الإتجاهات الحديثة في المراجعة

الدكتور

لطف حمود بركات

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء

الدكتور

عبدالله أحمد بامشموس

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء

الدكتور

عبيد سعد شريم

أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك

كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء

2009

Scanned by CamScanner

الاتجاهات الحديثة
في المراجعة

الدكتور

لطف حمود بركات

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة والاقتصاد

جامعة صنعاء

الدكتور

عبد الله أحمد بامشموس

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة والاقتصاد

جامعة صنعاء

الدكتور

عبيد سعد شريم

أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك

كلية التجارة والاقتصاد

جامعة صنعاء

Scanned by CamScanner

جميع حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة للمؤلف لا يجوز نشر أو اقتباس أي جزء من هذا الكتاب، أو اختزان مادته بطريقة الاسترجاع أو نقله على أي وجه، أو بأي طريقة سواء كانت إلكترونية أم ميكانيكية، أم بالتصوير أم بالتسجيل. أم بخلاف ذلك (باستثناء الاقتباسات العامية المتعارف عليها) دون الحصول على إذن خطي من المؤلف، وخلاف ذلك يتعرض الفاعل للملاحقة القانونية.

رقم الإيداع بدار الكتب(٤٣٤)
صنعاء لسنة ٢٠٠٩م

الأمين للنشر والتوزيع

صنعاء – جولة الجامعة الجديدة- تلفون: (٢٠١٥٣٣) فاكس: (٥٣٦٦٦٠)

تنسيق إلكتروني:
محمد علي عايض ٧٧١٢٦٠٣٩٥

Scanned by CamScanner



Scanned by CamScanner

تقـــديم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه، وبعد...

ينبع تزايد الاهتمام بخدمات مهنة المحاسبة والمراجعة من طبيعة دور المراجع الخارجي والمتمثل في النظرة الاقتصادية للمفردات والعناصر محل المراجعة بهدف زيادة مقدرة تلك المعلومات على تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ونتيجة لما يواجهه مستخدمي المعلومات المحاسبية من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليهم وتحديد درجة الاعتماد عليها، بسبب عدد من العوامل منها تضارب المصالح بين معدي المعلومات ومستخدميها، والأهمية النسبية للمفردات محل الدراسة والفصل بين مستخدم المعلومات وبين يقوم بإعدادها، زاد الطلب على المنتج النهائي للمراجعة والمتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد.

ويهدف هذا الكتاب إلى مناقشة بعض مواضيع المراجعة المهمة من منظور معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، متضمناً أحدث التطورات المهنية في المفاهيم والإجراءات المتعلقة بعملية المراجعة.

ولذا تم تقسيم الكتاب إلى تسعة فصول تم من خلالها مناقشة مواضيع منفصلة.

خُصص الفصل الأول لدراسة مسئولية المراجع نحو الغش عند مراجعة القوائم المالية، ويتضمن مفهوم وخصائص الغش والمتطلبات الواجب القيام بها من قبل المراجع والظروف والأحداث التي تمثل عوامل لمخاطر الغش والجهات التي يمكن إبلاغها عن حالات الغش المكتشف أو المحتمل وجودها وقد تم إعداد هذا الفصل من قبل الدكتور لطف حمود بركات.

في حين تناول الفصل الثاني مسئولية المراجع نحو عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح، ويتضمن مفهوم عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، ومسئولية الإدارة نحو الالتزام بالقوانين واللوائح وحدود مسئولية المراجع نحو عدم الالتزام بالقوانين واللوائح وقد تم إعداد هذا الفصل من قبل الدكتور لطف حمود بركات.

واستخدم الفصل الثالث لمناقشة مسئولية المراجع عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرارية، ويتضمن مفهوم فرض الاستمرارية ومسئولية الإدارة ومسئولية المراجع عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار وقد تم إعداد هذا الفصل من قبل الدكتور لطف حمود بركات.

Scanned by CamScanner

بينما تناول الفصل الرابع مراجعة التقديرات المحاسبية، ويتضمن مفهوم الخسائر المحتملة والمعالجة المحاسبية لها ومفهوم التقديرات المحاسبية والرقابة الداخلية عليها ومراجعتها وقد تم إعداد هذا الفصل من قبل الدكتور عبيد سعد شريم.

وخُصص الفصل الخامس لمناقشة الإجراءات التحليلية، ويتضمن مفهوم الإجراءات التحليلية ومراحل استخدامها وأنواعها وأساليبها وقد تم إعداد هذا الفصل من قبل الدكتور عبدالله أحمد بامشموس.

في حين تناول الفصل السادس استخدام أسلوب العينات الإحصائية، ويتضمن التفرقة بين المعاينة الحكمية والمعاينة الإحصائية والمفاهيم الأساسية في المعاينة الإحصائية وأساليبها وخصائصها وقد تم إعداد هذا الفصل من قبل الدكتور لطف حمود بركات.

بينما ناقش الفصل السابع الفحص الخاص، ويتضمن مفهوم وأهداف وخصائص الفحص الخاص وتحديد أوجه الاختلاف بين عملية المراجعة والمراجعة لأغراض خاصة ومكونات التقارير الخاصة وتم إعداد هذا الفصل من قبل الدكتور عبدالله أحمد بامشموس.

وخُصص الفصل الثامن للمراجعة الحكومية ودور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، ويتضمن مقدمة في المراجعة الحكومية والمبادئ الأخلاقية في المراجعة الحكومية ودور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية وتم إعداد هذا الفصل من قبل الدكتور عبيد سعد شريم وقد تمت الاستعانة بالأخ زايد يحيى النزيلي المدير العام في الجهاز المركزي عند تناول دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

وأخيراً تناول الفصل التاسع مراجعة الأداء في القطاع الحكومي، ويتضمن العمل الميداني لمراجعة الأداء ومعايير مراجعة الأداء وقد أعد هذا الفصل الدكتور عبيد سعد شريم.

وختاماً يبقى كل عمل معرضاً للنقص والقصور، وأملنا بعد الله في القارئ الحصيف الذي لا يبخل علينا بالتصويب والرأي السديد الذي يؤدي إلى إخراج الكتاب بصورة أفضل وأكثر فائدة في طبعات قادمة بإذن الله..

والله من وراء القصد،،،

المؤلفون

صنعاء إبريل ٢٠٠٩م

Scanned by CamScanner

فهرس المحتويات

الموضـــــــــوع	الصفحة
المقدمـــة	١
المحتويـات	٣
الفصل الأول	
مسئولية المراجع نحو الغش عند مراجعة القوائم المالية.....	٥
الفصل الثاني	
مسئولية المراجع نحو عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح.....	٤١
الفصل الثالث	
مسئولية المراجع عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرارية.....	٥٧
الفصل الرابع	
مراجعة التقديرات المحاسبية.....	٧٥
الفصل الخامس	
الإجراءات التحليلية.....	١٠٣
الفصل السادس	
استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.....	١٥٩
الفصل السابع	
الفحص الخاص.....	٢٠٧
الفصل الثامن	
المراجعة الحكومية ودور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية.....	٢٥٧
الفصل التاسع	
مراجعة الأداء في القطاع الحكومي.....	٣٢٣

Scanned by CamScanner

الفصل الأول

مسئولية المراجع نحو الغش عند مراجعة القوائم المالية[1]

١- أعد هذا الفصل الدكتور / لطف حمود بركات

Scanned by CamScanner

الفصـــل الأول

مسئولية المراجع نحو الغش عند مراجعة القوائم المالية

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

١) إدراك مفهوم وخصائص الغش.

٢) استيعاب المتطلبات الواجب القيام بها من قبل المراجع لمراعاة الغش.

٣) فهم الظروف والأحداث التي تمثل عوامل لمخاطر الغش.

٤) معرفة استجابة المراجع لنتائج تقدير مخاطر الغش.

٥) معرفة الجهات التي يمكن إبلاغها عن حالات الغش المكتشفة أو المحتمل وجودها.

Scanned by CamScanner

تعتبر قضية الغش والتلاعب من أكثر القضايا إثارة للجدل والضغوط التي تواجهها مهنة المراجعة في معظم دول العالم، ومن أهم العوامل المسببة في تهديد مصداقية القوائم المالية، وقد اعتبر الغش أهم تهديد تواجهه شركات الأعمال في الوقت الحاضر.

ويترتب على حالات الغش الذي يقوم به الموظفون أو الإدارة ظهور قوائم مالية مضللة تؤدي إلى حدوث نتائج خطيرة وذات أضرار واسعة الانتشار، وفي بعض الأحيان إلى تأثير تدميري، وتلك النتائج لها أثار على المدى القريب وعلى المدى البعيد، فأول ضحايا تلك القوائم المضللة هم المساهمون والدائنون، وعلى المدى البعيد اهتزاز ثقة المستثمرين في سوق الأوراق المالية، إلى جانب أطراف عديدة تتضرر من جراء ذلك، كفقد الموظفين لوظائفهم وتضرر شركات التأمين، والمودعون في المؤسسات المالية، كما تتأثر أيضاً سمعة الشركات التي تنتمي إلى نفس الصناعة.

وتكبدت مكاتب المراجعة في السنوات القليلة الماضية نفقات باهضة من جراء الدعاوي القضائية المرفوعة من الطرف الثالث الذين فقدوا استثماراتهم نتيجة عدم قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف الغش وما يتعلق به من تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

وقد تزايدت حالات الغش والتلاعب بشكل كبير من منتصف الثمانينات واستمرت في التسعينات، ثم تفاقمت القضية لتبلغ ذروتها في الربع الأخير من عام ٢٠٠٨م عندما انهارت كبريات البنوك في الولايات المتحدة الأمريكية تحت مطرقة أزمة السيولة النقدية أو ما يسمى بأزمة الائتمان ، لتتوسع هذه الأزمة لتشمل جميع دول العالم دون استثناء، وأصبحت أسواق الأوراق المالية في العالم تمنى بخسائر جسيمه لم

Scanned by CamScanner

يسبق له مثيل منذ عقود وصلت إلى الآف المليارات لتمثل أكبر أزمة اقتصاديه يعيشها العالم .

وأعتقد أن هذه الأزمة ستفرض تحديات جديدة على مزاولي مهنة المراجعة تتعلق بمسئولياتهم نحو عدد من القضايا الهامة، منها مسئولية المراجع نحو الغش عند مراجعة القوائم المالية، وهو ما نستعرضه في هذا الفصل معتمدين في تحديد مضامين هذه المسئولية على معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) وتعديلاته الأخيرة الذي يسري نفاذها على عمليات المراجعة التي تبدأ بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩م .

١/١ مفهوم الغش:

وفقا للتعريف الوارد في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) المعدل ، فإن الغش يقصد به التصرف المتعمد من قبل فرد أو أكثر من أعضاء الإدارة أو من الموظفين أو من المعنيين بالرقابة على المنشأة أو من طرف ثالث، ينطوي على الخداع لتحقيق منافع غير عادلة أو غير مشروعة.والغش قد يكون على شكل إعداد قوائم مالية مضللة أو يكون على شكل سؤ استخدام للأصول (أو سرقتها).

وتقع مسئولية منع الغش والكشف عنه بشكل رئيسي على الإدارة وعلي القائمين على أنظمة الرقابة في المنشأة، إذ يجب على الإدارة اتخاذ الخطوات المناسبة من خلال تصميم وتنفيذ برامج وأنشطة رقابية لمنع الغش واكتشافه عند حدوثه، والعمل على تهيئة المناخ الملائم الذي تسود فيه القيم الأخلاقية بين الجميع وفي مقدمتها الأمانة.

أما المراجع فهو مسئول عن القيام بعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية للحصول على تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش أو الخطأ.

Scanned by CamScanner

٢/١ خصائص الغش:

لا يمكن أن يمارس الغش بشكل عام في أي منشأة إلا إذا توافرت الظروف والبيئة المناسبة لارتكابه والمتمثلة في الأتي:

١. وجود دافع للإدارة أو للموظفين لارتكاب الغش أو تعرضهم لضغوط معينة تكون سبباً في حدوث الغش.
٢. وجود مناخ ملائم يوفر ويهيئ الفرصة لارتكاب الغش.
٣. قدرة مرتكبي الغش على تبرير تصرفاتهم الاحتيالية.

فعندما تكون الإدارة خاضعة لضغوطات من مصادر خارج المنشأة أو من داخلها لتحقيق نسبة مستهدفة (أحياناً غير واقعية) من الأرباح أو الدخل المالي - خاصة عندما تكون عواقب إخفاق الإدارة في تحقيق تلك الأهداف له تأثير كبير علي مصالحها الشخصية- أوعندما يكون هناك حافز للإدارة لتخفيض الأرباح بشكل جوهري لتقليل مبلغ الضريبة المستحقة عليها ، أو القيام بتضخيم الأرباح لضمان الحصول على تمويل من البنك ،فان تلك الظروف تؤدي إلي أعمال غش بصور مختلفة ينتج عنها قوائم مالية مضللة.

ومن أعمال الغش التي تجعل القوائم المالية مضللة ما يلي:

١. التلاعب أو التزوير أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.
٢. إظهار عبارات أو بيانات أو معلومات غير صحيحة ذات أهمية نسبية أو حذف متعمد لبيانات أو معلومات أو مبالغ ذات أهمية نسبية.

Scanned by CamScanner

٣. التطبيق الخاطئ المتعمد للمعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس أو العرض أو الإفصاح العام.

ويؤدي وجود المناخ الملائم لارتكاب الغش إلى إعداد قوائم مالية مضللة، فمثلا عندما تكون أنظمة الرقابة غير فعالة، أو تكون الإدارة في موقف تستطيع من خلاله تجاوز أنظمة الرقابة، فإن ذلك قد يسهل القيام بارتكاب الغش، وتستخدم أساليب مختلفة، منها على سبيل المثال:

- تسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية- خاصة قرب نهاية الفترة المحاسبية - للتلاعب بالنتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات بشكل غير مناسب وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير الأرصدة المحاسبية.
- إغفال أو تقديم أو تأخير الاعتراف في القوائم المالية بالأحداث والمعاملات التي تمت أثناء فترة إعداد التقارير.
- إخفاء أو عدم الإفصاح عن حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- الدخول في معاملات معقدة مخطط لها لتحريف المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعاملات الهامة وغير العادية.

أما الغش المتمثل في سوء استخدام الأصول (أو سرقتها) فكثيراً ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة نسبيا أو غير هامة، إلا أنه قد يشمل أيضاً المدراء الذين هم عادة أكثر قدرة على إخفاء حالات سوء الاستخدام بطرق يصعب اكتشافها ، يرافق ذلك استخدام سجلات أو مستندات غير صحيحة أو مضللة من أجل إخفاء حقيقة نقص

Scanned by CamScanner

الأصول أو تم رهنها بدون تفويض مناسب، ومن الممكن أن يتم سوء استخدام الأصول(أو سرقتها) بطرق عدة بما في ذلك:

١. سرقة المتحصلات، مثل اختلاس متحصلات الذمم المدنية أو تحويل المتحصلات المتعلقة بالحسابات المشطوبة إلى حسابات مصرفية خاصة.

٢. سرقة أصول مادية أو ملكية فكرية، مثل سرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو بيعه، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بإفشاء بيانات تقنية مقابل دفع أموال.

٣. التسبب في أن تدفع المنشأة مقابل بضائع وخدمات لم يتم استلامها ،مثل دفعات لبائعين وهميين أو رشاوى تدفع للذين يقومون بالبيع لوكلاء الشراء للمنشأة مقابل تضخيم الأسعار أو دفعات لموظفين وهميين.

٤. استخدام أصول المنشأة للاستعمال الشخصي، مثل استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي.

ويجب على المراجع أن يدرك أن مخاطر الغش متفاوتة تبعاً لطبيعة الغش ومرتكبيه، حيث أن مخاطر عدم الكشف عن تحريف جوهري ناتج عن الغش هي أكبر من مخاطر عدم الكشف عن تحريف جوهري ناتج عن الخطأ ،لأن الغش ينطوي على خطط متقدمة ومصممة بشكل دقيق لإخفائه ، مثل التزوير، أو الإهمال المتعمد في تسجيل المعاملات، أو تقديم بيانات خاطئة بشكل مقصود إلى المراجع، كما يمكن أن تؤدي عملية التواطؤ إلى أن يعتقد المراجع بأن دليل المراجعة مقنع في حين أنه في الحقيقة غير صحيح.

Scanned by CamScanner

وهذا التواطؤ يجعل عملية الاكتشاف أكثر صعوبة ، وقدرة المراجع على كشف الغش يعتمد على عوامل معينة ،مثل براعة مرتكب الغش، ومدى تكراره ونطاقه، ودرجة التواطؤ، والحجم النسبي للمبالغ المتلاعب بها، والمناصب العليا التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطين.

علاوة على ذلك، فإن مخاطر عدم كشف المراجع عن تحريف جوهري ناتج عن غش الإدارة هي أكبر من مخاطر عدم الكشف عن تحريف جوهري ناتج عن غش الموظف، لأن الإدارة عادة ما تكون في موضع يمكنها التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية ،أو عرض معلومات مالية احتيالية ،أو تجاوز الإجراءات الرقابية المصممة لمنع عمليات الغش المشابهة من قبل موظفين آخرين.

٣/١ المتطلبات الواجب القيام بها من قبل المراجع لمراعاة الغش:

في سياق قيام المراجع بمراعاة الغش عند مراجعة القوائم المالية فان أمامه عدد من أهداف المراجعة يسعى إلي تحقيقها عبر التزامه بتنفيذ متطلبات معينه، هذه الأهداف تتمثل في:

١. تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الغش.

٢. الحصول على أدلة إثبات مراجعة كافية ومناسبة حول تلك المخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية ، وذلك عن طريق تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة(إجراءات مراجعة معينة).

٣. الاستجابة بشكل مناسب من قبل المراجع لأي حالة غش محددة، أو حالة غش مشتبه فيها.

Scanned by CamScanner

وللوفاء بتلك الأهداف، هناك عدد من المتطلبات التي يتعين على المراجع القيام بها تتمثل في الآتي:

١/٣/١ ممارسة نزعة الشك المهنية:

تتمثل نزعة الشك المهنية في إدراك المراجع لاحتمال وجود تحريف جوهري ناتج عن الغش، بغض النظر عن وجود اعتقاد ايجابي مسبق لدى المراجع حول أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والأشخاص المكلفين بالرقابة فيها.

وبما أن العرف المهني يفرض على المراجع القبول بالسجلات والمستندات على أنها حقيقية ما لم يكن لديه اعتقاد خلاف ذلك، لكن إذا تسببت ظروف معينة أثناء المراجعة أعتقد المراجع من خلالها بأنه وثيقة ما ليست صحيحة أو أن شرطا في مستند ما تم تعديله ولم يتم الإفصاح عن ذلك للمراجع، فإنه ينبغي عليه إجراء المزيد من التحقيقات، كما ينبغي عليه أن يستقصي أوجه عدم الاتساق في الردود التي حصل عليها من الاستفسارات المقدمة للإدارة والأشخاص المكلفين بالرقابة.

٢/٣/١ إجراء مناقشات بين أعضاء فريق المراجعة:

يجب أن تركز المناقشات بين أعضاء الفريق بشكل محدد على كيفية قابلية وجود تحريف جوهري في القوائم المالية نتيجة غش، وأين يمكن أن توجد مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك كيفية حدوث عملية الغش، ويجب أن تستبعد أثناء المناقشات اعتقادات فريق المراجعة بأن الإدارة والمعنيين بالرقابة يتصفون بالأمانة والنزاهة.

كما تشمل المناقشات بين أعضاء الفريق مسائل معينة منها:

- دراسة العوامل الخارجية والداخلية التي تؤثر على المنشأة والتي قد تخلق دوافع للإدارة وللآخرين أو ضغوطاً عليهم لارتكاب الغش، أو توفر الفرصة

Scanned by CamScanner

لارتكابه أو تدل على ثقافة أو بيئة تتيح للإدارة أو للآخرين تبرير ارتكاب الغش.

- دراسة مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو إلي الأصول الأخرى التي يمكن أن تتعرض للسرقة.
- النظر في أية تغييرات غير عادية أو تلك التي لا تفسير لها في سلوك أو أسلوب حياة المدراء أو الموظفين والتي وصلت إلى علم احد أعضاء فريق المراجعة.

٣/٣/٢ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة:

يقدم معيار المراجعة المتعلق بالتخطيط الذي سبق دراسته في الفصل الدراسي الأول، الإرشادات اللازمة للمراجع لكيفية فهم المنشأة وبيئتها ،ومن خلال ذلك قد تتوفر معلومات تساعد في تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية نتيجة الغش، كما يجب على المراجع القيام بالإجراءات التالية:

١. الاستفسار من الإدارة وآخرين داخل المنشأة حول:

- تقييم الإدارة لمخاطر احتمال وجود تحريف جوهري في القوائم المالية نتيجة الغش ،بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها.
- أسلوب الإدارة المستخدم في تحديد مخاطر الغش وكيفية التعامل معه، بما في ذلك أية مخاطر غش معينة تم تحديدها عبر الإدارة ،أو تم إبلاغها بها، أو أرصدة حسابات أو أنواع من المعاملات من المحتمل انطوائها على غش.

Scanned by CamScanner

- هل يوجد هناك أي تواصل للإدارة مع القائمين على أنظمة الرقابة لمعرفة أساليبهم في تحديد مخاطر الغش في المنشأة وكيفية استجابتهم لذلك.
- هل يوجد هناك أي تواصل للإدارة مع الموظفين لمعرفة آرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي في المنشأة.
- ما إذا كان لدى الإدارة أو لدى المكلفين بالرقابة أو لدى قسم المراجعة الداخلية أو لدى الآخرين أي علم بوجود غش أو شكوك بوجوده يؤثر على المنشأة.

٢. يجب على المراجع الحصول على فهم لكيفية ممارسة القائمين على أنظمة الرقابة الإشراف على عمليات الإدارة المتعلقة بالبرامج والأنشطة الرقابية الموضوعة للتخفيف من أثر مخاطر غش معين حددته المنشأة، أو التي قد تعمل بطريقة أو بأخرى على منع وقوع الغش، واكتشافه حال وقوعه.

٣. يجب على المراجع النظر في أي علاقات غير عادية أو غير متوقعة تم تحديدها عند القيام بالإجراءات التحليلية تشير إلى مخاطر تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش.

٤. يجب على المراجع النظر في المعلومات التي تم الحصول عليها والتي تشير إلى وجود واحد أو أكثر من عوامل مخاطر الغش.

٥. يجب على المراجع أن يستفسر من أفراد آخرين داخل المنشاة عن مدى وجود أو الشك في وجود غش. وعلى المراجع أن يستخدم حكمة المهني في تحديد هؤلاء الآخرين داخل الوحدة الذين سيوجه إليهم استفساراته بشكل مباشر ونطاق

Scanned by CamScanner

تلك الاستفسارات، وعند تحديده لذلك، يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان هؤلاء الأفراد بمقدورهم توفير معلومات تساعده في تحديد وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش.

٦. غالبا ما تكون التحريفات الجوهرية ناتجة عن القيام بتضخيم الإيرادات مثل، الاعتراف بالإيراد قبل الأوان، أو بسبب تسجيل إيرادات وهمية ،أو تقليل الإيرادات، مثل تأجيل الاعتراف بالإيرادات إلى فترات تالية دون مبرر مقنع. ولهذا يجب على المراجع أن يفترض بأن هناك مخاطر تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش ترتبط بالاعتراف بالإيراد.

٧. يجب على المراجع النظر في مخاطر تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية في المنشأة، وأن يعالج هذا الخطر بصرف النظر عن أية نتائج تتعلق بوجود مخاطر محدده يمكن التعرف عليها.

٤/١ الظروف والأحداث التي تمثل عوامل لمخاطر الغش:

يمكن القول بأن الغش غالباً ما يقترن بمحاولة مرتكبيه إخفائه، وبالتالي فإن الغش يمكن أن يؤدي إلى سلسلة من التحريفات المتعمدة يصعب اكتشافها بصورة تلقائية، خاصة ذلك الذي يتم إخفائه بمهارة فائقة، ومع ذلك من الممكن أن يحدد المراجع الأحداث أو الظروف التي تدل على وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش، أو توفر فرصة لارتكابه، أو تعطى مرتكبي الغش قدرة على التبرير.

إن وجود مثل هذه الأحداث والظروف التي تمثل عوامل لمخاطر الغش قد لا تشير بالضرورة إلى وجود الغش، ومع ذلك فإنها تكون موجودة عند ارتكاب أية حالة غش.

وفيما يلي مجموعة من عوامل مخاطر الغش المتعلقة بالقوائم المالية المضللة وكذلك المتعلقة بسوء استخدام الأصول (أو سرقتها)، تم تصنيفها وفقاً لوجود دوافع أو

Scanned by CamScanner

ممارسة ضغط لارتكاب الغش، وكذا وجود فرصة ملحوظة لارتكابه أو يكون هناك قدرة على تبرير فعل الغش.

١/٤/١ عوامل مخاطر الغش المتعلقة بالقوائم المالية المضللة:

١/١/٤/١ الدوافع أو الضغوط:

١. يتهدد الاستقرار المالي أو الربحية بالظروف الاقتصادية أو الصناعية أو التشغيلية في المنشأة يُستدل عليه من وجود:

- درجة عالية من المنافسة أو تشبع السوق، يصاحب ذلك هوامش ربح متراجعة.
- تعرض السوق لتغيرات سريعة، مثل تغيرات في التكنولوجيا أو تقادم المنتج أو تغير في أسعار الفائدة.
- انخفاض كبير في طلب العملاء وزيادة فشل الأعمال إما في الصناعة أو الاقتصاد ككل.
- خسائر تشغيلية تجعل تهديدات الإفلاس أو حبس الرهن أو الاستيلاء العدائي وشيك الحدوث.
- تدفقات نقدية سلبية متكررة من العمليات، أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم الإبلاغ عن تحقيق أرباح ونمو فيها.
- نمو سريع أو ربحية غير عادية خاصة إذا ما تم مقارنتها مع نمو أو ربحية الشركات الأخرى في نفس القطاع.
- متطلبات محاسبية أو قانونية أو تنظيمية جديدة.

Scanned by CamScanner

٢. وجود ضغوط مفرطة على الإدارة لتلبية متطلبات أو توقعات لأطراف أخرى ناتجة عن:

- توقعات ربحية أو مستوى اتجاه معين لمحللي الاستثمار والمؤسسات الاستثمارية والدائنين المهمين، وبشكل خاص توقعات جزئية أو غير واقعية بما في ذلك توقعات خلقتها الإدارة، مثل نشرات صحفية أو تقارير سنوية مفرطة في التفاؤل.
- الحاجة إلى تمويل إضافي من الديون أو من حقوق الملكية للمحافظة على الوضع التنافسي، بما في ذلك تمويل الأبحاث والتطويرات الرئيسية أو المصروفات الرأسمالية.
- قدرة محدودة على تلبية متطلبات الدخول في سوق الأوراق المالية أو تسديد الديون أو متطلبات عقود الديون الأخرى.
- آثار عكسية محسوسة أو فعلية للإبلاغ عن نتائج مالية ضعيفة لمعاملات هامة معلقة مثل دمج منشآت أعمال أو منح عقود.

٣. تشير المعلومات المتوفرة إلى أن الوضع المالي لأعضاء الإدارة أو للقائمين على أنظمة الرقابة مهدد بالأداء المالي للمنشأة الناجم عن وجود:

- حصص مالية هامة في المنشأة.
- أجزاء كبيرة من تعويضاتهم مثل، المكافآت وخيارات الأسهم وترتيبات الأرباح تعتمد على تحقيق أهداف مبالغ فيها لأسعار الأسهم ونتائج التشغيل والمركز المالي أو التدفق النقدي.
- ضمانات شخصية لديون المنشأة.

Scanned by CamScanner

٤. ضغوط مفرطة على الإدارة أو على الموظفين لانجاز الأهداف المالية التي حددها القائمون على أنظمة الرقابة، بما في ذلك هدف المبيعات أو أهداف حوافز الربحية.

٢/١/٤/١ الفـــرص:

١. تتيح طبيعة الصناعة أو عمليات المنشأة الفرصة للمساهمة في إعداد قوائم مالية مضللة يمكن أن تنشأ من:

- معاملات هامة لأطراف ذات علاقة ليست ضمن سير العمل العادي، أو من منشآت ذات علاقة لم يتم مراجعتها أو قام مراجع آخر بمراجعتها.
- وجود مالي قوي أو قدرة على السيطرة على قطاع صناعة معين يتيح للمنشأة فرض الأحكام أو الشروط على المزودين أو العملاء مما قد ينجم عنه معاملات غير مناسبة أو غير عادية.
- أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات مبنية على تقديرات هامة تتضمن أحكاما شخصية أو شكوكاً من الصعب تدعيمها.
- معاملات هامة أو غير عادية أو معقدة جدا تثير تساؤلات معينة، لا سيما تلك القريبة من نهاية السنة المالية.
- استخدام وسطاء في معاملات لا يبدو أن لها مبرراً واضحاً فيما يخص العمل.
- حسابات مصرفية هامة أو عمليات شركات تابعة أو فروعاً في اختصاصات ذات حماية من الضرائب لا تبدوا أن لها مبرراً واضحاً.

Scanned by CamScanner

٢. هناك متابعة غير فعالة للإدارة نتيجة لـ:

- سيطرة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة في منشأة لا يديرها مالكها بدون أنظمة رقابة بديلة.
- إشراف غير فعال من قبل المكلفين بالرقابة على عملية إعداد القوائم المالية والرقابة الداخلية.

٣. الهيكل التنظيمي للمنشأة معقد أو غير مستقر كما يظهر من خلال:

- صعوبة في تحديد المنظمة أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.
- وجود إدارات قانونية أو خطوط إدارية للسلطة غير عادية ومبالغ فيها.
- نسبة عالية من التغيير في الإدارة العليا أو المستشارين القانونيين أو المكلفين بالرقابة.

٤. عناصر الرقابة الداخلية بها ثغرات نتيجة لما يلي:

- متابعة غير كافية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك أنظمة الرقابة الآلية وأنظمة الرقابة على التقارير المالية المرحلية .
- معدل دوران مرتفع أو تعيين موظفين غير فاعلين في الحسابات أو في المراجعة الداخلية أو في إدارة تقنية المعلومات.
- أنظمة محاسبية أو معلومات غير فعالة، بما في ذلك حالات تتضمن نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية.

Scanned by CamScanner

٣/١/٤/١ تبريرات المواقف:

- اتصال أو تنفيذ أو دعم أو فرض غير فعال لقيم المنشأة أو معاييرها الأخلاقية من قبل الإدارة أو إيصال قيم أو معايير أخلاقية غير مناسبة.
- تدخلات مفرطة من قبل الإدارة في اختيار سياسات محاسبية أو تحديد تقديرات هامة أو انشغالها في تلك الأمور.
- ماضٍ معروف بانتهاك قوانين الأوراق المالية أو القوانين والأنظمة الأخرى، أو إدعاءات ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالرقابة بوجود غش أو انتهاكات للقوانين واللوائح.
- اهتمام زائد من قبل الإدارة لتحقيق أو زيادة سعر الأسهم أو اتجاه الأرباح.
- ممارسة الإدارة بإلزام المحللين والدائنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بتحقيق توقعات عالية أو غير واقعية.
- فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- اهتمام الإدارة باستخدام وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح المبلغ عنها لأسباب تتعلق بالضريبة.
- روح معنوية متدنية للإدارة العليا.
- لا يميز المالك – المدير - بين المعاملات الشخصية ومعاملات المنشأة.
- نزاع بين المساهمين في منشأة يملكها عدد صغير منهم.

Scanned by CamScanner

- العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق متوترة، ويظهر ذلك من وجود:

١. نزاعات متكررة مع المراجع الحالي أو السابق بشأن أمور المحاسبة أو المراجعة أو إعداد التقارير.

٢. مطالب غير معقولة موجهة للمراجع، مثل قيود غير معقولة على الوقت اللازم بإكمال المراجعة وإصدار التقرير.

٣. قيود رسمية أو غير رسمية على المراجع تحد بشكل غير مناسب من الوصول إلى الأشخاص أو المعلومات أو المقدرة على الاتصال بشكل فعال مع المكلفين بالرقابة.

٤. سلوك الإدارة عند تعاملها مع المراجع فيه نوع من السيطرة، خاصة سلوك يتضمن محاولات للتأثير على نطاق عمله أو اختيار أو استمرار الموظفين الملحقين في عملية المراجعة أو الذين تتم استشارتهم بشأنها.

٢/٤/١ عوامل مخاطر الغش المتعلقة بسوء استخدام الأصول (أو سرقتها):

١/٢/٤/١ الدوافع أو الضغوط:

قد تخلق الالتزامات المالية الشخصية ضغوطاً على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى والتي تعتبر عرضة للسرقة لإساءة استخدام هذه الأصول.

وقد تدفع العلاقات العدائية بين المنشأة والموظفين إلى إساءة استخدام هذه الأصول من قبل هؤلاء الموظفين، وتحدث العلاقات العدائية من خلال:

- تسريح فعلي أو متوقع للموظفين في المستقبل.
- تغييرات حديثة أو متوقعة لتعويضات أو خطط المنافع للموظفين.

Scanned by CamScanner

- الترقيات والتعويضات والمكافآت الأخرى غير المتفقة مع توقعات الموظفين.

٢/٢/٤/١ الفرص:

١. من الممكن أن تزيد سمات أو ظروف معينة من تعرض الأصول لسوء الاستخدام، مثل:

- مبالغ نقدية كبيرة في الصندوق أو خاضعة للمعاملات.
- بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة عالية أو عليها طلب كبير.
- أصول سهلة التحويل مثل السندات لحاملها أو الماس أو رقائق الحاسب الآلي.
- أصول ثابتة صغيرة الحجم أو لم تتحدد ملكيتها.

٢. من الممكن أن تؤدي الرقابة الداخلية غير الفعالة على الأصول من زيادة تعرض هذه الأصول لسوء استخدام ،فمثلا قد يحدث سوء استخدام بسبب وجود:

- فصل غير كاف للواجبات أو الاختبارات المستقلة.
- إشراف غير كاف على مصروفات الإدارة العليا، مثل بدل السفر والتعويضات الأخرى.
- إشراف غير كاف للإدارة على الموظفين المسئولين عن الأصول، وعلى الأخص في المواقع البعيدة.
- حفظ غير مناسب للسجلات الخاصة بالأصول.
- نظام تفويض وموافقة على معاملات غير مناسب .
- وسائل حماية غير كافية للنقدية أو للاستثمارات أو للمخزون أو للأصول الثابتة.

Scanned by CamScanner

- عدم وجود اجراءات مطابقة للأصول في الوقت المناسب.
- عدم وجود توقيت مناسب وفي حينه للمعاملات، مثل مخصصات للبضائع المرتجعة.
- عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بأداء مهام رقابية رئيسية.
- فهم غير كاف من قبل الإدارة لتقنية المعلومات مما يتيح لموظفي تقنية المعلومات سوء استخدام الأصول.
- أساليب رقابة غير كافية على الوصول إلى السجلات المؤتمتة بما في ذلك أساليب الرقابة على أنظمة الحاسب الآلي وسجلات الأحداث ومراجعتها.

٣/٢/٤/١ المواقف أو التبريرات:

- إهمال الحاجة إلى متابعة أو تقليل المخاطر المتعلقة بسوء استخدام الأصول.
- عدم تجاوب أنظمة الرقابة الداخلية مع حالات سوء استخدام الأصول لسد الثغرات في أنظمة الرقابة الحالية .
- سلوك يدل على عدم الرضا عن المنشأة أو طريقة معاملتها للموظفين.
- تغيرات في السلوك أو نمط الحياة قد تدل على سوء استخدام الأصول.
- التسامح بشأن السرقات من صندوق النثرية.

Scanned by CamScanner

عوامل خاطر الاحتيال المتعلقة بالعوائد المالية

٥/١ استجابة المراجع لنتائج تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش:

١/٥/١ استجابة المراجع على المستوى العام:

تتمثل استجابة المراجع في مراعاة عدد من الاعتبارات ذات الأثر العام بصرف النظر عن الإجراءات المحددة الأخرى التي تم تخطيطها، وتتمثل هذه الاعتبارات في الآتي:

١. توزيع أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليه، إذ قد تكون الاستجابة متمثلة في تعيين أفراد إضافيين ذوي مهارات ومعرفة متخصصة، مثل خبراء في اكتشاف الغش ،وخبراء في تقنية المعلومات، أو تعيين أفراد أكثر خبرة ، إضافة إلى ذلك يجب أن يعكس مدى ونطاق الإشراف تلك المخاطر.

٢. تقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل الإدارة - وخاصة مايتعلق بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة- تشير إلى إعداد قوائم مالية مضللة ناتجة عن جهود الإدارة في إدارة الأرباح (العوائد).

٣. إدخال عنصر عدم التنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، مثل استخدام إجراءات مراجعة غير متوقعة، وتعديل توقيت إجراءات المراجعة بخلاف المتوقع ،واستخدام أساليب مختلفة لاختيار العينات ، وأداء إجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع غير معلن عنها مسبقا.

Scanned by CamScanner

٢/٥/١ استجابة المراجع على مستوى دليل الإثبات:

تكون هناك حاجة لتغيير طبيعة إجراءات المراجعة وذلك للحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية وملائمة ،أو الحصول على معلومات إضافية أكثر تأكيداً، مثلا قد تصبح الملاحظة أو الفحص الفعلي لبعض الأصول أكثر أهمية، أو أن تكون المصادقات الخارجية ليس فقط لتأكيد المبالغ المعلقة بل أيضاً لتأكيد تفاصيل عقود البيع.

كما قد تنشأ الحاجة إلى تعديل في توقيت الإجراءات الجوهرية، كان يقوم المراجع باختبارات التحقق قرب أو في نهاية السنة، وذلك لمعالجة مخاطر معينة بصورة أفضل.

كما يجب أن يعكس نطاق إجراءات المراجعة نتائج التقدير لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، فمثلاً قد يكون من المناسب زيادة حجم العينات، أو أداء إجراءات تحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً ،أو إجراء مراجعة شاملة بدلاً من العينات.

٣/٥/١ استجابة المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية:

يختلف مستوى مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة من منشأة لأخرى، وبسبب الطريقة غير المتبأ بها التي يمكن أن يحدث فيه هذا التجاوز، فهي تعتبر مخاطر هامة تؤدي إلى تحريف جوهر وبغض النظر عن تقدير المراجع لتلك المخاطر، ينبغي عليه تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تهدف إلى:

أ- اختبار ملائمة القيود في دفتر اليومية مع تلك المسجلة في دفتر الأستاذ العام، والتعديلات الأخرى التي أجريت عند إعداد القوائم المالية، بما في ذلك طرح استفسارات على الأفراد المشاركين في عملية إعداد القوائم المالية حول

Scanned by CamScanner

الأنـشطة غـير المناسـبة أو غـير العاديـة المتعلقـة بمعالجـة القيـود اليوميـة والتعديلات الأخرى، واختيار قيود اليومية والتعديلات التي تجـري في نهايـة السنة الماليـة ، ودراسـة الحاجة لاختبار قيـود اليوميـة والتعـديلات الأخـرى خلال الفترة.

ب- مراجعـة التقـديرات المحاسـبية لتحديـد الانحرافـات وتقييم مـا إذا كانـت الظروف التي تؤدي إلى الانحراف- إن وجدت- تمثل مخـاطر تحريفـات جوهرية بسبب الغش وفي أداء ذلك، يتعين على المراجع تقييم ما إذا كانت الأحكام والقرارات المتخذة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية والمشمولة في القوائم الماليـة، تشير إلى انحـراف محتمـل، وكـذا إجـراء مراجعـة بـأثر رجعـي لأحكـام وافتراضـات الإدارة المتعلقـة بالتقـديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة.

٤/٥/١ أمثلة من استجابة المراجع لنتائج تقدير مخاطر الغش:

تغطي إجراءات المراجعة الموضحة أدناه مجموعة واسعة من المواقف التي يجب أن يقوم بها المراجع نتيجة التقييم التي قام بها لتقدير مخاطر التحريف الجوهري الناتج عن الغش، سواء المتمثل في قوائم مالية مضللة أو في سو استخدام للأصول (أو سرقتها)، مع ضرورة أدراك أن هذه الإجراءات قد لا تكون الأنسب أو أنها ضرورية في كل حالة، كما أن هذه الإجراءات هي بمثابة أمثلة وليست على سبيل الحصر.

أولاً: إجراءات المراجعة المتعلقة بمستوى أدلة الإثبات:

- زيارة المواقع أو إجراء اختبارات معلنة بشكل مفاجئ أو دون الإعلان عنها.

Scanned by CamScanner

- طلب إجراءات جرد للمخزون في نهاية فترة إعداد التقرير، وذلك لتقليل مخاطر التلاعب بالأرصدة في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة إعداد التقرير.
- تعديل أسلوب المراجعة في السنة الحالية، مثل الاتصال شفوياً بكبار العملاء والمزودين.
- إجراء مراجعة مفصلة لقيود تعديل حسابات المنشأة في الربع الأخير أو في نهاية السنة، والتحقق ما إذا كانت تبدو غير عادية من ناحية طبيعتها أو مبلغها.
- أداء إجراءات تحليلية جوهرية باستخدام بيانات منفصلة، كالقيام مثلاً بمقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو خط العمل أو الشهر مع توقعات المراجع.
- إجراء مقابلات مع الموظفين المشاركين في النواحي التي تم فيها تحديد مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش، وذلك لمعرفة رأيهم بشأن هذه المخاطر وما إذا كانت أنظمة الرقابة تتناولها أو كيف تقوم بذلك.
- إذا أصبح عمل الخبير مهما بشكل خاص فيما يتعلق ببند معين في القوائم المالية يكون فيه تقدير المخاطر عاليا، فإنه يجب اتخاذ إجراءات إضافية متعلقة ببعض أو جميع افتراضات الخبير أو أساليبه أو نتائجه لتحديد مدى معقولية هذه النتائج ، أو تعيين خبير آخر لهذا الغرض.
- اتخاذ إجراءات بشأن الحسابات أو مطابقات أخرى أعدتها المنشأة، بما في ذلك دراسة المطابقات التي أجريت في فترات انتقالية.
- إتباع أساليب عمل بمساعدة الحاسوب مثل استخراج البيانات لاختبارها بغرض تحديد الحالات الشاذة في مجموعة بيانات.

Scanned by CamScanner

- اختبار صحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسوب.
- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة.

٢/٤/٥/١ إجراءات مراجعة متعلقة بتحريف جوهري ناتج عن قوائم مالية مضللة:

١/٢/٤/٥/١ الاعتراف بالإيرادات:

- القيام بإجراءات تحليلية أساسية للإيرادات بإستخدام بيانات غير مجمعة، مثل مقارنة تقارير الإيرادات الحالية حسب الشهر أو حسب خط إنتاجي أو حسب القطاع، مع الفترات السابقة المماثلة.
- المصادقة مع العملاء للتأكيد على شروط عقود معينة مناسبة وعدم وجود اتفاقيات جانبية، لأن عملية المحاسبة كثيراً ما تتأثر بمثل هذه الشروط.
- الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة أو من المستشار القانوني للمنشأة عن مبيعات أو شحنات قرب نهاية السنة أو معرفتهم بأية أحكام أو شروط غير عادية مرتبطة بهذه المعاملات.
- الوجود الفعلي في موقع واحد أو أكثر في نهاية الفترة لمراقبة البضائع التي يتم شحنها أو تجهيزها للشحن (أو بضائع معادة تنتظر التنفيذ) وأداء إجراءات أخرى مناسبة للمبيعات أو قطع المخزون.
- بالنسبة لحالات عمليات البيع إلكترونياً يتم اختبار لأنظمة الرقابة لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيد بأن تلك المعاملات قد سجلت وبالشكل المناسب.

Scanned by CamScanner

١/٥/٤/٢/ ب كميات المخزون:

- فحص سجلات المخزون السلعي للمنشأة لتحديد مواقع أو بنود تتطلب اهتماما خاصاً أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- مراقبة جرد المخزون في مواقع معينة على أساس غير معلن أو إجراء جرد للمخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.
- إجراء جرد للمخزون في نهاية السنة أو بالقرب منها لتقليل مخاطرة التلاعب غير المناسب أثناء الفترة بين الجرد ونهاية الفترة.
- القيام بإجراءات إضافية أثناء مراقبة الجرد، مثل إجراء فحص مركز لمحتوى بنود مغلقة في صناديق ،وأسلوب تكديس البضائع ...الخ.
- مقارنة كميات الفترة الحالية مع الفترات السابقة حسب فئة أو صنف المخزون أو الموقع أو حسب مقاييس أخرى لمقارنة الكميات التي يتم جردها مع سجلات دائمة.
- استخدام أساليب مراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لإجراء مزيد من الجرد الفعلي للمخزون.

١/٥/٤/٢/ج تقديرات الإدارة:

- استقدام خبير لوضع تقديرات مستقلة للمقارنة مع تقديرات الإدارة.
- التوسع في الاستفسارات لتشمل أفراد آخرين بخلاف أعضاء الإدارة وموظفي قسم الحسابات للتأكد من نية وقدرة الإدارة لتنفيذ خطط مناسبة لتطوير التقديرات.

Scanned by CamScanner

٣/٤/٥/١ إجراءات مراجعة متعلقة بتحريفات جوهرية ناتجة عن سوء استخدام الأصول:

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية السنة أو بالقرب منها.
- المطابقة المباشرة للحسابات مع العملاء، بما في ذلك الإشعارات الدائنة والمبيعات المرتجعة، وكذلك التواريخ التي تمت فيها المبيعات.
- تحليل مرتجع الحسابات المشطوبة.
- تحليل العجز في المخزون السلعي حسب المواقع أو نوع المنتج.
- مقارنة نسب المخزون السلعي الرئيسية مع معايير القطاع.
- مراجعة المستندات المؤيدة للخفض في السجلات الدائمة للمخزون.
- إجراء بحث على الحاسب الآلي لسجلات الرواتب لتحديد العناوين المزدوجة أو أرقام هويات الموظفين أو أعضاء السلطة الضريبية أو الحسابات المصرفية.
- مراجعة الخصم على المبيعات والمبيعات المرتجعة للأنماط أو الاتجاهات غير العادية.
- تأكيد الشروط المحددة للعقود مع أطراف أخرى.
- الحصول على أدلة تؤكد أن العقود تنفذ حسب شروطها.
- مراجعة مدى ملائمة المصروفات الكبيرة وغير العادية.
- مراجعة التفويض والقيمة المسجلة لقروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة.

Scanned by CamScanner

٦/١ تقييم أدلة إثبات المراجعة:

يجب على المراجع أن يعيد النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري الناتج عن الغش خلال مراحل عملية المراجعة، وهذا التقييم قد يوفر قدرا اكبر من الفهم لمخاطر الغش، وما إذا كان من اللازم إجراء مزيدا من الفحص أو الحصول على أدلة إضافية. كما أن تقييم المخاطر سيتغير نتيجة بعض الظروف والأحداث ، ولذلك فإن هناك بعض الظروف التي يقابلها فريق المراجعة أثناء العمل قد تشير إلى احتمال وجود مخاطر الغش، ومن هذه الظروف على سبيل المثال:

أ- اختلافات في السجلات المحاسبية، مثل:

- معاملات غير مسجلة بأسلوب كامل أو في الوقت المناسب، أو مسجلة بشكل غير مناسب فيما يتعلق بالمبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة.
- أرصدة أو معاملات غير مؤيدة أو غير مصرح بها.
- تعديلات في آخر لحظة تؤثر بشكل جوهري على النتائج المالية.
- أدلة على إمكانية وصول الموظفين للأنظمة والسجلات بما لا يتفق مع ما هو ضروري لأداء واجباتهم المخولة لهم.
- تلمحيات أو شكاوي إلى المراجع بشأن حالة غش مدعى بها.

ب- أدلة إثبات متعارضة أو ناقصة، مثل:

- مستندات ناقصة أو مستندات تم التغيير فيها.
- عدم توفر مستندات أصلية.
- بنود أو مطابقات هامة غير مفسرة

Scanned by CamScanner

- تغييرات غير عادية في الميزانية العمومية أو تغييرات في الاتجاهات أو نسب القوائم المالية والعلاقات بينها، مثل الذمم المدينة تنمو بشكل أسرع من الإيرادات.
- ردود غير متسقة أو غامضة أو غير مقنعة من الإدارة أو الموظفين ناجمة من الاستفسارات أو الإجراءات التحليلية.
- اختلافات غير عادية بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
- أعداد كبيرة من القيود الدائنة وتعديلات أخرى في سجلات حسابات الذمم المدينة.
- فروقات غير مفسرة أو مفسرة بشكل غير مناسب بين دفتر الأستاذ المساعد للذمم المدينة وحساب المراقبة، أو بين بيانات العميل ودفتر الأستاذ المساعد لحسابات الذمم المدينة.
- شيكات ملغاة ناقصة أو غير موجودة في الحالات التي يتم فيها إعادة الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع الكشف البنكي.
- مخزون أو أصول مالية ناقصة ذات أهمية كبيرة.
- أدلة إلكترونية - غير متوفرة أو ناقصة- غير متفقة مع ممارسات أو سياسات المنشأة الخاصة بالاحتفاظ بالسجلات.
- عدد الردود للمصادقات أقل مما هو متوقع أو أكبر مما هو متوقع.
- عدم القدرة على تقديم أدلة على اختبار تطور الأنظمة الرئيسية والتغير في البرامج وأنشطة التنفيذ للتغيرات والتطورات في نظام السنة الحالية.

Scanned by CamScanner

ج. علاقات يشوبها مشاكل أو غير عادية بين المراجع والإدارة، مثل:

- منع الوصول إلى السجلات أو المرافق أو موظفين معينين أو العملاء أو البائعين أو الآخرين الذين يمكن طلب الأدلة منهم.
- ضغوط على الوقت بشكل غير مناسب تفرضها الإدارة لحل مسائل معقدة أو موضع خلاف.
- شكاوى من قبل الإدارة بشأن إجراءات المراجعة أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق العملية، خاصة فيما يتعلق بتقييم المراجع الناقد لأدلة المراجعة أو لحل الخلافات المحتملة مع الإدارة.
- تأخيرات غير عادية من قبل المنشأة في تقديم المعلومات المطلوبة.
- عدم الرغبة في تسهيل وصول المراجع إلى الملفات الإلكترونية من أجل فحصها من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
- منع الوصول إلى الموظفين الرئيسين ومرافق عمليات تقنية المعلومات، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات وتطوير الأنظمة.
- عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الإفصاح في القوائم المالية لجعلها أكثر اكتمالاً وقابلية للفهم.
- عدم الرغبة في تناول نواحي الضعف المحددة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

Scanned by CamScanner

أ. أمور أخرى:

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمراجع بالاجتماع بصورة شخصية مع المكلفين بالرقابة.
- وجود بعض سياسات محاسبية تبدو أنها تختلف عن معايير الصناعة.
- تغييرات متكررة في التقديرات المحاسبية لا تبدو أنها ناجمة عن تغيرات في الظروف.
- تسامح لانتهاكات قواعد أخلاقيات المهنة للمنشأة.

٧/١ الإبلاغ عن حالات الغش المكتشفة أو المحتمل وجودها:

إذا توصل المراجع من خلال إجراءات المراجعة إلى وجود حالات غش أو احتمال وجوده، حتى لو كانت حالة الغش ليست ذات أهمية كبيرة كاختلاس مبلغ بسيط من قبل موظف في مستوى إداري أدنى ، فعلية إبلاغ هذه الأمور في أسرع وقت ممكن إلى المستوى الإداري المناسب ،والذي تقع على عاتقه مسئولية رئيسية في منع الغش والكشف عنه في إطار مسئولياته. والمستوى الإداري المناسب هو على الأقل ذلك المستوى الذي يكون أعلى من مستوى الاشخاص المتورطين في عملية الغش.

كما يجب على المراجع إبلاغ القائمين علي أنظمة الرقابة في المنشأة في الوقت المناسب، ويفضل أن يكون الإبلاغ كتابة عن حالات الغش التي تتورط فيه الإدارة العليا ،أو حالات الغش الأخرى التي تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، بما في ذلك مناقشة المسائل الأخرى ذات الصلة بالغش ومنها:

Scanned by CamScanner

- الشعور بالقلق بشأن طبيعة مدى وتكرار تقييم الإدارة لأنظمة الرقابة المستخدمة لمنع واكتشاف الغش، ومخاطر احتوى القوائم المالية على تحريفات.
- فشل الإدارة في التعاطي مع نواحي الضعف الجوهرية المحددة بالشكل المناسب في الرقابة الداخلية.
- فشل الإدارة في الاستجابة بشكل مناسب لحالة غش تم معرفتها.
- تقييم المراجع لبيئة الرقابة للمنشأة، بما في ذلك تساؤلات متعلقة بكفاءة ونزاهة الإدارة.
- إجراءات الإدارة المتعلقة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة لإدارة الأرباح بهدف خداع مستخدمي القوائم المالية، بالتأثير على انطباعهم عن أداء وربحية المنشأة.
- الشعور بالقلق بشأن كفاية واكتمال تفويض المعاملات التي تبدو أنها خارج سير العمل العادي.

أما عملية الإبلاغ عن حالات الغش المكتشفة إلى أطراف خارج المنشأة فإن ذلك لا يعد جزءاً من مسئولية المراجع، إذ تمنعه التزاماته الأخلاقية والقانونية إفشاء أسرار معلومات العملاء. إلا أن هناك بعض الظروف التي تستدعي من المراجع الإبلاغ إلي أطراف خارج المنشأة والمتمثلة في:

١. الوفاء أو التقيد ببعض المتطلبات القانونية أو النظامية.
٢. استجابة لأمر قضائي صادر من المحكمة.
٣. الاتصال بالمراجع اللاحق في إطار أخلاقيات المهنة.

Scanned by CamScanner

٨/١ انسحاب المراجع من عملية المراجعة:

تؤدي وجود بعض الظروف الاستثنائية إلى قناعة لدى المراجع بأنه من غير الممكن الاستمرار في عملية المراجعة ومن هذه الظروف على سبيل المثال:

- عدم استجابة المنشأة لاتخاذ إجراء مناسب يعتبره المراجع ضروريا لمعالجة الغش.
- توصل المراجع من خلال فحصه ونتائج اختباراته إلي وجود حالات غش هامة وعلى نطاق واسع.
- عندما يتكون لدى المراجع شك كبير حول كفاءة ونزاهة الأدلة أو كفاءة ونزاهة المسئولين عن أنظمة الرقابة داخل المنشأة.

وفي مثل هذه الحالات يجب على المراجع:

أ. أن ينظر فيما إذا كان من المناسب الانسحاب من العملية، كحق من حقوقه القانونية.

ب. في حالة قرار المراجع الانسحاب فعليه:

- مناقشة انسحابه من العملية والأسباب التي دعته إلي ذلك مع المستوى الإداري المناسب ومع أولئك المكلفين بالرقابة.
- تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا كتاب تعيينه، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.

Scanned by CamScanner

٩/١ توثيق المراجع :

يجب على المراجع القيام بعملية التوثيق كجزء من مسئوليته نحو مخاطر الغش وذلك على النحو الأتي:

- المناقشات التي تتم بين أعضاء فريق المراجعة عند تخطيط عملية المراجعة المتعلقة بقابلية احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريفات جوهرية بسبب الغش ،بما في ذلك موضوع المناقشة وكيفيتها، ومتى تمت، و أعضاء فريق المراجعة الذين اشتركوا فيها.
- الإجراءات التي تم القيام بها للحصول على المعاملات اللازمة لتحديد مخاطر وجود تحريفات جوهرية بسبب الغش.
- المخاطر المحددة التي تم الوقوف عليها والتي تدل على وجود تحريفات جوهرية بسبب الغش، وردود أفعال المراجع تجاه تلك المخاطر.
- موقف عدم اعتبار المراجع حالة الاعتراف غير السليم بالإيراد كمخاطر تحريف جوهري بسبب الغش، مع ذكر الأسباب المؤيدة لقرار المراجع.
- نتائج الإجراءات التي تم اتخاذها لمعالجة مخاطر تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية.
- الظروف والأحوال الأخرى التي جعلت المراجع يقرر القيام بإجراءات مراجعة إضافية، أو أي استجابات أخرى يرى المراجع أنها ملائمة لمعالجة هذه المخاطر.
- طبيعة الإبلاغ عن الغش التي تم القيام بها إلى الإدارة والى القائمين علي أنظمة الرقابة والآخرون.

Scanned by CamScanner

الفصل الثاني

مسئولية المراجع نحو عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح[٢]

٢- أعد هذا الفصل الدكتور / لطف حمود بركات

Scanned by CamScanner

الفصـــل الثاني

مسئولية المراجع نحو عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغى أن تكون قادراً على :

١) إدراك مفهوم عدم الالتزام بالقوانين واللوائح.

٢) معرفة مسئولية الإدارة نحو الالتزام بالقوانين واللوائح..

٣) استيعاب حدود مسئولية المراجع نحو عدم الإلتزام بالقوانين واللوائح.

٤) فهم إجراءات المراجعة التي يجب أن يقوم بها المراجع.

٥) تحديد نوع التقرير الذي يصدره المراجع.

Scanned by CamScanner

يعتبر عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح احد المشاكل المورقة لمزاولـي مهنة المراجعة، الذي احتل حيزا كبيرا من اهتمام المراجعين، وكذلك على اهتمام العديد من الجهات والمجالس التشريعية والرقابية إلى جانب الهيئات المهتمة بشئون البيئة و المجتمع والصحافة المالية . وقد تمحور ذلك الاهتمام في المطالبة بتوسيع مسئولية المراجع نحو عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح.

وقد استجابة الهيئات المسئولة عن مهنة المراجعة في كثير من دول العالم لتلك المطالبات، مراعية في نفس الوقت حدود تلك المسئولية، والمستجدات المتغيرة في عالم المال والإعمال. ويعتبر الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) من أهم الهيئات المهنية الذي عمل عبر لجانه المختصة علي مراعاة ذلك، حيث تم إصدار معيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠) المتعلق بمراعاة المراجع للقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية ،وقد تم إعادة النظر في هذا المعيار أكثر من مرة لمراعاة المستجدات المتغيرة .

ونستعرض في النقاط التالية مسئولية المراجع نحو عدم التزام منشأة العميل بالقوانين واللوائح، وفقاً لأخر التعديلات التي أجريت على معيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠ المعدل) والذي يسري نفاذه على عمليات المراجعة التي تبدأ بعد تاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩م .

١/٢ مفهوم عدم الالتزام بالقوانين واللوائح :

يشير مفهوم عدم الالتزام إلى أعمال السهو أو الأعمال التي قامت بها المنشأة بقصد أو بدون قصد والمخالفة للقوانين والأنظمة السائدة، وتتضمن هذه الأعمال معاملات قامت بها المنشأة أو باسمها أو لمصلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها . ولا

Scanned by CamScanner

يندرج ضمن عدم الإلتزام المخالفات الشخصية لمدراء المنشأة أو القائمين على أنظمة الرقابة أو الموظفين والتي لا علاقة لها بأعمال وأنشطة المنشأة .

٢/٢ علاقة القوانين واللوائح بالقوائم المالية .

تخضع المنشأة عند مزاولة أعمالها لعدد من القوانين واللوائح ، التي تختلف في تأثيرها على القوائم المالية اختلافاً كبيراً، فالبعض منها له تأثير مباشر على القوائم المالية حيث تحدد القيم الهامة الواجب التقرير عنها أو مستوى الإفصاح الذي يجب أن يتم في القوائم المالية، والبعض الآخر من القوانين واللوائح ملزمة إدارة المنشأة بضرورة مراعاتها عند مزاولة النشاط، لكن ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية للمنشأة.

بعض منشآت الأعمال يحكم أعمالها أنظمة وأطر قانونية متعددة ،مثل تلك التي تعمل في مجال البنوك أو في صناعة الكيماويات، في حين هناك منشآت أخرى تكون مشمولة فقط بالقوانين واللوائح المتعلقة بالنواحي التشغيلية بشكل عام ، مثل تلك المتعلقة بالصحة والسلامة المهنية و تكافؤ فرص العمل .

إن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح قد ينتج عنها عواقب مالية كالغرامات والدعاوي القضائية لكن هناك عواقب أخرى على المنشأة قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية .

٣/٢ مسئولية الإدارة نحو الإلتزام بالقوانين واللوائح :

تعتبر إدارة المنشأة والقائمين على نظام الرقابة فيها مسئولين عن التأكيد بأن عمليات المنشأة وأنشطتها تتم وفقاً للقوانين واللوائح ، كما أن من مسئولية الإدارة منع واكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح .

Scanned by CamScanner

وهناك عدد من الإجراءات والسياسات التي تساعد الإدارة على الوفاء بمسئولياتها نحو ذلك ، ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي : -

- متابعة المتطلبات القانونية والتأكد من أن إجراءات التشغيل قد صممت طبقاً لهذه المتطلبات
- تصميم وتشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية.
- وضع قواعد سلوكية للعمل والإعلان عنها وإتباعها.
- التأكد من تدريب العاملين بالمنشأة على قواعد سلوكيات العمل المعمول بها وتفهمهم لها .
- متابعة الالتزام بقواعد العمل واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه حالات عدم الالتزام .
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة تنفيذ المتطلبات القانونية.
- الاحتفاظ بملف يتضمن القوانين الهامة التي يجب على المنشأة الالتزام بها إضافة إلى سجل بالشكاوى الناتجة عن عدم الالتزام .

وفي المنشآت الكبيرة قد تستكمل هذه السياسات والإجراءات بتفويضات ملائمة إلى:

- قسم المراجعة الداخلية.
- لجنة المراجعة.
- قسم الإلتزام .

Scanned by CamScanner

٤/٢ مسئولية المراجع :

بداية لابد من الإشارة إلى أن معيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠) المعدل قد تم وضعة لمساعدة المراجع في تحديد التحريفات الجوهَرية في القوائم المالية الناتجة عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح. ولذلك فإن المراجع غير مسئول ولا يمكن توقع ذلك منع واكتشاف حالات عدم الالتزام بجميع القوانين واللوائح.

جدير بالذكر أن المراجع مسئول عن تقديم تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش أو الخطأ ، ومع ذلك يجب على المراجع عند تنفيذ عملية المراجعة أن يؤخذ في حسبانه أطر القوانين واللوائح واجبة التطبيق .

وهناك عدد من الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها عند مراعاة القوانين واللوائح في عملية المراجعة، تتمثل في الآتي:-

١. الحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية فيما يتعلق بالإلتزام بتلك القوانين واللوائح التي لها تأثير مباشر على تحديد القيم الهامة والإفصاح في القوائم المالية .

٢. القيام بإجراءات مراجعة محددة للمساعدة في معرفة حالات عدم الالتزام ببعض القوانين واللوائح والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية .

الاستجابة المناسبة للحالات المحددة من عدم الالتزام المكتشفة أثناء المراجعة أو المشكوك فيها.

وبسبب الحدود الملازمة لعملية المراجعة فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تتعلق بعدم اكتشاف بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، حتى لو تم تخطيط

Scanned by CamScanner

وتنفيذ عملية المراجعة بشكل ملائم وفقاً لمعايير المراجعة. وتزداد هذه المخاطر بشكل اكبر في قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وذلك لعدد من الأسباب أهمها:

١. وجود عدة قوانين ولوائح تختص بالدرجة الأولى بأوجه تشغيلية للمنشأة وليس لها عادة تأثير مهم على القوائم المالية، ولا يمكن اكتشاف عدم الالتزام بها عن طريق نظم المعلومات المحاسبي المتعلق بإعداد القوائم المالية للمنشأة .

٢. قد يصاحب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح تصرفا متعمدا لإخفائه، كالتواطؤ والتزوير، وعدم التسجيل المتعمد للمعاملات ، و تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة ، والتحريف المقصود للحقائق المقدمة للمراجع .

٣. إن قرار اعتبار عمل ما على انه يشكل عدم التزام، يحتاج إلى نصيحة صادرة من خبير مؤهل بمزاولة القانون وذو معرفة بالموضوع وأن قرار مشروعية التصرف من عدمه في النهاية هو قرار قضائي.

وتنقسم مسئولية المراجع بخصوص القوانين واللوائح إلى فئتين:

الأولى: مسئولية المراجع نحو تلك القوانين واللوائح المعترف بها عموما والتي لها تأثير مباشر على تحديد القيم الهامة والإفصاح في القوائم المالية مثل قوانين الضرائب والتأمينات.

الثانية: مسئولية المراجع نحو القوانين واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد القيم الهامة والإفصاح في القوائم المالية ، لكن الالتزام بها قد يكون أساسي لتشغيل جوانب الأعمال التجارية ،ولاستمرار المنشأة في مزاولة أعمالها، ولتجنب العقوبات والغرامات الباهضة مثل، الالتزام

Scanned by CamScanner

بشروط تراخيص العمل والالتزام بالمتطلبات التشريعية والالتزام بالقوانين البيئية، وقد يؤدي عدم الالتزام بتلك القوانين واللوائح إلى تأثير جوهري على القوائم المالية.

وعلى ذلك فإن مسئولية المراجع في الحالة الأولى تتمثل في الحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية حول الالتزام بتلك القوانين واللوائح، في حين أن مسئوليته في الحالة الثانية هي محدودة لاتخاذ إجراءات مراجعة معينه للمساعدة في التعرف على نواحي عدم الالتزام بتلك القوانين واللوائح التي ربما يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية .

٢/٥ إجراءات المراجعة التي يجب أن يقوم بها المراجع :

٢/٥/١ إجراءات عامة :

١. يجب على المراجع أثناء التخطيط لعملية المراجعة القيام بفهم منشأة العميل و بيئتها، وفي سياق هذا الفهم يجب أن يحصل على تفهم عام للإطار القانوني والنظامي للمنشأة، والقطاع الذي تنتمي إلية، ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار. ولغرض الحصول على هذا الفهم يجب على المراجع:

- استخدام المعلومات المتوفرة عن طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التابعة لها، والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى.
- الاستفسار من الإدارة عن السياسات والإجراءات التي تتبعها المنشأة للالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها .
- الاستفسار من الإدارة عن القوانين أو اللوائح التي يتوقع أن يكون لها تأثيراً جوهرياً على نشاط المنشأة.

Scanned by CamScanner

- مناقشة الإدارة في السياسات والإجراءات المتبناة لتحديد وتقييم والمحاسبة عن المطالبات القضائية وتقديراتها.
- تجديد عملية الفهم لتلك القوانين واللوائح التي تحدد بصورة مباشرة القيم والإفصاح الذي يجب التقرير عنهما في القوائم المالية.

٢. بعد حصول المراجع على الفهم الكامل ، عليه تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التي تساعد في تحديد حالات عدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح ، حيث يتعين اخذ هذه الحالات في الاعتبار عند إعداد القوائم المالية وخاصة :

- الاستفسار من الإدارة ما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه القوانين واللوائح.
- فحص المراسلات الجارية مع الجهات المختصة بمنح تراخيص العمل أو المنظمة له.

٣. على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المعروفة عموماً والتي لها تأثير مباشر على تحديد القيم الهامة والإفصاح في القوائم المالية، مثل تلك القوانين واللوائح المتعلقة بـ:

- شكل ومحتوى القوائم المالية.
- إصدار تقارير مالية خاصة بالصناعة.
- معالجات محاسبية خاصة لمعاملات العقود الحكومية.
- التمييز لمستحقات ضرائب الدخل أو تكاليف معاشات التقاعد.

Scanned by CamScanner

٤. يجب على المراجع أن يكون منتبهاً بأن إجراءات المراجعة المطبقة لتحديد رأي في القوائم المالية قد تظهر له احتمال وجود حالات عدم إلتزام بالقوانين واللوائح، من هذه الإجراءات مثلاً :

- الإطلاع على محاضر الاجتماعات .
- الاستفسار من إدارة المنشأة أو مستشارها القانوني، أو من مستشار قانوني خارجي عن الدعاوى القضائية والمطالبات والتقديرات .
- القيام بالاختبارات الأساسية لتفاصيل المعاملات وأرصدة الحسابات .

٥. الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة حول معرفتها أو شكوكها عن حالات عدم الالتزام بقوانين ولوائح معينة والتي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

٢/٥/٢ إجراءات المراجعة عند وجود حالة عدم التزام معينة أو مشتبه بها :

١.إذا توافرت للمراجع معلومات متعلقة بوجود حالات عدم التزام أو مشتبه بها، فإنه يجب عليه الحصول على فهم لطبيعة الحالة والظروف التي أدت إليها ، وكذلك الحصول على معلومات إضافية لتقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية .

٢.هناك عدد من المؤشرات لحالة عدم الالتزام بالقوانين واللوائح يجب أن تسترعي انتباه المراجع تتمثل في الأتي:

- التحقيق من قبل إحدى الجهات الحكومية أو دفع غرامات أو عقوبات.
- مدفوعات لخدمات غير محددة أو قروض إلى استشاريين أو أطراف ذوي علاقة أو إلى موظفين أو إلى موظفين حكوميين.

Scanned by CamScanner

- عمولات مبيعات أو أجور وكلاء تبدو مرتفعة ، مقارنة بتلك التي تدفع عادة من قبل المنشأة أو الجهة الصناعية أو الخدمات المستلمة فعلاً .
- مشتريات بأسعار أعلى أو اقل كثيراً عن سعر السوق .
- مدفوعات نقدية غير تقليدية أو مشتريات مسددة بشيك لحاملة أو محولة إلى رقم حساب في بنك .
- معاملات غير اعتيادية مع شركات مسجلة في مناطق معفاة من الضرائب .
- مدفوعات عن بضائع أو خدمات تسدد إلى دولة غير دولة منشأ البضاعة أو الخدمة .
- مدفوعات بدون مستندات رقابية للنقدية.
- وجود نظام محاسبي لا يستطيع ، بسبب التصميم أو غيره ، أن يوفر مسار مراجعة مناسب أو أدلة إثبات كافية.
- معاملات غير معتمدة ، أو معاملات مسجلة بشكل غير مناسب.
- تعليقات وسائل الإعلام.

