديد أهداف إختبار المراجعة State the objective of the audit Test

عندما يتم إستخدام العينة للإختبارات التفصيلية للأرصدة، يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كان رصيد الحساب محل المراجعة يتسم بعدالة العرض. ولتوضيح طبيعة مشكلة المراجعة، سيتم إستخدام مثال مبسط. في السؤال١٤-٢٧، يوجد قائمة تحتوى على أربعين رصيد من أرصدة المدينين بإجمالي ٢٠٧٢٩٥ دولار. سيكون هدف المراجعة في هذه الحالة هو تحديد ما إذا كان هناك تحريف

جوهرى في ضوء مفهوم الأهمية النسبية للمبلغ الإجمالى ٢٠٧٢٩٥ دولار. وبالطبع، سيتم تعريف التحريف الجوهرى في ضوء التحريف المحتمل أو المقبول.

تحديد إمكانية تطبيق المعاينة في المراجعة Decide if Audit Sampling Applies

كما سبق القول في الفصل الثاني عشر، «يتم تطبيق المعاينة في المراجعة عندما يخطط المراجع للوصول إلى إستنتاج عن المجتمع بناء على العينة». وبينما من المتعارف عليه إستخدام المعاينة في عديد من الحسابات، يوجد مواقف لايمكن تطبيق المعاينة فيها. ففي المجتمع بالسؤال ١٤-٢٧، يمكن أن يقرر المراجع أن يقوم فقط بمراجعة العناصر التي تزيد عن ٥٠٠٠ دولار مع تجاهل كافة العناصر الأخرى بسبب عدم وجود أهمية نسبية لمجموع العناصر الصغرى. وفي هذه الحالة، لن يستخدم المراجع المعاينة. وعلى نحو مماثل، إذا قرر المراجع التحقق من الإضافات على الأصول الثابتة في ظل وجود إضافات صغيرة وعملية شراء كبيرة لمبنى، يمكن للمراجع أن يتجاهل العناصر الصغيرة بالكامل. وبذلك لايستخدم المراجع العينات في هذه الحالة أيضاً.

تعريف حالات التحريف Define Misstatement Conditions

يؤدى إستخدام معاينة المراجعة في الإختبارات التفصيلية للأرصدة إلى قياس التحريفات النقدية في المجتمع. ولذلك، تتمثل حالات التحريف في الحالات التي تحتوى علي تحريف نقدي في عنصر العينة. وفي مراجعة أرصدة المدينين، يعد التحريف الخاص بالعميل في عنصر العينة هو التحريف.

تعريف المجتمع Define the Population

يعرف المجتمع على أنه مجتمع الدولار الذي تم تسجيله Recorded dollar Population ويقوم المراجع بعد ذلك بتقييم ما إذا كان يوجد زيادة أو نقص في المجتمع المسجل. وعلى سبيل المثال، يتكون مجتمع أرصدة المدينين في السؤال ١٤-٢٧ من أربعين حساب بإجمالي ٢٠٧٢٩٥. وتحتوى معظم المجتمعات المحاسبية التي تكون محلاً للمراجعة، بالطبع، على عناصر أكثر ويبلغ الإجمالي بها قيم نقدية أكبر.

المعاينة الطبقية. في عديد من المجتمعات، يقسم المراجعون المجتمع إلى اثنين أو أكثر من المجتمعات الفرعية قبل تطبيق معاينة المجتمع. ويطلق على ذلك المعاينة الطبقية Stratified Sampling، بحيث يمثل كل مجتمع فرعي طبقة. ويتمثل الهدف من إستخدام الطبقات في السماح للمراجع بالتركيز على عناصر مجتمعات محددة وعدم التركيز على عناصر مجتمعات اخرى. ويرغب المراجعون في معظم مواقف معاينة المراجعة، بما في ذلك مصادقة المدينين، في التركيز على القيم النقدية الكبيرة المسجلة، وبالتالى يتم إستخدام الطبقات على أساس حجم القيم النقدية المسجلة.

وبفحص المجتمع في السؤال ١٤-٢٧، يتضح وجود طرق مختلفة لإستخدام طبقات للمجتمع. ويفترض أن المراجع قرر إستخدام الطبقات على النحو التالي:

الطبقة	معايير الطبقة	العدد في المجتمع	الدولارات في المجتمع
١	أكبر من ١٠٠٠٠ دولار	٣	٨٨ ٩٥٥ دولار
٢	من ٥٠٠٠ إلى ١٠٠٠٠ دولار	١٠	٧١ ٢٣٥
٣	أصغر من ٥٠٠٠	٢٧	٤٧ ١٠٥
		٤٠	٢٠٧ ٢٩٥

تعريف وحدة المعاينة Define the Sampling Unit

تتمثل دائماً وحدة المعاينة في معاينة المراجعة غير الإحصائية في الإختبارات التفصيلية للأرصدة في العنصر الذي يكون رصيد الحساب. وبالنسبة للمدينين، يتم دائماً إستخدام اسم حساب المشترى أو رقمه في قائمة المدينين.

تحديد التحريف المحتمل Specify Tolerable Misstatement

سبق في الفصل الثامن التعرض للتحريف المحتمل وإستخدامه في تحديد حجم العينة وتقييم النتائج في المعاينة غير الإحصائية. ويبدأ المراجع بحكم أولى عن الأهمية النسبية مع إستخدام هذا الحكم الإجمالي في تحديد التحريف المحتمل لكل حساب.

تحديد الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح

Specify Acceptable Risk of Incorrect Acceptance

يوجد خطر في كافة تطبيقات المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية يتعلق بعدم صحة الإستنتاجات الكمية عن المجتمع. ويكون ذلك صحيح دائماً ما لم يتم إختبار ١٠٠٪ من المجتمع.

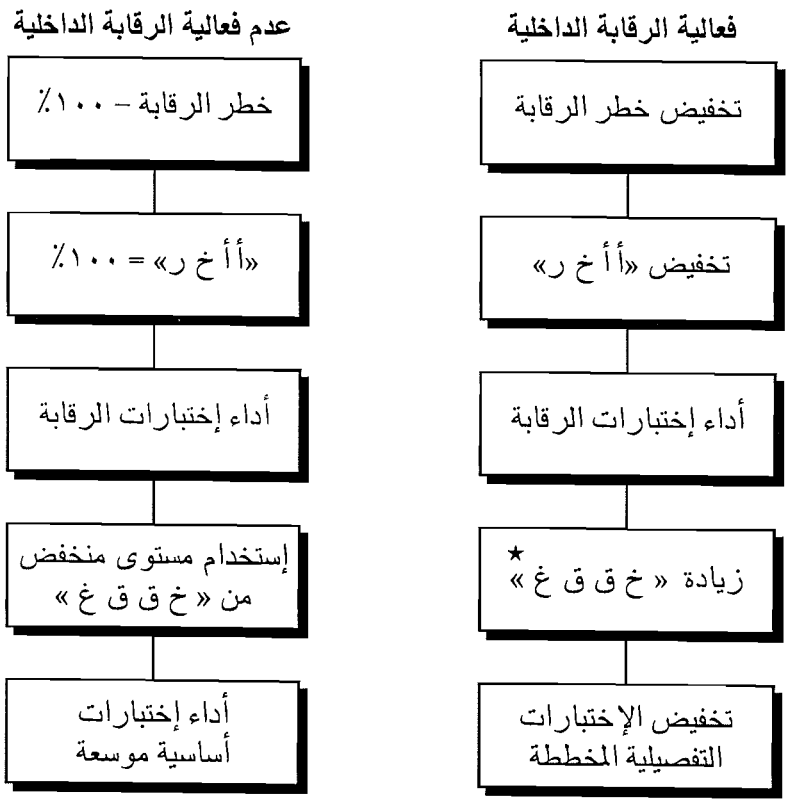
ويتمثل الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح (خ ق ق غ) في الخطر الذي يرغب المراجع تحمله من خلال قبول الرصيد على أنه صحيح بينما يزيد التحريف الحقيقي في الرصيد على التحريف المحتمل. ويساوى خ ق ق غ الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً في إختبارات الرقابة.

وتوجد علاقة عكسية بين «خ ق ق غ» وحجم العينة المرغوب فيه. وعلى سبيل المثال، إذا قرر المراجع تخفيض «خ ق ق غ» من ١٠٪ إلى ٥٪، سيؤدى ذلك إلى زيادة حجم العينة المرغوب فيه.

ويتمثل العامل الأساسي الذي يؤثر في قرار المراجع بشأن «خ ق ق غ» في خطر الرقابة المقدر في نموذج خطر المراجعة. فإذا كانت الرقابة الداخلية فعالة، يمكن تخفيض خطر الرقابة، بما يسمح للمراجع بزيادة «خ ق ق غ». وهكذا، بالمقابل، يتم تخفيض حجم العينة المرغوب فيه للإختبار التفصيلي لرصيد الحساب الذي يتم مراجعته

وتوجد عادة صعوبة لدى الطلاب تتعلق بفهم كيف يؤثر كل من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً والخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح في عملية تجميع الادلة. وإتضح في الفصل العاشر انه يمكن تخفيض الاختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بالأخطاء والمخالفات النقدية في حالة فعالية الرقابة الداخلية عن طريق تقدير خطر الرقابة وأداء إختبارات الرقابة. ويتسق تأثير كل من «أ أ خ ر» و«خ ق ق غ» مع هذا الإستنتاج. فإذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية، سيمكن تخفيض خطر الرقابة. ويتطلب خطر الرقابة المنخفض مستوى منخفض من «أ أ خ ر» عند إختبار الرقابة، ويتطلب ذلك بالتالى حجم عينة أكبر. فإذا كانت الرقابة فعالة، سيظل خطر الرقابة منخفضا، مما يسمح للمراجع بزيادة «خ ق ق غ» (من خلال نموذج خطر المراجعة)، وبالتالى يتطلب الأمر إستخدام عينة ذات حجم أصغر للإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة المرتبطة. ويوضح الشكل ١٤-٢ العلاقة بين «أ أ خ ر» و«خ ق ق غ».

الشكل ١٤-٢
أثر « أ أ خ ر» و «خ ق ق غ » على الأدلة المرغوب فيها



★ بإفتراض أن نتائج إختبارات الرقابة مرضية، بما يسمح بأن يظل مستوى خطر الرقابة منخفضاً.

وبجانب خطر الرقابة، يتأثر « خ ق ق غ » أيضاً بشكل طردي بخطر المراجعة المكن قبوله وبشكل عكسي بالإختبارات الأساسية الأخرى التي تم تنفيذها فعلاً أو التي تم تخطيطها لرصيد الحساب. وعلى سبيل المثال، إذا تم تخفيض خطر المراجعة المكن قبوله، يجب تخفيض « خ ق ق غ ». واذا تم تنفيذ الإجراءات التحليلية وأشارت النتائج إلى أن رصيد الحساب يتسم بعدالة العرض، يجب زيادة « خ ق ق غ ». وبمعنى أخر، إذا كانت الأدلة الناتجة عن الإجراءات التحليلية تدعم رصيد الحساب، سيتطلب الموقف التوصل إلى قدر أقل من إختبار تفصيلي بإستخدام المعاينة لإنجاز المستوى المكن قبوله من خطر المراجعة. ويعد التوصل إلى نفس الإستنتاج ملائماً في العلاقة بين كل من الإختبارات الأساسية للعمليات، « خ ق ق غ » وحجم العينة للإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويلخص الشكل ١٤-٣ العلاقات المختلفة التي تؤثر في «خ ق ق غ».

الشكل ١٤-٣
العلاقة بين العوامل التي تؤثر في «خ ق ق غ» وحجم العينة المرغوب فيه لمعاينة المراجعة

العامل الذي يؤثر في « خ ق ق غ »	مثـــال	الأثر على «خ ق ق غ»	الأثر على حجم العينة
فعالية الرقابة الداخلية (خطر الرقابة)	الرقابة الداخلية فعالة (تخفيض خطر الرقابة)	الزيـــادة	التخفيض
الإختبارات الأساسية للعمليات	عدم إكتشاف إستثناءات عند أداء الإختبارات الأساسية للعمليات	الزيـــادة	التخفيض
خطر المراجعة الممكن قبوله	إنخفاض إحتمال الإفلاس (زيادة خطر المراجعة الممكن قبوله	الزيـــادة	التخفيض
الإجراءات التحليلية	أداء الإجراءات التحليلية مع عدم وجود إشارة لتحريفات محتملة	الزيـــادة	التخفيض

تقير التحريفات في المجتمع Estimate Misstatements in the Population

عادة ما يتوصل المراجع إلى هذا التقدير بناء على الخبرة السابقة مع العميل ومن خلال تقدير الخطر الطبيعي وأخذ نتائج إختبارات الرقابة في الإعتبار وتنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية التي تم أدائها فعلاً.

تحديد الحجم الأولى للعينة Determine the Initial Sample Size

يقوم المراجعون الذين يستخدمون المعاينة غير الإحصائية بتحديد الحجم الأولى للعينة حكمياً من خلال أخذ العوامل التي تم عرضها حتى الآن في الاعتبار. ويلخص الشكل ١٤-٤ العوامل الأساسية التي تؤثر في حجم العينة بالمعاينة غير الإحصائية وكيف يتأثر حجم العينة.

وعندما يستخدم المراجع المعاينة الطبقية، يجب توزيع حجم العينة بين الطبقات. وعادة ما يخصص المراجع جزءاً كبيراً من عناصر المجتمع الكبرى. وعلى سبيل المثال، في المثال المأخوذ من السؤال ١٤-٢٧، والذي يتعلق بتوزيع حجم العينة على العناصر الأربعين، قد يقرر المراجع إختيار كافة الحسابات الثلاث من الطبقة الأولى، و ٦ حسابات في كل طبقة من الطبقتين الثانية والثالثة. ويلاحظ أن المراجع لم يطبق معاينة المراجعة في الطبقة الأولى لأن كافة عناصر المجتمع قد تم مراجعتها.

إختيار العينة Select the Sample

عند إستخدام المعاينة غير الإحصائية، تسمح معايير المراجعة للمراجع بإستخدام أي طريقة من طرق الإختيار التي سبق مناقشتها في الفصل الثاني عشر. ومن المهم أن يستخدم المراجع الطريقة التي تسمح بالتوصل إلى إستنتاجات ذات معنى عن نتائج العينة.

أما بالنسبة للعينة الطبقية، فيقوم المراجع بإختيار العينات في كل طبقة بشكل مستقل. وعلى سبيل المثال، في الطبقة الثالثة بالمثال السابق، سيختار المراجع، ست عناصر للعينة من ٢٧ عنصر بمجتمع هذه الطبقة.

أداء إجراءات المراجعة Perform the Audit Procedures

حتى يمكن أداء إجراءات المراجعة، يجب أن يطبق المراجع إجراءات المراجعة الملائمة على كل عنصر بالعينة لتحديد ما إذا كان هذا العنصر يتسم بالصحة أم يوجد به تحريف. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة المدينين سيقوم المراجع بإرسال المصادقات إلى المدينين بالعينة بالطريقة التي سبق وصفها في الفصل الثالث عشر وتحديد قيمة التحريف في كل حساب تم إرسال مصادقة إليه. وبالنسبة للحسابات التي لم يقم أصحابها بالإستجابة إليها، يتم إستخدام إجراءات بديلة لتحديد التحريفات. ولايمكن للمراجع أن يتوقع نتائج ذات معنى من إستخدام معاينة المراجعة ما لم يتم تطبيق إجراءات المعاينة بعناية.

وبفرض أن المراجع أرسل طلبات مصادقة للمرة الأولى ثم للمرة الثانية وأدي الإجراءات البديلة في المثال السابق. وبفرض أن الإستنتاجات التالية أيضاً تم التوصل إليها عن العينة بعد تسوية كافة الفروق الزمنية.

الطبقة	حجم العينة	القيم النقدية التي تم مراجعتها		التحريف لدى العميل
		القيمة الدفترية	القمية التي تم مراجعتها	
١	٣	٨٨٩٥٥ دولار	٩١٦٩٥	(٢٤٧٠)
٢	٦	٤٣٩٩٥	٤٣٠٢٤	٩٧١
٣	٦	١٣١٠٥	١٠٩٤٧	٢١٥٨
	١٥	١٤٦٠٥٥	١٤٥٦٦٦	٣٨٩

الشكل ١٤-٤
العوامل التي تؤثر في حجم العينة للإختبارات التفصيلية للأرصدة

العـامـل	الظروف التي تؤدى إلى حجم صغير للعينة	الظروف التي تؤدى إلى حجم كبير للعينة
أ - خطر الرقابة (أ أ خ ر) يؤثر على الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح	خطر رقابة منخفض	خطر رقابة مرتفع
ب- نتائج باقى الإختبارات الأساسية الأخرى المرتبطة بنفس النوع من المزاعم (يشمل ذلك الإجراءات التحليلية وباقى الإختبارات الأساسية المناسبة الأخرى). يؤثر على الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح	نتائج مرضية في باقى الإختبارات الأساسية الأخرى المرتبطة	نتائج غير مرضية في باقى الإختبارات الأساسية الأخرى المرتبطة
حـ - خطر المراجعة الممكن قبوله. يؤثر على الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح	خطر مراجعة ممكن قبوله مرتفع	خطر مراجعة ممكن قبوله منخفض
د - التحريف المحتمل أو المقبول بحساب محدد	تحريف محتمل أو مقبول كبير	تحريف محتمل أو مقبول صغير
هـ - الخطر الطبيعي. يؤثر على التحريفات المقدرة في المجتمع	خطر طبيعي منخفض	خطر طبيعي مرتفع
و - الحجم المتوقع والمتكرر للتحريفات. يؤثر على التحريفات المقدرة في المجتمع	تحريفات صغيرة أو ذات تكرار قليل	تحريفات كبيرة أو ذات تكرار مرتفع
ز - عدد العناصر في المجتمع	لايوجد أثر تقريباً على حجم العينة ما لم يكن المجتمع صغيراً جدا	لايوجد اثر تقريبا على حجم العينة ما لم يكن المجتمع صغيراً جدا

التعميم من العينة إلى المجتمع وتحديد إمكانية قبول المجتمع

Generalize from the Sample to the Population and Decide the Acceptablility of the Population

يجب أن يصمم المراجع من العينة إلي المجتمع عن طريق (١) تصوير التحريفات من نتائج العينة إلى المجتمع، و (٢) الأخذ في الإعتبار خطأ المعاينة وخطر المعاينة (خ ق ق غ). وعلى سبيل المثال، هل توصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه وجود زيادة في أرصدة المدينين بمبلغ ٣٨٩ دولار؟ لا، سيهتم المراجع بنتائج المجتمع وليس بالنتائج في العينة. وبالتالى يكون من الضروري التصوير من العينة إلي المجتمع لتقدير التحريف في المجتمع. وتتمثل الخطوة الأولى في التوصل إلى التقدير بنقطة Point Estimate الذي تم عرضه لأول مرة في الفصل الثامن. وتوجد طرق مختلفة لحساب التقدير بنقطة، ولكن تتمثل الوسيلة المتعارف عليها في إفتراض أن التحريفات في المجتمع الذي لم يتم مراجعته تتناسب مع التحريفات في العينة. ويجب أداء هذه الحسابات في كل طبقة ويتم تجميعها بعد ذلك، بدلا من إستخدام التحريفات الإجمالية في العينة. وهكذا، يتحدد التقدير بنقطة للتحريف في المثال السابق بإستخدام طريقة المتوسط المرجح والتي سيتم توضيحها كمايلي:

الطبقة	التحريف لدى العميل ÷ القيمة المسجلة بالعينة	×	القيمة الدفترية المسجلة بالطبقة	=	التقدير بنقطة للتحريف
١	(٢٧٤٠) ÷ ٨٨٩٥٥		٨٨٩٥٥ دولار		(٢٧٤٠) دولار
٢	٩٧١ ÷ ٤٣٩٩٥		٧١٢٣٥		١٥٧٢
٣	٢١٥٨ ÷ ١٣١٠٥		٤٧١٠٥		٧٧٥٧
إجمالى					٦٥٨٩ دولار

ويبلغ التقدير بنقطة للتحريف في المجتمع ٦٥٨٩، ويشير ذلك إلى زيادة في الأرصدة. ولايعد التقدير بنقطة في حد ذاته مقياساً ملائماً للتحريف في المجتمع، وقد يرجع السبب في ذلك إلى خطأ المعاينة. وبمعنى اخر، نظراً لأن التقدير يتم التوصل إليه بناء على العينة، سيكون قريباً من التحريف بالمجتمع الحقيقي، ولكن من غير المحتمل أن يكون هو نفسه التحريف الفعلي في المجتمع. ويجب أن يأخذ المراجع في اعتباره إمكانية زيادة التحريف بالمجتمع الحقيقي عن القيمة المحتملة في الظروف التي يكون فيها التقدير بنقطة أقل من قيمة التحريف المحتمل أو المقبول. ويجب تنفيذ ذلك في كل من العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية.

ولا يستطيع المراجع الذي يستخدم المعاينة الإحصائية أن يقيس على نحو رسمي خطأ المعاينة وبالتالى أن يأخذ في إعتباره بشكل شخصي إمكانية تجاوز التحريف بالمجتمع الحقيقي لقيمة التحريف المحتمل أو المقبول. ويتم ذلك عن طريق التوصل إلى (١) الفرق بين التقدير بنقطة والتحريف المحتمل أو المقبول، (٢) المدى الذي تم فيه مراجعة العناصر في المجتمع بنسبة ١٠٠٪، (٣) ما إذا كانت التحريفات تتوازن مع بعضها البعض أو انها في اتجاه واحد فقط، (٤) قيم التحريفات الفردية، و(٥) حجم العينة. وإستمرارا للمثال السابق، إفترض أن التحريف المحتمل أو المقبول يبلغ ٤٠٠٠٠ دولار. في هذه الحالة، يمكن أن يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه وجود إحتمال ضئيل، في ضوء التقدير بنقطة الذي يبل ٦٥٨٩، لتجاوز التحريف الحقيقي لقيمة التحريف المحتمل أو المقبول.

وبإفتراض أن التحريف المحتمل أو المقبول يبلغ ١٢٠٠٠، حيث يزيد فقط بمقدار ٥٤١١ عن التقدير بنقطة. في هذه الحالة، يجب أخذ العوامل الأخرى في الإعتبار. وعلى سبيل المثال، إذا تم مراجعة العناصر الكبرى في المجتمع بنسبة ١٠٠٪ (كما تم في هذا المثال)، ستكون التحريفات التي لم يتم التعرف عليها مقصورة على العناصر الصغيرة. فإذا كانت التحريفات تميل إلى التوازن وتتسم بحجم صغير نسبياً، يمكن للمراجع أن يستنتج أن التحريف بالمجتمع الحقيقي يحتمل أن يقل عن القيمة المحتملة. وأيضاً، في ظل عينة ذات حجم كبير، سيثق المراجع بشكل أكبر بقرب التقدير بنقطة من القيمة بالمجتمع الحقيقي. وبالتالى سيرغب المراجع بشكل أكبر في قبول إنخفاض التحريف بالمجتمع الحقيقي عن التحريف المحتمل أو المقبول في هذا المثال في حالة إستخدام عينة كبيرة الحجم بدلاً من إستخدام عينة متوسطة أو صغيرة الحجم. ومن جانب اخر، في حالة حدوث اختلاف في واحد أو أكثر من هذه الظروف الأخرى، يمكن التوصل إلى حكم مؤداه إرتفاع احتمال زيادة التحريف عن القيمة المحتملة، ولايمكن قبول المجتمع المسجل.

وحتى إذا تم إعتبار قيمة التحريف المحتمل أو المقبول على أنها لاتتسم بالأهمية النسبية، يجب على المراجع أن ينتظر للتوصل إلى تقييم نهائى عند إكتمال المراجعة ككل. وعلى سبيل المثال، يجب دمج كل من التحريف الإجمالي المقدر وخطأ المعاينة المقدر في أرصدة المدينين مع التحريفات المقدرة في

كافة الجوانب الأخرى بالمراجعة لتقيم أثر كافة التحريفات على القوائم المالية ككل.

تحليل التحريفات Analyze the Misstatements

كما تم في المعاينة بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، يعد تقييم طبيعة وأسباب التحريف الذي يتم إكتشافه أمراً ضرورياً. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة أرصدة المدينين، يفترض أن كافة التحريفات نتجت عن فشل العميل في تسجيل مردودات البضاعة. وسيقوم المراجع بتحديد لماذا يتكرر هذا النوع من التحريف عادة، مضمون التحريفات في جوانب المراجعة الأخرى، الأثر المحتمل على القوائم المالية، وأثر ذلك على العمليات التشغيلية بالشركة.

ويتمثل الجانب الأهم في تحليل التحريف في تقدير ما إذا كان يجب إجراء تعديل على نموذج خطر المراجعة. فإذا إستنتج المراجع أن عدم تسجيل مردودات المبيعات الذي تم مناقشته في الفقرة السابقة نتج عن خلل في الرقابة الداخلية، يكون من الضروري إعادة تقدير خطر الرقابة. وسيؤدى ذلك بدوره على نحو محتمل إلى قيام المراجع بتخفيض «خ ق ق غ»، وبالتالى زيادة حجم العينة المخطط. وكما سبق المناقشة في الفصل الثامن، يجب إجراء تعديلات في نموذج خطر المراجعة مع إتمام ذلك بأقصى قدر من العناية لأن الهدف من النموذج هو أن يكون أساساً أداة للتخطيط وليس لتقييم النتائج.

ما يجب القيام به عند رفض المجتمع Action when a Population is Rejected

عندما يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه زيادة التحريف في المجتمع عن التحريف المحتمل بعد أخذ خطأ المعاينة في الإعتبار، سيعد المجتمع مجتمعا غير مقبول. وفي هذه اللحظة يوجد العديد من الأفعال الممكنة التي يمكن أن يتخذها المراجع.

عدم القيام بأى تصرف حتى يتم إستكمال الإختبارات في جوانب المراجعة الأخرى. في النهاية يجب أن يقيم المراجع ما إذا كانت القوائم المالية كوحدة يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية. فإذا تم إكتشاف تحريفات متكافئة في جوانب المراجعة الأخرى، مثل المخزون، قد يتوصل المراجع إلى استنتاج مؤداه ان التحريفات المقدرة في أرصدة المدينين تعد تحريفات مقبولة. وبالطبع، قبل الإنتهاء من المراجعة يجب أن يقيم المراجع ما إذا كان التحريف في حساب واحد يمكن أن ينتج عنه تضليل بالقوائم المالية حتى في ظل وجود تحريفات متكافئة.

إجراء إختبارات موسعة للمراجعة في جوانب محددة. إذا أشار تحليل التحريفات إلى تركز معظم التحريفات في نوع محدد، قد يكون من المرغوب فيه تقييد الجهود الإضافية للمراجعة في الجانب الذي ظهرت هذه المشكلة فيه. وعلى سبيل المثال، إذا أظهر تحليل التحريفات في عمليات المصادقة إلى أن سبب معظم التحريفات يرجع إلى عدم تسجيل مردودات المبيعات، يجب إجراء بحث موسع لمردودات المبيعات للتحقق من أنه يتم تسجيلها. ومع ذلك، يجب بذل عناية كبري في تقييم سبب كافة التحريفات في العينة قبل التوصل إلى استنتاج عن ماذا يجب التأكيد عليه في الإختبارات الموسعة. حيث يمكن أن يوجد أكثر من جانب به مشكلة.

وعندما يتم تحليل الجانب الذي به المشكلة وإجراء التصحيح عن طريق التسوية في دفاتر العميل، يجب إظهار عناصر العينة التي أدت إلى عزل الجانب الذي به المشكلة على أنها «صحيحة» في ذلك الحين. وبالتالي يمكن في هذه اللحظة إعادة حساب التقدير بنقطة بدون التحريفات التي أصبح ينظر إليها على أنها «صحيحة». ويجب أيضاً أخذ كل من خطأ المعاينة وإمكانية قبول المجتمع في الإعتبار

وفقاً للحقائق الجديدة.

زيادة حجم العينة. عندما يقوم المراجع بزيادة حجم العينة، يتم تخفيض خطأ المعاينة إذا كان معدل التحريفات في العينة الموسعة، وفقاً لقيمتها النقدية، وإتجاهها مشابها لتلك الموجودة في العينة الأصلية. وبالتالي يمكن ان يؤدى زيادة حجم العينة إلى إرضاء متطلبات المراجع بشأن التحريف المحتمل أو المقبول.

ويعد عادة زيادة حجم العينة إلى القدر الذي يحقق معايير عن التحريف المحتمل أو المقبول أمراً مكلفاً، خصوصاً إذا كان الفرق بين التحريف المحتمل أو المقبول والتحريف المتصور يتسم بالصغر. وحتى إذا تم زيادة حجم العينة، لايوجد تأكيد للتوصل إلى نتائج مرضية. فإذا كانت عناصر العدد والقيمة والإتجاه الخاصة بالتحريفات في العينة الموسعة تتسم نسبتها بالكبر أو بالتغير عن ما يقابلها في العينة بالأصلية، سيكون من المحتمل التوصل أيضاً إلي نتائج غير مقبولة.

وبالنسبة لإختبارات مثل مصادقة المدينين وجرد المخزون، يكون من الصعب دائماً زيادة حجم العينة، بسبب وجود صعوبة عملية تتعلق بإعادة تنظيم هذه الإجراءات بعد البدء فيها فعلاً. حيث بمجرد إكتشاف المراجع إلى عدم كبر العينة بالقدر المناسب، سيكون قد انقضى عديد من الأسابيع فعلاً.

وعلى الرغم من هذه الصعوبات، يجب على المراجع أحياناً زيادة حجم العينة بعد الإنتهاء من الإختبار الأصلي. ومن المتعارف عليه أن يتم زيادة حجم العينة في جوانب المراجعة الأخري بخلاف المصادقات وجرد المخزون، ولكن في بعض الأحيان يكون من الضروري القيام بذلك في هذين الجانبين. وعندما يتم إستخدام المعاينة الطبقية، يتم التركيز عند زيادة العينات عادة على الطبقات التي تحتوى على القيم الكبيرة، ما لم يكن واضحاً أن التحريفات تتركز في بعض الطبقات الأخرى.

تسوية رصيد الحساب. عندما يستنتج المراجع أن رصيد الحساب يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية، قد يرغب العميل في تسوية القيمة الدفترية بناء على نتائج العينة. وفي المثال السابق، افترض أن العميل يرغب في تخفيض القيمة الدفترية بقيمة التقدير بنقطة (تبلغ ٦٥٨٩ دولار) لتسوية تقدير التحريف. وسيكون تقدير المراجع للتحريف الآن مساوياً للصفر، ولكن لايزال من الضروري أخذ خطأ المعاينة في الإعتبار. ومرة أخرى، بفرض أن التحريف المحتمل يبلغ ١٢٠٠٠ دولار، يجب على المراجع الآن أن يقدر ما إذا كان خطأ المعاينة يتجاوز ١٢٠٠٠ دولار وليس ٥٤١١ دولار التي تم أخذها في الإعتبار سابقاً. فإذا اعتقد المراجع أن خطأ المعاينة ١٢٠٠٠ دولار أو أقل، سيتم النظر إلى أرصدة المدينين على أنها مقبولة بعد إتمام التسوية. وإذا اعتقد المراجع أنه يزيد عن ١٢٠٠٠ دولار، لايعد تسوية رصيد الحساب إختيار عملياً.

الطلب من العميل تصحيح المجتمع. في بعض الحالات تتسم دفاتر العميل بعدم الملائمة بما يتطلب ضرورة تصحيح المجتمع ككل قبل أن يتم إستكمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، في حالة أرصدة المدينين، قد يطلب المراجع إعداد الجدول الزمني مرة أخرى إذا توصل المراجع إلى استنتاج بوجود تحريفات جوهرية. وعندما يقوم العميل بتغيير قيم بعض العناصر في المجتمع، سيكون، بالطبع، من الضرورى مراجعة النتائج مرة أخرى.

رفض إصدار تقرير نظيف. إذا اعتقد المراجع أن القيم المسجلة في الحساب لاتتسم بالعدالة، يكون من الضروري القيام بأحد البدائل السابق ذكرها على الأقل أو تقييد تقرير المراجعة وفقاً للنحو الملائم.

وإذا اعتقد المراجع أن هناك إحتمالا مقبولاً بوجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في القوائم المالية، سيعد الأمر إنتهاكاً خطيراً لمعايير المراجعة إذا تم إصدار تقرير نظيف للمراجعة.

معاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling

الهدف التعليمي ١٤-٣: تعريف وتطبيق معاينة الوحدة النقدية

تعد معاينة الوحدة النقدية (م و ن) إبتكاراً حديثاً في منهجية المعاينة الإحصائية، وتم التوصل إليها بصفة خاصة كى يستخدمها المراجعون. وتعد حالياً أكثر الأساليب الإحصائية المتعارف عليها في إجراء المعاينة خلال تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويرجع لك لأنها تتميز بالبساطة الإحصائية لمعاينة الصفات مع توفير النتائج الإحصائية بإستخدام الدولارات (أو أية وحدات نقدية ملائمة). ويشار إلى «م و ن» بمعاينة الوحدة الدولارية **Dollar Unit Sampling**، معاينة القيمة النقدية التراكمية **Cumulative Monetary Amount Sampling**، والمعاينة وفقاً لتناسب الإحتمالية مع الحجم **Sampling with probability Proportional to Size**.(١)

الفرق بين «م و ن» والمعاينة غير الإحصائية

Differences Between MUS and Nonstatistical Sampling

يوجد تشابه كبير بين إستخدام «م و ن» والمعاينة غير الإحصائية بأكثر مما يوجد إختلاف بينهما. حيث يتم تنفيذ كافة الخطوات الأربع عشر أيضاً في «م و ن» برغم تنفيذ بعضها بشكل مختلف. وسيتم التركيز في هذا القسم على الفروق بين «م و ن» والمعاينة غير الإحصائية مع إفتراض أن القارئ قد استوعب ما تم عرضه بخصوص المعاينة غير الإحصائية في هذا الفصل.

وسيتم فيما يلي تقديم ملخص لأهم الفروق بين «م و ن» والمعاينة غير الإحصائية. وسيتم في الجزء المتبقى من هذا القسم مناقشة «م و ن» والتناول الموسع مع الفروق الأكثر أهمية.

١- يتم تقييم وحدة المعاينة على أنها الدولار الواحد. يتمثل الجانب الأساسي في «م و ن» في تعريف وحدة المعاينة على أنها الدولار الواحد في رصيد الحساب. وتم إشتقاق اسم هذا الأسلوب الإحصائي، معاينة الوحدة النقدية، من هذا الجانب المميز. وعلى سبيل المثال في السؤال ١٤-٢٧، تم عرض مجتمع، تتمثل وحدة المعاينة به في دولار واحد ويبلغ حجم المجتمع ٢٧٠٢٩٥ دولار وليس الأربعين رصيداً التى كانت تمثل وحدات المعاينة كما سبق المناقشة. وينتج عن إعتبار الدولار الواحد وحدة للمعاينة في «م و ن» أن هناك تأكيد تلقائي على الوحدات الطبيعية (الأرصدة) ذات الرصيد الكبير بالدفاتر. ونظراً لأنه يتم إختيار العينة على أساس الدولارات على نحو فردى، سيكون للأرصدة ذات الحجم الكبير فرصة أكبر للتواجد بالعينة بالمقارنة مع الأرصدة ذات الحجم الصغير. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة المدينين، سيكون للحساب الذي يبلغ رصيده ٥٠٠٠ دولار إحتمالية للإختيار تزيد بمقدار ١٠ مرات عن رصيد الحساب الذي يساوى ٥٠٠ دولار، لأن الرصيد الكبير يحتوى على وحدات دولارية تزيد بمقدار ١٠ مرات عن الرصيد الصغير. ولذلك، لاتوجد حاجة لإستخدام المعاينة الطبقية في ظل إستخدام «م و ن». حيث يتم التعامل مع الطبقات بشكل تلقائي.

---

(١) توجد أسماء عملات في عديد من الدول لايطلق عليها الدولار. ففي المكسيك مثلاً توجد معاينة وحدة البيزو. ولذلك يوجد اسم عالمى هو معاينة الوحدة النقدية Monetary. سنتخذ هذا المصطلح لإعتقادنا بملائمته في هذا الكتاب، ولكننا سنشير إلى الدولار كوحدة للمعاينة في معظم الحالات.

٢- يتمثل حجم المجتمع في المجتمع الدولاري المسجل. على سبيل المثال، يتكون المجتمع في السؤال ١٤-٢٧ من ٢٠٧٢٩٥ دولار عند مراجعة أرصدة المدينين، وليس من ٤٠ وحدة هي عدد أرصدة المدينين. ويتسق هذا التعريف لحجم المجتمع مع إستخدام الوحدات الدولارية.

وفي ضوء اسلوب إختيار العينة في «م و ن»، كما سيتم التعرض لذلك لاحقاً، لايعد ممكنا تقيم إحتمال العناصر غير المسجلة بالمجتمع. وبافتراض، على سبيل المثال، أنه تم إستخدام «م و ن» لتقييم ما إذا كان المخزون يتسم بعدالة العرض. لن يكون ممكنا استخدام «م و ن» لتقييم ما إذا كان هناك عناصر معينة بالمخزون موجودة ولم يتم عدها عند الجرد. فإذا كان هدف الإكتمال هاماً في إختبار المراجعة، وهو كذلك عادة، يجب تحقيق هذا الهدف بشكل منفصل عن الإختبارات التي يتم أدائها من خلال «م و ن».

٣- إستخدام الحكم الأولى عن الأهمية النسبية لكل حساب بدلاً من التحريف المحتمل أو المقبول. يتمثل جانب مميز أخر في «م و ن» في إستخدام الحكم الأولى عن الأهمية النسبية، كما سبق التوضيح بالفصل الثامن، لإجراء تحديد مباشر لقيمة التحريف المحتمل أو المقبول الخاص بمراجعة كل حساب. وتتطلب أساليب المعاينة الأخرى أن يحدد المراجع التحريف المحتمل أو المقبول لكل حساب عن طريق توزيع الحكم الأولى للأهمية النسبية، كما تم التعرض له في الشكل ٨-٣. ولايعد ذلك متطلباً يجب تحقيقه عند إستخدام «م و ن». وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع حدد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية بمبلغ ٦٠٠٠٠ دولار للقوائم المالية كوحدة. سيتم إستخدام قيمة الأهمية النسبية التي تبلغ ٦٠٠٠٠ دولار، أو ما يشتق منها، كما سيتم التعرض له لاحقاً ليعبر عن التحريف المحتمل أو المقبول في كافة تطبيقات «م و ن» عند مراجة المخزون، المدينين، الدائنين، وغيرها.

٤- يتم تحديد حجم العينة بإستخدام معادلة إحصائية. سيتم التعرض لاحقا للمعلومات التي يتم إستخدامها والعملية الحسابية لتحديد حجم العينة المخطط.

٥- إستخدام قاعدة قرار رسمية لتحديد إمكانية قبول المجتمع. تتشابه قاعدة القرار التي يتم إستخدامها في «م و ن» مع تلك الخاصة بالمعاينة غير الإحصائية، ولكن يوجد إختلاف يستحق المناقشة. وسيتم توضيح قاعدة القرار بعد توضيح العملية الحسابية الخاصة بحدود التحريف.

٦- يتم إختيار العينة بإستخدام الإحتمالية المتناسبة مع الحجم (ح م ح). يتم إختيار عينات الوحدة النقدية وفقاً للإحتمالية المتناسبة مع الحجم. وتتمثل هذه العينات في عينات الدولارات الفردية في المجتمع. ومع ذلك، لايمكن للمراجع مراجعة الدولارات الفردية. وبالتالي، يجب أن يحدد المراجع الوحدة الطبيعية (الرصيد) لإداء إختبارات المراجعة. وعلى سبيل المثال، في الجدول ١٤-١، سيتوصل المراجع إلى عينة عشوائية من عناصر المجتمع التي تقع بين ١ و ٧٣٧٦ (الدولارات الفردية). وبرغم ذلك، حتى يمكن تنفيذ إجراءات المراجعة، يجب أن يعرف المراجع عناصر المجتمع بين ١ و ١٢ (الوحدات الطبيعية). فإذا اختار المراجع الرقم العشوائي ٣٠١٤، تتمثل الوحدة الطبيعية المرتبطة بذلك الرقم في الوحدة رقم ٦.

ويمكن التوصل إلى «ح م ح» بإستخدام برامج الحاسب الإلكتروني، جداول الأرقام العشوائية أو أساليب المعاينة المنتظمة. وسيتم تقديم توضيح لمجتمع أرصدة المدينين، بما في ذلك الإجماليات التراكمية، في الجدول ١٤-١ كدليل لإستخدام جدول الأرقام العشوائية.

وبفرض أن المراجع يرغب في إختيار عينة ذات إحتمالية متناسبة مع الحجم لأربع حسابات من

المجتمع الموضح بالجدول ١٤-١. ونظراً لأنه تم تعريف وحدة المعاينة على أنها الدولار الفردي، سيتمثل حجم المجتمع في ٧٣٦٧، وبالتالي يجب إستخدام ٤ أرقام من جدول الأرقام العشوائية أو برنامج الحاسب الإلكتروني. وبإستخدام الأربعة أرقام الأولى في جدول الأرقام العشوائية، في الجدول ١٢-٢، ومع إستخدام ١٠٠٢٣ كنقطة بداية بالعمود رقم ٤، ستتمثل الأرقام العشوائية القابلة للإستخدام في: ٦٥٨٦، ١٧٥٦، ٨٥٠، ٦٤٩٩. ويتم تحديد عناصر الوحدة الطبيعية بالمجتمع التى تحتوى هذه الدولارات العشوائية من خلال الرجوع إلى عمود الإجمالي التراكمي. وتتمثل هذه العناصر في ١١ (تحتوى على دولارات بين ٦٥٧٧ و ٦٩٨٠)، ٤ (تحتوى على دولارات بين ١٦٩٩ و ٢٢٧١)، ٢ (تحتوى على دولارات بين ٣٥٨ و ١٦٣٨)، و١٠ (تحتوى على دولارات بين ٥٧٥١ و ٦٥٧٦). وسيتم مراجعة ذلك، وسيتم تطبيق النتائج في كل وحدة طبيعية على الدولار العشوائي الذي تحتويه.

وتسمح الطرق الإحصائية المستخدمة في تقييم معاينة الوحدة النقدية بإدراج الوحدة الطبيعية بالعينة لإكثر من مرة. وهكذا، في المثال السابق، إذا كانت الأرقام العشوائية هى: ٦٥٨٦، ١٧٥٦، ٨٥٦، ٦٥٩٩، ستتمثل عناصر العينة في ١١، ٤، ٢، ١١. وسيتم مراجعة العنصر رقم ١١ لمرة واحدة، ولكن سيعامل احصائياً على انه عنصرين من عناصر العينة، وسيكون إجمالي العينة ٤ عناصر لوجود ٤ وحدات نقدية بالعينة.

الجدول ١٤-١
مجتمع المدينين

عنصر المجتمع (الوحدة الطبيعية)	القيمة المسجلة	الإجمالي التراكمي (الوحدة الدولارية)
١	٣٥٧ دولار	٣٥٧ دولار
٢	١٢٨١	١٦٣٨
٣	٦٠	١٦٩٨
٤	٥٧٣	٢٢٧١
٥	٦٩١	٢٩٦٢
٦	١٤٣	٣١٠٥
٧	١٤٢٥	٤٥٣٠
٨	٢٧٨	٤٨٠٨
٩	٩٤٢	٥٧٥٠
١٠	٨٢٦	٦٥٧٦
١١	٤٠٤	٦٩٨٠
١٢	٣٩٦	٧٣٧٦

ومن المشكلات التي تتعلق بالإختيار الإحتمالي المتناسب مع الحجم عدم وجود إحتمال لإختيار عناصر المجتمع التي يساوى رصيدها الصفر في ظل إختيار العينة ذات الإحتمال المتناسب مع الحجم، حتى على الرغم من انها قد تحتوى على تحريفات. وعلى نحو مماثل، يوجد احتمال ضئيل لإدراج الأرصدة الصغرى التي يوجد بها تخفيض معنوى في قيمتها في العينة. ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق تنفيذ اختبارات مراجعة محددة للعناصر ذات الأرصدة الصفرية والأرصدة الصغرى، في ظل وجود افتراض بانها محل الاهتمام.

وتوجد مشكلة أخرى تتمثل في عدم إمكانية إدراج الأرصدة السلبية، مثل الأرصدة الدائنة للمدينين، في العينة ذات الإحتمال المتناسب مع الحجم (الوحدة النقدية). ومن الممكن تجاهل الأرصدة السلبية للإختيار الإحتمالي المتناسب مع الحجم، وإختبار هذه القيم من خلال بعض الوسائل الأخرى. ويوجد بديل يتمثل في معاملة هذه الأرصدة على أنها أرصدة موجبة وإضافتها إلى العدد الإجمالي للوحدات النقدية التي يتم إختيارها، ومع ذلك، سيؤدى هذا البديل إلى تعقيد عملية التقييم.

٧- يقوم المراجع بالتعميم من العينة إلى المجتمع عن طريق استخدام أساليب عينة الوحدة النقدية. بغض النظر عن طريقة المعاينة المختارة، يجب أن يقوم المراجع بالتعميم من العينة إلى المجتمع من خلال: (١) تصوير التحريفات من نتائج العينة إلى المجتمع، و(٢) تحديد خطأ المعاينة المرتبط. ويوجد أربع جوانب هامة للقيام بذلك في ظل معاينة الوحدة النقدية:

* إستخدام جداول معاينة الصفات في حساب النتائج. حيث يتم إستخدام جداول مثل الجدول ١٢-١٠ مع إحلال «خ ق ق غ» محل «أ أ خ ر».

* يجب تحويل نتائج الصفات إلى دولارات. ويتم من خلال معاينة الوحدة النقدية تقدير التحريفات الدولارية في المجتمع، وليس نسبة العناصر التي يوجد بها تحريف في المجتمع ويتم التوصل إلى ذلك في معاينة الوحدة النقدية عن طريق تعريف كل عنصر بالمجتمع على أنه الدولار الواحد. ولذلك، يعد تقدير معدل الدولارات بالمجتمع التي تحتوى على تحريف السبيل لتقدير إجمالي التحريف الدولاري.

* يجب أن يضع المراجع إفتراضاً عن النسبة المئوية للتحريف في كل عنصر بالمجتمع يوجد به تحريف. ويمكن هذا الإفتراض المراجع من إستخدام جداول معاينة الصفات لتقدير التحريفات الدولارية.

* يشار إلى النتائج الإحصائية التي يتم التوصل إليها عند إستخدام معاينة الوحدة النقدية على أنها حدود التحريفات. وتتمثل هذه الحدود للتحريفات في التقديرات عن الحد الأقصى المحتمل للزيادة (الحد الأعلى للتحريف) والحد الأقصى المحتمل للتخفيض (الحد الأدنى للتحريف) عند مستوى محدد من «خ ق ق غ». ويتم حساب كل من الحد الأعلى للتحريف Upper Misstatement Bound والحد الأدنى للتحريف Lower Misstatement Bound.

ملخص. تعد الخطوات الأربع عشر التي سبق تناولها عند عرض المعاينة غير الإحصائية قابلة للتطبيق أيضاً في معاينة الوحدة النقدية، ولكن يتم تطبيق العديد من هذه الخطوات على نحو مختلف بسبب الطبيعة الخاصة لمعاينة الوحدة النقدية. وستتعلق المناقشة التالية في معاينة الوحدة النقدية بالتعميم من العينة إلى المجتمع وقاعدة القرار الرسمية لتحديد إمكانية قبول المجتمع وحساب حجم العينة الأولى عند إستخدام معاينة الوحدة النقدية.

التعميم من العينة إلي المجتمع عندما لايتم إكتشاف تحريفات بإستخدام «م و ن»

Generalizing from the Sample to the Population when no Misstatements are found using MUS

بإفتراض أن المراجع يقوم بمصادقة مجتمع من أرصدة المدينين للتحقق من الصحة النقدية. ويبلغ الإجمالي بالمجتمع ١٢٠٠٠٠٠ دولار وتم الحصول على عينة من ١٠٠ مصادقة. وعند المراجعة، لم يتم اكتشاف أية تحريفات بالعينة. ويرغب المراجع في تحديد القيمة القصوى للزيادة والقيمة القصوى للتخفيض التي يحتمل وجودها في المجتمع مع إستمرار عدم وجود أية تحريفات بالعينة. ويتم تحديد كل من هذين الحد الأعلى للتحريف والحد الأدني للتحريف على التوالى، بإفتراض أن مستوى «خ ق

ق غ» يبلغ ٥٪، بإستخدام جدول معاينة الصفات (الجدول ١٢-١٠). ويتم تحديد الحدين الأعلى والأدني عن طريق تحديد نقطة التقاطع بين حجم العينة (١٠٠) والرقم الفعلي للتحريفات (صفر) بنفس الطريقة الخاصة بمعاينة الصفات. ويعبر «ح أ د» بمستوى ٣٪ في الجدول عن كل من الحد الأعلى والحد الأدني بإستخدام النسبة.

وهكذا، بناء على نتائج العينة وحدود التحريف التي يتم التوصل إليها من الجدول، يمكن للمراجع أن يستنتج بخطر معاينة ٥٪ عدم وجود تحريف يزيد عن ٣٪ بالوحدات الدولارية بالمجتمع. ولتحويل هذه النسبة إلى دولارات، يجب أن يضع المراجع إفتراض عن نسبة متوسط التحريف في الدولارات بالمجتمع التي تحتوى على تحريف. ويؤثر هذا الإفتراض بشكل معنوى على حدود التحريف. وحتى يتم توضيح ذلك، سيتم إختبار ثلاثة أمثلة للإفتراضات، وهى: (١) إفتراض أن نسبة التحريف لكل من الزيادة والتخفيض تبلغ ١٠٠٪، (٢) إفتراض أن نسبة التحريف لكل من الزيادة والتخفيض تبلغ ١٠٠٪، و(٣) إفتراض أن نسبة التحريف للزيادة تبلغ ٢٠٪ وإفتراض أن نسبة التحريف للتخفيض تبلغ ٢٠٠٪.

الإفتراض رقم ١ تبلغ قيم الزيادة ١٠٠٪، تبلغ قيم التخفيض ١٠٠٪، حدود التحريف عند مستوى ٥٪ من «خ ق ق غ» تساوى:

الحد الأعلى للتحريف = ١٢٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ١٠٠٪ = ٣٦٠٠٠ دولار

الحد الأدنى للتحريف= ١٢٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ١٠٠٪ = ٣٦٠٠٠ دولار

يتمثل الإفتراض، في المتوسط، في أن هذه العناصر بالمجتمع التي يوجد بها تحريف قد تم التحريف بها وفقاً لإجمالي القيمة الكاملة للدولار بالقيمة المسجلة. ونظراً لأن حد التحريف يساوى ٣٪، فلايحتمل تجاوز قيمة الدولار للتحريف ٣٦٠٠٠ (٣٪ من إجمالي الوحدات الدولارية المسجلة في المجتمع). فإذا كان هناك زيادة في كافة القيم، ستوجد زيادة قدرها ٣٦٠٠٠ دولار. أما إذا كان هناك تخفيض في كافة القيم، سيوجد تخفيض قدره ٣٦٠٠٠ دولار.

ويتسم إفتراض وجود ١٠٠٪ من التحريفات بالتحفظ الشديد، خاصة بالنسبة للزيادة. وبافتراض أن معدل الإستثناء بالمجتمع الفعلي يساوى ٣٪. ستوجد الحالتين التاليتين قبل أن تعكس القيمة ٣٦٠٠٠ دولار على نحو مناسب قيمة الزيادة الحقيقية:

١- يجب أن تتسم كافة القيم بالزيادة. فقد تؤدى القيم المتكافئة إلى تخفيض قيمة الزيادة.

٢- كافة عناصر المجتمع التي يوجد بها تحريف يجب أن تبلغ نسبة التحريف بها ١٠٠٪. وعلى سبيل المثال لايمكن أن يحدث ذلك لتحريف عند كتابة شيك بمبلغ ٢٢٦ دولار وتسجيله بمبلغ ٢٦٢ دولار. حيث ستبلغ نسبة التحريف ١٣,٧٪ فقط (٢٦٢ - ٢٢٦= ٣٦ بالزيادة؛ ٣٦ ÷ ٢٦٢ = ١٣,٧٪).

وعند حساب حدود الحريف للزيادة والتخفيض بمقدار ٣٦٠٠٠، لن يقوم المراجع بحساب التقدير بنقطة وقيمة الدقة على النحو الذي سبق مناقشته سابقاً في هذا الفصل. ويرجع ذلك إلى أن الجداول المتسخدمة تشمل كل من التقدير بنقطة وقيمة الدقة للتوصل إلى معدل الإستثناء الأعلى وعلى الرغم من أن التقدير بنقطة وقيمة لايتم حسابهما في معاينة الوحدة النقدية، إلا أنهما يتوجدان بشكل ضمني عند تحديد حدود التحريف ويمكن تحديدهما من الجداول. وعلى سبيل المثال، في التوضيح الحالي، يبلغ التقدير بنقطة الصفر وتبلغ الدقة الإحصائية ٣٦٠٠٠ دولار.

الإفتراض رقم٢. تبلغ قيم الزيادة ١٠٪، وتبلغ قيم التخفيض ١٠٪، حدود التحريف عند مستوى ٥٪

من «خ ق ق غ» تساوى:

الحد الأعلى للتحريف = ١٢٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ١٠٪ = ٣٦٠٠ دولار
الحد الأدنى للتحريف= ١٢٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ١٠٪ = ٣٦٠٠ دولار

يتمثل الإفتراض، في المتوسط، في أن هذه العناصر التي يوجد بها تحريف لايزيد مقدار التحريف بها عن ١٠٪. فإذا كانت كافة العناصر محرفة في اتجاه واحد، ستتمثل حدود التحريف في + ٣٦٠٠ و - ٣٦٠٠. ويؤثر التغيير في الإفتراض من ١٠٠٪ تحريف إلى ١٠٪ تحريف بشكل معنوى على حدود التحريف. حيث يتناسب الأثر طردياً مع مقدار التغيير.

الإفتراض رقم ٣. تبلغ قيم الزيادة ١٠٪، وتبلغ قيم التخفيض ٢٠٠٪، حدود التحريف عند مستوى ٥٪ من «خ ق ق غ» تساوى:

الحد الأعلى للتحريف = ١٢٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ٢٠٠٪ = ٧٢٠٠ دولار
الحد الأدنى للتحريف= ١٢٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ٢٠٠٪ = ٧٢٠٠٠ دولار

ويمكن تبرير النسبة الكبيرة للتخفيض في إحتمال وجود تحريف أكبر في ضوء النسب المئوية. وعلى سبيل المثال، رصيد المدينين المسجل بمبلغ ٢٠ دولار وكان يجب تسجيله بمبلغ ٢٠٠ دولار يوجد به تخفيض قدره ٩٠٠٪ [(٢٠٠ - ٢٠) ÷ ٢٠]، بينما الرصيد الذي تم تسجيله بمبلغ ٢٠٠ دولار وكان يجب تسجيله بمبلغ ٢٠ دولار يوجد به زيادة قدرها ٩٠٪ [(٢٠٠-٢٠)÷٢٠٠].

وقد تحتوى العناصر التي يوجد بها قدر كبير من التخفيض على قيم مسجلة تتسم بالصفر، في ضوء هذه التحريفات. وكنتيجة لذلك، بسبب الية تنفيذ معاينة الوحدة النقدية، سيوجد لعدد ضئيل من هذه العناصر فرصة للإختيار بالعينة. ولذلك، يقوم بعض المراجعين بإختيار عينة إضافية من العناصر الصغيرة كملحق لعينة الوحدة النقدية عندما تكون قيم التخفيض محل اهتمام للمراجع.

إفتراض النسبة الملائمة من التحريف. يعد التوصل إلى الإفتراض الملائم عن النسبة الإجمالية للتحريف في تلك العناصر بالمجتمع التي تحتوى على التحريف قراراً خاصاً بالمراجع. ويجب أن يتوصل المراجع إلى هذه النسب المئوية وفقاً لحكمة المهني في ظل الظروف التي يواجهها. وفي حالة عدم وجود معلومات مقنعة تؤدى إلى العكس، يرى معظم المراجعين انه من المرغوب فيه إفتراض وجود قيمة تعادل ١٠٠٪ لكل من الزيادة والتخفيض ما لم يتم إكتشاف تحريفات في نتائج العينة ويعد ذلك منهجاً متحفظاً جداً، ولكن من السهل تبريره بالمقارنة بالإفتراضات الأخرى. وفي الواقع، يرجع السبب في إستخدام الإشارة إلى الحدين الأعلى والأدنى على أنهما حدود الحريف Mis-statement Bounds في حالة معاينة الوحدة النقدية، بدلاً من إستخدام الاحتمال الأكبر للتحريف أو المصطلح الإحصائي المتعارف عليه حد الثقة Confidence Limit إلى الاستخدام واسع الإنتشار لهذا الإفتراض المتحفظ. وما لم يذكر عكس ذلك، سيتم إستخدام إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪ في هذا الفصل وفي الأسئلة الملحقة به.

التعميم عند إكتشاف التحريفات Generalizing when Misstatements are found

سيتم في هذا القسم التعرض لطريقة التقييم التي يتم إتباعها عندما يتم إكتشاف تحريفات في العينة. وسيتم الإستمرار في تقديم نفس التوضيح، وسيتمثل التغيير الوحيد في الإفتراض الخاص بالتحريفات. وسيظل حجم العينة يساوى ١٠٠ والقيمة المسجلة ستظل تبلغ ١٢٠٠٠٠٠ دولار، ولكن سيتم إفتراض وجود ٥ تحريفات في العينة. ويظهر الجدول ١٤-٢ هذه التحريفات.

الجدول ١٤-٢
التحريفات التي تم إكتشافها

رقم المدين	قيمة رصيد المدين المسجل	قيمة رصيد المدين التي تم مراجعتها	التحريف	التحريف ÷ القيمة المسجلة
٢٠٧٣	٦٢٠٠	٦١٠٠	١٠٠	,٠١٦
٥١١١	١٢٩١٠	١٢٠٠٠	٩١٠	,٠٧
٥٢٠٦	٤٣٢٢	٤٤٥٠	(١٢٨)	(,٠٣)
٧٦٤٢	٢٣٠٠٠	٢٢٩٩٥	٥	,٠٠٢
٩٨١٦	٨٩٤٧	٢٩٤٧	٦٠٠٠	,٦٧١

وستظل الجوانب الأربعة الخاصة بالتعميم من العينة إلى المجتمع والتي سبق مناقشتها قابلة للتطبيق، ولكن سيتم تعديل إستخدامها على النحو التالي:

* **التعامل مع قيم الزيادة والتخفيض على نحو منفصل ثم يتم دمجهما بعد ذلك.** أولاً، سيتم حساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى بشكل منفصل لقيم الزيادة والتخفيض. وبعد ذلك، يتم حساب التقدير بنقطة للزيادة وللتخفيض. وسيتم إستخدام التقدير بنقطة للتخفيضات في إنقاص الحد الأولى الأعلى للتحريف، وإستخدام التقدير بنقطة للزيادة في إنقاص الحد الأولى الأدنى للتحريف. وسيتم توضيح الطريقة والأساس المنطقي لهذه العمليات الحسابية بإستخدام أربع حالات زيادة وحالة تخفيض واحدة في القيم بالجدول ١٤-٢.

* **التوصل إلى إفتراض مختلف للتحريف لكل نوع من التحريفات بما في ذلك التحريفات التي تساوى الصفر.** في حالة عدم وجود تحريفات في العينة، سيتطلب الأمر التوصل إلى إفتراض عن النسبة المتوسطة للتحريف لعناصر المجتمع التي يوجد بها تحريف. وتم حساب حدود التحريف عن طريق إظهار العديد من الإفتراضات المختلفة.

وقد تم الآن إكتشاف تحريفات، وتتوافر معلومات العينة التي يمكن إستخدامها في تحديد حدود التحريف. وسيظل إفتراض التحريف أمراً مطلوباً، ولكن يمكن تعديله بناء على بيانات التحريف الفعلية.

فإذا تم إكتشاف تحريفات، لن يعد إفتراض أن نسبة كافة التحريفات تعادل ١٠٠٪ متحفظاً جداً فقط، ولكنه لن يتسق مع نتائج العينة. ويوجد إفتراض متعارف عليه في الممارسة العملية، وسيتم إتباعه في هذا الكتاب، ويتمثل في أن التحريفات الفعلية في المجتمع تعد ممثلة للتحريفات في المجتمع. ويتطلب هذا الإفتراض أن يحسب المراجع نسبة تحريف كل عنصر بالعينة (التحريف ÷ القيمة المسجلة) وتطبيق هذه النسبة على المجتمع. ويظهر العمود الأخير في الجدول ١٤-٢ حساب نسبة كل تحريف. وكما سيتم التفسير في وقت قصير، سيظل من الضرورى إفتراض وجود تحريف للجزء الذي يوجد به تحريفات تساوى الصفر في النتائج المحسوبة. وفي هذا المثال، يتم إستخدام إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪ للجزء الخاص بالتحريفات المساوية للصفر لكل من حدى التحريف الأعلى والأدنى.

* **يجب أن يتعامل المراجع مع طبقات معدل الإستثناء الأعلى المحسوب (ح أ د) من جدول معاينة الصفات.** ويرجع السبب في ذلك إلى وجود إفتراض مختلف عن التحريف في كل تحريف من التحريفات. ويتم حساب الطبقات في البداية من خلال تحديد «ح أ د» من الجدول لكل تحريف وبعد ذلك يتم حساب كل طبقة. ويظهر الجدول ١٤-٣ الطبقات في جدول معاينة الصفات للمثال الذي نتناوله الآن. ويتم تحديد الطبقات بالقراءة عبر الجدول للعينة التي يبلغ حجمها في أعمدة الاستثناء من صفر إلى ٤.

* **يجب ربط إفتراضات التحريف بكل طبقة.** تتمثل الوسيلة المتعارف عليها على نحو أكثر لربط إفتراضات التحريف مع الطبقات في إتباع التحفظ عن طريق ربط نسب التحريف الدولارية الكبيرة بالطبقات الكبيرة. ويوضح الجدول ١٤-٤ هذا الإرتباط . وعلى سبيل المثال يبلغ المتوسط الأكبر للتحريف ٦٧١, للمدين رقم ٩٨١٦. ويتم ربط هذا التحريف مع عامل الطبقة ٠١٧, ، وهى الطبقة الأكبر للتحريفات المكتشفة. وبالنسبة للجزء الخاص بحد الدقة الأعلى الذي يتعلق بطبقة التحريف الذي يساوى الصفر سيفترض أن التحريف يمثل ١٠٠٪، وهو مايظل يتسم بالتحفظ. ويظهر الجدول ١٤-٤ حساب حدود التحريف قبل أن يتم أخذ القيم المتكافئة في الإعتبار. وتم حساب الحد الأعلى للتحريف كما لو كان لاتوجد قيم حدث بها تخفيض، وتم حساب الحد الأدنى للتحريف كما لو كان لاتوجد قيم حدث بها زيادة.

الجدول ١٤-٣

نسب حدود التحريف

عدد التحريفات	الحد الأعلى للدقة من الجدول	الزيادة في حد الدقة الناتجة عن كل تحريف (الطبقات)
صفر	,٠٣	,٠٣
١	,٠٤٧	,٠١٧
٢	,٠٦٢	,٠١٥
٣	,٠٧٦	,٠١٤
٤	,٠٨٩	,٠١٣

الجدول ١٤-٤

توضيح لحساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى للتحريف

رقم التحريفات	جزء الحد الأعلى للدقة*	القيمة المسجلة	إفتراض وحدة التحريف	حد التحريف (الأعمدة ٢ × ٣ × ٤)
الزيـــادة:				
صفر	,٠٣٠	١٢٠٠٠٠٠	١	٣٦٠٠٠ دولار
١	,٠١٧	١٢٠٠٠٠٠	,٦٧١	١٢٦٨٨
٢	,٠١٥	١٢٠٠٠٠٠	,٠٧	١٢٦٠
٣	,٠١٤	١٢٠٠٠٠٠	,٠١٦	٢٦٩
٤	,٠١٣	١٢٠٠٠٠٠	,٠٠٠٢	٣
الحد الأعلى للدقة	,٠٨٩			
الحد الأولى للتحريف				٥١٢٢٠
التخفيض:				
صفر	,٠٣٠	١٢٠٠٠٠٠	١	٣٦٠٠٠ دولار
١	,٠١٧	١٢٠٠٠٠٠	,٠٣	٦١٢
الحد الأدنى للدقة	,٠٤٧			
الحد الأولى للتحريف				٣٦٦١٢

★ «خ ق ق غ» عند مستوى ٥٪، حجم العينة ١٠٠.

تسوية القيم المتكافئة

يرى معظم مستخدمي معاينة الوحدة النقدية أن المنهج الذي سبق مناقشتها يتسم بالتحفظ الشديد في حالة وجود قيم متكافئة. فإذا تم إكتشاف قيمة التخفيض، يجب من المنطقي ومن المقبول ان تكون حدود قيم الزيادة أقل بالمقارنة مع عدم إكتشاف قيم التخفيض، والعكس بالعكس. ويتم تسوية الحدود للقيم المتكافئة بإتباع مايلي: (١) التوصل إلى التقدير بنقطة للتحريف في كل من القيم بالزيادة والقيم بالتخفيض، و (٢) إنقاص كل حد بمقدار التقدير بنقطة المقابل.

ويتم حساب التقدير بنقطة للزيادة عن طريق ضرب متوسط قيمة الزيادة بالوحدات الدولارية التي تم مراجعتها في القيمة المسجلة. ويتم إتباع نفس المنهج لحساب التقدير بنقطة للتخفيض. وفي المثال الحالي يوجد قيمة واحدة للتخفيض تبلغ ٣ سنتات لوحدة الدولار في العينة التي يبلغ حجمها ١٠٠. ويبلغ التقدير بنقطة للتخفيض بالتالي ٣٦٠ دولار (٠٣, ÷ ١٠٠ × ١٢٠٠٠٠٠). وبالمثل، يبلغ التقدير بنقطة للزيادة ٩٠٨٦ دولار [(٦٧١, + ٠٧, + ٠١٦, + ٠٠٠٢,)÷ ١٠٠ × ١٢٠٠٠٠٠].

ويوضح الجدول ١٤-٥ تسوية الحدين بإتباع هذا الإجراء. ويتم تخفيض الحد الأولى الأعلى الذي يبلغ ٥١٢٢٠ بالتقدير الأكثر إحتمالاً لقيمة التخفيض التي تبلغ ٣٦٠ للتوصل إلى تسوية الحد ليصبح ٥٠٨٦٠ دولار. ويتم إنقاص الحد الأولى الأدنى الذي يبلغ ٣٦٦١٢ بالتقدير الأكثر إحتمالاً لقيمة الزيادة التي تبلغ ٩٠٨٦ للتوصل إلى تسوية الحد ليصبح ٢٧٥٢٦. وهكذا في ضوء المنهجية والإفتراضات المتبعة، يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه وجود خطر مقداره ٥٪ لزيادة أرصدة المدينين بأكثر من ٥٠٨٦٠ وتخفيضها بأكثر من ٢٧٥٢٦ دولار. ويجب ملاحظة أنه في حالة تغير إفتراضات التحريف، سيحدث أيضاً تغيير في حدود التحريف. ويجب أن يعلم القارئ أن الطريقة التي تم استخدامها لتسوية الحدود للقيم المتكافئة تمثل أحد الطرق العديدة التي يتم إستخدامها حالياً. وتم التوصل للطريقة المتسخدمة في التوضيح الحالي بناء على ما أورده الكتاب Leslie, Teitlebaum and Anderson[1]. ويمكن الإعتماد على كافة الطرق التي يتم إستخدامها حالياً، وتتسم جميعها بالتحفظ إلى حد ما.

الجدول ١٤-٥

توضيح لحساب تسوية حدود التحريف

عدد التحريفات	إفتراض وحدة التحريف	حجم العينة	المجتمع المسجل	التقدير بنقطة	الحدود
الحد الأولى للزيادة					٥١٢٢٠
قيمة التخفيض					
١	٠٣,	١٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٣٦٠	(٣٦٠)
تسوية حد الزيادة					٥٠٨٦٠
الحد الأولى للتخفيض					٣٦٦١٢
قيم الزيادة					
١	٦٧١,				
٢	٠٧,				
٣	٠١٦,				
٤	٠٠٠٢,				
المجموع	٧٥٧٢,	١٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٩٠٨٦	(٩٠٨٦)
تسوية حد التخفيض					٢٧٥٢٦

(1) D.A. Leslie, A. D. Teitlebaum, and R. J. Anderson, Dollar unit Sampling: A practical Guide for Auditors, Toronto, Copp, Clark and pitman, 1979.

ملخص. تلخص الخطوات السبع التالية حساب تسوية حدود التحريف لمعاينة الوحدة النقدية في حالة وجود قيم متكافئة. وتم إستخدام العمليات الحسابية لتسوية الحد الأعلى للتحريف للقيم الأربع للزيادة الواردة في الجدول ١٤-٢ للتوضيح.

العمليات الحسابية للزيادة في الجداول ٢٤-٢، ١٤-٤، ١٤-٥	خطوات حساب تسوية حدود التحريف
٤ قيم للزيادة فى الجدول ١٤-٢	١- تحديد التحريف في كل عنصر بالعينة، مع فصل الزيادة عن التخفيض.
الجدول ١٤-٢ ٦٧١, ، ٠٠٠٢, ، ٠٧, ، ٠١٦,	٢- حساب التحريف لكل وحدة دولارية بكل عنصر في العينة (التحريف ÷ القيمة المسجلة)
الجدول ١٤-٤ ١، ٦٧١, ، ٠٧, ، ٠١٦, ، ٠٠٠٢,	٣- تحريفات الطبقة لكل وحدة دولارية من الأعلى إلى الأدنى، بما في ذلك إفتراض نسبة التحريف لعناصر العينة التي لايوجد بها تحريف.
الجدول ١٤-٤ الإجمالي من ٨,٩٪ لأربعة تحريفات، حساب ٥ طبقات	٤- تحديد الحد الأعلى للدقة من جدول معاينة الصفات وحساب نسبة حد التحريف لكل نوع من أنواع التحريفات (الطبقة).
الجدول ١٤-٤ الإجمالي من ٥١٢٢٠ دولار	٥- حساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى للتحريف لكل طبقة وللإجمالي.
الجدول ١٤-٥ ٣٦٠ للتخفيض	٦- حساب التقدير بنقطة للزيادة والتخفيض.
الجدول ١٤-٥ قيمة التسوية ٥٠٨٦٠ لحد الزيادة	٧- حساب تسوية الحدين الأعلى والأدنى للتحريف.

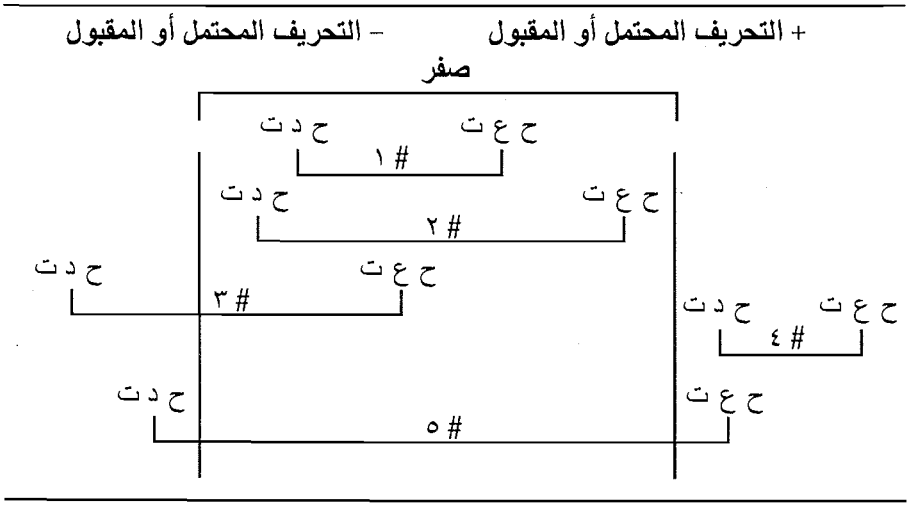
تحديد إمكانية قبول المجتمع بإستخدام معاينة الوحدة النقدية

Decide the Acceptability of The Population using MUS

عندما يتم إستخدام اسلوب احصائى، توجد ضرورة لوجود قاعدة قرار Decision Rule لتقرير ما إذا كان المجتمع مقبولاً. وتتمثل قاعدة القرار لمعاينة الوحدة النقدية في:

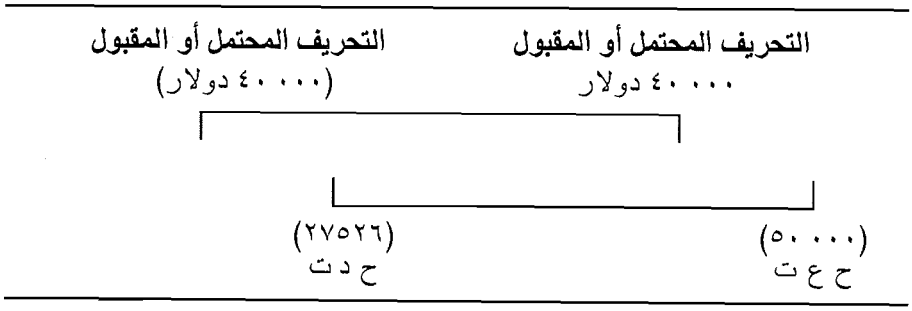
> إذا وقع كل من الحد الأدني للتحريف (ح د ت) والحد الأعلى للتحريف (ح ع ت) بين القيم المحتملة للتحريف بالزيادة والنقص، يتم قبول الإستنتاج بأنه لايوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية في القيمة الدفترية. وإذا حدث عكس ذلك يتم التوصل إلي إستنتاج مؤداه وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في القيمة الدفترية.

ويتم فيما يلي توضيح قاعدة القرار: يجب أن يستنتج المراجع أن كل من «ح د ت» و «ح ع ت» في الموقفين رقمي ١ و ٢ يقعان داخل حدود التحريف المحتمل أو المقبول للزيادة والتخفيض. وبالتالي، يعد إستنتاج عدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في المجتمع إستنتاجاً مقبولاً.



وبالنسبة للمواقف أرقام ٣، ٤، ٥ يقع «ح د ت» أو «ح ع ت» أو كلاهما خارج حدود التحريفات المحتملة أو المقبولة. وبالتالي، يتم رفض القيمة الدفترية للمجتمع.

وبفرض، في المثال الحالي، أن المراجع قرر وضع قيمة التحريف المحتمل أو المقبول لأرصدة المدينين بمبلغ ٤٠٠٠٠ دولار (بالزيادة أو بالتخفيض). ويعنى ذلك أن المراجع سيقبل القيمة المسجلة إذا توصل لإستنتاج مؤداه عدم وجود زيادة أو تخفيض في أرصدة المدينين لأكثر من ٤٠٠٠٠ دولار. وكما سبق التوضيح، إختار المراجع عينة من ١٠٠ عنصر، واكتشاف ٥ تحريفات، وتوصل إلى أن الحد الأدنى يبلغ ٢٧٥٢٦ والحد الأعلى يبلغ ٥٠٨٦٠. ويؤدى تطبيق قاعدة القرار إلى أن يستنتج المراجع عدم قبول المجتمع لزيادة الحد الأعلى للتحريف عن التحريف المحتمل أو المقبول الذي يساوى ٤٠٠٠٠ دولار.



ماذا يتم عمله عند رفض المجتمع Action when a population is Rejected

عندما يقع أحد حدى التحريف أو كلاهما خارج حدود التحريف المحتمل أو المقبول ولايعد المجتمع مقبولاً، يمكن أن يقوم المراجع بالإختيار من عديد من الإختيارات. وهى نفس الإختبارات الخاصة بالمعاينة غير الإحصائية والتي سبق عرضها فعلاً.

تحديد حجم العينة بإستخدام معاينة الوحدة النقدية Determining Sample size using MUS

سبق مناقشة تحديد حجم العينة كأحد خطوات معاينة الوحدة النقدية، ولكن تم تأجيل طريقة الحساب. وسيتم الآن تغطية الموضوع بتفصيل أكثر. وتتماثل الطريقة المستخدمة في تحديد حجم العينة في معاينة الوحدة النقدية مع تلك التي تستخدم في معاينة الصفات للوحدة الطبيعية، حيث يتم إستخدام جداول معاينة الصفات. وسبق مناقشة الأمور الخمسة التي يجب معرفتها أو تحديدها فعلاً في هذا الفصل. وسيتم إستخدام مثال لتوضيح حجم العينة.

الأهمية النسبية. يعد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية عادة الأساس لقيمة التحريف المحتمل التي يتم إستخدامها. فإذا كان هناك توقعات محتملة في إختبارات لاتتعلق بمعاينة الوحدة النقدية، سيتمثل التحريف المحتمل أو الموقف في الأهمية النسبية بعد طرح هذه القيم. وقد يختلف التحريف المحتمل أو المقبول لكل من الزيادة والتخفيض ١٠٠٠٠٠ دولار.

تطبيق النسبة المتوسطة للتحريف على عناصر المجتمع التي تحتوى على التحريف. مرة أخرى قد يوجد إفتراض منفصل للحدين الأعلى والأدنى. يعد ذلك أيضاً جانباً تقديرياً للمراجع. ويجب أن يبنى على معرفة المراجع بالعميل وخبرة المراجع الماضية، وما إذا كان يتم إستخدام أقل من ١٠٠٪، حتى يمكن الدفاع بوضوح عن الإفتراض. وعلى سبيل المثال، إستخدام ٥٠٪ للزيادة و١٠٠٪ للتخفيض.

الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح. يعد «خ ق ق غ» أمراً تقديرياً للمراجع ويتم عادة التوصل إليه بإستخدام نموذج خطر المراجعة كأداة معاونة. وهو يبلغ ٥٪ في المثال الحالي.

القيمة المسجلة للمجتمع. يتم الحصول على القيمة الدولارية للمجتمع من دفاتر العميل. وتبلغ في هذا المثال ٥ مليون دولار.

تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع. عادة يتم تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع في معاينة الوحدة النقدية بالصفر، حيث أن ذلك يعد الأكثر ملائمة لإستخدام معاينة الوحدة النقدية في حالة عدم وجود تحريفات متوقعة أو وجود تحريفات متوقعة تتسم بالقدر الضئيل. وفي حالة توقع التحريفات، يتم تقدير القيمة الدولارية الإجمالية للتحريفات المتوقعة بالمجتمع وبعد ذلك يتم التعبير عنها كنسبة من القيمة المسجلة بالمجتمع. وفي هذا المثال، يتوقع أن تبلغ قيمة التحريفات الخاصة بالزيادة ٢٠٠٠٠ دولار. ويعادل ذلك ٤٪ كمعدل للإستثناء. وحتى يتم إستخدام التحفظ سيتم إستخدام ٥٪ كمعدل للإستثناء المتوقع.

ويتم تلخيص هذه الإفتراضات على النحو التالي:

التحريف المحتمل أو المقبول (نفس الرقم للأعلى والأدنى)	١٠٠٠٠٠ دولار
النسبة المتوسطة لإفتراض التحريف، الزيادة	٥٠٪
النسبة المتوسطة لإفتراض التحريف، التخفيض	١٠٠٪
«خ ق ق غ»	٥٪
المدينون – القيمة المسجلة	٥ مليون دولار
التحريف المقدر في رصيد المدينين	٢٠٠٠٠ دولار

ويتم حساب حجم العينة كمايلي:

	الحد الأعلى	الحد الأدني
التحريف المحتمل أو المقبول	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
النسبة المتوسطة لإفتراض التحريف	÷ ٠٥,	÷ ١
	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
القيمة المسجلة للمجتمع	÷ ٥٠٠٠٠٠٠	÷ ٥٠٠٠٠٠٠
معدل الإستثناء المحتمل	٤٪	٢٪
معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع	٥٪	صفر
حجم العينة من جدول الصفات (جدول ١٢-٩) عند «أ أ خ ر» ٥٪، ٤٪ و٢٪ من «م أ ح» و٥٪ وصفر من «ت م أ م»	١١٧	١٤٩

ونظراً لأنه تم التوصل إلى عينة واحدة لكل من الزيادة والتخفيض، سيتم إستخدام العينة ذات الحجم المحسوب الأكبر منهما، وهى في هذه الحالة ١٤٩ عنصر. وعند مراجعة العينة، إذا تم إكتشاف أية قيم بها تخفيضات سيؤدى إلى تجاوز الحد الأدني للحد المحتمل، نظراً لأن حجم العينة تم التوصل إليه بناء على عدم توقع وجود تحريفات. ومن جانب آخر، قد يتم إكتشاف قيم عديدة يوجد بها زيادة قبل أن يتم تجاوز الحد المحتمل للحد الأعلى. وعندما يهتم المراجع بالإكتشاف غير المتوقع للتحريف الذي قد يسبب رفض المجتمع، فيمكن أن يحمي نفسه ضد ذلك عن طريق زيادة حجم العينة على نحو تحكمي لأكبر من القيمة المحددة في الجداول. وعلى سبيل المثال، في ظل التوضيح الحالي، قد يستخدم المراجع حجم عينة من ٢٠٠ عنصر بدلاً من ١٤٩.

علاقة نموذج خطر المراجعة بحجم العينة في معاينة الوحدة النقدية. سبق عرض نموذج خطر المراجعة للتخطيط في الفصل الثامن والفصول التالية كمايلي:

$$\text{خ ك} \quad \frac{\text{خ م}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

وكما سبق التوضيح في الفصل الثالث عشر انه يمكن للمراجع أن يخفض خطر الإكتشاف إلى المستوى المخطط عن طريق تنفيذ كل من: الإختبارات الأساسية للعمليات ، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتم إستخدام معاينة الوحدة النقدية عند أداء الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وبالتالي، يعد فهم العلاقة بين العوامل الثلاث المستقلة في نموذج خطر المراجعة بالإضافة

إلى كل من الإجراءات التحليلية والإختبارات الأساسية للعمليات وحجم العينة للإختبارات التفصيلية للأرصدة أمراً هاماً.

ويوضح الشكل ١٤-٣ أن هناك أربعة عوامل من هذه العوامل الخمس (خطر الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، خطر المراجعة الممكن قبوله، والإجراءات التحليلية) تؤثر في «خ ق ق غ». ويحدد «خ ق ق غ» بدوره في تحديد حجم العينة المخطط. أما العامل الأخير، الخطر الطبيعي، فيؤثر في معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع على نحو طردي.

إستخدامات المراجعة في معاينة الوحدة النقدية Audit uses of Monetary unit Sampling

تعد معاينة الوحدة النقدية أمراً هاماً للمراجعين لأربعة أسباب على الأقل. أولاً، أنها تعمل على نحو تلقائي على زيادة إحتمال إختيار العناصر الدولارية الأكبر من المجتمع الذي يتم مراجعته. ويقوم المراجعون بممارسة تتعلق بالتركيز على هذه العناصر لأنها تمثل بوجه عام خطر أكبر للتحريفات ذات الأهمية النسبية. ويمكن أيضاً إستخدام المعاينة الطبقية لتحقيق هذا الهدف، ولكن عادة ما تكون معاينة الوحدة النقدية أسهل في التطبيق.

وتتمثل الميزة الثانية لمعاينة الوحدة النقدية في أنها تخفض على نحو متكرر تكلفة تنفيذ إختبارات المراجعة لأن العديد من عناصر المجتمع يتم إختبارها في وقت واحد. وعلى سبيل المثال إذا كان عنصر كبير واحد يشكل ١٠٪ من إجمالي القيمة الدولارية المسجلة بالمجتمع ويبلغ حجم العينة ١٠٠، سينتج عن إستخدام طريقة الإختيار الإحتمالي المتناسب مع الحجم التوصل تقريباً إلى ١٠٪ من عناصر العينة من هذا العنصر الكبير بالمجتمع. ومن الطبيعي، يحتاج هذا العنصر إلى المراجعة لمرة واحدة فقط، ولكن ينظر إليه على أنه يشكل عشر عناصر بالعينة. فإذا كان بهذا العنصر تحريف، فيجب أن يتم اعتبار ذلك بمثابة ١٠ تحريفات. ويمكن حذف عناصر المجتمع الكبيرة من مجتمع العينة ومراجعتها بنسبة ١٠٠٪ وتقييمها بشكل منفصل إذا رغب المراجع في ذلك.

ثالثاً، يعد إستخدام معاينة الوحدة النقدية ملائماً لسهولة تطبيقها. حيث يمكن تقييم معاينة الوحدة النقدية من خلال تطبيق جداول بسيطة. وبالتالي فإنه من السهل تعليم والإشراف على إستخدام أساليب معاينة الوحدة النقدية. وتستخدم المنشآت التي تقوم بالإستخدام المكثف لمعاينة الوحدة النقدية برامج الحاسب الإلكتروني أو جداول خاصة تبسط تحديد وتقييم حجم العينة على نحو أكثر مما تم توضيحه هنا.

وأخيراً، توفر معاينة الوحدة النقدية إستنتاجاً إحصائياً لايتم من خلال الأساليب غير الإحصائية. ويرى العديد من المراجعين أن المعاينة الإحصائية تعاونهم على التوصل إلى إستنتاجات أفضل ويمكن الدفاع عنها بشكل أقوى.

ويوجد جانبين لعيوب معاينة الوحدة النقدية. أولاً، تنتج حدود التحريف الإجمالية بشكل مفيد للمراجع عندما تكون التحريفات المكتشفة كبيرة جداً. ويحدث ذلك لأن طرق التقييم هذه تعد متحفظة بطبيعتها عندما يتم إكتشاف التحريفات وعادة ماتنتج الحدود التي تتجاوز بشكل كبير مستوى الأهمية النسبية. وللتغلب على هذه المشكلة، يتطلب الأمر وجود عينة كبيرة الحجم. ثانياً، قد يكون أمراً صعباً إختيار العينات الإحتمالية المتناسبة مع الحجم من المجتمعات الكبيرة بدون الإستعانة بالحاسب الإلكتروني.

ولكل هذه الأسباب، من المتعارف عليه بشكل أكثر إستخدام معاينة الوحدة النقدية عندما لاتوجد تحريفات متوقعة أو توجد تحريفات متوقعة ضئيلة العدد، وعندما تكون النتائج بالعملة النقدية (الدولار) أمراً مرغوباً فيه، وعندما يتم الإحتفاظ ببيانات المجتمع على ملفات الحاسب الإلكتروني.

معاينة المتغيرات Variables Sampling

الهدف التعليمي ١٤-٤: تعريف ووصف معاينة المتغيرات

يتم إستخدام كل من معاينة المتغيرات Variable Sampling والمعاينة غير الإحصائية في إطار الإختبارات التفصيلية للأرصدة لتحقيق هدف واحد، وهو قياس القيمة الحقيقية للتحريف في رصيد الحساب. وكما يحدث في المعاينة غير الإحصائية، عندما يتم تحديد أن قيمة التحريف تجاوز القيمة المحتملة، يتم رفض المجتمع وإتخاذ المراجع لتصرفات إضافية.

ويوجد عديد من أساليب المعاينة التي تشكل الفئة العامة للطرق التي يطلق عليها معاينة المتغيرات. وتتمثل تلك التي سيتم دراستها في هذا القسم في تقدير الفرق، تقدير النسبة، التقدير المتوسط للوحدة. وسيتم دراسة هذه الأساليب بتفصيل أكثر فيما بعد.

الفروق بين معاينة المتغيرات والمعاينة غير الإحصائية

Differences Between Variables and Nonstatistical Sampling

يوجد تشابه أكثر من الإختلاف بين إستخدام كل من طرق معاينة المتغيرات والمعاينة غير الإحصائية. ويجب تنفيذ كافة الخطوات الأربع عشر التي تم مناقشتها في المعاينة غير الإحصائية عند إجراء معاينة المتغيرات وتتسم معظم هذه الخطوات بالتطابق في كل منهما. وسيتم في هذا القسم التركيز على الفروق بين المعاينة غير الإحصائية ومعاينة المتغيرات من خلال إتباع إفتراض فهم القارئ للجزء السابق عرضه في هذا الفصل عن المعاينة غير الإحصائية.

وحتى يمكن تفهم لماذا وكيف يستخدم المراجعون طرق معاينة المتغيرات في المراجعة، سيكون من الضروري فهم توزيعات المعاينة وكيفية تأثيرها على الإستنتاجات الإحصائية للمراجع. وهذا هو الموضوع التالي.

توزيعات المعاينة Sampling Distributions

على الرغم من أمر المراجعين يمكن لهم التوصل إلى الطبيعية العامة عن المجتمع بهدف إختيار طريقة المعاينة الأكثر ملائمة، فإنهم لايعلمون القيمة المتوسطة (المتوسط) أو توزيع قيم التحريف أو توزيع قيم المجتمع الذي تم مراجعته والذي قاموا بإختباره في عملية المراجعة. ولذلك يجب تقدير Estimate خصائص المجتمع من العينة. وهذا، بالطبع، هو الهدف من إختبار المراجعة.

وسيتم في هذا القسم مناقشة توزيعات المعاينة، وهي ضرورية للتوصل إلى الإستنتاجات عن المجتمع على أساس العينة بإستخدام طرق معاينة المتغيرات.

وبفرض أن المراجع، كتجربة، سحب آلاف من العينات بشكل متكرر بحجم متساوى من مجتمع للبيانات المحاسبية تبلغ القيمة المتوسطة به $\bar{س}$. ويستنتج المراجع في كل عينة منها أن القيمة المتوسطة للعناصر في المجتمع على النحو التالي:

$$(\bar{س}_{ع}) \quad \frac{س\,(س_{ع})_{ن}}{ن}$$

حيث : $(\bar{س}_{ع})$ = القيمة المتوسطة في عناصر العينة

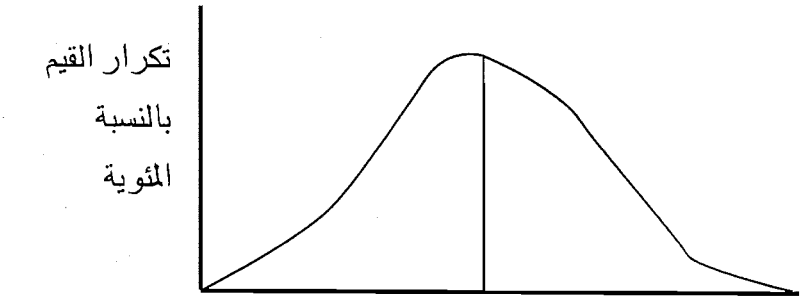
(س ع)ل = قيمة كل عنصر بالعينة

ن = حجم العينة

وبعد حساب ($\bar{س}$ ع) لكل عينة، يقوم المراجع برسمها في توزيع تكرارى frequency Distribution. وطالما كان حجم العينة كافياً، سيظهر التوزيع التكراري للمتوسطات في العينات بشكل مشابه للشكل ١٤-٥

الشكل ١٤-٥

التوزيع التكراري لمتوسط العينات



ويعد مثل هذا التوزيع لمتوسطات العينات توزيعاً طبيعياً ويتوافر فيه كافة خصائص المنحنى الطبيعي Normal Curve وتتمثل في: (١) يتسم المنحنى بالإنتظام، و(٢) تقع متوسطات العينات داخل أجزاء معروفة في توزيع المعاينة حول المتوسط أو متوسط هذه المتوسطات، ويقاس بالمسافة المقطوعة من المحور الأفقي وتسمى الإنحرافات المعيارية Standard Deviations. وأكثر من ذلك يساوى متوسط متوسطات العينات (النقطة المتوسطة لتوزيع المعاينة) لمتوسط المجتمع ويساوى الإنحراف المعيارى لتوزيع المعاينة ح م ÷ $\sqrt{ن}$ ، حيث يعبر ح م عن الإنحراف المعياري بالمجتمع و ن عن حجم العينة.

وللتوضيح، بفرض أن متوسط المجتمع يبلغ ٤٠ دولار وأن الإنحراف المعيارى يبلغ ١٥ دولار ($\bar{س}$ = ٤٠ دولار، ح م = ١٥ دولار)، ومن ذلك تم إختيار العديد من العينات العشوائية التي يبلغ حجم كل منها ١٠٠ عنصر. سيبلغ الإنحراف المعيارى لتوزيع المعاينة ١,٥ (ح م ÷ $\sqrt{ن}$ = ١٥ ÷ $\sqrt{١٠٠}$ = ١,٥). وغالباً ما يؤدى إستخدام «الإنحراف المعيارى» للمجتمع و«الإنحراف المعيارى» لتوزيع المعاينة إلى وجود نوع من التداخل في المعنى. ولتجنب ذلك، يطلق عادة على الإنحراف المعياري لتوزيع متوسطات العينات مصطلح الخطأ المعيارى للمتوسط (خ ع) Standard error of the mean. وفي ضوء المعلومات المتوافرة، يمكن التوصل إلى جدول توزيع المعاينة، ويوضح ذلك الشكل ١٤-٦.

الجدول ١٤-٦

حساب توزيع المعاينة من المجتمع ذو المتوسط المعلوم والإنحراف المعيارى المعلوم

(١) عدد الأخطاء المعيارية في المتوسط (معامل الثقة)	(٢) القيمة [(١)×١,٥ دولار]	(٣) المدى حول س [٤٠ دولار ± (٢)]	(٤) نسبة متوسطات العينات المدرجة داخل المدى
١	١,٥	٣٨,٥ – ٤١,٥	٦٨,٢
٢	٣	٣٧ – ٤٣	٩٥,٤
٣	٤	٣٥,٥ – ٤٤,٥	٩٩,٧

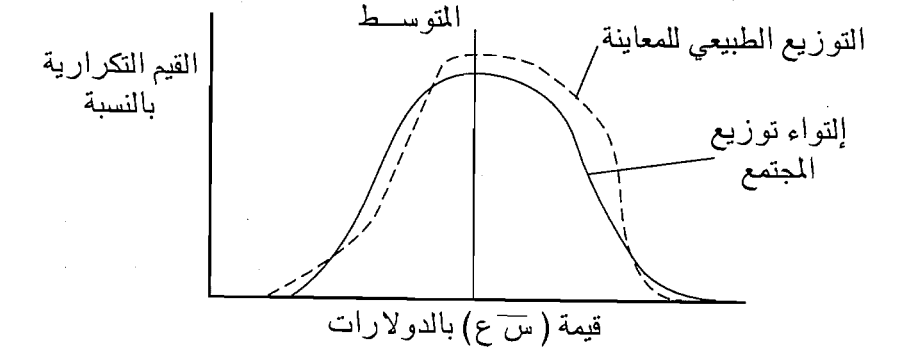
(منقول عن جدول المنحنى الطبيعي)

ولتلخيص ماسبق، يمكن ملاحظة ثلاثة أشياء هامة عن نتائج تجربة سحب عدد كبير من العينات من مجتمع معلوم:

- تساوى النقطة المتوسطة لكافة متوسطات العينة لمتوسط المجتمع ($\overline{س}$). وتتمثل النتيجة المنطقية لذلك أيضاً في تساوى القيمة المتوسطة للعينة ($\overline{س}$ ع) التي يوجد بها أعلى تكرار للحدوث لمتوسط المجتمع.
- يتمثل شكل التوزيع التكراري لمتوسطات العينة في التوزيع الطبيعي (المنحنى الطبيعي)، طالما كان حجم العينة كبيراً بدرجة كافية بغض النظر عن توزيع المجتمع. ويظهر الشكل ١٤-٦ التمثيل بالصورة لهذه النتيجة.
- يمكن قياس النسبة المئوية لمتوسطات العينات بين أي قيمتين لتوزيع المعاينة. ويمكن حساب النسبة المئوية عن طريق: (١) تحديد عدد الأخطاء المعيارية بين أي قيمتين، و(٢) تحديد النسبة المئوية لمتوسطات العينات الممثلة من جداول المنحنى الطبيعي.

الشكل ١٤-٦

توزيع المعاينة لتوزيع المجتمع



الإستنتاج الإحصائي Statistical Inference

من الطبيعي، عندما يحصل المراجع على عينات من المجتمع في موقف حقيقي للمراجعة، لايعلم المراجع خصائص المجتمع ويتم عادة سحب عينة واحدة من المجتمع. ولكن معرفة توزيعات المعاينة تمكن المراجع من التوصل إلى نتائج إحصائية (أى التوصل إلى إستنتاج إحصائي) عن المجتمع. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع حصل على عينة من المجتمع وإستنتج أن (س ع) يساوى ٤٦ دولار و (ح م) يساوى ٩ دولار (سيتم توضيح طريقة حساب «ح م» فيما بعد).

سيمكننا الآن حساب فترة ثقة لمتوسط المجتمع بإستخدام المنطق الذي تم إكتسابه من دراسة توزيع المعاينة. ويتمثل ذلك في

$$\text{ف ث}(\bar{س}\ \text{ع}) = \hat{\bar{س}} \pm \text{ز} * \text{ح م}$$

حيث : ف ث$(\bar{س}\ \text{ع})$ = فترة الثقة لمتوسط المجتمع

س = التقدير بنقطة لمتوسط المجتمع

ز = معامل الثقة
١ = ٦٨,٢٪ مستوى للثقة
٢ = ٩٥,٤٪ مستوى للثقة
٣ = ٩٩,٧٪ مستوى للثقة

ح م = الخطأ المعيارى للمتوسط

ز * ح م = فترة الدقة

وفى هذا المثال:

ف ث$(\bar{س}\ \text{ع})$ = ٤٦ ± ١(٩) = ٤٦ ± ٩ عند مستوى ثقة ٦٨,٤٪

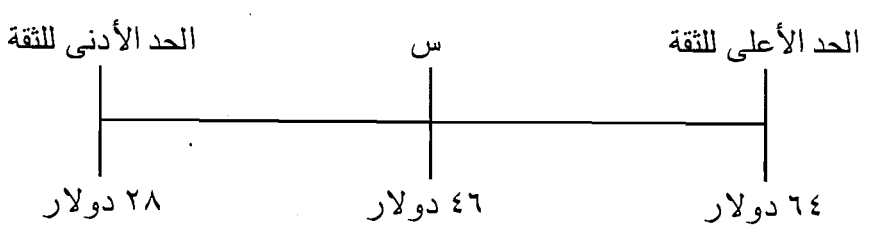
ف ث$(\bar{س}\ \text{ع})$ = ٤٦ ± ٢(٩) = ٤٦ ± ١٨ عند مستوى ثقة ٩٥,٤٪

ف ث$(\bar{س}\ \text{ع})$ = ٤٦ ± ٣(٩) = ٤٦ ± ٢٧ عند مستوى ثقة ٩٩,٧٪

ويمكن أيضاً التعبير عن النتائج في ضوء مصطلحات حدود الثقة (ح ث$(\bar{س}\ \text{ع})$).

ويتمثل الحد الأعلى للثقة (ح ع ث$(\bar{س}\ \text{ع})$) في $\hat{\bar{س}}$ + ز * ح م (٤٦+١٨= ٦٤ عند مستوى ثقة ٩٥٪) ويتمثل الحد الأدنى للثقة (ح د ث$(\bar{س}\ \text{ع})$) في $\bar{س}$ - ز * ح م (٤٦-١٨= ٢٨ عند مستوى ثقة ٩٥٪).

ويتم التعبير عن ذلك بالرسم البياني كما يلي:



ويمكن التعبير عن الإستنتاج الذي توصل المراجع إليه المراجع من فترة الثقة عن طريق إستخدام الإستنتاج الإحصائي بطرق مختلفة، ولكن يجب الحذر لتجنب التوصل إلي نتائج خاطئة. ويجب أن يتذكر المراجع أن القيمة الحقيقية للمجتمع تكون دائماً مجهولة. ويوجد دائماً إحتمال بعدم كفاية العينة في تمثيل المجتمع بما يوفر متوسط للعينة و/أو إنحراف معيارى يقتربان على نحو مقبول من المجتمع. ويمكن أن يقول المراجع، برغم ذلك، أن الإجراء المستخدم للتوصل إلي العينة وحساب فترة الثقة سيوفر الفترة التي تحتوى على القيمة المتوسطة بالمجتمع الحقيقي لنسبة من الزمن. وبمعنى أخر، يعلم المراجع إمكانية الاعتماد على عملية الإستنتاج الإحصائي التي يتم إستخدامها للتوصل إلى النتائج.

طرق معاينة المتغيرات Variables Methods

يتم إستخدام عملية الإستنتاج الإحصائي التي تم مناقشتها حالا في كافة طرق المعاينة. ويتمثل الفرق الأساسي بين الطرق المختلفة في عنصر الخصائص وبالتالي في المجتمع الذي يتم قياسه. وسيتم الآن على نحو منفصل مناقشة الطرق الثلاث لمعاينة المتغيرات.

تقدير الفرق. يتم إستخدام تقدير الفرق لقياس قيمة التحريف الإجمالي المقدر في المجتمع في حالة وجود كل من القيمة المسجلة والقيمة التي تم مراجعتها لكل عنصر بالعينة. وكمثال، مصادقة أرصدة المدينين بالعينة وتحديد الفرق (التحريف) بين القيمة المسجلة لدى العميل محل المراجعة والقيمة التي يعتقد المراجع بصحتها في كل حساب تم إختياره. ويقوم المراجع بتقدير التحريف في المجتمع بناء على: عدد التحريفات، متوسط حجم التحريف، وحجم التحريف الفردي في المجتمع. ويتم التعبير عن النتائج بالتقدير بنقطة وإضافة أو طرح فترة الدقة المسحوبة عند مستوى ثقة محدد. وعلى سبيل المثال، بالمناقشة السابقة لتوزيعات المعاينة، افترض أن المراجع قام بمصادقة عينة عشوائية عددها ١٠٠ عنصر من مجتمع يحتوى على ١٠٠٠ رصيد حساب للمدينين وتوصل إلى أن حدود الثقة لمتوسط التحريف في المجتمع هى ٢٨ دولار و٦٤ دولار عند مستوى ثقة ٩٥٪. يمكن بسهولة حساب التقدير الإجمالي للمجتمع على أنه يقع بين ٢٨٠٠٠ دولار و ٦٤٠٠٠ دولار عند مستوى ثقة ٩٥٪ (١٠٠٠ × ٢٨ و ١٠٠٠ × ٦٤). فإذا كان التحريف المحتمل أو المقبول للمراجع هو ١٠٠٠٠٠ دولار، سيكون المجتمع مقبولا بوضوح. أما إذا بلغ التحريف المحتمل أو المقبول ٤٠٠٠٠ دولار، لن يكون المجتمع مقبولاً. وسيتم تقديم توضيح موسع لإستخدام تقدير الفرق لاحقاً في هذا الفصل.

وعادة ما ينتج عن تقدير الفرق حجم عينة أصغر من أية طريقة أخرى، كما أنه يتسم بالسهولة النسبية في الإستخدام. ولذلك يعد تقدير الفرق أكثر طرق معاينة المتغيرات تفضيلاً عادة في الإستخدام.

تقدير النسبة. يماثل تقدير النسبة تقدير الفرق فيما عدا أن التقدير بنقطة للتحريف بالمجتمع يتحدد من خلال ضرب الجزء الخاص بالدولارات المحرفة بالعينة في القيمة الدفترية الإجمالية المسجلة للمجتمع. ويمكن أن يتم حساب حدود الثقة للتحريف الإجمالي في طريقة تقدير النسبة بعمليات حسابية مماثلة لتلك التي تم توضيحها في تقدير الفرق. وينتج عن تقدير النسبة عينة ذات حجم أصغر حتى من تقدير الفرق إذا كان حجم التحريفات في المجتمع يتناسب مع القيمة المسجلة لعناصر المجتمع وإذا كان حجم التحريفات الفردية يتسم بالاستقلال عن القيمة المسجلة، سينتج عن إستخدام تقدير الفرق عينة ذات حجم أصغر.

تقدير المتوسط للوحدة. في ظل التقدير الخاص بالمتوسط للوحدة، يهتم المراجع بالقيمة التي تم مراجعتها بدلاً من قيمة التحريف في كل عنصر بالعينة. وفيما عدا تعريف ما يتم قياسه، يتم حساب تقدير المتوسط للوحدة بطريقة مطابقة لتلك التي تتم في تقدير الفرق. ويتمثل التقدير بنقطة للقيمة التي تم مراجعتها في ضرب متوسط القيمة التي تم مراجعتها للعناصر بالعينة في حجم المجتمع. ويتم

حساب فترة الدقة المحسوب على أساس القيمة التي تم مراجعتها في عناصر العينة بدلاً من التحريفات. وعندما يقوم المراجع بحساب الحدين الأعلى والأدنى لفترة الثقة، يتم إتخاذ قرار عن إمكانية قبول المجتمع من خلال مقارنة هذه القيم مع القيمة الدفترية المسجلة.

طرق المعاينة الإحصائية الطبقية Stratified Statistical Methods

كما سبق المناقشة، تعد المعاينة الطبقية وسيلة للمعاينة يتم من خلالها تقسيم كافة العناصر في المجتمع الإجمالي إلى مجتمعين فرعيين أو أكثر. ويتم إختيار كل مجتمع فرعي بشكل مستقل. وعندما يستخدم المراجع المعاينة الإحصائية الطبقية، يتم قياس النتائج إحصائياً. ويتم التوصل للنتائج في كل طبقة. ويتم بعد ذلك دمج النتائج في تقدير عام للمجتمع وفقاً لفترة الثقة. وتناسب المعاينة الطبقية كل من تقدير الفرق، تقدير النسبة، والتقدير المتوسط للوحدة، ولكنها تستخدم بشكل أكثر مع التقدير المتوسط للوحدة.

وقد سبق التوضيح أن تقسيم المجتمع إلى طبقات لايعد أمراً خاصاً بالمعاينة الإحصائية. ويقوم المراجعون باتباع تقليد يتمثل في التأكيد على أنواع معينة من العناصر عندما يتم إختبار المجتمع. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة المدينين، يوجد عرف بالتركيز بشكل أكبر على الحسابات الكبيرة وليس الصغرى. ويتمثل الفرق الأساسي في إستخدام المعاينة الطبقية الإحصائية، في أن هذا المنهج يتسم أكثر بالموضوعية ويمكن الدفاع عنه بشكل أكبر بالمقارنة مع طرق المعاينة الطبقية غير الإحصائية.

أخطار المعاينة Sampling Risks

سبق مناقشة الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح في المعاينة غير الإحصائية، وبالنسبة لمعاينة المتغيرات، يتم أيضاً إستخدام الخطر المكن قبوله للرفض غير الصحيح (خ ر ر غ). ويجب فهم الفرق بين هذين الخطرين وإستخدامهما.

خ ق ق غ. بعدما يتم أداء إختبار المراجعة وحساب النتائج الإحصائية، يجب أن يستنتج المراجع إما أن المجتمع يوجد به تحريف لايتسم بالأهمية النسبية أو يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية. ويعد «خ ق ق غ» خطراً إحصائياً لقبول المراجع للمجتمع الذي يعد فعلاً محرفاً في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. ويعد «خ ق ق غ» محلاً لإهتمام كبير من جانب المراجع لوجود مضمون قانوني محتمل في الإستنتاج بصدق رصيد حساب يوجد به تحريف بقيمة تتسم بالأهمية النسبية.

ويمكن أن توجد زيادة أو يوجد نقص برصيد الحساب، ولكن لايمكن أن يوجد الأثنان به، وبالتالي، يعد إختبار «خ ق ق غ» إختبارا إحصائياً من جانب واحد. وتختلف بالتالى معاملات الثقة لـ «خ ق ق غ» عن مستوى الثقة. (مستوى الثقة = ١-٢ × خ ق ق غ؛ وعلى سبيل المثال إذا كان «خ ق ق غ» يبلغ ١٠٪، سيبلغ مستوى الثقة ٨٠٪). ويتم توضيح معاملات الثقة لمختلف قيم «خ ق ق غ» بالجدول ١٤-٧، ويتم أيضاً بهذا الجدول توضيح معاملات الثقة لكل من مستوى الثقة و«خ ق ق غ».

مستوى الثقة (٪)	« خ ق ق غ» (٪)	« خ ر ر غ» (٪)	معامل الثقة
٩٩	,٥	١٠	٢,٥٨
٩٥	٢,٥	٥	١,٩٦
٩٠	٥	١٠	١,٦٤
٨٠	١٠	٢٠	١,٢٨
٧٥	١٢,٥	٢٥	١,١٥
٧٠	١٥	٣٠	١,٠٤
٦٠	٢٠	٤٠	,٨٤
٥٠	٢٥	٥٠	,٦٧
٤٠	٣٠	٦٠	,٥٢
٣٠	٣٥	٧٠	,٣٩
٢٠	٤٠	٨٠	,٢٥
١٠	٤٥	٩٠	,١٣
صفر	٥٠	١٠٠	صفر

خ ر ر غ. يعد « خ ر ر غ» خطراً إحصائياً لإستنتاج المراجع أن المجتمع يحتوى على تحريف يتسم بالأهمية النسبية في حين انه ليس كذلك. ويتمثل الوقت الوحيد الذي يؤثر فيه « خ ر ر غ» على قرار المراجع عندما يستنتج المراجع أن المجتمع لايتسم بعدالة العرض. ويكون التصرف الأكثر إحتمالاً عندما يكتشف المراجع أن الرصيد لايتسم بعدالة العرض هو زيادة حجم العينة أو أداء إختبارات أكثر. وسيؤدي زيادة حجم العينة عادة إلى توصل المراجع لإستنتاج مؤداه صدق الرصيد إذا لم يكن الحساب محرفاً على نحو يتسم بالأهمية النسبية.

ويعد «خ ر ر غ» هاماً فقط عندما توجد تكلفة كبيرة لزيادة حجم العينة أو أداء الإختبارات الأخرى. في حين أن «خ ق ق غ» يعد هاماً دائماً. ويوضح الجدول ١٤-٧ أيضاً معاملات الثقة لـ «خ ر ر غ».

ويلخص الجدول ١٤-٨ كل من «خ ق ق غ» و«خ رر غ». ويتضح من الجدول ١٤-٨ انه يجب على المراجع أن يحاول تخفيض كل من «خ ق ق غ» و«خ ر ر غ». ويتمثل السبيل إلى تحقيق ذلك في زيادة حجم العينة، وهكذا يتم تخفيض الأخطار. ونظراً لأن ذلك يكون مكلفاً، فإن التوصل إلى مستوى مناسب من كل من «خ ق ق غ» و«خ ر ر غ» يعد هدفاً مرغوباً فيه بشدة.

الجدول ١٤-٨

« خ ق ق غ » و « خ ر ر غ»

قرار المراجعة الفعلي	الحالة الفعلية للمجتمع	
	تحريف يتسم بالأهمية النسبية	لايوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية
الإستنتاج بأن المجتمع يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية	إستنتاج صحيح - لايوجد خطر	إستنتاج غير صحيح - يوجد «خ رر غ»
الإستنتاج بأن المجتمع لايوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية	قرار غير صحيح - يوجد خطر « خ ق ق غ»	إستنتاج صحيح - لايوجد خطر

توضيح لإستخدام تقدير الفرق
Illustration using Difference Estimation

الهدف التعليمي ١٤-٥: تطبيق تقدير الفرق في الإختبارات التفصيلية للأرصدة

كما سبق المناقشة، يوجد العديد من الأنواع المختلفة لأساليب معاينة المتغيرات التي يمكن تطبيقها في الظروف المختلفة للمراجعة. وأحد هذه الأساليب هو تقدير الفرق بإستخدام إختبارات إفتراضية، وقد تم إختياره كوسيلة لتوضيح مفاهيم ومنهجية معاينة المتغيرات. ويرجع السبب في إختيار تقدير الفرق إلى السهولة النسبية لهذا الأسلوب. فعندما ينظر إلى أسلوب ما على أنه يمكن الاعتماد عليه في ظروف معينة، سيكون هذا الأسلوب مفضلاً لدى معظم المراجعين.

وعند تقديم تفسير لتقدير الفرق، سيتم تقديم توضيح للخطوات الأربع عشر الخاصة بتحديد ما إذا كان رصيد الحساب في مراجعة أرصدة المدينين يتسم بالصحة. وتتوافق هذه الخطوات مع تلك التي تم إستخدامها في المعاينة غير الإحصائية. وسيتم إستخدام المصادقات الإيجابية في مراجعة شركة Hart Lumber كإطار يمكن الرجوع إليه لتوضيح إستخدام تقدير الفرق. ويوجد ٤٠٠٠ حساب للمدينين في ميزان المراجعة الزمني بقيمة قدرها ٦٠٠٠٠٠ تم تسجيلها. وتتسم الرقابة الداخلية بالضعف إلى حد ما ويتوقع اكتشاف عدد كبير من التحريفات الصغيرة في القيم المسجلة خلال المراجعة. وتبلغ قيمة إجمالي الأصول ٢٥٠٠٠٠٠ دولار وصافى الربح قبل الضرائب ٤٠٠٠٠٠ دولار. ويقدر خطر المراجعة الممكن قبوله بمستوى مرتفع في ضوء وجود عدد قليل من مستخدمي القوائم المالية وا لحالة المالية الجيدة لشركة Hart Lumber. ولم تشر الإجراءات التحليلية إلى وجود أية مشاكل معنوية.

وتتمثل الإفتراضات التي سيتم إتباعها طوال هذا العرض في أنه قد تم إستلام كافة المصادقات أو أن الإجراءات البديلة الفعالية قد تم تنفيذها. وبالتالي، يتمثل حجم العينة في عدد المصادقات الإيجابية التي تم إرسالها بالبريد.

تخطيط العينة وحساب حجم العينة بإستخدام تقدير الفرق
Plan the Sample and Calculate the Sample size using Difference estimation

تتطابق تقريبا الخطوات التسع الخاصة بتخطيط العينة مع الخطوات المقابلة في المعاينة غير الإحصائية عند أداء تقدير الفرق. ويوجد ثلاثة فروق هامة:

* بالإضافة إلى تحديد «خ ق ق غ»، يقوم المراجع بتحديد «خ ر ر غ»
* يقوم المراجع بإجراء تقدير مسبق للإنحراف المعياري بالمجتمع.
* يتم حساب حجم العينة بإستخدام معادلة رياضة.

وفيما يلي خطوات التخطيط عند مراجعة أرصدة المدينين في شركة Hart Lumber:

١- تحديد أهداف إختبارات المراجعة. تحديد ما إذا كان مبلغ المدينين قبل أن يتم أخذ مخصص الحسابات المشكوك فيها بالإعتبار يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية.

٢- تحديد إمكانية تطبيق معاينة المراجعة. يتم تطبيق معاينة المراجعة على مصادقة أرصدة المدينين نظراً لوجود عدد كبير من حسابات المدينين.

٣- تعريف حالات التحريف. يتمثل التحريف في خطأ العميل محل المراجعة في كل مصادقة بكل حساب أو في كل إجراء بديل.

٤- تعريف المجتمع. يتم تعريف المجتمع عن طريق العد، كما هو الحال في معاينة الصفات. ويعد العد الدقيق أكثر أهمية في معاينة المتغيرات نظراً لتأثر كل من حجم العينة وحدود الدقة المحسوبة على نحو مباشر بحجم المجتمع. ويبلغ حجم المجتمع في شركة Hart Lumber ٤٠٠٠ حساب للمدينين.

٥- تعريف وحدة المعاينة. تتمثل في الحساب بقائمة المدينين.

٦- تحديد التحريف المحتمل أو المقبول تتمثل قيمة التحريف المحتمل أو المقبول في تلك التي يرغب المراجع في قبولها في ضوء الأهمية النسبية. وفي شركة Hart Lumber قرر المراجع قبول التحريف المحتمل عند مراجعة أرصدة المدينين وفقاً لمبلغ ٢١٠٠٠ دولار.

٧- تحديد الخطر الذي يمكن قبوله. يتمثل «خ ق ق غ» في خطر قبول أرصدة المدينين على أنها صحيحة في حالة وجود تحريف فعلي بها يزيد عن ٢١٠٠٠ دولار، ويتأثر بكل من: خطر المراجعة الممكن قبوله، نتائج إختبارات الرقابة، الإجراءات التحليلية، والمعنوية النسبية لمبلغ المدينين بالقوائم المالية، وفي شركة Hart Lumber سيبلغ «خ ق ق غ» ١٠٪.

وبعدما يحدد المراجع كل من التحريف المحتمل أو المقبول و«خ ق ق غ»، يمكن تحديد الفرض. ويتمثل فرض المراجع عند مراجعة المدينين بشركة Hart Lumber في: لايوجد تحريف في مبلغ المدينين بأكثر من ٢١٠٠٠ دولار عند مستوى ١٠٪ من «خ ق ق غ».

ويتمثل «خ ر ر ق» في خطر رفض أرصدة المدينين لإعتبارها غير صحيحة في حالة عدم وجود تحريف فعلي يتسم بالأهمية النسبية، ويتأثر هذا الخطر بالتكلفة الإضافية للمعاينة. ونظراً لوجود تكلفة ملموسة في مصادقة المدينين لمرة ثانية سيتم استخدام مستوى ٢٥٪ من «خ ر ر غ». وبالنسبة لإختبارات المراجعة التي لاتتسم بالتكلفة عند زيادة حجم العينة، يكون من المتعارف عليه إستخدام مستوى أعلى بكثير من «خ ر ر غ».

٨- تقدير التحريفات في المجتمع. يوجد جزئين لهذا التقدير.

تقدير لتوقع التقدير بنقطة. توجد ضرورة للتوصل إلى تقدير مسبق عن التقدير بنقطة للمجتمع في تقدير الفرق، وذلك بنفس القدر الذي يكون فيه ضرورياً أن يتم تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع في معاينة الصفات. وفي شركة Hart Lumber سيتمثل التقدير المسبق في ١٥٠٠ دولار (زيادة) بناء على إختبارات المراجعة بالسنة السابقة.

إجراء تقدير مسبق للإنحراف المعياري بالمجتمع - إمكانية التباين في المجتمع. يجب التوصل إلى تقدير مسبق عن تباين التحريفات في المجتمع، ويتم قياس ذلك من خلال الإنحراف المعيارى بالمجتمع لتحديد الحجم الأولى للعينة. وسيتم فيما بعد توضيح العمليات الحسابية للإنحراف المعيارى. وبالنسبة لشركة Hart Lumber تم تقديره بمبلغ ٢٠ دولار بناء على إختبارات المراجعة بالسنة السابقة.

٩- حساب الحجم الأولى للعينة. يمكن الآن التوصل إلى حجم العينة الأولى في شركة Hart Lumber بإستخدام المعادلة التالية:

$$ن = \left[\frac{(ح م)^* [ز_{ق} + ز_{ر}] (ن ج)}{(ت م) - ب^*} \right]^{٢}$$

حيث: ن = حجم العينة الأولى

(ح م)* = التقدير المسبق للإنحراف المعيارى

ز ق = معامل الثقة لـ «خ ق ق غ» (أنظر الجدول ١٤-٧)

ز ر = معامل الثقة لـ «خ ر ر غ» (أنظر الجدول ١٤-٧)

(ن ج) = حجم المجتمع

(ت ٣) = التحريف المحتمل بالمجتمع (الأهمية النسبية)

ب* = تقدير للتقدير بنقطة للتحريف بالمجتمع

وبتطبيق هذه المعادلة على شركة Hart Lumber ينتج:

$$ن = \left[\frac{٤٠٠٠ (١,١٥ + ١,٢٨) ٢}{١٥٠٠ - ٢١٠٠٠} \right]^{٢} = ١٠٠$$

إختيار العينة وتنفيذ الإجراءات Select the Sample and perform the procedures

تتماثل خطوتي إختيار العينة وتنفيذ الإختبارات في كل من تقدير الفرق والمعاينة غير الإحصائية فيما عدا أن العينة يجب إختيارها على نحو عشوائي في المعاينة غير الإحصائية.

١٠- إختيار العينة. نظراً لضرورة الحصول على عينة عشوائية (بخلاف العينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم)، يجب أن يستخدم المراجع أحد وسائل الإختيار الإحتمالي للعينة التي سبق عرضها في الفصل الثاني عشر لإختيار ١٠٠ عنصر بالعينة لإجراء المصادقات.

١١- تنفيذ إجراءات المراجعة. يجب أن يكون المراجع حذراً عند مصادقة أرصدة المدينين وأداء الإجراءات البديلة بإستخدام الأساليب التي تم مناقشتها بالفصل الثالث عشر. وبالنسبة للمصادقات، يتمثل التحريف في الفرق بين الرد على المصادقة والرصيد لدى العميل محل المراجعة بعد تسوية كافة الفروق الزمنية وأخطاء المدينين. وعلى سبيل المثال، إذا رد المدين المصادقة وذكر أن الرصيد الصحيح هو ٨٨٧,١٢ دولار وبلغ الرصيد لدى العميل محل المراجعة لهذا المدين ٩٩٧,١٢، سيوجد فرق قدره ١١٠ دولار تعبر عن زيادة بالقيمة إذا استنتج المراجع أن دفاتر العميل غير صحيحة. وفي حالة عدم الإستجابة، يتم التعامل مع التحريفات المكتشفة عن طريق الإجراءات البديلة على نحو مطابق لتلك التحريفات التي يتم إكتشافها من خلال المصادقة. وفي نهاية هذه الخطوة، ستوجد قيمة تعبر عن التحريف في كل عنصر بالعينة، ويحتمل أن يبلغ العديد منها الصفر. ويوضح الجدول ١٤-٩ التحريفات في شركة Hart Lumber.

تقييم النتائج Evaluate the results

١٢- التعميم من العينة إلى المجتمع. من جانب المفاهيم، يتم في كل من المعاينة غير الإحصائية وتقدير الفرق تنفيذ نفس الشئ فيما يتعلق بالخطوة رقم١٢ وهى التعميم من العينة إلى المجتمع. ويتم في كلا الأسلوبين قياس التحريف المحتمل أو المقبول بالمجتمع بناء على نتائج العينة. ويتم في تقدير الفرق إستخدام القياس الإحصائي في حساب حد الثقة المحسوب. وتصف الخطوات الأربع التي سيتم الآن كيفية حساب حدود الثقة في شركة Hart Lumber. وتوضح الخطوات من ٣ إلى ٦ بالجدول ١٤-٩ العمليات الحسابية للتوصل إلى حدود الثقة.

الجدول ١٤-٩
حساب حدود الثقة

الخطوة	المعادلة الإحصائية	التوضيح في شركة Hart Lumber
١- الحصول على عينة عشوائية ذات حجم ن	ن = حجم العينة	تم إختيار ١٠٠ صندوق من المدينين على نحو عشوائي من ميزان المراجعة الزمني الذي يحتوى على ٤٠٠٠ حساب
٢- تحد قيمة كل تحريف في العينة		تم مصادقة ٧٥ حساب من المدينين، والتحقق من ٢٥ حساب عن طريق الإجراءات البديلة. وبعد تسوية الفروق الزمنية وأخطاء المدينين تم تحديد العناصر الأثنا عشر التالية لتعبر عن أخطاء العميل (التخفيض):
		١- ١٢,٧٥ ٧- (,٨٧)
		٢- (٦٩,٤٦) ٨- ٢٤,٣٢
		٣- ٨٥,٢٨ ٩- ٣٦,٥٩
		٤- ١٠٠ ١٠- (١٠٢,١٦)
		٥- (٢٧,٣) ١١- ٥٤,٧١
		٦- ٤١,٠٦ ١٢- ٧١,٥٦
		الإجمالي ٢٢٦,٤٨
٣- حساب التقدير بنقطة للتحريف الإجمالي	م = مجـ م ل / ن ب̂ = (ن ج) م أو = (ن ج) مجـ م ل / ن حيث: م = متوسط التحريف في العينة. مجـ = علامة الجمع. م ل = التحريف الفردي بالعينة ن = حجم العينة ب̂ = التقدير بنقطة للتحريف الإجمالي. (ن ج) = حجم المجتمع	م = ٢٢٦,٤٨ / ١٠٠ = ٢,٢٦ ب̂ = ٤٠٠٠ (٢,٢٦) = ٩٠٤٠ أو ب̂ = ٤٠٠٠ (٢٢٦,٤٨ / ١٠٠) = ٩٠٤٠

٤- حساب الإنحراف المعيارى بالمجتمع للتحريفات من العينة

$$(ح\ م) = \sqrt{\frac{مح(م\ ل)^2 - ن(م)^2}{ن - ١}}$$

حيث:

(ح م) = الإنحراف المعيارى

م ل = التحريف الفردي بالعينة

ن = حجم العينة

$\bar{م}$ = متوسط التحريف بالعينة

م ل (التقريب لأقرب دولار)	(م ل)٢
١ - ١٣	١٦٩
٢- (٦٩)	٤٧٦١
٣- ٨٥	٧٢٢٥
٤- ١٠٠	١٠٠٠٠
٥- (٢٧)	٧٢٩
٦- ٤١	١٦٨١
٧- ١	١
٨- ٢٤	٥٧٦
٩- ٣٧	١٣٦٩
١٠- (١٠٢)	١٠٤٠٤
١١- ٥٥	٣٠٢٥
١٢- ٧٢	٥١٨٤
٢٢٨	٤٥١٢٤

$$(ح\ م) = \sqrt{\frac{٤٥١٢٤ - ١٠٠(٢,٢٦)^2}{٩٩}}$$

$$= ٢١,٢$$

٥- حساب فترة الدقة لتقدير التحريف الإجمالي بالمجتمع عند مستوى الثقة المرغوب فيه

$$(م\ د\ م) = (ن\ ج)\ ز_ق \frac{ح\ م}{\sqrt{ن}} \sqrt{\frac{(ن\ ج) - ن}{(ن\ ج)}}$$

حيث:

(م د م) = فترة الدقة المحسوبة

(ن ج) = حجم المجتمع

ز = معامل الثقة لـ «خ ق ق غ»

ق

(أنظر الجدول ١٤-٧)

(ح م) = الإنحراف المعيارى للمجتمع

ن = حجم العينة

$\sqrt{\frac{(ن\ ج) - ن}{(ن\ ج)}}$

= عامل التصحيح المتناهى

$$(م\ د\ م) = ٤٠٠٠ * ١,٢٨ * \frac{٢١,٢}{\sqrt{١٠٠}} \sqrt{\frac{٤٠٠٠ - ١٠٠}{٤٠٠٠}}$$

$$= ٤٠٠٠ * ١,٢٨ * \frac{٢١,٢}{١٠} * ٩٩,$$

$$= ٤٠٠٠ * ١,٢٨ * ٢١,٢$$

$$= ١٠٨٠٠$$

٦- حساب حدود الثقة عند حد الثقة المرغوب فيه	(ح أ ح) = بٰ + (م د م) (ح د ح) - بٰ - (م د م) حيث: (ح أ ح) = الحـــد الأعلى المحسوب للثقة (ح د ح) = الحـــد الأدنـي المحسوب للثقة بٰ = التقدير بنقطة للتحريف الإجمالي (م د م) = فـتـــرة الدقـــة المحسوبة عند حد الثقة المرغوب فيه	(ح أ ح)= ٩٠٤٠+١٠٨٠٠ = ١٩٨٤٠ (ح د ح)= ٩٠٤٠-١٠٨٠٠= (١٧٦٠)

حساب التقدير بنقطة للتحريف المحتمل أو المقبول. يتم إستقراء التقدير بنقطة بشكل مباشر من التحريفات في العينة إلى التحريفات في المجتمع (يطلق على ذلك التحريف المصور Projected Mis-statement كما ورد بالنشرة ٣٩ من معايير المراجعة). ويوضح في الخطوة رقم ٣ بالجدول ١٤-٩ حساب التقدير بنقطة بشركة Hart Lumber.

ومن غير المحتمل، بالطبع، أن يكون التحريف الفعلي، لكنه يعد غير معلوم، مماثلاً تماماً للتقدير بنقطة. ويكون من الواقع أكثر تقدير التحريف من خلال فترة ثقة يتم تحديدها عن طريق التقدير بنقطة مع جمع وطرح فترة الدقة المحسوبة. ويجب أن يكون واضحاً عند هذه النقطة أن حساب فترة الثقة يعد جزءاً أساسياً في معاينة المتغيرات وأن العملية التي يتم إستخدامها للتوصل إليها تتوقف على التوصل إلى عينة ممثلة للمجتمع.

حساب تقدير للإنحراف المعيارى بالمجتمع. يعد الإنحراف المعيارى بالمجتمع مقياساً إحصائياً للتباين في قيم العناصر الفردية بالمجتمع، فإذا كان هناك قيمة كبيرة للتباين في قيم عناصر المجتمع، سيكون الإنحراف المعياري كبيراً عن حالة صغر قيمة التباين. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة المدينين، تعد التحريفات ٤، ١٤، ٢٦ أقل في التباين عن التحريفات ٢، ٢٧٥، ٨١٢. وهكذا يكون الإنحراف المعياري أقل في حالة التحريفات الأولى.

وللإنحراف المعيارى أثر معنوى على مستوي الدقة المحسوب. وكما قد يكون متوقعاً، ستكون القدرة على التنبؤ بقيمة المجتمع أفضل عندما توجه قيمة أقل بالمقارنة مع القيمة الكبيرة للتباين بين القيم الفردية بالمجتمع.

ويتم حساب تقدير معقول لقيمة الإنحراف المعيارى بالمجتمع بواسطة المراجع عن طريق إستخدام معادلة إحصائية معيارية تم توضيحها في الخطوة رقم ٤ بالجدول ١٤-٩. ويتم تحديد حجم الإنحراف المعياري المقدر بشكل كلي في ضوء الخصائص بعينة المراجع ولايتأثر بالحكم المهني.

حساب فترة الدقة. يتم حساب فترة الدقة عن طريق معادلة إحصائية. وتتمثل النتائج في قياس بالدولار لعدم القدرة على التنبؤ بالتحريف الحقيقي بالمجتمع نظراً لأن الإختبار يتم بناؤه على العينة

بدلاً من إجمالي المجتمع. وحتى يكون هناك معنى لفترة الدقة المحسوبة، يجب ربطها بـ «خ ق ق غ». وتم عرض معادلة حساب فترة الدقة في الخطوة رقم ٥ بالجدول ١٤-٩.

وسيتم توضيح إختبار للمعادلة في الخطوة رقم ٥ بالجدول ١٤-٩ عن أثر تغيير كل عامل مع بقاء باقي العوامل الأخرى ثابتة على النحو التالي:

نوع التغيير	الأثر على فترة الدقة المحسوبة
زيادة « خ ق ق غ »	النقص
زيادة التقدير بنقطة للتحريفات	الزيادة
زيادة الإنحراف المعيارى	الزيادة
زيادة حجم العينة	النقص

حساب حدود الثقة. يتم حساب حدود الثقة التي تعرف فترة الثقة من خلال دمج التقدير بنقطة للتحريفات وفترة الدقة المحسوبة عند مستوى الثقة المرغوب فيه (التقدير بنقطة ± فترة الدقة المحسوبة). وتم توضيح المعادلة التي تستخدم في حساب حدود الثقة في الخطوة رقم ٦ بالجدول ١٤-٩.

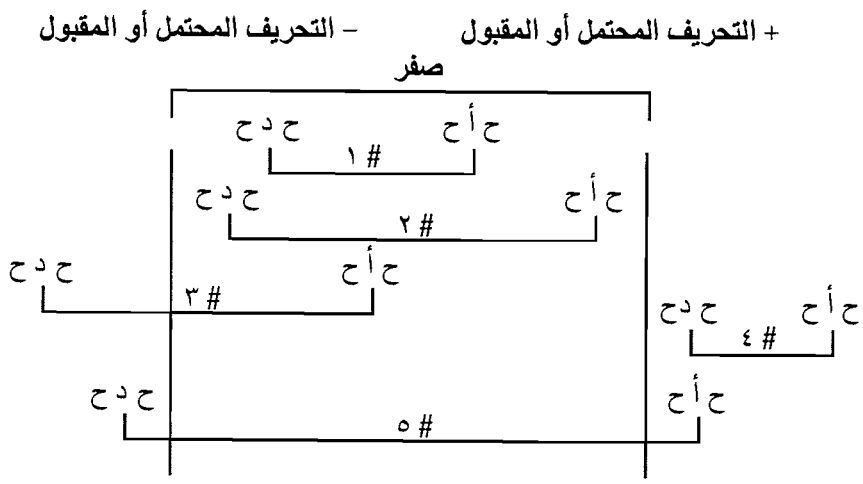
ويتمثل الحدين الأدني والأعلى بشركة Hart Lumber في مبلغى (١٧٦٠ دولار) و١٩٨٤٠ على الترتيب. ويوجد ١٠٪ تعبر عن الخطر الاحصائى لوجود تخفيض يزيد عن ١٧٦٠ دولار، مع وجود زيادة تزيد عن ١٩٨٤٠ بنفس القدر من الخطر. ويرجع ذلك لأن مستوى ١٠٪ من « خ ق ق غ » يعادل مستوى ثقة قدره ٨٠٪.

١٣- تحليل التحريفات. لاتوجد أية فروق في الخطوة رقم ١٣، تحليل التحريفات، في كل من الطريقتين الإحصائية وغير الإحصائية. ويجب أن يقيم المراجع التحريفات لتحديد سبب وجود كل تحريف وتقدير ما إذا كان هناك ضرورة لتعديل نموذج خطر المراجعة.

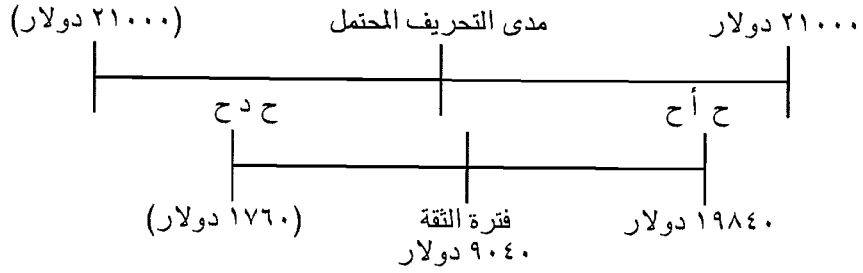
١٤- تحديد إمكانية قبول المجتمع. عندما يتم إستخدام طريقة إحصائية، يجب وجود قاعدة قرار لتقرير ما إذا كان المجتمع يمكن قبوله. وتتمثل قاعدة القرار في:

> إذا وقع جانبي فترة الثقة للتحريفات بالكامل ضمن التحريفات المحتمل أو المقبولة الموجبة والسالبة، يتم قبول الفرض الذي يتمثل في عدم وجود تحريف بقيمة تتسم بالأهمية النسبية بالقيمة الدفترية، وإذا حدث غير ذلك يتم قبول الفرض الذي يتمثل في وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالقيمة الدفترية.

ويتم توضح قاعدة القرار هذه على النحو الذي سيرد حالاً: يجب أن يستنتج المراجع أن كل من الحدين الأدنى والأعلى للثقة في الموقفين ١ و٢ يقعان تماماً داخل حدود التحريف المحتمل أو المقبول للزيادة والتخفيض. وبالتالى يتم التوصل إلى نتيجة تتمثل في عدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالمجتمع ويتم قبوله. أما المواقف ٣، ٤، ٥ فيقع فيها الحد الأدنى للثقة أو الحد الأعلى للثقة أو كلاهما خارج حدود التحريفات المحتملة، وبالتالى يتم رفض القيمة الدفترية للمجتمع.



ويؤدي تطبيق قاعدة القرار في شركة Hart Lumber إلى توصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه أنه يجب قبول المجتمع، نظراً لأن كل من حدى الثقة يقعان داخل مدى التحريف المحتمل:



وعند قبول المجتمع على هذا النحو، يكون المراجع قد تحمل وجود إحتمال قدره ١٠٪ للخطأ في قراره، وهو ما يتمثل في أن المجتمع يوجد به تحريف في الواقع بقيمة تتسم بالأهمية النسبية. ومع ذلك، بناء على أحكام التخطيط للمراجع، يعد هذا مستوى ملائم من الخطر.

التحليل. نظراً لأن الانحراف المعيارى الحقيقي (٢١,٢) يزيد عن التقدير المسبق (٢٠)، والتقدير الحقيقي بنقطة الذي يساوى ٩٠٤٠ يزيد عن التقدير المسبق (١٥٠٠ دولار)، سيبدو أمراً غريباً أن يتم قبول المجتمع. ويرجع السبب في ذلك إلى أن إستخدام مستوى منخفض نسبياً من « خ ق ق غ» أدي إلى إزدياد حجم العينة بالمقارنة مع تحديد «خ ق ق غ» بمستوى ١٠٠٪. فإذا تم تحديد «خ ق ق غ» بمستوى ١٠٠٪، وهو ما يعد أمراً متعارفاً عليه عندما تكون التكلفة الإضافية في المراجعة لزيادة حجم العينة تتسم بالصفر، سيكون حجم العينة المطلوب ٢٨ فقط:

$$٢٨ = \left[\frac{٢٠ [١,٢٨ + \text{صفر}] ٤٠٠٠}{٢١٠٠٠ - ١٥٠٠} \right]^{٢}$$

وبإفتراض أن حجم العينة يبلغ ٢٨ وانه لايوجد تعديل في التقدير الحقيقي بنقطة الإنحراف المعياري، ستبلغ قيمة الحد الأعلى للثقة ٢٩٥٥٩، وبالتالي يتم رفض القيمة الدفترية للمجتمع. ويرجع أحد أسباب إستخدام المراجع لـ « خ ق ق غ» إلى تخفيض إحتمال اللجوء لزيادة حجم العينة إذا كان كل من الإنحراف المعيارى والتقدير بنقطة أكبر من المتوقع.

ما الذي يجب القيام به عندما يتم رفض الفرض Action when a Hypothesis is Rejected

عندما يقع أحد حدى الثقة أو كلاهما خارج مدى التحريف المحتمل أو المقبول، لايعد المجتمع مقبولاً، ويتمثل التصرف الذي يجب القيام به في نفس التصرف الذي سبق عرضه في إطار المعاينة غير الإحصائية، فيما عدا أنه يكون من العملي أن يتم التوصل إلى تقدير أفضل للتحريف بالمجتمع.

وعلى سبيل المثال، في حالة شركة Hart Lumber، إذا كان مستوى الثقة ٩٠٤٠ ± ١٥٨٠٠، ورغب العميل في تخفيض القيمة الدفترية بمقدار ٩٠٤٠ ستكون النتيجة هي: صفر ± ١٥٨٠٠. وسيكون الحد الأدني الجديد المسحوب للثقة هو التخفيض بمقدار ١٥٨٠٠، أما الحد الأعلى الجديد المحسوب للثقة فسيبلغ ١٥٨٠٠ للزيادة، وكلاهما يعد مقبولاً في التحريف المحتمل الذي يساوى ٢١٠٠٠ دولار. وسيبلغ الحد الأدنى للتسوية الذي يمكن أن يجريه المراجع مع إستمراره في قبول للمجتمع ٣٨٤٠ دولار [(٩٠٤٠ + ١٥٨٠٠) - ٢١٠٠٠).

وقد يكون العميل، برغم ذلك، غير راغب في تسوية الرصيد على أساس العينة. وعلاوة على ذلك، إذا تجاوزت فترة الثقة المحسوبة التحريف المحتمل أو المقبول، لايمكن إجراء تسوية بالدفاتر بالقدر الذي سيرضى المراجع. وستكون هذه هى الحالة بالمثال السابق إذا كان التحريف المحتمل يبلغ ١٥٠٠٠ دولار فقط.

ملحق «أ» : معادلات معاينة الوحدة النقدية

Appndix A: formulas for Monetary unit Sampling

سيتم فيما يلي تقديم المعادلات الخاصة بحساب حدود التحريف في معاينة الوحدة النقدية، وسيتم تقديم توضيح لكل معادلة مع مثال لها سبق عرضه في محتويات الفصل.

وسيتم إستخدام الرموز على النحو التالي:

د (ل) = الحد الأقصى للتحريف الإجمالي بالمجتمع عندما يتم إكتشاف التحريفات ل [د ز قيم الزيادة و د ت لقيم التخفيض).

ت = إجمالي المجتمع المسجل بالدولار.

ح د ع (ل) = حد الدقة الأعلى من جدول الصفات ذو الجانب الواحد للتحريفات ل.

ق (ل) = قيمة تحريف وحدة الدولار للرقم ل [ق ز (ل) قيمة الزيادة للرقم ل، و ق ت (ل) قيمة التخفيض للرقم ل].

ف = القيمة القصوى المفترضة للتحريف في أي وحدة دولارية بالمجتمع [م ز لقيمة الزيادة و م ت لقيمة التخفيض].

ح = تقدير التحريف الأكثر إحتمالاً [ح ز لقيمة الزيادة، ح ت لقيمة التخفيض).

مجـ = علامة الجمع.

ن = حجم العينة.

المعادلة في حالة عدم إكتشاف تحريفات

د (ل) = ت * ح د ع (صفر) * ف

توضيح: إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪، مستوى الخطر ٥٪، حجم العينة ١٠٠

الحد الأقصى والحد الأدنى = ١٢٠٠٠٠٠ × ٠٣, × ١ = ٣٦٠٠٠

المعادلة في حالة إكتشاف التحريفات (قبل التسوية)

د (ل) = ت * [ح د ع (صفر) * ف] + ت [ح د ع (١) – ح د ع (صفر)]
* ق (١) + ت * [ح د ع (٢) – ح د ع (١)] * ق (٢) + ... + ت
* [ح د ع (ل) – ح د ع (ل –١) * ق (ل)

توضيح. إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪، ٤ قيم للزيادة وقيمة واحدة للتخفيض، يتم ترتيب التحريفات من التحريفات بالقيم الدولارية الأكبر إلى الأصغر، مستوى الخطر ٥٪، حجم العينة ١٠٠٪. وبالتالي:

ق ز (١) = ٦٧١,
ق ز (٢) = ٠٧,
ق ز (٣) = ٠١٦,
ق ز (٤) = ٠٠٠٢,
ق ت (١) = ٠٣,

ويبلغ حد الخطر لمستوى ٥٪ لقيمة الحد الأقصى للزيادة الإجمالية بالمجتمع (قبل التسوية):

د ز (٤) = [(١٢٠٠٠٠٠) (٠٣,) (١)] + (١٢٠٠٠٠٠) (٠٤٧, – ٠٣,) (٦٧١,)] + [(١٢٠٠٠٠٠) (٠٦٢, – ٠٤٧,) (٠٧,)] + [(١٢٠٠٠٠٠) (٠٧٦, – ٠٦٢,) (٠١٦,)] + [(١٢٠٠٠٠٠) (٠٨٩, – ٠٧٦,) (٠٠٠٢,)]
= ٣٦٠٠٠ + ١٣٦٨٨ + ١٢٦٠ + ٢٦٩ + ٣
= ٥١٢٢٠

ويبلغ حد الخطر لمستوى ٥٪ لقيمة الحد الأقصى للتخفيض الإجمالي بالمجتمع (قبل التسوية):

د ت (١) = [(١٢٠٠٠٠٠) (٠٣,) (١)] + (١٢٠٠٠٠٠) (٠٤٧, – ٠٣,) (٠٣,)]
= ٣٦٠٠٠ + ٦١٢
= ٣٦٦١٢

المعادلة لتسوية القيم المتكافئة

د ز بعد التسوية = د (ل) – ح ت
د ت بعد التسوية = د (ل) – ح ز
حيث ح = محـ ق (ل) * $\frac{\text{ت}}{\text{ن}}$

توضيح. د ز = (٦٧١, + ٠٧, + ٠١٦, + ٠٠٠٢,) (١٢٠٠٠٠٠ ÷ ١٠٠)

= (١٢٠٠٠) (,٧٥٧٢)

= ٩٠٨٦

د ت = (,٠٣) (١٢٠٠٠٠٠ ÷ ١٠٠)

= (,٠٣) (١٢٠٠٠)

= ٣٦٠

د ر بعد التسوية = ٥١٢٢٠ – ٣٦٠

= ٥٠٨٦٠

د ت بعد التسوية = ٣٦٦١٢ – ٩٠٨٦

= ٢٧٥٢٦

المصطلحات الأساسية

الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح (خ ق ق غ) Accptable Risk of Incorrect Acceptance (ARIA) . الخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لقبول الرصيد على أنه صحيح عندما يساوى التحريف الحقيقي بالرصيد التحريف المحتمل أو المقبول به أو يزيد عنه.

الخطر الذي يمكن قبوله للرفض غير الصحيح (خ ر ر غ) Acceptable Risk of Incorrect Rejection (ARIR). الخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لرفض الرصيد بإعتباره غير صحيح عندما لايوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية.

تقدير الفرق Difference Estimation. أحد طرق معاينة المتغيرات يقوم فيها المراجع بتقدير التحريف بالمجتمع عن طريق ضرب متوسط التحريف بالعينة في إجمالي عدد العناصر بالمجتمع وأيضاً حساب خطر المعاينة.

حدود التحريف Misstatement Bounds. تقدير للزيادات والتخفيضات الأكثر إحتمالاً في المجتمع عند مستوى معين من «خ ق ق غ» بإستخدام معاينة الوحدة النقدية.

معاينة الوحدة النقدية Manetany Unit Sampling (MUS). أحد طرق المعاينة الإحصائية التي توفر الحدين الأعلى والأدنى للتحريف عن طريق التعبير بالقيم النقدية، وأيضاً يشار إليها بمعاينة وحدة الدولار، معاينة القيمة النقدية المتراكمة، والمعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم.

تقدير المتوسط للوحدة Mean - per- Uint Estimation. أحد طرق معاينة المتغيرات التي يتم من خلالها قيام المراجع بتقدير القيمة التي يتم مراجعتها في المجتمع عن طريق ضرب متوسط القيمة التي يتم مراجعتها بالعينة في حجم المجتمع وأيضاً حساب خطر المعاينة.

التقدير بنقطة Point Estimete. طريقة للتصوير من العينة إلي المجتمع لتقدير التحريف بالمجتمع، ويتم ذلك عادة بإفتراض أن التحريفات بالمجتمع الذي لم يتم مراجعته تتناسب مع التحريفات المكتشفة بالعينة.

إختيار حجم العينة المتناسب مع الإحتمالية Prohability Proportion to size Sample Selection. إختيار عينة من الدولارات الفردية بالمجتمع عن طريق إستخدام إختيار العينة على نحو عشوائي أو منتظم.

تقدير النسبة Ratio Estimation. أحد طرق معاينة المتغيرات يقوم المراجع من خلالها بتقدير التحريف

بالمجتمع عن طريق ضرب الجزء المحرف بالدولارات بالعينة في القيمة الدفترية الإجمالية المسجلة للمجتمع وأيضاً حساب خطر المعاينة.

الإستنتاج الإحصائي Statistical Inference. عملية حساب إحصائية يتوصل المراجع إليها من نتائج العينة بناء على معرفة توزيعات المعاينة.

الطبقية Stratification. طريقة للمعاينة يتم فيها تقسيم العناصر بالمجتمع الإجمالي إلى مجتمعين فرعيين أو أكثر، يتم الإختبار والقياس الإحصائي في كل مجتمع منها بشكل مستقل.

معاينة المتغيرات Vaniables Sampling. أسلوب للمعاينة يتم من خلاله إستخدام الإستنتاج الإحصائي.

أسئلة للمراجعة

١٤-١ (الهدف ١٤-١) ماهى الفروق الرئيسية بين (أ) إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، و(ب) الإختبارات التفصيلية للأرصدة التي تجعل معاينة الصفات غير ملائمة للإختبارات التفصيلية للأرصدة؟

١٤-٢ (الهدف ١٤-٢) عرف المعاينة الطبقية وأشرح أهميتها في المراجعة. كيف يمكن أن يحصل المراجع على عينة طبقية لثلاثين عنصر من ثلاث طبقات عند مصادقة المدينين؟

١٤-٣ (الهدف ١٤-٢) فرق بين التقدير بنقطة للتحريفات الإجمالية والقيمة الحقيقية للتحريفات بالمجتمع. كيف يتم تحديد كل منهما؟

١٤-٤ (الهدف ١٤-٢) قيم العبارة التالية التي صدرت عن أحد المراجعين «في كل جانب بالمراجعة حيثما يكون ممكنا، أقوم بحساب التقدير بنقطة للتحريفات وتقييم ما إذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية. وإذا كانت كذلك، أقوم بفحص السبب ومواصلة إختبار المجتمع حتى أحدد ما إذا كان هناك مشكلة خطيرة. ويعد إستخدام المعاينة الإحصائية في هذه العملية أداة قيمة للمراجعة».

١٤-٥ (الهدف ١٤-٣) عرف معاينة الوحدة النقدية وأشرح أهميتها في المراجعة. كيف يمكن من خلالها التوصل إلى طريقة تجمع ملامح كل من معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات؟

١٤-٦ (الأهداف ١٤-٢، ١٤-٣، ١٤-٤، ١٤-٥) عرف المقصود بخطر المعاينة. هل يتم تطبيق خطر المعاينة في: المعاينة غير الإحصائية، معاينة الوحدة النقدية، ومعاينة المتغيرات؟ أشرح.

١٤-٧ (الأهداف ١٤-١، ١٤-٢) ما هى الفروق الأساسية بالخطوات التي يتم إستخدامها لتنفيذ المعاينة غير الإحصائية للإختبارات التفصيلية للأرصدة وإختبارات الرقابة؟

١٤-٨ (الهدف ١٤-٣) تم إعداد قائمة للعناصر الخاصة بالمخزون بالسؤال ١٤-١٤ والتي يبلغ عددها ٢٦٢٠، وشملت القائمة ٤٤ صفحة للمخزون ويبلغ عدد العناصر بالصفحة الواحدة ٦٠ عنصراً. ويوجد تحديد للإجمالي بكل صفحة. والبيانات الخاصة بالعميل لم يتم وضعها في صورة يمكن قراءتها بواسطة الحاسب الإلكتروني، كما أن منشأة المحاسبة لاتملك وحدة طرفية للحاسب الإلكتروني. وضح كيف يمكن إختيار عينة الوحدة النقدية في هذا الموقف.

١٤-٩ (الهدف ١٤-٣) أشرح كيف يمكن أن يحدد المراجع القيمة المحتملة في معاينة الوحدة النقدية.

١٤-١٠ (**الهدف ١٤-٢**) أشرح المقصود بالخطر الذي يمكن قبوله غير الصحيح. ماهى عوامل المراجعة الرئيسية التي تؤثر في «خ ق ق غ»؟

١٤-١١ (**الهدف ١٤-٤**) قيم العبارة التالية التي صدرت عن أحد المراجعين، «أتوصل إلى عينة عشوائية مع استخدام فترة ثقة بنسبة ٩٠٪ من ٨٠٠٠٠٠ دولار و٩٠٠٠٠٠ دولار. ويعنى ذلك أن القيمة الحقيقية للمجتمع ستكون بين ٨٠٠٠٠٠ و٩٠٠٠٠٠ دولار، ٩٠٪ من الوقت».

١٤-١٢ (**الهدف ١٤-٢**) ماهى العلاقة بين «خ ق ق غ» و«أ أ خ ر»؟

١٤-١٣ (**الهدف ١٤-٣**) ماهو المقصود بـ «نسبة إفتراض التحريف» في معاينة الوحدة النقدية بعناصر المجتمع التي يوجد بها تحريف؟ لماذا يعد متعارفا عليه إستخدام إفتراض تحريف قدره ١٠٠٪ عندما يوجد تأكيد في معظم الأحوال بالتحفظ الكبير؟

١٤-١٤ (**الهدف ١٤-٣**) قام المراجع بتحديد حجم العينة الملائم لإختبار تقويم المخزون بإستخدام معاينة الوحدة النقدية. يوجد بالمجتمع ٢٦٢٠ عنصر بالمخزون بقيمة قدرها ١٢٦٢٥٠٠٠ دولار. ويبلغ التحريف المحتمل لكل من الزيادة والتخفيض ٥٠٠٠٠٠ دولار عند مستوى ١٠٪ من «خ ق ق غ». ولايوجد تحريفات متوقعة في المجتمع. إحسب حجم العينة الأولى بإستخدام إفتراض ١٠٠٪ لنسبة التحريف المتوسط.

١٤-١٥ (**الهدف ١٤-١٥**) بفرض أنه تم الحصول على عينة من ١٠٠ وحدة في معاينة المخزون بالسؤال ١٤-١٤. وبفرض انه تم اكتشاف التحريفات الثلاثة التالية:

التحريف	القيمة المسجلة	القيمة التي تم مراجعتها
١	٨٩٧,١٦	٦٠٩,١٦
٢	٤٧,٠٢	صفر
٣	١٦٢١,٦٨	١٥٢٢,٦٨

أحسب حدود التحريفات التي يتم تسويتها بالمجتمع. ماهى إستنتاجات المراجعة بناء على النتائج؟

١٤-١٦ (**الهدف ١٤-٣**) لماذا يعد من الصعب تحديد حجم العينة الملائم في معاينة الوحدة النقدية/ كيف يحدد المراجع الحجم الملائم للعينة؟

١٤-١٧ (**الهدف ١٤-٥**) ما هو المقصود بقاعدة القرار عند إستخدام تقدير الفرق؟ أذكر قاعدة القرار.

١٤-١٨ (**الهدف ١٤-٢**) ماهى التصرفات البديلة الملائمة التي يجب القيام بها عندما يتم رفض المجتمع بإستخدام المعاينة غير الإحصائية بالإختبارات التفصيلية للأرصدة؟ متى يجب إتباع كل إختيار منها؟

١٤-١٩ (**الهدف ١٤-٤**) عرف المقصود بالإنحراف المعيارى وأشرح أهميته في معاينة المتغيرات. ماهى العلاقة بين الإنحراف المعيارى بالمجتمع وحجم العينة المرغوب فيه؟

١٤-٢٠ (**الهدف ١٤-٥**) عند إستخدام تقدير الفرق، حصل المراجع على عينة عشوائية تشمل ١٠٠ عنصر بالمخزون من مجتمع كبير لإختبار مدى ملائمة التسعير. ويوجد تحريف بالعديد من عناصر المخزون، ولكن لاتتسم صافى القيمة الموحدة للتحريف بالعينة بالأهمية النسبية. بالإضافة إلى ذلك،

أشار فحص التحريفات الفردية إلى عدم وجود أى تحريف يتسم بالأهمية النسبية. وكنتيجة لذلك لم يقم المراجع بفحص التحريفات او بإجراء تقيم إحصائي. أشرح لماذا يعد ذلك تصرفاً غير ملائم.

١٤- ٢١ (الهدفين ١٤-٣، ١٤-٥) فرق بين تقدير الفرق وتقدير النسبة والتقدير المتوسط للوحدة والتقدير المتوسط الطبقي للوحدة. أذكر مثالاً واحداً لإستخدام كل نوع منها. متى يكون إستخدام معاينة الوحدة النقدية مفضلا عن أي نوع مما سبق؟

١٤-٢٢ (الهدف ١٤-٥) تعد مقارنة كل حد محسوب للثقة مع التحريف المحتمل خطوة أساسية في تقدير الفرق. لماذا تتسم هذه الخطوة بالأهمية، وما الذي على المراجع عمله في حالة زيادة أى حد من حدى الثقة عن التحريف المحتمل؟

١٤-٢٣ (الهدف ١٤-٥) أشرح لماذا يتم إستخدام تقدير الفرق على نحو متكرر من المراجع.

١٤-٢٤ (الهدفين ١٤-٣، ١٤-٤) أذكر مثالاً لإستخدام معاينة الصفات، معاينة الوحدة النقدية، ومعاينة المتغيرات في صورة إستنتاج للمراجع.

أسئلة الإختبار المتعدد من إختبار CPA

١٤-٢٥ (الهدف ١٤-٢) تتعلق الأسئلة التالية بإستخدام المعاينة الطبقية في المراجعة في كل سؤال منها أختر الإجابة الأفضل:

أ - قرر السيد Murray إستخدام المعاينة الطبقية. ويرجع السبب في إستخدام المعاينة الطبقية بدلاً من المعاينة العشوائية غير المقيدة إلى:

(١) التخفيض بقدر الإمكان لدرجة التغاير في المجتمع ككل.

(٢) إعطاء كل عنصر في المجتمع فرصة متساوية للإختيار بالعينة.

(٣) السماح للفرد الذي يختار العينة بإستخدام حكمه الشخصي لتقدير العناصر التي يجب إدراجها بالعينة.

(٤) تخفيض حجم العينة المرغوب فيه من المجتمع غير المتجانس.

ب- عند مراجعة القوائم المالية، سيجد المراجع أن إستخدام أساليب المعاينة الطبقية سيكون بوجه عام أكثر قابلية للتطبيق عند:

(١) إعادة حساب مدفوعات المرتبات وصافى الأجر للعاملين.

(٢) تتبع ساعات العمل من ملخص كشف الأجور عن طريق الرجوع إلى بطاقات الزمن الفردية.

(٣) مصادقة أرصدة المدينين الذين يمثلون عملاء المنطقة التي تعمل بها شركة كبرى للطاقة.

(٤) فحص المستندات الداعمة للإضافات على المصنع والمعدات به.

حـ - من خلال الخبرة السابقة، أدرك المراجع أن النفقات النقدية تحتوى على نفقات ذات حجم كبير على نحو غير معتاد. وعند إستخدام المعاينة الإحصائية، سيتمثل التصرف الأمثل الذي يقوم به المراجع في هذه الحالة في:

(١) حذف أية نفقات نقدية تتسم بالكبر على نحو غير عادى من العينة.

(٢) الإستمرار في سحب عينات جديدة حتى تظهر النفقات النقدية الكبيرة غير العادية بالعينة.
(٣) تقسيم مجتمع النفقات النقدية إلى طبقات حتى يتم فحص النفقات النقدية الكبيرة غير العادية بشكل منفصل.
(٤) زيادة حجم العينة لتقليل أثر النفقات النقدية الكبيرة غير العادية.

١٤-٢٦ (الهدفين ١٤-١، ١٤-٢) تتعلق الأسئلة التالية بمعاينة المراجعة، تخير في كل واحد منها الإجابة الأمثل:

أ - يوصف فشل المراجع في التعرف على التحريف بالقيمة أو إنحراف الرقابة على أنه:

(١) الخطأ الإحصائي (٢) خطأ المعاينة
(٣) الخطأ المعيارى للمتوسط (٤) خطأ عدم المعاينة

ب- قام مراجع بإجراء إختبارات منفصلة للرقابة والإختبارات الأساسية في أرصدة الدائنين، وأظهرت الإختبارات جودة الرقابة الداخلية. إذا إستخدم المراجع معاينة المراجعة في كلا الإختبارين، عادةمايكون الخطر المقبول الخاص بالإختبارات الأساسية:

(١) نفس الخطر الخاص بإختبارات الرقابة.
(٢) أكبر من الخطر الخاص بإختبارات الرقابة.
(٣) أقل من الخطر الخاص بإختبارات الرقابة.
(٤) مستقل تماماً عن الخطر الخاص بإختبارات الرقابة.

حـ - كيف يحدد المراجع التحريف المحتمل أو المقبول المرغوب فيه عند وضع خطة معاينة المراجعة؟

(١) بتحديد مستوى الأهمية النسبية للهامش المسموح به من التحريفات الذي يرغب المراجع في قبوله.
(٢) عن طريق القيمة التي يمكن للمراجع الإعتماد عليها لنتائج العينة.
(٣) بالإعتماد على جدول الأرقام العشوائية.
(٤) عن طريق درجة الخطر التي يرغب المراجع في قبولها والخاصة بالتحريفات ذات الأهمية النسبية التي ستحدث بالتشغيل المحاسبي.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٤-٢٧ (الهدف ١٤-٣) يتضمن هذا السؤال مجتمع أرصدة المدينين بشركة Jake's Book binding Com-pany. ويتسم المجتمع بالصغر عما يجب أن يكون في الواقع لإجراء المعاينة الإحصائية، ولكن يعد المجتمع مفيداً لإظهار كيف يتم إختيار المعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم.

المطلوب

أ - إختيار عينة إحتمالية متناسبة مع الحجم من ١٠ عناصر بإستخدام الجدول ١٢-٢. استخدم العنصر ١٠٠٠ بالعمود رقم ١ كنقطة بداية. إختر الأرقام الأولى بالعمود إلى اليمين بما يمكن من إستخدام ٦ أعداد. إستخدم فقط الأعمدة المتممة للخمسة أعداد الأولى. عرف الوحدات الطبيعية المرتبطة بالأرقام العشوائية (يتم ترجمة العدد الأول على النحو التالي ١-٣ = صفر، ٤-٦= ١، ٧-٩= ٢، صفر= لايأخذ به).

ب- إختر العينة التي تشمل ١٠ عناصر بإستخدام المعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم على نحو منتظم بإستخدام نفس المفاهيم التي تم مناقشتها في الفصل الثاني عشر للمعاينة المنتظمة. إستخدم ١٨٥٧ كنقطة بداية. عرف الوحدات الطبيعية المرتبطة بالدولارات بالعينة (الفاصل= ٢٠٧٢٩٥ ÷ ١٠).

حـ - ماهى عناصر العينة التي سيتم دائماً إدراجها في المعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم المنتظمة بغض النظر عن نقطة البداية؟ هل سيكون ذلك حقيقياً أيضاً للمعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم العشوائية؟

د - ما هو الأسلوب الذي يكون مفضلاً طبقاً لسهولة الإختيار في هذا السؤال؟

هـ - لماذا يجب أن يستخدم المراجع معاينة الوحدة النقدية؟

العنصر بالمجتمع	القيمة المسجلة	العنصر بالمجتمع	القيمة المسجلة
١	١٤١٠	٢١	٤٨٦٥
٢	٩١٣٠	٢٢	٧٧٠
٣	٦٦٠	٢٣	٢٣٠٥
٤	٣٣٥٥	٢٤	٢٦٦٥
٥	٥٧٢٥	٢٥	١٠٠٠
٦	٨٢١٠	٢٦	٦٢٢٥
٧	٥٨٠	٢٧	٣٦٧٥
٨	٤٤١١٠	٢٨	٦٢٥٠
٩	٨٢٥	٢٩	١٨٩٠
١٠	١١٥٥	٣٠	٢٧٧٠٥
١١	٢٢٧٠	٣١	٩٣٥
١٢	٥٠	٣٢	٥٥٩٥
١٣	٥٧٨٥	٣٣	٩٣٠
١٤	٩٤٠	٣٤	٤٠٤٥
١٥	١٨٢٠	٣٥	٩٤٨٠
١٦	٣٣٨٠	٣٦	٣٦٠
١٧	٥٣٠	٣٧	١١٤٥
١٨	٩٥٥	٣٨	٦٤٠٠
١٩	٤٤٩٠	٣٩	١٠٠
٢٠	١٧١٤٠	٤٠	٨٤٣٥
			٢٠٧٢٩٥

١٤-٢٨ (الهدف ١٤-٢) تعمل علي تخطيط معاينة غير إحصائية لتقيم نتائج مصادقة أرصدة المدينين في شركة Meridian. وقمت بالفعل بأداء إختبارات الرقابة في المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة وكانت النتيجة أن الرقابة الداخلية في هذه الجوانب تتسم بالإمتياز. وبناء على جودة الرقابة الداخلية قررت إستخدام مستوى ١٠٪ من الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح. ويوجد ٣٠٠٠ رصيد للمدينين بقيمة إجمالية ٦٨٠٠٠٠٠. وسيعد الزيادة أو التخفيض بمقدار يزيد عن ١٥٠٠٠٠ أمراً يتسم بالأهمية النسبية.

المطلوب:

أ- تقدير حجم العينة الملائمة.

ب- شرح منهجية التوصل إلى عناصر العينة لإجراد المصادقة. ويجب أن يشمل الشرح الذي تقدمه كيف يتم إختيار الحسابات للمصادقة.

حـ- بفرض أن حجم العينة المختار بالجزء «أ» يبلغ ١٥٠ عنصر. تم تخصيص ٢٥ رقم من الأرقام العشوائية لحسابات سبق إختيارها فعلاً من خلال أرقام عشوائية أخرى. قيم ما إذا كان المجتمع مقبولاً، بإفتراض عدم إكتشاف إستثناءات في العينة.

١٤-٢٩ (الهدف ١٤-٣) عند مراجعة شركة Price Seed عن السنة المنتهية في ٣٠ سبتمبر، حدد المراجع التحريف المحتمل أو المقبول بمبلغ ٥٠٠٠٠ عند مستوى ١٠٪ من «خ ق ق غ». وتم إختيار عينة إحتمالية متناسبة مع الحجم من مجتمع أرصدة المدينين الذي يبلغ رصيده ١٩٧٥٠٠٠. ويوضح الجدول التالي الفروق المكتشفة في عملية المصادقة.

	القيمة المسجلة للرصيد المدين	قيمة الرصيد المدين وفقاً للمصادقة	تعليقات المراجع للمتابعة
①	٢٢٧٢٨	٢٤٩٨	خطأ في التسعير بفاتورتين
②	٥١٢٥	صفر	أرسل المدين الشيك بالبريد في ٩/٢٦، وتسلمت الشركة الشيك في ١٠/٣
③	٣٨٩٠	١١٩٠	تم رد البضاعة في ٩/٣٠، وتم عدها بالمخزون، تم إصدار الإئتمان في ١٠/٦
④	٧٩١	٨١٥	خطأ في الجمع بالفاتورة
⑤	٥٤٨	١٠٣٧	تم شحن البضاعة في ٩/٢٨، تم تسجيل المبيعات في ١٠/٦
⑥	٣١١٥	٣١٩٠	خطأ تسعير في مذكرة الإئتمان
⑦	١٥٤٠	صفر	تم شحن البضاعة في ٩/٢٩، تسلم المدين البضاعة في ١٠/٣، وتم تسجيل المبيعات في ٩/٣٠

المطلوب

أ- حساب الحدين الأعلى والأدنى للتحريف على أساس تحريفات العميل بالعينة.

ب- هل يعد المجتمع مقبولاً كما هو موصوف؟ إذا لم يكن كذلك، ماهى الخيارات المتاحة أمام المراجع عند هذه النقطة؟ ماهو الخيار الذي يجب أن يختاره المراجع؟ أشرح.

١٤-٣٠ (الهدف ١٤-٣) عزمت على إستخدام معاينة الوحدة النقدية كجزء من مراجعة حسابات عديدة في شركة Roynpower Manufacturing. وكنت قد أديت المراجعة في السنوات العديدة الماضية، وكان نادراً مايوجد قيود تسوية من أى نوع. وتم إستكمال المراجعة التي قمت بها بكافة إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالدورات في التواريخ الفترية، وتم تقييم خطر الرقابة على نحو

منخفض. ولذلك قررت إستخدام مستوى ١٠٪ من «خ ق ق غ» وصفر من «ت م أ م» (تقدير لمعدل الإستثناء بالمجتمع) لكافة الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وقررت أيضاً إستخدام إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪ لكل من الزيادة والتخفيض.

ولقد عزمت على إستخدام معاينة الوحدة النقدية في ثلاثة أرصدة بالميزانية للأصول ذات الأهمية النسبية: وهى: المدينون، المخزون، والأسهم القابلة للبيع في سوق الأوراق المالية. ولقد شعرت بالرضاء عن نفس المستوى من «خ ق ق غ» بكل جانب من جوانب المراجعة بسبب خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض.

ويوضح الجدول التالي الأرصدة المسجلة والمعلومات المتعلقة بها للحسابات الثلاث:

المدينون	٣ ٦٠٠ ٠٠٠
المخزون	٤ ٨٠٠ ٠٠٠
الأسهم القابلة للبيع في سوق الأوراق المالية	١ ٦٠٠ ٠٠٠
	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠

ويبلغ صافى الربح قبل الضرائب ٢ ٠٠٠ ٠٠٠. ولقد قررت أن التحريف الموحد المسموح به لدى العميل سيبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار.

وسيتمثل منهج المراجعة الذي سيتم إتباعه في تحديد حجم العينة الإجمالي المرغوب فيه لكافة الحسابات الثلاث. وسيتم إختيار عينة من مبلغ الـ ١٠٠٠٠٠٠٠، وسيتوقف الإختبار الملائم لعنصر العينة على ما إذا كان العنصر يمثل أحد المدينين، عنصرا بالمخزون، أو أحد الأسهم. وستتعلق إستنتاجات المراجع بإجمالي مبلغ الـ ١٠٠٠٠٠٠٠ ولن يتم إجراء أية استنتاجات عن الحسابات الثلاث على نحو فردي ما لم يتم إكتشاف تحريفات معنوية بالعينة.

المطلوب

أ – تقييم منهج المراجعة الخاص بإختبار كافة الأرصدة الثلاث في العينة.

ب– حساب حجم العينة المرغوب فيه لكافة الحسابات الثلاث.

حـ – حساب حجم العينة المرغوب فيه لكل حساب من الحسابات الثلاث، بإفتراض انك قررت تحديد التحريف المحتمل في كل حساب بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار (تذكر أن التحريف المحتمل يساوى الحكم الأولى عن الأهمية النسبية في معاينة الوحدة النقدية).

د – بإفتراض انك قمت باختيار عينة عشوائية بإستخدام جدول أرقام عشوائية يحتوى على سبع أعداد. كيف يمكن أن تعرف ماهو عنصر العينة في المجتمع الذي سيتم مراجعته للرقم ٤٦٢٧٨٧١؟ ماهى إجراءات المراجعة التي سيتم إتباعها؟

هـ – بإفتراض انك قمت باختيار عينة تحتوى على ٢٠٠ عنصر للإختبار وانك قد اكتشفت تحريفاً واحداً بالمخزون. وبلغت القيمة المسجلة ٩٨٧,١٢ والقيمة التي تم اكتشافها خلال المراجعة ٨٨٧,١٢ . أحسب حدود التحريف في الحسابات الثلاث الموحدة وأذكر الإستنتاجات الملائمة للمراجعة.

١٤-٣١ (الأهداف ١٤-٢، ١٤-٣، ١٤-٤، ١٤-٥) يقوم شريك للمراجعة بتصميم برنامج مكتبي تدريبي لإعداد المراجعين بمنشأة المراجعة على التعامل مع تطبيقات نماذج القرار في معاينة المراجعة الخاصة بمراجعة الأرصدة بالقيمة النقدية (الدولارية). وهى ترغب في إثبات العلاقة بين حجم العينات وكل من: معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع وتحديد المراجع للتحريف المحتمل و«خ ق ق غ». وأعد الشريك الجدول التالي لإظهار خصائص المجتمع المقارنة ومحددات المراجعة في كلا المجتمعين:

	خصائص المجتمع الأول بالنسبة إلى المجتمع الثاني		محددات المراجعة الخاصة بالعينة من المجتمع الأول بالنسبة إلى العينة من المجتمع الثاني	
	الحجم	معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع	التحريف المحتمل أو المقبول	خ ق ق غ
حالة ١	متساوى	متساوى	متساوى	أقل
حالة ٢	متساوى	أكبر	أكبر	متساوى
حالة ٣	أكبر	متساوى	أصغر	أعلى
حالة ٤	أصغر	أصغر	متساوى	أعلى
حالة ٥	أكبر	متساوى	متساوى	أقل

المطلوب

في العناصر ١ إلى ٥ يجب عليك الإشارة في كل حالة محددة بالجدول إلى حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول بالنسبة إلى العينة بالمجتمع الثاني.

(١) في الحالة رقم ١، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

(٢) في الحالة رقم ٢، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

(٣) في الحالة رقم ٣، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

(٤) في الحالة رقم ٤، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

(٥) في الحالة رقم ٥، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

أ - أكبر من حجم العينة الذي إختياره من المجتمع الثاني.

ب- مساوياً لحجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الثاني.

حـ - أصغر من حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الثاني.

د - غير محدد بالنسبة لحجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الثاني.*

١٤-٣٢ (الهدف ١٤-٥) عند مراجعة تقييم المخزون، قرر المراجع Laire Butler، إستخدام تقدير الفرق. وقرر إستخدام عينة من خلال الإختيار العشوائي غير المقيد لعدد ٨٠ عنصر بالمخزون من مجتمع يتكون من ١٨٤٠ عنصر بقيمة دفترية ١٧٥٨٢٠. وقرر المراجع بشكل مسبق انه يرغب في قبول الحد الأقصى للتحريف في المجتمع بمبلغ ٦٠٠٠ دولار عند مستوى ٥٪ من «خ ق ق غ». وكان يوجد ثمانية تحريفات في العينة، على النحو التالي:

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

القيمة من المراجعة	القيمة الدفترية	التحريفات بالعينة
٨١٢,٥	٧٤٠,٥	(٧٢)
١٢,٥	٧٨,٢	٦٥,٧
١٠	٥١,١	٤١,١
٢٥,٤	٦١,٥	٣٦,١
٦٠٠,١	٦٥١,٩	٥١,٨
,١٢	صفر	(,١٢)
٥١,٠٦	٨١,٠٦	٣٠
٨٣,١١	١٠٤,٢٢	٢١,١١
الإجمالى ١٥٩٤,٧٩	١٧٦٨,٤٨	١٧٣,٦٩

المطلوب

أ – حساب: التقدير بنقطة، فترة الدقة المحسوبة، فترة الثقة، وحدود الثقة بالمجتمع. ضع عنوانا لكل عملية حسابية مما سبق، إستخدم الحاسب الإلكتروني لهذا الغرض.

ب – هل يجب على المراجع أن يقبل القيمة الدفترية للمجتمع؟ أشرح

حـ – ماهى الخيارات المتاحة أمام المراجع عند هذه النقطة؟

١٤– ٣٣ (الهدف ١٤–٥) يقوم المحاسب المعتمد Marjorie Jorgenson بالتحقق من دقة أرصدة الدائنين لدى شركة Morygold Hardware التي تشكل تاجر التجزئة الوحيد في المنطقة التي تعمل بها الذي يتعامل مع الأجزاء الصلبة من الحاسب الإلكتروني. ويوجد قائمة تشمل ٦٥٠ بائعاً يمثلون الدائنين. وتم حذف ٤٠ حساباً تمثل الحسابات ذات الأرصدة الختامية الكبيرة بالمجتمع لمراجعتها بشكل منفصل. وبالتالى يكون المتبقى بالمجتمع ٦١٠ بائع.

ويخطط المراجع لأداء أحد ثلاثة إختبارات لكل عنصر بالعينة: فحص كشف البائع لدى العميل محل المراجعة، الحصول على مصادقة من البائع في حالة عدم وجود الكشف، إجراء بحث مكثف للفواتير في حالة عدم التوصل للبديلين السابقين. ولايوجد ملف رئيسي متاح للدائنين، ويتوقع وجود عدد كبير من التحريفات. وقام المراجع بالتوصل إلى حقائق أو أحكام للمراجعة على النحو التالي:

«خ ق ق غ» = ١٠٪	**«خ ر ر غ»** = ٢٠٪
التحريف المحتمل = ٤٥٠٠٠	**التحريف المتوقع** = ٢٠٠٠٠
القيمة الدفترية المسجلة = ٦٠٠٠٠٠	**الإنحراف المعيارى المقدرة** = ٢٨٠

المطلوب

أ – ماهى الحالات التي يكون من المرغوب بها إستخدام تقدير الفرق في الموقف السابق وصفه؟ وماهى الحالات التي لايكون من المرغوب بها القيام بذلك؟

ب– إحسب حجم العينة المرغوب فيه لإختبارات المراجعة الخاصة بالدائنين بإفتراض أنه سيتم تجاهل «خ ر ر غ».

حـ– بإفتراض أن المراجع إختار على وجه التحديد حجم العينة المحسوب في الجزء «ب». سيبلغ التقدير بنقطة من نتائج العينة ٢١٠٠٠ ويبلغ الإنحراف المعيارى المقدر للمجتمع ٢٦٧. هل تم

إدراج المجتمع على نحو صادق كما هو معرف في قاعدة القرار؟ أشرح الأسباب التي تدعو إلى قبول أو عدم قبول النتائج.

د- أحسب حجم العينة المرغوب فيه لإختبارات المراجعة الخاصة بالدائنين بإفتراض أنه سيتم أخذ «خ ر ر غ» في الإعتبار.

هـ- أشرح سبب الزيادة الكبيرة في حجم العينة الناتج عن تضمين «خ ر ر غ» عند تحديد حجم العينة.

و- توصل المراجع إلى حساب حجم العينة المرغوب فيه بإستخدام المعادلة بدون أن يتم أخذ «خ ر ر غ» في الإعتبار. وبعد تحديد حجم العينة، قام المراجع بزيادة حجم العينة بنسبة ٢٥٪. ويرى المراجع أن ذلك التصرف يؤدى إلى نفس النتيجة عند إستخدام «خ ر ر غ» ولكن بدون الإنشغال بإدراج «خ ر ر غ» ضمن العملية الحسابية. هل يعد ذلك منهجاً ملائماً؟ قيم مدى إمكانية تقبل هذا المنهج.

حالات عملية

١٤- ٣٤ (الهدف ١٤-٣) تقوم بمراجعة شركة تعمل في مجال تجارة الجملة لأجزاء السيارات Peck-inpah Tire and Parts. وقررت إستخدام معاينة الوحدة النقدية لكل من المخزون والمدينين. وتتمثل الأرصدة المسجلة في:

المدينون	١٢٠٠٠٠٠٠
المخزون	٢٣٠٠٠٠٠٠

وتوصلت بالفعل إلى الأحكام التالية:

الأهمية النسبية لأغراض التخطيط	=	٨٠٠٠٠٠
خطر المراجعة المكن قبوله	=	٥٪
الخطر الطبيعي :		
المدينون	=	٨٠٪
المخزون	=	١٠٠٪
خطر الرقابة المقدر :		
المخزون	=	٨٠٪
المدينون	=	٥٠٪

وتم تخطيط الإجراءات التحليلية للمخزون، ولكن لم يتم ذلك للمدينين. ويتوقع أن تكتشف الإجراءات التحليلية للمخزون مايقرب من ٦٠٪ من إحتمالات التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية في حالة وجوده.

وتوصلت إلى إستنتاج بأنه سيكون من الصعب تعديل حجم العينة لمصادقة المدينين بمجرد إرسال المصادقات وإستلام الردود عنها. ومع ذلك، يمكن إعادة إختبارات المخزون بدون مصاعب كبيرة.

وبعد المناقشة مع العميل، توصلت إلى إعتقاد بأن الحسابات بالعام الحالي تبدو في نفس الحالة التي كانت عليها في السنة الماضية. ولم يتم إكتشاف تحريفات عند مصادقة المدينين في العام الماضي. وتم إكتشاف زيادة قدرها ١٪ في القيمة من خلال إختبارات المخزون.

يجب عليك التوصل إلى الإفتراضات الضرورية في المتطلبات من أ حتى حـ عند تقرير العوامل

التي تؤثر في حجم العينة. وإذا لم يتوافر لك جدول لإختيار «خ ق ق غ» قدر حجم العينة على نحو حكمي.

المطلوب

أ – تخطيط حجم العينة لمصادقة المدينين بإستخدام معاينة الوحدة النقدية.

ب – تخطيط حجم العينة لإختبار تسعير المخزون بإستخدام معاينة الوحدة النقدية.

حـ – تخطيط حجم العينة الموحد لكل من مصادقة المدينين وإختبارات الأسعار للمخزون بإستخدام معاينة الوحدة النقدية.

د – بإستخدام الجدول الإلكترونية، قم بالتوصل إلى قائمة من الدولارات العشوائية بالترتيب الذي سيتم فيه توليدها بالحاسب وبالترتيب التصاعدي لعينة عناصر المدينين التي تم تحديدها في الجزء «أ».

١٤–٣٥ (الهدفين ١٤–٢، ١٤–٣) إنتهت توا من عملية مصادقة المدينين في مراجعة شركة Danforth Paper التي تقوم بتوريد الورق إلى محلات التجزئة والمستخدمين التجاريين. وفيمايلي البيانات الخاصة بهذه العملية:

الرصيد المسجل للمدينين = ٢٧٦٠٠٠٠
عدد الحسابات = ٧٣٢٠
تم التوصل إلى عينة غير إحصائية كمايلي:
كافة الحسابات التي تزيد عن ١٠٠٠٠ دولار (٢٣ حساب) = ٤٦٥٠٠٠
عدد الحسابات لأقل من ١٠٠٠٠ دولار = ٨١٥٠٠
التحريف المحتمل لإختبار المصادقة = ١٠٠٠٠٠
تم تقدير كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة بمستوى مرتفع
لم يتم تنفيذ أية إجراءات تحليلية مناسبة.

وفيما يلي نتائج إجراءات المصادقة.

	القيمة الدفترية	القيمة بعد المراجعة
العناصر التي تزيد عن ١٠٠٠٠	٤٦٥٠٠٠	٤٣٢٠٠٠
العناصر التي تقل عن ١٠٠٠٠	٨١٥٠٠	٧٧١٥٠
التحريفات الفردية للعناصر التي تقل عن ١٠٠٠٠ :		
العنصر رقم ١٢	٥١٢٠	٤٨٢٠
العنصر رقم ١٩	٤٨٥	٣٨٥
العنصر رقم ٣٣	١٢٥٠	٢٥٠
العنصر رقم ٣٥	٣٩٧٥	٣٨٧٥
العنصر رقم ٥١	١٨٥٠	١٨٢٥
العنصر رقم ٥٩	٤٢٠٠	٣٧٨٠
العنصر رقم ٧٤	٢٤٠٥	صفر

المطلوب

أ – تقييم نتائج العينة غير الإحصائية. يجب أن يؤخذ بالإعتبار كل من الأثر المباشر للتحريفات المكتشفة وأثر إستخدام العينة.

ب – بإفتراض إستخدام العينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم. قيم نتائج إستخدام معاينة الوحدة النقدية.

حـ – قم بالتحليل السابق بإستخدام الجداول الإلكترونية.

الفصل الخامس عشر:
مراجعة نظم تشغيل البيانات الإلكترونية المعقدة
Auditing Complex EDP Systems

إن مجرد أداء العمل بواسطة الحاسب الإلكتروني لايعنى أنه تم على الوجه الصحيح

يواجه Foster Wellman مشكلة صعبة. حيث يقوم بمراجعة متجر لتجارة التجزئة يسمى Manion's والذي يقوم بمسك حساباته بنفسه. ويمكن من خلال برنامج الأستاذ العام، الذي يمسك الحسابات الذي يتسم بالحداثة، التوصل إلى الجدول الزمني لأرصدة المدينين عند الطلب. حيث يمكن من خلال هذا البرنامج قراءة كل رصيد من أرصدة المدينين وتوضيح المراحل الزمنية له، ويمكن أيضا أن يتم حساب النسبة المئوية للقيمة في كل فئة زمنية، كما يمكن أيضاً حساب رصيد مخصص الحسابات المشكوك فيها. ويمكن لـ Foster أن يطبق بسهولة النسبة المئوية لإجمالي كل فئة، ولكنه لايعلم ما إذا كانت إجماليات الفئة صحيحة أم لا.

وناقش Foster هذه المشكلة مع Rudy Rose مدير نظم الحاسب الإلكتروني في شركة Manion's. وأشار Rudy إلى أنه يمكن له أن يوضح لـ Foster التوثيق السابق لتنفيذ الإختبارات ببرنامج الأستاذ العام وأن يبين له أنواع الرقابة التي استخدمتها شركة Manion's خلال فترة تطوير البرنامج. وقد شكر له Foster ذلك، ولكنه أوضح أن المدى الزمني يعد جانباً حيوياً في المراجعة وأنه يجب على منشآته أن تثبت صحة الجدول الزمني الذي تم التوصل إليه الكترونياً بشركة Monion's.

وتوصل Foster إلى حل مبتكر، فقد فكر في الحصول على منطق البرنامج المستخدم في كتابة التنفيذ الروتيني الزمني لشركة Manion's، وبعد ذلك يتم محاكاته من خلال برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني بالمنشأة التي يعمل بها. ويمكن له بالتالي تشغيل هذا البرنامج في مقابل تفاصيل أرصدة المدينين في نهاية العام. فإذا كانت النتائج المستخرجة من برامج المراجعة الخاصة به تتفق على نحو مناسب مع الجدول الزمني بشركة Manion's، سيعد ذلك دليلاً على صحة الجدول الزمني بشركة Manion's.

وبعد الحصول على الموافقة من المدير المالي بشركة Manion's، حصل Foster على نسخة إلكترونية من بيانات المدينين بشركة Manion's وملف يصور جدول لهذه البيانات. وبإستخدام المنطق الذي أعتقد Foster أن شركة Manion's تتبعه للتوصل إلى التفاصيل الزمنية لأرصدة المدينين، قام بإستخدام برنامج المراجعة بالحاسب الإلكتروني بالمنشأة التي يعمل بها لقراءة بيانات المدينين والتوصل إلى الجدول الزمني. وأصيب المراجع Foster بالدهشة عندما قارن المخرجات الخاصة به للجدول الزمني وتلك الخاصة بشركة Manion's. لقد كان هناك فارقاً يتسم بالأهمية النسبية بين قيمتى مخصص الحسابات المشكوك فيها التي تم حسابهما من خلال كلا البرنامجين.

وبعدما تغلب Foster على الدهشة التي أصابته لإكتشاف هذا الفارق، اعتقد أن الفرق يمكن رده إلي البرنامج الذي إستخدمه، أو بسبب برنامج العميل أو إلى كلاهما معا. وطلب أن يلتقى مع Rudy

Rose لمناقشة هذه المشكلة معه، ولكى يعرض عليه الوصف المنطقي الذي استخدمه والتعليمات التي كتبها لتطوير البرنامج الخاص به في منشأة المراجعة التي يعمل بها. ووافق Rudy على تخصيص كبير مبرمجى النظم لبحث التعارض تحت الإشراف المباشر لـ Foster.

وأظهرت النتائج الخاصة بالفحص أن هناك خطأ ارتكبه المبرمج، في الواقع، أدى إلى وجود أخطاء في حساب التفاصيل الزمنية للمدينين بشركة Manion's. وكان المبرمج المسئول عن ذلك الخطأ يعمل بنظام الوقت الجزئي فقط وكان عمله محددا في مكونات المدينين بدائرة الإيرادات. وأكثر من ذلك قام هذا المبرمج الذي لم يعد يعمل لدى شركة Manion's بتزييف توثيق إختبار البرنامج. وقامت شركة Manion's بالتالي بمراجعة تغيير الرقابة في البرنامج لتوضيح لماذا تم اجراء هذا النوع من الإشراف. وأدت هذه النتيجة إلى قيام المراجع Foster إلى إجراء يتم من خلاله العمل على توفير زيادة جوهرية في قيمة الإختبارات الأساسية للمدينين في نهاية السنة.

* * * *

تستخدم معظم المنظمات التشغيل الإلكتروني للبيانات، على الأقل في بعض الجوانب، عند تشغيل المعلومات المالية والمحاسبية. وحتى هذه النقطة، تم في هذا الكتاب وصف الرقابة الداخلية في إطار النظم الإلكترونية غير المعقدة. وفي هذا الفصل سيتم مناقشة نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة للبيانات وأثرها على الرقابة الداخلية وعلى المراجعة.

ويوجد العديد من الأسباب التي تدعو لدراسة النظم غير المعقدة. أولاً، من المهم أن يفهم الطالب النظم غير المعقدة، في ضوء الإستخدام المكثف لها في الأعمال والحكومة. ثانياً، لقد إكتشفنا أن الطلاب يفهمون مفاهيم الرقابة الداخلية عندما يتم دراستها في إطار أقل تجرداً بالنظم غير المعقدة. وأخيراً، ولعل ذلك الأكثر أهمية، تعتمد معظم النظم المحاسبية القائمة على التشغيل الإلكتروني المعقد للبيانات على نحو مكثف على نفس النوع من الإجراءات الخاصة بالرقابة التي يتم إستخدامها في النظم غير المعقدة.

ولايوجد فرق بين مفاهيم المراجعة القابلة للتطبيق على نظم التشغيل الإلكتروني المعقد للبيانات وتلك القابلة للتطبيق بالنظم غير المعقدة. وعندما يتم إجراء مقدمة عن الحاسبات الإلكترونية او جوانب اخرى لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، ستظل معايير المراجعة المتعارف عليها، ميثاق السلوك المهني، المسئولية القانونية، مفاهيم تجميع الأدلة كما هى وبرغم ذلك، سيوجد تغيير في بعض الطرق المحددة التي تتلائم مع تنفيذ المراجعة كلما أصبحت النظم أكثر تعقيداً.

وسيتم تنظيم هذا الفصل بما يؤدي إلى تناول الموضوعات التالية:

- تعقد نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المنظمات.
- أنواع الرقابة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات.
- التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- المراجعة حول الحاسب الإلكتروني.
- المراجعة مع إستخدام الحاسب الإلكتروني.
- أجهزة الحاسب الإلكتروني الصغير المساعدة للمراجعة.
- مراجعة مراكز خدمات الحاسب الإلكتروني.

