جامعة جنوب الوادي

كلية التجارة

محاضرات فى

أصول المراجعة

د. أبوالحمد مصطفى صالح

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة –جامعة جنوب الوادى

مقدمة

تسهم المراجعة في زيادة منفعة المعلومات الواردة فى القوائم المالية ، مما يساعد مستخدمي هذه المعلومات على اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالشركة .

ويتناول هذا الكتاب مجموعة من الموضوعات المفيدة للطالب فى مجال المراجعة. لذا فقد تم تقسيم الدارسة فى هذا الكتاب إلى عدة فصول . حيث تم تخصيص الفصل الأول كمدخل إلى عملية المراجعة من حيث تعريف المراجعة ، وأسباب الطلب على خدمات المراجعة ، والفرق بين المحاسبة والمراجعة والعلاقة بينهما ، وتطور أهداف المراجعة وأهمية المراجعة ، والخدمات التي تقدمها شركات المراجعة.

وتناول الفصل الثاني مراجع الحسابات من حيث المعايير العامة أو الشخصية، وحقوق وواجبات مراجع الحسابات ، ومسئوليات مراجع الحسابات .وتم تخصيص الفصل الثالث للرقابة الداخلية، حيث تناول هذا الفصل_مفهوم الرقابة الداخلية ، وخصائص الرقابة الداخلية ، وأنواع الرقابة الداخلية ، وأهداف الرقابة الداخلية ، ومقومات الرقابة الداخلية ، وعناصر الرقابة الداخلية ، وأهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي ، والرقابة الداخلية كأداة للرقابة .

أما الفصل الرابع فقد تناول تخطيط وتوثيق عملية المراجعة من حيث أسباب تخطيط عملية المراجعة وخطوات تخطيط عملية المراجعة ، وتوثيق عملية المراجعة وتناول الفصل الخامس أدلة الإثبات فى المراجعة من حيث طبيعة أدلة الإثبات فى المراجعة ، وأهمية أدلة الإثبات فى المراجعة ، وخصائص أدلة الإثبات فى المراجعة، وأساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات.

وتناول الفصل السادس تقارير المراجعة من حيث طبيعة تقرير مراجع الحسابات، وأهمية تقرير مراجع الحسابات، ومعايير تقرير مراجع الحسابات ، ومكونات تقرير مراجع الحسابات ، وأنواع التقرير ، والظروف التي تتطلب إصدار رأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ ، والأهمية النسبية وتقرير مراجع الحسابات ، وتقرير مراجع الحسابات فى مصر . وتناول الفصل السابع تحقيق عناصر النظام المحاسبي من حيث تحقيق عناصر_قائمة نتائج الأعمال، وتحقيق عناصر قائمة المركز المالي.

وقد تمت الاستعانة ببعض المراجع التي تناولت الموضوعات المختلفة التي تم عرضها في هذا الكتاب، وذلك حتى يعكس هذا الكتاب أحدث ما تم التوصل إليه في مجال المراجعة.

والله الموفق

أهداف المقرر

يهدف هذا المقرر إلى تحقيق ما يلى:

- تنمية قدرة الطالب على فهم طبيعة المراجعة من حيث المفاهيم المرتبطة بها وأهدافها وأهميتها وأنواعها المختلفة .
- تزويد الطالب بالمعارف والمهارات الضرورية المرتبطة تخطيط عملية المراجعة وتجميع أدلة الإثبات وإعداد التقرير وذلك لممارسة مهنة المراجعة فى المجالات التطبيقية المختلفة.
- تنمية قدرة الطالب على التفكير والتحليل والاستنباط والتفسير .
- إكساب الطالب المهارات المهنية والعملية اللازمة لممارسة مهنة المراجعة.

الفصل الأول

مدخل إلى المراجعة

مقدمة:-

يهدف هذا الفصل إلى التعرف على طبيعة المراجعة من حيث:

١- تعريف المراجعة

٢- أسباب الطلب على خدمات المراجعة

٣- الفرق بين المحاسبة والمراجعة والعلاقة بينهما

٤- تطور أهداف المراجعة

٥- أهمية المراجعة

٦- أنواع المراجعة

١/١ تعريف المراجعة

رغم تعدد التعريفات التى قدمها الكتاب والباحثين للمراجعة ، إلا إن تعريف لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية يعتبر أكثر التعريفات التى لاقت قبولاً بين الأكاديميين والممارسين، حيث عرفت هذه اللجنة المراجعة بأنها عملية منهجية ومنظمة لتجميع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية بشكل موضوعى ، وذلك لتحديد درجة الاتساق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات.

يتضح من التعريف السابق ما يلى:

١- إن المراجعة تعتبر عملية منهجية ومنظمة:

بمعنى أنه يتم أداء عملية المراجعة من خلال مجموعة من الخطوات والإجراءات المترابطة التى يتم تحديدها مسبقاً.

٢- إن المراجعة تتضمن تجميع وتقييم الأدلة:

تعتبر أدلة الإثبات ركن اساسى من أركان المراجعة حيث يستطيع المراجع من خلال أدلة الإثبات تكوين رأى فنى محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، كما يتضمن هذا التعريف أن تجميع وتقييم الأدلة

ينبغى أن يتم بشكل موضوعى والابتعاد عن تجميع أدلة الإثبات بطريقة عشوائية.

٣- إن الإحداث والأنشطة الاقتصادية تمثل موضوع المراجعة :

حيث تتم المراجعة من خلال فحص المستندات والسجلات والدفاتر الخاصة بالشركة، وتتضمن هذه المستندات والسجلات والدفاتر كل المعلومات عن الأحداث والمعاملات الاقتصادية التى أدتها الشركة خلال فترة معينة.

٤- إن المراجعة تهدف إلى التحقق من مدى اتساق النتائج (المعلومات) مع المعايير التى استخدمت فى قياسها:

حيث يشير المراجع فى تقريره إلى أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالى للشركة ونتائج أعمالها طبقاً للمبادئ المقبولة قبولاً عاما. بمعنى أن المراجع يهتم بتحديد ما إذا كانت الشركة تطبق المبادئ أو المعايير المحاسبية التى تحظى بالقبول العام ويشير فى تقريره إلى مدى التزام الشركة بهذه المعايير.

٥- إن المراجعة تسهم فى توصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية:

يسهم تقرير المراجع فى توصيل معلومات مفيدة للإطراف ذات العلاقة بالشركة مثل المستثمرين والدائنين والجهات الحكومية .... إلخ حيث أن رأى المراجع يضفى الثقة على المعلومات الواردة فى القوائم المالية مما يساعد على زيادة منفعة هذه المعلومات فى اتخاذ القرارات .

٢/١ أسباب الطلب على خدمات المراجعة:

لقد زادت حاجة المجتمع إلى خدمات المراجعة نتيجة مجموعة من العوامل يتمثل أهمها فيما يلي:

١- كبر حجم منشآت الأعمال وتعقد عملياتها:

حيث ترتب على كبر حجم منشات الإعمال وتعقد عملياتها ، وزيادة احتمالات وقوع الأخطاء والمخالفات ، فضلاً عن صعوبة وصول مستخدمى القوائم المالية إلى المعلومات الملائمة لترشيد قراراتهم الاستثمارية ، زيادة الحاجة إلى خدمات المراجع لتوفير معلومات محايدة وموثوق فيها .

٢- البعد بين منتج المعلومات ومستخدمى هذه المعلومات :

ترتب على انفصال الملكية عن الإدارة صعوبة ملاحظة عملية إنتاج المعلومات من جانب متخذى القرارات؛ ومن ثم زيادة احتمال تحريف

المعلومات الواردة فى القوائم المالية وبالتالى يحتاج متخذى القرارات (مستخدمي القوائم المالية) إلى توافر تأكيد عن مدى صدق هذه المعلومات.

ويلاحظ أن البعد بين منتج المعلومات ومستخدمى هذه المعلومات له عدة جوانب هي:

أ- البعد الزمنى :

ويقصد به الفترة الزمنية بين توقيت الحدث الاقتصادي وتوقيت الإفصاح عنه ، وكلما زادت هذه الفترة كلما زادت فرصة التلاعب فى المعلومات .

ب- البعد المكانى :

ويقصد به المسافة بين منتج المعلومات ومستخدمى هذه المعلومات ورغم أن توافر كثير من وسائل الاتصال فى الوقت الحاضر يمكن أن يحد من خطورة هذه المشكلة إلا أن ضعف ثقافة مستخدمى المعلومات المحاسبية أدى إلى وجود فجوة مكانية بين منتج المعلومات ومستخدمي هذه المعلومات.

ج- خبرة مستخدمي المعلومات المحاسبية:

تؤثر خبرة مستخدمي المعلومات المحاسبية على مدى استفادتهم من هذه المعلومات ، إذ أن المستخدم الذى يتوافر لديه خبرة كبيرة يكون أكثر استفادة مقارنة بباقى المستخدمين ، وهذا يجعل مستخدمى المعلومات يطلبون خدمات طرف أخر (خدمات المراجع) لأداء الأعمال نيابة عنهم وخاصة الأعمال التي لا يستطيعون أدائها بأنفسهم.

٣- تعارض المصالح :

ترتب على صعوبة اشتراك كل الملاك فى إدارة الشركة ضرورة تعيين إدارة محترفة تتولى هذه المهمة نيابة عنهم ، إلا أن هذه الإدارة تحاول في كثير من الأحيان التركيز على تحقيق مصالحها الخاصة حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الملاك من خلال توفير معلومات مضللة لهم حول نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالى ، مما أدى إلى تعارض المصالح بين إدارة الشركة والملاك ومن ثم زيادة الحاجة إلى خدمات المراجعة لإضفاء الثقة على المعلومات التى توفرها الإدارة للملاك والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة.

٤- الآثار الناتجة عن استخدام المعلومات المحاسبية :

تحتاج عملية اتخاذ القرارات إلى معلومات ملائمة تسهم فى ترشيد هذه القرارات، وبالتالى فان وجود معلومات غير كاملة أو مضللة يؤدى إلى قرارات خاطئة أو مشوهة مما أدى إلى زيادة الطلب على خدمات المراجعة لضمان توافر معلومات موثوق فيها.

٣/١ الفرق بين المحاسبة والمراجعة والعلاقة بينهما :

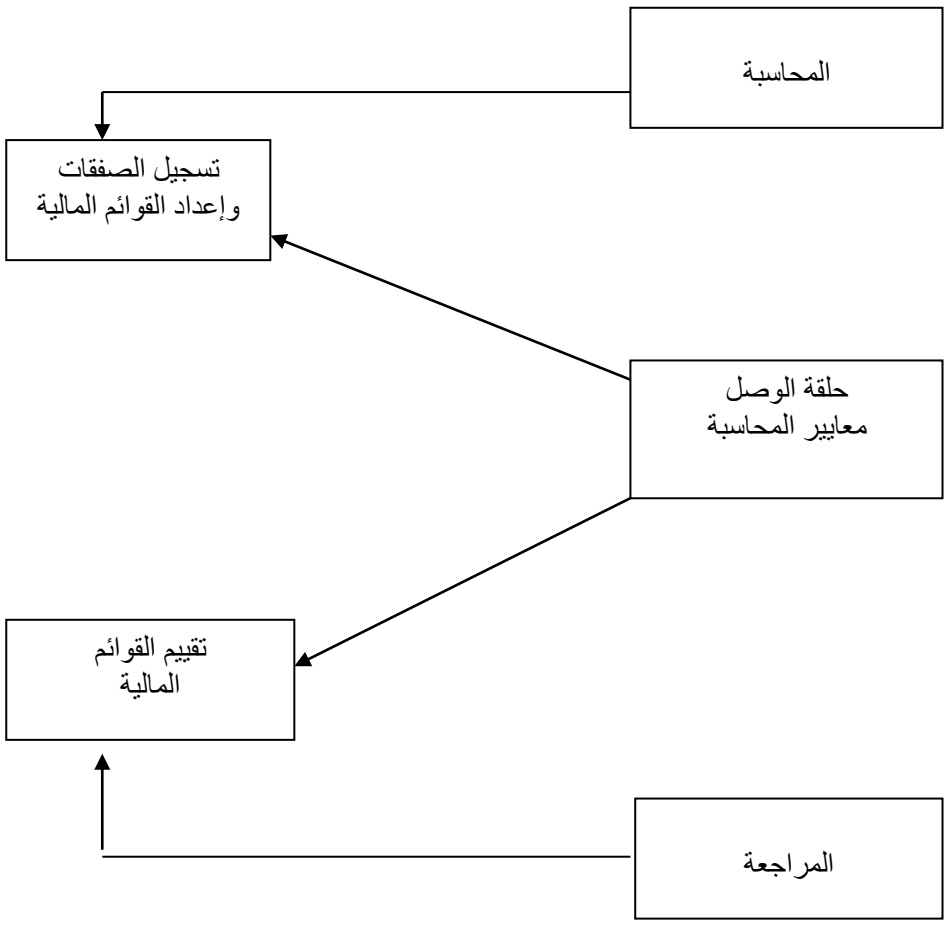
قد يخلط كثير من مستخدمى القوائم المالية بين المحاسبة والمراجعة ، فالمحاسبة هى عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص الإحداث الاقتصادية بهدف توفير معلومات مفيدة تمكن الإدارة والمستخدمين الأخرين من اتخاذ القرارات.

بينما تهتم المراجعة بتحديد ما إذا كانت المعلومات التى تم تسجيلها تعكس الأحداث الاقتصادية التى حدثت خلال الفترة المحاسبية، أى أن الاهتمام يتمثل فى توفر تأكيد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى تمثل معايير المحاسبة حلقة الوصل بين المحاسبة والمراجعة، فالمحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية يستندون إلى المعايير

المحاسبية ، وفى نفس الوقت نجد أن المراجعين فى سبيل تقييمهم لمدى عدالة عرض القوائم المالية يستخدمون معايير المحاسبة كمقياس، لذلك يجب أن يكون المراجعين ذوى دراية بالموضوعات المحاسبية . ورغم ذلك فإن تجميع وتقييم أدلة الإثبات يمثل محور عملية المراجعة .

ويمكن تحديد طبيعة العلاقة ببين المحاسبة والمراجعة وموضوع الالتقاء فيما بينهما من خلال الشكل التالي:



٤/١ تطور أهداف المراجعة :

المتابع لأهداف المراجعة يلحظ أنها مرت بثلاث مراحل من التطور يمكن إيجازها على النحو التالى :

المرحلة الأولى : اكتشاف الأخطاء

حيث كان ينظر إلى مراجعة الحسابات في الماضي على أنها وسيلة لتصيد واكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش والتزوير الذى قد يكون موجوداً فى الدفاتر والسجلات المحاسبية.

وهناك عدة أسباب أدت إلى تبنى هذا الهدف مع بداية ممارسة مهنة مراجعة الحسابات يتمثل أهمها فيما يلي:

أ- صغر حجم المنشآت، وبالتالى صغر حجم معاملاتها المالية.

ب- إن المراجعة كانت تتم من خلال مراجعة جميع المعاملات المسجلة فى الدفاتر المحاسبية والتقارير والقوائم المالية.

المرحلة الثانية : إبداء رأى فنى محايد حول القوائم المالية

فى هذه المرحلة تحول اهتمام المراجع من اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب فى الدفاتر والسجلات، إلى إبداء رأى فنى محايد في تقرير يقدم إلى الأطراف ذات العلاقة حول نتيجة المراجعة.

ويرجع تطور أهداف المراجعة فى هذه المرحلة إلى عدة عوامل هى:

الأول: الثورة الصناعة وما نتج عنه من تطور الأشكال القانونية للمنشآت.

الثانى : ضخامة حجم المعاملات المالية مما أدى إلى ظهور أسلوب جديد المراجعة بالعينات أو المراجعة الاختبارية.

الثالث: تطور التشريعات التجارية، وظهور نظرية الشخصية المعنوية فى القانون التجاري، وانعكاسها على الفكر المحاسبى ، وبالتالى الممارسة المهنية لأعمال المراجعة .

المرحلة الثالثة : المراجعة بالأهداف :

إبداء رأي في صحة القوائم المالية عن طريق المراجعة أصبح غير كافى لتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات ، وأصبح مستقراً لدى مراجعي الحسابات أن الجهات الخارجية (بخلاف الملاك والإدارة) تطلب وبصفه مستمرة تقييماً لكفاية الاستثمار والأداء فى المنشأت والوحدات الاقتصادية .

ويتطلب أسلوب المراجعة بالأهداف ضرورة القيام بالفحص وإبداء الرأى الفنى بعد التعرف على الأهداف الإستراتيجية وتلك التي تتفرع منها ، والمدى

الزمنى لتحقيق تلك الأهداف بالوحدة الاقتصادية وإعداد نوع من التقارير يتم التركيز فيها على مدى تحقق تلك الأهداف خلال الفترة الزمنية لبرنامجها وإثناء الفترة المالية التى يتم مراجعة حساباتها ودون التركيز على وسائل تحقيق تلك الأهداف.

١/٥ أهمية المراجعة:

هناك الكثير من الجهات التى تستفيد من خدمات مراجعة الحسابات نتيجة اهتمامها بأمور الشركة ونتيجة نشاطها ومركزها المالي ، وبالتالي تعتبر خدمات مراجعة الحسابات على درجة كبيرة من الأهمية بالنسبة لها .

وبصفة عامة تتمثل أهم الجهات التى تهتم بمراجعة حسابات وأعمال الوحدة الاقتصادية فيما يلي:

١/٥/١ المساهمون :

هناك صعوبة فى قيام المساهمين بالرقابة على الإدارة نظراً لعدد من الصعوبات وانخفاض الخبرة لديهم ، ومن ثم يلجأ المساهمين إلى شخص فنى محايد من خارج الشركة حتى يطمئنوا إلى مدى دقة وتعبير قوائم النتيجة

والميزانية عن نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية ومركزها المالى ، وإلى صحة ما جاء بتقرير مجلس الإدارة من بيانات ، وهذا الشخص هو المرجع الخارجى.

٢/٥/١ إدارة الشركة أو الوحدة الاقتصادية :

تعتمد إدارة الشركة على معلومات القوائم المالية لرسم سياسات الشركة والتخطيط للمستقبل، ومتابعة تنفيذ الخطط والسياسات وتقييم العاملين بها، واتخاذ القرارات المناسبة فى الحالات المختلفة، كما تهتم أيضاً بالكشف عن الأخطاء أولا بأول ، ومن ثم فهى تعتمد على المراجعة للاطمئنان إلى سلامة المعلومات المستخرجة من الدفاتر المحاسبية.

٣/٥/١ العاملون :

يهتم العاملون بالاطمئنان إلى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالى وذلك من اجل الاطمئنان إلى نصيبهم فى الأرباح ، واستمرار تواجدهم بالعمل نتيجة كفاءتهم التى تؤدى إلى استمرار النشاط الاقتصادى للوحدة أو المنظمة .

٤/٥/١ الأجهزة الحكومية :

هناك كثير من البيانات التى تطلبها الأجهزة الحكومية تعتبر بيانات محاسبية، وتفضل دائماً أن تكون هذه البيانات قد خضعت للمراجعة حتى تستطيع

الاعتماد عليها فيما تستخلصه من نتائج عن نشاط الوحدات الاقتصادية ومن أمثلة هذه الجهات مصلحة الضرائب حيث ألزم المشرع الضريبى المصري الشركات والممولين من الإفراد الذين تتوافر بشأنهم شروط خاصة أن يقوموا بتقديم إقراراتهم معتمدة من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين المزاولين للمهنة.

١/٥/٥ الجهات الخارجية الأخرى:

هناك الكثير من الجهات الخارجية التي تتعامل مع الشركات ويهمها الاطمئنان إلى ما تنشره تلك الوحدات من قوائم مالية تمثل نتيجة نشاطها ومركزها المالى ، ومن أمثلة هذه الجهات ما يلى:

١- البنوك والدائنون :

تهتم البنوك بالاطمئنان إلى سلامة المركز المالى للشركات، وذلك تمهيداً لمنحها قروضاً وتسهيلات ائتمانية. كما أن الدائنون يهتمون بالاطمئنان إلى سلامة المركز المالى للشركة والربحية ودرجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان الممكن والتعامل معها مستقبلاً.

٢- المستثمرون :

يهتم المستثمرون بدقة المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية بهدف تقييم مدى المساهمة فى رأس مالها، وإمكان اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة فى سوق رأس المال .

٦/١ : أنواع المراجعة :

يمكن تبويب أنواع المراجعة وفقاً لعدة أسس وذلك على النحو التالي:

أولا:- من حيث القائم بعملية المراجعة :

يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

- المراجعة الخارجية
- المراجعة الداخلية

١- المراجعة الخارجية:

وهى المراجعة التى تتم بواسطة طرف مستقل ومحايد من غير العاملين بالمنشأة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة ولقد سبق التعرض لطبيعة ومفهوم المراجعة الخارجية في الأجزاء السابقة من هذا الفصل.

٢- المراجعة الداخلية :

ظهرت المراجعة الداخلية بعد ظهور المراجعة الخارجية ، بمعنى أن المراجعة الداخلية تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية . وقد نشأت

المراجعة الداخلية لتلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. فالمراجعة الداخلية أداة تعمل من خلال أفراد من داخل المنشأة لخدمة أهداف الإدارة فى مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

ومن خلال العرض السابق لطبيعة وأهداف كل من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية يمكن عرض أوجه الخلاف بين دور كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال الجدول التالي:

	المراجع الخارجى	المراجع الداخلى
١- الأهداف	١- الهدف الرئيسى خدمة الطرف الثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وسلامة القوائم المالية التي تعدها الإدارة. ٢- الهدف الثانوى : اكتشاف	الهدف الرئيسي: خدمه الإدارة عن طريق التأكد من كفاءة النظام المحاسبى وأنه يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ، وبذلك ينصب الهدف الرئيسى على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن

	الأخطاء والغش فى حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية .	السياسات الموضوعة .
٢- القائم بالمراجعة	شخص مهنى مستقل من خارج المنشأة يتم تعيينه بواسطة الملاك (الجمعية العمومية)	موظف من داخل الهيكل التنظيمى للمشروع ويعين بواسطة الإدارة
٣- درجة الاستقلال فى أداء العمل وإبداء الرأى	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة فى عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأى	يتمتع باستقلال جزئى ، فهو مستقل عن بعض الإدارات (مثل الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم احتياجات الإدارات الأخرى.
٤- المسئولية	مسئول أمام الملاك ، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفنى عن القوائم المالية إليهم	مسئول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا

٥- نطـــاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السـائد ومعـايير المراجعـة المتعارف عليها ، ومـا تـنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية	تحـدد الإدارة نطـاق عمـل المراجـع الـداخلى فبقـدر المسـئوليات التـي تعهـد بهـا الإدارة للمراجـع الـداخلى ، يكون نطاق عملة .
٦- التوقيت	يـتم الفحـص غالبـاً مـرة واحـدة فـى نهايـة السـنة الماليـة ، وقد يكون فى ببعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة	يـتم الفحـص بصـورة مسـتمرة على مدار أيام السنة .

ورغم وجود أوجه اختلاف بين دور كل من المراجع الخارجى والمراجع الداخلى ، إلا أن إن كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي يعمل على وجود نظام محاسبى فعال يوفر المعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتى يمكن الاعتماد عليها .

ثانياً: من حيث الإلزام :

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانونى إلى نوعين :

- المراجعة الإلزامية

- المراجعة الاختيارية

١- المراجعة الإلزامية (غير اختيارية):

المراجعة الإلزامية هى التى يلزم القانون القيام بها ، حيث تلتزم المنشأة بضرورة تعيين مراجع خارجى لمراجع حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له. ومن وأمثله المراجعة الإلزامية مراجعة حسابات شركات المساهمة ، حيث نص قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١م فى المادة رقم (١٠٣) على ما يلى:

يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات (مراجع خارجى) أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتقدر إتعابه ، وفى حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول .

٢- المراجعة الاختيارية (غير إلزامية) :

وهى المراجعة التى لا يوجد بشأنها إلزام قانوني يحتم القيام بها، فعلي سبيل المثال فى المنشآت الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة

بخدمات المراجع الخارجى فى مراجعة الحسابات حيث يعطى الثقة للمالك فى دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر ، وتلك التى تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب .

ثالثاً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين :

- المراجعة الكاملة

- المراجعة الجزئية

١- المراجعة الكاملة

وهى المراجعة التى لا تحدد للمراجع إطاراً للعمل الذى يؤديه ، ولا تضع الإدارة أو الجهة التى تعيين للمراجع أى قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع ومن الأمثلة على ذلك حالة تعيين مراجع خارجى لإحدى شركات المساهمة (طبقاً للقانون رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١).

٢- المراجعة الجزئية:

وهى المراجعة التى تحدد للمراجع إطاراً للعمل الذى يؤديه ، فهي تتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على

بعض العمليات دون غيرها ، وتحدد الجهة التى تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر .

رابعاً: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات :

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذى يقوم به المراجع إلى نوعين هما :

- مراجعة شاملة (تفصيلية)
- مراجعة اختباريه

١- المراجعة الشاملة (تفصيلية):

يقصد بالمراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات أى أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص ، وتصلح هذه المراجعة للمنشآت صغيرة الحجم .

٢- المراجعة الاختبارية:

فى هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكى تخضع لعملية الفحص مع مراعاة

ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التى تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع).

ويجب عدم الخلط بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية، فالمراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص كل القيود والدفاتر والمستندات ، فى حين أنها قد تكون اختباريه إذا قام المراجع بفحص جزء معين القيود والدفاتر والمستندات

كما يجب عدم الخلط بين المراجعة الجزئية والمراجعة الاختبارية فالمراجعة الجزئية قد تكون تفصيلية عندما يتم فحص جميع العمليات التى يشتمل عليها ذلك الجزء الذي تم تكليف المراجع بمراجعته ، كما أنه قد تكون مراجعة جزئية لذلك يجب عدم الخلط بين نطاق أو مجال المراجعة وبين مدى الفحص أو حجم الاختبارات المستخدم لتنفيذ عملية المراجعة.

خامساً: من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات :

تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة والفحص وإجراء الاختبارات إلى نوعين :

- المراجعة النهائية

- المراجعة المستمرة

١- المراجعة النهائية

وهى المراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية . ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة فى المنشأت صغيرة الحجم والتى لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

وتحقق المراجعة النهائية عدة مزايا يتمثل أهمها فيما يلي:

أ- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التى يتم مراجعتها ،حيث إن جميع الحسابات يكون قد تم تسويتها وإقفالها .

ب-عدم حدوث ارتباك فى العمل داخل المنشأة ، لأن المراجع ومعاونوه لن يترددوا كثيراً على المنشأة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال .

ج- إن إجراء المراجعة بصورة متواصلة خلال فترة زمنية محددة يقلل من احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة فى تتبع العمليات وإجراء الاختبارات المختلفة .

ورغم ذلك إلا أنه يوجه إلى المراجعة النهائية عدة انتقادات يتمثل أهما فيما يلي:

أ- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة وخاصة إذا أخذنا فى الاعتبار عامل الزمن كعنصر محدد للانتهاء من عملية المراجعة وإبداء الرأى الفني للمراجع.

ب- إن القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر فى نهاية السنة المالية قد يؤدى إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمشروع بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم بأنه لن يتم اكتشاف الأخطاء إلا فى نهاية السنة المالية ، وبالتالي يكون لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء فى عملية المراجعة.