٣.يجب على المراجع أن يدرك عددا من المسائل عند تقييمه للتأثير المحتمل على القوائم المالية المتمثلة في :

- العواقب المالية المحتملة ، كالغرامات والعقوبات والأضرار والتهديد بمصادرة ملكية الأصول وإيقاف نشاط المنشأة بالقوة والمقاضاة .
- فيما إذا كانت العواقب المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.

Scanned by CamScanner

- فيما إذا كانت العواقب المالية المحتملة من الخطورة بحيث قد يبدي المراجع تساؤلا من صحة (وعدالة عرض) القوائم المالية أو جعل القوائم المالية مضلله.

٤.يجب على المراجع مناقشة النتائج التي توصل إليها مع القائمين على أنظمة الرقابة في المنشأة لقدرتهم على إمكانية تقديم أدلة إثبات إضافية.

٥.إذا لم تقدم الإدارة – أو القائمين على أنظمة الرقابة – معلومات كافية للمراجع تفيد بأن المنشأة ملتزمة في الواقع بالقوانين واللوائح ، فعليه أن يأخذ رأي المستشار القانوني للمنشأة أو رأي مستشار قانوني خارجي حول مدى تطبيق القوانين واللوائح في هذه الظروف ، بما ذلك إمكانية الغش او إمكانية تأثيره على القوائم المالية .وفي حالة عدم اقتناع المراجع برأي المستشار القانوني للمنشأة ولا برأي المستشار الخارجي فعليه التشاور مع مستشاره القانوني فيما إذا كان هناك انتهاك للقانون أو للوائح يتضمن إمكانية وجود عواقب قانونية – بما فيها إمكانية الغش – وما هي الخطوات الأخرى التي يجب أن يقوم بها المراجع إذا تطلب الأمر .

٦.على المراجع النظر إلى ما ينطوي عليه عدم الالتزام في علاقته بالجوانب الأخرى لعملية المراجعة ، وعلى الأخص مصداقية إقرارات الإدارة . وبهذا الخصوص على المراجع إعادة النظر بتقديرات المخاطر وصحة إقرارات الإدازة .

Scanned by CamScanner

٦/٢ التقرير عن حالة عدم الالتزام بالقوانين واللوائح :

إذا توصل المراجع أثناء عملية ا لمراجعة إلى وجود حالة من عدم الإلتزام بالقوانين واللوائح أو مشتبه بها فعليه القيام بإبلاغ ذلك إلى القائمين على أنظمة الرقابة في المنشأة. فإذا أعتقد المراجع أن تلك الحالات المتعلقة بعدم الالتزام كانت متعمدة وجوهرية ، فإن عليه سرعة الإبلاغ دون تأخير إلى القائمين على أنظمة الرقابة، وفي حالة شك المراجع بأن الإدارة أو القائمين على أنظمة الرقابة متورطين في حالات عدم الالتزام، فإن عليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة إن وجد في المنشأة، كالجنة المراجعة أو مجلس الإشراف مثلاً ، وفي حالة عدم وجود سلطة أعلى أو إذا أعتقد المراجع بأن تقريره قد لا يؤخذ به أو عدم تأكد من الشخص الذي سيوجه إليه التقرير فعليه الحصول على استشارة قانونية .

أما إذا أستنتج المراجع بأن حالة عدم الإلتزام المكتشفة لها تأثير جوهري على القوائم المالية ، ولم تعكسه القوائم المالية بشكل كافٍ ، فإن على المراجع إصدار تقرير متحفظ أو عكسي .

وعندما لا تمكن الإدارة أو القائمين على أنظمة الرقابة المراجع من الحصول على دليل إثبات مراجعة ملائم وكافٍ لتقييم ما إذا كانت حالة عدم الإلتزام لها تأثير جوهري على القوائم المالية ، أو كان من المحتمل حدوثه فإن على المراجع إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عند إبداء رأى.

وفي حالة عدم استطاعة المراجع تحديد ما إذا كانت حالة عدم الإلتزام التي حدثت كانت بسبب محددات مفروضة راجعة للظروف وليست بسبب الإدارة أو من قبل القائمين على أنظمة الرقابة فإن عليه تقييم الأثر على رأيه في التقرير.

Scanned by CamScanner

وعندما يطلب من المراجع إبلاغ جهات خارجية عن حالات عدم الإلتزام فإن الواجب المهني للمراجع يمنعه من الإفشاء بأسرار العميل. إلا في بعض الظروف يمكن إبلاغ السلطات الحكومية المعنية كوفاء للمتطلبات التشريعية السائدة ، أو استجابة لطلب المحكمة .

Scanned by CamScanner

الفصل الثالث

مسئولية المراجع عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرارية (٣)

٣- أعد هذا الفصل الدكتور / لطف حمود بركات

Scanned by CamScanner

الفصـــل الثالث

مسئولية المراجع عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرارية

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

١) إدراك مفهوم فرض الاستمرارية.

٢) معرفة مسئولية الإدارة نحو إعداد القوائم المالية وفقاً لفرض الاستمرارية.

٣) استيعاب المؤشرات التي تؤدي إلى الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرارية.

٤) معرفة حدود مسئولية المراجع عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرارية.

٥) معرفة إجراءات المراجعة الإضافية عند وجود شك في قدرة المنشأة على الاستمرارية.

٦) تحديد نوع التقرير الذي يجب أن يصدره المراجع في ضوء نتائج المراجعة.

Scanned by CamScanner

يمكن القول بأن الظروف التي تمر بها الدول المختلفة سواءً في الدول المتقدمة أو غيرها من حالات كساد أو من أزمات في الأسواق المالية شبيهة بالأزمات التي عاشتها الأسواق المالية في جنوب شرق أسيا مؤخراً وما نتج عن ذلك من حالات انهيار وحالات إفلاس لمئات الشركات وخسائر بعشرات البلايين من الدولارات، كل ذلك قد ضاعف من الآمال المعقودة على عاتق مراجعي الحسابات للقيام بمسئولياتهم نحو دراسة عوامل الخطر وعدم التأكد، وخاصة المتعلقة بالاستمرارية في النشاط وإعطاء تحذيرات مبكرة عن حالات الفشل وشيكة الحدوث.

وقد تعرض المراجعون للنقد الشديد من قبل الصحافة المالية وهيئات سوق المال وأعضاء المجالس النيابية والمحاكم والمستخدمين للقوائم المالية بسبب فشل المراجعين في تقديم تحذيرات مبكرة عن انهيار وفشل الشركات، فبعد كل حادثة انهيار يتساءل الجميع أين كان المراجعون؟ وبالرغم من أن فشل الشركات قد يكون مرجعه إلى تغير الظروف الاقتصادية، أو إلى أنشطة مضللة، أو إلى ضعف في الإدارة، أو على كل هذه العوامل وغيرها. إلا أن رأي مستخدمي القوائم المالية كان يرى بضرورة الإفصاح من قبل مراجعي الحسابات بأن مثل هذا الفشل كان وشيك الحدوث، وبالتالي كان يجب اتخاذ خطوات للتأكيد بأن المستخدمين قد تم تحذيرهم في الوقت المناسب.

ونستعرض في النقاط التالية مسئولية المراجع عن مدى مقدرة المنشأة علي الاستمرارية ، وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠ المعدل).

١/٣ مفهوم فرض الاستمرارية:

يعتبر فرض الاستمرارية أحد المبادئ المحاسبية الأساسية في إعداد القوائم المالية . ويعني فرض الاستمرارية النظر إلي المنشأة علي انها مستمرة فى

Scanned by CamScanner

مزاوَلة نشاطها في المستقبل القريب ، وان المنشأة ليست مضطرة - كما لا يوجد لديها النية - لتصفية او تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنون بما يتوافق مع القوانين أو اللوائح. وبالتالي يتم تسجيل الأصول والالتزامات علي أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة علي تحقيق قيمة أصولها و تسوية التزاماتها من خلال ممارستهاالأنشطتها العادية .

ويظل هذا الفرض قائما حتى لو طرأت علي الوحدة الاقتصادية بعض المشكلات التي تؤثر علي استمرارها طالما لم تدخل في إجراءات التصفية أو الإفلاس.

وينتهي قيام أو وجود فرض الاستمرار بانتهاء الغرض من الوحدة الاقتصادية، أو قيام الإدارة ببيع كل أصولها، أو بيع الوحدة الاقتصادية بالكامل أو يحدث توقف عن النشاط أو تصفيتها وإفلاسها سواءً كان لأسباب وعوامل داخلية أو خارجية.

٢/٣ مسئولية الإدارة:

تتطلب معايير إعداد القوائم المالية صراحة من الإدارة أن تقوم بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث تتضمن معايير المحاسبة الدولية أو المحلية لأي دولة المتطلبات التفصيلية عن مسئولية الإدارة في شأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، والإفصاح اللازم المرتبط بذلك.

حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) المتعلق بـ " عرض القوائم المالية" صراحة بأن تقوم الإدارة بتقييم مدى قدرة المنشاة علي الاستمرار، حيث نص على ما يلي:

" يجب علي الإدارة عند إعداد القوائم المالية إجراء تقييم لمقدرة المنشأة علي الاستمرار، ويجب إعداد القوائم المالية علي أساس استمرارية المنشأة ما لم تكن الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو

Scanned by CamScanner

لا يوجد أمامها بديل حقيقي سوى القيام بذلك، وعندما تكون المنشأة علي علم أثناء قيامها بالتقييم بوجود حالة من عدم التأكد الجوهرية المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكا كبيرا في مقدرة المنشأة علي الاستمرار، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الشكوك، وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية علي أساس استمرارية المنشأة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع ذكر الأساس الذي بناء عليه تم إعداد القوائم المالية وأسباب عدم اعتبار المنشأة أنها منشأة مستمرة".

ويوفر ذلك المعيار إرشادات للأمور التي يجب أخذها في الاعتبار وكذلك الإفصاح اللازم فيما يتعلق بالاستمرارية. وبما أن فرض الاستمرارية مبدأ أساسي في إعداد القوائم المالية، فإنه يقع على عاتق الإدارة مسئولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية مسئولية صريحة للقيام بذلك. وإذا ما كان تاريخ المنشأة السابق يشير عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة للمنشأة، فإن على الإدارة إجراء تقييم لمدى قدرة المنشأة علي الاستمرار دون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية لإجراء هذا التقييم.

ويعتمد تقييم الإدارة لمدى ملاءمة فرض الاستمرارية علي الحكم الشخصي - في نقطة زمنية محددة - على النتائج المستقبلية للأحداث أو الحالات التي يحيط بها حالات عدم التأكد، مع مراعاة بعض العوامل منها :

- تزداد درجة عدم التأكد المتعلقة بنتائج حدث أو ظرف معين بزيادة الفترة المستقبلية التي يتم تقدير نتائج هذا الحدث خلالها. ولهذا السبب فإن المبادئ التي تتطلب صراحة من الإدارة القيام بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار تتضمن تحديدا للفترة التي يجب علي الإدارة إعداد رؤية مستقبلية لها أخذة في الاعتبار كافة المعلومات المتاحة.

Scanned by CamScanner

- يعتمد الحكم الشخصي لتقدير الأحداث المستقبلية علي المعلومات المتوفرة وقت إعداد هذا التقدير، وبالتالي قد تتعارض الأحداث اللاحقة مع التقديرات التي كانت تبدو معقولة في تاريخ إعدادها.
- يتأثر الحكم الشخصي لتقدير النتائج المستقبلية بحجم ومدي تعقيد هيكل المنشأة ، وطبيعة وظروف أعمالها ، ومدي تأثرها بالعوامل الخارجية .

٣/٣ المؤشرات التي تؤدي إلي الشك في مقدرة المنشأة علي الاستمرار

فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف قد تؤدي - مجتمعة أو منفردة - إلى الشك في قدرة المنشاة علي الاستمرارية ، وتجدر الإشارة إلى أن القائمة التالية لا تشمل كل الأحداث أو الظروف ، كما أن حدوث بند أو أكثر منها لا يعني بالضرورة وجود شك جوهري في استمرارية المنشاة .

١/٣/٣ مؤشرات متعلقة بأحداث وظروف مالية

- ظهور صافى رأس المال العامل بالسالب.
- عدم وجود توقعات واقعية لجدولة أو لسداد القروض محددة المدة، أو وجود اعتماد زائد علي الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل .
- مؤشرات على انسحاب المقرضين من الاستمرار في تقديم الدعم المالي للمنشاة.
- تدفقات نقدية سالبة ناتجة من التشغيل سواء في القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية .
- النسب المالية الرئيسية في غير صالح المنشأة.

Scanned by CamScanner

- وجود خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية.
- وجود متأخرات أو التوقف عن إجراء توزيعات للأرباح.
- عدم القدرة علي سداد مستحقات الدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة علي الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من نظام الائتمان إلي نظام الدفع النقدي عند معاملات الاستلام مع الموردين.
- عدم القدرة علي الحصول علي تمويل لتطوير منتج جديد أساسي أو استثمارات ضرورية أخرى.

٢/٣/٣ مؤشرات متعلقة بأحداث وظروف تشغيلية

- وجود نوايا للإدارة لتصفية المنشأة أو لوقف العمليات.
- فقدان مدراء رئيسيين مع عدم توافر البديل المناسب .
- فقدان سوق هام أو عميل رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.
- وجود مشاكل في العمالة أو نقص هام في مستلزمات التشغيل.
- ظهور منافس على مستوى عالي من النجاح.

٣/٣/٣ مؤشرات متعلقة بأحداث وظروف أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو بالمتطلبات القانونية الأخرى.

Scanned by CamScanner

- وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ضد المنشاة قد لا تستطيع الوفاء بالالتزامات الناشئة عنها إذا ما تم الفصل فيها لصالح الغير.

- وجود تغييرات أو إصدارات جديدة في القوانين أو التشريعات أو سياسة الدولة والتي من المتوقع أن يكون لها تأثير سلبي علي المنشأة.

وفي بعض الأحيان قد يمكن التخفيف من أثر تلك الأحداث أو الظروف عن طريق عوامل وخطط أخرى يمكن أن تقوم بها الإدارة، منها علي سبيل المثال:

- خطط الإدارة للتخلص من الأصول،مثل إمكانية تسويق الأصول التي تخطط الإدارة لبيعها بشكل مناسب، والقيود والاثار إن وجدت على هذا التصرف .
- خطط الإدارة لإقتراض أموال جديدة أو إعادة جدولة الديون، شاملة ترتيبات القروض الموجودة أو المحتملة ومدى ملائمة او تناسب الديون الجديدة والقيود عليها.
- خطط الإدارة لتخفيض النفقات أو تأجيلها، وتشمل دراسة إمكانية تخفيض أو تأجيل المصروفات الخاصة بالصيانة والإعلان والبحوث والتطوير.
- خطط الإدارة لمدى إمكانية زيادة رأس المال.

٤/٣ مسئولية المراجع

يمكن القول أن مسئولية المراجع تتمثل في دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة المنشأة علي الاستمرارية أن يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.كما أن المراجع لا يستطيع توقع الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تؤدي إلي عدم قدرة

Scanned by CamScanner

المنشاة علي الاستمرارية ، ولذلك لا يجب النظر إلى تقرير المراجع الذي لا يتضمن أية إشارة للشك في قدرة المنشاة على الاستمرار ، كضمان لقدرتها علي الاستمرار .

ومع ذلك هناك عدد من الإجراءات التي يجب علي المراجع القيام بها أثناء التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها ،وكذا عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر،وتتمثل هذه الإجراءات في الأتي:

- الأخذ في الاعتبار أثناء تفهم المراجع للمنشاة دراسة ما إذا كانت هناك ظروف أو أحداث مرتبطة بمخاطر النشاط والتي قد تؤدي إلي وجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار .
- التأكد من وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلي وجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار .
- دراسة مدي وجود أحداث وظروف متعلقة بفرض الاستمرارية عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر حتى يتسنى له توفير الوقت اللازم والمناسب لمناقشة نتائج هذه الدراسة مع الإدارة و فحص خطة الإدارة للتغلب علي أية أمور تتعلق باستمرارية المنشاة .
- في بعض الحالات قد تقوم الإدارة بإعداد تقييم مبدئي لاستمرارية المنشأة وفي هذه الحالة يجب فحص ومراجعة هذا التقييم من قبل المراجع.
- إذا لم تكن الإدارة قد قامت بعد بإعداد تقييم مبدئي لقدرة المنشأة علي الاستمرار، فيجب علي المراجع الطلب من الإدارة البدء في إعداد هذا التقييم ومناقشة الأساس الذي سوف تنتهجه في ذلك ، كما أن عليه الاستفسار من الادارة عما إذا كان هناك أحداث أو ظروف قائمة تثير الشك في استمرارية المنشأة .

Scanned by CamScanner

- الأخذ في الاعتبار اثر الأحداث أو الظروف المتعلقة بالاستمرارية التي تم تحديدها عند إجراء التقييم المبدئي لمكونات مخاطر المراجعة إذ أن وجودها قد يؤثر علي طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .
- تقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لمقدرة المنشاة علي الاستمرار مع مراعاة الإجراءات التي قامت بها الإدارة لإعداد هذا التقييم ، والافتراضات الأساسية التي بني عليها التقييم ، وكذلك خطط الإدارة لمقابلة الأحداث المستقبلية . والتأكد من ان التقييم من قبل الإدارة قد أخذ في الاعتبار كافة المعلومات ذات الصلة التي توفرت اثناء عملية المراجعة.
- التأكد من أن تقييم الإدارة لمقدرة المنشأة علي الاستمرار تغطي فترة لاتقل عن أثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية ، والطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها اذا كانت الفترة اقل من ذلك.
- فى حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلي شك جوهري في مدى قدرة المنشاة علي الاستمرار ، يجب علي المراجع القيام بإجراءات مراجعة إضافية ،حتى لو كان تاريخ المنشاة السابق يسفر عن ربحية في أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة لها.
- يجب على المراجع الاستفسار عن مدى علم الإدارة بأية أحداث أو ظروف وكذا عن مخاطر النشاط ذات الصلة في الفترة التالية لفترة التقييم والتي قد تثير شكا كبيرا في قدرة المنشأة علي الاستمرار ،وان يكون منتبها لاحتمال حدوثها.
- لا يتحمل المراجع أية مسئولية في تصميم إجراءات أخرى بخلاف أن يتقدم باستفسارات للإدارة بغرض اختبار مدي و جود مؤشرات أو أحداث أو ظروف

Scanned by CamScanner

تثير شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار في الفترة التالية للفترة التي يشملها تقييم الإدارة والمحددة باثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية.

٥/٣ إجراءات المراجعة الإضافية في حالة وجود أحداث أو ظروف تؤثر علي الاستمرارية

إذا توصل المراجع إلى وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلي شك جوهري في مدي قدرة المنشاة علي الاستمرارية ، فيجب عليه أن يقوم بما يلي :

١. فحص خطط الإدارة وإجراءاتها المستقبلية للتغلب علي تلك الظروف بناء علي تقييمها لفرض الاستمرارية .

٢. الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرارية، وذلك عن طريق تنفيذه للإجراءات التي يعتبرها ضرورية ، ويشمل ذلك دراسة مدي فاعلية خطط الإدارة وأية عوامل مخففة أخرى.

٣. الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية .

ومن إجراءات المراجعة الملائمة التي يمكن للمراجع القيام بها في هذا الشأن ما يلي :

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات المناسبة الأخرى مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة .
- مراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وتحديد مدى التزام المنشأة بكل منها .

Scanned by CamScanner

- الإطلاع علي محاضر الجمعيات العامة ومجلس الإدارة ومسئولي الحوكمة وأية لجان هامة للوقوف علي أية صعوبات تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية تم مناقشتها .
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشاة عن القضايا أو المطالبات ومدى معقولية تقييمه لنتائجها المتوقعة وكذلك مناسبة تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
- التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابلة للتنفيذ لحصول المنشأة أو استمرار حصولها على التمويل اللازم من أطراف خارجية، مع تقييم مدى قدرة هذه الأطراف لإمداد المنشأة بأموال إضافية .
- دراسة خطط المنشأة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة .
- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد الأحداث التي قد تساهم في مواجهة مشاكل الاستمرارية أو الأحداث التي قد تؤثر علي قدرة المنشأة علي الاستمرار .

أما في حالة اعتماد المراجع علي تحليل معلومات التدفقات النقدية المستقبلية كأحد العناصر الهامة في تقدير النتائج المستقبلية المتوقعة لأحداث معينة فيجب عليه أن يقوم بدراسة ما يلي:

- مدي إمكانية الاعتماد علي نظام المنشأة لإصدار هذه المعلومات .
- دراسة مدي كفاية الأدلة المؤيدة لعدالة الافتراضات التي بنيت في ضوئها التنبؤات المستقبلية .
- مقارنة التنبؤات المالية لفترات مالية سابقة مع النتائج التاريخية الفعلية لها .

Scanned by CamScanner

- مقارنة التنبؤات المالية للفترة المالية الجارية مع النتائج الفعلية التي تم تحقيقها حتى تاريخه .

٦/٣ نتائج المراجعة وإعداد تقرير المراجع

يجب أن يقوم المراجع بممارسة الحكم الشخصي في ضوء أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها لتحديد ما إذا كان هناك حالة من عدم التأكد الجوهري المرتبطة بأحداث أو ظروف قد تؤدي منفردة أو مجتمعة إلي شك كبير في مدي قدرة المنشاة علي الاستمرار . وفي هذه الحالة يجب أن يتم الإفصاح عن طبيعة عدم التأكد و الأثر المتوقع له حتى لا يكون عرض القوائم المالية مضللا.

وفي كل الأحوال فان رأي المراجع المعبر عنه في تقرير المراجعة سيتوقف علي نتائج عملية المراجعة حول ما إذا كان فرض الاستمرارية للمنشأة ملائم أو غير ملائم وذلك علي النحو الأتي :

١/٦/٣ حالة ما يكون فرض الاستمرارية ملائم للمنشأة

في حالة ما إذا كان استخدام فرض الاستمرارية يعد ملائما للمنشأة وفي نفس الوقت يوجد هناك حالة من عدم التأكد الجوهري (هناك شك كبير في مدي قدرة المنشاة علي الاستمرار)، فان علي المراجع :

١. أن يتأكد ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة قد راعت ما يلي:

- تفصح بشكل كاف وملائم عن الأحداث أو الظروف الأساسية التي أدت إلي الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار ، وخطط الإدارة لمواجهة هذه الأحداث أو الظروف .

Scanned by CamScanner

- تتضمن صراحة أن هناك حالة من عدم التأكد الجوهري تتعلق بأحداث أو ظروف من شأنها أن تؤدي إلي شك كبير في قدرة المنشأة علي الاستمرار ، وأنها تبعا لذلك قد لا تكون المنشأة قادرة علي تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال النشاط العادي لها .

٢. إذا كان الإفصاح في القوائم المالية قد تم بشكل كافي فيجب علي المراجع إصدار رأيا غير متحفظا في تقرير المراجعة مع إضافة فقرة إيضاحية لتوجيه انتباه القارئ إلي وجود حالة من عدم التأكد الجوهري المتعلق بالحدث أو الظرف يثير شك كبير في مقدرة المنشأة علي الاستمرار .

٣. إذا كان الإفصاح في القوائم المالية غير كافي فيجب علي المراجع إصدار رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقرير المراجعة- حسب الأحوال – مع ضرورة إضافة فقرة تفسيرية في التقرير تشير إلي أن هناك حالة من عدم التأكد الجوهري قد يؤدي إلي شك كبير في مقدرة المنشأة علي الاستمرار.

٢/٦/٣ حالة ما يكون فرض الاستمرارية غير ملائم للمنشأة

١. إذا أسفرت إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها ، بما في ذلك تقييم مدي فاعلية خطط الإدارة ، الي قناعة كافية لدى المراجع بان المنشاة لن تتمكن من الاستمرار في أنشطتها، فيجب أن يصدر رأيا عكسيا إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت بافتراض استمرارية المنشاة، وبغض النظر عن كفاية الإفصاح بالقوائم المالية ما دام قد توصل المراجع الي عدم ملائمة فرض الاستمرارية لإعداد القوائم المالية للمنشأة.

٢. عندما تصل الإدارة لقناعة بان فرض الاستمرارية المستخدم لإعداد القوائم المالية للمنشاة لا يتلاءم مع ظروفها ، فانه يجب أن تعد القوائم المالية

Scanned by CamScanner

باستخدام أساس بديل معترف به يتناسب مع هذه الظروف وإذا أسفرت إجراءات المراجعة الإضافية التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها عن سلامة الأساس البديل المستخدم في إعداد القوائم المالية وكفاية الإفصاح الوارد بها ، فيمكن للمراجع في هذه الحالة أن يصدر رأيا غير متحفظا وإضافة فقرة توضيحية في تقريره لتوجيه انتباه القارئ إلي الأساس البديل الذي تم استخدامه في إعداد هذه القوائم المالية.

٣. إذا كان هناك تأخير ملحوظ في توقيع أو اعتماد القوائم المالية من قبل الإدارة بعد تاريخ الميزانية ، فيجب علي المراجع النظر في أسباب هذا التأخيرو إذا ما كانت أسباب هذا التأخير ترجع لأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم استمرارية المنشأة، عليه أن يدرس مدي الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية ، بالإضافة إلي دراسة مدي تأثير هذه الأحداث علي استنتاجات المراجع فيما يتعلق بوجود حالة من عدم التأكد الجوهري.

Scanned by CamScanner

الفصل الرابع

مراجعة التقديرات المحاسبية (٤)

٤- أعد هذا الفصل الدكتور / عبيد سعد شريم.

Scanned by CamScanner

الفصـــل الرابع

مراجعة التقديرات المحاسبية

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

١- مفهوم الخسائر المحتملة و شروط تحويلها إلى خسائر فعلية.
٢- المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة.
٣- الشروط اللازمة لتحويل القضايا المرفوعة في المحاكم و المطالبات إلى نفقة.
٤- الشروط اللازمة لكي يتم إدراج مبالغ الديون المشكوك في تحصيلها كنفقة في قائمة الدخل.
٥- مفهوم التقديرات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية مع أمثلة لها.
٦- التغير في التقديرات المحاسبية و الإيضاحات المتعلقة بها و تمييزها عن الأخطاء المحاسبية للسنوات السابقة مع أمثلة عملية.
٧- الرقابة الداخلية على التقديرات المحاسبية.
٨- مراجعة التقديرات المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و كذا في ظل معيار المراجعة الدولية رقم٥٤٠.
٩- مراجعة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كمثال لتقدير محاسبي.
١٠- تقييم نتائج إجراءات مراجعة التقدير المحاسبي.

Scanned by CamScanner

مما لاشك فيه أن أحد السمات المرتبطة بإعداد القوائم المالية في نهاية السنة هو أن تلجأ إدارة المنشأة إلى التقدير نتيجة الخسائر المحتملة Contingency Loss المتعلقة بالعديد من عناصر القوائم المالية.

و الخسائر المحتملة وكذا الالتزامات المحتملة تتمثل في وجود وضع أو مجموعة من الظروف تشمل على درجات مختلفة من عدم التأكد و التي من خلال واحد أو أكثر من الأحداث المرتبطة بها أن تنتج خسارة أو حدوث التزام

وقد تتحدد الخسارة المحتملة في تاريخ إعداد القوائم أو قبل ذلك كما يمكن تحديدها بعد تاريخ إعداد القوائم المالية ولكن قبل تاريخ إصدارها ، وفي كل الأحوال فبعد تحديد الخسارة المحتملة فإنه من الضروري أن يتم تقييم احتمال تحولها إلى خسارة فعلية ، و المعالجة المحاسبية للخسارة المحتملة تعتمد بالدرجة الأولى عل مستوى الاحتمال في أن يحدث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية لتأكيد تحقق الخسارة المحتملة.

و الخسائر المحتملة قد تنشأ من تعرض بعض العناصر للخطر ، و من هذه المخاطر كما أوردها مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية في الفقرة ٥٤ من نشرته رقم ٥ (-٤,Par.٥FAS):

- تحصيل المدينين.
- الخسارة من الحريق أو الإنفجار و خلافه.
- القضايا المرفوعة أو المحتمل رفعها.
- حدوث خسائر نتيجة كوارث.

Scanned by CamScanner

الخسائر المحتملة:

إن تحول خسارة محتملة إلى فعلية يتوقف على احتمال حدوث عدد من الأحداث المستقبلية ، وقد أوردت (FAS-5Par.3,) ثلاث تصنيفات احتمالية تعتمد على درجة الحدوث هي:

١- محتمل درجة حدوثه كبيرة.

٢- محتمل بدرجة معقولة (درجة بين محتمل و بعيد الاحتمال).

٣- بعيد الاحتمال (فرصة ضئيلة في أن يحدث).

و المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة تتوقف على التصنيف الاحتمالي المبين أعلاه ، فإذا كان تحوّل الخسارة المحتملة إلى خسارة فعلية محتملا (درجة حدوثه كبيرة) فإنه يتم إظهاره كنفقة في تاريخ القوائم المالية ، أما إذا كانت درجة احتماله معقولة فإنه يتم عمل إيضاح بذلك في القوائم ، أما عندما يكون التصنيف بعيد الاحتمال فإنه لا يتم الأخذ بأثره ، ولكي يتم إدراج الخسارة المحتملة كنفقة في القوائم المالية فإن(FAS-5Par.8,) أشارت إلى ضرورة توفر الشرطين التاليين:

١- أنه من المحتمل في تاريخ القوائم المالية أن قيمة الأصل لن تتحقق بالكامل (توقع حدوث نقص في قيمة الأصل أي توقع حدوث نقص في المنافع المستقبلية من الأصل) أو حدوث التزام استنادا إلى توافر معلومات قبل إصدار القوائم المالية.

٢- أن مبلغ الخسارة المحتملة يمكن تقديرها بدرجة معقولة من التأكد أي عمل تقدير موثوق به للمبلغ.

Scanned by CamScanner

وفي حالة القضايا المرفوعة على المنشأة أو المطالبات فإنه بعد تحقق الشرطين أعلاه فإن هناك عدة عوامل ينبغي أخذها في الحسبان لكي يتم الحكم أن الشروط اللازمة لإدراج المبلغ كنفقة في القوائم المالية منها:

١- طبيعة القضية المرفوعة على المنشأة أو المطالبة.

٢- تطور القضية في المحاكم بما في ذلك المعلومات المتوافرة بعد تاريخ القوائم المالية ولكن قبل تاريخ إصدار هذه القوائم.

٣- وجهة نظر المحامين أو المستشارين القانونيين.

٤- الإجراءات التي تنوي إدارة المنشأة اتخاذها استجابة للقضية أو المطالبة.

تمشيا مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن رصيد حساب المدينين ينبغي إظهاره في القوائم المالية بصافي القيمة أي بإجمالي مبالغ حسابات المدينين بعد استبعاد مبلغ يتم تقديره عن مجموعة من حسابات المدينين الذين قد لا يتم تحصيل المبالغ المستحقة عليهم في تاريخ القوائم المالية.

ولكي يتم إدراج المبالغ التي قد لا يتم تحصيلها (ديون مشكوك فيها) كنفقة في قائمة الدخل فإن -FAS٥ اشترطت وجود شرطين هما:

- أنه من المحتمل (درجة الحدوث كبيرة) في تاريخ القوائم المالية أن إدارة المنشأة لا تتوقع أن تحصل كافة المبالغ المستحقة في حسابات المدينين و أن ذلك بناء على معلومات لدى المنشأة قبل إصدار القوائم المالية.
- أن مبلغ الخسارة المحتملة (المبالغ التي لن تحصل من المدينين) يمكن تقديرها بدرجة معقولة.

Scanned by CamScanner

وقد تستند إدارة المنشأة في تقديرها للمبالغ التي لن تحصل من المدينين في تاريخ القوائم المالية على تحليل أعمار الديون أو خبرة المنشأة من السنوات السابقة أو الخبرة من المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس نشاط المنشأة أو مقدرة المدينين على السداد أو القيام بتقييم للظروف الاقتصادية الحالية في تاريخ القوائم المالية.

الخسائر الشرطية التي تبرز بعد تاريخ القوائم المالية:

فيما يتعلق بالخسائر الشرطية التي تصنف بأن حدوثها محتمل أو محتمل بدرجة معقولة في تاريخ لاحق لتاريخ القوائم المالية ولكن قبل تاريخ إصدار هذه القوائم فمن الممكن أن يتم إعداد الإيضاح الملائم بشأنها لتجنب أي تضليل في القوائم المالية ، و إذا ارتأت إدارة المنشأة أن إعدادإيضاح بالخسائر الشرطية التي تبرز بعد تاريخ القوائم المالية فعليها أن تشير في الإيضاح إلى طبيعتها و مدى الخسارة الشرطية المحتملة أو الإشارة في الإيضاح إلى أنه لا يمكن القيام بتقدير الخسارة الشرطية المحتملة.

التقديرات المحاسبية واحتساب التغيرفيها:

هناك العديد من العناصر أو أرصدة الحسابات التي تظهر في القوائم و تكون عملية احتسابها قد تمت بطريقة تقريبية أو تم فيها استخدام التقدير من قبل إدارة المنشأة عند إعداد قوائم المالية تقوم المنشأة باحتساب إهلاك الأصول الثابتة ، و عملية احتساب إهلاك بعض الأصول الثابتة يدخل فيه عنصر التقدير ، فعند احتساب إهلاك السيارات وفقا لطريقة القسط الثابت فإن الإدارة تقوم بتقدير عدد السنوات التي تتوقع أن تشارك فيها هذه السيارات في العملية الإنتاجية من خلال استخدامها في العمل (العمر المتوقع) وكذا القيمة المتوقعة لهذه السيارات ككخردة في تاريخ انتهاء العمر الإنتاجي لها ، إذا يتدخل التقدير في أكثرمن عنصر في سبيل احتساب قسط إهلاك

Scanned by CamScanner

السيارات ، و هناك العديد من المواقف التي تضطر فيها إدارة المنشأة إلى اللجوء إلى التقدير مثل المبالغ التي يظهر بها المخزون في نهاية السنة خاصة عندما يكون المخزون غير متحرك أو المبالغ التي قد يتوجب على المنشأة الايفاء بها نتيجة خسارة قضية مرفوعة عليها في المحاكم أو المبالغ التي ينبغي سدادها لمصلحة الضرائب.

وفي بعض الأحيان قد تعيد المنشأة النظر في تقديراتها لبعض المالبغ نتيجة لتغير الظروف المحيطة أو الحصول على معلومات إضافية حول العنصر أو استجدت أحداث مالية من شأنها أن تؤثر على التقديرات التي أعدتها الإدارة و خاصة فيما يتعلق بإهلاك الأصول الثابتة ولذا نجد أنه من الملائم أن يكون المراجع على معرفة كافية بكيفية احتساب أثر التغير في التقديرات المحاسبية كما وردت في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قبل تناول إجراءات مراجعته ، كما أنه نظرا لصعوبة التفرقة أحيانا بين التغير في التقدير المحاسبي و بعض الأخطاء المحاسبية فقد تم تناول هذين الموضوعين في الجزء الأول من هذا الفصل لمزيد من المعرفة للطالب أو القارئ وذلك لشيوع عملية إعادة التقدير في العمر الانتاجي لبعض الأصول الثابتة مع ما يتطلبه من مهارة في عملية الاحتساب و أثر ذلك في الحسابات الملائمة مع الإيضاحات الضرورية كما ورد في المثال (١) ، أما المثال (٢) فيحتوي على طريقة تصحيح الخطأ المحاسبي الذي يتم اكتشافه في سنوات لاحقة و طريقة تصحيح هذا الخطأ بأثر رجعي على القوائم المالية للسنوات السابقة مع تصحيح ما يترتب على ذلك من خطأ آخر في احتساب الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب ، ولذا فإن تناول هذين الموضوعين في بداية هذا الفصل للتعريف بمبادئ محاسبية نعتقد أنه قد يكون فيها مزيدا من المعرفة للقارئ غير الخبير بالمبادئ المحاسبية كما أن المراجع مطلوب منه الاشارة في تقريره أن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة تتفق مع المبادئ المحاسبية سواء الدولية أو تلك المتعارف عليها في البلد الذي يقع فيه المركز الرئيسي للمنشأة الخاضعة لعملية المراجعة.

Scanned by CamScanner

طريقة احتساب التغير في التقدير المحاسبي:

حددت النشرة الصادرة من مجلس المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بشأن التغيرات في التقديرات Accounting Principles Board Opinions (APB-٢٠) في الفقرة رقم ٣١ إلى أن التغير في التقدير المحاسبي و ما يترتب عليه من أثر يتم احتسابه من خلال عكس أثر هذا التغير في القوائم المالية للسنة المالية التي حدث فيها وكذلك السنوات المالية القادمة ، كما أن الفقرة ٣٣ من (APB-٢٠) تتطلب إعداد إيضاح في قائمة الدخل للسنة المالية و ذلك عندما يكون أثر التغير المحاسبي على عدد من السنوات القادمة وذلك من خلال بيان الأثر على الدخل.

و تجدر الإشارة إلى أنه في بعض الأحيان قد تواجه الإدارة المالية بعض الحالات التي يصعب فيها التفرقة بين ما إذا كانت الحالة هي تغير في التقدير المحاسبي أم أنها تصحيح خطأ حدث في سنوات سابقة ، وعند مواجهة مثل هذه الحالة فالتفرقة بينهما يكون من خلال توقيت توافر المعلومات ، فإذا كان توافر المعلومات حول الحالة حديثا فإنه يتم عكس أثره كتغير في التقدير المحاسبي ، أما عندما تكون المعلومات توافرت في الماضي و لكن لم يتم استخدامها أو استخدمت بطريقة خاطئة فإنه في مثل هذه الحالة يعكس الأثر كتصحيح خطأ وهذا يتطلب إعادة بيان أثره في القوائم المالية للسنوات الماضية التي أعدتها إدارة المنشأة و يكون التصحيح من خلال إعادة تسجيله بأثر رجعي Retroactive Restatement ، وهذه الأخطاء قد تكون حسابية أو تطبيق خاطئ للمبادئ المحاسبية إلا أن تصحيحها يتطلب إعادة النظر في القوائم المالية لعكس أثر مثل هذه الأخطاء في سنة اكتشافها و تصحيحها.

Scanned by CamScanner

مثال (١):

في ٢٠٠٢/١/١ قامت منشأة الأحقاف بشراء سيارة بمبلغ ٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال و قدر عمرها الانتاجي في تاريخ الشراء بخمس سنوات ، كما قدرت قيمتها كخردة في نهاية العمر الانتاجي بمبلغ ٤٠٠,٠٠٠ ريال ، فإذا علمت أن المنشأة تتبع طريقة القسط الثابت في إهلاك السيارات حتى نهاية عام ٢٠٠٥ ، و في عام ٢٠٠٦ قررت المنشأة إعادة النظر في تقدير العمر الانتاجي لأصولها الثابتة مما ترتب عليه أن العمر الانتاجي لهذه السيارة أصبح ثمان سنوات من تاريخ شرائها ، و أن قيمتها كخردة في نهاية الثمان سنوات قدر بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ ريال.

و المطلوب:

١- بيان أثر التغير في التقدير المحاسبي الناتج عن إعادة النظر في كل من العمر الانتاجي المتوقع و القيمة المتوقعة كخردة.

٢- إعداد الإيضاح المترتب على التغير في التقدير المحاسبي و أثر ذلك على صافي الدخل.

الحل:

١- بيان أثر التغير في التقدير المحاسبي:

تكلفة السيارة:

مجمع الإهلاك= $\frac{2{,}000{,}000 - 400{,}000}{5}$ = ٣٢٠,٠٠٠× سنوات=٢,٠٠٠,٠٠٠ريال

(١,٢٨٠,٠٠٠) ريال

للفترة من ٢٠٠٢-٢٠٠٥

Scanned by CamScanner

٧٢٠,٠٠٠ ريال

قسط الإهلاك لعام ٢٠٠٦ و كل سنة من السنوات الأربع القادمة (٨- ٤ سنوات) يتم احتسابها كما يلي:

قسط الإهلاك السنوي = $\frac{100,000 - 720,000}{4}$ = ١٥٥,٠٠٠ ريال

قيد الإهلاك السنوي بعد تغير التقدير في العمر الانتاجي و القيمة المتوقعة كخردة هو كالتالي:

١٥٥,٠٠٠ من حـ/ مصاريف قسط الإهلاك

١٥٥,٠٠٠ إلى حـ/ مجمع الإهلاك

٢- الإيضاح المتعلق بأثر التغير في التقدير المحاسبي و أثر ذلك على صافي الدخل:

نظرا لكون أثر التغير في التقدير المحسابي سيكون له أثر على السنة التي حدث فيها التغير و كذلك السنوات القادمة فإن الرأي الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة بشأن أثر التغير في التقديرات المحاسبية رقم -٢٠APB يتطلب إعداد الإيضاح التالي:

أثر التغير في التقدير المحاسبي على قائمة الدخل:

قسط الإهلاك السنوي قبل التغير في التقدير = $\frac{400,000 - 2,000,000}{5}$ = ٣٢٠,٠٠٠ ريال

قسط الإهلاك السنوي بعد التغير في التقدير= $\frac{100,000 - 720,000}{4}$ = ١٥٥,٠٠٠ ريال

١٦٥,٠٠٠ ريال

Scanned by CamScanner

و بناء على ما سبق ابتداء من السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ قامت إدارة منشأة الأحقاف بإعادة النظر في العمر الانتاجي المتوقع لأصولها الثابتة من السيارات لتصبح أكبر مما تم تقديره في تاريخ الشراء ، وهذا التغير في التقدير المحاسبي الذي تم اتخاذه ترتب عليه زيادة في صافي الدخل بمقدار ١٦٥,٠٠٠ ريال نتيجة للنقص في مقدار قسط الإهلاك السنوي الذي تحمل به قائمة الدخل من ٣٢٠,٠٠٠ ريال حتى نهاية عام ٢٠٠٥ إلى ١٥٥,٠٠٠ ريال ابتداء من السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١.

كما سبق الإشارة إليه فإن إدارة المنشأة قد تواجه بعض الأحيان مصاعب كبيرة في تحديد ما إذا كانت الحالة التي استجدت هي بمثابة تغير في التقدير المحاسبي أم خطأ محاسبي ، و المثال التالي يتناول طريقة تصحيح الخطأ المحاسبي المكتشف و تصحيحه بأثر رجعي على القوائم المالية للسنوات السابقة.

مثال (٢):

في ١٩٩٧/١/١ قامت منشأة السراب بشراء آلة بمبلغ ٦٠٠,٠٠٠ ريال و أدرجت قيمتها عن طريق الخطأ كمصروف في قائمة الدخل بدلا من إدراجها كأصل ، و تقوم المنشأة باتباع طريقة القسط الثابت في إهلاك الآلات و أن العمر المتوقع لمثل هذه الآلة هو ست سنوات و القيمة المتوقعة كخردة في نهاية العمر الانتاجي قدرت بمبلغ ٣٠,٠٠٠ ريال ، فإذا علمت أن المنشأة اكتشفت الخطأ في بداية عام ١٩٩٩ و أن هذا الخطأ سوف يترتب عليه خطأ آخر لغرض ضرائب الدخل و التي هي بمعدل ٤٠٪.

و المطلوب:

١- بيان تصحيح الخطأ مع القيود اللازمة.

٢- الايضاح اللازم لأثر اكتشاف الخطأ على الدخل في السنوات المالية المتعلقة بها.

Scanned by CamScanner

الحل:

١- تصحيح الخطأ بأثر رجعي:

تكلفة الآلة ٦٠٠,٠٠٠ ريال

مجمع الإهلاك = $\frac{30,000 - 600,000}{6}$ ١٩٠,٠٠٠ × (٢ = ٤)

٤١٠,٠٠٠ ريال

إذن قيد التصحيح يتطلب إظهار تكلفة الآلة كأصل و إظهار مجمع الإهلاك العادل إضافة إلى زيادة الأرباح المحتجزة بمقدار الفارق بين تكلفة الآلة و مجمع الأهلاك كالتالي:

٦٠٠,٠٠٠ من حـ / الآلات

إلى مذكورين

١٩٠,٠٠٠ حـ/ مجمع أهلاك الآلات

٤١٠,٠٠٠ حـ/ الأرباح المحتجزة

أما القسط السنوي للإهلاك لكل سنة من السنوات الأربع المتبقية من عمر الآلة ابتداء من ١٩٩٩ فيتم احتسابه كالتالي:

$\frac{30,000 - 600,000}{6}$ ٩٥,٠٠٠ = ريال

- فإذا كان للخطأ أثر على الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب ينبغي احتسابها و استبعاد ذلك من الأرباح المحتجزة.
- الضرائب المستحقة = ٤١٠,٠٠٠ × ٤٠٪ =١٦٤,٠٠٠ ريال

Scanned by CamScanner

١٦٤,٠٠٠ إلى حـ/ ضرائب مستحقة - مصلحة الضرائب

٢- بيان الأثر عند اكتشاف الخطأ مع الإيضاح:

في بداية عام ١٩٩٩ اكتشفت إدارة المنشأة خطأ و هو تحميل قائمة الدخل بقيمة آلة عمرها الانتاجي المتوقع ست سنوات و تم تصحيح الخطأ كما هومبين أعلاه في الأرباح المحتجزة ، و أثر هذا الخطأ هو إظهار صافي الدخل لعام ١٩٩٧ بأقل مما يجب أن يكون بمبلغ ٣٠٣,٠٠٠ ريال و الجدول التالي يبين طريقة الاحتساب (٥٠٥,٠٠٠ – ٥٠٥,٠٠٠ x ٤٠٪) و تضخيم صافي الدخل لعام ١٩٩٨ بمبلغ ٥٧,٠٠٠ ريال نتيجة لعدم احتساب قسط الإهلاك السنوي لكون قيمة الآلة أدرجت بالكامل كمصروف في عام ١٩٩٧ أي أن الأثر الكلي هو تضخيم صافي الربح بمبلغ ٢٤٦,٠٠٠ ريال.

وأثر التصحيح أعلاه على ضرائب الدخل تم احتسابه كالتالي:

عام ١٩٩٧

تكلفة الألة ٦٠٠,٠٠٠

قسط إهلاك ١٩٩٧ = $\frac{30,000 - 600,000}{6}$ = (٩٥,٠٠٠)

مقدار الإنخفاض في الدخل قبل الضرائب = ٥٠٥,٠٠٠

ضرائب الدخل = ٥٠٥,٠٠٠ x ٤٠٪ = ٢٠٢,٠٠٠

صافي الدخل بعد الضرائب = ٥٠٥,٠٠٠ - ٢٠٢,٠٠٠ = ٣٠٣,٠٠٠

Scanned by CamScanner

عام ١٩٩٨

مقدار الزيادة في الدخل قبل الضرائب يتمثل

في مقدار القسط السنوي للإهلاك الذي لم يحتسب = (٩٥,٠٠٠)

معدل ضرائب الدخل = ٩٥,٠٠٠ X ٤٠٪ = ٣٨,٠٠٠

صافي الدخل بعد الضرائب = ٩٥,٠٠٠ – ٣٨,٠٠٠ = (٥٧,٠٠٠)

مفهوم التقديرات المحاسبية:

لقد عرّفت النشرة رقم -SAS٥٧ و المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بأن التقديرات المحاسبية عبارة عن " قيمة تقريبية لعنصر أو بند أو حساب في أحد القوائم المالية " ، و قد يكون هذا التقدير هو عن عمليات أو أحداث تمت في الماضي كتقدير الخسارة الناتجة عن قضايا رفعت ضد المنشأة أو تقدير أصل مثل صافي القيمة المتحققة من حسابات المدينين وفي كل الأحوال فإن إدارة المنشأة هي المسئولة عن تحديد التقدير المحاسبي المعقول للبند أو الحساب الظاهر في القوائم المالية من خلال معرفتها و خبرتها السابقة بالأصل موضوع التقدير ، و كذا على ضوء الظروف الحالية و المتوقعة.

و في سبيل تقدير القيمة المحاسبية للأصل فإن هذا التقدير يعتمد على عوامل موضوعية كالعمليات و الأحداث التي تمت في الماضي و عوامل أخرى تعتمد على ما قد تسفر عنه عمليات و أحداث في المستقبل ، وقد أشار معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ بشأن التقديرات المحاسبية و الذي يسري العمل به اعتبارا من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٤ إلى أن التقدير المحاسبي يعني "قيمة تقريبية لبند مع غياب وسائل قياس دقيقة" ، و من أمثلة التقدير المحاسبي التي وردت في هذا المعيار المخصصات التي تطرح من قيمة المخزون أو

Scanned by CamScanner

المدينون في الميزانية ، و إهلاك الأصول الثابتة الملموسة حيث يتم توزيع تكلفة الأصل على العمر الانتاجي المتوقع لهذا الأصل ، الإيرادات المستحقة ، الضرائب المؤجلة ، مخصص خسارة قضايا في المحاكم ، الخسائر المتوقعة من عقود قيد التنفيذ ، و المخصصات التي يتم تكوينها لمقابلة مطالبات على المنشأة.

و تمشيا مع معايير المراجعة فإن المراجع عليه أن يقوم بجمع أدلة إثبات كافية و بحذر لتحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة خاصة مع ظروف عدم التأكد المتعلقة بالأحداث المستقبلية و ما يرتبط بها من احتمال حدوث تحريفات لها تأثير مادي على القوائم المالية ككل.

الرقابة الداخلية على التقديرات المحاسبية:

كما هو الحال بالنسبة لكافة العناصر التي تظهر في القوائم المالية فإن الإدارة ينبغي أن تضع نظام رقابة داخلية ملائم للتقديرات المحاسبية بما يكفل التوصل إلى تقديرات معقولة ، و إدارة المنشأة عند وضعها لنظام الرقابة الداخلية فعادة ما تأخذ في الحسبان عدة عناصر منها:

- اتباع الإجراءات الملائمة التي تمكنها من تحديد الظروف المطلوبة للتقديرات المحاسبية.
- جمع بيانات و معلومات كافية يمكن الاعتماد عليها.
- جعل اختيار القائمين بالتقديرات من الأفراد ذوي الإمكانيات الجيدة.
- اعتماد التقديرات المحاسبية من المستويات الإدارية الملائمة مع الاستعانة بالخبراء إذا اقتضى الأمر ذلك.
- تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تتسق مع خطط الإدارة.

Scanned by CamScanner

مراجعة التقديرات المحاسبية:

عند قيام المراجع بالتحقق من عدالة التقديرات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية للعميل فينبغي عليه القيام بعدة إجراءات من أهمها:

أولا: التأكد من قيام المنشأة بتحديد كافة الظروف التي أدت إلى ظهور التقديرات المحاسبية في القوائم المالية ، و في سبيل ذلك يقوم بعدة إجراءات منها:

- الاطلاع على القوائم المالية لتحديد الأرصدة التي تطلب مراجعة لكونها تقديرات محاسبية.
- الرجوع إلى أدلة الاثبات التي قام المراجع بجمعها أثناء المراجعة و على وجه الخصوص أي تغيرات قامت بها المنشأة و تؤثر على نتيجة النشاط ، تحديد القضايا القانونية و أي أمور معلقة لم يتم معرفة نتيجتها و تؤثر على القوائم المالية ، أي معلومات ملائمة لفرض التقديرات المحاسبية كالتي قد تكون موجودة في محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية أو محاضر أي لجان مهمة.
- مناقشة إدارة المنشأة بأي أمور توصل إليها المراجع و من شأنها أن تستدعي القيام بتقديرات محاسبية.

ثانيا: تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة و لها تأثير مادي على القوائم المالية معقولة ، و لتحديد معقولية التقديرات المحاسبية فينبغي على المراجع التركيز على العوامل و الفروض الجوهرية للتقديرات و التي يترتب على أي تغييرات فيها أثر كبير في التقديرات المحاسبية ، و كذا أي عوامل أو فروض تختلف عن تلك المتبعة في السنوات السابقة و يغلب عليها الطابع غير الموضوعي.

Scanned by CamScanner

وبعد أن يقوم المراجع بالالمام التام بالطريقة التي تتبعها إدارة المنشأة في التقديرات المحاسبية فيمكنه القيام بالمراجعة بأسلوب العينات لعملية التقديرات المحاسبية أو أن يقوم بأحتساب تقديرات محاسبية لمقارنتها مع تلك المعدة من قبل الإدارة أو مراجعة الأحداث و العميات اللاحقة لتاريخ الميزانية ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية أو أن يجمع بين أكثر من أسلوب من هذه الأساليب.

وفي حالة قرر المراجع التحقق من عدالة التقديرات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية من خلال مراجعة العملية التي اتبعتها إدارة المنشأة في التقديرات فإنه يقوم بعدة إجراءات من أهمها:

- دراسة نظام الرقابة الداخلية المتبع بشأن التقديرات المحاسبية.
- مراجعة مصادر المعلومات و العوامل التي اتبعتها الإدارة في التقديرات.
- الأخذ في الحسبان ما إذا كانت المعلومات و البيانات التي استندت عليها إدارة المنشأة ملائمة و يمكن الاعتماد عليها و أنها كافية كمؤيد للتقديرات.
- تحديد إذا ما كان العوامل و الفروض التي استخدمتها الإدارة في التقديرات ملائمة.
- تحديد ما إذا كانت البيانات الدفترية المستخدمة قابلة للمقارنة و تتسق مع بيانات الفترة الخاضعة لعملية المراجعة و أن هذه البيانات يمكن الاعتماد عليها.
- تحديد ما إذا كانت التغيرات التي تمت خلال الفترة الحالية تتطلب أن تؤخذ في الاعتبار العوامل الأخرى عند وضع الفروض المتعلقة بالتقديرات.

Scanned by CamScanner

- الاستفسار عن أي خطط أخرى اتبعتها الإدارة و التي قد يكون لها أثر على الفروض المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
- تحديد إذا ما كان هناك حاجة للاستعانة بالخبراء المتخصصين لتقييم الفروض التي قامت عليها التقديرات.
- القيام بإعادة احتساب ما قامت به الإدارة من عمل لتحويل الفروض و العوامل الأخرى إلى تقديرات محاسبية.

كما قد يقوم المراجع باختبار معقولية التقديرات المحاسبية من خلال قيامه بعمليات احتساب مستقلة ، و في هذه الحالة قد يلجأ المراجع إلى عوامل و فروض أخرى يراها ملائمة ، كما قد يرى المراجع أن معقولية التقديرات يمكن التحقق منها من خلال الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية و لكن قبل الانتهاء من عمله الميدانى.

و الجدير بالذكر أن الاختلاف في التقديرات المحاسبية بين ما توصلت إليه الإدارة و ما يراه المراجع كتقدير معقول ليس بالضرورة تحريفا ، إلا إنه إذا توصل المراجع إلى أن التقديرات المحاسبية المعدة من الإدارة يوجد بها تحريف جوهري على القوائم المالية فعليه الطلب منها خطيا أن تعمل على تعديلها فإذا رفضت فيصدر تقريرا متحفظا.

ثالثا: بعد أن يتم التحقق من احتساب التقديرات المحاسبية و عدالة قيمها فينبغي عليه التحقق من سلامة عرضها و ما إذا كانت هناك حاجة في أن تقوم الإدارة بعمل الإيضاح الملائم بشأنها مع الأخذ في الاعتبار أن يتم الثبات على طريقة الاحتساب من سنة إلى أخرى.

Scanned by CamScanner

مراجعة التقديرات المحاسبية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠:

يمكن القول أن المعيار رقم ٥٤٠ أورد عدد من الإجراءات التي ينبغي على المراجع الاسترشاد بها لمراجعة التقديرات المحاسبية في القوائم المالية و التي تكاد تماثل إلى حد كبير ما ورد SAS-٥٧ الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية و التي تم تناولها أعلاه ، و فيما يلي أهم ما ورد في معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية:

١- أن التقديرات المحاسبية قد تكون أحيانا في غاية البساطة مثل احتساب مصروف إيجار مستحق أو قد تكون أكثر تعقيدا مثل تقدير مخصص المخزون مع وجود بضاعة بطيئة الحركة ، كما قد يقوم التقدير المحاسبي على معادلات معينة مثل استخدام معادلات إهلاك أصول ثابتة.

٢- على المراجع أن يقوم بتنفيذ عدد من الإجراءات للحصول على درجة معقولة من الاطمئنان بأن التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة تعتبر من وجهة نظره معقولة في ظل الظروف المحيطة ، و ما إذا كان هناك حاجة لإعداد إيضاح بشأنها مع دراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تتبعه المنشأة.

٣- عند مراجعة التقديرات المحاسبية فعلى المراجع أن يتبع أسلوب واحد أو الجمع بين أسلوبين من الأساليب الثلاثة التالية:

- المراجعة الاختبارية للتقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة.
- أن يقوم المراجع باحتساب التقديرات المحاسبية وذلك لمقارنتها بالتقديرات المعدة من قبل الإدارة.

Scanned by CamScanner

- مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية للحصول على دليل معقول بشأن معقولية التقديرات المعدة من قبل الإدارة.

المراجعة الاختبارية للتقديرات المعدة من قبل الإدارة:

عندما يقرر المراجع أن يقوم بمراجعة اختبارية للتقديرات التي قامت الإدارة بإعدادها فعادة ما يتبع الخطوات التالية:

١- التحقق من أن البيانات التي قامت عليها التقديرات المحاسبية سليمة و كاملة و ملائمة مع الثبات في الاحتساب من سنة إلى أخرى.

٢- يجوز للمراجع السعي في الحصول على مصادر خارجية بجانب البيانات الداخلية عند التحقق من سلامة التقديرات ، فمثلا عند مراجعة التقديرات التي أعدتها الإدارة بشأن مطالبات حول قضية مرفوعة على المنشأة فإنه يجوز له التواصل مع المحامين الذين تستعين بهم المنشأة.

٣- قد يقوم المراجع بتقييم ما إذا كانت البيانات التي تم الحصول عليها قد تم تحليلها بالوسيلة الملائمة للتوصل إلى ما إذا كانت تشكل أساس معقول لتحديد التقديرات المحاسبية مثل تحليل أعمار الديون عند تقدير مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ، كما قد يقوم المراجع بتقييم معقولية الفروض الرئيسية المستخدمة في التقييم مثل استناد الفروض على معلومات حكومية بشأن التضخم في المستقبل أو معدل الفائدة المتوقع أو النمو المتوقع للسوق ، و في بعض الحالات قد تكون الفروض مبنية على بيانات داخلية من واقع سجلات المنشأة.

٤- وعند تقييم معقولية الفروض التي تم الاعتماد عليها في احتساب التقديرات فينبغي على المراجع الأخذ في الحسبان عدة أمور من أهمها مدى معقولية

Scanned by CamScanner

الفروض على ضوء النتائج التي حدثت فعلا في السنوات السابقة و أنها متمشية مع التقديرات المحاسبية الأخرى و أنها تتفق مع خطط الإدارة التي يرى المراجع أنها مقبولة مع التركيز في عمله على تلك الفروض سريعة التغير أو تلك المبنية على الحكم الشخصي أو التقديرات التي غالبا ما يكون التحريف فيها له تأثير مادي.

٥- ينبغي على المراجع أن يقوم بمراجعة الصيغ و المعادلات التي استندت إليها إدارة المنشأة في إعداد التقديرات المحاسبية وهذا ما يجعل المراجع على معرفة بأثرها المادي على القوائم المالية للمنشأة في السنوات السابقة و الممارسات المتبعة من قبل المنشآت الأخرى التي تمارس نفس النشاط.

٦- عندما يقرر المراجع القيام بإجراءات مراجعة لطريقة الاحتساب التي قامت بها الإدارة فإن مدى هذه الإجراءات و توقيتها يعتمد إلى حد كبير على تقييمه لمخاطر وجود إنحرافات لها تأثير مادي.

٧- ينبغي على المراجع أن يقوم بمقارنة التقديرات المحاسبية للسنوات السابقة بالنتائج الفعلية لتلك السنوات – إن أمكن – لكي يتمكن من:

- الحصول على دليل إثبات حول مدى الاعتماد على إجراءات التقديرات المحاسبية و أساليبها بما في ذلك أنشطة الرقابة الداخلية الملائمة.
- الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك حاجة إلى أن تتم بعض التعديلات على المعادلات المتبعة في احتساب التقديرات.

Scanned by CamScanner

- تقييم ما إذا كانت الاختلافات بين النتائج الفعلية للسنوات السابقة و التقديرات المحاسبية المتعلقة بها قد تم تحديدها كميا و بالتالي إن كانت هناك ضرورة لإجراء التسويات أو الإيضاحات الملائمة.

٨- من المعروف أن التقديرات المحاسبية الجوهرية يتم التحقق منها و اعتمادها من قبل المستوى الإداري الملائم ولذا ينبغي على المراجع التأكد من ذلك من واقع المؤيدات المستندية الملائمة.

٩- قد يقوم المراجع أحيانا بالحصول على تقديرات محاسبية من طرف مستقل و يقوم بمقارنتها بتلك المعدة من قبل الإدارة ، و في مثل هذه الحالة فإن المراجع قد يرى أنه من الملائم أن يقارن ما حصل عليه من تقديرات مع النتائج الفعلية للسنوات الماضية.

١٠- الأحداث اللاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية ولكن قبل الانتهاء من المراجعة توفر أدلة إثبات بشأن التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة و بالتالي فإن القيام بمراجعتها من شأنه أن يجعل المراجع يصرف النظر عن القيام بإجراءات مراجعة أو الحصول على أدلة من طرف مستقل للحكم على معقولية التقديرات المحاسبية.

مراجعة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

كما سبق الإشارة إليه سابقا فإن المنشأة في الغالب أنها قد لا تستطيع تحصيل كافة الديون المستحقة على المدينين في تاريخ القوائم المالية ، و تمشيا مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles وكذا المعايير الدولية للتقارير المالية (كان يطلق عليها معايير المحاسبة الدولية حتى عام ٢٠٠٤) International Financial Reporting

Scanned by CamScanner

Standards فينبغي على إدارة المنشاة أن تأخذ في الحسبان عدة أمور عند تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

وفيما يلي أهم الاجراءات (برنامج المراجعة) التي ينبغي على المراجع اخذها في الاعتبار عند التحقق من رصيد حساب مخصص ديون مشكوك في تحصيلها:

١- التأكد من وجود الشرطين اللازمين للإعتراف بالمخصص و هما أنه من المحتمل (درجة حدوثه كبيرة) بحيث أن المنشاة لا تتوقع تحصيل كافة أرصدة المدينين المستحقة في تاريخ الميزانية إضافة إلى إمكانية تقدير مبلغ المخصص بدرجة معقولة من التأكد.

٢- أن طريقة احتساب المخصص قد تمت وفقا لأحد الطرق المتعارف عليها فمثلا كأن يكون قد تم إحتسهب المخصص كنسبة من المبيعات الآجلة أو كنسبة من رصيد المدينين في تاريخ القوائم المالية.

٣- أن المنشاة في تقديرها لمبالغ الديون المستحقة و التي تتوقع أنه لن يتم تحصيلها في تاريخ الميزانية قد استندت إلى خبرتها السابقة أو خبرة المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس النشاط أو مقدرة المدينين على السداد أو عن طريق القيام بالتقييم للظروف الاقتصادية الجارية.

٤- التحقق من سلامة التوجيه الفني للقيد المحاسبي و ترحيله إلى الحسابات الملائمة وفقا للطريقة المحاسبية المتبعة في الاحتساب سواء كنسبة من المدينين أو كنسبة من المبيعات الآجلة مع الأخذ في الحسبان وجود مخصص للديون المشكوك في تحصيلها من العام السابق.

Scanned by CamScanner

٥- التحقق من أن المخصص قد استخدم في الغرض الذي تم تكوينه و هي الديون المعدومة و أي زيادة عن تغطية الديون المعدومة و المخصص المطلوب تكوينه للعام الجاري يعاد إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر عند احتساب المخصص كنسبة من الدينين.

٦- التحقق من سلامة العرض في القوائم المالية بحيث يظهر المخصص الخاص بالسنة الحالية في قائمة الدخل كعبء و المخصص المطلوب تكوينه يتم إظهاره مطروحا من رصيد المدينين في قائمة المركز المالي أو كالتزام.

تقييم نتائج إجراءات المراجعة:

حدد معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية أن يقوم المراجع بتقييم نهائي لمعقولية التقديرات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية استنادا إلى معرفته الشاملة بالمنشأة و الظروف التي تعمل فيها ، وكذا استنادا إلى ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تتفق مع ما تم الحصول عليه من مصادر إدلة الإثبات الأخرى أثناء قيامه بمراجعة المنشأة. كما ينبغي على المراجع الأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك عمليات أو أحداث لاحقة و هامة من شأنها أن تؤثر على البيانات أو الفروض التي استخدمت في التقديرات المحاسبية.

ومما لاشك فيه أن العديد من التقديرات المحاسبية تحمل في طياتها درجة ملازمة من عدم التاكد ولذلك فإنه في حالة أن الاختلافات بين التقديرات المحاسبية التي توصل إليها المراجع من واقع المؤيدات المستندية و مبالغ التقديرات الظاهرة في القوائم المالية مما يستدعي تقييم لهذه الإختلافات ، وفي مثل هذه الحالة فعلى المراجع تحديد ما إذا ما كانت هذه الاختلافات تستوجب إجراء تعديلات ، فإذا وجد أن الاختلافات تقع في المدى المقبول فقد لا يطلب من الإدارة إجراء أي تعديلات على التقديرات

Scanned by CamScanner

الظاهرة في القوائم المالية ، أما إذا توصل إلى أن الاختلافات غير مقبولة فعليه أن يطلب من الإدارة خطيا إعادة النظر في التقديرات و إذا رفضت الإدارة فإنه قد يعتبر هذه الاختلافات بمثابة تحريفات يتم تقييم أثرها مع التحريفات الأخرى لاتخاذ قرار ما إذا كان لها تأثير مادي على القوائم المالية.

و في حالة توصل المراجع إلى أن الاختلافات في تقدير محاسبي معين مقبولة في حين أن الاختلافات في تقديرات محاسبية أخرى تتطلب تعديلات فينبغي عليه أن يقوم بدراسة ما إذا كانت الاختلافات مجتمعة لها تأثير مادي على القوائم المالية.

Scanned by CamScanner

الفصل الخامس

الإجراءات التحليلية (٥)

٥- أعد هذا الفصل الدكتور / عبدالله احمد بامشموس.

Scanned by CamScanner

الفصـــل الخامس

الإجراءات التحليلية

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- تحديد مفهوم وأهداف الإجراءات التحليلية.
- فهم مراحل استخدام الإجراءات التحليلية.
- تحديـد العوامـل الـتي يجـب مراعاتهـا عـن القيـام بالإجراءات التحليلية.
- تحديد أنواع الإجراءات التحليلية.
- فهم أساليب الإجراءات التحليلية.

Scanned by CamScanner

مقدمة:

يعتبر التحليل المالي من الأدوات المهمة في منشآت الأعمال وأساساً من أسس التخطيط والرقابة ، وهو يتضمن دراسة تفصيلية للبيانات الواردة في الكشوفات المالية ودراسة نتائج الأداء .

لقد تم إدخال مصطلح إجراءات الفحص التحليلي Analytical review procedures في أدبيات المراجعة في عام ١٩٧٠م ، حينما تم إصدار توصية عن إجراءات المراجعة رقم (٥٤)، وقد استخدمت هذه الإجراءات في الممارسة العملية بشكل جيد قبل ذلك حيث كان يشار إليها بتحليل المؤشر والاتجاه والمقارنات Ratio and trend analysis and comparisons ، كانت التوصية رقم (٥٤) بمثابة الاعتراف الرسمي الأول ومع ذلك فإن مثل تلك الإجراءات توفر للمراجع دليل إثبات يفي بمتطلبات المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الخاص بدليل الإثبات الكاف والصالح . وقد نصت توصية صادرة عام ١٩٧٨ م (إرشاد رقم ٢٢) بعنوان الفحص التحليلي Analytical review procedures على أن اعتماد المراجع على اختبارات التحقق يمكن أن يشتق من :

- ❖ اختبارات تفاصيل العمليات المالية والأرصدة .
- ❖ إجراءات الفحص التحليلي .
- ❖ أي مزيج من هذين النوعين من اختبارات التحقق

Scanned by CamScanner

وفي عام ١٩٨٨ حل الإرشاد رقم ٥٦ محل الإرشاد رقم ٢٣ الصادر عام ١٩٧٨م وتم اختصار مصطلح الفحص التحليلي Analytical review إلى الإجراءات التحليلية Analytical procedures حيث تم إسقاط لفظ الفحص review ويتمثل التغير الرئيسي في أن الإجراءات التحليلية تعتبر مطلوبة في مرحلتين من مراحل المراجعة هما مرحلة التخطيط ومرحلة الفحص النهائي .

إن الدوافع الأساسية من وراء إصدار هذا المعيار هو أن الإجراءات التحليلية يمكن أن تكون فعالة في تحديد التحريفات المالية وتوجيه نظر المراجع إلى احتمال وجود أنواع من المخالفات الجوهرية .

كما أن مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز قد أصدر في عام ١٩٨٨م معيار بعنوان الفحص التحليلي Analytical review ، حيث أوضح المبادئ التي تحكم تطبيق إجراءات الفحص التحليلي كما تعرض المعيار إلى العوامل الواجب مراعاتها عند تنفيذ هذه الإجراءات.

مفهوم الإجراءات التحليلية :

تستخدم الإجراءات التحليلية كأحد الأدوات التحليلية التي تؤدي إلى زيادة كفاءة أداء عملية المراجعة .

وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA الإجراءات التحليلية بأنها :

" نوعاً من اختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم أداؤها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات "

Scanned by CamScanner

كما عرف المعيار الدولي رقم (٥٢٠) الإجراءات التحليلية بأنها " تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة ، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها ".

وتتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع :

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة .
- النتائج المتوقعة ، مثل الميزانيات التقديرية أو التكهنات أو توقعات المراجع كتقدير الاستهلاك .
- المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية ، كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مع مشاريع أخرى ، في نفس القطاع ، ذات الحجوم المتقارنة .

كما تتضمن الإجرات التحليلية دراسة العلاقات :

- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع معلومات تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات والتنبؤات .
- دراسة علاقة المعلومات المالية مع المعلومات غير المالية ملائمة أخرى مثل دراسة تكلفة الأجور مع عدد الموظفين .