تعقد نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات Complexity of EDP Systems

الهدف التعليمي ١٥-١: شرح تعقيدات نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات التي تؤثر على منظمات الأعمال

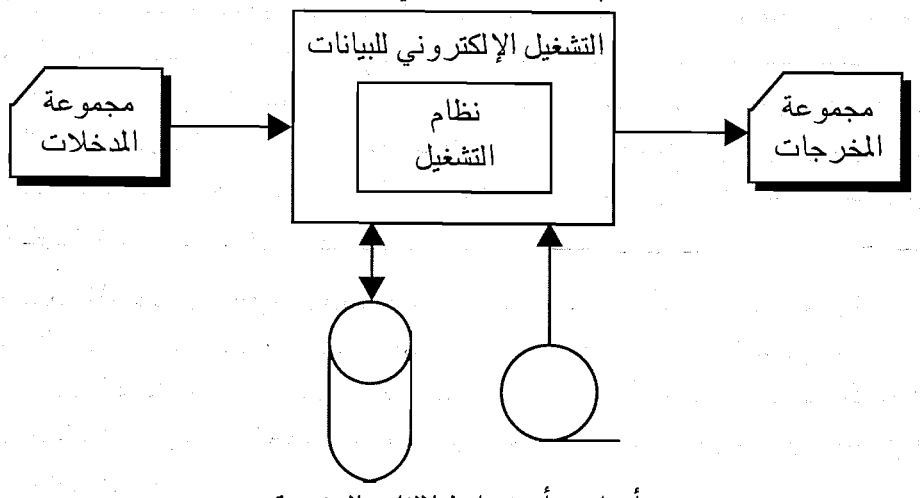
على الرغم من أن معظم مشروعات الأعمال والمشروعات الأخرى تستخدم التشغيل الإلكتروني للبيانات على نحو ما، فإن مدى الإستخدام وخصائص نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات التي يتم إستخدامها يختلفان إلى حد كبير. وقبل دراسة أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المراجعة، سيكون من الملائم أن يؤخذ في الإعتبار الأنواع المختلفة لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في إطار الخصائص التي تكون محلاً لإهتمام المراجع.

التعقد التقني Technical Complexity

يمكن تعريف نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات وفقاً لتعقدها التقني والمدى الذي يتم فيه إستخدامها في المنظمة. وفي الماضى، كان التعقد التقني مرادفاً للحجم. وعلى الرغم من أن النظم الكبيرة عادة ماتكون أكثر تعقيداً، يوجد أيضاً العديد من النظم الصغيرة المعقدة. ويتمثل المقياس الأفضل لدرجة التعقد في قدرة النظام بالمقارنة مع نظام اخر، بحيث يمكن تعريف النظام الأخير على انه لايتسم بالتعقد. ويوضح الشكل ١٥-١ خصائص النظام غير المعقد.

الشكل ١٥- ١

تخطيط لنظام التشغيل الإلكتروني غير المعقد للبيانات



وكما يتضح من النظام بالشكل ١٥-١، يتم تخزين البيانات المحاسبية على ملفات رئيسية بالحاسب الإلكتروني. ويتم تحديثها دورياً من خلال العمليات وفقاً لمجموعات (العديد من العمليات في وقت واحد، مثل مجموعة من ٢٠ عملية مالية للمبيعات)، كما يتم طباعة مدخلات العمليات ومحتويات الملف الرئيسي دورياً في أشكال مختلفة من التقارير. وعادة، يكون من السهل نسبياً تتبع البيانات التفصيلية للعمليات المالية من المدخلات إلى التقارير ومن التقارير إلى العودة للمدخلات. ويتطلب هذا التتبع أن تكون البيانات مطبوعة، وعادة ماتتضمن المطبوعات قدراً ملموساً من التفاصيل، مثل العمليات بدفاتر اليومية والتفاصيل الكاملة بالملف الرئيسي.

ويمكن تحويل النظم غير المعقدة إلى نظم معقدة من خلال أحد الطرق التالية أو من خلال دمج الطرق التالية:

التشغيل المباشر On-Line Processing. يسمح النظام المباشر بالتوصل المباشر للحاسب الإلكتروني. ويمكن تشغيل العمليات في النظام على نحو مباشر حتى يمكن تحديث الملفات الرئيسية في الوقت الذي يتم الإدخال فيه، بدلاً أن يتم ذلك في وقت متأخر، من خلال إتباع أساس الدفعات. وبشكل مماثل، يتم توفير مخرجات الوضع الحالي لمحتويات الملف من البيانات عند طلبها. وتستخدم النظم المباشرة وحدات العرض الطرفية عند التعامل مع كل من المدخلات والمخرجات. ويمكن أن تسمح هذه النظم بالقيام بالبرمجة وبعض الوظائف التي يقوم بها مشغل الحاسب الإلكتروني بشكل مباشر.

أنظمة التوصيل Communications Systems. يمكن لقنوات الإتصال أن توصل الحاسب الإلكتروني بشكل مباشر إلى المستخدمين بأي مكان بالعالم. وقد يتوافر لدى هؤلاء المستخدمين تسهيلات متنوعة للإستقبال بما في ذلك وحدات العرض الطرفية، الوحدات الطرفية الذكية، أجهزة الحاسب الإلكتروني الصغيرة، قارئ البطاقات، الطابعات الخطية، الطابعات فائقة السرعة.

التشغيل الموزع Distributed Processing. عندما يتم تشغيل الحاسب الإلكتروني، مثل إدخال البيانات المحاسبية وطباعة القوائم المالية، فإن ذلك يحدث في مواقع طبيعية مختلفة يتم وصلها من خلال نظام إتصال يطلق عليه التشغيل الموزع.

إدارة قاعدة البيانات Data Base Management. كلما حدث توسع في حجم وفي إستخدامات البيانات التي يتم تشغيلها بالحاسب الإلكتروني، عادة ماتتسم البيانات على الملفات المختلفة بالوفرة الزائدة. وسيوجد أثر يتمثل في الإستخدام غير الكفء للمساحة على الملف وتظهر الحاجة لإجراء تحديث مستمر للملفات. يقوم نظام إدارة قاعدة البيانات بحل هذه المشكلة عن طريق إجراء تخزين فعلي لكل عنصر بالبيانات لمرة واحدة فقط. وعندما يتم تشغيل أي تطبيق بالحاسب الإلكتروني، يتم صياغة البيانات في هيكل الملف المرغوب فيه.

نظم التشغيل المعقدة Complex Operating Systems. تعمل نظم التشغيل على إدارة الأنشطة بنظام الحاسب الإلكتروني. ويتم في النظم المعقدة إدارة تطبيق أحد الوظائف في المرة الواحدة. ويحدث نوع من عدم الكفاءة عندما تتعطل وحدة التشغيل المركزي والأجهزة السطحية الأخرى بينما يتم تنفيذ باقي الوظائف الأخرى. وتتغلب نظم التشغيل المعقدة على ذلك عن طريق السماح بتنفيذ الوظائف المختلفة بشكل متزامن.

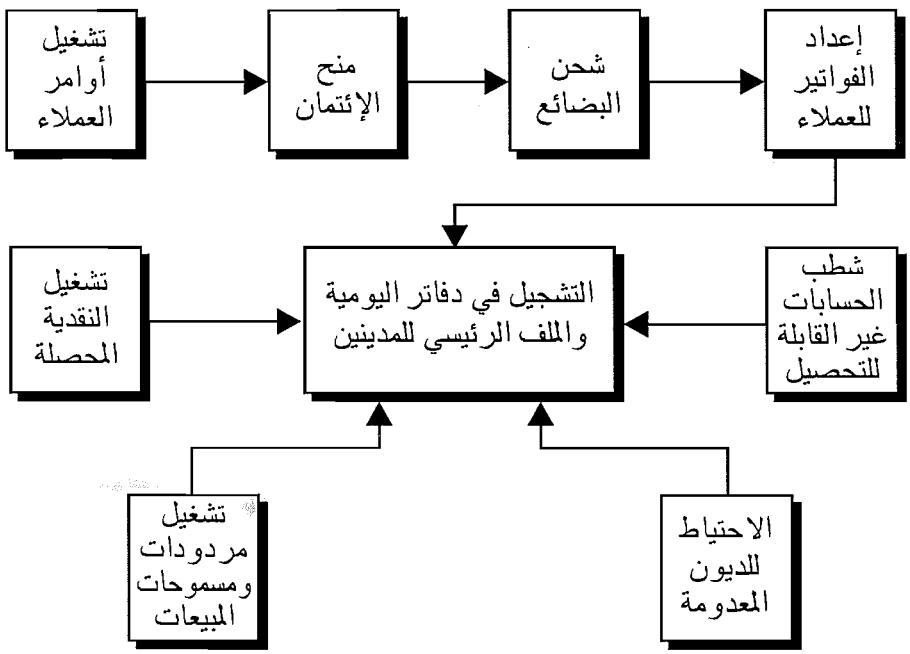
ويوضح الشكل ١٥-٢ النظام الإلكتروني المعقد الذي يدمج العناصر السابقة. وكما تم التوضيح فعلاً، يمكن أن يؤدى أي عنصر من العناصر السابق عرضها إلى إعتبار النظام معقداً.

مدى الإستخدام Extent of Use

يرتبط المدى الذي يتم فيه إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات بدرجة التعقد. وعادة، عندما يتم تنفيذ وظائف محاسبية أو وظائف للأعمال بشكل أكبر بواسطة الحاسب الإلكتروني، يجب أن يكون النظام أكثر تعقيداً حتى يتلائم مع إحتياجات التشغيل. وتتمثل أحد الطرق التي يمكن أن يكون النظام من خلالها معقدا في زيادة عدد دوائر العمليات التي يجب أن يشغلها الحاسب الإلكتروني. وعلى سبيل المثال، يمكن في شركة ما أن يتم بناءنظام الحاسب الإلكتروني لدائرة المبيعات والتحصيل

ولايكون ذلك هو مايتم لنظام كشف الأجور بنفس الشركة.

وتزيد درجة التعقد أيضاً بزيادة عدد الوظائف التي يبني عليها الحاسب الإلكتروني في دائرة معينة. وعلى سبيل المثال، نعلم من الفصل الحادى عشر أن الوظائف المثالية في دائرة المبيعات والتحصيل تتم على النحو التالي:

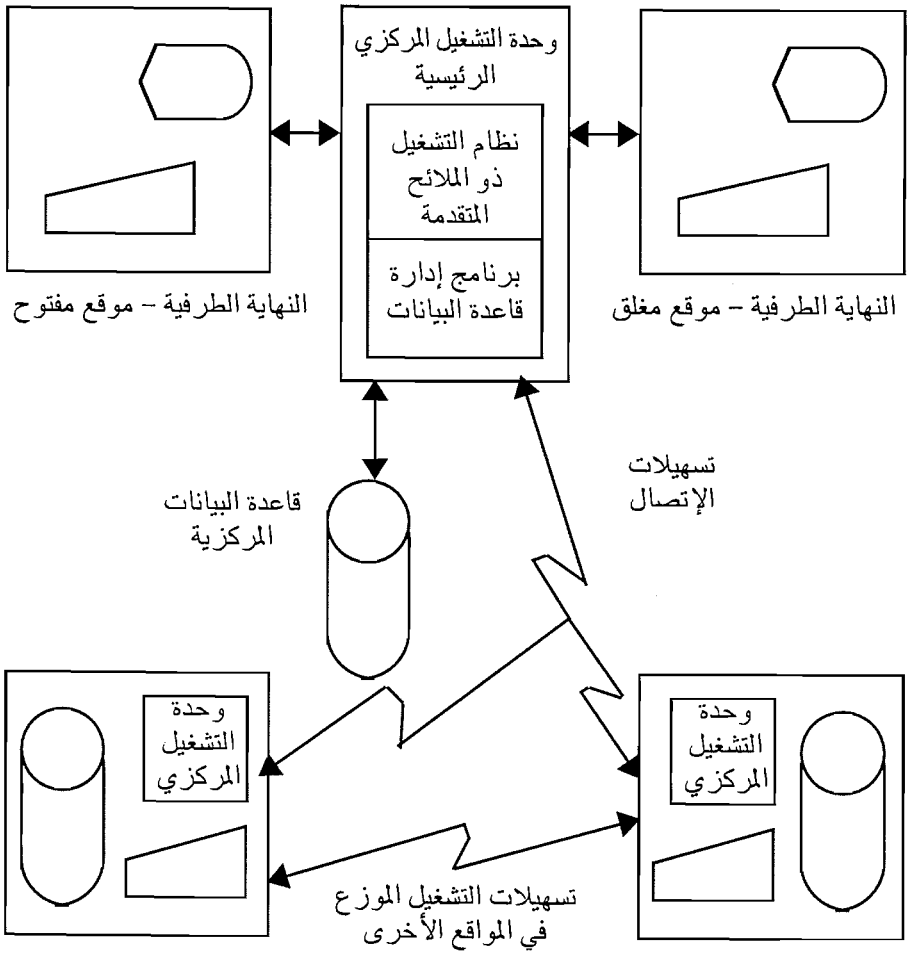


وفي النظام الجزئي القائم على الحاسب الإلكتروني، يبدأ التشغيل الإلكتروني للبيانات بإعداد الفواتير وقد يتضمن تشغيل النقدية المحصلة، التسجيل في يومية المبيعات وفي يومية النقدية المحصلة، وتحديث الملف الرئيسي للمدينين. أما في النظام الكامل القائم على الحاسب الإلكتروني، يمكن أن يتم إستلام أوامر العملاء بواسطة التليفون وإدخالها من خلال مفاتيح النهايات الطرفية بواسطة المشغل الذي يتسلم هذه الأوامر. ويمكن تنفيذ كل جانب بالتشغيل إبتداء من هذه النقطة بإستخدام الحاسب الإلكتروني.

أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المنظمات Effect of EDP on Organizations

للتشغيل الإلكتروني للبيانات اثار كبيرة متعددة على المنظمة. وترتبط الأثار الأكثر أهمية من منظور المراجعة بكل من التغيرات التنظيمية، وضوح المعلومات، وإحتمال وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية. وسيتم في الأقسام التالية تناول هذه الاثار.

الشكل ١٥ – ٢
تخطيط نظام التشغيل الإلكتروني المعقد للبيانات



التغير التنظيمي Organizational Change

التسهيلات. يتمثل التغيير الفوري والواضح الذي يحدثه عديد من نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في التسهيلات. حيث تتطلب النظم العملاقة وأجهزة الحاسب الإلكتروني الشخصي، التي تتسم بالكبر، وجود حجرة خاصة منفصلة للحاسب الإلكتروني في إطار رقابة بيئية خاصة (درجة الحرارة، الرطوبة، نظم إطفاء الحريق، نظم لشارات تجيز لمن يحملها الدخول إلى حجرة الحاسب الإلكتروني، سراديب مقاومة للحريق يتم تخزين الملفات الرئيسية بها وغيرها). أما النظم ذات الطبيعة الأصغر (محطات العمل ذات النهاية المرتفعة أو أجهزة الحاسب الإلكتروني الصغيرة) فيمكن أن تعمل بصفة خاصة بشكل غير ملحوظ في بيئة مكتبية عادية. ومع ذلك يجب أن تؤخذ الرقابة الطبيعية بشكل مستمر في الإعتبار، وعلى سبيل المثال أجهزة تقديم الخدمة التي لها دور في البيئات الخدمية لدى العميل، حيث يجب الإحتفاظ بها في مكان قابل للإغلاق مع توصيلها بأجهزة حماية إمداد الطاقة.

العاملين. عندما يتم إمتلاك نظم صغيرة، عادة ما يتم شراء مكونات الحاسب الإلكتروني والبرامج في وقت واحد معا. وأيضاً، يكون من المعتاد أن يتم تشغيل البرامج والمعدات بواسطة العاملين العاديين. ويتطلب إستخدام هذه النظم الصغيرة أن يتم تدريب الأفراد، ولكنها لاتتطلب أن يتوافر

فيهم مهارات خاصة في التشغيل الإلكتروني للبيانات أو أن تكون لديهم القدرة على كتابة البرامج ذات المستوى الكودى التي تمثل مصدراً يتم الرجوع إليه. ولذلك لايوجد داع لتعين عدد كبير من المتخصصين في التشغيل الإلكتروني للبيانات لإدارة وتشغيل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات الصغيرة. أما بالنظم ذات الحجم الكبير، فيتم إنشاء إدارة كاملة لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات. وفي معظم الأحوال، تشمل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات مجموعة من المبرمجين، المشغلين، أمين للمكتبة، مشغلين للإدخال بإستخدام لوحة المفاتيح، ومسجلين لرقابة البيانات، بالإضافة إلى المديرين.

مركزية البيانات والفصل بين الواجبات. عادة ما يتم عن طريق إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات تجميع البيانات والأنشطة الخاصة بالأجزاء المختلفة بالمنظمة في إدارة واحدة. ويؤدى هذا التغيير إلى توافر ميزة المركزية للبيانات Centralizing Data كما يسمح بتوافر رقابة أعلى للجودة High-er-Quality Control على التشغيل. أما عيب ذلك، فيتمثل في الحذف المحتمل للرقابة التي يوفرها توزيع الواجبات والتي تحدث عندما يؤدى أشخاص مستقلون وظائف ترتبط ببعضها البعض مع مقارنة نتائج أدائهم وللتوضيح، يقوم أفراد مختلفون في عديد من النظم اليدوية بالتسجيل في دفاتر اليومية الخاصة بالمبيعات وفي الدفاتر المساعدة. ويتم قياس دقة نتائج عملهم من خلال مقارنة الدفاتر المساعدة مع الرصيد الإجمالي بالأستاذ العام.

أما في نظم الحاسب الإلكتروني غير المعقدة، فيتم إعداد أوامر البيع وربما فواتير البيع يدوياً. ويتم من خلال الحاسب الإلكتروني التسجيل المتزامن في دفتر اليومية والملف الرئيسي للمدينين. وتوجد عادة مخرجات تفصيلية متاحة للمقارنة مع مستندات الشحن وأوامر العملاء. أما بالنظم المعقدة، فيقوم المسجلون بإدخال أوامر العملاء بإستخدام لوحات المفاتيح بمواقع بعيدة. ويتم إعداد كل من مستندات الشحن، فواتير البيع، يومية المبيعات، والملف الرئيسي للمدينين أو تحديثها عادة على نحو متزامن. ولذلك يتسم التخفيض في عمليات الإدخال المتعددة للبيانات بالكفاءة، كما أنه يؤدى إلى تخفيض عدد الأخطاء في إدخال البيانات أيضاً. ومن جانب اخر، يؤدى وقوع أخطاء بعملية إدخال واحدة للبيانات إلى وقوع أخطاء بمواقع عديدة.

كما أنه تحدث تغييرات متكررة بالهيكل التنظيمي أيضاً نتيجة سحب وظيفة إمساك الدفاتر من أيدي هؤلاء الأفراد الذين يعملون على حماية الأصول وعهدها إلى مركز التشغيل الإلكتروني للبيانات. ويعد هذا تغيراً مرغوباً فيه إذا لم يؤد فقط إلى نقل فرصة إرتكاب الإختلاس من أفراد التشغيل إلى أفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات. حيث سيكون أفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات في وضع يمكنهم من إستخدام أصول الشركة لصالحهم الشخصي إذا كانوا يقومون أيضاً بإعداد أو تشغيل المستندات التي ينتج عنها التخلص من الأصول. وعلى سبيل المثال، إذا توفر لأفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات إمكانية التوصل إلى المستندات الخاصة بترخيص شحن البضائع، في حالة توفر إمكانية التعامل المباشر مع المخزون لهم.

طرق الترخيص. من المتعارف عليه في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات الأكثر تقدماً أن توجد أنواع محددة من العمليات التي يتم إنشائها تلقائياً من خلال الحاسب الإلكتروني. ومن أمثلة ذلك، العمليات الحسابية للفوائد على حسابات الإدخار والأمر بشراء المخزون عند التوصل إلى مستويات محددة سابقاً لطلب المخزون. وفي هذه الحالات، لايتم الترخيص في كل عملية كما يحدث في ظل النظم الأقل تعقيداً.

مرئية المعلومات Visibility of Information

في ظل نظم التشغيل الإلكتروني غير المعقدة، يوجد أصول للمستندات تدعم كل عملية كما يتم

طباعة معظم نتائج التشغيل. وهكذا، يوجد أمام المراجع ومستخدم التشغيل الإلكتروني للبيانات كل من المدخلات والمخرجات بشكل مرئي وإلى حد كبير في التشغيل. وفي ظل وجود أحجام أكبر من البيانات ودرجة أكبر من التعقيد لن يكون ذلك الأمر صحيحاً.

مرئية بيانات المدخلات. يتم في العديد من النظم إدخال العمليات مباشرة إلى الحاسب الإلكتروني عبر الوحدات الطرفية. وعادة ما لايتم تنفيذ هذه العمليات للإدخال وفقاً لمستندات أصيلة. وعلى سبيل المثال، يتم إدخال العمليات بناء على رسالة بالهاتف. وحتى في حالة وجود المستندات الأصلية يكون من الصعب إسترجاعها، أو يكون وجودها لفترة زمنية قصيرة في ظل السياسات الخاصة للإحتفاظ بها. وفي مثل هذه الحالات، لاتكون البيانات الموضوعة في النظام مرئية للمراجع. حيث تكون هذه البيانات في شكل يمكن قراءته بواسطة الآلة، يتم التوصل إليه بواسطة الحاسب الإلكتروني، وبالتالي يتطلب الأمر أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات خاصة لإسترجاع هذه البيانات.

مرئية التشغيل. تعد معظم العمليات التشغيلية الجوهرية بالحاسب الإلكتروني عمليات داخلية ولايتم ملاحظتها بشكل مباشر. وكما سبق الإشارة، يتم إنشاء بعض العمليات بواسطة برنامج بالحاسب الإلكتروني ويتم تشغيلها بدون وجود دليل واضح. وتتواجد العديد من أنواع الرقابة الداخلية، كما سيتم التوضيح لاحقا بهذا الفصل ضمن برنامج الحاسب الإلكتروني، وبالتالي لايوجد دليل مرئي متاح على تنفيذها.

مرئية مسار العملية . يتمثل مسار العملية المالية Transaction Trial (يطلق عليه أيضا مسار المراجعة Audit Trial) في تجميع المستندات والسجلات الأصلية التي تسمح للمنظمة بتتبع القيود المحاسبية للخلف منذ إنشائها وبالعكس. وكما سبق المناقشة، عندما يتم تشغيل النظام باستخدام الحاسب الإلكتروني، يتم عادة حذف المستندات الأصلية مع الإحتفاظ بالبيانات في شكل يمكن أن تقرأه الآلة فقط. وأكثر من ذلك، يكون للحاسب الإلكتروني القدرة على تشغيل العمليات التي تحقق عدة أغراض في وقت واحد. وعلى سبيل المثال، قد يتم تشغيل إنتاج وحدة للمخزون من البضاعة التامة بواسطة الحاسب الإلكتروني لتحديث سجلات المخزون المستمر، إنشاء إنحرافات التكلفة المعيارية، إعادة طلب المواد الخام، وتطوير تقارير الإنتاج لكل موقع. ونظراً لوجود تكامل بين هذه الوظائف، يمكن ان يتم إنتاج التقارير بواسطة الحاسب الإلكتروني بدون وجود مسار مرئي للعملية المالية على نحو يمكن ربطه بالعمليات الفردية. وأكثر من ذلك، قد تزداد هذه المشكلة تعقيدا عن طريق تلخيص التفاصيل المرتبطة مما قد يؤدى إلى حذف البيانات بالكامل.

ويعد توفر مسار جيد للعملية أمراً هاماً لمتابعة العميل والإستفسار من الإدارة ولإداء مراجعة فعالة. وتحتفظ معظم الشركات ببعض أشكال مسار العمليات بأكثر من الحد الأدنى الضرورى لتشغيل البيانات المحاسبية.

إحتمال التحريف ذو الأهمية النسبية Potential for Material Misstatement

بالإضافة إلى تلك الأمور التي سبق مناقشتها فعلاً، يوجد العديد من العوامل التي تزيد من إحتمال وقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية بالقوائم . وهى بالتالي تكون محل إهتمام كبير من جانب المراجع.

تخفيض التعامل البشرى. في ظل النظم غير المعقدة يوفر التعامل المكثف مع بيانات العمليات ونتائج تشغيلها الفرصة للملاحظة ما إذا كان قد وقعت تحريفات. ويتم تخفيض هذه الفرص في نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة للبيانات. وعادة، لايرى الأفراد الذين يتعاملون مع التشغيل الأولى للعمليات النتائج النهائية. وحتى إذا توافر لهم ذلك، تكون النتائج في صورة بالغة الإيجاز لدرجة يكون معها من الصعب التعرف على القوائم. ويسمح ذلك بتدفق التحريفات عبر الدورة المحاسبية والنظام وعدم

إكتشاف ذلك في القوائم المالية.

وتوجد ظاهرة أخرى بالنظم القائمة على إستخدام الحاسب الإلكتروني تتمثل في ميل العاملين على النظر إلى معلومات المخرجات من الحاسب الإلكتروني بإعتبارها صحيحة. وتتطلب الرقابة الفعالة أن يقوم العاملين على الأقل بإتخاذ نفس القدر من الشك الذي يتبعونه في ظل عدم إستخدام الحاسب الإلكتروني عندما يتعاملون في بيئة الحاسب الإلكتروني.

تماثل التشغيل. تتمثل خاصية هامة في التشغيل الإلكتروني للبيانات في تماثل التشغيل Uniformity of Processing. حيث بمجرد مايتم إدخال المعلومات إلى النظام الإلكتروني، يتم تشغيله بشكل متسق مع المعلومات السابقة واللاحقة طالما ظل نفس الجانب من النظام دون تغيير. ويعد ذلك أمراً هاماً من منظور المراجعة لأنه يعنى أن النظام يقوم بتشغيل نوع معين من العمليات على نحو متسق بشكل صحيح أو على نحو متسق بشكل غير صحيح. وبالتالى يوجد خطر يتمثل في أن التشغيل الخاطئ ينتج عنه تجميع قدر كبير من التحريفات بفترة زمنية قصيرة، خاصة إذا لم يكن النظام مصمما للتعرف على العمليات المالية غير العادية التي تتطلب تعاملاً خاصاً وعلى أثر العمليات أو الفصل بين الواجبات الذين لايتسمان بالملائمة. وكنتيجة لذلك، من المحتمل أن يتم التركيز في مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة جدا للبيانات للتوصل إلى الدقة في التشغيل على إختبار العمليات غير العادية وعلى التغيرات بالنظام عبر الزمن بدلاً من إختبار عينة كبيرة من العمليات المتشابهة.

التعامل غير المرخص به. تسمح نظم تشغيل البيانات بالتعامل الميسر مع البيانات وإستخدامها بواسطة الأشخاص الذين يتوافر لهم الأغراض القانونية. ومع ذلك، يمكن أن تسمح هذه التسهيلات بالتعامل الميسر لأغراض غير قانونية. وعلى سبيل المثال، يمكن البدء في عمليات غير مرخص بها بواسطة الحاسب الإلكتروني. ويمكن تغيير البرامج والدفاتر على نحو غير ملائم، كما يمكن الحصول على معلومات سرية بشكل غير مرخص. وتعد هذه أخطاراً كبيرة، وقد تم تأكيدها من خلال الإفصاح عن الحجم الكبير لعمليات الغش المتعلق بالحاسب الإلكتروني التي تمت بالسنوات الأخيرة.

فقد البيانات. عندما يتم التعامل مركزياً مع قيم كبيرة من البيانات، سيزيد الخطر من فقدانها أو تدميرها. وستكون العاقبة على ذلك خطيرة جداً. ولايتوقف ذلك على مشكلة التحريف المحتمل بالقوائم، بل قد تمتد إلى إيقاف المنظمة لعملياتها التشغيلية لفترة زمنية كبيرة.

إحتمال تحسن الرقابة Potential for Improved Control

على الرغم من الظروف التي يمكن أن تؤدى إلى زيادة إحتمال وجود تحريفات، يمكن أن يتوفر عن إتباع نظم تشغيل إلكتروني للبيانات، يتم مراقبتها على نحو جيد، وجود إحتمال أكبر لتخفيض التحريفات. ويتم ذلك في ضوء خاصية تماثل التشغيل التي سبق مناقشتها حالاً وإلى إحتمال زيادة إشراف الإدارة. ويمكن رد إحتمال وجود تحسن بالإشراف الإدارى إلى سببين. أولاً، تتسم عادة إدارة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات الأكثر تعقيداً بوجود إدارة أكثر فعالية، لأنه يكون من الصعب تنفيذ والحفاظ على نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات بشكل ناجح بدون وجود: تنظيم فعال، إجراءات وعمليات توثيق تتسم بالجودة، وإدارة فعالة. ويدعم ذلك بدوره الرقابة الجيدة. ثانياً، يتم عادة إستخدام نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات لإمداد الإدارة بقدر أكبر من المعلومات وقدر أكبر من التحليل للمعلومات بالمقارنة بما يتم في معظم النظم غير المعقدة. ويتزاوج هذا التوسع في المعلومات مع التنوع الكبير في أدوات التحليل على نحو يتسم عملياً مع الحاسب الإلكتروني، بما يمد الإدارة بالقدرة على القيام بإشراف أفضل على الأنشطة بالمنظمة مع مراجعة ومتابعة نتائج هذه الأنشطة. ويؤدى ذلك إلى تعزيز الرقابة العامة على نحو مؤثر.

أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات EDP Controls

الهدف التعليمي ١٥-٢: وصف الرقابة الداخلية المرتبطة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات في النظم المعقدة وأثرها على جمع الأدلة

سبق مناقشة الرقابة الداخلية في الفصل التاسع، وبالتالي سيتم تناول هذا الموضوع بصورة موجزة في هذا الفصل.

في الفصل التاسع، تم التفريق بين ٥ مكونات للرقابة الداخلية. وتعد بيئة الرقابة في ظل النظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات أكثر أهمية بالمقارنة مع النظم الأقل تعقيداً بسبب وجود إحتمال أكبر لوقوع التحريفات. وعلى سبيل المثال، تتطلب المنظمة ذات الفروع المنتشرة في العديد من البلدان، يوجد في كل منها نظام معقد للتشغيل الإلكتروني للبيانات، أن توجد بيئة جيدة للرقابة للتأكد من أنه سيتم توفير معلومات محاسبية دقيقة. وبالمثل، يجب تصميم الرقابة في مثل هذه الشركة بعناية أكبر كما يجب تقييمها على نحو أكثر تكراراً بالمقارنة بالنظم الأقل تعقيداً. ولذلك لايوجد ما يدعو للدهشة أن معظم الشركات الكبرى ذات النظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني تمتلك مجموعة من المراجعين الداخلين المدربين على التعامل مع التشغيل الإلكتروني للبيانات.

أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات General and Application Controls

يمكن تقسيم أنواع الرقابة في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على نحو ملائم إلى أساليب الرقابة العامة General Controls وأساليب الرقابة على التطبيقات Application Controls. وترتبط أساليب الرقابة العامة بكافة أجزاء نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات وبالتالى يجب تقييمها مبكراً في المراجعة. أما الرقابة على التطبيقات فيتم تطبيقها على إستخدام محدد في النظام، مثل تشغيل المبيعات أو النقدية المحصلة، ويجب تقييمها على نحو محدد في كل جانب بالمراجعة في حالة إستخدام العميل للحاسب الإلكتروني عندما يخطط المراجع لتخفيض خطر الرقابة.

ويلخص الشكل ١٥-٣ الأساليب الأربعة للرقابة العامة والأساليب الثلاث للرقابة على التطبيقات. ويحتوى الجدول على مثالاً محدداً في كل أسلوب. وسيتم مناقشة هذه الأساليب من الرقابة على نحو موجز بالقسمين القادمين.

الشكل ١٥ - ٣

أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات

	أسلوب الرقابة	مثال على الرقابة
أساليب الرقابة العامة	- تخطيط المنظمة	- فصل الواجبات بين مبرمج الحاسب الإلكتروني ومشغلى الحاسب الإلكتروني.
	- إجراءات توثيق وفحص والموافقة على النظم والبرامج	- وضع البرنامج الملائم الذي يحتوى على الأوامر الخاصة بتشغيل الحاسب الإلكتروني
	- الرقابة على جهاز الحاسب	- يؤدى فشل الذاكرة أو فشل الأسطوانة الصلبة إلى ظهور رسائل بالخطأ على الشاشة
	- الرقابة على التوصل لبرامج الحاسب وملفات البيانات	- يجب تواجد كلمة سر مرخص بها لتشغيل الوحدة الطرفية بالحاسب الإلكتروني
أساليب الرقابة على التطبيقات	- الرقابة على المدخلات	- وجود ترخيص سابق على التشغيل لعمليات المبيعات
	- الرقابة على التشغيل	- إجراء إختبار للتعرف على مدى منطقية سعر الوحدة المباعة
	- الرقابة على المخرجات	- إجراء فحص بعد التشغيل على عمليات المبيعات بواسطة إدارة المبيعات

أساليب الرقابة العامة General Controls

تشمل الرقابة العامة أربع أساليب تم تلخيصها في الشكل ١٥-٣. وسيتم فيما يلي إجراء مناقشة موجزة لكل أسلوب.

تخطيط المنظمة. سبق مناقشة الفصل بين الواجبات في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في الفصل التاسع. ويوصى بإجراء هذا الفصل بشكل أكبر في المنظمات الكبيرة التي تتبع نظماً معقدة بالمقارنة مع المنظمات الصغرى. وعلى سبيل المثال، عندما يتواجد العديد من محللي النظم والمبرمجين، يكون الفصل في المسئوليات أمراً عملياً جداً.

إجراءات توثيق، فحص، والموافقة على النظم والبرامج. يتمثل الغرض من هذا الجانب من الرقابة العامة في التأكد من أن العميل يراقب على نحو ملائم كل من برامج الحاسب الإلكتروني والوثائق المرتبطة بها. ويتم تضمين أنواع الرقابة الأساسية عند تصميم وإستخدام كتيبات إستخدام النظم.

الرقابة على جهاز الحاسب. يتم إدخال الرقابة على جهاز الحاسب إلى الجهاز بواسطة المصنع الذي ينتج الحاسب لكشف فشل الآلة Detect Equipment Failure. ولايهتم المراجع المستقل بشكل كبير بمدى كفاية الرقابة على الجهاز في النظام إلا بنفس القدر الذي تهتم به المنظمة من خلال الطرق التي تتبعها للتعامل مع الأخطاء التي يعرفها الحاسب الإلكتروني. وعادة ما يتم تصميم الرقابة على الجهاز بعناية بواسطة المصنعين حتى يتم إكتشاف والتقرير عن كافة أنواع الفشل التي يحدثها الجهاز. ومن الواضح، مع ذلك، أنه ما لم تقوم منظمة العميل بإتباع إحتياطيات خاصة لمعالجة أخطاء الجهاز، ستظل بيانات المخرجات غير صحيحة.

الرقابة على التوصل للجهاز والبرامج وملفات البيانات. وتعد هذه الأنواع من الرقابة العامة هامة لحماية الجهاز والسجلات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات. وقد سبق مناقشة ذلك بالفصل التاسع كجزء من الرقابة الطبيعية على الأصول والسجلات.

أهمية أساليب الرقابة العامة. يقوم المراجعون عادة بتقييم فعالية الرقابة العامة قبل تقييم الرقابة على التطبيقات. فإذا كانت الرقابة العامة لاتتسم بالفعالية، سيكون هناك إحتمال لوجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في كل تطبيق محاسبي قائم على إستخدام الحاسب الإلكتروني. وعلى سبيل المثال، بفرض أنه لايوجد فصل ملائم بين الواجبات لدرجة أن مشغلي الحاسب الإلكتروني يعملون أيضاً كمبرمجين ويتوافر لديهم إمكانية التوصل لبرامج الحاسب الإلكتروني وملفات البيانات. وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يهتم بإحتمال وجود عمليات وهمية أو بيانات غير مرخص بها وحذف في الحسابات مثل المبيعات والمشتريات والمرتبات. وبالمثل، بفرض أن المراجع لاحظ أنه لاتوجد حماية ملائمة لملفات البيانات. يمكن للمراجع أن يتوصل إلى إستنتاج مؤداه أن هناك خطراً معنوياً لفقد البيانات بسبب تأثير الرقابة العامة على كل تطبيق. وقد توجد هناك ضرورة لإجراء توسع في إختبار المراجعة لتحقيق هدف الإكتمال في جوانب متعددة مثل النقدية المحصلة، المدفوعات النقدية والمبيعات.

أساليب الرقابة على التطبيقات Application Controls

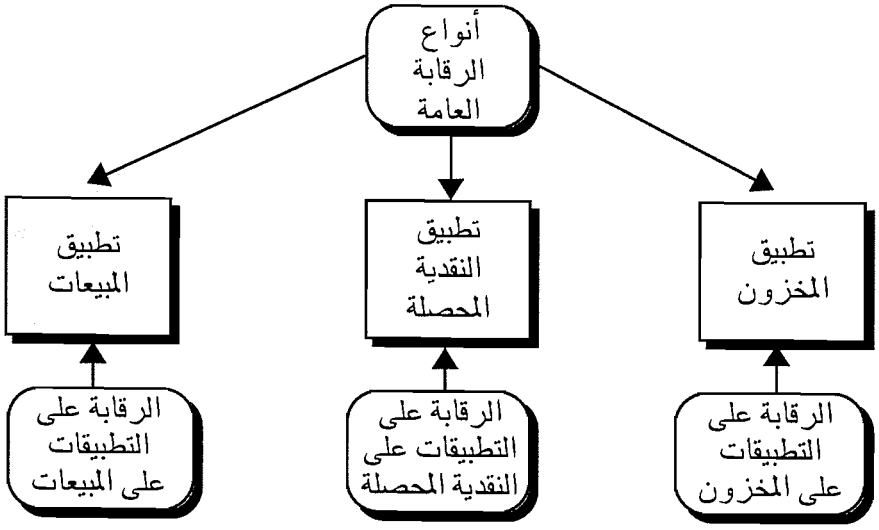
يتم تطبيق الرقابة على التطبيقات على المدخلات والتشغيل والمخرجات في ظل تطبيق التشغيل الإلكتروني للبيانات (أنظر الجدول ١٥-٣). ويوضح الشكل ١٥-٤ الفرق بين أساليب الرقابة العامة وأساليب الرقابة على التطبيقات. ويتم إظهار ثلاثة تطبيقات في الشكل. وتؤثر أساليب الرقابة العامة على كافة الأساليب الثلاثة للرقابة على التطبيقات، ولكن يتم إنشاء أساليب منفصلة من الرقابة على

التطبيقات لكل من المبيعات، النقدية المحصلة، والمخزون.

وعلى الرغم من أن بعض أساليب الرقابة على التطبيقات تؤثر على هدف واحد أو أهداف قليلة من أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية، فإن معظم الإجراءات تعمل على منع أو كشف أنواع متعددة من التحريفات في كافة مراحل التطبيق.

الشكل ١٥-٤

العلاقة بين أساليب الرقابة العامة وأساليب الرقابة على التطبيقات وبين تطبيقات المراجعة



وسيتم الآن تقديم ملخص موجز للرقابة على التطبيقات مع أمثلة قليلة للرقابة على المدخلات والتشغيل والمخرجات.

الرقابة على المدخلات. يتم تصميم الرقابة على المدخلات للتأكد من أن كافة المعلومات التي تم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والإكتمال والدقة. وتعد هذه الرقابة هامة جداً لأن الجزء الأكبر من الخطأ في نظم الحاسب الإلكتروني ينتج عن أخطاء المدخلات. وتشمل أمثلة الرقابة على المدخلات الترخيص الملائم للعمليات، الوثائق الملائمة، عمليات التحقق الأساسية وإختبار الأرقام.

الرقابة على التشغيل. يتم تصميم الرقابة على التشغيل للتأكد من أن البيانات التي يتم إدخالها إلى النظام يتم تشغيلها بشكل دقيق. وهذا يعنى أن كافة البيانات التي تم إدخالها إلى الحاسب الإلكتروني يتم تشغيلها، ويتم تشغيلها لمرة واحدة وعلى نحو دقيق.

وتعد معظم أنواع الرقابة على التشغيل أنواعاً مبرمجة من الرقابة، ويعنى ذلك أنه يتم برمجة الحاسب الإلكتروني للقيام بالفحص. وتشمل الأمثلة إجماليات الرقابة، إختبارات المنطق، وإختبارات الإكتمال.

الرقابة على المخرجات. يتم تصميم الرقابة على المخرجات للتأكد من أن البيانات التي تم التوصل إليها تتسم بالصحة والإكتمال والدقة. وأكثر من ذلك، يجب توزيع المخرجات وفقاً للقدر الملائم إلى الأشخاص المرخص لهم فقط. وتتمثل الرقابة الأكثر أهمية على المخرجات في مراجعة مدى منطقية البيانات بواسطة شخص يعلم ماذا يجب أن تكون عليه المخرجات.

فهم الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات
Understanding Internal Control in an EDP Environment

الهدف التعليمي ١٥-٣: معرفة التشابه والإختلاف عند التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في كل من النظم المعقدة والنظم غير المعقدة

يظل هدف فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة متماثلاً في كافة النظم اليدوية، النظم غير المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات، والنظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات، وذلك حتى يمكن المساعدة في تحديد، بناء على مدى مناسبة الرقابة الداخلية الموجودة، حجم الأدلة التي سيتم جمعها. وبالمثل، يتم في كافة أنواع النظم إستخدام الأساليب التي تعمل على: التوصل لمعلومات عن الرقابة الداخلية لدى العميل، التعرف على أنواع الرقابة وأوجه الضعف، إجراد تقدير مبدئي لخطر الرقابة، والتحقق من أن الرقابة الداخلية يتم تنفيذها فعلاً كما هو مخطط لها.

وتظهر دائماً مشكلة عند تقييم النظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات لأن تشغيل العمليات عادة ما يتضمن خطوات أكبر بالمقارنة بالنظم غير المعقدة، مما يوجد الفرص لوقوع التحريفات. ويعنى ذلك أنه هناك دائماً ضرورة لوجود قدر أكبر من الرقابة الداخلية في ظل النظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات. وأكثر من ذلك، يتعامل العديد من أنواع الرقابة مع أجزاء غير مرئية من مسار العمليات، مما يتطلب دائماً أن يتوافر قدر مناسب من الكفاية التقنية لإجراء التقييم. ولهذين السببين يستخدم العديد من منشآت المحاسبة اخصائين في التشغيل الإلكتروني للبيانات لتقييم الرقابة الداخلية في حالة وجود نظام معقد لدى العميل.

وعند العمل على التوصل إلى معلومات عن الرقابة الداخلية لدي العميل، يهتم المراجع بتحديد مدي وجود الرقابة على التشغيل الإلكتروني للبيانات كما سبق المناقشة بالفصل التاسع، كما يهتم المراجع بتحديد مدى كفايتها في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ومن الضرورى أيضاً أن يتم تقييم أنواع الرقابة التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات والتي سبق مناقشتها، مثل إستخدام والرقابة على المستندات سابقة الترقيم وفصل حماية الأصول عن وظيفة التسجيل.

ومن المتعارف عليه ان يتم بدء التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات بالحصول على معلومات أولية من ثلاثة مصادر مختلفة: خرائط التدفق، قائمة استقصاء التشغيل الإلكتروني للبيانات، ودراسة قوائم الأخطاء Error Listings التي أنتجها النظام. ويوجد لكل من خرائط التدفق وقوائم الإستقصاء دور مماثل في النظم التي لاتعمل على تشغيل البيانات إلكترونياً، ولكن قوائم الأخطاء تعد أمراً خاصاً بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات. وفي معظم الأحوال، يكون من المرغوب فيه إستخدام المناهج الثلاث لفهم الرقابة الداخلية لكونها توفر أنواعاً مختلفة من المعلومات. حيث تركز خرائط التدفق على تنظيم الشركة وتدفق المعلومات خلال النظام، بينما يتم في قائمة استقصاء الرقابة الداخلية التركيز على أنواع معينة من الرقابة بدون أن يتم ربط كل نوع من أنواع الرقابة بالأنواع الأخرى لها. وتعمل قوائم الأخطاء على تدعيم كلا المنهجين عن طريق إظهار أنواع وتكرار الأخطاء والمخالفات التي يتم التقرير عنها بواسطة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات. وفي النهاية، يجب على المراجع إستخدام المعلومات التي تم التوصل إليها لتحديد أهم أنواع الرقابة وأوجه القصور بالرقابة الداخلية.

وبعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في التشغيل الإلكتروني للبيانات، يستطيع المراجع أن يحدد المدى الذي يمكن من خلاله تخفيض خطر الرقابة. وعند تنفيذ ذلك، يجب أن يأخذ المراجع في

إعتباره كافة أنواع الرقابة الداخلية التي تؤثر في كل تطبيق بما في ذلك أنواع الرقابة التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات. وعندما يستنتج المراجع أنه لايمكن تخفيض خطر الرقابة، يجب توسيع الإختبارات الأساسية. ويتماثل هذا المنهج لتقدير خطر الرقابة مع ما تم مناقشته في الفصول من التاسع حتى الثالث عشر.

فإذا ما قرر المراجع أن الرقابة الداخلية تتسم بالفاعلية، سيكون من الضروري إستكمال الدراسة عن طريق التوصل إلى فهم متعمق عن الرقابة الداخلية وتنفيذ إختبارات الرقابة. وتشمل الإجراءات ملاحظة الأفراد وإجراء مقابلات معهم، أداء إختبارات أخرى للرقابة، وفحص الإستثناءات في أنواع الرقابة وفي الإجراءات.

وكما يحدث في ظل النظم غير المعقدة، يمكن أن يقرر المراجع عدم تخفيض خطر الرقابة في النظم المعقدة حتى إذا كانت الرقابة الداخلية تتسم بالملائمة. وسيتم إتباع هذا المنهج إذا اعتقد المراجع ان تكلفة الدراسة الشاملة وإختبارات الرقابة ستتجاوز التوفير الناتج عن تخفيض الإجراءات الأساسية. وعندما يقرر المراجع عدم إختبار الرقابة، لن يتم تخفيض خطر الرقابة المقدر.

المراجعة حول الحاسب الإلكتروني Auditing Around The Computer

الهدف التعليمي ١٥-٤: تحديد متى يكون ملائماً مراجعة الرقابة الداخلية التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات فقط لتقدير خطر الرقابة

عندما يأخذ المراجع فقط في إعتباره الرقابة التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات لتقدير خطر الرقابة، سيكون من المتعارف عليه أن يطلق على ذلك المراجعة حول الحاسب الإلكتروني Auditing Around the Computer. وفي ظل هذا المنهج، يتوصل المراجع إلى فهم الرقابة الداخلية وأداء كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات وإجراءات التحقق من أرصدة الحسابات على نفس النهج الذي يتم تنفيذه في ظل النظم اليدوية. وعندما لاتتوافر النية لإختبار أنواع الرقابة المتعلقة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات لدى العميل، قد يرغب المراجع بشدة في إستخدام الحاسب الإلكتروني لأداء إجراءات المراجعة الأساسية في نهاية العام.

وعند المراجعة حول الحاسب الإلكتروني، يجب أن يتمكن المراجع من التوصل إلى قدر كاف من أصول المستندات وقائمة تفصيلية للمخرجات في شكل قابل للقراءة. ويكون ذلك ممكنا فقط عند تحقق الحالات التالية:

- توافر أصول المستندات في شكل يمكن أن يقرأه الإنسان.
- يتم حفظ المستندات بشكل يمكن معه البحث عنها بما يتلائم مع أغراض المراجعة.
- يتم إعداد قائمة للمخرجات بتفصيل كاف لتمكين المراجع من تتبع العمليات المالية الفردية من أصول المستندات إلى المخرجات وبالعكس. وبمعنى اخر، يجب ان يتمكن المراجع من تتبع تدفقات العمليات المالية من المستندات الأصلية للإمام من خلال مسار المراجعة وحتى الأستاذ العام مع التحرك في الإتجاه المعاكس من الأستاذ العام للخلف حتى أصول المستندات.

فإذا لم تتوافر أي من الحالات السابقة، يجب أن يعتمد المراجع فقط على أنواع الرقابة الخاصة بالحاسب الإلكتروني. ويعد منهج المراجعة حول الحاسب الإلكتروني منهجاً مقبولاً وعادة ما يكون مرغوباً فيه عندما تتطلبه إحتياجات منظمة العميل من المعلومات للحفاظ على أصول المستندات الضرورية والمخرجات التفصيلية.

ولايعني الإعتماد الكامل على أنواع الرقابة الداخلية اليدوية وإستخدام الأساليب التقليدية عندما تسمح الظروف بذلك أن المراجع سيتجاهل وجود التشغيل الإلكتروني للبيانات. حيث سيستمر المراجع في تحمل مسئولية التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وفي تقدير ما إذا كان هناك أخطاراً معنوية تؤثر علي القوائم المالية. ويشمل ذلك كل من جوانب تشغيل البيانات اليدوية والإلكترونية.

المشاكل الخاصة مع النظم التي تستخدم الحاسبات الإلكترونية الشخصية
Special Problems with systems using Microcomputers

من المتعارف عليه الآن بالشركات أن يتم إستخدام جهاز واحد أو أجهزة متعددة من الحاسبات الإلكترونية الشخصية في معظم النظم المحاسبية بها. وفي بعض الشركات، يتم تشغيل البيانات المحاسبية بإستخدام شبكة أو أكثر من الحاسبات الإلكترونية الشخصية من خلال برامج محاسبية تجارية. ويكون الفصل بين الواجبات بهذه النظم في هذه الحالة ضعيفاً عادة، ولكن عادة مايوجد بعض أنواع الرقابة الداخلية الأخرى الفعالة بهذه النظم. ومع ذلك، سيكون من المحتمل توافر معظم الأنواع الهامة من الرقابة في صورة لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات.

وبالمقابل، يتم في بعض النظم توزيع المهام المحاسبية بين عدد من المستخدمين المختلفين. حيث قد يستخدم النظام مجموعة أو أكثر من البرامج التجارية كما يستخدم أيضاً عدد من التطبيقات التي يتم تصميمها داخلياً لأداء الوظائف المحاسبية المتنوعة. وفي هذه الحالة عادة ما توجد رقابة ضئيلة على جودة التطبيقات التي تم تصميمها داخلياً لعدم توافر معلومات عن تشغيل البيانات على نحو كاف لدى الأشخاص الذين قاموا بالتصميم. أضف إلى ذلك، ستوجد رقابة ضئيلة على إمكانية التوصل إلى سجلات الحاسب الإلكتروني أو فحص خطوات التشغيل التي يتم أدائها بواسطة أفراد محددين. وفي هذه الحالات، قد تتسم الرقابة بالقصور ويرتفع خطر التحريف.

وعندما يتم إستخدام الحاسبات الإلكترونية الشخصية في الوظائف المحاسبية، يجب أن يكون المراجع حذراً قبل أن يقرر الاعتماد على أنواع الرقابة الخاصة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات، ويجب أن يختار عادة الاعتماد فقط على أنواع الرقابة التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات أو يتبع المنهج الأساسي في المراجعة. ويجب إتباع حذر خاص عندما تقوم الشركات محل المراجعة بكتابة برامج خاصة بها للتطبيقات المحاسبية. حيث يوجد دائماً خطر مرتفع في البرمجة وأخطاء المخرجات بهذه البرامج، وفي هذه الحالات سيقوم المراجع عادة بالمراجعة حول الحاسب الإلكتروني.

المراجعة مع إستخدام الحاسب الإلكتروني Auditing with use of the Computer

الهدف التعليمي ١٥-٥: وصف أسلوبى مراجعة الحاسب الإلكتروني

على الرغم من أن هناك عدد من أساليب مراجعة الحاسب الإلكتروني التي يمكن أن يستخدمها المراجع، سيتم فقط مناقشة كل من منهج البيانات الإختبارية Test data approach والمحاكاة المتوازية Parall Simulation. ويتضمن منهج البيانات الإختبارية تشغيل إختبار المراجع للبيانات في نظام الحاسب الإلكتروني لدى العميل، ويكون ذلك بصفة أساسية جزءاً من إختبارات الرقابة. أما المحاكاة المتوازية فتشمل إختبار السجلات القائمة على إستخدام العميل للحاسب الإلكتروني، ويكون ذلك بصفة خاصة كإجراء أساسي سواء خلال العام أو عند نهاية العام.

منهج البيانات الإختبارية Test Data Approach

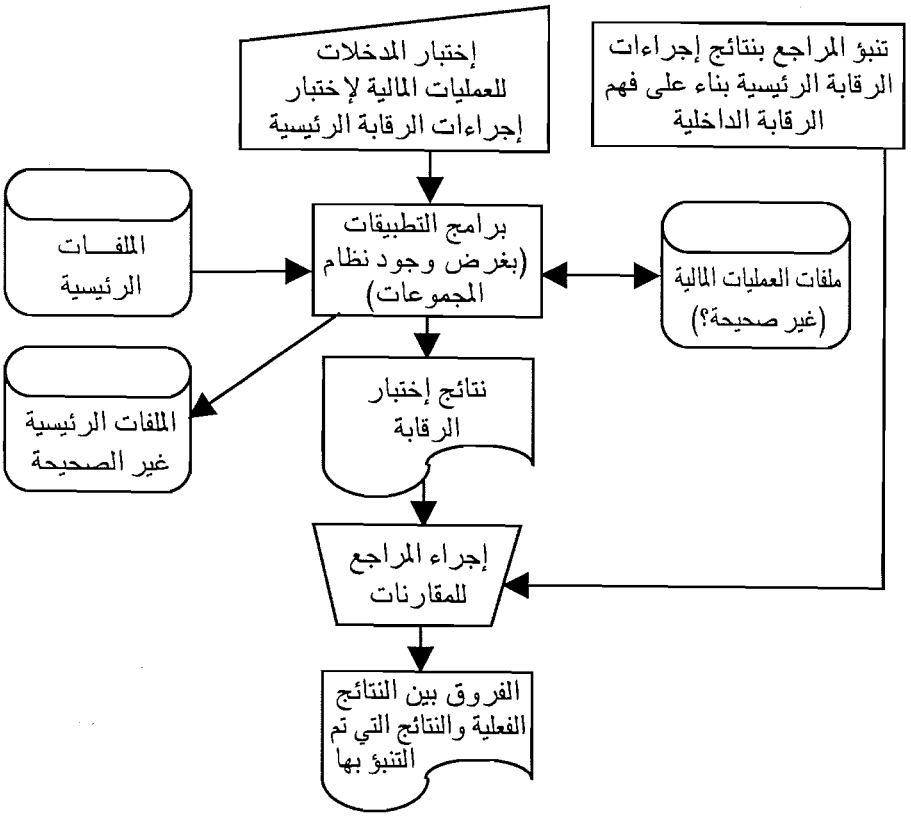
يتمثل الهدف من منهج البيانات الإختبارية في تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى

العميل يمكنها أن تشغل على نحو صحيح العمليات المالية الشرعية Valid والعمليات المالية غير الشرعية. وحتى يتم إنجاز هذا الهدف، يقوم المراجع بإنشاء أنواع مختلفة من العمليات المالية التي يتم تشغيلها تحت إشرافه بإستخدام برامج الحاسب الإلكتروني للعميل من خلال أجهزة التشغيل الإلكتروني للبيانات لدى العميل. ويجب أن يشمل الإختبار الذي يقوم به المراجع للبيانات عمليات مالية شرعية وعمليات مالية غير شرعية Valid and Invalid Transactions حتى يتم تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل ستتعامل على نحو ملائم مع الأنواع المختلفة من البيانات. ونظراً لأن المراجع يكون لديه علم كامل بالأخطاء والمخالفات التي توجد بالبيانات الإختبارية، سيكون من الممكن أن يفحص المراجع ما إذا كان النظام الخاص بالعميل يشغل البيانات على نحو ملائم. ويقوم المراجع بذلك من خلال إختبار قائمة الأخطاء وتفاصيل المخرجات الناتجة عن البيانات الإختبارية.

ويوضح الشكل ١٥-٥ إستخدام منهج البيانات الإختبارية. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يرغب في إختبار فعالية الرقابة القائمة على الحاسب الإلكتروني بنظام الأجور لدى العميل. ويطلق على الرقابة التي يتم إختبارها فحص الحد الأقصى Limit Check. ويتمثل فحص الحد الأقصى في هذه الحالة في الرقابة لدى العميل التي لاتسمح بوقوع عملية مالية لأكبر من ٨٠ ساعة بالأسبوع. وحتى يتم إختبار هذه الرقابة، يقوم المراجع بإعداد عملية مالية للأجور لثلاث عينات أسبوعية بحيث يبلغ عدد الساعات في كل أسبوع بالعينة ٧٩، ٨٠، ٨١ ساعة مع إجراء التشغيل من خلال نظام العميل على النحو الموضح بالشكل ١٥-٥. فإذا كانت الرقابة تتسم بالفعالية، لن يقوم نظام العميل بتشغيل العملية المالية لـ ٨١ ساعة. ويجب أن يظهر في قائمة الأخطاء للأجور خطأ يعبر عن طلب الدفع عند مستوى ٨١ ساعة.

ويعد منهج البيانات الإختبارية منهجاً مفيداً لتقييم مدى قيام نظام العميل بتشغيل البيانات ومدى توافر رقابة بالنظام بشأن الأخطاء والمخالفات، ولكن يجب التغلب على العديد من الصعوبات قبل إستخدام هذا المنهج. وتتمثل أهم الجوانب التي يجب مراعاتها بهذا الخصوص في العناصر التالية:

الشكل ١٥-٥
منهج البيانات الإختبارية



يجب أن تحتوى البيانات الإختبارية على كافة الحالات المناسبة التي يرغب المراجع في إختبارها. يجب أن تختبر البيانات الإختبارية مدى ملائمة أنواع الرقابة القائمة على إستخدام الحاسب الإلكتروني التي يرغب المراجع في الإعتماد عليها. ونظراً لضرورة توافر قدر معقول من المهارة عند تصميم البيانات التي سيتم إختبارها لكافة الأنواع المناسبة من الأخطاء أو المخالفات التي يمكن أن تقع، يصبح من الضرورى الإستعانة بمتخصص في التشغيل الإلكتروني للبيانات بوجه عام.

يجب أن تتماثل البرامج التي يتم إختبارها عند إستخدام المراجع للبيانات الإختبارية مع تلك التي يتم إستخدامها طوال العام بواسطة العميل. ويتمثل أحد المناهج التي يمكن أن يتبعها المراجع للتأكد من تحقق هذه الحالة في تشغيل البيانات الإختبارية على نحو مفاجئ، ومن الممكن أن يتم ذلك في أوقات عشوائية طوال العام. ويعد هذا المنهج مكلفاً ومستهلكاً للوقت. وتوجد وسيلة أكثر واقعية تتمثل في الإعتماد على الرقابة الداخلية لدى العميل الخاصة بإجراء تعديلات ببرامج الحاسب الإلكتروني.

يجب حذف البيانات الإختبارية من سجلات العميل. يعد حذف البيانات الإختبارية أمراً ضرورياً إذا كان البرنامج الذي يتم إختباره هو الخاص بتحديث ملف رئيسي، مثل ميزان المراجعة للمدينين. ولن يكون ملائما ترك عمليات مالية إختبارية وهمية على نحو دائم بالملف الرئيسي. ولن يكون العميل سعيداً على نحو واضح إذا أدت البيانات الإختبارية للمراجع إلى ترك بيانات غير صحيحة بالملفات أو بقواعد البيانات. وتوجد وسائل لحذف البيانات الإختبارية، ولكنها تتطلب بوجه عام الإستعانة بأحد المتخصصين في التشغيل الإلكتروني للبيانات. ويجب ملاحظة أنه في الحالات التي لايمكن فيها حذف البيانات الإختبارية، يقوم المراجع بإتباع وسيلة متعارف عليها تتمثل في إدخال البيانات غير

الصحيحة فقط. وتكون الإختبارات بالتالي غير كاملة. ومع ذلك، تكون مفيدة لإختبار أنواع معينة من الرقابة. وعلى سبيل المثال، المدى الذي يتم فيه رفض العمليات المالية غير الصحيحة.

المحاكاة المتوازية Parallel Simulation

تشمل المحاكاة المتوازية كتابة المراجع لبرنامج بالحاسب الإلكتروني يتم من خلاله تكرار جزءاً في النظام التطبيقي للعميل. ويوضح الشكل ١٥-٦ إستخدام أسلوب المحاكاة المتوازية. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يرغب في جمع جدول أرصدة المدينين لدى العميل، وهو الموجود في شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب الإلكتروني فقط. سيمكن تشغيل الملف الرئيسي للعميل على الحاسب الإلكتروني للمراجع أو الحاسب الإلكتروني للعميل بإستخدام برنامج الحاسب الذي صممه المراجع. ويقوم المراجع بعد ذلك بمقارنة الإجمالي الناتج عن الحاسب الإلكتروني مع إجمالي الأستاذ العام. ومن أمثلة المحاكاة المتوازية الأخرى التطبيق الصغير الذي تم تقديمه في بداية هذا الفصل.

ويعد كل من أسلوبي المحاكاة المتوازية ومنهج البيانات الإختبارية متممين لبعضهما البعض وليس بديلين متعارضين تماماً، وذلك بنفس الطريقة التي يتمم فيها كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة بعضها البعض. ففي منهج البيانات الإختبارية يستخدم المراجع البيانات الإختبارية لتقييم قدرة نظام العميل على معالجة أنواع مختلفة من العمليات المالية. أما في منهج المحاكاة المتوازية، فيقوم المراجع بإختبار مدى صحة مخرجات النظام. وتوضح مقارنة الشكلين ١٥-٥ و١٥-٦ هذا الفرق.

ويتم إستخدام المحاكاة المتوازية بشكل أساسي لتسهيل الإختبار الأساسي لأرصدة الحسابات لدى العميل. وعند إستخدام هذا الأسلوب يوجد العديد من العوامل التي يجب الإشارة إليها.

التكلفة. بناء على الجانب الذي سيتم إجراء محاكاة له في نظم العميل، يمكن أن تختلف التكلفة من مستوى مكلف (إعادة حساب إحتياطي التأمين على الحياة) إلى مستوى غير مكلف (إعادة حساب مدفوعات الفائدة لحسابات الإدخار بالبنك). وستتوقف تكلفة إستخدام هذه الأساليب على درجة تعقد العمليات الحسابية لدى العميل وعلى كمية البيانات التي سيتم تشغيلها.

الشمول. يتم إستخدام معظم تطبيقات المحاكاة لتشغيل حجم كامل من بيانات العميل المناسبة. وبينما يمكن تصميم المحاكاة المتوازية على عينة من بيانات العميل، فإن ذلك يمثل الإستثناء وليس القاعدة.

التركيز على الإستثناء. تتمثل قوة المحاكاة المتوازية في تركيزها على الإستثناء. ويوضح الشكل ١٥-٦ انه يتوافر لدى المراجع كل من الرصيد الذي تم محاكاته والرصيد الخاص بالعميل. وبمقارنتهما معا، يستطيع المراجع أن يركز على العناصر التي يظهر بها الفروق.

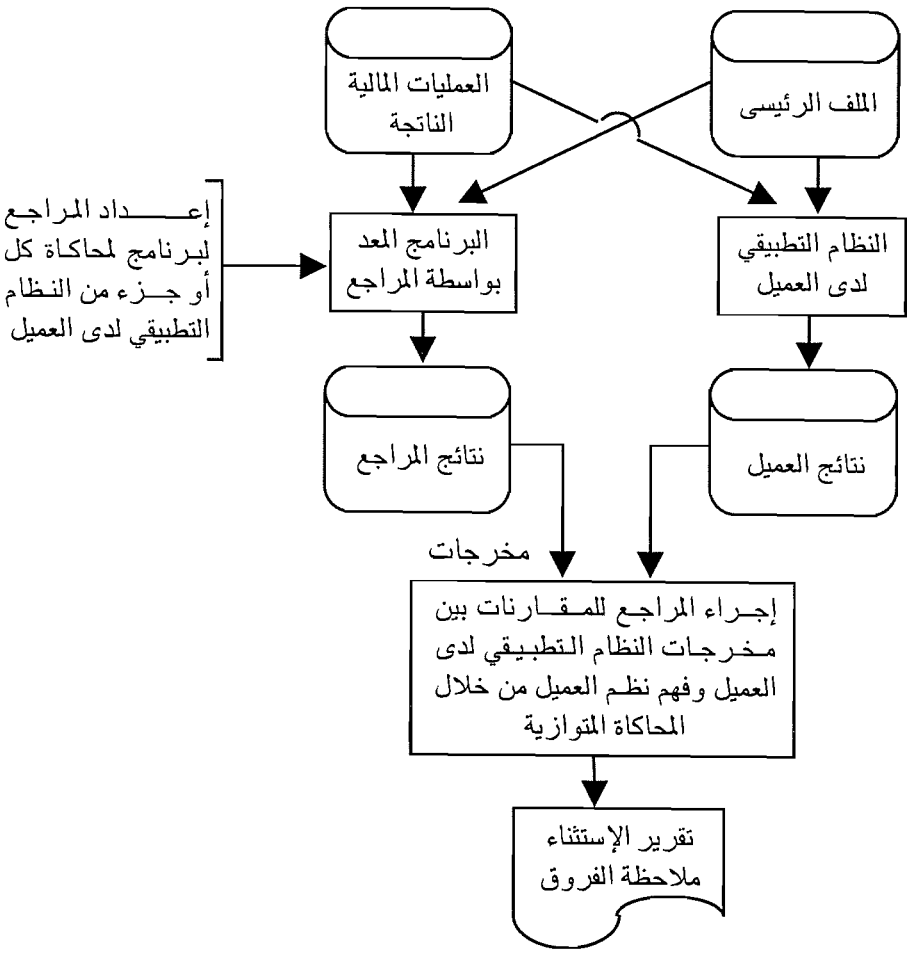
تحديد الهدف. يجب أن يتم على نحو مسبق تحديد الغرض من الإختبار بعناية حتى يمكن التوصل إلى النتائج المرغوب فيها. وقد يتمثل الهدف في جمع بيانات الملف، إختيار عينة عشوائية، أو تنفيذ مهمة أو أكثر من المهام السابق عرضها.

تصميم التطبيق. تتكون الخطوة الثانية في الأجزاء الثلاثة التالية:

- تعريف ووصف ملفات بيانات العميل والمعلومات المتعلقة بها التي يكون من المرغوب فيه التوصل إليها. ويعد ذلك أمراً ضرورياً لإستخلاص البيانات من ملفات العميل.

- تصميم صيغ ومحتويات تقارير برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني التي يعدها المراجع بما يحقق أكبر قدر من الفائدة.

الشكل ١٥-٦
المحاكاة المتوازية



- تصميم منهج منطقي لإستخلاص ومعالجة البيانات التي يتم التوصل إليها من دفاتر العميل.

الترميز. يتم بعد ذلك ترميز نتائج تصميم التطبيق في قائمة عمل بواسطة المراجع في لغة بسيطة لبرامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني. ويتم من خلال هذه التعليمات إبلاغ الحاسب الإلكتروني بما يجب أن يفعله بملفات العميل لتحقيق الأهداف التي سبق تحديدها.

الإدخال من خلال لوحة المفاتيح. يتم إدخال قائمة العمل بواسطة لوحة المفاتيح، وإجراء تحقق بواسطة العاملين في منشأة المحاسبة، وبالتالي تنقل إلى الحاسب الإلكتروني مع كل من البرامج العامة للحاسب الإلكتروني وملفات البيانات الخاصة بالعميل.

برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني Generalized Audit Software

الهدف التعليمي ٥-٦: وصف طبيعة وغرض ووظيفة برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني كأداة مراجعة للحاسب الإلكتروني

على الرغم من أنه يمكن أن يكتب المراجعون برامج خاصة لتنفيذ الوظائف السابقة، أو أن يقوموا باستخدام البرامج الحالية لدي العميل لهذا الغرض، يتمثل المنهج المتعارف عليه في استخدام برامج

المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني.

وتتمثل برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني في أداة للمراجعة An Audit tool يتم تصميمها بواسطة منشأة المحاسبة أو منظمة اخرى ويتم استخدامها بعمليات المراجعة المختلفة في معظم الأنواع السبعة من التطبيقات السابق الإشارة إليها. ويتكون البرنامج العام من مجموعة من برامج الحاسب الإلكتروني التي تؤدى معاً الوظائف المختلفة لتشغيل البيانات. ويمكن وصف هذه البرامج على أنها معالجات البيانات. ويتم إستخدام بعض التطبيقات المعينة على نحو متكرر، مثل المعاينة العشوائية وتجميع الأعمدة الرقمية، حيث يتم برمجتها وتمثيلها في صورة أوامر في البرنامج.

وتتميز البرامج العامة بميزتين هامتين. أولاً، يتم تصميمها بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المراجعين على إستخدام البرنامج حتى في حالة تلقيهم لقدر ضئيل من التعليم الرسمي في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات. ثانياً، في ظل وجود البرامج العامة، يمكن تطبيق برنامج واحد بعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم برامج خاصة أو أن يتم تصميمها على نحو غير ملائم. أما العيب الأساسي في برامج الحاسب الإلكتروني العامة فتتمثل في التكلفة الأولية الكبيرة لتصميمها وعدم الكفاءة النسبية في سرعة التشغيل.

ويجب أن يتم إتخاذ قرار إستخدام أو عدم إستخدام برنامج المراجعة بواسطة المراجع على أساس خبرته المهنية. وفي بعض الأحيان يكون المراجع مجبراً على إستخدام الحاسب الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات بسبب عدم قدرته على التوصل لكل من المستندات الأصلية وقائمة تفصيلية للمخرجات. وحتى إذا أمكن التوصل إلى صورة فعلية من المستندات، قد يكون من المرغوب فيه تنفيذ الإختبارات بإستخدام الحاسب الإلكتروني إذا كان ذلك يمكن ان يؤدى إلى تجميع أدلة كافية بتكلفة منخفضة.

إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني Using Generalized Audit Software

نظراً لأنه يتم إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني على نحو مكثف في منشآت المحاسبة، من الضرورى أن يتعرف عليها طالب المراجعة. وسيتم بالتالي تقديم شرح لهذه البرامج بشكل عام، وسيتبع ذلك توضيح لإستخداماتها.

ويوضح الشكل ١٥-٧ تشغيل برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني لأي تطبيق. وتتمثل الخطوات الخاصة بالتشغيل في:

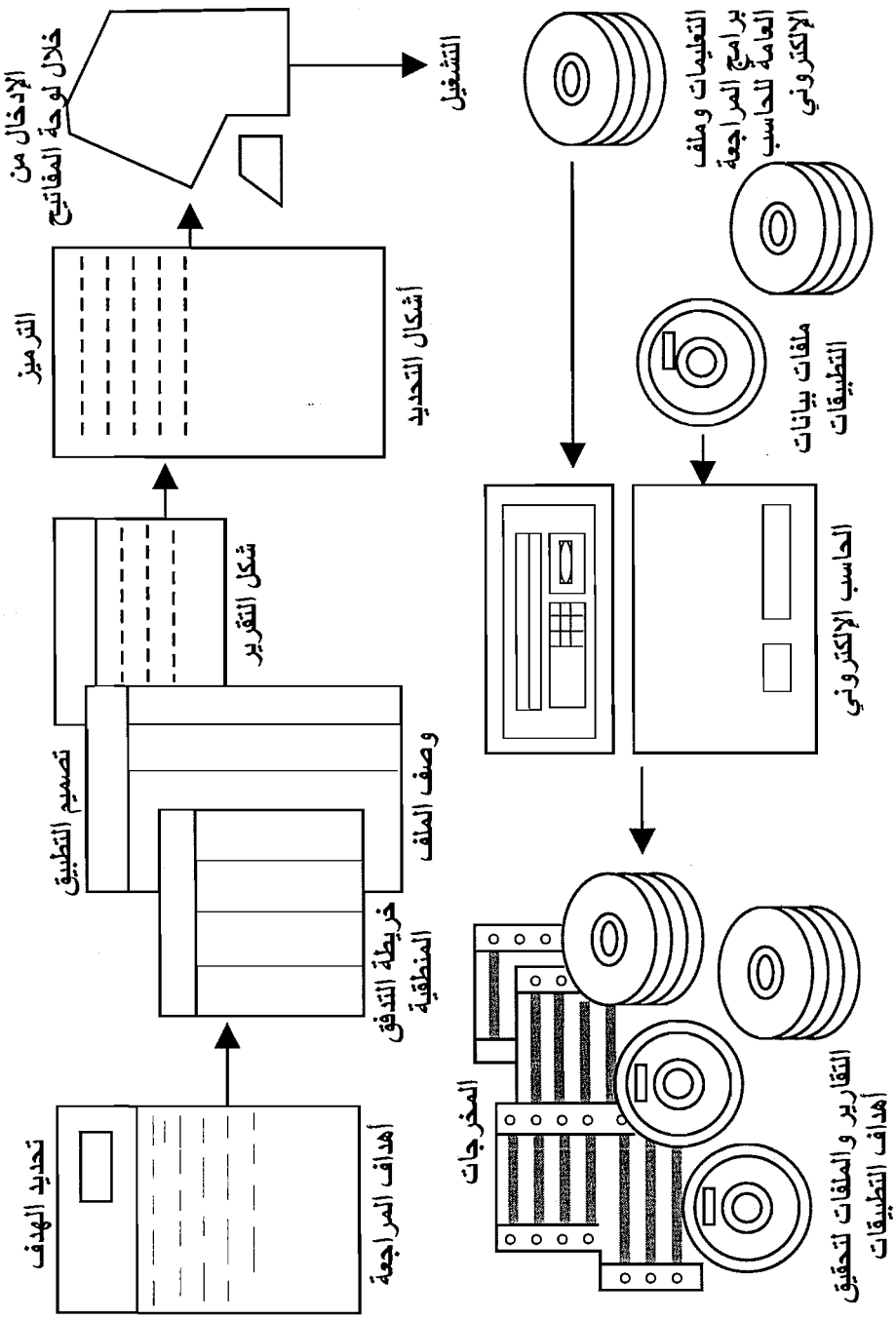
التشغيل. تشمل عملية التشغيل مرحلتين. في المرحلة الأولى، تقوم برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني بتوجيه الحاسب الإلكتروني لقراءة ملف البيانات وإلى إعداد صورة من المعلومات ذات الصلة. أما المرحلة الثانية فتشمل الوظائف الضرورية لإنتاج تقارير برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني. وعند إكتمال التشغيل، يتم إعادة ملفات البيانات الخاصة بالعميل إلى العميل ويتم إعادة ملف برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني إلى مكتب منشأة المحاسبة. وعادة ما يتم الإحتفاظ بأوامر الترميز لبرامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني لوجود إحتمال لإستخدامها في عمليات المراجعة التالية. كما يتم إستخدام تقارير برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني في غرض المراجعة الذي تم إصدارها من أجله مع الإحتفاظ بها كوثائق ضمن أوراق العمل.

توضيح على أرصدة المدينين Illustration for Accounts Receivable

سيتم تقديم التوضيح التالي لتطبيق برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني في ضوء الخطوات السابقة.

الشكل ١٥-٧

تشغيل تطبيق برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني



تحديد الهدف

١ - الجمع والجمع العكسي للملف الرئيسي للمدينين وطباعة الإجمالي وأية إستثناءات بالجمع العكسي.

٢ - تحديد ما إذا كان هناك أى رصيد حدث به تجاوز للحد الأقصى للإئتمان مع طباعة تقرير بكافة الإستثناءات.

٣ - إعداد وطباعة ملخص للمدى الزمني.

٤ - إختيار الحسابات على نحو عشوائي وطباعة المصادقات كمايلي:

أ - مصادقات إيجابية لكافة الحسابات التي تزيد عن ١٠٠٠٠ دولار أو تستحق بعد مدة تزيد عن ٩٠ يوم.

ب- مصادقات إيجابية لـ ٢٥٪ من كافة الحسابات التي تتراوح أرصدتها بين ١٠٠٠ دولار و١٠٠٠٠ دولار ولاتزيد مدة إستحقاقها عن ٩٠ يوم.

حـ- مصادقات سلبية لـ ٥٪ من كافة الحسابات الأخرى.

٥- طباعة قائمة للحسابات المختارة للمصادقة.

٦- إختيار ٥٪ من كافة الحسابات لإجراء تتبع إلى المستندات الأصلية لإختبار المدى الزمني.

٧- إختيار وطباعة قائمة بالحسابات لمتابعة إمكانية التحصيل التي تحتاج إلى «معالجة خاصة».

تصميم التطبيق. يحتفظ العميل بحسابات المدينين في كل من ملف رئيسي وملف للأسماء والعناوين. ويوجد بالجدولين ١٥-١ و١٥-٢ محتويات كل ملف، مع ملاحظة ما إذا كانت المعلومات قد تم إستخدامها بالتطبيق.

الترميز. يتم تحقيق الهدف من هذا التطبيق من خلال ترميز الوظائف المختلفة لبرامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني لتشغيل ملفات بيانات العميل كمايلي:

١- يتم قراءة الملف الرئيسي للمدينين وتحديد المعلومات التي سيتم إعداد صورة منها. ويتبع ذلك إعداد نسخة تحتوى على الاسم والعنوان وخطر المعلومات من ملف الأسماء والعناوين بإستخدام رقم المدين للتوصل إلى المعلومات.

٢- تخضع المعلومات المستخرجة لمعايير الإختيار التالية:

أ - إضافة حقول زمنية بكل سجل مع طرح الإجمالي من حقل الرصيد المستحق. وإضافة أي فرق إلى الحقل ذو الفائض الزمني مع ترميز السجل في التقرير رقم ١.

ب- جمع المدى الزمني وحقول الأرصدة المستحقة بكافة السجلات. ويتم من خلال برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني طباعة الإجماليات على نحو تلقائي.

حـ -مقارنة حقل الرصيد المستحق مع حقل الحد الأقصى للإئتمان. فإذا تجاوز الرصيد الحد الأقصى يتم ترميز السجل بالتقرير رقم ٢.

د - مقارنة الرصيد المستحق مع مبلغ ١٠٠٠٠ دولار، فإذا زاد عن ١٠٠٠٠ دولار، يتم ترميز السجل للمصادقة الإيجابية وللتقرير رقم ٣.

و - مقارنة كل من الحقول الزمنية لتسعين يوم والحقول الزمنية لستة أشهر والحقول الزمنية لسنة مع الصفر. فإذا كانت تزيد عن الصفر، يتم ترميز السجل للمصادقة الإيجابية وللتقرير رقم ٣.

الجدول ١٥-١
الملف الرئيسي للمدينين

رقم العنصر	وصف المحتويات	يستخدم	لايستخدم
١	القسم	×	–
٢	رقم المدين	×	–
٣	الحد الأقصى للإئتمان	×	–
٤	رمز أفراد البيع	-	×
٥	نسبة الخصم النقدي	-	×
٦	تاريخ الدفع الأخير	×	–
٧	تاريخ الشراء الأخير	×	–
٨	إستحقاق الرصيد	×	–
	المدى الزمني لإستحقاق الرصيد :		
٩	الآن	×	–
١٠	٣٠ يوم	×	–
١١	٦٠ يوم	×	–
١٢	٩٠ يوم	×	–
١٣	٦ أشهر	×	–
١٤	سنة	×	–

* حق الطبع ، ١٩٧٨ شركة المحاسبة Deloitte & Touche ، طبع بعد الحصول على الإذن.

هـ- مقارنة الرصيد المستحق مع مبلغ ١٠٠٠ دولار. فإذا زاد عن ١٠٠٠ دولار ولم يتم ترميزه سابقا للمصادقة الإيجابية، يتم إختيار نسبة ٢٥٪ عشوائياً مع الترميز للمصادقة الإيجابية وللتقرير رقم ٣.

ز - مقارنة الرصيد المستحق مع ١٠٠٠ دولار. فإذا كان أقل ولم يتم ترميزه للمصادقة الإيجابية، يتم إختيار ٥٪ عشوائياً مع الترميز للمصادقة السلبية وللتقرير رقم ٤.

د - إختيار ٥٪ من كافة الحسابات الأخرى عشوائياً وترميزها للتقرير بالرقم ٥.

ط- ترميز أية سجلات يتمثل ترتيبها الخاص بالخطر في ٤ ولم يتم إختيارها للمصادقة للتقرير رقم ٦.

الإدخال من خلال لوحة المفاتيح والتشغيل. بعدما يتم الترميز يتم الادخال والتحقيق، ويتم التشغيل من خلال برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني في مقابل كل من الملف الرئيسي للمدينين وملف الأسماء والعناوين.

التقارير. سيتم طباعة التقارير التالية:

التقرير رقم ١ - كافة الحسابات التي لم يتم فيها إجراء جمع عكسي للمدى الزمني.

التقرير رقم ٢ - كافة الحسابات التي تجاوز الحد الأقصى للإئتمان.

التقرير رقم ٣ - الحسابات المختارة للمصادقة الإيجابية ومتابعة إمكانية التحصيل.

الجدول ١٥-٢
ملف الأسماء والعناوين

رقم العنصر	وصف المحتويات	يستخدم	لايستخدم
١	القسم	×	–
٢	رقم المدين	×	–
٣	اسم المدين	×	–
٤	عنوان الشارع	×	–
٥	المدينة والولاية	×	–
٦	الرمز البريدي	×	–
٧	رمز موقع الشحن	–	×
٨	نوع المدين	–	×
٩	رمز ترتيب الخطر ١ = لا خطر ٢ = معالجة عادية ٣ = يجب الحصول على الموافقة للرصيد الذي يتجاوز ٦٠ يوم ٤ = معالجة خاصة لكل عملية شراء	×	–

* حق الطبع ، ١٩٧٨ شركة المحاسبة Deloitte & Touche ، طبع بعد الحصول على الإذن.

التقرير رقم ٤ – الحسابات المختارة للمصادقات السلبية.

التقرير رقم ٥ – الحسابات المختارة لإختبار المدى الزمني، إظهار كافة التفاصيل الزمنية بما في ذلك التواريخ الأخيرة للدفع والشراء.

التقرير رقم ٦ – الحسابات ذات المخاطر العالية الإضافية التي يتم إختيارها لمتابعة إمكانية التحصيل.

وبالإضافة إلى ذلك، يتم طباعة كل من المصادقات الإيجابية والسلبية.

إستخدامات برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني Uses of Generalized Audit Software

من المحتمل أن يقوم المراجع بتنفيذ أنواع عديدة مختلفة من الإختبارات وباقى الوظائف الأخرى من خلال برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني إذا كانت بيانات العميل في شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب الإلكتروني. ويشمل ذلك مايلي:

التحقق من الضرب والجمع. يمكن إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني للتحقق من العمليات الحسابية لدى العميل عن طريق حساب المعلومات بشكل محايد. ومن أمثلة ذلك، إعادة حساب الخصم المسموح به على المبيعات والعمليات الحسابية لصافى القيمة المدفوعة إلى العاملين، جمع الجدول الزمنى لأرصدة المدينين، وإجمالي ميزان المراجعة لأرصدة الدائنين لدى العميل.

فحص السجلات من حيث الجودة، الإكتمال، الإتساق، والصحة. عند مراجعة الخصائص المختلفة بالنظام اليدوي، يقوم المراجع على نحو روتيني بإختبار مدى ملائمة الدفاتر المحاسبية التي يمكن التعامل معها على نحو طبيعي وبالتالى يمكن ملاحظة أي نوع من عدم الإتساق أو عدم الدقة بدون صعوبة. أما في حالة مراجعة السجلات القائمة على إستخدام الحاسب الإلكتروني، فيتم وضع أوامر

في برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني لفحص كافة السجلات من خلال معايير محددة مع طباعة الإستثناءات. ومن أمثلة ذلك، فحص أرصدة المدينين لتحديد القيم التي تزيد عن الحد الأقصى للإئتمان وفحص ملفات الأجور للتعرف على الموظفين الذين إنتهت مدة خدمتهم.

مقارنة البيانات بملفات مستقلة. في حالة وجود سجلات على ملفات مستقلة تحتوى معلومات متوافقة، يمكن إستخدام برنامج لتحديد ما إذا كان هناك إتفاق بين المعلومات أو ما إذا كان سيتم إجراء مقارنات اخرى. ومثلاً، يمكن مقارنة التغيير في أرصدة المدينين بين تاريخين مع تفاصيل المبيعات والنقدية المحصلة بملفات العمليات المالية، كما يمكن مقارنة تفاصيل الأجور مثل معدلات الدفع والإعفاءات الضريبية مع سجلات الأفراد.

تلخيص أو إعادة ترتيب البيانات وإجراء التحليلات. يمكن تصميم برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني وشكل البيانات وإجمالياتها وفقاً لطرق مختلفة. وتساعد القدرة على تغيير شكل وترتيب البيانات المراجع على إجراء التحليلات التي يستخدمها في إجراءات المراجعة. ويمكن إستخدام برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني لتسهيل عمليات المحاكاة المتوازية حتى يتم تحديد مدى منطقية البيانات المسجلة. ومن أمثلة ذلك، التحقق من المدى الزمني لأرصدة المدينين، إعداد ميزان المراجعة للاستاذ العام، تلخيص إحصائيات معدل دوران المخزون لإجراء تحليل للعناصر المتقادمة، وإعادة ترتيب عناصر المخزون بكل موقع لتسهيل إجراء الجرد الفعلي.

مقارنة البيانات التي تم التوصل إليها من إجراءات المراجعة الأخرى مع سجلات الشركة. يمكن تحويل أدلة المراجعة التي تم تجميعها يدوياً إلى شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب الإلكتروني مع مقارنتها بالبيانات الأخرى التي يمكن قراءتها بواسطة الحاسب الإلكتروني. ومن أمثلة ذلك، مقارنة الإستجابات للمصادقة مع الملف الرئيسي ومقارنة قوائم الدائنين مع ملفات الدائنين.

إختيار عينة المراجعة. يمكن برمجة الحاسب الإلكتروني لإختيار العينة من أي بيانات يمكن قراءتها بواسطة الحاسب الإلكتروني وفقاً لطرق مختلفة بما في ذلك الطريقة العشوائية. ومن الممكن أيضاً إستخدام أكثر من معيار واحد لإختيار العينة، مثل ١٠٠٪ من الحسابات ذات القيم النقدية الكبيرة للمدينين ومعاينة عشوائية لكافة الحسابات المدينة الأخرى.

طباعة طلبات المصادقة. بعدما يتم إختيار العينة، يمكن أن يقوم المراجع بالحصول على بيانات مطبوعة من أشكال طلبات المصادقة. وتعد هذه أداة مفيدة لتوفير الوقت عند إعداد المصادقات.

الحاسبات الإلكترونية الشخصية المعاونة في المراجعة
Microcomputer - Aid Auditing

الهدف التعليمي ١٥-٧: معرفة أنواع البرامج المتاحة للمراجعة وإستخدامات الحاسبات الشخصية في المراجعة

يتم الآن إستخدام الحاسبات الإلكترونية الشخصية على نطاق كبير في ممارسة المراجعة. ويمكن أن يدعم هذا النوع من الأجهزة عدداً كبيراً من البرامج، بما في ذلك برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني، التي تفيد في دعم عمل المراجع.

أنواع البرامج

تعتمد المهام الخاصة التي ينفذها المراجع عن طريق إستخدام الحاسبات الإلكترونية الشخصية على

ظروف عملية المراجعة، ولكن يتمثل العامل الأكثر أهمية في مدى توافر البرنامج. ويوجد ٥ أنواع من البرامج يتم إستخدامها بشكل متكرر بواسطة المراجعين: العمل المشترك، برنامج الإستخدام العام التجاري، الطبعات الخاصة من برنامج الإستخدام العام التجاري، برنامج الإستخدام الخاص، البرامج الخاصة المكتوبة بواسطة المراجع.

Groupware . يمثل أحد أنواع البرامج التي تستخدمها منشآت المحاسبة الست الكبرى والمنشآت الأخرى. ويتمثل أهم منتج من برامج العمل المشترك في برنامج Lotus Notes. وتسمح هذه البرامج بأن يقوم عدد من الأفراد بالعمل في وقت واحد بتطبيقات معينة. وكنتيجة لذلك يقومون بتنسيق جهودهم وعملهم للتوصل لإنجاز الإنتاجية المطلوبة عن طريق تنظيم والمشاركة في المعلومات من خلال إستخدام البريد الإلكتروني أو مشاركة الملف. ونظراً لأنه يتم أداء المراجعة من خلال فريق، يبدو ذلك أمراً طبيعياص عند تطوير المراجعين لإستخدام الحاسب الإلكتروني الشخصي.

برامج الإستخدام التجاري العامة. يوجد عدد كبير من منتجات البرامج التي يمكن إستخدامها بواسطة الحاسب الإلكتروني الشخصي. ومن هذه المنتجات يوجد إثنان يفيدان المراجعين وهما الجداول الإلكترونية ومشغل الكلمات.

وتتمثل الجداول الإلكترونية Electronic Spreadsheet في برنامج يعرض ويعالج البيانات في صورة مصفوفة من القيم المترابطة معا، ويحتوي على أعمدة وصفوف ويشبه قائمة العمل المحاسبية وأوراق العمل الخاصة بكثير من المراجعين. ويتم من خلالها عرض العناوين بما في ذلك معلومات وصفية موسعة، إدخال القيم إلى الخلايا بالمصفوفة، تنفيذ العمليات الحسابية وقيمها أو يتم فقط عرض نتائج مختارة. ويعد كل من برنامج Lotus 1 - 2 -3 وبرنامج Quattro Pro أكثر الجداول الإلكترونية شهرة.

ويدمج مشغل الكلمات Word Processors إمكانيات الآلة الكاتبة مع إمكانية الحاسب الإلكتروني بما يسمح للمراجع أن يوجد، يحفظ، ويطبع النص بأي شكل يرغب فيه تقريباً. ويكون النص وصفياً، ولكن قد يحتوى أيضاً على بيانات رقمية في صورة جداول، رسوم بيانية، رسوم، خطوط حمراء مميزة لدعم تحرير المستند في بيئة مجمعة أو لترك إنطباع عميق. ويعد كل من Microsoft Word و Wordperfect من أشهر مشغلي الكلمات.

الطبعات. يمكن إيجاد وحفظ أشكال سابقة التصميم لأشياء مثل أوراق العمل والخطابات من خلال إستخدام الجداول الإلكترونية ومشغل الكلمات. ويطلق عليها الطبعات Templates. ويتم توفير هذه الطبعات للإستخدام المستمر كأشكال معيارية بعمليات المراجعة المختلفة أو عبر زمن لنفس النوع من عملية المراجعة. وتقوم المنشآت الكبرى بتصميم مثل هذه الطبعات مركزياً كي يتم توزيعها على كل مكتب بها.

برنامج الإستخدام الخاص. أدى الإستخدام الواسع من جانب المراجعين للحاسبات الإلكترونية الشخصية إلى خلق سوق لبرامج الإستخدام الخاص. ويتم تصميم بعض البرامج الخاصة للمراجع على أساس تجارى من خلال منظمات، ومن هذه المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين وعديد من منشآت المحاسبة الكبرى. وتقوم معظم منشآت المحاسبة الكبري أيضاً بتصميم هذا النوع من البرامج للإستخدام الداخلي فقط.

وتتنوع إلى حد كبير درجة تعقد هذه البرامج. وتتمثل أهم الإستخدامات الشائعة في إعداد والحفاظ على موازين المراجعة العاملة والجداول. ومع ذلك، بدأت بعض المنشآت الكبرى في إستخدام برامج لتقييم الرقابة الداخلية، المساعدة على تقييم أحكام وتقديرات العميل، والمساعدة في

تخطيط عملية جمع الأدلة. وتتسم النوعية الأكثر تطورا من هذه البرامج بالتعقد وشمولها لأساليب الذكاء الصناعي ونظم الخبير.

البرامج الخاصة المكتوبة بواسطة المراجع. يتوافر لدى بعض المراجعين قدر من التدريب والمهارة يمكنهم من كتابة برامج خاصة للحاسب الإلكتروني مع إستخدام مهارتهم في عمليات المراجعة. وتتسم هذه البرامج عادة بالتكلفة المرتفة عند تصميمها وعادة ما تكون ذات جودة أقل من البرامج الجيدة للإستخدام الخاص أو للإستخدام التجارى.

ويقوم معظم المراجعين بتصميم البرامج الخاصة فقط عندما لاتتاح لهم البرامج الاخرى عند أداء حالات محددة يرغب المراجع في إنجازها من خلال الحاسب الإلكتروني.

إستخدامات الحسابات الإلكترونية الشخصية Uses of Micro Computers

تتنوع إستخدامات تطبيقات الحاسب الإلكتروني الشخصي في الممارسة العملية إلى حد كبير. وتشمل إستخدامات المراجعة النموذجية مايلي:

إعداد ميزان المراجعة والجداول الرئيسية. يمكن إستخدام الحاسب الإلكتروني الشخصي لإعداد ميزان المراجعة العامل والجداول الرئيسية الخاصة بالحسابات المختلفة بالقوائم المالية. وعندما يتم إعداد قيود التسوية وإعادة التبويب في دفاتر اليومية، يمكن أن يتم ترحيلها إلكترونيا وتحديث ميزان المراجعة بشكل فورى. وعند إنتهاء العمل في المراجعة، يتم تلقائياً إعداد ميزان المراجعة النهائي للحسابات على نحو إجمالي لعمل مسودة للقوائم المالية. فإذا كان سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة، يجب أن يتم دمج موازين المراجعة الفرعية معا. ويمكن إنجاز هذا النوع من المراجعة عن طريق برنامج الأستاذ العام أو الجداول الإلكترونية.

إعداد أوراق العمل. تتلائم برامج الحاسب الإلكتروني الشخصي إلي حد كبير مع إعداد أوراق العمل في المراجعة. وتكون مفيدة عندما يمكن تطبيق أشكال معيارية وفي حالة وجود عمليات حسابية كبيرة. ومن أمثلة ذلك، إعداد أوراق العمل الخاصة بإثبات الأرصدة النقدية بالبنك، رقابة وتلخيص مصادقة أرصدة المدينين، إختبار أسعار المخزون، تلخيص الأصول الثابتة والعمليات الحسابية للإهلاكات بها، المستحقات الضريبية، إختبارات العمليات الحسابية للفائدة.

وقام عدد من منشآت المحاسبة الكبرى بتصميم أو تبنى نظم إلكترونية لأوراق العمل التي يتم تشغيلها في بيئة الحاسب الإلكتروني للعميل. وعادة ما تستخدم هذه النظم برامج مثل Lotus Notes كأساس لأداد هذا العمل. وبالإضافة إلى الطبقات المتخصصة والبرامج الخاصة التي يكتبها المراجعون، تشمل بيئات أوراق العمل الإلكترونية مجموعة من المنتجات المكتبية مثل Microsoft Office.

وتعد الكفاءة هي الميزة الأساسية لأوراق العمل الإلكترونية. حيث يستطيع المراجعون عن طريق إستخدام إمكانيات الإتصال بالحاسب الإلكتروني الشخصي إيجاد، تعديل، إدارة، وفحص أوراق العمل بغض النظر عن الأماكن التي يتواجدون فيها.

حساب الإجراءات التحليلية. يمكن أن يتم بسهولة تنفيذ الإجراءات التحليلية بواسطة الحاسب الإلكتروني الشخصي. حيث يمكن ان تقوم معظم برامج الأستاذ العام بإجراء وطباعة العديد من العمليات الحسابية بالإجراءات التحليلية عند الحاجة إليها. وتعد الجداول الإلكترونية وسيلة مثالية لإجراء هذا النوع من التحليلات ويمكن تكليفها للقيام بذلك. ويوضح الشكل ١٥-٨ إستخدام الجدول الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية وإعداد أوراق العمل.

الشكل ١٥-٨

تحليل النسب المالية بإستخدام الجداول الإلكترونية

تحليل النسب المالية بشركة ABC
١٩٩٦/١٢/٣١

أعد بواسطة ———
تمت المراجعة بواسطة ———

البيانات المالية لعام ١٩٩٦ (الارقام بالآلاف)		النسب المالية	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢
النقدية	٨٥٥٨	ديون قصيرة الأجل					
المدينون - اجمالي	٢٥١٦٤	القدرة على الدفع:					
مخصص الديون المشكوك فيها	-١٤٠٠	نسبة التداول	٢,٠٧	٢,٢٩	٢,٢٤	٢,٥	١,٩١
المخزون	٢٢١٧٢	النسبة السريعة	١,١٦	١,٢٧	١,١٥	١,٥	١,٠٦
الاصول المتداولة الاخرى	٣٤٦٨	النسبة النقدية	,٣١	,٣١	,٢٦	,٣	,٢٨
الاصول الثابتة	١١٥٨٢٧						
الاستثمارات	١٦١٦٧	السيولة في الأجل القصير:					
	١٨٩٩٥٦	دوران المدينون	٦,٠١	٥,٨٨	٥,٢٤	٥,٩١	٥,٨١
		عدد ايام التحصيل	٦٠	٦١	٦٩	٦١	٦٢
الاصول المتداولة	٢٧٩٨٤	دوران المخزون	٤,٩١	٤,٥٢	٤,٢٣	٥,٣٥	٤,٧٩
ديون طويلة الاجل	٥٠٢٠١	عدد ايام البيع	٧٣	٨٠	٨٥	٦٧	٧٥
الضرائب المؤجلة	١٣٨٨٩	عدد ايام التحويل	١٣٣	١٤١	١٥٤	١٢٨	١٣٧
الأسهم الممتازة	١٨٠٠٩						
الاسهم العادية	٧٩٨٧٣	السيولة في الاجل الطويلة:					
		الدين إلى حق الملكية	,٩٤	,٩٨	,٨٨	,٨٢	,٧٨
	١٨٩٩٥٦	صافي الاصول الملموسة					
		الى حق الملكية	,٩٦	,٩٦	,٩٦	,٩٦	,٩٦
صافي المبيعات	١٥٠٥٥٩	فترات الحصول على الفائدة	٣,٨٣	٣,٤٨	٣,٧٨	٥,٤	٥,١٧
تكلفة المبيعات	١٠٤٩٠٣	فترات الحصول على					
الإهلاك	٨١٨٣	الفائدة والتوزيعات الممتازة	٢,٠٣	١,٧	١,٦٦	٢,٢٨	٢,٠١
مصروفات التشغيل الأخرى	٢١١٧٧	أداء التشغيل					
مصروف الفائدة	٤٢٥٣	الكفاءة	,٨٧	,٧٨	,٧٣	,٨٣	,٧٦
مصروفات (الدخل) اخرى	-٩٠٥	هامش الربح	,١١	,٠٩	,١٠	,١٢	,١١
ضرائب الدخل	٤٢٩٠	الربحية	,٠٩	,٠٧	,٠٧	,١٠	,٠٨
	١٤١٩٠١	العائد على الأصول	,٠٩	,٠٧	,٠٦	,٠٩	,٠٨
صافي الربح	٨٦٥٨	العائد على حق الملكية					
رصيد الارباح		العائد قبل الضرائب	,١٢	,٠٨	,٠٨	,١٢	,١٠
المحتجزة اول المدة	٧٦٢٨٢	القيمة الدفترية للسهم					
التوزيعات الممتازة	-٢٠٢٩	العادى	١٣,١٥	١٢,٥٦	١٢,١٧	١٢,١١	١١,٩
التوزيعات العادية	-٣٠٣٨						
الرصيد الختامي							
للأرباح المحتجزة	٧٩٨٧٣	الدفع من:					
المصروفات الرأسمالية	٩٥٥٣	الدين قصير الأجل	,٠٣	,٠٢	,٠٢	,٠٢	,٠٣
عدد الأسهم العادية الفعلية	٦٠٧٥	الدين طويل الأجل	صفر	صفر	صفر	,٠٢	,٠١
الأصول غير الملموسة		الإلتزامات الأخرى	,٠١	,٠١	,٠١	,٠١	,٠١
في الاستثمارات	٤٠٠٠	الأسهم الممتازة	-,٠٣	-,٠٣	-,٠٤	-,٠٣	-,٠٣
القيمة السوقية للاسهم:							
الممتازة	٧٠٠٠٠						
العادية	٢٠٠٠٠						

إعداد برامج المراجعة. يتمثل الشكل البسيط لهذا التطبيق في كتابة برنامج المراجعة بواسطة مشغل الكلمات وحفظه من عام الى اخر لتسهيل التعديل والتحديث. ويتمثل الإستخدام الأكثر تعقيداً في إستخدام برنامج للإستخدام الخاص يساعد المراجع على التفكير من بداية التخطيط للمراجعة وحتى إختيار الإجراءات الملائمة من «قاعدة بيانات إجراءات المراجعة». ويتم بعد ذلك صياغة هذه الجوانب في برنامج للمراجعة. ويتماثل المنطق الأساسي لذلك مع إطار العمل للمراجعة الذي سبق عرضه من الفصول من العاشر وحتى الثالث عشر.

فهم الرقابة الداخلية. يوجد أنواع عديدة من البرامج التي تساعد في تنفيذ هذه المهام. أولاً، يمكن إستخدام مشغل الكلمات في توثيق الرقابة الداخلية من خلال الوصف النظري. ثانياً، يمكن تصميم أشكال آلية لقوائم الإستقصاء للرقابة الداخلية لتوثيق المعلومات الوصفية وتنفيذ بعض خطوات التقييم. وثالثا، يمكن إستخدام برنامج خريطة التدفق لتوثيق نظم العميل خلال فحص الرقابة الداخلية لدى العميل.

تنفيذ معاينة المراجعة. يوجد حالياً برامج للإستخدام الخاص تعمل على تصميم، إختيار، وتقييم عينات المراجعة من خلال إستخدام أساليب إحصائية وغير إحصائية متنوعة. ومن الممكن أيضاً إستخدام الجداول الإلكترونية لإجراء التقييم وكتابة برنامج بسيط عندما لاتتوافر برامج خاصة.

إدارة عمليات المراجعة وموازنات الوقت. يكون مشغل الكلمات مفيداً جداً في إعداد المراسلات الروتينية في المراجعة مثل خطابي التعاقد والتمثيل. ويلائم برنامج الجداول الإلكترونية الذي يستخدم الطبعات في إعداد موازنات الوقت ومراقبة الوقت الذي يتم تنفيذه في إطار الموازنة. وتحتوى معظم برامج الحاسبات الإلكترونية الشخصية ذات الإستخدام الخاص على هذه التطبيقات.

إعتبارات رقابة الجودة Quality Control Concerns

توجد إعتبارات خاصة تتعلق بإستخدام المراجع للحاسب الإلكتروني الشخصي في المراجعة. أولا، قد لايرى المراجع أو من يشرف عليه معظم المعلومات عن البيانات وكيفية معالجتها. وحتى يتم إختبار العمل أثناء تنفيذه وفحصه بعد الإنتهاء منه، يجب بذل جهد خاص لتوثيق بيانات المدخلات والعمليات الحسابية الروتينية. ويمكن أن يوفر البرنامج الذي يتسم بجودة التصميم مثل هذا التوثيق. أما الإهتمام الثاني، فيتعلق باحتمال وجود برنامج لايصلح للإعتماد عليه. حيث يجب إختبار والتثبت من إمكانية الإعتماد على البرامج التجارية ذات الإنتشار الواسع من قبل من يصممها. ومع ذلك، قد توجد ثغرات في البرامج الجديدة والبرامج التي يتم تصميمها لغرض خاص بما يؤثر على إمكانية الإعتماد عليها. وبالمثل، عندما يتم إستخدام البرامج التجارية بواسطة المراجع لتنفيذ العمليات الحسابية والمنطقية، قد يخطئ المراجع وبالتالى يحدث خطأ في النتائج. وحتى يمكن الإحتياط لمثل هذه المواقف، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره ضرورة إختبار البرنامج.

مراجعة مراكز خدمات الحاسب الإلكتروني Audit of Computer Service Centers

الهدف التعليمي ١٥-٨: وصف الإعتبارات الخاصة التي يوليها المراجع عندما يتم تشغيل المعلومات الخاصة بالعميل بواسطة شركة تعمل في مجال الحاسب الإلكتروني

يقوم العديد من العملاء بتشغيل البيانات الخاصة بهم في مركز مستقل لخدمات الحاسب الإلكتروني بدلاً من إمتلاك جهاز خاص للحاسب الإلكتروني. ويعد هذا أسلوبا منطقياً في الأعمال التي يوجد بها قدر كبير من العمليات المالية بالنظام اليدوى، ولكن لايعد هذا الحجم ملائماً لتبرير تكلفة إنشاء نظام للحاسب الإلكتروني.

وفي ظل التشغيل من خلال مركز خدمة للحاسب الإلكتروني، يقوم العميل بتقديم بيانات المدخلات، ويتم تشغيلها في مركز الخدمة مقابل أجر مع إعادتها إلى العميل مع المخرجات الناتجة. وبوجه عام، يكون مركز الخدمة مسئولاً عن تصميم نظام الحاسب الإلكتروني وتوفير الرقابة الداخلية لضمان إمكانية الإعتماد على التشغيل.

وتتمثل الصعوبة التي يواجهها المراجع المستقل عندما يتم إستخدام مركز خدمة للحاسب الإلكتروني في تحديد مدى ملائمة الرقابة الداخلية في مركز الخدمة. ولايستطيع المراجع أن يفترض تلقائياً أن الرقابة ملائمة وذلك لأن مركز الخدمة يعد ببساطة مشروعا مستقلاً. فإذا تضمن التطبيق الخاص بمركز الخدمة الذي استخدمه العميل تشغيل بيانات مالية هامة، يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره ضرورة فهم وإختبار الرقابة في مركز الخدمة.

ويجب أن يتحدد مدى التوصل إلى فهم عن وإختبار مركز الخدمة بناء على نفس المعايير التي يتبعها المراجع عند تقييم الرقابة الداخلية الخاصة بالعميل. وتتوقف درجة عمق الفهم على مدى تعقد النظام والمدى الذي يرغبه المراجع لتخفيض خطر الرقابة المقدر حتى يمكن تخفيض إختبارات المراجعة الأخرى. فإذا توصل المراجع لإستنتاج مؤداه أن التعامل النشط مع مركز الخدمة هو السبيل الوحيد لأداء المراجعة، قد يكون ضرورياً أن يتم التوصل إلى فهم جيد للرقابة الداخلية، إجراء إختبار لها عن طريق إستخدام بيانات إختبارية أو إختبارات أخرى للرقابة، واستخدام الحاسب الإلكتروني في تنفيذ أنواع الإختبارات التي سبق عرضها في الأقسام السابقة. ولايكون تنفيذ إختبارات موسعة من هذه الطبيعة أمراً محتملاً في معظم عمليات المراجعة، لأن معظم تطبيقات مركز الخدمة تتسم بالبساطة، ومع ذلك يجب عادة فحص مركز الخدمة.

وفي السنوات الأخيرة، أصبح من المتعارف عليه بشكل كبير أن يقوم مراجع مستقل واحد بالتوصل إلى فهم عن وإختبار الرقابة الداخلية في مركز الخدمة فيما يتعلق باستخدام كافة العملاء والمراجعين المستقلين لهم. ويتمثل الهدف من عمليات الفحص المستقلة هذه في توفير مستوى مناسب من التأكد للعملاء عن مدى كفاية الرقابة الداخلية لمركز الخدمة وإلغاء الحاجة إلى عمليات مراجعة إضافية من المراجعين الذين يقومون بالمراجعة لدى العملاء الذين يستخدمون مركز الخدمة. فإذا كان لمركز الخدمة عدد كبير من العملاء ويتطلب كل عميل منهم أن يقوم المراجع المستقل الخاص به بالتوصل إلى فهم عن الرقابة الداخلية لمركز الخدمة، سيعد ذلك أمراً غير ملائم على نحو كبير لمركز الخدمة. أما عندما تقوم تقوم منشأة محاسبة مستقلة بمراجعة مركز الخدمة وتقوم باستكمال المراجعة على الرقابة والدفاتر، فيتم إصدار تقرير يوضح فيه مدى ونتائج المراجعة. وبعد ذلك تقع المسئولية على المراجع الخاص بكل عميل لتحديد مدى الإعتماد الذي سيرغب فيه على تقرير المراجع الخاص بمركز الخدمة. وقد تم تخصيص النشرة رقم ٧٠ من معايير المراجعة المهنية لمراجعة مراكز الخدمة.

المصطلحات الرئيسية

أساليب الرقابة على التطبيقات Application Controts . هي الرقابة التي ترتبط باستخدام خاص لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل تشغيل المبيعات والنقدية المحصلة.

المراجعة حول الحاسب الإلكتروني Auditing Around the Computer . إجراء المراجعة بدون إختبار للرقابة على التشغيل الإلكتروني للبيانات لدى العميل، ويعد ذلك أمراً مقبولاً إذا تمكن المراجع من التوصل إلى المستندات الأصلية وقائمة تفصيلية للمخرجات في شكل قابل للقراءة.

قائمة الأخطاء Error List . تشمل عرض للأخطاء الفعلية التي يقرر عنها نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

أساليب الرقابة العامة على التشغيل الإلكتروني للبيانات General EDP Controls . أنواع الرقابة التي ترتبط بكافة أجزاء نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني Generalned audit Software (GAS) . برامج للحاسب الإلكتروني توفر إمكانية جيدة لاسترجاع البيانات، معالجة البيانات، وإمكانيات للتقرير يتم تكليفها لمقابلة الإحتياجات الخاصة بالمراجعين.

أساليب الرقابة على جهاز الحاسب الإلكتروني Hardware Controls . تتمثل في الرقابة الموجودة فعلاً في تصميم جهاز الحاسب الإلكتروني للتشغيل الإلكتروني للبيانات والتي تم وضعها من خلال مصنع الحاسب الإلكتروني حتى لاتحدث أخطاء بالحاسب الإلكتروني.

أساليب الرقابة على المدخلات Input Contrel . أنواع للرقابة مثل: الترخيص بالمستندات، التوثيق الملائم، التشخيص من خلال الفحص والتي يتم تصميمها للتأكد من أن المعلومات التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والإكتمال والدقة.

الحاسبات الإلكترونية الشخصية المعاونة في المراجعة Micro Computer - aided auditing . إستخدام الحاسب الإلكتروني الشخصي بواسطة المراجع لتنفيذ الوظائف المختلفة للمراجعة. ويشمل ذلك تطبيقات برامج المراجعة العامة، حساب الإجراءات التحليلية، إعداد أوراق العمل للمراجعة، والحفاظ على موازنات المراجعة.

أساليب الرقابة على المخرجات Output Controls . أنواع للرقابة مثل فحص مدى منطقية البيانات يتم تصميمها للتأكد من أن البيانات التي يتم استخراجها من الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والدقة والإكتمال وانه يتم توزيعها فقط على الأشخاص المرخص لهم.

المحاكاة المتوازية Parallel Simulation . تتضمن المحاكاة المتوازية قيام المراجع بكتابة برنامج للحاسب الإلكتروني لتكرار جزء ما من نظام العميل التطبيقي.

أساليب الرقابة على التشغيل Processing Controls . أنواع للرقابة مثل إجماليات الرقابة، إختبارات المنطق، وإختبارات العمليات الحسابية التي يتم تصميمها للتأكد من أن المدخلات التي تم إدخالها إلي النظام يتم تشغيلها على نحو دقيق.

منهج البيانات الإختبارية Test Data Approach . طريقة لمراجعة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات يتمثل الغرض منها في تحديد ما إذا كان برنامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل يشغل على نحو صحيح عمليات مالية صحيحة وعمليات مالية غير صحيحة.

أسئلة للمراجعة

١٥- ١ (الهدف ١٥-١) ماهى العوامل الأكثر أهمية التي تتصف بها النظم غير المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات؟ عرف أهم العوامل التقنية التي تجعل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات أكثر تعقيداً.

١٥-٢ (الهدف ١٥-١) أشرح كيف يؤثر المدى الذي يتم فيه إستخدام نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على درجة معقدة.

١٥-٣ (الهدف ١٥-١) عرف المؤثرات الرئيسية لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على المنظمات التي تستخدمه.

١٥-٤ (الهدف ١٥-١) عرف المقصود بأثر العملية المالية وأشرح كيف يؤدى تعامل العميل مع التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى تعديله. كيف يؤثر هذا التغيير على المراجع؟

١٥-٥ (الهدف ١٥-١) قيم العبارة التالية «كلما أصبحت نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات أكثر تعقدا، فإن الدور التقليدي للمراجع يتضائل. ومن المرغوب فيه عندما يتعامل المراجع مع نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، أن يكون المراجع كفئاً في التعامل مع المفاهيم المتخصصة للحاسب الإلكتروني أو أن يتم الإستعانة بمتخصصين في مراجعة الحاسب الإلكتروني في تنفيذ عمليات المراجعة».

١٥-٦ (الهدف ١٥-١) إلى أي حد يوجد إحتمال بزيادة الغش في نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة عن النظم الأقل تعقيداً؟

١٥-٧ (الهدف ١٥-٢) فرق بين الرقابة على جهاز الحاسب الإلكتروني والرقابة على التطبيقات وأشرح الغرض من كل منهما.

١٥-٨ (الهدف ١٥-٢) أشرح أهمية الرقابة على المدخلات في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات. أذكر ثلاثة أمثلة.

١٥-٩ (الهدف ١٥-٢) ما هو المقصود بالرقابة على التطبيقات؟ أذكر ثلاثة أمثلة لنوع التحريفات التي تعمل على منعها.

١٥-١٠ (الهدف ١٥-٢) عرف الرقابة على المخرجات وأذكر الغرض منها. أذكر مثالاً للرقابة على المخرجات.

١٥-١١ (الهدف ١٥-٢) أشرح العلاقة بين الرقابة على التطبيقات للتشغيل الإلكتروني للبيانات وأهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية.

١٥-١٢ (الهدف ١٥-٣) قارن بين منهجية التوصل لفهم الرقابة الداخلية في ظل كل من نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة وغير المعقدة.

١٥-١٣ (الهدف ١٥-٤) أشرح المقصود بـ «المراجعة حول الحاسب الإلكتروني». ماهي الظروف التي يكون من المقبول أن يتم فيها إتباع هذا المنهج؟

١٥-١٤ (الهدف ١٥-٥) أشرح المقصود بمنهج البيانات الإختبارية في المراجعة الخاصة بالحاسب الإلكتروني. ماهي الصعوبات الرئيسية لإستخدام هذا المنهج؟

١٥-١٥ (الهدف ١٥-٥) عرف المحاكاة المتوازية وأذكر مثالاً لكيفية إستخدامها في إختبار نظام الأجور لدى العميل.

١٥-١٦ (الهدف ١٥-٦) أشرح المقصود ببرنامج المراجعة العام وناقش أهميته كأداة في المراجعة.

١٥-١٧ (الهدف ١٥-٧) ما هو الدور المحتمل للحاسب الإلكتروني الشخصي كأداة للمراجعة؟ عرف

ثلاثة أشياء يمكن أدائها من خلال إستخدام الحاسبات الإلكترونية الشخصية.

١٥-١٨ (الهدف ١٥-٨) أشرح لماذا لايعد مقبولاً أن يقوم المراجع بإفتراض أن مركز خدمة الحاسب الإلكتروني المستقل يقدم معلومات محاسبية يمكن الإعتماد عليها تخص العميل محل المراجعة. ما الذي يمكن أن يقوم به المراجع لإختبار الرقابة الداخلية لمركز الخدمة؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٥ - ١٩ (الهدفان ١٥-١، ١٥-٢) تتعلق الأسئلة بخصائص نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات. أختر الإجابة الأمثل.

أ - يتم تصميم نظام التشغل الإلكتروني للبيانات للتأكد من ان الإدارة تمتلك المعلومات التي تحتاج إليها لتنفيذ الوظائف الخاصة بها من خلال تصرفات متكاملة من:

(١) وظائف جمع البيانات، وتحليلها، والتقرير عنها.

(٢) نظام إستعادة المعلومات القائمة على إستخدام الحاسب الإلكتروني وإتخاذ القرار.

(٣) وظائف الإجراءات الإحصائية والتحليلية.

(٤) أنشطة موازنة الإنتاج والتنبؤ بالمبيعات.

ب - أي حالة من الحالات التالية التي لن تسبب عادة شك لدي المراجع عن ما إذا كان يوجد تحريفات تتسم بالأهمية النسبية؟

(١) قائمة بأخطاء مسك الدفاتر يتم التوصل إليها من قائمة الأخطاء التي ينتجها التشغيل الإلكتروني للبيانات.

(٢) وجود فروق بين حسابات المراقبة والملفات الرئيسية الداعمة.

(٣) عدم تدعيم العمليات المالية بالتوثيق الملائم.

(٤) إفصاح المصادقات عن وجود فروق.

١٥-٢٠ (الأهداف ١٥-٤، ١٥-٥، ١٥-٦) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات. أختر الإجابة الأمثل.

أ - أي من نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات لدى العميل التالية التي يمكن عامة مراجعتها بدون أن يتم فحص أو إختبار مباشر لبرامج التشغيل الإلكتروني للبيانات في النظام؟

(١) النظام الذي يؤدى عمليات تشغيل غير معقدة نسبياً وينتج مخرجات تفصيلية.

(٢) النظام الذي يؤثر في عدد من الملفات الرئيسية الهامة والذي ينتج مخرجات محدودة.

(٣) النظام الذي يعمل على تحديث الملفات الرئيسية الهامة ولاينتج أية مخرجات بخلاف الأرصدة النهائية.

(٤) النظام الذي يؤدى عمليات تشغيلية معقدة نسبياً وينتج مخرجات تفصيلية ذات حجم ضئيل.

ب - أي مما يلي يمثل برنامجاً حقيقياً لبرامج المراجعة العامة؟

(١) البرنامج الذي يستخدم فقط في مراجعة نظم الحاسب الإلكتروني المباشرة.

(٢) البرنامج الذي يمكن أن يستخدم من خلال أي حاسب الكتروني بدون اجراء تعديلات.

(٣) البرنامج الذي يتصف بخصائص خاصة يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره قبل أن يتم إستخدامه في حالة معينة للمراجعة.

(٤) البرنامج الذي يمكن المراجع من تنفيذ كافة إجراءات إختبارات الرقابة اليدوية على نحو أقل توسعاً.

حـ - بفرض أن المراجع قدر أن هناك ١٠٠٠٠ شيك تم إصدارها خلال الفترة المحاسبية. فإذا تم إخضاع الرقابة التطبيقية للتشغيل الإلكتروني للبيانات التي تعمل على إجراء فحص محدود لكل شيك يتم طلبه لمنهج البيانات الإختبارية الخاصة بالمراجع، يجب أن تحتوى العينة على:

(١) ما يقرب من ١٠٠٠ عنصر للإختبار.

(٢) يتم تحديد عدد العناصر التي سيتم إختبارها بواسطة المراجع على نحو يكفى في ظل ظروف الإختبار.

(٣) يتم تحديد عدد العناصر التي سيتم إختبارها بواسطة المراجع بالرجوع إلى جداول المعاينة الملائمة.

(٤) عملية مالية واحدة.

د - سيقوم المراجع بإستخدام منهج البيانات الإختبارية للتشغيل الإلكتروني للبيانات حتى يحصل على تأكيد معين عن:

(١) بيانات المدخلات. (٢) طاقة الحاسب الإلكتروني.

(٣) الإجراءات التي يحتويها البرنامج. (٤) درجة دقة إدخال البيانات.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٥-٢١ (الهدف ١٥-٢) تعبر الجمل التالية عما يمكن أن يحدث بدائرة المبيعات والتحصيل:

١ - حفظ أمر شراء العميل مع شحنه إلى العميل السابق الذى تم إعلان إفلاسه فعلاً.

٢- موافقة مدير المبيعات على أسعار البضائع التي احتواها أمر العميل، ولكنه قام أيضاً بتخفيض السعر لوجود خطأ بالكمية.

٣- إرسال العديد من إشعارات التحويل إلى حيث يتم إدخالها إلى تشغيل البيانات. توقف المسجل الذي يحملها لتناول القهوة ووضعها على صندوق ولم يقم بتسليمها إلى مشغل الحاسب الإلكتروني.

٤- تم تحويل رقم العميل في فاتورة البيع، وكنتيجة لذلك تم تحميل القيمة إلى عميل اخر بالخطأ. وبمرور الوقت تم إكتشاف الخطأ، ولم يعد العميل الأصلي متواجداً في مجال العمل.

٥ - قام مشغل سابق للحاسب الإلكتروني، الذي أصبح الآن مبرمجاً، بإدخال معلومات زائفة عن مردودات المبيعات وتشغيلها ليلاً في نظام الحاسب الإلكتروني. وعندما ورد المال، حصل عليه وأودعه في حسابه الخاص.

٦- إختار مشغل للحاسب الإلكتروني ملف بيانات للمبيعات يتم التعامل معها بواسطة الحاسب الإلكتروني لأسبوع أخر وقام بتشغيلها مرة أخرى من خلال النظام.

٧- في إطار التعامل مع بيانات المبيعات، قام مشغل إدخال البيانات بشكل خاطئ بعدم إدخال

المعلومات الخاصة بإدارة رجل بيع. وكنتيجة لذلك لم يحصل رجل البيع على عمولة البيع.

٨ – تم إدراج رقم لاوجود له لأحد البضائع في وصف البضائع بمستند الشحن. لذلك، لم يتم تحميل العميل بقيمة هذه البضائع.

المطلوب

أ – عرف أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي تتعلق بها هذه التحريفات.

ب– عرف نوعاً واحداً للرقابة القائمة على الحاسب الإلكتروني الذي يحتمل أن يمنع كل تحريف.

١٥ – ٢٢ (الأهداف ١٥–١، ١٥–٢، ١٥–٣، ١٥–٤) تقوم حالياً بمراجعة Phelps College، وهي مدرسة خاصة يدرس بها مايقرب من ٢٥٠٠ طالب. وعن طريق إستشارة المنشأة التي تعمل بها تم إدخال نظام للتشغيل الإلكتروني للبيانات، يتم من خلاله فصل المسئوليات بين كل من: مشغل الحاسب الإلكتروني، محلل النظم، أمين المكتبة، المبرمج، ومجموعة رقابة البيانات عن طريق تخصيص أشخاص مختلفين لكل وظيفة. والآن، من الضرورى أن يتم تخفيض الموازنة ويجب فصل أحد هؤلاء الأفراد الخمسة. وطلب منك أن تقدم نصيحة إلى المدرسة عن كيفية أداء الوظائف الخمس بعدد أقل من الأفراد وتحديد الحد الأدنى السلبي لذلك الذي يؤثر على الرقابة الداخلية. ويعد إستخدام حجم الوقت الذي يمكن تنفيذ هذه الوظائف فيه مقياساً غير ملائماً، لأن كافة الأفراد الخمسة يقومون بتنفيذ وظائف غير محاسبية.

المطلوب

أ – توزيع الوظائف الخمسة على أربعة أفراد بالطريقة التي يتم فيها الحفاظ على أفضل نظام ممكن للرقابة.

ب– بفرض أن الظروف الإقتصادية في المدرسة زادت سوءاً وأنه يجب إنهاء عقد موظف اخر، وزع الوظائف الخمس على ثلاثة أفراد بنفس الطريقة التي يتم فيها المحافظة على أفضل رقابة داخلية ممكنة. مرة أخرى، لايجب أن يعد لحجم الوقت الذي يتم فيه تنفيذ كل وظيفة أي اعتبار في القرار الذي ستقوم باتخاذه.

حـ – بفرض ان الظروف الاقتصادية بالمدرسة أصبحت في غاية السوء بما يتطلب وجود اثنين فقط من العاملين لتنفيذ وظائف التشغيل الإلكتروني للبيانات. وزع الوظائف الخمس بين إثنين بنفس الطريقة التي يتم فيها الحفاظ على أفضل نظام ممكن للرقابة.

د– إذا تم تنفيذ كافة الوظائف الخمس من خلال شخص واحد، هل ستكون الرقابة الداخلية غير ملائمة لدرجة عدم إمكان أداء المراجعة؟ ناقش ذلك.

١٥– ٢٣ (الأهداف ١٥–٢، ١٥–٣، ١٥–٤، ١٥–٥) فيما يلي النظام الذي تتبعه شركة Meyers Pharmaceutical لإعداد الفواتير الخاصة بالمدينين وتسجيل العمليات المالية المتعلقة بهم.

١– يتم إستلام أمر الشراء الخاص بالعميل بواسطة إدارة خاصة لإستلام الأوامر بواسطة مسجل يقوم بإعداد أوامر البيع سابقة الترقيم بالشركة والتي تحتوى على معلومات مثل اسم وعنوان العميل، رقم حساب العميل، والكمية والعناصر التي تم طلبها. وبعدما يتم إعداد أمر البيع، يتم إرفاق أمر الشراء الخاص بالعميل بأمر البيع.

٢– يتم بعد ذلك إرسال امر البيع إلى إدارة الإئتمان للموافقة على الإئتمان. ويتم تقريب القيم بالفواتير التي يتم إعدادها وفقاً لأوامر البيع في إدارة الإئتمان لتلك الحسابات التي يتم فيها تحديد

الحدود القصوى للإئتمان. وبعد إجراء الفحص، يتم التأشير بالموافقة على الإئتمان على الأمر.

٣- وبعد ذلك يتم إرسال أمر البيع إلى إدارة إعداد الفواتير، حيث يقوم المسجل بإدخال معلومات أمر البيع، والتي تتضمن أسعار الوحدات المباعة التي يتم الحصول عليها من قائمة السعر التي تم الموافقة عليها. ويتم إستخدام ملف البيانات لإعداد فواتير البيع.

وتعمل الة إعداد الفواتير بشكل تلقائي على إجراء تجميع يومي لإجماليات أرقام حسابات العملاء والقيم بالفواتير بما يوفر مزيجاً من الإجماليات والقيم للمراقبة. ويتم إدراج هذه الإجماليات يومياً بالدفاتر، وتمثل هذه الإجماليات مجموعة سابقة التحديد للتحقق من مدخلات الحاسب الإلكتروني. ويتم إعداد الفواتير على نماذج من الكربون الذي يتكون من عدة صور بحيث يكون كل نموذج منها في سلسلة متصلة من الأرقام التي تم تحديدها على نحو مسبق. ويحتوى كل نموذج الصورة التالية:

(أ) صورة تخص العميل.

(ب) صورة لإدارة المبيعات بهدف الإحتفاظ بالمعلومات.

(حـ) صورة للحفظ.

(د) صورة لإدارة الشحن والتي سيتم التعامل معها على أنها أمر بالشحن.

ويتم أيضاً إعداد فاتورة الشحن في شكل صورة من الكربون كمنتج جانبي لإجراء إعداد الفواتير.

٤ - يتم بعد ذلك إرسال صورة فاتورة البيع الخاصة بإدارة الشحن وفاتورة الشحن إلى إدارة الشحن. وبعدما يتم شحن الأمر، يتم إرجاع صور فاتورة الشحن إلى إدارة إعداد الفواتير. ويتم حفظ صورة إدارة صورة إدارة الشحن من الفاتورة في ملف بإدارة الشحن.

٥- وفي إدارة إعداد الفواتير، يتم إرفاق صورة واحدة من فاتورة الشحن مع نسخة فاتورة البيع الخاصة بالعميل وإرسالهما إلى العميل. أما الصورة الأخرى من فاتورة الشحن، فيتم حفظها مع صورة أمر البيع في ملف صور الفواتير وفقاً لترتيبها الرقمي.

٦- ويتم تحديث ملف البيانات بالبضاعة التي تم شحنها والتي تختلف عن تلك التي تم إعداد الفواتير عنها سابقاً. وبعد إجراء هذه التعديلات، يتم إستخدام الملف للتسجيل في يومية المبيعات وفي تحديث الملف الرئيسي للمدينين. ويتم طباعة الإجماليات يومياً لإجراء مطابقة مع إجماليات المراقبة التي تم إعدادها مسبقاً. ويتم مقارنة هذه الإجماليات مع مزيج الإجماليات وقيم المراقبة بواسطة شخص مستقل.

المطلوب

أ - عرف الأنواع الهامة من الرقابة وأهداف المراجعة الخاصة بالعمليات المالية للمبيعات المرتبطة بها.

ب- اذكر الإجراءات التي يمكن أن يوظفها المراجع في المراجعة التي يقوم بها للعمليات المالية للمبيعات لإختبار أنواع الرقابة التي تم تعريفها والجوانب الأساسية للعمليات المالية للمبيعات.

١٥-٢٤ (الهـــدف ١٥-٦) تم نقل إجراءات المراجعة التالية من برنامج للمراجعة في إحدى شركات المحاسبة عند مراجعة الحيازة والمدفوعات النقدية:

١- جمع قائمة لأرصدة الدائنين وتتبعها إلى الأستاذ العام.

٢- إختيار عينة من حسابات الدائنين للمصادقة للتأكد من البائعين ذوى الأرصدة الكبيرة والدائنين الذين يتعاملون مع الشركة على نحو متكرر ولكن قد تكون أرصدتهم ذات قيم صغيرة أو مساوية للصفر.

٣- مقارنة كافة العمليات المالية المسجلة قبل تاريخ إعداد القوائم المالية وبعده بأربع أيام مع تقارير الإستلام وفواتير البائعين المرتبطة لتحديد فترة التسجيل الملائمة.

٤- فحص عينة عشوائية من ١٠٠ عملية مالية للحيازة لتحديد ما إذا كان هناك ترخيص في كل منها بواسطة شخص مسئول في موقع ملائم وأن الدفع قد تم في فترة الخصم للحصول على القيمة القصوى من الخصم النقدي.

٥- مقارنة إجمالي كل رصيد من أرصدة الدائنين، بما في ذلك الأرصدة الصفرية، مع ما يقابلها بالسنة السابقة وإختبار كشوف البائعين لأي إجمالي يوجد به فرق يزيد عن ٥٠٠ دولار.

٦ - مقارنة تكلفة الوحدة في عينة عشوائية تحتوى على ١٠٠ فاتورة شراء مع الكتالوجات أو قوائم أخرى للأسعار وفحص أي فرق يزيد عن ٣٪.

المطلوب

أ - في كل إجراء للمراجعة، عرف ما إذا كان يمثل إختبارا للرقابة، اختبارا أساسياً للعمليات أو إختباراً تفصيلياً للأرصدة.

ب- أشرح كيف يمكن إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني، على الأقل جزئياً، في تنفيذ جزء أو كل إجراء من إجراءات المراجعة. إفترض أن كافة المعلومات تتوافر في صورة يقرئها الحاسب الإلكتروني وصورة أخرى لايقرئها الحاسب الإلكتروني. وأيضاً، عرف إجراءات المراجعة أو أجزاء من الإجراءات التي لن يمكن فيها تطبيق برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني.

إستخدم الشكل التالي:

الإجراء	ملف أو ملفات البيانات التي يجب تواجدها	نوع الإختبار أو الإختبارات التي يمكن ان ينفذها المراجع بواسطة برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني	الإجراءات التي يكون من المحتمل أن لايتلائم معها إستخدام برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني

١٥-٢٥ (الأهداف ١٥-١، ١٥-٢، ١٥-٣، ١٥-٥، ١٥-٦) كلفت باجراء مراجعة المبيعات في متجر James Department الذي يمثل سلسلة من متاجر التجزئة التي تعمل باستخدام نظام بيع من خلال الحاسب الإلكتروني، يتم فيه إجراء تكامل بين سجلات النقدية التي تعمل بواسطة الحاسب الإلكتروني بشكل مباشر وكل من الدائنين، عمليات البيع، سجلات المخزون المستمر، ومصروف عمولة البيع. وعند حدوث البيع يقوم مسجل المبيعات بإدخال المعلومات التالية مباشرة إلى النقدية.

- رقم المنتج.
- الكمية المباعة.

- سعر الوحدة المباعة.
- الرقم الكودي للمتجر.
- رقم مسجل المبيعات.
- تاريخ البيع.
- البيع نقداً أو على الأجل.
- رقم حساب العميل لكافة المبيعات الآجلة.

ويقوم النظام تلقائياً بحساب القيمة الإجمالية للمبيعات بما في ذلك ضريبة المبيعات ويتم إظهار ذلك على شاشة عرض للمسجل النقدي. ويمثل الإيصال الخاص بتسجيل النقدية الشكل الوحيد للمعلومات الذي يطبعه النظام ليعبر عن المبيعات النقدية، ويتم تسليمه إلى العميل.

وفيما يتعلق بالمبيعات الآجلة، يتم إعداد بيان بالإئتمان، ويحتفظ المسجل بصورة واحدة ويتم تسليم بيان الإئتمان إلى إدارة المحاسبة يوميا.

ويتم طباعة ملخص للمبيعات يومياً في إدارة المحاسبة. ويشمل الملخص الإجماليات اليومية والشهرية لمسجلي المبيعات في كل متجر، كما يتضمن ايضا الإجماليات الخاصة بكل فئة من الفئات التسع والثلاثين لسلع المتجر. ويتم يومياً تحديث كل من سجلات المخزون المستمر والمدينين على الشريط المغناطيسي، ولكن ستكون السجلات الداعمة في صورة قابلة للقراءة فقط بواسطة الحاسب الإلكتروني.

المطلوب

أ - ماهى المشكلات الرئيسية التي يواجهها المراجع عند التحقق من المبيعات والمدينين؟

ب- كيف يمكن توظيف مفهوم البيانات الإختبارية في المراجعة؟ أشرح الصعوبات التي يجب أن يتغلب عليها المراجع عند إستخدام البيانات الإختبارية.

حـ - كيف يمكن توظيف برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني في هذه المراجعة؟ أذكر قائمة بالإختبارات العديدة التي يمكن تنفيذها من خلال إستخدام هذا المنهج.

د - يرغب العميل في تخفيض الوقت الذي يستغرق في إدخال المعلومات إلى السجل النقدي.

اقترح بعض الطرق التي يمكن أن تحقق ذلك بعد أن تأخذ في إعتبارك أن المعلومات يتم إدخالها الآن بإستخدام لوحة المفاتيح يدوياً.

١٥- ٢٦ (الهدف ١٥-٦) يتمثل عميل المراجعة في شركة صناعية من الحجم المتوسط تعمل في تصنيع منتجات للتغلب على وقت الفراغ (معدات للمعسكرات، أجهزة التنفس تحت الماء، الأسهم والأقواس، وغيرها ، تسمى شركة Boos & Baumkirchner ، وتم إنشاء نظام للحاسب الإلكتروني خلال العام الماضي، وتم تحويل سجلات المخزون الخاصة بالبضاعة التامة والأجزاء إلى التشغيل باستخدام الحاسب الإلكتروني. ويتم الإحتفاظ بالملف الرئيسي للمخزون على قرص Disk. يحتوى كل ملف على المعلومات التالية:

- رقم العنصر أو الجزء.

- الوصف.
- الحجم.
- كود قياس الوحدة.
- الكمية المتوافرة.
- تكلفة الوحدة.
- القيمة الإجمالية للمخزون الفعلي بالتكلفة.
- تاريخ الإستخدام أو البيع الأخير.
- الكمية المستخدمة أو المباعة هذا العام.
- كمية الطلب الإقتصادية.
- الرقم الكودي للمورد الرئيسي.
- الرقم الكودي للمورد الثانوي.

وعند إعداد المخزون في نهاية العام، سيتوافر لدى العميل نوعين متماثلين من بطاقات مطبوعة مسبقاً لجرد المخزون. يتعلق النوع الأول بالجرد الذي يقوم به العميل للمخزون، ويتعلق النوع الثاني بالبطاقات التي سيستخدمها المراجع لإجراء إختبارات المراجعة الخاصة بالجرد. وتم تثقيب المعلومات التالية على البطاقات وتفسر على النحو التالي:

- رقم العنصر أو الجزء.
- الوصف.
- الحجم.
- كود قياس الوحدة.

وحتى يتم التوصل لقيمة المخزون في نهاية العام، يقوم أفراد العميل بكتابة الكمية الفعلية التي تم جردها على الوجه الأمامي في كل بطاقة. وعند إنتهاء الجرد، يتم تثقيب الكمية التي تم جردها على البطاقات. ويتم تشغيل البطاقات لمقارنتها بقاعدة بيانات المخزون مع تسوية أرقام كمية المخزون بما يعكس الجرد الفعلي. وسنتج الحاسب الإلكتروني قائمة للمخزون يظهر بها أية بطاقة مفقودة من بطاقات جرد المخزون وكافة التسويات بالكمية التي تزيد قيمتها عن ١٠٠ دولار. وسيتم فحص هذه العناصر بواسطة أفراد العميل مع إجراء كافة التسويات الضرورية. وعند الإنتهاء من إجراء التسويات، يتم حساب أرصدة نهاية العام وترحيلها إلى الأستاذ العام.

ويوجد لدى المراجع برامج عامة للحاسب الإلكتروني التي سيتم تشغيلها على الحاسب الإلكتروني للعميل ويمكنها أن تشغل كل من ملفات البطاقات وملفات الأقراص.

المطلوب

أ - بوجه عام وبدون النظر إلى الحقائق الواردة في هذه الحالة، ناقش طبيعة برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني وأذكر قائمة بأنواعها وإستخداماتها.

ب- أذكر وقدم وصفاً لخمسة طرق يمكن من خلالها إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني التي تساعد في كافة جوانب مراجعة المخزون بشركة Boos & Baumkirchner (على سبيل المثال البرنامج الذي يمكن إستخدامه لقراءة الملف الرئيسي لقرص المخزون ويمكن من خلاله التوصل إلي قائمة بالعناصر والأجزاء التي تتسم بإرتفاع تكلفة الوحدة أو بقيمة إجمالية مرتفعة. ويمكن إدراج هذه العناصر في إختبار الجرد لزيادة القيم النقدية التي يغطيها التحقق في المراجعة)★.

★ منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الفصل السادس عشر:
مراجعة دائرة الأجور والأفراد
Audit of the payroll and Personnel Cycle

لا يجب أبداً أن يتبع المراجعين في المستوى الأدنى الأوامر ببساطة

حصلت Leslie Scott على درجة الماجستير في المحاسبة من إحدى الجامعات الكبرى، وطلب العديد من منشآت المحاسبة الكبرى أن تعمل لديها. وانضمت إلى المنشأة التي كانت تفضلها بشدة، وتم تكليفها بالقيام بالمهام التي ترغب بشكل أكبر في العمل بها عند إجراء المراجعة. وخلال الفترة الأولى للعمل، قامت بالعمل في مراجعة شركة Sysco, Inc. التي تعمل في تطوير برامج للحاسب الإلكتروني. ونظراً لأن هذه الفترة كانت مشحونة بالعمل، فقد كان فريق المراجعة يعمل لفترة من الوقت تستغرق من ٦٠ إلى ٧٠ ساعة في الأسبوع.

وكان المشرف المباشر عليها في مراجعة Sysco, Inc. هو Bob Stith. وكان Bob يعمل في منشأة المراجعة لفترة تزيد عن مدة عمل Leslie بثلاثة سنوات، وكان يعمل في مراجعة شركة Sysco, Inc بالعام السابق. وكان الإشراف الذى يقوم به على عمل Leslie يتركز في رسملة تكاليف تطوير البرامج. وحتى تعد نفسها للعمل، قامت Leslie بقراءة النشرة ٨٦ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية، وتوصلت إلى فهم وإلمام جيد بالقواعد المحاسبية التي تتعلق برسملة هذا النوع من التكاليف. وعلى سبيل المثال توصلت إلى أنه لايمكن رسملة التكاليف حتى يتم إنشاء واضح للتكنولوجيا إما عن طريق تصميم برنامج تفصيلي أو تصميم منتج وإنتهاء النموذج تحت التشغيل والتأكيد من ذلك عن طريق الإختبار.

وقام Bob Stith بإعداد مسودة برنامج لمراجعة رسملة التكاليف الرأسمالية لتطوير البرامج للحاسب الإلكتروني. وتتسم الخطوات في البرنامج بالعمومية، ولكن قام Bob بإضافة عديد من التعليمات الشفهية. وطلب من Leslie أن تقوم بالتحقق من تكاليف الأجور التي تمثل جزءاً معنوياً من تكلفة التطوير، كما طلب منها أن تتحدث إلى Jack Smart المدير المالي بشركةSysco بشأن مدى رسملة تكاليف المشروعات التي وصلت إلى مرحلة تكنولوجية ملموسة. وقامت Leslie بإختبار تكاليف الأجور ولم تجد أية تحريفات. وقامت أيضا بالاستفسار من Smart الذي أخبرها بأن المرحلة الملموسة قد تم التوصل إليها. وتم توثيق ما قاله Smart في أوراق العمل وبدأت في العمل في الجانب التالي الذي تم تكلفيها للقيام به.

وفيما بعد، بدأت Leslie في التفكير بشكل اخر. لقد اتضح لها أن ما تقوله الإدارة يمثل شكلاً ضعيفاً من أدلة المراجعة، وبالتالي بدأت تفكر في ما إذا كان Jack Smart يعد الشخص الأكثر إطلاعاً على الموقف التكنولوجي لمشروعات برامج الحاسب الإلكتروني.

وحتى تصل إلى حل لهذا الأمر، قررت التحدث إلى المهندسين المسئولين عن برامج الحاسب الإلكتروني بشأن أحد المشروعات للتوصل إلى تأكيد ما قاله Smart. وقررت أن تكون مباشرة

وواضحة مع Stith، ولكنه كان متواجدا في مكتب اخر من مكاتب العميل في هذا الصباح. ولذلك استمرت في تنفيذ المبادرة الخاصة بها. وأخبرها المهندس الذي قامت بالتحدث إليه بشأن المشروع الأول أن هذا المشروع انتهى العمل به تقريباً فيما يتعلق بالنموذج تحت التشغيل ولكنه لم يتم اختباره بعد. وقررت الإستفسار عن مشروع اخر واكتشفت نفس الشئ. وقامت Leslie بتوثيق هذه النتائج فى أوراق العمل وخططت لمناقشة الموقف مع stith عند عودته إلى العمل.

وعندما أخبرت Leslie (وهى تشعر بالفخر) Stith بالنتائج وقدمت إليه أوراق العمل، أخبرها بمايلى:

انصتى يا Leslie، لقد أخبرتك بالتحدث إلى Jack. لايجب أن تنفذى الإجراءات التي لم يطلب منك القيام بها. يجب عليك إتلاف أوراق العمل وعدم تسجيل الوقت الضائع. إننا نقع حالياً تحت قدر كبير من ضغط الوقت ولانستطيع تحميل شركة Sysco بتكلفة الإجراءات غير الضرورية. إن Jack يعلم مايتحدث عنه. لايوجد شئ خطأ في رسملة تكاليف تطوير برامج الحاسب الإلكتروني. الواقع أن لديهم منتجات تحت التشغيل ويقمون ببيعها مما يوضح أن هناك تطور تكنولوجي ملموس قد تم التوصل إليه.

وأصيبت Leslie بالإحباط الشديد كرد فعل لما حدث مع Stith، ولكنها نفذت التعليمات. وفيما بعد تحدثت إلى شريك المراجعة عن الموقف خلال الموسم السنوي الإستشارى لها. وقام الشريك بتهدئة مخاوفها عن طريق الإشارة إلى أن Stith يعد مراجعاً متمرساً وأنه لديه منظوراً أكثر شمولاً للموقف عما تمتلكه هي خاصة انها مازالت تعمل كمساعدة في بداية الطريق. وبدلاً من أن يمتلكها القلق، يجب عليها أن تحاول التعلم قدر الإمكان من العمل مع المراجعين الأكثر منها ممارسة.

وفي الخريف التالي، قامت هيئة سوق المال بإجراء فحص لشركة Sysco وتم إكتشاف، ضمن أمور أخرى، أن هناك زيادة في رسملة تكاليف تطوير برامج الحاسب الإلكتروني. وتم إصدار قرارات عقابية من هيئة سوق المال ضد إدارة شركة Sysco والمراجعين الذين قاموا بالمراجعة بها.

* * * *

تتضمن دائرة الأجور والأفراد توظيف كافة العاملين ودفع رواتبهم، بغض النظر عن تصنيف أو طرق تحديد الأجر. ويشمل العاملين كل من الذين يعملون بمرتب ثابت بالإضافة إلى عمولة والذين يعملون بمرتب شهرى ووقت إضافي أو بدون وقت إضافي، ومن العاملين أيضاً رجال البيع الذين يعملون وفقاً للعمولة والعاملين بالمصنع والعاملين النقابين الذين يتم دفع مستحقاتهم على أساس ساعات العمل.

وتعد هذه الدائرة هامة لعدة أسباب. أولاً، تشكل المرتبات، الأجور، ضرائب دخل العاملين وباقي التكاليف التي يتحملها رب العمل مصروفات رئيسية في كافة الشركات. ثانياً، تعد تكلفة العمل عاملاً هاماً لتقييم المخزون في الشركات الصناعية وشركات المقاولات، حيث يمكن أن يؤدى التبويب والتخصيص غير الملائمين للعمل إلي وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في صافي الدخل. أخيراً، تعد الأجور أحد الجوانب التي يمكن أن يتم فيها فقد جزء كبير من موارد الشركة بسبب عدم الكفاءة أو السرقة عن طريق الغش.

ويتضمن ميزان المراجعة لشركة Hillsburg Hardware Co. بالفضل الخامس حسابات الأستاذ العام الأساسية التي تتأثر بدائرة الأجور والأفراد. وتم تعريفهاكحسابات للأجور والأفراد من خلال

وضع الحرف «ج» بالعمود الأيسر. وتتأثر عادة العديد من حسابات الأستاذ العام بالشركات الكبرى بالأجور. ومن المتعارف عليه، على سبيل المثال، أن يوجد بالشركات الكبرى ٥٠ حسابا أو أكثر لحسابات مصروف الأجور. وتؤثر الأجور أيضاً في حسابات المخزون من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام بالشركات الصناعية.

وكما حدث في دائرة المبيعات والتحصيل، تشمل مراجعة دائرة الأجور والأفراد: التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، تقدير خطر الرقابة، إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى ذلك، سيتم في الجزء الأول من هذا الفصل التعرض لطبيعة الدائرة من حيث وظائفها الأساسية والمستندات والسجلات بها، والرقابة الداخلية. ويتضمن الجزء الثاني إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالدائرة. ويتم في الجزء الثالث تناول الإجراءات التحليلية، وأخيراً سيتم في الجزء الرابع التركيز على التحقق باستخدام الإختبارات التفصيلية للأرصدة من حسابات الإلتزامات والمصروفات. وتشمل هذه الحسابات كافة حسابات مصروفات المرتبات والأجور، ضرائب الأجور التي يدفعها رب العمل والمنافع الإضافية، الإلتزام الخاص بالأجور المستحقة، والعناصر المماثلة التي ترتبط بالأجور.

ويوجد عدد من الفروق الهامة بين دائرة الأجور وباقي الدوائر عند إجراء المراجعة:

- **توجد فئة واحدة فقط من العمليات المالية للأجور.** تشمل معظم الدوائر فئتان من العمليات المالية على الأقل. وعلى سبيل المثال، تشمل دائرة المبيعات والتحصيل كل من العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة وغالباً ماتتضمن مردودات المبيعات وشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل. وتتضمن الأجور فئة واحدة لأن الحصول على الخدمات التي يقدمها العاملين ودفع المقابل لهذه الخدمات من خلال الأجور يتم في فترة زمنية قصيرة.

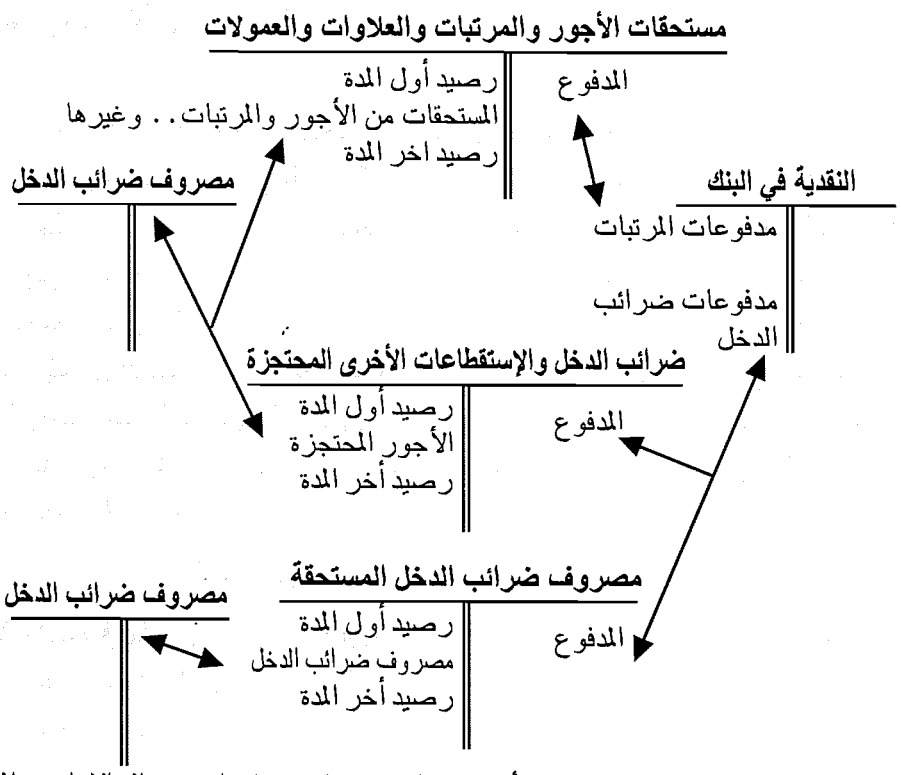
- **العمليات المالية للأجور تعد أكثر أهمية بكثير من الحسابات المرتبطة بها في قائمة المركز المالي.** حيث تتسم الحسابات المرتبطة بالأجور بالصغر مثل الأجور المستحقة والضرائب المستحقة بالمقارنة مع القيمة الإجمالية للعمليات المالية في السنة.

- **تتسم الرقابة الداخلية على الأجور بالفعالية في معظم الشركات بمافيها الصغيرة منها.** ويرجع السبب في فعالية الرقابة إلى وجود مزيج من العقوبات الفيدرالية وعلى مستوى الولاية في حالة وقوع أخطاء في الضرائب المستحقة وضرائب الأجور المدفوعة وأيضاً في حالة وجود مشاكل معنوية للعامل إذا لم يتم دفع أجره أو تم الدفع بأقل من الأجر الذي يجب أن يحصل عليه.

ونظراً لوجود هذه الخصائص الثلاث، يركز المراجعون عادة على كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية عند مراجعة الأجور. وعادة ما يستغرق تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة دقائق معدودة.

ويوضح الشكل ١٦-١ الطريق الذي يتم فيه تدفق المعلومات المحاسبية عبر الحسابات المختلفة في دائرة الأجور والأفراد. ويتم في معظم النظم إستخدام حساب المرتبات والأجور المستحقة فقط في نهاية الفترة المحاسبية. وخلال الفترة، يتم تحميل المصروفات عندما يتم الدفع فعلاً بدلاً من الوقت الذي يتم فيه إستحقاق تكاليف العمل. ويتم تسجيل المستحقات الخاصة بالعمل عن طريق تسوية القيود في نهاية الفترة فيما يتعلق بتكاليف العمل المكتسبة ولكنها لم تدفع بعد.

الشكل ١٦-١
الحسابات في دائرة الأجور والأفراد



* عادة ماتوجد حسابات تشغيلية منفصلة للأجور مثل: مرتبات وعلاوات رجال الإدارة، المرتبات المكتبية، المرتبات والعلاوات لإدارة البيع، والعمل الصناعي غير المباشر. وترتبط هذه الحسابات بنفس العلاقة مع الأجور المستحقة والضرائب والإستقطاعات الأخرى التي يرتبط بها العمل المباشر.

الوظائف والمستندات والدفاتر والرقابة الداخلية المرتبطة بالدائرة

Functions in the cycle, Related Documents and Records, and internal Controls

الهدف التعليمي ١٦-١: وصف دائرة الأجور والأفراد ومايرتبط بها من مستندات، دفاتر، وظائف، ورقابة داخلية

تبدأ دائرة الأجور والأفراد بتعين الأفراد وتنتهى بدفع مقابل الخدمات التي يؤديها العاملون وبدفع المبالغ المحتجزة للحكومة والجهات الأخرى والتي تتمثل في ضرائب الأجور المستحقة والمنافع المستحقة. وبين ذلك يتم في الدائرة الحصول على الخدمات من العاملين بما يتفق مع تحقيق أهداف الشركة والأهداف المحاسبية من هذه الخدمات على النحو الملائم.

ويعرف العمود الثالث بالجدول ١٦-١ الوظائف الأربعة في دائرة الأجور والأفراد النموذجية. ويوضح الجدول أيضاً العلاقات بين الوظائف، فئات العمليات المالية، الحسابات، والمستندات والدفاتر. وسيتم في القسم الحالي مناقشة العلاقة بين الوظائف والمستندات المرتبطة بها. بالإضافة إلى ذلك، سيتم مناقشة أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية التي تعمل على منع الأخطاء والمخالفات أثناء توفير البيانات للتأكد من أمن الأصول.

الأفراد والاستخدام Personnel and employment

تقوم إدارة الأفراد بإجراء المقابلات وتعين الأفراد المؤهلية. وتعد الإدارة أيضاً مصدراً مستقلاً

للسجلات وإجراء تحقق داخلي فيما يتعلق بالمعلومات الخاصة بالأجور.

سجلات الأجور. سجلات تتضمن بيانات مثل تاريخ التوظيف، نتيجة إختبار الأفراد، معدلات الأجور المدفوعة، الإستقطاعات المرخص بها، تقيم الأداء، وإنهاء العمل.

نموذج الإستقطاعات المرخص بها. هو نموذج لترخيص إستقطاعات الأجور ويشمل رقم الإعفاءات من ضرائب الدخل التي يتم إحتجازها، سندات الإدخار الأمريكية، ومستحقات النقابة.

الجدول ١٦-١

فئات العمليات المالية، الحسابات، الوظائف، والمستندات والدفاتر المرتبطة في دائرة الأجور والأفراد

فئة العملية المالية	الحسابات	الوظائف	المستندات والدفاتر
الأجور	الأجور النقدية كافة حسابات مصروف الأجور كافة حسابات الأجور التي تم إحتجازها كافة حسابات الأجور المستحقة	الأفراد والتشغيل	دفاتر الأفراد نموذج الاستقطاعات المرخص بها نموذج معدل الأجر المرخص به
		إعداد الأجور وضبط الوقت	بطاقة الزمن تذكرة وقت العمل ملخص تقرير الأجور يومية الأجور الملف الرئيسي للإجور
		دفع الأجور إعداد الإقرارات الضريبية للأجور ودفع الضرائب	شيك الأجور النموذج «ج-٢» الإقرار الضريبي للإجور

نموذج معدل الأجر المرخص به. هو نموذج لترخيص المعدل الذي يتم من خلاله دفع الأجر. ويتمثل مصدر المعلومات في عقد العمل، المرخص بواسطة الإدارة، أو في حالة المديرين الترخيص من أعضاء مجلس الإدارة.

الرقابة الداخلية. من منظور المراجعة، تتمثل أكثر أنواع الرقابة الداخلية أهمية في إطار الأفراد في الوسائل الرسمية لإبلاغ الأفراد المسئولين عن ضبط الوقت وإعداد الأجر بالموظفين الجدد، الترخيص بمعدلات الأجر الأولية والتغيرات الدورة التي تطرأ عليها، وتاريخ إنهاء العمل للأفراد الذين يتم الإستغناء عنهم من قبل الشركة. ويعد الفصل بين الواجبات أمراً هاماً جداً كجزء من هذه الأنواع للرقابة. ولايمكن لأى فرد لديه حق التعامل مع بطاقات الزمن، سجلات الأجور، أو الشيكات أن يقوم ايضا بالتعامل مع سجلات الأفراد. ويتمثل النوع الثاني الهام من الرقابة في الفحص الملائم لكفاية العاملين الجدد ومدى الوثوق بهم.

تسجيل الزمن وإعداد الأجور Timekeeping and Payroll Preparation

تعد هذه الوظيفة من أهم الوظائف في مراجعة الأجور لأنها تؤثر بشكل مباشر على مصروف الأجر بالفترة. وتتضمن إعداد بطاقات الزمن بواسطة العاملين؛ تلخيص وحساب إجمالي الأجر،

الإستقطاعات، وصافى الأجر، إعداد شيكات الأجور؛ إعداد سجلات الأجور. ويجب وجود رقابة لمنع حدوث تحريفات في كل نشاط من هذه الأنشطة.

بطاقة الزمن. مستند يوضح الوقت الذي بدأ العامل فيه العمل والوقت الذي انتهى فيه من العمل في كل يوم وعدد الساعات التي عمل العامل فيها. ويتم للعديد من العاملين إعداد بطاقة الزمن على نحو تلقائي بواسطة الساعة الزمنية. ويتم عادة تسليم البطاقات الزمنية كل أسبوع.

بطاقة وقت الشغله. مستند يتم فيه توضيح الأعمال التي قام بها العامل بالمصنع خلال فترة محددة من الزمن. ويتم إستخدام هذا الشكل عند يقوم العامل بتأدية أعمال مختلفة أو بالعمل في إدارات مختلفة.

ملخص تقرير الأجر. مستند يتم إستخراجه من الحاسب الإلكتروني ويتم فيه تلخيص الأجر بفترة زمنية في أشكال مختلفة. حيث يتم في أحد الأشكال تلخيص الإجماليات المدينة لكل حساب بالأستاذ العام لنفقات الأجور. وهذا الملخص سيساوى الأجر الإجمالي للفترة. كما يوجد ملخص أخر متعارف عليه بالشركة الصناعية ويتمثل في الإجماليات التي يتم تحميلها على الوظائف المختلفة في نظام المحاسبة عن تكاليف الأوامر. وبالمثل، يتم تلخيص العمولات المستحقة لكل رجل بيع.

يومية الأجور. دفتر يومية يتم فيه تسجيل شيكات الأجور. ويتم فيه عادة توضيح كل من إجمالي الأجر، المبالغ المحتجزة، وصافى الأجر. ويتم الحصول على يومية الأجور في أية فترة زمنية من العمليات المالية للأجور المدرجة في ملفات الحاسب الإلكتروني. ويتم ايضا إدراج التفاصيل بدفتر اليومية في الملف الرئيسى للأجور. ويتم ترحيل إجماليات دفتر اليومية إلى الأستاذ العام بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الملف الرئيسي للأجور. هو ملف يتم فيه تسجيل كل عملية مالية للأجور لكل موظف والإحتفاظ بإجمالي الأجور المدفوعة للموظف حتى السنة الحالية. ويتضمن سجل كل موظف إجمالي الأجر في كل فترة للأجور. الاستقطاعات من إجمالي الأجر، صافى الأجر، رقم الشيك، والتاريخ. ويتم تحديث الملف الرئيسي من ملفات العمليات المالية للأجور بالحاسب الإلكتروني. ويجب أن يتساوى إجمالي الدخول المستحقة بالملف الرئيسي مع الرصيد الكلي لإجمالي الأجر في الحسابات المختلفة بالأستاذ العام.

الرقابة الداخلية. تتضمن الرقابة الداخلية على الزمن المثبت في بطاقة الزمن أن يتم إستخدام الساعة أو أية طريقة اخرى للتأكد من ان العاملين يحصلون على الأجر المناسب لعدد الساعات التي قاموا بالعمل فيها. ويجب وجود رقابة لمنع أي فرد من إثبات ساعات عمل لعدد من العاملين أو إثبات بيانات كاذبة في بطاقة الزمن.

ويمكن مراقبة ملخصات والعمليات الحسابية للأجور عن طريق: وجود سياسات محددة بدقة في إدارة الأجور، الفصل بين الواجبات لتوفير فحص مقطعي تلقائي، تسوية ساعات الأجر مع السجلات المستقلة للإنتاج، وإجراء تحقق داخلي لكافة البيانات الهامة. وعلى سبيل المثال، يجب أن تتضمن سياسات الأجور ضرورة قيام شخص كفء محايد بإعادة حساب الساعات الفعلية للعمل، فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الوقت الإضافي، إختبار بطاقات الزمن لتحديد مدى وجود مسح وتعديل. وبالمثال، يمكن حساب ساعات العمل من واقع البطاقات الزمنية للأجور ومقارنتها بالساعات الفعلية التي يتم إستخدامها في التشغيل من خلال الحاسب الإلكتروني لتحقيق مجموعة إجمالية من الرقابة. وأخيراً، يمكن الحصول على نسخة مطبوعة من معدلات الأجر ومعدلات الإقتطاع الموجودة بملفات الحاسب الإلكتروني ومقارنتها بالمعدلات المرخص بها في ملفات الأفراد.

وتشمل الرقابة على إعداد شيكات الأجور منع الأشخاص المسئولين عن إعداد الشيكات من أن يتوافر لهم إمكانية: التعامل مع البطاقات الزمنية، توقيع أو توزيع الشيكات، أو إجراء تحقق محايد لمخرجات الأجور. أضف إلى ذلك، يجب أن تكون الشيكات سابقة الترقيم ويتم التحقق منها من خلال إجراءات محايدة للتسوية مع البنك.

وعندما تؤثر تكلفة العمل الصناعي على تقييم المخزون، يجب التركيز بشكل خاص على الرقابة للتأكد من أن تكلفة العمل يتم توزيعها على تبويبات ملائمة من الحسابات. ويجب أيضا وجود رقابة داخلية ملائمة على تسجيل التذاكر الزمنية للعمل وباقى معلومات الأجور المناسبة في سجلات محاسبة التكاليف. ويعد التحقق الداخلى المحايد من هذه المعلومات جانباً هاماً من الرقابة الداخلية الأساسية.

قوة العمل المتحركة

في عام ١٩٩٦، قام قسم تكنولوجيا المعلومات بالمعهد الأمريكي للمحاسبين بنشر قائمة تحتوى على خمسة عشر نوعاً من أنواع التكنولوجيا التي تقع في الترتيب المتقدم من حيث التأثير على المحاسبين المصرح لهم. ومن هذه الأنواع التبديل عن بعد – إتفاق يتم بمقتضاه أن يقوم العامل بالعمل في موقع اخر من المواقع لدى رب العمل بخلاف المركز الرئيسي. حيث أصبح من المتعارف عليه على نحو متزايد ان يعمل العاملون في الوطن لمقابلة الإلتزامات العائلية والشخصية.

ويجب أن يتوافر في الشركة رقابة داخلية خاصة عندما يعمل العاملين في المواقع الخارجية. وعلى سبيل المثال، يجب وجود رقابة للتأكد من: (١) تسجيل الأجر المدفوع للعاملين بالمواقع الخارجية للعمل المنفذ فعلاً (هدف الوجود)؛ (٢) يجب تسجيل العمليات المالية للأجور للذين يعملون بالمواقع الخارجية (الإجتمال)؛ و(٣) يجب تسجيل العمليات المالية للأجور للعاملين في المواقع الخارجية في التواريخ الصحيحة (التوقيت).

المصدر: Journal of Accountancy, January, 1996, 25-28.

دفع الأجور Payment of Payroll

يجب أن يتم توقيع وتوزيع الشيكات على نحو ملائم لمنع سرقة الشيكات.

شيك الأجر. هو شيك يتم كتابته إلى العامل لدفع ما يقابل الخدمات التي قام بأدائها. ويعد إعداد الشيك جزء من وظيفة إعداد كشف الأجور، ولكن يجب ملاحظة أن التوقيع المرخص به على الشيك يجعل من الشيك أصلاً من الأصول. وتمثل القيمة التي يحرر بها الشيك الأجر الإجمالي بعد خصم كل من الضرائب والاستقطاعات الأخرى. وبعدما يتم صرف الشيك واستلامه من البنك ستنظر الشركة إليه على أنه شيك ملغي. ومن المتعارف عليه الآن أن يتم إيداع الأجر مباشرة في حسابات العاملين بالبنك.

الرقابة الداخلية. يجب أن تعمل الرقابة على الشيكات على حصر الترخيص بتوقيع الشيكات على العاملين المسئولين فقط الذين لايحق لهم بالتعامل مع ضبط الوقت أو إعداد الأجر، كما يجب أن تشمل الرقابة على الشيكات أن يتم توزيع الأجور بواسطة شخص لايتدخل في أداء وظائف الأجور الأخرى، وأيضاً يجب أن تشمل الإسترجاع الفورى للشيكات التي لم يتسلمها أصحابها وإعادة ايداع قيمتها. وفي حالة استخدام الة لتوقيع الشيكات بدلاً من التوقيع اليدوى، يجب إتباع نفس الأنواع من الرقابة، كما يجب مراقبة الة توقيع الشيكات بعناية شديدة.

وتستخدم معظم الشركات حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account لمنع دفع الأجور عن طريق عمليات مالية غير مرخص بها. ويمثل حساب سلفة الأجور حساباً منفصلاً للأجور يتم إيداع

رصيد صغير فيه. ويتم تحويل القيمة الحقيقية لكل أجر بالصافى من الحساب العام إلى حساب السلفة فوراً قبل توزيع الأجر. وتتمثل مزايا حساب السلفة في أنه يعمل على تقييد فرص إرتكاب الغش في الأجور لدى العميل محل المراجعة، يعمل على تفويض واجبات توقيع شيك الأجر، يفصل النفقات الروتينية للأجر عن النفقات غير العادية، ويسهل إدارة النقدية. كما انه يعمل على تسوية حساب البنك فيما يتعلق بالأجور إذا كانت التسوية تتم في مرحلة متأخرة في دائرة المدفوعات.

إعداد الإقرارات الضريبية للأجور ودفع الضرائب

Preparation of Payroll tax Returns and payment of Taxes

تتطلب قوانين الأجور الفيدرالية وعلى مستوى الولايات أن يتم إعداد وإرسال الإقرارات الضريبية للأجور في الوقت المحدد لذلك.

نمـــوذج «ج ٢». شكل يتم إصداره لكل عامل يحتوى على ملخص ما اكتسبه خلال السنة المالية. وتتضمن المعلومات: إجمالي الأجر، ضرائب الدخل المستقطعة من المنبع، الضريبة الفيدرالية المستقطعة. ويتم تقديم هذه المعلومات إلى كل من مصلحة الضرائب والإدارات الضريبية على المستوى الفيدرالي وعلى المستوى المحلى بالولاية عندما يكون ذلك قابلاً للتطبيق. ويتم إعداد هذه المعلومات من الملف الرئيسي للأجور وعادة ما يتم ذلك بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الإقـرار الضـريبي للأجـور. يتم تسليم هذا النموذج إلى الوحدات الحكومية بالمستويات المحلية والفيدرالية وبالولاية لدفع الضرائب المحجوزة من المنبع وضرائب رب العمل. وتختلف طبيعة وتاريخ كل نموذج وفقاً لنوع الضريبة. وعلى سبيل المثال تستحق المستقطعات الفيدرالية أسبوعياً كما يتم الدفع إلى الضمان الإجتماعي أسبوعياً، كما يمكن أن يتم التعامل مع هاتين الجهتين شهرياً أو كل ربع سنة بناء على القيمة المستقطعة، أما الضرائب الخاصة بالبطالة على مستوى الولاية فتستحق كل ربع سنة. ويتم إعداد هذه الأشكال من المعلومات بالملف الرئيسي للأجور وغالباً ما يتم ذلك بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الرقابة الداخلية. تتمثل أهم أنواع الرقابة التي يجب توافرها عند إعداد هذه الإقرارات في وضع سياسات محددة بدقة لتوضيح الوقت الذي يتم فيه ملء هذه النماذج. وتتضمن معظم نظم الأجور الإلكترونية إعداد الإقرارات الضريبية للأجور عن طريق إستخدام المعلومات بالملفات الرئيسية والمعلومات الخاصة بالعمليات المالية للأجور. ويعد إجراء تحقق محايد للمخرجات بواسطة شخص كفء جانباً هاماً من الرقابة لمنع وقوع تحريفات ولمنع التعرض للمسئولية القانونية والعقوبات التي تتعلق بالضرائب.

إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

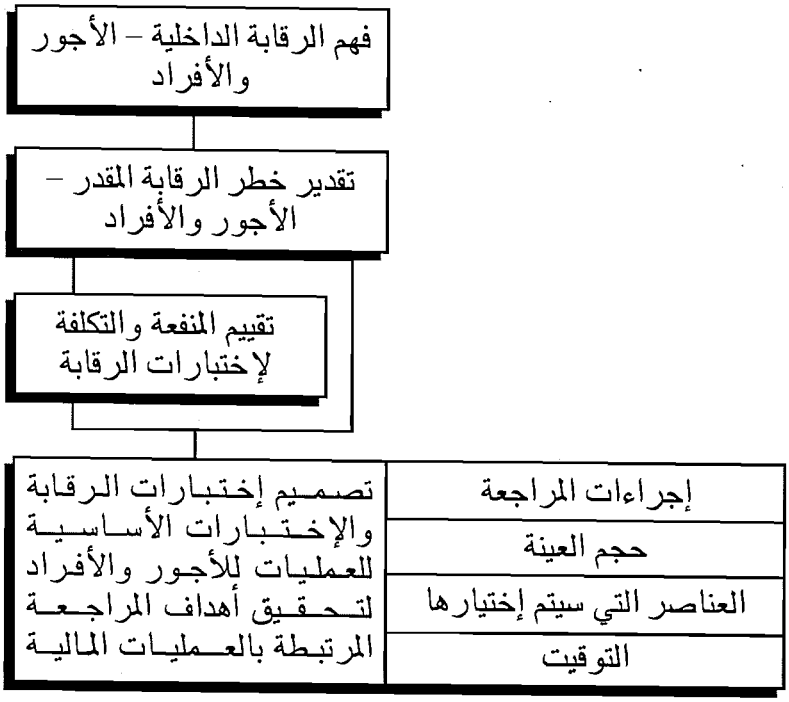
Tests of Controls and Substantive tests of Transactions

الهدف التعليمي ١٦-٢: تصميم وتنفيذ كل من إختبارات الرقابة الأساسية للعمليات في دائرة الأجور والأفراد

يوضح الشكل ١٦-٢ منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية في دائرة الأجور والأفراد. وهي نفس المنهجية التي سبق إستخدامها في الفصل الحادى عشر بدائرة المبيعات والتحصيل.

وتتسم الرقابة الداخلية عادة على الأجور بالدقة العالية والانضباط الشديد حتى يتم تحقيق الرقابة على النقدية الموزعة بما يخفض من شكوى العامل وعدم رضائه. ومن المتعارف عليه إستخدام

الشكل ١٦-٢
منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الأجور والأفراد



أساليب تشغيل البيانات إلكترونيا في إعداد كل من اليوميات وشيكات الأجور. وعادة ما يتم إستخدام نظم مصممة داخلياً، كما قد يتم إستخدام نظم مراكز الخدمات الخارجية. ولايكون عادة من الصعب وضع نظام جيد للرقابة في دائرة الأجور والأفراد. حيث عادة مايوجد تجانس نسبي لعدد كبير من العمليات المالية ذات القيم النقدية الصغيرة لكل من العاملين في المصنع والإدارة. ويوجد قدر ضئيل من العمليات المالية للمديرين، ولكن يوجد فيما بينها إتساق معتاد في التوقيت والقيمةوالمحتوى. ونظراً لوجود إتساق نسبي بين جوانب الأجور في الشركات، يوجد نظم عالية الجودة للحاسب الإلكتروني تقوم بالتوصل إلى تشغيل وإنتاج كل مايتعلق بالأجور. وبالتالى، نادراً ما يتوقع المراجع إكتشاف أية استثناءات عند إختيار العمليات المالية للأجور. وأحيانا قليلية تقع بعض الإنحرافات عند إجراء إختبارات الرقابة، ولكن يتم تصحيح معظم الأخطاء والمخالفات النقدية بواسطة رقابة التحقق الداخلي إستجابة لشكوى العامل.

الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات

Internal Controls, tests of Controls, and Substantive Tests of Transactions

تعد كل من إجراءات إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات أكثر الوسائل أهمية للتحقق من أرصدة الحسابات في دائرة الأجور والأفراد. ويرجع التركيز على هذين النوعين من الإختبارات لعدم وجود دليل يمكن الحصول عليه من طرف ثالث محايد، مثل المصادقة، عند التحقق من كل من: الأجور المستحقة، ضرائب الدخل المحجوزة من المنبع، ضرائب الأجور المستحقة، وباقى أرصدة القوائم المالية الأخرى. وأكثر من ذلك، تتسم معظم أرصدة الحسابات المتعلقة بقائمة المركز المالي التي يتم مراجعتها بصغر القيمة ويمكن التحقق منها بسهولة نسبياً إذا كان المراجع على ثقة من أن العمليات المالية للأجور قد تم إدخالها بشكل صحيح إلى الحاسب الإلكتروني وان الإقرارات الضريبية

للأجور قد تم إعدادها على نحو ملائم.

وعلى الرغم من أن كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات تمثل الجزء الأكثر أهمية في إختبار الأجور، يخصص معظم المراجعون قدراً ضئيلاً من الوقت في هذا الجانب. وفي عديد من عمليات المراجعة، يوجد حد أدنى من الخطر لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية، حتى على الرغم من الأجور تشكل عادة جزءاً معنوياً من المصروفات الإجمالية. ويمكن رد ذلك إلى ثلاثة أسباب: عادة ما يتوجه العاملين بالشكوى إلى الإدارة في حالة عدم حصولهم على رواتبهم، تتسم كافة العمليات المالية للأجور بالإنتظام وعدم التعقد، ويتم مراجعة العمليات المالية للأجور بشكل متعمق من قبل الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات فيما يتعلق بكل من ضرائب الدخل المحجوزة من المنبع، ضرائب الضمان الاجتماعي، وضرائب البطالة.

وسيتم إتباع نفس المنهج الذي تم إستخدامه في الفصل الحادى عشر عند إختبار العمليات المالية لكل من المبيعات والنقدية المحصلة، ويوضح الجدول ١٦-٢ ملخصاً لكل من الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والمخالفات والأخطاء النقدية المرتبطة. ومرة أخرى، يجب أن يلم القارئ بما يلى:

- تختلف أنواع الرقابة الداخلية من شركة لأخرى، وبالتالى يجب أن يتعرف المراجع على أنواع الرقابة وأوجه القصور في كل منظمة.

- يجب إختبار أنواع الرقابة التي يرغب المراجع في إستخدامها لتخفيض خطر الرقابة المقدر باستخدام إختبارات الرقابة.

- تتنوع الإختبارات الأساسية للعمليات بناء على خطر الرقابة المقدر والإعتبارات الأخرى للمراجعة، مثل أثر الأجور على المخزون.

- لايتم فعلاً تنفيذ الإختبارات وفقاً للترتيب الموضح في الجدول ١٦-٢. حيث يتم دمج كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات عندما يكون ذلك ملائما وتنفيذهما بشكل مناسب قدر الإمكان عن طريق إستخدام نمط الأداء لبرنامج المراجعة.

ويجب أن يتضح بعد متابعة الجدول ١٦-٢ الغرض من أنواع الرقابة الداخلية ومضمون منهجية إختبارات المرجعة التي يمكن استخدامها في مراجعة الاجور ولذلك لن يتم تقديم مناقشة موسعة لهذه الاجراءات حيث لايعد ذلك امرا ضرورياً.

نماذج ومدفوعات ضرائب الأجور Payroll tax forms and payments

تمثل ضرائب الأجور جانباً هاماً في العديد من الشركات، ويرجع ذلك إلى أن القيم غالباً ماتتسم بالأهمية النسبية وإلى المسئولية القانونية الخطيرة المحتملة لعدم ملء النماذج الضريبية في الوقت المناسب.

إعداد نماذج ضرائب الأجور. من الأجزاء التى يجب أن يقوم بها المراجع لكى يتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، أن يقوم بفحص عملية إعداد نوع واحد على الأقل من النماذج الضريبية للأجور التي يكون العميل محل المراجعة مسئولا عنها. حيث توجد مسئولية قانونية لعدم دفع الضرائب ويتم توقيع عقاب وتحميل العميل بفوائد في حالة عدم إعداد النماذج الضريبية على النحو الملائم. ويتم إعداد نماذج ضرائب الأجور لكل من: ضرائب الدخل والإستقطاعات الفيدرالية، الإستقطاعات للمدينة والولاية، ضرائب البطالة على مستوى الولاية والمستوى الفيدرالي.

وقد يكون من الضروري إجراء تسوية مفصلة للمعلومات المدرجة بالنماذج الضريبية وسجلات

الشكل ١٦-٢

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الأجور

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة المتعارف عليها	الإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات
يتم تسجيل مدفوعات الأجور عن العمل المؤدى فعلاً بواسطة العاملين الموجودين (الوجود)	- موافقة رئيس العمال على بطاقات الزمن - إستخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن - وجود ملف ملائم للأفراد - الترخيص بالعمل - الفصل الملائم للواجبات بين الأفراد، ضبط الوقت، النفقات الخاصة بالأجور - يتم فقط قبول العاملين الحاليين عندما يتم إدخال ملفات البيانات إلى الحاسب الإلكتروني - الترخيص بإصدار الشيكات	- فحص بطاقات الزمن للتعرف على تأشيرة الموافقة - فحص البطاقات الزمنية - فحص سياسات الأفراد - فحص ملفات الأفراد -فحص خريطة المنظمة، إجراء مناقشة مع العاملين، وملاحظة الواجبات التي يتم تنفيذها - فحص مخرجات مطبوعة للعمليات المالية التي رفضها الحاسب الإلكتروني لعدم وجود أرقام للعاملين+ - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة الموافقة	- فحص دفتر يومية الأجور، الأستاذ العام، سجلات الأجور المستحقة فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية* - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالأسم والقيمة والتاريخ - فحص الشيكات الملغاة للتعرف على ملائمة التوقيع - مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات الأفراد
العمليات المالية الفعلية للأجور تمت تسجيلها (الإكتمال)	- الترقيم المسبق لشيكات الأجور والمحاسبة عنها - اعداد محايد للتسوية مع البنك	- المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور - إجراء مناقشة مع العاملين وملاحظة التسوية	- تسوية مدفوعات الأجور في يومية الأجور مع المدفوعات الخاصة بالأجور في كشف البنك - إثبات تسوية البنك

* هذا الإجراء التحليلي يمكن تطبيقه أيضاً في الأهداف الأخرى بما في ذلك الإكتمال والدقة والتوقيت.

+ هذا النوع من الرقابة يتم إختباره في العديد من عمليات المراجعة بواسطة الحاسب الإلكتروني.

تم تسجيل العمليات المالية للأجور بالقيمة عن الوقت الذي تم العمل فيه فعلاً مع الدفع وفقاً لمعدل الأجر المناسب، وحساب الإستقطاعات بشكل مناسب (الدقة)	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم - مقارنة الإجماليات لمجموعة مع تقارير ملخصة بالحاسب الإلكتروني - الترخيص بمعدلات الأجر أو المرتب أو العمولة - الترخيص بالإستقطاعات بما في ذلك القيم الخاصة بالتأمين وإدخار الأجور	- فحص تأشيرة التحقق الداخلي - فحص الملف الخاص بإجماليات المجموعة للتعرف على مدى وجود توقيع مسجل مراقبة البيانات؛ مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات+ - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي - فحص الترخيص فيما يتعلق بملف الأفراد	- إعادة حساب ساعات العمل من واقع بطاقات الزمن - مقارنة معدلات الأجر مع عقد النقابة، الموافقة من مجلس الإدارة أو أى مصدر اخر - إعادة حساب إجمالي الأجر - فحص الاستقطاعات عن طريق الرجوع الى الجداول الضريبية واشكال الترخيص فى ملف الأفراد - اعادة حساب صافى الأجر - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالقيمة
يتم تبويب العمليات المالية للأجور على نحو ملائم (التبويب)	- وجود دليل ملائم للحسابات - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص دليل الحسابات - فحص تأشيرة التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات أو كتيب الإجراءات - فحص بطاقة الزمن في الإدارة التي يتبعها العامل، وفحص تذكرة العمل للتعرف على تخصيص العمل، والتتبع خلال توزيع العمل
يتم تسجيل العمليات المالية للأجور التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- تتطلب الإجراءات ان يتم التسجيل بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم الدفع - إجراء تحقق داخلي	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة متى تم التسجيل - فحص تأشيرة التحقق الداخلي	- مقارنة تاريخ تسجيل الشيك في يومية الأجور مع التاريخ في الشيكات الملغاة وبطاقات الزمن - مقارنة التاريخ بالشيك مع تاريخ صرف البنك للشيك
إدراج العمليات المالية للأجور على نحو ملائم في الملف الرئيسي للأجور وتلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للأجور - مقارنة الملف الرئيسي للأجور مع إجماليات الأستاذ العام	- فحص تأشيرة التحقق الداخلي - فحص التأشيرات في تقارير الملخص الإجمالي بما يوضح إجراء المقارنات	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع يومية الأجور وتتبع الترحيل الى الاستاذ العام والملف الرئيسي للأجور

الأجور عندما يعتقد المراجع أن هناك إحتمالاً مقبولاً بعدم إعداد الإقرار الضريبي على نمو ملائم. حيث قد توجد تحريفات متوقعة في الإقرارات، وتتمثل مؤشرات ذلك في: دفع مبالغ تم فرضها كعقاب ودفع فوائد نتيجة عدم دفع الضراذب على نحو غير ملائم في الماضى، إعداد الإقرارات الضريبية من خلال شخص تم تعينه كإداري جديد في إدارة الأجور ليكون مسئولاً عن إعداد الإقرارات الضريبية، عدم وجود تحقق داخلي من المعلومات، وجود مشاكل خطيرة تتعلق بالتدفق النقدي لدى العميل.

دفع ضرائب الأجور المحجوزة من المنبع والاستقطاعات الأخرى في الوقت الملائم. من المرغوب فيه أن يتم إختبار ما إذا كان العميل قد أوفى بالتزاماته القانونية المتعلقة بدفع كافة الإستقطاعات كجزء من إختبارات الأجور على الرغم من أن المدفوعات عادة ماتتم من النفقات النقدية العامة. ومن أهم الاستقطاعات التي تكون محلاً للإهتمام في هذه الإختبارات عناصر مثل: الضرائب، اشتراكات النقابة، التأمين، الإدخار من الأجور. ويجب أن يحدد المراجع أولاً المتطلبات الخاصة بالعميل حتى يقوم بدفع هذه الإستقطاعات إلى الجهات المعنية. وتتحدد المتطلبات عن طريق الرجوع إلي مصادر مثل: قوانين الضرائب، عقود النقابات، والاتفاقات مع العاملين. وبعد أن يعرف المراجع هذه المتطلبات، سيكون من السهل تحديد ما إذا كان العميل قد فع القيمة المناسبة في الوقت الملائم من خلال مقارنة الإنفاق النقدي التالي مع سجلات الأجور.

المخزون والإعتبارات المتعلقة بغش الأجور Inventory and Fraudulent Payroll Considerations

يمكن أن يقوم المراجعون على نحو ملحوظ بتوسيع اجراءاتهم عند مراجعة الأجور في ظل الظروف التالية: (١) عندما تؤثر الأجور بشكل معنوي في تقييم المخزون، (٢) عندما يهتم المراجع بوجود إمكانيه لوقوع غش يتسم بالاهمية النسبية في العمليات المالية للأجور.

العلاقه بين الأجور وتقييم المخزون. في عمليات المراجعة التي تمثل الأجور فيها جانبا معنويا من المخزون، يحدث ذلك علي نحو متكرر في الشركات الصناعية وشركات المقاولات، يمكن أن يؤدي تبويب غير ملائم لحساب يتعلق بالأجور إلى حدوث تأثير معنوى في تقييم الأصل بحسابات مثل الإنتاج تحت التشغيل، الإنتاج التام، أو المقاولات تحت التشغيل. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي تحميل المصروفات غير المباشرة على المخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي إلى حدوث زيادة في حالة تحميل مرتبات أفراد الإدارة على نحو متعمد أو غير متعمد على المصروفات الصناعية غير المباشرة. وبالمثل، سيتأثر تقييم المخزون إذا تم تحميل تكلفة العمل المباشر للعمال الفردين علي نحو غير ملائم على العمل أو عملية التشغيل الخطأ. عندما يتم إعداد فواتير بعض الأعمال على أساس التكلفة المضافة، سيتأثر كل من الإيراد وتقييم المخزون بتحميل تكلفة العمل على الأعمال غير الصحيحة.

وعندما تكون تكلفة العمل عاملاً يتسم بالأهمية النسبية في تقييم المخزون، يجب أن يكون هناك تركيز على إجراء إختبار خاص للرقابة الداخلية علي التبويب غير الملائم للعمليات المالية للأجور. ويمكن إختبار الإتساق من فترة لأخرى، الذي يعد أمراً حيوياً للتبويب، عن طريق فحص دليل الحسابات وكتيبات الإجراءات. ومن المرغوب فيه أيضاً ان يتم تتبع تذاكر العمل أو أى دليل اخر على أداء العاملين لعملهم إلى السجلات المحاسبية التي تؤثر في تقييم المخزون. وعلى سبيل المثال، إذا كان يجب محاسبة كل عامل أسبوعياً على الوقت الكلي الذي أمضاه في العمل من خلال تخصيصه على عدد من الوظائف المختلفة، سيتمثل الإختبار المفيد في هذه الحالة في تتبع الساعات المسجلة للعديد من العاملين في الأسبوع إلى سجلات تكلفة الوظيفة المرتبطة للتأكد من انه قد تم التسجيل على نحو ملائم. وقد يكون من المرغوب فيه ايضاً إجراء تتبع من سجلات تكلفة الوظيفة إلى ملخصات العامل

كجزء من إختبار نفقات الأجور التي لا أساس لها والتي تم إدراجها ضمن تكلفة المخزون.

إختبارات للأجور التي لا أساس لها

على الرغم من ان المراجع لايعد مسئول بصفة أساسية عن إكتشاف الغش، إلا أنه يقوم بتوسيع إجراءات المراجعة عندما يتوافر لديه اهتمام عن إمكانية وجود مخالفات تتسم بالأهمية النسبية. وتوجد طرقاً عدة يمكن ان يتبعها العاملون للإحتيال على الشركة في جانب الأجور بشكل جوهرى. وسيتنحصر المناقشة في إختبارات خاصة بأكثر الأنواع المتعارف عليها وهما: العاملين الوهمين والساعات غير الحقيقية.

ويتم إصدار شيكات الأجور إلى أفراد لايعملون بالشركة (عاملين وهمين) على نحو متكرر كنتيجة للإستمرار في إصدار شيكات إلى عاملين بعد إنقضاء فترة عملهم. وعادة مايكون الشخص الذي يرتكب هذا النوع من الاختلاس متمثلاً في: مسجل الأجور، رئيس العمال، عامل زميل، وربما يكن العامل السابق نفسه. وعلى سبيل المثال، في ظل بعض النظم يسمح لرئيس العمال بضبط الساعة يومياً للعامل والموافقة على بطاقة الزمن في نهاية الفترة الزمنية. فإذا كان رئيس العمال يقوم أيضاً بتوزيع الشيكات، ستوجد فرصة مناسبة لإرتكاب الإختلاس.

ويمكن إتباع إجراءات معينة للشيكات الملغاة كوسيلة لإكتشاف الإختلاس. ويتمثل الإجراء الذي يستخدم في عمليات مراجعة الأجور في مقارنة الأسماء بالشيكات الملغاة مع بطاقات الزمن والسجلات الأخرى للتعرف على مدى وجود توقيعات تم الترخيص بها ومدى صحة التوقيعات. ومن المتعارف عليه أيضاً أن يتم التحقق من التوقيعات على الشيكات الملغاة للتعرف على مدى وجود توقيع ثان غير معتاد أو على مدى تكرار التوقيع الثاني كمؤشر على إمكانية وجود غش بالشيكات. كما أنه من المرغوب فيه اجراد فحص على الشيكات التي تم تسجيلها على أنها شيكات غير محددة للتأكد من انه لايتم إستخدامها على نحو يتضمن ارتكاب الغش.

ويتم إجراء إختبار للعمالة الوهمية من خلال تتبع تسجيل عمليات مالية مختارة في يومية الأجور إلى إدارة الأفراد لتحديد ما إذا كان العمال يعملون بالشركة فعلا خلال الفترة التي تم صرف الأجور فيها. ويمكن مقارنة التوقيع على الشيك الملغى لأحد العمال مع التوقيع المرخص به على الأشكال المرخص بها لحذف الاستقطاعات من العامل.

ويتمثل الإجراء الذي يتم إستخدامه لإجراء معالجة مناسبة لإنهاء عقود العمال في اختيار عدد من الملفات من سجلات إدارة الأفراد تخص العاملين الذين تم إنهاء عقودهم هذا العام لتحديد ما إذا كان كل عامل منهم قد حصل على مقابل إنهاء العقد بما يتفق مع سياسة الشركة.

ويتم إختبار ما إذا كان هناك استمرار في دفع الأجر للعمال الذين تم إنهاء عقودهم، يتم فحص سجلات الأجور في الفترة التالية للتحقق من أنه لايتم الدفع للعامل بعد إنهاء عقده. ومن الطبيعي أن لايكون هذا الإجراء فعالاً إذا لم يتم إبلاغ إدارة الأفراد بانهاء العقود.

وفي بعض الحالات، قد يطلب المراجع الإطلاع على الأجور المدفوعة بشكل مفاجئ. ويتم في هذا الإجراء قيام كل عامل بالحصول على الشيك الخاص به والتوقيع باستلامه في حضور المشرف والمراجع. ويجب إخضاع الشيكات التي لم يتقدم أحد لتسلمها إلى فحص موسع لتحديد ما إذا كان أي منها يعبر عن وقوع الغش. ويعد هذا إجراءً مكلفاً وقد يسبب وقوع مشاكل في بعض الحالات مع نقابة العمل، ولكنه قد يكون السبيل الوحيد المتاح لإكتشاف الإختلاس.