ج- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب فى نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادى تراكم الأخطاء ، نظراً لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعهما .

د- قد يؤدى استخدام المراجعة النهائية إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين فى مكاتب المراجعة وخاصة إذا ما كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات التى يتم مراجعة حساباتها واحدة أو متقاربة .

٢- المراجعة المستمرة :

وفى هذه المراجعة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة ، مع ضرورة أجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر فى نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية .

ويلاحظ أن المراجعة المستمرة تسهم في معالجة العيوب والانتقادات التى وجهت إلى المراجعة النهائية، ومن ثم يمكن توضيح المزايا التى يقدمها أسلوب المراجعة المستمرة فى النقاط التالية:

أ- طول الفترة الزمنية التى تتم فيها عملية المراجعة ، مما يساعد المراجع على التوسع فى نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات والمجالات التى تخضع للتحقق.

ب- انتهاء المراجع من عملية المراجعة بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء

السنة المالية .

ج- اكتشاف الأخطاء والتلاعب أولا بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادى حدوثها فى المستقبل .

د- تواجد المراجع ومساعديه فى المنشأة باستمرار أو على فترات منتظمة خلال السنة المالية يكون له أثر نفسي على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة منهم حتى لا يتم اكتشاف ما يقع منهم من أخطاء بسرعة وأول بأول . مما يؤدى إلى خفض احتمال حدوث الخطأ أو التلاعب

هـ- تنظيم العمل فى مكتب المراجعة دون ضغط أو إرهاق موسمي.

ورغم المزايا التي يقدمها أسلوب المراجعة المستمرة إلا أن هناك عدة انتقادات يتم توجيهها لهذا الأسلوب يتمثل أهمها فيما يلي:

أ- إتاحة الفرصة لإمكانية تعديل الأرقام التى يتم مراجعتها سواء لتغطية بعض الأخطاء والاختلاسات وخاصة أن المراجع لن يعود مرة أخرى للمفردات التى تم مراجعتها فى الفترة سابقة. ولمعالجة ذلك يشترط المراجع عادة على إدارة المنشأة عدم تعديل أي أرقام تم مراجعتها إلا بعد الاتصال به وتبرير هذا التصرف .

ب- عدم القيام باختبارات المراجعة بصورة متصلة مما يعنى انقطاع الفحص عند مرحلة معينة على أن يستكمل فى موعد لاحق .

ج- تردد المراجع ومعاونوه بصورة منتظمة ومتكررة على المنشأة قد يؤدى إلى قيام صداقات وعلاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة والخاضعين لها مما يؤثر على حياد واستقلال المراجع عند إبداء الرأى.

د- حضور المراجع ومعاونيه بصورة متكررة خلال السنة المالية قد يؤدى إلى ارتباك العمل داخل الإدارات المختلفة وخاصة الحسابات.

تطبيقات على الفصل الأول :

س١- حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليل فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر .

١- المراجعة هى عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية.

٢- زادت حاجة المجتمع إلى خدمات المراجعة نتيجة تعارض المصالح بين الإدارة والعاملين بالشركة .

٣- تتمثل حلقة الوصل بين المحاسبة والمراجعة فى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

٤- تطورت أهداف المراجعة من مرحلة إبداء الرأي الفني المحايد إلى مرحلة اكتشاف الأخطاء .

٥- هناك الكثير من الجهات التى تستفيد من خدمات المراجعة مثل المستثمرون والدائنون والبنوك .

٦- ظهور المراجعة الداخلية كان سابقاً على ظهور المراجعة الخارجية .

٧- تنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى مراجعة كاملة ومراجعة جزئية .

٨- يلجا المراجع الخارجي عادة إلى استخدام أسلوب المراجعة النهائية فى المنشآت كبيرة الحجم

س٢- يعتبر تعريف المراجعة الذى قدمته لجنه مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية من أكثر التعريفات التى لاقت قبولا بين الأكاديميين والممارسين . اشرح هذه العبارة موضحاً أهم خصائص المراجعة وفقاً لهذا التعريف ؟

س٣- اشرح بإيجاز غير مخل أهم الأسباب التى أدت إلى زيادة الطلب على خدمات المراجعة ؟

س٤- نظراً لان غالبية عمليات المراجعة تتعلق بالمعلومات المحاسبية فان الكثير من مستخدمى القوائم المالية يخلط بين المحاسبة والمراجعة ، اشرح هذه العبارة موضحاً الفرق بين المحاسبة والمراجعة والعلاقة بينهما ؟

س٥- المتابع لأهداف المراجعة يلحظ أن هذه الأهداف مرت بثلاث مراحل من التطور . اشرح هذه العبارة ؟

س٦- وضح بإيجاز غير مخل أهمية المراجعة للإطراف المختلفة التى تستخدم المعلومات المحاسبية ؟

س٧- اشرح أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجي؟

س٨- أكتب بإيجاز غير مخل فى كل مما يلى :

١- أنواع المراجعة .

٢- تطور أهداف المراجعة .

٣- أهمية المراجعة .

س٩- وضح بإيجاز غير مخل أنواع الخدمات التي تقدمها شركات المراجعة؟

س١٠- اختر الإجابة الصحيحة فى كل مما يلى :

١- زادت الحاجة للمراجعة الخارجية بسبب :

أ- تعارض المصالح بين الإدارة والملاك .

ب- التباعد بين معدي المعلومات ومستخدميها .

ج- كبر حجم منشآت الإعمال وتعقد عملياتها .

د- كل ما سبق .

٢- تهدف المراجعة الخارجية إلى :

أ- اكتشاف الأخطاء والتلاعب فى الدفاتر والسجلات .

ب- إبداء رأى فنى فى القوائم المالية .

ج- تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية .

د- قياس نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالى .

٣- تتمثل حلقة الوصل بين المحاسبة والمراجعة فى :

أ- معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً .

ب- معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً .

ج- القوانين واللوائح .

د- لا شئ مما سبق .

٤- المراجعة التى تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة تسمى :

أ- مراجعة اختيارية .

ب- مراجعة إلزامية .

ج- مراجعة داخلية .

د- مراجعة جزئية .

الفصل الثانى

مراجع [مراقب] الحسابات

مقدمة:

يهدف هذا الفصل الى التعرف على المعايير أو الصفات التى ينبغى توافرها في المراجع وحقوقه وواجباته ومسئولياته ، لذلك فقد تم تقسيم الدراسية فى هذا الفصل على النحو التالى:

١/٢ المعايير العامة (الشخصية) للمراجعة

٢/٢ حقوق وواجبات مراجع الحسابات

٣/٢ مسئوليات مراجع الحسابات

١/٢ المعايير العامة (الشخصية) للمراجعة :

تتعلق هذه المعايير بالصفات التى ينبغى توافرها فى مراجع الحسابات من حيث التأهيل والاستقلال والسلوك المهنى .

وتتضمن المعايير الشخصية لمراجع الحسابات على ما يلى:

١/١/٢ التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات.

أولاً: مفهوم التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات

يتضمن التأهيل العلمى والعملى للمراجع كل مما يلي:

١- التأهيل العلمي أو الفني :

يقصد بالتأهيل العلمي أو الفني للمراجع ضرورة أن يكون المراجع على درجة من التأهيل العلمي في مجال المحاسبية والمراجعة، ولا يقتصر التأهيل العلمى للمراجع على الجوانب المحاسبية والمراجعة فقط ولكن يتطلب أيضاً بعض جوانب المعرفة الأخرى والتى تمكن المراجع من إبداء الرأى فى القوائم والتقارير ، مثل النواحى السلوكية والإدارة وطرق الاتصال.

٢- التأهيل العملى أو الخبرة المهنية:

ويقصد به أن ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملى فى مجال المراجعة قبل البدء فى مزاولتها لدى أحد مزاولى المهنة.

ثانياً: التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات فى البيئة المصرية .

تطلب المشرع المصري أن يكون مراجع الحسابات حاصلاً على درجة البكالوريوس فى التجارة متخصصاً فى المحاسبة وأن يكون الحصول على تلك الدرجة من إحدى الجامعات المصرية أو المعاهد المناظرة أو إن تكون من جامعة أجنبية بشرط أن تكون معادلة للدرجة المصرية ([1])

كما حظر هذا القانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة إلا لمن كان أسمه مقيداً فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين، الذى يشمل على جدولين هما :

١-جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين

ويقتصر القيد فى هذا الجدول على حملة بكالوريوس التجارة تخصص المحاسبة فقط ماعداً الاستثناء الذى أورده المشرع بخصوص حملة بكالوريوس التجارة تخصص إدارة الأعمال الحاصلين على دبلوم معهد الضرائب .

---

١ – سمح القانون المصري الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة للحاصلين على درجة بكالوريوس التجارة تخصص "إدارة الأعمال" مع دبلوم الضرائب بعد مرحلة البكالوريوس بالقيد فى الجدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

٢- جدول المحاسبين والمراجعين

ويشترط للقيد فى هذا الجدول عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية التى تضم المزاولين للمهنة من المؤهلين تأهيلاً عالياً. وينقل إلى جدول المحاسبين والمراجعين كل المحاسبين والمراجعين المقيدين فى جدول المحاسبين تحت التمرين بشروط هى :-

١- أن يكون قد قضي ثلاث سنوات فى التمرين والممارسة العملية لأعمال المحاسبة والمراجعة فى مكتب أحد المحاسبين والمراجعين المقيدة أسماؤهم فى الجدول.

٢- أن يبدأ التدريب والتمرين فى مكتب المحاسبة والمراجعة بعد حصول المتدرب على المؤهل الدراسى.

٣- أن يكون متفرغاً تفرغاً كاملاً للعمل والمزاولة فى مكتب المحاسبة والمراجعة.

٤- أن يجتاز الاختبارات التى تعقدهما جمعية المحاسبين والمراجعين .

٥- إثبات انقضاء مدة التدريب التى حددها القانون بموجب شهادة من مكتب المحاسبة والمراجعة الذى زاول به فترة التدريب.

وقد أورد المشرع فى قوانين متتالية بعض الوظائف التي اعتبر من يشغلها كما لو كان قضى فترة التدريب بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة . حيث نص على أنه يحسب من مدة التدريب كل من يرغب قيده فى سجل المحاسبين والمراجعين ويكون شاغلاً لإحدى الوظائف التالية:-

١- مساعد مفتش بالجهاز المركزي للمحاسبات أو مساعد مأمور أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب .

٢- خبير محاسب بوزارة العدل .

٣- أعضاء هيئة تدريس المحاسبة والمراجعة فى أحد المعاهد العلمية العالية أو الجامعات الحكومية .

٤- رئيس حسابات فى إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة .

كما يجوز لوزير المالية أن يضيف بقرار منه بعد موافقة لجنه القيد ما يراه من الوظائف المناظرة التى وردت صراحة فى القانون .

٢/١/٢ معيار الاستقلال والحياد:

يعتبر معيار استقلال وحياد مراجع الحسابات من أكثر معايير المراجعة المتعارف عليها عرضة للجدل ومشاكل التطبيق عملياً ، خاصا

بعد اتساع نطاق أهداف وتشكيلة خدمات مراجع الحسابات فى بداية القرن الحادى والعشرين.

أولا: مفهوم استقلال وحياد مراجع الحسابات :

هناك نوعان من استقلال مراجع الحسابات يكونان معاً المفهوم العام لاستقلال وحياد مراجع الحسابات ، وهما الاستقلال فى الظاهر والاستقلال فى الواقع .

١- الاستقلال فى الظاهر (الشكلي) :

يقصد بالاستقلال في الظاهر ألا يكون لمراجع الحسابات أي مصلحة مادية مباشرة مع العميل ، بمعنى أنه يجب ألا يكون مراجع الحسابات مساهماً في الشركة التي يراجع حساباتها ، أو يكون أحد موردیها أو أحد عملائها . كما يجب ألا يكون أقاربه وأخواته وفروعه من العاملين بالشركة ، أى لا يكون له أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميله .

٢- الاستقلال الذهني :

ويقصد به أن يكون مراجع الحسابات نزيها وموضوعياً وغير متحيز لمصلحة طرف معين على حساب مصلحة طرف آخر .

ويلاحظ أن استقلال وحياد مراجع الحسابات يشمل الاستقلال الذهنى والاستقلال فى الظاهر بمعنى انه لكى يكون مراجع الحسابات مستقلا ومحايدا ، يجب أن يكون موضوعيا وأمينا ونزيها ، وليس له آية مصالح مادية مباشرة أو غير مباشرة أو غير مباشرة مع عميله .

ثانياً: أبعاد استقلال مراجع الحسابات:

هناك ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهى :

١-الاستقلال فى إعداد برنامج المراجعة :

ويقصد بذلك أن يتمتع المراجع بالحرية عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل، وحجم العمل المطلوب القيام به، وعدم تدخل الإدارة فى استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة أو تعديل الإجراءات التى حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

٢-الاستقلال فى مجال الفحص:

ويقصد به أن يكون المراجع بعيداً عن أيه ضغوط وتدخلات في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التى سوف تخضع لعملية الفحص ، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ- حق المراجع الكامل فى الاطلاع والفحص لجميع السجلات والدفاتر

ب- التعاون الفعال بين المراجع وبين العاملين بالشركة خلال المراجعة.

ج- عدم تدخل الإدارة فى وضع قيود على عمل المراجع.

٣- الاستقلال فى مجال إعداد التقرير :

ويقصد به عدم وجود تدخل أو ضغوط على المراجع للتأثير على إظهار الحقائق التى تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأى النهائى عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة .

ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها ما يلى:

أ- عدم وجود أيه تدخلات من الغير لتعديل أية حقائق فى التقرير.

ب-تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمى للمراجع والذي يتم إرفاقه مع القوائم المالية.

د- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير.

٣/١/٢ العناية المهنية الكافية:

أولا: مفهوم العناية المهنية الكافية:

يقصد بالعناية المهنية الكافية أن يبذل مراجع الحسابات عناية الرجل العادى فى قبول التكليف وتخطيط أعمال المراجعة وأداء الاختبارات والقيام

بـالإجراءات اللازمـة لجمـع الـدليل الكـافى والملائـم ، وإبـداء الـرأى وإعـداد وعرض تقريره عن مراجعة القوائم المالية :

ويمثل وفاء مراجع الحسابات بمسئوليته القانونية الحد الأدنى للعناية المهنية الكافية .

ثانياً : أهمية بذل العناية المهنية الكافية :

ترجع أهمية ضرورة بذل مراجع الحسابات للعناية المهنية الكافية الى العديد من الأسباب يتمثل أهمها ما يلى:

١- إن مراجع الحسابات مهني مستقل ومحايد: ومن ثم يفترض فيه أنه سيقوم بعمله فى ظل حرص كافٍ على جودة الخدمة المؤداة ، لذا يكون من المنطقي وجود معيار يلزمه ببذل العناية الكافية فى كافة مراحل عملية مراجعة الحسابات .

٢- أنه مثلما يحصل على عائد مادى معنوي من وراء امتهانه المراجعة فانه سوف يواجه عقوبات بعضها له آثار مالية سلبية علية وحتى يمكن الفصل فى الدعاوى بهذا الشأن كان من الضرورى وجود مقاييس لما هو مقصود بالعناية المهنية الكافية .

٣- أنـه عنـدما يواجـه دعـاوى مـن الآخـرين بمعاقبتـه سـواء ماديـا بـدفع تعويضات للغير ، أو نفسياً بالسجن ، فان له حق الدفاع عن نفسه ، وعندئذ عليه أن يقيم دليل نفى ، ومن الطبيعى انه سيحاول إثبات انه قد بذل العناية المهنية الكافية فى عمله .

٤- أنـه كمهنـي سيكون منتمياً بالضـرورة إلـى المنظمـة المهنيـة المسئولة عـن تنظـيم والارتقـاء بالمهنـة ومسـتوى أداء المنتسـبين لهـا وكمـا أن علـى المنظمـة المهنيـة أن تحمـى حقوقـه فـان لهـا الحـق أيضـاً فـى معاقبته مهنياً وذلك بناءاً على عدم بذله للعناية المهنية الكافية فى عمله .

٢/٢ حقوق وواجبات ومسئولية مراجع الحسابات

يمكن توضيح أهم حقوق وواجبات مراجع الحسابات التي أقرتها القوانين والتشريعات المختلفة على النحو التالي:

١/٢/٢: حقوق مراجع الحسابات :

تتمثل أهم حقوق مراجع الحسابات فيما يلى :

أ- حق الاطلاع على البيانات والنظم والأصول :

ويقصـد بـه حـق المراجـع فـى وفحـص كافـة الـدفاتر و السـجلات و المستندات، كما يحق للمراجع الاطلاع على العقود التى أبرمتها الشركة مع

الغير ، والاطلاع على عمليات جرد المخزون والنقدية ، والاطلاع والتأكد من وجود الأصول وصلاحيتها للعمل ، وكذلك اطلاعه وفحصه لنظم الرقابة الداخلية.

ب- طلب البيانات والإيضاحات وتوجيه الاستفسارات :

يكون لمراجع الحسابات الحق في أن يطلب من الإدارة وموظفيها أيه بيانات يراها ضرورية لاستكمال الفحص وتقييم الأدلة طالما كانت هذه البيانات متصلة بعمله كالحصول على مستندات أو ملف أو قرار يؤيد بياناً معيناً يفحصه المراجع أو قد يوجه المراجع استفسارات مكتوبة أو شفهية لاستيضاح ظروف بعض المعاملات .

ج- الحصول على الأتعاب :

عادة حصول المراجع على أتعابه على دفعات حتى يمكنه تغطية نفقات عملية المراجع بما فى ذلك أجور مساعديه ومصاريف الانتقالات والاتصال.

د- حق حضور الجمعية العمومية :

للمراجع حق حضور الجمعية العمومية والحصول على نسخة من البيانات والإخطارات التى يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين ، كما أن من

حقه عرض رأيه فى الجمعية العمومية فى كل ما يتعلق بعمله كمراجع للشركة .

٢/٢/٢ واجبات مراجع الحسابات :

يمكن استخلاص واجبات مراجع الحسابات من خلال الأحكام الواردة بالقوانين أو دستور آداب المهنة عندما تطلب وجود ضوابط معينة فى المراجع أو أعمالا يجب عليه القيام بها والتى يمكن تلخيصها فيما يلى :

أ- واجبات وضوابط أداء عملية المراجعة:

وتشمل تخطيط المراجعة والإشراف على المساعدين أثناء التنفيذ وتوجيهم ودارسة نظام الرقابة الداخلية ، والاهتمام بجمع وتقييم الأدلة الكافية لإبداء الرأى بالإضافة إلى واجبات تتعلق بأستكمال الشكل القانونى للتعاقد لإجراء المراجعة والقيام بالدراسات الكاملة لعقد الشركة ولوائحها وتعليماتها الداخلية وهيكلها التنظيمى وزيارتها بشكل استطلاعى للتعرف على طبيعة نشاطها وتكوين فكرة كاملة عنها قبل القيام بعملية المراجعة .

ب- واجبات وضوابط إعداد التقرير:

يجب على المراجع أن يراعى التقرير هو ناتج المراجعة ومن الواجب على المراجع إعداده فى صورة واضحة ومفهومة ومفيدة لمستخدمى القوائم المالية.

٣/٢ مسئولية مراجع الحسابات :

يجب على مراجع الحسابات الوفاء بمسئولياته القانونية والمهنية من ناحية وأن يكون لدية آليات تساعده على توفير أدلة نفى فى حالة تعرضه لدعاوى الإخلال بالمسئولية القانونية من ناحية أخرى .

وتتكون مسئولية مراجع الحسابات من المسئولية القانونية والمسئولية المهنية وذلك على النحو التالي:

١/٣/٢ المسئولية القانونية :

المسئولية القانونية تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التى يجب أن يبذلها مراجع الحسابات ، وبصفة عامة فإن المسئولية القانونية لمراجع الحسابات يحددها القانون العام وتنقسم إلى مسئولية مدنية ومسئولية جنائية وذلك على النحو التالى:

أولا: المسئولية المدنية:

وهى تعنى أن مراجع الحسابات مطالب بدفع تعويض عن إهماله فى اكتشافه الأخطاء والاختلاسات . ويتم مساءلة مراجع الحسابات مدنياً أمام عميله إذا لم يبذل عناية الرجل العادي فى أدائه لعملية المراجعة.

ثانياً: المسئولية الجنائية :

وهى المسئولية التي يتحملها مراجع الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائى ، أى علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها كأن يتعمد مثلاً إعداد تقرير كاذب بنتيجة المراجعة ، أو يتعمد إغفال وقانع فى تقريره للجمعية العمومية بهدف الإضرار بمصالح أعضائها.

٢/٣/٢ المسئولية المهنية :

يقصد بالمسئولية المهنية لمراجع الحسابات مسئوليته وأمانته نحو الجمهور والعميل وزملاء المهنة.

ويتحمل مراجع الحسابات المسئولية المهنية طواعية لدعم ثقة عملائه ومستخدما القوائم المالية في خدمة مراجعة هذه القوائم المالية باعتبار أنه ينتمي إلى مهنة يجب أن يكون للمنتسبين لها سلوك مهني يدعم ثقة الجمهور والمجتمع عامة فى جودة الخدمة المهنية ، بغض النظر عن الشخص الذى يقدم هذه الخدمة من ممارسي المهنة .

تطبيقات على الفصل الثاني :

س١- حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليل فى حدود ثلاثة أسطر .

١- يتضمن التأهيل العلمى لمراجع الحسابات جوانب معرفة أخرى بالإضافة إلى المواد المحاسبية والمراجعة .

٢- يقتصر القيد فى جداول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين على حملة بكالوريوس التجارة تخصص المحاسبة .

٣- ينقل إلى جداول المحاسبي والمراجعين أى من المحاسبين المقيدين تحت التمرين بشرط انقضاء ثلاث سنوات فى التمرين .

٤- يفقد المراجع الخارجي استقلاله إذا كان مساهماً فى الشركة التى يراجع حساباتها .

٥- لا يجوز لمراجع حسابات شركة مساهمة أن يعمل مديراً أو عضو مجلس إدارة فى الشركة قبل انقضاء خمس سنوات من ترك العمل بها.

٦- المسئولية المهنية لمراجع الحسابات جاءت علاوة على مسئوليته القانونية.

٧- من حق المراجع حبس ما لديه من مستندات فى حالة الاختلاف مع المنشأة على باقى أتعابه .

٨- ينظر لمراجع الحسابات على أنه أهمل اهمالاً جسيماً إذا ثبت انه لم يبذل العناية المهنية التى يفترض أن يبذلها زملاؤه من المراجعين الأكفاء .

٩- المسئولية القانونية لمراجع الحسابات تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التى يجب أن يبذلها .

س٢- اشرح متطلبات التأهيل العلمى والعملى لمراجع الحسابات ، مع توضيح هذه المتطلبات فى البيئة المصرية .

س٤- يعتبر معيار استقلال مراجع الحسابات من أكثر معايير المراجعة المتعارف. عليها عرضة للجدل ومشاكل التطبيق العملى . اشرح هذه العبارة موضحاً :

- أنواع استقلال مراجع الحسابات.

- أهمية استقلال مراجع الحسابات.

- متطلبات التزام المراجع بمعيار الاستقلال .

س٥- وضح أهم الاتجاهات الحديثة فى استقلال مراجع الحسابات

س٦- ما هى أبعاد استقلال مراجع الحسابات

س٧- اكتب بإيجاز غير مخل فى كل مما يلى :

أ- مفهوم وأهمية العناية المهنية لمراجع الحسابات .

ب- أهم الاتجاهات الحديثة بشأن التأهيل العلمى والعملى للمراجع.

س٨- اشرح بإيجاز غير مخل حقوق وواجبات مراجع الحسابات

س٩- اشرح بإيجاز غير مخل مسئولية مراجع الحسابات

س١٠- أختر الإجابة الصحيحة فى كل حالة مما يلى :

١- يحتاج المراجع إلى تأهيل علمى فى .

أ- المحاسبة والمراجعة .

ب- النواحى السلوكية .

ج- الإدارة وطرق الاتصال .

د- كل ما سبق .

٣- يعتبر مخالف للسلوك المهني قيام المراجع بما يلي:

أ- إفشاء معلومات سرية لزملاء المهنية .

ب- الإفصاح عن معلومات سرية بناء على طلب من المحكمة.

ج- إفشاء معلومات سرية للجمعية العمومية .

د- كل ما سبق .

٤- اى مما يلى لا يعتبر من حقوق مراجع الحسابات :

أ- حضور الجمعية العمومية .

ب- الاطلاع على البيانات والنظم والأصول .

ج- توجيه استفسارات للإدارة .

د- لا شئ مما سبق.

الفصل الثالث

الرقابة الداخلية

مقدمة:-

تهدف الرقابة الداخلية إلى المحافظة على أصول الشركة من السرقة والضياع وسوء الاستخدام وتحسين الكفاءة التشغيلية داخل الشركة ، ومن هنا تبدو أهمية الرقابة الداخلية لمراجع الحسابات. ويهدف هذا الفصل إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية من حيث مفهوم ، وخصائص الرقابة الداخلية، وأنواع الرقابة الداخلية وأهداف الرقابة الداخلية، ومقومات الرقابة الداخلية، وعناصر الرقابة الداخلية، وأهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي، والمراجعة الداخلية كأداة للرقابة ، لذلك فقد تم تقسيم الدراسة في هذا الفصل على النحو التالي:

- مفهوم الرقابة الداخلية
- خصائص الرقابة الداخلية
- أنواع الرقابة الداخلية
- أهداف الرقابة الداخلية
- أهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي
- مقومات الرقابة الداخلية
- أساليب تقييم الرقابة الداخلية
- المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية

١/٣ مفهوم الرقابة الداخلية:

كان مصطلح الضبط الداخلى يستخدم كمرادف لمصطلح الرقابة الداخلية، إلا أنه طرأ في السنوات الأخيرة توسيع لمفهوم وأهداف الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي إحدى حلقات الرقابة الداخلية.

وكان ينظر إلى الرقابة الداخلية أو الضبط الداخلى في بادئ الأمر على أنها "الإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى واكتشاف الأخطاء والمحافظة على دقة السجلات"

وقد عرفت اللجنة الفرعية التابعة للجنة تريدواي (Treadway) الرقابة الداخلية بأنه "كافة السياسات والإجراءات – الضوابط الداخلية" التي تتبناها إدارة المنشاة لتوفير تأكيدات معقولة بأن المنشأة تحقق أهدافها بما في ذلك التزام العاملين بالسياسات الإدارية ، وحماية أصول المنشاة ، ومنع واكتشاف الأخطاء والغش ، ودقة اكتمال السجلات المحاسبية ، وإعداد وعرض تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها في التوقيت المناسب.

ويتضح مما سبق أن الرقابة الداخلية أصبحت لا تقتصر على النواحي المحاسبية فقط، بل امتدت لتشمل مختلف أوجه النشاط داخل المنشأة. كما

يلاحظ ان تصميم نظام الرقابة الداخلية وتشغيله يدخل في إطار مسئولية إدارة المنشأة في حين يقع على عاتق مسئولية مراجع الحسابات فهم وتقييم هذا النظام لتحديد مدى فاعلية الضوابط الرقابية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

٢/٣ خصائص الرقابة الداخلية :

في ضوء مفهوم الرقابة الداخلية نجد أنها تتضمن عدة خصائص هي :

١- الرقابة الداخلية عملية:

بمعنى أن الرقابة الداخلية ليست أحد الأحداث أو الظروف وإنما هي مجموعة من التصرفات التي تتخلل أنشطة المنشأة.