إن الإجراءات التحليلية في المراجعة تعطي المراجع مؤشرات بوجود أخطاء وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يحصل على معلومات من إدارة المنشأة تبرر وجود مثل هذا الخطأ وإلا عليه أن يقوم بمزيد من الفحص لهذا البند .

Scanned by CamScanner

أهداف الإجراءات التحليلية :

تهدف الإجراءات التحليلية إلى مساعدة المراجع في المجالات التالية :

- فهم عمل العميل والنشاط الذى يمارسه .
- تحديد المجالات التي قد تكمن فيها المخاطر .
- تقييم مدى اختبار العمليات والأرصدة .
- تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة إضافية .
- تثبيت وتعزيز نتائج المراجعة .
- تقدير قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار .
- الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية .
- تخفيض الاختبارات التفصيلية .

يتمكن المراجع الذي تتوفر لديه المعرفة والفهم بعمل العميل والنشاط الذي يمارسه من تخطيط المراجعة الخاصة بهذا العام على نحو ملائم . ومن خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التي لم يتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي مع ذات المعلومات التي تم مراجعتها في السنوات السابقة ، يمكن للمراجع أن يضع يده على الثغرات والتي من الممكن أن تؤثر في تخطيط المراجعة . كما يمكن استخدام الإجراءات التحليلية في الحكم على مدى قدرة المنشأة على الاستمرار والذي تم استعراضه في الفصل السابق .

كما أنه في حالة عدم ظهور تقلبات جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية فإن ذلك قد يعطي انطباع بانخفاض وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة الأمر الذي يؤثر على الاختبارات .

Scanned by CamScanner

توقيت الإجراءات التحليلية :

يمكن استخدام الإجراءات التحليلية في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة :

- مرحلة التخطيط
- مرحلة الاختبار (التدقيق)
- مرحلة استكمال المراجعة .

❖ مرحلة التخطيط :

تساعد إجراءات المراجعة التحليلية المراجع في مرحلة التخطيط في فهم الأعمال وفي تحديد المجالات التي يحتمل أن تكمن فيها خطورة ، فقد تعطي الإجراءات التحليلية مؤشرات لم تكن معروفة للمراجع وبالتالي تساعده في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

وفي مايلي أمثلة للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة تخطيط المراجعة .

الغرض	الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة تخطيط المراجعة
فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه	حساب النسب المالية الرئيسية للعميل ومقارنتها مع متوسطات النشاط الذي يعمل فيه
تقدير إمكانية الاستمرار	حساب نسبة الديون إلى حق الملكية ومقارنتها مع السنوات السابقة
الإشارة إلى التحريفات المحتملة	مثلاً مقارنة مصروف الصيانة مع السنوات السابقة

Scanned by CamScanner

❖ مرحلة الاختبار(التدقيق)

يتم أداء الإجراءات التحليلية عادة مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى ويوضح الجدول التالي أمثلة للأنواع الرئيسية للنسب المالية والمقارنات في دورة المبيعات والتحصيل كما يوضح التحريفات التي يحتمل اكتشافها بواسطة الإجراءات التحليلية.

الإجراءات التحليلية الخاصة المبيعات والتحصيل

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن
مقارنة نسبة هامش الربح مع نفس النسبة للعام السابق	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة المبيعات شهرياً (لكل خط إنتاج)	الزيادة و النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة مردودات ومسموحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالي المبيعات مع نفس النسبة في العام السابق	الزيادة أو النقص في مردودات ومسموحات المبيعات
مقارنة مصروف الديون المعدومة كنسبة من إجمالي المبيعات مع نفس النسبة في العام السابق	التعرف على نسبة الديون غير القابلة للتحصيل ولم يتم تكوين مخصصٌ لها

❖ مرحلة استكمال المراجعة :

يتم تطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب أو في نهاية عملية المراجعة ، حيث أن هذه المؤشرات التي يتم التوصل إليها تساعد المدقق على الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية البيانات المالية أو أن هناك حسابات تتطلب إجراءات إضافية .

Scanned by CamScanner

توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية

التوقيت	الغرض
مرحلة التخطيط	مجال عمل العميل والنشاط الخاص به
	تقدير إمكانية الاستمرار
	الإشارة إلى التحريفات المحتملة (توجيه الاهتمام)
	تخفيض الاختبارات التفصيلية
مرحلة الإختبار	الإشارة إلى التحريفات المحتملة (توجيه الاهتمام)
	تخفيض الاختبارات التفصيلية
مرحلة إستكمال المراجعة	تقدير إمكانية الاستمرار
	الإشارة إلى التحريفات المحتملة (توجيه الاهتمام)

Scanned by CamScanner

العوامل التي يجب مراعاتها عند القيام بالإجراءات التحليلية :

حدد المعيار الدولي رقم ٥٢٠ العوامل التي يجب مراعاتها عند استخدام المراجع للإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية:

١- الهدف من الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها .

٢- طبيعة المنشأة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات ، فمثلاً قد تكون الإجراءات التحليلية أكثر فعالية عندما يتم تطبيقها على مستوى الأنشطة بدلاً من تطبيقها على المنشأة ككل .

٣- توفر المعلومات المالية مثل الموازنات التقديرية أو غير مالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة .

٤- موثوقية المعلومات المتوفرة ، بمعنى هل تم إعداد الموازنات التقديرية بعناية .

٥- ملائمة المعلومات المتوفرة .

٦- مصادر المعلومات المتوفرة حيث أن المصادر المستقلة عن المنشاة أكثر اعتماداً من المصادر الداخلية .

٧- قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة .

٨- فهم المراجع لفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والمشاكل التي تطلبت معالجات محاسبية في الفترات السابقة .

أنواع الإجراءات التحليلية

من الأمور المهمة عند استخدام الإجراءات التحليلية هو اختيار النوع الأكثر ملائمة للهدف منها ، وهناك خمس أنواع رئيسية للإجراءات التحليلية :

Scanned by CamScanner

١- مقارنة بيانات المنشأة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه .
٢- مقارنة بيانات المنشأة مع ما يقابلها في السنوات السابقة.
٣- مقارنة بيانات مع توقعات المنشأة .
٤- مقارنة بيانات المنشأة مع توقعات المراجع .
٥- مقارنة بيانات المنشأة مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية .

١- مقارنة بيانات المنشأة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه :

باعتبارك مراجع شركة البلاد وتقوم بإجراءات المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة وتوافرت لك المعلومات التالية عن الشركة ؛ كما حصلت على معلومات من إدارة المعلومات توضح لك متوسط النشاط الذي تعمل الشركة فيه.

	الشركة		النشاط	
	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٦
دوران المخزون	٢,٥	٢,٤	٢,٣	٢,٩
نسبة هامش الربح	٢١,٤٪	٢١,٢٪	٢١,٢٪	٢٢,٣٪

من خلال المعلومات السابقة يتضح أن شركة البلاد تتمتع بالاستقرار ، و عند إجراء المقارنة مع النسب المالية للنشاط يبدو موقف شركة البلاد في وضع أحسن فموقف شركة البلاد في عام ٢٠٠٦م كان أضعف على نحو طفيف من النسب المالية للنشاط ولم يكن الوضع هكذا في عام ٢٠٠٧ ، وعلى ذلك فإن المثال يوضح كيف يمكن أن تؤدي المقارنة مع بيانات النشاط إلى توفير معلومات مفيدة عند الأداء الخاص بشركة البلاد ، ومثلاً يمكن أن تكون الشركة قد حصلت على حصة إضافية من السوق.

Scanned by CamScanner

وتتمثل أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهم أعمال العميل وفي أنها تقدم مؤشراً على احتمال وجود الفشل ، فمثلاً تساعد البنوك ومسئولي الائتمان لتقييم قدرة الشركة على رد القرض.

ويتمثل العيب الرئيسي في استخدام نسب النشاط في المراجعة في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات للمنشآت التي يتشكل منها إجماليات النشاط ونظراً لأن بيانات النشاط تمثل متوسطات عامة فيمكن أن تكون المقارنات غير ذات معنى بالإضافة إلى إتباع المنشآت المختلفة طرقاً محاسبية مختلفة مما يؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات فإذا اتبعت معظم الشركات في النشاط طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً في تقييم المخزون وطريقة القسط المتناقص في حساب الإهلاك، ستكون المقارنات غير ذات معنى ولا يعني ذلك أنه لا يجب إجراء المقارنة مع النشاط ولكن يجب الحذر في تفسير النتائج.

٢- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة:

بافتراض أن نسبة هامش الربح في شركة البلاد كانت تتراوح بين ٢١٪ ، ٢٢٪ في السنوات الثلاث السابقة وأن نسبة العام الحالي ٢٠٠٧م تبلغ ١٥٪ فيجب على المراجع أخذ ذلك المؤشر في الاعتبار فقد يؤدي إلى اكتشاف بعض الأخطاء . فقد يكون سبب النقص زيادة في تكاليف المبيعات أو انخفاض في سعر البيع ، وقد يكون سبب ذلك وجود تغيير في الظروف الاقتصادية أو يمكن أن يكون السبب وجود أخطاء أو مخالفات في حسابات الشركة مثل أخطاء في المبيعات أو المشتريات، أو عدم تسجيل المبيعات أو أخطاء في تكلفة المخزون ويجب أن يحدد المراجع سبب النقص في نسبة هامش الربح.

Scanned by CamScanner

تتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة وفيما يلي بعض الأمثلة المتعارف عليها:

❖ إن مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابله في السنة السابقة:

إن أبسط الطرق لتنفيذ هذا الاختبار تتمثل في إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية ويمكن للمراجع بسهولة أن يقارن رصيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة في بداية المراجعة لتقرير أي الأرصدة يجب أن يتم التعامل معها باهتمام أكبر بسبب وجود تغير كبير في الرصيد وعلى سبيل المثال إذا لاحظ المراجع أن هناك زيادة ملحوظة في مصروفات الأدوات المكتبية فيجب عليه أن يحدد سبب الزيادة في استخدام الأدوات المكتبية وهل يرجع ذلك إلى خطأ في الحساب نتيجة عدم التبويب الصحيح أو التحريف في قيمة المخزون من الأدوات المكتبية.

❖ مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة :

إذا لم يحدث تغيير كبير في العمليات التشغيلية لدى العميل في العام الحالي يجب أن يظل جانب كبير من إجماليات القوائم المالية أيضا دون تغيير.

ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع ما يقابلها في الفترة السابقة يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو إضافي ويمكن أن تتم المقارنة وفقاً لفترة زمنية أو في نقطة ما من الزمن. ومن أمثلة النوع الأول مقارنة الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة لحسابات المبيعات والصيانة وغيرها. أما النوع الثاني فيتمثل في مقارنة تفاصيل القروض التي يجب سدادها في نهاية الفترة الحالية مع ما يقابلها في نهاية الفترة السابقة.

Scanned by CamScanner

❖ حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة :

يوجد عيبان في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة كما سبق الوصف في الفقرتين السابقتين :

أولاً : لا يتم أخذ النمو أو النقص في أنشطة العمل في الاعتبار .

ثانياً : العلاقات بين البيانات والبيانات الأخرى مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة قد تم تجاهلها ويمكن التغلب على هذين العيبين من خلال استخدام النسب المالية والنسب المئوية ويعد المثال الذي سبق عرضه عن النقص في الهامش علاقة متعارف عليها بين المراجعين لاستخدام النسب المئوية.

ويتضمن الجدول التالي عدداً من النسب المالية والمقارنات الداخلية لتوضيح الانتشار الواسع لتحليل النسب المالية وفي كل الأحوال يجب أن تتم المقارنات مع العمليات الحسابية التي سبق إجرائها لدى نفس العميل في السنوات السابقة .

ويتم استخدام النسب المالية والنسب المئوية في العام الحالي ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة بنفس أنواع النسب المالية والنسبة المئوية للمقارنة مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه العميل فمثلاً من المفيد أن يتم مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع المتوسطات في النشاط والسنوات السابقة .

ويوجد أيضاً العديد من المقارنات التي يمكن إجرائها بين بيانات الفترة الحالية والفترة السابقة بخلاف تلك المقارنات المتعارف عليها والمتاحة من بيانات النشاط وعلى سبيل المثال يمكن مقارنة نسبة كل فئة من المصروفات إلى إجمالي المبيعات مع ما يقابلها في السنوات السابقة.

Scanned by CamScanner

المقارنات والعلاقات الداخلية

النسبة المالية أو المقارنة	التحريف المحتمل
دوران المواد الخام بشركة صناعية	التحريف في المخزون التحريف في تكلفة البضاعة المباعة.
عمولات البيع إلى صافي المبيعات	التحريف في عمولات البيع
مردودات ومسموحات المبيعات إلى إجمالي المبيعات	سوء تبويب مردودات ومسموحات المبيعات او عدم تسجيل المردودات والمسموحات التي تتم بعد نهاية الفترة
نسبة كل مصروف إلى إجمالي المصروفات	التحريف الكبير في المصروفات ضمن الرقم الإجمالي للمصروفات

٣- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل :

تقوم معظم الشركات بإعداد موازنات (الموازنات التقديرية)بنتائج التشغيل والنتائج المالية وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن الفترة المحاسبية ويتضمن هذا الإجراء ببساطة مقارنة القيم الحالية (النتائج الفعلية) بالقيم المتوقعة في الموازنة .

٤-مقارنة بيانات المنشاة مع توقعات المراجع :

مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع تتم من خلال قيام المراجع بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية.

مثلاً احتساب مبلغ الفائدة على القرض ومقارنتة مع القوائم المالية للعميل .

Scanned by CamScanner

٥- مقارنة بيانات المنشأة مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية :

في النشاط الفندقي مثلاً يمكن تقدير إجمالي الإيرادات من تأجير الغرف من خلال معرفة عدد الغرف التي تم تأجيرها خلال الشهر و خلال العام ومتوسط أجر الغرفة خلال الشهر أو خلال العام ومقارنته مع الإيراد المسجل .

أساليب الإجراءات التحليلية :

يعتبر التحليل المالي بواسطة النسب من الوسائل المهمة والأساسية في دراسة المركز المالي للمشروع في ضوء ما جاء من أرقام وبيانات في قوائمها المالية .

وقد قسمت النسب المالية إلى عدد من المجاميع تعكس كل مجموعة منها جانباً معيناً من جوانب المشروع فبعضها يعكس كفاءة إدارة الأصول المتداولة والثابتة ومنها ما يقيس درجة مديونية المشروع وإمكانية الاقتراض .

أنواع التحليل المالي المقارن Types of ratio comparison

هناك نوعين من التحليل تستخدمان عند المقارنة بين النسب وهي

١- التحليل المقارن Cross- sectional

٢- تحليل السلسلة الزمنية Time series

التحليل المقارن:-

يتضمن هذا التحليل مقارنة النسب المالية لعدد من المنشآت المختلفة في وقت محدد من السنة فالمنشآت النموذجية والتي تسعى إلى زيادة حصتها في السوق تكون مهتمة بمقارنة أدائها مع أداء المنشآت الأخرى في نفس القطاع وبما أن القوائم المالية للمنشآت المنافسة متاحة ويمكن الحصول عليها وتحليلها لذلك تقوم المنشآت عادة

Scanned by CamScanner

بمقارنة نسبها مع النسب المالية للمنافسين الرئيسين أو المنشآت المنافسة التي ترغب المنشأة بمنافستها أو مضاهاتها والتفوق عليها.

وهذا النوع من التحليل يسمى وقد أصبح شائعاً جداً ، فمن خلال مقارنة النسب المالية للمنشأة مع منشأة أخرى أو عدد من المنشآت التي تم تحديدها تستطيع أن تحدد مواطن القوة والضعف لدى المنشأة.

وهناك نوع آخر شائع من المقارنة وهو المقارنة مع المعيار الصناعي، وهو مقارنة مجموعة من النسب مع المعيار الصناعي، حيث يمكن أن يكشف ذلك عن أي انحراف عن المعدل الطبيعي الكثير من الناس يعتقدون خطأ أنه كلما كانت النسبة المالية للمنشأة أعلى من المعدل الطبيعي يمكن أن تكون هذه المنشأة لديها بعض المشاكل. ولذلك يكون من المهم جداً التحقق من الانحرافات عن معيار الصناعة سواءً أكان سالباً أو موجباً.

ويجب على المراجع أن يدرك جيداً بأن الانحرافات الكبيرة للنسب المالية عن المعدل الطبيعي إنما هو مؤشر عن وجود مشكلة فالتحليل المالي يتطلب معرفة أسباب المشكلة وطالما عرف سبب هذه المشكلة فيجب على الإدارة تطوير أو إتباع عدد من الإجراءات لإيجاد حل لهذه المشكلة.

والنقطة الرئيسية هنا هي أن التحليل المالي يلفت النظر إلى النواحي (في المنشأة) التي بها خلل معين ويجب الاهتمام بها ومحاولة معرفة هذا الخلل وإيجاد حل له.

تحليل السلسة الزمنية: Time - series analysis

هذا النوع من التحليل يقوم على تقييم أداء المنشأة نفسها على مر الوقت فالمقارنة بين الأداء الحالي مع الأداء في الماضي يسمح للمنشأة تحديد فيما إذا كانت تتطور حسب ما كان مخطط له أم لا، ويمكن تطوير مؤشرات (Trend) عن طريق

Scanned by CamScanner

مقارنة الأداء لعدد من السنوات وهذه المؤشرات تفيد المنشآت في تخطيط عملياتها في المستقبل.

وكما في التحليل المقارن فإن أي تغيير كبير في النسب من سنة إلى أخرى يجب أن يتم تقييمه لمعرفة ما إذا كان لهذا التغير علاقة أو مؤشر على وجود مشكلة.

بالإضافة إلى أن تحليل السلسة الزمنية يساعد على التأكد من مدى صحة القوائم المالية المعدة للمشاريع المستقبلية (المتوقعة) أو تحت الإنشاء (القوائم المالية التقديرية) فالمقارنة بين النسب المالية الحالية (الحقيقية) والنسب المالية السابقة لهذه المشاريع يكشف عن مدى التعارض أو التطابق بين الأوضاع المالية الحقيقية والمتوقعة لهذه المشاريع.

من أكثر التطبيقات شيوعاً لتحليل النسب هو ذلك الذي يربط بين النوعين السابقين فالربط بين هذين النوعين يعطي مؤشر عن سلوك النسب المالية بالمقارنة مع مؤشر عن سلوك النسب المالية بالمقارنة مع مؤشر الصناعة.

محددات تحليل النسب المالية :

هناك بعض المحددات التي يجب مراعاتها وأخذها بنظر الاعتبار عند التحليل باستخدام النسب المالية:

١- لا يمكن استخدام نسبة مالية واحدة للحكم على أداء المنشأة، لأنها لا تعطي معلومات فعالة عن وضع المنشأة - بل يجب استخدام مجموعة من النسب للحكم على المنشأة ولكن إذا كان التحليل المالي متعلق بجزء أو ناحية معينة فقط من وضع المنشأة المالي فإن استخدام نسبة واحدة أو اثنتين قد

Scanned by CamScanner

يكون كافياً لإعطاء صورة عن الوضع المطلوب فمثلاً عند رغبتنا بتحليل وضع ربحية المنشأة فقط نقوم باستخدام نسب الربحية وهكذا.

٢- عند المقارنة بين القوائم المالية يجب استخدامها حسب تاريخ معين وإذا لم تكن كذلك فإن المقارنة قد تؤدي إلى نتائج وقرارات خاطئة فمثلاً عند مقارنة معدل دوران المخزون لمصنع لإنتاج الألعاب في نهاية شهر محرم مع معدل دوران المخزون في شهر شوال فإن ذلك قد يؤدي إلى نتائج خاطئة لأنه من الطبيعي أن يكون هناك طلب كبير على الألعاب خلال فترة الأعياد وبالتالي فإن معدل دوران المخزون سيكون كبير ولذلك وللتخلص من تأثير الموسمية على التحليل المالي بالنسب يجب مقارنة القوائم المالية المعدة في شهر محرم مع تلك المعدة في شهر محرم والمعدة في شهر شوال مع تلك المعدة في شهر شوال هكذا.

٣- عند إجراء تحليل النسب من الأفضل استخدام قوائم مالية مدققة، لأن المعلومات الواردة في قوائم مالية غير مدققة قد لاتعكس الوضع المالي الحقيقي للمنشأة.

٤- عند مقارنة النسب المالية لمنشأة معينة مع النسب المالية لمنشأة أخرى في فترات مختلفة فإن النتائج قد تحرف أو تشوه أو تتغير نتيجة للتضخم فالتضخم يؤدي إلى تغير القيمة الدفترية للمخزون والأصول الثابتة (القابلة للاستهلاك أو التي تستهلك) بشكل كبير عن قيمتها الحقيقية. بالإضافة إلى انخفاض قيمة تكلفة المخزون وقيمة الاستهلاك بأكثر من قيمتها الحقيقية مما يؤدي إلى انخفاض الأرباح.

Scanned by CamScanner

تصنيفات النسب المالية

تصنف النسب المالية إلى خمس مجموعات رئيسية:-

- نسب السيولة Liquidity ratios
- نسب النشاط Activity ratios
- نسب المديونية Debt ratios
- نسب الربحية Profitability ratios
- نسب السوق Market ratios

حيث تقيس نسب السيولة والنشاط والمديونية الخطورة بينما تقيس نسب الربحية والسوق العائد ومنذ فترة أصبحت نسب السيولة والنشاط والربحية أكثر أهمية لأنها تزودنا بمعلومات عن المنشأة تفيد في العمليات قصيرة الأجل للمنشأة وتضم كل مجموعة من المجموعات الرئيسية عدة أنواع من النسب المالية تعكس مؤشرات معينة يمكن الاستفادة منها في تحليل الوضع المالي للمنشأة واتخاذ القرارات.

فيما يلي المعلومات التالية عن محلات الربيدي التجارية (منشاة فردية)

Scanned by CamScanner

معلومات الرصيدي للمراجعة (شركة فوزية)
الشركة العالمية في ٢٠٠٧/١٢/٣١م

الأصول		
الأصول المتداولة:		
الصندوق	١٠,٠٠٠	
البنوك	٧٥,٠٠٠	
أوراق القبض	١٥,٠٠٠	
المدينون التجاريون	١٠٠,٠٠٠	
المخزون	١٥٠,٠٠٠	
مصروفات مدفوعة مقدماً	٢٥,٠٠٠	
إجمالي الأصول المتداولة		٣٧٥,٠٠٠
الأصول الثابتة:		
المباني	١,٠٠٠,٠٠٠	
(ناقص) مجمع أهلاك المباني	٢٥٠,٠٠٠	٧٥٠,٠٠٠
المعدات	١٧٥,٠٠٠	
(ناقص) مجمع إهلاك المعدات	٣٥,٠٠٠	١٤٠,٠٠٠
إجمالي الأصول الثابتة		٨٩٠,٠٠٠
إجمالي الأصول		١,٢٦٥,٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات المتداولة		
أوراق الدفع (تستحق خلال ٣أشهر)	٢٠,٠٠٠	
الدائنون التجاريون	٦٠,٠٠٠	
مصروفات مستحقة	٨٥,٠٠٠	
إجمالي الالتزامات المتداولة		١٦٥,٠٠٤
الالتزامات طويلة الأجل :		
القروض		٥١٥,٠٠٠
إجمالي التزامات		٦٨٠,٠٠٠
حقوق الملكية		
رأس المال	٤٠٠,٠٠٠	
الاحتياطيات	١٠٠,٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٨٥,٠٠٠	
إجمالي حقوق الملكية		٥٨٥,٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		١,٢٦٥,٠٠٠

Scanned by CamScanner

وفيما يلي المعلومات الخاصة بإيرادات ومصروفات المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١م .

صافي المبيعات	١٥٠٠٠٠٠	كلفة البضاعة المباعة	١١٠٠٠٠٠
مصاريف الفوائد	٢٣٠٠٠	المصاريف التسويقية	٢٥٠٠٠
الضرائب	١٢٦٠٠٠	إيرادات إيجار عقار	٩٠٠٠
المصاريف الإدارية	٣٥٠٠٠		

أولاً: تحليل السيولة: Analyzing Liquidity

يمكن قياس سيولة المنشأة من خلال مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل عند استحقاقها.

والمقاييس الرئيسية للسيولة هي

١- صافي رأس المال العامل

٢- نسبة التداول

٣- نسبة السيولة السريعة

رأس المال العامل working capital

ويمكن قياس صافي رأس المال العامل باستخدام المعادلة التالية:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة.

رأس المال العامل هو مؤشر يستخدم دائما للتعبير عن العلاقة بين الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولةورأس المال هو الزيادة في الأصول المتداولة عن الالتزامات المتداولة.

Scanned by CamScanner

والأصول المتداولة من المتوقع تحويلها لنقدية خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً وان الالتزامات المتداولة تتطلب عادة مدفوعات نقدية عندما يحين أجلها .لذلك فإن رأس المال العامل يقيس الزيادة المتوقعة في مصادر النقدية عن استخدامات النقدية .

وهذا المقياس غير مفيد عند مقارنة أداء بعض المنشآت وعند الحصول على دين طويل الأجل يكون مفيد لغايات الرقابة الداخلية في المنشأة وعند الحصول على دين طويل الأجل فغالباً ما تتضمن اتفاقية القرض حداً أدنى من صافي رأس المال العامل الذي يجب أن تحافظ عليه المنشأة.هذا الشرط يحمي الدائنون عن طريق إجبار المنشأة بالاحتفاظ بسيولة جيدة.

وباستخدام المعادلة تكون قيمة رأس المال العامل لمنشأة الربيدي التجارية لعام ٢٠٠٧ كالتالي:-

٣٧٥٠٠٠ - ١٦٥,٠٠٠ - ٢١٠,٠٠٠ ريال

نسبة التداول: Current Ratio

وهي من أكثر النسب المالية شيوعاً لقياس سيولة المنشأة وهي تقيس قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل وتحسب كما يلي:-

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

نسبة التداول لمنشأة الربيدي

Scanned by CamScanner

$$\frac{٣٧٥٠٠٠}{١٦٥٠٠٠} = ٢,٢٧$$

على افتراض أن المعيار الصناعي = ١:٢

وتعني نسبة التداول ٢,٢٧ :١ أن الأصول المتداولة بالمنشأة أكبر من التزاماتها المتداولة بمقدار ٢,٢٧ مرة وكلما ارتفعت نسبة التداول كلما زادت درجة السيولة بالمنشأة .

فعندما يتم قسمة العدد ١ على نسبة التداول وطرح النتائج من العدد ١ وضرب النتائج بـ ١٠٠ ، تكون النتيجة هي النسبة المئوية التي يمكن أن تتقلص بها الأصول المتداولة ولاتزال المنشأة قادرة على الوفاء بخصومها المتداولة فمثلاً إذا كانت نسبة التداول = ٢ فهذا يعني أن باستطاعة المنشأة تغطية خصومها المتداولة حتى لو انخفضت الأصول المتداولة بنسبة ٥٠٪ (١- (٢/١)) × ١٠٠٪ = ٥٠٪

يجب ملاحظة أنه عندما تكون نسبة التداول = ١ فإن صافي رأس المال العامل = صفر وإذا كانت نسبة التداول أقل من واحد يكون صافي رأس المال العامل بالسالب.

أي أن كل ريال واحد من الخصوم قصيرة الأجل يتم تغطيتها بما يعادل ٢,٢٧ ريال من الأصول المتداولة، وبالمقارنة مع المعيار الصناعي نجد أن نسبة التداول لمنشأة الربيدي التجارية لديها قدرة أعلى لمواجهة الالتزامات المالية قصيرة الأجل.

نسبة السيولة السريعة: Quick Ratio

تعتبر نسبة السيولة السريعة مفيدة بشكل خاص في تقييم السيولة بالشركات التي بها مخزون سلع بطيئة الحركة ويتم احتساب هذه النسبة من خلال حاصل قسمة الأصول المتداولة مطروحاً منها المخزون على الخصوم المتداولة .

Scanned by CamScanner

وسبب استبعاد المخزون عند احتساب نسبة السيولة السريعة يأتي من عاملين:

١- هناك عدة أصناف من المخزون لا يمكن بيعها بسهولة لأنها بعض الأصناف من المخزون قد تكون راكدة .

٢- المخزون قد يتم بيعه بالآجل (أو يتم تحويله إلى سلع جاهزة للبيع ومن ثم بيعها بالآجل وهذا يعني أنه يتحول إلى ذمم مدينة قبل أن يتحول إلى نقد.

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة- المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{١٥٠,٠٠٠ -٣٧٥,٠٠٠}}{\text{١٦٥,٠٠٠}} = ١,٣٦$$

على افتراض أن المعيار الصناعي = ١:١

عند التطبيق تكون نسبة السيولة السريعة لمنشأة الربيدي التجارية في عام ٢٠٠٧تساوي ١,٣٦ وتوصف هذه النسبة عندما تكون أكبر من ١ بأنها مقبولة ولكن وكما هو الحال في نسبة التداول فإن مدى قبول قيمة نسبة السيولة السريعة يعتمد على نوع الصناعة الذي تعمل بها المنشأة.

نسبة الديون: Debt Ratio

يعتبر مؤشر أساسي للأمان بالنسبة للدائنين خاصة في حالة تصفية الشركات خاصة إذا كان لدى الشركة أصول كافية لسداد كل الدائنين ، أما إذا كان لدى المنشأة ديون كبيرة بمعنى أن نسبة كبيرة من إجمالي الأصول ممولة من الدائنين كلما زادت مخاطر عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها .

Scanned by CamScanner

ولا تعتبر نسبة الديون مقياس للسيولة في الأجل القصير ، لكنها مقياس للخطر في الأجل الطويل الذي قد يواجه الدائنين .

ويتم احتساب هذه النسبة من خلال حاصل قسمة إجمالي الالتزامات (المتداولة وطويلة الأجل) على إجمالي الأصول .

$$\text{نسبة الديون} = \frac{\text{إجمالي الالتزامات}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

$$\text{نسبة الديون} = \frac{٦٨٠,٠٠٠}{١,٢٦٥,٠٠٠} = ٠,٥٣$$

ثانياً: تحليل النشاط: Analyzing activity

تقيس نسب النشاط سرعة تحويل عناصر الميزانية إلى مبيعات أو نقد .

١- معدل دوران المخزون Inventory turnover

وتقيس هذه النسبة مدى نشاط أو سيولة المخزون في المنشأة أي عدد المرات التي تقوم فيها الشركة بشراء البضاعة وبيعها خلال الفترة المالية الواحدة وتحسب كما يلي:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{كلفة البضاعة المتاحة للبيع}}{\text{المخزون}}$$

$$= \frac{١,١٠٠,٠٠٠}{١٥٠,٠٠٠} = ٧,٣٣ \text{ مرة}$$

Scanned by CamScanner

ويجب ملاحظة أن النتيجة التي نحصل عليها عند استخراج معدل دوران المخزون تكون أكثر فائدة وذات معنى فقط عندما يتم مقارنتها مع غيرها من الشركات في نفس الصناعة. ويمكن تحويل معدل دوران المخزون بسهولة إلى معدل عمر المخزون حيث يتم احتسابه بالمعادلة التالية.

٣٦٠

=
معدل دوران المخزون

وبالتطبيق فإن عمر المخزون لمنشأة الرييدي التجارية يساوي ٣٦٠/ ٧,٣٣= ٤٩ يوم أي أنه لو تم الشراء في ١ أبريل فإن المرة القادمة للشراء ستكون في ٢٠ مايو وهو جيد بالمقارنة مع المعيار الصناعي والبالغ ٣٠ يوم (على افتراض أن معيار الصناعة ٣٠ يوم) ولكن على فرض أن الإجابة كانت ٣٠ مرة أي (٣٦٠/ ٣٠) = ١٢ يوم فإن ذلك يعني أن تتم عمليات الشراء كل ١٢ يوم، فالخطورة هنا مرتفعة ويعود ذلك للأسباب التالية:-

١- شراء كميات قليلة يقلل من قيمة الخصم الممكن الحصول عليه في حال شراء كميات كبيرة.

٢- لا يوجد كمية كافية للتشغيل.

ومن ناحية أخرى إذا افترضنا أن النتائج كان ٢ مرة فالخطورة هنا أيضا كبيرة حيث (٣٦٠/ ٢) = ١٨٠ يوم أي أن عملية الشراء تتم كل ١٨٠ يوم والخطورة هنا تعود للأسباب التالية:

١- تكديس كميات كبيرة من المخزون يؤدي إلى تجميد مبالغ كبيرة في المخزون.

Scanned by CamScanner

٢- إمكانية تلف بعض المخزون نظراً لطول فترة تخزينه.

٣- تكاليف التخزين عالية نسبياً.

كما يمكن حساب معدل دوران المخزون من خلال المبيعات لتصبح:

معدل دوران المخزون = المبيعات / المخزون

٢-متوسط فترة التحصيل، Average collection period

متوسط فترة التحصيل أو متوسط عمر الذمم المدينة من المؤشرات التي تساعد في تقييم سياسة منح الائتمان وسياسة التحصيل في المنشأة حيث تقيس السرعة التي تقوم فيها المنشأة بتحصيل ديونها من الغير آخذين بعين الاعتبار إجمالي الديون قبل طرح مخصصات الديون المشكوك فيها وأوراق القبض المخصومة وتحتسب هذه النسبة كما يلي:

متوسط فترة التحصيل = المدينون / معدل المبيعات اليومي

أي

المدينون / المبيعات السنوي/ ٣٦٠

١٠٠,٠٠٠ / ١٥٠٠,٠٠٠ / ٣٦٠ = ٢٤ يوم

Scanned by CamScanner

على افتراض أن المعيار الصناعي = ٣٠ يوم

أي أن المنشأة تحتاج في المتوسط إلى ٢٤ يوم لتحصيل الذمم المدينة ولا يمكن الحصول على معنى لمتوسط فترة التحصيل إلا إذا تم ربطها مع سياسة منح الائتمان في المنشأة فإذا كانت منشأة تمنح ٣٠ يوم لعملائها فإن متوسط فترة تحصيل بقيمة ٢٤ يوم قد يعطي مؤشر بقوة سياسة الائتمان أو قوة قسم التحصيل في المنشأة أو الاثنين معاً.

وبهدف قياس نشاط المنشأة يتم المقارنة بين متوسط فترة التحصيل في المنشأة مع المعيار الصناعي فإذا كان متوسط فترة التحصيل لدى المنشأة ٦٠ يوم مثلا والمعيار الصناعي ٣٠ يوم فان ذلك يدل على ضعف سياسة الائتمان لديها أو ضعف قسم التحصيل أو كليهما معاً وبالعكس أو قد يكون نتيجة لسياسة التساهل في منح الائتمان نتيجة للمنافسة بين المنشآت.

٢- متوسط فترة السداد (أو الدفع): Average payment period

متوسط فترة السداد (أو الدفع) أو متوسط عمر الخصوم المتداولة يحسب كما يلي:

$$\text{متوسط فترة السداد} = \frac{\text{الدائنون}}{\text{معدل المشتريات باليوم}}$$

$$\text{أي} = \frac{\text{الدائنون}}{\text{المشتريات السنوية/ ٣٦٠}}$$

Scanned by CamScanner

الصعوبة في احتساب هذه النسبة تكمن في الحصول على قيمة المشتريات السنوية والتي هي غير موجودة أو متوفرة في القوائم المالية ولكن عادة ما يتم تخمين أو تقدير نسبة مئوية من كلفة البضاعة المتاحة للبيع فإذا افترضنا أن مشتريات منشأة الربيدي تمثل٧٠٪ من كلفة البضاعة المتاحة للبيع في عام ٢٠٠٧ م فان احتسابها يتم على النحو التالي:-

الآن وبعد استخراج قيمة المشتريات يمكن تطبيق قانون متوسط فترة السداد مباشرة وهو كما يلي:-

$$\text{متوسط فترة السداد} = \frac{٦٠,٠٠٠}{٧٧٠,٠٠٠ \div ٣٦٠} = ٢٨ \text{ يوم}$$

وهذه النسبة أيضا تعطي دلالة إذا تم ربطها مع فترة الائتمان الممنوح للمنشأة فإذا كان موردي هذه المنشأة يمنحونها فترة ائتمان لمدة ٢٥ يوم بالتالي فإن هذا سيعطي مؤشرات متدنية كون متوسط فترة الدفع طويلة مقارنة مع فترة الائتمان الممنوح للمنشأة أما إذا كانت فترة الائتمان لمدة ٦٠ يوم فإن متوسط فترة الدفع تكون مقبولة.

إن المقرضين والموردين يهتمون بهذه النسبة كونها تعطيهم فكرة عن المواعيد أو الأوقات التي يمكن للمنشأة دفع الكمبيالات المترتبة عليها.

٤- **معدل دوران صافي رأس المال العامل** Net Working Capital Turnover

ويقيس هذا المعدل مدى كفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتداولة التي تحتفظ بها ويتم احتساب هذا المعدل كما يلي :

$$\text{معدل دوران صافي رأس المال العامل} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة}}$$

Scanned by CamScanner

$$= \frac{1,500,000}{-375,000 \quad 165,000} = 7,14 \text{ مرة}$$

إن انخفاض هذا المؤشر عن المعيار الصناعي يعكس ضعف كفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتداولة التي تحتفظ بها بينما ارتفاعه يعني زيادة درجة سيولة المنشأة.

٥- معدل دوران إجمالي الأصول Total Assets Turnover Ratio

يشير معدل دوران إجمالي الأصول إلى مدى فعالية استخدام المنشأة لأصولها في خلق المبيعات وكلما زاد معدل دوران إجمالي الأصول كلما زادت فعالية استخدام الأصول وهذا المقياس له أهمية كبرى لإدارة المنشأة كونه يعطي مؤشر عن الجدوى المالية لعمليات المنشأة ويحتسب كما يلي:-

$$\text{معدل دوران إجمالي الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

$$= \frac{1,500,000}{1,265,000} = 1,19 \text{ مرة}$$

على افتراض أن المعيار الصناعي = ٢,٥ مرة

ومعدل دوران الأصول لشركة الربيدي التجارية لسنة ٢٠٠٧= ١,١٩ مرة وهذا يعني أن الشركة تحقق دوران بقيمة معينة بالنسبة لإجمالي أصولها بمعدل ١,١٩ مرة في السنة.

Scanned by CamScanner

أي أن كل ريال مستثمر في إجمالي الأصول ينتج عنه ١,١٩ ريال مبيعات وبالمقارنة مع المعيار الصناعي يلاحظ عدم مقدرة إدارة المنشأة في استغلال جميع أصولها بشكل جيد.

وإحدى عيوب هذه النسبة أنها تستخدم الكلفة التاريخية لإجمالي الأصول ولكون معظم المنشآت تختلف عن بعضها البعض من حيث العمر لذلك فإن مقارنة هذه النسبة بين المنشآت قد يؤدي إلى نتيجة خاطئة.

وبسبب تأثيرات التضخم واستخدام الكلفة التاريخية فإن المنشآت التي لديها أصول حديثة يكون معدل دوران الأصول لديها قليل مقارنة مع المنشآت التي لديها أصول قديمة.

لذلك فإن الاختلاف في هذه النسبة بين المنشآت قد يكون بسبب عامل كلفة الأصول وليس بسبب مستوى فاعلية عمليات المنشأة نفسها.

٦- معدل دوران الأصول الثابتة: Fixed Asset Turnover Ratio

وهو يقيس مدى كفاءة المنشأة في استخدام أصولها الثابتة في تحقيق المبيعات حيث يدل انخفاض هذا المعدل إما على زيادة الاستثمار في الأصول الثابتة أو وجود طاقة معطلة، ويمكن احتساب هذا المعدل كالتالي:

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي الأصول الثابتة}}$$

صافي الأصول الثابتة = إجمالي الأصول الثابتة - مخصص استهلاك الأصول الثابتة

$$= \frac{١,٥٠٠,٠٠٠}{٨٩٠,٠٠٠} = ١,٦٩ \text{ مرة}$$

Scanned by CamScanner

وعلى فرض أن المعيار الصناعي = ٤ مرة

أي أن كل ريال واحد مستثمر في صافي الأصول الثابتة ينتج مقابلة ١,٦٩ ريال مبيعات وعند مقارنته مع المعيار الصناعي يلاحظ عدم استغلال الأصول الثابتة بشكل جيد وقد يعود السبب إما لوجود طاقة معطلة أو زيادة الاستثمار في الأصول الثابتة.

ثالثاً: نسب المديونية: Debt management ratio

يشير وضع الديون في المنشأة إلى كمية استخدام أموال الآخرين في خلق الأرباح أي المدى الذي ذهبت إلية إدارة المنشأة في الاعتماد على الغير لتمويل احتياجاتها..

١) نسبة الدين Debt Ratio :

تقيس نسبة الدين ذلك الجزء من الأصول الذي تم تمويله من الدائنون ، وكلما زادت هذه النسبة كلما زادت كمية المبالغ التي تستخدمها المنشأة من أموال الجمهور لخلق الأرباح ، ويتم احتساب هذه النسبة كما يلي :

$$\text{نسبة الدين} = \frac{\text{إجمالي الخصوم}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

وبما أن إجمالي الخصوم = الخصوم المتداولة + الخصوم طويلة الأجل فإن نسبة الدين في منشأة الربيدي :

$$\text{نسبة الدين} = \frac{٣٥٠,٠٠+١٦٥,٠٠٠}{١,٢٦٥,٠٠٠} = ٠,٥٢ \text{ أو } ٥٣٪$$

Scanned by CamScanner

على فرض أن المعيار الصناعي = ٣٠٪

وهذا يعني أن المنشأة مولت ٤١٪ من أصولها بالدين ، أي أن كل ريال واحد مستغل في إجمالي الأصول عليه ديون كلية بمقدار ٠,٤١ ريال ، وبالمقارنة بالمعيار الصناعي يلاحظ ارتفاع حجم مديونية المنشأة وهذا يعني زيادة المخاطر المتوقعة .

٢) نسبة الاقتراض (الديون) إلى حقوق الملكية Debt to Equity Ratio :

وتقيس هذه النسبة مدى مساهمة الدائنين في تمويل الأصول مقارنة مع حقوق الملكية وعادة ما يفضل الدائنون أن تكون هذه النسبة غير مرتفعة لأن انخفاضها يمثل وقاية يتمتع بها الدائنون في حالة التصفية والمعيار الصناعي لهذه النسبة هو ١:١ أي يجب أن لا تزيد أموال الاقتراض عن مجموع حقوق الملكية أي أن تكون مساهمتها في تمويل أصول المشروع متساوية مع مساهمة حقوق الملكية .

والاقتراض هنا يقصد به جميع الالتزامات للغير والتي تشمل كلاً من الخصوم المتداولة والقروض طويلة الأجل واسناد القرض وأية التزامات أخرى مهما كانت آجال استحقاقها ويمكن التوصل إلى حجم الاقتراض بطريقة أخرى كما يلي:

٣) حجم الاقتراض (مجموع الالتزامات للغير) - مجموع الأصول – حقوق الملكية

ويمكن احتساب هذه النسبة كما يلي:

$$\text{نسبة الاقتراض إلى الملكية} = \frac{\text{الاقتراض (مجموع الالتزامات للغير)}}{\text{حقوق الملكية}}$$

$$\text{نسبة الاقتراض إلى الملكية} = \frac{١,٢٦٥,٠٠٠ - ٥٨٥,٠٠٠}{٥٨٥,٠٠٠} = ١,١٦ \text{ أو } ١١٦٪$$

Scanned by CamScanner

على فرض أن المعيار الصناعي = ٠,٥٠

أي أن كل ريال مستغل في حقوق الملكية عليه ديون كلية بمقدار ١,١٦ ريال ، وبالمقارنة مع المعيار الصناعي تعتبر هذه النسبة مرتفعة ، حيث ارتفاع نسبة الديون إلى حقوق الملكية يزيد من مخاطر عدم قدرة المنشأة على خدمة دينها وفي نفس الوقت يزيد من مخاطر أصحاب المنشأة بسبب احتمال تعرض المنشأة للإفلاس نتيجة لذلك .

٤) نسبة الخصوم المتداولة إلى حقوق الملكية

Current Liability to Equity Ratio ,

وهذه النسبة تبين مقدار التمويل الذي تم عن طريق الخصوم المتداولة مقارنة مع حقوق الملكية فإذا كانت مساهمة أموال الملكية في التمويل أقل من ذلك سيحجم أصحاب الديون طويلة الأجل عن المساهمة في تمويل هذه المنشأة (إقراضها) وبالتالي فإن نسبة الخصوم المتداولة ستكون مرتفعة وهذه النسبة يمكن أن تكون مؤشراً على درجة الخطورة لدى المنشأة ويمكن احتساب هذه النسبة كما يلي :

$$\text{نسبة الخصوم المتداولة إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{الخصوم المتداولة}}{\text{حقوق الملكية}}$$

$$\text{نسبة الخصوم المتداولة إلى حقوق الملكية} = \frac{١٦٥,٠٠٠}{٥٨٥,٠٠٠} = ٠,٢٨ \text{ أو } ٢٨٪$$

على فرض أن المعيار الصناعي = ٠,٣٦

أي أن كل ريال واحد مستغل في حقوق الملكية عليه ديون قصيرة الأجل بقيمة ٠,٢٨ ريال ، وبالمقارنة مع المعيار الصناعي نجد أن نسبة الديون قصيرة الأجل إلى حقوق

Scanned by CamScanner

الملكية منخفضة ، مما يزيد من مساهمة أصحاب الديون طويلة الأجل في تمويل المنشأة .

٥) نسبة حقوق الملكية إلى الأصول الثابتة Equity to Fixed Assets :

وتقيس هذه النسبة مدى مساهمة أموال الملكية في تمويل الأصول الثابتة وبالتالي فإن هذه النسبة تساعد الإدارة المالية في تحديد نوع التمويل المطلوب فإذا كانت نسبة الملكية إلى الأصول الثابتة منخفضة يجب على الإدارة المالية اللجوء إلى أموال الملكية في أي أصول ثابتة جديدة ، أما إذا كانت هذه النسبة مرتفعة فهذا يعتبر مؤشراً على ارتفاع مساهمة أموال الملكية في تمويل الأصول الثابتة لذلك يجب على الإدارة المالية التوجه إلى الاقتراض لتمويل أي أصول ثابتة إضافية ، ويمكن احتساب هذه النسبة كما يلي :

$$\text{نسبة حقوق الملكية إلى الأصول الثابتة} = \frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{صافي الأصول الثابتة}}$$

$$\text{نسبة حقوق الملكية إلى الأصول الثابتة} = \frac{٥٨٥,٠٠٠}{٨٩٠,٠٠٠} = ٠,٦٦ \text{ أو } ٦٦٪$$

على فرض أن المعيار الصناعي = ٠,٥٧ أو ٥٧٪

أي أن كل ريال مستغل في الأصول الثابتة ممول بنسبة ٠,٦٦ ريال من حقوق الملكية ، وعند المقارنة مع المعيار الصناعي يلاحظ ارتفاع مساهمة أموال حقوق الملكية في تمويل الأصول الثابتة لذلك يجب على الشركة توجيه الاقتراض لتمويل أي من الأصول الثابتة الإضافية .

Scanned by CamScanner

٦) نسبة تغطية فوائد القروض Time Interest Earned Ratio :

وتقيس هذه النسبة إلى أي مدى يمكن لأرباح المنشأة أن تتدنى ولا تزال باستطاعتها تغطية ودفع الفوائد على قروضها وكلما زادت هذه النسبة كلما زادت قدرتها على الوفاء بدفع الفائدة المتفق عليها ، وتحتسب هذه النسبة كما يلي :

$$\text{نسبة التغطية إلى الأرباح على الديون (القروض)} = \frac{\text{الأرباح قبل الفوائد والضرائب}}{\text{الفوائد المدفوعة}}$$

$$\text{نسبة التغطية إلى الأرباح على الديون (القروض)} = \frac{٣٤٩,٠٠٠}{٢٣,٠٠٠} = ١٥ \text{ مرة}$$

على فرض أن المعيار الصناعي = ٧ مرة

أي انه كل ريال فوائد يقابله ١٥ ريال إجمالي أرباح قبل الفوائد والضرائب ويلاحظ الأفضلية للمنشأة عند المقارنة مع المعيار الصناعي .

رابعاً : نسب الربحية Profitability Ratio :

هناك العديد من مقاييس الربحية وهي بشكل عام تقيس ربحية المنشأة مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى المبيعات حجم الأصول استثمارات المالكين أو حقوق الملكية .

ومما لا شك فيه فإنه عند عدم تحقيق الشركة للأرباح يصبح الدائنين وحملة الأسهم قلقين حول مستقبل المنشأة وحول استرداد أموالهم لذلك فإن المالكين الدائنين وإدارة المنشأة يكون مهتمين بزيادة الأرباح كونها تحمي المنشأة من خطر الإفلاس.

Scanned by CamScanner

وهناك ثلاث نسب للربحية هي :

١) هامش الربح الإجمالي .

٢) هامش الربح التشغيلي .

٣) هامش صافي الربح .

١) هامش الربح الإجمالي Gross Margin Ratio :

ويقيس هذا المؤشر المبلغ المتبقي (كنسبة مئوية) من كل ريال بعد دفع المنشأة قيمة البضاعة المباعة ، وكلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك أفضل وتحتسب هذه النسبة كما يلي :

$$\text{هامش الربح الإجمالي} = \frac{\text{صافي المبيعات - كلفة البضاعة المباعة}}{\text{صافي المبيعات}} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

$$\text{هامش الربح الإجمالي} = \frac{٤٠٠,٠٠٠}{١,٥٠٠,٠٠٠} = ٠,٢٦٦٦ \text{ أو } ٢٦,٧٪$$

على فرض أن المعيار الصناعي = ٠,٣٢ أو ٣٢٪

أي أن كل ريال واحد مبيعات يعطي المنشأة ٠,٢٧ ريال إجمالي ربح وبالمقارنة مع المعيار الصناعي نجده أفضل من المنشأة بحيث يحقق إجمالي ربح ٠,٣٢ .

٢) هامش الربح التشغيلي Operating Profit Margin :

وتقيس المبلغ المتبقي من كل ريال من المبيعات (كنسبة مئوية) بعد دفع التكاليف والمصروفات ، وتمثل هذه النسبة الربح الصافي المكتسب من كل ريال مبيعات .

Scanned by CamScanner

وتعتبر الأرباح التشغيلية صافية لأنها تقيس الأرباح المتأتية من عمليات المنشأة وتتجاهل أي مدفوعات مالية أو حكومية (الفوائد والضرائب) ، وكلما زادت هذه النسبة كان ذلك أفضل ، وتحتسب هذه النسبة كما يلي :

هامش الربح التشغيلي = الربح التشغيلي / صافي المبيعات

هامش الربح التشغيلي = ٣٤٩,٠٠٠ / ١,٥٠٠,٠٠٠ = ٠,٢٣ أو ٢٣٪

على فرض أن المعيار الصناعي = ٠,٣٠ أو ٣٠٪

أي أن كل ريال واحد صافي مبيعات يحقق ربح تشغيلي بمقدار ٠,٢٣ ريال وبالمقارنة مع المعيار الصناعي والذي نجده أفضل من المنشأة بحيث يحقق ربح تشغيلي بمقدار ٠,٣٠ ريال .

٣) هامش صافي الربح Net Profit Margin :

وتقيس المبلغ المتبقي من كل ريال من المبيعات (كنسبة مئوية) بعد دفع كافة التكاليف بما فيها الفوائد والضرائب .

وتعتبر هذه النسبة من المقاييس الشائعة لقياس مدى نجاح المنشأة في عملياتها مع الأخذ بعين الاعتبار العائد من المبيعات ، وتختلف هذه النسبة بين الصناعات ، وتحتسب هذه النسبة كما يلي :

هامش صافي الربح = صافي الربح بعد الضرائب / صافي المبيعات

Scanned by CamScanner

هامش صافي الربح = ٢٠٠,٠٠٠ / ١,٥٠٠,٠٠٠ = ٠,١٣٣ أو ١٣٪

على فرض أن المعيار الصناعي = ٠,١٥ أو ١٥٪

أي أن كل ريال واحد من صافي مبيعات يحقق ربح بمقدار١٣٪ ريال، وبالمقارنة مع المعيار الصناعي نجده أفضل من صافي ربح المنشأة .

ومن النسب المالية الأخرى التي تستخدم لقياس ربحية المنشأة ما يلي :

٤) العائد على الأصول Return on Assets :

وتسمى هذه النسبة أيضاً العائد على الاستثمار ، وتقيس هذه النسبة مدى كفاءة المنشأة في تحقيق الأرباح من استخدام الأصول المتاحة ، وكلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك أفضل ، وتحتسب هذه النسبة كما يلي :

العائد على الأصول = الأرباح الصافية بعد الضرائب / إجمالي الأصول

العائد على الأصول = ٢٠٠,٠٠٠ / ١,٢٦٥,٠٠٠ = ٠,١٥٨ أو ١٦٪

على فرض أن المعيار الصناعي = ٠,١٧ أو ١٧٪

أي أن كل ريال استغل في الأصول حقق أرباح صافية بعد الضرائب ٠,١٦ ريال وبالمقارنة مع المعيار الصناعي نجده أفضل من المنشأة.

Scanned by CamScanner

٥) العائد على الملكية (حقوق الملكية Return on Equity (ROE) :

العائد على حقوق الملكية تقيس العائد المتحقق من استثمار المالكين في المنشأة ، حيث يمكن مقارنته بالعائد على الاستثمارات البديلة أو أسعار الفائدة على الأوراق المالية طويلة الأجل ، وكلما زادت هذه النسبة كان ذلك أفضل بالنسبة للمالكين ، وتحتسب هذه النسبة كما يلي :

$$\text{العائد على الملكية (حقوق الملكية)} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{حقوق الملكية}}$$

$$\text{العائد على الملكية (حقوق الملكية)} = \frac{٢٠٠,٠٠٠}{٧٥٠,٠٠٠} = ٠,٢٦٦ \text{ أو } ٢٧٪$$

أي أن كل ريال واحد من حقوق الملكية حقق صافي ربح (عائد) بمقدار ٠,٢٧ ريال .

تحليل قائمة التدفقات النقدية :

أولاً : تقييم الربحية :

فيما يلي قائمة التدفقات النقدية لشركة الولاء التجارية عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٧م على النحو التالي :

Scanned by CamScanner

صافي الدخل		١٣٩٠٠٠
مصاريف الاستهلاك	١٥٠٠٠	
+الانخفاض في الذمم المدينة	١٣٠٠٠	
+ الزيادة في الذمم الدائنة	٥٥٠٠٠	
_ الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدماً	(٤٠٠٠)	٧٩٠٠٠
صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية		٢١٨٠٠٠
التدفقات النقدية من عمليات الاستثمار :		
شراء وبيع أصول	(١٨١٠٠٠)	
صافي التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية		(١٨١٠٠٠)
التدفقات النقدية من العمليات التمويلية :		
أرباح موزعة	(١٥٠٠٠)	
صافي التدفقات النقدية من العمليات التمويلية		(١٥٠٠٠)
صافي الزيادة (النقص) في النقد		٢٢٠٠٠
النقد في بداية العام		٣٤٠٠٠
النقد في نهاية العام		٥٦٠٠٠

- وبافتراض أن صافي المبيعات للشركة عن سنة٢٠٠٧ بمبلغ ٥٠٧,٠٠٠ ريال .
- بافتراض أن اجمالي الخصوم المتداولة في عام ٢٠٠٧م مبلغ ٥٩,٠٠٠ ريال .

ولتقييم أرباح المنشأة تستخدم المؤشرات التالية :

Scanned by CamScanner

١- مؤشر النقدية التشغيلية Operating Cash Index :

وهذا المؤشر يقيس مدى قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي تشغيلي

$$\text{صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية} \over \text{صافي الدخل} = \frac{٢١٨,٠٠٠}{١٣٩,٠٠٠} = ١,٥٧$$

وهذا المؤشر يوضح أن كل ريال واحد من صافي الدخل يولد تدفق نقدي من العمليات التشغيلية بقيمة ١,٥٧ ريال ولمعرفة مدى تحسن أو سوء المنشأة على توليد تدفق نقدي تشغيلي يجب مقارنتها إما مع المعيار الصناعي للقطاع أو مع العام السابق أو مع شركة أخرى في نفس المجال .

٢- نسبة التدفق النقدي التشغيلي Operating Cash Flow Ratio :

وهو يقيس مدى كفاءة سياسة الائتمان في تحصيل النقدية .

$$\text{صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية} \over \text{صافي المبيعات} = \frac{٢١٨,٠٠٠}{٥٠٧,٠٠٠} = ٠,٤٣$$

بافتراض أن نسبة التدفق النقدي التشغيلي في عام ٢٠٠٦م = ٠,٣٣

Scanned by CamScanner

وعنـد مقارنـة نسبة التـدفق النقـدي التـشغيلي للـشركة في عـام ٢٠٠٦ م وعـام ٢٠٠٧م نجد ازدياد كفاءة سياسة الائتمان في تحصيل النقدية .

ثانياً : تقويم السيولة Liquidity :

ترتبط قوة أو ضعف سيولة المنشأة بمدى توفير صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية فإذا كان صافي التدفق النقـدي من الأنـشطة التـشغيلية موجبـا فهـذا يعني فائضا نقدياً يمكن إدارة المنشأة استخدامه إما في توسيع الأنشطة الاستثمارية أو في تسديد ديون طويلة الأجل ، أما إذا كان سالباً فهذا يعني أن على المنشأة أن تبحث عن مصادر لتمويل العجز وذلك إما ببيع جزء من استثماراتها أو أن تلجأ إلى التمويل طويل الأجل .

ومن أهم النسب المفيدة في تقييم سيولة المنشأة ما يلي :

١- نسبة التغطية النقدية Cash Coverage :

وهـي تقيس مـدى تغطية التـدفقات النقدية مـن العمليـات التـشغيلية للتـدفقات النقدية اللازمة لعمليات الاستثمار والتمويل.

$$= \frac{\text{صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية}}{\text{التدفقات النقدية الخارجة الضرورية لعمليات الاستثمار والتمويل}}$$

$$= \frac{٢١٨,٠٠٠}{٢٠٠,٠٠٠} = ١,٠٩$$

بافتراض أن نسبة التغطية النقدية في عام ٢٠٠٦م =١

Scanned by CamScanner

أي أن كل واحد ريال تحتاجه الشركة لعمليات الاستثمار والتمويل مغطى بـ ١,٠٩ ريال من العمليات التشغيلية .

ويلاحظ ازدياد قدرة الشركة على تغطية التدفقات النقدية الخارجة الضرورية لعمليات الاستثمار والتمويل عن العام السابق ، ومن الأمثلة على التدفقات النقدية الخارجة الضرورية لأنشطة التمويل والاستثمار :

- الديون والقروض مستحقة الدفع .
- المبالغ المدفوعة في شراء الأصول الثابتة .
- توزيعات الأرباح .

٢- صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية *Operating Cash Flow*

توفر هذه النسبة للمحلل المالي مؤشر عن سيولة المنشأة وقدرتها على تغطية الخصوم المتداولة .

$$\text{صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية} = \frac{\text{صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$= \frac{٢١٨,٠٠٠}{٥٩,٠٠٠} = ٣,٦٩$$

بافتراض إن صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية ٢,٢

يلاحظ أن كل ريال من الخصوم المتداولة لهذا العام يقابله ٣,٦٩ من صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية وهو أفضل من العام السابق البالغ ٢,٢

Scanned by CamScanner

ثالثاً : تقييم سياسات التمويل Financing Policies :

١- نسبة التوزيعات النقدية Dividends Paid Ratio :

وهي تعطي مؤشر عن مدى تغطية صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية للأرباح المراد توزيعها على المساهمين.

$$= \frac{\text{التوزيعات النقدية للمساهمين}}{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}$$

$$= \frac{١٥,٠٠٠}{٢١٨,٠٠٠} = ٠,٠٧$$

٢- نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد Interest Paid Ratio:

وهو يوفر معلومات عن مدى قدرة المنشأة في توفير السيولة اللازمة لدفع الفوائد المستحقة.

$$= \frac{\text{فوائد المستحقة}}{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}$$

استخدام الأساليب الإحصائية:

الأساليب الإحصائية :

يمكن تطبيق العديد من الأساليب الإحصائية كإجراءات تحليلية لتفسير البيانات المالية ، وتوفر هذه الأساليب العديد من المزايا حيث انه بالإمكان إجراء

Scanned by CamScanner

عمليات حسابية أكثر تعقيداً وأكثر موضوعية ، ويعد تحليل الانحدار من أكثر الأساليب الإحصائية استخداما في الإجراءات التحليلية .

تحليل الانحدار :

من الأساليب المستخدمة في الإجراءات التحليلية ، ويقوم هذا الأسلوب على أساس تحديد العلاقة بين الحسابات ، فتحليل الانحدار يقيس في المتغير التابع نتيجة التغير في المتغير المستقل ، ومن الأمثلة على المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة ما يلي :

عمولة البيع (متغير تابع) والمبيعات (متغير مستقل)

عمولة إعادة التأمين (متغير تابع) والأقساط الصادرة (متغير مستقل)

الأقساط الواردة (متغير تابع) وعمولة إعادة التأمين الصادرة (متغير مستقل)

مصاريف الآلات والمعدات (متغير تابع) عدد ساعات دوران الآلات (متغير مستقل)

مصاريف الصيانة (متغير تابع) عدد ساعات دوران الآلات (متغير مستقل)

وتستخدم معادلة انحدار المربعات الصغرى لتحديد العلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة

معادلة خط الانحدار

$س_{ن} = أ + ب \ ص_{ن}$

حيث $س_{ن}$ = القيمة التقديرية للمتغير التابع

$ص_{ن}$ = قيمة المتغير المستقل

أ = الجزء الثابت من العنصر التابع المطلوب التنبؤ به .

ب = معدل التغير في المتغير التابع لكل وحدة تغير في المتغير المستقل

Scanned by CamScanner

ويمكن الحصول على قيمة المعلمتين أ ، ب باستخدام المعادلتين التاليتين :

$$\text{ب} = \frac{\sum(\bar{x}-x)(\bar{y}-y)}{\sum(\bar{x}-x)^2}$$

$$(\text{أ}) = \bar{y} - \text{ب}\,\bar{x}$$

فيما يلي بعض البيانات الإحصائية المستخرجة من سجلات شركة الإسراء الصناعية :

البيان / السنة	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
ساعات تشغيل الآلات	٣٠	٢٤	٤٠	٣٤	٢٤	٥٠	٤٤	١٨	٣٦	٦٠
مصروفات الصيانة	٣٦٠	٢٨٠	٤٦٠	٣٨٠	٣٢٠	٦٠٠	٥٤٠	٢٢٠	٤٨٠	٦٤٠

المطلوب : اختيار مدى مصروفات الصيانة لعام ٢٠٠٦م باستخدام تحليل الانحدار إذا علمت أن عدد ساعات دوران الآلات لهذا العام ٥٢,٠٠٠ ساعة وأن مصروفات الصيانة الفعلية هو ٦١٠,٠٢٠ ريال .

الحل :

يمكن التعبير عن ساعات تشغيل الآلات بالرمز (X) (المتغير المستقل) وعن مصروفات الصيانة بالرمز (Y) (المتغير التابع) .

للوصول إلى حل معادلة الانحدار $ص_{ن} = أ + ب\ س_{ن}$ حيث ($ص_{ن}$) تعبر عن المتغير التابع (Y) و ($س_{ن}$) عن المتغير المستقل (X) ، ثم نقوم بإعداد الجدول التالي :

Scanned by CamScanner

السنة	ساعات تشغيل الآلات x	مصروفات الصيانة y	$(x-\bar{x})$	$(y-\bar{y})$	$(y-\bar{y})(x-\bar{x})$	$(x-\bar{x})^2$
١٩٩٦	٣٠	٣٦٠	- ٦	- ٦٨	٤٠٨	٣٦
١٩٩٧	٢٤	٢٨٠	- ١٢	- ١٤٨	١٧٧٦	١٤٤
١٩٩٨	٤٠	٤٦٠	٤	٣٢	١٢٨	١٦
١٩٩٩	٣٤	٣٨٠	- ٢	- ٤٨	٩٦	٤
٢٠٠٠	٢٤	٣٢٠	- ١٢	- ١٠٨	١٢٩٦	١٤٤
٢٠٠١	٥٠	٦٠٠	١٤	١٧٢	٢٤٠٨	١٩٦
٢٠٠٢	٤٤	٥٤٠	٨	١١٢	٨٩٦	٦٤
٢٠٠٣	١٨	٢٢٠	- ١٨	- ٢٠٨	٣٧٤٤	٣٢٤
٢٠٠٤	٣٦	٤٨٠	صفر	٥٢	صفر	صفر
٢٠٠٥	٦٠	٦٤٠	٢٤	٢١٢	٥٠٨٨	٥٧٦
المجموع	٣٦٠	٤٦٨٠	-	-	١٥٨٤٠	١٥٠٤
المتوسط	$\bar{x} = ٣٦$	$\bar{y} = ٤٢٨$				

$$\therefore \text{ب} = \frac{\sum(\bar{x}-x)(\bar{y}-y)}{\sum(\bar{x}-x)^2} = \frac{15.840}{1.504} = ١٠,٥٣٢$$

$$\therefore \text{الجزء الثابت } (\text{أ}) = \bar{y} - \text{ب}\bar{x}$$

Scanned by CamScanner

= ٤٢٨ - ١٠,٥٣٢ (٣٦) = ٤٨,٤٨٤

وهكذا يتضح أن الجزء الثابت في مصروفات الصيانة هو ٤٨,٨٤٨ ريال والمتغير هو ١٠,٥٣٢ ريال لكل ساعة دوران .

ولتحديد القيمة المتوقعة لما يمكن أن تكون عليه مصاريف الصيانة لعام ٢٠٠٦م محل المراجعة نستخدم معادلة الانحدار :

$ص_ن = أ + ب\ س_ن$

= ٤٨,٨٤٨ + ١٠,٥٣٢ × ٥٢٠٠٠

= ٥٤٧,٧١٢,٤٨ ريال

وبمقارنة القيمة المتوقعة للمصروف بالمصروف الفعلي للصيانة وقدره ٦٠١,٠٢٠ ريال نجد أن الفرق يبلغ ٥٣,٣٠٧,٥٢ريال وهو يعادل تقريباً ٩٪ من مصروف الصيانة لعام ٢٠٠٦م محل المراجعة ، فإذا فرضنا أن المراجع كان يعتبر أي تغير في رصيد الحساب يتجاوز ٥٪ يعتبر تغير جوهري فإنه طبقاً لهذه القاعدة يعتبر التغير في مصروف الصيانة تغير جوهري .

وبالتالي يركز المراجع على فحص هذا الحساب ويتوسع في تطبيق الاختبارات التفصيلية لتجميع الأدلة الكافية والتحقق من أسباب التغير والذي قد يكون ناتج عن عدم سلامة تبويب المصروفات بين حساب مصروفات الصيانة والحسابات الأخرى.

Scanned by CamScanner

أسئلة وتمارين

أولاً : الأسئلة :

١- عرف الإجراءات التحليلية

٢- ما هي أهداف الإجراءات التحليلية

٣-" يمكن استخدام الإجراءات التحليلية في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة" اشرح هذه العبارة بشكل مفصل .

٤- ما هي العوامل التي يجب مراعاتها عند القيام بالإجراءات التحليلية

٥- تكلم عن أنواع الإجراءات التحليلية

٦- حدد ثلاثة مقاييس للسيولة اشرح باختصار كيفية احتساب كل منها

٧- كيف يتم احتساب معدل الديون ؟ وهل يعتبر هذا المعدل مقياس للسيولة في الأجل القصير.

٨- كانت الأصول المتداولة لشركة أحمد كالآتي : نقدية ٨٠,٠٠٠ ريال ، مدينين ٣٤٠,٠٠٠ ريال ، المخزون ١٢٠,٠٠٠ ريال ، الالتزامات المتداولة ٣٠٠,٠٠٠ ريال . احسب نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة ومقدار رأس المال العامل .

٩- البيانات التالية تخص شركة هاشم التجارية عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١م

٤٨٠,٠٠٠ ريال الأصول المتداولة ٣٠٠,٠٠٠ ريال الالتزامات المتداولة

٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال إجمالي الأصول ٢٤٠,٠٠٠ ريال دخل التشغيل

Scanned by CamScanner

٨٠٠,٠٠٠ ريال إجمالي حقوق الملكية ٨٠,٠٠٠ ريال صافي الدخل

أي العبارات التالية صحيحة ؟ (أكثر من عبارة واحدة يمكن أن تكون صحيحة)

أ- العائد على حقوق الملكية يزيد عن العائد على الأصول .

ب- نسبة التداول ٠,٦٢٥ إلى ١

ج- رأس المال العامل ١,٢٠٠,٠٠٠ ريال

د- لاشي مما سبق .

ثانياً : التمارين :-

فيما يلي البيانات المستخرجة من القوائم المالية لشركة النور لتقنية المعلومات (منشأة فردية) والتي تنتج أسطوانات للحاسب الآلي (القيمة بالمليون ريال) .

بيانات الميزانية :	٢٠٠٦ م	٢٠٠٥م
الأصول السريعة	٥٤٧	٤٩٧
الأصول المتداولة	٨٦٦	٦٤٩
الالتزامات المتداولة	٥٢٥	٣٤٩
حقوق حملة الأسهم	٤٦٦	٣٥٠
إجمالي الأصول	٩٥٠	٧٦٠
بيانات قائمة الدخل :		
صافي المبيعات	٣,٦٧٦	٢,٧٠١
مجمل الربح	٦١٦	٢٥٨
دخل التشغيل	٢٤٩	١٤١
صافي الدخل	١٧٣	٩٦

Scanned by CamScanner

وخلال عام ٢٠٠٦ م استخدمت الشركة جزء كبير من النقدية لتمويل التوسعات في المباني والآلات والمعدات.

والمطلوب :

أ- تحديد ما يلي عن عامي ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٥

١- رأس المال العامل

٢- نسب التداول

٣- نسب التداول السريع

ب- علق على الاتجاهات في مقاييس السيولة وحدد ما إذا كانت الشركة تبدو معرضة لمشاكل السيولة في نهاية عام ٢٠٠٦م .