ويتم تسجيل ساعات عمل غير حقيقية عندما يحدد العامل ساعات العمل بشكل يزيد عما قام به من

عمل فعلاً. ونظراً لعدم وجود دليل، يكون عادة من الصعب على المراجع إكتشاف الساعات غير الحقيقية. ومن الإجراءات التي يتم إستخدامها في هذا الإطار، تسوية الساعات الإجمالية المدفوعة طبقاً لسجلات الأجور مع سجل محايد لساعات العمل، مثل السجل الذي يتم الإحتفاظ به في مراقبة الإنتاج. وبالمثل، يمكن ملاحظة الوقت المسجل للعامل في أكثر من بطاقة زمنية لعاملين مماثلين. ومع ذلك، يكون عادة من الأيسر للعميل أن يمنع هذا النوع من الإختلاس من خلال أنواع ملائمة من الرقابة بدلاً من أن يتم إكتشافه من قبل المراجع.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

الهدف التعليمي ١٦-٣: تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في دائرة الأجور والأفراد

يعد إستخدام الإجراءات التحليلية أمراً هاماً في دائرة الأجور والأفراد مثلها في ذلك مثل الدورات الأخرى ويوضح الجدول ١٦-٣ الإجراءات التحليلية للحسابات في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل في دائرة الأجور والأفراد. وتتسم معظم العلاقات المدرجة بالجدول ١٦-٣ انها يمكن التنبؤ بها بدقة كبيرة وبالتالى تعد مفيدة في تحديد الجوانب التي يكون من المرغوب فيه إجراء فحص إضافي بها.

الشكل ١٦-٣
الإجراءات التحليلية في دائرة الأجور والأفراد

الإجراءات التحليلية	التحريف الممكن وقوعه
مقارنة رصيد حساب مصروف الأجور مع الأعوام السابقة (تسوية الزيادة في معدل الأجر والزيادة في الحجم)	التحريف في حسابات مصروف الأجور
مقارنة العمل المباشر كنسبة مئوية من المبيعات مع الأعوام السابقة	التحريف في العمل المباشر والمخزون
مقارنة مصروف العمولة كنسبة مئوية من المبيعات مع الأعوام السابقة	التحريف في مصروف العمولة وإلتزام العمولة
مقارنة مصروف ضريبة الأجور كنسبة مئوية من المرتبات والأجور مع الأعوام السابقة (إجراء تسوية للتغيرات في المعدلات الضريبية)	التحريف في مصروفات ضريبة الأجور وإلتزام ضريبة الأجور
مقارنة حسابات ضريبة الأجور المستحقة مع الأعوام السابقة	التحريف في ضرائب الأجور المستحقة ومصروف ضريبة الأجور

الإختبارات التفصيلية للأرصدة لحسابات الإلتزامات والمصروفات
Tests of Details of Balances for Liability and Expense Accounts

الهدف التعليمي ١٦-٤: تصميم وتنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة للحسابات في دائرة الأجور والأفراد

يلخص الشكل ١٦-٣ منهجية تحديد الإختبارات التفصيلية الملائمة للأرصدة لحسابات الإلتزامات الخاصة بالأجور. وعادة، تكون الإلتزامات المتعلقة بالأجور أقل في الأهمية النسبية عن المدينين، ولذلك يوجد قدر أقل من الخطر الطبيعي.

ويتم التحقق من حسابات الإلتزامات المرتبطة بالأجور، عادة ما يطلق عليها مصروفات الأجور المستحقة، بشكل مباشر إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال. وعندما يقتنع المراجع بأن

العمليات المالية للأجور قد تم تسجيلها على النحو الملائم في يومية الأجور وأن نماذج ضريبة الأجور المرتبطة قد تم إعدادها بدقة وتم دفعها في الوقت المناسب، لايجب أن يستغرق تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة وقتاً كبيراً.

ويتمثل هدفا المراجعة المرتبطا بالأرصدة عند إختبار الالتزامات الخاصة بالأجور في: (١) تسجيل المستحقات في ميزان المراجعة بالقيم الصحيحة (الدقة) و(٢) تسجيل العمليات المالية في دورة الأجور والأفراد في الفترة الزمنية المناسبة (الفاصل الزمني). ويتمثل الاهتمام الكبير بكلا الهدفين في التأكد من انه لايوجد تخفيض أو حذف في المستحقات. وسيتم الآن مناقشة الحسابات الرئيسية للإلتزامات في دائرة الأجور والأفراد.

الشكل ١٦-٣

منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة للإلتزامات المتعلقة بالاجور

تحديد مستوى الأهمية النسبية وتقرير خطر المراجعة المقبول والخطر الطبيعي لحسابات الإلتزامات المتعلقة بالأجور

تقدير خطر الرقابة في مجال دائرة الأجور والأفراد

تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الأجور والأفراد

تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في دائرة الأجور والأفراد

تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات الأجور لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

إجراءات المراجعة
حجم العينة
العناصر التي سيتم اختيارها
التوقيت

إعتبارات تحديد مستوى الأهمية النسبية:

يوجد في معظم الشركات عدد كبير من العمليات المالية الخاصة بالاجور، وعادة ما تتضمن قيما اجمالية تتسم بالكبر. ومع ذلك، تتسم حسابات قائمة المركز المالي عادة بعدم المعنوية، فيما عدا تكلفة العمل التي يتم تحميلها على المخزون.

الإعتبارات الخاصة بالخطر الطبيعي:

- يوجد خطر طبيعي يتعلق بالغش في الأجور لأن معظم العمليات المالية تتعلق بالنقدية. وبالتالي يتم النظر إلى هدف الوجود دائماً على أنه هدف هام.
- في الشركات الصناعية التي يتم فيها تحميل تكلفة العمل بشكل معنوى على المخزون، يوجد إحتمال لسوء التبويب بين مصروف الأجور والمخزون أو بين فئات المخزون.

الإعتبارات الخاصة بخطر الرقابة

- ينظر دائماً إلى الرقابة الداخلية على العمليات المالية بسبب الأثر المحتمل على معنويات العاملين وقوانين ضرائب الأجور على المستوى الفيدرالي وعلى مستوى الولاية.
- عادة ما تستخدم الشركات مراكز خدمة خارجية لتشغيل الأجور. ولايجب أن يفترض المراجع أن الرقابة على مركز الخدمة الخارجي تتسم بالقوة.

القيم المحتجزة من الأجور المدفوعة للعاملين Amounts witheld from Employees' pay

يمكن إختبار ضرائب الأجور التي يتم حجزها من المنبع، ولكن لايتم إنفاقها، عن طريق مقارنة الرصيد مع يومية الأجور، نموذج ضريبة الأجور بالفترة التالية، والمدفوعات النقدية في الفترة التالية. كما يمكن التحقق من عناصر الاستقطاعات الأخرى مثل مستحقات النقابات، سندات الإدخار، والتأمين بنفس الطريقة. فإذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال، سيمكن إختبار كل من الدقة والفاصل الزمني بسهولة في نفس الوقت من خلال هذه الإجراءات.

المرتبات والأجور المستحقة Accrued Salaries and wages

تظهر المرتبات والأجور المستحقة عندما لايتم الدفع إلى العاملين عن الأيام أو الساعات القليلة التي يتم فيها إكتساب الأجر حتى الفترة التالية. وعادة مايتسلم الأفراد المرتبات الثابتة الخاصة بهم فيما عدا الوقت الإضافي عن اليوم الأخير بالشهر، ولكن عادة مالايتم دفع الأجور عن الساعات التي عملها العاملين الذين يعملون بالساعة والتي تخص عدة أيام عند حلول نهاية السنة المالية.

وتتوقف صحة الفاصل الزمني والدقة للأجور والمرتبات المستحقة على سياسة الشركة، والتي يجب أن يتم إتباعها بشكل متسق من عام لاخر. وتقوم بعض الشركات بحساب الساعات بدقة والتي سيتم دفع الأجر عنها عندما يتم اكتساب الأجر في الفترة الحالية مع القيام بالدفع في الفترة التالية، بينما تقوم شركات اخرى بحساب تناسب تقريبي للأجر. وعلى سبيل المثال، إذا نتجت الأجور التالية عن ثلاثة أيام عمل خلال الفترة الحالية ويومين عمل في الفترة الخاصة بالسنة التالية، يتم إستخدام نسبة ٦٠٪ من إجمالي الأجر بالفترة التالية كمستحقات للتعبير عن مثال التقريب.

وبمجرد ما يتوصل المراجع إلى تحديد سياسة الشركة بخصوص الأجور المستحقة، ويعلم أنها تتسق مع السنوات السابقة، يتمثل اجراء المراجعة في إختبار الفاصل الزمني والدقة لإعادة حساب المستحقات لدى العميل. ويتمثل التحريف الأكثر إحتمالاً الذي يكون له أثر معنوي على الرصيد في إدراج عدد الأيام الملائم التي تم اكتساب الأجر عنها ولكنها لم يتم دفعه بعد.

العمولات المستحقة Accrued Commissions

يتم إتباع نفس المفاهيم التي تم إستخدامها في التحقق من المرتبات والأجور المستحقة في إطار العمولات المستحقة، ولكن عادة ما يكون من الصعب دائماً التحقق من المستحقات لوجود العديد من الأنواع المختلفة من الإتفاقيات بين الشركات ورجال البيع وباقي العاملين الاخرين الذين يعملون بنظام العمولة. وعلى سبيل المثال، قد يتم دفع العمولة لبعض رجال البيع شهرياً مع عدم منحهم مرتباً ثابتاً، بينما يحصل اخرين على مرتب شرى بالإضافة إلى عمولة يتم دفعها كل ربع سنة. وفي بعض الحالات يوجد عمولات متنوعة للمنتجات المختلفة وقد لايتم الدفع إلا بعد مرور شهور عديدة بعد نهاية السنة. وحتى يتم التحقق من العمولات المستحقة، يكون من الضروري أولا أن يتم تحديد طبيعة إتفاق العمولة وبعد ذلك يتم إختبار العمليات الحسابية بناء على ماورد في الإتفاق. ومن المهم أن يتم مقارنة طرق إستحقاق العمولات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة للتعرف على مدى الإتساق. فإذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية، فإنه من المتعارف عليه أيضاً إجراء مصادقة مباشرة مع العاملين بشأن القيم المستحقة.

العلاوات المستحقة Accrued Bonuses

في العديد من الشركات، تشكل العلاوات غير المدفوعة في نهاية العام والتي تخص كل من رجال الإدارة والعاملين عنصراً هاماً قد ينتج عن عدم تسجيله وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية. ويتم

عادة التحقق من المستحقات المسجلة من خلال إجراء مقارنة مع القيمة المرخص بها في محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

دفع المستحقات عن الاجازات والمرض والمنافع الأخرى

Accrued Vacation Pay Sick Pay or othe Benefits

يعد إتساق المستحق من هذه الإلتزامات نسبياً مع ما يقابلها بالسنة السابقة أمراً هاماً يتم أخذه في الإعتبار عند تقييم مدى صدق هذه القيم. ويجب أولاً أن يتم التعرف على سياسة الشركة الخاصة بتسجيل الإلتزامات، ويلى ذلك إعادة حساب القيم المسجلة. ويجب أن تتفق سياسة الشركة مع نشرة معايير المحاسبة المالية رقم ٤٣ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية والتي تتعلق بما يقابل الغياب عن العمل.

ضرائب الأجور المستحقة Accrued Payroll Taxes

يمكن التحقق من ضرائب الأجور مثل الضرائب الفيدرالية وضرائب البطالة على المستوى الفيدرالي وعلى مستوى الولاية عن طريق فحص النماذج الضريبية المعدة في الفترة التالية لتحديد القيمة التي كان يجب تسجيلها كإلتزام في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

الاختبارات التفصيلية لحسابات المصروفات Tests of Details of Balances for Expense Accounts

تتأثر عدد من الحسابات في قائمة الدخل بالعمليات المالية للإجور. ومن أهم هذه الحسابات: مرتبات وعلاوات رجال الإدارة، المرتبات المكتبية، المرتبات والعمولات المتعلقة بالمبيعات، تكلفة العمل الصناعي المباشر. ويتم عادة توزيع التكاليف وفقاً للقسم المنتج، أو الفرع وقد يتم تضمين منافع إضافية مثل التأمين الطبي بالمصروفات.

ويجب إجراء قدر ضئيل نسبياً من الإختبارات الإضافية لحسابات قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة بعد إجراء كل من الإجراءات التحليلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات الخاصة بحسابات الإلتزامات التي سبق مناقشتها فعلاً. ويكون من الضروري تنفيذ إختبارات إضافية موسعة في حالة إتسام الرقابة الداخلية بالضعف، إكتشاف تحريفات جوهرية خلال الاختبارات الخاصة بالالتزامات، أو اكتشاف إنحرافات غير مفسرة عند أداء الإجراءات التحليلية. وعلى الرغم من ذلك، عادة ما يتم اختبار بعض حسابات قائمة الدخل في دائرة الأجور والأفراد. ومن هذه الحسابات مكافأة ومرتبات رجال الإدارة، العمولات، مصروف ضرائب الأجور، والأجور الإجمالية.

مكافأة ومرتبات رجال الإدارة. من المتعارف عليه أن يتم إختبار ما إذا كان اجمالى المكافأة والمرتبات التي حصل عليها رجال الإدارة يمثل القيمة المرخص بها من قبل مجلس الإدارة، حيث يجب إدراج مرتبات وعلاوات رجال الإدارة في التقرير 10-k الخاص بهيئة سوق المال وإقرار ضريبة الدخل الفيدرالي. ويعد التحقق من مكافأة ومرتبات رجال الإدارة أمراً مطلوباً أيضاً حيث قد يكون بعض الأفراد في موقع يمكنهم من أن يحصلوا بأنفسهم على مبالغ أكثر مما هو مرخص لهم. ويتمثل إختبار المراجعة المعتاد في التعرف على المرتب المرخص به لكل رجل من رجال الإدارة من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة ومقارنته بما هو مسجل فعلاً كمرتب يجب صرفه.

العمولات. يمكن التحقق من مصروف العمولة على نحو يتسم بالسهولة النسبية إذا كان معدل العمولة ثابتاً في كل نوع من أنواع المبيعات ويوجد توافر للمعلومات الضرورية المتعلقة بالمبيعات بالسجلات

المحاسبية. ويمكن التحقق من المصروف الإجمالي للعمولة عن طريق ضرب معدل العمولة لكل نوع من المبيعات في قيمة المبيعات الخاصة بهذا النوع. فإذا لم تتوافر المعلومات المرغوب فيها، قد يكون من الضروري إختبار المدفوعات السنوية أو الشهرية للعمولة لعدد مختار من رجال البيع مع اجراء تتبع إلى المدفوعات الإجمالية للعمولة. وعندما يعتقد المراجع انه من الضروري تنفيذ هذه الاختبارات، فإنه يتم تنفيذها عادة بشكل موحد مع إختبارات الإلتزامات المستحقة.

مصروف ضريبة الأجور. يمكن أولا اختبار مصروف ضريبة الأجور الخاصة بالعام عن طريق تسوية الأجور الإجمالية بكل نموذج ضريبي للأجور مع الأجور الإجمالية عن العام بأكمله. ويتم بعد ذلك إعادة حساب إجمالي ضرائب الأجور عن طريق ضرب المعدل الملائم في الأجور التي سيتم دفع الضرائب عنها. وعادة ماتكون هذه العملية الحسابية مضيعة للوقت لأن الضريبة تكون عادة قابلة للتطبيق على جزء واحد فقط من الأجور، كما أن المعدل قد يتغير جزئياً خلال السنة إذا لم يكن يتم إعداد القوائم المالية لدافع الضرائب وفقاً لأساس السنة المالية. وفي معظم عمليات المراجعة، تعد هذه العملية الحسابية مكلفة ولاتكون ضرورية مالم توضح الإجراءات التحليلية وجود مشكلة لايمكن أن تحل من خلال الإجراءات الأخرى. وعندما يعتقد المراجع أن هناك ضرورة لتنفيذ الاختبار، سيتم تنفيذه عادة بشكل موحد مع إختبارات مستحقات ضريبة الأجور.

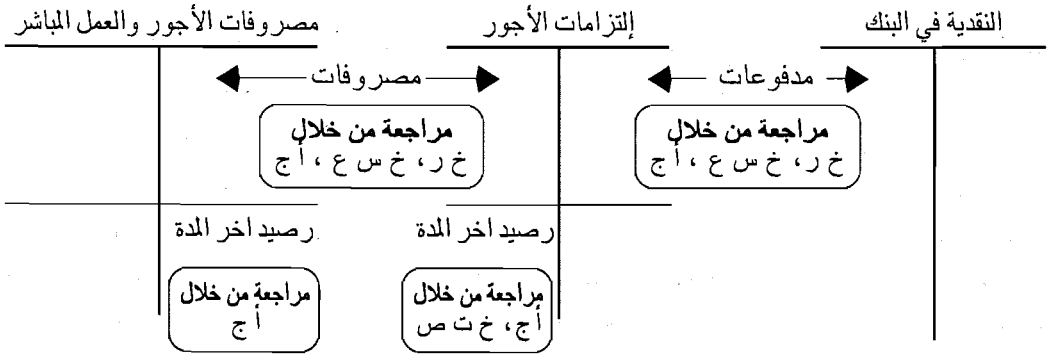
الأجور الإجمالية. يتمثل الإختبار الذي يرتبط على نحو كبير بأحد إختبارات ضريبة الأجور في تسوية الأجور الإجمالية بالأستاذ العام مع كل من نموذجي الإقرارات الضريبية و«ج-٢» وتتمثل أهداف الإختبار في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية للأجور قد تم تحميلها إلى حسابات لاتخص الأجور أو لم يتم تسجيلها في يومية الأجور على الإطلاق. وتعد هذه الأهداف أهدافاً مناسبة، ولكن من المشكوك فيه أن يتم تحديد ما إذا كان هذا الإجراء مفيداً في كشف نوع التحريف المستهدف في هذه الحالة. ونظراً لأنه يتم إعداد كل من سجلات ضريبة الأجور وكشف الأجور على نحو مباشر من الملف الرئيسي للأجور، فإذا وقعت تحريفات، سيكون من المحتمل أن توجد في كلا النوعين من السجلات. وسيعد هذا الإجراء جيداً في المواقف النادرة، ولكن لايكون من الضروري تنفيذه على نحو معتاد. ويتم إستخدام كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات كوسائل أفضل لكشف هذين النوعين من التحريفات في معظم عمليات المراجعة.

ملخص Summary

يوضح الشكل ١٦-٤ الحسابات الرئيسية في دائرة الأجور والأفراد وأنواع إختبارات المراجعة التي سيتم إستخدامها لمراجعة هذه الحسابات. يوضح هذا الشكل أيضاً نموذج خطر المراجعة الذي سبق مناقشته في الفصل الثامن وكيف يرتبط بمراجعة دائرة الأجور والأفراد.

الشكل ١٦-٤

أنواع إختبارات المراجعة في دائرة الأجور والأفراد (راجع الشكل ١٦-١) للتعرف على الحسابات



إختبارات الرقابة (تشمل إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية) خ ر	+	الإختبارات الأساسية للعمليات المالية خ س ع	+	الإجراءات التحليلية أ . خ	+	الإختبارات التفصيلية للأرصدة خ ت ص	=	أدلة مراجعة كافية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها

يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و «خ ك» (خطر الإكتشاف المخطط) ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

المصطلحات الأساسية

مصروفات الأجور المستحقة Accrued Payroll Expenses. حسابات للإلتزامات المرتبطة بالأجور، وتشمل كل من المرتبات والأجور المستحقة، العمولات المستحقة، العلاوات المستحقة، المنافع المستحقة، وضرائب الأجور المستحقة.

حساب السلفة للأجور Imprest Payroll Accornt. حساب خاص بالبنك يتم تحويل القيمة الفعلية للأجور الخاصة بالفترة إليه بواسطة شيك يقوم رب العمل بإصداره من حساب النقدية العامة.

دائرة الأجور والأفراد Rayroll & Personnel Cycle. دائرة للعملية المالية التي تبدأ بتعين الفرد، وتتضمن الحصول على والمحاسبة عن الخدمات التي يقدمها العاملون، وتنتهى بدفع الأجر إلى العاملين في مقابل الخدمات المؤداه ودفع المبالغ المستقطعة كضرائب مستحقة على الأجور ومنافع إلى كل من الحكومة وغيرها من الجهات.

الملف الرئيسي للأجور Payroll Master File. ملف للحاسب الإلكتروني يتم فيه تسجيل كل عملية مالية للأجور لكل عامل والإحتفاظ بإجمالي الأجور المدفوعة للعامل والبيانات المرتبطة منذ التعين وحتى الآن.

الإقرار عن ضريبة الأجور Payroll Tax Returns. نموذج ضريبي يقدمه رب العمل إلى السلطات على المستوى المحلي، ومستوى الولاية والمستوى الفيدرالي حتى يمكن دفع الضرائب المحجوزة من الأجور والضرائب التي تخص رب العمل.

سجلات الأفراد Personnel records. سجل يتضمن بيانات تتعلق بتاريخ التعين، فحوص الأفراد،

معدلات الأجر، الإستقطاعات المرخص بها، تقييم الأداء وإنهاء العقد.

بطاقة الزمن Timc Card. مستند يوضح الوقت الذي بدأ فيه العامل والوقت الذي انتهى فيه العامل من عمل كل يوم وعدد الساعات التي عمل فيها العامل.

أسئلة للمراجعة

١٦- ١ (**الهدف ١٦-١**) عرف حسابات الأستاذ العام الخمس التي يحتمل أن تتأثر بدائرة الأجور والأفراد في معظم عمليات المراجعة.

١٦-٢ (**الهدف ١٦-٢**) أشرح العلاقة بين دائرة الأجور والأفراد وتقييم المخزون.

١٦-٣ (**الهدف ١٦-٢**) أذكر ٥ إختبارات للرقابة يمكن تنفيذها في دائرة الأجور والأفراد وأذكر الغرض من كل نوع رقابة يتم إختباره.

١٦-٤ (**الهدف ١٦-٢**) أشرح لماذا يتم عادة تخصيص نسبة مئوية أكبر من وقت المراجعة في دائرة الأجور والأفراد لتنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالمقارنة مع دائرة المبيعات والتحصيل.

١٦-٥ (**الهدفان ١٦-١، ١٦-٢**) قيم العبارة التالية لأحد المراجعين: «يتمثل عملي في تحديد ما إذا كانت سجلات الأجور قد تم إعدادها بصدق بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وليس بإكتشاف ما إذا كانت تعبر عن إتباع إجراءات ملائمة عند تعين الأفراد أو عند فصلهم. وعندما أقوم بأجراء مراجعة الأجور، أتجنب التعامل مع إدارة الأفراد، وأكرس وقتي لفحص كل من البطاقات الزمنية، دفاتر اليومية، وشيكات الأجور. أنا لا أعبأ بمن تم تعينه أو فصله، طالما تقوم الشركة بدفع الأجر للعاملين لديها فعلاً».

١٦-٦ (**الهدف ١٦-٢**) فرق بين إجراءات مراجعة الأجور التالية وأذكر الغرض من كل منها: (١) تتبع عينة عشوائية من البطاقات الزمنية سابقة الترقيم إلى شيكات الأجور المرتبطة بها في سجل الأجور ومقارنة ساعات العمل مع الساعات التي تم دفع الأجر عنها، و(٢) تتبع عينة عشوائية من شيكات الأجور في سجل الأجور إلى البطاقات الزمنية المرتبطة بها ومقارنة ساعات العمل مع الساعات التي تم دفع الأجر عنها. أى من هذين الإجرائين يعد أكثر أهمية عند مراجعة الأجور؟ لماذا؟.

١٦-٧ (**الهدف ١٦-٤**) عند مراجعة الإستقطاعات من الأجور ومصروف ضريبة الأجور، أشرح لماذا يتم التركيز عادة على تقييم مدى كفاية إجراءات إعداد إقرار ضريبة الأجور بدلاً من الإلتزام الخاص بضريبة الأجور. وإذا كانت الإجراءات التي تم إعدادها تتسم بعدم الكفاية، أشرح أثر ذلك على بقية خطوات المراجعة.

١٦-٨ (**الهدف ١٦-٣**) أذكر الأنواع العديدة من الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في دائرة الأجور والأفراد وفسر نوع التحريف الذي يمكن الإشارة إليه عندما يوجد فرق معنوى عند مقارنة نتائج السنة الحالية مع نتائج السنة السابقة في كل إختبار من الإختبارات.

١٦-٩ (**الهدف ١٦-٢**) أشرح الظروف التي يجب أن يقوم المراجع فيها بتنفيذ إختبارات للمراجعة يتم تصميمها بشكل خاص لإكتشاف الغش في دائرة الأجور والأفراد. أذكر ثلاثة إجراءات للمراجعة تتعلق أساساً بإكتشاف الغش وأذكر نوع الغش الذي سيتم إكتشافه بواسطة كل إجراء.

١٦-١٠ (**الهدف ١٦-١**) فرق بين الملف الرئيسي للأجور ونموذج «ج-٢» وإقرار ضريبة الدخل، وأشرح الغرض من كل منها.

١٦-١١ (**الهدفان ١٦-١، ١٦-٢**) أذكر المستندات الداعمة والسجلات التي سيفحصها المراجع في المراجعة النموذجية للأجور التي يتمثل هدفها الأساسي في إكتشاف الغش.

١٦-١٢ (**الهدف ١٦-١**) أذكر ٥ أنواع من الترخيص في دائرة الأجور والأفراد وأذكر نوع التحريف الذي يحتمل وقوعه عندما لايوجد كل ترخيص من الترخيصات الخمس.

١٦-١٣ (**الهدف ١٦-٤**) أشرح لماذا يعد متعارفا عليه أن يتم التحقق من المرتبات والمكافآت الإجمالية التي يحصل عليها رجال الإدارة حتى في حالة ما كانت نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات تتسم بالإمتياز. ماهى إجراءات المراجعة التي يمكن إستخدامها للتحقق من المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها رجال الإدارة؟

١٦-١٤ (**الهدف ١٦-١**) أشرح ماهو المقصود بحساب سلفة الأجور. ماهو الغرض منه كنوع من الرقابة على الأجور؟

١٦-١٥ (**الهدف ١٦-٢**) أذكر إجراءات المراجعة التي يمكن أن يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت العمليات المالية للأجور قد تم تسجيلها بالقيمة الملائمة.

١٦-١٦ (**الهدف ١٦-٢**) أشرح كيف يمكن إستخدام معاينة المراجعة لإجراء الإختبارات في دائرة الأجور والأفراد.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٦ - ١٧ (الهدف ١٦-١) تتعلق الأسئلة التالية بأنواع الرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد. أختر الإجابة الأمثل.

أ - قام رئيس العمال في مصنع تملكه شركة Steblecki بفصل عامل يعمل بالساعة ولم يبلغ إدارة الأجور. وبعد ذلك زور توقيع العامل المفصول على بطاقات الزمن وتذاكر العمل، وعندما تم تسليم الشيكات، حول الشيكات التي تخص العامل المفصول إلى إستخدامه الشخصي. يتمثل أفضل إجراء فعال لمنع مثل هذا التزوير في:

(١) ضرورة توافر ترخيص مكتوب يوضح فيه كافة العمال الذين يتم إضافتهم إلى كشف الأجور وكافة العمال الذين يتم حذفهم من كشف الأجور.

(٢) تخصيص شخص معين لتوزيع شيكات الأجور ولايقوم بتحمل مسئوليات أخرى في مجال الأجور.

(٣) تخصيص شخص معين بخلاف الذين يقومون بإعداد أو توزيع الأجور لكى يحتفظ بشيكات الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها.

(٤) إجراء تغيير متعاقب من فترة لأخرى في الأشخاص الذين يقومون بتوزيع الأجور.

ب- قام مرجع بفحص إجراءات الأجور لدى شركة Pyzi. وتم تحديد المثال التالي على وجود قصور في الرقابة الداخلية يتمثل في تخصيص مشرف الإدارة للقيام بمسئولية:

(١) توزيع شيكات الأجور على العاملين المرؤسين.

(٢) فحص والموافقة على التقارير الزمنية للمرؤسين.

(٣) إجراء مقابلة للأشخاص الذين تقدموا للعمل كمرؤسين قبل أن يتم تعينهم من قبل إدارة الأفراد.

(٤) البدء بطلب إجراء تسويات لمرتبات العاملين المرؤسين.

حـ - من منظور الرقابة الداخلية، يتم توزيع شيكات الأجور على العاملين من قبل:

(١) إدارة المحاسبة. (٢) إدارة الأفراد.

(٣) الخزينة. (٤) مشرف إدارة العاملين.

١٦- ١٨ (الهدف ١٦-٢) تتعلق الأسئلة التالية بإختبارات المراجعة في دائرة الأجور والأفراد. أختر الإجابة الأمثل.

أ - قام مشغل للحاسب الإلكتروني بإرتكاب السرقة من خلال إعداد نماذج «ج - ٢» بشكل خاطئ. حيث يوجد زيادة قدرها ٥٠٠ دولار في الإستقطاعات للضريبة الفيدرالية الخاصة بالمشغل في حين يوجد تخفيض في الإستقطاعات للضريبة الفيدرالية لباقي العاملين الاخرين. أي من إجراءات المراجعة التالية سيؤدى إلى كشف الغش؟

(١) ضرب المعدل القابل للتطبيق في إجمالي أجر الفرد الخاضع للضريبة.

(٢) إستخدام كل من الشكل «ج - ٤» ودليل الإستقطاعات لتحديد ما إذا الاستقطاعات المرخص بها للأجر في كل فترة تتفق مع القيم المستقطعة من الأجر عن نفس الفترة.

(٣) إجراء جمع وجمع عكسي لسجل الأجور ويتبع ذلك تتبع الترحيل إلى الأستاذ العام.

(٤) التحقق من الشيكات المسجلة من خلال النموذج ٩٤١ للضريبة الفيدرالية.

ب- ماهو نوع المنظمة الهادفة للربح التي سيقوم المراجع عند مراجعتها بالتركيز على نحو خاص على إختبارات الرقابة التي تتعلق بالتبويب الملائم للعمليات المالية للأجور؟

(١) المنظمة الصناعية.

(٢) منظمة تعمل في مجال تجارة التجزئة.

(٣) منظمة تعمل في مجال تجارة الجملة.

(٤) منظمة خدمية.

حـ - يتمثل إجراء المراجعة المتعارف عليه عند مراجعة العمليات المالية للأجور في تتبع عناصر مختارة من يومية الأجور إلى البطاقات الزمنية للعامل والتي تم الموافقة عليها من قبل الأفراد المشرفين. ويتم تصميم هذا الإجراء للتوصل إلى دليل يدعم مفهوم المراجعة الذي يعبر عن:

(١) قام الموظفون الفعليون فقط بالعمل وتم حساب أجرهم على نحو ملائم.

(٢) تم تحميل الأوامر التي نفذها العاملين فعلاً بتكلفة العمل الملائمة.

(٣) يتم تنفيذ الرقابة الداخلية على المدفوعات الخاصة بالأجور بشكل فعال.

(٤) قام كافة العاملين بالعمل لعدد ساعات العمل التي تم حساب أجرهم عنها.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٦-١٩ (الهدفان ١٦-١، ١٦-٢) تتعلق الأسئلة من ١ إلى ٩ عن أسئلة مختارة من قائمة استقصاء الرقابة الداخلية التي يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد. وعند إستخدام قائمة إستقصاء لدى العميل، تعبر الإجابة بنعم عن السؤال عن إحتمال وجود رقابة داخلية في الجانب الذي يتعلق به السؤال، أما الإجابة بلا فتشير إلى احتمال وجود قصور.

١- هل يوجد ترخيص رسمي ملائم من خلال التوقيع على معدلات الأجور وأية تعديلات تالية في هذه المعدلات؟

٢- هل يتطلب الأمر وجود إشعارات مكتوبة لتوثيق أسباب إنهاء عقد العامل؟

٣- هل يتم إستخدام سجلات رسمية مثل بطاقات الزمن لضبط الوقت؟

٤- هل يجب الحصول على موافقة رئيس الإدارة أو رئيس العمال على كافة بطاقات الزمن قبل تسليمها لدفع الأجر؟

٥- هل يقوم أي شخص بالتحقق من معدلات الأجر، ساعات العمل الإضافي، العمليات الحسابية لإجمالي الأجر قبل إعداد شيكات الأجور؟

٦- هل توجد وسائل ملائمة لتعريف الوظائف أو المنتجات، مثل أوامر العمل، أرقام الأعمال، أو أية وسائل مشابهة يتم تسليمها إلى العاملين للتأكد من أنه يتم ترميز ملائم في سجلات الزمن؟

٧- هل يتم دفع الأجر للعاملين عن طريق إعداد الشيكات بواسطة أشخاص مستقلين عن هؤلاء الذين يقومون بضبط الوقت؟

٨- هل يجب أن يظهر العاملين مايثبت شخصيتهم ليتسلموا الشيكات الخاصة بالأجر؟

٩- هل يتم الإحتفاظ بسجل دائم لكافة الأجور التي لايتقدم أصحابها لصرفها؟

المطلوب

أ- في كل سؤال مما سبق، أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم تحقيقها إذا كانت الرقابة تتسم بالفعالية.

ب- في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر اختبار الرقابة الذي يمكن ان يختبر فعاليته.

حـ- في كل سؤال، عرف طبيعة التحريفات التي يحتمل وقوعها في حالة عدم فعالية الرقابة الداخلية.

د- في كل تحريف محتمل بالجزء «حـ»، أذكر إختبار المراجعة الأساسي الذي يحدد ما إذا كانت هناك تحريفات تتسم بالأهمية النسبية قد وقعت.

١٦-٢٠ (الأهداف ١٦-١ و١٦-٢) فيما يلي بعض إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي يتم تنفيذها على نحو متكرر في دورة الأجور والأفراد. (يتم تنفيذ كل إجراء على أساس إستخدام العينة).

١- تسوية إجمالي الأجور الشهرية للعمل الصناعي المباشر توزيع تكلفة العمل.

٢- فحص مدى موافقة رئيس العمال على بطاقات الزمن.

٣- إعادة حساب الساعات في بطاقة الزمن ومقارنة الإجمالي مع إجمالي الساعات التي تلقى العامل الأجر عنها.

٤- مقارنة اسم العامل، التاريخ، رقم الشيك، والقيمة في الشيكات الملغاة مع يومية الأجور.

٥- تتبع الساعات من البطاقات الزمنية للعاملين إلى تذاكر العمل للتحقق من وجود تسوية إجمالية، وتتبع كل تذكرة عمل إلى سجل تكلفة أمر العمل.

٦- المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور في يومية الأجور.

٧- إختيار بعض العاملين من ملف الأفراد الذين يتم فصلهم وتحدد ما إذا كان تم دفع مكافأة إنهاء العمل بما يتفق مع عقد النقابة. وكجزء من هذا الاجراء، يتم فحص فترتين تاليتين لتحديد ما إذا كان يتم دفع الأجر للعاملين الذين تم فصلهم.

المطلوب

أ- عرف ما إذا كان كل اجراء من الإجراءات السابقة يمثل إختبارا للرقابة أو إختبارا أساسياً للعمليات المالية.

ب - عرف أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في كل إجراء.

١٦-٢١ (الهدفان ١٦-١ و١٦-٢) تم إستخراج العبارات التالية من الدفاتر المحاسبية في شركة Lathen الصناعية.

١- تم تحميل العمل المباشر بشكل خاطئ على الأمر رقم ٦٢٠ بدلاً من الأمر رقم ٦٠٢ بواسطة مسجل الأجور عند ادخال قائمة توزيع العمل الى الحاسب الإلكتروني. وتم الإنتهاء من الأمر رقم ٦٠٢ وإنفاق التكاليف الخاصة به في السنة الحالية، بينما لايزال الأمر رقم ٦٠٢ تحت التشغيل.

٢- يقوم كل من Joe Block و Frank Demery بتبادل الأدوار لتثقيب بطاقات الزمن للاخر كل مجموعة قليلة من الأيام. ويأتي العامل الذي يغيب منهما إلى مقر العمل في الساعة الثانية عشرة ويخبر رئيس العمال بانه صادف مشكلة في سيارته أو أن هناك أية مشكلة اخرى صادفها. ولايعلم رئيس العمال أن الموظف الغائب يحصل على الأجر عن الساعات التى لم يعمل فيها .

٣ -يقوم رئيس العمال بتسليم بطاقة زمنية زائفة لعامل سابق كل أسبوع ويسلم شيك الأجر المرتبط إلي العامل في منزله في طريقه عند العودة إلي المنزل من العمل ويقتسم الأثنان قيمة الشيك .

٤-يقوم العاملون علي نحو متكرر بملاحظة ماتم تسجيله من الساعات التي عملوا فيها في تذكرة تكلفة أمر العمل كما يتطلب النظام ذلك . ويتم إعداد العديد من العقود لدي العميل محل المراجعة علي أساس التكلفة الإضافية

٥-قام مسجل الأجور بإعداد شيك إلي نفس الشخص الذي لا وجود له كل أسبوع عندما يتم إدخال العمليات المالية للأجور إلي نظام الحاسب الإلكتروني الشخصي ، ويقوم هذا المسجل أيضا بتسجيل القيمة في يومية الأجور. وقام بتسليم اليوميات والشيك مع الشيكات الأخري للتوقيع علي الشيكات للتوزيع ، حصل علي الشيك وأودعه في حساب خاص بالبنك يحمل اسم الشخص الذي لا وجود له .

٦- عند إستقطاع ضرائب الأجور من العاملين ، قام مشغل الحاسب الإلكتروني باستقطاع ٥, دولار إضافي لضريبة الدخل الفيدرالي من العديد من العاملين كل أسبوع وتحميل القيمة كطرف دائن في سجل الأجر المكتسب له شخصيا .

٧- يقوم مسجل الأجور بإعداد شيكات الأجور يدوياً، ولكنه يسهو عادة عن تسجيل شيك أو اثنين من الشيكات إلى يومية الأجور المعدة بواسطة الحاسب الإلكتروني.

المطلوب

أ- في كل تحريف، أذكر نوع الرقابة التي يجب أن تمنعه من الحدوث على نحو متكرر.

ب- في كل تحريف، اذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يمكن أن يكتشفه.

١٦-٢٢ (الأهـــداف ١٦-١، ١٦-٢، ١٦-٣، ١٦-٤) تعد إجراءات المراجعة التالية من الإجراءات النموذجية التي يتم إستخدامها في مراجعة دورة الأجور والأفراد.

١- قيام شخص محايد بفحص دليل عن وجود فحص مزدوج لمعدلات الأجور والعمليات الحسابية للأجور.
٢- الحصول على جدول لكافة الإلتزامات المتعلقة بالأجور وتتبعها إلى الأستاذ العام.
٣- إختيار عينة من ٢٠ شيك ملغى للأجور والمحاسبة عن التسلسل الرقمي.
٤- اجراد جمع وجمع عكسي ليومية الأجور لفترتين زمنيتين مع تتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام.
٥- فيما يتعلق بالالتزامات الخاصة بالأجور، يتم فحص المدفوعات النقدية التالية والمستندات الداعمة مثل الاقرارات لضريبة الأجور، إيصالات الإيداع، والايصالات الضريبية.
٦- اختيار عينة من ٢٠ شيك ملغي للأجور واجراء تتبع إلي القيود في يومية الأجور فيما يتعلق بالاسم والتاريخ والقيم.
٧- حساب العمل المباشر، العمل غير المباشر، والعمولات كنسبة مئوية من صافى المبيعات ومقارنة ذلك مع السنوات السابقة.
٨- فحص موافقة المالك الخاصة بمعدلات الأجر والإستقطاعات.
٩- حساب مصروف ضريبة الأجور كنسبة مئوية من اجمالي الأجور والمرتبات والعمولات.
١٠- المناقشة مع الإدارة بشأن الالتزامات الخاصة بالاجور التي حدثت في اليوم الأخير من عملية المراجعة ولم يتم اعتبارها تخص العام الحالي.
١١- فحص اليوميات بكافة الفترات بخصوص العمليات المالية غير العادية لتحديد ما إذا كان قد تسجيلها على نحو ملائم.
١٢- اختيار عينة من ٤٠ قيد في يومية الأجور وتتبع كل قيد إلى بطاقة الزمن التي تم الموافقة عليها.

المطلوب

أ- إختيار نوع الإختبار الخاص بكل اجراء للمراجعة مما يلي:

(١) إختبار للرقابة. (٢) إختبار أساسي للعمليات المالية.
(٣) إجراء تحليلي. (٤) إختبار تفصيلي للأرصدة.

ب- في كل إختبار للرقابة أو إختبار أساسي للعمليات، عرف أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية القابلة للتطبيق.

حـ- في كل اختبار تفصيلي للأرصدة، عرف أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات القابلة للتطبيق.

١٦-٢٣ (الهدفان ١٦-٢، ١٦-٤) فيما يلي خطوات من منهجية تصميم إختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية للأرصدة في دائرة الأجور والأفراد.

١- تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة في دائرة الأجور والأفراد.
٢- تقييم الخطر والأهمية النسبية لمصروف الأجور وحسابات الالتزامات.
٣- تقييم التكلفة - المنفعة لتقدير خطر الرقابة للأجور على نحو منخفض.
٤- تصميم وتنفيذ الاجراءات التحليلية المرتبطة بالأجور - الأفراد.

٥- تعريف أنواع الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد.
٦- التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد.
٧- تقييم نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.
٨- تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الأجور والأفراد.
٩- تقدير الخطر الطبيعي في الحسابات المرتبطة بالأجور.

المطلوب

أ - تحديد الخطوات التي تمثل: (١) إختبارات للرقابة أو إختبارات أساسية للعمليات، و(٢) إختبارات تفصيلية للأرصدة.
ب- ترتيب الخطوات التي تمثل اختبارات للرقابة وإختبارات أساسية للعمليات في ترتيب الاداء الذي يتم تنفيذه في كافة عمليات المراجعة.
حـ - وضع الاختبارات التفصيلية للأرصدة في ترتيبها الملائم.

١٦-٢٤ (الهـدف ١٦-٣) عند مقارنة المصروف الإجمالي لضريبة الأجور مع السنة السابقة. لاحظ المراجع أن هناك زيادة معنوية، على الرغم من أنه تم زيادة العدد الإجمالي للعاملين من ١٧٥ إلى ١٩٥ عامل فقط. وحتى يتم فحص الفرق، اختار المراجع عينة من العمليات المالية للمدفوعات النقدية وقام باختبارها وتحديد جداول الإستقطاعات الضريبية. ولم يكتشف أية آستثناءات في هذا الاختبار، وبالتالى توصل لإستنتاج مؤداه ان مصروف ضريبة الاجور يتسم بالعدالة.

المطلـــوب

أ - تقييم المنهج الذي إتبعه هذا المراجع لإختبار مصروف ضريبة الأجور.
ب- عرض منهج يكون أكثر مناسبة لتحديد ما إذا كان مصروف ضريبة الأجور قد تم تسجيله بشكل ملائم في السنة الحالية.

١٦-٢٥ (الهدف ١٦-٤) يجب عليك كجزء من مراجعة شركة McGree Plumbing and Heating أن تقوم بتحمل مسئولية إختبار دورة الأجور والأفراد. وتعد الأجور أكبر رقم فردي بالمصروفات في ميزان المراجعة لدي العميل وتشكل الأجور التي تحسب وفقاً للساعة الجانب الأكبر من اجمالى الأجور. ومن الجوانب المميزة في نشاط العميل وجود قدر كبير من الوقت الاضافي الذي يعمل فيه العاملين ببعض الأيام. حيث يكون من المتعارف عليه ان يعمل العاملون من ثلاثة الى اربعة ايام فقط في الاسبوع ولكنهم يعملون لساعات طويلة عندما يقومون بالعمل فعلا. ورأت الادارة ان ذلك يؤدى إلى توفير المال بشكل فعلي بغض النظر عن كمية الوقت الإضافي الكبيرة، حيث تتطلب العقود النقابية ضرورة دفع مقابل كافة الأوقات الخاصة بالسفر. ونظراً لأن العديد من الأعمال بالشركة تتطلب زمناً طويلاً خلال السفريات وتكاليف كبيرة للإستعداد للسفر، فقد وافقت الإدارة وتقبل العاملون مثل هذا الأمر.

وإنتهيت فعلاً من اجراء تقييم وإختبار بشكل متعمق للرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد وتوصلت إلى إستنتاج مؤداه عدم وجود اوجه معنوية للقصور. وشملت الإختبارات كل من: البطاقات الزمنية، الإستقطاعات، معدلات الأجر، إعداد كافة الإقرارات الخاصة بضريبة الأجور، شيكات الأجور، وكافة الجوانب الأخرى للأجور.

وكجزء من إختبارات نهاية العام للأجور، يجب عليك القيام بالتحقق من كافة الأجور، المستحقة وأيضاً بالتحقق من كافة الضرائب المستحقة والضرائب المستقطعة. وتتضمن الأجور الصناعية المستحقة الأيام الست الأخيرة من أيام العمل بالسنة الحالية. ويقوم العميل بحساب الأجور المستحقة وفقاً لنسبة ٦٠٪ من إجمالي الأجر للفترة التالية، وتم تسجيل ذلك عن طريق إجراء قيد تسوية يتم عكسه في الفترة التالية.

المطلوب

ذكر إجراءات المراجعة التي عليك إتباعها للتحقق من الأجور المستحقة، ضرائب الأجور المستقطعة، وضرائب الأجور المستحقة.

١٦-٢٦ (الهدف ١٦-٢) عند مراجعة شركة Larnet الصناعية، توصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه عدم كفاية الرقابة الداخلية بسبب عدم وجود فصل بين الواجبات. وكنتيجة لذلك، تم إتخاذ قرار باجراء زيارة مفاجئة لعملية دفع الأجور في أحد الشهور قبل تاريخ إعداد العميل لقائمة المركز المالي. ونظراً لأن المراجع لم يسبق له القيام بهذه التجربة من قبل، فلايعلم مايجب إتباعه في مثل هذا الموقف.

المطلوب

أ- ما هو الغرض من الزيارة المفاجئة لعملية دفع الأجور؟

ب- ما هى اجراءات المراجعة الأخرى التي يستطيع المراجع تنفيذها لتحقيق نفس الأهداف؟

حـ- ناقش الاجراءات التي يجب أن يطلب المراجع من العميل القيام بها حتى يتمكن من ملاحظة ومتابعة دفع الأجور خلال الزيارة المفاجئة.

د- عند إنتهاء عملية دفع الأجور، توجد على نحو متكرر شيكات لايتقدم أصحابها لصرفها. ماهى الإجراءات التي يجب إتباعها في هذه الحالة؟

١٦-٢٧ (الهدفان ١٦-١، ١٦-٢) وظفت شركة Kowl الصناعية مايقرب من ٥٠ من عمال الإنتاج، ويتم في الشركة إتباع الإجراءات التالية في مجال الأجور:

يقوم رئيس العمال بالمصنع بإجراء المقابلات مع العمال المتقدمين للعمل وعلى أساس ذلك يتم تعين العامل أو رفض تعينه. وعندما يتم التعين، يقوم العامل بإعداد نموذج «ج - ٤» (شهادة اعفاء الإستقطاعات للعامل) ويسلمها إلى رئيس العمال. ويقوم رئيس العمال بكتابة معدل الأجر للساعة للعامل الجديد في جانب من نموذج «ج - ٤) وتسليم النموذج إلى مسجل الأجور مع كتابة ملحوظة بأن العامل قد تم تعينه. ويقوم رئيس العمال بإبلاغ إدارة الأجور شفهياً بالتسويات في معدل الأجر.

ويوجد صندوق قرب باب دخول المصنع يحتوى على بطاقات زمنية فارغة. يحصل كل عامل على بطاقة زمنية في صباح يوم الاثنين، ويملؤها بالقلم الرصاص بحيث يكتب اسمه ووقت وصوله ورحيله من وإلى المصنع يومياً. وفي نهاية الأسبوع يضع العاملون البطاقات الزمنية في صندوق قريب من باب المصنع.

وفي صباح الاثنين، يتم رفع البطاقات الزمنية من الصندوق بواسطة مسجل الأجور. ويقوم أحد مسجلي الأجور بعد ذلك بتسجيل العمليات المالية للأجور بإستخدام نظام الحاسب الإلكتروني الشخصي، والذي يتم من خلاله تسجيل كافة المعلومات في يومية الأجور والتي قام المسجل بحسابها

ويتم تلقائيا إجراء تحديث لسجلات الأجور للعاملين والأستاذ العام. ويتم تلقائياً رفع العاملين من كشف الأجور في حالة عدم تسجيل بطاقات زمنية لهم.

ويتم توقيع شيكات الأجور يدوياً من قبل المدير المالي وتسليمها إلى رئيس العمال ويوزع رئيس العمال الشيكات على العاملين بالمصنع ويتخذ الترتيبات اللازمة لتسليم الشيكات إلى العمال الغائبين. ويقوم المدير المالي بتسوية حساب البنك، كما يقوم أيضاً بإعداد التقارير ربع السنوية والسنوية المختلفة لضريبة الأجور.

المطلوب

أ - أذكر أوجه القصور الأكثر خطورة في الرقابة الداخلية وأذكر التحريفات التي يحتمل أن تنتج عنها. وعند قيامك بمراجعة الأجور في هذه الشركة، ماهو الذي ستقوم بالتركيز عليه في إختبارات المراجعة؟ أشرح.

ب- أذكر إقتراحاتك لتحسين الرقابة الداخلية بالشركة بخصوص ممارسات التعين والاجراءات الخاصة بالأجور*.

١٦-٢٨ (الهدف ١٦-٤) خلال السنة الأولى من مراجعة شركة Jones wholesale Stationery، لاحظت أن العمولات تمثل مايقرب من ٢٥٪ من إجمالي المبيعات، وهى بذلك تزيد على نحو ملحوظ عن السنوات السابقة. وأظهر الفحص الإضافي أن هناك نسباً أكبر لعمولة المبيعات في النشاط الذي تعمل الشركة فيه بالمقارنة بنسبة الشركة، وأن هناك تباينا جوهرياً في المعدلات وفقاً للمنتجات المباعة.

وفي وقت إتمام البيع، يقوم رجل البيع بتسجيل معدل العمولة والقيمة الإجمالية للعمولات على نسخة مكتبية من فاتورة البيع. وعند إدخال المبيعات إلى نظام الحاسب الإلكتروني الشخصي للتسجيل، وأيضاً لتسجيل كل من مصروف عمولة المبيعات كطرف مدين وتسجيل عمولة المبيعات المستحقة كطرف دائن. وكجزء من تسجيل المبيعات ومصروف عمولة المبيعات، يقوم مسجل أرصدة المدينين بالتحقق من الأسعار، الكميات، معدلات العمولة، وكافة العمليات الحسابية في فاتورة المبيعات. ويتم تحديث كل من الملف الرئيسي للمدينين والملف الرئيسي لعمولة رجال البيع عندما يتم تسجيل المبيعات وعمولة المبيعات. وبعد مرور ١٥ يوم من نهاية الشهر، يتم دفع عمولات البيع عن الشهر السابق إلى رجل البيع.

المطلوب

أ - تصميم برنامج مراجعة للتحقق من مصروف عمولة البيع، بفرض عدم اجراء اختبارات مراجعة في أي جانب بالمراجعة حتى هذه اللحظة.

ب- تصميم برنامج مراجعة للتحقق من عمولات البيع المستحقة في نهاية العام، بفرض انه لم ينتج عن الإختبارات التي قمت بتصميمها في الجزء «أ» أية تحريفات جوهرية.

١٦-٢٩ (الهدف ١٦-١) كلفت بمراجعة القوائم لأحدى شركات المقاولات الكبرى المستقلة التي يملكها Henry Brown. يتم في هذه الشركة دفع الأجور للعاملين نقداً، لأن المالك يفضل ذلك لتخفيض المصروفات الكتابية ولأن العاملين يرحبون بذلك.

واكتشفت خلال المراجعة أن المبلغ الموجود في صندوق النقدية النثرية يبلغ ٢٠٠ دولار تقريباً،

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

ويتضمن هذا المبلغ ١٨٥ دولار لأجور لم يتقدم أصحابها لصرفها. وأظهر الفحص الاضافي أن المالك هو الذي قرر إتباع هذا الاجراء لوضع الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها في صندوق النقدية النثرية حتى يمكن إستخدام النقدية في النفقات الاخرى. وعندما يتقدم العامل الذي لم يصرف أجره للمطالبة بالحصول عليه، يتم الدفع من صندوق النقدية النثرية. ويوجد إقتناع لدى المالك بأن هذا الاجراء يخفض عدد الشيكات التي يتم اصدارها لإستعاضة رصيد صندوق النقدية النثرية ويؤدى إلى تركيز المسئولية عن كافة التعاملات النقدية في شخص واحد، حيث يتم إستعاضة النقدية النثرية بالقدر الذي يتم صرفه عند توزيع الأجور.

المطلوب

أ- هل الرقابة الداخلية التي يتبعها المالك على الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها تتسم بالكفاية؟ أشرح.

ب- نظراً لإصرار المالك على دفع الأجور نقداً، ماهى الإجراءات التي توصى بها لتوفير رقابة داخلية أفضل على الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها *؟

١٦-٣٠ (الهدف ١٦-٢) تمثل تكاليف العمل في عديد من الشركات نسبة كبيرة من إجمالي المبالغ النقدية التي يتم صرفها بأي فترة محاسبية. ومن الوسائل التي يستخدمها المراجع بشكل أساسي للتحقق من العمليات المالية للأجور أن يتم إجراء إختبار تفصيلي للأجور.

وتم تكليفك للقيام بالمراجعة السنوية في شركة Joplin، وهي شركة صناعية متوسطة الحجم. وقمت باختيار عدد من العاملين الذين يعملون بالساعة لتنفيذ الإختبار التفصيلي. وفيما يلي الإطار العام لقائمة العمل التي تم إعدادها.

رقم العمود	العنوان
١	رقم العامل
٢	اسم العامل
٣	تصنيف الساعات التي عملها العامل
٤	وقت العمل الأساسي
٥	وقت العمل الإضافي
٦	معدل ساعة العمل
٧	إجمالي الأجر
	الاستقطاعات :
٨	ضرائب الضمان الاجتماعي المحتجزة
٩	استقطاعات الرعاية الطبية
١٠	الضريبة الفيدرالية المستقطعة
١١	اشتراكات النقابة
١٢	استقطاعات للمستشفيات
١٣	قيمة الشيك
١٤	رقم الشيك
١٥	رقم الحساب الذي تم التحميل عليه
١٦	وصف الحساب

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

المطلوب

أ - ماهى العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند اختيار عينة من العاملين لإجراء إختبار للأجور؟

ب- بإستخدام أرقام العمود السابق كمرجع، أذكر السبل الرئيسية التي يمكن من خلالها التحقق من المعلومات تحت كل عنوان من العناوين الجدول.

حـ - بالإضافة إلى إختبار لكشف الأجور، يقوم المراجع بتوظيف عدد من اجراءات المراجعة الأخرى عند التحقق من العمليات المالية للأجور. أذكر ٥ إجراءات إضافية يمكن توظيفها * .

حالـة عملـية

١٦-٣١ (الهدف ١٦-٢) المحاسبان المصرح لهما Roost & Briley يقومان بمراجعة شركة Leggert Lum-ber Co.، وهى شركة دولية تعمل في تجارة الجملة للأخشاب. وفي ضوء طبيعة عملها تعد الأجور ومصروف التليفون أكبر أنواع المصروفات.

ويتمثل دورك في المراجع المسئول عن كتابة برنامج المراجعة بدائرة الأجور والأفراد. وتستخدم الشركة شركة خدمة للحاسب الإلكتروني لإعداد شيكات الأجور الأسبوعية، تحديث سجلات الأجور وإعداد يومية الأجور أسبوعياً لعدد ٣٠ عامل. ويحتفظ رئيس الشركة بملفات الأفراد، كما أنه يعلم كل عامل تمام المعرفة، ويقوم بالإشتراك في العمل على نحو دائم طوال الوقت.

ويقوم كافة العاملين، عدا الرئيس، باستخدام ساعة زمنية عند دخولهم إلى مبنى الشركة يومياً. وتقوم سكرتيرة الرئيس Mary Clark يومياً بتوزيع بطاقات الزمن، مراقبة العاملين في تعاملهم مع الساعة، جمع البطاقات، وإعادتها فوراً إلى الملف. وتقوم بنفس الاجراء عند خروج العاملين إلى منازلهم.

وفي نهاية كل أسبوع، يقوم العاملون بحساب الساعات التي عملوها. وتفحص السكرتيرة هذه الساعات ويوافق الرئيس على البطاقات الزمنية. وتقوم السكرتيرة بإعداد نموذج مدخلات الأجور لتسليمه إلى مركز خدمة الحاسب الإلكتروني، وتحتفظ بصورة من النموذج. ويحتوى النموذج على المعلومات التالية لكل عامل:

المعلـــومـــات	المصـــدر
اسم العامل	بطاقة الزمن
رقم الضمان الاجتماعي	قائمة العمل
معدل العمل بالساعة*	قائمة معدل الأجر (وافق عليه الرئيس)
الساعات المعتادة	بطاقة الزمن
ساعات العمل الإضافي	بطاقة الزمن
الإستقطاعات الخاصة*	نموذج خاص (يعد من قبل العامل)
معلومات «ج-٤»*	نموذج «ج - ٤»
إنهاء عقد العامل*	الرئيس

ويقوم مركز خدمة الحاسب الإلكتروني بإدخال المعلومات من واقع نموذج مدخلات الأجور إلى الحاسب الإلكتروني، تحديث الملفات الرئيسية، وطباعة شيكات الأجور وسجل الأجور. ويحتوى سجل الأجور على العناوين التالية:

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

اسم العامل	إستقطاعات ضريبة الضمان
رقم الضمان الاجتماعي	استقطاعات الرعاية الطبية
الساعات المعتادة	استقطاعات الضريبة الفيدرالية
ساعات العمل الإضافي	استقطاعات ضريبة الولاية
الأجور النقدية العادية	الاستقطاعات الأخرى
الأجور النقدية عن العمل الإضافي	صافى الأجر
إجمالي الأجر	رقم الشيك

ويتم إعداد سطر لكل عامل ويتم جمع اليومية. ويتم تسليم شيكات الأجور واليومية إلى السكرتيرة التي تقوم بمقارنة المعلومات في اليومية مع نموذج مدخلات الأجور، وتقوم بالتوقيع على اليومية. وبعد ذلك تسلم الشيكات إلى العميل الذي يوقع عليها ويسلمها شخصياً للعاملين. وتقوم السكرتيرة بإعادة جمع اليومية وترحيل الإجماليات إلى دفتر الأستاذ. ويتم إرسال الشيكات الملغاة بالبريد إلى الرئيس، ويقوم الرئيس بإعداد التسوية مع البنك شهرياً.

المطلوب

أ – هل توجد عمليات توثيق مفقودة من جانب مركز خدمة الحاسب الإلكتروني؟ أشرح.

ب– لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في دائرة الأجور والأفراد، أكتب ما يلائم من الاجراءات لكل من اختبارات للرقابة واختبارات اساسية للعمليات يجب ان تأخذ في الاعتبار كل من انواع الرقابة واوجه القصور عند كتابة البرنامج. ضع عنوان لكل اجراء، حيث يكون اما اختبار للرقابة او اختبار أساسي للعمليات.

حـ – عدل برنامج المراجعة بنمط التصميم في الجزء «ب» إلى برنامج المراجعة بنمط الأداء.

د – قم بإعداد قائمة بيانات المعاينة بإستخدام المعاينة غير الإحصائية أو معاينة الصفات، على النحو الذي تم توضيحه في الفصل الثاني عشر، من خلال برنامج المراجعة بالجزء «ب» ضع «أ أ خ ر» وباقى العوامل الخاصة بالعينة على النحو الذي تراه ملائما. لاتفترض انك قمت فعلاً بأداء اية اختبارات.

* تم إدراجه فقط في نموذج المدخلات للعاملين الجدد، العاملين الذين تم إنهاء عقودهم وفي التعديلات

الفصل السابع عشر:

مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والدائنون

Audit of the Acquisition and Payment Cycle: Tests of Control, Substantive testes of Transactions, and accounts payable

مجرد أن الأداء قد تم العام الماضى على هذا النحو لايعنى أنه قد تم بشكل صحيح

تم تكليف Harrison Eggers للقيام بعمله كشريك في مراجعة شركة Equipment Leasing Co.، وتمثلت الخطوة الأولى التي قام بها في فحص أوراق العمل بالسنة السابقة. وبناء على ممارسته للمراجعة في شركات الإستئجار، كان Egger يعلم أن تقييم القدرة على تحصيل مقبوضات الإستئجار تمثل جانباً حيوياً بالمراجعة. وبالتالى، أمضى وقتا كبيراً في فحص العمل الذي تم تنفيذه بشأن مقبوضات الإستئجار.

وتعد الإجراءات التحليلية عنصراً هاماً في تقييم مخصص مقبوضات الإستئجار المشكوك فيها. وتم إعداد جدول، يتم الإضافة إليه كل عام، لتوضيح تاريخ كل من مقبوضات الإستئجار والمخصص، حيث يتم إظهار أرصدة أول المدة، الإضافات خلال العام، التخفيضات، وأرصدة اخر المدة. وتم حساب النسب المالية لتوضيح العلاقات بين تفاصيل مقبوضات الإستئجار وحساب المخصص. ويظهر جدول الإجراءات التحليلية الذي يتم ترحيله من عام لأخر كل من الإتجاهات والمقارنات عبر الزمن.

ومن الأمثلة الهامة للإجراءات التحليلية التي يتم إستخدامها لتدعيم حساب المخصص، يتم حساب نسبة شطب المقبوضات غير القابلة للتحصيل بالسنة الحالية من رصيد حساب المخصص في نهاية السنة الماضية. وتشير أوراق العمل إلي أن رصيد اخر المدة للمخصص هذ العام سيكون ملائماً إذا كان:

- رصيد المخصص للعام السابق يتساوى تقريباً مع المشطوب بالفترة الحالية (كدليل على ملائمة التقدير بالسنة السابقة) و
- نسبة مخصص مقبوضات الإستئجار المشكوك فيها للسنة الحالية تقترب من النسب بالسنوات السابقة.

وقد فكر Egger في هذا التحليل طويلاً وبشكل جاد، وكلما فكر أكثر كلما شعر أكثر بالضيق. وبعد ذلك قام بدراسة بيانات مقبوضات الإستئجار وأدرك ان حياة الإستئجار المتوسط تبلغ ثلاث سنوات. ويعنى ذلك فى ضوء الإيراد الناتج عن الإستئجار أن الإستئجار لن يكون قابلاً للتحصيل لمدة ثلاث سنوات وليس لمدة سنة واحدة. وبالتالى، يجب أن يكون رصيد حساب المخصص في فترة من الزمن كافياً لتغطية المشطوب لثلاث سنوات وليس لسنة واحدة. فإذا كان هذا التفكير صحيحاً، سيدرك Egger أن مخصص الاستئجار المشكوك في تحصيله يوجد به تخفيض يتسم بالأهمية النسبية في نهاية

السنة السابقة وفي العديد من السنوات السابقة أيضاً.

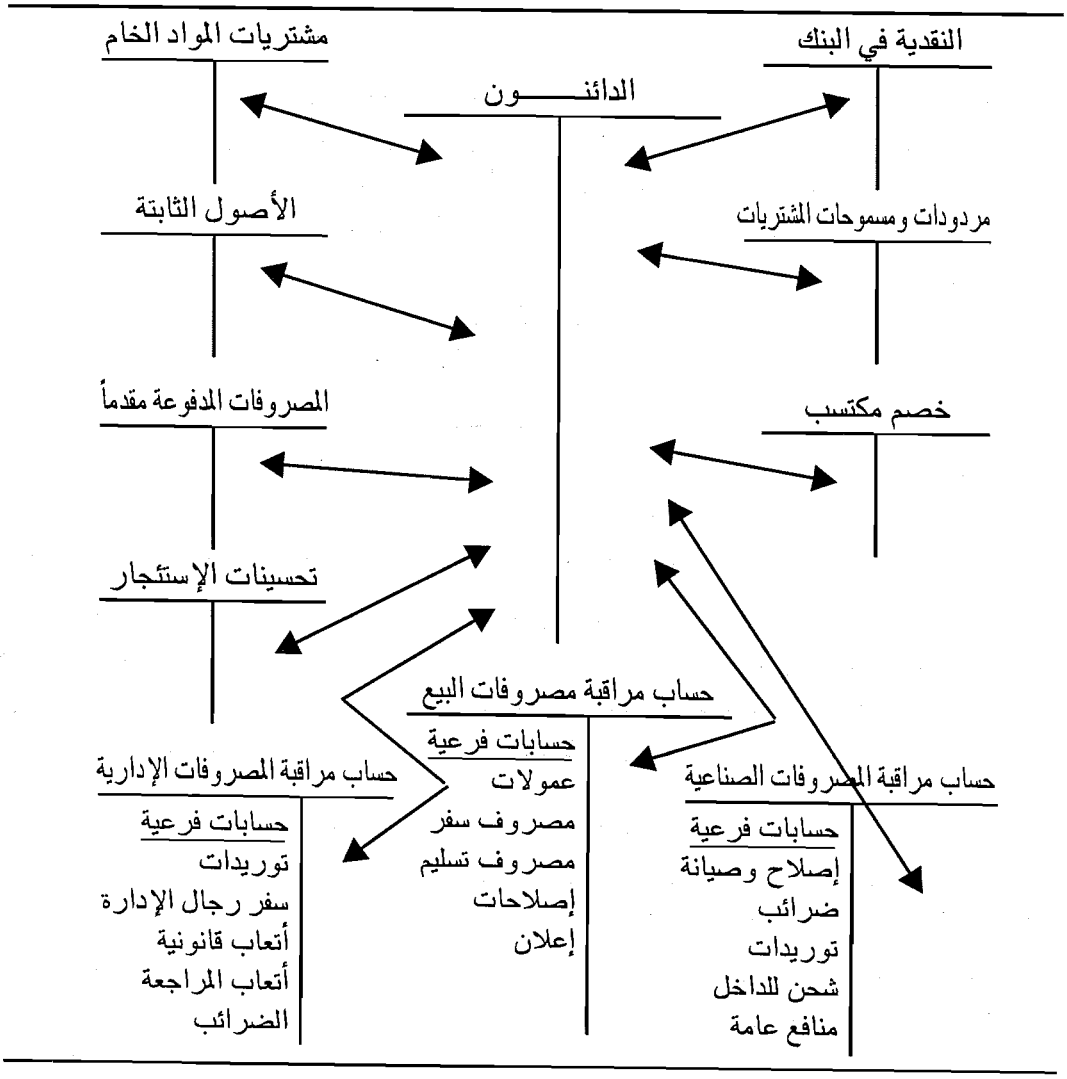
ولاتعنى هذه النتائج التي اكتشفها Egger أن هناك مشكلة في القوائم المالية لهذه الشركة فقط، بل تتضمن عدم قيام منشأة المحاسبة التي يعمل بها ببذل العناية المهنية في عمليات المراجعة التي نفذتها. ويتوافر الآن لديه ولدى منشأة المحاسبة التي يعمل بهامعرفة، في وقت تنفيذ المراجعة، عن وجود تحريفات بالقوائم المالية لشركة Equipment Leasing. ويجب أن تأخذ منشأة المحاسبة هذه المعرفة بالاعتبار في ضود متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها، وبصفة خاصة القسم ٥٦١ من معايير المراجعة الذي يتعلق **بالإكتشاف اللاحق لوجود حقائق في تاريخ إصدار المراجع لتقديره.**

* * * *

تتمثل الدائرة الرئيسية الثالثة من دوائر العمليات المالية التي سيتم مناقشتها في هذا الكتاب في دائرة الحيازة والمدفوعات عن البضائع والخدمات التي يتم الحصول عليها من الأطراف الخارجية. وتتضمن حيازة البضائع والخدمات عناصر مثل حيازة المواد الخام، المعدات، المهمات، المنافع العامة، الإصلاحات، الصيانة، والبحث والتطوير. ولاتشمل الدائرة حيازة خدمات العاملين ودفع مقابل لها، كما لاتشمل التحويلات والتوزيعات الداخلية للتكاليف داخل المنظمة. حيث يمثل النوع الأول جزءاً من دائرة الأجور والأفراد، بينما يتم مراجعة النوع الثاني كجزء من التحقق من الأصول والإلتزامات بشكل فردي. ولاتتضمن دائرة الحيازة والمدفوعات حيازة رأس المال وإعادة دفع رأس المال (الفائدة المدينة وحق الملكية) والتي سيتم تناولها على نحو منفصل في الفصل العشرين.

سيتم دراسة دائرة الحيازة والمدفوعات في الفصلين السابع عشر والثامن عشر. وفي هذا الفصل سيتم تكرار المناقشة التي سبق تقديمها عن الرقابة الداخلية في الفصول السابقة.

الشكل ١٧-١
الحسابات في دائرة الحيازة والمدفوعات



وسيتناول الجزء الأول من الفصل طبيعة دائرة الحيازة والمدفوعات، بما في ذلك المستندات والسجلات ووظائفها الأساسية والرقابة الداخلية بها. وسيتم في القسم الثاني مناقشة إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات لأنواع الرقابة الداخلية الرئيسية المرتبطة بالدائرة. أما الجزء الأخير فسيتم من خلاله تغطية الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين والتي تشكل حساباً رئيسياً بقائمة المركز المالي. وسيتم التركيز على العلاقات بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة. أما الفصل الثامن عشر، فسيتم فيه إختبار الأرصدة العديدة الأخرى الهامة لحسابات قائمة المركز المالي والتي تمثل جزءاً من دائرة الحيازة والمدفوعات. وتتضمن هذه الحسابات كل من المعدات الصناعية، المصروفات المدفوعة مقدماً، والإلتزامات المستحقة. وسيناقش الفصل أيضاً الإختبارات لحسابات قائمة الدخل التي تتضمنها دائرة الحيازة والمدفوعات.

وتشمل دائرة الحيازة والمدفوعات فئتين متميزتين من العمليات المالية: حيازة البضائع والخدمات والمدفوعات النقدية الخاصة بهذه الحيازة. وتمثل مردودات ومسموحات المشتريات فئة أخرى من العمليات المالية، ولكنها لاتتسم قيمتها بالأهمية النسبية في معظم الشركات.

ويوجد عدد كبير ومتنوع من الحسابات في دائرة الحيازة والمدفوعات في الشركة النموذجية بالمقارنة مع أية دائرة أخرى. وبفحص ميزان المراجعة في شركة Hillsburg Hardware بالفصل الخامس، يلاحظ أن الحسابات التي تتأثر بدائرة الحيازة والمدفوعات قد تم تعريفها بالحرف «ح» في العمود الأيمن. ويلاحظ أولاً أن الحسابات التي تتأثر بالدائرة تشمل حسابات الأصول، الإلتزامات، والمصروفات، وحسابات الدخل المتنوعة، وثانياً، يوجد عدد كبير من الحسابات التي تتأثر بالدائرة. ولذلك لايوجد مايدعو للدهشة إذا علمنا أن وقت المراجعة الذي يتم تخصيصه في مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات يزيد بكثير عن الوقت الذي يتم فيه مراجعة أية دائرة أخرى.

ويوضح الشكل ١٧-١ تدفق المعلومات المحاسبية خلال الحسابات المختلفة في دائرة الحيازة والمدفوعات. وحتى يتسم الشكل ببساطة العرض، تم عرض ثلاثة حسابات فقط من حسابات المراقبة وهى التي تتعلق بفئات المصروفات الرئيسية الثلاث التي تستخدمها معظم الشركات. وتم توضيح أمثلة لحسابات المصروفات الفرعية في كل حساب من حسابات المراقبة.

ويوضح الشكل ١٧-١ أن كل عملية مالية إما تكون مدينة أو تكون دائنة لحسابات الدائنين. ونظراً لأن العديد من الشركات تقوم بإجراء عمليات الحيازة مباشرة عن طريق الشيكات أو من خلال صندوق النقدية النثرية، فإن الشكل يتسم بالبساطة الشديدة. وسنفترض أن العمليات المالية للمدفوعات النقدية سيتم تشغيلها على النحو الذي يتم فيه تشغيل كافة العمليات الأخرى.

طبيعة الدائرة Nature of The Cycle

الهدف التعليمي ١٧-١: وصف دائرة الحيازة والمدفوعات ومايتعلق بها من مستندات، سجلات، وظائف، والرقابة الداخلية

تشمل دائرة الحيازة والمدفوعات القرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول على البضائع والخدمات لتنفيذ الأعمال. وتبدأ عادة الدائرة بإصدار أمر الشراء من الموظف المرخص له القيام بذلك حتى يتم توفير البضائع والخدمات التي تحتاج الشركة إليها وتنتهى بدفع مقابل هذه المنافع التي تم إستلامها. وعلى الرغم من أنه سيتم في المناقشة التالية التركيز على مايحدث في الشركات الصناعية الصغيرة التي تقوم بإنتاج المنتجات الملموسة وبيعها إلى أطراف ثالثة، إلا أن نفس المبادئ التي سيتم تناولها قابلة للتطبيق في شركات الخدمات، الوحدات الحكومية، أو أى نوع اخر من المنظمات.

ويعرف الجدول ١٧-١ الوظائف الأربع للأعمال في الدائرة النموذجية للحيازة والمدفوعات. ويوضح الجدول العلاقات بين فئات العمليات، الحسابات، وظائف الأعمال، والمستندات والسجلات. وسيتم في هذا القسم مناقشة وظائف الأعمال والمستندات المرتبطة بها. وبالإضافة إلى ذلك، سيتم مناقشة أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية التي تعمل على منع الأخطاء والمخالفات والتأكد من سلامة الأصول.

تشغيل أوامر الشراء Processing Purchase Orders

يمثل طلب البضائع والخدمات من قبل أفراد العميل نقطة البداية بالدائرة. ويتوقف الشكل الفعلي للطلب والموافقة المطلوبة له على طبيعة البضائع والخدمات وسياسة الشركة.

طلب الشراء. يتم طلب البضائع والخدمات من قبل شخص مرخص له القيام بذلك. وقد يتمثل في طلب حيازة بعض المواد يقوم به رئيس العمال أو مشرف المخزن، طلب إصلاح من الخارج يقدمه الأفراد بالمصنع أو بالإدارة، أو طلب للتأمين يتم بواسطة نائب الرئيس المسئول عن الأصول والمعدات.

أمر الشراء. مستند يتم فيه تعريف كل من وصف، كمية، والمعلومات المرتبطة بالبضائع والخدمات التي ترغب الشركة في شرائها. ويتم عادة إستخدام هذا المستند لتوضيح الترخيص بحيازة البضائع والخدمات.

الرقابة الداخلية. يعد وجود الترخيص الملائم جانباً حيوياً في هذه الوظيفة لأنه يؤكد أنه يتم حيازة البضائع والخدمات لأغراض مرخص بها بالشركة ويؤدى إلى تجنب حيازة عناصر على نحو مفرط أو على نحو مفرط أو على نحو لاضرورة له. وتسمح معظم الشركات بوجود ترخيص عام لحيازة إحتياجات التشغيل المعتادة مثل المخزون في مستوى محدد، مع وجود ترخيص لحيازة الأصول الرأسمالية أو العناصر المماثلة لها في مستوى اخر. وعلى سبيل المثال، يتطلب حيازة أصول ثابتة في حدود قيم نقدية خاصة موافقة مجلس الإدارة، يتم الموافقة على حيازة بعض العناصر التي لاتتسم نسبياً بالتكرار، مثل بوالص التأمين وعقود الخدمات طويلة الأجل، من قبل أعضاء معينين في

الجدول ١٧-١

فئات العمليات المالية، الحسابات، وظائف الأعمال، والمستندات والسجلات المرتبطة في دائرة الحيازة والمدفوعات

فئات العمليات	الحسابات	وظائف الأعمال	المستندات والسجلات
الحيازة	المخزون الأصول الثابتة المصروفات المدفوعة مقدما تحسينات الإستئجار الدائنون المصروفات الصناعية مصروفات البيع المصروفات الإدارية	تشغيل أوامر الشراء	طلب الشراء أمر الشراء
		إستلام البضائع والخدمات التعرف على الإلتزامات	تقرير الإستلام يومية الحيازة تقرير لمخلص عمليات الحيازة فاتورة الشراء مذكرة الدين حزمة الايصالات الملف الرئيسى للدائنين ميزان المراجعة للدائنين كشف المورد
المدفوعات النقدية	النقدية بالبنك (من المدفوعات النقدية) الدائنون الخصم المكتسب	تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية	الشيك يومية المدفوعات النقدية

الإدارة، كما يتم الموافقة على التوريدات والخدمات المتعلقة بالتكاليف التي تقل قيمتها عن حدود معينة بواسطة رؤساء الإدارات والمشرفين، ويتم تسجيل بعض أنواع المواد الخام والتوريدات بشكل تلقائى عندما تكون مستويات يتم تحديدها مسبقاً، ويحدث ذلك عادة عن طريق الإتصال المباشر مع الحاسبات الإلكترونية لدى الموردين.

وبعدما يتم الموافقة على عمليات الحيازة المطلوب إجراؤها، يجب إعداد أمر لإقتناء البضائع أو الخدمات. ويتم إصدار الأمر إلى المورد لشراء عنصر محدد بسعر معين وتسليمه في وقت محدد. ويكون الأمر عادة مكتوب وهو يمثل مستنداً قانونياً كعرض للشراء. وفي معظم العناصر الروتينية، يتم إستخدام أمر الشراء لتوضيح عرض الشراء.

ومن المتعارف عليه في الشركات أن يتم إنشاء إدارة للمشتريات للتأكد من مدى كفاية جودة البضائع والخدمات وفقاً للحد الأدني من السعر. وحتى يتم توفير رقابة داخلية جيدة، لايجب أن تتحمل إدارة المشتريات مسئولية الترخيص بعمليات الحيازة أو إستلام البضائع. ويجب أن يكون هناك ترقيم مسبق لأوامر الشراء، كما يجب أن تشمل هذه الأوامر أعمدة ومساحات كافية لتخفيض إحتمال الإغفال غير المتعمد بالنموذج عندما يتم الأمر بشراء البضائع.

إستلام البضائع والخدمات Receiving Goods and Services

يعد إستلام الشركة للبضائع أو الخدمات من قبل المورد نقطة حيوية بالدائرة لأنها تمثل النقطة التي تقوم عندها معظم الشركات بإثبات التعرف على عمليات الحيازة والإلتزامات المرتبطة بها في دفاترها لأول مرة. وعند إستلام البضائع، تتطلب الرقابة الداخلية الجيدة أن يتم فحص المواصفات، الكمية، تاريخ الوصول، وحالة البضائع.

تقرير الإستلام. مستند يتم إعداده عند ورود البضائع الملموسة لإثبات مواصفات البضائع، كمية البضائع التي تم استلامها، تاريخ الإستلام، وباقى البيانات المناسبة الأخرى. ويتم إستلام البضائع والخدمات في الوضع الطبيعي للأعمال في التاريخ الذي يتعرف فيه عادة العميل على الإلتزامات التي تتعلق بالحيازة.

الرقابة الداخلية. يوجد لدى معظم الشركات إدارة للإستلام تعمل على كتابة تقرير الإستلام الذي يمثل دليلاً على إستلام وفحص البضائع. ويتم عادة إرسال نسخة واحدة إلى المخزن وإرسال نسخة أخرى إلى إدارة الدائنين لتلبية إحتياجاتهم من المعلومات. وحتى يتم منع السرقة وسوء الإستخدام، يكون من الضروري توفير رقابةمادية Physically Controlled من وقت الإستلام حتى يتم صرف البضائع. ويجب أن يتمتع الأفراد الذين يعملون في إدارة الإستلام بالاستقلال عنكل من العاملين في المخزن وإدارة المحاسبة. وأخيراً، يجب أن يتم إثبات تحويل مسئولية البضائع بالدفاتر المحاسبية عندما يتم نقلها من الإستلام إلى التخزين ومن التخزين إلى التصنيع.

التعرف على الإلتزامات Recognizing the Liability

يتطلب التعرف الملائم على الإلتزامات الخاصة بإستلام البضائع والخدمات وجود تسجيل يتسم بالدقة ويتم إجراؤه في الوقت الملائم Prompt and Accurate. ويكون لبدء التسجيل أثر معنوى على القوائم المالية المسجلة والمدفوعات النقدية الفعلية، وبالتالى يجب توخى الحذر الشديد لتضمين عمليات الحيازة الفعلية فقط وفقاً لقيمها الصحيحة.

يومية الحيازة. تمثل دفتر يومية يتم فيه إثبات العمليات المالية الخاصة بالحيازة. ويتضمن دفتر يومية

الحيازة المفصل كل عملية مالية للحيازة. ويحتوى عادة علي تبويبات متعددة لمعظم أنواع الحيازة الهامة مثل شراء المخزون، الإصلاحات، الصيانة، المهمات، إدخال الدائنين، والمتنوعات المدينة والدائنة. وقد يتضمن دفتر يومية الحيازة أيضاً العمليات المالية للمردودات والمسموحات المتعلقة بالحيازة إذا لم يتم إستخدام دفتر يومية مستقل لذلك. ويمكن إستخراج يومية الحيازة بأى وقت من عمليات الحيازة التي تتضمنها ملفات الحاسب الإلكتروني. ويتم ترحيل التفاصيل من اليومية إلى الملف الرئيسي للدائنين، كما يتم ترحيل إجماليات اليومية إلى الأستاذ العام بواسطة الحاسب الإلكتروني.

تقرير لملخص عمليات الحيازة. هو مستند يتم التوصل إليه باستخدام الحاسب الإلكتروني يتم فيه تلخيص عمليات الحيازة في فترة زمنية. ويحتوى التقرير النموذجي على معلومات تم تحليلها إلى المكونات الأساسية مثل تبويب الحساب، نوع المخزون والقسم.

فاتورة البائع (المورد). مستند يوضح أمور مثل مواصفات وكمية البضائع والخدمات المشتراه، السعر بما في ذلك قيمة الشحن، شروط الخصم النقدي، وتاريخ إعداد الفاتورة. ويعد مستنداً أساسياً لأنه يحدد كمية المال الذي تدين به الشركة لصالح المورد مقابل الحيازة.

مذكرة المدينونية. مستند لتوضيح التخفيض في القيمة المستحقة للمورد بسبب رد البضائع أو السماح بالإحتفاظ بها دون مقابل. ويأخذ عادة نفس الشكل الخاص بفاتورة البائع ولكنه يدعم التخفيضات في أرصدة الدائنين بدلاً من الزيادة.

حزمة الإتصالات. مستند يستخدم علي نحو متكرر بواسطة المنظمات لتوفير وسائل رسمية لتسجيل ومراقبة عمليات الحيازة. ويشمل الإيصال قائمة توضع أعلاه أو مجلد لاحتواء المستندات المناسبة مثل أمر الشراء، صورة من إيصال الحزمة للبضائع، تقرير الإستلام، وفاتورة البائع. وبعدما يتم الدفع، يتم إضافة الشيك إلى حزمة الإيصالات.

الملف الرئيسي للدائنين. ملف يتم فيه تسجيل العمليات المالية الفردية للحيازة، المدفوعات النقدية، ومردودات ومسموحات الحيازة لكل مورد. ويتم تحديث هذا الملف من ملفات العمليات المالية للحيازة، المردودات والمسموحات، والمدفوعات النقدية التي توجد بالحاسب الإلكتروني. ويجب أن يتساوى مجموع أرصدة الدائنين الفردية بالملف الرئيسي مع مجموع أرصدة الدائنين بالأستاذ العام. وستظهر المخرجات المطبوعة من الملف الرئيسي للدائنين الذي يخص كل مورد على حده المعلومات التالية: رصيد أول المدة للدائنين، كل عملية حيازة، المردودات والمسموحات الخاصة بالحيازة، المدفوعات النقدية، والرصيد الختامي. ولاتحتفظ معظم الشركات بملف رئيسي للدائنين يخص كل مورد. وتقوم هذه الشركات بدفع المبالغ للموردين على أساس فاتورة كل مورد على حده، وبالتالى سيتساوى إجمالي قيم الفواتير غير المدفوعة للموردين بالملف الرئيسي مع إجمالي رصيد الدائنين.

ميزان المراجعة للدائنين. قائمة تحتوى على القيمة المستحقة لكل مورد أو عن كل فاتورة أو حزمة إيصالات عند نقطة من الزمن. ويتم إعداده مباشرة من الملف الرئيسي للدائنين.

كشف المورد. قائمة يقوم المورد بإعدادها شهرياً لتوضيح رصيد أول المدة، عمليات الحيازة، المردودات والمسموحات، المدفوعات التي تمت إلي المورد، والرصيد الختامي. وتعبر هذه الأرصدة والأنشطة عن مايراه المورد بشأن العمليات المالية التي وقعت خلال الفترة ولاتعبر عما يراه العميل محل المراجعة. وفيما عدا القيم المتنازع عليها والفروق الزمنية يجب أن يحدث تماثل بين كل من الملف الرئيسي للدائنين وكشف المورد.

الرقابة الداخلية. في بعض الشركات، يتم تسجيل الالتزامات التي تنشأ عن عمليات الحيازة وفقاً لإستلام البضائع والخدمات، ويتم تأجيل ذلك في بعض الشركات الأخرى حتى يتم إستلام فاتورة المورد (فاتورة الشراء). وفي كلتا الحالتين، يجب أن تتحمل إدارة الدائنين مسئولية التحقق من مدى ملائمة عمليات الحيازة. ويتم ذلك عن طريق مقارنة التفاصيل فى أمر الشراء، تقرير الإستلام، وفاتورة المورد، لتحديد مدى صحة العناصر التالية بفاتورة المورد: المواصفات، الأسعار، الكميات، الشروط، إجراءات الشحن. ويتم أيضاً التحقق من عمليات الضرب والجمع وتوزيع الحساب.

ومن عناصر الرقابة الهامة التي يجب مراعاتها في إدارتى الدائنين والتشغيل الإلكتروني للبيانات، الا يقوم الأفراد الذين يسجلون عمليات الحيازة بالتعامل مع النقدية والأسهم القابلة للتعامل في السوق وباقى الأصول الأخرى. ومن الضرورى توافر أنواع من الرقابة مثل وجود مستندات وسجلات ملائمة، وجود إجراءات مناسبة لمسك الدفاتر، وإجراء فحص محايد على الأداء خلال تنفيذ الوظيفة الخاصة بالدائنين في الشركة.

تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية Processing and Recording Cash Disbursements

يتم الدفع في معظم الشركات بواسطة شيكات يعدها الحاسب الإلكتروني من واقع المعلومات التي يتضمنها ملف العمليات المالية للحيازة وقت إستلام البضائع والخدمات. ويتم عادة إعداد الشيكات في صورة نموذج متعدد النسخ، بحيث يتم إرسال النسخ الأصلية للشخص الذي يتم الدفع له، ويتم حفظ نسخة من الشيك مع فاتورة المورد وباقي المستندات الداعمة الأخرى، ويتم حفظ النسخة الثانية في ملف مرتب رقمياً. وفي معظم الحالات يتم تسجيل الشيكات على نحو فردي في ملف العمليات المالية للمدفوعات النقدية.

الشيك. وسيلة لدفع المستحق عن عمليات الحيازة عندما يحل أوان الدفع. وبعدما يتم توقيع الشيك من شخص يتوافر لديه الترخيص للقيام بذلك، يعد الشيك أحد الأصول. وبالتالى، يجب إرسال الشيكات الموقعة بالبريد بواسطة الشخص الذي وقع عليها أو شخص يعمل تحت إشرافه. وعندما يحصل المورد على المال، ويعتبر بنك العميل محل المراجعة الشيك مسدداً، يشار إلى الشيك على أنه شيك ملغى.

يومية المدفوعات النقدية. دفتر يومية يتم التسجيل فيه للعمليات المالية للمدفوعات النقدية. ويمكن التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية في أي وقت من واقع العمليات المالية التي تتضمنها ملفات الحاسب الإلكتروني. ويتم ترحيل التفاصيل من اليومية إلى الملف الرئيسي للدائنين، كما يتم الترحيل من إجماليات اليومية إلى الأستاذ العام بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الرقابة الداخلية. تشمل أهم أنواع الرقابة الداخلية في وظيفة المدفوعات النقدية توقيع الشيكات بواسطة شخص تتوافر له السلطة الملائمة لذلك، فصل المسئوليات المتعلقة بتوقيع الشيكات وتنفيذ وظيفة الدائنين، وإجراء فحص جيد للمستندات الداعمة بواسطة الشخص الذي يوقع على الشيك في الوقت الذي يتم فيه التوقيع.

ويجب وجود ترقيم مسبق للشيكات، كما يجب طبعها على ورق خاص حتى يكون من الصعب تعديل اسم الشخص الذي سيتم الدفع إليه أو تعديل قيمة الشيك. ويجب توخى الحذر عند توفير الرقابة على الشيكات التي لم تستخدم بعد والشيكات التي تم إعتبارها ملغية والشيكات التي تم التوقيع عليها. ومن المهم أيضاً أن توجد وسيلة لإلغاء المستندات الداعمة لمنع إعادة إستخدامها لتدعيم شيك اخر في وقت لاحق. ومن الوسائل المتعارف عليها في هذا الصدد كتابة رقم الشيك على المستندات الداعمة.

إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات
Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

الهدف التعليمي ١٧-٢: تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الحيازة والمدفوعات وتقدير خطر الرقابة المرتبط

في ظل المراجعة النموذجية، تتمثل أكثر الحسابات التي تستغرق مراجعتها وقتاً كبيراً للتحقق منها بواسطة الإختبارات التفصيلية للأرصدة في حسابات المدينين، المخزون، الأصول الثابتة، الدائنين، والمصروفات. ومن هذه الحسابات الخمسة، يرتبط أربع منها بشكل مباشر مع دائرة الحيازة والمدفوعات. وبالتالي يمكن أن يحدث توفير كبير بصافي وقت المراجعة إذا إستطاع المراجع أن يخفض الإختبارات التفصيلية للحسابات باستخدام إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية فيما يتعلق بعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية. وبالتالي لن يكون الأمر مداعاة للدهشة إذا احتلت كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات إهتماماً كبيراً في دائرة الحيازة والمدفوعات لأداء المراجعة على نحو جيد، خاصة إذا توافر لدى العميل رقابة داخلية فعالة.

هل تقوم الشركات بتبديد المال

يشغل Howard Schultz منصب رئيس منشأة المراجعة «دالاس للتعامل مع أرصدة الدائنين». وتتخصص هذه المنشأة في تحليل عمليات الحيازة والمدفوعات النقدية لعملائها. وذكر Schultz في مقال نشر بصحيفة Wall Street Journal أن المراجعين الذين يعملون في منشأته اكتشفوا أن العملاء يدفعون إلى الموردين الذين يتعاملون معهم بأكثر من المبالغ التي يدينون بها لهم. وفيما يلى جزء من المقال:

خلال التعامل مع مايزيد عن ١٠٠٠ شركة، لاحظنا ظهور نفس الأخطاء بشكل منتظم مما أدى إلي اقتناعنا بأنه يتم دفع مبالغ بأكثر من القيم المستحقة عند تنفيذ البيع والشراء. وتبدأ هذه المشكلة عادة من واقع حقيقة أن الأشخاص أو الإدارات في معظم الشركات الكبرى الذين يصدورن أوامر الشراء لايقومون بدفع الأموال الخاصة بفواتير الشراء...

ومما يزيد المشكلة تعقيداً أن الموردين يقدمون عروضاً مغرية جداً للسعر ومسموحات خاصة مما يؤدى إلى تقلب الأسعار من شهر لاخر، وأحيانا من يوم لأخر. وتؤدى هذه الأساليب التسويقية الترويجية، التي تتراوح من تقديم خصم محدود بمدة معينة إلى عروض باستعادة الأموال المدفوعة للشراء، إلى تحويل الفواتير البسيطة إلى مستندات معقدة. ولايتوافر لدى مسجلى المدفوعات في الشركات المساهمة عادة الوقت للتدقيق في التفاصيل بما يكفل التحقق من حصول الشركة على إمكانية التعامل كطرف دائن في كافة عمليات الخصم الخاصة التي تقدم لها. كما يقدم العديد من الموردين عروضاً تتضمن الرد الكامل للأموال وحوافز أخرى بعد إتمام البيع- ولكن لا تطالب الشركات التى قامت بالشراء بالتعامل كطرف دائن في مثل هذه المواقف.

وأشار Schultz إلى أن الشركات يمكنها تخفيض دفع المبالغ بأكثر من المستحق بإتباع الاستراتيجيات التالية:

- إعادة تقيم عمليات الشراء والبيع عن طريق تحسين الإتصال بين إدارتى التسويق والتمويل.
- الحذر من التعامل مع النظم التلقائية، حيث قد تكون هذه النظم معقدة بالنسبة للعاملين الكتابين.
- الإنتباه لفترات الذروة والفترات الإنتقالية، حيث تكون الشركات عرضة للوقوع في الأخطاء خلال هذه الفترات.
- الإنتباه لحالات الدفع بأكثر من المبالغ المستحقة، بما في ذلك الفشل المتكرر في الحصول على ميزة المسموحات التجارية أو الخصم على المدفوعات التي تم القيام بها مبكراً.

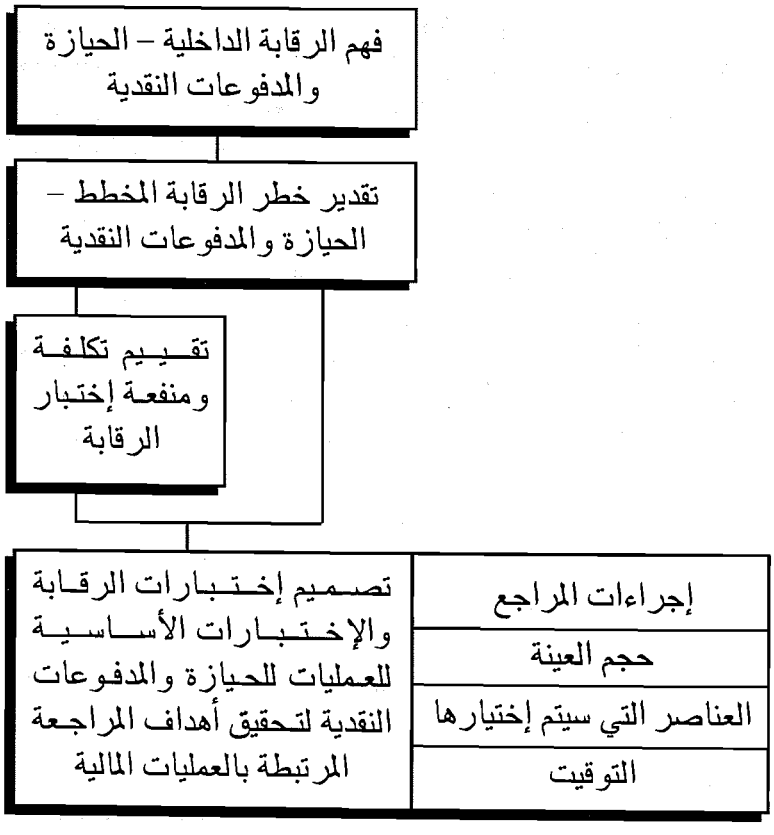
المصدر Howard Schultz, "Washing the Sin of Overpayment, Wall Street Journal, Angust, 1993, P.A. 12

يمكن تقسيم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الحيازة والمدفوعات إلى نوعين رئيسيين: إختبارات لعمليات الحيازة Tests of acquisitions وإختبارات للمدفوعات Tests of Payments. وتتعلق إختبارات عمليات الحيازة بثلاثة وظائف من الوظائف الأربع التي سبق مناقشتها سابقاً بهذا الفصل: تشغيل أوامر الشراء، إستلام البضائع والخدمات، والتعرف علي الإلتزامات. أما الإختبارات الخاصة بالمدفوعات فتتعلق بالوظيفة الرابعة، تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية.

وسيتم مرة أخرى إستخدام أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية التي تم التوصل إليها في الفصول من الخامس إلي التاسع كإطار يتم الرجوع إليه في تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات الخاصة بالحيازة والمدفوعات النقدية. ويجب أن يقوم المراجع في كل هدف بإجراء نفس التشغيل المنطقي الذي سبق التعرض له في الفصول السابقة. حيث يجب أن يقوم المراجع أولا بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية حتى يتمكن من تحديد أنواع الرقابة المتوافرة فعلاً. وبعدما يتعرف المراجع على أنواع الرقابة الفعلية وأوجه القصور في الرقابة لكل هدف، يجب التوصل إلى تقدير مبدئى عن خطر الرقابة في كل هدف. وعند هذه النقطة، يجب أن يحدد المراجع أنواع الرقابة التي سيتم إختيارها للإختبار حتى يتم تدعيم التقدير المبدئى لخطر الرقابة. حيث يتم بناء الإختبارات الأساسية للأخطاء والمخالفات النقدية المرتبطة بالأهداف على أساس هذا التقدير المبدئى والإختبارات المخططة. وبعدما يتوصل المراجع إلى إجراءات المراجعة لكل هدف، يتم دمج الإجراءات في برنامج للمراجعة يمكن تنفيذه على نحو كفء. ويوضح الشكل ١٧-٢ ملخصاً لهذه المنهجية. ويشبه هذا الشكل الملخص الذي تم إستخدامه في الفصل الحادى عشر عند التعامل مع المبيعات والنقدية المحصلة.

الشكل ١٧-٢

منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الحيازة والأجور



ومرة أخرى تؤكد هذه المنهجية على أهمية تحديد إجراءات المراجعة الملائمة، حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها، والتوقيت.

التحقق من عمليات الحيازة Verifying Acquisitions

يلخص الجدول ١٧-٢ أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة المتعارف عليها، والإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ويوجد إفتراض أساسى في الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة يتمثل في وجود دفاتر يومية منفصلة لتسجيل كافة عمليات الحيازة.

وعند دراسة الجدول ١٧-٢، يكون من المهم أن يتم ربط كل: أنواع الرقابة الداخلية بالأهداف، إختبارات الرقابة بالرقابة الداخلية، والإختبارات الأساسية للعمليات بالمخالفات والأخطاء النقدية التي قد توجد أولا توجد في ضوء وجود أنواع للرقابة أو وجود أوجه قصور في الرقابة بالنظام. ويجب التذكر أن إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها في عملية من عمليات المراجعة ستتنوع وفقاً لطبيعة الرقابة الداخلية وباقى الظروف الأخرى.

يتم تسجيل عمليات الحيازة للبضائع والخدمات التي تم إستلامها، بما يتفق مع مصالح العميل الأفضل (الوجود). إذا إقتنع المراجع أن الرقابة لدى العميل تتسم بالملائمة بشأن هذا الهدف، يمكن تخفيض الإختبارات الخاصة بالعمليات المالية غير المناسبة أو التي لاوجود لها بشكل كبير. ومن المحتمل أن يؤدى وجود أنواع ملائمة من الرقابة إلى منع العميل من إدراج عمليات مالية تتعلق بالمصروفات أو الأصول التي تتم أساساً لتحقيق منفعة للإدارة أو لباقى العاملين بالآخرين بدلاً من ان تهدف لتحقيق منفعة للوحدة الاقتصادية التي يتم مراجعتها.

وفي بعض الحالات توجد عمليات مالية غير ملائمة يمكن التعرف عليها بوضوح، مثل حيازة العاملين لعناصر شخصية غير مرخص بها أو وجود إختلاس فعلي للنقدية عن طريق تسجيل عمليات حيازة مزيفة في يومية الحيازة. وفي بعض الحالات الأخرى يكون إثبات مدى مناسبة العمليات المالية أمراً يصعب تقيمه بشكل كبير، مثل المدفوعات التي تتم لإشتراكات العضوية لرجال الإدارة في الأندية المحلية، مصروفات الاجازات مدفوعة الأجر إلى الدول الأجنبية لأعضاء الإدارة وعائلاتهم، والمدفوعات غير القانونية التي وافقت الإدارة عليها إلى المسئولين في الدول الأجنبية. فإذا كانت الرقابة على العمليات المالية غير الملائمة أو التي لاوجود لها تتسم بعدم الكفاية، يكون من الضرورى إجراء فحص متعمق للمستندات الداعمة.

الشكل ١٧-٢

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للحيازة

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	نوع الرقابة الرئيسى	إختبار الرقابة المتعارف عليها	الإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات المالية
يتم تسجيل عمليات الحيازة للبضائع والخدمات التي تم استلامها بمايتفق مع مصالح العميل المثلى (الوجود)	- وجود طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الإستلام، وفاتورة المورد ضمن حزمة الإيصالات+ - فحص عمليات الحيازة عند المستوى الملائم - إلغاء المستندات لمنع إعادة استخدامها - إجراء تحقق داخلي لكل من فاتورة المورد، تقارير الإستلام، أوامر الشراء وطلبات الشراء+	- فحص المستندات في خدمة الايصالات للتعرف على مدى وجودها - فحص مايشير إلى وجود الموافقة - فحص مايشير إلى وجود الإلغاء - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- فحص يومية الحيازة، الأستاذ العام، والملف الرئيسي للدائنين بشأن القيم الكبيرة وغير العادية* - فحص المستندات الأساسية لتحديد مدى المنطقية والصحة (فاتورة المورد، تقارير الإستلام، أوامر الشراء، وطلبات الشراء) - تتبع عمليات الحيازة الخاصة بالمخزون إلى الملف الرئيسي للمخزون - فحص الأصول الثابتة التي تم إقتنائها
العمليات المالية للحيازة الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن أوامر الشراء - الترقيم المسبق والمحاسبة عن تقارير الإستلام - الترقيم المسبق والمحاسبة عن حزمة الايصالات	- المحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء - المحاسبة عن تسلسل تقارير الإستلام - المحاسبة عن تسلسل حزم الإيصالات	- التتبع من ملف تقارير الإستلام إلى يومية الحيازة+ - التتبع من ملف فواتير الموردين إلى يومية الحيازة

* يمكن تطبيق هذا الإجراء التحليلي أيضاً على باقي الأهداف بما في ذلك الإكتمال، الدقة، والتوقيت.
+ يتم إستخدام تقارير الإستلام فقط للبضائع الملموسة وبالتالى لاتستخدم للخدمات مثل المنافع العامة والإصلاحات والصيانة. وعلى نحو معتاد تكون فواتير الموردين هي المستند المتاح.
++ يتم إختبار هذا النوع من الرقابة في العديد من عمليات المراجعة باستخدام الحاسب الإلكتروني

العمليات المالية للحيازة تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم - مقارنة الإجمالي لمجموعة من العمليات المالية مع التقارير للملخصات بالحاسب الإلكتروني - الموافقة على الحيازة فيما يتعلق بالأسعار والخصم	- فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص ملف إجمالي مجموعة العمليات للتعرف على توقيعات مسجل مراقبة البيانات، ومقارنة الإجماليات مع تقارير للملخصات++ - فحص مايشير إلى الموافقة	- مقارنة العمليات المالية المسجلة في يومية الحيازة مع فاتورة المورد، تقرير الإستلام والمستندات الداعمة الأخرى+ - إعادة حساب الدقة الكتابية في فاتورة المورد بما في ذلك الخصم والشحن
تم تبويب العمليات المالية للحيازة بشكل مناسب (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات من خلال الرجوع إلى فواتير الموردين
تم تسجيل العمليات المالية للحيازة فى التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم إستلام البضائع والخدمات - التحقق الداخلي	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة تواريخ تقارير الإستلام وفواتير الموردين مع التواريخ في يومية الحيازة+
تم إدراج العمليات المالية للحيازة على نحو ملائم في الملفات الرئيسية للدائنين والمخزون وتم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للدائنين - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع الرصيد بالأستاذ العام	- فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التوقيعات على الحسابات بالأستاذ العام بما يشير إلى إجراء المقارنة	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملفات الرئيسية للدائنين والمخزون

العمليات المالية للحيازة الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال) يؤثر عدم تسجيل عمليات الحيازة لكل من البضائع والخدمات التي تم إستلامها بشكل مباشر على رصيد الدائنين وقد ينتج عن ذلك زيادة في كل من صافي الدخل وحق الملكية. وبسبب ذلك، يهتم المراجعون عادة بشكل خاص بهدف الإكتمال. ففي بعض الحالات، يكون من الصعب تنفيذ الإختبارات التفصيلية لتحديد ما إذا كان هناك عمليات مالية لم يتم تسجيلها، ويجب أن يعتمد المراجعون على أنواع الرقابة لتحقيق هذا الغرض. أضف إلى ذلك، نظراً لأن مراجعة الدائنين تستغرق بشكل عام قدراً كبيراً من وقت المراجعة، يمكن أن يؤدى وجود رقابة داخلية فعالة يتم إختبارها بشكل مناسب إلى التوصل لتخفيض مؤثر في تكاليف المراجعة.

العمليات المالية للحيازة تم تسجيلها بشكل دقيق. نظراً لأن الدقة في العديد من الأصول، الإلتزامات، وحسابات المصروفات تتوقف على التسجيل الصحيح للعمليات المالية في يومية الحيازة، سيتوقف مدى الإختبارات التفصيلية للعديد من الحسابات بقائمة المركز المالي والمصروفات على تقييم المراجع لفعالية الرقابة الداخلية على دقة العمليات المالية المسجلة للحيازة. وعلى سبيل المثال، إذا اعتقد المراجع انه تم تسجيل الأصول الثابتة على نحو صحيح في دفاتر القيد الأولى، سيكون من الملائم أن يتم التثبت من عدد قليل من عمليات الحيازة في الفترة الحالية بالمقارنة مع حالة عدم كفاية الرقابة.

وعندما يستخدم العميل دفاتر المخزون المستمر، يمكن أيضاً تخفيض الإختبارات التفصيلية للمخزون بشكل كبير إذا اعتقد المراجع أن عمليات التخزين المستمرة تتسم بالدقة. ويتم عادة إختبار أنواع الرقابة على عمليات الحيازة التي تم إدراجها بشكل مستمر في المخزون كجزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة، وتمثل أنواع الرقابة على هذا الهدف جانباً رئيسياً في المراجعة. ويؤدى إدراج كل من الكمية وتكاليف كل وحدة في دفاتر المخزون المستمر إلى تخفيض إختبارات الجرد الفعلي للمخزون وإلى تخفيض الإختبارات لتكلفة كل وحدة من وحدات المخزون إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بشكل فعال.

تم تبويب عمليات الحيازة بشكل صحيح (التبويب). يستطيع المراجع أن يخفض الإختبارات التفصيلية لحسابات معينة إذا اعتقد أن الرقابة الداخلية تتسم بالكفاية بما يوفر تأكيداً مناسباً عن صحة التبويب في يومية الحيازة. وعلى الرغم من أن كافة الحسابات تتأثر بدرجة ما بوجود رقابة فعالة على التبويب، يوجد جانبين يتأثران بشكل أكبر في العمليات المالية للحيازة وهما حسابات الأصول الثابتة للفترة الحالية وكافة حسابات المصروفات للفترة مثل الإصلاحات والصيانة، المنافع العامة، والإعلان. ونظراً لأنه يتم تنفيذ إختبارات التوثيق لعمليات الحيازة كإجراءات للمراجعة في كل من حسابات الأصول الثابتة والمصروفات بالفترة الحالية للتعرف على مدى الدقة والتبويب على نحو يستغرق نسبياً الكثير من الوقت، فإن التخفيض في وقت المراجعة سيكون موثراً جداً لتوفير الوقت.

التحق من المدفوعات النقدية Verifying Cash Disbursements

سيتم إستخدام نفس الصيغة الخاصة بعمليات الحيازة بالجدول ١٧-٢ في الجدول ١٧-٣ للمدفوعات النقدية. ويتمثل الإفتراض الأساسي لأنواع الرقابة وإجراءات المراجعة في وجود يوميات منفصلة للمدفوعات النقدية والحيازة. ويمكن تطبيق التعليقات الخاصة بمنهجية وتشغيل وتصميم إجراءات المراجعة لعمليات الحيازة على نحو متساو على المدفوعات النقدية.

وبمجرد مايستقر المراجع على الإجراءات التي سيستخدمها، يتم تنفيذ الإختبارات الخاصة بالحيازة والمدفوعات النقدية على نحو متزامن. وعلى سبيل المثال، بالنسبة للعمليات المالية التي سيتم إختبارها للفحص من يومية الحيازة، يتم فحص فاتورة المورد وتقرير الإستلام في نفس الوقت الذي يتم فيه

فحص الشيك الملغى المرتبط بهما. وهكذا يتم إجراء التحقق بشكل كفء بدون تخفيض فعالية الإختبارات.

معاينة الصفات لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Attribute Sampling for Tests of Controls and Substautive Tests of Transaction

نظراً لأهمية إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات لكل من الحيازة والمدفوعات النقدية، فإنه من المتعارف عليه إستخدام معاينة الصفات في هذا الجانب من المراجعة. ويشبه هذا المنهج ما تم إستخدامه لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات الذي سبق التعرض له في الفصل الثاني عشر. ويجب ملاحظة أنه، برغم ذلك، من خلال الرجوع إلي معظم أهداف المراجعة الأساسية المرتبطة بالعمليات المالية التي سبق عرضها، يكون لمعظم الصفات الهامة في دائرة الحيازة والمدفوعات أثر نقدي مباشر على الحسابات. أضف إلى ذلك، تمثل معظم أنواع الأخطاء والمخالفات التي يمكن إكتشافها تحريفا للأرباح وتكون محلاً لإهتمام كبير من جانب المراجع. وعلى سبيل المثال، قد توجد تحريفات للفاصل الزمنى بالمخزون أو عدم تسجيل صحيح لحساب من حسابات المصروفات. وبسبب ذلك، يتسم معدل الإستثناء المحتمل الذي يختاره المراجع عند إختبار العديد من الصفات في هذه الدائرة بالإنخفاض النسبي. ونظراً لأن القيم النقدية للعمليات المالية الفردية في الدائرة تغطى مدى واسع، فإنه من المتعارف عليه أن يتم فصل العناصر الكبيرة وغير العادية وإختبارها بنسبة ١٠٠٪.

الجدول ١٧-٣

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمدفوعات النقدية

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	نوع الرقابة الرئيسى	إختبار الرقابة المتعارف عليه	الإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات المالية
يتم تسجيل المدفوعات النقدية للبضائع والخدمات التي تم إستلامها فعلاً (الوجود)	-الفصل الملائم في الواجبات بين التعامل في أرصدة الدائنين ومسئولية توقيع الشيكات - فحص المستندات الداعمة قبل التوقيع على الشيكات من قبل شخص مرخص له ذلك - الموافقة على الدفع وفقاً للمستندات الداعمة في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات	- المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة - المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة - فحص ما يشير إلى وجود الموافقة	- فحص يومية المدفوعات النقدية، الأستاذ العام، والملف الرئيسي للدائنين فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية* - تتبع الشيك الملغى إلى القيود المرتبطة في يومية الحيازة وفحص اسم من سيتم الدفع إليه والقيمة التي سيتم دفعها - فحص الشيك الملغى للتعرف على التوقيع المرخص له، التظهير الملائم، والإلغاء من قبل البنك - فحص المستندات الداعمة كجزء من إختبارات عمليات الحيازة
العمليات المالية الفعلية للمدفوعات النقدية تم تسجيلها (الإكتمال)	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن الشيكات - إعداد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول	- المحاسبة عن تسلسل الشيكات -فحص تسويات البنك وملاحظة إعدادها	- تسوية المدفوعات النقدية مع المدفوعات في كشف البنك (توفير اثبات عن المدفوعات النقدية)
تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم - الإعداد الشهرى لتسوية البنك بواسطة شخص مستقل	- فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التسويات مع البنك وملاحظة إعدادها	- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الحيازة المرتبطة بها والقيود في يومية المدفوعات النقدية - إعادة حساب الخصم - إعداد إثبات المدفوعات النقدية
تم تبويب العمليات المالية للمدفوعات النقدية على نحو ملائم (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات عن طريق الرجوع إلى فواتير الموردين ويومية الحيازة

* يمكن تطبيق هذا الاجراء التحليلي أيضاً على باقى الأهداف الاخرى بما في ذلك الاكتمال، الدقة والتوقيت

تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية في التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- تتطلب الإجراءات أن يتم تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد توقيع الشيك - التحقق الداخلي	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية - مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع تاريخ إلغاء البنك
تم إدراج العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل ملائم في الملف الرئيسي للدائنين كما تم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للدائنين - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو اجماليات ميزان المراجعة مع رصيد الأستاذ العام	- فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التوقيعات على حسابات الأستاذ العام بما يوضح اتمام المقارنة	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملف الرئيسي للدائنين

الدائنـــــون Accounts Payable

الهدف التعليمي ١٧-٣: مناقشة طبيعة الدائنين ووصف أنواع الرقابة المرتبطة بها

تمثل أرصدة **الدائنين** إلتزامات مستحقة نتيجة إستلام البضائع والخدمات في إطار نشاط العمل العادي. ويصعب أحيانا التفريق بين أرصدة الدائنين وحسابات الالتزامات المستحقة، ولكن من المفيد أن يتم تعريف الالتزام على أنه رصيد دائن إذا كانت القيمة الإجمالية للإلتزام معروفة وتشكل دينا في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وبذلك تتضمن أرصدة الدائنين الإلتزامات التي تنشأ عن حيازة المواد الخام، المعدات، المنافع العامة، والأنواع العديد الأخرى من البضائع والخدمات التي يتم إستلامها قبل نهاية العام. ويمكن أيضاً تعريف الغالبية العظمى من أرصدة الدائنين عن طريق وجود فواتير الموردين التي تعبر عن الإلتزام. كما يجب أن يتم التمييز أيضاً بين أرصدة الدائنين والإلتزامات التي تتم بين الشركة والغير مقابل دفع مقدار محدد من الفائدة. فإذا تضمن الإلتزام دفع أى قدر من الفائدة، يجب أن يسجل كأوراق دفع، إلتزام تعاقدى، إلتزام عن الرهن، أو سند.

ويلخص الشكل ١٧-٣ منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين. وتتماثل هذه المنهجية مع تلك التي تم إستخدامها للمدينين في الفصل الثالث عشر. ومن المتعارف عليه أن تتسم أرصدة الدائنين بالاهمية النسبية وهكذا قد توجد عديد من الأخطار الطبيعية. وغالباً ما لاتتسم الرقابة الداخلية على الدائنين بالفعالية لاعتماد معظم الشركات على إعداد الموردين للفواتير وتذكير للشركات بالفواتير التي لم يتم دفعها بعد. ولذلك يجب تنفيذ الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين على نحو مكثف.

الشكل ١٧-٣
منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين



إعتبارات الأهمية النسبية

يوجد في معظم الشركات عدد كبير من العمليات المالية للحيازة والمدفوعات النقدية ورصيد أو أكثر من أرصدة قائمة المركز المالي التي تتسم بالأهمية النسبية مثل الدائنون والأصول الثابتة. كما يوجد أيضاً عديد من الحسابات التي لاتتسم بالأهمية النسبية مثل المصروفات المدفوعة مقدماً ومستحقات معينة.

إعتبارات الخطر الطبيعي

تختلف الأخطار الطبيعية من شركة لأخرى بهذه الدائرة. ومن الأمثلة التي يحتمل أن يوجد بها خطر طبيعي مرتفع، مايلي:
- الإستبدال الكبير للأصول الثابتة.
- العمليات المالية للوحدات المرتبطة ذات التأثير الكبير.
- شراء البضائع والخدمات لتشييد المباني أو الخاصة بالمعدات.

إعتبارات خطر الرقابة

تختلف إلى حد كبير أنواع الرقابة الداخلية من شركة لاخرى بهذه الدورة. وتفتقر عادة الشركات الصغرى إلى وجود فصل بين الواجبات وأنواع الرقابة الأخرى. أما الشركات الكبرى، عادة، ولكن ليس دائماً، مايتوافر بها رقابة داخلية فعالة على عمليات الحيازة والمدفوعات النقدية.

الرقابة الداخلية Internal Control

يمكن توضيح اثار الرقابة الداخلية على الإختبارات الخاصة بالدائنين من خلال مثالين. سيفترض في المثال الأول أن العميل يوجد لديه نظام فعال جداً للرقابة الداخلية الخاصة بتسجيل العمليات المالية للحيازة وسداد الإلتزامات التي تنشأ عنها. ويتم توثيق إستلام البضائع في الوقت الملائم عن طريق إستخدام تقارير إستلام سابقة الترقيم، حزم إيصالات سابقة الترقيم، وإعداد وتسجيل كفء وفي التوقيت الصحيح في كل من ملف العمليات المالية للحيازة والملف الرئيسي للدائنين. ويتم أيضاً القيام بالمدفوعات النقدية في الوقت الذي تستحق فيه، ويتم تسجيلها فوراً في كل من ملف العمليات المالية للمدفوعات النقدية والملف الرئيسي للدائنين. ويتم شهرياً، إجراء تسوية بين كل من الأرصدة الفردية للدائنين بالملف الرئيسي وكشف المورد، ومقارنة الإجمالي مع الأستاذ العام بواسطة شخص محايد. وفي ظل هذه الظروف، يجب أن يتطلب التحقق من أرصدة الدائنين قدراً ضئيلاً من الجهد في المراجعة إذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال.

أما في المثال الثاني، فيفترض أنه لايتم إستخدام تقارير استلام، ويؤجل العميل تسجيل عمليات الحيازة حتى يتم سداد المدفوعات النقدية، ونظراً لضعف المركز المالي، يتم عادة دفع الفواتير بعد

مرور عدة أشهر على تاريخ الإستحقاق. وعندما يواجه المراجع هذا الموقف، سيوجد إحتمال كبير بحدوث تخفيض في أرصدة الدائنين، وبالتالى سيكون من الضرورى في ظل هذه الظروف أن يتم اجراء إختبارات مكثفة تفصيلية لأرصدة الدائنين لتحديد ما إذا كان رقم الدائنين المدرج بقائمة المركز المالي قد تم إدراجه بشكل صحيح.

وسبق فعلاً مناقشة أهم أنواع الرقابة الداخلية على أرصدة الدائنين كجزء من رقابة وتسجيل الحيازة والمدفوعات النقدية. وبالإضافة إلى هذه الأنواع، من الضرورى إجراد تسوية شهرية بين كشوف الموردين والإلتزامات المسجلة وبين الملف الرئيسي للدائنين والأستاذ العام. ويجب أن يقوم بذلك شخص محايد.

الإجراءات التحليلية Aualytical Procedures

الهدف التعليمي ١٧-٤: تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للدائنين

يتسم إستخدام الإجراءات التحليلية في دائرة الحيازة والمدفوعات بالأهمية مثلما الحال في كافة الدوائر الأخرى. ويوضح الجدول ١٧-٤ الإجراءات التحليلية الخاصة بحسابات قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دائرة الحيازة والمدفوعات والتي يمكن إستخدامها في إكتشاف الجوانب التي يفضل إجراء فحصاً إضافياً بها.

ويتمثل أحد أهم صور الإجراءات التحليلية التي تمكن من اكتشاف التحريفات بأرصدة الدائنين في مقارنة إجمالي مصروفات العام الحالي بما تم في العام السابق. وعلى سبيل المثال، بمقارنة مصروفات المنافع العامة مع ما يقابلها بالسنة السابقة، يمكن أن يحدد المراجع مدى تسجيل الفاتورة الأخيرة للمنافع العامة بالسنة المالية. وتعد مقارنة المصروفات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة إجراءً تحليلياً فعالاً فيما يتعلق بالدائنين لوجود ثبات نسبي بالمصروفات من سنة لأخرى. ومن أمثلة ذلك، الإيجار، المنافع العامة، وباقي المصروفات الأخرى التي يتم السداد عنها على نحو منتظم.

الشكل ١٧-٤
الإجراءات التحليلية في دائرة الحيازة والمدفوعات

الإجراء التحليلي	التحريف المحتمل
مقارنة أرصدة حسابات المصروفات المرتبطة بالحيازة مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	التحريف في الدائنين والمصروفات
فحص قائمة بالدائنين للتعرف على الدائنين غير العاديين، الذين لايمثلون الموردين، والذين يتعاملون بالفائدة	التحريف المتعلق بالتبويب للإلتزامات التي لاتتعلق بالتجارة
مقارنة الأرصدة الفردية للدائنين مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات
حساب النسب المالية مثل نسبة المشتريات إلى الدائنين، والدائنين إلى الإلتزامات المتداولة	عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة للإختبارات التفصيلية
Balance - Related Audit Objectives for Tests of Details

الهدف التعليمي ١٧ -٥: تصميم وتنفيذ الإختبارات التفصيلية للدائنين

يتمثل الهدف العام في مراجعة الدائنين في تحديد ما إذا كان رصيد الدائنين قد تم تحيده والإفصاح عنه بشكل ملائم. ويمكن تطبيق ثمانية أهداف من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصدة التي سبق مناقشتها بالفصل الخامس على الدائنين. حيث لايمكن تطبيق القيمة القابلة للتحقق.

ويجب أن يلم المراجع بالفرق بين مايتم التركيز عليه عند مراجعة الإلتزامات وما يتم التركيز عليه عند مراجعة الأصول. فعندما يتم مراجعة الأصول، يجب أن يتركز الإهتمام على التأكد من عدم وجود زيادة برصيد حساب الأصل. ويعد وجود تسجيل للأصل دائماً محل شك ويتم التحقق منه عن طريق المصادقة، الفحص الفعلي، وإختبار المستندات الداعمة. ولايجب أن يتجاهل المراجع بالتأكيد إمكانية حدوث تخفيض بالأصل، ولكن تظل الحقيقة أن المراجع يهتم بشكل أكبر بإمكانية وجود زيادة وليس بإمكانية وجود تخفيض. ويتم إتباع منهج معاكس عند التحقق من أرصدة الإلتزامات، أي أن التركيز الأكبر ينصب على إكتشاف التخفيض بالإلتزامات أو إغفال تسجيل الإلتزامات.

وينتج الفرق في التركيز عند مراجعة الأصول والإلتزامات بشكل مباشر عن المسئولية القانونية للمراجعين. فإذا وجد المستثمرون من الملاك، الدائنون، وباقي المستخدمين في وقت لاحق لإصدار القوائم المالية التي تم مراجعتها زيادة في حق الملكية بالقوائم المالية على نحو يتسم بالأهمية النسبية، يكون من المحتمل رفع قضية ضد منشأة المحاسبة. ونظراً لأن الزيادة في حق الملكية يمكن أن تنشأ إما عن زيادة في الأصول أو عن تخفيض في الإلتزامات، سيكون من الطبيعي أن يركز المراجع على هذين النوعين من التحريفات. ويتسم احتمال رفع قضية ضد المراجع والفوز بها نتيجة الفشل في إكتشاف التخفيض في حق الملكية بالإنخفاض.

وعلى الرغم من ذلك، يجب أن تتجنب مهنة المراجعة التركيز الشديد على حماية المستخدمين من الزيادات في حق الملكية في مقابل تجاهل التخفيضات. فإذا حدث تخفيض بشكل ثابت بالأصول مع وجود زيادة بشكل ثابت في الإلتزامات بعدد كبير من الشركات التي يتم مراجعتها، فمن المحتمل أن تنخفض قيمة معلومات القوائم المالية لإتخاذ القرارات. وبالتالى، على الرغم من أنه يعد طبيعياً أن يركز المراجعون على إمكانية الزيادة في الأصول والتخفيض في الإلتزامات، يعد إكتشاف الأنواع العكسية من التحريفات مسئولية أساسية أيضاً للمراجع.

الإختبارات التفصيلية للدائنين Tests of Details of Accounts Payable

يمكن أيضاً تطبيق نفس أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي سبق إستخدامها كإطار يتم الرجوع إليه للتحقق من المدينين بالفصل الثالث عشر على الإلتزامات، مع إجراء ثلاثة تعديلات طفيفة. ويتمثل الفرق الأكثر وضوحاً عند التحقق من الإلتزامات في عدم إمكانية تطبيق هدف القيمة القابلة للتحقق. ويتمثل الفرق الثاني في هدف الحقوق والإلتزامات. فالنسبة للأصول، يهتم المراجع بحق العميل لإستخدام والتخلص من الأصول. وبالنسبة للإلتزامات، يهتم المراجع بإلتزامات العميل عن دفع الخصوم. فإذا لم يكن على العميل إلتزام بدفع الخصوم، فلايجب أن يتم تسجيلها كخصوم. وقد سبق مناقشة الفرق الثالث: عند مراجعة الإلتزامات يتم التركيز على البحث عن التخفيضات وليست الزيادات.

ويتضمن الجدول ١٧-٥ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإجراءات المتعارف عليها

للإختبارات التفصيلية للأرصدة للدائنين. وستتنوع إجراءات المراجعة الفعلية بشكل ملحوظ بناء على طبيعة الوحدة الإقتصادية، الأهمية النسبية للدائنين، طبيعة وفعالية الرقابة الداخلية والخطر الطبيعي.

إختبارات الإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة Out - of - Period Liabilities Tests

نظراً لأنه يتم التركيز على التخفيضات في حسابات الإلتزامات، يعد إجراء إختبارات للإلتزامات التي لاتتعلق بالفترة للدائنين أمراً هاماً. ويتوقف مدى الإختبارات التي يتم إجرائها لإكتشاف الأرصدة غير المسجلة للدائنين، يشار إلى ذلك عادة بالبحث عن أرصدة الدائنين التي لم يتم تسجيلها Search for unrecorded Accounts Payable، بشكل كبير على خطر الرقابة المقدر ومستوى الأهمية النسبية للرصيد المحتمل للحساب. ويتم تطبيق نفس إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها لكشف المستحقات غير المسجلة على هدف الدقة. وتمثل إجراءات المراجعة التالية الإختبارات النموذجية.

الجدول ١٧-٥

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها للإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
إتفاق أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين مع الملف الرئيسي المرتبط بها، وإجراء جمع دقيق للتوصل للإجمالي الذي يجب أن يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	- جمع قائمة الدائنين - تتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام. - تتبع الفواتير الفردية للموردين إلى الملف الرئيسى فيما يتعلق بالأسماء والقيم	- لا توجد ضرورة لجمع كافة الصفحات - ما لم تكن أنواع الرقابة تتسم بالقصور، يجب أن يكون التتبع إلى الملف الرئيسي محدودا
- أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين تعبر عن الأرصدة الموجودة فعلا (الوجود)	- التتبع من قائمة الدائنين إلي فواتير الموردين وكشوف الموردين - مصادقة الدائنين، والتركيز على القيم الكبيرة وغير العادية	- عادة ما تحتل إهتماماً قليلاً لأن الإهتمام الأساسى يتعلق بالتخفيضات
الأرصدة الفعلية للدائنين تم إدراجها في قائمة الدائنين (الإكتمال)	- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة (أنظر المناقشة)	- تعد هذه إختبارات أساسية للمراجعة عند مراجعة الدائنين
تم إدراج أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين على نحو دقيق (الدقة)	تنفيذ نفس الإجراءات التي يتم إستخدامها لهدف الوجود والإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة	عادة، يتم التركيز فى هذه الإجراءات فيما يتعلق بالدقة بشأن التخفيضات بدلاً من الإغفال
تم تبويب أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين على نحو ملائم (التبويب)	فحص قائمة والملف الرئيسي للوحدات المرتبطة، أوراق الدفع أو الالتزامات الأخرى التى يتم دفع فوائد عنها، المستحقات طويلة الاجل، والارصدة الدائنة	تعد المعرفة بمجال عمل العميل أمراً حيوياً للقيام بتنفيذ هذه الإختبارات

تم تسجيل العمليات المالية في دورة الحيازة والمدفوعات في الفترة الملائمة (التوقيت)	- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة (أنظر المناقشة) - تنفيذ الإختبارات التفصيلية كجزء من الجرد الفعلي للمخزون (انظر المناقشة) - إختبار المخزون الذي يتم نقله (انظر المناقشة)	تعد إختبارات حيوية للمراجعة الخاصة بالدائنين. ويشار إليها بإختبارات الفاصل الزمني
يوجد على الشركة إلتزامات لسداد الخصوم التي تم إدرجها ضمن الدائنين (الإلتزامات)	فحص كشوف الوردين ومصادقة الدائنين	عادة، لا يتم الإهتمام بذلك عند مراجعة الدائنين لأن كافة أرصدة الدائنين تمثل إلتزامات
تم عرض والإفصاح عن الحسابات في دورة الحيازة والمدفوعات على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	فحص القوائم للتعرف على فصل أرصدة الوحدات المرتبطة ذات الأهمية النسبية، وأيضاً للتعرف على فصل الإلتزامات طويلة الأجل، والإلتزامات التي يتم دفع فوائد عنها	عادة لايمثل ذلك مشكلة

الهدف التعليمي ١٧-٦: معرفة أهمية الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة في إطار مراجعة أرصدة الدائنين والإختبارات المتعارف عليها

فحص التوثيق الأساسي للمدفوعات النقدية التالية. يهدف هذا الإجراء من إجراءات المراجعة إلى إكتشاف المدفوعات النقدية التي تتم بالفترة المحاسبة التالية عن إلتزامات حدثت في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ويتم إختبار المستندات الداعمة لتحديد ما إذا كانت المدفوعات النقدية تخص إلتزامات للفترة الحالية. وعلى سبيل المثال، إذا تم إستلام المخزون قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، سيتم توضيح ذلك في تقرير الإستلام. وعلى نحو متكرر، يتم إختبار مستندات المدفوعات النقدية التي تم القيام بها بالفترة التالية لعدة أسابيع، خاصة عندما لايسدد العميل الفواتير في الوقت المناسب. ويجب تتبع أي دفع للنقدية يتعلق بإلتزام يخص الفترة الحالية إلى ميزان المراجعة للدائنين للتحقق من أنه تم إدراج ذلك الإلتزام ضمن الالتزامات.

فحص التوثيق الأساسي للفواتير التي لم يتم دفع قيمتها لعدة أسابيع تالية لنهاية العام. يتم تنفيذ هذا الإجراء بنفس الشكل الذي يتم فيه تنفيذ الإجراء السابق ويؤدى أيضاً نفس الغرض. ويتمثل الفرق الوحيد بين الإجرائين في أن الأجراء الحالي يتم تنفيذه للإلتزامات التي لم يتم دفع قيمتها قرب نهاية فترة العمل الميداني بالمراجعة وليس للإلتزامات التي تم دفع قيمتها فعلاً. وعلى سبيل المثال، في المراجعة للقوائم المالية التي يتم إصدارها في ٣١ مارس من كل عام، إذا قام المراجع بفحص التوثيق الأساسي للشيكات المدفوعة حتى ٢٨ يونيو، يجب فحص الفواتير التي لم يتم دفع قيمتها لتحديد ما إذا كانت تعبر عن إلتزامات تخص السنة المالية التي إنتهت في ٣١ مارس.

تتبع تقارير الإستلام التي تم إصدارها قبل نهاية العام إلي فواتير الموردين المرتبطة بها. يجب إدراج قيم كافة السلع المستلمة قبل نهاية الفترة المحاسبية، كما يوضح ذلك تقرير الإستلام الذي تم إصداره، ضمن رصيد الدائنين. وعن طريق تتبع تقارير الإستلام في نهاية العام وقبل نهاية العام إلي فواتير الموردين والتحقق من أنه تم إدراجها ضمن رصيد الدائنين، يقوم المراجع بإختبار الإلتزامات غير المسجلة.

تتبع كشوف الموردين التي تظهر الرصيد المستحق إلى ميزان المراجعة للدائنين. إذا إحتفظ العميل بملف كشوف الموردين، يمكن تتبع أي كشف من خلال توضيح الرصيد المستحق إلى قائمة الموردين للتحقق من أنه تم إدراجه ضمن الدائنين.

إرسال مصادقات إلي الموردين الذين يتعامل العميل معهم. على الرغم من أن إستخدام المصادقات مع الدائنين يعد أمراً غير متعارف عليه بنفس القدر الذي يتم فيه مع المشترين، إلا أنه من المعتاد إستخدام المصادقات لإختبار: أرصدة الموردين التي تم إغفالها من قائمة الموردين، العمليات المالية التي تم إغفالها، الأرصدة المحرفة للدائنين. ويعد إرسال المصادقات إلي الموردين النشطاء الذين لم يتم إدراج أرصدتهم بقائمة الموردين أداة مفيدة للبحث عن الحسابات التي تم إغفالها. ويشار إلى هذا النوع من المصادقة بمصادقة الرصيد الصفرى Zero Balance Confirmation. وسيتم تأجيل المناقشة الإضافية لمصادقة الدائنين في نهاية الفصل.

إتبارات الفصل الزمني Cutoff Tests

يتم إجراء إختبارات الفاصل الزمني للدائنين لتحديد ما إذا قد تم إدراج العمليات المالية التي تم تسجيلها لعدة أيام تسبق وتلى تاريخ إصدار القوائم المالية بالفترة الصحيحة. وترتبط إجراءات المراجعة الخمس التي تم مناقشتها بالقسم السابق بشكل مباشر بالفاصل الزمني لعمليات الحيازة، ولكنها تركز على التخفيضات. ففي الإجراء الأول، يكون أيضاً من الملائم إختبار المستندات الداعمة كإختبار للزيادة في أرصدة الدائنين. وعلى سبيل المثال، يمكن من خلال الاجراء الثالث تتبع تقارير الإستلام التي تم إصدارها قبل نهاية العام إلي فواتير الموردين لإختبار العمليات المالية التي لم يتم تسجيلها. وحتى يمكن إختبار قيم الزيادة للفاصل الزمني، يجب أن يتتبع المراجع تقارير الإستلام التي يتم إصدارها بعد نهاية العام إلي الفواتير المرتبطة للتحقق من أنه لم يتم تسجيلها ضمن الدائنين (ما لم تكن هذه الفواتير تمثل مخزوناً يتم نقله، وهو ما سيتم مناقشته حالاً).

ونظراً لأنه تم فعلاً مناقشة معظم إختبارات الفاصل الزمني، سيتم التوسع هنا في عرض نوعين فقط من الإختبارات: فحص تقارير الإستلام، وتحديد قيمة المخزون الذي يتم نقله.

العلاقة بين الفاصل الزمني والجرد الفعلي للمخزون. حتى يتم تحديد مدى صحة الفاصل الزمني للدائنين، من الضروري أن يتم إجراء تنسيق بين كل من إختبارات الفاصل الزمني، والجرد الفعلي للمخزون. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المخزون عن عمليات الحيازة الذي تم إستلامه بعد ظهر ٣١ ديسمبر وبعد الإنتهاء من الجرد الفعلي للمخزون يقدر بمبلغ ٤٠٠٠٠ دولار. فإذا تم إدراج الحيازة في كل من الدائنين والمشتريات، ولكن لم يتم إدراجها ضمن المخزون، ستكون النتيجة وجود تخفيض قدره ٤٠٠٠٠ دولار بصافى الربح. وبالعكس، إذا لم يتم إدراج قيمة الحيازة ضمن كل من المخزون والدائنين، سيكون هناك تحريف بقائمة المركز المالي ولكن ستكون قائمة الدخل صحيحة. وتتمثل الوسيلة الوحيدة التي يمكن أن يعرف المراجع من خلالها نوع التحريف الذي حدث في التنسيق بين كل من إختبارات الفاصل الزمني وجرد المخزون.

ويجب التوصل إلى المعلومات الخاصة بالفاصل الزمني لعمليات الحيازة خلال الجرد الفعلي للمخزون. ويجب أن يفحص المراجع في هذا الوقت الإجراءات في إدارة الإستلام لتحديد ما إذا كانت كافة عناصر المخزون التي تم إستلامها قد تم جردها، كما يجب أن يسجل المراجع في أوراق العمل رقم تقرير الإستلام الأخير للمخزون الذي تم إجراء الجرد الفعلي له. وخلال العمل الميداني لنهاية العام، يجب أن يقوم المراجع باجراء إختبارات الفاصل الزمني للسجلات المحاسبية. ويجب أن يتتبع المراجع أرقام تقارير الإستلام إلى دفاتر الدائنين للتحقق من انه تم إدراجها او لم يتم إدراجها بشكل صحيح.

وعلى سبيل المثال، بفرض أن رقم تقرير الإستلام الأخير الذي يمثل المخزون الذي تم جرده فعلياً هو ٣١٦٧. يجب أن يسجل المراجع هذا الرقم للمستند ويقوم بعد ذلك بتتبعه هو والعديد من الأرقام السابقة عليه إلى فواتير الموردين المرتبطة وإلي قائمة الدائنين أو إلى الملف الرئيسي للدائنين للتحقق من أنه تم إدراجها جميعا. وبالمثل، يجب حذف أرصدة الدائنين عن عمليات الحيازة التي تم تسجيلها في تقارير الإستلام التي تحتوى على أرقام تزيد عن ٣١٦٧ من أرصدة الدائنين.

وعندما يتم إجراء الجرد الفعلي للمخزون قبل نهاية اليوم الأخير من العام، سيظل من الضرورى تنفيذ إختبارات الفاصل الزمني للدائنين في وقت الجرد الفعلي بنفس الطريقة التي تم وصفها في الفقرة السابقة. أضف إلى ذلك، يجب أن يتحقق المراجع من أنه تم إضافة كافة عمليات الحيازة التي تحدث بين تاريخ الجرد الفعلي ونهاية العام إلى كل من المخزون الفعلي والدائنين. وعلى سبيل المثال، إذا قام العميل بإجراء جرد فعلي للمخزون في ٢٧ ديسمبر للعام المالي الذي ينتهى في ٣١ ديسمبر، يتم تنفيذ إختبارات الفاصل الزمني في ٢٧ ديسمبر. وخلال العمل الميداني لنهاية العام، يجب أن يقوم المراجع أولا بتحديد ما إذا كان الفاصل الزمني يتسم بالدقة عندما تم إختباره في ٢٧ ديسمبر. وبعدما يتم تحديد صحة إختبارات الفاصل الزمني التي تم تنفيذها في ٢٧ ديسمبر، يجب أن يجرى المراجع إختباراً للتحقق من أن كافة عناصر المخزون التي تم إستلامها بعد إجراء الجرد الفعلي، ولكن تم إستلامها قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، قد تم إضافتها إلى كل من المخزون والدائنين.

المخزون الذي يتم نقله. يجب أن يتم في إطار مراجعة الدائنين التفريق بين حيازة المخزون التي تتم على أساس التسليم محل المشترى FoB destination والتسليم محل البائع FoB origin. ففي النوع الأول، تنتقل ملكية البضاعة إلى المشترى عند إستلام البضاعة وإدراجها ضمن المخزون. ويجب فقط إدراج المخزون الذي يتم إستلامه قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ضمن المخزون والدائنين في نهاية العام. أما إذا كانت الحيازة تتم على أساس التسليم محل البائع، يجب تسجيل كل من المخزون والرصيد الخاص بالمورد المرتبط به بالفترة الحالية إذا تم الشحن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية.

ويتم تحديد ما إذا كان المخزون قد تم حيازته على أساس التسليم محل المشترى أو التسليم محل البائع عن طريق فحص فواتير الموردين. ويجب أن يختبر المراجع الفواتير للبضاعة التي يتم إستلامها بعد فترة قصير من نهاية العام لتحديد ما إذا كانت هذه البضاعة قد تم شرائها على أساس التسليم محل البائع. وفيما يتعلق بالبضائع التي تم شحنها في تواريخ سابقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، يجب تسجيلها ضمن المخزون والموردين المرتبطين بها في الفترة الحالية إذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية.

مدى الإعتماد على الأدلة Reliability of Evidence

الهدف التعليمي ١٧-٧ : التعرف على مدى الاعتماد النسبي على فواتير الموردين، كشوف الموردين، والمصادقة للدائنين

حتى يتم تحديد مدى الأدلة الملائم الذي يجب التوصل إليه للتحقق من الدائنين، سيكون من الضروري أن يتعرف المراجع على مدى الإعتماد النسبي على الأنواع الرئيسية الثلاث من الأدلة التي يتم عادة إستخدامها: فواتير الموردين، كشوف الموردين، والمصادقات.

التمييز بين فواتير الموردين وكشوف الموردين. حتى يتم التحقق من القيم المستحقة للمورد، يجب أن يفرق المراجع بين فواتير الموردين وكشوف الموردين. وعند اختبار فواتير الموردين والمستندات الداعمة المرتبطة، مثل تقارير الإستلام وأوامر الشراء، يتوصل المراجع إلى دليل يعتمد عليه بشكل كبير بشأن العمليات المالية لكل مورد. ولايعد كشف المورد دليلاً قوياً مثل الفواتير للتحقق من العمليات المالية لكل مورد لأن الكشف يتضمن فقط القيمة الإجمالية للعملية المالية. ولايتم إدراج كل من عدد الوحدات التي تم حيازتها، السعر، قيمة الشحن، وباقي البيانات الأخرى بكشف المورد. ومع ذلك، يتمتع كشف المورد بميزة – وجود الرصيد الختامي طبقا لما هو مدرج بدفاتر المورد. أي من هذين النوعين من المستندات يعد أفضل عند التحقق من صحة رصيد من أرصدة الدائنين؟ يعد كشف المورد أفضل للتحقق من أرصدة الدائنين لأنه يحتوى على الرصيد الختامي. وعند مقارنة المراجع للفواتير الفعلية للموردين مع قائمة الموردين لدى العميل محل المراجعة لايستطيع أن يكتشف الفواتير المفقودة منها، وهو ما يعد الهدف الأساسي عند مراجعة الدائنين. أي من هذين النوعين من المستندات يعد أفضل عند إجراء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للحيازة؟ تعد فاتورة المورد أفضل عند التحقق من العمليات المالية لأن المراجع يقوم بالتحقق من العمليات المالية على نحو فردي، وكل فاتورة تظهر تفاصيل الحيازة.

الفرق بين كشوف الموردين والمصادقات. يتمثل الفرق الأساسي بين كشوف الموردين والمصادقات عند مراجعة أرصدة الدائنين في مصدر المعلومات. حيث يتم إعداد كشف المورد من قبل شخص ثالث محايد، ولكنها تكون في متناول العميل محل المراجعة في الوقت الذي يقوم المراجع بفحصها. ويوفر ذلك للعميل محل المراجعة الفرصة لإجراء تعديل في كشف المورد أو لتوفير كشوف معينة للمراجع. أما مصادقة الدائنين، والتي عادة ما تمثل طلبا في صورة كشف بعدد من العناصر يتم إرساله مباشرة من مكتب المراجع، فتوفر نفس المعلومات ولكن تعد أكثر قابلية للإعتماد عليها. أضف إلى ذلك، عادة ما تشمل مصادقة الدائنين طلباً عن المعلومات الخاصة بأوراق الدفع والمستحقات المقبولة على العميل محل المراجعة وأيضا عن بضاعة الأمانة التي يمتلكها المورد ويتم تخزينها لدى العميل محل المراجعة. ويوضح الشكل ١٧-٤ نموذجاً لمصادقة الدائنين.

ونظراً لتوافر كل من كشوف الموردين وفواتير الموردين، الذين يعدان دليلاً قابل للإعتماد عليه بشكل نسبي لأنهما يصدران عن طرف ثالث، يعد إستخدام المصادقة في مراجعة الدائنين أمر متعارف عليه بدرجة أقل من مصادقة المدينين. فإذا توافر لدى الشركة محل المراجعة رقابة داخلية جيدة وتوافرت كشوف الموردين للفحص، لايتم عادة إرسال المصادقات. ومع ذلك، عندما تتسم الرقابة الداخلية بالضعف ولاتتوافر كشوف الموردين، أو عندما يشك المراجع في مدى أمانة العميل محل المراجعة، يكون من المرغوب فيه إرسال طلبات المصادقة إلى الموردين. ونظراً لأنه يتم التركيز على التخفيضات في حسابات الإلتزامات، يجب أن تشمل الحسابات التي يتم مصادقتها الحسابات ذات القيم الكبيرة والحسابات النشطة، التي يبلغ رصيدها الصفر، وعينة ممثلة لباقي الحسابات.

الشكل ١٧-٤
طلب مصادقة رصيد أحد الدائنين

شركة Rager Mead
١٥ يناير ١٩٩٧

شركة جونز للمبيعات
٢١١٦ شارع ستيوارت
وانيبيل، ولاية كنتاكى ٣٦٠٢١

السادة الأعزاء:

يقوم المراجع الخاص بنا، منشأة المحاسبة Murray and Rogers، بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا. ولهذا الغرض، رجاء إبلاغه بالمعلومات التالية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦:

١- كشوف تحتوى على كافة العناصر التي توضح قيمة ما ندين به لكم والتي لم ندفعها بعد.
٢ - قائمة كاملة بأية أوراق دفع أو مستحقات مقبولة لكم (بما في ذلك ماتم خصمه منها)، بما يؤدى إلى إظهر التاريخ الأصلي، تواريخ الإستحقاق، الرصيد غير المدفوع، الضمان، والتظهير.
٣- قائمة بعناصر بضاعة الأمانة الموجودة طرفنا والمملوكة لكم.

إننا نقدر إهتمامكم بهذا الطلب. يوجد ظرف مرفق لإرسال الرد.

المخلص
رئيس الشركة

وفي معظم الحالات التي يتم فيها مصادقة الدائنين، يتم القيام بذلك بعد فترة قصيرة من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ومع ذلك، إذا كان خطر الرقابة المقدر يتسم بالإنخفاض، قد يكون ممكنا مصادقة الدائنين في تاريخ فترى مثلما الحال مع إختبار مدى فعالية أنواع الرقابة الداخلية. وبعد ذلك إذا أشارت المصادقات إلى عدم فعالية أنواع الرقابة، يكون ممكناً أن يتم تصميم إجراءات أخرى للمراجعة لإختبار الدائنين في نهاية العام.

وعند فحص كشوف الموردين أو إستلام المصادقات، يجب إجراء تسوية بين الكشف أو المصادقة مع الرصيد في قائمة الدائنين. وعادة، ينتج الفرق عن المخزون الذي يتم نقله، الشيكات التي ارسلها العميل محل المراجعة بالبريد ولم يتسلمها المورد حتى تاريخ إعداد كشف المورد، والتأخير في تشغيل الدفاتر المحاسبية. ويتم إجراء التسوية وفقاً لطبيعتها العامة التي سبق مناقشتها في الفصل الثالث عشر عند مراجعة المدينين. وتشمل المستندات التي يتم عادة إستخدامها لتسوية الأرصدة بقائمة الدائنين مع مصادقات الدائنين أو كشوف الموردين كل من تقارير الإستلام، فواتير الموردين والشيكات الملغاة.

حجم العينة Sample Size

تختلف أحجام العينات عند إختبار الدائنين على نحو كبير، بناء على عوامل مثل الأهمية النسبية للدائنين، عدد حسابات الدائنين، خطر الرقابة المقدر، والنتائج فى العام السابق. فإذا كانت أنواع الرقابة الداخلية لدى العميل محل المراجعة تتسم بالضعف، وهو ما لايعد متعارفاً عليه للدائنين، يجب فحص معظم عناصر المجتمع والتحقق منها. وفي المواقف الأخرى، يتم إجراء قدر أقل من الإختبارات.

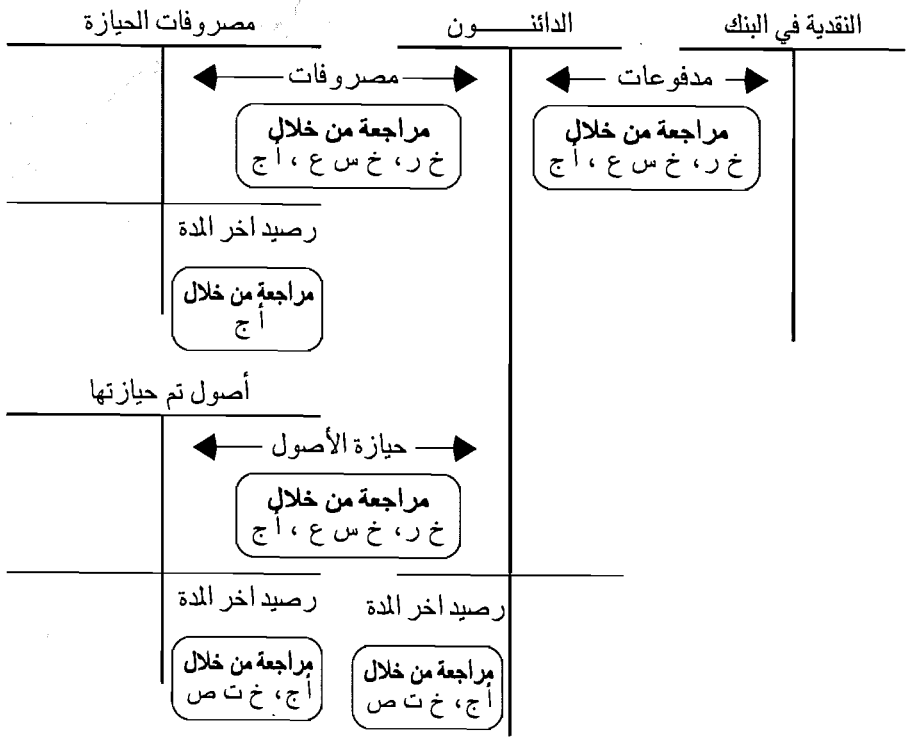
ولاتستخدم المعاينة الإحصائية على نطاق كبير عند مراجعة الدائنين كما يتم في مراجعة المدينين. حيث يكون من الصعب جداً تعرف المجتمع وتحديد حجم المجتمع عند مراجعة الدائنين. ونظراً لأن التركيز يكون على الحسابات التي تم إغفالها من حسابات الدائنين، سيكون من الضرورى أن يشمل المجتمع كافة الحسابات المحتملة للدائنين.

ملخص Sumary

يوضح الشكل ١٧-٥ الحسابات الرئيسية بدائرة الحيازة والمدفوعات وأنواع اختبارات المراجعة التي يتم استخدامها لمراجعة هذه الحسابات. ويوضح هذا الشكل أيضاً نموذج خطر المراجعة الذي سبق مناقشته بالفصل الثامن وكيف يرتبط بمراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات.

الشكل ١٧-٥

أنواع إختبارات المراجعة بدائرة الحيازة والمدفوعات (أنظر الشكل ١٧-١ للتعرف على الحسابات)



إختبارات الرقابة (تشمل إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية) «خ ر»	+	الإختبارات الأساسية للعمليات «خ س ع»	+	الإجراءات التحليلية «أ . ج»	+	الإختبارات التفصيلية للأرصدة «خ ت ص»	=	أدلة مراجعة كافية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها

يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و «خ ك» ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

المصطلحات الأساسية

ميزان المراجعة للدائنين Accounts payable trial balanc. قائمة للقيم التي يدين بها كل مورد الشركة محل المراجعة في نقطة زمنية معينة، يتم إعدادها مباشرة من الملف الرئيسي للدائنين.

الملف الرئيسي للدائنين Accounts Payable Master File. ملف للحاسب الإلكتروني يتم الإحتفاظ فيه بسجل لكل مورد عن كل عملية مالية للحيازة، المدفوعات النقدية، مردودات عن الحيازة والمسموحات عن الحيازة وأرصدة الموردين.

دائرة الحيازة والمدفوعات Acquisition & Payment Cycle. دائرة للعمليات المالية تشمل حيازة البضائع والخدمات من موردين من خارج الشركة ودفع مقابل البضائع والخدمات.

مذكرة المدينوية Debit Memo. مستند يتم فيه توضيح التخفيض في القيمة المستحقة للمورد نتيجة مردودات ومسموحات البضائع.

التسليم محل البائع FOB Origin. عقد الشحن الذي يتم فيه إثبات إنتقال ملكية البضاعة إلى المشترى وقت إتمام الشحن.

التسليم محل المشترى FOB Destination. عقد الشحن يتم فيه إثبات إنتقال ملكية البضاعة إلي المشترى عند إستلام البضاعة.

إمر الشراء Purchase Order. مستند يعد بواسطة إدارة الشراء يتم فيه توضيح مواصفات البضائع والخدمات وكمياتها وباقى المعلومات المرتبطة بالبضائع والخدمات التي تنوى الشركة شرائها.

طلب الشراء Puchase Requisition. طلب مرخص من شخص مسئول يحق له ذلك ويتم إصداره إلى إدارة المشتريات لإصدار أمر شراء لعناصر المخزون وباقى العناصر الاخري التي تستخدمها الشركة.

تقرير الإستلام Receiving Report. مستند يعد عن طريق إدارة الإستلام وقت إستلام البضائع الملموسة يوضح فيه مواصفات وكمية البضائع المستلمة، تاريخ الإستلام وباقى المعلومات المناسبة، وهو يمثل جزءاً من التوثيق اللازم لإتمام الدفع.

فاتورة المورد Vendor's Invoice. مستند يتم فيه تحديد تفاصيل العمليات المالية للحيازة والقيمة النقدية المستحقة للمورد مقابل الحيازة.

كشف المورد Veudor's Statement. مستند يعد شهرياً بواسطة المورد، يوضح فيه الرصيد الإفتتاحي للمشترى، عمليات الحيازة، المدفوعات، والرصيد الختامي له.

أسئلة للمراجعة

١٧-١ (**الهدف ١٧-١**) أذكر حسابات الأصول الخمس، حسابات الإلتزام الثلاث، حسابات المصروفات الخمس التي تشملها دائرة الحيازة والمدفوعات في الشركة الصناعية النموذجية.

١٧-٢ (**الأهداف ١٧-١، ١٧-٢**) أذكر نوعاً واحداً ممكنا للرقابة الداخلية بكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمدفوعات النقدية. وفي كل نوع منها، أذكر إختبار الرقابة الذي يختبر فعاليته.

١٧-٣ (**الأهداف ١٧-١، ١٧-٢**) أذكر نوعا واحداً ممكناً للرقابة الداخلية بكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للحيازة. وفي كل نوع منها، أذكر إختبار الرقابة الذي يختبر فعاليته.

١٧-٤ (**الهـــدف ١٧-٢**) قيم العبارة التالية الصادرة عن أحد المراجعين بشأن إختبارات الحيازة والمدفوعات النقدية «عند إختيار عينة للإختبار من الحيازة والمدفوعات النقدية، يتمثل المنهج الأفضل في إختيار أحد الشهور عشوائياً وإختبار كل عملية مالية تمت به. وباستخدام هذا المنهج أتمكن من تفهم الرقابة الداخلية بشكل شامل لأنني قمت بإختبار كل شئ تم خلال الفترة. وكجزء من الإختبار الشهرى، أقول أيضاً بإختبار التسويات البنكية الإفتتاحية والختامية مع إعداد برهان النقدية للشهر. وعند الإنتهاء من هذه الإختبارات أشعر بأنني قادر على تقييم فعالية الرقابة الداخلية».

١٧-٥ (**الهدف ١٧-٢**) ماهى أهمية الخصم النقدي للعميل وكيف يستطيع المراجع التحقق من ما إذا كان تم الحصول عليه بما يتفق مع سياسة الشركة.

١٧- ٦ (**الهدف ١٧-٢**) ماهو الإتفاق والإختلاف في الأهداف بين الاجرائين التاليين؟ (١) إختيار عينة عشوائية من تقارير الإستلام وتتبعها إلي فواتير الموردين المرتبطة والقيود في يومية الحيازة، والقيمة الإجمالية للحيازة، (٢) إختيار عينة عشوائية من القيود في يومية الحيازة وتتبعها إلى فواتير الموردين المرتبطة وتقارير الإستلام، مقارنة إسم المورد، نوع المواد الخام والكمية التي تم حيازتها، والقيمة الإجمالية للحيازة.

١٧-٧ (**الأهداف ١٧-١، ١٧-٢**) إذا لم يوجد لدي العميل محل المراجعة شيكات سابقة الترقيم، ما هى التحريفات التي يحتمل وقوعها بشكل أكبر؟ وفي هذه الظروف، ماهو إجراء المراجعة الذي يستطيع المراجع إستخدامه لتعويض هذا النقص.

١٧-٨ (**الهـدف ١٧-١**) ماهو المقصود بحزمة الايصالات؟ أشرح كيف يؤدى إستخدامها إلى تحسين الرقابة الداخلية بالمنظمة.

١٧-٩ (**الهـــدف ١٧-١**) أشرح لماذا يعتبر معظم المراجعين إستلام البضائع والخدمات كأهم نقطة في دائرة الحيازة والمدفوعات.

١٧-١٠ (**الأهداف ١٧-١، ١٧-٦**) أشرح العلاقة بين إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات وإختبارات المخزون. أذكر أمثلة محددة لكيفية تأثير هذين النوعين من الإختبارات على بعضهما البعض.

١٧-١١ (**الأهداف ١٧-٢، ١٧-٣**) أشرح العلاقة بين إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات وإختبارات الدائنين. أذكر أمثلة محددة لكيفية تأثير هذين النوعين من الإختبارات على بعضهما البعض.

١٧-١٢ (**الهـدف ١٧-٥**) قام المراجع بإختبار لكافة الفواتير التي لم يتم تسجيلها وهى موجودة بالشركة محل المراجعة في ٢٩ فبراير ١٩٩٧، وهو اليوم الأخير من العمل الميداني. أي من التحريفات التالية يحتمل إكتشافه من خلال هذا الإجراء؟ أشرح.

أ- وجود زيادة بالدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.
ب- وجود تخفيض بالدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.
حـ- وجود زيادة في مصروفات التشغيل للشهور الأثني عشر المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.
د - وجود زيادة في مصروفات التشغيل للشهرين الذين إنتهيا في ٢٩ فبراير ١٩٩٧*.

١٧-٣ (**الهـــدف ١٧-٧**) أشرح لماذا يعد متعارفاً عليه لدى المراجعين إرسال طلبات مصادقة إلى الموردين ذوى الأرصدة الصفرية بقائمة الدائنين. ولكن ليس من المتعارف عليه إستخدام نفس المنهج للتحقق من المدينين.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

١٧-١٤ (الأهـــداف ١٧-١، ١٧-٧) فرق بين فاتورة المورد وكشف المورد. ماهو المستند الذي يعد إستخدامه مثالياً عند مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات وأيهما يعد مثالياً، عند مراجعة الدائنين، لماذا؟

١٧-١٥ (الهـــدف ١٧-٧) هل لايوجد قبول عام على مصادقة الدائنين في تاريخ فترى بالمقارنة مع المدينين. أشرح لماذا.

١٧-٦ (الهدف ١٧-٦) عند إختبار الفاصل الزمني للدائنين في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، أشرح أهمية أن ينسق المراجع بين الإختبارات والجرد الفعلي للمخزون على أساس التسليم محل البائع في نهاية العام؟

١٧-٧ (الهـــدف ١٧-٦) فرق بين التسليم محل البائع والتسليم محل المشترى. ماهى الإجراءات التي يجب أن يتبعها المراجع بشأن حيازة المخزون على أساس التسليم محل البائع في نهاية العام؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٧-١٨ (الهدف ١٧-١) تتعلق الأسئلة التالية بالرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات. أختر الإجابة الأمثل:

أ - يجب دائما أن تشمل الرقابة الداخلية الفعالة على مشتريات المواد الخام كافة الإجراءات التالية عدا:

١ - التقرير المنتظم عن تغييرات المنتج الذي تؤثر في المواد الخام.

٢- تحديد الإحتياجات من المواد الخام قبل إعداد أمر الشراء.

٣- الحصول من طرف ثالث على تقارير مكتوبة عن الجودة والكمية قبل دفع قيمة المواد الخام.

٤- الحصول على موافقة مالية قبل إجراء ترتيبات الإلتزامات المالية.

ب - يوجد للعميل Budd، الذي يعمل عميل شراء لشركة Lake Hardware الصناعية، قريب يمتلك شركة لتجارة التجزئة تعمل في أجهزة الحاسب الإلكتروني أيضاً. ورتب Budd أن يتم تسليم أجهزة الحاسب الإلكتروني من المصنع إلى شركة التجزئة على أساس البيع بسعر الجملة. وتمكن Budd من إتمام ذلك بسبب تصور الرقابة الداخلية على:

١- طلبات الشراء. ٢- النقدية المحصلة.

٣- سجلات المخزون المستمر. ٤- أوامر الشراء.

حـ - أي مما يلى يمثل نوعاً من الرقابة الداخلية التي تعمل على منع إعادة عرض مستندات النقدية المدفوعة لإجراء الدفع بموجبها مرة أخرى؟

١- يجب إعداد الشيكات التي لم يتم التوقيع عليها من خلال أفراد يتحملون مسئولية التوقيع على الشيكات.

٢- يجب الموافقة على مستندات المدفوعات النقدية بواسطة شخصين مسئولين على الأقل من رجال الإدارة.

٣- يجب أن يتم إثبات التاريخ في مستندات المدفوعات النقدية بعد عدة أيام قليلة من تاريخ عرض المستند لإجراء الدفع.

٤- يجب أن يقارن رجل الإدارة الذي يوقع على الشيك ماهو مكتوب في الشيك مع المستندات وإتلاف هذه المستندات بعد ذلك.

١٧-١٩ (الأهداف ١٧-٥، ١٧-٦، ١٧- ٧) تتعلق الأسئلة التالية بتجميع الأدلة في دائرة الحيازة والمدفوعات. أختر الإجابة الأمثل.

أ - عند مقارنة مصادقة الدائنين ومصادقة المدينين، تتمثل العبارة الصحيحة في:

١- يوجد قبول واسع لمصادقة الدائنين كإجراء للمراجعة عن مصادقة المدينين.

٢- يوجد قبول واسع لإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في مصادقة الدائنين عن مصادقة المدينين.

٣- بالمقارنة مع مصادقة الدائنين، يتم في مصادقة المدينين التركيز على الأرصدة الصفرية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

٤- من المحتمل علي نحو أقل عند إرسال طلب مصادقة للمورد أن يتم إظهار القيمة المملوكة له بالمقارنة مع طلب المصادقة الذي سيتم إرساله للمدين، حيث سيظهر المدين المبلغ المستحق عليه.

ب - ما هو الإجراء الأمثل من إجراءات المراجعة التالية الذي يؤدي إلى التعرف على الدائنين الذين لم يتم تسجيلهم؟

١ - فحص العلاقات غير العادية بين الأرصدة الشهرية للدائنين والمدفوعات النقدية المسجلة.

٢- تسوية كشوف الموردين مع ملف تقارير الإستلام للتعرف على العناصر التي تم إستلامها قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي مباشرة.

٣ - فحص المدفوعات النقدية المسجلة التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي لتحديد ما إذا كانت أرصدة الدائنين المرتبطة بها تتعلق بالفترة السابقة.

٤ - فحص أرصدة الدائنين التي تم تسجيلها مباشرة قبل وبعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي لتحديد ما إذا كان قد تم تدعيمها من خلال تقارير الإستلام.

حـ - عند مراجعة الدائنين، سيركز إجراء المراجعة الذي يحتمل أن يقوم به المراجع بشكل أكبر علي ماتزعمه الإدارة مما يلي بصفة أساسية:

١- الوجود أو الحدوث.
٢ - العرض والإفصاح.
٣ - الإكتمال.
٤ - التقييم أو التوزيع.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٧-٢٠ (الأهداف ١٧-١، ١٧-٢، ١٧-٥، ١٧-٦) تمثل الأسئلة من ١ : ٨ أسئلة نموذجية بقائمة إستقصاء يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية بدائرة الحيازة والمدفوعات. وعند إستخدام قائمة الإستقصاء، تعبر الإجابة بنعم عن وجود نوع من أنواع الرقابة الداخلية، بينما تعبر الإجابة بلا عن وجود تصور بالرقابة الداخلية:

١- هل يتم تنفيذ وظيفة الشراء من خلال أشخاص مستقلين عن وظائف الإستلام والشحن ووظائف الدائنين والإنفاق؟

٢- هل يتم إرسال كافة فواتير الموردين مباشرة من غرفة البريد إلى إدارة المحاسبة؟

٣- هل يقوم شخص محايد عن إعداد الشيك بفحص كافة تقارير الإستلام سابقة الترقيم والتسلسل الرقمي لها؟

٤- هل يتم التحقق من دقة كافة عمليات الضرب والجمع والخصم وشروط الشحن في فواتير الموردين؟

٥- هل يقوم موظف مسئول بفحص والموافقة على توزيع حساب الفاتورة قبل أن يتم تسجيلها في يومية الحيازة؟

٦- هل يتم تسجيل كافة الشيكات في يومية المدفوعات النقدية بمجرد إعدادها؟

٧- هل يتم إلغاء كافة المستندات الداعمة بشكل مناسب في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات؟

٨- هل يقوم شخص محايد بالإحتفاظ بالشيكات كعهدة بعد التوقيع عليها وقبل إرسالها بالبريد ويتمتع هذا الشخص بالإستقلال عن وظائف الدائنين، الإنفاق، النقدية، والأستاذ العام؟

المطلوب

أ- في كل سؤال مما سبق، أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي يتم تحقيقها في حالة فعالية الرقابة الداخلية.

ب- في كل نوع من الرقابة الداخلية؟ أذكر إختبار الرقابة الذي يختبر فعاليته.

حـ- في كل سؤال مما سبق، عرف طبيعة التحريفات المالية المحتملة إذا لم تكن الرقاب فعالة.

د- في كل تحريف محتمل في الجزء «حـ»، أذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يمكن إستخدامه لتحديد ما إذا كان هناك تحريف موجود يتسم بالأهمية النسبية.

١٧-٢١ (الهدف ١٧-٢) فيمايلي بعض إجراءات إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي يتم تنفيذها بشكل متكرر في دائرة الحيازة والمدفوعات. ويتم تنفيذ كل إجراء منها من خلال العينة.

١- تتبع العمليات المالية المسجلة في يومية الحيازة إلى المستندات الداعمة، ومقارنة اسم المورد، القيم النقدية الإجمالية، والترخيص بالحيازة.

٢- المحاسبة عن تسلسل تقارير الإستلام وتتبع تقارير مختارة إلي فواتير الموردين وقيود يومية الحيازة المرتبطة بها.

٣- فحص المستندات الداعمة للتحقق من الدقة الكتابية، مناسبة توزيع الحساب، ومنطقية النفقة في علاقاتها بطبيعة التشغيل لدى العميل.

٤- فحص المستندات التي تدعم العمليات المالية للحيازة للتأكد من أن كل عملية مالية يتوافر فيها فاتورة معتمدة من المورد، تقرير إستلام، وأمر شراء.

٥- جمع يومية المدفوعات النقدية، تتبع ترحيل الإجمالي إلى الأستاذ العام، وتتبع ترحيل كل عملية دفع نقدي إلى الملف الرئيسي للدائنين.

٦- المحاسبة عن التسلسل الرقمي للشيكات في يومية المدفوعات النقدية وفحص كافة الشيكات الفارغة والشيكات التي تم إتلافها للتحقق من مدى ملائمة إلغائها.

٧- إعداد برهان المدفوعات النقدية لشهر ضمن الفترة المحاسبية.

٨- مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع التواريخ في يومية المدفوعات النقدية وتاريخ إلغاء البنك.

المطلوب

أ - حدد الذي يمثله كل إجراء مما سبق، هل يتمثل في إختبار للرقابة ام اختبار أساسي للعمليات.

ب- أذكر أغراض كل إجراء مماسبق.

١٧-٢٢ (الأهـــداف ١٧-١، ١٧-٢، ١٧-٦) توجد التحريفات التالية في السجلات المحاسبية لشركة Westgate Manufacturing:

١- تم تحميل مصروف التليفون (الحساب ٢١١٢) على نحو غير متعمد على الاصلاحات والصيانة (الحساب ٢١٢١).

٢- لايتم عادة تسجيل حيازة المواد الخام إلا بعد مرور عدة أسابيع بعد إستلام البضائع في ضوء عدم قيام موظف الإستلام بتصدير تقرير الإستلام إلى إدارة المحاسبة. وعندما تضغط إدارة الإئتمان لدى المورد على إدارة المحاسبة بشركة Westgate، يتم البحث عن تقرير الإستلام، تسجيل العملية المالية في يومية الحيازة، وسداد قيمة الفاتورة.

٣- يقوم مسجل الدائنين شهرياً بإعداد شيك شهري إلى شركة Story Supply عن القيمة المستحقة للفاتورة ويسلم الشيك الذي لم يتم التوقيع عليه إلى أمين الخزينة مع المستندات الداعمة المرتبطة به والتي تم الموافقة عليها فعلاً. وعندما يتسلم المسجل الشيك من أمين الخزينة يقوم بتسجيله كطرف مدين بحساب المورد ويتم إيداع الشيك بالبنك لحساب شركة وهمية تسمى Story. وبعد مرور عدة أيام يقو المسجل مرة أخرى بتسجيل الفاتورة في يومية الحيازة ويعيد تسليم المستندات والشيك الجديد إلى أمين الخزينة، ويرسل الشيك إلى المورد بعد التوقيع عليه.

٤- تم تسجيل القيمة في الشيك بيومية المدفوعات النقدية بمبلغ ٤٦١٢,٨٧ بدلاً من ٦٤١٢,٨٧ دولار.

٥- إستبعد مسجل الدائنين على نحو متعمد سبع شيكات بمبالغ كبيرة من التسجيل في يومية المدفوعات النقدية، وهذه الشيكات تم كتابتها وإرسالها بالبريد في ٢٦ ديسمبر، وقام بذلك حتى لايظهر رصيد سلبي لحساب النقدية في البنك بالأستاذ العام. وتم تسجيلها في ٢ يناير من السنة التالية.

٦- يتم في كل شهر تسليم تقرير إستلام مزيف إلى إدارة المحاسبة بواسطة موظف بإدارة الإستلام. وبعد عدة أيام يقوم بإرسال فاتورة للشركة بكمية البضائع التي تم طلبها من شركة صغيرة يمتلكها ويديرها في المساء. ويتم إعداد الشيك ودفع القيمة عند مطابقة كل من تقرير الإستلام وفاتورة المورد بواسطة مسجل الدائنين.

المطلوب

أ - في كل تحريف مما سبق، أذكر هدف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي لم يتم تحقيقه.

ب- في كل تحريف مما سبق، أذكر نوع الرقابة الذي يجب أن يمنع وقوع التحريف بشكل مستمر.

حـ- في كل تحريف مما سبق، أذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يمكن أن يكتشفه.

١٧-٢٣ (الأهداف ١٧-٤، ١٧-٥، ١٧-٦، ١٧-٧) تم تنفيذ إجرادات المراجعة التالية عند مراجعة الدائنين:

١- فحص المستندات الداعمة للمدفوعات النقدية لعدة أيام تسبق وتلى نهاية العام.

٢- فحص يومية الحيازة ويومية المدفوعات النقدية للأيام القليلية الأخيرة من الفترة الحالية والأيام القليلة الأولى من الفترة التالية والبحث عن العمليات المالية غير العادية.

٣- التتبع من ميزان المراجعة للأستاذ العام وأوراق العمل الداعمة لتحديد ما إذا كانت الدائنين، الوحدات المرتبطة، وباقي الأصول والإلتزامات قد تم إدراجها بشكل ملائم بالقوائم المالية.

٤- تحديد معدل التبادل وإجراء العمليات الحسابية للشيك للإلتزامات المستحقة بالعملة الأجنبية.

٥- إجراء مناقشة مع ماسك الدفتر حول ما إذا كانت القيم المدرجة في قائمة الدائنين تعبر عن قيم تخص الوحدات المرتبطة، أرصدة مدينة أو أوراق دفع.

٦- الحصول على كشوف الموردين من المراقب المالي وإجراء تسوية لها مع المذكور في قائمة الموردين.

٧- الحصول على كشوف الموردين مباشرة من الموردين وتسويتها مع المذكور بقائمة الدائنين.

٨- الحصول على قائمة الموردين وإعادة جمعها ومقارنتها مع الأستاذ العام.

المطلوب

أ- في كل إجراء مما سبق، عرف نوع دليل المراجعة المستخدم.

ب- في كل إجراء مما سبق، إستخدم المصفوفة التالية لتعريف أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي تم تحقيقها.

إجراء المراجعة	هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة							
	الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	الإلتزامات	العرض و الإفصاح
١			x			x		
٢								
٣								
٤								
٥								
٦								
٧								
٨								

حـ- قيم مدي ضرورة تحقيق أهداف معينة بواسطة أكثر من إجراء للمراجعة.

١٧-٢٤ (الأهداف ١٧-١، ١٧-٢) عند إختبار المدفوعات النقدية في شركة Jay Klein، توصلت إلى فهم الرقابة الداخلية. وتعد أنواع الرقابة جيدة على نحو مناسب، ولاتوجد مشاكل غير عادية بالمراجعة في السنوات السابقة.

وعلى الرغم من عدم وجود العديد من الأفراد في إدارة المحاسبة، فإنه يوجد فصل معقول بين الواجبات بالمنظمة. ويوجد وكيل منفصل للشراء يتحمل مسئولية طلب البضائع وتوجد إدارة إستلام منفصلة لجرد البضائع عند إستلامها وإعداد تقارير الإستلام. كما يوجد فصل للواجبات بين تسجيل الحيازة والمدفوعات النقدية، ويتم تسجيل كافة المعلومات في اليوميتين بشكل مستقل. ويراجع المدير

المالي كافة المستندات الداعمة قبل التوقيع على الشيكات، ويقوم فوراً بإرسال الشيك إلى المورد. ويتم إستخدام صورة الشيك في التسجيل التالي.

وتبدو كافة جوانب الرقابة الداخلية مرضية لك، وقمت بتنفيذ الحد الأدني من الإختبارات على ٧٥ عملية مالية كوسيلة لتقدير خطر الرقابة. وإكتشفت خلال الإختبارات الإستثناءات التالية:

١- تم تبويب العناصر في يومية الحيازة بشكل غير سليم.

٢- لم يتم توقيع ثلاثة فواتير من قبل المدير المالي ولكن لايوجد دليل على وجود تحريفات نقدية في العمليات المالية.

٣- تم تسجيل ٥ تقارير إستلام في يومية الحيازة على الأقل بعد مرور أسبوعين من التاريخ المثبت في تقرير الإستلام.

٤- تم دفع فاتورة واحدة مرتين. وتم تدعيم الدفع في المرة الثانية بصورة من الفاتورة. وتم التأشير على صورتى الفاتورة بكلمة «مدفوع».

٥- يوجد قيمة لشيك واحد في يومية المدفوعات النقدية تقل بمبلغ ١٠٠ دولار عن القيمة المذكورة في فاتورة المورد.

٦- يوجد شيك واحد خال مفقود.

٧- يوجد تقريران للإستلام مفقودين لفواتير الموردين من مجموعة العمليات المالية. ويوجد في فاتورة واحدة لمورد خطأ في الضرب، وتم التأشير على الفاتورة بما يفيد أن القيمة بها قد تم فحصها.

المطلوب

أ- تحديد ما إذا كانت كل جملة من ١ إلى ٧ تعبر عن إنحراف لإختبار الرقابة أو مخالفة أو خطأ نقدي أو كلاهما.

ب- في كل إستثناء، حدد ما إذا كان قد تم تحقيق هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية.

حـ- ما أهمية مراجعة كل إستثناء من هذه الإستثناءات؟

د- ماهى إجراءات المراجعة للمتابعة التي ستستخدمها حتى تتعرف أكثر على طبيعة كل إستثناء؟

هـ- كيف يمكن أن يؤثر كل إستثناء من هذه الإستثناءات على الرصيد في المراجعة التي تقوم بها؟ كن محدداً.

و- عرف أنواع الرقابة التي يجب أن تمنع كل تحريف.

١٧-٢٥ (الهدف ١٧-٢) كلفت كمراجع مبتدئ بإجراء إختبارات موحدة لكل من يومية الحيازة ويومية المدفوعات النقدية لشركة صغيرة يتم مراجعتها. وتتسم الرقابة الداخلية بالفعالية إلى حد معقول في ضوء عدد الأفراد بالشركة.

ورأى المسئول عن المراجعة أن إستخدام عينة من ٨٠ عنصراً يجب أن تكون فعالة في هذه المراجعة في ضوء أنواع الرقابة المتازة. وقدم إليك التعليمات التالية:

١- يجب أن تجاوز كافة العمليات المالية التي يتم إختيارها مبلغ ١٠٠ دولار.

٢- يجب أن يبلغ عدد العمليات المالية الخاصة بحيازة المواد الخام ٥٠ عملية مالية على الأقل لأن هذه

العمليات المالية تتسم عادة بالأهمية النسبية.

٣- لن يكون مقبولا إدراج مورد واحد بالعينة لأكثر من مرة واحدة.

٤- يجب إحلال عناصر جديدة بالعينة بدلاً من كافة فواتير الموردين التي لايمكن العثور عليها.

٥- يجب فحص كل من الشيكات والمستندات الداعمة عن نفس العمليات المالية.

٦- يجب أن يتم سحب العينة عشوائياص بعد إجراء التعديلات في التعليمات من ١ إلى ٥.

المطلوب

أ - تقييم كل عنصر من هذه التعليمات لإختبار العمليات المالية للحيازة والمدفوعات النقدية.

ب- تفسير صعوبات تطبيق كل عنصر من هذه التعليمات وفقاً لمعاينة الصفات.

١٧-٢٦ (الأهداف ١٧-١، ١٧-٢) في كل عام قرب تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، عندما يقوم رئيس شركة Bargon Canstruction, Inc. بإجازة لمدة ٣ أسابيع والسفر إلى هاواى، يقوم الرئيس بتوقيع العديد من الشيكات لدفع الفواتير الهامة خلال فترة غيابه. ويتهز Jack Morgan ماسك الدفاتر الرئيسي بالشركة هذه الفرصة ويعد شيكا لنفسه بقيمة فاتورة ضخمة لمورد، ونظراً لعدم وجود يومية للحيازة، فإنه يسجل القيمة في يومية المدفوعات النقدية لتمثل عملية حيازة من المورد المذكور اسمه في الفاتورة. ويحتفظ بالشيك حتى مرور عدة أسابيع بالفترة التالية حتى يتأكد من عدم إنتهاز المراجع للفرصة ويقوم بفحص الشيك الملغى. وبعد بداية السنة بفترة وجيزة عند عودة الرئيس، يقوم Morgan بإعادة تقديم الفاتورة حتى يتم دفعها ويسجل الشيك مرة أخرى في يومية المدفوعات النقدية. وعند هذه النقطة يؤشر على الفاتورة بكلمة «مدفوع» ويحفظها مع باقي الفواتير التي تم دفعها. وقام Margan باتباع هذه الممارسة بنجاح لعدة سنوات وتولد لديه شعور بانه توصل إلى وسيلة مضمونة.

المطلوب

أ - ماهى مسئولية المراجع عن إكتشاف هذا النوع من الإختلاس؟

ب- ماهى أوجه القصور الحالية في الرقابة الداخلية لدي العميل؟

حـ- ماهى إجراءات المراجعة التي يحتمل أن تكشف الغش؟

١٧-٢٧ (الهدف ١٧-٦) أنت الآن في المراحل النهائية من مراجعة القوائم المالية بشركة Ozine عن العام المنتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ عندما طلب رئيس الشركة مشورتك، وكان الرئيس يعتقد انه لاداع لإختباراتك ليومية الحيازة لعام ١٩٩٧ وإختبار البيانات التي تدعم القيود بعام ١٩٩٧. وذكر انه: (أ) تم تسجيل الفواتير التي تخص عام ١٩٩٦ والتي تم إستلامها في وقت متأخر جداً بحيث يتم إدراجها في يومية الحيازة عن شهر ديسمبر، وأن هذا التسجيل قد تم بواسطة الشركة بقيد يومية في نهاية العام، (ب) قام المراجع الداخلي بإجراء إختبارات بعد نهاية العام، (حـ) سيقدم خطابا إليك يشهد فيه أنه لايوجد التزامات لم يتم تسجيلها.

المطلوب

أ - هل يجب أن تتأثر إختبارات المراجع عن الإلتزامات غير المسجلة بحقيقة قيام العميل بإجراء قيد اليومية لتسجيل الفواتير التي تم إستلامها على نحو متأخر لعام ١٩٩٦؟ أشرح.

ب- هل يجب أن تتأثر إختبارات المراجع عن الإلتزامات غير المسجلة بحقيقة الحصول على خطاب يشهد فيه شخص مسئول من الإدارة بأنه تم تسجيل كافة الإلتزامات؟ أشرح.

حـ- هل يجب تخفيض أو حذف إختبارات المراجعة عن الإلتزامات غير المسجلة نتيجة إجراء إدارة المراجعة الداخلية للإختبارات؟ أشرح.

د - بفرض أن الشركة، التي تقوم بتنفيذ عقود حكومية، لايوجد بها مراجع داخلي ولكن يقوم مراجع من الهيئة الفيدرالية بقضاء ثلاثة أسابيع لمراجعة السجلات، وكان قد إنتهى توا من إستكمال عمله بهذا الوقت. كيف يمكن أن تتأثر إختبارات المراجع عن الإلتزامات غير المسجلة في ضوء عمل مراجع الهيئة الفيدرالية؟

و - ماهى المصادر التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره بالإضافة إلى يومية الحيازة لعام ١٩٩٧ للبحث عن إحتمال وجود إلتزامات غير مسجلة؟*

١٧-٢٨ (الأهداف ١٧-١، ١٧-٢، ١٧-٣، ١٧-٥، ١٧-٦) نظراً لحجم الشركة الصغير والعدد المحدود من الأفراد بإدارة المحاسبة، تقوم إدارة شركة Dry Good Wolesale لتجارة الجملة بالتسجيل لكافة عمليات حيازة البضائع والخدمات في الوقت الذي يتم فيه إنفاق النقدية. وفي نهاية كل ربع سنة عندما يتم إعداد القوائم المالية للأغراض الداخلية، يتم تسجيل الدائنين عن طريق تسجيل قيود للتسوية. ويتم عكس القيود في بداية الفترة التالية. وفيما عدا النقص بيومية الحيازة، تتسم الرقابة على عمليات الحيازة بالإمتياز بالنسبة لشركة صغيرة. (يوجد ترقيم مسبق على نحو مناسب للمستندات الخاصة بكافة عمليات الحيازة، توجد موافقات ملائمة، وتوجد وظيفة كافية للتحقق الداخلي قدر الإمكان).

وقبل أن يقوم المراجع بأداء مراجعة نهاية العام، قام ماسك الدفاتر بإعداد قيود تسوية لتسجيل الدائنين في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وتم إعداد قائمة بكافة الأرصدة وفقاً لما يخص كل مورد بقائمة الدائنين وتسليمها إلى المراجع. وتم الإحتفاظ بكافة فواتير الموردين التي تدعم القائمة في ملف منفصل حتى يستخدمها المراجع.

وفي العام الحالي، زاد رصيد الدائنين بشكل كبير نتيجة وجود نقص خطير في النقدية. (يظهر نقص النقدية نتيجة التوسع في المخزون والتسهيلات عن نقص المبيعات). وظلت العديد من الحسابات دون أن تدفع لعدة شهور وواجهت الشركة محل المراجعة ضغوطا من العديد من الموردين لدفع الفواتير. ونظراً لأن الشركة قد حققت قدراً نسبياً من الأرباح هذا العام، ترغب إدارة الشركة بالإنتهاء من المراجعة على نحو سريع قدر الإمكان حتى يتم إستخدام القوائم المالية التي تم مراجعتها للحصول على قرض كبير من البنك.

المطلوب

أ - تفسير كيف يؤثر عدم وجود يومية للحيازة على إختبارات المراجع للرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للحيازة والمدفوعات النقدية.

ب- ما الذي يجب أن يستخدمه المراجع كوحدة للمعاينة عند إجراء إختبارات الحيازة؟

حـ- بفرض عدم إكتشاف تحريفات في إختبارات المراجع للرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية، كيف ستؤثر هذه النتيجة على التحقق من الدائنين؟

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

د – ناقش مدى منطقية طلب العميل بإستكمال المراجعة مبكراً وأثر هذا الطلب من وجهة نظر المراجع.

و – أذكر إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها في مراجعة نهاية العام للدائنين لتحقيق هدف الفاصل الزمني.

ز – هل من الممكن في رأيك أن يتم تنفيذ مراجعة ملائمة في ظل هذه الظروف.

١٧– ٢٩ (الأهداف ١٧–٥، ١٧–٧) المراجع Mincin يقوم بمراجعة شركة المساهمة Raleigh. ويقوم هذا المراجع بتنفيذ المراجعة الخاصة بالدائنين في عملية المراجعة لهذا العام.

وتوضح أوراق العمل للسنة السابقة أنه قد تم إرسال ١٠٠ طلب مصادقة بالبريد من إجمالي عدد الموردين الذين يبلغ عددهم ١٠٠٠ مورد. وتم إختيار الموردين بناء على العينة التي صممها المراجع بحيث يتم إختيار الحسابات التي يوجد بها أرصدة نقدية كبيرة. وتم قضاء عدد كبير من الساعات بواسطة كل من المراجع والشركة لحل الفروق الضئيلة النسبية بين ردود الموردين ودفاتر الشركة المحاسبية. وتم تنفيذ إجرادات مراجعة للموردين الذين لم يردوا على طلبات المصادقة.

المطلوب

أ – تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الدائنين التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم إتباعها.

ب– تحديد المواقف التي يمكن أن يستخدم المراجع فيها مصادقة الدائنين ومناقشة ما إذا كان المراجع مطالبا بإستخدامها.

حـ– ناقش لماذا لا يعد إستخدام الأرصدة النقدية الكبيرة كأساس لإختيار الدائنين للمصادقة المنهج الأكثر فعالية، ووضح ماهي الإجراءات الأكثر فعالية التي يمكن إتباعها عند إختيار الدائنين للمصادقة.*

١٧–٣٠ (الهدف ١٧–٧) كجزء من مراجعة الدائنين في ٣٠ يونيو ١٩٩٧ بشركة Milner Product، أرسل المراجع ٢٢ مصادقة للموردين في شكل طلبات لكشوف الموردين. ورد أربعة موردون الكشوف، وأشار خمسة موردون إلى وجود فروق في الأرصدة عن القيم المسجلة بالملف الرئيسي للشركة. وقام المراجع بتصوير كشوف الموردين الخمس للإحتفاظ بالرقابة على المعلومات المحايدة وأعاد الأصول إلى مسجل الدائنين بالشركة لتسوية الفروق. وبعد مرور يومين أعاد المسجل الكشوف الخمس إلي المراجع مع المعلومات التالية في ورقة العمل:

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الكشف الأول	الرصيد في كشف المورد	٦٦١٨,٠١
	المدفوع بواسطة الشركة	(٤٦٠١,٠١)
	الرصيد بالملف الرئيسى	٢٠١٧
الكشف الثاني	الرصيد في كشف المورد	٩٦١٨,٩٣
	فاتورة لم تتسلمها الشركة	(٢٧٣٣,١٨)
	المدفوع بواسطة الشركة	(١٠٠٠)
	الرصيد بالملف الرئيسى	٥٨٨٥,٧٥
الكشف الثالث	الرصيد في كشف المورد	٢٦٢٥١,٨٠
	الرصيد بالملف الرئيسى	(٢٠٥١٦,١١)
	عدم إمكانية إكتشاف الفرق نتيجة فشل المورد في إمداد الشركة بتفاصيل رصيد الحساب	٥٧٣٥,٦٩
الكشف الرابع	الرصيد في كشف المورد	٦١٧٠,١٥
	مذكرة الإئتمان الصادرة عن المورد في ١٥ يوليو ١٩٩٧	(٢٣٦٠,١٥)
	الرصيد بالملف الرئيسى	٣٨١٠
الكشف الخامس	الرصيد في كشف المورد	٨٦١٩,٢١
	المدفوع بواسطة الشركة في ٣ يوليو ١٩٩٧	(٣٠٠٠)
	عدم متابعة الفرق الذي لم يكتشف لضآلة المبلغ	٢١٥,٠٦
	الرصيد بالملف الرئيسى	٥٨٣٤,٢٧

المطلوب

أ – تقييم إمكانية قبول قيام العميل بإجراد التسويات بإفتراض أن المراجع ينوى تنفيذ إختبارات إضافية ملائمة.

ب– وصف الإختبارات الإضافية التي يجب تنفيذها في كل كشف من الكشوف التي يوجد بها فروق.

حـ– ماهى إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها لعدم الإستجابة لطلبات المصادقة؟

١٧– ٣١ (**الهدف ١٧–٦**) تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون لشركة AJak الصناعية في ٣٠ ديسمبر ١٩٩٦ بدلاً من ٣١ ديسمبر لأن العميل يجب أن يقوم بتشغيل المصنع للوفاء بطلب خاص في اليوم الأخير من العام. وفي الوقت الذي قام فيه العميل بالجرد الفعلي، أنه تم إدراج ما تم حيازته من خلال تقرير الإستلام رقم ٢٦٣١ وكافة الأرقام السابقة عليه بالجرد، بينما تم إقصاء المخزون الذي تعبر عنه تقارير الإستلام التي تلى هذا الرقم. وفي مساء ٣١ ديسمبر، توقفت بالمصنع ولاحظت أن المخزون الذي تمثله تقارير الإستلام بين الأرقام ٢٦٣٢ و٢٦٣٤ قد تم إستلامه بعد اجراء الجرد الفعلي ولكن قبل إنتهاء العام. ولاحظت مؤخراً أن الرصيد النهائي بالمخزون بالقوائم المالية يحتوى فقط على العناصر التي شملها الجرد الفعلي. وعند إختبار الدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ حصلت على جدول من العميل لمساعدتك في إختبار مدى ملائمة الفاصل الزمني. ويوضح الجدول التالي المعلومات التي لم تتخذ بشأنها قرار بعد.