٢- الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد:

حيث إن الإدارة والعاملين في أي منشأة يؤثرون في الرقابة الداخلية، فالأفراد يضعون أهداف المنشأة كما أنهم هم الذين يقومون بتفعيل آليات الرقابة.

٣- الرقابة الداخلية توفر تأكد معقول :

بمعنى أن الرقابة الداخلية لا توفر تأكد مطلق، فقد يحدث انتهاك للرقابة الداخلية بسبب الفشل البشري وقد يتم تجنب ضوابط الرقابة الداخلية عن طريق التواطؤ عن طريق فردين أو أكثر.

٣/٣ أنواع الرقابة الداخلية :

تنقسم الرقابة الداخلية إلى نوعين رئيسيين هما:

١- الرقابة الإدارية :

وتتمثل في الطرق والإجراءات التي تتعلق برفع الكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة وهي ترتبط عادة بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية ، ومن أمثلة ذلك برامج تدريب العاملين ومراجعة الجودة.

٢- الرقابة المحاسبية :

وهي تتكون من الطرق والإجراءات التي ترتبط مباشرةً بحماية الأصول ومدى الوثوق في السجلات المالية، ومن وسائل هذه الرقابة حسابات المراقبة وموازيين المراجعة ونظام الجرد المستمر.

٤/٣ أهداف الرقابة الداخلية :

من العرض السابق لمفهوم الرقابة يمكننا أن نحدد الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في عدة نقاط هي :

١- ضمان صحة وسلامة نظم التخطيط والرقابة التي تستخدمها الإدارة العليا للشركة.

٢- ضمان سير النشاط بالشركة حسب الخطط والسياسات الإدارية الموضوعة لتحقيق البرامج المستهدفة.

٣- التأكد من أن الخطط الموضوعة تتمشى مع الأهداف وأنها لازالت كافية لتحقيق تلك الأهداف.

٤- حماية الأصول من السرقة والاختلاس والتلاعب.

٥- ضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة المعلومات المحاسبية التي تعرضها التقارير المحاسبية للعمل على إشباع حاجة مستخدمي هذه المعلومات.

٥/٣ أهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي :

رغم أن إدارة الشركة هي المسئولة عن وضع وتصميم نظام جيد للرقابة الداخلية إلا أن وجود هذا النظام والكفاءة التى يعمل بها يمثل أهم ركائز عمليات المراقبة والمراجعة وله اتصال مباشر بعمل المراجع الخارجي، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى:

١- توفير الثقة فى المعلومات المحاسبية:

فالرقابة الداخلية من وجهة نظر مراجع الحسابات الخارجي توفر ضمان لاكتشاف الأخطاء والتلاعب ، وكلما توافر نظام قوى للرقابة الداخلية كلما زادت ثقة المراجع فى المعلومات.

٢-تحديد مدى إمكانية الاعتماد على أسلوب العينات فى المراجعة:

حيث إنه إذا رأى مراجع الحسابات سلامة نظام الرقابة الداخلية فإنه يمكن استخدام نظام العينات الإحصائية في جميع أعمال المراجعة استناداً إلى افتراض أن البيانات التى تم فحصها توفر دلالات عن مجموع العمل المحاسبي.

٦/٣ مقومات الرقابة الداخلية :

يرتكز نظام الرقابة الداخلية الجيد على عدة مقومات يتمثل أهمها فيما يلي:

١- الخطة التنظيمية :

حيث توفر تقسيماً إدارياً للمسئوليات الوظيفية وتحديداً للسلطات في حدود هذا التقسيم.

٢- كفاءة العنصر البشري:

يمكن القول أن كفاءة العنصر البشرى تمثل عنصراً هاماً داخل المنشأة وعاملاً مرجحاً في نجاحها لتحقيق أهدافها.

٣- نظام محاسبي سليم :

يعد توافر نظام محاسبي سليم من أهم مقومات الرقابة الداخلية، حيث يوفر للإدارة المعلومات التى يمكن الاعتماد عليها في الرقابة واتخاذ القرارات.

٤-نظام للتخطيط:

يجب ان يكون هناك وسيلة أو أداة تخطيطية يمكن عن طريقها تحديد الأهداف بوضوح والإعداد الجيد لتحقيقها، وتتمثل هذه الأداة محاسبياً في الموازنات التخطيطية .

٥- نظام للمتابعة وتقييم الأداء:

ويتم ذلك عن طريق نظام تقارير يضمن تدفق مستمر المعلومات المحاسبية إلى جميع المستويات الإدارية المختلفة ، وكذلك وضع معايير سليمة للأداء في جميع مراحل التنفيذ لاستخدامها في تقييم الأداء الفعلي عن طريق مقارنة ما تم تنفيذه بالمعايير الموضوعة.

٦- نظام سليم للضبط الداخلي :

يمكن تقسيم الضبط الداخلي في المنشآت من حيث مجالات التطبيق إلى نوعين هما :

أولاً : مجموعة من الوسائل المادية التي تستخدم لحماية الأصول مثل الأسوار والبوابات ومكاتب الأمن على مداخل الوحدة الاقتصادية أو تأمين الأصول والمعدات في أماكن مغلقة.

ثانياً: مجموعة من الطرق والإجراءات التى تهدف إلى تنظيم وضبط مسار العمليات المالية بحيث لا ينفرد شخص واحد بأداء عمل كامل بمفرده في السجلات المحاسبية. أو أن يتم الضبط من خلال وجود نظام للمقارنات ، مثل مطابقة مجاميع أرصدة الحسابات في دفاتر الأستاذ المساعد مع حساب المراجعة الإجمالي الخاص بها في دفتر الأستاذ العام.

٧- جهاز محايد للمراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال. ونظراً لأهمية المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية فسوف يتم تناولها بتفصيل أكثر في الأجزاء التالية من هذا الفصل.

٧/٣ أساليب تقييم الرقابة الداخلية :

يمكن تقييم هيكل ونظام الرقابة الداخلية باستخدام الأساليب التالية:

- قائمة الاستقصاء.
- التقرير الوصفي للنظام .

- خرائط التدفق .

١/٧/٣ قائمة الاستقصاء :

تتمثل هذه الطرية في إعداد قائمة وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة ، ويتم صياغتها فى شكل مجموعة من التساؤلات، ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المشروع بالنسبة لإجراء عملياته وتأدية وظائفه. وعادة يتم تقدم قائمة الأسئلة للمدير المالي حيث يتولى الإجابة على الأسئلة الواردة فيها ويعيدها للمراجع.

٢/٧/٣ التقرير الوصفي للرقابة الداخلية :

وفقاً لهذا الأسلوب يقوم المراجع بوضع تقرير يصف إجراءات الرقابة فى الشركة يتضمن شرحاً لتدفق المعلومات والسجلات الموجودة بالمشروع ، وتقسيم المسئوليات.

وبعد انتهاء المراجع من كتابة التقرير عن الرقابة الداخلية يتمكن من تقييم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية ، فمثلا النظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تقسيم كاف للعمل ، ومن أمثلة ذلك قيام موظف واحد بعمل أمين الخزينة وعمل ماسك الدفاتر. أما الرقابة الداخلية القوية أو المناسبة فتتطلب

أن يعهد إلى إدارات منفصلة وظائف مثل تداول النقدية وحسابات العملاء ومسك الدفاتر والحسابات العامة وحسابات الدائنين وأجور العاملين .

٣/٧/٣ خرائط التدفق :

تتضمن خرائط التدفق مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية ، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة.

٨/٣ المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية[٢]:

ترتب على كبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها وانفصال الملكية عن الإدارة؛ زيادة حاجة الإدارة إلى وضع مجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات الرقابية التي تهدف إلى حماية الأصول وضمان دقة وموضوعية البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات والتقارير.

١/٨/٣ مفهوم المراجعة الداخلية :

تعد وظيفة المراجعة الداخلية أداة هامة من أدوات الرقابة الداخلية تهدف إلى فحص وتقييم أوجه الرقابة الأخرى. ونتيجة لتزايد أهمية وظيفة المراجعة الداخلية تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية

[٢] لمزيد من التفصيل حول مصادر هذا الجزء أنظر: أبوالحمد مصطفى صالح،" تطوير وظيفة المراجعة الداخلية فى ظل متطلبات أنظمة الجودة – دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادى، ٢٠٠٥، ص ص ١-٢٠.

عام ١٩٤١، وهو يعتبر المنظمة المهنية التي تتولى شئون تطوير المراجعة الداخلية وحل المشكلات المتعلقة بالممارسة العملية لها، وقد بلغ عدد فروع المعهد ما يزيد عن ٢٠٠ فرع منتشرة في مختلف دول العالم . ويعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين(*) من أهم العوامل التي أسهمت في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وتزايد الاعتراف بأهميتها، حيث عمل المعهد من خلال إصداراته ومجهوداته المتعددة على توسيع نطاق الانتفاع بخدماتها وتوفير المقومات المهنية لها.

وقد أصدر معهد المراجعين الداخليين أول تعريف للمراجعة الداخلية عام ١٩٤٧(*) على النحو التالي: "نشاط تقييم مستقل داخل المنظمة لفحص العمليات المالية والمحاسبية ومن الجائز أن تتعامل مع العمليات ذات الطابع

The Institute of Internal Auditors (IIA).

(*)

(*) أصدر المعهد أول نشرة له عام ١٩٤٧ بعنوان قائمة مسئوليات المراجعة الداخلية، وقد تناولت هذه القائمة طبيعة المراجعة الداخلية وأهدافها، السلطة والمسئولية، الاستقلال، وقد تم إجراء بعض التعديلات علي هذه القائمة في ضوء نتائج الدراسات الميدانية التي قام بها المعهد لنشاط المراجعة الداخلية، حيث تم إعادة إصدار هذه القائمة في أعوام ١٩٥٧، ١٩٧١، ١٩٨١، ١٩٩٠.
وقد حددت القائمة مسئولية المراجعة الداخلية في خدمة المنظمة بالطريقة التي تتفق مع معايير الأداء المهني ودليل أخلاقيات المهنة، وأشارت إلى ضرورة إعداد دليل أو وثيقة مكتوبة توضح سلطات ومسئوليات وأهداف المراجعة الداخلية. كما أكدت القائمة علي ضرورة استقلال وظيفة المراجعة الداخلية في الموقع التنظيمي وموضوعية المراجع الداخلي.

التشغيلي لخدمة الإدارة، وهي نوع من الرقابة تعمل عن طريق فحص وتقييم وسائل الرقابة الأخرى"

يتضح من هذا التعريف أن مجال عمل وظيفة المراجعة الداخلية يتمثل في العمليات المالية والمحاسبية، كما أن غرضها الرئيسي هو خدمة إدارة المنشأة.

وقد تناول المعهد هذا التعرف بالتعديل والتطوير عدة مرات ، فقد أصدر المعهد تعريفاً آخر للمراجعة الداخلية في عام ١٩٥٧ وقد تناول هذا التعريف مفهوم المراجعة الداخلية بأنها "نشاط تقييم مستقل داخل المنظمة لفحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة، وهي نوع من الرقابة تعمل عن طريق فحص وتقييم وسائل الرقابة الأخرى"

ويلاحظ على هذا التعريف أنه تضمن اصطلاح وغيرها من العمليات، ليؤكد على أن خدمات المراجعة الداخلية لا تقتصر على المجالات المالية والمحاسبية فقط.

وفي عام ١٩٧١ أصدر المعهد التعريف التالي للمراجعة الداخلية "نشاط تقيم مستقل داخل المنظمة لفحص كافة العمليات كخدمة للإدارة ويلاحظ أنه في هذا التعريف تم استخدام لفظ كافة العمليات بدلاً من العمليات المالية

والمحاسبية، مما يعنى أن العمليات المالية والمحاسبية تعتبر مجرد مجال ضمن المجالات التي يشملها نطاق وظيفة المراجعة الداخلية.

وفي عام ١٩٨١ حدد المعهد طبيعة المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة تقييم مستقلة داخل المنظمة لمراجعة كافة العمليات كخدمة للمنظمة ككل ويتضح من هذا التعريف أن المراجعة الداخلية أصبحت في خدمة المنظمة ككل بدلاً من خدمة الإدارة فقط ، حيث تم استخدام لفظ "المنظمة" بدلاً من لفظ "الإدارة".

وفي عام ١٩٩٠أصدر المعهد التعريف التالي للمراجعة الداخلية "وظيفة تقييم مستقلة داخل المنظمة لمراجعة أنشطتها المختلفة كخدمة للمنظمة. ويلاحظ أن هذا التعريف يحمل نفس مضمون التعريف السابق.

وفي عام ١٩٩٩ أصدر المعهد تعريف أخر للمراجعة الداخلية حيث عرفها بأنها "نشاط توكيد واستشارات موضوعي ومستقل لتحقيق قيمة مضافة وتحسين عمليات المنظمة، وهي تساعد المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والعمليات"

ويلاحظ أن نطاق المراجعة الداخلية وفقاً لهذا التعريف يشمل أنشطة التوكيد والاستشارات بدلاً من نشاط التقييم الذي تم استخدامه من قبل، نظراً

لأن ممارسات المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر تتطلب ضرورة توسيع نطاقها ليشمل أنواع جديدة من الخدمات مثل المساهمة في حل المشكلات وتحسين الجودة وتحقيق قيمة مضافة فضلاً عن خدمات التقييم التقليدية. كما يلاحظ أن هذا التعريف يأخذ في الاعتبار المفاهيم الحديثة في بيئة المراجعة الداخلية نتيجة التطور المستمر في البيئة التي تعمل فيها مثل تحسين العمليات وتحقيق قيمة مضافة للمنشأة.

٢/٨/٣ المزايا التي ترتبت على ظهور وظيفة المراجعة الداخلية:

ترتب على ظهور وظيفة المراجعة الداخلية عدة مزايا يتمثل أهمها فيما يلي:

١- التلازم بين إنجاز الأنشطة وعملية المراجعة؛ نتيجة الوجود المستمر لوظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة.

٢- مساعدة المراجع الخارجي في التركيز على المجالات الهامة حيث أصبح من المتعذر على المراجع الخارجي القيام بمراجعة كاملة لكافة الدفاتر والسجلات.

٣ – إن المراجع الداخلي بسبب وجوده كل الوقت في المنشأة يستطيع أن يوجه نظر الإدارة إلى المشكلات التى التى يتضمنها نظام الرقابة الداخلية واقتراح الحلول الملائمة لها.

٤ – خفض التكاليف الكلية للمراجعة وزيادة فعاليتها.

٣/٨/٣ الخدمات التى تقدمها المراجعة الداخلية :

حدد معهد المراجعين الداخليين الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية في مساعدة كل أعضاء المنظمة في أداء مسئولياتهم بكفاءة، من خلال إمدادهم بالتحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات حول الأنشطة التي تمت مراجعتها.

ويوجد نوعان من الخدمات تؤديهما وظيفة المراجعة الداخلية في سبيل تحقيق أهدافها وهما:

١– خدمات الحماية:

وهي تشير إلى المحافظة علي الأوضاع القائمة والممارسات الحالية في المنشأة، وقد كان تركيز وظيفة المراجعة الداخلية في الماضي على هذا النوع من الخدمات، وتتمثل خدمات الحماية التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية فيما يلي:

- فحص مدي الالتزام بالسياسات والقواعد والإجراءات واللوائح والنظم المطبقة داخل المنشأة والتأكد من عدم وجود أي مخالفات لما تقضي به القوانين والتشريعات.
- التحقق من صحة ودقة البيانات التي تتضمنها السجلات والتقارير.
- فحص ومراجعة الوسائل التي تستخدم في حماية الأصول والمحافظة عليها من جميع أنواع الخسائر والتحقق من الوجود الفعلي لها.

٢- الخدمات البناءة:

وهي تشير إلى فحص وتقييم أداء المنشأة بهدف تقديم التوصيات والمقترحات التي تسهم في مزيد من الأداء الاقتصادي الفعال للمنشأة وتتمثل الخدمات البناءة للمراجعة الداخلية فيما يلي:

- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يعتبر تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من المسئوليات الأساسية للمراجعة الداخلية سواء كانت رقابة محاسبية ومالية أو رقابة مرتبطة بالعمليات التشغيلية.
- تقييم جودة الأداء في تنفيذ المسئوليات المحددة، ويتفق هذا النشاط مع ما أكد عليه معهد المراجعين الداخليين من ضرورة تقييم كفاءة استخدام الموارد وفحص العمليات والبرامج للتأكد من تنفيذها وفقاً لما هو مخطط .

- تقديم التوصيات التي تساعد في تحسين الأوضاع السائدة وعلاج نقاط الضعف أو القصور، حيث لا تقتصر مهمة المراجع الداخلي على اكتشاف الأخطاء والانحرافات ونقاط الضعف أو القصور، بل يتطلب الأمر تقديم توصيات مناسبة للتخلص منها.

٤/٨/٣ العوامل التي أسهمت في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية :

بالرغم من أهمية وظيفة المراجعة الداخلية والمزايا العديدة التي ترتبت على وجودها إلا أنها فشلت –بتركيزها على الشق المالي– في مواجهة التطور المستمر في بيئة ممارسة الأعمال، فقد كانت البداية المتواضعة لمضمون وظيفة المراجعة الداخلية والتي تم التركيز خلالها على تتبع العمليات المالية ومنع الغش والاختلاسات، وظل هذا المضمون سائداً حتى منتصف القرن السابق ثم ظهرت عدة عوامل أسهمت في زيادة الحاجة إلى تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وتوسيع دائرة الانتفاع بخدماتها، ويتمثل أهم هذه العوامل فيما يلي:

أولاً: التوسع في احتياجات الإدارة:

حيث إن الإدارة هي التي تحدد الطلب على الخدمات التي تحتاج إليها وعلى وظيفة المراجعة الداخلية الوفاء بتلك الاحتياجات.

ثانياً: تطور الرقابة الداخلية:

نظراً لأن أهداف المنشأة وتنظيمها الداخلي والبيئة التي تعمل فيها تتطور باستمرار، ومن ثم فإن النظام السليم للرقابة الداخلية يعتمد على تقييم مستمر ومنظم لطبيعة ومدي المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

ثالثاً: حوكمة الشركات(*) :

ويقصد بهذا المفهوم إلمام الإدارة بكل مجريات الأمور داخل المنشأة والقدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، ومن ثم على وظيفة المراجعة الداخلية مساعدة الإدارة في تقديم تأكيد عن مدي كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة وتخفيض المخاطر التي تتعرض لها.

رابعاً: التطور الفني والتقني في أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات:

حيث ترتب على ذلك زيادة إقبال المنشآت نحو برمجة أنظمتها المالية وتشغيلها آلياً، ومن ثم ضرورة إلمام المراجع الداخلي بقدر من المعلومات عن كيفية عمل هذه الأنظمة

(*) Corporate Governance.

خامساً: تزايد الاهتمام بالجوانب السلوكية في المراجعة الداخلية:

وذلك بهدف الحد من الاتجاهات والمواقف غير الحميدة للأشخاص الواقعة أعمالهم تحت المراجعة والتي تؤثر على قدرة المراجع الداخلي للوفاء بمسئولياته.

سادساً: عدم كفاية التأهيل العلمي والعملي للمراجعين الداخليين وقصور استقلالهم مما جعل بعض المنشآت تلجأ إلى الحصول على كل أو بعض خدمات المراجعة الداخلية من خارج المنشأة.

٥/٨/٣ المراجعة الداخلية كمهنة:

يعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين عام ١٩٤١ من أهم العوامل التي أسهمت في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماتها.

حيث عمل المعهد منذ إنشائه على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية وذلك من خلال مجهوداته ونشراته المختلفة التي يتمثل أهمها في دليل أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية، ومعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وبرنامج شهادة المراجع الداخلي المعتمد (القانوني)، ويمكن توضيح هذه النشرات علي النحو التالي:

أولاً: دليل أخلاقيات المهنة:

أصدر معهد المراجعين الداخليين دليل أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية في عام ١٩٦٨ وتم تعديله في عام ١٩٧٧، ١٩٨٨، ٢٠٠٠، وهو يحدد الشروط والصفات التي ينبغي أن تتوافر في المراجع الداخلي، حيث تضمن دليل أخلاقيات المهنة أربعة مبادئ يتضمن كل منها عدة قواعد وذلك علي النحو التالي:

١- الاستقامة:

من خلال بذل العناية في أداء العمل والسعى نحو تحقيق أهداف المنشأة وعدم القيام بأية أنشطة قد تسئ إلى المهنة أو المنشأة.

٢- الموضوعية:

ينبغي على المراجعين الداخليين عدم قبول أجر أو هدية تؤثر على أحكامهم المهنية وإظهار كل الحقائق في التقرير وعدم التحيز في إبداء الرأي.

٣- السرية:

ينبغي على المراجعين الداخليين حماية المعلومات التي تم الحصول عليها وعدم استخدامها في تحقيق مصالح شخصية تتعارض مع القوانين أو مصالح المنشأة.

٤– الكفاءة:

ينبغي على المرجعين الداخليين الالتزام بمعايير الأداء المهني والتحسن المستمر لجودة الخدمة وأداء الخدمات التي تتناسب مع معارفهم ومهاراتهم.

ويتمثل الغرض الرئيسى من دليل أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية في تشجيع المراجعين الداخليين على استخدام أخلاقيات المهنة في الوظائف التي يعملون فيها.

ثانياً: برنامج شهادة المراجع الداخلي المعتمد (القانوني):

ينبغي أن يتوافر لدى المراجعين الداخليين المهارات والمعارف الضرورية التي تمكنهم من إنجاز مسئوليات وظائفهم وبث الثقة في نتائج المراجعات التي يقومون بها لذلك فقد إهتم معهد المراجعين الداخليين في عام ١٩٧٣ بإعداد برنامج يمكن المراجعين الداخليين من الحصول على شهادة مهنية .

كما يقوم المعهد بتحليل وتطوير المهارات المطلوبة لهذه الشهادة باستمرار لكى تتناسب مع التطور المستمر لبيئة ممارسة الأعمال. ويتطلب الحصول على هذه الشهادة ضرورة الحصول على مؤهل جامعى وخبرة لا تقل عن سنتين في مجال المراجعة الداخلية أو المجالات ذات الصلة مشتملة على

المراجعة الخارجية، وتوكيد الجودة، والالتزام، والرقابة الداخلية بالإضافة إلى فحص يشمل أربعة مجالات هي:

١- دور المراجعة الداخلية في حوكمة المنشأة، الرقابة، المخاطر:

٢- إدارة مهام المراجعة الداخلية:

٣- تحليل الأعمال وتكنولوجيا المعلومات:

٤- مهارات إدارة الأعمال:

ويتمثل الهدف من برنامج شهادة المراجع الداخلي في تزويد المراجعين الداخليين بقدر وافٍ من المعرفة والتدريب، بحيث تتناسب مهاراتهم مع أهمية العمل الذي يقومون به والارتقاء بجودة وظيفة المراجعة الداخلية.

ثالثاً: معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية:

في عام ١٩٧٨ أصدر معهد المراجعين الداخليين معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وتهدف هذه المعايير إلى تطوير خدمات المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها وتوفير مقاييس مناسبة لتقييم جودة أدائها وفهم دورها داخل المنشأة، وقد تضمنت هذه المعايير خمس مجموعات رئيسية وهي: الاستقلال، والكفاءة المهنية، ونطاق العمل، وتنفيذ عملية المراجعة، وإدارة قسم المراجعة الداخلية

ورغم أن هذه المعايير أسهمت في تطوير المراجعة الداخلية وحددت القواعد التي ينبغي أن يلتزم بها المراجع الداخلي عند ممارسة مهام وظيفته، إلا أن الظروف والأهداف التي تم صياغة هذه المعايير في ضوئها منذ أكثر من عشرين عاماً قد تغيرت نتيجة للتطور المستمر في بيئة ممارسة الأعمال وظهور مفاهيم جديدة في بيئة الإدارة والرقابة، مما ترتب علية زيادة الضغوط والتحديات التي تواجهها وظيفة المراجعة الداخلية.

ونتيجة لذلك فقد اهتم المعهد بتطوير معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية بهدف مساعدتها في مواجهة هذه التحديات.

وقد قدم المعهد هذه المعايير في ثلاث مجموعات يمكن إيجازها علي النحو التالي:

١- معايير السمات:

وهي توضح الصفات التي ينبغي أن تتوافر في المراجع الداخلي سواء كان فرداً أو منظمة، وسلطات ومسئوليات المراجعة الداخلية، وتتضمن هذه المعايير ما يلي:

١٠٠٠-الغرض والسلطة والمسئولية: ينبغي إعداد وثيقة مكتوبة تحدد غرض وسلطة ومسئولية نشاط المراجعة الداخلية، بحيث تتسق مع معايير الأداء المهني.

١١٠٠- الاستقلال والموضوعية: ينبغي أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، كما ينبغي أن يكون المراجع الداخلي موضوعي عند أداء عمله، ويتضمن هذا المعيار عدة معايير فرعية هي: الاستقلال في الموقع التنظيمي، الموضوعية، معوقات الاستقلال أو الموضوعية.

١٢٠٠- الكفاءة والعناية المهنية: ينبغي أن يتوافر لدي المراجعين الداخليين المهارات والمعارف الضرورية لأداء مسئولياتهم، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة معايير فرعية هي: الكفاءة، العناية المهنية، التطوير المهني المستمر.

برنامج توكيد و تحسين الجودة: ينبغي إعداد برنامج لتوكيد وتحسين الجودة يغطي كل نشاط المراجعة الداخلية ومتابعة فعاليته باستمرار، ويتضمن هذا المعيار عدة معايير فرعية هي: تقييم برنامج الجودة، التقرير عن برنامج الجودة، الالتزام بمعايير الأداء المهني، الإفصاح عن عدم الالتزام.

٢- معايير الأداء:

وهـي توضـح طبيعـة أنشـطة المراجعـة الداخليـة وكيفيـة أدائهـا وإدارتهـا، وتتضمن المعايير التالية:

٢٠٠٠ – إدارة نشــاط المراجعــة الداخليــة: ينبغــي إدارة نشــاط المراجعــة الداخلية بطريقة فعالة للتأكد من أنها تحقق قيمة مضافة للمنشأة، ويتضمن هذا المعيار المعايير الفرعية التالية: التخطيط، الاتصال، إدارة الموارد، السياسات والإجراءات، التنسيق، التقرير.

٢١٠٠– طبيعة العمل: ينبغي أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في تحديد وتقييم المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة وتحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة ، ويحتوي هذا المعيار علي ثلاثة معايير فرعية هي: إدارة الخطر، الرقابة، الحوكمة.

٢٢٠٠– تخطيط المهمة: ينبغي علي المراجعين الداخليين إعداد خطة لكل مهمة، ويتضمن هذا المعيار عدة معايير فرعية هي: أهداف المهمة، نطاق المهمة، تحديد موارد تنفيذ المهمة، برنامج عمل المهمة.