ج- أحسب مايلي عن عامي ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٥ .

١- نسبة مجمل الربح

٢- نسبة صافي الدخل .

٣- العائد على الأصول .

٤- العائد على حقوق الملكية

د- علق على اتجاهات مقاييس الربحية .

المراجع : روبرت ميجز وآخرون ، " المحاسبة أساس لقرارات الأعمال " ترجمة دار المريخ للنشر – الرياض ، الطبعة الأولى الرياض ٢٠٠٦م .

Scanned by CamScanner

١- وليم توماس وأمرسون هنكي" المراجعة بين النظرية والتطبيق " ترجمة دار المريخ للنشر – الرياض ، ١٩٩٧م .

٢- إلفين أرينز وجميس لوبك " المراجعة مدخل متكامل " ترجمة دار المريخ للنشر – الرياض ٢٠٠٢م .

Scanned by CamScanner

الفصل السادس

استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة [٦]

٦- أعد هذا الفصل الدكتور / لطف حمود بركات

Scanned by CamScanner

الفصـــل السـادس

استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

١- التفرقة بين المعاينة الحكمية والمعاينة الاحصائية.

٢- استيعاب المفاهيم الأساسية في المعاينة الإحصائية.

٣- معرفة أساليب المعاينة الاحصائية وخصائصها.

٤- كيفية تطبيق أسلوب معاينة الصفات عند التحقق من اختبارات الالتزام.

٥- كيفية تطبيق أسلوب معاينة الوحدات النقدية في الاختبارات الأساسية.

Scanned by CamScanner

مقدمة:

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني المقبولة قبولاً عاماً ضرورة حصول المراجع على الأدلة الكافية والمناسبة، وذلك من خلال عملية الفحص وعن طريق الملاحظات والاستفسارات والمصادقات: وتستخدم تلك الأدلة لتوفير الأساس المناسب الذي يمكن للمراجع أن يستند إليه في تكوين رأيه عن القوائم المالية التي يقوم بفحصها.

ولتحقيق ذلك يقوم المراجع بإجراء الاختبارات اللازمة لمراجعة عمليات المشروع، وقد اعتمد المراجعون في البداية على أسلوب الفحص الشامل في المراجعة، ومع كبر حجم المشروعات ولاعتبارات عديدة منها اعتبارات قانونية وأخرى اقتصادية، بالإضافة إلى الاهتمام المتزايد والمستمر بأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المشروعات، فقد أصبح من المقبول علمياً والمعترف به عملياً ومهنياً أن يقوم المراجع بمراجعة جزء من عمليات المشروع على أن يتم بعد ذلك تعميم النتائج التي يتوصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء، وذلك حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية للمشروع، وبالتالي أصبحت المراجعة الاختبارية هي أساس العمل الميداني لمراجع الحسابات.

ويقصد بالمراجعة الاختيارية قيام المراجع باختبار عينات لعمليات المشروع وحساباته تمهيداً لإبداء رأيه في القوائم المالية للمشروع، وهي تشمل مجموعتين.

المجموعة الأولى: عمليات مراجعة تتم بنسبة ١٠٠٪. والمثال الواضح لهذه المجموعة هو دراسة القواعد المنظمة لنظام الرقابة الداخلية، حيث لا يمكن الإلمام بعينة من هذه النظم الموضوعة دون الإلمام بها كلها.

Scanned by CamScanner

المجموعة الثانية: وهي مجموعة العمليات التي تتم مراجعة عينة منها يتم تحديدها واختبار مفرداتها بواسطة المراجع، ويطلق عليها المعاينة في المراجعة وتعني تطبيق إجراءات المراجعة على نسبة أقل من ١٠٠٪ من مجموع البنود المكونة لأرصدة الحسابات أو مجموعة القيود الخاصة بنوع معين من العمليات المالية، وذلك لغرض تحديد بعض خصائص الرصيد أو مجموعة العمليات.

Scanned by CamScanner

١/٦ المعاينة الحكمية والمعاينة الإحصائية:

يقصد بأسلوب المعاينة الحكمية استخدام الحكم الشخصي والخبرة الشخصية للمراجع في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها.

ويقصد بأسلوب المعاينة الإحصائية استخدام الأساليب الإحصائية والخبرة الشخصية ونظرية الاحتمالات في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها. وبصفة عامة فإن الاختيار بين تطبيق أي من أساليب المعاينة يعتمد أساساً على اعتبارات التكلفة والمنفعة لكل نوع من العينات، ومدى ملائمة الأسلوب للموقف المعين، كما أن استخدام أي من أساليب المعاينة لن يؤثر مباشرة على إجراءات المراجعة اللازمة لتحقيق الهدف من الاختبار، وإنما طريقة تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها ستختلف حسب نوع المعاينة المستخدم.

وقد لقى أسلوب المعاينة الحكمية قبولاً لدى المراجعين حتى الآن نظراً لبساطته وسهولة استخدامه، والذي يعتمد على التقدير الشخصي للمراجع وخبرته العملية ومدى إلمامه بمستويات المراجعة. وعند تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها لا يتم الاعتماد على أية أسس علمية سليمة ومن هذه الطرق:

أ- فحص جميع المفردات التي تزيد قيمتها عن مبلغ معين يحدده المراجع حسب المنشأة.

ب- مراجعة نسبة مئوية من العمليات كلها.

ج- مراجعة كاملة لشهر أو لعدة أشهر ومراجعة نسبة مئوية من العمليات في باقي الشهور.

Scanned by CamScanner

د- فحص نسبة محددة من العمليات ذات الطبيعة المعينة، وتختلف هذه النسبة من عمليات إلى أخرى حسب ظروف كل منها.

وعلى الرغم من سهولة هذا الأسلوب واستخدامه بشكل واسع إلا أن أسلوب المعاينة الحكمي تعرض للعديد من الانتقادات أهمها:

١- يؤدي اتباع أسلوب المعاينة الحكمية إلى احتمال اختلاف المراجعين على تقدير حجم العينة، واختيار مفرداتها وتقييم نتائج فحصها نظراً لاختلاف الخبرة واختلاف النظرة للأمور واختلاف درجة الاستعداد لتحمل الخطر.

٢- لا يمكن تقدير درجة المخاطرة أو عدم التأكد الذي يحيط بعملية الفحص بشكل كمي.

٣- لا يمكن الدفاع علمياً عن تعميم نتيجة فحص العينة الحكمية على المجموع، حيث أن اختيارها وتحديد حجمها لم يتم طبقاً لأسلوب علمي، بل جاء نتيجة التقدير الشخصي للمراجع. فنتيجة الفحص لا يجب أن تنسحب على أكثر من العينة موضوع الفحص، ولكن الهدف من المراجعة هو التعميم وليس التخصيص.

٤- لن يكون لدى المراجع أية وسيلة للتعرف على مدى كفاية الاختبارات التي قام بها للحصول على دليل كاف في حالة اعتماده على مدخل التقدير الشخصي.

ومن الملاحظ أن استخدام العينات الإحصائية في المراجعة لا يلغي الحكم الشخصي للمراجع، ولكن على العكس من ذلك فإن المراجع يستخدم حكمه الشخصي لتحديد مجالات تطبيق تلك الأساليب، وكذلك في تقييم النتائج وتحديد المدى الذي تكون فيه هذه النتائج ملائمة أم غير ملائمة. وبناء عليه فإن المعاينة الإحصائية تعتبر مجرد أداة تساعد المراجع في فحصه وتمدنا بالأسس الموضوعية لتحديد خطة المعاينة

Scanned by CamScanner

وتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها. ولكن لا يمكن أن تحل تلك الأساليب الإحصائية محل الحكم الشخصي للمراجع بل تدعمه.

ويتطلب استخدام أساليب المعاينة في المراجعة توافر مجموعة من الشروط هي:

١- يجب أن يكون المجتمع محل الفحص كبيراً حتى يمكن تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية عليه، وذلك على اعتبار أن الإحصاء هو قانون الأعداد الكبيرة.

٢- يجب أن يكون نظام الرقابة الداخلية لتشغيل البيانات المقيدة بالسجلات المالية قوياً ويمكن الاعتماد عليه.

٣- يجب أن تكون جميع مفردات (عناصر) المجتمع متجانسة، ولأغراض المراجعة يمكن أن يكون التجانس بناء على أحد الخاصتين الآتيتين:

أ – مفردات المجتمع لها نفس الأهمية النسبية، لذلك قد يكن من الضروري تقسيم المجتمع إلى مجتمعات أصغر وذلك من خلال تقسيمه إلى طبقات متجانسة.

ب- مفردات المجتمع يجب أن تخضع لنفس إجراءات الرقابة الداخلية، وأن تتأثر بنفس الأسلوب. فمثلاً إذا كان هناك عمل معين موزع بين إدارتين أو قسمين فيكون من الخطأ على المراجع أن يتخذ قراراته ويقيم نتائجها بناء على ثقته في أحد الإدارتين إلا إذا كان هذا العمل مقسماً فيما بين هاتين الإدارتين بطريقة عشوائية.

Scanned by CamScanner

٤- يجب أن تكون المفردات التي يتكون منها المجتمع من الممكن تحديدها ومتاحة للمراجع وذلك لضمان الاختيار العشوائي وذلك بإعطاء كل مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة للظهور في العينة.

ويحقق استخدام أساليب المعاينة الإحصائية العديد من المزايا أهمها:

١- أن المعاينة الإحصائية تمدنا بأدق طريقة لاستنباط النتائج عن مجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل لها.

٢- توفر للمراجع نتائج عينة موضوعية، يمكن الدفاع عنها. وذلك على أساس أن المعاينة الإحصائية تعتمد في تحديد حجم العينة وتفسير نتائجها على مجموعة من القواعد والمبادئ الإحصائية التي يمكن برهنتها، وبالتالي فإن القرارات التي نتوصل إليها لا تكون موضوعية فقط ولكن يمكن الدفاع عنها أيضاً بشكل موضوعي. وطالما أن جميع مفردات المجتمع لها نفس الفرصة في الظهور في العينة، فإن العينة ستكون موضوعية وغير متحيزة.

٣- يمكن للمراجع باستخدام المعاينة الإحصائية تقدير خطأ المعاينة المحتمل وجوده. كما يمكن احتواء الأخطاء الأخرى غير الناتجة عن المعاينة في حدود مقبولة.

٤- طالما أن المعاينة الإحصائية تمدنا بوسائل موضوعية لتحديد مقدار الاختبارات المطلوبة، فإنه يمكن التخلص من الغموض والعمومية في عملية المعاينة، وبناء عليه يمكن وضع معايير مراجعة محددة بدرجة أكبر.

٥- المعاينة الإحصائية ربما توفر في الوقت والتكلفة للمراجع.

Scanned by CamScanner

٦- تمكن المعاينة الإحصائية المراجع من عمل تقدير مسبق لحجم العينة على أسس موضوعية وذلك من خلال الجداول أو المعادلات قبل البدء في عملية المراجعة، كذلك تساعد في تقدير وقت المراجعة ورقابته بدقة أكبر.

٧- يمكن مزج وتقييم العينات الإحصائية، حتى ولو كانت لمراجعين مختلفين. كما يمكن للمراجع تكملة أي اختبار بداه أي مراجع أخر دون صعوبة وذلك لوجود خطوات محددة ومعروفة للمعاينة الإحصائية.

وعموماً يمكن إيجاز أوجه الاختلاف وأوجه الاتفاق بين المعاينة الإحصائية والمعاينة الحكمية (غير الإحصائية) في الجدول التالي:

وجه المقارنة		المعاينة الإحصائية	المعاينة الحكمية (غير الإحصائية)
نواحي الاتفاق		* يتطلب كلا النوعين من المراجع أن يستخدم حكمه الشخصي عند تخطيط وتنفيذ خطة المراجعة وعند تقييم النتائج. * كلا النوعين يكون عرضة لكل من خطر المعاينة وخطر عدم المعاينة.	
نواحي الاختلاف	خطر المعاينة	يتم استخدام قوانين الاحتمالات للتحكم في خطر المعاينة	لا يمكن التحكم في خطر المعاينة
	اختيار العينة	عشوائية	حكمية
	تحديد حجم العينة	من النموذج الإحصائي	حكمي
	تقييم النتائج	إحصائي وحكمي	حكمي
	حجم العينة	صغيرة	كبيرة

Scanned by CamScanner

عن القيمة المسجلة على هذه الوحدة. فحساب رصيده ١٠٠,٠٠٠ ريال مثلاً يعتبر وحدة معاينة مثله في ذلك مثل حساب رصيده ١٠٠ ريال، حيث أن لكل منهما نفس الفرصة أو الاحتمال لاختياره ضمن مفردات العينة.

٥/٢/٦ حـــدود الدقة (الخطأ المعياري):

وهو يمثل مدى الدقة في التقدير. ويعرف بأنه الفرق بين التقدير المحسوب من العينة وبين معلمة المجتمع المجهولة. ويمكن التعبير عن حدود الدقة إما بقيم مطلقة او كنسبة مئوية لها حدان، موجب وسالب. فإذا كان معدل الأخطاء في العينة التي تم فحصها ٥٪ والنسبة القصوى التي يسمح بها المراجع لاختلاف معدل الخطأ الموجود في العينة عن المعدل الحقيقي للخطأ هي ٢٪، فإن حدود الدقة المسموح بها في هذه الحالة ستكون ±٢٪ وبالتالي فإن معدل الخطأ الحقيقي في المجتمع من المتوقع أن يقع في المدى بين ٧٪ كحد أقصى، ٣٪ كحد أدنى وذلك عند مستوى ثقة معين.

وقد يتم تحديد حدود الدقة في شكل قيم مطلقة. فعلى سبيل المثال، قد يرغب المراجع في تقدير قيمة المخزون السلعي، وقد قدر القيمة التي يسمح بها لوجود خطأ المعاينة بـ٢٠٠٠٠ ريال، وبافتراض أن القيمة الإجمالية المقدرة للمخزون عن واقع العينة ٥٠٠,٠٠٠ ريال، فإن حدود الدقة المسموح بها ستكون ± ٢٠٠٠٠ ريال، ومن ثم فإن المراجع سيكون لديه تأكد عند مستوى ثقة معين بأن القيمة الحقيقية للمخزون ستكون بين ٥٢٠,٠٠٠ كحد أعلى، ٤٨٠,٠٠٠ ريال كحد أدنى للدقة.

ويعتبر الخطأ المعياري المقبول (المسموح به) أحد العوامل الهامة في تحديد حجم العينة ويتم تحديده بناء على التقدير الشخصي للمراجع مع ربطه بالأهمية النسبية للمجتمع محل المراجعة. فكلما كان هاماً وجب عليه قبول خطأ أقل حيث ينعكس ذلك على حجم العينة بالزيادة، أما إذا كان أقل أهمية كان المراجع على استعداد لقبول خطأ أكبر حيث ينعكس ذلك على حجم العينة بالنقص.

Scanned by CamScanner

٦/٢/٦ مستـوى الثقة:

يقيس مستوى الثقة درجة الاعتماد على العينة، أي أنها مقياس لدرجة ثقة المراجع في أن العينة تمثل المجتمع تمثيلاً صادقاً، وعادة ما يعبر عن مستوى الثقة في صورة نسبية مئوية مثلاً ٩٠٪ أو ٩٥٪ معناها أن المراجع متأكد بنسبة ٩٠٪ أو٩٥٪ من الحالات من أن العينة تمثل المجتمع. وأن ١٠٪ من الحالات (١- ٩٠٪) أو ٥٪ من الحالات (١- ٩٥٪) تمثل معدل لحدوث الخطر، وهو في هذه الحالة متمم لمستوى الثقة المطلوب.

ويعد كل من مستوى الثقة وحدود الدقة مفهومين متلازمين، ولا يمكن تحديد أحدهما دون أخر، ففي حين يحدد المراجع حدود الدقة للعينة في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، فإنه يحدد مستوى الثقة في ضوء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية. أي كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً وخالياً من الثغرات اختار المراجع مستوى ثقة أقل أي مخاطرة أكبر، حيث يعوضها الثقة في جودة نظام الرقابة الداخلية.

ويتأثر حجم العينة بمستوى الثقة المطلوب. وهناك علاقة طردية بين كل من حجم العينة ومستوى الثقة. حيث يمكن زيادة مستوى الثقة المطلوبة بزيادة حجم العينة.

٦/٢/٧ معدل الحدوث المتوقع (معدل الخطأ المتوقع):

ويقصد به عدد المرات التي يتكرر فيها الخطأ في مجتمع معين. ويتم تحديد هذا المعدل مسبقاً لأنه يعتبر من العوامل المهمة لتحديد حجم العينة في حالة استخدام طريقة معاينة الصفات، وذلك في ضوء كل من مستوى الثقة وخطأ المعاينة المسموح به. ويتم تحديد الحد الأقصى لمعدل الخطأ بناء على الخبرة الشخصية للمراجع ونتائج مراجعته

Scanned by CamScanner

لأعمال المشروع لعدة سنوات سابقة. فإذا كانت نسبة حدوث الخطأ في السنوات الماضية تتراوح بين ٢,٥٪ ، ٤٪ فيمكن زيادة في الحيطة والحذر، اختيار معدل ٥٪ كحد أقصى متوقع. ويجب عليه أن يأخذ في الاعتبار تغير الظروف التي تؤدي إلى احتمال زيادة في هذه النسبة المتوقعة أو خفضها وهي مسألة تخضع للتقدير الشخصي للمراجع.

وإذا لم يتوافر لدى المراجع الخبرة السابقة التي تمكنه من تحديد الحد الأقصى لمعدل الخطأ فإنه يمكن للمراجع أن يقوم بتحديده بناء على سحب عينة مبدئية من ٣٠ مفردة، أو ٥٠ مفردة مثلاً، وذلك حسب حجم المجتمع. ويتم حساب معدل حدوث الخاصية محل الفرض من خلال العينة المبدئية، ويضاف إليه ١٪ أو ٢٪ لتحديد الحد الأقصى لمعدل حدوث الخطأ. وبصفة عامة فإن علاقة حجم العينة بمعدل حدوث الخطأ تكون طردية.

٨/٢/٦ خطر المعاينة:

عندما يستخدم المراجع العينات في مجال المراجعة فإن الاستنتاجات التي يصل إليها فيما يتعلق بالمجتمع تكون عرضة للخطأ يرجع ذلك إلى عوامل ترتبط مباشرة باستخدام العينات. وبمعنى آخر يمثل خطر المعاينة احتمال أن العينة التي تم سحبها قد لا تمثل المجتمع تمثيل سليم وبالتالي استنتاجات المراجع المبينة على العينة قد تختلف عن النتائج التي يمكن التوصل إليها لو تم فحص المجتمع بنسبة ١٠٠٪.

ويجب ملاحظة أنه لا يمكن تجنب خطر المعاينة إلا أنه يمكن التقليل منه عن طريق زيادة حجم العينة، واختيار مفردات العينة بطريقة عشوائية. وهناك نوعين من أخطار المعاينة هما:

Scanned by CamScanner

الأول: خطر الرفض غير الصحيح (خطر ألفا) وهو الناتج من اعتقاد المراجع بأن النتائج التي تم التوصل إليه من فحص العينة تؤكد أن أرصدة الحسابات يوجد بها أخطاء جوهرية في حين أنه في الواقع لا يوجد بها مثل تلك الأخطاء.

الثاني: خطر القبول غير الصحيح (خطر بيتا) وهو الناتج من اعتقاد المراجع بأن النتائج التي تم التوصل إليها من فحص العينة تؤكد أن أرصدة الحسابات لا يوجد بها أخطاء جوهرية في حين أنه في الواقع توجد بها أخطاء جوهرية.

٩/٢/٦ خطر عدم المعاينة:

ينشأ خطر عدم المعاينة من عوامل أخرى لا ترجع إلى استخدام العينات ومن هذه العوامل:

- الأخطاء البشرية
- تطبيق إجراءات مراجعة خاطئة
- تفسير خاطئ لنتائج المراجعة
- استخدام مستندات غير ملائمة
- الاعتماد على بعض المعلومات الخاطئة

٣/٦ أساليب المعاينة الإحصائية في مجال المراجعة:

١/٣/٦ أسلوب معاينة الصفات:

يستخدم المراجع أسلوب معاينة الصفات عندما يرغب في التحقق من مدى التزام المنشأة محل المراجعة بإجراءات نظام الرقابة الداخلية، وهو ما يطلق عليه اختبارات الالتزام. وتهدف هذه الاختبارات إلى تحديد ما إذا كان تطبيق النظام يتم وفقاً لما هو

Scanned by CamScanner

مرسوم ومحدد فعلا دون أي تجاوز أو انحراف، كما تهدف أيضاً إلى تقدير عدد الأخطاء المتولدة نتيجة التطبيق واتباع وسائل الرقابة بوصفها الحالي. ويسعى المراجع من خلال أستخدام معاينة الصفات إلى تحديد معدل تكرار أو معدل حدوث خاصية معينة في المجتمع في حدود درجة معينة من الدقة والثقة، فمثلاً لو كان المراجع يهدف إلى معرفة عدد فواتير البيع التي لا تحمل التوقيع باعتمادها. ففي هذه الحالة يحسب المراجع معدل تكرار الأخطاء للفواتير غير المعتمدة من خلال فحصه لمستندات البيع، ويعبر عن معدل الأخطاء المتوقعة في شكل نسب مئوية.

ومن أجل استخدام أسلوب معاينة الصفات في المراجعة فإنه يجب اتباع مجموعة من الخطوات المنتظمة والمتسلسلة بشكل منطقي وتتمثل هذه الخطوات في الآتي:

١- تحديد هدف المراجعة (الهدف من الاختبار)

٢- تحديد المجتمع ووحدة المعاينة

٣- تحديد الصفات التي تهم المراجع

٤- تحديد حجم العينة من خلال تحديد:

أ – معدل الحدوث المتوقع للانحراف

ب- مستوى الثقة

ج- حدود الدقة (معدل الانحراف المسموح به)

٥- اختيار مفردات العينة

٦- فحص واختبار مفردات العينة

٧- تقييم نتائج العينة

Scanned by CamScanner

وفيما يلي مناقشة هذه الخطوات:

٦/٣/١/١ تحديد هدف المراجعة (هدف الاختبار):

الهدف الشائع الاستخدام كما سبق القول يتمثل في مراجعة أو اختبار مدى التزام المنشأة بإجراءات نظام الرقابة الداخلية. وبالطبع فإن نظام الرقابة الداخلية لأي منشأة يتضمن العديد من الأجراء كل جزء يهتم بتوفير الرقابة لنوع معين من أنواع العمليات التي تزاول بواسطة نشاط معين. فمثلاً يكون هدف المراجعة هو التأكد من جدية عمليات الشراء وان الشراء قد تم وفقاً لاحتياجات المنشأة، وقد يكون الهدف التأكد من أن عمليات البيع الأجل لا تتم إلا بعد موافقة إدارة الائتمان على البيع الآجل.

٦/٣/١/٢ تحديد المجتمع ووحدة المعاينة:

ويشمل ذلك تحديد ماهية البنود والمفردات التي يجب مراجعتها ومعاينتها لتحديد هدف المراجعة السابق تحديده، والمجتمعات المحاسبية محل المراجعة للأهداف الموضحة سابقاً هي فواتير الشراء للهدف الأول، وصور فواتير البيع الهدف الثاني ووحدة المعاينة هي المفردة أو البند الذي تتم مراجعته والتي يكون مجموعها المجتمع المحاسبي محل المراجعة وفي مثالنا الحالي وحدة المعاينة هي فاتورة الشراء، وصورة فاتورة البيع.

٦/٣/١/٣ تحديد الصفات التي تهم المراجع:

يجب أن يحدد المراجع الصفات التي تعكس فعالية نظام الرقابة محل الفحص، وأن يحدد صفة لكل جزئية من نظام الرقابة بهدف تخفيض خطر الرقابة. والصفات تعني الخصائص التي توفر الدليل بأن الإجراء الرقابي كان منفذاً بالفعل. وعلى سبيل المثال سوف نستعرض فيما يلي الصفات المتعلقة بنظام المشتريات بإحدى المنشآت الصناعية مع تحديد الأهمية النسبية لتلك الصفات وذلك كالتالي:

Scanned by CamScanner

١- إعداد طلبات الشراء بأرقام مسلسلة بواسطة قسم حسابات المخازن بناء على فحص سجلات المخزون.

٢- إعداد أوامر توريد بأرقام مسلسلة بواسطة إدارة المشتريات بعد فحص ملفات الموردين.

٣- استلام وفحص البضاعة الواردة وإعداد تقرير فحص استلام.

٤- مطابقة تقارير الفحص والاستلام مع المواصفات المطلوبة من المورد لتحديد مدى صلاحية البضاعة الواردة.

٥- إرسال البضاعة الواردة إلى أمين المخازن وإعداد أذون إضافة بأرقام مسلسلة والتوقيع على تقرير الفحص والاستلام وإرساله إلى قسم حسابات الموردين.

٦- إعداد أذون صرف نقدية للمورد بأرقام مسلسلة بعد مطابقة المستندات الثلاثة اللازمة للصرف وهي صورة من طلب الشراء الصادر من قسم حسابات المخازن ، وصورة من تقرير الفحص والاستلام الموقع من أمين المخازن، وأخيراً فاتورة الشراء.

ويلاحظ من خلال حصر الصفات السابقة أن الصفة رقم (١) تؤدي إلى إحكام الرقابة على المخزون من خلال ضمان استمرار تدفق الخامات إلى الإنتاج دون تعطيل، بالإضافة إلى ضمان عدم تكدس المخازن بأصناف لا توجد حاجة إليها. أما الصفة رقم (٢) فالهدف منها إحكام الرقابة على عمليات الشراء حيث لا يتم إصدار أمر توريد إلا بناء على وجود طلب شراء معتمد من حسابات المخازن. أما الصفة رقم (٣) فالغرض منها إحكام الرقابة على عمليات الاستلام وفحص البضاعة، أما الصفة رقم (٤) فالهدف منها التحقق من مدى صلاحية البضاعة التي تم استلامها، والصفة رقم (٥) تهدف إلى إحكام الرقابة على انتقال الأصناف من مخازن الاستلام إلى المخازن

Scanned by CamScanner

النهائية. والصفة الأخيرة الهدف منها إحكام الرقابة على عمليات صرف المستحقات للموردين حيث لا يتم ذلك إلا إذا تأكدنا من صدور طلب شراء وأن يكون هناك تقرير فحص واستلام موقع من أمين المخازن يدل على أن البضاعة قد دخلت إلى مخازن المنشأة.

وبالطبع فإنه من حيث الأهمية النسبية يمكن القول بأن المراجع عليه أن يهتم أولاً بالصفة رقم (٦) فإذا تبين أن هناك التزام بها فأن هذا يجعله قادر على تقييم مدى الالتزام بإجراءات نظام المشتريات بأكمله.

٤/١/٣/٦ تحديد حجم العينة:

أولاً: تحديد العينة باستخدام الجداول الاحصائية:

هناك ثلاثة عوامل أساسية لا بد من تحديدها حتى يمكن معرفة وتحديد حجم العينة بالنسبة لاختبارات أنظمة الرقابة الداخلية وهذه العوامل هي:

١- معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المتوقع.

٢- مستوى الثقة.

٣- حدود الدقة (معدل الانحراف المسموح به).

- معدل الحدوث المتوقع (معدل الانحراف المتوقع في المجتمع):

يمكن تحديد هذا المعدل والوصول إليه إما بالاعتماد على معدل الانحراف الخاص بالسنة السابقة مع تعديله حسب الظروف الحالية، او من خلال سحب عينة مبدئية يتم فحصها لتقدير المعدل المتوقع لحدوث الانحراف.

وهناك علاقة مباشرة بين معدل الانحراف المتوقع للمجتمع وبين حجم العينة.

Scanned by CamScanner

- مستوى الثقة:

يستلزم من المراجع تحديد مستوى الثقة التي تحدد درجة الاعتماد على العينة ويتم ذلك من خلال تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية، وعادة ما يكون مستوى الثقة في شكل نسبة مئوية ٩٠٪ أو ٩٥٪ والمتمم لها يمثل خطر الرقابة ١٠٪ أو ٥ ٪ وبالتالي فإن مستوى ثقة ٩٥٪ يماثل ٥ ٪ معدل خطر التقدير خطر الرقابة بأقل من اللازم (١٠٠٪ – ٩٥٪). وهناك علاقة عكسية بين معدل الخطر لتقدير خطر الرقابة بأقل من اللازم وحجم العينة، أي أن هناك علاقة طردية بين مستوى الثقة وحجم العينة.

- حدود الدقة (معدل الانحراف المسموح به):

وهو يمثل أقصى انحراف يمكن للمراجع قبوله بعد فحص العينة لاستنتاج ما إذا كان هناك انحراف جوهري عن نظام الرقابة الداخلية أم لا. ويعتمد المراجع في تحديد معدل الانحراف المسموح به على:

١- تقدير المراجع المخطط لمستوى خطر الرقابة.

٢- درجة التأكد أو الضمان المرغوبة من أدلة الإثبات في العينة.

ويجب ملاحظة أن هناك علاقة عكسية بين معدل الانحراف المسموح به وبين حجم العينة.

وبعد أن يتم تحديد العناصر الثلاثة السابقة يتم الاستعانة بجداول تحديد حجم العينة التي تم تطويرها عوضاً عن استخدام المعادلات الرياضية المعقدة. وفيما يلي جداول تحديد العينات عند ٥ ٪ أو ١٠ ٪ معدل خطر تقدير خطر الرقابة بأقل من اللازم (أي عند مستوى ثقة ٩٥٪ ، ٩٠٪).

Scanned by CamScanner

جدول رقم (١)

تحديد حجم العينات الإحصائية عند مستوى ثقة ٩٥%

معدل الانحراف المتوقع للمجتمع(٪)	معدل الانحراف المسموح به (٪)										
	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١٥	٢٠
٠,٠٠	١٤٩	٩٩	٧٤	٥٩	٤٩	٤٢	٢٦	٢٢	٢٩	١٩	١٤
٠,٢٥	٢٣٦	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
٠,٥٠	❖	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
٠,٧٥	❖	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
١,٥٠	❖	❖	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

المصدر: AICPA, Auditing Procedure Study, Audit Sampling, ١٩٩٦

❖ معناها ان حجم العينة كبير جداً وبالتالي تكون التكلفة عالية جداً بالنسبة لأغلب تطبيقات عملية المراجعة مقارنة بالعائد.

- تفترض هذه الجداول حجم عينة كبير.

Scanned by CamScanner

جدول رقم (٢)
تحديد حجم العينات الإحصائية عند مستوى ثقة ٩٠%

معدل الانحراف المتوقع للمجتمع(%)	معدل الانحراف المسموح به (%)										
	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١٥	٢٠
٠,٠٠	١١٤	٧٦	٥٧	٤٥	٣٨	٣٢	٢٨	٢٥	٢٢	١٥	١١
٠,٢٥	١٩٤	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٠,٥٠	١٩٤	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٠,٧٥	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	٧٨٥	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
٥,٠٠	◆	◆	◆	◆	◆	٢١٨	١٣٠	٨٧	٦٥	٣٤	١٨
٥,٥٠	◆	◆	◆	◆	◆	◆	١٦٠	١١٥	٧٨	٣٤	١٨
٦,٠٠	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	١٤٢	١٠٣	٣٤	١٨
٦,٥٠	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	١٨٢	١١٦	٤٥	٢٥
٧,٠٠	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	١٩٩	٥٢	٢٥
٧,٥٠	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	٥٢	٢٥
٨,٠٠	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	٦٠	٢٥
٨,٥٠	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	٦٨	٢٢

المصدر: AICPA Auditing procedure Study, Audit Sampling ١٩٩٦

◆ معناها ان حجم العينة كبير جداً وبالتالي تكون التكلفة عالية جداً بالنسبة لأغلب تطبيقات عملية المراجعة مقارنة بالعائد.

- تفترض هذه الجداول حجم عينة كبير.

Scanned by CamScanner

وفيما يلي بعض الأمثلة التي تبين كيفية تحديد حجم العينة باستخدام الجداول السابقة.

مثال (١):

يرغب أحد المراجعين في تحديد حجم العينة عند فحص أحد نظم الرقابة الداخلية وقد حدد المراجع مستوى الثقة المرغوب بـ ٩٥٪ (٥ ٪ معدل خطر)، كما حدد معدل الانحراف المسموح به في العينة بـ ٩ ٪ فما هو حجم العينة إذا كان معدل الانحراف المتوقع للمجتمع هو ٢٪ ، ٣٪ ، ٥٪ ، ٦٪.

الحل:

لتحديد حجم العينة لا بد من تحديد ثلاثة عناصر هي:

١- مستوى الثقة = ٩٥٪.

٢- معدل الانحراف المتوقع في المجتمع = ٢٪ ، ٣٪ ، ٤٪ ، ٥٪ .

٣- معدل الانحراف المسموح به = ٩٪.

بالرجوع إلى جدول رقم (١) عند مستوى ثقة ٩٥٪ ، وفي عمود ٩٪ معدل الانحراف المسموح به ، وفي صف ٢٪ معدل انحراف متوقع للمجتمع نجد أن حجم العينة يساوي ٦٨ مفردة وعند ٣٪ = ٨٤ مفردة، وعند ٥٪ = ١٥٨ مفردة

وعند ٦٪ نجد أن حجم العينة = ❖ ومعناها أن حجم العينة كبيرة بدرجة تجعل المعاينة الإحصائية غير اقتصادية.

Scanned by CamScanner

مثال (٢):

بفرض أن المراجع حدد مستوى الثقة المرغوب بـ ٩٠٪ مع بقاء نفس العناصر الأخرى الموجودة في مثال (١)، فما هو حجم العينة في كل حالة.

الحل:

الذي تغير في هذا المثال هو مستوى الثقة الذي أصبح ٩٠٪، وبالرجوع إلى جدول رقم (٢) مستوى ثقة ٩٠ ٪، نجد أن حجم العينة عند معدل انحراف مسموح بـ٩ ٪، وعند انحراف متوقع للمجتمع ٢ ٪ هو ٤٢ مفردة، وعند انحراف متوقع للمجتمع ٣ ٪ هو ٥٨ مفردة، وعند ٥ ٪ هو ٨٧ مفردة، وعند ٦ ٪ هو ٤٢ مفردة.

يلاحظ من المثالين ما يلي:-

١- هناك علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع في المجتمع وحجم العينة.

٢- هناك علاقة طردية بين مستوى الثقة وحجم العينة.

٣- هناك علاقة عكسية بين درجة المخاطرة التي يقبلها المراجع وحجم العينة.

٤- هناك علاقة عكسية بين معدل الانحراف المسموح به وحجم العينة.

أثر حجم المجتمع على حجم العينة:

يلاحظ أن الطريقة التي سبق توضيحها لتحديد حجم العينة تأخذ في الحسبان ثلاثة متغيرات أو عوامل ليس من بينها حجم المجتمع. ولأخذ حجم المجتمع في الحسبان فإنه يمكن حساب حجم العينة المعدل بحجم المجتمع باستخدام المعادلة التالية:-

Scanned by CamScanner

$$\text{حجم العينة المعدل} = \frac{\text{حجم العينة المستخرج من الجداول}}{1 + \frac{\text{حجم العينة المستخرج من الجداول}}{\text{حجم المجتمع}}}$$

مثـال (٣):

بالرجوع إلى أحد الأمثلة السابقة وبافتراض أن حجم العينة المستخرجة من الجداول كانت ١٨٢ مفردة، وكان حجم المجتمع ١٠٠٠ مفردة، فما أثر ذلك على حجم العينة.

الحل:

$$\text{حجم العينة المعدل} = \frac{١٨٢}{1 + \frac{١٨٢}{١٠٠٠}} = ١٥٣ \text{ مفردة}$$

مثـال (٤):

بافتراض البيانات السابقة وبافتراض أن حجم المجتمع ١٠,٠٠٠ مفردة فما هو حجم العينة المعدل.

الحـل:

$$\text{حجم العينة المعدل} = \frac{١٨٢}{1 + \frac{١٨٢}{١٠,٠٠٠}} = ١٧٨ \text{ مفردة}$$

وهذا مما دعا البعض إلى القول بأنه رغم أن زيادة حجم المجتمع تؤدي إلى زيادة حجم العينة إلا أن تأثير حجم المجتمع على حجم العينة يبدو طفيفاً.

Scanned by CamScanner

ثانياً: تحديد حجم العينة باستخدام المعادلات الرياضية:

يمكن تحديد حجم العينة من خلال استخدام الصيغة الرياضية التالية

$$\text{حجم العينة (N)} = \frac{\text{م}^2 \text{ (ع) (١ - ع)}}{\text{ر}^2}$$

حيث أن:

م= معامل الثقة والذي يتوقف على مستوى الثقة المطلوب ويستخرج من جداول خاصة كما هي موضحة في الجدول رقم (٣).

ع = معدل الانحراف (الخطأ) المتوقع للمجتمع.

ر = مستوى الدقة (الخطأ المعياري).

جدول رقم (٣)

معامل الثقة في ظل مستويات الثقة الأكثر شيوعاً.

المخاطرة	مستوى الثقة	معامل الثقة
٣١,٧٪	٦٨,٣٪	١
٢٠٪	٨٠٪	١,٢٨
١٥٪	٨٥٪	١,٤٤
١٠٪	٩٠٪	١,٦٥
٥٪	٩٥٪	١,٩٦
١٪	٩٩٪	٢,٥٨
٠,١٪	٩٩,٩٪	٣,٣٠

Scanned by CamScanner

مثـال (٥):

بفرض أن المراجع يرغب في تحديد حجم عينة لفحص أحد نظم الرقابة الداخلية وقد حدد مستوى الثقة المطلوب ٩٥٪ وأن معدل الانحراف (الخطأ) المتوقع ١٠ ٪ فما هو حجم العينة.

الحـل:

∵ مستوى الثقة ٩٥% فإن الثقة المقابل (م) = ١,٩٦

ر (الخطأ المعياري) = ٥ ٪

ع (معدل الانحراف المتوقع = ١٠ ٪

$$N = \frac{(1,96)^2 (0,10) (1 - 0,10)}{(0,05)^2} = 138 \text{ مفردة}$$

٥/١/٣/٦ اختيار مفردات العينة:

بعد أن يتم تحديد حجم العينة تكون المهمة التالية للمراجع هي عملية اختيار مفردات العينة ويجب أن يتم هذا الاختيار بطريقة عشوائية حتى تكون العينة غير متحيزة وأن يكون لكل مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة أو الاحتمال لاختيارها ضمن العينة.

وعادة يتم اختيار العينة من خلال استخدام جداول الأرقام العشوائية أو باستخدام طريقة المعاينة المنتظمة:

Scanned by CamScanner

أولاً: طريقة الأرقام العشوائية:

قام الأحصائيون بتطوير جداول الأرقام العشوائية وهي عبارة عن مجموعة قوائم (صفحات) يتضمن كل منها مجموعة من الأرقام مرتبة في شكل أعمدة عشوائية من خمسة أرقام ويوضح الجدول رقم (٤) صفحة من جدول الأرقام العشوائية، والهدف من الأعمدة هو تسهيل اختيار الأرقام.

لكن قبل استخدام هذه الجداول في اختيار مفردات العينة لا بد من القيام بإنجاز الأتي:

١- ضرورة ترقيم مفردات المجتمع محل الفحص.

٢- إجراء مقابلة بين أرقام الجداول العشوائية وبين مفردات المجتمع محل الفحص

٣- اختيار نقطة كبداية سواء كانت في أول الجدول أو وسطه أو في أي مكان أخر، ولكن بشرط عدم التحيز في اختيار رقم معين كنقطة بداية.

٤- اختيار مسار منتظم يستخدم في قراءة أرقام الجدول وقد يكون المسار من أعلى إلى أسفل أو من أسفل إلى أعلى، كما قد يكون المسار أفقياً من اليمين إلى اليسار أو من اليسار إلى اليمين ويراعى أهمية الثبات في استخدام المسار.

Scanned by CamScanner

جدول رقم (٤)
صفحة من جدول الأرقام العشوائية

رقم العمود	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
١	١٠٤٨٠	١٥٠١١	٠١٥٣٦	٠٢٠١١	٨١٦٤٧	٩١٦٤٦	٦٩١٧٩
٢	٢٢٣٦٨	٤٦٥٧٣	٢٥٥٩٥	٨٥٣٩٣	٣٠٩٩٥	٨٩١٩٨	٢٧٩٨٢
٣	٢٤١٣٠	٤٨٣٦٠	٢٢٥٣٧	٩٧٢٦٥	٧٦٣٩٣	٦٤٨٠٩	١٥١٧٩
٤	٤٢١٦٧	٩٣٠٩٣	٠٦٢٤٣	٦١٦٨٠	٠٧٨٥٦	١٦٣٧٦	٣٩٤٤٠
٥	٣٧٥٧٠	٢٩٩٧٥	٨١٨٣٧	١٦٦٥٦	٠٦١٢١	٩١٧٨٢	٦٠٤٦٨
٦	٧٧٩٢١	٠٦٩٠٧	١١٠٠٨	٤٢٧٥١	٢٧٧٥٦	٥٣٤٩٨	١٨٦٠٢
٧	٩٩٥٦٢	٧٢٩٠٥	٥٦٤٢٠	٦٩٩٩٤	٩٨٨٧٢	٣١٠١٦	٧١١٩٤
٨	٩٦٣٠١	٩١٩٧٧	٠٥٤٦٣	٠٧٩٧٢	١٨٨٧٦	٢٠٩٢٢	٩٤٥٩٥
٩	٨٩٥٧٩	١٤٣٤٢	٦٣٦٦١	١٠٢٨١	١٧٤٥٣	١٨١٠٣	٥٧٧٤٠
١٠	٨٥٤٧٥	٣٦٨٥٧	٥٣٣٤٢	٥٣٩٨٨	٥٣٠٦٠	٥٩٥٣٣	٣٨٨٦٧
١١	٢٨٩١٨	٦٩٥٧٨	٨٨٢٣١	٣٣٢٧٦	٧٠٩٩٧	٧٩٩٣٦	٥٦٨٦٥
١٢	٦٣٥٥٣	٤٠٩٦١	٤٨٢٣٥	٠٣٤٢٧	٤٩٦٢٦	٦٩٤٤٥	١٨٦٦٣
١٣	٠٩٤٢٩	٩٣٩٦٩	٥٢٦٣٦	٩٢٧٣٧	٨٨٩٧٤	٣٣٤٨٨	٣٦٣٢٠
١٤	١٠٣٦٥	٦١١٢٩	٨٧٥٢٩	٨٥٦٨٩	٤٨٢٣٧	٥٢٢٦٧	٦٧٦٨٩
١٥	٠٧١١٩	٩٧٣٣٦	٧١٠٤٨	٠٨١٧٨	٧٧٢٣٢	١٣٩١٦	٤٧٥٦٤
١٦	٥١٠٨٥	١٢٧٦٥	٥١٨٢١	٥١٢٥٩	٧٧٤٥٢	١٦٣٠٨	٦٠٧٥٦
١٧	٠٢٣٦٨	٢١٣٨٢	٥٢٤٠٤	٦٠٢٦٨	٨٩٣٦٨	١٩٨٨٥	٥٥٣٢٢
١٨	٠١٠١١	٥٤٠٩٢	٣٣٣٦٢	٩٤٩٠٤	٣١٢٣٧	٠٤١٤٦	١٨٥٩٤
١٩	٥٢١٦٢	٥٣٩١٦	٤٦٣٦٩	٥٨٥٨٦	٢٣٢١٦	١٤٥١٣	٨٣١٤٩
٢٠	٠٧٠٥٦	٩٧٦٢٨	٣٣٧٨٧	٠٩٩٩٨	٤٣٦٩٨	٠٦٦٩١	٧٦٩٨٨
٢١	٤٨٦٦٣	٩١٢٢٤٥	٨٥٨٢٨	١٤٣٤٦	٠٩١٧٢	٣٠١٦٨	٩٠٢٢٩
٢٢	٥٤١٦٤	٥٨٤٩٢	٢٢٤٢١	٧٤١٠٣	٤٧٠٧٠	٢٥٣٠٦	٧٦٤٦٨
٢٣	٣٢٦٣٩	٣٢٣٦٣	٠٥٥٩٧	٢٤٢٠٠	١٣٢٦٣	٣٨٠٠٥	٩٤٣٤٢
٢٤	٢٩٣٣٤	٢٧٠٠١	٨٧٦٣٧	٨٧٣٠٨	٥٨٧٣١	٠٠٢٥٦	٤٥٨٣٤
٢٥	٠٢٤٤٨	٣٣٠٦٢	٢٨٨٣٤	٠٧٣٥١	١٩٧٣١	٩٢٤٢٠	٦٠٩٥٢

Scanned by CamScanner

مثال (٦):

بافتراض أن المراجع عند قيامه بفحص فواتير البيع لعملاء الشركة تبين له أن عددها ٨٦٤٥ فاتورة مرقمة من (١) إلى (٨٦٤٥) وأن حجم العينة المطلوبة هو ١٧٠ مفردة وأن المطلوب هو اختيار مفردات العينة من جدول الأرقام العشوائية.

الحل:

نفترض أن المراجع قرر اختيار نقطة البداية من بداية العمود رقم (٤) المسار من أعلى إلى أسفل، وكون أرقام الفواتير وصلت إلى ٨٦٤٥ فاتورة أي مكونة من أربعة أرقام وأرقام جدول الأرقام العشوائية مكونة من خمسة أرقام فإنه تم إهمال الرقم الأول (الأحاد)، وأن أي رقم عشوائي يكون أكبر من ٨٦٤٥ يتم تجاهله.

وبالتالي تكون أرقام مفردات العينة التي تخضع للفحص هي:

٢٠١، ٨٥٣٩ ، ٦١٦٨ ، ٤٢٧٥ ، ٦٩٩٩ ، ٧٩٧ ، ١٠٢٨ ، ٥٣٩٨ ، ٣٣٢٧ ، ٣٤٢ ، ..... إلى أخر مفردات العينة (١٧٠) ويجب ملاحظة أن الرقم العشوائي ٩٧٢٦ لم يتم اختياره من الجدول والسبب في ذلك خروجه عن إطار حجم مجتمع الفواتير ولذا يتم استبعاده.

وقد يواجه المراجع عند استخدامه جدول الأرقام العشوائية احتمال اختيار رقم عشوائي ما أكثر من مرة، وفي هذه الحالة يتبع المراجع إحدى الحالتين التاليتين:

(١) إذا كانت المعاينة بدون إحلال (أي بدون إرجاع للمفردة التي سبق اختيارها إلى المجتمع مرة أخرى) يمكن للمراجع تجاهل وتخطي هذا الرقم الذي سبق اختياره.

(٢) إذا كانت المعاينة بالإحلال (أي إرجاع المفردة التي سبق اختيارها مرة أخرى إلى المجتمع) يمكن للمراجع اختيار هذا الرقم أكثر من مرة وبالتالي يدخل ضمن مفردات

Scanned by CamScanner

العينة أكثر من مرة، وفي هذه الحالة سنجد في النهاية أن عدد المفردات التي تخضع للفحص يقل بالفعل عن حجم العينة.

ثانياً: طريقة المعاينة المنتظمة:

الاختيار المنتظم أو المعاينة المنتظمة طريقة أخرى بديلة لاختيار أرقام مفردات العينة عشوائياً، وينتشر استخدام هذه الطريقة في التطبيقات العملية لسهولة استخدامها وانخفاض التكاليف. وتتضمن إجراءات استخدام المعاينة المنتظمة اختيار المفردة التي تقع في ترتيب معين يفصل ما بين كل مفردة وأخرى من المفردات التي يتم اختيارها عدد ثابت (يسمى مدى المعاينة). مع تحديد نقطة بداية عشوائية، بعد ذلك يبدأ المراجع في اختيار كل مفردات العينة بشكل منتظم على أساس مدى المعاينة ويمكن تحديد مدى (فترة) المعاينة كالتالي:

$$\text{مدى (فترة) المعاينة} = \frac{\text{حجم المجتمع}}{\text{حجم العينة}}$$

مثـال (٧):

بافتراض أن عدد مفردات المجتمع المحاسبي هو ١٠٠٠ مفردة وان حجم العينة ١٠٠ مفردة والمطلوب تحديد مفردات العينة باستخدام طريقة المعاينة المنتظمة.

الحـل:

لاختيار مفردات العينة نقوم بالخطوات التالية:

١- تحديد فترة العينة = $\frac{\text{حجم المجتمع}}{\text{حجم العينة}} = \frac{١٠٠٠}{١٠٠} = ١٠$

Scanned by CamScanner

٢- تحديد المفردة الأولى في العينة كنقطة بداية عشوائية من ١ إلى ١٠ ونفترض أنه تم اختيار المفردة ٨.

٣- تحديد أرقام مفردات العينة بإضافة مدى العينة (١٠) لكل رقم وهكذا وبالتالي أرقام مفردات العينة كالتالي:

٨ ، ١٨ ، ٢٨ ، ٣٨ ، ٤٨ ، ٥٨ ، ..... حتى ٩٩٨.

وتتطلب هذه الطريقة أيضاً أن تكون مفردات المجتمع مرتبة ومرقمة.

٦/١/٣/٦ فحص واختيار مفردات العينة:

بعد أن يتم اختيار مفردات العينة يتم إخضاع كل مفردة للفحص وذلك للتحقق من مدى وجود أو غياب الصفة المطلوب اختبارها وعلى المراجع أن يحصر بدقة عدد المفردات التي لم تتحقق فيها الصفة المطلوب اختبارها، أي أن المراجع يحدد طبيعة ومعدل تكرار الإنحراف عن أنظمة الرقابة الداخلية مثل:

- مستندات غير موجودة.
- عدم انتظام في مفردات المستندات والسجلات المرتبطة بها.
- عدم وجود ما يدل عل قيام شخص ما بالرقابة.
- أخطاء حسابية.

٦/١/٣/٧ تقييم نتائج العينة:

يتم تقييم نتائج العينة من خلال الحكم على مدى كفاية النتائج التي تم التوصل إليها من فحص واختبار مفردات العينة، ثم يحاول بعد ذلك المراجع معرفة

Scanned by CamScanner

أسباب الانحراف وتقييمها باستخدامه لحكمه الشخصي. ويتضمن تقييم المراجع لنتائج العينة الخطوات التالية:-

١- تحديد معدل الانحراف في العينة من خلال قسمة عدد الأخطاء المكتشفة في العينة على حجم العينة.

٢- تحديد الحد الأقصى للانحرافات في المجتمع وهو يمثل أعلى معدل للانحراف والمبنى على عدد الانحرافات التي تم اكتشافها في العينة ويعبر عنه في صورة نسبة مئوية. ويتم تحديد الحد الأقصى للانحرافات من خلال جداول تقييم نتائج العينة، جدول رقم (٥) وجدول رقم (٦) وذلك على النحو التالي:

أ – اختيار الجدول الذي يتفق مع مستوى الثقة ٩٥٪ أو ٩٠٪.

ب – تحديد العمود الذي يحتوي على العدد الفعلي للانحرافات المكتشفة في العينة.

جـ – تحديد الصف الذي يحتوي على حجم العينة المستخدمة.

د – تحديد الحد الأقصى للانحراف من تقاطع الصف والعمود.

٣- مقارنة الحد الأقصى للانحراف بمعدل الانحراف المسموح به فإذا كان الحد الأقصى للانحراف > معدل الانحراف المسموح به فيمكن أن يقرر المراجع أنه يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، والعكس صحيح.

Scanned by CamScanner

ويجب على المراجع أن يتأكد من أسباب الانحراف والتي يمكن أن ترجع إلى:

- الفهم الخاطئ لأنظمة الرقابة الداخلية.
- السهو أو الإهمال.
- تواجد موظفين جدد ليس لديهم خبرة ودراية بأنظمة الرقابة.

كما يجب على المراجع أن يأخذ بعض العوامل في الحسبان عند تحديد الحد الأقصى للانحراف مثل:

أ – ما إذا كان للانحراف الذي تم اكتشافه أثر مباشر على القوائم المالية.

ب – مدى تكرار الأخطاء وهل هي تمثل نمط معين أم هي مجرد أخطاء فردية غير متكررة وغير مقصودة.

Scanned by CamScanner

جدول رقم (٥)

جدول تقييم نتائج العينة لمستوى ثقة ٩٥٪

حجم العينة	العدد الفعلي للانحرافات (الاستثناءات)										
	٠	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	١٠,١	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	١٥,٣	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

Scanned by CamScanner

جدول رقم (٦)
جدول تقييم نتائج العينة لمستوى ثقة ٩٠٪

حجم العينة	العدد الفعلي للانحرافات (الاستثناءات)										
	٠	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

المصدر: AICPA Auditing procedure Study, Audit Sampling ١٩٩٦

Scanned by CamScanner

وبالتالي إذا ما كان الحد الأقصى المحقق لمعدل الانحراف في المجتمع أقل من أو يساوي معدل الانحراف المسموح به مع عدم وجود أي تلاعب أو اختلاس ينبغي على المراجع الاكتفاء بالعينة المختارة.

مثال (٩):

نفس المثال السابق وبفرض أن فحص العينة أسفر عن وجود ستة فواتير غير مستوفاه للصفات الرقابية محل الفحص. هل يتغير قرار المراجع؟ وما هو التصرف المتوقع للمراجع؟

الحد الأقصى المحقق لمعدل الانحراف في المجتمع من واقع جداول تقييم نتائج العينة الجدول رقم (٥) ٥ ٪ معدل خطر الرقابة بأقل من اللازم بقراءة تقاطع عمود العدد الفعلي للانحرافات (٦) مع صف حجم العينة (١٥٠) نجد أن الحد الأقصى المحقق لمعدل الانحراف في المجتمع ٧,٧٪

قرار المراجع:

بما أن الحد الأقصى لمعدل الانحراف المحقق للمجتمع ٧,٧ ٪ أكبر من معدل الانحراف المسموح به ٦ ٪ وهذا معناه عدم تأييد تقدير المراجع للمستوى المخطط لخطر الرقابة وبالتالي يكون قرار المراجع بعدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمشتريات فيما يتعلق بالصفات الرقابية محل الفحص.

وبالتالي إذا كان الحد الأقصى المحقق لمعدل الانحراف للمجتمع أكبر من معدل الانحراف المسموح به للمجتمع مع عدم وجود أي تلاعب أو اختلاس يمكن أن يختار المراجع من بين التصرفات التالية:

Scanned by CamScanner

الأول: زيادة حجم العينة المختارة بإعادة تقدير العينة حيث يحصل المراجع على حجم عينة أكبر، وبالتالي يجب على المراجع استكمال سحب الزيادة في حجم العينة (الفرق بينهما يجب أن يسحبه المراجع وبين ما سحبه فعلاً)، وينبغي مراعاة اعتبارات التكلفة والعائد عند زيادة حجم العينة.

الثاني: رفض قبول المجتمع الذي سحبت منه العينة المختارة إذا كانت تختلف في خصائصها عن خصائص المجتمع، والالتجاء إلى استخدام المراجعة الأخرى مثل المصادقات مع الموردين أو إجراءات المراجعة التحليلية.

حالة تطبيقية على أسلوب معاينة الصفات:

يقوم احد مراجعي الحسابات بإجراء معاينة إحصائية على فواتير البيع بغرض تحديد مدى صحة إجراء خطوات منح الائتمان للعملاء وقد توفرت البيانات التالية:

١- عدد فواتير البيع ٢٠,٠٠٠ فاتورة وتحمل أرقام مسلسلة من ٢٤٥٠٠ إلى ٤٤٥٠

٢- مستوى الثقة ٩٥ ٪.

٣- معدل الخطأ المسموح به ٤ ٪.

٤- معدل الانحراف المتوقع للمجتمع ١٪.

٥- عدد الأخطاء الفعلية في العينة = ١.

٦- سبب هذا الخطأ هو السهو حيث تم تقديم فاتورتين مبيعات إلى رئيس قسم منح الائتمان للعملاء فقام بالتوقيع على فاتورة واحدة فقط ولم يوقع على الأخرى.

Scanned by CamScanner

المطلوب:

تحديد مدى إمكانية المراجع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية الخاص بمنح الائتمان للعملاء.

حل الحالة التطبيقية:

يمكن حل هذه الحالة من خلال الخطوات الموضحة في الجدول التالي:

الخطوات التي يتبعها المراجع	التوضيح
١- تحديد الهدف من إجراء المراجعة	التأكد من أن عملية الموافقة على منح الائتمان للعملاء تمت بطريقة سليمة.
٢- تحديد المجتمع ووحدة المعاينة	المجتمع في هذه الحالة هو فواتير المبيعات والتي تحمل أرقاماً مسلسلة من ٢٤٥٠٠ إلى ٤٤٥٠٠ أما وحدة المعاينة فهي فاتورة البيع.
٣- تحديد الصفة التي تهم المراجع	توقيع رئيس قسم منح الائتمان للعملاء على فواتير المبيعات بما يعني موافقته على قيام المنشأة بالبيع الأجل للعملاء.
٤- تحديد مستوى الثقة المطلوب (أو تحديد خطر المعاينة وهو المتمم لمستوى الثقة).	حدد المراجع مستوى الثقة ٩٥٪ أي أن المراجع يرغب في الاعتماد على مستوى ٩٥٪ ليقرر أن الخصائص التي توصل إليها عند فحصه للعينة يمكن تعميمها على المجتمع.
٥- تحديد معدل الخطأ (الانحراف) المسموح به (أي المقبول من قبل المراجع).	معدل الخطأ المسموح به ٤ ٪ أي أن المراجع سيقبل معدل خطأ حتى ٤ ٪ من فواتير المبيعات التي لا تحمل توقيع مدير قسم منح الائتمان ويقرر أنه يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
٦- تقدير معدل الانحراف المتوقع للمجتمع	معدل الانحراف المتوقع للمجتمع ١ ٪ أي أن ١ ٪ من فواتير البيع لا تحتوي على توقيع مدير قسم منح الائتمان للعملاء.
٧- تحديد المجتمع	حجم المجتمع = ٢٠,٠٠٠ فاتورة مبيعات.
٨- استخدام الجدول الملائم لتحديد حجم العينة المطلوبة.	يتم استخدام الجدول رقم (١) مستوى ثقة ٩٥٪، وبما أن معدل الخطأ المسموح به ٤ ٪ ومعدل الانحراف المتوقع للمجتمع ١ ٪ يكون حجم العينة المطلوبة ١٥٦ فاتورة.

Scanned by CamScanner

الخطوات التي يتبعها المراجع	التوضيح
٩- الاختيار العشوائي لعينة من نفس الحجم.	باستخدام أساليب الاختيار العشوائي (التي سبق توضيحها) تختار عينة تتكون من ١٥٦ فاتورة مبيعات.
١٠- فحص واختيار مفردات العينة.	من خلال مراجعة مستندية للفواتير وتحديد عدد الفواتير التي لا تحمل توقيع وهي فاتورة واحدة.
١١- تقييم نتائج العينة.	يتم استخدام جدول رقم (٥) وحيث أن عدد الانحرافات الفعلية يساوي ١ (واحد) وحجم العينة ١٥٠ مفردة (لأنها أقرب إلى ١٥٦ مفردة) وبذلك نجد أن الحد الأقصى للانحرافات في المجتمع يساوي ٣,١ ٪.
١٢- تحليل أساليب الانحراف الذي تم اكتشافه.	سبب الخطأ هو السهو حيث تم تقديم في مفردتين للمبيعات إلى رئيس قسم منح الائتمان للعملاء فقام بالتوقيع على فاتورة واحدة فقط ولم يوقع على الفاتورة الأخرى.
١٣- قرار المراجع بمدى إمكانية الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بمنح الائتمان للعملاء.	بما أن الحد الأقصى للانحرافات في المجتمع هو ٣,١ ٪ وهو أقل معدل الخطأ المقبول من قبل المراجع وهو ٤ ٪ وحيث أن المراجع قام بتحليل أسباب الخطأ وقرر أنه يرجع إلى خطأ السهو، فإنه يمكن للمراجع أن يقرر أنه يمكن الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بمنح الائتمان للعملاء.

٢/٣/٦ أسلوب معاينة المتغيرات:

تناولنا في أسلوب معاينة الصفات قياس نسبة وجود خاصية معينة في المجتمع محل الفحص وخصوصاً اختبارات الالتزام في نظم الرقابة الداخلية. أما أسلوب معاينة المتغيرات فيستخدم بصورة أساسية في أداء الاختبارات الأساسية والتي تهدف إلى التأكد من صحة القيم الظاهرة بالقوائم المالية مثل المبيعات أو المشتريات أو المخزون السلعي أو المدينين.

وبمعنى أخر فإن معاينة المتغيرات تختص بتقدير القيمة النقدية لرصيد حساب معين من الحسابات التي تحتويها القوائم المالية أو تقدير مقدار الخطأ المحتمل إن وجد

Scanned by CamScanner

في ذلك الرصيد، وأسلوب معاينة المتغيرات له أهمية كبيرة عند القيام بإجراء الاختبارات الجوهرية (الأساسية).

وقد تعرض أسلوب معاينة المتغيرات للعديد من الانتقادات أهمها:

أ - استخدام أسلوب معاينة المتغيرات يؤدي إلى التوصل إلى حجم عينة كبيرة وهو ما يعتبر أسلوب غير عملي.

ب - يحتاج أسلوب معاينة المتغيرات عند تطبيقه إلى مراجعين متخصصين في الأساليب الإحصائية.

ج - عدم ملاءمة أسلوب معاينة المتغيرات في كثير من الأحيان لخصائص المجتمعات المحاسبية. ولذلك يقوم المراجعون باستخدام أسلوب أخر شائع يتفق مع خصائص المجتمعات المحاسبية وهو ما يعرف بأسلوب معاينة الوحدات النقدية.

٢/٢/٦ أسلوب معاينة الوحدات النقدية:

يعتبر أسلوب معاينة الوحدات النقدية مزيج من معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات وفي ظل هذا الأسلوب ينظر إلى كل وحدة نقدية على أنها وحدة مستقلة من وحدات المجتمع وعندئذ فإن جميع الوحدات النقدية (الريالات) يكون لها فرصة اختيار متساوية لتكون ضمن مفردات العينة.

ومن مزايا هذا الأسلوب أن أرصدة الحسابات الكبيرة لديها فرصة أكبر ليتم اختيارها ضمن مفردات العينة، وبما أن أرصدة هذه الحسابات الكبيرة تحتوي غالباً على أخطاء جوهرية فإن احتمال كشف هذه الأخطاء الكبيرة سوف يزداد.

وقد اهتم أسلوب معاينة الوحدات النقدية في البداية بالأخطاء بالزيادة في الحسابات على أساس أن هذه الأخطاء هي الأخطاء التي يخشى المراجع من وجودها لإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة محل المراجعة بشكل مغالي فيه. فمثلاً

Scanned by CamScanner

يخشى المراجع دائماً من المغالاة في أرصدة العملاء والمخزون والمبيعات من أجل تحسين المركز المالي وزيادة الأرباح. ولهذا كان هذا الأسلوب ملائماً لتلك النظرة حيث أن طبيعة اختيار مفردات العينة تعطي فرصة أكبر تكاد تكون أكيدة – في بعض الحالات للأرصدة الكبيرة للدخول في العينة ومراجعتها.

وكما أن الاهتمام بالوحدة النقدية وليس الطبيعية إنما يتم في مرحلة تحديد حجم العينة وتتخذ الوحدة النقدية في العينة كوسيلة لإلتقاط الوحدات الطبيعية التي تنتمي إليها الوحدات النقدية المختارة في العينة. والمثال التالي يوضح هذه الفكرة.

مثـال (١٠):

كان رصيد العملاء في إحدى الشركات مكوناً من الأرصدة التالية:

رقم العميل	الرصيد
١	٤٠٠
٢	٩٦٠٠
٣	١٠٠٠
٤	١٢٠٠٠
٥	٣٠٠٠
٦	٢٠٠٠
٧	١٧٠٠٠
٨	١٠٤٠٠
٩	٣٠٠٠
١٠	١٠٠٠
	٥٠٠٠٠

Scanned by CamScanner

فإذا قرر المراجع اختيار عينة من ١٠ وحدات نقدية لمراجعتها فالمطلوب أن تحدد الوحدات الطبيعية التي ستتم مراجعتها وذلك إذا علمت أن المراجع قرر استخدام المعاينة المنتظمة وكان رقم الوحدة الأولى ٤٧٥٠.

الحـــل:

$$\text{مدى المعاينة} = \frac{\text{حجم المجتمع}}{\text{حجم العينة}} = \frac{٥٠٠٠٠٠}{١٠} = ٥٠٠٠ \text{ ريال}$$

أرقام الوحدات النقدية في العينة هي:

الأولى	٤٧٥٠	الثانية	٩٧٥٠
الثالثة	١٤٧٥٠	الرابعة	١٩٧٥٠
الخامسة	٢٤٧٥٠	السادسة	٢٩٧٥٠
السابعة	٣٤٧٥٠	الثامنة	٣٩٧٥٠
التاسعة	٤٤٧٥٠	العاشرة	٤٩٧٥٠

ولتحديد الوحدات الطبيعية (الحسابات) التي ستدخل العينة فإنه يلزم حساب الرصيد المتجمع للحسابات كما يلي:

رقم العميل	الرصيد	الرصيد المتجمع	وحدة المعاينة النقدية
١	٤٠٠	٤٠٠	–
٢	٩٦٠٠	١٠٠٠٠	الأولى والثانية
٣	١٠٠٠	١١٠٠٠	–

Scanned by CamScanner

٤	١٢٠٠٠	٢٣٠٠٠	الثالثة والرابعة
٥	٣٠٠٠	٢٦٠٠٠	الخامسة
٦	٢٠٠٠	٢٨٠٠٠	–
٧	١٧٠٠٠	٤٥٠٠٠	السادسة والسابعة والثامنة والتاسعة
٨	١٠٠٠	٤٦٠٠٠	–
٩	٣٠٠٠	٤٩٠٠٠	–
١٠	١٠٠٠	٥٠٠٠٠	العاشرة

ويلاحظ من المثال السابق ما يلي:-

١- بالرغم من أن حجم العينة ١٠ وحدات نقدية إلا أن حجم العينة بهذا الشكل ليس غاية ولكنه وسيلة لإلتقاط الوحدات الطبيعية التي تحتوي على الوحدات النقدية التي تم اختيارها في العينة لمراجعتها ولذلك فإن الحساب الذي تدخل منه أي وحدة في العينة ستتم مراجعته بالكامل ولهذا فإن العينة سوف تتكون من الحسابات رقم ٢ ، ٤ ، ٥ ، ٧ ، ١٠.

٢- الوحدات الطبيعية التي تحتوي على رصيد نقدي أقل من مدى المعاينة تتضاءل فرصتها في الدخول في العينة إلى حد كبير. مثل الحسابات أرقام ١، ٣ ، ٦، ٨ ، ٩.

٣- الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة تتأكد فرصتها في الدخول في العينة فمثلاً الحساب رقم ٧ رصيده ١٧٠٠٠ ولذلك فإنه اشتمل على الوحدة النقدية السادسة والسابعة والثامنة والتاسعة من الوحدات النقدية التي اختيرت في

Scanned by CamScanner

العينة ويكفي وحدة نقدية واحدة من الحساب لإلتقاط الحساب وإدخاله ضمن العينة.

٤- يترتب على هذه الخواص السابقة ميزة هامة يتميز بها أسلوب معاينة الوحدات النقدية في أنه يعطي الفرصة للحسابات ذات الأرصدة الكبيرة في الدخول في العينة ومراجعتها وهذا يتمشى مع معايير وسلوك المراجع التي تعطي اهتماماً للبنود ذات الأهمية النسبية.

٥- يترتب على الميزة السابقة ميزة أخرى تتمثل في استعداد هذه الطريقة لاكتشاف وعدم إخفاء الأخطاء للزيادة في أرصدة الحسابات حيث أن الأخطاء بالزيادة تعني زيادة الرصيد الدفتري عن الرصيد الصحيح بدون مبرر وهذا يؤدي إلى زيادة فرصة الحساب المشتمل على أخطاء الزيادة في الدخول في العينة ومراجعتها واكتشاف الخطأ.

٦- ويبقى لهذه الخاصية أثرها السلبي في ناحية أخرى في أن أخطاء النقص تؤدي إلى نقص القيمة الدفترية لرصيد الحساب وبالتالي تقل فرصة الحساب في الدخول في العينة وبالتالي عدم اكتشاف الخطأ بالنقص وهذه إحدى عيوب الطريقة.

٧- إن أسلوب معاينة الوحدات النقدية في اختياره للعينة قد ربط احتمال أي وحدة طبيعية (مادية) بقيمتها الدفترية فكلما زادت القيمة الدفترية للوحدة المادية كلما زاد احتمال اختيارها في العينة وكلما قلت القيمة الدفترية كلما قل احتمال اختيارها في العينة حتى إذا ما أصبحت القيمة الدفترية للوحدة المادية مساوية للصفر، أصبح احتمال اختيارها ضمن بنود العينة مساوياً هو الأخر للصفر مما يعني أن الوحدات المادية (الحسابات) ذات الأرصدة الصفرية

Scanned by CamScanner

المستخرجة من دفتر الأستاذ لن تختار أبداً كوحدات معاينة، بالرغم من أنها قد تحتوي تلاعباً أو خطأ هام، وقد أصبحت الأرصدة الصفرية مشكلة هامة لاستخدام أسلوب معاينة الوحدات النقدية حيث لا يمكن حلها إلا بعزل هذه الأرصدة الصفرية من المجتمع المحاسبي ثم مراجعتها مراجعة كاملة أو سحب عينة منها ومراجعتها وتقييم نتائجها بشكل منفصل، أو يمكن حل تلك المشكلة بطرق أخرى وذلك بتخصيص وحدة نقدية وهمية لكل رصيد صفري أو استبدال كل رصيد صفري بأحدث رصيد نقدي قبل دخوله إلى رصيد صفري.

Scanned by CamScanner

الفصل السابع

الفحص الخاص (٧)

٧- أعد هذا الفصل الدكتور / عبدالله أحمد بامشموس.

Scanned by CamScanner

الفصـــل السابع

الفحص الخاص

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

- تحديد مفهوم وأهداف الفحص الخاص.
- فهم الخصائص الرئيسية لعملية الفحص.
- تحديد أوجه الاختلاف بين عملية المراجعة والمراجعة لأغراض خاصة.
- فهم مكونات التقارير الخاصة.