رقم تقرير الإستلام	القيمة فى فاتورة المورد	القيمة المدرجة أو غير المدرجة برصيد الدائنين+	معلومات بفاتورة المورد		
			تاريخ الفاتورة	تاريخ الشحن	شرط التسليم
٢٦٣١	٢٦١٩,٢٦	مدرجة	٩٦-١٢-٣٠	٩٦-١٢-٣٠	محل البائع
٢٦٣٢	٣٧٠٩,١٦	غير مدرجة	٩٦-١٢-٢٦	٩٦-١٢-١٥	محل المشترى
٢٦٣٣	٥١٨٢,٣١	مدرجة	٩٦-١٢-٣١	٩٦-١٢-٢٦	محل البائع
٢٦٣٤	٦٤٠٣	غير مدرجة	٩٦-١٢-١٦	٩٦-١٢-٢٧	محل المشترى
٢٦٣٥	٨٤٨٤,٩١	مدرجة	٩٦-١٢-٢٨	٩٦-١٢-٣١	محل البائع
٢٦٣٦	٥٩١٦,٢	غير مدرجة	٩٧-١-٣	٩٦-١٢-٣١	محل المشترى
٢٦٣٧	٧٥١٥,٥	غير مدرجة	٩٧-١-٥	٩٧-١٢-٢٦	محل البائع
٢٦٣٨	٢٤٠٧,٨٧	غير مدرجة	٩٦-١٢-٣١	٩٧-١-٣	محل البائع

+ كافة قيود حيازة المخزون تم تسجيلها بواسطة العميل كطرف مدين للمشتريات وكطرف دائن للدائنين

المطلوب

أ - تفسير العلاقة بين الفاصل الزمني للمخزون وللدائنين.

ب- في كل تقرير إستلام، أذكر التحريف بالمخزون أو الدائنين إذا كان هناك تحريف، وقم بإعداد قيد التسوية لتصحيح القوائم المالية في حالة وجود التحريفات.

حـ- ماهى التحريفات الأكثر أهمية في الجزء «ب»؟ أشرح.

حـــالات عمـــلـــية

الجزء الأول

١٧- ٣٢ (الأهـــداف ١٧-١، ١٧-٢، ١٧-٥، ١٧-٧) تم توفير المعلومات التالية لك عن الرقابة الداخلية لحيازة المواد الخام بشركة Johnson Machinery، وهي شركة متوسطة الحجم تقوم ببناء الآلات عند الطلب.

يتم الموافقة على مشتريات المواد الخام أولاً من رئيس العمال بالمصنع، ويقوم بعد ذلك بإرسال طلبات الشراء إلى إدارة المشتريات. ويتم إعداد أمر شراء في ترقيم مسبق من ثلاث نسخ بواسطة موظف من الموظفين العديدين بالإدارة. ويتم محاسبة الموظفين عن كافة أرقام أوامر الشراء. ويتم إرسال النسخة الأصلية للمورد، وإرسال نسخة إلى إدارة الإستلام حتى تستخدمها عند إعداد تقرير الإستلام. ويتم الإحتفاظ بالنسخة الثالثة في ملف بإدارة المشتريات مع الطلب.

ويتم فوراً إرسال المواد الخام التي تم إستلامها إلى المخزن. ويتم إرسال تقرير الإستلام، الذي هو نسخة من أمر الشراء، إلى إدارة المشتريات. ويتم إرسال نسخة من تقرير الإستلام إلى المخزن. ويتم إرسال المواد الخام إلي عمال المصنع بعد الحصول على طلب شفهى من أحد رؤساد العمال.

وعندما يتسلم مسجل غرفة البريد فواتير الموردين، يقوم بتصديرها إلى عامل إدارة المشريات الذي قام بإصدار أمر الشراء. ويتم مقارنة الفاتورة مع أمر الشراء المحفوظ بالملف للتعرف على السعر والشروط. ويتم مقارنة الكمية بالفاتورة مع تقرير إدارة الإستلام. وبعد فحص الجمع والضرب والخصم، يوضح الموظف تأشيرة بالموافقة على الدفع بالتوقيع على الفاتورة. ويتم بعد ذلك تصدير الفاتورة إلى إدارة المحاسبة. ويتم إدخال كل من اسم المورد، التاريخ، إجمالي قيمة الفاتورة

وصافى القيمة، وتوزيع الحساب إلى نظام الحاسب الإلكتروني لتحديث يومية الحيازة والملف الرئيسي للدائنين، ويتم حفظ ذلك وفقاً لتاريخ إستحقاق المدفوعات. ويتم حفظ فاتورة المورد في إدارة المحاسبة. ويتم حفظ كل من أمر الشراء وتقرير الإستلام في إدارة المشتريات.

وتطلب إدارة المحاسبة شيكات سابقة الترقيم من أمين الصندوق. ويتم إعداد الشيكات يدوياً وإعادتها إلى أمين الصندوق الذي يضعها في آلة توقيع الشيكات. وبعد المحاسبة عن تسلسل الأرقام، يقوم أمين الصندوق بإرسال الشيكات إلى إدارة المحاسبة حيث يتم إدخالها للتسجيل في المدفوعات النقدية وتحديث الدائنين. ويتم وضع الشيكات في مظاريف وإرسالها إلى غرفة البريد. وفي نهاية كل شهر يتم طباعة قائمة للملف الرئيسي للدائنين ومقارنة الإجمالي مع رصيد الأستاذ العام ويتم فحص أية فروق بين الاثنين.

المطلوب

أ - إعداد خريطة تدفق لدائرة الحيازة والمدفوعات بشركة Johnson Machinery.

ب- ذكر أنواع الرقابة الموجودة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحيازة.

حـ - في كل نوع رقابة بالجزء «ب»، أذكر إجراء واحد لإختبار الرقابة للتحقق من فعاليته.

د - أذكر أوجه القصور الأكثر أهمية بالرقابة الداخلية للحيازة والمدفوعات النقدية.

هـ - صمم برنامج مراجعة لإختبار الرقابة الداخلية. ويجب أن يتضمن البرنامج، ولكن لن يكون محدوداً بـ: إختبارات الرقابة من الجزء «حـ»، وإجراءات تعويض أوجه القصور بالجزء «د».

الجزء الثاني

عند مصادقة الدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، تم عرض المقترحات التالية عليك بشأن شركة Johnson Machinery :

١ - الحصول على قائمة للدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ من العميل و:

(أ) جمع القائمة.

(ب) مقارنة الإجمالي مع الرصيد الموضح في الأستاذ العام.

(حـ) مقارنة القيم الموضحة بالقائمة مع الأرصدة في الملف الرئيسي للدائنين.

٢- إختيار الحسابات للمصادقة.

(أ) إختيار كل حساب من حسابات الدائنين التي تجاوز ٢٠٠٠ دولار.

(ب) إختيار عينة عشوائية من ٥٠ حساباً اخر من الحسابات التي يزيد رصيدها عن ١٠٠ دولار.

(حـ) توضيح الحسابات التي سيتم مصادقتها بقائمة الدائنين، تصوير القائمة، وتقديمها إلى مسجل الدائنين مع تعليمات لطبع اسم المورد، العنوان، والرصيد المستحق في المصادقات.

٣ - مقارنة المصادقات مع الملف الرئيسي للدائنين.

٤ - الحصول على توقيع من المدير المالي بالشركة على كل مصادقة.

٥ - مطالبة مسجل بوضع المصادقات ومظاريف الرد المعنونة بعنوان منشأة المحاسبة في مظاريف الشركة. ويجب أن يقوم المسجل أيضاً بختم وإغلاق المظاريف بإحكام. ويجب إجراء ذلك كله تحت إشراف المراجع.

٦ - إرسال المصادقات بالبريد.

المطلوب

بإفتراض أن نتائج إختبارات الرقابة في الجزء الأول دعمت تقديرك الأولى عن خطر الرقابة في دائرة الحيازة والمدفوعات، قيم إجراءات مصادقة الدائنين.

شركة Ward Publishing – الجزء الأول

١٧-٣٣ (الأهـداف ١٧-٢، ١٧-٣، ١٧-٥، ١٧-٦) تم إستخدام إجراءات المراجعة التالية لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية عند مراجعة شركة Ward Publishing. وتوصلت إلى إستنتاج مؤداه أن الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية ومن المحتمل أن يكون تخفيض خطر الرقابة المقدر مفيداً من المنظور التكاليفي. وتعمل شركة Ward على نحو نشط بسوق العمل، ويوجد لديها فصل جيد بين الواجبات. ومدير مالي كفء، كما أن العاملين لديها يتسمون بالكفاءة، وهذ العوامل جميعها أثرت في رأيك المهني.

إجراءات المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية

١ – إجراء جمع والجمع العكسي ليوميتى الحيازة والمدفوعات النقدية لفترة شهرين وتتبع الإجماليات للترحيل في الأستاذ العام.

٢– إجراء فحص دقيق ليوميتى الحيازة والمدفوعات النقدية بكافة الشهور وفحص أية قيود غير عادية.

٣– تسوية المدفوعات النقدية بالدفاتر مع المدفوعات النقدية بكشف البنك لشهر واحد.

٤ – فحص ما يدل على إعداد المدير المالي لتسوية البنك.

٥ – تحديد من خلال الملاحظة أن الشيك محمى الإستخدام.

٦ – الإستفسار عن وملاحظة ما إذا كان يتم تسوية أرصدة الملف الرئيسي للدائنين دورياً مع كشوف الموردين بواسطة المدير المالي.

٧ – فحص سجل الأداء كدليل على المحاسبة عن التسلسل الرقمي للشيكات بواسطة شخص مستقل عن وظيفة الإعداد.

٨ الإستفسار عن وملاحظة إرسال الشيكات بالبريد بواسطة D.Ward أو شخص يعمل تحت إشرافه بعد توقيعه على الشيكات.

٩ – فحص التوقيعات التي تدل على موازنة المدير المالي الملف الرئيسي للدائنين والأستاذ العام شهريا.

١٠– إختيار عينة من القيود في يومية المدفوعات النقدية، و:

أ – الحصول على شيكات ملغاة ومقارنتها مع ما تم إدخاله من إسم الشخص المدفوع له، التاريخ والقيمة، وفحص التوقيع بالتظهير.

ب– الحصول علي فواتير الموردين، تقارير الإستلام، وأوامر الشراء، و:

(١) فحص فواتير الموردين لتحديد مدى إرفاق كافة المستندات الداعمة.

(٢) التعرف على مدى إتفاق المستندات مع يومية المدفوعات النقدية.

(٣) مقارنة أسماء الموردين، القيم، والتواريخ مع القيود.

(٤) تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على الخصم المكتسب في الوقت المناسب.

(٥) فحص فواتير الموردين للتعرف على وجود التأشيرات التي تدل على وجود فحص محايد للترميز في دليل الحسابات.

(٦) فحص مدي منطقية المدفوعات النقدية وترميز الحسابات.

(٧) فحص الفواتير للتعرف على مدى موافقة Ward على عمليات الحيازة.

(٨) فحص أوامر الشراء و / أو طلبات الشراء للحيازة للتعرف على مدى وجود الموافقة المناسبة.

(٩) التحقق من السعر وإعادة حساب الجمع والضرب بالفواتير.

(١٠) مقارنة الكميات والمواصفات بأوامر الشراء، بتقارير الإستلام، وبفواتير الموردين بالمدى المقبول.

(١١) فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام لتحديد ما إذا كانت أرقام الشيكات قد تم إدراجها وتم وضع علامة «مدفوع» في وقت توقيع الشيك.

حـ - تتبع الترحيل إلى الملف الرئيسي للدائنين للتحقق من الأسم، القيمة، والتاريخ.

١١- إختيار عينة من تقارير الإستلام التي تم إصدارها خلال العام وتتبعها إلى فواتير الموردين والقيود في يومية الحيازة.

أ - مقارنة نوع السلعة، اسم المورد، تاريخ الإستلام، الكميات، والقيم.

ب- ما إذا كانت العملية المالية بيومية الحيازة قد تم التأشير عليها بدفعها، وتتبع رقم الشيك إلى القيد بيومية المدفوعات النقدية. وإذا لم يتم دفعها ، يتم بحث الأسباب.

حـ- تتبع العمليات المالية إلى الملف الرئيسي للدائنين ومقارنة الأسم والقيمة والتاريخ.

المطلوب

إعداد كافة أجزاء قائمة بيانات المعاينة (مثل الشكل ١٢-٧) خلال حجم العينة المخطط لبرنامج المراجعة السابق بإفتراض أن العنصر بكل سطر في يومية المدفوعات النقدية سيستخدم كوحدة معاينة. إستخدم معاينة الصفات الإحصائية أو غير الاحصائية. وبالنسبة لكافة الإجراءات التي لايتلائم فيها إستخدام العنصر بكل سطر في يومية المدفوعات النقدية كوحدة للمعاينة، إفترض أن إجراء المراجعة قد تم تنفيذه على أساس عدم وجود معاينة. ولكافة إختبارات الرقابة، إستخدم معدل إستثناء محتمل بمعدل ٥٪، وبالنسبة للإختبارات الأساسية للعمليات إستخدم معدل ٦٪، إستخدم «أ أ خ ر» بمعدل ١٠٪ وهو معدلا متوسطاً، ويجب تخطيط معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع بمستوى ١٪ لإختبارات الرقابة وصفر للإختبارات الأساسية للعمليات.

قم بإعداد قائمة البيانات بإستخدام الحاسب الإلكتروني الشخصي.

الجزء الثاني

بإفتراض أن حجم العينة لكافة الإجراءات بالجزء الأول بلغ ٥٠، بغض النظر عن إجابتك في الجزء الأول. وبالنسبة لباقى الإجراءات، افترض أن حجم العينة الملائم للظروف التي تمر بها الشركة قد تم إختياره. وتتمثل الإستثناءات الوحيدة في إختبارات المراجعة التي تقوم بها بكافة إجراءات المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات كانت كمايلي:

١- في الإجراء الثاني - تم التعرف على عمليتين ماليتين غير عاديتين من العمليات المالية الكبيرة. وإتضح من الفحص أنهما عمليتان تم التصريح بهما للأصول الثابتة. وقد تم تسجيلهما بشكل صحيح.

٢- الإجراء ١٠ ب (١) - لم يتم إرفاق أمر الشراء بفاتورة المورد. ووجد أمر الشراء في ملف مستقل وتمت الموافقة عليه ويعد أمراً مناسباً.

٣- الاجراء ١٠ ب (٥) لم يتم التأشير على ٦ فواتير للموردين بما يفيد إجراء تحقق داخلي. ويوجد بها ٣ ممارسات لسوء التبويب الفعلي. وبرر المدير المالي ذلك بأنه عادة لايفحص الترميز الكودي بسبب كفاءة مسجل المحاسبة في وضع الرموز الكودية وانه مندهش من وقوع الأخطاء.

المطلوب

أ - إستكمال قائمة بيانات المعاينة من الجزء الأول بإستخدام معاينة الصفات الإحصائية أو غير الاحصائية.

ب- شرح أثر الإستثناءات على الإختبارات التفصيلية للأرصدة للدائنين. تحديد أى أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة ستتأثر، وكيف ستؤثر هذه الأهداف بدورها على مراجعة الدائنين؟

حـ- في ضوء نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي قمت بأدائها، أكتب برنامج للمراجعة للإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين، بإفتراض:

(١) قيام العميل بتوفير قائمة للدائنين يتم إعدادها من الملف الرئيسي.

(٢) يتسم خطر المراجعة الممكن قبوله للدائنين بالارتفاع.

(٣) يتسم الخطر الطبيعي للدائنين بالإنخفاض.

(٤) توفر عن تنفيذ الإجراءات التحليلية نتائج ممتازة.

الفصل الثامن عشر:

إستكمال الإختبارات في دائرة الحيازة والمدفوعات: التحقق من حسابات مختارة

Completing the tests in the Acquisition and payment Cycle Verification of Selected Accounts

الربـــح لا يأتـــى أولاً

تخصص Harry Bolemas فى المحاسبة وحصل على درجة ماجستير المحاسبة المهنى. وخلال فترة عمله الأولى بإحدى المنشأت الست الكبرى، أثبت أنه يتمتع بكفاءة فنية متميزة فى كل من المحاسبة والمراجعة. وتقدم Harry على نحو سريع فى الهيكل التنظيمى وأصبح شريكا وهو فى الواحد والثلاثين من عمره. وعهد إليه بمراجعة العديد من العملاء، ولكنه كان مسئولاً أيضاً عن فحص الجوانب الفنية بالمكتب الذى يعمل به فى منشأة المحاسبة. وهكذا، توافرت لديه السلطة الكاملة على مستوى المكتب فيما يتعلق بالقرارت الفنية. وقد قام Harry أيضاً بالعمل كشريك محايد للفحص بعمليات المراجعة بالشركة العامة التى تقدم تقاريرها إلى هيئة سوق المال.

وعند قيامه بمهام شريك الفحص المحايد بشركة Veltron Associates واجه بعض الصعوبات بشكل خاص. لقد دخل مكتب شيكاجو فى منافسة قوية جداً لجذب شركة Veltron كعميل جديد. وتقوم شركة Veltron بإنتاج الملابس ويقع مقرها الرئيسى فى المدينة التى يتواجد Harry فيها، ولكن يتم تشغيل الإنتاج فى العديد من الدول من خارج الولايات المتحدة الأمريكية. وتم إنشاء خطوط إنتاج فى الدول الأجنبية لتعمل كفروع منفصلة، وبالتالى يجب إجراء عمليات مراجعة منفصلة في بعض الفروع وفقاً للمتطلبات التشريعية للتقرير المالي للدول التي تتواجد فيها. وحتى تتمكن منشأة المحاسبة التي يعمل بها Harryمن إجتذاب شركة Velton كعميل، قامت بإجراء مناقصة حادة، ويرجع السبب في ذلك إلى المشروع الذي تقدمت منشأة المحاسبة به لإجراء المراجعة بأقل قدر من الأتعاب. أضف إلى ذلك، تتعلق الأتعاب المقترحة بثلاث سنوات.

وبعد زوال الشعور بالسرور نتيجة الحصول على عميل جديد، أدرك المراجعون الذين تم تكليفهم بمراجعة شركة Veltron أنهم قد إلتزموا بتعهدات غير حكمية بشأن تكاليف المراجعة. حيث تتطلب سياسات الشركة والإتفاقات بها والتي تتعلق بدفع فواتير العمل للمكاتب الأجنبيةأن يتم الددفع للمكاتب الأجنبية وفقاً للأتعاب الكاملة. ويلاحظ أنه يجب التوصل إلى قدر كبير من الأدلة بالمواقع الأجنبية وفقاً للمتطلبات التشريعية للتقرير المالي. وهكذا، يجب أن تتم أية تسويات للفواتير في إطار العمل بالمركز الرئيسي لمنشأة المحاسبة. وتوصل الشريك المراجع من خلال عملية حسابية إلى نتيجة مؤداها أنه إذا تم إجراء كافة عمليات الحذف في خطوات المراجعة في المكتب الذي يعمل به فقط، سيبلغ المعدل المتوسط للفاتورة عن العمل ما يقرب من نصف المعدل المعياري فقط. وفي ضوء ذلك، طلب الشريك المسئول عن عملية المراجعة من المراجعين الذين يعملون تحت إشرافة أن يتوصلوا إلى تصور لتخفيض وقت العمل بالمركز الرئيسي بكل طريقة ممكنه.

وعندما قام Harry بفحص العمل الذي تم إنجازه، تنبه إلى القدر الضئيل من أدلة المراجعة. وكانت هذه العملية من المراجعة يتم تنفيذها للسنة الأولى، ممايعني أن هناك خطراً إضافياً. ويضاف إلى ذلك شركة Veltron شركة عامة. ورأي Harry أن حجم الأدلة غيركاف وأنه يجب تنفيذ المزيد من العمل. وعندما واجه الشريك المسئول عن عملية المراجعة، أشار هذا الشريك إلى أن عملية المراجعة هذه قد تسبب كارثة مالية على المكتب، وماقد يسببه الوقف الحالي عند إعادة العمل في عملية المراجعة من حرج. ورأى Harry أن الشريك المسئول عن عملية المراجعة يهتم أكثر بما سيبدو عليه موقفه بقدرأكبر من المشاكل التي ستلحق بمكتب المراجعة. وأجاب Harry «المراجعة هي المراجعة بغض النظر عن ما تتكلفه، ويجب أن يتفق العمل في المنشأة التي نعمل فيها مع معايير المراجعة. لن أوقع بما يفيد قيامي بالفحص حتى تم إنجاز المزيد من العمل، وأنا متأكد أن الشريك الذي يرأسك سيتوافر له نفس الشعور». وفي النهاية وافق الشريك المسئول من عملية المراجعة على ماقاله Harry، وقام بتوسيع مجال المراجعة. وتحملت منشأة المراجعة قدر كبيراً من تسويات الفواتير لمدة ٣ سنوات عن مراجعة شركة Veltron، ولكن تم تنفيذ العمل على نحو جيد. وفي نهاية السنوات الثلاث الأولى، أعادت منشأة المحاسبة التفاوض على الأتعاب، وأصبحت شركة Veltron عميلاً جيداً لمدة سنوات عديدة. وظل Harry من أكثر الشركاء إحتراماً في منشأة المراجعة.

الهدف التعليمي ١٨-١: تعريف العديد من الحسابات بخلاف حسابات الدائنين التي تعد جزءاً من دائرة الحيازة والأفراد.

من أهم خصائص دائرة الحيازة والأفراد أنها تتضمن عدداً كبيراً من الحسابات، وتشمل هذه الحسابات مايلي:

* النقدية في البنك
* المخزون
* المهمات
* الإستئجار وتحسينات الإستئجار
* الأراضى
* المبانى
* المعدات الصناعية
* التكاليف التنظيمية
* براءات الإختراع، العلاقات التجارية وحقوق الطبع
* الإمتيازات التجارية
* الإيجار المدفوع مقدما
* الضرائب المدفوعة مقدما
* التأمين المدفوع مقدما
* الدائنون
* الإيجار الدائن
* الأتعاب القانونية المستحقة
* الضريبة المستحقة على الملكية
* ضرائب الدخل
* تكلفة البضاعة المباعة
* مصروف الإيجار
* الغرامات والجزاءات
* ضرائب الملكية
* مصروف ضريبة الدخل
* مصروف التأمين
* الأتعاب القانونية
* منافع التقاعد
* المنافع العامة

ونظراً لتماثل إجراءات المراجعة للعديد من هذه الحسابات، يمكن تفهم المنهجية الملائمة لكل حساب منها عن طريق دراسة أرصدة الحسابات المختارة التالية:

* النقدية في البنك-تتأثر بكافة دوائر العمليات المالية(الفصل الحادي والعشرون)

* المخزون- يمثل الأصول الملموسة وعادة ما يستخدم في سنة واحدة (الفصل التاسع عشر)
* التأمين المدفوع مقدماً- يمثل المصروفات المدفوعة مقدماً (الفصل الثامن عشر)
* المعدات الصناعية - تمثل الأصول الملموسة ذات العمر الطويل (الفصل الثامن عشر).
* الدائنون- تمثل إلتزامات محددة معلومة القيمة وتاريخ سدادها بالمستقبل (الفصل السابع عشر).
* ضرائب الملكية المستحقة- تمثل الإلتزامات المقدرة (الفصل الثامن عشر).
* حسابات التشغيل -تشمل وسائل متعددة للتحقق من الحسابات في هذه الفئه (الفصل الثامن عشر).

وتتماثل منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة للحسابات السابق ذكرها مع تلك الموضحة بالشكل ١٧-٣ للدائنين. حيث يعد كل حساب جزءاً من دائرة الحيازة والمدفوعات. ولذلك، يتمثل التغيير الوحيد المطلوب إجراؤه بالشكل في إحلال الحساب الذي يتم مراجعته محل الدائنين. وعلى سبيل المثال إذا كان يتم مناقشة حساب ضرائب الملكيةالمستحقة، في البداية يتم ببساطة تبديل الدائنين بضرائب الملكية المستحقة، كما يتم ثانياً تبديل المستطيلات الأخيرة بالشكل.

وتتماثل أنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها لمراجعة الحسابات السابق ذكرها مع تلك الأنواع الموضحة بالشكل ١٧-٥ . ويوضح الشكل ١٧-٥ كيف يتم ربط نموذج خطر المراجعة الذي تم مناقشته بالفصل الثامن بمراجعة هذه الحسابات.

وتتمثل الأصول الثابتة في الأصول التي يتوقع أن يمتد عمرها لأكثر من عام واحد والتي يتم إستخدامها داخل المنشأة لا يتم إقتنائها لإعادة البيع. ويتمثل الهدف من إستخدام الأصول كجزء من الأنشطة بمنشأة العميل والتي يزيد عمرها المتوقع عن سنة واحدة في وجود خصائص متفردة تميز هذه الأصول عن المخرون، المصروفات المدفوعة مقدماً والإستثمارات.

ويمكن تبويب الأصول الثابتة على النحو التالي:

- الأراضي والتحسينات على الأراضي.
- المباني والتحسينات على المباني.
- المعدات الصناعية.
- الأثاث.
- العربات والشاحنات.
- تحسينات الإستئجار.
- مقاولات الأصول الثابتة تحت التشغيل.

مراجعة المعدات الصناعية Audit Of Manufacturing Equipment

الهدف التعليمي ١٨-٢: تصميم وتنفيذ اختبارات المراجعة للمعدات الصناعية والحاسبات المرتبطة بها

سيتم في هذا القسم مناقشة مراجعة المعدات الصناعية كتوضيح للمنهج الملائم لمراجعة كافة حسابات الأصول الثابتة. وعندما توجد فروق معنوية للتحقق من الأنواع الأخرى من الأصول الثابتة، سيتم تقديم مناقشة موجزة.

عرض عام للحسابات Overview Of The Accounts

يوضح الشكل ١٨-١ عرضاً للحسابات التي تستخدم عادة للمعدات الصناعية. وتتضح العلاقة بين

المعدات الصناعية ودائرة الحيازة والمدفوعات من خلال فحص المديونية بحساب الأصل. ونظراً لأن مصدر المديونية في حساب الأصل ينبع من يومية الحيازة، فقد تم فعلاً إختبار النظام المحاسبي لتسجيل الإضافات بالفترة الحالية على المعدات الصناعية كجزء من الإختبارات في دائرة الحيازة والمدفوعات. ونظراً لأن الإضافات على المعدات تتسم بعدم التكرار وبخضوعها إلى أنواع خاصة من الرقابة، مثل موافقة مجلس الإدارة، قد يقرر المراجع عدم الإعتماد بشكل كبير على هذه الإختبارات.

ويتمثل السجل المحاسبي الأساسي للمعدات الصناعية وباقي حسابات الأصول الثابتة بوجه عام في الملف الرئيسي للملكية أو الأصول. ويجب الإلمام بمحتويات الملف الرئيسي للملكية تحتى يتم التوصل لدراسة جيدة لمراجعة المعدات الصناعية. ويتكون الملف الرئيسي من عدد من السجلات، يخصص كل منها لأحد المعدات وباقي أنواع الأصول الأخرى. ويتضمن كل سجل بدوره معلومات وصفية، تاريخ الحيازة، التكلفة التاريخية، إهلاك العام الحالي، ومجمع الإهلاك للأصل. ويجب أن تتساوى إجماليات كافة السجلات بالملف الرئيسي مع أرصدة الحسابات المرتبطة بها بالأستاذ العام.

ويجب أن يحتوي الملف الرئيسي أيضاً على معلومات من الأصول التي يتم إقتنائها والأصول التي يتم التخلص منها خلال العام. ويجب عند التخلص من الأصول أن يتم إدراج سعر البيع والربح والخسارة.

مراجعة المعدات الصناعية Auditing Manufacturing Equipment

يتم عادة مراجعة المعدات الصناعية بشكل مختلف عن حسابات الأصول المتداولة، ويرجع ذلك إلى ثلاثة أسباب: (١) يوجد عادة عمليات حيازة بالفترة الحاليةمن المعدات الصناعية تتسم بصغر العدد، (٢) تتسم قيمة أيه عملية لحيازة المعدات الصناعية غالباً بالأهمية النسبية، (٣) من المحتمل الإحتفاظ بالمعدات لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية. ونظراً لوجود هذه الفروق، يتم التركيز في مراجعة المعدات الصناعية على التحقق من الحيازة التي تمت بالفترة الحالية بدلاً من الرصيد الذي تم نقله من العام السابق. أضف إلى ذلك، يتطلب إمتداد عمر الأصل المتوقع عن واحد وجود حسابي الإهلاك ومخصص الإهلاك، ويتم التحقق منها كجزء من مراجعة الأصول.

وعلى الرغم من عدم تماثل منهج التحقق من المعدات الصناعية مع المنهج الخاص بالأصول المتداولة، فإنه يتم التحقق من العديد من الحسابات الأخرى بنفس الطريقة. وتشمل هذه الحسابات براءات الإختراع، حقوق الطبع، تكاليف الفهارس المصورة وكافة حسابات الأصول الثابتة. وعند مراجعة المعدات الصناعية، سيكون من المفيد أن يتم فصل الإختبارات طبقاً للفئات التالية:

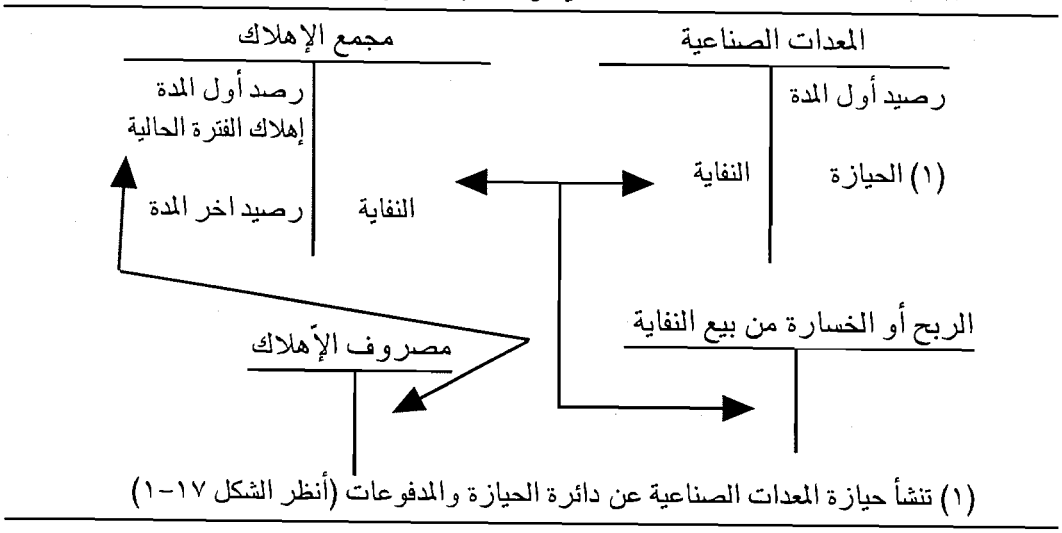
- الإجراءات التحليلية
- التحقق من عمليات الحيازة بالفترة الحالية.
- التحقق من عمليات التخلص من المعدات الصناعية بالفترة الحالية.
- التحقق من رصيد أخر المدة لحساب الأصل.
- التحقق من مصروف الإهلاك.
- التحقق من رصيد أخر المدة في مجمع الإهلاك.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

كما في كافة جوانب المراجعة، تتوقف طبيعة الإجراءات التحليلية على طبيعة العمليات التشغيلية لدى العميل. ويوضح الجدول ١٨-١ أنواع النسب المالية وتحليل الإتجاه التي يتم إستخدامها بشكل متكرر في مراجعة المعدات الصناعية.

الشكل ١٨-١

المعدات الصناعية والحسابات المرتبطة



(١) تنشأ حيازة المعدات الصناعية عن دائرة الحيازة والمدفوعات (أنظر الشكل ١٧-١)

الجدول ١٨- ١

الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن وقوعه
مقارنة نسبة مصروف الإهلاك على إجمالي تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها في السوات السابقة	التحريف في مصروف الإهلاك ومجمع الإهلاك
مقارنة نسبة مجمع الإهلاك على إجمالي تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها بالسنوات السابقة	التحريف في مجمع الإهلاك
المقارنة الشهرية أو السنوية لحسابات الإصلاح والصيانة، مصروف التوريدات، مصروف الآلات الصغيرة مع ما يقابلها من الحسابات بالسنوات السابقة	قيم المصروفات التي كان يجب أن تشكل عناصر رأسمالية
مقارنة نسبة إجمالي التكلفة الصناعية على بعض مقاييس الإنتاج بما يقابلها بالسنوات السابقة	المعدات التي لاقيمة لها أو المعدات التي تم التخلص منها ولكن لم يتم شطبها بعد

التحقق من عمليات الحيازة بالفترة الحالية Verification Of Current Year Acquisition

يعد التسجيل الملائم للإضافات بالفترة الحالية أمراً هاماً في ضوء الأثر طويل الأجل للأصول على القوائم المالية. ويؤثر كل من عدم رسملة الأصل الثابت أوتسجيل الحيازة وفقاً لقيمة غير ملائمة على قائمة المركز المالي حتى يتم التخلص من الأصل. وتتأثر قائمة الدخل حتى يتم إهلاك الأصل بشكل كامل.

ونظراً لأهمية عمليات الحيازة بالفترة الحالية عند مراجعة المعدات الصناعية، يتم إستخدام سبع أهداف من الأهداف التسع للمراجعة المرتبطة بالأرصدة عند القيام بالإختبارات التفصيلية للأرصدة كإطار يمكن الرجوع إلية (سيتم مناقشة القيمة القابلة للتحقق والعرض والإفصاح عند التعرض للتحقق من أرصدة أخر المدة).

ويوضح الجدول ١٨-٢ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإجتبارات المراجعة المتعارف عليها. وكما فى كافة جوانب المراجعة، يتوقف كل من إختبارات المراجعة الفعلية وحجم العينة على نحو

كبير على الأهمية النسبية، الخطر الطبيعى، وخطر الرقابة المقدر. وتعد الأهمية النسبية محلاً لإهتمام كبير عند التحقق من الإضافات بالفترة الحالية. حيث تتنوع من القيم التى لاتتسم بالأهمية النسبية فى بعض السنوات إلى عمليات حيازة ذات أرقام كبيرة فى البعض الأخر. وعادة ما تتمثل أهم الأهداف فى الدقة والتبويب بهذا الجانب من جوانب المراجعة.

وتتمثل عادة نقطة البداية عند التحقق من عمليات الحيازة بالفترة فى جدول يتم الحصول عليه من العميل عن كافة أنواع الحيازة التى تم تسجيلها بالإستاذ العام خلال السنة. ويحتوى الجدول النموذجى على بيان منفصل بكل إضافة، كما يحتوى على تاريخ الحياز، إسم البائع، المواصفات، ملحوظة عن حيازة جديدة أوحيازة لأصل مستخدم، عمر الأصل لحساب الإهلاك، طريقة الإهلاك، والتكلفة. ويتوصل العميل إلى هذه المعلومات من الملف الرئيسى للملكية.

وعند دراسة الجدول ١٨-٢، يجب أن يتم إدراك أهمية فحص فواتير الموردين والمستندات المرتبطة للتحقق من حيازة المعدات الصناعية. وسيتم مناقشة هذا الموضوع فى القسم التالى.

الجدول ١٨ - ٢

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة للإضافات على المعدات الصناعية

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة المتعارف عليها	تعليقات
إتفاق الإضافات في العام الحالي بجدول الحيازة مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط، وإتفاق الإجماليات مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	- جمع جدول الحيازة - تتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام - تتبع عمليات الحيازة الفردية إلى القيم والمواصفات بالملف الرئيسي	يجب أن تكون الإختبارات محدودة ما لم تتسم أنواع الرقابة بالقصور - يجب تسوية كافة الزيادات فى رصيد الأستاذ العام للفترة مع الجدول
الحيازة بالسنة الحالية والتي تم تسجيلها موجودة فعلاً (الوجود)	- فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام - الجرد الفعلي للأصول	- من غير المتعارف عليه أن يتم جرد الأصول ما لم تتسم الرقابة بالقصور أو القيم بالأهمية النسبية
الحيازة الموجودة فعلاً تم تسجيلها (الإكتمال)	- فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطا بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية - فحص إتفاقيات الإستئجار والإيجار	- يعد هذا الهدف من أكثر الأهداف أهمية للمعدات الصناعية
تم إدراج الحيازة بالسنة الحالية على نحو دقيق (الدقة)	- فحص فواتير الموردين	- يتوقف المدى على الخطر الطبيعى وفعالية الرقابة
تم تبويب عمليات الحيازة بالسنة الحالية على نحو مناسب (التبويب)	- فحص فواتير الموردين في حساب المعدات الصناعية لكشف العناصر التي يجب تبويبها كمعدات مكتبية، جزء من المباني، أو الإصلاحات - فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطاً بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية - فحص مصروف الإيجار ومصروف الإستئجار للتعرف على الإستجار القابل للرسملة	- يرتبط هذا الهدف بشكل وثيق بإختبارات الإكتمال ويتم تحقيقه بشكل موحد مع هذا الهدف ومع إختبارات الدقة

تم تسجيل الحيازة للسنة الحالية في الفترة المناسبة	فحص العمليات المالية التي تمت قرب تاريخ إعداد قائمة المركز المالي للتعرف على أنها قد سجلت في الفترة المناسبة	عادة ما يتم تنفيذ ذلك كجزء من إختبارات الفاصل الزمني للدائنين
يوجد للعميل حق على الحيازة التي تمت بالسنة الحالية (الحقوق)	فحص فواتير الموردين	عادة لايوجد مشكلة للمعدات. يتم عادة فحص نقل الملكية وفواتير الضرائب للأراضي ومعظم المباني

فحص المستندات الداعمة Examining Supporting Documents

يتمثل إختبار المراجعة المتعارف عليه بشكل أكثر للتحقق من الإضافات فى فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام. وتعد الإختبارات الإضافية بجانب هذا الإختبار- والتى يتم تنفيذها كجزء من إحتبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات إختبارات ضرورية يتم تنفيذها على نحو متكرر فى ضوء تعقد العديد من العمليات المالية للمعدات والأهمية النسبية للحسابات ومن المعتاد ألا توجد ضرورة لفحص التوثيق الداعم لكل إضافة، ولكن من الطبيعى أن يتم التحقق من العمليات المالية الكبيرة وغير العادية للسنة كلها وأيضاً لعينة ممثلة للإضافات المعتادة ويتوقف مدى التحقق على خطر الرقابة الذى قدره المراجع للحيازة والأهمية النسبية للإضافات.

ويتم تنفيذ إختبارات الحيازه عن طريق مقارنة القيم بفواتير الموردين مع القيم المسجلة. ويجب أن يلم المراجع بسياسات الرسملة الخاصة بالعميل حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت عمليات الحيازة قد سجلت بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وأن معالجة هذه العمليات تتم بثبات وتتسق مع ما تم بالسنة السابقة. وعلى سبيل المثال، يعتبر العديد من العملاء العناصر التى تقل عن حد معين وليكن ١٠٠ دولار مصروفات إيرادية بشكل تلقائي. ويجب أن يكون المراجع يقظاً فيما يتعلق بإمكانية وجود أهمية نسبية لتكاليف النقل والتركيب، وأيضاً بشأن استبدال المعدات الموجودة فعلاً.

وبجانب إختبار الإضافات بالفترة الحالية فيما يتعلق بالوجود والدقة، يجب أن يفحص المراجع أيضاً مدى وجود تبويب ملائم للعمليات المالية المسجلة. وفى بعض الحالات، يجب أن يتم تصنيف القيم المسجلة كمعدات صناعية على أنها معدات مكتبية أو على أنها جزء من المبانى. وتوجد إمكانية لقيام العميل على نحو غير مناسب برسملة الإصلاحات، الإيجار أوالمصرفات المماثلة.

مراجعة ما بعد غيرمريحاً

"على الرغم من أن هذه الخطة لإعداد المنظر الطبيعى لمقر المراكز الرئيسية بالشركة تتسم بإرتفاع التكاليف، حيث سيتم التنفيذ فى هذا المشروع على فترة زمنية طويلة، أوافق بشدة،" هكذا كتب رئيس شركة West Coast في المذكرة الداخلية.

وبعد مرور عام، أجرت إدارة المراجعة الداخلية فحصاً روتينيا للنفقات الكبرى والتى تتعلق بالبناء، التجديد، وصيانة ممتلكات الشركة. ومن النفقات التى تم إختبارها للفحص كان لأحدها علاقة بإعادة إعداد المنظر الطبيعى للمراكز الرئيسية للشركة.

وكان قد تم التعاقد مع منشأة مقاولات لإنشاء المناظر الطبيعية التجارية المحلية. ووفقاً لحزمة الإيصال الخاصة بالإنفاق وفاتورة المواد، تبلغ المدفوعات المقترحة للمشروع ١٠٠٠٠٠٠ دولار، تتضمن ٨٠٠٠٠٠ بعقد الإنشاء بالإضافة إلى ٢٠٠٠٠٠ للتخطيط، أعمال التصميم والتعزيزات التى لم يرد ذكرها بالعقد. وتم الموافقة على ١٢ فاتورة من قبل نائب الرئيس المسئول عن التجهيزات بالشركة أورئيس الشركة الذى تقاعد منذ فترة وجيزة.

وعندما ذهب المراجعون لإدارة التجهيزات للحصول على نسخة من العقد، نموذج التصميم، سجلات المناقصة وباقى المستندات الداعمة، أخبرهم مدير الإدارة بأن إعداد المنظر الطبيعى لايتم إدارته من قبل

الإدارة التى يعمل بها، وإنما يتم ذلك بواسطة نائب الرئيس الذى وافق على معظم الفواتير.

وأكد نائب الرئيس على ما يلى:

* أنه يقوم شخصياً بإدارة هذا المشروع بمعرفة وموافقة الرئيس.
* لاتوجد ضرورة للمناقصة نتيجة جودة وأمانة المنشأة التى تقوم بالتنفيذ، وهى من أحد الموردين الذين تتعامل معهم الشركة لمدة ٢٠ عاما.

وقرر المراجعون إجراء فحص إضافى متعمق لوجود مؤشرات عن إرتفاع تكاليف إعداد المنظر الطبيعى، ولعدم وجود مناقصة تنافسية ولأن العقد يتم إدارته بواسطة المديرين الكبار وليس الأفراد الذين يقومون عادة بإدارة هذه العقود.

ودافعت منشأة المقاولات عن سعر الإنشاء ووصفته بأنه مناسب فى ضوء التربة غير الجيدة وحالة الموقع. ومع ذلك، أفصحت منشأة المقاولات بعد عقد العديد من الإجتماعات المكثفة وإجراء مناقشات مطولة عن إمكانية إتخاذ تصرف قانونى عن الظروف الحقيقية للبناء. لقد طلب نائب الرئيس والرئيس السابق أن يتم التسعير على هذا النحو حتى يمكنها تغطية تكاليف إعداد المنظر الطبيعى والتجديدات فى منزليهما. وأكد المراجع الداخلى من خلال الفحص الذى قام به لسجلات التعامل مع منشأة المقاولات أن الزيادة في التكاليف والتي تبلغ ٦٠٠٠٠٠ دولار تقريباً يتمثل الهدف منها في تغطية التكاليف التالية في منزلي نائب الرئيس والرئيس السابق: حمام السباحة، تسخين المياه في أنابيب للإستخدام داخل المنزل، الزخرفة، تغطية الفناء بالرخام، نظام إطفاء الحرائق، نافورة، حظيرة للطائرات، المنظر الطبيعي، تجديدات شاملة بالمبنى. وأشار المسئول في منشأة المقاولات إلى أن الرئيس السابق قد إتصل به خلال فترة المراجعة وطالبه بعدم التعاون.

وحولت الشركة نتائج المراجعة للنشر على الرأي العام وتم رفع ملف الفحص إلى المدى العام. وكنتيجة لعدم القدرة على الدفاع في الدعوي القضائية تم إدانة كل من نائب الرئيس والرئيس السابق بالحصول على أموال بدون وجه حق. وعملياً تم تغطية كافة الخسائر عن طريق المطالبة بنجاح بالحصول على الضمانات.

الدروس التي يجب تعلمها

١- كافة حالات الغش يتم إرتكابها بوسطة هولاء الذين نثق بهم.

٢- يعد إستخدام كل من الشك المهني والموهبة الفطرية أمراً أساسياً لإكتشاف الغش.

٣- مراجعة ما يعد غير مريحاً.

٤- يمكن إختراق أنواع الرقابة الداخلية الجيدة.

٥- يجب إدراج شرط المراجعة في كافة العقود.

٦- العقود التي يعهد بها إلى أشخاص بخلاف ماسكي الدفاتر والسجلات تعطي الفرصة لإجراء مدفوعات غير ملائمة.

٧- الإستماع إلى قصص الغش والإلمام والأخذ بها بعد ذلك.

٨- لاتقم بالتنظيف أسفل السجاد.

المصدر Courtenay Thomposon,"Fraud In The Executive Suite."

تم طبع هذا المقال بعد الحصول على موافقة من صفحتي ٦٨و٦٩ من عدد أكتوبر ١٩٩٣ من مجلة المراجع الداخلي التى ينشرها معهد المراجعين الداخليين.

ومن الأخطاء الشائعة لدى العملاءالذين يتم مراجعتهم أن يتم إدراج العمليات المالية التي يجب تسجيلها بشكل مناسب على أنها أصول ضمن كل من مصروفات الإصلاح والصيانة، مصروف الإستئجار، الأدوات الصغيرة والحسابات المماثلة. وينتج مثل هذا الخطأ عن نقص فهم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ورغبة بعض العملاء في تجنب ضرائب الدخل. ويجب تقييم إحتمال وقوع هذه

الأنواع من سوء التصنيف بشكل موحد مع التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية بدائرة الحيازة والمدفوعات. فإذا إستنتج المراجع أن هناك إحتمالاً لوقوع تتحريف يتسم بالأهمية النسبية، سيكون من الضروري أن يتم التثبت من القيم الكبيرة التي يتم تسجيلها في الجانب المدين لحساب المصروفات. ومن الممارسات المتعارف عليها أن يتم القيام بذلك كجزءمعتاد عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة.

التحقق من التخلص من الأصول الثابتة بالفترة الحالية Verification Of Current Year Disposals

الرقابة الداخلية. يتمثل أهم نوع للرقابة الداخلية على التخلص من المعدات الصناعية في وجود وسيلةرسمية لإبلاغ الإدارة ببيع، أو بإجراء مبادلة أو بالتنازل عن أو بسرقة المعدات والألات. فإذا لم يقم العميل بتسجيل التخلص من الأصول سيوجد بالتأكيد زيادة بالتكلفة الأصلية بحساب المعدات الصناعية، وستوجد زيادة في صافي القيمة الدفترية حتى يتم إهلاك الأصل تماماً. كما يوجد نوع هام أخر من الرقابة يتمثل في حماية الأصل من إجراء عمليات تخلص منه بواسطة أشخاص لا يوجد لديهم الترخيص بذلك من خلال وضع شروط للترخيص بالبيع أوبعمليات التخلص الأخرى من المعدات الصناعية. وأخيراً، يجب أن يكون هناك تحقق داخلي كاف على تسجيل عمليات التخلص من الأصول للتأكد من أنه تم شطب الأصول من الدفاتر المحاسبية بشكل صحيح.

إختبارات المراجعة. يتمثل الهدفان الرئيسيان الذين يجب تحقيقهما عند التحقق من بيع، مبادلة، أوالتنازل عن المعدات الصناعية في هدفي أنه تم: **تسجيل الأصول التى تم التخلص منها**، **وتم تسجيل التخلص من الأصول على نحو دقيق.**

وتتمثل نقطة البداية للتحقق من عمليات التخلص من الأصول في جدول يعده العميل عن الأصول التي تم التخلص منها. ويحتوي الجدول عادة على تاريخ التخلص من الأصل، اسم الشخص أو المنشأة التي حصلت على الأصل، سعر البيع، التكلفة الأصلية للأصل، تاريخ حيازة الأصل، مجمع إهلاك الأصل، والمسترد من الائتمان الخاص بالإستثمار في حالة وجود ذلك. ومن الضروري إجراء اختبارات الإرتباط بين التفصيلات للجدول، ويشمل ذلك جمع الجدول، تتبع الإجماليات بالجدول إلى الأصول التي تم التخلص منها كما هى مسجلة بالأستاذ العام، وتتبع التكلفة ومجمع إهلاك الأصول التي تم التخلص منها إلي الملف الرئيسي للملكية.

ونظراً لأن عدم تسجيل المعدات الصناعية التي تم التخلص منها لم يعد يتم إستخدامها في الشركة يمكن أن يؤثر بشكل كبير على القوائم المالية، فإن البحث عن عمليات التخلص من الأصول التي لم يتم تسجيلها يعد أمراً حيوياً. وتؤثر طبيعةوكفاية أنواع الرقابة على الأصول التي تم التخلص منها على مدى البحث. ويتم عادة إستخدام الإجراءات التالية للتحقق من الأصول التي يتم التخلص منها:

* فحص ما إذا كان قد تم إقتناء أصول جديدة لتحل محل الأصول الحالية.
* تحليل الأرباح الناتجة عن التخلص من الأصول والدخل المتنوع الذي تم الحصول عليه نتيجة التخلص من الأصول.
* فحص التعديلات بالمصنع والتغيرات في خط الإنتاج، الضرائب، والتغطية التأمينية التي توضح شطب المعدات.
* الإستفسارات من الإدارة والأفراد العاملين بالإنتاج عن إمكانية التخلص من الأصول.

وعندما يتم بيع الأصل أو التخلص منه بدون مبادلته حتي يتم الإحلال محل الأصل، يمكن التحقق من العملية المالية عن طريق فحص فاتورة البيع المرتبطة والملف الرئيسي للملكية. ويجب أن يقارن

المراجع التكلفة ومجمع الإهلاك بالملف الرئيسي مع القيد المسجل باليومية العامة وإعادة حساب الربح أوالخسارة عن التخلص من الأصل حتى يتم إجراء مقارنة مع الدفاتر المحاسبية.

ويوجد جانبان يجب توجيه اهتمام خاص إليهما لتحقيق هدف الدقة. يتمثل الجانب الأول فى مبادلة الأصل للإحلال محله. وعندما تتم المبادلة، يجب أن يتأكد المراجع من أنه تم رسملة الأصل الجديد على نحو مناسب وأن الأصل القديم قد تم شطبه من الدفاتر، بعد أن يتم أخذ كل من القيمة الدفترية للأصل الذى تم مبادلته والتكلفة الإضافية للأصل الجديد فى الإعتبار. أما الجانب الثانى الذى يجب أن يتم الإهتمام به فيتمثل فى التخلص من الأصول التى تتأثر بمخصصات إستعادة الإئتمان الخاص بالإستثمار. ونظر لأن الإستعادة تؤثر فى مصروف الضريبة والإلتزام عنها للدخل فى السنة الحالية، فيجب أن يقيم المراجع مدى معنوية الإستعادة. ويعد الإلمام بمخصصات الإستعادة فى السنة التى تم فيها إقتناء الأصل أمراً ضرورياً قبل إجراء العملية الحسابية.

التحقق من رصيد الأصل Verification Of Asset Balance

الرقابة الداخلية. تحدد طبيعة أنواع الرقابة الداخلية على الأصول الموجودة فعلاً ما إذا كان من الضرورى أن يتم التحقق من المعدات الصناعية التى تم إقتنائها هذا العام. وتتمثل الأنواع الهامة من الرقابة فى إستخدام الملف الرئيسي للأصول الثابتة الفردية، الرقابة الطبيعية الكافية على الأصول التى يمكن تحريكها بسهولة (مثل العدد والعربات)، تخصيص ترميز لكل أصل بالمصنع، والجرد الفعلى الدورى على الأصول الثابتة والتسويات الخاصة بها التى تتم بواسطة الأفراد فى إدارة المحاسبة. ويعد أيضا وجود وسيلة رسمية لإبلاغ إدارة المحاسبة بكافة عمليات التخلص من الأصول الثابتة نوعاً هاما من الرقابة على أرصدة الأصول التى تم ترحيلها إلى السنة الحالية.

إختبارات المراجعة. عادة، لايحصل المراجع على قائمة من العميل عن كافة الأصول المدرجة فى رصيد أخر المدة للمعدات الصناعية. وبدلاً من ذلك يتم تحديد اختبارات المراجعة بناء على الملف الرئيسي.

وعادة، تتعلق الخطوة الأولى بالمراجعة بهدف الإرتباط بين التفصيلات : إتفاق المعدات الصناعية كما هى مدرجة بالملف الرئيسي مع الأستاذ العام. ويعد فحص مخرجات الملف الرئيسى التى تتفق إجماليتها مع رصيد الأستاذ العام أمراً كافيا. وقد يختار المراجع إختبار الجمع بعدة صفحات.

وبعد تقرير خطر الرقابة لهدف الوجود، يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان من الضرورى أن يتم التحقق من وجود العناصر الفردية للمعدات الصناعية المدرجة بالملف الرئيسي. فإذا إعتقد المراجع أن هناك إحتمالا مرتفعا لعدم وجود أصول ثابته مازالت مسجلة بالدفاتر المحاسبية، سيتمثل الإجراء الملائم في إختبارعينة من الملف الرئيسي وفحص الأصول الفعلية. وفي حالات نادرة، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يقوم العميل بإجراء جرد كامل لمخزون الأصول الثابتة للتحقق من وجودها الفعلي. وإذا تم تنفيذ هذا الإجراء، عادة مايقوم المراجع بملاحظته.

وعادة، من الضروري أن يتم إختبارالدقة أوالتبويب للأصول الثابتة التي تم تسجيلها في الفترات السابقة لإفتراض أنه تم التحقق منها في عمليات المراجعة السابقة في الوقت الذي تم إقتنائها فيه. ولكن يجب أن يدرك المراجع أن الشركات قد يوجد بها أحياناً معدات صناعية لم يعد يتم إستخدامها في العمليات التشغيلية. فإذا كانت قيمتها تتسم بالأهمية النسبية، على المراجع أن يقيم ما إذا كان يجب تخفيض قيمتها إلى القيمة القابلة للتحقق(هدف القيمة القابلة للتحقق) أوعلى الأقل الإفصاح عنها بشكل منفصل تحت عنوان معدات لا يتم إستخدامها فى العمليات التشغيلية.

ويتمثل الأعتبار الأساسي عند التحقق من رصيد أخر المدة للأصول الثابتة في إمكانية وجود مانع

قانوني(هدف العرض والإفصاح). ويوجد العديد من الوسائل المتاحة التي يمكن من خلالها تحديد ما إذا كان هناك عائق قانوني على المعدات الصناعية(رهن). وتشمل هذه الأساليب قراءة شروط القرض وإتفاقيات الإئتمان وإرسال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القروض وإتفاقات الإئتمان وإرسال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القروض بالبنك ومؤسسات الإقراض الأخرى. كما يمكن الحصول على المعلومات الخاصة برهن المعدات الصناعية من خلال المناقشات مع العميل أو إرسال خطابات إلى المستشار القانونى. أضف إلى ذلك، يكون من المرغوب فيه أن يتم التوصل إلى المعلومات الخاصة بإمكانية رهن الممتلكات عن طريق إرسال نموذج بعنوان طلب الحصول على معلومات فى ظل الميثاق التجارى الموحد إلى سكرتير الولاية أو الى أى أفراد مسئولين فى موقع ملائم بالولاية التى تعمل الشركة فيها.

ويجب تقييم مدى ملائمة العرض والإفصاح للمعدات الصناعية فى القوائم المالية بعناية حتى يتم التحقق من إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويجب إدراج المعدات الصناعية بإجمالى التكلفة ويجب فصلها عن باقى الأصول المؤجرة والإفصاح عنها بشكل مستقل، كما يجب إدراج الرهونات على الملكية ضمن الملاحظات على القوائم المالية.

التحقق من مصروف الإهلاك Verification Of Deprecition Expense

يعد مصروف الإهلاك أحد حسابات المصروفات التي لا يتم التحقق منها كجزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية. ويتم تحديد القيم المسجلة من خلال التوزيعات الداخلية بدلاً من تبادل العمليات المالية مع الأطراف الخارجية. وإذا كان مصروف الإهلاك يتسم بالأهمية النسبية، يجب إجراء العديد من الإختبارات التفصلية على نحو أكبر لمصروف الإهلاك بالمقارنة مع الحساب الذى تم التحقق منه عن طريق إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

ويتمثل الهدف الأكثر أهمية عند التحقق من مصروف الإهلاك فى هدف الدقة. ويوجد جانبان رئيسيان يتعلقان بهدف: تحديد ما إذا كان العميل يتبع سياسية الإهلاك بإنتظام من فترة لأخرى وما إذا كان يتم تنفيذ العمليات الحسابية على نحو صحيح. وعند تحديد الجانب الأول، يوجد أربعة إعتبارات:العمر المفيد للأصول التى تم حيازتها بالفترة الحالية، طريقة الإهلاك، القيمة المقدرة للنفاية، سياسة إهلاك الأصول فى السنة التى تم الحيازة فيها والتى يتم التخلص من الأصول فيها. ويمكن التعرف على سياسات العميل من خلال المناقشة مع الأفراد المناسبين ومقارنة الإجابات مع المعلومات فى الملفات الدائمة لدى المراجع.

وعند تحديد مدى منطقية العمر المفيد الذى تم تخصيصه للأصول التى تم إقتنائها حديثاً، يجب أن يأخذ المراجع فى إعتباره عدد من العوامل:العمرالفعلى للأصل، العمر المتوقع للأصل(أخذاً فى الإعتبارمدى التقادم أو السياسة الطبيعية بالشركة بشأن تحديث المعدات)، وسياسات الشركة بشأن مبادلة المعدات. وفى حالات قليلة، قد يتطلب تغير الظروف إعادة تقييم العمر المفيد للأصل. وعندما يحدث ذلك، يتم إجراء تعديل فى التقدير المحاسبي وليس تعديلاً بالمبادئ المحاسبية. ولذلك يجب أن يتم تقييم أثر ذلك على الإهلاك بعناية.

وتتمثل الطريقة المفيدة لإختبار الإهلاك في حساب مدى المنطقية العامة لمبلغ الإهلاك. ويتم الحساب عن طريق ضرب قيمة الأصول الثابتة التي لم يحتسب عنها الإهلاك في معدل الإهلاك للسنة. وحتى يتم إجراء هذه العملية الحسابية. يجب على المراجع بالطبع أن يجري تسويات للإضافات التي تمت على الأصول والأصول التي تم التخلص منها بالسنة الحالية، كما يجب أن يجري المراجع تسويات للأصول ذات الأعمار المختلفة وللأصول التي يتم إهلاكها وفقاً لطرق مختلفة

للإهلاك. ويمكن إجراء العمليات الحسابية ببساطة إذا كانت منشأة المحاسبة تحتفظ في الملف الدائم بتبويب للأصول الثابتة يشمل طريقة الإهلاك وعمر الأصول. فإذا كانت العمليات الحسابية تقترب بوجه عام من الإجماليات لدى العميل وإذا كان خطر الرقابة المقدر لمصروف الإهلاك يتسم بالإنخفاض، سيمكن تخفيض الإختبارات التفصيلية للإهلاك.

وفي عديد من عمليات المراجعة، قد يكون من المرغوب فيه أيضاً أن يتم فحص الإتباط بين التفصيلات لعينة من العمليات الحسابية للإهلاك. ويتم ذلك عن طريق إعادة حساب مصروف الإهلاك لأصول مختارة للتعرف على ما إذا كان العميل يتبع سياسة الإهلاك على نحو ثابت ومناسب. وحتي يتم ذلك على نحو مناسب، يجب أن يتم ربط تفاصيل العمليات الحسابية بإجمالي العمليات الحسابية للإهلاك عن طريق جمع مصروف الإهلاك في الملف الرئيسي للملكية وتسوية الإجمالي مع الأستاذ العام. وإذا كان العميل يحتفظ بسجلات على الحاسب الإلكتروني للإهلاك، يكون من المرغوب فيه أن يتم إستخدام الحاسب الإلكتروني في إختبار العمليات الحسابية.

التحقق من مجمع الاهلاك Verification Of Accumulated Depreclation

يتم عادة إختبار المديونية لمجمع الإهلاك كجزء من مراجعة التخلص من الأصول بينما يتم التحقق من الدائنين كجزء من مراجعة مصروف الإهلاك. فإذا قام المراجع بتتبع عمليات مالية مختارة إلى سجلات مجمع الإهلاك بالملف الرئيسي للملكية كجزء من هذه الإختبارات، يتم تنفيذ قدر قليل من الأسئلة بعد ذلك.

ويوجد هدفان يتم عادة التركيز عليهما عند مراجعة مجمع الإهلاك:

* إتفاق مجمع الإهلاك كما هو مدرج بالملف الرئيسي للملكية مع الأستاذ العام. ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق إختبار الجمع بمجمع الإهلاك أوبالملف الرئيسي للملكية وعن طريق تتبع الإجمالي إلي الأستاذ العام.
* دقة مجمع الإهلاك بالملف الرئيسي.

وفي بعض الحالات، يمكن تخفيض عمر المعدات الصناعية بشكل ملموس نتيجة وجود تغييرات مثل إنخفاض الطلب من المشترين على المنتجات، التلف الطبيعي غير المتوقع، أو التعديل في العمليات التشغيلية. وبسبب هذه الإحتمالات، يكون من الضروري تقييم مدى كفاية مخصصات مجمع الإهلاك بكل عام للتأكد من القيمة الدفترية الصافية تجاوز القيمة القابلة للتحقق للأصول.

مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً Audit of Prepaid Expenses

الهدف التعليمي ١٨-٣: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للمصروفات المدفوعة مقدماً

تمثل كل من المصروفات المدفوعة مقدماً، الأعباء المؤجلة، والأصول غير الملموسة أصولاً تختلف أعمارها من عدة شهور إلى عدة سنوات. ويتم إدراجها كأصول بما يتفق بشكل أكبر مع مفهوم مقابلة المصروفات بالإيرادات ولايتم إدراجهاكذلك وفقا لقيمتها عند إعادة البيع أو وفقاً لقيمة تسييلها. وفيما يلي بعض الأمثلة:

* الإيجار المدفوع مقدماً
* التكاليف التنظيمية
* الضرائب المدفوعة مقدماً
* براءة الإختراع
* التأمين المدفوع مقدماً
* العلامات التجارية
* الإيرادات المؤجلة
* حقوق الطبع

ويتمثل الإختلاف الأساسي بين هذة الأصول وغيرها مثل المدينين والمخزون فى إنهاء لا تتسم بالأهمية النسبية بالعديد من عمليات المراجعة. وعادة، تكفي الإجراءات التحليلية لمراجعة كل من المصروفات المدفوعة مقدما، الإيرادات المؤجلة، والأصول غير الملموسة.

وسيتم هذا القسم مناقشة التأمين المدفوع مقدما كحساب يمثل هذه المجموعة فى ضوء:(١) هذا الحساب يتم التعامل به فى معظم عمليات المراجعة-عمليا يوجد بكل شركة نوعا من التأمين ، (٢)يمثل هذا الحساب نموذجاً للمشكلات المعتادة التى يواجهها المراجع عند مراجعة هذا النوع من الحسابات ، و(٣)تعد مسئولية المراجع عن فحص التغطية التأمينية أمراً إضافياً لايواجهه المراجع عند التعامل مع الحسابات الأخرى من هذه المجموعة.

رؤية عامة على التأمين المدفوع مقدماً Overview Of Prepaid Insurance

يوضح الشكل ١٨-٢ الحسابات التى يتم عادة إستخدامها فى التأمين المدفوع مقدماً. ويتضح من الشكل العلاقة بين المدفوع مقدماً ودائرة الحيازة والمدفوعات عند فحص المديونية بحساب الأصل. ونظراً لأن مصدر المديونية بحساب الأصل يتمثل فى يومية الحيازة، تم فعلاً إختبار المدفوعات من أقساط التأمين بشكل جزئي من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات للحيازة والمدفوعات النقدية.

الشكل ١٨ - ٢

التأمين المدفوع مقدماً والحسابات المرتبطة به

التأمين المدفوع مقدما		مصروف التأمين	
رصيد أول المدة	مصروف التأمين		
(١) الحيازة (اقساط التأمين)	بالفترة الحالية		
رصيد اخر المدة			

(١) تنشأ الحيازة من أقساط التأمين من خلال دائرة الحيازة والمدفوعات. يمكن ملاحظة ذلك عن طريق فحص الشكل ١٧-١.

الرقابة الداخلية Internal Contols

يمكن تقسيم أنواع الرقابة الداخلية على التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين إلى ثلاث فئات مناسبة: الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين، الرقابة على سجل التأمين، والرقابة على الأنتهاء من دفع مصروف التأمين.

وتعد الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين جزءاً من دائرةالحيازة والمدفوعات. وتشمل هذه الرقابة وجود ترخيص ملائم على بوالص التأمين الجديدة والرقابة على أقساط التأمين التى يتم دفعها بما يتسق مع الإجراءات التى تم مناقشتها فى هذه الدائرة.

ويعد وجود سجل لبوالص التأمين السارية ولتاريخ إستحقاق كل بوليصة (سجل التأمين) نوعاًحيوياً من الرقابة للتأكد من الشركة لديها التأمين الكاف فى كل الأوقات. ويجب أن تشمل الرقابة مخصص للفحص الدورى لمدى كفاية التغطية التأمينية بواسطة شخص كفء ومحايد.

وبعد الإنتهاء من إعدادها، يجب التحقق من الدفاترالتفصيلية التى تحتوى على المعلومات بسجل

التأمين المدفوع مقدماً بواسطة شخص مستقل عن الشخص الذى قام بالإعداد. ويتمثل نوع الرقابة الذى يرتبط بذلك على نحو وثيق فى إستخدام قيود اليومية المعيارية الشهرية لمصروف التأمين . فإذا كان من الضرورى إجراء قيد بمبلغ كبير لتسوية رصيد التأمين المدفوع مقدماً فى نهاية العام، سيشير ذلك إلى وجود تحريف محتمل فى تسجيل حيازة التأمين طوال العام أو فى حساب رصيد أخر المدة للتأمين المدفوع مقدماً.

إختبارات المراجعة Audit Tests

طوال مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين، يجب على المراجع أن يأخذ فى إعتباره أن قيمة مصروف التأمين هى القيمة المتبقية بناء على رصيد أول المدة للتأمين المدفوع مقدما، ما يتم دفعة من أقساط تأمين طوال العام ورصيد أخر المدة. ويتمثل نوع التحقق الوحيد للرصيد بحساب المصروف والذى يعد من الضرورات المعتادة فى تنفيذ الإجراءات التحليلية وإجراء إختبار وجيز للتحقق من أن التحميل على مصروف التأمين نشأ عن دائنية تتعلق بالتأمين المدفوع مقدماً. ونظراً لأن الأقساط المدفوعة يتم إختبارها كجزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية، سيتم التركيز على الإختبارات التفصلية للأرصدة فى التأمين المدفوع مقدماً.

وعند مراجعة التأمين المدفوع مقدماً، يتم الحصول على جدول من العميل أويقوم المراجع بإعداد هذا الجدول الذى يحتوى على كل بوليصة تأمين سارية، رقم البوليصة. التغطية التأمينية بكل بوليصة، قيمة القسط، مصروف التأمين للعام، والتأمين المدفوع مقدماً فى نهاية العام. ويوضح الشكل ١٨-٣ مثالا على الجدول الذى يتم الحصول عليه من العميل حتى يدرجه المراجع ضمن أوراق العمل. وعادة ما يتم توضيح إختبارات المراجع للتأمين المدفوع مقدما فى الجدول.

الإجراءات التحليلية. من الإعتبارات الهامة عند مراجعة التأمين المدفوع مقدما عدم الأهميةالنسبية المتكررة لأرصدة أول المدة وأخر المدة. أضف إلى ذلك، يتم تسجيل عدد ضئيل من العمليات المالية كطرف مدين أو طرف دائن للرصيد طوال العام، وتتسم معظمهما بالصغر فى القيمة وبسهولة الإلمام بها. ولذلك، يمكن للمراجع أن يمضى بوجه عام وقتا قليلا للتحقق من الرصيد. وعندما يخطط المراجع فى التحقق من الرصيد على وجه تفصيلى، تصبح الاجراءات التحليلية أكثر أهمية كوسيلة للتعرف على التحريفات الجوهرية المحتملة. وفيما يلي عرض للإجراءات التحليلية التى يتم تنفيذها على نحو متعارف عليه عند مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدما ومصروف التأمين:

* مقارنة إجمالى كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين مع المقابل بالأعوام السابقة كإختبار لمدى المنطقية.
* حساب نسبة التأمين المدفوع مقدما إلى مصروف التأمين ومقارنتها مع ما يقابلها بالسنوات السابقة.
* مقارنة التغطية التأمنية فى كل بوليصة تأمين بالجدول الذى يتم الحصول عليه من العميل مع جدول العام السابق لإختبار مدى حذف بوالص معينة أو التغيير فى التغطية التأمينية.
* مقارنة رصيد التأمين المدفوع مقدما للعام الحالى والذى يتم حسابه على أساس كل بوليصة مع المقابل بالسنة السابقة لإختبار مدى وجود خطأ فى العملية الحسابية.
* فحص التغطية التأمينة كما هى مدرجة فى جدول التأمين المدفوع مقدماً مع وجود موظف فى مستوى مناسب لدى العميل الذى يتم مراجعته أو سمسار تأمين للتحقق من مدى كفاية التغطية. ولا يمكن أن يكون المراجع خبيراً فى جوانب التأمين، ولكن إلمامه المحاسبى وتقيمه للأصول يعد أمراً هاماً للتأكد من أن الشركة ليست فى وضع جزئي من التغطية التأمينية.

الشكل ١٨ - ٣
جدول التأمين المدفوع مقدماً

ب ب ج

شركة ABC
التأمين المدفوع مقدما
٩٦/١٢/٣١

جدول: أ ٢
أعد بواسطة: حسن على
صدق عليه بواسطة: شريف السيد

التاريخ
٩٧/١/٢٠
٩٧/١/٢٥

المؤمن	رقم البوليصة	التغطية	الفترة	القسط السنوى	القسط السارى ٩٦/١/١	إضافات	المصروف	القسط السارى ٩٦/١٢/٣١
شركة أ	أ ب ب - ٧٩٠١٩ (٢)	المسئولية القانونية على السيارات، التصادم، شامل الركاب غير المؤمن عليهم بما يغطى كافة العربات المملوكة والمستأجرة بالشركة	٩٩-٩٥/٦/١	٦٣٠٠	ت س ٢٦٢٥		٢٦٢٥	- ✓
			٩٧ - ٩٦/٦/١	٧٠٠٠	-	٧٠٠٠	غ ٤٠٨٣	٢٩١٧ ✓
شركة ب	٩١٤ - ٨٨ - ٧٤ (٢)	الأخطار المتعددة بالمراكز الرئيسية والمصنع بما في ذلك المحتويات	٩٦-٩٥/٣/١٥ (١)	١٢٦٠٠	ت س ٢٦٢٥	١٨٠٠ (٣)	٤٤٢٥	- ✓
			٩٧-٩٦/٣/١٥ (١)	١٥١٠٠	-	١٥١٠٠	غ ١١٩٥٤	٣١٤٦ ✓
شركة ج	١٩٧٣٠١٦ (٢)	سند كافة الأخطار - ٢٥٠٠٠ دولار	٩٦-٩٥/٧/١	١٢٠٠	ت س ٦٠٠		٦٠٠	- ✓
شركة د	٦٣٩ - ٧١٧ (٢)	سند الأخطار التجارية - ١٠٠٠٠٠ دولار	٩٧-٩٦/٧/١	٨٠٠	-	٨٠٠	غ ٤٠٠	٤٠٠ ✓
					٥٨٥٠ ف ت س	٢٤٧٠٠ ف	٢٤٠٨٧ ف	٦٤٦٣ ✓ ف ج ق
التسوية مع حساب مصروف التأمين (العام)							٥٠٠	
التأمين الذي يتم الإعتماد عليه:							٢٤٥٨٧	
٩١٦١ - د أ س (٢)		الملكية الشخصية - مكاتب المبيعات	٩٦/١٢/٣١ - ٩٦/١/١	٥٠٠			ف ق	

مصروف التأمين

(١) فترة البوليصة ٣ سنوات، تنتهى في ٩٨/٣/١٤، القسط الموضح يمثل الجزء السنوي. تم تقدير الجزء السنوي في ضوء الفحص السنوي والتسويات السنوية. يتم دفع القسط على دفعات شهرية طوال فترة العقد (أنظر قسم العقود المستحقة بأوراق العمل).

(٢) بوالص تم فحصها وتلخيصها، تفاصيل التغطية في الملف الدائم، تم إحلال سند كافة الأخطار بسند الأخطار التجارية عند إنتهاء سريان البوليصة.

(٣) التسوية السنوية للقسط، التتبع إلى الفاتورة وحزمة الايصالات.

ت س = الإتفاق مع جدول السنة السابقة للتأمين المدفوع مقدما والموجود بأوراق العمل.
ف = تم الجمع
ج = تم إجراء الجمع العكسي
ق = الإتفاق مع الأستاذ العام
غ = مصادقة القسط غير الرابح من السمسار حفظ المصادقة بالملف أ ١/٢
✓ = التحقق من العملية الحسابية

وفي العديد من عمليات المراجعة، لاتوجد ضرورة لتنفيذ إختبارات بأكثر من فحص المنطقية العامة مالم توضح نتائج الإختبارات وجود إحتمال مرتفع لوقوع تحريف كبير أو لتقدير خطر الرقابة في مستوى مرتفع. ويجب تنفيذ إجراءات المراجعة الباقية فقط عندما يوجد سبب خاص للقيام بذلك. ويتم تنظيم المناقشة لهذه الإختبارات حول أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لتنفيذ الإختبارات التفصيلية لأرصدة الأصول. وحتى يتم الإقتناع، يتم دمج بعض الأهداف وسيختلف ترتيب مناقشتها عن الترتيب الذي سبق إستخدامه. ولا يعد هدف القيمة القابلة للتحقق قابلاً للتطبيق.

بوالص التأمين المدرجة بجدول التأمين المدفوع مقدماً موجود فعلاً والبوالص الموجودة فعلاً مدرجة بالجدول (الوجود والإكتمال). يمكن التحقق من وجود إجراءات إختبارات لإغفال بوالص التأمين السارية بإحدى طريقتين: عن طريق الرجوع إلى المستندات الداعمة أوالحصول على مصادقة عن المعلومات المتعلقة بالتأمين من وكيل التأمين الخاص بالشركة. يستلزم المنهج الأول فحص فواتير وبوالص التأمين السارية. فإذا تم تنفيذ هذه الإختبارات، ويجب تنفيذها على أساس قدر محدود من الاختبار. ويفضل إرسال المصادقات إلى وكيل التأمين الخاص بالعميل لأنه عادة يستغرق القليل من الوقت بالمقارنة بإختبارات التحقق، كما أنه يؤدي إلى تنفيذ التحقق بنسبة ١٠٠٪. وقد زاد إستخدام المصادقات لهذا الغرض على نحو سريع في السنوات القليلة الماضية.

للعميل الحق على كافة بوالص التأمين المدرجة في جدول التأمين المدفوع مقدماً(الحقوق). يكون للطرف الذي سيستلم المنفعة في حالة المطالبة بالحقوق على التأمين هو الطرف الذي له الحق. وعادة، لا يتم ذكر إسم العميل، ولكن في حالة وجود رهونات أو حق للحجز على الممتلكات أو رهن عقاري أوأيه نوع من أنواع الرهن، قد يحصل الدائن على حق المطالبة بالتأمين. ويعد فحص بوالص التأمين للتعرف على من يكون لهم حق المطالبة بالتأمين بخلاف العميل إختباراً ممتازاً للإلتزامات التي يتم تسجيلها والأصول التي تم رهنها.

تم إدراج القيم المدفوعة مقدماً بالجدول بشكل دقيق وتم جمع الأرقام على نحو صحيح للتوصل إلى الإجمالي الذي يتفق مع الأستاذ العام(الدقة والإرتباط بين التفصيلات). تتضمن دقة التأمين المدفوع مقدماً التحقق من قيمة قسط التأمين، طول فترة البوليصة، وتوزيع القسط على التأمين الساري. ويمكن التحقق من قيمة القسط لبوليصة معينة والفترة الزمنية لها بشكل متزامن عن طريق فحص فاتورة القسط أومصادقة وكيل التأمين. وبمجرد التحقق منها، يمكن إختبار العمليات الحسابية لدى العميل التي تتعلق بالتأمين الساري عن طريق إعادة العمليات الحسابية. ويمكن بعد ذلك جمع جدول التأمين المدفوع مقدماً وتتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام لإستكمال إختبارات الإرتباط بين التفصيلات.

تم تبويب مصروف التأمين المرتبط بالتأمين المدفوع مقدماً على نحو صحيح (التبويب). يجب فحص التبويب الملائم للأطراف المدينة بحسابات مصروفات التأمين المختلفة كإختبار لقائمة الدخل. وفي بعض الحالات يكون الحساب الملائم للمصروف واضحاً بسبب وضوح نوع التأمين(مثل التأمين على إحدى المعدات)، ولكن في حالات أخرى يكون إجراء التوزيع أمراً ضرورياً. وعلى سبيل المثال، قديتطلب التأمين على المبنى أن يتم التوزيع على العديد من الحسابات بما في ذلك التكاليف الصناعية غير المباشرة. ويعد وجود إتساق مع السنوات السابقة أمراً هاماً جداً عند تقييم التبويب.

تم تسجيل العمليات المالية للتأمين في الفترة المناسبة(الفاصل الزمني). لايعد الفاصل الزمني لمصروف التأمين عادة مشكلة كبرى نتيجة صغر عدد البوالص وعدم الأهمية النسبية للقيم بها. فإذا تم إختبار الفاصل الزمني، فإنه يتم تنفيذ ذلك كجزء من إختبارات الفاصل الزمني للدائنين.

تم عرض والإفصاح عن التأمين الدفوع مقدماً على نحو مناسب(العرض والإفصاح). في معظم عمليات المراجعة، يتم دمج التأمين المدفوع مقدماً مع باقي المصروفات المدفوعة مقدماًمع إدراجها ضمن الأصول المتداولة. وعادة ماتكون القيمة صغيرة ولا تحتل إهتماماً كبيراً لدى مستخدمي القوائم المالية.

مراجعة الإلتزامات المستحقة Audit of Accrued Liabiliities

الهدف التعليمي ١٨-٤:تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للإلتزامات المستحقة

تمثل الإلتزامات المستحقة خصوماً مقدرة غير مدفوعة عن الخدمات أوالمنافع التي تم إستلامها قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وتمثل معظم الإلتزامات المستحقة خصوماً مستقبلية عن الخدمات التي لم يتم دفع مقابل لها والناتجة عن مرور الوقت ولكن لم يتم دفعها حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وعلى سبيل المثال، المنافع عن الإيجار طوال العام، ولذلك، في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي يجب أن تدرج قيمة مستحقة تمثل جزءاً من تكلفة الإيجار الإجمالية عن القيمة التي تم دفعها بعد. فإذا إتفق تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتاريخ إنتهاء عقد الإيجار، سيكون من المناسب أن يتم تسمية أى إيجار غير مدفوع بالإيجار القابل للدفع بدلاً من الإلتزام المستحق.

ويتمثل النوع الثانى من المستحقات فى ذلك النوع الذى تكون فيه قيمة الخصم قيمة مقدرة فى ضوء عدم التأكد للقيمة المستحقة. ويمكن توضيح ذلك فى الخصم المتعلق بضرائب الدخل الفيدرالية فى حالة وجود إحتمال مناسب بأن القيمة المذكورة بالإقرار الضريبي ستتغير بعد إتمام المراجعة بواسطة مصلحة الضرائب. ويعبر ما يلى عن الإلتزامات المستحقة المتعارف عليها، وتشمل الأجور المستحقة التى تم مناقشتها كجزء من الفصل السادس عشر:

* مكافآت مستحقة لرجال الإدارة
* العمولات المستحقة
* ضرائب الدخل المستحقة
* الفائدة المستحقة
* الأجور المستحقة
* ضرائب الأجور المستحقة
* تكاليف التقاعد المستحقة
* الأتعاب المهني المستحقة
* الإيجار المستحق
* تكاليف الضمان المستحقة

وتختلف وسائل التحقق من المصروفات المستحقة بناء على طبيعة المستحقات وظروف العميل. وفى معظم عمليات المراجعة، تحتل المستحقات وقتا قليلاً لمراجعتها، ولكن فى بعض الحالات تتطلب حسابات مثل: ضرائب الدخل المستحقة، تكاليف الضمان المستحقة، وتكاليف التقاعد المستحقة جهداً ملموساً فى المراجعة حيث قد تتسم قيمها بالأهمية النسبية. وللتوضيح سيتم مناقشة ضرائب الملكية المستحقة فى هذا القسم.

مراجعة ضرائب الملكية المستحقة Auditing Accrued Property Taxes

يوضح الشكل ١٨-٤ الحسابات التى تستخدمها عادة الشركات بشأن ضرائب الملكية المستحقة. وتتماثل العلاقة بين ضرائب الملكية المستحقة ودائرة الحيازة والمدفوعات مع تلك العلاقة بين هذه الدائرة والتأمين المدفوع مقدماً وتتضح من خلال فحص الجانب المدين من حساب الإلتزام. ونظراً لأن مصدر الجانب المدين من الحساب يتمثل فى يومية المدفوعات النقدية، تم فعلاً إختبار المدفوعات من ضرائب الملكية بشكل جزئي عن طريق الإختبارات التى تم تنفيذها فى دائرة الحيازة والمدفوعات.

الشكل ١٨-٤
ضرائب الملكية المستحقة والحسابات المرتبطة

ضرائب الملكية المستحقة		مصروف ضريبة الملكية
(١) المدفوعات (ضرائب الملكية)	رصيد أول المدة	
	مصروف ضريبة الملكية للفترة الحالية	
	رصيد اخر المدة	

(١) تنشأ المدفوعات عن ضرائب الملكية عن دائرة الحيازة والمدفوعات. ويمكن ملاحظة ذلك عن طريق فحص الشكل ١٧-١

وكما في مراجعة مصروف التأمين، يتمثل رصيد مصروف ضريبة الملكية في القيمة المتبقية التى تنتج عن أرصدة أول المدة وأخر المدة لضرائب الملكية المستحقة والمدفوعات من ضرائب الملكية. ولذلك، يتم التركيز في الإختبارات على إلتزام أخر المدة لضريبة الملكية والمدفوعات في أخر المدة. وللتحقق من ضرائب الملكية المستحقة، تعد كافة أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة أهدافاً مناسبة فيما عدا القيمة القابلة للتحقق. ولكن يوجد هدفان يحتلان أهمية خاصة.

١-المتلكات الموجودة فعلاً التى تتناسب معها الضرائب المستحقة تم إدراجها بجدول المستحقات. حيث سيؤدى عدم إدراج المتلكات التى تستحق الضرائب عنها إلى تخفيض قيمة الإلتزام (الإكتمال). وقد يحدث تحريف يتسم بالأهمية النسبية، على سبيل المثال، إذا لم يتم دفع الضرائب على الملكية قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالى وعدم إدراجها كضرائب مستحقة على الملكية.

٢- تم تسجيل ضرائب الملكية المستحقة بشكل دقيق. ويتمثل الإهتمام الأكبر بالدقة في إتساق المعالجة للمستحقات من سنه لأخرى(الدقة).

وتتمثل الطرق الرئيسية لإختبار إدراج كافة المستحقات فى:(١)تنفيذ إختبارات المستحقات بشكل موحد مع مراجعة مدفوعات ضرائب الملكية للعام الحالى، و(٢)مقارنة المستحقات مع مايقابلها فى السنوات السابقة. ويوجد قدر ضئيل من المدفوعات لضريبة الملكية فى معظم عمليات المراجعة، ولكن تتسم كل قيمة يتم دفعها بالأهمية النسبية، وبالتالى من المتعارف عليه التحقق من كل قيمة يتم دفعها.

أولاً، يجب أن يحصل المراجع على جدول بالمدفوعات لضريبة الملكية من العميل ومقارنة كل مبلغ يتم دفعه مع جدول السنه السابقة لتحديد ما إذا كانت كافة المدفوعات قد تم إدراجها فى الجدول المعد من قبل العميل. ومن الضرورى أيضاً فحص أوراق العمل الخاصة بالأصول الثابته للتعرف على الإضافات عليها وما تم التخلص منها بما قد يؤثر على مستحقات ضرائب الملكية. فإذا كان العميل توسع فى العمليات التشغيلية الخاصة به، يجب إدراج كافة المتلكات التى تتأثر بالقوعد التنظمية لضريبة الملكية المحلية بالجدول حتى إذا لم يكن قد تم سداد مدفوعات الضريبة الأولى بعد.

وبعد ما يتوصل المراجع إلى إقتناع مؤداه أنه تم إدراج كافة المتلكات الخاضعة للضرائب بالجدول المعد من قبل العميل، يكون من الضرورى تقييم مدى منطيقية القيمة الإجمالية لضرائب الملكية فى كل نوع من المتلكات التى تم أستخدامها كأساس لتقدير المستحقات. وفى بعض الحالات يتم وضع القيمة الإجمالية من قبل السلطات الضربيه، ويكون ممكناً أن يتم التحقق من الإجمالى عن طريق مقارنة

القيمة بالجدول مع القيمة بفاتورة الضريبة والتى تكون بحوزة العميل. وفى حالات أخرى يجب تسوية المدفوعات الإجمالية عن السنه السابقة لوجود توقع بزيادة معدلات ضريبة الملكية.

ويمكن للمراجع أن يتحقق من ضرائب الملكية المستحقة عن طريق إعادة حساب جزء من إجمالى الضريبة القابلة للتطبيق بالعام الحالى لكل قطعة من الممتلكات . ويتمثل أهم الإعتبارات التى يجب مراعاتها عند إجراء هذه الحسابات فى إستخدام نفس الجزء من كل ضريبة مدفوعة كمستحقات تم إستخدامها بالعام الماضى مالم توجد ظروف تبرر التغير. وبعد ما يتم إعادة حساب المستحقات ومصروف ضريبة الملكية لكل قطعة من الممتلكات، يجب جمع الإجماليات ومقارنتها مع الأستاذ العام. وفى العديد من الحالات، يتم تحميل ضرائب الملكية على أكثر من حساب من حسابات المصروفات. وعندما يحدث ذلك، يجب أن يختبر المراجع مدى ملائمة التبويب عن طريق تقييم ما إذا كان قد تم تحميل القيمة الملائمة على كل حساب.

ويوضح الشكل ١٨-٥ ورقة عمل نموذجية لكل من مصروف ضريبة الملكية، ضرائب الملكية المستحقة وإجراءات المراجعة التى يتم إستخدامها للتحقق من الأرصدة.

الشكل ١٨ - ٥
جدول ضرائب الملكية

ب ب ج

شركة ABC
قائمة عمل ضريبة الملكية
٩٦/١٢/٣١

جدول: أ ٦
أعد بواسطة: حسين محمود
صدق عليه بواسطة: إسماعيل سليم

تاريخ
٩٧/١/١٥
٩٧/١/٢٠

رقم فاتورة الضريبة	كود المنطقة	سلطة التقدير	الملكية	القيمة المقدرة	الضريبة الاجمالية	تاريخ مستحق مدفوع	فترة التغطية	المدفوع مقدما رصيد اخر المدة	اضافات	مصروف	رصيد اخر المدة	المستحق رصيد أول المدة	إضافات	مدفوعات	رصيد اخر المدة
		ضرائب الساحل الغربي		(١)	(٢)	(٣) (٤)			(٦)			(٥)	(٦)		
٥٢٦٢٩١	٥١	مقاطعة أ	مخزن ١	٤٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١ يناير ١٩٩٦ ٢٠ ابريل ١٩٩٧ ٣١ أكتوبر ١٩٩٧	١٩٩٦	صفر	١٦٠٠٠ ✓	١٦٠٠٠	صفر	صفر	١٦٠٠٠ ✓	صفر	١٦٠٠٠ ج
٥٢٦٢٩٢	٥١	مقاطعة أ	مبنى المركز الرئيسي	٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١ يناير ١٩٩٥ ٣٠ ابريل ١٩٩٦ ٣١ أكتوبر ١٩٩٦	١٩٩٥					١٠٠٠٠		٥٠٠٠ *	
						١ يناير ١٩٩٦ ٣٠ ابريل ١٩٩٧	١٩٩٦	صفر	١٠٠٠٠ ✓	١٠٠٠٠ ق	صفر ج	صفر	١٠٠٠٠ ✓	٥٠٠٠ *	صفر ج ١٠٠٠٠ ج
		ضرائب الغرب الأوسط													
١٧٩٢٢	أ	مقاطعة ب	تجهيزات صناعية	٢٠٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	١ يوليو ١٩٩٥	١ يوليو ٩٥-٩٦	١١٥٠٠		١١٥٠٠ ق	صفر ج	صفر			صفر ج
					٢٥٠٠٠	١ يوليو ١٩٩٦	١ يوليو ٩٦-٩٧		٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠ ق	١٢٥٠٠ ج	صفر	٢٥٠٠٠ ✓	٢٥٠٠٠ *	صفر ج
						٣١ ديسمبر ١٩٩٦		١١٥٠٠	٥١٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠	١٠٠٠٠	٥١٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٦٠٠٠ ج
								ف	ف	ف	ف	ف ت س	ف	ف	ف

١- يعرف التقيم المقدر بالقانون على أنه يمثل ٥٠٪ من القيمة الحقيقية والعادلة.
٢- المعدلات: مقاطعة أ ٠٤, (٣٠ سنت لكل ١٠٠٠ دولار)
مقاطعة ب ٠١١٥, (١١,٥ دولار لكل ١٠٠٠ دولار) لعام ٩٥ - ٩٦
٠١٢٥, (١٢,٥ دولار لكل ١٠٠٠ دولار) لعام ٩٦ - ٩٧
٣- حدد القانون في كلا الولايتين تاريخ السداد ليكون نفس تاريخ التقدير، فى الأولى يكون ١ يناير وفى الثانية يكون ١ يوليو.
٤- يتم دفع الضرائب كما يلي:
في المقاطعة أ: النصف فيما لايجاوز ٣٠ ابريل والرصيد فيما لايجاوز ٣١ أكتوبر لما يخص العام المالي السابق.
في المقاطعة ب: يتم الدفع فيما لايجاوز ٣١ ديسمبر التالي لتاريخ التقدير.
٥- تم اعتبار المخزن كاملاً ومقبولا في ٢٢ ديسمبر ١٩٩٥ وتم فحصه من قبل مصلحة الضرائب في مارس ٩٦ طبقا للقانون. تاريخ التقدير والربط ١ يناير ٩٦.
٦- تم تسجيل الإلتزام والأعباء المؤجلة من قبل الشركة في تاريخ الربط. ويتم اهلاك الأعباء المؤجلة شهريا ويتم الغاء الإلتزام عند سداد الدفعات

ت س = الإتفاق مع أوراق العمل بالسنة السابقة
✓ = يوجد إتفاق مع إشعار الضرائب المستحقة من المصلحة (معرف بالعمود الأيسر)
ق = يتفق مع جدول الإهلاك وتم التتبع إلى القيد المعتاد باليومية
* = تم التتبع إلى الشيك الملغى وثبت صلاحية الإيصال
ف، ج تعبر عن الجمع والجمع العكسي

مراجعة العمليات التشغلية Audit of Operations

الهدف التعليمى ١٨-٥:تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة لحسابات الإيرادات والمصروفات

يقصد بمراجعة العمليات التشغيلية أن يتم تحديد ما إذا كانت حسابات الإيرادات والمصروفات بالقوائم المالية قد تم عرضها بصدق بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويجب أن يقتنع المراجع بعدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بكل من إجماليات الإيرادات والمصروفات المدرجة بقائمة الدخل وأيضا بصافى الربح.

وعند إجراء الإختبارات لمراجعة القوائم المالية، يجب أن يدرك المراجع دائما أهمية قائمة الدخل لمستخدمى القوائم المالية. ومن الواضح أن العديد من المستخدمين يعتمدون على قائمة الدخل بشكل أكثر عن قائمة المركز المالى عند إتخاذ القرارات. ويهتم كل من الملاك المستثمرين، الدائنون لديون طويلة الأجل، ممثلى النقابات، وحتى الدائنون لديون قصيرة الأجل بشكل أكبر بمقدرة الشركة على توليد الأرباح بالمقارنة مع التكلفة التاريخية أو القيمة الفردية لكل أصل من الأصول.

وعند أخذ الفرص من إعداد قائمة الأرباح بالإعتبار، يعد المفهومان التاليين من الأمور الحيوية عند مراجعة العمليات التشغيلية:

١- تعد المقابلة بين الإيرادات الدورية والمصروفات الدورية أمراً ضرورياً حتى يتم التحديد الملائم لنتائج العمليات التشغيلية.

٢- يعد التصبيق المتسق للمبادئ المحاسبية بالفترات المختلفة أمراً ضرورياً لتحقق المقارنة.

ويجب تطبيق هذين المفهومين عند تسجيل العمليات المالية الفردية لدمج الحسابات بالأستاذ العام حتى يتم عرض قائمة الدخل.

منهج مراجعة العمليات التشغيلية Approach To Auditing Operations

لا يمكن النظر إلى مراجعة العمليات التشغيلية على أنها جزءاً منفصلاً فى عملية المراجعة الكلية. فإذا حدث تحريف بحساب بقائمة الدخل، فإنه سيؤثر دائماً بشكل متساوى على حساب بقائمة المركز المالى، والعكس بالعكس. وتعد مراجعة العمليات التشغيلية كجزء أصيل من باقى أجزاء المراجعة الأخرى أمراً ضرورياً حتى يتم ربط الجوانب المختلفة لإختبار العمليات التشغيلية مع الأنواع الأخرى من الإختبارات التى سبق مناقشتها. وسينتج عن الوصف الموجز لهذه الإختبارات أن يتم تقديم مراجعة لما تم تغطيته فى الفصول الأخرى، وأكثر من هذا، سيتم إظهار العلاقات المتداخلة بين الجوانب المختلفة للمراجعة والاختبارات الخاصة بالعمليات التشغيلية. وتتمثل جوانب المراجعة التى تؤثر مباشرة فى العمليات التشغيلية فى:

* الإجراءات التحليلية.
* إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.
* تحليل أرصدة الحسابات.
* الإختبارات التفصيلية لحسابات قائمة المركز المالى.
* إختبارات التخصيص.

وسيتم فى هذا القسم التأكيد على حسابات العمليات التشغيلية التى ترتبط مباشرة بدائرة الحيارة والمدفوعات، ولكن يمكن تطبيق نفس المفاهيم على حسابات العمليات التشغيلية بكافة الدوائر الأخرى.

الجدول ١٨ - ٢
الإجراءات التحليلية للعمليات التشغيلية

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن وقوعه
مقارنة كل مصروف بما يقابله بالأعوام السابقة	الزيادة أو التخفيض في رصيد حساب المصروف
مقارنة رصيد كل أصل وكل إلتزام مع مايقابله بالسنوات السابقة	الزيادة أو التخفيض بحساب قائمة المركز المالي التي تؤثر أيضاً في حسابات قائمة الدخل (على سبيل المثال، يؤثر التحريف بالمخزون في تكلفة البضاعة المباعة)
مقارنة كل مصروف مع الموازنة	التحريف في المصروفات وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها
مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون
مقارنة معدل دوران المخزون مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون
مقارنة مصروف التأمين المدفوع مقدماً مع ما يقابله بالسنوات السابقة	التحريف في مصروف التأمين والتأمين المدفوع مقدما
مقارنة نسبة مصروف العمولة على المبيعات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	التحريف في مصروف العمولة والعمولات المستحقة
مقارنة نسبة المصروفات الصناعية الفردية على إجمالي المصروفات الصناعية مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التحريف في المصروفات الصناعية الفردية وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها.

الأجراءات التحليلية Analytical Procedures

تم مناقشة الإجراءات التحليلية لأول مرة بالفصل السادس كمفهوم عام وتم الإشارة إليها فى الفصول التالية كجزء من جوانب المراجعة الهامة. ويجب أن ينتظر إلى الإجراءات التحليلية على أنها جرء من إختبار مدى عدالة العرض فى حسابات قائمة المركز المالى وقائمة الدخل. ويوضح الجدول ١٨-٣ عرضاً لعدد قليل من صور الإجراءات التحليلية وأثرها على العمليات التشغيلية فى دائرة الحيازة والمدفوعات.

إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات
Tests of Controls And Substantive Tests of Transactions

تؤثر كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بشكل متزامن على التحقق من حسابات قائمة المركز المالى والعمليات التشغيلية. وعلى سبيل المثال، عندما يستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية كافية لتوفير تأكيد مناسب عن وجود العمليات المالية بيومية الحيازة، وعن تسجيل هذه العمليات بدقة وتبويبها بشكل صحيح وأن التسجيل قد تم فى الوقت المناسب، سيتوافر دليل عن صحة الحسابات الفردية بقائمة المركز المالى مثل الدائنين والأصول الثابتة، وعن صحة حسابات قائمة الدخل مثل الإعلان والإصلاحات. وبالعكس، إذا تم إكتشاف عدم كفاية الرقابة ووجود تحريفات خلال تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، سيتوافر مؤشر على إحتمال

وجود تحريفات في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

ويعد فهم الرقابة الداخلية وما يرتبط بها من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بما يؤدي إلى تحديد خطر الرقابة المقدر الملائم أمراً هاماً للتحقق من العديد من حسابات العمليات التشغيلية في كافة دوائر العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، إذا توصل المراجع بعد تنفيذ الإختبارات الكافية إلى إستنتاج مؤداه أنه يمكن تخفيض خطر الرقابة المقدر إلى مستوى منخفض، ستتمثل الوسائل الإضافية التي يمكن إستخدامها في التحقق من حسابات العمليات التشغيلية مثل المنافع العامة، الإعلان، والمشتريات في إختبارات الإجراءات التحليلية والفاصل الزمني فقط. ومع ذلك، لا يتم التحقق على الإطلاق من بعض حسابات الإيرادات والمصروفات من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، كما يجب إجراء إختبارات أكثر عمقاً لبعض الحسابات الأخرى من خلال وسائل أخرى. وسيتم مناقشة ذلك كلما تقدمنا بالعرض.

تحليل أرصدة الحسابات An Analysis Of Account Balances

في بعض الحسابات، يجب تحليل القيم المدرجة بحسابات العمليات التشغيلية حتى إذا تم تنفيذ الإختبارات السابق الإشارة إليها. وسيتم في البداية تقديم وصف لمعنى ومنهجية الحسابات، وسيلي ذلك مناقشة مدى يكون تحليل حساب المصروف أمراً مناسباً.

يقصد بتحليل حساب المصروف إجراء فحص للتوثيق الأساسي للعمليات المالية الفردية والقيم التي تشكل إجمالي حساب المصروف. وتتماثل طبيعة المستندات الأساسية مع تلك المستندات التي تم إستخدامها في فحص العمليات المالية كجزء من العمليات المالية للحيازة والتي تشمل الفواتير، تقارير الإستلام، أوامر الشراء، والعقود. ويوضح الشكل ١٨-٦ ورقة عمل نموذجية تظهر تحليل المصروفات القانونية.

وهكذا، يرتبط تحليل حساب المصروف بشكل وثيق مع إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. ويتمثل الفرق الأساسي في درجة التركيز بالحساب الفردي. ونظراً لأنه يتم تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات كوسيلة لإجراء تقدير ملائم لخطر الرقابة، فإن هذه الإختبارات تمثل فحصاً عاماً يشمل عادة التحقق من العديد من الحسابات المختلفة. ويتكون تحليل المصروفات وباقي حسابات العمليات التشغيلية الأخرى من فحص العمليات المالية بحسابات محددة لتحديد مدى المناسبة، التبويب، والدقة وباقي المعلومات الأخرى المحددة عن كل حساب تم تحليله.

وبإفتراض أنه تم إكتشاف نتائج مرضية للتبويب عند القيام بأداء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، سيقوم المراجع عادة بتقييد تحليل المصروفات في تلك الحسابات التي يوجد بها إحتمال مرتفع نسبياً لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية. وعلى سبيل المثال، عادةمايحلل المراجعون حسابات مصاريف الإصلاحات والصيانة لتحديد ما إذا كانت تحتوي على نحو خاطئ عمليات مالية تتعلق بالأصول الثابتة، ويتم تحليل مصاريف الإيجار والإستئجاروالإيجار لتحديد ضرورة رسملة الإستئجارات، ويتم تحليل المصروفات القضائية لتحديد ما إذا كان هناك إلتزامات شرطية محتملة، نزاعات، تصرفات غير قانونية أو أيه أمور قانونية يمكن لها أن تؤثر على القوائم المالية. ونادراً ما يتم تحليل حسابات مثل المنافع العامة، مصروفات السفر، والإعلان مالم تشير الإجراءات التحليلية إلى وجود إحتمال كبير بحدوث تحريف يتسم بالأهمية النسبية.

وعادة، يتم تحليل حساب المصروف كجزء من التحقق من الأصل المرتبط به. وعلى سبيل المثال، من المتعارف عليه أن يتم تحليل الأصلاحات والصيانة كجزء من التحقيق من الأصول الثابتة،

الشكل ١٨ - ٦

تحليل المصروف لحساب المصروفات القانونية

شركة ABC	**الجدول:** ف ١٠	**التاريخ**
المصروفات العامة والإدارية	**أعد بواسطة:** جمال سيد	٩٧/١/٢١
١٩٩٦/١٢/٣١	**صدق عليه بواسطة:** حسام محمود	٩٧/١/٢٥

الحساب رقم ٩١٣ - المصروفات القانونية

تم الدفع إلى	عن	التاريخ	القيمة
(٢) أحمد سعد	مقدم أتعاب محاماة - ١٢ شهر بمعدل ٥٠٠ دولار	شهريا**(١)**	٦٠٠٠ ✓
	شركة ABC ضد أشرف عبده - قضية إنتهاك براءة الإختراع	١٤ أبريل	٢٨٠٠ ✓
		٩ أغسطس	٣١٠٩ ✓
(٢) توفيق الشريف	إستشارة: الإستفسار من مكتب حماية العميل، مكتب المحامي العام بالولاية	٦ يونيو	٢٠٠ ✓
		١٠ يوليو	٢٠٠ ✓
(٣) حسين نور	المساعدة في تحصيل المستحقات المتأخرة من شركة النجوم الصناعية	١٠ نوفمبر	١٠٥ ✓
			١٢٤١٤ **ق**
			ف

(١) في محضر إجتماع مجلس الإدارة في ٩٧١/١٠، تم إعادة تعيين أحمد سعد **كمستشار قانوني عام مع دفع مقدم أتعاب.**

(٢) **تم طلب خطاب المحامي** } تم إستلامه في ٩٧/١/٢٣، تم تغطية كافة الأمور المذكورة فيه، يتم حفظ الخطابات في القسم العام بأوراق العمل.

(٣) لم يتم طلب خطاب المحامي، تم إجراء مكالمة هاتفية مع حسين نور في ٩٧/١/٢١، وهو نادرا ما يمثل الشركة، وخدماته محدودة فقط في مشاكل التحصيل. تم إقفال مايتعلق بشركة النجوم في أكتوبر ١٩٩٦، ولم يتم الإستعانة به بأي أمر اخر يرتبط بالشركة منذ ذلك الحين.

✓ = تم إختبار القائمة وحزمة الإيصالات.

ف = الجمع.

ق = يتفق مع الأستاذ العام.

ويتم تحليل مصروف الإيجاركجزء من التحقق من الإيجار المستحق أو الإيجار المدفوع مقدماً. ويتم تحليل مصروف التأمين كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً.

إختبارات التخصيص Tests of Allocations

تنشأ العديد من حسابات المصروفات التى لم يتم مناقشتها بعد عن التخصيص الداخلى للبيانات المحاسبية. وتشمل هذه الحسابات مصروفات مثل الإهلاك للأصول الثابتة وإهلاك حقوق الطبع وتكاليف الكتالوجات، والإستنفاد. ويعد تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بين المخزون وتكلفة البضاعة المباعة مثالاً على نوع مختلف من التوزيع الذى يؤثر فى المصروفات.

وتعد التخصيصات أمراً ضرورياً لأنها تحدد ما إذا كانت النفقة تمثل أصلاً أو مصروفاً يخص الفترة الحالية. فإذا لم يقم العميل بإتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أولم يقم بالعمليات الحسابية للتخصيص بشكل مناسب، سيوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالقوائم المالية. ويعد توزيع العديد من المصروفات مثل إهلاك الأصول الثابتة وإهلاك حقوق الطبع امراً ضرورياً لأن حياة الأصل تمتد إلى أكثر من عام. ويتم التحقق من التكلفة الأصلية للأصل فى وقت الحيازة، ولكن يتم تخفيض القيمة على عدة سنوات. وتنشأ الأنواع الأخرى من التوزيعات التى تؤثر مباشرة على القوائم المالية لأن حياة الأصول قصيرة الأجل لاتنقضى في تاريخ إعداد قائمة المركز المالى. وتتضمن الأمثلة الإيجار والتأمين الذى يتم دفعهما مقدماً. وأخيراً، تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم تخصيص التكلفة بين المصروفات الصناعية بالفترة الحالية والمخزون كوسيلة يمكن من خلالها إظهار كافة تكاليف التوصل للمنتج.

ولايتم عادة التحقق من حسابات قائمة الدخل التي تنتج عن إجراء التخصيصات كجزء من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، أو الإختبارات التفصيلية لحسابات قائمة المركز المالى، حيث يتم إستخدام الإجراءات التحليلية بشكل مكثف للتحقق من التخصيصات، ولكن يتطلب الأمر عادة إجراء إختبارات تفصيلية إضافية.

وعند مراجعة توزيع النفقات مثل التأمين المدفوع مقدماً والتكاليف الصناعية غير المباشرة، يوجد أمران أساسيان يجب مراعاتهما وهما الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والإتساق مع الفترة السابقة. ويتمثل الإختباران الأكثر أهمية من إجراءات المراجعة للتخصيصات فى إستخدام الإجراءات التحليلية لإختبار المنطقية العامة وإعادة حساب نتائج العميل. ومن المتعارف عليه أن يتم تنفيذ هذين الإختبارين كجزء من مراجعة حسابات الأصول أو الإلتزامات المرتبطة. وعلى سبيل المثال، يتم عادة التحقق من مصروف الإهلاك كجزء من مراجعةالأصول الثابتة، ويتم التحقق من إهلاك براءات الإختراع كجزء من التحقق من براءات الإختراع الجديدة أو من التخلص من براءات الإختراع الحالية، ويتم التحقق من التخصيص بين المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كجزء من مراجعة المخزون.

المصطلحات الأساسية

الإلتزامات المستحقة Accrued Liabilities . خصوم غير مدفوعة مقدرة للخدمات أو المنافع التى تم إستلامها قبل تاريخ إعداد القوئم المالية، تشمل الإلتزامات المستحقة المتعارف عليها كل العمولات المستحقة، ضرائب الدخل المستحقة، الأجور المستحقة والإيجار المستحق.

التخصيص Alloccation . تقسيم لمصروفات معينة مثل الإهلاك والمصروفات الصناعية غير المباشرة على حسابات عديدة للمصروفات.

تحليل حساب المصروف Expense Account Analysis. فحص التوثيق الأساسى للعمليات المالية الفردية والقيم التى تشكل إجمالى حساب المصروف.

الملف الرئيسي للأصول الثابتة Fixed Assets Master File. ملف بالحاسب الإلكترونى يحتوى على سجلات لكل قطعة من المعدات وباقى أنواع الممتلكات، وهو يمثل السجل المحاسبى الأساسى للمعدات الصناعية وباقى حسابات الأصول الثابتة.

سجل التأمين Insurance Register . سجل لبوالص التأمين السارية وتاريخ إستحقاق كل بوليصة.

أسئلة للمراجعة

١٨-١(**الهدف ١٨-٢**) أشرح العلاقة بين الإختبارات الأساسية للعمليات فى دائرة الحيازة والمدفوعات والإختبارات التفصيلية للأرصدة للتحقق من الأصول الثابتة. ما هى الجوانب التى ستتأثر فى الأصول الثابتة بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات على نحو مباشر وما هى الجوانب التى تتأثر؟

١٨-٢ (**الهدف ١٨-٢**) أشرح لماذا يتم التركيز فى مراجعة الأصول الثابتة على عمليات الحيازة وعمليات التخلص من الأصول بالفترة الحالية وليس التركيز على الأرصدة بالحساب التى تم ترحيلها من العام السابق . ما هى الحالات التى سيتم فيها التركيز على الأرصدة التى يتم ترحيلها؟

١٨-٣ (**الهدف ١٨-٢**) ما هى العلاقة بين مراجعة حسابات الأصول الثابتة ومراجعة حسابات الإصلاح والصيانة؟ شرح كيف ينظم المراجع المراجعة لأخذ هذه العلاقة فى الإعتبار.

١٨-٤(**الهدف ١٨-٢**) أذكر وأعرض بإختصار الغرض من كافة إجراءات المراجعة التى يمكن تطبيقها بشكل مناسب بواسطة المراجع حتى يتعرف على ما إذا كان قد تم تسجيل إنتهاء عمر الأصول الثابتة فى الدفاتر.

١٨-٥(**الهدف ١٨-٢**) عند مراجعة مصروف الإهلاك، ما هى الإعتبارات الأساسية التى يجب أن يراعيها المراجع؟ أشرح كيف يمكن التحقق من كل منها.

١٨-٦ (**الهدف ١٨-٣**) أشرح العلاقة بين الإختبارات الأساسية للعمليات بدائرة الحيازة والمدفوعات والإختبارات التفصيلية للتحقق من التأمين المدفوع مقدماً.

١٨-٧ (**الهدف ١٨-٣**) أشرح لماذا يجب عادة أن تستغرق مراجعة التأمين المدفوع مقدماً وقتاً صغيراً نسبياً فى المراجعة إذا تم تقدير خطر الرقابة لدى العميل لعمليات الحيازة فى مستوى منخفض.

١٨-٨ (**الهدف ١٨-٣**) فرق بين تقييم مدى كفاية التغطية التأمينية والتحقق من التأمين المدفوع مقدماً.

اشرح من يعد أكثر أهمية منهما فى المراجعة النموذجية.

١٨-٩ (**الهـــدف ١٨-٣**) ماهى الفروق الرئيسية بين مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً ومراجعة حسابات الأصول الأخرى مثل الدائنين أو الأصول الثابتة.

١٨-١٠(**الهـــدف١٨-٤**) أشرح العلاقة بين الإيجار المستحق والإختبارات الأساسية للعمليات بدائرة الحيازة والمدفوعات. ماهي الجوانب التى لايتم التحقق منها فى الإيجار المستحق كجزء من الإختبارات الأساسية للعمليات؟

١٨-١١(**الهـــدف١٨-٤**) من المتعارف عليه عند التحقق من الدائنين أن يتم تقييد عينة المراجعة فى جزء صغير من عناصر المجتمع، بينما من المتعارف عليه عند مراجعة ضرائب الملكية المستحقة أن يتم التحقق من كافة العمليات المالية للسنة. أشرح سبب هذا الفرق.

١٨-١٢(**الهـــدف ١٨-٤**) ماهي المستندات التي سيتم إستخدامها للتحقق من ضرائب الملكية المستحقة وحسابات المصروفات المرتبطة؟

١٨-١٣(**الهـــدف ١٨-٥**)أ ذكر ثلاثة حسابات للمصروفات التي يتم إختبارها كجزء من دائرة الحيازة والمدفوعات أودائرة الأجور والأفراد. أذكر ثلاثة حسابات للمصروفات والتي لا يتم التحقق منها مباشرة كجزء من إحدى هاتين الدائرتين.

١٨-١٤(**الهـــدف ١٨-٥**) ماهو المقصود بتحليل حسابات المصروفات؟ إشرح كيف يرتبط تحليل حساب المصروف بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والتي أكملها المراجع فعلاً في دائرة الحيازة والمدفوعات.

١٨-١٥(**الهـــدف ١٨-٢ ، ١٨-٥**) كيف يختلف منهج التحقق من مصروف الإصلاح عن المنهج الذي يستخدم في مراجعة مصروف الإهلاك؟لماذا يختلف المنهج؟

١٨-١٦(**الهدف ١٨-٥**) أذكرالعوامل التي يجب أن تؤثر في قرار المراجع بتحليل أوعدم تحليل رصيد الحساب. وبأخذ هذه العوامل في الإعتبار، أذكر أربعة حسابات للمصروفات يتم تحليلها عادة في عمليات المراجعة.

١٨-١٧(**الهدف ١٨-٥**) أشرح كيف يمكن التحقق بشكل جزئي من تكاليف البضاعة المباعة لدى شركة تعمل في تجارة الجملة بواسطة كل نوع من الإختبارات التالية:

ا- الإجراءات التحليلية.
ب-إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.
حـ-تحليل أرصدة الحسابات.
د- الإختبارات التفصيلية لحسابات قائمة المركز المالي.
و- إختبارات التخصيصات.

أسئلة الإختيارات المتعددة من إختبار CPA

١٨-١٨(الهدف ١٨-٢) تتعلق الأسئلة التالية بالرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات. أختر الإجابة الأمثل.

أ- في حالة ما إذا كان إعداد تقرير دوري عن النفاية يعد أمراً ضرورياً للحفاظ على رقابة كافية على عمليات التشغيل الصناعي، يجب تجميع البيانات في هذا التقرير من:

(١) إدارة المحاسبة (٢) إدارة الإنتاج (٣) إدارة المستودعات (٤) إدارة الموازنة

ب-أي مما يلي لايمثل تصوراً بالرقابة الداخلية على المعدات الصناعية؟

(١) عدم توقيع الشيكات الصادرة لدفع حيازة المعدات بواسطة المدير المالي.
(٢) يجب أن يتم إقتناء المعدات الصناعية المطلوبة بواسطة الإدارة التي تكون لهذه المعدات.
(٣) يتم بوجه عام الإحلال محل المعدات الصناعية عندما ينقضي العمر المقدر المفيد كما هو موضح بجداول الإهلاك.
(٤) العائد من المبيعات عن المعدات التي تم إهلاكها بالكامل يكون دائناً لباقي الدخل.

حـ- فيما يتعلق بالرقابة الداخلية التي تقيس إمكانية المحاسبة عن إنقضاء الأصول الثابتة، يجب على الإدارة أن تتبنى أساليب الرقابة التي تشمل:

(١) التحليل المستمر للإيراد المتنوع للبحث عن أية عائدات نقدية تم الحصول عليها مقابل بيع أصول المصنع.
(٢) الإستفسار الدوري من مديري المصنع بواسطة المراجعين الداخليين للتعرف على ما إذا كان قد تم إنقضاء أصل من أصول المصنع.
(٣) الإستخدام المستمر لطلبات العمل ذات الأرقام المسلسلة لإنقضاء الأصول.
(٤) الملاحظة الدورية لأصول المصنع من قبل المراجعين الداخليين.

١٨-١٩(الأهداف ١٨-٢ ، ١٨-٥) تتعلق الأسئلة التالية بإستخدام الإجراءات التحليلية في دائرة الحيازة والمدفوعات. أختر الإجابة الأمثل.

أ- أي من المقارنات التالية يكون مفيداً أكثر للمراجع عند تقييم نتائج العمليات التشغيلية بالوحدة الإقتصادية؟

(١) الدائنون بالسنة السابقة مع الدائنون بالسنة الحالية.
(٢) مصروف الإيجار بالسنة السابقة مع مصروف الأجور بموازنة السنة الحالية.
(٣) إيراد السنة الحالية مع إيراد السنة الحالية بالموازنة.
(٤) مصروف الضمان بالسنة الحالية مع الإلتزامات الشرطية بالسنة الحالية.

ب- يرغب المدير المالي بشركة Excello Manufacturing, Inc في إستخدام تحليل النسب المالية للتعرف على إمكانية وجود معدات عاطلة أووجود إمكانية للتخلص من المعدات بدون أن يتم شطبها. أي من النسب المالية التالية ستؤدي إلى تحقيق هذا الهدف؟

(١) مصروف الإهلاك/ القيمة الدفترية للمعدات الصناعية.
(٢) الإهلاك المجمع/ القيمة الدفترية للمعدات الصناعية.
(٣) تكاليف الإصلاح والصيانة/ تكاليف العمل المباشر.
(٤) التكلفة الإجمالية للمعدات الصناعية/ عدد الوحدات المنتجة.

حـ- أي من الإجراءات التحليلية يجب تطبيقة على قائمة الدخل؟

(١) إختيار عناصر المبيعات والمصروفات وتتبع القيم إلى المستندات الداعمة.
(٢) التحقق من إتفاق قيمة صافي الدخل في قائمة التدفقات النقدية مع قيمة صافي الدخل في قائمة الدخل.

(٣) الحصول على قيم أول المدة وأخر المدة للمخزون من ممثلين مناسبين للعميل، وهذه هى القيم التى تم إستخدامها في تحديد تكاليف المبيعات.
(٤) مقارنة الإيرادات والمصروفات الفعلية مع الأرقام المقابلة بالسنوات السابقةو فحص الفروق المعنوية.

١٨-٢٠(الهدف ١٨-٢) تتعلق الإسئلة التالية بمراجعة حسابات الأصول في دائرة الحيازة والمدفوعات. إختر الإجابة الأمثل.

أ- عند إختبار إنقضاء المعدات الذي لم يتم تسجيله، سيرغب المراجع بسكل أكبر فى:

(١) إختيار عناصر للمعدات من الدفاتر المحاسبية والتعرف عليها خلال زيارة للمصنع.
(٢)مقارنة القيود فى يومية الإهلاك مع القيود المماثلة بالسنة السابقة للبحث عن المعدات التى تم إهلاكها بالكامل.
(٣) فحص عناصر من المعدات التى تم ملاحظتها خلال زيارة المصنع وتتبعها بعد ذلك إلى الملف الرئيسى للمعدات.
(٤) فحص اليومية العامة للتعرف على الإضافات غير العادية على المعدات والمديونية الزائدة لمصروف الإصلاحات والصيانة.

ب- أى مما يلى يمثل الدليل الأمثل لملكية العقار فى تاريخ قائمة المركز المالى؟

(١)بوليصة التأمين على الملكية. (٢) العقد الأصلى لنقل الملكية المحفوظ لدى العميل
(٣) فاتورة الضرائب المدفوعة عن العقار (٤) الكشف الختامى.

١٨-٢١(الأهداف ١٨-٢، ١٨-٤، ١٨-٥) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة الإلتزامات أو العمليات التشغيلية. أختر الإجابة الأمثل.

أ-أى من إجراءات المراجعة التالية يكتشف وفقاً لإحتمال ضئيل الإلتزام غير السجل؟

(١) تحليل وإعادة حساب مصروف الفائدة. (٢)تحليل وإعادة حساب مصروف الإهلاك.
(٣)إرسال نماذج المصادقة المعيارية للبنك. (٤) قراءة محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

ب- أي ممايلى يصف بشكل أفضل المنهج الذى يتبعه المراجع المحايد للتوصل إلى الرضاء عن مصروف الإهلاك المدرج بقائمة الدخل؟

(١) التحقق من الدقة الرياضية للقيم التى تم تحميلها على الدخل نتيجة لمصروف الإهلاك.
(٢) تحديد طريقة حساب مصروف الإهلاك والتحقق من إتفاق ذلك مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
(٣) تسوية قيمة مصروف الإهلاك مع القيم اللدائنة بحسابات مجمع الإهلاك.
(٤) تحديد أساس للأصول القابلة للإهلاك والتحقق من مصروف الإهلاك.

حـ-قبل أن يعبر عن رأية فى نتائج العمليات التشغيلية، يجب أن يشرع المراجع فى مراجعة قائمة الدخل عن طريق:

(١)تصميم معايير قياس صارمة يتم تطبيقها لإجراء إختبار لمدى التخفيض فى صافى الدخل.
(٢) تحليل قيم المخزون فى أول المدة وأخر المدة كما هى موضحة فى قائمة المركز المالى.
(٣)مقارنة صافى الدخل مع الإتجاهات والنسب المالية المنشورة فى النشاط.
(٤)مراجعة حسابات قائمة الدخل بشكل متزامن مع حسابات قائمة المركز المالى المرتبطة.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٨-٢٢(الهـــــدف ١٨-٢) فى كل تحريف من التحريفات التالية بحسابات الأصول الثابتة، أذكر نوع الرقابة الداخلية الذي يجب توفيره لدى العميل لمنع التحريف من الوقوع وإجراء المراجعة الأساسي الذى يمكن أن يستخدمه المراجع لإكتشاف التحريف.

١-تم تقدير عمر الأصل الذى إستخدم فى إهلاك المعدات على نحو غير مناسب، حيث يتوقع أن يطول العمر عن ما تم تقديره للمعدات.

٢-يتم على نحو روتينى إعتبار الأصول القابلة للرسملة كمصروفات مثل الإصلاحات والصيانة، الأدوات المستهلكة، أو مصروف التوريدات.

٣-لا يتم حذف معدات البناء التى يتم التنازل عنها أومبادلتها للإحلال محلها من الدفاتر المحاسبية.

٤- يتم تحميل مصروف الإهلاك عن العمليات التشغيلية الصناعية على المصروفات الإدارية.

٥ - يتم سرقة الأدوات الضرورية لصيانة المعدات بواسطة العاملين بالشركة لإستخدامها على نحو شخصى.

٦-يتم تسجيل حيازة الممتلكات وفقاً لقيم غير ملائمة.

٧-لم يتم تسجيل القرض المقابل للمعدات الحالية فى الدفاتر المحاسبية. حيث تصل النقدية التى تم تحصيلها من القرض إلى الشركة أبدا لأنه تم إستخدامها كمقدم الدفع قيمة إحدى المعدات التى يتم إستخدامها حالياً كأصل فى الإنتاج. ولم يتم تسجيل هذه المعدة أيضاً فى الدفاع.

١٨-٢٣ (الهدف ١٨-٢) فيما يلى بعض أنواع الرقابة الداخلية التى تعارفت المنظمات على إستخدامها فى مجال الأصول الثابتة:

١-الإحتفاظ بملف رئيسى للأصول الثابتة يكون فيه سجل منفصل لكل أصل ثابت.

٢-وجود سياسات مكتوبة ومعلومة من الأفراد فى إدارة المحاسبة للتمييز بين الإضافات الرأسمالية، الشحن، تكاليف التجهيز، الإحلال، ونفقات الصيانة.

٣-يجب الموافقة على حيازة الأصول الثابتة التى تجاوز قيمتها ٢٠٠٠٠ دولار من قبل مجلس الإدارة.

٤-عندما يكون ذلك أمراً عملياً، يتم تمييز المعدات بعلامات محفورة بالمعدن ويتم تخزينها وفقاً لأساس منتظم.

٥-يتم حساب تكاليف الإهلاك للأصول الفردية، ويتم تسجيلها فى الملف الرئيسي للأصول الثابتة والذى يتضمن بيانات عن التكلفة، الإهلاك، ومجمع الإهلاك لكل أصل، ويتم إجراء تحقق دورى من ذلك بواسطة مسجل محايد.

المطلوب

أ-إذكر الغرض من كل نوع من أنواع الرقابة الداخلية التى سبق ذكرها. يجب أن تكون الإجابة على صورة نموذج يذكر فيه نوع التحريف الذى يحتمل تخفيض حدوثه بسبب وجود الرقابة.

ب-فى كل نوع من أنواع الرقابة الداخلية، أذكر إختباراً واحداً للرقابة يمكن إستخدامه لإختبارمدى وجود نوع الرقابة.

جـ- أذكر إجراءاً واحداً أساسياً لإختبار ما إذا كان نوع الرقابة يمنع فعلاً التحريف فى الأصول الثابتة.

١٨-٢٤(الأهداف ١٨-١، ١٨-٢، ١٨-٣، ١٨-٥) قامت المراجعة Linda King بتخطيط إجراءات المراجعة التالية عند مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات فى شركة Cooley Products ,Inc

١-فحص العمليات المالية الكبيرة وغير العادية فى يومية الحيازة.

٢-إرسال خطابات إلى موردين متعددين، بما فى ذلك الموردين الذين تبلغ أرصدة حساباتهم المسجلة الصفر، والطلب منهم بأن يبلغوننا بالرصيد المستحق لكل منهم من شركة Cooley والطلب من المدير المالى بأن يرسل هذه الخطابات.

٣-فحص عينة من أوقام تقارير الإستلام وتحديد ما إذا كان فى كل تقرير منها توقيع يشير إلى أنه قد تم تسجيل القيمة الخاصة بالدائنين.

٤-إختبار عينة من المعدات المدرجة فى الملف الرئيسى للأصول الثابتة وفحص الأصل لتحديد مدى الوجود والحالة التى هو عليها.

٥-إعادة جمع يومية الحيازة فى شهر من الشهور وتتبع كافة الإجماليات إلى الأستاذ العام.

٦-حساب نسبة الصيانة والإصلاح للمعدات إلى إجمالى المعدات ومقارنتها مع السنة السابقة.

٧-الحصول على بيان مكتوب من العميل يشير فيه إلى أن كافة الرهونات المستحقة قد تم إدراجها فى القوائم المالية للفترة الحالية وأنه تم تسجيلها بدقة، وأنه قد تم الإشارة إلى الضمانات الخاصة بها فى الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية.

٨ - إختبار عينه من الشيكات الملغاة وتتبع كل شيك منها إلى يومية المدفوعات النقدية، ومقارنة الأسم، التاريخ، والقيمة.

٩-اختيار ٢٠ عملية من عمليات الحيازة غير الملموسة، وسحب عينة من عناصر الصفوف من يومية الحيازة وتتبع كل منها إلى فواتير الموردين المرتبطة. وفحص ماإذا كانت كل عملية مالية منها تمثل مصروفات شرعية لدى العمل، وأنه تم الموافقة والتسجيل لكل منها بالقيمة الصحيحة وفى التاريخ الصحيح بدفتر اليومية، وأنه تم تحميل القيمة فى كل منها الحساب الصحيح فى دليل الحسابات.

١٠- فحص الفواتير ومستندات الشحن المرتبطة المدرجة في ملف الفواتير غير المدفوعة لدى العميل في تاريخ إصدار تقرير المراجعة لتحديد ما إذا كان قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة وبالقيم الصحيحة.

١١- إعادة حساب جزء من أقساط التأمين المدرجة بجدول التأمين المدفوع مقدماً لدى العميل والتي تكون قابلة للتطبيق في الفترات المستقبلية.

١٢- عندما يكتب مساعد من يوقع على الشيكات كلمة «مدفوع» على المستندات الداعمة، يجب ملاحظة ما إذا كان قد تم القيام بذلك بعد فحص المستندات والتوقيع على الشيكات.

المطلوب

أ-في كل إجراء، عرف نوع الدليل الذي يتم إستخدامة.

ب- في كل إجراء، حدد ما إذا كان يمثل إجراء تحليلي، إختبار للرقابة، إختبار أساسي للعمليات، أوإختبار تفصيلي للأرصدة.

حـ- في كل إختبار للرقابة أو إختبار أساسي للعمليات، حدد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي يجب تحقيقها.

د- في كل إختبار تفصيلي للأرصدة، حدد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات التي يجب تحقيقها.

١٨-٢٥(الهدف ١٨-٢) شركة hard Ware Manufacturing ، بدأت في مباشرة العمل كشركة لا تطرح أسهمها للإكتتاب العام وإنما كشركة مقفلة على الملاك، ولم يتم مراجعة قوائمها المالية منذ بدأت في عام ١٩٩٣ . وتخطط الشركة الأن في إصدار أسهم إضافية من رأس المال يتم بيعها إلى مستثمرين من خارج الشركة، وترغب في تكليفك لمراجعة الغمليات المالية التي تمت في عام ١٩٩٧ وإصدار رأي عن القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧.

وتوسعت الشركة وأصبح لديها ثلاث مصانع بدلاً من مصنع واحد، وتقوم عادة بإقتناء وتعديل والتخلص من كافة أنواع المعدات. وتمثل الأصول الثابتة ٧٠٪ من صافي القيمة الدفترية لإجمالي الأصول وتتكون من أراضي ومباني، معدات وألات متنوعة، وأثاث وتجهيزات. ويتم حيازة بعض الأصول الثابتة في صورة منح مقدمة من المساهمين. ويتم تسجيل الإهلاك بإستخدام عدة طرق للأعمار المختلفة المقدرة للأصول.

المطلوب

أ-هل تقوم بقصر المراجعة التي تقوم بها على العمليات المالية لعام ١٩٩٧ كما طلب منك هذا العميل المتوقع الذي لم يتم مراجعة القوائم المالية الخاصة به من قبل؟ لماذا؟

ب- إعداد برنامج مراجعة في ١يناير ١٩٩٧ لكل من أرصدة أول المدة التالية: الأراضي، والمبنى، والمعدات ومجمع الإهلاك بهذه الشركة. لايوجد داع لإدراج إختبارات العمليات المالية لعام ١٩٩٧ في هذا البرنامج*

١٨-٢٦(الهدف ١٨-٤) تم إعداد برنامج المراجعة التالي لمراجعة الضرائب العقارية المستحقة لعميل يدفع ضرائب عن ٢٥ مبني مختلف، وتم إقتناء بعض هذه المباني في العام الحالي:

١- الحصول على جدول بالضرائب المستحقة من العميل وربط الإجمالي بالأستاذ العام.

٢- مقارنة أعباء المدفوعات السنوية الضريبية مع فواتير ضرائب الملكية المقدرة.

٣- إعادة حساب القيم المستحقة والقيم المدفوعة مقدماً لكافة الفواتير على أساس الجزء المنقضي من العام.

المطلوب

١-ذكر الهدف من كل إجراء.

٢- تقييم مدى كفاية برنامج المراجعة.

١٨-٢٧(الهدف ١٨-٤) كجزء من مراجعة الجوانب المختلفة بعملية المراجعة، يكون من الضروري أن يتم التنبيه لإمكانية عدم تسجيل الإلتزامات. في كل جانب أو حساب مما يلي، صف الإلتزام الذي يمكن أن يكتشف وإجراءات المراجعة التى يمكن أن تكتشفه.

أ- محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

ب- الأراضي والمباني.

حـ- مصروف الإيجار.

د- مصروف الفائدة.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

هـ- قيمة التنازل النقدي للتأمين على الحياة. و- النقدية في البنك.
ز- مصروفات السفر والترفيه.

١٨-٢٨(**الهدف ١٨-٥**) بينما كنت تتناول طعام الغداء مع صديق يعمل بأحد البنوك، إندمجت في تقديم شرح لما تقوم به منشأة المحاسبة التي تعمل بها في المراجعة النموذجية. ولدهشتك الشديدة، لاحظت إهتمام صديقك بالموضوع وبمقدرته على التحدث بذكاء عند مناقشته لفلسفتك في التركيز على دراسة الرقابة الداخلية، وأداء كل من الإجراءات التحليلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات قائمة المركز المالي. وبعد إنتهائه من المناقشة، قال «كل ذلك يبدو عظيماً عدا بعض الأشياء. إن الأمر الذي نأخذه في إعتبارنا هذه الأيام في البنك الذي أعمل فيه هو أهمية إستمرار تيار الأرباح. ويبدو أنك تركز على إكتشاف الغش وصدق قائمة المركز المالي. إننا نرى بدلاً من ذلك أنه يجب عليك التركيز بشكل أكبر على قائمة الدخل».

المطلوب

كيف ترد على التعليق الصادر من صديقك؟

١٨-٢٩(**الهدف ١٨-٥**) المراجع المبتدئBrian Dayكلف بتحليل مصروف الفائدة والمصروفات القانونية كجزء من مراجعة السنة الأ ولى بشركة Rosow الصناعية. وعند البحث عن نموذج يتم إتباعه، نظرDay إلى أورق عمل مكتملة بملف المراجع الحالى وإستنتج أن أقرب شئ لما يبحث عنه هو ورقة العمل الخاصة بتحليل حساب مصروف الإصلاح والصيانة. وبإتباع نفس المنهج المستخدم فى تحليل الإصلاح والصيانة، توصل إلى جدول يحتوى كافة مصروفات الفائدة والمصروفات القانونية التى تزيد عن ٥٠٠ دولار وقام بالتحقق منها عن طريق إختبار المستندات الداعمة.

المطلوب

أ-تقييم منهج Day فى التحقق من مصروف الفائدة والمصروفات القانونية.

ب-إقتراح منهج أفضل للتحقق من أرصدة هذين الحسابين.

١٨-٣٠(**الأهداف ١٨-١، ١٨-٢، ١٨-٥**) عند تنفيذ إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات فى شركة Or-lando الصناعية، لم يقم المراجع المبتدئ بعمله على نحو جيد وكامل. ونظراً لأنه تم تقييم الرقابة الداخلية على أنها ممتازة قبل إجراء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وتم إعتبارها فعالة فى ظل غياب إستثناءات بعد تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، فإن القرار كان تخفيض إختبارات تحليل حسابات المصروفات على نحو جوهرى. وقرر المراجع المسئول عن عملية المراجعة أن يتم التخفيض وليس الحذف لتحليل حسابات المصروفات المرتبطة بالحيازة التالية:مصروف الإصلاح، المصروفات القانونية والأتعاب المهنية الأخرى، المصروفات المتنوعة ومصروفات المنافع العامة على أساس أنه يجب التحقق من هذه الحسابات بشكل أكثر عمقاً من الحسابات العادية. وتم أيضاً إتخاذ قرار بحذف أي تحليل لحسابات إقتناء المود الخام، مصروف الإهلاك، مصروف التوريدات، مصروف التأمين، والإضافات على الأصول الثابتة بالفترة الحالية.

المطلوب

أ- أذكر الإعتبارات الأخرى فى المراجعة بخلاف جودة الرقابة الداخلية التى يجب أن تؤثر على قرار المراجع بتحديد الحسابات التى يتم تحليلها.

ب- بفرض عدم وجود مشكلات كبيرة وفقاً للإعتبارات الأخرى التى تم مراعتها فى الجزء «أ»، قيم قرار المراجع لتخفيض وليس حذف تحليل حسابات المصروفات فى كل حساب تم ذكره فى متن السؤال، برر إستنتاجك.

جـ- بفرض عدم وجود مشكلات كبيرة وفقاً للإعتبارات الأخرى التى تم مراعتها فى الجزء «أ»، قيم قرار المراجع بحذف تحليل حسابات المصروفات فى كل حساب تم ذكره فى متن السؤال، برر إستنتاجك.

حـــالات عمـلـية

شركة Ward Publishing – الجزء الثالث

١٨-٣١(الأهداف ١٨-١، ١٨-٢، ١٨-٥) افحص نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بما فى ذلك تطبيق المعاينه.بالحالة ١٧-٣٣ لشركةWard Publishing . إفترض أنك توصلت فعلاً إلى الإستنتاجات التالية:

١- تم إستكمال الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين ولم يتم إكتشاف أية إستثناءات.

٢- تم تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله للأصول الثابتة وكافة المصروفات فى مستوى مرتفع.

٣- تم تقدير الخطر الطبيعى للأصول الثابتة على نحو مرتفع لقيام العميل فى الفترة الحالية بإقتناء معدات طباعة جديدة ومستخدمة ومبادلتها بالمعدات الجديدة وتتسم قيم المعدات بالأهمية النسبية. وإتضح عدم فعالية بعض المعدات الجديدة وتم ردها، وتم الحصول على مسموحات على المعدات الأخرى. ويتم تقدير الخطر الطبيعى لحسابات المصروفات فى مستوى منخفض.

٤- تم تأخير معدات الحساب الإلكترونى الجديد وبعض معدات الطباعة. ولم يقم العميل بذلك أبدا من قبل.

٥- لم يؤدى إستخدام الإجراءات التحليلية فى مراجعة الأصول الثابتة إلى توفير نتائج حاسمة بسبب الزيادة الكبيرة فى أنشطة الحيارة والتخلص من الأصول.

٦- أظهر إستخدام الإجراءات التحليلية وجود زيادة تتسم بالأهمية النسبية فى كل من مصروفات الإصلاح والصيانة والعدد الصغيرةوفقاً لكل من القيمة المطلقة وكنسبة من المبيعات. كما توجد زيادة تتسم بالأهمية النسبية أيضاً في حساب أخر للمصروفات ويوجد إنخفاض يتسم بالأهمية النسبية في حساب أخرللمصروفات.

٧ - بفحص عينة من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، لاحظت عدم وجود عمليات مالية للأصول الثابتة أو الإستئجار ضمن مفردات العينة.

المطلوب

أ- تفسير العلاقة بين نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في الحالة ١٧-٣٣ ومراجعة كل من الأصول الثابتة والإستئجار.

ب- كيف تؤثر نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإستنتاجات من ١ إلى ٧ على تخطيطك للإختبارات التفصيلية للأصول الثابتة والإستئجار ؟ أذكر إستنتاجاتك لكل هدف مراجعة مرتبط بالأرصدة. لاتكتب برنامج المراجعة.

حـ- فسر العلاقة بين نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في الحالة١٧-٣٣ ومراجعة المصروفات.

د- كيف تؤثر نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإستنتاجات من ١ إلى ٧ على تخطيطك للإختبارات التفصيلية لأرصدة المصروفات؟ لا تكتب برنامج المراجعة.

١٨-٣٢(**الهدف ١٨-٢**) تقوم حالياً بمراجعة الشركة المساهمة UTE، عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ ، وقام العميل بإعداد الجدول التالي الذي يحتوي على الأصول الثابتة والمخصصات المرتبطة بحسابات الإهلاك. وقمت بمقارنة أرصدة أول المدة مع أوراق العمل بالمراجعة في العام السابق.

تحليل شركة Ute لحسابات الأصول الثابتة ومايرتبط بها من مخصصات الإهلاك السنة المنتهية في ديسمبر ١٩٩٧

الوصف	القيمة بالدفاتر ٩٦/١٢/٣١	الإضافات	الإنقضاء	القيمة بالدفاتر ١٩٩٧/١٢/٣١
الأصول				
أراضي	٢٢٥٠٠	٥٠٠٠		٢٧٥٠٠
مباني	١٢٠٠٠٠	١٧٥٠٠		١٣٧٠٠٠
آلات ومعدات	٣٨٥٠٠٠	٤٠٤٠٠	٢٦٠٠٠	٣٩٩٤٠٠
	٥٢٧٥٠٠	٦٢٩٠٠	٢٦٠٠٠	٥٦٤٤٠٠
مخصصات الإهلاك				
مباني	٦٠٠٠٠	٥١٥٠		٦٥١٥٠
آلات ومعدات	١٧٣٢٥٠	٣٩٢٢٠		٢١٢٤٧٠
	٢٣٣٢٥٠	٤٤٣٧٠		٢٧٧٦٢٠

وتم إكتشاف المعلومات التالية خلال المراجعة التي قمت بها:

١- يتم إهلاك كافة المعدات وفقاً لطريقة القسط الثابت(لا يتم أخذ قيمة النفاية في الإعتبار) بناء على الأعمار المقدرة التالية: المباني ٢٥ عام، كافة العناصر الأخرى ١٠ أعوام. وتتمثل سياسة الشركة في إحتساب إهلاك لنصف عام لكافة الأصول التي يتم إقتائها والتخلص منها خلال العام.

٢- في ١ أبريل، أبرمت الشركة عقد إستئجار لمدة ١٠ سنوات لألة لصب العملات والميدليات بقيمة إيجارية قدرها ٥٠٠٠ تستحق مقدماً في كل ١ أبريل. ويمكن إلغاء الإستئجار بواسطة أي طرف (يجب إرسال إشعار مكتوب بذلك قبل ٦٠ يوم)، ولا يوجد أي خيار لتجديد الإستئجار أو لشراء معدة في نهاية مدة الإستئجار. ويقدر العمر الإنتاجي للألة بعشر سنوات بدون قيمة للنفاية. وسجلت ألة الصب هذه في حساب الألات والمعدات بمبلغ ٤٠٤٠٠ دولار وهي تعبر عن القيمة الحالية في تاريخ الإستئجار وتم إدراج مبلغ ٢٠٢٠ في مصروف الإهلاك بالسنة فيما يتعلق بهذه الألة.

٣- أكملت الشركة بناء جناح بمبنى المصنع في ٣٠ يونيو. وتم تمديد العمر الإنتاجي للمبني نتيجة هذه الإضافة. وبلغت قيمة أقل مناقصة تم إستلامها للبناء مبلغ ١٧٥٠٠ وهي القيمة المسجلة في حساب المبنى. وتم إستخدام أفراد من الشركة لبناء الإضافة بتكلفة قدرها ١٦٠٠٠ (تبلغ المواد ٧٥٠٠، الأجور ٥٥٠٠ ، التكاليف غير المباشرة ٣٠٠٠).

٤- تمثل القيمة الظاهرة في عمود إنقضاء عمر الأصول من الألات والمعدات النقدية التي تم إسلامها في ٥ سبتمبر، للألة التي تم التخلص منها والتي تم إقتنائها في يوليو ١٩٩٣ بمبلغ ٤٨٠٠٠ دولار. وسجل ماسك الدفاتر مصروف الإهلاك بمبلغ ٣٥٠٠ لهذه الألة في ١٩٩٧ .

٥- منحت مدينة Crux أراضي ومباني قدرت قيمتها بمبلغ ١٠٠٠٠ دولار و٤٠٠٠٠ دولار على الترتيب إلى المصنع في شركة UTE. وبدأت الشركة تشغيل المصنع في ١ سبتمبر. ونظراً لعدم تحمل أية تكاليف، لم يقم ماسك الدفاتر بإجراء أية قيود لهذه العملية المالية التي تم إغفالها.

المطلوب

أ - بالإضافة إلى الإستفسارات من العميل، كيف يمكن أن تتعامل مع كل عنصر من هذه العناصر الست بالإضافة إلى المراجعة.

ب- إعداد قيود التسوية في اليومية مع المستندات الداعمة التي تقترح إجرائها في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ لتسوية الحسابات للعمليات المالية السابق ذكرها. يجب صرف النظر عن أثر ضريبة الدخل*

١٨-٣٣(الهدف ١٨-٥) تم تكليفك للعمل كمدير للمراجعة في مراجعة شركة Vernal الصناعية وتم توجيهك للإهتمام بحسابات العمليات التشغيلية. وقدر المراجع المسئول عن عملية المراجعة خطر الرقابة في كافة الدورات في مستوى منخفض، وتم تدعيم ذلك من خلال إختبارات الرقابة. ولاتوجد أخطار طبيعية رئيسية تؤثر في العمليات التشغيلية. وبالتالي، قررت أن يكون المحور الأساسي في مراجعة حسابات العمليات التشغيلية هو إستخدام الإجراءات التحليلية. وقام المسئول بإعداد جدول بالحسابات الرئيسية لقائمة الدخل وتم مقارنة إجماليات السنة السابقة مع السنة الحالية مع إدراج تفسيرات الإنحرافات التي تم الحصول عليهامن أفراد العميل. وفيما يلي الجدول المشار إليه.

شركة vernal الصناعية
حسابات العمليات التشغيلية
١٩٩٧/١٢/٣١

الحساب	بالأستاذ العام ٩٦/١٢/٣١	بالاستاذ العام ٩٧/١٢/٣١	التغير القيمة	التغير النسبة	تفسيرات العميل
المبيعات	٨٤٦٧٣١٢	٩٨٤٥٢٣١	١٣٧٧٩١٩	١٦,٣	- زادت المبيعات لوجود
مردودات ومسموحات المبيعات	(٦٤٨٩٥)	(٢٤٣٥٦١)	(١٧٨٦٦٦)	٢٧٥,٣	عملاين جديدين يتعاملان
أرباح بيع الأصول	٤٣٢٢٢	(١٤٣٢٠٠)	(١٨٦٤٢٢)	٤٣١,٣-	بـ٢٠٪ من حجم المبيعات.
الدخل من الفائدة	٢٤٣	٢٢٣	(٢٠)	٨,٢-	وترجع قيمة المردودات
دخل متنوع	٦٣٦٥	٢٥٤٧٨	١٩١١٣	٣٠٠,٣	الكبيرة لضرورة تقوية
	٨٤٥٢٢٤٧	٩٤٨٤١٧١	١٠٣١٩٢٤	١٢,٢	العلاقة مع هذين العميلين
تكلفة البضاعة المباعة:					- تم مبادلة العديد من
مخزون أول المدة	١٤٨٧٦٦٦	١٣٨٩٠٣٤	(٩٨٦٣٢)	٦,٦-	عربات البيع التي يجب
المشتريات	٢٥٦٤٤٥١	٣٤٣٠٨٦٥	٨٦٦٤١٤	٣٣,٨	الإحلال محلها
النقل للداخل	٤٥٣٣٢	٦٥٧٨٢	٢٠٤٥٠	٤٥,١	
مردودات المشتريات	(٧٦٣١٠)	(٥٧٦٤٣)	١٨٦٦٧	٢٤,٥-	ترجع الزيادة في هذه
أجور بالمصنع	٩٨٦٧٥٥	١١٤٥٤٦٧	١٥٨٧١٢	١٦,١	الحسابات إلى حجم التعامل
المنافع بالمصنع	١٩٧٦٥٢	٢٠١٣٤٣	٣٦٩١	١,٩	مع العميلين الجديدين كما
التكاليف الصناعية غير المباشرة	٤٧٨٦٥٩	٤٩٠٧٦٥	١٢١٠٦	٢,٥	سبق التوضيح أعلاه
الإهلاك بالمصنع	٣٤٤١١٢	٣١٤٥٥٣	(٢٩٥٥٩)	٨,٦-	
مخزون اخر المدة	(١٣٨٩٠٣٤)	(٢١٥٦٠٠٣)	(٧٦٦٩٦٩)	٥٥,٢	تم الإحتفاظ بمخزون للعميلين
	٤٦٣٩٢٨٣	٤٨٢٤١٦٣	١٨٤٨٨٠	٤	الجديدين

*منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

مصروفات البيع، المصروفات العامة والإدارية:					
مرتبات الإدارة	١٦٧٤٥٩	١٧٤٥٦٢	٧١٠٣	٤,٢	زيادة عادية في المرتبات
منافع الإدارة	٣٢٣٢١	٣٤٤٨٨	٢١٧٦	٦,٧	
مرتبات مكتبية	٩٥٦٧٥	٩٨٥٤٠	٢٨٦٥	٣	
منافع مكتبية	١٩٨٨٨	٢١٧٧٨	١٨٩٠	٩,٥	
السفر والترفيه	٥٦٨٤٥	٧٥٥٨٣	١٨٧٣٨	٣٣	توجد زيادة في المصروفات البيعية والترويج في محاولة للحصول على عملاء رئيسيين. تم الحصول على اثنين والبرنامج مستمر.
الإعلان	١٣٠٨٧٨	١٥٦٦٨٠	٢٥٨٠٢	١٩,٧	
مصروفات بيعية اخرى	٣٤٨٨٠	٤٢٣٣٤	٧٤٥٤	٢١,٤	
أدوات مكتبية وتوريدات	٣٨٢٢١	٢١٥٥٤	(١٦٦٦٧)	-٤٣,٦	غالباً بسبب سوء التصنيف، سيتم الفحص
البريد	١٤٦٥٧	١٨٧٥٦	٤٠٩٩	٢٨	زيادة عادية
التليفون	٣٦٥٥١	٦٧٨٢٢	٣١٢٧١	٨٥,٦	زيادة عادية
إشتراكات وعضوية	٣٦٤٤	٤٥٢٢	٨٧٨	٢٤,١	زيادة عادية
الإيجار	١٥٦٠٧	١٥٦٠٧	صفر	صفر	
أتعاب قانونية	١٤١٥٤	٣٥٤٦٠	٢١٣٠٦	١٥٠,٥	توقيت سداد فواتير الأتعاب
أتعاب محاسبية	١٦٧٠٠	١٨٦٥٠	١٩٥٠	١١,٧	زيادة عادية
الإهلاك	٧٣٤٥٠	٦٩٥٠٠	(٣٩٥٠)	-٥,٤	تغير عادى
مصروف الديون المعدومة	١٦٦٤٥٤	١٤٣٨٧١	(٢٢٥٨٣)	-١٣,٦	لم يتم الفحص بعد للسنة الحالية
التأمين	٤٤٣٢١	٤٥٧٠٢	١٣٨١	٣,١	تغير عادى
مصروف الفائدة	١٢٠٤٣٢	١٣٧٩٢٢	١٧٤٩٠	١٤,٥	تغير عادى
مصروفات أخرى	٥٤٥٥	٢٨٧٦٢	٢٣٣٠٧	٤٢٧,٣	القيمة لاتتسم بالأهمية النسبية
	١٠٨٧٥٩٢	١٢١٢٠٩٣	١٢٤٥٠١	١١,٤	
	٥٧٢٦٨٧٥	٦٠٣٦٢٥٦	٣٠٩٣٨١	٥,٤	
الدخل قبل الضرائب	٢٧٢٥٣٧٢	٣٤٤٧٩١٥	٧٢٢٥٤٣	٢٦,٥	
ضرائب الدخل	٩٢٦٦٢٦	١٠٢٠٦٠٠	٩٣٩٧٤	١٠,١	
صافى الدخل	١٧٩٨٧٤٦	٢٤٢٧٣١٥	٦٢٨٥٦٩	٣٤,٩	ترجع الزيادة إلي زيادة الدخل قبل الضرائب

المطلوب

أ- فحص الجدول الذي تم إعداده بواسطة المراجعين الذين يعملون تحت إشرافك وكتابة مذكرة للمسئول عن عملية المراجعة تتضمن الإنتقادات والأمور الهامة حول إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والمشكلات التي يجب أن يقوم المسئول عن المراجعة بحلها.

ب- تقيم تفسيرات الإنحرافات التي قدمها أفراد العميل. أذكر أية تفسيرات بديلة لما تم تقديمه.

حـ- وضح الإنحرافات ذات الأهمية الخاصة في المراجعة وكيف يتم التعامل معها في رأيك من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

الفصل التاسع عشر:

الفصل التاسع عشر: مراجعة دائرة المخزون والمستودعات

Audit of inventory and warehousing cycle

لا تتجاهل الأعلام الحمراء

تعمل منشأة المراجعة Packard,Packard and Dodge (PP& D) كمنشأة إقليمية فى الغرب الأوسط. وكجزء من نظام رقابة الجودة بها، بدأت PP &D بإستخدام قائمة إستقصاء التقدير البيئى فى كل عملية مراجعة. تنبه هذه القائمة للإستقصاء المراجع عن وجود أعلام حمراء محتملة يمكن أن تشير إلى غش محتمل للإدارة يتسم بالأهمية النسبية. وتتكون القائمة من عدةأقسام عن النشاط، الإدارة، والعمليات التشغيلية. وفى نهاية كل قسم وفى نهاية قائمة الإستقصاء بأكملها، يقوم المراجع بكتابة تقدير عن خطر غش الإدارةالمحتمل الذى يتسم بالأهمية النسبية بناء على أية أعلام حمراء تشير إلي ذلك.

و تمثلت الفرصة الأولي لمنشأة PP&D لإستخدام قائمة الإستقصاء في مراجعة شركة Farago. وشركة Farago شركة تمويل تجارى يمتلكها تاجر كبير للمعدات في مدينة Chicago. وعندمايتم بيع المعدات على الحساب من قبل التاجر، يتم تمويل العملية المالية بواسطة شركة Farago. كما تقوم شركة Farago بعمليات مالية للإقراض لحسابها. وقامت PP&D بمراجعة شركة Farago لمدة سبع سنوات منذ إنشائها.

وكان Jerry Bills مدير المراجعة في السنوات السبع الماضية. وكان يتعامل على أنه أحد أفراد العائلةمع العاملين في مكاتب شركة Farago. وفي السنةالأولى تم فيها إستخدام قائمة الإستقصاء الجديدة في المراجعة، طلب Jerry من المراجع المتمرس Rich Haney أن يقوم بإستيفاء النموذج. وتعرفRich علي عديد من الأعلام الحمراء :

- يوجد بالشركة إدارة محاسبيةصغيرة، مما يصعب من إجراءفصل بين الوجبات.
- تتوقف مكافآت الإدارة ورواتبها بشكل كبير على النتائج المالية.
- تتسم إتجاهات الإدارة بالتشدد بشأن السياسات المحاسبية ويبدو تماماً أنها تهتم بالأرباح.
- يمر نشاط التمويل التجاري ببعض المشكلات في السنوات الأخيرة.

وقام Rich بمناقشة نتائج الإستقصاء مع Jerry. وكان Rich مهتماً بإحتمال وجود أخطار بشركة Farago وعلي الأقل في مستوى متوسط من الأخطار في رأية. وكان لـJerry رأي آخر"أنظر Rich، لقد كنت في مراجعة هذه الشركة في كل عام، ولا تختلف الأمور الأن عما سبق. يتمثل الشئ الوحيد الذي تغير فقط في أنه يجب علينا الآن إستيفاء هذا النموذج. دعنا نذكر أن مستوي الخطرمنخفض ونثبت ذلك في أوراق العمل".

وتم تنفيذ المراجعة بشركة Farago بنفس الطريقة التي تم تنفيذها في الماضي. وكان أحد الجوانب المراجعة وهو تقيم مخزون المعدات الذي تم إعادة حيازتة. وعند تحديد مدي وجود مخزون المعدات الذي تم إعادة حيازتة، كانت PP&D تعتمد دائماً على التقارير الداخلية من مديري الفرع الذي توجد

المعدات فيه. وبناء على العمل بالسنة السابقة، إستنتج Rich أن الفحص الفعلي لايعد أمراً ضرورياً. ولتحديد قيمة المخزون من المعدات، اعتمد Rich على المناقشة مع الإدارة، كما حدث في العام الماضي. وكما حدث في الماضي، لم تحصل الإدارة على تقدير لقيمة المعدات، وأشار أفراد الإدارة إلى أن خبرتهم بالنشاط تسمح لهم بالتوصل إلى تقديرات مناسبة. وقبل المراجعون ذلك بدون إجراء أية إختبارات. وبناء على عدم وجود إستثناءات، أصدرت PP&D تقريراً نظيفاً.

وعندما قامت PP&D بإجراء المراجعة بشركة Farago في العام التالي، كان JerryBliss قد ترك المنشأة وتم تعين مدير جديد. وزادت الأمور في نشاط التمويل التجاري سواءً خلال العام، وزادت قيمة المخزون الذي يتم إعادة حيازته بشكل كبير. وشملت قائمة المعدات التي تم إعادة حيازتها العديد من العناصر التي سبق إدراجها في العام السابق. وأصر المدير الجديد على إجراء فحص فعلي للعناصر الكبيرة التي تم إعادة حيازتها. وكان نتيجة تنفيذ هذا الإجراء إكتشاف عدم وجود العناصر. وأظهر الفحص أنه تم تسجيل الإيرادات كطرف مقابل لمخصص القروض غير القابلة للتحصيل، والذي وجد به تخفيض أيضاً. واتضح أيضاً أنه تم إتباع هذه الممارسة على الأقل في السنتين أو الثلاث سنوات الماضية.

* * * *

يأخذ المخزون أشكالاً متعددة، بناء على طبيعة العمل. ففي تجارة التجزئة أو الجملة، يتمثل معظم المخزون في السلع المملوكة والمتاحة للبيع. أما في المستشفيات فيشمل المخزون الأغذية، الأدوية، المعدات الطبية. ويوجد بالشركة الصناعية كل من المواد الخام، الأجزاء التي تم شرائها، والتوريدات التي تستخدم في الإنتاج، المنتجات تحت التشغيل التي يتم تصنيعها، والبضاعة التامة المتاحة للبيع. وإخترنا للعرض في هذا الكتاب المخزون في الشركة الصناعية. ومع ذلك فإن معظم المبادئ التي سيتم مناقشتها يمكن تطبيقها على الأنواع الآخرى من الأعمال أيضاً.

وتعد مراجعة المخزون أمراً معقداً وتستغرق الكثير من الوقت للأسباب التالية:

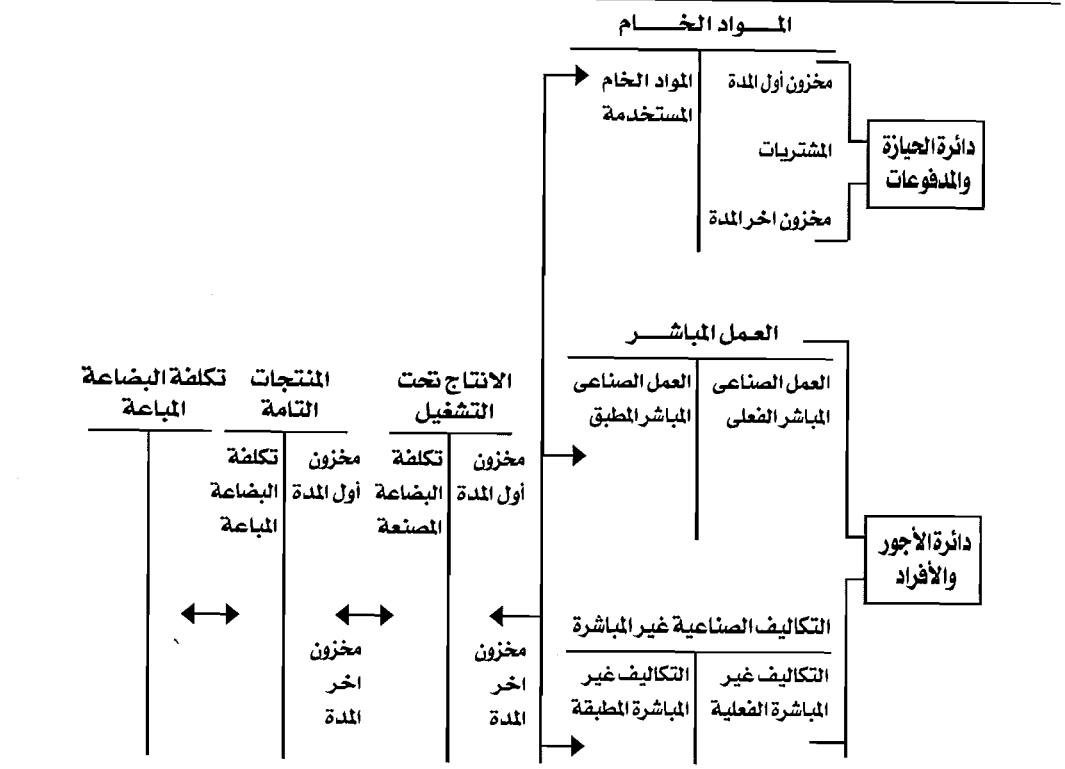
- يعد المخزون بوجه عام عنصراً هاماً في قائمة المركز المالي، وعادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل.
- يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي. ويجب أن تمكن الشركة العاملين بها من الحصول على المخزون حتي يتم التصنيع علي نحو كفء، ولكن يوجد مثل هذا الإنتشار صعوبات هامة في المراجعة.
- يسبب التنوع في العناصر بالمخزون صعوبات للمراجع. حيث تمثل عناصر مثل المجوهرات، الكيماويات، والأجزاء الإلكترونية مشاكل في ملاحظتها وتقييمها.
- يعد تقييم المخزون أمراً صعباً أيضاً في ضوء وجود عوامل مثل التقادم وضرورة توزيع التكاليف الصناعية علي المخزون.
- وجود العديد من طرق تقييم المخزون المقبولة، ولكن يجب أن يطبق العميل الطريقة علي نحو منسق من عام لآخر. وأكثر من ذلك، قد تفضل المنظمة إستخدام طرق مختلفة للتقيم للأجزاء المختلفة من ذلك، وهوما يعدأمزا مقبولاًفي ظل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ويوضح ميزان المراجعة بشركة Hillsburg Hardware co. بالفصل الخامس تأثر حسابين فقط بدائرة المخزون والمستودعات، وهما المخزون وتكلفة البضاعة المباعة. ومع ذلك، يتسم هذان الحسابان بأهمية نسبية مرتفعة. وفي الشركة الصناعية، يتأثر عدد أكبر من الحسابات لأن كل من العمل حيازة المواد الخام، وكافة التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤثر في المخزون.

ويوضع الشكل ١٩-١التدفق الفعلي للتكاليف في دائرة المخزون والمستودعات بشركة صناعية. ويمكن ملاحظة الصلة المباشرة وبين دائره المخزون والمستودعات وكل من دائره الحيازه والمدفوعات ودائره الأجور والأفراد عن طريق فحص المديونية في كل من حسابات المواد الخام، العمل المباشر، والتكاليف غير المباشرة. ويحدث الإرتباط المباشر مع دائرة المبيعات والتحصيل في النقطة التي يتم فيها الإفراج عن البضاعة التامة(جعلها طرف دائن)والتحميل على تكلفة البضاعة. وتعد هذه العلاقات المباشرة مع دوائر العمليات المالية الآخرى في المنظمة الصناعية خاصية أساسية عند مراجعة دائرة المخزون والمستودعات.

الشكل ١٩-١

تدفق المخزون والتكاليف



الوظائـف في الدائـــرة والرقـــابـة الداخلـــية

Functions In The Cycle and internal controls

الهدف التعليمي ١٩-١:وصف دائرة المخزون والمستودعات والوظائف، المستندات، والسجلات والرقابةالداخلية المرتبطة

تتكون دائرةالمخزون والمستودعات من نظامين ولكنهما يرتبطان معا على نحو وثيق. ويشمل احد النظامين التدفق الفعلي للبضاعة ويشمل النظام الثاني التكاليف المرتبطة. وحيثما ينتقل المخزون خلال الشركة، يجب أن توجد رقابة كافيةعلي كل من الانتقال الطبيعي للبضاعة و التكاليف المرتبطة بها. وسيساعد تقديم إختيار موجز للوظائف الست التي تشكل دائرة المخزون والمستودعات، الطلاب علي فهم هذه الرقابة وأدلة المراجعة الضرورية لاختبار مدى فعاليتها.

تشغيل أوامر الشراء Process Purchase Orders

يتم إستخدام طلبات الشراء لمطالبة إدارة المشتريات بإصدار أوامر تتعلق بعناصر المخزون. ويتم

إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد مقدما بواسطة أفراد المخازن أو الحاسب الإلكتروني، وقد يتم إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام اللازمة لإنتاج أوامر العملاء، أوقد يتم إصدار الأوامر وفقا للجرد الدوري للمخزون بواسطة شخص مسئول. وبغض النظر عن الطريقة التي يتم إتباعها، يتم تقييم واختبار الرقابة على طلبات الشراءوأوامر الشراء المرتبطة بها كجزءمن الحيازة والمدفوعات.

إستلام المواد الخام Receive New Materials

يعد إستلام المواد الخام التي تم طلبها جزء من دائرة الحيازة والمدفوعات أيضاً. ويجب فحص المواد الخام التي تم إستلامها للتعرف على الكمية والجودة. وتصدر إدارة الإستلام تقرير الإستلام الذي يصبح جزءاً أساسياًمن التوثيق قبل إتمام الدفع. وبعد الفحص، يتم إرسال المواد الخام إلى المخزن، ويتم عادة إرسال مستندات الإستلام إلي إدارة الشراء، المخزن، إدارة الدائنين. ويجب وجود رقابة ومحاسبة على كافة المستندات التي يتم نقلها.

تخزين المواد الخام Store Raw Materials

عندما يتم إستلام المواد الخام، يتم تخزينها في المخازن حتى يتم الإحتياج إليها في الإنتاج. ويتم إصدار المواد الخام من المخزون إلي الإنتاج بناء علي تقديم :طلب للمواد الخام مصدق عليه من شخص مناسب في موقع مسئول، أمرعمل، أومستند مماثل يتم فيه توضيح نوع و كمية المواد الخام المطلوبة. ويتم إستخدام مستندات الطلب في تحديث الملف الرئيسي للمخزون المستمر و في إجراء النقل الدفتري من حسابات المواد الخام إلى حسابات الإنتاج تحت التشغيل.

تشغيل البضاعة Process The Goods

يتنوع جزء التشغيل في دائرة المخزون والمستودعات بشكل كبير من شركة لآخرى. ويتم تحديدالعناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بوجه عام بناء على أوامر محددةمن العملاء، تنبؤات المبيعات، مستويات المخزون من الإنتاج التام، ودورات الإنتاج الإقتصادية. وعادة مايتم تخصيص إدارة منفصلة لمراقبة الإنتاج لتحمل مسئولية تحديد نوع وكميات الإنتاج. وفي حالة وجود إدارات مختلفة للإنتاج، يجب الإحتياط عند المحاسبة عن الكميات المنتجة، الرقابة على النفاية، رقابة الجودة، والحماية الفعلية على الإنتاج تحت التشغيل. ويجب أن تعد إدارة الإنتاج تقارير عن الإنتاج والنفاية حتى تعكس المحاسبةتحركات المواد الخام في الدفاتر ويتم تحديد تكاليف الإنتاج على نحو دقيق.

وفي أي شركة صناعية، يعد توفير نظام مناسب لمحاسبة التكاليف جزءاً هاماًمن وظيفة تشغيل البضائع. ويعد مثل هذا النظام أمراً ضرورياً لتوضيح المقدرة النسبية على تحقيق أرباح في مختلف المنتجات حتى تتمكن الإدارة من التخطيط والرقابة ويتم تقييم المخزون للعرض في القوائم المالية. ويوجد نوعان من نظم التكاليف، على الرغم من وجود إمكانية للتباين والدمج بين هذين النظامين، ويتمثل النظامان في نظام تكلفة الأمر Job Cost ونظام تكلفة المرحلة Process Cost. ويتمثل الفرق الأساسي في ما إذا كان يتم تجميع التكاليف وفقاً للأوامر الفردية عندما يتم إصدار المواد الخام وتحمل تكاليف العمل (تكلفة الأمر)، أوما إذا كان يتم تجميع التكاليف وفقاً للمرحلة، حيث يتم تخفيض تكاليف الوحدة في كل مرحلة إلى المنتج الذي يمر بالمرحلة(تكلفة المرحلة).

وتشمل السجلات المحاسبية للتكلفة كل من الملف الرئيسي، أوراق العمل، والتقارير الخاصة بتجميع المواد الخام، العمل، والتكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً للأمر أوالمرحلة في ضوء التكاليف التي يتم

إنفاقها. وعند إستكمال الأوامر أوالمنتجات، يتم تحويل التكاليف المرتبطة من الإنتاج تحت التشغيل إلى الإنتاج التام وفقاً لتقارير إدارة الإنتاج.

تخزين الإنتاج التام Store Finish Good

عندما يتم إستكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج، يتم وضعها في المخزن إنتظاراً لشحنها. وفي الشركات التي يوجد بها رقابة داخلية جيدة، يتم وضع الإنتاج التام تحت رقابة طبيعية في أماكن منفصلة بحيث يتم تحديد التعامل معها في أشخاص محددين. وتعد الرقابة على الإنتاج التام غالباًجزءاً من دائرة المبيعات والتحصيل.

شحن المنتجات التامة Ship Finshed Goods

يعد شحن المنتجات التامة جزءاً متمماً لدائرة المبيعات والتحصيل. ويجب الترخيص بأي شحن أونقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند شحن تم التصديق عليه بشكل مناسب. وتم فعلاً مناقشة الرقابة على الشحن فى الفصول السابقة.

الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر Perpetual Inventory Master Files

تعد الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر أحد السجلات التي يتم إستخدامها للمخزون والتي سبق الإشارة إليها سابقا. ويتم عادةالإحتفاظ بسجلات مستقلة منفصلة للمواد الخام والمنتجات التامة. ولاتستخدم معظم الشركات سجلات مستمرة للإنتاج تحت التشغيل.

وتحتوي الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر فقط على المعلومات الخاصة بإقتناء وحدات المخزون، الوحدات المباعة، الوحدات بالمخزن، وقد تحتوي هذه الملفات أيضاً على معلومات عن تكاليف الوحدة. وتعد المعلومة الأخيرةمن الأمور الهامة في النظم المصممة بشكل جيد بالحاسب الإلكتروني.

وفيما يتعلق بحيازة المواد الخام، يتم تحديث الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر تلقائياً عندما يتم اقتناء المخزون كجزء من تسجيل الحيازة. وعلى سبيل المثال، عندمايتم الإدخال في نظام الحاسب الإلكتروني لكل من عدد الوحدات وتكلفة الوحدة في كل نوع من المواد الخام التي تم إقتنائها. يتم استخدام هذه المعلومات في تحديث كل من الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر ويومية الحيازة والملف الرئيسي للدائنين. وتم تقديم وصف لتسجيل العمليات المالية للحيازة في الفصل السابع عشر.

ويجب إدخال نقل المواد الخام من المخازن بشكل منفصل إلى الحاسب الإلكتروني لتحديث السجلات المستمرة. وعادة، يجب إدخال عدد الوحدات التي تم نقلها فقط لأن الحاسب الإلكتروني يستطيع أن يحدد تكاليف الوحده من الملف الرئيسي. ويحتوي الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر من المود الخام بالإضافة إلى تكاليف الوحدة لكل نوع من المواد الخام على:عدد الوحدات أول وآخر المدة، عدد الوحدات وتكاليف الوحدة في كل عملية حيازة، وعدد الوحدات وتكاليف الوحدة في كل عملية نقل إلى الإنتاج.

ويحتوي الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر من الإنتاج التام على نفس المعلومات التي توجد بالملف الرئيسي للمخزون من المواد الخام، ولكنه يعد أكثر تعقيداً إذا تم إدراج التكاليف بالإضافة إلي عدد الوحدات. وتشمل تكاليف الإنتاج التام كل من المواد الخام، العمل المباشر، التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي ما تتطلب عادة إجراء عمليات للتوزيع والاحتفاظ بسجلات تفصلية. وعندما يحتوي الملف الرئيسي للمخزون المستمر من الإنتاج التام على تكاليف الوحدة، فإنه يجب إجراء تكامل بين سجلات محاسبة التكاليف ونظام الحاسب الإلكتروني.

ملخص لتوثيق المخزون Summary Of Inventory Documentation

يوضح الشكل ١٩-٢ التحركات الفعلية والتوثيق المرتبط بها في دائرة المخزون والمستودعات. ويعيد الشكل التأكيد على نقطة هامة تتمثل في ضرورة توافق تسجيل تكاليف وتحركات المخزون كما هو مذكور بالدفاتر مع التحركات والتشغيل الفعليين.

أجزاء مراجعة المخزون Parts of The Audit of Inventory

الهدف التعليمي١٩-٢:تفسير أهميةالأجزاء الخمسة في دائرة الخزون والمستوعات للمراجع

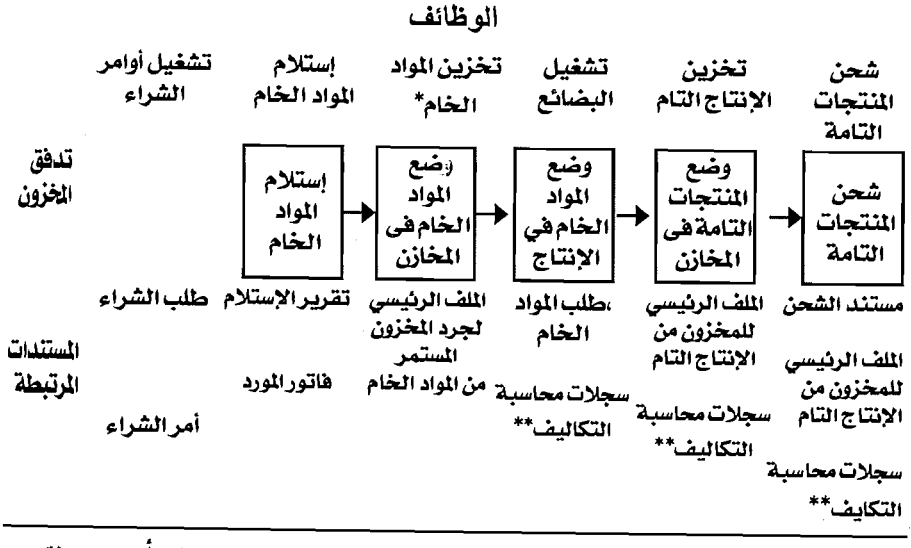
يتمثل الهدف العام من مراجعة دائرة المخزون والمستودعات في تحديد مدى عدالة عرض كل من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام، وتكلفة البضاعة المباعة بالقوائم المالية. ويمكن تقسيم دائرة المخزون والمستودعات إلى خمسة أجزاء متميزة.

إقتناء وتشغيل المواد الخام، العمل، والمصروفات غير المباشرة

Acquire And Recod Raw Material,Labor,And Overhead

يشمل هذا الجزء من دائرةالمخزون والمستودعات الثلاثة وظائف الأولى بالشكل ١٩-٢: تشغيل أوامر الشراء، إستلام المواد الخام وتخزين المواد الخام. ويتم في البداية فهم الرقابة الداخلية على هذه الوظائف الثلاث، وبعد ذلك يتم إختيارها كجزء من تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في كل من دائرة الحيازة والمدفوعات ودائرة الأجور والأفراد.

الشكل ١٩-٢
الوظائف في دائرة المخزون والمستودعات



* يتم إجراء الجرد للمخزون وإجراء مقارنة مع القيم الدفترية والمستمرة في أي مرحلة من الدائرة. ويجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان الفاصل الزمنى لتسجيل المستندات يتوافق مع المكان الفعلي للعناصر. ويجب إجراء الجرد مرة واحدة في السنة. فإذا كان نظام جرد المخزون المستمر يعمل جيداً، فيمكن إجراء هذا من خلال إتخاذ الدائرة كأساس طوال العام.

** تتضمن معلومات عن التكاليف لكل من المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات غير المباشرة

وعند الإنتهاء من دائرة الحيازة والمدفوعات، من المحتمل أن يقتنع المراجع بأن حيازة المواد الخام والتكاليف الصناعية قد تم تسجيلها بشكل صحيح ويجب تصميم عينة للتأكد من أن هذه النظم قد تم إختيارها على نحو كاف. وبالمثل، عندما يكون العمل جزءاً هاماً من المخزون، يجب أن تؤدى إختبارات دائرة الأجور والأفراد إلى التحقق من وجود محاسبة مناسبة على هذه التكاليف.

نقل الأصول والتكاليف Transfer Asset And Cost

يشمل النقل الداخلي الوظيفتين الرابعة والخامسة في شكل ١٩-٢، وهما تشغيل وتخزين الإنتاج التام. ولا يرتبط هذين النشاطين بدوائر العمليات المالية الآخرى وبالتالى يجب إختيارهما ودراستهما كجزء من دائرة المخزون والمستودعات. وتتمثل السجلات المحاسبية لهذه الوظائف في سجلات محاسبة التكاليف.

شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف Ship Goods And Record Revenue And Costs

يمثل تسجيل عمليات الشحن وما يرتبط بها من تكاليف الوظيفة الأخيرة بالشكل ١٩-٢، وهما جزء من دائرة المبيعات والتحصيل. وهكذا، يتم فهم الرقابة الداخلية على هذه الوظيفة وإختبارها كجزء من مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل. ويجب أن تشمل إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات إجراءات للتحقق من الدقة في الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر.

ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون Physically Observe Inventory

يعد ملاحظة الجرد الفعلي الذي يقوم به العميل أمراً ضرورياً لتحديد ما إذا كان المخزون المسجل موجود فعلاً في تاريخ إعداد قائمة المركز المالى وإنه تم جرده على النحو الملائم بواسطة العميل. ويعد المخزون جانب المراجعة الأول الذي يكون فيه الإختبار الفعلى نوعاً أساسياً من الأدلة التى يتم إستخدامها للتحقق من الرصيد بالحساب. وسيتم دراسة الملاحظة الفعلية في هذا الفصل.

تسعير وتجميع المخزون Price And Compile Inventory

يجب إختبار التكاليف المستخدمة فى تقييم المخزون الفعلى لتحديد ما إذا كان العميل قد إتبع بشكل صحيح طريقة تقيم المخزون بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإن هذه الطريقة قد تم إتباعها بشكل متسق مع السنوات السابقة. ويشار إلى إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها للتحقق من هذه التكاليف بإختبارات التسعير. أضف إلى ذلك، يجب أن يتحقق المراجع من ما إذا كان الجرد الفعلى قد تم تلخيصه بشكل صحيح، وأن العمليات الحسابية لضرب الكميات والأ سعار بالمخزون قد تم إجرائها بشكل صحيح، كما يجب التحقق من أن نتائج العمليات الحسابية للضرب قد تم تجميعها للتوصل إلى القيمة الصحيحة لعناصر المخزون. ويطلق على هذه الإختبارات إختبارات التجميع Compilation Tests.

ويلخص الشكل ١٩-٣ الأجزاء الخمس من مراجعة دائرة المخزون والمستودعات ويوضح الدائرة التى يتم مراجعة كل جزء فيها. وقد سبق دراسة الجزئين الأول والثالث من مراجعة دائرة المخزون والمستودعات فى ضوء إرتباطهما بالدوائر الأخرى. ويجب أن يتم أخذ أهمية إختبار هذه الدوائر الأخرى فى الإعتبار خلال قراءة الأقسام المتبقية بهذا الفصل.

الشكل ١٩-٣
مراجعة المخزون

الدورة التي يتم إختيارها	جزء من المراجعة
الحيازة والمدفوعات والأجور والأفراد	إقتناء وتسجيل المواد الخام، العمل، مصروفات غير مباشرة
المخزون والمستودعات	النقل الداخلي للأصول والتكاليف
المبيعات والتحصيل	شن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف
المخزون والمستودعات	الملاحظة الفعلية للمخزون
المخزون والمستودعات	تسعير وإجراء العمليات الحسابية

مراجعة المحاسبة عن التكاليف Audit Of Cost Accounting

الهدف التعليمى١٩-٣: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للمحاسبة عن التكاليف

يختلف كل من نظم محاسبة التكاليف والرقابة عليها فى الشركات المختلفة على نحو أكثر من أي جانب أخر نتيجة التنوع الواسع لعناصر المخزون ومستوى التعقد المرغوب فيه من قبل الإدارة. وعلى سبيل المثال، سيتواجد بالشركة التى تصنع كافة الآلات الزراعية أنواعا مختلفة من سجلات التكاليف والرقابة الداخلية عن مصنع صغير للصلب يقوم بصناعة وتجهيز خزائن الصلب وفقاً للطلب. ولايجب الإندهاش أيضاً إذا علمنا أن الشركات الصغرى التى يشارك الملاك فيها فى العمليات التصنيعية بشكل كبير يوجد بها سجلات أقل تعقيداً من الشركات التى تقوم بإنتاج العديد من المنتجات.

الرقابة على محاسبة التكاليف Cost Accounting Controls

ترتبط الرقابة على محاسبة التكاليف بالمخزون الفعلى والتكاليف التعلقة به من النقطة التى فيها يتم فيها إعادة طلب المود الخام إلى النقطة التى يتم فيها إستكمال تصنيع المنتج ونقله إلي المخازن. ومن الملا ئم أن يتم تقسيم هذه الأنواع من الرقابةإلى فئات كبيرة:(١) الرقابة الفعلية على المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمخزون من الإنتاج التام، (٢) الرقابة على التكاليف المرتبطة.

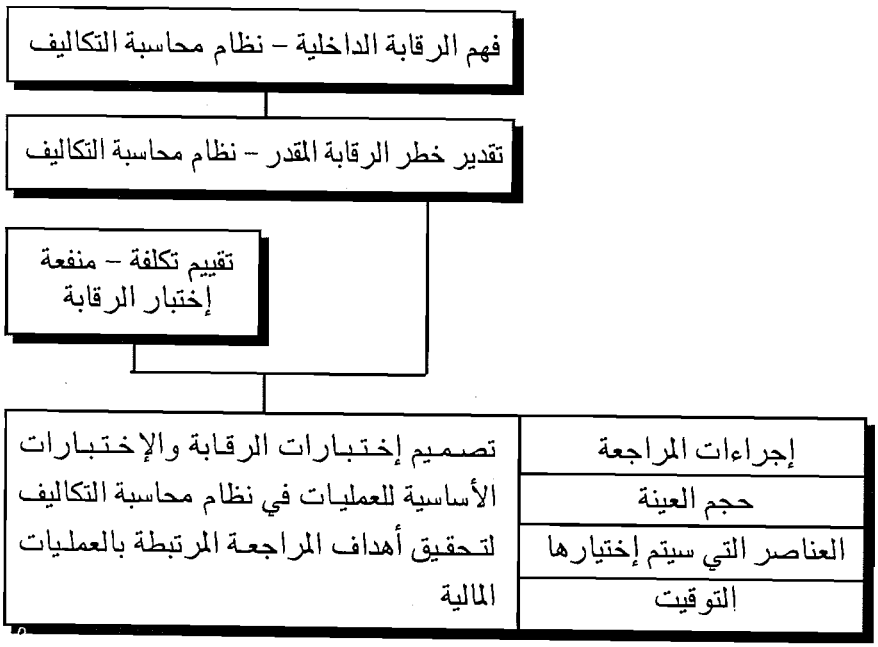
وتقريباً تكون كافة الشركات بحاجة إلي رقابة فعلية على أصولها لمنع وقوع خسائر بسبب سوء الإستخدام والسرقة. ويعد إستخدام كل من الفصل الفعلي، قصر التعامل مع مناطق تخزين المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل على أفراد معينين، والرقابة على الإنتاج التام أحد أنواع الرقابة الرئيسية لحماية الأصول. وفي بعض الحالات، قد يكون من الضروري أن يتم تخصيص حماية المخزون إلى أفراد مسئولين لحماية الأصول بشكل مناسب. كما يجب أيضاً إستخدام مستندات سابقة الترقيم مصدق عليها عند الترخيص بنقل المخزون لتوفير الحماية على الأصول من سوء الإستخدام. ويجب إرسال صورمن هذه المستندات مباشرة إلى إدارةالمحاسبة بواسطة الأشخاص الذين يقومون بإصدارها، وبشكل غير مباشر من الأفراد الذين يتحملون مسئولية حماية الأصول. ومن أمثلة المستندات الفعالة من هذا النوع طلب المواد الخام الذى تم التصديق عليه للحصول على المواد الخام الجديدة من المخزون.

ويتم الإحتفاظ بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر بواسطة أشخاص لايحق لهم حماية الأصول أولا يتوافر لهم إمكانية التوصل إلى الأصول لعدة أسباب: توفر هذة الملفات سجلاً عن العناصر الموجودة فعلاً والتى يتم إستخدامها لبدء الأنتاج أو في إقتناء مواد خام أو بضائع إضافية، توفر هذة الملفات سجلاً لإستخدام المواد الخام الجديدة ومبيعات الإنتاج التام والذى يمكن فحصه للتعرف على العناصر المتقادمة أوالتى تتحرك ببطء، وتوفر هذة الملفات سجلاً يمكن إستخدامة لتحديد المسئولية بدقة عن حماية الأصول كجزء من فحص الفروق بين الجرد الفعلى والقيمة الموضحة بالسجلات.

ومن الإعتبارات الهامة الأخرى في محاسبة التكاليف أن يتوافر رقابة داخلية كافية تعمل على إجراء تكامل بين الإنتاج والسجلات المحاسبية بغرض التوصل إلى تحديد دقيق للتكاليف في كافة المنتجات. ويعد وجود سجلات تكاليف كافية أمراً هاماً للإدارة للمساعدة في التسعير، رقابة التكاليف، وتحديد تكلفة المخزون.

إختبارات محاسبة التكاليف Tests Of Cost Accounting

لاتختلف مفاهيم مراجعة محاسبة التكاليف عما سبق مناقشتة فى أيه دائرة أخرى للعمليات المالية. ويوضح الشكل ١٩-٤ المنهجية التي يجب أن يتبعها المراجع لتقرير الإختبارات التي سيقوم بتنفيذها. وعند مراجعة محاسبة التكاليف، يهتم المراجع بأربعة جوانب: الرقابة الفعلية على المخزون، المستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون، الملفات الرئيسية للمخزون المستمر، وسجلات تكلفة الوحدة.



الشكل ١٩ ٠ ٤
منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في محاسبة التكاليف

الرقابة الفعلية. يجب تقيد إختبارات المراجع عن مدى كفاية الرقابة الفعلية على المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام في الملاحظة الشخصية والإستفسار. وعلى سبيل المثال، يستطيع المراجع أن يختبر منطقة تخزين المواد الخام لتحديد ما إذا كان هناك حماية للمخزون من السرقة وسوء الإستخدام عن طريق وجود غرف تخزين محكمة الإغلاق. ويؤدي وجود غرف تخزين ملائمة مع شخص كفء يتحمل مسئوليتها أيضاً إلى وجود تخزين منظم لعناصر المخزون. فإذا إستنتج المراجع ان الرقابة الداخلية غير كافية على الإطلاق مما سيصعب من إجراء الجرد، يجب أن يوسع المراجع من ملاحظته لاختبارات المخزون الفعلى من مدى ملائمة تنفيذ خطوات الجرد.

المستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون. تتمثل الإهتمامات الرئيسية للمراجع عند التحقق من نقل المخزون من موقع لأخر فى: تم تسجل عمليات النقل التي حدثت فعلاً، عمليات النقل التي حدثت فعلاً تم تسجيلها، وأن هناك تحديد دقيق للكميات، الموصفات والتاريخ فى كافة عمليات النقل التى تم تسجلها. أولاً، من الضرورى أن يتم فهم الرقابة الداخلية لدى العميل على تسجيل عمليات النقل قبل تنفيذ الإختبارات المناسبة. وبمجرد فهم الرقابة الداخلية، يمكن بسهولة تنفيذ الإختبارات عن طريق فحص المستندات والسجلات. وعلى سبيل المثال، يتمثل الإجراء الذي يمكن من خلاله إختبار وجود ودقة نقل البضائع من غرف تخزين المود الخام إلى خط التجميع للتصنيع فى المحاسبة عن تسلسل طلبات المود الخام، فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الطلبات، ومقارنة الكمية والمواصفات والتاريخ مع المعلومات فى الملف الرئيسى للمخزون المستمر من المواد الخام. وبالمثل يمكن مقارنة سجلات المنتجات التامة مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر للتأكد من أن كافة البضائع المصنعة تم تسليمها فعلاً إلى غرفة تخزين البضاعة التامة.

الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر. يؤثر وجود ملف رئيسي كاف للمخزون المستمر بشكل كبير على توقيت ومدى فحص المراجع الفعلى للمخزون. فعندما توجد ملفات رئيسية دقيقة للمخزون المستمر، يكون من المعتاد أن يتم توفير إمكانيه لاختبار المخزون الفعلى قبل تاريخ إصدار القوائم المالية. ويمكن أن ينتج عن الجرد الفعلى للمخزون قبل تاريخ إصدار قائمة المركز المالى توفير كبير فى التكلفة لكل من المراجع والعميل، ويمكن أن يحصل العميل على مراجعة القوائم المالية فى وقت مبكر. ويمكن وجود ملفات رئيسية لجرد المخزون المستمر المراجع أيضاً من تخفيض مدي إختبارات المخزون الفعلى عندما يتم تقدير خطر الرقابة المرتبط بالملاحظة الفعلية للمخزون فى مستوى منخفض.

ويتم تنفيذ إختبارات الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر بهدف تخفيض إختبارات الجرد الفعلى أو تغير توقيتها عن طريق إستخدام التوثيق. حيث يمكن فحص المستندات للتحقق من إقتناء المواد الخام عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات الحيازة كجزء من إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات. ويتم فحص المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المواد الخام لإستخدامه فى الإنتاج وزيادة المخزون من المنتجات التامة عند تصنيع المنتجات التامة كجزء من إختبارات سجلات محاسبة التكاليف بالطريقة التى سبق مناقشتها فى القسم السابق. ويتم عادة إختبار المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة عن طريق بيع المنتجات إلى العملاء كجزء من دائرة المبيعات والتحصيل. وعادة ما يكون من السهل نسبياً إختبار دقة الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر بعدما يحدد المراجع مدى قوة تصميم الرقابة الداخلية والدرجة التى يجب أن يتم تخفيض خطر الرقابة المقدر إليها.

سجلات تكلفة الوحدة. يعد التوصل إلى بيانات دقيقة للتكلفة لكل من المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات الصناعية غير المباشرة أمراً أساسياً فى محاسبة التكاليف. ويجب أن يوجد تكامل بين السجلات الملائمة لمحاسبة التكاليف مع كل من سجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى حتى

يمكن التوصل إلى تكاليف دقيقة لكافة المنتجات. وتعد سجلات محاسبة التكاليف أمرا هاماً للمراجع عند تقييم رصيد المخزون فى أخر المدة بناء على التصميم والإستخدام الجيد لهذه السجلات.

وعند إختبار سجلات تكلفة المخزون، يجب أن يتوصل المراجع إلى فهم الرقابة الداخلية أولاً. ويستغرق ذلك عادة وقتاً كبيراً لأن تدفق التكاليف يتكامل عادة مع السجلات المحاسبية الأخرى، وقد لا يكون واضحاً كيف يتم توفير رقابة داخلية على الإنتقالات الداخلية للمواد الخام وعلى العمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة عندما يتم تنفيذ الإنتاج.