٢٣٠٠- تنفيذ المهام: ينبغي على المراجعين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المهمة، ويتضمن هذا المعيار علي ما يلي: تحديد المعلومات، التحليل والتقييم، تسجيل المعلومات، الإشراف علي المهمة.

٢٤٠٠- توصيل النتائج: ينبغي توصيل نتائج المهمة بسرعة وبدون تأخير، ويحتوي هذا المعيار علي المعايير التالية: مرشدات الاتصال، جودة الاتصال، إفصاح المهمة عن عدم الالتزام بالمعايير، نشر النتائج.

٢٥٠٠- المتابعة: ينبغي إعداد نظام لمتابعة النتائج التي تم توصيلها للإدارة .

٢٦٠٠- قبول الإدارة للمخاطر: ينبغي مناقشة المخاطر مع الإدارة العليا وإعداد تقرير لمجلس الإدارة للتوصل إلي حلول مناسبة.

٣- معايير التطبيق:

وهي تتعلق بخدمات التوكيد والاستشارات إذ أن المعايير الشخصية ومعايير الأداء تطبق على خدمات المراجعة الداخلية بصفة عامة، أما معايير التطبيق فأنها توضح كيفية تطبيق كل معيار من المعايير الشخصية ومعايير

الأداء على أنواع معينة من الخدمات مثل مراجعة الالتزام وفحص الغش والاحتيال.

يتضح مما سبق أن هذه المعايير تعكس التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية وتتسق مع التعريف الجديد لها من حيث الاتجاه نحو الدور الاستشاري وتحقيق قيمة مضافة للمنشأة، كما أكدت المعايير على ضرورة توافر المهارات والمعارف الضرورية لأداء مسئوليات المراجعة الداخلية والتحسين المستمر لجودة أدائها.

ويمكن التعرف على مقومات المهنة بصفة عامة ثم تحديد مدي توافرها بالنسبة للمراجعة الداخلية وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (١) مقومات المهنة ومدي توافرها بالنسبة للمراجعة الداخلية .

مقومات المهنة	مدي توافرها بالنسبة للمراجعة الداخلية
١ – أن يحصل الممتهن على قدر وافي من المعرفة والتدريب تتناسب مع أهمية العمل الذي يقوم به.	يوفر برنامج شهادة المراجع الداخلي قدراً وافياً من المعرفة والتدريب اللازم لممارسة أعمال المراجعة الداخلية، كما يشترط للحصول على هذه الشهادة ضرورة توافر قدر من الخبرة في

	مجال المراجعة الداخلية أو المجالات المرتبطة بها مثل الرقابة الداخلية، وتوكيد الجودة، والمراجعة الخارجية.
٢ – أن يمارس قدراً من الرقابة الذاتية من خلال منظمة مهنية يتم تكوينها من بين أعضاء المهنة ويكون هدفها تقديم خدمة عامة.	يعد معهد المراجعين الداخليين منظمة مهنية معترف بها ويتكون أعضاؤه من مراجعين داخليين، كما أنه يمارس الرقابة المهنية على أعمال المراجعة الداخلية بهدف تطويرها والارتقاء بها أي إنه يهدف إلى تقديم خدمة عامة.
٣ – أن تكون هناك مجموعة من المعايير المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.	أصدر معهد المراجعين الداخليين معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية بهدف توفير مقاييس لتقييم أعمال المراجعة الداخلية وتحكم أداء العمل المهني لها.
٤ – أن يكرس الممتهن جهوده لخدمة العميل،	يحدد دليل أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية القواعد التي تحكم تصرفات المراجعين

بمعنى بذل العناية المهنية المعقولة	الداخليين وتلزمهم ببذل العناية المهنية المعقولة وتكريس جهودهم لخدمة عملائهم.

وبذلك نجد أن المراجعة الداخلية أصبحت مهنة كاملة، إذا التزم أعضاؤها بالمتطلبات التي حددها معهد المراجعين الداخليين والتي يتمثل أهمها في شهادة المراجع الداخلي ومعايير الأداء المهني ودليل أخلاقيات المهنة عند ممارسة أعمال المراجعة الداخلية.

٦/٨/٣ مجال وظيفة المراجعة الداخلية:

رغم من أن المجال التقليدي للمراجعة الداخلية يتمثل في العمليات المالية والمحاسبية، إلا أن التطورات التي مرت بها المراجعة الداخلية أدت إلى أن تطرق مجالات جديدة، وتطلبت من المراجع الداخلي القيام ببعض المراجعات غير المالية والتي تمكنه من تقديم خدمات بناءة.

وتتمثل المجالات التي ينبغي أن يشملها نطاق وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر فيما يلي:

١- مراجعة الالتزام:

ويقصد بها تحديد مدي التزام المنشأة أو الوحدة محل المراجعة بالضوابط والإجراءات والتعليمات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية.

وتتمثل الأنشطة التي تقوم بها وظيفة المراجعة الداخلية عند أداء مراجعة الالتزام فيما يلي:

١- التأكد من الالتزام القوانين والقرارات التي تصدرها الدولة أو أجهزة الرقابة المختلفة التي يكون لها تأثير على نشاط المنشأة.

٢- التأكد من الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات التنفيذية الموضوعة لها.

٣- التأكد من اطلاع الجهات المسئولة بالمنشأة عن مسايرة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المطلوبة.

ويلاحظ أن مراجعة الالتزام لا تقتصر على النواحي المالية والمحاسبية فقط ولكنها تمتد لتشمل تقييم مدي الالتزام لكل أبعاد نظام الرقابة الداخلية والضبط الداخلي.

٢- المراجعة المالية:

وهى تمثل الوظيفة التقليدية للمراجعة الداخلية، إلا أنها لم تعد الوظيفة الرئيسية للمراجعة الداخلية الحديثة التي امتد نطاقها ليشمل كافة عمليات المنشأة. إذ أن المراجعة المالية لم تستطع تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بتقييم الكفاءة والفعالية في الأداء.

٣- المراجعة الإدارية:

يقصد بالمراجعة الإدارية فحص وتقييم الهيكل التنظيمي والخطط والسياسات والأساليب والإجراءات ومدي استغلال الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة باستخدام الأساليب المناسبة بهدف تقييم كفاءة وفعالية الأداء الإداري.

وتعد المراجعة الإدارية امتداداً طبيعياً للمراجعة الداخلية، حيث أكد معهد المراجعين الداخلين في معايير الأداء المهني على ضرورة قيام المراجع الداخلي بتقييم الكفاءة في استخدام الموارد وفحص العمليات والبرامج للتأكد من اتساقها مع الأهداف المخططة وما إذا كانت العمليات والبرامج قد تم إنجازها وفقا لما هو مخطط.

٤- المراجعة الاجتماعية:

ظهرت المراجعة الاجتماعية نتيجة لزيادة الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية للمنشأة. وبينما نجد أن المراجعة الإدارية تمتد لتغطي الكفاءة والفعالية الداخلية، فإن المراجعة الاجتماعية تلقى الضوء على نشاط المنشأة من وجهة نظر المجتمع ككل.

وتهدف المراجعة الاجتماعية إلى فحص مدي دقة وسلامة البيانات والتقارير والقوائم المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للمنشأة والتأكد من أنها

تعطي صورة صادقة عن الأداء الاجتماعي للمنشأة، مع تحديد دورها في تقديم خدمات للمجتمع الذي تمارس فيه نشاطها .

٥- المراجعة البيئية:

نتيجة لتزايد الاهتمام العالمي بالمشاكل البيئية ، بدأت الضغوط تتزايد على المنشآت بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث، لذلك كان لابد من وجود أداة لتقييم مدي التزام المنشأة بالقوانين والمعايير البيئية وتقييم الأداء البيئي لها، ومن ثم ظهرت المراجعة البيئية وقد أكدت المنظمة العالمية للمعايرة (الأيزو) في المعيار رقم ١٤٠٠١ الخاص بنظم الإدارة البيئية على ضرورة قيام المنشأة بمراجعة نظام الإدارة البيئية الخاص بها.

ويلاحظ أن المراجعة البيئية تتضمن عدة أنشطة فرعية مثل مراجعة انتقال الأصول، المراجعة المالية الناشئة عن المسئولية الاجتماعية، مراجعة التلوث، مراجعة التصرف في مستلزمات الإنتاج، مراجعة نظم الإدارة البيئية .

وبالرغم من أن المراجعة البيئية ترتبط بتحديد مدي الالتزام بالمعايير البيئية وتقييم فعالية نظم الإدارة البيئية، إلا أن معظم أعمال المراجعة البيئية في الوقت الحاضر تتم بعيداً عن وظائف المراجعة الداخلية. وقد يرجع السبب

في ذلك إلى أن المراجعة البيئية تحتاج إلى مهارات وخبرات في مجالات غير محاسبية، الأمر الذي يتطلب ضرورة إعداد المراجعين الداخليين إعداداً جيداً.

٦- مراجعة أنظمة الجودة:

تسعى كثير من المنشآت في السنوات الأخيرة نحو تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة أو معايير الجودة الدولية، بهدف تحسين جودة أدائها وتوفير السلع والخدمات التي تشبع رغبات وتوقعات عملائها، وتمكنها من الصمود أمام المنافسة في الأسواق المحلية والدولية وخاصة بعد اشتراط كثير من الدول ضرورة حصول موردي السلع والخدمات على شهادة الجودة الدولية.

ويجب مراجعة هذا النظام لتقييم مدي الالتزام بالإجراءات وتعرف مراجعة أنظمة الجودة بأنها أداه إدارية تستخدم في تقييم أنشطة الجودة وقياس فعالية النظام ومطابقة مواصفاته مع المواصفات التي حددها دليل الجودة كما عرفتها الأيزو بأنها عملية نظامية مستقلة تهدف إلى الحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدي الوفاء بالسياسات والإجراءات أو المتطلبات.

تطبيقات على الفصل الثالث :

س١- حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليل فى حدود ثلاثة أسطر .

١-تختص الرقابة الداخلية بالنواحي المحاسبية .

٢-يقوم المراجع الخارجي بفحص الرقابة الداخلية بهدف اكتشاف الأخطاء .

٣-الرقابة الداخلية توفر تأكيد مطلق .

٤-تعد المراجعة الداخلية احد أدوات الرقابة الداخلية .

٥-تختلف الرقابة الداخلية عن الضبط الداخلي .

٦-إذا رأى مراجع الحسابات سلامة نظام الرقابة الداخلية فانه يمكنه استخدام نظام العينات الإحصائية فى المراجعة .

٧-ربط المكافآت بالأداء المرتفع قد يجعل العاملين ينتهجون سلوكاً غير أخلاقياً .

٨-يعتبر أسلوب الاستقصاء أفضل أساليب تقييم الرقابة الداخلية .

٩-تتكون الرقابة الداخلية من أربعة عناصر أساسية .

١٠-هيكل الرقابة الداخلية هو كل السياسات والإجراءات التي تضعها وتنفذها إدارة الشركة .

س٢- وضح مفهوم الرقابة الداخلية وأنوعها .

س٣- اشرح بالتفصيل أهم خصائص الرقابة الداخلية .

س٤- وضح أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد .

س٥- وضح أهمية الرقابة الداخلية لمراجع الحسابات .

س٦- اشرح بإيجاز غير مخل عناصر أو مكونات الرقابة الداخلية .

س٧- وضح الفرق بين كل من الرقابة الداخلية ، بيئة الرقابة ، وإجراءات الرقابة.

س٨- يعتمد تقييم نظام الرقابة الداخلية على عدة أساليب ، اشرح العبارة السابقة موضحاً أهم أساليب تقييم الرقابة الداخلية .

س٩- تعتبر المراجعة الداخلية أداه من أدوات الرقابة الداخلية ، تهدف إلى فحص وتقييم أدوات الرقابة الأخرى ، اشرح هذه العبارة موضحاً:

- أهمية المراجعة الداخلية

- المزايا التى ترتبت على وجود المراجعة الداخلية

- الخدمات التى تقدمها المراجعة الداخلية

س١٠- عمل معهد المراجعين الداخليين على تدعم وتطوير المراجعة الداخلية وتوفير عناصر ومقومات المهنة لها حتى أصبحت مهنة كاملة ، اشرح العبارة السابقة موضحاً أهم المجهودات التى قام بها معهد المراجعين الداخليين فى هذا المجال .

س١١- وضح أهم أنواع المراجعة التى يشملها نطاق المراجعة الداخلية فى الوقت الحاضر .

س١٢- أختر الإجابة الصحيحة فى كل حالة مما يلى :

١- يهتم مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف :

أ- تحديد حجم الاختبارات اللازمة .

ب- اكتشاف الأخطاء .

ج- تحديد نوع التقرير .

د- كل ما سبق .

٢- الضبط الداخلي هو :

أ- الإجراءات والطرق المستخدمة للمحافظة على الأصول .

ب- السياسات والإجراءات التى تستخدمها الإدارة لتوفير تأكيد معقول بأن المنشأة تحقق أهدفها .

ج- الاتجاه العام وتصرفات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وأهميتها فى المنشأة .

د- كل ما سبق .

٣- يعتبر من أهداف الرقابة الداخلية :

أ- العمل على حماية الأصول من السرقة والضياع والتلاعب .

ب- تحديد السلطات والاختصاصات لضمان من سير العمل .

ج- تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات .

د-كل ما سبق .

٤- يشمل نطاق المراجعة الداخلية على :

أ- المراجعة المالية .

ب- المراجعة الإدارية .

ج- مراجعة مدى الالتزام .

د- كل ما سبق .

الفصل الرابع

تخطيط عملية المراجعة

مقدمة :-

يهدف هذا الفصل إلى التعرف أسباب ومراحل تخطيط عملية المراجعة لذلك فقد تم تقسيم الدراسة فى هذا الفصل على النحو التالى :

- أسباب تخطيط عملية المراجعة
- خطوات تخطيط عملية المراجعة

١/٤ أسباب تخطيط عملية المراجعة:

يوجد ثلاث أسباب رئيسية لتخطيط عملية المراجعة :

١- مساعدة المراجع على الحصول على أدلة إثبات كافية:

يعد الحصول على الأدلة الكافية على درجة كبيرة من الأهمية لشركة المراجعة حتى يستطيع المراجع إصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، ومن ثم يتجنب التعرض للمسئولية القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في سوق المراجعة.

٢- مساعدة المراجع على التحكم فى التكاليف:

حيث إن التخطيط الجيد يساعد المراجع على تخفيض التكاليف وبالتالى العمل بشكل تنافسي والاحتفاظ بقاعدة العملاء الذين تتعامل معهم أو توسيعها.

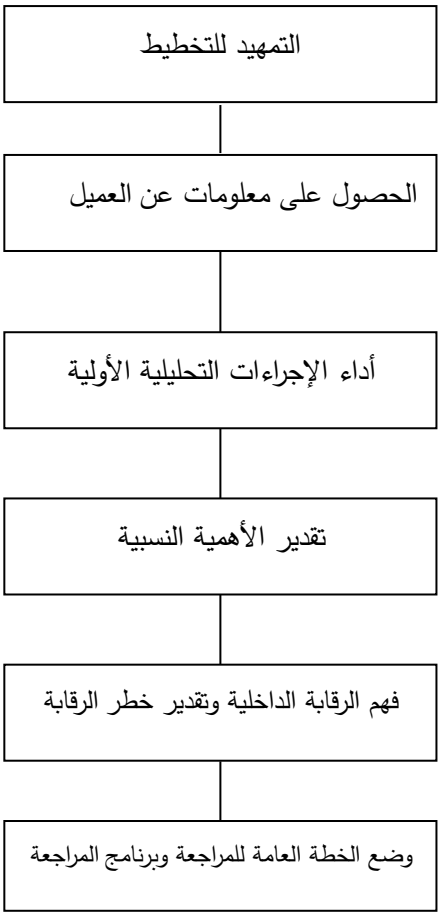
٣- تخفيض الخلافات مع العميل:

التخطيط الجيد للمراجعة يساعد المراجع على الانتهاء من عملية المراجعة فى الموعد المتفق عليه مع العميل مما يسهم فى تجنب سوء الخلافات مع العميل.

٢/٤ تخطيط عملية المراجعة:

يمر تخطيط عملية المراجعة بعدة خطوات تبدأ من التمهيد لتخطيط عملية المراجعة وحتى إعداد برنامج أو خطة المراجعة. ويوضح الشكل التالي الأجزاء الرئيسية لتخطيط عملية المراجعة.

خطوات تخطيط عملية المراجعة



وفيما يلي توضيح لكل جزء من الأجزاء السابقة:

١/٢/٤ التمهيد لتخطيط عملية المراجعة.

يتضمن التمهيد للتخطيط الخطوات التالية وذلك على النحو التالي:

أولاً: قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم :

قد ترفض بعض شركات المراجعة التعامل مع بعض العملاء فى الأنشطة التى تتميز بالخطر الشديد مثل الادخار والقروض ، شركات التأمين الصحى، وشركات التأمين ضد الكوارث ، وقد تقوم بعض شركات المراجعة بعدم الاستمرار فى التعامل مع هؤلاء العملاء .

وفيما يلي الأنشطة التي يقوم بها المراجع عند قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم:

١- في حالة قبول عميل جديد :

قبل أن يتخذ المراجع القرار بقبول عميل جديد فإنه يقوم بكل مما يلي:

أ- فحص العميل الجديد:

حيث يتم تقييم موقف العميل الجديد من حيث الاستقرار المالي للعميل فعلى سبيل المثال بعض شركات المراجعة قد ترفض قبول العملاء الجدد الذين يمارسون العمل حديثاً ، والذين يكون لديهم معدلات نمو مرتفعة نظراً

لأن كثير من هذه المنشأت تعانى من الفشل المالى ويكون هناك احتمالات كبيرة لتتعرض شركة المراجعة للدعاوى القضائية.

ب- الاتصال بالمراجع السابق:

أكدت معايير المراجعة على ضرورة أن يتصل المراجع الجديد للعميل بالمراجع السابق للعميل ويتمثل الغرض من ذلك فى مساعدة المراجع الجديد على تقييم مدى إمكانية قبول المراجعة ، فقد يحصل المراجع الجديد على معلومات من المراجع السابق تفيد بأن العميل يفتقد للأمانة أو أن هناك خلافات بين المراجع السابق والعميل حول مبادئ المحاسبة وإجراءات المراجعة أو إتعابها.

ويجب على المراجع السابق أن يستجيب لطلب الحصول على المعلومات . ورغم ذلك فإنه طبقاً لمتطلبات السرية فى ميثاق السلوك المهنى، يجب أن يحصل المراجع السابق على ترخيص من العميل قبل البدء فى الاتصال .

ج- الحصول على معلومات عن العميل من مصادر أخرى:

هناك مصادر أخرى يستطيع المراجع الجديد أن يحصل منها على معلومات عن العميل مثل محامى العميل، والبنوك والشركات الأخرى ، وفى بعض الحالات قد يعين المراجع فاحصاً مهنياً للحصول على معلومات عن سمعة أفراد الإدارة الرئيسيين .

٢- فى حالة الاستمرار مع عميل قديم :

تهتم معظم شركات المراجعة بتقييم عملائها سنوياً لتحديد مدى امكانية الاستمرار معهم، وهناك عدة أسباب قد تجعل المراجع لا يستمر فى التعامل مع العميل هي:

- وجود نزاعات سابقة بين المراجع والعميل: سواء فيما يتعلق بمجال أو نطاق المراجعة، أونوع الرأي الذي يصدره المراجع في تقريره أو الأتعاب.
- إذا كان العميل يفتقر للأمانة.
- قيام العميل برفع دعوى قضائية ضد المراجع أو العكس.
- إذا استمر العميل فى عدم دفع الإتعاب عن الخدمات المؤداة.

- وجود خطر كبير فى النشاط الذى يعمل فيه العميل: وحتى إذا كان أداء المراجعة مربحاً، فان الخطر قد يجاوز المنافع من أداء المراجعة.

ثانياً: الحصول على خطاب التعاقد :

خطاب التعاقد عبارة عن اتفاق بين شركة المراجعة والعميل على أداء المراجعة والخدمات المرتبطة بها، ويتضمن هذا الخطاب عدة عناصر مثل نوع الخدمة التى سوف يقدمها المراجع ، القيود التى قد تفرض على عمل المراجعة، الوقت النهائي للمراجعة، وأتعاب المراجع.

ويلاحظ أن خطاب التعاقد لا يؤثر على مسئولية شركة المراجعة تجاه المستخدمين الخارجين للقوائم المالية (مثل المستثمرين والدائنين .....الخ) ولكنه يؤثر على المسئولية القانونية تجاه العميل.

ثالثاً: اختيار فريق المراجعة :

تتطلب معايير المراجعة المعايير ضرورة أن تؤدى المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الملائم والمهارة للعمل كمراجعين ، لذا يجب أن يتم اختيار المراجعين فى ضوء هذا المعيار، كما يمكن أن يتم تعيين

المتخصصين فى مجالى العينات الإحصائية والحاسب الالكترونى وغيرها من المجالات.

٢/٢/٤ الحصول على معلومات عن العميل :

هناك عدة اعتبارات يجب أخذها فى الحسبان عند الحصول على معلومات عن العميل وهى:

١- معرفة نشاط العمل ومجال عمله:

هناك ثلاث أسباب أساسية للتوصل لتفهم جيد للنشاط الذى فيه العميل هى:

- السبب الأول: المتطلبات المحاسبية:

حيث يوجد فى الكثير من أنشطة العمل متطلبات محاسبية خاصة يجب على المراجع أن يلم بها. فعلى سبيل المثال إذا قام المراجع بأداء المراجعة فى إحدى الوحدات الحكومية ، يجب عليه أن يلم بمتطلبات المحاسبة الحكومية .ويوجد أيضا متطلبات محاسبية خاصة لشركات المقاولات ، وشركات السكك الحديدية ، والمنظمات غير الهادفة للربح ، والمؤسسات المالية ، والعديد من المنظمات الأخرى .

- السبب الثاني: التعرف على مخاطر النشاط:

لكي يستطيع المراجع أن يتعرف على مخاطر النشاط ينبغى أن يتوافر لديه معلومات كافية عن العميل، أو أن يحدد المراجع الشركات التى يمكن له أن يراجعها . وكما سبق القول تكون بعض الأنشطة أكثر خطراً من غيرها مثل أنشطة الادخار والقروض والتأمين الصحى .

- السبب الثالث: الخطر الملازم:

حيث يوجد خطر ملازم أو طبيعي متعارف عليه عادة لدى كافة العملاء فى أنشطة معينة، والإلمام بهذه الأخطار يساعد المراجع على التعرف على المخاطر الطبيعية للعميل ومن أمثلة هذه المخاطر التكهين المحتمل للمخزون فى نشاط الملابس ، والخطر الطبيعى لتحصيل المدينين فى نشاط منح القروض للعملاء ، والخطر الطبيعى لاحتياطى الخسارة فى نشاط التأمين ضد الكوارث .

٢- الزيارات الميدانية:

تساعد زيادة المراجع للتجهيزات الخاصة بالعميل فى الحصول على فهم لأنشطة العميل وعمليات التشغيل لديه . نظراً لأنها توفر الفرصة لمشاهدة العمليات التشغيلية عن قرب ومقابلة المسئولين الرئيسين.

٣- تقييم مدى الحاجة إلى متخصصين من الخارج :

هناك بعض المواقف التى تواجه المراجع وتحتاج إلى معرفة متخصصة، وفى مثل هذه الحالات يجب على المراجع الاستعانة بالخبراء والمتخصصين فى المجال الذى يحتاج إلى مثل هذه المعرفة. ومن الأمثلة على ذلك: استخدام خبير فى صناعة الماس لتقييم التكلفة الاستبدالية للماس، والخبير الاكتوارى لتحديد مدى ملائمة القيمة الدفترية لاحتياطى خسارة التأمين . والحصول على استشارة المحامين فى تفسير العقود والحقوق .

وهناك عدة اعتبارات يجب أن يأخذها المراجع فى الحسبان فيما يتعلق بالاستعانة بالخبراء والمتخصصين هى:

- يجب أن يكون المراجع ملماً بشكل كافٍ بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير .

- يجب على المراجع أن يقيم التأهيل المهنى للخبير وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير.

- يجب أن يأخذ المراجع فى اعتباره علاقة الخبير بالعميل بما فى ذلك الحالات التى يمكن أن تقلل من موضوعية الخبير .

٣/٢/٤ الإجراءات التحليلية الأولية :

١- طبيعة إجراءات الفحص التحليلى:

تستخدم إجراءات الفحص التحليلى لدراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين البيانات حيث يتوقع وجود العلاقات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط من فترة لأخرى وذلك إذا لم تكن هناك تغيرات أو تقلبات غير عادية قد أدت إلى تغير هذا النمط.

فإذا تبين للمراجع وجود هذا النمط من العلاقات فإن ذلك يوفر له دليل إثبات على دقة وسلامة تلك البيانات، وإذا اتضح وجود تغيرات أو تقلبات غير عادية أدت إلى عدم استمرار تلك العلاقات فان ذلك قد يعتبر مؤشر على احتمال وجود أخطاء فى هذا المجال أو جود عوامل أخرى أدت إلى

عدم ظهورها ، وبالتالى يجب على المراجع إجراء الفحص والدارسة حتى يتمكن من اكتشاف الأسباب التى أدت إلى ذلك .

٢- أسباب القيام بالإجراءات التحليلية:

تتمثل أهم الأسباب لاستخدام الإجراءات التحليلية فيما يلي:

أ- تقييم قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار:

يتم استخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الشركة محل المراجعة، فمثلاً إذا وجد أن هناك ارتفاع غير عادي في نسبة الدين طويل الأجل إلى صافي الثروة مع وجود انخفاض في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول، سيظهر مؤشر يعبر عن خطر كبير لحدوث فشل مالي.

ب- تحديد التحريفات الممكنة في القوائم المالية

عادة يشار إلى الفروق الكبيرة غير المتوقعة بين بيانات السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنات بالتقلبات غير العادية ويحدث تقلبات غير عادية عند وجود فروق جوهرية غير متوقعة، وقد يرجع السبب في ذلك إلى وجود خطأ أو مخالفات.

ج- تخفيض الاختبارات التفصيلية :

إذا لم ينتج عن أداء الإجراءات التحليلية ظهور تقلبات جوهرية ، فإن ذلك يتضمن انخفاض احتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة ، وبالتالى يمكن إجراء اختبارات تفصيلية أقل في هذا المجال.

٣- أساليب الفحص التحليلى:

هناك كثير من الأساليب المرتبطة بالفحص التحليلى وفيما يلى أمثلة لتلك الأساليب :

- أسلوب المقارنات
- أسلوب تحليل النسب
- أسلوب تحليل الانحدار

أ- أسلوب المقارنات

يتضمن هذا الأسلوب:

١- مقارنة بيانات الفترة الحالية للمنشأة مع بيانات الفترات السابقة لنفس المنشأة.

٢- مقارنة بيانات الفترة الحالية للمنشأة مع الموازنات التخطيطية.

٣- مقارنة بيانات الفترة الحالية للمنشأة مع بيانات نفس الفترة للمنشآت الأخرى التى تزاول نفس النشاط.

٤- مقارنة بيانات الفترة الحالية للمنشأة مع المؤشرات المتعلقة بالصناعة التى تنتمى إليها المنشأة .