Scanned by CamScanner

مفهوم الفحص

يقصد بالفحص(إنجاز إجراءات متفق عليها) دراسة وتحليل البيانات التي تحتويها السجلات والدفاتر المالية لمنشأة معينة عن فترة مالية أو عدة فترات بهدف استخلاص نتيجة عنها مثل تحديد قيمة المنشأة أو التقرير عن وجود تلاعب أو اختلاس وقد يمتد الفحص إلى ما هو أبعد من سجلات ودفاتر المنشأة طالما كان ذلك يحقق استخلاص النتيجة التي يسعى المحاسب للحصول عليها ، أما المراجعة لغرض خاص(حسب الاتفاق مع العميل) فهو لا يختلف عن المراجعة الخارجية حيث يقوم على مجموعة من الوسائل والإجراءات الفنية التي يتبعها المراجع بهدف الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة الحساب المراد فحصه من كافة النواحي الجوهرية للفترة المراد مراجعتها .

أهداف الفحص الخاص :

إن هدف الفحص الخاص(إنجاز إجراءات متفق عليها) هو دراسة وتحليل البيانات الواردة بالقوائم المالية ودفاتر وسجلات المنشأة سواء للسنة الحالية أو لعدة سنوات سابقة بغرض الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة أو غرض معين تهم المستفيد من الفحص سواء الكشف عن الأخطاء والغش بالدفاتر أو شراء منشأة أو الحصول على قرض أو انضمام شريك أو انفصال شريك ولذلك تختلف أهداف الفحص باختلاف الهدف منه وباختلاف المعلومة المطلوب الحصول عليها .أما المراجعة لغرض خاص فإن الهدف لا يختلف عن هدف المراجعة الخارجية والمتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن المهمات التدقيقية .

Scanned by CamScanner

الخصائص الرئيسية لعملية الفحص:

يتميز الفحص بمجموعه من الخصائص هي:

١- أن عملية الفحص عمليه تفصيلية لجميع دفاتر المنشأة وسجلاتها المالية بل قد يتعدى ذلك إلى البيئة المحيطة بالمنشأة .

٢- أختلاف الفحص الخاص باختلاف الهدف منه وبحسب الاتفاق مع العميل عن طبيعة الفحص وهدفه يمكن أن يكون الفحص إماً فحصاً شاملاً لحساب معين أو فحص عينة من هذا الحساب باستخدام الأساليب التي حددتها المعايير في المراجعة الخارجية .

٣- أن عملية الفحص عملية اختيارية تتم بناء على رغبة طالب الفحص .

٤- إن عملية الفحص عملية تحليلية وتشخيصية تهدف إلى إعطاء معلومات عن الحالة الحقيقية للمنشأة .

أوجه الاختلاف بين عملية الفحص وعملية المراجعة والمراجعة لأغراض خاصة :-

تختلف عملية الفحص عن عملية المراجعة و عن عملية المراجعة لأغراض خاصة باختلاف الهدف منها بالرغم من عدم اختلاف إجراءات المراجعة عن إجراءات الفحص ، وفيما يلي أهم الاختلافات :

Scanned by CamScanner

وجه الاختلاف	المراجعة	المراجعة لأغراض خاصة	الفحص الخاص
١- الهدف	إبداء رأي فني محايد ، بمعنى البيانات المالية تعبر بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية عن المركز المالي ونتيجة النشاط	إبداء رأي فني محايد ، بمعنى الحسابات المراد مراجعتها تعتبر عادلة من كافة النواحي الجوهرية	دراسة وتحليل البيانات المالية طبقاً للإجراءات المتفق عليها بغرض الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة أو غرض معين تهم المستفيد من الفحص
٢- النطاق	مراجعة كل الحسابات طبقاً لمعايير التدقيق المطبقة ومراجعة المستندات بناءً على العينة المختارة	مراجعة بعض الحسابات(حسب الاتفاق) طبقاً لمعايير التدقيق المطبقة ومراجعة المستندات بناءً على العينة المختارة	نطاق عملية الفحص فيتحدد وفقاً للغرض الرئيسي للفحص والذي يحدده العميل طالب الفحص
٣- الدورية والتكرار	تعتبر عملية المراجعة عملية دورية وتتكرر سنويا	عملية المراجعة لغرض خاص فهي عملية غير دورية ولا تكرر إلا عند طلب القيام بعملية المراجعة لغرض خاص	عملية الفحص فهي عملية غير دورية ولا تكرر إلا عند طلب القيام بعملية الفحص
٤-الجهة الطالبة	أصحاب المنشأة	أصحاب المنشأة	أصحاب المنشأة أو من الغير
٥- المدة التي تغطيها	السنة المالية محل المراجعة أو فترة مالية	السنة المالية محل المراجعة أو فترة مالية أو سنوات مالية سابقة حسب الاتفاق	السنة المالية محل المراجعة أو فترة مالية أو سنوات مالية سابقة حسب الاتفاق

Scanned by CamScanner

التقارير الخاصة :

نتيجة للمهارات والخبرة والسمعة الطيبة التي اكتسبها المحاسبون القانونيون عند تقديم خدمات المراجعة ، فقد ازداد الطلب عليهم لتقديم خدمات مهنية أخرى إضافة إلى خدمات المراجعة ، منها : خدمات إعداد قوائم مالية ، الفحص المحدود ، تقارير المراجعة الخاصة ، التقرير عن معلومات تصاحب القوائم المالية الأساسية، التقرير عن الرقابة الداخلية ، التقرير عن تطبيق معايير المحاسبة ، التقرير عن الرقابة الداخلية في مراكز الخدمات ، التقرير عن عمليات فحص التأكيدات ، التقرير عن قوائم مالية مستقبلية ، التقارير عن التقيد بالأنظمة والتعليمات والتقرير عن تطبيق إجراءات متفق عليها.

وليتسنى للمحاسبين القانونيين تقديم هذه الخدمات بالجودة والنوعية الملائمة ، فقد حدد المعيار الدولي رقم٨٠٠ ورقم ٤٠٠مكونات كل تقرير عند تقديم مثل هذه الخدمات على النحو التالي :

أولا : تقارير المراجعة ذات الغرض الخاص بما في ذلك :

أ - التقارير عن قوائم مالية معدة وفقا لأساس محاسبي شامل لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

ب- التقارير عن عناصر محددة ، مجموعات ، أجزاء ، أو بنود في قائمة مالية.

ج- التقارير عن التقيد بأوجه اتفاقيات تعاقدية أو متطلبات رقابية ترتبط بقوائم مالية تمت مراجعتها.

د – التقارير عن قوائم مالية معروضة لغرض خاص للتقيد باتفاقيات تعاقدية.

Scanned by CamScanner

هـ التقارير عن معلومات مالية تعرض في شكل نماذج مقررة أو كشوف تتطلب شكلا مقررا من تقارير المراجعة.

و - التقارير عن قوائم مالية ملخصة.

ثانيا : التقارير عن تطبيق إجراءات متفق عليها.

ثالثا : التقرير عن تطبيق معايير المحاسبة.

رابعا : تقارير الخدمات الاستشارية.

هذا وسيتم تناول الخدمات الأخرى التي لم يغطها هذا المعيار مثل فحص التأكيدات وإعداد القوائم المالية ، والتقارير المستقبلية وغير ذلك من التقارير والتي سيتم تناولها في معايير أخرى مستقلة.

Scanned by CamScanner

أولاً :- تقارير المراجعة لأغراض خاصة :

❖ طبيعة المراجعة لأغراض خاصة :

حدد المعيار الدولي رقم ٨٠٠ مجموعة من الاعتبارات الهامة التي يجب مراعاتها قبل قيام المراجع بأي أعمال تذقيقية لأغراض خاصة:

- اختلاف طبيعة وتوقيت ونطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة نتيجة اختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة .
- الاتفاق مع العميل بدقة حول طبيعة المهمة وشكل ومضمون التقرير الذي سيتم إصداره .
- الفهم الواضح للغرض الذي من أجله سوف تستعمل المعلومات التي سيتم إعداد تقرير عنها .
- الاستفسار عن الجهات المحتمل أن تقوم باستعمالها .
- الإشارة في التقرير للغرض الذي أعد التقرير لأجله .

لاينطبق المعيار الدولي رقم ٨٠٠ على المهام المتعلقة بالاطلاع أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها .

❖ تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة :

حدد المعيار الدولي رقم ٨٠٠ العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجع حول المهمة التدقيقية لغرض خاص وهي على النحو التالي :

١- عنوان التقرير

Scanned by CamScanner

٢- الجهة التي يوجه إليها التقرير (الجهة التي كلفت المراجع بالفحص الخاص).

٣- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية يحدد فيها مايلي :

أ- تحديد المعلومات المالية التي قام المراجع بتدقيقها

ب- تحديد مسئولية إدارة المنشأة ومسئولية مراجع الحسابات .

٤- فقرة النطاق (وتتضمن وصف لطبيعة عملية المراجعة) حيث يتم الإشارة إلى المعايير المطبقة أثناء إعداد البيانات المالية سواء كانت معايير محاسبة دولية أو معايير محاسبة متعارف عليها ، وكذلك يتم وصف للعمل المنجز من قبل المراجع .

٥- فقرة الرأي : حيث يتم ابداء الرأي حول المعلومات المالية .

٦- تاريخ التقرير .

٧- عنوان التقرير .

٨- توقيع المدقق .

❖ **أنواع التقارير عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة :**

أ-تقارير حول البيانات المالية المعدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة بدلاً من المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية .

ب- تقارير حول أحد أجزاء معينة ، حسابات معينة من البيانات المالية .

ج - تقارير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية .

د - تقارير حول ملخص للبيانات المالية .

Scanned by CamScanner

أ- تقارير حول البيانات المالية المعدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة بدلاً من المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية .

تستخدم أسس محاسبية أخرى غير المتعارف عليها عند إعداد البيانات المالية لغرض خاص ، ومن أمثلة هذه الأسس:

- الأساس النقدي ، حيث يتم تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية فقط . ولا يوجد أي مستحقات .
- الأساس النقدي المعدل ، حيث يتم إتباع الأساس النقدي مع استثناء بعض العناصر مثل تسجيل الأصول الثابتة والإهلاك .

حيث أن كثيرا من الشركات الصغيرة وأصحاب المهن الحرة الفردية كالأطباء والمهندسين والمحامين يستخدمون الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل.

متطلبات إعداد التقرير حول البيانات المالية المعدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة بدلاً من المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية :

- يجب أن يتضمن التقرير الأسس المحاسبية المستعملة .
- يجب أن يوضح في الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً للأسس المحاسبية المحددة .

وفيما يلي مثال لتقرير المراجع حول البيانات المالية المعدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة بدلاً من المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية .

مراجعة كشف المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية .

Scanned by CamScanner

إلى / ..... المحترمين

لقد قمنا بمراجعة بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية المرفقة لشركة الإسراء للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م ، إن إعداد هذا الكشف هو من مسئولية إدارة الشركة ، وإن مسئوليتنا هي إبداء الرأي حول البيان المرفق مستندين إلى تدقيقنا له

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق أو المعايير (أو الممارسات الوطنية المناسبة) . إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لغرض الحصول على تأكيد معقول حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة . وتتضمن عملية المراجعة فحصاً للأدلة ، على أساس الاختيار ، والتي تزيد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية. كذلك تتضمن عملية المراجعة تحديد المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة ، بالإضافة إلى تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل . وإننا نعتقد بأن عملية المراجعة قد وفرت لنا أساساً معقولاً لإبداء الرأي .

إن سياسة الشركة هي إعداد كشف المرفق على الأساس النقدي للمقبوضات والمدفوعات. وبموجب هذا الأساس يتم الاعتراف بالإيراد عند استلامه وليس عند استحقاقه ، ويتم الاعتراف بالمصروفات عند تسديدها وليس عند نشوء الالتزام بها

وفي رأينا فإن البيان المرفق يمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية عن الإيراد المحصل والمصاريف المدفوعة من قبل الشركة خلال السنة المالية المنتهية في ٣١/ ديسمبر ٢٠٠٦م وفقاً للأساس النقدي للمقبوضات والمدفوعات وكما تم وصفه في الملاحظة .

الأغبري وشركاه

محاسبون قانونيون

التاريخ

العنوان :

Scanned by CamScanner

ب- تقارير حول أحد أجزاء معينة ، حسابات معينة من البيانات المالية.

عادة يطلب من المراجع أن يبدي رأيه حول حساب معين من البيانات المالية لشركة ما مثل حساب المبيعات ، المشتريات ، الصندوق ، البنوك ، المصروفات العمومية . هذا النوع من المهمات قد يتم الالتزام به وتنفيذه بصورة منفصلة أو أثناء القيام بعملية المراجعة للمنشأة ككل. ويجب على المراجع في الأخير أن يبدي رأيا حول هذا الحساب بصورة مستقلة .

ويجب على المراجع عند إبداء رأيه في عناصر محددة ، أو حسابات، أو بنود في قائمة مالية، أن يقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وإعداد تقريره بما يتفق مع الغرض من العملية . وباستثناء المعيار الأول من معايير التقرير ، تنطبق معايير المراجعة المتعارف عليها العشرة على أي عملية لإبداء رأي في واحد أو أكثر من عناصر محددة، أو حسابات، أو بنود في قائمة مالية . وينطبق معيار التقرير الأول فقط ، الذي يتطلب أن يذكر تقرير المراجع ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، عندما يكون المقصود هو عرض العناصر المحددة ، أو الحسابات أو البنود في قائمة مالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويجوز للمراجع التعهد بالقيام بعملية مراجعة لإبداء الرأي في واحد أو أكثر من عناصر محددة، أو حسابات، أو بنود في قائمة مالية كعملية مستقلة أو ضمن عملية لمراجعة قوائم مالية . وفي كلتا الحالتين ، يبدي المراجع رأيا في كل من العناصر المحددة، أو الحسابات ، أو البنود التي يشملها تقرير المراجع، ولذلك فإن مقياس الأهمية النسبية يجب أن يرتبط بكل عنصر، أو حساب ، أو بند تم التقرير عنه بمفرده وليس بمجموعه الكلي أو بالقوائم المالية ككل. ونتيجة لذلك، فإن عملية المراجعة لعنصر محدد، أو حساب ، أو بند لأغراض إصدار تقرير عنه هي عادة أوسع

Scanned by CamScanner

مما إذا كانت نفس المعلومات يتم اعتبارها ضمن عملية مراجعة لقوائم مالية ككل . وبالإضافة إلى ذلك ، فهناك ارتباط بين كثير من عناصر القوائم المالية ، مثل الارتباط بين المبيعات والمدينين ، والمخزون والدائنين ، والمباني والمعدات والاستهلاك. وبالنسبة لتلك العناصر، أو الحسابات، أو البنود التي لها علاقة ارتباط بالعناصر .. الخ التي كلف المراجع بإبداء رأيه فيها، فيجب على المراجع الاقتناع بأنها قد أخذت في الاعتبار عند إبدائه لرأيه .

ولا يجوز للمراجع إبداء رأي في عناصر محددة ، أو حسابات ، أو بنود ضمن قوائم مالية اصدر المراجع بشأنها رأيا معارضا أو امتنع عن إبداء الرأي بناء على عملية مراجعة ، إذا كان مثل هذا الرأي يماثل إصدار رأي مجزأ في القوائم المالية. ومع ذلك ، يجوز للمراجع إبداء رأي في واحد أو أكثر من عناصر محددة ، أو حسابات، أو بنود في قائمة مالية بشرط أن الأمور التي سيصدر بشأنها تقريره وما يرتبط بها من نطاق عملية المراجعة لم يكن يقصد منها ولم تتضمن عددا كبيرا من العناصر ، أو الحسابات ، أو البنود بحيث تكون جزءا كبيرا من القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ، قد يكون من الملائم بالنسبة للمراجع إبداء رأي في أرصدة حسابات المدينين لإحدى المنشآت حتى لو كان المراجع قد امتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل. وفي هذه الحالة ، فإن التقرير على العنصر المحدد ، أو الحساب ، أو البند يجب عرضه مستقلا عن التقرير على القوائم المالية للمنشأة .

متطلبات إعداد التقرير حول أحد أجزاء معينة ، حسابات معينة من البيانات المالية:

عندما يكلف المراجع المستقل بإبداء رأي في واحد أو أكثر من عناصر محددة ، أو حسابات ، أو بنود في قائمة مالية فيجب أن يحتوي التقرير على ما يلي:

Scanned by CamScanner

أ - عنوان يشمل كلمة مستقل .

ب - فقرة تذكر :

(١) أن العناصر المحددة، أو الحسابات، أو البنود التي تم تمييزها في التقرير قد روجعت. فإذا تمت المراجعة مع عملية مراجعة للقوائم المالية للشركة ، فيجب أن توضح الفقرة ذلك وأن تذكر تاريخ تقرير المراجع على هذه القوائم المالية. وبالإضافة إلى ذلك ، فيجب الإفصاح عن أي انحراف عن التقرير النمطي على هذه القوائم إذا اعتبر أن هذا الانحراف ذو صلة بعرض العنصر المحدد ، أو الحساب ، أو البند .

(٢) أن العناصر المحددة ، أو الحسابات ، أو البنود هي من مسئولية إدارة الشركة وان المراجع مسئول عن إبداء رأي في العناصر المحددة ، أو الحسابات، أو البنود بناء على عملية المراجعة التي قام بها .

ج- فقرة تذكر :

(١) أن عملية المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الدولية (أو المعايير الوطنية.

(٢) أن معايير المراجعة الدولية (أو المعايير الوطنية) تتطلب أن يقوم المراجع بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن العناصر المحددة، أو الحسابات، أو البنود خالية من الأخطاء الجوهرية .

(٣) أن عملية المراجعة تشمل :

(أ) الفحص ، بطريق الاختبار ، لأدلة تؤيد المبالغ والإفصاح في عرض العناصر المحددة، أو الحسابات، أو البنود .

Scanned by CamScanner

(ب) تقويم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة .

(ج) تقويم العرض العام للعناصر المحددة ، أو الحسابات ، أو البنود.

(٤) أن المراجع يعتقد أن عملية المراجعة التي قام بها توفر أساسا معقولا لرأيه

د - فقرة تذكر ما يلي :

(١) وصف أساس عرض العناصر المحددة ، عند اللزوم أي اتفاقات تحدد هذا الأساس إذا كان العرض لا يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

(٢) تشمل إذا اعتبر ذلك ضروريا ، وصفا لأي تفسيرات مهمة ومصدرها ، إن وجدت ، قامت بها إدارة الشركة ، فيما يتعلق بأحكام اتفاقية ذات صلة.

هـ- فقرة تعبر عن رأي المراجع (أو تمتنع عن إبداء الرأي) عما إذا كانت العناصر المحددة، أو الحسابات ، أو البنود عرضت بعدل، في كافة النواحي الجوهرية ، وفقا للأساس المحاسبي الذي تم وصفه. فإذا قرر المراجع أن العناصر المحددة ، أو الحسابات ، أو البنود لم تعرض بعدل طبقا للأساس المحاسبي الذي تم وصفه أو إذا كان هناك قيد على نطاق المراجعة ، فيجب على المراجع أن يفصح عن جميع الأسباب الرئيسية للنتيجة التي توصل إليها في فقرة (أو فقرات) تفسيرية (تسبق فقرة الرأي) من التقرير وأن تشمل فقرة الرأي التعديل اللغوي الملائم وإشارة إلى هذه الفقرة التفسيرية .

و - إذا كان العنصر المحدد ، أو الحساب ، أو البند قد اعد للتقيد بمتطلبات أو أحكام أحد العقود أو الاتفاقيات الخاصة بالتقارير المالية التي ينشأ

Scanned by CamScanner

عنها عرض لا يتفق مع أي من مبادئ المحاسبة المتعارف عليه أو أساس آخر شامل للمحاسبة ، فيجب وجود فقرة تقصر استخدام التقرير على الأشخاص بداخل المنشأة والأطراف الأخرى للعقد أو الاتفاقية. وهذا القيد ضروري لأن أساس العرض يتحدد بالرجوع إلى وثيقة لا تكون عادة متاحة لغير أطراف العقد.

ز - التوقيع اليدوي أو المطبوع لمكتب المراجع .

ح - التاريخ.

وعند إبداء رأي في واحد أو أكثر من عناصر محددة، أو حسابات ، أو بنود في قائمة مالية فقد يرغب المراجع ، لتوفير معلومات أكثر عن نطاق عملية المراجعة ، في أن يصف في فقرة مستقلة بعض إجراءات المراجعة الأخرى التي قام بها ، ومع ذلك فلا يجب إجراء أي تعديل في محتوى الفقرة (ج) أعلاه

إذا كان العنصر المحدد ، أو الحساب ، أو البند يبنى على أساس صافي الدخل للمنشأة أو حقوق الملكية أو ما ماثل ذلك ، فيتعين أن يكون المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية بالكامل لإبداء رأي في العنصر المحدد ، أو الحساب ، أو البند..

وفيما يلي مثال لتقرير المراجع حول أحد أجزاء معينة ، حسابات معينة من البيانات المالية.

Scanned by CamScanner

تقرير يتعلق بحسابات الدائنين

إلى / ..... المحترمين

لقد قمنا بمراجعة كشف الدائنون التجاريون لشركة الإسراء للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م ، إن إعداد هذا الكشف هو من مسئولية إدارة الشركة، وإن مسئوليتنا هي إبداء الرأي حول البيان المرفق مستندين إلى تدقيقنا له.

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق أو المعايير (أو الممارسات الوطنية المناسبة) . إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لغرض الحصول على تأكيد معقول حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة . وتتضمن عملية المراجعة فحصاً للأدلة ، على أساس الاختيار ، والتي تؤيد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية. كذلك تتضمن عملية المراجعة تحديد المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة ، بالإضافة إلى تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل . وإننا نعتقد بأن عملية المراجعة قد وفرت لنا أساساً معقولاً لإبداء الرأي .

وفي رأينا فإن كشف الدائنون التجاريون يمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية عن الدائنين التجاريين للشركة كما في ٣١/ ديسمبر ٢٠٠٦م وفقاً للأسس المحاسبية المتبعة .

الأغبري وشركاه

محاسبون قانونيون

التاريخ

العنوان :

Scanned by CamScanner

ج - تقارير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية .

قد يطلب أحد العملاء من المراجع تقديم تقرير حول التزام المنشأة بأوجه معينة من اتفاقيات تعاقدية ، فمثلا قد يقترض بعض العملاء وتحرر اتفاقيات للقرض وقد تكون من بنود هذه الاتفاقيات تقديم تقرير للمقرض من محاسب قانوني معتمد عن أمور معينة في الاتفاقية فمثلا تقديم تقرير عن مقدار سيولة المنشأة ومقدرتها على سداد الأقساط .

مثال حول تقرير الالتزام .

إلى / ..... المحترمين

لقد قمنا بمراجعة التزام شركة الإسراء بالأمور المحاسبية والمالية الواردة في الأقسام من إلى من الوثيقة المبرمة بتاريخ / / ٢٠٠٤م مع بنك اليمن الدولي .

لقد قمنا بالتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق أو المعايير (أو الممارسات الوطنية المناسبة) . إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لغرض الحصول على تأكيد معقول حول فيما إذا كانت شركة الإسراء قد التزمت بالأقسام ذات العلاقة في الوثيقة .وتتضمن عملية المراجعة فحصاً للأدلة المناسبة ، على أساس الاختبار. وإننا نعتقد بأن عملية المراجعة قد وفرت لنا أساساً معقولاً لإبداء الرأي.

وفي رأينا فإن شركة الإسراء كانت ملتزمة من كافة الجوانب الجوهرية ، بالأمور المحاسبية والمالية لأقسام الوثيقة المشار إليها بالفقرات السابقة كما في ٣١/ ديسمبر ٢٠٠٦م .

الأغبري وشركاه
محاسبون قانونيون

التاريخ
العنوان :

Scanned by CamScanner

د - تقارير حول ملخص للبيانات المالية .

يجب على المراجع عدم إصدار تقرير عن قوائم مالية ملخصة معدة بغرض إعلام بعض المستخدمين المهتمين بالنقاط المهمة التي تتعلق بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، إلا إذا كان قد قام بمراجعة القوائم المالية التي استمدت منها هذه القوائم الملخصة وأبدى فيها رأيه.

- يجب على المراجع أن يتأكد من أن القوائم المالية الملخصة تشير بوضوح إلى طبيعة المعلومات الملخصة ، ولفت انتباه القارئ أنه للحصول على فهم أفضل للمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها يجب أن تقرأ القوائم المالية الملخصة مقترنة مع أحدث قوائم مالية مراجعة للمنشأة.

- يجب أن تعنون القوائم المالية الملخصة بطريقة ملائمة لتحديد القوائم المالية المراجعة التي استمدت منها ، مثلا "قوائم مالية ملخصة أعدت من القوائم المالية المراجعة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر-٢٠٠٦".

- يجب على المراجع عدم استخدام عبارة "تظهر بعدل"، عند إبداء رأيه في قوائم مالية ملخصة.

- يجب أن يحتوي تقرير المراجع عن قوائم مالية ملخصة على العناصر الأساسية التالية :

أ - اسم أو أسماء من يوجه إليهم التقرير.

ب- تحديد للقوائم المالية المراجعة التي استمدت منها القوائم المالية الملخصة.

Scanned by CamScanner

ج- إشارة إلى تاريخ تقرير المراجعة عن القوائم المالية غير الملخصة ونوع الرأي الذي تم إبداؤه في هذا التقرير.

د- رأي المراجع فيما إذا كانت المعلومات الواردة بالقوائم الملخصة تتسق مع القوائم المالية المراجعة التي استمدت منها. وعندما يبدي المراجع رأيا متحفظا في القوائم غير الملخصة ولكنه مع ذلك مقتنع بعرض القوائم المالية الملخصة ، يجب أن يذكر تقرير المراجعة ، أنه على الرغم من الاتساق مع القوائم المالية غير الملخصة ، فإن القوائم المالية الملخصة استمدت من قوائم مالية أُصدر بشأنها رأيٌ متحفظٌ.

هـ- بيان أو ، إشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية الملخصة ، الذي يبين أنه للحصول على فهم أفضل لأداء المنشأة ومركزها المالي ولنطاق عملية المراجعة التي تمت ، فإن القوائم المالية الملخصة يجب أن تقرأ مقترنة بالقوائم المالية غير الملخصة وتقرير المراجع عن هذه القوائم.

و- تاريخ التقرير وتوقيع المراجع.

Scanned by CamScanner

مثال لتقرير حول ملخص للبيانات المالية :

في حالة أبداء رأي نظيف حول البيانات المالية السنوية المراجعة .

الأخوة / المحترمين

لقد قمنا بمراجعة البيانات المالية لشركة الولاء التجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١ديسمبر ٢٠٠٦م والتي أستخرج منها ملخص البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (أو المعايير الوطنية) وقد أبدينا في تقريرنا بتاريخ / / ٢٠٠٧م رأياً نظيفاً حول البيانات المالية التي استخرج منها ملخص البيانات المالية .

وحسب رأينا ، فإن ملخص البيانات المالية منسجم ، من كافة النواحي الجوهرية ، مع البيانات المالية التي أستخرج منها .

وللحصول على فهم أوضح للمركز المالي للشركة ولنتيجة نشاطها خلال الفترة وكذلك لنطاق تدقيقنا فإن ملخص البيانات المالية يجب أن يقرأ بالتزامن مع البيانات المالية التي أستخرج منها ملخص البيانات المالية ومع تقريرنا حولها .

تقوم بعض المنشآت بتلخيص بياناتها المالية السنوية التي تم مراجعتها بهدف تعريف كافة مستخدمي البيانات المالية بخلاصة المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها ومراجع الحسابات لن يستطيع إبداء الرأي في الملخص مالم يقم بإبداء رأيه في البيانات المالية .

الهتاري وشركاه

محاسبون قانونيون

التاريخ

العنوان :

Scanned by CamScanner

ثانياً :- التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية .

يهدف التكليف بانجاز إجراءات متفق عليها وفقاً للمعيار الدولي رقم ٤٤٠٠ إلى تقديم تقرير بالحقائق المكتشفة نتيجة قيام المراجع بإجراءات تدقيقية تم الاتفاق عليها بين المراجع والمنشأة والأطراف الأخرى .

وعلى ذلك فان عملية إجراءات متفق عليها هي العملية التي يكلف فيها العميل المراجع بإصدار تقرير بنتائج مبنية على القيام بإجراءات محددة على موضوع محدد لعناصر محددة ، أو مجموعات ، أو أجزاء ، أو بنود في قائمة مالية كما تم تعريفها أدناه. ويعين العميل المراجع لمساعدة المستخدمين في تقويم عناصر محددة أو مجموعات ، أو أجزاء ، أو بنود في قائمة مالية نتيجة لحاجة أو حاجات مستخدمي التقرير. فنظرا لأن المستخدمين يرغبون في أن تكون النتائج قد تم التوصل إليها بطريقة مستقلة لذلك يتم الحصول على خدمات أحد المراجعين للقيام بالإجراءات وإصدار تقرير بالنتائج التي تم التوصل إليها. ويتم الاتفاق بين المستخدمين والمراجع على الإجراءات التي سيقوم بها المراجع والتي يعتقد المستخدمون أنها ملائمة. ونظرا لأن حاجات المستخدمين قد تختلف اختلافا واسعا لذلك فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المتفق عليها قد تتغير أيضا ، ونتيجة لذلك فإن المستخدمين يتحملون مسئولية كفاية الإجراءات لأنهم أفضل من يتفهم احتياجاتهم الخاصة. وفي العمليات التي تتم بموجب أحكام هذا القسم من المعيار لا يقوم المراجع بعملية مراجعة ولا يصدر رأيا أو تأكيدا سلبيا عن عدالة عرض العناصر المحددة، أو المجموعات ، أو الأجزاء ، أو البنود في قائمة مالية. وبدلا من ذلك فإن تقرير المحاسب القانوني في عملية إجراءات متفق عليها يجب أن يأخذ شكل إجراءات ونتائج.

Scanned by CamScanner

❖ تحديد شروط التكليف :

يجب أن يكون هناك فهم واضح يتعلق بالإجراءات المتفق عليها ، وتتضمن الإجراءات المتفق عليها ما يلي :

- طبيعة التكليف متضمناً حقيقة أن الإجراءات المتفق عليها والمنفذة لاتشكل عملية تدقيق أو إطلاع وبناءً عليه فإنه لن يتم إبداء أي ثقة .
- بيان الغرض من التكليف .
- تحديد المعلومات المالية التي ستشملها الإجراءات المتفق عليها .
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الخاصة المطبقة .
- الشكل المتوقع لتقرير الحقائق المكتشفة .

ويتضمن كتاب الموافقة على التكليف الأمور التالية :

- كشف بالإجراءات التي تم الاتفاق عليها بين الأطراف المعنية والتي سوف يتم تنفيذها من قبل المراجع .
- الاتفاق مع الأطراف المعنية على توزيع تقرير الحقائق المكتشفة على الأطراف الموافقة على تنفيذ الإجراءات .

تقرير المراجع :

يجب أن يتضمن تقرير الحقائق المكتشفة مايلي :

- عنوان التقرير .
- أسم الجهة التي يوجه إليها التقرير (اسم العميل الذي كلف المراجع بإنجاز الإجراءات المتفق عليها)

Scanned by CamScanner

- تحديد المعلومات المالية وغير المالية المعينة التي طبقت عليها الإجراءات المتفق عليها .
- توضيح بأن الإجراءات المنفذة هي تلك الإجراءات المتفق عليها .
- توضيح بأن التكليف قد نفذ وفقاً للمعايير الدولية أو المعايير الوطنية .
- تحديد الغرض من إنجاز التكليف بإجراءات متفق عليها .
- كشفاً بالإجراءات المحددة التي تم انجازها .
- وصفاً للحقائق المكتشفة من قبل المراجع (الأخطاء والاستثناءات التي تم اكتشافها) .
- بياناً بأن الإجراءات المنجزة لا تشكل عملية تدقيق أو اطلاع ، لذا لم يتم إبداء أي ثقة .
- توضيح أن التقرير يتعلق فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية وغير المالية المحددة والمتفق عليها.
- تاريخ التقرير .
- عنوان التقرير .
- توقيع المراجع .

❖ **الشروط الواجب توافرها لقيام المحاسب القانوني بعملية إجراءات متفق عليها لعناصر محددة ، مجموعات ، أجزاء ، أو بنود في البيانات المالية .**

- أن يكون المحاسب القانوني مستقلا.

Scanned by CamScanner

- أن يتفق المحاسب القانوني والمستخدمون المستفيدون من التقرير على الإجراءات التي قام أو سيقوم بها المحاسب القانوني.
- أن يتحمل المستخدمون المستفيدون من التقرير المسئولية عن كفاية الإجراءات المتفق عليها لأغراضهم.
- أن يكون من المتوقع أن الإجراءات المتفق عليها سينتج عنها نتائج معقولة متسقة.
- أن يتسم الأساس المحاسبي المستخدم للعناصر المحددة ، أو المجموعات ، أو الأجزاء ، أو البنود في قائمة مالية بالوضوح التام لكل من المستخدمين المستفيدين من التقرير والمحاسب القانوني.
- أن يكون موضوع التأكيد المحدد الذي ستطبق عليه الإجراءات قابلا للتقدير المعقول المتسق أو للقياس.
- أن يكون من المتوقع وجود أدلة ترتبط بموضوع التأكيد المحدد الذي سيطبق عليه الإجراءات لتوفر أساسا معقولا للتعبير عن النتائج في تقرير المحاسب القانوني.
- أن يتفق المحاسب القانوني والمستخدمون المستفيدون من التقرير على أي مستويات للأهمية النسبية إذا لزم الأمر لأغراض التقرير فقط.
- أن يقتصر استخدام التقرير على المستخدمين المستفيدين من التقرير.
- يجب على المحاسب القانوني عند الاتفاق على تطبيق إجراءات متفق عليها على عناصر محددة ، مجموعات ، أجزاء ، أو بنود في قائمة مالية أن يلتزم

Scanned by CamScanner

بالمعايير العامة (معيار التأهيل المهني الكافي ، معيار الحياد والموضوعية والاستقلال ، معيار العناية المهنية اللازمة) ومعيار التخطيط والرقابة من معايير العمل الميداني.

- يجب على المحاسب القانوني عادة الاتصال المباشر والحصول على موافقة صريحة من كل مستخدم من المستخدمين المستفيدين من التقرير بغرض استكمال متطلبات الاتفاق على الإجراءات التي تم أو سيتم القيام بها وأن المستخدمين المستفيدين من التقرير يتحملون مسئولية كفاية الإجراءات المتفق عليها لأغراضهم. ويمكن تحقيق ذلك بعقد لقاء مع المستخدمين المستفيدين من التقرير أو بتوزيع مشروع التقرير المتوقع عليهم أو نسخة من خطاب اتفاق ، والحصول على موافقتهم. فإذا لم يستطع المحاسب القانوني الاتصال المباشر بجميع المستخدمين المستفيدين من التقرير فإنه يمكنه الوفاء بهذه المتطلبات باستخدام واحد أو أكثر من الإجراءات التالية أو ما يماثلها من إجراءات :

  - مقارنة الإجراءات التي سيتم تطبيقها مع المتطلبات المكتوبة للمستخدمين المستفيدين من التقرير.
  - مناقشة الإجراءات التي سيتم تطبيقها مع الممثلين المختصين للمستخدمين المستفيدين من التقرير.
  - فحص العقود المختصة مع المستخدمين المستفيدين من التقرير أو مع المراسلات منهم.

Scanned by CamScanner

ويجب على المحاسب القانوني ألا يصدر تقريرا عن عملية إجراءات متفق عليها إذا لم يوافق المستخدمون المستفيدون من التقرير على الإجراءات التي تم أو سيتم القيام بها ، وعلى تحمل المسئولية عن كفاية هذه الإجراءات لأغراضهم.

- يجب أن يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم واضح لشروط العملية ، وتوثيق ذلك عن طريق خطاب اتفاق. ويجب أن يكون خطاب الاتفاق موجها إلى العميل ، وفي بعض الحالات إلى جميع المستخدمين المستفيدين من التقرير أيضا. ومن الأمور التي يمكن أن يشملها خطاب الاتفاق على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي :

أ - طبيعة العملية.

ب- تمييز العناصر المحددة ، أو المجموعات أو الأجزاء أو البنود في قائمة مالية أو الإشارة إليها والطرف المسئول عنها.

ج - تحديد المستخدمين المستفيدين من التقرير.

د - إقرارات المستخدمين المستفيدين من التقرير بمسئوليتهم عن كفاية الإجراءات.

هـ- التزامات المحاسب القانوني.

و - أساس المحاسبة للعناصر المحددة ، أو الحسابات ، أو البنود في قائمة مالية.

ز - الإشارة إلى المعايير ذات العلاقة.

ح - الاتفاق على الإجراءات بتعداد هذه الإجراءات أو الإشارة إليها.

Scanned by CamScanner

ط - الأمور التي لا يتحمل المحاسب القانوني مسئوليتها والمتوقع أن يشملها تقريره.

ي - القيود على استخدامات التقرير.

ك – المساعدة التي يقدمها موظفو العميل للمحاسب القانوني.

ل - الأستعانة بخبير.

م - مستويات الأهمية النسبية المتفق عليها.

❖ **أنواع التقارير عن إجراءات متفق عليها:**

- **التقرير عن عناصر محددة ، مجموعات ، أجزاء ، أو بنود في قائمة مالية:**

وتشمل أمثلة العناصر المحددة أو المجموعات ، أو الأجزاء ، أو البنود في قائمة مالية ما يلي :

- حسابات النقد بتاريخ معين ، الظاهرة في دفتر الأستاذ العام لإحدى المنشآت الذي تم إمساكه بهدف إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

- قائمة بحسابات المدينين لإحدى المنشآت بتاريخ معين تعكس حسابات المدينين التي تم عرضها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

- بند الدخل الإجمالي في قائمة للعمليات عن مدة من الزمن تم عرضها وفقا لتعليمات إحدى الجهات الرقابية.

Scanned by CamScanner

- **التقارير عن تطبيق معايير المحاسبة :**

يقصد بهذا النوع من التقارير إعداد المراجع لتقرير مكتوب عن مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية .

- **الخدمات الاستشارية :**

هي خدمات مهنية يقدمها المراجع للعميل بناءً على طلبه وتتمثل فيما يلي :

- **تقديم المشورة :**

بناءً على الخبرة العملية والعلمية للمراجع فإن العميل قد يلجا إلى المراجع لطلب المشورة حول أمور معينة تتعلق بأعمال المنشأة مثلاً كيفية تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتج أو أمكانية إستخدم بعض الأساليب مثل الإنتاج في الوقت المحدد أو طلب رأيه حول الميزانية التخطيطية .

- **خدمات الاستشارات :**

وفيها تكون وظيفة المراجع تقديم نتائج وتوصيات للعميل حيال موضوعات أو موضوع معين. ومن أمثلة هذا النوع من الخدمات دراسة النظام المحاسبي المطبق ، أو دراسة نظام الرقابة.

- **خدمات التنفيذ:**

وفيها تكون وظيفة المراجع تنفيذ خطة مقترحة.. ومن أمثلة خدمات التنفيذ القيام بتركيب نظام حاسب آلي بما في ذلك الأنظمة المساندة ، أو اتخاذ خطوات لتحسين الإنتاجية ، أو المساعدة في تنفيذ عملية اندماج منشأة مع منشآت أخرى.

Scanned by CamScanner

- **خدمات تتعلق بعملية معينة :**

وفيها تكون وظيفة المراجع تقديم خدمات تتعلق بعملية معينة تخص العميل وتكون مع طرف ثالث. ومن أمثلة هذا النوع خدمات التصفية أو الإفلاس ، وخدمات التقويم ، خدمات إعداد معلومات بغرض الحصول على تمويل ، وتحليل اندماج متوقع أو تحليل شراء منشأة ، والخدمات القضائية.

وفيما يلي الإجراءات التي يقوم بها المراجع عند فحص بعض المجالات :

١- الفحص بهدف شراء منشأة قائمة :

قد يطلب أحد العملاء من المراجع فحص حسابات منشأة قائمة بهدف شرائها من خلال تحديد المبلغ المناسب الذي يمكن دفعه لشراء هذه المنشأة ، نتيجة دراسة المركز المالي للمنشأة في تاريخ الشراء وتحديد مدى مقدرة المنشاة على تحقيق الأرباح وتمر عملية الفحص بغرض شراء منشأة بعدة خطوات وهي :

أ- هدف ونطاق الفحص:

يتمثل الهدف من الفحص في تزويد العميل بأكبر قدر من البيانات والمعلومات الدقيقة والملائمة عن المنشأة حتى يستطيع اتخاذ قرار شراء أو عدم شراء ، وعندما يكون الهدف هو شراء منشأة قائمة فإنه يجب على المراجع الحصول على معلومات من داخل وخارج المنشأة (البيئة المحيطة) على النحو التالي :

١- طبيعة عمل المنشأة من حيث :

- طبيعة العمل (إنتاجي ، خدمي ، تجاري) .
- موقع المصنع ، المخازن ، الإدارة .

Scanned by CamScanner

- الإطلاع على مستوى الأجور ، الإلتزمات التقاعدية ، الأنظمة الحكومية ، هل يمكن الاستغناء عن بعض العاملين.
- المنتجات أو الخدمات وأسواقها (مثلاً العملاء والعقود الرئيسية ، شروط التسديد ، هوامش الربح ، الحصة السوقية ، المنافسون ، الصادرات ، سياسات التسعير ، سمعة المنتجات ، الضمانات ، سجل الطلبيات ، الاتجاهات ، إستراتيجية التسويق وأهدافها ، ، مراحل الإنتاج) .
- المجهزون المهمون للبضائع والخدمات (مثلاً العقود طويلة الأجل ، استقرار التجهيز ، شروط التجهيز ، شروط التسديد، طرق إيصال البضاعة) .
- البضاعة المخزنية .
- الامتيازات ، براءات الاختراع.
- أنواع المصروفات المهمة .
- الأبحاث والتطوير .
- القوانين والأنظمة التي لها تأثير مهم على النشأة .
- موقف المنشأة الضريبي ومدى تأثيره على استمرارها.

٢- معرفة الأسباب التي دعت ملاك المنشأة إلى بيعها ، من خلال :

- الاستفسار من إدارة الشركة عن أسباب البيع .
- الاطلاع على محاضر مجلس الإدارة المالية .

Scanned by CamScanner

- دراسة مدى إقبال المستهلكين على منتجات المنشأة .

٣- ومدى ارتباطها بشخصية الملاك فقد يتوقف نجاح المنشأة على شخصية ملاكها ومن ثم تفشل عند انتقالها إلى أشخاص آخرين بل قد تفشل عند انتقالها إلى الورثة.

ب- إجراءات الفحص

يقوم المراجع بإعداد القوائم المالية للمنشأة على أساس موحد لعدد من السنوات يتراوح بين ثلاث إلى خمس، ثم يقوم بعد ذلك بإجراءات الفحص التالية:

١- يقوم المراجع في البداية بمراجعة المبيعات باعتباره أهم بند يؤثر على الربح حيث يجب التأكد من عدم وجود تضخيم للمبيعات من خلال مقارنة المبيعات للعام الحالي مع المبيعات للأعوام السابقة ومعرفة الزيادة والنقص ومعرفة أسباب الزيادة أو النقص في المبيعات وفي حالة وجود زيادة في المبيعات للعام الحالي فيجب التأكد من عدم إدراج مبيعات تخص العام القادم في مبيعات العام الحالي أو أضافة فواتير وهمية للمبيعات الآجلة أو اعتبار البضاعة المرسلة إلى العملاء برسم الرد أو بضائع الأمانة لدى الوكلاء بالعمولة ضمن المبيعات .

٢- دراسة نسبة تكلفة المبيعات إلى المبيعات لكل عام من الأعوام ومن ثم دراسة أسباب الزيادة أو النقص من خلال مراجعة تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة ، المشتريات خلال العام ، مخزون آخر المدة) (المواد المباشرة ، الأجور المباشرة) .إن تتبع نسب البنود المختلفة من التكاليف والمصروفات إلى المبيعات ودراسة أسباب التغير فيها فقد يرجع هذا التغير إلى تغير تكلفة المواد الخام أو الأجور والمصروفات الصناعية الاخري أو أسعار بيع المنتجات ، كما قد ترجع هذه

Scanned by CamScanner

التغيرات إلى خطأ أو تعمد المغالاة في تقويم المخزون أو بسبب إدراج مبيعات صورية.

٣- الاهتمام بفحص حسابات السنوات الأخيرة للتحقق من عدم تعمد تضخيم أرباحها خصوصاً وأن هناك نية لبيع المنشأة وذلك بهدف إظهار شهرة لها .

٤- يجب على المراجع فصل الأرباح العرضية التي تنشأ عن عمليات غير عادية مثل أرباح بيع مواد أولية أو أرباح بيع أوراق مالية أو أصول ثابتة أو أرباح صفقة مبيعات استثنائية حيث يجب إظهار هذه الأرباح بعيدا عن حساب المتاجرة حتى لايؤثر مجمل الربح كما يجب إظهارها بعيدا عن الربح العادي للمنشأة .

٥- فحص حساب الأرباح والخسائر للتحقق من إدراج جميع المصروفات التي تخص الفترة المالية وعلى الأخص الإهلاك الذي يجب التحقق من كفايته ، وكذلك التحقق من عدم تأجيل بعض المصروفات الضرورية مثل مصاريف الصيانة والترميم وإصلاح الأصول ، ومن عدم سداد مثل هذه المصروفات من الأموال الخاصة بالشركاء ومن عدم إظهارها في حساب الأرباح والخسائر بهدف تضخيم صافي الربح ، وعلى الفاحص أن يراجع المصروفات مراجعة مستنديه للتحقق من إظهارها في الفترة التي تخصها وبكامل مبلغها ومن عدم إسقاط أي منها .

٦- فحص الميزانية للتحقق من وجود الأصول ومن صحة تقويمها وذلك بفحص تسجيل هذه الأصول وتتبع التغيرات التي طرأت عليها للتأكد من عدم إضافة مصروفات ايرادية لتضخيم قيمتها . كما يقتضى التحقق من صحة تقويم الأصول فحص حسابات الإهلاك التي أجريت على هذه الأصول للتحقق من كفايتها وكذلك فحص مخصصات الأصول المتداولة للتحقق من كفايتها .

Scanned by CamScanner

وتجدر الإشارة إلى أنه عند بيع منشأة قائمة يتم الاتفاق عادة على إعادة تقويم أصولها بواسطة خبير لتحديد قيمتها الجارية والتي تظهر بها في قائمة المركز المالي وفي هذه الحالة يركز الفاحص على التحقق من عدم وجود التزامات على هذه الأصول ولم تظهرها قائمة المركز المالي فضلاً عن التحقق من ملكية المنشأة لهذه الأصول حيث قد تكون مشتراه بالتقسيط ولم تسدد أقساطها بالكامل كما قد تكون مؤجرة بنظام التأجير التمويلي مع حفظ الملكية للبائع ٠

التعديلات التي يجريها الفاحص :

بعد الانتهاء من عملية الفحص والتأكد من صحة البيانات المالية للمنشأة فيجب على المراجع أن يقوم بتعديل أرباح المنشأة من خلال استبعاد المصروفات والإيرادات غير العادية وغير المتكررة والعرضية

وفيما يلي جدول يوضح البنود التي يجب إضافتها والبنود التي يجب خصمها وصولاً إلى صافي الربح بعد التعديل :

Scanned by CamScanner

البيان	٢٠٠٥م
صافي الربح	XXX
يضاف :	
الفائدة على رأس مال الشركاء وحساباتهم الجارية	XX
مرتبات الشركاء	XX
مكافآت الشركاء	XX
الفائدة على القروض والحسابات الدائنة للبنوك (في حالة عدم الحاجة)	XX
الإيجار (في حالة أن المشتري لديه مبنى)	XX
خسائر بيع الاستثمارات	XX
الاختلاسات	XX
التعويضات	XX
الزيادة في مخصصات الإهلاك	XX
الديون المشكوك فيها	XX
المصروفات الرأسمالية	XX
يخصم :	
الإيجار إذا كان المشتري سيستأجر المبنى من البائعين.	XX
إيرادات الأصول التي لن تنتقل إلى المشتري مثل إيراد العقار أو إيراد الاستثمارات المالية	XX
الأرباح التي يحتمل أن تحققها المنشأة في المستقبل	XXX

Scanned by CamScanner

وتؤدي التعديلات السابقة إلى حساب الأرباح التي يحتمل تحققها في المستقبل والتي يجب مقارنتها مع أرباح المنشآت المماثلة داخل النشاط لاستنتاج ما قد يكون لهذه المنشأة من شهرة محل فإن أظهرت أرباح المنشأة معدلا أعلى من مثيلاتها كان لها شهرة محل ، ويمكن حساب قيمة هذه الشهرة بإحدى الطرق التالية :

١- شراء متوسط الأرباح العادية لعدد من السنوات السابقة حيث يحدد متوسط أرباح المنشأة لعدد من السنوات السابقة ثم يضرب هذا المتوسط في رقم معين يتفق عليه ، ورغم أن هذا الرقم يحدد جزافا مما يعني عدم استناد هذه الطريقة إلى أساس علمي فضلا عن تجاهلها لمفهوم الشهرة الذي يستند أساسا إلى تحقيق المنشأة لأرباح غير عادية إلا أنها سهلة التطبيق ٠

٢- شراء متوسط الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات السابقة وتتلاءم هذه الطريقة مع طبيعة الشهرة والتي تعني قدرة المنشأة على تحقيق أرباح تفوق المنشآت المماثلة ولحساب الأرباح غير العادية يحسب متوسط الأرباح الفعلية الذي حققه رأس المال المستثمر في المنشأة وذلك بضرب معدل الربح العادي الذي تحققه المنشآت المماثلة في رأسمال المنشأة ثم يحسب الربح غير العادي من الأرباح الفعلية وحسب قيمة الشهرة بضرب متوسط الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات في رقم يعبر عن عدد السنوات التي ينتظر تحقيق هذا الربح خلالها ويعاب على هذه الطريقة استخدامها لعدد جزافي من السنوات حيث يصعب التنبؤ بعدد السنوات التي يمكن أن يستمر خلالها الربح العادي ثم بعدها يختفي٠

٣- رسملة الأرباح غير العادية ٠ تقوم هذه الطريقة على افتراض أن أرباح المنشآت تتناسب مع رؤوس أموالها ، فإذا حققت منشأة معينة أرباحا أكثر مما يجب

Scanned by CamScanner

أن يحققه رأس المال المستثمر فيها قياسا على المنشآت المماثلة كانت الزيادة مقابل أصل معنوي غير ظاهر بالدفاتر وهو الشهرة • ويتم تقويم الشهرة طبقا لهذه الطريقة كما يلي:

- يحسب متوسط الأرباح التي حققتها المنشأة خلال سنوات الفحص•
- يحسب الربح العادي للمنشأة بضرب معدل الربح الذي تحققه المنشآت المماثلة في رأسمال المنشأة (الأصول - الخصوم)•
- الفرق بين متوسط الأرباح الفعلية والأرباح العادية يمثل الأرباح غير العادية التي تحققها المنشأة •
- حساب قيمة الشهرة المقابلة للأرباح غير العادية بضرب الربح غير العادي في مقلوب نسبة الربح العادي •

وقد تستخدم نسبة الربح العادي عند حساب قيمة الشهرة باعتبارها أصل معنوي يصعب تقديره بدقة كما أنها تتأثر بعوامل كثيرة تؤدي إلى زيادتها أو نقصانها لهذا لايجب المغالاة في تقديرها عملا بسياسة الحيطة والحذر•

إعداد التقرير:

يبدأ الفاحص تقريره بذكر المهمة التي كلفه بها العميل ثم يذكر الفترة التي شملتها عملية الفحص ثم يسرد باقي تفاصيل الفحص بلغة سهلة وواضحة دون الاقتصار على الأرقام فقط • يتضمن تفاصيل الفحص معلومات تتعلق بمستقبل المنشأة مثل عدم كفاية رأس المال العامل الحالي واثر ذلك على الاستفادة من خصومات التسديد

Scanned by CamScanner

المبكر للديون والتشغيل الأمثل لأصول المنشأة كما يجب الإشارة إلى مدى تأثير العقود السارية على أرباح المنشأة المستقبلية وإمكانيات التخلص منها .

كما ينبغي أن يشير الفاحص إلى علاقات ازدهار المنشأة بإدارتها الحالية ومدى إمكانية استمرار هذه الإدارة وما إذا كان المشتري يستطيع تحقيق نفس المستوى الادارى • أما موقف المنشأة الضريبي فيتمثل أهم نقاط التقرير التي يجب إيضاحها للعميل بعد التحري عنها بدقة لمعرفة الضرائب المستحقة على المنشأة إن وجدت مع الإشارة إلى أثر الضرائب على قدرة الاستمرار • ويشير الفاحص أيضا إلى شروط إيجار المكان الذي تشغله المنشأة أن كان مؤجرا •

وفي ختام التقرير يذكر الفاحص المستندات التي حصل عليها لكي يؤيد بها المعلومات الواردة بالتقرير ثم يبرز بعض النسب المالية الهامة عن السيولة والربحية بالمنشأة ودلالة كل نسبة من هذه النسب ، الثمن الذي يراه عادلا للمنشأة والتوصية التي يراها بخصوص شراء هذه المنشأة مع ذكر قيمة شهرة المحل إذا كان للمنشأة شهرة •

مثال:

في ٢٠٠٧/١/١٢م عرضت شركة النور التجارية (شركة ذات مسئولية محدودة) للبيع ، وقد طلب منك أحد العملاء فحص حساباتها بهدف تحديد القيمة العادلة لها وإبداء رأيك في جدوى شرائها • فيما يلي بيانات عناصر الدخل عن الثلاث سنوات السابقة وكذلك بيانات المركز المالي في نهاية عام ٢٠٠٦م.

Scanned by CamScanner

١- بيانات قائمة الدخل بعد إعادة تبويبها لثلاث سنوات سابقة

البيان	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦
إجمالي المبيعات	٣٦,٠٠٠,٠٠٠	٣٣,٠٠٠,٠٠٠	٣٩,٠٠٠,٠٠٠
مردودات مبيعات	(٤,٥٠٠,٠٠٠)	(٣,٠٠٠,٠٠٠)	(٦٠٠,٠٠٠)
صافي المبيعات	٣١,٥٠٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠,٠٠٠	٣٣,٠٠٠,٠٠
يخصم :			
أ- تكلفة المبيعات	(١٥,٠٠٠,٠٠٠)	(١٤,٤٠٠,٠٠٠)	(١٦,٥٠٠,٠٠٠)
ب- مصروفات البيع	(٣٠٠٠,٠٠٠)	(٣٠٠٠,٠٠٠)	(٣٠٠٠,٠٠٠)
مجمل الربح	١٣,٥٠٠,٠٠٠	١٢,٦٠٠,٠٠٠	١٣,٥٠٠,٠٠٠
مصروفات إدارية وتمويله	(٤,٥٠٠,٠٠٠)	(٤,٢٠٠,٠٠٠)	(٤,٨٠٠,٠٠٠)
صافي ربح النشاط	٩,٠٠٠,٠٠٠	٨,٤٠٠,٠٠٠	٨,٧٠٠,٠٠٠
مصروفات غير عادية	(١,٥٠٠,٠٠٠)	- - -	(٣٠٠,٠٠٠)
	٧,٥٠٠,٠٠٠	٨,٤٠٠,٠٠٠	٨,٤٠٠,٠٠٠
إيرادات غير عادية	٩٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠
صافي الربح القابل للتوزيع	٨,٤٠٠,٠٠٠	٩,٣٠٠,٠٠٠	٩٣٠٠,٠٠٠
فائدة راس المال والحسابات الجارية الدائنة	(١,٥٠٠,٠٠٠)	(١,٨٠٠,٠٠٠)	(١,٨٠٠,٠٠٠)
صافي الربح	٦,٩٠٠,٠٠٠	٧,٥٠٠,٠٠٠	٧,٥٠٠,٠٠٠

Scanned by CamScanner

٢- قائمة المركز المالي في ٢٠٠٦/١٢/٣١

صافي الأصول بعد خصم المخصصات	٧٨,٠٠٠,٠٠٠
إجمالي الخصوم	٣٠,٠٠٠,٠٠٠
حقوق الملكية	٤٨,٠٠٠,٠٠٠

وعند فحص حسابات المنشأة اتضح ما يلي :

١- لم يتحرك رصيد أحد المدينين منذ أكثر من أربع سنوات بمبلغ ١٥٠,٠٠٠ ريال ولم تقم إدارة الشركة بتكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها لهذا المبلغ ٠

٢- اتضح أن إدارة الشركة تقوم باحتساب إهلاك سنوي بمعدل ١٠٪ لآله غير صالحة للاستخدام من أربع سنوات (علماً بان قيمتها الدفترية ٤٠٠,٠٠٠ ريال يمني ومجمع مخصص إهلاكها ٢٤٠,٠٠٠ ريال) .

٣- اتضح من خلال الفحص أن الشركة تحسب إهلاك على المباني بواقع ١٠٪ علماً بأن النسبة الصحيحة هي ٥٪ علماً بأن القيمة الدفترية للمباني للسنوات الثلاثة الماضية مبلغ ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال .

٤- يقصد بالمصروفات الأخرى الظاهرة في حسابات النتيجة خسائر بيع استثمارات مالية وأصول ثابتة ٠

٥- الإيرادات المتنوعة تتمثل في فوائد بنكية ٠

Scanned by CamScanner

٦- لم تقم إدارة الشركة خلال الأعوام السابقة بعمل مخصص بحقوق ترك الخدمة للموظفين وقد تم احتسابها بمبلغ ١٨٠,٠٠٠ ريال لكل عام عن الموظفين غير المشتركين في الضمان الاجتماعي .

٧- لم تقم إدارة الشركة باحتساب مخصص إجازات للموظفين لعام ٢٠٠٦م وقد تم احتسابه بمبلغ ١٥٠,٠٠٠ ريال

٨- لم تستفيد الشركة من خصم تعجيل الدفع بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ ريال نظراً لضعف السيولة لدى الشركة في عام ٢٠٠٦م .

٩- ضمن الخصوم المتداولة تسهيل من بنك اليمن الدولي بمبلغ ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال بفائدة ١٧٪ سوف يسدده المشتري عند إتمام الصفقة علماً أن الفوائد المدينة على التسهيل كانت على النحو التالي (١,٢٥٠,٠٠٠ عام ٢٠٠٦ ، ٧٥٠,٠٠٠ عام ٢٠٠٥م ، ٤٥٠,٠٠٠ ريال عام ٢٠٠٤م) .

١٠- يبلغ متوسط معدل العائد في هذا النوع من النشاط ١٥٪ .

المطلوب : بيان التعديلات التي ينبغي أن تجرى على حسابات الشركة لكي تعبر أرباحها عن ما يمكن أن تحققه في المستقبل وتقدير الثمن العادل لها مع توضيح الجوانب التي تهم المشتري

Scanned by CamScanner

الحل :

أولا : التعديلات التي ينبغي إجرائها على الأرباح

البيان	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦
صافي الربح	٦,٩٠٠,٠٠٠	٧,٥٠٠,٠٠٠	٧,٥٠٠,٠٠٠
يضاف:			
١- مصروفات غير عادية	١,٥٠٠,٠٠٠	- - -	٣٠٠,٠٠٠
مخصص إهلاك الأصل غير الصالح للاستخدام	٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
الزيادة في احتساب إهلاك المباني	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
خصم تعجيل الدفع	- - -	- - -	١٠٠,٠٠٠
فائدة التسهيل	٤٥٠,٠٠٠	٧٥٠,٠٠٠	١,٢٥٠,٠٠٠
	٩,٨٩٠,٠٠٠	٩,٢٩٠,٠٠٠	١٠,١٩٠,٠٠٠
يخصم منه :			
١- النقص في مخصص الديون المشكوك فيها	- - -	- - -	١٥٠,٠٠٠
٢- مخصص إجارة	- - -	- - -	١٥٠,٠٠٠
٣- الفوائد البنكية	٩٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠
٤- مخصص حقوق ترك الخدمة	١٨٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠
صافي الربح بعد التشغيل	٨,٨١٠,٠٠٠	٨,٢١٠,٠٠٠	٨,٨١٠,٠٠٠

Scanned by CamScanner

متوسط الأرباح السنوية = (٨,٨١٠,٠٠٠ + ٨,٢١٠,٠٠٠ + ٨,٨١٠,٠٠٠) / ٣

= ٨,٦١٠,٠٠٠ ريال

قائمة المركز المالي المعدلة في ٢٠٠٦/١٢/٣١م

صافي الأصول	٧٨,٠٠٠,٠٠٠
يخصم منه :	
صافي قيمة الأصل الغير قابل للاستخدام	١٦٠,٠٠٠
(قيمة الأصل – أهلاك السنوات السابقة)	
النقص في مخصص الديون المشكوك فيها	١٥٠,٠٠٠
النقص في مخصص حقوق ترك الخدمة	١٨٠,٠٠٠
النقص في مخصص الإجازات	١٥٠,٠٠٠
يضاف	
الزيادة في مخصصات إهلاك المباني	١,٠٠٠,٠٠٠
صافي الأصول بعد التعديل	٧٨,٣٦٠,٠٠٠
إجمالي الخصوم	٣٠,٠٠٠,٠٠٠
حقوق الملكية	٤٨,٣٦٠,٠٠٠

Scanned by CamScanner

الأرباح العادية للمنشأة = حقوق الملكية × ١٥٪

= ٤٨,٣٦٠,٠٠٠ × ١٥٪

=٧,٢٥٤,٠٠٠ ريال

ونظرا لأن الأرباح السنوية المتوقعة للمنشأة اكبر من الأرباح التي تحققها المنشأة المماثلة لذلك يكون لها شهرة المحل وتحسب بضرب الأرباح العادية في مقلوب الربح كما يلي :

الربح غير العادي = أرباح المنشأة - الربح العادي

= ٨,٨١٠,٠٠٠ - ٧,٢٥٤,٠٠٠ = ١,٥٥٦,٠٠٠ ريال

قيمة الشهرة = ١,٥٥٦,٠٠٠ × ١٠٠ / ١٥ = ١٠,٣٧٣,٣٣٣ريال

قيمة المنشأة = حقوق الملكية + شهرة المحل

= ٤٨,٣٦٠,٠٠٠ + ١٠,٣٧٣,٣٣٣ = ٥٨,٧٣٣,٣٣٣ريال

ومن ثم يقوم الفاحص بكتابة التقرير وفقاً للمكونات السابقة لهذا التقرير .

٢- الفحص بغرض اكتشاف الغش :

في بعض الحالات قد يلجأ العملاء إلى المراجعين لفحص بعض الحسابات لوجود شك لديهم حولها خاصة عند ضعف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة والناتج عن وجود بعض الثغرات في بعض الإجراءات التي وضعتها الإدارة لحماية أصولها من السرقة والضياع ، حيث يمكن أن يؤدي هذا الضعف في نظام الرقابة الداخلية مثلاً إلى اختلاس في النقدية أو المخزون ، أو ممكن أن يحدث تلاعب في الدفاتر والسجلات

Scanned by CamScanner

وتختلف الإجراءات التي يتبعها المراجع الفاحص بقصد اكتشاف الاختلاس عن تلك الإجراءات التي يتبعها بقصد اكتشاف التلاعب في تحديد أرباح المنشاة ومركزها المالي ٠

❖ في حالة طلب فحص حساب المبيعات فإنه يجب على الفاحص القيام بالآتي:

١- التحقق من أنه تم تسجيل جميع فواتير المبيعات من خلال متابعة تسلسل الفواتير ٠ وأنها تخص السنة المالية .

٢- التأكد من الآتي في الفواتير المصدرة :

- هل فاتورة المبيعات نقدية أم فاتورة مبيعات آجلة .
- التأكد من تسلسل الفواتير.
- التأكد من وجود أسم العميل .
- التأكد من سعر البضاعة المباعة من خلال مطابقتها مع قائمة الأسعار المصدرة من قبل إدارة الشركة .
- التأكد من العمليات الحسابية في الفاتورة .
- التأكد من الخصم وصلاحية الشخص الذي قام بمنح هذا الخصم .
- في حالة المبيعات الآجلة التأكد من موافقة الإدارة أو الشخص المخول بالبيع بالأجل .
- التاكد من توقيع المشتري ، وكذلك توقيع إدارة المبيعات .

٣- التحقق من مطابقة البضاعة المنصرفة من المخازن بموجب سند الصرف المخزني وفاتورة المبيعات .

Scanned by CamScanner

في حالة طلب فحص حساب المشتريات فإنه يجب على الفاحص القيام بالآتي:

١- التأكد من وجود طلب الشراء المقدم من الجهة الطالبة .

٢- التأكد من وجود أمر الشراء وأنه معتمد من الجهة المخولة بالشراء .

٣- التأكد من وجود محضر فحص واستلام وأنه تم استلام البضاعة وأنها مطابقة للمواصفات .

٤- التأكد من استلام البضاعة من قبل أمين المخازن وانه قد حرر سند استلام مخزني موقع من قبل أمين المخازن بما يفيد استلامه للبضاعة .

قد يكون الاختلاس في المرتبات والأجور ولذا يجب مراجعة :

المدفوعات للأجور والمرتبات عن طريق الرجوع إلى بطاقات الوقت وبطاقات الشغل وجداول الإنتاج وأذون التشغيل، كذلك و ملفات العاملين وبطاقات التأمين والمعاشات الخاصة بهم .

التأكد من أسماء العاملين والمبالغ المدفوعة لهم للتأكد من صحة مطابقة الأرقام الواردة بالمستندات السابقة ولاكتشاف أية زيادة غير حقيقية في المرتبات والأجور عن طريق إضافة ساعات عمل غير فعلية أو إضافة أسماء عمال وهميين أو الزيادة غير الحقيقية في معدلات الأجور أو المكافآت وغيرها.

التقرير:

بعد أن ينتهي الفاحص من إجراءاته يجب أن يقدم تقريره إلى طالب الفحص يحدد به ما إذا كان قد أكتشف الغش أم لا وفي حالة اكتشافه يجب أن يذكر مواطن أو مجالات الغش وقيمة الأصول أو المبالغ المختلسة، ويلاحظ أن الفاحص يعتبر

Scanned by CamScanner

مسئولاً في حالة عدم تمكنه من اكتشاف الغش ويطالب بالتعويض ولا يعفيه من المسئولية أنه قام بالاختبارات اللازمة لأداء العناية المعقولة لأن المحاسب الفاحص قد التزام بواجبات محددة في العقد بين طالب الفحص لاكتشاف هذا الغش.

Scanned by CamScanner

الفصل الثامن

المراجعة الحكومية ودور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية (٨)

٨- أعد هذا الفصل الدكتور / عبيد سعد شريم.

Scanned by CamScanner

الفصـــل الثامن

المراجعة الحكومية

ودور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

في الجمهورية اليمنية

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

أولاً: مقدمة في المراجعة الحكومية:

١- التعرف على أنواع المارجعة الحكومية كما وردت في معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها.

٢- مفهوم المساءلة عن المال العام.

٣- مفهوم معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها.

ثانياً: المبادئ الأخلاقية في المراجعة الحكومية:

٤- المبادئ الأخلاقية الصادرة عن مكتب المساءلة العام في الولايات المتحدة الأمريكية.

٥- الأخلاقيات المهنية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

ثالثاً: دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية:

٦- التعرف على أهداف ومهام واستقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

٧- منهجية العمل الرقابي في الجهاز.

٨- إرشادات العمل الرقابي بالجهاز والتخطيط والتوثيق واعداد التقارير.

٩- إجراءات فحص الالتزام والفحص الجوهري مع حالة تطبيقية.

١٠- تقارير الجهاز والاعتبارات الهامة لإعدادها.

Scanned by CamScanner

أولاً: مقدمة في المراجعة الحكومية:

أول إصدار لمعايير المراجعة الحكومية كان عام ١٩٧٢ في منشور أطلق عليه الكتاب الأصفر (The yellow book) و قد أصدرها مكتب المحاسب العام General Accounting Office في الولايات المتحدة الأمريكية والذي أصبح اسمه القانوني ابتداء من يوليو ٢٠٠٤ مكتب المساءلة العام General Accountability Office وآخر تنقيح كامل و يعمل به حاليا لهذه المعايير وهو الخامس منذ عام ١٩٧٢ ذلك الصادر في يوليو ٢٠٠٧ ليحل محل المعمول به منذ عام ٢٠٠٣ والتي ينبغي على الوحدات القائمة بالمراجعة في القطاع الحكومي الالتزام بإتباعها ابتداء من يناير ٢٠٠٨ ، وهذه المعايير يشار إليها بمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS)) ، و تجدر الإشارة إلى أن آخر نسخة منقحة و الصادرة في يوليو من عام ٢٠٠٧ قد أتت نتيجة جهود كبيرة من جهات مختلفة يأتي على رأسها المجلس الاستشاري للمراقب العام حول معايير المراجعة الحكومية و الذي يتكون من ٢٥ خبيرا في المراجعة المالية و مراجعة الأداء و التقارير ، و هؤلاء الخبراء من جهات مختلفة هي الحكومات الفدرالية و الولايات و المحلية ، و من القطاع الخاص ، و الأكاديميين.