وبمجرد ما يتفهم المراجع الرقابة الداخلية، يتضمن منهج التحقق الداخلي نفس المفاهيم التى سبق مناقشتها للتحقق من العمليات المالية للمبيعات والحيازة. وعندما يكون ممكناً، يكون من المرغوب فيه إختبار سجلات محاسبة التكاليف كجزء من إختبارات الحيازة، الأجور، والمبيعات لتجنب اختبار هذه السجلات لأكثر من مرة. وعلى سبيل المثال، عندما يختبر المراجع العمليات المالية للحيازة كجزء من دائرة الحيازة والمدفوعات، يكون من المرغوب فيه تتبع عدد الوحدات وتكاليف الوحدة الخاصة بالمواد الخام إلى الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر وتتبع التكلفة الإجمالية إلى سجلات محاسبة التكاليف. وبالمثل، عندما يتم الإحتفاظ ببيانات تكاليف الأجور الخاصة بالوظائف المختلفة، يكون من المرغوب فيه أن يتم التتبع من ملخص الأجور مباشرة إلى سجلات تكاليف الوظائف كجزء من إختبار دائرة الأجور والأفراد.

وتتمثل الصعوبة الرئيسية في التحقق من سجلات تكلفة المخزون فى تحديد مدى منطقية تخصيصات التكلفة. وعلى سبيل المثال، يستلزم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات الفردية وجود عديد من الإفتراضات التى يمكن أن تؤثر بشكل معنوي في تكاليف الوحدة بالمخزون وبالتالي مدي عدالة تقييم المخزون، وعند تقييم هذه التخصيصات، يجب أن يأخذ المراجع فى إعتباره مدى منطقية كل من البسط والمقام الذين ينتج عنهما تحديد تكاليف الوحدة. وعلى سبيل المثال، عند إختبار المصروفات غير المباشرة التى تم تخصيصها للمخزون على أساس القيمة النقدية للعمل المباشر، يجب أن يتم التوصل الى معدل المصروفات الصناعية غير المباشرة عن طريق تقريب ناتج قسمة إجمالى المصروفات الصناعية غير المباشرة على القيمة النقديه للعمل المباشر. ونظراً لأنه يتم اختبار اجمالي المصروفات الصناعية غير المباشرة كجزء من اختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات، ولأنه يتم إختبار العمل المباشر كجزءمن دائرة الأجور والأفراد، لايعد تحديد مدى منطقية المعدل أمراً صعباً. ومع ذلك، إذا تم تطبيق المصروفات الصناعية غير المباشرة على أساس ساعات عمل الأله، يجب أن يقوم المراجع بالتحقق من مدي منطقية ساعات عمل الأله عن طريق إختبارات منفصلة لسجلات الألات لدى العميل. وتتمثل الإعتبارات الرئيسية التى يجب مراعاتها عند تقييم مدى منطقية كافة توزيعات التكاليف، بما فى ذلك المصروفات الصناعية غير المباشرة، في الإلتزام بمبادئه المحاسبية المتعارف عليها والإتساق مع ما تم بالسنوات السابقة.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedure

الهدف التعليمي ١٩-٤: تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات في دائرة المخزون والمستودعات

تعد الإجراءات التحليلية جانباً هاماً في مراجعة المخزون والمستودعات كما في مراجعة الدوائر الأخرى. ويحتوى الجدول ١٩-١ على الصور العديدة المتعارف عليها للإجراءات التحليلية والتحريفات التى يمكن الإشارة إليها في حالة وجود تقلبات. كما تم إدراج العديد من هذه الصور في الإجراءات التحليلية أيضاً في الدوائر الأخرى. وعلى سبيل المثال نسبة إجمالى الهامش.

الجدول ١٩-١
الإجراءات التحليلية في دائرة المخزون والمستودعات

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
مقارنة نسبة إجمالى الهامش مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	الزيادة أو التخفيض بالمخزون وتكلفة البضاعة المباعة
مقارنة دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون) بما يقابلها بالسنوات السابقة	- تقادم المخزون الذي يؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة - الزيادة أو التخفيض في المخزون
مقارنة تكاليف الوحدة بالمخزون مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	الزيادة أو التخفيض في تكاليف الوحدة التي تؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة
مقارنة عمليات الضرب للتوصل إلي قيمة المخزون مع المقابل بالسنوات السابقة	التحريف في التجميع، تكاليف الوحدة التي تؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة
مقارنة التكاليف الصناعية للسنة الحالية مع مايقابلها بالسنوات السابقة (يجب تسوية التكاليف المتغيرة في ضوء التغيرات في الحجم)	التحريف في تكاليف الوحدة بالمخزون، خصوصاً العمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة، والتي تؤثر في المخزون وتكلفة الوحدة المباعة

الشكل ١٩ – ٥
منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة المخزون



إعتبارات الأهمية النسبية

يعد المخزون عادة من العناصر التي تتسم بالأهمية النسبية الكبيرة في القوائم المالية بالشركات الصناعية وشركات تجارة الجملة والتجزئة. وغالباً لايوجد مخزون في العديد من الشركات الأخري مثل شركات الخدمات المالية

إعتبارات الخطر الطبيعي

يتسم الخطر الطبيعي عادة بالإرتفاع في الشركات التي يوجد بها حجم كبير من المخزون. وعادة مايهتم المراجعون بتقادم المخزون، التكلفة أو السوق أيهما أقل والأمور الأخرى المتعلقة بالتسعير، خصوصاً المخزون الصناعي. كما يوجد أيضاً إحتمال لسرقة المخزون ووضع المخزون في مكان غير صحيح لأنه يتم في الغالب السماح للموظفين والعملاء بالتوصل للمخزون وأحيانا يتم ذلك في العديد من المواقع المختلفة.

إعتبارات خطر الرقابة

تختلف أنواع الرقابة الداخلية بشكل كبير من شركة لأخرى. ويجب أن يهتم المراجعون بشكل خاص بالرقابة الداخلية على السجلات المستمرة، الرقابة الفعلية، جرد المخزون، وتسعير المخزون.

*** تشمل الدوائر التي تؤثر في إختبارات الأرصدة بالمخزون كل من: دائرة المخزون والمستودعات (نظام محاسبة التكاليف)، دائرة المبيعات والتحصيل (المبيعات فقط)، دائرة الحيازة والمدفوعات (الحيازة فقط)، ودائرة الأجور والأفراد.**

الإختبارات التفصيلية للمخزون Test Of Details For Inventory

تتماثل منهجية تحديد الإختبارات التفصيلية للأرصدة في المخزون والمستودعات مع تلك التي تم مناقشتها لكل من المدينين، الدائنين وباقى حسابات قائمة المركز المالى. ويوضح الشكل هذه المنهجية. ويجب ملاحظة أن نتائج الإختبارات في الدوائرالأخرى بالإضافةإلى تلك الخاصة بدائرة المخزون والمستودعات تؤثر فى الإختبارات التفصيلية لأرصدة المخزون.

ونظراً لتعقد مراجعة المخزون، سيتم مناقشة جانبين من الإختبارات التفصيلية للأرصدة على نحو منفصل، وهما: (١) الملاحظة الفعلية و (٢) التسعير وإجراء العمليات الحسابية. وسيتم دراسة هذين الموضوعين في القسمين التاليين.

الملاحظة الفعلية للمخزون Physical Observation Of Inventory

الهدف التعليمي ١٩-٥: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للملاحظة الفعلية للمخزون

قبل نهاية الثلاثينات، كان المراجعون يتجنبون بوجة عام تحمل مسئولية الوجود الفعلي للمخزون أوالدقة في جرد المخزون. وكان يتم عادة تقييد أدلة المراجعة الخاصة بكميات المخزون في الحصول على شهادة من الإدارة تتعلق بصحة القيمة الخاصة بالمخزون. وفي عام ١٩٣٨ أدى إكتشاف وجود غش كبير في شركة Mckesson & RrobbinS إلى إجراء مهنة المحاسبة إعادة تقييم لمسئولياتها عن مراجعة المخزون. وبإختصار أظهرت القوئم المالية التي تم إصدارها في ٣١ ديسمبر ١٩٣٧ لشركة Mckesson & Robbins والتي تم مراجعتها بواسطة منشأة كبرى للمحاسبة أن هناك أصولاً موجودة تبلغ قيمتها الإجمالية ٨٧ مليون دولار. ومن هذه القيمة تم تحديد مايقدر من ١٩ مليون دولار تقريباً كأصول لاوجود لها: ١٠ مليون بالمخزون و٩ مليون بالمدينين. وفي ضوء إلتزامها الأساسي بالممارسة المتعارف عليها للمراجعة في ذلك الوقت، لم يتم تحميل منشأة المراجعة المسئولية المباشرة للغش في المخزون. ومع ذلك، لوحظ أنه إذا تم تنفيذ إجراءات معينة، مثل ملاحظةجرد المخزون، كان يمكن أن يوجد إحتمال لإكتشاف الغش وجاء بالنشرة رقم ١ من نشرات معايير المراجعة المطلب التالى للملاحظة المخزون:

*** . . . من الضرورات المعتادة أن يتواجد المراجع المحايد في الوقت الذى يتم فيه الجرد، وعن طريق الملاحظة المناسبة، والإختبارات والإستفسارات يمكن أن يقنع المراجع نفسه بفعاليةطرق الجرد وأن يقيس مدى الإعتماد على مايقدمه العميل من معلومات بشأن الكميات والحالة الطبيعيةللعناصر بالمخزون.**

وتتمثل النقطة الأساسية في النشرة رقم ١ من نشرات معايير المراجعة في التمييز بين ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون ومسئولية القيام بالجرد. حيث تقع على العميل مسئولية وضع الإجراءات الخاصة بالتوصل إلى جرد دقيق للمخزون الفعلي وتنفيذ وتسجيل الجرد فعلاً. أما المراجع، فتقع عليه مسئولية تقييم وملاحظة الإجراءات الفعلية لدى العميل والتوصل إلى إستنتاجات بشأن مدى كفاية المخزون الفعلى.

ولايعد متطلب الإختبار الفعلى للمخزون قابلاً للتطبيق في حالة المخزون بالمستودع العام. ويمكن تلخيص موقف المعهد الأمريكى للمحاسبين من المخزون في المستودع العام والذى ورد في نفس القسم من المعيار على النحو التالى:

*** في حالة تواجد المخزون الذى يمثل عنصراً من عناصر العمل المعتادة بالشركة في مستودعات عامة أو في أيه مخازن خارجية أخرى، يعد الحصول على مصادقة مباشرة في صورة كتابية من الشخص المسئول عن حماية المستودع أوالمخزن أمراً مقبولاً، فإذا كانت قيمة المخزون تمثل نسبة معنوية من الأصول المتداولة أوإجمالى الأصول، يتم تقديم إستفسارات إضافية حتى يقتنع المراجع المحايد بصدق القيمة للمخزون بالمستودع العام أو في المخزن الخارجى.**

وجاء بنشرات معايير المراجعة أن الإستفسارات الإضافية تشمل الخطوات التالية، وفقاً للمدى الذى يراه المراجع ضرورياً في ظل الظروف التى يتعامل معها:

-المناقشة مع المالك بشأن أساليب الرقابة المتبعة في فحص ما يقوم الشخص المسئول عن المستودع والإختبارات المرتبطة للحصول على الأدلة.

-فحص أساليب الرقابة التى يتبعها المالك بشأن أداء الشخص المسئول عن المستودع والإختبارات

المرتبطة للحصول على الأدلة.

-ملاحظة الجرد الفعلى للبضائع عندما يكون ذلك عملياً ومناسباً.

-عندما يتم تقديم إيصالات المستودع كضمان للرهن، يتم إجراءمصادقة (وفقاً لأساس إختبارى عندما يكون ذلك ملائماً) من المقرضين بشأن تفاصيل الرهن الذى تم الحصول عليه.

أساليب الرقابة Controls

بغض النظر عن الوسائل التى يتبعها العميل في تسجيل المخزون، يجب إجراء جرد فعلى دورى لعناصر المخزون الموجودة بالشركة. ويمكن أن يجرى العميل الجرد الفعلى للمخزون في أو قرب تاريخ إصدار قائمة المركز المالى، أو في تاريخ سابق على ذلك، أو وفقاً للدائرة كأساس طوال العام. ويعد استخدام المنهجين الأخيرين مناسبين فقط في حالة كفاية الملفات الرئيسية للمخزون المستمر.

ويرتبط بالجرد الفعلى للمخزون لدى العميل أن يتوافر أساليب رقابة تشمل تعليمات مناسبة بشأن: الجرد الفعلى، إشراف أفراد مسئولين، تحقق داخلى محايد على الجرد، تسويةمحايدة للجرد الفعلى مع الملفات الرئيسيةللمخزون المستمر، ووجود رقابة كافية على قوائم أو بطاقات المجرد.

ويتمثل الجانب الهام من فهم المراجع لأساليب الرقابة على الجرد الفعلي للمخزون لدى العميل في مدى إلمام المراجع بهذه الأساليب من الرقابة قبل بدء الجرد. ويعد ذلك أمراً ضرورياً لتقييم فعالية الإجراءات لدي العميل، كما أنه يمكن المراجع أيضاً من تقديم مقترحات بناءه مسبقاً. فإذا لم توفر تعليمات جرد المخزون أنواع كافية من الرقابة، يجب أن يمضى المراجع وقتاً أطول في التأكد من دقة الجرد الفعلى.

قرارات المراجعة Audit Decisions

تقسم قرارات المراجع في مجال الملاحظة الفعلية للمخزون بنفس الطبيعة العامة للجوانب الأخرى بالمراجعة، وتتمثل في: إجراءات المراجعة، التوقيت، تحديد حجم العينة، وإختيار العناصر التي سيتم إختبارها. وتم مناقشة إختيار إجراءات المراجعة طوال هذا القسم، وسيتم الأن مناقشة القرارات الثلاث الأخرى على نحو موجز.

التوقيت. يعتمد قرار المراجع بما إذا كان يمكن إجراء الجرد الفعلى قبل نهاية العام بصفة أساسية على الدقة في الملفات الرئيسية للمخزون المستمر. وعندما يتم السماح بإجراء الجرد الفعلى قبل تاريخ إصدار قائمة المركز المالى، يقوم المراجع بملاحظة وقت إجراؤه كما يقوم أيضاً بإجراء إختبارات للملفات الرئيسية للمخزون المستمر بشأن العمليات المالية التى تم القيام بها بين تاريخ الجرد ونهاية العام. وفي حالة إتسام الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بالدقة، لاتوجد ضرورة لقيام العميل بجرد المخزون كل عام. وبدلاًمن ذلك، يمكن أن يقارن المراجع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر مع القيمة الفعلية للمخزون من خلال إستخدام عينة في وقت ملائم. وفي حالة عدم وجود ملفات رئيسية للمخزون المستمر وإتسام المخزون بالأهمية النسبية، يجب إجراء جرد كامل للمخزون بواسطة العميل قرب نهاية الفترة المحاسبية مع قيام المراجع بإختبار ذلك في نفس الوقت.

حجم العينة. لايكون ممكناً أن يتم تحديد حجم العينة في الملاحظة الشخصية عادة في ضوء عدد العناصر بالمخزون، حيث يكون التركيز خلال الإختبارات على ملاحظة الإجراءات التى يقوم بها العميل بدلاً من إختيار عناصر لإجراء الإختبارات عليها. ويتمثل الأسلوب الأمثل في النظر إلى حجم العينة في الملاحظةالشخصية في ضوء عدد الساعات الإجمالية التى يتم قضاؤها وليس عدد عناصر

المخزون التى يتم جردها، وتتمثل أهم المحددات الرئيسية لحجم الوقت المطلوب لإختبار المخزون في مدى كفاية الرقابة الداخلية علي الجرد الفعلى، الدقة في الملفات الرئيسية للمخزون المستمر، إجمالي القيمة النقدية ونوع المخزون، عددمواقع المخزون الرئيسية المختلفة، والأخطار الطبيعية الأخرى. وفي بعض الحالات يمثل المخزون عنصراً كبيراً لدرجة ضرورة وجود عدد من المراجعين لملاحظة الجرد الفعلي. بينما في بعض الحالات الأخرى، يمكن أن يقوم فرد واحد بإكمال الملاحظة في وقت صغير. ويجب تحري الحذر عند ملاحظة المخزون بسبب صعوبة توسيع حجم العينة أوإعادة تنفيذ الإختبارات بعد إجراء الجرد الفعلي للمخزون.

إختيار العناصر . يعد إختيار العناصر التي سيتم إختبارها جانباً هاماً من قرار المراجعة في ملاحظة المخزون. ويجب توخي الحذر عند ملاحظة الجرد بالعناصر الأكثر أهمية وفي إختيار العينة التي تمثل عناصر المخزون النموذجية، حتى يتم الإستفسار عن العناصر التي من المحتمل أن تتقادم أويحدث بها أضرار، وحتى يتم إجراء مناقشة مع الإدارة بشأن أسباب إستبعاد أية عناصر تتسم بالأهمية النسبية.

إختبارات الملاحظة الفعلية Physical Observation Tests

توفر نفس أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي سبق مناقشتها في الأقسام السابقة لإجراء الإختبارات التفصيلية للأرصدة إطاراً لمناقشة إختبارات الملاحظة الشخصية. ومع ذلك، وقبل مناقشة الأهداف، يكون من المناسب الإشارة إلى بعض التعليقات عن كافة الأهداف.

الغش في شركة Crazy Eddie , Inc.

كانت شركة Crazy Eddie,Inc التي تعمل في مجال تجارة التجزئة في مجال الإلكترونيات تتعامل مع ٤٣ مستهلك، وكانت المبيعات تبلغ ٣٥٠ مليون دولار، وصافي الدخل قبل الضرائب يبلغ ٢١ مليون دولار، وكانت القيمة السوقية تبلغ مايزيد عن ٥٠٠ مليون دولار. وفي نهاية ١٩٨٩، تم إعلان إفلاس الشركة، وإغلاق كافة المتاجر، وتم تحويل كافة الأصول إلى نقدية مقابل تحمل المستسمرون لخسائر ضخمة.

وإكتشف المحققون من الأجهزة التنظيمية وجود مخالفات مالية كبيرة، وكانت أكبر المخالفات مبلغ ٦٥ مليون تمثل زيادة في قيمة المخزون. وتم رفع عدد كبير من الدعاوي القضائية ضد العديد من الأطراف، بما في ذلك العضو المنتدب الذى تم إدانته لإرتكاب الغش وحكم عليه بالسجن.

وكان السؤال الطبيعى هو لماذا فشل المراجعون فى إكتشاف الغش خلال المراجعة السنوية. وأظهر الدفاع الذي إستخدمه المراجع صعوبة إكتشاف صور الغش التى تبدو مقنعة. وتمثلت الأطراف المشتركة فى إرتكاب الغش أو التى كانت على علم به فى كل من القائم بإعمال المدير المالى، مدير إدارة المراجعة الداخلية، ومدير إدارة الدائنين. ومن صور الغش، إرسال فاتورة الشحن من متجر لأخر بالشركة قبل وصول المراجع إجراء الجرد بالمخزون. وتمثلت صورة أخرى فى إتلاف المستندات لإخفاء النقص بالمخزون فى مواقع مختلفة. وأشار المراجع إلى أنه من غير الممكن أن يتم كشف الغش عندما يوجد تواطؤ كبير. ويتم تسوية الدعوى المرفوعة ضد منشأة المحاسبة وباقى المتهمين خارج المحكمة فى عام ١٩٩٣.

المصـــدر: Michael C.Knapp,Contemporary Auditing,Issues And Cases, 2nd Edition.West Publishing,1996,PP.96-78

ويتمثل أهم جانب فى الملاحظة الشخصية للمخزون فى تحديد ماإذا كان قد تم إجراء الجرد الفعلى بما يتفق مع تعليمات العميل. وحتي يتم إجراء ذلك على نحو فعال، من الضرورى أن يكون المراجع حاضراً فى الوقت الذى يتم في إجراء الجرد. فإذا لم يتبع العاملون التعليمات الخاصة بالمخزون، يجب أن يقوم المراجع إما بالإتصال بالمشرف لتصحيح الوضع أوتعديل إجراءات الملاحظة الفعلية. وعلي سبيل المثال، إذا كانت الإجراءات تتطلب وجود فريق لإجراء الجرد ووجود فريق أخر يقوم بإعادة العد لإختبار الدقة، يجب أن يقوم المراجع بإبلاغ الإدارة إذا لاحظ أن كلا الفريقان يقومان بالعد فى نفس الوقت معاً.

ويعد التوصل إلى فهم كاف عن النشاط الذى يمارسة العميل أمراً أكثر أهمية عند إجراء الملاحظة الشخصية للمخزون عن معظم جوانب المراجعة لأن المخزون يتنوع بشكل كبير بين الشركات المختلفة. ويؤدى الفهم الصحيح للنشاط الذى يمارسة العميل والمجال الذي يعمل فية إلى تمكين المراجع من توجية أسئلة ومناقشة مشكلات مثل:تقييم المخزون، التقادم المحتمل، ومدي وجود مخزون من بضاعةالأمانة تم مزجةمع المخزون الذي تملكه الشركة. وتتمثل نقطة البداية في فهم طبيعة المخزون لدى العميل في قيام المراجع بزيارة التسهيلات لدى العميل ويشمل ذلك جوانب الإستلام، التخزين، الإنتاج، التخطيط، وإمساك الدفاتر. ويجب أن يرافق المراجع في هذه الزيارة المشرف الذى يستطيع الإجابة على أسئلة المراجع بخصوص الإنتاج، وعلى وجه أخص بشأن أيه تغيرات عن السنة السابقة.

ويوضح الجدول ١٩-٢ إجراءات المراجعة المتعارف عليها للإختبارات التفصيلية في إطار الملاحظة الفعلية للمخزون. ولم يتم إدراج كل من هدفي الإرتباط بين التفصيلات والعرض والإفصاح من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في هذه الجداول. ويوجد إفتراض أن هناك بطاقات سابقة الترقيم لتسجيل المخزون لدى العميل في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

الجدول ١٩ - ٢

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة للملاحظة الفعلية للمخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها لملاحظة المخزون	تعليقات
المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلاً (الوجود)	- إختيار عينة عشوائية من أرقام البطاقات والتعرف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد	يتمثل الهدف في كشف إدراج عناصر لا وجود لها ضمن المخزون
تم جرد المخزون الموجود فعلاً وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة (الإكتمال)	- فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد - الإستفسار بشأن المخزون فى المواقع الأخرى - المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة للتحقق من عدم فقد إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد - تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية	- يجب توجيه إهتمام إلى إغفال أقسام كبيرة بالمخزون - يجب القيام بهذا الإختبار عند الإنتهاء من الجرد الفعلي - يجب القيام بهذا الإختبار عند الإنتهاء من الجرد الفعلي
تم جرد المخزون على نحو دقيق (الدقة)	- إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في البطاقات (يتم أيضاً فحص المواصفات ووحدة الجرد مثل الدستة أو الإجمالي) - مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر - تسجيل الجرد الذي قام به العميل لإجراء إختبارات تالية	تسجيل الجرد الذي قام به العميل في أوراق العمل بقائمة جرد المخزون. ويتم ذلك لسببين: التوصل إلى توثيق بإتمام الجرد الفعلي على نحو مناسب، ولإختبار إمكانية قيام العميل بتغيير الكميات المسجلة بعدما يغادر المراجع الشركة
تم تصنيف المخزون على نحو ملائم في البطاقات (التبويب)	- فحص مواصفات المخزون في البطاقات ومقارنتها مع المخزون الفعلي من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة - تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة في البطاقات للإنتاج تحت التشغيل	يجب إتمام هذه الإختبارات كجزء من الإجراء الأول لهدف الدقة
الحصول على معلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التي تم تخزينها قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة (الفاصل الزمني)	- التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير المستخدم في نهاية العام - التأكد من المخزون للأرقام في مستندات الشحن التي تزيد عن الرقم المذكور في النقطة السابقة قد تم إستبعاده من الجرد الفعلي - فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذي سيتم شحنه للخارج والذي لم يتم إدراجه ضمن الجرد - التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم تقرير الإستلام الأخير المستخدم في نهاية العام - التأكد من أن المخزون للعنصر المذكور في النقطة السابقة قد تم إدراجه في الجرد الفعلي - فحص المنطقة الخاصة بالإستلام في المخزون لإدراج مايوجد بها من مخزون في الجرد الفعلي	الحصول على معلومات مناسبة عن الفاصل الزمني للمبيعات والمشتريات يعد جانباً حيوياً في ملاحظة المخزون. وسبق مناقشة الإختبارات الملائمة التي يتم تنفيذها خلال العمل الميداني التي تتعلق بالمبيعات في الفصل الحادى عشر وفيما يتعلق بالحيازة في الفصل السابع عشر

إستبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذي لايتم إستخدامه أو الإشارة إليها (القيمة القابلة للتحقق)	إجراء إختبار للمخزون المتقادم عن طريق الإستفسار من العاملين بالمصنع ومن الإدارة، والإنتباه إلى العناصر التي يوجد بها ضرر، والتي يوجد بها صدأ أو يكون عليها غبار، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة	
للعميل حق على المخزون المسجل في البطاقات (الحقوق)	- الإستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص مستهلكين ويوجد بالمخزن الخاص بالشركة - الإنتباه للمخزون الذي يوضع في جانب خاص وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم إمتلاك هذا المخزون	

وبالإضافة إلى الإجراءات التفصيلية المدرجة بالجدول ١٩-٢ ، يجب أن يسير المراجع في كافة المناطق التي تم إيداع المخزون فيها للتأكد من أنه تم عد كافة عناصر المخزون وتسجيلها في البطاقات. وفي حالةوجود مخزون داخل صناديق أوأية حاويات أخرى، يجب أن يتم فتحها خلال إختبار الجرد. ومن المرغوب فيه أن يتم مقارنة المخزون والقيمة النقدية الكبيرة بالجرد في السنة السابقة . الملفات الرئيسية للمخزون كإختبار للمنطقية. ولايجب القيام بهذين الإجرائين حتى ينتهي العميل من إستكمال الجرد الفعلي.

مراجعة التسعير وتجميع المخزون Audit Of Pricing And Compilation

الهدف التعليمي ١٩-٦: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للتسعير والتجميع للمخزون

يتمثل جانب هام في مراجعة المخزون في تنفيذ كافة الإجراءات الضرورية للتأكد من أن الجرد الفعلي أو الكميات المسجلة بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر قد تم تسعيرها وإجراء التجميع لها نحو ملائم. ويتضمن التسعير كافة الإختبارات لأسعار الوحدات لدي العميل لتحديد مدى صحتها. أما التجميع، فيشمل إختبارات تلخيص الكميات الفعلية، ضرب الأسعار في الكميات، جمع ملخص المخزون، وتتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام.

الرقابة على التسعير والتجميع Pricing And Compilation Controls

يعد وجود رقابة كافية على تكاليف الوحدة بشكل متكامل مع الرقابة على الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى أمراً هاماً للتأكد من إستخدام أرقام تكاليف ملائمة لتقييم مخزون أخر المدة. ومن أهم صور الرقابة الداخلية في هذا الإطار إستخدام سجلات التكلفة المعياريهStandard Cost Records والتى توضح الإنحراف فى تكاليف المواد، العمل، المصروفات غير المباشرة، ويمكن إستخدامها فى تقييم الأنتاج. وعندما يتم إستخدام التكلفة المعيارية، يجب إتباع إجراءات للمحافظة على تحديث المعايير وفقاً للتغيرات فى تشغيل وتكاليف الإنتاج. ومن المفيد أيضاً أن يتم إجراء فحص لتكاليف الوحدة لتحديد مدى منطقيتها بواسطة شخص محايد عن الإدرة المسئولة عن تحديد التكاليف بما يؤدى إلى تحقيق رقابة على التقييم.

كما يجب تصميم رقابة داخلية لمنع الزيادة في قيمة المخزون من خلال إدراج المخزون المتقادم، ويمكن القيام بذلك من خلال فحص رسمي والتقرير عن ذلك الفحص لكل من عناصر المخزون المتقادمة، بطيئة الحركة، التي يوجد بها ضرر وأيضاً التي توجد زيادة في قيمتها. ويجب إتمام الفحص بواسطة شخص كفء يقوم بفحص الملفات الرئيسية للمخزون المستمر للتعرف على دوران المخزون وإجراء مناقشات مع كل من المهندسين أوالأفراد الذين يقومون بالإنتاج.

ويجب تواجد رقابة داخلية على تجميع المخزون لتوفير وسائل للتأكد من أن الجرد الفعلي للمخزون قد تم تلخيصه علي نحو مناسب، وأن سعر الوحدة هو نفس السعر المسجل، وأنه تم إجراء عمليات الضرب والجمع بشكل صحيح، وتم إدراج ذلك بالقيمة المناسبة فى الأستاذ العام. وتتمثل الأنواع الهامة من الرقابة الداخلية على التجميع فى وجود مستندات وسجلات مناسبة لإجراء الجرد الفعلى وفى وجود تحقق داخلى مناسب. وإذا تم إجراء الجرد الفعلى بإستخدام بطاقات سابقة الترقيم وتم فحصة بعناية قبل السماح للأفراد المشتركين فى الجرد الفعلى بالخروج من المخازن، سيوجد خطر ضئيل لحدوث تحريفات عند تلخيص البطاقات. وبالتالى يتمثل النوع الأهم من الرقابة الداخلية للتوصل إلى تحديد دقيق للأسعار وعمليات الضرب والجمع فى القيام بتحقق داخلى بواسطة شخص كفء ومحايد.

إجراءات التسعير والتجميع Pricing And Compilation Procedures

من المفيد أيضاً أن يتم أيضاً التعرض لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للإختبارات التفصيلية للأرصدة عند مناقشة إجراءات التسعير والتجميع. ويوضح الجدول ١٩-٣ الأهداف والإختبارات المتعلقة بها فيما عدا هدف الفاصل الزمنى. حيث تعد الملاحظة الشخصية والتى سبق مناقشتها مصدراً رئيسياً للمعلومات الخاصة بالفاصل الزمنى لكل من المبيعات والمشتريات. ويتم تنفيذ إختبارات الفاصل الزمنى بالدفاتر المحاسبية كجز من مراجعة المبيعات (دائرة المبيعات والتحصيل) ومراجعة الحيازة (دائرة الحيازة والمدفوعات).

ويتمثل الإ طار المرجعى لتطبيق هذه الأهداف فى الحصول على قائمة للمخزون من العميل، وتشمل وصف كل عنصر بالمخزون، الكمية، سعر الوحدة، والقيمة. ويتم ترتيب القائمة وفقاً توصف كل عنصر بالمخزون بحيث يتم فصل كل من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة. ويجب أن يساوى الإجمالى للرصيد فى الأستاذ العام.

الجدول١٩-٣

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة المتعلقة بتسعير وتجميع المخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها لملاحظة المخزون	تعليقات
يتفق المخزون المدون في جدول المخزون مع الجرد الفعلي للمخزون، تم إجراء عمليات الضرب بشكل صحيح، وتم الجمع للتوصل إلى الإجمالي بشكل صحيح، ويتفق ذلك مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات)	- تنفيذ إختبارات التصنيف (أنظر أهداف الوجود، الإكتمال، والدقة). - جمع الجداول بقائمة المخزون التي تتعلق بالمواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة - تتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام - ضرب الكميات في الأسعار لعناصر مختارة	- ما لم يوجد قصور في أنواع الرقابة يجب تقييد إختبارات الضرب والجمع
عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون موجودة فعلا (الوجود)	تتبع المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات المخزون وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على مدى الوجود والوصف	تتأثر الأهداف الست التالية بنتائج الملاحظة الفعلية للمخزون. ويتم تتبع أرقام البطاقات وما تم جرده والتحقق منه كجزء من الملاحظة الفعلية للمخزون إلي جدول المخزون كجزء من هذه الإختبارات

عناصر المخزون الموجودة فعلا تم إدراجها بجدول المخزون (الإكتمال)	- المحاسبة عن أرقام البطاقات غير المستخدمة والتي أظهرتها أوراق عمل المراجع للتأكد من عدم إضافة بطاقات - التتبع من بطاقات المخزون إلى المدرج في جدول المخزون والتأكد من إدراج المخزون المسجل في البطاقات - المحاسبة عن أرقام البطاقات للتأكد من عدم حذف أحدها	
تم إدراج عناصر المخزون في جدول المخزون على نحو دقيق (الدقة)	- تتبع المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات المخزون وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على الكميات والمواصفات - تنفيذ إختبارات الأسعار للمخزون. أنظر الصفحات بإختبار الأسعار في هذا الكتاب	
تم تصنيف عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون بشكل مناسب (التبويب)	مقارنة التبويب إلى مواد خام، إنتاج تحت التشغيل، ومنتجات تامة عن طريق مقارنة المواصفات ببطاقات المخزون وسجلات المراجع للجرد الفعلي مع جدول المخزون	
تم إدراج عناصر المخزون في جدول المخزون وفقاً للقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق)	تنفيذ إختبار التكلفة أو السوق أيهما أقل، إختبار السعر والعناصر المتقادمة	
يوجد للعميل حق على عناصر المخزون المدرجة في جدول المخزون (الحقوق)	- تتبع بطاقات المخزون التي تم تحديدها للمخزون غير المملوك للشركة خلال إجراء الملاحظة الفعلية إلى جدول المخزون للتحقق من عدم إدراجها بالجدول - فحص العقود مع الموردين والعملاء والإستفسار من الإدارة عن إمكانية إدراج بضاعة الأمانة أو مخزون غير مملوك للشركة، أو إمكانية إستبعاد مخزون مملوك للشركة وعدم إدراجه	
تم عرض المخزون والحسابات المرتبطة بدورة المخزون والمستودعات والإفصاح عنها بشكل مناسب (العرض والإفصاح)	- فحص مدى ملائمة العرض والإفصاح بالقوائم المالية، يشمل ذلك: * الإفصاح بشكل منفصل عن المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة. * وصف مناسب لطريقة تقييم تكلفة المخزون * وصف مدى وجود رهن لعناصر المخزون بما يتضمن عمليات البيع الكبيرة وعمليات الشراء الكبيرة التي يتم الإلتزام بها	عادة مايتم كشف رهن عناصر المخزون والإلتزام بعمليات معينة للمبيعات والمشتريات كجزء من تنفيذ إختبارات المراجعة الأخرى

تقييم المخزون Valuation of Inventory

يعد تقيم المخزون(التسعير)على نحو ملائم أحد أهم أجزاء المراجعةوأكثرها استغراقاً للوقت دائماً. وعند تنفيذ إختبارات التسعير، يوجد ثلاثة أمور تتم بدرجة مرتفعة من الأهمية بشأن الطرق التى يستخدمها العميل فى التسعير، وهى:يجب أن تتفق طريقة التسعيرالمستخدمةمع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يجب أن يتم تطبيق الطريقةالمستخدمة بثبات من عام إلى أخر، ويجب أخذ كل من التكلفة وسعر السوق(التكلفة الإستبدالية أو القيمة القابلة للتحقق فى الإعتبار). ونظراًلأن طريقة التحقق من تسعير المخزون تتوقف على ما إذا كانت عناصر المخزون يتم إقتنائها أوتصنيعها، سيتم مناقشة هاتين الفئتين بشكل منفصل.

تسعير المخزون الذى يتم شراؤه. تتمثل أنواع المخزون الرئيسية التى تتضمنها هذه الفئة فى المواد الخام، الأجزاء التى تم شراؤها، والتوريدات. وتتمثل الخطوة الأولى فى التحقق من تقييم المخزون الذي تم شراؤه في ضرورة التصرف بوضوح عما إذاكان يتم إستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً، الوارد أولاً يصرف أولاً، المتوسط المرجع، أو أية طريقة أخرى فى تقييم المخزون. ومن الضرورى أن يتم أيضاً تحديد التكاليف التى يجب إدراجها فى تقييم كل عنصر بالمخزون. وعلى سبيل المثال، يجب أن يكتشف المراجع ما إذا كان سيتم إدراج تكاليف الشحن، التخزين، الخصم أوأية تكاليف أخرى مع مقارنة النتائج بما تم فى السنة السابقة وسجل فى أوراق العمل بالمراجعة للتأكد من تطبيق الطرق.

وعند إختبار عناصر معينة من المخزون للتسعير، يجب التركيز على القيم النقدية الكبيرة وعلى المنتجات التي يكون معلوما عنها وجود تقلبات كبيرة فى أسعارها، كما يجب أن يتم أيضاً سحب عينة ممثلة لكافة أنواع المخزون والأقسام. ومن المعتاد إستخدام معاينة المتغيرات الطبقية أو معاينة الوحدة النقدية فى هذه الإختبارات.

ويجب أن يعد المراجع قائمة بعناصر المخزون التي يرغب فى التحقق من تسعيرها وأن يطلب من العميل أن يوفر فواتير الموردين الملائمة. ومن المهم أن يتم فحص عدد كاف من الفواتير للمحاسبة عن إجمالى كمية المخزون من كل عنصر يتم اختباره، خاصة إذا كان يتم إستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً فى التقييم. ويعد فحص العدد الكاف من الفواتير أمراً مفيداً لإكتشاف المواقف التى يقييم العميل فيها قيمة المخزون من خلا ل إستخدام أحدث فاتورة فقط تم إستلامها كأساس، وفى بعض الحالات، يعد ذلك أمراً مفيداً لإكتشاف المخزون التقادم. وللتوضيح، بفرض أن العميل قام بتقييم عنصر المخزون بقيمة ١٢ دولار للوحدة لوحدات يبلغ عددها ١٠٠٠ وحدة، بإستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً. فى هذه الحالة يجب أن يفحص المراجع أحدث فواتير الحيازة لهذا العنصر من المخزون خلال السنة التى تتم المراجعة فيها حتى يتم الإنتهاء من تقييم كافة الوحدات التى يبلغ عددها ١٠٠٠ وحده والمحاسبة عنها. فإذا بلغ عدد الوحدات فى أحدث عملية حيازة لهذا العنصر من المخزون ٧٠٠ وحدة بسعر ١٢ دولار للوحدة، وكانت عملية الحيازة السابقة عليها مباشرة هى شراء ٦٠٠ وحدة بسعر ١١,٣ دولار للوحدة، سيوجد زيادة في هذا العنصر للمخزون قدرها ٢١٠ دولار (٣٠٠×٧,).

وعندما يحتفظ العميل بملفات رئيسية للمخزون المستمر تحتوى على تكلفة الوحدة فى عمليات الحيازة، يكون من المرغوب فيه عادة إجراء إختبار التسعير عن طريق تتبع تكلفة الوحدة إلى الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بدلاً من فواتير الموردين. وفي معظم الحالات يتمثل الأثر في تخفيض تكلفة التحقق من تقييم المخزون بشكل كبير. ومن الطبيعي، عندما يتم إستخدام الملفات الرئيسية للمخزون المستمر في التحقق من تكاليف الوحدة، أن توجد ضرورة لإختبار تكاليف الوحدة في الملفات

الرئيسية بالمخزون المستمر من خلال القيمة في فواتير الموردين كجزء من الإختبارات في دائرة الحيازة والمدفوعات.

تسعير المخزون الذى تم تصنيفه. يجب أن يأخذ المراجع في إعتبارة تكلفة المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات الصناعية غير المباشرة عند تسعير كل من الإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة. وأثرت ضرورة التحقق من كل تكلفة فى هذة الجوانب الثلاثة فى زيادة تعقد مراجعة المخزون من الأنتاج تحت التشغيل والمخزون من المنتجات التامة على نحو أكبر من مراجعة المخزون الذى تم شرائه. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أيضاً تطبيق إعتبارات مثل إختيار العناصر التى سيتم إختبارها، إجراء إختبار التعرف على التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، وتقيم إمكانية التقادم بالمخزون.

وعند تسعير المواد الخام فى المنتجات الصناعية، من الضروري أن يتم أخذ كل من تكلفة الوحدة من المواد الخام وعدد الوحدات التى يجب إستخدامها في تصنيع الوحدة من المخرجات في الإعتبار. ويمكن التحقق من تكلفة الوحدة بنفس الطريقة التى تم إستخدامها في المخزون الذى تم شراؤه عن طريق فحص فواتير الموردين أوالملفات الرئيسية للمخزون المستمر. وبعد ذلك يكون من الضروري فحص المواصفات الهندسية، فحص المنتج التام، أوالبحث عن طريقة مماثلة لتحديد عدد الوحدات التي يتم إستخدامها لتصنيع المنتج.

وبالمثل يجب التحقق من تكاليف الساعات من العمل المباشر وعدد التى يستغرقها تصنيع وحدة واحدة من المخرجات خلال إختبار العمل المباشر. ويمكن التحقق من تكاليف ساعات العمل من خلال إجراء مقارنة مع أجور العاملين أو العقود النقابية. ويمكن أن يتم تحديد عدد الساعات التى يجب العمل فيها لتصنيع المنتج من خلال المواصفات الهندسية أوالمصادر المماثلة.

وتتوقف القيمة المناسبة من المصروفات غير المباشرة في كل من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام على المنهج الذى يستخدمه العميل. ومن الضروري أن يتم تقييم مدى ثبات ومنطقية الطريقة المستخدمة وأن يتم أيضاً إعادة حساب التكاليف لتحديد مدى صحة المصروفات غير المباشرة. وعلى سبيل المثال، إذا كان المعدل يقوم على أساس القيمة النقدية للعمل المباشر، يمكن للمراجع أن يقسم إجمالي المصروفات الصناعية غير المباشرة على إجمالي القيمة النقدية للعمل المباشر لتحديد المعدل الفعلي للمصروفات غيرالمباشرة، ويمكن بعد ذلك أن يتم مقارنتة بمعدل المصروفات الصناعية غير المباشرة الذى تم إستخدامة بواسطة العميل لتحديد تكاليف الوحدة.

وعندما يتوافر سجلات للتكاليف المعيارية لدى العميل، يمكن استخدام طريقة مفيدة وتتسم بالكفاءة لإجراء التقييم عن طريق فحص وتحليل الإنحرافات. فإذا كان هناك إنحرافات صغيرة فى المود الخام، والمصروفات الصناعية غير المباشرة، يعنى ذلك وجود دليل على توافر سجلات تكاليف يمكن الإعتماد عليها.

التكلفة أوالسوق. عند تسعير المخزون، من الضروري أن يتم التعرف على مإذا كانت التكلفة الإستبدالية أوصافي القيمة القابلة لتحقق تقل عن التكلفة التاريخية. وبالنسبة للمنتجات التامة المشتراه والمواد والمنتجات الخام المشتراه، يعد إستخدام تكلفة أحدث عنصر بالمخزن كما يتضح ذلك من فاتورة المواد بالفترة التالية أمراً مفيداً لإختبار التكلفة الإستبدالية. ويجب أن يتم أخذ كافة التكاليف الصناعية في الإعتبار فيما يتعلق بالمخزون الذى تم تصنيعة سواء في الإنتاج تحت التشغيل أوالمنتجات التامة. ومن الضروري أيضاً أن يتم أخذ القيمة البيعية لعناصر المخزون والأثر الممكن للتقلب السريع في الأسعار بالإعتبار لتحديد صافي القيمة القابلة للتحقق. وأخيراً، من الضروري أن يتم أخذ إمكانية التقادم في الإعتبار خلال عملية التقييم.

تكامل الإختبارات Integration Of The Tests

الهدف التعليمي ١٩-٧: تفسير كيف يمكن إجراء تكامل بين الأجزاء المختلفة من مراجعة دائرة المخزون والمستودعات

يتمثل الجزء الأكثر صعوبة في فهم مراجعة دائرة المخزون والمستودعات في إدراك العلاقة المتشابكة بين العديد من الإختبارات المختلفةالتى يستخدمها المراجع في تقييم ما إذا كان كل من المخزون وتكلفة البضاعة المباعة قد تم إدراجها بشكل عادل. ويوضح الشكل ١٩-٦ والمناقشة التالية إطار يساعد القارئ على إدراك مراجعة دائرة المخزون والمستودعات كسلسلة من الإختبارات المتكاملة.

إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات. عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات الحيازة كجزء من إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات، يتم التوصل إلى أدلة عن دقة المواد الخام التى تم حيازتها وكافة التكاليف الصناعية غير المباشرة عدا العمل. وتتدفق تكاليف الحيازة هذه مباشرة إلى تكلفة البضاعة المباعة أو تصبح الجزء الأكثر أهمية فى المخزون أخر المدة من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة. وعند إجراء المراجعة فى الحالات التى يوجد بها ملفات رئيسية للمخزون المستمر، يكون من المتعارف علية أن يتم إختيار هذه الملفات كجزء من إجراءات إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات فى دائرة الحيازة والمدفوعات. وبالمثل، إذا كان يتم تخصيص التكاليف الصناعية على أوامر أو مراحل فردية، يجب إختبارها عادة كجزء من نفس الدئرة.

إختبارات دائرة الأفرد والأجور. عندما يقوم المراجع بالتحقق من تكاليف الأجور، يتم تطبيق نفس التعليقات السابق ذكرها عن عمليات الحيازة. وفى معظم الحالات، يتم إختبارسجلات محاسبة التكاليف للعمل المباشر والعمل غير المباشر كجزء من مراجعة دائرة الأجور والأفراد إذا كان هناك تخطيط مسبق ملائم.

إختبارات دائرة المبيعات والتحصيل. على الرغم من عدم قوة العلاقة بين دائرة المبيعات والتحصيل ودائرة المخزون والمستودعات بنفس القدر الذى سبق مناقشته مع الدائرتين السابقتين، إلا أن هذه العلاقة تتسم بالأهمية. حيث يتم إجراء معظم إختبارات المراجعة الخاصة بتخزين المنتجات التامة و أيضاً الخاصة بشحن وتسجيل المبيعات عند فحص دائرة المبيعات والتحصيل. أضف إلى ذلك، إذا كان يتم إستخدام سجلات التكلفة المعيارية، يكون من الممكن أن يتم إختبار التكلفة المعيارية للبضاعة المباعة فى الوقت الذى يتم فيه تنفيذ إختبارات المبيعات.

إختبارات محاسبة التكاليف. يقصد بإختبارات محاسبة التكاليف ان يتم التحقق من أنواع الرقابة التى تؤثر فى المخزون ولم يتم التحقق منها كجزء من الدوائر الثلاث التى سبق مناقشتها. حيث يتم إختبار أنواع الرقابة الفعلية، إنتقال تكاليف المواد الخام إلى الإنتاج تحت التشغيل، إنتقال تكاليف الإنتاج التام إلى المنتجات التامة، الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر. وسجلات تكلفة الوحدة.

الجرد الفعلى، التجميع، والتسعير. يتمثل الإفتراض الأساسى فى معظم عمليات المراجعة عند مراجعة دائرة المخزون والمستودعات فى أن تكلفة البضاعة المباعة تمثل ناتج مخزون أول المدة بعد إضافة المود الخام التى تم حيازتها، العمل المباشر، والتكاليف الصناعية الأخرى مع طرح مخزون أخر المدة. وعندم يتم تنفيذ منهج مراجعة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة من خلال أخذ ذلك فى الاعتبار، تتضح أهمية مخزون اخر المدة. وتتساوى أهمية الجرد الفعلى، التجميع، والتسعير فى المراجعة لأن وجود تحريف فى أحدها يؤدي إلى التحريف فى المخزون وتكلفة البضاعة المباعة.

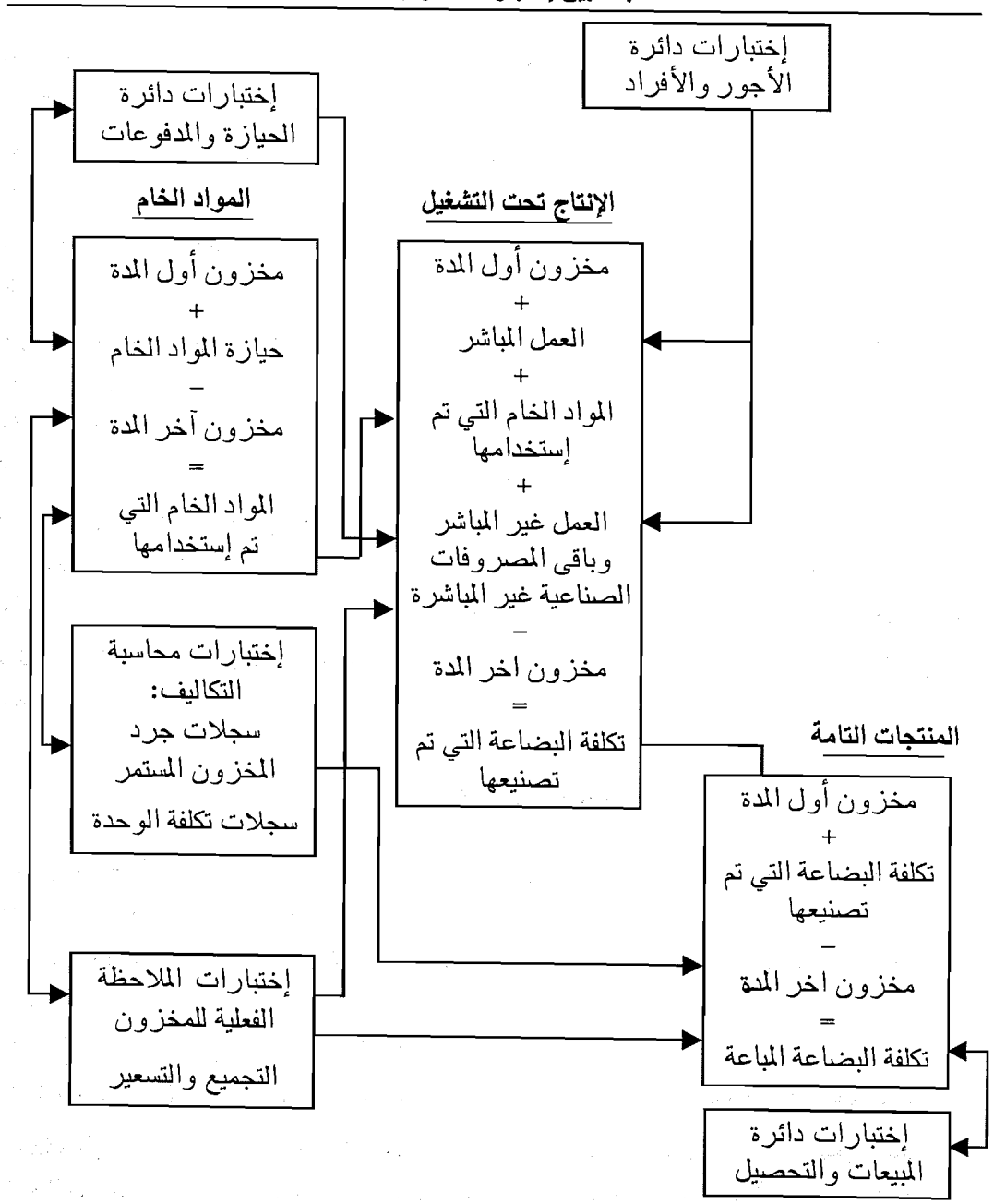
وعند إختبار الجرد الفعلى، من الممكن أن يتم الأعتماد على الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر إذا سبق إختبارها كجزء من واحد أو أكثر من الإختبارات التى سبق مناقشتها. وفي الواقع، إذا تم

إعتبار الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر ملفات يمكن الإعتماد عليها، يمكن أن يقوم المراجع بملاحظة وأختبار الجرد الفعلى فى وقت ما خلال العام والإعتماد على الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر للإحتفاظ بسجلات كافية للكميات.

وعند إختبار تكاليف الوحدة، من الممكن أن يتم الأعتماد أيضاً إلى درجة ما على إختبارات سجلات التكاليف التى يتم تنفيذها خلال الأختبارات الأساسية للعمليات. ويعد وجود سجلات للتكلفة المعيارية أمراً مفيداً أيضاً بهدف إجراء مقارنة مع تكاليف الوحدة الفعلية. فإذا كان يتم إستخدام التكلفة المعيارية لتمثل التكلفة التاريخية، فإنه يجب إختبارها لتحديد مدي الأعتماد عليها.

الشكل ١٩-٦

العلاقة المتشابكة بين إختبارات المراجعة المختلفة



المصطلحات الرئيسية

إختبارات تجميع المخزون Inventory Compilation Tests. إجراءات للمراجعة يتم أستخدامها للتحقق من ما إذا كان الجرد الفعلي للمخزون قد تم تلخيصه على نحو صحيح، وما إذا كانت عمليات ضرب الأسعار فى الكميات قد تمت بشكل صحيح، وما إذا كانت عمليات الجمع التالية لعمليات الضرب قد تمت بشكل صحيح.

الرقابة عن محاسبة التكاليف Cost Accounting Controls. الرقابة على المخزون الفعلى والتكاليف المرتبطة به من نقطة إعادة طلب المواد الخام إلى نقطة الإنتهاءمن تصنيع المنتجات التامة ونقلها إلى المخزن للتخزين.

سجلات محاسبة التكاليف Cost Accounting Records. سجلات محاسبية تتعلق بتصنيع وتشغيل البضاعة وتخزين المنتجات التامة.

دائرة المخزون والمستودعات. Investory of Warehousing Cycle دائرة للعمليات المالية التى تتضمن التدفق الفعلى للبضاعة خلال المنظمة وأيضاً تدفق التكاليف المرتبطة بها.

نظام تكلفة الأمر Job Cost System. نظام لمحاسبة التكاليف يتم فيه تجميع التكاليف وفقاً للأوامر الفردية عندما يتم تحمل تكاليف كل من المواد الخام والعمل.

الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر Perpetual Inventory Master File. سجلات للحاسب الإلكترونى يتم تحديثها بإستمرار لعناصر المخزون المشتراه، المباعة، وللسلع التى بحوزة المنشأة، وللمواد الخام، والمنتجات التامة.

إختبار تسعير المخزون Inventory Price Tests. إجراءات للمراجعة يتم إستخدامها للتحقق من التكاليف التى يتم إستخداها في تسعير المخزون.

نظام تكلفة المرحلة Process Cost System. نظام لمحاسبة التكاليف يتم فيه تجميع التكاليف وفقاً لكل مرحلة، بحيث يتم تخصيص تكاليف الوحدات الخاصة بكل مرحلة علي المنتجات التي تمر بالمرحلة.

سجلات التكلفة المعيارية Standard Cost Records. سجلات توضح الإنحرافات بين التكاليف المخططة للمواد، العمل، والمصروفات غير المباشرة والتكاليف الفعلية.

أسئلة للمراجعة

١٩-١(الهدف ١٩-١) أذكر الأسباب التى تجعل المخزون دائماً من أكثر العناصر صعوبة وإستغراقاً للوقت في ممعظم عمليات المراجعة.

١٩-٢(الهدفان ١٩-١، ١٩-٧) أشرح العلاقة بين دائرة الحيازة والمدفوعات ودائرة المخزون والمستودعات في مراجعة شركة صناعية. أذكر خمسة إجراءات للمراجعة فى دائرة الحيازة والمدفوعات تدعم الشرح من الذى ستقدمه.

١٩-٣(الهدف ١٩-١) أذكر المقصود بسجلات محاسبة التكاليف وإشرح أهميتها عند إجراء المراجعة.

١٩-٤(الهدفان ١٩-٢، ١٩-٣) يؤكد عديد من المراجعين أن يتم تخفيض إختبارات معينة للمراجعة لدى العملاء الذين يتوافر لديهم سجلات مستمرة تحتوى على كل من بيانات التكلفة وعدد الوحدات. ما هى

أكثر الإختبارات أهمية للسجلات المستمرة التى يجب أن ينفذها المراجع قبل أن يقوم بتخفض خطر الرقابة المقدر، وبافتراض أنه تم التعرف على دقة السجلات المستمرة، ما هى الإختبارات التى يمكن تخفيضها.

١٩-٥ (الهدف ١٩-٥) قبل أن يتم تنفيذ الجرد الفعلي، يقوم المراجع بالحصول على التعليمات الخاصة بالمخزون لدى العميل وفحصها بالإشتراك مع المدير المالي. وللتوصل إلى فهم عن إجراءات المخزون في شركة صناعية صغيرة، تم التعرف على أوجه القصور التالية:لا يتم التوقف بشكل كامل عن عمليات الشحن خلال إجراء الجرد الفعلي، لايوجد تحقق محايد عن الجرد الأصلي بواسطة فريق أخر يقوم بالجرد. قيم مدى أهمية أوجه القصور هذه وأذكر أثرهاعلى ملاحظةالمراجع للمخزون.

١٩-٦ (الهدف ١٩-٥) عند الإنتهاء من ملاحظة المخزون، طلب المدير المالى من المراجع نسخة من كافة إختبارات الجرد التى تم تنفيذها بما يسهل من تصحيح أوجه التعارض بين الجرد الفعلي الذى قام به العميل وما قام به المراجع. هل يجب أن يستجيب المراجع لهذا الطلب؟لماذا؟

١٩-٧ (الهدف١٩-٥) ماهى إجراءات المراجعةالرئيسية التى يتم تنفيذها لإختبار ملكية المخزون خلال ملاحظة الجرد الفعلى والتى ينظر إليها على أنها تمثل جزءاً من إختبارات التقييم التالية؟

١٩-٨ (الأهداف ١٩-٤، ١٩-٥، ١٩-٦) عن التحقق من قيمة المخزون، تتمثل إحدى إهتمامات المراجع في تحديد عناصر المخزون ذات الحركة البطيئة وعناصر المخزون المتقادمة. أذكر إجراءات المراجعة التى يمكن إستخدامها في تحديد ماإذا كانت العناصر بطيئة الحركة أوالعناصر المتقادمةقد تم إدراجها بالمخزون.

١٩-٩ (الهدف١٩-٥) خلال القيام بالجرد الفعلي، لم يمكن المدير المالي الموظفين المسئولين عن القيام بالجرد من الحصول على العديد من بطاقات المخزون بشكل متعمد. وبعدما غادر المراجع مقر الشركة عند الإنتهاء من ملاحظة المخزون، سجل المدير المالى مخزون لاوجود له بالبطاقات وأدى ذلك إلى وجود زيادة فى الأرباح. كيف يمكن للمراجع أن يكتشف التحريف بإفتراض عدم وجود سجلات مستمرة؟

١٩-١٠ (الهدف ١٩-٥) إشرح كيف يتوقف تحديد الفاصل الزمنى لكل من المشتريات والمبيعات بشكل أساسي على ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون. ماهي المعلومات التى يجب الحصول عليها خلال جرد المخزون للتأكد من صحة الفاصل الزمنى؟

١٩-١١ (الهدف ١٩-٦) عرف المقصود بإختبارات التجميع. أذكر أمثلة عديدة لإجراءات المراجعة للتحقق من التجميع.

١٩-١٢ (الهدف ١٩-٤) أذكر أهم الإجراءات التحليلية التى يتم إستخدامها لإختبار المنطقية العامة للمخزون. وفى كل إختبار، إشرح نوع التحريف الذى يمكن تعريفة.

١٩-١٣ (الهدف ١٩-٦) تم إدراج ٢٦٠٠ من أغلفة التجليد الفاخرة التي تقدر قيمتها ٥٩٠٢ لار فى المخزون فى ٣١ ديسمبر بشركة Wholeridge Supply. وبفحص أحدث عمليات الحيازة من الأغلفة، إتضح مايلى: ٢٣٠٠غلاف فى ٢٦ يناير ١٩٩٧ بسعر ٢,٤٢ لكل غلاف، ١٩٠٠ فى ٦ ديسمبر ١٩٩٦ بسعر ٢,٢٨ لكل غلاف، ٢٤٠٠ غلاف فى ٢٦ نوفمبر ١٩٩٦ بسعر ٢,٠٧ لكل غلاف. ما هو التحريف فى تقويم المخزون فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بإفتراض أنه يتم إستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا فى تقويم المخزون؟ ماهى إجابتك إذا إذكانت قد تم إقتناء ٢٣٠٠ غلاف فى ٢٦ يناير ١٩٩٧ بسعر ٢,١٢ لكل غلاف؟

١٩-١٤(الهدف ١٩-٦، ١٩-٧) تقوم شركة Ruswell الصناعية بتطبيق المصروفات الصناعية غير المباشرة على المخزون فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ على أساس ٣,٤٧ دولار لكل ساعة عمل مباشرة.

أشرح كيف تقييم منطقية الساعات الإجمالية للعمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة بمخزون أخر المدة من المنتجات التامة.

١٩-١٥(الهدف١٩-٧) تستخدم شركة Gedding الصناعية طريقة أوامر التكلفة فى تحديد تكاليف المخزون، ويجب على كل عامل بالشركة أن يقوم بتسوية إجمالى الساعات التى قام بالعمل فيها مع ساعات العمل بكل أمر للتكلفة من خلال إستخدام القائمة الزمنية للأمر وقت إعداد البطاقات الزمنية للأجور كل أسبوع. أشرح كيف تختبر القيمة النقدية للعمل المباشر والتى تم إدراجها بالمخزون كجزء من الإختبارات الخاصة بالأجور والأفراد.

١٩-١٦ (الهدف ١٩-٥) بإفتراض أن المراجع قام بإكتشاف وجود توثيق ملائم لأرقام تقارير الإستلام كجزء من إجراءات ملاحظة الجرد الفعلي، أشرح كيف يتحقق المراجع من مدى وجود فاصل زمني مناسب للمشتريات، بما يتضمنه ذلك من تنفيذ إختبارات للتعرف على إمكانية وجود مواد مشتراه في الطريق، في وقت لاحق في عملية المراجعة.

أسئلة الإختبارات المتعددةمن إختبار CPA

١٩-٧(الهدف ١٩-١) تتعلق الأسئلة التالية بالرقابة الداخلية في دائرة المخزون والمشتريات، أختر الإجابة الأمثل،

أ-شركة تقوم بالتعامل في عدد كبير من المواد الخام والتجهيزات، يجب ظهور قصور مؤثر في متطلبات الرقابة إذا:

(١)لم يتم الإحتفاظ بملف رئيسي للمخزون المستمر للعناصر ذات القيمة الصغيرة.

(٢) وجود دمج بين وظائف المخزون والإنتاج ومسك الدفاتر.

(٣)إستخدام الدائرة كأساس لجرد المخزون.

(٤) يتم إستنفاد قدر ضئيل من عناصر التوريدات عند إقتنائها.

ب- فيما يتعلق بالرقابة، يمكن حذف كميات المواد التى تم الأمر بها من نسخة أمر الشراء الذى يتم:

(١) تصديره إلى إدارة المحاسبة. (٢)الإحتفاظ به فى ملفات إدارة المشتريات.

(٣)رده إلى من قام بالطلب. (٤)تصديره إلى إدارة الإستلام.

حـ- أي من الإجراءات التالية يمكن بشكل أفضل من إكتشاف سرقة العناصر الثمينة من المخزون الذى يحتوى على مئات من العناصر المختلفة التى يتم بيعها بسعر يتراوح بين دولار واحد وعشرة دولارات للوحدة الواحدة وعدد قليل من العناصر التى يتم بيع الوحدة الواحدة منها بمئات الدولارات؟

(١) الإحتفاظ بملف رئيسي للمخزون المستمر للعناصر الثمينة فقط مع إجراء تحقق دورى بشكل مستمر من مدى صلاحية هذا الملف.

(٢) إعداد منشأة محاسبة محايدة لتقرير عن الرقابة الداخلية يتعلق بوجه خاص بمدى فغالية الرقابة الإدارية والمحاسبية على المخزون.

(٣)تحديد مساحة خاصة بالمخزن للعناصر الثمينة مع وضع بطاقات مرقمة على نحو متسلسل عليها.

(٤) ضرورة أن يوجد توقيع مدير مرخص له بذلك على كافة طلبات الحيازة من العناصر الثمينة جداً.

١٩-١٨(الهدفان ١٩-١، ١٩-٣)تتعلق الأسئلة التالية بإختبار الرقابة الداخلية لدى العميل على دائرة المخزن والمستودعات. أختر الإجابة الأمثل.

أ-عندما يقوم المراجع بإختبارات لسجلات محاسبة التكاليف لدى العميل، يتم تصميم إختبارات المراجع بصفة أساسية لتحديد ما إذا كان:

(١) قد تم حساب كميات المخزون بما يتفق مع أساليب محاسبة التكاليف المتعارف عليها على نحو يقترب بشكل مناسب من كميات المخزون الفعلية.

(٢) يوجد إتفاق كبير بين الجرد الفعلي للمخزون والمخزون المدرج بالدفاتر.

(٣) هناك إتفاق بين الرقابة الداخلية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويتم تنفيذها كما هو مخطط لها.

(٤) تم تخصيص التكاليف بشكل ملائم إلي المنتجات التامة، الإنتاج تحت التشغيل، وتكلفة البضاعة المباعة.

ب-يمكن التحقق جزئياً من ملفات المخزون المستمر الرئيسية عن طريق مقارنة سجلات المخزون المستمر مع:

(١) طلبات الشراء. (٢) تقارير الإستلام.

(٣) أوامر الشراء. (٤) السداد إلي المورد.

حـ-عند تقييم الفصل بين الواجبات بالرقابة الداخلية، يجب أن يقوم المراجع على الأقل ب:

(١) فحص المستندات.

(٢) القيام بالإستفسارات.

(٣) ملاحظة الإجراءات.

(٤) أخذ كل من كتيبات السياسات والإجراءات في الإعتبار.

١٩-١٩ (الأهداف ١٩-١، ١٩-٤، ١٩-٥، ١٩-٦) تتعلق الأسئلة التالية بالإختبارات التفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليليةللمخزون. أختر الإجابة الأفضل.

ا- يمكن للمراجع أن يعلم بوجود عناصر ذات حركة بطيئة بالمخزون بشكل أكثر إحتمالاً من خلال:

(١) الإستفسار من الأفراد في إدارة المبيعات.

(٢)الإستفسار من الأفراد في إدارة المخازن.

(٣) الملاحظة الفعلية للمخزون.

(٤) فحص الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر.

ب- يعد تحليل دوران المخزون أمراً مفيداً للمراجع، لأنه يؤدي إلي كشف:

(١)عدم ملائمه تسعير المخزون.

(٢)وسائل تجنب تكاليف الممتلكات الحلقية.

(٣) نقاط إعادة الطلب التلقائية المثلى.

(٤) وجود تقادم في السلع.

حـ- يمكن تطبيق معاينة الصفات بواسطة المراجع الذي يراجع المخزون للتوصل إلى تقدير عن:

(١) السعر المتوسط لعناصر المخزون. (٢) النسبة المئوية لعناصر المخزون بطيئة الحركة.

(٣) القيمة النقدية للمخزون. (٤) الكمية الفعلية لعناصر المخزون.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٩-٢(الأهداف ١٩-١، ١٩-٣، ١٩-٤، ١٩-٥، ١٩-٦) تمثل العناصر من ١ إلي ٨ عن أسئلة مختارة من الأسئلة التى تتواجد بشكل رئيسي في قوائم الإستقصاء التى يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية بدائرة المخزون والمستودعات. وعند إستخدام قائمة الإستقصاء لدى العميل، تشير الإجابة بنعم إلى وجود رقابة داخلية، بينما تشير الإجابة بلا إلى وجود قصور في الرقابة الداخلية.

١-هل تقوم إدارة الإستلام بإعداد تقارير إستلام سابقة الترقيم والمحاسبة عن الأرقام بشكل دورى في كافة عناصر المخزون التى يتم إستلامها بما يؤدى إلى إظهار مواصفات وكمية المواد الخام؟

٢-هل يتم تخزين المخزون تحت رقابة الأشخاص المكلفين بحماية المخزون في المناطق التى يكون حق الدخول إليها مقصوراً على عدد محدد من الأفراد؟

٣- هل يتم إجراءكافة عمليات الشحن إلى العملاء عن طريق إستخدام مستندات شحن مرخصة سابقة الترقيم؟

٤- هل يتم الإحتفاظ بملف رئيسي لجرد المخزون المستمر يتم فيه بشكل مفصل تسجيل المخزون من المواد الخام؟

٥-هل يقوم شخص أخر بخلاف أمناء المخازن والمسئولين عن الإحتفاظ بالملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر بإجراء الجرد الفعلى للمخزون؟

٦-هل يتم إستخدام سجلات للتكلفة المعيارية لكل من المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات الصناعية غير المباشرة؟

٧- هل توجد سياسات محددة لمعايير شطب البضائع المتقادمة والبضائع بطيئة الحركة؟

٨- هل يقوم شخص محايد بخلاف الأفراد المسئولين عن إعداد التجميع النهائى للمخزون بالتحقق من الدقة الكتابية للتجميع؟

المطلوب

أ- أذكر الغرض من كل نوع من أنواع الرقابة الداخلية في كل سؤال مما سبق.

ب-في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر إختبار الرقابة الذى يختبر فعاليتة.

حـ- في كل سؤال مما سبق، عرف طبيعة التحريفات المحتملة في حالة عدم فعالية الرقابة.

د-في كل تحريف محتمل بالجزء "جـ"، أذكر إجراء المراجعة الأساسى الذى يحدد مدى وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية.

١٩-٢١(الهدف ١٩-٣) تعد سجلات محاسبة التكاليف دائماً أمراً أساسياً في مراجعة الشركات الصناعية أو شركات المقاولات.

المطلوب

ا- لماذا يعد من الأمور المهمة أن يتم فحص سجلات محاسبة التكاليف وإختبار مدى دقتها؟

ب- عند مراجعة سجلات محاسبة التكاليف المعيارية التى تحتوى على ٣٥ جزء يتم تصنيعها، أشرح كيف تحدد ما إذا كان كل مما يلى مناسب للجزء رقم ٢١:

(١) ساعات العمل المباشر المعيارية.

(٢)معدل المصروفات الإضافية المباشرة المعيارية.

(٣)معدل المصروفات غير المباشرة المعيارية.

(٤) الوحدات المعياريةللمواد الخام.

(٥) التكلفة المعيارية للوحدة من المواد الخام.

(٦) التكلفة المعيارية الإجمالية.

١٩-٢٢ (الأهداف ١٩-١، ١٩-٥، ١٩-٦) فيما يلى إجراءات المراجعة التى يتم تنفيذها بشكل متكرر في دائرة المخزون والمستودعات بشركة صناعية:

١-مقارنة الجرد الفعلي للمخزون الذى يتم لدى العميل في تاريخ فتري مع الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر.

٢-تتبع المراجع للإختبارات الخاصة بالجرد المسجلة في أوراق العمل إلى التجميع النهائي للمخزون وإجراء مقارنة بكل من رقم البطاقة، المواصفات، والكمية.

٣-مقارنة سعر الوحدة بالملخص النهائي مع فواتير الموردين.

٤-قراءة تعليمات الجرد الفعلي للمخزون وملاحظة ما إذا كان قد تم إتباعها بواسطة المسئولين عن إجراء الجرد.

٥-المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام وفحص مدى وجود موافقة للترخيص بكل طلب.

٦-تتبع الإضافات المسجلة بالملف الرئيسي للمخزون المستمر من المنتجات التامة إلى سجلات الإنتاج التام.

٧- المحاسبة عن تسلسل بطاقات المخزون وتتبع كل بطاقة إلى المخزون الطبيعى للتأكد من وجوده الفعلي.

المطلوب

أ- حدد ما إذا كان كل إجراء مما سبق يمثل إختبارا للرقابة أو إختباراً أساسياً.

ب- أذكر الغرض من أوأغراض كل إجراء من الإجراءات السابقة.

١٩-٢٣(الأهداف ١٩-١، ١٩-٥، ١٩-٦) توجد التحريفات التالية في المخزون والسجلات المرتبطة به الشركة Wesbox الصناعية:

١- تم تسعير عنصر المخزون بسعر ١٢ دولار للوحدة بدلاً من سعر التكلفة الصحيح الذى يمثل ١٢ دولار للدستة

٢- عند إجراء الجرد الفعلى، تم إستبعاد الشحنات الأخيرة بيوم الجرد من المخزون ولم يتم إدراجها كمبيعات إلا في بداية السنة التالية.

٣- قام المسجل المسئول عن الملف الرئيسي للمخزون المستمر بتعديل الكمية في بطاقة المخزون لتغطية عجز المخزون الذى تسبب فيه خلال العام.

٤-بعدما ترك المراجع مقر الشركة التي يقوم بمراجعتها، اتضح فقدان العديد من بطاقات المخزون وعدم إدراجها في الملخص النهائي للمخزون.

٥- عند تسجيل حيازة المواد الخام، تم إدراج سعر غير ملائم للوحدة في الملف الرئيسي للمخزون المستمر. لذلك، يوجد تحريف بتقييم المخزون لأنه تم إجراء التسعير للمخزون الفعلي عن طريق الرجوع إلى السجلات المستمرة.

٦-خلال الجرد الفعلي، تم إدراج العديد من عناصر المخزون المتقادمة.

٧- نظراً لوجود زيادة ملموسة في الحجم خلال السنة الحالية ووجود رقابة ممتازة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، كان معدل المصروفات الصناعية غير المباشرة المطبق على المخزون أكبر بكثير من التكلفة الفعلية.

المطلوب

أ- في كل تحريف، أذكر نوع الرقابة الداخلية الذى يجب منعه من الحدوث.

ب- في كل تحريف، أذكر إجراء المراجعة الأساسي الذى يمكن أن يستخدم لكشفه.

١٩-٢٤(الهدف ١٩-٥، ١٩-٦) غالباً ما تعد ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون جانباً هاماً من المراجعة التى يقوم المراجع بتنفيذها للقوائم المالية.

المطلوب

أ- ماهى الأهداف العامة أوالأغراض العامة للملاحظة التى يقوم بها المراجع للجرد الفعلي للمخزون؟(لا تقم بمناقشة الإجراءات أوالأساليب التى يتم من خلالها القيام بالملاحظة).

ب- ماهى الأغراض التي يبتغيها المراجع من إجراء وتسجيل إختبارات لكميات المخزون التي تم جردها خلال ملاحظته الجرد الفعلي للمخزون؟ناقش ذلك.

حـ- تقوم بعض الشركات بإستخدام شركات خدمة خارجية متخصصة في جرد، تسعير، إجراء عمليات الضرب والجمع للمخزون. وعادة ما تقدم شركات الخدمة هذه شهادة بتقييم المخزون.

وبفرض أن شركة للخدمات قامت بجرد المخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي:

(١) ماهو مقدار الإعتماد، إذا وجد، الذى يضعه المراجع في شهادة الشركة الخارجية المتخصصة عن جرد المخزون؟ناقش ذلك.

(٢) ماهو أثر، إذا وجد، شهادة الشركة المتخصصة الخارجية عن المخزون على نوع تقرير المراجع؟ناقش ذلك.

(٣) كيف سيشير المراجع، إذا قام بالإشارة، إلى شهادة الشركة الخارجية المتخصصة في تقريره المختصر؟*

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

١٩-٢٥(الهدف ١٩-٥) خلال الجرد الفعلي للمخزون في شركة LANTER SHOE DISTRIBUTOR والذي تم إجراؤه في ٣١ ديسمبر ١٩٧٧ ، واجهتك المواقف التالية:

أ- تحتفظ الشركة بجزء كبير من السلع المتعلقة بالأحذية في ١٠ مستودعات بطول الساحل الشرقي للولايات المتحدة. ويضمن ذلك أن يتم القيام بخدمةسريعة للتوزيع على سلسلة المتاجر الخاصة بها. وتم تكليفك وحدك لملاحظة الجرد الفعلي للمخزون بالمخزن الذى يقع في مدينة بوسطن. وخلال إتمام عملية الجرد، توقفت عديد من عربات النقل السريع للتحميل. وعلى الرغم من عدم حدوث ذلك بشكل متكرر، يجب القيام بشحنات النقل السريع فوراً. ونتيجة لذلك، توقف العاملين عن إجراء الجرد للمساعدةفي تحميل عربات النقل السريع. ماذا يجب أن تفعل؟

ب-(١) يوجد بأحد المخازن ١٠٠٠٠ عنصر للمخزون. وقمت بإختبار الجرد لعدد ٢٠٠عنصر تتسم بإرتفاع قيمتها وعدد ضئيل من العناصر ذات القيمة المنخفضة. ولم يتم إكتشاف أيه تحريفات. وكنت قد لاحظت أن العاملين يتبعون التعليمات الخاصة بالمخزون بشكل دقيق جداً. هل تعتقد أنك إختبرت عددكاف من العناصر؟اشرح.

(٢) ماالذى كنت ستقوم به إذا كنت قد جردت ١٥٠عنصر وتم إكتشاف أخطاء بالجرد لعدد كبير من العناصر؟

حـ- عند ملاحظة المخزون من سائل تلميع الأحذية، لاحظت وجود قدر من المخزون منذ ٥ سنوات، وبفحص بعض القوارير من صندوق مفتوح، لاحظت تجمد السائل في معظم القوارير. ما الذى يجب أن تقوم به؟

د- خلال ملاحظة جرد المخزون في المخزن الرئيسي، لاحظت أن معظم البطاقات سابقة الترقيم والتى تم كتابتها على نحو خاطئ تم إتلافها وتبديدها. ماهى أهمية هذا الإجراء وما الذى يجب أن تقوم به؟

١٩-٢٦ (الهدف ١٩-٥) يقوم المراجع RAY ABLE بمراجعة القوائم المالية لشركة Knutson Products Co. التي تقوم بتجميع الأجزاءالمصنعة في الولايات المتحدة عن السنة المنتهية في ٣١ مايو ١٩٩٧. ويقوم RAY بالإشتراك مع المدير المالي لشركة Knutson بوضع خطط للجرد الفعلي للمخزون بمخزون الشركة في ٣١ مايو ١٩٩٧.

ويتم تخزين المنتجات التامة والأجزاء غير المجمعة والتوريدات في المخزن الذى يقع بجوار مصنع التجميع الذى تملكه الشركة. ويقوم المصنع بالعمل خلال الجرد. وفي ٣٠ مايو يتم نقل بضاعةبكميات مقدرة من الأجزاء غير المجمعة والتوريدات من المخزن إلى المصنع لإستخدامها في الإنتاج في ٣١مايو، لمواجهةإحتمال وجود طلبية عاجلة يجب تنفيذها في ٣١مايو. وخلال الجرد، يستمر المخزن في إستلام الأجزاء والتوريدات وشحن المنتجات المجمعة. ومع ذلك، سيتم الإحتفاظ بالمنتجات المجمعة في ٣١ مايو بالمصنع حتى يتم الإنتهاء من الجرد الفعلي.

المطلوب

ماهى الإجراءات التي يجب أن تقوم بها الشركة للتأكد من أن الجرد الفعلي للمخزون يشمل كافة العناصر التي يجب إدراجها ولايتم جرد عناصر من المخزون مرتين؟*

١٩-٢٧(الهدف ١٩-٤) فيما يلي بيانات عن المبيعات، تكلفة المبيعات والمخزون في شركة Addin Product Supply التي تعمل في تجارة الجملة لتوزيع معدات التنظيف. القيم بالمليون دولار.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

المبيعات	٢٣,٢	٢١,٧	١٩,٦	١٧,٤
تكلفة المبيعات	١٧,١	١٦,٨	١٥,٢	١٣,٥
مخزون أول المدة	٢,٣	٢,١	١,٩	١,٥
مخزون اخر المدة	٢,٩	٢,٣	٢,١	١,٩

المطلوب

أ- حساب النسب المالية التالية بإستخدام برنامج الجداول الإلكترونية:

١-إجمالي الهامش كنسبة مئوية من المبيعات. ٢- دوران المخزون

ب- أذكر الأسباب المنطقية العديدة للتغير في كلا النسبتين.

حـ- بفرض أ مبلغ ٥٠٠٠٠٠دولار يعتبر أمراً يتسم بالأهمية النسبية لأغراض التخطيط لعام ١٩٩٧. هل تشير إحدى التقلبات في النسب المالية المحسوبة إلى إمكانية وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية؟برهن على ذلك بإستخدام برنامج الجداول الإلكترونية لتنفيذ تحليل الحساسية.

د- ماالذى يجب أن يقوم به المراجع للتعرف على السبب الفعلي للتغيرات؟

١٩-٢٨(الهدف ١٩-٥) خلال القيام بالمراجعة السنوية إكتشف وجود العمليات المالية التالية قرب تاريخ إعداد القوائم المالية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦:

١- إستلام بضائع تبلغ تكلفتها ١٨٢٢ دولار في ٣ يناير ١٩٩٧ ، وتم تسجيل فاتورة الحيازة المرتبطة في ٥ يناير. وتظهر الفاتورة أن الشحن تم في ديسمبر ١٩٩٦ والتسليم محل المشتري.

٢- إستلام بضائع تبلغ تكلفتها ٦٢٥ دولار في ٢٨ ديسمبر ١٩٩٦ ولم تسجيل الفاتورة الخاصة بها. وبعد البحث لدى وكيل الشراء إتضح أنها مسجلة لديه كبضاعة أمانة.

٣- يحتوي صندوق مغلف على منتجات تبلغ تكلفتها ٨١٦ دولار وتم ملاحظة وجوده في غرفة الشحن عند إجراء الجرد الفعلي. ولم يتم إدراجه ضمن المخزون لأنه كتب عليه"يتم الإحتفاظ به طبقاً لتعليمات الشحن". وإظهر الفحص الذي قمت به أمر أمر العميل مؤرخ في ١٨ديسمبر ١٩٩٦، ولكن تم شحن الصندوق وفاتورة العميل في ١٠ يناير ١٩٩٧. وكان الصندوق يحتوي على منتجات تمثل عنصراً من المخزون لدى العميل الخاص بك.

٤- تم إدخال البضائع التي استلمت في ٦ يناير ١٩٩٧ بتكلفة قدرها ٧٢٠دولار إلى يومية الحيازة في٧يناير ١٩٩٧. وتظهر الفاتورة أن التسليم كان محل البائع بالمخزن الخاص به في٣١ ديسمبر، لم يتم إدراجها ضمن المخزون.

٥- تم تصنيع أله خاصة بناء على أمر من العميل، وتم الإنتهاءمنها ووضعها في غرفة الشحن في٣١ ديسمبر١٩٩٦. وتم إرسال الفاتورة إلى العميل في هذا التاريخ وحذف الألة من المخزون على الرغم من أن الشحن تم في ٤يناير١٩٩٧.

بإفتراض أن كل قيمة سبق ذكرها تتسم بالأهمية النسبية

المطلوب

ا- تحديد ما إذا كانت البضائع يجب إدراجها في المخزون لدى العميل.

ب- ذكر السبب وراء قرارك في كل عنصر*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

١٩-٢٩(الهدف ١٩-٦) كجزء من الإختبارات الكتابية للمخزون في شركة Martin الصناعية، قمت بإختبار مايقرب من ٢٠٪ من العناصر النقدية وإكتشفت الإستثناءات التالية:

١- أخطاء في عمليات الضرب

الوصف	الكمية	السعر	ناتج عمليات الضرب كما هى مسجلة
الخشب	٤٦٥ قدم فى اللوح	١٢, دولار للقدم في اللوح	٥,٥٨ دولار
الآت قطع الصلب	٢٢ وحدة	٣٠ دولار للوحدة	٦٧٠ دولار
سائل التخفيف	١٦ برميل	٤٠ دولار للبرميل	٥٢٩ دولار
ورق السنفرة	٣٠٠ ورقة	٩٥, للورقة	٢٥٨ دولار

٢- الفروق الناتجة عن مقارنة التكاليف بقوائم المخزون بالعام الماضي والتكاليف بقوائم المخزون بالعام الحالي لدى العميل:

الوصف	الكمية	التكلفة هذا العام	التكلفة بالعام السابق
مشعل اللحام لإجراء قطع دقيق	١٢ وحدة	٥٠٠ دولار للوحدة	لم يتم العثور عليها
نفاية الالمونيوم	٤٥٠٠ رطل	٥ دولار للطن	٦٥ دولار للطن
زيت التشحيم	٤٠٠ جالون	٦ دولار للجالون	٤,٥ للبرميل

٣-إختبار جوانب الجرد التي لم تستطع أن تتعرف عليها عند التتبع من إختبار جوانب الجرد إلى التصنيف النهائي للمخزون:

رقم البطاقة	الكمية	التكلفة بالعام الحالى	الوصف
٢٩٨٥	١٥ طن	٧٥ دولار للطن	قبضان ملفوفة باردة
٢٦	٢٠٠٠ قدم	٢,٢٥ دولار للقدم	شرائح ألمونيوم بسمك ٤ بوصة

٤- إجمالى الصفحة، اخطاء الجمع.

رقم البطاقة	التكلفة بالعام الحالى	الوصف
١٤	١٣٧٥,١٢	١٣٧٥,٠٨
٨٢	٧٢١,١٨	٨٥٢١,١٨

المطلوب

أ- تحديد قيمة التحريف الفعلى فى كل إختبار من الإختبارات الأربع. وبالنسبة لأى عنصر لايمكن تحديد قيمة التحريف به من المعلومات المعطاة، أذكر الإعتبارات التى ستؤثر فى تقديرك للتحريف.

ب-فى ضوء النتائج التى توصلت إليها، ما الذى يجب أن تقوم به بشأن إختبارات الدقة الكتابية للمخزون فى العام الحالى؟

حـ- ما هى التغيرات، إذا كان هناك، التى تقترحها فى أنوع الرقابة الداخلية والإجراءات التى تقوم بها شركة Martin الصناعية للقيام بتجميع مخزون العام القادم لمنع كل نوع من أنواع التحريف السابقة؟

١٩-٣(الهدف ١٩-٥) تقوم بمراجعة شركة Y عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وهذه الشركة تعمل فى تجارة الجملة للكيماويات وتتبع المنتجات بنسبة ١٢٥٪ من التكلفة.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

وفيما يلى أجزاء من حسابات المبيعات والمشتريات عن العام المالى ١٩٩٧:

المبيعات

التاريخ	الإسناد	القيمة	الرصيد المنقول		
			التاريخ	الإسناد	القيمة
٣١ - ١٢	قيد الإقفال	٦٩٩ ٨٦٠			٦٥٨٣٢٠
			١٢-٢٧	ف* # ٩٦٥	٥١٩٥
			١٢-٢٨	ف # ٩٦٦	١٩٢٧٠
			١٢-٢٨	ف # ٩٦٧	١٣٠٢
			١٢-٣١	ف # ٩٦٩	٥٨٤١
			١٢-٣١	ف # ٩٧٠	٧٩٢٢
			١٢-٣١	ف # ٩٧١	٢٠١٠
		٦٩٩٨٦٠			٦٩٩٨٦٠

* ف = فاتورة البيع.

المشتريات

التاريخ	الإسناد	القيمة	الرصيد المنقول		
			التاريخ	الإسناد	القيمة
		٣٦٠٣٠٠	٣١ - ١٢	قيد الإقفال	٣٨٥٣٤٦
١٢-٢٨	ش* # ١٠٥٩	٣١٠٠			
١٢-٣٠	ش # ١٠٦١	٨٩٦٥			
١٢-٣١	ش # ١٠٦١	٤٨٦١			
١٢-٣١	ش # ١٠٦٣	٨١٢٠			
		٣٨٥٣٤٦			٣٨٥٣٤٦

* ش= تقرير الإستلام.

وقمت بملاحظة الجرد الفعلى للبضائع بالمخزن فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، وتوصلت إلى إقتناع بأنه تم إجراؤه على النحو المناسب.

وعند تنفيذ إختبارات الفاصل الزمنى للمشتريات والمبيعات، إكتشفت أن رقم تقرير الإستلام الأخير يوم ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ يحمل الرقم ١٠٦٣ وأنه لا توجد عمليات شحن تم إتمامها عن أى فاتورة بيع تحمل رقم يزيد عن الرقم ٩٦٨. وتوصلت ايضاً للمعلومات الإضافية التالية:

١-يوجد ضمن المخزون الفعلى بالمخزن فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ مواد كيماوية تم حيازتها وإستلامها بتقرير إستلام يحمل الرقم ١٠٦٠ ولكن لم يتم الحصول على الفاتورة حتى ١٩٨٨. وتبلغ التكلفة مبلغ ٢١٨٣.

٢- يوجد بالمخزون في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ بضائع تم بيعها وتحصيل قيمتها من العميل ولكن لم يتم شحنها حتي ١٩٩٨. وتم البيع من خلال فاتورة البيع رقم ٩٦٥ولم يتم جردها.

٣- في مساء ٣١ديسمبر ١٩٩٧، كان هناك سيارتان خارج مبنى شركة Y :

(أ) سيارة رقم "أ ر ٣٨١٦٢" ، تم تفريغ حمولتها في ٢ يناير ١٩٩٨، وتم إعداد تقرير الإستلام رقم ١٠٦٣ لإستلام البضاعة. وقام العميل بسداد رسوم الشحن.

(ب) سيارة رقم "ب أ س ٧٤١٢٣" وتم تحميلها وحزم البضائع بها في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ ، وتم توجيهها إلى خارج الشركة في ٢يناير ١٩٩٨. وبلغ سعر البيع ١٢٧٠٠ وتم سداد رسوم الشحن بواسطة العميل. ويحمل هذا الأمر للبيع فاتورة للبيع رقم ٩٦٨ .

٤- في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ توقفت على نحو مؤقت بجوار خطوط السكك الحديدية سيارتان تحملان مواد كيماوية كانتا في الطريق إلى شركة Zpulp And Paper Co. وكانت هذه المواد الكيماوية قد تم بيعها وفقاً لفاتورة البيع رقم ٩٦٦ وكانت شروط التسليم محل المشترى.

٥- فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٢ ، كان هناك فى الطريق إلى شركة Y عربة نقل محملة بمواد خام ، وتم إستلامها بتقرير الإستلام رقم ١٠٦٤. وكانت شروط التسلم محل المشترى ، ودفعت شركة y رسوم الشحن المقرة بمبلغ ٧٥ دولار. ومع ذلك ، تم خصم رسوم الشحن من سعر الشراء الذى يبلغ ٩٧٥ دولار.

٦- يوجد ضمن المخزون الفعلى مواد كيماوية تعرضت للأمطار وبالتالى أصبحت متقادمة خلال نقلها إلى الشركة. وتبلغ تكلفة الفاتورة ١٢٥٠ دولار. ورسوم الشحن ٣٥٠ وقد تم دفعها.

المطلوب

أ- حساب التسوية التى يجب القيام بها للمخزون الفعلى للعميل فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ .

ب-إعداد قائمة عمل بقيود التسوية التى يجب القيام بها فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧*.

١٩-٣١(الهدف ١٩-٦) كلفت بالقيام باختبار ملخص وتكلفة المخزون من المواد الخام والأجزاء المشتراة كجزء من مراجعة شركة Rubber Product And Supply . ويوجد بالمخزون ٢٠٠٠ عنصر ، ويبلغ إجمالى القيمة المسجلة للمخزون ٦٤٨٥٠٠ دولار

ويجب أن تتضمن إختبارات المراجعة التى تقوم بها الموصفات والأعداد المسجلة مع قائمة المخزون النهائية ، مقارنة تكاليف الوحدات مع فوتير الموارين ، وإجراء عمليات ضرب لتكاليف الوحدات والكميات.. وسيعرف التحريف فى أى من هذه الإختبارات بالفرق. ويجب أن تخطط لإستخدام معاينة تقدير الفرق.

وتوصلت إلى القرارات التالية بشأن مراجعة المخزون:

التحريف المحتمل أو المقبول	١٦٠٠٠ دولار
التقدير بنقطة	٤٠٠٠
الخطر المقبول للقبول غير الصحيح	٥٪
الإنحراف المعيارى المقرر	٣٠

(بناء على البيانات المذكورة فى أوراق العمل بالسنة السابقة)

المطلوب

ا-ماهى مميزات إستخدام معاينة تقدير الفرق بالمقارنة مع المعاينة غير الإحصائية؟

ب-ما هو حجم العينة الضرورى للتوصل إلى تحقيق هدفك بإستخدام تقدير الفرق؟

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

جـ- بغض النظر عن إجابتك فى الجزء ب، افترض أنه تم إختيار عينه من ٦٠ عنصر وإنه تم التعرف على الفرق التالية بين القيم الدفترية والقيم التى تم مراجعتها (القيم التي يوجد بها تخفيض تم وضعها بين أقواس).

علماً بأنه لاتوجد فروق بين القيم الدفترية والقيم التى تم مراجعتها للعناصر الواحد والخمسين الأخرى بالعينة.

وبناء على هذه العينة، أحسب الحد الأعلى للثقة لقيمة التحريف فى المجتمع عند الخطر المقبول للقبول غير الصحيح.

د- فى ضوء حجم العينة بالجزء"ب"، أشرح لماذا يظل حدى الثقة داخل مجال التحريف المحتمل.

رقم العنصر	الفـــرق
١	١٩
٢	١١
٣	(١٩)
٤	٤٠
٥	٩٠
٦	٣٨
٧	(٩٠)
٨	٧٠
٩	(٨٥)
الإجمالي	٧٤ دولار

حـالات عملـية

١٩-٣٢(الهـدف ١٩-٦) كلفت بمراجعة شركة Sea Gull Airfranes Inc. فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتقوم هذه الشركة بتصميم وتصنيع مكونات أجزاء الطائرات وهيكلها، وقمت بملاحظة المخزون الفعلى فى ٣١ ديسمبر وتوافر لديك إقتناع بأن الجرد الفعلى للمخزون قد تم على نحو مناسب. وقد قام العميل فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بتسعير المخزون، إجراء عمليات الضرب والتوصل للقيم الإجمالية. ويتكون المخزون من ٥٠٠٠ عنصر بقيمة إجمالية ٨٢٧٥٠٠٠، وعند القيام بتنفيذ إختبارات تسعير المخزون، قررت إستخدام الطبقات فى إختباراتك. واستنتجت أنك يجب أن تستخدم طبقتين: العناصر التى تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار والعناصر التى تقل عن ٥٠٠٠ دولار. وتتمثل القيم الدفترية فى مايلى:

	عدد العناصر	القيمة الإجمالية
العناصر التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار	٥٠٠	٤١٥٠٠٠٠
العناصر التي تقل قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار	٤٥٠٠	٤١٢٥٠٠٠
	٥٠٠٠	٨٢٧٥٠٠٠

وعند تنفيذ إختباراتك للأسعار وعمليات الضرب، قررت إختبار ما يقرب من ٥٠ عنصراً من المخزون بشكل تفصيلي. وقد إخترت ٤٠ عنصراً من العناصر التى تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار و١٠ عناصر من العناصر التى تقل قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار، وقد تم الإختيار عشوائياً من المجتمع. ووجدت أن كافة العناصر تتسم بالصحة عدا العناصر من أ إلى ز والتى سيتم ذكرها لاحقاً والتى تعتقد أنها تحتوى على التحريف. وحتى هذه النقطة كنت قد أجريت إختبار للعناصر التالية بالإضافة إلى العناصر من أ إلى ز.

	عدد العناصر	القيمة الإجمالية
العناصر التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار	٣٦	٣٦٠٠٠٠
العناصر التي تقل قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار	٧	٢٦٠٠

وتستخدم شركة Sea Gull Air Franes نظام المخزون المستمر وفقاً للتكلفة (التي يتم التوصل إليها من خلال طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً)أوسعر السوق أيهما أقل. وقد إستطعت التوصل إلى كافة الفواتير التى تحتاج إليها في تنفيذ الإختبارات. ويوضح الجدول السابق مباشرة عناصر المخزون السبعة التى تعتقد أنها محرفة بالعينة، ويوضح الجدول التالي البيانات المرتبطة للتعرف على مدى ملائمة التقييم.

عناصر المخزون التي يحتمل أن يوجد بها تحريف

	الوصف	الكمية	السعر	الإجمالى*
أ	أجزاء جانبية في جناح الطائرة	٣٠٠٠ متر	٨ دولار للمتر	٢٤٠٠٠
ب	المكونات المعدنية	١٠٠٠٠ بوصة	١,٢ دولار للقدم	١٢٠٠٠
حـ	الدعامات المعدنية	١٥٠٠ يادرة	١٠ دولار للياردة	١٥٠٠٠
د	دعامات ضغط	١٠٠٠ قدم	٨ دولار للقدم	٨٠٠٠
هـ	ثاقب اليد الصناعي	٤٥ وحدة	٢٠ دولار للبوصة	٩٠٠
و	لفائف رقائق الصلب	٤٠ زوج	٦٩ دولار لكل رقاقة	٢٧٦
ز	أدوات التثبيت	٥,٥ دستة	١٠ دولار للدستة	٥٥

* ملحوظة: القيم كما هى مذكورة بالمخزن لدى العميل

معلومات التسعير من واقع الفواتير (Sea Gull Airframes)

رقم المستند	تاريخ المستند	تاريخ السداد	الشروط	تاريخ تقرير الاستلام	المواصفات بالفاتورة
٧-٦٨	٩١/٨/١	٩١/٨/٢١	التسليم محل المشترى	٩١/٨/١	أدوات تثبيت بسعر ١٠ دولار للدستة
١١-٨١	٩٦/١٠/١٦	٩٦/١١/١٥	التسليم محل المشترى	٩٦/١٠/١٨	١١٠٠ ياردة من الدعامات المعدنية بسعر ٩,٥ لليـاردة، ٢٠٠٠ قـدم من دعـامـات الضغط بسعر ٨,٢ للقدم
١٢-٦	٩٦/١٢/٨	٩٦/١٢/٣٠	١٠/٢، ٣٠، التسليم محل البائع	٩٦/١٢/١٠	١٨٠ لفـافـة من رقـائق الصلب بسعـر ٦٩ دولار للفافة
١٢-٩	٩٦/١٢/١٠	٩٦/١٢/١٨	التسليم محل المشترى	٩٦/١٢/١١	٤٥ ثاقب يد صناعى بسـعـر ٢٠ دولار للثاقب، مع ضمان لمدة ٤ سنوات
١٢-١٨	٩٦/١٢/٢٧	٩٦/١٢/٢٧	١٠/٢، ٣٠، التسليم محل البائع	٩٦/١٢/٢١	٤٢٠٠ متر من الأجزاء الجانبية لأجنحة الطائرات بسعر ٨ دولار للمتر
١٢-٢٣	٩٦/١٢/٢٤	٩٧/١/٣	١٠/٢، ٣٠، التسليم محل المشترى	٩٦/١٢/٢٦	١٢٨٠٠ بوصة من المكونات المعدنية بسعر ١,٢ للقدم
٢-٦١	٩٦/١٢/٢٩	٩٧/١/٨	التسليم محل المشترى	٩٦/١٢/٢٩	١٠٠٠ ياردة من الدعامات المعدنية بسعر ١٠ دولار لليـاردة، ٨٠٠ قـدم من دعـامـات الضغط بسعر ٨ دولار للقدم
١٢-٨١	٩٦/١٢/٣١	٩٧/١/٢٠	التسليم محل المشترى	٩٧/١/٦	٢٠٠٠ متر من الأجزاء الجانبية لأجنحة الطائرات بسعر ٧,٥ دولار للمتر، ٢٠٠٠ ياردة من الدعامات المعدنية بسعر ١٠ دولار للياردة

أضف إلي ذلك، بلغت فاتورة الشحن للمستند ٢٣-١٢ مبلغ ٢٠٠دولار. وتم إدخال هذه الفاتورة في حساب النقل إلى الداخل. وعمليا تتعلق كافة رسوم الشحن بالمكونات المعدنية. وهذه هى المرة الأولى التى تقوم منشأة المحاسبة التى تعمل فيها بمراجعة شركة Sea Gull Air Franes .

المطلوب

أ- فحص كافة المعلومات وتحديد مدى وجود تحريفات بالعناصر السبع بالمخزون التى يتم التعامل معها حالياً. أذكر الإفتراضات التى ترى ضرورتها لتحديد قيمة التحريفات.

ب- إعداد جدول لورقة العمل التى تلخص النتائج التى توصلت إليها. إستخدم الحاسب الإلكترونى في إعداد الجدول.

١٩-٣(الهدف ١٩-٥، ١٩-٦) تقوم حالياً بملاحظة المخزون كجزء من المراجعة عن السنة السابقة المنتهية في ٣١ أغسطس بشركة Engin Warehouse Supply. وتعمل هذه الشركة في تجارة التجزئة وتجارة الجملة لأجزاء المحركات. ويحتوي المخزون على عدد كبير من الأجزاء المتنوعة والتى تشمل مسامير التثبيت صغيرة الحجم وعناصر كبيرة الحجم مثل المحركات الكبيرة لمعدات حرث الأرض.

وخلال الجرد الفعلي، تقوم الشركة بإيقاف عمليات التشغيل عدا إستلام البضائع من الموردين وإجراء عمليات الشحن إلى تجار الجملة الأساسيين الذين تتعامل الشركة معهم. وفي صباح يوم السبت ٢ سبتمبر الذى تم إجراء الجرد الفعلي فيه، قمت بتسجيل كل من رقم مستند الشحن الأخير ورقم تقرير الإستلام الأخير الذين تم إصدارهما في اليوم السابق في أوراق العمل وكان الرقمان ١٩٣١٤و ٤١٦٨٢ على الترتيب.

وقمت بملاحظة إجراءات الجرد لدى العميل، وإخترت بنفسك عناصر مختارة من المخزون. وتوصلت إلى إستنتاج مؤداه دقة الجرد والمواصفات. وقبل أن تترك المخزن في نهاية اليوم بعد الإنتهاء من الجرد، قمت بعمل عدد من الأشياء:

١-فحص دفتر تقارير الإستلام. كان أخر رقم تم إستلامه ٤١٦٨٥. وأبلغت مسجل الإستلام أ كافة البضائع التى تم إستلامها في يوم ٢ سبتمبر قد تم الإحتفاظ بها في إدارة الإستلام مع كافة البضائع الأخرى التى تم إستلامها في اليومين الأخرين أو الأيام الثلاثة الأخيرة.

٢- فحص دفتر مستندات الشحن. كان أخر رقم تم إستخدامه ١٠٩٣١٧. وأبلغت إدارة الشحن أن هناك ثلاث عمليات شحن قد تم القيام بها قبل الظهر، وأن هناك عمليتين للشحن قد تم القيام بهما بعد الظهر، ومازال هناك عملية شحن في إدارة الشحن.

٣-بعد أن طلبت من إدارة الإستلام أن تحدد كافة البضائع التى تم إستلامها في ١ ديسمبر، أشار المسؤل إلى أنه تم إستخدام تقارير الإستلام المرقمة من ٤١٦٨٠ إلى ٤١٦٨٢ للتعبير عن إستلام بضائع في ١ سبتمبر.

٤- بعد أن طلبت من إدارة الشحن أن تحدد كافة البضائع التي تم شحنها أوبيعها نقداً في ١ سبتمبر. أشار المسؤل إلى إستخدام مستندات الشحن التي تحمل أرقام بين ١٠٩٣١١ و١٠٩٣١٣. وأوضح أن هناك ما يقرب من ٣٠٠ إيصال بيع في ١ سبتمبر للمبيعات النقدية. وبلغت مبيعات التجزئة في ١ سبتمبر ١٢٦٩٠ كرقم إجمالي ولكن لم يتم إدراج ذلك في مبيعات شهر أغسطس.

٥-فحص جرد المخزون الفعلي كما هو مثبت في إدارة الإستلام. وتم جرد المخزون لتقارير الإستلام التى تتراوح أرقامها بين ٤١٦٧٤ ، ٤١٦٨٤ فقط.

٦- فحص الجرد الفعلي للمخزون كما هو مثبت في إدارة الشحن. وتم جرد المخزون فقط عن مستندات الشحن التي تحمل أرقاماً تتراوح بين الرقمين ١٠٩٣١٦ و١٠٩٣١٧. وأظهر الفحص الإضافي الذي تم القيام به أن عناصر المخزون الخاص بكافة عمليات الشحن التي تم تنفيذها في ٢ سبتمبر قد تم إدراجها بالجرد الذى تم تنفيذه بالإدارة التي يتواجد المخزون فيها.

وحصلت على المعلومات التالية خلال القيام بعمل المراجعة في نهاية العام والتي تتعلق بأسعار البيع، التكاليف، شروط التسليم، والبيانات المسجلة لكل عملية إستلام أو شحن:

المطلوب

بفرض أن المعلومات التي توصلت إليها من إدارتي الشحن والإستلام بشأن عمليات الشحن والإستلام التي تم تنفيذها في ١ سبتمبر تتسم بالدقة.

أ- إعداد كافة التسويات المتعلقة بتحريفات الفاصل الزمني بالدائنين بإفتراض عدم وجود عمليات حيازة نقدية.

حيازة المخزون

رقم تقرير الإستلام	تاريخ الشحن	تاريخ الإستلام	القيمة النقدية للحيازة	الإدراج أو عدم الإدراج في يومية الحيازة	شروط التسليم
٤١٦٧٩	٨-٢٩	٨-٣١	٨٦٠ دولار	مدرج	محل المشترى
٤١٦٨٠	٨-٢٧	٩-١	١٢١١	مدرج	محل البائع
٤١٦٨١	٨-٢٠	٩-١	١٩٣	مدرج	محل البائع
٤١٦٨٢	٨-٢٧	٩-١	٤٦٧٤	مدرج	محل المشترى
٤١٦٨٣	٨-٣٠	٩-٢	٤٥٠	غير مدرج	محل المشترى
٤١٦٨٤	٨-٣٠	٩-٢	١٠٦	غير مدرج	محل البائع
٤١٦٨٥	٩-٢	٩-٢	٢٨٠٠	غير مدرج	محل البائع
٤١٦٨٦	٨-٣٠	٩-٢	٦٨٦	غير مدرج	محل المشترى

شحن المخزون

رقم مستند الشحن	تاريخ الشحن	القيمة النقدية للمبيعات	الإدراج أو عدم الإدراج في يومية الحيازة
١٠٩٣١٠	٨-٣١	٨٦٠ دولار	مدرج
١٠٩٣١١	٩-١	٥٦	مدرج
١٠٩٣١٢	٩-١	٣١٩٤	مدرج
١٠٩٣١٣	٩-١	٦٣٥	مدرج
١٠٩٣١٤	٩-١	١٩٣	مدرج
١٠٩٣١٥	٩-٢	١٦٢١	غير مدرج
١٠٩٣١٦	٩-٢	٩٤٥	غير مدرج
١٠٩٣١٧	٩-٢	٧٨	غير مدرج
١٠٩٣١٨	٩-٢	٣٦١١	غير مدرج

ب- إعداد كافة التسويات للتحريفات في المبيعات.

حـ- ماهي قيمة التحريف بالمخزون لدى العميل، بإفتراض إتباع طريقة جرد المخزون الدوري، وعدم تأثر التسويات في الجزء "أ" أوالجزء "ب" على المخزون؟وبالنسبة لمبيعات التجزئة، إفترض أن نسبة إجمالي الهامش تبلغ ٣٠٪.

د- كيف يمكن أن تحدد ما إذا كانت إدارتي الإستلام والشحن قد وفرتا معلومات دقيقة لك عن عمليات شحن البضائع وإستلامها في يوم ١ سبتمبر؟

الفصل العشرون:

مراجعة دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة التوزيع

Audit of the Capital Acquisition and Repayment Cycle

سيحصل العميل غير الأمين على أفضل ما لدى المراجع فى كل مرة تقريباً

تعاقدت شركة المقاولات Able Construction على القيام بتنفيذ عقد مقاولات طويل الأجل، وسيتم التعرف على الإيراد بإستخدام الطريقة المحاسبية المسماه بنسبة الإتمام أو الإنجاز. وتتطلب هذه الطريقة، ضمن أشياء أخرى، وجود إتفاق محدد بدقة، شروط إلتزام يتم وضعها موضع التنفيذ، طريقة موثوق بها لتقدير التكاليف الخاصة بإتمام العقد، والتعرف على الخسائر في الوقت الذي يتم فيه التعرف عليها. وكجزء من مراجعة شركة المقاولات Bble، قام المراجعون بقراءة كافة عقود المشروعات تحت التشغيل، إختبار التكاليف التى تم إنفاقها حتى الآن وتقدير المقدرة على تحقيق الربح فى نهاية العقد، وإجراء مناقشة مع أفراد الإدارة بشأن هذه الأمور. ومن الأجزاء الهامة التى يتم تنفيذها للتحقق من الدخل فى ظل طريقة نسبة الإتمام أن يتم مراجعة التكاليف التى تم إنفاقها.

وفى العام الحالى، أوضحت سجلات الإدارة وجداول المشروعات أن كافة المشروعات سينتج عنها أرباح. ويوجد لكل مشروع جدول منفصل يظهر الإيراد المقدر الإجمالي من المشروع، التكلفة التي يتم إنفاقها في الفترة الحالية، التكاليف التي تم إنفاقها حتى الآن، إجمالي التكاليف المقدرة، نسبة الإتمام، والربح الذي تم التعرف عليه في الفترة الحالية. وقام المراجع بمناقشة كل مشروع مع أفراد الإدارة، تنفيذ إختبارات المراجعة لدعم الجدول، والتوصل إلى إستنتاج عن مدى صدق كل من الإيراد والمصروف والربح. وسمح الدخل الذي تم التقرير عنه لشركة Able بمقابلة إلتزاماتها والحصول على مشروع كبير جديد.

وفي الواقع لقد تحملت شركة Able خسارة كبيرة في أحد مشروعاتها الرئيسية. حيث تعاقدت مع مقاول من الباطن للقيام بعمل إنشائي لم يكن متوقعاً في العقد الأصلي للمقاولة. وعند التعاقد على هذه المقاولة من الباطن، إتفقت شركة Able مع المقاول الفرعي على أنه لن يتم الدفع إلا بعد الإنتهاء من المراجعة. وأخفت الإدارة فواتير المقاول من الباطن عن المراجعين عندما تم إستلامها. وخلال العام التالي، تعرفت الإدارة على الخسارة، ولكنها عالجت الفواتير على أنها تمثل تكلفة إضافية غير متوقعة تم دفعها خلال العام، وأن القوائم المالية بالعام الماضي كانت صحيحة.

وبعد مرور عدة سنوات تالية تم إكتشاف وجود غش بالقوائم المالية عندما أفلست شركة Able وتم مقاضاة منشأة المحاسبة نتيجة القيام بمراجعة غير كافية. وفي النهاية ثبت عدم مسئولية منشأة المراجعة، ولكن بعد إنقضاء قدر كبير من الوقت وإنفاق قدر كبير من الأموال في الدفاع عن المراجعة التي قامت بها.

الهدف التعليمي ٢٠-١: التعرف على الحسابات و الخصائص المميزة لها في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع

ترتبط الدائرة الأخيرة من دوائر العمليات المالية التي سيتم مناقشتها في هذا الكتاب بحيازة مصادر رأس المال في صورة قروض يتم الحصول عليها مقابل دفع فائدة وحقوق الملكية وإعادة دفع رأس

المال. وتشمل دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع أيضا الفائدة التي يتم دفعها وتوزيعات الأرباح. وتتمثل الحسابات الرئيسية بهذه الدورة في:

* أوراق الدفع
* العقود المستحقة
* الرهونات المستحقة
* السندات
* مصروف الفائدة
* الفائدة المستحقة
* النقدية في البنك
* أسهم رأس المال العادية
* أسهم رأس المال الممتازة
* رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية
* رأس المال الممنوح
* الأرباح المحتجزة
* الأرباح المحتجزة المقيدة
* أسهم الخزانة
* التوزيعات المعلن عنها
* التوزيعات المستحقة
* رأس المال – مالك المنشأة
* رأس المال – الشركاء المتضامنون

وتؤثر أربعة خصائص بدائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بشكل كبير على مراجعة هذه الحسابات. وتتمثل هذه الخصائص في:

١ – **يؤثر عدد قليل من العمليات المالية في أرصدة الحسابات، ولكن غالباً ما تتسم قيمة كل عملية مالية بمستوى مرتفع من الأهمية النسبية.** وعلى سبيل المثال، يتم إصدار السندات على نحو غير متكرر في معظم الشركات، ولكن عادة ما يتم إصدار السند بقيمة مالية مرتفع. وفي ضوء حجم كل عملية مالية، يكون من المتعارف عليه أن يتم التحقق من كل عملية مالية تحدث في هذه الدائرة بالعام بأكمله كجزء من التحقق من حسابات قائمة المركز المالي. ولن يكون من غير المعتاد أن نجد في أوراق العمل للمراجعة ما يشير إلي رصيد أول المدة الخاص بكل حساب بدائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع وتوثيق لكل عملية مالية حدثت خلال العام.

٢– **يكون لعدم إدراج عملية مالية واحدة أثر يتسم بالأهمية النسبية في حد ذاته.** في ضوء الأثر المتعلق بالتخفيض في قيم الإلتزامات وحق الملكية والذي سبق مناقشته بالفصل السابع عشر، يعد إغفال العمليات المالية أمراً يثير إهتماماً كبيراً لدى المراجع.

٣– **توجد علاقة قانونية بين منشأة العميل وحامل السهم، حامل السند أو أي مستند اخر للملكية.** عند مراجعة العمليات المالية والقيم بالدائرة، يجب أن يتوخى المراجع الحذر للتأكد من أن الإلتزامات القانونية الأساسية التي تؤثر في القوائم المالية قد تم أدائها على نحو مناسب وانه قد تم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مناسب.

٤– **توجد علاقة طردية بين حسابات الفائدة وتوزيعات الأرباح وبين الدين وحق الملكية.** عند مراجعة الديون التي يجب دفع فوائد عنها، يكون من المرغوب فيه أن يتم التحقق على نحو متزامن كل من مصروف الفائدة المرتبط والفائدة التي يجب دفعها. ويسرى ذلك أيضاً على حق الملكية والتوزيعات التي تم الإعلان عنها والتوزيعات التي يجب دفعها.

ويمكن فهم إجراءات مراجعة العديد من الحسابات في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع على نحو أفضل عن طريق دراسة حسابات مختارة ممثلة للحسابات بالدائرة. ولذلك، سيتم في هذا الفصل مناقشة : (١) مراجعة أوراق الدفع ومايرتبط بها من مصروف الفائدة ومبلغ الفائدة المستحق لتوضيح رأس المال الذي يترتب على الحصول عليه دفع فائدة عنه (٢) الأسهم العادية، رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية، والأرباح المحتجزة، والتوزيعات.

إعتبارات الأهمية النسبية

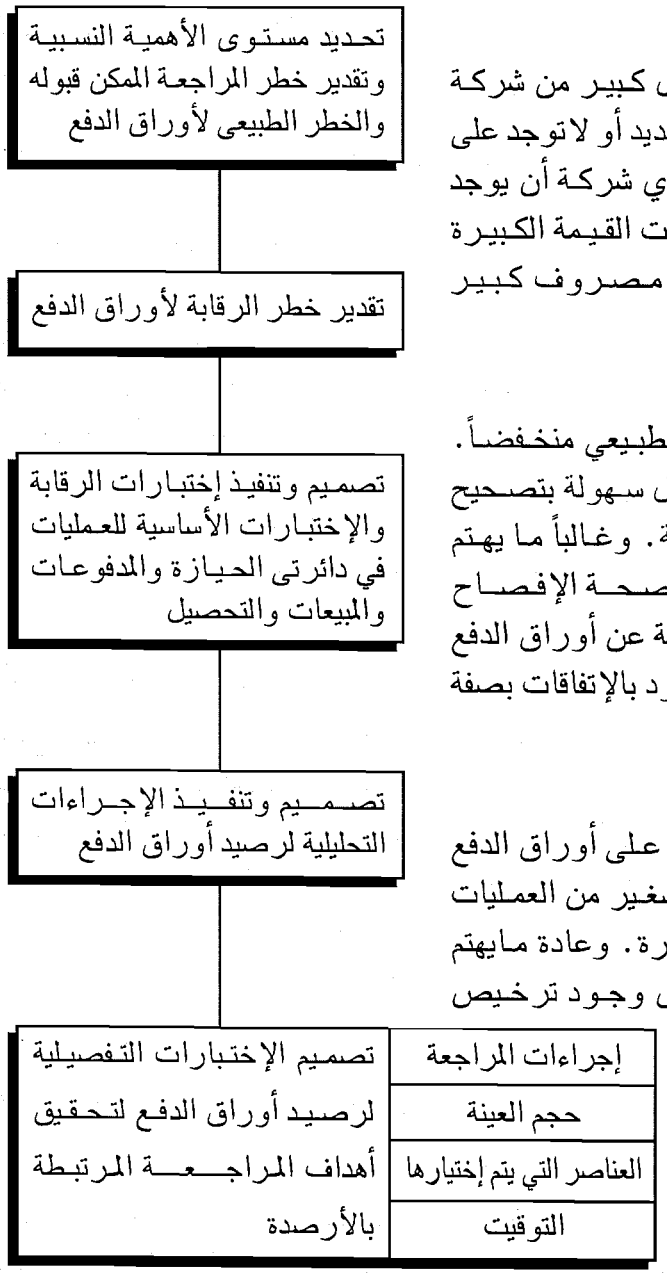
تختلف طبيعة أوراق الدفع بشكل كبير من شركة لأخرى، حيث قد تتسم بالكبر الشديد أو لاتوجد على الإطلاق. ومن غير المعتاد في أي شركة أن يوجد عدد صغير من أوراق الدفع ذات القيمة الكبيرة والتى يترتب عليها أن يتم دفع مصروف كبير للفائدة.

إعتبارات الخطر الطبيعي

عادة ما يكون مستوى الخطر الطبيعي منخفضاً. حيث يمكن أن تقوم الشركات بكل سهولة بتصحيح القيمة وإدراجها بالقوائم المالية. وغالباً ما يهتم المراجعون على نحو أكبر بصحة الإفصاح بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن أوراق الدفع ومايرتبط بها من ضمانات والقيود بالإتفاقات بصفة خاصة.

إعتبارات خطر الرقابة

عادة ما تتسم الرقابة الداخلية على أوراق الدفع بالجودة في ضوء وجود عدد صغير من العمليات المالية والأرصدة ذات القيم الكبيرة. وعادة مايهتم المراجعون بصفة خاصة بمدى وجود ترخيص مناسب لأوراق الدفع وأنواع الرقابة على كل من إستلام النقدية وسداد الأصل والفائدة.



الشكل ٢٠ - ١

منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة أوراق الدفع

وتتماثل منهجية تحديد الإختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بحسابات الحيازة الرأسمالية مع تلك المتبعة لكافة الحسابات الأخرى. وعلى سبيل المثال، يوضح الشكل ٢٠-١ المنهجية الخاصة بأوراق الدفع.

أوراق الدفـــع Notes Payable

الهدف التعليمي ٢٠-٢: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة لأوراق الدفع والعمليات المالية المرتبطة

تمثل أوراق الدفع إلتزاماً قانونياً قبل الدائن، وقد يكون هذا الإلتزام مرهوناً أو غير مرهوناً بالأصول. وعادة ما يتم إصدار أوراق الدفع لفترة تتراوح بين شهر وسنة، ولكن يوجد أيضاً أوراق دفع طويلة الأجل تزيد مدتها عن العام. ويتم إصدار هذه الأوراق لتحقيق أغراض مختلفة، كما يشمل رهن الممتلكات إستخدام أصول متنوعة مثل الأسهم، المخزون، والأصول الثابتة. ويجب أن يتم دفع الأصل والفوائد على الأوراق بما يتفق مع شروط إتفاق الحصول على القرض. وبالنسبة للقروض قصيرة الأجل، يتم عادة المطالبة بسداد الأصل والفائدة مرة واحدة عندما يحل موعد إستحقاق القرض. ولكن بالنسبة للقروض التي يزيد موعد إستحقاقها عن ٩٠ يوماً، عادة ما يتم دفع الفائدة شهرياً أو كل ربع سنة.

استعراض عام للحسابات Overview of Accounts

يوضح الشكل ٢٠-٢ الحسابات المتعلقة بأوراق الدفع والفائدة المرتبطة بها. ومن المتعارف عليه أن يتم إدراج إختبارات للمدفوعات من الأصل والفائدة كجزء من مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات لأنه يتم تسجيل المدفوعات في يومية المدفوعات النقدية. ولكن في ضوء عدم التكرار النسبي، لايتم في العديد من الحالات إدراج العمليات المالية الرأسمالية ضمن إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية التي يتم تنفيذها على عينة من العمليات المالية. ولذلك، يكون من الطبيعي أيضاً إختبار هذه العمليات المالية كجزء من دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع.

الأهـــداف Objectives

تتمثل أهداف مراجعة أوراق الدفع في تحديد ما إذا كانت:

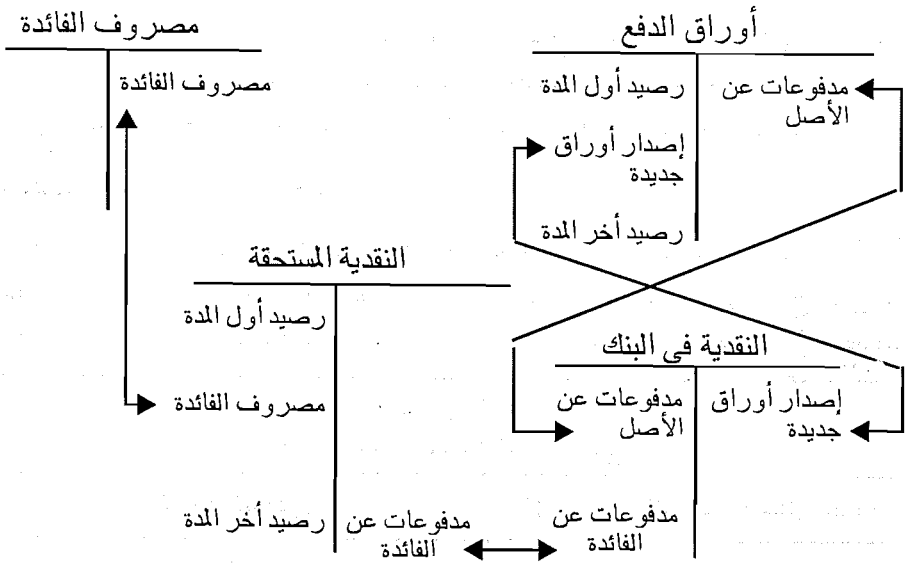
* الرقابة الداخلية على أوراق الدفع تتسم بالكفاية.
* العمليات المالية للأصل والفائدة المتعلقة بأوراق الدفع قد تم الترخيص بها على نحو مناسب وتم تسجيلها كما يتطلب ذلك تعريف أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية.
* الإلتزامات الناشئة عن أوراق الدفع ومايرتبط بها من مصروفات للفائدة وإلتزامات مستحقة قد تم تحديدها على نحو مناسب بما يتفق مع أهداف المراجعة الثمانية المرتبطة بالأرصدة (لا يعد هدف القيمة القابلة للتحقق قابلاً للتطبيق في حسابات الإلتزامات) من أصل الأهداف التسع.

الرقابة الداخلية Internal Controls

توجد أربعة أنواع هامة للرقابة على أوراق الدفع:

* **الترخيص الملائم لإصدار أوراق دفع جديدة.** يجب أن تعهد مسئولية إصدار أوراق الدفع الجديدة إلى مجلس الإدارة أو إلى المستوى الأعلى من أفراد الإدارة. وبوجه عام يجب توافر توقيعين لإثنين

الشكل ٢٠ – ٢
أوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها



من المسئولين الذين لهم الحق بالترخص على كافة إتفاقيات الحصول على القروض. وتعد كل من: قيمة القرض، معدل الفائدة، شروط الدفع، والأصول التي سيتم رهنها أجزاء من الإتفاقية التي يتم الموافقة عليها. وعندما يتم تجديد أوراق الدفع، يجب أن تخضع أوراق الدفع المجددة لنفس إجراءات الترخيص التي يتم إتباعها للأوراق التي يتم إصدارها لأول مرة.

* **وجود رقابة كافية على إعادة دفع الأصل والفائدة.** يجب رقابة السداد الدوري للفائدة والأصل كجزء من دائرة الحيازة والمدفوعات. وفي الوقت الذي يتم فيه إصدار أوراق الدفع، يجب أن تحصل إدارة المحاسبة على نسخة بنفس الطريقة التي يتم إتباعها عند إستلامها لفواتير الموردين وتقارير الإستلام. ويجب أن تصدر إدارة الدائنين بشكل تلقائي الشيكات المتعلقة بأوراق الدفع عندما يحل موعد الإستحقاق، ويتم ذلك أيضاً بنفس الطريقة التي يتم من خلالها إعداد الشيكات المتعلقة بحيازة البضائع والخدمات. وتمثل النسخة من أوراق الدفع توثيقاً داعماً للسداد.

* **المستندات والسجلات الملائمة.** ويشمل ذلك الإحتفاظ بسجلات فرعية وسجلات مراقبة على أواق الدفع الفارغة والتي تم سدادها قيمتها بواسطة شخص مسئول. ويجب إلغاء أوراق الدفع المدفوعة والإحتفاظ بها لدى شخص مسئول مرخص له بذلك.

* **التحقق الدوري المحايد.** يجب أن يتم دورياً تسوية السجلات التفصيلية لأوراق الدفع مع الأستاذ العام ومقارنة ذلك مع سجلات حامل ورقة الدفع بواسطة شخص لم يعهد إليه بمسئولية الإحتفاظ بالسجلات التفصيلية. وفي نفس الوقت، يجب أن يقوم شخص محايد بإعادة حساب مصروف الفائدة على أوراق الدفع لإختبار دقة وملائمة إمساك الدفاتر.

إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات Tests of Controls and Substantive Tests of Transaction

تتضمن إختبارات العمليات المالية لأوراق الدفع كل من إصدار الأوراق وإعادة دفع الأصل والفائدة. وتمثل إختبارات المراجعة هذه جزءاً من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للنقدية المحصلة (الفصل الحادى عشر) والمدفوعات النقدية (الفصل السابع عشر). وعادة ما يتم

تنفيذ إختبارات إضافية للرقابة وللإختبارات الأساسية للعمليات كجزء من الإختبارات التفصيلية للأرصدة نظراً للأهمية النسبية للعمليات المالية الفردية.

ويجب أن تركز إختبارات الرقابة في إطار أوراق الدفع والفائدة المرتبطة بها على اختبار جوانب الرقابة الأربعة الهامة التي تم مناقشتها بالقسم السابق. أضف إلى ذلك، يجب التركيز على دقة تسجيل المتحصلات من أوراق الدفع عند الحصول على القرض ودقة سداد كل من الأصل والفائدة.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يعد تنفيذ الإجراءات التحليلية أمراً أساسياً عند مراجعة أوراق الدفع نظراً لأنه يتم إلغاء الإختبارات التفصيلية لمصروف الفائدة والفائدة المستحقة على نحو متكرر عندما تتوافر نتائج مرضية. ويوضح الجدول ٢٠-١ الإجراءات التحليلية النموذجية لأوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها.

الجدول ٢٠ - ١
الإجراءات التحليلية لأوراق الدفع

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
إعادة حساب مصروف الفائدة على نحو تقريبي على أساس متوسطات معدلات الفائدة وكافة أوراق الدفع الشهرية	التحريف في مصروف الفائدة والفائدة المستحقة، إغفال أوراق دفع بالشركة محل المراجعة
مقارنة أوراق الدفع الفردية مع تلك الخاصة بالعام السابق	إغفال أو التحريف فى أوراق الدفع
مقارنة الرصيد الإجمالي لأوراق الدفع، مصروف الفائدة المستحقة مع المقابل بالعام السابق	التحريف فى مصروف الفائدة المستحقة أو أوراق الدفع

ويقوم المراجع بالتوصل إلى تقرير محايد عن مصروف الفائدة، باستخدام متوسط أوراق الدفع التي بالشركة محل المراجعة فعلاً، ومتوسط معدلات الفائدة حتى يمكن أن يقوم بإختبار لمدى منطقية مصروف الفائدة، كما يمكن أن يقوم أيضاً باختبارات للتعرف على مدى وجود إغفال لأوراق الدفع. وسبق تقديم توضيح لأوراق عمل المراجعة لإظهار تنفيذ الإجراءات التحليلية بالشكل ٦-٣ لمصروف الفائدة. فإذا كانت هناك زيادة تتسم بالأهمية النسبية بمصروف الفائدة الفعلي عن تقدير المراجع، قد يتمثل السبب في سداد الفائدة أو عدم تسجيل أوراق الدفع.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of details of Balances

تتمثل نقطة البداية العادية في مراجعة أوراق الدفع في جدول أوراق الدفع والفائدة المستحقة الذي يتم الحصول عليه من العميل. ويوضح الشكل ٢٠-٣ الجدول النموذجي. ويحتوى الجدول المعتاد على معلومات تفصيلية عن كافة العمليات المالية التي تتم في إجمالي العام للأصل والفائدة، أرصدة أول المدة واخر المدة لأوراق الدفع والفائدة المستحقة، ومعلومات وصفية عن أوراق الدفع مثل تاريخ الإستحقاق، معدل الفائدة، والأصول التي تم تقديمها كضمان.

وفي حالة وجود عمليات مالية كثيرة لأوراق الدفع خلال العام، قد لايكون أمراً عملياً أن يتم الحصول على جدول من النوع الموضح في الشكل ٢٠-٣. وفي هذه الحالة، يكون من المحتمل أن يطلب المراجع أن يعد العميل جدولا يحتوى فقط على أوراق الدفع ذات الأرصدة غير المدفوعة في

نهاية العام. وسيتم في هذا الجدول إظهار وصفاً لكل ورقة دفع، يشمل رصيد اخر المدة الخاص بها والفائدة المستحقة عنها في نهاية العام، مع إدراج كل من الضمان ومعدل الفائدة.

ويلخص الجدول ٢٠-٢ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإجراءات المراجعة المتعارف عليها. ولم يتم إدراج القيمة القابلة للتحقق بالجدول لأنه يعد هدفاً غير قابل للتطبيق على أوراق الدفع. ويمثل جدول أوراق الدفع إطاراً مرجعياً للإجراءات. ومرة أخرى، تتوقف كمية الإختبارات بشكل كبير على الأهمية النسبية لأوراق الدفع وفعالية الرقابة الداخلية.

وتتمثل أهم ثلاثة أهداف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في إطار أوراق الدفع في:

* تم إدراج أوراق الدفع الموجودة فعلاً (الإكتمال).
* تم تسجيل أوراق الدفع بالجدول على نحو دقيق (الدقة).
* تم عرض والإفصاح عن أوراق الدفع على نحو ملائم (العرض والإفصاح).

ويتسم الهدفان الأول والثاني بأهمية أكبر لأن التحريف قد يتسم بالأهمية النسبية، إذا تم إغفال ورقة دفع واحدة أو التعامل معها على نحو غير صحيح. كما يتسم العرض والإفصاح بأهمية كبيرة لأن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تتطلب أن يوجد بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية وصفاً ملائماً لشروط أوراق الدفع الموجودة فعلاً والأصول التي تم رهنها كضمان على القروض. وإذا كان هناك قيوداً مؤثرة على أنشطة الشركة للحصول على القروض، مثل مخصصات رصيد المكافآت والمرتبات أو القيود على دفع التوزيعات، فإنه يجب الإفصاح عن ذلك بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

ملخص Summary

يوضح الشكل ٢٠ - ٥ الحسابات الرئيسية المرتبطة بأوراق الدفع في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع وأنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها في مراجعة هذه الحسابات. ويوضح هذا الشكل أيضاً كيف يرتبط نموذج خطر المراجعة الذي تم مناقشته في الفصل الثامن بمراجعة هذه الحسابات بالدورة.

حق الملكية Ownr's Equity

الهدف التعليمي ٢٠-٣: وصف الإعتبارات الأساسية لتصميم وتنفيذ مراجعة العمليات المالية لحق الملكية

يجب أن يتم التمييز بين الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام وتلك المغلقة عند مراجعة حق الملكية. حيث يوجد عدد ضئيل من العمليات المالية، إن كان هناك عمليات مالية، في معظم الشركات المغلقة طوال العام تتعلق بحسابات رأس المال، كما يوجد في العادة عدد ضئيل من المساهمين. ومن المحتمل أن تتمثل العمليات المالية الخاصة بحق الملكية فقط في التغير بحق الملكية الذي ينتج عن الأرباح أو الخسائر السنوية والإعلان عن التوزيعات، إذا كان هناك توزيعات. فنادراً ما تدفع الشركات المغلقة توزيعات. وعادة ما يتسم الوقت الذي يمضيه المراجع في التحقق من حق الملكية بالصفر، حتى إذا كان يجب عليه ان يختبر سجلات الشركة الفعلية بالشركات المغلقة.

أما الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام، يكون التحقق من حق الملكية أكثر تعقيداً في ضوء العدد الكبير من المساهمين والتغيرات المتكررة في التوزيعات لحاملي الأسهم. وسيتم في هذا القسم مناقشة الإختبارات الملائمة للتحقق من الحسابات الرئيسية في شركات المساهمة التي تطرح اسهمها للإكتتاب العام، وتتمثل هذه الحسابات في أسهم رأس المال العادية والممتازة، رأس المال المدفوع

الشكل ٢٠ -٣

جدول أوراق الدفع والفوائد المستحقة

ب ب ج — شركة ABC — أوراق الدفع — ٩٦/١٢/٣١

جدول: أ أ - ٤ — **أعد بواسطة:** محمود رأفت — **صدق عليه بواسطة:** عمار درويش

تاريخ ٩٧/١/٢ — ٩٧/١/١٦

المستفيد	التاريخ: الإصدار	التاريخ: الإستحقاق	القيمة الإسمية للورقة	الضمان: الوصف	الضمان: القيمة	رصيد أول المدة	أوراق الدفع: إضافات	أوراق الدفع: مدفوعات	أوراق الدفع: رصيد اخر المدة	أوراق الدفع: المعدل	أوراق الدفع: الدفع عند	الفائدة: المستحق في أول المدة	الفائدة: المصروف	الفائدة: المدفوع	الفائدة: المستحق في اخر المدة
البنك الوطني	٩٥/٩/٣٠	٩٦/٩/٣٠	١٠٠٠٠	استثمارات	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠		(٣) ١٠٠٠٠	صفر (٤)	(٤) ٩,٥٪	الاستحقاق	٢٣٨	(٦) ٧١٢	(٣) ٩٥٠	صفر
البنك العربي	٩٦/٩/٣٠	٩٧/٩/٣٠	١٠٠٠٠	استثمارات	١٦٠٠٠		(٢) ١٠٠٠٠		١٠٠٠٠ (٤)	(٤) ١٠٪	الاستحقاق		(٦) ٢٥٠		٢٥
البنك الخليجي	٩٦/١٠/٣١	٩٧/١٠/٣١	١٠٠٠٠	أصول ثابتة	٢٢٠٠٠		(٢) ١٠٠٠٠		١٠٠٠٠ (٤)	(٤) ١٠٪	الاستحقاق		(٦) ١٦٧		١٦٧
			٣٠٠٠٠		٥٣٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠ ف	٢٠٠٠٠ ف	١٠٠٠٠ ف	٢٠٠٠٠ ف ج			(١) ٢٣٨ ف	١١٢٩ ف	٩٥٠	٤١٧ ف ج

١- التتبع لأوراق العمل بمراجعة العام السابق.
٢- الحصول على نسخة من الورقة التي تم إدراجها في الملف الدائم.
٣- فحص الورقة التي تم إلغائها أو الشيك الذي تم إلغائه.
٤- الإتفاق مع المصادقة التي تم إستلامها من البنك.
٥- التتبع للأستاذ العام.
٦- تم إعادة حساب المصروف، لم يتم إكتشاف فروق.

ف = الجمع
ح = الجمع العكسي

بالزيادة عن القيمة الإسمية، الأرباح المحتجزة، والتوزيعات. ويمكن التحقق من باقى حسابات حق الملكية بنفس الطريقة التي يتم إتباعها لهذه الحسابات.،

استعراض عام للحسابات Overview of Accounts

يوضح الشكل ٢٠-٦ رؤية عامة للحسابات الخاصة بحق الملكية والتي سيتم مناقشتها في هذا القسم.

الجدول ٢٠ - ٢
أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة لأوراق الدفع والفوائد

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها للإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
إتفاق أوراق الدفع المسجلة في جدول أوراق الدفع مع سجل أوراق الدفع لدى العميل أو الملف الرئيسي، وتم الجمع على نحو صحيح والإجمالي يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	- جمع أوراق الدفع والفائدة المستحقة فى قائمة أوراق الدفع - تتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام - تتبع أوراق الدفع الفردية إلى الملف الرئيسي	- عادة، يتم هذا على أساس ١٠٠٪ نظراً لصغر حجم المجتمع
أوراق الدفع المدرجة بالجدول موجودة بالفعل (الوجود)	- مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع - فحص نسخ من أوراق الدفع للتحقق من الترخيص - فحص محاضر الشركة المساهمة للتحقق من الموافقة على القرض	- لا يعد هدف الوجود من الأهداف الهامة مثل الإكتمال أو الدقة
أوراق الدفع الموجودة فعلاً تم إدراجها في جدول أوراق الدفع (الإكتمال)	- فص أوراق الدفع التي تم سدادها بعد إنتهاء السنة لتحديد ما إذا كانت تمثل التزامات في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي - الحصول على مصادقة معيارية من البنك تحتوى على ما يشير إلى وجود أوراق الدفع من كافة البنوك التى يتعامل العميل معها (سيتم مناقشة مصادقات البنك بالتفصيل في الفصل الحادى والعشرين) - فحص تسوية البنك للأوراق الجديدة التي تم تسجيل البنك فيها كطرف دائن على نحو مباشر في حساب البنك بواسطة البنك (سيتم أيضاً مناقشة تسويات البنك في الفصل الحادى والعشرين بالتفصيل) - الحصول على مصادقات من الدائنين الذين لديهم أوراق دفع تخص العميل في الماضي ولم يتم إدراجهم في جدول أوراق الدفع. ويعرف هذا المفهوم على أنه مماثل للرصيد الصفرى عند مصادقة الدائنين - الحصول على مصادقة معيارية لأوراق الدفع التي يوجد ضمان لها طبقاً للميثاق التجاري الموحد. يوضح الشكل ٢٠-٤ مثالاً لهذا النوع من المصادقة. - تحليل مصروف الفائدة لكشف السداد لدائن لم يتم إدراجه بجدول أوراق الدفع. ويتم تنفيذ هذا الإجراء علي نحو تلقائي إذا كان الجدول مماثلا للجدول الموضح في الشكل ٢٠-٣ نظراً لأنه يتم تسوية كافة المدفوعات من الفائدة مع الأستاذ العام. - فحص أوراق الدفع المسددة للتعرف على أنها لم تعد من الأوراق المستحق سدادها وأنه تم إلغائها. ويجب أن يتم الإحتفاظ بها في ملفات العميل - فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على مدى وجود أوراق دفع مرخص بها ولم يتم تسجيلها	يعد هدفاً هاماً لكشف الأخطاء والمخالفات. يتم تنفيذ الإجراءات الثلاث الأولى في معظم عمليات المراجعة. ويتم تنفيذ باقى الإجراءات عادة في حالة ضعف الرقابة الداخلية فقط

تم إدراج أوراق الدفع والفوائد المستحقة بالجدول على نحو دقيق (الدقة)	– فحص نسخ أوراق الدفع للتعرف على قيم الأصل ومعدلات الفائدة – المصادقة عن أوراق الدفع، معدلات الفائدة، أخر تاريخ تم سداد الفائدة فيه، ويتم إرسال المصادقة إلى المستفيد – إعادة حساب الفائدة المستحقة	في بعض الحالات، قد يكون من الضروري أن يتم الحساب وفقا لأساليب القيمة الحالية لمعدلات الفائدة المرتبطة أو لقيمة الأصل في الورقة. ومن أمثلة ذلك إقتناء إحدى المعدات مقابل ورقة دفع
تم تبويب أوراق الدفع المدرجة بالجدول على نحو مناسب (التبويب)	– فحص تواريخ الإستحقاق على نسخ أوراق الدفع لتحديد ما إذا كانت كافة أو بعض أوراق الدفع تمثل التزامات غير متداولة – فحص أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان كل منها يمثل أوراق دفع إلى إحدى الوحدات المرتبطة أو إلى الدائنين	
تم إدراج أوراق الدفع في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني)	– فحص نسخ من أوراق الدفع لتحديد ماإذا كان التاريخ متمثلا في أو سابقا على تاريخ إعداد قائمة المركز المالى	يجب إدراج أوراق الدفع في الفترة كإلتزامات متداولة عندما يكون تاريخها متمثلا في أو سابقاً على تاريخ إعداد قائمة المركز المالي
يوجد إلتزام على الشركة لسداد أوراق الدفع (الإلتزامات)	– فحص أوراق الدفع لتحديد مدى وجود إلتزامات على الشركة للسداد	
تم عرض كل من أوراق الدفع، مصروف الفائدة، والفوائد المستحقة والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	– فحص نسخ أوراق الدفع – مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع – فحص القيود الموجودة في أوراق الدفع، محاضر الاجتماعات، مصادقات البنك – فحص قائمة المركز المالي للتعرف على مدى وجود عرض وإفصاح ملائمين لكل من الأقسام غير المتداولة بقائمة المركز المالي، الوحدات المرتبطة، الأصول المرهونة كضمان مقابل الحصول على أوراق دفع، والقيود الناتجة عن الحصول على أوراق الدفع	يعد وجود عرض ملائم بالقوائم المالية بما في ذلك الإفصاح في الملاحظات المرفقة بها أمراً هاماً فيما يتعلق بأوراق الدفع

الأهداف Objectives

تتمثل أهداف مراجعة حق الملكية في تحديد ما إذا كانت:

- الرقابة الداخلية على أسهم رأس المال والتوزيعات المرتبطة بها تتسم بالكفاية والمناسبة.
- العمليات المالية لحق الملكية قد تم تسجيلها على نحو ملائم بما يتفق مع أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية.
- الأرصدة الخاصة بحق الملكية قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل ملائم بما يتفق مع أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات حق الملكية (الحقوق / الإلتزامات والقيمة القابلة للتحقق غير قابلة للتطبيق).

الشكل ٢٠ -٤
المصادقة النموذجية

الميثاق التجارى الموحد - طلب معلومات أو نسخ - النموذج UCC - 11
هام - يجب قراءة التعليمات بالخلف قبل ملء النموذج

طلب نسخ أو معلومات . يقدم للحصول على نسخة إلى الموظف الذي يقوم بالحفظ

١- المدين (الأسم الأخير أولاً والعنوان)	الجهة التي ترغب في الحصول على المعلومات (الأسم والعنوان)	خاص بالموظف الذي يقوم بالحفظ، تاريخ، الوقت، رقم - المكتب الذي يتم فيه حفظ الملف

☐ **طلب معلومات** ☐ **طلب نسخة**

برجاء أن يقوم الموظف المسئول عن حفظ الملف بتقديم شهادة تظهر ما إذا كان بالملف في ـــــ ، ـــ ١٩ عند ـــــ ، أية بيانات تمويل تسرى حالية بإسم المدين السابق الإشارة إليه وأية كشوف يتم تخصيصها لذلك، وما إذا كان هناك في ضوء تاريخ وساعة حفظ كل كشف الأسم والعنوان لكل طرف ضامن. وقد تم إرفاق الرسوم التي يتطلبها التشريع.

برجاء أن يقوم الموف المسئول عن حفظ الملف بإعداد نسخة من كل صفحة لبيانات التمويل وكشوف التخصيص التي تم ذكرها بأسفل والتي تم حفظها في المكتب الذي يعمل فيه. ومرفق مبلغ ـــــ رسوم الحصول على النسخة. في حالة وجود كشف يحتوى على أكثر من صفحة يوافق الموقع أدناه على دفع الرسوم التشريعية على كل صفحة إضافية مقدماً.

التاريخ ـــــ (توقيع الطرف الطالب) ـــــ

رقم الملف	تاريخ وساعة الحفظ	إسم وعنوان الأطراف الضامنة والمستفيدة

شهادة : يشهد الموظف المسئول عن الحفظ بأن:

☐ **ما تم تسجيله بأعلى يمثل سجلاً لبيانات التمويل السارية وكشوف التخصيص بإسم المدين السابق الإشارة إليه والتي تم حفظها في المكتب الذي أعمل به في ـــــ ، ـــ ١٩ عند ـــــ**

☐ **مرفق ـــ صفحة تمثل نسخة حقيقية ودقيقة عن كافة بيانات التمويل المتاحة وكشوف التخصيص المذكورة بأعلى هذا الطلب.**

التاريخ ـــــ توقيع الموظف الذي يقوم بالحفظ ـــــ

صورة رقم ١
النموذج المعيارى للنموذج UCC-11 بولاية نيويرك

صدق عليه بواسطة سكرتير ولاية نيويورك

أساليب الرقابة الداخلية Interual Controls

عند مراجعة حق الملكية يهتم المراجع المحايد بالعديد من أساليب الرقابة الداخلية الهامة، مثل: وجود ترخيص ملائم على العمليات المالية، وجود تسجيل ملائم للعمليات المالية، الفصل الملائم للواجبات بين من يحتفظ بسجلات حق الملكية ومن يتعامل مع النقدية وشهادات الأسهم، وإستخدام سجل محايد ووكيل مستقل لتحويل الأسهم.

الترخيص الملائم للعمليات المالية. نظراً لأن كل عملية مالية تتعلق بحق الملكية تتسم عادة بالأهمية النسبية يجب ان يوافق مجلس الإدارة على العديد من هذه العمليات المالية. وتتطلب عادة أنواع العمليات المالية التالية التي تتعلق بحق الملكية ترخيصاً محددا.

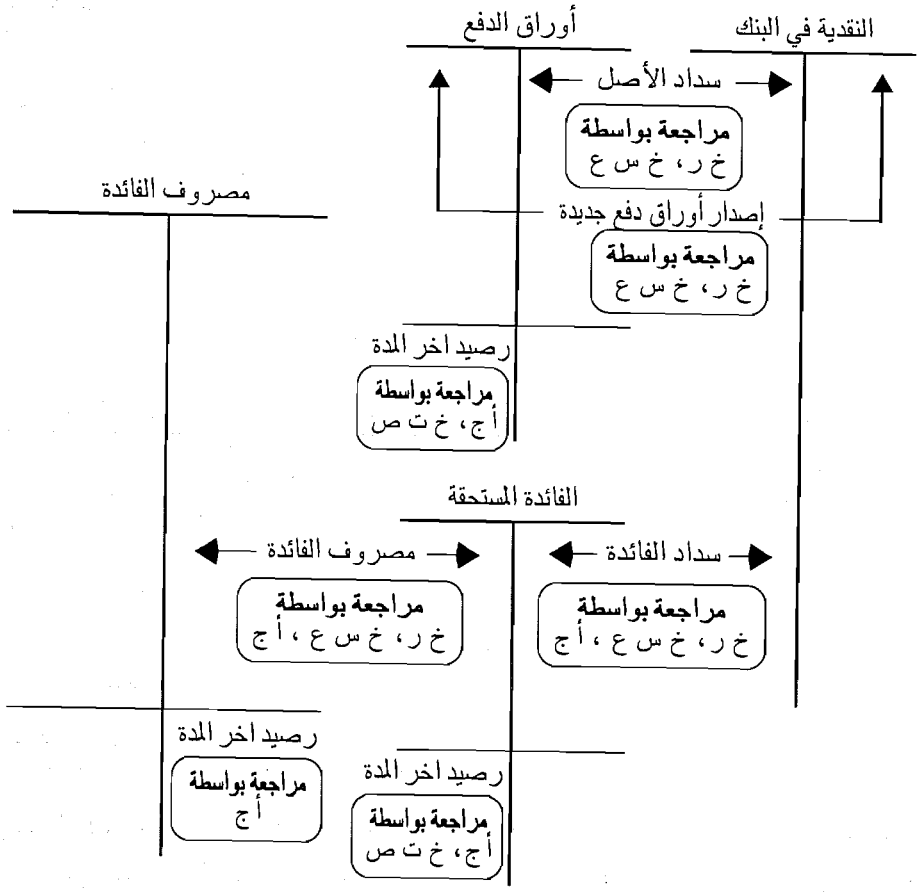
إصدار أسهم رأس المال. يتضمن الترخيص نوع أسهم رأس المال التي سيتم إصدارها (مثل الأسهم العادية والأسهم الممتازة)، عدد الأسهم التي سيتم إصدارها، القيمة الأسمية للسهم، جوانب الإمتياز لأية أسهم بخلاف الأسهم العادية، وتاريخ الإصدار.

شراء أسهم رأس المال. يجب أن يوافق مجلس الإدارة على شراء الأسهم العادية والأسهم الممتازة، توقيت الشراء، والقيمة التي سيتم دفعها للشراء.

إعلان التوزيعات. يجب أن يقرر مجلس الإدارة شكل التوزيع (توزيع نقدى أو في صورة أسهم)، قيمة التوزيع لكل سهم، وتاريخ تسجيل التوزيعات وتاريخ سداد التوزيعات.

الشكل ٢٠-٥

أنواع إختبارات المراجعة بدائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع - أوراق الدفع (أنظر الشكل ٢٠-٢ للتعرف على الحسابات)

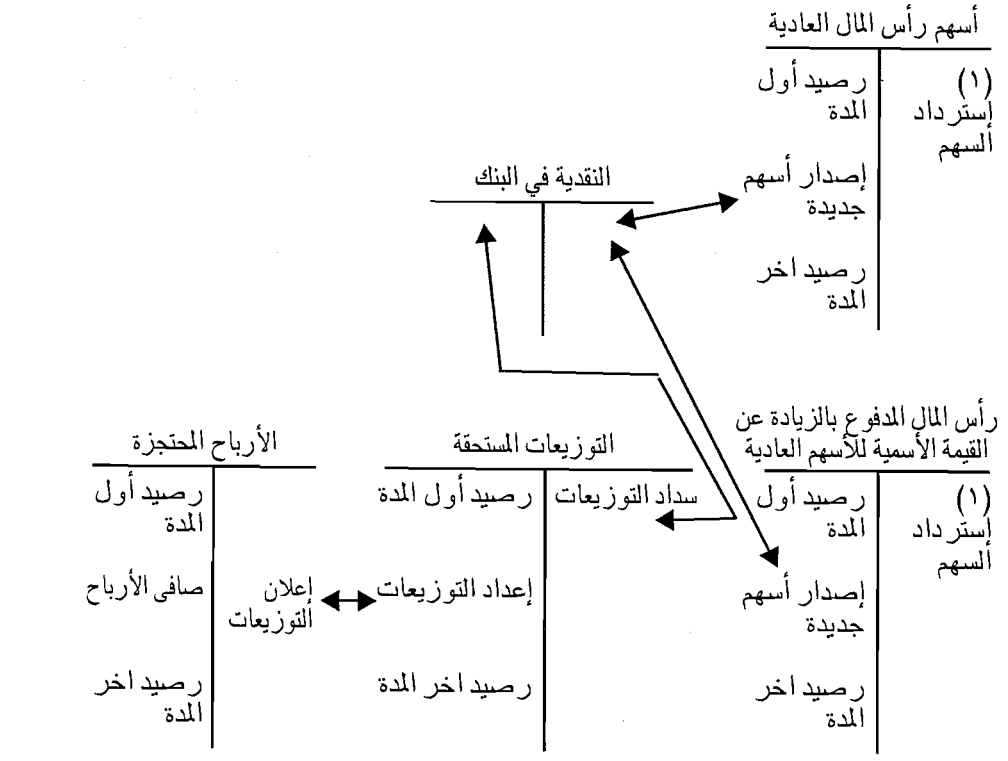


أدلة مراجعة كافية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها	=	الإختبارات التفصيلية للأرصدة «خ ت ص»	+	الإجراءات التحليلية «أ ج»	+	الإختبارات الأساسية للعمليات «خ س ع»	+	إختبارات الرقابة (تشمل إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية) «خ ر»

يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و «خ ك» ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

الشكل ٢٠-٦
حسابات حق الملكية والتوزيعات



(١) تخفيض النقدية

تسجيل العمليات المالية على نحو ملائم والفصل بين الواجبات. عندما تحتفظ الشركة بسجلات خاصة للعمليات المالية التي تخص الأسهم والأسهم بحوزة المساهمين فعلاً، يجب وجود رقابة داخلية كافية للتأكد من انه تم تعريف الملاك الفعلين في سجلات الشركة، تم سداد التوزيعات إلى حاملي الأسهم في تاريخ تسجيل التوزيعات بشكل دقيق، ثم تخفيض إمكانية إرتكاب العاملين الغش إلى الحد الأدنى. ويعد كل من التخصيص الملائم للأفراد وإجراءات مسك الدفاتر الملائمة أنواعاً مفيدة من الرقابة لتحقيق هذه الأغراض.

وتتمثل أهم الإجراءات التي يمكن ان تمنع حدوث تحريفات في حق الملكية في: (١) سياسات محددة بدقة لإعداد شهادات الأسهم وتسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال و(٢) التحقق الداخلي المستقل من المعلومات في السجلات. ويجب أن يتأكد العميل عند إصدار وتسجيل أسهم رأس المال من أنه قد تم الإلتزام بالقوانين التي تحكم الشركات المساهمة بالولاية ومتطلبات النظام الأساسي للشركة. وعلى سبيل المثال، يؤثر كل من القيمة الأسمية للسهم، عدد الأسهم المرخص للشركة المساهمة بإصدارها، ومدى وجود ضرائب تستحقها الولاية عند إصدار أسهم رأس المال في كل من الإصدار والتسجيل.

وتتمثل الرقابة التي تستخدمها معظم الشركات على أسهم رأس المال في الإحتفاظ بدفاتر لشهادات الأسهم وملف رئيسي لحملة أسهم رأس المال. ويمثل دفتر شهادات أسهم رأس المال Capital Stock Certificate Book سجلاً لإصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال طوال حياة الشركة المساهمة.

ويحتوى دفتر العمليات المالية لأسهم رأس المال على معلومات مثل رقم الشهادة، عدد الأسهم التي تم إصدارها، اسم الشخص الذي سيتم إصدار الأسهم إليه، وتاريخ الإصدار. وعندما يتم إعادة شراء الأسهم، يجب أن يحتوى دفتر شهادات أسهم رأس المال على الشهادات الملغاة وتاريخ الإلغاء. أما الملف الرئيسي لحملة أسهم رأس المال Shareholders' Capital Stock Master File ، فيمثل سجلاً للأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في وقت معين. ويعمل هذا الملف بمثابة فحص للدقة في دفتر شهادات أسهم رأس المال ورصيد الأسهم العادية بالأستاذ العام. كما أنه يستخدم أيضاً كأساس لسداد التوزيعات.

ويجب مراقبة الإنفاق النقدي من خلال سداد التوزيعات بنفس الطريقة التي تم وضعها في الفصل السادس عشر عند إعداد كشف الأجور وسداد الأجور. ويجب أن تعد شيكات التوزيعات من واقع دفتر شهادات أسهم رأس المال بواسطة شخص اخر لايكون مسئولا عن الإحتفاظ بسجلات أسهم رأس المال. وبعد الإنتهاء من إعداد الشيكات، يكون من المرغوب فيه اجراء تحقق داخلي لأسماء حملة الأسهم وقيمة الشيكات وتسوية القيمة الإجمالية لشيكات التوزيعات مع إجمالي التوزيعات المصرح به في محاضر الإجتماعات. ويعد إستخدام حساب سلفة التوزيعات Imprest Dividend Account كحساب منفصل أمراً مرغوباً فيه لمنع سداد مبلغ أكبر من التوزيعات عن ماتم الترخيص به.

المسجل المحايد والوكيل المستقل لتحويل الأسهم. يجب على أية شركة مسجلة فى هيئة سوق المال أن تعين مسجل محايد كوسيلة للرقابة لمنع إصدار شهادات الأسهم على نحو غير مناسب.

وتتمثل مسئولية المسجل في التأكد من أن الأسهم قد تم إصدار ها بواسطة الشركة المساهمة بما يتفق مع الشروط المذكورة في النظام الأساسي للشركة وبترخيص من مجلس الإدارة. ويكون المسجل مسئولا عن التوقيع على شهادات الأسهم الجديدة والتأكد من أن الشهادات القديمة قد تم إستلامها وإلغائها قبل أن يتم إصدار الشهادات الجديدة في حالة وجود تغيير في ملكية الأسهم.

وتوظف معظم شركات المساهمة الكبرى وكيلاً لتحويل الأسهم Stock Transfer Agent بهدف الإحتفاظ بسجلات حملة الأسهم، وتتضمن هذه السجلات مستندات تحويل ملكية الأسهم. ولايعد توظيف وكيلا للتحويل بمثابة وسيلة رقابة فقط على سجلات الأسهم من خلال وضعها بين أيدى شركات محايدة ولكن يؤدى ذلك أيضاً إلى تخفيض تكلفة مسك الدفاتر عن طريق إستخدام متخصصين. كما تقوم العديد من الشركات أيضاً بتوظيف وكيل تحويل لتوزيع التوزيعات النقدية على حملة الأسهم بما يؤدى إلى تحسين إضافي بالرقابة الداخلية.

مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع
Audit of Capital Stock and Paid in Capital

الهدف التعليمي ٢٠-٤: تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية للأرصدة لأسهم رأس المال والأرباح المحتجزة

توجد أربعة إهتمامات رئيسية عند مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية، وهى:

* العمليات المالية الفعلية لأسهم رأس المال تم تسجيلها فعلاً (الإكتمال).
* العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال تمت فعلاً وسجلت على نحو دقيق (الوجود والدقة).
* تم تسجيل أسهم رأس المال على نحو دقيق (الدقة).

* تم عرض أسهم رأس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم (العرض والإفصاح).

ويتضمن العنصران الأول والثاني إختبارات للرقابة وإختبارات أساسية للعمليات ، بينما يتعلق العنصران الثالث والرابع بالإختبارات التفصيلية للأرصدة.

العمليات المالية الفعلية لأسهم رأس المال تم تسجيلها فعلاً. يمكن تحقيق هذا الهدف بسهولة عندما يتم إستخدام مسجل أو وكيل تحويل. ويستطيع المراجع عن طريق مصادقاتهما تحديد مدى حدوث أية عمليات مالية تتعلق بأسهم رأس المال ومدي دقة العمليات الفعلية. ويعد فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وبصفة خاصة التي يتم عقدها قرب تاريخ إصدار قائمة المركز المالي، وفحص دفاتر سجلات أسهم رأس المال لدى العميل أمراً مفيداً لكشف إصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال.

العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال تمت فعلاً وسجلت على نحو دقيق. يتطلب كل من: إصدار أسهم جديدة من رأس المال مقابل الحصول على نقدية، الإندماج مع شركة أخرى من خلال تبادل أسهم رأس المال، الأسهم الخزانة الممنوحة، شراء أسهم مراجعة مكثفة. وبغض النظر عن الرقابة على الوجود، يعد من الممارسات العادية أن يتم التحقق من كافة العمليات المالية لأسهم رأس المال نظراً لأهميتها النسبية واستمراريتها في السجلات. ويمكن عادة إختبار الوجود عن طريق فحص مدى وجود الترخيص الملائم في محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

ويمكن التحقق من مدى دقة تسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال بسهولة عن طريق مصادقة وكيل التحويل بشأن القيمة وتتبع قيمة العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال مع النقدية المحصلة (في حالة أسهم الخزانة، يتم تتبع القيم إلى يومية المدفوعات النقدية). أضف إلى ذلك ، يجب ان يتحقق من ما إذا كانت القيم الصحيحة قد سجلت كطرف دائن امام كل من اسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية عن طريق الرجوع إلى النظام الأساسي للشركة لتحديد القيمة الأسمية لأسهم رأس المال.

وعندما تتضمن العمليات المالية لأسهم رأس المال كل من: توزيعات الأسهم، الإندماج، أو أية تحويلات غير نقدية، قد يكون التحقق من القيم أمراً أكثر صعوبة. وفيما يتعلق بهذه الأنواع من العمليات المالية، يجب أن يتحقق المراجع من أن العميل قد حسب بشكل صحيح قيم أسهم رأس المال الذي تم إصدارها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وعلى سبيل المثال، عند مراجعة عملية مالية رئيسية للإندماج، يجب أن يقيم المراجع ما إذا كانت العملية المالية تمثل عملية شراء أو تجميع للمصالح. وعادة، يجب إجراء فحص متعمق لتحديد مدى صحة المعالجة المحاسبية بالظروف الحالية. وبعدما يصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه ملائمة الأسلوب المتبع، يجب أن يتم التحقق من صحة حساب القيم.

تم تسجيل أسهم رأس المال على نحو دقيق. يتم التحقق من رصيد أخر المدة لحسابات أسهم رأس المال أولاً من خلال تحديد عدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في تاريخ إصدار قائمة المركز المالي. ويعد استلام مصادقة من وكيل التحويل أبسط وسيلة للحصول على هذه المعلومة. وفي حالة عدم وجود وكيل تحويل، يجب أن يعتمد المراجع على فحص سجلات الأسهم والمحاسبة عن كافة الأسهم التى بحوزة المساهمين فعلاً والمدونة في دفاتر شهادات الأسهم، فحص الشهادات الملغاة، والمحاسبة عن الشهادات الفارغة. وبعدما يقتنع المراجع بصحة عدد الشهادات التي بحوزة المساهمين فعلاً، يمكن التحقق من القيمة الأسمية المسجلة في حساب رأس المال عن طريق ضرب عدد الأسهم في القيمة الأسمية للسهم. وتعد قيمة رصيد اخر المدة في حساب رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة

الأسمية قيمة مستنتجة. ويمكن مراجعتها عن طريق التحقق من قيمة العمليات المالية المسجلة خلال العام وإضافة هذه القيم إلى أو طرحها من رصيد أول المدة للحساب.

ويتمثل الاهتمام الرئيسي للتعرف على مدى دقة أسهم رأس المال في التحقق من ما إذا كان عدد الأسهم المستخدم في حساب ربح السهم يتسم بالدقة. ومن السهل أن يتم تحديد العدد الصحيح للأسهم الذي سيتم إستخدامه في الحساب عندما توجد فئة واحدة من أسهم رأس المال وعدد صغير من العمليات المالية لأسهم رأس المال. وتصبح المشكلة أكثر تعقيداً في حالة وجود أسهم قابلة للتحويل، إختيارات للأسهم، أو أسهم ذات ضمان. ويعد فهم النشرة APB 15 على نحو متعمق أمراً هاماً قبل أن يتم التحقق من عدد الأسهم الأساسية والأسهم المجزأة بالكامل.

تم عرض أسهم رأس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم. تتمثل مصادر المعلومات الأكثر أهمية التي يتم إستخدامها في تحديد مدى العرض والإفصاح الملائمين في النظام الأساسي للشركة المساهمة، محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، وتحليل المراجع للعمليات المالية لأسهم رأس المال. ويجب أن يحدد المراجع ما إذا كان هناك وصفاً ملائماً لكل فئة من الأسهم بما فى ذلك المعلومات عن عدد الأسهم التي تم اصدارها وعدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلا واية حقوق خاصة للفئات الفردية. ويجب ايضا ان يتم التحقق من مدى مناسبة العرض والإفصاح عن إختيارات الأسهم، الأسهم ذات الضمان، والأسهم القابلة للتحويل من خلال فحص المستندات القانونية أو أية أدلة تتعلق بشروط هذه الإتفاقيات.

مراجعة التوزيعات Audit of Dividends

يتمثل التركيز في مراجعة التوزيعات على العمليات المالية وليس رصيد اخر المدة. ويوجد إستثناء يتمثل في حالة التوزيعات المستحقة.

وتتلائم أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية مع التوزيعات. ولكن عادة مايتم مراجعة التوزيعات بنسبة ١٠٠٪ وعادة ماتوجد مشكلات قليلة في هذا الإطار. وفيما يلي أكثر الأهداف أهمية، بما في ذلك الأهداف الخاصة بالتوزيعات المستحقة:

- التوزيعات المسجلة موجودة فعلاً (الوجود).
- التوزيعات الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال).
- تم تسجيل التوزيعات على نحو دقيق (الدقة).
- تم سداد التوزيعات إلى حملة الأسهم الفعلين (الوجود).
- تم تسجيل التوزيعات المستحقة (الإكتمال).
- تم تسجيل التوزيعات المستحقة على نحو دقيق (الدقة).

ويمكن فحص مدى وجود التوزيعات المسجلة عن طريق إختبار محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على القيمة المصرح بها للتوزيع على السهم الواحد وتاريخ التوزيع. وعندما يفحص المراجع محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على الإعلان عن التوزيعات، يجب أن ينتبه المراجع لإمكانية عدم تسجيل التوزيعات التي تم الإعلان عنها، وخاصة إذا تم ذلك قبل وقت قصير من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ويتمثل إجراء المراجعة الذي يرتبط بذلك على نحو وثيق في فحص الملف الدائم لأوراق عمل المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك قيود على دفع التوزيعات في إتفاقيات السندات أو شروط الأسهم الممتازة.

ويمكن مراجعة مدى الدقة في التوزيعات المعلن عنها عن طريق إعادة حساب القيمة على أساس التوزيع لكل سهم وعدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً. فإذا إستخدم العميل وكيلا للتحويل لسداد قيمة التوزيعات، يمكن تتبع الإجمالي للقيد في يومية المدفوعات النقدية بشأن المدفوع للوكيل وأيضاً يمكن مصادقة الوكيل.

وعندما يحتفظ العميل بسجلات التوزيعات ويقوم بسدادها بنفسه، يمكن أن يتحقق المراجع من القيمة الإجمالية للتوزيعات عن طريق إعادة الحساب والرجوع إلى النقدية التي تم سدادها. أضف إلى ذلك، من الضروري أن يتم التحقق من ما إذا كانت المدفوعات قد تمت لحملة الأسهم الذين يمتلكون الأسهم في تاريخ تسجيل التوزيعات. ويمكن للمراجع أن يختبر ذلك من خلال إختيار عينة من التوزيعات المسددة التي تم تسجيلها وتتبع اسم المدفوع له بالشيك الملغى إلى سجلات التوزيعات للتأكد من أن من تم الدفع إليه يستحق الحصول على التوزيعات. وفي نفس الوقت، يمكن التحقق من قيمة ومدى صحة شيك التوزيعات.

ويجب أن يتم تنفيذ إختبارات التوزيعات المستحقة بشكل موحد مع إختبارات التوزيعات المعلن عنها. ويجب إدراج أية توزيعات غير مدفوعة ضمن الإلتزامات.

مراجع الأرباح المحتجزة Audit of Retained Earnings

تتمثل العمليات المالية التي تتعلق بالأرباح المحتجزة في معظم الشركات في صافي الربح والتوزيعات المعلن عنها. ولكن قد يوجد أيضاً تصحيح لصافي الربح بالعام السابق، تسويات بالفترة السابقة عن المبالغ التي تم تحميلها أو تسجيلها كطرف دائن مباشرة بالأرباح المحتجزة، وتخصيص أو رفع القيود على الأرباح المحتجزة.

وتتمثل نقطة البداية في مراجعة الأرباح المحتجزة في تحليل الأرباح المحتجزة عن إجمالي العام. ويحتوى جدول المراجعة الذي يظهر هذا التحليل كجزء من الملف الدائم على وصف لكل عملية مالية تؤثر في حساب الأرباح المحتجزة.

ويتم مراجعة الجانب الدائن بالأرباح المحتجزة الذي يتعلق بصافي الربح عن العام (أو الجانب المدين الذي يتعلق بالخسارة) ببساطة عن طريق تتبع القيد الخاص بالأرباح المحتجزة إلى رقم صافي الربح بقائمة الدخل. ويجب أن يتم تنفيذ هذا الإجراء بالطبع في وقت متأخر من المراجعة بعد إجراء كافة قيود التسوية التي تؤثر في صافى الربح.

ويتمثل الإعتبار الأهم في مراجعة الجانبين المدين والدائن بالأرباح المحتجزة بخلاف كل من صافى الربح والتوزيعات في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إدراجها. وعلى سبيل المثال، يمكن إدراج تسويات الفترة السابقة بالأرباح المحتجزة فقط إذا كانت تتفق مع متطلبات نشرات APB ونشرات FASB.

وبعدما يقتنع المراجع بأن العمليات المالية المسجلة قد تم تبويبها على نحو ملائم كعمليات مالية للأرباح المحتجزة، تتمثل الخطوة التالية في ما إذا كان تسجيل هذه العمليات قد تم بشكل صحيح. وتتوقف أدلة المراجعة الأساسية لتحديد مدى الدقة على طبيعة العمليات المالية. فإذا كان هناك متطلبات لتقييد الأرباح المحتجزة عن طريق تخصيص جانب من الأموال لايتم التصرف فيها، فإنه يمكن تحديد القيمة الصحيحة للقيود عن طريق فحص إتفاقية السند. فإذا كان هناك خسارة تم تحميلها على الأرباح المحتجزة بسبب التخلي غير المتكرر الذي يتسم بالأهمية النسبية عن مصنع، قد تتمثل الأدلة الضرورية لتحديد قيمة الخسارة في عدد مؤثر من المستندات والسجلات الخاصة بالمصنع.

ويتمثل إعتبار هام اخر عند مراجعة الأرباح المحتجزة في تقييم ما إذا كان هناك عمليات مالية يجب إدراجها ولكن لم يتم إدراجها. فإذا تم الإعلان عن توزيعات للأسهم، مثلاً فإنه يجب رسملة القيمة السوقية للأسهم المصدرة بجعل الأرباح المحتجزة طرفا مدينا وأسهم رأس المال طرفا دائنا. وبالمثل، إذا تم تضمين قيود على الأرباح المحتجزة بالقوائم المالية، يجب أن يقيم المراجع ما إذا كان لايزال أمراً ضرورياً أن توجد القيود في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وكمثال، يجب حذف القيد على الأرباح المحتجزة من خلال تخصيص جانب من الأموال لايتم التصرف فيها عن طريق جعل الأرباح المحتجزة طرفاً دائناً بعد سداد قيمة السندات.

ويتمثل الإهتمام الرئيسي في تحديد ما إذا كانت الأرباح المحتجزة قد تم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية على نحو دقيق في مدى وجود أية قيود على سداد التوزيعات. وعادة، تحظر الإتفاقيات مع رجال البنوك، المساهمين، والدائنين الاخرين أو تحدد قيمة التوزيعات التي يمكن أن يدفعها العميل. ويجب الإفصاح عن هذه القيود في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

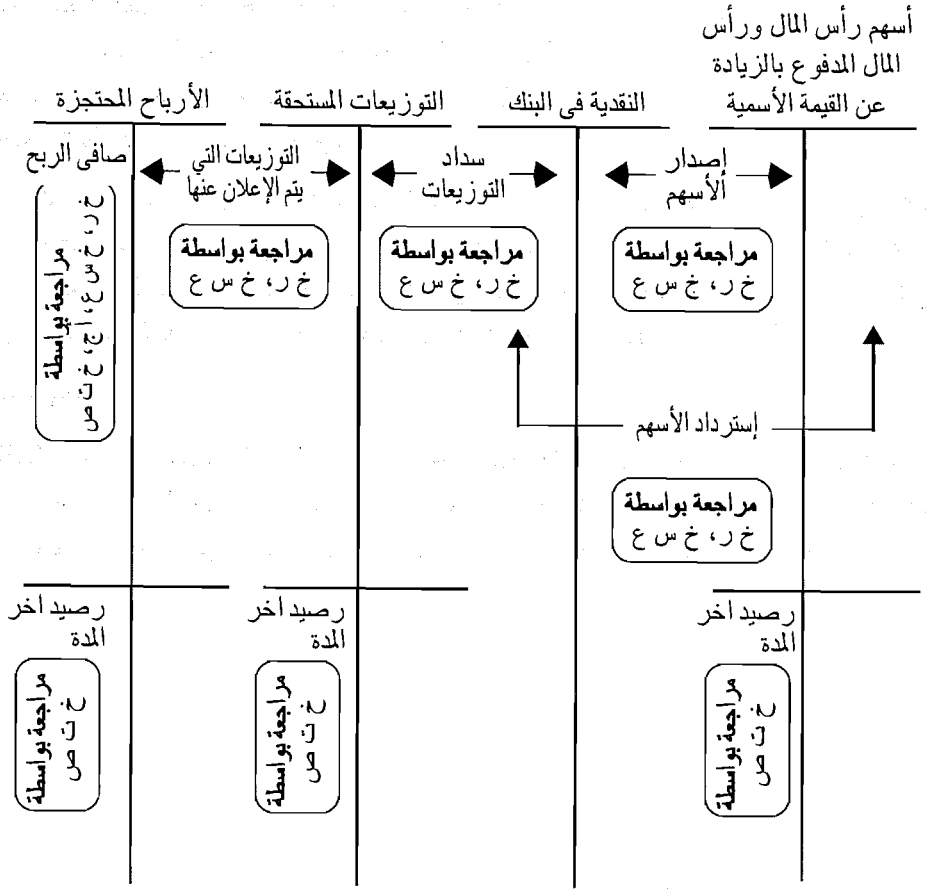
ملخص Summary

يوضح الشكل ٢٠-٧ الحسابات الرئيسية المتعلقة بحق الملكية في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع وأنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها لمراجعة هذه الحسابات. ويوضح هذا الشكل أيضاً كيف يرتبط نموذج خطر المراجعة الذي تم مناقشته في الفصل الثامن بمراجعة هذه الحسابات بالدائرة.

الشكل ٢٠-٧

أنواع إختبارات المراجعة بدائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع - حق الملكية

(أنظر الشكل ٢٠-٦ للتعرف على الحسابات)



إختبارات الرقابة (تشمل إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية) «خ ر»	+	الإختبارات الأساسية للعمليات «خ س ع»	+	الإجراءات التحليلية «أ ج»	+	الإختبارات التفصيلية للأرصدة «خ ت ص»	=	أدلة مراجعة كافية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها

يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و «خ ك» ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

المصطلحات الأساسية

دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع Capital Acquisition & Repayment Cycle . دائرة للعمليات المالية تتضمن حيازة مصادر رأس المال في صورة قروض محملة بالفائدة وحق الملكية وإعادة دفع رأس المال.

دفتر شهادات أسهم رأس المال Capital Stock Certifcate Book. سجل لأسهم رأس المال التي يتم إصدارها والتي يتم شرائها طوال حياة الشركة المساهمة.

الشركة المساهمة المغلقة Closely Hold Corporation . شركة لايتم تبادل أسهمها في سوق رأس المال، ويوجد بها عدد قليل من حملة الأسهم وعمليات مالية ضئيلة، إن وجدت، لأسهم رأس المال طوال العام.

المسجل المحايد Indpendent Registar . شخص خارجي يعين من قبل الشركة المساهمة للتأكد من أن أسهمها قد تم إصدارها بما يتفق مع شروط أسهم رأس المال الموجود في النظام الأساسي بالشركة وتم الترخيص بها من قبل مجلس الإدارة، وبما يتفق مع متطلبات هيئة سوق المال الخاصة بالشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام.

أوراق الدفع Note Payable . إلتزام قانوني تجاه الدائنين، وقد يوجد ضمان لها متمثلاً في أصول أو قد لايوجد ضمان لها.

شركة المساهمة العامة Publicly Hold Corporation. شركة تطرح أسهمها للإكتتاب العام، يوجد بها عدد كبير من حملة الأسهم وتغييرات متكررة في ملكية الأسهم.

وكيل تحويل الأسهم Stock Transfer agent . شخص خارجي يتم تكلفه من قبل الشركة المساهمة للإحتفاظ بسجلات لحملة الأسهم وعادة ما يقوم بتوزيع التوزيعات النقدية.

أسئلة للمراجعة

٢٠-١ (الهدف ٢٠-١) أذكر أربعة أمثلة لحسابات الإلتزامات المحملة بالفائدة التي من المتعارف عليه أن توجد بقائمة المركز المالي. ماهي الخصائص التي تتصف بها كافة هذه الإلتزامات؟ ماهو الإختلاف بينهما؟

٢٠-٢ (الهدفين ١٠-١، ٢٠-٢) لماذا يتم مراجعة حسابات الإلتزامات المدرجة في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بشكل مختلف عن الدائنين؟

٢٠-٣ (الهدف ٢٠-٢) من الممارسات المتعارف عليها أن يتم مراجعة رصيد أوراق الدفع بشكل موحد مع مراجعة مصروف الفائدة والفائدة المستحقة. أشرح مزايا هذا المنهج.

٢٠-٤ (الهدف ٢٠-٢) ما هي أنواع الرقابة الداخلية التي يوليها المراجع إهتماما أكبر عند مراجعة أوراق الدفع؟ أشرح أهمية كل منها.

٢٠-٥ (الهدف ٢٠-٢) ماهي الإجراءات التحليلية الأكثر أهمية عند التحقق من أوراق الدفع؟ ماهى أنواع التحريفات التي يمكن أن يكتشفها المراجع عن طريق إستخدام هذه الإختبارات؟

٢٠-٦ (**الهدف ٢٠-٢**) لماذا يعد من الجوانب الأكثر أهمية أن يتم إجراء بحث عن أوراق الدفع غير المسجلة بالمقارنة مع أوراق القبض غير المسجلة؟ أذكر إجراءات المراجعة العديدة التي يمكن أن يستخدمها المراجع لكشف أوراق الدفع غير المسجلة.

٢٠-٧ (**الهدف ٢٠-٢**) ما هو الغرض الأساسي من تحليل مصروف الفائدة؟ وفي ضوء هذا الغرض، ماهي الإعتبارات الأساسية التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند إجراء هذا التحليل؟

٢٠-٨ (**الهدف ٢٠-٢**) فرق بين (أ) إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات و(ب) الإختبارات التفصيلية للأرصدة لحسابات الإلتزامات في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع.

٢٠-٩ (**الهدف ٢٠-٢**) أذكر نوعى القيود طويلة الأجل التي يفرضها الدائنون عادة على الشركات عند منح قروض إليهم. كيف يمكن للمراجع أن يتعرف على هذه القيود؟

٢٠-١٠ (**الهدف ٢٠-٣**) ماهي الأهداف الرئيسية لمراجعة حسابات حق الملكية؟

٢٠-١١ (**الهدفان ٢٠-٣، ٢٠-٤**) قيم العبارة التالية «يعد عقد الشركة والنظام الأساسي لها مستندات قانونية، ولذلك، لايجب أن يفحصها المراجع. فإذا مارغب المراجع في الحصول على معلومات عند هذه المستندات، يجب إستشارة محامي».

٢٠-١٢ (**الهدف ٢٠-٣**) ماهي أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية على حق الملكية؟

٢٠-١٣ (**الهدف ٢٠-٣**) كيف تختلف مراجعة حق الملكية بشركات المساهمة المغلقة عن شركات المساهمة التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام؟ ماهى الجوانب التي لايوجد فيها فروق معنوية؟

٢٠-١٤ (**الهدف ٢٠-٣**) صف واجبات كل من مسجل أسهم رأس المال ووكيل التحويل. كيف يؤثر الإستفادة من خدماتهما في الرقابة الداخلية لدى العميل؟

٢٠-١٥ (**الهدف ٢٠-٣**) ماهي أنواع المعلومات التي يمكن مصادقتها من خلال وكيل التحويل؟

٢٠-١٦ (**الهدف ٢٠-٤**) قيم العبارة التالية «تتمثل أهم إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها للتحقق من التوزيعات عن العام في مقارنة عينة عشوائية من شيكات التوزيع الملغاة مع قائمة التوزيعات التي تم إعدادها من قبل الإدارة في تاريخ تسجيل التوزيعات».

٢٠-١٧ (**الهدف ٢٠-٤**) إذا قام وكيل التمويل بتوزيع التوزيعات بالنيابة عن العميل، أشرح كيف تتأثر مراجعة التوزيعات المعلن عنها والتوزيعات المدفوعة بذلك. ماهي إجراءات المراجعة الضرورية للتحقق من التوزيعات المدفوعة عندما يتم إستخدام وكيل للتحويل؟

٢٠-١٨ (**الهدف ٢٠-٤**) ما الذي يجب التركيز عليه بشكل أساسي عند مراجعة حساب الأرباح المحتجزة؟ فسر إجابتك.

٢٠-١٩ (**الهدفان ٢٠-٣ ، ٢٠-٤**) أشرح العلاقة بين مراجعة حق الملكية وحساب ربحية السهم. ماهي إعتبارات المراجعة الرئيسية الخاصة بالتحقق من رقم ربح السهم؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٢٠-٢٠ (الهدف ٢٠-٢) تتعلق أسئلة الإختيار المتعدد التالية بالإلتزامات المحملة بالفائدة. أختير الإجابة الأمثل:

أ - يجب أن يتضمن برنامج مراجعة الديون طويلة الأجل خطوات تمكن المراجع من:

(١) التحقق من وجود حملة السندات. (٢) فحص أية وثيقة لضمان السند.

(٣) فحص الملف الرئيسي للدائنين. (٤) فحص الجانب الدائن في حساب فا ئدة السند.

ب - خلال السنة التي تتم المراجعة عنها، أصدرت الشركة سندات خاصة بقيمة نقدية كبيرة. أي من الإجراءات التالية يمثل الخطوة الأهم في برنامج المراجع الذي يهدف إلي مراجعة السندات؟

(١) مصادقة من أصدر السندات بشأن قيمة السندات المصدرة.

(٢) التتبع من النقدية المحصلة نتيجة الإصدار إلى السجلات المحاسبية.

(٣) فحص سجلات السندات التي يتم الإحتفاظ بها لدى وكيل التحويل.

(٤) إعادة حساب تكلفة الفائدة السنوية والعائد الفعلي.

حـ - منذ عدة سنوات مضت، ضمنت شركة Conway, Inc قرضاً برهن عقار. أي من إجراءات المراجعة التالية يتم تنفيذه على نحو أكثر إحتمالاً بواسطة المراجع الذي يقوم بمراجعة رصيد الرهن؟

(١) فحص الشيكات الملغاة بالعام الحالي.

(٢) فحص جدول إستهلاك الرهن.

(٣) فحص السجلات العامة لحق الحجز على الأرصدة.

(٤) إعادة حساب مصروف فائدة الرهن.

٢٠-٢١ (الأهداف ٢٠-٢، ٢٠-٣، ٢٠-٤) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة الحسابات في دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع. أختر الإجابة الأمثل.

أ - خلال مراجعة شركة طرحت أسهمها للإكتتاب العام، حصل المراجع على مصادقة كتابية بشأن العمليات المالية للسندات من:

(١) حملة السندات. (٢) محامي العميل.

(٣) المراجعون الداخليون. (٤) أمناء الإستثمار.

ب- يجب أن يحتوى برنامج مراجعة حساب الأرباح المحتجزة على خطوة للتحقق من:

(١) القيمة السوقية المستخدمة لتحميل حساب الأرباح المحتجزة بتجزئة الأسهم بنسبة ٢ لكل سهم واحد.

(٢) الموافقة على تسوية رصيد أول المدة نتيجة تخفيض رصيد المدينين.

(٣) الترخيص بكل من التوزيعات النقدية وتوزيعات الأسهم.

(٤) الربح أو الخسارة الناتجة عن التخلى عن أسهم الخزانة.

حـ - عندما لايتم توظيف وكيل محايد لتحويل الأسهم وتقوم الشركة المساهمة بنفسها بإصدار الأسهم والإحتفاظ بسجلات الأسهم، يجب أن يتم ما يلي لشهادات الأسهم الملغاة.

(١) الشطب لمنع إعادة إصدارها وإرفاقها مع الوصولات المتعلقة بها.

(٢) عدم الشطب، ولكن يتم فصلها عن شهادات الأسهم الأخرى والإحتفاظ بها في ملف الشهادات الملغاة.

(٣) إتلافها لمنع إعادة إصدار شهادات مزورة.

(٤) شطبها وإرسالها إلى سكرتير الولاية.

أسئلة وحالات للمناقشة

٢٠-٢٢ (الهدف -٢-٢) عادة ماتوجد الأسئلة من ١ إلى ٦ في قائمة الإستقصاء المعيارية للرقابة الداخلية التي يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم عن الرقابة الداخلية على أوراق الدفع. وعندما يتم إستخدام القائمة لدى العميل، تشير الإجابة بنعم إلى إمكانية وجود الرقابة، بينما تشير الإجابة بلا إلى إحتمال وجود قصور بالرقابة الداخلية.

١ - هل يتم التعرف على الإلتزامات الخاصة بأوراق الدفع فقط بعدما يوجد ترخيص كتابي من مسئول مناسب بالشركة؟

٢- هل يتم الإحتفاظ بملف رئيسي لأوراق الدفع؟

٣- هل يقوم شخص اخر بخلاف من يوافق على إصدار أوراق الدفع الجديدة أو بالتعامل مع النقدية بالإحتفاظ بالملف الرئيسي لأوراق الدفع؟

٤- هل يتم إلغاء والإحتفاظ بأوراق الدفع التي يتم سداد قيمتها في ملفات الشركة؟

٥- هل يتم إجراء تسوية دورية للملف الرئيسي لأوراق الدفع مع أوراق الدفع الفعلية بواسطة شخص اخر بخلاف من يحتفظ بالملف الرئيسي؟

٦- هل يتم إعادة حساب كل من مصروف الفائدة والفائدة المستحقة بصفة دورية بواسطة شخص لايقوم بتسجيل العمليات المالية للفائدة؟

المطلوب

أ - أذكر الغرض من كل نوع للرقابة في كل سؤال مما سبق.

ب- في كل سؤال مما سبق، عرف نوع التحريف بالقوائم المالية الذي يمكن أن يحدث في حالة عدم فعالية الرقابة.

حـ - في كل تحريف محتمل بالجزء «ب»، أذكر إجراء المراجعة الذي يمكن أن يستخدم لتحديد مدى وجود التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية.

٢٠-٣ (الهدف ٢٠-٢) فيما يلي إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها على نحو متكرر للتحقق من السندات التي تم اصدارها في السنوات السابقة:

١- الحصول على نسخة من إتفاقية السندات وفحص الشروط الهامة بها.

٢- تحديد مدى تنفيذ كل شرط في إتفاقية السندات.

٣- تحليل الحسابات التالية بالأستاذ العام: مصروف الفائدة، السندات، علاوة إصدار السندات التي لم يتم إهلاكها أو خصم اصدار السندات الذي لم يتم إهلاكه.

٤- إختبار العمليات الحسابية التي أجراها العميل لكل من مصروف الفائدة، علاوة إصدار السندات التي لم يتم إهلاكها أو خصم إصدار السندات الذي لم يتم إهلاكه، الفائدة المستحقة، والسندات.

٥- الحصول على مصادقة من حامل السند.

المطلوب

أ- تحديد الهدف من كل إجراء من إجراءات المراجعة السابقة.

ب- ذكر الشروط التي يجب أن ينتبه المراجع إليها عند فحص إتفاقية السندات.

حـ- في كل شرط من الشروط المذكورة بالجزء «ب»، كيف يستطيع المراجع أن يحدد مدى تحقق الشرط.

د- أشرح يف يجب أن يقوم المراجع بالتحقق من خصم إصدار السندات الذي لم يتم إهلاكه أو علاوة إصدار السندات التي لم يتم إهلاكها.

هـ- أذكر المعلومات التي يجب طلبها عند إرسال مصادقة إلى حامل السند.

٢٠-٢٤ (الهدف ٢٠-٢) عند إجراء المراجعة في شركة مساهمة قامت بإصدار سندات، تم فحص عقد ضمان السند و الحصول على مصادقة من أمين الإستثمار.

المطلوب

أذكر ثمانية جوانب تهم المراجع ويمكن له أن يكتشفها إما في العقد أو من خلال المصادقة التي يحصل عليها من أمين الاستثمار. أشرح باختصار السبب وراء اهتمام المراجع بكل عنصر من هذه العناصر*.

٢٠-٢٥ (الهدف ٢٠-٢) تعد شركة Fox عميلاً من الشركات الصناعية متوسطة الحجم التي تقوم منشأة المحاسبة التي تعمل فيها بمراجعتها لعدة سنوات. ويتمثل الدين الوحيد المحمل بالفائدة في شركة Fox في أوراق دفع قيمتها ٢٠٠٠٠٠ وهي موجودة لدى البنك وتمثل إلتزاما طويل الأجل. وتم إصدار أوراق الدفع منذ ٣ سنوات مضت وسيحل موعد إستحقاقها بعد ٦ سنوات أخرى. وشركة Fox شركة رابحة جداً، ولاتحتاج بشدة إلى تمويل إضافي، ويوجد بها رقابة داخلية ممتازة على تسجيل العمليات المالية للقروض وتكاليف الفائدة المرتبطة بها.

المطلوب

أ- صف المراجعة التي تعتقد بأنها ضرورية لحسابات أوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها في مثل هذه الظروف.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

ب- كيف يمكن أن تختلف إجابتك إذا لم تكن شركة Fox رابحة، وتحتاج بشدة لتمويل إضافي ويوجد بها رقابة داخلية ضعيفة؟

٢٠-٢٦ (الهدف ٢٠-٢) يتكون رصيد اخر المدة بالاستاذ العام لأوراق الدفع الذي يبلغ ١٨٦٠٠٠ دولار بشركة Sterling الصناعية من ٢٠ ورقة دفع تخص ثمانية مستفيدين مختلفين.

وتتراوح فترة بقاء أوراق الدفع من ٣٠ يوماً إلى سنتين، وتتراوح القيم بها من ١٠٠٠ دولار إلى ١٠٠٠٠ دولار. وفي بعض الحالات تم إصدار أوراق الدفع مقابل الحصول على قروض نقدية، كما تم إصدارها في حالات أخرى مباشرة إلى الموردين لحيازة مخزون أو معدات. ويعد إستخدام التمويل قصير الأجل نسبياً أمراً ضرورياً لأن كافة الممتلكات الموجودة حالياً قد تم رهنها للحصول على رهن. وبالرغم من ذلك، مازال هناك عجز خطير في النقدية.

وتتسم إجراءات مسك الدفاتر الخاصة بأوراق الدفع بعدم الجودة، مع الأخذ في الإعتبار العدد الكبير من العمليات المالية الخاصة با لقروض. ولايوجد ملف رئيسي لأوراق الدفع أو تحقق داخلي لأرصدة اخر المدة. ومع ذلك، يتم الاحتفاظ بسجلات أوراق الدفع بواسطة سكريتر لايحق له ان يتعامل مع النقدية.