ب- أسلوب تحليل النسب المالية:

وهى تفيد فى تحديد التغيرات الهامة فى العلاقات بين البيانات ويتم إجراء المقارنات مع مصدرين هما:

- مصدر داخلى: وهنا تكون المقارنة مع النسب الفعلية للمنشأة نفسها فى فترات سابقة.
- مصدر خارجى: وهنا يمكن المقارنة مع النسب الخاصة بالصناعة التى تنتمى إليها المنشأة.

وبصفة عامة يمكن تبويب النسب المحاسبية إلى المجموعات الرئيسية التالية:

١- نسب الربحية

٢- نسب السيولة

٣- نسب النشاط

٤- نسب حقوق الملكية

وتحتوى كل مجموعة من تلك المجموعات على العديد من النسب المحاسبية.

ج- أسلوب تحليل الانحدار :

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التنبؤية التى تعتمد على البيانات الفعلية فى التنبؤ بالقيم المتوقعة فى الفترة المراجعة ، والانحدار الخطى هو أسلوب احصائى يقوم على تحديد العلاقة بين متغير تابع ومتغير أو عدة متغيرات مستقلة.

٤/٢/٤ تقدير الأهمية النسبية :

تعتبر الأهمية النسبية من أهم مجالات إصدار الإحكام المهنية فى المراجعة كما أن كفاءة مراجع الحسابات فى إصدار حكمه المهنى عليها ستؤثر على عملية المراجعة ككل.

١- مفهوم الأهمية النسبية:

تكون المعلومات هامة إذا اثر تحريفها على القرارات الاقتصادية التى يتخذها مستخدمو القوائم المالية، وتتوقف الأهمية النسبية على حجم المفردة أو الخطأ المعين الذى حكمنا عليه بأنه هام.

٢- أهمية تقدير مراجع الحسابات للأهمية النسبية :

يعتبر حكم مراجع الحسابات على الأهمية النسبية على درجة كبيرة من الأهمية بالنسبة له ويرجع ذلك إلى الكثير من الأسباب أهمها ما يلى :

أ- التزام الإدارة بمفهوم الأهمية النسبية :

يعتبر إعداد ونشر القوائم المالية للشركة من مسئولية إدارتها وهناك عدة اعتبارات يجب أن تراعيها الإدارة عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية يتمثل أهمها فى مفهوم الأهمية النسبية. ويقضى هذا الاعتبار بأن تحرص الإدارة على أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية ، التى من شأنها أن تؤثر على تقييم المراكز المالية وما يترتب عليها من قرارات، ويترتب على ذلك أن يعطى المراجع هذه البنود اهتماماً كبيراً .

ب- ارتباط الهدف من المراجعة بالأهمية النسبية :

توفر المراجعة تأكيداً معقولا – وليس مطلقاً – بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية. وهذا يعنى أن مراجع الحسابات مطالب بتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة لجمع الدليل الكاف والملائم على أن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية فقط ، وليس أي تحريفات.

ج- الصدق النسبى للقوائم المالية :

حيث إن المراجع يبدى رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها تعبر بصدق – فى كل جوانبها الهامة – عن المركز المالى للشركة فى نهاية السنة المالية ، وعن نتائج أعماها وتدفقاتها النقدية عن هذه السنة .

بمعنى أن مراجع الحسابات يركز على الصدق النسبى للقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها . حيث إنه يكفى أن تكون الإدارة قد التزمت بإطار إعداد ونشر القوائم المالية أى معايير المحاسبة والقوانين واللوائح السارية فيما يتعلق بالنواحى الهامة نسبياً أو الأمور الجوهرية فقط وليست كافة الأمور.

٣- الحكم على الأهمية النسبية :

يشير الحكم على الأهمية النسبية إلى قيام مراجع الحسابات بتقدير قيمة التحريفات المجمعة فى القوائم المالية والتى تكون مهمة نسبياً، ومن الناحية المهنية ينظر مراجع الحسابات إلى الأهمية النسبية بأنها أقصى قيمة لتحريف القوائم المالية والتى تؤثر على قرار المستخدم العادى لهذه القوائم بالاعتماد على ما توصله له من المعلومات محاسبية .

وهناك عدة اعتبارات يجب مراجع الحسابات أن يأخذها فى الحسبان عند قيامه بإصدار حكمه على الأهمية النسبية لإغراض تخطيط المراجعة ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلى:

أ- الأهمية النسبية مفهوم نسبى :

حيث إن الأهمية النسبية مفهوم نسبى يتغير من موقف لأخر فعلى سبيل المثال التحريف الذى تكون قيمته مليون جنية قد يكون جوهرى فى بعض الموافق وغير جوهرى فى مواقف أخرى.

ب- أسس تقييم الأهمية النسبية :

بمعنى أنه يجب وجود أساس أو أكثر لتحديد متى يعتبر التحريف جوهرياً ومن أهم أسس تحديد ما إذا كان التحريف جوهرياً اى مهم نسبياً: رقم صافى الربح قبل الضريبة ، باعتباره من أهمم عناصر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، ومن الأسس الأخرى لتحديد مدى جوهرية التحريف ، صافى المبيعات، واجمالى الربح ، واجمالى الأصول وكلها تمثل عناصر معلومات مهمة ، بدرجة ما لمستخدمى القوائم المالية متخذى القرارات الاقتصادية .

ج- المحددات النوعية للأهمية النسبية :

ويعني ذلك أن الأهمية النسبية ترتبط باعتبارات نوعية بجانب الاعتبارات الكمية، فقد يحدث أن يكون التحريف غير جوهرى من الناحية الكمية ولكنه من الناحية النوعية يعتبر جوهرياً وذلك كما فى حالة أن يكون سبب التحريف الغش أو التصرف غير القانونى من جانب الإدارة نظراً لأن المراجع قد يستنتج من ذلك أن هناك خطراً سوف ينشأ من وجود تحريفات أخرى مماثلة.

٥/٢/٤ فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة :

يمثل فهم نظام الرقابة الداخلية أهم مراحل تخطيط عملية المراجعة، وتتضمن هذه الخطوة عدة أنشطة فرعية مثل:

- فهم نظام المعلومات من حيث السجلات المحاسبية المرتبطة بإدخال وتسجيل وتشغيل العمليات والتقرير عنها والإجراءات المرتبطة بها.
- فهم بيئة الكمبيوتر: حيث يجب أن يكون لدى المراجع فهم كافى (ولكن ليس تفصيلى) لبيئة الكمبيوتر.
- تقييم مخاطر الرقابة: من خلال تحديد أهداف المراجعة وتحديد ضوابط الرقابة الملائمة ثم تقييم مواطن الضعف فى الرقابة الداخلية وتحديد مستوى مخاطر الرقابة.

٦/٢/٤ إعداد برنامج المراجعة :

١- مفهوم برنامج المراجعة :

يعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للعمل حيث يتضمن سير العمل اللازم بطريقة مرتبة منطقية تظهر العلاقة بين كل إجراء سوف يتبع والأجراء الذى يليه . فالمراجع لا يستطيع بمفردة أن يقوم بمهمة مراجعة منشأة سواء أكانت متوسطة أو صغيرة ولذلك يجب عليه أن يستعين بمساعدين من مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه . ولكى يتمكن موظفوا المكتب من القيام بمهمة المراجعة ويستطيع المراجع مراقبة تنفيذهم، يجب أن يعد برنامجا للعمل وهو ما يسمى ببرنامج المراجعة.

٢- أهمية برنامج المراجعة :

تبدو أهمية برنامج المراجعة من خلال كل مما يلى:

أ- يعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للمراجعة :

نظراً لأن المراجعة يقوم بها اكثر من شخص ، لذا لابد أن تكون خطوات واضحة لهم ، وعادة يكون مساعدى المراجع ذوى خبرة قليلة، ومن ثم يجب أن يكون البرنامج مفصلاً فى صورة تعليمات واضحة فمثلاً لا يجوز أن يتضمن البرنامج متى يبدأ عمله، ومتى ينتهى هذا العمل لان هذا يعتبر تعبيراً عاما وإنما يجب أن يظهر المراجع الخطوات التفصيلية لهذا العمل مثل : اجمع رأسيا وأفقيا دفتر المقبوضات عن شهر ديسمبر ، راجع الترحيلات لدفتر الأستاذ العام.

ب- يعتبر برنامج المراجعة سجلاً بالنسبة لعملية المراجعة:

ويساعد ذلك على تحقيق ما يلى:

- أن يتعرف المراجع على العمل الذى تم انجازه.

- توفير دليل على إطار عملية المراجعة وأسلوب تنفيذها.

– توفير شهادة عن العمل الذى قام به المراجع ومساعديه إذا احتاج فى اى وقت إلى هذه الشهادة.

– يعتبر برنامج المراجعة من أهم المستندات فى أوراق المراجعة من حيث انه يظهر مدى العمل الذى تم ومن الذى أتمه وتوقيعات الذين قاموا بالعمل.

ج- يعتبر استخدام برنامج المراجعة أسلوبا للتخطيط والرقابة :

يستطيع المراجع من خلال برنامج المراجعة أن يتتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التى بذلت فها والجهود فى كل عملية وعدد الساعات التى أمضاها كل مراجع حسب درجته .

تطبيقات على الفصل الرابع :

س١- حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليل فى حدود ثلاثة أسطر .

٢- توجد علاقة طردية بين خطر المراجعة الذى يمكن قبوله ودرجة التأكد .

٣- قبل قيام المراجع بقبول عميل جديد ينبغى عليه أن يقوم بالاتصال بالمراجع السابق لهذا العميل .

٤- يؤثر خطاب التعاقد على مسئولية المراجع تجاه مستخدمى لقوائم المالية .

٥- يتم استخدام إجراءات الفحص التحليلي خلال كل مراحل المراجعة .

٦- ترتبط الأهمية النسبية باعتبارات نوعية .

٧- يعتبر برنامج المراجعة بمثابة قيد على عمل المراجع .

٨- يسعى المراجع من خلال استخدام الفحص التحليلى إلى التغلب على عيوب أسلوب المراجعة الاختبارية .

س٢- ما هى أسباب تخطيط عملية المراجعة .

س٣- اشرح بإيجاز غير مخل خطوات تخطيط عملية المراجعة .

س٤- تتم معظم أنشطة التمهيد للتخطيط فى بداية عملية المراجعة ، اشرح هذه العبارة موضحا خطوات التمهيد للتخطيط للمراجعة .

س٥- وضح أهم الاعتبارات التى يجب أخذها فى الحسبان عند الحصول على معلومات عن العميل .

س٦- يستخدم معظم المراجعين إجراءات الفحص التحليلي لدارسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين البيانات ، اشرح هذه العبارة موضحاً:

- أساليب الفحص التحليلي
- أهداف الفحص التحليلي .

س٧- تعتبر الأهمية النسبية من أهم مجالات إصدار الإحكام المهنية فى المراجعة ، اشرح هذه العبارة موضحاً :

- مفهوم الأهمية النسبية
- أهمية تقدير الأهمية النسبية

- خطوات الحكم على الأهمية النسبية .

س٩- وضح المقصود ببرنامج المراجعة وما هى أهميته وأنواعه.

س١٠- أختر الإجابة الصحيحة فى كل حالة مما يلى :

١- يستخدم المراجع إجراءات الفحص التحليلي فى مرحلة :

أ- التخطيط للمراجعة .

ب- تنفيذ المراجعة .

ج- الفحص النهائي الشامل .

د- كل ما سبق .

٢- أي مما يلي لا يعبر من أسباب تخطيط عملية المراجعة :

أ- مساعدة المراجع على التحكم فى التكاليف .

ب- تجميع قدر كافى من أدلة الإثبات .

ج- مساعدة المراجع فى إعداد التقرير .

د- لا شيء مما سبق .

٣- أى مما يلى يمثل سبب لتقدير الأهمية النسبية :

أ- التزام الإدارة بمفهوم الأهمية النسبية .

ب- ارتباط الهدف من المراجعة بالأهمية النسبية .

ج- الصدق النسبي للقوائم المالية .

د- كل ما سبق .

٥- يؤثر خطاب التعاقد على مسئولية المراجع تجاه :

أ- إدارة المنشأة محل المراجعة .

ب- المنشأة محل المراجعة .

ج- العميل .

د- كل ما سبق .

الفصل الخامس

أداة الإثبات في المراجعة

مقدمة :

ترتكز المراجعة على تجمع أدلة الإثبات التي تدعم رأي مراجع الحسابات، حيث تمثل أدلة الإثبات الأداة التي يستند إليها المراجع عند الحكم على مدى صدق وعدالة القوائم المالية ، ويهدف هذا الفصل إلى التعرف على أدلة الإثبات في المراجعة من حيث مفهومها وأهميتها وخصائصها وأساليب تجميعها لذا فقد تم تقسيم الدراسة في هذا الفصل على النحو التالي:

- طبيعة أدلة الإثبات في المراجعة.
- أهمية أدلة الإثبات في المراجعة.
- خصائص أدلة الإثبات في المراجعة.
- أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات.

١/٥ طبيعة أدلة الإثبات في المراجعة :

تتكون أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية إلى جانب كافة المعلومات المساعدة المتاحة للمراجع ، ويعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كل من:

- السجلات المحاسبية وتشمل دفاتر القيد الأصلي، والمستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالسجلات مثل الشيكات ومستندات تحويل الأموال الكترونياً والفواتير والعقود ودفاتر الأستاذ العام والمساعدة والسجلات المحاسبية الأخرى مثل حسابات التكاليف، ولا يعتبر وجود هذه السجلات والدفاتر كافٍ في حد ذاته ليكون دليلاً للإثبات ولكن يجب أن تتوفر فيها العناية ودقة صحة البيانات التي تتضمنها.
- المعلومات الأخرى مثل محاضر جلسات مجلس الإدارة والمصادقات والبيانات والمعلومات التي يمكن الحصول عليها عن طريق الاستفسارات والملاحظات والتفتيش والفحص.

٢/٥ أهمية أدلة الإثبات في المراجعة :

بعد انتهاء المراجع من مراجعته يقدم تقريره عن نتيجة هذه المراجعة ويجب أن يكون تقريره مؤيداً بالدليل الكافي، ومن هذا يتضح أن المراجعة في الواقع طريقة

منظمة لجمع الأدلة من شواهد المراجع ، وهذه الأدلة تعطي المراجع أساساً لتكوين قراره ويعتبر سنداً لهذا القرار إذا كان هناك مجالاً لمناقشته في قراره.

وهناك عدة اعتبارات يجب أن يأخذها المراجع فى الحسبان عند تجميع وتقييم أدلة الإثبات يتمثل أهمها فيما يلي:

١- أن يراعى أهمية المعلومات التي يحصل عليها: فهو باحث وراء الحقيقة كأي باحث فني في معمله.

٢- أن لا يتعجل في وصوله إلى النتائج: كما لا يسمح لعلاقته الشخصية بموظفي المنشاة أن تطغى على عمله وتتدخل فيه.

٣- أن المراجع ليس هدفه تصيد الأخطاء لموظفي إدارة الحسابات: فالمراجع يعتبر زميل لهم في تحقيق المصلحة العامة للمنشأة وإظهار المعلومات المحاسبية في أحسن صورها. فرغم أن إدارة الحسابات تعمل بوسائل مختلفة وبطرق مختلفة ، إلا أن كل من المراجع وإدارة الحسابات يهتمان بنتيجة واحدة ألا وهي حسابات دقيقة يمكن الاعتماد عليها.

٤- أن المراجع ينبغى أن يكون محايداً في عمله وفي وصوله إلى النتائج.

٥- أن يهتم المراجع أولاً بإقناع نفسه أن البيانات المالية دقيقة أو غير دقيقة: فإذا حصل على معلومات حقيقية كافية لكي يقتنع نفسه فإنه يستطيع بذلك أن يقنع الآخرين ، وفي أي وقت يكون لديه شك في كفاية الدليل المقدم له

عليه أن يسأل نفسه إذا كان هذا الدليل يكفي لإقناع الآخرين خارج المنشأة أو لا يقنعهم.

٣/٥ خصائص أدلة الإثبات في المراجعة :

تتطلب معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه.

وتتمثل محددات الاقتناع بأدلة المراجعة في الملائم ، والصلاحية، والكفاية ، وتوقيت الحصول على الأدلة.

١/٣/٥ الملائمة :

ويقصد بها أنه يجب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف المراجعة الذي يقوم المراجع باختباره. فهى مقياس لجودة الأدلة ومدى ارتباطها مع موضوع المراجعة الذي يقوم المراجع باختباره.

ويجب تحديد الملائمة فقط في ضوء أهداف المراجعة، حيث يمكن أن تتناسب الأدلة مع أحد أهداف المراجعة ولا تتناسب مع هدف آخر لها.

٢/٣/٥ المصداقية:

تشير المصداقية إلى درجة الثقة فى الأدلة، وإذا تم اعتبار أن الأدلة على درجة عالية من المصداقية فسوف تساعد المراجع على الاقتناع بعدالة القوائم

المالية. فمثلاً إذا قام المراجع بجرد المخزون سيكون الدليل ذو مصداقية أكبر مما لو قامت الإدارة بتقديم الأعداد للمراجع.

وتهتم مصداقية الأدلة بإجراءات المراجعة التي يتم اختيارها، ولا يمكن تحسين المصداقية عن طريق اختيار حجم عينة أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع.

وتتأثر مصداقية أدلة المراجعة بعدة عوامل مثل:

١- مصدر الحصول على الدليل:

الأدلة التي يتم الحصول عليها من خارج المنشأة تكون أكثر مصداقية من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها من داخل المنشأة، مثل الأدلة الخارجية التي يتم الحصول عليها من خلال الاتصال بالبنوك ، والموردين أو العملاء

٢- فعالية الرقابة الداخلية:

إذا كانت الرقابة الداخلية للعميل فعالة ، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها أكثر مصداقية.

٣- المعرفة المباشرة للمراجع:

الأدلة التي يتوصل إليها المراجع مباشرة مثل ملاحظة تطبيق عنصر رقابة معين، تعتبر أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر أو من خلال الاستنتاج مثل الاستفسار عن تطبيق عنصر الرقابة.

٤- الموضوعية:

الأدلة الموثقة سواء ورقياً أو الكترونياً تكون أكثر مصداقية من الأدلة غير الموثقة، فعلى سبيل المثال سجلات الاجتماعات الموثقة تكون أكثر مصداقية من الحصول على إقرار شفهى عن الأمور التى تمت مناقشتها فى الاجتماعات.

٥- درجة تأهيل الأشخاص الذين يقدمون المعلومات:

إذا كان المصدر الذى يقدم المعلومات غير مطلع تكون الادلة أقل مصداقية.

٣/٣/٥ الكفاية :

وهى مقياس لكمية الأدلة التى تم الحصول عليها بمعنى أن الكفاية تتحقق من خلال كمية الأدلة، وتتأثر كفاية أو كمية الأدلة بعاملين أساسين هما:

١- حجم العينة.

حيث إن الأدلة التي تم التوصل إليها من عينة تحتوي على ٥٠٠ عنصراً أكثر كفاية من العينة التي تحتوي على ٥٠ عنصر فقط.

٢- خطر التحريف:

حيث إن العناصر التي يوجد بها إحتمال كبير لحدوث التحريفات تعتبر عناصر توفر أدلة كافية، وعلى العكس من ذلك يعتبر المراجعون

العينات على أنها غير كافية إذا احتوت فقط على التى ينخفض احتمال تحريفها .

٤/٣/٥ توقيت الحصول على الدليل :

حيث تكون الأدلة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إلها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان ، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل ، ستكون الأدلة أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة ، ومثلاً سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعاً من سحب عينة لستة أشهر فقط .

٤/٥ أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات في المراجعة:

يحصل المراجع على أدلة المراجعة للوصول إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه، وهناك عدة أساليب يستطيع استخدامها لتجميع هذه الأدلة مثل:

١- المراجعة المستندية:

وذلك من خلال فحص السجلات والمستندات سواء كانت داخلية أم خارجية، ورقية أم الكترونية.

وتختلف مصداقية الأدلة التى يتم الحصول عليها باستخدام هذا الأسلوب أو الاجراء طبقاً لطبيعتها ومصدر الدليل، ويساعد بعض المستندات على توفير أدلة مباشرة على وجود الأصل إلا أنها لا توفر دليل على الملكية.

وهناك اتجاهين لاستخدام أدلة الإثبات المستندية هي :

أ- الفحص المستندي :

حيث يقوم المراجع بسلك مساراً عكسياً أو خلفي للنظام المحاسبي ، حيث يبدأ بالقوائم المالية ثم الدفاتر المحاسبية (أستاذ عام وفرعي ودفاتر يومية) ثم اخيراً المستندات ، وتسمى تلك السلسلة بمسار المراجعة والهدف منها اكتشاف المغالاة في عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

ب- إعادة التتبع :

وهنا يقوم المراجع بسلك مسار أمامي للنظام المحاسبي ، حيث يبدأ بتحديد المستندات ثم يسعى للتحقق من أنها قد سجلت بالسجلات ، ومن ثم يتحقق من أثرها قد ظهر في القوائم المالية ، وتسمى تلك السلسلة بمسار المحاسبة حيث الهدف منها إكتشاف تدنية عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

٢-الجرد:

ويقصد به جرد الأصول الملموسة من خلال الفحص المادى، حيث يوفر ذلك أدلة على وجود الأصل ولكن ليس بالضرورة الحقوق والواجبات الخاصة بالشركة أو تقييم هذا الأصل.

٣-الملاحظة:

وتتم من خلال النظر إلى عملية أو إجراء معين يتم القيام به، مثل ملاحظة قيام العاملين بجرد المخزون وملاحظة أداء أنشطة الرقابة، وتوفر الملاحظة أدلة فيما يتعلق بأداء عملية أو إجراء ولكنها تكون قاصرة على النقطة زمنية التى تتم فيها الملاحظة.

٤-الاستفسار:

وهو يشمل الحصول على معلومات من الأشخاص الذين تتوافر لديهم معرفة حول المعلومات المالية وغير المالية سواء من داخل الشركة أو خارجها، وعادة لا توفر الاستفسارات وحدها أدلة مراجعة كافية لاكتشاف التحريفات الجوهرية، وتشمل الاستفسارات كل من:

- استفسارات رسمية يتم الحصول عليها بشكل مكتوب.
- استفسارات غير رسمية يتم الحصول عليها بشكل شفهى.

٥-المصادقات:

يقصد بها الحصول على إقرار بصحة معلومات من الغير مثل الحصول على مصادقات من العملاء بمدى صحة أرصدتهم، ويوجد ثلاثة أنواع من المصادقات:

-المصادقات ايجابية:

وهي المصادقة التي ترسل إلى الطرف الخارجي (المدينين مثلاً) ويطلب منهم الرد في سواء فى حالة الموافقة أو عدم الموافقة على أرصدتهم الواردة بالمصادقة.

-المصادقة السلبية :

وهي المصادقة التي يتم إرسالها إلى الطرف الخارجي (العملاء مثلاً) ويطلب منهم الرد في حالة عدم موافقتهم على أرصدتهم الواردة بالمصادقة.

-المصادقة العمياء :

وهي تختلف عن المصادقة الإيجابية أو السلبية حيث أن تلك المصادقة لا يذكر بها الرصيد المراد التصديق عليها ، وإنما يطلب المراجع في هذه المصادقة لإقراراً كتابياً أو شهادة من الجهة المعنية يوضح جميع المعلومات المتعلقة بمديونية الشركة.

ويلاحظ أنه على الرغم من أهمية المصادقات إلا أنها لا توفر دليل اثبات كافٍ، حيث أنها لا تهتم بالتقويم ، أو استقلال الفترات المالية أو صحة وشرعية العمليات المالية.

٦-إعادة الحساب:

ويقصد به إعادة تشغيل بعض العمليات للتأكد من صحتها مثل إعادة العمليات الحسابية لبعض العمليات، ويمكن أداء تلك العمليات باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

٧-الإجراءات التحليلية:

حيث يتم دراسة العلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية، وتحديد الاختلافات عن النتائج المتوقعة، فعلى سبيل المثال يمكن مقارنة نسبة الربح فى العام الحالى مع نسبة الربح فى الأعوام السابقة وتحديد الاختلافات الجوهرية.

تطبيقات على الفصل الخامس

س١- حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليل فى حدود ثلاثة أسطر .

٢- يهتم المراجع بإقناع نفسه أولاً أن البيانات التى تم فحصها دقيقة أو غير دقيقة .

٣- يتم تحديد مدى ملائمة أدلة الإثبات فى ضوء أهداف المراجعة .

٤- لا يمكن تحسين صلاحية الأدلة عن طريق زيادة حجم العينة .

٥- الأدلة التى تم يتم الحصول عليها من خارج الشركة يمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر من الأدلة التى يتم الحصول عليها عن داخل الشركة .

٦- يتم قياس كمية الأدلة من خلال حجم العينة الذى يختاره المراجع.

٧- تشير كفاية الأدلة إلى الفترة التى تغطيها المراجعة .

٨- تعتبر المصادقات أقل أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات من حيث التكلفة .

٩- المصادقات التى ترسل للطرف الخارجى ويطلب منه الرد فى حالة الموافقة أو عدم الموافقة على أرصدتهم الواردة بالمصادقة تسمى مصادقات ايجابية .

١٠-تعتبر الملاحظة أكثر أنواع أدلة الإثبات تكلفة .

١١-تشير عملية اعادة التتبع إلى قيام المراجع بسلك مسار أمامى للنظام المحاسبى عند استخدام أدلة الإثبات المستندية .

س٢- ما هى أهمية أدلة الإثبات فى المراجعة .

س٣- تتطلب معايير المراجعة أن يقوم المراجع بجمع الأدلة الكافية التى تدعم الرأى الذي توصل إليه ، اشرح العبارة السابقة موضحاً خصائص أدلة الإثبات فى المراجعة .

س٤- اشرح بإيجاز غير مخل أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات فى المراجعة .

س٥- اكتب بإيجاز غير مخل فى كل مما يلى :

١- أسباب استخدام الإجراءات التحليلية فى المراجعة .

٢- طبيعة أدلة الإثبات فى المراجعة .

٣- اتجاهات استخدام أدلة الإثبات المستندية .

س٦- اختر الإجابة الصحيحة فى كل مما يلى :

١- اى الأدلة التالية يعتبر أكثر موضوعية .

أ- المصادقات من المدينين .

ب- طلب الشراء .

ج- المعلومات التى يتم الحصول عليها من إدارة الشركة .

د- محضر استلام وفحص البضاعة .

٢- مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة يعنى :

أ- ملائمة الأدلة .

ب- صلاحية الأدلة .

ج- كفاية الأدلة .

د- لا شيء مما سبق .

٣- الأسلوب الذى يتم من خلاله استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد منطقية رصيد الحساب يطلق عليه :

أ- اعداة التشغيل .

ب- الإجراءات التحليلية

ج- المصادقات .

د- لا شيء مما سبق .

الفصل السادس

تقارير المراجعة

مقدمة:-

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائى لعملية المراجعة والوسيلة التى تم بها توصيل رأيه الفني المحايد الى الإطراف ذات العلاقة، ويهدف هذا الفصل إلى التعرف على:

١- طبيعة تقرير مراجع الحسابات.

٢- أهمية تقرير مراجع الحسابات.

٣- معايير تقرير مراجع الحسابات.

٤- عناصر تقرير مراجع الحسابات.

٥- أنواع تقرير مراجع الحسابات.

٦- الظروف التى تتطلب إصدار رأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ.