ومراجع المال العام في الولايات المتحدة مطلوب منه الالتزام بهذه المعايير و التي من شأنها أن تضيف درجة عالية من الموضوعية و الثقة في مخرجات عملية المراجعة في القطاع الحكومي ، فهي تتطلب من المراجع أن يتسم بالكفاءة و الموضوعية و أن يتمتع بالاستقلالية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة و أثناء التنفيذ الميداني وعند إصدار التقرير مع الالتزام التام بمبادئ أخلاقية عالية ، وعندما يتم الالتزام بمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها مع ما يتطلبه ذلك من دراسة لنظام الرقابة الداخلية ورفع

Scanned by CamScanner

تقارير بشأنها ، فمن شأن ذلك أن يساهم في ترشيد الإدارة الحكومية للمال العام و تحسين عملية اتخاذ القرار ومما لا شك فيه أن عملية المراجعة للمال العام هي أحد العناصر الأساسية التي من خلالها تقوم الحكومات و المسئولين الرسميين بالإيفاء بواجبها كجهات مسئولة أمام مجتمعاتها في إنفاق المال العام من خلال الوحدات الحكومية في الأوجه المخصصة له و بدرجة عالية من الكفاءة و الشفافية و المساواة (من خلال تقديم الخدمات للعامة بأسلوب عادل) و بما يحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وعندما تتم عملية المراجعة بدرجة مهنية عالية فإن ذلك يعزز أمر في غاية الأهمية وهو مساءلة الجهات الحكومية تجاه المجتمع و الشفافية بشأن ربط الموارد بالنتائج المتحققة من إنفاقها ، و كذا توفير المعلومات للأطراف المستفيدة من عملية المراجعة و المجتمع بشكل عام ، و هذه المعلومات تتسم بالاستقلالية و الموضوعية و مبنيّة على حقائق يمكن التأكد منها بشأن إنفاق المال العام و قياس الأداء و تكلفة السياسات و البرامج و العمليات الحكومية ، و بالتالي فإنه يمكن للوحدة الخاضعة لعملية المراجعة الاستفادة من هذه المعلومات في تحسين الأداء و خفض النفقات و ترشيد اتخاذ القرار.

المشرعون من أعضاء مجلس النواب و المجالس على مستوى الولايات و على مستوى الحكومات المحلية و المسئولين الحكوميين و المجتمع بشكل عام هم في حاجة إلى معرفة ما إذا:

١- الحكومة تقوم بإدارة الموارد العامة و استخدام صلاحيتها بطريقة ملائمة و وفقا للقوانين و الأنظمة.

٢- البرامج الحكومية تحقق أهدافها و المخرجات المرغوب فيها.

Scanned by CamScanner

٣- الخدمات الحكومية تقدم بفعالية و كفاءة و اقتصادية و بأخلاقيات عالية و على قدم المساواة.

٤- القائمين على إدارة الوحدات الحكومية مساءلين عن استخدام الموارد العامة.

إن معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها التي سيتم تناولها في هذا الفصل هي بمثابة إطار عام للقيام بعملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة مع الحفاظ على النزاهة و الموضوعية و الاستقلالية.

أنواع المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها و فحص مدى الالتزام:

Types of GAGAS Audits and Attestation Engagements

Scanned by CamScanner

تتقسم أنواع المراجعة التي يتم القيام بها وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها في الولايات المتحدة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي المراجعة المالية و فحص مدى الالتزام و مراجعة الأداء ، و كل نوع يبدأ بالأهداف وهذه الأهداف تحدد نوع المراجعة التي ينبغي القيام بها و معايير المراجعة التي على الوحدة القائمة بالمراجعة اتباعها ، و في بعض الأحيان يسهل معرفة معايير المراجعة التي ينبغي اتباعها لتحقيق أهداف المراجعة ، فعلى سبيل المثال إذا كان هدف المراجعة هو إبداء الرأي حول القوائم المالية فإنه يتم تطبيق معايير المراجعة المالية ، إلا إنه في بعض المهام قد تكون الأهداف متعددة أو متداخلة ، فمثلا إذا كانت الأهداف هو تحديد مدى الاعتماد على مقاييس الأداء فإن هذا العمل يمكن القيام به إما وفقا لفحص مدى الالتزام أومراجعة الأداء ، و في الحالات التي يكون فيها خيار في اتباع المعايير فيجب على المراجعين تقييم احتياجات المستخدمين و معرفة و مهارة و خبرة فريق المراجعة من أجل اختيار أي المعايير سيتم اتباعها.

١- المراجعة المالية: Financial Audit

هي تلك المراجعة التي يقوم المراجع المستقل فيها بتقديم رأيه حول العرض العادل لمحتويات القوائم المالية في كافة الأمور ذات الأهمية النسبية وذلك من خلال التحقق ما إذا كانت الوحدة قد اتبعت مبادئ المحاسبة الحكومية على المستوى الفيدرالي أو الولايات و المجالس المحلية في الولايات المتحدة الأمريكية وكذا المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة المالية FASB.

وعند القيام بالمراجعة المالية فيمكن للمراجع الأخذ بمعايير العمل الميداني ومعايير التقارير الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA والذي سبق دراسته في الفصل الدراسي الأول ، إضافة إلى ذلك فإن معايير المراجعة

Scanned by CamScanner

الحكومية المتعارف عليها GAGAS قد حددت معايير عامة و معايير عمل ميداني و معايير تقارير أخرى إضافية مطلوب من المراجع في القطاع الحكومي أن يلتزم بها.

و الجدير بالذكر أن المراجعة المالية التي يتم القيام بها وفقا لـ GAGAS تحتوي على تقارير بشأن الرقابة الداخلية و الالتزام بالقوانين و الأنظمة و نصوص الإتفاقيات و المنح طالما هي متعلقة بعمليات مالية.

٢- فحص مدى الالتزام: Attestation Engagements

و بشكل عام فإن فحص مدى الالتزام يتعلق بفحص أو القيام بتنفيذ إجراءات متفق عليها مسبقا حول موضوع محدد و الرفع بتقرير حول النتائج التي تم التوصل إليها من عملية الفحص ، ومن أمثلة هذا النوع من المراجعة هو القيام بتقديم تقرير حول:

- نظام الرقابة الداخلية للوحدة.
- مدى التزام الوحدة بمتطلبات محددة في القوانين أو الأنظمة.
- مدى فعالية الرقابة الداخلية الذي تتبعه الوحدة بشأن المتطلبات التي تحكم المناقصات أو التقارير بشأن المنح الحكومية و العقود الحكومية.
- مدى الدقة و درجة الاعتماد على وحدات قياس الأداء لدى الوحدة الخاضعة للمراجعة.
- التكلفة النهائية لعقد محدد و أنها مؤيدة بأدلة الإثبات المطلوبة و أنها تتفق مع شروط العقد.
- كمية و حالة أو تقييم المخزون أو الأصل.

Scanned by CamScanner

ويتم القيام بمراجعة مدى اللالتزام وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها للعمل الميداني و معايير التقارير لهذا النوع من الفحص.

٣- مراجعة الأداء: Performance Audits

مراجعة الأداءتعرف بأنها تلك المهمة التي توفر درجة من الاطمئنان أو استخلاصات مبنيّة على التقييم الكافي و الأدلة الملائمة على ضوء مقاييس أو معايير مثل متطلبات محددة أو وحدات قياس أو ممارسات أعمال معروفة ، فمراجعة الأداء توفر تحليل موضوعي بحيث تستطيع الإدارة و الأشخاص المسئولين عن حوكمة و مراقبة الوحدة استخدام هذه المعلومات في تحسين أداء الوحدة الحكومية و عملياتها و خفض نفقاتها و ترشيد القرارات من قبل متخذي القرار و اتخاذ الإجراءات التصحيحية و بما يؤدي إلى تعزيز المساءلة تجاه المجتمع عامة.

فمراجعة الأداء التي تتم وفقا لـ GAGAS يتؤدي إلى درجة معقولة من الاطمئنان في أن القائمين بالمراجعة قد حصلوا على الأدلة الكافية و الملائمة لتأييد الاستخلاصات التي توصلوا إليها و التي تتوقف بالدرجة الأولى على أهداف القيام بمراجعة الأداء التي تم تنفيذها ، فمراجعة الأداء عملية ديناميكية تحتوي على تطبيق عدد من المعايير من خلال القيام بعملية المراجعة ، فهي عملية مستمرة للأهداف و خطر المراجعة و إجراءاتها و الأدلة التي تم جمعها أثناء تنفيذ عملية المراجعة و التي ستؤدي بالمراجع إلى تحديد ما يشمله تقريره و استخلاصاته بما في ذلك المبررات التي استند إليها في هذه الاستخلاصات.

مراجعة الأداء قد تحمل أسماء متعددة منها المراجعة الإدارية ، و مراجعة فعالية البرامج ، و مراجعة الاقتصادية و الكفاءة و الفعالية ، و مراجعة Value for Money

Scanned by CamScanner

Audit ، فمراجع الفعالية تنصب على قياس مدى تحقق الأهداف التي ترغب الوحدة في تحقيقها في حين أن الاقتصادية و الكفاءة تهتم بالاستخدام الأمثل للموارد في سبيل تحقيق أهدافها ، و في كثير من الأحيان ما تكون أهداف مراجعة الفعالية و الكفاءة و الاقتصادية متداخلة ولذا يطلق عليهم جميعا مراجعة الأداء ، و من أمثلة أهداف مراجعة الأداء ما يلي:

- تقييم مدى تحقق الأهداف التي يرغب المشرع أو الوحدة في تحقيقها.
- التكلفة المتعلقة بالحصول على المعلومات و المنافع من تحقيق الأهداف المرجوة.
- ما إذا كانت المراجعة تحقق النتائج المبتغاة إما أنها تحقق نتائج أخرى غير مستهدفة.
- ما إذا كانت وحدات قياس تحقيق الأهداف في مراجعة الأداء من النوع الذي يمكن الاعتماد عليها.
- مدى الاعتماد و الملائمة بالنسبة للمعلومات المالية المتعلقة بأداء الوحدة.
- تقييم ما إذا كانت الوحدة الخاضعة للمراجعة تقوم بالشراء وفقا لأفضل الممارسات المهنية.
- تحديد ما إذا كانت الموارد الحكومية (المدخلات) تم الحصول عليها بتكلفة معقولة و في الوقت الملائم و بجودة معقولة.
- تحديد ما إذا كانت الخدمات و المنافع الحكومية متاحة للأفراد الذين لهم حق الانتفاع بها.

Scanned by CamScanner

- تقييم مدى الاعتماد و الفعالية أو الملاءمة لمتطلبات الموازنة في مساعدة المشرعين في عملية الموازنة.

وفيما يتعلق بأهداف المراجعة للرقابة الداخلية المرتبطة بخطط الإدارة و أساليبها و الإجراءات التي تتبعها لتحقيق أهدافها فإنه و من أمثلة مراجعة أهداف مراجعة الرقابة الداخلية هو إلى أي مدى توفر الرقابة الداخلية درجة معقولة من الاطمئنان حول ما إذا كانت:

- الأهداف الرئيسية و الفرعية للوحدة تم تحقيقها بكفاءة و فعالية.
- أن الموارد يتم استخدامها وفقا للقوانين و الأنظمة و أي متطلبات أخرى متعلقة بها.
- أن الموارد يتم الاحتفاظ بها بطريقة تكفل حمايتها من أي طرف غير مخوّل بالوصول إليها أو استخدامها.
- هناك درجة كبيرة من النزاهة و الثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها من أنظمة الحاسوب.
- أن المعلومات الإدارية و التقارير العامة التي تعدها الإدارة مكتملة و سليمة وتساعد متخذي القرار.
- وجود درجة من الحماية على أنظمة معلومات الحاسوب من شأنها ان تمنع أو تكشف في الوقت الملائم أي محاولة للدخول إلى أنظمة المعلومات بطريقة غير شرعية.

Scanned by CamScanner

- أن الخدمات و المنافع الحكومية تم توزيعها أو توصيلها إلى المواطنين استنادا إلى الحق القانوني للأفراد في الحصول على هذه الخدمات أو المنافع.
- أن التكاليف التي حدثت أو المقترح حدوثها تتفق مع القوانين و الأنظمة السارية و متطلبات الاتفاقيات و العقود.
- أن الإيرادات المحصلة تمت وفقا للقوانين و الأنظمة السارية و متطلبات الاتفاقيات و العقود.

كما أن مراجعة الأداء قد تتطلب من المراجع التحقق من مدى التزام الوحدة بالمعايير أو المقاييس التي تم النص عليها في بعض القوانين و الأنظمة و اللوائح وتلك المحددة في العقود و اتفاقيات المنح و غيرها التي من شأنها أن تؤثر على الحصول أو استخدام موارد الوحدة.

وهناك معايير عمل ميداني حكومية متعارف عليها لمراجعة الأداء و أخرى لإعداد التقارير سيتم تناولها بالتفصيل لاحقا.

مفهوم المساءلة عن المال العام: Concept of Accountability

مما لا شك فيه أن الأعضاء الذين يتم إنتخابهم سواء على مستوى البرلمان أو المجالس المحلية و منظمات المجتمع المدني و المواطنين عامة يسعون بانتظام و في كل الأوقات إلى معرفة ما إذا كانت الموارد العامة يتم إدارتها من قبل القائمين عليها بالطريقة السليمة و أنها تستخدم وفقا للتشريعات و الأنظمة التي تحكمها ، و أن الوحدات الحكومية المؤتمنة على إدارة هذه الموارد تقوم بتحقيق الأهداف المحددة من تقديم الخدمات إلى المواطنين بأفضل درجة من الجودة و أقل تكلفة.

Scanned by CamScanner

فالقائمين على إدارة الوحدات الحكومية هم بالطبع مساءلين أمام الجهات التشريعية المركزية و المجالس المحلية ، و إذا قام المراجع في القطاع الحكومي بعمله وفقاً لمعايير المراجعة الحكومية مع ما يتطلبه ذلك من تأكيد أستقلالية و كفاءة و نزاهة و تقصي يتبلور في عدة تقارير يتضمن ما توصل إليه من حقائق من خلال عمله مع توصيات بالتحسين فإن من شأن ذلك أن يساهم في تعزيز المساءلة من خلال تزويد الجهات التشريعية و غيرها من الجهات ذات العلاقة بتقارير تحتوي على بيانات و معلومات على درجة عالية من الجودة و الثقة يمكن الاستناد إليها في مساءلة القائمين على الوحدات الحكومية عن أي اختلال في إنفاق الموارد العامة سواء من حيث المخالفات المالية و الإدارية و القانونية أو الفشل في تحقيق الأهداف المستهدفة.

دور القائمين على الوحدات الحكومية:

من الطبيعي أن يكون لكل وحدة حكومية إدارة تقوم باستخدام قدر محدد من الموارد العامة قد تكون على صورة موارد مالية و أصول و أنظمة معلومات أو خلافه ، و عادة تكون الإدارة مسئولة عن القيام بما يلي:

- استخدام الموارد بطريقة قانونية و بأقل تكلفة و بكفاءة و فعالية و بما يكفل تحقيق الأهداف المحددة لها.
- الالتزام بالقوانين و التنظيمات السارية التي تحكم الوحدة الحكومية حسب طبيعتها بما في ذلك تحديد المتطلبات التي ينبغي على الوحدة و القائمين عليها اتباعها مع تنفيذ الأنظمة التي من شأنها أن تؤدي إلى الإيفاء بمتطلبات القوانين و التنظيمات للوحدة الحكومية.

Scanned by CamScanner

- القيام بتصميم نظام رقابة داخلية محكم لتحقيق الأهداف و استخدام الموارد بأقل تكلفة و بكفاءة و فعالية و الحفاظ على هذه الموارد و اتباع القوانين و التنظيمات مع الحصول على بيانات موثوقة مع الإيضاحات العادلة المتعلقة بها.
- توفير التقارير الملائمة إلى الأطراف المشرفة على أنشطة الوحدة الحكومية و المواطنين لكونهم مساءلين أمام هذه الأطراف عن استخدام الموارد في القيام بتنفيذ أعمال محددة في سبيل تحقيق الأهداف و النتائج المطلوبة.
- التجاوب مع ما توصل إليه المراجعون من حقائق و توصيات وكذا إيجاد آلية واضحة لمتابعة الحقائق و التوصيات التي وردت من المراجعين.
- اتباع ممارسات شراء محكمةو سليمة عند أي تعاقدات و بما يكفل وجود إجراءات يمكن من خلالها الرقابة على أداء العقد ، هذا إضافة إلى التسعيرو العوامل الأخرى التي ينبغي أخذها في الاعتبار عند تقييم عطاءات العروض و بما في ذلك الاستجابة مع طلب الوحدة الحكومية في المتقدم بطلب عرض ، الأداء و الخبرة السابقة لصاحب العطاء الذي يتوافر لدى صاحب العطاء موظفين ذوي مؤهلات علمية و مهنية و يتمتعون بقدرات فنية ملائمة.

Scanned by CamScanner

معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها: GAGAS

هي تلك المعايير التي ينبغي على المراجع الحكومي في الولايات المتحدة الأمريكية الالتزام بها عند قيامه بالمراجعة المالية أو فحص مدى الالتزام أو مراجعة الأداء و هذه المعايير توفر إطارا للقيام بالمراجعة الحكومية على درجة عالية من الجودة ، وهذه المعايير تنقسم إلى ثلاث مجموعات هي المعايير العامة و معايير العمل الميداني و معايير التقارير ، قد يبدو للوهلة الأولى أنها تتشابه مع معايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين التي يتم اتباعها عند القيام بالمراجعة لغرض إبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية (المراجعة المالية) إلا أنه في حقيقة الأمر تختلف عنها في أمور عديدة علما بأن مكتب المساءلة العام أجاز أن يتم اتباع معايير المراجعة المتعارف عليها بالتزامن مع معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها وذلك عند القيام بالمراجعة المالية فقط و فيما يتعلق بمعايير العمل الميداني و معايير التقارير ، أما فيما يتعلق بفحص مدى الالتزام و مراجعة الأداء فهناك معايير مراجعة حكومية متعارف عليها يتم اتباعها عند القيام بالعمل الميداني و أخرى عند إعداد التقارير لكل من فحص الالتزام و مراجعة الأداء ، و يتم تبني المعايير الصادرة عن GAO في العديد من دول العالم فإنه سيتم الاكتفاء بتناول معايير المراجعة الحكومية العامة بشكل منفصل لأنه مطلوب من المراجع الالتزام باتباعها في الأنواع الثلاثة من المراجعة و لما فيها من أمور هامة تختلف عن مجموعة المعايير العامة الواردة في معايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن AICPA ثم معايير العمل الميداني و معايير التقارير و مراجعة الأداء فقط ، أما معايير العمل الميداني و معايير التقارير للمراجعة المالية فقد تم دراسة غالبيتها في الفصل الدراسي الأول ، و معايير العمل الميداني و معايير التقارير لفحص مدى الالتزام فقد ارتأينا تأجيل ضمها إلى طبعة لاحقة من هذا الكتاب.

Scanned by CamScanner

ثانياً: المبادئ الأخلاقية في المراجعة الحكومية:

تم إبراز فصل مستقل للمبادئ الأخلاقية في المراجعة الحكومية لأول مرة ضمن معايير المراجعة الحكومية الصادرة من قبل مكتب المساءلة العام General Accountability Office في الولايات المتحدة الأمريكية في يوليو ٢٠٠٧ ، و يرجع السبب لأهمية المراجعة في المساءلة عن المال العام و كذا ما يتوقعه المجتمع من المراجعين و الوحدات القائمة بعملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها من التزام بمبادئ أخلاقية عالية ولذا تجد أن إدارة الوحدات القائمة بالمراجعة تحرص على أن يكون الاتجاه العام في العمل و الروح السائدة بين أعضاء فريق المراجعة هو التحلي بالأخلاق الحميدة ، و بالتالي فإن التصرفات الأخلاقية السامية من قبل إدارة الوحدة و مراجعيها أمر في غاية الأهمية في سبيل خلق بيئة أخلاقية لهذه الوحدة.

و المبادئ الأخلاقية الواردة في هذا الفصل تم الإشارة إليها من قبل مكتب المساءلة العام بأنها توفر إطار عام لتطبيق معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية بما في ذلك المعايير العامة و معايير العمل الميداني و معايير التقارير.

فالمبادئ الأخلاقية المبينة أدناه هي على شكل وصفي أكثر منها سلسلة من المتطلبات التي ينبغي تنفيذها ، و بالتالي فعلى المراجع الأخذ في الاعتبار الحقائق و الظروف في إطار هذه المبادئ الأخلاقية مع عدم تجاهل أي جوانب أخلاقية مهنية قد تفرضها الجمعيات المهنية الأخرى التي ينتسب إلى عضويتها المراجع أو الجوانب

Scanned by CamScanner

الأخلاقية الواردة بالقوانين و اللوائح الحكومية ، و فيما يلي المبادئ الأخلاقية التي ينبغي على المراجع الالتزام بها عند القيام بعمله وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها:

١- المصلحة العامة: Public Interest

عرّف مكتب المساءلة العام المصلحة العامة بأنها المصلحة الجماعية لأفراد المجتمع و الوحدات الخاضعة للمراجعة ، فالالتزام بالنزاهة و الموضوعية و الاستقلالية عند قيام المراجعين بمسئولياتهم المهنية يفي بالمبدأ الأخلاقي المتعلق بالمصلحة العامة و ثقة المجتمع ، فالنزاهة و الموضوعية و الاستقلالية مبادئ جوهرية بالنسبة لمسئوليات المراجعين و في غاية الأهمية في بيئة العمل الحكومي ، فمعايير المراجعة الحكومية فيها تجسيد لمبدأ المساءلة عن المال العام و بالتالي فالتزام المراجع بهذه المبادئ أمر بمثابة حجر الزاوية لخدمة المصلحة العامة.

٢- النزاهة: Integrity

إن ثقة المجتمع بالحكومة و المسئولين من شأنه أن يتعزز من خلال قيام المراجعين بأداء مسئولياتهم المهنية بدرجة عالية من النزاهة ، فنزاهة المراجع تشمل قيامه بعمله بموضوعية و استناده إلى حقائق و الابتعاد عن الحزبية و الأفكار الإيدولوجية المسبقة حيال الوحدة الخاضعة للمراجعة و المستخدمين لتقرير المراجعة.

Scanned by CamScanner

إن اتخاذ القرارات التي تنسجم مع المصلحة العامة المتوخاه من مشروع أو نشاط معين خاضع للمراجعة يعتبر جزء هام من مبدأ النزاهة ، فمن أجل القيام بتلبية المسئوليات المهنية الملقاة على عاتق المراجعين فإنهم قد يواجهون العديد من المواقف المتناقضة و الضغوط من قبل إدارة الوحدة الخاضعة للمراجعة أو من قبل المستويات الحكومية المختلفة أو ضغوط لخرق مبادئ أخلاقية في مقابل حصولهم على منافع شخصية ، ولذا فعندما يتغلب المراجعون على هذه المتناقضات و الضغوط من خلال التصرف بنزاهة فهذا يعني أن المراجعين قد أعطوا الأولوية لمسئولياتهم تجاه المصلحة العامة.

٣- الموضوعية: Objectivity

إن مصداقية المراجع في القطاع الحكومي تقوم بالدرجة الأولى على موضوعية المراجعين في القيام بمسئولياتهم المهنية ، فالموضوعية تشتمل على استقلال المراجعين في الواقع و المظهر عند القيام بالمراجعة من خلال تبني وجهات نظر مجرّدة و العمل بأمانة و الابتعاد عن تعارض المصالح التي من شأنها أن تؤثر على الموضوعية في العمل ، وهذه الأمور تعتبر في غاية الأهمية في سبيل الاحتفاظ بالمصداقية ، فالموضوعية هي في أن يقوم المراجعين بعمليات تقييم بشكل مستمر للعلاقات التي تربطهم بالجهات الخاضعة للمراجعة و الأطراف الأخرى المستفيدة في ظل مسئولياتهم تجاه المجتمع.

Scanned by CamScanner

٤- الاستخدام السليم للمعلومات الحكومية و الموارد و المنصب:

Proper Use of Government Information Resources and Position

إن المعلومات التي يحصل عليها المراجع من الوحدة الحكومية التي يقوم بمراجعتها و كذا الموارد و المنصب ينبغي استخدامها للأغراض الرسمية و ليس للمنافع الشخصية للمراجع أو استخدامها بطريقة تتعارض مع القانون أو أن تؤدي إلى الإضرار بمصالح الوحدة الحكومية بما في ذلك التعامل مع المعلومات الحساسة التي ينبغي عدم اطلاع الجمهور عليها حفاظا على المصلحة الوطنية للبلد ، و لذلك فيجب على المراجع أن يحقق التوازن بين الشفافية للمعلومات الحكومية مع الاستخدام الملائم لهذه المعلومات ، و بناء على ذلك فإن هذا المبدأ يتطلب الحفاظ على السرية ، و أي تسرّب لمثل هذه المعلومات الحساسة إلى طرف ثالث أمر غير مقبول ، و بالتالي فإن المساءلة المهنية نحو المجتمع حيال الاستخدام السليم للمعلومات الحكومية و الإدارة الحصيفة للموارد الحكومية يعتبر من أهم المسئوليات التي تقع على عاتق المراجع.

إن الحفاظ على موارد الدولة واستخدامها بطريقة سليمة في الأنشطة المعتمدة لها يعتبر عنصراً جوهرياً فيما يتوقعه المجتمع من عمل المراجع ، أما تسخير المراجع لوضعه كمراجع لمنافع شخصية فإن في ذلك خرق لأهم مسئولياته ، فالثقة التي يضعها المجتمع في الخدمات المتوخاة منه ستتأثر بأي أفعال فيها استغلال لمنافع شخصية ، و لذا فينبغي على المراجع تجنب ما من شأنه أن يؤدي إلى الاعتقاد من قبل طرف ثالث محايد و على معرفة ملائمة بالمعلومات بأن المراجع يستخدم المعلومات لمنافع مالية

Scanned by CamScanner

شخصية له أو لأي من أفراد أسرته المقربين أو أي أمر قد يترتب عليه التأثير على استقلاليته.

٥- التصرف المهني: Professional Behavior

إن مهنة المراجعة ترتبط بتوقعات رفيعة من قبل المجتمع و هذا يشمل الالتزام بالأنظمة و القوانين السارية و تجنب أي تصرف قد يؤدي إلى إضعاف الثقة في عمل المراجعين بما في ذلك التصرفات التي قد تجعل أي طرف ثالث محايد و على دراية بالمعلومات أن يصل إلى استخلاص أن عمل المراجعين يشوبه قصورا مهنيا ، فالتصرف المهني هو أن يبذل المراجعون قصارى جهدهم و بأمانة و إخلاص عند أداء واجباتهم و أن يقوموا بأداء الخدمات المهنية وفقا للمعايير الفنية و المهنية الملائمة.

الأخلاقيات المهنية الصادرة عن الانتوساي:

وافقت الانتوساي على الاخلاقيات المهنية المعدة من قبل لجنة معايير المراجعة التابعة للانتوساي في الاجتماع الذي انعقد في مدينة منتيفيديو عاصمة الأوروغواي في ١٩٩٨ ، و تم الموافقة عليها بشكل نهائي في اجتماع الجمعية العمومية الذي انعقد في سيول عاصمة كوريا الجنوبية في عام ٢٠٠١ ، و قد تمت الإشارة إلى أن هذه الأخلاقيات المهنية هي عبارة عن مبادئ أخلاقية أساسية ، و يترك لأجهزة الرقابة العليا في كل دولة تبني هذه الأخلاقيات و بما يتلاءم مع بيئة كل دولة على حدة بسبب الاختلافات بين الدول من حيث الثقافة و النظم الاجتماعية والقانونية و اللغة ، و تم

Scanned by CamScanner

التأكيد من قبل الانتوساي على أنه ينبغي النظر إلى أخلاقيات المهنة بمثابة القاعدة من أجل تطوير أدلة أخلاقية وطنية من قبل الجهاز الأعلى للرقابة . و فيما يلي الأخلاقيات المهنية الصادرة عن الانتوساي.

أوردت الانتوساي الأخلاقيات المهنية في ثلاثة و ثلاثون فقرة موزعة على أربعة فصول . خصص الفصل الأول لمفاهيم الأخلاقيات المهنية و الثقة و الأمانة و المصداقية حيث تم الإشارة للأخلاقيات المهنية بأنها بيان شامل للقيم و المبادئ التي تحكم العمل اليومي الذي يقوم بها المراجعين ، و أنه ينبغي أن تعتبر هذه الأخلاقيات ضرورية لدعم معايير المراجعة التي أصدرتها لجنة معايير المراجعة للانتوساي في يونيو ١٩٩٢.

و أخلاقيات المهنة موجهة للمراجعين في كافة أجهزة الرقابة العليا ، بما في ذلك رئيس الجهاز و الموظفين التنفيذيين و كافة الأفراد الذين يعملون لمصلحة الجهاز أو نيابة عنه و المعنيين بالعمل الرقابي ، و بسبب الفروقات بين الدول من حيث الثقافة و اللغة و النظم القانونية و الاجتماعية فإنه يترك لكل جهاز مسئولية تطوير أخلاقيات المهنة التي تتلاءم مع بيئته الخاصة ، و كل جهاز هو المسئول عن التأكد من أن كافة المراجعين ملمين بالقيم و المبادئ التي تضمنها أخلاقيات المهنة الوطنية في ذلك البلد و أنهم يعملون بها.

Scanned by CamScanner

و الجدير بالذكر أنه لأمر في غاية الأهمية أن ينظر إلى الجهاز الأعلى للرقابة على أنه مصدر لثقة و الأمانة و المصداقية و هي صفات يتبناها و يدعمها الجهاز من خلال تمسكه و تطبيقه للمتطلبات الأخلاقية للمفاهيم التي تجسدها المفردات الرئيسية المستخدمة و هي النزاهة و الاستقلالية و الموضوعية و السرية و الكفاءة.

الثقة و الأمانة و المصداقية:

من البديهي أنه من حق السلطة التشريعية و السلطة التنفيذية و الناس عامة و الجهات الخاضعة للمراجعة أن يتوقعوا أن يقوم الجهاز بعمله بعيدا عن كل ما من شأنه أن يثير الشكوك أو المآخذ و أن الجهاز جدير بالثقة و الاحترام.

و ينبغي أن يتصرف المراجعون بأسلوب يعزز التعاون و العلاقات الجيدة بين المراجعين و داخل المهنة ، وذلك لأن دعم المهنة من قبل أعضائها و تعاونهم فيما بينهم يعتبران عنصران جوهريان للطابع المهني ، فالثقة و الأمانة التي يحظى بهما المراجعين هما في حقيقة الأمر نتيجة الإنجازات المتراكمة لكافة المراجعين في الماضي و الحاضر ، و ينبغي اطمئنان السلطة التشريعية و السلطة التنفيذية و الجهات الخاضعة للمراجعة و الناس عامة على أن كافة الأعمال التي يقوم بها الجهاز عادلة و مجردة و موثوق بها ، و هذا لن يتأتى إلا من خلال أخلاقيات مهنية تحكم أعمال المراجعين.

النزاهة:

خصص الفصل الثاني من أخلاقيات المهنة النزاهة و ذلك في فقرتين فقط حيث تمت الإشارة إلى النزاهة بأنها القيمة الجوهرية بالنسبة لأخلاقيات المهنة و أنه من الواجب على المراجعين التقيد بمعايير سلوكية عالية كالنزاهة و المصداقية أثناء

Scanned by CamScanner

عملهم و في علاقاتهم مع موظفي الجهات الخاضعة للمراجعة ، و أن يكون سلوك المراجعين فوق كل الشبهات و المآخذ حتى يحافظ على ثقة الناس عامة.

و في الفقرة الثانية تمت الإشارة إلى يمكن قياس النزاهة استنادا إلى ما هو عادلا و صحيحا ، فالنزاهة تقتضي من المراجع أن يلتزم بمعايير المراجعة و أخلاقيات المهنة من حيث الشكل و المضمون ، كما تقتضي منه أيضا الالتزام بمبدأي الاستقلالية و الموضوعية و أن يحافظ على أخلاقيات السلوك المهني واضعا المصلحة العامة فوق كل اعتبار ، و أن يتوخى المصداقية المطلقة في أدائه لعمله و في تعامله مع موارد الجهاز الأعلى للرقابة.

الاستقلالية و الموضوعية و التجرد:

تناول الفصل الثالث الاستقلالية و الموضوعية و التجرد حيث تم الإشارة إلى أنه من الضروري أن يكون المراجع مستقلا في الواقع و في المظهر و أن يبتعد عن مجموعات المصالح الخارجية ، و أن يتوخى سلوكا يعزز من استقلاليته و لا ينتقص منها ، وذلك في كل الأمور المتعلقة بأعمال المراجعة ، وأن يبتعد عن أي مؤثرات على استقلاليته سواء كانت شخصية أو خارجية ، حيث يمكن أن تتأثر الاستقلالية بالضغوط الخارجية أو التأثير على المراجع أو بالأفكار المسبقة التي قد يحملها المراجع عن الأشخاص أو عن الجهات الخاضعة للمراجعة أو عن المشاريع أو البرامج أو في تضارب الولاءات أو المصالح ، و يجب على المراجع ان يتمسك بالموضوعية و التجرد في كافة الأعمال التي يقوم بها و على وجه الخصوص أن تكون محتويات تقاريره دقيقة و موضوعية ، و أن يستند إلى أدلة إثبات و استنتاجات التي يتم الحصول عليها وفقا لمعايير المراجعة الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة الذي ينتمي إليه.

Scanned by CamScanner

الحياد السياسي:

من الأهمية بمكان أن يحافظ الجهاز الأعلى للرقابة على الحياد السياسي في الواقع وان يحمل الآخرينة نفس النظرة تجاه الجهاز ، ولذا فعليه البعد عن كل المؤثرات السياسية حتى يتسنى له القيام بمسئولياته الرقابية بتجرد خاصة و أن الجهاز يتعامل عن قرب مع السلطات التشريعية و التنفيذية و غيرها من الجهات الحكومية التي يخول لها القانون أخذ تقارير الجهاز بعين الاعتبار.

وعندما يرغب المراجع المشاركة في أنشطة السياسية أن يكون حذرا للغاية من تأثير الوقوع أو حتى النظر إلى أن هذه المشاركة قد يحد من إمكانية قيامه بواجباته المهنية بكل تجرد. وحتى في حالة السماح بالمشاركة في انشطة سياسية فينبغي على المراجع أن يكون على دراية تامة بأن هذه الأنشطة قد تتعارض مع المهنة.

تعارض المصالح:

عند السماح للمراجع بتقديم إستشارات او خدمات أخرى خلاف المراجعة للوحدة الخاضعة للمراجعة فإنه يجب عليه بذل أقصى عناية ممكنة بحيث لا تشكل هذه الخدمات وضع لحالة تعارض مصالح ، وعلى وجه الخصوص التأكد من ان الأستشارة أو الخدمات لا تتضمن مسئوليات أو صلاحيات من النوع الذي يجب ان يبقى في يد إدارة الوحدة الخاضعة للمراجعة. ولذا فإنه ينبغي على المراجع حماية إستقلاليته وتفادي كل ما من شأنه أن يؤدي إلى تعارض مصالح من خلال رفض الهدايا والهبات التي من شأنها ان تؤثر أو إنه قد ينظر إليها بأن لها تاثير على إستقلالية ونزاهة المراجع.

ويجب على المراجع ان يتجنب كافة العلاقات مع مديري و موظفي الوحدة الخاضعة للمراجعة وغيرهم من الأطراف التي قد تؤثر أو من شانها أن تشكل تهديد على قدرة المراجع على التصرف باستقلالية. ويجب على المراجع أن لا يستفيد من

Scanned by CamScanner

منصبه الرسمي لأغراض شخصية كما يجب عليه ان يتفادي العلاقات التي قد تتضمن مخاطر فساد أو تلك التي قد تثير الشكوك حول موضوعيته واستقلاليته.

ويجب على المراجع على المراجع عدم إستخدام المعلومات التي يحصل عليها اثناء أدائه واجباته للحصول على منافع لنفسه أو لغيره ، كما يجب على المراجع ان لا يقوم بإفشاء معلومات يمكن أن يترتب عليها إمتيازا غير عادل أو غير معقول لأفراد أو جهات أخرى ، كما ان عليه عدم أستخدام مثل هذه المعلومات كوسيلة لإيقاع بالغير.

السرية المهنية:

خصص الفصل الرابع من أخلاقيات المهنة للسرية المهنية حيث تم الأشارة إلى أنه يجب أن لا يبيح المراجع بأي معلومات حصل عليها من عملية المراجعة إلى طرف ثالث سواء شفويا أو خطيا باستثناء لأغراض الأستجابة للمتطلبات القانونية للجهاز أو لمسئوليات محددة كجزء من الاجراءات العادية للجهاز أو وفقا لمتطلبات محددة في القوانين ذات العلاقة.

الكفاءة

الفصل الخامس والاخير أورد بأنه من الواجب على المراجع ان يكون سلوكه مهنيا في كل الأوقات وأن يطبق معايير مهنية عالية في تنفيذ أعماله المهنية ليتمكن من أداء واحبه بكفاءة وتجرد ، فيجب على المراجع عدم القيام بعمل تيس لديه الكفاءة لتنفيذه. ويجب على المراجع ان يكون دراية كبيرة ويتقيد بمعايير المراجعة وعلى معرفة بالمبادئ المحاسبية والممارسات المهنية. كما يجب عليه أن يكون ملما بصورة جيدة بالمبادئ الدستورية والقانونية و المعايير التي تحكم عمليات الوحدة الخاضعة للمراجعة.

Scanned by CamScanner

كما أوردت أخلاقيات المهنة بأنه ينبغي على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة اثناء القيام بالمراجعة وأثناء الإشراف وعند إعداد التقارير ، كما يجب على المراجع أن يستخدم الأساليب والممارسات ذات أعلى جودة ممكنة في أعمال المراجعة ، وكذا يجب على المراجع الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها أثناء تنفيذ المراجعة و عند إصداره للتقرير ، و ينبغي على المراجع التزام مستمر وهو تحديث واكتساب المهارات المطلوبة للإيفاء بمسئولياته المهنية.

Scanned by CamScanner

ثالثاً: دورة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية:

أدركت الدولة اليمنية الحديثة أهمية وجود رقابة فعالة على إدارة الأموال العامة من خلال هيئة رقابية مستقلة تقوم بهذا الدور وفقا لمنهجية مهنية علمية متخصصة ، ويعود هذا الاهتمام الى العام ١٩٧٢م بصدور القانون رقم (١٦) بإنشاء الجهاز المركزي لمراجعة الحسابات في عدن (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبات وفقا للتعديل بالقانون رقم ١١ لعام ١٩٨٢م) ، والقانون رقم (٥٤) لعام ١٩٧٤م بإنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في صنعاء .

وفيما كان الجهاز المركزي لمراجعة الحسابات بعدن امتداد لنظام الرقابة الحكومية التي كانت تعتمد عليها الإدارة البريطانية في السلطنات والمحميات تحت سيطرتها قبل الاستقلال وذلك من خلال ما كان يعرف بـ (مكتب المراجع) .. فقد كانت تجربة الرقابة الحكومية في صنعاء حديثة المفهوم والممارسة.

إبّان إعلان الوحدة اليمنية المباركة عام ١٩٩٠م تم دمج جهازي الرقابة في كل من صنعاء وعدن بكيان واحد سُمّي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صدر بإنشائه القانون رقم (٣٩) لعام ١٩٩٢م محدداً الأهداف والمهام والاختصاصات والواجبات والصلاحيات والمفاهيم الأساسية وقواعد العمل الرقابي للجهاز وعلاقته بالسلطات الثلاث التشريعية والتنفيذية والقانونية، واستكمالاً للبنية التشريعية للجهاز صدر القرار الجمهوري رقم (٢) لعام ١٩٩٣م بشان اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٣٩) بشان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مبينة التنظيم الإداري للجهاز وتقسيماته وقواعد إدارة شئونه الفنية والمالية والإدارية.

Scanned by CamScanner

أهداف الجهاز ومهامه واختصاصاته:

أهداف الجهاز حددتها المادة (٤) من قانونه بما يلي:

١. تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

٢. المساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز على الأخص في المجالات المالية والإدارية.

٣. المساهمة في تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.

وفي ضوء تلك الأهداف وبما ينسجم مع مفهوم المراجعة الحكومية حددت المادة (٥) من قانون الجهاز أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز بالتالي:

١. الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والنظامي.

٢. الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة.

٣. الرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية.

كما حددت المادة (٦) نطاق عمل الجهاز بان يمارس اختصاصاته على الجهات التالية:

١. وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية، وهي بذلك تشمل كافة الوزارات والدوائر والمصالح الحكومية وفروعها في أمانة العاصمة والمحافظات.

Scanned by CamScanner

٢. الوحدات الاقتصادية والمنشآت التابعة لأي منها ، والمقصود بها جميع وحدات القطاع العام والمختلط المتمثلة في المصارف والمؤسسات والهيئات والشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية العامة التي تملكها الدولة ملكية كاملة أو جزئية.

٣. المجالس المحلية وتكويناتها ، وهي تكوينات السلطة المحلية المنتخبة في الوحدات الإدارية (أمانة العاصمة ومراكز المحافظات والمديريات).

٤. الوحدات المعانة ، وهي الجمعيات التعاونية ذات النفع العام والنقابات والتنظيمات الشعبية المختلفة وأية جهة أخرى تحصل على إعانة أو مساعدة نقدية أو عينية أو أية ميزة أخرى من الدولة.

٥. أي نشاط آخر أو جهة أخرى تخضعها القوانين النافذة أو قرارات السلطة التنفيذية لرقابة الجهاز أو ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة.

استقلالية الجهاز:

أولى المشرع استقلالية الجهاز اهتماماً كبيراً يتجلى من خلال التأكيد عليها في نصوص العديد من مواد القانون واللائحة التنفيذية لقانون الجهاز فقد حددت المادة ٣(أ) من القانون رقم (٣٩) لعام ١٩٩٢م بأن الجهاز " هيئة رقابية عليا مستقلة ذات شخصية اعتبارية " كما ورد تعريفاً واضحاً لمفهوم استقلالية الجهاز في المادة ٢(ط) كالتالي :

Scanned by CamScanner

" حرية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في معالجة كافة المسائل والنواحي الرقابية بدون توجيه ملزم أو تدخل خارجي وبما يحول دون تعرضه للضغوط حتى يتمكن الجهاز من إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي "

وبهدف توفير الاستقلال اللازم للجهاز عن السلطة التنفيذية (مجلس الوزراء باعتباره الهيئة التنفيذية والإدارية العليا للدولة) وتمييزه عن الرقابة التنفيذية (وزارة المالية إحدى صورها) حددت المادة ٣(جـ) من القانون تبعية الجهاز التنظيمية لرئيس الجمهورية، ولان من يشغل منصب رئيس الجمهورية يتم انتخابه من قبل الشعب فإنه يجسد وفقاً للدستور الإرادة الشعبية في الحكم بين السلطات الدستورية الثلاث وحماية الدستور والمصالح الوطنية العليا والحفاظ على النظام العام للدولة، ويمثل رمز السيادة الوطنية .. فإن ربط الجهاز كهيئة رقابية عليا برئيس الجمهورية يقوم على اعتبارات دستورية ويوفر أعلى قدر من الحماية لمختلف عناصر وجوانب الاستقلالية المكفولة للجهاز ويعزز من دوره في حماية المال العام ومكافحة الفساد .. خاصة لما لرئيس الجمهورية من صلاحيات دستورية أخرى أهمها صلاحيات تعيين كبار مسئولي الدولة وصلاحية مساءلتهم وإحالتهم إلى التحقيق والمحاكمة.

وبالنسبة للاستقلال المالي والإداري منح المشرع الجهاز استقلالية وحرية في تقدير وتحديد موارده المالية وتنظيم عمليات استخدامها والصرف منها، وكذا في تحديد موارده البشرية وتنظيم وإدارة شئونه وشئون أعضائه وفروعه، حيث حددت المادة (٢٧) من القانون بأن تكون موازنة الجهاز مستقلة تدرج رقماً واحداً في موازنة الدولة، وحددت أن يضع رئيس الجهاز مشروع الموازنة ويرسله الى رئيس الجمهورية حيث تتم

Scanned by CamScanner

دراسته والبت فيه وإحالته بوضعه النهائي الى الحكومة لإدراجه ضمن الموازنة العامة للدولة ، و أنه في جميع الأحوال لايجوز للسلطات المختصة في الدولة احتجاز أو حجب أي جزء من موازنة الجهاز المعتمدة في الموازنة العامة ..كما أن المادة (٢٦) منحت رئيس الجهاز السلطات المخولة لكل من وزير المالية ووزير الخدمة المدنية فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بموازنة الجهاز وتنظيم أعماله وشئون العاملين فيه.

وفيما يتعلق باستقلالية منتسبي الجهاز (العاملين) فقد أكد قانون الجهاز ولائحته التنفيذية على هذا الجانب وذلك من خلال عدة مواد قضت بالآتي:

- عدم جواز التدخل في شئون موظفي الجهاز من قبل أية جهة وبأي صورة كانت .
- منع كافة موظفي الجهاز من مباشرة أية أعمال أو أنشطة تمس بطريقة مباشرة أو غير مباشرة باستقلال الجهاز وحياده في العمل الرقابي.
- التأكيد على حضر تسخير موظفي الجهاز من قبل أي سلطة أو جهة أو مسئول إلا لتحقيق الأهداف الواردة في القانون.
- تمتع الأعضاء الفنيين في الجهاز بالحماية من مختلف أشكال الضغوط والتدخلات التي من شانها أن تعرقلهم عن القيام بمهامهم ، وأوجبت على كل عضو منهم أن يلزم التحفظ الذي يضمن له استقلاله وحياده.

التأكيد بأنه لايجوز نقل احد أعضاء الجهاز للعمل في جهة كان يباشر المهام الرقابية على أعمالها بصورة مستمرة إلا بعد مضي ثلاث سنوات من ترك مراقبتها ، كما أكدت على

Scanned by CamScanner

عدم جواز ندب أو إعارة أو نقل شاغلي الوظائف الرقابية بالجهاز الى جهة تخضع لرقابة الإدارة النوعية التي يعمل بها إلا بعد مضي ثلاث سنوات من تاريخ تركه للعمل بهذه الإدارة ،وانه لايجوز في حالة الندب لبعض الوقت أن يمارس العضو المنتدب من الجهاز أي عمل رقابي له صلة بالجهة المنتدب إليها .

المرجعية المهنية لعمل الجهاز:

فرض المشرع على الجهاز أن يستهل تقاريره الرقابية ببيان واضح يصف معايير العمل الرقابي للجهاز التي تُبنى عليه هذه التقارير، حيث ورد في اللائحة التنفيذية لقانون الجهاز المادة (٣١) أن

" يكون في مقدمة كل تقرير إقرار بان العمل قد تم وفقا لمنهاج العمل بالجهاز ووفقا لقواعد ومعايير الأداء الرقابي المتعارف عليها وهي إشارة بالتزام جميع أعضاء الجهاز بإتباع منهاج وأسلوب العمل الذي يقره الجهاز والمعايير التي يعترف بها "

ونظرا لعدم وجود معايير محاسبة ومعايير مراجعة وطنية في الجمهورية اليمنية سوءا على مستوى القطاع الخاص أو القطاع الحكومي، لايتوفر للجهاز مرجعية وطنية يمكنه الاستناد إليها كمنهاج لعمله الرقابي، إذ أن الموجود من معايير للمحاسبة ومعايير مراجعة يقتصر على ما تحتويه بعض التشريعات النافذة مثل:

Scanned by CamScanner

- قانون الجهاز رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م،
- قانون المحاسبين القانونيين رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م،
- القانون المالي رقم (٨) لسنة ١٩٩٠م والنظامين الماليين الحكومي والموحد،
- قانون المناقصات والمزايدات الحكومية،
- قانون الشركات،
- القانون التجاري،
- قانون البنوك، قانون البنك المركزي اليمني ...إلخ ،

وقد خول المشرع رئيس الجهاز اتخاذ القرارات المتعلقة بشئون عمله المهني وأشار إليها في المادة (١٢) من قانون الجهاز كالتالي:

- تحديد الوسائل والاساليب الملائمة والمتطورة في ممارسة أعمال الجهاز الرقابية.
- تبني المعايير والقواعد المهنية الملائمة .
- وضع الأسس والمعايير التي تكفل استقلالية وحياد الجهاز عند مباشرة اختصاصاته بما يكفل تحقيق الموضوعية في العمل الرقابي.

كما ورد في اللائحة التنفيذية للقانون المادة (٣٢) أن :

Scanned by CamScanner

" يصدر رئيس الجهاز منهاج العمل بالجهاز مشتملا على أسلوب العمل الواجب إتباعه وقواعد ومعايير الأداء الرقابي المعترف بها والموجهات التي يستهدى بها في أداء المهام والواجبات المتعددة للجهاز مع العمل على تطويرها من حين لأخر حسب مقتضيات التطور عالميا "

منهاج عمل الجهاز

سعى الجهاز إلى تطبيق منهجية عمل موحدة وفقا لمعايير الرقابة المتعارف عليها ومواكبة لمتغيرات ومتطلبات المهنة.. حيث تم إعداد دليل الأداء الرقابي الشامل (تأسيساً على دليل الأداء الرقابي الشامل الكندي) وصدر هذا الدليل بقرار رئيس الجهاز رقم (٨١) لسنة ١٩٩٣م وتم تعديله وتطويره لاحقا وصدر بقرار رئيس الجهاز رقم (٣٣) لسنة ١٩٩٨م ، واستكمالا لمنهاج العمل الرقابي للجهاز تم إعداد مرشد تطبيقي لهذا الدليل (يقع في أربعة فصول) يتضمن الإرشادات والموجهات الضرورية لترجمة السياسات التي احتواها الدليل إلى إجراءات وخطوات عملية لمراحل العمل الرقابي المختلفة باعتباره منهج تفصيلي شامل يستهدف إحداث تغيير وتطوير نوعي في أعمال وأنشطة الجهاز.

دليل الأداء الرقابي الشامل عرف المنهاج بأنه:

Scanned by CamScanner

" عبارة عن السياسات التي اختارها الجهاز لانتهاجها في أدائه لمهامه الرقابية كما يشتمل على بعض المعايير والممارسات الرقابية التي تم انتقاءها للعمل بموجبها إلى جانب الممارسات التي درج الجهاز على إتباعها في الماضي وعرضت كموجهات ضمن الفقرات التي تبرز ضرورة إتباع المنهاج وشرحه "

كما هو واضح من النص فإن الجهاز قام باختيار سياسات (أي أن الجهاز لم يقم بإعداد هذه السياسات) مما يعني أن الاختيار تم من سياسات تم إعدادها من جهات معينة وكذا ممارسات رقابية انتقائية.. مما يعني أن الإنتقاء تم من ممارسات معينة. فاختيار هذه السياسات وانتقاء الممارسات لهما مرجعية محددة ، وقد يكون النص المبين يفسر بعض الشيء مصدر اختيار السياسات وانتقاء الممارسات.

" إن معايير الرقابة التي يتضمنها هذا الدليل كمنهاج هي معايير الأداء الرئيسية في العمل الرقابي وفي حالة المسائل التي لا يصدر بها معيار للأداء الرقابي فإنه يفضل العمل بمعايير الرقابة العالمية وفي حالة عدم توفر معايير رقابة عالمية للموضوع المعني يتم العمل على أساس قواعد الرقابة المتعارف عليها ، وقواعد الرقابة المتعارف عليها تتبع عندما لا تصلح القواعد التي يصدرها الجهاز أو العالمية "

Scanned by CamScanner

المرشد التفصيلي لدليل الأداء الرقابي الشامل

يحتوى المرشد على إرشادات وسياسات عامة تتعلق بمنهاج الجهاز في مراجعة الوحدات الخاضعة لرقابته، وقد أسست محتويات المرشد واستمدت من دليل الأداء الرقابي الشامل للجهاز والذي يحدد ويشرح سياسات المراجعة ومنهاج العمل الرقابي الذي تبناه الجهاز فيما يتعلق بالوحدات الخاضعة لرقابته. وهو موجه لأعضاء الجهاز الفنيين العاملين في مجال المراجعة المالية، ويفترض في المراجع الذي يتمتع بمستوى جيد من المعرفة لمفاهيم العمل الرقابي ومعاييره بأن يكون قادرا على فهم وتطبيق منهاج العمل الرقابي الذي يحتويه المرشد إذا توفر له المستوى المعقول من الإشراف.

ونظراً لأنه من الصعب تصميم سياسة عامة أو إجراء يتناسب تماما مع جميع الحالات التي قد يقابلها المراجع ، فقد كان منهاج الجهاز مرناً حيث أتاح للمراجع ممارسة الحكم المهني وإمعان التفكير في الأمور قبل ممارسة أي نوع من الإجراءات وفقا لأي جزء من الإرشادات الواردة في المرشد ، فإذا اتضح له عدم ملاءمة أسلوب أو إجراء أو نموذج أو قاعدة مما هو وارد في المرشد للجانب الذي يقوم بمراجعته، يمكنه الإعتماد على خبرته وحكمه المهني في إختيار وتطبيق الأسلوب أو الإجراء الملائم الذي يبدو له عمليا ومناسبا، وذلك بعد الحصول على الموافقة الضرورية من المستوى الإشرافي المناسب بالخروج على المنهاج وتوثيقه بصورة كافية بملفات المراجعة. كما أنه في حالات معينة قد لا يوجد بديل لاستخدام الحكم المهني للمراجع المتمرس لتحديد الإجراء السليم والملائم.

Scanned by CamScanner

وقد تم تقسيم محتويات المرشد بمنهجية محددة إلى أربعة أجزاء رئيسية يمكن هي :

١- أوراق عمل المراجعة وتنظيمها :

يتناول هذا الجزء مفاهيم معايير العمل الرقابي وسياسة الجهاز وإرشاداته في إعداد وتنظيم وفهرسة أوراق العمل وملفات المراجعة (ملف المراجعة الدائم، ملف المراجعة الجاري).. كما يوضح مفهوم منهاج الجهاز لملفات المراجعة بأنها سجلات أعمال المراجعة التي يحصل عليها أو يعدها المراجع ويحتفظ بها لكي تبرز إجراءات المراجعة واختباراتها والمعلومات التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها، والتوثيق الجيد للعمل الرقابي يوفر دعماً مهماً لنتائج المراجعة، إن كل ورقه عمل مراجعة تعتبر في حد ذاتها مهمة، ولكن الأكثر أهمية هو أن يتم تحليلها والربط بينها وبين الأوراق ذات العلاقة وإعداد ملخص موجز بمحتوياتها تسهيلاً لإجراءات تقييم أعمال المراجعة وإتخاذ القرارات وإعداد التقارير وكذلك الرجوع إليها مستقبلاً. على أن يكون هذا الملخص الموجز موضحاً لأهداف المراجعة والعمل الذي تم والنتائج والاستنتاجات والتوصيات وذلك لكل جزء من أجزاء المهمة الرقابية، كما يجب الربط بين الملخص الموجز وأوراق العمل ذات العلاقة.

٢- تخطيط إجراءات المراجعة

يتناول هذا الجزء مرحلة تخطيط المراجعة موضحا أن منهاج الجهاز الرقابي يعتبر التخطيط الجيد والسليم مهماً حتى عند القيام بأبسط المهام الرقابية. فمن دونه تظهر دائماً مخاطر حقيقية تحول دون حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة التي من شأنها أن تدعم محتويات التقرير الرقابي، كما أن هناك مخاطر تظهر عند قيام المراجع بإجراءات اقل فعالية أواكثر استهلاكا للوقت كما يعتبر الفهم الجيد

Scanned by CamScanner

لخصائص الوحدة الخاضعة للمراجعة أمراً بالغ الأهمية ليس لتخطيط المراجعة فحسب بل لجميع إجراءاتها. كما يوضح الكثير من البيانات والمعلومات التي يقوم المراجع بجمعها عن الجوانب المختلفة المتعلقة بالوحدة وأعمالها والبيئة المحيطة بها، وأن المراجع يستخدم هذه البيانات لتحديد مستوى الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة القصوى والمخاطر الضمنية والرقابية وتحديد المكونات الجوهرية والمؤكدات والصفة القانونية ذات العلاقة والتعرف على حالات الخطأ الجوهرية المحتملة - هذا كله بهدف التعرف على المصادر الممكنة للحصول على تأكيدات المراجعة القصوى التي يرغب في الحصول عليها(المخططة).

كما يحاول المراجع تحديد مدى التأكيدات التي يمكن الحصول عليها من كل مصدر(أي أن المراجع في نهاية مرحلة التخطيط يتمكن من إعداد إستراتيجية مراجعة مبدئية تحدد المزج الأمثل لهذه التأكيدات بالنسبة لكل مكون جوهري).

كما أن هذا الجزء من المرشد (الخاص بالتخطيط) وفي إطار ما أورده من سرد للخطوات المختلفة للتخطيط والتي يجب إتباعها لإعداد إستراتيجية مراجعة مبدئية تحقق الفعالية في تكلفة إنجاز المهام الرقابية المكلف بها الفريق.. قد ناقش مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم المخاطر اللذان يؤثران بشكل مباشر على حجم الأدلة التي يجب الحصول عليها وأنه يجب على المراجع أثناء مرحلة التخطيط أن يتخذ القرارات المهمة المتعلقة باعتبارات الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة القصوى ثم يحدد الوسائل الأكثر ملائمة للحصول على المستوى المطلوب من التأكيدات الشاملة من كافة إجراءات المراجعة الضرورية لدعم تقرير المراجعة (إجراءات فحص الالتزام والفحص الجوهري وإجراءات المراجعة التحليلية) كما يحدد أيضا الموارد المطلوبة لإنجاز هذه الإجراءات.

Scanned by CamScanner

وقد أفرد قسم خاص بالمخرجات المختلفة لإجراءات التخطيط وبالتحديد توثيق بيانات وقرارات التخطيط والموارد الضرورية لإنجاز المهمة ومن ثم إعداد الموازنة وجدولة الأعمال المسئودة للفريق(توزيع المهام بين أعضاء فريق المراجعة وتحديد الزمن المقدر لتنفيذ كل إجراء).

ويؤكد منهاج الجهاز في هذا الجزء من المرشد بأن التخطيط الرقابي إجراء مستمر، إلا أن معظم أعمال التخطيط تتم في المراحل الأولية من إجراءات المراجعة، كما أن إجراءات مراجعة الخطط وتعديلها تتم خلال المراحل المختلفة للمهمة الرقابية لتعكس التغيرات في الظروف أو نتائج الفحص.

٣- تنفيذ إجراءات المراجعة

يتناول هذا الفصل إجراءات المراجعة ويحتوى على خمسة اقسام تستعرض ارشادات الجهاز على النحو التالي:

- نظام الرقابة الداخلية وإجراءات فحص الالتزام،

يتناول منهاج الجهاز مفهوم فحوص الالتزام بأنها الاختبارات التي يجريها المراجع للأنظمة والإجراءات الرقابية المزروعة في الأنظمة المحاسبية (الإجراءات الوقائية وإجراءات الرقابة الأخرى التي من شأنها الكشف عن الأخطاء و الانحرافات) وذلك للتأكد من التزام الوحدة بهذه الأنظمة والإجراءات، وبالتالي لتحديد ما إذا كان الاعتماد عليها مازال ممكناً من خلال الحصول على أدلة عن قدرة هذه الإجراءات على منع الأخطاء أو الكشف عنها وأن ذلك يتم بثبات وفعالية خلال الفترة المالية موضوع الفحص وذلك بهدف الحد من إجراءات الفحص الجوهري وتغيير طبيعته وتوقيته،

Scanned by CamScanner

ويعتمد الجهاز الأسلوب الشامل لتقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يتم من خلال الخطوات التالية :-

(١) تحديد أهداف إجراءات الرقابة الداخلية (حالات الخطأ الجوهري):تحديد حالات الخطأ الجوهرية المحتملة والتي يمكن أن تحول دون تحقق المؤكدات المرتبطة بالمكون أو العنصر موضوع الفحص والتي يرغب المراجع في الحصول على تأكيدات ضمنية ورقابية بشأنها (أي تحديد أهداف إجراءات الرقابة الداخلية للوظيفة المعنية).

(٢) تحديد مجموعة العملية ذات العلاقة، والوظائف المعنية بها و أساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بها (التي من الممكن أن تمنع أو تكشف الأخطاء) ودراستها وتوثيقها(على سبيل المثال: المبيعات الآجلة، العملاء، مصاريف وعمولات التسويق، المخزون، النقدية - تلك الحسابات تشكل مجموعة عملية المبيعات الآجلة).

(٣) إعادة تقدير المخاطر الضمنية والرقابية وذلك من خلال قائمة استقصاء إجراءات الرقابة الداخلية.

(٤) فحص الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي المراجع الاعتماد عليها هذه المرحلة من تقييم النظام تهدف إلى إجراء الفحص الضروري لإعطاء التأكيد النهائي للمراجع عن أن إجراءات الرقابة الداخلية الجوهرية التي ينوي الاعتماد عليها تعمل بثبات وفعالية لتحقيق أهدافها وعلى طول الفترة المالية التي ينوي المراجع الاعتماد على هذه الإجراءات خلالها وعندما تؤكد نتائج الفحص تلك الحقائق فإن المراجع يمكنه الاستنتاج بأن احتمال حدوث انحراف (خطأ) دون أن

Scanned by CamScanner

يقوم النظام بمنعه أو الكشف عنه يعتبر ضعيف أي أن المراجع قادر على الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهري وتغيير توقيته وطبيعته.

(٥) توثيق جوانب الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية فعندما لا تحقق إجراءات الرقابة الداخلية أهدافها فعلى المراجع أولاً أن يدرس أوجه القصور الجوهرية ليقرر الخطوة الملائمة التي يجب القيام بها. ثانياً تدارس أي وجود محتمل لعوامل بيئية أو إجراءات رقابية بديلة يمكن أن تقلل من نتائج وأثار الضعف الذي تم الكشف عنه، ومن ثم يقوم على ضوء ذلك بتقدير المخاطر الضمنية والرقابية للإجراءات البديلة وتعديل إجراءات فحص الالتزام الأخرى وفقاً لذلك، فإذا أسفر هذا التغيير عن ضرورة تخفيض مستوى الاعتماد على هذه الإجراءات عما كان مخططاً لها فإن التعديل المطلوب لطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات الفحص الجوهري يجب توثيقه مع طبيعة القصور والانحراف الذي تم الكشف عنه والآثار الجوهرية المحتملة .

(٦) التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: قد يتفق التقييم النهائي لإجراءات الرقابة الداخلية الذي تم التوصل إليه من إجراءات فحص الالتزام مع التوقعات الأولية للمراجع التي أسست عليها إستراتيجية المراجعة المبدئية وقد يختلف معها. وبما أن إجراءات الرقابة الداخلية التي تم فحصها هي تلك الإجراءات التي تم تحديدها في مرحلة التقييم الأولي على أساس أنه يمكن الاعتماد عليها فإن القليل من الانحرافات يكون متوقعاً، ولذا فإن أي انحراف يتم الكشف عنه يكون في العادة جوهرياً عند تقدير مستوى الاعتماد على الإجراءات التي تم فحصها، ويجب تعديل خطط المراجعة وفقاً للتقييم النهائي لنتائج الفحص، ويتم توثيق نتائج

Scanned by CamScanner

التقييم للرقابة الداخلية في النموذج المخصص لهذا الغرض الموجود ضمن أوراق عمل المراجعة.

تلخيص نتائج الفحص: يتم إعداد مذكرة تلخيص نتائج فحص الالتزام على أن تحتوي على الآتي:-

أ ـ ملخص موجز لإجراءات الرقابة الداخلية التي تم فحصها.

ب ـ نتائج الفحص وأي قصور جوهري تم التعرف عليه.

جـ ـ الآثار المحتملة على إجراءات الفحص الجوهري.

د ـ أي مسائل وجوانب أخرى يجب التبليغ عنها للمدير العام.

مراجعة خطة إجراءات الفحص الجوهري: بنهاية إجراءات فحص الالتزام ، يقوم المراجع بإجراء التعديل الضروري على خطط المراجعة الخاصة بإجراءات الفحص الجوهري . كذلك مع الأخذ في الاعتبار أن أي فوائد أو إيجابيات لاستنتاجات مرضية عن نظام الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لأي أوجه قصور مادية يجب أن تنعكس تفصيلياً على إجراءات الفحص الجوهري المخطط لها لمراجعة حالات الخطأ الجوهري المحتملة المعنية ومؤكدات ومكونات القوائم المالية ذات العلاقة.

خطوات فحص الالتزام (إعداد برامج المراجعة لإجراءات فحص الالتزام): ـ يتطلب فحص الالتزام إعداد برامج له وهذه البرامج يجب تحديثها سنوياً وفق التطورات والتغيرات التي تطرأ على نظام الرقابة الداخلية وتطبيقاته. ويجب أن توضح هذه البرامج تفاصيل التخطيط والتنفيذ لفحوص الالتزام.

- التخطيط لفحوص الالتزام: ويتضمن الآتي:

Scanned by CamScanner

أ- أهداف الفحص: ويعني بها التأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية المعنية تعمل بكفاءة وثبات لتحقيق أهدافها، مثال يوضح كيف يمكن تحديد هدف الفحص :

بفرض أن المراجع يريد اختبار مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالوحدة فيما يتعلق بإجراء المطابقة بين فاتورة الشراء (فاتورة المورد) وتقرير استلام البضاعة والذي تعتبره الوحدة إجراء يجب القيام به كخطوة أولى قبل التصريح بصرف المستحق للمورد، وهنا فان اهتمام المراجع سوف ينصب على الدقة الحسابية المتكاملة لعملية المطابقة بين فاتورة المورد وتقرير استلام البضاعة والتأكد من أن هذا الإجراء الرقابي يتم تنفيذه فعلاً .

ب - تحديد الوعاء: وهو مجموعة البيانات والمستندات والإجراءات التي سيشملها الفحص ويجب أن يتأكد المراجع من أنها ملائمة لأغراض وأهداف الفحص.

جـ- تعريف ما الذي يمثل خطأ أو انحراف، وعدد الأخطاء أو الانحرافات التي يمكن تقبلها، بمعنى تحديد الأخطاء والانحرافات التي لا تزيد على مستوى معين مقبول. ففي المثال المتقدم والذي يتعلق بإجراء المطابقة بين فاتورة الشراء وتقرير استلام البضاعة فإن المراجع سوف يقوم بتحديد الأخطاء أو التعرف عليها كواحد أو أكثر مما يلي :-

- وجود فاتورة غير مؤيدة بتقرير استلام البضاعة.
- وجود فاتورة مؤيدة بتقرير استلام يتعلق بفاتورة أخرى.

Scanned by CamScanner

- وجود أي فروق في الكميات بين الفاتورة وتقرير الاستلام.
- وجود أخطاء في الفاتورة دون تصحيح هذه الأخطاء فيما بعد.
- وجود دلائل على وجود تلاعب متعمد أو محاولة لتفادي إجراءات الرقابة الداخلية مثل عدم القيام بعملية المطابقة.

د- تحديد أسلوب الفحص (مثلاً فحص وثائق- ملاحظة واستفسار) مع تحديد المستندات التي سوف يتم فحصها مستندياً والإجراءات التي سوف يتم إعادة أدائها أو تتبعها والإجراءات التي سوف يتم ملاحظتها أو الاستفسار عنها والأشخاص الذين سوف يتم استفسارهم.

- تنفيذ فحوص الالتزام: ويتم تنفيذها من خلال تحديد أسلوب المعاينة الذي سوف يتم إتباعه وحجم العينة وتوثيق العناصر التي سوف يتم فحصها عندما يكون ذلك ملائماً. والربط بين إجراءات فحص الالتزام وإجراءات الرقابة التي سوف يشملها الفحص.

- إجراءات الفحص الجوهري،

منهاج الجهاز يعرف إجراءات الفحص الجوهري بأنها الإجراءات الاختبارية للتفاصيل التي يقوم بها المراجع لفحص مكونات القوائم المالية والمعالجات المحاسبية للعمليات والأرصدة للكشف عن كل أنواع الأخطاء المادية التي يمكن أن توجد بالحسابات، وذلك بهدف الحصول على الأدلة والقرائن التي تعطي تأكيدات عن صحة وسلامة وملاءمة المعالجات المحاسبية والأرصدة والدقة في احتسابها وقيدها والإفصاح عنها وعرضها وتشمل إجراءات الفحص الجوهري

Scanned by CamScanner

الفحص بنسبة ١٠٠٪، الفحص باستخدام العينات، إجراءات المراجعة التحليلية المتبأ بنتائجها وإجراءات الحد الفاصل والمصادقات وغيرها.

أهداف المراجعة، المؤكدات و الصفة القانونية: يجب أن يتفهم المراجعين جيدا أهداف المراجعة، المؤكدات والصفة القانونية لكل مكون قبل البدء بإجراءات المراجعة التفصيلية المتعلقة بها، فالأهداف تتعلق بشكل أساسي بالحصول على الأدلة الكافية والملائمة عن مدى توفر أساس معقول لدعم محتويات الرأي في القوائم المالية والتي ترتبط مباشرة بمؤكدات القوائم المالية الخاصة بـ **الوجود الفعلي، الحدوث، الاكتمال، الملكية، التقييم، القياس و العرض.** هذا الى جانب الصفة القانونية (وهي التأكد من أن جميع الإجراءات الخاصة بالمكون أو العمليات المرتبطة به كانت في إطار القوانين و اللوائح والنظم النافذة ووفقا لمتطلباتها).