ويتم تنفيذ المراجعة بواسطة نفس منشأة المراجعة لعدة سنوات. وفي العام الحالي، تم تنفيذ الإجراءات التالية للتحقق من أوراق الدفع:

١- الحصول على قائمة بأوراق الدفع من العميل، جمع أرصدة أوراق الدفع بالقائمة، وتتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام.

٢- فحص الصورة المزدوجة من كافة أوراق الدفع المدرجة بالقائمة. وإجراء مقارنة لأسم المقرض، القيمة، وتاريخ الاستحقاق في الصور مع ماهو مدرج بالقائمة.

٣- الحصول على مصادقات من كافة المقرضين الذين تخصهم أوراق دفع بالقائمة. ويجب أن تحتوى القائمة على تاريخ إستحقاق القرض، القيمة، والفائدة المستحقة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

٤- إعادة حساب الفائدة المستحقة لكافة أوراق الدفع بالقائمة. ويتم الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد مدى صحة الفائدة المستحقة من الصورة المزدوجة لورقة الدفع. ويتم بعد ذلك جمع قيم الفائدة المستحقة وتتبعها إلى الرصيد في الاستاذ العام.

المطلوب

أ- ما الذي يجب أن يتم التركيز عليه عند التحقق من أوراق الدفع في مثل هذا الموقف؟ أشرح.

ب- أذكر الغرض من كل إجراء من إجراءات المراجعة السابق ذكرها.

حـ- تقييم ما إذا كان هناك ضرورة لتنفيذ كل إجراء من إجراءات المراجعة الأربعة السابق ذكرها. قيم حجم العينة لكل إجراء.

د- أذكر إجراءات المراجعة الأخرى التي يجب تنفيذها لمراجعة أوراق الدفع في هذه الظروف.

٢٠-١٧ (الهدف ٢٠ - ٢) تم إستخلاص الجوانب التالية من إتفاقية إصدار السندات. وتتضمن الإتفاقية أن عدم الإلتزام بأي شرط من شروط الإتفاقية سيؤدى تلقائياً إلى تقديم تاريخ الإستحقاق الخاص بالقرض إلى التاريخ الذي حدث فيه عدم الإلتزام (التاريخ المعتاد ٢٠ عاماً). أذكر أية خطوات

للمراجعة أو متطلبات للتقرير التي ترى أنه يجب تطبيقها أو تتعلق بكل جانب مما يلي:

أ - ستسعى الشركة المدينة إلى الإحتفاظ بنسبة رأس المال العامل لتكون ٢ إلى ١ في كل الأوقات، وإذا حدث في أي عام مالي أن فشلت الشركة في الإحتفاظ بالنسبة المذكورة، سيتم تقييد مايحصل عليه أعضاء الإدارة في العام المالي التالي إلى مبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار كإجمالي. والمقصود برجال الإدارة كل من رئيس مجلس الإدارة، الرئيس، كافة نواب الرئيس وأمين الصندوق.

ب- يجب أن تؤمن الشركة المدينة على كافة الممتلكات المقدمة كضمان للحصول على الدين ضد الحريق وفقاً لنسبة ١٠٠٪ من قيمتها الفعلية. ويجب أن يتم حفظ بوالص التأمين الخاصة بهذا النوع من الحماية لدى أمين الاستثمار.

حـ- يجب أن تقوم الشركة المدينة بسداد كافة الضرائب القانونية المقدرة على الممتلكات المقدمة كضمان للحصول على القرض في الحدود الزمنية التي قررها القانون للسداد بدون توقيع عقوبات، كما يجب أن تودع الشركة المدينة فواتير الضرائب التي تم إستلامها أو أي دليل معادل لها على السداد لدى نفس أمين الاستثمار.

د - يجب إيداع مبلغ من المال يتم تجنيبه بواسطة الشركة المدينة لدى أمين الإستثمار وفقاً لدفعات نصف سنوية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دولار، ويقوم أمين الإستثمار وفقاً لإختياره بشراء سندات من هذا الإصدار من المبلغ الذي تم إيداعه لديه.*

٢٠ - ٨ (الهدف ٢٠ - ٢) حصلت شركة Redford على قرض بمبلغ ٢٦٠٠٠٠٠ دولار في ١٥ يونيو ١٩٩٧ عن طريق تقديم مبنى المصنع الوحيد الذي تملكه الشركة والأرض التي يقف عليها المبنى كضمان، وسيتم رهن المبنى والأرض لمدة ٢٠ عاماً. وفي كل شهر تال للحصول على القرض ورهن المبنى والأرض، سيتم سداد مبلغ ٢٠٠٠٠ دولار إلى المقترض. وأنت الآن المسئول عن مراجعة السنة الحالية لدى شركة Redford، وسيتم إصدار قائمة المركز المالى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وسبق أن قامت منشأة المحاسبة التي تعمل فيها بمراجعة هذه الشركة، ولكن هذه هى المرة الأولى التي ترهن فيها شركة Redford أحد ممتلكاتها.

المطلوب

أ - أشرح لماذا يكون من المرغوب فيه أن يتم إعداد ورقة عمل بالملف الدائم بخصوص الرهن. ماهو نوع المعلومات التي يجب إدراجها في ورقة العمل؟

ب- إشرح لماذا يجب أن يتم مراجعة كل مايلي معا: القروض مقابل الرهن، مصروف الفائدة، والفائدة المستحقة.

حـ- أذكر إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها عادة للتحقق من رهن الممتلكات للحصول على قرض، رصيد حسابات القرض المقدم مقابل رهن الممتلكات والفائدة المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، ورصيد مصروف الفائدة عن سنة ١٩٩٧.

٢٠ - ٢٩ (الهدفان ٢٠ - ٣، ٢٠-٤) تمثل العناصر من ١ إلى ٦ الأسئلة المتعارف عليها في قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية التي يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم عن الرقابة الداخلية على حق الملكية. وعندما يتم إستخدام قائمة الإستقصاء لدي العميل، تشير الإجابة بنعم إلي إمكانية وجود

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الرقابة الداخلية، بينما تشير الإجابة بلا إلى إمكانية وجود القصور في الرقابة الداخلية:

١ – هل تستخدم الشركة خدمات مسجل مستقل أو وكيل تحويل؟
٢– هل يتم الترخيص بإصدار الأسهم وإلغائها من قبل مجلس الإدارة؟
٣– في حالة عدم إستخدام مسجل محايد أو وكيل تحويل:
(أ) هل توجد رقابة مناسبة على الشهادات التي لم يتم إصدارها؟
(ب) هل يتم إتلاف الشهادات الملغاة لمنع إعادة إستخدامها؟
٤– هل يتم تسوية كل من الملفات الرئيسية للأسهم العادية ودفاتر شهادات الأسهم بصفة دورية مع الأستاذ العام بواسطة شخص مستقل؟
٥– هل يتم إستخدام وكيل تحويل محايد لتوزيع التوزيعات؟ إذا لم يكن يتم ذلك، هل يتم الإحتفاظ بحساب سلفة للتوزيعات؟
٦– هل يتم الترخيص بإجراء كافة القيود التي تؤثر على حسابات حق الملكية من قبل مستوى ملائم بالشركة؟

المطلوب

أ – في كل سؤال مما سبق، أذكر الهدف من الرقابة.

ب– في كل سؤال مما سبق، عرف التحريفات التي يحتمل وقوعها بالقوائم المالية في حالة عدم فعالية الرقابة.

حـ– في كل تحريف من التحريفات المحتملة أو المقبولة بالجزء «ب»، أذكر إجراء المراجعة الذي يمكن أن يستخدمه المراجع لتحديد ما إذا كان هناك تحريف يتسم بالأهمية النسبية قد وقع فعلاً.

٢٠ – ٣٠ (الهدفان ٢٠–٣، ٢٠–٤) يتم تنفيذ إجراءات المراجعة التالية على نحو متكرر بواسطة المراجعين للتحقق من حق الملكية:

١– فحص عقد تأسيس الشركة والنظام الأساسي لها للتعرف على الجوانب التي تتعلق بحق الملكية.
٢– فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة عن السنة للتعرف على الموافقات التي تتعلق بحق الملكية.
٣– تحليل كافة حسابات حق الملكية عن السنة وتوثيق طبيعة أية تغييرات تم تسجيلها في كل حساب.
٤– المحاسبة عن كافة أرقام الشهادات في دفتر أسهم رأس المال والخاصة بكافة الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً.
٥– فحص دفتر شهادات الأسهم للتعرف علي الأسهم التي تم إلغائها.
٦– إعادة حساب ربح السهم.
٧– فحص شروط الدين والشهادات التي تتعلق بأفضلية السيولة، التوزيعات المتأخرة، والقيود على سداد التوزيعات أو إصدار الأسهم.

المطلوب

أ – ذكر الهدف من كل إجراء من إجراءات المراجعة السبع السابقة.
ب– ذكر نوع التحريفات التي يمكن أن يكتشفها المراجع عن طريق إستخدام كل إجراء من إجراءات

المراجعة السابقة.

٢٠ – ٣١ (الهـدف ٢٠–٣، ٢٠–٤) تقوم الآن بمراجعة شركة مساهمة لم يتم مراجعة دفاترها من قبل بواسطتك. ويتوافر للشركة مسجل مستقل ووكيل تحويل محايد للتعامل مع أسهم رأس المال الخاصة بها. ويحتفظ وكيل التحويل بسجل لحملة الأسهم ويتحقق المسجل من عدم وجود إصدارات زائدة للأسهم. ويجب أن يوقع الإثنان حتى تصبح الشهادات صالحة.

واقترح أن يتم الحصول على مصادقات من كل من وكيل التحويل والمسجل للتعرف على عدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. فإذا إتفقت هاتين المصادقاتين مع الدفاتر، لايتم تنفيذ أي عمل إضافي يتعلق برأس المال.

إذا كنت توافق على أن الحصول على المصادقات كما هو مقترح يعد كافياً في هذه الحالة، قدم تبريرك الذي يتناسب مع موقفك. وإذا كنت لاترى ذلك، أذكر بالتحديد كافة الخطوات الإضافية التي ستقوم بها وأشرح أسباب قيامك بذلك.*

٢٠ – ٣٢ (الهـدف ٢٠–٤) شركة Rico هي شركة مساهمة متوسطة الحجم لتجارة الجملة في مجال منتجات البقالة، يوجد بها ٤٠٠٠ سهم بحوزة المساهمين فعلاً الذين يبلغ عددهم ٢٥ مساهم تقريباً. ونظراً للسن التي يمر بها عدد كبير من المساهمين المتقاعدين ونجاح الشركة، قررت الإدارة أن يتم سداد التوزيعات ست مرات في السنة. وتتنوع قيمة التوزيع لكل سهم الذي يتم سداده كل شهرين بناء على الأرباح، ولكن عادة ماتبلغ القيمة مابين ٥ دولار و٧ دولار للسهم. ويعد رئيس إدارة المحاسبة مساهماً أيضاً، ويقوم بإعداد شيكات التوزيعات، تسجيل الشيكات في يومية التوزيعات، وتسوية حساب البنك. وتتمثل أنواع الرقابة الهامة في التوقيع على الشيكات يدوياً من قبل الرئيس وإستخدام حساب سلفة البنك للتوزيع.

ويتحقق المراجع من التوزيعات عن طريق الإحتفاظ بجدول يحتوى على الأسهم الإجمالية لأسهم رأس المال والأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً بأوراق العمل الدائمة. ويتم ضرب القيمة الإجمالية للأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في التوزيع المرخص به للسهم الواحد في محاضر الإجتماعات للتوصل إلى إجمالي التوزيع الحالي. ويتم مقارنة هذا التوزيع مع ماتم إيداعه في حساب سلفة التوزيع. ونظراً لأنه لايتم تحويل الأسهم على نحو متكرر، فإنه من الممكن أن يتم التحقق من التوزيعات المسددة عن إجمالي العام في وقت قصير نسبياً.

المطلوب

أ – تقييم منفعة المنهج الذي اتبعه المراجع للتحقق من التوزيعات في هذا الموقف. يجب أن يتضمن تقييمك أوجه القوة وأوجه الضعف في المنهج المستخدم.

ب– أذكر إجراءات المراجعة الأخرى التي يجب تنفيذها للتحقق من التوزيعات في هذا الموقف. أشرح الغرض من كل إجراء.

٢٠ – ٣٣ (الهـدف ٢٠–٤) كلفت بالقيام بمراجعة القوائمُ المالية لشركة Pate عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. ولم يتم مراجعة القوائم المالية ودفاتر هذه الشركة من قبل أي مراجع في السنوات السابقة.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

وظهرت عناصر حق الملكية في قائمة المركز المالي لشركة Pate في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ على النحو التالي:

حق الملكية	
أسهم رأس المال – ١٠٠٠٠ سهم مرخص بها بقيمة إسمية ١٠ دولار	
للسهم، تم إصدار ٥٠٠٠ سهم بحوزة المساهمين فعلاً	٥٠٠٠٠
رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية للأسهم	٣٢٥٨٠
الأرباح المحتجزة	٤٧٣٢٠
إجمالى حق الملكية	١٢٩٩٠٠

وكان قد تم تأسيس شركة Pate في عام ١٩٨٨. ويوجد بالشركة عشرة مساهمين وتقوم الشركة بنفسها بمهام المسجل ووكيل التحويل. ولاتوجد عقود سارية للإكتتاب في رأس المال.

المطلوب

أ – إعداد برنامج مراجعة تفصيلي لمراجعة الحسابات الثلاث الظاهرة في قسم حق الملكية بقائمة المركز المالي بشركة Pate (لاتضمن التحقق من نتائج العمليات التشغيلية الخاصة بهذا العام في برنامج المراجعة).

ب – بعدما تتم مراجعة كافة الأرقام الأخرى في قائمة المركز المالي، قد يتضح أن رقم الأرباح المحتجزة يمثل رقماً يؤدى إلى وجود التوازن ولايتطلب إجراء تحقق إضافي. لماذا يقوم المراجع بالتحقق من الأرباح المحتجزة كما يقوم بالتحقق من الأرقام الأخرى في قائمة المركز المالي؟ ناقش ذلك.*

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الفصل الحادي والعشرون:

مراجعة الأرصدة النقدية

Audit of Cash Balances

يتوقع المجتمع الكثير من المراجعين

كان Bert Sampson يشغل موقع المدير المالى فى شركة Pardoe الصناعية. فى الفترة من ١٩٨٩ إلى ١٩٩٤ حصل Bert لنفسه على علاوة إضافية قدرها ٢ مليون دولار. وقام بذلك عن طريق تحويل أموال من الحساب العام، كتابة شيكات لنفسه من حساب الأجور، إتلاف الشيكات عندمايتم إستلامها من البنك، وإجراء قيود على نحو مباشربملفات الحاسب الإلكترونى بالشركة لتغطية السرقة. وكان Bert قادرا على القيام بذلك لأنه كان مكلفا بكافة إجراءات الرقابة على التشغيل المحاسبى للشركة تقريبا.

وكان المراجع Jack Baker الذى يعمل فى شركة المحاسبة Tramenier And Baker يقوم بمهام شريك المراجعة المسئول عن مراجعةشركة Pardoe منذ أن بدأت الشركة في العمل. وعلى الرغم من الصغر النسبى للشركة ومحدودية الفصل بين الواجبات، إكتشف Baker أن بالشركة بيئة جيدة للرقابة فى ضوء وجود إدارة قوية، أفراد أكفاء، نظام جيد للموازنة والتقرير، وإجراء تسويات ضئيلة طوال تاريخ المراجعة بالشركة. وبالتالي، قام Baker بتقييم خطر الرقابة عند الحد الأقصى واستخدم منهج الإختبارات الأساسية فى المراجعة. وقام Baker بتطبيق الإختبارات التفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليلية على القوائم المالية فى نهاية العام. ولم يستخدم إختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية للعمليات.

ونظرا لفقد Sampson لمبلغ ٢ مليون دولار لعدم وجود تأمين بشركة Pardoe ضد خيانة الأمانة، رفعت شركة Pardoe دعوى ضد منشأة المحاسبة Tramenier and Baker ، بسبب الخسارة مع الأدعاء بأن منشأة المحاسبة إنتهكت العقد. ودافع Baker بأنه أدى المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

وقامت المحاكمة بناء على شهادة إثنين من الخبراء. وأشار الشاهد الخاص بالشركة الى أنه على الرغم من إتباع المراجعين لمنهج الإختبارات الأساسية فى المراجعة، إلا أنهم كانوايستطيعون إدراك أن الفرصة توافرت للمدير المالى Sampson لإرتكاب السرقة، وكانو يستطيعون توسيع المراجعة وإكتشاف ذلك.

وأشارشاهد الدفاع إلى أن منهج بناء على الإختبارات الأساسية مسموح به من قبل معاييرالمراجعة المتعارف عليها. وإلى أن Sampson قام بالتلاعب فى الدفاتر بشكل جيد لدرجة أن الإجراءات الأساسية بحسابات الأجور المختلفة لم توضح وقوع السرقة. ونظرا لعدم وجود مؤشرات تتمثل فى "أعلام حمراء" تدعوا المراجعين إلى تمديد إختبارتهم، فإنه تم تنفيذ المراجعة بوضوح على نحو مرضى.

وخلال الشهادة، أشار كلا الخبيرين إلى فقرات من معايير المراجعة المتعارف عليها. وفى بعض الحالات كان الخبيران يستعينان بنفس الفقرات لتدعيم وجهات النظر المتعارضة. وبالإضافة إلى شهادة الخبيرين، شهد العديد من هيئة المراجعين أيضا خلال المحاكمة. وكانوا جميعا على قدركبير من التعليم، الذكاء، المعرفة، ومثيرين للإعجاب.

وأدان المحلفون المراجعين، وتم مطالبة منشأة المحاسبة بسداد ما يقرب من ٢,٣ مليون دولار نتيجة الضرر. وعندما سئل المحلفون عن قرارهم هذا، أشاروا إلي أنهم غير ملمين تماما بالطبيعة الفنية للجدال الذى ساربين الخبيرين عند تقديمها للشهادة، ولكن كان واضحا لهم أن الأفراد الذين قاموا بأداء المراجعة يتسمون بالذكاء الشديد والكفاءة العالية. وبالتالى، شعر أعضاء هيئة المحلفين أن المراجعين تتوافر لديهم بالتأكيد القدرة على اكتشاف السرقة وأن الحقيقة تتمثل فى أنهم لم يقصدوا أن المراجعين لم يقوموا بعملهم على الوجه الملائم.

* * * *

تعد مراجعة الأرصدة النقدية الجانب الأخير الذى يتم دراسته فى المراجعة لأن الأدلة التى يتم تجميعها عن الأرصدة النقدية تعتمد بشكل كبير على نتائج الإختبارات فى كافة دوائر العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، إدا توفر لدى المراجع بعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات فى دائرة الحيازة والمدفوعات إعتقاد بأنه من الملائم أن يتم تخفيض خطر الرقابة إلى مستو أدنى، يمكن للمراجع أن يخفض الإختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بالنقدية. وإذا توصل المراجع إلى إعتقاد بأنه يجب رفع خطر الرقابة، يجب القيام بإختبار مكثف فى نهاية العام.

أنـــواع حســـابات النقـــدية Types Of Cash Accounts

من الضرورى أن يتم التعرف على الأنواع المختلفة من حسابات النقدية لإختلاف منهج المراجعة الذى سيتم تطبيقه على كل منها. وفيما يلي الأنواع الرئسية لحسابات النقدية.

الهدف ١٢-١ : وصف الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية بالوحدات الإقتصادية

حساب النقدية العام General Cash Account

يعد الحساب العام هو النقطة المحورية للنقدية بكافة المنظمات، حيث تمر به من الوجهة العملية كافة المتحصلات والمدفوعات النقدية. وعادة ما يتم سداد كافة المدفوعات النقدية الخاصة بدائرة الحيازة والمدفوعات من هذا الحساب، ويتم إيداع كافة المتحصيلات النقدية من دائرة المبيعات والتحصيل فى هذا الحساب. أضف إلى ذلك، يتم إجراء كافة الإيداعات والمدفوعات المتعلقة بكافة الحسابات النقدية الأخرى من خلال حساب النقدية العام. ويوجد بمعظم الشركات الصغرى حساب واحد فقط للبنك وهو حساب النقدية العام.

حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account

كوسيلة لتحسين الرقابة الداخلية، تخصص معظم الشركات حسابا منفصلا لسلفة البنك عند سداد الأجور للعاملين. ويتم الإحتفاظ فى حساب سلفة الأجور برصيد ثابت مثل ١٠٠٠ دولار فى حساب منفصل بالبنك. وقبل أن يتم حلول كل فترة للسداد مباشرة، يتم سحب شيك واحد على حساب النقدية العام لإيداع القيمة الإجمالية لصافى الأجور. فى حساب الأجور. وبعدما يتم صرف كافة شيكات الأجور المدرجة فى حساب سلفة الأجور، يجب أن يبلغ الرصيد فى حساب البنك ١٠٠٠ دولار. وبذلك تتمثل الإيداعات فى هذا الحساب فى الأجور الأسبوعية أو الأجورالتى يتم دفعها مرتين شهريا فقط، بينما تتمثل المدفوعات فى الشيكات المدفوعة إلى العاملين. وبالتالى يمكن أن يؤدى إستخدام حساب سلفة الأجور بالشركات التى يوجد بها عدد كبير من العاملين إلى تحسين الرقابة الداخلية وتخفيض الوقت الذى يجب أن يتم فيه تسوية حسابات البنك.

حساب البنك بالفروع Branch Bank Account

فى حالة وجود شركة لها فروع فى مواقع متعددة، فإنه من المعتاد أن يتم تخصيص حساب بنك منفصل فى كل فرع. ويعد وجود حسابات البنك بالفروع أمرا مفيدا فى بناء علاقات عامة مع المجتمعات المحلية كما أنها تمكن من تركز العمليات التشغيلية على مستوى الفرع.

وفى معظم الشركات، يتم تخصيص حساب منفصل للبنك لكل من الإيداعات والمدفوعات الخاصة بكل فرع، ويتم ارسال الزيادة فى النقدية دوريا إلى الحساب العام للبنك فى المقر الرئيسى وفى هذه الحالة يشبه الحساب فى الفرع الحساب العام، ولكنه يعد على مستوى الفرع.

كما يوجد نوع أخر مختلف من حساب الفرع يتكون من حساب للبنك للمتحصيلات وأخر منفصل للمدفوعات. ويتم إيداع كافة المتحصلات فى حساب البنك ويتم تحويل الإجمالى دوريا إلى الحساب العام. ويتم التعامل مع حساب المدفوعات على أساس السلفة، ولكن بشكل مختلف عن حساب سلفة الأجور. ويتم الإحتفاظ برصيد ثابت فى حساب السلفة، ويستخدم أفراد الفرع المرخص لهم بذلك هذه الأموال وفقا لإختيارهم طالما يتم الدفع فى إطار سياسة الشركة. وعندما يتم إستنفاد الرصيد النقدى، يتم مخاطبة المركز الرئيسى ويتم التعويض إلى حساب الفرع من الحساب العام بعد إقرار الموافقة على النفقات. ويؤدى إستخدام حساب سلفة بنك الفرع إلى تحسين الرقابة على المتحصيلات والمدفوعات.

صندوق سلفة النقدية النثرية Imprest Petty Cash Fund

لايمثل صندوق النقدية النثرية من الوجهة الفعلية حسابا للبنك، ولكنه يشبه إلى حد بعيد الإيداع النقدى لتحقيق غرض خاص. حيث يتم إستخدامه فى عمليات الحيازة التى يتم دفع مبالغ نقدية صغيرة بها على نحو مريح وسريع بدلا من إستخدام الشيكات، أويتم إستخدامه لسداد شيكات الأجور نقدا أو دفع مبالغ نقدية للأفراد بالشركة على نحو أكثر راحة. ويتم التعامل مع حساب السلفة النقدية وفق نفس الأساس الخاص بحساب سلفة بنك الفرع، ولكن تتسم عادةقيم النفقات بالصغر الشديد. وتتمثل المصروفات التى يتم عادة دفعها من هذا الصندوق فى توريدات مكتبية ذات قيمة ضئيلة، طوابع، والمساهمات الصغيرة إلى الجهات الخيرية المحلية. وعادة لا يجاوز حساب النقدية النثرية بضع مئات من الدولارات وقد لا يتم إستعاضة الرصيد أكثر من مرة واحدة أو مرتين فى كل شهر.

العناصر المكافئة للنقدية Cash Equivalents

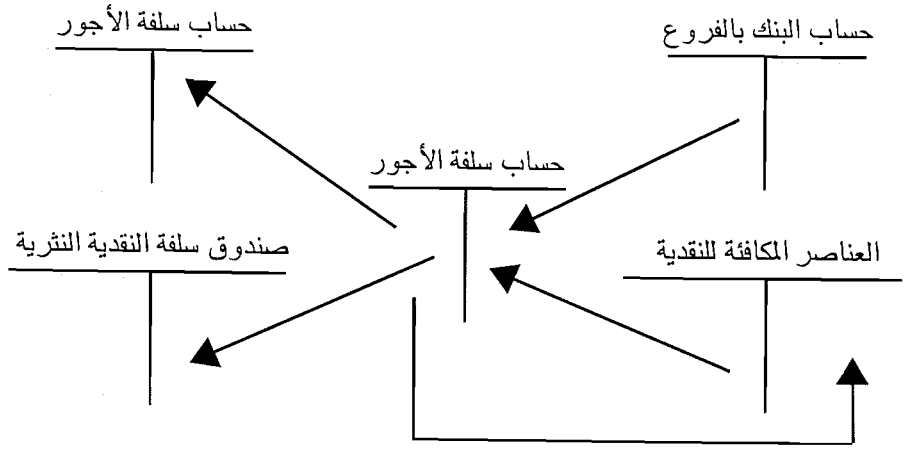
يتم عادة إستثمار الزيادة فى النقدية المتجمعة خلال أجزاء معينه فى دائرة التشغيل والتى ستظهر الحاجة إليها على نحو مناسب فى المستقبل القريب فى عناصر مكافئة للنقدية السائلة تتسم بقصر الأجل. وتشمل الأمثلة كل من الودائع الرمنية، شهادات الإيداع، وصناديق سوق المال. ويتم إدراج العناصر المكافئة للنقدية، التى تتسم قد بالأهمية النسبية المرتفعة، بالقوائم المالية كجزء من حساب النقدية فقط إذا كانت تمثل إستثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها بسهولة إلى قيم معلومة من النقدية خلال فترة زمنية صغيرة مع وجود خطر ضئيل للتغير فى القيمة نتيجة التغيرات فى معدل الفائدة. ولا تعد كل من الأسهم القابلة للتداول والإستثمارات المحملة بالفائدة جزءا من العناصر المكافئة للنقدية.

ملخص. يوضح الشكل ٢-١ العلاقة بين خساب النقدية العام وباقى حسابات النقدية. وتنشأ كافة التعاملات النقدية عن أو يتم إيداعها فى حساب النقدية العامة. وسيركز هذا الفصل على ثلاثة أنواع من الحسابات: حساب النقدية العام، حساب سلفة البنك للأجور، وصندوق سلفة النقدية النثرية. وتتشابه الحسابات الأخرى مع هذه الحسابات الثلاثة وبالتالى لا توجد ضرورة لمناقشتها.

النقـدية فى البـنـك ودوائـــر العمـلـيـــات
Cash In The Bank And Transaction Cycles

الهدف التعليمى ٢١-٢ : وصف العلاقة بين النقدية فى البنك ودوائر العمليات المختلفة

الشكل ٢١ – ١
العلاقة بين حساب النقدية العام وحسابات النقدية الأخرى



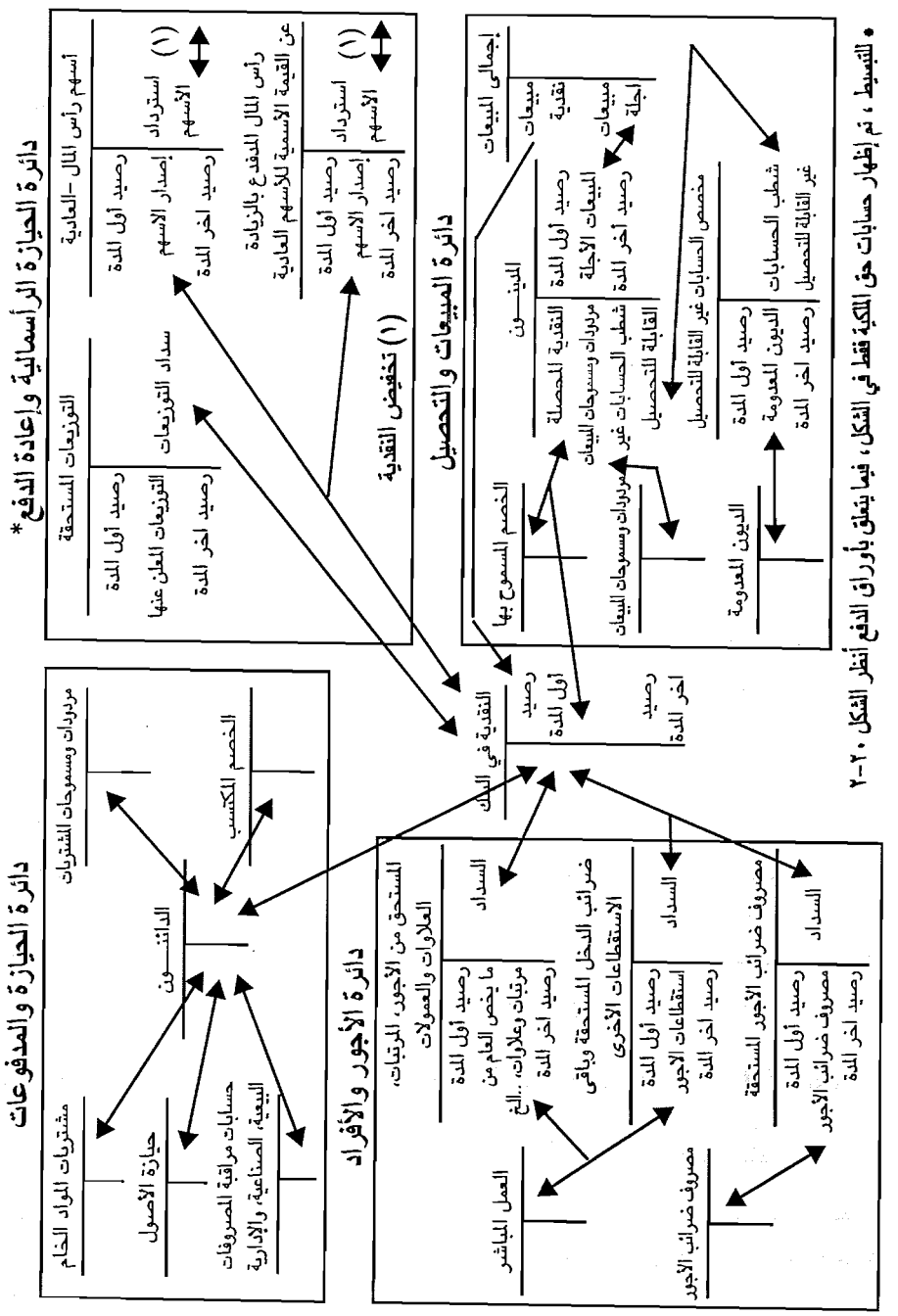
ستؤدى المناقشة الموجزة للعلاقة بين النقدية فى البنك ودوائر العمليات المالية الأخري إلى تحقيق وظيفتين مزدوجتين: ستوضح أولا أهمية الإختبارات التي يتم تنفيذها فى دوائر العمليات المالية المختلفة في مراجعة النقدية، وستساعد هذه المناقشة ثانيا على أن يتم التوصل إلى فهم أكثر عن التكامل بين دوائر العمليات المختلفة. ويوضح الشكل ٢١-٢ العلاقات بين دوائرالعمليات المالية المختلفة مع التركيز على الدور المحورى لحساب النقدية العام.

ويوضح التدقيق فى الشكل ٢١-٢ أهمية حساب النقدية العام فى كافة عمليات المراجعة حتى فى حالة عدم الأهمية النسبية لرصيد أخر المدة به. ويتميز قيمة التدفق النقدى من وإلى حساب النقدية العام على متكرر بالكبر بالمقارنة مع أى حساب أخر بالقوائم المالية. وأكثر من ذلك، تزيد إمكانية حدوث إختلاس للنقدية عن باقى أنواع الأصول الأخرى، لأن معظم الأنواع الأخرى من الأصول يجب تحويلها إلى نقدية حتى يمكن إستخدامها.

عند مراجعة النقدية، يجب أن يتم التمييز بين التحقق من تسوية العميل للرصيد بكشف البنك والرصيد بالإستاذ العام وبين التحقق من أنه تم تسجيل النقدية بالأستاذ العام على نحو صحيح بما يعكس كافة العمليات المالية النقدية التى حدثت خلال العام. ومن السهل نسبيا أن يتم التحقق من تسوية العميل للرصيد فى حساب البنك مع الأستاذ العام، والذى سيمثل الموضوع الرئيسى بهذا الفصل، ولكن يستنفد التحقق من مدى تسجيل العمليات المالية على نحو مناسب جانبا كبيرا من إجمالى وقت المراجعة بالشركة محل المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد ينتج كل تحريف من التحريفات التالية بسبب السداد على نحو غير مناسب أو عدم تحصيل النقدية، ولا يتم عادة إكتشاف أحدها كجزء من مراجعة تسوية البنك.

- عدم إرسال الفاتورة إلى العميل.

الشكل ٢١ -٢
العلاقات بين النقدية في البنك ودوائر العمليات



* للتبسيط ، تم إظهار حسابات حق الملكية فقط في الشكل، فيما يتعلق بأوراق الدفع أنظر الشكل ٢٠-٢

- إرسال الفاتورة للعميل مع تدوين سعر أقل مما تقرر بسياسة الشركة.
- إختلاس النقدية عن طريق التعرض للمتحصلات النقدية من العملاء قبل تسجيلها، ويتم شطب الحساب كدين معدوم.
- سداد فاتورة المورد مرتين.
- السداد غير الملائم مقابل نفقات شخصية لأحد رجال الإدارة.
- سداد مقابل مواد خام لم يتم إستلامها.
- سداد أجر لعامل وفق عدد ساعات أكبر مما قام بالعمل فيها فعلا.
- سداد فائدة إلى أحد الوحدات المرتبطة بقيمة تزيد عن المعدل الموجود بالسوق.

وحتى يمكن إكتشاف هذه التحريفات خلال إجراءات المراجعة، فإن ذلك يجب أن يحدث من خلال تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي سبق مناقشتها بالفصول السابقة. ويمكن إكتشاف الثلاثه تحريفات الأولي كجزء من مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل، والثلاث التالية في مراجعة الحيازة والمدفوعات، أما التحريفات الأخيرة، فيمكن إكتشافها عند مراجعة كل من دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع على الترتيب.

ويتم عادة إكتشاف أنواع مختلفة تماماً من التحريفات كجزء من إختبارات تسوية البنك. وعلى سبيل المثال، يمكن إكتشاف:

- عدم إدراج شيك لم يتم صرفه من البنك بعد ضمن قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها، حتي إذا تم تسجيله ضمن يومية المدفوعات النقدية.
- تحصيل النقدية في تاريخ لاحق لإعداد قائمة المركز المالي مع تسجيلها كنقدية محصلة في العام الحالي.
- الإيداعات المسجلة كنقدية محصلة قرب نهاية العام، ويتم إيداعها بالبنك في نفس الشهر، ويتم إدراجها في تسوية البنك على إنها إيداعات بالطريق.
- سداد أوراق الدفع التي تكون مدينة مباشرة لرصيد حساب البنك بواسطة البنك ولكن لم يتم إدراجها ضمن دفاتر العميل.

وسيتم التعرض للطريقة الملائمة لإكتشاف التحريفات السابقة من خلال إختبار تسوية البنك لدي العميل بشكل أكثر وضوحاً كلما تقدمنا فى عرض هذا القسم. وفى النقطة الحالية سيكون من المهم فقط أن يستطيع القارئ التمييز بين الإختبارات الأساسية للعمليات التى ترتبط بحساب النقدية وبين الإختبارات التى تحدد ما إذا كان قد تم تسوية الرصيد بالدفاتر مع الرصيد بالبنك.

مراجعة حساب النقدية العام Audit Of The General Cash Account

الهدف ٢١-٣ : تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة لحساب النقدية العام

يوجد بميزان المراجعة الخاص بشركة Hillsburg Hardware Co. والذى تم عرضه بالفصل الخامس حسابا واحدا للنقدية. ومع ذلك، يلاحظ أن كافة الدوائر عدا المخزون والمستودعات تؤثرعلى حساب النقدية فى البنك.

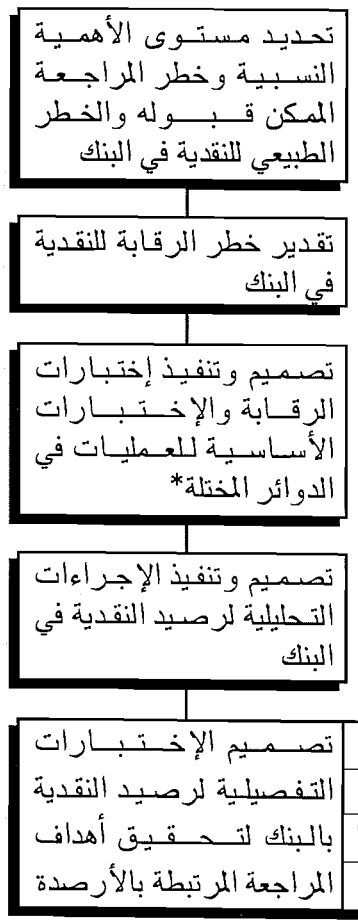
وعند اختبار رصيد أخر فى حساب النقدية العام، يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية لتقييم ما إذا كانت النقدية كما هى مدرجة بقائمة المركز المالى قد تم عرضها بشكل صحيح والإفصاح عنها على نحو مناسب بما يتفق مع ستة أهداف من أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة والتى يتم

إستخدامها فى كافة الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ولا توجد مشاكل تتعلق بكل من الحقوق على النقدية بالشركة، تبويبها بقائمة المركز المالى، أو القيمة القابلة للتحقق للنقدية.

وتتماثل منهجية مراجعة النقدية أخر العام بشكل أساسى مع المنهجية الخاصة بكافة الحسابات بقائمة المركز المالى. ويوضح الشكل ٢١-٣ المنهجية على النحو التالى.

الشكل ٢١ - ٣

منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بالنقدية في البنك



إعتبارات الأهمية النسبية

يتسم الرصيد بعدم الأهمية النسبية في معظم عمليات المراجعة، ولكن تتسم العمليات المالية للنقدية التي تؤثر في الرصيد بأهمية نسبية قصوى. ولذلك يوجد دائماً إحتمال لوجود تحريفات تتسم بالأهمية النسبية في النقدية.

اعتبارات الخطر الطبيعي

نظراً لأن النقدية قابلة للسرقة بقدر أكبر من الأصول الأخرى، يوجد خطر طبيعي مرتفع فيما يتعلق بهدف الوجود. ويتم التركيز على هذا الهدف عادة عند مراجعة الأرصدة النقدية. وعادة، يتسم الخطر الطبيعي بالإنخفاض لكافة الأهداف الأخرى.

اعتبارات خطر الرقابة

* تختلف فعالية الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية على نحو كبير بين الشركات المختلفة. ويتمثل أهم أنواع الرقابة الداخلية في التسويات المحايدة للبنك.

* تعد الرقابة الداخلية على المتحصلات والمدفوعات النقدية في غاية الأهمية في المراجعة، وقد سبق مناقشة ذلك في الفصول السابقة.

*** تشمل الدوائر التي تتأثر كل من دائرة المبيعات والتحصيل، دائرة الحيازة والدفع، دائرة الأجور والأفراد، دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع**

أساليب الرقابة الداخلية Internal Controls

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية فى نهاية العام بالحساب العام إلى فئتين هما: الرقابةعلى دوائر العمليات التى تؤثر فى تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية والتسويات المحايدة بحساب البنك.

وسبق مناقشة أساليب الرقابة على تسجيل العمليات فى الفصول السابقة. وعلى سبيل المثال، فى دائرة الحيازة والمدفوعات، تشمل الأنواع الرئيسية للرقابة الفصل الملائم بين الوجبات بين من يوقع على الشيك ومن يقوم بالوظائف الخاصة بالدائنين، توقيع الشيكات بواسطة الشخص المرخص له

بذلك فقط، إستخدام شيكات سابقة الترقيم والمطبوعة على ورق خاص، الرقابة الملائمة على الشيكات الفارغة والمفقودة، الفحص الجيد للتوثيق الداعم بواسطة الموقع على الشيكات قبل أن يقوم بالتوقيع، ووجود تحقق داخلي ملائم. فإذا كانت الرقابة التى تؤثر فى العمليات المرتبطة بالنقدية تتسم بالملائمة، فإنه من الممكن أن يتم تحقيق إختبارات المراجعة لتسوية البنك فى نهاية العام.

ويجب أن يتم إجراء تسوية لحساب البنك شهريا من خلال الحساب العام للبنك فى توقيت معين بواسطة شخص مستقل عن التعامل فى أو تسجيل المتحصيلات والمدفوعات النقدية لتحقيق رقابة أساسية على رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية للنقدية. وتعد التسوية أمرا هاما للتأكد من أن الدفاتر تعكس رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية للنقدية فى البنك بعد أن يتم أخذ عناصر التسوية فى الإعتبار، ولكن يتمثل الأمر الأكثر أهمية فى أن التسوية المحايدة توفر فرصة ممتازة للتحقق الداخلى من العمليات المالية للتحصيلات والمدفوعات النقدية. فإذا تم إستلام كشوف البنك فى ظرف مغلق ولم يتم فضها حتى تصل للشخص الذى يقوم بالتسوية فى ظل وجود رقابة فعلية على الكشوف حتى يتم الإنتهاء من إجراء التسويات، يمكن فحص الشيكات الملغاة، إيصالات الإيداع المزدوجة، وباقى المستندات الأخرى المدرجة بالقائمة بدون أن يوجد إحتمال للتبديل، الإلغاء، أو الإضافة. وتتضمن التسوية الجيدة لحساب البنك التى يقوم بها فرد كفء لدى العميل فى :

- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية لتحديد التاريخ والمدفوع له والقيمة.
- فحص التوقيع، التظهير، والإلغاء بالشيكات الملغاة.
- مقارنة الودائع لدى البنك مع المتحصلات النقدية المسجلة لتحديد التاريخ، العميل، والقيمة.
- المحاسبة عن التسلسل الرقمى للشيكات وإجراء فحص للشيكات المفقودة.
- تسوية كافة العناصر التى تسبب وجود فروق بين رصيد البنك بالدفاتر ورصيد البنك والتحقق من مدى ملائمة الفروق.
- تسوية الإجماليات المدينة فى كشف البنك مع الإجماليات في يومية المدفوعات النقدية.
- تسوية الإجماليات الدائنة بكشف البنك مع الإجماليات في يومية المتحصلات النقدية.
- فحص مدى ملائمة التحويلات بين حسابات البنوك في نهاية الشهر ومدى تسجيلها على نحو مناسب.
- متابعة الشيكات التي لم يتم صرفها وإشعارات إيقاف الصرف.

وترتبط الإجراءات الأربعة الأولى لتسوية حساب البنك بشكل مباشر بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي سبق مناقشتها في الفصول السابقة. أما الإجراءات الخمس الأخيرة فترتبط مباشرة بتسوية كل من رصيد حساب البنك الدفتري ورصيد الحساب بالبنك وسيتم مناقشتها على نحو أكثر تفصيلاً لاحقاً.

ونظراً لأهمية إجراء تسوية شهرية لحسابات البنوك، تقوم العديد من الشركات بإجراء نوع أخر من الرقابة يتم تنفيذه على نحو متعارف عليه، ويتمثل في تكليف عامل مسئول بفحص التسوية الشهرية بسرعة قدر الإمكان بعد الإنتهاء منها.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

في العديد من عمليات المراجعة، يتم التحقق من تسوية حساب البنك في نهاية العام على أساس ١٠٠٪ من كافة العناصر التي يتم التسوية لها. وبالتالي يعد إختبار مدى منطقية الرصيد النقدي أمراً

أقل أهمية بالمقارنة بمعظم جوانب المراجعة الأخرى.

ومن المتعارف عليه بين المراجعين أن يتم مقارنة: رصيد أخر المدة في تسوية حساب البنك، الودائع بالطريق، الشيكات التي لم يتم صرفها، وباقي عناصر التسوية الأخرى مع مايقابلها في التسوية التي تم تنفيذها بالعام السابق. وبالمثل، عادة مايقارن المراجعون رصيد النقدية في أخر المدة مع أرصدة الشهور السابقة. وقد يؤدي تنفيذ هذه الإجراءات التحليلية إلى كشف التحريفات في النقدية.

إجراءات المراجعة لرصيد النقدية في أخر العام Audit Procedures For - end Cash

يتمثل الإهتمام الرئيسى فى مراجعة رصيد النقدية العام فى وجود الغش. ويجب أن يوسع المراجع الإجراءات التى يقوم بها فى مراجعة النقدية فى نهاية العام لتحديد مدى إحتمال وجودغش يتسم بالأهمية النسبية فى عدم كفاية الرقابة الداخلية، خاصة إذا كان هناك فصل غير ملائم للوجبات بين التعامل مع النقدية وتسجيل العمليات للنقدية فى دفاتر اليومية. وتفترض دراسة النقدية التى سيتم التعرض إليها فى القسم التالى أن هناك رقابة داخلية كافية على النقدية، وبالتالى لن يتم التركيز على إكتشاف الغش. وعند الإنتهاءمن إستكمال دراسة إجراءات المراجعة العادية التى يتم تنفيذها للتحقق من النقدية فى نهاية العام، سيتم التعرض للإجراءات التى تصمم بصفة أساسية لإكتشاف الغش.

وتتمثل نقطة البداية للتحقق من رصيد حساب البنك العام فى الحصول على تسوية حساب البنك من العميل حتى يتم إدراجه فى أوراق عمل المراجع. ويوضح الشكل ٢١-٤ تسوية حساب البنك بعد إجراء التعديلات. ويلاحظ أنه تم فى أسفل الشكل إيضاح الرصيد الذى تم تعديله فى الأستاذ العام ضمن ورقة العمل.

ويتمثل الإطار المرجعى لإختبارات المراجعة فى تسوية حساب البنك. ويوضح الجدول ٢١-١ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة المتعارف عليها. وكما فى كافة جوانب المراجعة الأخرى، تتوقف إجراءات المراجعة الفعلية على الإعتبارات السابق مناقشتها فى الفصول السابقة.

الشكل ٢١ – ٤
ورقة العمل لتسوية حسابات البنك

ب ب ج

شركة ABC
تسوية حساب البنك
٩٦/١٢/٣١

الجدول : أ – ٢	**التاريخ**
أعد بواسطة: حسن محمد	٩٧/١/١٠
صدق عليه بواسطة: حسين شاكر	٩٧/١/١٨

الحساب ١٠١ – الحساب العام، البنك الوطني الأول

الرصيد بالبنك :		١٠٩٧١٣	أ – ١/٢
يضاف (١)			
	١٢/٣٠	١٠٠١٧	
	١٢/٣١	١١١٠٠	
		٢١١١٧	
يطرح			
شيكات لم يتم صرفها (٢)			
# ٧٩٩٣	١٢/١٦	٣٠٦٨	
٨٠٠٧	١٢/١٦	٩٧٦٣	
٨٠١٢	١٢/٢٣	١١٩١٦	
٨٠١٣	١٢/٢٣	١٤٧١٧	
٨٠٢٩	١٢/٢٤	٣٧٩٩٨	
٨٠٣٨	١٢/٣٠	١٠٠٠٠	‹ ٨٧٤٦٢ › أ – ٣
عناصر التسوية الأخرى: خطأ البنك			
الإيداع لحساب الأجور يجعل حساب النقدية العام دائنا بالخطأ بواسطة البنك			‹ ١٥٢٠٠ ›
الرصيد في البنك، بعد التعديل		ف	٢٨١٦٨ ب/٧
الرصيد بالدفاتر قبل التعديلات			٣٢٥٨٤ أ – ١
التعديلات:			
مقابل خدمة البنك غير المسجل		٢١٦	أ – ٣
الشيكات التى ردها البنك لعدم كفاية الرصيد، لم يتم تحصيلها من العملاء		٤٢٠٠	‹ ٤٤١٦ › حـ–١/٣
الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل			٢٨١٦٨ أ –١ ف

(١) إجراءات الفاصل الزمني لكشف البنك تم تنفيذها بواسطة حسن محمد في ٩٧/١/١٠.
(٢) تم تنفيذ التحقق من الفاصل الزمني للمظاريف التي تحتوى على مردودات إلى العميل تضمنها كشف البنك بواسطة شريف يس في ٩٧/١/١٢.

ف = الجمع

وأيضا، تم دمج كل من وجود النقدية المسجلة فى حساب البنك، الدقة، إدراج النقدية الموجودة فعلا (الإكتمال) فى الجدول ٢١-١ لوجود علاقة قوية بينهما عند مراجعة النقدية في نهاية العام. وتعد هذه الأهداف الثلاثة هى الأهداف الأكثر أهمية للنقدية وبالتالى فإنها تحتل إهتماما كبيرا. ويجدر الإشارة إلى الإجراءات الثلاثة الإضافية التالية فى ضوء أهميتها وتعقدها.

إستلام مصادقة البنك Receipt Of a Bank Confirmation

يعد الحصول على مصادقة بشكل مباشر من البنك أو أى منشأة مالية أخرى يتعامل معها العميل أمرا ضروريا فى كل عملية مراجعة عدا الحالة التى يوجد بها عدد كبير من الحسابات التي لا يتم التعامل من خلالها بشكل نشط. فإذا لم يستجب البنك لطلب المصادقة، يجب أن يرسل المراجع طلبا ثانيا للمصادقة أو أن يطلب من العميل التحدث تليفونيا إلى البنك. وحتي يتم تنفيذ ذلك على نحو ملائم لكل من المراجعين ورجال البنوك الذين يطلب منهم ملء المصادقات، أقر المعهد الأمريكى للمحاسبين إستخدام نموذج قياسى للمصادقة. ويقدم الشكل ٢-٥ توضيحا للمصادقة القياسية الكاملة. وكما يوضح الشكل ٢١-٥، يشار إلى هذا النموذج القياسي لمصادقة معلومات رصيد الحساب مع المؤسسات المالية. وقد وافق كل من المعهد الأمريكى للمحاسبين والمؤسسة الأمريكية لرجال البنوك على هذا النموذج القياسي.

الجدول ٢١-١

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة لحساب النقدية العام بالبنك

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة المتعارف عليها	تعليقات
تم جمع النقدية في البنك كما هى مدرجة بالتسوية على نحو صحيح وتتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	- جمع قيمة الشيكات بقائمة الشيكات التي لم يتم صرفها وجمع قيمة الودائع المرسلة للبنك - التحقق من تسوية البنك فيما يتعلق بكل من الإضافات والحذف التي تخص كافة عناصر التسوية - تتبع الرصيد الدفترى بالتسوية إلى الأستاذ العام	يتم تنفيذ هذه الإختبارات بالكامل على تسوية البنك، بدون الرجوع إلى المستندات أو أية دفاتر اخرى عدا الأستاذ العام
- النقدية في البنك كماهى مدرجة بالتسوية موجود فعلاً (الوجود) - النقدية الفعلية بالبنك تم تسجيلها (الإكتمال) - تم تسجيل النقدية بالبنك كما هى مدرجة بالتسوية على نحو دقيق (الدقة)	**(أنظر المناقشة الموسعة لكل مما يلي)** - إستلام وإختبار تسوية البنك - إستلام وإختبار الفاصل الزمني لكشف البنك -اختبارات تسوية البنك - اختبارات موسعة لتسوية البنك - برهان النقدية - إختبارات التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك	تتمثل هذه الأهداف في الأهداف الأكثر أهمية للنقدية في البنك. ويتم تجميع الإجراءات معا لإعتمادها على بعضها البعض بشكل وثيق. ويجب تنفيذ الإجراءات الثلاثة الأخيرة فقط في حالة ضعف الرقابة الداخلية

تم تسجيل العمليات المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني)	**المتحصلات النقدية** - عد النقدية الموجودة فعلاً في أول يوم بالعام وتتبع الإيداعات المرسلة للبنك ويومية المتحصلات النقدية. - تتبع الإيداعات المرسلة للبنك إلى كشف البنك بالفترة التالية (كشف الفاصل الزمني للبنك) **المدفوعات النقدية:** - تسجيل رقم اخر شيك تم إستخدامه في اخر يوم بالعام واجراء تتبع تالى للشيكات التي لم يتم صرفها ويومية المدفوعات النقدية - تتبع الشيكات التي لم يتم صرفها إلى كشف البنك بالفترة التالية	- عندما يتم إدراج النقدية المحصلة التي تم إستلامها بعد نهاية العام في دفتر اليومية، يتم إظهار قيمة أفضل للنقدية عن ماهو موجود فعلا. ويطلق على ذلك التوسع في الإمتلاك بيومية المتحصلات النقدية. ويؤدى التوسع في الممتلكات في يومية المدفوعات النقدية إلى تخفيض الدائنين وعادة ما يتم زيادة نسبة التداول - يتطلب تنفيذ الاجراء الأول في اختبارات الفاصل الزمني بكل من المتحصلات والمدفوعات وجود المراجع في مقر شركة العميل في نهاية اليوم الأخير من العام.
تم عرض النقدية في البنك والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	- فحص محاضر الإجتماعات، إتفاقات القروض والحصول على معلومات عن القيود على استخدام النقدية والأرصدة المكافئة بالبنك - فحص القوائم المالية للتأكد من أن: (أ) حسابات الادخار ذات الأهمية النسبية وشهادات الايداع قد تم الافصاح عنها بشكل منفصل عن النقدية في البنك. (ب) تم الإفصاح عن القيود على النقدية التي يتم استخدامها لأغراض معينة والقيود على الأرصدة المكافئة بالبنك على نحو ملائم. (حـ) إدراج السحب على المكشوف من البنك ضمن الإلتزامات المتداولة	من أمثلة القيود على استخدام النقدية أن يتم ايداع النقدية لدى أمين استثمار لسداد فائدة للحصول على قرض مقابل رهن الأصول والضرائب على الإيرادات للرهن العقارى. ويتمثل الرصيد المكافئ في إتفاق العميل مع البنك على الاحتفاظ بحد ادنى بالحساب الجارى.

وتتجاوز أهمية المصادقات مع البنوك خلال تنفيذ المراجعة لمجرد التحقق من الرصيد النقدى الفعلى. حيث أنه من الطبيعى أن يصادق البنك على المعلومات الخاصة بالقروض والأرصدة البنكية فى نفس النموذج. ويحتوى الشكل ٢١-٥ على ثلاثة قروض لاتزال سارية. وعادة ما تتمثل المعلومات الخاصة بالإلتزامات قبل التى تتعلق بأوراق الدفع، الرهونات، وباقى العناصر المدينة فى قيمة القرض، تاريخ القرض، تاريخ الإستحقاق، معدل الفائدة، والضمان الذى تم تقديمه ومدى وجوده.

ولا يعد البنك مسئولا عن إجراء بحث فى الدفاترالخاصةبه للتعرف على الأرصدة البنكية الخاصة بالقروض بأكثر من القدر المذكور فى النموذج الذى يقدمه العميل الذى يتم مراجعة القوائم المالية له من قبل منشأة المحاسبة، وتلزم الجملة التى تم إدراجها بالنموذج قرب نهاية النموذج البنوك بإبلاغ منشأة المحاسبة بأية قروض لم يتم إدرجها بالمصادقةعندما يتوافر للبنك علم بها. ويتمثل الهدف من هذه المسئولية المحدودة فى مطالبة المراجع بأن يقنع نفسه فيما يتعلق بهدف الإكتمال للأرصدة البنكية التى لم يتم تسجيلها والقروض التى تم الحصول عليها من البنك بطريق أخر. وبالمثل لا يتوقع أن

الشكل ٢١ – ٥

المصادقة النموذجية للحصول على معلومات عن رصيد الحساب بالمنشأة المالية

النموذج القياسي للمصادقة للحصول على معلومات عن رصيد الحساب من المنشأة المالية

اسم وعنوان المنشأة المالية

شركة ABC
اسم العميل

[ ]

البنك الوطني الأول
٢٠٠ شارع أواك
ميدڤال، ٤٠٠٩٣ ولاية ألينوى

[ ]

قمنا بإبلاغ المحاسب الخاص بنا المعلومات التالية في نهاية العام في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بشأن الإيداعات وأرصدة القروض. من فضلك المصادقة على دقة المعلومات، وتوضيح أية استثناءات على المعلومات التي تم إبلاغها. اذا لم تكن الأرصدة بالبنك، برجاء إستكمال هذا النموذج من خلال توضيح الرصيد في المساحة المناسبة بأسفل*. وعلى الرغم من أننا لانطلب أو لانتوقع قيامكم بإجراء فحص تفصيلي شامل للدفاتر لديكم، إذا توافر لديكم خلال استكمال هذا النموذج للمصادقة معلومات إضافة عن إيداعات أخرى وحسابات أخرى للقروض تم التعامل بها معكم من قبلنا، برجاء ادراج هذه المعلومات أسفل النموذج. برجاء إستخدام المظروف المرفق لإرسال النموذج إلى المحاسب الخاص بنا مباشرة.

١- عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه، توضح السجلات أرصدة الإيداعات التالية:

اسم الحساب	رقم الحساب	معدل الفائدة	الرصيد*
الحساب العام	٩٧٤ – ١٩٧٥١	لا يوجد	١٠٩٧١٣,١١
حساب الأجور	٩٨٩ – ١٩٧٥١	لا يوجد	١٠٠٠

٢- يوجد إلتزام مباشر علينا قبل المنشأة المالية عن القروض عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه كم يلى:

اسم الحساب/الوصف	الرصيد*	تاريخ الإستحقاق	معدل الفائدة	التاريخ الذي سيتم دفع الفائدة فيه	وصف الضمان
غير قابل للتطبيق	٥٠٠٠٠	٩٧/١/٩	١٠٪	غير قابل للتطبيق	عام
غير قابل للتطبيق	٩٠٠٠٠	٩٧/١/٩	١٠٪	غير قابل للتطبيق	أسهم
غير قابل للتطبيق	٦٠٠٠٠	٩٧/١/٢٣	١١٪	غير قابل للتطبيق	الإتفاق

سيد أنور
(التوقيع المرخص به لدى العميل)

١ يناير ١٩٩٧
(التاريخ)

تتفق المعلومات المعروضة أعلاه مع السجلات لدينا. وعلى الرغم من أننا لم نقم بإجراء بحث شامل وتفصيلى لسجلاتنا، لايوجد حسابات أخرى للإيداعات أو القروض. فيما عدا المذكور أدناه.

أحمد عسر
(التوقيع المرخص به بالمنشأة المالية)
الرئيس
(الموقع)

١٠ يناير ١٩٩٧
(التاريخ)

الإستثناءات و / أو التعليقات
لا يوجد

من فضلك رد هذا النموذج إلى المحاسب الخاص بنا

منشأة المحاسبة Jones and smith
(١١) الشارع الأول
ديترويت، ٤٨٧١١ ولاية ميتشجان

* عادة، تترك الأرصدة الباقية فارغة بشكل متعمد إذا لم تكن متاحة في وقت إعداد النموذج

تم الموافقة على هذا النموذج عام ١٩٩٠ من قبل كل من جمعية رجال البنوك الأمريكية، المعهد الأمريكي للمحاسبين، ومعهد الإدارة البنكية. يمكن الحصول على نماذج إضافية من المعهد الأمريكي للمحاسبين

تقوم البنوك بإبلاغ المراجعين بأمور مثل خطوط الإئتمان المفتوحة، متطلبات الأرصدة المكافئة، أو الإلتزامات المشروطة لضمان القروض من الأخرين. فإدا رغب المراجع فى مصادقة هذا النوع من المعلومات، يجب الحصول على مصادقة منفصلة من المنشأة المالية.

وبعد ما يتم إستلام مصادقة البنك، يجب تتبع الرصيد فى حساب البنك الذى تم مصادقته بواسطةالبنك إلى القيمة المدرجة فى تسوية حساب البنك. وبالمثل، يجب تتبع كافة المعلومات الأخرى فى التسوية إلى أوراق عمل المراجعة المناسبة. وفى عديد من الحالات، إذا لم يحدث إتفاق بين المعلومات، يجب إخراء فحص للفرق.

إستلام كشف البنك الفترى Receipt Of Cutoff Bank Statement

يمثل كشف البنك الفترى كشفا للبنك يعد فى فترة محددة ويحتوى على مايرتبط بالفترة من شيكات ملغاة، إيصالات إيداع مزدوجة، وباقى المستندات الأخرى التى يتم إدراجها فى كشوف البنك، ويتم إرساله مباشرة بالبريد بواسطة البنك إلى مكتب منشأة المحاسبة. ويتمثل الغرض من كشف البنك الفتري فى التحقق من العناصرالتى تم تسويتها فى تسوية حساب البنك فى نهاية العام لدى العميل من خلال الأدلة التى يتعذرالحصول عليها لدى العميل. ولتحقيق ذلك، يطلب المراجع من العميل أن يخاطب البنك ليرسل للمراجع كشفا فى غضون فترة تتراوح بين ٧و١٠ أيام تالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى.

ويستخدم العديد من المراجعين كشف البنك بالفترة التالية كدليل إذا لم يتسلموا الكشف الفترى مباشرة من البنك. ويتمثل الهدف من هذا الدليل فى إختبار ما إذا كان العاملين لدى العميل قدقاموا بإغفال، إضافة، أو تعديل أى من المستندات المصاحبة للكشف. وبذلك فإنه يمثل على نحو واضح اختبارا لإرتكاب التحريفات المتعمدة. ويقوم المراجع بإستخدام هذا الدليل فى الشهر التالى لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى من خلال (١) جمع قيم كافة الشيكات الملغاة، الإشعارات المدينه، الإيدعات، والإشعارات الدائنة. (٢) فحص ما إذا كانت الأرصدة المدرجة بكشف البنك عند تجميع الإجماليات قد تم إستخدامها، و(٣) فحص ما إذا كانت العناصر المدرجة فى عمليات الجمع للتأكد من أنه تم إلغائها بواسطة البنك فى الفترة الملائمة وأنه لا يوجد بها أى محو أو تبديل.

أعتبارات تسوية حساب البنك. يتمثل الهدف من إختبار تسوية حساب البنك فى التحقق من ما إذا كان رصيد البنك المسجل لدى العميل يبلغ نفس القيمة للنقدية الفعلية بالبنك عدا الإيداعات المرسلة إلى البنك، الشيكات التى لم يتم صرفها، وباقى عناصر التسوية. وعند إختبار التسوية، يوفر كشف البنك الفتري معلومات يتم من خلالها تنفيذ الإختبارات. ويوجد عدد من الإجراءات الرئيسية:

- التحقق من الدقة الحسابية لتسوية حساب البنك لدى العميل.
- تتبع الرصيد فى الكشف الفترى (و/أو مصادقة البنك) إلى الرصيد الخاص بالبنك فى تسوية حساب البنك، لا يمكن إتمام التسوية حتى يتساوى الإثنان.
- تتبع الشيكات المدرجة فى كشف البنك الفترى إلى قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك و إلى يومية المدفوعات النقدية. ويجب أن تدرج كافة الشيكات التى صرفها البنك بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى وتم إدراجها فى يومية المدفوعات النقدية فى قائمةالشيكات التى لم يتم صرفها أيضا. فإذا تم إدراج شيك فى يومية المدفوعات النقدية، فيجب أن يدرج كشيك لم يتم صرفه إذا لم يكن قد تم صرفه قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالى. وبالمثل، إذا تم صرف شيك من قبل البنك قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالى، فلا يجب أن يدرج ضمن تسوية حساب البنك.

● فحص كافة الشيكات المؤثرة المدرجة فى قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها والتى وردت بالكشف الفترى كشيكات لم يتم صرفها من قبل البنك. ويجب أن تتمثل الخطوة الأولى للفحص فى تتبع قيمة أية عناصر لم يتم صرفها إلى يومية المدفوعات النقدية. ويجب مناقشة سبب عدم صرف الشيك مع العميل، وإذا كان المراجع مهتما بإمكانية وجود الغش، يجب أن يتم مصادقة رصيد المورد لتحديد ما إذا كان المورد قدتعرف•على النقدية فى الدفاتر الخاصة به. أضف إلى ذلك، يجب فحص الشيك الملغى قبل اليوم الأخير من المراجعة إذا كان ذلك متاحا.

● تتبع الإيداعات المرسلة للبنك إلى كشف البنك للفترة التالية. ويجب تتبع كافة المتحصلات النقدية التى لم يتم إيداعها بالبنك فى نهاية العام إلى كشف البنك الفترى للتأكد من أنه تم إيداعها بعد بداية العام الجديد بوقت قليل.

● المحاسبة عن كافة عناصر التسوية الأخرى فى كشف البنك وتسوية حساب البنك. وتشمل هذه العناصر مقابل خدمات البنك، أخطاء وتصحيحات البنك، والإشعارات غير المسجلةعن العمليات المالية والتى تتعلق بالجانب المدين أو الجانب الدائن لحساب البنك بواسطة البنك. وهذه العناصر الخاصة بالتسوية يجب أن يتم بعناية للتأكد من أنه قد تم معالجتها على نحو ملائم بواسطة العميل.

ملخص لإختبارات المراجعة لحساب النقدية العام

Summry Of Audit Tests For The General Cash Account

يوضح الشكل ٢١-٦ أنواع إختبارات المراجعة التى يتم إستخدامها فى مراجعة حساب النقدية العام. ويوضح هذا الشكل أيضا كيف يرتبط نموذج خطر المراجعة الذى سبق مناقشته بالفصل الثامن بمراجعة حساب النقدية العام.

الإجراءات الخاصة بالغش Fraud - Oriented Procedures

الهدف التعليمى ٢١-٤: تعريف متى يتم توسيع إختبارات المراجعة لحساب النقدية العام لإجراء إختبارات إضافية عن مدى وجود غش يتسم بالأهمية النسبية

من الضرورى أن يقوم المراجعون على نحو متكرر بتوسيع إجراءات المراجعة التى يقومون بتنفيذها فى نهاية العام لإجراء إختبار مكثف لإمكانية وجود غش يتسم بالأهمية النسبية في حالة وجود قصور شديد فى الرقابة الداخلية. ومن الصعب إن لم يكن من المستحيل أن يتم كشف العديد من الأنشطة التى تنطوى على الغش، ومع ذلك تقع على المراجعين مسئولية بذل جهد مناسب لكشف الغش عندمايوجد سبب يدفعهم للإعتقاد بوجوده. وسيتم فى هذا القسم مناقشة الإجراءات التالية الخاصة بكشف الغش: توسيع إختبارات تسوية حساب البنك، برهان النقدية، وإختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك.

توسيع إختبارات تسوية حساب البنك. عندما يعتقد المراجع أن تسوية حساب البنك فى أخر العام يوجد بها تحريف متعمد، يكون من الملائم أن يتم توسيع إختبارات تسويةحساب البنك فى أخر العام. ويتمثل الغرض من توسيع الإجراءات فى التحقق من ما إذا كانت كافة العمليات المالية قد تم إدراجها فى دفاتر اليومية بالشهرالأخير من العام قد تم إدراجها في أو إستبعادها من تسوية حساب البنك بشكل صحيح وفى التحقق من مدى إدراج كافة العناصر بتسوية حساب البنك على نحو صحيح. دعنا نفترض أن هناك قصور شديد فى الرقابة الداخلية وأن السنة المالية لدى العميل تنتهى فى ٣١ ديسمبر. سيتمثل المنهج المتعارف عليه فى بدء تسوية البنك من شهر نوفمبر ومقارنة كافة عناصر التسويةمع

الشيكات الملغاة وباقى المستندات الأخرى فى كشف البنك لشهر ديسمبر. أضف إلى ذلك يجب مقارنة كافة الشيكات الملغاة الباقية وإيصالات الإيداع فى كشف البنك لشهر ديسمبر مع دفاتر يومية المدفوعات والمتحصيلات النقدية لشهر ديسمبر. ويجب إدراج كافة العناصر التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر وفى دفاتر اليومية لشهر ديسمبر الخاصة بالمدفوعات والمتحصلات النقدية فى تسوية حساب البنك لدى العميل فى ٣١ ديسمبر. وبالمثل، يجب أن تتمثل كافة عناصر التسوية فى تسوية حساب البنك فى ٣١ ديسمبر فى العناصر التى يتم صرفها وإضافتها من قبل البنك بعد والمدرجة فى تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر ودفاتر اليومية لشهر ديسمبر.

وبالإضافة إلى الإختبارات التى تم وصفها الأن، يجب أن ينفذ المراجع أيضا إجراءات بالفترة التى تلى نهاية العام عن طريق إستخدام كشف البنك الفترى. ويتم تنفيذهذه الإختبارات على نفس النحو الذى سبق مناقشته.

التحقق من النقدية Proof Of Cash . يقوم المراجعون أحيانا بالتحقق من النقدية عندما يوجد قصور شديد بالرقابة الداخلية على النقدية. ويشمل التحقق من النقدية ما يلى:

- تسوية الرصيد فى كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام فى بداية فترة التحقق من النقدية.
- تسوية المتحصيلات النقدية التى تم إيداعها مع يومية المتحصلات النقدية لفترة محددة.
- تسوية الشيكات الملغاة التى تم صرفها من البنك مع يومية المدفوعات النقدية لفترة محددة.
- تسوية الرصيد فى كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام فى نهاية فترة التحقق من النقدية. ويشار إلى هذه الطبيعة للتحقق من النقدية وفق ما هو متعارف عليه نموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدةالأربعة- يتم إستخدام عمود لكل نوع من المعلومات المذكورة سابقا. ويمكن التوصل إلى التحقق من النقديةل فترة من الشهور أو أكثر من فترة للشهور، وإجمالى العام، أو الشهر الأخير من العام. ويوضح الشكل ٢١-٧ كيفية التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لفترة من الشهور.

ويستخدم المراجع التحقق من النقدية لتحديد ما إذا كان.

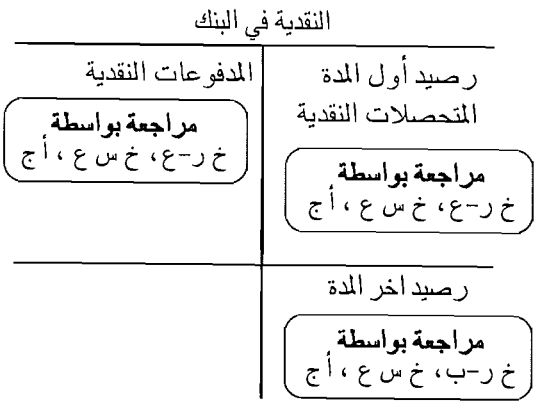
- كافة المتحصلات النقدية المسجلة قد تم إيداعها.
- كافة الإيداعات فى البنك قد تم تسحيلها فى الدفاتر المحاسبية.
- كافة المدفوعات النقدية المسجلة قد تم سدادها بواسطة البنك.
- كافة القيم التى تم سدادها من قبل البنك قد تم تسجيلها.

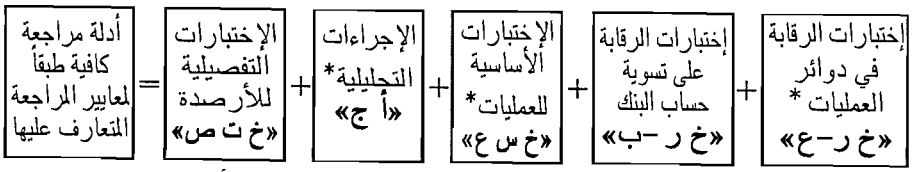
ولا يكون محل الإهتمام عند التحقق من النقدية للفترة التى التى تحتوى على عدة شهور تعديل أرصدة الحسابات، ولكن تسوية القيم فى كل من الدفاتر والبنك.

وعندما يحصل المراجع على التحقق من النقدية المتحصلات، فإنه يدمج كل من الإختبارات الأ ساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى سبيل المثال، قد يتمثل التحقق من المتحصلات النقدية فى إختبار العمليات المالية المسجلة، بينما تتمثل تسوية حساب البنك فى إختبار رصيد النقدية فى نقطة زمنية معينة. ويعد التحقق من النقدية أسلوبا ممتازا لمقارنة المتحصلات والمدفوعات النقدية المسجلة فى حساب البنك وفى تسوية حساب البنك. ومع ذلك، يجب أن يعلم المراجع أن التحقق من المدفوعات النقدية لايعد أسلوبا فعالا لإكتشاف القيم المكتوبة على نحو غير ملائم بالشيكات، الشيكات التى تنطوى على الغش، أو أية تحريفات أخرى تكون القيم النقدية الخاصة بها

الشكل ٢١ - ٦

أنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها في مراجعة النقدية العامة





يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و «خ ك» ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالى:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

*** يتم تنفيذ كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية في دوائر العمليات الأربعة المذكورة في الشكل ٢١-٢. وتتمثل الإختبارات الرئيسية لرصيد النقدية في اخر المدة في الاختبارات التفصيلية للأرصدة.**

والمدرجة فى سجلات المدفوعات النقدية تتسم بعدم الصحة. وبالمثل، قد يكون التحقق من المتحصلات النقدية أسلوبا مفيدا فى كشف سرقة المتحصلات النقدية أو للتعرف على مدى وجود تسجيل للقيم النقدية وإيداعها على نحو غير ملائم.

إختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك. يقوم المختلس أحيانا بتغطية إختلاس النقدية بإتباع سياسة التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك Kitting: وتتمثل فى تحويل الأموال من بنك إلى آخر مع تسجيل العمليات المالية على نحو غير ملائم. وعند إقتراب إقتراب تاريخ إعداد قائمة المركز المالى يتم سحب شيك على أحد البنوك وإيداعه مباشرة فى حساب ببنك أخر كرصيد دائن قبل نهاية الفترة المحاسبية. وحتى يمكن القيام بهذا التحويل، يتبع المختلس الحذر للتأكد من أن الشيك قد تم إيداعه فى تاريخ متأخر بشكل كاف حتى لا يقوم البنك الأول بصرفه إلا مع إنتهاء الفترة المالية. فإذا لم يتم تسجيل التحويل البنكى إلا بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى، يتم تحويل قيمة التحويل كأصل لدى البنكين. وعلى الرغم من وجود سبل أخرى لإرتكاب هذا النوع من الغش، فإن كافة السبل تتضمن العمل على زيادة رصيد البنك لتغطية العجز الناتج عن إستخدام التحويلات البنكية.

ويتمثل المنهج المفيد فى إكتشاف التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك، وأيضا إكتشاف الأخطاء غير المتعمدة فى تسجيل التحويلات البنكية، فى إعداد قائمة بكافة التحويلات البنكية التى تمت فى

الأيام القليلة السابقة والتالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى وفى تتبع كل عملية تحويل إلى السجلات المحاسبية للتعرف على مدى تسجيلها على نحو ملائم. ويوضح الشكل ٢١-٨ مثالا على جدول التحويل البنكى. وتظهر ورقة العمل أن هناك أربعة تحويلات بنكية تمت قبل وبعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى بوقت وجيز.

ويوجد العديد من الأشياء التى يجب مراجعتها فى جدول التحويل البنكى:

* **يجب التحقق من دقة المعلومات فى جدول التحويل البنكى.** يجب أن يقارن المراجع المعلومات الخاصة بالمدفوعات والمتحصيلات النقدية فى الجدول مع دفاتر يومية المدفوعات النقدية والمتحصلات النقدية للتحقق من الدقة. وبالمثل، يجب مقارنه التواريخ بالجدول عن التحويلات التى تم إستلامها وصرفها مع كشف البنك. وأخيرا يجب فحص دفاتر يومية المتحصلات والمدفوعات النقدية للتأكد من إدراج كافة التحويلات التى تمت فى الأيام القليلة السابقة والتالية لإعداد قائمة المركز المالى بالجدول. ويوجد بالشكل ٢١-٨ علامات مميزة للتفسيرات فى ورقة العمل بما يشير إلى تنفيذ هذه الخطوات.

* **يجب تسجيل التحويلات فى البنك المحول منه والبنك المحول إليه.** إذا كان هناك على سبيل المثال تحويل من البنك أ إلى البنك ب بمبلغ ١٠٠٠ دولار، وتم تسجيل المدفوعات فقط (فى حساب البنك المحول منه)، يعد ذلك دليلا على محاولة إختفاء سرقة النقدية.

* **يجب أن يقع تاريخ تسجيل المدفوعات والمتحصلات الخاص بكل عملية تحويل داخل نفس السنة المالية.** يوضح محتوى الشكل ٢١-٨ أن تاريخى، التسجيل فى الدفاتر (العمودين رقمي ٤، ٧) يقعان فى نفس الفترة لكل عملية تحويل، وبالتالى، يعد ذلك أمرا صحيحا. فإذا تم تسجيل المدفوعات النقدية فى السنه المالية الحالية، وتسجيل التحصلات فى السنة المالية التالية، فقد يمثل ذلك محاولة لتغطية العجز بالنقدية.

* **يجب أن يتم إدراج أوإستبعادالمدفوعات المذكورة فى جدولا التحويل البنكى فى أو من تسويات حسابات البنوك فى نهاية العام كشيكات لم يتم صرفها بشكل صحيح.** ففي الشكل ٢١-٨، يجب أن تحتوى تسوية حساب البنك فى ٣١-١٢-٩٦على الشيكات التي لم يتم صرفهاعن العمليتين الماليتين الثانية والثالثة ويجب أن يتم إستبعاد العمليتين الماليتين الأخريتين (قارن التواريخ فى العمودين الرابع والخامس). ويشيرالتخفيض فى الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حسابات البنك إلى إمكانية وجود تلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك.

* **يجب أن يتم إدراج أو إستبعاد المتحصلات المذكورة فى جدول التحويل البنكى فى أو من تسويات حسابات البنوك فى نهايةالعام كإيداعات مرسلة للبنك.** ففى الشكل ٢١-٨، يجب أن تشير التسويةفى ٣١-١٢-٩٦ إلى وجود إيداعات مرسلة للبنك فى التحويل الثالث، ولكن لا يكون الأمر كذلك فى التحويلات الأخرى (قارن التواريخ الخاصة بكل عملية تحويل فى العمودين الأخريين). وتشير الزيادةفى الودائع المرسلة للبنك بتسوية البنك إلى إمكانية وجود تلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك.

وعلى الرغم من أن إختبارات المراجعة الخاصة بالتحويلات البنكية تتعلق عادة بالغش، فإنه يتم عادة تنفيذها فى عمليات المراجعة التى يوجد بها تحويلات بنكية كثيرة بغض النظر عن هيكل الرقابةالداخلية. فعندما توجد تحويلات عديدة داخل الشركة، سيكون من الصعب التأكد من أنه تم معالجة كل منها بشكل صحيح ما لم يتم إعداد جدول للتحويلات التى حدثت قرب نهاية العام مع تتبع كل عملية تحويل إلى السجلات المحاسبيةوكشوف البنك. وبالأضافة إلى إمكانية حدوث تلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك، قد ينتج عن المعالجة غير الدقيقة خطأ فى التبويب بين النقدية والدائنين.

الشكل ٢١ – ٧
التحقق الفتري من النقدية

شركة ABC
التحقق الفتري من النقدية
٩٦/١٢/٣١

جدول : أ – ٥ التاريخ
أعد بواسطة: سعد أبو النور ٩٦/٧/١٥
صدق عليه بواسطة: مجدى شرف ٩٦/٧/١٧

الحساب ١٠١ : الحساب العام، البنك الوطني الأول

		٩٦/٥/٣١	المتحصلات	المدفوعات	٩٦/٦/٣٠
الرصيد في البنك	(١)	١٢١٧٨٢,١٢	٦٢٧٨٩٥,٢	٦٣١١١١,٩٦	١١٨٥٦٥,٣٦
الإيداعات المرسلة للبنك:					
٥/٣١	(٢)	٢١٧٢٠	(٢١٧٢٠)		
٦/٣٠	(٢)		١٦٥٩٢,٣٦		١٦٥٩٢,٣٦
الشيكات التي لم يتم صرفها:					
٥/٣١	(٣)	٣٦٣٩٦,٥		(٣٦٣٩٦,٥)	
٦/٣٠	(٣)			١٤٨٠٠,١	(١٤٨٠٠,١)
-الشيكات التي لارصيد لها:	(٤)		(٤٥٦٠)	(٤٥٦٠)	
يسمح بأثر المدفوعات النقدية المسجلة كعنصر دائن في يومية المتحصلات النقدية			٨٥٠٠	٨٥٠٠	
		١٠٧١٠٥,٦٢	٦٢٦٧٠٧,٥٦	٦١٣٤٥٥,٥٦	١٢٠٣٥٧,٦٢
الرصيد بالدفاتر، قبل التعديل		١٠٧١٠٥,٦٢	٦٢٦٧٠٧,٥٦	٦١٤٩٥٧,٠٤	١١٨٨٥٦,١٤
إشعارات البنك المدينة	(٥)			١٢٠	(١٢٠)
شيكات الأجور التي تم تسجيلها خطأ في يومية المدفوعات العامة	(٦)			١٦٢١,٤٨	١٦٢١,٤٨
الرصيد بالدفاتر، بعد التعديل		١٠٧١٠٥,٦٢	٦٢٦٧٠٧,٥٦	٦١٣٤٥٥,٥٦	١٢٠٣٥٧,٦٢

(١) في تاريخ ٩٦/٦/٣٠ بكشف البنك.
(٢) يوجد ادناه قائمة مفصلة، يتم التتبع إلى كشوف البنك التالية.
(٣) توجد أدناه قائمة بالشيكات التي لم يتم صرفها، يتم فحص الشيكات الملغاة.
(٤) يوجد أدناه قائمة مفصلة، تم إيداع كافة مبالغ الشيكات التي لا رصيد لها وصرفت في ٩٦/٧/١٥.
(٥) إيجار خزائن الأمان، التتبع إلى التسجيل عن طريق قيد اليومية، ثم طلب قائمة بمحتويات خزائن الأمان.
(٦) التتبع لقيد اليومية الذي تم فيه تصحيح الخطأ.

الشكل ٢١ – ٨
ورقة العمل للتمويل البنكي

ب ب ج

شركة ABC
جدول التحويلات البنكية
٣١ ديسمبر ١٩٩٦

جدول : أ – ٧ **التاريخ**
أعد بواسطة: ممدوح شاكر ٩٧/١/١٠
صدق عليه بواسطة: على همام ٩٧/١/١٨

رقم الشيك (١)	المدفوعات: البنك (٢)	القيمة (٣)	تاريخ التسجيل في الدفاتر (٤)	تاريخ السداد بواسطة البنك (٥)	المتحصلات: البنك (٦)	تاريخ التسجيل في الدفاتر (٧)	تاريخ الإستلام لدى البنك (٨)
٢٦٠٩	الوطني	√ ٢٠٦٤٢	٩٦/١٢/٢٦ ⊗	□ ٩٦/١٢/٢٨	العربى	٩٦/١٢/٢٨ ⓥ	□ ٩٦/١٢/٢٨ ø
٢٩١٠	الوطني	√ ١٢٠٠٠	٩٦/١٢/٢٨ ∜	□ ٩٧/١/٢	الخليجي	٩٦/١٢/٣٠ ⓥ	□ ٩٦/١٢/٣١ ø
٢٣١٤	الوطني	√ ١٠٠٠٠	٩٦/١٢/٣١ ∜	□ ٩٧/١/٤	الخليجي	٩٦/١٢/٣١ ⓥ	□ ٩٧/١/٢ ⓘ
٣٠١١	الوطني	√ ٢٣٧٢١	٩٧/١/٣ ⊗	□ ٩٧/١/٥	العربي	٩٧/١/٤ ⓥ	□ ٩٧/١/٥ ø

√ **التتبع إلى يمية المدفوعات النقدية**
ⓥ **التتبع إلى يومية المتحصلات النقدية**
∜ **تم إدراج الشيك في تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه**
⊗ **لم يتم إدراج الشيك في تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه**
ⓘ **تم إدراج المتحصل على انه ودائع مرسلة إلى البنك**
□ **التتبع إلى كشف البنك**
ø **لم يتم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسلة إلى البنك**

ملحـوظة: تم إختبار كل من يومي المدفوعات النقدية ويومية المتحصلات النقدية للتعرف على الشيكات التي تم سحبها من وإضافتها إلى حسابات البنوك. ولايوجد غير الشيكات المذكورة أعلاه.

ويرى العديد من المراجعين فى ضوء الأهمية النسبية للتحويلات والسهولة النسبية لتنفيذ الإختبارات أنه يجب دائما إجراء هذه الإختبارات.

ملخص للإجراءات الخاصة بالغش . عند تصميم إجراءات المراجعة لكشف الغش، يجب توخي الحذر لطبيعة القصور فى الرقابة الداخلية، نوع الغش الذى يحتمل وقوعه نتيجة القصور فى الرقابةالداخلية، الأهمية النسبية المحتملة للغش، وإجراءات المراجعة الأكثر فعالية فى كشف التحريف وعندما يقوم المراجعون بإجراء إختبارات خاصة بالغش، عليهم التذكر بإن إجراءات المراجعة الأخرى بخلاف الإختبارات التفصيلية للأرصدة النقدية يمكن أيضا إستخدامها بشكل مفيد. وتتضمن أمثلة الإجراءات التى يمكن أن تكشف الغش فى الجانب الخاص بالمتحصلات النقدية فى مصادقة المدينين، إختبارات لإكتشاف الإختلاس المرحلى من المدينين، فحص القيود المرحلة إلى حساب النقدية بالأستاذ العام عن العناصر غير العادية، التتبع من أوامر العملاء إلى المبيعات والمتحصلات النقدية التالية، وفحص الموافقات والمستندات الداعمة الخاصة بكل من الديون المعدومة ومردودات ومسموحات المبيعات. ويمكن تنفيذ إختبارات مماثلة لإختبار إمكانية وجود غش فى المدفوعات النقدية.

تحويل النقدية إلكترونياً

تستخدم العديد من الشركات التحويل الإلكتروني عند تحويل النقدية بين البنوك، التحصيل من العملاء، والسداد إلى الموردين. وفي ظل هذه النظم، يتم تحويل النقدية فوراً. وعلى سبيل المثال، عندما تحصل شركة «س» من شركة «ص» يتم تحويل النقدية فوراً من حساب البنك الخاص لشركة «ص» إلى حساب البنك الخاص بشركة «س». وبالتالي لا يوجد شيكات.

ويعمل التحويل الإلكتروني على تحسين الرقابة الداخلية، حيث لا يتم التعامل مع النقود بواسطة العاملين. ومع ذلك، يوجد خطر محتمل لسرقة النقدية من خلال التحويلات النقدية غير الملائمة. وبذلك من الضروري أن توجد وسائل ممتازة للرقابة الداخلية على التحويلات الإلكترونية.

مراجعة حساب البنك الخاص بالأجور Audit Of The Payroll Bank Account

الهدف التعليمي ٢١-٥: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة لحساب البنك الخاص بالأجور

يجب أن تستغرق الإختبارات المتعلقة بتسوية حساب البنك الخاص بالأجور دقائق معدودة فقط إذا كان هناك حساباً لسلفة الأجور وكان يتم إجراء تسوية محايدة لحساب البنك على النحو الذي تم وصفة للحساب العام. وعادة، تتمثل عناصر التسوية فقط في الشيكات التي لم يتم صرفها، وفي معظم عمليات المراجعة يتم صرف الأغلبية العظمي منها بعد وقت قليل من إصدار الشيكات. وعند إختبار أرصدة حسابات البنوك الخاصة بالأجور، يكون من الضروري الحصول على تسوية حساب البنك، ومصادقة البنك، كشف البنك الفترى. ويتم تنفيذ إجراءات التسوية على نفس النحو الذى سبق تقديمة للنقدية العامة. ومن الطبيعي أن يتم تنفيذ إجراءات موسعة كأمر ضروري في حالة عدم ملائمة الرقابة أو إذا كان حساب البنك لم يتم تسويته مع رصيد السلفة النقدية بالأستاذ العام.

ولا يجب تفسير المناقشة التي تم عرضها في الفقرة السابقة على أنها تشير إلى عدم أهمية مراجعة الأجور. ويجب أن يتذكر القارئ عند مراجعة الفصل السادس عشر أن معظم إجراءات المراجعة الهامة للتحقق من الأجور تتمثل في كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. و سيتم إكتشاف التحريفات الأكثر إحتمالاً بالأجور من خلال هذين النوعين من الإجراءات وليس من خلال فحص رصيد حساب السلفة بالبنك.

مراجعة النقدية النثرية Audit Of Petty Cash

الهدف التعليمي ٢١-٦: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للنقدية النثرية

يعد حساب النقدية النثرية حساباً متميزاً لأنه يوجد به بإستمرار قيمة نقدية لاتتسم بالأهمية النسبية، ويتم الأن التحقق من كافة عمليات المراجعة. ويتم التحقق من هذا الحساب بصفة أساسية لإحتمال وقوع إختلاس ولتوقع العميل بأن يتم فحصه من خلال المراجعة حتي مع عدم الأهمية النسبية للقيمة النقدية به.

الرقابة الداخلية على النقدية النثرية Internal Controls Over Petty Cash

تتمثل أهم أنواع الرقابة الداخلية على النقدية النثريةفي إستخدام صندوق للسلفة يعهد به فرد واحد ليكون مسئولا عنه. أضف إلى ذلك، لا يجب أن تمتزج صناديق النقدية النثرية مع المتحصلات الأخرى، كما يجب فصل الصندوق عن كافة الأنشطة الأخرى. ويجب أيضاً أن توجد حدود على قيمة أية مدفوعات من النقدية النثرية وأيضا على القيمة الإجمالية للصندوق. ويجب أن يتم تحديد نوع

الإتفاق الذي يمكن القيام به من خلال العمليات المالية للنقدية النثرية بشكل واضح في سياسة الشركة.

وعندما يتم الإنفاق من النقدية النثرية، تتطلب أساليب الرقابة الداخلية المناسبة وجود موافقة من إحد رجال الإدارة المسئولين على نموذج سابق التوقيع للنقدية النثرية. ويجب أن يتساوى إجمالي النقدية الفعلية والشيكات بالصندوق بالإضافة إلى نماذج النقدية النثرية التي لم يتم إستعاضتها مرة أخرى والتي تمثل مدفوعات فعلية مع القيمة الإجمالية لصندوق النقدية النثرية المدرجة بالأستاذ العام. ويجب أن يتم دورياً إجراء جرد مفاجئ وتسوية مفاجئة لصندوق النقدية النثرية من قبل المراجع الداخلي أو أي رجل مسئول من الإدارة.

وعندما يتجة رصيد للنقدية النثرية إلى الإنخفاض، يجب أن يتم كتابة شيك إلى المسئول عن النقدية النثرية ويدرج ضمن حساب النقدية العام لإستعاضة النقدية النثرية. ويجب أن تتساوى قيمة الشيك تماماً مع المستندات سابقة الترقيم التي يتم تقديمها كأدلة على حدوث النفقات الفعلية. ويجب أن يتحقق مسجل الدائنيين من هذه المستندات وإتلافها لمنع إعادة إستخدامها مرة أخرى.

إختبارات المراجعة النقدية النثرية Audit Tests For Petty Cash

يجب أن يتم التركيز عند التحقق من النقدية النثرية على إختبارات الرقابة على العمليات النقدية النثرية بدلاً من رصيد أخر المدة في هذا الحساب. وحتي إذا كانت القيمة النقدية في صندوق النقدية النثرية تتسم بالصغر، فإنه يوجد إحتمال لحدوث عمليات مالية غير ملائمة إذا كان يتم الإستعاضة بالصندوق على نحو متكرر.

ويتمثل الجانب الأهم عند إختبار النقدية النثرية في القيام أولاً بتحديد إجراءات العميل الخاصةبالتعامل مع الصندوق من خلال مناقشة الرقابة الداخلية مع المسئول عن الصندوق وفحص المستندات لعدد محدد من العمليات المالية. وكجزء من التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، فإنه من الضروري أن يتم التعرف على أساليب الرقابة الداخلية وأوجه القصور بها. وعلى الرغم من عدم إتسام معظم نظم النقدية النثرية بالتعقد، إلا أنه من المرغوب عادة إستخدام كل من خريطة التدفق وقائمة إستقصاء الرقابة الداخلية، وذلك حتى يتم التوثيق في عمليات المراجعة التالية بصفة أساسية.

وتتوقف كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات على عدد وحجم مرات إستعاضة النقدية النثرية وتقدير المراجع لخطر الرقابة. وعندما يتم تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض وتوجد مرات ضئيلة لإستعاضة المدفوعات خلال العام، فإنه من المتعارف عليه بين المراجعين عدم إجراء اختبارات اخرى نظرا لعدم الأهمية النسبية. وعندما يقرر المراجع إختبار النقدية النثرية، يتمثل الإجرائين المتعارف عليهما على نحو أكثر من غيرهما في جرد رصيد النقدية النثرية وتنفيذ الإختبارات التفصيلية على عملية مالية أو إثنين من عميات الإستعاضة. وفي هذه الحالة، تشمل الإجراءات الأساسية جمع مستندات النقدية النثرية الداعمة لقيمة الإستعاضة، المحاسبة عن تسلسل مستندات النقدية النثرية، فحص الترخيص بمستندات النقدية النثرية وإلغائها، وفحص التوثيق المرفق للتعرف على مدى منطقيته. ويشمل التوثيق الداعم عادة شرائط تسجيل النقدية، الفواتير، الإيصالات.

ويمكن عادة تنفيذ إختبارات النقدية النثرية بأي وقت خلال العام، ولكن حتي يتوافر الإقتناع بصحة العمليات المالية للنقدية النثرية، يتم تنفيذها في كل فترة بالعام المالي. فإذا تم إعتبار رصيد صندوق النقدية النثرية متسماً بالأهمية النسبية، وهي حالة نادرة، فيجب أن يتم إجراء جرد في نهاية العام. ويجب فحص النفقات التي لم يتم إستعاضتها كجزء من الجرد لتحديد ما إذا كانت قيمة المصروفات غير المسجلة تتسم بالأهمية النسبية.

المصطلحات الأساسية

تسوية حساب البنك Bank Reconcilation . تسوية شهرية، يقوم عادة أفراد العميل بإعدادها، عن الفروق بين الرصيد النقدي المسجل بالأستاذ العام والقيمة بحساب البنك.

حساب البنك بالفرع Branch Bank Account. حساب منفصل للبنك يتم الإحتفاظ به ببنك محلي بواسطة فرع للشركة.

العناصر المكافئة للنقدية Cash Equivalents . الزيادة فى النقدية التى يتم إستثمارها في إستثمارات قصيرة الأجل تتسم بالسيولة المرتفعة مثل الودائع الزمنية ، شهادات الإيداع، وصناديق سوق المال.

كشف البنك الفترى Cutoff Bank Statement . كشف للبنك يعد فى فترة محددةويحتوى على ما يرتبط بالفترة من شيكات ملغاة ، إيصالات إيداع مزدوجة، وباقى المستندات الأجرى التى يتم إدراجها فى كشوف البنك، ويتم مباشرة بالبريد بواسطة البنك إلى المراجع. ويستخدم المراجع هذا الكشف للتحقق من عناصر التسوية فى النسوية التى يقوم بها المراجع فى نهاية العام.

حساب النقدية العام General Cash Account . حساب البنك الرئيسى فى كافة الشركات، وعادة ما تتدفق كافة المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال هذا الحساب فى وقت ما.

حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account . حساب للبنك يتم تحويل قيمة الأجور الفعلية التى سيتم سدادها إليه بشيك من حساب النقدية العام بواسطة الموظف المسئول.

صندوق سلفة النقدية النثرية Imprest Petty Cash Fund . صندوق للنقدية تحتفظ به الشركة لعمليات الحيازة النقدية الصغيرة أولسداد الشيكات النقدية للعاملين، ويتسم الرصيد الثابت بالصندوق بالصغر النسبي ويتم إستعاضة النقدية دوريا.

التلاعب فى الحسابات بالبنوك Kitting . تحويل المال من حساب بأحد البنوك إلى حساب ببنك أخر مع التسجيل غير الملائم لتسجيل التحويل لدرجة أنه يتم تسجيل القيمة كأصل فى كلا الحسابين، ويتم إستخدام هذه الممارسة من قبل المختلس لتغطية إختلاس النقدية.

التحقق من النقدية Proof Of Cash . ورقة عمل تتكون من أربعة أعمدة يقوم المراجع بإعدادها لتسوية ما تم تسجيله لدى البنك ويتعلق برصيد أول المدة، الإيداعات النقدية، الشيكات التى تم صرفها ورصيد أخر المدة عن الفترة المحاسبية مع ما تم تسجيله فى سجلات العميل.

نموذج مصادقة البنك النموذجى Standard Bank Confirmation Form . نموذج تم إقراره من قبل كل من المعهد الأمريكى للمحاسبين وجمعية رجال البنوك الأمريكين، ويقوم البنك بإجابة المراجع عن كل من الرصيد لدى البنك والمعلومات المتعلقة بالقروض والتى ورد ذكرها فى المصادقة التى أرسلها المراجع.

أسئلة للمراجعة

٢١-١ (الهدفان ٢١-١ ، ٢١-٢) أشرح العلاقات بين التقدير الأولى لخطر الرقابة، واختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للمتحصلات النقدية، والإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية

٢١-٢ (الهدفان ٢١-١ ، ٢١-٢) أشرح العلاقات بين التقدير الأرلى لخطر الرقابة، إختبارات الرقالة والإختبارات الأساسية للعمليات للمدفوعات النقدية، والإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية. أذكر

مثالا واحد يمكن أن يعبر عن تأثير الإستنتاجات التى يتم التوصل إليها عن الرقابة الداخلية للمدفوعات النقدية على إختبارات الأرصدة النقدية.

٢١-٣ (الهدف ٣١-٣) لماذا تعد التسوية الشهرية لحساب البنك التى يتم تنفيذها نواسطةشخص مستقل أسلوبا هاما للرقابة الداخلية على أرصدة النقدية؟ من هم الأفراد الذين لا ينظر إليهم على أنهم يتمتعون بالإستقلال لتحمل هذه المسئولية بوجه عام؟

٢١-٤ (الهدف ٢١-٣) قيم مدى فعالية وأذكرأوجه القصور فى إعداد تسوية حساب البنك بواسطة المدير المالى على النحو الموصوف فى الفقرة التالية "عندما أقوم بتسوية حساب البنك، يتمثل أول شئ أقوم به فى تبويب الشيكات طبقا لتسلسلها الرقمى والتعرف على الأرقام المفقودة بها. وبعد ذلك، أقوم بإختبار لتحديد القيمة بالشيكات التى لم يتم صرفها عن طريق الرجوع إلى دفتر المدفوعات النقدية. فإذا تمت تسوية حساب البنك عند هذه النقطة، أكون قد إنتهيت من إتمام التسوية وإذا لم يحدث ذلك، أقوم ببحث الودائع المرسلة للبنك، الشيكات التى لم يتم صرفها بعد من قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى أول المدة، باقى العناصر الأخرى للتسوية، وأخطاء البنك حتى يتم تسويتها، وفى معظم الأحوال، يمكن إتمام التسوية فى غضون ٢٠ دقيقة"

٢١-٥(الهدف ٢١-٣) ما هو الفرق بين المصادقات إلى البنوك والمصادقات الإيجابية لأرصدة المدينين؟ فرق بينهما فى ضوء طبيعة المعلومات التى يتم مصادقتها، حجم العينة، والتصرف الملائم الذي ينبغى القيام به عندما لا يتم إستلام المصادقة بعد طلبها للمرة الثانية. أشرح الأساس المنطقى للفروق بين هذين النوعين للمصادقة.

٢١-٦ (الهدف ٢١-٣) قيم ضرورة الممارسة التالية التى يصفها أحد المراجعين" عند مصادقة حسابات البنوك، أصر على الحصول على إستجابة من كل بنك تعامل العميل معه خلال السنتين الماضيتين حتى ولو كان الحساب الخاص بالبنك حسابا مقفلا فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى"

٢١-٧ (الهدف ٢١-٣) ماهو المقصود بكشف البنك الفترى وما هو الغرض منه.

٢١-٨ (الهدف ٢١-٣) لماذا يكون إهتمام المراجع أقل عادة بشأن الفاصل الزمنى للمتحصلات النقدية للعميل بالمقارنة مع الفاصل الزمنى للمبيعات؟ أشرح إجراءات إختبار الفاصل الزمنى للمتحصلات النقدية.

٢١-٩ (الهدف ٢١-١) ما هو المقصود بحساب سلفة البنك للعملية التشغيلية للفرع؟ إشرح الغرض من إستخدام هذا النوع من حسابات البنك.

٢١-١٠ (الهدف ٢١-٤) أشرح الغرض من نموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة. أذكر إثنين من أنواع التحريفات التى يهدف آلى كشفهما.

٢١-١١ (الهدف ٢١ -٣) عندما يتمكن المراجع من الحصول على كشف البنك الفترى، من المتعارف عليه أن يتم الإثبات من خلال الكشف الإجمالى للشهر التالى لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى. كيف يتم ذلك وما هو الغرض منه.

٢١- ١٢ (الهدف ٢١-٤) فرق بين الإختلاس المرحلى من المدينين والتلاعب فى حسابات البنوك. صف إجراءات المراجعة التى يمكن إستخدامها لكشف كل منهما.

٢١-١٣ (الهدف ٢١-٥) بفرض أنه توجد رقابة داخلية ممتازة لدى العميل الذى يستخدم سلفة البنك للأجور. أشرح لماذا يستغرق التحقيق من تسوية حساب البنك الخاص بالأجور وقتا أقل عادة من الوقت الذى تستغرقه إختبارات حساب النقدية العام، حتى إذا تجاوز عدد الشيكات العدد المكتوب من

الشيكات التى تخص الحساب العام.

٢١-١٤ (الهـــدف ٢١-٦) فرق بين التحقق من إستعاضة النقدية النثرية والتحقق من الرصيد فى الصندوق. إشرح كيف يتم تنفيذ كل منهما. من الأكثر أهمية؟

٢١-١٥ (الهدفان ٢١-٣ و ٢١-٤) لماذا يتم التركيز بشكل أكبر عند إكتشاف الغش على الإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية وليس للأرصدة الأخرى لحسابات فائمة المركز المالى؟ أذكر مثالين محددين لإثبات كيف يؤثر هذا التركيز على تجميع المراجع للأدلة فى مراجعة النقدية فى نهاية العام.

٢١-١٦ (الهدف ٢١-٣) أشرح لماذا يقوم معظم المراجعون، عند التحقق من تسويات حسابات البنوك، بالتركيز على إمكانية إدراج ودائع مرسلة للبنك لا وجود لها فى تسوية حساب البنك وعلى إغفال شيكات لم يتم صرفها من تسوية حساب البنك بلا من إغفال ودائع مرسلة للبنك وإدراج شيكات لم يتم صرفها ولا وجود لها.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبارات CPA

٢١-١٧ (الهدفان ٢١-٣، ٢١-٤) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة النقدية فى نهاية العام. إختر الإجابة الأمثل.

أ- حصل المراجع على كشف البنك الفترى فى ١٠ يناير مباشرة من البنك الدى يتعامل العميل معه. وتم صرف عدد قليل من الشيكات بقائمة الشيكات التى لم يتم صرفها والتي تم إدراجها لدى العميل فى تسوية حساب البنك فى ٣١ ديسمبر خلال فترة الفاصل الزمنى. يتمثل السبب المحتمل فى ذلك فى أن العميل:

(١) قام بالتلاعب فى الحسابات بالبنوك.
(٢) قام بإختلاس مرحلى من أرصدة المدينين.
(٣) قام بإرسال الشيكات للمستفيدين بعد نهاية العام.
(٤) قام بزيادة رصيد حساب البنك الخاص به فى نهاية العام.

ب-يجب أن يقوم البنك عادة بإرسال طلبات المصادقة بالبريد إلى البنوك التى تعامل معها العميل خلال العام، بغض النظر عن قيمة الرصيد فى أخر المدة، نظرا لأن:

(١) يوجد بنموذج المصادقة مساحة للمعلومات الخاصة بالمديونية قبل البنك.
(٢) هذا الإجراء يؤدى إلى كشف أنشطة التلاعب فى الحسابات بالبنوك التى لا يمكن كشفها بالوسائل الأخرى.
(٣) تلزم معايير المراجعة المتعارف عليها المراجع بإرسال نماذج المصادقة بالبريد إلى هذه البنوك.
(٤) هذا الإجراء يعفى المراجع من أية مسئولية تتعلق بعدم كشف الشيكات المزيفة.

جـ- فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، أعدت إحدى الشركات بطريق الخطأ عملية مالية تتعلق بالدائنين (النقدية كطرف مدين، الدائنون كطرف دائن) لتحويل الأموال بين البنوك. تم سحب الشيك الخاص بالتحويل فى ٣ يناير ١٩٩٨. وتمثلت النتيجة فى زيادة النقدية والدائنون فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ . يتمثل الإجراء الأقل فعالية مما يلى للأفصاح عن هذا التحريف فى إجراء فحص لـ:

(١) تسوية الحسابات للبنكين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ .

(٢) سجل النقدية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ .
(٣) ما يدعم الدائنين فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ .
(٤) جدول التحويلات بين البنوك .

٢١-١٨ (الهدف ٢١-٤) تتعلق الأسئلة التالية بإكتشاف الغش فى مراجعة النقدية فى نهاية العام. إختر الإجابة الأمثل.

أ- أى مما يلى يمثل أسلوبا أفضل للمراجعة لإكتشاف التلاعب فى الحسابات بالبنوك؟

(١) فحص مدى صحة إيصالات الإيداع .
(٢) فحص كشوف البنك التاليةوالشيكات الملغاة التى يتم إستلامها مباشرة من البنوك .
(٣) إعداد جدول لتحويلات البنوك من واقع دفاتر العميل .
(٤) إعداد تسويات حسابات البنوك فى نهاية العام .

ب- قام الصراف فى شركة Baker بتغطية العجز فى صندوق النقدية العاملة الخاص به عن طريق الحصول على نقدية فى ٣١ ديسمبر من بنك محلى بصرف شيك غير مسجل تم سحبه على بنك الشركة فى نيويورك . يمكن أن يكتشف المراجع هذا التلاعب عن طريق:

(١) إعداد تسويات مستقلة لحسابات البنوك فى ٣١ ديسمبر .
(٢) جرد صندوق النقديةالعاملة فى نهاية السنة المالية فى ٣١ ديسمبر .
(٣) فحص العناصر المرتجعة مع كشوف الفاصل الزمنى للبنوك .
(٤) مصادقة أرصدة البنوك فى ٣١ ديسمبر .

جـ- يمكن أن يتم إخفاء العجز النقدى عن طريق تحويل الأموال من موقع لأخر أو تحويل الأصول القابلة للتدول إلى نقدية. وفى ضوء ذلك، أى مما يلى يعد تنفيذه أمرا حيويا:

(١) المصادقات المتزامنة. (٢) التسويات المتزامنة لحساب البنوك .
(٣) التحقق المتزامن. (٤) إجراء جرد مفاجئ للنقدية على نحو متزامن .

أسئلة وحالات للمناقشة

٢١-١٩ (الهدفان ٢١-٣، ٢١-٤) فيما يلى المخالفات التى يمكن إكتشافها فى رصيد النقدية لدى العميل أخر العام (بفرض أن تاريخ إعداد قائمة المركز المالى هو ٣٠ يونيو).

(١) تم إغفال شيك من قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك فى ٣٠ يونيو. وتم صرف الشيك من قبل البنك فى ٧ يوليو .

(٢) تم إغفال شيك من قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك. وتم صرف الشيك من قبل البنك فى ٦ سبتمبر .

(٣) تم إدراج المتحصلات النقدية من المدينين عن الفترة من ١يوليو إلى٥ يوليو كمتحصلات نقدية فى يومى ٢٩ ، ٣٠ يونيو .

(٤) تم إثبات قرض من البنك فى ٢٦ يونيو مباشرة بالجانب الدائن فى حساب البنك الخاص بالعميل. ولم يتم إدخال القرض حتى ٣٠ يونيو.

(٥) تم تأريخ شيك فى ٢٦ يونيو وصرف فى يونيو ولم يتم تسجيله فى يومية المدفوعات النقدية، ولكن تم إدراجه كشيك لم يتم صرفه فى ٣٠ يونيو.

(٦) تم إدراج تحويل بنكى مسجل فى السجلات المحاسبية فى ١ يوليوكإيداع مرسل للبنك فى ٣٠ يونيو.

(٧) تم جمع الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك فى ٣٠ يونيو بأقل من قيمتها بمبلغ ٢٠٠٠ دولار.

المطلوب

أ- بفرض أن كل تحريف مما سبق تم على نحو متعمد، أذكر الدوافع الأكثر إحتمالا للأشخاص المسئولين عنها.

ب- ما هو نوع الرقابة الذى يمكن أن يقلل من إحتمال حدوث كل تحريف مما سبق؟

جـ-أذكر إجراء المراجعة الذى يمكن إستخدامه لكشف كل مخالفة مما سبق.

٢١-٢٠ (الهدفان ٢١-٣ ، ٢١-٤) فيما يلى التحريفات التى قد يكتشفها المراجع خلال تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات أو الإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية:

(١) لم يقم ماسك الدفتر بتسجيل الشيكات التى تم كتابتها وإرسالها بالبريد خلال الشهر الأول من العام فى يومية المدفوعات النقدية.

(٢) لم يقم ماسك الدفتر بتسجيل أو إيداع قيمة نقدية تتسم بالأهمية النسبية للمتحصلات النقدية خلال الشهر الأخير من العام. ويتم إعداد قائمة مسبقة للنقدية بواسطة سكرتير رئيس الشركة.

(٣) ظل دفتر يومية المدفوعات النقدية مفتوحا لمدة يومين بعد إنتهاء العام.

(٤) تم سداد شيك المورد عن حمولة شاحنة من المواد الخام لم يتم إستلامها من قنل العميل.

(٥) لم يتم الحصول على خصم من عملية حيازة على الرغم من أن الشيك تم إرساله بالبريد قبل إنقضاءفترة الخصم.

(٦) تم تسجيل المتحصلات النقدية لليومين الأخيرين من العام فى يومية المتحصلات النقدية بالفترة التالية مع إدراجها كإيداعات مرسلة للبنك فى تسوية حساب البنك.

(٧) تم تسجيل شيك مكتوب إلى المورد خلال الشهر الأخير بالعام مرتين فى يومية المدفوعات النقدية لتغطية غش حدث فعلا. وتم صرف الشيك من قبل البنك ولم يظهر فى تسوية حساب البنك.

المطلوب

أ - أذكر إجراء المراجعة الأساسى الذى يكشف كل تحريف مما سبق.

ب- فى كل إجراء بالجزء" أ " أذكر ما إذا كان يمثل إختبارا تفصيلا لأرصدة النقدية أو إختبارا أساسياً للعمليات.

٢١-٢١ (الهدفان ٢١-٣، ٢١-٤) تتعلق إجراءات المراجعة التالية بالإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية العامة.

(١) مقارنة تواريخ الشيكات الملغاة المؤرخة قبل وبعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى بوقت وجيز.

(٢) تتبع الودائع المرسلة إلى البنك في تسوية حساب البنك إلى كشف البنك الفترى و يومية المتحصلات

النقدية.

(٣) الحصول على نموذج مصادقة البنك النموذجية من كل بنك يتعامل العميل معه.

(٤) مقارنة الرصيد فى تسوية حساب البنك الذى تم الحصول عليه من العميل مع مصادقة البنك.

(٥) مقارنة الشيكات الموردة مع كشف البنك الفترى بقائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك.

(٦) إعداد قائمة تحتوى على رقم الشيك، إسم المستفيد والقيمة لكافة الشيكات ذات الأهمية النسبية التى لم يتم ردها مع كشف البنك للفترى.

(٧) فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، إتفاقات القروض، مصادقة البنك بشأن الودائع ذات الفائدة، القيود على المسحوبات من النقدية، وإتفاقات الأرصدة المكافئة.

(٨) إعداد نموذج التحقق من النقدية بالأعمدة الأربعة.

المطلوب

أشرح الهدف من كل ما سبق.

٢١-٢٢ (الهدفان ٢١ -٣، ٢١-٤) تتسم الرقابة الداخلية فى شركة Patrick على العمليات المالية للنقدية بالضعف. وفيما يلى الحقائق المتعلقة بالمركز المالى لهذه الشركة فى ٣١ نوفمبر ١٩٩٦:

يبلغ رصيد النقدية بالدفاتر ١٨٩٠١,٦٢ والذى يشمل متحصلات لم يتم إيداعها. ولم يظهر مبلغ ١٠٠ دولار بالجانب الدائن فى دفاتر البنك ولم يظهر ذلك فى دفاتر الشركة. والرصيد فى كشف البنك يتمثل فى ١٥٥٥٠ دولار. وتتمثل أرقام الشيكات التى لم يتم صرفها والمبالغ الخاصة بها فى: الشيك رقم ٦٢ بمبلغ ١١٦,٢٥ ، الشيك رقم ١٨٣ بمبلغ ١٥٠ دولار والشيك ٢٨٤ بمبلغ ٢٥٣,٢٥، والشيك رقم ٨٦٢١ بمبلغ ١٩٠,٧١، والشيك رقم ٨٦٢٣ بمبلغ ٢٠٦,٨ دولار، والشيك رقم ٨٦٣٢ بمبلغ ١٤٥,٢٨ .

وقام أمين الخزينة بسرقة كافة المتحصيلات التى لم يتم إيداعها والتى تجاوزت مبلغ ٣٧٩٤,٤١ وأعد التسوية التالية:

الرصيد في الدفاتر في ٣٠ نوفمبر ١٩٩٦		١٨٩٠١,٦٢
يضاف: الشيكات التي لم يتم صرفها		
٨٦٢١	١٩٠,٧١	
٨٦٢٣	٢٠٦,٨٠	
٨٦٣٢	١٤٥,٢٨	
	٤٤٢,٧٩	
	١٩٣٤٤,٤١	
يطرح : المتحصلات التي لم يتم إيداعها		(٣٧٩٤,٤١)
الرصيد في البنك في ٣٠ نوفمبر ١٩٩٦		١٥٥٥٠
يخصم: المبلغ الدائن غير المسجل		(١٠٠)
النقدية الفعلية ، ٣٠ نوفمبر ١٩٩٦		١٥٤٥٠

المطلوب

أ- إعداد جدول داعم يظهر كيف قام أمين الخزينة بالسرقة.

ب- كيف حاول أمين الخزينة إخفاء السرقة التى قام بها؟

جـ- فى ضوء المعلومات السابقة فقط، حدد جانبين من الرقابة الداخلية التى يبدو أنها لم تتوافر فى الشركة*.

٢١ - ٢٣ (الهـدف ٢١ - ٣) كلفت بالقيام بمراجعة النقدية العامة بشركة Pittsburg Supply عن السنة المالية المنتهية في ٣١ يوليو ١٩٩٧. ولم يقم العميل بإعداد تسوية البنك في ٣١ يوليو. وبعد إجراء مناقشة موجزة مع مالك الشركة وافقت على القيام بإعداد التسوية بمساعدة المسجلين في الشركة. وقد توافرت لك المعلومات التالية:

	الأستاذ العام	كشف بنك
رصيد أول المدة	٤٦١١ دولار	٥٧٥٣ دولار
الإيداعات		٢٥٠٥٦
يومية المتحصلات النقدية	٢٥٤٥٦	
الشيكات التي لم يتم صرفها		(٢٣٦١٥)
يومية المدفوعات النقدية	(٢١٨١١)	
المبالغ الخاصة بخدمات البنك في شهر يوليو		(٨٧)
ورقة دفع مدفوعة مباشرة		(٦١٠٠)
شيكات لا رصيد لها		(٣١١)
رصيد اخر المدة	٨٢٥٦	٦٩٦

تسوية حساب البنك في ٣٠ يونيو
المعلومات في الأستاذ العام وكشف البنك

الرصيد في البنك	٥٧٥٣
الإيداعات المرسلة إلى البنك	٦٠٠
الشيكات التي لم يتم صرفها	١٧٤٢
الرصيد في الدفاتر	٤٦١١

وتم الحصول على المعلومات الإضافية التالية:

١- بلغت قيمة الشيكات التى تم صرفها من الشيكات التى لم يتم صرفها فى ٣٠ يونيو١٦٩٢ دولار.

٢- بلغت القيمة الإجمالية للشيكات التى تم صرفها وسجلت فى يومية المدفوعات النقدية ٢٠٤٦٧ .

٣- تم صرف شيك بمبلغ ١٠٦٠ من البنك ولكنه لم يسجل فى يومية المدفوعات النقدية. وكان يتعلق بحيازة عناصر من المخزون. وتستخدم الشركة طريقة المخزون الدورى.

٤- تم تحميل الشركة شيكا بمبلغ ٣٩٦ دولار وكان مكتوبا لحساب البنك بشركة أخرى.

٥- تشمل الإيداعات مبلغ ٦٠٠ دولار عن شهر يونيو و٢٤٤٥٦ عن شهر يوليو.

٦-حمل البنك حساب الشركة مبلغ ٣١١ عن شيك لا توجد أموال كافية لتغطيته. وإستنتج مدير

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

الإئتمان أن العميل قد أغلق الحساب عمدا وقام المالك بمغادرة المدينة. وتم تسليم الشيك وكالة التحصيل.

٧- تم دفع قيمة ورقة دفع مضافا إليها الفائدة، وكانت قيمة الورقة ٥٨٠٠ ، مباشرة إلى البنك طبقا لإتفاق تم عقده منذ أربعة أشهر. وتم تسجيل ورقة الدفع فى دفاتر الشركة بمبلغ ٥٨٠٠ دولار

المطلوب

أ- إعداد تسوية حساب البنك التى تظهر كل من الرصيد غير المعدل والرصيد المعدل بالدفاتر.

ب- إعداد كافة قيود التسوية.

جـ- ما هى إجراءات المراجعة التى تستخدمها للتحقق من كل عنصر فى تسوية حساب البنك؟

٢١-٢٤ (الهدفان ٢١-٣ ، ٢١-٤) عند مراجعة شركة Regional Transport، وهي تمثل فرعاً كبيراً يحتفظ بحساب بنك خاص به، ويتم تحويل النقدية دورياً إلى الحساب المركزي في Cedar Rapids. وفي الدفاتر الخاصة بحسابات الفرع، تم تسجيل تحويلات النقدية بالجانب المدين لحساب المقاصة الخاص بالمركز الرئيسي وبالجانب الدائن بحساب البنك الخاص للفرع. وبالمثل، يتم تسجيل حساب المركز الرئيسي كطرف مدين لحساب البنك المركزي وطرف دائن لحساب المقاصة الخاص بالفرع. ويعمل Gordon Light رئيساً لماسكي الدفاتر في كل من حساب البنك الرئيسي وحساب البنك الخاص بالفرع. ونظراً لأنه يقوم أيضاً بتسوية حساب البنك، إهتم المراجع المتمرس Cindy Marintette بأوجه القصور في الرقابة الداخلية.

وكجزء من مراجعة اخر العام لتحويلات البنك طلب المراجع منك إعداد جدول بالتحويلات التي حدثت في الأيام القليلية الأخيرة في ١٩٩٦ والأيام القليلة الأولى في ١٩٩٧. وقد تمت بإعداد القائمة التالية:

قيمة التحويل	التاريخ المسجل في يومية المتحصلات النقدية في المركز الرئيسي	التاريخ المسجل في يومية المدفوعات النقدية في الفرع	تاريخ الإيداع في حساب البنك في المركز الرئيسي	تاريخ صرف الشيك في حساب البنك الخاص بالفرع
١٢٠٠٠دولار	٩٦/١٢/٢٧	٩٦/١٢/٢٩	٩٦/١٢/٢٦	٩٦/١٢/٢٧
٢٦٠٠٠	٩٦/١٢/٢٨	٩٧/١/٢	٩٦/١٢/٢٨	٩٦/١٢/٢٩
١٤٠٠٠	٩٧/١/٢	٩٦/١٢/٣٠	٩٦/١٢/٢٨	٩٦/١٢/٢٩
١١٠٠٠	٩٦/١٢/٢٦	٩٦/١٢/٢٦	٩٦/١٢/٢٨	٩٧/١/٣
١٥٠٠٠	٩٧/١/٢	٩٧/١/٢	٩٦/١٢/٢٨	٩٦/١٢/٣١
٢٨٠٠٠	٩٧/١/٧	٩٧/١/٥	٩٦/١٢/٢٨	٩٧/١/٣
٣٧٠٠٠	٩٧/١/٤	٩٧/١/٦	٩٧/١/٣	٩٧/١/٥

المطلوب

أ - عند التحقق من التحويل البنكي، أذكر اجراءات المراجعة التي يجب القيام بها.

ب- إعداد أية قيود تسوية يجب القيام بها في سجلات المركز الرئيسي.

حـ- إعداد أية قيود تسوية يجب القيام بها في سجلات الفرع الخاصة بالبنك.

د - أذكر كيف يمكن إدراج كل تحويل بنكي في تسوية حساب البنك في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ لحساب المركز الرئيسي بعد قيود التسوية التي تمت في الجزء «ب».

هـ- أذكر كيف يمكن إدراج كل تحويل بنكي في تسوية حساب البنك في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ لحساب

البنك الخاص بالفرع بعد قيود التسوية التي تمت في الجزء «حـ».

٢١ - ٢٥ (الهـــدف ٢١ - ٣) سلسلة متاجر التجزئة Toyco التي تعمل في مجال التجارة الخاص باللعب، منحت سلسلة المتاجر إثنين من البنوك حق إصدار بطاقات إئتمان للقيام بإيداعات يومية للمبيعات بواسطة بطاقات الإئتمان في حساب خاص لبطاقات الإئتمان في كل بنك (البنك أ والبنك ب). وفي كل يوم يقوم العاملون بسلسلة المتاجر بتجهيز كل من: ايصالات البيع عن طريق بطاقات الإئتمان، ايصالات الإيداع في البنك، ومستندات مردودات المبيعات المرخص بها، والبطاقات المثقبة للتشغيل الإلكتروني للبيانات في الإدارة الخاصة بذلك.

ويتم في كل أسبوع إعداد مخرجات تفصيلية مطبوعة لحسابات النقدية الخاصة ببطاقات الإئتمان بالأستاذ العام. وتم توجيه تعليمات للبنوك التي تصدر بطاقات الإئتمان للقيام بتحويل تلقائي أسبوعياً للنقدية إلى حساب البنك العام لسلسلة المتاجر. وتقوم البنوك التي تصدر بطاقات الإئتمان بتحميل سلسلة المتاجر بالإيداعات الخاصة بالمبيعات التي تتم إلى حاملي بطاقات إئتمان مسروقة أو بطاقات إئتمان إنقضى تاريخها.

وحصل المراجع الذي يقوم بالمراجعة في عام ١٩٩٧ للقوائم المالية لسلسلة المتاجر على الصور التالية للمخرجات المطبوعة والتفصيلية لحساب النقدية بالأستاذ العام، وتسويات البنك التي تم إعدادها يدوياً، ملخص لكشوف البنوك، وتتعلق هذه المخرجات جميعها بالأسبوع الذي ينتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧.

سلسلة المتاجر Toyco - مخرجات تفصيلية مطبوعة لحساب النقدية الخاص ببطاقات الإئتمان في الأستاذ العام

	بنك أ مدين أو (دائن)	**بنك ب** مدين أو (دائن)
- رصيد أول المدة في ٢٤ ديسمبر ١٩٩٧	١٢١٠٠ دولار	٤٢٠٠ دولار
- الإيداعات		
٢٧ ديسمبر ١٩٩٧	٢٥٠٠	٥٠٠٠
٢٨ ديسمبر ١٩٩٧	٣٠٠٠	٧٠٠٠
٢٩ ديسمبر ١٩٩٧	صفر	٥٤٠٠
٣٠ ديسمبر ١٩٩٧	١٩٠٠	٤٠٠٠
٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٢٢٠٠	٦٠٠٠
- تحويل النقدية		
٢٧ ديسمبر ١٩٩٧	(١٠٧٠٠)	صفر
- تحميل على سلسلة المتاجر إنقضاء تاريخ البطاقات	(٣٠٠)	(١٦٠٠)
أخطاء في الإيداعات (تم فعلاً الإيداع في حساب خطأ)	(١٤٠٠)	(١٠٠٠)
- إعادة إيداع للإيداعات التي تمت في الحساب الخاطئ	١٠٠٠	١٤٠٠
- مردودات المبيعات عن الأسبوع المنتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	(٦٠٠)	(١٢٠٠)
رصيد أخر المدة	٩٧٠٠	٢٩٢٠٠

سلسلة المتاجر Toyco – تسويات حسابات البنوك

رقم الكود	يضاف أو (يخصم)	
	بنك أ	بنك ب
١ – الرصيد في كشف البنك، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٨٦٠٠	صفر
٢ – ايداعات مرسلة للبنك ، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٢٢٠٠	٦٠٠٠
٣ – إعادة ايداع لإيداعات تمت في حساب خطأ	١٠٠٠	١٤٠٠
٤ – الفرق في الإيداعات، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	(٢٠٠٠)	(١٠٠)
٥– مبالغ محملة من قبل البنك بدون تفسير	٤٠٠	صفر
٦ – تحويل بنكى للنقدية لم يسجل بعد	صفر	٢٢٦٠٠
٧ – مقابل خدمة البنك	صفر	٥٠٠
٨ – تحميل على سلسلة المتاجر لم يسجل، بطاقات مسروقة	١٠٠	صفر
٩ – مردودات مبيعات مسجلة ولكن لم يتم إبلاغ البنك بها	(٦٠٠)	(١٢٠٠)
١٠ – الرصيد بالأستاذ العام، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٩٧٠٠	٢٩٢٠٠

سلسلة المتاجر Toyco – ملخص لكشوف البنك

	(مدين)أو دائن	
	بنك أ	بنك ب
رصيد أول المدة، ٢٤ ديسمبر ١٩٩٧	١٠٠٠٠	صفر
الإيداعات وفقاً للتاريخ في كل منها		
٢٤ ديسمبر ١٩٩٧	٢١٠٠	٤٢٠٠
٢٧ ديسمبر ١٩٩٧	٢٥٠٠	٥٠٠٠
٢٨ ديسمبر ١٩٩٧	٣٠٠٠	٧٠٠٠
٢٩ ديسمبر ١٩٩٧	٢٠٠٠	٥٥٠٠
٣٠ ديسمبر ١٩٩٧	١٩٠٠	٤٠٠٠
التحويلات النقدية إلى حساب النقدية العام		
٢٧ ديسمبر ١٩٩٧	(١٠٧٠٠)	صفر
٣١ ديسمبر ١٩٩٧	صفر	(٢٢٦٠٠)
تحميل على سلسلة المتاجر		
بطاقات مسروقة	(١٠٠)	صفر
بطاقات إنقضى تاريخها	(٣٠٠)	(١٦٠٠)
أخطاء في الإيداع	(١٤٠٠)	(١٠٠٠)
مقابل خدمات البنك	صفر	(٥٠٠)
تحميل من قبل البنك (غير مفسر)	(٤٠٠)	صفر
رصيد اخر المدة ، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٨٦٠٠	صفر

المطلوب

بناء على فحص تسويات البنوك في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والمعلومات المرتبطة المتاحة في المخرجات المطبوعة وملخص كشوف البنوك، صف مايجب أن يقوم به المراجع للتوصل إلى الرضاء عن كل عنصر في تسويات البنوك. إفترض أن كافة القيم تتسم بالأهمية النسبية وكافة العمليات الحسابية تتسم بالدقة. نظم الإجابة كمايلي مستخدماً رقم الكود الملائم لكل عنصر في تسويات البنوك*.

رقم الكود	مايجب أن يقوم به المراجع للتوصل إلى الرضاء
١ -	

٢١ - ٢٦ (الهدف ٢١-٣) توافرت إليك المعلومات التالية في إطار المراجعة التي تقوم بها والتي تتمثل في قائمة عمل.

تسوية حساب البنك ، ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

الرصيد في الأستاذ العام ، ٣١ ديسمبر ١٩٩٦		١٧١٧٤,٨٦
يضاف:		
- المتحصلات النقدية التي تم إستلامها في اليوم الأخير من ديسمبر وتم إضافتها إلى«النقدية في البنك» بالدفاتر ولم يتم إيداعها		٢٦٦٢,٢٥
- الإشعارات المدينة عن شيكات العملاء المرتجعة والتي لم يتم دفعها (تم استلام الشيك ولم يتم إجراء أية قيود في الدفاتر)		٢٠٠
- الإشعارات المدينة مقابل خدمات البنك عن شهر ديسمبر		٥,٥
		٢٠١٤٢,٦١
يخصم		
- شيكات تم سحبها ولم يقم البنك بسدادها (أنظر التفاصيل أدناه)	٢٢٦٧,٧٥	
- الإشعارات الدائنة عن الإيراد من أوراق القبض التي تركت في البنك للتحصيل ولم يتم تسجيلها عند التحصيل	٤٠٠٠	
- شيك يخص أحد الدائنين تم إدراجه بالدفاتر بمبلغ ٢٤٠,٩ ولكن تم سحبه وسداده من قبل البنك بمبلغ ٤١٩	١٧٨,١	
		(٢٩٤٥,٨٥)
الرصيد المحسوب		١٧١٩٦,٧٦
الفروق غير المحصلة		(٢٠٠)
الرصيد في البنك (يمكن الفحص من خلال المصادقة)		١٦٩٩٦,٧٦

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

الشيكات المسحوبة ولم يتم سدادها من قبل البنك

الرقم	القيمة
٥٧٣	٦٢,٢٧
٧٢٤	٩,٩
٩٠٣	٤٥٦,٦٧
٩٠٧	٣٠٥,٥
٩١١	٤٨٢,٧٥
٩١٣	٥٥٠
٩١٤	٣٦٦,٧٦
٩١٦	١٠
٩١٧	٢١٨,٩
	٢٢٦٧,٧٥

المطلوب

أ – إعداد تسوية صحيحة.

ب– إعداد قيود اليومية للعناصر التي يجب تعديلها قبل إقفال الدفاتر*.

٢١ – ٢٧ (الهـــدف ٢١ –٤) كلفت بالقيام بمراجعة السنة الأولى في مدرسة مقاطعة Sherman وتم تخصيصك للقيام بمسئولية إعداد نموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لشهر أكتوبر ١٩٩٦. وتوافرت لك المعلومات التالية:

١ – الرصيد بالدفاتر	٣٠ سبتمبر	٨١٠٦
	٣١ أكتوبر	٣٨٥٠
٢– الرصيد بالبنك	٣٠ سبتمبر	٥٤١١
	٣١ أكتوبر	٦٧٣٠
٣– الشيكات التي لم يتم صرفها	٣٠ سبتمبر	٩١٦
	٣١ أكتوبر	١٢٧٨
٤– المتحصلات النقدية عن شهر أكتوبر	فى البنك	٢٦٥٣٦
	بالدفاتر	١٩٧١١
٥– الإيداعات المرسلة للبنك	٣٠ سبتمبر	٣٦١١
	٣١ أكتوبر	٦٩٣

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

٦ – تم تحميل الفائدة على قرض البنك لشهر أكتوبر بواسطة البنك ولكن لم يتم تسجيلها وتبلغ ٥٩٦.

٧– تم تحصيل قيمة ورقة قبض على شركة Jones بواسطة البنك في ٢٨ أكتوبر ولم يتم إدراجها بالدفاتر:

الأصل	٣٣٠٠
الفائدة	٣٠٧
	٣٦٠٧

٨ – تم في ٢٦ أكتوبر عن طريق الخطأ تحميل شيك بمبلغ ٤٠٧ يخص شركة Billings على حساب المدرسة بواسطة البنك.

٩ – الشيكات التي لا رصيد لها لايتم تسجيلها بالدفاتر ما لم يقوم البنك بعدم صرفها على نحو دائم. ويعالجها البنك كمدفوعات في حالة عدم صرفها وكإيداعات عندما يتم إعادة إيداعها. ويبلغ اجمالي قيمة الشيكات التي لارصيد لها في شهر أكتوبر ٦٠٩. ثم إعادة ايداع ما قيمته ٣٠٠ في شهر أكتوبر وما قيمته ٣٠٩ في شهر نوفمبر.

المطلوب

أ – إعداد نموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لشهر أكتوبر. ويجب أن يتم إظهار كل من قيمة النقدية المعدلة وقيمة النقدية غير المعدلة.

ب – إعداد كافة قيود التسوية*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

حالـة عملـية

٢١ – ٢٨ (الهـدف ٢١ – ٤) تم التوصل إلى هذه المعلومات عند مراجعة حساب النقدية في شركة Tuck في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وبفرض أن المراجع إقتنع بملائمة برهان النقدية، كشوف البنك، والشيكات المرتجعة عدا مايلي:

١ –قام ماسك الدفاتر بإعداد تسوية حساب البنك في ٣٠ نوفمبر ١٩٩٧ كما يلي:

الرصيد في كشف البنك		١٩٤٠٠
يضاف: الودائع المرسلة إلى البنك		١١٠٠
الإجمالي		٢٠٥٠٠
يطرح: شيكات لم يتم صرفها		
رقم ٢٥٤٠	١٤٠	
رقم ١٥٠١	٧٥٠	
رقم ١٥٠٣	٥٨٠	
رقم ١٥٠٤	٨٠٠	
رقم ١٥٠٥	٣٠	
		(٢٣٠٠)
الرصيد بالدفاتر		١٨٢٠٠

٢– ملخص كشف البنك عن شهر ديسمبر ١٩٩٧

الرصيد المرحل		١٩٤٠٠
الإيداعات		١٤٨٧٠٠
		١٦٨١٠٠
المبالغ المحملة		(١٣٢٥٠٠)
الرصيد ، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧		٣٥٦٠٠

٣ – ملخص للنقدية بالدفاتر لشهر ديسمبر ١٩٩٧ قبل إجراء التعديلات

الرصيد المرحل		١٨٢٠٠
المتحصلات		١٤٩٦٩٠
		١٦٧٨٩٠
المدفوعات		(١٢٤٨٨٥)
الرصيد، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧		٤٣٠٠٥

٤– يوجد بالشيكات الملغاة المرتجعة مع كشف البنك لشهر ديسمبر قائمة الشيكات المرفقة أدناه.

٥ – قامت الشركة بخصم أوراق قبض تستحق بعد ٦٠ يوم وقيمتها ٩٠٠٠ دولار في البنك في ١ ديسمبر ١٩٩٧، وبلغ معدل الخصم ٦٪. وسجل المحاسب ماتم تحصيله كمتحصلات نقدية بالقيمة الأسمية للورقة.

٦ – سجل المحاسب شيكات بدون رصيد تخص العملاء على أنها تخفيض للمتحصلات النقدية. وعندما

يتم إعادة إيداع الشيكات التي لا رصيد لها يتم تسجيلها كمتحصلات نقدية عادية. وتم رد شيكين بدون رصيد بمبلغ ١٨٠ دولار للشيك الأول وبمبلغ ٢٢٠ للشيك الثاني بواسطة البنك خلال شهر ديسمبر. وتم إعادة إيداع الشيكين وتم تسجيلهما بواسطة المحاسب.

٧ - يتم تسجيل الشيكات الملغاة الصادرة من الشركة على أنها تخفيض للمدفوعات النقدية.

٨ - بلغت المبالغ المحملة من قبل البنك في شهر ديسمبر ٢٠ دولار بالإضافة إلى ١٠ دولار مقابل خدمات تم تقديمها في شهر ديسمبر عن تحصيل حوالة أجنبية في شهر نوفمبر. ولم يتم تسجيل هذه المبالغ بالدفاتر.

٩ - تم إدراج الشيك رقم ٢٥٤٠ ضمن الشيكات التي لم يتم صرفها وكان قد سحب في ١٩٩٥. ونظراً لأن المستفيد لم يتم العثور عليه ، فقد وافق رئيس الشركة على ما اقتراحه المراجع بإعادة تسجيل قيمة الشيك في الحسابات مرة أخرى من خلال قيد لليومية.

١٠- بلغت القيمة الإجمالية للشيكات التي لم يتم صرفها في ٣١ ديسمبر ٤٠٠٠ دولار بعد إستبعاد الشيكين الذين يحملان الأرقام ٢٥٤٠ و١٥٠٤.

١١- أوضح كشف البنك الفتري أن البنك سجل إيداع بمبلغ ٢٤٠٠ دولار في ٢ يناير ١٩٩٨. وقام المحاسب بتسجيل هذا الإيداع في الدفاتر بمبلغ في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ وبعد ذلك أرسل إلى البنك الشيك بالبريد لإيداعه في حساب البنك.

الرقم	تاريخ الشيك	قيمة الشيك	تعليق
١٥٠١	٢٨ نوفمبر ١٩٩٧	٧٥ دولار	تم تحرير الشيك لسداد فاتورة قيمتها ٧٥٠ دولار وتم تسجيله في دفتر النقدية بمبلغ ٧٥٠ دولار
١٥٠٣	٢٨ نوفمبر ١٩٩٧	٥٨٠	تم تحرير هذا الشيك لسداد فاتورة قيمتها ٥٨٠ وسجل في دفتر النقدية بمبلغ ٥٨٠
١٥٢٣	٥ ديسمبر ١٩٩٧	١٥٠	بفحص هذا الشيك إتضح أنه لم يتم توقيعه. وإتضح من خلال المناقشة مع العميل انه تم إرساله بالبريد من قبل أن يوقع بشكل غير مقصود. وتم تظهير الشيك وايداعه بواسطة المستفيد وتم تشغيله لدى البنك على الرغم من بطلانه قانونا. وتم تسجيل الشيك في يومية المدفوعات النقدية.
١٥٢٨	١٢ ديسمبر ١٩٩٧	٨٠٠	يحل هذا الشيك محل الشيك رقم ١٥٠٤ والذي قام المستفيد برده لوجود عيب شكلي به. ولم يتم الغاء الشيك رقم ١٥٠٤ من الدفاتر
–	١٩ ديسمبر ١٩٩٧	٢٠٠	هذا شيك عكسي تم سحبه على البنك بواسطة رئيس الشركة للحصول مقدما على نقدية مقابل مصروف سفر، وتغاضى الرئيس عن إبلاغ ماسك الدفاتر عن الشيك
–	٢٠ ديسمبر ١٩٩٧	٣٠٠	يتمثل ساحب هذا الشيك في شركة Tucker
١٥٣٥	٢٩ ديسمبر ١٩٩٧	٣٥٠	تم التعليم على هذا الشيك على انه بدون رصيد وتم رده الى المستفيد لإعتقاد المسئولين على نحو خاطئ أن الشيك مسحوب على شركة Luck، ونصح المستفيد بإعادة إيداع الشيك
١٥٧٥	٥ يناير ١٩٩٨	١٠٠٠٠	تم تسليم هذا الشيك إلى المستفيد في ٣٠ ديسمبر ١٩٩٧، كشيك بتاريخ لاحق مع وجود تفهم بإنه لن يتم إيداعه إلا بعد ٥ يناير. ولم يتم تسجيل الشيك في الدفاتر في شهر ديسمبر

المطلوب

إعداد نموذج التحقق من النقدية بالأعمدة الأربعة لكل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المسجلة في كشف البنك وفي دفاتر الشركة عن شهر ديسمبر ١٩٩٧. ويجب أن تتفق التسوية مع رقم النقدية الذي سيظهر بالقوائم المالية للشركة*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

الفصل الثاني والعشرون:

إستكمال المراجعة

Completing the Audit

لايتعادل الفحص الجيد لما قام به المراجعون بشكل كامل مع الأداء السئ للمراجعة

"يوجد تخفيض فى رصيد الدائنين فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بمقدار ٩٥٠٠٠٠ دولار ! كيف حدث ذلك؟ لقد فحصت أوراق العمل هذه بنفسي تفصيليا." وجه Larry Lenape هذا السؤال بالحرف و إرتجت له جدران غرفة هيئة المراجعين فى منشأة المحاسبة التى يعمل بها، وأحنى جميع الحاضرين رؤسهم خوفا مما سيتم لاحقا. وكان Lenape هو شريك المراجعة المسئول عن مراجعة شركة صناعية كبرى تقع خارج مدينة دالاس مباشرة ويطلق عليها Westside Industries والتى تعمل فى مجال تصنيع المعدات. وتقوم منشأة الحاسبة Santro , Best & Harmon التى يعمل فيها Lenape بمراجعة الشركة عن العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. ونحن الأن فى نهاية الربع الأول من العام المالى ١٩٩٧، وأتضح أن هناك مشكلة كبرى فى القوائم المالية عن عام ١٩٩٦.

ويمثل رصيد الدائنين إلتزاما رئيسيا بالشركات الصناعية، وبالتالى يعد إختبار الفاصل الزمنى لأرصدة الدائنين جانبا هاما للمراجعة. وتشمل الإختبارات بصفة أساسية الإلتزام المسجل بواسطة العميل عن طريق فحص المدفوعات التالية للموردين والدائنين الأخرين للتأكد من أنه تم تسجيلها على نحو مناسب.

وكان Clawson Little قد قام بتنفيذ إجراءات المراجعة التفصيلية لمراجعة أرصدة الدائنين وكان Little قد عمل فى منشأة المحاسبة منذ وقت قصير، وبعد ذلك غادر المنشأة لأنه قرر أن هناك مستقبلا أفضل للعمل كسمسار فى شركة إستثمار. وخلال قيامه بالمراجعة فى سركة Westside Industries ، كان قد قرر الرحيل فعلا من منشأة المحاسبة، وأمضى الكثير من وقته فى إجراء مكالمات تليفونية تتعلق بخططه المستقبلية للعمل.

وبالرغم من إنهماك Little فى شئونه الخاصة، إلا أنه أكمل عمل المراجعة الموكول إليه خلال الوقت المحدد بالموازنة. وأحجم المشرف عليه عن تولى أي شئ يخص Little بشكل سلبى إلى Lenape، ولكنه شعر بالسعادة لعدم عودة Little رلى العمل فى العام التالى.

وعند بدء Lenape فى فحص أوراق العمل الخاصة بمراجعة أرصدة الدائنين، كان لديه عميل أخر توجد مشاكل خاصة به فى مراجعة أرصدة الدائنين لديه أيضا، ولذلك كان لديه رغبة فى التأكد من أن رصيد الدائنين بشركة Westside يتسم بالمنطقية. وكانت الجداول التى شاهدها قد تم إعدادها على نحو جيد، وقام بوضع علامات مميزة وتفسيرات خاصة به توضيح أنه قام بفحص مكثف للبيانات والمستندات الأساسية، ويشير ذلك إلى أن رصيد المدينين لدى العميل قد تم إدراجه بالقوائم المالية على نحو ملائم. وبصفة خاصة، لم يكن هناك مدفوعات تالية للعام المنقضى تتعلق بشراء مخزون تم إستلامه خلال فترة المراجعة بمبالغ لم تكن الشركة مدينة بها.

وعندما ظهرت على السطح مشكلة عدم ملائمة رصيد الدائنين، وافقت منشأة المحاسبة Santro , Best & Harmon على إجراء فحص للمشكلة على نفقتها الخاصة. وتم النظر فى كافة المستندات الخاصة بالمراجع Little والتى أشار إليها فى أوراق العمل على أنه قام بفحصها وكان واضحا للوهلة الأولى، أن Little لم يفحص هذه المستندات أو أنه لم يكن يعمل ما الذى يجب عليه أن يقوم به عند ما كان يفحصها. وكان هناك مستندات بمبالغ تبلغ قيمتها تقريبا مليون دولار تتعلق بفترة المراجعة عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ لم يتم إدراجها ضمن الإلتزامات. وسبب ذلك جرحا شديدا لكل من Lenape ومنشأة المحاسبة التى يعمل بها، وأوقفت شركة Westide التعامل معهما. ووافقا على إعادة دفع ٥٠٪ من أتعاب المراجعة السنوية. ومن رأي Lenape أن الممارسة دعمت شيئا يعلمه منذ وقت طويل، ويتمثل فى كافة عمليات المراجعة التى قام به المراجعون فى الميدان لا تتعادل أبدا مع الأداء السئ للمراجعين فى الميدان.

* * * *

بعد ما يستكمل المراجع الإختبارات فى جوانب المراجعة المحددة، يكون من الضرورى أن يتم تلخيص النتائج وتنفيذ إختبارات إضافية تتسم بطبيعة أكثر عمومية ويتمثل هذا فى المرحلة الرابعة والأخيرة من المرحلة كما يتضح من الشكل ١٠-١٠ الذى سبق عرضه بالفصل العاشر. وسيتم تخصيص هذا الفصل لإجراءات المراجعة الأربعة الأولى التى يتم تنفيذها فى هذه المرحلة لأستكمال المراجعة. وتتمثل هذه الإجراءات فى فحص الإلتزامات المشروطة، فحص الأحداث التالية، التجميع النهائى للأدلة، وتقييم النتائج. بالإضافة إلى ذلك، سيتم مناقشة الإتصالات مع لجنة المراجعة والإدارة، والأكتشاف التالى لحاقئق فعلية فى تاريخ إعداد المراجع لتقرير المراجعة،

فحص الإلتزامات المشروطة والتعهدات
Review For Contingent Liabilities and Commitment

الهدف التعليمي ٢٢-١: إجراء فحص للإلتزمات والتعهدات المشروطة

تتمثل الإلتزامات المشروطة Contingent Liabity في خصوم مستقبلية لطرف خارجي بقيمة غير محددة نتيجة أنشطة تم القيام بها فعلا. ويجب توافر ثلاثة شروط فى الإلتزامات المشروطة، وهى:(١) وجود مدفوعات مستقبلية محتملة لطرف خارجي أووجود تلف فى أصل أخركنتيجة لحالة فعلية، (٢) وجود عدم تأكد بشأن قيمة المدفوعات المستقبلية أوالتلف، و(٣)سيتم التوصل إلى نتيجة من خلال وقوع حدث أو أحداث مستقبلية. وعلى سبيل المثال، الدعوى القضائية التي تم رفعها ولم يتم الحكم فيها بعد يتحقق فيها كافة هذه الشروط الثلاث.

ويمكن أن يتنوع إحتمال عدم التأكد للمدفوعات المستقبلية من درجة قصوى من الإحتمال إلى درجة قصوى من عدم الإحتمال. ووصفت النشرة رقم ٥ من نشرات معايير المحاسبة المالية ثلاثة مستويات لإحتمال الحدوث والمعالجة الملائمة فى القوائم المالية لكل إحتمال. ويلخص الشكل ٢٢-١ هذه المتطلبات.

ويهتم المراجع بأنواع معينة من الألتزامات المشروطة بشكل خاص:

- الدعاوى القضائية غير المحسومة المتعلقة بإنتهاك براءة الإختراع، الإلتزام عن المنتج أو أية تصرفات أخرى.
- المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل.

الجدول ٢٢ -١
إحتمال الحدوث والمعالجة في القوائم المالية

إحتمال حدوث الحدث	المعالجة في القوائم المالية
ضئيل (فرصة طفيفة للحدوث)	لا يعد الإفصاح أمراً ضرورياً
ممكن إلى حد معقول (أقل من المحتمل وأكبر من الضئيل)	الإفصاح في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أمر ضرورى
مرجح (محتمل الحدوث)	* إذا كان يمكن تقدير القيمة على نحو مناسب، يجب تعديل حسابات القوائم المالية * إذا لم يكن مناسباً تقدير القيمة، لايعد الإفصاح أمراً ضرورياً

- عمليات الترخيص بالمنتج.
- خصم أوراق القبض.
- ضمانات يتم تقديمها عن إلتزامات للأخرين.
- الرصيد غير المستخدم من خطابات الإئتمان التى لا تزال سارية.

وأوضحت معايير المراجعة بجلاءأن الإدار، وليس المراجع، هى المسئولة عن تعريف وتحديد المعالجة المحاسبية الملائمة للألتزامات المشروطة. وفى العديد من عمليات المراجعة، يكون من غير العملى للمراجعين أن يقوموا بأكتشاف الإلتزامات المشروطة بدون وجود تعاون من الإدارة.

وتتمثل أهداف المراجع من التحقق من الإلتزامات المشروطة فى تقييم المعالجة المحاسبية للإلتزامات المشروطة المعرفة وفى أن يتعرف، فى المدى الذى يكون عمليا على أية إلتزامات مشروطة لم يتم تعريفها فعلا من الإدارة.

إجراءات المراجعة Audit Procedures

يتم التحقق من العديد من هذه الإلتزامات المحتملة عادة كجزء متمم من الجوانب المختلفة فى المراجعة بدلا من إفراد نشاط خاص لها قرب نهاية عملية المراجعة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يتم اختبار الأرصدة غير المستخدمة فى بطاقات الإئتمان التى لا تزال سارية كجزء من مصادقة أرصدة البنوك والقروض من البنوك. وبالمثل، يمكن فحص المنازعلت الخاصة بضريبة الدخل كجزء من تحليل مصروف ضريبة الدخل، فحص ملف المراسلات العامة، وفحص تقارير فاحصى الضرائب. وحتى إذاتم التحقق من الإلتزامات المشروطة على نحو منفصل، فإنه من المتعارف عليه أن يتم تنفيذ الإختبارات قبل حلول الأيام القليلة التى يتم فيها إستكمال المراجعة للتأكد من أنه تم التحقق منها على نحو مناسب. وتتسم الإختبارات الخاصة بالالتزامات المشروطة التى يتم تنفيذها قرب نهاية عملية المراجعة بأنها تقترب من التحقق مما تم وليس بحثا يتم تنفيذه منذ البداية.

وتتسم إجراءات المراجعة التى يتم القيام لإختبارالإلتزامات المشروطة بالتحديد غير الدقيق بعكس الإجراءات التى سبق مناقشتها فعلا فى جوانب المراجعة الأخرى لأن الهدف الأساسى فى البداية عند تنفيذ هذه الإختبارات يتمثل فى تحديد مدى وجود هذه الإلتزامات المشروطة. وكما يعلم القارئ من دراسة جوانب المراجعة الأخرى، من الصعب جدا إكتشاف العمليات المالية أو الأحداث غير المسجلة بالمقارنة مع التحقق من المعلومات المسجلة. وبمجرد ما يدرك المراجع وجود الإلتزامات المشروطة،

ويتطلب التوصل إلى قرار عن المعالجة الملائمة قدر كبيرا من الحكم المهنى.

وعندما يتم الإفصاح على نحو ملائم عن الإلتزامات المشروطة ذات الأهمية النسبية من خلالاالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، يجب أن يتم فى هذه الملاحظات وصف طبيعة الإلتزامات المشروطة إلى مدي يعرفها بوضوح مع ذكر رأى المستشار القانونى أو الأدارة فى النتيجة المتوقعة. وفيما يلى توضيحا للملاحظة التى تتناول دعاوى قضائية لم يتم حسمها وضمانات قدمتها الشركة للحصول على دين:

يوجد عدد من الدعاوى والمطالبات القانونية التي لم تحسم ضد الشركة وفروعها. وترى إدارة الشركة بناء على المعلومات الحالية المتاحة أن الالتزامات النهائية ، إذا وجدت، والتي ستنتج عن هذه الدعاوى والمطالبات لن يكون لها أثر يتسم بالأهمية النسبية علي المركز المالي الموحد أو على نتائج التشغيل في الشركة وفي فروعها.

وقد وافقت الشركة على ضمان إعادة دفع قرض من البنك تبلغ قيمته ١٤٠٠٠٠٠٠ دولار. وتم تقديم القرض إلى عديد من الشركات التابعة التي تمتلك الشركة أغلبية الأسهم فيها.

يمكن أن يتم تقييم الأهمية النسبية لهل ومتطلبات الإفصاح عنها علي نحو مرض.

وفيما يلى بعض إجراءات المراجعة المتعارف على إستخدامها للبحث عن الإلتزامات المشروطة. ولا تتسم القائمة بالشمول ولا يجب تنفيذ كل إجراء فى كل عملية مراجعة.

- الإستفسار من الإدارة (شفهيا أو تحريريا) عن إمكانية وجود إلتزامات مشروطة غير مسجلة. ويجب أن يحدد المراجع فى هذه الإستفسارات الوصف الخاص بالأنواع المختلفة من الإلتزامات المشروطة التى تتطلب الإفصاح عنها. ومن الطبيعى ، لا يعد الإستفسار من الإدارة أمرا مفيدا لكشف عدم الإفصاح المتعمد عن إلتزامات مشروطة موجودة فعلا، ولكن إذا كانت الإدارة قد أغفلت أنواعا معينه من الإلتزامات المشروطة أو لم تدرك بشكل كامل متطلبات الإفصاح المحاسبى، يمكن أن يكون الإستفسار أسلوبا جيدا. وعند الإنتهاء من المراجعة يطلع من المراجع عادة أن يقدم بيانات مكتوبة كجزء من خطاب التمثيل بعدم وجود إلتزامات مشروطة لم يتم الإفصاح عنها.
- فحص تقارير فاحصى الضرائب عن العام الحالي والعام السابق للتعرف على تسويات ضرائب الدخل. ويمكن أن تشير التقارير ألى الجوانب أو السنوات التى يوجد بها خلافات لم يتم تسويتها. وإذا إستمر تنفيذ المراجعة لفترة زمنية طويلة، سيوجد إحتمال متزايد لوجود خلافات ضريبية.
- فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين للتعرف على مدى وجود دعاوى قانونية أو أية إلتزامات مشروطة أخرى.
- تحليل المصروفات القانونية للفترة محل المراجعة وفحص الفواتير والكشوف الواردة من المستشارالقانونى للتعرف على الإلتزامات المشروطة خاصة الدعاوى القضائية والتقديرات الضريبية التى لم يتم حسمها.
- الحصول على خطاب من كل محامى أدى خدمات قانونية أساسية للعميل للتعرف على الوضع فى الدعاوى القضائية التى لم يتم الفصل فيها أو أية إلتزامات مشروطة أخرى. وسيتم مناقشة هذا الإجراء بالتفاصيل على نحو أكثر لا حقا.
- فحص أوراق العمل للتعرف على أية معلومات تشير إلى إحتمال وجود إلتزامات مشروطة.

وعلى سبيل المثال، يمكن أن تشير مصادقة البنك إلى وجود أوراق قبض مخصومة أو ضمانات لقروض.

- فحص خطابات الإئتمان السارية فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى والحصول على مصادقة عن الأرصدة المستخدمة والأرصدة غير المستخدمة.

تقييم الإلتزامات المشروطة المعروفة Evaluation Of Known Contingent Liabilities

إذا إستنتج المراجع أن هناك إلتزامات مشروطة، يجب أن يقيم مدي معنوية الإلتزام المحتمل وطبيعة الإفصاح المطلوب بالقوائم المالية. ويمكن أن يكون الإلتزام المحتمل معرفا بدرجة كافية في بعض الحالات حتي يمكن إدراجة في القوائم المالية كإلتزام فعلي. وفي بعض الحالات، قد لايكون الإفصاح ضروريا إذا كانت قيمة الإلتزام المحتمل ضئيلة أو لا يتسم بالأهمية النسبية. ويمكن أن تحصل منشأةالمحاسبة على تقييم مستقل للإلتزام المحتمل من المستشار القانونى الخاص بها بدلا من الإعتماد على الإدارة أو المحامى الخاص بالإدارة. حيث عادة ما يكون محامى العميل مدافعا عن وجهة نظر العميل وعادة ما يفتقد إلى منظور موضوعى لتقييم إحتمال الخسارة والقيمة فى الحكم المتوقع.

التعهدات Commitments

يرتبط بالإلتزامات المشروطة على نحو وثيق تعهدات شراء المواد الخام أو تسهيلات الإستئجار عند سعر محدد، إتفاقات بيع السلع وفقا لسعر ثابت، خطط العلاوات، خطط المعاشات والمشاركة فى الربح، إتفاقات الإمتياز، والعناصر المماثلة. وتتمثل الخاصية الأهم فى التعهد في الموافقة على إلزام المنشأة بالتعامل وفق شروط ثابتة فى المستقبل بغض النظر عما يحدث للأرباح أوالإقتصاد بالدولة ككل. وفى ظل الإقتصاد الحر، يفترض أن الشركة توافق على الإلتزامات كوسيلة لتعظيم مصالحها، ولكن قد ينقلب الحال إلى الحصول على مزايا أقل أو أكثر مما كان متوقعا. وعادة ما يتم وصف كافة التعهدات معا على نحو منفصل فى ملاحظة من الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، أويتم دمجها فى ملاحظة مع الإلتزامات المشروطة.

وعادة ما يتم البحث عن التعهدات غير المعرفة كجزء من إجراءات المراجعة التى يتم تنفيذها فى كل جانب من جوانب المراجعة. وعلى سبيل المثال، عند التحقق من العمليات المالية للمبيعات، يجب أن يتنبه المراجع إلى التعهدات الخاصة بالمبيعات. وبالمثل، يمكن التعرف على التعهدات الخاصة بمشتريات المواد الخام أو المعدات كجزء من مراجعة كل من هذين الحسابين. ويجب أيضا أن يدرك المراجع إمكانية وجود تعهدات عند قراءته لملفات العقود والمراسلات.

الإستفسار من المحامين الذين يتعامل العميل معهم Inquiry Of Clieant Attorneys

الهدف التعليمى ٢٢-٢: الحصول علي وتقييم الخطابات من المحامين الذين يتعامل العميل معهم

يتمثل الإجراء الرئيسي الذي يعتمد علية المراجع لتقييم الدعاوي القضائية المرفوعة أو أي إدعاءات ضد العميل وللتعرف على الدعاوي و الإدعاءات الإضافية في خطاب من المستشارالقانوني للعميل. ويعتمد المراجع على خبرة المحامي ومعرفتة بالشئون القانونية للعميل عند الحصول علي رأي مهني عن النتائج المتوقعة للدعاوى القضائية الحالية والقيمة المحتملة للإلتزام، بما في ذلك تكاليف التقاضي. ومن المحتمل أيضاً أن يعلم المحامي بالقضايا والإدعاءات التي تم حسمها وقام العميل بإغفالها.

وكجانب من الممارسة العامة، تقوم العديد من منشأت المحاسبة بتحليل المصروفات القانونية للعام بأكملة وأن تطلب من العميل إرسال خطاب معياري للمحامي إلى كل محامي تم التعامل معه بالعام

الحالي أو الماضي بالإضافة إلى أي محامي تعاملت المنشأة معه بشكل عرضي. وفي بعض الحالات يشمل ذلك عدداً كبيراً من المحامين الذين تم التعامل معهم في جوانب قانونية بعيدة تماماً عن الدعاوى القضائية المحتملة.

ويجب أن يشمل الإستفسار المعياري إلى محامي العميل، الذي يتم إعداده عن طريق إستخدام خطاب معنون بإسم العميل وعنوانة وموقع عليه من أحد رجال الإدارة بالشركة، على ما يلي:

- قائمة معدة بواسطة الإدارة تحتوي على الدعاوى القضائية، الإدعاءات، أو التقديرات التي تهدد الشركة وتتسم بالأهمية النسبية وكان للمحامي دور مؤثر فيها. ويوجد بديل لذلك يتمثل في مطالبة المحامي بأن يقوم هو بإعداد القائمة.
- قائمة معدة بواسطة الإدارة تحتوي على الإدعاءات والتقديرات غير المؤكدة المحتملة والتي تتسم بالأهمية النسبية وكان للمحامي دور مؤثر فيها.
- مطالبة المحامي بتوفير معلومات عن أو تعليقات تتعلق بالتقدم في كل إدعاء أو تقدير مذكور بالقائمة، التصرف القانوني الذي يعتزم العميل القيام به، إحتمال وجود نتائج غير مرغوب فيها، وتقدير للقيمة أو لمدى الخسارة المحتملة.
- المطالبة بتعريف أية أمور قانونية تم حسمها ولم تدرج بالقائمة أو أية أمور قانونية تهدد الشركة، أوتقديم بيان يشير المحامي فيه بإكتمال قائمة العميل.
- بيان يعد بواسطة العميل يتم فيه إبلاغ المحامي بأن عليه مسئولية إبلاغ الإدارة عندما توجد أمور قانونية يرى المحامي أنه يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية. ويجب أن يتم في خطاب الإستفسار أيضاً مطالبة المحامي بالرد مباشرة إلى المراجع الذي يدرك حدود مسئولية المحامي.
- مطالبة المحامي بتعريف ووصف طبيعة أية أسباب تتعلق بأيه قيود على إستجابته للخطاب.

ويوضح الشكل ٢٢-١ مثالاً للخطاب النموذجي الذي يتم إرساله إلى المحامي ليقوم بالرد عليه مباشرة إلى المراجع الخاص بالعميل. ويلاحظ أنه جاء بالفقرة الأولى مطالبة المحامي لتوصيل ما يتعلق بالإلتزامات الشرطية حتي تاريخ إعداد المراجع لتقريره على نحو تقريبي.

الشكل ٢٢ - ١
الإستفسار النموذجي من المحامي

شركة Banergee Building Co.
٤٠٩ شارع لين
بافلو، ١٠١٢٦ نيويورك

٢٦ يناير ١٩٩٧

Bailwick & Bettle للمحاماه
١١٢٦- شارع رقم ٥
نيويورك، ١٠٠٢٣ نيويورك

السادة المحترمون:

تقوم منشأة المحاسبة التي تتعامل معها (Clarrett & Co. في ١١٣٣ برود واي، نيويورك، ١٠٠١٩ نيويورك) بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر. وفي ضوء ذلك، أعددنا للمراجعين وصفاً وتقييماً لإلتزامات مشروطة محددة، تتضمن المرفق بهذا الخطاب وتشمل ماتم التعامل فيه معكم وما قمتم بتكريس جهدك فيه بالنيابة عن الشركة من خلال الإستشارات القانونية أو

التمثيل. وفي إطار الموضوع الذي يتعلق به هذا الخطاب، نرى أن كل إلتزام مشروط تتجاوز قيمته ١٠٠٠٠ دولار سيتسم بالأهمية النسبية وأن ما يتسم بالقيمة الإجمالية للإلتزامات المشروطة هو ما يجاوز ٥٠٠٠٠ دولار. ومع ذلك، لايمكن تحديد مستوى الأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل حتى ينتهي المراجعون من المراجعة. ويجب أن تتضمن إستجابتك الأمور الموجودة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ وخلال الفترة المنقضية بين هذا التاريخ وتاريخ إنتهاء المراجعون من المراجعة، والذي يتوقع أن يكون أويقترب من ١٣ فبراير ١٩٩٧.

من فضلك توفير المعلومات التالية للمراجعين:

(١) التفسيرات، إن كان هناك، الضرورية للأحكام التى تم التوصل إليها أو التسويات الموجودة بالقائمة والخاصة بالشركة منذ بداية العام المالى وحتى تاريخ ردك على هذا الخطاب.

(٢) التفسيرات، إن كان هناك، الضرورية لما هومدرج بالقائمة من دعاوى قضائية محسومة أولا تزال متطورة، بما في ذلك تفسير الأمور التى تختلف بشأنها وجهةنظرك عما هو مدرج بالقائمة المرفقة، مع تعريف أية دعاوى قضائية محسومة أو لا تزال منظورة تم إغفالها وكذالك الإدعاءات والتقديرات، أو تقديم بيان بإكتمال القائمة المرفقة.

(٣) التفسيرات، إن كان هناك، الضرورية لما هو مدرج من معلومات تتعلق بالإدعاءات والتقديرات غير المؤكدة، بما فى ذلك تفسير الأمورالتى تختلف بشأنها وجهة نظرك عما هو مدرج بالقائمة المرفقة.

ونحن نعتقد أنه فى حالة وجود- فى ضوء تقديم خدماتك القانونية لنا فى الجوانب التى نعلم بوجود إدعاءات أو تقديرات ممكنة غير مؤكدة والتى تتطلب إفصاحا بالقوائم المالية، وكنت قد توصلت إلى إستنتاج مهنى مؤداه أنه يجب الإفصاح عن أو أخذ الإفصاح بالإعتبار عن هذه الإدعاءات آوالتقديرات الممكنة فى إطار المسئولية القانونية الخاصة بنا- جوانب تتعلق بالمسئولية القانونية لنا، إنك ستقدم النصح والمشورة لنا بشأن هذا النوع من الإفصاح بما يتفق مع تطبيق متطلبات النشرة رقم ٥ من معايير المحاسبة المالية. من فضلك قدم إلى المراجعين تأكيدا محددا بصحة ما نعتقده.

من فضلك عرف بدقة طبيعة والأسباب وراء أية حدود فى ردك.

المخلص

رئيس شركة Banergee Building

الإستجابة المحدده أو عدم الإستجابة من قبل المحامى Linited Or Nonreponses From Attorneys

يتجه المحامون فى السنوات الأخيرة إلى معارضة إمداد معلومات محددة إلى المراجعين فى ضوء احتمال تعرضهم إلى المسئولية القانونية لإمداد معلومات غير صحيحة أو سرية. وتقع طبيعة رفض المحامين لإمداد المراجعين بمعلومات كاملة عن الإلتزامات المشروطة فى نطاق فئتين هما: رفض الإستجابة لطلبات المراجعين بسبب عدم توافرالمعلومات عن الجوانب التى تشملها الإلتزامات المشروطة، ورفض الإفصاح عن المعلومات التى يعتبرها المحامين معلومات سرية. ومن أمثلة النوع الثانى، إدراك المحامى لقيام العميل بإنتهاك إتفاق لبراءة الإختراع مما قد يؤدى إلى إلحاق خسارة بالعميل إذا علم أحد بذلك (إدعاء غير مؤكد). ويمكن أن يسبب إدراج المعلومات فى الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية إلى تعرض العميل لدعاوى قضائية فعلية وبالتالى يلحق به الضرر.

وفى حالة عدم شمول الممارسة القانونية الطبيعية للمحامى إلتزامات مشروطة، لا يسبب رفض المحامى للإستجابة أية مشاكل للمراجعة. ومن المناسب بالتأكيد أن يرفض المحامى توفير بيان عن الإلتزامات المشروطة فى حالة عدم وجود دعاوى قانونية بشأنها أو أية ممارسات قانونية مماثلة تؤثر مباشرة فى القوائم المالية.

وتظهر مشكلة كبيرة فى المراجعة، مع ذلك، عند رفض المحامى توفير معلومات تقع ضمن نطاق مسئولية المحامى وتؤثر مباشرة على عدالة العرض بالقوائم المالية. فإذا رفض المحامى إمداد المراجع

بمعلومات عن دعاوى قضائية فعلية تتسم بالأهمية النسبية (إدعائات مؤكدة) أو إدعاءات غير مؤكدة، يمكن أن يعدل المراجع تقرير المراجعة بما يعكس عدم توافر أدلة متاحة. وتطلب النشرة ١٢ من معايير المراجعة أن يقوم المراجع بمطالبة الإدارة لإعطاء تصريح للمحاسبين لتوفير المعلومات الخاصة بالإلتزامات المشروطة إلى المراجعين، وتشجيع المحامين على التعاون مع المراجعين للحصول على المعلومات التى تتعلق بالإلتزامات المشروطة.

فحص الأحداث التالية Review For Subsequent Events

الهدف التعليمى ٢٢-٣: إجراء فحص للأحداث التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى

يجب أن يقوم المراجع بفحص العمليات المالية والأحداث التى تقع بعد تاريخ إعدلد قائمة المركز لتحديد مدى حدوث أمور قد تؤثر فى عدالة العرض فى الإفصاح فى القوائم المالية للفترة الحالية. ويشار إلى إجراءات المراجعة التى تطلبها النشرة رقم ١ من معايير المراجعة للتحقق من هذه العمليات المالية والأحداث بفحص الأحداث التالية، أو فحص الأحداث التى تقع بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى.

وعادة ما تكون مسئولية المراجع عن فحص الأحدلث التالية محدودة بالفترة التى تبدأ بتاريخ إعداد قائمة المركز المالى وتنتهى بتاريخ إعداد المراجع لتقريره. ونظرا لأن إعداد المراجع لتقريره يتوافق مع إستكمال إجراءات هامة للمراجعة فى موقع العميل، فيجب أن يتم إتمام فحص الأحداث التالية قرب نهاية عملية المراجعة(١). ويوضح الشكل ٢٢-٢ الفترة التى تغطيها عملية فحص الأحداث التالية وتوقيت عملية الفحص هذه.

الوجهة القانونية

يتوافر لدى المحامى الخبرة فى التقاضى، ويتحمل كل من المحامين والمراجعين مسئوليات مختلفة تجاه العملاء بما يؤدى إلى وجود صعوبات متعددة. فبينما تتمثل مسئولية المراجعين فى تحديد ما إذا كان هناك إفصاح ملائم فى ظل النشرة رقم ٥ . . . ، تتمثل مسئولية المحامين فى الفوز فى الدعوي القضائية. ونظرا لأن المعلومات التى يمكن أن يوفرها المحامون يمكن أن تؤثر بشكل سلبى على الدعوى القضائية، فقد يحدث التعارض بين المسئوليات.

ويرى العديد من المحامين أنه برغم قيام العملاء بطلب إمداد المراجعين بالمعلومات، يجب عليهم ألا يفعلوا ذلك بشكل صريح فى الخطابات التى يوجهونها إلى المراجعين، حيث يخشى المحامون أن تؤدى إستجاباتهم إلى:

- إنتهاك سرية التعامل بين المحامى والعميل.
- الإفصاح عن سر من أسرار العميل.
- إلحاق الضرر بدفاع العميل في الدعوى القضائية.
- التسليم برأى العميل عن الدعوى القضائية.

وفيما يتعلق بالمعايير الرسمية التى يلتزم بها المحامى . . . ، يوجد تحذير موجه للمحامين بضرورة الحذر فى الإتصال مع المراجعين. وفعلا، تشير النشرة رقم ١ من ABA إلى ٠ يعد الإلتزام بالصالح العام لحماية سرية عمل المحامى أمرا ضروريا.

وجاء بنشرات ABA أيضا أنه يجب على المحامين أن يحجموا عادة عن إبداء الرأى بشأن الحكم فى الدعوى القضائية- تجديد إحتمال أو قيمة الخسارة. ويمكن بالتالى أن يحصل المراجعون بوجه عام على

(١) عندما يرتبط اسم المراجع مع القوائم المالية التي يتم تسجيلها طبقاً للقانون الصادر في عام ١٩٣٩، تمتد مسئوليته عن فحص الأحداث التالية إلى ما بعد تاريخ تقرير المراجع وحتى التاريخ الفعلي للتسجيل.

إستجابة كاملة نسبيا بشأن الوجود الفعلى للدعاوى القضائية والتاريخ الذى سيتم فيه الفصل فى الدعاوى . . . ولكن يتم توفير إستجابة غير كاملة بشأن إحتمال الحكم على نحو غير مرض والقيمة المحتملة للخسارة.

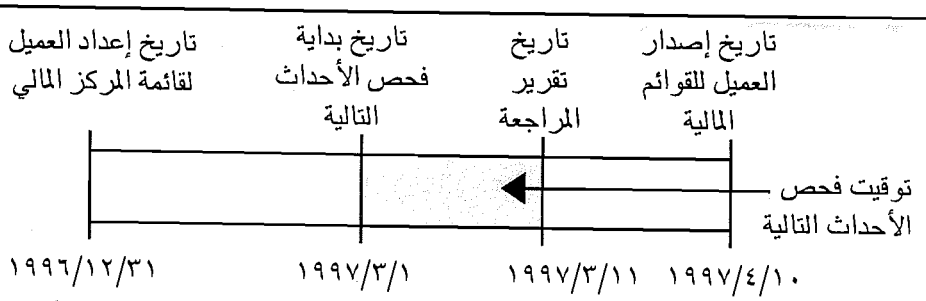
ويضاف إلى التردد الضمنى بتوافر أدلة عن إحتمال وقيمة الخسارة، خصصت نشرات ABA تعاريف للمحامين تتعلق بمصطلحين وردا بالنشرة رقم ٥ على نحو مختلف وهما الضئيل والمحتمل:

- **الضئيل**. جاء بالنشرة ABA أن إحتمال الحكم على نحو غير مرض يتسم بالضألة إذا لم تقدر التوقعات الخاصة بالعميل والتى لا تلى القيام بالدفاع بأنها مشكوك فيها على نحو كبير، وكانت التوقعات الخاصة بنجاح المدعى تقدر بأنها طفيفة.
- **المحتمل**. جاء بالنشرة ABA أن هناك إحتمالا بالحكم على نحو غير مرض إذا كانت التوقعات الخاصة بعدم نجاح المدعى قد تم تقديرها بأنها مشكوك فيها على نحو كبير، وكانت التوقعات الخاصة بنجاح العميل فى الدفاع عن الدعوى تقدر بأنها طفيفة.

المصـــدر مقتبس من مقال لـ : Bruce K. Behn And Kurt Pany , "Limitations Of Lawyers' Letters", Journal Of Accountancy . 1995- PP. 62-63.

الشكل ٢٢ – ٢

الفترة التى تغطيها عملية فحص الأحداث التالية



المراجع مسئول عن فحص الأحداث التالية التي تقع بين ١٩٩٦/١٢/٣١ و ١٩٩٧/٣/١٤، ولكنه ليس مسئولاً عما يقع بعد تاريخ تقرير المراجعة. ويتم تنفيذ معظم اجراءات المراجعة التى تتعلق بالأحداث التالية تقريباً بين ١٩٩٧/٣/١ و ١٩٩٧/٣/١١

إنواع الأحداث التالية Types Of Subequent Events

يوجد نوعان من الأحداث التالية يجب أن يكونا محلاً لإهتمام الإدارة ومحلا لتقييم المراجع. ويتمثلان في الأحداث التي لها أثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء تسويات، والأحداث التي ليس لها علاقة بالقوائم المالية ولكن ينصح بالإفصاح عنها.

الأحداث التي لها أثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء تسويات. تتمثل في الأحداث أو العمليات المالية التي توفر معلومات إضافية للإدارة لتحديد مدى عدالة العرض بأرصدة الحسابات في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وتوفر معلومات إضافية إلى المراجعين للتحقق من هذه الأرصدة. وعلى سبيل المثال، إذا وجد المراجع أن هناك صعوبة في تحديد التقييم الصحيح للمخزون بسبب التقادم، سيشير ببيع المخزون من المواد على أنه نفاية في الفترة التالية إلى القيمة الصحيحة للمخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

وتتطلب الأحداث التي تتم في الفترة التالية والمتمثلة في ما يلي، إجراء تسويات في أرصدة الحسابات الخاصة بالقوائم المالية للسنة الحالية في حالة إتسام القيم بالأهمية النسبية:

- إعلان إفلاس عميل للشركة محل المراجعة وكان له رصيد مؤثر في حساب المدينيين وينتج عن ذلك إلحاق الضرر بالمركز المالي للشركة محل المراجعة.
- تسوية الدعاوى القضائية بقيمة مختلفة عن القيمة المسجلة بالدفاتر.
- التخلص من معدات لا يتم إستخدامها في التشغيل بسعر يقل عن القيمة الدفترية الحالية.
- بيع الإستثمارات بسعر يقل عن سعر التكلفة المسجل.

وعندما يتم إستخدام الأحداث التالية في تقييم القيم المدرجة بالقوائم المالية، يجب توخي الحذر للتفريق بين ماهو مدرج فعلاً بقائمة المركز المالي وما يحدث بعد إنتهاءالعام المالي. ولايجب إدماج المعلومات التالية مباشرة في القوائم المالية إذا لم تحدث الحالات التي نتج عنها التغيير حتى نهاية العام المالي. وعلى سبيل المثال، لن يكون بيع النفاية في الفترة التالية مناسباً لتقييم التقادم في المخزون إذا حدث هذا التقادم بعد إنتهاء العام المالي.

الأحداث التي ليس لها علاقة مباشرة بالقوائ المالية ولكن ينصح بالإفصاح عنها.

يوفر هذا النوع من الأحداث أدلة عن الحالات التي لم تحدث في تاريخ إعدا قائمة المركز المالي الذي يتم التقرير عنه ولكن يكون لها أثر معنوي يتطلب الإفصاح حتي ولو لم يتطلب حدوثها إجراء تعديلات. وعادة، يمكن الإفصاح عن هذه الأحداث على نحو ملائم عن طريق إستخدام الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، ولكن في بعض المرات قد يكون لأحد هذه الأحداث أثر معنوي بما يتطلب إلحاقاً بالقوائم المالية التاريخية Supplementing The Historical Statement لإدراج الأثر الخاص بالحدث إذا وقع في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

وفيما يلي أمثلة للأحداث أوالعمليات المالية التي تقع في الفترة التالية وتتطلب الإفصاح عنها بدلاً من إجراء تعديلات في القوائم المالية:

- إنخفاض القيمة السوقية للأسهم المملوكة كإستثمار مؤقت أو لإعادة بيعها.
- إصدار مستندات أو أسهم لرأس المال.
- الإنخفاض في القيمة السوقية للمخزون نتيجة وجود قيود حكومية تمنع بيع المزيد من المنتج.
- الخسارة في المخزون نتيجة حريق مع عدم وجود التأمين.

إختبارات المراجعة Audit Tests

يمكن تقسيم إجراءات المراجعة لفحص الأحداث التالية إلى فئتين: إجراءات يتم إجرائها على نحو متكامل مع التحقق من أرصدة الحسابات في نهاية العام والإجراءات التي يتم تنفيذها خصيصاً لإكتشاف الأحداث أو العمليات المالية التي يجب تعريفها كأحداث تالية.

وتشمل الفئة الأولى إختبارات الفاصل الزمني والتقييم التي يتم تنفيذها كجزء من الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى سبيل المثال، يتم إختبار العمليات المالية للمبيعات والحيازة في الفترة التالية لتحديد مدى دقة الفاصل الزمني. وبالمثل، يتم أيضاً تنفيذ العديد من إختبارات التقييم التي تشمل الأحداث التالية كجزء من التحقق من أرصدة الحسابات. وكمثال، من المتعارف عليه إن يتم إختبار إمكانية تحصيل المدينيين عن طريق فحص النقدية المحصلة في الفترة التالية. كما يعد أيضاً من الإجراءات المعتادة للمراجعة أن يتم مقارنة سعر شراء المخزون في الفترة التالية مع التكلفة الدفترية لتحديد السعر الأقل من التكلفة أو سعر السوق. وسبق مناقشة الإجراءات الخاصة بالفاصل الزمني

والتقييم بشكل كاف في الفصول السابقة ولن يتم تكرار ذلك هنا.

ويتم تنفيذ الفئة الثانية من الإختبارات على نحو خاص للتوصل إلى معلومات يتم دمجها في أرصدة الحسابات بالسنة الحالية أوفي الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية. وتشمل هذه الإختبارات ما يلي:

الإستفسار من الإدارة. تختلف الإستفسارات من عميل لأخر، ولكن عادة يتم القيام بها للتعرف على الإلتزامات أوالتعهدات المشروطة، مدى وجود تغيرات معنوية في الأصول أوهيكل رأس المال بالشركة، الوضع الحالي للعناصر التي لم يتم حسمها تماماً في تاريخ قائمة المركز المالي، والتعديلات غير العادية التي تتم في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ويجب توجيه الإستفسارات الخاصة بالأحداث التالية إلى الأفراد المناسبين في الإدارةللتوصل إلى إجابات مفيدة. وعلى سبيل المثال، لا يعد من المناسب أن يتم مناقشة الجوانب الضريبية أوالأمور التي المتعلقة بالإتحادات مع المشرف على أرصدة المدينين. ويجب توجية معظم الإستفسارات إلى المدير المالي، ونائب الرئيس، والرئيس، وفقاً للمعلومات المطلوب الحصول عليها.

مراسلة المحامين. سبق مناقشة المراسلات مع المحامين، ويتم القيام بها كجزء من البحث عن الإلتزامات المشروطة. وعند الحصول على خطابات من المحامين، على المراجع أن يتذكر أنه مسئول عن إختبار الأحداث التالية حتى تاريخ تقرير المراجعة. ويتمثل المنهج المتعارف عليه في هذا الإطار في مطالبة المحامي بكتابة خطاب مؤرخ وإرساله بالبريد في التاريخ المتوقع للإنتهاء من العمل الميداني.

فحص القوائم الداخلية التي يتم إعدادها بعد تاريخ إعداد قائمةالمركز المالي. يجب أن يتم التركيزفى الفحص على (١) التغيرات فى الأعمال فى ضوء نتائج نفس الفترة من السنة محل المراجعة و(٢) التغيرات التى وقعت بعد نهاية العام المالى . ويجب أن يوجه المراجع إهتماما خاصا إلى التغيرات الرئيسية فى بيئة العمل التى يمارس العميل نشاطه فيها. ويجب مناقشة القوائم مع الإدارة لتحديد ما إذا كان قد تم إعدادها وفقا لنفس الأسس التى بناء عليها تم إعداد القوائم بالفترة الحالية. هذا، ويجب الإستفسار عن التغيرات الرئيسية فى نتائج التشغيل.

فحص السجلات التى يتم إعدادها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى. يجب فحص دفاتر اليومية والأستاذ لتحديد مدى وجود وطبيعة العمليات المالية المعنوية التى ترتبط بالعام الحالى. فإذا لم يتم الإحتفاظ بدفاتر يومية بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى، يجب فحص المستندات المرتبطة بدفاتر اليومية.

فحص المحاضر التى يتم إصدارها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى. يجب فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين فى الفترة التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى للتعرف على الأحداث التالية الهامة التى تؤثر فى القوائم المالية للفترة الحالية.

الحصول على خطاب التمثيل. يتم كتابة خطاب التمثيل من قبل العميل ويتم توجيهه إلى المراجع لتوضيح ما يراه العميل بشأن الجوانب المختلفة بعملية المراجعة، بما فى ذلك المناقشات التى تم إجرائها بشأن الأحداث التالية.

التأريخ المزدوج Dual Dating

أحيانا يلاحظ المراجع وقوع حدث تالى هام بعد الإنتهاء من العمل الميدانى، ولكن قبل إصدار تقرير المراجعة. ويمكن أن يتمثل مصدر مثل هذه المعلومات فى الإدارة أوالصحافة. وكمثال على إستخدام التواريخ الظاهرة فى الشكل ٢٢-٢، حيازة العميل محل المراجعة لشركة أخري فى ٢٣ مارس، بينما إنتهى العمل الميدانى فى ١١ مارس. وفى مثل هذا الموقف، تتطلب النشرة رقم ١ من

المرجع أن يوسع إختبارات المراجعة للحدث التالى الذى تم إكتشافه لأول مرة للتأكد من أنه تم الإفصاح عنه بشكل صحيح. ويوجد لدى المراجع خيارين يمكن قبولهما على نحو متساوى لتوسيع الإختبارات الخاصة بالأحداث التالية، وهما: توسيع كافة الإختبارات لكافة الأحداث التالية حتى التاريخ الجديد، أو تقييد فحص الأحداث التالية للجوانب المرتبطة بالحدث التالى الجديد. وبالنسبة للخيار الأول، يتم تغيير تاريخ تقرير المراجعة، بينما يتم فى الخيار الثانى تأريخ تقرير المراجعة بتاريخ مزدوج. وفى المثال الخاص بالحيازة، بفرض أن المرجع عاد إلى شركة العميل واستكمال إجراءات المراجعة فى ٣١ مارس بشأن عملية الحيازة فقط، سيتم إعداد تقرير المراجعة بتاريخ مزدوج كما يلى: ١١ مارس ١٩٩٧ فيما عدا الملحوظة رقم ١٧ التى يتم تأريخها فى ٣١ مارس ١٩٩٧

تجميع الدليل النهائي Final Evidence Accumulation

يقع على عاتق المراجع مسئولية تجميع العديد من الألة على نحو نهائي فى كافة دوائر العمليات بالأضافة إلى البحث عن الإلتزامات المشروطة وفحص الأحداث التالية. وفيما يلى الأجراءات الأربعة المتعارف عليها. ويتم تنفيذ هذه الإجراءات فى وقت متأخر من المراجعة.

الإجراءات التحليلية النهائية Final Analytical Procedures

سبق تقديم الإجراءات التحليلية فى الفصل السادس وتم تطبيقها على نحو محدد فى دورات محددة للعمليات فى فصول أخرى. وكما سبق القول فى الفصل السادس، ينم عادة إستخدام الإجراءات التحليلية كجزء من تخطيط المراجعة، خلال تنفيذ الإختبارات التفصيلية فى كل دائرة من دوائر العمليات المالية، وعند الإنتهاء من المراجعة.

الهدف التعليمى ٢٢-٤: تصميم وتنفيذ الخطوات النهائية لتجميع الأدلة فى المراجعة

ويعد تنفيذ الإجراءات التحليلية عند الإنتهاء من المراجعة أمرا مفيدا لإجراء فحص نهائي عن التحريفات ذات الأهمية النسبية أو المشكلات المالية التى لم يتم ملاحظاتها خلال الإختبارات الأخرى ولمساعدة المراجع على إلقاء نظرة موضوعية نهائية على القوائم المالية. ومن المتعارف عليه أن يؤدى الشريك الإجراءات التحليلية خلال الفحص النهائى لأوراق العمل والقوائم المالية. وعادة، يتوافر لدى الشريك فهم جيد عن العميل والنشاط الذى يقوم بسبب العلاقات المتنامية مع العميل. ويساعد دمج المعرفة بمجال العميل مع الإجراءات التحليلية الفعالة على التعرف على الأخطاء الممكنة فى المراجعة.

تقييم فرض الإستمرار Evaluate Going Concern Assumption

تتطلب النشرة ٥٩ من معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتقييم ما إذا كان هناك شك جوهرى عن مقدرة العميل على الإستمرار لمدة سنة على الأقل بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى. ويتم التقدير بشكل مبدئ فى مرحلة تخطيط المراجعة، ولكن يتم تعديله فى حالة التوصل إلى معلومات جوهرية جديدة. وعلى سبيل المثال، إذا إكتشف المراجع خلال تنفيذ المراجعة أن الشركة لم تتمكن من سداد قيمة قرض، نقدت أحد عملائها الرئيسين، أو قررت التخلص من أصول أساسية لسداد قروض، يحتاج الأمر تعديل التقدير المبدئ الإستمرار. ومن المرغوب فيه أن يتم التوصل للتقدير النهائى بعد جمع كافة الأدلة وإقتراح التعديلات الخاصة بالمراجعة والتى يجب إجرائها بالقوائم المالية.

وتعد الإجراءات التحليلية أحد أهم أنواع الأدلة التى يتم من خلالها تقدير الإستمرار. وتعد المناقشات مع الإدارة وفحص الخطط المستقبلية لها أمرا هاما فى تقييم الإجراءات التحليلية. وتمثل

المعرفة بمجال العمل الذى يعمل العميل فيه والتى يتم إكتسابها خلال تنفيذ المراجعة معلومات هامة يتم إستخدامها فى تقدير إحتمال الفشل المالى فى إطار العام القادم.

خطاب التمثيل الخاص بالعميل Client Represntation Letter

تتطلب النشرة رقم ١٩ من معايير المراجعة أن يحصل المراجع على خطاب التمثيل Letter Of Representation من العميل يتم فيه توثيق معظم الجوانب الشفهية الهامة المتعلقة بالتعامل مع الإدارة خلال فترة المراجعة. ويتم إعداد خطاب التمثيل الخاص بالعميل بإستخدام ورق الخطابات الرسمى، ويتم توجيهه إلى منشأة المحاسبة ويوقع عليه أعلى فرد فى السلم الإدارى فى شركة العميل وعادة ما يكون الرئيس والمدير المالى.

ويجد هدفان لخطاب التمثيل الذى يعد بواسطة العميل:

- **التأكيد على مسئولية الإدارة عن المزاعم بالقوائم المالية.** على سبيل المثال إذا تضمن خطاب التمثيل إشارة عن رهن الأصول والالتزامات المشروطة، فقد تذكر الإدارة الأمينة بفشلها غير المقصود فى الإفصاح عن المعلومات بشكل كاف. ولإنجاز هذا الهدف، يجب أن يكتب خطاب التمثيل بتفصيل كاف للتذكير بمسئولية الإدارة.
- **توثيق إستجابة الإدارة عن الإستفسارات التى تم توجيهها إليهها خلال تنفيذ الجوانب المختلفة للمراجعة.** ويوفر ذلك توثيقا كتابيا عن تمثيل العميل فى حالة الإختلاف أوجود دعوى قضائية بين المراجع والعميل.

ويجب أن يتم تأريخ الخطاب وفقا للتاريخ المذكور فى تقرير المراجع للتأكد من آن هناك إدراج للجوانب المرتبطة بفحص الأحداث التالية. ويتضمن الخطاب ما يفيد بصدوره عن العميل، ولكن من الممارسات المتعارف عليها أن يقوم المراجع بإعداد الخطاب وأن يطلب من العميل القيام بطباعته على الورق الرسمى لخطابات الشركة والتوقيع عليه. ويتطلب رفض العميل لإعداد الخطاب والتوقيع عليه أن يصدر المراجع تقريرا يتضمن رأيا مقيدا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي.