٧- الأهمية النسبية وتقرير مراجع الحسابات.

٨- أهم الاتجاهات الحديثة بشأن تقرير مراجع الحسابات.

٩- تقرير مراجع الحسابات فى مصر.

١/٦ طبيعة تقرير مراجع الحسابات:

ينظر إلى تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائى للمراجعة من ناحية وكأداة اتصال من ناحية أخرى وذلك على النحو التالي:

١/١ تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائى للمراجعة :

يمثل تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة ، ويعبر فيه عن رأيه الفنى فيما يتعلق بالقوائم المالية مجال المراجعة.

٢/١ تقرير لمراجع الحسابات كأداة اتصال:

بمعنى أن تقرير المراجع يسهم فى توصيل معلومات مفيدة لمستخدمى القوائم المالية لتحديد مدى إمكانية اعتمادهم على ما توصله لهم هذه القوائم من معلومات عند اتخاذ قراراتهم المرتبطة بالشركة .

٢/٦ أهمية تقرير مراجع الحسابات :

تقرير مراجع الحسابات له أهمية كبيرة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمنشأة مثل مراجع الحسابات نفسه والمتعاملين فى سوق الأوراق المالية وإدارة المنشأة. ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى:

١/٢/٦ أهمية التقرير لمراجع الحسابات :

يمثل التقرير أهمية خاصة بالنسبة للمراجع للأسباب الآتية :

١- إن التقرير دليل على أداء المراجعة:

فالتقرير يعتبر دليل أو مؤشر على انجاز مراجع الحسابات للتكليف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة .

٢- إن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة فى المنشأة:

والمراجع يهمه أن يستفد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية يمكن أن تفيده فى تطوير التقرير إن أمكن .

٣- إن نجاح المراجع فى إعداد وعرض التقرير يعتبر دليل على جودة أداء المراجعة:

حيث إن إعداد التقرير مستوفياً لمعايير التقرير يعتبر احد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة من مراحل المراجعة بجودة عالية ، وسيؤثر ذلك بالإيجاب على الجودة الكلية لعملية المراجعة.

٢/٢/٦ أهمية التقرير للمتعاملين فى سوق الأوراق المالية :

يعتمد المتعاملين فى سوق الأوراق المالية سواء المؤسسات المالية أو الاستثمارية أو المتعاملين الإفراد على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمنشأة عند اتخاذ قراراتهم المرتبطة بالشركة.

وبالتالى يمثل تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية أهمية خاصة لهم وذلك للأسباب الآتية :

١- يسهم التقرير فى زيادة منفعة معلومات القوائم المالية:

بمعنى أن تقرير مراجع الحسابات برأيه على القوائم المالية للمنشأة ، يسهم فى زيادة قيمة المعلومات التى توصلها لهم القوائم المالية للمنشأة.

٢- إن قرارات المتعاملين فى السوق تعتمد على نوع التقرير:

هناك الكثير من القرارات إن لم يكن كل هذه القرارات التى يتخذها المتعاملين فى سوق الأوراق المالية، يتأثر ليس فقط برأى مراجع الحسابات على القوائم المالية بل أيضا بنوع الرأى نفسه .

٣-يوفر التقرير دليل على مدى الالتزام بالقوانين :

حيث إن تقرير مراجع الحسابات يطمئن المتعاملين فى سوق الأوراق المالية على مدى التزام إدارة المنشأة بالتشريعات واللوائح السارية خاصة الاقتصادية والبيئية منها ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم السابقة .

٣/٢/٦ أهمية التقرير لإدارة المنشأة:

تهتم إدارة المنشأة كثيرا بتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للمنشأة ، وذلك لكثير من الأسباب أهمها ما يلى :

١- يوفر دليل على مدى قيامها بمسئولياتها عند إعداد القوائم المالية:

٢- إضفاء الثقة على القوائم المالية للمنشأة .

٣- يوفر دليل على التزامها بالمعايير.

٤- يوفر دليل على عدم وجود مخالفات، وخاصة التقرير النظيف.

٥- هناك علاقة بين رأى مراجع الحسابات والثواب والعقاب المادى والمعنوي لها من جانب الجمعية العامة للمساهمين .

٣/٦ معايير تقرير مراجع الحسابات :

توجد أربعة معايير مهنية متعارف عليها تحكم إعداد مراجع الحسابات لتقريره عن مراجعة القوائم المالية وتختص هذه المعايير على التوالي بكل من الإشارة إلى معيار قياس الصدق ، وظروف عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية ، وكفاية الإفصاح ، ووحدة الرأي ، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى:

١/٣/٦ معيار الإشارة لمقياس صدق القوائم المالية :

ويقصد به أنه يجب على مراجع الحسابات أن يشير فى تقريره الى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما .

بمعنى أن مراجع الحسابات ينظر للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعيار لقياس صدق القوائم المالية ، حيث إن التزام الإدارة بهذه المبادئ فى إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية، اى أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير متعمدة نتيجة أخطاء أو تحريفات متعمدة نتيجة الغش والتلاعب .

٢/٣/٦ معيار الإشارة لظروف عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية:

ويقصد به ضرورة أن يشير مراجع الحسابات فى تقريره الى الظروف التى لم يراعى فيها الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية فى الفترة المحاسبية الحالية ، كما كانت متبعة فى الفترة المحاسبية السابقة .

٣/٣/٦ معيار كفاية الإفصاح :

ويقصد به أن يفترض مراجع الحسابات كفاية الإفصاح فى القوائم المالية، ما لم يشر هو الى غير ذلك ، بحيث إذا رأى إن هناك قصوراً فى كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح ، فسوف يشير فى تقريره الى ذلك القصور .

٤/٣/٦ معيار وحدة الرأى :

ويقصد به ضرورة أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات إما إبداء رأى فنى محايد على القوائم المالية ككل أو التأكيد بأنه لن يستطيع إبداء مثل هذا الرأى ، وفى حالة عدم إبداء الرأى يجب عليه أن يوضح أسباب ذلك.

٤/٦ عناصر تقرير مراجع الحسابات

يتكون تقرير مراجع الحسابات من عدة عناصر رئيسية هى:

١-عنوان التقرير

يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يوضح أنه تقرير مراجع الحسابات ، ويجب أن يكون عنوان التقرير " تقرير مراجع الحسابات" لكي يمكن تمييزه الأنواع الأخرى من التقارير مثل التقارير التى يصدرها المديرين.

١-الجهة التى يوجه إليها التقرير:

يوجه تقرير مراجع الحسابات إلى الجهة إلى الجهة التى تحددها ظروف العملية والشكل القانونى للشركة، حيث يوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو اصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين.

٢-الفقرة الافتتاحية :

وفى هذه الفقرة يجب أن يوضح المراجع كل من:

- الشركة التى تمت مراجعة قوائمها المالية.
- القوائم المالية التى تمت مراجعتها.
- ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.
- الفترة المالية المالية التى تغطيها القوائم المالية.

٣-مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

يجب الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن إعداد والعرض العادل لهذه القوائم طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتتضمن هذه المسئولية ما يلى:

- تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ترتبط بالعرض العادل للقوائم المالية وخالية من أى تحريفات جوهرية سواء بسبب الغش أو الأخطاء.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة.
- إعداد تقديرات محاسبية ملائمة طبقاً للظروف.

٤-مسئولية المراجع:

يجب أن يشير التقرير إلى ما يلى:

- إن مسئولية المراجع تقتصر على إبداء الرأي فى القوائم المالية فى ضوء مراجعته لها للتفرقة بين مسئولية المراجع ومسئولية الإدارة.
- إن عملية المراجعة تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية.
- إن تلك المعايير تتطلب أن يلتزم المراجع بالمتطلبات الأخلاقية وأن يقوم يتخطيط عملية المراجعة وأدائها للحصول تأكيد مناسب بان القوائم المالية لا تحتوى على تحريفات جوهرية.

٥-فقرة الرأى:

يصدر المراجع رأى غير متحفظ إذا انتهى إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٦-المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

قد يطلب من المراجع القيام بإجراءات مراجعة محددة إضافية أو إبداء الرأى على أمور محددة مثل كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو سلامة عملية جرد المخزون ..... وقد تتطلب القوانين ذات الصلة من المراجع إعداد تقرير عن الالتزام بالمتطلبات القانونية سواء ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية أو فى شكل تقرير منفصل. وعندما يقوم المراجع بالتعبير عن تلك المتطلبات فى تقرير المراجعة ينبغى التقرير عن ذلك فى قسم منفصل فى التقرير وذلك بعد فقرة الرأى.

٧-توقيع المراجع:

يجب أن يوقع المراجع على التقرير، ويكون التوقيع بأسم المراجع أو أسم مكتب المراجعة.

٨-تاريخ التقرير:

يجب أن يتضمن التقرير على التاريخ، ويجب ألا يسبق تاريخ حصول المراجع على أدلة المراجعة التى سوف يبنى عليها رأيه فى القوائم المالية.

٩-عنوان المراجع

يجب أن يحدد التقرير عنوان المراجع، والذى يتمثل فى المدينة التى يقع فيها مكتب المراجع.

١٠-طريقة تقديم التقرير:

يجب أن يكون تقرير المراجع مكتوباً سواء فى شكل تقرير ورقي مكتوب أو تقرير مكتوبة فى صيغة الكترونية.

٥/٦ أنواع تقرير مراجع الحسابات :

يمكن تصنيف التقارير التى يعدها مراجع الحسابات وفقاً لثلاث أسس وهى:-

١- الغرض من التقرير : حيث يتم التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص .

٢-التفصيلات التى يتضمنها التقرير: حيث يتم التمييز بين التقرير المختص والتقرير المطول.

٣-رأى مراجع الحسابات: حيث يمكن التمييز بين عدة أنواع من التقارير مثل التقرير النظيف والتقرير المتحفظ والتقرير العكسى وتقرير التنحى أو الامتناع عن إبداء الرأي.

ويمكن توضيح الأنواع المختلفة لتقرير المراجع على النحو التالي:

١/٥/٦ من حيث الغرض من التقرير:

١- التقرير العام :

وهو التقرير الذي يعده مراجع الحسابات ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية – وبصفه خاصة المساهمين – من ذوى المصلحة فى المنشأة التى يخصها هذا التقرير .

ويتضمن هذا التقرير على رأى عام فى القوائم المالية لهذه المنشأة ، وينشر نشراً عاما من خلال الصحف اليومية . وذلك كما فى حالة تقرير مراجع الحسابات الذى يعرض على الجمعية العمومية وينشر فى الجرائد اليومية وفاء لمتطلبات قانونية معينة.

٢- التقرير الخاص:

ويقصد به ذلك التقرير الذى يعد لإبداء رأى خاص فى مجال أو جانب معين، ومثل هذه التقرير لا يخضع لمتطلبات النشر العام كما فى حالة

التقرير العام ، مثل التقارير التى تعد عن القوائم المالية للمنشآت التي لا تهدف إلى الربح، والتى تتبع نظاما محاسبيا يختلف عن ذلك الذى تتبعه المنشآت التجارية والصناعية والمالية التى تهدف إلى الربح مثل المستشفيات والمؤسسات العلمية ، والتقارير التى تعد لإغراض معينة مثل التقارير التى تطلبها جهات حكومية وبشكل معين والتقارير المتعلقة بجانب من القوائم المالية والمتعلقة بدراسات خاصة.

٢/٥/٦ من حيث التفصيلات التى يتضمنها التقرير :

١- التقرير المختصر :

وهو التقرير الذى يعده مراجع الحسابات ويبين فيه – بصورة مختصره مسئولياته ونطاق الفحص الذى قام به ورأيه فى القوائم المالية محل الفحص ، وعادة يرفق هذا التقرير بالقوائم المالية المنشورة حيث يعتبر جزء لا يتجزأ منها، ويلاحظ أن المهنة قدمت نموذجا معينا لهذا التقرير يستخدمه جميع المراجعون وذلك للحد من سوء الفهم لتقرير المراجع ولذلك فانه يمكن القول أن التقرير المختصر يمثل تقرير نمطى .

٢- التقرير المطول :

وهو ذلك التقرير الذى يقدم لإدارة المنشأة ويشتمل – بجانب عناصر التقرير المختصر – على تفاصيل تحليلية للقوائم المالية وبيانات إحصائية وتعليقات إيضاحية إلى جانب معلومات قد تكون ذات طبيعة غير محاسبية.

وهناك عدة اعتبارات يجب أن يأخذها المراجع فى الحسبان عند إعداده للتقرير المطول يتمثل أهمها فيما يلي :-

١- عدم احتواء التقرير المطول على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر.

٢- أن تكون البيانات والتعليقات التى يحتويها التقرير المطول مجرد أداة للتوضيح ، ولا يكون أداء لإدراج استثناء أو تحفظ لا يحويه التقرير المختصر.

٣/٥/٦ من حيث رأى مراجع الحسابات :

وفقاً لأدلة الإثبات التى قام المراجع بجمعها من خلال إجراءات المراجعة سوف يصل إلى حكم مهنى فيما يتعلق بمدى صدق القوائم المالية فى التعبير عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية.

وبناء على ذلك يستطيع مراجع الحسابات تحديد رأيه الفنى المحايد على القوائم المالية مجال المراجعة ، ثم يحدد محتوى تقريره فى ضوء هذا الرأى . وسيكون أمامه خمسة بدائل للتقرير وهى :

١- التقرير غير المتحفظ (المعيارى) :

ويطلق عليه أيضاً التقرير برأي نظيف ، ولكي يقوم المراجع بإصدار تقرير برأي غير متحفظ أو نظيف يجب أن تتوافر خمسة شروط مجتمعة وهى:

١- إذا أشملت القوائم المالية على كافة القوائم المالية للمنشأة وهى ، قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية ، وقائمة التغير فى حقوق الملكية.

٢- إذا استوفى المراجع المعايير العامة الثلاث من معايير المراجعة المتعارف عليها فى كل جوانب التكليف اى كان مؤهلا ومدرباً ، وكان مستقلاً ومحايداً ، وبذل العناية المهنية الكافية .

٣- إذا استطاع تجميع الأدلة الكافية والملائمة.

٤- إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها (المعايير المصرية) والقوانين والتعليمات السارية.

٥- عدم وجود ظروف تستدعى إضافة فقرة توضيحية أو تفسيرية للتقرير أو تعديل لغته.

وفى حالة توافر كل الشروط السابقة فإن مراجع الحسابات يصل إلى الحكم بان القوائم المالية للمنشأة تعبر بوضوح عن المركز المالى للمنشأة فى نهاية السنة المالية ، وعن نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، ومن ثم يقوم المراجع بإصدار رأيا غير متحفظا – أو رأيا نظيفا .

وتكون فقرة الرأي فى حالة التقرير النظيف المعياري على النحو التالى:

فى رأينا فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتعبر بصدق عن المركز المالى للمنشأة فى..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ.

٢- تقرير المراجعة النظيف مع فقرة إيضاحية :

هناك بعض الحالات التى يتم فيها إصدار تقرير مراجعة نظيف مع إضافة فقرة إيضاحية ، بمعنى أن القوائم المالية تعبر عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية فى الوقت الذى يرى فيه المراجع ضرورة إضافة معلومات أخرى إلى التقرير، ويجب أن يتم التمييز بين مثل هذا النوع من التقارير وباقى الصور الأخرى مثل التقرير المتحفظ او المقيد ، والتقرير العكسى أو السلبى، أو الامتناع عن إبداء الرأي.

وهناك مجموعة من الأسباب التى تجعل المراجع يقوم بإضافة الفقرة الإيضاحية عندما يتم إصدار تقرير نظيف وهى :

أ- عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبة المتعارف عليها :

تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم الإفصاح عن التغيرات فى المبادئ المحاسبية أو ما ينتج عنها من طرق . وعند وقوع مثل هذا التغيير يجب على المراجع أن يعدل التقرير من خلال إضافة فقرة إيضاحية لتوضيح أثر التغيير وتنبيه القارئ إلى رقم الإيضاح الذى تم فيه الإشارة إلى

ذلك فى الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ، ويوضح الشكل التالى مثالاً على هذه الفقرة الإيضاحية .

تقرير مراجع محايد (نفس فقرات المقدمة ، النطاق ، والرأى فى التقرير غير المتحفظ) تم إجراء تغيير فى طريقة ..... فى عام .... كما هو مبين بالإيضاح رقم ... بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية .

ب- وجود شك بشأن إمكانية استمرار المنشأة محل المراجعة :

يعتبر المراجع مسئولاً عن تقييم مدى إمكانية استمرار الشركة ، فعل سبيل المثال يعد وجود عامل أو أكثر مما يلى سبباً فى وجود عدم تأكد بشأن مقدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار :

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

٢- عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها فى المواعيد المحددة .

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

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

وإذا توصل المراجع إلى أن هناك شك كبير بشأن قدرة الشركة على الاستمرار ، يجب إصدار تقرير نظيف عن المراجعة مع إضافة فقرة إيضاحية بغض النظر عن الإفصاح الذى يوجد بالقوائم المالية . ويوضح الشكل التالى مثالاً لحالة الشك الكبير حول القدرة على الاستمرار.

تقرير مراجع محايد

(نفس فقرات المقدمة ، النطاق ، وإبداء الرأي فى التقرير غير المتحفظ)

تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن شركة ستستمر فى العمل . وكما هو موضح بالإيضاح رقم المرفق بالقوائم المالية ، تعانى شركة..... من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية ، كما تعانى عجزاً فى صافى رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة الشركة على الاستمرار . كما يبين الإيضاح رقم.... أيضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب . ولا تتضمن القوائم المالية أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك فى الاستمرار.

وتجدر الإشارة إلى أن معايير المراجعة تجيز للمراجع ولكنها لا تتطلب ، عدم إبداء الرأى فى حالة وجود شك كبير بشأن القدرة على الاستمرار. ومن الأمثلة على إصدار تقرير يتضمن عدم أبداء الرأى أن تقوم هيئة تنظيمية مثل هيئة حماية البيئة بتوقيع عقوبة كبيرة على الشركة محل

المراجعة ، فإذا كانت النتائج المتعلقة بذلك غير ايجابية ، سيتم إجبار الشركة على التصفية .

ج- موافقة المراجع على الخروج عن المبادئ :

فى هذه الحالة يجب أن يشعر المراجع أولا بالاقتناع ويذكر ويفسر فى فقرة منفصلة أو فقرات منفصلة فى تقرير المراجعة أن الالتزام بالمبادئ فى ظل الموقف الراهن كان سيؤدى إلى نتيجة مضللة .

د- التأكيد على أحد الموضوعات:

قد يرغب المراجع فى ظل حالات معينة فى التأكيد على جوانب محددة تتعلق بالقوائم المالية حتى مع اتخاذه القرار تقرير نظيف . وعادة ما يتم أدارج مثل هذه المعلومات الإضافية فى فقرة مستقلة بالتقرير . ومن أمثلة ذلك :

- وجود معاملات هامة مع الأطراف المرتبطة
- الأحداث الهامة التي تتم فى تاريخ تالٍ لإعداد القوائم المالية
- وصف الأمور المحاسبية التى تؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة مع القوائم المالية للسنة السابقة .

٣- التقرير المتحفظ :

هناك بعض الحالات التى لا يستطيع فيها مراجع الحسابات إبداء رأى غير متحفظ . وفى مثل هذه الحالات يكون مراجع الحسابات مقتنعاً أن القوائم المالية ككل صادقة ماعدا اثر هذه الحالات والظروف عليها وهذه الحالات عبارة عن ظروف يرى مراجع الحسابات أن لها تأثيراً جوهريا على القوائم المالية فى الحاضر والمستقبل .

ومن أهم هذه الظروف ما يلى :

أ- عندما توجد قيود على نطاق عمله لا تستدعى من وجهة نظره الامتناع عن إبداء الرأى .

ب- عندما يوجد خلاف بينه وبين الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التى اتبعها الإدارة ، أو طرق تطبيقها أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية . وكان من رأيه أن هذا الخلاف لا يستدعى إبداء رأى معاكس ، أو الامتناع عن إبداء الرأى .

وإذا قرر مراجع الحسابات أن يبدى رأيا متحفظا فان تصرفه المهنى ، بخصوص شكل ومحتوى التقرير ، سيكون كالتالى :

أ- يتم إضافة فقرة توضيحية للتقرير قبل فقرة الرأي . وتتضمن هذه الفقرة شرحا مركزا وواضحا لأسباب التحفظ ، والآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكناً .كما يمكن أن تتضمن هذه الفقرة إشارة إلى مناقشة تفصيلية جاءت بها الإدارة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. مثل: قامت الشركة بـ..... وذلك بالمخالفة للأصول المحاسبية، وكان تأثير ذلك على القوائم المالية.....

ب- تبدأ فقرة الرأي المتحفظ بالعبارة التالية " في رأينا – وباستثناء تأثير ما ورد أعلاه- فإن القوائم المالية المشار إليها تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة فى..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ.

ج- إذا كان التحفظ فى الرأى بسبب قيود على نطاق عمله تبدأ فقرة النطاق بالعبارة التالية :

" فيما عدا ..... فقد تمت مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ... ويظل باقى فقرة النطاق كما هو فى حالة الرأى غير المتحفظ .

٤- التقرير برأي عكسي أو المعارض :

يصدر مراجع الحسابات هذا الرأي إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية ، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

ولكى يبدى مراجع الحسابات رأيا عكسيا يجب أن يكون قد قام بأداء أعمال المراجعة ، وأكمل عملية التحقق ، ووصل لقناعة بعدم تمشى القوائم المالية مع معايير المحاسبة. وحسب حكمه المهنى ليس من الملائم إبداء رأى متحفظ فقط .

وهناك عدة أسباب قد تجعل مراجع الحسابات يصدر رأياً عكسياً، يتمثل أهمها فيما يلى:

أ- إذا كان الخلاف بين المراجع وبين الإدارة بشأن السياسات المحاسبية المختارة ، أو طرق تطبيقها ، أو مدى كفاية الإفصاح ، كبيراً ومؤثراً على القوائم المالية بحيث يرى أن الرأى المتحفظ غير مناسب .

ب- إذا خلص من مراجعته للقوائم المالية إلى أن هذه القوائم مضللة لان التحريف فيها كان جوهرياً .

وعندما يقرر مراجع الحسابات حسب حكمه المهنى ، أن التحريفات فى القوائم المالية جوهرية بالقدر الذى يجعل الرأى المتحفظ غير ملائم ، فسوف يبدى رأيا عكسيا ، وفى هذه الحالة يكون تصرفه المهنى ، فيما يتعلق بأثر الرأى المعاكس على شكل ومحتوى التقرير كما يلى :

- يتم إضافة فقرة توضيحية للتقرير قبل فقرة الرأي ، يشرح فيها أسباب وشكل خلافه مع الإدارة بخصوص السياسات المحاسبية المطبقة وطرق تطبيقها وعدم كفاية الإفصاح ، واثر ذلك على القوائم المالية .

- تظهر فقرة الرأى ، كالتالي :

" ونظرا لجوهرية الأمور المبينة فى الفقرة السابقة . فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بوضوح عن المركز المالى للشركة فى ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليه، ولا تتفق مع القوانين واللوائح السارية ".

٥- التقرير مع الامتناع عن إبداء الرأى :

يمتنع مراجع الحسابات عن إبداء الرأى إذا لم يقوم بأعمال المراجعة بدرجة كافية من حيث النطاق بما يمكنه من تكوين أو إصدار رأى فني محايد على القوائم المالية .

بمعنى أنه يجب أن يعبر مراجع الحسابات عن الامتناع عن إبداء الرأى عندما يكون الأثر المتحمل للقيود على نطاق المراجعة هاما وعاما للدرجة التى يجد نفسه غير قادر على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة . ومن ثم غير قادر على إبداء رأى فنى محايد على القوائم المالية .

وهناك عدة أسباب تجعل مراجع الحسابات يمتنع عن إبداء الرأي هى:

أ- إذا فرضت الإدارة قيودا على نطاق عمله ، كأن تشترط عليه عدم أداء إجراءات معينة يراها ضرورية فان كانت المراجعة لأول مرة واعتقد أن هذا القيد سيقوده إلى الامتناع عن إبداء الرأى فعادة لن يقبل مثل هذا التكليف . أما إذا كانت القيود مفروضة عليه على غير ما جرت عليه الإدارة معه فى السنوات السابقة ، فسوف يمتنع عن إبداء الرأى ، طالما رأى أن التحفظ غير ملائم أو لا يكفى .

ب- إذا فقد مراجع الحسابات استقلاله فى علاقته بالشركة (العميل).

ج- إذا رأى انه غير قادر على تقييم فرض استمرارية المنشأة .

وعندما يمتنع المراجع عن إبداء الرأي فيجب عليه أن يتصرف مهنياً كالتالى :

أ- تعدل الفقرة التمهيدية ، بحيث لا تبدأ بعبارة " لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركة ....

ب- يتم حذف فقرة النطاق طالما لم يقم مراجع الحسابات بالمراجعة.

ج- تضاف فقرة توضيحية تالية للفقرة التمهيدية مباشرة يوضح فيها أسباب عدم إبداء الرأي .

د- تستبدل فقرة الرأي بفقرة الامتناع عن إبداء الرأى .

ويمكن توضيح أنواع تقارير المراجعة طبقاً لرأى المراجع من خلال الجدول التالى :

نوع التقرير	الظروف التى يتم فيها إصدار هذا النوع من التقارير
غير متحفظ	فى حالة تحقق الشروط الخمس السابق ذكرها
غير متحفظ مع فقرة إيضاحية أو تعديل الصياغة	إذا تم إجراء المراجعة على نحو كامل والتوصل إلى نتائج مرضية حول عرض القوائم المالية بعدالة، ولكن يرى المراجع ضرورة إضافة معلومات أخرى للتقرير.
التقرير المقيد أو المتحفظ	عندما يستنتج المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة العرض ، ولكن تم تقييد مجال المراجعة أو عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية ولكن بشكل لا يؤثر فى عدالة القوائم المالية. بمعنى أن المراجع يصدر هذا التقرير إذا كان هناك مخالفات إلا أن تلك المخالفات ليس لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.
التقرير العكسى	عندما يستنتج المراجع أن القوائم المالية لم يتم عرضها بعدالة. بمعنى أن المخالفات أو عدم اتفاق القوائم المالية

أو السلبي	مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هامة للدرجة التى يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.
الامتناع عن إبداء الرأي	عندما يرى المراجع عدم قدرته على التوصل لرأى عن مدى عدالة القوائم المالية (عدم استقلال المراجع أو وجود قيود على نطاق عمله لا تمكنه من إصدار رأى فني محايد).

٦/٦ الظروف التى تتطلب إصدار رأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ :

هناك عدة حالات قد لا يكون المراجع خلالها قادراً على التعبير عن رأى غير متحفظ هى:-

١/٦/٦ وجود قيد على نطاق المراجعة :

قد ينشأ القيد فى النطاق نتيجة عدة عواما يتمثل أهمها فيما يلى:

١- عندما لا يكون المراجعين قادرين على الحصول على المعلومات والتفسيرات التى يعتبرونها ضرورية لعملية المراجعة لاى سبب من الأسباب

٢- عدم القدرة على تنفيذ الإجراءات التى يعتبرها المراجع ضرورية بالإضافة إلى غياب السجلات المحاسبية الملائمة . فقد يفرض العميل على سبيل المثال أحيانا قيد فى نطاق عمل المراجع عندما تحدد شروط التكليف أن المراجع لن ينفذ إجراءات مراجعة يعتبرها ضرورية .