٣- برامج المراجعة،

يوضح مفهوم منهاج الجهاز لبرامج المراجعة بأنها الخطوط التفصيلية للعمل الذي سوف يقوم به المراجع والذي من خلالها يتم تحديد الإجراءات التي سوف يتم إتباعها لفحص المؤكدات والصفة القانونية لمكونات القوائم المالية باعتبارها الترجمة العملية للخطوات التي تتضمنها مذكرة التخطيط، وبأنها تؤدي وظائف متعددة في عملية المراجعة فهي تزيد من فعالية عملية التخطيط الرقابي والإشراف والتوجيه والرقابة على أعمال المراجعة ونقل الخبرات وتدقيق وتوثيق إجراءات المراجعة. مع التنبيه بأن الأسلوب المتبع في تصميم إجراءات المراجعة (الموضحة بهذا الجزء من منهاج العمل الرقابي للجهاز) قد حرص على توضيح أهداف هذه الإجراءات وربطها ربطا مباشرا بمؤكدات المراجعة والصفة القانونية

Scanned by CamScanner

للمكون أو العمليات المرتبطة به إلى جانب صياغتها في شكل موجهات وليس في شكل برامج مراجعة تفصيلية، وذلك يهدف بشكل خاص لتفادي قيام المراجع بتنفيذ هذه الإجراءات بآلية دون تفهم ودراية بأهدافها أو نوع الأدلة المطلوب الحصول عليها، فتتحول إلى إجراءات آلية تتم دون تفكير وتحد من قدرات المراجع في الابتكار واستخدام الحكم المهني. كما تعتبر الموجهات والإجراءات التي يحتوي عليها من الأدوات الهامة للمراجعة غير أنها يجب أن تستخدم كمرشد لتصميم الإجراءات الضرورية لمراجعة المكون المعني وليس كبديل للحكم المهني وان على المراجع المكلف أن يستخدم حسه المهني ويوظف قدراته الرقابية بل خياله أيضا لكي يختار الملائم من هذه الإجراءات والتي قد يكون ضرورياً التوسع فيها أو الحد منها أو تطويرها بحسب ما هو ملائم أوربما استبدالها وفقا لما يتضح له عن طبيعة عمليات الوحدة وأنشطتها وتنظيمها ونظامها المحاسبي وإجراءات الرقابة الداخلية المتبعة ونوعية السجلات والدفاتر المستخدمة هذه الإجراءات يقوم بها رئيس الفريق وبالاشتراك مع المدير العام بعد أن يوافق عليها ويعتمدها الوكيل المساعد المختص . ومن النماذج التي أوردها منهاج الجهاز كإرشادات لبرامج مراجعة. وفيما يلي نموذج لمراجعة أرصدة النقدية بالصندوق والبنوك :

Scanned by CamScanner

نموذج برنامج مراجعة

أرصدة النقدية بالصندوق والبنوك

أهداف المراجعة:

التراخيص والالتزام بالقوانين	المؤكدات ذات العلاقة						
	العرض والافصاح	التقييم	القياس	الملكية	الاكتمال	الوجود	الحدوث
١) إن النقدية بالصندوق والبنوك موجودة والعمليات المتعلقة بها مثبته كاملة بالسجلات وإنها تمثل الأرصدة الفعلية الواجب وجودها في تاريخ الميزانية.	×			×	×	×	×
٢) التزامات الوحدة نحو البنوك قائمة فعلاً ومدعومة بالمستندات ومثبته في السجلات بالقيمة التحميلية الملائمة وقد تم خصم كل الفوائد المستحقة حتى تاريخ الميزانية .		×	×		×	×	×
٣) تعرض القوائم المالية أرصدة النقدية بالصندوق والبنك والتزامات الوحدة نحو البنوك بشكل عادل ووفق المبادئ المحاسبية المقبولة والمطبقة بشكل مماثل لما هو متبع في الفترة المالية السابقة .	×						
٤) إن العمليات والمعالجات النقدية تتم وفق متطلبات القوانين المالية التي تخضع لها الوحدة (القانون المالي ولائحته المالية و النظام المحاسبي المختص).							×

Scanned by CamScanner

والنموذج التالي يعطي أمثله لإجراءات الفحص الجوهري والتي تعتبر ملائمة لدعم الراي الرقابي عن المؤكدات والصفة القانونية المتعلقة بأرصدة النقدية بالصندوق والبنوك

نموذج برنامج مراجعة

أرصدة النقدية بالصندوق والبنوك

إجراءات الفحص الجوهري:

المؤكدات ذات العلاقة							التراخيص والالتزام بالقوانين
الحدوث	الوجود	الاكتمال	الملكية	القبلس	التقييم	العرض والإفصاح	
	×	×			×		
	×	×	×		×		
	×	×	×				
	×		×		×		×

أ) النقدية بالخزينة .

١) جرد النقدية ومطابقة نتائج الجرد مع حسابات المراقبة بدفتر الأستاذ العام بحضور أمين الصندوق.

٢) الحصول على توقيع أمين الصندوق مصادقاً على نتائج الجرد وإرجاع النقدية إلى عهدته .

ب) النقدية بالبنوك :

١) التحقق من جميع حسابات الوحدة لدى البنوك .

٢) تأكيد أرصدة البنوك في تاريخ الميزانية بما في ذلك القروض وذلك على النموذج المحدد لهذا الغرض.

Scanned by CamScanner

٣) الحصول على مطابقة كشف حساب البنك في تاريخ الفترة المالية وفحصها ومطابقتها (إذا كانت قد أعدت بواسطة الوحدة أو المراجع) وذلك مع كشف حساب البنك و الشيكات المدفوعة والإشعارات التي يتم الحصول عليها مباشرة من البنك . في الحالات التي يصعب فيها الحصول على كشف حساب البنك والإشعارات مباشرة من البنك .. يجب القيام بإجراءات إضافية للتثبت من صحة كشف حساب البنك وإن كانت هذه الإجراءات ليست بقوة الحصول المباشر على كشف حساب البنك والإشعارات

٤) القيام بإعادة احتساب الفوائد المستحقة إيرادات كانت أو مصروفات.

٥) فحص إجراءات الحد الفاصل بالنسبة للمدفوعات، المقبوضات والتحويلات.

٦) القيام بفحص القيود المتعلقة بالاتفاقيات والقروض والقوانين التي تخضع لها.

٧) الإفصاح في القوائم المالية:

أ. تصنيفات حسابات البنوك.

ب. مراجعة الإفصاح عن (الضمانات، القيود، وغيرها) والتي وضحت في خطاب مصادقات البنوك.

٨) الالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بالعمليات والمعالجات للنقدية والبنوك والواردة بالقانون المالي ولائحته التنفيذية و النظام المحاسبي المختص و القوانين والأنظمة المصرفية النافذة

Scanned by CamScanner

مراجعة الالتزام بالقوانين:

١. إن جميع أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز يجب أن تعبر عن مدى مطابقة الممارسات المالية والإدارية للقوانين و اللوائح والإجراءات المالية والإدارية والتقيد بمضامينها. كما تشير جميع اختصاصات الجهاز التي تحددها المواد (٧) و(٨) من قانونه إلى مسئولية الجهاز في التأكد من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والأنظمة النافذة ، وذلك فيما يتعلق بجميع الجوانب التي تشملها إجراءات المراجعة.

٢. يجب على المراجع التعرف على القوانين واللوائح التي تخضع لها الوحدة والمرتبطة بأعمال المراجعة وتصميم إجراءات المراجعة الملائمة للحصول على الاستنتاجات الضرورية عن مدى التزام الوحدة بمضامين هذه القوانين واللوائح.

٣. على المراجع الأخذ بعامل الجوهرية وعاملي الكم والنوع عند تقييم نتائج فحص الالتزام بالقوانين واللوائح.

٤. يجب أن تتضمن تقارير المراجعة حالات عدم الالتزام بالقوانين والتي تعتبر جوهرية وفق منهاج العمل بالجهاز، إن طبيعة الإفصاح عن عدم الالتزام بالقوانين في التقارير المراجعة تختلف ونوعية المراجعة التي تم التقييم في إطارها. وتتم وفق متطلبات التقرير التي احتواها الجزء الخاص بالتقرير

٥. إن الوزن الذي يعطى لمدى الالتزام بالقوانين واللوائح يرجع في المقام الأول إلى حكم المراجع المهني ، لكنه يخضع لعدة عوامل أخرى . فهو يتفاوت ونوع المراجعة التي يقوم بها الجهاز وأهدافها.

Scanned by CamScanner

تخطيط مراجعة الالتزام بالقوانين:

١. يجب على المراجع التعرف على القوانين واللوائح التي تخضع لها الوحدة والمرتبطة بإعمال المراجعة وتصميم إجراءات المراجعة الملائمة للحصول على الاستنتاجات الضرورية عن مدى التزام الوحدة بمضامين هذه القوانين واللوائح .

٢. إن إجراءات مراجعة الالتزام بالقوانين وبغض النظر عن نوعية المراجعة التي تتم في إطارها ، تتطلب أن يحصل المراجع على الفهم الجيد للإطار القانوني للوحدة والتشريعات واللوائح التي تحكم أعمالها والمتطلبات القانونية لمراجعتها والعمليات التي سوف تخضع للمراجعة ، ففي غياب هذا الفهم تزداد مخاطر أن لا تكون إجراءات المراجعة كافية أو مفصلة تفصيلا جيداً لمقابلة احتياجات مراجعة الالتزام بالقوانين أو لايتم تنفيذ هذه الإجراءات بالصورة الملائمة .

٣. بالنسبة لوحدات الجهاز الإداري للدولة والوحدات الإدارية فإن أهداف مراجعة الالتزام بالقوانين والمتطلبات الخاصة بها قد تضمنها القانون المالي ولائحته التنفيذية إلى جانب قانون الجهاز أما بالنسبة للوحدات الأخرى قد لا تتضمن القوانين التي تحكمها تفصيلاً كافياً في هذا الإطار، ولذا قد يكون من الضروري إبلاغها بأهداف ومتطلبات مراجعة الالتزام بالقوانين واللوائح كما وردت في قانون الجهاز من خلال خطاب التكليف.

٤. بعد أن يتم التعرف على المؤيدات والمسوغات التشريعية المختلفة التي تحكم أعمال الوحدة (من قوانين ولوائح وغيره) على المراجع أن يقوم بتحليل ما قد يترتب على متطلباتها مستخدما النموذج الخاص بتحليل المتطلبات القانونية الرئيسية التي تخضع لها الوحدة مثل (القانون المالي واللائحة التنفيذية) والموجود ضمن أوراق العمل ، ثم

Scanned by CamScanner

يقوم بعد ذلك بتخطيط إجراءات المراجعة بصورة تضمن خضوع جميع العمليات والأحداث الجوهرية التي يواجهها خلال تنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بفحص الالتزام بالقوانين واللوائح، يجب تصميم إجراءات المراجعة بصورة تشمل مدى مطابقة العمليات والأحداث للتشريعات التي تخضع لها الوحدة. ويجب الأخذ في الاعتبار أن منهاج العمل بالجهاز يهدف إلى توحيد إجراءات مراجعة الالتزام بالقوانين ضمن إجراءات المراجعة المالية الأخرى.

٤- تقارير المراجعة:

يتناول هذا الجزء تقارير المراجعة من حيث المتطلبات القانونية، موجهات تقارير المراجعة وإجراءاتها، إجازة التقارير وإصدار القوائم المالية، مكونات التقرير وأشكال الرأي الخاصة بالقطاع الاقتصادي والوحدات المعانة، تقارير المراجعة الخاصة بوحدات الجهاز الإداري للدولة،

- أنواع التقارير : تصنف تقارير الجهاز على النحو التالي:-

أ- التقرير المطول أو الخطاب الإداري:

وهو تقرير يحتوي جملة ما توصل إليه الجهاز من خلال مراجعته للجهة الخاضعة للرقابة سواء كان ذلك في إطار الرقابة المالية أو رقابة الأداء أو الرقابة القانونية، ويجب أن يراعي في هذا النوع من التقارير الآتي:

- أن يشتمل على كل ملاحظات الجهاز والمخالفات التي تكشفت له.
- أن يشتمل على كل نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية وأنظمة الحسابات والتكاليف أو المخازن وأنظمة العمل الأخرى في الوحدة.

Scanned by CamScanner

- أن يشتمل على توصيات الجهاز وتوجيهاته في معالجة أوجه الخلل والضعف .
- أن يتم إرسال التقرير إلى المسئول الأول في الوحدة .
- أن يتم إرسال صورة من التقارير إلى الجهات المعنية وذات الصلة أو المشرفة على الوحدة إذا رأى ضرورة لذلك.
- أن التقرير متى ما أصبح نهائيا تكون الجهة أو الوحدة التي يعنيها التقرير ملزمة بتنفيذ ما ورد فيه من توصيات.
- يكون التقرير نهائيا بمرور فترة شهرين من تاريخ إرساله أو تلقي الجهة لمذكرة الجهاز النهائية التالية للتقرير.

ويشمل هذا النوع من التقارير :-

- تقارير عن نتائج المراجعة والفحص و التفتيش في الجهات الخاضعة للرقابة الجهاز تتضمن مقترحات الجهاز وتوصياته ويرسلها إلى رؤساء الجهات التي تخصها وصوراً منها إلى الجهات والسلطات المختصة للدولة.
- تقارير عن نتائج تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز متضمنة المقترحات والتوصيات لمعالجة كافة أوجه القصور والضعف وما يرى ضرورة إتباعه مستقبلاً ويرسلها إلى الجهات المختصة والمعنية.

ب ـ التقرير المختصر (تقرير إبداء الراي) :-

وهو عبارة عن رأي تذيل به القوائم المالية والحسابات الختامية للجهات الخاضعة للرقابة حول مدى صحة وعدالة تلك القوائم المالية. وهذا الرأي يعتمد على نتائج

Scanned by CamScanner

الفحص و المراجعة التي باشرها الجهاز على تلك القوائم والحسابات وما يتمخض عن ذلك من ملاحظات وتحفظات ومخالفات ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح والنظم النافذة ، ويشمل هذا النوع من التقارير الآتي:-

- تقارير بنتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للوحدات الاقتصادية والوحدات المعانة والتعاونيات ويرسلها إلى الجهات المختصة متضمنة رأى الجهاز فيما إذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال و أي ملاحظات أو تحفظات أخرى.
- تقارير عن نتائج مراجعة الحسابات الختامية لتنفيذ موازنات الجهات الخاضعة للرقابة ويرسلها إلى تلك الجهات وإلى الجهات المختصة المعنية.
- تقارير بملاحظات الجهاز عن نتائج مراجعته لتقارير مراقبي الحسابات عن القوائم المالية لوحدات القطاع المختلط التي تقل مساهمة الدولة فيها عن ٥٠٪ من رأس مالها وترسل تقارير الجهاز إلى الجهات المعنية لعرضها مع تقارير مراقبي الحسابات على الجمعية العمومية عند اجتماعها لإقرار القوائم المالية .

جـ ـ التقرير السنوي للجهاز :

يتضمن هذا التقرير جميع المسائل التي تعتبر هامة نسبياً وجوهرية ولها مخاطر حسب ورودها بتقارير الجهاز المتعلقة بنتائج مراجعته لجميع الجهات الخاضعة للرقابة ويشمل بالإضافة إلى ذلك ما يلي:

Scanned by CamScanner

- التقرير المطول عن نتائج مراجعة الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة (السلطة المركزية ، السلطة المحلية) وموازنات الوحدات الاقتصادية والموازنات المستقلة والملحقة والصناديق الخاصة.

- التقرير المختصر لرأي الجهاز حول الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة .

وقد نص قانون الجهاز في المادة ١٣(٥) أن يعد الجهاز تقرير سنوياً بنتائج مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والموازنات الملحقة بها والمستقلة عنها ويرفع إلى رئيس مجلس الرئاسة (رئيس الجمهورية) ومجلس النواب ومجلس الوزراء ويرسل نسخا منه إلى الجهات المختصة والمعنية في الدولة وذلك في موعد لا يتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ ورود الحساب الختامي كاملا للجهاز من وزارة المالية .

د ـ التقرير الدوري :

يعد الجهاز تقارير دورية منتظمة عن النتائج العامة لرقابته وترفع هذه التقارير إلى رئيس الجمهورية وتبلغ نسخ منها إلى رئيس مجلس الوزراء ومجلس النواب.

هـ ـ التقارير الخاصة أو التقارير الاستثنائية:

وهي التقارير التي يقوم الجهاز بإبلاغها إلى الجهات المختصة والتي تكون ذات طابع خاص أو على نمط مختلف عن التقارير العادية المذكورة في البنود السابقة وهي قد تختلف من تقرير لآخر ومن حالة إلى أخرى.ويشمل هذا النوع من التقارير :

Scanned by CamScanner

- تقارير الجهاز عن مراجعة وفحص أي حسابات أو أي عمل آخر يعهد إليه مراجعته وفحصه من السلطات المختصة وتبلغ ملاحظاته إلى الجهات طالبة الفحص.

- تقارير يعدها أو بيانات يقدمها الجهاز عن أي من الجهات الخاضعة لرقابته بناء على تكليف من رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء ومجلس النواب وبما لايتعارض مع استقلالية الجهاز وفقا لأحكام المواد ٢٣ ، ٢٥ من قانون الجهاز .

- تقارير يعدها الجهاز عند اكتشافه لارتكاب فعل أو امتناع عن فعل يعاقب علية القانون ويضر بالمصلحة العامة، حيث يحق للجهاز أن يضبط المستندات الدالة على ذلك و إحاطة الجهة الإدارية المختصة بتقرير مشفوع بالإجراءات القانونية التي يوصي الجهاز باتخاذها.

- الإقرار بالأسس التي بني عليها التقرير:

يجب أن يكون في مقدمة كل تقرير إقرار بأن العمل قد تم وفقا لمنهاج العمل بالجهاز ووفقا لقواعد ومعايير الأداء الرقابي المتعارف عليها ، والذي يعتبر إشارة عن التزام جميع أعضاء الجهاز بإتباع منهاج وأسلوب العمل الذي يقره الجهاز والمعايير التي يعترف بها .

- الاعتبارات العامة لإعداد التقارير :

يختلف كل نوع من أنواع التقارير المذكورة آنفاً في شكله عن الآخر وفقاً للهدف الذي أعدت من اجله ، إلا أن هناك مقومات مشتركة في جميع التقارير بحسب منهاج الجهاز ومن أهم هذه المقومات ما يلي :-

Scanned by CamScanner

- كتابة التقارير باللغة التي يمكن أن يتفهمها المتلقي بسهوله. فبينما يحبذ استخدام العبارات والمصطلحات المهنية عند رفع التقارير للمهنيين، يجب تجنبها قدر الإمكان أو تبسيطها عند رفع التقارير إلى الإداريين غير المهنيين.
- تجنب استخدام العبارات العاطفية أو الاستفزازية كأسلوب للتأثير على المتلقي.
- استخدام أسلوب موضوعي ومسنود بالأدلة التي تدعمه بحيث يقنع المتلقي بالتغيير أو اتخاذ الإجراءات.
- توضيح نطاق وأهداف المراجعة موضوع التقرير و أي قيود عليها.
- إعداد التقرير بشكل يتيح للمتلقي تفهم الجوانب الرئيسية التي يتضمنها في أقل وقت ممكن .
- أن يؤسس التقرير على أدلة كافية ملائمة وموثوق بها وموثقه في التقرير أو الملاحق أو أوراق العمل وفق ماهو ملائم .
- أن يعبر التقرير بوضوح عن آثار المعلومات التي يحتويها على الوحدة والوصول إلى استنتاجات من معلومات مبنية على حقائق تم عرضها بموضوعية.
- إبراز مدى أهمية ومادية كل الجوانب المعنية ، من خلال عرض التوصيات والأخذ في الاعتبار بوجهات نظر إدارة الوحدة وكل ما تبديه من تعليقات أو مقترحات عملية.

كما يجب أن يحتوي التقرير الرقابي على تعبير واضح لرأي الجهاز في القوائم المالية وعن أي أمور أخرى هناك متطلبات قانونية لإبداء الرأي فيها. ويجب أن يوضح الرأي

Scanned by CamScanner

الرقابي في فقره منفصلة من التقرير بحيث تحتوي هذه الفقرة على العناصر الرئيسية التالية:-

- أي أمور فيها تقييد للرأي.
- التعبير عن رأي الجهاز فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة والعادلة.
- الإشارة إلى اسم الوحدة المراجعة والقوائم المالية المعنية .
- الإشارة إلى مسؤولية كل من غدارة الوحدة والجهاز فيما يتعلق بهذه القوائم.
- الإشارة إلى تاريخ الفترة المالية .
- الإشارة إلى القوانين واللوائح والنظم النافذة التي تخضع لها الوحدة ، وما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمتطلباتها .

الحالات التي قد تتطلب تقييد الرأي الرقابي:-

إن طبيعة الظروف التي قد تؤدي إلى تحفظ المراجع على رأيه في القوائم المالية يمكن تضمينها بشكل عام في مجموعتين رئيسيتين هما (عدم اليقين والوضوح) و(الاختلاف في الرأي).

أ - عدم اليقين والوضوح:- إذا لم يتوفر للجهاز اليقين والوضوح الكافي الذي يمكنه من تكوين رأي وهو ما يسمى بحالة (عدم اليقين الكافي)وهذا يحدث نتيجة للحد من نطاق المراجعة أو نتيجة لعدم يقين ضمني أو ذاتي متعلق بعملية أو مكون معين كما هو موضح لاحقاً.

Scanned by CamScanner

الحد من نطاق المراجعة: - يحدث الحد من نطاق المراجعة عندما يصبح المراجع غير قادر على الحصول على المعلومات والإيضاحات التي يعتبرها ضرورية لإكمال إجراءات المراجعة باعتبار أن عدم حصوله عليها لسبب أو لأخر يشكل قيداً على نطاق المراجعة، على سبيل المثال مايلي:

- عندما لا تحتفظ الوحدة بسجلات محاسبية سليمة خلال الفترة المالية .
- عندما يمنع المراجع من القيام بإجراءات المراجعة الضرورية لإبداء الرأي.
- عدم اليقين الضمني (الذاتي): - ويحدث ذلك عندما يكون المراجع غير قادر على التوصل إلى استنتاجات عن نتائج عمليات أو أوضاع معينه لأسباب تتعلق بالعملية أو الوضع المعني، ذلك أن هذا النوع من عدم اليقين قد يكون مثلاً مرتبطاً بنتائج دعوى قضائية مهمة أو نتائج عقود إنشائية طويلة الأجل.

ب - الاختلاف في الرأي: عندما يكون الجهاز قادرا على تكوين رأي في الأمر المعني ولكن هذا الأمر مخالف للصورة التي تعكسها القوائم المالية وذلك قد يكون بسبب الآتي:-

- الانحرافات عن المبادئ المحاسبية المقبولة - وتتمثل في الآتي: -
  - عند عدم التزام الوحدة بالإجراءات والنظم المالية أو المبادئ المحاسبية التي تتلاءم مع أعمالها والتي يفرضها النظام المحاسبي الموحد مما جعل المراجع غير متفق مع قرار الوحدة بعدم الالتزام بها.
  - عند قيام الوحدة بتطبيق سياسات أو مبادئ محاسبية معينة غير أنها في رأي المراجعة لا تعتبر ملائمة لظروف الوحدة وطبيعة أعمالها.

Scanned by CamScanner

- عند قيام الوحدة بتطبيق إجراءات مالية أو مبادئ محاسبية معينه بشكل استثنائي أدت إلى عدم عرض البيانات المالية بشكل سليم.

- الإختلاف حول حقائق أو مبالغ معينه تضمنتها القوائم المالية:- إن هذا الاختلاف قد يكون ملائماً ومقبولاً حتى إذا لم يكن المراجع قادراً على تقدير قيمة الاختلاف بدقه .

- الاختلاف حول أسلوب عرض الحقائق أو البيانات المالية أو مدى كفاية الإفصاح عنها: هذا يعتبر مهماً بشكل خاص عندما يتطلب النظام المالي والمحاسبي توفير مستوى محدد من البيانات المالية التي يجب الإفصاح عنها.

- عدم الالتزام بالقوانين واللوائح والنظم النافذة : ويتمثل في الآتي :-
  - عدم إعداد القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد.
  - عدم الالتزام بالموازنة.
  - مخالفة القوانين فيما يتعلق بالمسائل المادية أو الجوهرية الأخرى.

وفي جميع الحالات التي تتطلب تقييد الرأي يجب أن يكون الأمر مادياً نسبة لقيمته، أو محيطه. ويجب أن تضمن أسباب تقييد الرأي كجزء من فقرة التقييد، وعندما يكون ذلك ملائماً وعملياً يجب أن تحتوي هذه الفقرة على تقديرً كمي للآثار المحتملة على القوائم المالية. كما يجب أيضاً إعطاء توضيح تفصيلي في تقرير منفصل يتم الإشارة إليه في هذه الفقرة: (وعندما يكون ذلك ملائماً تتم الإشارة إلى الفقرة الملائمة في التقرير المنفصل).

لكي يقرر المراجع ما إذا كان من الضروري له أن يتحفظ على رأيه بشأن القوائم المالية فإن عليه أن يتدارس ما إذا كان الأمر المعني مادياً بالنسبة

Scanned by CamScanner

للقوائم المالية المعنية أم لا ، فإذا وصل إلى إستنتاج بأن الأمر المعني ليس مادياً فإنه لا ضرورة لتقييد الرأي.

التأكيد على أمر ما أو لفت انتباه القارئ إليه في بعض الحالات النادرة ورغم كفاية الإفصاح في القوائم المالية قد يرغب المراجع في لفت انتباه القارئ إلى أمر مهم تم الإفصاح عنه في القوائم المالية وذلك لأهميته، ولكي يضمن أن القارئ قد اطلع عليه ولم يغفل عنه. وحتى لا يتم الخلط بين هذه الأمور التي يرغب المراجع في إبرازها بشكل خاص وبين التحفظ في الرأي فإن التأكيد على أمر ما يجب أن: .

- يقتصر على الأمور التي تضمنتها القوائم المالية و التي يرغب المراجع في تأكيدها والتنبيه إليها بشكل خاص. كما يجب ألا تشتمل هذه الفقرة على أي أمور لم يرد ذكرها في القوائم المالية وذلك حتى لاتعتبر بمثابة تقييد أو تحفظ.
- يجب ألا تحتوي هذه الفقرة على أمور مثل (الأدلة) التي يبني عليها المراجع تقريره غير المقيد.
- يجب ألا توضع هذه الفقرة ضمن الرأي الرقابي أو قبله بل يجب أن تأتي بعده (حتى لا تؤخذ مأخذ التحفظ).
- يجب أن يبدأ التأكيد بعبارة (مع عدم التحفظ في رأينا فإننا ننبه إلى أن .....).

الالتزام بالقوانين : -

يحتوي الرأي الرقابي الوارد في التقرير غير المقيد على رأي الجهاز في مدى مطابقة القوائم المالية للقوانين واللوائح والنظم النافذة ويستخدم بشأنها عبارة (وأنها مطابقة

Scanned by CamScanner

للقوانين واللوائح والنظم النافذة). وتعني هذه العبارة أن الجهاز لم يقف - خلال المراجعة و الفحص للعمليات أو تقييمه للأنظمة أو تحليله للبيانات المالية أو من خلال ما جمعه من معلومات تعريفية عن الوحدة أو مناقشته مع المسئولين بها أو فحصه لوقائع مجلس الإدارة واللجان الإدارية - على مخالفات مادية للقوانين واللوائح والنظم النافذة كما يجب تسمية القوانين واللوائح الرئيسية التي تأكد المراجع من الالتزام بها والتي تخضع لها الوحدة.

متطلبات قانون الجهاز فيما يتعلق بالتقارير الرقابية التي يصدرها الجهاز عن نتائج إجراءات المراجعة المالية لوحدات الجهاز الإداري للدولة، وردت ضمن أحكام مواد قانون الجهاز رقم (٣٩) لعام ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية والأدبيات الأخرى للجهاز، ويمكن تلخيص تلك المتطلبات كما يلي:-

- التقرير بشأن مدى التزام هذه الوحدات بتطبيق القوانين واللوائح والنظم النافذة.
- التقرير بشأن كفاءة و فعالية اللوائح والنظم المتعلقة بالرقابة الداخلية.
- التقرير عن كيفية وكفاءة و فعالية تنفيذ الموازنة السنوية ومدى صحة وسلامة الحسابات المعدة عن تنفيذ موازنات وحدات الجهاز الإداري.
- التقرير بشأن التجاوزات والمخالفات المالية والإدارية والقانونية.
- التقرير بشأن سوء التصرف و إهدار المال العام والاختلاسات المالية (إن وجدت).

Scanned by CamScanner

أن تقرير المراجع يجب أن يعبر عن رأيه المحايد في الحسابات المراجعة ، هذا الرأي يؤسس على نتائج واستنتاجات المراجعة التي تم التوصل إليها من خلال إجراءات المراجعة المختلفة وكذا تقييمها وبمعنى أخر فإن الهدف من إجراءات المراجعة المالية هو الحصول على أدلة كافية وملائمة تدعم رأي المراجعة ومن اجل الحصول على تأكيدات تفيد عن مدى تحقق الجوانب التالية : -

- إن شكل ومحتويات الحساب الختامي مطابق لمتطلبات القوانين الحكومية و تعليمات وزارة المالية ومعايير المحاسبة الحكومية ومبادئها وبمعنى آخر أنه تم عرض البيانات المالية الختامية بصورة سليمة و قانونية.
- أنه تم صرف إعتمادات الموازنة في الأوجه والخدمات التي خصصت لها والمعتمدة من السلطة التشريعية.
- إن جميع المصروفات والإيرادات قد تمت وفقا للتشريعات الرئيسية والتوضيحية والتفسيرية الخاضعة لها الوحدة.
- تحتفظ الوحدة بسجلات كافية وملائمة لقيد إيراداتها ومصروفاتها و ممتلكاتها وتدار هذه الممتلكات بشكل سليم وفق الضوابط التي تحكمها.
- إن العمليات المنعكسة بالحساب الختامي يتوفر لها صحة وسلامة المؤكدات الخاصة بالإيرادات والمصروفات بالإضافة إلى الصفة القانونية .

- القانون رقم (٣٩) لعام ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- قرار مجلس الرئاسة رقم (٢) لسنة ١٩٩٣م بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

Scanned by CamScanner

- اللقاء السنوي الـ (١٤) لقيادات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ٢٨- ٣٠ مارس٢٠٠٥م (منهاج عمل الجهاز) ورقة عمل.إعداد: د/عبيد سعد شريم - نائب رئيس الجهاز.
- اللقاء السنوي الـ (١٦) لقيادات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ٣- ٥ مارس٢٠٠٧م (موقف عن أعمال لجنة الإشراف والمتابعة لتطبيق المرشد الرقابي وأوراق العمل) ورقة عمل. إعداد: لجنة الإشراف والمتابعة لتطبيق المرشد الرقابي وأوراق العمل.
- اللقاء السنوي الـ (١٦) لقيادات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ٣- ٥ مارس٢٠٠٧م (التحديات التي تواجه استقلالية الجهاز) ورقة عمل.إعداد:الإدارة العامة للشئون القانونية بالجهاز.

Scanned by CamScanner

الفصل التاسع

مراجعة الأداء في القطاع الحكومي (٩)

٩- أعد هذا الفصل الدكتور / عبيد سعد شريم.

Scanned by CamScanner

الفصـــل التاسع

مراجعة الأداء في القطاع الحكومي

الأهداف التعليمية للفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن تكون قادراً على :

أولا: العمل الميداني لمراجعة الأداء:

١- مفهوم مبادئ الدرجة المعقولة من الثقة.

٢- التخطيط لمراجعة الأداء.

٣- تقييم خطة المراجعة والأهمية النسبية عند التحقق من أهداف المراجعة.

٤- الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.

٥- الحصول على الوكيل الكافي والملائم.

٦- تقييم الدليل.

ثانياً: معايير تقرير مراجعة الأداء:

٧- شكل التقرير في مراجعة الأداء.

٨- مكونات محتويات التقرير في مراجعة الأداء.

٩- ضوابط توزيع التقرير في مراجعة الأداء.

Scanned by CamScanner

أولاً: معايير العمل الميداني لمراجعة الأداء

Field Work Standards for Performance Audit

يتناول هذا الفصل معايير العمل الميداني مع الإرشادات لمراجعة الأداء التي يتم القيام بها وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية ، فمعايير العمل الميداني لمراجعة الأداء تتعلق بالتخطيط للمراجعة والإشراف على القائمين بها والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بالإضافة إلى القيام بتوثيق عملية المراجعة ، والجدير بالذكر إن مبادئ الدرجة المعقولة من الثقة والأهمية النسبية (المادية) وخطر المراجعة تشكل إطار لتطبيق معايير مراجعة الأداء ولذا فهذه المبادئ الثلاثة المبينة أدناه هي مشتملة عند مناقشة مراجعة الأداء طوال هذا الفصل.

١- التأكيد المعقول: Reasonable Assurance

إن القيام بمراجعة الأداء وفقاً لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها توفر درجة معقولة من الثقة بأن دليل الإثبات كاف وملائم لتأييد نتائج المراجعة (ماتوصل إليه المراجعين) audit findings والخلاصات conclusions ، ولذا فإن الكفاية والملائمة المطلوبة لدليل الاثبات واختبارات الدليل ستختلف بناء على أهداف المراجعة ونتائج المراجعة و الخلاصات .

فأهداف مراجعة الاداء تتنوع من أهداف محددة بدقة إلى أهداف عامة و تتضمن الأنواع المختلفة من الأدلة ، ففي بعض المهام من السهل الحصول على الدليل الكافي والملائم ولكن في مهام أخرى قد يوجد قصور في المعلومات يحول دون الحصول على دليل الاثبات الكافي والملائم وعندها قد يضطر المراجع إلى اللجوء إلى الحكم المهني في تحديد نطاق المراجعة وطريقة المراجعة اللازمة للتحقق من تنفيذ أهداف المراجعة و الحصول على المستوى الملائم من التأكيد بأن دليل الإثبات كاف وملائم للتحقق من

Scanned by CamScanner

أهداف المراجعة ، وسيتم لاحقا في هذا الفصل تناول عملية تقييم كفاية وملائمة دليل الاثبات بشيئ من التفصيل.

٢ـ الأهمية النسبية (المادية) في مراجعة الأداء :

Significance in a Performance Audit

إن مبدأ تحديد درجة الأهمية النسبية التي يجب توفرها في المجالات التي تستهدفها مراجعة الأداء سوف تساعد المراجعين ويستنيرون بها من بداية عملية المراجعة إلى نهايتها ، بما في ذلك عند إتخاذ قرار بشأن نوع وحجم العمل الذي ينبغي القيام به وعند تقييم نتائج عملية المراجعة وعند صياغة تقرير مراجعة الأداء على ضوء ماتم التوصل إليه من عملية المراجعة .

وقد عرّف جهاز المساءلة في الولايات المتحدة الأمريكية مبدأ الأهمية النسبية بأنه بمثابة أهمية عنصر في إطار المحيط الذي ينظر إليه فيها ، فهناك عوامل مثل حجم وأهمية الموضوع بالنسبة للعنصر موضوع المراجعة ، وطبيعة وتأثير وملائمة العنصر، واحتياجات ومصالح طرف ثالث محايد على معرفة بالمعلومات الملائمة ، وكذا أثر العنصر على الشئ موضوع المراجعة أو النشاط ، وبالطبع فإن استخدام الحكم المهني يساعد مراجعي الأداء عند تقييم الأهمية النسبية للعنصر ضمن نطاق أهداف المراجعة.

٣ـ خطر المراجعة : Audit Risk

يقصد بخطر المراجعة هو إمكانية أن نتائج المراجعة والخلاصات والتوصيات قد تكون غير ملائمة أو غير كاملة نتيجة لعوامل مثل عدم كفاية دليل الاثبات أوعدم ملائمته ، أو إن عملية المراجعة غير ملائمة أو نتيجة إسقاط معلومات أو وجود معلومات مغلوطة بسبب إحتيال او تحريف ، لذلك فإن تقييم خطر المراجعة يجب أن يشتمل على إعتبارات نوعية وكمية فبعض العوامل مثل الوقت المتاح للقيام بالمهمة والتعقيد أو

Scanned by CamScanner

حساسية العمل أو حجم البرنامج من حيث المبالغ النقدية وعدد الأفراد الذين يخدمهم وملائمة أنظمة الوحدة الخاضعة للمراجعة ومادية الأخطاء أو الغش وحق الإطلاع على السجلات من قبل المراجعين جميعها تشكل عوامل ستؤثر على خطر المراجعة .

كما يشتمل خطر المراجعة على خطر في أن المراجعين لن يكتشفوا خطأ الخروج على مبدأ الثبات او خطأ مادي أو احتيال في مؤيدات دليل الاثبات ، ويمكن تخفيض خطر المراجعة من خلال إتخاذ بعض الإجراءات مثل توسيع نطاق العمل ، والاستعانه بالخبراء ،وتنفيذ أعمال مراجعه إضافية ، والاستفادة من الإمكانيات الأخرى لدى فريق المراجعة ، وكذا بتغيير الطريقة للحصول على أدلة إثبات إضافية .

التخطيط لمراجعة الأداء:

يجب على المراجعين التخطيط الملائم و القيام بتوثيق التخطيط للعمل الضروري المتعلق بأهداف المراجعة ، وفقا لمعايير العمل الميداني لمراجعة الأداء فإن المراجعين ملزمين بالتخطيط للمراجعة من أجل التقليل من خطر المراجعة إلى المستوى الملائم في سبيل الحصول على درجة معقولة من الثقة في أن الدليل كاف و ملائم لتأييد نتائج المراجعة و الاستخلاصات ، وقد يلجأ المراجعون لإستخدام حكمهم المهني في سبيل التوصل إلى التخطيط الجيد للمراجعة.

وعند التخطيط للمراجعة ينبغي على المراجعين القيام بتقييم للأهمية النسبية و خطر المراجعة و من ثم تطبيق هذا التقييم في تحديد أهداف المراجعة و نطاق العمل و الطريقة التي سيتم من خلالها تناول هذه الأهداف ، فالتخطيط عملية مستمرة من بداية المراجعة إلى نهايتها ، و لذا فإن المراجعين ربما يقومون بالتعديل على أهداف المراجعة و نطاق العمل و طريقة المراجعة مع تطور سير العمل . و فيما يلي توضيح لكل من أهداف المراجعة و النطاق و الطريقة:

Scanned by CamScanner

أ) أهداف المراجعة هي تلك الأهداف المراد الوصول إليها من القيام بعملية المراجعة ، فهي تحدد الشئ موضوع المراجعة و عناصر الأداء التي ينبغي أن يشتملها ، كما أنها أيضا قد تشتمل على ما يتوقع المراجعين التوصل إليه و العناصر التي قد يحتويها التقرير ، كما أن أهداف المراجعة قد ينظر إليها في صورة عدد من الأسئلة حول الشئ موضوع المراجعة (الوحدة الحكومية، المؤسسة ، الأنشطة، الرنامج .....الخ) و التي يسعى المراجعون للحصول على إجابة لها استنادا إلى أدلة تم الحصول عليها و تقييمها على ضوء مقاييس و معايير محددة سلفا.

ب) النطاق هو حدود المراجعة و مرتبط بأهداف المراجعة و مقيد بحدودها ، فالنطاق يحدد موضوع المراجعة الذي سيقوم المراجعون بمراجعته و التحقق منه و كتابة تقرير حوله مثل وزارة محددة أو نشاط داخل هذه الوزارة بالإضافة إلى الوثائق و السجلات و فترة المراجعة و المواقع التي ستشملها المراجعة.

ج) أما الطريقة فهي تبين طبيعة و مدى إجراءات المراجعة اللازمة لجمع و تحليل دليل الاثبات للتاكد من تحقق أهداف المراجعة ، فإجراءات المراجعة هي خطوات محددة و اختبارات يقوم بها المراجعون للتأكد من تحقق أهداف المراجعة.

و ينبغي على المراجعين القيام بتصميم طريقة المراجعة التي تمكنهم من الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة للتأكد من تحقق أهداف المراجعة و تخفيض خطر المراجعة إلى المستوى المقبول و توفير درجة معقولة من الثقة في أن دليل الإثبات كاف لتأييد نتائج المراجعة والاستخلاصات ،

Scanned by CamScanner

فالطريقة تتضمن كل من طبيعة و مدى إجراءات المراجعة المتبعة في التحقق من الأهداف.

١- تقييم خطر المراجعة و الأهمية النسبية عند التحقق من أهداف المراجعة:

ينبغي على المراجعين القيام بتقييم خطر المراجعة و الأهمية النسبية (المادية أو الجوهرية) في ظل أهداف المراجعة و ذلك من خلال و دراسة ما يلي:

١,١ طبيعة و مكونات البرنامج موضوع المراجعة و احتياجات لمستخدمين:

Nature and , Profile of the Program and User Needs

١,١,١ ينبغي على المراجعين التعرف على مكونات البرنامج أو الوحدة الخاضعة للمراجعة وكذا التعرف على احتياجات المستخدمين الحاليين و المتوقعين من نتائج عملية المراجعة و التقرير عنها. و يجب على المراجعين عند القيام بالتخطيط لمراجعة الأداء ، وتحديد طبيعة برنامج المراجعة التأك من إنها تشتمل على الجوانب التالية:

أ) جدوى و حساسية و مخاطر البرنامج أو الشيئ موضوع المراجعة.

ب) مدة البرنامج أو التغييرات في بنوده.

ج) حجم البرنامج أو النشاط في صورة إجمالي المبالغ لهذا البرنامج أو النشاط و عدد الأفراد المتأثرين به أو اي قياسات أخرى.

د) مستوى و مدى الفحص أو أي صور أخرى من المراقبات المستقلة.

ه) الخطة الاستراتيجية للبرنامج أو النشاط أو الوحدة و أهدافها.

و) العوامل أو الظروف الخارجية التي قد تؤثر على البرنامج أو النشاط أو الوحدة مباشرة.

Scanned by CamScanner

١,١,٢ المسؤولين في الدولة الذين طلبوا خدمة المراجعة هم أهم المجموعات المستخدمة لتقرير المراجعين كما أن الوحدة التي خضعت للمراجعة تعد من المستخدمين المهمين المستفيدين من تقرير المراجعين وكذلك الأشخاص المطلوب منهم التفاعل مع توصيات المراجعين ، بالإضافة ألى المؤسسات الرقابية والجهات التشريعية ، و من المستخدمين المتوقعين لتقرير المراجعين المشرعين الحكوميين (خلاف الذين طلبوا المراجعة) ، وسائل الإعلام ، ومجموعات و أفراد المجتمع.

١,١,٣ إن الإلمام التام بالبرنامج أة النشاط الخاضع للمراجعة يساعد المراجعين على تقييم المخاطر الملائمة المرتبطة بالبرنامج أو النشاط وتأثيرها على أهداف ونطاق وطريقة المراجعة ، وقد تأتي عملية الإلمام من خلال ما يتم الحصول عليه من معرفة حول البرنامج باستخدام وسائل معينة كالاستفسارات و الملاحظات التي دوّنها المراجعين أثناء القيام بالتخطيط للمراجعة ، و بالطبع فإن مدى و عمق الاستفسارات و الملاحظات تختلف من عملية مراجعة إلى أخرى بناء على أهداف المراجعة و كذا الحاجة إلى الإلمام بجوانب محددة من برنامج المراجعة ، و من أمثلة ذلك:

أ) الإلمام بالقوانين و الأنظمة و بنود الاتفاقيات ، لأن البرامج الحكومية عادة ما تأتي وفقا لمتطلبات قوانين و أنظمة محددة ، فالقوانين و الأنظمة تحدد ما يجب القيام به ، و من الذي يقوم به ، و الأهداف التي ينبغي تحقيقها ، و فئة المجتمع التي ينبغي تقديم الخدمة لها ، و الارشادات المالية المتعلقة بها ، لذلك فإن الإلمام التام بالقوانين و الأنظمة و بنود الاتفاقيات المتعلقة بالبرنامج أمر في غاية الأهمية بالنسبة للمراجعين لمساعدتهم في تحديد أهداف المراجعة.

Scanned by CamScanner

ب) الإلمام بأهداف البرنامج التي تمثل في النتيجة أو الأثر المبتغى أو المرغوب فيه من القيام بتنفيذ البرنامج ، فالمشرعين عادة يقومون بتحديد الهدف من البرنامج في حين أن المسئولين على الوحدة قد يقومون بتقديم معلومات إضافية أكثر تفصيلا حول الهدف من البرنامج ، وقد يطلب منهم أحيانا القيام بوضع أهداف الأداء للبرنامج وعملياته بحيث تشمل المخرجات (outputs) والمخرجات النهائية (final outcome).

ج) الرقابة الداخلية:- الرقابة الداخلية يمكن وصفها أحيانا بالرقابة الإدارية ، و بمعناها الأوسع فهي تشمل الخطة ، السياسات ، الطرق ، و الإجراءات التي تتبعها الإدارة لتحقيق الأهداف العامة و التفصيلية ، فالرقابة الداخلية تحتوي على التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة على عمليات البرنامج بما في ذلك أنظمة القياس و التقارير و رصد أداء البرنامج ، فالرقابة الداخلية هي بمثابة الحصن المنيع للحفاظ على الأصول و الحد من الأخطاء و الغش و كشف أي خرق للقوانين و الأنظمة و البنود الواردة في العقود و الاتفاقيات و أي إسراف في استخدام الموارد ، و الجزء (١,٢) أدناه يتناول موضوع الرقابة الداخلية بشئ من التفصيل.

د) المجهودات أو الملاحظات هي إجمالي الموارد المخصصة لأي برنامج أو نشاط أو وحدة وقد تكون (في صورة نقود ، مواد ، موارد بشرية .....الخ) وتستخدم في تشغيل البرنامج ، وهذه الموارد قد تأتي من داخل أو خارج الوحدة ، وتقاس المجهودات بعدة معايير مثل التكلفة و التوقيت و الجودة ، ومن أمثلة مؤشرات القياس للمجهودات المبالغ

Scanned by CamScanner

التي تم إنفاقها ، ساعات عمل الموظف ، الإقدام المربعة لمساحة مبنى.

ه) عمليات البرنامج:- هي الاستراتيجيات و الإجراءات و الأنشطة التي تستخدمها الإدارة لتحويل المجهودات إلى مخرجات ، وجميع عمليات البرنامج قد تخضع للرقابة الداخلية.

و) المخرجات (outputs):- تتمثل في كميات السلع أو الخدمات المنتجة من البرنامج ، فمثلا قياس مخرجات برنامج تدريبي للحصول على وظيفة قد تكون في صورة عدد الأشخاص الذين أكملوا التدريب ، و قياس مخرجات برنامج التفتيش على سلامة الطائرات قد تكون على صورة عدد مرات التفتيش على السلامة التي تم إنجازها.

ز) المخرجات النهائية (final outcomes):- تمثل المنجزات أو النتائج من البرنامج ، فمثلا قياس المخرجات النهائية من برنامج تدريبي للحصول على وظيفة قد تكون على صورة النسبة المئوية من الأشخاص المدربين الحاصلين على وظيفة و لازالوا مستمرين في وظائفهم بعد مرور مدة من الزمن ، و كذلك فإن قياس المخرجات النهائية من برنامج التفتيش على سلامة الطائرات قد يكون على صورة النسبة المئوية للإنخفاض في مشاكل السلامة التي تم الوقوف عليها من برامج تفتيش لاحقة ، أو النسبة المئوية للمشاكل التي تم تصحيحها من برامج تفتيش لاحقة ، إن قياس المخرجات النهائية تبرز التقدم الذي تم في إنجاز الهدف المنصوص عليه في

Scanned by CamScanner

البرنامج من أجل مساعدة المواطنين العاطلين عن العمل في الحصول على وظائف أو الاحتفاظ بوظائف لمن يشغل وظائف وكذلك الحال بتحسين السلامة في الطائرات.

والمخرجات النهائية قد تتأثر بعوامل من خارج البرنامج سواءً ثقافية ، اقتصادية ، مالية ، تكنولوجية ، وهنا يمكن للمراجعين . استخدام أساليب مستقاة من معارف وحقول علمية أخرى مثل تقييم البرامج بعزل العوامل المؤثرة على البرامج من تأثيرات العوامل الخارجية الأخرى ، و المخرجات النهائية قد تشمل أيضا على التأثرات غير المتوقعة أو غير المقصودة للبرنامج بشقيها الإيجابي و السلبي.

١,٢- الرقابة الداخلية: Internal Control

١,٢,١- ينبغي على المراجعين الإلمام التام بنظام الرقابة الداخلية الذي له تأثير مادي (جوهري) على نطاق أهداف المراجعة ، و يتم الرجوع إلى الرقابة الداخلية كما احتواها منشور بعنوان "إطار متكامل للرقابة الداخلية" و الذي قامت بنشره "Committee of Sponsoring Organizations of the Commission" و وفقا لما ورد في هذا المنشور فإن الرقابة الداخلية تتألف من خمس مكونات متداخلة هي:

- بيئة الرقابة. ***Control Environment***
- تقييم الخطر. Risk Assessment
- أنشطة الرقابة. Control Activities
- المعلومات و الاتصال. Information and Communication

Scanned by CamScanner

الرقابة المستمرة. Continuous Monitoring

و أهداف الرقابة الداخلية كما حددها المنشور المشار إليه أعلاه تتعلق بالتقارير المالية و العمليات و الالتزام ، أما هدف الحفاظ على الأصول فهو متفرع من هذه الأهداف ، و في هذا السياق فإن الإدارة تقوم بتصميم الرقابة الداخلية لتوفير درجة معقولة من الثقة في أن أي عملية حصول أو استخدام أو تخلص من الأصول غير مصرح بها سيتم منعها بواسطة الرقابة الداخلية أو سيتم اكتشافها و تصحيحها في حينه[1].

و الجدير بالذكر فإنه بالنسبة للرقابة الداخلية التي لها تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة فإنه يجب على المراجعين القيام بتقييم ما إذا كانت الرقابة الداخلية قد تم تصميمها وتنفيذها بطريقة سليمة ، و بالنسبة للأنواع المختلفة من الرقابة الداخلية التي يرى المراجعين أن لها تأثير مادي في نطاق وأهداف المراجعة فإنه ينبغي على المراجعين القيام بالتخطيط السليم للحصول على الدليل الكافي والملائم لتقييمهم حول فعالية هذه الرقابات.

ولذا فإنه عند دراسة نظام الرقابة الداخلية الذي له تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة فإنه يجب على المراجعين أيضاً تحديد ما إذا كان من الضروري تقييم رقابة أنظمة المعلومات. ونظرا لأهمية تقييم رقابة أنظمة المعلومات فإنه سيتم مناقشتها بالتفصيل تحت بند مستقل.

١,٢,٢ قد يقوم المراجعين بتعديل طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة بناء على تقييمهم للرقابة الداخلية و نتائج إختبارات الرقابة الداخلية ، فمثلاً جوانب الرقابة الضعيفة للبرنامج تحمل مخاطر فشل أكبر ، ولذا فقد يختار المراجعون تركيز جهودهم على هذه الجوانب و بالعكس ، فالرقابة الفعالة لدى الوحدة الخاضعة للمراجعة قد تساعد المراجعين على الحد من مدى و نوع اختبارات المراجعة.

Scanned by CamScanner

١,٢,٣ المراجعون قد يقومون بالإلمام بالرقابة الداخلية من خلال الاستفسارات و الملاحظات و الاطلاع على المستندات و الدفاتر وكذا الوقوف على تقارير مراجعين آخرين أو القيام باختبارات مباشرة ، و إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجعون في سبيل الإلمام بالرقابة الداخلية قد تتغير من مراجعة إلى أخرى بناء على أهداف المراجعة و خطر المراجعة ، ومدى هذه الإجراءات سوف يتغير بناء على أهداف المراجعة ، و مخاطر أو مشاكل الرقابة المعلومة أو المخاطر الملازمة ، و معرفة المراجعين بالرقابة الداخلية من عمليات المراجعة السابقة.

١,٢,٤ و فيما يلي مناقشة للأنواع الرئيسية من أهداف الرقابة الداخلية وذلك لغرض مساعدة المراجعين للإلمام الجيد بالرقابة الداخلية و لتحديد ما إذا كان لها تأثير مادي أو إلى أي مدى لها تأثير مادي على أهداف المراجعة.

١,٣ الرقابة على انظمة المعلومات: Information Systems Controls

الإلمام بالرقابة على أنظمة المعلومات يعتبر أمر في غاية الأهمية عندما يتم استخدام أنظمة المعلومات بشكل واسع في الأنشطة أو البرامج الخاضعة للمراجعة من البداية إلى النهاية ، وكذلك عندما تكون عمليات العمل الأساسية المتعلقة بمراجعة الأهداف تعتمد على أنظمة المعلومات ، والرقابة على أنظمة المعلومات تتكون من الرقابة الداخلية التي تعتمد على تشغيل أنظمة المعلومات و تشمل الرقابة العامة ورقابة التطبيق وفيما يلي شرح لمفهومهما :-

فالرقابات العامة على أنظمة المعلومات تتمثل في السياسات والإجراءات التي يتم تطبيقها على كافة الوحدات أو القطاعات الكبيرة من أنظمة معلومات الوحدة ، و الرقابة العامة تساعد على ضمان التشغيل السليم لنظم المعلومات من خلال خلق البيئة

Scanned by CamScanner

للتشغيل السليم التطبيق ،كما تشمل الرقابة العامة على الإدارة المحكمة ، الفصل بين المهام ، و التخطيط الشرطي.

رقابة التطبيق:- يشار إليها في بعض الإحيان برقابة عملية التشغيل ، وهي تلك الرقابة المندمجة مباشرة داخل تطبيقات الكمبيوتر وتساعد على ضمان الفعالية والاكتمال والدقة والسريّة للعمليات والبيانات أثناء تشغيل التطبيق ، وتشمل رقابة التطبيقات الرقابة على المدخلات والتشغيل والمخرجات والبيانات الرئيسية.

- أن استخدام الوحدة للرقابة على أنظم المعلومات يكون في الغالب على نطاق واسع أن المراجعين يهتمون بتلك الرقابة على أنظمة المعلومات التي لها تأثير مادي على أهداف المراجعة ، و يكون للرقابة على أنظمة المعلومات تأثير مادي على أهداف المراجعة عندما يرى المراجعون أنه من الضروري أن يتم القيام بتقييم فعالية رقابة أنظمة المعلومات لكي يتم الحصول على دليل إثبات كاف و ملائم ، و عندما يقرر المراجعون بأن لرقابة أنظمة المعلومات تأثير مادي على أهداف المراجعة فإنه ينبغي عليهم حينئذ القيام بتقييم التصميم و فعالية التشغيل لهذه الرقابة ، وهذا التقييم سيشمل رقابة أنظمة المعلومات الأخرى التي تؤثر على فعالية الرقابة ذات التأثير المادي أو مدى الثقة في المعلومات المستخدمة للرقابة الهامة ، و يجب على المراجعين الحصول على الإلمام الكاف برقابة أنظمة المعلومات الضرورية لتقييم خطر المراجعة و التخطيط للمراجعة في نطاق أهداف المراجعة.

ويجب أن تحتوي إجراءت المراجعة لتقييم فعالية أنظمة المعلومات ذات التأثير المادي على الجوانب التالية:-

أ) الإلمام بالنظام الذي يتعلق بالمعلومات.

Scanned by CamScanner

ب) تحديد الرقابة العامة ورقابة التطبيق الحاسمة لتوفير الثقة بأن المعلومات المطلوبة يمكن الاعتماد عليها لأغراض المراجعة.

و يمكن القيام بتقييم رقابة أنظمة المعلومات بالتزامن مع دراسة المراجعين للرقابة الداخلية في نطاق أهداف المراجعة المشار إليها سابقا أو كهدف مراجعة منفصل أو إجراء مراجعة بناء على الأهداف من المراجعة ، و بناء على التأثير المادي لرقابة أنظمة المعلومات على أهداف المراجعة فإن نطاق إجراءات المراجعة للحصول على الإلمام اللازم قد يكون على نطاق محدود أو نطاق واسع ، إضافة إلى ذلك فإن طبيعة ومدى خطر المراجعة المرتبط برقابة أنظمة المعلومات يتأثر بطبيعة الأجهزة و البرامج المستخدمة و استيعاب أنظمة الوحدة و شبكاتها و كذا استراتيجية أنظمة المعلومات في الوحدة.

وينبغي على المراجعين تحديد إجراءات المراجعة المتعلقة برقابة أنظمة المعلومات الضرورية للحصول على دليل الإثبات الكاف والملائم لتأييد نتائج المراجعة والاستخلاصات أما العوامل التي قد تساعد المراجعين في تحديد هذه الإجراءات فهي كالتالي:

أ) إن مدى التأثير المادي للرقابة الداخلية على المراجعة يعتمد على الثقة في المعلومات التي تم تشغيلها أو استخراجها بواسطة أنظمة المعلومات.

ب) وقد يكون من غير الممكن حصول المراجعين على دليل إثبات كاف وملائم من خارج نظام المعلومات لتأييد نتائج المراجعة والإستخدامات بدون القيام بتقييم فعالية رقابة أنظمة المعلومات الملائمة ، فمثلا إذا كانت المعلومات المؤيدة لما تم التوصل إليه من المراجعة و الاستخلاصات قد تم استخراجها من أنظمة المعلومات إلا أنه قد لا تتوافر مؤيدات كافية أو معلومات مؤيدة أو دليل مستندي بخلاف ذلك المستخرج بواسطة أنظمة المعلومات.

Scanned by CamScanner

ج) للحصول على دليل حول الثقة في المعلومات المستخرجة من الكمبيوتر لذا فإن المراجعين قد يقررون القيام بتقييم فعالية رقابة أنظمة المعلومات كجزء من عملية الحصول على دليل حول الثقة بالبيانات ، فإذا توصل المراجع إلى أن أنظمة المعلومات فعالة فإنه قد يقوم بتخفيض مدى الاختبارات المباشرة للبيانات.

د) عندما يكون تقييم فعالية رقابات أنظمة المعلومات جزء مباشر من أهداف المراجعة فإنه ينبغي على المراجعين تقييم رقابة أنظمة المعلومات الضرورية للتحقق من أهداف المراجعة ، فالمراجعة مثلاً قد تتضمن فعالية رقابة أنظمة المعلومات المتعلقة بأنظمة معينة أو تسهيلات أو منظمات.

١,٤ المتطلبات القانونية و التنظيمية و نصوص اتفاقيات العقود أو المنح و الغش أو سوء الاستخدام:

أ) ينبغي على المراجعين تحديد أي القوانين والأنظمة ونصوص اتفاقيات العقود أو المنح التي لها تأثير مادي على نطاق أهداف المراجعة ، وكذا تقييم مخاطر حدوث خروقات لهذه القوانين و الأنظمة ونصوص اتفاقيات العقود أو المنح ، وبناء على نتائج تقييم الخطر فإنه ينبغي على المراجعين القيام بإعداد وتنفيذ إجراءات للحصول على درجة معقولة من الثقة بسرعة اكتشاف حالات الخروقات لمتطلبات القوانين و الأنظمة و نصوص اتفاقيات العقود أو المنح ذات التأثير المادي في نطاق أهداف المراجعة.

ب) تقييم المراجعين لخطر المراجعة قد يتأثر بعوامل مثل تعقيد القوانين والأنظمة ونصوص اتفاقيات العقود أو المنح ، كما قد يتأثر أيضا بما إذا كان لدى الوحدة رقابة فعالة لمنع أو اكتشاف خروقات القوانين والأنظمة ونصوص اتفاقيات العقود أو المنح ، فإذا تمكن المراجعون من الحصول على الدليل الكاف والملائم حول فعالية

Scanned by CamScanner

هذه الرقابة فإنه يمكنهم التخفيض من نطاق اختبارات مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة.

١,٤,١ الغش: Fraud

منشور معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها وصف الغش بأنه نوع من التصرف غير القانوني يتضمن الحصول على شئ له قيمة من خلال التحريف المتعمد ، أما حقيقة ما إذا كان التصرف في الواقع غش فإن الفصل في ذلك يتم بواسطة النظام القضائي أو أنظمة أخرى لإصدار الأحكام القضائية ، وهذا خارج نطاق المسئولية المهنية للمراجعين.

أ) يجب على المراجعين عند التخطيط للمراجعة تقييم مخاطر حدوث غش له تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة ، و ينبغي على أعضاء فريق المراجعة أن يتبادلوا الآراء فيما بينهم حول مخاطر الغش بما في ذلك عوامل مثل دوافع الأفراد أو الضغوط لإرتكاب الغش ، أو وجود المناخ المناسب لحدوث الغش إضافة إلى العقليات ووجهات النظر السائدة التي قد تتيح للأفراد ارتكاب الغش ، كما يجب على المراجعين القيام بجمع وتقييم المعلومات لتحديد مخاطر الغش التي لها تأثير مادي على نتائج المراجعة والاستخلاصات ، فمثلا قد يحصل المراجعين على معلومات من خلال النقاش مع المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة أو بواسطة وسائل أخرى تحمل على الشك في قابلية البرنامج لحدوث غش بالإضافة إلى وضع الرقابة الداخلية المعدة من قبل الوحدة لمنع واكتشاف الغش أو خطر تعمد إبطال مفعول الرقابة الداخلية من قبل المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة . إن النزوع إلى الشك المهني من قبل المراجعين يساعد في تقييم هذه المخاطر وتحديد العوامل أو المخاطر التي قد تؤثر ماديا على أهداف المراجعة.

Scanned by CamScanner

ب) عندما يرى المراجعون أن العوامل أو المخاطر المتعلقة بالغش قد حدثت فعلاً أو من المحتمل حدوثها ويرون أن لها تأثير مادي على أهداف المراجعة فإن عليهم القيام بإعداد الإجراءات التي من شأنها أن توفر لهم درجة من الثقة في اكتشاف الغش ، وإن تقييم الغش عملية مستمرة من بداية المراجعة إلى نهايتها ، و لا ترتبط بالتخطيط للمراجعة فقط بل إنها أيضا ترتبط بتقييم الدليل الذي تم الحصول عليه خلال عملية المراجعة.

ج) عندما تصل إلى المراجعين أي معلومات تثير الانتباه بأن هناك مؤشر على حدوث غش له تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة فإن عليهم القيام بتوسيع خطوات المراجعة و إجراءاتها الضرورية لتحديد الآتي :-

١) إذا كان الغش من المرجح أنه قد حدث.

٢) إذا كان الغش قد حدث فعلاً فلتحديد تأثيره على نتائج المراجعة.

أما إذا كان الغش الذي حدث فعلاً ليس له تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة فإن المراجع قد يلجأ إلى القيام بعمل مراجعة إضافية كمهمة مراجعة منفصلة أو الرفع بالأمر إلى أطراف أخرى ذات مسئولية إشرافية أو لها سلطة الفصل فيها.

١,٤,٢ سوء التصرف: Abuse

سوء التصرف يشتمل على تصرف معيب أو غيرمناسب للظرف أو الغرض منه عند مقارنته بالتصرف الذي يعتبره الشخص الحريص معقولا و ممارسة مهنية ضرورية في نفس المعطيات و الظروف ، كما يشمل سوء التصرف أيضاً سوء استعمال السلطة أو المركز لمصالح مالية شخصية أو لأفراد الأسرة المباشرين أو القريبين أو لشركاء في الأعمال ، لذلك فسوء التصرف ليس بالضرورة أن يتضمن غش أو خروقات للقوانين و الأنظمة و نصوص اتفاقيات العقود أو المنح.

Scanned by CamScanner

إذا اتضح للمراجعين أثناء قيامهم بعملية المراجعة أن هناك سوء تصرف قد يكون ماديا على البرنامج الخاضع للمراجعة من الناحية الكمية أو النوعية ، فيجب على المراجعين اتباع إجراءات مراجعة موجهة خصيصا نحو التحقق من الأثر المحتمل على البرنامج الخاضع للمراجعة في نطاق أهداف المراجعة ، ولكن بعد القيام بأداء عمل إضافي فقد يكتشف المراجعون أن سوء التصرف يمثل غش محتمل أو فعل غير قانوني ، ونظرا لكون الجزم بوجود سوء التصرف أمر غير موضوعي فإن المراجعين غير مطالبين بإجراءات لتوفير درجة معقولة من الثقة لاكتشاف سوء التصرف.

الجدير بالذكر أن تجنب المراجعين التدخل بالتحقيقات أو الإجراءات القانونية أمر في غاية الأهمية في ملاحقة مؤشرات الغش والتصرفات غير القانونية أو سوء التصرف ، حيث قد تتطلب القوانين والأنظمة أو السياسات من المراجعين الرفع بمؤشرات أنواع محددة من الغش والتصرفات غير القانونية وخروقات للقوانين والأنظمة ونصوص اتفاقيات العقود أو المنح أو سوء التصرف إلى الجهات المعنية بتنفيذ القانون أو المحققين قبل القيام بإجراءات مراجعة إضافية ، وخلال عملية التحقيقات أو الإجراءات ينبغي على المراجعين تقييم أثر ذلك على عمل المراجعة الجاري تنفيذه ، وفي بعض الأحيان قد يكون من الملائم الانسحاب أو تأجيل إجراءات المراجعة الإضافية أو جزء من المراجعة لتفادي التداخل مع التحقيقات.

١,٥ المراجعات السابقة و الفحص الخاص:

يجب على المراجعين تقييم ما إذا كانت الوحدة الخاضعة للمراجعة قد قامت بالإجراءات التصحيحية السليمة حول نتائج المراجعة والتوصيات التي وردت في المراجعات والفحوص السابقة التي لها تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة ، فعند التخطيط للمراجعة ينبغي على المراجعين الاستفسار من إدارة الوحدة الخاضعة

Scanned by CamScanner

للمراجعة عن نتائج وتوصيات المراجعات السابقة و الفحوصات الخاصة و مراجعة الأداء أو الدراسات الأخرى التي تتعلق مباشرة بأهداف المراجعة وكذا التأكد عن ما إذا كانت هذه التوصيات قد تم تنفيذها ، كما ينبغي على المراجعين أستخدام هذه المعلومات في تقييم المخاطر و تحديد طبيعة و توقيت و مدى أعمال المراجعة الجارية ، وهذا يتضمن إلى أي مدى تم اختبار التنفيذ للإجراءات التصحيحية حتى يمكن تطبيقه بالنسبة لأهداف المراجعة الحالية.

١,٦ تحديد معايير أو مقاييس المراجعة: Identifying Audit Criteria

١,٦,١ يجب على المراجعين تحديد المعايير أو المقاييس لمراجعة الأداء ، وهذه المعايير أو المقاييس تمثل القوانين والأنظمة ونصوص اتفاقيات العقود أو المنح والأداء المتوقع وممارسات محددة متعارف عليها في الأعمال والمرجعيات أو القواعد التي يقارن بها أو يقيّم بها الأداء الفعلي ، إن معايير أو مقاييس الأداء المخطط تحدد الأداء المطلوب أو الحالة المرغوبة أو المتوقع الوصول إليها فيما يتعلق بالبرنامج أو العملية.

ولذلك فإن المعايير أو المقاييس توفر قرينة لتقييم دليل الإثبات وفهم نتائج المراجعة والاستخلاصات وكذلك التوصيات الواردة في تقرير مراجعة الأداء ، وينبغي على المراجعين استخدام تلك المعايير أو المقاييس التي تتلاءم مع أهداف المراجعة وفي نفس الوقت تتيح لهم القيام بنفس التقييم لأغراض المقارنة بين فترة و أخرى للشئ موضوع المراجعة الذي تم تقييمه.

١,٦,٢. فيما يلي بعض الأمثلة لمعايير أو مقاييس المراجعة:

أ) الأهداف التي يقضي بها القانون أو النظام أو تلك التي وضعت من قبل المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة.

Scanned by CamScanner

ب) السياسات و الإجراءات التي وضعت من قبل المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة.

ج) المعايير و القواعد المعروفة تقنيا.

د) وجهات نظر و آراء الخبير.

ه) أداء الفترات أو السنوات السابقة.

و) الممارسات المتعارف عليها في أعمال محددة.

ز) الشروط الواردة في العقود أو المنح.

ح) أداء وحدات أو قطاعات أخرى متعارف عليه كمرجعية أو كقواعد يقاس عليها.

١,٧ تحديد مصادر الدليل ومقدار ونوع الدليل المطلوب:

Identifying Sources of Audit Evidence and the Amount and Type of Evidence Required

١,٧,١ ينبغي على المراجعين تحديد مصادر المعلومات المحتملة التي يمكن استخدامها كدليل إثبات ، وعلى المراجعين تحديد مقدار ونوع الدليل المطلوب للحصول على الدليل الكاف والملائم لأهداف المراجعة ولتخطيط عمل المراجعة.

١,٧,٢ إذا اقتنع المراجعون ، أنه من المحتمل أن لا يوجد الدليل الكاف والملائم فإنه يتوجب عليهم أن يقوموا بإعادة النظر في أهداف المراجعة وتعديل نطاق وطريقة المراجعة وتحديد الإجراءات البديلة للحصول على دليل إضافي أو أساليب أخرى من الأدلة لأهداف المراجعة الحالية ، كما ينبغي على المراجعين أيضا تقييم ما إذا كان غياب الدليل الكاف والملائم نتج بسبب أوجه القصور في الرقابة الداخلية أو وجود نقاط ضعف أخرى في البرنامج.

Scanned by CamScanner

١,٨ الاستعانة بعمل الآخرين: Using the Work of Others

١,٨,١ على المراجعين تحديد ما إذا كانت نتائج مراجعة البرنامج من قبل مراجعون آخرون ملائمة لأهداف المراجعة الحالية ، فنتائج عمل المراجعين الآخرين قد تكون من مصادر المعلومات المفيدة لتخطيط وتنفيذ المراجعة ، خاصةً إذا قام المراجعون الآخرون بتحديد المجالات التي تستدعي أعمال مراجعة إضافية أو متابعة فإن مثل هذه الأعمال قد تؤثر في اختيار المراجعين للأهداف ونطاق وطريقة المراجعة.

١,٨,٢ إذا قام المراجعون الآخرون بإكمال عمل مراجعة بأهداف المراجعة الحالية فإن المراجعين الحاليين يكون بإمكانهم استخدام عملهم لتأييد نتائج المراجعة أو الاستخلاصات للمراجعة الحالية وبالتالي تفادي تكرار الجهود والتكلفة ، فإذا استخدم المراجعون عمل المراجعين الآخرين فيجب عليهم القيام بالإجراءات اللازمة لتوفير قاعدة كافية لاستخدام عملهم ، مثل حصول المراجعين الحاليين على دليل بالنسبة لمؤهلات المراجعين الآخرين و استقلاليتهم ، وكذا تحديد ما إذا كان نطاق و جودة و توقيت عمل المراجعة الذي قام به المراجعين الآخرين ملائما للاعتماد عليه في نطاق أهداف المراجعة الحالية ، و من الإجراءات التي ينبغي القيام بها في سبيل التوصل إلى هذا التحديد القيام بالاطلاع على تقرير المراجعين الآخرين وخطة المراجعة أو وثائق المراجعة أو القيام ببعض الاختبارات لعمل المراجعين الآخرين ، أما طبيعة و مدى الدليل المطلوب فيعتمد على مادية (الأهمية النسبية) عمل المراجعين الآخرين بالنسبة لأهداف المراجعة الحالية و إلى أي مدى سيقوم المراجعون باستخدام ذلك العمل.