ويوجد بالنشرة رقم ١٩ من معايير المراجعة عددا من النقاط المقترحة التى يجب أن يتضمنها الخطاب، عند ما يكون ذلك ممكنا، ومن أمثلتها:

- إعتراف الإدارة بمسئوليتها عن عدالة العرض فى كل من قائمة المركز المالي، نتائج تشغيل العمليات، وقائمة التدفقات النقدية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية أسس محاسبية شاملة.
- تم إتاحة كافة السجلات المالية والبيانات المرتبطة بها.
- اكتمال وإتاحة كافة محاضر إجتماعات المساهمين، مجلس الإدارة، واللجان الخاصة بالمديرين.
- المعلومات التى تتعلق بالعمليات المالية للوحدات المرتبطة وما يرتبط بها من قيم مستحقة لكل من المقبوضات والمدفوعات.
- الخطط أو ما تم الإعتزام القيام به والتى يمكن أن تؤثر فى القيم الدفترية أو التصنيف للأصول أو الإلتزامات.
- الإفصاح عن الأرصدة المكافئة أو أية ترتيبات أخرى تشمل تقييد الأرصدة النقدية، والإفصاح عن خطوط الإئتمان أو الترتيبات المماثلة.

ويعد خطاب التمثيل الخاص بالعميل بيانا مكتوبا من قبل مصدرغير مستقل وبالتالى لاينظر إليه

على أنه دليل يمكن الإعتماد عليه. ويوفر الخطاب وثيقة بأن الإدارة قد تم توجيه أسئلة إليها تتعلق بجوانب محددة للتأكد من أنها تدرك مسئولياتها ولحماية المراجع فى حالة وجود إدعاءات ضده من قبل الإدارة.

المعلومات الأخرى فى التقارير السنوية Other Information In Annual Reports

تطلب النشرة رقم ٨ من معايير المراجعة أن يقرأ المراجع المعلومات المدرجة بالتقارير السنوية المنشورة التى تتعلق مباشرة بالقوائم المالية. وعلى سبيل المثال، بفرض أن خطاب الرئيس فى التقرير السنوى يشير إلى وجود زيادة فى ربح السهم من ٢,٦ دولار إلى ٢,٩٣ دولار. يجب على المراجع مقارنة هذه المعلومات مع القوائم المالية للتأكد من المطابقة بينهما.

وتتعلق النشرة رقم ٨ من معايير المراجعة فقط بالمعلومات التى لا تعد جزءاً من القوائم المالية ولكنها يتم نشرها معها. وتشمل الأمثلة خطاب الرئيس والتفسيرات الخاصة بأنشطة الشركة والمدرجة بالتقارير السنوية لكافة الشركات التى تطرح أسهمها فى الإكتتاب العام. وعادة ما يستغرق الأمر من المراجع دقائق معدودة للتأكد من إتساق كافة المعلومات بالقوائم غير المالية مع القوائم المالية. فإذا إستنتج المراجع وجود تعارض يتسم بالأهميةالنسبية، يجب أن يطالب العميل بتغيير المعلومات التى سببت التناقض. فإذا ما رفض العميل، والذى يمثل أمرا غير معتاد، يجب أن يدرج المراجع فقرة تفسيرية فى تقرير المراجعة أو ينسحب من المراجعة.

تقييم النتائج Evaluate Results

الهدف ٢٢-٥: إجراء تكامل بين أدلة المراجعة التى تم تجميعها وتقييم النتائج العامة للمراجعة

بعد تنفيذ إجراءات المراجعة فى كل جانب بالمراجعة، يجب أن يقوم المراجع بإجراء تكامل للنتائج حتى يتوصل إلى إستنتاج عام. وفى النهاية، يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان قد تم تجميع القدر الكافى من أدلة المراجعة للتوصل إلى أستنتاج مؤداه أن القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وبأن هذه المبادئ قد تم تطبيقها على نحو متسق مع السنة السابقة.

ويوضح الشكل ٢٢-٣ ملخصاً لأجزاء المراجعة التى يجب فحصها لتقييم النتائج. ويتم التركيز على الإستنتاجات التى تم التوصل إليها من خلال تنفيذ كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية. والإختبارات التفصيلية للأرصدة فى كل دائرة من دوائر العمليات المالية الموضحة بالشكل. وسيتم مناقشة خمسة جوانب تتعلق بتقييم النتائج.

كفاية الأدلة Sufficiency Of Evidence

يتم إجراء التقييم النهائى لمدى كفاية الأدلة عن طريق فحص المراجع لإجمالي عملية المراجعة لتحديد ما إذا كانت كافة الجوانب الهامة قد تم إختبارها بشكل كاف، مع الأخذ فى الإعتبار لكافة الظروف الخاصة بعملية المراجعة. وتتمثل الخطوة الرئيسية فى هذه العملية فى فحص إجمالى برنامج المراجعة للتأكد من أن كافة الإجزاء تم الإنتهاء منها على نحو دقيق وتم توثيقها على نحو دقيق وأن كافة أهداف المراجعة قد تم تحقيقها. ويشمل هذا الفحص تقرير ما إذا كان برنامج المراجعة يتسم بالكفاية مع أخذ جوانب المشكلات التى تم التعرف عليهاخلال تنفيذ المراجعة فى الإعتبار. وعلى سبيل المثال، إذا تم إكتشاف تحريفات خلال إجراء إختبارات المبيعات، قد ينظرإلى الخطط الأولية للأختبارات التفصيلية للمدينين على أنها غير كافية. ويجب أن تقيم عملية الفحص النهائي ما إذا كان

قد تم تعديل برنامج المراجعة على نحو كاف.

ولمساعدته فى التوصل إلى إستنتاج عن مدى كفاية أدلة المراجعة، يستخدم المراجعون على نحو متكرر قائمة إختبار إستكمال عملية المراجعة. وتمثل هذه القائمة تذكيرا بجوانب المراجعة التى يجب العناية بها. ويوضح الشكل ٢٢-٤ جانبا من قائمة إستكمال عملية المراجعة.

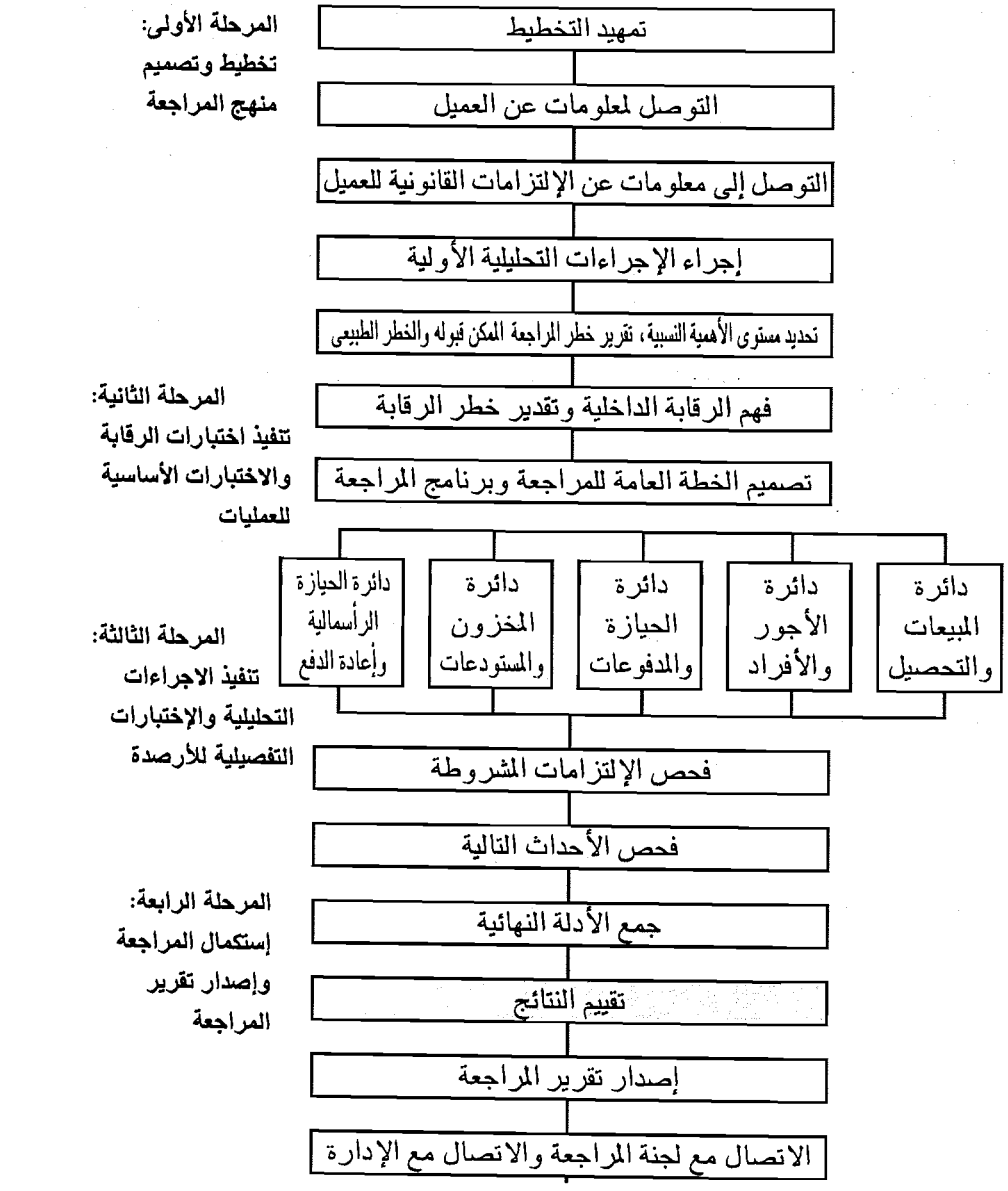
فإذا ما إستنتج المراجع أنه لم يحصل علي أدلة كافية للتوصل إلى إستنتاج عن عدالة الجوانب الخاصة بالعميل فى إطار القوائم المالية، سيكون للمراجع القيام بإحد خيارين: الحصول على أدلة إضافية، أو إصدار تقرير برأى مقيد أو الإمتناع عن إبداء الرأى في التقرير.

الأدلة التى تدعم رأى المراجع Evidence Supports Auditor's Opinion

يمثل تلخيص التحريفات التى تم إكتشافها خلال تنفيذ المراجعة جانبا هاما لتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تتسم بعدالة العرض. وعندما يكتشف المراجع التحريفات التى تتسم بحد ذاتها بالأهمية النسبية، يجب إقتراح القيود إلى العميل كى يستخدمها فى تصحيح القوائم المالية. وقد يكون من الصعب تحديد القيمة الملائمة للتعديلات لأن القيمة الحقيقة للتحريف قد تكون معلومة، وتقع على المراجع مسئولية تقرير التعديل المطلوب. وبالإضافة إلى التحريفات التى تتسم بالأهمية النسبية، يوجد عادة عدد كبير من التحريفات التى تتسم بالأهمية النسبية والتى يتم إكتشافها ولا يتم تعديلها فى الوقت الذى تكتشف فيه. ومن الضرورى أن يتم دمج التحريفات الفردية التى لا تتسم بالأهمية النسبية لتقييم ما إذا كانت قيمتها بعد الدمج تتسم بالأهمية النسبية. ويجب أن يتتبع المراجع هذه التحريفات ودمجها وفقا لعدة طرق مختلفة، ولكن يستخدم العديد من المراجعين وسيلة ملائمة تعرف بورقة عمل التحريفات التى لم يتم تعديلها أو ملخص للتعديلات المكنة. ومن السهل أن يتم تقييم المعنوية العامة للتحريفات العديدة التى لا تتسم بالأهمية النسبية فى هذا النوع من أوراق العمل. ويوضح الشكل ٢٢-٥ مثالا لورقة عمل التحريفات التى لم يتم تعديلها.

ويوضح الجدول ٢٢-٥ كل من التحريفات المعروفة التى قرر العميل عدم تعديلها والتحريفات المخططة بما فى ذلك خطأ المعاينة. ويلاحظ وجود مقارنة للتعديلات المكنة والحكم الأولى عن مستوى الأهمية النسبية الذى تم التوصل إليها فى أسفل الجزء الأيمن من ورقة العمل.

الشكل ٢٢ – ٣
تقييم النتائج في عملية المراجعة



الشكل ٢٢ - ٤
قائمة إختبار لإستكمال المراجعة

	نعم	لا
١- فحص أوراق العمل بالعام الماضي		
أ-هل تم فحص أوراق العمل والملاحظات الخاصة بالفحص بالعام السابق فيما يتعلق بالجوانب التى يتم التركيز عليها فى المراجعة بالعام الحالى؟	ـــــ	ـــــ
ب- هل تم فحص الملف الدائم للتعرف على العناصر التى تؤثرفى العام الحالى؟	ـــــ	ـــــ
٢- الرقابة الداخلية		
أ- هل تم التوصل لفهم الرقابة الداخلية بشكل كاف؟	ـــــ	ـــــ
ب-هل يتسم مجال المراجعة بالكفاية في ضوء خطر الرقابة المقدر؟	ـــــ	ـــــ
جـ هل تم توجيه خطاب إلى لجنة المراجعة أو إلى الإدارة العليا يحتوى على كافة أوجه القصور الرئيسية الواردة فى خطاب الإدارة والحالات التى يجب التقرير عنها؟	ـــــ	ـــــ
٣- المستندات العامة		
أ-هل تم فحص وتلخيص ومتابعة كافة المحاضر والقرارات الخاصة بالعام الحالى ؟	ـــــ	ـــــ
ب- هل يتم تحديث الملف الدائم؟	ـــــ	ـــــ
جـ- هل تم فحص وتلخيص أو نسخ كافة العقود والإتفاقات الرئيسية للتأكد من إلتزام العميل بكافة المتطلبات القانونية الحالية؟	ـــــ	ـــــ

فإذا ما إقتنع المراجع بحصوله على أدلة كافية، ولكن على نحو لا يمكنه من تبرير التوصل لإستنتاج بعدالة العرض بالقوائم المالية، يجب عليه أن يختار مجددا بين بديلين: يجب تصحيح القوائم المالية إلى الحد الذى يرضى المراجع، أو إصدار تقرير مقيد أو إصدار تقرير سلبى. ويلاحظ إختلاف الخيارات فى الوضع الحالى عن الوضع الذى تم فيه الحصول على أدلة غير كافية.

الإفصاح بالقوائم المالية **Financial Statement Discloures**

يتمثل جانب أساسى فى إستكمال المراجعة فى تحديد مدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية. وطوال عملية المراجعة، يتم التركيز عادة على التحقق من دقة الأرصدة بالأستاذ العام عن طريق إختبار الحسابات الأكثر أهمية بميزان المراجعة الخاص بالمراجع. كما توجد مهمة أخرى تتسم بالأهمية تتمثل فى التأكد من أن أرصدة الحسابات فى ميزان المراجعة قد تم تجميعها والإفصاح عنها بشكل صحيح فى القوائم المالية. ومن الطبيعى أن الأفصاح الملائم يشمل كافة القوائم المالية بما فى ذلك الملاحظات المزيفة بها.

ويقوم المراجع فعلا بإعداد القوائم المالية من واقع ميزان المراجعة فى العديد من عمليات المراجعة الصغيرة وتقديمها إلى العميل كى يصدق عليها ويقرها. وقد يبدو أن قيام المراجع بذلك يعفى العميل من مسئولية عدالة العرض بالقوائم المالية، ولكن لا يعد الأمر كذلك. حيث يعمل المراجع كمستشار عند إعداد القوائم المالية ولكن تقع على الإدارة المسئولية النهائية للموفقة على إصدارالقوائم المالية.

ولا تعد عملية فحص مدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية عند إستكمال المراجعة هى المرة الوحيدة التى يهتم المراجع فيها بالإفصاح المناسب. فيما لم يتنبه المراجع على نحو دائم بمشكلات الإفصاح، سيكون من المستحيل إجراء الفحص النهائى للتحقق من كفاية الإفصاح. وعلى سبيل المثال، يجب أن يدرك المراجع كجزء من مراجعة المدينين ضرورة الفصل بين أوراق القبض والقيم المستحقة من الشركات التابعة والعملاء عن التجارة. وبالمثل، يجب إجراء فصل بين المقبوضات المتداولة وغير المتداولة والإفصاح عن العوامل التى تحكم أوراق القبض أو الخصم فيها فى كلا النوعين. ويتمثل جانب هام فى التحقيق من كافة أرصدة الحسابات فى تحديد مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على نحو مناسب وفق أساس ثابت يتسق مع ما تم بالسنة السابقة. ويجب أن يوثق المراجع بعناية هذه المعلومات فى أوراق العمل لتسهيل الفحص النهائى.

وتتطلب العديد من منشأت المحاسبة إستكمال قائمة اختبار للإفصاح بالقوائم المالية كجزء من الفحص النهائى للإفصاح بالقوائم المالية فى كل عملية من عمليات المراجعة. ويتم تصميم قائمة الإستقصاء هذه لتذكير المراجع بمشكلات الإفصاح المتعارف عليها التى يتم مواجهتها فى المراجعة وأيضا لتسهيل الفحص النهائى لإجمالى عملية المراجعة بواسطة شريك محايد. ويوضح الشكل ٢٢-٦ جانبا من إختبار الإفصاح بالقوائم المالية. ومن الطبيعى أنه لا يكفى الإعتماد على القائمة محل معرفة المراجع بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ففي بعض حالات المراجعة، تتطلب بعض جوانب المراجعة توافر خبرة أكبر فى المحاسبة عما توفره قائمة الإختبار.

فحص أوراق العمل Working Paper Review

يوجد ثلاثة أسباب رئيسية تبرر ضرورة فحص أوراق العمل على نحو شامل بواسطة عضو أخر فى منشأة المحاسبة عند إستكمال المراجعة. وتتمثل فى:

- **تقييم أداء الأفراد الذين لا تتوافر فيهم الخبرة.** يتم تنفيذ جانب مؤثر من المراجعة فى معظم عمليات المراجعة بواسطة مراجعين يتوافر لديهم ما يقل عن أربع أو خمس سنوات من الخبرة. وقد يتوافر لدى هؤلاء الأفراد قدر كاف من التدريب الفنى لإجراء المراجعة على نحو ملائم، ولكن يؤثر نقص الخبرة لديهم على قدرتهم على التوصل إلى تقديرات مهنية جيدة فى المواقف المتعددة.
- **التأكد من إتفاق المراجعة مع معايير الأداء المحدد بواسطة منشأة المحاسبة.** تختلف قدرات جودة الأداء بين العاملين فى أية منظمة على نحو كبير، وبالتالى تساعد عملية الفحص الجيدة التى يقوم بها الأفراد فى المستوى الأعلى فى الحفاظ على جودة موحدة فى أداء المراجعة.
- **مواجهة التحيز الذى يتدخل عادة فى تقديرات المراجعين.** يجب أن يحافظ المراجعون على محاولة العمل على نحو موضوعى طوال أداء المراجعة، ولكن من الصعب الإحتفاظ برؤية مناسبة فى عمليات المراجعة الطويلة عندما توجد مشكلات معقدة يتعين حلها.

وفيما عدا الفحص النهائى المحايد، الذى سبق عرضه على نحو موجز، يجب إجراء فحص لأوراق العمل بواسطة شخص لديه المعرفة بالعميل والجوانب الخاصة بعملية المراجعة. وبالتالى، يتم عادة إجراء الفحص الإولى لأوراق العمل التى يعدها أى مراجع بواسطة المشرف المباشر على هذا المراجع. وعلى سبيل المثال، يتم عادة فحص عمل المراجع الأقل خبرة بواسطة مراجع متمرس. ويقوم الرئيس المباشر على المراجع المتمرس، الذى يتمثل عادة فى المشرف أو المدير، بفحص عمل المراجع المتمرس وأيضاًبفحص أقل شمولا لأوراق عمل المراجع الأقل خبرة. وأخيرا، يجب أن يقوم المراجع المتمرس المخصص لعملية المراجعة بمراجعة نهائية لكافة أوراق العمل، ولكن

الشكل ٢٢ – ٥

ورقة عمل التحريفات التي لم يتم تعديلها

شركة ABC
ملخص للتحريفات المكنة
٩٦/١٢/٣١

جدول أ – ٣
أعد بواسطة شريف محمود
صدق عليه بواسطة حسين على

تاريخ
٩٧/١/٢٨
٩٧/١/٣١

التعديلات المكنة – مدين ‹دائن›

مصدر ورقة العمل		إجمالي القيمة	أصول متداولة	أصول غير متداولة	التزامات متداولة	التزامات غير متداولة	مبيعات وإيرادات	تكاليف ومصروفات	ضريبة الدخل الفيدرالية
ب-٣٢	مستندات النقدية النثرية التي لم يتم إستعاضتها	٤٨٠	‹٤٨٠›		٢٤٠			٤٨٠	‹٢٤٠›
جـ-٤	إمكانية تكوين مخصص للحسابات غير القابلة للتحصيل بأقل مما يجب	٤٠٠٠	‹٤٠٠٠›		٢٠٠٠			٤٠٠٠	‹٢٠٠٠›
س-٨	تحريفات الفاصل الزمني للمدينين/المبيعات	٦٠٠	٦٠٠		‹٣٠٠›		‹٦٠٠›		٣٠٠
د-٢	الفرق بين أرقام الجرد الفعلي للمخزون والدفاتر	٥٢٠٠	٥٢٠٠		‹٢٦٠٠›			‹٥٢٠٠›	٢٦٠٠
هـ-٢/٧	إلتزامات لم يتم تسجيلها	٤٨٥٠	٢٠٠٠	١٨٥٠	‹٤٣٥٠›			١٠٠٠	‹٥٠٠›
و-١٠	عناصر مصروفات إصلاح يجب رسملتها	٩٠٠		٩٠٠	‹٤٥٠›			‹٩٠٠›	٤٥٠
	الإجماليات	٣٣٢٠		٢٧٥٠	‹٥٤٦٠›		‹٦٠٠›	‹٦٢٠›	٦١٠

الإستنتاجات:

يتمثل صافى الاثار للعناصر السابقة كما يلى:

	الحكم الأولى عن الأهمية النسبية	**التعديلات المكنة**
رأس المال العامل	١٠٠٠٠ دولار	‹٢١٤٠› دولار
إجمالى الأصول	٢٠٠٠٠	٦٠٧٠
صافى الدخل	٤٠٠٠	‹٦١٠›

لايوجد لأى من هذه العناصر في صورتها الإجمالية أو الفردية أثر يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية كوحدة أو فيما يتعلق بمكوناتها. وعلى هذا الأساس تم التغاضى عن إجراء تعديل في أى من أو كل هذه العناصر.

مجدى أبو النور
٩٧/١/٢٨

الشكل ٢٢ - ٦

قائمة إختبار الإفصاح بالقوائم المالية : الأصول الثابتة

١- هل تم الإفصاح عن ما يلى بالقوائم المالية أوالملاحظات المرفقة بها (النشرة رقم ١٢ APB، الفقرة الخامسة).

أ- الأرصدة فى الفئات الرئيسية للأصول القابلة للإهلاك (أراضى، مبانى، معدات، ...الخ) فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى!

ب-فحص الإهلاك، لكل فئة أو بالإجمالى، فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى؟

جـ- وصف عام لطرق الإهلاك التى تم إستخدامها فى الفئات الرئيسية للأصول الثابتة (النشرة رقم ٢٢ APB ، الفقرة رقم ١٣)؟

د- القيمة الإجمالية لمصروف الإهلاك فى كل حساب معروض بقائمة الدخل؟

هـ- أساس التقييم (النشرة رقم ٣٢ من معايير المراجعة).

٢- هل تم الإفصاح عن القيمة الدفترية للممتلكات التى تم رهنها وأعباء الدين الخاصة بها (النشرة رقم ٥ من معايير المحاسبة المالية، الفقرة رقم ١٨) ؟

٣- هل تم الإفصاح عن تفاصيل العمليات المالية الخاصة ببيع الأصول وما تم إستئجاره منها بعد البيع خلال الفترة (النشرة رقم ١٣ من معايير المحاسبة المالية، الفقرات من ٣٢ إلى ٣٤)؟

٤- هل تم فصل القيمة الدفترية للأصول التى لم تعد تمثل جزءاً من المعدات التشغيلية بالمصنع- على سبيل المثال، الأصول التى بها أعطال أو يتم الإحتفاظ بها كإستثمار لإعادة بيعها؟

٥- هل تم أخذ الإفصاح عن القيمة الإجمالية للإهلاك للأصول الرأسمالية التى مازال يتم إستخدامها وللأصول الرأسمالية التى لا يتم إستخدامها حالياً فى الإعتبار؟

ملحوظة: تشير المعلومات المعروضة بين الأقواس إلى المعايير المهنية الرسمية.

يقوم الشريك بفحص أكثر شمولا لأوراق العمل المعدة بواسطة المشرف أو المدير بالمقارنة بأوراق العمل التى يعدها الأخرون. وفيما عدا الفحص المحايد النهائى، يتم تنفيذ فحص أوراق العمل فى كل جزء من المراجعة عند الإنتهاء منه.

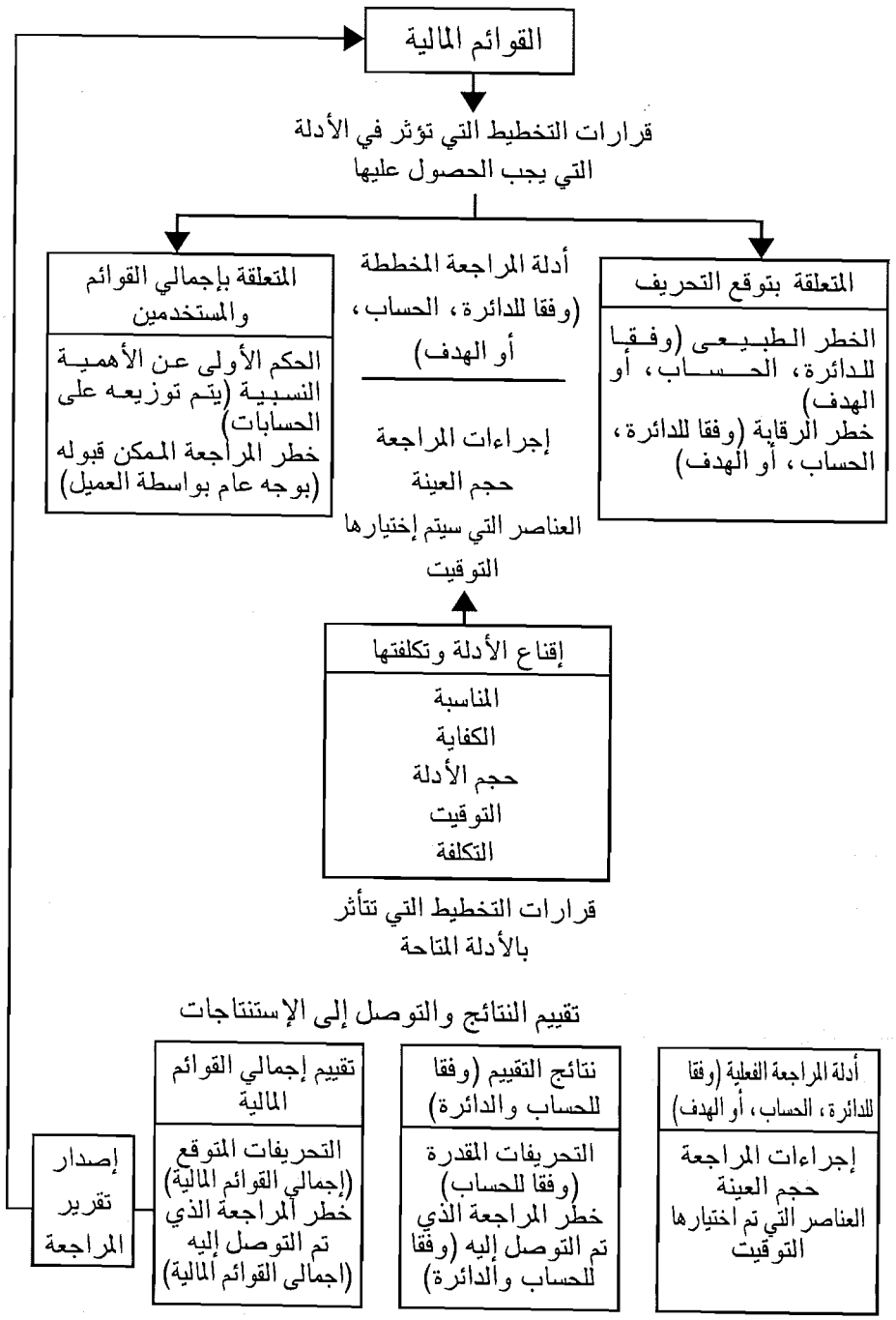
الفحص المحايد Indepedent Review

عند الأنتهاء من عملية المراجعة الكبرى، من المتعارف عليه أن يتم فحص القوائم المالية وكافة أوراق العمل بواسطة فاحص محايد بشكل كامل لم يشارك فى القيام بالمراجعة. وتتطلب هيئة سوق المال أن يتم الفحص المحايد فى عمليات المراجعة للشركات المسجلة لديها. وعادة ما يأخذ هذا الفاحص موقعا معاكسا للتأكد من أن المراجعة قد تم تنفيذها على نحو كاف. ويجب أن يتمتع فريق المراجعة بالقدرة على تبرير الأدلة التى تم تجميعها والإستنتاجات التى تم التوصل إليها على أساس الظروف الخاصة بعملية المراجعة.

ملخص لتقييم الأدلة Summary Of Evidence Evaluation

يلخص الشكل ٢٢-٧ كل من تقييم مدى كفاية الأدلة وتقرير مدى تدعيم الأدلة لرأى المراجع. ويظهر الجزء العلوى من الشكل قراءات التخطيط التى تحدد أدلة المراجعة المخططة. وتم نقل هذا الجزء من الشكل ٨-١٠. أما الجزء السفلى فيظهر كيف يقيم المراجع مد ى كفاية الأدلة الفعلية عن طريق البدء فى تقييم خطر المراجعة الذى تم التوصل إليه، وفقا لكل حساب ولكل دائرة، وبعد ذلك يتم القيام بالتقييم النهائى لإجمالى القوائم المالية. كما يقوم المراجع أيضا بتقييم ما إذا كانت الأدلة تدعم رأى المراجعة عن طريق البدء فى تقدير التحريفات فى كل حساب وبعد ذلك فى إجمالى القوائم

الشكل ٢٢ – ٧
تقييم النتائج والتوصل إلى الإستنتاجات على أساس الأدلة



المالية. وفى الممارسة العملية، يتم تقييم كل من خطر المراجعة الذى تم التوصل إليه والتحريف القدر فى ذات الوقت. وبناء على عمليات التقييم هذه يتم إصدار تقرير المراجعة عن القوائم المالية.

الإتصـــال مـــع لجـنـــة المراجـــعة والإدارة
Communicate With The Audit Committe And Mangement

الهدف ٢٢-٦: إجراء إتصال فعال مع لجنة المراجعة والإدارة

بعد الإنتهاء من المراجعة، يقوم المراجع بعمليات إتصال متعددة مع الأفراد باشركة محل المراجعة. ويتم توجيه معظم الإتصالات إلى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا، ولكن من المتعارف عليه أيضا الإتصال بالإدارة التشغيلية.

الإتصال بشأن المخالفات والتصرفات غير القانونية Communicate Irregularities And Illegal Acts

تتطلب كل من نشرتى معايير المراجعة رقمى ٥٣ و ٥٤ أن يبلغ المراجع لجنة المراجعة أو أية مجموعة مماثلة يتم تعينها بكافة المخالفات و التصرفات غير القانونية بغض النظرعن مستوى الأهمية النسبية. ويتمثل الغرض من ذلك فى مساعدة لجنة المراجعة على تنفيذ دورها الإشرافى الذى يتعلق بالقوائم المالية التى يتم الإعتماد عليها. ويشير هذا المتطلب إلى زيادة إهتمام المهنه بمسئولية المراجع عن كشف ومنع غش الإدارة.

الإتصال بشأن الحالات التى يجب التقرير عنها Communicate Reportable Conditions

كما سبق المناقشة فى الفصل التاسع، يجب أن يقوم المراجع بالإتصال أيضا فيما يتعلق بأوجه القصور الؤثرة بتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية. ويتم فى الشركات الكبرى توصيل ذلك إلى لجنة المراجعة، بينما يتم توصيل ذلك فى الشركات الصغرى إلى الملاك أو الإدارة العليا. وسبق تناول طبيعةوشكل هذا الإتصال فى الفصل التاسع.

عملية الإتصال الأخرى مع لجنة المراجعة Other Communication With Audit Committe

تتطلب النشرة رقم ٦١ من معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتوصيل معلومات إضافية خلال المراجعة لكافة الشركات المسجلة بهيئة سوق المال وعمليات المراجعة التى تتم بالشركات الأخرى إلى لجنة المراجعة أو أى هيئة مماثلة يتم تعينها. ولا يوجد إلتزام بإتمام هذا الإتصال فى معظم الشركات الصغرى التى لا تطرح أسهم للإكتتاب العام. ومثل كافة عمليات الإتصال التى تتم مع لجنة المراجعة. يتمثل الهدف فى إبلاغ اللجنة بكافة جوانب المراجعة التى تساعدها على القيام بدورها الإشرافى على القوائم المالية.

وفيما يلى العناصر الرئيسية التى يجب توصيلها إلى لجنة المراجعة أو أية هيئة مماثلة يتم تعينها طبقا لما أورادته النشرة رقم ٦١ من معايير المراجعة:

- مسئوليات المراجع فى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها. بما فى ذلك مسئولية تقييم الرقابة الداخلية ومفهوم التأكيد المناسب بدلا من التأكيد المطلق.
- السياسات المحاسبية المختارة والتى تم تطبيقها بالقوائم المالية بما فى ذلك أحكام الإدارة وتقديراتها بشأن الجوانب المحاسبية المرتبطة بها.
- التعديلات الجوهرية التى يقترح إجرائها بالقوائم المالية والتى يتم تحديدها خلال المراجعة ومضمون التعديلات التى إختارت الإدارة تسجيلها والتعديلات المقترحة ولم يتم تسجيلها.

- الخلافات مع الإدارة بشأن مجال المراجعة، تصبيق المبادئ المحاسبية، أو صياغة تقرير المراجعة
- الصعوبات التى تم مواجهتها عند تنفيذ المراجعة، مثل عدم تخصيص أفراد من قبل العميل وعدم توفير المعلومات الضرورية.

ويتم عادة إجراء الإتصال مع لجنة المراجعة لأكثر من مرة خلال كل عملية من عمليات المراجعة، ويمكن أن يتم ذلك شفهيا أو كتابيا أو بكلاهما. وعلى سبيل المثال ، عادةما يتم مناقشة الجوانب التى تتعلق بمسئوليات المراجع والسياسات المحاسبية المؤثرة فى بداية عملية المراجعة، ويفضل أن يتم ذلك خلال مرحلة التخطيط. ويتم الإتصال بشأن الخلافات مع الإدارة والصعوبات التى يتم مواجهتها عند تنفيذ المراجعة بعد الإنتهاء من المراجعة أو فى وقت سابق على ذلك إذا كانت، هناك مشكلات تعيق المراجع من الإنتهاء من المراجعة. ويتم توصيل الأمورالأكثر أهمية كتابة لتقليل سوء الفهم ولتوفير توثيقا فى حالة وقوع خلافات بعد ذلك.

خطابات الإدارة Management Letters

يتمثل الهدف من خطابات الإدارة فى إبلاغ العميل بتوصيات منشأة المحاسبة لتحسين العمل لدى العميل. ويتم تركيز التوصيات على المقترحات الخاصة بجعل العمليات التشغيلية أكثركفاءة. حيث يؤدى مزج كل من خبرة المراجع فى جوانب الأعمال المختلفة والفهم الشامل الذى توصل إليه من خلال تنفيذ المراجعة إلى وضع المراجع فى مركز متميز لإمداد الإدارة بالمساعدة.

ويختلف خطاب الإدارة عن خطاب الحالات التى يتم التقرير عنها والذى سبق مناقشته فى الفصل التاسع. ويعد الأخير متطلبا للنشرة رقم ٦ من معايير المراجعة عند وجود حالات يتم التقريرعنها. ويجب إتباع الشكل الموصوف وإرسال الخطاب بما يتفق مع متتطلبات نشرات معاييرالمراجعة. ويعد كتابة خطاب الإدارة أمرا إختياريا ويقصد منه مساعدة العميل على أداء الأعمال لديه على نحو أكثر فعالية. ويكتب المراجعون خطابات الإدارة لتحقيق غرضين: تشجيع وجود علاقة أفضل بين منشأة المحاسبة والأدارة، وإقتراح الخدمات الضريبية والإدارية التى يمكن لمنشأة المحاسبة أن تقدمها.

ولا توجد صيغة نموذجية أو منهج خطابات الإدارة. ويجب أن يتم صياغة كل خطاب بما يلبى أسلوب عمل المراجع واحتياجات العميل وبما يتسق مع مفهوم منشأة المحاسبة عن خطابات الإدارة. ومن الجدير بالذكر أن العديد من المراجعين يدمجون خطاب الإدارة مع خطاب الحالات التى يمكن التقرير عنها. ومن المتعارف عليه عند مراجعة الشركات الصغرى أن يقوم المراجع بتوصيل الإقتراحات الخاصة بالتشغيل شفهيا بدلا من كتابة خطاب الإدارة.

الإكتشاف التالى للحقائق(٢) Subequent Discovery Of Facts

الهدف التعليمى ٢٢-٧: تعريف مسئولية المراجع عند إكتشاف حقائق تؤثر فى تقرير المراجعة بعد إصدارة

إذا أدرك المراجع بعد إصدار القوائم المالية التى تم مراجعتها أن هناك معلومات قد تم إدراجهابالقوائم المالية تمثل معلومات مضللة وفقا لمفهوم الأهمية النسبية، يقع على عاتق المراجع إلتزام بالتأكد من أنه تم إبلاغ المستخدمين الذين يعتمدون على القوائم المالية بوقوع تحريفات. وتتمثل الحالة الأكثر إحتمالا التى يواجه المراجع فيها مثل هذه المشكلة عندما يتم تحديد وجود تحريفات تتسم بالأهمية النسبية بعد إصدار تقرير نظيف للمراجعة. وقد ترجع بعض الأسباب الممكنة لوقوع

(٢) لا يعد الإكتشاف التالى للحقائق جزءاً من إستكمال المراجعة. وتم إدراجه فى هذا الفصل لأن الموضوع يسهل فهمه بشكل أكثر عند مقارنة ومقابلته بالأحداث التالية.

التحريفات إلى إدراج مبيعات بقيم تتسم بالأهمية النسبية ولا وجود لها، عدم شطب المخزون المتقادم، أو إغفال ملاحظة هامة من الملاحظات المزيفة بالقوائم المالية. وبغض النظر عما إذا كان عدم إكتشاف التحريف راجعاً إلى خطأ العميل، تظل مسئولية المراجع كما هى.

ويتمثل المنهج المفضل إتباعه إذا إكتشف المراجع وجود تضليل بالقوائم المالية بعد إصدارهافى مطالبة العميل بإصدار تعديل فورى للقوائم المالية يتضمن تفسير الأسباب التعديل. فإذاتم الإنتهاء من القوائم المالية للفترة التالية قبل إصدار القوائم المالية المعدلة، سيكون من المقبول الإفصاح عن التحريفات فى القوائم المالية للفترة التالية. وعندما يكون ذلك ملائما، يجب أن يبلغ العميل هيئة سوق المال والأجهزة التنظيمية الأخرى بالتضليل في القوائم المالية. وتقع على عاتق المراجع مسئولية التأكد من أن العميل قد إتخذ الخطوات الملائمةلإبلاغ المستخدمين بالتضليل فى القوائم المالية.

فاذا رفض العميل التعاون من خلال الإفصاح عن المعلومات المضللة، يجب أن يبلغ المراجع مجلس الإدارة بهذه الحقيقة. ويجب أن يبلغ أيضا الأجهزة التنظيمية التى لهاسلطة للتعامل مع العميل، وعندما يكون ذلك عمليا، يجب أن يبلغ كل شخص يعتمد على القوائم المالية، بأن القوائم المالية لا تعد قوائم يستحق أن يوثق فيها. فإذا كان يتم التعامل بأسهم الشركة فى سوق المال، سيكون من المقبول مطالبة هيئة سوق المال والبورصة بإبلاغ المساهمين.

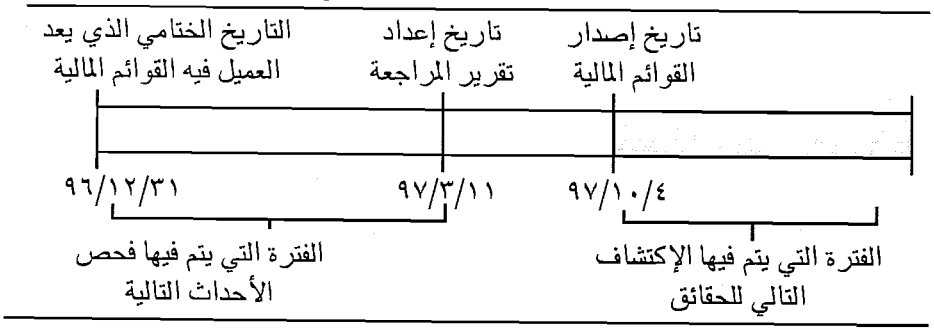
ومن المهم أن نعلم أن الإكتشاف المتأخر للحقائق الذى يتطلب إسترداد أوإعادة إصدار القوائم المالية لا ينشأ عن وقوع أحداث تتعلق بالعمل لدى العميل بعد تاريخ إعداد المراجع لتقريره. وعلى سبيل المثال، إذا كان هناك إعتقاد بأن رصيد أحد المدينين سيتم تحصيله بعد إجراء فحص كاف للحقائق فى تاريخ إعداد تقرير المراجعة، ولكن ، أفلس العميل بعد ذلك، لا يجب إجراء تعديل للقوائم المالية. ويجب إسترداد القوائم المالية أو إعادة إصدارها فقط فى حالة وجود معلومات تشير إلى أن القوائم المالية لا تتسم بعدالة العرض فى تاريخ إعداد تقرير المراجعة. وفى المثال السابق، إذا كان قد تم إعلان إفلاس العميل قبل تاريخ إعداد تقرير المراجعة، سيكون هناك إكتشاف متأخر للحقائق.

وتم في القسم السابق إظهار أن مسئولية المراجع عن فحص الأحداث التالية تبدأ فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى وتنتهى فى تاريخ إنتهاء العمل الميدانى. ويمكن إدراج أية معلومات وثيقةالصلة يتم إكتشافها كجزء من عملية الفحص بالقوائم المالية قبل إصدارها. ويلاحظ أن المراجع لا يتحمل أية مسئولية للبحث عن الحقائق التالية ذات الطبيعة التى تم مناقشتها فى هذا القسم، ولكن إذا إكتشف المراجع أن القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو غير ملائم، فيجب عليه أن يتخذ إجراء لتصحيح ذلك. ولا يتدأ مسئولية المراجع للتقرير عن القوائم المالية التى تم إصدارهاعلى نحو غير مناسب إلا في تاريخ إعداد تقرير المراجعة. وعادة، يتم إكتشاف التحريف الذى يتسم بالأهمية النسبية فى عملية المراجعة بالسنة التالية، أو قد يقوم العميل بإبلاغ المراجع به.

ويوضح الشكل ٢٢-٨، الذى يحتوى على نفس التواريخ بالشكل ٢٢-٢، الفرق بين الفترة التى يتم فيها فحص الأحداث التالية والفترة المتعلقة بإكتشاف الحقائق بعد تاريخ إعداد تقرير المراجعة. فإدا إكتشف المراجع حقائق تالية بعد تاريخ إعداد تقرير المراجعة، ولكن قبل إصدار القوائم المالية، سيطلب المراجع تصحيح القوائم المالية قبل إصدارها.

الشكل ٢٢ - ٨

فحص الحقائق التالية والإكتشاف التالي للحقائق



المصطلحات الأساسية

التعهدات Commitments . الإتفاقات التى تلزم الوحدة الإقتصادية بشروط ثابتة مثل شراء أو بيع السلع وفقاً لسعر معين فى تاريخ مستقبلى بغض النظر عما يحدث للأرباح أو الإقتصاد ككل.

قائمة الإختبار لأستكمال المراجعة Completing The Engayement Chclisf قائمة لتذكير المراجع بجوانب المراجعة التى يتعين عليه فحصها.

الإلتزامات المشروطة Contingent Liabilitiesy . إلتزامات محتملة فى المستقبل لطرف خارجى بقيمة غير معلومة نتيجة القيام الفعلى بأنشطة خاصة بالشركة محل المراجعة.

تقرير المراجعة ذو التاريخ المزدوج Dual- Dated Audit Report . استخدام التاريخ بتقرير المراجعة لتأريخ الأحداث التاليةالعادية مع إستخدام تاريخ لاحق لتأريخ حدث أو أحداث تالية يعلم بها المراجع بعد الإنتهاء من العمل الميدانى.

قائمة الإختبار للإفصاح بالقوائم المالية Financial Statement Disclosure Cheklist . قائمة إستقصاء لتذكير المراجع بالمشكلات المتعلقة بالإفصاح والتى يتم مواجهتها على نحو متكرر فى عمليات المراجعة ولتسهيل الفحص النهائي لإجمالى المراجعة الذي يقوم به شريك محايد.

الفحص المحايد Independent Review . فحص القوائم المالية وكافة أوراق العمل بواسطة فاحص يتمتع بالحياد الكامل والذى يجب أن يقدم أفراد فريق المراجعة إليه تبريرا للأدلة التى تم تجميعها والنتائج التى تم التوصل إليها.

الإستفسار عن المحامين الذين يتعامل العميل معهم Inquiry Of Client's Attorneys . خطاب من المستشار القانونى للعميل يتم فيه إبلاغ المراجع بالدعاوى القضائية التى لم يتم الفصل فيها أو بأية معلومات أخرى يرى المستشار القانونى مناسبتها للإفصاح بالقوائم المالية.

خطاب التمثيل Letter Of Representation . إتصال كتابى من العميل إلى المراجع يحدد فيه العميل ما قام به بشأن الجوانب ذات الصلة الوثيقة بالمراجعة.

المعلومات الأخرى بالتقارير السنوية Other Information In Annual Reports. معلومات لا تشكل جزءاً من القوائم المالية المنشورة ولكنها تنشر على نحو مرفق بها. ويجب أن يقرأ المراجع هذه المعلومات للتعرف على مدى وجود تعارض بينهاوبين القوائم المالية.

فحص الأحداث التالية Review For Subsequent Events. إجراءات المراجعة التى ينفذها المراجعون للتعرف على وتقييم الأحداث التالية.

الأحداث التالية Subsequent Events. العمليات المالية والأحداث الأخرى ذات الصلة التى تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية والتى تؤثر فى عدالة العرض أوالإفصاح بالقوائم المالية التى تم مراجعتها.

ورقة عمل التحريفات التى لم يتم تعديلها Unadjusted Misstatmemt Worksheet. ملخص للتحريفات التى لا تتسم بالأهمية النسبية ولم يتم تعديلها فى الوقت الذى تم إكتشافها فيه، ويتم إستخدامها لمساعدة المراجع على تقرير ما إذا كانت القيمة الإجمالية لهذه التحريفات تتسم بالأهمية النسبية، وتعرف أيضاً بملخص التعديلات الممكنة.

الإدعاء غير المؤكد Uasserted Claim. إدعاء قانونى محتمل ضد العميل فى حالة وجود الظروف التى تدعوا للقيام بالإدعاء ولكن لم يتم القيام به بعد.

فحص أوراق العمل Working Paper Review. فحص أوراق العمل في عملية المراجعة التي تم الإنتهاء منها يقوم به عضو أخر من منشأة المراجعة للتأكد من الجودة ومواجهة التحيز.

أسئلة للمراجعة

٢٢-١(الهدف ٢٢-١) فرق بين الإلتزامات المشروطة والإلتزامات الفعلية. أذكر ثلاثة أمثلة لكل منها.

٢٢-٢(الهدف ٢٢-١) عند مراجعتك لشركة Janes Mobly كان إهتمامك منصباً على الإلتزامات المشروطة الناتجة عن الخلافات الخاصة بضريبة الدخل. ناقش الإجراءات التي يمكن أن تستخدمها لإجراء فحص مكثف لهذا الجانب.

٢٢-٣(الهدف ٢٢-٢) أشرح أهمية تحليل المصروفات القانونية في كل عملية مراجعة.

٢٢-٤(الهدفان ٢٢-١ ، ٢٢-٢) خلال قيامه بمراجعة شركة Merrill الصناعية، أدرك المراجع Ralph Pyson أن هناك أربع دعاوى قضائية ضد العميل في ضوء المناقشة التي تم إجرائها مع العميل، قراءة محاضر الإجتماعات في الشركة، وفحص ملفات المراسلات. كيف يمكن لهذا المراجع أن يحدد الأهمية النسبية للدعاوى القضائية ومدى الإفصاح الملائم عنها بالقوائم المالية؟

٢٢-٥(الهدف ٢٢-٢) فرق بين الإدعاء المؤكد والإدعاء غير المؤكد. أشرح لماذا لا يرغب محامي العميل بالكشف عن الإدعاء غير المؤكد.

٢٢-٦(الهدف ٢٢-٢) صف التصرف الذي يجب أن يقوم به المراجع في حالة رفض المحامي إبلاغه بالمعلومات التي تتعلق بالجوانب القانونية للشركة محل المراجعة والتي تؤثر مباشرةفي عدالة العرض بالقوائم المالية.

٢٢-٧(الهدف ٢٢-٣) فرق بين النوعين العامين من الأحداث التالية وأشرح مدى الإختلاف بينهما. أذكر مثالين لكل منهما.

٢٢-٨ (الهدفان ٢٢-٢ ، ٢٢-٣) في إطار قيامه بالحصول على خطابات من المحامين، وكان Bill Malano يهدف إلى الحصول على الخطابات مبكراً قدر الإمكان بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. حيث سيمكنه ذلك من إستلام خطاب موقع عليه من كل محامي في وقت مناسب لفحص أيه إستثناءات. كما أن ذلك سيؤدى إلى التغلب على مشكلة وجود العديد من الأمور المعلقة قرب نهاية المراجعة. قيم منهج هذا المراجع.

٢٢-٩(الهدف ٢٢-١١) أشرح أهمية إهتمام المراجع بالتعهدات المستقبلية للعميل والتي تتعلق بشراء المواد الخام بسعر ثابت.

٢٢-١٠(الهدف ٢٢-٣) ماهي أهم الإعتبارات التي يجب على المراجع مراعاتها عند تحديد مدى فحص الأحداث التالية؟

٢٢-١١(الهدف ٢٢-٣) أذكر إجراءات المراجعة الخمس التي يتم عادة تنفيذها كجزء من فحص الأحداث التالية.

٢٢-١٢(الهدفان ٢٢-٣ ، ٢٢ - ٧) فرق بين الأحداث التالية التي تقع بين تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتاريخ إعداد تقرير المراجعة وبين الإكتشاف التالي للحقائق بعد تاريخ إعداد تقرير المراجعة. أذكر مثاليين لكل منهما وفسر التصرف الملائم الذي يمكن أن يقوم به المراجع في كل حالة.

٢٢-١٣(الهدف ٢٢-٤) يرى المراجع Miles Lawson أن إعداد الملخص النهائي يمثل الجزء الأسهل من المراجعة إذا تم إتباع تخطيط جيد طوال المراجعة. ويقوم هذا المراجع بالتأكد من أن كل جانب من المراجعة قد استكمل قبل الإنتقال إلى الجزء التالي. وعندما يتم الإنتهاء من الجانب الأخير، يكون قد إنتهى من المراجعة، ويعتقد هذا المراجع أن ذلك قد يستغرق وقتاً أطول قليلاً في كل جانب من المراجعة، ولكن يتم تعويض ذلك في ضوء عدم ضرورة القيام بالتلخيص النهائي. قيم هذا المنهج.

٢٢-١٤(الهدفان ٢٢-٤ ، ٢٢-٥) قارن بين تجميع أدلة المراجعة وتقييم مدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية. أذكر مثاليين يتم فيهما تقرير مدى كفاية الإفصاح بناء على الأدلة التي يتم جمعها بشكل أساسي وأذكر مثاليين أخرين لا تؤثر فيهما أدلة المراجعة عادة على كفاية الإفصاح.

٢٢-١٥(الهدفان ٢٢-٤ ، ٢٢-٦) فرق بين خطاب العميل المتعلق بالتمثيل وخطاب الإدارة وأذكر الغرض الأساسي لكل منهما. أذكر بعض العناصر التي يتم إدراجها في كل خطاب منهما.

٢٢-١٦(الهدف ٢٢-٤) ماهو المقصود بقراءة المعلومات المالية الأخرى في التقارير السنوية؟ أذكر مثالاً لنوع المعلومات التي يقوم المراجع بفحصها.

٢٢-١٧(الهدف ٢٢-٥) فرق بين فحص أوراق العمل المعتاد والفحص المحايد وأذكر الغرض من كل منهما. أذكر مثاليين لأهم النتائج المحتملة في كل من هذين النوعين من الفحص.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٢٢-١٨(الهدف ٢٢-١) تتعلق الأسئلة التالية بالإلتزامات المشروطة. أختر الإجابة الأمثل.

أ - تتمثل خطوة المراجعة الأكثر إحتمالاً لكشف الإلتزامات المشروطة في:

(١) فحص المستندات المدفوعة خلال الشهر التالي لنهاية العام المالي.

(٢) مصادقة الدائنين.

(٣) الإستفسار من المستشار القانوني.

(٤) مصادقة أوراق الدفع المتعلقة برهن الأصول.

ب- عند القيام بالحصول على الأدلة الخاصة بالتقاضي ضد العميل، سيكون المراجع مهتماً بدرجة أقل بتحديد:

(١) تقدير متى سيتم التوصل لحل النزاعات التى أدت للتقاضى.

(٢) الفترة التى حدث فيها السبب الأساسى للتقاضى.

(٣) إحتمال التوصل لأحكام غير مرضية.

(٤) تقدير الخسارة المحتملة.

جـ- عندما يتم التوصل لحل بشأن الالتزامات المشروطة، مباشرة بعد إصدار التقرير الذى كان يتم فيه التعبيرعن رأى مقيد يتعلق بالالتزامات المشروطة، يجب على المراجع:

(١) الإصرار على إصدار العميل لقوائم مالية معدلة.

(٢) إبلاغ لجنة المراجعة بأن التقرير لا يمكن الإعتماد عليه.

(٣) عدم إتخاذ أى إجراء بشأن هذا الحدث.

(٤) إبلاغ السلطات الملائمة بإن التقرير لا يمكن الإعتماد عليه.

٢٢-٩ (الهدف ٢٢-٤) تتعلق الأسئلة التالية بخطابات التمثيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ- يتمثل الغرض الأساسى لخطاب التمثيل الذى تصدره الإدارة فى:

(١) إعتباره تعريفاً لكل من الأفراد العاملين بالشركة وترخيصاً لفحص الدفاتر.

(٢) إعفاء المراجع من المسئولية القانونية عن المراجعة.

(٣) تصديق كتابى لموافقة الإدارة على الحدود على مجال المراجعة.

(٤) تذكير من الإدارة بمسئوليتها الأساسية عن القوائم المالية.

ب- خطاب التمثيل الذى يصدره العميل:

(١) يعد أمرا ضروريا لإعداد برنامج المراجعة.

(٢) يعد بديلا عن إجراء الإختبارات.

(٣) لا يقلل من مسئولية المراجع.

(٤) يخفض من مسئولية المراجع فقط إلى المدى الذى يمكن الإعتماد عليه.

جـ- يجب أن يتوافق التاريخ فى خطاب التمثيل الذى تعده الإدارة مع:

(١) التاريخ فى تقرير المراجع .

(٢) تاريخ إعداد قائمة المركز المالى.

(٣) تاريخ الحدث التالى الأخير الذى يشار إليه فى الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

(٤) تاريخ الإتفاق على إجراء المراجعة.

د- يشكل رفض الإدارة لإعداد خطاب كتابى للتمثيل عن الجوانب التى يراها المراجع أمورا ضرورية:

(١) دليل كاف على عدم صدق العرض بالقوائم المالية.

(٢) إنتهاك لقانون الممارسات الأجنبيةالفاسدة.

(٣) حالة كافية من عدم التأكد لايمكن معها إعداد تقرير نظيف للمراجعة.

(٤) قيد كاف على مجال المراجعة لا يمكن معه إعداد تقرير نظيف للمراجعة.

٢٢-٣٠(الهدف ٢٢-٣) تتعلق الأسئلة بفحص الأحداث التالية. إختر الإجابة الأمثل.

أ - تعرف الأحداث التالية عند التقرير عنها على أنها الأحداث التي وقعت بعد:

(١) تاريخ إعداد قائمةالمركز المالي.

(٢) تاريخ إعداد تقرير المراجعة.

(٣) تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وقبل تاريخ إعداد تقرير المراجعة.

(٤) تاريخ إعداد تقرير المراجعة والإلتزامات المشروطة التي لم تعكسها القوائم المالية.

ب- وقع حريق لدى عميل رئيسي للشركة محل المراجعةمباشرةقبل إكتمال العمل الميداني في نهاية العام. وترى إدارة الشركة محل المراجعة أنه يمكن أن يكون لهذا الحدث أثر معنوي مباشر على القوائم المالية. يجب على المراجع:

(١) أن ينصح الإدارة بالأفصاح عن الحدث فى الملاحظات المزيفة بالقوائم المالية.

(٢) أن يفصح عن الحدث فى تقرير المراجعة.

(٣) أن يمسك عن تقديم تقرير المراجعة حتى يعلم مدى الأثر المباشر على القوائم المالية.

(٤) أن ينصح الإدارة بتعديل القوائم المالية.

جـ- يعبر ما يلى عن مثال يتعلق بحدث وقع فى فترة العمل الميدانى للمراجع التالية لنهاية العام المالى الذى تتم فيه المراجعة ولا تتطلب عادة الإفصاح فى القوائم المالية أو فى تقرير المراجع:

(١) الإنخفاض فى حجم المبيعات نتيجة كساد فى نشاط الأعمال بصفة عامة.

(٢) ضرر خطير وقع بمصنع الشركة نتيجة حدوث فيضان كبير.

(٣) إصدار حملة إعلانية واسعةلإصدار أسهم لرأس المال وفقا لشروط تعاقدية مقيدة.

(٤) تسوية إلتزام كبير بقيمة تقل بنحو كبيرعن القيمة المسجلة.

د- فيما يتعلق بإصدار المراجع لتقرير المراجعة الذى يحتوى على تاريخ مزدوج يتعلق بحدث تال وقع بعد إنتهاء العمل الميدانى وقبل إصدار تقرير المراجعة، ستتمثل مسئولية المراجع عن الأحداث التى تقع بعد إنتهاء العمل الميدانى فى:

(١) توسيع المسئولية لتشمل الأحداث التى تقع حتى تاريخ الحدث التالى المشار إليه.

(٢) مسئولية محدودة بشأن الحدث المشار إليه.

(٣) مسئولية محدودة عن كافة الأحداث التى تقع حتى إصدار التقرير.

(٤) توسيع المسئولية لتشمل كافة الأحداث التى تقع حتى تاريخ تقديم التقرير إلى العميل.

و- قام المراجع Karr بمراجعة القوائم المالية لشركة Lurch عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ . وعلى الرغم من إنتهاء Karr من العمل الميدانى فى ٢٧ فبراير، إلا أنه تم تأريخ التقرير فى ٢٨ فبراير ١٩٩٧ وتم تسليمه إلى إدارة الشركة فى ٥ مارس ١٩٩٧ . وفى ٤ إبريل طلبت الإدارة من المراجع Karr أن يوافق على إدراج تقرير المراجعة هذا بالتقرير السنوى إلى المساهمين، وسيتضمن التقرير السنوى قوائم لم يتم مراجعتها عن الربع الأول الذي إنتهى فى ٣١ مارس ١٩٩٧ . وقد وافق المراجع على ذلك. وفى هذه الظروف يعد Karr مسئولا عن الإستفسارمن الأحداث التالية التى تقع حتى :

(١) ٢٧ فبراير ١٩٩٧ .
(٢) ٢٨ فبراير ١٩٩٧ .
(٣) ٣١ مارس ١٩٩٧ .
(٤) ٤ أبريل ١٩٩٧ .

أسئلة وحالات للمناقشة

٢٢-٢١ (الهـدف ٢٢-١) أكملت المراجعة Elizabeth Jahnson مراجعة أوراق الدفع والإلتزامات الأخرى التى تخص شركة Valley River Electrical Service وتخطط الأن لمراجعة الإلتزامات المشروطة والتعهدات المشروطة.

المطلوب

أ- فرق بين الإلتزامات المشروطة والتعهدات المشروطة وأشرح مدى أهميتها فى المراجعة.

ب- عرف إجراءات المراجعة التى يتم من خلالها كشف الإلتزامات المشروطة والتى ستقوم Elizabeth بتنفيذها خلال الأداء العادى للمراجعة، حتى فى ظل عدم تحملها مسئولية الكشف عن الإلتزامات المشروطة.

جـ- عرف ثلاثة إجراءات أخرى للمراجعة يحتمل أن تقوم بها Elizabeth بشكل خاص للتعرف على الإلتزامات المشروطة التى لم يتم الإفصاح عنها.

٢٢-٢٢ (الهدف ٢٢-١) عند مراجعة شركة Marco فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، وقعت المواقف التالية. ولم يتم إجراء أية قيود بالدفاتر المحاسبية فيما يتعلق بهذه العناصر.

١- ضمنت شركة Marco سداد فائدة لمدة ١٠ سنوات عن سندات ذات ضمان لشركة Newart وهى إحدى الشركات التابعة لها. وتبلغ قيمة السندات بشركة Newart مبلغ ١٥٠٠٠٠ دولار بفائدة مستحقة الدفع بمعدل ٥٪ كل نصف عام فى ١ يونيو و١ ديسمبر من كل عام. وقامت شركة Newart بإصدار السندات فى ١ ديسمبر، وقامت بدفع كافة الفوائد فيما عدا الفاءئدة المستحقة فى ١ ديسمبر. وأعلنت شركة Marco أنها ستدفع الفائدة التى تم إستحقاقها ولم تدفعها الشركة التابعة إلى حملة السندات فى ١٥ يناير ١٩٩٧.

٢- خلال عام ١٩٩٦، رفعت ضد شركة Marco دعوى قضائية عن الضرر من قبل شركة Dalton بسبب إنتهاك التعاقد. وصدر حكم معاكس ضد شركة Marco وحصلت شركة Dalton بمقتضى ذلك على ٤٠٠٠٠ دولار عن الضرر. وفى وقت إجراء المراجعة، كانت القضية ما تزال مرفوعة أمام المحاكمة العليا.

٣- فى ٢٣ ديسمبر ١٩٩٦، أعلنت شركة Marco توزيعا للأسهم العادية بواقع ١٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠ دولار، وسيتم السداد فى ٢ فبراير ١٩٩٧ إلى المساهمين المسجلين فى ٣ ديسمبر ١٩٩٦.

المطلوب

أ- تعريف الإلتزام المشروط.

ب- وصف إجراءات المراجعة التى تستخدمها فى كل موقف من المواقف السابقة.

جـ- وصف طبيعة قيود التسوية أو التعديل فى الإفصاح، إن كان هناك، الذى يمكن أن تقوم به فى كل موقف من المواقف السابقة.*

٢٢-٢٣ (الهدفان ٢٢-٣، ٢٢-٧) تم الإنتهاء من العمل الميدانى للمراجعة فى شركة Tracy Brewing عن القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٧، وتم ذلك فى تاريخ ١٩ أغسطس ١٩٩٧. وتم

* منقول عن المعهد الأمريكى للمحاسبين.

إرسال القوائم المالية المكتملة مع إرفاق تقرير المراجعة بعد التوقيع عليه فى ٦ سبتمبر ١٩٩٧ . وفى كل حدث من الأحداث التالية المنفصلة التى تتسم بالأهمية النسبية المرتفعة(من أ إلى ط) أذكر التصرف الملائم (من ١ إلى ٤) للموقف وبرر الإجابة. وفيما يلي التصرفات البديلة.

١- تعديل القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٧.

٢-الإفصاح عن المعلومات بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية للسنة المنتهية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٧.

٣- مطالبة العميل باسترداد القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٧ للتعديل.

٤- لا يجب القيام بأى تصرف.

وفيما يلى عرض للأحداث.

أ- إكتشف المراجع فى ١٤ ديسمبر ١٩٩٧ إفلاس أحد المدينين لشركة Tracy Brewing فى ٢ أكتوبر ١٩٩٧ . وتم البيع لهذا العميل فى ٥ أبريل ١٩٩٧ ، وكان المبلغ قابلا للتحصيل فى ٣٠ يونيو ١٩٩٧ ، وفى ١٩ أغسطس ١٩٩٧ .

ب- فى ١٥ أغسطس ١٩٩٧ إكتشف المراجع إفلاس إحدى المدينين لشركة Tracy Brewing فى ١ أغسطس ١٩٩٧ . وكانت أحدث واقعة للبيع قد تمت فى ٢ إبريل ١٩٩٦ ولم يتم تحصل أية مبالغ نقدية منذ هذا التاريخ.

جـ- فى ١٤ ديسمبر ١٩٩٧ إكتشف المراجع إفلاس أحد المدينين لشركة Tracy Brewing فى ١٥ يوليو ١٩٩٧ فى ضوء ضعف المركز المالى. وتمت واقعة البيع فى ١٥ يناير ١٩٩٧.

د- فى ٦ أغسطس ١٩٩٧ ، إكتشف المراجع إفلاس أحد المدينين لشركة Tracy Brewing فى ٣٠ يوليو ١٩٩٧ ، ويرجع سبب الإفلاس راجعا إلى خسارة دعوى قضائية أساسية فى ١٥ يوليو ١٩٩٧ تم رفعها على نحو غير متوقع من قبل عميل أخر نتيجة العجز غير المناسب فى المنتج.

هـ- فى ٦ أغسطس ١٩٩٧ إكتشف المراجع إفلاس أحد المدينين لشركة Tracy Brewing فى يوليو ١٩٩٧ ، وكانت واقعة البيع قد تمت في ٣٠ يوليو ١٩٩٧ . ويرجع السبب فى الإفلاس إلى حريق لدى العميل الذى لم يكن قد قام بالتأمين ضد الحريق فى ٢٠ يوليو ١٩٩٧ .

و-فى ٣١ مايو ١٩٩٧ إكتشف وجود دعوى قضائية غير مؤمنه ضد شركة Tracy Brewing وقد بدأت إجراءات الدعوى فى ٢٨ فبراير ١٩٩٧ .

ز-فى ٢٠ يوليو ١٩٩٧ قامت شركة Tracy Brewing بتسوية دعوى قضائية خارج المحكمة بدأت إجراءتها فى ١٩٩٤ ، وهى مسجلة الأن فى قائمة الإلتزامات المشروطة.

ح-فى ١٤ سبتمبر ١٩٩٧ خسرت شركة Tracy Brewing قضية بدأت إجرائتها في ١٩٩٦ فى تسوية خارج المحكمة بمبلغ مساو للمبلغ الذى تم رفع الدعوى القضائية على أساسه. وجاء بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٧ أن المستشار القانونى يرى وجود إمكانية لتسوية مرضية.

ط- فى ٢٠يوليو ١٩٩٧ ، تم رفع دعوى قضائية ضد شركة Tracy Brewing لإرتكاب تصرف ينتهك حق براءاة إختراع ، وتم فى الدعوى الزعم بأن ذلك حدث فى بداية ١٩٩٧ . ويرى المستشار القانونى أن هناك خطرا من تعرض العميل لخسارة ضخمة.

٢٢-٢٤ (الهدف ٢٢-٥) المراجع Mel Adans يعمل شريكا فى منشأة محاسبة متوسطة الحجم ويقوم بدور فعال فى تنفيذ كل عملية مراجعة يقوم بالإشراف عليها. ويقوم بإتباع ممارسة مؤداها فحص

أوراق العمل للمرؤسيين كلما كان ملائماً بدلاً من الإنتظار حتي نهاية المراجعة. وعندما تقترب المراجعة من نهايتها، يقوم Adams بفحص أوراق العمل مرة أخرى للتأكد من عدم إغفال أي شئ هام. ونظراً لأنه يقوم بإتخاذ القرارات الرئيسية في المراجعة، لايوجد تقريباً أي شئ يتطلب فحصاً إضافياً. وعند إستكماله للفحص، يقوم بإعداد مسودة للقوائم المالية والحصول على موافقة الإدارة عليها، وبعد ذلك يتم طباعتها وتجميعها في مكتبه بمنشأة المحاسبة. ولا يقوم شريك أخر بفحص أوراق العمل لكون المراجع Adams هو المراجع المسؤل عن التوقيع على تقارير المراجعة.

المطلوب

أ - تقييم ممارسة فحص أوراق العمل التي يعدها المرؤسيين على أساس مستمر بدلاً من القيام بذلك في نهاية المراجعة.

ب- هل من المقبول أن يقوم المراجع Adams بإعداد القوائم المالية بدلاً من ترك العميل ليقوم بتحمل هذه المسئولية؟

حـ- قيم ممارسة عدم قيام شريك أخر في منشأة المحاسبة بفحص أوراق العمل.

٢٢-٢٥(الهدف ٢٢-٤) أعد المراجع Leslie Morgan خطاب التمثيل كي يوقع عليه الرئيس والمدير المالي. ويحتوي على إشارة للعناصر التالية:

١- تم إدراج المخزون بصدق وفقاً للتكلفة أوالسوق أيهما أقل ولايوجد به أية عناصر متقادمة.

٢- كافة الإلتزامات الفعلية والمشروطة تم إدراجها على نحو مناسب بالقوائم المالية.

٣- تم الإفصاح عن كافة الأحداث التالية التي تناسب القوائم المالية.

المطلوب

أ - لماذا يعد أمراً مرغوباً أن يتم الحصول على خطاب التمثيل من العميل بشأن الجوانب المذكورة أعلاه عندما يتم تجميع الأدلة خلال المراجعة بقصد التحقق من نفس المعلومات؟

ب- إلى أي مدى يعد خطاب التمثيل أمراً مفيداً كدليل للمراجعة؟ أشرح.

حـ- أذكر أنواع المعلومات العديدة المتعارف علي إدراجها في خطاب التمثيل.

٢٢-٢٦(الهدف ٢٢-٦) قام المراجع Jerry Schwartz بإبلاغ إدارة شركة Cline لتجارة الجملة في خطاب الإدارة بأوجه القصور لديها في الرقابة على المخزون. وقد شرح بالتفصيل كيف يمكن أن ينتج عن أوجه القصور هذه تحريف جوهري بالمخزون بسبب الفشل في التعرف على العناصر الفعلية المتقادمة. أضف إلى ذلك، قدم المراجع Schwarts توصياته لتحسين الرقابة الداخلية ولتوفير الوقت الكتابي من خلال تجهيز نظام للحاسب الالكتروني عند التعامل مع سجلات المخزون المستمر بالشركة. وأقرت الإدارة التوصيات وقامت بتجهيز النظام تحت إشراف المراجع Schwarts . وتم العمل بالنظام لعدة شهور على خير ما يرام ولكن حدث مشاكل غير متوقعة عند محو الملف الرئيسي. فقد بلغت تكلفة إعادة إنتاج وتشغيل سجلات المخزون المتعلقة بتصحيح الخطأ قدراً مؤثراً، وقررت الإدارة إلغاء المشروع برمته. وقامت الشركة بمقاضاة المراجع Schwarts لفشله في التوصل لتقدير مهني ملائم عند تقديم التوصيات.

المطلوب

أ – ماهي المسئولية القانونية والمهنية للمراجع Schwarts عند إصداره لخطابات الإدارة؟

ب– ناقش الإعتبارات الرئيسية التي تحدد ما إذا كان المراجع Schwarts مسئولاً عن هذا الموقف.

٢٢-٢٧(الهدف ٢٢-٣) خلال مراجعتك للقوائم المالية لشركة Olars الصناعية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ ، قمت بفحص الأحداث التالية:

١– في ٣ يناير ١٩٩٧؛ أقرت الحكومة خطة لإنشاء طريق عام سريع. ونتج عن الخطة مصادرة جزء من الأرض التي تملكها شركة Olars . وستبدأ الإنشاءات في نهاية ١٩٩٧ . ولايوجد تقدير للمقابل الذي سيتم الحصول علية بسبب المصادرة.

٢– في٤ يناير ١٩٩٧؛ قدم السيد Olars رئيس الشركة مبلغ ٢٥٠٠٠ دولار قيمة قرض عقده مع الشركة في ١٥ يوليو ١٩٩٦ ،وكان قد حصل على قرض بضمان بوليصة التأمين على حياته. وتم تسجيل القرض في حساب «قرض من رجال الإدارة». ولم يتم الإفصاح في الدفاتر عن مصدر المال المقدم من الرئيس. هذا، وتقوم الشركة بسداد أقساط بوليصة التأمين التي تستفيد منها زوجة الرئيس.

٣– في ٧ يناير ١٩٩٧ : كان هناك شحنة لحاوية معدنية من المعادن النفيسة، تحددت بنسبة ٧٢٪ في الطريق في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ . وتم تسجيل الشحنة في نهاية العام على أساس تقدير محتوى الحاوية بـ ٥٠٪ بقيد كان طرفه المدين مخزون المواد الخام وطرفه الدائن الدائنيين والقيمة ٢٠٦٠٠ دولار. وسيتم تحديد القيمة النهائية للإلتزام تجاه البائع بناء على المحتوى الفعلي للحاوية المعدنية التي تم شحنها.

٤– في ١٥ يناير ١٩٩٧ : بلغ الخلاف الشخصي قمته بين كل من الرئيس Olars وزوج شقيقتة أمين الصندوق والذي قدم إستقالته فعلياً فوراً في ظل إتفاق تقوم الشركة بموجبة بشراء ١٠٪ من الإسهم التى يمتلكها بالقيمة الدفترية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ . وسيتم السداد فى دفعتين متساويتين القيمة نقدا فى ١ أبريل و ١ أكتوبر ١٩٩٧ . وتم طلاق أمين الصندوق من شقيقة الرئيس فى شهر ديسمبر.

٥– ٣١ يناير ١٩٩٧ : نتيجة للإنخفاض في المبيعات، تم تقليص الإنتاج فى منتصف يناير وتم تسريح بعض العمال. وفى ٥ فبراير ١٩٩٧ أضرب كافة العمال الباقين. ولم يتم تسوية الإضراب حتى الأن.

٦– ١٠ فبراير ١٩٩٧: تم توقيع عقد تقوم بمقتضاه شركة Mammoth Eaterprise بشراء كافة الأصول الثابتة الحديثة (بما فيها حقوق إستلام أية عوائد بسبب مصادرة الممتلكات) ، وعناصر المخزون، وحق القيام بالأعمال فى ظل إسم قسم Olar الصناعى. وتم تحديد التاريخ الفعلى للتحويل فى ١ مارس ١٩٩٧ . وبلغ السعر ٥٠٠٠٠٠ دولاروهو قابل للتعديل بعد إجراء جرد للمخزون. وترجع العوامل الهامة التى ساهمت فى قرار إتمام التعاقد إلى سياسة مجلس إدارة شركة Mam-moth Industries بتنويع الأنشطة التى تقوم بها ووجود تقرير لمنشأة تعمل فى مجال التثمين عن إستطلاع أجرى بواسطتها كمنشأة محايدة أظهر إنكماش الطلب فى السوق على منتجات شركة Olars.

المطلـوب

بفرض علمك بالعناصر المذكورة أعلاه قبل إستكمالك لعمل المراجعة فى ١٥ فبراير ١٩٩٧ . فيما يخص كل عنصر:

أ- أذكر إجراءات المراجعة، إن كان هناك، التى يمكن أن تقوم بها للعناصر التى إسترعت إنتبا هك. وضح مصادر المعلومات الإخرى التى يمكن أن تظهر هذه العناصر.

ب- نا قش الإفصاح الذى توصى به لكل عنصر مع ذكر كافة التفاصيل التى تقترح أنه يجب الإفصاح عنها. وضح العناصر أو التفاصيل، إن وجدت، التى لا يجب الإفصاح عنها. وضح أسباب التوصية بالإفصاح أو عدم الإفصاح عن العناصر أو التفاصيل.*

٢٢-٢٨ (الهـــدف ٢٢-٣) حدثت الأحداث المنفصلة التالية بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى وقبل تاريخ إعداد تقرير المراجعة:

١- الزيادة فى الموافقة على السداد المرتجع.

٢- فرض الحكومة الفيدرالية لضريبة إضافية على الدخل تستحق عن العام الماضى.

٣- رفع دعوى قضائية من قبل الحكومة الفيدرالية لخيانة الأمانة.

٤- الإعلان عن توزيع أسهم.

٥-بيع أصول ثابتة بربح كبير.

المطلوب

أ- تفسير كيف يعلم المراجع بكل عنصر مما سبق.

ب- ناقش مسئولية المراجع بشأن التعرف على كل عنصر مما سبق ومدى إرتباطه بتقرير المراجعة.*

٢٢-٢٩ (الهدف ٢٢-٣) تتمثل فلسفة المراجع Irene Hatton فى التركيزفى المراجعة على العمليات المالية التى وقعت خلال الفترة التى تتم المراجعة عنها مع تجاهل العمليات المالية التالية. ويعتقد المراجع أن كل سنه مالية تمثل كيانا منفصلا ويجب أن تتم المراجعة للعمليات المالية التى وقعت بها فقط. وطبقا للمراجع Hatton " إذا تم مراجعةالعمليات المالية المسجلة بالفترة التالية خلال الفترة الحالية، يعنى ذلك أنه تم التحقق منها مرتين-الأولى هذا العام، والثانية فى العام التالى. ويعد ذلك إزدواجا فى الجهد وتضيعا للوقت"

المطلوب

آ - توضيح الخطأ فى مقولة المراجع Hatton.

ب-إذكر ٦ أمثلة محددة عن المعلومات التى يتم التوصل إليها عن طريق فحص الأحداث التاليةالتى ترتبط بصفة أساسية بفترة المراجعة الحالية.

٢٢-٣ (الهـدف ٢٢-٢) عند تحليل المصروفات القانونية فى شركة Boastman Bottle قامت المراجعة Mory Little بملاحظة أن الشركة دفعت أتعاب قانونية إلى ثلاثة منشأت قانونية مختلفة خلال العام الحالى. وفى ضوء ممارسة التشغيل العادية التى تتبعهامنشأة المحاسبة التى تعمل فيها Mary ، طالبت

* منقول عن المعهد الأمريكى للمحاسبين.

Mary المحامين الثلاثة بكتابة خطابات المحامين النموذجية فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى.

ولاحظت Mary فى اليوم الأخير من العمل الميدانى أنها لم تتسلم خطاب أحد المحامين الثلاثة. وتضمنت المطالبة الثانية بيانا عن أثر رفض المنشأة القانونية التى تتعامل بشكل محدد فى تسجيل براءات الإختراع على التعليق على أية دعوى قضائية أو أية جوانب قانونية أخرى للعميل. وجاء فى خطاب المحامى الثالث أن هناك فاتورة غير مدفوعة مستحقه على العميل، وأشار إلى وجود دعاوى قضائية محتملة تتسم بالأهمية النسبية ضد العميل، ولكنه رفض التعليق على نحو أكثر تفصيلا لحماية الحقوق القانونية للعميل.

المطلوب

أ- تقييم المنهج الذى إتبعته Mary Little لإرسال الخطابات إلى المحامين الثلاثة ومتابعتها للإستجابات.

ب- ماذا يجب أن تفعله Mary Little بشأن كل خطاب من الخطابات الثلاثة.

* منقول عن المعهد الأمريكى للمحاسبين.

حـــالات عمـــلية

٢٢-٣١ (الهـــدف ٢٢-٥) عند قيامك بمراجعة شركة Aviary Industries عن العام المالى ١٩٩٦، إكتشفت عدد من الأمور ترى أنها تمثل مجالا ممكنا لإجراء تعديلات فى دفاتر الشركة. وسيتم عرض هذه الأمور فيما يلى. ويوجد إتجاه لدى الإدارة بأنه طالما تم إقفال الدفاتر، فلا يتم إعادة فتحها، بالتالى لا ترغب الإدارة فى إجراء أية تعديلات. وتم تحديد مستوى الأهمية النسبية المخطط بالمراجعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ وهو يمثل ٥٪ من الدخل المتوقع قبل الضرائب وبلغ الدخل الفعلى قبل الضرائب المدرج بالقوائم المالية قبل إجراء أية تعديلات ١٦٥٢٨٦٧ دولار.

التعديلات الممكنة

١- تم تشغيل عدد من مذكرات الإئتمان وتسجيلها بعد نهاية العام وتتعلق بالمبيعات والمدينين عن عام ١٩٩٦ بمبلغ إجمالى ٢٣٥٢٩ دولار. وكان هناك عناصر لم يتم تعديلها مماثلة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ بمبلغ ١٤٣٣٣ دولار.

٢- تشير إختبارات الفاصل الزمني للمخزون إلى إستلام مخزون بقيمة ٢٢٣٥٧ دولار في ٣٠ ديسمبر ١٩٩٦ ، وتم تسجيل ذلك في عام ١٩٧٧ بكل من المشتريات والدائنيين. وتم إدراج هذه العناصر من المخزون بالجرد في نهاية العام وبالتالي تم إدراجها بالمخزون في أخر المدة.

٣- تشير إختبارات الفاصل الزمني أيضاً إلى وجود عدد من فواتير المبيعات التي تخص بضائع سجلت في ١٩٩٦ وتم شحنها في بداية عام ١٩٩٧ . ولم يتم إدراج البضائع في المخزون وتم عزلها في منطقة خاصة بغرفة الشحن. وتبلغ القيمة الإجمالية للبضاعة التي تم شحنها ٣٦٠٢٢ دولار (تم تجاهل تكلفة المبيعات في هذا العنصر) .

٤- حررت الشركة عدد من الشيكات في نهاية ١٩٩٦ للدائنيين ولم يتم إرسالها حتى ١٥ يناير ١٩٩٧بمبلغ إجمالي ٤٨٣٣٦ وبلغت قيمة كل من النقدية المسجلة ورصيد الدائنيين المسجل في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ مبلغي ٢٣٥٦٥٥٣ دولار، ٢٦٦٦٢٩٠ على التوالي.

٥- لم تكون الشركة إحتياطي للمخزون المتقادم. وأشارت الإختبارات التي قامت بها إلى أن القيمة المناسبة لهذا الإحتياطي تقع بين مبلغى ٢٠٠٠٠ دولار و٤٠٠٠٠ دولار.

٦- أشار الفحص الذى قمت به لمخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل إلى إمكانية وجود تخفيض فى قيمة بمبلغ يتراوح بين ٢٥٠٠٠ دولار و٥٠٠٠٠ دولار

المطلوب

أ- تحديد التعديلات التى ترى أنه يجب إجرائها على القوائم المالية لشركة Aviary حتى يمكن أن تتسم بعدالة العرض. وضح القيم والحسابات التى ستتأثر بكل تعديل.

ب- لماذا تقاوم إدارة شركة Aviary Industries إجراء هذه التعديلات؟

جـ- أشرح ما تعتقده أنه السبيل الإكثر إيجابية لإقناع أفراد الإدارة بالقيام بتنفيذالتغيرات التى تقترحها.

٢٢-٣٢ (الهدف ٢٢-٦) تقوم بعملك كمراجع متمرس فى مراجعة شركة Dahlstrom الصناعية. وتقوم هذه الشركة بتصنيع أحجام متنوعة من صناديق الورق المقوى. ويتم التصنيع وفقا لطلب العميل سواء فى الحجم أو الطباعة، ويتم إستخدام الصناديق بواسطة المنتجين فى مختلف أنواع تجارة التجزئة للمنتجات الغذائية. وتتمثل المهمة الحالية لك فى إعدادمسودة لخطاب الحالات التى يمكن التقرير عنها وخطاب الإدارة إلى الشركة. وتقوم منشأة المحاسبة التى تعمل بإعداد هذين الخطابين من خلال إستخدام الخطوات التشغيلية التالية:

١-في الوقت الذى يتم فيه تنفيذ العمل ، يقوم المراجع الذى يلاحظ الحالة الممكنة التى يمكن التقرير عنها أو عنصر فى خطاب الإدارة بملء نموذج يظهر وصفا للعنصر والتوصية للحل.

٢- يقوم المراجع المتمرس بإعداد مسودة لكل من خطابى الحالات التى يمكن التقرير عنها والإدارة عن طريق إستخدام برنامج الكتابة بالحاسب الإلكترونى والصيغة النمورجية التى تحتفظ بها منشأة المحاسبة على ملف بالحاسب الإلكترونى لإستخدامها عند إعداد هذين الخطابين. وتشمل الصياغة النموذجية:

أ- قسم نموذجى للمقدمة وأخر نموذجى للخاتمة.

ب- ضرورة وجود ثلاث جوانب لكل عنصر: وصف النتائج أو الملاحظة، الإثار المتوقعة إذا لم يتم التوصل لحل بشأن العنصر، ومقترحات للحل.

٣- يتم مراجعة المسودات بوسطة المدير ومناقشتها مع أفراد يحتلون مستوى ملائم لدى العميل. وبعد ذلك يتم كتابتها بشكل نهائي وتسليمها.

وفيما يلى ملخص للحالات التى يمكن التقريرعنها وعناصر خطاب الإدارة التى يقترحها فريق المراجعة وفقا لترتيب توثيق العناصر. ويتم ذكر كل عنصر أولا ثم يتبعه الحل المقترح.

١-عند معاينة فواتيرالبيع، لوحظ أن هناك أربعة عناصر من العينة التى تشمل ٦٠ عنصر قد تم تسجيلها فى تاريخ مختلف عن التاريخ الذى تم فيه شحن البضائع.

يجب على الشركة أن تجمع الفواتير وفقا لتاريخ الشحن، وأن تقوم بالمحاسبة عن تسلسلها الرقمى، والتأكد من إستخدام تاريخ الشحن عند إدخال الفواتير إلى نظام الحاسب الإلكترونى.

٢- عندما يتم التحقق من الأسعار فى فواتير البيع، لوحظ أن الأسعار التى تم تحميلها تختلف عن الأسعارفى الكتالوج لعدد من الحالات. وتم الترخيص بفروق الأسعار هذه بواسطة المديرين الإقليمين للمبيعات وفقا لسياسة الشركة. ومع ذلك حصلنا أيضا على تعليقات عن الإستجابا ت لمصادقات المدينين والتى تشير إلى وجود منازاعات بشأن بعض المبيعات، وأبلغنا مدير الإئتمان أن هناك مشاكل قد ظهرت بسبب فروق التسعير.

يجب أن تقوم الشركة بفحص سياستها الخا صة بالتسعير والممارسات المرتبطة بها.

٣- عند ملاحظة المخزون، لاحظنا أن هناك زيادة كبيرة للإنتاج تحت التشغيل بين عمليات القطع والطباعة. ولوحظ تعطل العمال الذين يقومون بعمليات الثنى واللصق عند إنتظارهم للمخرجات الخاصة بالطباعةحتى يواصلوا عملهم.

يجب أن تقوم الشركة بفحص تصميم خط الإنتاج الخاص بها وخاصة العمليات التشغيلية للطباعة فى ظل وجود مشكلة الإختناق.

٤- عند قيامنا بملاحظة المخزون شاهدنا كمية من مخزون الورق المقوى(المواد الخام للعملية الإنتاجية) لم يتم إستخدامها منذ فترة طويلة. ولا يزال هذا الورق المقوى مربوطا بأحزمة التغليف ومغطى بالورق.

يجب أن يحدد العميل ما إذا كان هذا المخزون سيتم إستخدامه فى الإنتاج، وإذا لم يكن الأمر كذلك يجب تحديد ما إذا كان سيتم بيعه.

٥- عند قيامنا بملاحظة المخزون شاهدنا عديد من طفايات الحريق المعلقة على الخائط المدموغة بتاريخ أنتهاء الصلاحية والذى يسبق تاريخ قيامنا بالملاحظة.

يجب أن يكون كافة طفايات الحريق فى حالة يمكن من خلال إستخدامها.

٦- عند قيامنا بجرد النقدية النثرية فى فرع Oakridge إكتشفنا أن الصندوق يحتوى على شيك شخصى بمبلغ ٢٤٠ دولار تم تحريره بواسطة أمين الصندوق. وأخبرنا أمين الصندوق أن هذا الشيك يمثل قرضا مؤقتا. ولا يتفق هذا مع سياسة الشركة. وأخبرنا مدير فرع Oakridge بما إكتشفناه.
يجب أن يقوم مدير فرع Oakridge بفحص سياسة صندوق النقدية النثرية مع أمين الصندوق والتأكد من أنه سيتم الإلتزام بهذه السياسة فى المستقبل.

٧- عند فحص حسابات النقدية، لا حظنا أن بعض حسابات البنك الخاصة بالإجور قد تم تسويتها لمدة تزيد عن ٦٠ يوم.
يجب إجراء تسوية شهرية لكافة حسابات البنوك.

٨- أثناء تحدثنا مع مدير فرع Oakridge ، أخبرنا أنه يواجه صعوبة فى إتخاذ قرارات الإنتاج بسبب التغيرات المستمرة فى تنبؤات المبيعات التى تصدرها إدارة التسويق. وقال إذا توافر لديه بيانات عن تنبؤات أكثر إستقرارا للمبيعات، سيتمكن من تخفيض التكاليف وأيضا تخفيض المخزون من كل من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل.
يجب أن تفحص الشركة نظام التنبؤ بالمبيعات بهدف توفير معلومات أكثر إستقرارا يتم إجراء تكامل فعال بينهما وبين تخطيط الإنتاج.

المطلـــوب

أ- فى كل عنصر من العناصر الثمانية السابقة، حدد ما إذا كان العنصر يتعلق بالحالات التى يمكن إدارجها فى خطاب الحالات التى يتم التقرير عنها، أم تتعلق بخطاب الإدارة، أو بكلاهما، أو لا تتعلق بأى منهما. وثق إجابتك.

ب- إعداد مسودة خطاب الحالات التى يتم التقرير عنها لشركة Dahlstrom الصناعية باستخدام برنامج الكتابة الإلكترونى والصيغة النموذجية المذكورة فى القرض المرفق مع هذا الكتاب. ويجب أن يتم تنظيم الخطاب على نحو مناسب ويجب كتابته بعناية وفعالية. ضع أية إفتراضات تعتقد أنها منطقية وملائمة.

جـ- إعداد مسودة خطاب الإدارة لشركة Dahlsrom الصناعية باستخدام برنامج الكتابة بالحاسب الإلكترونى والصيغة النموذجية المذكورة فى القرض المرفق مع هذا الكتاب. ويلاحظ أن خطاب الإدارة يمكن أن يشير إلى عناصر يتم إدراجها فى خطاب الحالات التى يتم التقرير عنها بدون تفصيل. ويجب أن يتم تنظيم الخطاب على نحو مناسب ويجب كتابته بعناية وفعالية. ضع أية إفتراضات تعتقد أنها منطقية وملائمة.

الفصل الثالث والعشرون:

أنواع المراجعة الأخرى، خدمات ابداء الرأى وعمليات الإعداد

Other Audit, Attestation Services, and Compilation Engagements

يتم تطبيق الشك في كافة أنواع العمليات

تعمل شركة Barnhart للإنشاءات كمقاول متخصص لإنشاء المجمعات السكنية في منطقة الغرب الأوسط. وإلتقى David Barnhart مالك الشركة مع المروج Alton Leonard الذي يقوم ببيع حصص مشاركة محدودة لإنشاء المجمعات السكنية. ويستثمر أصحاب حصص المشاركة المحدودة المبالغ النقدية اللازمة للتأسيس، ويتم بعد ذلك إقتراض أموال إضافية لتمويل مشروعات الإنشاء.

وتوصل Barnhart إلى إتفاق مع Leonard ليعمل كمقاول لثلاثة مشروعات يقوم Leonard بتسويقها حالياً. وسيتسلم Barnhart مبلغاً كبيراً عند الإتفاق، وسيحصل على تكاليف الإنشاء خلال التنفيذ الفعلي، وبعد ذلك سيحصل على القيمة الكبيرة المتبقية عند بيع المشروع. وكان Barnhart يعانى من مشاكل خطيرة بالتدفقات النقدية في الوقت الذي إتصل به فيه Leonard، ولذلك قرر التعاقد معه كوسيلة لحل مشاكله النقدية. وكانت هناك مشكلة تتعلق بأن فترة التعاقد مع أصحاب حصص المشاركة المحدودة تتسم بالمحدودية، وستتوقف أنشطة المشاركة عند العمل إذا تم بيع كافة الوحدات فقط للتعرف على نتائج المشروع.

وتم الإكتتاب بالكامل في عرض المشاركة الأول وتم السداد إلى Barnhart. ولسوء الحظ لم يتم الإكتتاب في العرضين التاليين بالكامل. ولحل هذه المشكلة، قام Barnhart بإقراض مبالغ من الأموال لإقربائه والعاملين الكبار لديه حتى يقوموا بشراء حصص المشاركة الضرورية كى يتم إيقاف أنشطة المشاركة عن العمل والتوصل للنتائج. وبعد ذلك حصل Barnhart على الأموال عند التوزيع.

وعندما تم فحص شركة Barnhart من خلال عملية الفحص التي قام بها Renee Lathrup المحاسب المصرح له والذي يمارس المهنة في مكتبه الخاص، لاحظ المراجع أن بالدفاتر قروضا مستحقة الدفع لشركة الإنشاءات Barnhart لعدد من الأفراد الذين يحملون لقب Barnhart ولعدد من العاملين المعروفين. وتم ملاحظة أن القروض قد تم تقديمها مباشرة قبل توقف أنشطة العمل في مشروعى المشاركة السكنية الثاني والثالث، وتبلغ قيمة القروض حاصل ضرب مبلغ ١٥٠٠٠ دولار قيمة الإكتتاب في كل وحدة من حصص المشاركة المحدودة في عدد الوحدات التي لم يتم الإكتتاب فيها. وطلب المراجع من Barnhart أن يشرح ما حدث فعلاً. وأجاب Barnhart «عندما حصلت على المال من المشروع الأول بعد إنتهاء التنفيذ، رغبت في تقديم معروف لطيف إلي أقربائي والعاملين معي الذين أخلصوا لى لعدة سنوات، وهذا هو أسلوبي في مشاركة أموالي مع الأفراد الذين أحبهم. ويعد تساوى القيم مجرد مصادفة».

وعندما فكر المراجع فى مدى منطقية سيناريو الأحداث، إكتشاف صعوبة تصديق ماحدث، أولاً، لقد كان التوقيت غريبا. ثانياً، يبدو إتفاق القيم مصادفة غير عادية. ثالثاً، إذا أراد المالك فعلاً أن يفعل معروفاً للمقربين منه، لماذا لم يقدم لهم شيئاً بدلاً من إقراضهم الأموال؟. وقام المراجع بسؤال المروج

Leonard كي يرسل إليه معلومات مفصلة عن الإكتتاب في كل مشروع من مشروعات المشاركة السكنية. ورفض المروج ذلك، وقال بأنه واقع تحت إلتزام قانوني للمحافظة على سرية المعلومات. وعندما ضغط المراجع على المروج Leonard، رفض إجراء مزيد من التعاون برغم قوله بأنه يمكنه تفسير عدم وجود علاقة بين القروض والإنتهاء من مشروعي المشاركة السكنية حتى يتمكن Barnhart من الحصول على أمواله. وعند هذه النقطة إنسحب المراجع من عملية الفحص.

* * * *

بالإضافة إلى قيامهم بتنفيذ عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، عادة ما يقوم المراجعون بالتعامل مع عدد من المواقف التي تشمل أنواعاً أخرى من المعلومات، مستويات متنوعة من التأكد، وأنواع أخرى من التقارير. وسيتم تناول هذه الموضوعات في الفصل الحالي والفصل القادم.

ونظراً لأن الشركاء في العديد من منشآت المحاسبة يعتقدون بوجود إحتمال ضئيل نسبياً للنمو في ممارستهم للمراجعة، فإنهم يتطلعون إلى الأنواع الأخرى من الخدمات على نحو متزايد للحصول على إيرادات إضافية. ولاتزال هناك فرص لذلك في مجال خدمات الإعداد والفحص، ولكن يعتقد العديد من الممارسين بأن أداء خدمات إبداء الرأى غير التقليدية سيكون الأمر الأكثر إحتمالاً. وعلى سبيل المثال، يتم إستخدام القوائم المالية التي يتم التنبؤ بها والقوائم المالية المتوقعة على نحو واسع بواسطة المستثمرين والمستخدمين الأخرين للقوائم المالية، ولكن يرغب هؤلاء المستخدمين في الحصول على نوع من التأكيد لدى الإعتماد على المعلومات التي يحصلون عليها. ويتوافر لدى عدد من منشآت المحاسبة مستويات الخبرة التي تمكن من تقديم مثل هذا التأكيد. وبالمثل، تقوم العديد من منشآت المحاسبة على نحو متزايد بأداء عمليات لإجراءات يتفق عليها في أنواع متنوعة من المعلومات لتوفير تأكيد عن إمكانية الإعتماد عليها. ومن أمثلة ذلك، إصدار منشأة المحاسبة للرأى عما إذا كانت شركة تتعامل في الكيماويات قد إتبعت الإجراءات الملائمة لتحقيق متطلبات قانون حماية البيئة الفيدرالي. وعلى الرغم من أن هذه العملية قد لاتبدو مثل المراجعة، فإن العديد من منشآت المحاسبة تقوم الآن بأداء هذا النوع من خدمات أبداء الرأى.

ويلخص الشكل ٢٣-١ أنواع الفئات الست للعمليات التي سيتم مناقشتها في الفصلين الحالي والقادم. ويتمثل الهدف من المناقشة في توفير فهم لطبيعة هذه العمليات وليس تقديم معرفة تفصيلية. وفيما عدا مراجعة القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، سيتم مناقشة الأنواع الأخرى وفقاً لترتيبها بالجدول ٢٣-١.

الجدول ٢٣-١
الفئات الرئيسية للمراجعة، عمليات التصديق الأخرى وعمليات الإعداد

نوع العملية	مثال	مصدر الدعم الرسمى
مراجعة القوائم المالية التاريخية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها	مراجعة القوائم المالية لشركة General Mills	معايير المراجعة
فحص أو إعداد القوائم المالية التاريخية في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	فحص القوائم المالية ربع السنوية لمتجر Ron shoe	معايير خدمات المحاسبة والفحص للشركات غير العامة، معايير المراجعة للشركات العامة
المراجعة أو عمليات التأكيد المحدود بخلاف المراجعة، الفحص، أو الإعداد للقوائم المالية التاريخية المعدة في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	مراجعة رصيد المخزون فى اخر المدة بمتجر Ron shoe	معايير المراجعة
عمليات ابداء الرأى في ظل معايير ابداء الرأى	ابداء الرأى في القوائم المالية التي تم التنبؤ بها لشركة General mills	معايير ابداء الرأى
المراجعة التشغيلية	المراجعة التشغيلية التي تتعلق بفعالية إدارة التسويق في شركة General Mill	لايوجد
المراجعة الحكومية	مراجعة القوائم المالية لمجلس مدينة Redwood	معايير المراجعة ومعايير المراجعة الحكومية

خدمات الفحص والإعداد Review and Compilation Services

الهدف التعليمي ٢٣-١: فهم خدمات الفحص والإعداد التي يمكن أن يتم تقديمها للعميل

يتعامل العديد من منشآت المحاسبة مع شركات غير عامة (لاتطرح أسهم للإكتتاب العام) ولا توجد بها عمليات للمراجعة. وقد ترى هذه الشركات عدم ضرورة المراجعة في ضوء التدخل الفعال من الملاك في العمل، عدم وجود ديون مؤثرة، أو عدم وجود قواعد تنظيمية تلزم الشركة بإجراء المراجعة. ومن الأمثلة المتعارف عليها الشركات الصغرى وشركات المساهمة وشركات التضامن التي تضم الأطباء والمحامين.

وعادة ما تتعاقد المنظمات مع المراجع لتقديم الخدمات الضريبية ولمساعدتها على الإعداد الدقيق للمعلومات المالية بدون إجراء المراجعة. ويعد توفير هذه الخدمات جانباً هاماً من ممارسة منشآت المحاسبة الصغرى. وفي حالة قيام المراجع بتقديم خدمات تتعلق بالقوائم المالية، يجب توافر متطلبات معينة.

وتعرف القوائم المالية الناتجة عن الخدمات المحاسبية المقدمة للعملاء بدون إجراء المراجعة تقليدياً بالقوائم التي لم يتم مراجعتها Unaudited Financial Statements وكانت معايير التقرير والحد الأدنى

من الأداء للقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها في نطاق سلطة مجلس معايير المراجعة حتى عام ١٩٧٩. وخلال أواخر الستينات والسبعينات ثار جدل كبير بشأن القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها، وكان ذلك يرجع إلى سببين. أولاً، تعرض عدد كبير من المراجعين الذين تعاملوا مع القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للتقاضى. ثانيا، يوجد قدر ملحوظ من الخلافات بشأن الإجراءات التي لاتتعلق بالمراجعة والتي تحتاج إليها منشأة المحاسبة التي تتعامل مع القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها.

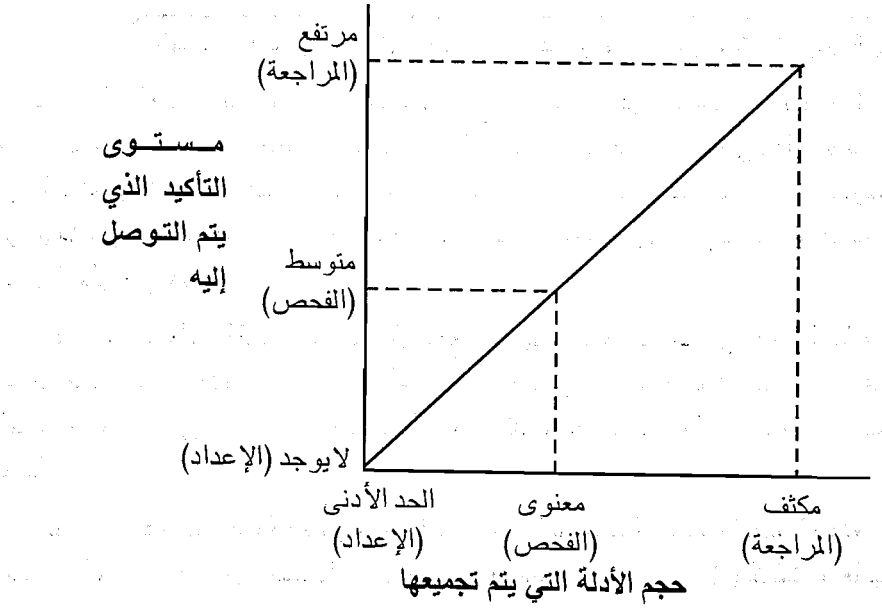
وفي عام ١٩٧٧ أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين لجنة جديدة للتوصل إلى معايير تتعلق بالقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للوحدات الإقتصادية غير العامة. وسميت اللجنة، التي تكافئ مجلس معايير المراجعة، بإسم لجنة خدمات المحاسبة والفحص Accounting and Review Services Committee.

وهذه المعايير، التي دخلت حيز التطبيق الفعلي في عام ١٩٧٩، أطلق عليها نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص Statements on Standards for Accounting and Review Services. وتحكم هذه المعايير المراجع الذي يتعامل مع القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للشركات غير العامة (لم تطرح أسهم للإكتتاب العام). ويطلق على نوعى الخدمات التي يتم تقديمها في إطار التعامل مع هذه القوائم المالية كل من مصطلحى فحص القوائم المالية Reviews of Financial Statement وإعداد القوائم المالية Compilations of Financial Statements.

ويعد مستوي التأكيد الذي ينتج عن الفحص والإعداد أقل بشكل ملحوظ من المستوى الذي تقدمه المراجعة، وتقارير الممارسين تهدف إلى الإشارة لهذا الفرق. وبالمثل، يختلف مدي تجميع الأدلة بين هذه الأنواع الثلاث من العمليات. ويوضح الشكل ٢٣-١ الفرق في كل من تجميع الأدلة ومستوى التأكيد الذي يتم تقديمه. ولايعد قيمة التأكيد ومدى تجميع الأدلة الظاهرين في الشكل ٢٣-١ من الأمور المعرفة بدقة بواسطة المهنة. ويرجع ذلك إلى أن تجميع الأدلة وتحديد مستوى التأكيد من الأمور التي يتم تحديدها بشكل شخصي. حيث يستطيع الممارس الذي يقوم بأداء العملية فقط تقدير مقدار الأدلة الكافي ومستوى التأكيد الذي تم التوصل إليه في ضوء الظروف التي يواجهها.

الشكل ٢٣ - ١

العلاقة بين الأدلة التي يتم تجميعها ومستوى التأكد الذي يتم التوصل إليه



وفي الشركات العامة، يطلق على خدمات القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها القوائم التي لم يتم مراجعتها بدلاً من فحص القوائم التي لم يتم مراجعتها وهي تتطلب الإمتناع عن إبداء مراجعتها وهي تتطلب الإمتناع عن إبداء الرأى طبقاً لمعيار التقرير الرابع. ويمكن فحص القوائم الدفترية للشركات العامة بواسطة محاسب، كما سيتم مناقشة ذلك في القسم التالي من هذا الفصل.

ولاتتعلق نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص بخدمات مثل: إعداد ميزان المراجعة العامل الخاص بالعميل، تقديم المساعدة إلى العميل لتسوية الحسابات، إعداد الإقرارات الضريبية، أو تقديم خدمات تشغيل البيانات المختلفة كتابيا أو عن طريق مسك الدفاتر بواسطة الحاسب الإلكتروني ما لم ينتج عن ذلك مخرجات تتمثل في القوائم المالية.

الفحص Review

تتطلب عملية الفحص أن يؤدى المحاسب كل من الإستفسار والإجراءات التحليلية لتوفير أساس مناسب للتعبير عن تأكيد محدود عن القوائم المالية. ومن الجدير بالذكر أن نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص قد أشارت إلى الممارس الذي يؤدى الفحص والإعداد بالمحاسب ولم تستخدم أبدا مصطلح المراجع. وينتج عن الفحص مستوى أقل من التأكيد الذي ينتج عن المراجعة بشكل كبير، ولكن ينتج عن الفحص قدراً أكبر من التأكيد عن الإعداد.

الإجراءات المقترحة للفحص. لم تتضمن نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص الإشارة إلى كل من: التوصل إلى فهم عن الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، المصادقة المحايدة، أو الجرد الفعلي. وتركز الإهتمام في نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص على أربعة جوانب عامة، بالإضافة إلى متطلب خامس يتسم بالخصوصية.

- **التوصل إلى معرفة المبادئ والممارسات المحاسبية في مجال النشاط الذي يمارسه العميل.** ويمكن للمحاسب أن يدرس أدلة الأنشطة التي يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين أو أية مصادر اخرى للتوصل إلى المعرفة عن النشاط. ويقل مستوى المعرفة للفحص عن ذلك المطلوب للمراجعة إلى حد ما.

- **التوصل إلى معرفة عن العميل.** ويجب التوصل إلى معلومات عن طبيعة العمليات المالية لدى العميل، الدفاتر المحاسبية والعاملين، وأسس ونماذج ومحتوى القوائم المالية. ويمكن أن يقل مستوى المعرفة عن ذلك المطلوب للمراجعة.

- **القيام بالإستفسار من الإدارة.** ويتمثل الهدف من هذه الإستفسارات في تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتسم بعدالة العرض، بإفتراض أن الادارة لاتتوافر لديها النية لخداع المحاسب. ويعد الإستفسار الإجراء الأكثر أهمية في إجراءات الفحص. وفيما يلى أمثلة توضيحية للإستفسار:

- الإستفسار بشأن الإجراءات بالشركة والتي تتعلق بتسجيل، تبويب وتلخيص العمليات المالية، والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية.

- الإستفسار عن مايتقرر في اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة.

- الإستفسار من الشخص المسئول عن الجوانب المالية والمحاسبية بشأن مدى إعداد القوائم المالية في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتطبيق ذلك بشكل ثابت.

- **تنفيذ الإجراءات التحليلية.** ويقصد من ذلك التعرف على العلاقات والعناصر الفردية غير العادية. ولاتختلف الإجراءات التحليلية المناسبة للفحص عن تلك التي سبق مناقشتها في الفصل

السادس وفي الفصول التي تناولت الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

● يجب على المحاسب أن يحصل على خطاب التمثيل من أعضاء الإدارة الذين يتوافر لديهم إطلاع عن الجوانب المالية.

نموذج التقرير. يوجد شكل واحد للتقرير عن الفحص في ظل نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص - فحص القوائم المالية ذات الإفصاح الكامل. ويعد التقرير بالشكل ٢٣-٢ تقريراً ملائماً عند قيام المحاسب لفحص مناسب للدفاتر المحاسبية والقوائم المالية والتوصل إلى إستنتاج مؤداه أنها تبدو منطقية.

ويوجد ثلاثة جوانب في التقرير تستحق الذكر:

● فقرة المقدمة تماثل الفقرة الخاصة بالمقدمة في تقرير المراجعة فيما عدا الإشارة إلى خدمة الفحص بدلا من المراجعة.

● فقرة المجال لوصف ما قام به المحاسب، بما في ذلك الإشارة إلى أن الفحص يتكون أساساً من الإستفسار والإجراءات التحليلية، ويذكر المحاسب بوضوح انه لايتم التعبير عن الرأى. تحتوى الفقرة الأخيرة علي تأكيد سلبي من خلال القول «لاشئ نما إلى علم المحاسب». وتقدم هذه الفقرة بعض التأكيد للمستخدمين.

وفيما يتعلق بالتقرير الذي تطلبته نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص، يجب أيضاً توافر مايلي: التاريخ الذي يدرج في تقرير المحاسب هو تاريخ إنتهاء المحاسب من كل من الإستفسار والإجراءات التحليلية، ويجب أن يكتب على كل صفحة بالقوائم المالية التي تم فحصها بواسطة المحاسب «أنظر تقرير الفحص للمحاسب».

الشكل ٢٣-٢

مثال على تقرير الفحص

قمنا بفحص قائمة المركز المالي المرفقة لشركة ABC المؤرخة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، والقوائم المرتبطة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وهى قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية. وتم إجراء هذا الفحص في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. وكافة المعلومات المدرجة في هذه القوائم المالية هي مسئولية الإدارة في شركة ABC.

ويشمل الفحص بصفة أساسية الإستفسار من الأفراد بالشركة وتنفيذ الإجراءات التحليلية بالبيانات المالية. ويقل مجال الفحص كثيراً عن المراجعة التي القيام بها في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها بهدف إبداء الرأى في القوائم المالية كوحدة. وبالتالي، نحن لانعبر عن هذا الرأى في هذا التقرير.

وبناء على الفحص الذي قمنا به، لانرى أن هناك أية تعديلات تتسم بالأهمية النسبية ينبغى إجرائها على القوائم المالية المرفقة حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

عدم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. إذا فشل العميل في إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ينبغى إجراء تعديل في التقرير الذي يعد عن عملية الفحص. ولايجب أن يحدد المراجع أثر الإنحراف إذا لم تقم الإدارة بذلك، ولكن يجب أيضاً الإفصاح عن هذه الحقيقة في التقرير. وعلى سبيل المثال، يجب الإفصاح عن إستخدام التكلفة الإستبدالية بدلاً من الوارد أولاً يصرف أولاً في تقييم المخزون، ولكن لايجب الإفصاح عن أثر الإنحراف على صافى الربح.

ويجب أن يتم الإفصاح في فقرة منفصلة بالتقرير. وفيما يلي مثالين للصياغة المقترحة:

* كما سبق الإفصاح في الملحوظة «س» المرفقة بالقوائم المالية، تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم إدراج قيمة الأراضى بالتكلفة. وقد أخبرتنا الإدارة بأن الشركة أدرجت قيمة الأراضى بسعرها بعد التثمين، وإذا كان قد تم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كان سيوجد تخفيض مقداره ٥٠٠٠٠٠ دولار في حساب الأراضى وأيضاً في حق الملكية للمساهمين.

أو

لم يتم تقديم قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقديم مثل هذه القائمة ضمن القوائم المالية التي تعبر عن كل من المركز المالي ونتائج التشغيل.

الإعـــــداد Compilation

يتمثل الهدف من خدمات الإعداد تمكين منشأة المحاسبة من المنافسة مع منشآت مسك الدفاتر. ومن المتعارف عليه أن تمتلك منشآت المحاسبة الصغرى أجهزة الحاسب الإلكتروني لتقديم خدمات إمساك الدفاتر، إعداد القوائم المالية شهريا أو ربع سنوياً، وتقديم الخدمات الضريبية للعملاء ذوى الحجم الصغير. وعرفت نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص الإعداد على أنه عرض، في صورة قوائم مالية، للمعلومات التي تمثل الإدارة بدون التعهد بالتعبير عن أي تأكد عن هذه القوائم.

متطلبات الإعداد. لايقصد بالإعداد عدم تحمل المحاسب لأية مسئولية. فالمحاسب مسئول دائماً عن بذل العناية المهنية عند أداء الواجبات التي يكلف بها. وتتطلب نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص نفس الشئ للإعداد. ويجب على من يقوم بإعداد القوائم أن:

- يعلم قدراً من المعرفة عن المبادئ والممارسات المحاسبية بالنشاط الذي يعمل العميل فيه.

يتوافر لديه معرفة بالعميل، طبيعة العمليات المالية لأعمال العميل، الدفاتر المحاسبية، العاملين، وأسس ونمط ومحتوى القوائم المالية. ويقل حجم المعرفة المطلوب عن الحجم الخاص بالفحص.

- الإستفسار لتحديد ما إذا كانت المعلومات المتوافرة لدى العميل مرضية.
- قراءة القوائم المالية المعدة والتنبه إلى أي إغفال واضح أو خطأ بالجوانب الحسابية أو مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- الإفصاح في التقرير عن أية إغفالات أو إنحرافات عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي يكون المحاسب على علم بها. ولاينطبق هذا المتطلب على الإعداد الذي يغفل على نحو جوهرى كافة صور الإفصاح.

ولايجب على المحاسب أن يقوم باستفسارات أخرى أو أداء اجراءات أخرى للتحقق من المعلومات التي وفرتها الوحدة الإقتصادية. ولكن يجب أن يدرك المحاسب انه في حالة عدم عدالة العرض بالقوائم المالية، يجب أن يحصل على معلومات إضافية. فإذا رفض العميل توفير المعلومات، يجب أن ينسحب المحاسب من عملية الإعداد.

تقارير الإعداد Compilation Reports

يمكن أن يتم تقديم أحد الصور الثلاث التالية للعميل في مجال الإعداد:

الإعداد من خلال الإفصاح الكامل. يتطلب الإعداد المتعلق بهذا النوع أن يتم الإفصاح طبقاً لمبادئ

المحاسبة المتعارف عليها، على نفس النحو الخاص بكل من القوائم المالية التي تم مراجعتها والفحص. ويوضح الشكل ٢٣-٢ الصياغة المناسبة في هذه الحالة.

الشكل ٢٣ - ٣

تقرير الإعداد من خلال الإفصاح الكامل

قمنا بإعداد قائمة المركز المالي المرفقة لشركة Xyz المؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والقوائم المرتبطة بها عن السنة المنتهية في نفس التاريخ، وهى: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية. وتم الإعداد في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

وتقتصر حدود الإعداد على عرض المعلومات بالقوائم التي تمثل ما قامت به الإدارة. لم نقم بمراجعة أو فحص القوائم المالية المرفقة، وبالتالى لانعبر عن رأينا فيها ولانوفر أي شكل من أشكال التأكيد عنها.

إذا إستخدم المحاسب تقرير الإعداد من خلال الإفصاح الكامل ولم يقم العميل بإتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يجب إتباع نفس متطلبات تعديل التقرير التي سبق مناقشتها عند التعرض للفحص.

الإعداد الذي يغفل جوهرياً كافة صور الإفصاح. يعد هذا النوع من الإعداد نوعاً مقبولاً إذا أشار التقرير إلى نقص الإفصاح، وغياب الإفصاح هذا لم يحدث في ضود معرفة المحاسب نتيجة وجود نية لتضليل المستخدمين. ويتوقع إستخدام هذا النوع من القوائم بصفة أساسية لأغراض الإدارة فقط، ولكنه سيؤثر على كافة القوائم التي سيتم تقديمها إلى المستخدمين الخارجين.

ويوضح الشكل ٢٣-٤ الصياغة الملائمة عندما يعد المحاسب القوائم المالية بدون إفصاح.

الشكل ٢٣-٤

الإعداد الذي يغفل جوهرياً كافة صور الإفصاح

قمنا بإعداد قائمة المركز المرفقة لشركة Xyz والمؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والقوائم التي ترتبط بها عن السنة المنتهية في هذا التاريخ، وهى: قائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين العامين المصرح لهم.

وتقتصر حدود الإعداد على عرض المعلومات بالقوائم المالية التي تمثل ماقامت به الإدارة. لم نقم بمراجعة وفحص القوائم المالية المرفقة، وبالتالى لانعبر عن رأينا فيها ولانوفر أى شكل من أشكال التأكيد عنها.

وقد رأت الإدارة إغفال كافة صور الإفصاح على نحو جرهرى وأيضا عدم تقديم قائمة التدفقات النقدية التى تعد متطلباً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. فإذا تم إدراج عناصر الإفصاح التي تم إغفالها في القوائم المالية، يمكن أن يؤثر ذلك على إستنتاجات المستخدمين عن كل من المركز المالي للشركة، نتائج التشغيل والتدفقات النقدية. وبالتالى، لم يتم إعداد هذه القوائم حتى يستخدمها هؤلاء الذين لم يتم إبلاغهم بهذه العناصر.

الإعداد بدون إستقلال. يمكن أن تقوم منشأة المحاسبة بإصدار تقرير الإعداد حتى في ظلها عدم تمتعها بالإستقلال عن العميل على النحو المعروف في ميثاق السلوك المهني. وفي حالة إفتقاد المحاسب للإستقلال، يجب إدراج مايلى كفقرة أخيرة منفصلة في أي من نوعى التقرير المشار إليهما سابقاً: «نحن لسنا في وضع مستقل عن شركة Xyz».

وفي كل نوع من الأنواع الثلاثة لتقارير الإعداد، يجب الإلتزام أيضا بمايلي: تاريخ تقرير المحاسب هو التاريخ الذي يتم الإنتهاء فيه من الإعداد، ويجب أن يكتب على كل صفحة من القوائم المالية التي أعدها المحاسب «أنظر تقرير المحاسب عن الإعداد».

فحص المعلومات المالية الفترية للشركات التي طرحت أسهم للإكتتاب العام
Review of interim Financial Information for Public Companies

الهدف التعليمي ٢٣-٢ : وصف العمليات الخاصة لفحص المعلومات المالية الفترية للشركات التي طرحت أسهم للإكتتاب العام

يتم فحص المعلومات المالية الفترية لمساعدة الإدارة في الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام على مقابلة مسئولياتها المتعلقة بالتقرير للهيئات التنظيمية. حيث تتطلب هيئة سوق المال وجود معلومات مالية ربع سنوية كجزء من تقارير Q - 10 ربع السنوية. ولايجب مراجعة هذه القوائم، كما لايجب أن يقترن إسم منشأة المحاسبة بالقوائم المالية ربع السنوية.

ومع ذلك، تتطلب هيئة سوق المال أن يتم الإفصاح في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها عن الأرقام ربع السنوية لكل من المبيعات، مجمل الربح، الدخل، ربح السهم للسنتين السابقتين. وعادة يتم عنونة هذه الملحوظة المرفقة بالقوائم المالية بكلمة لم يتم مراجعتها، ولكن في الحد الأدنى يجب على منشأة المحاسبة أن تؤدى إجراءات الفحص للمعلومات بالقوائم المالية. ولايوجد أي متطلب لأداء إجراءات الفحص على أساس ربع سنوى. ويمكن تنفيذ الفحص كجزء من المراجعة السنوية.

ويتمثل العيب في تنفيذ إجراءات الفحص في الوقت الذي يتم فيه إجراء المراجعة السنوية في إحتمال ظهور تضارب بين المعلومات ربع السنوية بالملاحظة المرفقة بالقوائم المالية السنوية والتقارير ربع السنوية الخاصة بـ Q-10. ولذلك، عادة ماتطلب الإدارة من المراجعين القيام بفحص على نحو ربع سنوى للقوائم المالية لتعظيم إحتمال الثبات بين تقارير Q-10 والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

إجراء الفحص في ظل النشرة ٧١ من معايير المراجعة SAS 71 Reviews

حددت النشرة ٧١ من معايير المراجعة متطلبات فحص المعلومات الفترية للشركات التي تطرح أسهم للإكتتاب العام. وعلى الرغم من هذه النشرة صادرة عن مجلس معايير المراجعة، تتعلق هذه المتطلبات بشكل أكبر بمتطلبات عمليات الفحص للقوائم التي لم يتم مراجعتها والتي تتعامل معها نشرات معايير خدمات المحاسبة والمراجعة بأكثر مما تتعلق بمتطلبات للمراجعة. ويمكن تطبيق المتطلبات الخمس الخاصة بعمليات خدمات الفحص التي سبق التعرض إليها لعمليات الفحص التي تتم في إطار كل من نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص ونشرات معايير المراجعة.

ومثل عمليات الفحص التي تتم في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص، لاتوفر النشرة

رقم ٧١ من معايير المراجعة أساساً للتعبير عن الرأى في صورة إيجابية. ولايوجد عادة أية اختبارات للدفاتر المحاسبية، مصادقات محايدة، أو الجرد الفعلي.

ويوجد برغم ذلك بعض الفروق بين نوعى الفحص. أولاً، لأن المراجعة السنوية يتم أيضاً القيام بها لدى العميل الذي يتم تنفيذ الفحص لديه في ظل النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة، يجب أن يحصل المراجع على معلومات كافية عن الرقابة الداخلية لدى العميل على كل من المعلومات المالية السنوية والفترية. وبالمثل، نظراً لأن العميل الذي يتم اجراء الفحص لديه في ظل النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة يتم إجراء المراجعة السنوية لديه، يتم إستخدام معرفة المراجع لنتائج إجراءات المراجعة هذه عند تحديد مجال ونتائج كل من الإستفسار والإجراءات التحليلية الذين تتطلبهما النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة. ثالثاً، في ظل نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص، يقوم المراجع بالإستفسار عن القرارات التي تم إتخاذها في اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، وفي ظل النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة. ثالثاً، في ظل نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص، يقوم المراجع بالإستفسار عن القرارات التي تم اتخاذها في اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، وفي ظل النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة يقوم المراجع بقراءة محاضر هذه الاجتماعات.

ويتمثل الهدف من الفحص في ضوء النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة في إمداد المحاسب بأساس يمكنه من التقرير لكل من الإدارة، مجلس الإدارة، المساهمين، والاخرين بشأن الأمور الجوهرية التي يتم اكتشافها من خلال الإستفسار وتنفيذ الإجراءات التحليلية، ويتم تقديم التقرير عن الفحص مباشرة إلى الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة، ومن المعتاد أن يكون هذا التقرير متاحاً للمساهمين والاخرين عن طريق إدراجه في النموذج Q-10 ، برغم من أن ذلك يعد متطلبا فقط عندما تذكر الإدارة في النموذج Q-10 أن الفحص قد تم القيام به.

التقرير الفتري القياسي Standard Interim Report

أوصت النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة بإعداد تقرير قياسي عن القوائم المالية الفترية التي تم فحصها (انظر الشكل ٢٣-٥).

الشكل ٢٣ - ٥

مثال على التقرير عن القوائم المالية الفترية للشركة التي تطرح أسهم للإكتتاب العام

قمنا بفحص قائمة المركز المالي الموحدة لشركة Rainer ووحداتها التابعة المؤرخة في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٦ والقوائم المرتبطة عن الثلاث أشهر المنتهية في هذا التاريخ، وهى: قائمة الأرباح، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية. وتتحمل الإدارة مسئولية إعداد هذه القوائم المالية.

وقمنا بالفحص بما يتفق مع المعايير التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. وتتكون عملية فحص المعلومات المالية الفترية أساساً من تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والإستفسار من الأفراد في موقع المسئولية عن الجوانب المالية والمحاسبية. وتقل حدود مجال الفحص عن مجال المراجعة التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتي يتمثل الهدف من إجرائها في إبداء الرأى في القوائم المالية كوحدة. وبالتالى نحن لانعبر عن مثل هذا الرأى.

وبناء على الفحص الذي قمنا به، لانرى أن هناك أية تعديلات تتسم بالأهمية النسبية ينبغى اجرائها على القوائم المالية المرفقة حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وتتعلق التعليقات التالية بما تم الإشارة إليه في التقرير:

* تتمثل المعايير التي تم الإشارة إليها في الفقرة الثانية في المعايير التي أوردتها النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة.
* تعرف الفقرة الثانية طبيعة العمل الذي تم تنفيذه على نحو أكثر تفصيلاً بالمقارنة بتقرير المراجعة القياسي النظيف.
* جاء بالفقرة الثانية أنه لم يتم أداء المراجعة ولم يتم التعبير عن الرأى في القوائم المالية الفترية.
* تتضمن الفقرة الأخيرة تأكيداً سلبياً Negative Assurance، وهى نفس طريقة الصياغة التي يستخدمها تقرير الفحص الذي يتم إعداده وفقاً لنشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص.

أضف إلى ذلك، يجب التأشير على كل صفحة للمعلومات المالية الفترية بكلمة «لم يتم مراجعتها».

وعندما يتم إدراج المعلومات الفترية في ملحوظة ترفق بالقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها بعنوان «لم تتم المراجعة»، لايكون ضرورياً أن يدرج المراجع تقريراً منفصلاً. فإذا كان المراجع قد قام بإجراءات الفحص وتم عرض المعلومات على نحو عادل، يكتفى بتقرير المراجعة القياسي.

التعديلات التي يتم إجرائها لعدم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Modification for Failure to fellow GAAP

عندما يشير الفحص الذي تم تنفيذه في إطار النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة إلي وجود إنحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو عدم كفاية الإفصاح بالقوائم المالية الفترية على نحو يتسم بالأهمية النسبية، يجب إدخال تعديل على التقرير المذكور بالشكل ٢٣-٥. ويتشابه التعديل مع ما يتم استخدامه في الفحص الذي ينفذ في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص فيما عدا أن الفقرة المضافة ستوضح أثر الإنحراف على المعلومات المالية عندما يكون ذلك عملياً. ويوضح الشكل ٢٣-٦ صياغة مثل هذا التعديل.

الشكل ٢٣ - ٦

مثال على تقرير الفحص المعدل لعدم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إطار النشرة ٧١ من معايير المراجعة

(فقرة ثالثة منفصلة)

بناء على المعلومات التي قدمتها الإدارة لنا، نعتقد أن الشركة قد إستبعدت بعض الإلتزامات المتعلقة بكل من الإستئجار من الأصول الثابتة والديون بقائمة المركز المالي المرفقة، والتي يجب رسملتها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتشير هذه المعلومات انه إذا تم رسملة هذه الإلتزامات في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٧، ستزيد قيمة الأصول الثابتة بمقدار ١٠٧٠٠٠٠ دولار وستزيد قيمة الديون طويلة الأجل بمقدار ١١٠٠٠٠٠ دولار وسيحدث إنخفاض في كل من صافى الدخل وربح السهم بمقدار ١٠٠٠٠ دولار، ٣٠٠٠٠ دولار، ٠٥, دولار، و١٥, دولار على التوالى للثلاثة أشهر والتسعة أشهر المنتهية فى هذا التاريخ.

(فقرة الإستنتاج)

بناء على الفحص الذي قمنا به، باستثناء ما تم وصفه في الفقرة السابقة، لانرى أن هناك أية تعديلات تتسم بالأهمية النسبية ينبغى إجرائها على القوائم المالية المرفقة حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أنواع المراجعة الأخرى أو عمليات التأكيد المحدود
Other Audits or Limited Assurance Engagements

الهدف التعليمي ٢٣-٣: وصف أنواع المراجعة أو عمليات التأكيد المحدود بخلاف مراجعة، فحص، أو إعداد القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها في اطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

عادة ما يتم التعاقد مع المراجعين لتقديم خدمات التأكيد التي تقع في حدود معايير المراجعة ولكنها لاتتمثل في مراجعة القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتتمثل أهم الأنواع في:

* الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى.
* أجزاء معينة، حسابات معينة، أو عناصر معينة.
* المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية.
* خطابات الإلتزام بالدين وتقارير مشابهة.

الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى Other Comprehensive Basis of Accounting

عادة ما يقوم المراجعون بمراجعة قوائم يتم إعدادها وفقاً لأسس أخرى غير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتوفر النشرة رقم ٢ من معايير المراجعة ما يتم تطبيقه من معايير متعارف عليها للمراجعة لعمليات المراجعة هذه، مع إختلاف متطلبات التقرير عن ما تم وصفه في الفصل الثاني إلى حد ما. وفيما يلي أمثلة للأسس المتعارف عليها بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

* **الأساس النقدي**. يتم تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية فقط. ولايوجد أية مستحقات. عادة ما تستخدم الهيئات الحكومية هذه الطريقة.

* **الأساس النقدي المعدل**. يتم إتباع الأساس النقدي مع إستثناء بعض العناصر مثل تسجيل الأصول الثابتة والإهلاك. ويتبع الاطباء والمحامون هذه الطريقة المحاسبية.

* **الأسس التي يتم إتباعها وفقاً لمتطلبات جهة تنظيمية**. من الأمثلة المتعارف عليها النظام الموحد للحسابات الذي تتطلبه السكك الحديدية، شركات المنافع العامة، وبعض شركات التأمين.

* **أساس ضريبة الدخل**. يتم عادة إتباع نفس قواعد القياس التي تستخدم لملء الاقراءات الضريبية عند إعداد القوائم المالية برغم عدم إتفاق ذلك مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتستخدم العديد من الشركات الصغرى هذه الطريقة.

وفي معظم الأحوال، يتم تنفيذ عمليات المراجعة لهذه القوائم المعدة على أسس اخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفقاً لنفس الطريقة التي يتم إتباعها عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ومن الطبيعي أن يلم المراجع بالأسس المحاسبية التي ينبغى على العميل إتباعها. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة هيئة السكك الحديدية، توجد متطلبات محاسبية معقدة على نحو يجب ان يكون المراجع فيه ملما بمعرفة محاسبية متخصصة لإجراء المراجعة.

ويتمثل العنصر محل الإهتمام عند التقرير عن الأسس الشاملة في التأكد من أن القوائم المالية تشير بوضوح إلى أنه تم إعدادها وفقاً لأسس أخرى بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. فإذا تضمنت القوائم أنه تم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يتم تطبيق متطلبات التقرير الوارد ذكرها بالفصل

الثاني. وبالتالى إذا تم إعداد القوائم وفقاً للأساس النقدي، سيعد تجنب مصطلحات مثل قائمة المركز المالي، وقائمة التشغيل وإستخدام عنوان مثل «قائمة الأصول والإلتزامات التي نشأت عن العمليات المالية» بواسطة العميل أمراً مناسباً.

ويمكن أن تتسم بعض الأسس الأخرى بالشمول إذا نتج عنها إتباع إطار محدد من المعايير الأساسية التي تدعمها وتم تطبيقها على كافة العناصر ذات الأهمية النسبية بالقوائم المالية. ومن أمثلة ذلك أسس التكلفة الجارية أو أسس مستويات الأسعار.

وتتضمن متطلبات التقرير لمراجعة هذه الأسس الشاملة من المحاسبة مايلي:

فقرة المقدمة. تتكافئ هذه الفقرة مع فقرة المقدمة في التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. حيث يتم التعريف بالقوائم مع الإشارة إلى أنه تم مراجعتها. ويجب أن يتم الإشارة أيضاً في هذه الفقرة على أن إعداد القوائم يمثل مسئولية للإدارة وأن مسئولية المراجع تتمثل في التعبير عن رأيه في القوائم بناء على المراجعة التي قام بها.

فقرة المجال. تتكافئ هذه الفقرة مع فقرة المجال في التقرير العادي. ويتم فيها الإشارة إلى أن المراجعة قد تم أدائها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها مع تقديم وصف لطبيعة المراجعة.

فقرة متوسطة لتحديد الأساس الحاسبي. تتعلق هذه الفقرة بصفة خاصة بهذا النوع من التقارير. ويتم فيها الإشارة إلى أساس العرض وأيضاً الملاحظة المرفقة بالقوائم المالية التي تصف الأساس المحاسبي الذي تم اتباعه. ويتم في هذه الفقرة التعبير عن أن الأساس المستخدم يمثل أساساً شاملاً للمحاسبة بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وستصف الملحوظة المشار إليها الأساس المتبع ومدى الإختلاف بينه وبين مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولاتوجد ضرورة لذكر أثار الإختلاف كمياً. ومن الضرورى أن يتعرف المراجع على ما إذا كانت القوائم المالية تحتوى على كافة المعلومات التي ينبغى الإفصاح عنها على نحو يتلائم مع الأساس المحاسبي المستخدم.

فقرة الرأى. تناظر فقرة الرأى التي يتم استخدامها في التقرير القياسي. ويتم فيها التعبير عن رأى المراجع فيما يتعلق بمدى إتفاق القوائم مع الأساس المحاسبي الذي تم وضعه.

فقرة القيد على التوزيع. إذا تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع متطلبات هيئة تنظيمية حكومية، يجب إضافية فقرة لتقييد توزيع التقرير على هؤلاء الذين يعملون داخل الوحدة الاقتصادية والذين يقومون بالتعامل مع الملف الخاص بالوحدة الاقتصادية والذين يقومون بالتعامل مع الملف الخاص بالوحدة الإقتصادية في الهيئة التنظيمية الحكومية.

ويوضح الشكل ٢٣-٧ مثالاً على التقرير المعد وفقاً لأساس ضريبة الدخل الخاص بالوحدة الإقتصادية.

الشكل ٢٣-٧
مثال على التقرير على أساس ضريبة الدخل

تقـــــرير المراجـــع المحـــايـــد

قمنا بمراجعة القوائم المرفقة للأصول، الإلتزامات، ورأس المال - وفقاً لأساس ضريبة الدخل لشركة التـــضـــامن ABC والمؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ و١٩٩٦ ومـايرتبط بها من قـوائم: للإيرادات والمصروفات- وفقاً لأساس ضريبة الدخل، وللتغييرات في حسابات رأسمال الشركاء - وفقاً لأساس ضريبة الدخل عن السنتين المنتهيتين في نفس التواريخ. وتقع مسئولية إعداد هذه القوائم المالية على عاتق إدارة شركة التضامن. بينما تتمثل مسئوليتنا في إبداء الرأى في هذه القوائم المالية بناء على المراجعة التي قمنا بها.

وقمنا بتنفيذ المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط وتنفيذ المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من تحريفات تتسم بالأهمية النسبية، وتشمل المراجعة اجراء فحص، على أساس إختبارى، للأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية. وتتضمن المراجعة ايضا تقدير المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات التي تم القيام بها من قبل الإدارة، وايضا تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية. ونحن نرى أن المراجعة التي قمنا بها توفر أساسا مناسباً لنا لإبداء الرأى.

وكم تم الوصف في الملحوظة «س»، تم إعداد هذه القوائم وفقا للأساس الذي تستخدمه شركة التضامن لأغراض ضريبة الدخل، وهو ما يمثل أساسا محاسبيا شاملاً بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وفى رأينا، تعرض القوائم المالية المشار إليها بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية الأصول والإلتزامات ورأس المال في شركة التضامن في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ و١٩٩٦، وايراداتها ومصروفاتها والتغييرات في حسابات رأس مال الشركاء عن السنتين المنتهيتين في هذه التواريخ ، من خلال اتباع الأساس المحاسبي الموصوف في الملحوظة «س».

مراجعة أجزاء معينة، حسابات معينة، أو عناصر معينة Specified Elements, Accounts, or Items

عادة، يطالب المراجعون بإصدار تقارير عن مراجعتهم لجوانب محددة في القوائم المالية. ومن الأمثلة المتعارف عليها التقرير الخاص بمراجعة مبيعات متجر للتجزئة يعمل داخل مركز للتسوق لإستخدامه كأساس لمبلغ الإيجار الذي يتعين دفعه. وتتضمن الأمثلة الأخرى المتعارف عليها التقرير عن الإمتيازات، المشاركة في الربح، ومخصص ضريبة الدخل. ويتمثل المصدر الرسمي لمراجعة الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة، أو العناصر المعينة في النشرة رقم ٦٢ من معايير المراجعة والتي تحمل عنوان التقارير الخاصة.

ويتمثل نوع العملية الخاص بكل من الحسابات المعينة، الأجزاء المعينة، أو العناصر المعينة عادة في المراجعة. وبالتالي، فهى تشبه المراجعة العادية، ولكن يتم تطبيقها على جزء أقل من إجمالي القوائم المالية. ويوجد إختلافين أساسيين بين مراجعة أجزاء معينة أو حسابات معينة أو عناصر معينة والمراجعة الكاملة للقوائم المالية، وهما:

* يتم تعريف مستوى الأهمية النسبية طبقاً للأجزاء أو الحسابات أو العناصر بدلاً من القوائم المالية ككل. ونتيجة لذلك يجب التوصل إلى قدر أكبر من الأدلة بالمقارنة مع التحقق من العنصر كجزء من أجزاء عديدة تتكون منها القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، إذا تم التقرير عن حساب المبيعات على نحو منفصل، سيعد وجود قدر صغير من التحريف أمراً يتسم بالأهمية النسبية بالمقارنة مع اعتبار حساب المبيعات مجرد حساب واحد يتم التقرير عنه كجزء من المراجعة العادية.

* لايتم تطبيق المعيار الأول للتقرير من معايير المراجعة المتعارف عليها لأن عرض الأجزاء، الحسابات، أو العناصر لايمثل قوائم مالية تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أضف إلى ذلك، يجب أن يكون المراجع حذراً في توسيع جهده في المراجعة ليشمل أجزاء أخرى، حسابات أخرى، أو عناصر أخرى ترتبط بتلك التي تكون محلاً للمراجعة. حيث سيؤدى ذلك إلى زيادة الجهد في المراجعة أيضاً.

ويوضح الشكل ٢٣-٨ تقريرا عن الإمتيازات والتي تمثل حساباً خاصاً. وتتماثل صيغة ومحتويات التقرير مع التقرير القياسي لمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وفيما يلي متطلبات التقرير عن أجزاء معينة، حسابات معينة، أو عناصر معينة:

* يجب تعريف الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة، أو العناصر المعينة.

* يجب وصف أساس عرض الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة، أو العناصر المعينة والإتفاقيات التي تحدد الأساس.

* مصدر التفسيرات الأساسية التي يقدمها العميل بشأن المخصصات المناسبة للإتفاقية يجب الإشارة إليها ووصفها.

* إذا تم عرض الجزء المعين أو الحساب المعين، أو العنصر المعين وفقاً لأساس اخر بخلاف مايتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أى أساس شامل اخر للمحاسبة، يجب اضافة فقرة تقييد توزيع التقرير على العاملين بالوحدة الاقتصادية وأطراف التعاقد أو الإتفاقية.

الشكل ٢٣ - ٨

مثال للتقرير عن الإمتيازات

تقرير المراجع المحايد

قمنا بمراجعة الجدول المرفق عن الإمتيازات لإنتاج محرك بالقسم Q بشركة Xyz عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ في ظل شروط إتفاقية الترخيص المؤرخة في ١٤ مايو ١٩٩٤ بين شركة ABC وشركة Xyz. وتقع مسئولية إعداد الجدول على عاتق إدارة شركة Xyz. وتتمثل مسئوليتنا في التعبير عن رأينا في هذا الجدول بناء على المراجعة التي قمنا بها.

وقمنا بإجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عن ما إذا كان لايوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية فى جدول الإمتيازات. وتشمل المراجعة، بناء على أساس إختبارات، فحص الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح في الجدول. وتتضمن المراجعة ايضا تقدير المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات المعنوية التي قامت بها الإدارة، وأيضاً تقييم العرض الإجمالى بالجدول. ونحن نعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر أساساً مناسباً لنا لإبداء الرأى.

وتم إبلاغنا، في ظل تفسير شركة Xyz للإتفاقية المشار إليها في الفقرة الأولى، أن الإمتيازات تتوقف على عدد المحركات التي يتم إنتاجها بعد أن يتم أخذ أثر تخفيض الإنتاج المعيب الذي تحول إلى نفاية في الاعتبار، ولايتم تخفيض الانتاج بالمردودات من العملاء التي تتحول إلى نفاية، وذلك على الرغم من إحلال المحركات المردودة بمحركات جديدة بدون تحميل أية أعباء على العملاء.

وفي رأينا، يعرض جدول الإمتيازات المشار إليه بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عدد المحركات التي تم إنتاجها في القسم Q بشركة Xyz خلال العام المنتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بالاضافة إلى قيمة هذه المحركات في ظل إتفاقية الترخيص المشار إليها.

وتم إعداد هذا التقرير بهدف التعبير عن المعلومات التي يتم استخدامها من قبل مجلسي الإدارة وأفراد الإدارة في شركة Xyz وشركة ABC ولايجب أن يستخدم التقرير لأى غرض اخر.

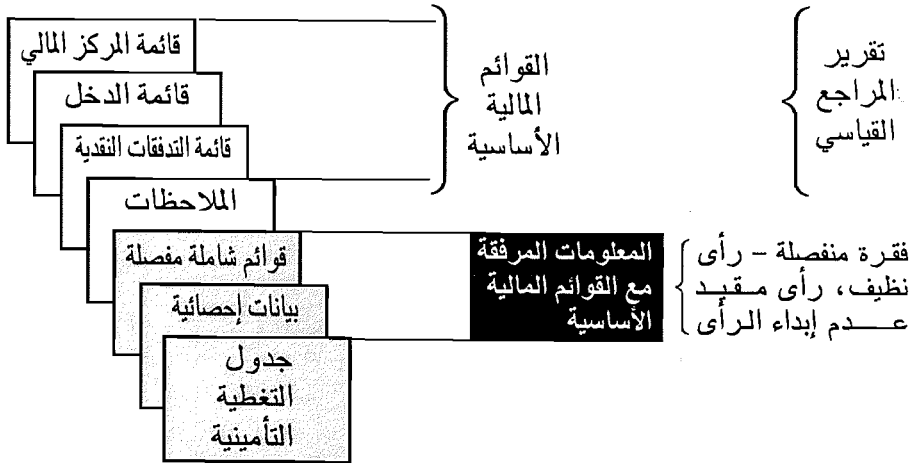
التعديلات في التقرير. من المهم أن يتم إدراك أن الظروف والمتطلبات التي تستدعى التعديل في تقرير المراجعة للقوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمكن تطبيقها على التقارير الخاصة لكل من العناصر المعينة، الأجزاء المعينة، أو الحسابات المعينة والقوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً لأسس محاسبية شاملة أخرى. ولاتشمل التعديلات فقط الانحرافات عن التقرير النظيف، ولكن يتم أيضاً إدراج فقرة تفسيرة عندما يكون ذلك ملائماً. وسيتماثل نمط التعديلات على نحو أساسي مع ما تم مناقشته في الفصل الثامن.

المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية

Information Accompanying Basic Financial Statements

عادة ما يطلب العملاء من المراجعين إدراج معلومات إضافية مع القوائم المالية الأساسية في صورة مواد تعد للإدارة أو لمستخدمين خارجين. وتشير النشرة ٢٩ من معايير المراجعة إلى هذه «المعلومات الإضافية بالمعلومات المرفقة مع القوائم المالية الأساسية بالمستندات التي يقدمها المراجع». وكان يطلق على هذه المعلومات فى الماضى «التقرير المطول». ويوضح الشكل ٢٣-٩ القوائم المالية الأساسية والمعلومات الإضافية.

الشكل ٢٣ - ٩
المعلومات المرفقة مع القوائم المالية الأساسية



وأحجمت المهنة على نحو متعمد عن تعريف أو تقييد المعلومات الإضافية الملائمة التي يتم إدراجها حتى يتمكن المراجعون من تمييز المعلومات على النحو الذي يقابل إحتياجات مستخدمي القوائم المالية. ومع ذلك، من المتعارف عليه إدراج عدد من أنواع المعلومات في قسم المعلومات الإضافية:

* قوائم تفصيلية مقارنة تدعم إجماليات الرقابة بالقوائم المالية الأساسية لحسابات مثل تكلفة البضاعة المباعة، مصروفات التشغيل، والأصول المتنوعة.
* معلومات إضافية يتطلبها مجلس معايير المحاسبة المالية أو هيئة سوق المال.
* بيانات إحصائية للسنوات الماضية في صورة نسب مالية واتجاهات.
* جدول للتغطية التأمينية.
* تعليقات محددة عن التغيرات التي حدثت بالقوائم المالية.

مسئوليات التقرير. من المهم أن يفرق المراجع بوضوح بين مسئولياته عن القوائم المالية الأساسية والمعلومات الإضافية. وعادة، لايقوم المراجع بتنفيذ مراجعة تفصيلية كافية لتبرير الرأى عن المعلومات الإضافية، ولكن في بعض الحالات قد يثق المراجع في عدالة عرض المعلومات. وتتطلب معايير التقرير بالمهنة أن يقدم المراجع بيانا واضحاً عن درجة مسئوليته عن المعلومات الإضافية. وفي الوقت الحالي، مع ذلك، يسمح فقط بنوعين من الآراء: رأى إيجابي يوضح مستوى مرتفع من التأكيد، أو الإمتناع عن الرأى بما يشير إلى عدم وجود أى تأكيد. وعلى سبيل المثال، إذا رأى المراجع انه لم يتم تجميع قدر كاف من الأدلة عن البيانات الإضافية لتبرير الرأى النظيف، تتطلب النشرة ٢٩ من معايير المراجعة انه يجب إضافة فقرة للإمتناع عن الرأى في تقرير المراجعة القياسي، كما يلي:

* تمت المراجعة التي قمنا بها بغرض تكوين رأى عن القوائم المالية الأساسية كوحدة. وتم تقديم المعلومات المرفقة في الصفحات من «س» إلى «ص» بهدف عرض تحليل إضافي وهى ليست جزءاً متطلباً من القوائم المالية الأساسية. ولم يتم تطبيق إجراءات المراجعة على هذه المعلومات عند مراجعة القوائم المالية الأساسية، وبالتالى لانعبر عن رأينا فيها.

وعندما يتم في نفس عملية المراجعة إصدار القوائم المالية الأساسية والمعلومات الإضافية المرفقة لبعض المستخدمين مع إصدار القوائم الأساسية فقط لمستخدمين اخرين، يجب أن يمارس المراجع عناية خاصة حتى يؤكد لنفسه أن المعلومات الإضافية لن يتم من خلالها تقديم دعم للإدعاء بعدم الإفصاح الملائم بالقوائم المالية الأساسية. وعلى سبيل المثال، إذا احتوت المعلومات الإضافية على استثناءات، تحفظات، أو عناصر إفصاح على نحو يتسم بالأهمية النسبية لاتظهر في القوائم المالية الأساسية، قد يشكل ذلك أساساً لإدعاءات قانونية محتملة ضد المراجع لعدم كفاية الإفصاح من قبل المستخدمين الذين حصلوا فقط على القوائم المالية الأساسية.

خطابات الإلتزام بالدين والتقارير المماثلة Debt Compliance letters and Similar Reports

أحياناً يدخل العملاء في اتفاقات قروض تتطلب أن يقدموا لمن يقرضهم تقريراً من محاسب مصرح له يشير فيه إلى وجود أو عدم وجود بعض الحالات. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب إتفاقات الإقتراض أن يتم الحفاظ على قيمة نقدية معينة لرأس المال العامل في أوقات محددةمع تقديم تقرير من محاسب محايد عن مدى الإلتزام بهذا المتطلب.

ويصعب إلى حد ما تعريف هذه العمليات في ضوء إطار عمل الخدمات المتعلقة بابداء الرأى، ولكن يمكن وصفها كفحص لعنصر يرتبط بشكل وثيق بالقوائم المالية. وتم مناقشة التقارير عن الإلتزام بالدين والعمليات المماثلة في الموقع ٦٢٣ من معايير المراجعة بالفقرات من ١٩ إلى ٢١. ويمكن أن يتم إصدار هذه التقارير كتقارير منفصلة أو كجزء من التقرير الذي يعبر فيه المراجع عن رأيه في القوائم المالية عن طريق إضافة فقرة بعد فقرة الرأى. وفي كلتا الحالتين، تعد الأمور التالية أمورا هامة يجب علي المراجع أن يلاحظها في مثل هذه العمليات:

١ - يجب حصر العملية والتقرير في جوانب الإلتزام التي يكون المراجع مؤهلاً لتقييمها. وعادة مايكون المراجع في موقع يمكنه من التحقق من الشروط المذكورة في اتفاقات الإلتزام بالدين مثل ما إذا كان قد تم سداد الأصل والفائدة عن القرض في مواعيد الإستحقاق، ما إذا كان قد تم اجراء التقييد المناسب للحفاظ على قدر معين من التوزيعات أو رأس المال العامل، أو النسب المالية، وما اذا كانت الدفاتر المحاسبية ملائمة لاجراء المراجعة العادية. ومع ذلك، على سبيل المثال، يعد

تحديد ما إذا كان العميل قد قيد على نحو ملائم أنشطة العمل لديه بما يتفق مع متطلبات الاتفاقية أو ما إذا كانت مثل هذه الاتفاقيات ترتب حقوقا على الممتلكات التي تم رهنها أسئلة قانونية لايعد المراجع مؤهلا للإجابة عليها. أضف إلى ذلك، يمنع ميثاق السلوك المهني المراجع من ممارسة دور المحامي في مثل هذه الظروف.

٢- يجب على المراجع أن يقدم خطاب الإلتزام بالدين فقط للعميل الذي تم إجراء المراجعة على كافة القوائم المالية الإجمالية لديه. حيث يصعب إعداد خطاب التزام بالدين لأمور مثل مدى وجود نسبة التداول عند مستوى ٢,٥ أو أفضل بدون القيام بمراجعة كاملة.

٣- سيتم التعبير عن رأى المراجع في صورة تأكيد سلبي Vegative Assurance، حيث يتم ذكر بأنه لم يتوافر للمراجع مايدفعه إلى الاعتقاد بعدم الإلتزام.

ويوضح الشكل ٢٣-١٠ مثالاً للتقرير المنفصل عن الإلتزام بالدين. ويلاحظ أن هذا التقرير لايتم إرفاقه كتعبير منفصل عن مزاعم طرف مسئول، حيث يعبر المضمون عن ذلك. ويلاحظ أيضاً أن الفقرة الأخيرة تقيد توزيع التقرير إلى الأطراف التي تتأثر على نحو مباشر فقط.

عرض الإلتزامات الأخرى Other Compliance Presentations

على الرغم من أن خطابات الإلتزام بالدين تمثل أمراً متعارفا عليه، إلا أنها تمثل جزءاً من قطاعا كبيراً من التقارير المتعلقة بمتطلبات تعاقدية أو تنظيمية. وتشمل هذه الأنواع من التقارير أيضا: (١) عرض القوائم المالية التي يتم صياغتها وفقاً لمتطلبات عقد معين أو تنظيم قانوني معين على نحو لايتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أى أساس محاسبي شامل اخر و(٢) أنواع العرض التي تتفق مع أحد هذه الأسس ولكن على نحو غير كامل. وتم تناول هذه المواقف في الموضع ٦٢٣ من معايير المراجعة على نفس النحو الذي يتسق مع الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة، أو العناصر المعينة؛ الأسس الشاملة الأخرى للمحاسبة، وخطابات الإلتزام بالدين التي تم مناقشتها.

الشكل ٢٣ - ١

مثال على تقرير الإلتزام بالدين

تقرير المراجع المحايد

قمنا بمراجعة، في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها، قائمة المركز المالي لشركة Xyz المؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، وما يرتبط بها من قوائم: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ، وقمنا بإصدار رأينا عنها بتاريخ ١٦ فبراير ١٩٩٧.

وفيما يتعلق بالمراجعة التي قمنا بها، لم يتوافر لنا ما يشير إلى الاعتقاد بعدم إلتزام الشركة بشروط، عقود، إشتراطات، أو الظروف بالأقسام من «××» إلى «××»، المذكورة في الوثيقة الرسمية المؤرخة في ٢١ يوليو ١٩٩٤ والتي تم التعاقد على أساسها مع بنك ABC، فيما يخص كافة الجوانب المحاسبية. ومع ذلك لم نقم بالمراجعة أساساً للتوصل إلى معرفة عن حالات عدم الإلتزام هذه.

وتم إعداد هذا التقرير بهدف التعبير عن المعلومات التي يتم إستخدامها من قبل مجلس الإدارة وأفراد الإدارة في شركة Xyz وبنك ABC ولايجب أن يستخدم التقرير لأى غرض اخر.

عمليات ابداء الرأى Attestation Engagements

الهدف التعليمي ٢٣-٤: فهم معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين عن ابداء الرأى، ومستويات التأكيد وأنواع العمليات التي يتم تطبيق هذه المعايير فيها

خلال السنوات العشرين الماضية تم مطالبة المراجعين على نحو متزايد بتنفيذ أنواع مختلفة من الخدمات الشبيهة بالمراجعة، أو ابداء الرأى، لأغراض مختلفة. ومن أمثلة ذلك، مطالبة البنك أن يقوم المراجع بالتقرير كتابة عن ما إذا كان عميل المراجعة قد التزام بكافة متطلبات إتفاقية القرض. وكلما أصبحت الطلبات على أنواع محددة أمراً متعارف عليه على نحو أكثر، تم إصدار معايير محددة لتوفر دليلاً للعمل. ويتمثل هذا الدليل عادة في صورة تفسيرية لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ولكن، نظراً لأن هذه المعايير تتعلق أساساً بالقوائم المالية التاريخية المعدة في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولأن الخدمات الجديدة عادة ماتتعلق بأنواع أخرى من المعلومات، يصبح من الصعب إجراء صياغة وتوصيل فعاليين للدليل بدون تعطيل البناء المنطقي لنشرات معايير المراجعة.

وواجهت المهنة هذه المشكلة حتى تم إصدار نشرات معايير عمليات ابداء الرأى. ويتمثل الهدف الأساسي من النشرات في توفير إطار عمل عام لوضع الحدود المنطقية لوظيفة التصديق بما في ذلك عمليات المراجعة للقوائم المالية التاريخية.

وفي السنوات الأخيرة، حاول مجلس معايير المراجعة التفريق بين النقاط التي يتم دراستها من خلال معايير المراجعة والنقاط التي يتم دراستها من خلال معايير ابداء الرأى، على الرغم من أن كلاهما يمثلان نوعان من ابداء الرأى. وبوجه عام، يتم دراسة عمليات ابداء الرأى التي تتعلق بتوفير تأكيد عن القوائم المالية التاريخية، والتي تشمل جزءاً أو أكثر من جزء من هذه القوائم، في إطار معايير المراجعة. وتشمل الأمثلة مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو وفقاً لبعض الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى، مراجعة قائمة المركز المالي فقط، ومراجعة الحسابات الفردية. ويتم دراسة كافة الصور الأخرى من ابداء الرأى من خلال معايير التصديق (باستثناء فحص القوائم المالية التاريخية، والتي يتم تناولها في نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص). ويقوم مجلس معايير المراجعة بوضع معايير ابداء الرأى عن طريق إتباع نفس مراحل التشغيل المستخدمة لمعايير المراجعة. ويطلق على معايير ابداء الرأى AT بدلاً من AU. وفي تاريخ نشر هذا الكتاب تم إصدار ٦ نشرات من معايير عمليات التصديق.

معايير ابداء الرأى Attestation Standards

في عام ١٩٨٦ أصدر مجلس معايير المراجعة ١١ معياراً لابداء الرأى على نحو موازٍ لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتم عرض هذه المعايير مع معايير المراجعة المتعارف عليها للمقارنة في الجدول ٢٣-٢. وتم عرض معايير ابداء الرأى وفق مصطلحات عامة على نحو كاف لتمكين الممارسين من تطبيقها على أنها عملية لابداء الرأى، بما في ذلك أنواع العمليات الجديدة التي يمكن أن تظهر.

وتتمثل أبرز الفروق بين معايير ابداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها في معيارى ابداء الرأى العامين رقمى ٢ و ٣. حيث يتطلب المعيار رقم ٢ أن يتوافر لدى الممارس معرفة كافية عن الجوانب التي يتم ابداء الرأى عنها. وعلى سبيل المثال، إذا أبدى الممارس رأيه في إلتزام الشركة بقوانين حماية البيئة، يجب أن يتوافر للممارس فهم شامل عن قوانين البيئة والوسائل التي تستخدمها الشركات للتأكد من الإلتزام. ويتطلب المعيار رقم ٣ في حالة قيام الممارس بالتأكد من أي نوع من

المزاعم أن تتوافر إمكانية للتقييم من خلال معايير مناسبة وإمكانية للتقدير أو القياس على نحو مناسب. ومرة أخرى من خلال إستخدام مثال قوانين حماية البيئة، قد يكون من الصعب على الممارس أن يستنتج ما إذا كان هناك إلتزام لصعوبة القياس وعدم وجود معايير محددة.

الشكل ٢٣ - ٢

مقارنة معايير ابداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها

معايير ابداء الرأى	معايير المراجعة المتعارف عليها
١ - يجب أداء العملية بواسطة ممارس أو ممارسين لديهم مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية في وظيفة ابداء الرأى	١ - يجب أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية للعمل كمراجع
٢ - يجب أداء العملية بواسطة ممارس أو ممارسين لديهم معرفة كافية في الجوانب التي يتم التصديق عنها	
٣ - يجب أن يؤدى الممارس العملية فقط إذا اعتقد بتوافر الشرطين التاليين: * يمكن تقييم المزاعم في ضوء معايير مناسبة يتم التوصل إليها بواسطة هيئة معترف بها أوتم ذكرها عند عرض المزاعم بوضوح كاف وأسلوب شامل للقارئ الذي يتوافر لديه الإطلاع على نحو يمكنه من الفهم * يمكن تقدير أو قياس المزاعم على نحو متسق ومناسب في ضوء هذه المعايير	
٤ - خلال كافة مراحل تنفيذ العملية يجب أن يتوافر للممارس أو الممارسين اتجاه ذهني للحياد	٢- خلال كافة مراحل العمل يجب أن يتوافر في المراجع أو في المراجعين اتجاه ذهني للحياد
٥ - يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء العملية	٣ - يجب يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير

معايير العمل الميداني

١ - يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام للمساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم	١- يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام للمساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم
	٢ - يجب فهم الرقابة الداخلية على نحو كاف لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت، ومدى الإختبارات التي يجب أدائها
٢ - يجب الحصول على أدلة كافية لتوفير أساس مناسب للرأى الذي يتم التعبير عنه في التقرير	٣ - يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والإستفسار وإرسال المصادقات لتوفير أساس مناسب للتوصل إلى رأى عن مدى دلالة القوائم المالية محل المراجعة

معايير العمل الميداني

١ - يجب أن يتم تعريف المزاعم التي يتم التقرير عنها وتحديد خصائص عملية ابداء الرأى	١- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
٢ - يجب الإشارة في التقرير عن الإستنتاج الذي توصل إليه الممارس عما إذا كانت المزاعم المعروضة تتفق مع المعايير الموضوعة أو المذكورة والتي يمكن من خلالها قياس هذه المزاعم	٢ - يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الإتساق في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الفترة الحالية والفترة السابقة
٣- يجب أن يذكر في التقرير كافة التحفظات الجوهرية للممارس بشأن عملية ابداء الرأى وعرض المزاعم	٣ - ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة، يعد الإفصاح الإعلامي في القوائم المالية كافيا
٤- يجب ان يحتوى التقرير عن العملية الذي يتم فيه تقييم المزاعم التي تم إعدادها وفق معايير متفق عليها أو عن العملية التي يتم فيها تنفيذ اجراءات متفق عليها علي بيان يقصر إستخدامه على الإطراف التي إتفقت على هذه المعايير أو هذه الإجراءات.	٤ - يجب أن يحتوى التقرير على تعبير عن رأى المراجع إجمالاً في القوائم المالية أو عن بعض العناصر التي أثرت على عدم ابداء الرأى. وعندما لايمكن التعبير عن الرأى العام في القوائم المالية، يجب ذكر الأسباب بالتقرير. وعندما يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع طبيعة عمل المراجع ودرجة مسئوليته.

أنواع عمليات ابداء الرأى Types of Attestation Engagements

إتخذ مجلس معايير المراجعة على نحو متعمد قرارا بعدم القيام بمحاولة لتعريف الحدود المحتملة لعمليات إبداء الرأى فيما عدا المصطلحات الفكرية لإحتمال ظهور خدمات جديدة. وعلى سبيل المثال، قامت منشأة المحاسبة Price Waterhouse & co. بابداء الرأى في الاقتراع في مسابقة ملكة جمال أمريكا لعقود من الزمن، ولكن لم يبدأ التصديق على الإلتزام بقوانين حماية البيئة إلا منذ سنوات قليلة.

وحالياً، تم إصدار معايير محددة لابداء الرأى في أربعة مجالات فقط: القوائم المالية المتوقعة، تقارير عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي، الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، والعمليات ذات الإجراءات المتفق عليها. وتم التوصل إلى المعايير عن هذه الأنواع من عمليات ابداء الرأى لأن الممارسين يقومون بتنفيذ هذه الخدمات بأعداد كبيرة على نحو كاف يبرر ضرورة وجود دليل أكثر تحديداً عما توفره معايير ابداء الرأى العامة. وسيتم مناقشة هذه المعايير الثلاثة لاحقاً. ولايعد عدم وجود معايير محددة لنوع من الخدمة أن هناك قصداً لتعبير عن عدم ملائمة أداء الخدمة.

مستويات الخدمة Levels of Service

تعرف معايير التصديق ثلاثة مستويات من العمليات وصور الإستنتاجات المرتبطة بها: عمليات الإختبار، الفحص، والإجراءات المتفق عليها.

وينتج عن الإختبار إستنتاجاً في صورة إيجابية Positive. وفي هذا النوع من التقرير، يقدم الممارس بياناً مباشراً عن ما إذاكان عرض المزاعم كوحدة يتفق مع المعايير القابلة للتطبيق. وكمثال لذلك، كتابة تقرير للإختبار الذي يتم القيام به في ظل الدليل العام لمعايير ابداء الرأى، بدلاً من المعايير الأكثر تحديداً، كما هو موضوح في الشكل ٢٣-١١. ويتعلق هذا الشكل بعملية يتم فيها تحديد ما إذا كان معدل العائد على محفظة إفتراضية للأوراق المالية، في إطار توصيات أوردتها منشأة سمسرة عن البيع والشراء، قد تم عرضه بشكل صحيح في المطبوعات الترويجية للشركة.

الشكل ٢٣ -١١

مثال على تقرير الإختبار في ظل معايير ابداء الرأى

إلى إدارة شركة Akron للأسهم

قمنا بإختبار قائمة إحصائيات الأداء الاستثمارى المرفقة والمعدة عن محفظة الأوراق المالية لشركة Akron للأسهم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وقمنا بالاختبارات في ضوء المعايير التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم، وبالتالى تم تنفيذ الاجراءات الى المدى الذى رأيناه ضرورياً في مثل هذه الحالات.

وفي رأينا، تعرض قائمة إحصائيات الأداء الاستثمارى المشار إليها الأداء الاستثمارى لمحفظة الأوراق المالية لشركة Akron للأسهم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بما يتفق مع النتائج الفعلية التي يمكن التوصل إليها إذا تم إتباع توصيات الشراء والبيع لمحفظة الأوراق المالية كما هو موصوف في توصيات الشراء والبيع المذكورة في الملحوظة رقم ١

توقيع المحاسب المصرح له
١٢ فبراير ١٩٩٧

ولا توجد قيود على توزيع العميل لتقرير الإختبار بعد إصداره. ويعنى ذلك أن العميل يمكنه أن يقدم المعلومات التي تم إختبارها والتقرير المرتبط بها إلى أي فرد.

وفيما يتعلق بالفحص، يقدم المارس إستنتاجه في صورة تأكيد سلبي Negative Assurance. وفي ظل هذه الصورة، يذكر المارس في تقريره ما إذا كان هناك أية معلومات توافرت إلى علم المارس على نحو يوضح أن المزاعم لم يتم عرضها، في ضوء كافة جوانب الأهمية النسبية، على نحو يتفق مع معايير قابلة للتطبيق. ولايتم أيضاً تقييد تقرير الفحص عند توزيعه. ومن الجدير بالذكر أن عمليات الفحص قد تم حظرها بكافة الأنواع الثلاثة للعمليات بعد أن تم إصدار معايير لابداء الرأى. ويرجع السبب في الحظر إلى صعوبة وضع معايير للتأكيد المحدود الذي يوفره الفحص.

وفيما يتعلق بعمليات الإجراءات المتفق عليها، يتم تنفيذ الإجراءات التي تم الإتفاق عليها بواسطة المارس، حيث يقوم الطرف المسئول بإجراء المزاعم، بينما يوجد أشخاص محددين يمثلون المستخدمين الفعليين لتقرير المارس. وتختلف درجة التأكيد التي يتم نقلها في مثل هذا التقرير وفقاً للإجراءات المحددة التي يتم الإتفاق عليها وتنفيذها. وبالتالى، يتم تقييد توزيع مثل هذه التقارير إلى الأطراف المعنية فقط الذين يملكون معرفة أساسية بشأن هذه الإجراءات ومستوى التأكيد الذي ينتج عنها. ويجب أن يشمل التقرير بياناً عن الإجراءات التي إتفقت عليها الإدارة والمارس والذي إكتشفه المارس عند تنفيذ الإجراءات.

ويوضح الشكل ٢٣ – ١٢ ملخصاً للمناقشة السابقة.

الشكل ٢٣ – ١٢

أنواع العمليات والتقارير المرتبطة بها

نوع العملية	كمية الأدلة	مستوى التأكيد	صورة الإستنتاج	التوزيع
الإختبار	متعمقة	مرتفع	إيجابية	عام
الفحص	معنونة	متوسط	سلبية	عام
الإجراءات المتفق عليها	تتنوع	يتنوع	نتائج	مقيد

وسيخصص باقى هذا الفصل لمناقشة أنواع العمليات الأربعة التي تم إصدار معايير ابداء الرأى مفصلة عنها.

القوائم المالية المتوقعة Prospective Financial Statements

الهدف التعليمي ٢٣-٥ : وصف العمليات الخاصة للتصديق على القوائم المالية المتوقعة

كما يتضح من المصطلح، تشير القوائم المالية المتوقعة إلى قوائم مالية تنبؤية لفترة مستقبلية (قائمة الدخل) أو في تاريخ مستقبلي (قائمة المركز المالي) ومن أمثلة ذلك تنبؤات الإدارة لكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بسنة واحدة في المستقبل.

ويرى معظم الممارسين أن هناك فرصاً جوهرية ومخاطر محتملة للمراجعين عند إضفائهم للمصداقية على القوائم المالية المتوقعة. حيث أنه من المعلوم تماماً رغبة المستخدمين في الاعتماد على المعلومات المتوقعة بما يساعدهم في اتخاذهم للقرارات. فإذا تمكن المراجعون من تحسين إمكانية الإعتماد على المعلومات المتوقعة بما يساعدهم في إتخاذهم للقرارات. فإذا تمكن المراجعون من تحسين إمكانية الإعتماد على المعلومات، سيتم تخفيض خطر المعلومات على نفس النحو الموجود في مراجعة القوائم المالية التاريخية. وتنشأ الأخطار نتيجة إختلاف المعلومات المتوقعة عادة عن القوائم المالية التاريخية الفعلية عندما يتم مقارنتهما في تاريخ مستقبلي ما. ويمكن أن يقوم كل من واضعوا القواعد التنظيمية والمستخدمين واخرين غيرهم بانتقاد ومقاضاة المراجعين، حتى على الرغم من إتسام القوائم المتوقعة بالصدق في ضوء المعلومات المتاحة في الوقت الذي تم فيه إعدادها.

التنبؤات والتصورات Forecasts and Projections

تم إدراج نوعين عامين من القوائم المالية المتوقعة في النشرة رقم ٢ من معايير ابداء الرأى، هما: التنبؤات والتصورات Forecasts and Projections. وتتمثل التنبؤات في القوائم المالية المتوقعة التي تعرض المركز المالي المتوقع، نتائج التشغيل المتوقعة، والتدفقات النقدية المتوقعة للوحدة الإقتصادية وفقاً لأفضل معرفة وإعتقاد متوافرين لشخص مسئول. وهذه القوائم عادة تطلبها البنوك كجزء من الطلبات المقدمة للحصول على القروض. وتتمثل التصورات في القوائم المالية المتوقعة التي تعرض المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية وفقاً لأفضل معرفة وإعتقاد متوافرين لدى شخص مسئول في ضوء إفتراض أو عدة إفتراضات مفترضة. ومن الأمثلة، إعداد القوائم المالية المتصورة بافتراض أن الشركة قادرة على زيادة سعر المنتج الأساسي بها بمقدار ١٠٪ بدون حدوث أي تخفيض في الوحدات المباعة.

وعادة ما يتم إعداد نوعى القوائم المالية المتوقعة بواسطة الإدارة، وبدأت منشآت المحاسبة بوضع اسمها على هذه القوائم في السنوات الأخيرة فقط. وتم إعداد قدر ملحوظ من الدراسات لمساعدة الأطراف المسئولة عن إعداد كل من التنبؤات والتصورات. وهذا الدليل، مع الدليل الخاص بالمحاسبين المحايدين، تم عرضه في الدليل الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عن القوائم المالية الموحدة الذي تم إصداره بشكل متزامن مع معايير ابداء الرأى. ويشكل الدليل الخاص بمن يقومون بالإعداد وحدة المعايير الذي تم التوصل إليها والتي يمكن في ضوئها تحديد إطار عمليات ابداء الرأى.

إستخدام القوائم المالية المتوقعة Use of Prospective Financial Statements

قد يكون للقوائم المالية المتوقعة إستخدام عام أو استخدام محدود. ويشار إلى الاستخدام العام عندما يتم استخدامها من قبل طرف ثالث. ومن أمثلة العام، إدراج التنبؤات المالية في النشرة الخاصة ببيع

السندات الخاصة بإحدى المستشفيات. ويشار إلى الإستخدام المحدود، إدراج التصورات المالية في مستندات الطلب المقدم لأحد البنوك للحصول على قرض.

ويمكن تقديم التنبؤات لأغراض عامة الإستخدام أو لأغراض محدودة الإستخدام، بينما ينحصر تقديم التطورات للأغراض محدودة الإستخدام. ويرجع ذلك إلى أن المستخدمين المحدودين يكونون في وضع يمكنهم من التوصل لفهم أفضل عن القوائم المالية المستقبلية والظروف المرتبطة بها بالمقارنة مع الأطراف البعيدة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يقوم مستخدم محدود مثل شركة محتملة للإستثمار في رأس المال بسؤال الطرف المسئول عن إفتراض مفترض في التصور، بينما لايستطيع مستخدم بعيد مثل قارئ النشرة الخاصة ببيع السندات القيام بذلك. ونظراً لأن المستخدمين يواجهون صعوبة في التعامل مع مضمون الإفتراضات المفترضة بدون الحصول على معلومات إضافية، حظرت المعايير الخاصة بالقوائم المتوقعة في معايير ابداء الرأى الإستخدام العام لها. ويوجد إستثناء من هذه القاعدة يتمثل في التصورات التي يتم إصدارها كملحق للتنبؤات التي يتم تقديمها للإستخدام العام.

أنواع العمليات Types of Engagements

يتطلب المعيار رقم ١ من معايير ابداء الرأى القيام بأحد الأنواع التالية من العمليات بشأن القوائم المالية المتوقعة: الإختبار، الإعداد، أو العمليات الخاصة بالإجراءات المتفق عليها. سيتم فقط دراسة الإختبار في هذا الفصل، وهو ما سيتم التعرض إليه في القسم القادم.

وتم حظر العمليات الخاصة بفحص التنبؤ أو التصور. ويرجع السبب في ذلك إلى أن التنبؤ أو التصور ينتج بصفة أساسية عن التطبيق الميكانيكي لمجموعة من الإفتراضات المؤثرة. ومن السهل نسبياً أن يتم تعريف الإختبار على أنه التوصل إلى الرضاء عن إكتمال ومنطقية كافة الإفتراضات. ومن السهل أن يتم تعريف الإعداد على أنه يشمل بصفة أساسية الدقة الحسابية بالقوائم وليس مدى منطقية الإفتراضات. ومن الصعب تعريف أساس وسط يكون له معنى بين الإختبار والإعداد. وعلى سبيل المثال، لايمكن إقصاء أحد الإفتراضات لإتسامها جميعا بالمعنوية. وبالتالى، القول بالتوصل إلى «رضاء متوسط» عن الإفتراضات، كما يتمثل مضمون خدمة الفحص في ذلك، يحتمل أن يربك المستخدمين. وبدلاً من تسبب هذه المشكلة إرباكاً للمستخدمين، قرر المعهد الأمريكي للمحاسبين في معيار ابداء الرأى رقم ١ السماح فقط بالبدائل الواضحة.

إختبار القوائم المالية المتوقعة Exanination of Prospective Financial Statements

أشار المعيار رقم ١ من معايير ابداء الرأى بوضوح إلى أن الممارس لايقوم بابداء الرأى عن الدقة في القوائم المالية المتوقعة. وبدلاً من ذلك، يتم التركيز على إختبار الإفتراضات الأساسية وإعداد وعرض التنبؤ أو التصور. وبالتالى، فيما يلي العناصر الأربعة لإختبار التنبؤات والتصورات:

* تقييم إعداد القوائم المالية المتوقعة.
* تقييم الدعم الأساسي للإفتراضات.
* تقييم مدى إتفاق عرض القوائم المالية المتوقعة مع أدلة العرض التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين.
* إصدار تقرير الفحص.

وتتوقف هذه العناصر بصفة أساسية على الأدلة التي يتم تجميعها عن مدى إكتمال ومنطقية الإفتراضات الأساسية على النحو الذي تم الإفصاح عنه في القوائم المالية المتوقعة. ويتطلب ذلك أن يكون المحاسب ملماً بعمل العميل والنشاط الذي يمارسه، ويتعرف على الأمور الجوهرية التي يتوقع أن تتوقف عليها النتائج المستقبلية للوحدة الإقتصادية للعميل (العوامل الرئيسية)، وتحديد مدى إدراج

الإفتراضات الملائمة المتعلقة بها.

ويجب أن يحتوى تقرير المحاسب عن إختبار القوائم المالية المتوقعة على:

* التعريف بالقوائم المالية المتوقعة التي يتم عرضها.
* بيان أن إختبار القوائم المالية المتوقعة قد تم وفق معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين وتقديم وصف موجز لطبيعة الإختبار.
* رأي المحاسب في مدى إتفاق القوائم المالية المتوقعة المعروضة مع أدلة العرض التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين، ورأى المحاسب في مدى توفير الإفتراضات الأساسية لأساس معقول للتنبؤ أو لأساس معقول للتصور في ضوء الإفتراضات المفترضة.
* توضيح لإحتمال عدم تحقق النتائج المتوقعة.
* بيان عدم مسئولية المحاسب عن تحديث التقرير في ضوء الأحداث والظروف التي تقع بعد تاريخ التقرير.

ويوضح الشكل ٢٣-١٣ مثالاً على تقرير إختبار التنبؤ الذي تم فيه إبداء رأي نظيف. ويلاحظ أن تاريخ قائمة المركز المالي التي تم التنبؤ بها يمتد لأكثر من عام عن تاريخ التقرير.

الشكل ٢٣-١٣

مثال للتقرير عن التنبؤ

قمنا بفحص قائمة المركز المالي المرفقة التي تم التنبؤ بها، وقوائم الدخل، الأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية التي تم التنبؤ بها لشركة Allstar, Inc بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ وعن السنة المنتهية في هذا التاريخ. وقمنا بالإختبار بما يتفق مع معايير اختبار التنبؤ الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، وبالتالى تم القيام بالاجراءات على النحو الذي اعتبرناه ضروريا لتقييم كل الإفتراضات المستخدمة بواسطة الإدارة وإعداد وعرض التنبؤ.

وفي رأينا، تم عرض التنبؤ المرفق بما يتفق مع أدلة عرض التنبؤ الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، كما توفر الإفتراضات الأساسية أساساً معقولا لتنبؤ الإدارة. ومع ذلك، سيظل دائماً فروق بين النتائج الفعلية والنتائج المتنبأ بها، ويرجع ذلك إلى أن الأحداث والظروف لاتقع كما هو منتظر، وقد تتسم هذه الفروق بالأهمية النسبية. ولاتقع علينا أية مسئولية لتحديث التقرير في ضوء الأحداث والظروف التي تقع بعد تاريخ هذا التقرير.

توقيع المحاسب المصرح له
١٥ أكتوبر ١٩٩٧

المسئولية القانونية المحتملة عن القوائم المالية المتوقعة

أشار أحد الشركاء في إحدى منشآت المحاسبة الست الكبرى في إجتماع غير رسمى عقد مؤخراً إلى أنه المنشأة التي يعمل بها قررت عدم القيام بعمليات التأكيد للقوائم المالية المتوقعة بسبب تكاليف التقاضي. وصرح بأن المنشأة التي يعمل بها قامت بحساب اجمالي الإيرادات (الايرادات وليست الأرباح) من كافة عمليات القوائم المالية المتوقعة، كما قامت بحساب كافة التكاليف القانونية أيضاً، بما في ذلك الوقت الذي يستغرقه الشريك والمراجعين في الدفاع ضد الدعاوى القضائية الخاصة بهذه العمليات. ووفقاً لحسابات المنشأة تجاوزت التكاليف القانونية الإيرادات. وقال هذا الشريك «لايجب أن تكون عالماً في مجال الصواريخ لتدرك انه إذا زادت التكاليف الخاصة بالتقاضى عن الإيرادات أن العمل يمر بوضع سئ. حيث يقوم المستخدمون برفع الدعاوى القضائية عندما تكون النتائج الفعلية للأرباح غير مرضية بنفس الدرجة المذكورة في التصور بغض النظر عن ماهو مدرج في تقرير منشأة المحاسبة».

الرقابة الداخلية على التقرير المالي Internal Cntrol over Financial Reporting

الهدف التعليمي ٢٣-٦: وصف العمليات الخاصة لابداء الرأى عن الرقابة الداخلية لدى العميل

قد يتم التعاقد مع منشأة المحاسبة للتقرير عن الرقابة الداخلية للعميل. وقد يتم تنفيذ ذلك في المراجعة العادية لدى العميل الذي يرغب في الحصول على مثل هذا التقرير للإستخدام الداخلي، تحقيقا لمتطلبات هيئة تنظيمية، أو لوحدة اقتصادية مثل مركز خدمة التشغيل الإلكتروني للبيانات حتى يقوم عملائها والمراجعين بها باستخدامه.

ويرجع السبب الرئيسي لوضع معيار للتصديق عن الرقابة الداخلية إلى تأكيد كل من الكونجرس والهيئات التنظيمية على أهمية أساليب الرقابة الداخلية. وعلى سبيل المثال، يتطلب القانون الفيدرالي لتحسين شركات الودائع المؤمنة الصادر في ١٩٩١ أن تقدم إدارة المنشآت التي تتعامل مع الودائع الفيدرالية المؤمنة تقريراً عن فعالية الرقابة الداخلية، كما تتطلب ابداء الرأى من منشأة للمحاسبة على هذا التقرير. وتشمل المشروعات القانونية والتنظيمية الأخرى متطلبات مماثلة.

مقارنة مع المتطلبات الخاصة بالمراجعين Comparison to Requirements for Audits

عندما يقوم المراجعون بتنفيذ مراجعة القوائم المالية، فإنهم يتوصلون إلى فهم للرقابة الداخلية في ضوء معيار العمل الميداني الثاني. ويتوقف مجال الدراسة على المدى الذي يخططه المراجع لتخفيض خطر الرقابة المقدر بهدف تحديد طبيعة، توقيت، ومدى الإختبارات الأساسية. وعندما يتم التخطيط لتخفيض خطر الرقابة، يجب أن يزخذ المراجع في إعتباره الرقابة الداخلية الفعلية في إجمالي فترة المراجعة. ولايتم اختبار جوانب محددة إذا لم يتم التخطيط لتخفيض خطر الرقابة في هذه الجوانب.

وعندما يتم التعاقد مع المارس للتقرير عن الرقابة الداخلية في ظل معايير ابداء الرأى، وعلى وجه مغاير، يجب إدراج كافة جوانب الرقابة الداخلية ما لم يتم استبعاد جوانب محددة من خلال الإتفاق. وأيضاً، يتم الاتفاق على الفترة الزمنية التي تغطيها عملية ابداء الرأى. ويتم إبرام كافة الإتفاقيات بين المراجع والإدارة، ولكن يجب أخذ متطلبات الهيئة التنظيمية واحتياجات العملاء في الاعتبار.

خطوات التوصل إلي فهم وإختبار أساليب الرقابة

Steps for Obtaining an understanding and Testing Controls

عندما تتعاقد منشأة الحاسبة للتقرير عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي، يتم إتباع خمس خطوات تتماثل مع تلك التي يتم إتباعها في عملية المراجعة، وهي:

١ - **تخطيط مجال العملية**. يقوم المارس، العميل والاخرون الذين تتعلق بهم العملية في البداية بالإتفاق على الجوانب التي سيتم تغطيتها وتوقيت الدراسة. وبعد ذلك يتوصل المارس إلى معلومات عن مجال عمل العميل، متطلبات النشاط الذي يعمل فيه العميل والمتطلبات التنظيمية، وطبيعة العمليات المحاسبية ونظام مسك الدفاتر. وتوفر هذه المعلومات أساساً لتخطيط المنهج الأكثر فعالية لإجراء الخطوات الباقية.

٢- **التوصل إلى فهم عن تصميم الرقابة الداخلية**. يحصل المارس على معلومات مفصلة عن العمليات المالية، تدفقها عبر النظام، أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية، والأنشطة الرقابة التي يتم استخدامها لتحقيق الرقابة. ويتم التوصل إلى تقدير أولى لتحديد أساليب الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية. وتتماثل الإجراءات التي يتم من خلالها انجاز هذه الخطوة مع تلك التي تم

مناقشتها في الفصل التاسع.

٣ - **تنفيذ إختبارات الرقابة لتحديد مدى الإتفاق مع الإجراءات الموصوفة**. يجب أن يتم أداء إجراءات ملائمة للمراجعة لتحديد ما إذا كانت أساليب الرقابة التي تعمل على تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية قد تم اتباعها. وتتماثل منهجية هذه الإجراءات مع تلك التي تم مناقشتها في الفصول التي تناولت كل دائرة من دوائر العمليات المالية.

٤ - **تقييم نتائج فهم وإختبارات الرقابة**. يتم في هذه الخطوة القيام بتقييم نهائي لأساليب الرقابة وأوجه القصور بالرقابة. ويتمثل المعيار الأساسي للتقييم في ما إذا كان هناك أوجه قصور تتسم بالأهمية النسبية على نحو فردي أو جماعي. ويتسم وجه القصور بالأهمية النسبية إذا «نتج عن الحالة خطر منخفض نسبيا على نحو أكثر للأخطاء والمخالفات في القيم التي تتسم بالأهمية النسبية في علاقتها بالقوائم المالية».

٥ - **إعداد التقرير الملائم**. يتوقف نوع التقرير الذي يتم إعداده على الغرض من ومجال العملية والنتائج التي توصل إليها المارس. وتوجد أنواع مختلفة من تقارير الرقابة الداخلية لتتلائم مع أنواع العمليات والنتائج المختلفة. ويوضح الشكل ٢٣-١٤ التقرير القياسي الذي يتم إعداده عندما يقوم المارس بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية في وقت محدد ولايكتشف أية أوجه للقصور تتسم بالأهمية النسبية.

وكما يمكن الملاحظة، يحتوى التقرير ٢٣-١٤ على نموذج موجب للرأى وفقاً للنوع الذي يرتبط بعملية الإختبار.

ابداء الرأى عن الإلتزام Compliance Attestation

الهدف التعليمي ٢٣-٧ : وصف العمليات الخاصة لابداء الرأى عن إلتزام العميل مع بالقوانين والقواعد التنظيمية

الشكل ٢٣ - ١٤

مثال على التقرير عن الرقابة الداخلية

توصلنا إلى فهم الرقابة الداخلية المنفذة فعلاً في شركة **Xyz** في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٦، وقمنا بتنفيذ إختبارات الرقابة. وتوصلنا للفهم وقمنا بالاختبار بما يتفق مع المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

وتقع مسئولية إنشاء الرقابة الداخلية والحفاظ عليها على عاتق إدارة شركة Xyz. وللقيام بهذه المسئولية، قامت الإدارة بالتوصل إلى تقديرات وأحكام على الوجه المطلوب لتقدير المنافع المتوقعة والتكاليف المرتبطة بالرقابة الداخلية. وتتمثل أهداف الرقابة الداخلية في إمداد الإدارة بتأكيد مناسب، وليس مطلق، لحماية الأصول ضد الخسارة عن خسارة غير مرخص بها أو من خلال التخلص منها، وإمداد الإدارة بما يفيد تنفيذ العمليات المالية بما يتفق مع الترخيص الذي تمنحه الإدارة والتسجيل الملائم للعمليات المالية بما يسمح بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ونظراً للحدود الطبيعية للرقابة الداخلية، قد تحدث أخطاء أو مخالفات ولايتم إكتشافها. وأيضاً، يرتهن إجراء تصور لأى تقييم للرقابة الداخلية بالفترات المستقبلية بخطر عدم ملائمة الإجراءات نتيجة التغيرات في الظروف أو بسبب الإنخفاض في مستوى الإلتزام بالإجراءات.

وفي رأينا، تتسم الرقابة الداخلية المنفذة بشركة Xyz في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٦ على نحو اجمالي بالكفاية لتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه حالياً في ضوء علاقة هذه الأهداف بمنع أو اكتشاف الأخطاء او المخالفات بالحسابات التي قد تتسم بالأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية.

يتمثل الغرض من عمليات ابداء الرأى على الإلتزام في تحديد والتقرير عن ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تلتزم بقوانين معينة، قواعد تنظيمية معينة، أو أية متطلبات أخرى. وتم إدراج معايير ابداء الرأى على الإلتزام في معيار ابداء الرأى رقم ٣.

ويوجد قدر واسع من التنوع لعمليات ابداء الرأى على الإلتزامات المحتملة، وهى تتنوع من العمليات البسيطة والمباشرة إلى العمليات شديدة التعقيد. ومن أمثلة عمليات ابداء الرأى على الإلتزام البسيطة تحديد والتقرير عن ما إذا كان العميل قد حقق شرطين محددين في اتفاقية الحصول على قرض ضمانا لاستمرار القرض، وهما: يجب ألا تزيد نسبة إجمالي الدين إلى اجمالى حق الملكية عن ٢ في تاريخ قائمة المركز المالي، ولايجب أن تزيد التوزيعات المعلن عنها عن السنة عن نسبة ٥٠٪ من صافى الدخل بعد الضرائب. وبفرض أن منشأة المحاسبة قد قامت بنفسها بالمراجعة أو رغبت في الإعتماد على القوائم المالية التي تم مراجعتها بواسطة منشأة أخرى للمحاسبة، تتسم هذه العملية من عمليات ابداء الرأى بالبساطة في التنفيذ. وفي الجانب الاخر الذي يمثل النقيض، تتسم عملية ابداء الرأى التالية بالتعقد الشديد: نجاح العميل في الفوز بعقد حكومي فيدرالي في مناقصة مع بقاء شرط واحد يتمثل في قيام الإدارة بتقديم دليل محايد عن الإلتزام بكافة الحقوق المدنية والإلتزام بشروط قانون حماية البيئة. وبفرض أن العميل طالب منشأة المحاسبة بالتوصل إلى رأى عن مدى إلتزام الشركة. هل يجب أن توافق منشأة المحاسبة على القيام بهذه العملية؟. سيرغب العديد من الممارسين وسيتوافر لديهم الحماس الشديد للقيام بهذا النوع من ابداء الرأى إذا تم هيكلة العملية بما يضمن أن يتفهم كل فرد مسئوليات منشأة المحاسبة والحدود الضمنية لمثل هذه العمليات.

المقارنة مع المتطلبات الخاصة بعمليات المراجعة Comparison to Requirements for Audits

توجد فروق هامة بين المتطلبات من الممارسين الذين يقومون بتحديد مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية في ظل كل من معايير المراجعة ومعايير ابداء الرأى. ففي مراجعة القوائم المالية التاريخية، يتحمل المراجعون بعض المسئوليات لتحديد ما إذا كان العميل قد إلتزم بالقوانين والقواعد التنظيمية. وسبق مناقشة هذه المسئوليات بالفصل الخامس كجزء من دراسة التصرفات القانونية. وفي مثل هذه العمليات من المراجعة يتم تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتسم بعدالة العرض، ويتمثل الاهتمام الوحيد للمراجعين فيما يتعلق بانتهاكات القوانين والقواعد التنظيمية في متى تتأثر عدالة العرض بالقوائم المالية. أما في مراجعة الإلتزام في ظل معيار ابداء الرى رقم ٣، يقوم الممارس بتخطيط وتنفيذ العملية بهدف اصدار تقرير عن مدى الإلتزام.