٣- قد يكون قيد النطاق لأسباب ظروف خارجة عن رقابة العميل أو المراجع . وعندما تكون هناك قيود بسبب الظروف الخارجة عن نطاق رقابة العميل فمن الأرجح إصدار رأى متحفظ .

٤- عندما يكون توقيت تعيين المراجع متأخرا ويكون من الصعوبة بمكان ملاحظة جرد المخزون المادى .

٥- قد ينشأ أيضا قيد النطاق عندما تكون السجلات المحاسبية غير كافية.

٢/٦/٦ عدم الاتفاق مع الإدارة :

قد لا يتفق المراجع مع الإدارة بخصوص بعض الأمور مثل :-

- إمكانية قبول السياسات المحاسبية المختارة .

- طريقة تطبيق السياسة متضمنا كفاية التقييمات والافصاحات فى القوائم المالية.

- تمشى القوائم المالية مع المتطلبات الملائمة للقوانين واللوائح .

ويتوقف نوع التقرير الذى يصدره المراجع فى هذه الحالة على أثر عدم الاتفاق بين المراجع والإدارة، وذلك على النحو التالي:

- إذا كانت تلك البنود الخاصة بعدم الاتفاق مع الإدارة جوهرية يتعين على المراجع التعبير عن رأى متحفظ .

- إذا كان الأثر جوهريا ومؤثر تماما على القوائم المالية لدرجة تجعل المراجع يستنتج بأن التحفظ لن يكون كافيا للإفصاح عن الطبيعة المضللة وغير الكاملة للقوائم المالية يجب أن يتم التعبير عن رأى عكسى .

٣/٦/٦عدم حياد المراجع :

فى حالة عدم توافر متطلبات حياد المراجع، يجب عليه أن يمتنع عن إبداء الرأى حتى إذا تم أداء المراجعة على نحو ملائم .

ويلاحظ أن عدم حياد المراجع يبطل القيود الأخرى على نطاق العمل . وبذلك لا يوجد مبرر لذكر أسباب أخرى حول عدم إبداء الرأى . ولا يجب الإشارة إلى إجراءات المراجعة التى تم القيام بها . ويعد هذا التقرير مثالاً على تقرير المراجعة ذو الفقرة الواحدة .

٧/٦ الأهمية النسبية وتقرير مراجع الحسابات:

تعتبر الأهمية النسبية من الأمور الحيوية عند تحديد نوع تقرير المراجعة الذى يتلائم مع كل حالة يقابلها المراجع فعلى سبيل المثال ، إذا كانت التحريفات لا تتسم بالأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة فى الفترة الحالية ولا يتوقع أن يكون لها اثر يتسم بالأهمية النسبية فى الفترات المستقبلية ، فى هذه الحالة يكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة .

غير أن الموقف سوف يختلف تماما عند ما تكون التحريفات كبيرة لدرجة تؤثر على نحو يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية كوحدة . وفى هذه الحالة يصبح من الضرورى إصدار تقرير يتم فيه الامتناع عن إبداء الرأى أو التعبير عن رأى سلبى بناء على طبيعة التحريف . وفى مواقف أخرى ، تكون درجة الأهمية النسبية اقل بما يبرز التعبير عن رأى مقيد .

وهناك ثلاث مستويات من الأهمية النسبية يتم استخدامها لتحديد الرأى الذى يتم بناء عليه إصدار تقرير المراجعة :

المستوى الأول: القيم التى لا تتسم بالأهمية النسبية:

إذا كان التحريف أو التلاعب بالقوائم المالية لا يحتمل أن يؤثر على قرار المستخدم ، فى هذه الحالة يعتبر إصدار تقرير نظيف أمراً ملائماً . فعلى سبيل المثال ، بافتراض أن الإدارة فى السنة السابقة سجلت التأمين المسترد كأحد الأصول وقررت اعتباره مصروفا فى الفترة الحالية. فى هذه الحالة ستكون الإدارة قد فشلت فى إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكن إذا كانت القيمة صغيرة، سيعد التحريف غير هام وبالتالى سيكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة .

المستوى الثانى: القيم تتسم بالأهمية النسبية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كموحدة :

إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على قرار المستخدم ، ولكنه لا يؤثر على القوائم المالية كوحدة وبالتالي تعد نافعة . فعلى سبيل المثال ، التحريف فى المخزون لا يعنى أن النقدية ، والمدينون ، وباقى عناصر القوائم المالية

أو أن قائمة المركز المالى كوحدة سيتم اعتبارها غير صحيحة على نحو يتسم بالأهمية النسبية .

وعندما يستنتج المراجع أن هذا التحريف يتسم بالأهمية النسبية ، ولكنه لا يؤثر على القوائم المالية كوحدة ، يكون من الملائم إصدار تقرير يتضمن رأيا مقيدا (باستخدام عبارة " باستثناء" أو "فيما عدا") .

المستوى الثالث: القيم تتسم بالأهمية النسبية أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم المالية كوحدة محل شك :

يتحقق المستوى الأعلى للأهمية النسبية عندما يكون من المحتمل اتخاذ المستخدم قرارات غير صحيحة إذا ما اعتمد على القوائم المالية كوحدة ، فالتبويب الخاطئ بين النقدية والمدينين يؤثر فقط على هذين الحسابين ولذلك لا ينتشر أثره . لكن عدم تسجيل قيمة للمبيعات تتسم بالأهمية النسبية ينتج أثرا واسع الانتشار ، لان ذلك يؤثر فى المدينين ، ومصروف ضريبة الدخل المستحقة ، والإرباح المحتجزة وبالتالى يؤثر فى كل من الأصول المتداولة واجمالى الأصول ، والالتزامات ، واجمالى الالتزامات ، وحقوق الملاك ، واجمالى هامش المساهمة ، والدخل الناتج من التشغيل.

ويمكن توضيح العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع الرأى الذى يجب أن يصدره المراجع من خلال الجدول التالى:

العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع الرأى الذي يصدره المراجع

مستوى الأهمية النسبية	الأثر على قرار المستخدم الحصيف	نوع الرأى
غير هام	من المحتمل ألا يتأثر قرار المستخدم	نظيف
هام	من المحتمل أن تتأثر قرارات المستخدمين فقط فى حالة كون المعلومات موضع الاهتمام هامة لاتخاذ قرار معين وتتسم القوائم المالية كوحدة بالعدالة .	متحفظ
هام جداً	من المحتمل أن تتأثر بشكل معنوى معظم أو كل قرارات	الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأى

	المستخدمين التى يتم اتخاذها بناء على القوائم المالية	عكسي أو سلبي

وتجدر الإشارة إلى أن افتقاد الحياد يتطلب الامتناع عن إبداء الرأى بصرف النظر عن الأهمية النسبية.

أمثله على تقارير المراجعة

نموذج لتقرير مراجعة غير متحفظ (معيارى)

تقرير مراجع الحسابات

إلى السادة / مساهمي شركة .....

(فقرة المقدمة)

لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركة..... والتى تتمثل فى الميزانية فى ..... وكذلك قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وإعداد هذه القوائم المالية مسئوليه إدارة الشركة ، وتقتصر مسئوليتنا على إبداء الراى حول البيانات المالية استنادا إلى إعمال المراجعة التى قمنا بها .

(فقرة النطاق)

لقد تمت أعمال المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين السارية ، والتى تتطلب تخطيط أداء أعمال المراجعة للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية . وتتضمن أعمال المراجعة الفحص بطريقة الاختبار والحصول على الأدلة

المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة التى اعتمدتها الإدارة .

وفى اعتقادنا فإن أعمال المراجعة التى قمنا بها تشكل أساسا مقبولا لرأينا .

(فقرة الرأي)

فى رأينا فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة على المركز المالى للشركة فى ..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح السارية.

التاريخ..... التوقيع .....

نموذج لتقرير مراجعة غير متحفظ مع فقرة إيضاحية

تقرير مراجع الحسابات

إلى السادة / مساهمي شركة .....

(فقرة المقدمة)

قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركة..... والتى تتمثل فى الميزانية فى ..... وكذلك قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وإعداد هذه القوائم المالية مسئوليه إدارة الشركة ، وتقتصر مسئوليتنا على إبداء الرأي حول البيانات المالية استنادا إلى إعمال المراجعة التى قمنا بها.

(فقرة النطاق)

لقد تمت أعمال المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين السارية ، والتي تتطلب تخطيط أداء أعمال المراجعة للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية . وتتضمن أعمال المراجعة الفحص بطريقة الاختبار والحصول على الأدلة

المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة التى اعتمدتها الإدارة .

وفى اعتقادنا فإن أعمال المراجعة التى قمنا بها تشكل أساسا مقبولا لرأينا.

(فقرة الرأي)

فى رأينا فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة على المركز المالي للشركة فى ..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية.

(الفقرة الإيضاحية)

كما هو موضح فى الإيضاح رقم .....توجد دعوى مقامة على الشركة من الغير تطالبها بدفع تعويض لقاء الأضرار التي لحقت بالمدعى نتيجة ..... ، وقامت الشركة برفع دعوى مضادة ، ورغم ذلك لم تقم الشركة بإظهار أي خسائر قد تلحق بها نتيجة تلك الدعوى .

التاريخ..... التوقيع .....

نموذج لتقرير مراجعة متحفظ

تقرير مراجع الحسابات

إلى السادة / مساهمي شركة .....

(فقرة المقدمة)

لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركة..... والتى تتمثل فى الميزانية فى ..... وكذلك قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وإعداد هذه القوائم المالية مسئوليه إدارة الشركة ، وتقتصر مسئوليتنا على إبداء الراى حول البيانات المالية استنادا إلى إعمال المراجعة التى قمنا بها.

(فقرة النطاق)

لقد تمت أعمال المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين السارية ، والتي تتطلب تخطيط أداء أعمال المراجعة للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية . وتتضمن أعمال المراجعة الفحص بطريقة الاختبار والحصول على الأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة التى اعتمدتها الإدارة .

وفى اعتقادنا فإن أعمال المراجعة التى قمنا بها تشكل أساسا مقبولا لرأينا.

(فقرة الشرح)

قامت الشركة بـ..... وذلك بالمخالفة للأصول المحاسبية، مما أدى إلـى تخفـيض (زيـادة) أربـاح السـنة المنتهيـة فـى ..... بمبلـغ .....

(فقرة الرأي)

فـى رأينـا – وباستثناء تـأثير مـا ورد أعـلاه – فـإن القوائم الماليـة المشـار إليها أعلاه مـع الإيضـاحات المتممـة لها تعبر بوضـوح فـى كل جوانبها الهامـة على المركز المالى للشركة فى ..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهيـة بـذلك التـاريخ وفقـا لمعـايير المحاسـبة المصـرية وفـى ضـوء القوانين واللوائح السارية.

التاريخ..... التوقيع .....

نموذج لتقرير مراجعة برأي عكسي

تقرير مراجع الحسابات

إلى السادة / مساهمي شركة .....

(فقرة المقدمة)

لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركة..... والتى تتمثل فى الميزانية فى ..... وكذلك قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وإعداد هذه القوائم المالية مسئوليه إدارة الشركة ، وتقتصر مسئوليتنا على إبداء الرأى حول البيانات المالية استنادا إلى إعمال المراجعة التى قمنا بها.

(فقرة النطاق)

لقد تمت أعمال المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين السارية ، والتى تتطلب تخطيط أداء أعمال المراجعة للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية . وتتضمن أعمال المراجعة الفحص بطريقة الاختبار والحصول على الأدلة

المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة التى اعتمدتها الإدارة .

وفى اعتقادنا فإن أعمال المراجعة التى قمنا بها تشكل أساسا مقبولا لرأينا.

(فقرة الشرح)

تم إظهار الأصول الثابتة فى العلى أساس قيمتها الاستبدالية وتم احتساب الاستهلاك على أساس تلك القيم وذلك بالمخالفة لمعايير المحاسبة التى تتطلب أن يتم تسجيل الأصول الثابتة على أساس التكلفة الفعلية بتاريخ الشراء واحتساب الإهلاك على هذا الأساس . وقد كان من نتيجة عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية ظهور الأصول الثابتة فى الميزانية بمبلغ..... بزيادة قدرها..... عن التكلفة الفعلية، كما أن مبلغ الإهلاك زاد بمقدار..... مما أدى الى انخفاض صافى الربح بمبلغ ....

(فقرأه الرأى)

ونظرا لجوهرية الأمور المبينة فى الفقرة السابقة . فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة فى

..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليه، ولا تتفق مع القوانين واللوائح السارية.

التاريخ..... التوقيع .....

نموذج لتقرير مراجعة مع الامتناع عن إبداء الرأي

تقرير مراجع الحسابات

إلى السادة / مساهمي شركة .....

(فقرة المقدمة)

لقد تم تعيننا لمراجعة الميزانية العمومية للشركة ..... فى ..... ، وكذلك قائمتي الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ . وإعداد هذه القوائم هى مسئولية الإدارة .

(فقرة الشرح)

لم تقم الشركة بأجراء الجرد الفعلي للبضائع التى تبلغ ..... جنية الظاهرة فى الميزانية العمومية فى ..... كما أن سجلات الشركة لم تمكننا من القيام بإجراءات المراجعة البديلة بالنسبة لجرد البضاعة .

(فقرة عدم إبداء الرأى)

ونظراً لأن الشركة لم تقم بالجرد الفعلى لبضاعتها وبما إننا لم نتمكن من القيام بإجراءات بديله للتحقق من صحة هذا الجرد كما هو مبين أعلاه ونتيجة

لأهمية تلك الأمور فأن نطاق عملية المراجعة لم يكن كافٍ ليمكننا من إبداء الرأى ولهذا فأننا لا نبدى الرأى حول هذه البيانات المالية .

التاريخ..... التوقيع .....

تطبيقات على الفصل السادس

س١- حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليل فى حدود ثلاثة أسطر .

١- يتطلب معيار الإشارة لمقياس صدق القوائم المالية فى التقرير أن يفترض مراجع الحسابات كفاية الإفصاح فى القوائم المالية.

٢- تقرير مراجع الحسابات لا يتمتع بالمرونة التى تتمتع بها معايير المحاسبة والمراجعة الأخرى .

٣- تنقسم التقارير التى يعدها مراجع الحسابات من حيث الغرض من التقرير إلى التقرير المختصر والتقرير المطول .

٤- التقرير المطول هو الذى يتم إرفاقه بالقوائم المالية المنشورة .

٥- إذا لم تشمل القوائم المالية للمنشأة على قائمة الدخل ، فان المراجع يصدر تقرير غير متحفظ .

٦- فى حالة عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المتعارف عليها فان المراجع يصدر تقرير عكسى .

٧- فى حالة وجود قيود على نطاق المراجعة فان المراجع يصدر تقرير غير متحفظ مع إضافة فقرة إيضاحية .

٨- فى حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية ولكنها لا تؤثر على قرار المستخدم الحصيف ، يتم اعتبار هذه التحريفات لا تتسم بالأهمية النسبية .

٩- يبدى مراجع الحسابات رأيا متحفظا إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلياً .

١٠- فى حالة وجود شك فى مدى إمكانية استمرار الشركة محل المراجعة فان المراجع يمتنع عن إبداء الرأي .

س٢- وضح طبيعة وأهمية تقرير مراجع الحسابات .

س٣- اشرح أهم المعايير التى تحكم إعداد تقرير مراجع الحسابات .

س٤- أكتب فى كل مما يلى .

١- لغة وشكل تقرير مراجع الحسابات .

٢- طبيعة تقرير مراجع الحسابات .

٣- الأهمية النسبية وتقرير مراجع الحسابات .

٤- أهم الاتجاهات الحديثة بشأن تقرير مراجع الحسابات .

س٥- اشرح بإيجاز غير مخل أنواع تقرير مراجع الحسابات .

س٦- وضح محتويات تقرير مراجع الحسابات .

س٧- ما هى الحالات التى يصدر فيها مراجع الحسابات تقرير نظيف مع إضافة فقرة إيضاحية أو تعديل الصياغة .

س٨- ما هى الظروف التى تتطلب من مراجع الحسابات إصدار رأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ .

س٩- اشرح بإيجاز غير مخل علاقة الأهمية النسبية بتقرير مراجع الحسابات.

س١٠- اختر الإجابة الصحيحة فى كل مما يلى :

١- المراجع لا يصدر تقرير غير متحفظ فى حالة :

أ- إذا لم تشتمل القوائم المالية على كل القوائم المالية للمنشأة .

ب- وجود شك فى مدى إمكانية استمرار المنشأة محل المراجعة .

ج- اشتراك مراجعين آخرين فى إعداد التقرير .

د- كل ما سبق .

٢- يقوم المراجع بإصدار تقرير متحفظ عند :

أ- وجود قيود على نطاق عمله لا تستدعى الامتناع عن إبداء الرأى.

ب- عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

ج- عدم التزام المنشأة بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

د- كل ما سبق .

٣- يقوم المراجع بإصدار رأى عكسي :

أ- إذا كان الخلاف بينه وبين الإدارة بشأن السياسات المحاسبية كبيراً .

ب- إذا كان هناك قيوداً على نطاق عمله .

ج- عدم توافر قائمة الدخل ضمن القوائم المالية للمنشأة .

د- كل ما سبق .

س١١- ما هى اوجه الاختلاف بين التقرير غير التحفظ والتقرير غير المتحفظ مع إضافة فقرة إيضاحية أو تعديل الصياغة .

س١٢- ما هى اوجه الاختلاف بين التقرير غير المتحفظ مع إضافة فقرة إيضاحية أو تعديل الصياغة والتقرير المتحفظ .

س١٣- ما هى أوجه الاختلاف بين التقرير غير المتحفظ مع إضافة فقرة إيضاحية والتقرير غير المتحفظ مع تعديل الصياغة .

س١٤- وضح نوع التقرير الذى يصدره المراجع فى كل حالة مما يلى :

١- فى رأينا القوائم المالية المشار إليها بعالية تعبر بصدق عن .....

٢- وفى رأينا ، وباستثناء تأثير ما ورد أعلاه ، فان القوائم المالية تعبر بصدق عن .....

٣- وفى رأينا ، القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بصدق عن .....

س١٥- بصفتك مراجعاً للحسابات حدد نوع التقرير الذى تقوم بإصداره فى كل حالة من الحالات الآتية .

١- لم يسمح المدير بإرسال مصادقات لبعض العملاء الرئيسين وكنت لم تقتنع بصحة رصيد هؤلاء العملاء من خلال الإجراءات البديلة .

٢- قامت المنشأة التى تتولى مراجعة قوائمها المالية بتغير طريقة تقييم المخزون.

٣- اكتشفت أن الموقف المالى للمنشأة التى تقوم بمراجعة قوائمها المالية يتدهور من عام لأخر .

٤- عدم وجود قائمة التدفقات النقدية ضمن القوائم المالية للمنشأة التى تقوم بمراجعة قوائمها المالية .

الفصل السابع

تحقيق عناصر النظام المحاسبى

مقدمة :

يهدف هذا الفصل إلى التعرف على كيفية قيام المراجع بتحقيق عناصر النظام المحاسبى من حيث تحقيق نتيجة الإعمال والمركز المالى ، لذلك فقد تم تقسيم الدراسة فى هذا الفصل على النحو التالى :

١/٧ تحقيق عناصر قائمة نتيجة الأعمال .

٢/٧ تحقيق عناصر قائمة المركز المالى .

١/٧ : تحقيق عناصر قائمة نتيجة الأعمال:-

١/١/٧ : طبيعة نتيجة الأعمال :-

لكى تظهر قائمة نتيجة الأعمال الربح أو الخسارة بصورة صحيحة يجب أن يراعى فى إعدادها ما يلى :

أولا : الإفصاح عن جميع الحقائق.

ثانيا : عند تبويب المصروفات يجب ذكر الأنواع الهامة منها فى بنود مستقلة.

ثالثا : فصل الإيرادات والمصروفات العادية عن تلك التى لا تمثل النشاط العادى للمشروع .

رابعا : أن تظهر الإيرادات بقيمتها الإجمالية قبل طرح أى التكاليف بغرض الحصول عليها .

خامسا: أن تظهر المردودات والمسموحات فى بنود مستقلة إذا كانت مبالغها كبيرة نسبيا .

سادسا : الشرح الكافى لكل بند يمثل إيرادا أو مصروفا عن السنوات السابقة أى لا يتعلق بالفترة المالية موضع الفحص .

٢/١/٧ أهداف التحقق من قائمة نتيجة الأعمال:

١- أهداف التحقق من الإيرادات:

يهدف المراجع من وراء التحقق من الإيرادات إلى ما يلى :

أ- التأكد من صحة المبالغ المثبتة فى قائمة نتيجة الأعمال :-

يتحقق المراجع من المبالغ المثبتة كإيرادات فى قائمة نتيجة الأعمال عن طريق المراجعة المستندية من بدء نشوء العملية حتى يتم ترحيل مبلغها النهائى إلى الحساب المختص فى دفتر الأستاذ العام .

ب- التأكد من تحقق الإيرادات :-

يراعى ما يلى بالنسبة لتحقق الإيراد.

- فى حالة الإيرادات التى تتحقق وقت التبادل (مثل البيع النقدي أو الآجل) يجب التحقق من بنود المركز المالى فى صورة النقدية والمدينون.
- فى حالة الإيرادات التى لا تحقق وقت التبادل: مثل المبيعات برسم البيع أو الرد ، والبضاعة المرسلة كأمانة أو تحويل البضاعة بين

الأقسام وبين الفروع ، يجب على المراجع التأكد من أن الإيراد قد تحقق فعلاً.

ج- التأكد من سلامة تبويب الإيرادات وثباتها من سنة إلى أخرى:

يستخدم المراجع وسيلة " المراجعة بالمقارنة" بجانب المراجعة المستندية.

د- التأكد من أن الإيرادات الواجب إثباتها قد أثبتت فعلا :

حيث أنه بالنسبة للبضاعة يتم تتبع دخول وخروج الوحدات من المخازن للتأكد من أن الوحدات المشتراه قد بيعت بالأسعار المحددة أو لازالت باقية بالمخازن بدون بيع . كما يتحقق من إثبات الإيرادات الأخرى مثل العقارات المؤجرة و الإعانات من الهيئات الحكومية أو التبرعات من الأفراد .

هـ- فصل الإيرادات من النشاط العادى عن الإيرادات الأخرى :

حيث يقوم المراجع بتبويب الإيرادات بحيث تظهر الإيرادات الناشئة من النشاط العادي للمنشأة بصورة منفصلة عن الإيرادات الأخرى.

٢- أهداف التحقق من المصروفات :-

تشمل المصروفات كل ما يتعلق بتكلفة المبيعات ، والمشتريات ، والأجور ومصاريف البيع ، والمصاريف الإدارية .

ويهدف التحقق من المصروفات إلى ما يلي:

أ- التأكد من صحة قيمة المصروفات الواردة فى قائمة نتيجة الأعمال:

ويتم ذلك أثناء المراجعة المستندية للتأكد من المصروفات وكذلك من صحة توجيهها ويتأكد من الصحة الحسابية فى دفاتر اليومية والدفاتر التحليلية ومن صحة الترحيل .

ب- التأكد من أن المصروفات تتسق مع الإيرادات التى أنتجتها عن المدة محل الفحص:-

ويقصد بذلك عدم الخلط بين عمليات سنتين متتاليتين ، فمثلا التأكد من أن المصروفات المقدمة والمستحقة احتسبت بطريقة سليمة.

ج- التأكد من سلامة تبويب المصروفات وثبات التبويب من سنة إلى أخرى:

يتأكد المراجع من سلامة تبويب المصروفات وثبات التبويب ذلك من خلال استخدام المقارنة بالإضافة إلى المراجعة المستندية.

د- التأكد من أن كل النفقات والأعباء قد أخذت فى الحسبان :-

بمعنى أن المراجع يتحقق من أن كل الأعباء قد أخذت فى الحسبان عند تحديد الربح .

هـ- فصل المصروفات المرتبطة بالنشاط العادي عن المصروفات الأخرى:-

حيث يلجأ المراجع إلى المقارنات لاكتشاف أى المصروفات تعتبر غير عادية أو غير متكررة وتكون قد أدرجت ضمن بنود المصروفات العادية.

٣/١/٧ تحقيق عناصر حساب التشغيل :

يتم فتح هذا الحساب فى المشروعات الصناعية بهدف تحديد تكلفة إنتاج البضاعة تامة الصنع خلال الفترة المالية ويتكون هذا الحساب من العناصر التالية:

١- مراجعة تكلفة البضاعة تحت التشغيل أول المدة:

حيث يقوم بمراجعة القوائم المالية بالسنة الماضية للتأكد من صحة الرصيد ومطابقة الرقم مع ما ورد بالميزانية السابقة.

٢- مراجعة عناصر التكاليف المباشرة :

ويشمل هذا البند كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية المباشرة الأخرى.

٣- مراجعة عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة.

مثل التحقيق من صحة إجراء التسويات الجردية الخاصة بالمستحقات والمقدمات المتعلقة بعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة .

٤- مراجعة تكلفة البضاعة تحت التشغيل أخر المدة :

يجب أن يتحقق المراجع من ظهوره هذا البند بحساب التشغيل فى الجانب الدائن من حساب التشغيل لكى يستبعد من التكاليف الكلية.

٤/١/٧ تحقيق عناصر حساب المتاجرة:

ويشتمل هذا الحساب على العناصر التالية :

١- مراجعة المشتريات :

ويجب على المراجع أن يراعى ما يلى عند مراجعة هذا البند :

أ- مراجعة دفتر يومية المشتريات :

فى حالة استخدام نظام اليوميات المساعدة يخصص دفتر للمشتريات الآجلة تقيد فيه فواتير الشراء وترحل قيمتها أولا بأول إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر الأستاذ المساعد ، أما مجموع مشتريات كل فترة فيجرى بها قيد مركزي بدفتر اليومية العامة ، وترحل إلى حساب المشتريات والى حساب اجمالى الدائنين بدفتر الأستاذ العام

ب- المراجعة المستندية للمشتريات :

عند المراجعة المستندية للمشتريات يجب على المراجع القيام بكل مما يلى:

١- يجب التحقق من الفاتورة من جميع أوجهها كمستند لعملية الإثبات.

٢- التحقق من اعتماد عملية الشراء من السلطة المختصة.

٢-اختبار فواتير المشتريات مع أوامر وعقود الشراء.

٣-التحقق من دفتر البضاعة الواردة للتأكد من الورود الفعلى للبضاعة التى قيدت بدفتر يومية المشتريات.

٤-مراجعة الفواتير التى أثبتت فى الأيام الأولى من السنة المالية الجديدة واليتحقق من أن هذه البضاعة لم تدرج ضمن بضاعة أخر المدة فى نهاية السنة الحالية حتى لا يؤدى ذلك إلى تضخيم الأرباح .

٥-يجب على المراجع أن يتأكد من استنزال الخصم التجاري من قيمة الفاتورة وإثباتها بصافي المبلغ .

ج- مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية :

وفى هذه الحالة يقوم المراجع بما يلى :

١- اختبار الترحيل من دفتر يومية المشتريات إلى الحسابات الشخصية للدائنين بدفاتر أستاذ مساعد الموردين.