Scanned by CamScanner

١,٨,٣ بعض المراجعات قد تجعل من الضروري استخدام تقنيات خاصة أو طرق تستدعي مهارات الأخصائيين ، فإذا عزم المراجعون على استخدام عمل الأخصائيين فإن عليهم الإلمام التام بمؤهلاتهم وإستقلاليتهم كما وردت ضمن المعايير العامة للمراجعة التي تضمنتها معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن مكتب المسائلة العام الأمريكي ، وتقييم المؤهلات المهنية للأخصائيين يشتمل على ما يلي:

أ) المؤهلات المهنية ، الرخصة أو ما يثبت قدرة الأخصائي في حقل تخصصه.

ب) سمعة و مكانة الأخصائي من وجهة نظر الأنداد و الآخرين الذين على دراية بإمكانيات أو أداء الأخصائي.

ج) خبرة الأخصائي و الأعمال الأخرى التي قام بها في نفس الموضوع الذي سيتم الاستعانة به فيه.

د) خبرة المراجعين السابقة في استخدام عمل الأخصائي.

١,٩ توزيع المراجعين: Assigning Staff

١,٩,١ ينبغي على إدارة المراجعة القيام باختيار العدد الكافي من المراجعين والأخصائيين من ذوي الإمكانيات المهنية الملائمة للقيام بالمراجعة ، كما وردت تحت المعايير العامة للمراجعة فيما يتعلق باستخدام عمل الأخصائيين ، فالتوزيع للقيام بالمهمة يشتمل على أمور أخرى منها:

أ) تحديد فريق من المراجعين و الأخصائيين من ذوي المعرفة و المهارة و الخبرة الملائمة للمهمة المكلفين القيام بها.

Scanned by CamScanner

ب) تكليف عدد كافٍ من المراجعين و المشرفين على عملية المراجعة.

ج) القيام بأعباء التدريب الكافي للفريق أثناء المهمة.

د) إشراك الأخصائيين في حالة الضرورة.

١,٩,٢ عند قيام المراجعين بالتخطيط لاستخدام عمل الأخصائيين فإن عليهم القيام بتوثيق طبيعة و نطاق العمل الذي سيتم تنفيذه من قبل الأخصائيين و بما في ذلك:

أ) أهداف و نطاق عمل الأخصائيين.

ب) إن المراد من استخدام عمل الأخصائيين هو تأييد أهداف المراجعة.

ج) إجراءات الأخصائيين و ما توصلوا إليه ولذا يمكن تقييمها و ربطها مع إجراءات تخطيط المراجعة الأخرى.

د) الفرضيات و الطرق المستخدمة من قبل الأخصائيين.

١,١٠ التواصل مع الإدارة و المناط بهم الحوكمة و الآخرين:

Communicating with Management, Those Charged with Governance and Others

١,١٠,١ على المراجعين القيام بتوصيل فكرة عامة حول الأهداف و النطاق و الطريقة و التوقيت لمراجعة الأداء – باستثناء الحالات التي فيها عنصر المفاجأة أو الجرد المفاجئ – و التقرير المخطط له بما في ذلك أي قيود على التقريروذلك لكل ما يلي كلما أمكن ذلك:

أ) إدراة الوحدة الخاضعة للمراجعة بما في ذلك الوحدات التي لديها الصلاحية الكافية و المسئولة عن تنفيذ الإجراءات التصحيحية في البرنامج أو النشاط الذي تتم مراجعته.

Scanned by CamScanner

ب) أولئك المناط بهم الحوكمة.

ج) الأفراد الذين تم التعاقد معهم للمراجعة أو طلبوا خدمات المراجعة مثل التعاقد مع المسئولين.

د) عندما يقوم المراجعون بعملية المراجعة وفقا للقوانين أو الأنظمة أو يقومون بالعمل للجنة تشريعية لها حق الإشراف على الوحدة الخاضعة للمراجعة فيجب على المراجعين التواصل مع تلك اللجنة.

١,١٠,٢ في الحالات التي يكون فيها المناط بهم الحوكمة غير محددين بشكل واضح فعلى المراجعين توثيق العملية التي تم اتباعها و الاستخلاصات التي تم التوصل إليها لتحديد اولئك المناط بهم الحوكمة.

١,١٠,٣ تحديد شكل ومحتوى وتكرار التواصل مع الأطراف ذات العلاقة أمر يرجع للحكم المهني للمراجعين على أن التواصل المكتوب هو المفضل ، فالمراجعين قد يقومون باستخدام خطاب الارتباط لتوصيل المعلومات وعلى المراجعين توثيق هذا التواصل.

١,١٠,٤ إذا تم إيقاف المراجعة قبل الانتهاء منها وتقرير المراجعة لم يتم إصداره فيجب على المراجعين توثيق نتائج العمل حتى تاريخ الايقاف وتحديد سبب ايقاف المراجعة ، تحديد كيفية توصيل سبب ايقاف المراجعة إلى الذين مناط بهم الحوكمة والأشخاص الملائمين في الوحدة الخاضعة للمراجعة والوحدة التي تعاقدت أو طلبت المراجعة وأي مسئولين آخرين فإن كل ذلك يعتمد على الحقائق والظروف المحيطة والحكم المهني للمراجعين.

Scanned by CamScanner

١,١١ إعداد خطة المراجعة: Preparing the Audit Plan

١,١١,١ ينبغي على المراجعين إعداد خطة مراجعة مكتوبة لكل عملية مراجعة سوف يقومون بها ، أما بالنسبة لشكل و محتوى خطة المراجعة المكتوبة فقد يتغير طبقا لطبيعة ونوع عملية المراجعة ، وتشتمل الخطة على استراتيجية المراجعة وبرنامج المراجعة و خطة المشروع وورقة تخطيط المراجعة وأي توثيق آخر ملائم للقرارات الرئيسية بشأن أهداف ونطاق وطريقة المراجعة وأساس اتخاذ هذه القرارات من قبل المراجعين ، وينبغي على المراجعين القيام بتحديث الخطة كلما كان ذلك ضروريا لتعكس أي تغيرات هامة على الخطة تمت أثناء المراجعة.

١,١١,٢ خطة المراجعة المكتوبة توفر فرصة لإدارة الوحدة القائمة بالمراجعة للإشراف على تخطيط المراجعة و لتحديد ما إذا كانت:

أ) أهداف المراجعة المقترحة من المحتمل أن تفضي إلى تقرير مفيد.

ب) خطة المراجعة تتناول المخاطر المناسبة بطريقة ملائمة.

ج) مقترح نطاق المراجعة و الخطة ملائمين لتناول أهداف المراجعة.

د) الدليل الموجود على الأرجح كاف و ملائمة لأغراض المراجعة.

ه) هناك عدد كاف من الموظفين و المشرفين و الأخصائيين من ذوي القدرات المهنية الملائمة ، كما أن الموارد الآخرى متاحة للقيام بالمراجعة و للإيفاء بها في إطار الأوقات المتوقعة لإنجاز العمل.

Scanned by CamScanner

الإشراف : Supervision

المشرفون على المراجعة أو أولئك الذين يتم اختيارهم للإشراف على المراجعين يجب عليهم القيام بالإشراف الدقيق على المراجعين.

يتوجب على المشرفون على المراجعة تقديم الإرشاد الكافي والتوجيه للأعضاء المكلفين بالمراجعة للنظر في أهداف المراجعة واتباع المعايير الملائمة مع البقاء على معرفة متصلة بالمصاعب ذات التأثير المادي التي يتم مواجهتها ومراجعة العمل الذي يتم إنجازه إضافة إلى تقديم التدريب الفعال في موقع العمل.

تتفاوت طبيعة ومدى الإشراف على المراجعين ومراجعة أعمال المراجعة بناء على عدد من العوامل مثل حجم الوحدة القائمة بالمراجعة والأهمية النسبية للعمل وخبرة القائمين بالمراجعة.

الحصول على الدليل الكافي و الملائم:

Obtaining Sufficient, and Appropriate Evidence

يجب على المراجعين الحصول على الدليل الكافي والملائم لتوفير أساس معقول لنتائج المراجعة وللإستخلاصات.

مفهوم كفاية و ملائمة دليل الإثبات مكمل للمراجعة ، فالملاءمة هي مقياس لجودة الدليل الذي يشتمل على ما إذا كان مناسبا و صلاحيته والاعتماد عليه في توفير تأييد لنتائج المراجعة والاستخلاصات المتعلقة بأهداف المراجعة ، ولتقييم الملاءمة للدليل ككل فإنه ينبغي على المراجعين تقييم ما إذا كانِ الدليل مناسبا و صالحا و يعتمد عليه ، أما الكفاية فهي مقياس لكمية الدليل المستخدمة لتأييد نتئج المراجعة والاستخلاصات المتعلقة بأهداف المراجعة، و لتقييم كفاية الدليل ينبغي على المراجعين

Scanned by CamScanner

تحديد ما إذا كان الدليل الذي تم الحصول عليه دليل كاف لإقناع الشخص المضطلع و المدرك في أن ما تم التوصل إليه من المراجعة معقول ومقبول.

ولتقييم الدليل على المراجعين تقييم ما إذا كان الدليل ككل كاف وملائم لأهداف المراجعة ولتأييد نتائج المراجعة والاستخلاصات ، وقد تتفاوت أهداف المراجعة بشكل كبير وكذلك الحال لمستوى العمل الضروري لتقييم كفاية وملائمة الدليل لأهداف المراجعة ، فمثلا لإثبات ملاءمة الدليل قد يقوم المراجعون باختبار صلاحيته من خلال الحصول على الدليل المؤيد باستخدام الاختبارات الإحصائية أو الحصول على دليل إضافي ، كما أن مفهومي خطر المراجعة والأهمية النسبية (المادية) الذيم تم تناولهما في بداية هذا الفصل تساعد المراجعين في تقييم دليل المراجعة.

الحكم المهني يساعد المراجعين في تحديد الكفاية و الملاءمة للدليل ككل كما أن تأويل و تلخيص أو تحليل الدليل يستخدم كنموذج في عملية تحديد كفاية وملاءمة الدليل والتقرير بنتائج المراجعة ، وعندما يكون الأمر ملائما لتقييم كفاية الدليل يقوم المراجعون باستخدام طرق إحصائية لتحليل وتفسير الدليل.

الملائمة: Appropriateness

١- الملاءمة هي مقياس لجودة الدليل عندما يكون إستخدامه مناسبا وصالحا و يعتمد عليه في التحقق من أهداف المراجعة وتأييد نتائج المراجعة والاستخلاصات.

أ- الدليل الملائم يشير إلى المدى الذي يكون فيه للدليل علاقة منطقية وأهمية بالنسبة للأمر الذي يتم التحقق منه.

ب- صلاحية الدليل تشير إلى المدى الذي يكون فيه الدليل مبني على مبررات قوية أو معلومات دقيقة.

Scanned by CamScanner

ج- الاعتماد أو الثقة في الدليل تشير إلى توافق النتائج عند قياس المعلومات أو اختبارها بما في ذلك قابليتها للتحقق أو التأييد.

٢- توجد أنواع مختلفة و مصادر للأدلة يستخدمها المراجعون بناء على أهداف المراجعة ، ويتم الحصول على الدليل بالملاحظة والاستفسار أو المعاينة ، ولكل نوع من الأدلة نقاط قوة ونقاط ضعف ، والمتغيرات التالية مفيدة في الحكم على ملاءمة الدليل ، وإن كانت غير مفيدة بحد ذاتها لتحديد الملاءمة فطبيعة وأنواع الأدلة لتأييد نتائج المراجعة والاستخلاصات أمور يكون الحسم فيها الحكم المهني للمراجعين بناء على أهداف المراجعة و خطر المراجعة.

أ) يعتمد عادةً على الدليل الذي يتم الحصول عليه بناءً على الرقابة الداخلية الفعالة أكثر من الدليل الذي يتم الحصول عليه في ظل رقابة داخلية ضعيفة أو في ظل غياب الرقابة الداخلية.

ب) يعتمد عادةً على الدليل الذي تم الحصول عليه من خلال الجرد والملاحظة والاحتساب والمعاينة أكثر من الدليل الذي يتم الحصول عليه بطريقة غير مباشرة.

ج) يعتمد عادةً على فحص المستندات الأصلية أكثر من فحص صور المستندات.

د) يعتمد عادةً على الشهادات (الإفادات) التي يتم الحصول عليها كدليل في ظل الظروف المتاح فيها للأشخاص الكلام بحرية أكثر من الدليل الذي يتم الحصول عليه تحت ظروف يكون فيها الأشخاص مكرهين على الأداء بشهاداتهم.

Scanned by CamScanner

ه) يعتمد على الإفادات التي يتم الحصول عليها كدليل من شخص غير متحيز ولديه معرفة مباشرة عن الموضوع أكثر من إفادات الشخص المتحيز أو لديه معرفة غير مباشرة أو جزئية عن الموضوع الذي يتم التحقق منه.

و) يعتمد على الدليل الذي يتم الحصول عليه من طرف ثالث على معرفة و يتمتع بالمصداقية و غير متحيز أكثر من الدليل الذي يتم الحصول عليه من إدارة الوحدة الخاضعة للمراجعة التي لها مصلحة مباشرة في الوحدة الخاضعة للمراجعة.

٣- الإفادة كدليل قد تكون مفيدة في تفسير أو تعزيز المعلومات المستندية أو الملموسة ، و ينبغي على المراجعين تقييم الموضوعية و المصداقية و درجة الاعتماد على الإفادة كدليل ، و الدليل المستندي يمكن استخدامه للتحقق و كمؤيد أو للإعتراض على الإفادة كدليل.

٤- المسوحات عادة توفر معلومات عن الأوضاع الحالية أو البرامج ، فتقييم و تصميم المسح و إدارته تساعد المراجعين في تقييم الموضوعية و المصداقية و مدى الاعتماد في مثل هذه المعلومات.

٥- عند استخدام العينات فإن طريقة الاختيار الملائمة تعتمد على أهداف المراجعة ، وعند الحاجة إلى عينة ممثلة لمجتمع العينة فإن استخدام أساليب العينات الإحصائية عادة تؤدي إلى دليل أقوى من الذي يتم الحصول عليه من أساليب غير إحصائية ، و عندما لا تكون هناك حاجة إلى عينة ممثلة فإن الإختيار المستهدف قد يكون أكثر فعالية في حالة قيام المراجعين بعزل عوامل خطر معينة أو معايير أخرى لاستهداف الاختيار.

Scanned by CamScanner

٦- عند قيام المراجعين باستخدام معلومات قام بجمعها المسئولون في الوحدة الخاضعة للمراجعة كجزء من الأدلة فإن على المراجعين الحصول على درجة من الثقة بشأن الاعتماد على هذه المعلومات ، و قد يتوصل المراجعون إلى أنه من الضروري القيام باختبارات مباشرة على المعلومات ، أما طبيعة و مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجعون فسوف تعتمد على الأهمية النسبية لهذه المعلومات بالنسبة لأهداف المراجعة و طبيعة المعلومات المستخدمة.

٧- ينبغي على المراجعين تقييم الكفاية و الملاءمة للمعلومات المستخرجة من الكمبيوتر بغض النظر عما إذا كانت هذه المعلومات قد تم استخراجها للمراجعين أو أن المراجعين استخلصوها بشكل مستقل ، أما طبيعة ومدى إجراءات المراجعة لتقييم الكفاية والملاءمة فتتأثر بفعالية الرقابة الداخلية في الوحدة على المعلومات بما في ذلك رقابة أنظمة المعلومات والأهمية النسبية للمعلومات ودرجة التفاصيل المعروضة لما توصل إليه المراجعين من عملية المراجعة والاستخلاصات على ضوء أهداف المراجعة.

ولمزيد من الإرشادات بشأن تقييم ملاءمة الدليل بالنسبة لأهداف المراجعة كأحد العوامل الرئيسية التي تؤثر على درجة الثقة المرتبطة بمراجعة الأداء فإن من أمثلة ذلك مايلي:

أ) قد تنصب أهداف المراجعة على التحقق من نتائج كمية معينة قدمت من قبل الوحدة الخاضعة للمراجعة ، ففي مثل هذه الأوضاع فإن إجراءات المراجعة من المحتمل أن تتركز حول عملية الحصول على دليل بشأن دقة مبالغ معينة هي موضوع المراجعة ، وهذا العمل يشمل استخدام المعاينة الإحصائية.

Scanned by CamScanner

ب) قد تنصب أهداف المراجعة على أداء برنامج محدد أو نشاط في الوحدة الخاضعة للمراجعة ، وفي مثل هذه الأوضاع قد يقدم المراجع معلومات قامت بجمعها الوحدة الخاضعة للمراجعة للاستجابة لأهداف المراجعة ، وهنا فإن المراجع قد يرى من الضروري القيام باختبار جودة المعلومات والتي تشمل كل من صلاحيتها ومدى الاعتماد عليها.

ج) قد تنصب أهداف المراجعة على معلومات يتم استخدامها لأغراض كبيرة متعارف عليها و تم الحصول عليها من مصادر عادة معروفة بأنها ملائمة مثل الإحصائيات الاقتصادية التي تصدرها الهيئات الحكومية لأغراض مثل تعديلها لأثر التضخم أو مثل المعلومات التي تصدرها جهات رسمية كأفضل معلومات متاحة ، في مثل هذه الحالات قد لا يكون عمليا أو ضروريا أن يقوم المراجعون بتنفيذ إجراءات للتحقق من المعلومات ، فمثل هذه القرارات تستدعي الحكم المهني على طبيعة المعلومات و شيوع استخدامها أو درجة قبولها و كيف تم استخدامها في المراجعة.

د) قد تنصب أهداف المراجعة على المقارنات أو مؤشرات قياس بين وظائف حكومية متنوعة أو هيئات ، هذه الأنواع من المراجعات تكون على وجه الخصوص مفيدة لتحليل المخرجات النهائية للعديد من قرارات السياسة العامة ، و في هذه الحالات قد يقوم المراجعون بالتحليل مثل مقارنة إحصائية لجهات مختلفة أو مقارنة التغيرات في الأداء خلال فترة معينة ، و كلما كان ممكن عمليا يتم التحقق من البيانات التفصيلية التي استندت عليها الإحصائيات ، و إعداد إيضاح كافي إلى أي مدى تم تقييم المعلومات المقارنة أو الإحصائيات على الأرجح أن يكون ضروريا لوضع الدليل في نطاقه الملائم لمستخدمي التقرير.

Scanned by CamScanner

ه) قد تنصب أهداف المراجعة على اتجاه المعلومات بناء على البيانات من الوحدة الخاضعة للمراجعة ، و في مثل هذه الحالة فقد يقوم المراجعون بتقييم الدليل باستخدام اختبارات تحليلية عامة للبيانات و ضمها مع المعرفة و الالمام الجيد للأنظمة أو العمليات المستخدمة في تجميع المعلومات.

و) قد تنصب أهداف المراجعة على تحديد المراجع لأمور بارزة و متعارضة باستخدام معلومات تم جمعها بواسطة الوحدة الخاضعة للمراجعة أو في تقارير قامت الجهات بإعدادها لنفسها ، و في مثل هذه الحالات قد يكون من المفيد للمراجع أن يأخذ في الاعتبار الملائمة ككل للمعلومات التي تم تجميعها مع المعلومات المتوافرة من البرنامج ، ومصادر معلومات أخرى مثل تقارير المفتش العام أو مراجعات خارجية أخرى قد تزود المراجعين بمعلومات حول ما إذا كانت أي معلومات لم يتم التحقق منها أو تم جمعها من قبل الجهات تتفق مع أو يمكن تعزيزها من خلال هذه المصادر الخارجية الأخرى

الكفاية: Sufficiency

١- الكفاية هي مقياس لكمية الدليل المستخدم للتحقق من أهداف المراجعة و تأييد ما تم التوصل إليه من المراجعة و الاستخلاصات ، و الكفاية تعتمد أيضا على ملاءمة الدليل ، فلتحديد كمية الدليل ينبغي على المراجعين تحديد ماإذا كان هناك دليل ملائم و كاف موجود للتحقق من أهداف المراجعة و تأييد ما تم التوصل إليه من المراجعة و الاستخلاصات.

٢- الافتراضات التالية مفيدة في الحكم على كفاية الدليل ، و الكفاية المطلوبة في الدليل لتأييد ما توصل إليه المراجعين و الاستخلاصات أمر متعلق بالحكم المهني للمراجعين:

Scanned by CamScanner

أ) كلما زاد خطر المراجعة ازداد الدليل المطلوب من حيث الكمية و النوعية.

ب) الدليل الأقوى قد يتيح استخدام أدلة إثبات أقل.

ج) توافر كميات كبيرة من أدلة المراجعة لا تعوض القصور في مناسبة و صلاحية أو الاعتمادية التي ينبغي توافرها في الدليل.

تقييم الدليل ككل: Overall Assessment of Evidence

١- على المراجعين تقييم كفاية و ملائمة الدليل ككل لتوفير أساس معقول لما تم التوصل إليه من المراجعة و الاستخلاصات في نطاق أهداف المراجعة ، والأحكام المهنية حول كفاية و ملائمة الدليل بينهما تقارب كبير أثناء قيام المراجعون بتفسير ما إذا كانت طبيعة و مدى الدليل الذي تم الحصول عليه كافٍ وملائم ، ولذا ينبغي على المراجعين القيام بتقييم الدليل المستخدم ككل لتأييد ما تم التوصل إليه من المراجعة والاستخلاصات و توثيق هذا التقييم بما في ذلك النتائج عن أي تقييمات معينة تم القيام بها للوصول إلى قرار بشأن الصلاحية ومدى الاعتماد لدليل معين .

٢- كفاية و ملاءمة الدليل مفهومين نسبيين حيث يمكن النظر إليهما على أنهما قيم متصلة أكثر من أنهما قيم مطلقة ، فالكفاية والملاءمة يتم تقييمها في نطاق نتائج المراجعة والاستخلاصات المرتبطة بهما ، فعلى سبيل المثال بالرغم من أن المراجعين قد يكون لديهم بعض التحفظات أو الشكوك حول كفاية وملاءمة بعض الأدلة ومع ذلك فقد يقرر المراجعون بأنه إجمالاً هناك دليل كاف وملائم لتأييد نتائج المراجعة والاستخلاصات.

٣- و أثناء تقييم كفاية وملاءمة دليل الاثبات ينبغي على المراجعين تقييم الأهمية النسبية المتوقعة للدليل على أهداف المراجعة و نتائج المراجعة والاستخلاصات المتاحة

Scanned by CamScanner

لتأييد الدليل ومستوى خطر المراجعة ، أما خطوات تقييم الدليل ومدى استخدام الدليل في المراجعة أو التقرير وأهداف المراجعة فهي:

يعتبر الدليل كاف و ملائم عندما يوفر أساس معقول لأهداف المراجعة و تأييد نتائج المراجعة أو الاستخلاصات في نطاق أهداف المراجعة.

يعتبر الدليل غير كاف أو غير ملائم عندما:

- يحمل استخدام الدليل في طياته خطر كبير لا يمكن قبوله بحيث يؤدي إلى استخلاصات خاطئة أو غير مناسبة.
- يكون في الدليل أوجه قصور لها تأثير مادي في ظل أهداف المراجعة و الاستخدام المستهدف من الدليل.
- لا يوفر الدليل أساس ملائم للتحقق من أهداف المراجعة أو لتأييد نتائج المراجعة أو الاستخلاصات ، و يجب على المراجعين عدم استخدام مثل هذا الدليل كمؤيد لنتائج المراجعة أو الاستخلاصات.
- يشتمل الدليل على أوجه قصور أو يحمل شكوك في حالة عدم القيام بتقييم صلاحيته أو مدى الاعتماد عليه أو في حالة عدم إمكانية القيام بالتقييم في ظل أهداف المراجعة و الاستخدام المستهدف من الدليل ، و الجدير بالذكر أن أوجه القصور تتضمن الأخطاء التي حددها المراجعون من الاختبارات التي قاموا بها.

و عندما يحدد المراجعون أوجه القصور أو حالات عدم التأكد من الدليل الذي له أهمية نسبية على نتائج المراجعة أو الاستخلاصات فإن عليهم القيام إلا بعدد من الإجراءات الإضافية ، و هذه الإجراءات تتضمن:

Scanned by CamScanner

- السعي في الحصول على دليل مستقل قوي من مصادر أخرى.
- إعادة النظر في تحديد أهداف المراجعة للتخلص من الحاجة لاستخدام الدليل.
- إبراز و عرض نتائج المراجعة أو الاستخلاصات إلى حد أن تكون مؤيدات الدليل كافية و ملائمة مع شرح واف لأوجه القصور أو الشكوك في الصلاحية و الاعتماد على الدليل في تقرير المراجعة خاصة إذا كان مثل هذا الإيضاح ضروري لتفادي تضليل مستخدمي التقرير بشأن نتائج المراجعة أو الاستخلاصات ، و سيلقى مزيدا من الضوء على هذا الأمر عند تناول معايير التقارير لمراجعة الأداء.

تطوير عناصر الدليل: Developing Elements of a Finding

١- ينبغي على المراجعين التخطيط و تنفيذ إجراءات لتطوير عناصر الدليل الضرورية للتحقق من أهداف المراجعة مع وضع التوصيات لإجراءات التصحيح إذا كانت مادية في نطاق أهداف المراجعة ، و العناصر اللازمة للدليل تعتمد كليا على أهداف المراجعة ، و لذلك فإن الدليل أو مجموعة من الأدلة تكتمل إلى المدى الذي فيه تم التحقق من أهداف المراجعة ، ولذا فمن الأهمية بمكان أن يربط التقرير و بشكل واضح هذه الأهداف إلى عناصر الدليل ، فمثلا قد يقتصر هدف المراجعة على تحديد الوضع الراهن أو حالة عمليات البرنامج أو التقدم الذي حصل بشأن تنفيذ المتطلبات التشريعية و ليس السبب أو التأثير المرتبط بها في مثل هذا الوضع فإن تطوير الحالة سيتناول التحقق من هدف المراجعة ، و أما تطوير عناصر أخرى للدليل فهي غير ضرورية.

٢- عنصر المعيار أو المقياس تناولته الفقرتين ١,٦,١ و ١,٦,٢ المشار إليهما سابقا ، أما العناصر الأخرى للدليل فهي ثلاثة و هي الحالة ، السبب ، الأثر:

Scanned by CamScanner

أ) الحالة:

الحالة هي الوضع الراهن أو الموجود ، ويتم تحديد الحالة و توثيقها أثناء المراجعة.

ب) السبب:

السبب يحدد المبرر أو تفسير الحالة أو العامل أو العوامل التي تبرر الاختلاف بين الوضع الراهن (الحالة) و الوضع المطلوب أو المرغوب فيه (المعيار) و الذي قد يستخدم أيضا كأساس للتوصيات بالإجراءات التصحيحية ، و العوامل الشائعة تشمل السياسات و الإجراءات أو المعايير التي صممت على نحو ردئ ، وكذلك التنفيذ الخاطئ أو غير المكتمل أو غير المترابط منطقيا أو عوامل خارجة عن سيطرة إدارة البرنامج أو الوحدة ، و قد يقوم المراجعون بتقييم ما إذا كان الدليل يوفر حجة معقولة و مقنعة حول التبرير في أن السبب المشار إليه عامل أو من العوامل الرئيسية المساهمة في الاختلاف ، و عندما يشمل هدف المراجعة تبرير نوع معين من الأداء الإيجابي أو السلبي للبرنامج أو المخرجات فإنه يتم الرجوع إليها ك "سبب" ، و تحديد سبب المشاكل قد يساعد المراجعين على عمل توصيات بناءة لتصحيحها وذلك لأن المشاكل قد تنتج عن عدد من العوامل المقبولة ظاهريا أو لأسباب متعددة ، كما يمكن أن تكون التوصيات أكثر إقناعا إذا استطاع المراجعون التوضيح و الشرح بالأدلة و المبررات السببية و الربط بين المشاكل و العامل أو العوامل التي حددها كسبب أو مسببات ، فمثلا قد يقوم المراجعون بتحديد نقاط الضعف في تصميم أو هيكل البرنامج كسبب في ضعف الأداء ، أو قد يقوم المراجعون أيضا بتحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ذات التأثير المادي على الأمر موضوع مراجعة الأداء كسبب في ضعف الأداء ، و تطوير هذه الأنواع من الأدلة مثل نقاط الضعف في تصميم البرنامج أو الرقابة الداخلية فإنه تتم الإشارة إليها "بالسبب" ، و

Scanned by CamScanner

عادة ما تكون أسباب ضعف أداء البرنامج معقدة و فيها عوامل مضاعفة بما في ذلك أسباب أساسية و متأصلة بالأجهزة.

أما البديل عندما تكون أهداف المراجعة تتضمن تقدير أثر البرنامج على التغيرات في الأوضاع المالية و الإجتماعية أو الإقتصادية فهو أن المراجعين قد يسعون نحو دليل حول ما إذا كان البرنامج نفسه هو "السبب" في هذه التغيرات.

ج) الأثر أو الأثر المحتمل: **Effect or Potential Effect**

الأثر هو الربط المنطقي الواضح لتحديد التأثير أو التأثير المحتمل للاختلاف بين الوضع الراهن (الحالة) و الوضع المطلوب أو المرغوب فيه (المعيار) ، فالأثر أو الأثر المحتمل يحدد المخرجات أو المترتبات عن الحالة ، فعندما تحتوي أهداف المراجعة على تحديد المترتبات الفعلية أو المحتملة من حالة تتغير (إيجابيا أو سلبيا) عن المعيار المحدد في المراجعة فإن "الأثر" هو مقياس لهذه المترتبات ، و الأثر أو الأثر المحتمل من الممكن أن يستخدم لإثبات الحاجة إلى إجراءات تصحيحية استجابة لمشاكل محددة أو مخاطر ذات صلة بالموضوع ، فعندما تكون أهداف المراجعة تشمل تقدير إلى أي مدى أدى البرنامج إلى تغيرات في الأوضاع المالية و الإجتماعية أو الإقتصادية "الأثر" هو قياس التأثير الذي حققه البرنامج ، و في هذه الحالة فإن الأثر هو إلى أي مدى يمكن تحديد التغيرات الإيجابية أو السلبية في الأوضاع المالية و الإجتماعية أو الإقتصادية و إرجاعها إلى البرنامج.

توثيق المراجعة: Audit Documentation

١- يجب على المراجعين القيام بتوثيق أعمال المراجعة المرتبطة بالتخطيط و العمل الميداني و إعداد التقارير لكل عملية مراجعة ، و على المراجعين توثيق أعمال المراجعة بتفاصيل كافية بحيث يمكن لأي مراجع متمرس – شخص لديه الإمكانيات و

Scanned by CamScanner

المهارات اللازمة لمراجعة الأداء – و ليس لديه أي صلة بالمراجعة يمكنه من خلال الاطلاع على توثيق أعمال المراجعة:

أ) فهم طبيعة و توقيت و مدى و نتائج المراجعة التي تم القيام بها.

ب) معرفة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها و مصدرها و الاستخلاصات التي تم التوصل إليها بما في ذلك الأدلة المؤيدة لأحكام المراجعين المهنية ذات التأثير المادي و الاستخلاصات.

وفي كل الأحوال فإنه يجب على المراجعين القيام بتوثيق أعمال المراجعة التي تحتوي على مؤيدات نتائج المراجعة و الاستخلاصات و التوصيات قبل قيامهم بإصدار تقرير المراجعة.

٢- ينبغي على المراجعين تصميم شكل و محتوى توثيق المراجعة لتتوافق مع الظروف لمراجعة معينة ، و توثيق أعمال المراجعة تشكل السجل الرئيسي للعمل الذي قام المراجعون بتنفيذه وفقا للمعايير و الاستخلاصات التي توصل إليها المراجعون كما و نوعا و محتوى وثائق المراجعة ، و هذه من الأمور التي يمارس فيها المراجعون حكمهم المهني.

٣- توثيق المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها (GAGAS) ينبغي على المراجعين توثيق ما يلي:

أ) أهداف و نطاق و طريق المراجعة.

ب) العمل الذي تم تنفيذه لتأييد الأحكام المهنية ذات التأثير المادي و الاستخلاصات بما في ذلك وصف العمليات و السجلات التي تم فحصها (من خلال قائمة بأرقام الملفات ، أرقام الحالة ، أو أي وسائل أخرى لتحديد وثائق

Scanned by CamScanner

معينة تم فحصها إلا أنه غير مطلوب الحصول على نسخ المستندات التي تم فحصها كجزء من وثائق المراجعة).

ج) دليل على القيام بالإشراف قبل إصدار تقرير المراجعة للعمل الذي تم تنفيذه لتأييد نتائج المراجعة و الاستخلاصات و التوصيات الواردة في تقرير المراجعة.

٤- و عندما لا يلتزم المراجعون بمتطلبات GAGAS السارية بسبب قانون ، أنظمة ، قيود على الوصول إلى السجلات ، أو أمور أخرى مؤثرة على المراجعة فيجب على المراجعين توثيق الخروج عن متطلبات GAGAS و التأثير على المراجعة و الاستخلاصات ، وهذا ينطبق بالنسبة للخروج على متطلبات إلزامية أو متطلبات من المفترض أن تكون إلزامية ، و أن القيام بإجراءات بديلة في ظل تلك الظروف غير كاف لتحقيق أهداف المعيار ، و في مثل هذه الحالة فإن الخروج على متطلبات المعيار قد يتطلب من المراجعين تضمين ذلك في تقرير المراجعة مع الإشارة إلى القيود على النطاق أو الوصول إلى السجلات و إيضاح المعايير التي لم يتم اتباعها و أسباب عدم اتباعها و تأثيره أو كيف سيكون تأثيره على المراجعة و التأكيد الوارد بشأن ذلك ، و الجدير بالذكر أنه عند أي خروج على متطلبات إلزامية فيجب على المراجعين تقييم الأهمية النسبية لعدم الالتزام بتحقيق أهداف المراجعة مع توثيق هذا التقييم و أسباب عدم إتباع المتطلبات الإلزامية و تحديد نوع الإشارة التي يتضمنها التقرير و التي سوف تعتمد على الأهمية النسبية للمتطلبات الالزامية التي لم تتبع بالنسبة لأهداف المراجعة.

٥- الوحدات القائمة بالمراجعة ينبغي عليها وضع السياسات و الإجراءات التي تكفل الاحتفاظ بوثائق المراجعة بعيدا عن أي نوع من المخاطر لمدة كافية من الزمن للإيفاء بالمتطلبات القانونية و التنظيمية و الإدارية بشأن الاحتفاظ بالسجلات ، و سواء

Scanned by CamScanner

كان التوثيق للمراجعة على أوراق ملموسة أو الكترونيا أو أي وسيلة أخرى فإن سلامة و عملية الوصول واسترداد المعلومات الأساسية قد تتعرض للشكوك أو المخاطر في حالة حدوث تعديل في التوثيق أو عند حدوث إضافة إليها أو مسح بدون معرفة المراجعين أو إذا فقد التوثيق أو تعرض للتلف ، أما بالنسبة للتوثيق الذي يحتفظ به الكترونيا فإنه ينبغي على الوحدة القائمة بالمراجعة وضع أنظمة رقابة معلومات بشأن الإذن بالدخول أو القدرة على الوصول و تجديد توثيق المراجعة.

٦- من الأساسيات أن المراجعات التي تتم وفقا لـ GAGAS تفترض منطقيا أن الوحدات القائمة بالمراجعة سواء على مستوى الحكومية الفدرالية أو الحكومة على مستوى الولايات أو الحكومات المحلية أو كانت من شركات المراجعة العامة التي تقوم بالمراجعة وفقا لـ GAGAS تتعاون في مراجعة برامج المصلحة العامة ، ولذا فقد يستخدم المراجعون عمل الآخرين لتجنب تكرار الجهود ، و تمشيا مع متطلبات الأنظمة و القوانين السارية فإنه ينبغي على المراجعين وضع الأشخاص المناسبين و توثيق المراجعة موجودا تحت الطلب و في الوقت المناسب للمراجعين الآخرين أو الفاحصين للتحقق من هذه الأهداف ، كما أن استخدام عمل المراجعين من قبل المراجعين الآخرين قد يتم التسهيل له بواسطة تعاقدات تنسيق لمراجعات GAGAS التي تتيح الوصول الكامل و في التوقيت المناسب للأشخاص المناسبين و أيضا لتوثيق أعمال المراجعة.

٧- ينبغي على الوحدات القائمة بالمراجعة وضع السياسات للتعامل مع الطلبات من قبل الأطراف الخارجية للحصول على إذن بحرية الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة ، و على وجه الخصوص عندما يكون الطرف الخارجي يحاول الحصول على معلومات بطريقة غير مباشرة من خلال المراجع أكثر من الحصول عليها مباشرة من الوحدة الخاضعة للمراجعة ، و في سبيل وضع مثل هذه السياسات فإنه ينبغي على الوحدات القائمة بالمراجعة تحديد أي القوانين و الأنظمة تنطبق – إن وجدت.

Scanned by CamScanner

ثانياً: معايير التقارير لمراجعات الأداء:

Reporting Standards for Performance Audits

يتناول هذا الفصل معايير التقارير ويقدم إرشادات لمراجعة الأداء التي يتم القيام بها وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها GAGAS ، ومعايير التقارير لمراجعة الأداء تتعلق بأربع أمور رئيسية هي شكل التقرير و محتوياته و إصدار التقرير و توزيعه.

شكل التقرير: Form of the Report

١,١- يجب على المراجعين إصدار تقارير مراجعة لتوصيل النتائج عن كل مراجعة أداء يكتمل تنفيذها.

١,٢- ينبغي على المراجعين استخدام شكل تقرير المراجعة الملائم للغرض المستهدف و أن يكون مكتوبا أو في أي شكل آخر يمكن استرجاعه ، فمثلا قد تقدم تقارير المراجعة باستخدام وسائل الإعلام الالكترونية التي تتيح للمستخدمين و الوحدة القائمة بالمراجعة استرجاعها ، وكما أن احتياجات المستخدمين تؤثر في شكل تقرير المراجعة ، و الأشكال المختلفة من تقارير المراجعة تشمل التقارير المكتوبة و الرسائل و الشرائح المضغوطة أو أي أدوات عرض أخرى ملائمة.

١,٣- أهداف تقارير المراجعة هي:

أ) توصيل نتائج مراجعة الأداء إلى المكلفين بالحوكمة و المسئولين المعنيين في الوحدة الخاضعة للمراجعة ، و المسئولين المعنيين بالمراقبة.

ب) جعل نتائج المراجعة أقل عرضة لسوء الفهم.

Scanned by CamScanner

ج) وضع نتائج المراجعة في متناول عامة المواطنين مع الأخذ في الحسبان القيود المتصلة بحصر إطلاع العامة على بعض التقارير أو تلك التي يمنع الإفصاح عنها على مستوى الحكومية الفدرالية أو الولايات أو القوانين و الأنظمة المحلية.

د) تسهيل المتابعة لتحديد ما إذا كان قد تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.

١,٤- إذا تم توقيف المراجعة قبل الإنتهاء من تنفيذها و لم يتم إصدار تقرير مراجعة فيجب على المراجعين توثيق نتائج العمل حتى تاريخ التوقيف و تحديد السبب في التوقيف ، أما تحديد كيفية توصيل أسباب التوقيف إلى المكلفين بالحوكمة و المسئولين المعنيين في الوحدة الخاضعة للمراجعة و الجهة التي قامت بالتعاقد للقيام بالمراجعة أو أي مسئولين آخرين معنيين فإن ذلك يعتمد على الحقائق و الظروف ، ولذا فإنه أمر يرجع للحكم المهني للمراجع.

١,٥- إذا اكتشف المراجعون بعد إصدار التقرير أنه لا يتوافر لديهم الدليل الكافي و الملائم لتأييد ما تم الرفع به حول الملاحظات أو الاستخلاصات فيجب عليهم توصيل ذلك إلى المكلفين بالحوكمة و المسئولين الملائمين في الوحدة الخاضعة للمراجعة و المسئولين الملائمين في الهيئات التي طلبت أو قامت بالتنسيق للمراجعة ، ولذا فإنهم لن يستمروا في الاعتماد على الملاحظات أو الاستخلاصات غير المؤيدة بدليل ، أما إذا تم إرسال التقرير من السابق إلى موقع عام للمراجعين على شبكة الانترنت فيجب على المراجعين إزالة التقرير و إرسال إشعار عام بأن التقرير قد تم إزالته ، و على

Scanned by CamScanner

المراجعين حينئذ تحديد ما إذا كانوا سيقومون بعمل مراجعة إضافية ضرورية لإعادة إصدار التقرير بعد تعديل الملاحظات أو الاستخلاصات.

محتويات التقرير: Report Contents

٢,١- يجب على المراجعين إعداد تقارير مراجعة الأداء بحيث تحتوي على الآتي:

أ) الأهداف و النطاق و طريقة المراجعة.

ب) نتائج المراجعة بما في ذلك الملاحظات و الاستخلاصات و التوصيات بشكل مناسب.

ج) النص في التقرير بما يفيد التزام المراجعين بمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها.

د) ملخص بوجهة نظر المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة.

ه) أي معلومات سرية أو حساسة قابلة للتطبيق تم حذفها.

٢,٢- الأهداف و النطاق و الطريقة:

٢,٢,١- يجب على المراجعين تضمين التقرير بوصف للأهداف و النطاق و الطريقة المستخدمة في التحقق من أهداف المراجعة ، وبالطبع فإن مستخدمي التقرير في حاجة لهذه المعلومات من أجل فهم الغاية من المراجعة و طبيعة و مدى عمل المراجعة التي تم القيام بها و القرينة و وجهة النظر المتعلقة بما ورد في التقرير و أوجه القصور ذات التأثير المادي على أهداف المراجعة و النطاق و الاستخلاصات.

٢,٢,٢- أهداف المراجعة بالنسبة لمراجعة الأداء قد تختلف على نطاق واسع ، و يجب على المراجعين إيصال أهداف المراجعة في تقرير المراجعة بأسلوب واضح و دقيق

Scanned by CamScanner

و محايد و غير متحيز ، مع الافتراضات الملائمة بما في ذلك سبب قبول القيام بمهمة المراجعة من قبل الوحدة القائمة بالمراجعة و الهدف الأساسي من المراجعة و التقرير الناتج عنها ، و عندما يواجه المراجعون قيود على أهداف المراجعة و يشار في التقرير إلى أن هناك أمور معينة خارج نطاق المراجعة من الممكن أن تقلل من سوء الفهم.

٢,٢,٣- يجب على المراجعين توضيح نطاق العمل الذي تم القيام به و أي أوجه قصور بما في ذلك الأمور التي ستكون ملائمة للمستخدمين المحتملين ، و هذا من شأنه أن يساعد المستخدمين على تفسير الاستخلاصات و التوصيات في التقرير بشكل معقول و بدون أي تضليل ، كما يجب على المراجعين أيضا بيان أي عوائق لها تأثير مادي فرضت على منهج المراجعة من خلال القصور في المعلومات أو العوائق على النطاق بما في ذلك رفض الوصول إلى سجلات معينة او رفض مقابلة بعض الأشخاص.

٢,٢,٤- يجب على المراجعين عند شرح العمل الذي تم تنفيذه للتحقق من أهداف المراجعة و تأييد ما تم بيانه من ملاحظات و استخلاصات في التقرير – كلما كان الأمر قابلا للتطبيق – وكذلك شرح العلاقة بين مجتمع الدراسة و البنود التي تم اختبارها كعينة ، و تحديد المنظمات و المواقع الجغرافية و الفترة التي تم تغطيتها و إيضاح أنواع و مصادر الأدلة ، وشرح أي أوجه قصور مادية أو حالات عدم التأكد بناء على التقييم الشامل الذي قام به المراجعون لكفاية و ملائمة الدليل بشكل إجمالي.

٢,٢,٥- و عند بيان طريقة المراجعة في التقرير يجب على المراجعين بيان كيفية عمل المراجعة الذي تم الانتهاء منه لتأييد أهداف المراجعة بما في ذلك الدليل الذي تم

Scanned by CamScanner

جمعه و أدوات التحليل بتفصيل كاف يتيح للمستخدمين الحسني الاطلاع على تقارير المراجعين أن يفهموا من التقارير كيف قام المراجعون بالتحقق من أهداف المراجعة ، و عند استخدام المراجعين لمصادر معلومات واسعة الانتشار أو متعددة فإن المراجعين يمكنهم تضمين التقرير بوصف للإجراءات التي تم القيام بها كجزء من تقييمهم لكفاية و ملائمة المعلومات المستخدمة كدليل مراجعة ، و يجب على المراجعين أيضا تحديد الافتراضات ذات التأثير المادي التي تمت أثناء القيام بعملية المراجعة ، و بيان أساليب المقارنة التي تم تطبيقها و توضيح المعايير التي تم استخدامها ، وفي حالة الاعتماد على استخدام العينات بشكل كبير في تأييد الملاحظات و الاستخلاصات أو التوصيات فإنه ينبغي توضيح تصميم العينة و النص على سبب اختيار هذا التصميم بما في ذلك ما إذا كانت النتائج من استخدام العينة تعكس المجتمع الذي جمع الدليل بشأنه.

٢,٣- إيراد الملاحظات في التقرير: Reporting Findings

يجب على المراجعين عرض الدليل الكاف و الملائم في تقرير المراجعة لتأييد الملاحظات و الاستخلاصات المتعلقة بأهداف المراجعة ، و الملاحظات المحددة بوضوح من شأنها أن تساعد الإدارة أو المسئولين المراقبين في الوحدة الخاضعة للمراجعة في فهم الحاجة إلى اتخاذ إجراء تصحيحي ، فإذا كان باستطاعة المراجعين تحديد العناصر الكافية للملاحظة فإن عليهم تقديم التوصيات بالإجراء التصحيحي في حالة أن لها تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة ، و مع ذلك فإن مدى اكتمال عناصر الملاحظة يعتمد على أهداف المراجعة ، ولذا فإن الملاحظة أو مجموعة من الملاحظات تعتبر كاملة إلى المدى الذي يتمكن فيه

Scanned by CamScanner

المراجعون من التحقق من أهداف المراجعة من خلال ربط عناصر الملاحظة بأهداف المراجعة.

٢,٣,٢- يجب أن يتضمن تقرير المراجعين إيضاح بأوجه القصور أو حالات عدم التأكد فيما يتعلق بالاعتماد على الدليل أو صلاحية الدليل وذلك عندما يكون للدليل تأثير مادي بالنسبة للملاحظات و الاستخلاصات في نطاق أهداف المراجعة ، ومثل هذا الايضاح يعتبر ضروريا لتفادي تضليل مستخدمي التقرير فيما يتعلق بالملاحظات و الاستخلاصات ، و كما تم الإشارة إليه عند تناول معايير العمل الميداني لمراجعة الأداء فإنه بالرغم من وجود درجة من عدم التأكد لدى المراجعين حول كفاية وملائمة بعض الأدلة فإنهم مع ذلك يحددون أنه بشكل إجمالي يوجد دليل كاف و ملائم للملاحظات و الاستخلاصات ، و يجب على المراجعين بيان أوجه القصور أو حالات عدم التأكد المتعلقة بالدليل بالتزامن مع الملاحظات و الاستخلاصات إضافة إلى إيضاح أوجه القصور و حالات عدم التأكد هذه كجزء من الأهداف و النطاق و الطريقة ، كما أن هذا الإيضاح يوفر لمستخدمي التقرير فهم تام فيما يتعلق بمسئولية المراجعين عن المعلومات.

٢,٣,٣- ينبغي على المراجعين عرض ملاحظاتهم وفقا لأهميتها من خلال بيان طبيعة و مدى الأمور التي أوردوها في التقرير و مدى العمل الذي تم القيام به و ما تمخضت عنه هذه الملاحظات ، و ذلك من أجل إعطاء القارئ أساسا للحكم على قبول نتائج هذه الملاحظات ، فعلى المراجعين – كلما كان الأمر قابلا للتطبيق – ربط الأمثلة الموضحة بالمجموعة الإحصائية أو بعدد الحالات التي تم فحصها و وضع النتائج كميا على صورة قيم من الدولارات

Scanned by CamScanner

أو مقاييس أخرى ملائمة ، و في حالة عدم إمكانية تقدير النتائج يجب على المراجعين تحديد مسئوليتهم عن الاستخلاصات بالطريقة الملائمة.

٢,٣,٤- و قد يقوم المراجعون بإعطاء معلومات عن خلفية الموضوع الذي يريدون إيصاله مثل المعلومات عن كيفية عمل برنامج و أهمية عملياته في شكل كمي و أثرها و الأهداف و وصف لمسئوليات الوحدة الخاضعة للمراجعة و هيكلها التنظيمي لمساعدة القارئ على فهم الملاحظات و الأهمية النسبية للأمور التي تم تناولها في التقرير ، و عند تناول نتائج أعمال المراجعة فيجب على المراجعين إيضاح الحقائق الهامة الملائمة للأهداف من عملهم الذي قاموا به و المعروفة لديهم و التي إذا لم يتم إيضاحها فقد تؤدي إلى تضليل المستخدمين وكذا تشويه النتائج أو إخفاء ممارسات هامة خاطئة أو غير قانونية.

٢,٣,٥- يجب على المراجعين الرفع بنقاط الضعف في الرقابة الداخلية و التي قد تكون في التصميم أو التنفيذ و تعيق الإدارة أو الموظفين أثناء عملهم العادي من منع أو كشف التحريفات في المعلومات المالية أو معلومات الأداء أو خرق الأنظمة و القوانين أو إعاقة لفعالية و كفاءة العمليات في التوقيت المناسب ، و خاصة أن لهذه النقاط تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة و كافة حالات الغش و التصرفات غير القانونية إلا إذا كان ليس لها تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة و الخروقات الهامة لشروط العقود أو اتفاقيات المنح و الغش الهام الذي حدث أو من المحتمل حدوثه.

٢,٤- أوجه القصور في الرقابة الداخلية:

Scanned by CamScanner

Deficiencies in Internal Control

٢,٤,١- يجب على المراجعين أن يضمنوا تقرير المراجعة بالآتي:

أ- نطاق عملهم بشأن الرقابة الداخلية.

ب- أي أوجه قصور في الرقابة الداخلية لها تأثير مادي على أهداف المراجعة قام المراجعون بإدراجها في التقرير أو إيصالها خطيا إلى المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة ما لم تكن أوجه القصور ليس لها صلة بالموضوع آخذين بعين الاعتبار العوامل النوعية و الكمية معا ، و يجب على المراجعين الإشارة في التقرير إلى أوجه القصور في الرقابة الداخلية غير الهامة التي قاموا بالتبليغ عنها خطيا في حالة قيامهم بهذا التبليغ برسالة منفصلة عن تقرير المراجعة و تحديد ما إذا كان أو كيف يتم تبليغ المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة بأوجه القصور التي ليس لها صلة بالموضوع في نطاق أهداف المراجعة أمور يرجع الفصل فيها للحكم المهني للمراجعين ، و كما يجب على المراجعين القيام بتوثيق التبليغات الخطية المنفصلة عن التقرير.

٢,٤,٢- عند القيام بمراجعة الأداء قد يستخلص المراجعون أن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها و التي لها تأثير مادي في نطاق أهداف المراجعة هي سبب القصور في أداء البرنامج أو العمليات التي روجعت ، وعند الرفع بهذا النوع من الملاحظة فإن القصور أو الضعف في الرقابة الداخلية يوصف بأنه السبب في ذلك.

Scanned by CamScanner

٢,٥- الغش و التصرفات غير القانونية و الخروقات لشروط العقود أو اتفاقيات المنح و إساءة الإستعمال:

٢,٥,١- عندما يستنتج المراجعون بناء على دليل كاف و ملائم بأن هناك غش و تصرفات غير قانونية و خروقات ذات تأثير مادي لشروط العقود أو اتفاقيات المنح ، أو سوء استعمال له تأثير مادي قد حدث فعلا أو على الأرجح أنها قد حدثت ، فإنه يجب على المراجعين تضمين التقرير بهذا الأمر كملاحظة.

٢,٥,٢- عندما يكتشف المراجعون خروقات لشروط العقود أو اتفاقيات المنح أو سوء إستعمال من تلك التي ليس لها تأثير مادي فإنه يجب عليهم تبليغ هذه الملاحظات خطيا في رسالة منفصلة إلى المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة ما لم تكن لهذه الملاحظات صلة بالموضوع في نطاق أهداف المراجعة ، مع الأخذ في الحسبان العوامل النوعية و الكمية معا ، و لتحديد ما إذا كان أو كيف يتم تبليغ المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة بالغش و التصرفات غير القانونية و الخروقات لشروط القعود أو اتفاقيات المنح و إساءة الإستعمال التي ليس لها صلة بالموضوع ، فإن ذلك يعود للحكم المهني للمراجعين ، و يجب على المراجعين توثيق ما تم التبليغ عنه في الرسالة المنفصلة.

٢,٥,٣- عندما يكون الغش و التصرفات غير القانونية و الخروقات لشروط العقود أو اتفاقيات المنح و إساءة الإستعمال إما قد حدثت أو من المرجح حدوثها فمن الممكن أن يلجأ المراجعون إلى استشارة السلطات المسئولة أو مستشار قانوني حول ما إذا كان جعل هذه المعلومات في متناول العامة قد يعرضهم للتحْقيق أو قد يترتب عليه رفع دعوى قضائية ضدهم ، فالمراجعون

Scanned by CamScanner

من الممكن أن يجعلوا الرفع بملاحظاتهم التي تكون في متناول العامة تقتصر على الأمور التي لا تجعلهم عرضة للدعاوى القضائية ، فمثلا كأن يتم الرفع فقط بتلك المعلومات التي تشكل جزء من السجلات المتاحة للعامة.

٢,٦- الرفع بالملاحظات مباشرة إلى أطراف من خارج الوحدة الخاضعة للمراجعة:

٢,٦,١- يجب على المراجعين الرفع بالغش الذي حدث فعلا أو على الأرجح حدوثه و التصرفات غير القانونية و الخروقات لشروط العقود أو اتفاقيات المنح و سوء الإستعمال مباشرة إلى أطراف من خارج الوحدة الخاضعة للمراجعة في الظرفين التاليين:

عند فشل الوحدة الخاضعة للمراجعة في الإيفاء بمتطلبات قانونية أو تنظيمية تلزم الرفع بمثل هذه المعلومات إلى أطراف خارجية منصوص عليها في القانون أو الأنظمة ، و يجب على المراجعين أولا تبليغ هذا الفشل بالرفع إلى المعنيين بالحوكمة في الوحدة ، فإذا لم تقم الوحدة الخاضعة للمراجعة مع ذلك بتبليغ هذه المعلومات إلى الأطراف الخارجية بأسرع ما يمكن عمليا بعد قيام المراجعين بإبلاغ المعنيين بالحوكمة حينئذ ينبغي على المراجعين الرفع بالمعلومات إلى الأطراف الخارجية المعنية مباشرة.

عند فشل إدارة الوحدة في القيام باتخاذ الخطوات الملائمة في التوقيت المناسب استجابة لغش حدث أو محتمل و التصرفات غير القانونية و الخروقات لشروط العقود أو اتفاقيات المنح أو سوء الإستعمال التالية:

لها تأثير مادي على الملاحظات و الاستخلاصات.

Scanned by CamScanner

و تتضمن استلام مباشر أو غير مباشر لموارد من هيئة حكومية.

فيجب على المراجعين أولا إبلاغ فشل الإدارة في اتخاذ الخطوات الملائمة و في الوقت المناسب بأسرع ما يمكن عمليا بعد إبلاغ المراجعين المعنيين بالحوكمة إلى الجهة الحكومية التي قدمت الموارد.

٢,٦,٢- أن ما ورد في الفقرة ٢,٦,١ أعلاه هو إضافة إلى أي متطلبات قانونية بتبليغ مثل هذه المعلومات مباشرة إلى أطراف من خارج الوحدة الخاضعة للمراجعة ، و يجب على المراجعين الالتزام بهذه المتطلبات حتى لو استقالوا أو تم تسريحهم من المراجعة قبل اكتمالها.

٢,٦,٣- يجب على المراجعين الحصول على دليل كاف و ملائم كالمصادقات من أطراف خارجية لتعزيز التأكيدات المقدمة من الوحدة الخاضعة للمراجعة في أنها قامت بتبليغ مثل هذه الملاحظات وفقا للقوانين و الأنظمة و الإتفاقيات التي بموجبها قدمت الجهة الحكومية الموارد ،و عندما لا يكون بإمكان المراجعين الحصول على الدليل الكاف و الملائم فيجب عليهم الرفع بمثل هذ المعلومات مباشرة وفقا لما تم تناوله في الفقرة (٢,٦,١) أعلاه.

٢,٧- الاستخلاصات: Conclusions

يجب على المراجعين أن يعدوا استخلاصات – كلما كان الأمر قابلا للتطبيق- بناء على أهداف المراجعة و ملاحظات المراجعة ، و الاستخلاصات هي استنتاجات منطقية حول البرنامج أو النشاط الذي تم مراجعته استنادا على ملاحظات المراجعين و الجدير بالذكر أن الاستخلاصات ليست مجرد خلاصة من الملاحظات ، إن قوة استخلاصات المراجعين تعتمد على كفاية و ملاءمة الدليل المؤيد للملاحظات و

Scanned by CamScanner

متانة قبول المنطق المستخدم في استنباط الاستخلاصات ، و تكون الاستخلاصات أكثر قوة إذا أدت إلى توصيات المراجعين و أقنعت مستخدمي التقرير الحسني الاطلاع بأن الإجراء كان ضروريا.

٢,٨- التوصيات: Recommendations

٢,٨,١- يجب على المراجعين التوصية بإجراءات للتغلب على المصاعب التي تم تحديدها أثناء القيام بالمراجعة والتوصيات و لتحسين البرامج و العمليات وذلك عندما تكون إمكانية التحسين في البرامج و العمليات و الأداء مدعومة بالملاحظات و الاستخلاصات التي تم التوصل إليها ، و تجدر الإشارة إلى أنه ينبغي على المراجعين تقديم التوصيات التي تشتق منطقيا من الملاحظات و الاستخلاصات و الموجهة نحو التغلب على سبب المصاعب التي تم التعرف عليها و التي تحدد بدقة و وضوح الإجراءات التصحيحية.

٢,٨,٢- التوصيات الفعالة هي تلك التي تحث على التحسينات في إدارة البرامج و العمليات و مواصفات التوصيات الفعالة عندما توجه إلى الأطراف التي بيدها صلاحية التصرف ، و إجراءات التصحيح في التوصيات محددة بدقة و قابلة للتنفيذ عمليا و منفعة هذه التوصيات أكبر من تكلفتها و قابلية التوصيات للقياس.

٢,٩- التوافق مع معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها:

٢,٩,١- عندما يلتزم المراجعون بكافة متطلبات GAGAS السارية فينبغي عليهم تضمين تقرير المراجعة الكلمات التالية و التي تمثل المطابقة مع GAGAS ز و في تقرير المراجعة الذي تم الإشارة فيه إلى أن المراجعة تمت وفقا لـ GAGAS فتتم الإشارة بصراحة إلى الالتزام بها أو أنهم التزموا بكافة

Scanned by CamScanner

المتطلبات بشكل مطلق مع توثيق تبرير أي خروج عليها و أنه تم تحقيق أهداف المتطلبات التي تم الخروج عليها بوسائل أخرى.

"لقد قمنا بمراجعة الأداء وفقا لمعايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها ، و هذه المعايير تتطلب منا القيام بالتخطيط و التنفيذ للمراجعة للحصول على الدليل الكاف و الملائم لتوفير أساس معقول لملاحظاتنا و استخلاصاتنا استنادا على أهداف المراجعة ، و نعتقد أن الدليل الذي تم الحصول عليه يوفر أساس معقولا لملاحظاتنا و استخلاصاتنا بناء على أهداف المراجعة".

٢,٩,٢- عندما لا يلتزم المراجعون بكافة متطلبات GAGAS السارية فيجب عليهم ذكر عبارة تفيد باتباع GAGAS معدلة في تقرير المراجعة ، فبالنسبة لمراجعة الأداء يجب على المراجعين استخدام نص يحتوي على الكلمات المشار إليها في (٢,٩,١) و تعديلها لتشير إلى المعايير التي لم يتم اتباعها أو النص على أن المراجع لم يتبع معايير GAGAS.

٢,١٠- إبراز آراء الموظفين المسئولين:

Reporting Views of Responsible Officials

٢,١٠,١- إن القيام بإعداد مسودة تقرير بالملاحظات تتم مراجعته و التعليق عليه من قبل الموظفين المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة و الآخرين من شأنه أن يساعد المراجع في التوصل لتقرير يتسم بالعدالة و الاكتمال و الموضوعية ، فتضمين وجهات نظر الموظفين المسئولين يتجسد عنه تقرير لايعرض ملاحظات المراجعين و الاستخلاصات و التوصيات فقط بل أيضا وجهات نظر الموظفين المسئولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة و الإجراءات

Scanned by CamScanner

التصحيحية التي يخططون لاتخاذها ، و مع تفضيل الحصول على تعليقات مكتوبة فإن التعليقات الشفوية مقبولة أيضا.

٢,١٠,٢- و عند استلام المراجعين التعليقات مكتوبة من الموظفين المسئولين فيجب عليهم تضمين نسخة من هذه التعليقات في التقرير أو ملخص عن التعليقات التي استلموها ، و عندما يقدم الموظفون المسئولون تعليقات شفوية فقط فيجب على المراجعين إعداد ملخص بالتعليقات الشفوية و تزويد الموظفين المسئولين بنسخة منه للتحقق من أنه قد تم تلخيص تعليقاتهم بشكل صحيح.

٢,١٠,٣- ينبغي على المراجعين تضمين التقرير بتقييم للتعليقات كلما كان ذلك ملائما ، و في الحالات التي تقوم بها الوحدة الخاضعة للمراجعة بتقديم تعليقات فنية إضافة إلى التعليقات المكتوبة أو الشفوية فيمكن للمراجعين إيضاح ذلك في التقرير باستلام هذه التعليقات.

٢,١٠,٤- الحصول على تعليقات شفوية قد يكون ملائما عندما يكون مثلا تاريخ التقرير حاسم للإيفاء باحتياجات المستخدمين أو عندما يقوم المراجعون بالعمل بالتعاون بشكل وثيق مع الموظفين المسئولين طوال القيام بالعمل وان الأطراف الاخرى على إطلاع بالملاحظات و الأمور التي تم تناولها في مسودة التقرير ، كم انه يمكن الحصول على تعليقات شفوية عندما لا يتوقع المراجعون اختلافات كبيرة مع الملاحظات و الاستخلاصات و التوصيات في مسودة التقرير أوعندما لا يتوقع حدوث جدل واسع فيما يتعلق بالأمور التي تناولها التقرير.

٢,١٠,٥- أما عندما تكون تعليقات الوحدة الخاضعة للمراجعة غير متسقة أو متعارضة مع الملاحظات و الاستخلاصات و التوصيات في مسودة التقرير أو

Scanned by CamScanner

عندما تكون الإجراءات التصحيحية المخطط لها لا تتعامل مع توصيات المراجعين بشكل مناسب فيجب على المراجعين تقييم مدى صلاحية تعليقات الوحدة الخاضعة للمراجعة ، فإذا لم يتفق المراجعين مع التعليقات من الوحدة الخاضعة للمراجعة فيجب عليهم الشرح في تقرير المراجعة مبرراتهم لعدم الاتفاق مع التعليقات ، و بالعكس حيث ينبغي على المراجعين التعديل في تقريرهم كلما كان ذلك ضروريا إذا وجدوا أن التعليقات التي حصلوا عليها من الوحدة الخاضعة للمراجعة صالحة و مؤيدة بالدليل الكاف و الملائم.

٢,١٠,٦- إذا رفضت الوحدة الخاضعة للمراجعة تقديم تعليقات أو كانت غير قادرة على تقديم تعليقات خلال فترة زمنية معقولة فمن الممكن أن يصدر المراجعون التقرير بدون استلام تعليقات من الوحدة الخاضعة للمراجعة ، و في هذه الحالة على المراجعين الإشارة في التقرير إلى أن الوحدة الخاضعة للمراجعة لم تقدم تعليقات.

٢,١١- المعلومات ذات الطابع السري أو الحساس في التقرير:

Reporting Confidential or Sensitive Information

٢,١١,١- إذا كانت هناك معلومات محددة يحظر الإفصاح عنها لعامة أفراد المجتمع أو تم استبعادها من التقرير لكونها ذات طابع سري أو لطبيعتها الحساسة فينبغي على المراجعين الإشارة في التقرير إلى أن هناك معلومات محددة قد تم حذفها مع بيان السبب أو الظروف التي جعلت عملية الحذف ضرورية.

Scanned by CamScanner

٢,١١,١,٢- بعض المعلومات يحظر إطلاع الجمهور عليها أو يمكن حظر الإفصاح عنها للعامة استنادا إلى قوانين و أنظمة فيدرالية أو على مستوى الولاية أو محلية ، و في مثل هذه الظروف يمكن للمراجعين إصدار تقرير منفصل يحظر إطلاع الجمهور عليه أو تقرير يقتصر استخدامه على عدد محدود يحتوي مثل هذه المعلومات و توزيع هذا التقرير فقط على الأشخاص المخولين بحكم القانون و النظام باستلامه.

٢,١١,٣- قد تكون هناك ظروف إضافية مرتبطة بأمور متعلقة بالسلامة و الأمن العام يمكن أيضا أن تبرر استبعاد معلومات محددة من التقرير المتاح للعامة أو التقرير الذي يتم توزيعه على نطاق واسع ، فمثلا المعلومات التفصيلية المتعلقة بأمن الحاسوب لبرنامج محدد يمكن استبعادها من التقارير المتاحة للعامة بسبب الضرر المحتمل الذي قد يتسبب به حالة إساءة استخدام هذه المعلومات ، وفي مثل هذه الظروف يمكن أن يصدر المراجعون تقرير محصور الاستخدام يحتوي على هذه المعلومات و توزيع هذا التقرير فقط على تلك الأطراف المسئولة عن التفاعل مع توصيات المراجعين ، و يمكن للمراجعين التشاور مع مستشار قانوني بالنسبة لأي متطلبات أو ظروف أخرى قد تستدعي ضرورة الحذف لمعلومات محددة.

٢,١١,٤- الأخذ في الاعتبار المصلحة العامة لقطاع كبير من المجتمع في البرنامج أو النشاط تحت الفحص يساعد المراجعين على اتخاذ قرار بشأن استبعاد معلومات محددة من التقارير المتاحة للعامة ، و عندما تستدعي الظروف حذف معلومات محددة من التقرير فيجب على المراجعين تقييم ما إذا كان الحذف قد يشوه نتائج المراجعة أو يخفي ممارسات خاطئة أو غير قانونية.

Scanned by CamScanner

٢,١١,٥- عندما تكون الجهات القائمة بالمراجعة خاضعة لقوانين السجلات العامة فيجب على المراجعين تحديد ما إذا كانت قوانين السجلات العامة ممكن أن تؤثر على التقارير التي يحظر اطلاع العامة عليها أو التي يقتصر توزيعها على جهات محددة ، و تحديد ما إذا كانت هناك وسائل أخرى أكثر ملاءمة للتواصل مع الإدارة و الأشخاص المخولين بالحوكمة ، فمثلا قد يقوم المراجعون بإيصال المعلومات العامة في تقرير مكتوب و إيصال المعلومات التفصيلية شفويا ، كما قد يقوم المراجعون بالتشاور مع مستشار قانوني بالنسبة لانطباق قوانين السجلات العامة.

توزيع التقارير: Distributing Reports

٣,١- توزيع التقارير المكتملة تحت متطلبات معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها GAGAS يعتمد على علاقة المراجعين بالوحدة الخاضعة للمراجعة و طبيعة المعلومات التي احتواها التقرير ، فإذا كان موضوع المراجعة يتضمن مادة يحظر اطلاع الجمهور عليها لأغراض أمنية أو يحتوي على معلومات سرية أو حساسة فقد يحد المراجعون من توزيع التقرير كما هو مشار إليه في الفقرات ٢,١١,١ إلى ٢,١١,٥ أعلاه ، و يجب على المراجعين توثيق أي عملية حصر لتوزيع التقرير بحيث يقتصر على أشخاص أو أطراف محددة.

الهيئات القائمة بالمراجعة في الوحدات الحكومية ينبغي عليها توزيع تقارير المراجعة على من بيدهم الحوكمة و إلى المسئولين المناسبين في الوحدة الخاضعة للمراجعة و إلى الجهات الرقابية الملائمة أو أي جهات طلبت أو نسقت للمراجعة ، و كلما كان ملائما ، ينبغي على المراجعين أيضا توزيع نسخ من التقرير إلى المسئولين

Scanned by CamScanner

الآخرين الذين يتمتعون بصلاحية المراقبة القانونية أو الذين قد يكونواو مسئولين عن التعامل مع نتائج و توصيات المراجعة و كذلك إلى الآخرين المصرح لهم باستلام مثل هذه التقارير.

هيئات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية قد تقوم بعملها وفقا " للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية " الصادرة عن مجمع المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditors (IIA وفقا للمعايير الصادرة عن كل من IIA GAGAS , فإنه ينبغي على رئيس هيئة المراجعة الداخلية إيصال النتائج إلى الأطراف التي لها صلاحية التحقق و التأكد من إعطاء النتائج العناية اللازمة ، و ما لم يكن الأمر ملزما بقوة القانون أو متطلبات تنظيمية فإنه و قبل الإفراج عن النتائج إلى أطراف خارج الهيئة يجب على رئيس هيئة المراجعة الداخلية أن يقوم بـ :

i. تقييم الخطر المحتمل على الهيئة.
ii. التشاور مع الإدارة العليا أو مع مستشار قانوني كلما كان ملائما.
iii. مراقبة التوزيع من خلال النص في التقرير إلى المستخدمين المستهدفين أو المعنيين بالتقرير.

شركات ممارسة مهنة المحاسبة و المراجعة القائمة بالمراجعة تحت متطلبات GAGAS يجب عليها بيان مسئوليات توزيع التقرير مع الجهة التي يقوم بمراجعتها ، و إذا كانت الشركة التي تم التعاقد معها ستتولى التوزيع فينبغي عليها التوصل إلى اتفاق مع الطرف الذي تعاقد معها على المراجعة حول أي المسئولين أو الأطراف التي ستستلم التقرير و الخطوات التي تم اتخاذها لجعل التقرير متاح للعامة.

Scanned by CamScanner

الأمين للنشر و التوزيع
AL-AMEEN Publishing & Distribution
صنعاء - جولة الجامعة الجديدة
ت: ٢٠١٥٣٣ - ٢٩٥١٤٢

Scanned by CamScanner