شروط عمليات ابداء الرأى عن الالتزام Conditions for Compliance Attestation

يعد معرفة الشروط المطلوبة لتنفيذ عمليات ابداء الرأى عن الإلتزام أمراً هاماً للممارسين لأنه يمكن أن ينتج عن العديدمن عمليات ابداء الرأى على الإلتزامات المحتملة سوء اتصال جدى بين المراجعين والمستخدمين. وعلى سبيل المثال، إذا طلب عميل يعمل في الصناعة الكيماوية من المراجع أن يقدم رأيه الذي يعبر فيه عن إلتزام الشركة بمتطلبات قانون حماية البيئة، يحتمل أن ينتج ضررا للمجتمع عند تقديم مثل هذا الرأى.

وفيما يلى الشروط الأكثر أهمية التي يجب مراعاتها لقبول عمليات ابداء الرأى عن الإلتزام:

* يجب أن تقدم الإدارة مزاعم مكتوبة حتى يقدم المراجع التأكيد عنها. ويتمثل أساس هذا المتطلب في الإعتقاد بعدم رغبة منشآت المحاسبة في توفير التأكيد ما لم ترغب الإدارة في تقديم بيان كتابي يفيد

إلتزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والقواعد التنظيمية الخاصة.

* يجب أن يتم تقييم مزاعم الإدارة في ضوء معايير مناسبة. وبدون هذه المعايير المناسبة، سيكون من المشكوك فيه تحديد مدى إمكانية التوصل لرأى مناسب.

* إمكانية القيام على نحو مناسب بتقدير أو قياس مزاعم الإدارة باستخدام مثل هذه المعايير.

* قبول الإدارة لمسئولية التزام الوحدة الاقتصادية مع المتطلبات الخاصة.

تنفيذ العملية Engagement Performance

يوجد نوعان من العمليات تم السماح بهما في معايير ابداء الرأى رقم ٣، وهما الإختبارات والإجراءات المتفق عليها. ويشجع المعيار استخدام عمليات الإجراءات المتفق عليها في حالة موائمتها مع احتياجات المستخدمين، لأن هناك إحتمالا أقل لسوء فهم رأى المارس.

ويتمثل التحدى الكبير في عملية الإجراءات المتفق عليها في التوصل إلى إتفاق عن الإجراءات التي يرغب المستخدمين في تنفيذها. وقد تتسم الإجراءات المتفق عليها التي يقم بها المارس بالمحدودية أو بالشمول حسب رغبة المستخدمين في ضوء اشتراك المستخدمين في وضع الاجراءات التي سيتم تنفيذها وتحمل مسئولية مدى كفايتها. وحتى يتم التوصل إلى إتفاق، يجب أن يعلم المارس من هم المستخدمين والقيام بمناقشة الإجراءات معهم او ان يجد وسائل اخرى لتحديد الاجراءات التي يتم الاتفاق عليها. ومن أمثلة ذلك، توقيع خطاب تعاقد يفيد تنفيذ منشأة المحاسبة للإجراءات المنصوص عليها في القاعدة التنظيمية الفيدرالية.

وفيما يتعلق بالاختبارات، يجب أن يتعامل المارسون مع كل من مستوى الأهمية النسبية، خطر إبداء الرأى، الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، وخطر الإكتشاف. ويتعلق مستوى الأهمية النسبية والأخطار الأربعة بمفاهيم عمليات ابداء الرأى على الإلتزام بنفس القدر الذي تتعلق فيه مفاهيم عمليات مراجعة القوائم المالية، ولكن يصبح التعامل معها أكثر صعوبة في التطبيق للتنوع في عمليات التصديق على الإلتزام بالمقارنة مع عمليات مراجعة القوائم المالية. وبالمثل، يجب أن يخطط المارس عملية الإلتزام، ويقوم بالحصول على أدلة كافية، ويتوصل إلى رأي عن مزاعم الإدارة. وتعد كل هذه الجوانب تحديات صعبة في عمليات الإلتزام المعقدة إذا لم يتوافر لدى المراجع قدر ملائم من الخبرة.

عمليات الإجراءات المتفق عليها Agreed - upon Procedures Engagements

الهدف التعليمي ٢٣ - ٨: وصف عمليات الإجراءات المتفق عليها

عندما يتفق المراجع مع الإدارة أو مع مستخدم يمثل الطرف الثالث على تحديد المراجعة في إجراءات مراجعة محددة ومعينة، يطلق على ذلك عملية الإجراءات المتفق عليها Agreed - upon procedures Engagements. ويطلق العديد من المارسين على هذه العمليات عمليات الإجراءات والنتائج لأن التقرير يؤكد على إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والنتائج التي تم التوصل إليها عند إكتمال الإجراءات.

ويعمل المارسون بصفة أساسية في عمليات الإجراءات المتفق عليها على أن تقوم الإدارة أو المستخدم الذي يمثل الطرف الثالث بتحديد الإجراءات التي يرغبون في تنفيذها. ويمكن تخيل الصعوبة التي ستواجهها منشأة المحاسبة إذا وافقت على إصدار رأى لهيئة فيدرالية عن مدى إلتزام شركة بقوانين التصرف الإيجابي الفيدرالي لمدة عامين في ظل ابداء الرأى عن الإلتزام طبقاً للنشرة

رقم ٣ من معايير التصديق على الإلتزام. وبفرض أن هناك رغبة لدى الهيئة الفيدرالية لتحديد عشر إجراءات للمراجعة تقوم منشأة المحاسبة بتنفيذها، على نحو يرضى الهيئة. وكمثال، يتمثل أحد الإجراءات في تحديد عدم الإشارة في طلب التوظف المعيارى بالشركة إلى كل من العمر، السن، والعرق. وبفرض أن منشأة المحاسبة والهيئة الفيدرالية قد إتفقا على الإجراءات، سترغب العديد من منشآت المحاسبة في تنفيذ الإجراءات واصدار تقرير عن النتائج.

ويوجد عدد من المعايير المهنية التي تتناول عمليات الإجراءات المتفق عليها، ولكن يتمثل المعيارين الأساسين في النشرة رقم ٧٥ من معايير المراجعة والنشرة رقم ٣ من معايير ابداء الرأى. ويشار إلى الاثنين على أن كل منهما مرآة للأخر نظراً لتماثلهما. ويوجد فرقان رئيسيان بينهما:

* تتعلق نشرة معايير المراجعة بعناصر القوائم المالية، بينما تتعلق نشرة معايير ابداء الرأى بقائمة غير مالية تكون محلاً للإهتمام.

* يجب أن تقدم الإدارة مزاعم كتابية في ظل عملية ابداء الرأى التي تتم في إطار نشرة معايير ابداء الرأى، ولايعد ذلك متطلبا في ظل العملية التي يتم القيام بها في إطار نشرة معايير المراجعة.

وكمثال على العملية التي يتم تنفيذها في إطار النشرة رقم ٧٥ من معايير المراجعة، يتم القيام بالإجراءات المتفق عليها للتحقق من حساب اجمالي المبيعات في إطار اتفاقية للإستئجار. ويتم عادة تنفيذ هذه الإجراءات في متاجر التجزئة التي تستأجر ساحات من ملاك المباني على أساس نسبة من إجمالي المبيعات. ويوضح الشكل ٢٣-١٥ التقرير عن مثل هذه العملية، ويتم فيه الإشارة إلى ثلاثة إجراءات تم الإتفاق عليها، وإلى نتيجتين تم التوصل إليهما عند إستكمال الإجراءات.

وتم السماح بالقيام بعمليات الإجراءات المتفق عليها في ظل نشرات معايير ابداء الرأى وتنفيذها على نحو متكرر منذ اصدار معايير ابداء الرأى الأصيلة. وتوفر النشرة رقم ٤ من معايير ابداء الرأى دليلاً إضافياً للممارسين الذين ينفذون هذه العمليات. ومن أمثلة هذه العمليات، تنفيذ الإجراءات المتفق عليها عند التحقق من صندوق للأموال المشتركة، فيما يتعلق بحساب المعدل الداخلي للعائد، خطر بيتا لعدم ثبات القياس، وباقى المعلومات المناسبة الأخرى للمستثمرين.

الشكل ٢٣ - ١٥

مثال على التقرير عن الإجراءات المتفق عليها

تقرير المحاسبون المصرح لهم

إلى السادة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء الإدارة في شركة Morgil:

قمنا بتنفيذ الإجراءات المذكورة أدناه، والتي تم الإتفاق عليها مع أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء الإدارة في شركة Morgil بهدف مساعدتكم على تحديد قيمة اجمالى المبيعات المعرفة في إتفاقية الإستئجار المؤرخة في ١ سبتمبر ١٩٩٢ بين المؤجر Rocklin, Inc. والمستأجر شركة Morgil، عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وتم تنفيذ هذه العملية من الإجراءات المتفق عليها بما يتفق مع المعايير التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. وتقع مسئولية كفاية هذه الإجراءات على عاتق مجلس إدارة وأعضاء الإدارة في شركة Morgil. وبالتالى، لانقدم اى عرض عن مدى كفاية الإجراءات الموصوفة أدناه سواء فيما يتعلق بالهدف من طلب هذا التقرير أو بأى هدف اخر.

ويمكن تلخيص الإجراءات التي قمنا بها كما يلي:

١- حصلنا على جدول قامت الإدارة بإعداده يوضح اجمالي المبعيات على النحو المعرف أعلاه عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وبلغت القيمة ٣٥٦٧٥٠٠٠ دولار.

٢- حصلنا على تقارير أسبوعية نقدية من مدير المتجر عن السنة. وتظهر هذه التقارير معلومات عن اجمالى المبيعات، قراءات لسجل النقدية، ضرائب المبيعات، والخصم المسموح به ومعلومات اخرى.
٣- قمنا بمقارنة الملخصا الشهرية لهذه التقارير مع جدول اجمالى المبيعات، ومقارنة مايقرب من ٥٪ من صافى النقدية الذي تم تحصيلها يوميا كما هو ظاهر في تقارير النقدية الأسبوعية مع كشوف البنك.

وبناء على القيام بالاجراءات السابقة، تم إكتشاف:

١ - يوجد إتفاق بين صافى النقدية التي تم تحصيلها كما هو ظاهر في تقارير النقدية الأسبوعية وكشوف البنك.
٢- يوجد إتفاق بين الملخصات الشهرية وجدول اجمالى المبيعات الذي حصلنا عليه من الإدارة.

ولاتشكل هذه الإجراءات المتفق عليها عملية مراجعة أو فحص للقوائم المالية أو جزء من أى منها والذى يتمثل الهدف منها في التعبير عن الرأى أو عن تأكيد محدود عن القوائم المالية أو جزء منها. وبالتالى، لانعبر عن مثل هذا الرأى. وفي حالة قيامنا بتنفيذ اجراءات اضافية، سيتم التقرير اليكم عن اية امور نعلم بها.

وتم تقديم هذا التقرير للإستخدام فقط بواسطة المستخدمين المحددين في التقرير ولايجب استخدامه بواسطة أفراد لم يقوموا بالاتفاق على الإجراءات ولايتحملون المسئولية عن كفاية الاجراءات لاغراض تخصهم.

توقيع المحاسب

المصطلحات الأساسية

عملية الإجراءات المتفق عليها Agreed - upon Procedures Engagement. عملية يتم فيها الإتفاق على الإجراءات التي سيتم تنفيذها بين المارس، الطرف المسئول عن القيام بإعداد المزاعم، والمستخدمين المستهدفين لتقرير المارس. ويتم عرض تقرير المارس في صورة تأكيد سلبي.

المزاعم Asserion. بيان صريح أو ضمنى يقدمه طرف ويستخدمه طرف اخر (الطرف الثالث).

عملية ابداء الرأى Attestation engagement. عملية يقوم بها المارس لإصدار تقرير كتابي يعبر فيه عن النتائج المتعلقة بمدى الاعتماد على المزاعم التي يتحمل مسئوليتها طرف اخر.

عملية الاعداد Compilation Engagement. عملية لاتتعلق بالمراجعة يقوم فيها المحاسب بعرض المعلومات في صورة قوائم مالية تخص الإدارة بدون التعبير عن أى تأكيد عن هذه القوائم.

الإختبار Examination. عملية تصديق ينتج عنها تأكيد ايجابي عن ما إذا كانت المزاعم التي تم اختبارها تتفق مع المعايير التي يمكن تطبيقها.

التنبؤ Forecast. قائمة مالية متوقعة تمثل توقع كل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية في فترات مستقبلية وفقاً لأفضل معرفة واعتقاد لطرف مسئول.

التصور Projection. قائمة مالية متوقعة تمثل توقع كل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية في فترات مستقبلية وفقاً لأفضل معرفة وإعتقاد لطرف مسئول في ضوء إفتراض يتم إفتراضه أو أكثر.

القائمة المالية المتوقعة Prospective Financial Statement. قائمة مالية تحتوى على بيانات مستقبلية متوقعة وليست بيانات تاريخية.

الفحص Review. عملية للتصديق ينتج عنها تأكيد سلبي لمدى إدراك المارس لأية معلومات تشير إلى عدم عرض المزاعم بما يتفق مع معايير يمكن تطبيقها.

النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة المتعلقة بالفحص SAS 71 Review. فحص للمعلومات المالية

الفترية التي لم يتم مراجعتها، ويتم القيام به لمساعدة الشركات العامة على الوفاء بمسئولياتها المتعلقة بالتقرير إلى الهيئات التنظيمية.

نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص SSARS Reviw. فحص للقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها، يتم القيام به لتوفير تأكيد محدود عن عدم وجود ضرورة لإجراء تعديلات تتسم بالأهمية النسبية على القوائم حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، إذا كانت قابلة للتطبيق، أو أية أسس شاملة أخرى للمحاسبة.

نشرات معايير ابداء الرأى Statement on attestation Standards. نشرات يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين لتوفير إطار فكرى عن الأنواع المختلفة من خدمات ابداء الرأى.

نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص Statement on Standard for Accounting & Review Services (SSARS). معايير تصدرها لجنة خدمات المحاسبة والفحص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين والتي تحكم تعاملات المحاسبين المعتمدين مع القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها بالشركات غير العامة.

أسئلة للمراجعة

٢٣ - ١ (الهدف ٢٣ - ١) ماهو المقصود بمصطلح مستوى التأكيد؟ كيف يختلف مستوى التأكيد في كل من مراجعة القوائم المالية التاريخية، الفحص، والإعداد؟

٢٣ - ٢ (الهدف ٢٣ - ١) ماهو التأكيد السلبي؟ لماذا يتم إستخدامه في تقرير عملية الفحص؟

٢٣ - ٣ (الهدف ٢٣ - ١) فرق بين إعداد وفحص القوائم المالية. ماهو مستوى التأكيد في كل منهما؟

٢٣ - ٤ (الهدف ٢٣ - ١) أذكر وفرق بين ثلاثة صور من عمليات الإعداد التي يمكن أن يقدمها المحاسب المصرح له لعملائه.

٢٣ - ٥ (٢٣ -١) أذكر ثلاثة أمور يجب أن يقوم بها المراجع في ظل نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص عن الإعداد.

٢٣ - ٦ (٢٣ - ١) ما هي الخطوات التي يجب أن يقوم بها المراجعون إذا ادركوا خلال تنفيذ عملية الإعداد أن هناك تضليلاً بالقوائم المالية؟

٢٣ - ٧ (٢٣ - ١) ماهى الإجراءات التي يجب أن يستخدمها المراجع للحصول على المعلومات الضرورية لتوفير مستوى التأكيد المطلوب عن فحص القوائم المالية؟

٢٣ - ٨ (الهدف ٢٣ - ١) ما الذي يجب أن يقوم به المراجعون إذا اكتشفوا عند إجرائهم لفحص القوائم المالية انه لم يتم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؟

٢٣ ٩ (الهدفان ٢٣ - ١، ٢٣ - ٢) ماهى الفروق بين نوعى التقرير الذين يتم إصدارهما في ظل كل من نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص والنشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة؟

٢٣ - ١٠ (الهدف ٢٣ - ٢) اشرح لماذا يوفر فحص القوائم المالية الفترية مستوى أكبر من التأكيد بالمقارنة مع ما تقدمه عمليات الفحص التي يتم تنفيذها في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص.

٢٣ - ١١ (الهدف ٢٣ - ٣) ما هو الهدف من عمليات التحقق من اجزاء معينة، حسابات معينة، أو عناصر معينة؟ أذكر المتطلبات الخاصة الأربعة للتقارير عن الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة أو العناصر المعينة.

٢٣- ١٢ (الهـــدف ٢٣ - ٣) أذكر متطلبات التقرير عن القوائم التي يتم إعدادها وفقاً لأسس أخرى بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٢٣ - ١٣ (الهـدف ٢٣ - ٣) طلبت شركة Absco من المحاسب المصرح له Herb Germany أن يقدم تقـريرا لبنك Northen State عن مدى وجود أو عدم وجود وجود شروط معينة يتطلبها القرض. وتتعلق هذه الشروط بكل من: نسبة رأس المال العامل، التوزيعات عن الأسهم الممتازة، المدى الزمنى للمدينين، ومدى كفاءة الإدارة. وهذه هى المرة الأولى التي يتعامل فيها Herb مع شركة Absco. هل يقبل Herb القيام بهذه العملية؟ دعم الإجابة بالدليل.

٢٣ - ١٤ (الهـــدف ٢٣ - ٣) أشرح ماهو المقصود بالمعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية. أذكر مثالين لمثل هذه المعلومات.

٢٣ - ١٥ (الهـدف ٢٣ - ٤) عرف ماهو المقصود بمعايير ابداء الرأى. فرق بين معايير ابداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

٢٣ - ١٦ (الهـــــدف ٢٣ - ٥) أشرح ماهو المقصود بالقوائم المالية المتوقعة وفرق بين التنبؤات والتصورات. ما هى الأمور الأربعة التي يختص بها إختبار القوائم المالية المتوقعة؟

٢٣ - ١٧ (الهدف ٢٣ - ٦) ماهى طبيعة العملية التي يتم فيها التقرير عن الرقابة الداخلية؟ أشرح كيف تختلف المتطلبات المتعلقة بمسئوليات المراجع عن تلك المقابلة لها عند توصل المراجع لفهم الرقابة الداخلية وإجراء إختبارات الرقابة خلال عملية المراجعة.

٢٣ - ١٨ (الهـدف ٢٣ - ٦) عرف الخطوات الخمس المتعلقة بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية واجراء إختبارات الرقابة.

٢٣-١٩ (الهـــدف ٢٣ - ٧) قارن بين مسئوليات المراجع المتعلقة بتحديد مدى الإتفاق مع القوانين والقواعد التنظيمية في ظل كل من معايير التصديق ومعايير المراجعة.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٢٣ - ٢٠ (الهدف ٢٣ -١) فيما يلى أسئلة متنوعة عن خدمات الإعداد والفحص. إختر الإجابة الأمثل.

أ - تم التعاقد مع مراجع للقيام بخدمات فحص لدى أحد العملاء. حدد العبارة الصحيحة في كل مما يلي:

(١) يجب أن يؤدى المراجع اجراءات المراجعة الأساسية الضرورية لتحديد مدى إتفاق القوائم مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٢) تعد القوائم المالية مسئولية أساسية للمراجع.

(٣) قد يقوم المراجع بإعداد القوائم من الدفاتر ولكنه لايقوم بالمساعدة في تسوية وإقفال الدفاتر.

(٤) يقوم المراجع بتنفيذ خدمة المحاسبة بدلاً من مراجعة القوائم المالية.

ب - من المقبول أن يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية في حالة عدم تمتعه بالحياد عن العميل ويقوم بإصدار تقرير لايتم تعديله على نحو جوهرى فيما يتعلق بـ:

(١) المراجعة بالشركات التي تتبع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(٢) مراجعة الشركات التي تتبع أسس شاملة للمحاسبة بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٣) إعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٤) فحص القوائم المالية التي تعد وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

حـ - يقوم مراجع بتقديم خدمة الفحص لشركة صناعية صغيرة مغلقة الملكية. وكجزء من متابعة الإنخفاض المؤثر في هامش المساهمة الإجمالي للسنة الحالية، إكتشف المراجع عدم وجود مستندات داعمة لنفقات قيمتها ٤٠٠٠٠ دولار. وأكد المدير المالي أن النفقات تتسم بالمناسبة. ماالذي يجب أن يقوم به المراجع؟

(١) إدراج كافة النفقات التي لاتوجد مستندات لها دون القيام بفحص اضافي بالقوائم المالية على أساس انه لايقوم بإجراء مراجعة.

(٢) تعديل الرأى عن الفحص أو الانسحاب من العملية ما لم يتم الحصول على تفسير مرض للنفقات التي لايوجد مستندات لها.

(٣) عدم إدراج النفقات التي لايوجد مستندات لها في القوائم.

(٤) الحصول على خطاب تمثيل مكتوب من المدير المالي يشير فيه إلى أن النفقات تتسم بالملائمة ويجب إدراجها في القوائم المالية الحالية.

د - أى من الجمل التالية يصف أفضل مسئولية المراجع الخاصة بتنفيذ خدمات الإعداد للشركة؟

(١) يجب أن يفهم المراجع نشاط العميل والطرق المحاسبية التي يتبعها، وأن يقوم بقراءة القوائم المالية للتعرف على مدى منطقيتها.

(٢) يجب أن يقنع المراجع نفسه بأن القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٣) يجب أن يتوصل المراجع لفهم الرقابة الداخلية ويقوم بإجراء إختبارات الرقابة.

(٤) لايتحمل المراجع أية مسئولية تجاه الأطراف الثالثة.

هـ - قام المراجع Frank الذي ينفذ خدمات الإعداد بإغفال جوهرى لكافة صور الإفصاح لدى العميل واصدر تقريرا ملائماً. وبعد ثلاثة شهور من اصدار القوائم المالية أبلغ العميل المراجع Frank بانه قدم القوائم إلى البنك كضمان لقرض أي من الجمل التالية يعد ملائماً في ظل هذه الظروف؟

(١) يجب أن يعدل المراجع القوائم حتى يتم إدراج الملاحظات مع إرفاق مايفيد التعديل بعدم إبداء الرأى.

(٢) يمكن أن يقدم المراجع القوائم إلى البنك طالما تم إرفاق عدم آبداء المراجع لرأى.

(٣) يجب على العميل أن يعيد كتابة القوائم على ورق أملس ويرسل إلى البنك بدون تقرير المراجع.

(٤) يجب أن يترك العميل المختص بالبنك ليفحص القوائم ويأخذ ملاحظات ولكنه لايجب أن يترك المختص بالبنك نسخة من القوائم.

و - عند القيام بإعداد القوائم المالية بإحدى الوحدات الإقتصادية، رأى المحاسب أن إجراء تعديل في التقرير القياسي لن يعد كافياً لتوضيح أوجه القصور في القوائم المالية كوحدة، وأن العميل

لاتتوافر لديه الرغبة في تصحيح القصور. في هذه الحالة يجب أن يقوم المحاسب بـ:

(١) إجراء فحص للقوائم المالية. (٢) إصدار تقرير خاص.
(٣) الإنسحاب من العملية. (٤) التعبير عن رأى سلبى للمراجعة.

٢٣ - ٢١ (الهدف ٢٣ - ٣) تتعلق الأسئلة التالية بالتقارير التي يصدرها المراجعون بخلاف التقارير المتعلقة بالقوائم المالية التاريخية. أختر الإجابة الأمثل.

أ - أى من معايير المراجعة المتعارف عليها عن التقرير لايتم تطبيقه عادة على التقارير الخاصة مثل القوائم المعدة وفقاً للأساس النقدي؟

(١) المعيار الأول. (٢) المعيار الثانى. (٣) المعيار الثالث. (٤) المعيار الرابع.

ب - يقوم مراجع بالتقرير عن القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي. يشار إلى هذه القوائم على نحو أفضل في الرأى الذي يصدره وفقاً للوصف في إحدى الجمل التالية، ويتمثل الوصف الأمثل في:

(١) المتحصلات والمدفوعات النقدية والأصول والإلتزامات التي تنشأ من العمليات المالية النقدية.
(٢) المركز المالي ونتائج التشغيل التي تنشأ عن العمليات المالية النقدية.
(٣) قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الناتجة عن العمليات المالية النقدية.
(٤) قائمة المركز المالي النقدية ومصدر وتطبيق الأموال.

حـ- أي من الجمل التالية يتسم بالصحة فيما يتعلق بتقدير المراجع الذي يعبر فيه عن رأيه في عنصر معين بالقائمة المالية؟

(١) يجب أن يتعلق مستوى الأهمية النسبية بالعنصر المعين بدلاً من القوائم المالية كوحدة.
(٢) يمكن التعبير عن مثل هذا التقرير فقط إذا كلف المراجع بمراجعة القوائم المالية إجمالاً.
(٣) يكون عادة الإهتمام الموجه للعنصر المحدد أقل عما يكون عليه الوضع إذا تم مراجعة القوائم المالية كوحدة.
(٤) لايمكن أن يعبر أبداً المراجع الذي أصدر رأياً سلبياً عن القوائم المالية كوحدة عن عنصر معين في هذه القوائم المالية.

د - عندما يطلب من المراجع أن يقوم بالمراجعة لإبداء الرأى عن واحد أو أكثر من أجزاء محددة، حسابات محددة، أو عناصر محددة بالقوائم المالية، يجب على المراجع:

(١) عدم وصف إجراءات المراجعة المطبقة.
(٢) توجيه النصح للعميل فيما يتعلق باصدار الرأى فقط إذا تم مراجعة القوائم المالية واتصح عدالة العرض بها.
(٣) يفترض انه لايمكن تطبيق المعيار الأول للتقرير فيما يتعلق بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
(٤) يجب أن يستجيب للطلب فقط إذا كانت تشكل جانباً رئيسياً من القوائم المالية التي إمتنع المراجع عن إبداء الرأى عنها بناء على المراجعة التي قام بها.

٢٣ - ٢٢ (الهدف ٢٣ -٣) تتعلق الأسئلة التالية بالمعلومات المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية. أختر الإجابة الأمثل.

أ – طلب العميل .Rainco Corp من المراجع Ansman أن يقوم بإعداد معلومات إضافية للقوائم المالية الرئيسية عن هذه السنة التي تتم المراجعة عنها. أي مما يلي يمثل السبب الأفضل لمطالبة العميل بالمعلومات الإضافية؟

(١) توفير الرأى عن المعلومات الإضافية عندما لاتتفق عناصر معينة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٢) إمداد دائنى الشركة بدرجة أكبر من التأكيد للموقف المالي للشركة.

(٣) إمداد إدارة الشركة بالمعلومات التي تفيد في تحليل القوائم المالية الرئيسية ويتم الحاقها بها.

(٤) توفير التوثيق المطلوب من هيئة سوق المال في إطار طرح أسهم الشركة للإكتتاب العام.

ب – طلب العميل Raince Corp من المراجع Ansman أن يقوم بإعداد معلومات إضافية يتم إرفاقها بالقوائم المالية الرئيسية عن السنة التي تتم المراجعة عنها. وعند إصدار المعلومات الإضافية يجب أن يتأكد المراجع من:

(١) إصدار تقرير موجز عن نفس العملية.

(٢) إدراج وصف لمجال المراجعة على نحو أكثر تفصيلا عن الوصف الذي تم في التقرير الموجز المعتاد.

(٣) الإشارة إلى مصدر أية معلومات احصائية وإلى أن هذه المعلومات تخضع لنفس اجراءات المراجعة على نفس النحو الذي تم في القوائم المالية الرئيسية.

(٤) الحفاظ على تفريق واضح بين مايتعلق بالإدارة ومايتعلق بالمراجع.

حـ – يجب أن تشمل المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية :

(١) إستثناءات أو تحفظات للتقرير القياسي الموجز للمراجع.

(٢) تفاصيل العناصرفي القوائم المالية الرئيسية.

(٣) بيانات احصائية.

(٤) تعليقات تفسيرية.

د– أي مما يلي يصف بشكل أفضل الفرق بين المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية والمعلومات المالية الرئيسية؟

(١) يمكن أن تحتوى المعلومات الإضافية على وصف أكثر تفصيلاً لمجال عمل المراجع.

(٢) معلومات إضافية تسمح للمراجع بتفسير الإستثناءات أو التحفظات التي لاتتطلب رأياً مقيداً.

(٣) يقوم المراجع بالتوصل إلى مزاعم فعلية عن درجة التأكد التي لن يكون مناسباً إبدائها في التقرير الموجز.

(٤) يكون إستخدام المعلومات الإضافية محدودا بمواقف خاصة مثل القوائم المعدة على الأساس النقدي، القوائم المعدة وفقاً لأساس الإستحقاق المعدل، أو قوائم المنظمات غير الهادمة للربح.

٢٣ – ٢٣ (الأهداف ٢٣–٤، ٢٣–٥، ٢٣–٦) تتعلق الأسئلة التالية بعمليات إبداء الرأى. إختر الإجابة الأفضل.

أ – أي من الخدمات المهنية التالية يعد عملية ابداء رأى؟

(١) قيام الإدارة بالتعاقد على عملية إستشارية لتوفير النصح بشأن التشغيل الإلكتروني للبيانات.

(٢) عملية للتقرير عن الإلتزام بالمتطلبات التشريعية.

(٣) عملية تتعلق بضريبة الدخل يتم من خلالها إعداد الإقرارات الضريبية على مستوى الولاية وعلى المستوى الفيدرالي.

(٤) إعداد القوائم المالية من واقع السجلات المحاسبية للعميل.

ب – أي من العبارات التالية يتسم بالصحة بشأن القائمة المالية المتوقعة؟

(١) عادة مايكون التنبؤ المالي فقط ملائماً للإستخدام المحدود.

(٢) عادة مايكون التصور المالي ملائما فقط للإستخدام العام.

(٣) عادة ما يكون أي نوع من القوائم المالية المتوقعة ملائماً للإستخدام المحدود.

(٤) عادة مايكون أي نوع من القوائم المالية المتوقعة ملائماً للإستخدام العام.

حـ– أى من الجمل التالية يصف بشكل أفضل عملية قيام المراجع بالتقرير عن الرقابة الداخلية للوحدة الإقتصادية؟

(١) عملية لابداء الرأى لإختبار والتقرير عن مزاعم كتابية للإدارة بشأن فعالية الرقابة الداخلية لديها.

(٢) عملية المراجعة التي تتم لإبداء الرأى عن الرقابة الداخلية للوحدة الإقتصادية.

(٣) عملية تتعلق بالمستقبل لتصور، لفترة زمنية لاتجاوز سنة واحدة، والتقرير عن منافع متوقعة للرقابة الداخلية للوحدة الإقتصادية.

(٤) عملية إستشارية يتم من خلالها تقديم نصيحة بناءة للوحدة الإقتصادية بشأن الرقابة الداخلية.

أسئلة وحالات للمناقشة

٢٣ – ٢٤ (الهدف ٢٣ – ٣) كجزء من مراجعة شركة Ren Gold الصناعية، طلبت الإدارة القوائم المالية الرئيسية، وعلى نحو منفصل طلبت نفس القوائم المالية الرئيسية على أن يرفق بها معلومات إضافية. وأبلغتك الإدارة بأن الهدف من القوائم المالية الرئيسية هو تقديمها إلى العاملين بالبنك، الدائنون الأخرون، واثنين من الملاك لايشاركون في الإدارة. أما القوائم المالية الرئيسية التي ينفق بها معلومات اضافية فيتم إستخدامها بواسطة الإدارة فقط. وطلبت الإدارة أن يتم تضمين معلومات محددة، ولكنها طلبت من المراجع ألا يقوم بعمل للمراجعة لأبعد مما هو ضرورى للقوائم المالية الرئيسية. وتم طلب مايلي:

١ – جدول لبوالص التأمين السارية.

٢ – رأى المراجع عن مدى كفاية التغطية التأمينية.

٣ – ملخص لأكثر النسب المالية أهمية بالشركة عن خمس سنوات. ويرجع إلى المراجع تحديد النسب الملائمة.

٤ – جدول لأوراق الدفع يرفق به معدلات الفائدة، الضمان وجدول بالمدفوعات.

٥ – ميزان مراجعة زمني للمدينين مع تقييم مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

٦ – ملخص للإضافات على الأصول الثابتة.

٧ – أوجه القصور التي تتسم بالأهمية النسبية في الرقابة الداخلية وتوصيات لتحسين الرقابة الداخلية.

المطلوب

أ – ماهو الفرق بين القوائم المالية الرئيسية والمعلومات الإضافية؟

ب – ماهو الغرض من المعلومات الإضافية التي يتم إرفاقها بالقوائم المالية الرئيسية؟

حـ– فيما يتعلق بالعناصر السابق ذكرها (من ١ إلى ٧)، أذكر أيها يكون ملائماً لإدراجه كمعلومات إضافية. أذكر الأسباب في إجابتك.

د – عرف ثلاث عناصر أخرى يمكن إدراجها على نحو ملائم كمعلومات إضافية.

هـ– بفرض أن إبداء رأى نظيف يتلائم مع التقرير الذي يجب إصداره عن القوائم المالية الرئيسية، ولم يتم إجراء أية اختبارات لأبعد من المطلوب للقوائم المالية الرئيسية حتى يتم إعداد تقرير عنها، وانه تم إدراج المعلومات الملائمة فقط في المعلومات الإضافية. أكتب التقرير المناسب للمراجعة.

٢٣–٢٥ (الهدف ٢٣–٣) طلبت منك إدارة شركة J. L. Lockwood Co. إصدار خطاب الإلتزام بالدين كجزء من مراجعة شركة Toylor لمزارع الفاكهة. وتعد شركة J.L.Lockwood Co. موردا لمعدات الرى. ويتم بيع العديد من المعدات، بما في ذلك التي تم بيعها لشركة Toylor، وفقاً لضمان بأساس العقد. وتقوم بمراجعة شركة Toylor ولكنك لاتراجع شركة J.L.Lockwood. وبالاضافة للمعدة الحالية أبلغتك شركة Lockwood بانك يجب أن تقييم ما إذا كان يجب بيع معدة أخرى بقيمة ٥٠٠٠٠٠ دولار إلى شركة Toylor.

وطلب منك أن ترسل إلى شركة Lockwood خطاب الإلتزام بالدين يتم فيه التعرض للعناصر التالية:

١ – تجاوز نسبة التداول لمعدل ٢ في كل ربع سنة بالقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها والتي تم إعدادها بواسطة الإدارة وبالقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها.

٢ – الزيادة في حق الملكية بأكثر من ٨٠٠٠٠٠ دولار.

٣ – عدم إنتهاك الشركة لأية متطلبات قانونية بالقواعد التنظيمية لنمو الفاكهة في ولاية كاليفورنيا.

٤ – الإدارة تتسم بالكفاءة وتم إتخاذ قرارات العمل على نحو مناسب في الثلاث سنوات الماضية.

٥ – إختيار الإدارة لشراء أراضي إضافية لزراعة الفاكهة بجوار المزرعة التي تملكها الشركة حالياً.

المطلوب

أ – عرف الغرض من خطاب الإلتزام بالدين.

ب – لماذا يعد ضرورياً أن يتم إجراء المراجعة بالشركة قبل أن يكون من المقبول إصدار خطاب الإلتزام بالدين؟

حـ – أي من العناصر الخمس التي تم طلبها يمكن أن تقبلها منشأة المحاسبة لإصدار تقرير الإلتزام بالدين؟ أذكر الأسباب في الإجابة.

٢٣ – ١٦ (الهدف ٢٣ – ٣) عادة ما يعد المحاسبون المصرح لهم نوعين من تقارير المراجع في ضوء مراجعة القوائم المالية: تقرير المراجع عن القوائم المالية التي سيتم نشرها، وتقرير عن المعلومات الإضافية المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية لخدمة الإدارة والأطراف الأخرى.

المطلوب

أ – تحديد في ضوء مصطلحات عامة أنواع مستوى الأهمية النسبية الذي يتم عادة إدراجها في المعلومات الإضافية بخلاف تلك التي يتم إدراجها بالقوائم المالية الرئيسية.

ب – هل يقع على عاتق المراجع نفس درجة المسئولية عن المعلومات الإضافية على نفس النحو الخاص بالعناصر الفردية بالقوائم المالية العادية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية) أذكر الأسباب في الإجابة*.

٢٣ – ٢٧ (الهدف ٢٣ – ١) قيم الفقرة التالية التي تتعلق بالقوائم المالية التي يتم إعدادها «عندما يقترن إسم المراجع بالقوائم المالية التي إعدادها، يكون مسئولاً فقط أمام العميل وتنحصر حدود هذه المسئولية في التلخيص والعرض على نحو ملائم للمعلومات، التي قدمها العميل، بالقوائم المالية. ويذكر في الرأى الذي يقدمه المراجع بوضوح أن المراجع لم يقم بتنفيذ المراجعة ولايعبر عن رأيه في مدى عدالة العرض بالقوائم المالية. وعندما يعتمد المستخدمون على القوائم المالية المعدة، فإنهم يفعلون ذلك وفقاً لتقبلهم الخاص للخطر ولايجب أن يحملوا المراجع المسئولية عن عدم ملائمة الأداء. ويجب أن يفسر المستخدمون المعلومات كما لو كان قد تم إعدادها بواسطة الإدارة».

٢٣ – ٢٨ (الهدف ٢٣ –١) تقوم بأداء خدمات الفحص وما يرتبط بها من عمل للضرائب لشركة Re-gency Tools, Inc. التي تعمل في مجال الأدوات وقوالب سك العملات والميداليات، ويبلغ حجم المبيعات فيها ٢٠٠٠٠٠٠ دولار. وتم تسجيل المخزون بقيمة ١٢٥٠٠٠ دولار. وفي القوائم المالية للعام السابق التي لم يتم مراجعتها، والتي عرضتها الشركة بدون مساعدة من أية منشأة للمحاسبة، تم الإفصاح بأن المخزون قد حددت قيمته بناء على التكلفة التاريخية التي قدرتها الإدارة» وتوصلت إلى الحقائق الأربعة التالية:

١ – حدث بالشركة نمو بمعدل ثابت بالسنوات الخمس الأخيرة.

٢ – زادت تكلفة الوحدة للمواد الخام التي تستخدمها الشركة بشكل كبير لعدة سنوات.

٣ – تبلغ تكلفة المخزون تقريباً مبلغ ١٢٥٠٠٠ دولار في السنوات الخمس.

٤ – ترغب الإدارة مرة اخرى في استخدام مبلغ ١٢٥٠٠٠ للقيمة في السنة الحالية.

وعندما ناقشت مع الإدارة ضرورة إجراء جرد فعلي دقيق للمخزون، كانت الإجابة سلبية، ورأت الإدارة ذلك لأن مجال اهتمامها هو الأثر على الملكية وضرائب الدخل إذا تم إتباع وسيلة واقعية لتقييم المخزون. حيث لم يتم أبداً اجراء مراجعة بالشركة وتم اتباع هذه الممارسة لسنوات. وإقتنعت، بناء على الاستفسار وتحليل النسب المالية، أن التقييم المتحفظ للمخزون وفقاً للتكلفة التاريخية سيبلغ ٥٠٠٠٠٠ دولار.

المطلوب

أ – ما هى متطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لتقييم المخزون والإفصاح عنه في القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها؟

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

ب – عرف المشكلات القانونية والمهنية المحتملة التي يمكن أن تواجهها في هذه الحالة.

حـ– ماهى الإجراءات التي تتبعها عادة في خدمات الفحص عندما تتسم قيمة المخزون بالأهمية النسبية؟ كن محددا قدراً لإمكان.

د – كيف يمكن أن تحل المشكلة في مثل هذا الموقف؟ حدد البدائل وقيم التكاليف والمنافع في كل بديل.

٢٣ – ٢٩ (الهدف ٢٣–١) توفر نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص إجراءات توضيحية للفحص للمحاسبين لإستخدامها كدليل عند القيام بالفحص. وجاء مايلي بالمقدمة الخاصة بتوضيح الإستفسارات:

• تعد الإستفسارات التي يتم تنفيذها عند فحص القوائم المالية أمراً خاضعاً لتقدير المحاسب. وعند تحديد الإستفسارات التي سيتم القيام بها، يجب على المحاسب أن يأخذ في إعتباره: (أ) طبيعة العنصر وأهمية النسبية، (ب) إحتمال التحريف، (حـ) المعرفة التي يتم الحصول عليها بالعمليات الحالية والسابقة، (د) المؤهلات التي يحملها العاملون في إدارة المحاسبة بالوحدة الإقتصادية، (هـ) مدى تأثر عنصر معين بتقدير الإدارة، (و) عدم كفاية البيانات المالية الأساسية بالوحدة الاقتصادية. وتم تقديم القائمة التالية للإستفسارات للتوضيح فقط. ولاتوجد ضرورة للقيام بالإستفسارات في كل عملية، ولايتم تنفيذها بالكامل عند القيام بالإستفسار في إحدى العمليات.

وتشمل إجراءات الإستفسار المدرجة في نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص في دورة المبيعات والتحصيل.

الإيـــــراد

١ – هل تم التعرف على الإيرادات عن بيع المنتجات والخدمات الرئيسية في الفترة الملائمة؟

المقبوضات

١ – هل تم تحديد مخصص كاف للحسابات المشكوك فيها؟

٢ – هل تم شطب المقبوضات التي تم إعتبارها غير قابلة للتحصيل؟

٣ – إذا كان ذلك ملائماً، هل تم أخذ الفائدة في الإعتبار؟

٤ – هل تم تحديد الفاصل الزمني للعمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم؟

٥ – هل توجد مقبوضات من العاملين والأطراف المرتبطة؟

٦ – هل توجد مقبوضات مرهونة أو توجد خصومات أو عمولات للمقبوضات؟

٧ – هل تم التبويب الملائم للمقبوضات المتداولة وغير المتداولة؟

المطلوب

أ – ما هى المعلومات الأخرى التي يجب أن يحصل عليها المحاسب عن المدينين والإيراد بجانب العناصر السابق ذكرها؟

ب – قارن بين الإجراءات التوضيحية لخدمات الفحص وتلك المتعارف على تنفيذها في عمليات المراجعة. ماهى الفروق الرئيسية؟

حـ – من هو الذي يجب أن يقوم المحاسب بالإستفسار منه في شركة صغيرة مغلقة؟

د – ما هى الظروف التي يحتمل فيها أن يتم تنفيذ إجراءات أخرى بخلاف ماسبق ذكره؟ كن محدداً.

هـ – قارن بين التأكيد الذي يتم تحقيقه في كل من خدمات الفحص والمراجعة. هل يكون مستوى التأكيد الذي يتم تحقيقه أكبر في ظل عمليات المراجعة، أو هل مستوى التأكيد بالمراجعة أكبر إلى حد ما، أو تقريباً يعادل مستوى التأكيد في خدمات الفحص؟ أذكر أسباب ذلك في إجابتك.

٢٣ – ٣٠ (الهدف ٢٣ – ٢) أكمل المراجع L. Johnson الذي يعمل في منشأة المحاسبة Johnson and Lecy المراجعة التي يتم تنفيذها للمرة الأولى في شركة Tidwell Publishing Co.، وهى إحدى الشركات العامة، عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وطلب منه القيام بفحص القوائم المالية الفترية في ظل نشرة معايير المراجعة رقم ٧١ عن ربع السنة المنتهى في ٣١ مارس ١٩٩٧.

ولم يسبق للمراجع أن قام من قبل بالفحص في ظل نشرة معايير المراجعة رقم ٧١، ولكن قامت المنشأة التي يعمل بها بالكثير من خدمات الإعداد والفحص. وبالتالي سيتوافر لديها الإستعانة بأكثر المساعدين خبرة بمنشأة المحاسبة وهو Fred Blair للقيام بالعمل. وطلبت من Blair أن يتبع معايير منشأة المحاسبة الخاصة بإجراءات خدمات الفحص التي تم التوصل إليها في ضوء نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص، وأن يؤدى العمل وفقا لأعلى مستوى من الجودة نظراً لأن شركة Tidwell تعد عميلا من الفئة مرتفعة الخطر.

وأكمل Blair فحص القوائم بشركة Tidwell وقام Johnson بفحص العمل الذي قام به Blair بعناية شديدة. ولم يتم إكتشاف أية استثناءات. وتم التأشير على القوائم المالية للعميل بعلامة «تم إجراء الفحص». وتم إصدار التقرير التالي:

إلى هيئة سوق المال

قمنا بفحص قائمة المركز المالي المرفقة لشركة Tidwell Publishing Co. في ٣١ مارس ١٩٩٧ ومايرتبط بها من قوائم: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التغيرات في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعاير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين العامين المصرح لهم. وتتحمل إدارة شركة Tidwell Pulbishing Co. مسئولية المعلومات المدرجة بالقوائم المالية المشار إليها.

ويتم الفحص بصفة أساسية من خلال إجراء استفسارات من أفراد الشركة وتطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية. ويقل مجال الفحص بشكل جوهرى عن مجال المراجعة التي يتم تنفيذها في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها والتي يتمثل الهدف منها في إبداء الرأى عن القوائم المالية كوحدة. وبالتالى، نحن لانعبر عن مثل هذا الرأى.

وبناء على الفحص الذي قمنا به، لانرى أن هناك أية تعديلات تتسم بالأهمية النسبية يجب القيام بها في القوائم المالية المرفقة حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

توقيع المراجع
٣١ مارس ١٩٩٧

المطلوب

أ – هل من الملائم أن يتم تقديم خدمة الفحص لشركة عامة؟ أشرح.

ب – قيم المنهج الذي اتبعه Johnson و Blair في هذه العملية؟

حـ – قيم التقرير.

٢٣ - ٣١ (الهدف ٢٣-٣) يقوم المراجعة Bengston بإجراء المراجعة العادية في شركة Pollution Control Devices, Inc. . وبالإضافة لذلك، طلب منه أن يقدم تأكيد سلبي إضافي لدائن رئيسي مقابل رهن أحد الأصول. ويتعلق التقرير الإضافي بالشروط في الإتفاقية التي تم وضعها لمنع العميل عن التأخر في سداد قيمة الدين. ويبلغ اجمالي الأصول ١٤ مليون دولار وقيمة الدين ٤ مليون. تتمثل أهم الشروط في:

١ - يجب أن تظل قيمة نسبة التداول أعلى من ٢,٣ إلى ١.

٢ - يجب أن تظل نسبة الدين إلى حق الملكية أقل من ٣.

٣ - يجب أن يجاوز صافى الربح بعد الضرائب التوزيعات المدفوعة على الأقل بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دولار.

المطلوب

أ - أكتب التقرير الإضافي الملائم إذا تم تحقيق كافة الشروط في إتفاقية الدين.

ب- كيف يمكن أن يتغير التقرير الإضافي إذا بلغ صافى الربح بعد الضرائب ١٠١٠٠٠٠ وبلغت التوزيعات المدفوعة ٦٠٠٠٠؟

حـ - بفرض أن نفس الموقف الذي حدث في الجزء «ب» تكرر، وبفرض أيضاً أن العميل رفض تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عن إنتهاكات شروط إتفاقية الدين على أساس أن القيمة لاتتسم بالأهمية النسبية؟ ماهى طبيعة تقرير المراجع الملائم؟

د - ماهى طبيعة التقرير الإضافي الملائم إذا تم تحقيق كافة شروط إتفاقية الدين، ولكن كان هناك دعوى قضائية ضد الشركة تم الإفصاح عنها بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية؟

٢٣-٣٢ (الهدف ٢٣-٣) تمثل المراجعة ذات الجودة المرتفعة لإختبار CPA إمتيازاً لتقديم المقررات الدراسية لمراجعة إختبار CPA على المستوى القومي للمرشحين لدخول الإختبار. وتقع على المسئولين عن المراجعة ذات الجودة المرتفعة لإختبار CPA مسئولية تقديم كافة المواد، بما في ذلك أشرطة الكاسيت والفيديو، المتعلقة بالدعاية على المستويين المحلي والقومي وتقديم المساعدة لإجراء التنظيم والتشغيل الفعالين للإمتيازات المحلية. ويدفع الفرد ٧٠٠ دولار مقابل الحصول على المقررات الكاملة للإختبار الذي سيتقدم إليه. وتوجد معدلات أقل للمرشحين الذين يختارون بعض الأجزاء من الإختبار. ويحصل امتياز المراجعة ذو الجودة المرتفعة لإختبار CPA ٥٠٪ من الرسوم الإجمالية.

ويقوم امتياز المراجعة ذو الجودة المرتفعة لإختبار CPA بشراء مواد المقررات من المراجع Ronnie Johnson الذي يمثل كاتباً مؤهلاً على أعلى مستوى لمواد المقررات الخاصة بإختبار CPA. ويحصل الإمتياز على نسخة واحدة من هذه المواد من Johnson ويعيد إنتاجها إلى المرشحين. ويجب أن يدفع الإمتياز ٦٠ دولار إلى Johnson مقابل كل حزمة كاملة من المقررات التي يتم استخدامها بالإضافة إلى ١٢٪ من الرسوم التي يدفعها كل مشارك من المرشحين الذين يقومون بشراء بعض المقررات كحقوق تأليف. ويتطلب العقد الموقع بين Johnson والامتياز أن يقدم القائمون على الامتياز تقريراً من مراجع عن حقوق التأليف المستحقة لـ Johnson. وقد بلغ إجمالي الرسوم المسجلة للمقررات الدراسية عن عام ١٩٩٧ مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ دولار.

وقبل أن تبدأ المراجعة، نشأ خلاف بين الطرفين. حيث لايرغب الإمتياز في سداد حقوق التأليف عن مواد محددة للمقررات. ولم يوافق Johnson على هذا الإستنتاج، ولم يرد بالعقد أي شئ بشأن ذلك. وفيما يلي المبيعات المتنازع عليها والتي رفض القائمون على الإمتياز سداد قيمة حقوق التأليف عنها:

١ - مواد المقررات التي يتم إرسالها إلى القائمين بالتدريس للترويج	٣١٠٠٠ دولار
٢- رسوم غير محصلة لإعتبارها ديون معدومة	٦٠٠٠ دولار
٣- المرشحين الذين لم يسددوا الرسوم لقيامهم بواجبات إدارية خلال تدريس المقررات	١٦٠٠٠ دولار
٤- المبالغ المردودة للعملاء الذين لم يتحقق لهم الرضاء عن تدريس المقررات	٢٢٠٠٠ دولار
إجمالي	٧٥٠٠٠

المطلوب

أ - بإفتراض انك تقوم بإجراء المراجعة العادية في الإمتياز ومراجعة خاصة للسيد Johnson. ما هى إختبارات المراجعة الإضافية التي تقوم بها بالإضافة للإختبارات العادية لحقوق التأليف في ظل المراجعة الخاصة؟

ب- بفرض أن القوائم المالية بالإمتياز تتسم بعدالة العرض فيما عدا النزاع الذي لم يتم حله مع السيد Johnson. أكتب تقرير المراجعة الملائم.

جـ - اكتب تقريراً عن اجمالي حقوق التأليف للسيد Johnson. بإفتراض صحة كافة المعلومات الواردة في السؤال وأن الخلاف لم يتم حله.

٢٣ - ٣٣ (الهدف ٢٣ -٣) أكمل المراجع Jones المراجعة بشركة Sarack Lumber Supply Co.، وقام بإصدار تقرير قياسي نمطي. وبالإضافة للتقرير عن القوائم المالية كوحدة، رغبت الشركة في تقرير خاص للمراجعة لثلاثة حسابات محددة: المبيعات، صافي الأصول الثابتة، والمخزون الذي تم تقيمه وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً. وتم اصدار التقرير إلى المؤجر الذي قدم المساحة التي تشغلها شركة Sarack، والذي يقوم بتحديد الإيجار السنوي بناء على هذه الحسابات الثلاث. ولم يكن المراجع يعلم بأنه مطلوب منه تقرير عن الحسابات الثلاث إلا بعد الإنتهاء من المراجعة.

المطلوب

أ - اشرح احتمال عدم قدرة المراجع Jones على إصدار التقرير عن الحسابات الثلاث إذا لم يتم تنفيذ اختبارات إضافية للمراجعة.

ب- ما هى الإختبارات الإضافية التي يحتمل أن تكون هناك ضرورة لها قبل أن يمكن اصدار التقرير عن الحسابات المحددة؟

حـ- بفرض أن المراجع Jones لديه القدرة على تحقيق كافة المتطلبات الضرورية لإصدار تقرير عن الحسابات الثلاث المحددة، أكتب التقرير. ضع الإفتراضات الضرورية.

٢٣ - ٣٤ (الهدف ٢٣ -٥) طلب منك Carl Manson مالك شركة Major Products الصناعية، وهى

شركة صناعية تمثل عميلا قديما للمراجعة، العمل في شركة لإعداد معلومات تنبؤية لفترة ثلاث سنوات، عن السنة التي تنتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ والسنتين التاليتين. وأبلغك Manson أنه يرغب في إستخدام التنبؤات، بالإضافة إلى القوائم المالية التي تم مراجعتها، للبحث عن تمويل اضافي للتوسع في العمل. ويتوافر لدى Manson قدر ضئيل من الممارسة في إعداد التنبؤ الرسمي، وهو راغب في رأى مدعم من جانب المنشأة التي تعمل بها لأقصى حد ممكن لإضفاء المصداقية على التنبؤ. وأبلغك بانه على استعداد للقيام بأي شئ ضرورى لمساعدتك في إعداد التنبؤ.

وهو يرغب أولاً في التوصل إلى تصورات عن المبيعات والإيرادات والأرباح من واقع العمل الحالي، والذي يعتقد بانه يمكنه ان يستمر في تمويله من رأس المال الموجود فعلاً.

وثانياً، عقد العزم على شراء شركة غير ناجحة حالياً تعمل في أعمال وثيقة بالشركة التي يمتلكها. وأشار إلى أنه يرغب في بيع بعض الأصول المستخدمة في تشغيل الأعمال واحلالها بأصول اخرى. وهو يعتقد بان الشركة ستكون عندئذ في وضع ناجح جدا. وتقدم بعرض في إطار العمل الجديد للحصول على التمويل الملائم. وأبلغك أيضا بانه تسلم عرضاً بشأن الأصول التي عزم على بيعها.

المطلوب

أ – شرح الحالات التي يمكن أن يتم فيها قبول وعدم قبول القيام بهذه العملية.

ب– لماذا يعد من المهم أن يتفهم السيد Manson طبيعة متطلبات التقرير الخاصة بك قبل القيام بالمهمة؟

حـ – ماهى المعلومات التي يجب أن يوفرها لك السيد Manson قبل أن تنتهى من القوائم التي يتم التنبؤ بها؟ كن محددا قدر الإمكان.

د – ناقش، بشكل محدد قدر الإمكان، طبيعة التقرير الذي ستقوم بإصداره عن التنبؤات، بفرض انك قادر على التوصل إلى التنبؤات بشكل ملائم.

الفصل الرابع والعشرون:

المراجعة المالية الداخلية والحكومية ومراجعة التشغيل

Internal and governmental Financial Auditing and Operational Auditing

ينتج عن المراجعة الجيدة عادة تحسن في التدفقات النقدية

يعمل Sandy Previtz كمراجع داخلى جديد فى المراجعين العاملين داخل شركةErhardt Freight (EFC) ، التى تعمل فى مجال شاحنات النقل للمسافات الطويلة، وذلك منذ عام واحد فقط. وقبل تعينه فى EFC كان يعمل لمدة ٥ سنوات كمراجع فى إحدي منشأت المحاسبة وهو يعمل الأن فى المراجعة الداخلية على وظيفة المبيعات والمقبوضات.

ويتمثل مستند العملية المالية للشركة التى تعمل فى مجال شاحنات النقل للمسافات الطويلة فى فاتورة الشحن التى تعد الدليل على إتمام الشحن للعميل. وتتسم شركة EFC ارتفاع معدل النمو بها، ووصلت إلى الحجم الحالى الدى يتمثل فى عدة آلاف عملية شحن باليوم. وتعد المحاسبة عن كافة فواتير الشحن والمقبوضات التى ترتبط بها مشكلة كبرى على مستوى المحاسبة ونظم التشغيل. وتتسم هذه المشكلة بالتعقد الشديد لأن شركة EFC تتعامل يومياً مع عملاء شحن جدد. وقررت شركة EFC أن حل هذه المشكلة الخاصة بمسك الدفاتر يكمن فى تصميم وتشغيل نظام معلومات جديد بالحاسب الإلكترونى. وتتعلق أجزاء النظام التى لها أكبر الأثر على المراجعة بالمدى الزمنى للمدنيين والتقدير الملائم لمخصص الديون المشكوك فيها لفواتير الشحن. وطبقاً للقانون يجب سداد قيم الفواتير خلال ٧ أيام. وقرر Sandy الحصول علي نسخة من ملف بيانات المدينين فى الشركة EFC ، وأن يأخذ عينة إحصائية من فواتير الشحن الفعلية، ويقوم بتقدير المدى الزمنى من الفواتير. وحصل على موافقة Martha Harris رئيس إدارة المراجعة الداخلية، وقام بإجراء الترتيبات مع المدير المالى، بشركةEFC، Hal Stensan ليحصل على نسخة من الملف لإستكمال العمل.

وشملت العينة الأولية ٣٠٠ عنصر، تم إختيارها بشكل عشوائى من ٢٠٠٠٠ فاتورة شحن حالية. وتم التوصل إلى المدى الزمنى من خلال العينة وتطبيق المعادلة للتوصل إلى تقدير القيمة الضرورية لمخصص الحسابات المشكوك فى تحصيلها. وعند مقارنة ذلك بالمخصص المسجل بالشركة ، واتضح أن القيمة المسجلة قد يوجد بها تخفيض قدره مليون دولار، وهى قيمة تتسم بالأهمية النسبية على نحو واضح.

وعندما أبلغ Sandy رئيس إدارة المراجعة الداخلية بالوضع، دعا رئيس المراجعة الداخلية إلى إجتماع مع المدير المالى Stenson وطلب من Sandy الحضور، وفى الإجتماع، قام Sandy بتفسير النتائج التى توصل إليها بناء على التقدير الإحصائى، حيث تم التوصل بناء على مستوى ثقة ٩٥٪ إلى حد أقصى ١ مليون للثقة وحد أدنى ٢٠٠٠٠٠ دولار فقط والذى لا يمثل قيمة تتسم بالأهمية النسبية. وبعد مناقشة معنى مصطلحات وإجراءات فترة الثقة، قال Stenson " انا لا أرغب بالتأكيد فى إجراء تعديل فى الدفاتر بناء على هذا المدى الواسع من التقدير، وأرجو أن توافقا على رأى هذا ".

وأخبر رئيس إدارة المراجعة الداخلية السيد stenson بكلمات محددة بأنة طالما أشار حد الثقة إلى إحتمال وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية، يجب أن توسع EFC العينة حتي يتضح ما إذا كان المخصص يوجد به أولا يوجد بة تحريف يتسم بالأهمية النسبية، وبعد مناقشة أخرى، وافق Stenson أخيراً وطلب من Harris أن يقوم بذلك.

وقام Sandy بزيادة حجم العينة العام إلى ٦٠٠ عنصر وتوصل تقريباً إلى نفس النتائج. ومع ذلك، وبناءعلى طلب Harris رئيس إدارة المراجعة الداخلية، تم تحليل العناصر من خلال وجهات نظر كل من الإدارة والمحاسبة. وعندما إلتقى كل من Harris و Sandy معStenson لمناقشة المعلومات التى تم تحديثها، أشار Harris إلى أن المشكلة الحقيقية لا تكمن فى المخصص، ولكن فى عدم السيطرة على المقبوضات ومواجهة EFC لخطر التوصل إلى خسارة جوهرية بالتدفقات النقدية إذا لم تفعل الإدارة شيئا حيال ذلك. ووافق Stenson على ذلك بشكل سريع وأوضح إلى أنه قام بتعين فريق من العاملين المؤقتين لتحليل المدى الزمنى للفواتير الـ ٢٠٠٠٠ الخاصة بالشحن كلها وللقيام بجهد كبير للتحصيل. وقرر أيضاً إجراء تعديل على حساب المخصص بناء على نتائج العينة الثانية. ولم يؤدى التحليل التفصيلى للشركة إلى تحسين التدفقات النقدية فقط، بل أظهر هذا التحليل صحة التقديرات الإحصائية التى قام بها Sandy للتوصل إلى الهدف المرجو منها.

يؤدى المراجعون الداخليون والحكوميون قدر كبيرا من المراجعة المالية على نحو يماثل ما تقوم به منشأت المحاسبة. وتقوم منشأت المحاسبة أيضا بقدر ملحوظ من المراجعة المالية خلال القيام بعمليات المراجعة الحكومية. ويتم تطبيق المفاهيم والمنهجية التى تم مناقشتها طوال هذا الكتاب فى عمليات المراجعة التى يقوم بها المرجعون الداخليون والحكوميين وفى عمليات مراجعة الوحدات الحكومية التى يقوم بها منشأت المحاسبة والمراجعون الحكوميين. وسيتم التركيز فى الجزء الأول من هذا الفصل على دور المراجعين الداخلين والحكوميين والجوانب الخاصة فى مراجعة الوحدات الحكومية.

ويتعلق الجزءالتالى من هذا الفصل بمراجعة تنفيذ التشغيل. حيث يتمثل الهدف فى تحديد ما إذا كانت الإجراءات والوسائل المتبعة فى التشغيل داخل المنظمة تتسم بالكفاءة والفعالية. ويوجد طلب كبير ومتزايد على عمليات مراجعة تنفيذ التشغيل كأحد الأنشطة التى يقوم بها المراجعون. كما يقوم بها بشكل واسع أيضا مهنيون أخرون مثل المراجعين الداخلين والحكومين. وسيتناول هذا الجزء من الفصل الفروق بين المراجعة المالية ومراجعة التشغيل وسيتم فيه تقديم رؤية عامة لتنفيذ هذه الأنواع من المراجعة. وسيتم تقديم عدد كبير من الأمثلة للمساعدة على فهم طبيعة هذه العمليات .

المراجعة المالية الداخلية Intarnal Financial Auditing

الهدف التعليمى ٢٤-١: فهم دور المراجعين الداخلين فى المراجعة المالية

كما سبق المناقشة فى الفصل الأول، يتم توظيف المراجعين الداخلين من قبل الشركات للقيام بالمراجعة المالية ومراجعة الأداء. وقد زاد دورهم فى المراجعة بقدر ملحوظ فى العقدين الأخيرين، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى زيادة حجم ودرجة التعقد للعديد من الشركات.

وفى ظل المراجعة المالية، يتحمل المراجعون مسئولية تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية بالشركة التى يعملون بها قد تم تصميمها وتنفيذها على نحو فعال وما إذا كانت القوائم المالية تتسم بالعداله، حيث يمضى المراجعون الداخليون كافة الوقت الذى يعملون فيه داخل شركة

واحدة، وبالتالى فإن معرفتهم عن التشغيل وأساليب الرقابة الداخلية بالشركة تزيد بكثير عن معرفة المراجعين الخارجين.

ولم يتم بدقة تعريف أدلة العمل لتنفيذ المراجعة الداخلية بالشركات مثلما الحال للمراجعين الداخلين. ويرجع السبب فى ذلك إلى عدم وجود المستخدمين الخارجين، الذين لا يعلمون الإجراءات التى يؤديها المراجعون، والذين يعتمدون على نتائج المراجعة. ويمكن أن يتعرف المراجعون الداخليون على أنواع شديدة التباين من الإستثناءات، التى تقوم بها الشركات المختلفة، والتى تتعلق بالنوع والمدى الموجود فى المراجعة المالية. وعلى سبيل المثال، قد تقرر إدارة إحدى الشركات أنه يجب أن يقوم المراجعون الداخليون سنويا بتقييم أساليب الرقابة الداخلية والقوائم المالية فى كل قسم، بينما يتم فى بعض الشركات الأخرى وفقا لكل ثلاث سنوات، ويعد ذلك أمرا كافيا.

معهد المراجعين الداخلين Institute 0f Internal Auditors

بدلا من الإعتماد على أدلة العمل المهنية التى يصدرها المعهد الأمريكى للمحاسبين المصرح لهم، يعمل المراجعون الداخليون فى إطار ما يقرره معهد المراجعين الداخلين. وهو منظمة مماثلة للمعهد الأمريكى للمحاسبين الأمريكين المصرح لهم، حيث يقوم بوضع المعايير الأخلاقية ومعايير الممارسة، توفير التعليم، تشجيع الوضع المهنى لما يقرب من ٣٥٠٠٠ عضو بالمهنة. ويلعب معهد المراجعين الداخلين دورا رئسيا فى زيادة أهمية المراجعة الداخلية. وعلى سبيل المثال، وضع هذا المعهد برنامج مرتفع الجودة لمنح الشهادات التى ينتج عنها التعرف على المراجع الداخلى المصرح له لمن ينجح فى تحقيق متطلبات الإختبار والممارسة.

ويصدر معهد المراجعين الداخلين معايير للممارسة تحتوى على ٥ فئات من أدلة العمل التى تشمل كل من المراجعة المالية ومراجعة الأداء، وهى: الاستقلال، الكفاءة المهنية، مجال العمل، تنفيذ العمل فى المراجعة، إدارة قسم المراجعة الداخلية. ويوضح الشكل ٢٤-١ المعايير المحددة التى تدعم هذه الفئات الخمس. وتوضح مقارنة هذه المعايير مع معايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين المصرح لهم والتى تم إدراجها فى الفصل الأول أوجه التشابه والإختلاف بينهما. ويتم أيضا تدعيم كل معيار موضح بالشكل ٢٤-١ بدليل عمل أكثر تفصيلا يبين كيفية تنفيذ المعيار على النحو المماثل لنشرات معايير المراجعة التى يصدرها المعهد الأمريكى للمحاسبين المصرح لهم.

العلاقة بين المراجعين الداخلين والمراجعين الخارجين

Relationship Of Internal And External Auditors

يوجد تشابه وإختلاف بين مسئوليات والطريقة التى يتبعها المراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيون. ويتمثل الفرق الرئيسى فى مناط مسئولية كل طرف. فالمراجع الخارجى مسئول أمام مستخدمى القوائم المالية الذين يعتمدون على المراجع لإضفاء المصداقية على القوائم المالية. أماالمراجع الداخلى، فيكون مسئولاً أمام الإدارة. وعلى الرغم من هدا الفرق الهام، يوجد العديد من التشابه بين كلاً من المجموعتين. حيث يجب أن يتمتع كلاهما بالكفاءة كمراجعين وأن يقوموا بالعمل على نحو موضوعى خلال كافة المراحل وعند التقرير عن النتائج. ويتبع كلاهما، على سبيل المثال، نفس المنهجية فى تنفيذ عمليات المراجعة، حيث يتم التخطيط وأداء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية. وعلى نحو مماثل، يستخدم كلاهما نموذج خطر المراجعة ومستوى الأهمية النسبية لتحديد

الشكل ٢٤-١

معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخلين

ملخص لمعايير المراجعة العامة ومعايير المراجعة المحددة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

١٠٠ **الإستقلال.** يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالإستقلال عن الأنشطة التى يراجعون عليها

١١٠ **الموقع التنظيمي.** يجب أن تحتل إدارة المراجعة الداخلية موقعاً تنظيمياً يسمح لها بإنجاز مسئوليات المراجعة على نحو كاف.

١٢٠ **الموضوعية.** يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي.

٢٠٠ **الكفاءة المهنية.** يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بكفاءة وعناية مهنية معتادة.

إدارة المراجعة الداخلية

٢١٠ **العاملون.** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً عن تمتع المراجعين الداخلين بالكفاءة المهنية الفنية والتعليم بما يتلائم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها.

٢٢٠ **المعرفة، المهارات، والتدريب.** يجب أن يتوافر في إدارة المراجعة الداخلية أويجب أن يحصل العاملون بها على جوانب المعرفة، المهارات، والتدريب الضرورية لتحمل مسئوليات القيام بالمراجعة.

٢٣٠ **الإشراف.** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة الداخلية.

المراجع الداخلي

٢٤٠ **الإلتزام بمعايير السلوك.** يجب أن يعمل المراجعون الداخليون بما يتفق مع معايير السلوك المهني.

٢٥٠ **المعرفة، المهارات، والتدريب.** يجب أن يتوافر في المراجعون الداخليون جوانب المعرفة، المهارات، والتدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية.

٢٦٠ **العلاقات والإتصالات الإنسانية.** يجب أن يتوافر في المراجعين الداخلين مهارات التعامل مع الأفراد والإتصال الفعال.

٢٧٠ **التعليم المستمر.** يجب أن يحافظ المراجعون الداخليون على كفائتهم الفنية من خلال التعليم المستمر.

٢٨٠ **بذل العناية المهنية المعتادة.** يجب أن يمارس المراجعون الداخليون العناية المهنية المعتادة عند تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية.

٣٠٠ **مجال العمل.** يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية إختبار وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء في تنفيذ المسئوليات التي تم تخصيصها.

٣١٠ **مدى الإعتماد على وأمانة المعلومات.** يجب أن يفحص المراجعون الداخليون مدى الإعتماد على وأمانة المعلومات الماليةوالمعلومات الخاصة بالتشغيل والوسائل تم إستخدامها في تعريف، قياس، تبويب والتقرير عن هذه المعلومات.

٣٢٠ **الإلتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، والقواعد التنظيمية.** يجب أن يفحص المراجعون الداخليون النظم التي تم وضعها للتأكد من الإلتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، والقواعد التنظيمية التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد ما إذا كانت المنظمةقد إلتزمت بها.

٣٣٠ **حماية الأصول.** يجب أن يفحص المراجعون الداخليون وسائل حماية الأصول والتحقق على

نحو ملائم من وجود هذه الأصول.

٣٤٠ **الإستخدام الإقتصادي والكفء للمواد.** يجب أن يقيم المراجعون الداخليون إقتصادية وكفاءة توظيف الموارد.

٣٥٠ **إنجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية وأهداف البرامج.** يجب أن يفحص المراجعون الداخليون العمليات التشغيلية أوالبرامج للتأكد من أن النتائج تتسق مع الأهداف الموضوعة وتحديد ما إذا كانت العمليات التشغيلية أوالبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.

٤٠٠ **أداء العمل في المراجعة.** يجب أن يشمل عمل المراجعة تخطيط المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، توصل النتائج والمتابعة.

٤١٠ **تخطيط المراجعة.** يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية للمراجعة.

٤٢٠ **فحص وتقييم المعلومات.** يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتجميع، تحليل، تفسير، وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة.

٤٣٠ **توصيل النتائج.** يجب أن يقرر المراجعون الداخليون عن نتائج عمل المراجعة الذى قامو به

٤٤٠ **المتابعة.** يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتأكيد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به حيال نتائج المراجعة التى تم التقرير عنها.

٥٠٠ **عملية الإدارة بإدارة المراجعة الداخلية.** يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإدارة مناسبة لإدارة المراجعة الداخلية.

٥١٠ **الغرض، السلطة، والمسئولية.** يجب أن يتوافر لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قائمة بالغرض من والسلطة والمسئولية فى إدارة المراجعة الداخلية.

٥٢٠ **التخطيط.** يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية الخطط التى يتم من خلالها القيام بمسئوليات إدارة المراجعة الداخلية.

٥٣٠ **السياسات والإجراءات.** يجب أن يوفرمدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليلا لهيئة العاملين.

٥٤٠ **إدارة وتنمية الأفراد.** يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامجاً لإختيار وتنمية الموارد البشرية فى إدارة المراجعة الداخلية.

٥٥٠ **المراجعين الخارجيون.** يجب أن ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية.

٥٦٠ **تأكيد الجودة.** يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية ويحافظ على برامج لتأكيد الجودة بما يمكن من تقييم العمليات التشغيلية فى إدارة المراجعة الداخلية

المصدر: Stanards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Altamonte Springs ,F l : Institute Of Internal Auditors ,1980) .pp. 3-4.

مدى الإختبارات وتقييم النتائج. وقد تختلف قرارات كل منهما بشأن الأهمية النسبية والأخطار، مع ذلك، نتيجة لإختلاف إحتياجات كل من المستخدمين الخارجين والإدارة.

ويعتمد المراجعون الخارجيون على المراجعين الداخلين خلال إستخدام نموذج خطر المراجعة. حيث يقوم المراجعون بإجراء تخفيض معنوى لخطر الرقابة وبالتالى تخفيض الإختبارات الأساسية إذا إتسم المراجعين الداخلين بالكفاءة. ويتم إجراء تخفيض جوهرى عادة فى أتعاب المراجع الخارجى إذا كانت هناك إدارة للمراجعة الداخلية تقوم بالعمل على أعلى مستوى من الجودة. ويعتقد المراجعون الخارجيون أن أداء المراجعين الداخلين يتسم بالفعالية فى حالة تمتعهم بالإستقلال عن

وحدات التشغيل التى يعملون على تقيمها، وفى حالة تمتعهم بالكفاءة وتوافر التدريب الجيد لهم، مع قيامهم بتنفيذ إختبارات المراجعة المناسبة للرقابة الداخلية والقوائم المالية.

وتسمح النشرة رقم ٦٥ من معايير المراجعة أيضاً للمراجع الخارجى أن يستخدم المساعدة المباشرة للمراجع الداخلى خلال المراجعة. ويعنى ذلك أن قد سمح للمراجعين الخارجين بمعاملة المراجعين الداخلين على أنهم من هيئة المراجعة التى تعمل معهم. ويعد ذلك حافزاً للإدارة كى تخفض أتعاب المراجعة، بينما يعد ذلك حافزاً لمنشأة المحاسبة للاحتفاظ بالعميل. ويواجه المراجع الخارجى خطراً يتعلق بعدم كفاءة الأداء ونقص الإستقلال لدى المراجعين الداخلين. ولذلك، يجب على المراجع الخارجى قبل أن يستخدم المراجعين الداخلين أن يثق فى كفائتهم، إستقلالهم، وموضوعيتهم. أضف إلى ذلك، عادة ما يؤدى المراجعون عينة من العمل التى قام به المراجع الداخلى للتأكد من أنه تم تنفيذه بشكل صحيح.

المراجعة الحكومية المالية Governmental Finacial Auditing

الهدف التعليمى ٢٤-٢: فهم طبيعة المراجعة الحكومية المالية

تقوم الحكومة الفيدرالية والحكومات بالولايات بتوظيف هيئة خاصة بها من المراجعين للقيام بمراجعة تشبه كثيراً نفس ما يقوم به المراجعون الداخليون. وتم التعرض فى الفصل الأول لمكتب المراجعة العام للولايات المتحدة على نحو موجز. ويوجد فى كافة الولايات هيئات مراجعة خاصة بها تشبه مكتب المراجعة العام ولكن على نحو أصغر. أضف إلى ذلك، تقوم منشآت المحاسبة بإجراء قدر ملحوظ من المراجعة المالية بالوحدات الحكومية. وعلى سبيل المثال، تتطلب بعض الولايات أن تقوم منشأت المحاسبة العامة بمراجعة القوائم المالية لكافة المدن والمدارس بالمقاطعات.

ويتمثل المصدر الأساسى للأصدارات الرسمية لتنفيذ عمليات المراجعة الحكومية فى المنشورات الرئيسية الصادرة عن مكتب المراجعة العام، وهى معايير المراجعة الحكومية Goverment Auditing Standards وهى تمثل مرجعا يتم إستخدامه على نطاق واسع بين كل من المراجعين الحكوميين والمحاسبين المصرح لهم الذين يؤدون المراجعة الحكومية. وطبقاً للون الغلاف، يشار إلى هذا المراجع بالكتاب الأصفر بدلاً من الأسم الرسمى له.

وتشمل المراجعة المالية في ظل الكتاب الأصفر مراجعة القوائم المالية بالوحدات الحكومية، مراجعة العقود والمنح الحكومية، الرقابة الداخلية، الغش، وباقي عمليات عدم الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية. وتتسم هذه الفئات من المعلومات بالإتساع بالمقارنة مع المراجعة التي تتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها وتشمل أنواع إبداء الرأي التى سبق مناقشتها بالفصل الثالث والعشرين فى ظل معايير إبداء الرأي. ولذلك لا يوجد ما يدعو للدهشة، مع ذلك، بأن الوحدات الحكومية تهتم بالإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية بقدر إهتمامها بمدى الإعتماد على القوائم المالية.

قانون المراجعة الوحيد Single Audit Act

قبل ١٩٨٠، كان لكل هيئة مالية فيدرالية متطلبات المراجعة الخاصة بها. وبالتالي، يتم إجراء عمليات مراجعة متعددة في الوحدات التي تتحصل على أموال فيدرالية. حيث يتم إجراء المراجعة لمرات عديدة لنفس التقارير والقوائم الأساسية والعمليات المالية، وغالباً مايتم ذلك بشكل متزامن، بواسطة مراجعيين مختلفين. وتم التغلب على هذه المشكلة في عام ١٩٨٤ بإصدار قانون المراجعة الوحيد. حيث يتم من خلال هذا القانون توفير مراجعة موحدة من خلال التنسيق على النحو الذي

يحقق كافة متطلبات كافة هيئات التمويل الفيدرالي. ويتطلب قانون المراجعة الوحيد والنشرات المرفقة به OMB Circular A -128 ، إتباع معايير الكتاب الأصفر بالإضافة إلى متطلبات محددة للمراجعة.

وهكذا، عندما تحصل هيئة حكومية على مستوى الولاية أوعلى المستوى المحلي على منحة مالية فيدرالية، ستخضع لعملية مراجعة في ظل الكتاب الأصفر، قانون المراجعة الوحيد، و OMB Circular A-128 . وتطبق متطلبات المراجعة هذه أيضاً على الوحدات الفرعية التي يتم تقديم منح حكومية لها على مستوى الولاية أوعلى المستوى المحلي(لا يتضمن ذلك الأفراد الذين يحصلون على المنح). ويمكن تنفيذ عمليات المراجعة هذه بواسطة أي من المراجعين الخارجين بالولاية أو المراجعين الحكومين على المستوى المحلي أوبواسطة المحاسبين المصرح لهم الذين يجب أن تتوافر فيهم معايير الكتاب الأصفر الخاصة بالإستقلال والتأهيل.

متطلبات المراجعة والتقرير – الكتاب الأصفر Audit And Reporting Requiremennts- Yellow Book

تتسق معايير المراجعة بالكتاب الأصفر مع المعايير العشر لمعايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين. ومع ذلك، يوجد بعض الإضافات والتعديلات الهامة ، على النحو التالي:

- **الأهمية النسبية والدلالة**. جاء بالكتاب الأصفر أن الحدود المقبولة بعمليات المراجعة الحكومية لخطر المراجعة والتحريف المحتمل قد تقل عن ما يقابلها في المراجعة بالمنشأت التجارية. ويرجع ذلك إلى حساسية الأنشطة الحكومية وتحمل المسئولية عنها قبل الرأي العام.
- **رقابة الجودة**. يجب أن يتوافر في منشأت المحاسبة والمنظمات الأخرى التي تقوم بمراجعة الوحدات الحكومية في إطار الكتاب الأصفر نظاماً ملائماً للرقابة على الجودة، ويجب عليها أيضاً أن تشارك في برنامج خارجي لفحص رقابة الجودة. ويتوافر المتطلب الأخير فعلاً في بعض منشأت المحاسبة، ولكن يتوافر ذلك المتطلب فقط للأعضاء في المعهد الأمريكي للمحاسبين و/ أو الذين يقومون بمراجعة الشركات العامة.
- **المتطلبات القانونية والتنظيمية**. جاء بالمعيار الإضافي الثاني الخاص بتخطيط العمل الميداني بالكتاب الأصفر:«يجب إجراء الإختبارات بما يتفق مع القوانين والقواعد التنظيمية المطبقة». ويعد هذا متطلباً لمراجعة الإلتزام. وتتمثل القوانين والقواعد التنظيمية محل الإهتمام الأساسي في تلك التي لها أثر مباشر ويتسم بالأهمية النسبية على القيم المالية. وجاء بالكتاب الأصفر أنه يجب علي المراجع أن:

١- يتعرف على القوانين والقواعد التنظيمية ذات الصلة وتحديد أي منها، إذا لم يكن ذلك ملحوظاً، له أثر مباشر ويتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية أوعلى نتائج المراجعة المالية المرتبطة.

٢- تقدير، فى كل متطلب يتسم بالأهمية النسبية، إخطارعدم الإلتزام الذى يتسم بالأهمية النسبية. ويشمل ذلك إعتبار وتقدير الرقابة الداخلية للتأكد من الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية.

٣-تصميم الخطوات والإجراءات بناء على إختيار الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية لتوفير تأكيد مناسب عن إكتشاف كافة الحالات المتعمدة وغير المتعمدة لعدم الإلتزام الذى يتسم بالأهمية النسبية.

- **أوراق العمل**. يحتوى الكتاب الأصفر على معيار يتعلق بتوثيق عمل المراجعة على نحو أكثر تفصيلاً وتوضيحاً.

وتتشابه هذه المتطلبات مع معايير المراجعة المتعارف عليها ذات الصلة بالأخطاء، المخالفات،

والتصرفات غير القانونية. ففى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها، يجب أن يخطط المراجع لإكتشاف التحريفات ذات الأهمية النسبية التى تنشأ عن إنتهاك القوانين والقواعد التنظيمية. وفى الواقع، يتمثل الهدف من معايير الكتاب الأصفر فى إمكانية تحقيق هذه المتطلبات عن طريق أداء عملية مراجعة معتادة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ومع ذلك، يجب ربط متطلبات الكتاب الأصفر بالمتطلبات الواسعة لقانون المراجعة الوحيد التى سيتم مناقشتها لاحقاً.

ويظهر الفرق الرئيسى بين الكتاب الأصفر ومعايير المراجعة المتعارف عليها فى الجزء الخاص بالتقرير. حيث يصدر المراجع الذى يراجع الوحدة الحكومية تقريراً عن مراجعة القوائم المالية وفقاً لما هو معتاد، ولكن يجب أن يتم تضمين عدد من المتطلبات الإضافية المؤثرة. أولاً، يجب أن يذكر بالتقرير أنه قد تم إجراء المراجعة بما يتفق مع كل من معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الحكومية.

ثانياً، يجب أن يصدر المراجع تقريراً عن إختبارات مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة. ويمكن فصل هذا التقرير عن أودمجه فى تقرير المراجعة عن القوائم المالية. ففى تقرير مدى الإلتزام، يجب توافر تأكيد إيجابى عن العناصر التى تم إختبارها، مع توفير تأكيد سلبى عن تلك العناصر التى لم يتم إختبارها. حيث يجب التقرير عن كافة حالات عدم الإلتزام أوالمؤشرات عن التصرفات عير القانونية التي يمكن أن ينتج عنهما التعرض للدعاوى الجنائية.

ثالثاً، يجب أن يعد المراجع تقريراً عن فهمه للرقابة الداخلية بالوحدة وتقديره لخطر الرقابة. ويمكن أيضاً فصل عن أو دمج هذا التقدير فى تقرير المراجعة المالية. ويجب أن يشمل التقرير:(١) مجال عمل المراجع للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، (٢) أساليب الرقابة الداخلية المؤثرة في الوحدة بما فى ذلك تلك التى تتعلق بالتأكيد من الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية التى لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على كل من القوائم المالية ونتائج المراجعة المالية، (٣) الحالات التى يمكن التقرير عنها ، بما فى ذلك التعريف بأوجه القصور التى ظهرت خلال قيام المراجع بتفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.

ولا يتطلب هذا المتطلب الثالث أن يوسع المراجع عمله بالرقابة الداخلية لأبعد مما تتطلبه معايير المراجعة المتعارف عليها. وهو برغم ذلك يؤدى إلى إضفاء الصفة الرسمية فى التقرير عن النتائج. وعلى سبيل المثال، تسمح معايير المراجعة المتعارف عليها بتعريف أوجه القصور، ولكن الكتاب الأصفر يتطلب القيام بذلك.

متطلبات المراجعة والتقرير- قانون المراجعة الوحيد و OMB Circular A-128

Audit And Reporting Requirements -Single Audit Act And OMB Circular A -128

يتطلب كل من قانون المراجعة الوحيد و OMB Circular A -128 (سيشار إليهما كوحدة بالقانون) أن تتم مراجعة الوحدة التى تحصل على منح مالية فيدرالية إجمالية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار أو يزيد فى أى عام مالى. فإذا حصلت الوحدة على منح تتراوح قيمتها بين ٢٥٠٠٠ دولار و ١٠٠٠٠٠ دولار. قد يتم إختيار إجراء المراجعة وفقاً لمتطلبات القانون بدلاً من متطلبات برامج منفصلة. أما إذا حصلت الوحدة على مبلغ يقل عن ٢٥٠٠٠، يتم إعفائها من متطلبات المراجعة الفيدرالية.

ويوسع القانون متطلبات الكتاب الأصفر فى عدد من الجوانب. أولاً، تم تعريف القوانين والقواعد التنظيمية المطبقة فى تلك التى لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على كل برنامج فيدرالى رئيسى لتقديم المنح الحكومية المالية. ووفقاً لتعريف القانون، تتمثل البرامج الرئيسية فى تلك البرامج ذات الحجم المعين

فى عام محدد. وعلى سبيل المثال، يعد البرنامج ذو الـ ٢٠ مليون دولار برنامجاً رئيسياً عندما تتجاوز النفقات فى كافة البرامج مبلغ ٧ بليون دولار.

ثانياً، يتطلب القانون أن تشمل المراجعة إختيار عينة ممثلة من الإعباء فى كل برنامج رئيسى لتحديد مدى الإلتزام. ولا تتم متطلبات الكتاب الأصفر بمثل هذا التحديد، حيث تتطلب فقط تعريف العناصر التى سيتم إختبارها. وترك القانون تصميم الإختبارات التى تطلب القيام بها لتقدير المراجع. وبرغم ذلك، يجب أن تحقق هذه الأهداف المحددة.

- ما إذا كانت القيم التى تم التقرير عنها كنفقات تتعلق بخدمات مسموح بها.
- ما إذا كانت السجلات تظهر إستحقاق الذى حصل على الخدمات أو المنافع.
- ما إذا كان قد تم تحقق متطلبات المقابلة (عندما يتم مقابلة الأموال الفيدرالية بالأموال على مستوى الولاية، مستويات الجهد، والحدود المسموح بها).
- ما إذا كانت التقارير والإدعاءات المالية الفيدرالية عن المقدمات والإستعاضات تحتوى على معلومات مدعمة بالدفاتر والسجلات التى تم إعداد القوائم المالية الأساسية منها.
- ما إذا كانت الحسابات التى تم الإدعاء بها أو إستخدامها في المقابلة قد تم تحديدها بما يتفق مع OMB Circular A-87، مبادئ التكلفة فى حكومات الولايات والمحليات و OMB Circular A-120 المتطلبات الموحدة للمنح إلى حكومات الولايات والمحليات.

ثالثاً، يوفر القانون، عبر OMB الخاصة بالالتزام الإضافى، دليلاً عن القوانين والقواعد التنظيمية التى يجب تغطيتها فى جوانب المراجعة المتعلقة بمدى الإلتزام. وتحدد OMB الخاصة بالالتزام الإضافى تعريفاً محدداً لمتطلبات الإلتزام العامة وتوفر قائمة بمتطلبات محددة لمختلف البرامج الفيدرالية. وتتعلق المتطلبات العامة بالنشاط السياسي(قانون Hatch والأفراد العاملين بالوحدات الحكومية). عقود المقاولات (قانون Davis - Bacon)، الحقوق المدنية، إدارة النقدية، منح الإخلاء وحيازة الملكية، والتقارير المالية الفيدرالية. وتوفر متطلبات الإلتزام الإضافى أيضاً إجراءات مراجعة مقترحة لتحقيق متطلبات الإلتزام العامة. وأخيرا جاء بالقانون متطلبات خاصة للتقرير، وتشمل:

١- تقرير عن مراجعة القوائم المالية. على نحو مماثل لما جاء فى معايير المراجعة المتعارف عليها والكتاب الأصفر.

٢- تقرير إجمالى عن الرقابة الداخلية بالوحدة، بناء على العمل الذى تم تنفيذه كجزء من مراجعة القوائم المالية. ويتماثل ذلك مع تقرير الكتاب الأصفر.

٣- تقرير عن مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية التى يمكن أن يكون لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية. ويتماثل ذلك مع تقرير الكتاب الأصفر.

٤- تقرير عن الجدول الإضافى لبرامج المنح المالية الفيدرالية المقدمة للوحدة. يتم فيه إظهار النفقات الكلية فى كل برنامج. ويعد ذلك متطلبا إضافيا.

٥- تقرير عن مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية يتم فيه تعريف كافة النتائج الخاصة بعدم الإلتزام والتكاليف التي تكون محل الشك. ويتطلب الكتاب الأصفر أن يتم التقرير عن نتائج عدم الإلتزام بناء على مجال أوسع من ذلك. وتتمثل التكاليف التي تكون محلا للشك في النفقات التي يختبرها المراجع ويعتقد أنه لم يتم السماح بها، لم يتم توثيقها، لم يتم الموافقة عليها، أو لاتعد

مناسبة في ضوء الظروف بالوحدة.

٦- تقرير عن أساليب الرقابة الداخلية(المحاسبة والإدارية) التي يتم إستخدامها في إدارة برامج المنح المالية الفيدرالية. ويعد هذا متطلباً إضافياً.

٧- تقرير عن الغش، إساءة الإستخدام، التصرف غير القانوني، أوأيه مؤشرات عن هذه الجوانب عندما يتم إكتشافها. ويتشابه ذلك مع ماجاء بكل من معايير المراجعة المتعارف عليها أو الكتاب الأصفر، على الرغم من إختلاف للشكل في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها.

دليل المراجعين Guidance For Auditors

يتضح من خلال المناقشة السابقة أن الدخول إلى ميدان المراجعة الحكومية يعد أمراً معقداً. حيث يجب أن يلم المراجع بكل من معايير المراجعة المتعارف عليها وسلسلة من وثائق المراجعة الحكومية، القوانين، والقواعد التنظيمية. وهكذا، تتمثل الخطوة الأولى في الإعداد للقيام بمثل هذه العملية في توفير تنمية مهنية متعمقة. وفي الواقع، يتطلب الكتاب الأصفر بأن يحضر المراجع المسئول عن الجوانب الهامة في المراجعة ما لايقل عن ٢٤ ساعة من التعليم بالمراجعة الحكومية خلال عامين سابقين على القيام بالمراجعة.

ولمساعدة المراجعين في هذا الإطار، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين بعض الوثائق المفيدة. ويتمثل أهمها في النشرة رقم ٧٤ من معايير المراجعة بعنوان الإعتبارات الخاصة بمراجعة مدى الإلتزام في عمليات المراجعة بالوحدات التي تحصل علي المنح المالية الحكومية. ويتمثل ثاني هذه الوثائق في دليل المحاسبة والمراجعة بالوحدات الحكومية على مستوى الولايات وعلى المستوى المحلي. ويحتوي كل من هذين النوعين من الوثائق على قدر كبير من المعلومات الأساسية المفيدة. فيحتوي الدليل، على سبيل المثال على كل من قانون العمل الموحد و OMB Circular A- 128. كما يتم من خلالها توفير دليلاً عن: تخطيط المراجعة الحكومية، التصميم الملائم للإختبارات، وكتابة التقارير المطلوبة. ويحتوي الدليل على العديد من الأمثلة عن التقارير المطلوبة.

مراجعة التشغيل Operational Auditinng

الهدف التعليمي ٢٤-٣: التفريق بين مراجعة التشغيل والمراجعة الحكومية

على الرغم من أنه من المتعارف عليه أن تكون مراجعة التشغيل تتعلق بالكفاءة والفعالية، يوجد قدر أقل من الإتفاق بشأن إستخدام هذا النوع من المراجعة في ضوء ما كان متوقعاً. ويفضل العديد من الأفراد أن يتم إستخدام مصطلحات المراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء بدلاً من مراجعة التشغيل لوصف فحص الكفاءة والفعالية بالمنظمات. ويصف هؤلاء الأفراد عادة مراجعة التشغيل بشكل واسع يشمل تقيم أساليب الرقابة الداخلية وحتى إختبار مدى فعالية هذه الأساليب (إختبارات الرقابة) كجزء من مراجعة التشغيل. ولا يفرق أفراد أخرون بين كل من مصطلحات مراجعة الاداء، المراجعة الإدارية، ومراجعة تنفيذ وتشغيل العمليات.

ونحن نفضل الإستخدام الواسع لمصطلح مراجعة التشغيل التى يتم القيام بها بهدف إجراء إختبار لتحديد مدى الفعالية في أى جانب بالمنظمة. وبالتالى يعد إختبار فعالية أساليب الرقابة الداخلية بواسطة المراجع الداخلى جزءاً من مراجعة التشغيل إذا كان الهدف هو مساعدة المنظمة على تنفيذ العمل بها على نحو أكثر كفاءة أو فعالية. وبالمثل، يعد تحديد ما إذا كان يوجد بالشركة أفراد مدربين على نحو

كاف للعمل بأحد خطوط التجميع من صور مراجعة التشغيل إذا كان الهدف هو تحديد ما إذا كانت الشركة تقوم بإنتاج المنتجات على نحو كفء وفعال.

الفرق بين مراجعة التشغيل و المراجعة المالية

Differences Between Operational And Financial Auditing

يوجد ثلاثة فروق رئيسية بين مراجعة التشغيل والمراجعة المالية، تتمثل فى: الهدف من المراجعة، توزيع التقارير، وإدراج الجوانب غير المالية فى مراجعة تنفيذ العمليات.

الهدف من المراجعة. يتمثل الفرق الرئيسى بين المراجعة المالية ومراجعة التشغيل فى الهدف من إجراء الإختبارات. حيث يتم فى المراجعة المالية التركيز على ما إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها على النحو الصحيح. بينما يتم التركيز فى مراجعة التشغيل على الفعالية والكفاءة. وبذلك تتعلق المراجعة المالية بالماضى، بينما يكون الإهتمام فى مراجعة التشغيل على الأداء التنفيذى فى المستقبل. فقد يقوم مراجع التشغيل، على سبيل المثال، بتقيم ما إذا كان قد تم شراء المواد الخام بتكلفة أقل لتوفير المال عند شراء المواد الخام فى المستقبل.

توزيع التقارير. فى المراجعة المالية، يتم كتابة التقرير عادة إلى العديد من مستخدمى القوائم المالية مثل المساهمين ورجال البنوك، بينما يتم التقرير فى مراجعة التشغيل بصفة أساسية إلى الإدارة. وكما سبق الإشارة فى الفصل الثانى، يجب صياغة تقرير المراجعة المالية بعناية شديدة لأن هذا النوع من التقارير يتم توزيعه على نطاق واسع. ونظراً لتوزيع تقرير مراجعة التشغيل فى حدود ضيقة ولتنوع طبيعة عمليات مراجعة الكفاءة والفعالية، تختلف تقارير مراجعة التشغيل بشكل كبير من عملية مراجعة لأخرى.

إدراج الجوانب غير المالية. تغطى عمليات مراجعة التشغيل أي جانب بالمنظمة يتعلق بالكفاءة والفعالية وبالتالى يمكن أن تشمل قدراً واسعاً من الأنشطة. وعلى سبيل المثال، فقد فعالية برنامج للإعلان أو كفاءة العاملين بالمصنع جزءاً من مراجعة التشغيل. بينما تنحصر عمليات المراجعة المالية فى الجوانب التى تؤثر مباشرة فى عدالة العرض بالقوائم المالية.

الفعالية مقابل الكفاءة Effectiveness Versus Efficency

الهدف التعليمى ٢٤-٤: تقديم رؤية عامة عن عمليات مراجعة التشغيل والمراجعين الذين يقومون بها

تتمثل الفعالية بإنجاز الأهداف، بينما تشير الكفاءة إلى المواد المستخدمة فى هذه الأهداف ومن أمثلة الفعالية إنتاج الأجزاء دون عيوب. بينما تتعلق الكفاءة بما إذا كان قد تم إنتاج هذه الأجزاء بالحد الأدنى من التكلفة.

الفعالية. قبل القيام بمراجعة الفعالية فى مراجعة التشغيل، يجب أن توجد معايير محددة عن ما هو المقصود بالفعالية Effectiveness. ومن أمثلة الفعالية عند القيام بمراجعة التشغيل أن يتم تقدير ما إذا كانت الهيئة الحكومية قد أنجزت الهدف الموكول إليها والذى يتمثل فى تركيب مصعد بالمدينة على نحو أمن. وقبل أن يتوصل المراجع فى مراجعة التشغيل إلى إستنتاج عن فعالية الهيئة، يجب وضع معايير لأمان المصعد. وعلى سبيل المثال، هل يتمثل الهدف فى فحص كافة المصاعد بالمدينة على الأقل مرة فى العام؟، هل يتمثل الهدف فى التأكد من عدم وقوع حوادث نتيجة الأعطال بالمصعد، أم أنه لم

تقع أية أعطال؟

الكفاءة. مثل الفعالية، يجب أن توجد معايير محددة للمقصود بأداء العمل على نحو أكثر كفاءةقبل أن يكون القيام بمراجعة التشغيل أمرا له معنى. ومن الأيسر عادة وضع معايير للكفاءة بالمقارنة بالفعالية إذا تم تعريف الكفاءة على أنها Efficency إجراء تخفيض بالتكاليف بدون إجراء تخفيض فى الفعالية. وعلى سبيل المثال، إذا كان يمكن إستخدام وسيلتين مختلفتين للإنتاج فى تصنيع المنتج بجودة مماثلة، ستعد الوسيلة ذات التكلفة الأقل أكثر كفاءة.

وفيما يلى الأنواع العديدة من صور عدم الكفاءة التى تحدث بشكل متكرر وغالباً ما يتم كشفها خلال القيام بمراجعة التشغيل:

صورة عدم الكفاءة	مثـــــال
• حيازة بضائع وخدمات بتكلفة مرتفعة • عدم توافر المواد الخام للإنتاج عند الحاجة إليها • يوجد إزدواج في الجهد الذي يقوم العاملون به	• عدم تطلب إجراء مناقصات لشراء المواد • يجب إيقاف إجمالي خط التجميع لعدم طلب المواد الضرورية • يتم الإحتفاظ بسجلات مطابقة الإنتاج لدى كل من إدارة المحاسبة وإدارة الإنتاج لعدم إدراك كل منهما بالأنشطة الأخرى
• يتم أداء العمل بدون هدف	• يتم إرسال صور من فواتير الموردين وتقارير الإستلام إلى إدارة الإنتاج حيث يتم حفظهما بدون إستخدام
• يوجد عدد كبير جداً من العاملين	• يمكن القيام بالعمل المكتبي على نحو فعال بعدد أقل من أفراد السكرتارية

العلاقة بين مراجعة التشغيل وأساليب الرقابة الداخلية

Relationship Between Operational Auditing And Internal Controls

جاء بالفصل التاسع، أن الإدارة تضع أساليب الرقابة الداخلية لمساعدتها فى تحقيق أهدافها. وسبق مناقشة الثلاثة إعتبارات التالية عند تصميم أساليب جيدة للرقابة الداخلية بالفصل التاسع:

- إمكانية الإعتماد على التقرير المالى.
- كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.
- الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة.

ويرتبط الجانب الثانى من إعتبارات العميل بوضوح بشكل مباشر مع مراجعة التشغيل، ولكن يؤثر الإعتبارين الأخرين أيضاً فى الكفاءة والفعالية. وعلى سبيل المثال، يعد توافر معلومات يمكن الإعتماد عليها لمحاسبة التكاليف أمراً هاماً للإدارة لتقرير أمور مثل ما هى المنتجات التى سيستمر إنتاجها وأسعار الفواتير الخاصة بالمنتجات. وعلى نحو مماثل، عدم الإلتزام بقانون مثل قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة يمكن أن يسبب تحميل الشركة بغرامة كبيرة .

ويوجد إختلافين رئيسين بين تقييم وإختبار الرقابة الداخلية فى كل من المراجعة المالية ومراجعة التشغيل، يتمثلان فى الهدف من تقييم وإختبار اساليب الرقابة الداخلية، والمجال المعتاد لتقييم الرقابة الداخلية.

ويتمثل الهدف الأساسى فى تقييم الرقابة الداخلية بالمراجعة المالية فى تحديد المدى المطلوب لإختبارات المراجعة الأساسية. بينما يتمثل الهدف من مراجعة التشغيل فى تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات إلى الإدارة. ويمكن أن يتم تقييم إجراءات الرقابة بنفس الطريقة فى كل

من المراجعة المالية ومراجعة التشغيل، ولكن يتم ذلك لغرض مختلف. وللتوضيح، يمكن أن يتم فى مراجعة التشغيل تحديد ما إذا كانت إجراءات التحقق الداخلى لفواتير البيع المزدوجة تتسم بالفعالية للتأكد من أن الشركة لاتؤذى مشاعر العملاء مع تحصيلها لكافة الأموال التى تخصها فى نفس الوقت. وعادة يقوم المراجع المالي بتقييم نفس أسلوب الرقابة الداخلية، ولكن يتمثل الغرض الأساسى فى تقليل المصادقات إلى المدينين أو تخفيض الإختبارات الأساسية الأخرى. أما الغرض الثانوى، برغم ذلك، للعديد من عمليات المراجعة المالية فيتمثل فى تقديم توصيات إلى الإدارة تتعلق بتنفيذ العمليات.

ويتم تقييد مجال تقييم الرقابة الداخلية فى عملبات المراجعة المالية فى الجوانب التى تؤثر فى عدالة العرض بالقوائم المالية، بينما يكون محل الإهتمام فى مراجعة التشغيل فى أى أسلوب للرقابة يؤثر فى الكفاءة أو الفعالية. ولذلك، على سبيل المثال، قد تم الإهتمام فى مراجعة التشغيل بالسياسات والإجراءات التى تضعها إدارة التسويق لتحديد فعالية الكتالوجات المستخدمة لتسويق المنتجات.

أنواع مراجعة التشغيل Types Of Operational Audits

يوجد ثلاثة فئات متسعة من عمليات مراجعة التشغيل: الوظيفة، التنظيمية، والمهام الخاصة. وفى كل حالة. من المحتمل أن يتم الإهتمام فى جزء من المراجعة بتقييم كفاءة وفعالية أساليب الرقابة الداخلية.

المراجعة الوظيفية. تعد الوظائف هى الوسائل التى يتم إستخدامها، فى تصنيف أنشطة العمل وظيفة إعداد الفواتير أو وظيفة الإنتاج. وتوجد عدة طرق مختلفة لتصنيف وتجزئة الوظائف. وعلى سبيل المثال، توجد وظيفة للمحاسبة، ولكن توجد أيضاً وظائف لكل من المدفوعات النقدية، النقدية المحصلة، والأجور المدفوعة. وتوجد وظيفة للأجور، ولكن أيضاً وظائف للتعين، تسجيل الوقت ودفع الأجور.

وكما يتضح من الإسم، تتناول المراجعة الوظيفية وظيفة أو أكثر بالمنظمة. وقد يكون محل الإهتمام، على سبيل المثال فى وظيفة الأجور بأحد الأقسام أو بالشركة ككل.

وتسمح المراجعة الوظفية بتوافر ميزة التخصص فى المراجعين. ويمكن لمراجعين محددين فى هيئة المراجعة الداخلية التوصل إلى قدر ملحوظ من الخبرة بأحد الجوانب، مثل هندسة الإنتاج. حيث يمكن أن يقوموا بكفاءة بتمضية وقت أكبر من وقت المراجعة التى يقومون بها فى هذا الجانب. أما عيب المراجعة الوظيفية، فيتمثل فى الفشل فى تقييم الوظائف المرتبطة مع بعضها البعض. حيث تتفاعل وظيفة هندسة الإنتاج مع الوظائف الصناعية والوظائف الأخرى فى النظمة.

المراجعة التنظيمية. تتعلق بمراجعة التشغيل بالمنظمة على مستوى الوحدة التنظيمية العامة مثل الإدارة، الفرع، الوحدة التابعة. ويتم فى هذا النوع من المراجعة التركيز على مدى كفاءةوفعالية ألتفاعل بين الوظائف. ويعد تخطيط المنظمة ووسائل التنسيق بين الأنشطة بها أمراً شديد الأهمية فى هذا النوع من المراجعة.

المهام الخاصة. يتم القيام بمهام خاصة فى المراجعة التشغيلية عند طلب الإدارة ذلك. ويوجد قدرمتنوع من عمليات المراجعة هذه. وتشمل الأمثلة تحديد سبب عدم فعالية نظام التشغيل الإلكترونى للبيانات، بحث إمكانية وقوع غش بأحد الأقسام، تقديم التوصيات المتعلقة بتخفيض تكلفة تصنيع المنتج.

من الذى يقوم بمراجعة التشغيل Who Perform Operational Audits

عادة يتم تنفيذ عمليات مراجعة التشغيل بواسطة أحد ثلاثة مجموعات: المراجعون الداخليون، المراجعون الحكوميون، أومنشأت المحاسبة.

المراجعون الداخليون. يحتل المراجعون الداخليون موقعاً فريداً بمراجعة التشغيل لدرجة أن بعض الأفراد يستخدمون مصطلحى المراجعة الداخلية ومراجعة التشغيل على نحو مترادف. ومن غير الملائم، مع ذلك، أن يتم الإستنتاج بأن كافة عمليات مراجعة التشغيل يتم القيام بها من قبل المراجعين الداخلين، وأن المراجعين الداخلين يقومون فقط بأداء مراجعة التشغيل. فيقوم العديد من إدارات المراجعة الداخلية بأداء كل من عمليات المراجعة المالية ومراجعة التشغيل. وعادة، ما يتم ذلك بشكل متزامن. وتتمثل المزية من قيام المراجعين الداخلين بأداء مراجعة التشغيل فى أنهم يقضون كل وقت العمل داخل الشركة محل المراجعة. وبالتالى تتوافر لهم معرفة ملحوظة بالشركة وأعمالها وهو مايؤدى إلى أداء مراجعة التشغيل بشكل فعال.

وحتى يتم زيادة هذا القدر من الفعالية عند القيام بكل من مراجعة التشغيل والمراجعة المالية. يجب أن ترفع إدارة المراجعة الداخلية التقرير إلى أعضاء مجلس الإدارة أو الرئيس. ويجب أن يتوافر للمراجعين الداخلين إمكانية الإتصال وعلى نحو مستمر مع لجنة المراجعة الخاصة بمجلس الإدارة ويساعد مثل هذا الهيكل التنظيمى المراجعين الداخلين على الحفاظ على إستقلالهم. وعلى سبيل المثال، إذا قدم المراجعون الداخليون التقرير إلى المدير المالى، سيكون من الصعب على المراجع الداخلى أن يقيم بشكل مستقل ويقدم التوصيات المتعلقة بعدم كفاءة العمليات التشغيلية التى قام بها المدير المالى إلى الإدارة العليا.

التغيرات الرئيسية التى تم ملاحظتها فى دور المراجعين الداخلين

حدث تغير كبير فى بيئة الرقابة بالمنشأت المالية الرئيسية خلال السنوات الخمس الأخيرة فى ضوء تعديل القواعد التنظيمية، الأدوات المالية المعقدة، التقدم التكنولوجى، وتعجيل الطلب من قبل العملاء والمساهمين. وأدى وقوع الخسائر الكبيرة الناتجة عن فشل أساليب الرقابة إلى تحفيز التوصل إلى تغيرات جوهرية فى وظيفة المراجعة الداخلية. وتتمثل بعض التغيرات الرئيسية فى:

التوتر بين الأدوار. تقليدياً، ينظر ألى المراجعين الدلخلين على أنهم "الضمير الرقابى بالمنظمة"، ولكنهم الأن مطالبون بتوفير مدخلات إستراتيجية وتشغيلية. ونتج عن هذه الأدوار المتضاربة التى تتعلق بكل من إيجاد القواعد والإلزام بها قدراً من التوتر الذى يجب إدارته بفعالية. وتتطلب أيضاً هذه الأدوار أنواعاً جديده من المهارات والتى لا تتمثل فقط فى الخبرة الفنية، ولكن تشمل أيضاً إلى مهارات "حية" مثل التوصل، إتخاذ القرار، وتحليل العمل.

إدارة الخطر. يوجد إتجاهين رئيسين مترابطين فيما يتعلق بإدارة الخطر:(١) ضرورة توجيه إهتمام أكثر فى المراجعة إلى رقابة أخطار الأدوات المالية للمشتقات. و (٢) التحرك نحو إدارة متكاملة للخطر المالى، وهى تمثل مكونا مركزيا تكون فيه "القيمة عند الخطر"- إحتمال الخسارة من التغيرات المعاكسة فى العوامل السوقية فى فترة من الوقت وعند مستوى من الثقة.

التجارة الإلكترونية. يتم القيام بالنشاط المالى فى بيئة إلكترونية بدون إستخدام الأوراق. وكلما زاد الإعتماد على شبكات الحاسب الإلكترونى، يجب أن تصمم المنشآت وتنفذ نظم الرقابة التى يمكن من خلالها إدارة الخطر على نحو ملائم، وخاصة فى جوانب مثل أمن وأمانة البيانات وسد الثغرات. ويعد التنفيذ المبكر للمراجعة الداخلية أمراً هاماً فى تصميم وتطوير نظم البيانات الجديدة والمنتجات الجديدة. حيث يسمح ذلك للمنشأت بتصميم أساليب للرقابة الداخلية على المنتجات الجديدة والنظم الجديدة، بدلاً من أن يتم مراقبتهما بعد التصميم الفعلى.

المصدر: "Major Changes Seen In Role Of Internal Auditors", Deloitte &Touche Review, February 5, 1996, P.2

المراجعون الحكوميون. يؤدى المراجعون الحكوميون المختلفون على المستوى الفيدرالى وعلى مستوى الولايات مراجعة التشغيل، وعادة ما يتم ذلك كجزء من عمليات المراجعة المالية. وكما سبق المناقشة ، يعد المراجعون العاملون فى مكتب المحاسبة العام هم المجموعة المتعارف عليها على نطاق واسع كمراجعين حكوميون. ويهتم معظم هؤلاء المراجعين بأداء كل من المراجعة المالية ومراجعة التشغيل.

وكان الكتاب الأصفر، على النحو السابق مناقشته، قد عرف ووضع معايير لعمليات مراجعة الأداء التى فى جوهرها مراجعة التشغيل. وتشمل مراجعة الأداء ما يلى:

- **عمليات مراجعة الإقتصادية والكفاءة**. ويتمثل الهدف فى تحديد (١) ما إذا كانت الوحدة قد قامت بإقتناء وحماية وإستخدام مواردها على نحو إقتصادى وكفء، (٢) أسباب الممارسات التى لا تتسم بالكفاءة والإقتصادية، و (٣) ما إذا كانت الوحدة قد إلتزمت بالقوانين والقواعد التنظيمية التى تتعلق بالجوانب الخاصة بالأقتصادية والكفاءة.
- **عمليات مراجعة البرامج**. ويتمثل الهدف فى تحديد (١) المدى الذى تم فيه إنجاز النتائج أو المنافع المرغوب فيها التى توخاها المشرع القانونى أو أية جهة رسمية أخرى، (٢) فعالية المنظمات. البرامج، والأنشطة أو الوظائف، (٣) وما إذا كانت الوحدة قد إلتزمت بالقوانين والقواعد التنظيمية المتعلقة بالبرنامج.

ويتسم الهدفان الأوليان من كل نوع من هذين النوعين لعمليات مراجعة الأداء بطبيعة تنفيذ العمليات. ويتم الهدف الأخير فى كل منهما بطبيعة الإلتزام، وقد سبق مناقشة ذلك.

وفيما يلى ثلاثة أمثلة تم نقلها عن مقال منشور فى دورية "المراجع الداخلى" لتوضيح الأنشطة الخاصة بتنفيذ العمليات التى يتم مراجعتها بالوحدات الحكومية على مستوى الولايات، وتناقش هذه الأنشطة مراجعة الإقتصادية والكفاءة:

* مستشفى منفصلة يعمل بها هيئة إدارية خاصة بها تشغل ثلاثة أبنية تم تشيدها على أرض تخص مستشفى أخرى للولاية. وأظهرت المراجعة التى قمنا بها أن عبء العمل المحدد من الأنشطة الإدارية بهذه المستشفى المنفصلة وقربها من مكاتب المستشفى الرئيسى يسمح بتوحيد الوظائف الإدارية بهذين المستشفيين بما يوفر ١٤٥٠٠٠ دولار.

* تقوم مقاطعة مدرسية محلية بالرقابة على ٢٩ موقع تعليمى مجهز بالتسهيلات. وأظهرت المراجعةالتى قمنا بها أن تسهيلات الفصول غير المستخدمة تبلغ نسبتها ٢٨٪ أو ما يعادل ثمانى مدارس وأن معدلات تسجيل الطلاب مستمرة فى الإنخفاض. ونوصى بتوحيد وإقفال المواقع الفردية إلى أقصى مدى ممكن. ولن يؤدى ذلك إلى تخفيض التكاليف فقط ولكنه سيؤدى أيضاً ألى توفير مرونة أكبر فى أحجام الفصول والمقررات الدراسية التى سيتم تقديمها.

* زادت قيمة أرصدة حسابات المدينين فى مستشفى تعليمى من ٧ مليون دولار إلى ١١ مليون دولار خلال فترة تستغرق عامين. وأظهرت المراجعة أن هذا الموقف الخطيرقد حدث، جزئياً، بسبب عدم وجود متابعة متشددة، الإشراف غير الكافى، وعدم كفاية العاملين على النحو الذى يمكنهم من التعامل مع الزيادة فى عبء العمل(١).

منشأت المحاسبة. عند ما تقوم منشأت المحاسبة بأداء مراجعة القوائم المالية التاريخية، عادة ما يتم في جزء من المراجعة تعريف مشكلات تنفيذ العمليات وتقديم التوصيات التى يمكن أن ينتفع منها العميل محل المراجعة. ويمكن تقديم هذه التوصيات شفهياً، ولكنها عادة ما يتم من خلال إستخدام

(١) منقول عن:-Round Table , © 1982 by the institute of Internal Auditors, Inc. 249 Maitland Avenue, Al-tamonte Springs, Fla 32701. Reprinted with permission.

خطاب الإدارة Management Letter. وقد سبق مناقشة خطاب الإدارة فى الفصل الثانى والعشرين.

وتوفر المعرفة الأساسية عن عمل العميل التى يحصل عليها المراجع خلال المراجعة معلومات مفيدة لتقديم توصيات تتعلق بتنفيذ العمليات. وعلى سبيل المثال، بإفتراض أن المراجع قد توصل إلى أن معدل دوران المخزون لدى العميل يتسم ببطء ملحوظ خلال العام الحالى. من المحتمل أن يحدد المراجع السبب فى الإنخفاض عند تقييم إمكانية تقادم المخزون على نحو يمكن أن يسبب التحريف فى القوائم المالية. ولتحديد سبب إنخفاض معدل دوران المخزون، قد يتعرف المراجع على أسباب تتعلق بتنفيذ العمليات، مثل عدم فعالية سياسات حيازة المخزون، والتى يمكن لفت نظر الإدارة إليها. ومن المحتمل أن يكون المراجع الذى يمتلك معرفة أساسية واسعة عن العمل وخبرة فى الأعمال المتشابهة أكثر فعالية فى إمداد العميل بالتوصيات المناسبة عن العمليات بالمقارنة مع الأفراد الذين لا يتوافر لهم هذين العنصرين من الجودة.

ومن المتعارف عليه أيضاً أن يتعاقد العميل مع منشآة محاسبة للقيام بمراجعة التشغيل فى جزء محدود أو أكثر من الأعمال. وعادة، يتم مثل هذا التعاقدفقط إذا كانت الشركة لا تملك هيئة للمراجعة الداخلية أو إذا كان العاملون فى المراجعة الداخلية يفتقدون الخبرة فى جانب محدد. وفى معظم الحالات، يقوم العاملون فى مجال الإستشارات الإدارية بمنشأة المحاسبة وليس العاملون فى مجال المراجعة بها بأداء هذه الخدمات. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تطلب الشركة من منشأة المحاسبة تقييم كفاءة وفعالية نظم الحاسب الإلكترونى بها.

إستقلال وكفاءة مراجعو العمليات التشغيلية Independence And Competence Of Operational Auditors

يتمثل عنصرا الجودة الأكثر أهمية لمراجع العمليات فى الإستقلال والكفاءة.

ومن المهم أن يتم تحديد الشخص الذى سيرفع المراجع التقرير إليه للتأكد من أن الفحص والتوصيات سيتم القيام بهما دونما تحيز. ونادراً ما يكون الإستقلال بمثابة مشكلة للمراجعين فى منشأت المحاسبة لأنهم لا يعملون فى الشركة التى يقومون بالمراجعة فيها. وكما سبق القول، يتم تدعيم إستقلال المراجعين من خلال قيام إدارة المراجعة الداخلية برفع التقارير إلى أعضاء مجلس الإدارة أو إلى الرئيس. وعلى نحو مماثل يجب أن يرفع المراجعون الحكوميون التقارير إلى مستوى أعلى من إدارات التنفيذ. فعلى سبيل المثال، يقدم مكتب المحاسبة العام التقارير مباشرة إلى الكونجرس كوسيلة لتدعيم الأستقلال.

ويمكن أيضاً أن تؤثر المسئوليات التى يقوم بها مراجعو العمليات التشغيلية على إستقلالهم. ولايجب أن يكون المراجع مسئولاً عن القيام بوظائف تشغيل العمليات بالشركة أو عن تصحيح أوجه القصور عند إكتشاف عدم كفاءة أو عدم فعالية العمليات التشغيلية. وعلى سبيل المثال، سيتأثر إستقلال المراجعون سلبياً إذا تم تحميلهم مسئولية تصميم نظام التشغيل الألكترونى للبيانات لعمليات الحيازة أو عن تصحيحه إذا تم إكتشاف أوجة قصور به خلال مراجعة عمليات الحيازة التى تم تنفيذها بواسطة النظام.

ومن المقبول أن يوصي المراجعون بإجراء تغيرات بالعمليات التشغيلية، ولكن يجب أن يظل للأفراد المسئولية عن العمليات التشغيلية سلطة قبول أو رفض التوصيات. فإذا توافرت للمراجع سلطة الإلزام بالتوصيات التى يقدمها، سيكون قد توافر للمراجع فعلا مسئولية مراجعة عمله الخاص خلال خلال عملية المراجعة التالية، وبالتالى سينخفض قدر إستقلال المراجع. وينظر معهد المراجعين الداخلين إلى إستقلال المراجعين الداخلين نظرة جادة ويعتبره أمراً حيوياً. ووضع قائمة عن المسئوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية تتضمن متطلباً خاصاً عن الإستقلال، كما يلى.

* يجب أن يستقل المراجعون الداخليون عن الأنشطة التى يقومون بمراجعتها. ويتمتع المراجعون الداخليون بالإستقلال عندما يقومون بعملهم بشكل حر موضوعى. ويسمح الإستقلال للمرجعين الداخلين بالتوصل إلى حكم نزيه وغير متحيز يمثل أساساً للقيام بعمليات المراجعة على نحو مناسب. ويتم تنفيذ ذلك خلال كافة المواقع التنظيمية وعلى نحوموضوعى.

ويجب أن يحتل المراجعون الداخليون موقعاً تنظيمياً يمكنهم على نحو كاف من التأكد من القيام بمراجعة تغطى مدى متسعاً، ومن التأكد من توافر الإعتبارات الملائمة للمراجعة ولإتخاذ التصرف الفعال بشأن نتائج المراجعة والتوصيات الخاصة بها.

وتتطلب الموضوعية أن يتوافر فى المراجعين الداخليين إتجاهاً ذهنياً للحياد وإعتقاد صادق بصحة العمل الذى يقومون به. ولا يعد القيام بالإجراءات التخطيط وتصميم وتجهيز وتشغيل النظم من وظائف المراجعة. ويفترض أن يؤدي القيام بمثل هذه الأنشطة إلى إلحاق الضرر بموضوعية المراجعة.

وتعد الكفاءة، بالطبع، أمراً ضرورياً لتحديد أسباب المشكلات فى العمليات التشغيلية ولتقديم التوصيات الملائمة. ويعد توافر الكفاءة مشكلة رئيسية عندما تتناول المراجعة التشغيلية مدى واسع من مشكلات التشغيل. وعلى سبيل المثال، يمكن تخيل صعوبة إيجاد مراجعين داخلين مؤهلين للقيام بتقييم كل من فعالية برنامج للإعلان وكفاءة الإنتاج فى عملية تجميع. ويفترض أن يوجد ضمن هيئة المراجعة الداخلية التى تقوم بمثل هذا النوع من المراجعة التشغيلية بعض الأفراد الذين تتوافر لديهم معلومات عن التسويق و أفراد أخرين تتوافر لديهم معلومات عن الإنتاج.

معايير تقيم الكفاءة والفعالية Criteria For Evaluation Efficiency And Effectiveness

الهدف التعليمى ٢٤-٥: تخطيط وأداء مراجعة التشغيل

تتمثل الصعوبة الرئيسية عند القيام بمراجعة التشغيل فى تعيين معايير محددة لتقيم ما إذا كان العمل قد تم تنفيذه بكفاءة وفعالية. ففى المراجعة للقوائم المالية التاريخية، تمثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها معايير متسعة لتقييم عدالة العرض. ويتم إستخدام أهداف المراجعة في وضع معايير أكثرتحديداً لتقرير ما إذا ماكانت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قدتم إتباعها. أمافى مراجعة التشغيل، فلا يوجد مثل هذه المعايير المعرفة على نحو محدد.

ويتمثل أحدى الناهج التى يتم إستخدامها فى وضع معايير لمراجعة التشغيل فى تحديد الأهداف على أنها تمثل ما إذا كان جانب محدد بالوحدة يمكن القيام به بشكل أكثر فعالية أو أكثر فعالية أوكفاءة مع تقدم توصية بالتحسينات. وقد يتلائم هذا النهج مع المراجعين المتمرسين والذين توافر لهم قدرة من التدريب الجيد، ولكن سيصعب على معظم المراجعين إتباع هذا المنهج غير المحدد.

معايير خاصة. عادة مايتم وصف معايير أكثر تحديداً قبل القيام بمراجعة التشغيل. وعلى سبيل المثال، بفرض أنك تقوم بمراجعة التشغيل على ترتيب المعدات بالمصانع. يمكن إستخدام بعض المعايير الأكثر تحديداً على النحو التالى، تم إدراجها فى صورة أسئلة. لتقييم الترتيب بالمصنع:

- هل تم الموافقة على كافة صور ترتيب المعدات بالمصنع من قبل مكتب هندسى فى وقت التصميم الأصلى؟
- هل قام المكتب الهندسى بدراسة لإعادة تقييم ترتيب المعدات بالمصنع فى الخمسة سنوات الماضية؟
- هل يتم تشغيل كل معدة بمعدل ٦٠٪ من الطاقة أو أكثر لمدة ثلاثة أشهر على الأقل كل عام؟
- هل يسهل هذا الترتيب حركة نقل المواد إلى طابق الإنتاج؟

- هل يسهل هذا الترتيب إنتاج المنتجات التامة؟
- هل يسهل هذا الترتيب حركة نقل المنتجات التامة إلى مراكز التوزيع؟
- هل يتم من خلال الترتيب الحالى إستخدام المعدات على نحو فعال؟
- هل يتعرض أمن العاملين للخطر فى ظل ترتيب المعدات الحالى بالمصنع؟

مصادر المعايير

يوجد عدد من المصادر التى يمكن لمراجع العمليات التشغيلية إستخدامها فى التوصل إلى معايير محددة للتقيم. وتشمل ما يلى:

الأداء التاريخى. يمكن التوصل إلى مجموعة بسيطة من المعايير بناء على النتائج الفعلية بالفترات السابقة(أو عمليات المراجعة بالفترات السابقة). وتتمثل الفكرة الخاصة باستخدام هذه المعايير فى تحديد ماإذا كانت الإمور قد تطورت إلى الأفضل أو إلى الأسوأ عن طريق المقارنة. وتتمثل مزية إستخدام هذه المعايير فى سهولة التوصل إليها، ومع ذلك، هذه المعايير لا توفر رؤية أعمق عن كيف تم الأداء الفعلى بالوحدة محل المراجعة سواء كان ذلك الأداء جيداً أم سيئاً.

- **المقارنة مع أداء الوحدات الأخرى.** لا تتسم العديد من الوحدات الخاضعة لمراجعة التشغيل. بالتفرد، حيث يوجد العديد من الوحدات المماثلة داخل المنظمة أو خارجها. وفى مثل هذه الحالات، تعد بيانات الأداء عن الوحدات المماثلة مصدراً ممتازاً لتطوير معايير للمقارنة مع أداء الوحدات الأخرى . وفيما يتعلق بالوحدات المشابهة بالداخل، عادة ماتتوافر البيانات على نحو سريع. وفى حالة المقارنة مع الوحدات المماثلة بالخارج، ستوجد دائماً رغبة فى توفيرمثل هذه المعلومات. ويمكن الحصول عليها غالباً من خلال المجموعات بالنشاط والهيئات التنظيمية الحكومية.
- **المعايير الهندسية.** فى العديد من أنواع عمليات مراجعة التشغيل، يكون من الممكن والملائم أن يتم التوصل إلى معايير بناء على المقاييس الهندسية. وعلى سبيل المثال، يتم إستخدام دراسات الوقت والحركة لتحديد معدلات مخرجات الإنتاج. وعادة ما يستغرق التوصل إلي هذه المعاييرالكثير من الوقت والتكلفة، كما أنها تتطلب قدراً كبيراً من الخبرة، ومع ذلك، يمكن أن تكون فعالة فى حل مشاكل تنفيذ العمليات الرئيسية على نحو تستحق معه تحمل تكلفتها المرتفعة. ويمكن أيضاً التوصل إلى بعض المعايير بواسطة المجموعات بالنشاط على نحو يستطيع كافة الأعضاء الإنتفاع به، وبذلك يتم توزيع التكلفة وتخفيضها لدى كل عضو. وقد تتكون هذه المجموعات على مستوى النشاط من كافة الوحدات المماثلة للمنظمة محل المراجعة أو يتم تكوينها على مستوى مجموعات وظيفية داخل المنظمة مثل مستخدمى البيانات المشغلة إلكترونياً فى المنظمة.
- **المناقشة والإتفاق.** قد يصعب التوصل أحياناً إلى معايير موضوعية أو قد يكون ذلك مكلفاً، ويمكن التوصل إلى المعايير خلال مناقشة بسيطة والإتفاق عليها. ويجب أن يوجد ضمن الأطراف المشاركة فى ذلك إدارة الوحدة محل المراجعة، مراجع تنفيذ العمليات والوحدة أو الأطراف الذين سيتم التقريرعن النتائج إليهم.

مراحل مراجعة التشغيل Phases In Operational Auditing

تمر مراجعة التشغيل بثلاثة مراحل: التخطيط، جمع الأدلة والتقييم، والتقرير والمتابعة.

التخطيط. يتشابه التخطيط فى مراجعة التشغيل مع الفصول السابق مناقشتها عن مراجعة القوائم المالية التاريخية. ومثل مراجعة القوائم المالية، يجب إن يحدد مراجع العمليات التشغيلية مجال عملية

المراجعة ويقوم بتوصيل ذلك إلى الوحدة التنظيمية. ومن الضرورى أيضاً أن يتم تعيين المراجعين المناسبين للقيام بالمراجعة، الحصول على معلومات أساسية عن الوحدة التنظيمية، فهم الرقابة الداخلية، تحديد حجم الأدلة المناسب الذى سيتم جمعه.

ويتمثل الفرق الرئيسى بين تخطيط مراجعة التشغيل والمراجعة المالية فى التنوع الشديد فى عمليات مراجعة التشغيل. ويتم تحديد الأهداف بناء على معايير يتم تحديدها للمراجعة. وكما سبق المناقشة فى الأقسام السابقة، سيتوقف ذلك على الظروف الخاصة التى يتم مواجهتها. وعلى سبيل المثال، ستختلف أهداف مراجعة التشغيل عن فعالية أساليب الرقابة الداخلية على النقدية النثرية على نحو جوهرى عن القيام بمراجعة التشغيل عن كفاءة إدارة البحوث والتطوير.

ويوجد فرق أخر يتمثل فى تعقد هيئة المراجعين فى مراجعة التشغيل بالمقارنة مع المراجعة المالية. ويرجع ذلك أيضاً إلى إتساع نطاق العمليات. ولا يرجع ذلك فقط إلى تنوع الجوانب-على سبيل المثال، رقابة الإنتاج، الإعلان، والتخطيط الإستراتيجى- ولكن أيضاً لتنوع الأهداف داخل هذه الجوانب مما يتطلب مهارات فنية خاصة. وعلى سبيل المثال، قد توجد ضرورة ليحصل المراجع على معلومات أساسية فى الهندسة لتقييم الأداء فى مشروع كبير للمقاولات.

وأخيراً. يكون من المهم قضاء وقت أطول مع الأطراف ذات المصلحة فى إجراء المراجعة والتى إتفقت على شروط المراجعة ومعايير التقييم فى مراجعة التشغيل بالمقارنة مع المراجعة المالية. وكان قد تم الإشارة إلى ذلك فى القسم السابق عند التعرض بالمناقشة لكيفية التوصل إلى المعايير من خلال المناقشة. وبغض النظر عن مصدر معايير التقييم، من الضرورى أن يوجد إتفاق واضح بين الطرف الخاضع للمراجعة، المراجع، وراعى عملية المراجعة على نحو كامل بشأن الأهداف والمعايير. حيث أن وجود مثل هذا الإتفاق سيسهل من فعالية ونجاح أراء مراجعة تنفيذ العمليات.

جمع وتقييم الأدلة. يتم تطبيق أنواع الأدلة السبع التى سبق مناقشتها بالفصل السادس والتى تم إستخدامها طول هذا الكتاب على نحو مكافئ فى مراجعة التشغيل. ونظراً لأن أساليب الرقابة الداخلية وإجراءات التشغيل تمثل جزءاً حيوياً فى مراجعة التشغيل، من المتعارف عليه أن يتم على نحو مكثف إستخدام التوثيق، الإستفسار من العميل والملاحظة. بينما يتم إستخدا المصادقات وإعادة التشغيل على نحو أقل عمقاً فى عمليات مراجعة التشغيل بالمقارنة مع عمليات المراجعة المالية نظراً لأن الدقة لاتمثل هدفاً فى معظم عمليات مراجعة التشغيل.

ولتوضيح كيفية جمع الأدلة فى مراجعة التشغيل، سنعود إلى المثال السابق الخا ص بتقييم الأمن فى مصعد المدينة والذى سبق مناقشته. وبفرض أن هناك إتفاق على أن الهدف هو تحديد ما إذا كان الفحص يتم سنوياً فى كل مصعد بالمدينة بواسطة فاحص كفء. ولتحقيق هدف الإكتمال، يجب على المراجع، على سبيل المثال، فحص تصميم الأبنية ومواقع المصاعد فى المدينة وتتبعها إلى القائمة الخاصة بالهيئة للتأكد من أن كافة المصاعد قد تم إدراجها بما يتفق مع ما هو مخطط للمجتمع السكانى. وسيكون من الملائم إجراء إختبارات إضافية على المبانى التى تم إنشائها حديثاً لتقدير التوقيت الذى يتم فيه تحديث القائمة المركزية.

وبفرض أنه تم تحديث قائمة الهيئة على أنها مكتملة، يمكن أن يختار المراجع عينه من مواقع المصاعد وذلك لجمع الأدلة المتعلقة بتوقيت ومرات الفحص. وقد يرغب المراجع فى أن يأخذ فى إعتباره الخطر الطبيعى بإدراج عدد أكبر من المصاعد القديمة بالعينة أو إدراج عدد أكبر من المصاعد التى تم إكتشاف عيوب تتعلق بالأمان فيها بالعينة. وقد يرغب المراجع أيضاً فى فحص الأدلة لتحديد ما إذا كان الذين يقومون بفحص المصاعد يتمتعون بالكفاءة لتقييم الأمان فى المصاعد. وقد يقيم

المراجع، على سبيل المثال، مؤهلات الفاحصين عن طريق فحص الملخصات، برامج التدريب، إختبارات الكفاءة، وتقارير الأداء.

ومن المحتمل أيضاً أن يرغب المراجع فى إعادة تشغيل إجراءات الفحص الخاصة بعينة من المصاعد للتوصل إلى أدلة عن التضارب بين الواقع وما تم التقرير عنه.

ووفقاً لنفس الطريقة التى يتم القيام بها فى عمليات المراجعة المالية، يجب على مراجعى العمليات التشغيلية تجميع قدر كاف من من الأدلة للتوصل إلى أساس مناسب من الإستنتاج عن الأهداف التى يتم إختبارها. وفى مثال المصعد، يجب أن يجمع المراجع أدلة كافية عن فحص الأمان بالمصعد. وبعد جمع الأدلة، يجب أن يحدد المراجع ما إذا كان من المناسب التوصل إلى إستنتاج مؤداه أنه تم إجراء فحص سنوى لكل مصعد فى المدينة بواسطة فاحص كفء.

التقرير والمتابعة. يوجد إختلافين رئيسين بين تقارير مراجعة التشغيل والمراجعة المالية تؤثر على تقارير مراجعة التشغيل. أولاً فى مراجعة التشغيل، يتم عادة إرسال التقرير إلى الإدارة فقط، فى نسخة إلى الوحدة محل المراجعة فقط. ويؤدى عدم وجود مستخدمين يمثلون الطرف الثالث إلى تخفيض ضرورة إستخدام صياغة معيارية فى تقارير مراجعة التشغيل. ثانياً، يتطلب تنوع عمليات مراجعة التشغيل إعداد تقرير خاص بكل عملية مراجعة يتم فيه تناول مجال المراجعة، ونتائجها والتوصيات الخاصة بها.

وينتج عن تفاعل هذين العاملين الإختلافات الرئيسية فى تقرير مراجعة التشغيل ويستغرق كتابة التقرير عادة قدراً ملحوظاً من الوقت حتى يتم توصيل كل من نتائج المراجعة والتوصيات بشكل واضح.

أمثلة على نتائج مراجعة التشغيل Examples Of Operational Audit Findings

يحتوى كل عدد من "المراجع الدخلى"، دورية نصف شهرية تصدر عن معهد المراجعين الداخلين، على العديد من نتائج مراجعة التشغيل يعرضها ممارسين للمراجعة الداخلية. وعند فحص هذا القدر الوافر من النتائج التى تم التقرير عنها، توصل المؤلفان إلى إستنتاج مؤداه أن معظم هذه النتائج تتعلق بالكفاءة وليس الفعالية. ونعتقد أن السبب فى ذلك يرجع إلى أن قراء هذه الدورية يرون أن النتائج المتعلقة بالكفاءة تمثل مجالاً أفضل للإهتمام بالمقارنة مع تلك التى تتعلق بالفعالية. وعلى سبيل المثال إذا أشار فرد إلى أن مراجعة التشغيل قد نتج عنها توفير قدره ٦٨٠٠٠ دولار، من المحتمل أن يكون ذلك مثيراً للإهتمام بشكل أكبر بالمقارنة مع التقرير عن تحسين الدقةبالتقرير المالى. وفيما يلى أمثلة من دورية "المراجع الداخلى" تشمل مثالين عن الفعالية، بينما تتعلق الأمثلة الأخرى بالكفاءة.

منشأة النظافة الخارجية توفر ١٦٠٠٠٠ دولار Outside Janitorial Firm Saves $ 160000

قام مراجع داخلى بفحص كفاءة وفعالية خدمات النظافة المختلفة التى يقدمها العاملين بالولاية بالمبانى التى تقع فى مجمع برلمان الولاية. وجاء بتقرير المراجع أن تكاليف خدمات النظافة تتسم بالإرتفاع عند مقارنتها مع ما يقابلها من الخدمات التى تقدمها المنشآت الخارجية للنظافة. وبالإضافة إلى ذلك، إكتشف المراجع أن العديد من خدمات النظافة لم يتم القيام بها على الوجه المطلوب، مما أدى إلى وجود مستوى غير مقبول من الجودة. وأشارت دراسة لخدمات بديلة للنظافة إلى أنه يمكن الحصول على خدمة مكافئه، أو أفضل بواسطة منشأة خارجية مع توفير ١٣٧٠٠٠ دولار بالعام. وأوصى المراجع أن تقوم الولاية بإجراء مناقصة والتعاقد مع الشركة التى تتقدم بأقل عرض مع تنفيذ كافة المتطلبات وتم توفير ١٦٠٠٠٠ دولار فعلياً عند التعاقد مع الشركة التى تقدمت بأقل عرض، وقد تحسنت جودة عمليات النظافة بشكل ملحوظ.

تشغيل مذكرة الإئتمان يستغرق وقتاً أطول More Timely Credit Memo Processing

● توجد شكوى مريرة متكررة إلى المراجع الداخلى بشأن قدر الوقت المغالى فيه المطلوب لتشغيل مذكرات الإئتمان للعملاء. واكتشف المراجع أن لهذه الشكوى ما يبررها لأنه ينقضى متوسط ١٤ يوماً من أيام العمل بين إستلام الطلب وإصدار المذكرة. وفى بعض الحالات، ينقضى ٢١ يوماً من أيام العمل قبل إصدار المذكرة.

وبإستخدام خريطة التدفق التى توضح الزمن، توصل المراجع إلى أن الطلبات لا تتحرك فى تدفق خطى كفء. وفى الواقع أظهرت خريطة التدفق الزمنية أن هناك تدفق فى صورة تشبه الزجزاج مع حالة سئية بالحواف. حيث تنتقل الطلبات من المنشئ لإرالة المستندات الداعمة. وبعد ذلك تعود مرة أخرى إلى إحدى إدارتى التصديق للقيام بالتصنيف، الترميز، وإدراجها فى مجموعات. وأخيراً يتم تحويل الطلب إلى الحاسب الإلكترونى لإصدار المذكرة. ويتطلب تنفيذ كل خطوة فى مدة تتراوح بين يوم وخمسة أيام عمل بناء على عبء العمل ودرجة تعقد الطلب.

وأوصى المراجع بأن تؤدى كل إدارة من إدارات التصديق كافة الوظائف المطلوبه عند معالجتها للطلب فى المرة الأولى مع إحلال إجراءات رقابية محددة بدقة للتعامل مع الحقائق التى تظهر بعد التصديق محل ما يتم قبل التصديق. وتم تبنى التوصية، ويتم الأن إصدار مذكرات الإئتمان خلال ٥ أيام من تاريخ إستلام الطلب. ولاحظ المراجع إرتفاع درجة رضاء العملاء وتوقفهم عن الشكوى.

إكتشاف المرجعون القانونيون لزيادة فى العبء التأمينى قدرها ١١ مليون دولار بالعام Legislative Auditors Detect $ 11 Million Per Year Overcharge

يوجد فى معظم الولايات لجان للتأمين تعمل على مراقبة وتنظيم النشاط التأمينى، وتقوم هذه اللجان بتقديم التأكيد عن مدى مناسبة أقساط الأمين للتغطية التأمينية التى يتم الحصول عليها.

وإكتشف إثنان من المراجعين القانونين، عند إجراء مقارنة مع نسب الخسائر على المستوى القومى، أن هناك زيادة كبيرة فى المتوسط لما قام حاملو البوالص بسداده للتأمين على الممتلكات والالتزامات على مستوى الولاية. وفى الواقع، توصل المراجعان إلى أن حاملى البوالص فى الولاية قد دفعوا مبالغ رائدة تقترب من ٥٥,١ مليون دولار عن الأقساط خلال فترة الخمس سنوات من ١٩٧٤ إلى ١٩٧٨، بسبب:

● قامت بعض شركات التأمين بالتوصل إلى الأقساط بناء على تقدير المكاتب الإقليمية التى تستخدم إحصائيات الخسارة على المستوى الإقليمي وليس على مستو ى الولاية. ويعد تصوير الخسائر باستخدام هذه الطريقة أعلى عادة مما وقع فعلاً بالولاية.

● فى بعض أنواع التأمين على الممتلكات والإلتزامات، لم تكن هناك منافسة كافية لإجبار الشركات على تبنى معدلات أكثر تنافسية.

● لم يتم تحليل معدلات الزيادة المطلوبة من العديد من شركات التأمين على نحو ملائم. ونتيجة لذلك، تم زيادة المعدلات فى ظل تبرير محل شك.

وأوصى المراجعان بأن تراقب لجنة التأمين بشكل تنظيمي معدلات الأقساط إلى الخسارة مع تبنى خطة لكل نوع من التأمين على الممتلكات والإلتزامات للتوصل إلى معدلات الخسارة على مستوى الولاية مع الأخذ فى الإعتبار للمتوسط على المستوى القومى.

إستخدام الأداء الصحيحة Use The Right Tool

● قامت الشركة باستئجار ٢٥ شاحنة للنقل الثقيل ليستخدمها العاملين الذين يقومون بتجهيز وصيانة ما يقرب من ٢٠٠ آلة للبيع بواسطة وضع النفوذ فى منطقة كبيرة بالعاصمة. وهذه الشاحنات مزودة

جميعها بأبواب رفع هيدروليكية لشحن وتفريغ آلات البيع .

وإكتشف المراجع الداخلى أن عدد ضئيل فقط من الشاحنات قد قام فعلا بتسليم ورفع ألات البيع.

أما معظم الشاحنات، فقد تم إستخدامها فى خدمة الإستدعاء والتى تتكون من إصلاح مفاتيح العملة فى الموقع أو فى إجراء تعديلات بسيطة أخرى فى أبواب الرفع الهيدروليكى لم يكن مطلوبا أن يتم القيام بها .

● وأوصى المراجع بالإستغناء عن معظم شاحنات النقل الثقيل وإستبدالها بعربات نقل خفيفةعادية. ووافقت الإدارة على ذلك وتم التوصل إلى توفير فى معدلات الإستئجار ومصروفات التشغيل على نحو يقدر بمبلغ ٢٥٠٠٠ دولار فى العام.

يؤدى إستخدام برامج الحاسب الإلكترونى إلى توفير العمل اليدوى

Computer Progorams Save manual Labor

تتطلب ERISA إجراء مراجعة سنوية لخطط مشاركة الأرباح. ولا يقوم هؤلاء المراجعون الداخليون فقط باختبار التمويل، ولكنهم يقومون أيضاً بأداء فحص لتنفيذ العمليات على النحو الذى يوفر عدد من التوصيات القيمة للإدارة.

وإبتكر مراجعو التشغيل الإلكترونى للبيانات عدد من برامج المراجعة القائمة على إستخدام الحاسب الإلكترونى لإختبار الرقابة على الإدراج والحذف من خطة المشاركة فى الربح بالشركة. وتعمل هذه البرامج على التوصل لخفض أكبر بالعمل اليدوى وعلى إكتشاف عدد من النتائج مثل إدراج عاملين بالخطة على نحو أقل ممايجب والذى يتمثل فى تمضية عام بالخدمة مع حذف عاملين لا يزالون بالخطة. ويمكن أيضاً أن يعمل جزء برنامج المراجعة الذى يتم فيه إستخدام الحاسب الإلكترونى على إكتشاف التضارب بين كل من الملف الرئيسى للأجور والملف الرئيسى لخطة المشاركة بالربح.

وعندما تم إظهار نتائج المراجعة، قامت الإدارة بتصحيح كافة المشاكل وقررت وضع أساليب إضافية للرقابة لمنع المشكلات فى المستقبل. وتتمثل أساليب الرقابة الإضافية فى... حسنا، خمن. وهى تطلب من مراجعى التشغيل الألكترونى للبيانات ترك برامج الحاسب الإلكترونى الخاصة بهم فى الألة. ويستخدم مدير خطة المشاركة فى الربح البرامج دورياً كأسلوب للرقابة يمكن من خلاله كشف أخطاء الإدراج.

توقيت الإيداع Timely Depositing

عند فحصه للنقدية، إكتشف المراجع الداخلى أن الإيداعات بالبنك لا يتم إجرائها إلا بعدمرور عدة أيام على تاريخ إستلامها النقدية والشيكات . ويرجع السبب فى ذلك إلى تعقد التشغيل الخاص بالتسوية / التوزيع على نحو يتطلب من ثلاثة إلي خمسة عشر يوما للإنتهاء منها.

ووافقت الإدارة على القيام بإيداع مباشر أو تحويل إلكترونى للأموال وبتنفيذ التشغيل الخاص بالتسوية / التوزيع بعد أن يتم إيداع الأموال. وتقدر الفائدة الإضافية المقدرة لمثل هذا النظام الذى تبنته الإدارة بما يقرب من ١٢٠٠٠٠ بالعام(٢).

(٢) المرجع السابق.

المصطلحات الأساسية

مراجعة الإلتزام Compliance Audit. (١) القيام بفحص للسجلات المالية للمنظمة لتحديد ما إذا كانت المنظمة تتبع إجراءات أو قواعد محددة تم وضعها من قبل سلطة عليا، (٢) مراجعة يتم القيام بها لتحديد ما إذا كانت الوحدة التى تحصل علي منحة مالية من الحكومة الفيدرالية قد إلتزمت بقوانين وقواعد تنظيمية محددة.

مراجعة الإقتصادية والكفاءة Economy & Efficiency Audit. مراجعة حكومية يتم القيام بها لتحديد ما إذا كانت الوحدة قد حازت مواردها وتقوم بحمايتها وإستخدامها على نحو إقتصادى وكفء، أسباب أية ممارسات لا تتسم بالكفاءة أو الإقتصادية، وما إذا كانت الوحدة تلتزم بالقوانين والقواعد التنظيمية المتعلقة بجوانب الإقتصادية والكفاءة.

الفعالية Effetiveness . الدرجة التى من خلالها إنجاز أهداف النظمة.

الكفاءة Efficiency . الدرجة التى يتم من خلالها تخفيض التكاليف بدون اجراء تخفيض فى الفعالية.

المراجعة الوظيفية Functional Audit . مراجعة لتنفيذ العمليات تتعلق بوظيفة محددة أوأكثر داخل المنظمة، مثل وظيفة الأجور أو وظيفة هندسة الإنتاج.

معايير المراجعة الحكومية Governmental Auditing Standards (G A S). انظر الكتاب الأصفر.

المراجعة الحكومية Government Audit. مراجعة مالية أو مراجعة لتنفيذ العمليات فى هيئه حكومية أو فى منشأة يتم إدارتها من قبل الولاية.

معهد المراجعين الداخلين (I I A) Iustitute Of Internal Auditors. منظمة للمراجعين الداخلين تضع معايير أخلاقية ومعايير للممارسة، وتقدم أدوات تعليمية وتعزز الوضع المهنى للأعضاء بها.

المراجعة التشغيل Operational Auditing . فحص للكفاء والفعالية فى منظمة ما. وعادة ما يتم إستخدام المصطلحات التالية كمترادفات: المراجعة الإدارية، مراجعة الأداء، ومراجعة التشغيل.

المراجعة التنظيمية Organizational Audit . مراجعة تشغيلية تتعلق بمستوى الوحدة التنظيمية العامة، مثل الإدارة، الفرع، الوحدة التابعة، لتحديد مدى تفاعل الوظائف على نحو كفء وفعال.

مراجعة البرنامج Prgram Audit . مراجعة حكومية يتم فيها تحديد مدى تنفيذ النتائج أو المنافع المرغوب فيها التى تم وضعها من قبل المشرع أو أى جهاز أخر يمتلك السلطة، مدى فعالية المنظمات، مدى فعالية البرامج، مدى فعالية الأنشطة، أو مدى فعالية الوظائف، وما إذا كانت الوحدة قد إلتزمت بالقونين والقواعد التنظيمية التى يتم تطبيقها على البرنامج.

قانون المراجعة الوحيد Single Audit Act . تشريع فيدرالى يعمل على إجراء مراجعة موحدة قائمة على التنسيق لتحقيق متطلبات المراجعة لكافة الهيئات الفيدرالية التى قدمت الأموال.

المهام الخاصة Special Assignment . طلب من الإدارة للقيام بمراجعة التشغيل لغرض محدد، مثل الفحص عن إمكانية وجود الغش فى قسم ما أو تقديم التوصيات عن تخفيض تكلفة منتج صناعى.

معايير ممارسة المراجعة الداخلية Standards For The Prectice Of Internal Auditing . دليل يقوم بإصداره معهد المراجعين الداخلين لتغطية الأنشطة والأداء الذى يقوم به المراجعون الداخليون.

الكتاب الأصفر Yellow Book . كتاب أصدره مكتب المحاسبة العام يتم إستخدامه على نطاق واسع كمرجع للمراجعين الحكوميون ومنشأت المحاسبة التى تقوم بأداء المراجعة الحكومية. ويتمثل الإسم الرسمى له فى معايير المراجعة الحكومية.

أسئلة للمراجعة

٢٤-١(**الهدف ٢٤-١**) آشرح دور المراجعين الداخلين فى المراجعة المالية. كيف يختلف أو يتشابه مع ما يقوم به المراجعون الخارجيون؟

٢٤-٢(**الهدف ٢٤-١**) ما هى الأجزاء الخمسة لمجال عمل المراجع الداخلى فى ضوء ما أصدره معهد المراجعين الداخلين من معايير لممارسة المراجعة الداخلية؟

٢٤-٣(**الهدف ٢٤-١**) آشرح الفرق بين إستقلال المراجعين الداخلين والمراجعين الخارجين عند مراجعة القوائم المالية التاريخية. كيف يمكن أن يحقق المراجعون الداخليون الإستقلال فى أفضل صورة؟

٢٤-٤ (**الهدف ٢٤-٢**) أشرح أوجه الإختلاف والتشابه بين المراجعة الحكومية المالية ومراجعة الشركات التجارية. من الذى يقوم بالمراجعة الحكومية؟

٢٤-٥(**الهدف ٢٤-٢**) أشرح المقصود بقانون المراجعة الوحيد. ماهو الغرض منه؟

٢٤-٦ (**الهدف ٢٤-٢**) ما هى أوجه الإتفاق بين الكتاب الأصفر ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما هى الإضافات والتعديلات؟

٢٤-٧(**الهدف ٢٤-٢**) عرف الأهداف الرئيسية المحددة التى يجب إدراجها فى تصميم إختبارات المراجعة فى ظل قانون المراجعة الوحيد.؟

٢٤-٨ (**الهدف ٢٤-٢**) عرف التقارير الرئيسية المطلوبة فى ظل قانون المراجعة الوحيد؟

٢٤-٩ (**الهدف ٢٤-٣**) صف المقصود بمراجعة التشغيل؟

٢٤-١٠(**الهدف ٢٤-٣**) عرف الإختلافات الثلاثة الرئيسية بين المراجعة المالية ومراجعة التشغيل.

٢٤-١١ (**الهدف٢٤-٤**) فرق بين الكفاءة والفعالية فى مراجعة التشغيل. أذكر مثالاً واحداً لمراجعة التشغيل يفسر الكفاءة ويفسر الفعالية.؟

٢٤-١٢(**الهدف٢٤-٤**) فرق بين الأنواع التالية من مراجعة التشغيل: المراجعة الوظيفية، المراجعة التنظيمية، والمهام الخاصة، أذكر مثالاً لكل منها فى مستشفى لا تهدف للربح.

٢٤-١٣(**الهدف)٢٤-٤**) أشرح لماذا يعتقد العديد من الأفراد أن المراجعين الداخلين هم المجموعة المسئولة عن القيام بمراجعة التشغيل.

٢٤-١٤(**الهدف ٢٤-٤**) أشرح دور المراجعين الحكومين فى مراجعة التشغيل. ما هى أوجه الإختلاف والتشابه بين الدور وما يقوم به المراجعون الداخليون؟

٢٤-١٥(**الهدف ٢٤-٤**) ما هى الحالات التى يحتمل أن يقوم فيها المراجعون بأداء مراجعة التشغيل؟ أذكر مثالا واحد لقيام منشأة محاسبة بأداء مراجعة التشغيل.

٢٤-١٦ (**الهدف ٢٤-٥**) أشرح المقصود بمعايير تقييم الكفاءةوالفعالية. أذكر خمسةمعايير محددةيمكن إستخدامها فى تقييم كفاءة نظم التشغيل الإلكترونى لبيانات الأجور.

٢٤-١٧(**الهدف ٢٤-٥**) عرف المراحل الثلاث لمراجعة التشغيل.

٢٤-١٨ (**الهدف ٢٤-٥**) أشرح أوجه الإختلاف والتشابه فى التخطيط بين مراجعة التشغيل والمراجعة المالية.

٢٤-١٩ (**الهدف ٢٤-٥**) ما هى الإختلافات الرئيسية عند التقرير بين مراجعة التشغيل والمراجعة المالية؟

أسئلة الإختبار المتعدد من إختبار CPA

٢٤-٢٠(الهدف ٢٤-١ ، ٢٤-٤) تتعلق الأسئلة التالية باستقلال المراجعين. إختر الإجابةالأمثل.

أ-من المحتمل على نحو أكبر أن يكون إستقلال المراجع الذى يقوم بمراجعة التشغيل عرضة للخطر إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية مسئولة مباشرة أمام:

١-نائب الرئيس لشئون التمويل. ٢-الرئيس.
٣-المدير المالى. ٤-نائب الرئيس التنفيذى.
٥-لجنة المراجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة.

ب-من المحتمل أن يتأكد إستقلال إدارة المراجعة الداخلية على نحو أكبر إذا كانت تقوم برفع التقارير إلى:

١-الرئيس. ٢-المدير المالى.
٣-أمين الخزينة. ٤-لجنة المراجعة المشكلة من مجلس الإدارة.
٥ - نائب الرئيس لشئون التمويل.

جـ-أي مما يلى يمكن أن يعرض إستقلال المراجع الداخلى للخطر؟

(١) فحص نظام التشغيل الإلكترونى للبيانات قبل إستخدامه فعلياً.
(٢) تنفيذ المراجعة فى جوانب كان المراجع يتحمل فيها مسئوليات تنفيذية منذ وقت قريب.
(٣) عدم مراجعة تقرير المراجعة مع المسئولين بالوجدة محل المراجعة قبل توزيعه
(٤) متابعة الإجراء التصحيحى فى ضوء نتائج المراجعة.

د - أي مما يلى يمكن أن يساهم على الأقل فى إستقلال إدارة المراجعة الداخلية؟

(١) تقديم مدير إدارة المراجعة الداخلية للتقارير مباشرة إلى المسئول الأول عن التشغيل بالمنظمة.
(٢) مطالبة هيئة المراجعة الداخلية بالحصول على وإمتلاك مجموعة من المعارف والمهارات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية بالمنظمة.
(٣) السماح لمدير إدارة المراجعة الداخلية بالتعامل المباشر وعند الضرورة مع لجنة المرجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة بدون حضور أفراد الإدارة.
(٤) إلزام كل من أفراد الإدارة ومجلس الإدارة بمراجعة والموافقة على عقد رسمى مكتوب لإدارة المراجعة الداخلية.
(٥) مطالبة مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقارير دورية عن الأنشطة، يتم فيها إلقاء الضوء على النتائج والتوصيات الهامة وأيضاً الإنحرافات الهامة عن جداول المراجعة التى تم التصديق عليها إلى كل من أفراد الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة.

هـ-يجب أن تتوافر الموضوعية في المراجعين الداخليين عند أداء عمليات المراجعة. أي من الموقف التالية ينتهك المعايير التي تتعلق بالموضوعية؟

(١) كان المراجع الذي يفحص أرصدة المدينيين قد تلقى تدريباً في هذه الإدارة لمدة ثلاثة شهور منذ عامين.
(٢) يقوم المراجع بفحص إحدى الإدارات التي إستمرت في إستخدام الإجراءات التي أوصى بها هذا المراجع عندما تم إنشاء هذه الإدارة.
(٣) يقوم المراجع بفحص نفس الإدارة لمدة سنتين متواليتين.
(٤) يقوم المراجع بفحص الإدارة التي يتحمل فيها مسئولية التوقيع المشترك على الشيكات.

٢٤-٢١(الأهداف ٢٤-٣ ، ٢٤-٤ ، ٢٤-٥) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة التشغيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ- أي من العبارات التالية يصف بشكل أفضل مراجعة التشغيل؟

(١) تتطلب فحصاً ثابتاً من قبل المراجعيين الداخليين لأساليب الرقابة الإدارية التي ترتبط بالعمليات التشغيلية داخل الشركة.

(٢) يتم فيها التركيز على تنفيذ أساليب الرقابة المالية والمحاسبة بالشركات التي يتم تكوينها حديثاً.

(٣) تهدف من خلال تصميمها إلى التحقق من صدق العرض في نتائج العمليات التشغيلية بالشركة.

(٤) يتم فيها التركيز على البحث عن جوانب العمليات التشغيلية التي يمكن أن يتم فيها تخفيض الفاقد عن طريق إقتراح أساليب للرقابة.

ب- يجب أن يؤدي تقييم عمل المراجع الميداني في الوحدة التي يتم فيها تنفيذ العمليات إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

١- ماهي الأسباب وراء التوصل للنتائج؟

٢- كيف يمكن تحسين الأداء؟

٣- ما هي النتائج التي تم التوصل إليها؟

ماهو الترتيب الزمني لهذه الأسئلة التي يجب الإجابة عنها؟

(١) ٣-١-٢ (٢) ١-٣-٢ (٣) ٣-٢-١

(٤) ١-٢-٣ (٥) ٢-٣-١

حـ- يقوم مراجع بأداء مراجعة التشغيل عن إجراءات تشغيل بيانات الموازنة. أي من الإجراءات التالية من المحتمل تنفيذه على نحو أقل؟

(١) فحص المدى الذي تعرف فيه الموازنة النفقات التي يمكن التحكم فيها.

(٢) فحص الموازنة النقدية الإجمالية ومقارنتها مع مايقابلها بالفترات السابقة.

(٣) مقارنة معدلات الفواتير التي تم تحميلها على المستخدمين مع تلك المعدلات التي تم الموافقة عليها في مستويات محددة من الخدمة.

(٤) تسوية الإهلاك الخاص بالحاسب الإلكتروني مع دفتر أستاذ الممتلكات.

د- تم إستلام شكاوى من الأفراد بشأن طلبات الحصول على رخصة سيارة في إدارة الولاية للسيارات. وتم تكليفك من قبل المراجع القانوني لفحص هذه العملية. أي ممايلي يجب أن يمثل خطوة المراجعة الأولى؟

(١) إرسال قوائم إستقصاء للحاصلين على الرخصة حديثاً.

(٢) إختبار النظام عن طريق التقدم للحصول على رخصة لسيارة.

(٣) مناقشة طبيعة الشكاوى مع رئيس مكتب التراخيص.

(٤) مناقشة طبيعة الشكاوى مع العديد من الكتاب في مكتب التراخيص.

(٥) مناقشة طبيعة الشكاوى مع مدير إدارات السيارة بالولاية.

هـ- يجب أن تتمثل الخطوة الأولى التى يقوم بها مراجع العمليات التشغيلية عند إجراء دراسة للإدارة لمساعدة مدير التسويق على تحديد التخصص الأمثل لموازنة الإعلان عن منتجات الشركةفي:

(١) تحليل تكاليف الإعلان في الأعوام السابقة.
(٢) إجراءمناقشة مع الأفراد العاملين في وسائل الإعلام.
(٣) تحديد ومناقشة الأهداف الرئيسية للدراسة مع المدير.
(٤) تحديد قيمة المبيعات المتوقعة بهدف التوصل إلى موازنة مقترحة للمبيعات.
(٥) القيام بـ (١)و (٢).

و- تم إجراء مسح أولى للموارد البشرية في وظيفة تشغيل البيانات، ويتضمن فحصاً لسجلات وممارسات الأفراد. وبينما يتمثل هدف المراجعة في التحقق من إقتصادية عملية تشغيل وظيفة تشغيل البيانات، سيقوم المراجع الداخلي بالبحث عن الأدلة التي تتعلق بـ:

(١) إجراء تعاقب تخصيص الوظائف.
(٢) إسترجاع الإجراءات المرتبطة بالحالات المرضية، وعدم القدرة، والتقاعد.
(٣) مدى ملائمة إجراءات نشر المعلومات بالشركة فيما يتعلق بسياسات الأفراد.
(٤) تخصيص المهام على الأفراد بما يتلائم مع التعليم والتدريب الذي حصلوا عليه.
(٥)إتفاق برامج التدريب مع السياسات والإجراءات بالشركة.

٢٤-٢٢ (الأهداف ٢٤-١، ٢٤-٤، ٢٤-٥) تتعلق الأسئلة التالية بإدارات المراجعة الداخلية ومسئولياتها. أختر الإجابة الأمثل.

أ-أى مما يلى يعد بوجه عام السبب الرئيسى لإنشاء وظيفة المراجعة الداخلية:

(١) لإعفاء الإدارة المحملة بالأعباء من مسئولية وضع نظم فعالة للرقابة الداخلية.
(٢) للتأكد من أن الأنشطة التشغيلية يتم القيام بها فى ضوء الإلتزام بالسياسات، الخطط والإجراءات التى وضعتها الإدارة.
(٣) لحماية المواد الودعة كأمانة لدى النظمة.
(٤) للتأكد من دقة وإمكانية الإعتماد على، وتوقيت البيانات المالية وبيانات التشغيل التى تستخدمها الإدارة فى إتخاذ القرارات.
(٥) لمساعدة أعضاء المنظمة على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية الموضوعة.

ب- أى مما يلى يعد بوجه عام الهدف الأساسى لتقييم المراجع الداخلى لمدى كفاية الرقابة الداخلية؟

(١) تحديد ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية الموضوعة يتم تنفيذها على النحو الذى قامت الإدارة بتصميمه.
(٢) تحديد مدى إعتماد المراجع الداخلى على أساليب الرقابة الداخلية الموضوعة فى عملية تقييم القوائم المالية التى قامت المنظمة بإعدادها.
(٣) تحديد ما إذا كانت كافة الأخطار والأمور الأخرى التى تتعرض لها الشركة قد تم تخفيضها أو إزالتها من خلال أساليب الرقابة الداخلية الموضوعة.
(٤) تحديد ما إدا كانت أساليب الرقابة الداخلية توفر تأكيداً مناسباً عن تحقق أهداف المنظمة على نحو كفء وإقتصادى.

جـ-فيما يتعلق بالأجراء التصحيحى لما تظهره نتائج المراجعة، أى مما يلى لا يمثل عنصرا من مسئولية المراجع الداخلى؟

(١) العمل على إستجداء مقترحات الوحدة محل المراجعة عن الإجراءات التصحيحية.

(٢) التوصية بالبدائل الممكنة للإجراءات التصحيحية.

(٣) توجيه الإجراءات التصحيحية.

(٤) تحديد ما إذا كانت الإجراءات التصحيحية يتم القيام بها إستجابة لنتائج المراجعة.

(٥) تقيم نتائج قوائم السياسات الجديدة لتحديد ماإذا كانت تتناول الحالات غير المرضية التى تم الإفصاح عنها فى نتائج المراجعة.

حـالات عملـية

٢٤-٢٣(الأهداف ٢٤-٣ ، ٢٤-٤ ، ٢٤-٥) يوجد فى مستشفى Saint Gabriel التى تتبع إحدى جامعات الغرب الأوسط الكبرى إدارة بحوث تتسم بالسمعة الجيدة يعمل بها عدد من العلماء المشهورين. ويتم العمل فى إدارة البحوث بناء على أساس بتمثل فى كل مشروع يتم العمل فيه. وتتكون الإدارة من عدد من العلماء والفنين الذين يتم إستدعائهم للمشاركة فى مشروع محدد. ويتم تخصيص المهام طوال فترة تنفيذ المشروع ، ويتحمل مدير المشروع مسئولية العمل.

ويجب الموافقة على كافة المشروعات الرئيسية التى تنفذها إدارة البحوث من قبل مجلس إدارة المستشفى. ويتم الحصول على الموافقة من خلال تقديم مشروع مقترح إلى المجلس يتم فيه تحديد : الإطار العام للمشروع ، الوقت المتوقع فيه إكمال العمل بالمشروع ، والمنافع المتوقعة. ويجب أن يتم أيضا إبلاغ المجلس بالمشروعات الرئيسية التى تم إنهائها نتيجة الفشل المحتمل أو التغيرات التكنولوجية التى وقعت الموافقة على المشروع. ويتم سنويا تقديم رؤية عامة عن الوضع فى المشروعات التى يتم العمل فيها إلى المجلس.

وفى العديد من الحالات ، يتم تطبيق أساليب التوصل للربح التى تستخدمها منشأت الأعمال على إدارة البحوث . وعلى سبيل المثال ، تقوم الإدارة بإجراء عمل تمهيدى على المشروعات الرئيسية المحتملة التى يتم إختبارها قبل التقدم بطلب إلى المجلس للموافقة على المشروع والإلتزام بقدر كبير من الوقت والمال. كما تقوم الإدارة أيضاً بتقدير إحتمالات المنح والإيرادات المستقبلية للمشروع. ويتم دوريا إعداد التقارير المالية للإدارة وكل مشروع يتم مراجعتها مع مجلس الإدارة.

وتمثل العمالة ٧٥ ٪ من تكلفة التشغيل بالإدارة. أما باقى التكاليف فتتعلق بالمواد المستخدمة خلال إجراء البحوث. ويتم شراء المواد الخاصة بإجراء التجارب بواسطة الإدارة المركزية للمشتريات بالمستشفى. وبمجرد تسليمها ، تتحمل إدارة البحوث مسئولية التخزين ، الإستخدام ، وتخصيص التكلفة على المشروعات.

وحتى يتم حماية حقوق المستشفى على ما يتم إكتشافه من قبل إدارة البحوث ، يطلب من أعضاءهيئة الإدرة توقيع عقود تنازل فى وقت التعين وفى فترات محددة بعد ذلك. وتتضمن العقود إقرار الأفراد بتنازلهم عن حقوق براءات الإختراع وأتعاب مقابل إستخدام المبتكرات التى تم التوصل إليها فى العمل بالمستشفى.

وترجع السمعة الطيبة للمستشفى على نحو جزئي إلى نجاح إدارة البحوث. وأنتجت إدارة البحوث مجموعة من البحوث مرتفعة الجودة فى مجال الرعاية الصحية ، ودائما ما تتوافر لها القدرة على توليد أرباح تجاوز التكاليف. ويعتقد أعضاء مجلس إدارة المستشفى أن الشهرة المستمرة للمستشفى تتوقف على وجود إدارة قوية للبحوث. ولذلك تقدم المجلس بطلب إلى الجامعة ليقوم المراجع الداخلى

بالجامعة بإجراء مراجعة لتنفيذ العمليات فى إدارة البحوث. وكجزء من الطلب الذى تم تقديمه لإجراء مراجعة تنفيذ العمليات، عرض المجلس الأهداف التالية والتى يجب أن تحققها المراجعة الداخلية.

يجب القيام بمراجعة تنفيذ العمليات من قبل إدارة المراجعة الداخلية بالجامعة لتوفير تأكيد عن:

- قيام إدارة البحوث بتقدير جوانب الإيرادات والتكلفة فى كل مشروع للتأكد من تساوى الإيراد المحتمل أو زيادته عن التكاليف المقدرة.
- وجود أساليب ملائمة للرقابة بما يوفر وسائل لقياس مدى التقدم بالمشروعات وتحديد ما إذا كان يجب القيام بإجراءات تصحيحية.
- تعكس التقارير المالية المعدة من قبل إدارة البحوث للعرض على مجلس الإدارة على نحو ملائم كافة الإيرادات(الخاصة بكل من المنح التى يتم الحصول عليها والموارد الناتجة عن مشروعات الإدارة والأموال الملائمة التى يتم الحصول عليها) وكافة التكاليف.

المطلوب

أ-تقييم الأهداف التى حددها مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية بالجامعة من حيث مدى ملائمتها كأهداف مراجعة التشغيل. ناقش على نحو شامل:

(١) قوة الأهداف.

(٢) التعديلات و/أو الأضافات الضرورية لتحسين الأهداف.

ب- حدد بشكل عام الإجراءات المناسبة للقيام بمراجعة إدارة البحوث.

جـ- عرف ثلاثة مستندات يتوقع أن يقوم أعضاء هيئة المراجعة الداخلية بالجامعة بفحصها خلال المراجعة، وصف الهدف الذى يتحقق من فحص كل مستند عند أداء المراجعة*.

٢٤-٤ (الهدفان ٢٤-١، ٢٤-٤) يوجد بشركة Lajod إدارة للمراجعة الداخلية تتكون من المدير وثلاثة مراجعين. ويقوم مدير الإدارة بدوره برفع التقارير إلى المدير المالى. ويتم إرسال صور من تقارير المراجعة على نحو روتينى إلى لجنة المراجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة فضلاً عن المدير المالى والشخص المسئول عن الجانب أو النشاط الذى تم مراجعته. ويدرك مدير إدارة المراجعة الداخلية أن المراجعين الخارجين كانو يعتمدون على وظيفة المراجعة الداخلية إلى درجة كبيرة فى الماضى. ومع ذلك، فى الشهور الأخيرة، أشار المراجعون الداخليون إلى إحتمال وجود مشكلة تتعلق بموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية. وقد ينتج عن هذه المشكلة أن يقوم المراجعون الخارجيون بإجراء إختبارات وتحليلات أكثر عمقاً.

ويهتم المراجعون الخارجيون بقدر العمل الخاص الذى لا يتعلق بالمراجعة الذى يتم القيام به من قبل إدارة المراجعة الداخلية. فقد زادت نسبة العمل الذى لا يتعلق بالمراجعة الذى يتم القيام به من قبل المراجعين الداخلين فى السنوات الأخيرة إلى مايقرب من ٢٥٪ من إجمالى ساعات العمل التى يقومون بها.

وفيما يلى عينة تشمل ٥ أنشطة لا تتعلق بالمراجعة والتى تم القيام بها حديثا:

١- يقوم أحد المراجعين الداخلين بالمساعدة فى قوائم السياسات الخاصة بالرقابة الداخلية. وتشمل هذه القوائم تتعلق بالسياسات الخاصة بحساسية المدفوعات ومعايير الرقابة الخاصة بأساليب الرقابة الداخلية.

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

٢-يتم تسوية كشوف البنوك بالشركة فى كل شهر بحيث يمثل ذلك مهمة معتادة لأحد المراجعين الداخلين. ويعتقد المدير المالى للشركة أن ذلك يقوى من أساليب الرقابة الداخلية لكون المراجع الداخلى لا يشارك فى تحصيل أوسداد النقدية.

٣- تم مطالبة المراجعين الداخلين بفحص بيانات الموازنة فى كل جانب بكل عام للتعرف على مدى المناسبة والمنطيقة قبل أن يتم الموافقة على الموازنة. أضف إلى ذلك، يقوم المراجع الداخلى بفحص الإنحرافات شهريا مع التفسيرات المتعلقة بها. ويتم إعداد تحليل لهذه الإنحرافات بواسطة العاملين مع المدير المالى بالشركة بعد إستشارة الأفراد المرتبطين بذلك.

٤- شارك أحد المراجعين الداخلين مؤخرا فى تصميم، تركيب، والتشغيل الأولى لنظام الحاسب الإلكترونى الجديد. وكان إهتمام المراجع منصبا بصفة أساسية على تصميم وتنفيذ أساليب الرقابة المحاسبية الداخلية وأساليب الرقابة التصبيقية بالحاسب الإلكترونى للنظام الجديد. ويقوم المراجع أيضا بإختبار أساليب الرقابة خلال دورات الإختبار.

٥- يطلب من المراجعين الداخلين على نحو متكرر القيام بإجراء قيود محاسبية للعمليات المالية المعقدة قبل أن يتم تسجيل العمليات المالية. حيث لم يحصل العاملين فى إدارة المحاسبة على التدريب الملائم لمعالجة مثل هذه العمليات المالية. أضف الى ذلك، يعد ذلك وسيلة للحفاظ على الرقابة الداخلية على العمليات المالية المعقدة. ويقوم مدير المراجعة الداخلية دائما ببذل الجهد للحفاظ على الإستقلال عن مكتب المدير المالى بالشركة ويعتقد أن المراجعين الداخلين يتمتعون بالموضوعية والإستقلال فى أنشطة المراجعة والأنشطة التى لا تتعلق بالمراجعة.

المطلوب

أ- تعريف الموضوعية فى ضوء علاقتها بوظيفة المراجعة الداخلية.

ب- فى كل موقف من المواقف الخمسة السابقة، إشرح لماذا أصاب الموضوعية الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية بشركة Lajod ضرر شديد. يجب التعامل مع كل موقف على نحو مستقل.

جـ- يقوم مدير المراجعة بتقديم التقارير إلى المدير المالى بالشركة.

(١) هل ينتج عن علاقة التقرير هذه مشكلة تخص الموضوعية، أشرح إجابتك.

(٢)هل ستتغير إجابتك فى أي موقف من المواقف بالمتطلب "ب" إذاكان مدير المراجعة الداخلية يرفع تقارير المراجعة إلى لجنة المراجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة؟ أشرح إجابتك*.

٢٤-٢٥(الأهداف ٢٤-١، ٢٤-٤، ٢٤-٥) لدى شركة Lado إدارة للمراجعة الداخلية تعمل خارج المركز الرئيسى للشركة. ويتم تنفيذ أنواع مختلفة من مهام المراجعة بواسطة الإدارة فى ثمانية أقسام بالشركة.

وفيما يلى ما تم التوصل إليه من نتائج بأحدث عمليات المراجعة فى القسم الأبيض بالشركة:

١-يبدو أن هناك معدل مرتفع جدا للدوران بأحد الإدارات بالقسم. وعند الفحص، إتضح أن إدارة الأفراد غير قادرة على إيجاد عدد كاف من العاملين الذين تتوافر فيهم مهارات خاصة للعمل فى هذه الإدارة. وتم تدريب بعض العاملين على العمل. ويتم تحميل المشرف على الإدارة

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

مسئولية إنحرافات الكفاءة عن العمل، ولكنه لا يتوافر لديه عاملين مؤهلين وليس لديه الوقت الكافى لتدريب العاملين على نحو مناسب. وحمل المشرف العاملين مسئولية تحقيق المعايير سابقة التحديد بدءاً من اليوم الذى يعملون فيه. وينتج عن ذلك وجود معدل دوران سريع للعاملين الذين تم تدريبهم ولكنهم لم يتمكنوا بعد من تحقيق المعايير.

٢- شاركت مؤخرا إدارة المراجعة الداخلية فى دراسة جدوى تتعلق بالحاسب الإلكترونى تخص هذا القسم. وقدمت النصح وشاركت فى شراء وتركيب نظام معين للحاسب الإلكترونى. وعندما تم تشغيل النظام، لم تكن النتائج على المستوى المطلوب. وعلى الرغم من مطابقة الجهاز والبرامج لما سبق تحديده فى دراسة الجدوى، يوجد العديد من الوظائف الخاصة بهذا القسم التى لايمكن القيام بها من خلال النظام. فقد ظهرت مشكلة تتعلق بالربط بين الملفات. وعلى سبيل المثال، تم سداد مبالغ إلى موردين عن مواد خام لا تحقق متطلبات الشركة. ولايمكن إجراء تعديلات على البرامج الحالية، وربما يتطلب الحل الدائم لهذه المشكلة إحدي نظام جديد للحاسب الإلكترونى محل النظام الحالى.

٣- تم إعادة تصميم أحد المنتجات التى يقوم القسم بتصميمها مؤخراً لحذف عيب محتمل يتعلق بالأمان. وتم إكتشاف هذا العيب بعد إصابة العديد من المستخدمين. وفى الوقت الحالى، لا توجد دعاوى قضائية محتملة لأنه لا يوجد أحد من الأطراف التى حدثت بها إصابة قد تعرف على أن العيب يكمن فى المنتج كسبب للأصابة. ولا يوجد معلومات كافية لتحديد ما إذا كان العيب سيمثل عاملاً مؤثراً.

ويتمثل المسئول عن إدارة المراجعة الداخلية فى مساعد المدير المالى ويشمل منصب مدير المراجعة الداخلية، وهو يرفع التقارير إلى المدير المالى بالمركز الرئيسى. ويتم علي نحو روتينى إرسال صور من تقاريير المراجعة إلى مجلس إدارة الشركة.

المطلوب

أ- تفسير الخطوات الإضافية بالعمل الميدانى، إعداد التوصيات، وفحص إدارة التشغيل التى يجب أن يقوم بها المراجعون الداخليون بشركة Lado نتيجة لما تم إكتشافه فى المراجعة بالموقف الأول(الزيادة الكبيرة لمعدل الدوران)

ب- مناقشة ما إذا كان هناك مشاكل تتعلق بالموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية بشركة Lado كما إتضح من نتائج المراجعة؟ ضمن في عرضك أية توصيات تتعلق بحذف أوتخفيض أية مشاكل تتعلق بالموضوعية. إن كان هناك أية مشاكل.

جـ- تعد إدارة المراجعة الداخلية جزءا من وظيفة الإدارة المالية بالشركة، ويتم إرسال تقارير المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة.

(١) قيم مدى ملائمة موقع إدارة المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمى بشركة Lado .

(٢) من الذى يجب أن ترفع إليه تقارير إدارة المراجعة الداخلية فى شركة Lado "*.

٢٤-٢٦ (الهدفان ٢٤-٤، ٢٤-٥) تم إنشاء شركة Haskin منذ ٤٠ عاماً وهى تمتلك الأن العديد من المصانع فى الشمال الشرقى والغرب الأوسط. وأصبح تقييم النفقات الرأسمالية المقترحة محل صعوبة متزايدة للادارة كلما توسعت الشركة جغرافيا وتنوعت خطوط الإنتاج بها وهكذا، تم تعين "مجموعة

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

للموازنة الرأسمالية" فى عام ١٩٩٥ لفحص كافة مقترحات النفقات الرآسمالية التى تجاوز ٥٠٠٠٠ دولار.

وتقوم مجموعة الموازنة الرأسمالية بعقد إجتماع سنوى للتخطيط والموازنة فى شهرسبتمبر من كل عام يتم فيه تناول الموقف فى العام المقبل. وحددت المجموعة حدا أدنى للعائد على الإستثمارات (معدل يمثل حاجز) ويقوم بتقدير مستوى مستهدف للنفقات الرأسمالية بالعام القادم بناء على توقع الأموال المتاحة. وبعد ذلك تقوم المجموعة بفحص مقترحات النفقات الرأسمالية التى تم تقديمها من قبل فروع التشغيل المختلفة. ويتم الموافقة على المقترحات التى تحقق إما معيار العائد على الإستثمار أو معيار الحاجة الحيوى وفقاً لمدى الأموال المتاحة. وتجتمع مجموعة الموازنة الرأسمالية شهريا، عند الضرورة، للتعامل مع المشروعات ذات الطبيعة الحيوية التى لم يتم توقعها أو طلبها فى فحص الموازنة السنوى. وتسمح هذه الإجتماعات الشهرية لمجموعة الموازنة الرأسمالية إجراء التعديلات خلال العام كلما حدث تطور جديد.

وفى السنتين الأخيرتين إنخفضت أرباح الشركة بشكل طفيف على الرغم من وجود نموصغير ولكنه يتسم بالثبات فى المبيعات. ويتوقع أن يستمر نمو المبيعات حتى ١٩٩٧ . ونتيجة لركود الربح، ركزت الإدارة العليا على رقابة التكلفة، وتم فحص كافة جوانب العمليات التشغيلية بالشركة للتعرف على خفض التكلفة.

وشاركت إدارة المراجعة الداخلية بالشركة فى الجهود الخاصة بخفض التكلفة على مستوى الشركة. وعرفت الإدارة فعلاً جوانب عديدة يمكن أن يتم فيها خفض التكلفة وقد توصيات لتنفيذ الإجراءات الضرورية لتحقيق التوفير بالتكلفة. ويذكر الأن مدير المراجعة الداخلية Tom Watson على الأنشطة الخاصة بمجموعة الموازنة الرأسمالية فى محاولة لتحديد كفاءة وفعالية تشغيل الموازنةالرأسمالية.

وفى محاولة الحصول على فهم أفضل لتشغيل الموازنة الرأسمالية، قرر Watson إختبار تاريخ أحد المشروعات الرأسمالية بالتفصيل. وتم إختيار المقترح الخاص بالنفقات الرأسمالية فى مصنع Burlington Plant بشركة Haskin والذى تم الموافقة عليه من قبل مجموعة الموازنة الرأسمالية فى عام ١٩٩٧ على نحو عشوائي من مجتمع يضم كافة المقترحات التى وافقت عليها المجموعة فى إجتماعى التخطيط والموازنة بعامى ١٩٩٦ و ١٩٩٧ .

ويتكون مقترح Burlington من طلب ٥ ألات تحل محل معدات يبلغ عمرها ٢٠ عاماً والتي أصبح إجراء صيانة وقائية لها أمراً مكلفاً. ومن بين هذه الألات الخمس يوجد أربع ألات يتم شرائها بغرض الإحلال، بينما يتم شراء الخامسة للتخطيط للزيادة في الطلب. ويتوقع بكل ألة من الألات الأربع التى يتم إحلالها، أن يحدث توفير في الصيانة السنوية قدره ١٠٠٠٠ دولار. ويتوقع أن يحدث نفس الشئ تماماً في الألة الخامسة، كما يتوقع لها أن تنتج مساهمة سنوية قدرها ١٥٠٠٠ عن طريق زيادة المخرجات. وستتكلف كل ألة ٥٠٠٠٠ دولار ويقدر العمر الإنتاجي بثماني سنوات.

المطلوب

١- عرف وناقش الجوانب التي يجب أن تدرسها إدارة المراجعة الداخلية بشركة Haskin عند إختبارها وتقييمها لمشروع النفقات الرأسمالية بمصنع Burlington لعام ١٩٩٧ .

٢- تحديد الإجراءات التي يتم إستخدامها من قبل إدارة المراجعة الداخلية بشركة Haskin عن القيام بمراجعة لفحص مشروع النفقات الرأسمالية بمصنع Burlington لعام ١٩٩٧*.

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

٢٤-٢٧(الأهداف ٢٤-٤ ، ٢٤-٥) يوجد بشركة Lecimore إدارة شراء مركزية يتم إدارتها بوسطة Joan Jones . وقام هذا المدير بوضع سياسات وإجراءات للإدارة كدليل للعاملين في الأعمال الكتابية ولوكلاء الشراء بشأن العمليات التشغيلية اليومية بالإدارة. ويشعر المدير بالرضاء عن إتفاق هذه السياسات والإجراءات مع أهداف الشركة ويعتقد بعدم وجود عقبات كبرى في العمليات التشغيلية العادية بإدارة الشراء.

وتم تكليف إدارة المراجعة الداخلية في شركة Lecimore بالقيام بالمراجعة التشغيلية بوظيفة الشراء. وتتمثل مهمتهم الأولى في فحص السياسات والإجراءات التي وضعها Jones . وتتمثل هذه السياسات والإجراءات فيما يلي:

- يتم شراء كافة المشتريات الهامة بناء على مناقصات تنافسية. ويتم أخذ الجوانب التالية في الإعتبار: وقت التسليم المحتمل، مدى الإعتماد على المورد، وغيرها.
- يتم إبلاغ الموردين بمواصفات تفصيلية للحد الأدنى المقبول من الجودة لكافة البضائع التي يتم شرائها.
- يتحمل مدير المواد الخام في إدارة مراقبة المخزون وليس إدارة الشراء المسئولية عن إلتزام الموردين بمواصفات الجودة. ويقوم مدير المواد الخام بفحص البضائع عند وصولها للتأكد من مطابقة الجودة للحد الأدنى من المعايير وبعد ذلك يتحقق من تمويل البضائع من رصيف الإستلام إلى المخزون.
- يتم إعداد كافة طلبات الشراء من قبل مدير المواد الخام بناء على جدول الإنتاج المعد عن أربعة أشهر.

وبعد قيام العاملين بإدارة المراجعة الداخلية بملاحظة تشغيل العمليات في وظيفة الشراء تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يتم شراء ٩٠٪ من المواد الخام الحيوية من مورد واحد. ويوجد لهذا المورد سجل جيد للتسليم ويمكن الإعتماد عليه. وأكثر من ذلك تتسم عطاءات هذا المورد بأقل الأسعار عبر السنوات القليلة الماضية.
- كما يحدث تغير في خطط الإنتاج، تتقدم إدارة الإنتاج بطلبات سريعة وعاجلة مباشرة إلى إدارة الشراء. ويتم تخزين طلبات المواد الخام الخاصة بدورات الإنتاج الملغاة للإستخدام في المستقبل. وتتحمل إدارة الشراء تكاليف هذه الطلبات الخاصة. ويعتبر Jones أن التكلفة الإضافية التي ترتبط بهذه الطلبات الخاصة بمثابة «تكلفة» عن العضوية في فريق الشركة.
- تقوم إدارة الشراء بإصدار الأوامر الخاصة بالمواد الخام التي يتم من خلالها إنجاز التغيرات الهندسية بسرعة قدر الإمكان بعد قيام الإدارة الهندسية بإجراء هذه التغيرات. ويشعر Jones بالفخر للإستجابة السريعة التي يبديها العاملون بإدارة الشراء للتغيرات في المنتجات. ولا يتم فحص المواد الخام التي يتم إستلامها إلا بعد القيام بإصدار الطلبات.
- يتم قبول الشحنات الجزئية والشحنات المقدمة (أي تلك التي يتم إستلامها قبل حلول تاريخ التسليم المطلوب) من قبل مدير المواد الخام الذي يقوم بإبلاغ إدارة الشراء عن الإستلام. وتكون إدارة الشراء مسئولة عن متابعة عمليات الشحن الجزئي. ولم يتم القيام بأي إجراء لمنع عمليات الشحن المسبقة.

المطلوب

بناء على السياسات والإجراءات بإدارة الشراء ونتائج هيئة المراجعة الداخلية بشركة Lecimore :

١- تعريف أوجه القصور و/أو عدم الكفاءة في وظيفة الشراء بشركة Lecimore .

٢- تقديم التوصيات بشأن أوجه القصور و/أو عدم الكفاءة التي قمتم بتعريفها* .

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

إستخدم الشكل التالي في إعداد إجابتك:

أوجه القصور / عدم الكفاءة	التوصـــيات
١ -	١ -

٢٤-٢٨(الهـدفان ٢٤-٤ ، ٢٤-٥) تقوم شركة Superior بتصنيع أجزاء السيارات وبيعها في أسواق السيارات الرئيسية بالولايات المتحدة الأمريكية. وتقوم هيئة المراجعة الداخلية بالشركة بفحص أساليب الرقابة الداخلية على الألات والمعدات وتقديم التوصيات عن التحسينات عندما يكون ذلك ملائماً.

وحصل المراجعون الداخليون على المعلومات التالية خلال قيامهم بتنفيذ المهام الموكولة لهم:

- تبدأ عادة طلبات شراء الألات والمعدات بواسطة المشرف الذي يكون بحاجة للأصل. ويقوم المشرف بمناقشة الأصول التي يقترح حيازتها مع مدير المصنع. ويتم تقديم طلب الشراء إلى إدارة الشراء عندما يقتنع مدير المصنع بمنطقية الطلب وإنه لايزال هناك رصيد متبقي في حصة المصنع في الموازنة الإجمالية بالشركة الخاصة بعمليات الحيازة الأسمالية.
- وعند العمل على تنفيذ طلبات شراء الألات والمعدات التي يتم إستلامها، يبحث مدير إدارة المشتريات في السجلات عن المورد الملائم. وبعد ذلك يتم تحرير أمر شراء رسمي وإرسالة بالبريد. وعندما يتم إستلام الألة أو المعدة، يتم إرسالها مباشرة إلى الإدارة التي ستستخدمها حتي تقوم بتركيبها. ويسمح ذلك بالحصول على المنافع الإقتصادية من عمليات الحيازة على نحو مبكر قدر الإمكان.
- ويتم تدعيم حسابات المراقبة بالأستاذ العام للأصول الثابتة عن طريق تنظيم جداول زمنية إبتداء من السنة التي تم فيها الحيازة. ويتم إستخدام هذه الجداول الزمنية بحساب الإهلاك كوحدة لكافة الأصول ذات النوع الواحد التي تم إقتنائها في نفس العام. ويتم إستخدام معدلات معيارية، طرق معيارية للإهلاك، وقيم معيارية للنفاية لكل نوع رئيسي من الأصول الثابتة. وتم وضع هذه المعدلات والطرق والقيم الخاصة بالنفاية منذ عشر سنوات خلال السنة الأولى لبدء العمليات التشغيلية للشركة.
- وعندما ينتهي عمر الألة أو المعدة، يقوم مدير المصنع بإبلاغ إدارة المحاسبة بذلك حتي يمكن إجراء القيود الملائمة بالدفاتر المحاسبية.
- لم يتم إجراء تسوية منذ بدء الشركة للعمليات التشغيلية بين الدفاتر المحاسبية والألات والمعدات الموجودة بالشركة فعلاً.

المطلوب

تعريف أوجه القصور للرقابة الداخلية وتقديم التوصيات عن التحسينات بها والتي يمكن لهيئة المراجعة الداخلية بشركة Superior أن تضمنها في التقرير عن أساليب الرقابة الداخلية التي تم تطبيقها على الأصول الثابتة. إستخدم الشكل التالي في إعداد إجابتك*.

أوجه القصور	التوصـــيات
١ -	١ -

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.