٢- اختبار المجاميع الرأسية والأفقية بدفتر يومية المشتريات للمدد التى روجعت فواتيرها وترحيلاتها.

٣- اختبار المجاميع من صفحة إلى أخرى طبقاً لخاناتها .

٤- اختبار العمليات الحسابية لبعض فواتير المشتريات (عمليات الضرب والجمع والخصم) .

٢- مراجعة مردودات المشتريات:

يجب على المراجع أن يراعى ما يلى عند مراجعة مردودات المشتريات:

أ- المراجعة المستندية لمردودات المشتريات :

يقوم المورد عند استلامه البضاعة المرتدة بإرسال إشعار دائن يفيد تسلمه البضاعة وقبوله خصم الثمن ويتحقق المراجع من رد البضاعة فعلاً وتسجيلها فى الدفاتر .

ب- مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية :

١- يتحقق المراجع من عمليات الترحيل من دفتر يومية مردودات المشتريات إلى حساب الموردين بدفتر الأستاذ المساعد.

٢- مراجعة قيود مجاميع دفتر يومية مردودات المشتريات فى دفتر اليومية العامة عن الفترة بأكملها .

٣- التحقق من المجاميع الرأسية والأفقية لدفتر يومية مردودات المشتريات للفترة إلى تم فحص فواتيرها .

٤- التأكد من صحة نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى .

٥- التحقق من العمليات الحسابية بإشعارات الخصم من ناحية الجمع والضرب ...إلخ.

٣- مراجعة المبيعات:

تتمثل الإجراءات التى يقوم بها المراجع عند مراجعة المبيعات فيما يلى:

أ- مراجعة دفتر يومية المبيعات :

يجب أن يتحقق المراجع مما يلى:

١- إثبات عمليات البيع بدفتر يومية المبيعات وذلك من واقع صور الفواتير.

٢- ترحيل المفردات إلى حسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد ، أما مجموع مبيعات كل فترة فتنقل عن طريق قيد اجمالى بدفتر اليومية

العامة ثم يتم الترحيل إلى حساب المبيعات، وحساب اجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام .

٣- تسجيل الفواتير حسب تسلسلها الرقمي والتاريخي ، مع ضرورة حفظ صور الفواتير فى ملف خاص يمكن الرجوع إليها .

٤- يظهر بدفتر يومية المبيعات الإيضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن العميل وشروط البيع .

ب- المراجعة المستندية للمبيعات :

عند فحص المبيعات يطلع المراجع على المستندات التالية :

١- صورة فواتير البيع : ويجب مراجعة صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات عن الفترة التى يحددها المراجع طبقاً لمدى اطمئنانه على نظام الرقابة الداخلية

٢- العقد أو طلب البضاعة : حيث يجب أن يعزز المراجع فحصه بالاطلاع على الأدلة الإضافية من عقود أو طلبات.

٣- اعتماد البيع والأسعار والشروط : يجب أن يتحقق المراجع من الأسعار بالفاتورة ومطابقتها لما هو محدد من أسعار البيع من جانب

المنشأة ، وفى حالة وجود خصم تجارى على الفاتورة يجب ان يكون هذا الخصم معتمدا من السلطة المختصة سواء كانت هذه السياسة خاصة بالنسبة لعميل معين أو عملاء معينين.

ج- مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية :

يجب أن يتحقق المراجع من العناصر التالية :

١- مراجعة الترحيلات من دفتر يومية المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر الأستاذ المساعد.

٢- التحقق من مبيعات الأصول الثابتة وصحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها .

٣- مراجعة العمليات الحسابية من جمع وتصويبات واردة فى صورة فواتير البيع .

٤- مراجعة الجمع الرأسي والأفقي لدفتر يومية المبيعات وصحة نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى.

٤- مراجعة مردودات المبيعات:

أ- المراجعة المستندية لمردودات المبيعات :

عند فحص مردودات المبيعات يقوم المراجع بالاتي :

١- التحقق من صور الإشعارات الدائنة مع دفتر يومية مردودات المبيعات خلال مدد مختلفة .

٢- التحقق من مطابقة الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المرتدة والداخلة ومع بطاقات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلاً.

٣- يجب أن تكون إشعارات الإضافة معتمدة من شخص مسئول فى المنشأة.

٤- قد تعوض المنشأة العميل عن قيمة البضاعة التالفة المرتدة ، ومصاريف أعادتها إلى المخزن ، ويجب فى هذه الحالة أن يتأكد المراجع من العقود والمراسلات والمستندات لإثبات صحة هذه العمليات.

ب- مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية :

يقوم المراجع بالتحقق من الصحة الحسابية من خلال الاختبارات التالية:

١- التحقق من المجاميع الرأسية والأفقية فى دفتر يومية مردودات المبيعات.

٢- التحقق من صحة نقل المجاميع من صفحة إلى صفحة .

٣- التحقق من بعض العمليات الحسابية الواردة بفواتير الإضافة .

٤- التحقق من الترحيل إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ العملاء.

٥- التحقق من ترحيل القيود الإجمالية إلى دفتر اليومية العامة والحساب الاجمالى للعملاء .

ثالثا : حساب الأرباح والخسائر :

يشتمل هذا الحساب على النتيجة الإجمالية المرحلة من حساب المتاجرة سواء كانت ربحا أو خسارة ، فإذا كانت ربحا أضيف إليها باقى الإيرادات التى لم تنشأ نتيجة لمزاولة المشروع لنشاطه العادي (الإيرادات الأخرى) ، وهى تمثل إيرادات عرضية مثل إيرادات العقارات المملوكة للمنشأة ، وأرباح بيع الأصول الثابتة ، وإذا كانت النتيجة الإجمالية خسارة خفضت بقيمة هذه الإيرادات العرضية .

وعند مراجعة بنود حساب الأرباح والخسائر يجب على المراجع مراعاة ما يلى:

١-يجب على المراجع التأكد من صحة معالجة التسويات الجردية المتعلقة بالمستحقات والمقدمات الخاصة بكل عنصر من العناصر .

٢-يجب على المراجع أن يتأكد من مدى تأثير كل عنصر على تحديد نتيجة الأعمال الحقيقية التى سيقدم تقريره بشأنها فيما بعد.

٣- يجب على المراجع أن يشير فى تقريره إلى ما إذا كانت نتيجة الأعمال تعبر بصدق عن حقيقة النتيجة عن الفترة الحالية التى خضعت للمراجعة، ولكى يتمكن المراجع من إبداء رايه الفني المحايد فى هذا الشأن فان الأمر يتطلب منه القيام بأتباع كافة الإجراءات الكفيلة بجعله يقتنع بصحة البيانات فى الدفاتر ومطابقتها بالقوائم والتأكد من أن نتيجة الإعمال قد استخرجت طبقاً للأصول المرعية فى المحاسبة .

٢/٧ تحقيق عناصر قائمة المركز المالى :

١/٢/٧ تحقيق عناصر الأصول :

حتى يستطيع المراجع من تكوين رأيه الفني فيما يتعلق بالميزانية العمومية لا بد أن يتحقق من البنود الواردة فى قائمة المركز المالي عن طريق الحصول على القدر الكافى من أدلة الإثبات وذلك عن طريق الفحص والمقارنة والملاحظة والاستفسار والمصادقات وغيرها من الأساليب.

أولاً: أهداف التحقق من الأصول :

تتمثل أهداف التحقق من الأصول فيما يلى :

أ- التحقق من وجود الأصل

ب- التحقق من ملكية الأصل

ج- التحقق من قيمة الأصل

د- التحقق من أى حقوق للغير على الأصل

هـ- التحقق الحسابي من صحة رقم الأصل فى قائمة المركز المالى

وسوف يتم تناول هذه الأهداف بالتوضيح على النحو التالي :

أ- التحقق من وجود الأصل :

يجب أن يتحقق المراجع من وجود الأصل فى نهاية السنة المالية فى أي صورة من صور وجوده ، حيث أنه لا يعنى دائما وجود الأصل الوجود المادى له فى المنشأة ، وإنما إثبات حيازة المنشأة له بكافة وسائل الإثبات

والتى قد يكون الوجود المادى للأصل أحداها لذا يتطلب الأمر لكى يطمئن المراجع ويتحقق من حيازة المنشأة للأصل أن يتحقق من ذلك بأي وسيلة تتطلبها طبيعة الأصل . ومن أهم هذه الوسائل :

١- الجرد الفعلى للأصول مثل النقدية بالخزينة وأوراق القبض والأوراق المالية.

٢- الحصول على شهادات من الغير فى حالة وجود هذه الأصول فى حيازة آخرين مثل الأوراق المالية المودعة بالبنوك أو البضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع .

٣- الحصول على شهادات من مسئولين بالمشروع ، على أن تكون هذه الشهادات بمثابة دليل اضافى على وجود الأصل.

٤- أن يستخدم المراجع أساليب إثبات أخرى غير مباشرة مثل التحقق من المصروف أو الإيراد الذى ينشأ عن وجود الأصل.

٥- أن يحصل المراجع على مصادقات من الغير كما فى حالة المدينين.

٦- أن يتحقق المراجع من أن الأصول مازال مؤمنا عليها ضد الأخطار التي تتعرض لها .

ب التحقق من ملكية الأصل :

ويقصد به أن يتحقق المراجع من أن الأصل مملوك للمنشأة ومازال مملوكا لها حتى نهاية السنة المالية، وأنه لم يتم التصرف فيه بأي صورة من صور التصرف .

وبجانب الإجراءات السابق الإشارة إليها بخصوص التحقق من وجود الأصل فإن هناك وسائل أخري للتحقق من ملكية الأصل :

١- الاطلاع على مستندات الملكية والعقود، وذلك كما في حالات العقارات والسيارات والآلات وغيرها.

٢- الحصول على شهادات من الشهر العقاري بعدم وقوع تصرفات بالبيع في هذه الأصول ، وذلك كما في حالة الأراضي والعقارات.

ج- التحقق من قيمة الأصل:

ويتطلب ذلك ضرورة قيام المراجع بالإجراءات التالية :

١- الإطلاع على مستندات الشراء.

٢- التأكد من كفاية المخصصات المتعلقة بالأصول ، مثل الإهلاك ، والديون المشكوك فيها وغيرها حسب طبيعة الأصل .

٣-الاعتماد على شهادات من فنيين لتقويم الأصول وذلك بالنسبة للأصول ذات الطابع الفني والتي تحتاج إلى خبراء لتقييمها .

د- التحقق من أي حقوق للغير على الأصل :

يستطيع المراجع التحقق إذا كان هناك حقوقا لآخرين على هذه الأصول، من خلال الشهادات التي يحصل عليها من الشهر العقاري ، وشهادات البنوك.

هـ- التحقق الحسابي من صحة رقم الأصل بالميزانية :

من خلال التحقق من سلامة نقل مفردات الأصول إلى قوائم المركز المالي .

ب- أمثلة على تحقيق عناصر الأصول الثابتة:

١- الاراضي :

وهى الاراضى التى تمتلكها المنشأة لأجل غير محدد ، ولكى يتحقق المراجع من بند الاراضى يتبع الاتى :

أ- التحقق من وجود الأراضي :

حيث يطلب المراجع من المنشأة أن تتصل بمصلحة الشهر العقاري لكى توافى المراجع على عنوانه بشهادة عقارية تثبت وجود الأصل وملكية المنشأة له مدى وجود رهن على الاراضى.

ب- التحقق من ملكية الاراضى :

حيث يطلع المراجع على العقود وجميع المكاتبات الخاصة بشراء الأرض .

ج- التحقق من صحة تقويم الاراضى :

يجب على المراجع أن يراعى ما يلى عند التحقق من صحة تقويم الأراضي:

- يتم تقييم الأراضي بسعر الشراء وهو الثمن المبين فى العقد المسجل ، مضافا إليه رسوم ومصروفات التسجيل وأتعاب المحاماة والسمسرة.
- إن الأراضي تسجل بالدفاتر بالتكلفة ولا يحسب لها اهلاك لان الأرض لا تبلى بالاستعمال .
- يجب أن يكون شراء أو بيع الأراضى معتمدا من السلطة المختصة.

د- التحقق من صحة إظهار الاراضى بالميزانية :

حيث يتحقق المراجع من إظهار الأرصدة السليمة للاراضى فى الميزانية بشكل مستقل .

٢- السيارات :

أ- التحقق من وجود السيارات :

يقوم المراجع بفحص محاضر الجرد ، والحصول على الشهادات المختلفة من الإدارة أو الغير التى تثبت وجود السيارات .

ب- التحقق من ملكية السيارات :

ويتم ذلك من خلال قيام المراجع بالاطلاع على مستندات الشراء وتراخيص هذه السيارات .

- الاطلاع على وثائق التأمين على السيارات والتحقق من أن جميع هذه المستندات باسم المنشأة وفى حيازتها.
- يحصل المراجع على شهادة من الجهات الرسمية المختصة بما يفيد ملكية المنشأة لهذه السيارات .
- الحصول على الشهادات من الإدارة ومن القسم القانونى التى تفيد ملكية المنشأة للسيارات .

ج- التحقق من صحة تقويم السيارات :

يتم تقويم السيارات بالتكلفة مخصوما منها الإهلاك، كما يجب التحقق من بند إهلاك السيارات وذلك على النحو التالي:

١- التحقق من أن معدل الاهلاك تم وضعه بواسطة الفنيين.

٢- التحقق من صحة المعالجة المحاسبية للإهلاك ومن سلامة إظهاره بالميزانية .

٣- التحقق من ملائمة طريقة الإهلاك المستخدمة وثباتها من فترة لأخرى.

د- التحقق من سلامة إظهار السيارات بالميزانية :

وهنا يتحقق المراجع من إظهار الأرصدة السليمة بالميزانية بشكل مستقل.

ثالثاً: أمثلة على تحقيق الأصول المتداولة :

١- بضاعة أخر المدة :

تتمثل أهداف التحقق من بضاعة أخر المدة والإجراءات التي يتبعها المراجع للوصول إلى هذه الأهداف فيما يلى .

أ- التحقق من وجود بضاعة أخر المدة :

تعتبر إدارة المنشأة هى المسئولة عن جرد بضاعة أخر المدة ومن ثم يجب على المراجع أن يتحقق:

١- الإجراءات التى رسمتها الإدارة للجرد :

حيث تقوم المنشأة بأخطار المراجع قبل القيام بعملية الجرد بموعد الجرد والتعليمات الكتابية الصادرة إلى موظفى المنشأة بواجباتهم فى هذا الشأن.

٢- مراعاة التزام الموظفين بالإجراءات المحددة :

المراجع ليس مسئولاً من القيام بجرد البضاعة ، ولكن عليه ملاحظة الموظفين إثناء قيامهم بواجباتهم والتأكد من التزامهم بالتعليمات الصادرة لهم .

٣- القيام باختبارات لتحقيق وجود البضاعة :

مثل القيام بجرد فعلى لبعض الأصناف ومطابقة ذلك مع كشوف الجرد التى أعدتها الإدارة .

ب- التحقق من ملكية البضاعة :

وتشمل إجراءات التحقق من ملكية البضاعة ما يلى:

- فحص بعض فواتير الشراء والتحقق من محاضر الاستلام.

- التحقق من إدراج جميع البضاعة المتحفظ بها لدى الغير والحصول على شهادات توضح نوعيات هذه البضاعة وكمياتها وقيمتها ، وأى حقوق لهم عليها .

- التحقق من استبعاد جميع البضائع المملوكة للغير من كشوف الجرد مثل بضاعة الأمانة.

- تتبع حركة البضاعة فى المدة التالية، للتأكد من عدم ورود بضائع فى بداية المدة التالية سبق وان قيدتها المنشأة كمشتريات فى السنة الحالية ولم تدرج بكشوف الجرد.

ج- التحقق من صحة تقويم البضاعة :

البضاعة يجب أن يتم تقييمها فى تاريخ إعداد المركز المالى بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ، ولا يعتبر مراجع الحسابات مسئولا عن التقويم ، وإنما يتحقق من صحة تقويم المخزون السلعى من جانب الإدارة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د- التحقق من سلامة أظهار البضاعة بالميزانية :

يجب أن يتحقق المراجع من أن كل أنواع المخزون المملوكة للشركة قد ظهرت بشكل صحيح ضمن الأصول المتداولة فى الميزانية .

٢- العملاء :

تتمثل أهداف التحقق من العملاء والإجراءات التي يقوم بها المراجع للوصول إلى هذه الأهداف فيما يلى:

أ- التحقق من أرصدة العملاء :

حيث تقدم المنشأة كشفا للمراجع بأرصدة العملاء ويقوم المراجع بمقارنة الأرصدة الظاهرة بهذا الكشف مع الرصيد الذى تظهره دفاتر أستاذ العملاء لكل حساب عميل، كما يحصل المراجع على مصادقات من العملاء وفى حالة وجود اختلافات يجب أن يحصل المراجع على شرح من المسئولين ويجب تصحيح الأخطاء فى الدفاتر

ب- تقييم أرصدة العملاء:

يجب أن يتحقق المراجع من أن أرصدة العملاء يمكن تحصيلها بكاملها.

ج- التحقق من سلامة إظهار العملاء بالميزانية:

يجب أن يتحقق المراجع من أن كل أرصدة العملاء قد ظهرت بشكل صحيح ضمن الأصول المتداولة فى الميزانية، وأنه قد تم طرح المخصصات المتعلقة بها.

٢/٢/٧ تحقيق عناصر الالتزامات :

يتمثل اهتمام المراجع عند تحقيقه لعناصر الأصول فى التأكد من عدم إظهار هذه الأصول بالميزانية بأعلى من قيمتها الحقيقية ، أي التحقق من عدم المغالاة فى تقدير قيمتها (عدم تضخمها) ، أما عند تحقيق عناصر الالتزامات فيتمثل اهتمام المراجع فى التأكد من عدم تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية (عدم تخفيض قيمتها) أو حذف بعض الالتزامات.

وفيما يلى أمثلة لبعض عناصر الالتزامات:

أولاً : رأس المال .

أ- فى المنشأت الفردية :

يجب على المراجع أن يقوم بتتبع رأس المال من خلال حساب صافى الأصول التى بدأ بها النشاط وكل التغيرات التى طرأت عليه نتيجة الأرباح أو الخسائر أو المسحوبات أو الإضافات.

ب- فى شركات الأشخاص :

يجب أن يقوم المراجع بالتحقق من رأس المال عن طريق الاطلاع على عقد الشركة والتأكد من أن كل شريك قد قدم حصته فى رأس المال طبقا لما نص عليها فى العقد ، وبالطريقة التى حددت (نقدا أو عنيا).

ج- فى الشركات المساهمة :

يجب على المراجع أن يكون على علم تام بقانون الشركات وبكل نصوصه بصفه عامة ، وما ينص عليه بخصوص تكوين رأس المال فى الشركات المساهمة بصفة خاصة ، كما يجب عليه أيضا ملاحظة اى نصوص خاصة بذلك فى العقد الابتدائى والقانون النظامى للشركة . وكذا القوانين المعدلة لقانون الشركات

كما يجب على المراجع أن يتأكد من تقديم الحصص العينية ، ومن انتقال ملكيتها للشركة ، ويتأكد من إثبات الإجراءات المتعلقة بتعيين خبيراً أو أكثر لتقدير الحصص العينية كما يتأكد من أن تقدير الحصص لا يقل عن القيمة التى قدمت من اجلها هذه الحصص .

ثانياً : الاحتياطيات :

وهـى المبـالغ المحجـوزة مـن الأربـاح للإغـراض العامـة ، أو بنـاء علـى نصوص قانونية معينة ، أو طبقاً لما يقضى به العرف المحاسبى .

وفيما يتعلق بموقف المراجع من الاحتياطيات يراعى:

- ليس من حق المراجع أن يبدى النصح للمنشأة بخصوص تكوين أو عدم تكوين احتياطيات.
- يجب علي المراجع التأكد من مراعاة عدم استخدام الاحتياطيات إلا فى الإغراض المخصصة لها .

ثالثاً : القروض :

يجب أن يقوم المراجع عند مراجعته للقروض ما يلى :

أ- الاطلاع على القانون النظامى للشركة للتعرف على مدى إمكانية قيام الشركة بالاقتراض طويل الأجل

ب- الاطلاع على عقد القرض للتعرف على الشروط الواردة فيه . والتأكد من قيام الشركة بتنفيذ ما التزمت به فى العقد .

ج- التأكد من أن القرض يظهر فى جانب الالتزامات بالميزانية.

د- الحصول على شهادة من الجهة المقرضة لبيان رصيد القرض فى تاريخ الميزانية العمومية .

رابعاً: الدائنون :

يجب على المراجع أن يتحقق من صحة أرصدة الدائنين على النحو التالى :

١- مراجعة حسابية لليوميات المساعدة المختصة راسيا وأفقيا.

٢- مراجعة مستندية للقيود واليوميات المذكورة من خلال الرجوع إلى العقود والفواتير ، ومحاضر الاستلام ، والتسليم ، وأوامر الشراء ، إيصالات الدفع .. الخ .

٣- تتبع الترحيل من اليومية إلى الحسابات الشخصية للموردين بالأستاذ المساعد والى حساب اجمالى الدائنين بالأستاذ العام .

٤- مراجعة تجميع وترصيد الحسابات الفردية والحساب الاجمالى وإجراء المطابقة بينهما .

٥- القيام بالمراجعة الأفقية للمشتريات ومردوداتها فى أواخر السنة المالية.

٦- يجب التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات من البضاعة فى أخر السنة المالية قد سجلت فى دفتر يومية المشتريات .

تطبيقات على الفصل السابع

س١- حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليل في حدود ثلاثة أسطر .

١- من خلال مراجعة النقدية والمدينين فإنه المراجع يطمئن على تحقق الإيراد من البيع .

٢- عادة يلجأ لمراجع الى المراجعة والمستندية لاكتشاف أي مصروفات غير عادية أو غير متكررة .

٣- عند المرتجعة والمستندية للمشتريات فإن المراجع يهتم بالتحقق من صحة التوجيه المحاسبي .

٤- من واجب المراجع أن يطابق الأسعار المحددة فى فاتورة البيع مع أسعار البيع المحددة من قبل المنشأة .

٥- للتحقق من أي حقوق للغير على الأصل يجب أن يقوم المراجع بإجراء جرد فعلى للأصل .

٦- للتحقق من سلامة إظهار الأصل فى الميزانية يجب أن يحصل المراجع على شهادة من الشهر العقاري .

٧- فى حالة عدم إمكانية الاطلاع على العقد النهائي الخاص بالأراضي، فى هذه الحالة يكتفي المراجع بالاطلاع على العقد الابتدائي ويصدر تقرير عكسي.

٨- عند جرد البضاعة يكون المراجع مسئولا عن بيان و إثبات الكميات الفعلية المملوكة للمنشأة وبيان حالتها ودرجة صلاحيتها .

٩- ليس من مسئوليات المراجع أن يقوم بجرد البضاعة .

١٠- يجب أن يقوم المراجعة بمراجعة كل ما جاء بنشره الاكتتاب من بيانات رقمية .

س٢- ما هى أهداف المراجعة عند التحقق من كل من الإيرادات والمصروفات

س٣- وضح الإجراءات التى يتبعها المراجع عند مراجعة كل من المشتريات

والمبيعات

س٤- أكتب فى كل مما يلي :

١- مراجعة مردودات المشتريات .

٢- مراجعة مردودات المبيعات .

٤- مراجعة رأس المال .

س٥- لكي يستطيع المراجع تكوين رأيه المهني فيما يتعلق بقائمة المركز المالي يجب أن يتحقق من البنود الواردة فى هذه القائمة .أشرح هذه العبارة الموضحة :

- أهداف التحقيق من الأصول .

- إجراءات التحقق من الأصول الثابتة .

س٦- ما هى أهداف وإجراءات التحقق من الأصول ..

س٧- كيف يقوم المراجع بالتحقق من البنود التالية :

١- الاحتياطات .

٢- الدائنون .

٣- القروض .

المراجع

المـــراجع

- أبوالحمد مصطفى صالح،" تطوير وظيفة المراجعة الداخلية فى ظل متطلبات أنظمة الجودة – دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادى، ٢٠٠٥.
- د. السيد أحمد السقا ، د. مدثر طه ابوالخير، " مشاكل معاصرة فى المراجعة" ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ٢٠٠٢.
- د. السيد أحمد السقا، " قراءات وبحوث فى المراجعة المتقدمة " ، الطبعة الأولى كلية التجارة ، جامعة طنطا ٢٠٠٨.
- ألفين أرينز ، جيمس لوبك، " المراجعة مدخل متكامل "، ترجمة محمد محمد عبدالقادر الديسطى، مراجعة د. أحمد أحمد حامد حجاج، الرياض، دار المريخ للنشر،٢٠٠٢.
- المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ م.
- د. أمين السيد أحمد لطفي، " التطورات الحديثة فى المراجعة " ،القاهرة ،بدون ناشر ، ٢٠٠٦.
- ـــ، " أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين "، القاهرة، بدون ناشر ، ٢٠٠١.
- ـــ ،" الاتجاهات الحديثة فى المراجعة ومراقبة الحسابات"، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩٧.
- ـــ، " فلسفة المراجعة " ،الإسكندرية، الدار الجامعية ، ٢٠٠٩.

- د. جورج دانيال غالى ، د. محمد عبدالحافظ ،" مراجعة متقدمة "، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- د. عبدالفتاح محمد الصحن ، د. رجب السيد راشد ، د. محمود ناجى درويش، " أصول المراجعة "، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٨.
- د. عبدالوهاب نصر على، " خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية فى ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية " ، الإسكندرية، الدار الجامعية،٢٠٠١.
- د. على إبراهيم طلبة ، د. وفاء يوسف حسب الله ، د. حسين عيسى " دراسات فى المراجعة والرقابة المالية – المراجعة والرقابة المالية "، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- د. على عبدالكريم راوى، " أساسيات المراجعة " ،كلية التجارة جامعة جنوب الوادى، ٢٠١٠.
- د. محمد الرملى أحمد " دراسات فى المراجعة المتقدمة " كلية التجارة جامعة جنوب الوادى سنه ٢٠٠٨م.
- د. محمد الرملى أحمد ،" المراجعة منهج وأسلوب " كلية التجارة جامعة جنوب الوادى، ٢٠٠٨.
- د. محمد سمير الصبان ، د. عبدالوهاب نصر على " المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية "، الإسكندرية، الدار الجامعية،٢٠٠٢.

- د. محمد سمير الصبان ، د. محمد مصطفى سليمان، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات "، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٥.
- د. يحيى حسين عبيد ، د. إبراهيم طه عبد الوهاب " أصول المراجعة (الإبعاد العلمية ومعايير التطبيق) " الطبعة الأولى – المنصورة، مكتبة الجلاء الجديدة ،٢٠٠١.

الفهرس

الموضوع	رقم الصفحة
الفصل الأول: مدخل إلى المراجعة	٤
الفصل الثانى: مراجع (مراقب) الحسابات	٣٦
الفصل الثالث: الرقابة الداخلية	٥٥
الفصل الرابع: تخطيط وتوثيق عملية المراجعة	٩٣
الفصل الخامس: أدلة الإثبات في المراجعة	١٢٠
الفصل السادس: تقارير المراجعة	١٣٥
الفصل السابع: تحقيق عناصر النظام المحاسبى	١٨٨